

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Nikita Palgi

MAKSUSALADUSE HOIDMINE TEENISTUSSUHTE AJAL

Lõputöö

Juhendaja:

Kerly Randlane, MPA

Tallinn 2014

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: Mai 2014
Töö pealkiri eesti keeles: Maksusaladuse hoidmine teenistussuhte ajal Töö pealkiri võõrkeeles: Сохранение налоговой тайны во время служебных отношений	
Töö autor: Nikita Palgi	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 46 leheküljest. Töö koostamisel on kasutatud 36 allikat, millele on töös viidatud. Võõrkeelne kokkuvõte on kirjutatud vene keeles.</p> <p>Töö eesmärgiks on uurida maksusaladuse hoidmist teenistussuhte ajal MTA näitel.</p> <p>Lõputöö uurimisülesanneteks on:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Anda ülevaade maksusaladusest ja selle eesmärgist.2. Selgitada maksusaladuse avaldamise ulatust.3. Analüüsida maksusaladusega seotud juhtumeid MTA praktikas.4. Uurida MTA ametnike teadmist maksusaladuse hoidmisest. <p>Lõputöö eesmärki saavutades selgus, et maksusaladuse hoidmise kohustus on üks parimaid võtteid maksuhalduri ja maksumaksja vaheliste usalduslike suhete loomiseks ning tagamiseks. Maksusaladuse regulatsioon on sätestatud peamiselt MKS-s. MTA ametnikud on teadlikud maksusaladusest pigem üldjoontes. Olukorra parandamiseks tuleb korraldada MTA ametnike jaoks koolitusi umbes üks kord aastas ja infopäevi ning samuti on vajalik järjepidev teavitustöö koos reaalsete olukordade kirjeldamisega. Seda võiks teostada näiteks päevameili või Intraneti kaudu. Lisaks sellele, maksusaladuse hoidmist võib parandada sisekontrolli tõhustamise ning MTA sisekorraeeskirja punkti 9 täiendamine sellega, et maksusaladuse rikkumise eest võib olla ette nähtud peale distsiplinaarkatistusele ka kriminaalkaristus KarS § 157 kohaselt.</p>	
Võtmesõnad: maksusaladus, avalik info, riigiametnik, hoidmine, avalikustamine, rikkumine	
Võõrkeelsed võtmesõnad: налоговая тайна, общественная информация, государственный служащий, сохранение, разглашение, нарушение	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja: Kerly Randlane	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. MAKSUSALADUSE HOIDMINE TEOREETILISES KÄSITLUSES	5
1.1. Maksusaladuse kaitse eesmärk	5
1.2. Maksusaladuse avaldamise ulatus	11
2. MAKSUSALADUSE HOIDMINE PRAKTILISES KÄSITLUSES	19
2.1. Maksusaladusega seotud juhtumitest MTA praktikas	19
2.2. Maksusaladuse hoidmisest MTA-s.....	26
KOKKUVÕTE	33
PE3IOME	36
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	37
LISA. AUTORI ANKEETKÜSITLUSE TULEMUSED	40

SISSEJUHATUS

Eesti Vabariigi jaoks on isiklike vabaduste tagamine üks prioriteetsemaid eesmärke. Sinna hulka kuulub ka eraelu privaatsuse tagamine, sealhulgas ka isikut puudutava informatsiooni kaitse. Riigiteenistujad, kaasa arvatud Maksu- ja Tolliameti (edaspidi MTA) ametnikud (nendena käsitletakse antud lõputöös kõiki MTA teenistujaid, sealhulgas ka töölepingu alusel töötavaid isikuid), puutuvad sageli kokku eraisike ning äriühingute kohta käivate andmetega, mis kuuluvad maksusaladuse mõiste alla. Andmeid, mis on kaitstud maksusaladusega, ei tohi üldjuhul avalikustada ehk kolmandatele isikutele teatavaks teha.

Teema valik tuleneb asjaolust, et informatsioon, kaasa arvatud maksunduse valdkonnaga seotud isiklik informatsioon, võib tekitada probleeme ja tuua endaga kaasa soovimatuid tagajärgi seotud osapooltele. Informatsiooni omav kolmas isik võib seda kasutada pahatahtlikult ning sellega teistele isikutele negatiivseid tagajärgi põhjustada. Sellest tulenevalt on isikud huvitatud, et neid puudutav teave, eriti maksusaladuse alla kuuluv, oleks kindlalt kaitstud kolmandate isikute eest.

Meedias on ilmunud artikleid ja diskussioone, mis käsitlevad maksusaladuse turvalisuse ning üldse maksusaladusega seotuid küsimusi. MTA statistika kohaselt on viimase kümme aasta jooksul juhtunud neli maksusaladuse rikkumist, mis kohtusse jõudsid. Kusjuures viimane juhtum leidis aset 2012. aastal. Eesti kohtupraktikast nähtub, et nimetatud rikkumiste arv on viimasel ajal kasvanud, millest tuleneb ka käesolevas töös käsitletava teema aktuaalsus.

Teema uudsus seisneb selles, et senini on analüüsitud peamiselt maksusaladust, selle kaitset ja avalikustamise põhimõtteid ning sellega kaasnevaid asjaolusid üldiselt, mitte aga maksusaladust käsitlevat regulatsiooni põhjalikult. Seni ei ole uuritud maksusaladuse hoidmist MTA ametnike näitel teenistussuhte ajal ning võimalusi maksusaladuse hoidmise tagamise parandamiseks.

Probleem seisneb selles, et vaatamata asjaolule, et valdkond on õiguslikult reguleeritud, maksusaladuse rikkumise juhtumite arv MTA ametnike seas aastast aastasse ei vähene.

Töö eesmärgiks on uurida maksusaladuse hoidmist teenistussuhte ajal MTA näitel.

Lõputöö uurimisülesanneteks on:

1. Anda ülevaade maksusaladusest ja selle eesmärgist.
2. Selgitada maksusaladuse avaldamise ulatust.
3. Analüüsida maksusaladusega seotud juhtumeid MTA praktikas.
4. Uurida MTA ametnike teadmist maksusaladuse hoidmisest.

Püstitatud eesmärgi saavutamiseks kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Selleks, et tulemuseni jõuda, uuritakse erinevaid teadusallikaid, internetiallikaid ja Eesti kohtupraktikat. Peale selle viiakse läbi ankeetküsitlus MTA ametnike seas ning analüüsitakse saadud tulemusi.

Antud lõputöö koosneb kahest peatükist. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade maksusaladuse mõistest, peamisest regulatsioonist ning maksusaladuse kaitsmise eesmärgist. Esimese peatüki teises alapeatükis selgitatakse maksusaladuse avaldamise põhimõtteid ja ulatust ning lisaks maksusaladuse rikkumist.

Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse viimase kümme aasta vältel maksusaladuse hoidmise kohustuse rikkumisega seotud juhtumeid MTA praktikas, mis jõudsid kohtusse. Teise peatüki teises alapeatükis uuritakse MTA ametnike teadmist maksusaladuse hoidmisest ning tehakse ettepanekuid olukorra parandamiseks.

1. MAKSUSALADUSE HOIDMINE TEOREETILISES KÄSITLUSES

1.1. Maksusaladuse kaitse eesmärk

Riigiteenistujad, sealhulgas ka MTA ametnikud peavad oma tööülesannete täitmisel lähtuma erinevatest õigusaktidest ja muudest regulatsioonidest. Ametniku poolt teostatavad toimingud peavad olema kooskõlas Eesti Vabariigi kehtivate õigusnormidega. MTA ametnik on riigiametnik ja tema teenistussuhe on avalik-õiguslik. Riigi esindajana ta peab arvestama ka sellega, et ametniku teenistussuhe on usaldussuhe. Seetõttu on ta kohustatud säilitama riigiametniku usaldusväärset, seejuures hoidudes tegevusest, mis võiks tekitada kahtlust ning umbusaldust.

Võttes arvesse, et MTA ametniku töö on reeglina seotud erinevate isiklike andmete käsitlemisega, peaks olema tagatud ka nende andmete privaatsus ehk andmed peaksid olema kaitstud sedasi, et kolmandatel isikutel puuduks neile ligipääs. Üheks võtteks andmete privaatsuse tagamiseks ning seeläbi ka maksuhalduri usaldusväärset säilitamiseks on ametniku kohustus hoida maksusaladust (inglise keeles: *tax secrecy*¹, saksa keeles: *steuergeheimnis*², vene keeles: *налоговая тайна*³).

Eesti Vabariigi õigusaktidest käsitleb kõige põhjalikumalt ja täpsemalt maksusaladuse regulatsiooni maksukorralduse seadus (MKS). MKS-i 1. peatüki terve 4. jagu reguleerib maksusaladust⁴. MKS § 26 lg 1 sätestab maksusaladuse mõiste, nimetab isikud, kes on kohustatud maksusaladust hoidma ning sätestab üldised tingimused, millal seda tegema peab.

¹ OECD, „Glossary of Tax Terms” <www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T> (14.04.2014).

² Dejure.org, „Steuergeheimnis” <www.dejure.org/gesetze/AO/30.html> (14.04.2014).

³ Костенко, М., *Налоговая тайна* (Москва: Издательство БЕК, 2003), стр. 1.

⁴ Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud vastavalt §-le 170 - RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 26.02.2014, 6, §-d 26-30.

MKS § 26 lg 1 kohaselt on maksuhaldur, tema ametnikud ja teised teenistujad kohustatud hoidma saladuses maksukohustuslast puudutavat teavet, sealhulgas kõiki andmekandjaid (otsused, aktid, teated ja muud dokumendid) maksukohustuslase kohta, teavet andmekandjate olemasolu kohta, äri- ja pangasaladust, mida nad teavad seoses maksude tasumise õigsuse kontrollimise, maksu määramise, maksuvõla sissenõudmise, maksuõigusrikkumise asja menetlemise või muude teenistuskohustuste täitmisega. Maksusaladuse hoidmise kohustus ei lõpe teenistussuhte lõppemisega.

Siin on oluline märkida, et maksuhalduri alla kuuluvad nii riigi- kui ka kohalikud maksuhaldurid. Samuti tuleb lisada, et ametiasutuse abiteenistujad (näiteks koristaja, valvur) on inimesed, kes ei täida üldjuhul selliseid ülesandeid, mille käigus oleks vaja kokku puutuda maksusaladusega. Neid inimesi käsitletakse kolmandate isikutena.⁵ Seega on ametniku poolt maksusaladuse kas juhuslikult või tahtlikult abiteenistujale teatavakstegemise võimaldamine seadusest tulenevalt ka keelatud.

Pärast teenistussuhte lõppemist, peaks maksusaladuse avaldamise keeld tagama ka maksusaladuse kaitse, kuid selle regulatsiooni ellu viimine on praktikas keeruline. Kuna MTA ametnike tegevuse seaduspärasuse kontrollimisega tegeleb sisekontrolli osakond, ja sellise kontrolli käigus on võimalik tuvastada ka maksusaladuse hoidmise kohustuse rikkumisi, siis pärast töösuhete lõppemist sellist järelevalvet endiste ametnike üle ei teostata. Seega on iseenesestmõistetav, et maksusaladuse rikkumine pärast teenistussuhte lõppemist võib tunduvalt suurema tõenäosusega jääda tuvastamata ning selle tõttu ka karistamata.

Kuna maksusaladuseks peetakse infot, millest ametnik saab teada seoses ainult oma otseste teenistuskohustuste täitmisega, siis mitteametlikul viisil kogutud teave ei olegi maksusaladus⁶. Üldistades laieneb maksusaladuse hoidmise kohustus kogu infole, mida ametnik teab vaid tänu ametlikule menetlustele.

Eeltoodud MKS maksusaladuse regulatsioon ei ole aga kõikjal piisavalt konkreetne. Kuigi MKS § 26 lg 1 nimetab maksusaladust hoidma kohustatud isikud, ei ole see isikute loetelu ammendav, kuna lõpeb sõnadega „ja teised teenistujad”. Sama puudutab ka andmekandjate

⁵ Lehis, L., *Maksuõigus*, 3., täiendatud ja muudetud trükk (Tartu: Kirjastus Juura, 2012), lk 112.

⁶ *Ibid.*

loetelu ning teenistuskohustusi. Maksusaladuse mõiste üldsõnalisuse ja ebamäärasuse tõttu võib eeldada, et see on tehtud ühe ainsa põhjusega – neid aspekte, mida hõlmab MKS maksusaladuse mõiste, on põhjalikumalt käsitletud ja reguleeritud teistes seadustes. Nendeks aspektideks on MKS § 26 lg 1 järgi näiteks ärisaladus ja pangasaladus.

Ärisaladuse mõistele viidatakse kehtivas õiguses mitmetes erinevates õigusaktides. Ärisaladust käsitleb Eesti Vabariigi põhiseadus (PS)⁷. Äriseadustiku (ÄS) järgi peavad juhatuse liikmed hoidma osaühingu ärisaladust, sama seaduse kohaselt peavad aktsiaseltsi ärisaladust hoidma nii juhatuse liikmed kui nõukogu liikmed⁸. Ka tulundusühistu juhatuse liige peab hoidma ühistu ärisaladust - selline kohustus tuleneb tulundusühistuseadusest (TÜS)⁹. Lisaks eelnimetatule puudutavad ärisaladust veel võlaõigusseadus (VÕS), töölepingu seadus (TLS)¹⁰, haldusmenetluse seadus (HMS), avaliku teenistuse seadus (ATS)¹¹, patendivoliniku seadus (PatVS) ja teised.

Tarbijakaitse seadus (TKS) defineerib teabe, mida ärisaladuseks ei käsitata¹². Vastavalt TKS-le ärisaladuseks ei saa pidada teavet, mis on seotud kaupleja õigusrikkumisega, samuti teavet, mille edastamine on seaduses ette nähtud. Samas TKS ei ütle, mida võib pidada ärisaladuseks. Seda omakorda ütleb konkurentsiseadus (KonKS), kuid kuna regulatsioon kehtib eelkõige just Konkurentsiameti teenistujate suhtes, siis oleks ebakorrektna kasutada konkurentsiseaduses sätestatud ärisaladuse definitsiooni maksusaladuse mõiste määratlemiseks¹³.

Selgub, et Eesti Vabariigi õiguses puudub ühtne ärisaladuse legaaldefiniitsioon. Sellest tulenevalt tehti Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 9. detsembri 2008. aasta kohtuotsuses viide Saksamaa Liidukohtu praktikale¹⁴. Selle kohaselt ärisaladus on defineeritud kui asjaolu, mis

⁷ Eesti Vabariigi põhiseadus, 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992 - RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 2, § 24 ja § 45.

⁸ Äriseadustik, 15.02.1995, jõustunud 01.09.1995 - RT I 1995, 26, 355 ... RT I, 21.03.2014, 21, § 186 lg 1, § 313 lg 1 ja § 325 lg 1.

⁹ Tulundusühistuseadus, 19.12.2001, jõustunud 01.02.2002 - RT I 2002, 3, 6 ... RT I, 21.03.2014, 34, § 63 lg 1.

¹⁰ Käärats, E., *et al*, *Töölepingu seadus. Selgitused töölepingu seaduse juurde* (Kirjastus Juura, 2013), lk 56.

¹¹ Tavits, G., *Avaliku teenistuse õiguslikud alused* (Tartu-Tallinn: Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2013), lk 27.

¹² Tarbijakaitse seadus, 11.02.2004, jõustunud 15.04.2004 - RT I 2004, 13, 86 ... RT I, 31.12.2013, 7, § 18.

¹³ Konkurentsiseadus, 05.06.2001, jõustunud 01.10.2001 - RT I 2001, 56, 332 ... RT I, 05.07.2013, 9, § 63 lg 1.

¹⁴ 3-2-1-103-08 Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 9. detsembri 2008. a kohtuotsus OÜ LabelPrint hagi AS-i ESTOPRESS ja Eero Lattu vastu solidaarselt 2 000 000 krooni kahjuhüvitise saamiseks, AS-i ESTOPRESS vastu konkurentsi kahjustava tegevuse lõpetamiseks ning Eero Lattu vastu kohustamiseks mitte kasutama ning avaldama kolmandatele isikutele OÜ LabelPrint ärisaladusi, kohtuasi nr 3-2-1-103-08, Riigikohtu Tsiviilkolleegium, RT III 2008, 51, 353, lõik 20.

on seotud ettevõtlusega, mida teab piiratud ring isikuid ja mille saladuses hoidmise tahe ettevõtja poolt peab olema kas dokumenteeritud või vähemalt selgelt äratuntav.

Pangasaladusega on olukord selgem. Pangasaladuse definitsioon tuleneb krediitiasutuste seadusest (KAS)¹⁵. See sätestab, et pangasaladusena käsitatakse üldjuhul kogu teavet ja hinnanguid, mis on krediitiasutusele teatavaks saanud tema või teise krediitiasutuse kliendi kohta.

Õiguskirjanduses on viidatud, et äri- ja pangasaladusele ei ole MKS-s tähelepanu pööratud ning tegemist on samasuguse ettevõtjat puudutava teabega nagu panga- või ärisaladusega hõlmamata info¹⁶. See sõnaselgelt tähendab, et neil saladuse liikidel puudub prioriteet. Äri- ja pangasaladus ei saa aga piirata maksuhalduri kohustust teostada riiklikku järelevalvet maksude tasumise õigsuse üle ega takistada sellega kaasnevat menetlustoiminguid nagu näiteks maksude õigsuse kontrollimiseks vajaliku info nõudmine. Seda seisukohta toetavad ka Riigikohtu halduskolleegiumi 13. aprilli 1998. aasta määrus¹⁷ ja saksakeelne erialakirjandus¹⁸, mille kohaselt ei ole maksukohustuslasel õigust keelduda andmete esitamisest, põhjendades seda äri- või pangasaladusega.

Maksusaladuse hoidmine on üks MTA ametniku olulisemaid kohustusi, mille kaudu tagatakse maksuhalduri usaldusväärsus. Üldjuhul on haldusmenetlus ja selle tulemusena tehtud otsused avalikud (näiteks teave kauplemisloa väljastamise või maa erastamise kohta), sest menetluses ei avalikustata isikute eraelulisi andmeid ega ärisaladust¹⁹. See põhimõte tuleneb HMS-st²⁰. Samal ajal on haldusorganil kohustus hoida riigi- ja ärisaladust ning hoida salastatud välisteabe ja asutusesiseseks kasutamiseks tunnistatud andmed. Isegi juhul kui haldusmenetlus on avalik, ei tohi maksusaladust avalikustada. Kusjuures maksusaladuse hoidmise kohustus laieneb kõigile maksusaladust sisaldavate dokumentide töötlemisega tegelevatele haldusorganitele, see tähendab mitte ainult haldusmenetluse läbiviijatele²¹.

¹⁵ Krediitiasutuste seadus, 09.02.1999, jõustunud vastavalt §-le 142 - RT I 1999, 23, 349 ... RT I, 23.12.2013, 30, § 88 lg 1.

¹⁶ Lind, K., „Maksusaladus kehtivas õiguses”, 7 *Juridica* (2009), 455-464, lk 456.

¹⁷ 3-3-1-14-98 Riigi Maksuameti kassatsioonkaebuse läbivaatamine maksukorralduse seaduse § 20 kohaldamise asjas, kohtuasi nr 3-3-1-14-98, Riigikohtu Halduskolleegium, RT III 1998, 13, 148.

¹⁸ Tipke, K., und Lang, J., *Steuerrecht*, 17. völlig überarbeitete Auflage (Köln: 2002), S. 778.

¹⁹ Lehis, *Maksuõigus, supra nota* 5, lk 112.

²⁰ Haldusmenetluse seadus, 06.06.2001, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2001, 58, 354 ... RT I, 23.02.2011, 8, § 7.

²¹ Kopp, F., und Ramsauer, U., *Verwaltungsverfahrensgesetz. Kommentar*, 8. Auflage (2003), S. 423.

Eeltoodust tulenevalt võib maksumenetlust pidada erandlikuks. MKS-i kohaselt on üldpõhimõtteks, et maksukohustuslasega seotud andmed on salastatud, välja arvatud seadusest tulenevad erandid²². Teisisõnu on maksumenetluses lubatud avaldada ainult neid andmeid, mida seaduse järgi on avalikud.

Maksuasjade menetlemise käigus võib maksuhaldur teada saada näiteks andmeid isiku poliitiliste ja usuliste veendumuste kohta, perekonnaliikmete varalise seisu kohta ja nii edasi. Ettevõtjate maksustamise käigus võivad aga ilmsiks tulla ärisaladused, mille avalikustamine võib seada ohtu ettevõtluse eduka jätkamise.²³ Peale selle takistaks ettevõtete ärisaladuste avalikuks tegemine inimeste õigust tegeleda ettevõtlusega, mis tuleneb PS-st²⁴.

Maksusaladuse kaitse vajalikkus tuleneb just maksumenetluse eripärast. Maksukohustuslasel on üldine kaasaaitamiskohustus, mida kirjeldab MKS 5. peatükk²⁵. Vastavalt sellele peab maksukohustuslane teatama maksuhaldurile kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust. Maksusaladus on aga mõnes mõttes kaasaaitamiskohustusele vastukaaluks²⁶.

Kuna maksude määramiseks kasutatakse tavaliselt ainult maksumaksja isiklikku ning tema valduses olevat teavet, siis maksusaladuse kaitse on omapäraseks garantiiks maksuhaldurilt maksumaksjale, et keegi kolmas ei pääse kogutud infole ligi. Maksusaladuse kaitse eesmärk ongi tagada usalduslik suhe maksuhalduri ja maksumaksja vahel, et tekitada koostöö. See omakorda võimaldab maksuhalduril teostada kvaliteetset maksude tasumise õigsuse kontrolli ehk täita uurimispõhimõtet. On loogiline, et ükski maksumaksja, eriti see kes tegeleb oma äriaga, ei soovi, et teda või tema äritegevust puudutav teave jõuaks kolmandate isikuteni, sealhulgas konkurentideni.

²² Lehis, *Maksuõigus*, *supra nota* 5, lk 112.

²³ *Ibid*, lk 67.

²⁴ Eesti Vabariigi põhiseaduse § 31.

²⁵ Maksukorralduse seaduse §-d 56-58.

²⁶ Tipke und Lang, *Steuerrecht*, *supra nota* 18, S. 116; vaata ka Klein, F., *Abgabenordnung*, 7., völlig neubearbeitete Aufl age (München: 2000), S. 122.

Lisaks MKS-le ning varem nimetatud õigusaktidele, tuleneb maksusaladuse kaitse ka proportsionaalsuse põhimõttest ning muudest erinevatest isiku põhiõigustest²⁷.

Näiteks PS sätestab igäühe õiguse vabale eneseteostusele²⁸. Maksusaladuse kaitse on sellepuhul just nimetatud õiguse tagatiseks, sest muidu oleks vaba eneseteostus takistatud. Ka PS § 24 toetab maksusaladuse kaitset, lubades kuulutada kohtuistungit kinniseks. Muidugi peab see olema tehtud vastavalt seadustele. PS sätestab veel, et igäühel õigus perekonna- ja eraelu puutumatusse ning riigiametnikud ei tohi kellegi perekonna- ega eraellu põhjusega sekkuda²⁹. Kuid maksuhaldur puutub töö käigus paratamatult kokku isiklike andmetega, ehk teatud tasandil siiski sekkub perekonna- või eraellu. Seda võib aga pidada juhtumiks, kus maksusaladuse hoidmise kohustus ongi põhiõiguse riive tagajärgede leevendamiseks. See tähendab, et sekkutakse küll isiku privaatsfääri, kuid saadud teave kolmandate isikutele ei jõua.

Lisaks loetletud õigusaktidele reguleerib maksusaladust ka Euroopa Ühenduse tolliseadustiku (ÜTS) artikkel 15, mis on kehtestatud 12. oktoobri 1992. aastal Nõukogu määrusega 2912-92. Seal on sätestatud, et ametisaladuse hoidmise kohustus kehtib kogu konfidentsiaalse või konfidentsiaalselt edastatud teabe kohta ning et toll ei avalda teavet ilma seda andnud isiku või ametiasutuse otsese loata. Teavet võib edastada ainult siis, kui see on tolli kohustus või tollil on õigus seda teha vastavalt kehtivatele õigusaktidele, eriti andmekaitse küsimustes või seoses kohtumenetlusega.³⁰

Maksusaladuse hoidmise kohustus ehk vaikimiskohustus tuleneb ka ATS §-st 55³¹. Selle kohaselt ei tohi ametnik avaldada talle teenistuse käigus teatavaks saanud riigi- ja ärisaladust, salastatud välisteavet, teiste inimeste perekonna- ja eraellu puutuvaid andmeid ning muud asutusesiseseks kasutamiseks tunnistatud teavet ei teenistussuhte ajal ega ka pärast teenistusest vabastamist.

²⁷ Birk, D., *Steuerrecht I*, 2. Auflage (München: Verlag C.H. Beck, 1994), S. 43.D.

²⁸ Eesti Vabariigi põhiseaduse § 19.

²⁹ Eesti Vabariigi põhiseaduse § 26.

³⁰ Gerasimenko, N., *Nõukogu määrus (EMÜ) 2913-92 12. oktoober 1992 millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik* (Tallinn: Kirjastus Sky Laser Advertising Group, 2005), lk 27.

³¹ Avaliku teenistuse seadus, 13.06.2012, jõustunud 01.04.2013 - RT I, 06.07.2012, 1 ... RT I, 26.03.2013, 5, § 55.

Eelmine kohustus on üsna sarnane selle kohustusega, mis on ette nähtud ettevõtetes tööd tegevatele inimestele, kes samuti peavad ärisaladust hoidma. Peamine erinevus seisneb selles, et avaliku teenistuse eripära hõlmab rohkemat kui vaid ärisaladust: kogu avalikustamisele mittekuulva teabe hoidmise kohustust. See tähendab, et ametniku saladuse hoidmise kohustus ei piirdu ainult ärisaladusega vaid see on ulatuslikum.

ATS-st tulenev maksusaladuse hoidmise kohustus on sätestatud ka MTA sisekorraeeskirja punktis 9. Kuna see on suunatud konkreetsele ringile inimestele ehk nendele, kes töötavad MTA-s, on selline regulatsioon ATS-ga võrreldes täpsem. MTA sisekorraeeskiri sisaldab infot ka maksusaladuse rikkumise kohta. MTA sisekorraeeskirja punktist 9 tulenevalt peetakse maksusaladuse rikkumist teenistuskohustuste oluliseks rikkumiseks.

Kokkuvõtvalt maksusaladuse mõistest ja selle kaitse eesmärgist võib väita, et maksusaladuse hoidmise kohustus on üks parimaid võtteid maksuametniku ja maksuhalduri usaldusvääruse tagamiseks ja säilitamiseks. Kõige mahukam, kuid samas üsna üldsõnaline maksusaladuse regulatsioon on sätestatud MKS-s. MKS-i kohaselt on maksuhaldur, tema ametnikud ja teised teenistujad kohustatud hoidma saladuses kogu maksukohustuslast puuduvat teavet, mis kuulub maksusaladuse mõiste alla ja mis on neile teatavaks saanud seoses oma teenistuskohustuste täitmisega. On oluline märkida, et peale teenistussuhte lõppemist see kohustus ei lõpe. Maksusaladuse kaitse eesmärgiks on usalduslike suhete tagamine maksuhalduri ja maksumaksja vahel. See omakorda soodustab koostööd ja võimaldab täita uurimispõhimõtet.

1.2. Maksusaladuse avaldamise ulatus

Maksumenetlus tugineb peamiselt maksuhalduri ja maksumaksja koostööle just sellel põhjusel, et maksumaksja on reeglina parimaks infoallikaks tema maksuasjade menetlemisel maksuhalduri poolt. Kuna maksumaksja kohta kogutav info on erainfo, mida teab vaid piiratud hulk inimesi või ainult maksumaksja ise, siis tavaliselt maksumaksjat puudutava andmete kohta kehtib sellise info avaldamise keeld ehk maksusaladuse hoidmise kohustus. Kuid vastavalt Eestis kehtivatele regulatsioonidele on teatud erandid, mis erinevatel tingimustel võimaldavad maksusaladuse avaldamist.

Maksusaladuse mõistet ja kaitsmise kohustust reguleerib kõige ulatuslikumalt MKS § 26 lg 1. Samas MKS § 26 lõike 2 kohaselt on maksusaladuse avaldamine teatud tingimustel võimalik. MKS § 26 lõikest 2 tulenevalt võib maksusaladust avaldada kas siis, kui maksukohustuslane on andnud selleks kirjaliku nõusoleku või juhtudel, mis on nimetatud MKS §-des 27-30. Need erandid lähtuvad avalikust huvist ning peavad olema vastavuses proportsionaalsuse põhimõttega. Maksusaladuse kaitsest erandite tegemine ei tohi kahjustada isikute õigusi ülemääraselt ega moonutada neid eesmärke, mille saavutamiseks on seadusandja otsustanud erandeid teha³².

Enne MKS §-des 27-30 toodud erandite uurimist tuleks kindlasti täpsustada, et lisaks seadusest tulenevatele asjaoludele, mis teevad maksusaladuse avaldamise võimalikuks, omab siiski kõige tugevamat õigust maksusaladuse avaldamiseks maksukohustuslane ise.

PS §-st 19 tulenev õigus vabale eneseotsusele ning PS §-s 26 sätestatud õigus perekonna- ja eraelu puutumatusle koos tähendavad seda, et isikul endal on esmane õigus otsustada, milline info tema kohta ja kui suures mahus võib olla avalikustatud. Seda põhimõtet toetab ka Saksa õiguskirjandus, mis viitab sellele, et maksusaladust võib seostada inimeste õigusega informatsioonilisele enesemääramisele³³. Lisaks õigusele otsustada info avalikustamise üle, on ka isikutel õigus enda kohta kogutud info kontrollimisele. See tuleneb põhiseaduse §-st 44. Eeldades, et maksumenetluses üldreeglina puudub vajadus isiku kohta kogutud andmete varjamiseks ning et puudub oht tõe väljaselgitamise takistamiseks kriminaalmenetluses, siis ka MKS-i kohaselt võib maksukohustuslane selliste andmetega tutvuda, samuti teha neist koopiaid või väljavõtteid³⁴.

Kuna maksumenetluses kehtib üldreeglina teabe avaldamise keeld, siis just maksukohustuslasel on õigus otsustada teda puudutavate andmete avalikustamise üle kolmandatele isikutele. Maksukohustuslasel on seega esmane õigus maksusaladuse käsutamise üle.

Näiteks selle kohta, kus maksumaksja ise otsustab teda puudutava maksusaladuse avalikustamise lubamist, on MTA ja Eesti Elektritööde Ettevõtjate Liidu (EETEL) vaheline

³² Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 5, lk 113.

³³ Tipke und Lang, *Steuerrecht*, supra nota 18, S. 115.

³⁴ Maksukorralduse seaduse §14 lg 3.

koostöömemorandum. Memorandum oli allkirjastatud hiljuti, 28. novembril 2013. aastal. Selle järgi lubavad liitu kuuluvad ettevõtted muuhulgas avalikustada oma maksusaladusega kaitstud andmeid. Selline kokkulepe on vajalik täpsema statistilise informatsiooni väljastamiseks ja tahtlike maksuõigusrikkujate liidust väljaarvamiseks.³⁵ Memorandumi sisust järeldeb, et ettevõtte ise on valmis maksusaladuse kaitsest vabatahtlikult loobuma. See aitaks omakorda parandada EETEL-i ja MTA vahelist koostööd.

Ilma maksukohustuslase nõusolekuta võib maksuhaldur avaldada maksusaladust ainult MKS §-des 27-30 nimetatud tingimustel. Loetelus ei ole antud ei maksuhaldurile ega ühelegi teisele haldusorganile õigust avaldada mingil muul alusel andmeid, mis on kaetud maksusaladusega. Loetelud on ammendavad ning määravad täpselt maksusaladuse avaldamise võimalused. Põhimõtteliselt võivad sellised alused tulla ka teistest seadustest. Arvestades aga, et maksumenetlus on reguleeritud ühe seadusega, oleks õiguskorra süsteemsuse ja arusaadavuse huvides vaja kõik maksusaladuse avaldamise alused sätestada MKS-s.³⁶

MKS § 27 lg 1 nimetab andmeid, mida maksuhaldur võib avaldada igapäevase, kusjuures avaldamine on lubatud ilma maksukohustuslase nõusoleku ja teadmised. Loetelu hõlmab erinevaid andmeid. Täiesti seaduspäraselt võib näiteks üldsusele anda informatsiooni maksukohustuslase registrisse kandmisest ja registrist kustutamise kuupäevast, maksukohustuslase tegevusalast ja tegevuskohast, maksuvõlgade suuruselt ja tekkimise ajast, maksudeklaratsiooni esitamise või esitamata jätmise kohta.

Suurem osa MKS §-s 27 nimetatud andmetest on vajalikud selleks, et kolmandad isikud saaksid täita oma maksukohustusi õigesti (näiteks kontrollida, kas tehingupartner on registreeritud käibemaksukohustuslasena), kuid näiteks maksuvõlgade ja maksuvaidluste tulemuste avalikustamisel on mõjutusvahendi funktsioon. Hirm üldsuse surve ja ärialase reputatsiooni languse ees võib kallutada maksumaksjat seadusrikkumisest loobuma. Maksuvõla avalikustamine kaitseb mingil määral ka teiste võlausaldajate huve, sest teave isiku makseraskuste kohta võib muuta neid tehingute tegemisel ettevaatlikumaks.³⁷

³⁵ Raamatupidamis uudised, „Maksuamet ja elektri ettevõtte allkirjastavad koostöölepe“, (2013), <www.rup.ee/uudised/majandus-ja-ari/maksuamet-ja-elektri-ettev-tted-allkirjastavad-koostoelepe> (14.04.2014).

³⁶ Lind, *Maksusaladus*, supra nota 16, lk 459.

³⁷ Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 5, lk 113.

Ka MTA endine peadirektor Aivar Rehe on kunagi märkinud, et maksuvõlglaste nimekiri on olnud juba aastaid avalik ja jääb selleks ka edaspidi, kuna põhjendatud on iga ettevõtte või muu maksukohustuslaste avalik huvi oma tehingupartnerite ja klientide seadusekuulekuse ja kohustuste olemasolu kohta.³⁸

Siin tuleb aga märkida asjaolu, et maksuvõlgade avaldamisega seoses on praktikas mitmeid probleeme. Näiteks on juhtunud, et andmed maksu tasumise kohta kantakse andmebaasi hilinemisega või aegunud nõudeid ei ole õigeaegselt maksuarvestusest kõrvaldatud. Kui maksuvõlg on ajatatud või kohtus vaidlustatud, siis tuleb nende andmete avalikustamisel lisada sellekohane märkus. Kui kohus on esialgse õiguskaitse määrusega peatanud maksu määramise aluseks oleva haldusakti täitmise, siis ei tohi ka vastavat maksusummat maksuvõlana avalikustada.³⁹

Järelikult võib maksuvõlga avalikustada avaliku infona ainult vastavuses MKS §-st 27 ja § 26 lõikest 2 tulenevate nõuetega. Vastasel juhul maksuvõla avaldamine on ebaseaduslik, sest eelnimetatud nõuded pole täidetud. Seega kui maksuvõlg on avaldatud seadusevastaselt, siis tegemist ei ole avaliku infoga. Sama põhimõtte kehtib kõigile avalikele andmetele.

Järgmiseks tähelepanuväärseks MKS paragrahviks, mis reguleerib maksusaladuse avaldamist, on MKS § 28. Seal on kirjeldatud võimalused andmete avaldamiseks teistele maksuhalduritele ja maksu saajale. MKS § 28 lg 2 kohaselt riikliku maksu maksuhaldur ehk MTA võib avaldada kohaliku maksu maksuhaldurile teavet, mis on vajalik kohaliku maksu arvestamise ja tasumise õigsuse kontrollimiseks, samuti maksu määramiseks ja sissenõudmiseks. MKS § 28 lg 4 järgi kohaliku maksu maksuhalduri volituste hulka kuulub ka samasugune õigus avaldada vajalikku teavet MTA-le, vaid selle erinevusega, et kohaliku maksu maksuhaldurilt saadud andmeid ei kasutata riikliku maksu arvestamiseks.

Sellise regulatsiooni eesmärgiks on ilmselt see, et riikliku ja kohaliku maksu maksuhaldurid ei takistaks üksteise avaliku võimu teostamisega seotud tegevust, mis omakorda võiks ohustada uurimispõhimõtte täitmist. Tegelikult maksukohustuslase jaoks ei ole ju sisulist

³⁸ Pau, A., „Aivar Rehe: seadusemuudatused kaitsevad maksumaksjate õigusi”, <www.emta.ee/?id=2040> (14.04.2014).

³⁹ Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 5, lk 113.

erinevust, millise maksuhalduri käes teda puudutavad andmed on. Peamine see, et need andmed oleksid kaitstud.⁴⁰

Lisaks MKS § 28 lõikes 2 ja 4 nimetatule lubab lõige 3 MTA-l avaldada valla- või linnavalitsusele andmeid sellise maksumaksjate kohta, kelle tulumaksust kantakse osa vastavale vallale või linnale. Kusjuures see lõige sisaldab täiendavalt ka loetelu, mis täpsustab, millised konkreetsed andmed kuuluvad avalikustamisele. Kuigi piisaks ka isikustamata andmetest, saab selle regulatsiooni eesmärgiks olla üksnes kohaliku omavalitsuse vajadus omada ülevaadet isikutest, kelle arvelt tekivad omavalitsuse tulud ning selle info kasutamine eelarve tulude planeerimisel⁴¹.

Järgmine paragrahv, mis reguleerib maksusaladuse avaldamist, on MKS § 29. Selle kohaselt võib üldjuhul andmeid edastada riigiasutustele, et toetada vajalike ülesannete täitmist, kuid sealhulgas võib andmeid avaldada ka valla- ja linnaasutustele ning avalik-õiguslikke ülesandeid täitvatele isikutele.

Loetletud alused, mis lubavad avaldada maksusaladust, on väga erinevad ning neid on keeruline liigitada. Selleks liigituseks puudub ka vajadus, sest MKS § 29 loetelu on vastavalt vajadusele ilma teooriasse laskumata täiendatud uute avaldamise alustega ja kindlasti täiendatakse seda veel. Sellise loetelu süstematiseerimine ja selle põhjal üldistuste tegemine oleks suhteliselt eesmärgipäratu. Loetelu liigitamine on juba seetõttu raske, et selles nimetatakse nii ametiasutusi (näiteks Sotsiaalkindlustusamet, Rahandusministeerium) kui ka menetlusi, mis annavad õiguse maksuhaldurilt andmeid nõuda (näiteks väärteo- või kriminaalmenetlus). Sama kataloog sisaldab teatud juhtudel ka lisatingimusi selle kohta, milleks saab teine amet maksusaladust sisaldavaid andmeid nõuda.⁴²

MKS § 29 juures on oluline eraldi välja tuua, et seadusega on maksusaladuse avaldamine ette nähtud ka eraõiguslikele isikutele. Näiteks MKS § 29 punkt 23 lubab seda teha eraõiguslikule juriidilisele isikule maamaksuteadete kättetoimetamisega seotud tööde tegemiseks. Muidugi seaduses on ka muid näiteid. Eraõiguslikele isikutele maksusaladust sisaldavate andmete avalikustamine peaks siiski olema erandlik ning see peaks toimuma piiratud ulatuses, sest

⁴⁰ Lind, *Maksusaladus*, *supra nota* 16, lk 459.

⁴¹ *Ibid.*, lk 460.

⁴² *Ibid.*

maksusaladust sisaldavad andmed saab riik teada tänu maksumenetlusele. Maksude kogumine on aga üks riigi tuumikfunktsioonidest ning maksumenetluses saadud andmete üle peab riigil olema otsene kontroll.⁴³

MKS § 29 sätestab tingimusi salastatud andmete avaldamiseks riigi-, valla- ja linnaasutustele ning avalik-õiguslikke ülesandeid täitvatele isikutele. Maksunduse erialakirjandus aga märgib, et Eesti õigusaktid ei reguleeri piisaval määral küsimust, kas maksukohustuslasel peaks olema võimalik teada saada, milliseid andmeid on maksuhaldur tema kohta avaldanud ning millisel alusel⁴⁴. Seda võib pidada probleemiks, sest kuna maksukohustuslast puudutava teabe avalikustamine on seaduses nimetatud juhtudel lubatav, peab maksukohustuslasel olema võimalik saada ülevaadet enda kohta avaldatud andmetest ning sellest, kuidas neid andmeid kasutatakse.

See põhimõte, et maksukohustuslasel peaks olema võimalus saada teavet enda kohta avaldatud andmetest ning andmete avaldamise alusest, on toodud ka isikuandmete kaitse seaduses (IKS). IKS nimetab isikuandmeteks mis tahes andmeid tuvastatud või tuvastatava füüsilise isiku kohta, sõltumata sellest, millisel kujul või millises vormis need andmed on⁴⁵. Seejuures aga on sätestatud, et andmesubjekti soovil peab isikuandmete töötleja andmesubjektile teatavaks tegema kolmandad isikud või nende kategooriad, kellele isikuandmete edastamine on lubatud ning samuti kolmandad isikud, kellele tema isikuandmed on edastatud⁴⁶. Seega kui maksusaladus hõlmab isikuandmeid IKS mõttes ning kui andmesubjekt ehk maksukohustuslane soovib saada teada teda puudutavate andmete kasutamisest, siis üldjuhul on tal selline õigus olemas.

Viimaseks MKS-s toodud sätteks, mis reguleerib maksusaladuse avaldamist, on MKS § 30. MKS § 30 kohaselt lubatakse maksukohustuslase ja kolmanda isiku nõusoleku ning teadmisetä avaldada andmeid rahvusvahelise ametiabi korras. Täpsemalt, maksusaladust võib avaldada kas välisriigi pädevale asutusele välislepingus ettenähtud korras (näiteks tulenevalt topeltmaksustamise vältimise lepingutest) või Euroopa Liidu ja selle liikmesriikide asutustele,

⁴³ Lind, *Maksusaladus*, *supra nota* 16, lk 460.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ Isikuandmete kaitse seadus, 15.02.2007, jõustunud 01.01.2008 - RT I 2007, 24, 127 ... RT I, 30.12.2010, 11, § 4.

⁴⁶ Isikuandmete kaitse seaduse § 19.

kellel on pädevusi maksukohustuslasega seotud teabe vahetamiseks Euroopa Liidu õigusaktides ettenähtud korras.

Üldistades on maksusaladuse avaldamise tingimused reguleeritud MKS §-des 27-30, mis omakorda tulenevad MKS § 26 lõikest 2. Selline regulatsioon on üsna põhjalik ning vajaduse tekkimise korral saab seda vastavalt täiendada. Mõnikord aga maksusaladuse avaldamise võimalusi ületatakse ning sel juhul on tegemist maksusaladuse rikkumisega.

Maksusaladuse rikkumine tähendab saladusega kaitstud teabe mis tahes viisil õigustamatut kättesaadavaks tegemist isikule, kes seda teavet ei valda. Maksusaladuse rikkumine ei eelda selle avaldamist konkreetsele isikule, piisab ka juurdepääsuvõimaluste loomisest (näiteks teabe kättesaadavaks tegemine arvutivõrgus, dokumentide viskamine prügikonteinerisse ja nii edasi). Kusjuures MKS §-des 27-30 loetletud maksusaladuse avaldamise kohta näiteid ei saagi pidada ehtsaks maksusaladuse rikkumiseks just põhjusel, et infot saanud asutusel ja ametnikul tekib omakorda kohustus hoida maksusaladust vastavalt MKS-le.⁴⁷

Maksusaladuse ebaseaduslik avaldamine tähendab eelkõige Eesti Vabariigi kõige tähtsama õigusallika ehk põhiseaduse rikkumist. Lisaks eelpool nimetatud põhiseaduse sätetele on maksusaladuse ebaseaduslik avaldamine muuhulgas vastavuses ka PS §-s 19 öelduga selles osas, et igaüks peab oma õiguste ja vabaduste kasutamisel ning kohustuste täitmisel austama ja arvestama teiste inimeste õigusi ja vabadusi ning järgima seadust. Maksusaladusega kaitstud andmete ilma selleks õiguseta avalikuks tegemine tähendabki, et maksuhalduri poolt ei ole nimetatud kohustus täidetud.

Nagu teiste seadustest tulenevate kohustustega, on ka maksusaladuse rikkumise eest ette nähtud vastutus. Kuna maksuhaldur tegutseb maksu kehtestanud haldusekandja (riigi või omavalitsusüksuse) nimel, siis kannab ka vastutust riik või omavalitsusüksus. Konkreetset ametnikku saab teenistuskohustuse rikkumise eest karistada distsiplinaarkorras, kuid maksuseaduse rikkumine võib olla karistatav ka ametialase kuriteona.⁴⁸ Maksusaladuse rikkumine võib endaga kaasa tuua kas distsiplinaar- või kriminaalkaristuse.

⁴⁷ Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 5, lk 112.

⁴⁸ *Ibid*, lk 67.

Distsiplinaarkaristuse olemasolu tuleneb MTA sisekorraeeskirja punktist 9. Kriminaalkaristus on aga sätestatud karistusseadustiku (KarS) §-s 157⁴⁹. Selle kohaselt isik, kellel on seadusest tulenev kohustus hoida maksusaladust ning kes saab sellest teada kutse- või ametitegevuse käigus, maksusaladuse rikkumise korral, võib olla karistatud kas rahalise karistusega või kuni kolmeaastase vangistusega. Kusjuures kolmeaastase vangistuse võimalus on olemas alates aastast 2011⁵⁰. See kinnitab, et maksusaladuse hoidmisega on probleeme. Muidu ei oleks olnud põhjust muuta KarS §-s 157 sätestatud karistust raskemaks.

Kuna kriminaalkaristus on juba oma olemuselt raske karistus, siis on ebaõige, et MTA sisekorraeeskirjas puudub info selle kohta. Seda vaatamata asjaolule, et kriminaalkaristusteni tavaliselt asjad ei lähe. Teisisõnu ei ole MTA siseregulatsioon selles küsimuses piisavalt informatiivne. On arusaadav, et MTA sisekorraeeskiri on MTA siseregulatsioon ning peab reguleerima ainult antud riigiasutuse otsest sisekorda, kuid on võimalik, et objektiivsema ja informatiivsema regulatsiooni korral, valdavad ametnikud vajalikku informatsiooni samuti paremini ja seeläbi on paremini tagatud nende kui riigiteenistujate tegevuse õigsus ning seaduspärasus.

Kokkuvõtvalt võib maksusaladust avaldada kas maksukohustuslase kirjaliku nõusoleku alusel või juhtudel, mis on sätestatud MKS §-des 27-30. Nendes paragrahvides toodud loetelud on ammendavad ning kogu maksusaladuse avaldamise regulatsioon tundub võrreldes MKS §-s 26 sätestatud regulatsiooniga põhjalikum, konkreetsem ja täpsem. Maksusaladuse rikkumise all mõistetakse selle mis tahes viisil õigustamatut kättesaadavaks tegemist isikule, kes seda teavet ei valda. Kusjuures maksusaladuse rikkumiseks piisab ka lihtsalt juurdepääsuvõimaluste loomisest salastatud teabele näiteks läbi teabe kättesaadavaks tegemise arvutivõrgus või dokumentide viskamise prügikonteinerisse. Maksusaladuse rikkumine võib olla karistatav nii distsiplinaar- (MTA sisekorraeeskirja p 9 järgi) kui ka kriminaalkorras (KarS § 157). Kusjuures kriminaalkaristus seisneb kas rahalises karistuses või kuni kolmeaastases vangistuses.

⁴⁹ Karistusseadustik, 06.06.2001, jõustunud 01.09.2002 - RT I 2001, 61, 364 ... RT I, 26.02.2014, 6, § 157.

⁵⁰ Kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seondvalt teiste seaduste muutmise seadus, 27.01.2011, jõustunud 01.09.2011 - RT I, 23.02.2011, 1, § 3 lg 4.

2. MAKSUSALADUSE HOIDMINE PRAKTILISES KÄSITLUSES

2.1. Maksusaladusega seotud juhtumitest MTA praktikas

Maksusaladuse regulatsiooni ning maksusaladuse hoidmise kohustuse rikkumise eest ettenähtud karistuste olemasolu ei tähenda veel, et maksusaladust ei avaldata ebaseaduslikult. See omakorda tähendab, et maksusaladus võib olla rikutud erinevatel põhjustel ja asjaoludel.

Enriko Aav on MTA peadirektorina töötades öelnud, et nimetatud asutuse jaoks on äärmiselt oluline, et klientide isikuandmed oleksid kaitstud, seepärast suhtub MTA võimalikesse maksusaladuse rikkumistesse ülimalt tõsiselt. See oli öeldud pärast seda, kui 2007. aasta novembris viis MTA sisekontrolli osakond läbi kontrolli, mille tulemusena tuvastati viie kohaliku omavalitsuse osas isikuandmete väärkasutamine.⁵¹

Sellisel juhul oli rikutud MTA ja kohalike omavalitsuste vahelist lepingut, millega anti omavalitsuste volitatud töötajatele juurdepääs infole isikute sissetulekute kohta tingimusel, et valla- või linnavalitsus kasutab infot seoses füüsilisele isikule toetuse määramise või muu materiaalse abi osutamiseks (selline õigus tuleneb MKS § 29 punktist 13). Seega oli tegemist andmete avaldamise ehk maksusaladuse hoidmise rikkumisega, mistõttu riiklik maksuhaldur peatas Maardu linnavalitsuse ning Vändra- ja Ruhnu vallavalitsuse elektroonilise ligipääsu maksukohustuslaste registri andmetele.⁵²

Kirjeldataud olukorras oli MTA maksusaladuse rikkumise takistajaks ning samuti ka edasiste rikkumiste ennetajaks. Kuid juhtub ka, et MTA ametnikud ise rikuvad erinevatel põhjustel maksukohustuslast puudutavate ning avaldamisele mittekuuluvate andmete hoidmise kohustust. Mõned nendest rikkumistest on jõudnud ka kohtusse.

⁵¹ Rum, P., „Lepet rikkunud omavalitsused kaotasid õiguse e-andmetele”, <www.emta.ee/?id=23141&tpl=1026> (14.04.2014).

⁵² *Ibid.*

MTA andmete kohaselt on viimase kümme aasta jooksul maksusaladuse rikkumisi MTA-s juhtunud 4 korda (vt tabel 1).

Tabel 1. Maksusaladuse rikkumiste juhtumid MTA-s viimase kümne aasta jooksul.⁵³

Aasta	2004	2005	2010	2012
Rikkumise tagajärg				
Kriminaalmenetlus	1	1		
KarS § 157 lõpetamine			1	1

Statistika kohaselt tegeles aastatel 2004 ja 2005 kahe sellise rikkumisega kohus, kuid lõpuks leidsid prokurörid, et ehkki ametnikud on ametialast teavet välja andnud ja sellega rikkunud maksusaladuse hoidmise, ei pea nad vajalikuks nende kriminaalvastutusele võtmist. Neid ametnikke karistas MTA distsiplinaarkorras.

Aastatel 2010 ning 2012 oli veel 2 juhtumit, kus MTA sisekontroll tuvastas, et ametnikud andsid maksusaladusega kaitstud andmeid kõrvalistele isikutele. MTA saatis politseile avalduse paludes võtta neil seisukoht KarS § 157 osas. Mõlemas juhtumis lõpetati kriminaalmenetlus kriminaalmenetluse seadustiku (KrMS) § 202 lg 7 alusel ehk avaliku menetlushuvi puudumise tõttu⁵⁴. Ka nendes juhtumites viis MTA paralleelselt läbi distsiplinaarmenetluse ja ametnikke karistati distsiplinaarkorras. Kuna kriminaalmenetluse lõpetamise määrused kannavad piirangut, siis kahjuks nendega ei ole võimalik tutvuda.

On ka kohtuvaidlusi, mis puudutavad maksusaladust ning mis on avalikud. Kusjuures maksusaladuse rikkumisega seotud kohtuvaidlusi on rohkem, kui MTA statistika näitab. See võib sõltuda sellest, et maksusaladuse rikkumiseks peetakse erinevaid olukordi. Antud töös peetakse maksusaladuse rikkumiseks näiteks ka seadusevastase maksuvõlgade avaldamist, sest sellisel juhul ei ole enam tegemist avaliku infoga, vaid maksusaladuse rikkumisega.

Edaspidi analüüsitakse 5 kohtuvaidlust. Nendele kohtuvaidlustele on oluline pöörata tähelepanu põhjusel, et need tõendavad maksusaladuse rikkumise probleemi olemasolu,

⁵³ Naarits, V., andmed on edastatud elektronposti kaudu 13.03.2014.

⁵⁴ Kriminaalmenetluse seadustik, 12.02.2003, jõustunud 01.07.2004 - RT I 2003, 27, 166 ... RT I, 26.02.2014, 8, § 202 lg 7.

samuti käsitletakse neis asjaolusid, mis on kas otseselt või kaudselt seotud maksusaladuse regulatsiooniga. Seega nad on olulised maksusaladuse hoidmise ja rikkumisega seotud aspektide paremini äratundmiseks.

Esimeseks kohtuvaidluseks on endise maksuametniku kassatsioonkaebus Riigikohtusse. Asjas on vaidlustatud MTA käskkiri, millega kaebaja vabastati teenistusest, kuna ta edastas maksusaladust sisaldava dokumendi isikule, kellel polnud õigust sellist teavet saada.⁵⁵ Kuigi vaidlust ei olnud selle üle, kas kirjeldatud käitumine leidis aset, vaid MTA käskkirja ja määratud karistuse proportsionaalsuse ning õiguspärasuse üle, on lõputöö jaoks relevantne just maksusaladuse rikkumise asjaolu.

Riigikohtu halduskolleegium on märkinud, et maksusaladuse hoidmise kohustuse sätestavad MKS § 26 lg 1, MTA sisekorraeskirja p 9 ning samuti MTA infosüsteemi kasutamise korra p 9.1, mille kohaselt on teenistujal keelatud vaadata, kasutada või väljastada asutusesisest informatsiooni, mis pole avalik ja mis ei ole otseselt seotud tema tööülesannete täitmisega⁵⁶. Praegusel juhul seisnes kaebaja karistamise tinginud süütegu selles, et ametnik edastas elektronposti teel oma tütrele salastatud dokumendi näidiseks, kuidas taolist dokumenti oma perekonnaliikme maksumenetluses koostada.

Kohtuasjast võib teha järelduse, et maksusaladuse regulatsioon on sätestatud nii laiemal (Eesti Vabariigi õigusaktid) kui ka kitsamal (MTA siseregulatsioonid) tasemel ning ei luba maksuametnikel avaldada maksusaladust isegi siis, kui see on tingitud pigem positiivsetest kavatsusest, mitte aga omakasupüüdlikest motiividest.

Teiseks vaadeldavaks kohtuotsuseks on Viru Maakohtu kohtuotsus kriminaalasjas. Süüdistus seisneb selles, et maksuametnik rikkus tööd reguleerivaid õigusnorme sellega, et avaldas seadusvastaselt maksusaladuse. Viibides töökohal ja tegutsedes oma tuttava palvel, võttis ta MTA kasutuses olevatest ning ametialaseks kasutamiseks mõeldud andmebaasidest ja -registritest andmed ühe osaihingu käibe, omaniku, ettevõtte töötajate arvu ning nende töötasu

⁵⁵ V. L. kaebus Maksu- ja Tolliameti peadirektori 1. novembri 2011. a käskkirja nr 965-K seadusevastaseks tunnistamiseks, käskkirjaga määratud distsiplinaarkaristuse tühistamiseks, kaebaja teenistusse ennistamiseks ning teenistusest sunnilt puudunud aja eest tasu väljamõistmiseks, kohtuasi nr 3-3-1-14-13, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 10.04.2013, lõik 10.

⁵⁶ *Ibid*, lõigud 9 ja 10.

kohta. Sel moel saadud informatsiooni edastas süüdistatav selleks seaduslikku alust omamata oma tuttavale.⁵⁷

Lisaks sellele edastas maksuametnik vastavalt eelnenud kokkuleppele oma teise tuttava palvel viimasele teise osahingu juhatuse liikme ja osaniku palganumbri suuruse ja teisi isikuid puudutavad andmeid, mille ta oli eelnevalt võtnud MTA kasutuses olevatest ning ametialaseks kasutamiseks mõeldud andmebaasidest ja -registritest.⁵⁸

Viru Maakohus leidis, et äriregistri andmed on avalikult kättesaadavad ning neile ei laiene maksu- ega ärisaladuse kaitse. Maksukohustuslaste registri andmete kasutamist piirab aga MKS § 27, milles on ammendavalt loetletud, millal ning millist maksukohustuslast puudutavat informatsiooni võib maksuhaldur või tema ametnik igapäevale avaldada. Tulenevalt MKS §-dest 18-22 ja 27 ei kuulu süüdistatava maksuametniku poolt maksukohustuslaste registrist võetud informatsioon avalikustamisele. Samuti ei vasta tema tuttavad, kellele on ta maksusaladust sisaldavaid andmeid edastanud, maksuhalduriks või maksu saajaks MKS § 28 mõttes. Pealegi ei ole süüdistatava tuttavad riigi-, valla- ja linnaasutuseks või avalik-õiguslike ülesandeid täitvad isikud MKS § 30 mõttes või välisriigi pädeva organi esindajad MKS § 31 mõttes, kellele oleks teatud tingimustel võinud taolist informatsiooni väljastada.⁵⁹

Kuna MKS § 27 kohaselt on maksuhalduril või tema ametnikul keelatud maksukohustuslaste esitatud andmete avalikustamine ilma maksukohustuslase nõusoleku ja teadmista ning süüdistataval ametnikul puudus vastavate maksukohustuslaste luba nende andmete avalikustamiseks, rikkus ta maksusaladuse hoidmise kohustust. Kohus on seisukohal, et oma tegevusega pani MTA ametnik toime kutse- või ametitegevuses teatavaks saanud saladuse – teise isiku äritegevust puudutava teabe – hoidmise kohustuse rikkumise ehk kuriteo KarS § 157 mõttes.⁶⁰

Kuigi tegemist oli kuriteoga, mis on karistatav kriminaalkorras, loobus prokurör süüdistusest. Eeldatavasti antud kriminaalasi ongi see maksusaladuse rikkumisega seotud juhtum, mis tulenevalt MTA statistikast on esinenud aastal 2004 ning mille tulemusena prokurör loobus

⁵⁷ Kiira Afanasjeva süüdistuses KarS § 157 järgi, kriminaalasi nr 1-05-1705, Viru Maakohus, kohtuotsus, 24.09.2008.

⁵⁸ Kiira Afanasjeva süüdistuses KarS § 157 järgi, *supra* nota 56.

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ *Ibid.*

kriminaalkaristusest. Maksusaladuse hoidmist rikkunud maksuametnik sai karistatud vaid distsiplinaarkorras.

Kolmas tähtsust omav kohtuotsus on Tallinna Halduskohtu kohtuotsus. Kaebuse esitajaks on osäühing. Taotlus seisnes selles, et kohus tunnistaks õigusvastaseks maksuhalduri tegevuse, mis seisnes finantseerimisasutustele osäühingu ärisaladuse avaldamises.⁶¹

Maksuhaldur tegi korraldused teabe andmiseks erinevatele Eestis asuvatele krediidasutustele, kus nõuti, et korralduste adressaadiks olev krediidasutus teataks, kas kaebust esitanud osäühingu esindaja omas neis krediidasutustes kontrollitaval perioodil arvelduskontosid ning esitaks arvelduskontode väljavõtted. Korralduste põhjendavas osas on peale avaldamisele lubatud infole välja toodud ka kaebajat puudutav maksusaladus (andmed raha ülekannetest koos summadega, väljamaksetest ja nii edasi).⁶²

Sellisel juhul ühtegi MKS §-des 27-30 nimetatud juhtumeid, mis lubavad maksusaladust avaldada ei esinenud, samuti ei ole kaebaja andnud selleks kirjalikku nõusolekut (vastavalt MKS § 26 lõikele 2). Kohtu hinnangul tuleb aga MKS § 61 lõikes 3 sätestatud korralduse põhjendamise kohustust käsitada erinormina maksusaladuse hoidmiseks kohustava MKS § 26 lg 1 suhtes.⁶³

Kuigi MKS-is ei sätestata üksikasjalikumalt, milliseid andmeid peaks sisaldama kolmandale isikule tehtava korralduse see osa, milles esitatakse kolmanda isiku poole pöördumise põhjus, on kohus seisukohal, et selles osas tuleb jõuda korralduse põhjendamise ja maksusaladuse hoidmise kohustuse vahelise mõistliku tasakaaluni. Kohus leiab, et sellisel juhul on maksuhaldur aga krediidasutuste ehk kolmandate isikute poole pöördumise põhjuse kirjeldamisel toonud välja põhjendamatult palju üksikasju, mis on talle teatavaks saanud kaebust esitanud osäühingu revisjoni käigus. Seetõttu kohus otsustas, et krediidasutustele korralduste andmine on õigusvastane, sest äri- ja seega maksusaladus on avaldatud ebaseaduslikult.⁶⁴

⁶¹ *DeBesta Credit OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 18. märtsi 2010 maksuotsuse nr 12.2-3/5203-20 tühistamise nõudes*, haldusasi nr 3-10-1546, Tallinna Halduskohus, kohtuotsus, 21.01.2011.

⁶² *Ibid*, lõik 12.

⁶³ *Ibid*, lõik 14.

⁶⁴ *Ibid*.

Kohtuotsusest võib järeldada, et kolmandatele isikutele teabe andmise korraldust koostades peab maksuametnik pöörama eraldi tähelepanu sellele, et kolmandale isikule pöördumise põhjus võib sisaldada maksusaladusega kaitstud andmeid, kuid nad peavad kindlasti olema seotud just selle konkreetse maksumenetlusega ning need peavad olema lisatud vaid asjakohases ulatuses, et oleks tagatud mõistlik tasakaal korralduse põhjendamise ja maksusaladuse hoidmise kohustuse vahel.

Neljandaks maksusaladust puudutavaks kohtuvaidluseks on osaihingu kaebus Tallinna Halduskohtu MTA poolt osaihingu maksuvõla avaldamise õigusvastaseks tunnistamiseks ning samuti kohustamaks maksuhaldurit edaspidi hoiduma maksuvõla seadusevastasest avaldamisest. Kaebus oli tingitud sellest, et maksuhaldur avaldas Äripäeva artiklis kaebust esitanud osaihingu maksuvõlga enne kui oli seda lubatud tegema.⁶⁵

MKS § 27 lg 2 kohaselt maksuvõla määramise korral maksuhalduri poolt on maksuvõla avalikustamine lubatud pärast maksuotsuse või vastutusotsuse täitmise tähtpäeva saabumist. Kaebuse esitaja väitel on maksuhaldur teinud andmed kaebuse esitaja maksuvõla kohta kolmandatele isikutele kättesaadavaks enne MKS § 27 lõikes 2 sätestatud tähtaega. Vastustaja ehk maksuhaldur nõustus sellega ning võttis kohtule kaebuse omaks, samuti kõrvalda osaihingu õiguste rikkumise. Ikkagi jäi kaebuse esitaja esialgse kaebuse juurde, põhjendades seda preventiivse eesmärgiga ehk sooviga ära hoida või vältida edaspidi maksuhalduri poolt seaduse rikkumist kaebuse esitaja maksuvõlgade avaldamisel, lisaks sooviga esitada hiljem kahjunõue.⁶⁶

Sellest kohtuvaidlusest tuleneb, et kuigi MKS § 27 lg 1 punkti 4 järgi on maksuvõlgade avaldamine lubatud igähele ilma maksukohustuslase nõusoleku ja teadmiseta, ei tohi unustada ka MKS § 27 lg 2, mis sätestab maksuvõlgade avaldmise piirangud.

Viies ning seega viimane lõputöö jaoks relevantne kohtuvaidlus ei käsitle otseselt maksusaladuse rikkumist, kuid aitab siiski parema ülevaate saamist maksusaladuse ja selle avaldamise regulatsioonist.

⁶⁵ *BLRT Marketex OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse toimingute (BLRT Marketex OÜ-le 27.08.2009 maksuotsusega nr 12.2-3/6538-1 määratud maksuvõla avaldamisel enne 30.09.2009) õigusvastaseks tunnistamise nõudes ning nõudes kohustada maksuhaldurit edaspidi hoiduma maksuvõla seadusevastasest avaldamisest, haldusasi nr 3-09-2094, Tallinna Halduskohus, kohtuotsus, 02.12.2009.*

⁶⁶ *Ibid*, lõigud 10 ja 11.

Tallinna Halduskohtu kohtuotsus on tehtud Eesti elaniku kaebuse alusel. Kaebust põhjendas see, et kaebaja esitas maksuhaldurile suulise ning kirjaliku taotluse väljastada temale tema enda poolt ühe osaiühingu maksumenetluses antud seletustest valguskoopiad, kuid MTA jättis taotlus rahuldamata.⁶⁷

MKS § 14 lõike 1 ja 3 kohaselt annab maksuhaldur maksukohustuslase taotlusel teavet tema poolt tasumisele kuuluvate maksude, maksusumma arvutamise korra ja määramise aluste kohta ning maksukohustuslasel on õigus tutvuda maksuhalduri poolt tema kohta kogutud andmetega ning teha neist koopiaid või väljavõtteid. Maksuhaldur loobus seletustest valguskoopiade väljastamisest kaebajale seetõttu, et tema oli kontrollitaval ajavahemikul selle osaiühingu juhatuse liige, kuid kaebuses käsitletud taotluse esitamise ajal kaebaja enam äriühingu juhatuse liige ei olnud, seega MTA väitel puudus õiguslik alus taotluse rahuldamiseks MKS § 14 alusel.⁶⁸

Maksusaladuse rikkumisena saab kohtu hinnangul käsitleda saladusega kaitstud teabe kättesaadavaks tegemist isikutele, kes seda teavet ei valda. Sellisel juhul taotles kaebaja enda poolt antud seletusest valguskoopia saamist. Kuna kaebaja oma seletuses andis ise maksuhaldurile teavet, ei saa selline teave olla kaebajale saladuseks ning seletusest valguskoopia väljastamisel ei ole seega tegemist salastatud teabe andmisega. Lähtudes eeltoodust ei ole keeldumine nõutud dokumendi väljastamist viitega maksusaladuse hoidmisele põhjendatud.⁶⁹

Üldistades viimases kohtuvaidluses Tallinna Halduskohtu poolt tehtud põhjendusi, võib kinnitada, et isegi juhul kui maksukohustuslane taotleb maksuhaldurilt teavet selle isiku kohta, kellega taotleja ei ole enam ametlikult seotud ning keda ta ei esinda, on ikkagi maksusaladust sisaldavat informatsiooni edastamine võimalik. Peamiseks tingimuseks on

⁶⁷ J. P kaebus, milles kaebaja taotleb tühistada 19.05.2008 Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskus otsus nr 12-4/411; kohustada maksuhalduri väljastama kaebaja seletustest koopia (kolmanda isiku 25.02.2008 suuliste seletuste protokoll); tunnistada õigusvastaseks Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse toiming, millega nõutakse kaebaja seletusi, haldusasi nr 3-08-1185, Tallinna Halduskohus, kohtuotsus, 17.03.2009.

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ Ibid.

sellisel juhul see, et on vaja kindlaks teha asjaolu et taotleja valdab taotletavat informatsiooni ehk et salastatud teave ei ole taotleja jaoks saladuseks.

Kokkuvõtvalt maksusaladusega seotud juhtumitest, mis leidsid aset MTA praktikas, leiavad maksusaladuse rikkumised siiski aset ning neid on MTA statistikast rohkem. See on tingitud asjaolust, et käesolevas töös peetakse maksusaladuse rikkumiseks ka seadusevastast maksuvõlgade avaldamist. Käsitletud kohtuvaidlustest tuleneb, et maksusaladuse regulatsioon ei luba maksuametnikel avaldada maksusaladust isegi juhul, kui see tuleneb pigem positiivsetest kavatsustest, mitte omakasupüüdlikest motiividest. Samuti peab maksusaladuse avaldamine olema põhjendatud ning sisaldama võimalikult vähe salastatud andmeid. Maksuvõlgade avaldamisel ei tohi unustada ka piiranguid, mis on nimetatud MKS § 27 lõikes 2. Lisaks on maksusaladuse avaldamine võimalik ka kolmandale isikule siis, kui isik juba seda informatsiooni valdab.

2.2. Maksusaladuse hoidmisest MTA-s

Kohtupraktika näitas, et MTA ametnikud rikuvad maksusaladuse hoidmise kohustust. On aga loogiline, et kohtupraktika näitab asjade seisukorda ainult ühelt poolt. Teine pool on mõnes mõttes varjatud, sest suur osa maksusaladuse rikkumisi jääb ilmselt tuvastamata. Selleks, et uurida MTA ametnike teadmist maksusaladuse hoidmisest ning hinnata reaalselt olukorda nende seas viidi läbi ankeetküsitlus (vt lisa) ajavahemikul 7.-8. aprill. See koosnes 12 küsimusest, millele vastas kokku 141 ametnikku. Ankeetküsitlus oli anonüümne.

Küsitluse esimese ja teise küsimuse eesmärgiks oli välja selgitada, kas ja kuidas maksuametnike teadmine maksusaladusest sõltub nende tööstaažist MTA-s. Esimesele küsimusele (vt lisa, joonis 1) enamik (62 vastajat ehk 44% kogu küsitletud arvust) vastasid, et nemad on töötanud MTA-s rohkem kui 10 aastat, 19 vastajat – 6 kuni 10 aastat, 46 vastajat – 2 kuni 5 aastat ning 10% ehk 14 inimest vastasid, et nende tööstaaž MTA-s on vähem kui 1 aasta. Teisele küsimusele (vt lisa, joonis 2) vastas valdav enamus ametnikke (139 ametnikku ehk 99% vastajate arvust), et teavad, mis on maksusaladus.

Kuna ainult 1% küsitletutest väitsid, et ei ole teadlikud maksusaladusest, siis esimesele ja teisele küsimusele saadud vastustest järeldub, et teadmine, mis on maksusaladus, ei sõltu

sellest, kui kaua on MTA-s riigiteenistujana töötatud, vaid pigem ametist, konkreetsetest töökohustustest ning töökogemusest, mis ei ole alati tööstaažiga seotud.

Vastused järgmisele küsimusele viitavad aga võimalusele, et vastajad ei oma piisavalt põhjalikku arusaama maksusaladuse olemusest. Täpsemalt, kuigi kolmanda küsimuse (vt lisa, joonis 3) puhul oli õigete vastuste osakaal tunduvalt suurem, vastasid 3 inimest valesti, et maksusaladuse mõiste alla kuuluvad ka käibemaksukohustuslase nimi ja registrikood, 8 inimest – maksukohustuslase tegevusala, 25 inimest – maksuvõlgade suurus ja tekkimise aeg, 48 inimest – ajatatud maksuvõlgade suurus ning 12 inimest – maksukohustuslase tegevuskoht. Summaarne vale vastuste osakaal õigetest vastustest on seega ligi 21,5% ehk peaaegu iga viies vastaja ei ole täpselt kindel selles, mida peetakse maksusaladuseks.

Selle tõttu ei saa vastuseid teistele küsimustele pidada absoluutselt objektiivseks (kuna puudub täielik arusaam maksusaladuse mõistest). MTA ametnikud on küll kõrgelt kvalifitseeritud ning üldiselt teadlikud, mis on maksusaladus. Mõistagi ei saagi kõik teada kõiki maksusaladuse aspekte, aga sellised teadmised ei ole praeguses valguses piisavad ning need isikud vajavad maksusaladuse regulatsioonidega kurssi viimist. Seda mõtet toetavad ka järgmised tulemused.

Neljandale küsimusele (vt lisa, joonis 4), kus paluti nimetada õigusaktid, millega on reguleeritud otseselt või kaudselt maksusaladust, vastas kokku 31 inimest ehk pisut rohkem kui 22% küsitletutest. See küsimus ei olnud kohustuslik selles mõttes, et vastuse puudumisel erinevatel põhjustel (näiteks, ajapuuduse tõttu) oli palutud lihtsalt jätta väli tühjaks. Ometi, nendest 31 inimesest, kes vastasid, väitis 25, et maksusaladust reguleerib peamiselt MKS. Teiseks vastuseks populaarsuse järgi oli avaliku teabe seadus (AvTS). Seda vastust valisid 8 inimest. IKS oli nimetatud 4 korda, ATS – 3 korda. Muudeks õigusaktideks, millest igauks oli märkinud ainult 1 kord, olid KarS, Väärteomenetluse seadustik (VTMS), PS, ÜTS, ÄS ja KonkS.

Üldistades, tunduvad tulemused positiivsed sellest aspektist, et ametnikud teavad peamist maksusaladust reguleerivat õigusakti – MKS-i. Kusjuures üks inimene nimetas ka MTA sisekorraeeskirja, mis on samuti positiivne, isegi arvestades, et seda ei saa pidada õigusaktiks,

vaid MTA siseregulatsiooniks. Teiselt poolt oleks aga siiski parem, kui teadmised kas otseselt või kaudselt maksusaladust reguleerivate õigusaktidest oleksid põhjalikumad.

Viiendale küsimusele (vt lisa, joonis 5) vastas 38 inimest. 27% vastajatest ehk ligikaudu iga neljas vastaja väitis, et on kokku puutunud maksusaladuse rikkumisega teiste MTA ametnike poolt. Kuuenda küsimuse (vt lisa, joonis 6) vastustest selgus, et need rikkumised olid teostatud peamiselt juhuslikult, tahtmatult, põhjuseks oli ilmselt maksusaladust reguleerivate õigusaktide ja MTA regulatsioonide ebapiisav tundmine (71%). Samuti mõned nendest rikkumistest olid teostatud tahtlikult. Neljal juhul (11%) põhjuseks olid pigem positiivsed ning kahel (5%) negatiivsed isiklikud motiivid. Neli inimest ei osanud sellele küsimusele vastata. Üks teatas, et maksusaladus oli rikutud avalikus kohas lobisedes, pigem juhuslikult, kuid kindlasti oli isik teadlik vähemalt üldjoontes maksusaladuse regulatsioonist.

Viimase kahe küsimuse tulemustest järeldub, et maksusaladuse rikkumisi on tegelikkuses tunduvalt rohkem, kui sellest on teadlik näiteks MTA sisekontrolli osakond ning rohkem kui statistika näitab. Seda põhjusel, et maksusaladuse rikkumine ei tähenda ainult maksusaladusega kaitstud andmete ebaseaduslikku avaldamist viibides töökohal. Juhtub, et maksusaladusega kaitstud informatsioon saab avalikuks seadusvastaselt ka väljaspool MTA-t, mõnikord tahtlikult, mõnikord mitte. Selliseid rikkumisi on peaaegu võimatu tuvastada, kuid siiski on tõenäosus, et nende rikkumiste arvu saab vähendada, kui pöörata rohkem tähelepanu MTA ametnike täiendavale informeerimisele maksusaladusest ning selle aspektidest.

Kui viiendale küsimusele vastasid jaatavalt 38 inimest, siis seitsmendale küsimusele (vt lisa, joonis 7) vastas sedasi 3 inimest. Seega 2% vastajatest tunnistasid, et nemad on ise MTA ametnikuna maksusaladust rikkunud. Kaheksandale küsimusele (vt lisa, tabel 2) saadud vastuste järgi oli ühel korral MTA ametniku rikkumise põhjuseks jälle maksusaladuse regulatsiooni ebapiisav tundmine, teisel korral oli maksusaladust rikutud juhi käsul ning kolmandal – muul põhjusel, mida vastaja ei täpsustanud.

See omakorda veel kord viitab asjaolule, et neil, kes on ebaseaduslikult avalikustanud maksusaladusega kaitstud informatsiooni, puudusid üldjuhul kogemus ning piisavad teadmised maksusaladusest, et rikkumisest hoiduda.

Eeltoodut toetavad ka vastused üheksandale küsimusele (vt lisa, joonis 8). 131 inimest (94% küsitletutest) vastasid, et MTA ametniku poolt maksusaladuse rikkumisega kaasneb distsiplinaarkaristus, mis vastab MTA teenistus- või töökohustuste olulisele rikkumisele. Võrreldes sellega, kriminaalkaristus (rahaline karistus või kuni kolmeaastane vangistus) oli valitud vaid 59 inimese poolt ehk vähem kui pooltel vastajatel (nimelt 42% poolt). Kriminaalkaristusena ainult rahaline karistus oli nimetatud 3 korda nagu ka kuni kolmeaastane vangistus.

Järelikult, rohkem kui pool küsitletutuid ei ole teadlikud, et MTA ametnikule, kui ta rikub maksusaladuse hoidmise kohustust, võib olla lisaks distsiplinaarkaristusele ette nähtud ka kriminaalkaristus, mis võib seisneda kas rahalises karistuses või kuni kolmeaastases vangistuses. Sellest tuleneb 2 probleemi.

Esimene probleem on seaduslikkuse probleem. Kuna seadustel on lisaks muule ka preventiivne eesmärk, siis seaduste ebapiisav tundmine tähendab selle eesmärgi teostamise raskendamist. Kui inimene ei ole teadlik sellest, et mingi väärtegu võib olla käsitletav ka kuriteona ning ei tea sellise kuriteo eest ette nähtud karistust, siis seda suurem tõenäosus, et seaduses sätestatud karistust tuleb siiski rakendada. Tegelikult on aga aja ning ressursside suhtes säästlikum ennetada neid kuritegusid, kui tegeleda nende kuritegude eest karistamisega.

Teise probleemina võib käsitleda asjaolu, et mida vähem inimene teab konkreetse kohustuse aspektidest ning selle kohustuse rikkumisega kaasnevatest karistustest, eriti kui karistus on kriminaalkaristus, seda suurem on tõenäosus, et sellist kohustust võidakse rikkuda. Piisavad teadmised maksusaladuse rikkumise eest ette nähtud karistustest aitaksid potentsiaalselt positiivselt mõjutada ametnikku ettevaatlikum olema ja seeläbi parandada ka maksusaladuse hoidmist.

Kümnendas küsimuses (vt lisa, joonis 9) paluti jagada oma arvamust sellest, millistest võimalikest põhjustest on vastajate hinnangul maksusaladuse rikkumine tavaliselt tingitud. Enamik (95 inimest ehk 68% kõigist vastajatest) väitis, et kõige tõenäolisemaks põhjuseks nad peavad isiklike motiive, sealhulgas nii positiivseid kui negatiivseid. Teiseks populaarseks vastuseks oli maksusaladust reguleerivate õigusaktide ja MTA regulatsioonide

ebapiisav tundmine. Selle vastusevariandi valisid 87 inimest (63%). Vastus, et maksusaladuse rikkumine on tavaliselt tingitud maksusaladust reguleerivate õigusaktide ja MTA regulatsioonide ebapiisavasest konkreetsusest, oli valitud 44 inimese ehk 32% vastajate poolt. Samuti oli palutud kirjutada ka muu vastus selle olemasolu korral. Muu vastusena (vt lisa, joonis 10) oli nimetatud hooletus, eksitus või keelevääratus, tahtmatus. Lisaks nimetati ametnike vähest motiveeritust (näiteks madala palga tõttu). Üks inimene vastas, et peamist põhjust ei ole võimalik välja tuua.

Eeltoodust tuleneb, et maksusaladuse rikkumist tingivaid põhjusi on tegelikkuses palju ning need võivad olla täiesti erinevad. Võttes arvesse vastuseid sellele küsimusele ning lisaks vastuseid viiendale ja seitsmendale küsimusele, võib väita, et keeruline on eristada mingit ühte konkreetset põhjust, millest maksusaladuse rikkumine tingitud olla võib. Põhjus sõltub konkreetsest olukorrast ning konkreetsetest asjaoludest.

Üheteistkümmes küsimus (vt lisa, joonis 11) oli esitatud, et välja selgitada, kas MTA ametnike arvates on võimalik parandada maksusaladuse hoidmist MTA teenistussuhte ajal seeläbi, et lisada MTA sisekorraeeskirja punktile 9 informatsiooni kriminaalkaristusest maksusaladuse rikkumise eest. 25 inimest (18% küsitletutest) vastasid, et jah, aitaks. 57 vastajat (41%) väitsid, et pigem aitaks, kui mitte. Vastupidine arvamus oli 46 inimesel (33%), kes vastasid, et pigem ei aita. Täiesti eitavalt vastasid 11 inimest ehk 8% kogu vastajate arvust.

Vastustest üheksandale küsimusele, kus vastajatel paluti nimetada karistusi, mis võivad kaasneda MTA ametniku poolt maksusaladuse rikkumisega, selgus, et rohkem kui pooled vastajatest ei tea, et peale distsiplinaarkaristuse võib selle eest olla ette nähtud ka kriminaalkaristus. Kriminaalkaristus võib seisneda kas rahalises karistuses või isegi kuni kolmeaastases vangistuses. Seega on arusaamatu, miks nii palju inimesi, kes said teada kriminaalkaristusest alles ankeetküsitlusest, on kindlad, et informatsioon MTA sisekorraeeskirjas KarS § 157 kohta kindlasti ei aita parandada maksusaladuse hoidmist.

Arusaamatust, miks nii palju MTA ametnikke ei näe mõtet MTA sisekorraeeskirja täiendamises, tugevdab ka asjaolu, et suur arv küsitletuid vastavalt eelmistele küsimustele saadud vastustele ei oma piisavaid teadmisi maksusaladusest üldiselt. Siiski suur osa vastajaid (kokku 59%) arvavad, et varem kirjeldatud MTA sisekorraeeskirja punkti 9 täiendamine kas

aitaks või pigem aitaks maksusaladuse hoidmist parandada. See tähendab, et inimesed on nõus, et mida paremini informeeritud nemad ning nende kolleegid on, seda rahulikumad nad võivad olla, teades kindlamalt, et nemad ei riku seadust ning ei saa selle eest karistatud.

Viimane, kaheteistkümnnes küsimus (vt lisa, joonis 12) oli kõige mahukam vastuste osas. See küsimus oli vabatahtlik. Inimestel paluti nimetada veel ettepanekuid, kuidas võiks parandada maksusaladuse hoidmist MTA teenistussuhte ajal. Kokku vastas kaheteistkümnendale küsimusele 26 inimest ehk 19% kõigist vastajatest.

Kõige rohkem pakuti välja, et maksusaladuse hoidmist aitaksid parandada infopäevad ning meeldetuletused (näiteks päevameili kaudu) maksusaladuse hoidmise teema tähtsusest. Kusjuures oleks kasulik välja tuua maksusaladuse rikkumise näidiseid koos tagajärgedega. Paljud vastasid, et aitaksid ka koolitused, kus MTA ametnikele selgitataks maksusaladusest üldiselt ning maksusaladuse kaitsmise kohustusest. Lisaks võiks neil koolitustel informeerida ametnikke sellest, kuidas maksusaladuse levitamine võib ettevõtet kahjustada. Vastajate arvates võiks selliseid koolitusi korraldada umbes korra aastas ning need ei peaks kindlasti olema elektroonilisel kujul.

Osa küsitletutest vastas, et veel üheks ideeks oleks märkida Intranetis, mis on maksusaladus ja mis mitte. Samuti leidis suur arv inimesi, et maksusaladuse hoidmist võiks parandada tõhusam ja karmim kontroll sisekontrolli osakonna poolt. Kusjuures selline kontroll peaks olema suunatud pigem füüsilisele lekkele (näiteks mälupulgad lukku, monitooring failide kopeerimisest arvutist, suurem järelevalve selle üle mis printerist välja tuleb). Verbaalset leket on aga keerulisem peatada.

Lisaks pakkusid kaks inimest maksusaladust sisaldavate andmete edastamist ja käsitlemist lihtsamaks muuta. Üks ametnik vastas, et maksusaladuse kaitsmise kohustus MKS-is on juba aegunud, suuresti põhjendamatu ning kogu regulatsioon vajab üle vaatamist. Samuti on üks vastaja kindel, et inimene jääb inimeseks ja isegi MTA sisekorraeeskirja täiendamine nagu oli varem pakutud ei vii kuhugi ehk hooletusi ikka juhtub.

Vastustest viimasele küsimusele järeldub, et variante, kuidas parandada maksusaladuse hoidmist MTA teenistussuhte ajal, on mitmeid ning nende rakendamine praktikas on enamasti

reaalne. Jääb aga arusaamatuks, miks nii palju inimesi väitis, et MTA sisekorraeeskirja muutmine kas ei aita üldse või pigem ei aita parandada maksusaladuse hoidmist, kuid nüüd väidavad, et MTA ametnike teavitamine maksusaladuse rikkumise tagajärjedest on mõistlik idee. Kriminaalkaristusest informatsiooni lisamine on samuti käsitletav teavitamisena ning maksusaladuse rikkumisest hoiatamisena.

Kokkuvõtvalt ankeetküsitlusele saadud tulemustest, teadmine, mis on maksusaladus, ilmselt ei sõltu MTA ametnike tööstaažist, vaid pigem ametist, konkreetsetest töökohustustest ning töökogemusest. Kuigi MTA ametnikud on küll kõrgelt kvalifitseeritud ning teadlikud sellest, mis on maksusaladus, on need teadmised pigem üldised ja ebapiisavad. Olukorda saab aga parandada. Selleks sobiksid infopäevad ja meeldetuletused maksusaladuse teemal näiteks päevameili või Intraneti kaudu. Maksuametnikud ise pakkusid, et proovida võiks ka umbes korra aastas koolituste korraldamist maksusaladuse ja selle kaitsmise teemal. Arvatavasti aitaks ka tõhusam ja karmim kontroll MTA sisekontrolli osakonna poolt. Selline kontroll peaks olema suunatud pigem füüsilisele lekkele, see tähendab mälupulgad lukku, suurem järelevalve selle üle mis printerist välja tuleb, monitooring failide kopeerimisest arvutist ja nii edasi. Veel tuleb täiendada ka MTA sisekorraeeskirja informatsiooniga selle kohta, et maksusaladuse rikkumine võib olla karistatav mitte ainult distsiplinaar-, vaid ka kriminaalkorras.

KOKKUVÕTE

Eesti Vabariigi jaoks on isikut puudutava informatsiooni kaitse üks prioriteetsemaid eesmärke. MTA ametnikud puutuvad sageli kokku eraisike ning äriühingute kohta käivate andmetega, mis kuuluvad maksusaladuse mõiste alla. Neid andmeid ei tohi üldjuhul avalikustada ehk kolmandatele isikutele teatavaks teha.

Teema valik tulenes asjaolust, et isiklik informatsioon võib tekitada probleeme ja tuua endaga kaasa soovimatuid tagajärgi seotud osapooltele. Sellest tulenevalt on isikud tavaliselt huvitatud, et neid puudutav teave, eriti maksusaladuse alla kuuluv, oleks kindlalt kaitstud kolmandate isikute eest.

Meedias on ilmunud artikleid ja vaidlusi, mis käsitlevad maksusaladuse hoidmise teemat. MTA praktikas on viimase kümme aasta jooksul juhtunud neli maksusaladuse rikkumist, mis kohtusse jõudsid. Eesti kohtupraktikast nähtus, et nimetatud rikkumiste arv on viimasel ajal kasvanud, millest tulenes ka käesolevas töös käsitletava teema aktuaalsus.

Teema uudsus seisnes selles, et senini ei olnud analüüsitud maksusaladust käsitlevat regulatsiooni põhjalikult, samuti ei ole uuritud ei maksusaladuse hoidmist just MTA ametnike teenistussuhte ajal ega võimalusi maksusaladuse hoidmise tagamise parandamiseks.

Probleem seisnes selles, et maksusaladuse rikkumise juhtumite arv MTA ametnike seas aastast aastasse ei vähene vaatamata asjaolule, et valdkond on reguleeritud ja olemas ka maksusaladuse rikkumise eest ettenähtud karistusi.

Töö eesmärgiks oli uurida maksusaladuse hoidmist teenistussuhte ajal MTA näitel.

Püstitatud eesmärgi saavutamiseks kasutati kvalitatiivset uurimismeetodit. Selleks, et tulemuseni jõuda, uuriti erinevaid teadusallikaid, internetiallikaid ja Eesti kohtupraktikat. Lisaks viidi läbi ankeetküsitlus MTA ametnike seas ning analüüsiti saadud tulemusi.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade maksusaladusest ja selle eesmärgist. Selgus, et maksusaladuse hoidmise kohustus on üks parimaid võtteid maksuametniku ja maksuhalduri usaldusväärse tagamiseks ja säilitamiseks. Maksusaladuse regulatsioon on sätestatud peamiselt MKS-s. MKS-i kohaselt maksuhaldur, tema ametnikud ja teised teenistujad on kohustatud hoidma saladuses kõiki maksukohustuslast puudutavat teavet, mis kuulub maksusaladuse mõiste alla ja mida nad teavad seoses oma teenistuskohustuste täitmisega. On oluline märkida, et peale teenistussuhte lõppemist see kohustus ei lõpe. Maksusaladuse kaitse eesmärgiks on usalduslike suhete tagamine maksuhalduri ja maksumaksja vahel. See omakorda tekitab koostööd ja võimaldab täita uurimispõhimõtet.

Teiseks uurimisülesandeks oli selgitada maksusaladuse avaldamise ulatust. Selgus, et maksusaladust võib avaldada kas maksukohustuslase kirjaliku nõusoleku alusel või juhtudel, mis on sätestatud MKS §-des 27-30. Nendes paragrahvides toodud loetelud on ammendavad ning kogu maksusaladuse avaldamise regulatsioon tundub võrreldes MKS §-s 26 sätestatud regulatsiooniga põhjalikum, konkreetsem ja täpsem. Maksusaladuse rikkumise all mõistetakse selle mis tahes viisil õigustamatut kättesaadavaks tegemist isikule, kes seda teavet ei valda. Kusjuures maksusaladuse rikkumiseks piisab ka lihtsalt juurdepääsuvõimaluste loomisest salastatud teabele näiteks läbi teabe kättesaadavaks tegemise arvutivõrgus või dokumentide viskamise prügikonteinerisse. Maksusaladuse rikkumine võib olla karistatav nii distsiplinaar- (MTA sisekorraeskirja p 9 järgi) kui ka kriminaalkorras (KarS § 157). Kusjuures kriminaalkaristus seisneb kas rahalises karistuses või kuni kolmeaastases vangistuses.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida maksusaladusega seotud juhtumeid MTA praktikas. Selgus, et maksusaladuse rikkumised leiavad siiski aset ning neid on MTA statistikast rohkem. See on tingitud asjaolust, et käesolevas töös peetakse maksusaladuse rikkumiseks ka seadusevastast maksuvõlgade avaldamist. Käsitletud kohtuvaidlustest tuleneb, et maksusaladuse regulatsioon ei luba maksuametnikel avaldada maksusaladust isegi juhul, kui see tuleneb pigem positiivsetest kavatsustest, mitte omakasupüüdlikest motiividest. Samuti peab maksusaladuse avaldamine olema põhjendatud ning sisaldama võimalikult vähe salastatud andmeid. Maksuvõlgade avaldamisel ei tohi unustada ka piiranguid, mis on nimetatud MKS § 27 lõikes 2. Lisaks on maksusaladuse avaldamine võimalik ka kolmandale isikule siis, kui isik juba seda informatsiooni valdab.

Neljandaks ehk viimaseks uurimisülesandeks oli uurida MTA ametnike teadmist maksusaladuse hoidmisest. Selleks viidi läbi ankeetküsitlus, milles osalesid 141 MTA ametnikku. Vastuste analüüs näitas, et teadmine, mis on maksusaladus, ilmselt ei sõltu MTA ametnike tööstaažist, vaid pigem ametist, konkreetsetest töökohustustest ning töökogemusest. Kuigi MTA ametnikud on küll kõrgelt kvalifitseeritud ning teadlikud sellest, mis on maksusaladus, on need teadmised pigem üldised ja ebapiisavad. Olukorda saab aga parandada. Selleks sobiksid infopäevad ja meeldetuletused maksusaladuse teemal näiteks päevameili või Intraneti kaudu. Maksuametnikud ise pakkusid, et proovida võiks ka umbes korra aastas koolituste korraldamist maksusaladuse ja selle kaitsmise teemal. Arvatavasti aitaks ka tõhusam ja karmim kontroll MTA sisekontrolli osakonna poolt. Selline kontroll peaks olema suunatud pigem füüsilisele lekkele, see tähendab mälu pulgad lukku, suurem järelevalve selle üle mis printerist välja tuleb, monitooring failide kopeerimisest arvutist ja nii edasi. Veel tuleb täiendada ka MTA sisekorraeskirja informatsiooniga selle kohta, et maksusaladuse rikkumine võib olla karistatav mitte ainult distsiplinaar-, vaid ka kriminaalkorras vastavalt KarS §-le 157.

Lõputöö eesmärki saavutades selgus, et maksusaladuse hoidmise kohustus on üks parimaid võtteid maksuhalduri ja maksumaksja vaheliste usalduslike suhete loomiseks ning tagamiseks. Maksusaladuse regulatsioon on sätestatud peamiselt MKS-s. MTA ametnikud on teadlikud maksusaladusest pigem üldjoontes. Olukorra parandamiseks tuleb korraldada MTA ametnike jaoks koolitusi umbes üks kord aastas ja infopäevi ning samuti on vajalik järjepidev teavitustöö koos reaalse olukordade kirjeldamisega. Seda võiks teostada näiteks päevameili või Intraneti kaudu. Lisaks sellele, maksusaladuse hoidmist võib parandada MTA sisekontrolli tõhustamise ning MTA sisekorraeskirja punkti 9 täiendamine sellega, et maksusaladuse rikkumise eest võib olla ette nähtud peale distsiplinaarkatistusele ka kriminaalkaristus KarS § 157 kohaselt.

РЕЗЮМЕ

Дипломная работа написана на эстонском языке и состоит из 46 страниц. В ходе составления дипломной работы было использовано 36 источников, на которые ссылались в работе.

Целью дипломной работы является исследование сохранения налоговой тайны во время служебных отношений на примере Налогово- таможенного департамента (далее НТД).

Исследовательскими задачами дипломной работы является:

1. Дать обзор по налоговой тайне и её цели.
2. Выяснить объём разглашения налоговой тайны.
3. Проанализировать случаи из практики НТД, связанные с налоговой тайной.
4. Исследовать знания служащих НТД о сохранении налоговой тайны.

По достижении цели дипломной работы выяснилось, что обязанность сохранения налоговой тайны является одним из лучших способов для создания и сохранения доверительных отношений между налоговым управляющим и налогоплательщиком. Регуляция налоговой тайны установлена преимущественно в законе о налогообложении. Служащие НТД знают о налоговой тайне скорее в общих чертах. Для улучшения ситуации можно примерно раз в год организовывать для служащих НТД обучения и информационные дни, также необходима последовательная работа по осведомлению вместе с описанием реальных ситуаций. Это можно осуществить, например, через служебную электронную почту или служебную информационную систему Intranet. Вдобавок к этому, сохранение налоговой тайны могло бы, вероятно, улучшить усиление внутреннего контроля НТД и дополнение 9-го пункта правил внутреннего распорядка НТД тем, что за нарушение налоговой тайны может быть предусмотрено помимо дисциплинарного наказания также и криминальное наказание согласно 157-му параграфу уголовного кодекса.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. *3-2-1-103-08 Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 9. detsembri 2008. a kohtuotsus OÜ LabelPrint hagi AS-i ESTOPRESS ja Eero Lattu vastu solidaarselt 2 000 000 krooni kahjuhüvitise saamiseks, AS-i ESTOPRESS vastu konkurentsi kahjustava tegevuse lõpetamiseks ning Eero Lattu vastu kohustamiseks mitte kasutama ning avaldama kolmandatele isikutele OÜ LabelPrint ärisaladusi*, kohtuasi nr 3-2-1-103-08, Riigikohtu Tsiviilkolleegium, RT III 2008, 51, 353, lõik 20.
2. *3-3-1-14-98 Riigi Maksuameti kassatsioonkaebuse läbivaatamine maksukorralduse seaduse § 20 kohaldamise asjas*, kohtuasi nr 3-3-1-14-98, Riigikohtu Halduskolleegium, RT III 1998, 13, 148.
3. Avaliku teenistuse seadus, 13.06.2012, jõustunud 01.04.2013 - RT I, 06.07.2012, 1 ... RT I, 26.03.2013, 5, § 55.
4. Birk, D., *Steuerrecht I*, 2. Auflage (München: Verlag C .H. Beck, 1994), S. 43.
5. *BLRT Marketex OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse toimingute (BLRT Marketex OÜ-le 27.08.2009 maksuotsusega nr 12.2-3/6538-1 määratud maksuvõla avaldamisel enne 30.09.2009) õigusvastaseks tunnistamise nõudes ning nõudes kohustada maksuhaldurit edaspidi hoiduma maksuvõla seadusevastasest avaldamisest*, haldusasi nr 3-09-2094, Tallinna Halduskohus, kohtuotsus, 02.12.2009, lõigud 10 ja 11.
6. *DeBesta Credit OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 18. märtsi 2010 maksuotsuse nr 12.2-3/5203-20 tühistamise nõudes*, haldusasi nr 3-10-1546, Tallinna Halduskohus, kohtuotsus, 21.01.2011, lõigud 12 ja 14.
7. Dejure.org, „Steuergeheimnis” <www.dejure.org/gesetze/AO/30.html> (14.04.2014).
8. Eesti Vabariigi põhiseadus, 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992 - RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 2, §-d 19, 24, 26, 31 ja 45.
9. Gerasimenko, N., *Nõukogu määrus (EMÜ) 2913-92 12. oktoober 1992 millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik* (Tallinn: Kirjastus Sky Laser Advertising Group, 2005), lk 27.
10. Haldusmenetluse seadus, 06.06.2001, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2001, 58, 354 ... RT I, 23.02.2011, 8, § 7.

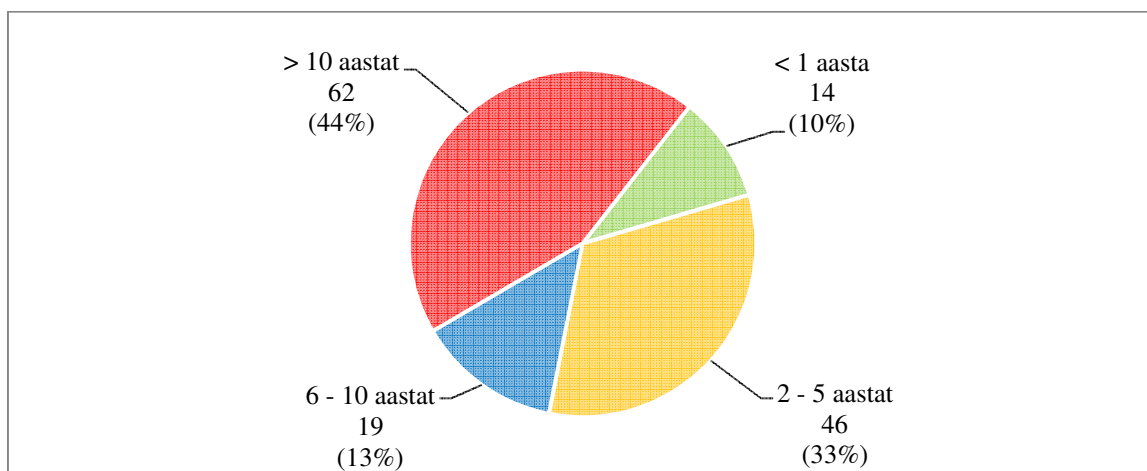
11. Isikuandmete kaitse seadus, 15.02.2007, jõustunud 01.01.2008 - RT I 2007, 24, 127 ... RT I, 30.12.2010, 11, §-d 4 ja 19.
12. *J. P kaebus, milles kaebaja taotleb tühistada 19.05.2008 Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskus otsus nr 12-4/411; kohustada maksuhalduri väljastama kaebaja seletustest koopia (kolmanda isiku 25.02.2008 suuliste seletuste protokoll); tunnistada õigusvastaseks Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse toiming, millega nõutakse kaebaja seletusi*, haldusasi nr 3-08-1185, Tallinna Halduskohus, kohtuotsus, 17.03.2009.
13. Karistusseadustik, 06.06.2001, jõustunud 01.09.2002 - RT I 2001, 61, 364 ... RT I, 26.02.2014, 6, § 157.
14. *Kiira Afanasjeva süüdistuses KarS § 157 järgi*, kriminaalasi nr 1-05-1705, Viru Maakohus, kohtuotsus, 24.09.2008.
15. Klein, F., *Abgabenordnung, 7.*, völlig neubearbeitete Aufl age (München: 2000), S. 122.
16. Konkurentsiseadus, 05.06.2001, jõustunud 01.10.2001 - RT I 2001, 56, 332 ... RT I, 05.07.2013, 9, § 63 lg 1.
17. Kopp, F., und Ramsauer, U., *Verwaltungsverfahrensgesetz. Kommentar*, 8. Auflage (2003), S. 423.
18. Krediidiasutuste seadus, 09.02.1999, jõustunud vastavalt §-le 142 - RT I 1999, 23, 349 ... RT I, 23.12.2013, 30, § 88 lg 1.
19. Kriminaalmenetluse seadustik, 12.02.2003, jõustunud 01.07.2004 - RT I 2003, 27, 166 ... RT I, 26.02.2014, 8, § 202 lg 7.
20. Kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus, 27.01.2011, jõustunud 01.09.2011 - RT I, 23.02.2011, 1, § 3 lg 4.
21. Костенко, М., *Налоговая тайна* (Москва: Издательство БЕК, 2003), стр. 1.
22. Käärats, E., *et al, Töölepingu seadus. Selgitused töölepingu seaduse juurde* (Kirjastus Juura, 2013), lk 56.
23. Lehis, L., *Maksuõigus*, 3., täiendatud ja muudetud trükk (Tartu: Kirjastus Juura, 2012), lk 67, 112 ja 113.
24. Lind, K., „Maksusaladus kehtivas õiguses”, 7 *Juridica* (2009), 455-464, lk 456, 459 ja 460.
25. Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud vastavalt §-le 170 - RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 26.02.2014, 6, § 14 lg 3, §-d 26-30 ja 56-58.
26. Naarits, V., andmed on edastatud elektronposti kaudu 13.03.2014.

27. OECD, „Glossary of Tax Terms” <www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T> (14.04.2014).
28. Pau, A., „Aivar Rehe: seadusemuudatused kaitsevad maksumaksjate õigusi”, <www.emta.ee/?id=2040> (14.04.2014).
29. Raamatupidamisuudised, „Maksuamet ja elektriettevõtted allkirjastavad koostöölepe”, (2013), <www.rup.ee/uudised/majandus-ja-ari/maksuamet-ja-elektriettev-tted-allkirjastavad-koostooleppe> (14.04.2014).
30. Rum, P., „Lepet rikkunud omavalitsused kaotasid õiguse e-andmetele”, <www.emta.ee/?id=23141&tpl=1026> (14.04.2014).
31. Tarbijakaitseseadus, 11.02.2004, jõustunud 15.04.2004 - RT I 2004, 13, 86 ... RT I, 31.12.2013, 7, § 18.
32. Tavits, G., *Avaliku teenistuse õiguslikud alused* (Tartu-Tallinn: Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2013), lk 27.
33. Tipke, K., und Lang, J., *Steuerrecht*, 17. völlig überarbeitete Auflage (Köln: 2002), S. 115, 116 und 778.
34. Tulundusühistuseadus, 19.12.2001, jõustunud 01.02.2002 - RT I 2002, 3, 6 ... RT I, 21.03.2014, 34, § 63 lg 1.
35. *V. L. kaebus Maksu- ja Tolliameti peadirektori 1. novembri 2011. a käskkirja nr 965-K seadusevastaseks tunnistamiseks, käskkirjaga määratud distsiplinaar karistuse tühistamiseks, kaebaja teenistusse ennistamiseks ning teenistusest sunnitult puudunud aja eest tasu väljamõistmiseks*, kohtuasi nr 3-3-1-14-13, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 10.04.2013, lõigud 9 ja 10.
36. Äriseadustik, 15.02.1995, jõustunud 01.09.1995 - RT I 1995, 26, 355 ... RT I, 21.03.2014, 21, § 186 lg 1, § 313 lg 1 ja § 325 lg 1.

LISA. AUTORI ANKEETKÜSITLUSE TULEMUSED

Küsimused koos vastustega:

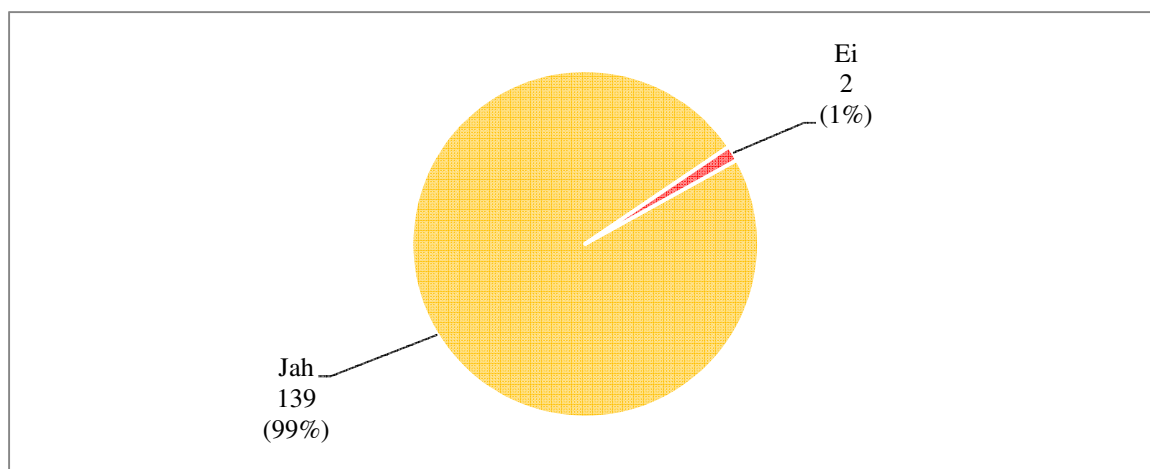
1. Milline on Teie tööstaaž MTA-s?



Joonis 1. Vastused 1. küsimusele.

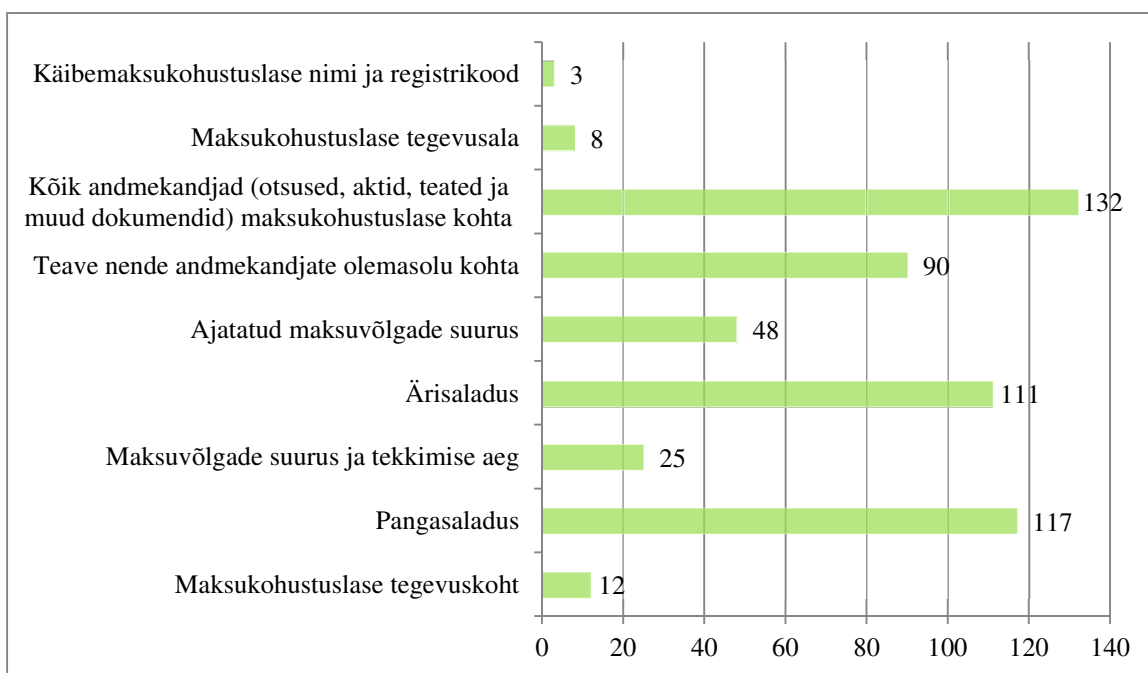
2. Kas Teie teate, mis on maksusaladus?

Eitava vastuse puhul küsimustik lõpeb, jaatava vastuse puhul küsimustik jätkub.



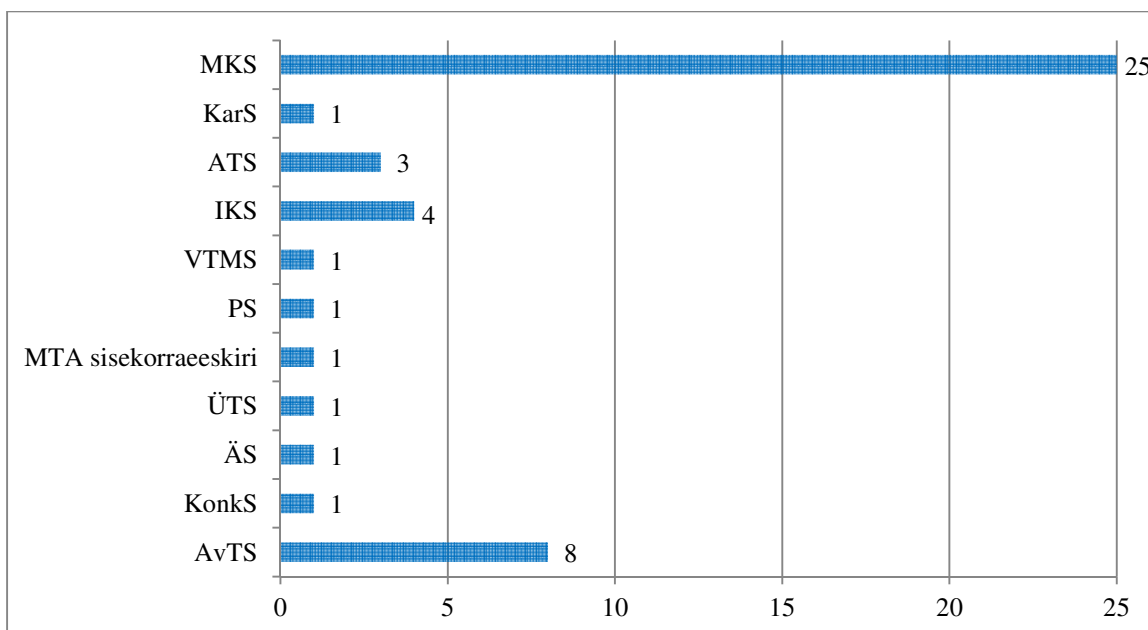
Joonis 2. Vastused 2. küsimusele.

3. Millised andmed kuuluvad maksusaladuse mõiste alla?



Joonis 3. Vastused 3. küsimusele.

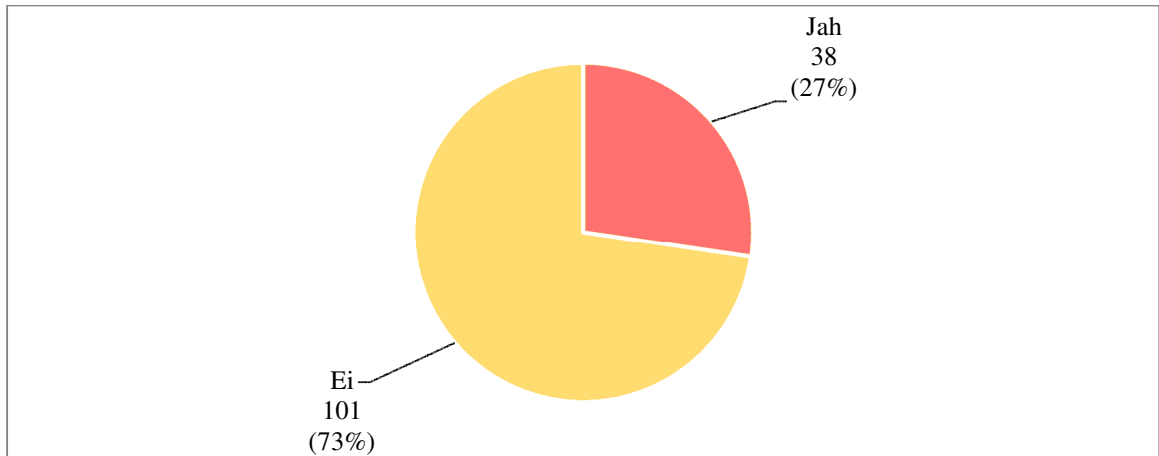
4. Nimetage õigusaktid, kus on reguleeritud otseselt või kaudselt maksusaladust.



Joonis 4. Vastused 4. küsimusele.

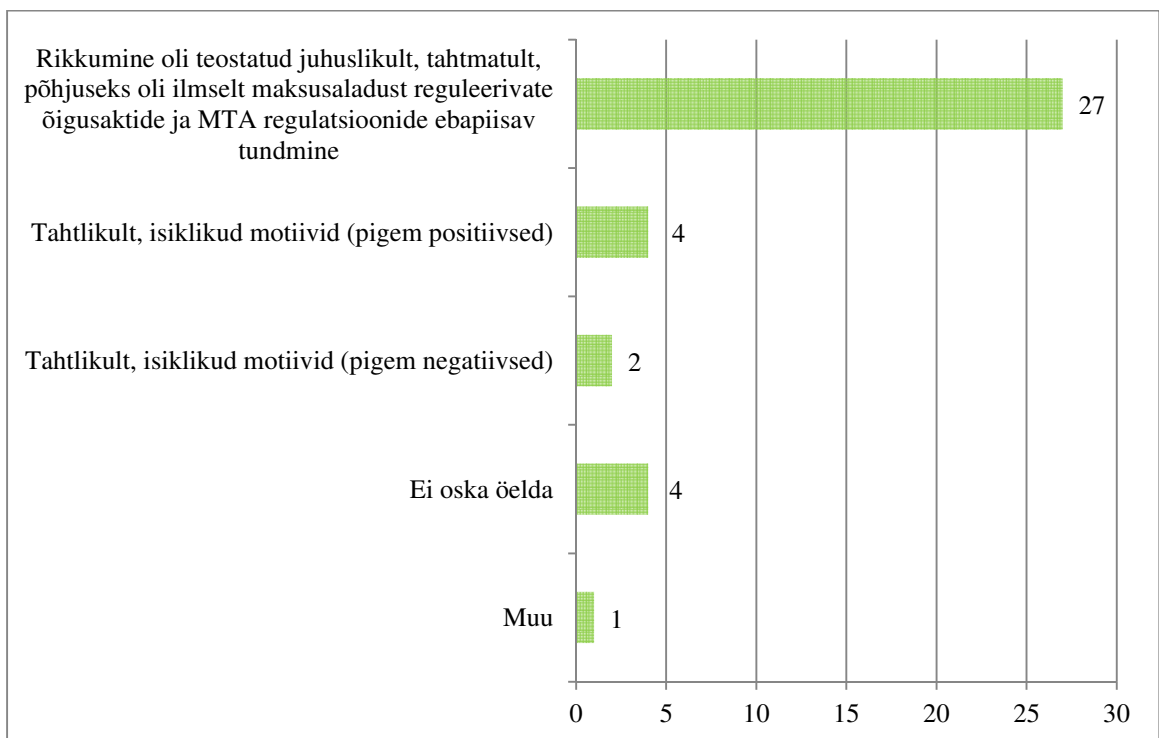
5. Kas Teie olete kunagi puutunud kokku maksusaladuse rikkumisega teiste MTA ametnike poolt?

Eitava vastusele järgneb kohe 7. küsimus, jaatava vastuse puhul küsimustik jätkub.



Joonis 5. Vastused 5. küsimusele.

6. Millest oli see rikkumine tingitud?

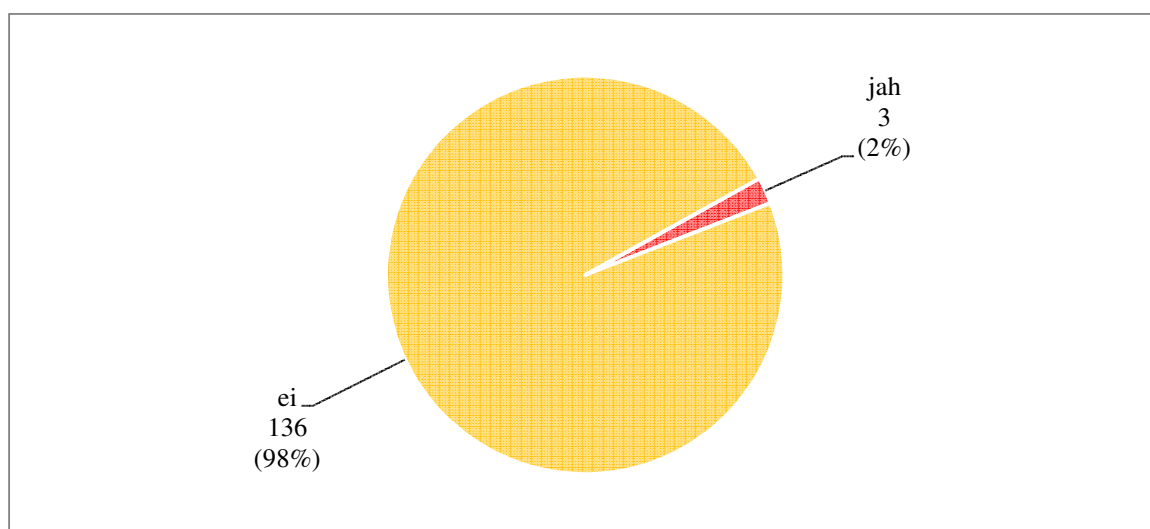


Joonis 6. Vastused 6. küsimusele.

Muu vastusena oli nimetatud järgmine: maksusaladus oli rikutud avalikus kohas lobisedes, pigem juhuslikult, kuid kindlasti oli isik teadlik vähemalt üldjoontes maksusaladuse regulatsioonist (1 vastaja).

7. Kas Teie olete kunagi ise MTA ametnikuna maksusaladust rikkunud?

Eitava vastusele järgneb kohe 9. küsimus, jaatava vastuse puhul küsimustik jätkub.



Joonis 7. Vastused 7. küsimusele.

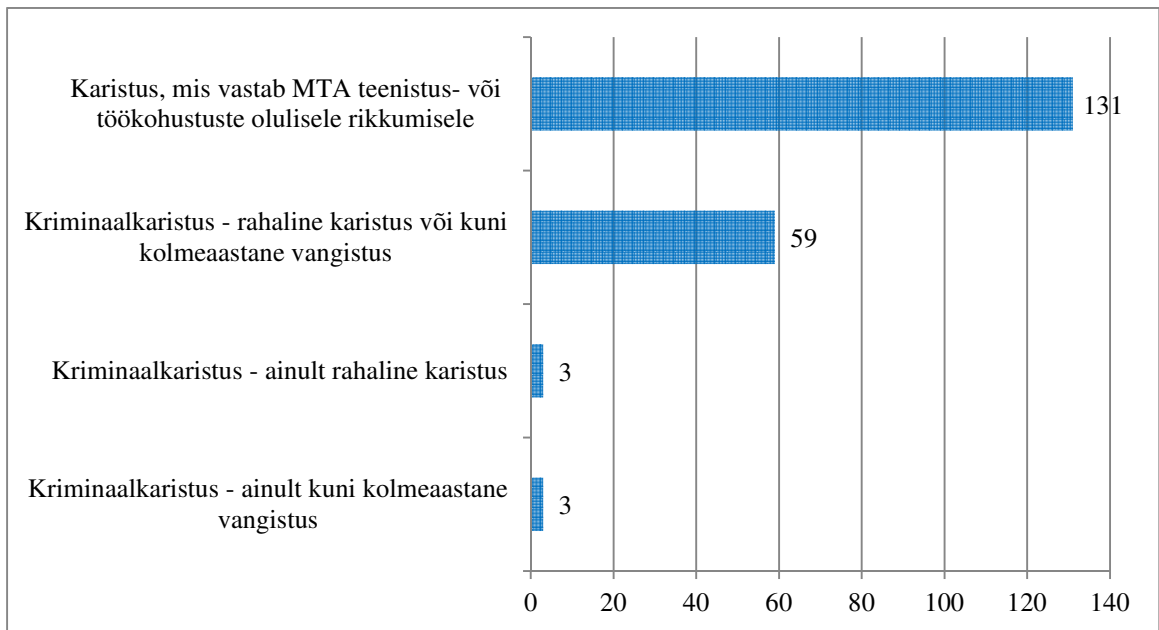
8. Millest oli see rikkumine tingitud?

Tabel 2. Vastused 8. küsimusele.

Vastus	Vastajate arv
Rikkumine oli teostatud juhuslikult, tahtmatult, põhjuseks oli ilmselt maksusaladust reguleerivate õigusaktide ja MTA regulatsioonide ebapiisav tundmine	1
Tahtlikult, isiklikud motiivid (pigem positiivsed)	0
Tahtlikult, isiklikud motiivid (pigem negatiivsed)	0
Muu	2

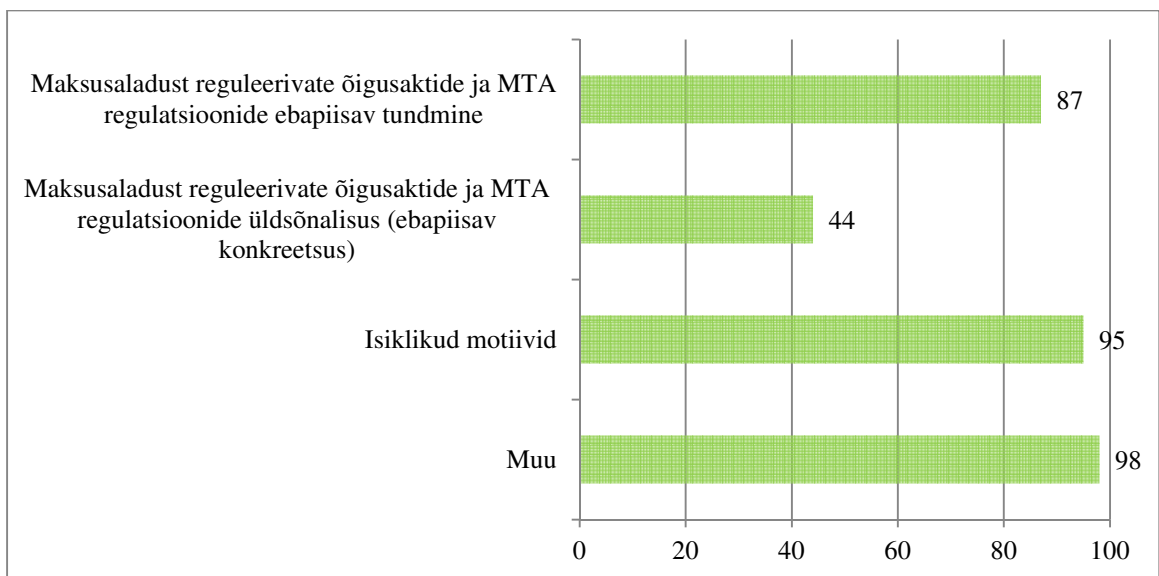
Muu vastusena oli nimetatud järgmine: maksusaladus oli rikutud juhi käsul (1 vastaja), maksusaladus oli rikutud lihtsalt muul põhjusel (1 vastaja).

9. Milline karistus võib kaasneda MTA ametniku poolt maksusaladuse rikkumisega?



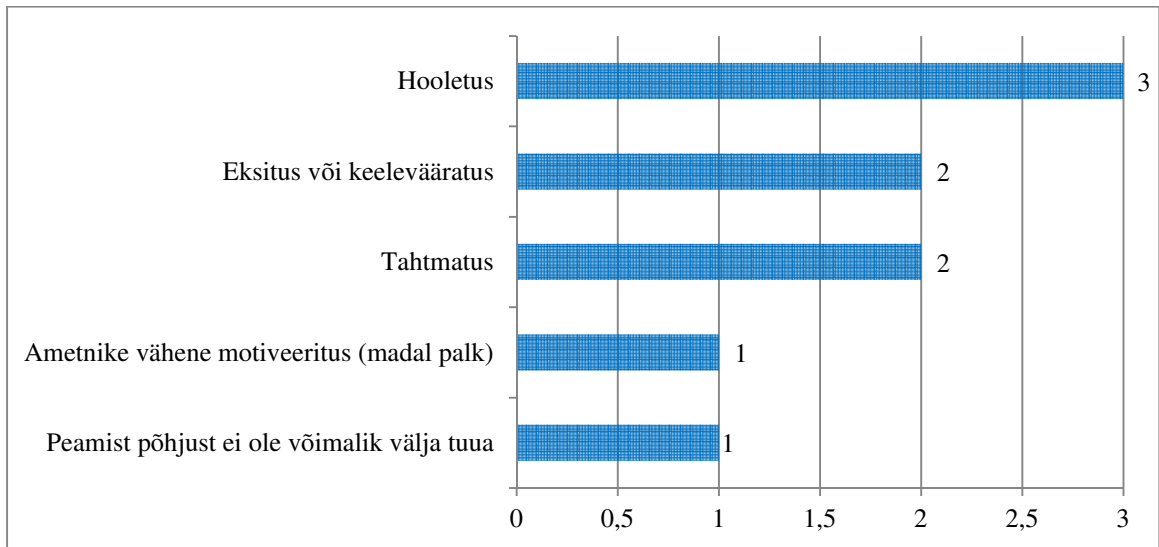
Joonis 8. Vastused 9. küsimusele.

10. Millistest võimalikest põhjustest on Teie hinnangul maksusaladuse rikkumine tavaliselt tingitud?



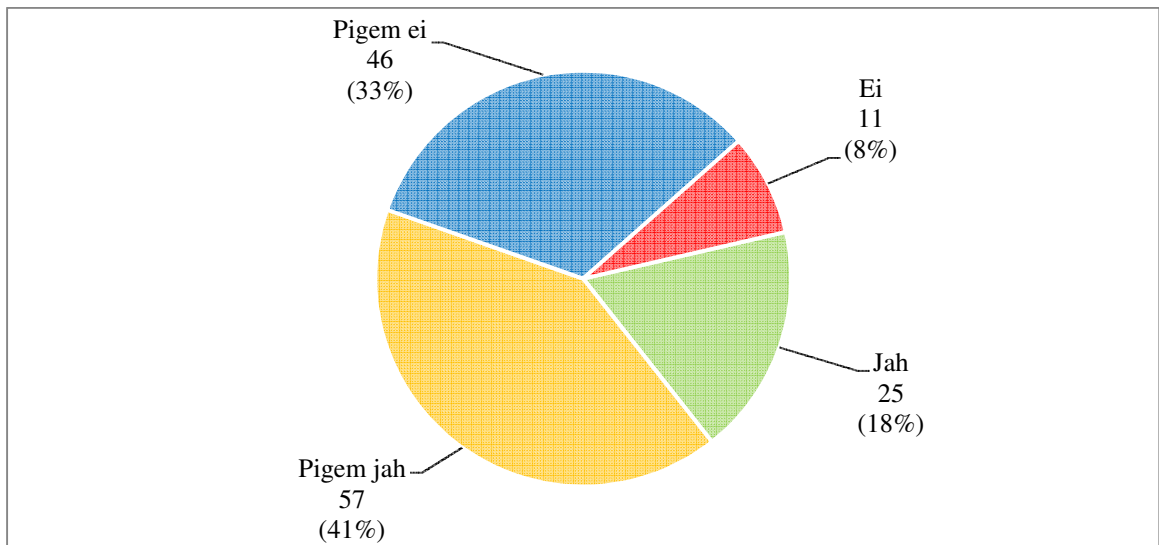
Joonis 9. Vastused 10. küsimusele.

Muu vastusena oli nimetatud järgmine:



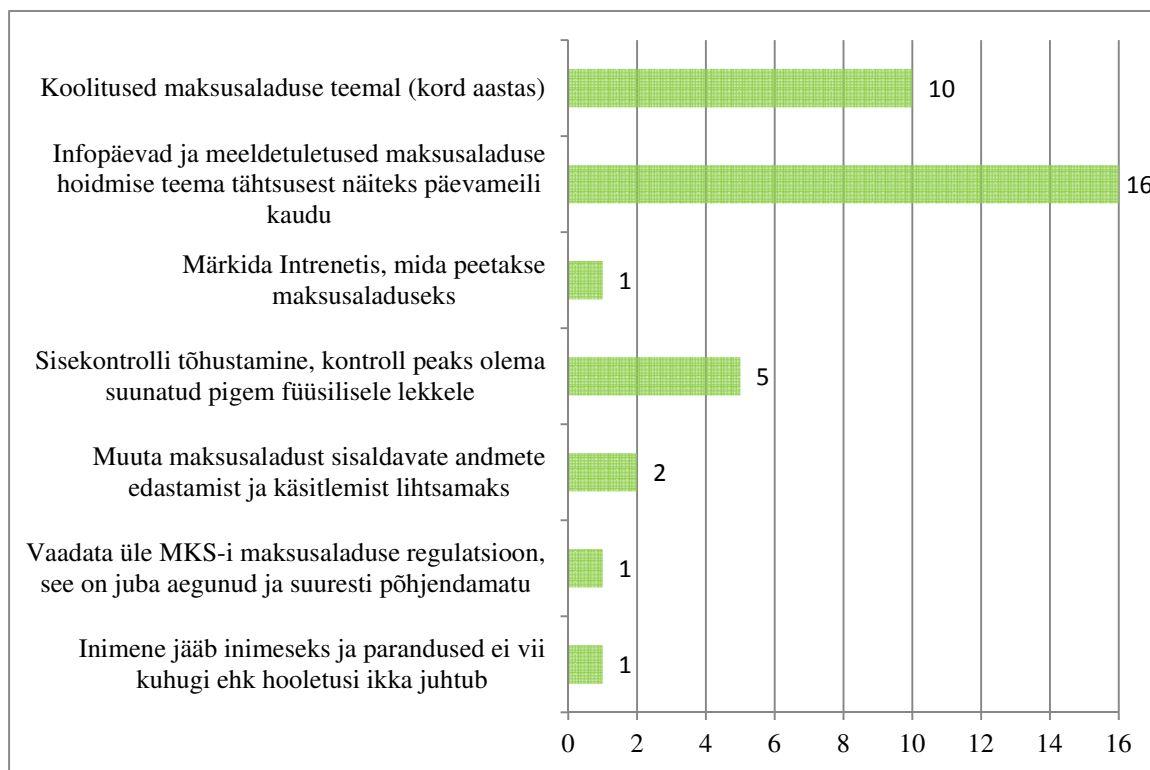
Joonis 10. Muud vastused 10. küsimusele.

11. MTA sisekorraeeskirja punkt 9 käsitleb maksusaladuse hoidmise kohustust. Kas Teie hinnangul antud punkti täiendamine infoga maksusaladuse rikkumise tagajärgede kohta (maksusaladuse rikkumine on karistatav ka kriminaalkorras KarS § 157 järgi) aitaks parandada maksusaladuse hoidmist MTA teenistussuhte ajal?



Joonis 11. Vastused 11. küsimusele.

12. Kas Teil on veel ettepanekuid, kuidas võiks parandada maksusaladuse hoidmist MTA teenistussuhte ajal?



Joonis 12. Vastused 12. küsimusele.