

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Ekaterina Morozova

FS090

MAKSUHALDURI VOLITUSED MAKSUKONTROLI
LÄBIVIIMISEL EESTI, SAKSAMAA, ROOTSI JA HOLLANDI
NÄITEL

Lõputöö

Juhendaja:

Anu Toomemägi, mag.iur

Tallinn 2012

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2012
Töö pealkiri: Maksuhalduri volitused maksukontrolli läbiviimisel Eesti, Saksamaa, Rootsi ja Hollandi näitel Töö pealkiri võõrkeeles: The powers of a tax auditor during a tax audit on the example of Estonia, Germany, Sweden and the Netherlands	
Töö autor: Ekaterina Morozova	Ei ole nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
Lühikokkuvõte: Lõputöö on koosneb 38 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 27 allikat. Lõputöö eesmärgiks on analüüsida Eesti ja Saksamaa, Rootsi ning Hollandi maksuhalduri volituste ulatust maksukontrolli läbiviimisel. Lõputöö kirjutamisel kasutatakse kvalitatiivset andmekogumismeetodit, täpsemalt Eesti, Saksamaa, Rootsi ning Hollandi erialakirjanduse ja vastavate õigusaktide analüüsi. Teise peatüki kirjutamisel kogutakse ja analüüsitakse maksuhalduri volitusi piiritlevat kohtupraktikat. Töös kasutatud andmetest ja analüüsist tulenevalt võib järeldada, et Eestis 80% keeruliste kontrollide puhul ei täida maksumaksja kaasaaitamiskohustust ja maksuhaldurile pandud tõendamiskoormus ei võimalda kaasaaitamiskohustuse mittetäitmisel kiire maksukontrolli läbiviimist. Autor tegi ettepaneku sarnaselt Saksamaa ning Hollandi tõendamiskoormuse jaotamisega vähendada Eesti maksuhalduri tõendamiskoormuse ulatust kontrollimenetluse käigus suurendades maksumaksja kohustust tõendama, et deklaratsioonis esitatud andmed on õiged.	
Võtmesõnad: maksukontroll, maksukohustuslane, maksukontrolli läbiviimise kestus, maksuhalduri volitused, tõendamiskoormus	
Võõrkeelsed võtmesõnad: tax audit, taxpayer, duration of tax audit, the powers of tax auditor, burden of proof	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja: Anu Toomemägi	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1. MAKSUHALDURI VOLITUSED MAKSUKONTROLI LÄBIVIIMISEL.....	6
1.1. Maksuhalduri volitused maksukontrolli läbiviimisel Eestis	6
1.2. Maksuhalduri volitused maksukontrolli läbiviimisel Saksamaal, Rootsis ja Hollandis .	12
2. MAKSUHALDURI VOLITUSTE ULATUS MAKSUKONTROLI LÄBIVIIMISEL	19
2.1. Maksuhalduri volituste ulatus maksukontrolli läbiviimisel Eestis	19
2.2. Maksuhalduri volituste ulatus maksukontrolli läbiviimisel Saksamaal, Rootsis ja Hollandis.....	26
KOKKUVÕTE	31
SUMMARY	33
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	34
LISA. MAKSUKONTROLI TÄHTAEGADE STATISTIKA.....	38

SISSEJUHATUS

Maksukontroll on maksude arvestamise ja tasumise õigsuse kontroll, mis on maksuhalduri üks peamistest ülesannetest. Maksuhaldur peab läbi viima maksukontrolli võimalikult kiirelt, lihtsalt ja efektiivselt, kuid selle põhimõtte järgimine sõltub maksuhaldurile antud volituste ulatusest maksukontrolli läbiviimisel. Maksuhaldurile antud volitused võivad riigiti erineda. Eestis on maksuhalduri volitused maksukontrolli läbiviimisel täpselt reguleeritud ja piiritletud läbi maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS), kuid reguleerimata jääb maksukontrolli läbiviimise tähtaeg.

Teema valikul sai määravaks autori huvi uurida maksuhalduri volituste ulatust. Lõputöö aktuaalsus seisneb selles, et viimasel ajal on esinenud probleeme maksukontrolli mõistliku tähtaja ületamisega ja MKS ei sätesta maksukontrolli läbiviimise tähtaega.

Uurimisprobleem seisneb selles, et praktikas võib maksukontroll venida pikaks perioodiks, mis on vastuolus maksukontrolli läbiviimise lihtsa, kiire ja efektiivse põhimõttega. Pikk menetlus kulutab nii maksuhalduri kui maksumaksja ressursse. Maksukontrolli läbiviimisel seisneb maksuhalduri ülesanne selles, et veenduda maksumaksja poolt arvestatud maksusumma õigsuses ning vajab maksumaksja kaasamist kontrollimenetlusse. Juhul, kui maksumaksja eirab kaasaaitamiskohustuse täitmist, on maksuhalduri toimingute hulk suurem maksude arvestamise õigsuse kontrolli teostamiseks. Maksumaksja aga leiab, et pikk maksukontrolli kestus on tema jaoks koormav, kuna pikema perioodi jooksul jääb temale ebakindlus.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida Eesti ja Saksamaa, Rootsi ning Hollandi maksuhalduri volituste ulatust maksukontrolli läbiviimisel.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgnevad uurimisülesanded:

1. Välja tuua põhilised maksuhalduri volitused maksukontrolli läbiviimisel Eestis.

2. Välja tuua põhilised maksuhalduri volitused maksukontrolli läbiviimisel Saksamaal, Rootsis ja Hollandis.
3. Analüüsida maksuhalduri volituste ulatust maksukontrolli läbiviimisel Eestis.
4. Analüüsida maksuhalduri volituste ulatust maksukontrolli läbiviimisel Saksamaal, Rootsis ja Hollandis.

Antud lõputöö kirjutamisel kasutatakse kvalitatiivset uurimust, täpsemalt kvalitatiivset andmekogumismeetodit ehk tekstide ja muude dokumentide kogumist. Esimese peatüki kirjutamisel kogutakse ja analüüsitakse Eesti, Saksamaa, Rootsi ning Hollandi erialakirjandust ja vastavaid õigusakte. Teise peatüki kirjutamisel kogutakse ja analüüsitakse maksuhalduri volitusi piiritlevat kohtupraktikat.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimene peatükk käsitleb maksuhalduri volitusi maksukontrolli läbiviimisel. Esimene ja teine alapeatükid kirjeldavad vastavalt maksuhalduri põhilisi volitusi maksukontrolli läbiviimisel Eestis ja Saksamaal, Rootsis ning Hollandis. Võrreldavateks riikideks on valitud Saksamaa ja Rootsi põhjusel, et nimetatud riikide maksumenetlus on küllalt sarnane eesti menetlusega. Holland on võrdluse valitud põhjusel, et sealne maksuhalduri praktika on üldjoontes eelmainitustest erinev.

Teises peatükis analüüsitakse, võrreldavalt Saksamaa, Rootsi ning Hollandi maksukontrolli praktikaga, kuivõrd võimaldavad Eestis maksuhaldurile antud volitused kiire maksukontrolli läbiviimist. Teise peatüki esimene alapeatükk käsitleb maksuhalduri volituste ulatuse analüüsi maksukontrolli läbiviimisel Eestis ja teine alapeatükk käsitleb maksuhalduri volituste ulatuse analüüsi maksukontrolli läbiviimisel Saksamaal, Rootsis ning Hollandis.

Lõputöös kasutatakse eesti ja inglisekeelset erialakirjandust, Eesti Vabariigi seadusi, Riigikohtu lahendeid.

1. MAKSUHALDURI VOLITUSED MAKSUKONTROLI LÄBIVIIMISEL

1.1. Maksuhalduri volitused maksukontrolli läbiviimisel Eestis

Seadusega antud volitused ehk õigused, aitavad maksuhalduril saada teavet maksukontrollis tähendust omavate asjaolude kohta ning saavutada seeläbi maksukontrolli eesmärk. Maksukontrolli eesmärgiks on kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust ning jälgida, et makse tasutakse ja maksusoodustusi kohaldatakse seadusega sätestatud suuruses ja korras. Selleks, et maksukontroll toimuks võimalikult kiiresti ja vähekoormavalt, on oluline, et oma õigustest ja kohustustest oleksid teadlikud nii maksuhaldur kui ka maksumaksja.

MKS § 10 lg 3 kohaselt viib maksuhaldur kontrollimenetluse läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulusi ja ebamugavusi, järgides sealjuures haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse. Haldusmenetluse seaduse § 5 lg 4 täiendab, et menetlustoimingud tuleb läbi viia viivituseeta. Eestis eristatakse kahte liiki maksukontrolli - revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli. Need kontrolliliigid erinevad nii menetluslikult kui ka õiguslike tagajärgede poolest.¹ Sellest tulenevalt erinevad maksuhalduri volitused üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni raames. Erinev võib olla ka kontrollide kestus.

Üksikjuhtumi kontrolli käigus toimub juba enne kontrollimise algust teadaoleva asjaolu tuvastamine. Üksikjuhtumi kontrolliks võib olla näiteks sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse olemasolu tuvastamine. Üksikjuhtumi kontrolli esimeseks menetlustoiminguks on tavapärastel kirjalik pöördumise kontrollitava poole informatsiooni saamiseks ja/või dokumentide esitamiseks, milleks võivad olla näiteks kontrollitava perioodi käibemaksuarvestust kajastavad raamatupidamise pearaamatu kontode väljavõtted, ostu- ja müügiarved, kassa- ja pangadokumendid.² Korraldus dokumentide esitamiseks on kohustusliku iseloomuga, mis

¹ Maksu- ja Tolliamet, „Kontrolli hea tava“ (2010), <www.emta.ee/public/ko/KONTROLLI_HEA_TAVA18.08.2010.doc> (07.01.2012), lk 5.

² Maksu- ja Tolliamet, „Revidendi käsiraamat“, juhendmaterjal (2008), lk 43.

annab maksuhaldurile õigust rakendada sunnivahendeid, kui maksumaksja ei täida korraldust. Samas on andmete ja dokumentide kogumine maksumaksja jaoks ajamahukas ja ebaseeldiv protsess, mistõttu võib maksumaksja korraldust vaidlustada. Maksuhalduril on oluline järgida korralduste andmisele esitatud reegleid, sest menetluslikud vead võivad anda aluse haldusakti tühistamiseks.

Korraldusega määratletakse kontrollitav maks, eksporditoetused või valdkonnad, maksustamisperiood, üksikjuhtumi menetlustoimingu algus ja toimumiskoht.³ MKS § 46 lg 2 kohaselt peab korraldus või teine haldusakt olema kirjalik ning põhjendatud. MKS § 46 lg 4 sätestab, et korraldusele peab olema lisatud viide haldusakti vaidlustamise võimaluste, tähtaja, korra ja koha ning haldusakti täitmata jätmisega kaasnevate sanktsioonide ning muude tagajärgede, sealhulgas sunniraha või asendustäitmise kulude tasumise võimaliku kohustuse kohta. Antud viite lisamata jätmise võib maksuhaldurile kaasa tuua korralduse tühistamise kohtus. MKS § 61 lg 3 tulenevalt annab maksuhaldur kolmandalt isikult teabe nõudmiseks korralduse, kuhu märgitakse maksukohustuslase nimi, kelle maksuasjaga seoses teavet kogutakse, ning kolmanda isiku poole pöördumise põhjus. MKS § 61 lg 2 kohustab maksuhaldurit pöörduma, enne kolmandalt isikult teabe nõudmist, maksukohustuslase enda poole. Nimetatud kohustus kehtib nii üksikjuhtumi kontrolli kui ka revisjoni puhul ning mõjutab mõlemate kontrolliliikide kestuse tähtaega, kuid kohustuse järgimata jätmise võib kaasa tuua aluse korralduse tühistamiseks.

Üksikjuhtumi kontrolli puhul võib menetlustoiminguid läbi viia ette teatamata. MKS § 72 lg 3 alusel ei teatata ette vaatluse läbiviimisest kiireloomulistel juhtudel või kui etteteatamine võib ohustada vaatluse eesmärgi täitmist või kui maksuhalduril ei õnnestunud vara omaniku või valdaja elu- või asukohta kindlaks teha. Selline toimimisviis on vajalik eelkõige juhtudel, kus maksuhalduri riskianalüüsi tulemusel võib eeldada, et tulevasest vaatlusest maksukohustuslasele teada andmine tähendaks kas vaatlusele tuleva tegevuse lõpetamist enne vaatluse algust või ohustaks objektiivsete tõendite kogumist. Näiteks ehitusplatside, taksode peatuskohtade, vabaõhuürituste, turuplatside jne vaatlemine, millest ette teavitamine ei võimalda tõenäoliselt majandustegevust vaadelda selliselt, nagu see oleks olnud võimalik ilma

³ Maksu- ja Tolliamet, „Revidendi käsiraamat“, juhendmaterjal (2008), lk 43.

ette teatamata. Kui vaatluse läbiviimiseks ei esitatud kirjalikku korraldust, on maksukohustuslasel õigus nõuda tagantjärele vaatluse kirjalikku põhjendamist.⁴

MKS § 72 lg 1 tulenevalt puudub maksuhalduril õigus sooritada vaatluse käigus läbiotsimist, avada lukustatud ruume või panipaiku ning siseneda eluruumi selles elavate isikute tahte vastaselt, ka juhul, kui neis toimub isiku majandus- või kutsetegevus. Põhiseadus sätestab konkreetsed alused, mille puhul võib läbiotsimine olla põhjendatud üksnes kuriteo tõkestamise või tõe välja selgitamise eesmärgil kriminaalmenetluses.⁵ MKS § 72 lg 5 sätestab maksuhalduri volitusi vaatluse läbiviimisel, milleks on spetsialistide, ekspertide kaasamine, dokumentidest väljavõtete, koopiade tegemine, fotografeerimine vm viisil olustiku jäädvustamine, kaardistamine, vara inventuur, dokumentide äravõtmine.

Maksuhaldurile antakse võimalus koguda vaatluse raames ammendavat teavet – seega täiendatakse MKS § 72 lg 5 sätestatud maksuhalduri õiguste loetelu õigusega küsitleda kõiki vaatluse ajal vaatluse objektil viibivaid isikuid. Nimetatud õigus on piiratud vaatluse eesmärgi ja mõttega. Vaatluse eesmärk peab MKS § 72 lg 3 kohaselt olema märgitud kirjalikus korralduses, mis esitatakse maksukohustuslasele vaatluse läbiviimiseks.⁶ Vaatluse eesmärgi saavutamiseks ei saa põhjendada maksuhalduri volituste kuritarvitamist. Seega on tähtis, et kõik vaatluse toimingud oleks teostatud volituste piirides.

Üksikjuhtumi kontrollina on käsitletavad füüsilise isiku kontroll, etteteatamata maksuhalduri kontrollid, käibemaksu tagastusnõuete kontroll, maksumaksja konkreetsete tehingute kontroll seonduvalt teatud äriühinguga, teatud kauba/teenusega, teatud objektiga, teatud perioodiga. Silmas tuleb pidada seda, et üksikjuhtumi kontrolli raames on lubatud nõuda ainult kindlaksmääratud hulgas dokumente.⁷ Kontrollitava perioodi valikul tuleb arvestada, et maksusumma määramise aegumise tähtaeg on 3 aastat ning tahtliku maksusumma tasumata jätmise korral 6 aastat. MKS § 98 lg 4 sätestab, et pärast aegumistähtaja möödumist ei või selles asjas maksuotsust teha ega muuta või kehtetuks tunnistada selles maksuasjas varem tehtud maksuotsust. Maksuotsus on tehtud aegumistähtaja jooksul, kui see on postiteenuse

⁴ Rahandusministeerium, „Maksukorralduse seaduse seletuskiri“ (2011), <<http://www.fin.ee/maksundus>> (22.01.2012), § 72 lg 3

⁵ *Supra nota*, § 72.

⁶ *Ibid*, § 72 lg 5.

⁷ Maksu- ja Tolliamet, „Revidendi käsiraamat“, juhendmaterjal (2008), lk 33.

osutajale üle antud enne aegumistähtaja möödumist.⁸ Erinevuseks revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli vahel on see, et revisjoni puhul peatub maksusumma määramise aegumine alates revisjoni alustamise päevast kuni revisjonitulemuste põhjal tehtud maksuotsuse kättetoimetamise päevani või kui revisjoni tulemusel ei avastatud maksukohustust muutvaid asjaolusid, siis sellekohase kirjaliku teate kättetoimetamise päevani.⁹ Käibemaksu tagastusnõuete kontroll on ainus kontrolliliik Eestis, mille täitmise pikim tähtaeg on piiratud 90 kalendripäevaga.¹⁰

Revisjoni eesmärk on maksukohustuslase tegevuse terviklik ja kõikehõlmav kontroll. Revisjoni käigus selgitatakse välja kõik revideeritava maksukohustusega seotud asjaolud, sealhulgas nii maksukohustust suurendavad kui ka vähendavad asjaolud.¹¹ MKS §-s 73 on toodud maksuhalduri õigus kontrollida revisjoni raames kõiki maksukohustuslase majandustegevusega seotud dokumente, kaupu, materjale, vara, teenuseid. Maksuhaldur peab maksukohustuslasele revisjonist revisjonikorraldusega ette teatama vähemalt seitse päeva enne revisjoni algust. Revisjonikorralduses tuleb määratleda kontrollitav maks, maksustamisperiood, revisjoni tähtaeg ning revisjoni läbiviiva ametniku nimi. Revisjonikorralduses ei pea maksuhaldur põhjendama revisjoniobjekti valikut.¹² Kuigi revisjoni tähtaeg peab olema enne revisjoni algust määratletud, sätestab MKS § 75 lg 3, et vajadusel võib revisjoni tähtaega põhjendatud korraldusega pikendada.

Revisjonikorraldust ei toimetata kätte enne revisjoni algust ainult juhul, kui on kahtlust, et etteteatamine võib ohustada revisjoni eesmärki. Revisjoni eesmärk loetakse ohustatuks, kui maksuhalduril on põhjendatud alus kahtlustada, et revisjonist etteteatamise korral maksukohustuslane takistab juurdepääsu enda majandus- või kutsetegevusega seotud dokumentidele või esemetele, hävitab, võltsib või kahjustab muul viisil dokumente või esemeid.¹³ Siinkohal tuleb silmas pidada, et revisjoni puhul etteteatamise nõue on rangem

⁸ Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 57, 358 ... RT I, 22.12.2011, 38, § 98 lg 4.

⁹ Maksu- ja Tolliamet, „Revidendi käsiraamat“, juhendmaterjal (2008), lk 34.

¹⁰ Käibemaksuseadus. – RT I 2003, 82, 554, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2004, 41, 278 ... RT I, 20.12.2011, 2, § 34 lg 2.

¹¹ Pilv, A., Kergandberg, E. ja Lentsius, M., Maksumenetlus (Tartu: Äripäeva Kirjastus, 2006), lk 86.

¹² L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: 2009, lk 170.

¹³ Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 57, 358 ... RT I, 22.12.2011, 38, § 75 lg 2.

kontrolli koormavuse tõttu. Revisjonist etteteatamata jätmise ainsaks põhjuseks saab olla revisjoni eesmärgi ohustamine.

Erinevalt üksikjuhtumi kontrollist, on revisjoni puhul MKS § 80 kohaselt maksuhalduril kohustus enne revisjoniakti koostamist läbi viia revisjoni lõppvestlus. Lõppvestluse käigus informeeritakse maksukohustuslast revisjoni tulemusest ja arutatakse maksukohustuslasega vaieldavaid asjaolusid ning võimaldatakse tal anda nende kohta seletusi. Lõppvestluse eesmärk on ennekõike püüda lahendada võimalikke lahkarvamusi enne haldusakti andmist, et vähendada hilisemate vaidluste mahtu. Lõppvestlusega realiseeritakse maksukohustuslase ärakuulamisõigus ja kaasaaitamiskohustus.¹⁴

Kontrolli lõpus koostab maksuhaldur akti, milles tuuakse ära kõik kontrolli käigus tuvastatud maksustamise seisukohast tähendust omavad faktilised ja õiguslikud asjaolud. Revisjoni puhul koostatakse revisjoniakt, üksikjuhtumi kontrolli puhul üksikjuhtumi kontrollakt. Kontrollakti kättetoimetamisest alates algab kulgema eriarvamuse esitamise tähtaeg. Eriarvamuse näol tagab maksuhaldur maksukohustuslase ärakuulamisõiguse. Maksukontrollis on enamikul juhtudel tegemist maksuhalduri algatatud menetlusega, mis lõpeb koormava haldusakti väljaandmisega, mistõttu on ärakuulamisõiguse tagamine väga oluline. Pärast kontrollaktis märgitud eriarvamuse või vastuväidete esitamise tähtaja möödumist koostab maksuhaldur maksuotsuse. Juhul, kui kontrolli käigus ei ole tuvastatud maksukohustust muutvaid asjaolusid, lõpeb kontroll kirjaliku teatega. Kirjaliku teate võib maksukohustuslasele anda kontrollakti asemel samuti siis, kui kontrolli käigus on tuvastatud maksukohtust vähendavad asjaolusid.¹⁵ Ärakuulamisõiguse mittevõimaldamine ja eriarvamuse esitamise võimaluse mitteandmine on maksuhalduri volituste rikkumine.

Revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli käigus võib maksuhaldur saata maksukohustuslasele ja kolmandatele isikutele haldusakte. Dokumentide kättetoimetamine on reguleeritud MKS §-s 54. Kui seadus ei nimeta kohustuslikku kättetoimetamisviisi, siis võib maksuhaldur ise valida sobiva viisi. Haldusaktide kättetoimetamisega loetakse see jõustunuks, millest omakorda sõltub akti vaidlustamise tähtaeg. Dokumendi võib kätte toimetada ka maksukohustuslase esindajale. Dokumente võib adressaatidele kätte anda allkirja vastu või kätte toimetada posti

¹⁴ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: 2009, lk 172

¹⁵ Maksu- ja Tolliamet, „Revidendi käsiraamat“, juhendmaterjal (2008), lk 68

teel või elektrooniliselt. Kui dokumenti ei ole muul viisil võimalik kätte toimetada, siis avaldatakse see väljaandes Ametlikud Teadaanded.¹⁶ Dokumentide kättetoimetamisest sõltuvad edasised maksukontrolli toimingud, seega on kättetoimetamise reeglitest kinnipidamine väga tähtis. Näiteks ei saa maksuhaldur rakendada sunnivahendeid korralduse mittetäitmise eest, kui ta ei suuda tõendada, et korraldus oli adressaadile kätte toimetatud.

Dokumentide kättetoimetamisel tuleb teha vahet, kas adressaadiks on füüsiline või juriidiline isik, kuna füüsiliste ja juriidiliste isikute suhtes kehtivad veidi erinevad kättetoimetamise reeglid. Juriidilisele isikule registrisse kantud aadressil lihtkirjana saadetud dokument loetakse kättetoimetatuks, kui on möödunud viis päeva selle saatmisest Eesti piires. Tähtkirjana saadetud dokument loetakse kättetoimetatuks, kui postiteenuse osutaja on selle nimetatud aadressil üle andnud või jätnud teate tähtkirja saabumise kohta. Juriidilise isiku puhul eeldatakse, et neil tuleb rohkem kokku puutuda ametlike kirjade saamise ja saatmisega ning juriidiline isik näitab ise üles aktiivsust temale adresseeritud kirjade kättesaamiseks. Füüsilise isiku puhul tuleb kindlasti tuvastada dokumendi kättesaamine. Lihtkirja puhul on maksuhalduril kohustus vaidluse korral tõendada, et kiri on adressaadini jõudnud. Füüsilistele isikutele on antud õigus esitada maksuhaldurile suhtlemiseks rahvastikuregistri aadressist erinev aadress, mida maksuhaldur peab aktsepteerima.¹⁷

Maksuhalduril on õigus tagada maksumaksja mitterahalisi kohustusi sunniraha ja asendustäitmisega. Sunnirahaga tagatakse sellist kohustust, mida kohustatud isik peab täitma isiklikult. MKS § 67 lg 1 alusel võib määrata sunniraha kohustuste tähtaegse täitmata jätmise korral. Nendeks kohustusteks on teabe esitamine, asjade ja dokumentide ettenäitamine jne. Kuid sunniraha ei saa määrata tagantjärele – näiteks kui dokumendid on esitatud määratud tähtpäevast hiljem. MKS § 91 võimaldab rakendada sunniraha juhul, kui maksukohustuslane ei ole õigeaegselt esitanud maksudeklaratsiooni või selle parandust. Asendustäitmine on ette nähtud MKS §-s 71 seoses mõõturite ja tõkendite paigaldamisega. Sunniraha ja asendustäitmine on haldusõiguslikud sunnivahendid, mitte karistused.¹⁸ Maksukontrollis

¹⁶ Huberg, M., Uusorg, M., Kuusik, G. ja Lehis, L. „Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega“, 3. köide, Kommentaarid (Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2009), lk 42.

¹⁷ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: 2009, lk. 145.

¹⁸ Huberg, M., Uusorg, M., Kuusik, G. ja Lehis, L. „Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega“, 3. köide, Kommentaarid (Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2009), lk 54.

kasutatakse sunniraha määramist näiteks korralduse täitmise tagamiseks: esitada dokumente või ilmuda seletuste andmiseks maksuhalduri ametiruumidesse.

MKS § 67 lg 3 kohaselt ei või sunniraha suurus teabe, asjade ja dokumentide esitamata jätmise eest esimesel korral ületada 640 eurot, teisel korral 2 000 eurot ning kokku ei või sellesama kohustuse täitmisele sundimiseks ületada 2 640 eurot. Asendustäitmise ja sunniraha seaduse § 3 lg 3 kohaselt kasutatakse kohustuse täitmise tagamiseks leebeimat sunnivahendit ja -määra, mis eelduste kohaselt on tõhusaimad. Haldusorgan peab valima sunnivahendi, mis isikut võimalikult vähe kahjustades sunnib teda täitma talle ettekirjutusega pandud kohustust. See tähendab, et enne sunnivahendi valikut peab maksuhaldur kaaluma, milline on sobivaim sunnivahend- arvestada tuleb maksumaksja isikut, tema maksukuulekust ning kaasaaitamiskohustuse täitmise ulatust. Kehtib eeldus, et kui isik on seni olnud seadusekuulekas maksumaksja, siis ei ole tema suhtes õigustatud sunniraha maksimummäära rakendamine.

Kokkuvõtvalt saab öelda, et maksuhalduri põhiliseks volituseks maksukontrolli läbiviimisel Eestis on õigus pöörduda maksumaksja poole dokumentide esitamiseks ja teabe andmiseks. Kui maksumaksja ei esita dokumente ja ei anna teavet, võib maksuhaldur pöörduda kolmandate isikute poole. Kolmandate isikute poole pöördumisel on oluline jälgida, et enne kolmandatelt isikutelt teabe nõudmist, peab maksuhaldur küsima sama teavet maksumaksjalt endalt. Korralduse mittetäitmise puhul on maksuhaldurile antud õigus rakendada sunnivahendeid, milleks on sunniraha või asendustäitmine.

1.2. Maksuhalduri volitused maksukontrolli läbiviimisel Saksamaal, Rootsis ja Hollandis

Maksuhalduri volituste reguleerimine maksukontrolli läbiviimisel kuulub iga riigi pädevusse, tulenevalt sellest võivad maksuhalduri volitused riigiti erineda. Saksamaa maksuhalduril on kohustus kontrollida maksutagastuse õigsust ja teha kindlaks, kas raamatupidamis- ning maksukohustused on täidetud. Saksamaal eristatakse viit maksukontrolli liiki: üksikkontroll, üldkontroll, kokkuvõtlik kontroll, erikontroll ja teised kontrollid.

Üksikkontroll käsitleb maksutagastusi. Esmalt kontrollitakse, kas deklaratsioonid on täielikud või vajavad parandusi. Maksuhaldur võib vajadusel taotleda maksumaksjalt lisaandmete esitamist ja viia läbi täiendavat kontrolli. Üksikkontroll ei piirdu raamatupidamisdokumentide ja kirjete ning teiste nõutavate dokumentide kontrolliga. Lisaks võib esitada küsimusi teistele seotud ettevõtetele ja ametiasutustele. Kui üksikkontrolli raames ei ole võimalik maksustamisel tähendust omavaid asjaolusid välja selgitada, algatatakse üldkontroll.¹⁹

Üldkontroll käsitleb raamatupidamisdokumentide, -kirjete ja teiste dokumentide täielikku kontrolli ning tavaliselt hõlmab kolme järjestikuse aasta perioodi. Mõnedel juhtudel võib üldkontroll hõlmata ainult ühe maksustamisperioodi. Maksuhaldur peab üldkontrolli läbiviimisest ette teatama, märkides ära kontrolli perioodi ja kontrollitavad maksud, millele on maksumaksjal õigus esitada vastuväide.²⁰

Kolmandaks kontrolli liigiks Saksamaal on kokkuvõtlik kontroll. Nimetatud kontrolliliik hõlmab tavaliselt ühe maksustamisperioodi ja läbiviidavad kontrollitoimingud on piiratud. Kokkuvõtlik kontroll on üldkontrolli lihtsustatud vorm. Erinevus üldkontrolli ja kokkuvõtliku kontrolli vahel on selles, et kokkuvõtliku kontrolli puhul ei ole vaja läbi viia lõppvestlust ja tutvustada kontrollakti maksumaksjale. Kokkuvõtliku kontrolli tingimuseks on see, et maksumaksjat tuleb parandustest ja maksukohustuse muutmisest teavitada enne, kui maksuotsus on talle saadetud. Kui kokkuvõtliku kontrolli läbiviimisel selgub, et kontrolli toimingutest ei piisa, võib algatada üldkontrolli. Aga kui kokkuvõtlik kontroll on lõpetatud ja maksuotsus tehtud, ei saa enam sama maksustamisperioodi ja sama maksuliiki kontrollida ei kokkuvõtliku kontrolli raames ega üldkontrolli raames.²¹

Erikontrolli aluseks võib olla kas teadaolev asjaolu või üks maksuliik. Nimetatud kontrolli läbiviimisel kehtivad samad reeglid kui üldkontrolli puhul. Erinevus üldkontrollist seisneb selles, et erikontrolli läbiviimine ei välista hiljem sama maksuliiki sama maksustamisperioodi kontrolli läbiviimist üld- või kokkuvõtliku kontrolli raames.²²

¹⁹ Intra-European Organisation of Tax Administrations, „Tax auditing in Germany“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 88.

²⁰ *Supra nota*, p 89.

²¹ *Ibid*, p 89.

²² *Supra nota*, p 90.

Teiseks kontrolliks käsitletakse kontrolli, mis ei ole seotud raamatupidamisdokumentide kontrolliga, näiteks kriminaaluurimus, dokumentide ülevaatus ettevõttes, tegevuskoha vaatlus, käibemaksukohustuslase kontroll kohapeal.²³

Maksumaksjal on kohustus maksukontrolli käigus esitada terviklikku ja usaldusväärset teavet, mis mõjutab tema maksukohustust. Maksumaksjal ei ole õigust teabe esitamisest loobuda. Kui maksumaksja siiski jätab tähtsust omava teabe esitamata, on maksuhalduril õigus määrata karistus teavitamiskohustuse täitmata jätmise eest. Sarnaselt Eesti regulatsiooniga kehtib Saksamaal põhimõte, mille kohaselt ei pea maksumaksja teavet esitama, kui seda kasutatakse tema vastu kriminaalmenetluses. Sarnaselt Eestiga on reguleeritud pöördumine kolmanda isiku poole teabe saamise eesmärgil: kolmanda isiku poole võib pöörduda alles siis, kui maksumaksja ise loobub teabe esitamisest.²⁴

Maksuhalduril on õigus kohustada maksumaksjat maksukontrollis osalema, sh täitma korraldust ja esitama dokumente, kasutades selle jaoks sunnivahendeid. Lubatud sunnivahenditeks Saksamaal on sunniraha, asendustäitmine maksumaksja kulul ja otsese sunni rakendamine. Viimast kasutatakse siis, kui maksumaksja ei ilmu seletuste andmiseks. Sunnivahendite rakendamisel peab maksuhaldur jälgima proportsionaalsuse põhimõtet.²⁵ Sunniraha maksimummäär Saksamaal on 25 000 eurot.²⁶

Sarnaselt Eestiga ei ole Saksamaal reguleeritud maksukontrolli läbiviimise tähtaeg. Küll aga tuleb arvestada maksusumma määramise aegumisega. Maksusumma määramise aegumistähtaeg Saksamaal on 5 aastat. Maksusumma tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmise korral on maksusumma määramise aegumistähtaeg kümme aastat.²⁷

Maksukontrollist tuleb Saksamaal ette teatada 14 päeva enne maksukontrolli algust väikeste ja keskmiste ettevõtete puhul ning 4 nädalat enne maksukontrolli algust suurte äriühingute puhul. Maksumaksjat tuleb kontrolli käigus teavitada avastatud asjaoludest ja enne kontrolli lõppu

²³ Intra-European Organisation of Tax Administrations, „Tax auditing in Germany“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 91.

²⁴ *Supra nota*, p 50.

²⁵ *Ibid*, p 76.

²⁶ The Fiscal Code of Germany, promulgated on 1.10.2002, last amended on 8.12.2010, <http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/basic_law_for_the_federal_republic_of_germany.pdf> (21.03.2012), Section 329.

²⁷ *Supra nota*, Section 169 d 2.

läbi viia lõppvestlust. Lõppvestlus peab olema läbi viidud ühe kuu jooksul peale kontrollitoimingute lõppemist. Sellega teostatakse maksumaksja õigust olla ära kuulatud.²⁸

Rootsis on maksukontrolli puhul oluline suurendada maksumaksjate maksukuulekust ja teha kindlaks, et makse tasutakse õiges suuruses. Rootsi maksukontrolli eesmärkideks on juhtida maksumaksja tähelepanu vigadele ja ebakorrektsusele ning teatada sellest maksumaksjale, et ta saaks vältida tulevikus sarnaseid vigu. Nimetatud eesmärk omab peamiselt ennetavat iseloomu. Teiseks maksukontrolli eesmärgiks Rootsis on rakendada mõjutusvahendeid, mis motiveeriksid maksumaksjat täitma oma maksukohustust. See on maksukontrolli sunnipool.²⁹ Kui maksumaksja tunneb, et läbiviidav maksukontroll on tõhus ja efektiivne, paraneb tema suhtumine maksusüsteemi.

Rootsis võib maksukontroll hõlmata ühe või mitu maksu kontrolli kestusega ühest kuust mitme aastani. Rootsis eristatakse kolme erinevat maksukontrolliliiki sõltuvalt maksukontrolli ulatusest. Esimeseks liigiks on dokumentaalne maksukontroll. Nimetatud kontrolliliik on kõige lihtsam ja tavalisem maksukontroll, mida viiakse läbi maksuhalduri ametiruumides. Dokumentaalne maksukontroll teostatakse olemasolevate dokumentide alusel, kontrolli raames ei ole kohustuslik maksumaksjaga ühendust võtta. Kui maksumaksjaga ühenduse võtmine on vajalik, piisab kirjavahetusest või telefonikõnest.³⁰

Maksukontrolli eriliigiks Rootsis on maksuhalduri visiit, mis omab kindla eesmärgi ja on laiem kui dokumentaalne maksukontroll. Maksuhalduri visiit tähendab maksumaksja tegevuskoha vaatlust. Maksuhalduri visiidi tulemuse fikseerimiseks puuduvad kindlad standardid, piisab kui on tehtud vajalikud märkmed. Maksuhalduri visiidi võib algatada maksutagastuse kontrollimiseks. Maksumaksja peab nõustuma maksuhalduri visiidiga ja sellega ei tohi maksumaksjat liigselt koormata.³¹

Raamatupidamisdokumentide kontroll on kolmas Rootsis rakendatav maksukontrolliliik. Ehkki kontrolli võib läbi viia nii ettevõttes kohapeal kui ka maksuhalduri ametiruumides,

²⁸ Intra-European Organisation of Tax Administrations, „Tax auditing in Germany“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 101.

²⁹ Osihn, L., „Tax auditing in Sweden“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 21.

³⁰ *Supra nota*, p 28.

³¹ *Ibid*

eelistatakse kontrolli läbiviimist ettevõttes. Raamatupidamisdokumentide kontrollist peab maksuhaldur maksumaksjat ette teatama, sest ette teatamata raamatupidamisdokumentide kontrolli läbiviimine on keelatud.³²

Rootsi maksuhaldur teatab maksumaksjale maksukontrolli läbiviimisest ette maksukontrolli korraldusega, milles märgitakse maksukohustuslase nimi, maksukontrolli eesmärk, maksukontrolli läbiviidava maksuhalduri nimi. Tavaliselt viivad maksukontrolli Rootsis läbi kaks või enam revidenti, kellest üks on vastutav ametnik. Sarnaselt Eesti regulatsiooniga, on ka Rootsis maksukontroll piiratud maksuhalduri ja maksumaksja kohustustega. Maksukontrolli tuleb läbi viia koostöös kontrollitava ettevõttega arvestades äriühingu huvidega. Maksuhalduril on õigus tutvuda kõigi maksumaksja äritegevusega seotud dokumentidega. Kui nimetatud dokumendid on maksuhaldurile üle antud, vastutab ta nende mitteavalikustamise eest.³³

Juhul, kui maksumaksja ei täida maksukontrolli raames oma kohustusi: ei esita dokumente või takistab maksuhalduri tegevust, võib maksuhaldur rakendada sunnivahendeid. Sunniraha on Rootsis kõige leebem sunnivahend ja seda tuleb rakendada enne teiste sunnivahendite rakendamist. Enne sunniraha määramist peab maksuhaldur kindlaks tegema, et maksumaksja või kolmanda isiku käsutuses on vajalikud dokumendid olemas. Samuti tuleb enne sunniraha määramist anda isikule võimalust esitada dokumente vabatahtlikult. Maksumaksja peab olema sunniraha määramise võimalusest ette teatatud. Rootsis ei ole seadusega sätestatud sunniraha ülemmäära. Sunniraha määramisel peab maksuhaldur arvestama maksumaksja maksevõimelisust.³⁴

Hollandis eristatakse kuut maksukontrolli liiki: raamatupidamisdokumentide üldkontroll, osaline kontroll, kiirkontroll, tegevuskoha vaatlus, juhatause liikme vastutuse kontroll, lõpliku maksukohustuse kontroll. Raamatupidamisdokumentide üldkontroll on äriühingu fiskaalkülje materiaalne ja tehniline kontroll, mille eesmärgiks on tuvastada ühe maksutagastuse

³² Osihn, L., „Tax auditing in Sweden“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 21.

³³ *Supra nota*, p 17.

³⁴ *Ibid*, p 25.

vastuvõetavus. Osaline kontroll tähendab samuti raamatupidamisdokumentide kontrolli, mille eesmärgiks on tuvastada ühe või mitme maksutagastuse vastuvõetavuse.³⁵

Kiirkontrolli käigus tehakse kindlaks, kas maksumaksja raamatupidamisdokumentides kajastatud informatsioon langeb kokku kolmandatelt isikutelt saadud informatsiooniga. Kiirkontroll ei hõlma raamatupidamisdokumentide kontrolli. Kiirkontrolli käigus tuvastatud asjaolud võivad olla aluseks raamatupidamisdokumentide üldkontrolli algatamiseks.³⁶

Tegevuskoha vaatlus on äritegevuse vahetu vaatlus, mille eesmärgiks on koguda fakte, mis näitavad ettevõtte tegeliku hetkesituatsiooni, nagu näiteks teha kindlaks, kui palju töötajaid on hetkel ettevõtte tegevuskohal. Kogutud andmeid kasutatakse aluseks raamatupidamisdokumentide üldkontrolli läbiviimisel. Nende andmete põhjal otsustatakse, kas on vaja viivitamatult raamatupidamisdokumentide üldkontrolli läbi viia või mitte.³⁷

Juhatuse liikme vastutuse kontrolli eesmärgiks on teha kindlaks, kas ettevõtte juhatuse liiget võib pidada vastutavaks ettevõtte maksukohustuste eest, kui ettevõtte ise ei ole võimeline oma kohustusi täitma.³⁸

Lõpliku maksukohustuse kontroll kehtib tööjõu sisseostmise puhul. Lõpliku maksukohustuse kontrolli eesmärgiks on teha kindlaks, kas töövõtjat võib määrata vastutavaks kui alltöövõtja ei täida oma maksu kinnipidamiskohustust ja ei maksa tulu- ning sotsiaalmaksu.³⁹

Hollandis on informatsioon peamine maksu määramise alus. Eesmärgiga vältida situatsiooni, kus maksu määramiseks vajalik informatsioon jääb maksuhaldurile tundmatuks, on maksuhaldurile antud kindlad volitused, mis annavad talle õiguse vajaliku informatsiooni kogumiseks. Antud volitused on mõjutatud Hollandi kultuurist ja maksusüsteemist ning on ajaga muutunud.⁴⁰ Maksukontrolli läbiviimisel tuleb Hollandis arvestada maksukonsultantide

³⁵ Kamerling, R.N.J. and Putten, J.A.M. „Tax auditing in the Netherlands“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 54.

³⁶ *Supra nota*, p 54.

³⁷ *Ibid*

³⁸ *Supra nota*

³⁹ *Ibid*

⁴⁰ Intra-European Organisation of Tax Administrations, „Tax Auditing Approach of the Tax Administration in the Netherlands“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 3.

eripositsiooniga. Maksukonsultantidel on õigus hoida kindlat informatsiooni salastatuna, näiteks rahandusnõuanne, mida nad on oma kliendile andnud.⁴¹

Kõik maksukohustust puudutavad asjaolud peavad olema tutvustatud maksumaksjale niipea kui võimalik. Maksukontrolli lõpus tuleb läbi viia lõppvestlus, kus maksumaksjale tutvustatakse veelkord kõik maksukontrolli käigus tuvastatud asjaolusid. Lõppvestluse käigus on oluline ära kuulata maksumaksja arvamus maksukontrolli käigus tuvastatud asjaolude kohta. Maksukontroll lõpeb kontrollaruande maksumaksjale kättetoimetamisega.⁴²

Juhul, kui maksumaksja ei täida oma kohustusi maksukontrolli raames, on Hollandis ette nähtud halduskaristus. Halduskaristust rakendatakse juhul, kui maksumaksja või kolmas isik ei täida oma kohustust esitada andmeid ja raamatupidamisdokumente. Nimetatud rikkumiste eest on ette nähtud rahaline karistus - kuni 4 500 eurot. Hollandis on karistatav selline maksumaksja käitumine, kui ta ei tee maksuhalduriga koostööd eesmärgiga venitada maksukontrolli kestust.⁴³

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et Saksamaal, Rootsis ja Hollandis maksuhaldurile antud volitused maksukontrolli läbiviimiseks on sarnased Eestis maksuhaldurile antud volitustega. Põhiliseks maksuhalduri volituseks maksukontrolli läbiviimisel on õigus nõuda maksukontrollis tähendust omavate dokumentide esitamist ja küsida suulisi selgitusi nii maksumaksjalt kui kolmandatelt isikutelt. Dokumentide esitamine ja selgituste andmine moodustavad maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse. Käsitletud riikides on maksuhalduril õigus kaasaaitamiskohustuse täitmata jätmisel või teabe ja dokumentide esitamata jätmisel, tagada kohustuse täitmist sunnivahendite rakendamisega. Saksamaal on ette nähtud kaks sunnivahendi liiki: sunniraha ja asendustäitmist, Hollandis ja Rootsis võib haldussunnivahendina kasutada vaid sunniraha. Märkimist väärib see, et sunnivahendi maksimummäärad on suuremad kui Eestis Saksamaal ulatudes kuni 25 000 euroni ja Rootsis, kus vastav piirmäär puudub.

⁴¹ Kamerling, R.N.J. and Putten, J.A.M. „Tax auditing in the Netherlands“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 37.

⁴² *Supra nota*, p 58.

⁴³ *Ibid*, p 50.

2. MAKSUHALDURI VOLITUSTE ULATUS MAKSUKONTROLI LÄBIVIIMISEL

2.1. Maksuhalduri volituste ulatus maksukontrolli läbiviimisel Eestis

Maksukontrolli kestus sõltub maksuhalduri volituste ulatusest ja maksumaksja kaasaaitamiskohustuse täitmisest. Juhul, kui maksumaksja ei täida kaasaaitamiskohustust, sõltub maksukontrolli läbiviimise kiirus maksuhalduri volituste ulatusest. Maksukontrolli puhul tekib olukord, kus maksumaksja huvi seisneb selles, et maksukontroll oleks läbi viidud nii kiiresti kui võimalik. Maksuhalduri huvi seisneb selles, et maksukontrolli läbiviimisel oleks saavutatud maksukontrolli eesmärk, milleks on kontrolli teostamine maksumaksja poolt arvestatud ja tasutud maksusumma üle. Sellest tulenevalt lähevad maksumaksja ja maksuhalduri arvamused lahku maksukontrolli läbiviimise tähtaja osas.

Maksukontrolli tähtaeg ei ole seadusega sätestatud. Seaduses määratlemata mõiste „maksukontrolli tähtaeg“ tähendab maksude arvestamise ja tasumise õigsuse kontrollimenetluse lõppemise tähtaega, mis loetakse saabunuks maksuotsuse või teate maksukohustuslase poolt kättesaamisel.⁴⁴ MKS § 10 lg 3 kohaselt viib maksuhaldur kontrollimenetluse läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi, järgides sealjuures haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse. Haldusmenetluse seaduse § 5 lg 4 täiendab, et menetlustoimingud tuleb läbi viia viivituseeta.

MKS § 98 lg 1 sätestab, et maksusumma määramise aegumistähtaeg on kolm aastat. Maksusumma tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmise korral on maksusumma määramise aegumistähtaeg kuus aastat. Aegumistähtaeg algab selle maksudeklaratsiooni esitamise tähtpäevast, mida ei esitatud või milles esitatud andmete alusel maksusumma valesti arvutati. MKS § 98 lg 4 alusel on maksuotsus tehtud aegumistähtaja jooksul, kui see on postiteenuse

⁴⁴ Pilv, A., Kergandberg, E. ja Lentsius, M., Maksumenetlus (Tartu: Äripäeva Kirjastus, 2006), lk 100.

osutajale üle antud enne aegumistähtaja möödumist. MKS § 99 lg 3 kohaselt peatub maksusumma määramise aegumine revisjoni ajaks, alates revisjoni alustamise päevast kuni revisjonitulemuste põhjal tehtud maksuotsuse kättetoimetamise päevani, või kui revisjoni tulemusel haldusakti ei anta, maksukohustuslasele revisjoniakti tutvustamise päevani.

Maksumaksja on arvamisel, et maksukontrolli õiguslik regulatsioon võimaldab maksuhalduril kontrollimenetlusega venitada ja juhul, kui kontrollimenetlus kestab üle kahe aasta, rõhutab, et selline maksukontrolli kestus osutub tema jaoks koormavaks. Maksumaksja liigset koormamist pikaajalise tähtajaga maksukontrolli puhul on rõhutatud mitmetes artiklites ja kohtulahendites. Advokaadibüroo Aivar Pilv vandeadvokaat Jaak Siim on arvamisel, et kui maksuhaldur ei vii menetlustoimingud läbi viivitusega ning kontrollimenetlus seetõttu venib, tuleb olukorda käsitleda maksuhalduripoolse õigusvastase viivitusega.⁴⁵ Riigikohtu halduskolleegium on hinnanud 10.04.2008.a. tehtud otsuses nr 3-3-1-3-08 maksukohustuslase suhtes läbiviidud revisjoni kestuse ebamõistlikult pikaks, kuna see oli kestnud vähemalt 2 aastat ja 10 kuud. Kohus leidis, et selline revisjoni kestus on juba iseenesest ebamõistlikult pikk. Üksnes erandina asjakohaste põhjenduste korral saab asuda seisukohale, et sellise kestuse korral pole tegemist õigusvastase venitamiselega. Riigikohus on eelviidatud lahendi p 9 käsitletud MKS 99 lg 1 p 3 tõlgendust, märkides, et viidatud normi eesmärk on kaitsta maksukohustuslast olukorras, kus talle ebasoodus aegumise peatumine põhjendamatult kestab. See norm sunnib maksuhaldurit tegema maksuotsuse hiljemalt samal aastal, kui toimus revisjoni lõppvestlus või tehti viimased revisjonitoimingud ja möödus või on möödunud maksusumma aegumise tähtaeg, hoolimata seejuures aegumise peatumise üldpõhimõttest.⁴⁶

Riigikohtu halduskolleegium on hinnanud 25.09.2008.a. otsuses nr 3-3-1-43-08, et kui revisjoni alustati 7. oktoobril 2002, revisjoni tulemuste põhjal tehti maksuotsus 27. juunil 2006 ehk revisjon on kestnud 2 aastat ja 8 kuud, siis selline revisjoni kestus on üldjuhul ebamõistlikult pikk. Samas otsuses on riigikohus astunud seisukohale, et olukorras, kus maksusumma määramise aegumine peatub revisjoni alustamise päevast kuni revisjoni

⁴⁵ Siim, J., „Maksukontroll ei tohi maksumaksjat ülemääraselt koormata“, <<http://www.apilv.ee/index.php?id=19&kid=308&aid=1>> (15.03.2012).

⁴⁶ AS Lampe kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 19. oktoobri 2007. a otsuse peale haldusasjas nr 3-05-661 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 18. juuli 2005. a maksuotsuse nr 12-5/270 tühistamiseks, asi nr. 3-3-1-3-08, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 10.04.2008 - RT III 2008, 17, 119, lõik 15.

tulemuste põhjal maksuotsuse kättetoimetamise päevani ning kus ükski seadus ei sätesta maksukontrolli läbiviimise pikimat lubatud tähtaega, koormab nii revisjoni ebamõistlik pikkus kui ka sellega seotud aegumise peatumine maksumaksjat ülemääraselt. Kui maksukontroll kestab ebamõistlikult kaua, siis jääb maksukohustuslasele põhjendamatult pikaks ajaks ebakindlus.⁴⁷

Maksu- ja Tolliameti (edaspidi MTA) selgituste kohaselt põhjustavad maksukontrolli läbiviimise tähtaja pikenemist kolm asjaolu: välismaale tehtud päringute vastuste ootamine, maksumaksjapoolne kaasaaitamiskohustuse mittetäitmine ja revidendi töökoormus, kuna ühel revidendil võib olla korraga mitu maksukontrolli. Välismaa maksuhaldurile päringute tegemine on aeganõudev toiming, millele võib kuluda mitu kuud. Eesti maksuhalduril on õigus saata liikmesriikidele järelepärimisi ning kohustus täita teistest liikmesriikidest saadud käibemaksualaseid järelepärimisi, mis on oma olemuselt kirjalik järelepärimine mõne teise Euroopa Liidu liikmesriigi maksuametnikule, mida edastatakse elektrooniliselt e-mailiga ning nende päringute vastamise tähtaeg on 3 kuud, korduvpäringute puhul on vastamise aeg 1 kuu.⁴⁸

Autor pöördus maksukontrolli tähtaja pikenemist kõige enam mõjuvate asjaolude väljaselgitamise eesmärgil maksukontrollide pikkust ning põhjuseid kajastava statistika saamiseks MTA poole. MTA statistika kohaselt on 2011 aastal läbiviidud 508 maksukontrolli, mis ei ole seotud käibemaksu enammakse kontrolliga ehk need kontrollid, millel ei olnud lõpptähtaega. 2011. aastal lõpetatud kontrollide, mis ei ole seotud käibemaksu enammakse kontrolliga, keskmiseks kestvuseks kujunes 225 päeva. 2011. aastal lõpetatud nn tähtajatute kontrollidest on kestnud kauem kui 2 aastat 17 kontrolli, mis moodustab 3% kõikidest lõpetatud kontrollidest. Maksuotsusega on lõpetatud 2011. aastal 45% läbiviidud kontrollidest. Deklaratsioonide parandatud 2011. aastal 32%-l juhul kontrollide puhul. Esitatud andmetest nähtub, et 18% kontrollidest on lõpetatud tulemita.⁴⁹ Tuleb märkida, et maksukontrolli lõppemisel tulemita on olemas kaks võimalikku põhjust. Üheks põhjuseks on maksusumma

⁴⁷ AS Magro-S kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 11. märtsi 2008. a otsuse peale haldusajal nr 3-06-1474 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 27. juuni 2006. a maksuotsuse nr 12-5/515 tühistamiseks, asi nr. 3-3-1-43-08, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 25.09.2008 - RT III 2008, 37, 250, lõik 8.

⁴⁸ Maksu- ja Tolliamet, „Revidendi käsiraamat“, juhendmaterjal (2008), lk 78.

⁴⁹ LISA. Maksukontrolli tähtaegade statistika.

õige arvestamine, mille tõttu ei ole maksude täiendav juurdemääramine põhjendatud. Teisel juhul, võib olla põhjuseks asjaolu, et maksumaksja ei ole täitnud kaasaaitamiskohustust – maksumaksja ise kas loobus dokumentide esitamisest või esitas valeandmeid ja kolmandatelt isikutelt maksukontrollis tähendust omavate andmete ja dokumentide saamine oli võimatu.

MTA statistikast tulenevalt on 2011. aastal on lõpetatud 70 maksukontrolli, mida MTA kontrolli keerukuse kriteeriumide kohaselt võib pidada keerulisteks kontrollideks. Siia kuuluvad kontrollid, mille raames koostööd maksumaksjaga võib pidada keeruliseks, s.h. kui maksumaksja ei täitnud kaasaaitamiskohustust, täitis osaliselt ja kasutas kontrolli venitamistaktikat, näiteks ei ilmunud lubatud ajal kohale, muutis oma ütlusi, ning kui maksumaksja takistas maksuhalduri tegevust esitades valeandmeid. Siia kuuluvad maksukontrollid, mis on kestnud kauem kui 2 aastat. Nimetatud kontrollidest on 80% lõpetatud maksuotsustega.⁵⁰ Järelikult keeruliste kontrollide puhul, mis nõuavad maksumaksja koostööd, 80% juhtudest ei täida maksumaksja kaasaaitamiskohustust.

Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus on sätestatud MKS §-s 56 lg 1, mille alusel on maksukohustuslane kohustatud maksuhaldurile teatama kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust. MKS §-s 56 lg 2 sätestab maksumaksja kohustust pidada arvestust maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta, andma seletusi, esitama deklaratsioone ja muid tõendeid ning säilitama neid seadusega ettenähtud tähtaja jooksul. MKS §-s 56 lg 3 tulenevalt ei või maksukohustuslane takistada maksuhaldurit menetlustoimingute sooritamisel. Juhul, kui maksukohustuslane on huvitatud kiires maksukontrolli läbiviimises peab ta aitama kaasa maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisele: esitama maksudeklaratsioone ja muid tõendeid, pidama õigusaktides sätestatud korras arvestust, säilitama dokumente, s.h. kaupade ja teenuste soetamist tõendavaid dokumente, ja ei tohi maksuhaldurit menetlustoimingute läbiviimisel takistada. Mida enam maksukohustuslane kaasaaitamiskohustust rikub, seda suurem koormus langeb maksuhaldurile, seda suurem on maksuhalduri kohustus need asjaolud välja selgitada, et tagada maksu maksmine isikute poolt, kes on kohustusi rikkunud.⁵¹

⁵⁰ LISA. Maksukontrolli tähtaegade statistika.

⁵¹ Rahandusministeerium, „Maksukorralduse seaduse seletuskiri“ (2011), <<http://www.fin.ee/maksundus>> (22.01.2012), § 56.

Maksumenetluse aluseks olevast uurimispõhimõttest tuleneb maksuhalduri tõendamiskoormus. Juhul, kui kogu tõendamiskoormus on maksuhalduril ja maksumaksja eirab kaasaaitamiskohustuse täitmist, kuid maksu määramise aluseks olevad dokumendid on maksukohustuslase enda käsutuses, on maksukontrolli kulg raskendatud, mis mõjutab maksukontrolli läbiviimise tähtaega. Sellises olukorras saab maksukontrolli läbiviimise tähtaega vähendada maksukohustuslane ise esitades maksuhaldurile õigeid dokumente ja andes nende kohta selgitusi. Maksuhaldur kasutades uurimispõhimõtet ei pruugi saavutada maksimaalset tulemust ning kontrollimenetlus ei saa jätkuda ilma maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuseta, mis põhjustab maksukontrolli läbiviimise venimist. Siit kohast võib rääkida maksuhalduri tegevuse takistamisest kui informatsiooni varjamisest maksuhalduri eest.

Tõendamise takistamiseks loetakse tõendamiseks mittekohustatud isiku tahtlikku tegu või tegemata jätmist, millega muudetakse tõendi esitamine selleks kohustatud isiku jaoks võimatuks. Kaasaaitamis- ja arvestuse pidamise kohustuse rikkumist tuleb käsitleda maksumaksjapoolse tõendamise takistamisena.⁵² MKS § 154 defineerib maksuhalduri tegevuse takistamiseks maksudeklaratsiooni, dokumentide, asjade või muu teabe tähtpäevaks esitamata jätmise, maksuhalduri juures enda registreerimata jätmise, maksuhaldurile valeandmete, teadvalt ebaõigete dokumentide esitamise, arvestuse pidamise nõuete eiramise, maksuhalduri korralduse täitmata jätmise või muul viisil maksuhalduri tegevuse takistamist. Karistuseks maksuhalduri tegevuse takistamise eest on rahaline trahv.

Riigikohtu halduskolleegium on oma lahendites nr 3-3-1-26-02 ja 3-3-1-39-04 selgitanud, et tulenevalt uurimispõhimõttest peab maksuhaldur välja selgitama tegeliku olukorra ja tuvastama kõik maksusuhtes olulised asjaolud, kogudes selleks vajaduse korral tõendeid omal initsiatiivil. Samuti lahendis nr 3-3-1-18-10 on Riigikohtu halduskolleegium rõhutanud, et juhul, kui maksuhalduril tekib kahtlus maksukohustuslase esitatud andmete õigsuses, kogub maksuhaldur täiendavaid tõendeid ning tuvastab kõik maksusuhtes olulised asjaolud. Uurimisprintsipiist lähtuvalt peab maksuhaldur näiteks tehingu toimumise või mittetoimumise tõendamiseks pöörduma teabe saamiseks tehingupartneri ja teiste kolmandate isikute poole,

⁵² Kähri, M., „Tõendamiskoormus maksumenetluses“. *Juridica* (2004), nr. 1, lk 5.

nõudma vajadusel lisateavet riigi- või kohaliku omavalitsuse asutuselt jne.⁵³ Selline menetluse kulg vajab rohkem maksuhalduri ressursse, s.h. aega. MKS § 150 lg 1 alusel läheb tõendamiskoormus üle maksumaksjale alles maksuteates või maksuotsuses määratud maksusumma vaidlustamisel. Seega on ametlikult tõendamiskoormuse üleminekuks maksumaksjale vajalik maksuotsuse väljaandmine, mis on kaasaaitamiskohustuse eiramisel problemaatiline, kuna maksuotsus peab vastama MKS § 46 lg 3 sätestatule, s.t. olema nii faktiliselt kui õiguslikult motiveeritud.

Maksuhalduri õiguseks maksukohustuslase poolt kaasaaitamiskohustuse mittetäitmisel on rakendada sunnivahendeid: asendustäitmist või sunniraha. Sunnirahaga tagatakse sellist kohustust, mida kohustatud isik peab täitma isiklikult. Sunniraha võib rakendada teabe, asjade ja dokumentide esitamata jätmise eest. Sunniraha rakendatakse juhul, kui isik ei täida kohustust tähtaegselt. Sunniraha rakendamise eelduseks on vastav hoiatus. MKS § 67 lg 1 kohaselt võib maksuhaldur kohustuste täitmise tähtaja määramisel teha hoiatuse, et kohustuse tähtjaks täitmata jätmise korral võidakse rakendada sunniraha. Kui nimetatud hoiatust ei ole tehtud, puudub maksuhalduril õigus rakendada sunniraha. Sunniraha määramisel tuleb järgida MKS §-s 136 sätestatud menetlus- või vorminõudeid. Juhul, kui maksukohustuslast on sunniraha rakendamise võimalusest hoiatatud ning ta jätab kohustuse tähtpäevaks täitmata, on sunniraha rakendamine õiguspärane. Sunniraha ei saa määrata juhul, kui isikul on seadusest tulenev õigus teabe andmisest keelduda ning ta on avaldanud soovi seda õigust kasutada. MKS § 64 kohaselt on võimalik isikul keelduda teabe andmisest, kui teabe andmine tähendaks enda või lähedase inimese õigusrikkumises süüditunnistamist. Teabe andmisest keeldumisest peab isik maksuhaldurit teavitama. MKS §-le 64 ei saa isik tugineda selleks, et takistada enda või mõne teise isiku maksude tasumise õigsuse kontrollimist. See tähendab, et isikul ei ole ei enda ega oma lähedaste huvides õigust teabe andmisest keelduda selleks, et maksuhaldur ei saaks tuvastada maksustamise seisukohast olulisi, eelkõige isiku maksukohustust suurendavaid asjaolusid.⁵⁴

⁵³ Lasva Liimpuidu AS kassatsioonkaebus Tartu Ringkonnakohtu 3. novembri 2009. a otsuse peale haldusajaj nr 3-08-2663 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 28. novembri 2008. a maksuotsuse nr 12-5/389 tühistamiseks, asi nr. 3-3-1-18-10, Riigikohtu halduskollegium, kohtuotsus, 05.05.2010 - RT III 2010, 22, 157, lõik 19.

⁵⁴ O. V. kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 18.11.2010 korralduse nr 12.2-3/4942-14 ning Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 26.11.2010 korralduse nr 12.2-3/4942-15 tühistamiseks ning

MKS § 67 lg 3 kohaselt ei või kohustuste täitmisele sundimiseks sunniraha suurus teabe, asjade ja dokumentide esitamata jätmise eest sellesama kohustuse puhul ületada esimesel korral 640 eurot, teisel korral 2 000 eurot ning kokku ei või sellesama kohustuse täitmisele sundimiseks ületada 2 640 eurot.

Maksukohustuslase poolt kaasaaitamiskohustuse mittetäitmisel võib maksuhaldur MKS § 94 lg-st 1 tulenevalt tuvastada tasumisele kuuluva maksusumma määramise aluseks olevad asjaolud hindamise teel. Hindamine on lubatud, kui maksu määramiseks vajalikud kirjalikud tõendid on puudulikud, ebapiisavad, mitteusaldusväärsed, hävinud või kadunud ja muude tõenditega ei ole võimalik maksukohustuse aluseks olevaid asjaolusid tuvastada. Kuid maksusumma määramiseks hindamise teel on eriti oluline koostöö maksumaksjaga. Juhul, kui kontrolli raames tähendust omavate tõendite saamine ei ole võimalik ning maksumaksja ei tee maksuhalduriga koostööd, ei pruugi maksuhaldur määrates maksusumma hindamise teel saavutada maksukontrolli õige tulemi. Näiteks võib tekkida olukord, kus maksusumma määramine hindamise teel toob maksumaksja jaoks kaasa väiksema maksukohustuse, kui peaks olema tegelikkuses ning selle tõttu kaasaaitamiskohustuse rikkumine on maksumaksja jaoks soodsam.

Kokkuvõtvalt saab väita, et MTA statistika kohaselt põhjustab maksukontrolli tähtaja pikenedamist 80% juhtudel kaasaaitamiskohustuse mittetäitmine. Tulenevalt maksumenetluse aluseks olevast uurimispõhimõttest, lasub kogu tõendamiskoormus, kaasaaitamiskohustuse mittetäitmisel, maksuhalduril kuni haldusakti väljaandmiseni. Selleks, et saavutada maksukontrolli eesmärki, peab maksuhaldur teabe saamiseks sooritama mitu toimingut: pöörduma tehingupartneri ja teiste kolmandate isikute poole, tegema järelepärimisi välismaa maksuhaldurile. MTA statistika kinnitab maksukontrollide venimise põhjusena peamiselt kaasaaitamiskohustuse rikkumist ning arvestades maksuhaldurile pandud tõendamiskoormuse ulatust, saab teha järelduse, et Eestis on maksuhaldurile maksukontrolli läbiviimiseks antud volituste ulatus ei võimalda kiire kontrolli läbiviimist. Tuginedes eeltoodule, tõuseb esile küsimus maksuhaldurile lasuva tõendamiskoormuse ulatuse sobilikkusest.

Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 18.11.2010 korralduse nr 12.2- 3/4942-14 täitmata jätmise eest täiendavate sunniraha korralduste tegemise keelamiseks, haldusasi nr. 3-11-171, Tallinna Halduskohus, kohtuotsus, 21.06.2011, lõik 25.

2.2. Maksuhalduri volituste ulatus maksukontrolli läbiviimisel Saksamaal, Rootsis ja Hollandis

Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni (EIÕK) art 6 lg 1 on sätestatud isiku õigus menetlusele mõistliku aja jooksul. Maksukontrolli efektiivne ja kiire läbiviimine sõltub paljus maksukohustuslase ja maksuhalduri vahelisest koostööst. Koostöö algab maksukohustuslase poolt vajalike andmete üleandmisega maksuhaldurile ning neid andmeid täpsustavate ütluste andmisega, mis tuleneb kaasaaitamiskohustusest. Kui maksumaksja ei täida kaasaaitamiskohustust, sõltub maksukontrolli efektiivsus maksuhalduri volituste ulatusest. Eriti oluliseks osutub, maksumaksja poolt kaasaaitamiskohustuse eiramisel, tõendamiskoormuse jaotamine ja selle ulatus. Tõendamiskoormuse jaotamine sarnaselt volituste andmisega kuulub iga riigi pädevusse ning võib riigiti erineda.

Saksamaa regulatsioon on Eesti regulatsiooniga sarnane, Saksamaal ei ole seadusega piiritletud maksukontrolli maksimaalset kestust. Arvestada tuleb maksusumma määramise aegumisega. Maksusumma määramise aegumistähtaeg Saksamaal on viis aastat. Maksusumma tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmise korral on maksusumma määramise aegumistähtaeg kümme aastat. Samuti näeb Saksamaa maksuseadus ette maksusumma määramise aegumise peatumist maksukontrolli läbiviimise ajaks.⁵⁵ Sarnaselt Eestiga võib Saksamaal maksukontrolli kestus pikeneda. Maksukontrolli tähtaeg võib ületada kolme aastat, mida peavad sealsed maksumaksjad ebamõistlikuks menetluse pikkuseks. Maksukontrolli läbiviimisel mõistliku tähtaja ületamise probleemi põhjusteks peetakse Saksamaal pikka seadusest tulenevat maksusumma määramise aegumise perioodi ja aegumise peatumise võimalust.⁵⁶ Samas on Saksamaal võrreldes Eestiga suurem võimalus sundida maksukohustuslast teavet ja dokumente esitama, sest Saksamaal võib määrata sunniraha kuni 25 000 euro suuruses summas. Kaasaaitamiskohustuse mittetäitmisel on Saksamaal ette nähtud maksuhalduri õigus määrata maksusumma hindamise teel. Maksusumma määramine hindamise teel on võimalus määrata makse vaatamata tõendite ebapiisavusele. Kui hindamise teel määratud maksusumma on arvatud valesti, suureneb maksumaksja tõendamiskohustus.

⁵⁵ The Fiscal Code of Germany, promulgated on 1.10.2002, last amended on 8.12.2010, <http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/basic_law_for_the_federal_republic_of_germany.pdf> (21.03.2012), Section 171 d 4.

⁵⁶ WTS World Tax Service, „Tax Audit Practice in Europe – Need for Reform in Germany?“ (2010), <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (15.03.2012), p 1.

Hindamise teel maksusumma määramisel võib maksuhaldur tugineda valdkonna keskmistele näitajatele.⁵⁷

Lisaks suuremale sunniraha maksimummäärale erineb Saksamaa tõendamiskoormuse jaotamine Eesti jaotamisest, mis motiveerib maksumaksjat täitma oma kaasaaitamiskohustust. Saksamaa maksumenetluses tunnustatakse põhilise tõendamisreeglina Rosenbergi normiteooria, et nii maksuhaldur kui maksukohustuslane peab tõendama temale soodsaid asjaolusid ning kannab tõendamise ebaõnnestumise riski. Olukorras, kus maksustamisel tähendust omavate asjaolude väljaselgitamine sõltub nii maksuhaldurist kui maksukohustuslasest, on tunnustatud maksuhalduri ja maksukohustuslase vaheline koostöö. Sellesisuline vastutus on omistatud mõlemale ja vastutuse jaotus omakorda põhineb kahel asjaolul: esiteks, kas tuvastamata fakt on maksukohustust tekitav, suurendav, vähendav või sellest vabastav ning teiseks, kas maksumenetluses tähendust omava fakti tõendatuks pidamise takistus tuleneb maksukohustuslase õigusvastasest kaasaaitamiskohustuse rikkumisest või mitte. Kui asjaolude väljaselgitamise takistus lähtub Rosenbergi normiteooria alusel tõendamiseks kohustatud isikust, siis on alus tõendamise põhireegli kohaldamiseks, vastasel korral piirduakse tõendamismäära vähendamisega. Olulisemaks tõendamismäära vähendamise juhtumiks on kaasaaitamiskohustuse rikkumine. Siinjuures kehtivad Saksamaal kõrvalekalded tõendamiskoormuse jaotuse regulatsioonist: näiteks maksustamisel tähendust omavate, kuid välismaal aset leidnud sündmuste tõendamise ja seal asuvate tõendusvahendite esitamise kohustus on asetatud maksukohustuslasele. Sellisel juhul arvestatakse tõendamiskoormuse jaotuse määramisel tõendi läheduse põhimõtet ehk reeglina on tõendi esitamiseks kohustatud isik, kellel on parem juurdepääs tõendile, teiste sõnadega isik kelle käes tõend asub.⁵⁸

Rootsi maksukontrolli õiguslik regulatsioon näitab, et maksukontrolli läbiviimise tähtaeg ei ole Rootsis seadusega sätestatud, kuid maksusumma määramine on piiratud kuue aastaga. Rootsi maksukontrolli õiguslikust regulatsioonist nähtub, et sealsele maksuhaldurile on antud õigus tagada isiku kohustuste täitmine sunniraha määramisega. Rootsis ei ole seadusega sätestatud sunniraha maksimummäära. Samuti on Rootsi maksuhaldurile antud õigus määrata

⁵⁷ Intra-European Organisation of Tax Administrations, „Tax auditing in Germany“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012, p 76.

⁵⁸ Kähri, M., „Tõendamiskoormus maksumenetluses“. *Juridica* (2004), nr. 1, lk 6.

maksusumma hindamise teel. Rootsi tõendamiskoormuse jaotamine sarnaneb Eesti omaga. Rootsi maksukontrolli õiguslik regulatsioon näeb ette tõendamiskoormuse üleminekut maksumaksjale, juhul kui maksukohustuslane leiab, et maksuhalduri poolt kontrolli tulemusena määratud maksusumma on vale. Tõendamiskoormuse üleminek on ettenähtud olukorras, kui maksukohustuslane ei esita kontrolli käigus dokumente või esitab valeandmeid. Rootsis ei pea maksuhaldur tuginema maksumaksja poolt esitatud dokumentidele olukorras, kus dokumentides eksisteerivad puudused ja on põhjendatud kahtlus, et esitatud dokumendid on valed. Maksuhaldur peab iga kontrolli puhul otsustama eraldi, kas puudused esitatud dokumentides on olulised ja piisavad selleks, et maksuhaldur saaks loobuda esitatud dokumente aluseks võtmisest maksusumma määramisel. Kui kahtlused on piisavad, on õigustatud maksusumma määramine maksumaksja poolt esitatud dokumente arvesse võtmata, näiteks määrama maksusumma hindamise teel või pöörduma lisatõendite saamiseks kolmandate isikute poole. Tõendamiskoormus on maksuhalduril selle hetkeni, kuni ta tõendab, et tehingut ei ole toimunud või tehing oli tühine. Kui maksuhalduri põhjendatud otsus on tehtud, läheb tõendamiskoormus üle maksumaksjale.⁵⁹

Hollandi maksumenetlus erineb mõningal määral Eesti, Saksamaa ja Rootsi maksumenetlusest. Hollandis rakendatakse maksukontrolli läbiviimisel nn „Horisontaalne monitooring“. See on programm, mille rakendamine maksukontrolli läbiviimisel on näidanud, et maksukohustuslase ja maksuhalduri omavahelise suhtlemise muutmine on võimalik ja maksukontrolli ühine lähenemine mõjutab maksukontrolli tulemust ning selle läbiviimise tähtaega positiivselt, sest selle raames läbiviidud maksukontrollide kestus on oluliselt lühem. „Horisontaalne monitooring“ eeldab vastastikust usaldust maksukohustuslase ja maksuhalduri vahel ning enda kohustuste täpset järgimist. Tähtis on see, et maksukohustuslasel ja maksuhalduril on võrdne positsioon. Programmi juures on olulised kaks aspekti: millised ootused on maksuhalduril ja maksumaksjal üksteise suhtes ning milliseid riske on pooled nõus võtma. Seadusekuulekas maksukohustuslane saab paljus kaasa aidata tema suhtes läbiviidava kontrollimenetluse kiirendamisele, olles kursis läbiviidava maksukontrolli eesmärgi,

⁵⁹ Osihn, L., „Tax auditing in Sweden“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 23.

menetlusõiguse põhimõtete ja maksuhalduri vajadustega. Arusaamatuste tekkimisel võib maksukohustuslane pöörduda maksuhalduri poole.⁶⁰

Kui maksukohustuslane ei osale kontrollimenetluses, on hollandi maksuhaldurile antud õigus tagada isiku kohustuste täitmine sunniraha määramisega, mille maksimummääraks on 4 500 eurot. Enne sunniraha määramist peab maksuhaldur kindlaks tegema, et maksumaksja või kolmanda isiku käsutuses on vajalikud dokumendid olemas. Hollandi maksuhalduri õiguste hulka kuulub maksusumma määramine hindamise teel.⁶¹

Tõendamiskoormuse jaotamise osas tuleb märkida, et Hollandis lasub maksuhaldurile võrreldes Eestiga väiksem tõendamiskoormus. Juhul, kui maksuhalduril tekib põhjendatud kahtlus deklaratsioonis esitatud andmete õigsuses, tõendamiskoormuse jaotamisest tulenevalt, peab maksukohustuslane tõendama, et deklaratsioonis esitatud andmed on õiged. Kui ta ei suuda tõendada esitatud andmete õigsust või teeb seda ebapiisavalt, on maksuhalduril õigus lükata esitatud deklaratsiooni tagasi.⁶² Hollandi maksukontrolli õiguslik regulatsioon näeb ette tõendamiskoormuse üleminekut maksumaksjale olukorras, kui viimane loobub maksuhalduri küsimustele vastamisest. Hollandis peetakse tõendamiskoormuse üleminekut maksumaksjale sanktsiooniks kaasaaitamiskohustuse eiramise eest. Tõendamiskoormuse ülemineku eelduseks Hollandis on see, et maksukohustuslase käsutuses on vajalikud dokumendid ja teave olemas ning see peab olema tõendatud maksuhalduri poolt. Maksukohustuslase tõendamiskoormus hõlmab kohustust säilitada asjakohaseid dokumente, esitama usutavaid tõendeid deklaratsioonis kajastatud andmete kohta ning andma nende andmete kohta usutavat teavet. Kui maksukohustuslane seda ei täida ning ei esita deklaratsioonis kajastatud andmete kohta tõendeid, on maksuhalduril õigus tühistada deklaratsioonis kajastatud enammakset või määrata maksusumma juurde.⁶³

⁶⁰ The Netherlands Tax and Customs Administration, „Horizontal monitoring” (2010), <http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf> (15.03.2012), p 23.

⁶¹ Kamerling, R.N.J. and Putten, J.A.M. „Tax auditing in the Netherlands“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 50.

⁶² T Intra-European Organisation of Tax Administrations, „Tax Auditing Approach of the Tax Administration in the Netherlands“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 26.

⁶³ Kamerling, R.N.J. and Putten, J.A.M. „Tax auditing in the Netherlands“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 32.

Saksamaal, Rootsis ja Hollandis puudub sarnaselt Eestiga seadustega sätestatud maksumenetluse pikkust reguleeriv tähtaeg. Saksamaal ja Rootsis on maksusumma määramise perioodid Eesti vastavatest omast pikemad. Erialakirjanduses väidetakse Hollandi näitel, et maksukohustuslasele suuremate õiguste andmine võib mõjutada maksukontrolli efektiivsust ja selle kestust positiivselt. Autori arvates ei ole aga Eestis sellise läbipaistva programmi rakendamine ja seeläbi maksukontrolli tulemuse parandamine võimalik, kuna 80% keeruliste kontrollide puhul, ei täida maksukohustuslane kaasaaitamiskohustust. Maksuhalduri ja maksukohustuslase võrdse positsiooni rakendamine maksukontrolli raames eeldab kõrget maksukuulekuse taset ja mõlemate poolte poolt oma kohustuste täpset järgimist.

Kokkuvõtvalt saab väita, et Rootsis kehtiv tõendamiskoormus on jaotatud sarnaselt Eesti omaga, olles oluliselt suurem, kui see on Saksamaal ja Hollandis. Samas nähtub Saksamaa ja Hollandi praktikast, et maksukohustuslasele suurema tõendamiskoormuse panemine motiveerib maksukohustuslast täitma kaasaaitamiskohustust, mis omakorda võib mõjutada maksukontrolli läbiviimise kestust positiivselt, sest kaasaaitamiskohustuse täitmata jätmise tulemusena pikeneb maksukontrolli tähtaeg kõige enam. Tuginedes eeltoodule leiab autor, et Eestis tuleb vähendada maksuhalduri tõendamiskoormuse ulatust kontrollimenetluse käigus suurendades maksumaksja kohustust tõendama, et deklaratsioonis esitatud andmed on õiged. Täpsemalt tuleb reguleerida tõendamiskoormuse jaotamist sellisel, et kaasaaitamiskohustuse osalisel või täielikul rikkumisel läheb tõendamiskoormus üle maksumaksjale.

KOKKUVÕTE

Lõputöö pealkirjaks oli maksuhalduri volitused maksukontrolli läbiviimisel Eesti, Saksamaa, Rootsi ja Hollandi näitel. Uurimisprobleem seisnes selles, et praktikas võib maksukontroll venida ning lõplikku selgust ei pruugi maksumaksjale tekkida pika perioodi jooksul, mis on vastuolus maksukontrolli läbiviimise lihtsa, kiire ja efektiivse põhimõttega. Pikk menetlus kulutab nii maksuhalduri kui maksumaksja ressursse.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida Eesti ja Saksamaa, Rootsi ning Hollandi maksuhalduri volituste ulatust maksukontrolli läbiviimisel. Selleks, et töö eesmärki saavutada, püstitas autor neli uurimisülesannet. Esimene uurimisülesanne oli välja tuua põhilised maksuhalduri volitused maksukontrolli läbiviimisel Eestis. Põhiliseks maksuhalduri volituseks maksukontrolli läbiviimisel Eestis on õigus pöörduda maksumaksja poole dokumentide esitamiseks ja teabe andmiseks. Kui maksumaksja ei esita dokumente ja ei anna teavet, võib maksuhaldur pöörduda kolmandate isikute poole. Kolmandate isikute poole pöördumisel on oluline, et enne kolmandatelt isikutelt teabe nõudmist, peab maksuhaldur küsima sama teavet maksumaksjalt endalt. Korralduse mittetäitmise puhul on maksuhaldurile antud õigus rakendada sunnivahendeid, milleks on sunniraha või asendustäitmine.

Teine uurimisülesanne oli välja tuua põhilised maksuhalduri volitused maksukontrolli läbiviimisel Saksamaal, Rootsis ja Hollandis. Tuli välja, et Saksamaal, Rootsis ja Hollandis maksuhaldurile antud volitused maksukontrolli läbiviimiseks on sarnased Eestis maksuhaldurile antud volitustega. Põhiliseks maksuhalduri volituseks maksukontrolli läbiviimisel on õigus nõuda maksukontrollis tähendust omavate dokumentide esitamist ja küsida suulisi selgitusi nii maksumaksjatelt kui kolmandatelt isikutelt. Käsitatud riikides on maksuhalduril õigus teabe ja dokumentide esitamata jätmisel, tagada kohustuse täitmist sunnivahendite rakendamiseks. Saksamaal on ette nähtud kaks sunnivahendi liiki: sunniraha ja asendustäitmist, Hollandis ja Rootsis võib haldussunnivahendina kasutada vaid sunniraha. Märkimist väärib see, et sunnivahendi maksimummäärad on suuremad kui Eestis Saksamaal ulatudes kuni 25 000 euron ja Rootsis, kus vastav piirmäär puudub.

Kolmanda uurimisülesande saavutamiseks analüüsis autor maksuhalduri volituste ulatust maksukontrolli läbiviimisel Eestis. Selgus, et MTA statistika kohaselt põhjustab maksukontrolli tähtaja pikenemist 80% juhtudel kaasaaitamiskohustuse mittetäitmine. Tulenevalt maksumenetluse aluseks olevast uurimispõhimõttest, lasub kogu tõendamiskoormus, kaasaaitamiskohustuse mittetäitmisel, maksuhalduril kuni haldusakti väljaandmiseni. Selleks, et saavutada maksukontrolli eesmärki, peab maksuhaldur teabe saamiseks sooritama mitu toimingut: pöörduma tehingupartneri ja teiste kolmandate isikute poole, tegema järelepärimisi välismaa maksuhaldurile. MTA statistika kinnitab maksukontrollide venimise põhjusena peamiselt kaasaaitamiskohustuse rikkumist ning arvestades maksuhaldurile pandud tõendamiskoormuse ulatust, saab teha järelduse, et Eestis on maksuhaldurile maksukontrolli läbiviimiseks antud volituste ulatus ei võimalda kiire kontrolli läbiviimist. Tuginedes eeltoodule, tõuseb esile küsimus maksuhaldurile lasuva tõendamiskoormuse ulatuse sobilikkusest.

Neljanda uurimisülesande saavutamiseks käsitles autor maksuhalduri volituste ulatust maksukontrolli läbiviimisel Saksamaal, Rootsis ja Hollandis. Tuli välja, et Rootsis kehtiv tõendamiskoormus on jaotatud sarnaselt Eesti omaga, olles oluliselt suurem, kui see on Saksamaal ja Hollandis. Samas nähtub Saksamaa ja Hollandi praktikast, et maksukohustuslasele suurema tõendamiskoormuse panemine motiveerib maksukohustuslast täitma kaasaaitamiskohustust, mis omakorda võib mõjutada maksukontrolli läbiviimise kestust positiivselt, sest kaasaaitamiskohustuse täitmata jätmise tulemusena pikeneb maksukontrolli tähtaeg kõige enam. Tuginedes eeltoodule leiab autor, et Eestis tuleb vähendada maksuhalduri tõendamiskoormuse ulatust kontrollimenetluse käigus suurendades maksumaksja kohustust tõendama, et deklaratsioonis esitatud andmed on õiged. Täpsemalt tuleb reguleerida tõendamiskoormuse jaotamist selliselt, et kaasaaitamiskohustuse osalisel või täielikul rikkumisel läheb tõendamiskoormus üle maksumaksjale.

Autor leiab, et lõputöös püstitatud eesmärk täideti. Analüüsi Eesti ja Saksamaa, Rootsi ning Hollandi maksuhalduri volituste ulatust maksukontrolli läbiviimisel.

Edaspidi vajab täiendavat analüüsi, kuidas saab maksukontrolli tähtaega reguleerida ja kuidas see mõjutaks maksukontrolli tulemust.

SUMMARY

The topic of the graduation thesis is „The powers of a tax auditor during a tax audit on the example of Estonia, Germany, Sweden and the Netherlands”. It is written in Estonian and consists of 38 pages (including 1 page of appendix). The author has referred to 27 sources. The subject is topical because there are the problems of exceeding a reasonable duration of tax audits, but the Taxation Act doesn't enact the duration of the tax audit.

The objective of the thesis is to analyze the scope of a tax auditor's powers during the tax audit in Estonia, Germany, Sweden and the Netherlands. To achieve the aim the author:

1. Gives an overview of a tax auditor powers in Estonia.
2. Gives an overview of a tax auditor powers in Germany, Sweden and the Netherlands.
3. Analyses the scope of a tax auditor's powers in Estonia.
4. Analyses the scope of a tax auditor's powers in Germany, Sweden and the Netherlands.

In the first chapter, the author provides an overview of a tax auditor's powers and analyses the Taxation Act and the literature on the subject field of Estonia, Germany, Sweden and the Netherlands. In the second chapter, the author analyses the judicial practice.

According to the results of the research it has come out that in 80% of cases of complicated tax audits taxpayers don't comply with their obligation to co-operate, and the tax auditor's burden of proof doesn't enable him to carry out the tax audit in a reasonable time. The author has come to the conclusion that, similarly to the distribution of the burden of proof in Germany and the Netherlands, it is necessary to reduce the scope of a tax auditor's burden of proof and to raise the scope of a tax payer's burden to assert that the information gathered is correct.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Asendustäitmise ja sunniraha seadus. - RT I 2001, 50, 283, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2001, 94, 580 ... RT I, 23.02.2011, 3

AS Lampe kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 19. oktoobri 2007. a otsuse peale haldusastmas nr 3-05-661 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 18. juuli 2005. a maksuotsuse nr 12-5/270 tühistamiseks, asi nr. 3-3-1-3-08, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 10.04.2008 - RT III 2008, 17, 119

AS Magro-S kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 11. märtsi 2008. a otsuse peale haldusastmas nr 3-06-1474 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 27. juuni 2006. a maksuotsuse nr 12-5/515 tühistamiseks, asi nr. 3-3-1-43-08, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 25.09.2008 - RT III 2008, 37, 250

Haldusmenetluse seadus. - RT I 2001, 58, 354, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2002, 53, 336 ... RT I, 23.02.2011, 3

Huberg, M., Uusorg, M., Kuusik, G. ja Lehis, L. „Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega“, 3. köide, Kommentaarid (Tartu: Maksu- ja tolliameti Liidu Kirjastus, 2009), lk 287

Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. Elektroonilise Riigiteataja andmebaasist <https://www.riigiteataja.ee/akt/13320295> välja otsitud 22.04.2012

Intra-European Organisation of Tax Administrations, „Tax Auditing Approach of the Tax Administration in the Netherlands“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 36

Intra-European Organisation of Tax Administrations, „Tax auditing in Germany“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 155

Kähri, M., „Tõendamiskoormus maksumenetluses“. Juridica (2004), nr. 1, lk 10. Juridica andmebaasist välja otsitud 23.03.2012

Kamerling, R.N.J. and Putten, J.A.M. „Tax auditing in the Netherlands“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 73

Käibemaksuseadus. - RT I 2003, 82, 554, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2004, 41, 278 ... RT I, 20.12.2011, 2

L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: 2009, lk 479

Maksu- ja Tolliamet, „Kontrolli hea tava“ (2010), <www.emta.ee/public/ko/KONTROLLI_HEA_TAVA18.08.2010.doc> (07.01.2012), lk 10

Maksu- ja Tolliamet, „Revidendi käsiraamat“, juhendmaterjal (2008), lk 43

Rahandusministeerium, „Maksukorralduse seaduse seletuskiri“ (2011), <<http://www.fin.ee/maksundus>> (22.01.2012), lk 114

Pilv, A., Kergandberg, E. ja Lentsius, M., Maksumenetlus (Tartu: Äripäeva Kirjastus, 2006), lk 143

Lasva Liimpuidu AS kassatsioonkaebus Tartu Ringkonnakohtu 3. novembri 2009. a otsuse peale haldusastjas nr 3-08-2663 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 28. novembri 2008. a maksuotsuse nr 12-5/389 tühistamiseks, asi nr. 3-3-1-18-10, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 05.05.2010 - RT III 2010, 22, 157

Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 57, 358 ... RT I, 22.12.2011, 38

O. V. kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 18.11.2010 korralduse nr 12.2-3/4942-14 ning Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 26.11.2010 korralduse nr 12.2-3/4942-15 tühistamiseks ning Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 18.11.2010 korralduse nr 12.2- 3/4942-14 täitmata jätmise eest täiendavate sunniraha

korralduste tegemise keelamiseks, haldusasi nr. 3-11-171, Tallinna Halduskohus, kohtuotsus, 21.06.2011

Osihn, L., „Tax auditing in Sweden“, <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (21.01.2012), p 40

OÜ Longwan kassatsioonkaebus Tartu Ringkonnakohtu 3. märtsi 2004. a otsuse peale haldusasjas nr 2-3-33/2004 OÜ Longwan kaebuses Tartu Maakonna Maksuameti maksuotsuse tühistamiseks, asi nr. 3-3-1-39-04, Riigikohtu üldkogu, kohtuotsus, 14.10.2004 - RT III 2004, 26, 279

Siim, J., „Maksukontroll ei tohi maksumaksjat ülemääraselt koormata“, <<http://www.apilv.ee/index.php?id=19&kid=308&aid=1>> (15.03.2012)

Sunniraha rakendamise kord, vastu võetud Maksu- ja Tolliameti peadirektori 25.05.2009 käskkirjaga nr 258-P, kättesaadav Maksu- ja Tolliameti intranetis, <<http://intranet.mta/index.php?id=1975>> (01.03.2012)

Svetlana Mastovitši kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu halduskolleegiumi 31. detsembri 2001. a otsuse peale haldusasjas nr II-3/424/2001 S. Mastovitši kaebuses Tallinna Füüsiliste Isikute Maksuameti ettekirjutuse ja otsuse tühistamiseks haldusasjas nr 3-877/2001, asi nr. 3-3-1-26-02, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 19.06.2002 - RT III 2002, 20, 236

The Fiscal Code of Germany, promulgated on 1.10.2002, last amended on 8.12.2010, <http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/basic_law_for_the_federal_republic_of_germany.pdf> (21.03.2012), p 140

The Netherlands Tax and Customs Administration, „Horizontal monitoring“ (2010), <http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf> (15.03.2012), p 85

WTS World Tax Service, „Tax Audit Practice in Europe – Need for Reform in Germany?“
(2010), <<http://press.wts.de/en/BDI-WTS-World-Tax-Service-tax-audit-practice-europe-759.vgi>> (15.03.2012), p 2

LISA. MAKSUKONTROLI TÄHTAEGADE STATISTIKA

Autor on pöördunud Maksu- ja Tolliameti poole statistika andmete saamiseks maksukontrolli läbiviimise tähtaegade osas. Küsimustele vastas kontrolliosakonna pearevident Lea Erik.

1. Küsimus: Kui palju oli 2011. aastal läbi viidud üksikjuhtumi kontrolle ja revisjone, mis ei olnud seotud enammaksete kontrollimisega?

Vastus: **2011. a lõpetati kontrolliosakondade tavakontrolli üksustes 508 maksukontrolli.**

2. Küsimus: Milline oli keskmine kontrolli läbiviimise kestus 2011. aastal (revisjoni ja üksikjuhtumi; s.h. aktiivne kontrolli läbiviimise aeg)?

Vastus: **2011.a lõpetatud kontrollide keskmiseks kestvuseks kujunes 225 päeva ja keskmiseks aktiivseks ajaks 31 päeva.**

3. Küsimus: Kui palju 2011. aasta kontrollidest on kestnud kauem kui 2 aastat?

Vastus: **2011. a lõpetatud kontrollidest kestis üle 2 aasta 17 kontrolli.**

4. Küsimus: Kui palju 2011. aasta kontrollidest on lõpetatud maksuotsustega, kui palju oli tulemita ja kui palju deklaratsiooni parandusi?

Vastus: **2011.a lõpetatud kontrollid**

224 - MO

166 – dekl.parandust

23 – MO + dekl.parandus

95 - tulemita

5. Küsimus: Kui palju 2011. aasta kontrollidest oli keerulisi kontrolle? Kui palju keerulistest kontrollidest on lõpetatud maksuotsustega?

Vastus: **2011 - keerulisi kontrolle 70, sh 54 MO.**