

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Marina Lukina

MAKSUHALDURI VOLITUSTE TÄIENDAMISE
VÕIMALUSED JA VAJADUS MAKSUMENETLUSES

Lõputöö

Juhendaja:

Kerly Randlane: MPA

Tallinn 2014

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: juuni 2014
Töö pealkiri eesti keeles: Maksuhalduri volituste täiendamise võimalused ja vajadus maksumenetluses	
Töö pealkiri võõrkeeles: <i>The possibilities of and the need for amending tax administrator's authorities when conducting tax proceedings</i>	
Töö autor: Marina Lukina	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 45 leheküljest sh lisad 9 lehekülge. Maksumenetluse raames kontrollib maksuhaldur maksuarvestuse õigsust ja vajadusel kasutab seadusega ettenähtud täitetoiminguid. On oluline, millisel määral on maksuhaldur volitatud maksumenetluse raames toimima. Maksuhalduri seadusest tulenevate volituste täiendamine võib muuta maksumenetlust efektiivsemaks.</p> <p>Lõputöö eesmärk on analüüsida maksuhalduri volituste piisavust maksumenetluses. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Anda ülevaade maksumenetlusest, defineerida ja seostada põhimõisteid.2. Anda ülevaade maksuhalduri volitustest maksumenetluses maksukorralduse seaduse alusel.3. Analüüsida maksumenetluse läbiviimisega seotud probleeme kohtulahendite näitel.4. Analüüsida maksuhalduri volituste piisavust ja teha ettepanekuid nende täiendamiseks. <p>Autor jõudis järeldusele, et kehtivas maksukorralduse seaduses sätestatud volitustest ja kasutamiseks antud resurssidest on maksuhalduril tööülesannete täitmiseks hetkel üldiselt piisav.</p>	
Võtmesõnad: maksuhaldur, maksumenetlus, maksukorralduse seadus, volitus	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>tax administrator, tax proceedings, Taxation Act, authorization</i>	
Säilitamiskoht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Kerly Randlane	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. MAKSUHALDURI PÄDEVUS MAKSUMENETLUSES	6
1.1 Maksumenetlus ja sellega seotud mõisted.....	6
1.2 Maksuhalduri pädevus menetluse läbiviimisel.....	9
2. PEAMISED MAKSUMENETLUSEGA SEOTUD PROBLEEMID	16
2.1 Maksumenetluse läbiviimisega seotud probleeme	16
2.2 Maksuhalduri volituste täiendamise vajalikkus.....	21
KOKKUVÕTE	30
SUMMARY	33
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	35
LISA 1. EKSPERTINTERVJUU MAKSU- JA TOLLIAMETI SPETSIALISTIDEGA	37

SISSEJUHATUS

Füüsiliste- ja juriidiliste isikute maksustamine on riigi majanduslik strateegia, et tagada riigi majanduslik sõltumatus. Kohustus riigile makse tasuda on avalikõiguslik ning maksude kogumist viib Eesti riigis läbi maksuhaldur. Maksude kogumise tagamiseks on riik kehtestanud teatud protseduurid. Maksude laekumata jätmise tagajärjel on riigil õigus rakendada sunnivahendeid. Maksumenetluse läbiviimisel on maksuhalduri volitused konkreetselt seadusega reguleeritud. Oluliseks peab pidama fakti, millisel määral on maksuhaldur õigustatud maksumenetluse raames toimima.

Teema valiku põhjenduseks on asjaolu, et soovitakse uurida seni teadaolevalt Sisekaitseakadeemias käsitlemata teemat: maksuhalduri pädevuse piisavusest, et teostada võimalikult põhjalik maksumenetlus. Maksumenetluse läbiviimisel on oluline selle edukus. Eesti Maksu- ja Tolliamet koostab eelnõusid erinevate maksuseaduste sätete muutmise osas, korraldab organisatsioonisisest töö kulgemist, muutes seda efektiivsemaks. Rakendatakse kõiksugu teisigi meetmeid, mis hõlbustavad maksuhalduri tööd. Üheks võimaluseks maksukontrolli tulemuste parandamiseks on täiendada maksuhalduri volitusi. See laiendaks maksuhalduri võimaluste spektrit maksumenetluse läbiviimisel.

Teema aktuaalsus põhineb rahandusministeeriumi pressiteatel, milles maksupettuste tõkestamise valitsuskomisjon tegi istungil ettepaneku seadusemuudatuseks- kehtestada ärikeeld süstemaatilistele maksupetturitele. Samuti nõustus komisjon teiste sarnaste Maksu- ja Tolliameti ettepanekutega seadusemuudatuseks. Sellest nähtub, et volituste laiendamine on levinud viis maksupettuste tõkestamisel ja võib osutada kasulikuks ka maksumenetluse efektiivsemaks muutmisel.

Lõputöö on uudne sellepärast, et selles arutletakse uute võimalike pädevuste üle, mida maksuhalduril pole seni olnud. Lisandunud volituste rakendamisel oleks maksuhaldur võimeline teostama tulemuslikumat maksumenetlust.

Töö probleemiks on maksuhalduri kohati piiratud õigused. Maksuhalduril ei ole õigust viia läbi mõningaid toiminguid, kuid ei ole välistatud, et need muudaksid maksumenetlust efektiivsemaks. Uute volituste andmisega maksuhaldurile kaasnevad võimalikud riskid. Ei saa kindel olla, et maksuhaldur hakkab kasutama neid otstarbekalt või, et maksuametnik ei kuritarvita neid. Seega probleemiks on kaalutlus volituste laiendamise osas.

Töö eesmärk on analüüsida maksuhalduri volituste piisavust maksumenetluses.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade maksumenetlusest, defineeritakse ja seostatakse põhimõisteid.
2. Antakse ülevaade maksuhalduri volitustest maksumenetluses maksukorralduse seaduse alusel.
3. Analüüsitakse võrdleval meetodil maksumenetluse läbiviimisega seotud probleeme kohtulahendite näitel.
4. Analüüsitakse maksuhalduri volituste piisavust ja tehakse ettepanekuid nende täiendamiseks.

Uurimismeetoditest kasutatakse lõputöös kvalitatiivset uurimismeetodit. Antud meetod hõlmab endas teaduslikku uuringut, mille käigus otsitakse vastust uurimisprobleemile. Kogutakse andmeid ja defineeritakse mõisteid, seejärel seotakse neid omavahel. Teostatakse probleemi analüüs ja viiakse läbi intervjuu, mida pannakse kokku transkribeerimise meetodil. Viiakse läbi intervjuu Maksu- ja Tolliameti erinevate töötajatega. Intervjueerimise käigus selgub, kas ja mida on vaja muuta maksuhalduri volituste alal.

Töö koosneb kahest peatükist, mis jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis räägitakse Eesti riigi maksuõigusest. Esimeses alapeatükis

maksumenetluse läbiviimisest ja teises alapeatükis antakse ülevaade maksuhalduri menetlusega kaasnevatest volitustest. Teises peatükis keskendutakse peamistele maksumenetlusega seotud probleemidele ja arutletakse sellest tulenevate võimalike pädevuste laiendamise üle. Teise peatüki esimeses alapeatükis tehakse võrdlevat analüüsi hetkel kehtivate maksukorralduseaduses sätestatud ametnike volituste alusel ja tuuakse näiteid volituste laiendamisest naaberriikide menetluspõhimõtete ja teiste riigikaitse struktuuriüksuste võimaluste alusel. Teise peatüki teises alapeatükis analüüsitakse läbiviidud intervjuude põhjal saadud tulemusi ja tehakse vastavaid ettepanekuid.

Põhilised töös kasutatavad allikad on eesti-, inglise- ja vene keelsed teabeallikad ja erialane kirjandus, artiklid, Eesti Vabariigi seadused, lõputöö autori poolt koostatud intervjuu ning temaga seonduvad kohtulahendid.

1. MAKSUHALDURI PÄDEVUS MAKSUMENETLUSES

1.1 Maksumenetlus ja sellega seotud mõisted

Eesti riik on demokraatlik vabariik ja demokraatlikus ühiskonnas saab makse koguda üksnes seaduse alusel. Maksukogumist ja haldamist reguleerivad eelkõige maksukorralduse seadus ja teised Eestis kehtivad maksuseadused. Maksude tasumine on kõikidele füüsilistele ja juriidilistele isikutele riigipoolne rahaline kohustus. Maksude kogumise ja õiguse kontrollimise eesmärgil on loodud ühtne süsteem. Selleks on menetlustoimingute kogum, mida nimetatakse maksumenetluseks.

Maksumenetluse viib läbi maksuhaldur. Riiklike maksude maksuhaldur on maksukorralduse seaduse (MKS) alusel Maksu- ja Tolliamet (Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, § 5 lg 1). Maksuhalduriks nimetatakse täidesaatva riigivõimu või kohaliku omavalitsuse asutust, mille ülesanne on jälgida maksuseaduse täitmist. Maksuhaldur on kreditori esindaja maksuõigussuhetes. (Lehis, 2004:133) Maksukohustuslane on maksumaksja, maksu kinnipidaja või muu isik, kes vastutab seaduse või lepingu alusel maksumaksja või maksu kinnipidaja maksukohustuse eest (MKS § 6 lg 1). MKS sätestab maksukohustuslase õigused ja kohustused. Maksuhaldur on kohustatud tagama maksukohustuslasele võimaluse oma põhiõigusteõiguste realiseerimiseks (Maksukorralduse seaduse seletuskiri...2013).

Maksumenetluses kohaldatakse haldusmenetluse seaduses sätestatud, kui käesolevas seaduses, maksuseaduses või tollieeskirjades ei ole ette nähtud teisiti (MKS § 45). Haldusmenetluse seadus on abiks avalikule teenistujale haldusaktide koostamisel.

Menetlusosalisteks maksumenetluses on haldusakti andmist või toimingu sooritamist taotlev maksukohustuslane, haldusakti või toimingu adressaat, kolmas isik, kelle õigusi haldusakt või toiming puudutab ning haldusorgan (MKS § 43). Maksuhaldur väljastab talle seadusega pandus ülesannete täitmiseks haldusakte. Maksuhalduri levinumad haldusaktid on korraldused, maksuotsused, maksuteated, vastutusotsused ja intressinõuded. (Pilv, Kergandberg, Lentsius 2006:19) Maksuotsus on haldusakt, mida teeb maksuhaldur tasumisele kuuluva maksusumma määramiseks (MKS § 95 lg 1). Vastutusotsuse koostab maksuhaldur maksuvõla sissenõudmiseks kolmandalt isikult, kes seaduse alusel vastutab maksumaksja või maksu kinnipidaja kohustuste täitmise eest (MKS § 96 lg 1). Korraldused tekitavad õigussuhet ja on koormava sisuga. Korraldusi tehakse teabe nõudmiseks, tõendite kogumiseks, maksuvõla sissenõudmiseks, sunniraha määramiseks ja menetlustoimingute kulude sissenõudmiseks. (Pilv, Kergandberg, Lentsius 2006:19)

Korraldus peab olema motiveeritud, selge ja lihtne. Kuna korraldused loovad õigussuhet, siis peavad nendes toodud olema seaduseviited maksuhalduri ja maksukohustuslase õigustele ja kohustustele. Vastutusotsuse võib koostada näiteks ettevõtte kunagisele juhatuse liikmele. Otsuses tuleb põhjendada, et maksuvõlg tekkis tahtlikul maksudest kõrvalehoidumisel perioodil, kui isik oli juhatuse liige.

Maksumenetlus on protsess, mida viib läbi maksuhaldur ja mille eesmärgiks on maksumaksja maksuarvestuse õigsuse kontrollimine, tasumisele kuuluva summa määramine või maksuvõla sissenõudmine. Toimingute mitmekesisuse pärast eristatakse maksumenetluse protsessis nelja etappi. (Lehis, 2004:133)

Esimeseks etapiks on tuvastusmenetlus, mille sisuks on maksustamise jaoks vajalike asjaolude tuvastamine. Tuvastatakse maksudeklaratsiooni esitamise teel või maksuhalduri poolt kogutud tõendite kogumise kaudu. (Lehis, 2004:133) Tõendid maksumenetluses on kõik asjas kogutud andmed, sealhulgas maksukohustuslaselt, kolmandalt isikult, riigi-, valla- või linnaasutuselt saadud teave, dokumendid, asjad, vaatluse teel tuvastatud asjaolud ning eksperdiarvamus.

Maksuhaldur otsustab, lähtudes talle seadusega pandud ülesannetest ning kaalutlusõigusest, milliseid tõendeid ta peab vajalikuks konkreetses asjas koguda. (MKS § 59 lg 1) Sama paragrahvi lõige 2 järgi on maksuhalduril õigus kontrollida kõiki maksukohustuslase majandus- või kutsetegevusega ning maksukohustuslase poolt maksude tasumisega seotud dokumente, kaupu, materjalide ja muud vara. Kontroll jaguneb üksikjuhtumite kontrolliks ja üldkontrolliks ehk revisjoniks. (MKS § 59 lg 2)

Maksukontrolli tegemisel on maksuhalduril seadusega sätestatud õigused ja kohustused. Tuvastusmenetluse etapis on maksukontroll oluline, kuna see tagab vajalike andmeid maksuarvestuse õigsuse kohta, mille aluses saab alustada järgmist etappi, milleks on otsustusmenetlus.

Otsustusmenetluse kaudu maksuhaldur otsustab maksusumma määramise või kinnitab maksumaksja näidatud maksusummat (Pilv, Kergandberg, Lentsius 2006:10). Maksuhalduri otsustus väljendub kas haldusaktis või toimingus. Toiminguks võib olla ka vaikimisi maksu määramine. Esmase maksusumma korrigeerimine võib toimuda deklaratsiooni paranduse alusel või maksuotsuses. (Lehis, 2004:179)

Kolmandaks etapiks on sooritusmenetlus, mille sisuks on otsustusmenetluse käigus määratud kohustuse vabatahtlik või sundkorras täitmine (Lehis, 2004:133). Maksuhalduri ülesandeks on nõuda sisse maksuvõlad (MKS § 10 lg 2 p 3). Maksuvõlgade sundtäitmine saab toimuda üksnes juhul, kui MKS § 105 lg 1 alusel määratud kohustust ei ole täidetud. Eelpool nimetatud sätte kohaselt on maksukohustuslane kohustatud tasuma maksukohustustest tulenevad summad selleks määratud pangakontole maksuseaduses tähtpäevaks või seadusega ettenähtud juhtudel maksuhalduri määratud tähtpäevaks (MKS § 105 lg 1).

Maksude laekumist riigikassase mõjutab suures osas elanikkonna soov makse tasuda. Maksuvõlg võib tekkida suutmatusest makse tasuda, kuid selle hõlbustamiseks on olemas näiteks maksuvõla ajatamine. Probleemsem on asjaolu, et leidub grupe, kes tahtlikult maksude tasumist väldivad, tekitades stabiilset ja

pikaajalist maksuvõlga. Sissenõudmistoimingutes lubatud volituste kogus ja iseloom on olulised maksumenetluse edukaks lõpuleviimiseks.

Neljas ja lõplik etapp on uuendusmenetlus, mille käigus toimub kord lahendatud maksuasja teistkordne läbivaatamine ja maksu määramine, haldusakti muutmine või tühistamine. Uuendusmenetlus võib toimuda nii maksuhalduri kui maksukohustuslase algatusel. Kui maksukohustuslase summa osutus valeks, võib maksuhaldur määrata täiendavalt tasumisele kuuluva maksusumma maksuotsusega. Haldusakti muutmist või tühistamist võib maksukohustuslane taotleda kas kohtuväliselt või halduskohtus. (Lehis, 2004:133)

On tavapärane, et maksumenetlus lõpeb sooritusmenetlusega. Uuendusmenetluses võib vajalikuks osutada läbida kõiki maksumenetluse etappe uuesti. Maksuhalduri volituste täiendamise üle otsustamisel fokuseeritakse tuvastusmenetlusel ja sooritusmenetlusel.

Kokkuvõtvalt on maksumenetluses põhilised mõisted: maksuhaldur, maksukohustuslane, menetlusosaline ja erinevad haldusakti liigid. Riiklike maksude maksuhalduriks on Maksu- ja Tolliamet, praktikas nimetatakse maksuhalduriks konkreetset maksuametnikku, kes haldab maksude laekumist. Maksukohustuslane on maksumaksja või maksu kinnipidaja. Selgus, et maksumenetlust reguleerib lisaks maksukorralduse seadusele haldusmenetluse seadus, millele tuginedes väljastab maksuhaldur haldusakte nagu maksuotsus, korraldus, intressinõue, vastutusotsus. Menetlusetappide käigus kontrollib maksuhaldur maksumaksja maksuarvestuse õigsust, määrab tasumisele kuuluva summa või nõuab sisse maksuvõlga. Selgitati maksumenetluse protsessi läbi nelja etappi, milleks on tuvastus-, otsustus-, sooritus- ja uuendusmenetlus. Neli etappi moodustavad maksumenetlusest terviku.

1.2 Maksuhalduri pädevus menetluse läbiviimisel

Maksumenetlus on loodud maksukogumise haldamiseks. Selleks on maksuhaldur volitatud teostama eelkõige maksukorralduse seaduses sätestatud toiminguid.

Maksuhalduril on teatud põhiülesanded, mille täitmisel võib kohaldada seaduses sätestatud meetmeid.

Maksuhalduri ülesanneteks on kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust ning jälgida, et makse tasutakse ja maksusoodustusi kohaldatakse seadusega sätestatud suuruses ja korras. Samuti arvestada ja määrata tasumisele kuuluv maksusumma ja intress ning tagastada enammakstud või hüvitatavad summad. Lisaks võib maksuhaldur nõuda sisse maksuvõlad ning kohaldada maksuseaduste rikkujate suhtes seadusega lubatud sunnivahendeid ja karistusi. (MKS § 10 lg 2) Tuvastusmenetluse etapis viiakse läbi maksukontroll, mille käigus kogutakse tõendeid.

Maksuhalduri poolt kogutud tõenditel on oluline väärtus maksumenetluses. Tõendid on maksuhalduri alus asjaolude tuvastamisel. Tõendeid saab hankida mitmel viisil. Maksukontroll võib toimuda üksikisikukontrolli kui ka ja revisjoni korras. Mõistagi ei ole maksuhalduri töös välistatud vormivabad toimingud, nagu näiteks maksukohustuslasega telefoni teel kontakteerumine teabe saamise eesmärgil.

Üksikisiku maksude arvestuse õigsuse kontrolliks on maksuhalduril õigus saada maksukohustuslaselt või tema esindajalt suulist või kirjalikku teavet, vajadusel kohustades maksukohustuslast või tema esindajat teabe andmiseks ilmuma maksuhalduri poolt määratud ajal maksuhalduri ametiruumidesse (MKS § 60 lg 1). Suulised seletused protokollitakse ning protokollile võetakse seletuste andja allkiri (MKS § 60 lg 4).

Samuti on maksuhalduril õigus nõuda kolmandatelt isikutelt, sealhulgas krediidasutustelt, teavet maksumenetluses tähendust omavate asjaolude kindlakstegemiseks. Enne kolmandalt isikult teabe nõudmist tuleb teabe saamiseks pöörduda maksukohustuslase poole eeldusel, et isik saab esitada vajalikku teavet. (MKS § 61 lg 1 ja 2)

Üksikisiku kontroll peab olema võimalikult vähe isikut koormav. Juhul, kui on vajalik palju dokumente läbi vaadata, on maksuhalduril mõistlik ilmuda isiku

tööruumidesse dokumentide vaatluseks, selle asemel, et korraldada dokumentide toomine maksuhalduri ametiruumidesse.

Maksuhaldur võib talle esitatud dokumendid ja asjad ära võtta, kui neid on vaja maksuasja lahendamiseks ning maksuhalduril on põhjendatult alus kahtlustada, et hiljem ei ole need tõendid talle kättesaadavad. Dokumentide ja asjade äravõtmise kohta koostatakse protokoll. (MKS § 65 lg 2 ja 3) Maksuhaldur võib teha hoiatuse kohustuse tähtjaks täitmata jätmise korral sunniraha rakendamiseks (MKS § 67 lg 1). Maksusumma määramise, maksude tasumise õigsuse kontrollimise või õigusrikkumise tõkestamise eesmärgil õigus nõuda maksukohustuslaselt ka territooriumi või selle osa sulgemist. Lisaks sularahaarvelduste jälgimist võimaldavate seadmete, sealhulgas kassaaparaadi paigaldamist. (MKS § 70 lg 1 p 3 ja 4)

Maksuhalduril on õigus vaatluse läbiviimiseks siseneda maatükile, ehitistesse ja ruumidesse, kus toimub maksukohustuslase majandus- või kutsetegevus ning vaadelda isiku omandis või valduses olevat vara. Maksuhaldur ei ole pädev sooritama vaatluse käigus läbiotsimist, avada lukustatud ruume või panipaiku. Ei tohi ka siseneda eluruumi selles elavate isikute tahte vastaselt, ka juhul, kui neis toimub isiku majandus- või kutsetegevus. (MKS § 72 lg 1 ja 2) Vaatlusest teatatakse ette sellise aja jooksul, mis võimaldab maksukohustuslasel kavandatava toiminguga suhtes seisukohta võtta (MKS 72 lg 3).

Üksikjuhtumi kontrolli käigus kontrollitakse juba teadaolevat asjaolu, revisjoni käigus aga tuvastatakse varem teadmata asjaolusid. Sellest tulenevalt on revisjoni läbiviimise kord reguleeritud detailsemalt, võrreldes muude kontrolltoimingutega. (Lehis, 2013:56, 57) Revisjoni eesmärk on välja selgitada kõik revideeritava maksukohustusega seotud asjaolud, sealhulgas nii maksukohustust suurendavad kui ka vähendavad asjaolud. Revisjoni võib füüsilise isiku juures läbi viia ainult juhul, kui füüsiline isik tegutseb ettevõtjana või on maksu kinnipidaja. (MKS § 73 lg 1 ja 4)

Revisjoni viib läbi konkreetse maksuasja menetlemiseks pädev maksuhaldur (MKS § 74 lg 1) ehk revident. Revident teatab revisjonist hiljemalt seitse päeva

enne ja määrab revisjoni ulatuse korraldusega. Kui etteteatamine ohustab revisjoni eesmärki, siis revisjonikorraldust enne revisjoni algust kätte ei toimetata. (MKS § 75 lg 1)

Erinevalt üksikjuhtumi kontrollist, võib revisjoni käigus teha etteteatamata vaatlust. Näiteks äriühingu kontrollimisel võib seda teha esimese menetlustoiminguna, kui tõenäosus on saada rohkem dokumente ja muud menetlusest tulenevalt tähtsat informatsiooni. Vaatluse käigus tohib revident paluda kõiki äriühingu kontoris olevaid materjale näidata.

Vaatluse läbiviimiseks peab maksuhaldur olema selleks põhjalikult valmistunud. Oluline on vaatluse sihikindel järelevalve ja täpne vaatluspaiga analüüs. Samuti tuleb jälgida vaatluskohal viibijaid ja oluline on ka revidendi isiklik algatusvõime. (Мариновская, Тихомиров 2005:233)

Revidendil on õigus saada revisjoni läbiviimisel maksukohustuslaselt või tema määratud isikult seletusi. Seletuste andmisest keeldumisel võib küsitleda teisi kohalviibivaid maksukohustuslase töötajaid. Õigus on viia läbi vaatlusi, kaasata eksperte ja spetsialiste, teha kontrollitavatest dokumentidest väljavõtteid ja ära kirju ning sooritada muid maksukorralduse seaduses tõendite kogumiseks sätestatud toiminguid, arvestades revisjoni peatükis sätestatud erisusi. (MKS § 79 lg 1 ja 2)

Muuhulgas ei ole välistatud võimalus alustatud revisjoni ajal ka teise revisjoni või üksikjuhtumi kontrolli sama maksukohustuslase suhtes algatada. Kehtima peab jääma tingimus, et uue revisjoniga ei tohi kontrollida sama maksusuhtega ning maksuperioodiga seonduvat. Seetõttu ei ole omavahel sõltuvuses ka ühe kontrollimise lõpp ja teise algus, vaid nimetatud kontrollimised võivad toimuda paralleelselt. (Osanik, 2003:44)

Tõendusvahendi kogumise nõudeid ja korda rikkudes on võimalik kehtestada tõendi kasutamise keeld, mis seisneb selles, et saadud teabeallikat ei lubata kasutada maksuküsimuse otsustamisel. Seetõttu võib maksusumma jääda

määramata või juba toimunud maksusumma määramine võidakse tunnistada õigusvastaseks. (Kähri 2008)

Maksuhaldur on kohustatud sisse nõudma maksukohustuslase poolt tasumata maksuvõla. Sundtäitmine on lubatud, kui kohustuse täitmise tähtpäev on saabunud ning nõue on sissenõutav, nõude haldusakt on maksukohustuslasele teatavaks tehtud, maksuvõlg ei ole ajatatud ega aegunud ning haldusakti täitmist ei ole peatatud. (MKS § 128 lg 1 ja 2) Enne maksuvõla sissenõudmise alustamist saadab maksuhaldur sundtäitmise hoiatuse korralduse, mille peab täitma 10 päeva jooksul alates kättesaamisest (MKS § 129 lg 1). Maksuvõla sissenõudmise alustamisel kasutatakse lubatud täitetoiminguid.

Täitetoimingutena taotletakse kinnisasja, ehitise või vallasasja käsutamise keelumärke kandmist kinnistusraamatusse, samuti sõiduvahendi võõrandamise keelumärke kandmist Maanteeametisse ning laeva käsutamise keelumärke kandmist laevakinnistusraamatusse. Lisaks võib anda korralduse väärtpaberite blokeerimiseks. (MKS § 130 lg 1)

Täiendavalt on maksuhalduril õigus anda krediitiasutusele korraldus arestida võlgniku pangakonto või kanda tema pangakontolt raha üle maksuhalduri pangakontole maksuvõla summas suuruses (MKS § 131 lg 1). Krediitiasutus on kohustatud maksuhalduri korralduse viivitamata täitma. Arestitud pangakontolt võib väljamakseid teha ainult maksuhalduri loal ja konto avatakse maksuhalduri loal. Maksuhaldur annab korralduse pangakonto aresti alt vabastamiseks alates maksuvõla tasumisest. Reeglina pangakonto avatakse kolme tööpäeva jooksul. (MKS § 131 lg 2 ja 4)

Juhul, kui sooritatud täitetoimingud ei andnud tulemusi, võib maksuhaldur maksuvõla sissenõudmiseks pöörduda kohtutäituri poole. Täitemenetluse jätkamise korral kohtutäituri poolt ei tehta võlgnikule uut hoiatust ning maksuhalduri kohaldatud keelumärked ja arestid jäävad kehtima. (MKS § 130 lg 2)

Maksuhaldur analüüsib enne nõude esitamist kohtutäiturile maksuvõla sissenõudmise tõenäosust. Kui näib, et maksuvõlglasel puudub registervara ja pikaajalised töötasu väljamaksud, siis võib maksuhaldur hinnata võla sissenõudmise ebatõenäoliseks ning jätta nõue kohtutäiturile edastamata.

Maksuhalduri pädevus ei piirdu ainult maksuõigussuhetega ja maksuseadustest tulenevate õiguste ja kohustustega, vaid maksuhalduril on ka õigus esindada riiki tsiviilkohtumenetluses ja pankrotimenetluses, samuti viia läbi maksukuritegude kohtueelset uurimist (Lehis, 2004:135).

Lisaks maksukontrolli läbiviimisele, tõendite hankimisele ja maksuvõla sissenõudmisele on Maksu- ja Tolliamet samuti uurimisasutus, mis on pädev läbi viima maksu- ja tollialaste kuritegude kohtueelset uurimist vastavalt kriminaalmenetluse seadustikule. Muuhulgas on Maksu- ja Tolliametil õigus viia läbi jälitustoiminguid. Samuti on Maksu- ja Tolliamet kohtuväline menetleja paljude väärtegude puhul. Lisaks maksu- ja tollialastele väärtegedele võib menetleda ka vedelkütuse seaduse, alkoholiseaduse, tubakaseaduse ja hasartmänguseaduse rikkumise asju. (Lehis 2013:28, 29)

Kokkuvõtvalt on maksuhalduri ülesandeks jälgida, et makse tasutakse seadusega sätestatud suuruses ja korras. Selleks on maksuhalduril õigus koguda tõendeid, viia läbi üksikisiku kontroll ja revisjon ning vajadusel kasutada lubatud täitetoiminguid. Üksikisiku kontrolli ja revisjoni erinevus seisneb kontrolli ulatuvuses ja kontrolli toimingutes. Revisjoni võib teha ootamatult ja kontrollida mitme maksuseaduse täitmist.

Tõendite kogumiseks võetakse suulist või kirjalikku teavet, dokumente, määratakse kohustuse tähtjaks täitmata jätmise korral maksukohustuslasele sunniraha, paigaldatakse mõõtureid. Samuti on õigus siseneda maksukohustuslase tööruumidesse.

Täitetoimingute näol on tegemist kinnisasja, mootorsõiduki ning väärtpaberi võõrandamise keelumärke seadmisega vastavasse registrisse. Saadetakse korraldusi pankadele pangakonto arestimiseks ja tööandjale töötasu arestimiseks.

Kõigele lisaks on Maksu-ja Tolliametil õigus olla kohtuväline menetleja väärtegude puhul ja viia läbi uurimisasutusele kohaseid toiminguid.

2. PEAMISED MAKSUMENETLUSEGA SEOTUD PROBLEEMID

2.1 Maksumenetluse läbiviimisega seotud probleeme

Maksumenetluse regulatsioon peab olema üheti mõistetav ja mõlemale menetluse osapoolle arusaadav. Menetlusreeglite ühekülgne tõlgendus võib endaga kaasa tuua valesid otsuseid. Asjakohased kohtulahendid omavad tähendust maksumenetluse praktikas. Kohtulahendid on abiks maksuhaldurile otsuse tegemisel. Asjakohast kohtulahendit kasutatakse ka kaalutusõiguse põhimõtte rakendamisel toetamaks maksuhalduri otsustust.

Halduskohtutesse laekub keskmiselt 1500 kaebust aastas, nende hulgas on maksuhalduri peale esitatud kaebusi 5-10%. Aasta jooksul menetluses olevatest asjadest suudab kohus lahendada ligi 50%, ülejäänute lahendamine jääb järgmisesse aastasse. Apellatsiooni korras kaevatakse edasi umbes 1/3 halduskohtu lahenditest. Maksuvaidluste puhul on üsna tavaline, et Maksu –ja Tolliamet või maksumaksja või koguni mõlemad halduskohtu otsuse edasi kaebavad. (Vallaste 2001:49, 50)

Ükski seadus ei tohi olla vastuolus põhiseadusega ja ükski täitevvõimu rakendatav akt ei tohi olla vastuolus seadusega. Ometi tuleb ette, et mõni jõustunud seadusesäte pole kooskõlas põhiseadusega. Põhiseadusega või seadusega vastuolus olevaid akte ei saa rakendada. Isik, kellele liiga tehakse võib pöörduda halduskohtusse. (Vallaste 2001:25)

Analüüsiiti kaks kohtulahendit, et tuua välja maksumenetluse alustamisega seotud probleeme. Esimeses kohtulahendis vaidlevad pooled selle üle, kas maksuhaldur tohib makskorralduse seaduse alusel teostada üksikjuhtumikontrolli perioodil,

mille eest ei ole veel maksudeklaratsioonide tähtaeg saabunud. Teine kohtulahend käsitleb maksukohustuslasele saadetud kirja, millel olid haldusakti tunnused.

Tallinna halduskohus langetas 15. märts 2013. aastal otsuse ühe ettevõtte kaebuse Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse (edaspidi maksuhaldur) kolme korralduse tühistamiseks. Maksukorralduse seadus sätestab, et maksuhalduri ülesanneteks on kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust (MKS § 10 lg 2).

Nende ülesannete täitmiseks esitas maksuhaldur ettevõttele korralduse vaatluse läbiviimiseks, dokumentide ja teabe saamiseks. Teise korraldusega kohustas maksuhaldur ettevõtet ilmuma maksuhalduri ametiruumidesse suuliste selgituste andmiseks. Esimest korraldust ei olnud ettevõtte täitnud ja selle tagajärjel tegi maksuhaldur ettevõttele kolmanda korralduse, millega rakendas tasumisele sunniraha. (Tallinna Halduskohtu 15.03.2013 otsus)

Kaebuse esitaja leidis, et esimene korraldus on õigusvastane. Maksuhalduril puudub pädevus ja volitused koormata maksumaksjad andmete kogumise ja esitamisega enne kontrollitava maksu ja selle maksustamisperioodi kohta esitatava maksudeklaratsiooni esitamise ja maksu tasumise tähtpäeva. Maksuhalduril puudub MKS § 10 lg 2 sätestatud ülesannetes pädevus viia läbi eelkontrolli. Kaebaja leidis, et üksikjuhtumi kontrolli alustamine ja läbiviimine maksustamisperioodi oktoober 2012. aasta suhtes ei ole põhjendatud ning on vastuolus seadusega. Maksuhaldur otsustas kontrolli läbi viia üksikjuhtumi kontrollina. Maksukohustuslase kohustuseks on esitada seaduses ettenähtud tähtpäevaks maksudeklaratsioon. (Tallinna Halduskohtu 15.03.2013 otsus)

Kohtu analüüsist selgus, et ettevõtte kaebus oli põhjendatud ja see kuulus rahuldamisele. MKS § 82 kohaselt maksuhaldur lähtub maksukohustuse täitmise kontrollimisel ja maksu määramisel eelkõige maksukohustuslase esitatud maksudeklaratsioonidest, maksukohustuslase raamatupidamisarvestusest ja muust tema poolt enda tegevuse kohta peetud arvestusest. Kui maksuhalduril tekib kahtlus maksukohustuslase esitatud andmete õigsuses, kogub ta täiendavaid tõendeid. (Tallinna Halduskohtu 15.03.2013 otsus)

Vastavalt käibemaksuseaduse 27 lõikele 1 maksustamisperiood on kalendrikuu. Käibedeklaratsioon esitatakse maksuhaldurile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. Seega ilmneb ülalmärgitust, et, olgu üksikkontrolli või revisjoni vormis, on maksuhalduri tegevus suunatud maksukohustuslase poolt maksuseaduste ja neist tulenevate kohustuste täitmise kontrollimisele: kas maksud on õigesti arvestatud ja deklareeritud. Kui maksuhalduril on selles osas kahtlusi, alustab ta kontrolli ja vajadusel määrab maksuotsusega maksusumma või teatab, et revisjoni käigus ei avastatud maksukohustust muutvaid asjaolusid. Eeltoodud sätetest tulenevalt kohus jagab kaebaja seisukohta, et seaduste mõttest tulenevalt teostab maksuhaldur siiski eelkõige järelkontrolli. (Tallinna Halduskohtu 15.03.2013 otsus)

Poolte vaidlus seisneb küsimuses, kas maksuhaldur tohib maksukorralduse seaduse alusel teostada üksikjuhtumikontrolli perioodil, mille eest ei ole veel maksudeklaratsiooni esitamise tähtaeg saabunud. Ettevõtte tootmisruumidesse kohaleilmumise ja laojäägi deklareerimise õigsuse kontrollimine ei olnud kohtu hinnangul põhjendatud. Maksustamisperiood oli alles alanud ja käibedeklaratsiooni esitamise ajani oli jäänud poolteist kuud. Antud kohtulahendist nähtub selgelt, et maksuhaldur ei ole pädev tegema maksukontrolli eelkontrollina kui selleks ei ole konkreetset vajadust. MKS § 10 lõigetest mis sätestavad maksuhalduri ülesandeid, ei tulene õigust teha eelkontrolli.

MKS sätestab, et maksuhaldur otsustab maksude tasumise õigsuse kontrollimisega seotud toimingute sooritamise vajaduse, toimingute liigi ja ulatuse ning kogub asja otsustamiseks vajalikke tõendeid (MKS § 11 lg 2). Kohtulahendi näitel on maksuhaldurile antud kaalutusõigus. Maksuhaldur otsustab, lähtudes talle seadusega pandud ülesannetest ning kaalutusõigusest, milliseid tõendeid ta peab vajalikuks konkreetses asjas koguda. Sellega ei ole seadus täpselt ära määratlenud millal tohib maksukohustuslaselt dokumente ja seletusi paluda. Näib, et maksuhaldur on enda arvates toimunud oma pädevuste piires, kuid kohus otsustas, et kontrolli läbiviimisel on rikutud seadust.

Maksuhaldur on seaduse alusel kohustatud oma põhiülesandeid pädevuse raames täitma. Maksumenetlus ei tohi seiskuda või takerduma jääda maksuhalduri volituste ebapiisavuse tõttu.

Tallinna halduskohtu 17. augusti 2012. aasta otsusega nr 3-12-1089 otsustas kohus ühe ettevõtte kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse poolt koostatud kirja tühistamiseks. Kohtuvaidlus põhines kirjal, mida maksuhaldur oli saatnud ettevõttele. Kirjas küsiti informatsiooni kontrollivajaduse väljaselgitamiseks. Kirjas palus maksuhaldur esitada kindlaks määratud kuupäevaks kirjalikku informatsiooni ning kinnitatud koopiad dokumentidest. Teavet nõuti põhiliselt ettevõtte tegevuse kohta ja dokumentidest nõuti pangakonto- ja pearaamatu väljavõtteid ja käibedeklaratsioonil deklareerimisele kuuluvate andmete aluseks olevate pearaamatu kontode väljavõtted. (Tallinna Halduskohtu 17.08.2012 otsus)

Kaebuse esitaja asus seisukohale, et vaidlusaluse kirjaga on nõutud informatsiooni ning dokumente õigusvastaselt. Kaebaja hinnangul oli kirja puhul tegemist haldusaktiga, kuid tegelikkuses kiri ei vastanud haldusaktile esitatud nõuetele. Vaidlusalune kiri oli suunatud kohustuste tekitamisele ja seega vastas kiri haldusmenetluse seaduse (HMS) sätestatud haldusakti mõistele, mis sätestab, et haldusakt on haldusorgani poolt haldusülesannete täitmisel avalik-õiguslikus suhtes üksikjuhtumi reguleerimiseks antud, isiku õiguste või kohustuste tekitamisele, muutmisele või lõpetamisele suunatud korraldus, otsus, ettekirjutus, käskkiri või muu õigusakt (HMS § 51 lg 1).

Samuti ei vastanud nimetatud kiri haldusaktile seatud nõuetele, et kirjalik haldusakt peab olema kirjalikult põhjendatud, sätestatud HMS § 56 lg 1. Samuti peab haldusaktis olema viide haldusakti vaidlustamise võimaluste, koha, tähtaja ja korra kohta. (HMS § 57 lg 1) Kirja sisu oli omane maksukontrollile ja vastas oma olemuselt maksumenetluses tõendite kogumisele. MKS ei sätesta võimalust väljaspool maksumenetlust teabe ja dokumentide nõudmist. Teabe ja dokumentide esitamise nõue on põhjendatud vaid juhul, kui seaduses on sätestatud selleks võimalus ehk maksumenetluse korral. (Tallinna Halduskohtu 17.08.2012 otsus)

Kuna aga maksumenetlus on haldusmenetluse liik, alustatakse maksumenetlust korraldusega.

Maksu- ja Tolliamet rõhutas, et tegemist oli maksuhalduri poolse ennetava tegevusega. Ennetavat tegevust kasutatakse informatsiooni kogumiseks menetluse eelselt maksukohustuslase vabatahtlikkuse alusel. Maksuhalduril on võimalik teostada toiminguid, mida ei saa käsitleda ei revisjoni ega ka üksikjuhtumi kontrollina. Sellisteks toiminguteks on näiteks meeldetuletus ettevõttele või maksukohustuslase tähelepanu juhtimine deklaratsiooni tähtajale. (Tallinna Halduskohtu 17.08.2012 otsus)

Maksuhalduri õigus eelnimetatud toimingute läbiviimiseks tuleneb seadusest, mis sätestab, et maksuhalduril on õigus teha deklaratsiooni esitamise kohta meeldetuletusi, samuti anda korraldusi deklaratsiooni esitamiseks. (MKS § 85 lg 3) Ennetava tegevuse puhul ei alustata isiku suhtes maksumenetlust, menetlustoiminguid teostatakse eelkontrolli raames. Samuti on eesmärgiks fikseerida maksukohustuslase tulevikus deklareeritava maksukohustuse asjaolud. (Tallinna Halduskohtu 17.08.2012 otsus)

Kohus jõudis järelduseni, et Maksu –ja Tolliameti kiri vastas haldusakti tunnustele ning et maksukohustuslaselt kirjalikku informatsiooni ja dokumentide nõudmist ei saa võrdsustada ennetusliku tegevusega. Antud kohtulahendist nähtub, et maksuhaldur on oma pädevusi kasutades toimunud valesti, saates maksukohustuslasele kirja, mille näol oli tegemist tegelikult haldusaktiga. (Tallinna Halduskohtu 17.08.2012 otsus)

Probleem seisneb selles, et iga maksuhaldurile antud volitusega kaasneb eksimisvõimalus. Näiteks kui maksuhaldur oleks volitatud saama ligipääsu isiku pangaandmetele, siis analoogselt kirjast oleks ta võinud välja jätta pangakonto väljavõtte esitamise palve. Maksuhaldur saaks kontole iseseisvalt ligi pääseda ja tagantjärele oleks kohtuvaidlus olnud keerulisem, sest põhjendamatu isiku pangaandmetele pääsemine on tunduvalt suurem rikkumine kui haldusakti tunnustega kirja saatmine.

Kohtupraktika põhjal on maksumenetluses probleemiks asjaolu, et maksuhaldur toimib ekslikult talle antud volitusega. Esimesest kohtulahendist nähtus, et maksuhaldur algatas kontrolli tegevust enneaegselt. Teisest kohtulahendist selgus, et ennetuslik tegevus oli algatatud vale dokumendi alusel.

Maksukorralduse seadus ja haldusmenetluse seadus on ette näinud sätteid, mis määravad maksumenetluse läbiviimise korra. Tuginedes seadusele, on maksuhaldur volitatud toimima nii, nagu seadus sätestab. Enne, kui jõuda järelduseni, et maksuhalduril ei ole teatud volitusi, peab tegema kindlaks, kas hetkel kehtivate volituste põhjal on maksuhaldur suutnud toimida seaduslikult ja kasutanud need maksumenetluse raames täielikult ära. Maksumenetluse läbiviimisel peavad kõik lubatud meetmed olema rakendatud. Alles siis võib otsustada maksuhalduri volituste piisavuse üle. Ei ole välistatud, et mingi volitus võiks muuta maksmenetlust kiiremaks, lihtsamaks või tulemuslikumaks. Igal juhul vajadus maksuhalduri volituste täiendamiseks peab olema motiveeritud.

2.2 Maksuhalduri volituste täiendamise vajalikkus

Sõltuvalt maksuhalduri valdkonnast ja ametikohast, kasutatakse seadusega antud volitusi erinevalt. Valdkonna eksperdi arvamuse kaasamine analüüsi on vajalik, et otsustada kas peab maksuhalduri volitusi täiendama.

Teabe saamiseks viidi lõputöö raames läbi poolstruktureeritud intervjuu. Poolstruktureeritud intervjuu käsitles lõputöö teemat, intervjuueeritavad inimesed ja esitatavad küsimused olid eelnevalt kindlaks määratud. Intervjuueeriti nelja Tallinna Maksu-ja Tolliametis töötavat maksuspetsialisti. Intervjuu käigus esitati 7 küsimust. Küsimused on toodud Lisa 1-s.

Esimene intervjuueeritav on intervjuueerimise momendiks töötanud kaks kuud uurimisosakonnas. Eelmised kümme aastat on tema töötanud kontrollivaldkonnas erinevatel juhtivatel kohtadel. Viimaseks töökohaks oli kontrolliosakonna juhataja asetäitja tavakontrolli alal. Kõik tavakontrolli revidendid, keda on ligi kaks sada, olid tema alluvuses üle Eesti. Isiku ülesandeks ametikohal on kogu tavakontrolli

strateegiat ellu viia, koordineerida erinevate talituste tööd ja ühtlustada menetlustoiminguid üle Eesti.

Teise intervjuueeritava eriala on isiku sõnul laialdane. Isik tegeleb menetlemisega, põhiliseks objektiks on ümbrikupalk. Ametikohaks on juhtivrevident.

Kolmas intervjuueeritav töötab antud aastast juhtiva väärteomenetlejana kontrolliosakonnas. Eelmiseks erialaks oli juhtiv väärteomenetleja juriidilises osakonnas. Hiljuti viidi väärteomenetlus üle kontrolliosakonda, kus isik on tavakontrollis väärteomenetluse tiimi juht.

Neljas intervjuueeritav on tulude osakonna spetsialist. Isik töötab maksuvõlgade sissenõudmise erialal. Tema ametikoht antud erialal on tulude osakonna sissenõudmise üldmenetluse talituse võlamenetleja.

Maksudistsipliini hindamisel olid kõik intervjuueeritavad ühisel arvamusel. Maksumaksjate maksudistsipliini hinnati üldiselt heaks. Enamik maksumaksjaid on nende hinnangul seadusekuulekad. 2013.aastal tasumisele kuulunud nõuete tasumise osakaal samal aastal oli 99,49%, seejuures 86,92% nõuetest oli tasutud tähtaegselt. Kontrolliosakond, väärteomenetlejad ja uurijad tegelevad väikse osaga isikutest, kes tahtlikult makse optimeerivad kas käibe varjamise, fiktiivsete kuluarvete või ümbrikupalga maksmisel. (Intervjuu 2014)

On olemas kindel osa isikuid, kes üritavad kas endale maksuvabalt heaolu tekitada või maksude tahtliku maksmata jätmise tulemusel saada konkurentsieelis, pakkudes oma toodet või teenust odavamalt. Praktika on näidanud, et ühed ja samad isikud on üsna tihti kontrollis. Üldjuhul on need üks ja sama ringkond isikuid. Sageli vahetatakse juriidilist isikut, kuid ühed ja samad füüsilised isikud seisavad pettuste organiseerimise taga. (Intervjuu 2014)

Maksumaksja maksudistsipliinile antud hinnang on oluline maksuhalduri volituste laiendamise küsimuses. Intervjuu vastustest antud küsimusele selgus, et enamik maksumaksjatest on maksukuulekad. Maksumaksja maksudistsipliini mõjutavad negatiivselt grupid, kes tahtlikult makse konkurentsieelise saamise nimel

optimeerivad. Seega taoliste organiseeritud gruppide tegevuse kontrolli all hoidmiseks on vaja veelgi täiendada kontrolli- ja menetlusmeetodeid. Maksuhalduri volituste täiendamine peaks olema suunatud eelkõige maksudistsipliini tõstmisele.

Maksuõigusrikkumiste osakaalu näitlikustamiseks töid intervjueritavad oma valdkonnapõhiselt välja arvulisi näitajaid. 2013 aasta lõpuga oli 173 maksuväärtegu, millest 39 lõpetati otstarbekusel või koosseisu puudumise tõttu. 134 maksuväärtegu lõppesid rahalise karistusega. Samuti tehti 3 hoiatusmenetlust, 82 kiirmenetlust ja 49 üldmenetlust. Üksikjuhtumi kontrollide ja revisjoni toimumisel on kontrollitavuse osakaal 90-95 % kontrollidest. Teisisõnu vaid 5-10 % kontrollidest ei lõpe koormava haldusaktiga. (Intervjuu 2014)

Väärteomenetluses peast statistikat ei osatud nimetada, kuid intervjueritava teada on protsent, mis lõpuks jõustub maksukontrolli valdkonnas üle 90 %. Kontrolli ja edaspidist maksumenetlust alustatakse alati riskipõhiselt. Mingi juhtumi kontrolli alustamisel on revidendid teadlikud, et sealne maksudistsipliin on puudulik. Reeglina lõpevad kõik kontrollid tulemuslikult. Võlamenetleja tegeleb võlgade sissenõudmisega, seega tema töös saab olla tegu ainult maksude tasumata jätmisega, mida ei tõlgendata väärteona. (Intervjuu 2014)

Maksuõigusrikkumiste avastamise osakaalu teadmine on vajalik maksuhalduri volituste laiendamise üle otsustamisel. Vastustest nähtub, et hetkel kehtivate maksuseaduste ja maksuhalduri volituste abil on suudetud maksudistsipliini tagada ja rikkumisi avastada.

Ühelt poolt on kasutamiseks antud ressursidest ja seadusest tulenevatest õigustest, eelkõige maksukorralduse seadusest põhimõtteliselt piisav. Tööülesannete täitmisel on nimetatud võimalused olemas ja reeglina on saadud maksukorralduse seaduse raames kõik tehtud. (Intervjuu 2014)

Andmebaasidest puudu ei ole, tehnikat ja seadmeid võib alati uuendada. Maksuhalduri kasutuses on sellised andmebaasid nagu maksumaksjate register, rahvastikuregister, sõidukiteregister, kinnisvara- ja ärireister. Osad ametnikud

saavad ligipääsu Politsei- ja Piirivalveameti andmebaasile. Sealt saab olulist infot juhul, kui maksumaksjaga muud moodi kontakteeruda ei ole võimalik. (Intervjuu 2014)

Maksukorralduse seaduse raames teostatakse tavalist vaatlust, mille käigus on võimalik infot hankida. Juhul kui näib, et vaatlus ei too vajalikke dokumente või asitõendeid, siis on olemas võimalus alustada ka väärteomenetlust. Väärteomenetluse raames on võimalus taotleda õigust läbiotsimisele. Läbiotsimist saab alustada kohtuniku loaga, see on vaja ära motiveerida ning praktikas on seda ka tehtud. Läbiotsimist isiku eluruumides on vaja ära põhjendada, sest see on suur põhiõiguste riive. (Intervjuu 2014)

Teisalt, on revidentide seas tavapärane väide, et seadus on täiendamata ja keeruline on midagi teha. Siinkohal soovitatakse iga menetluse alguses läbi mõelda, kuidas isikule taktikaliselt läheneda kontrolli alustamisel ja kestel. Küsimus seisneb revidendi aktiivsuses ja tahtes. Praegu on revidendil maksukorralduse seaduse näol piisavalt võimalusi, et isikut menetluse raames kontrollida, koguda tõendeid, rakendada erinevaid meetmeid. (Intervjuu 2014)

Kindlasti ei saa maksumenetluse raames teostada isikute pealtkuulamist. Antud toiming sisaldab sügavat põhiõiguste riivet. Vaid kriminaalasjade raames on võimalik kuulata isikuid pealt ja neid jälitada. Jälitustegevus peab jääma kriminaalasja raamesse, kus reeglina on tegemist selgelt organiseeritud kuritegevusega, mida on ilma eritoiminguteta äärmiselt keeruline tõendada. Seadustega on piiritletud, mis kahjusummadest alates on tegu kriminaalasjadega. (Intervjuu 2014)

Maksumenetlust ei võrdsustata kriminaalmenetlusega just madaldatud riskitaseme ja väiksema kahjusummaga isikute menetlemise tõttu. Maksuhalduri volituste täiendamine ei peaks endas hõlmama sügavalt õigusi riivavaid toiminguid. Täiendatud volitused on õiglasel kui nad ei ületa oma sanktsioonide ja kontrolltoimingute poolest maksumenetluses sätestatud põhimõtteid.

Selgus, et maksuhaldur saab oma tööülesannetega hakkama maksukorralduse seaduse raames. Samas oldi ühel arvamusel, et tulenevalt erialast, oleks siiski nõutav maksuhalduri volitusi mõnel viisil ka täiendada. Avaldati töökogemusest kujunenud arvamust.

Hetkel üsna raskesti on teostatav ärikeelu rakendamine isikutele, kelle eesmärk on tahtlik maksude tasumata jätmine. Mõne äriühingu süsteemse tegevuse taga seisab füüsiline isik, kes tihti on variisik ja kellel puudub registreeritud vara. Sellistele isikutele ettevõtluskeelu seadmine hoiaks eemal teatud määral uute maksuvõlgade tekkimist. (Intervjuu 2014)

Samuti on probleemiks, et äriühingud saavad ilma maksuhalduri nõusolekuta vabatahtlikult ühineda ja jaguneda. Kui ettevõttel on vara või kohustused mõne võlausaldaja ees, siis ühinemisel kanduvad need üle ühendavale äriühingule ning eelmine ettevõtte kustutatakse äriregistrist. Maksuhalduri nõusolek oleks vajalik sõltuvalt maksuvõlgade olemasolust, nende suuruselt ja tõenäosusest, et need saavad tasutuks. (Intervjuu 2014)

Ärikeeldu saab kohaldada kohtumääruse alusel osana pankrotimenetlusest ning olenevalt ärikeelu ajalisest kehtivusest kas põhjendatud kuriteokahtluse või juba toimepandud majandusalase kuriteo alusel (Harkmaa, Kivisaari 2014). Maksuhaldurile ärikeelu seadmise volituse andmine ei ole otstarbekas, kuna ettevõttele saab ärikeeldu määrata ainult kohtuotsusega. Maksuhalduril oleks mõistlik osaleda vastaval kohtuistungil eksperdina.

Maksuvõla sissenõudmisel peeti vajalikuks lisaks maksumaksja vara arestimisele ka vara müümise õiguse andmist (Intervjuu 2014). Vara arestimise ehk käsutamise keelumärke seadmise õigus on maksuhalduril juba olemas. Hetkel saab võlgniku vara realiseerida ainult kohtutäitur. Juhul, kui muude toimingutega ei õnnestu maksuvõlga sisse nõuda, saadab maksuhaldur võlanõude kohtutäiturile sissenõudmiseks. Realiseeritud varast saadud rahast rahuldatakse mõlema osapoole nõuded. Vara müümise õiguse andmine maksuhaldurile aitaks Maksu- ja Tolliametil maksuvõlga vähendada müüitud vara maksumuse võrra.

Peeti vajalikuks, et maksuhalduril oleks otsene ligipääs isiku pangaandmetele. Praegu peab maksuhaldur paluma ligipääsu pangakontode asukoha, kontojäägi ja väljavõtete kohta krediidasutustelt. Selleks peab krediidasutusele saatma motiveeritud korraldusi. Antud volitus teeks maksumenetluse kiiremaks ja lihtsamaks. (Intervjuu 2014)

Maksuhalduri maksukorralduse seadusest tulenevate volituste laiendamise osas tehti ettepanek täiendada seaduse § 153¹ ja § 153². Praegu seaduses nimetatud väärtegede eest on ettenähtud ainukese sanktsioonina rahaline karistus. Võiks kaaluda sinna karistusena ka arestivõimaluse lisamist. Põhjuseks toodi asjaolu, et on palju retsidiivseid maksukelme, kes pidevalt panevad toime maksuõigusrikkumisi ning rahatrahv nende maksudistsipliini ei mõjuta. (Intervjuu 2014)

Isiku arestimise näol tegemist üsna radikaalse meetodiga. Pealegi satuks meetod vastuollu Eesti Vabariigi põhiseadusega, mis sätestab, et vabaduse võib võtta ainult seaduses sätestatud juhtudel ja korras süüdimõistva kohtuotsuse või kohtu poolt määratud aresti täitmiseks (Eesti Vabariigi põhiseadus 28.06.1992, § 20). Samas omab kriminaalmenetluse raames maksukuriteo eest määratud arest preventatiivset mõju ühiskonnale.

Muuseas on näiteks Hollandis moodustatud üks maksude laekumise viis, mis on kasutusel ehitusvaldkonnas. Ettevõttele eraldatakse konto, kuhu peatöövõtja maksab tööjõumakse. Osa teenuse eest tasumisele kuuluvast rahast ei lähe mitte alltöövõtjale, vaid erikontole. Spetsiaalse konto eraldamine ehitusvaldkonna ettevõtetele garanteerib, et riigile laekuvad vajalikud maksud. (Laineste 2014) Maksude laekumise tagamiseks peetakse vajalikuks volitama Eesti maksuhaldurit võtma üle taoline kord.

Maksu- ja Tolliamet koostöös Eesti Ehitusettevõtjate Liiduga pidasid nõu ehitusturu korrastamise osas, mille käigus selgus, et maksukahju ehitussektoris 2013.aastal oli ligikaudu 15 miljonit eurot. Tellija, peatöövõtja ning maksuhaldur esitavad ehitusturu korrastamise nimel nõudeid eesmärgiga vähendada hankele kaasatud töövõtjate maksuõigusrikkumisi. (Koostöö...2014) Ehitussektori

maksuõigusrikkumised on mahukad, seetõttu nende kontrollimine maksutulude õiglase jaotumise nimel on oluline.

Maksukontrolli tegemisel revisjoni või üksikjuhtumi käigus peab olema muuhulgas tagatud maksuhalduri turvalisus. Intervjueerivate vastustes esines erimeelsusi maksuhaldurile enesekaitsevahendite andmise osas.

Ühest küljest arvati, et ei tasuks maksuhaldurile anda kaitsevahendeid, nagu käeraud, pipragaas jm taoline. Põhjuseks toodi asjaolu, et võib juhtuda situatsioon, kus maksuhaldur saab kannatada oma enesekaitsevahendi tõttu. Enesekaitsevahendi kasutamise oskamatus tõttu võib agressiivne maksumaksja seda maksuhalduri vastu pöörata. (Intervjuu 2014)

Teisest küljest aga arvati, et tööruumidest väljaspool käivale maksuhaldurile on vaja enam hulk kaitsevõimalusi. Põhjuseks seisneb selles, et maksuhalduri ruumidest väljasolevatel kontrolliobjektidel võib üsna kergesti tekkida kriisiolukord. Kaitsevõimaluste osas mainiti nii erivarustust, kui ka spetsiaalset väljaõpet. Väärteomenetlejal võiks kasutuses olla pipragaas, mis oleks esmane tõrjevahend mõne agressiivse koera või ilmselgelt ohuolukorda tekitava inimese vastu. (Intervjuu 2014)

Üldiselt oldi samal arvamusel, et hetkeseisuga on revidentidel peaaegu olematu olnud õpe või koolitus kuidas käituda kriisisituatsioonides. Praeguseks revident ei ole saanud vastavat õpet, kuidas selliseid olukordi kõige mõistlikumalt lahendada. Lisaks arvati, et Maksu- ja Tolliamet vajaks järjepideva turva- ja kriisisituatsioonide koolitamise tagamiseks kõikidele järelevalveametnikele instruktoreid. (Intervjuu 2014)

Turvalisuse tagamiseks väljaspool maksuhalduri ametiruumi soovitati revidentidele teha enne mingi toiminguga alustamist põhjalik analüüsitöö. Analüüsimise käigus tasub uurida isiku tausta, kehtivaid või kehtetuid karistusi ja varasemat tegevusala. Juhul kui on alust arvata, et isik võib olla agressiivne või võib tekkida mingi kriisisituatsioon siis tuleb alati kaasata korra tagamiseks politsei. Seda kasutatakse sageli. Politsei tuleb meeleldi toimingule toeks ja tagab

korra. Kontrollitava taust on oluline iga menetlustoimingu tegemisel. (Intervjuu 2014)

Intervjueeritavad olid teinud järgmised ettepanekud maksuhalduri volituste laiendamiseks: Üheks ettepanekuks oli lihtsustada ärikeelu rakendamise võimalust isikutele, kelle eesmärk on tahtlik maksude tasumata jätmine. Ettevõtluskeelu seadmine takistaks teatud määral uute maksuvõlgade tekkimist. Samuti pakuti anda maksuhaldurile otsustusõigus äriühingute ühinemise ja jagunemise üle. Teiseks pakuti anda maksuhaldurile õigus maksuvõla sissenõudmisel müüa maksuvõlglaste vara. Kolmandaks peeti vajalikuks, et maksuhalduril oleks otsene ligipääs isiku pangaandmetele. Antud volitus teeks maksumenetluse kiiremaks ja lihtsamaks. Lisaks tehti ettepanek täiendada maksukorralduse seaduse § 153¹ ja § 153². Pakuti kaaluda sinna karistusena ka arestivõimaluse lisamist.

Muuhulgas mainiti, et maksuhalduri ruumidest väljasolevatel kontrolliobjektidel võib üsna kergesti tekkida kriisiolukord. Selle tõttu arvati, et tööruumidest väljaspool käivale maksuhaldurile on vaja enamat hulka kaitsevõimalusi. Kaitsevõimaluste osas mainiti nii erivarustust, kui ka spetsiaalset väljaõpet. Üldjuhul soovitati menetluse alguses läbi mõelda, kuidas isikule taktikaliselt läheneda kontrolli alustamisel ja kestel.

Ettepanekuks Maksu- ja Tolliametile oleks kaaluda ehitusvaldkonna ettevõtetele spetsiaalse konto eraldamise, kuhu peatöövõtja saaks maksta oma töötajate eest tööjõumakse. Osa teenuse eest tasumisele kuuluvast rahast ei läheks mitte alltöövõtjale, vaid loodud erikontole. Taolise konto loomise õigust oleks Eesti ehitussektoris vaja, sest see lahendaks osaliselt ehitussektori maksuõigusrikkumiste probleemi. Spetsiaalse konto eraldamine ehitusvaldkonna ettevõtetele garanteeriks, et riigile laekuvad vajalikud maksud.

Kokkuvõtvalt, on maksumenetlus leebe protsess. Seega toimingud nagu isikute pealtkuulamine, jälitamine, isiklike ruumide läbiotsimine, ohtlike enesevahendite kandmine ja muu taoline peavad jääma kriminaalmenetlusse. Maksumenetluses on oluline maksuhalduri aktiivsus ja oskus olemasolevaid seadusi ja võimalusi ära kasutada. Selgus, et hetkel kehtivast maksukorralduse seadusest ja maksuhaldurile

kasutuseks antud ressurssidest piisab, et tööülesandeid täita. Siiski, lasub maksuõigusrikkumiste osakaal organiseeritud gruppidel, kes tahtlikult maksude maksmist optimeerivad või väldivad. Nende gruppide kontrolli all hoidmiseks ja maksumenetluse lihtsustamiseks ja kiirendamiseks tehti mõned ettepanekud maksuhalduri volituste täiendamiseks.

KOKKUVÕTE

Maksude kogumine on majanduslik strateegia, et tagada riigi finantsiline stabiilsus. Maksuarvestuse korrektsuse tagamiseks on loodud vastav süsteem, mille käigus tuvastatakse ja kontrollitakse maksustamisel tähtsust omavaid asjaolusid. Maksumenetluse läbiviimisel on maksuhalduri volitused maksuseadustega reguleeritud. Oluline see, millisel määral on maksuhaldur õigustatud maksumenetluse raames toimima.

Teema oli aktuaalne kuna Maksu- ja Tolliamet koostab eelnõusid erinevate maksuseaduste sätete täiendamise osas, et muuta organisatsioonisisest töö kulgu efektiivsemaks ja lihtsustada maksuhalduri tööd. Volituste laiendamine on levinud viis maksupettuste tõkestamisel ja osutuks kasulikuks maksumenetluse efektiivsemaks muutmisel.

Lõputöö probleemiks on maksuhalduri seadusest tulenevate õiguste kogus. Maksuhalduril ei ole õigust viia läbi mõningaid toiminguid. Ei ole välistatud, et need muudaksid maksumenetlust tulemuslikumaks. Kuna uute volituste andmisega maksuhaldurile kaasnevad teatud riskid, siis ei saa nende otstarbekuses kindel olla. Probleemiks on kaalutlus, milliseid volitusi maksuhaldurile juurde anda.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida maksuhalduri volituste piisavust maksumenetluses. Lõputöö eesmärgi saavutamiseks püstitati uurimisülesanded.

Esimeseks ülesandeks oli ülevaate andmine maksumenetlusest, põhimõistete seostamine ja defineerimine. Selgus, et maksumenetlus koosneb neljast etapist, mille käigus tuvastatakse asjaolusid, määratakse maksusumma ja vajadusel sooritatakse tekkinud maksuvõla sissenõudmine. Lisaks maksumenetluse seadusele reguleerib maksumenetlust ka haldusmenetluse seadus, mille alusel väljastatakse haldusakte.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade maksuhalduri volitustest maksumenetluses maksukorralduse seaduse alusel. Selgus, et maksuhalduri ülesandeks on jälgida, et makse tasutakse seadusega ettenähtud suuruses ja korras. Selleks on maksuhalduril õigus koguda tõendeid, viia läbi üksikisiku kontroll ja revisjon ning vajadusel kasutada lubatud täitetoiminguid. Maksuhaldur peab antud volitusi kasutades jälgima nende seaduslikkust.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida võrdleval meetodil maksumenetluse läbiviimisega seotud probleeme kohtulahendite näitel. Selgus, et poolte vaidlus seisnes maksuhaldurile antud kaalutusõiguses ning maksuhalduri arvates toimis ta enda pädevuse ulatuses, kuid kohus oli otsustanud, et kontrolli läbiviimisel on rikutud seadust. Teisest lahendist selgus, et maksuhaldur oli eksinud talle antud volitusega, saates maksukohustuslasele haldusakti tunnustega kirja, milles nõudis teavet. Mõlema lahendi põhjal võib järeldada, et enne maksuhaldurile uute volituste andmist peab kindlaks tegema, kas hetkel kehtivate volituste põhjal on maksuhaldur suutnud toimida seaduslikult ja kasutanud need maksumenetluse raames täielikult ära. Kui kõik lubatud meetmed on rakendatud, siis saadud tulemuste põhjal võib otsustada volituste täiendamise üle. Vajadus maksuhalduri volituste täiendamiseks peab olema motiveeritud.

Neljandaks uurimisülesandeks oli maksuhalduritega läbiviidud intervjuude põhjal analüüsida maksuhalduri volituste piisavust maksumenetluses ja analüüsida, kas volitusi on vaja täiendada.

Selgus, et kehtivas maksukorralduse seaduses sätestatud volitustest ja kasutuseks antud ressurssidest on maksuhaldurile tööülesannete täitmiseks üldiselt piisav. Kehtivate maksuseaduste ja maksuhalduri volituste abil on suudetud maksudistsipliini tagada ja rikkumisi avastada. Tulemust põhjendab asjaolu, et maksumenetlus on iseloomult küllaltki tavaline protsess, mis ei nõua eritoiminguid. Eelkõige maksukorralduse seaduses on praegu sätestatud kõik meetodid, mida maksumenetluses rakendada. Sellised toimingud nagu isikute pealtkuulamine, jälitamine, isiklike ruumide läbiotsimine, ohtlike enesevahendite kandmine, otsene ligipääs pangaandmetele, isikute arest ja muud taolised

volitused peavad jääma kriminaalmenetlusse. Maksumenetlus on keskmise riskiga ja väiksema kahjusummaga isikute menetlus. Maksukorralduse seadus võimaldab maksuhalduritel piisavalt erinevaid meetmeid maksuõigusrikkumiste tuvastamiseks. Selleks on oluline maksuhalduri aktiivsus, initsiatiiv ja oskus olemasolevaid seadusi ja võimalusi ära kasutada.

Edaspidi võiks Eesti Maksu- ja Tolliamet kaaluda ehitusvaldkonna ettevõtetele spetsiaalse konto eraldamise, kuhu peatöövõtja saaks maksta oma töötajate eest tööjõumakse. Osa teenuse eest tasumisele kuuluvast rahast ei läheks mitte alltöövõtjale, vaid loodud erikontole. Allhange on ehitusäris sagedane. Taolise konto loomise õigust oleks Eesti ehitussektoris vaja, sest see lahendaks osaliselt ehitussektori maksuõigusrikkumiste probleemi. Spetsiaalse konto eraldamine ehitusvaldkonna ettevõtetele garanteeriks, et riigile laekuvad vajalikud maksud.

SUMMARY

The thesis is written in the Estonian language and consists of 45 pages, including 9 pages of notes. Tax collection is an economic strategy to ensure the financial stability of a state. A corresponding system has been designed to ensure the correctness of tax accounting, during which circumstances relevant to taxation are detected and controlled.

The authorisations of a tax administrator while carrying out tax proceedings are regulated by tax laws. The extent to which a tax administrator has the legitimate power to operate in tax proceedings is important. Extending authorisations is a common way to combat tax frauds and would prove to be useful in making tax proceedings more effective.

The problem of the final thesis is the extent of the constitutional rights of a tax administrator. A tax administrator has no right to carry out certain operations. It does not rule out the possibility that these would make tax proceedings more effective. The aim of the final thesis was to analyse the adequacy of a tax administrator's authorisations in tax proceedings.

To accomplish the goal there were set following research tasks:

1. Make an overview of tax procedure, define and relate the basic concepts.
2. Make an overview of the powers of tax officer in the tax proceedings under the Tax Administration Act.
3. To analyze the problems in tax proceedings relating to the conduct of judicial decisions.
4. To analyze the adequacy of tax powers and to propose to supplement them.

The authorisations established in the current Taxation Act and the resources at the disposal of a tax administrator are generally sufficient to perform his tasks. The conclusion is justified by the fact that tax proceedings are a fairly common process in character, which does not require any special proceedings. In particular, the Taxation Act currently enacts all the methods that can be implemented in tax proceedings. Operations such as the interception of persons, stalking, search of private premises, carrying dangerous self-defence items, direct access to bank information, the arrest of persons and other similar authorisations must remain in the domain of criminal proceedings. Tax proceedings are proceedings of persons, which contain medium risk and lower losses. The Taxation Act allows tax administrators to use various measures adequately in order to detect tax offenses. This requires agility, initiative and an ability to take advantage of the existing laws and circumstances on the part of the tax administrator.

In the future the Estonian Tax and Customs Board might consider setting up a separate account for companies of the construction field, where the prime contractor could pay labour taxes for his employees. A part of the money used for paying for the service would not go to the subcontractor, but to the special account that has been set up. Outsourcing is frequent in the construction business. Having the right to create such an account is necessary in the Estonian construction sector, because it would partly solve the problem of tax offense. The creation of a special account for companies of the construction field would guarantee that the state collects the necessary taxes.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Aasmäe, M. Maksupettuste komisjon toetas illegaalse piirikaubanduse vähendamist. Rahandusministeerium. Välja otsitud <http://www.fin.ee/maksupettuste-komisjon-toetas-illegaalse-piirikaubanduse-vahendamist/>, 25.04.2014

Eesti Vabariigi põhiseadus. 28.06.1992.- RT I 1992, 26, 349 ... RT I 2003, 64, 429

Ekspertintervjuu Maksu- ja Tolliameti spetsialistidega. Veebruar-märts 2014. Intervjuu. Tallinn. Viis läbi Marina Lukina

Haldusmenetluse seadus. 6.06.2001.- RT I 2001, 58, 354 ... RT I 2005, 39, 308

Harkmaa, P-L., Kivisaari, J. 2014. Lühidalt ärikeelust– millal seda kohaldatakse. Raamatupidamisuudised. Välja otsitud <http://rup.ee/luhidalt-arikeelust>, 29.04.2014

Kähri, M. 2008. Ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeld maksmenetluses. Juridica II 2008

Käibemaksuseadus. 10.12.2003.- RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2005, 68, 528

Laineste, R. 2014. Tulemusaruanne. Tallinn. Koostatud 31.01.2014

Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura

Lehis, L. 2013. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2013. Tartu: Casus Tax Services

Maksu- ja Tolliamet, Riigi Kinnisvara AS, Eesti Ehitusettevõtjate Liit. 21.04.2014. Koostöö ehitusturu korrastamisel. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt www.emta.ee/doc.php?35328 välja otsitud 09.05.2014

Maksukorralduse seadus. 20.02.2002.- RT I 2002, 26, 150 ... RT I 2006, 25, 186

Maksukorralduse seaduse seletuskiri 01.04.2013. Rahandusministeeriumi kodulehelt <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika/> välja otsitud 12.05.2014

Мариновская И. Д., Тихомиров С.Н. 2005 Юридическая психология: Учеб. пособие.- М.: Дело

Osanik, R. 2003. Maksuvaidlused ja maksuprobleemid. Tallinn: Raamatupidaja.ee

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

Tallinna Halduskohtu otsus tühistada Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 25.04.2012 kiri nr 12.2-4/22898-1, mõista Maksu- ja Tolliametilt OÜ TAO MV kasuks välja viimase poolt kantud menetluskulu summas 888,3 eurot. Haldusasi nr 3-12-1089. Lea Kuuse, kohtuotsus, 17.08.2012

Tallinna Halduskohtu otsus rahuldada UnicoGold OÜ kaebus täielikult, tühistada Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 01.10.2012 korraldus nr 12.2-3/10736-1, 15.10.2012 korraldus nr 12.2-3/10736-2 ja 16.10.2012 korraldus nr 12.2-3/10736-3, mõista Maksu- ja Tolliametilt välja UnicoGold OÜ kasuks kaebaja kantud menetluskulude katteks 1 396.44 eurot. Haldusasi nr 3-12-2240. Hurma Kiviloo, kohtuotsus, 15.03.2013

Vallaste, V. 2001. Maksuseadus ja praktika. Tallinn: K-Kirjastus

LISA 1. EKSPERTINTERVJUU MAKSU- JA TOLLIAMETI SPETSIALISTIDEGA

1. Tutvustage palun, mis erialal te töötate.
2. Mis on teie ametikoht antud erialal?
3. Kuidas hindate maksumaksja maksudistsipliini?
4. Milline on teie alal toimepandud maksuõigusrikkumiste avastamise osakaal?
5. Kas teile kasutamiseks antud ressurssidest (andmebaasid, tehnika, seadmed jm) ja seadusest tulenevatest õigustest on teile piisav, et edukalt tööülesandeid täita?
6. Tulenevalt teie erialast, kas teie meelest oleks nõutav maksuametniku volitusi veel laiendada/täiendada?
7. Kui vastasite eelnevale küsimusele jaatavalt, siis millised oleksid teie soovid või ettepanekud selles osas?

Intervjueeritav nr 1

Praegusel ajal ma töötan 2 kuud uurimisosakonnas, aga eelmised 10 aastat olen töötanud kontrollivaldkonnas erinevatel juhtivatel kohtadel. Viimane töökoht oli kontrolliosakonna juhataja asetäitja tavakontrolli alal ja kõik tavakontrolli revidendid (ligi 200) olid minu alluvuses üle Eesti.

Ülesanne oli mul kogu tavakontrolli strateegiat ellu viia, koordineerida erinevate talituste tööd, ühtlustada menetlustoiminguid üle Eesti.

Maksudistsipliini kohta võib öelda, et olen veendunud, et enamus maksumaksjaid on ikkagi seadusekuulekad. Kontrolliosakond ja väärteomenetlejad ning uurijad tegelevad ikkagi selle väikse osaga isikutest kes tahtlikult optimeerivad oma makse, kas käibe varjamise, fiktiivsete kuluarvete või ümbrikupalga maksmisel

saavad konkurentsieelise teiste isikute ees. Minu praktika näitab, et ühed ja samad isikud on üsna tihti kontrollis. On palju neid isikuid, kes korra proovivad riiki petta, ei tule välja, siis proovivad mõne aja pärast uuesti. Üldjuhul on need ikka üks ja sama ringkond isikuid, sageli küll vahetavad juriidilist isikut aga ühed ja samad füüsilised isikud on ikka need, kes pettusi organiseerivad. Üldine maksudistsipliin on Eestis hea, küll aga on väike osa isikuid, kes üritavad kas endale maksuvabalt heaolu tekitada või maksude tahtliku mittemaksmise tulemusel saada konkurentsieelise, pakkuda oma toodet või teenust odavamalt.

Tuleks eristada kontrollitegevust, mida kontrolliosakond läbi viib. Üksikjuhtumi kontrollid ja revisjonid- seal on kontrollitavavuse osakaal kusagil 90-95 % kontrollidest kus leitakse maksurikkumine. Väärteomenetluses ma peast statistikat ei tea, aga minu teada on ka see protsent alustatud väärtegudest maksukontrolli valdkonnas üle 90 %, mis lõpuks jõustub. Kuritegude menetluse protsess on oluliselt pikem kui kontrolli protsess. Menetlust juhib prokurör. Saab kasutada meetmena jälitustegevust. Maksukuriteod on väga keerukad ja rahvusvahelised ning organiseeritud grupid läbimõeldult panevad kuritegusid toime. Juba kohtueelne uurimine võtab aega aasta või rohkem ja edasi siis mitmeastmeline kohtumenetlus. Enamus maksukuritegusid lõppevad kohtus süüdimõistva otsusega.

Siin tuleks jälle eristada maksukontrolli ehk kontrolliosakonda ja väärteomenetlejaid ja teiselt poolt uurijaid. Kontrollijatel on kasutuses kõikvõimalikud andmebaasid isikute kohta kelle osas nad kontrolli läbi viivad. Andmebaaside taha nüüd küll ma ei tea, et midagi jääks, pigem kui revident ei oska neid kasutada. Tehnika osas on ka viimastel aastatel kõik vajaminev tehnika olemas: fotoaparaadid, kaamerad, autod, välised kõvakettad, arvutite kopeerimisseadmed jne. Kõik mida revidendid on vajalikuks pidanud, on nad saanud, tehnikavahendite ja seadmete taha ei ole menetlustoimingud jäänud. Seaduslik pool: Revidentidel on tavapärane jutt, et nad ei saa midagi teha või keeruline on midagi teha. Minu seisukoht on pigem see, et iga menetluse alguses tuleb läbi mõelda, kes see isik on, kuidas talle taktikaliselt läheneda kontrolli alustamisel ja kestel. Tavapärane on see, et revident saadab korralduse, siis ootab

10 päeva või 2 nädalat ning siis isik tuleb kohale ja esitab talle dokumendid mis on selle 10 päevaga ette valmistatud revidendi jaoks ja revident hakkab neid valeandmeid ümber lükkama. Tegelikult on võimalusi palju rohkem, on etteteatamata vaatlus, mida teha esimese menetlustoiminguna, minna äriühingu kontorisse, võtta seletused ilma, et ta oleks ettevalmistunud, ilma et ta ei jõuaks neid valeütlusi ja tõendeid läbi mõelda ning ette valmistada. Kui dokumendid on kapis peidus, siis vaatluse käigus on õigus revidendil küsida kõiki äriühingu kontoris olevaid materjale näidata nii sahtlist, kapist või kuskilt mujalt. See on lihtsalt revidendi aktiivsuse ja tahte küsimus.

Keerulisem on siis, et kui äriühingu kontor asub kellegi elukohas. Elukohta ei saa minna ilma omaniku nõusolekuta vaatlust tegema. Kui nõusolekut ei tule siis tuleb ikkagi nõuda kiiremini need dokumendid enda valdusesse ja proovida see nõusolek siiski saada. Üks asi on saada raamatupidamisdokumendid kätte või nii öelda musta raamatupidamist, teine asi on see, et saada see juhatuse liige kätte kuskilt tänavalt, poest, töökohast ja anda talle korraldus üle ja võtta koheselt esmased seletused ära. Ta ei ole siis ettevalmistunud selleks, et põhjalikult välja mõelda midagi, mida revident peaks pärast ümber lükkama. See on ootamatu menetlustoiming ja isegi kui ta keeldub kõikidest ütlustest siis on see üks kaudne tõend. Aga kui on kontor ja firma töötajad, siis ongi esmane toiming kahtlaste isikute puhul see, et tulebki minna etteteatamata, tutvuda äriühingu tavapärase töörütmi, võtta juhatuse liikmelt seletusi, võtta töötajatelt seletused, vaadata kohapeal ära sisemised raamatupidamisdokumendid, mis seal saadaval on ja hiljem juba siis oma laua taga analüüsida ja siis otsustada, keda välja kutsuda või kellelt veel seletusi võtta.

Täna on revidendil maksukorralduse seaduse näol piisavalt võimalusi kontrollida isikut oma menetluse raames, koguda tõendeid, rakendada erinevaid meetmeid. Mis puudutab pealtkuulamist, siis pealtkuulamine on ikkagi väga sügav inimõiguste riive, ja seda põhjendamatult kindlasti teha ei saa. Seadustega on paika pandud, mis kahjusummadest alates on tegu kriminaalasjadega ja kriminaalasjade raames on võimalik teha selliseid toiminguid nagu pealtkuulamine, jälitamine. Las jääb jälitustegevus kriminaalasja raamesse, kus on

reeglina ikkagi tegemist selgelt organiseeritud kuritegevusega, rahvusvaheline kuritegevus, mida on ilma eritoiminguteta äärmiselt keeruline ära tõendada. Maksumenetlus on ikkagi selline esmane menetlus keskmise riskiga ja väiksema kahjusummaga isikute menetlemisel. Mina olen veendunud, et MKS võimaldab revidentidel piisavalt valida erinevaid meetmeid kuidas tõendeid koguda ja seeläbi maksuõigusrikkumine tuvastada.

Ma olen nõus, et täna on revidentidel peaaegu olematu olnud õpe või koolitus kuidas käituda kriisisituatsioonides, samuti on ebapiisav kaitsevahendite olemasolu. Väga kergesti võib tekkida maksuhalduri ruumidest väljasolevatel kontrolliobjektidel kriisiolukord. Täna revident ei ole saanud vastavat õpet, kuidas selliseid olukordi kõige mõistlikumalt lahendada. Mingil määral, kui ehitusobjektide kontrollidest rääkida, siis on olemas turvasaapid ja kaitseriietus ja kiivrid, need on sellised esmased kaitsevahendid ehitusobjektidel. Aga ilmselgelt revidentide ohutus- ja kriisisituatsioonide lahendamise valdkond vajab veel koolitust ja kindlasti ka teatud vahendeid mida maksumenetluse raames revidendid kasutama peaksid. Lisaks arvan, et MTA vajaks järjepideva turva- ja kriisisituatsioonide koolitamise tagamiseks kõikidele järelevalveametnikele instruktorit. Samuti leian, et kuna revidentidel on väga pingeline ja stressirohke töö siis oleks vajalik ka MTA poolt psühholoogi teenuse võimaldamine.

Näide: Tean, et väärteomenetlejal on varustuses olnud pipragaas, see võib olla esmane tõrjevahend mõne agressiivse koera või siis ilmselgelt ohuolukorda tekitava inimese vastu. Pigem räägin siin riietusest, ma olen alati pooldanud, et revidentidel on ametivorm, kui nad käivad väljas, kui see just ei takista taktikaliselt teatud menetlustoimingu läbiviimist. Reeglina peaks revidendil olema ametivorm. Esiteks see kutsus esile juba maksumaksjate seas teatud austust ja teiseks on kriisisituatsioonides võimalik olukorda paremini lahendada.

Ei ole mõeldav, et kui meil on Maksu- ja Tolliametis peaaegu 400 revidenti, et igale revidendile panna kõrvale 1 politsei või kõikidele revidentidele anda käeraud või mõned teised kaitsevahendid ja nad kõik siis linna

menetlustoiminguid tegema lasta. Revidentide ülesanne on ikkagi tegeleda nende isikutega, kes ei ole niivõrd grupeeritud ehk organiseeritud kuritegevus, vaid nendega, kes tahtlikult või vahel ka ise teadmata optimeerivad maksusid mingi kasu või konkurentsieelise saamiseks. Mina olen alati oma inimestel soovitanud teha nii, et me ju teame kelle juurde me kontrolli tegema läheme, me saame väga põhjalikult ette valmistada ja tausta uurida, vaadata kas tal on karistatus peal, mis ta varem teinud on, google-da internetis, sealt saab väga palju nende isikute kohta teada kes nad on. Ja kui on alust arvata, et isik võib olla agressiivne või võib tekkida mingi kriisisituatsioon siis alati kaasata korra tagamiseks politsei. Politsei tuleb toimingule toeks hea meelega ja tagab korra. Teistmoodi lihtsalt ei saa ja seda sageli ka kasutatakse. Suurematel reididel on kõikidel ametivormid, see iseenesest kutsub inimesi korrale. Kindlasti tuleb alati mõelda kuhu me läheme ja kes need isikud on kellega me tegeleme, kas on mingisugune turvaohht seal. Alati enne mingi toimingu alustamist peab tegema põhjaliku analüüsitöö, kes see isik on, kellega revident isegi ametiruumides vestlema hakkab, seda paremini ta saab ju teada kuidas talle taktikaliselt läheneda, millest rääkida. Taust on ülioluline iga toimingu tegemisel.

Intervjueeritav nr 2

Eriala on laialivalguv. Algselt meie tiim loodi, et teisi aidata vaatluste läbiviimisel, isikute otsimisel. Ise menetlen, ümbrikupalk on põhiline. Meil on eraldi sektor, jaguneb sektoriteks kõik: kes tegeleb ehitusega, majutusega, toitlustusega. Me aitame kõiki, teistel vaatlusi läbi viia, isikuid otsida, ise menetleme ümbrikupalka. Ametikoht on juhtivrevident.

Mul on raske hinnata, sest kui me ettevõtte läheme, siis riskipõhiselt ainult. Kui kontroll on alustatud juba, siis lähen juba teadmiselega, et maksudistsipliin on puudulik. Selliseid juhtumeid on: reeglina lõpevad kõik kontrollid tulemuslikult, see tähendab seda, et eeltöö on olnud hea. Protsenti ei oska öelda kuna mul see info puudub. Aga need ettevõtted, keda me võtame ette, reeglina me avastame seal midagi. Maksumenetluses on lihtne: kui MKS 153 või 154 on valeandmed deklaratsioonis, siis ei ole meil suurt midagi avastada, see on avastatud. Küsimus on, kes selle konkreetselt toime paneb. Kuritegude puhul on see teistmoodi, väärtegude puhul on see lihtsam. Maksumenetluses tuvastatakse rikkumine ja vastavalt sellele tehakse ka taotlus.

Põhimõtteliselt on meil ju kõik võimalused olemas. MKS-i raames me saame teha tavalist vaatlust, kus on võimalik infot saada ja kui me näeme et see võib neid vajalike dokumente mitte tuua, siis meil on olemas võimalus alustada ka väärteomenetlust, mille raames on meil õigus toimingutele nagu läbiotsimine näiteks. Sisuliselt meil on kõik seaduslikud asjad olemas, meil on vaja vaid eelnev töö ära teha. Andmebaasid, sisuliselt ma ei näe et midagi väga puudu oleks, tehnika ja seadmed need võivad alati paremad olla, aga see oleks juba virisemine. Läbiotsimist saab alustada kohtuniku loaga, see on vaja ära motiveerida, seda on ka tehtud. Vaja on hästi ära põhjendada, sest see on suur õiguste riive. Aga reeglina me oleme saanud kõik tehtud ka MKS-i raames (vaatluse raames).

Et oleks otsene ligipääs näiteks isiku pangaandmetele, mitte meie ei peaks seda läbi korralduste ja motiveeringute tegema. See teeks oluliselt lihtsamaks maksumenetluse, see võiks olla üks. Isikute jälitamise peale pole isegi mõelnud, see ei anna midagi juurde. Maksumenetluses on kõige tähtsamad dokumendid, isik ei kannu dokumente kaasas, dokumendid on kindlas kohas, kontoris, korteris. Ja kui ma ei teata siis saan need dokumendid, mis võivad õiged olla. Juriidilisel aadressil asuvas korteris saab paluda sahtleid lahti teha. Ainuke mis me ei saa, on tahte vastaselt minna isiku eluruumidesse. Ainult läbiotsimisega saab, vaatlusega mitte. Äriregistris ajab segamini, et isikud ei pane õigeid aadresse, seetõttu on ettevõtet raske leida. Näiteks võiks keegi olla, kes kontrollib, kas selline aadress on olemas, kuhu ettevõtte registreerib ja kas ta ka on selle aadressiga realselt seotud. Näiteks ettevõtte registreerib suurde kortermajja, aga korterinumbrit ei ole. Selline asi, et ettevõtte registreerib suvalise aadressi, ei peaks olema lubatud.

Kaitsevahenditest, kiiver ja turvajalanõud- kui peab ehitusel käima. Agressiivne maksumaksja on kallale tunginud küll. Relvaga kaasneb see, et sellega peab oskama ümber käia. Võib tekkida juhus, kus ametnik võib kannatada oma relva tõttu. Relva kasutamine on Eestis seadusega väga täpselt reglementeeritud, rahvarohkes kohas seda kasutada ei tohi, ja meie käime rahvarohketes kohtades. Pigem on mõeldav enesekaitse, mis on ainuke, mis võib aidata. Kõik vahendid mis on, et neid kasutada efektiivselt, selleks peab kõvasti treenima. Käeraudu nt. ei tohi kasutada, kuna kinnipidamisõigust meil ei ole ja teiseks, et neid kasutada, peab oskusi olema. Enesekaitseoskus on oluline, kuna seda ei saa sinu vastu keegi pöörata. Reeglina kui käiakse nt. ööklubi kontrollis, kus ei pruugi olla maksumaksja agressiivne, vaid mõni klient näiteks. Aga et rünnakuid ennetada võib kaasata politsei.

Intervjueeritav nr 3

Ma töötan juhtiv väärteomenetlejana sellest aastast kontrolliosakonnas, eelmine aasta ma töötasin juriidilises osakonnas juhtiv väärteomenetlejana. Juhtisin seal erinevaid tiime ja nüüd toodi väärteomenetlus siia kontrolliosakonda kus mina

olen tavakontrollis väärteomenetluse tiimi juht. Teine tiim on veel kontrolli tagastuse poolel- väärteomenetlus tiim. Kontroll ise sellest aastast menetleb neid väärtegusid.

Minu laua peale jõuab taotlus mingisuguse rikkumisega kus on juba sellised isikud, kes on tõesti rikkunud maksuseadust, ehk siis need, kes ei hoi distsipliini vaid panevad toime rikkumisi.

Väärtegude osakaal: me tegime pressiteadet ja mul on statistika olemas. Ma oskan öelda, kui palju me menetlesime eelmine aasta, oli 173 maksuväärtegu millest 39 lõpetasime ära erinevatel põhjustel nt. Otstarbekusel lõpetamine, koosseis puudus jm. Ja 134 lõppesid karistusega (trahviga), samuti 3 hoiatusmenetlust, 82 kiirmenetlust, 49 üldmenetlust.

Väärteomenetluse koha pealt on need andmebaasid mida me kasutame on piisavad küll. On erinevad andmebaasid- rahvastikuregister, maksumaksjate register. Osad saavad meil ligipääsu KAIRI-le kus me saame olulist infost, kui näiteks inimest ei saa kätte. Seadmetest ja tehnikast on meil kõik vajalik olemas.

Väärteomenetluses on probleemiks, et paljusid isikuid ei saa kätte, nad hoiavad kõrvale. Väärteomenetluses ei ole paljusid võimalusi, mis on kriminaalmenetluses, et isik pannakse näiteks tagaotsitavaks. Vahe seisnebki selles, et väärteomenetlus on leebem protseduur ja küsimus on selles, kas seal peaks olema samasuguseid õigusi, mida näiteks on kriminaalmenetluses, kus on rahvusvahelised lepingud, mille kaudu saab inimesi välismaalt ka kätte. Kahtlen, kas seda väärteomenetluses on vaja. Pigem aegub enne isikuga seotud toimik enne ära, kui me ta kätte jõuame saada. Võibolla võiks täiendada MKS 153¹ ja 153², et seal praegu nende väärtegude puhul on ettenähtud ainukese sanktsioonina rahaline karistus aga võiks kaaluda tegelikult sinna panna ka arestivõimalust karistusena. On palju selliseid retsidiivseid maksukelme kes pidevalt panevaid toime maksuväärtegusid ja neid rahatrahv ei mõjuta mitte kuidagi. Selline mõte on meil

viimasel ajal tekkinud. Kuigi paljud maksukelmid kes juba pikaajaliselt tegutsevad on juba uurijate huviorbiidis, seal on kriminaalmenetlused nendega ka.

Intervjueeritav nr 4

Töötan maksuvõlgade sissenõudmise alal. Lisaks maksukorralduse seaduse alusel tehtavate sunnimeetmete rakendamisele (nt pangakontode arestimine, registervarade keelumärked) on suur osakaal töös maksukohustuslastega suhtlemisel. Mitmed toimingud on automatiseeritud ja ei vaja suurt ametniku sekkumist. Telefonivestluse käigus saab maksukohustuste tasumata jäämise põhjuse ja tasumise võimalikkuse kohta kõige paremini. Informatsiooni ning suhtluse suurendamise suunal jätkame tööd.

Ametikoht on Maksu- ja Tolliameti tulude osakonna sissenõudmise üldmenetluse talituse võlamenetleja.

Maksumaksja maksudistsipliin on väga hea. 2013.aastal tasumisele kuulunud nõuete tasumise osakaal samal aastal oli 99,49%, seejuures 86,92% nõuetest oli tasatud tähtaegselt.

Väärtegude avastamist ei ole, maksude mittetasumine ei ole väärtegu.

Kasutusel on mitmeid andmebaase, mis lihtsustavad tööd ja annavad piisavalt infot tööülesannete täitmiseks. Pidevalt toimub ka andmebaaside täiustamine. Seadusest tulenevaid õigusi võiks olla rohkem. Näiteks on hetkel peaaegu võimatu ärikeelu rakendamine isikutele, kelle eesmärk on tahtlik maksude mittetasumine. Samuti on probleemiks, et äriühingud saavad ilma maksuhalduri nõusolekuta vabatahtlikult ühineda ja jaguneda. Maksuhalduril võiks olla vara arestimise ja müümise õigus.