

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Karina Sepp

**MAKSUKORRALDUSE SEADUSES SÄTESTATUD SUNNI- JA
KARISTUSMEETMETE MÕJUSUS**

Lõputöö

Juhendaja: Krista-Maria Alas, MA

Kaasjuhendaja: Triin Roosve, MA

Tallinn 2021

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

| | |
|--|-------------------------------|
| Finantskolledž | Mai 2021 |
| <p>Töö pealkiri eesti keeles: Sunni- ja karistusmeetmete mõjusused maksumenetluses</p> <p>Töö pealkiri inglise keeles: The Effectiveness of Pressures and Criminal Measures in Tax Procedures</p> <p><i>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 47 leheküljest. Töö koostamisel on kasutatud 46 allikat, millele on nõuetekohaselt viidatud.</i></p> <p><i>Töö eesmärgiks on välja selgitada seaduses sätestatud sunni- ja karistusmeetmete mõjusused kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest maksumenetluse raames.</i></p> <p><i>Eesmärgi saavutamiseks on autor andnud ülevaate kaasaaitamiskohustusest, haldussunnivahenditest ja karistustest maksumenetluses. Samuti on analüüsitud maksu- ja väärteomenetlejate kui ka kohtu seisukohti.</i></p> | |
| Lisad: | |
| Võtmesõnad: kaasaaitamiskohustus, tõendamiskoormus, sunnivahendid, karistusmeetmed, kohtupraktika | |
| Võõrkeelsed võtmesõnad: assist, burden of proof, power, penalty, law | |
| Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu | |
| <p>Töö autor: <i>Karina Sepp</i></p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjajalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud.</p> <p>Annan Sisekaitseakadeemiale tasuta loa (lihtlitsentsi) minu loodud teose reprodutseerimiseks säilitamise ja elektroonilise avaldamise eesmärgil, sealhulgas Sisekaitseakadeemia raamatukogu digikogusse lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni. Annan loa teose üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Sisekaitseakadeemia veebikeskkonna kaudu sealhulgas Sisekaitseakadeemia raamatukogu digikogu kaudu ja paberandjal Sisekaitseakadeemia raamatukogus kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.</p> <p>Olen teadlik, et nimetatud õigused jäävad alles ka autorile. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei riku ma teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse õigusaktidest tulenevaid õigusi.</p> <p>(allkirjastatud digitaalselt) Kommentaari (soovi korral)</p> | |
| Vastab lõputöö nõuetele | |
| Juhendaja: Krista-Maria Alas | (allkirjastatud digitaalselt) |
| Vastab lõputöö nõuetele | |
| Kaasjuhendaja: Triin Roosve | (allkirjastatud digitaalselt) |
| Kaitsmisele lubatud | |
| Kolledži direktori / | |
| Instituudi juhataja: Kerly Randlane | (allkirjastatud digitaalselt) |

SISUKORD

| | |
|---|----|
| SISSEJUHATUS | 4 |
| 1. SUNNI- JA KARISTUSMEETMETE OLEMUS MAKSUMENETLUSES | 7 |
| 1.1. Kaasaaitamiskohustus maksumenetluses ja selle rikkumise põhjused | 7 |
| 1.2. Maksumenetluses rakendatavad sunni- ja karistusmeetmed..... | 12 |
| 1.3. Seaduse mõjususe hindamine riiklikul tasandil | 17 |
| 2. KOHTUPRAKTIKA JA INTERVJUUD, AUTORI JÄRELDUSED NING ETTEPANEKUD | 20 |
| 2.1. Uurimismetoodika..... | 20 |
| 2.2. Kohtupraktika analüüs ja intervjuude tulemus | 22 |
| 2.2.1. Kohtupraktika analüüs..... | 22 |
| 2.2.2. Intervjuude tulemus | 29 |
| 2.3. Järeldused ja ettepanekud | 34 |
| KOKKUVÕTE | 39 |
| SUMMARY..... | 41 |
| VIIDATUD ALLIKATE LOETELU | 43 |
| Lisa Küsimused | 47 |

SISSEJUHATUS

Maksumenetluse läbiviimisel rakendub maksumaksjale kaasaaitamise kohustus, mille sätestab maksukorralduse seadus (edaspidi MKS) § 56. Selle sätte kohaselt on maksukohustuslane kohustatud maksuhaldurile teatama kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad tähendust või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust. See hõlmab ühtlasi kohustust anda teavet ning esitada kõik maksuarvestust puudutavad dokumendid, mida maksuhaldur on kohustanud esitama. Maksumaksja ei tohi maksuhaldurit tema tegevuses takistada, kuid siiski on maksumaksjaid, kes proovivad tahtlikult sellest kohustusest kõrvale hoida. Nii ei saa olla maksumenetlus ka kiire ja efektiivne, mis on samuti üks maksumenetluse läbiviimise põhimõtteid. Tänauses seaduses on kaasaaitamise kohustuse tagamiseks kehtestatud haldussunni vahendid: sunniraha kohaldamine MKS § 67 järgi ja karistusmeede ehk väärteo eest karistamine MKS § 154 järgi.

Lõputöö teema on aktuaalne, sest üha vähem kasutatakse MKS-s sätteid, mis reguleerivad sunni- ja karistusmeetmete rakendamist. Maksu- ja Tolliameti (edaspidi MTA) e-kirja teel esitatud statistilistest andmetest nähtub, et kahe aastaga on nende sätete rakendamine kahanenud poole võrra. Autor uurib oma töös, miks ei rakendata neid sätteid enam nii suurel määral kui varasemalt lähtuvalt MTA poolt saadud statistikast. Kas see on tingitud maksumaksjate poolsest suuremast kaasaaitamise kohustuse täitmisest või sellest, et sätted ei täida oma eesmärki ning nende rakendamisel esinevad raskused.

Teema uudsus seisneb selles, et autorile teadaolevalt ei ole kaasaaitamise kohustuse rikkumist varasemalt sellisest vaatepunktist uuritud. Näiteks on uurinud Heleri Kirss 2008. aastal maksukohustuslase kaasaaitamiskohustust maksumenetluses. Antud töö käsitleb peaaesjalikult kaasaaitamiskohustuse olemust ja selle rikkumist. Samuti on autor uurinud kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest rakendatavaid meetmeid ja kohustuse mitte täitmise mõju kogu maksumenetlusele, seadusele ja praktikute subjektiivsele arvamusel. Kaidi Rebane on 2009. aastal uurinud sunnirahade rakendamisega seotud probleeme just kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest ning analüüsinud alternatiive, millega saaks sunnirahade määramist muuta tõhusmaks kaasaaitamiskohustuse mittetäitmise eest. Sellegi poolest pole kummaski lõputöös käsitletud sunni- ja karistusmeetmete mõjusust kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest, võttes aluseks kehtivad seaduse, kohtupraktika ja praktikute subjektiivsed

arvamused. Eelpool nimetatud tööd on kirjutatud juba üle kümne aasta tagasi ja vahepeal on toimunud muutusi maksumenetluse läbiviimisel. Samuti on ajaga muutunud maksukohustuslaste käitumine ja rikkumiste sisu. Ka on tänasel päeval maksuhalduril võrreldes varasemaga rohkem teavet kättesaadav, näiteks käibedeklaratsiooni lisa INF. Lisaks on uurinud Karina Kalmus 2020. aastal karistuse mõju maksusüütegude toimepanijate edasisele käitumisele. Eelpool mainitud töö analüüsis autor maksukuritegude eest määratavaid karistusi, kuid ei keskendunud sunnivahenditele ning kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest määratavatele sunni- ja karistusmeetmetele. Antud töö on käsitlenud maksukuritegusid, mis on sätestatud karistusseadustikus, kuid karistusmeetmed kaasaaitamiskohustuse eest on sätestatud MKS-is ja need on väärted.

Lõputöös on püstitatud uurimisprobleem, mis käsitleb maksumenetluses maksuhalduri poolt rakendatavate sunni- ja karistusmeetmete mõjusust tänases kehtivas maksukorralduse seaduses. Kui mõjusad on tänases seaduses kehtivad sunni- ja karistusmeetmed maksumenetluses?

Uurimisküsimused on järgmised:

1. Milline on kaasaaitamiskohustuse olemus ja olulisus maksumenetluses?
2. Kas seaduses sätestatud sunni- ja karistusmeetmed on mõjusad?
3. Kas seaduses peaks karmistama MKS-s sätestatud sunni- ja karistusmeetmeid?
4. Millised on maksu- ja väärteomenetlejate ning kohtu seisukohad sunni- ja karistusmeetmete rakendamisel?

Töö eesmärgiks on välja selgitada seaduses sätestatud sunni- ja karistusmeetmete mõjusust kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest maksumenetluse raames.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised tööülesanded:

1. Anda ülevaade kaasaaitamiskohustusest, haldussunnivahenditest ja karistustest maksumenetluses.
2. Analüüsida maksu- ja väärteomenetlejate ning kohtu seisukohti.
3. Sünteesida, kas tänane õiguslik regulatsioon on praktikas piisavalt mõjus tuginedes kohtupraktikale ja praktikute subjektiivsele arvamusele.

Eesmärgi saavutamiseks kasutatakse nii kvalitatiivset uurimismeetodit. Analüüsitakse MTA kogutud statistilisi näitajaid kui ka kohtute seisukohti, kasutatakse teemakohaseid teadusallikaid ja erialakirjandust. Küsitletakse MTA maksu- ja väärteomenetlejaid ning

selgitatakse välja nende arvamus sunni- ja karistusmeetmete rakendatavusest/mõjususest maksumenetluses.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad alapeatükkideks. Esimeses peatükis mõtestatakse lahti kaasaaitamiskohustus maksumenetluses ja selle rikkumise põhjused ning sunni- ja karistusmeetmete olemus. Esimeses alapeatükis käsitleb autor kaasaaitamiskohustust maksumenetluses ja selle rikkumise põhjuseid. Teises alapeatükis analüüsitakse sunni- ja karistusmeetmete olemust ja vajalikust. Kolmandas peatükis toob autor välja seadusest tulenevad hindamise viisid ja võimalused seaduse mõjususe hindamiseks.

Teises peatükis analüüsitakse sunni- ja karistusmeetmete rakendamist ning kohtu seisukohti. Ka on autor sünteesinud, kas tänane seadus on praktikas piisavalt mõjus, toetudes maksu- ja väärteomenetlejate subjektiivsele arvamusele. Esimeses alapeatükis on välja toodud töö uurimismetoodika. Teises alapeatükis jõuab autor kohtupraktika, maksu- ja väärteomenetlejate subjektiivse arvamuse ja statistika analüüsini. Kolmandas alapeatükis on välja toodud järeldused ja ettepanekud, milleni on tööprotsessi käigus jõutud.

1. SUNNI- JA KARISTUSMEETMETE OLEMUS

MAKSUMENETLUSES

1.1. Kaasaaitamiskohustus maksumenetluses ja selle rikkumise põhjused

Esimeses alapeatükis mõtestab lõputöö autor lahti kaasaaitamiskohustuse olemuse maksumenetluses ja selle rikkumise põhjused. Autor tugineb teadusallikatele, kehtivatele seadustele ja muudele kättesaadavatele allikatele.

Vaatamata märkimisväärsetele jõupingutustele ja muudele riigi poolt eraldatud ressurssidele on maksude tasumise ja laekumise lüngad endiselt suured, mis omakorda toovad kaasa maksumenetluse (Crivelli, 2019, p. 425). Maksumenetlus on maksuhalduri poolt läbi viidav haldusmenetlus, mille peamiseks eesmärgiks on maksumaksja esitatud maksuarvestuse korrektsuse kontrollimine, tasumisele kuuluva maksusumma määramine või maksuvõla sissenõudmine (Lehis, 2012, lk 104).

Haldusmenetlust viib läbi haldusmenetluse seaduse (edaspidi HMS) järgi haldusorgan, mis on kehtiva seaduse tähenduses määrusega või halduslepinguga volitatud asutus, kogu või isik (HMS, 2019, § 8). Haldusmenetluse õiguslik regulatsioon on vajalik, sest Euroopa Liidus (edaspidi EL) puudub erinevatel institutsioonidel ja asutustel, kes viivad läbi haldusmenetlust ühtne menetluse hea tava, mis tagaks kodanike õiguskaitse (Čeko, *et.al.*, 2020, p. 94). Haldusmenetluse eesmärgiks on koostoimes põhiõiguste ja -vabaduste kaitse regulatsioonidega tagada õiglus isikute ja haldusasutuste vahel. See annab isikule õiguse: olla ära kuulatud haldusorgani poolt ja omada juurdepääs teabele, mis on kogutud haldusmenetluse käigus tema kohta. Haldusorganile on aga kohustus põhjendada enda otsuseid ning kohustus osutada võimalikele õiguskaitsevahenditele (Bâlan, *et.al.*, 2013, p. 14). Haldusmenetluse ülesannete ja eesmärkide loendisse kuuluvad ka kaks peamist, kuid samas vastandliku eesmärki. Esimene eesmärk on tagada menetluse tulemuslikkus ja ratsionaalsus ning teiseks eesmärgiks on menetluses osaleva isiku inimväärkuse austamine (Allikmets, 2014, lk 221).

Haldusmenetluse eelisteks on tõhusus, kiirus ja lihtsus, mis aitavad paremini mõista hea halduse tava, vähendavad halduskulusid, teevad paremini mõistetavaks õigused ja menetlusstandardid, annavad võimaluse paremini kodanikega koostööd teha, sest haldusmenetluse seadus on mugav

ja lihtsasti arusaadav kõigile ning samuti on sellel kindel struktuur, mis aitab seda lihtsamini rakendada (Čeko, *et.al.*, 2020, pp. 103-104).

Eestis on riiklike maksude maksuhaldur MTA ning kohalike maksude maksuhaldur on valla- või linnavalitsus. Sealjuures võivad valla- ja linnavalitsused sõlmida MTAGA halduslepingu, millega antakse üle kohaliku maksu maksuhalduri ülesanded (MKS, 2021, § 5). Eelneva seaduses sätestatud volituse tõttu viib maksumenetlust läbi Eesti vabariigis MTA. Maksuhaldur peab järgima maksumenetluse läbiviimisel mitmeid põhimõtteid. Maksumenetluses kasutatavate põhimõtete puhul on tegu heal halduse taval põhinevate haldusmenetluse põhimõtetega, mis on sätestatud HMS-s ja neid täiendab MKS-i maksumenetluse osa.

Nii nagu maksukohustuslasel on õigused ja kohustused, peab ka maksuhaldur menetluse läbiviimisel järgima mitmeid talle pandud kohustusi. Näiteks lasub maksuhalduril selgitamiskohustus HMS § 36-e järgi, mis sätestab, et maksuhaldur, kui haldusorgani volitatud isik, peab menetlusosalist teavitama tema õigustest ja kohustustest, menetluses töödeldavatest isikuandmetest ning andmesubjekti õigustest, haldusmenetluse tähtaegadest, millised tõendid, taotlused või muud dokumendid tuleb menetluse käigus esitada ja teatavaks tegema tehtavate menetlustoimingute olemuse. Teine oluline põhimõte, mida maksuhaldur on kohustatud täitma, on uurimispõhimõte, mis tähendab, et menetluse läbiviija kogub asja õigeks otsustamiseks vajalikke tõendeid, sealhulgas tuleb koguda tõendeid, mis võivad suurendada või vähendada maksukohustust (MKS, 2021, § 11). Uurimispõhimõte on haldusmenetluse üks olulisemaid ja kesksemaid põhimõtteid (Annus, 2008, lk 499). Uurimispõhimõte on vajalik nõrgema poole kaitseks, sest kui seada maksuhaldur ja maksumaksja võrdsele tasemele, on maksumaksja paratamatult halvemas seisus (Lehis, 2012, lk 109). Seega saab järeldada, et maksukohustuslast ja maksuhaldurit ei ole võimalik seada samale tasemele, sest ühe puhul on tegemist riigi poolt volitatud võimuorganiga ja teisel juhul on tegemist maksukohustuslasega, kelle õigusi ja vabadusi on võimalik piirata ning allutada korraldustele seaduses sätestatud juhtudel.

Kolmas tähtsal kohal olev maksumenetluse põhimõte, mida maksuhaldur järgima peab, on maksukohustuslase ärakuulamine, mille kohaselt on maksukohustuslasel õigus esitada maksuhaldurile arvamus või vastuväited (MKS, 2021, § 13). Maksukohustuslasele tuleb enne otsuse tegemist võimaldada ise uuritava küsimuse kohta anda ütlusi ja selgitusi. Juhul, kui ta seda ei taha teha, võib alustada maksuhaldur nõ. tagaselja uurimisega ning pöörduda toetudes uurimispõhimõttele kolmandate isikute poole (Lehis, 2012, lk 110). Ärakuulamise põhimõte on

sätetatud ka HMS-s, mis selgitab, et kuigi haldusorgan peab andma menetlusosalisele võimaluse esitada arvamusi ja vastuväiteid, võib sellest ka keelduda. Haldusmenetluse võib läbi viia menetlusosalise arvamust või vastuväiteid ära kuulmata, kui viivitusest tuleneva kahju ärahoidmiseks või avalike huvide kaitseks on vaja koheselt tegutseda. Menetlusosalise poolt esitatud taotlused või seletustes antud lisaandmete järele puudub vajadus, otsust ei tehta selle menetlusosalise kahjuks, arvamused või vastuväited ei aita kaasa toimingute eesmärgi saavutamisele, menetlusosaline ei ole teada või tehtavad toimingud puudutavad suurt hulka isikuid, kelle kindlakstegemine ei ole mõistliku aja jooksul võimalik, Lõpptulemusena haldusakt antakse välja üldkorraldusena või kui menetlusosaliste arv on suurem kui 50 isikut (HMS, 2019, § 40).

Eelpool mainitud põhimõtted on tihedalt seotud maksukohustuslase kaasaitamiskohustusega. HMS § 38 lg 3 selgitab, et menetlusosaline on kohustatud haldusorganile esitama ja teatavaks tegema talle teada olevad menetluses tähtsust omavad asjaolud ja tõendid. Selle kohustuse täitmata jätmisel võib haldusorgan soodustava haldusakti andmisel jätta taotluse läbi vaatamata (HMS, 2019, § 38 lg 3). Maksukohustuslast võib kohustada teabe esitamiseks haldusaktiga MKS § 60 järgi. Haldusakti mittetäitmisel võib maksukohustuslasele määrata ka sunniraha või kui seda kohustust menetluslane isik ei täida, võib haldusorgan soodustava haldusakti andmisel jätta isiku taotlused läbi vaatamata (HMS, 2019, § 38 lg 3). Eelpool mainitud sätet täpsustab maksumenetluses MKS-i § 56. Tagamaks maksumenetluse kiire ja efektiivse läbiviimise, on üks olulisim põhimõte kaasaitamiskohustus. Seaduse kohaselt on maksumaksja (MKS, 2021, § 56):

- kohustatud teatama maksuhaldurile kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada tähendust maksustamisel;
- maksumaksja peab esitama talle korraldusega määratud deklaratsiooni, muud tõendid ja vajadusel andma seletusi;
- maksukohustuslane ei tohi takistada maksuhaldurit menetlustoimingute sooritamisel;

Maksukorralduse seaduse seletuskirjas on põhjendatud kaasaitamiskohust järgnevalt. Mida enam maksukohustuslane kaasaitamiskohustust rikub seda suurem koormus maksuhaldurile langeb ning seda enam on suurem maksuhalduri kohustus need asjaolud välja selgitada, et tagada maksude tasumine isikute poolt, kes on kohustusi rikkunud. Mida rohkem seda kohustust maksukohustuslane rikub, seda väiksem on maksuhalduri kohustus maksukohustuse

määramisel täpselt seadust jälgida. MKS § 92 lg 4 annab maksuhaldurile võimaluse arvesse mitte võtta maksukohustust vähendavaid asjaolusid, kui need ei ole talle teatavaks saanud maksukohustuslase tahteavalduse alusel. Samuti annab MKS § 94 maksuhaldurile võimaluse määrata maksukohustus kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest hindamise teel. Hindamise teel tekkinud maksukohustus ei ole võrdne sellega, mis oleks määratud siis kui maksukohustuslane täidab kaasaaitamiskohustusi ning tagab maksuhaldurile maksustamiseks vajamineva teabe (MKS seletuskiri, 2014).

Kui üldjuhul kehtib haldusmenetluses põhimõte, et menetlusosalisel on kohustus osaleda aktiivselt menetluses ja esitada asjakohaseid tõendeid vaid siis, kui isik soovib taotleda soodustava sisuga haldusakti, siis maksuasjades seevastu on olukord teine. Maksumenetluses on maksukohustuslane kohustatud maksumenetlejat aitama igal juhul, ka siis, kui see tähendab rahaliste kohustuste tekkimist riigi ees (Lehis, 2017, lk 46). Näiteks kui maksukohustuslane rikub kaasaaitamiskohustust, on maksuhalduril õigus määrata maksusumma hindamise teel ja maksukohustuslasel tekib kõrgendatud tõendamiskoormus, kui ta soovib maksuotsust vaidlustada (Lehis, 2012, lk 107). Tõendamiskoormuse puudulik ja ühekülgne regulatsioon viib üldjuhul ebaõige otsuseni nii maksukohustuslase kui ka maksuhalduri ehk riigi jaoks (Kähri, 2004, lk 53). MKS annab võimaluse menetluseosalisele keelduda ka kaasaaitamiskohustuse täitmisest, sest MKS § 64 lg 1 p-s 5 on sätestatud enese mittesüüstamise privileeg, See privileeg annab menetlusosalisele võimaluse keelduda kaasaaitamiskohustuse täitmisest, kui teabe andmine või tõendite esitamine tähendab enda või lähedaste süüditunnistamist mõnes õigusrikkumises (MKS, 2021, § 64 lg 1 p 5). Antud sätte puhul ei saa aga eeldada, et tegemist on absoluutse põhimõttega, sest kui see oleks nii ei täidaks kaasaaitamiskohustuse põhimõte oma eesmärki maksumenetluses. MKS § 64 lg 1 p 5 annab maksumaksjale ülimalt laia võimaluse keelduda koostööst maksuhalduriga, kuid seda õigust ei saa tõlgendada kui maksumaksja suvaotsust keelduda abstraktsele süüteomenetluse hirmule viidates maksuhalduriga koostööst ja tõendite esitamist. Kui seda õigust tõlgendada maksumaksja suvaotsusena, võib see tähendada maksumenetluse ebaefektiivseks muutumist, kuna tihti on maksuhalduril keeruline saada vajalikku infot muudest allikatest kui maksumaksjalt endalt. Ebaefektiivne maksumenetlus tähendaks omakorda tagasilööki riigi üldises toimimises, sest oleks raskendatud selle toimimiseks vajalike finantsressursside kogumine (Madise, 2016, lk 2).

Kaasaaitamiskohustuse täitmiseks peab maksukohustuslane kinni pidama ka raamatupidamise ja dokumentide säilitamise kohustusest. Vastavalt MKS § 57, mis sätestab, et maksumaksja

peab pidama raamatupidamist- ja maksuarvestust nii, et mõistliku aja jooksul on võimalik saada ülevaade tehingutest ja nendega seonduvatest asjaoludest:

- korraldama, et raamatupidamise- või maksuarvestusega seotud dokumendid on eestikeelsed;
- esitama dokumendid muutmata kujul;
- arvestust pidama elektroonselt, kui on tagatud arvepidamise tulemusel loodud dokumentide, sh raamatupidamisregistrite säilimine.

MKS § 58 sätestab veel ka dokumentide säilitamise kohustuse, mis on oluline kaasaaitamiskohustuse täitmisel. Selle sätte kohaselt on maksumaksja kohustatud säilitama tehingute ja väljamaksetega seotud ning muud tähendust omavaid dokumente vähemalt seitsme aasta jooksul peale dokumentide koostamist või saamist (MKS, 2020, § 58).

Sarnaselt meie seadusele on ka teiste riikide õigusruumis väga mitmeid sätteid, mis kattuvad meie omadega maksumenetluse läbiviimisel (Sahin, *et.al.*, 2015, pp. 30-31):

- kohustus olla aus;
- koostöövalmiduse kohustus;
- kohustus esitada õigeaegselt täpset teavet ja dokumente;
- maksu- ja raamatupidamisarvestuse kohustus;
- kohustus säilitada ja esitada dokumendid.

Kaasaaitamiskohustus ei laiene mitte ainult maksukohustuslasele, vaid ka kolmandale isikule. MKS § 61 lg 1-2 sätestab, et maksuhalduril on õigus nõuda ka kolmandatelt isikutelt ning sealhulgas ka krediitiasutustelt teavet maksumenetluses tähendust omavate asjaolude kindlakstegemisel. Eelpool mainitud isikud on kohustatud korralduses ette antud andmeid esitama, välja arvatud juhul, kui neil on selleks seaduslik alus tõendeid ja andmeid mitte esitada (MKS, 2021, § 61 lg 1-2).

Kaasaaitamiskohustuse rikkumise puhul on tegemist formaalse maksuõigusrikkumisega, mille puhul ei kannata riik otseselt rahalist kahju, kuid õigusrikkumised takistavad oluliselt maksuhalduri tööd. Formaalsete õigusrikkumiste hulka kuuluvad näiteks maksudeklaratsiooni esitamisega või maksu tasumisega hilinemine, ebakorrektned maksuarvestused ning mitmete menetlusätete rikkumine. Peamiseks menetlussätteks, mida menetlusosaline rikub, on kaasaaitamiskohustus ehk teabe ja seletuste andmise korralduse eiramine (Lehis, 2012, lk 151).

Kaasaaitamiskohustuse täitmine on oluline, sest muidu on maksuhalduril maksusumma määramine raskendatud. See tähendab, et mida enam maksukohustuslane kaasaaitamiskohustust ei täida, seda suurem koormus langeb maksuhaldurile (Aida, 2016, lk 15).

Kaasaaitamiskohustuse peamiseks rikkumise põhjuseks on varjata maksuõigusrikkumisi (Kirss, 2008, lk 15). Samuti võib tuua välja ka mitmed sotsiaalsed põhjused, miks kaasaaitamiskohustust rikutakse, näiteks väärad ettekujutused ausast ja ebaausast ärist ja madal õiguskuulekuse tase (Lehis, 2004, lk 192).

Ka tekib palju rikkumisi, mis on ettevaatamatud ja mille on põhjistanud mitmesugused juriidilised probleemid. Nendeks juriidilisteks põhjusteks võivad olla seaduste sage muutumine, ebapiisav info, õigusselguse puudumine, halduspraktika muutumine ning erinevate asutuste vastuolulised seisukohad (Lehis, 2004, lk 192). Selle pinnalt saab järeldada, et alati maksukohustuslane ei oskagi kaasaaitamiskohustust täita, sest ta ei ole teadlik, et on pannud toime maksuõigusrikkumise.

Kokkuvõtvalt on maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse täitmine olulise tähtsusega, et viia läbi edukas ja mõlemale osapoolle kiire maksumenetlus. Koostöö maksuhalduri ja maksukohustuslase vahel on tähtis just seetõttu, et kumbki osapool omab vajalikku teavet, mis soodustab omakorda õiglase ja kiire lõpptulemuse saavutamist. Kui maksukohustuslane ei täida seadusega määratud kaasaaitamiskohustust, takistab ta menetluse käiku, mille eest on õigus maksuhalduril rakendada sunni- või karistusmeetmeid.

1.2. Maksumenetluses rakendatavad sunni- ja karistusmeetmed

Antud alapeatükis on lahti mõtestatud tänases maksumenetluses rakendatavad sunni- ja karistusmeetmed, toetudes kehtivale seadusele, õigusaktidele ja teadusartiklitele. Samuti on lõputöö autor laiema pildi huvides käsitlenud muid sunnivahendeid (nt tõkendid), sunniraha kohaldamise võimalikust, väärteo ja kuriteo koosseisu. Autor on antud alapeatükis sisse toonud ja seletanud lahti EL-s laialt levinud haldustrahvi temaatika ning mõju Eesti õigussüsteemile.

Seaduslik maksusutamine kujutab endast üldjoontes isikutelt raha sunniviisilist ära võtmist. Maksukaristuste funktsioon on vajalik, et toetada maksustamist ja nendest kinnipidamist. Uuringutest on selgunud, et maksukaristused mitte ainult ei toeta maksudest kinnipidamist.

Maksukaristused määravad käitumisstandardid, kuidas maksumaksjad käituvad kehtestatud reeglite suhtes. (Doran, 2009, pp. 160-161)

Maksude rikkumised ja neist kõrvalehoidumine on maksuhaldurite jaoks keskne probleem igal pool maailmas. Ameerika Ühendriikides viidi läbi eksperiment, mille käigus tõsteti sunnirahade- ja rahatrahvide määrasid maksurikkumiste suhtes (Cranor, *et.al.*, 2020a, p. 331). Eksperimendi käigus leiti positiivseid tõendeid sellest, et kõrgemad sunnirahade- ja rahatrahvide määrad ajendasid isikuid makse tasuma õigeaegselt ja tegema rohkem koostööd maksuhalduriga (Cranor, *et.al.*, 2020b, p. 351).

Haldusorgan saab anda välja haldusakti, kui leiab, et isik on eiranud haldusõigussuhtest tulenevat kohustust. Haldusaktiga nõutakse isikult käitumise kooskõlla viimist õigusnormiga, rikkumise tagajärgede kõrvaldamist, edasisest rikkumisest hoidumist jne. Lisaks on võimalik rikkujate suhtes rakendada haldussunnivahendeid (Sarv, 2005, lk 308). Haldussunni kaudu tagatakse kõige laiemas mõistes nii halduse üksikute ettekirjutuste täitmine kui ka õigusloovat sisu omava akti realiseerimine. See tähendab, et haldusakt on haldussund üks õiguskorra tagamise vahenditest. Haldussunni kohaldamise põhieesmärkideks on õigusrikkumise tõkestamine ja nende kahjulike tagajärgede ärahoidmine, rikkumise tagajärjel olukorra taastamine, õigusrikkujate karistamine ning õigusliku kohustuse täitmise tagamine. Haldussunni kohaldamisega piiratakse isiku õigusi või vabadusi ning seatakse ka täiendavaid kohustusi (Koolmeister, *et. al.*, 1998). Haldussunni rakendamist maksumenetluses sätestab HMS ja MKS. Maksumenetluse mõistes on võimalikud ka maksukuriteod, mille puhul rakenduvad KarS-s sätestatud karistusõiguslikud meetmed. Maksukuritegudeks loetakse maksukohustuse varjamist, tagastusnõude alusetut suurendamist, salakaubavedu või ebaseaduslikud toimingud tollisoodustuskaubaga ja aktsiisikaubaga (KarS, 2020, §-d 389¹, 391, 393). Karistusõigusliku meetme rakendamiseks peab esinema toime pandud teos süüteo koosseis, mis on õigusvastane ja isik on selle toime panemises süüdi (KarS, 2020, § 2). Haldussunni ja karistusõigusliku meetme eesmärgi erinevus seisneb selles, kui haldussundi saab sama teo eest rakendada mitu korda kuni on saavutatud taotletud eesmärk (MKS § 154 lg 1), siis karistada saab isikut sama süüteo eest vaid ühe korra, sõltumata kas see karistus on mõistetud Eestis või välisriigis (KarS § 2 lg 3).

Sunniraha puhul on tegemist haldustäitemenetluses rakendatava meetmega, mille sisuks on rahalise kohustuse määramine kindla eesmärgi saavutamiseks. Näiteks maksumaksjal on

kohustus anda haldusorganile teavet ja kui isik seda kohustust ei täida, tuleb tal tasuda kindlaksmääratud rahasumma. Sunniraha ei ole karistuslik meede, vaid selle peamine eesmärk on, et haldusorgani poolt isikule pandud kehtiv kohustus saaks täidetud (Jäätma, 2015, lk 720).

Kaasaitamiskohustuse rikkumise eest, ehk teabe, asjade ja/või dokumentide esitama jätmise eest on võimalik maksuhalduril määrata maksukohustuslasele sunnirahasid. MKS § 67 sätestab, et maksuhaldur võib kohustuste tähtjaks täitmata jätmise eest rakendada sunniraha. Esimesel korral ei või sunniraha ületada 640 eurot, teisel korral 2000 eurot ning sunniraha kokku ei tohi ületada 2640 eurot. Isik peab sunniraha tasuma maksuhalduri poolt määratud tähtjaks. Sunniraha nõue peab olema esitatud haldusaktis ehk korralduses ning seal peab olema märgitud ka asjaolu, kui korraldust ei täideta õigeaegselt, pööratakse haldusakt sundtäitmisele (MKS, 2020, § 67).

Sunniraha rakendamise eelduseks on MKS § 136 täitmine, mille kohaselt peab isikut, kelle suhtes soovitakse sunnivahendit kasutada, olema eelnevalt hoiatatud. Hoiatusega antakse isikule teada, kui korralduses märgitud kohustus on tähtjaks täitmata, võidakse rakendada sunnivahendeid. Kindlasti peab olema hoiatus vormistatud kirjalikult ning seda võib teha ka haldusaktiga, mille täitmise tagamiseks sunnivahendit võidakse rakendada (MKS, 2020, § 136 lg-d 1-2). Sunniraha määramisel on oluline märkida seda, et määramise kohta ei tehta kandeid karistusregistrisse ja korduval seaduserikkumisel ei saa kohaldada näiteks kriminaalkaristust. Samuti on tähtis see, et sunniraha määramisel ei pea tuvastama isiku süüd ega läbi viima väärteomenetlust (Lehis, 2017, lk 61).

Maksumenetlusest tulenevalt on võimalik alustada ka väärteomenetlust. Väärtegu saab rakendada näiteks formaalsete õigusrikkumiste puhul. Just nimelt mitmesugused arvepidamise ja dokumentide koostamise või esitamise nõuete rikkumiste eest algatatakse maksumenetluse järel väärteomenetlust (Lehis, 2017, lk 62). Väärteomenetluse puhul on võimalik rakendada kaasaaitamiskohustuse täitmata jätmise eest ka karistusmeedet väärteo korras. Haldusmenetluses on rahaline trahv peamine karistuslik meede maksukuritegude toimepanemise eest (Baldzhiev, 2018, p. 147). Maksuhalduri tegevuse takistamise eest võimaldab maksukorralduse seadus rakendada ka rahatrahvi. Siinkohal on tegemist karistusliku meetmega. MKS § 154 sätestab, et maksudeklaratsiooni või muude dokumentide esitamata jätmise, arvestuse pidamise nõuete eiramise või maksuhalduri korralduse täitmata jätmise eest on võimalik karistada rahatrahviga kuni 300 trahviühikut. Sama teo eest, kui selle on toime

pannud juriidiline isik, on võimalik maksumaksjat karistada rahatrahviga kuni 3200 eurot (MKS 2020, § 154). Ühe trahviühiku suuruse sätestab Karistusseadustik (edaspidi KarS) § 47 lg 1, mille kohaselt on väärteomenetluses võimalik kohaldada põhikaristusena rahatrahvi ning trahviühikuks on rahatrahvi baassumma, mille suurus on 4 eurot (KarS, 2020, § 47 lg 1).

Maksuõigusrikkumiste puhul, olgu see siis formaalne või materiaalne õigusrikkumine, on võimalik rakendada ka mitmeid muid sunnivahendeid kui seda on sunniraha. Kohustuse sundkorras täitmise jaoks on võimalik kasutada näiteks tõkendeid, mis on üks sunnivahenditest enne haldusakti koostamist, mis kindlustab ja tagab maksuvõla sissenõudmise. Tõkendi rakendamisel on tegemist ennetava abinõuga ja selle puhul peab olema tekkinud põhjendatud kahtlus, et menetluse üldsätete rakendamise korral võib maksuvõla sissenõudmine muutuda võimatuks või olla oluliselt keerulisem. Tõkendiks võib nimetada näiteks tagastusnõude täitmise peatamist, kui maksumaksja tegevuses on tuvastatud õigusrikkumised. Võimalik on nõuda ka tagatist maksuvõla ajatamisel või haldusorgan viib läbi teatud toiminguid ilma maksumaksjat ette teatamata (Lehis, 2004, lk 197).

On olemas mitmeid tõendeid, et haldussund ehk maksumenetluse mõttes sunniraha peaks olema kõrgem, sest haldussunni temaatika on läbi aegade olnud poliitikute ja juristide, sh riigiõiguslaste üheks enim tähelepanu pälvinud arutusobjektiks. Silmapaistvalt kõnetavaks on see valdkond muutunud viimastel aastakümnetel. Sellel on mitu olulist põhjust. Kõige olulisem aga see, et tänapäevane liberaalne riigimudel on suunatud riigi osatähtsuse vähendamisele majandustegevuses või ettevõtlusvabaduse laiendamisele. Selle lahutamatu osa on õigusliku regulatsiooni kiire kasv, mis toob kaasa järelevalvemehhanismide tõhustamise ning karistuslike vahendite ulatusliku seadustamise (Koolmeister, 2020, lk 231). Seadusi ja reegleid tuleks muuta haldussunni meetmete osas just seetõttu, et kurjategijad ja maksupetturid manipuleerivad süsteemiga ning kasutavad üha enam seaduses leiduvaid haavatavaid kohti enda huvides ära (Ciraolo, 2020, p. 37).

Maksumenetluse lõikes on kuriteoga tegemist juhul, kui toime pandud teol on kuriteotunnused ja see on kriminaalkorras karistatav. Samuti peab teoga olema tekitatud suur kahju, mis ületab 40 000 eurot (KarS, 2001, § 12¹ lg 2). Kuritegu on karistusseadustikus sätestatud kui süütegu, mille eest on füüsilisele isikule võimalik määrata rahaline karistus või vangistus ja juriidilisele isikule rahaline karistus või sundlõpetamine. Sealjuures on oluline, et kuriteona saab käsitleda vaid tegu, mis on tahtlikult toime pandud (KarS, 2001, § 15 lg 1). Maksukuritegude puhul viib

kuriteo kohtueelset uurimist läbi MTA, mille käigus saab haldusorgan viia läbi jälitustoiminguid, kaasata isikuid salajasele koostööle ning kasutada variisikuid või kasutada konspireerivaid võtteid. Oluline on see, et jälitustegevuse käigus kogutud tõendeid ei tohi kasutada maksumenetluses, sest seda reguleerib haldusmenetluse seadus (Lehis, 2017, lk 62). HMS § 38 lg 2 sätestab, et tõendiks on haldusmenetluses menetlusosalise seletus, dokumentaalne tõend, asitõend, paikvaatlus, tunnistaja ütlus ning eksperdi arvamus. Riigikohus on välja toonud, et kriminaalmenetluses (edaspidi KrMS) jälitustoimingutega saadud andmete kasutamine maksumenetluses ei ole KrMS § 126¹² lg 3 kohaselt lubatud, sest selle sätte kohaselt võib jälitustoiminguga saadud andmeid kasutada vaid teises jälitustoimingus, teises kriminaalmenetluses, julgeolekukontrollis või muudel seaduses sätestatud juhtudel. Maksumenetluses võib jälitustoimingutega saadud teavet kasutada vaid juhul kui on viidatud kohtuotsusele või dokumentaalsele tõendile (Sikka, 2019, lk 16).

Eesti õigussüsteemis on maksumenetluses kaasaaitamiskohustuse täitmiseks loodud kaks võimaliku viisi, haldussunni rakendamine sunniraha, tõkendite või sundtäitmise näol ning karistusmeetmed, mida saab rakendada kui on algatatud väärteomenetlus. Autor käsitleb järgnevalt EL-s kehtivat haldustrahvide temaatikat, et tuua välja haldustrahvide erinevus ning võimalik rakendamine Eesti õigusruumis.

EL-s on kasutusel ka haldustrahvid ning need on kujunenud Euroopa õiguse tagamise keskseks vahendiks. Haldustrahvide ulatusliku leviku põhjuseid on mitmeid, näiteks nende ulatust arvesse võttes vastavad need kõige paremini tõhususe nõudele. Selliseid sanktsioone on haldusmenetluses oluliselt lihtsam ja kiirem rakendada kui karistusõiguslikus menetluses. Arvestavaks teguriks võib lugeda ka selle, et mitmetes liikmesriikides puuduvad juriidiliste isikute karistusõiguslik vastutus, sh väärteo puhul. Haldustrahvid, mis laienevad ka juriidilistele isikutele puuduvad EL-s ainult Eestis ja Taanis (Koolmeister, 2020, lk 238).

Haldustrahvimenetluse seaduse eelnõu § 2 näeb ette, et haldustrahv on rahaline karistus, mida võib kehtestada ja määrata õigusaktidest tulenevate nõuete rikkumise eest, sealjuures peab olema õigusrikkumine kooskõlas EL-i õigusega, mis näevad ette rahalise karistuse.

Haldustrahvi eesmärgiks oleks karistada isikuid õigusrikkumise eest ning motiveerida teda kasutusele võtma meetmeid, et edaspidi ära hoida õigusrikkumisi (Haldustrahvimenetluse seaduse eelnõud, § 3 lg 1).

Haldustrahvidele kohta Eesti õigussüsteemis leida on üsna keeruline, sest väärteotrahvide ülemmäär on EL õiguses kirjeldatud rikkumiste puhul hetkel liiga madal ning juriidilise isiku efektiivne vastutusele võtmine võib olla keeruline. Väärteomenetluses kõrgemate karistusülemäärade ettenägemine lõhuks kuritegude ja väärtegude eest ette nähtud karistuste omavahelise proportsiooni, haldustrahvide kasutuselevõttuga tuleks luua haldustrahvi institutsioon, mis oleks olemuslikult lähedasem süüteomenetlusega ning see võib põhjustada segadust sõna osas „haldus” (Madise, 2020, lk 1-2).

Et suurendada haldussunnimäärasid, vajaks Eesti õigussüsteem järgmisi muudatusi, et üle võtta Euroopa Liidu halduskaristused väärteokaristustena (Soo, *et.al.*, 2020, lk 246):

- 1) karistusmäärade tõstmine;
- 2) juriidilise isiku vastutuse ümbervaatamine;
- 3) tõendamisreeglitega seonduvad probleemid;
- 4) kohtuliku kontrolli ulatus;
- 5) tõendamiskoormuse jaotus ja enese mittesüüstamise privileeg;
- 6) tõendite ülekantavuse küsimus.

Kokkuvõtvalt oleks haldustrahvi näol tegemist haldusõigusliku, mitte karistusõigusliku erimeetmega, mis võimaldaks lihtsama menetluskorraga määrata suuremaid rahalisi trahve õigusrikkumise puhul, kui Eestis on väärteo eest määratavad trahvid.

Edaspidi töö empiirilises osas analüüsides kohtupraktikat, intervjuusid MTA menetlejatega ja üksikjuhtumeid soovibki autor jõuda järeldusele, kas seaduses sätestatud võimalused kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest on piisavalt mõjusad või oleks vaja neid täiendada.

1.3. Seaduse mõjususe hindamine riiklikul tasandil

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on vaja hinnata kehtiva seaduse mõjusust maksumenetluses, mis puudutab sunni- ja karistusmeetmete rakendamist maksu- ja väärteomenetluses. Järgnevas alapeatükis toob autor välja seaduse mõjususe hindamise viisid ja võimalused tuginedes erinevatele kättesaadavatele allikatele.

Seadus on materiaalne nähtus, mis hõlmab moraalseid väärtuseid ja normatiivset korda. Seadus kujundab käitumisnorme, tegusid ning annab vabadused kui ka seab piiranguid. Seadusel on kaks peamist eesmärki. Esmalt sõnastab see käitumisreeglid ning määrab rollid, mida üksikisikud peavad täitma. Teiseks loob surve- ja sunnivahendid, et need kehtestatud reeglid oleksid täidetud. Seaduse mõjususe hindamisel tuleb lähtuda kahest aspektis: teoreetilisest ja selle tulemuslikkuse hindamisest kindlas valdkonnas. (Bujdoiu, 2015b, pp. 127-128)

Enne seaduse kehtestamist töötatakse välja seaduseelnõu. Seaduseelnõu ettevalmistaja koostab väljatöötamiskavatsuse, mis peab sisaldama järgnevaid komponente (Justiitsministeerium, 2017):

- valdkond või lahendamist vajav probleem ja sihtgrupp;
- eesmärk;
- küsimuse võimalikud lahendused;
- valitud lahenduse sobivus kehtivasse õiguskorda;
- küsimuse lahenduse käsitus Eestiga sarnase ühiskonnakorralduse ja õigussüsteemiga riikides;
- kavandatava regulatsiooni kirjeldus ja ülesehitus;
- olulised mõjud, lähtudes nende esinemise sagedusest, ulatusest, sihtrühma suuruselt ka ebasoovitavate mõjude riskist, mis võivad seaduse rakendamise kaasneda;
- kuidas kaasnevaid mõjusid analüüsitakse;
- seaduseelnõu edasise väljatöötamise tegevuskava;
- muud küsimuse lahendamisel tähtsust omav asjaolud.

Seaduse mõju hinnatakse kindla metoodika kaudu, mille on koostanud Justiitsministeerium. Mõjude hindamise protsessi puhul on tegemist olukorraga, kus kogutakse tõendusmaterjali poliitvalikute eeliste ja puuduste kohta hinnates nende järel tekkinud tagajärgi. Mõjude hindamine on jagatud suures plaanis kolme etappi: mõjude tuvastamine ja olulisuse väljaselgitamine ehk esmane mõjuanalüüs ning kolmandas etapis analüüsitakse mõjusid põhjalikumalt. (Justiitsministeerium, 2012)



Joonis 1. Mõjude hindamise etapid (Justiitsministeerium, 2012)

Mõju hindamisel lähtutakse järgmisest kuuest küsimusest (vaata joonis 1):

1. probleemi kirjeldamine – vastamine küsimustele, kus me oleme praegu ja miks me soovime midagi muuta?
2. eesmärkide püstitamine – vastamine küsimusele, kus me soovime olla?
3. peamiste poliitikavalikute kujundamine – vastamine küsimusele, kuidas me võime sinna jõuda?
4. poliitikavalikute mõjude analüüs – vastamine küsimusele, mis on valikute võimalikud tagajärjed?
5. erinevate valikute võrdlemine – vastamine küsimustele, milline tee soovitud eesmärgini on parim ja kas valitud teega kaasnevad hüved õigustavad kulusid?
6. poliitika järel hindamine – vastamine küsimusele, kas poliitika saavutas soovitud eesmärgid?

Mõjude vahe- ja järel hindamise põhiküsimus on, kas ja millist mõju avaldas poliitikavahend ühiskonnale. Poliitilise meetme mõju hindamiseks kasutatakse nii kvalitatiivseid kui kvantitatiivseid meetodeid. Kvalitatiivsed meetodid hõlmavad just eksperthinnanguid ja osalejate hinnanguid. (Justiitsministeerium, 2012)

Lõputöö autor kasutab empiirilises osas riikliku mõjude hindamise metoodikat ning analüüsib kohtu seisukohti, maksu- ja väärteomenetlejate subjektiivset arvamust ja statistikat. Tegemist on riiklikust mõjude hindamise metoodikast tulenevalt kvalitatiivse uurimismeetodiga ja sellist seaduse mõju hindamist kasutab autor enda töös just seetõttu, et saada ülevaade tegelikust olukorrast, praktikute kogemuse läbi.

2. KOHTUPRAKTIKA JA INTERVJUUD, AUTORI JÄRELDUSED NING ETTEPANEKUD

2.1. Uurimismetoodika

Lõputöö eesmärgiks on hinnata sunni- ja karistusmeetmete mõjusust maksumenetluses kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest. Sellest lähtuvalt on koostatud MTA maksuaudiitoritele ja väärteomenetlejatele küsimustik hindamaks sunni- ja karistusmeetmete mõjusust maksumaksjate käitumisele.

Töö eesmärgi täitmiseks kavandati kvalitatiivne empiiriline uuring, milleks on hindav uuring. Töö autor soovib hinnata kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest rakendatavate seaduses sätestatud haldussunnivahendite ja karistusmeetmete mõjusust maksumenetluses. Tulemused esitatakse sõnade ja kirjeldustena ning töö on selletõttu kirjeldav eesmärk. Kvalitatiivse uurimuse puhul on analüüs tõlgendav, subjektiivne, impressionistlik ja diagnostiline, ollakse huvitatud käitumismustrite alla peidetud protsessidest ning püütakse eelkõige vastata küsimusele *miks* (Laherand, 2008, lk 15-16). Kvalitatiivse uurimuse lähtekohaks on *tegeliku elu* kirjeldamine ning uurimuses üritatakse objekti uurida võimalikult *tervikuna* (Hirsjärvi, et al., 2005, lk 152).

Andmeanalüüsimetodina kasutab autor kontentanalüüsi ehk sisuanalüüsi. Kvalitatiivne sisuanalüüs võimaldab keskenduda teksti peamistele, uuritava valdkonna seisukohast olulistele tähendustele. Autor soovib saada ülevaate uuritavast tekstist kui tervikust, näha mõtteavalduste ühist mustrit või struktuuri ja seejärel tuletada neist koodid ja kategooriad. (Kalmus, et al., 2015; Kracauer, 1952, lk 638 tsit Kaar, 2011, lk 12).

Valimiks on eesmärgistatud valim – uurija lähtub oma teadmistest, kogemustest ja eriteadmistest mõne grupi kohta. Populatsioonist püütakse leida kõige tüüpilisemaid esindajaid (Järvet, et al., 2020, lk 31). Selleks intervjuerib autor MTA maksu- ja väärteomenetlejate subjektiivset arvamust toetudes nende praktikale. Töö tulemiks on hinnangu andmine seaduses sätestatud sunni- ja karistusmeetmete mõjususe kohta.

Andmekogumismetodina kasutatakse dokumendi analüüsi, kohtupraktika analüüsi ja intervjuudes saadud teabe analüüsi, mille eesmärgiks on saada ülevaade haldussunnivahendite

ja karistusmeetmete mõjususest, et tagada efektiivne ja kiire maksumenetlus. Tehtavad intervjuud on anonüümsed ning autor teeb saadud info põhjal üldistused.

Dokumendi analüüs põhineb andmebaaside, õigusaktide, kirjavahetuste ja muude dokumentide kogumisel ja analüüsimisel. Vajadusel teeb autor detailsemate andmete kogumiseks vastavale asutusele teabepäringu (Järvet, *et al.*, 2020, lk 31-32). Lõputöös teostatav dokumendianalüüs käsitleb kohtulahendeid, mis annavad põhjaliku ülevaate kaasaaitamiskohustuse olemusest ning sunni- ja karistusmeetmete olemusest ja mõjususest. Kohtulahendite analüüs on vajalik selleks, et saada aru kohtu seisukohtadest, kas sunni- ja karistusmeetmed on mõjusad. Samuti on kohtulahendite põhjal võimalik analüüsida nende vaidluste esinemist kohtus. Seega riigiteatajast kogutud andmete põhjal saab hinnata, mis on olnud põhjus, miks antud vaidlused kohtusse jõuavad ning kas kohus leiab, et sunniraha- või rahatrahvi määramine on olnud õiguspärane. Kohtulahendite puhul saab ka sünteesida, kas rakendatud sunni- või karistusmeede on olnud mõjus.

Autor kasutas analüüsis 9 kohtupraktikat, 3 õigusakti, mis käsitlevad haldussunnivahendite ja karistusmeetmete rakendamist ning 10 MTA maksu- ja väärteomenetleja intervjuude käigus saadud andmeid. Intervjuus osales 7 maksumenetlejat ja 3 väärteomenetlejat. Üks võimalus vastavalt vabariigi valitsuse seaduse mõjude hindamise metoodikale (vaata lk 20) on hinnata seaduse mõju küsides asjaosalistelt arvamust. Seetõttu on autor viinud läbi 10 intervjuud MTA maksu- ja väärteomenetlejatega, et aru saada kas sunni- ja karistusmeetmed on mõjusad isikut motiveerida täitma seaduses sätestatud kaasaaitamiskohustust. Intervjuus küsiti intervjuueeritavatelt 8 avatud küsimust (vaata lisa) ja intervjuud kestsid keskmiselt 25 minutit. Lisaks on autor analüüsinud andmeid, mis olid kättesaadavad ametite ja teiste asutuste kodulehtedelt, näiteks andmeid sunnirahade rakendamise ja algatatud väärtegude statistika maksumenetluses.

Intervjuudes saadud materjali alusel uuritakse, millised on erinevate maksuaudiitorite ja väärteomenetlejate seisukohad kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest rakendatavate haldussunnivahendite ja karistusmeetmete kohta maksumenetluses. Intervjuude analüüsimiseks koostas autor koodid ja kategooriad (vaata tabel 3).

Kategooria 1 alla kuuluvad koodid, mis annavad hinnangu sunni- ja karistusmeetmete mõjususele maksumenetluses. Kategooria 1 alla loodi koodid eeldusel, et aru saada kas sunni- ja karistusmeetmed on mõjusad ning mis juhtudel need on või ei ole seda. Kategooria alla

kuuluvad koodid, mis kirjeldavad põhjuseid miks isikud rikuvad seaduses sätestatud kaasaaitamiskohustust. Kategooria 3 alla on loodud koodid, mis annavad hinnangu isikute maksukäitumisele tulevikus, kui neile on rakendatud sunni- või karistusmeetmeid menetluse raames. Kategooria 3 alusel on võimalik sünteesida, kas sunni- või karistusmeetmed on olnud mõjusad ning mõjutanud isikute maksukäitumist tulevikus.

2.2. Kohtupraktika analüüs ja intervjuude tulemus

Allpool alampeatükkides analüüsib töö autor kohtupraktikat kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest ja toob välja intervjuude tulemused.

Lõputöö teoreetilises käsitluses uuris autor ka EL-is kehtivate haldustrahvide temaatikat. Olgu mainitud, et antud töö empiirilises osas autor ei käsitle haldustrahvide mõjusust, sest need ei kehti Eesti õigusruumis. Samuti analüüsitud materjalidest nähtub, et neid pole hetkel võimalik kasutusele võtta meie õigusruumis, kuna nende kasutuselevõtt vajaks ulatuslikke muudatusi meie haldusmenetluses kui ka maksumenetluses. Põhjused millistel eeldustel EL-i haldustrahvid sobituksid Eesti õigusruumi on loetletud töö teoreetilises osas (vaata lk 18). Antud väidetega nõustusid ka intervjuueeritavad, kellega haldustrahvide temaatika esile kerkis.

2.2.1. Kohtupraktika analüüs

Järgnevas alapeatükis on esmalt välja toodud kohtu seisukohad kaasaaitamiskohustuse rikkumise kohta. Samuti on kohtulahendite põhjal analüüsitud maksumenetluses rakendatavaid sunni- ja karistusmeetmeid. Valimi kitsendamiseks on analüüsitavaks perioodiks autor valinud asjakohased kohtulahendid perioodil 2017-2020.

Riigi Teataja andmetel on perioodil 2017-2020 kohtuvaidlustes käsitletud kaasaaitamiskohustuse täitmist maksumenetluses 79 korral. Kõige rohkem on kaasaaitamiskohustuse küsimusega seotud vaidlusi kohtus arutatud 2018. aastal vastavalt 31 korral ning kõige vähem on asjasse puutuvaid kohtuvaidlusi olnud 23 korral aastal 2019.

Asjakohaste kohtuvaidluste analüüsimiseks püstitas töö autor järgmised küsimused:

1. Miks on kaasaaitamiskohustuse täitmist käsitletud kohtuvaidlustes?
2. Milline oli kohtu seisukoht kaasaaitamiskohustuse rikkumise osas, kas seda esines või mitte?

Esmalt, kui töö autor analüüsib kohtulahendeid, mis käsitlevad sunni- ja karistusmeetmete eesmärki ja õiguspärasust, soovib autor anda ülevaate kaasaaitamiskohustuse olemusest tuginedes kohtu seisukohtadele. Kohtulahendeid analüüsides selgus, et peamiselt arutletakse kaasaaitamiskohustuse täitmise üle maksumenetluses just seetõttu, et maksukohustuslane ei ole rahul maksuhalduri tegevusega maksumenetluse läbi viimisel, sh maksuotsuse andmisega. Maksukohustuslane on leidnud, et kaasaaitamiskohustuse rikkumise tulemusena on maksuhaldur määranud maksuotsusega suuremas summas maksu, millega aga ei nõustu maksumaksja.

Kohtuvaidlustes nähtuvad järgmised näited, miks käsitletakse kaasaaitamiskohustuse rikkumist või mitte rikkumist:

- maksukohustuslasele on ebaselgeks jäänud, mida ja miks talt nõutakse (I. K. haldusasi, 2020);
- maksukohustuslasele pole korraldust korrektselt kätte toimetatud, mistõttu on kaasaaitamiskohustust võimatu täita (I. K. haldusasi, 2020);
- maksukohustuslane on keeldunud seletuste andmisest kaitsja juuresolekuta, aga seda on tema arvates käsitletud kaasaaitamiskohustuse rikkumisena ning seda on arvesse võetud kui raskendavat asjaolu maksuotsuse tegemisel (R.R., R.J., A.M. haldusasi, 2019);
- maksuhaldur ei ole andnud korralduse täitmiseks maksumaksjale lisaaga, mistõttu on viidatud kaasaaitamiskohustuse rikkumisele (D.D. haldusasi, 2020);
- maksukohustuslane on endale teadaolevalt esitanud kõik vajalikud tõendid, kuid maksuhaldur eeldas, et peale kontrollaktiga tutvumist oleks pidanud maksumaksja omaalgatuslikult esitama täiendavaid tõendeid (AS East-West Consulting. haldusasi, 2020);
- maksuhaldur pole arvesse võtnud kõiki talle esitatud tõendeid ja seletusi (K. P. haldusasi, 2018).

Analüüsitud kohtulahendid saab jagada kahte erinevasse gruppi. Esimesse gruppi kuuluvad kohtuvaidlused, kus kohus leidis, et maksukohustuslane on rikkunud seaduses sätestatud kaasaaitamiskohustust. Teise gruppi jaotuvad lahendid, mille puhul kohus on põhjendanud, et kaasaaitamiskohustust ei ole maksukohustuslane rikkunud või kaasaaitamiskohustust ei olnud võimalik täita maksuhalduri tegevuse tõttu. Autor on enda töös näidetena analüüsinud kahte erinevasse gruppi kuuluvaid kohtulahendeid.

Näiteks kohtulahendis 3-17-1042 oli isiku kaebuse kohaselt tehtud vastutusotsus õigusvastane. Kaebaja viitas sellele, et maksuhaldur on rikkunud menetluse üldpõhimõtteid nagu kaalutusõigust ja uurimispõhimõtet. Samuti ei ole maksuhaldur arvesse võtnud kõiki talle esitatud dokumente ja seletusi. Maksu- ja Tolliamet oli aga seisukohal, kuna maksuhaldurile ei edastatud kõiki dokumente ega antud selgitusi kontrollitaval perioodil soetatud kaupade ja teenuste, nende mahtude ja olemuse ning kasutamise kohta ettevõtte majandustegevuses, luges maksuhaldur antud perioodi käibedeklaratsioonidel kajastatud sisendkäibemaksu alusetuks. Kuna maksukohustuslane ei täitnud kohustusi tähtaegselt, leidis maksuhaldur, et on rikutud deklareerimis- ja tasumiskohustust. Selle lahendi puhul leidis kohus, et kaebajal oli MKS § 56 lg-st 1 tulenev kaasaaitamiskohustus. Samuti on kaebaja kinnitanud asjaolu, et talle oli selge, millist teavet temalt soovitakse ja miks. Kohus põhjendas, et kaebaja ei ole kaasaaitamiskohustusest ega tõendamiskoormusest tulenevalt esitanud ühtegi tõendit ega sisuliselt usutavat selgitust, mis maksuhalduri põhjendatud kahtluse ümber lükkaks (K. P. haldusasi, 2018). Seega saab väita, et maksukohustuslane on täitmata jätnud kaasaaitamiskohustuse ning nagu leidis ka kohus, siis tegemist ei olnud õigusvastase vastutusotsusega.

Kohtuvaidluses nr 3-19-207 leidis kohus, et väide maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse rikkumise kohta on alusetu. Antud vaidluses arutleti selle üle, kas ettevõtte on täitnud kaasaaitamiskohustust ning kas vastutusotsus on õiguspärane. Kaebaja esitatud vaide kohaselt jäi talle arusaamatuks, mida ja miks temalt soovitakse. Samuti tugines kaebaja väitele, et talle ei ole korraldust seadusega kooskõlas kätte toimetatud. Korraldus toimetati maksukohustuslasele kätte ametlike teadeannete kaudu, milleks peavad olema täidetud teatavad tingimused (I. K. haldusasi, 2020). Ametlike Teadannete kaudu dokumendi kättetoimetamiseks peab MKS § 55 kohaselt olema täidetud järgnevad kaks tingimust:

- menetlusosalise aadressi kohta puuduvad andmed või menetlusosaline ei ela või ei asu registrisse kantud või maksuhaldurile teadaoleval aadressil;
- dokumenti ei ole muul viisil võimalik kätte toimetada.

Antud vaidluse puhul olid maksuhaldurile teada kaebaja registrijärgne aadress ning Ametlike Teadeannete kaudu dokumendi kätte toimetamiseks lugemine ei ole põhjendatud sellega, et posti teel saadetud kiri tagastati „hoiutähtaja möödumisel”. Maksuhaldur oleks pidanud proovima teist korda või kasutama mõnd muud viisi. Sellest tulenevalt oli kohus seisukohal, et kaebajale ei

ole korraldust kätte toimetatud ning talle ei antud menetluses võimalust asjaolude selgitamiseks ega tõendamiseks. Riigikohus leidis, et maksukohustuslane peab teadma, milliseid andmeid temalt tahetakse ja tal peab olema võimalus maksuhaldurit abistada. Sellist võimalust maksukohustuslasele aga ei võimaldatud (I. K haldusasi, 2020).

Kohtulahendis 3-18-909 on välja toodud maksumaksja kaasaaitamiskohustuse üks eesmärkidest. Nimelt ei ole maksumenetlus olemuslikult suunatud karistamisele ega ka koormava haldusakt andmisele, vaid eelkõige on maksumenetluse eesmärk veenduda, et maksukohustuslane on täitnud maksukohustust / maksuseadustest tulenevaid kohustusi korrektselt. Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus MKS § 56 lg 1 järgi aitab seda eesmärki täita (R. R. haldusasi, 2018). Seega siinkohal tuleb välja kaasaaitamiskohustuse olulisus kogu maksuõiguse raames. Siit saab järeldada, kui maksukohustuslasel ei lasuks kaasaaitamiskohustust, oleksid maksuseadustest tulenevate kohustuste kontrollimine auklik ning raskendatud.

Edaspidiste kohtulahendite analüüsi puhul lähtub autor järgnevatest küsimustes:

1. Kas sunni- või karistusmeede oli õiguspärane?
2. Kas määratud sunni- või karistusmeede oli mõjus?

Vastavalt riigiteatajast saadavatele andmetele on kohtuvaidlusi sunnirahade õiguspärasuse üle perioodil 2018 kuni 2020 üsna vähe. Kõige rohkem on asjasse puutuvaid lahendeid olud kohtus 2018. aastal. Antud statistikat saab võrrelda ka MTA statistikaga (vaata tabel 1, lk 28). Ka MTA statistika kohasel määrati sunnirahasid maksumenetluses kõige rohkem 2018. aastal, lausa 7763 korral, kuid peale seda on sunnirahade määramine olnud langustrendis. 2020. aastal on kohtuvaidlusi sunnirahade õiguspärasuse üle kättesaadav vaid üks. Siinkohal on oluline tegur see, et kohtuvaidlused võivad kesta kauem, mistõttu ei ole 2020. aastal kõik algatatud sunniraha vaidlused veel saanud lõpplahendust. See võib olla üheks põhjuseks, miks on lahendite arv languses.

Maksumenetluses on oluline mõista, et sunniraha ei saa rakendada karistusena maksukohustuslasele. Riigikohtu otsuses nr 3-3-1-72-14 p 27 on välja toodud, et sunnivahendit ei tohi maksumenetluses rakendada karistusena. Riigikohus selgitas antud otsuses, et sunniraha võib rakendada üksnes ettekirjutuse täitmisele kallutamiseks, pärast ettekirjutuse täielikku täitmist ei ole sunnirahaga enam võimalik isiku käitumist suunata ning kohustuse täitmine

muudab alusetuks haldusorgani edasised toimingud sunniraha rakendamisel ja/või sissenõudmisel (OÜ V.S haldusasi, 2018).

Analüüsitud 2018. aasta kohtulahendis numbriga 3-17-2872 on kohus konkreetselt selgitanud sunnivahendi kohaldamise õigusliku alust. Halduskohtu selgituste kohaselt on sunnivahendit lubatud rakendada üksnes juhul, kui adressaadile on tehtud teatavaks ettekirjutus, mis kehtib ning seda ei ole hoiatuses märgitud aja jooksul täidetud. Sunnivahendit ei tohi rakendada, kui sunni rakendamise alused on ära langenud, ettekirjutuse aluseks olnud õigusnorm on kehtetuks tunnistatud, sunnivahendi rakendamine lükatakse edasi või halduskohus peatab sunnivahendi rakendamise. Üks sunnivahendi liikidest on sunniraha. Sunniraha on kindlaksmääratud summa, mille adressaat peab tasuma, kui tähtajaks on täitamata hoiatuses märgitud kohustused. Kohtupraktikas on märgitud, et sunniraha saab rakendada üksnes hetkeni, millal kohustus täideti, sest pärast ettekirjutuse täitmist ei ole sunnirahaga enam võimalik isiku käitumist suunata. MTA maksuaudiitor määras korraldusega XX-le sunniraha 130 eurot ning kohustas teda ilmuma korraldusega nõutud teabe andmiseks maksuaudiitori juurde MTA ametiruumides. XX ilmus MTA ametiruumidesse ja vastas maksuhalduri kõikidele küsimustele. MTA korralduse alusel debiteeriti XX pangakontolt MTA pangakontole 130 eurot. Antud lahendi puhul rahuldab kohus kaebaja taotluse ning tunnistab sunniraha määramise 130 eurot õigusvastaseks, sest sunniraha oli sisse nõutud peale korralduse täitmist. Asjaolu, miks kohus kaebaja taotluse rahuldab seisnes selles, et 06.12.2017 suuliste seletuste protokollist nähtuvalt oli kaebaja vastanud kõikidele maksuhalduri küsimustele. Samuti kinnitas vastustaja, et 09.10.2017 esitatud korraldus loeti täidetuks. Sellest hoolimata võttis MTA 11.12.2017 kaebaja pangakontolt sunniraha 130 eurot (V.D haldusasi, 2018). Antud lahendist saab järeldada, et tegelikkuses oli sunniraha hoiatus korralduses mõjus ja soovitud tulemus saavutati, kuna maksukohustuslane ilmus korralduse alusel maksuhalduri ametiruumidesse ning vastas kõikidele talle esitatud küsimustele. Isiku soov oli sellega vältida sunniraha rakendumist. Kohtulahendist tuleb välja, et maksuhalduril oleks olnud antud kaasuse puhul õigus algata sunniraha sissenõudmiseks täitekorraldus alles siis, kui XX ei oleks 10-päevase tähtaja möödudes täitnud talle esitatud korraldust või tasunud sunniraha 130 eurot (V.D haldusasi, 2018).

Allpool tabelis on näidatud palju määrati sunnirahasid MTA poolt maksumenetluse käigus Eestis perioodil 2018-2020, andmed pärinevad MTA kogutud statistikast. Nagu tabelist näha, siis on sunnirahade rakendamine maksumenetluses 2018. aastast langustrendis.

| Määratud sunnirahad Eestis perioodil 2018-2020 | | |
|--|--------------------------------------|---------------|
| Aasta | Mitmel korral on määratud sunniraha? | Kogusumma (€) |
| 2018 | 7763 | 844284,56 |
| 2019 | 6795 | 715745,27 |
| 2020 | 4545 | 508926,76 |

Tabel 1. Määratud sunnirahad Eestis (autori koostatud, andmed on saadud MTA teabeosakonna juhtivspetsialisti käest e-kirja teel)

Kohtulahendis 4-18-2917 Maksu- ja Tolliameti otsusega nr karistati isikut MKS § 154 lg 1 ettenähtud väärteo toimepanemise eest rahatrahviga 60 trahviühikut, s.o summas 240 eurot ja Oolmaks OÜd MKS § 154 lg 2 ettenähtud väärteo toimepanemise eest rahatrahviga 620 eurot. Kaebaja Oolmaks OÜ taotles kohtult rahatrahvi tühistamist. Menetlusalustele isikutele määrati rahatrahv selle eest, et isikud jätsid töötamise registris registreerimata viie töötaja tööle asumise ja töötamise liigi. Samuti ei täidatud MTA korraldust. „Kaebajad väidavad, et maksuhalduri korraldus täideti neile arusaadavalt ja nõutud ulatuses. Samas on aga väärteomenetluse käigus tuvastatud, et täielikult jäeti esitamata korraldusega nõutud müügiarved, kassadokumendid, raamatupidamise pearaamatu kontode väljavõtted ning üks arvelduskonto väljavõte. Samuti esitati paljud koopiad poolikult ja loetamatult. Seega ei vasta eeltoodud väide tõele ning maksuhalduri korralduse osaliselt täitmata jätmisega realiseeriti MKS § 154 lg 1 ja 2 sätestatud väärteokoosseis.” (A.S., Oolmaks OÜ. väärteoasi, 2018) Kohus leidis, et isik Aare Siir on väärteoasjas MKS § 154 lg 1 järgi süüdi, sest ei täitnud oma kohustusi korraliku ettevõtja hoolsusega. „Lisaks eelmärgitule on menetlusaluseid isikuid karistatud MKS § 154 lg 1 ja 2 järgi selles, et menetlusalused isikud jätsid täitmata maksuhalduri korralduse, so korralduse Oolmaks OÜ esindusõiguslikku isikut esitama perioodil 2016. aasta novembrikuust kuni detsembrikuuni toimunud tehingute kohta ostuarved, müügiarved, kõigi pangakontode väljavõtted, kassadokumendid, raamatupidamise pearaamatu kõikide kontode väljavõtted, tööaja tabelid/graafikud, lepingud, ka need lepingud, mis on sõlmitud varem, kuid mis kehtivad ja mida täideti kontrollitaval perioodil. Samuti muud dokumendid mida Oolmaks OÜ peab menetluses tähendust omavate asjaolude kindlakstegemiseks oluliseks. Pärast tähtaja pikendamist täideti korraldus vaid osaliselt, jättes esitamata müügiarved, kassadokumendid, raamatupidamise pearaamatu kontode väljavõtted, ostuarveid esitati vaid osaliselt, kahest

pangakonto väljavõttest esitati vaid üks. Osaliselt olid esitatud dokumentide puhul vaid koopiad, mis olid osaliselt või täielikult loetamatud. Lepingutest esitati vaid koostöökokkulepped, kuid lepingud tarnijatega jäeti esitamata. Seega jäeti korraldus suures osas täitmata.” (A.S., Oolmaks OÜ. vääртеoasi, 2018) Eeltoodust tulenedes on määratud karistusmeetmed õiguspärased ning kaebaja taotlust rahatrahvide tühistamiseks ei rahuldatud.

Autor analüüsis kohtulahendit numbriga 4-17-158, milles vaieldi kahe rahatrahvi määramise õiguspärasuse üle MKS § 154 lg 1 ja 2 järgi. Kohtuvaidluse eesmärk oli vaidlustada MTA poolt isiku karistamine MKS § 154 lg 1 järgi vääртеo toimepanemise eest rahatrahviga 200 trahviühiku ulatuses, s.o 800 eurot ja karistamine MKS § 154 lg 2 järgi ettenähtud vääртеo toimepanemise eest rahatrahviga 1600 eurot. Kohus leidis, et antud rikkumise, s.o korralduse täitmata jätmise objektiivne koosseis on täidetud. Kuivõrd eelnevalt on tuvastatud, et maksuhalduri õiguspärane korraldus saadi küll kätte, kuid jäeti osaihingu seadusliku esindaja, s.t juhatuse liikme poolt täitmata. Samuti nähtub vääртеo asjaoludest, et esindaja tegutses korralduse täitmata jätmisel Xxxx OÜ huvides, kuivõrd korralduse täitmine puudutab otseselt juriidilise isiku tegevust, s.t juriidilise isiku majandustegevust ja sellega seotud dokumente. Maksukontroll on otseselt seotud just juriidilise isiku maksukohustuse suuruse ja õigsuse kontrollimisega, seega nõutud dokumentide esitamata jätmisega ei võimaldata MTA-l õiget maksusumma suurust määrata ning selline maksuhalduri tegevust takistav käitumine on just juriidilise isiku huvides. Kohus tõi välja, et menetlusalune isik oli kohustatud korraldust täitma, kuid ta jättis ilma mõjuvate põhjusteta korralduse suulises osas täielikult ja dokumentide osas osaliselt täitmata, millega ei täitnud oma kaasaaitamiskohustust ning takistas sellega maksuhalduri tööd. Kohus jäi seisukohale, et seega esineb vääртеokoosseisu olemasolu menetlusaluste isikute käitumises, s.o korralduse täitmata jätmise ning menetlusaluste isikute käitumine on kvalifitseeritav MKS § 154 lg 1 ja 2 ettenähtud vääртеona. Antud kohtupraktikas toodi välja ka, et samale menetlusalusele isikule on varem määratud karistus samalaadse süüteo toimepanemise eest ning eelmine rahatrahv ei sundinud menetlusalust isikut edaspidi süüteo toimepanemisest hoiduma, s.t eelmine karistus ei täitnud oma eesmärki (N.K., XX OÜ. vääртеoasi, 2017).

Allpool tabelis on toodud välja MTA poolt algatatud vääртеomenetlused kaasaaitamiskohutuse rikkumise eest perioodil 2018-2020. Kui sunnirahade määramine maksumenetluses oli kolme aasta lõikes langustrendis, siis MTA andmete kohaselt saab öelda, et vääртеomenetluste

algatamine maksumenetluses on võrreldes aastaga 2019 jällegi tõusmas kuigi peale 2018. aastat oli väärteomenetluste arv märgatavalt kahanenud.

| Alustatud ja jõustunud väärteod kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest maksumenetlustes Eestis | | |
|--|--------------------------|-----------|
| Aasta | Alustatud (isiku suhtes) | Jõustunud |
| 2018 | 122 | 106 |
| 2019 | 46 | 29 |
| 2020 | 61 | 35 |

Tabel 2. Alustatud ja jõustunud väärteod kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest maksumenetlustes Eestis (autori koostatud, andmed on saadud MTA teabeosakonna juhtivspetsialisti käest e-kirja teel)

Kohtupraktika analüüsist kujunevad välja peamised põhjused, miks ei täideta kaasaaitamiskohustust. Samuti lahendist numbriga 3-17-2872 nähtub, et sunniraha määramine oli mõjus, kuna isik täitis talle peale pandud kohustuse. Samas lahendis 4-17-158 tões kohus, kuigi rahatrahvi määramine oli õiguspärane, siis ei ole see mõjus. Kohus oli sellel arvamusel just seetõttu, et isikule oli ka varasemalt määratud maksuõigusrikkumise pärast rahatrahv.

2.2.2. Intervjuude tulemus

Töö eesmärgiks on hinnata peaaesjalikult sunni- ja karistusmeetmete mõjusust maksumenetluses kaasaaitamiskohustuse rikkumise puhul. Kohtupraktika sisustab sunni- ja karistusmeetmete olemuse ja nende õiguspärasuse. Samuti on kohtupraktika analüüsist selgunud olukorrad, kus sunnimeetmed on olnud mõjusad aga karistuslik meede seevastu mitte. Lõputöö leheküljel 18 on autor toonud välja justiitsministeeriumi seaduse mõju hindamise metoodika, mille kohaselt on üks viis teostada seaduse mõju järel hindamist läbi praktikute arvamuse ja ekspertavamuse. Selleks, et hinnata sunni- ja karistusmeetmete mõjusust on autor intervjuerinud 10 MTA maksumenetlejat, sh maksu- ja väärteomenetlejaid. Menetlejatele esitati 8 küsimust ja jooksvalt tekkinud täiendavaid küsimusi. Olgu mainitud, et maksu- ja väärteomenetlejate hinnangud meetmete mõjususele on subjektiivsed ja põhinevad praktilisel ning kogemustel.

Järgnevalt on välja toodud MTA maksu- ja väärteomenetlejate vastused, mis saadi lõputöö raames läbi viidud intervjuude käigus. Saadud vastuste põhjal on loodud 3 kategooriat, mis on välja toodud tabelis 3.

Tabel 3. Intervjuude tulemuste analüüsi käigus koostatud kategooriad ja koodid (Autori koostatud)

| | |
|---|--|
| <p>Kategooria 1</p> <p>Hinnang sunni- ja karistusmeetmete mõjususele</p> | <p>Kood 1. Sunni- ja karistusmeetmete mõjususele on olnud isikust.</p> <p>Kood 2. Sunniraha suurus peaks tõusma.</p> <p>Kood 3. Alati ei ole otstarbekas rakendada.</p> <p>Kood 4. Eesmärgipärased ja mõjusad.</p> |
| <p>Kategooria 2</p> <p>Põhjused, miks rikutakse kaasaaitamiskohustus</p> | <p>Kood 1. Kindel soov midagi varjata.</p> <p>Kood 2. Üleolevus.</p> <p>Kood 3. Hirm ja teadmatus.</p> <p>Kood 4. Põnevus.</p> |
| <p>Kategooria 3</p> <p>Meetmete mõju maksukäitumisele tulevikus</p> | <p>Kood 1. Ei mõjuta isikute käitumist.</p> <p>Kood 2. Mõjutab isikute maksukäitumist.</p> <p>Kood 3. Sõltub kontrollitavast isikust.</p> |

Esimese küsimusena uuris lõputöö autor intervjueritavalt, kas täna rakendatavad sunnirahad on eesmärgipärased. Peamiselt kattusid intervjueritavate arvamus, et täna kehtivad sunnirahad on eesmärgipärased, kuid leidis ka neid, kes nii ei arvanud.

Intervjueritavad, kes arvasid, et täna rakendatavad sunnirahad on eesmärgipärased tõid välja järgmist:

- 1) sunniraha on eesmärgipärane, kuna menetleja saab ise valida kui palju ja kas sunniraha on üldse otstarbekas (Kategooria 1, Kood 4);
- 2) sunniraha on eesmärgipärane (Kategooria 1, Kood 4) just seetõttu, kui seda võimalust ei oleks siis poleks maksuhalduril üldse võimalust isikuid korraldustele allutada;
- 3) sunnirahad on eesmärgipärased (Kategooria 1, Kood 4), sest need aitavad üldjuhul korralduse täitmisele kaasa, kuid keskmise palga tõustes peaksid tõusma ka määratavate sunnirahade suurused.

Intervjuudest selgus, et sunniraha kasutamine viimasel ajal on kontrollides pigem erand kui reegel. Sunniraha määramisel tuleks lähtuda maksukohustuslase varasemast maksukäitumisest, sest nii saab hinnata, kas sunniraha määramine on üldse otstarbekas. Sunniraha määramist saab kaaluda näiteks isiku varasemate kontrollide põhjal. Kui isikule on määratud varasemate kontrollide käigus sunniraha, siis saab vaadelda seda, kuidas ta käitunud on ning kas sunniraha

on olnud mõjus. Tihti on maksuhalduril lihtsam edasi minna uurimispõhimõtte alusel ning pöörduda kolmandate isikute poole. Sunniraha rakendamine ei ole otstarbekas (Kategooria 1, Kood 3) ka variettevõtete puhul või isikute puhul, mis on likvideerimisel, sest muidu sunniraha määramisel tekib olukord, kus isikul tekib riigi ees võlg aga seda ei tasu lõpptulemusena mitte keegi. See tähendab, et selle sunniraha sissenõudmine on perspektiivitu.

Intervjuudest selgus, et sunniraha ei ole eesmärgipärane ka seetõttu, et seda määratakse pigem isikutele, kellel puudub igasugune huvi teha maksuhalduriga koostööd. See tähendab, et seda sorti isikuid ei huvita, kui neile määratakse sunniraha korralduse mitte täitmise eest (Kategooria 1, Kood 1).

Teise küsimusena, uuris autor intervjuueeritavalt, kas rakendatava sunniraha suurus/määr peaks olenema ettevõtte käibest.

Eelmainitud teisele küsimusele andsid kõik 10 intervjuueeritavat ühese vastuse. Kindlasti ei tohiks sunniraha suurus oleneda ettevõtte käibe suuruselt, sest see tooks kaasa ulatuslikuma käibe varjamise riski. Samuti leiavad intervjuueeritavad ühiselt, et sunniraha suurus ei mõjutaks ettevõtjate käitumist ning ega motiveeriks neid varasemast korrektsemalt korraldust täitma. Samuti kui sunniraha suurus oleneks isiku käibest, siis mõjutaks see ka maksuhalduri tööd, sh paneks maksuhaldurile suurema motiveerimiskohustuse (Kategooria 1, Kood 5).

Kuigi intervjuueeritavad leidsid, et sunniraha suurus ei tohiks kindlasti oleneda ettevõtte käibest, siis tõi üks intervjuueeritav välja, et sunniraha määr peaks või võiks tõusta vaid võrdselt keskmise palga kasvades (Kategooria 1, Kood 2).

Kolmanda küsimusena uuris autor, kas täna rakendatavad karistusmeetmed kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest on eesmärgipärased.

Intervjuust selgus, et määratavad karistusmeetmed on enamasti eesmärgipärased (Kategooria 1, Kood 4), kuid neid kasutatakse vähe just keerulise tõendamiskoormuse tõttu. Karistusmeetmete rakendamiseks peab alustama väärteomenetlust. Väärteomenetluse alustamiseks peab olema maksuhaldur teinud kõik endast oleneva ning kasutusele peavad olema võetud kõik vahendid, et suunata isikut korraldust vabatahtlikult täitma.

Intervjuudest selgus, et karistusmeetmed ei ole pikas perspektiivis eesmärgipärased ja mõjusad. Pigem on need tulemuslikud ühes episoodis, kuid mitte järgmistes. Karistuslike meetmeid rakendatakse enamasti korduvrikkujate puhul ning seetõttu saab olla üsna kindel, et järgneb ka

uus episood sama maksukohustuslasega ning on vaja võtta kasutusele karistuslikud meetmed. Nagu öeldud on karistuslike meetmete kasutamine üsna keerukas (Kategooria 1, Kood 5), kuna menetlejal lasub nende puhul suurem tõendamiskoormus. Intervjueeritavad tõid välja, et karistusliku meetme kasutusele võtmine eeldab väga palju aega ja nõuab menetleja ressursi.

Neljanda küsimusena uuriti, kas karistusmeetmete suurus/määr peaks või võiks oleneda isiku käibe suurusest.

Ka eelpool mainitud neljandale küsimusele toodi intervjueeritavate poolt ühene vastus. Kindlasti ei tohiks rahatrahvi määr oleneda nii füüsilise kui juriidilise isiku puhul käibest. Toodi välja aga asjaolu, et rahatrahvi suurus võiks oleneda protsentuaalselt riigile tekitatud kahju summast.

Viienda küsimusena esitati küsimus, miks siiski isikud kaasaaitamiskohustust ei täida ja millised on peamised viisid, kuidas kaasaaitamiskohustust rikutakse. Sellele küsimusele tulid järgmised vastused:

- 1) kindel soov midagi varjata (Kategooria 2, Kood 1);
- 2) üleolevus, soov kaitsta nõ. enda ärisaladust (Kategooria 2, Kood 2);
- 3) hirm, et midagi on kogemata valesti tehtud (Kategooria 2, Kood 3);
- 4) vahel ajendab maksukohustuslasi kaasaaitamiskohustust mitte täitma ka põnevus (Kategooria 2, Kood 4);
- 5) teadmatus ja soov kiiresti jõuda tekkinud olukorraga ühele poole (Kat 2, Kood 3).

Samuti tuli intervjueeritavate vastustest välja asjaolu, et kaasaaitamiskohustuse rikkumine on tänasel päeval pigem erand, kui reegel. Seda kohustust rikuvad pigem isikud, kes on juba orienteeritud pettusele/kelmusele ning nemadki suhtlevad maksuhalduriga aktiivselt, aga seda vaid seetõttu, et veel rohkem varjata enda tegevust.

Peamine viis, kuidas hoidutakse kõrvale kaasaaitamiskohustusest on täielik maksuhalduri ignoreerimine ja isikud teevad end kättesaamatuks. Isikud loovad tihti olukorra, kus neid on võimatu kätte saada ka juriidiliselt aadressilt. Samuti ei ole teadlikud lähedased isiku asukohast või tegevusest. Intervjueeritavad tõid välja, et sellistel juhtudel on otstarbekam (Kategooria 1, Kood 3) menetluse raames liikuda edasi uurimispõhimõttele tuginedes ning pöörduda kolmandate isikute poole ilma sundi rakendamata.

Tuginedes sellele, et intervjueeritavate infost tuli välja asjaolu, et sundi ei rakendata ning menetluses liigutakse edasi uurimispõhimõtte alusel, püstitas autor lisaküsimuse. Kui uurimispõhimõtte alusel on lihtsam edasi liikuda ilma sundi rakendamata, siis kas saab öelda, et seaduses sätestatud kaasaaitamiskohustus ja selle eest määratavad sunni- ja karistusmeetmed on sisutühjad.

Antud lisaküsimusele tekkis vastakaid arvamusi, kuid peamiselt toodi välja, et selline olukord võib tekkida tõepoolest. Samas tuli mitmest intervjuust välja, et sunnivahendeid ja kaasaaitamiskohustust on vaja just seetõttu, et muidu ei oleks maksuhalduril mitte ühtegi vahendit maksukohustuslase mõjutamiseks ja nii ei saaks ükski põhimõtte maksumenetluse raames olla põhjendatud. Samuti nende puudumisel oleks maksusumma määramine raskendatud ja maksuhalduril lasuks suurem kohustus asjaolud välja selgitada.

Lisaküsimusena uuris autor intervjueeritavatelt, kas sunni- ja karistusmeetmed oleksid mõjusamad, kui neid rakendada rohkem.

Leiti, et neid ei ole võimalik praegusest rohkem kasutada. Samuti nagu eelpool välja tuli ei ole ka sunni- või karistusmeetmete rakendamine alati otstarbekas, sest maksuhalduril kui ka vääртеomenetlejal on seaduses sätestatud teisigi viise menetluse jätkamiseks. Siinkohal ongi oluline põhimõtte menetleja kaalutusõigus, mis annab võimaluse menetlejale korraldada enda tegevused nii, et menetlus oleks kiire ja efektiivne, ilma liigset ressursi kasutamata. Mõned intervjueeritavad tõid välja ka asjaolu, et sunniraha määramine nõuab lisatööd maksuhaldurilt ning selle määramine peab olema alati põhjendatud ja motiveeritud.

Autor uuris intervjuude käigus, kas sunni- ja karistusmeetmete rakendamine mõjutab isikute maksukäitumist tulevikus.

Eelpool nimetatud küsimuse vastused olid erinevad. Enamik intervjueeritavaid oli siiski seisukohal, et see kas sunni- või karistusmeede mõjutab sõltub kontrollitavast isikust (Kategooria 3, Kood 3). Peasjalikult mõjutab sunni- või karistusmeede isikut (Kategooria 3, Kood 2), kes on tahtmatult või teadmatusest rikkunud seadust. Isikuid, kes on eelhäälestatud pettusele ei mõjuta ükski sunni- ega karistusmeede (Kategooria 3, Kood 1), vaid pigem tekitab maksu- ja/või vääртеomenetlejate tööd juurde. Samuti esineb isikute puhul, kes on pettusele orienteeritud tihti olukord, kus määratav sunniraha või rahatrahv makstakse ära, aga maksukäitumine tulevikus sellest ei ole mõjutatud (Kategooria 3, Kood 1). Kaks

intervjueeritavat töid välja, et maksukohustuslasi tuleks/võiks mõningatel juhtudel kohelda erinevate reeglite järgi. Intervjueeritav leidis, et korduvrikkujale ei mõju samad mõjutusvahendid nagu ühekordsele rikkujale.

Viimase küsimusena esitas töö autor intervjueeritavatele küsimuseks, kumb siiski on mõjusam meede kas sunni- või karistusmeede.

Intervjueeritavad leidsid üheselt, et kuigi sunnimeedet sama teo eest saab määrata mitu korda, siis mõjusam on ikkagi karistuslik meede. Samas toodi välja, et sunnimeede ajendab kindlate üksikjuhtumite lõikes näiteks kolmandaid isikuid korraldust korrektsemalt täitma, kui eelnevalt on maksukohustuslase suhtes rakendatud sundi. See tähendab, kui kindla menetluse raames on juba eelnevalt kellelegi sunniraha määratud, siis järgmine juba soovib sellest hoiduda täites korralduse koheselt.

2.3. Järeldused ja ettepanekud

Järgnevas alapeatükis võtab töö autor kokku eelnevas alampeatükis kogutud materjali ja informatsiooni. Lõputöö eesmärgiks on hinnata, kas MKS-s sätestatud sunni- ja karistusmeetmed on mõjusad või mitte. Tuginedes Maksu- ja Tolliameti maksu- ja väärteomenetlejate põhjalikele ja sisukatele arvamustele ning analüüsitud kohtulahenditele on võimalik saadud infot analüüsida ja esitada ettepanekud.

Töös analüüsitud kohtulahenditest selgub, et kaasaaitamiskohustus on oluline ning seda peab maksukohustuslane täitma. Kaasaaitamiskohustuse rikkumist ei põhjenda kontrollitava isiku pikem välismaal viibimine või isiku teadmatus ettevõtte majandustegevusest ja sellega seotud asjaoludest.

Analüüsitud kohtulahenditest nähtub, et sunnirahade määramine on kohtu hinnangul põhjendatud juhtudel, kui maksuhaldur on teinud kõik endast oleneva, et maksukohustuslane teaks millised on tema kohustused ning mida temalt korraldusega nõutakse. Sunniraha määramine näiteks ei ole alati õiguspärane, kui maksuhaldur on saatnud isikule vaid ühe kirja ning seejärel teavitanud isikut tema kohustustest ametlike teadannete kaudu. Autori arvates lähevad siinkohal eri maksumenetluse põhimõtted vastamisi. Kui maksuhaldur peab korduvalt saatma maksumaksjale korralduse enne, kui rakendab sunnimeetmeid või alustatakse väärteomenetlust ei saa eeldada, et maksumenetlus oleks seadusest tuleneva põhimõtte järgi

kiire ja efektiivne. Samuti kulutab korduvalt maksukohustuslasega kontakti võtmine teabe saamiseks maksuhalduri aega ja ressursi. Siin ei saa aga väita, et see on alati maksukohustuslasest tingitud. Samas võib esineda juhtumeid, kui tagastatakse tähtid kiri saadetud aadressilt põhjusega, et isik ei asu antud aadressil. Mistõttu on avalike teadannetega korralduse kätte toimetamine mõnel juhul ainus viis. Seega, kui kaasaaitamiskohustus ei täideta ei saa olla ka maksumenetlus kiire ja efektiivne, sest maksuhaldur peab kasutama teisi meetmeid menetluse läbiviimiseks. See aga eeldab rohkem lisategevusi ja maksuhalduri aega.

Kaasaaitamiskohustuse mitte täitmise üldlevinud viisiks on maksuhalduri täielik ignoreerimine. Tihti ei tea ka kontrollitava isiku lähedased isiku asukohta, mistõttu on maksuhalduril keeruline saada kontakti maksukohustuslasega. On mitmeid juhtumeid, kus maksukohustuslane ei asu enda registreeritud aadressil ning ei vasta ühelegi kirjale ega kõnele. Küll aga tekitab kaasaaitamiskohustuse mittetäitmine maksuhaldurile rohkem tööd juurde ning maksuhalduril on maksusumma määramine raskendatud. Need asjaolud on kooskõlas ka töö teoreetilises osas väljatooduga lehekülgedel 10 ja 13.

Analüüsid esimese intervjuu küsimuse vastust, kas täna rakendatavad sunnirahad on eesmärgipärased saab tuua kaks erinevat järeldust.

Saab väita, et täna seaduses sätestatud sunnirahad on eesmärgipärased. Siinkohal oleneb sunniraha eesmärgipärasus ja mõju kontrollitavast isikust. Isikute puhul, kes on teinud vea teadmatusel või vähesest kogemusest, piisab vaid sunniraha hoiatusest. Samuti on see eesmärgipärane, sest maksuhaldur saab ise otsustada kas ja/või millal ning mis määras seda rakendada. Teoorias leheküljel 14 on välja toodud, et haldussunnivahendid on loodud õiguskorra tagamiseks, mis läheb kokku ka intervjueritavate arvamusega, kui sunniraha võimalust ei oleks siis poleks maksuhalduril üldse võimalust isikuid korraldustele allutada. Seega nende puudumisel ei oleks õiguskord tagatud.

Nagu selgus, siis sunniraha ei ole eesmärgipärane just nende isikute puhul, kes on juba algusest peale maksuõigusrikkumistele orienteeritud. Tihti jätavad sellised isikud ettevõtte maha, mistõttu ei ole sunniraha määramine otstarbekas, sest selle sissenõudmine on keeruline, kuna puuduvad rahalised vahendid või varad, mille arvelt sissenõudmist teostada ja seetõttu ei ole sunniraha määramine menetluses perspektiivikas. Samuti saab järeldada, et sunniraha määramine ei ole alati asjakohane, sest maksuhalduril on lihtsam uurimispõhimõtte alusel

menetluses edasi liikuda ja saavutada menetluse eesmärk seeläbi kiirelt ja efektiivselt. See ei tähenda aga, et seaduses sätestatud sunnimeede oleks sisutühi.

Mõjususe hindamiseks uuris autor, kas sunniraha suurus peaks/võiks oleneda ettevõtte käibest, millele tuli üheselt intervjueritavatel eitav vastus. Ühe ettepanekuna toodi välja, et sunniraha suurus peaks või võiks tõusta võrdselt keskmise palga tõustes. Ka teooria osas (vaata lk 16) on välja toodud, et sunniraha suurus peaks tõusma, kuid seda ei ole otseselt seostatud keskmise palga tõusuga.

Kuigi intervjueritavad leidsid, et sunni- ega karistusmeetmete määr ei peaks tõusma, siis on teooria osas (vaata lk 14) viidatud, et kõrgemad sunnirahade- ja rahatrahvide määrad aitaksid kaasa sellele, et isikud tegid paremini koostööd maksuhalduriga. Samuti on lk 16 välja toodud, et haldussunnimeetmete osas tuleks seadusi ja reegleid muuta, kuna kurjategijad ja maksupetturi manipuleerivad süsteemiga ja kasutavad seaduses olevaid haavatavaid kohti enda jaoks üha rohkem ära.

Kokkuvõtvalt leiab autor, et olenemata sunniraha määra suurusest ja isegi sellest, kui palju seda menetlustes rakendatakse, oleneb selle mõju kontrollitavast isikust ja tema suhtumisest maksumenetluse ja kaasaaitamiskohustusse.

Sunnirahade eesmärgipärasuse kõrval uuris autor ka karistuslike meetmete mõju maksumenetlusele. Intervjuude põhjal saab väita, et täna rakendatavad karistuslikud meetmed on eesmärgipärased ja kohati mõjuvad maksukohustuslastele rohkem, sest karistuslike meetmete puhul tekivad suuremad rahalised kohustused. Rahaliste kohustuste määramine on alati isikute jaoks üks mõjusamaid meetmeid, kuivõrd mõjutab isikute finantsseisundit, seega mida suurem rahaline karistus, seda suurem on hirm määratava karistuse ees. Samuti jääb vääртеomenetluse puhul isiku karistusregistrisse märke karistuse kohaldamise kohta, mida aga sunnirahade puhul ei jää. See tähendab, et karistuslike meetmete mõju seisneb just selles, et hiljem on võimalik välja võtta teave, et isik on rikkunud maksukorralduse seadusest tulenevaid kohustusi ja on saanud selle eest karistada.

Sarnaselt sunniraha määrade suuruse kohta, leidsid intervjueritavad, et rahatrahvide suurus ei tohiks kindlasti oleneda nii juriidilise kui ka füüsilise isiku puhul käibest. Intervjueritavate poolt tehti ettepanek, et rahatrahvi suurus peaks/võiks oleneda riigile tekitatud kahju suurusest. Seega sellest saab järeldada, kui kõrvuti panna isikud, kes on oma teoga tekitanud kahju 10

000 eurot ja isik, kes on tekitanud kahju 35 000 eurot, peaks suurema rahatrahvi saama suurema kahju tekitaja. Siinkohal tuleb öelda, et juba tänasel päeval peavad menetlejad KarS-st tulenevalt võtma arvesse kergendavaid ja raskendavaid asjaolusid otsuse tegemisel, mistõttu võib eeldada, et praktikas ka rahatrahvi määramisel tekitatud kahju arvesse võetakse.

Teoreetilises osas lehekülgedel 13 ja 14 on välja toodud, et nii nimetatud maksukaristuste funktsioon on vajalik, et toetada maksustamist ja nendest kinnipidamist. Samuti määravad maksukaristused käitumisstandardid, siis tuginedes intervjueeritavate kogemustele see alati nii ei ole. Nagu sunnirahade puhul on ka karistuslike meetmete puhul nende mõjususe isikust, kellele neid rakendatakse. Võib öelda, et mitte alati ei muuda rahatrahvi nagu ka sunniraha määramine paremaks isiku maksukäitumist tulevikus. See võib viidata sellele, et määrade muutmine või meetmete karmistamine ei pruugi viia tulemuseni ning motiveerida maksukohustuslasi kaasaaitamiskohustust paremini täitma.

Intervjuudest tulid välja ka üldlevinud põhjused miks kaasaaitamiskohustust ei täideta. Üldlevinud arvamus on see, et isikul on kindlasti midagi varjata. Samas toodi välja, et inimesed kardavad, et on teadmatuses midagi valesti teinud. Maksukohustuslaste seas on levinud ka arvamus, et kohustust mitte täites jõutakse menetlusega kiiremini lõpuni. Mõnda ajendab kaasaaitamiskohustust mitte täitma ka põnevus. Need põhjused on sarnased teoorias nimetatud põhjustega (vaata lk 13). Siiski saab väita, et kaasaaitamiskohustust rikutakse üha vähem. Kolme aastaga on kaasaaitamiskohustuse mittetäitmise eest määratavate sunnirahade arv kahanenud 41% (vaata tabel 1). Sunniraha määramine kaasaaitamiskohustuse mittetäitmise eest 2020. aastal võib olla kahanenud ka ülemaailmsest epideemiast. Maksuhaldurid on pidanud muutma enda menetlustaktikat, sest paljudes sektorites on tekkinud majanduslikud raskused pandeemia tõttu. Sama kahanemist näitab ka algatatud väärteomenetluste arv kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest. Alates aastast 2018 kuni aastani 2020 on algatatud väärteomenetluste arv kahanenud poole võrra (vaata tabel 2).

Autor esitas intervjueeritavatele küsimuse, kas määratavad sunni- ja/või karistusmeetmed mõjutavad isikute maksukäitumist tulevikus, millele vastati, et peamiselt on see siiski kontrollitavast maksukohustuslasest. Siinkohal leiab autor, kui seaduse rakendamine on isikute puhul erinev siis peaks muutma seda vastavalt enamlevinud olukordadele.

Analüüsi lõpetuseks leiab autor, et sunni- ja karistusmeetmete mõjususe maksumenetluses ja väärteomenetluses on siiski täielikult kontrollitavast isikust. Mõnele kontrollitavale isikule

mõjub juba ainuüksi sunniraha hoiatus ning teist isikut ei motiveeri kaasaaitamiskohustust täitma ka reaalne sunniraha määramine või karistamine rahatrahviga. Samuti nagu toodi välja intervjuudes, siis sunni- ja karistusmeetmete kasutamine on pigem erand. Erandiks peetakse sunni- ja karistusmeetmete rakendamist just seetõttu, et lihtsam ja kiirem on menetluses edasi liikuda tuginedes MKS-s sätestatud uurimispõhimõttel, mis üldjuhul tähendab teabe kogumist kolmandate isikute kaudu. Siinkohal tulebki välja, et tuginedes teooriale (vaata lk 9) on uurimispõhimõtte maksumenetluses väga oluline, mis ühes küljest kohustab maksuhaldurit, kuid samas annab menetluses eelise praktikute arvates liikuda menetluses edasi isegi, kui isik kaasaaitamiskohustust ei täida.

Intervjuude põhjal saab kokkuvõtvalt öelda, et sunniraha ja karistusmeetmed ei täida alati oma eesmärki. Praktikute arvates on see nii just seetõttu, et isikud kelle puhul neid rakendatakse on erinevad ja meetmete mõjususe oleneb suuresti isikute suhtumisest. Teooria osa leheküljel 13 on välja toodud, et kaasaaitamiskohustuse täitmine oleneb arusaamast õigest ja ebaausast ärist. Nagu tuli välja ka intervjuueeritavatelt, siis mõjutab maksukäitumist isikute õiguskuulekuse tase.

Praktikute väite tõestuseks, et sunniraha on mõnel juhul mõjus võib tuua välja eelmises peatükis analüüsitud kohtulahendi 3-17-2872. Antud lahendi puhul mõjutas sunniraha isikut korraldust täitma ja suulisi seletusi andma, vastates kõigile maksuhalduri küsimustele tähtaegselt.

Samuti analüüsis autor eelmises peatükis väärteoasja kohtulahendit numbriga 4-17-158, kus toodi selgelt välja, et isikut on samalaadse süüteo eest karistatud ka varem. Seega saab väita autori arvates, et antud juhul isik lootis mitte uuesti vahele jäämisele, kuid tema maksukäitumist ei mõjutanud eelnevalt määratud karistus ehk see ei olnud mõjus. Selle põhjal ei saa ka eeldada, et antud karistuse määramine tulevikus aitaks kaasa sama süüteo mittetoimumisele antud isiku puhul.

Autori arvates on täna kehtivas seaduses toodud meetmed üldjuhul mõjusad ning mõjusamaks muudab need ka maksuhaldurile seadusega antud kaalutlusõigus, mille alusel saab vastavaid meetmeid valida ja rakendada vastavalt olukorrale. On hea, et on loodud erinevad võimalused ja maksuhalduril õigus otsustada, millist meetet parasjagu rakendada. Läbi viidud intervjuud ja kohtupraktika näitasid, et meetmed mõjuvad erinevatele isikutele erinevalt.

KOKKUVÕTE

Maksu- ja väärteomenetluse puhul on väga oluline põhimõte kaasaaitamiskohustus. Selle kohustuse rikkumise eest on MKS-s sätestatud sunni- ja karistusmeetmed. Töö eesmärgiks on välja selgitada seaduses sätestatud sunni- ja karistusmeetmete mõjususe kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest maksumenetluse raames.

Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati järgmised tööülesanded:

1. Anda ülevaade kaasaaitamiskohustusest, haldussunnivahenditest ja karistustest maksumenetluses.
2. Analüüsida maksu- ja väärteomenetlejate ning kohtu seisukohti.
3. Sünteesida, kas tänane õiguslik regulatsioon on praktikas piisavalt mõjus.

Esimese uurimisülesandena mõtestas autor lahti kaasaaitamiskohustuse olemuse ja vajalikkuse ning seostas seda muude maksumenetluse põhimõtetega. Samuti uuris autor tuginedes teadusallikatele ja Eestis kehtivatele seadustele haldussunnivahendeid ja karistusi maksumenetluses.

Teise uurimisülesande käigus viis autor läbi 10 intervjuud MTA maksu- ja väärteomenetlejatega, et nende subjektiivse arvamuse alusel hinnata sunni- ja karistusmeetmete mõjusust kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest. Intervjuus osales 7 maksumenetlejat ja 3 väärteomenetlejat. Läbi viidud intervjuudest selgus, et sunni- ja karistusmeetmed on pigem eesmärgipärased ja mõjutavad isikuid korraldusega antud kohustusi täitma. Samuti toodi välja asjaolu, et sunni- ja karistusmeetmete kasutamine on pigem erand.

Teise uurimisülesande puhul analüüsiti ka kohtulahendeid, et saada selgeks kohtu seisukohad kaasaaitamiskohustusest ning sunni- ja karistusmeetmete olemus ning põgusalt analüüsis töö autor nende meetmete määramise õiguspärasust, kuid see ei olnud lõputöö peamine eesmärk.

Kolmanda uurimisülesandena sünteesis lõputöö autor protsessi käigus kogutud andmeid ja informatsiooni. Autor tegi oma järeldused ning töö empiirilises osas esitas oma isiklikud ettepanekud.

Võimalike lahendustena pakuti intervjuude käigus sunnivahendite mõju tõstmiseks, et sunniraha määr ei tohiks küll sõltuda ettevõtte käibest, aga selle määr peaks tõusma võrdset

keskmise palgaga. Karistusmeetmete kohta leidsid intervjueritavad, et need on eesmärgipärased, kuid trahvimäärad peaksid/võiksid oleneda riigile tekitatud kahjust protsentuaalselt, mis on ka tänases kehtivas seaduses nii.

Lõputöös püstitatud eesmärk sai täidetud ning kõik uurimisülesanded said lahendatud. Töö analüüsi käigus selgus, et ei ole ühest vastust, kas sunni- ja karistusmeetmed on mõjusad kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest. Nende meetmete mõju saab hinnata üksikjuhtumite põhjal. Töö tulemusel selgus, et meetmete mõju oleneb alati kontrollitavast isikust. Seega vahel on sunni- ja karistusmeetmed mõjusad, aga vahel mitte. Samuti selgus nii intervjuudest kui ka kohtulahenditest, et meetmed ei mõjuta isikuid alati tulevikus. Jällegi siinkohal sõltub nende mõju kontrollitavast isikust.

Edaspidi soovitakse uurida sunni- ja karistusmeetmete ning muid rakendatavaid meetmeid teistes riikides ning võrrelda neid Eestis kehtestatutega. Võib olla annab see analüüs meie kehtivasse seadusesse üle tuua mõjusamaid meetmeid teistest riikidest.

SUMMARY

Obligation to assist tax holder in tax and misdemeanor proceedings is highly important. Several measures have been enforced with the Taxation Act to make sure this proceeding principle is being fulfilled.

The graduation thesis is written in Estonian and it consists of 48 pages. Total of 46 sources, which the author has referred to, have been used.

The purpose of this thesis is to define the effectiveness of the obligations to assist tax holder in tax and misdemeanor proceedings.

The thesis seeks an answer to the research problem of how effective are the measures enforced by the tax holder in the Tax Act proceedings today.

The author has also attached one appendix of the questionnaire, which was carried out during the compilation of this graduation thesis and ten interviews.

A qualitative research method has been used to achieve the purpose of this thesis. The open-ended questions are used as data collection method. The author interviewed seven tax investigators and three misdemeanor investigators from Tax and Customs Board.

The interviews proved that the criminal measures, that are undertaken, do not always serve their purpose. According to practitioners this outcome is precisely because of the people to whom they are applied. Interviews show that the effectiveness of the measures largely depend on the attitude of these people.

As proof of the practitioner's propositions that the pressure is effective in some cases, the judgment 3-17-2872 analyzed in the previous chapter can be cited. In that case the measures in tax procedure influenced the person to comply with the order and give oral explanations by answering all the questions of the tax authority in due time.

The author analyzed the court decision of the misdemeanor case number 4-17-158, where it was clearly pointed out that a person had been punished for a similar offense before. According to the author, it can be stated that in this case the person did not hope to be caught again and his tax behavior was not affected by the previously imposed punishment. It can be said that criminal measure was not effective in that case. On that basis, it cannot be presumed that the imposition

of a given punishment would contribute to the non-commission of the same offense by a given person in the future.

The goal set in the thesis was fulfilled and all research tasks were solved. In the future the author recommends to study adequate criminal measures in other countries and to compare them with those understood in Estonia. Perhaps this analysis will allow us to transfer more effective measures from other countries in to our current law.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

A.S., *Oolmaks OÜ. väärteoasi* (2018) 4-18-2917 (930017000263).

Aida, A., 2016. *Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise privileeg maksumenetluses. Magistritöö.* Tallinn: Tartu Ülikool Õigusteaduskond.

Allikmets, S., 2014. Tuntud või tundmatu hea halduse põhimõte. *Juridica*, MMXIV(III), lk 221-231.

Justiitsministeerium, 2012. *Mõjude hindamise meetodika.* [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.just.ee/sites/www.just.ee/files/elfinder/article_files/mojude_hindamise_metoodika.pdf [Kasutatud 10.03.2021].

Justiitsministeerium, 2017. *I. peatükk Seaduseelnõu väljatöötamine ja seaduse mõju hindamine.* [Võrgumaterjal] Leitav: [just.ee/et/1-peatukk-seaduseelnou-valjatootamine-ja-seaduse-moju-hindamine](https://www.just.ee/et/1-peatukk-seaduseelnou-valjatootamine-ja-seaduse-moju-hindamine) [Kasutatud 13.03.2021].

Annus, R., 2008. Uurimispõhimõte haldusmenetluses. *Juridica*, MMVIII(VII), lk 499-506.

AS East-West Consulting. *Haldusasi* (2020) 3-17-2250.

Baldzhiev, I. P., 2018. Types of administrative sanctions for tax offence. *International conference knowledge-based organization*, 24(2), 145-150.

Bâlan, E., Troantă, D., 2013. Considerations on the principles and evolutions of E.U. administrative procedure. *Juridical Current*, 55, pp. 13-21.

Bujdoiu, R. N., 2015. The validity and effectiveness of Law. *Bulletin of the Transilvania University of Braşov Series VII: Social Sciences*, 8(57), pp. 127-138.

Čeko, D., Petrašević, T., 2020. Laks of one common administrative procedure? Is regulation on EU administrative procedure necessary in the EU. *Balkan Social Science Review*, 15(2020), pp. 93-117).

Ciraolo, D. C., 2020. International Enforcement: What's Old, What's New and What We Can Expect. *Journal of Tax Practice & Procedure*, 22(1), pp. 37-40.

Cranor, T., Goldin, J., Homonoff, T., Lindsay, M., 2020. Communicatin tax penalties delinquent taxpayers: evidence from a field experiment. *National Tax Journal*, 73(2), pp. 331–360.

Crivelli, E., 2019. A basic tool to assess tax administration strength in emerging. *Europe Economics of Transition*, 26(4), pp. 425-446.

D.D. Haldusasi (2020) 3-19-1569.

Doran, M., 2009. Tax penalties and tax compliance. *Harvard Journal on Legislation*, 46, pp. 111-161.

I. K. Haldusasi (2020) 3-19-207.

Haldusmenetluse seadus (2019) RT I 2001, 58, 354

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P., 2005, Uuri ja kirjuta. Tallinn: Medicina.

Jäätma, J., 2015. Sunniraha kui kohustatud isiku sundimise vahend ja sunnivahend. *Juridica*, MMXV(X), lk 720-734.

Järvet, S., Saar, I., Valk, A., Kratovitš, M., Tamm, L., Loik, R., Karu, T., Toom, K., Kroonberg, R., Mäe, V., Lees, M., Elling, T. ja Silberg, U., 2020. *Üliõpilastööde koostamise ja vormistamise juhend*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.sisekaitse.ee/sites/default/files/inline-files/%C3%9Ccli%C3%B5pilast%C3%B6%C3%B6de%20koostamise%20ja%20vormistamise%20juhend_puhas.pdf [Kasutatud 29.11.2020].

Kaasik, L., 2020. *Statistilised andmed [E-kiri]* (26.10.2020).

Kalmus, V., Masso, A. ja Linno, M., 2015. *Sotsiaalse analüüsi meetodid ja metodoloogia õpibaas*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://samm.ut.ee/kvalitatiivne-sisuanalyys> [Kasutatud 14.02.2020].

Karistusseadustik (2020) RT I 2001, 61, 364

Kirss, H., 2008. *Maksudkohustuslase kaasaaitamiskohustus maksumenetluses. Lõputöö*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

- Koolmeister, I., 2020. Krestomaatiline käsitlus haldussunnist ja haldustrahvid. *Juridica*, MMXX (IV), 231-241.
- Koolmeister, I., Orion, K., 1998. Haldussund kehtivas õiguses. *Juridica*, MCMXCVIII (VII), lk 382-389.
- K. P. Haldusasi* (2018) 3-17-1042.
- Kähri, M., 2004. Tõendamiskoormus maksumenetluses. *Juridica*, MMIV(I), lk 53-62.
- Laherand, M.L., 2008. *Kvalitatiivne uurimisviis*. Tallinn: OÜ Infotrükk.
- Lehis, L., 2017. *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Casus Tax Services
- Lehis, L., 2012. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura.
- Lehis, L., 2004. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura.
- Madise, Ü., 2016. *Kaasaaitamiskohustus maksumenetluses ja enese mittesüüstamise privileeg süüteomenetluses ning kaitsja tagamine maksumenetluses*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/kaasaaitamiskohustus_maksumenetluses_ja_enese_mittesuustamise_privileeg_suuteomenetluses_ning_kaitsja_tagamine_maksumenetluses.pdf [Kasutatud 24.01.2021].
- Maksukorralduse seadus* (2020) RT I, 30.06.2020, 30
- N.K., XX OÜ. Väärteoasi* (2017) 4-17-158.
- OÜ V. S. Haldusasi* (2015) 3-3-1-72-14.
- Rebane, K., 2009. *Sunniraha rakendamisega seotud probleeme maksumenetluses. Lõputöö*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.
- R. R. Haldusasi* (2020) 3-18-909.
- R.R., R.J., A.M. Haldusasi* (2019) 3-18-1912.
- Sarv, J., 2005. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest. *Juridica*, MMV(V), lk 308-320.

Sahin, D., Cenikli, E., 2015. The Views of Tokat Tax Office Employees Regarding the Rights and Obligations of Taxpayers. *Sosyoekonomi*, 23(1), pp. 25-54.

Sikka, K., 2019. *Jälitustoimingud Riigikohtu praktika ülevaade seisuga 20.05.2019*.

[Võrgumaterjal]

Leitav:

<https://www.riigikohus.ee/sites/default/files/kohtupraktika%20anal%C3%BC%C3%BCs/J%C3%A4litustoimingud%20-%20Riigikohtu%20praktika%20%C3%BClevaade.pdf> [Kasutatud 24.01.2021].

Soo, A., Lott, A., Kangur, A., 2020. Võimalused Euroopa Liidu halduskaristuste ülevõtmiseks Eestis, *Juridica*, MMXX (IV), 242-261.

Zircon Group OÜ. Haldusasi (2018) 3-17-1251.

V.D. Haldusasi (2018) 3-17-2872.

Lisa Küsimused

1. Kas täna rakendatavad sunnirahad on eesmärgipärased? Palun selgitage miks.
2. Kas sunniraha suurus peaks/võiks sõltuma ettevõtte käibest? Palun selgitage miks.
3. Kas täna rakendatavad karistumeetmed kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest on eesmärgipärased? Palun selgitage miks.
4. Kas määratavate rahatrahvide suurus peaks/võiks sõltuda ettevõtte käibest? Palun selgitakse.
5. Millised on teie arvates peamised põhjused kaasaaitamiskohustuse mittetäitmisel?
6. Millised on peamised viisid, kuidas rikutakse kaasaaitamiskohustust?
7. Kas määratavad sunni- ja/või karistusmeetmed mõjutavad isikute maksukäitumist tulevikus? Palun tooge näiteid.
8. Kumb on mõjusam meede, kas sunniraha või karistuslik meede? Palun selgitage miks.