

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Kaisa Püi

FK090

ETTETEATAMATA KONTROLLIDE ÕIGUSLIK
REGULATSIOON JA PRAKTIKA EESTIS

Lõputöö

Juhendaja:

Indrek Aru, MTA PMTK vanemrevident talitusejuhataja ülesannetes

Tallinn 2012

LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2012
Töö peakiri: Etteteatamata kontrollide õiguslik regulatsioon ja praktika Eestis Töö pealkiri võõrkeeles: Legal regulation and practice of unannounced inspections in Estonia	
Töö autor: Kaisa Püü	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Töö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 36 leheküljest. Sisulise osa pikkuseks on 33 lehekülge. Lõputöö koostamisel on kasutatud 23 allikat, millele on tekstis viidatud. Teema on aktuaalne, kuna majandussurutise ajal on massilisemaks muutunud väljamakstava palga tegeliku suuruse varjamine – ümbrikupalga maskmine. Samuti vähene teema käsitus teadustöodes.</p> <p>Töö eesmärk oli analüüsida etteteatamata kontrollide õiguslikku regulatsiooni ja praktikat Eestis. Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none">1. antakse ülevaade etteteatamata kontrolli mõistest ja olemusest Eestis;2. antakse ülevaade etteteatamata kontrolli alustamise põhjustest Eestis;3. analüüsitakse etteteatamata kontrollide praktikat Eestis;4. analüüsitakse praktikas esilekerkinud probleeme Eestis. <p>Uurimismeetodina kasutatakse kvalitatiivset analüüsi ja sünteesi meetodit.</p> <p>Autor jõudis järelduseni, et hetkel kehtiv maksukorralduse seadus ei anna maksuhalduri ametnikele võimalust koguda koheselt kõiki olulisi tõendeid maksuotsuse tegemiseks. Maksukohustuslaste poolt seaduste mitte täitmine ning erinevate võimaluste otsimine, kuidas vähendada riigile makstavate tasude kogusummat ei tee maksuhalduri ametnikel tõendite kogumist lihtsamaks. Seega tuleks suurendada meedias osutatavat tähelepanu maksukohustuslaste kohustuste täitmise kohta maksumenetluses.</p>	
Võtmesõnad: ümbrikupalk, maksustamine, Eesti	
Võõrkeelsed võtmesõnad: undeclared wages, taxation, Estonia	
Säilitamise koht: Tallinn	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja: Indrek Aru	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1. ETTETEAMATA KONTROLLIDE ÕIGUSLIK REGULATSIOON.....	6
1.1 Etteteeamata kontrollide õiguslik regulatsioon Eestis.....	6
1.2 Etteteeamata kontrollide alustamise põhjused.....	11
2. ETTETEAMATA KONTROLLIDE PRAKTIKA.....	18
2.1 Etteteeamata kontrollide praktika Eestis	18
2.2 Eksperthinnangute alusel praktikas esilekerkinud probleemid.....	25
KOKKUVÕTE.....	30
SUMMARY	32
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU.....	33
LISA 1. KÜSIMUSTIK PRAKTIKAS ESILEKERKINUD PROBLEEMIDE VÄLJA SELGITAMISEKS.....	36

SISSEJUHATUS

Majandusel on kindlad majandustsükli faasid, mis ei sõltu ühegi riigi rikkusest ega edukusest. Majandustsükli faasideks on tõus ja langus. Viimasel paaril aastal kestnud majandussurutis pani proovile nii riigid, tööandjad kui ka töövõtjad. Need, kes olid konkurentsivõimelised ja suutsid kohaneda raskemate majanduslike olukordadega, jäid püsima. Teised, kes ei olnud suutelised kohanema, hakkasid otsima võimalusi, kuidas kulusid vähendada.

Lõputöö aktuaalsuseks on majandussurutise ajal massilisemaks muutunud väljamakstava palga tegeliku suuruse varjamine – ümbrikupalga maksmine. Ametlikes raamatupidamisdokumentides näidatakse väiksemat käivet, miinimumpalgaga töötavaid inimesi või minimaalset töötajate arvu, kuid reaalselt on nii inimeste hulk kui ka palk suuremad. Samuti on vähe teadustöid, kus leiab käsitlust ette teatamata vaatlusega alustatud kontrollid, mille tulemusena määrati tööjõumakse.

Lõputöö uudsus seisneb maksumenetluse läbiviimise esimese kontrollitoimingust mitte etteteatamise analüüsis – vajalikkus ja maksukohustuslaste roll menetluse kestel.

Probleem seisneb selles, et mitteametlike töötasude maksmise tuvastamiseks läbiviidavate kontrollide käigus ei ole maksuhalduril võimalik koheselt koguda kõiki maksumenetluses olulise tähtsusega tõendeid. Hilisemalt saadud tõendite alusel on raske õige maksuotsuse tegemine, eriti kui osad tõendid on osutunud ebaõigeks.

Käesoleva töö eesmärgiks on analüüsida etteteatamata kontrollide õigusliku regulatsiooni ja praktikat Eestis.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded.

1. Antakse ülevaade etteteatamata kontrollimõistest ja olemusest Eestis.
2. Antakse ülevaade etteteatamata kontrolli alustamise põhjustest Eestis.
3. Analüüsitakse etteteatamata kontrollide praktikat Eestis.
4. Analüüsitakse praktikas esilekerkinud probleeme Eestis.

Lõputöö on teoreetiline uurimus, kus töö autor kasutab püstitatud ülesannetele vastamiseks kvalitatiivset (dokumentide võrdlemine, analüüs ja süntees) meetodit. Esimeses peatükis analüüsitakse õigusakte, mis aitavad anda ülevaate etteteatamata kontrollide õiguslikust regulatsioonist. Samuti tuuakse välja, miks töövõtja ei tohiks nõustuda ümbrikupalgaga. Teises peatükis analüüsitakse reaalseid kaasuseid avalikult kättesaadavate kohtulahendite põhjal ja ekspertintervjuude vastuseid, mis aitavad välja tuua etteteatamata kontrollide õigusliku regulatsiooni puudused.

Lõputöö on jagatud kaheks peatükiks, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis annab autor ülevaate etteteatamata kontrolli mõistest ja olemusest Eestis. Selle jaoks defineeritakse Eesti maksusüsteemi ja maksu mõiste. Selgitatakse, millised on maksukohustuslase ning maksuhalduri ametniku õigused ja kohutused maksumenetluses. Tuuakse välja olukorrad, mis võivad olla kontrolli alustamise ajendiks ning kontrolliobjektid. Lõpuks pakutakse välja lahendusi, mis vähendaksid maksupettuste osakaalu Eestis.

Teises peatükis analüüsib autor nii avalikult kättesaadavate kohtulahendite kui ka läbiviidud uuringu taustal praktikas esilekerkinud probleeme ja õigusliku regulatsiooni puuduseid. Selle jaoks tuuakse näiteid kohtulahenditest ja maksuhalduri ametnike seas läbiviidud uuringu tulemustest. Esilekerkinud probleemidele ja õigusliku regulatsiooni puudustele pakutakse välja erinevaid lahendusi.

Käesolevas töös kasutatakse Eesti kohtulahendeid kontrollidest, mida alustati etteteatamata vaatlusega ning millega määrati tööjõumakse. Lõputöö kirjutamisel kasutatakse maksukorralduse seaduse ning teiste maksustamisega seotud seaduste 01.03.2012 seisuga redaktsioone ja riigiasutuse kodulehekülgedel avaldatud materjale.

1. ETTETEATAMATA KONTROLLIDE ÕIGUSLIK REGULATSIOON

1.1 Etteteatamata kontrollide õiguslik regulatsioon Eestis

Etteteatamata kontrolle viiakse läbi seoses maksumenetlusega. Kontrollide läbiviimist reguleerib maksukorralduse seadus, kontrolli läbiviijaks on Maksu- ja Tolliamet ja lõpptulemusena antakse välja otsus. Otsusele saab esitada vaide ja selle rahuldamata jätmisel on maksukohustuslasel õigus pöörduda halduskohtusse.

Eesti maksusüsteem koosneb maksuseadustega sätestatud riiklikest maksudest ja linna või valla territooriumil seaduse alusel kehtestatud kohalikest maksudest. Riiklike maksude maksuhaldur on Maksu- ja Tolliamet, kohalike maksude maksuhaldur – valla- või linnavalitus või mõni muu maksumääruses kehtestatud ametiasutus¹.

Maks on seadusega või seaduse alusel valla- või linnavolikogu määrusega riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordne või perioodiline rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele seaduse või määrusega ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel ning millel puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks². Sellise kohustusega kaasneb maksumaksja õigus maksuhaldurit arvestusperioodi (kuu, aasta) lõppedes esitatud andmete alusel ülemakstud raha tagasi küsida ja kohustus maksta vähemakstud summa juurde. Tagamaks majandustegevusega seotud dokumentide seadusest tulenevalt õige kirjeldamise raamatupidamises ja seeläbi õige maksukohustuse saamise, tuleb maksukohustuslase poolt esitatud andmeid kontrollida.

Osad ettevõtjad otsivad võimalusi, kuidas minimaliseerida maksudeks makstavat summat. Üheks võimaluseks on vähendada deklareeritavat palgakulu, mille aluseks on tööandja ja töötaja vaheline kokkulepe või töövõtja teadmatus, et osa väljateenitud palka ei deklareerita. Kokkulepe (teadmatus), mis on kahjulik nii riigile, majandusele kui ka töötajale. Erinevates

¹Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 22.12.2011, 38, § 5 lg 1, 2

²Maksukorralduse seaduse § 2

majandussektorites keskmisest palgakulust oluliselt vähem palgakulu näitavatel ettevõtjatel on suurem võimalus maksuhalduri riskianalüüsi käigus kontrolliobjektiks saada. Kontrolliobjekt on raamatupidamisdokumendid, mille alusel kontrollitakse esitatud andmete õigsust. Majandussektori keskmisest väiksem palk on üheks indikaatoriks, et ettevõtja võib maksta töötajatele ümbrikupalka.

Maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS) §-s 10 on nimetatud maksuhalduri ülesanded. Maksuhaldur kontrollib MKS ja maksuseaduste täitmist, kasutades talle selleks seadusega antud pädevust. Maksuhalduri ülesanded on: kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust ning jälgida, et makse tasutakse ja maksusoodustusi kohaldatakse seadusega sätestatud suuruses ja korras; arvestada ja määrata seadusega sätestatud juhtudel tasumisele kuuluv maksusumma ja intress ning tagastada enamakstud või hüvitatavad summad; nõuda sisse maksuvõlad; kohaldada maksuseaduste rikkujate suhtes seadusega lubatud sunnivahendeid ja karistusi.³ Maksuhalduril võimaldab täita MKS § 10 lg 2 p 1 tulenevaid ülesandeid MKS § 60 - 72, mis võimaldavad koguda tõendeid maksude arvestamise ja tasumise õigsuse tagamiseks.

Maksuhalduril on õigus kontrollida kõiki maksukohustuslase majandus- või kutsetegevusega ning maksukohustuslase poolt maksude tasumisega seotud dokumente, samuti teha kaupade, materjalide ja muu vara ning tehtud tööde ja osutatud teenuste inventuure ja ülemõõtmisi⁴. Kontrollimenetluse läbiviimise otsustamisel on maksuhalduril õigus valida kahe kontrolliliigi vahel: üksikjuhtumi kontroll või revisjon. Üksikjuhtumi kontroll on maksukohustuslase suhtes vähemkoormavam kontroll, revisjon on enamkoormavam ja kauem kestev. Üksikjuhtumi kontrollimise käigus kontrollitakse või lükatakse ümber ennem kontrolli algust teadaolev asjaolu. Revisjoni käigus kontrollitakse maksukohustuslase tegevust tervikuna, eesmärgiga välja selgitada kõik maksukohustuslase maksukohustusega seotud asjaolud.

Seadus sätestab erandi, et ette ei teatata kiireloomulistel juhtudel. Taas on tegemist määratlemata mõistega, mille sisustamisega hakkab tegelema maksuhaldur, sest seaduses ei ole võimalik kõiki juhtumeid ammendavalt loetleda (näiteks vajadus kontrollida, kui palju isikuid on maksukohustuslase juures tööl – kui teatada vaatlusest ette, siis selle läbiviimise ajaks on situatsioon juba muutunud)⁵. Üksikjuhtumi kontrolli võib alustada ette teatamata, kui

³Ibid, § 10 lg 1, 2

⁴Ibid, § 59

⁵Seletuskiri „Maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse“ eelnõu juurde

etteteatamine ohustab kontrolli eesmärki. Kontrolli eesmärk loetakse ohustatuks, kui maksuhalduril on põhjendatud alus kahtlustada, et kontrollist etteteatamise korral takistab kontrollitav isik juurdepääsu enda majandustegevusega seotud dokumentidele või esemetele, hävitab, võltsib või kahjustab muul viisil dokumente või esemeid⁶.

Üksikjuhtumi kontrollimise ajendiks võib tihti olla kas välismaalt saadud teave (nt deklareerimata palgatulu), riiklikust registrist saadud teave (nt deklareerimata väärtpaberitulu) pangalt saadud teave (sularaha väljavõtmine teise isiku kontolt) või teise maksukohustuslase kontrollimise käigus kogutud teave (nt avastatakse kuludokument summa kohta, mis dokumendi väljastaja maksuarvestuses ei kajastu). Üksikjuhtumi kontrolli käigus võib maksuhaldur vastavalt vajadusele läbi viia ühe või mitu MKS-i §-des 60 – 71 nimetatud toimingut, näiteks võib üheaegselt toimuda vaatlus, asjade ettenäitamine, suulise seletuse andmine ja dokumendist ära kirja tegemine.⁷ Sularaha väljavõtmine teise isiku kontolt ei saa olla ajendiks, sest pangakontolt nähtuvad sularahaautomaatidest tehtavad väljamaksed. Kui isik teise isiku kontolt raha välja võtab, siis see info otse maksuhaldurile ei jõua. Lisaks eelpool nimetatud põhjustele võib üksikjuhtumi kontrolli ajendiks olla maksuhaldurile laekunud vihjed ja äriühingute poolt esitatud enammakstud käibemaksu tagastustaotlused. Enamik üksikjuhtumi kontrolle alustatakse maksuhaldurile laekunud vihjete ja äriühingute poolt esitatud enammakstud käibemaksu tagastustaotluste alusel.

Üksikjuhtumi kontrolli alustatakse tavapäraselt kirjaliku korralduse väljastamisega kontrollitavale isikule informatsiooni saamiseks ja/või dokumentide esitamiseks. Kontrollimiseks nõutakse üksnes neid raamatupidamise- ja maksuarvestuse dokumente, mis puudutavad konkreetse(te) maksu(de) arvestamise ja tasumise õigsust. Üksikjuhtumi kontrollid viiakse üldjuhul läbi maksuhalduri ametiruumides.

Maksumenetluse käigus võib menetlustoimingud: seletuste võtmine, vaatlused läbi viia ka ette teatamata. Revident esitab menetlustoimingu alustamisel motiveeritud korralduse, millest peab nähtuma etteteatamata menetlustoimingu asjaolud, mis õigustavad toimingust ette teatamata jätmist⁸.

⁶Maksukorralduse seaduse §72 lg 3

⁷Lasse, L., *Maksuõigus* (Juura 2009), lk 169

⁸Maksukorralduse seaduse §75 lg 2

Tõendite kogumine tegelike faktiliste asjaolude põhjal eeldab tihti operatiivset tegutsemist, mistõttu alati ei ole võimalik isikule menetlustoimingust pikemalt ette teatada. 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.⁹

Operatiivne tegutsemine on oluline, kuid isegi etteteatamata alustatud kontrollidega ei ole võimalik koguda kõiki vajalikke tõendeid otsuse tegemiseks. Tõendite kogumist raskendab Eesti Vabariigi põhiseadus (edaspidi PS), mis sätestab konkreetsed alused, mille puhul võib rikkuda isiku õigust eluruumi, tööruumi ja valduse puutumatusel¹⁰ – maksuhalduri puhul võiks kõne alla tulla valdusesse tungimine ja selle läbiotsimine kuriteo tõkestamise või tõe väljaselgitamise eesmärgil kriminaalmenetluses¹¹.

Etteteatamata alustatud kontrollid peavad olema põhjendatud ja otstarbekad majandustegevuse vaatlemiseks. Näiteks ehitusplatside, taksode peatuskohtade, vabaõhuürituste, turuplatside jne vaatlemine, millest ette teavitamine ei võimalda tõenäoliselt majandustegevust vaadelda selliselt, nagu see oleks olnud võimalik ilma etteteatamata. Ette teavitamata läbiviidav menetlustoiming peab kontrolliobjekti suhtes olema proportsionaalne, mistõttu igale kontrollile eelneb vaadeldava majandustegevuse riskianalüüs¹².

Siinkohal on oluline maksuhalduri ametnikul mitte segamini ajada MKS tulenevaid õigusi ja kriminaalmenetluse seadustikust (edaspidi KRMS) tulenevat läbiotsimise õigust. Kriminaalmenetluse seadustiku kohaselt on läbiotsimise eesmärgiks leida hoonest, ruumist, sõidukist või piirdega alalt asitõendina kasutatav või konfiskeeritav objekt, kriminaalasja lahendamiseks vajalik dokument, asi või isik või kuriteoga tekitatud kahju hüvitamiseks või konfiskeerimiseks arestitav vara või laip või tabada tagaotsitav. Läbiotsimise aluseks on eeluurimiskohtuniku määrus või kohtumäärus. Antakse välja läbiotsimismäärus, kuhu märgitakse läbiotsimise eesmärk ja põhjendus. Läbiotsimisprotokolli kantakse ettepanek välja

⁹*ibid*

¹⁰Eesti Vabariigi põhiseadus, 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992 - RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 2, § 33

¹¹Seletuskiri „Maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse“ eelnõu juurde

¹²*ibid*

anda otsitav, välja antud objektide nimetus, otsingu tingimused, käik ja tulemused, leitud objekti nimetus ja tunnused.¹³

Maksumenetluse käigus läbiviidav kontroll loetakse lõppenuks.

- 1) Kontrolli käigus ei selgunud maksukohustust muutvaid asjaolusid ja selle kohta väljastatakse kontrolli lõpetamise teade. Kui siiski avastati kõrvalekaldeid õigusaktide nõuete täitmisest, teatakse sellest isikule.
- 2) Kontrollaktis on viidatud tasumisele kuuluv maksusumma ja vastavates deklaratsioonides on muudatused teostatud. Kui deklaratsioonid pole korrigeeritud või maksusumma on tasumata, esitatakse maksukohustuslasele maksuotsus.¹⁴

Kontrollitoimingute käigus tuvastatud asjaolude kohta koostab maksuhaldur kontrollakti, milles kajastatakse kõik maksude arvestamise ja tasumise õigsuse kontrollimisel tähtsust omavad asjaolud ja maksuhalduri järeldused, kuidas mõjutavad need maksukohustust. Kontrollaktiga mittenõustumisel on maksukohustuslasel õigus lisada sellele oma eriarvamus.¹⁵

Maksukohustuslasel või muu menetlusosalisel, kes leiab, et maksuteate, maksuotsuse, vastutusotsuse, korralduse või muu maksuhalduri haldusaktiga on rikutud tema õigusi või piiratud tema vabadusi, on õigus nõuda selle haldusakti kehtetuks tunnistamist, muutmist või uue haldusakti väljaandmist.¹⁶ Maksukohustuslasel või muul menetlusosalisel on õigus esitada vaie ja/ või pöörduda halduskohtumenetluse seadustikus sätestatud tingimustel ja korras kaebusega halduskohtusse.

Pidev kontroll ja järelvalve aitavad vähendada maksupettuste osakaalu ja suurendada laekuvate maksete hulka. Korrektselt tasutud maksud aitavad kaasa konkurentsivõimelisele ettevõtlusele, mis mõjutab eelkõige riigi majandust ja seeläbi riigi elanikke nii linnas kui maal. Tagades niimoodi võrdsed võimalused üle riigi.

¹³Kriminaalmenetluse seadustik, 12.02.2003, jõustunud 01.07.2004 - RT I 2003, 27, 166 ... RT I, 29.12.2011, 20, § 91 lg 1

¹⁴Kontrolli hea tava, <www.emta.ee/public/ko/KONTROLLI_HEA_TAVA18.08.2010.doc> (14.05.2012), lk. 9

¹⁵*ibid*

¹⁶Maksukorralduse seaduse § 137

Etteteatamata kontrollid aitavad välja selgitada ettevõtte reaalsel majandustegevust, sest kontrollist etteteatamine annab maksukohustuslasele võimaluse viia dokumendid kooskõlla raamatupidamisdokumentidega, mille alusel maksude arvestamine ja tasumine toimus.

Kokkuvõtteks etteteatamata kontrolli saab defineerida maksumenetluses läbiviidava üksikjuhtumi kontrolli või revisjonina, mille esimene toiming on jäetud kontrolli eesmärgi huvides maksukohustuslasele ette teatamata. Sellise kontrolli eesmärk on välja selgitada maksukohustuslase äritegevuse tulemusena saadud reaalne maksubaas. Tegelik olukorra hindamiseks kasutatakse menetluse alustamiseks kõige rohkem vaatlust. Vaatlus, eelkõige etteteatamata vaatlus, annab maksuhalduri ametnikele võimaluse hinnata, kas maksukohustuslase poolt esitatud andmed on õiged. Valeandmete esitamise korral aitavad vaatluse tulemused tuvastada hiljem maksuotsuse tegemiseks vajalikke dokumente ja andmeid. Enamus etteteatamata kontrolle alustatakse MTA-le laekunud vihjete ja enamasti käibemaksu tagastustaotluste alusel.

1.2 Etteteatamata kontrollide alustamise põhjused

Viimastel aastatel kestnud majanduskeskkonna halvenemise tõttu on suurenenud töötute hulk tööturul, kuid see hõlmab ametlikult tööl käivad elanikkonda. Tegelikult tööga hõivatud elanike arv on suurem, kui esialgu nähtub. Ametlikult arvel oleva tööjõu kõrval on igas riigis ja igas majanduskeskkonnas mitteametlik tööjõud, kes kasutab võimalust riigi poolt hüvitiste saamiseks, kuigi õiguslik alus selleks puudub. Mitteametlik tööjõud saab eksisteerida varimajanduse olemasolul.

Varimajandus tähendab kaupade ja teenuste käivet, mis jääb kõrvale riigi ametlikust majandusest, mis ei kajastu ametlikus statistikas ja maksulaekumistes. Varimajandus eksisteerib suuremal või vähemal määral kõigis riikides ja majanduskeskkondades. Arenenud riigid püüavad selge ja toimiva seadusandluse ning järelvalvesüsteemi kaudu igati varimajandust piirata, kuid päris vabaneda sellest ei ole võimalik. Paljuski sõltub varimajanduse piiramise edukus riigi elanike ja ettevõtjate suhtumisest sellesse. Kui

kodanikud austavad õiglast konkurentsi ja nõustuvad riigi majanduspoliitikaga, on varimajandusevastast poliitikat riigil hõlpsam ellu viia.¹⁷

Eesti Konjunktuuriinstituudi (edaspidi EKI) poolt kahe viimase varimajanduse olukorra kohta läbiviidava uuringu kohaselt on 2010. aastal suurenenud varimajandusest osavõtvate elanike arv.

Eelmine varimajanduse olukorda uuriv küsitlus toimus 2008. aastal. Võrreldes eelmise küsitluse tulemusega on 2010. aastal suurenenud nende tarbijate osa, kes lähtuvad oma ostuotsustes vaid kaupade või teenuste soodsamast hinnast ja ei pööra tähelepanu selle võimalikule illegaalsele päritolule.¹⁸

Illegaalse majandustegevuse üheks peamiseks ajendiks on ettevõtete soov pakkuda tooteid ja teenuseid odavamalt, et saavutada konkurentide ees eeliseid. Kuid odavamat hinda ei püüta saavutada mitte oma tegevuse efektiivsuse suurendamise kaudu, vaid kulude kokkuhoidmises maksude mittemaksmise teel. Majanduskeskkonna halvenemine viimastel aastatel sundinud paljusid ettevõtteid kokku puutama teravnend konkurentsiga ja tihti on see viinud ettevõtteid rahalistesse raskustesse. Majanduslangus on ka üks põhjusi, mis suurendab varimajanduse kasvu. Sealhulgas võidakse palgata ebaseaduslikku tööjõudu, mille tulemusena jäetakse maksmata riigimaksud ja töövõtjatele makstakse nn ümbrikupalka. Sellega rikutakse omakorda konkurentsivõimelist ettevõtluskeskkonda ning läbi maksude alalaekumise vähendatakse ka riigi võimalusi pakkuda elanikele sotsiaalseid hüvitisi.¹⁹

Maksu- ja Tolliamet (MTA) üleskutses „ümbrikupalga“ maksmise vastu on välja toodud, et laostavaim on ümbrikupalkade mõju Eesti majanduskeskkonnale ning iga ühiskonna liikme heaolule. Tööandja poolt deklareerimata palgalt ei saa töötaja haigus- ja koondamisraha, puhkusetasu ning hüvitust töötukassast, samuti väheneb ametlikult tasutud palga väiksusest tingituna olulisel määral tulevikus saadav pension.²⁰

¹⁷Orru. E., „Varimajandus Eestis 2010 (elanike hinnangute alusel)“ (2011), <www.mkm.ee/public/Varimajandus_Eestis_2010.pdf> (10.04.2012), lk. 4

¹⁸Orru. E., „Varimajandus Eestis 2010 lk. 5

¹⁹*ibid*

²⁰Maksu- ja Tolliamet, <www.emta.ee/index.php?id=2108> (10.04.2012)

Ümbrikupalga puhul on tegemist ametlikult vormistamata töötasuga, millelt jäetakse tasumata maksud. Ümbrikupalga maksmise põhjus on peamiselt tööandja soov tööjõukulude pealt kokku hoida maksmisest kõrvalehiilimise teel ning püüd seeläbi saada konkurentsieelist. Ümbrikupalga maksmisel on tööandja kõrval alati ka teine osapool – töövõtja, kes justkui võidaks oma sissetulekutes, sest ei pea maksuma oma töötasult tulumaksu. Niisugune tegevus rikub õiglast ettevõtluskeskkonda ja kahjustab sotsiaalset heaolu riigis.²¹

EKI uuringutulemuste analüüsis on välja toodud, et ümbrikupalga saaja on enamasti alla 30-aastane ning algharidusega. Kehtib reegel, et madalamas sissetulekugrupis on varjatud töötasu saanud inimeste osakaal suurem. Näiteks sai alla 128 euro (2001 kroonise) kuusissetulekuga töötajatest 2010. aastal ümbrikupalka 31%, üle 639 euro (10000 krooni) saajate seas oli ümbrikupalga eest töötajaid vaid 5%. Sagedamini on ümbrikupalga saajateks mehed ning mitte-eestlased.²²

Kõik inimesed, kellel on selleks oskused, võimalused, teevad mingi aeg oma elus tööd, mille eest ootavad õiglaselt väljateenitud palka. Töö tegemise eesmärk ei saa olla ainult soov olevikus ära elada, vaid tahtmine tulevikus omada õigust õiglaselt väljateenitud hüvitiste saamine. Lähtuvalt töölepinguseadusest on igal tööandjal kohustus maksta töötajale kokkulepitud ajal tehtud töö eest tasu²³, millest arvestatakse maha ja mille pealt makstakse seadusega kehtestatud maksud. Ametlikult saadud sissetuleku alusel arvestatakse mitmeid hüvitisi ja tasusid nii riigiasutuste kui ka tööandja poolt välja makstavaid, mistõttu töövõtja peab ise huvituma sellest, et tema sissetulek õigesti deklareeritakse.

Ajutise töövõimetuse hüvitis on ühine nimetaja paljudele hüvitistele: haigushüvitis, hooldushüvitis, sünnitushüvitis ja lapsendamishüvitis. Ajutise töövõimetuse hüvitis on rahaline kompensatsioon, mida makstakse töövõimetuslehe alusel kindlustatud isikule, kellel jääb ajutise töövabastuse tõttu saamata sotsiaalmaksuga maksustatud tulu. Ajutise töövõimetuse hüvitist arvutatakse ametlikelt sissetulekutelt. Kui makstakse ümbrikupalka, siis saab inimene hüvitist vähem.²⁴

²¹Orru. E., „Varimajandus Eestis 2010 lk. 13

²²*Ibid*, lk. 14

²³Töölepingu seadus, 17.12.2008, jõustunud 01.07.2009 - RT I 2009, 5, 35 ... RT I, 10.02.2012, 2, § 28 lg 2

²⁴Eesti Haigekassa, <www.haigekassa.ee/kindlustatule/hyvitised> (10.04.2012)

Lähtudes töötuskindlustuse seadusest (edaspidi TKS), on üheks sundkindlustuse liigiks töötuskindlustus, mille eesmärgiks on tööturuteenuste osutamine, tööturutoetuste, välja arvatud töötutoetuse maksmine, kindlustatule töötuse korral tööotsingute ajaks kaotatud sissetuleku osaline kompenseerimine, töötajale töölepingu ülesütlemise ja avalikule teenistujale teenistussuhte lõpetamise hüvitamine koondamise korral ning töötajate nõuete kaitse tööandja maksejõuetuse korral. Töötuskindlustus on sundkindlustuse liik, mis on sihtotstarbeline, mida maksavad nii kindlustatu kui ka tööandja.²⁵

Töötuskindlustus jaguneb: töötuskindlustushüvitis, kindlustushüvitis koondamise korral ja hüvitis tööandja maksejõuetuse korral. Töötuskindlustushüvitist on õigus saada isikul, kes on töötuna arvelevõetud ja kelle töötuskindlustusstaaz on vähemalt 12 kuud eelnenud 36 kuu jooksul. Töötuskindlustusstaaz on periood, millal kindlustatu töötasu pealt on seaduses sätestatud korras kinni peetud töötuskindlustusmaks. Töötuskindlustusmaksed makstakse: kindlustatule makstud töötasult, palgalt ja muudelt tasudelt kindlustatule ja tööandjale kehtestatud töötuskindlustusmaks määras; TKS § 3 lõike 2 punktis 5 nimetatud isikutele makstud töötasult, palgalt ja muudelt tasudelt tööandjale kehtestatud töötuskindlustusmaks määras.²⁶ Kindlustatu töötuskindlustusmaks määr on 2,8 protsenti, tööandja töötuskindlustusmaks määr on 1,4 protsenti.²⁷

Kindlustushüvitist koondamise korral on õigus saada töövõtjal, kellel on selle tööandjaga töösuhe kestnud vähemalt viis aastat ja töösuhte lõpetamise põhjuseks oli koondamine või tööleping on töötaja poolt üles öeldud, sest tööandja on kolmeks kuuks 12-kuulise ajavahemiku jooksul vähendanud töötasu mõistlikus ulatuses. Tööandja maksejõuetuse korral hüvitatakse töötajale kolme erinevat tasu. Enne tööandja maksujõuetuks tunnistamist saamata jäänud töötasu - töötajale makstakse hüvitist kuni töötaja kolme viimase töötatud kuu brutotöötasu ulatuses, kuid kokku mitte rohkem kui kolm Eesti keskmist brutokuupalka tööandja maksejõuetuks tunnistamisele eelnenud kvartalis Statistikaameti avaldatud andmete alusel. Enne või pärast tööandja maksejõuetuks tunnistamist töölepingu ülesütlemisel saamata jäänud hüvitised, mis on ette nähtud töölepingu seaduses - makstakse töötajale hüvitist kuni töötaja kahe kuu keskmise brutotöötasu ulatuses, kuid kokku mitte rohkem kui üks Eesti

²⁵Töötuskindlustuse seadus, 13.06.2001, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2001, 59, 359 ... RT I, 23.12.2011, 10, § 2, § 4 lg 1

²⁶*Ibid.*, § 5, § 6 lg 1, § 7 lg 1, § 40 lg 1 p 1, 2

²⁷Töötuskindlustusmaks määrad 2012. aastal, 01.12.2011 nr 145 - RT I, 05.12.2011, 2, § 2, § 3

keskmine brutokuupalk tööandja maksejõuetuks tunnistamisele eelnenud kvartalis Statistikaameti avaldatud andmete alusel.²⁸

Vastavalt vanemahüvitise seadusele on vanemahüvitise eesmärk säilitada riigitoetuse abil varasem sissetulek isikutele, kelle tulu väheneb laste kasvatamise tõttu, ning toetada töö- ja pereelu ühitamist. Vanemahüvitist on õigus saada Eesti elanikul, kes on lapsevanem, lapsendaja, võõrasvanema, eestkostja või hooldaja, kellega on sõlmitud vastav leping. Hüvitist ei ole õigus saada Eesti elanikul, kes saab mõne teise riigi samaliigilist hüvitist. Hüvitise suuruse arvutamise aluseks on taotleja ühe kalendrikuu keskmine tulu. Ühe kalendrikuu keskmine tulu on sotsiaalmaksuga maksustatud tulu, mis arvutatakse riiklikku pensionikindlustuse registrisse kantud ühe kalendrikuu keskmise isikustatud sotsiaalmaksu andmete alusel. Ühe kalendrikuu keskmise isikustatud sotsiaalmaksu suurus on hüvitise taotleja hüvitisele õiguse tekkimise päevale eelnenud kalendriaasta isikustatud sotsiaalmaks. Isikul, kellel puudub tulu, saab sissetulekut hüvitise määra ulatuses. Vanemahüvitise arvutamisel lähtutakse järgmistest suurustest: vanemahüvitise määr, kuupalga alammäär ja hüvitise maksimaalne suurus kuus, mis on hüvitise tekkimise kalendriaastaks kinnitatud Eesti keskmise sotsiaalmaksuga maksustatava ühe kalendrikuu tulu kolmekordne suurus. Vanemahüvitist maksustatakse tulumaksuga.²⁹

Riikliku pensionikindlustuse seaduse alusel makstakse riiklikku pensionit, mis on solidaarsuspõhimõttele tuginev igakuine rahaline sotsiaalkindlustushüvitis vanaduse, töövõimetuse või toitja kaotuse korral, mida makstakse riigieelarves riikliku pensionikindlustuse kuludeks määratud vahenditest. Pensionikindlustatu on isik, kes vastavalt sotsiaalmaksuseadusele on maksnud või kelle eest on kohustus maksta sotsiaalmaksu pensionikindlustuse osa või kellel vastavalt käesolevale seadusele tekib muudel alustel õigus riiklikule pensionile. Riikliku pensioni liigid on vanaduspension, töövõimetuspension, toitjakaotuspension ja rahvapension. Vanaduspension, töövõimetuspension ja toitjakaotuspension üheks arvutamise osaks on kindlustusosakust, mille suurus võrdub pensionikindlustatu aastakoefitsientide summa ja aastahinde korrutisega. Pensionikindlustatu aastakoefitsiendi arvutamiseks liidetakse pensionikindlustatu isikustatud sotsiaalmaksu

²⁸Töötuskindlustuse seaduse §14¹, § 20 lg 1, 3

²⁹Vanemahüvitise seadus, 10.12.2003, jõustunud 01.01.2004 - RT I 2003, 82, 549 ...

riikliku pensionikindlustuse osa summad ning jagatakse isikustatud sotsiaalmaksu pensionikindlustuse osa keskmise suurusega antud kalendriaastal.³⁰

Krediidiasutuste seaduse (edaspidi KAS) §-st 83 lähtudes on krediidiasutus kohustatud laenude andmisel ja jälgimisel järgima krediidiasutuse sisemisi krediteerimise põhiprintsiipe, häid pangandustavasid ja vastutustundliku laenamise põhimõtet. Laenude andmise ja jälgimise põhimõtted kehtestab Eesti Pank.³¹ Laenude teenindamine hõlmab krediidiasutuse tegevust laenude andmisel, analüüsimisel, jälgimisel ja hindamisel. Laenude teenindamine toimub krediidiasutuse krediidiriski kontrolli- ja aruandlussüsteemi raames. Laenumaksed võivad üldjuhul moodustada kuni 40% taotleja tõestatud sissetulekust.³² Järelikult on laenu- ja krediidivõimalused sõltuvad igakuisest tõestatud sissetulekust. Kõige lihtsam viis sissetuleku tõestamiseks on viia krediidiasutusele pangakonto väljavõtted, kust on näha, kui palju on igakuised sissetulekud ja püsivad väljaminekud.

Varimajandus soodustab ebavõrdset konkurentsi ja mõjutab ühiskonna toimimist tervikuna. Esialgu kokkuhoiuna tundunud ümbrikupalga saamine tulevikku vaadates, seda siiski ei ole. Hoolimata esialgu tundunud suuremast sissetulekust, vähendab ümbrikupalga saamine tulevikus saadavaid hüvitisi ja tasusid.

Varimajanduse vastu võitlemises on suur osa täita töövõtjatel ja teenuste või/ja kaupade tarbijatel. Tarbijad valivad soodsama hinnaga kauba või teenuse, teadmata, kuidas saavutati madal hind. Töövõtjate kui kontrollijate roll on siinkohal oluline. Töövõtjad peavad ise vastutama selle eest, et nendel oleks õigus saada tööga väljateenitud hüvitisi ning tasusid. Palga ebaõige deklareerimise avastamisel peaksid töövõtjad sellest kohaselt Maksu- ja Tolliametile teada andma. Sellisel moel väheneks ebaausate tööandjate hulk ja suureneks ausa konkurentsi osakaal majanduses.

Kokkuvõtteks, kõik riigid peavad arvestama, et nende majanduskeskkonnas on üks osa varimajandusel. Varimajandus on majanduse osa, mis ei kajastu ametlikus statistikas ega maksulaekumistes. Selle vastu võitlemisel on suur roll täita ühiskonna liikmetel. Õnnestunud

³⁰Riikliku pensionikindlustuse seadus, 05.12.2001, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2001, 100, 648 ... RT I, 14.03.2011, 9, §2, § 3, § 5, § 11 lg 1, § 12 lg 1

³¹Krediidiasutuste seadus, 09.02.1999, jõustunud 01.07.1999 - RT I 1999, 23, 349 ... RT I, 29.03.2012, 24, § 83

³²Krediidiasutuste laenude teenindamine ja ebatõenäoliselt laekuvate nõuete kuldesse kandmine, 27.06.2000 otsus nr 9, jõustunud 13.07.2000 - RTL 2000, 76, 1146

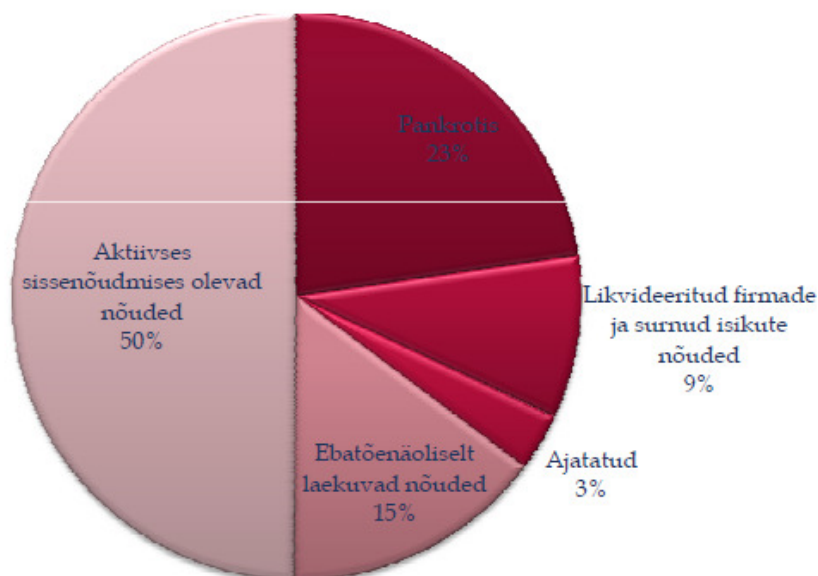
etteteatamata kontrollidel on suur osa riigi toimimisel. Kontrollide edukusest sõltub sotsiaaliigi püsima jäämine, sest menetluse lõpptulemusena tehtud maksuotsus üldjuhul suurendab laekuvate maksete hulka. Laekumiste suurenemine annab erinevatele riigiasutustele suuremad rahalised vahendid. Seega on neil asutustel võimalik hoolitseda ühiskonna toimimise eest, mis aitab kaasa sotsiaaliigi püsima jäämisele.

2. ETTETEATAMATA KONTROLLIDE PRAKTIKA

2.1 Etteteatamata kontrollide praktika Eestis

Iga teooria kinnituseks tehakse katseid, mis aitavad mõista reegleid, kuid kehtestavad ka erandid. Õigusliku regulatsiooni katseteks on kohtulahendid, mis selgitavad erinevate seadusesätete tõlgendamist, mille tulemusena tekib uus teadmine. Teadmine, mis selgitab sätetest väljaloetavat infot ja loob seadusest ühese arusaamise.

MTA 2011. aasta kokkuvõtte³³ alusel jaotub maksukohustuslaste maksuvõlg järgmiselt.



2010. aastal kasvas maksuameti rahaliste nõuete vaidlustamine kohtus. Kui 2009. aastal esitati apellatsioonikaebus 111 maksuotsusele, kogusummas 22 mln eurot, 2010. aastal – 184 korral, kogusummas 25,6 mln eurot. 2011. aastal esitati apellatsioonikaebus 162 korral, kogusummas 14 kogusummas 14 mln eurot. Eelpool nimetatud aastatel lõppenud kohtumenetluste arv on

³³Maksu- ja Tolliamet, MTA 2011. aasta kokkuvõtted ja eesmärgid 2012. aastaks, <www.emta.ee/index.php?id=4006> (14.05.2012)

järgmine: 2009. aastal 149 (neist MTA-le positiivselt 71%); 2010. aastal 133 (neist maksuametile positiivselt 70%); 2011. aastal 172 (neist maksuametile positiivselt 65%).³⁴

Statistika selle kohta, kui palju alustatud kontrollidest on üksikjuhtumid või revisjonid, puudub. Statistikat, mis puudutab vaidemenetlusi, on veel keerulisem koguda, kuna läbiviidavad menetlused ja hilisemad vaide- ja/või kohtumenetlused on sageli omavahel aastatega nihkes. Protsentuaalselt võib öelda, et läbiviidud kontrollidest umbes 20 – 25% vaidlustatakse.

Etteteatamata kontrollide praktika analüüsimiseks kasutatakse reaalseid kaasuseid (avalikult kättesaadavaid kohtulahendeid), mille põhjal tuuakse välja kohtulahendite analüüsi käigus esilekerkinud probleemid ja pakutakse välja võimalikud lahendused.

Kohtupraktika analüüs võib lisaks kohtusüsteemile olla abiks ka seadusandjale, aidates kaasa seaduste paremaks muutumisele. Analüüs aitab teha järeldusi jõustunud õigusaktide mõju kohta, vajadusel teha ka ettepanekuid õigusaktide muutmiseks. Kui 90-ndate aastate perioodi ilmestas vajadus luua kiiresti ja võimalikult palju uusi seadusi, siis hetkel on olukord muutunud. Uute seaduste juurdekasv pole enam nii tormiline. Suurem osa olulisematest seadustest on olemas ja on kujunenud ka vastav rakenduspraktika. Seaduse valmimisperiood saab nüüd olla pikem, seaduse muudatusi saab põhjalikumalt ette valmistada. Analüüs aitab selgitada, kuidas seadusi rakendatakse, kas seadus täidab oma eesmärgi, millised on kitsaskohad, kus oleks vaja midagi paremaks muuta³⁵.

Etteteatamata kontrollide praktika analüüsimise aluseks on neli kohtulahendit vahemikus 2007 – 2011 nii ringkonna- kui ka halduskohtu otsused. Analüüsi käigus tuuakse välja esilekerkinud probleemistik; kaasuse asjaolud; õigusnormid, mille alusel kaasus lahendati. Kohtulahendite analüüs teostamist alustatakse vanimast ja lõpetatakse kõige uuemaga.

³⁴Reiljan, P., Maksunõuded 50 miljoni euro eest tühistatud nõudeid. Maksuameti kolme aasta kadu, <leht.aript.ee/images/publicationimages/1b54958c-09f4-44c4-9a0b-46a91e38e38ec9-Paper/issue.pdf> (14.05.2012)

³⁵Vutt, M., "Kohtulahendite analüüsi tähtsus ja perspektiivid", 09.02.2007

2007. aastal Tallinna ringkonnakohtu otsuses haldusasjas numbriga 3-06-1393 jäeti OÜ GoodProject (edaspidi GP) apellatsioonikaebus rahuldamata ja Tallinna Halduskohtu otsus muutmata.

GP apellatsioonikaebuses seisis, et maksuotsus tuleb tühistada.

- 1) Üksikjuhtumi kontrolli asemel viidi läbi revisjon. Korralduses nr 12-2.1-/1076 teabe andmiseks ja dokumentide esitamiseks viitas maksuhaldur üksikjuhtumi kontrolli sätetele, kuid maksukohustuslane tundis, et tegemist oli teda enam koormava kontrolliga. Põhjendusega, et kontrolliti 9 kuud tagasi alustanud ettevõtte senist majandustegevust. Lähtudes Riigikohtu (edaspidi RK) otsusest nr 3-3-1-20-05 peab maksuhaldur maksukohustuslast enam koormava kontrolli puhul valima revisjoni.
- 2) Rikuti tõendite kogumise põhimõtteid. Maksukohustuslane selgituse kohaselt viidi läbi ette teatamata vaatlus, kuid teatamata jätmise põhjusi hiljem ei selgitatud.
- 3) Juurdemaksmisele kuuluvat tulumaksu on arvatud valede andmete alusel.
- 4) Käibemaksu ebaõige arvestamine maksuhalduri poolt. Maksukohustuslase seisukohast ei saa ettevõtte koduleheküljel planeeritud üritused olla käibemaksu määramise aluseks. Kui müüja on teada, tuleb algselt raamatupidamisdokumendid taastada tema abiga, mitte määrata maksusumma hindamise teel. Lisaks on maksuotsuse lisas maksusumma arvutamise metoodika puhul arvutusvead: käibemaksu juurdemääramise alused on ebajärjekindlad, mille tulemusena on arvutuskäiku raske kontrollida.

Lähtudes maksukohustuslase seisukohtadest võib öelda, et maksumenetluse tulemusena vormistatud maksuotsus on tühine, sest maksumenetluse alguses maksukohustuslasele antud korralduses viidati valedele kontrolli sätetele.

Maksuhaldur on veendunud, et tegemist oli üksikjuhtumi kontrolliga. Kaasaaitamiskohustuse ebarahuldavat täitmist kinnitab kaebaja seaduslike esindajate käitumine. Maksuhalduril ei ole õigust lähtuda enda mugavusest, vaid peab lähtuma maksukohustuslase suhtes läbiviidavast kontrolli liigist. Rikkumine ei seisne mitte selles, et etteteatamata kontrolli puhul ei olnud dokumendid ettevõtte tegevuskohas koheselt kättesaadavad, vaid selles, et dokumente ei esitatud kokkulepitud ajal ja kohas maksuhalduri juures ning dokumente ei esitatud korduvalt.

Ringkonnakohus põhjendas otsuse tegemist.

- 1) Antud hetkel ei oma käesolevas asjas määravat tähtsust vaidlus selle üle, kas kaebuse esitaja suhtes läbiviidud maksumenetlus vastas enam revisjoni või üksikjuhtumi kontrolli tunnustele. See ei tähenda, et maksuotsusega määratud maksusumma on ebaõige.
- 2) Apellatsioonikaebuse objektideks on käibemaksu ja tulumaksu määramise õigusvastasus.
- 3) Käibemaksu määramine hindamise teel ei tähenda, et maksusumma määratakse äriühingust leitud vihikus kajastuvate andmete alusel. Hoolimata, et arvepidamine ei vastanud raamatupidamise eeskirjadele.
- 4) Tulumaks on määratud Tulumaksuseaduse (edaspidi TuMS) § 51 lg 1 ja lg 2 p 3 alusel äriühingust leitud vihiku andmete alusel. GP seisukoha järgi kuuluks tuvastatud väljamaksed maksustamisele kui töötasu, kuid see ei muuda maksuotsusega määratud maksusummat valeks. Antud kaasuses puudus maksuhalduril kohustus tõendada, et väljamaksed ei olnud seotud GP endaga.

Maksuotsuse vaidlustamise põhjuseks oli maksukohustuslase mõistmatus üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni erinevustes. Erinevalt üksikjuhtumi kontrollist kontrollitakse revisjoni käigus maksukohustuslase tegevust tervikuna, eesmärgiga välja selgitada kõik maksukohustuslase maksukohustusega seotud asjaolud. Üksikjuhtumi kontrolli käigus kontrollitakse eelnevalt teadaolevaid asjaolusid.

2009. aasta jaanuaris ringkonnakohtu otsus (haldusasja number 3-08-1298) OÜ InvestPartner Kinnisvara (järgnevalt IPK) apellatsioonikaebuse üle. Ringkonnakohtu otsusega jäeti apellatsioonikaebus rahuldamata, sest apellatsiooni aluseks olnud väited ei olnud piisavad, et muuta halduskohtu otsust.

IPK põhjendas maksuotsuse tühistamist.

- 1) Maksuhaldur on valinud vale maksumenetluse liigi, mistõttu on maksumenetluse käigus tehtud toimingud õigusvastased ja haldusaktid tuleb tühistada. Kontrollitakse mitut maksustamisperioodi.
- 2) Korralduses kontrolli eesmärk ebaselge. Maksukohustuslase jaoks ei ole piiritletud, mis ajendas kontrolli teostama.

Vastustaja leidis, et maksuhaldur alustas üksikjuhtumi kontrolli. Maksukohustuslase arvamus revisjoni läbiviimisest ei ole põhjendatud, sest kontrollimenetluse läbiviimine ei toimunud maksukohustuslase poolt revidendi kasutusse antud tööruumis või töökohas. Samuti puuduvad andmed maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse järjepideva ning pikaajalise täitmise kohta. Maksuhalduri telefonikõnedele ja e-kirjadele vastamine ei ole käsitletav kaasaaitamiskohustuse pikaajalise ja järjepideva täitmisena.

Ringkonnakohus põhjendas otsuse tegemist.

- 1) MKS ei reguleeri, kuidas peab alustama üksikjuhtumi kontrolli. Haldusmenetluse seaduse (HMS) § 35 lg 1 kohaselt algab haldusorgani poolt algatatud haldusmenetlus menetlusosaliste teavitamisega või esimese toiminguga.
- 2) Korraldus ei ole konkreetselt sõnastatud, kuid maksuhalduril oli kontrolli alustamiseks konkreetsed ajend olemas. Maksuhalduril olid kahtlused käibedeklaratsioonis võõrandatud kinnistuste müügist saadud käibe kajastamise õiguspärasuses.
- 3) Kuigi maksuhaldur on maininud, et vaatlus oli formaalselt õigusvastane, ei ole kaebaja ise vaatlusele sisulisi vastuväiteid, mis oleks põhjendanud vaatluse tulemit mõjutada. Vaatluse näol on tegemist menetlustoiminguga, mille maksuotsusest eraldiseisva vaidlustamine ei ole reeglina põhjendatud. Kaebusest ja apellatsioonikaebusest ei nähtu selliseid vastuväiteid, mis kinnitaksid vaatluse iseseisva vaidlustamine vajalikkust.
- 4) Kohus ei tuvastanud ühtegi asjaolu, mille alusel oleks pidanud maksuhaldur valida menetlusliigiks revisjoni.

2009. aasta detsembrikuus jõustunud kohtuotsus haldusasja numbriga 3-07-1499 rahuldada OÜ Minibrol (MB) kaebus osaliselt, millega tühistatakse sauna kasutamise eest laekunud summadelt määratud käibemaks.

OÜ Minibroli oli kaebuse esitamiseks omad seisukohad.

- 1) Maksuhaldur on maksuotsust tehes lähtunud valedest andmetest ning jõudnud seega ebaõigele järeldusele. Järelduste tegemisel on lähtutud ainult ühe isiku selgitustest ja esitatud andmetest.
- 2) Vaatluse käigus tuvastati, et MB kasutuses ei ole saunaruume ja ligipääs nimetatud ruumidesse puudub.

Vastustaja esitas vastuväited maksukohustuslase seisukohtadele.

- 1) Maksuhalduril tuleb koguda tõendeid sellisel määral, mis võimaldavad teha maksukohustuse kindlaksmääramiseks vajalikud järeldused.
- 2) Kohtumenetluses üle kuulatud tunnistajate väited on piisavad, et toetuda maksuotsust tehes ühe isiku selgitustele ja esitatud andmetele.

Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus maksumenetluses hõlmab ennekõike maksukohustuslase kohustust teatada maksuhaldurile kõikidest talle teadaolevatest ja maksustamise seisukohast olulistest asjaoludest ning pidada nõuetekohaselt raamatupidamisarvestust, säilitada tehingute ja väljamaksetega seotud ning muid maksustamise seisukohast tähendust omavaid dokumente. Antud maksumenetluse käigus ei ole kaebuse esitaja oma kaasaaitamiskohustust nõuetekohaselt täitnud. Vaatamata maksuhalduri korduvatele nõudmistele, ei ole kaebuseesitaja esitanud Lasso baari majandustegevust kajastavaid dokumente.

2011. aasta oktoobris haldusasja numbri 3-10-2904 halduskohtu otsuses jäeti rahuldamata Noyo Baltic OÜ kaebus.

Maksuotsusega määrati täiendavaks tasumiseks füüsilistele isikutele tehtud väljamaksetelt arvestatud ja kinnipeetud tulumaksu, sotsiaalmaksu, töötasudelt kinnipeetud kohustusliku kogumispensioni makseid, töötuskindlustusmakseid, töötasudelt arvestatud töötuskindlustusmakseid ja sotsiaalmaksu. Maksuotsuse põhjenduste kohaselt maksis Noyo Baltic OÜ kontrollitaval perioodil oma töötajatele deklareerimata töötasu; seda tõendavad eelkõige äriühingu tegevuskoha vaatluse käigus ära võetud nn punasesse kausta kogutud dokumendid ja töötajate seletused. Kuna äriühingu raamatupidamisdokumentidest ei nähtu, et deklareerimata töötasud oleks välja makstud deklareeritud käibevahenditest, on väljamaksete jaoks raha saadud käibe varjamise teel.

Maksukohustuslase seisukohad maksuotsuse tühistamiseks.

- 1) Äraakuulamisõigust on kontrolliakti esitamata jätmisega rikutud.
- 2) Maksuhaldur laiendas ebaseaduslikult maksukontrolli piire.
- 3) „Punases kaustas“ ei ole kirjas kätte saadud palk, vaid töötajate motiveerimiseks välja mõeldud strateegia, näitamaks kui palju on võimalik teenida efektiivselt töötades. Maksuhaldur ei tohi toetuda anonüümsetele ja kaheldavatele seletusele.

- 4) Seega on tehtud valed järeldused nii „ümbrikupalga“ maksmise kui ka käibe varjamise osas.

Maksuhalduri esitas kohtule vastuväited maksukohustuslase väidetele.

- 1) Kaebajale on nii maksuotsuses kui vaideotsuses selgitatud, miks jäeti isikule kontrollakt enimmaksuotsuse koostamist tutvustamata. Maksuhaldur on püüdnud korduvalt tagada kaebajale ärakuulamisõigust. Lähtuvalt maksuhalduri logist on revident proovinud korduvalt vestelda kaebaja juhatuse liikmete, kellele on selgitatud maksudeklaratsioonide parandamise vajadust.
- 2) Väljamaksed on tehtud kontrollitava perioodi ajal. Väljamaksed kuuluvad deklareerimisele väljamakstud kuu deklaratsiooniga.
- 3) Palga tasumine sularahas ei tähenda automaatselt maksude deklareerimise jätmist. Kaebaja ei ole ka põhjendanud punase kausta andmeid, ega toonud tõestamiseks konkreetseid algdokumente.
- 4) Maksuhaldur on selgitanud, milliste tõendite alusel leiti, et äriühing on varjanud käivet. Kui maksukohustuslane ei nõustu maksuhalduri järeldustega, peab ta esitama dokumendid, mis tõendavad vastupidist.

Kohtu seisukohad otsuse tegemisel.

- 1) OÜ Noyo Balticule ei saanud jääda arusaamatuks, et maksuhaldur kontrollib ka erisoodustustelt makstud tulu- ja sotsiaalmaksu ja kaasaaitamiskohustuse täitmiseks tuleb esitada kõik asjakohased tõendid, sh sõidupäevikud.
- 2) Maksuotsus on koostatud maksukohustuslase enda andmete alusel.
- 3) Maksuhaldur jättis õigusega dokumendid arvestamata, sest maksukohustuslase poolt esitati dokumendid hooletusega ja hiljem.

Maksuhalduri kohustus koguda tõendeid tõestamiseks, et eelnevalt kogutud dokumendid ja nende alusel tehtud maksuotsus on vale. Tõendite esitamine ja kogumine, mis lükkaksid maksuhalduri seisukohad ümber, on maksukohustuslase kohustus.

Nelja lahendi kaasuse analüüsi tulemusena võib öelda, et maksukohustuslasele jääb arusaamatuks kontrolli alustamise põhjused, ei tehta vahet üksikjuhtumi kontrollil ja revisjonil. Samuti ei ole maksukohustuslastele arusaadav, kui palju peab maksuhaldur tõendeid koguma ja millised on kontrollitava enda kohustused tõendite esitamise seisukohalt.

Maksukohustuslased ei täida seadusest tulenevaid kohustusi maksumenetluses. Hoolimata maksuhalduri õigusest määrata maksuõigusrikkumiste eest karistusi, ei ole see piisav, et maksukohustuslased muudaksid senist käitumist kohustuste täitmise osas. Maksuhaldur ei saa täita ühte endale põhikohustustest – uurimispõhimõtet täielikult. Maksuhaldur peab koguma otsustamiseks vajalikke tõendeid, kuid kui maksukohustuslased ei täida kaasaaitamiskohustust, siis on maksuhalduril raskendatud tõendite kogumine.

Kokkuvõtteks praktika analüüsi tulemusena sai tõestatud, et etteteatamata kontrollide õigusliku regulatsiooni tõlgendamisel esineb probleeme. Suurimaks probleemiks maksukohustuslasele on üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni eristamine üksteisest. Samas analüüsi tulemusena selgus, et maksuhalduri ametnikel on olnud raskusi õige kontrolli määramisega. Kohtulahendites tuli probleemina esile, et maksukohustuslased unustavad, maksumenetluse ajal kõigi oma õiguste täitmist nõudes, oma kohustused täitmata. Kohustuste mittetäitmise eest määratavad karistused ei ole piisavad, et maksukohustuslased täidaksid seadusest tulenevaid kohustusi.

2.2 Eksperthinnangute alusel praktikas esilekerkivad probleemid

Kohtulahendid annavad meile uusi teadmisi. Siinkohal tuleb siiski arvestada asjaoluga, et kõikidele etteteatamata kontrollide maksuotsustele ei esitata valet. Järelikult on teadmised saadud väiksema andmebaasi põhjal. Hoolimata andmebaasi suurusest, tuleb hinnata, kas nad aitavad või takistavad tööd teha. Kõige tõesemat hinnangut oskavad anda inimesed, kes on igapäevaselt temaga seotud.

Valimi moodustasid Maksu- ja Tolliameti ametnikud, kes igapäevaselt tegelevad kontrollide läbiviimisega. 18 eksperdi (vastas kuus eksperti) seas viidi läbi küsitlus (vt. Lisa 1), mis koosnes kümnest küsimusest. Uuringu eesmärk oli välja selgitada maksumenetluses esilekerkivad probleemid ja võimalikud lahendused, mida maksuhalduri ametnikud ise neile probleemidele näevad.

Vastavalt uuringu tulemustele saab välja tuua probleemid, mis takistavad maksuhalduril täita MKS §-st 10 tulenevaid ülesandeid. Kuuest eksperdist kuus leidis, et enim takistavad

maksumenetluse läbiviimist MKS §-st 72 tulenevad piirangud vaatluse läbiviimiseks. Samuti leidis 6-st 6, et maksukohustuslased (sh esindajad) ja/ või kolmandad isikud takistavad maksumenetluse käiku, sest ei täida MKS §-st 56 tulenevat kaasaaitamiskohustust. Lisaks toodi välja järjest uuemad pettuseskeemid, seadusandlikud piirid ja eriseaduste paljusust.

Vaatluse läbiviimise piiranguid nimetati uurimisküsimustele vastamisel kõige rohkem, seega autor leidis, et on sobilik nimetada antud probleemi esimesena.

Vaatlustoimingu regulatsioon annab ametnikule tegeliku olukorra tuvastamiseks väga vähe õigusi, näiteks võib ära võtta vaid selliseid dokumente, mida maksumaksja ise esitab. Samuti ei või siseneda vaatluseks eluruumi ka siis, kui seal toimub ettevõtlus.

Vaatluste läbiviimisel puudub maksuhalduril läbiotsimise õigus. MKS § 10 lg 3 kohaselt peab maksuhaldur menetluse läbiviima võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulusi ja ebamugavusi, järgides sealjuures haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse. Sellise kohustuse täitmine on raskendatud, kui maksukohustuslane ei tee maksuhalduriga vaatluse käigus koostööd ning maksuhalduril puudub läbiotsimise õigus. Maksukohustuslane ei esita vaatluse käigus vajalikke dokumente ja ei võimalda ligipääsu kohtadesse (ruumid, kapid, sahtlid), kus võivad asuvad maksumenetluses tähtsust omavad materjalid.

Vaatluse läbiviimise puudusena toodi välja jälitustegevuse mitteteostamise õigust, millega seoses on tulnud ette olukordi, kus isikuga, kellel puudub kindel elu- või asukoht, ei ole võimalik ühendust saada.

Kaasaaitamiskohustus on vaatluse puhul oluline märksõna, sest selle puudumisel jääb maksuhalduril osa tõendeid kogumata ja kontrollid muutuvad maksukohustuslase jaoks koormavamaks (ajaline kestvus pikeneb). Näiteks maksukohustuslane ei võimalda maksuhaldurile ligipääsu nt „mustale“ raamatupidamisele. Samuti võib maksumenetluse suhtes kolmas isik (töötaja) keelduda vaatluse käigus seletuste andmisest.

Võimaliku põhjusena, miks maksukohustuslased ei täida kaasaaitamiskohustust (valeütluste andmine, võltsitud dokumentide esitamine, hiline misega dokumentide esitamine) on

mitteseadusekuulekate maksumaksjate eesmärk pikendada menetlust, et jõuaks äriühingu likvideerida, pankrotistuda või maha müüa.

Need probleemid tekitavad olukorra, kus maksuhaldur kulutab palju aega tõendite kogumiseks (sh valeandmete ümberlukkamiseks). Kui kontroll kestab kaua, kulub ametil selle jaoks palju ressursi.

Lahendustena toodi välja täiendused hetkel kehtivatele seadustele. Uurimustulemuste põhjal kõige enam soovitati muuta MKS § 72 lg 1. Sätte muutmine lihtsustaks maksumenetluses maksuhalduri ametnikel tõendite kogumist, kuid see oleks vastuolus Eesti Vabariigi põhiseaduse (edaspidi PS) §-i 33³⁶. PS § 33 sätestab, et kodu on puutumatu³⁷. Kodu puutumatus tähendab, et ei tohi tungida kellegi eluruumi, valdusse ega töökohta ega neid ka läbi otsida, välja arvatud seadusega sätestatud juhtudel ja korras avaliku korra, tervise või teiste inimeste õiguste ja vabaduste kaitseks, kuriteo tõkestamiseks, kurjategija tabamiseks või tõe väljaselgitamiseks kriminaalmenetluses³⁸. Maksukohustuslane, kelle suhtes on algatatud maksumenetlus, ei vasta ühelegi PS nimetatud teo tunnustele, mis annaks õiguse rikkuda §-i 33.

MKS § 61 lg 2 sätestab, et enne kolmandalt isikult teabe nõudmist tuleb teabe saamiseks pöörduda maksukohustuslase poole. Kolmanda isiku poole võib teabe saamiseks koheselt pöörduda juhul, kui maksuhalduril puuduvad andmed maksukohustuslase elu- või asukoha kohta, maksukohustuslane ei ole maksuhaldurile teadaoleval aadressil kättesaadav või takistab maksumenetluses tähendust omavate asjaolude väljaselgitamist ning käesoleva seaduse § 72 lõike 5 punktis 6 sätestatud juhul.³⁹ Maksumenetluse ajal on maksuhalduril vaatluse läbiviimiseks õigus nõuda vaadeldaval maatükil või vaadeldavas ehitises või ruumis viibivatelt isikutelt teavet maksukohustuslase majandus- või kutsetegevuse kohta vaatluse eesmärgiga piiratud ulatuses.⁴⁰

Erisäte hetkel kehtivale MKS § 61 lg 2, misvõimaldaks maksuhalduril pöörduda esmalt krediidasutuste poole teabe saamiseks ja seejärel maksukohustuslase poole selgituste

³⁶Eesti Vabariigi põhiseaduse § 33

³⁷*ibid*

³⁸*Ibid*

³⁹Maksukorralduse seaduse § 61 lg 2

⁴⁰*Ibid*, § 72 lg 5 p 6

saamiseks. Selline võimalus hetkel puudub, sest lisaks MKS §-i 61 lg 2 on mainitud see samuti KAS §-s 88 lg 3, mille kohaselt ei tohi krediidasutused ilma kliendi kirjaliku nõusolekuta avaldada klienti puudutavat pangasaladust kolmandatele isikutele⁴¹. Kuigi võimalus koheselt pöörduda krediidasutuse poole suurendaks õiglaste maksuotsuste tegemise hulka, rikuks see PS-st tulenevaid põhiõigusi. Samas selline lahendus ei ole otstarbekas, sest see piiraks maksukohustuslase õigusi. Krediidasutused kaotaksid seetõttu usaldusväärset, mis raskendab praeguses turumajanduses ettevõtetel püsima jäämist. Lisaks krediidasutuse majanduslikele raskustele võib usalduse kaotamine suurendada sularaha kasutamist, mistõttu on maksumenetluses raskendatud tõendite leidmine.

Autor nõustub ekspertidega selles osas, et maksukohustuslastel on tekkinud karistatuse tunne, kuid ei leia, et eelnevalt maksuseaduste rikkumise tõttu karistatud isikutel, tuleks raskendada ettevõtlusega tegelemist. Raskendamise tulemuseks võib olla veel negatiivsem nähtus – varimajanduse osakaalu suurenemine majanduses. Nimelt need maksukohustuslased, kellel on raskendatud ettevõtlusega tegelemine ja tahavad endiselt olla ettevõtjad, leiavad viisi, kuidas seda teha (näiteks ettevõtlusega tegelemise varjamine). Selle asemel, et raskendada ettevõtlusega tegelemist tuleb suurendada järelevalvet selliste isikute suhtes.

Lähtuvalt eelnevast analüüsist tuleb laiendada maksumenetluses maksuhalduril tõendite kogumise võimalusi, kuid samas suurendada maksukohustuslaste teavitamist nende kohustustest maksumenetluses. Maksukohustuslaste käitumismustri muutumine ei ole lihtne, kuid piisava teavitustööga on välistatud võimalus, et maksukohustuslasele on tema kohustused arusaamatuks jäänud.

Maksukohustuslastele kohustuste selgitamiseks tuleb panna suuremat rõhku, et vältida võimalust, et keegi mõistaks oma kohustusi väärtalt. Kui hetkel on meedias kõlanud ümbrikupalga vastu võitlemise teemalised sõnavõtted, siis samasugust tähelepanu oleks vaja ka kohustuste täitmise kohta.

Kokkuvõtteks praktika analüüsi tulemusena on tõestatud, et etteteatamata kontrollide õigusliku regulatsiooni rakendamisel esineb probleeme. Suurimaks probleemiks on maksukohustuslase poolt kaasaaitamiskohustuse mittetäitmine, mille tulemusena ei saa

⁴¹Krediidasutuste seaduse § 88 lg 3

maksuhalduri ametnikud maksuotsuse aluseks reaalselt maksubaasi, vaid otsuse tegemine toimub hindamise teel. Analüüsist selgus, et ametnikud koguvad maksuotsuse tegemiseks piisavalt tõendeid, kuid nende kohustus ei ole tõendada kõiki maksukohustuslase majandustegevuse tehinguid. Kaasaaitamiskohustuse mittetäitmisel lasub tõendite kogumise ja vastuväidete kohustus maksukohustuslasele endale.

KOKKUVÕTE

Hetkel kehtiv maksukorralduse seadus ei anna maksuhalduri ametnikele võimalust koguda koheselt kõiki olulisi tõendeid maksuotsuse tegemiseks. Hilisemalt saadud dokumentide alusel on raske hinnata nende õigsust, mis omakorda raskendab maksuotsuse tegemist. Dokumentide esitamine viivitusega on tingitud maksukohustuslaste poolt seaduste mitte täitmisest ning erinevate võimaluste otsimisest, kuidas vähendada riigile makstavate tasude kogusummat. Lõputöö uudsus seisnes maksumenetluse läbi viimise esimese kontrolli toimingust mitte etteteatamise võimaluste analüüsist.

Töö eesmärgiks oli analüüsida etteteatamata kontrollide õiguslikku regulatsiooni ja praktikat Eestis. Eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade etteteatamata kontrollide õiguslikust regulatsioonist. Etteteatamata kontrolli saab defineerida maksumenetluses läbiviidava üksikjuhtumi kontrolli või revisjonina, mille esimene toiming on jäetud kontrolli eesmärgi huvides maksukohustuslasele ette teatamata. Sellise kontrolli eesmärk on välja selgitada maksukohustuslase äritegevuse tulemusena saadud reaalne maksubaas. Enamus etteteatamata kontrolle alustatakse MTA-le laekunud vihjete ja enamakstud käibemaksu tagastustaotluste alusel.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade etteteatamata kontrollide alustamise põhjustest, eelkõige nendest põhjustest, miks töövõtja ei tohi nõustuda ümbrikupalgaga. Varimajandus soodustab ebavõrdset konkurentsi ja mõjutab ühiskonna toimimist tervikuna. Esialgu kokkuhoiuna tundunud ümbrikupalga saamine tulevikku vaadates, seda siiski ei ole. Hoolimata esialgu saadud suuremad sissetulekud, vähendab ümbrikupalga saamine tulevikus saadavaid hüvitisi ja tasusid.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida etteteatamata kontrollide praktikat. Praktika analüüsi tulemusena sai tõestatud, et etteteatamata kontrollide õigusliku regulatsiooni tõlgendamisel esineb probleeme. Esilekerkinud probleemideks on üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni eristamine ning seadusest tulenevate kohustuste mittetäitmine maksukohustuslase

poolt. Hetkel kehtiva maksukorralduse seaduse alusel ei ole kohustuste mittetäitmise eest kohaldatavad karistused piisavad, et need mõjutaksid maksukohustuslase käitumist maksumenetluse ajal.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida praktikas esilekerkinud probleeme. Praktika analüüsi tulemusena sai tõestatud, et etteteatamata kontrollide õigusliku regulatsiooni rakendamisel esineb probleeme. Suurimaks probleemiks on maksukohustuslase poolt kaasaaitamiskohustuse mittetäitmine, mille tulemusena ei saa maksuhalduri ametnikud maksuotsuse aluseks reaalset maksubaasi, vaid otsuse tegemine toimub hindamise teel.

Lõputöö eesmärk saavutati. Autor andis ülevaate etteteatamata kontrollide õiguslikust regulatsioonist, analüüsis praktikas esilekerkivaid probleeme ning tõi välja võimalikke lahendusi.

Edaspidi vajavad täiendavat analüüsi maksuhalduri ametnike võimalused maksumenetluses läbiviidava vaatluse käigus.

SUMMARY

The diploma thesis is written on the topic „Legal regulation and practice of unannounced inspections in Estonia”. It is written in Estonian and contains 36 pages. There are 23 sources used in this work, which all have the references within the text. The topic itself is very important because it is difficult for tax authorities to make the right decision, when some evidence will become available much later, and some of them are wrong. There is little research work where the treatment takes unannounced inspections started in the survey, resulting in fixed labor costs.

The purpose of this thesis is to analyze legal regulation and practice of unannounced inspections in Estonia. To achieve this purpose, the author set the following examination goals:

- 1) to give an overview of the terms and essence of unannounced inspections in Estonia;
- 2) to give an overview of the reasons for initiating an unannounced inspections in Estonia;
- 3) to analyze practice of unannounced inspections in Estonia;
- 4) to analyze the problems that have arisen in practice of unannounced inspections in Estonia.

As the research methods the qualitative analysis and method of synthesis were used.

The author came to conclusion, that there are some serious deficiencies appearing in the regulation of unannounced inspections. The main problems are involved with the rights of tax authorities to collecting evidence. The author believes that taxpayers should be greater emphasis to clarify the obligations in the process to avoid the possibility that there be misunderstanding in his duties. At the moment the media has been performed the fight against undeclared wages, but the obligations need the same attention as undeclared wages. As the informal economy and the competition for the formal economy, there will be need to affect taxpayers to realize their obligations.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Eesti Haigekassa, <www.haigekassa.ee/kindlustatule/hyvitised> (10.04.2012)

Eesti Vabariigi põhiseadus, 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992 - RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 2, § 33

GoodProject OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse 31.03.2006 maksuotsuse nr 12-5/83 tühistamise nõudes, haldusasja nr. 3-06-1393, Tallinna Ringkonnakohus, 9.11.2007

Kontrolli hea tava, <www.emta.ee/public/ko/KONTROLLI_HEA_TAVA18.08.2010.doc> (14.05.2012), lk. 9

Krediitiasutuste laenude teenindamine ja ebatõenäoliselt laekuvate nõuete kuludesse kandmine, 27.06.2000 otsus nr 9, jõustunud 13.07.2000 - RTL 2000, 76, 1146

Krediitiasutuste seadus, 09.02.1999, jõustunud 01.07.1999 - RT I 1999, 23, 349 ... RT I, 29.03.2012, 24, § 83, § 88 lg 3

Kriminaalmenetluse seadustik, 12.02.2003, jõustunud 01.07.2004 - RT I 2003, 27, 166 ... RT I, 29.12.2011, 20, § 91 lg 1

Lasse. L., *Maksuõigus* (Juura 2009), lk 169

Maksu- ja Tolliamet, MTA 2011. aasta kokkuvõtted ja eesmärgid 2012. aastaks, <www.emta.ee/index.php?id=4006> (14.05.2012)

Maksu- ja Tolliamet, <www.emta.ee/index.php?id=2108> (10.04.2012)

Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 22.12.2011, 38, § 2, § 10 lg 1, 2, § 59, § 61 lg 2, § 72 lg 3, §75 lg 2, § 137

Noyo Baltic OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 10. mai 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/6757-9 tühistamiseks, haldusasja number 3-10-2904, Tallinna Halduskohus, 11.10.2011

Orru. E., „Varimajandus Eestis 2010 (elanike hinnangute alusel)“ (2011), <www.mkm.ee/public/Varimajandus_Eestis_2010.pdf> (10.04.2012) lk. 4, 5, 13, 14

Reiljan, P., Maksunõuded 50 miljoni euro eest tühistatud nõudeid. Maksuameti kolme aasta kadu, <leht.aripaev.ee/images/publicationimages/1b54958c-09f4-44c4-9a0b-46a91e38eec9-Paper/issue.pdf> (14.05.2012)

Riikliku pensionikindlustuse seadus, 05.12.2001, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2001, 100, 648 ... RT I, 14.03.2011, 9, §2, § 3, § 5, § 11 lg 1, § 12 lg 1

Seletuskiri „Maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse“ eelnõu juurde

Töölepingu seadus, 17.12.2008, jõustunud 01.07.2009 - RT I 2009, 5, 35 ... RT I, 10.02.2012, 2, § 28 lg 2

Töötuskindlustuse seadus, 13.06.2001, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2001, 59, 359 ... RT I, 23.12.2011, 10, § 2, § 4 lg 1, § 5, § 6 lg 1, § 7 lg 1, §14¹, § 20 lg 1, 3 § 40 lg 1 p 1, 2

Töötuskindlustusmaks määrad 2012. aastal, 01.12.2011 nr 145 - RT I, 05.12.2011, 2, § 2, § 3

Vanemahüvitise seadus, 10.12.2003, jõustunud 01.01.2004 - RT I 2003, 82, 549 ...

Vutt, M., "Kohtulahendite analüüsi tähtsus ja perspektiivid", 09.02.2007

OÜ InvestPartner Kinnisvara kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 11.03.2008 korralduse nr 12-2.1/7279 tühistamiseks; nimetatud korralduse, 21.04.2008 vaatluse ning toimingute, millega jätkuvalt nõutakse korralduse täitmist, õigusvastaseks tunnistamiseks, haldusasja nr 3-08-1298, Tallinna Ringkonnakohus, 27.01.2009

OÜ Minibrol kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 21. juuni 2007 maksuotsuse nr 12-5/396 tühistamise nõudes, haldusasja nr 3-07-1499, Tallinna Halduskohus
18.12.2009

LISA 1. KÜSIMUSTIK PRAKTIKAS ESILEKERKINUD PROBLEEMIDE VÄLJA SELGITAMISEKS

Küsimused.

- 1) Kas Teil on tekkinud oma tööülesannete täitmisel olukordi, kus on jäänud puudu seadustest tulenevatest õigustest? Palun tooge näiteid.
- 2) Mis on põhjustanud selliseid olukordi? Näiteks seaduselüngad, seaduse vale tõlgendamine. Täpsusta.
- 3) Milliseid õigusi oleks maksuhaldurile maksumenetluses juurde vaja?
- 4) Kas eelmise küsimuse vastuses nimetatud õigused suurendavad või vähendavad maksuhalduri kohustusi maksumenetluses? Palun põhjendage.
- 5) Kas maksukohustuslase õigused maksumenetluses peaksid suurenema või vähenema? Põhjendage.
- 6) Kas on vaja suurendada maksukohustuslase kohustusi maksumenetluses? Miks?
- 7) Millised on töös enim esilekerkivad probleemid? Palun selgitada probleemide olemust?
- 8) Kas maksumenetluse käigus esineb situatsioone, kus maksumaksjad (sh ka nende esindajad) ja/või kolmandad isikud takistavad menetluse läbiviimist? Millised on enim esilekerkivad juhtumid, st kuidas takistatakse?
- 9) Kui vastasite eelmisele küsimusele jaatavalt, siis palun välja tuua praktikas kasutatavaid meetmeid maksuhalduri tegevuse takistamise ennetamiseks/vältimiseks ning millised oleksid võimalikud lahendused, et selliseid probleeme üldse esile ei tuleks.
- 10) Kas etteteatamata vaatluste jt kontrollitoimingute läbiviimist reguleerivaid õigusakte/norme oleks vaja muuta? Kui jah, siis millist normi ning kuidas?