TARTU ÜLIKOOL

ÕIGUSTEADUSKOND

AVALIKU ÕIGUSE OSAKOND

Janus Paurman

MAKSUMAKSJA ÕIGUSTE TAGAMINE KOHTUEELSES MENETLUSES

Magistritöö

Juhendaja

Dotsent *dr iur* Lasse Lehis

Tallinn

2016

Sisukord

Sissejuhatus 4
1. Maksumenetluse eesmärgid ning põhimõtted 7
1.1 Maksumenetlus eesmärk 7
1.2 Maksumenetluse põhimõtted 8
1.2.1 Maksumenetlus üldised põhimõtted 8
1.2.2 Legaliteedi põhimõte ja uurimisprintsiip 9
1.2.3 Õiguskindluse põhimõte 10
1.2.4 Proportsionaalsuse põhimõte 11
1.2.5 Võrdle kohtlemise põhimõte 12
1.2.6 Majandusliku tõlgendamise põhimõte 12
1.2.7 Motiveerimiskohustus 13
1.2.8 Kaalutlus- ehk diskretsiooniõigus 14
2. Vormivabad menetlustoimingud 15
2.1 Suulised menetlustoimingud 15
2.1.1 Suulised korraldused maksumaksjale ja/või kolmandale isikule 15
2.1.2 Suulised täiendavad järelpäringud 17
2.1.2.1 Täiendav järelpäring telefoni teel 17
2.1.2.2 Menetlusõiguste tutvustamata jätmine 18
2.1.2.3 Isikusamasuse tuvastamine 19
2.1.2.4 Ajaline faktor selgituste andmisel 19
2.2. Vaatlusega seotud menetlusprobleemid 20
2.3 Menetlustoimingud e-kirja teel 22
2.3.1 Menetluse alustamise teate edastamine 22
2.3.2 Võimalikud menetlusõiguslikud rikkumised 24
2.4. Maksusaladuse kaitse vormivabade menetlustoimingute puhul 26
2.4.1 Kolmas isik maksumenetluses 26
2.4.2 Maksusaladuse kaitse põhimõtte rikkumine vormivabade menetlustoimingute puhul 28
3. Formaalse menetlustoiminguga alustatud maksukontroll 30
3.1 Kirjaliku korraldusega alustatud maksukontroll 30
3.2 Formaalse menetluse positiivsed küljed 31
3.3 Formaalse menetluse negatiivsed küljed 32

3.3.1 Korralduste ebapiisav- ja selge motiveering ... 32
3.3.2 Suuliste selgituste andmise kohavalik ... 34
3.3.2.1 Suulised selgitused maksuhalduri ametiruumides ... 34
3.3.2.2 Suulised selgitused telekommunikatsiooni vahenditega ... 35
3.3.2.3 Suulised selgitused maksumaksja tegevuskohas ... 36
3.3.2.4 Kaugkontroll ... 36
3.3.2.5 Struktuurireformiga kaasnenud head ja halvad küljed ... 37
3.3.3 Suuliste selgituste andmine ja nende protokollimine ... 38
3.3.4 Ärakuulamisõiguse tagamine ... 39
3.3.5 Kolmandate isikute poole pöördumise keeld ... 42
3.3.5.1 Kolmanda isiku poole pöördumine ... 42
3.3.6 Kolmandate isikute teabe olemus ... 43
3.3.7 Maksusaladuse kaitse ... 45
4. Maksumaksja ootused maksuhalduri seaduskuuleka käitumise osas ... 48
4.1 Seadusliku menetluse eeldamine ... 48
4.2 Tulemuspalk maksumenetluses ... 50
5. Vaidemenetluskulude ning kahju hüvitamine ... 52
5.1 Vaidemenetlus ja sellega kaasnevad kulud ... 52
5.2 Maksumaksja tegevusest tekkinud kahju hüvitamine ... 55
6. Olulisemate kohtulahendite analüüs ... 57
6.1 Kaebuse kohene tagasi võtmine vastustaja poolt ... 57
6.2 Ebamõistlikult pikk menetlus ... 58
6.3 Vaatlusega ning isikutele õiguste selgitamisega kaasnevad probleemid ... 59
Kokkuvõte ... 61
Ensuring taxpayers' legal rights in pretrial tax proceeding ... 66
Resume ... 66
Kasutatud allikate loetelu ... 71
Kasutatud õiguskirjandus: ... 71
Kasutatud õigusaktid ... 72
Kasutatud kohtupraktika: ... 73
Muud teabeallikad ... 76

Sissejuhatus

Käesolev 2016. aasta ning ka möödunud viimased aastad on olnud Eesti maksusüsteemis ja -poliitikas olulised, sest erinevatesse maksuseadustesse on sisse viidud mitmeid muudatusi ning riigieelarve täitmine maksulaekumistest on saamas järjest enam erakondade poliitiliste lubaduste üheks garantiiks ning võtmeküsimuseks.

Maksumuudatused olid aktuaalsed ka 2015. aastal, puudutades ennekõike tulumaksuseaduse sätteid, ning eelduslikult tehakse korrektuure ka teistes maksuseadustes. Autor peab maksusüsteemi ümberkorraldusi oluliseks seetõttu, et igasugused muutused toovad tihtipeale kaasa vastastikuseid arusaamatusi, segadust ning kahjuks on õigusaktid tihti koostatud kiiruga ning maksude tegelikul kogujal (Maksu- ja Tolliametil) puuduvad selged juhised ning arusaam ja kontrollimeetodid, kuidas uues maksusüsteemis tegutseda ning kuidas vajalik maksutulu seaduses sätestatud legaalsel viisil edukalt kokku koguda.

Üheks selliseks näiteks on 01.12.2014 kehtima hakanud sõiduautode käibemaksu mahaarvamise piirang, kus siiani on ebaselge, kuidas täpselt peab maksumaksja hakkama oma ettevõttele kuuluva sõiduki kasutamist tõendama. Seega oleks ilmselt maksuhalduri kahtluste kõrvaldamiseks vajalik soetada kulukad GPS süsteemid koos uusima tarkvaraga. Nimetatud ebaselges probleemis on mitmed pädevad maksujuristid viidanud[1], et ilmselt on see üks esimesi asjaolusid, mis tuleb maksumaksjatel ning ettevõtetel kõigis kolmes kohtuastmes selgeks vaielda, sest momendil puudub selgus ja kindlus maksumaksjatel ning ilmselt ka maksuhalduril ja riigil endal.

Eesti maksusüsteem on muutumas ning järjest suurenev surve maksumaksjatele ning ärikeskkonnale tervikuna toob kaasa riske isikute õiguste riives. Advokaadibüroo Sorainen partner ja vandeadvokaat Carri Ginter´le kirjutas väga tabavalt ajakirjas MaksuMaksja sellest, kuidas riik karistab väikeettevõtjaid ning viimase aastate[2] seadusemuudatused on kantud just sellest põhimõttest.[3]

Magistritöö eesmärgiks on jõuda selgusele, kas momendil kehtiv maksude arvestusega seotud kontrollimenetlust reguleerivad õigusaktid (maksukorralduse seadus, käibemaksuseadus,

[1] Kivistik. V. Maksuameti luuramine on ilmselt ebaseaduslik. Äripäev, 19.02.2015. Arvutivõrgus: http://www.aripaev.ee/arvamused/2015/02/19/maksuameti-luuramine-on-ilmselt-ebaseaduslik
[2] Tulenevalt asjaolust, et tegemist on jaanuar 2015 avaldatud artikliga, siis käsitleb vandeadvokaat 2014. aasta lõpus toimunud maksumuudatusi.
[3] Ginter. C. ENSV taassünd: ettevõtlus on jälle karistatav. Ajakiri MaksuMaksja. Jaanuar, 2015.

tulumaksuseadus, haldusmenetluse seadus, halduskohtumenetlusseaduse jt) tagavad maksumaksjale piisava õigusliku kaitse ning kas maksuhaldur reaalselt menetlust läbi viies ka järgib neid põhimõtteid, mis seaduses on maksumaksja õiguste kaitseks loodud või pigem lähtub siiski temale omasest esimesest eesmärgist, milleks on maksude kokku korjamine.

Eelnimetatud eesmärgi saavutamiseks on auto jaganud töö kolme olulisse osasse. Esimeses osas keskendub autor magistritöös maksumenetluse kui haldusmenetluse ühe menetlusharu eesmärkidele ning põhimõtetele, analüüsib vormivabade menetlustoimingutega kaasnevaid võimalikke õigusriiveid (nt telefoni teel maksumaksjaga suhtlemine, e-kirja teel jms) ning ka vormilise ehk haldusaktiga alustatud maksumenetluse ning selle võimalikke õiguslikke probleeme (peatükid 1-3).

Töö teises osas käsitleb autor maksumaksjate ootusi maksuhaldurile õigusriigi ning õiguskindluse põhimõttest tulenevalt. Selles osas soovib autor hinnata maksumaksjate ootusi seadusliku menetluse suhtes ning käsitleb MTA tulemuspalga poliitikat ja selle võimalikku mõju objektiivsele maksumenetlusele (peatükk 4).

Analüüsib kohtueelse menetlusega tekkinud (õigusabi) kulude hüvitamist (peatükk 5) ja teeb induktiivseid otsuseid oluliste kohtulahendit asjaolude ning järeldustest, kus maksumaksjate õigusi on rikutud (peatükk 6).

Tulenevalt asjaolust, et töös analüüsitakse Eesti maksuhalduri poolseid menetlustoiminguid siis on magistritöös kasutatud peamiselt Lasse Lehise poolt koostatud maksuõiguse õpikuid ja maksudeseaduste kommentaare ning artikleid ja teiste Eesti maksuspetsialistide poolt koostatud juhendeid ning õpikuid. Lisaks sellele on kasutatud seaduseelnõude kommentaare, MTA kodulehel olevad selgitusi ning MTA poolt koostatud juhendit maksukontrollide läbiviimisel

Kuivõrd töös analüüsitakse maksuhalduri poolsete menetlustoimingute õiguspärasust on tegemist praktilise probleemipüstitusega ning seega kasutab autor töös valdavalt Riigikohtu praktikat ning maa- ja ringkonnakohtute olulisemaid otsuseid. Autor omab praktilist kogemust maksukontrollide menetlemisel, olles olnud eelnevalt nende läbiviija ning käesoleva töö koostamisel hetkel juba maksumaksjate esindaja ning õiguste tagaja. Seega on näited, töömeetodid ning võimalikud probleemkohad konkreetselt praktilistest kogemustest tuletatud, kuid maksusaladuse ning kontrollimeetodite tõttu ollakse näidetes ning selgitustes ei viidata konkreetsetele kontrollijuhtmitele.

Selleks, et järeldused ja ettepanekud oleksid laiapõhjalisemad, on autor läbi töötanud ja võrrelnud maksumenetluse põhimõtteid Eesti lähiriikide (Soome, Rootsi, Läti, Leedu ja Taani) maksuseadustes sätestatud menetluspõhimõtetega ning autor toob välja lähiriikides Eestist erinevad ja sarnased põhimõtted.

Magistritöö lõpus soovib autor anda vastuse, kas Eestis kehtiv seadusandlus tagab maksumaksjatele õiguste kaitse kohtueelses menetluses ning toob välja peamised kitsaskohad, mis praktikas ettevõtjaid ja eraisikust maksumaksjaid ohustavad ja pakub välja endapoolseid lahendusi, võttes osalt aluseks ka lähiriikides kehtivad lahendused.

Autori tänu kuulub magistritöö juhendajale Lasse Lehisele pühendunud juhendamise, asjakohase suunamise ning mõistva suhtumise eest.

1. Maksumenetluse eesmärgid ning põhimõtted

1.1 Maksumenetlus eesmärk

Maksumenetlus on üks osa maksuõigusest kui tervikust, mille normid reguleerivad maksude deklareerimise ja tasumise korda, maksukontrolli alustamist ja läbi viimist, maksumaksja õigusi ning kohtusi, tagastusnõuete menetlemist, maksuotsuse väljastamist ning palju teisi asjaolusid, mis on ennekõike seotud maksumenetluse, kui sellise läbiviimisega. Peamiseks õigusallikaks kohtueelses maksumenetlusele on 2002. aastal jõustunud maksukorralduse seadus[4] (edaspidi **MKS**) ning haldusmenetluse seadus[5] (edaspidi **HMS**). Lasse Lehis on nimetatud MKS kõige olulisemaks maksuõiguse aktiks, mis koondab endas suurema osa maksuõiguse üldsätteid, samuti kõikide maksualaste väärtegude koosseisud[6].

Tulenevalt asjaolust, et maksumenetlust viib tavapäraselt läbi MTA ametnik, siis lisaks menetluslikele normidele sisaldab menetlusõigus ka maksusumma aegumise tähtaegu, intresse ning teisi detaile, mis on mõeldud maksusumma õigeks ja õiglaseks määramiseks.

Maksude kehtestamise peaeesmärk on riigi või kohaliku omavalitsusüksuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks vajalikku raha saamine (fiskaalne eesmärk).[7] Tulenevalt MKS § 5 lg 1 on riiklike maksude maksuhaldur MTA. Tuletusliku meetodi põhiselt võib öelda, et maksud on kehtestatud riigi ülesannete täimiseks ning MTA-l on kohustus need maksud kokku koguda, järgides seaduses tulenevaid õigusi ja ka piiranguid.

Lakooniliselt ning ühemõtteliselt saab maksumenetluse ning MTA ülesanneteks pidada riigikassa täitmist, tagades sellega võimaluse riigil ja kohalikel omavalitsustel toimida. MTA ise näeb oma ülesannet veidi laiemana ning on sõnastanud selle selliselt, et maksuhalduri ülesandeks on kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust ning jälgida, et makse tasutakse ja maksusoodustusi kohaldatakse seadusega sätestatud suuruses ja korras. MTA-l on õigus kontrollida kodu- ja välismaiseid füüsilisi ja juriidilisi isikuid ning nende staatust maksumaksjana[8].

---

4 Maksukorralduse seadus - RT I, 2002, 57,358 … RT I, 17.03.2015, 10
5 Haldusmenetluse seadus - RT I, 2002, 53, 336 … RT I, 23.02.2011, 8
6 Lehis. L. Maksuõigus, 3., täiendatud ja muudetud trükk. Lk 23. Juura, 2012
7 Lehis. L. Maksuõigus, 3., täiendatud ja muudetud trükk. Lk 23. Juura, 2012
8 MTA poolt koostatud „Kontrolli hea tava“ elektroonselt kätte saadav:

www.emta.ee/public/ko/KONTROLLI_HEA_TAVA18.08.2010.doc

1.2 Maksumenetluse põhimõtted

1.2.1 Maksumenetlus üldised põhimõtted

Maksumenetlus on haldusmenetluse üks alaliike ning seetõttu kehtivad ja on üle kantavad kõik haldusmenetluse põhimõtted maksumenetlusele. Oluline on see, et maksumenetlus on haldusmenetluse üks alaliike ja seetõttu on need põhimõtted vaadeldavad ka veidi kitsamalt ning neid tuleb kohandada maksumenetluse eripärale. Riigikohus maininud oma 2002. aasta 19. juuni otsuses nr 3-3-1-26-02, et maksuhaldur on kohustatud järgmina haldusmenetlusese üldistest põhimõtetest tulenevaid maksumenetluse põhimõtteid hoolimata sellest, kas ja kuivõrd need põhimõtted on sätestatud maksukorralduse seaduses.[9]

Maksumenetluse eripärana peab autor silmas seda, et kui mitmetes teistes haldusmenetluse alaliikides (nt ehitus- ja planeerimisõigus, jt) on haldusorganil ning isikul (sõltumata, kas tegemist on juriidilise- või eraisikuga) olemas n.ö ühisosa, siis maksumenetluses vastandub ametnik tihti äriühingule[10] ning koostöö, kui selline, on poolte vahel väga visa tulema ning arenema. Üheks põhjuseks võib kindlasti olla ka see, et paljud ettevõtted tunnetavad, et maksumenetluse eesmärgiks ei ole mitte tõe välja selgitamine, vaid maksumääramisest on saanud eesmärk omaette, milleni revident juba menetlust alustades püüdleb (saated näiteks äriühingule tagastusnõude menetlemise õiguse kontrollimenetluse raames pika küsimustiku, et tuvastada juba eoses võimalik kontrolliobjekt). Kindlasti on sellele suhtumisele aidanud kaasa viimaste aastate maksumuudatused, mis sildistavad ettevõtjat kui potentsiaalset kurjategijat[11].

Kriitilise ja veidi skeptilise suhtumisena võib öelda, et viimasel ajal on maksumenetlus saanud endale juurde ühe uue ning endale omase põhimõtte, milleks ongi maksu määramine maksuotsusega või äriühingu kallutamine deklaratsiooniparanduse tegemisele riigile soodsamal viisil.

[9] Riigikohtu halduskolleegiumi 19.06.2002 lahend nr 3-3-1-26-02 (p 14)
[10] Äriühing kui juriidiline isik ning maksude kinnipidaja ning tasuja
[11] Käibemaksudeklaratsiooni lisa INF1 seadusemuudatus ning sõiduautode käibemaksu piirangu muudatus

1.2.2 Legaliteedi põhimõte ja uurimisprintsiip

Legaliteedipõhimõtte ehk seaduslikkuse põhimõtte selgitamiseks, tuleb siia töösse sisse tuua ka põhiseaduse[12] (edaspidi **PS**) sätted. PS § 3 lõike 1 kohaselt teostatakse riigivõimu üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel. PS § 11 kohaselt võib õigusi ja vabadusi piirata ainult kooskõlas põhiseadusega ning konstitutsioon näeb ette, et igaüks peab oma õiguste ja vabaduste kasutamisel ning kohustuste täitmisel järgima seadust.

Maksumenetluses on eelnimetatud paragrahvide indikaatoriks MKS § 11, mille kohaselt on maksumaksjal kohustus maksta ainult seadustega ettenähtud riiklikke ja kohalikke makse maksuseadustes ning valla- või linnavolikogu määrustes sätestatud määrades ja korras.[13]

Maksuhaldur, kellele on antud seadusega õigus makse koguda, peab neid koguma kooskõlas õigusaktidega ning maksumenetluses tuleks lähtuda ühest haldusmenetluse kesksest põhimõttest, milleks on uurimisprintsiip. Uurimisprintsiip on selgelt sätestatud ka MKS-s § 11, mille kohaselt peab maksuhaldur võtma maksusumma arvestamisel arvesse kõiki asjaolusid, nii maksukohustust suurendavaid ning vähendavaid. Nende asjaolude kogumise kohustus on samuti jäänud maksuhalduri, tavapäraselt ka selle sama ametniku kohustuseks, kes menetlust läbi viib ning kelle tööalane edukus sõltub ilmselt määratud maksusummade kogusest. MTA peadirektor kinnitas 19. jaanuaril 2015 Vabariigi Presidendi poolt korraldatud arutelul „Kärajatel“, et MTA-s on juba ammu tulemuspalk, mis omakorda seab kahtluse all revidendi objektiivsuse ning õiguste tagamise edukuse[14]. Täpsemalt on seda teemat käsitletud käesoleva töö peatükis 5.2.

MTA poolt koostatud dokumendis „Kontrolli hea tava“ ei ole uurimisprintsiipi lahti selgitatud vaid on võetud sõna-sõnalt seaduse tekst (see omakorda tõstatab koostatud dokumendi väärtuse küsimus, kui sinna on kõigest seadus tekst kopeeritud).

Uurimispõhimõtte tagamisest on võimalik rääkida siis, kui maksuhaldur on kogunud tõendeid maksumaksjalt kaasaaitamiskohuste raames ning lisaks sellele ka enda (revidendi) initsiatiivil.

[12] Eesti Vabariigi Põhiseadus – RT I 2003, 29, 174 … RT I, 27.04.2011,2
[13] Maksukorralduse seadus - RT I, 2002, 57,358 … RT I, 17.03.2015, 10
[14] Helm. M. Esinemine 19.01.2015.Delfi videosalvestus. Arvutivõrgus http://www.delfi.ee/news/paevauudised/eesti/delfi-video-emta-peadirektor-marek-helm-meie-tootajaid-tahetakse-nende-kogemuste-tottu-valismaale?id=70586863

Riigikohus on rõhutanud, et maksuhaldur ei vaja enamike toimingute ettevõtmiseks maksumaksja initsiatiivi.[15]

Riigikohus on oma 2010. aasta 5. mai lahendis nr 3-3-1-18-10 viidanud, et tulenevalt MKS §-s 11 sätestatud uurimispõhimõttest peab maksuhaldur välja selgitama tegeliku olukorra ja tuvastama maksusuhtes olulised asjaolud. Tõendamiskoormuse üleminek ei tähenda, et maksukohustuslasel lasub või tekib uurimiskohustus.[16] Samuti on Riigikohus oma 2003. aasta 10. juuni lahendis nr 3-3-1-38-03 selgitanud, et HMS §-s 6 sätestatud uurimispõhimõttest tulenevalt on haldusorgan kohustatud välja selgitama menetletavas asjas olulise tähendusega asjaolud ja vajaduse korral koguma selleks tõendeid omal algatusel. Seega ei saa haldusorgan alati piirduda otsuse langetamisel pelgalt talle esitatud dokumentide hindamisega, vaid vajaduse korral tuleb koguda täiendavaid tõendeid[17]. Riigikohus on oma mõlemas eelmainitud lahendis rõhutanud seda, et uurimiskohustus on maksuhaldurile kohustuslik ning omane põhimõtte, millega tuleb tagada asjaolude sisuline uurimine.

1.2.3 Õiguskindluse põhimõte

Õiguskindluse põhimõttest tulenevalt peaks maksukohustuslasel olema kindlus- ja turvatunne, et maksuhaldur viib menetlust läbi seadusest tulenevalt (legaliteedipõhimõttest lähtuvalt) ning tagab menetluse vältel maksukohustuslase õiguste aktiivse kaitse. Samuti peab see põhimõte looma maksumaksjatele ka kindlustunde, et kui mingi maksu ja perioodi osas on kontrollimenetlus lõpetatud, on otsus õige ning lõplik ja maksukohustuslane ei pea enam muretsema maksukontrolli pärast samas perioodis. Selle põhimõtte osas tegi Riigikohus 2015 aastal olulise otsuse nr 3-1-1-25-15, kus kiitis heaks olukorra, kus maksuhaldur läks menetlusvigasid kõrvaldama uue revisjoniga[18].

Samas on riik jätnud endale võimaluse alustada menetlust uuesti juba lõpetatud perioodis, kui peaks juhtuma, et avastatakse uued maksumenetluses tähendust omavad asjaolud (seda muidugi seaduses ette nähtud juhtudel).

[15] Pilv A., Kergandberg E., M Lentsius. Maksumenetlus.Lk 31. Äripäeva Kirjastus, 2006
[16] Riigikohtu halduskolleegiumi 05.05.2010 otsus nr 3-3-1-18-10 (p. 19)
[17] Riigikohtu halduskolleegiumi 10.06.2003 otsus 3-3-1-38-03 (p. 17)
[18] Riigikohtu halduskolleegiumi 11.09.2015 otsus 3-1-1-25-15

1.2.4 Proportsionaalsuse põhimõte

Proportsionaalsusepõhimõtte on samuti oluline põhimõte maksumenetluses, sest on otseselt seotud isikute põhiõiguse ja –vabaduste piiramisega ning seega tuleb selle põhimõtte järgmisest õigusriigis nagu seda on Eesti, väga täpselt järgida. Põhimõtte tuleb *expressis verbis* MKS, mille kohaselt tuleb menetluse läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi, järgides sealjuures haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse[19].

Ideaalis peaks see tähendama seda, et kontrolli läbi viiv ametnik püüab leida kompromissi maksumaksja koormamise ning tõe väljauurimise vahel, kuid paratamatult tihti kaalub maksumääramise huvi proportsionaalsuse põhimõtte üle ning pole harv, kus maksumaksja peab esmalt andma selgitusi telefoni teel, seejärel e-kirja teel ning lõpetuseks ilmuma korra või kaks maksuhalduri ametiruumidesse täiendavate selgituste andmiseks, sest ametnikul ununes eelnevatel kordadel kõik oluline küsida või soovitakse maksumaksja sõnu ja vastuseid saada endale mugavamas „võtmes“, et seejärel menetlust edukalt lõpetada.

Riigikohus on oma lahenditega samuti sekkunud olulisel määral maksuhalduri tegevusse, andes neile lahendite näol suuniseid, kuidas tuleks menetlust efektiivselt ja väikese halduskoormusega läbi viia ning sisustanud proportsionaalsuse põhimõtet. Näiteks tõendite kogumisel tuleb alustada suuliste seletuste võtmisest ning alles seejärel nõuda dokumentide esitamist (RKHK 3-3-1-26-02) ning kolmandatelt isikutelt võib nõuda maksukohustuslase kohta käivat infot alles siis, kui maksukohustuslaselt endalt ei ole võimalik täiendavat teavet saada (RKHK 3-3-1-14-98) [20].

Oluline on see, et maksuhaldur peab äärmiselt põhjalikult motiveerima korraldusi, mis lähevad Riigikohtu poolt antud suunistega vastuollu. Loomulikult tuleb siis nõustuda ka maksuhalduri põhjendustega, sest teatud olukordades on menetluse edukuseks näiteks hädavajalik saada infot kolmandatelt isikutelt enne, kui pöördutakse maksukohustuslase poole[21].

[19] Maksukorralduse seadus § 10 lg 3 - RT I, 2002, 57,358 … RT I, 17.03.2015, 10
[20] Lehis. L. Maksuõigus, 3., täiendatud ja muudetud trükk. Lk 108. Juura, 2012
[21] Maksuhalduri tegevus sõltub alati kontrollitaktikat ning seetõttu ei ole selle põhimõtte rikkumine käsitletav menetlusveana, kui selleks oli olemas piisav põhjendus ning õiguslik vajadus koos

1.2.5 Võrdle kohtlemise põhimõte

Õigusriigis on isikute võrdle kohtlemine *expressis verbis* välja toodud juba põhiseaduses, kui üks riigi poolt tagatavaid põhiõigus. Seega tuleb ka maksumenetluses isikuid kohelda võrdselt nende tulenevalt nende soost, rahvusest, usulistest tõekspidamistest või east. MTA „hea kontrolli tava“ kohaselt rakendab maksuhaldur õigusakte kõikide isikute suhtes ühetaoliselt, ei tee meelevaldseid erandeid ega tõlgendada õigusnorme erinevalt.[22]

Maksumenetluses kehtib võrdse kohtlemise põhimõte, kuid tuleb siiski nentida, et majanduslikult paremal järjel oleval maksumaksjal on reaalses elus võimalik oma õigusi kaitsta oluliselt paremini, kaasates juba kohtueelses menetluses ennast esitama juriidilise- ja/või maksualase haridusega spetsialisti, kes suudab juba menetluse alguses kaitsta isiku õigusi.

Ebavõrdsuse koht tekib autori hinnangul selles, et kohtueelses menetluses kantud kulusid ei mõisteta kohtumenetluse võidu puhul maksumaksja kasuks välja ning need kulud jäävad siiski maksumaksja kanda[23]. Revidendid teevad kontrollimenetluse jooksul mitmeid toiminguid, millest paljud on aeganõudvad ning nõuaksid ka maksumaksja esindaja kohalolu. Sellisteks menetlustoiminguteks peab autor näiteks esmaseid suulisi protokolle, korraldusega tutvumist, vaatluse toimumist ning läbiviimist, kontrollaktiga tutvumist ja vajadusel ka eriarvamuse koostamist. Kõik need toimingud nõuavad pühendumist ja ajakulu ning on esindaja kaasamisel maksumaksjale kulukad.

1.2.6 Majandusliku tõlgendamise põhimõte

Majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaselt tuleb arvestada seda, et maksuõiguse spetsiifikas ning menetluses ei saa alati lähtuda tehingute vormist vaid, tuleb lähtuda ka toimunud tehingute sisust ning soovitud tagajärgedest. Seega on nii maksuhalduril kui ka kohtutel olemas teatav pädevus tehingud ümber hinnata, kui ilmneb, et tehingu väline vorm ei vasta selle õiguslikule ning taotluslikule sisule. Nimetatud põhimõtte on maksuhaldurile õige maksuarvestuse kontrollimisel ja määramisel äärmiselt vajalik, sest enamik tehinguid on oma

22 MTA poolt koostatud „Kontrolli hea tava“ elektroonselt kätte saadav: www.emta.ee/public/ko/KONTROLLI_HEA_TAVA18.08.2010.doc
23 Täpsemalt käsitletud magistritöö 6. peatükis

vormilise ehk formaalse poole pealt tehtud korrektselt, kuid tihti on vaja vaadata tehingu sisusse ning määratleda tehing sisu poolest ning poole tegelikkust tahtest lähtuvalt.

Vaidlusaluse tehingu vorm ei ole maksuhalduri jaoks menetluse läbiviimisel ning järelduste tegemisel enamasti primaarne, vaid maksumääramise aluseks saab ja võib olla tehingu majanduslik sisu ehk tahe, mida sooviti tehinguga tegelikult saavutada. Maksustamisel lähtutakse eelkõige tehingutega kaasnevatest majanduslikest kriteeriumitest ja avaldustest, mitte tehinguga seotud õigustoimingutest.[24]

Reaalses elus tähendab see seda, et maksuhaldur jätab tihti peale kõrvale arved, lepingud ning maksustatava perioodi raamatupidamisarvestuse, vaid püüab mõista kontrolliperioodil toimunud tehingute reaalselt sisu ja tagamaad ning võtta need maksustamise aluseks. Riigikohus on enda otsuses nr 3-3-1-22-07 viidanud, et intressita laenu andmist võib erandlikel asjaoludel lugeda ettevõtlusega seotuks, kui laenuandja saab laenutehingust kasu mõnel muul viisil (soodustused, osa ühise äriprojekti kasumist vms).[25]

1.2.7 Motiveerimiskohustus

Maksuhalduri esindaja, kelleks haldusmenetluses kokkupuutumisel maksumaksjatega on tavapäraselt revident, peab oma korraldusi ning haldusakte motiveerima ning need peavad olema sisuliselt ja ka formaalselt õiguspärased. Motiveering nendes peab olema selge, põhjendatud ning teisele poolele, kelleks tavapäraselt on maksumaksja, kuid osadel juhtudel ka kolmas isik, arusaadav. Arusaadav sellisel tasemel, et isik, kes tutvub haldusaktiga, saab aru, mida ja miks talt nõutakse ja milleks teda kohustatakse. Riigikohus on oma 1997. aasta 11. novembri lahendis nr 3-3-1-30-98 leidnud, et haldusakti motiveerimise nõue on üldine nõue, mis peab tagama Põhiseaduse §-s 15 sätestatud kaebeõiguse reaalse teostamise võimaluse[26] ning oma 1997. aasta 30. mai lahendis nr 3-3-1-14-97 leidis Riigikohus, et haldusakti motiveerimine on vajalik selleks, et isik, kellele haldusakt on adresseeritud, mõistaks, miks ja millisel õiguslikul alusel on haldusakt antud. Haldusakti motiveerimine on abinõu, et isik kellele on haldusakt adresseeritud, saaks aru, kas tema õigusi on kitsendatud seaduslikult ja mõistaks vajadust oma õigusi kaitsta. Samuti võimaldab haldusakti motiveerimine akti

[24] Pilv A., Kergandberg E., M Lentsius. Maksumenetlus. Lk 31. Äripäeva Kirjastus, 2006
[25] Riigikohtu halduskolleegiumi 30.05.2007 otsus nr 3-3-1-22-07
[26] Riigikohtu halduskolleegiumi 09.10.1999 otsus nr 3-3-1-30-98

seaduslikkust kontrollival asutusel, sealhulgas kohtul, otsustada, kas haldusakt on seaduslik. Seega tagab haldusakti motiveerimine selle kontrollitavuse.[27]

Seega on maksumaksjal õiguslik ootus ka selles osas, et temale suunatud haldusaktid on motiveeritud ning tagavad tema õiguste kaitse menetluse raames.

1.2.8 Kaalutlus- ehk diskretsiooniõigus

Kui maksuhaldurile on seadusega antud volitus kaaluda abinõu kohaldamist või valida erinevate abinõude vahel, teostab maksuhaldur kaalutlusõigust volituse piires ja kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega, arvestades olulisi asjaolusid ja kaaludes põhjendatud huve[28].

Maksuhaldur kasutab oma kaalutulusõigust näiteks kontrolliliigi ja meetodite valikul (kirjalikud selgitused vs suulised), sunniraha ja selle suuruse määramisel, maksuvõla kustutamisel jne. Maksuhalduri kaalutlusõigus on ette nähtud ka maksuõiguse eriosa sätetes, näiteks tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirja koostamisel (TuMS § 11[29]), füüsilisest isikust ettevõtja vabastamisel tulumaksu avansilisest maksetest (TuMS § 47 lg 5), pikema käibemaksuga maksustamise perioodi lubamisel (KMS § 27 lg 4) lihtsustatud tollivormistuse lubade andmisel jne[30].

Oluline on see, et maksuhalduri poolt kasutatud diskretsiooniõigus oleks kooskõlas ka teiste maksumenetluse üldpõhimõtetega nagu proportsionaalsuse ja võrdse kohtlemise põhimõte. Maksuhaldurile on kaalutulusõiguse antud seadusest tulenev õigus, mis omakorda tähendab ka suur vastutust selle rakendamisel.

[27] Riigikohtu halduskolleegiumi 30.05.1997 otsus nr 3-3-1-14-97
[28] Maksukorralduse seadus § 12 - RT I, 2002, 57,358 … RT I, 17.03.2015, 10
[29] Tulumaksuseadus - RT I 2000, 58, 377 … RT I, 19.03.2015,66
[30] Lehis. L. Maksuõigus, 3., täiendatud ja muudetud trükk. Lk 110. Juura, 2012

2. Vormivabad menetlustoimingud

2.1 Suulised menetlustoimingud

2.1.1 Suulised korraldused maksumaksjale ja/või kolmandale isikule

Haldusõigussuhtes valitseb osaliste vahel subordinatsioonisuhe, mistõttu tuleb maksumenetluses (kui haldusmenetluse eriliike) erilist tähelepanu pöörata nõrgema poole ehk maksukohustuslase õiguste kaitsele. MKS § 10 annab revidendile õiguse, samas ka kohustuse viia menetlus läbi lihtsalt, kiirelt ning efektiivselt, püüdes saavutada tulemust võimalikult väikse halduskoormusega maksumaksja suhtes. Kui seaduses ei ole ette nähtud konkreetseid vorminõudeid ja menetluskorda, siis määrab maksuhaldur kaalutlusõiguse alusel sobiva korra. Tegemist on haldusmenetluse kõige üldisema põhimõttega (HMS § 5[31]), mis eristab haldusmenetlust näiteks kohtumenetlusest, kus on väga jäigalt reguleeritud taotluste esitamise korda, toimingute läbiviimise järjekord ja tähtajad jne. [32]

Vormivabadus tähendab seda, et maksumenetluses saab haldur pöörduda isiku poole telefoni teel (nt küsida tehingu toimumise kinnitust tagastusnõude õigsuse analüüsimisel), e-kirja teel (nt alustades tagastusnõudeõiguse menetlust menetluse alustamise teatega), suuliselt (nt kohustades asjassepuutuvat kolmandat isikut andma selgitusi vaatluse käigus ehitusobjektil) või kirjalikult korraldusega. Tavapäraselt alustatakse n.ö süvamenetlust maksuhalduri poolt motiveeritud kirjaliku korraldusega, et tagada alustatud menetluses seaduslikkus.

Maksuhalduril on õigus valida tulenevalt kaalutlusõigusest menetlustoimingu vorm ning nagu autor on eelpool maininud on üheks sellise õiguse realiseerimise näiteks kohustus anda suulisi selgitusi vaatluse toimumise ajal. Suuliste selgituste nõudmise õigus maksukohustuslaselt tuleneb maksuhaldurile maksukorralduse seaduse §-st 60 lg 4 ning kolmandalt isikult sama seaduse §-st 61 lg 4.

Eelnimetatud õigust kasutatakse tihti just ehitusobjektide vaatluste läbiviimisel, kus maksuhaldur ilmus objektile ning kohustab asjasse puutuvaid isikuid andma suulisi selgitusi, sest maksuhalduril on (eelduslikult õigustatud) kahtlus, et isikud võivad omada

[31] Haldusmenetluse seadus - RT I, 2002, 53, 336 … RT I, 23.02.2011, 8

[32] Lehis. L. Maksuõigus, 3., täiendatud ja muudetud trükk. Lk 107. Juura, 2012

maksumenetluses olulist informatsiooni. Revidendi kahtlusele tuginedes kohustatakse neid MKS § 61 lg 1 alusel andma selgitusi. Kuigi selgitused eelduslikult protokollitakse, sest nii näeb ette MKS § 61 lg 4 ja § 60 lg 4, siis kirjaliku korraldust tihti isikule ei esitata vaid kohustatakse isikut täitma seadusest tulenevat kohustust suuliselt. Viimasel ajal on maksuhalduri praktika selles osas muutunud ning enne objektile minekut vorbitakse valmis mitmed kirjalikud korraldused, kus jäetakse nime ja isikukoodi osas tühimik ning see täidetakse kohapeal vastavalt vajadusele. Loomulikult tõstab see ka veel täiendava küsimuse korralduse motiveeringus, sest tegemist ei ole enam konkreetsele adressaadile tehtud haldusaktiga, vaid n.ö üldvormiga, kuhu sõltumata asjaoludest lisatakse lihtsalt kolmanda isiku nimi.

Lisaks eelnimetatud probleemidele on küsitav, millisel määral ning kui arusaadavalt selgitatakse isikule tema õigusi ja kohustusi ning veelgi olulisem on see, kas nendest ka reaalselt arusaamist kontrollitakse (maksuhalduril puudub aktiine huvi selle tuvastamiseks). Samuti ei ole võimalik isikul paluda suulise korralduse puhul korralduse täitmise tähtaja muutmist või selgituste andmise viisi või koha muutust, sest isikule üle antavate „maksukohustuslase õigused ja kohustused“ või „kolmanda isiku õigused ja kohustused“ isegi ei näe ette sellist võimalust isikule ning kaheldav on see, et maksuhaldur sellise variandi menetlusosalisele ise välja pakuks või taotluse rahuldaks. Isiku poolt selgituste andmise koha ja/või aja muutmise taotlus jäetakse eelduslikult rahuldamata seetõttu, et maksuhaldur vajab infot ja teavet kiirelt ning teabe küsimine hiljem võib kontrolli eduka käigu seada kahtluse alla, sest n.ö üllatusmoment on rikutud.

Teine suulise korralduse probleem on seotud olukorraga, kus isik annab maksuhalduri juures suulisi selgitusi kindlal kontrolliperioodil toimunud tehingu osas, kuid maksuhaldur soovib saada teavet näiteks kontrolliperioodile eelneva või järgneva maksuperioodi tehingute kohta. Väga tüüpiline vaidluskoht on seotud sõidukite omandamise ja võõrandamisega ning kuigi arutatakse sõiduki soetustehingut, tunneb maksuhaldur tihti huvi, kas sõiduk on järgnevatel maksustamisperioodidel juba võõrandatud või on jätkuvalt äriühingu omandis. Sõltuvalt maksumaksjast ning konkreetse kaasuse käsitlusest, leian, et maksumaksjal on õigus keelduda kontrolliperioodi mitte puudutavate tehingute osas (lõplik otsus kindlasti selles vaidluses tuleks kohtult) selgitusi andmast.

Sõltuvalt revidendi usinusest ning menetlusalastest teadmistest võib kontrolli läbiviija väljastada isikule täiendava suulise korralduse, mille alusel alustatakse kontrolli ka selle maksuperioodi osas, mille suhtes isik keeldus teavet avaldamast. Jällegi on kiire ja efektiivne

menetlus koos oma vormivabadusega suundunud maksumaksja vastu ning isik pannakse oluliselt kehvemasse olukorda menetluses. Tavapärase praktika kohaselt annab maksuhaldur vähemalt nädala (7 päeva) aega korraldusega tutvumiseks ning isikule ettevalmistamiseks (juhul, kui ei lepita kokku teisiti), siis eelnimetatud näite puhul võetakse isikult need privileegid ning kohustatakse teda andma otsekohe teavet selle perioodi osas, mille osas algselt kirjaliku ning seadusliku menetlust ei oldud alustatud. Siinkohal peaks maksuhaldur suutma väga veenvalt motiveerida ning selgitada, miks ei sobi algatada menetlust kirjaliku korraldusega probleemse kontrolliperioodi osas ning miks ei anta isikule mõistliku aega korraldusega tutvuda ning ennast kontrolliperioodi osas selgituste andmiseks ette valmistada. Ühe võimaliku kausaaltagajärjena võib isik saada ka sunniraha hoiatuse või ka otsuse, kui keeldub maksuhalduri ilmselgelt koormava ning isiku õigusi riivavat korralduse täitmisest.

2.1.2 Suulised täiendavad järelpäringud

2.1.2.1 Täiendav järelpäring telefoni teel

Kontrollimenetluses ei ole harv nähtus, kus maksuhaldur pöördub isiku poole telefoni teel ning küsib kontrolliperioodi- ja/või objekti puudutavaid küsimusi. Tihti on tehnilised ja raamatupidamislikud küsimused (nt pearaamatu kanded, käibemaksukonto ebaselgused) suunatud äriühingu raamatupidajale ning tehingu sisulised küsimused (nt tehingupartneriga tutvumine, tehingu majanduslik eesmärk) juhatuse liikme või tehingu toimumise eest vastutavale äriühingu töötajale.

Sellise toiminguga ning kontrollimeetodiga kaasnevad väga mitmed õiguslikult ebaselged küsimused ning võivad tuua kaasa menetlusvead. Eelnimetatud toiminguga kogub revident infot maksukontrolli tarbeks, kuid samas ei selgitata isiku(te)le, kellelt selgitusi võetakse nende seadusest tulenevaid õigusi ega anta ka teavet võimalike tagajärgede koha. Sellise käitumisega on tegelikult isikutel ebaselge, et nendest ning nende ütlustest on saanud maksumenetluse tõendite kogumi osa.

Samas puudub maksuhalduril kindel veendumus, kes isikuliselt seda infot jagab ning selle info kasutamise lubatavus on autori hinnangul tihti küsitav[33].

2.1.2.2 Menetlusõiguste tutvustamata jätmine

Selline menetluslik käitumine tõstatab autori hinnangul koheselt mitu olulist probleemi, millest esimene on see, et kontrollimenetluses pöördutakse isiku poole (äriühingu raamatupidaja, juhatuse liige, töötaja) teabe saamiseks, kuid samas ei tutvustata isikule tema õigusi ja kohustusi. Kui n.ö vahetu kohtumise ning teabepäringu puhul maksuhaldur selgitab vähemalt formaalseltki isikule tema õigusi ja kohustusi, siis telefonivestluste puhul, ei selgitata neid isegi mitte formaalselt ning halduril puudub täielik huvi selle vastu, kas isik, kes teavet annab, saab aru oma õigustest ja kohustustest ning mõistab teabe andmise tagajärgi.

Menetlus efektiivsuse ning vähese halduskoormuse tõttu on maksuhalduri käitumismuster ühelt poolt aru saadav ning oleks äärmiselt tülikas ning koormav ja aeganõudev hakata iga telefonikõne puhul isikule selgitama tema õigusi ning kohustusi. Samas arvab autor, et vähemalt esmakordse telefonikontakti puhul oleks selline käitumine õige, sest isik, kes annab teavet, ei pruugi olla teadlik oma õigustest menetluses teada ning revident peab seisma hea selle eest, et menetluses osalev isik teaks lisaks oma kohustustele ka õigusi, mis riik on isikutele menetluses andnud.

Pean oluliseks seda, et maksundusega igapäevaselt kokku puutuvad isikud nagu MTA enda ametnikud, juristis, advokaadid ning teised maksuspetsialistid, võivad olla kursis maksumenetluse õiguste ja kohustustega, samas ei saa sellist teadmist oodata isikutelt, kellel puuduvad õigus- või maksualased teadmised ning kelle igapäeva tegevuseks on ettevõtlus. Õige on loomulikult väide, et seaduse mittetundime, ei vabasta selle täitmisest, kuid leian, et õiguspoliitiliselt kannabki revidendile pandud õiguste tutvustamise kohustus seda ideed, et kui isik menetlusse kaasatakse, siis selgitatakse talle tema õigused ja kohustused ning kontrollijal on ka reaalne huvi selle vastu, et maksumaksja nendest aru saab.

[33] Praktikas on maksuhaldur väljastanud kontrollakte, kus tõendina on kasutatud telefonivestlust juhatuse liikme ja/või raamatupidajaga.

2.1.2.3 Isikusamasuse tuvastamine

Teine probleem telefoni teel antava teabe puhul on see, et revident kogub informatsiooni, kuid tegelikult puudub võimalus tuvastada isik, kes selgitusi annab. Kontakti võetakse äriregistris märgitud andmetel, leitakse isikute kontaktid MTA enda andmebaasidest või otsitakse isiku kontaktandmed rahvastikuregistrist. Loomulikult on kiidetav revidendi enda aktiivsus menetlusosaliste (nt variisikute) leidmisel, kuid vormivaba isikutuvastuseta menetlustoiming ei tohiks kindlasti olla suure tõeväärtusega (isegi mitte kogumis). Revident peaks näiteks paluma suuliste selgituste andmisel kirjaliku korralduse alusel isikul kinnitada telefoni (samuti ka e-kirja) teel antud teave, et oleks võimalik eelnimetatud teavet ka tegelikult menetluses kasutada.

Kui teistes menetlustoimingutes peavad revidendid väga kiivalt kinni isikusamasuse tuvastamisest (näiteks suuliste selgituste võtmisel või dokumentide üleandmisel), siis telefonivestluses on see jäetud tahaplaanile ning primaarne on info kiire ja hõlbus kogumine. Mõistetav on see, et revident kasutab menetluse läbi viimiseks ja teabe saamiseks kõige kiiremaid ning efektiivsemaid meetodeid, kuid saadud teabesse tuleks suhtuda teatava kriitilisusega ning menetluses oluline teave tuleks kinnitada kindlasti kas e-kirja teel (digitaalse allkirjaga) või protokollida kokkusaamisel uuesti, et oleks veendumus, et saadud teave on saadud õigelt isikult ning on ka korrektne. Lisaks sellele jääb kirjalikus vormis saadud teabest maha n.ö jälg, mida saab tõendina edukalt menetluses kasutada, samas kui suulist vestlus revidendi ja juhatuse liikme vahel on haldusmenetluses võimatu taasesitada.

2.1.2.4 Ajaline faktor selgituste andmisel

Kolmanda olulise probleemina näeb autor telefonivestluses maksumaksja ning revidendi vahel seda, et isikult püütakse saada teavet minevikus toimunud tehingute osas ning kui peaks juhtuma, et juhatuse liige tõesti ei suuda meenutada toimunud tehingu üksikasju või mäletab neid valesti, siis kasutatakse seda asjaolu negatiivselt maksuotsuse määramisel. Maksuhaldur asub enamasti seisukohale, et ei ole usutav, et juhatuse liige ei mäleta konkreetse tehingu või tehingute asjaolusid ning uued suulised või kirjalikult antud selgitused ei ole enam usutavad, isegi kui maksumaksja on suutnud need probleemsed asjaolud suuliste selgituste andmise tähtpäevaks meenutada.

Tekib olukord, kus revident kasutab talle antud kaalutlusõigust ning valib teabe kogumiseks telefonivestluse, kuid unustab seejuures ära asjaolu, et juhatuse liige eluliselt ei puugi koheselt suuta anda õiget infot või meenutada tehingu üksikasju. Revident peaks arvestama sellega, et kui kasutatakse teabe kogumiseks sellist meetodid, mis ei anna maksukohustuslasele võimalust ennast tehingu detailidega kurssi viia, siis on väär seda teavet kasutada maksumaksja vastu. Selline toiming viitab asjaolule, et see ei ole sobilik kontrollimeetod, sest äriühingu esindaja tõesti ei pruugi mäletada kõikidel eelmistel maksustamisperioodil toimunud tehingute asjaolusid ning seega tuleks kasutada teist kontrollimeetodid.

Eriti tihti esineb sellist käitumist käibemaksu tagastusnõuete menetlemisel, kus maksuhaldur püüab saada kiirelt ja efektiivselt teavet toimunud tehingute tagamaade osas ning pöördub telefoni teel juhatuse liikmete poole, kes tihti ei oska koheselt anda ammendavaid ning selgeid vastuseid revidendi küsimustele. Põhjusteks võib olla see, et kontrolliperioodil on toimunud mitmeid väiksemaid-suuremaid majandustehinguid, juhatuse liikmel on käsil mingi muu tegevus, mis näiteks ei lase täielikult keskenduda revidendi küsimustele või lihtsalt inimlik eksimus, kus maksumaksja eksib faktiväidetes, sest talle ei ole tagatud aega viia ennast eelmisel kuul toimunud majandustehingutega kurssi. Oluline on siin see, et tagastusnõudeid kontrollitakse tagantjärgi ning tehingu toimumise ning menetlustoimingu vahele võib jääda ligi 50 päeva (kui tehing toimus kontrolliperioodi alguses ning menetlustoiming tehakse järgmise kuu 21. kuupäeval[34] või hiljemgi).

Vahekokkuvõttena võib öelda, et suuline pöördumine maksumaksja või kolmanda isiku poole vahetult või telefoni teel on äärmiselt mugav ning väikese halduskoormusega menetlustoiming, kuid samas on selles mitmeid kitsaskohti, mis jätab isikute menetlusõigused tahaplaanile ning võib hoopis isikut kahjustada oluliselt rohkem, kui näiteks kirjaliku motiveeritud korraldusega tehtud menetlustoiming.

2.2. Vaatlusega seotud menetlusprobleemid

Vaatlus on menetlusõiguslik toiming, mis peegeldab endas väga hästi efektiivsuse põhimõtet, sest võimaldab ilma pikkade ja koormavate teabepäringuteta (nt mitmed e-kirjad või korduvad

[34] Vastavalt KMS § 27 lg 1 (RT I, 30.12.2014, 18) esitatakse käibedeklaratsioon ja selle lisa maksuhaldurile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks

väljakutsumised maksuhalduri ametiruumidesse) saada maksustamise seisukohast olulist informatsiooni, sest maksuhalduri esindajad[35] saavad tulla ettevõtte tegevuskohta ning neil tekib võimalus saada ülevaate ettevõtte igapäevasest tegevusest ning annab see võimaluse saada äriühingu juhtorgani liikmetelt ja töötajatelt maksumenetluse tarbeks olulist informatsiooni kiirelt ja efektiivselt ning suuline teabe kogumine annab loomulikult võimaluse maksuhalduril esitada koheselt täiendavaid teabepäringuid.

Loomulikult on oluline see, et vaatluse tegemise aeg ja viis tuleks valida selliselt, et see ettevõtte igapäevast majandustegevust minimaalselt häiriks. Menetluspraktikast tulenevalt on maksuhaldur tihti külastanud toitlustusettevõtteid näiteks lõunasel ajal, mis toitlustettevõttele on üks tihedamaid perioode päevas, sest klientide külastusintensiivsus on väga tihe. Autor mõistab maksuhalduri seisukohta, sest varjatud tööjõu kasutamise kontrollimist on loomulikult mõistlik kontrollida perioodil, kui ettevõttes on rakendatud kõige suurem isikkoosseis, kuid tuleb alati kaaluda seda, kas nimetatud kontrolli edukaks lõpetamiseks oleks võimalik vaatlust kuidagi teisel ajal ning teisel viisil läbi viia.

Vaatlus on autori hinnangul üks nendest menetlustoimingutest, kus maksumaksja ning kolmandate isikute õigused võivad saata olulisel määral riivata. Põhjuseks on see, et vaatlusel osaleb tavaliselt mitu maksuhalduri esindajat (tihti kaasatakse liikmeid ka teistest osakondadest), kuid maksumaksjat on vaid üks. Tekibki olukord, kus ettevõtte tegevuskoht ujutatakse üle revidentidega ning maksumaksja peab üksinda seisma vastu maksuhalduri „invasioonile“ ning seisma hea selle eest, et ei tema ega ka tema töötajate õigusi ei rikutaks. Isiklikust praktikast teab autor olukorda, kus maksuhaldurid küsitles juhatuse liiget teise maksukohustuslase töökohas ning keeldusid ootamast, kuni kontrollitava äriühingu juhatuse liige kutsub kohale enda juriidilise esindaja. Menetlejad viitasid sellele, et isik ei vaja kontrolliobjekti sisuliste küsimuste vastamiseks juriidilist abi, sest ainult maksumaksja saab neid asjaolusid teada ning esindaja kohalolek ei ole seetõttu vajalik. Maksuameti õigustamiseks tuleb siin lisada kindlasti seda, et kokkuvõttes oli tegemist käibemaksu pettuse skeemiga, mis õnnestus tõendada ning riik tasunud seetõttu alusetult sisendkäibemaksu

Teine vaatlusega seotud õigusriive küsimus on selgeks vaieldud Tallinna ringkonnakohtu 12.05.2014 otsuses nr 3-11-240/229[36]. Nimetatud kaasuses vaieldakse selle üle, kas

[35] MTA tavapärase menetluspraktika kohaselt ei viida vaatlust kunagi läbi üksinda, vaid vaatlusel osalevad vähemalt kaks revidenti.
[36] Tallinna ringkonnakohtu 12.05.2014 otsuses nr 3-11-240/229, arvutivõrgus: https://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/maa_ringkonna_kohtulahendid/menetlus.html?kohtuasjaNumber=3-11-240/229

maksuhaldur oleks tohtinud küsida töötajatel maksukohustuslase arvutite paroole, et sealt täiendavat teavet saada ning kuivõrd selle suulise korralduse kohustuslikkus oli töötajatele selge. Ringkonnakohus jättis kokkuvõttes õiguse küll maksuhaldurile, kuid nimetatud kaasus on oluline just selleks, et mõista, kuivõrd piiripealsed on maksuhalduri tegevused ja korraldused ning olulistel kordadel võib õigusriive olla selline, et maksumaksja ega ka kolmas isik seda ei taju ega mõista. Nimetatud kaasuse juurde tulen veel magistritöös tagasi ning täpsemalt tegelen sellega magistritöö lõpus, kus analüüsin tervikuna menetlusõiguse seisukohast olulisi kohtulahendeid.

2.3 Menetlustoimingud e-kirja teel

2.3.1 Menetluse alustamise teate edastamine

E-riigile kohaselt kasutab ka Maksu-ja Tolliamet viimasel ajal järjest enam internetiga kaasnevaid rakendusi ning suhtlus maksumaksja ja/või kolmandate isikutega toimub enamasti e-kirja vahendusel. Sellele, et maksuhaldur on viimastel aastatel oma menetluspraktikat muutnud viitas ka Lasse Lehis ajakirjas MaksuMaksja, kus selgitas, et MTA on viimasel ajal hakanud üha rohkem harrastama vormivabu kontrollimeetodeid, mis tähendab seda, et kirjaliku motiveeritud korralduse asemel saadetakse maksumaksjatele või kolmandatele isikutele e-postiga kirju või lihtsalt helistatakse ja soovitakse saada mitmesugust teavet või dokumente[37]. Lisaks e-kirja teel suhtlusele ning dokumentide esitamisele kasutab maksuhaldur 2014. aasta suvest võimalust esitada menetlusdokumendid portaali e-maksuamet vahendusel, mis tagab menetlusdokumentide kiirema ja parema kättesaamise[38]. Kõrvuti dokumentide elektronposti aadressidele edastamise lihtsustamisega muudetakse dokumendi elektroonilise kättetoimetamise võimalusi laiemaks. Suur osa maksukohustuslasi kasutab maksuhalduriga suhtlemiseks aktiivselt e-maksuameti keskkonda, siis sätestatakse ka seaduses dokumendi kättetoimetamise võimalus ka läbi e-maksuameti keskkonna. [39]

37 Lehis. L. Kui maksuametist helistatakse … Ajakiri MaksuMaksjad. Jaanuar, 2012
38 MTA 11.06.2014 pressiteade. MTA muutis dokumentide kättetoimetamise elektrooniliseks. MTA koduleht. Arvutivõrgus: http://www.emta.ee/index.php?id=35515

E-kirja teel edastatakse maksumaksjale enamasti menetluse alustamise teade ning tihti on see käibemaksu enammakse õigsuse tuvastamise kontroll, mille alustamise teade saadetakse maksumaksja äriregistris märgitud e-posti aadressile või e-maksuameti keskkonda pärast käibedeklaratsiooni esitamise tähtaega. [40] Loomulikult tuleb nõustuda sellega, et selline menetlustoiming on ettevõtjatele väga väikese halduskoormusega ning tihti on teates saadetud teabepäringule vastamine äriühingu raamatupidaja pädevuses, sest küsitakse enamasti kontrolliperioodi käibemaksukontode väljavõtteid (vahel piirdutakse ainult sisendkäibemaksukonto väljavõttega), arvelduskontolt nähtuvaid tehinguid ning palutakse selgitada suuremate tehingute tagamaad.

Selliseid teateid saadab maksuhaldur välja sadu ning väga mitmed menetlused lõppevad pärast esimeste vastuse saamist. Tekib loomulikult ka olukordi, et küsitakse täiendavaid selgitusi, kuid sellegi poolest on selline tagastusnõude menetlemine äärmiselt kiire ning efektiivne.

Oluline on siin see, et menetluse alustamise teada saadetakse tavapäraselt ettevõtte äriregistris märgitud e-posti aadressile või ettevõtte kodulehel märgitud üldisele e-posti aadressile ning seega on selle sisu kätte saadava ka ettevõtte töötajatele (nt raamatupidaja, administraator jt), kes on käsitletavad kui kolmandad isikud menetluses ja sellise edastus viisiga lekitab maksuhaldur maksusaladust ning seda asjaolu käsitleme samuti täpsemalt magistritöö järgnevates punktides.

Lisaks sellele, et e-kirja teel pöördutakse maksukohustuslase poole, saadetakse e-kirja teel n.ö mitteametlikke järelpäringuid maksukontrollides ka kolmandatele isikutele, et saada menetluses olulist infot. See teabepäring ei sisalda tavaliselt maksukohustuslase andmeid, kelle suhtes kontrolli läbi viiakse, vaid on pigem tehnilist laadi, et saada teavet kontrolliobjekti äri erialasektori või kindla objekti jaoks. Näiteks pöördutakse, et uurida võimalike tarneliinide kohta suuremate tootjate poole ja/või pöördutakse mingi tehnilise küsimusega oma ala spetsialisti/eksperdi[41] poole. Päringu eesmärgiks ei ole tavaliselt saada otseselt infot maksukohustuslase kohta, vaid ettevõtte spetsiifilist taustinfot kontrolli jaoks.

40 Järgmise kalendrikuu 20. kuupäev
[41] MKS § 59 lg 1 (RT I,17.03.2015,10) lubab tõendina kasutada ka eksperdi poolt antud teavet

2.3.2 Võimalikud menetlusõiguslikud rikkumised

Mõned aastad tagasi pöördus maksuhaldur äriühingute poole tavalise lihtpäringu vormis, millega paluti anda sarnast teavet maksuhaldurile kontrolliperioodi osas ning revidendid nimetasid seda *„informatsiooni küsimine kontrollivajaduse väljaselgitamiseks“*.

Sellise tegevuse lõpetas Tallinna Halduskohtu 2012. aasta 17. augusti otsus nr 3-12-1089[42], millega tühistati Maksu- ja Tolliameti sellelaadne kiri. 18.09.2012 jõustus Tallinna Halduskohtu otsus haldusasjas nr 3-12-1089, millega tühistati MTA Põhja MTK kiri „Informatsiooni küsimine kontrollivajaduse väljaselgitamiseks“. Kohus leidis, et vaidlustatud kirjaga maksukohustuslaselt teabe ja dokumentide nõudmiseks puudub seaduslik alus. Seega on jõustunud kohtuotsuse kaudu leidnud kinnitust, et maksuhalduri poolt kontrolli alustamise otsustamise menetluse (nn eelkontrolli) puhul on tegemist maksumaksjate õigusvastase koormamisega. Kohus nõustus kaebuse esitaja väidetega, et maksuseaduste täitmist saab maksuhaldur kontrollida vaid temale selleks seadusega antud pädevust kasutades. MKS kohaselt saab tõendeid koguda ning andmeid nõuda vaid maksumenetluses, mille alustamisest on maksumaksjat üheselt ja selgelt teavitatud. See tähendab, et kui maksuhaldur ei ole menetlust alustanud, ei
saa ta ka maksumaksjalt teavet küsida.[43]

See sillutas teed maksuhalduri uuele menetlustaktikale ning nüüdsest on välja saadetud e-kiri ka kontrollimenetluse alustamise teade ning selle alusel küsitakse maksukohustuslaselt MKS § 60 lg 1 ja § 62 lg 1 alusel teavet ja dokumente.

Samas ei ole selline käitumisviis autori hinnangul eemaldanud maksumaksjale õiguste tutvustamise probleemi. Maksuhaldur on väga mugavalt pannud õiguste ja kohustuste tutvumise ja nendest ka aru saamise maksukohustuslase enda ülesandeks, sest sisuline õiguste tutvustamine menetluse alustamise teates puudub ning ainuke viide sellele on e-kirja lõpus olev veebilink „maksumaksja õigused ja kohustused maksumenetluses“, mis suunab

[42] Tallinna Halduskohtu 25.05.2012 otsus nr 3-12-1089. Arvutivõrgus: https://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/maa_ringkonna_kohtulahendid/menetlus.html?kohtuasjaNumber=3-12-1089/12
[43] Kivistik. V. Maksuameti luuramine on ilmselt ebaseaduslik. Äripäev, 19.02.2015. Arvutivõrgus: http://www.aripaev.ee/arvamused/2015/02/19/maksuameti-luuramine-on-ilmselt-ebaseaduslik

menetlusosalise maksuameti kodulehele, kus on suhteliselt põgus ning kindlasti mitte täielik selgitus menetlusosaliste õigustest.

Siinkohal ongi küsimus menetluse efektiivsuse ja lihtsuse eelistamises maksumaksja õiguste tagamisele. Võttes arvesse töö mahtu, mis saab MTA-le osaks iga kuu kahekümnendal kuni kahekümne teisel kuupäeval, on mõistetav, et eelistatakse kontrolliviisi, mis on kiire ja efektiivne ning võimaldab menetluse läbi viia mõne tööpäeva raames ning vabastada enamike maksumaksjate raha ettemaksukontole väga lühikese perioodi jooksul. Samas peetakse õiguste ja kohustuste tutvustamist ka üheks oluliseks menetlusõiguseks ja seega peaks maksuhaldur panustama rohkem sellesse, et maksumaksjale ka reaalselt tema õigusi tutvustataks, mitte ei looda selleks ainult formaalne eeldus.

Probleem tekib autori hinnangul siis, kui kontroll ei lähe ladusalt ning maksumaksjal ning kontrolli läbi viival revidendil tekivad eriarvamused mõne tehingu sisu või näiteks sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse osas. Sellisel juhul lakkab menetlus olemast kiire ja efektiivne (ning paljuski formaalne menetlus) ning hakatakse sisuliselt analüüsima äriühingu kontrolliperioodi tehinguid.

Loogiline samm oleks, et kiirelt ja formaalselt e-kirja menetluselt minnakse üle sisulise kontrollile ning äriühingule väljastatakse motiveeritud haldusakt ehk korraldus, millele maksumaksja saab reageerida piisava tähtaja jooksul ning võtta selle osas seisukoha. E-kirja teel palutakse maksukohustuslaselt teavet 2-3 päeva jooksu (pole harv ka juhuks, kus tähtaegu ei arvestata tööpäevades vaid kalendripäevades ning reedel saadetud e-kirja oodatakse kiiret vastust juba esmaspäeva hommikul). Tavapärane menetluspraktika viitab sellele, et kirjaliku korraldust äriühingule ei väljastata, vaid survestatakse äriühingut e-kirjade ning telefonikõnedega ning pole ka võimatu, et vääteomenetluse alustamisega, sest kui deklaratsioonil on esitatud valeandmed, on maksuhalduril võimalik algatada väärteomenetlus ning määrata maksukohustuslasele MKS § 153^1 alusel rahatrahv[44]. Autor pean siinkohal oluliseks rõhutada seda, et tavapärase menetluspraktika kohaselt ei ole keegi siiani äriühingule selgitanud tema õigusi ja kohustusi, kuigi selline õigus on maksumaksjal ning ka kolmandal isikul seaduses olemas ning seda saab pidada poolt üheks oluliseks menetlusõiguseks.

Oluline on see seetõttu, et juba selles menetlusfaasis kogub maksuhaldur teavet ning dokumente kontrollimenetluse edukaks lõpetamiseks, mis tavapäraselt tähendab kontrollakti väljastamist

[44] Praktikas on näiteid, kus maksuhaldur on maksumaksjaga pidanud e-kirjavahetust, ca 30 e-kirja ulatuses ning seda ei saa kindlasti enam pidada efektiivseks ning vähe koormavaks menetlusviisiks.

ning vajadusel maksuotsuse koostamist. Oluline on autori hinnangul see, et 2014. aastal toimunud käibemaksuseaduse muudatus lubab maksuhalduril tagastusnõude õigust kontrollida 60 päeva (vanasti oli 30 päeva)[45]. Maksu- ja tolliameti kontrolliosakonna juhataja Jaanus Värgi sõnul on senisest pikem kontrollimise tähtaeg vajalik ainult nende tagastusnõuete jaoks, mille puhul on maksuhalduril tekkinud kahtlused tagastusnõude põhjendatuses ja mis vajavad seega täiendavat kontrolli[46], samas loob see hüpoteetilise olukorra kus tagastusnõude õigsuse kontroll võib e-kirja teel kesta kuni 60 päeva ning maksumaksjal puudub tegelikult arusaam menetlustoimingute tagajärgedest ning tuleb panna ka tähele, et e-kirja teel alustatud menetluse eesmärk on kiire ning efektiivne menetlemine, mitte aga pikad ning venivad e-kirjavahetused maksukohustuslasega. Lisaks kasutab maksuhaldur vajadusel väga edukalt oma seisukohtade põhjendamisel vastuolusid, mis tekkisid näiteks e-kirja teel antud teabe ning protokollitud teabe põhjal, jättes samas kõrvale asjaolu, et reaalselt ei mõista maksumaksjad tihti e-kirja teel antud teabe olulisust ning neil puudub ka arusaam, et alanud on reaalne maksumenetlus kontrolliperioodi maksuarvestuse õigsuse osas. Samas ei ole see teave ega ka dokumendid kogutud autori hinnangul seaduslikult ega ka heast haldustavast tulenevalt, sest isikule ei ole reaalselt antud võimalust tutvuda oma õigustega menetluses.

2.4. Maksusaladuse kaitse vormivabade menetlustoimingute puhul

2.4.1 Kolmas isik maksumenetluses

Maksusalduse hoidmise kohustus tuleneb MKS §-st 26 lg 1 mis sätestab, MTA ametnikud ja töötajad on kohustatud hoidma saladuses maksukohustuslast puudutavat teavet, sealhulgas kõiki andmekandjaid (otsused, aktid, teated ja muud dokumendid) maksukohustuslase kohta, teavet andmekandjate olemasolu kohta, äri- ja pangasaladust, mida nad teavad seoses maksude tasumise õigsuse kontrollimise, maksu määramise, maksuvõla sissenõudmise, maksuõigusrikkumise asja menetlemise või muude teenistus- või töökohustuste täitmisega ning maksusaladuse hoidmise kohustus ei lõpe teenistus- või töösuhte lõppemisega.

[45] 01.08.2014 kehtima hakanud käibemaksuseadus võimaldab nüüdsest MTA-l äriühingu poolt esitatud tagastusnõuet menetleda kuni 60 päeva varasema 30 päeva jooksul.
[46] MTA 04.09.2014 pressiteade. MTA tagastab enammakstud käibemaksu valdavalt 4 päeva. MTA koduleht. Arvutivõrgus: http://www.emta.ee/index.php?id=35781

Maksusaladust võib menetluse käigus lekitada kolmandatele isikutele, kelleks on tehingupartnerid, ettevõtte töötajad, konkurendid või täiesti kõrvalised isikud. Maksumenetlus on teabe salastamise osas erinev teistest haldusmenetluse liikidest ning siin on menetluse otsused ning nende sisu salajane.

Selleks, et maksusaladuse kaitsega kaasnevaid menetlusõiguslikke probleeme paremini mõista, tuleb esmalt saada ülevaade kolmandast isikust ning temaga seotud menetlustoimingutest ja isiku õigustest ja kohustustest.

MKS §-s 61 kasutatakse mõistet "kolmas isik" ning HMS § 11 lg 1 p 3 järgi on haldusmenetluses kolmas isik menetlusosaline, kelle õigusi või kohustusi haldusakt, haldusleping või toiming võib puudutada. MKS § 43 p-s 3 defineeritakse kolmandat isikut samamoodi. Samas on mõiste "kolmas isik" kasutamine MKS §-s 61 eksitav. Maksumenetluse puhul on olulise see, et isik, kellelt teavet nõutakse, ei pruugi sellise nõude aluseks olevas maksumenetluses olla kolmas isik, vaid on üldjuhul menetlusväline isik. Ka teabe nõudmise menetluses või seoses vastava korraldusega poleks selline isik kolmas isik, vaid haldusakti adressaat. Isikut, kellelt maksuhaldur MKS § 61 alusel teavet nõuab, tuleb käsitada vastava korralduse adressaadina[47].

Riigikohus on oma otsuses nr 3-3-1-26-11 selgitanud, et MKS § 61 lg 1 esimeses lauses on maksuhaldurile antud selgesõnaline volitus nõuda kolmandalt isikult igasugust teavet, mis omab tähendust maksukohustuslase suhtes läbiviidavas maksumenetluses. Teabe seos läbiviidava maksumenetlusega on sobiv kriteerium kolmandalt isikult nõutava teabe sisuliseks piiritlemiseks[48].

Seadusega on maksuhaldurile antud volitus kolmandatelt isikutelt teavet saada, seega ei saa sellele menetlustoimingule õiguslikult midagi ette heita. Võimalikud õiguslikud probleemid tekivad sellest, kui palju ning milliseid asjaolusid saab ning võib maksuhaldur kolmandale isikule avalikustada. On arusaadav see, et ametnikel ei ole võimalik ilma teatavate asjaolude avalikustamisega pöörduda kolmandate isikute poole. Sellisteks asjaoludeks on näiteks äriühingu X suhtes kontrolli alustamise fakt kui selline ning teatava konkreetse tehingu tagamaad, mida kontrollitakse. Samas peab maksuhaldur lähtuma põhimõttest, et

[47] Riigikohtu halduskolleegiumi 30.03.2011 otsus nr 3-3-1-98-10. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-98-10
[48] Riigikohtu halduskolleegiumi 02.06.2011 otsus nr 3-3-1-26-11. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-26-11

maksusaladust tuleb minimaalselt avalikustada ning seda ka ainult selles ulatuses, mis on vajalik kontrolli edukaks lõpetamiseks.

Paratamatu on kahjuks see, et maksusaladust lekib ametist ning teatavatel juhtudel on see inimliku eksimuse viga või teisalt lihtsalt teadmatus ning ametniku hooletus. Olukorras, kus kolmanda isiku poole pöördutakse mitteformaalse menetlustoiminguga, on maksumaksjal praktiliselt võimatu enda õiguste rikkumisest teada saada ning seda tõendada.

2.4.2 Maksusaladuse kaitse põhimõtte rikkumine vormivabade menetlustoimingute puhul

Eelpool mainitud mitteformaalsed menetlustoimingud on oma olemuselt väga efektiivselt ning omavad väikest halduskoormust maksumaksjale ning kolmandatele isikutele ning teevad oluliselt lihtsamaks ja odavamaks menetluse läbiviimise maksuhaldurile, sest kontrolliobjektide valik tehakse pärast esimesi formaalseid pöördumisi ning see säästab riigi ressurssi ja aega.

Selle efektiivsuse ja lihtsusega kaasneb aga asjaolu, et maksusaladuse kaitse on oluliselt vähem tagatud, kui süvamenetluse puhul. Selleks, et maksuhalduril tekiks üldse n.ö võimalus kiirelt ja efektiivselt menetlusteavet saada, tuleb veidi avalikustada maksusaladust, et menetlusega oleks võimalik sellisel kujul edasi minna.

Seadusandja on ette näinud maksusaladuse laiaulatuslikku kaitse ja seda eelduslikult selleks, et luua maksuhalduri ning ettevõtjate vahel usalduslik suhe, teadmisega, et info, mis maksmaksja või ka kolmas isik maksuhalduri esindajale avaldab, jääb maksuhalduri valdusesse.

Nimetatud seadus toob välja teatavad murekohad maksusaladuse avalikustamisel ning üks peamine õiguslik probleem tekib siis, kui maksuhaldur pöördub küsimustega ettevõtte raamatupidaja poole ning palub anda kontrolliobjekti- ja perioodi puudutavates küsimustes teavet ning esitada dokumente. Siinkohal tuleb kriitiliselt mõelda sellele, et milline teave on lubatud avalikustada kõigile ettevõtte töötajatele ning millist teavet tuleks avalikustada ainult maksukohustuslase juhatuse liikmetele. Kas kontrollimenetluse alustamise teate saatmine ettevõtte üldmeilile on maksusaladuse kohustuse rikkumine või mitte? Leian, et kontrollimenetluse alustamisel tuleks see info teha teatavaks siiski ettevõtte juhtkonnale, kes annab siis täpsemad juhised, kelle poole saab ja tohib maksuhaldur pöörduda, et saada teavet.

Nimetatud seisukohal on autor seetõttu, et töötajaid ei peeta maksukohustuslase esindajaks ning kui neilt küsitakse korralduse alusel teavet, väljastatakse neile kolmanda isiku korraldus ning tutvustatakse ka kolmanda isiku õigusi ja kohustusi ja seega käsitleb maksuhaldur neid kui kolmandaid isikuid. Seetõttu ei saa asjaolu, et tegemist on n.ö mitteformaalsete menetlustoimingutega muuta asjaolu, et ettevõtte töötaja on siiski menetluse mõistes kolmas isik ning maksuhaldur ei tohi maksusaladust väljastada töötajatele ilma maksukohustuslase juriidilise isikute nõusolekuta. Sellele asjaolule viitab ka MKS säte § 26 lg 2, mis sätestab juhud, kes veel võivad maksusaladuse kohta teavet saada.

Maksusaladuse hoidmise kohustust ei rikuta ainult kontrollimenetluse alustamise teadete saatmisega ettevõttele (või selle töötajatele) vaid ka telefonikõnedega ettevõtte töötajatele või raamatupidajale, kellelt palutakse dokumente ning teavet. Ka see asjaolu annab juba kolmandatele isikutele teabe, et äriühingu suhtes on käimas maksukontroll ning see võib negatiivselt mõjuda ettevõtte majandusele (moraali langus töökohas, ärevus, kvaliteedi langus, ebakindlus tuleviku ees jne).

Lisaks maksukohustuslase töötajate poole pöördumisel on MTA ametnikud menetluse algstaadiumis kontrolliobjektide välja valimisel võtnud ühendust ka kontrollitava äriühingu tehingupartneritega , kellel palutakse siis kinnitada kontrolliperioodi tehingute toimumist maksumaksjaga, kuid sellise kõne ja kontakti puhul annab maksuhaldur juba välja info, et ühe konkreetse äriühingu suhtes on alustatud kontrollimenetlust ning sellega rikutakse maksusaladuse kaitsmise põhimõtteid ning lisaks heidetakse negatiivset valgust kontrolliobjektile. Sõltumata sellest, kas maksumaksja suhtes lõppeb kontroll tulemuseta ehk maksuarvestuses puudusi ei tuvastatud, on pelgalt juba maksuhalduri kontrollimise fakt negatiivse taustaga ning võib mõjutada kontrolliobjekti edasist majandustegevust negatiivselt.

3. Formaalse menetlustoiminguga alustatud maksukontroll

3.1 Kirjaliku korraldusega alustatud maksukontroll

Formaalse menetlustoiminguna käsitleb autor maksuhalduri poolt väljastatud kirjaliku korraldust, mis on väljastatud maksuhalduri poolt tavaliselt kindlale tüüppõhjale ning on oma sisult ja vormilt haldusaktile kohane.

Korraldus on suunatud kindlale adressaadile, sisaldab seaduseviiteid ning erinevalt e-kirja teel saadetud menetluse alustamise teatest on ka motiveeritud. Erinevalt eelnevatest siiani käsitletud menetlustoimingutest on sellel ka konkreetsed vaidlustamisviited ning selles käsitletakse ka tagajärgi, mis maksukohustuslasele rakenduvad, kui haldusakti ehk korraldust etteantud mahus ning tähtajal ei täideta.

Autor on seisukohal, et enamik maksumaksjad mõistavad alles selles menetlusetapis, et alanud on maksumenetlus ning tavapärane teabepäring on üleläinud süvamenetluseks. Seda kasutavad muuseas tihti ka revidendid kui viimast võimalust ning süvakontrolliga ähvardatakse maksumaksjaid veel enne konkreetse korralduse väljastamist, et veenda neid maksuhalduri seisukohtade õigsuses ning suunata maksumaksjaid tegema deklaratsiooniparandusi maksuhaldurile sobilikus suunas ja summas.

Olukord, kus maksukontroll alustatakse kohe kirjaliku korrektse haldusaktiga ehk korraldusega (korraldus on õigussuhet tekitav ja koormava sisuga haldusakt[49]), siis on see autori hinnangul õiguslikult kõige õigem käitumine ning menetluse alustamine ning eelduslikult ka selle võimalikud tagajärjed on selged ka maksukohustuslasele. Momendil käsitleb autor töös maksuhalduri korraldust teabe ja dokumentide esitamiseks üksikjuhtumi kontrolli alustamiseks maksumaksjale ning veidikene hiljem ka kolmandale isikule ning osaliselt ka korraldusi vaatluse läbiviimiseks, sest ka need võivad kaasa tuua teatavaid õiguslikke probleeme.

[49] Lehis. L. Maksuõigus, 3., täiendatud ja muudetud trükk. Lk 120. Juura, 2012

3.2 Formaalse menetluse positiivsed küljed

Autor on seisukohal, et kirjalik korraldus tagab kõige paremini haldusmenetluse põhimõtete järgimise ning annab maksumaksjale paremad võimalused enda õiguste kaitsmiseks.

Korraldus sisaldab endas õiguslike viiteid ning selgitab ka sisuliselt maksuhaldurile tema kohustusi. Maksukorralduse seadus annab võimaluse vaidlustada maksuhalduri haldusakt ja toimingud vaidemenetluse korras, kuid samas vaidemenetluse läbimine ei ole kohustuslik – soovi korral võib maksukohustuslane esitada ka kohe kaebuse halduskohtule[50].

Lisaks sellele on korralduses välja toodud väga konkreetselt maksumenetluse alustamise vajalikkus ehk kahtlus ning ka see, miks konkreetset teavet ning dokumente maksumaksjalt küsitakse ning erinevalt teistest senimainitud menetlustoimingu liikidest annab see võimaluse maksumaksjal haldusaktiga mõistliku aja jooksul tutvuda ning näiteks vajadusel konsulteerida juristide või teiste maksude ja maksumenetlusega kursis olevate isikutega. Väga oluline on mõistlik aeg menetlusdokumendiga tutvumisel suurkorporatsioonidel, sest tavapäraselt on nendes väga täpselt reguleeritud, kuidas suheldakse riigiasutustega ning millised on sisemised sammud sellistes olukordades. Täiendavalt on korraldusel tavapäraselt mõistlik tähtaeg, mis annab maksumaksjale võimaluse küsitud tehingute osas teavet koguda ning ennast nendega ka sisuliselt kurssi viia ning kirjalik korraldus on ka esimene menetlustoiming, kus maksumaksjale antakse reaalselt kaasa koos haldusaktiga tema õigused ning kohustused ning palutakse nendest arusaamist allkirjaga kinnitada.

Autor on seisukohal, et esmakordselt on revidendil tekkinud huvi (kas formaalne või tegelik, on raske hinnata) selle vastu, kas maksumaksja on tutvunud temale seadusest tulenevate õiguste ja kohustustega. Eriti selgelt nähtub see selles, et õigused ja kohustustest arusaamisel palutakse need allkirjastada, mis viitab sellele, et nende tutvustamine ja arusaamine on menetluses oluline ning maksuhaldur palub seda kinnitada allkirjaga. Millegipärast ei peeta nendest arusaamise fikseerimist oluliseks teiste vähem formaalsete menetlustoimingute puhul.

[50] Lehis. L. Maksuõigus, 3., täiendatud ja muudetud trükk. Lk 148. Juura, 2012

Kõige paremini nähtub maksuhalduri huvi isiku õigustest ja kohustustest arusaamise puhul siis, kui korraldusega on nõutud dokumente ja esitada suulist teavet (tavapäraselt maksuhalduri ametiruumides tulenevalt MKS § 60 lg 1). Tavapärase menetluspraktika kohaselt palub maksuhaldur maksukohustuslase esindajal allkirjastada „maksukohustuslase õigused ning kohutused“ ning kui maksukohustuslasel on küsimusi tema õiguste ja või kohustuse osas, siis tihti protokollitakse need koheselt ka suuliste selgituste protokolli, et hilisemalt menetluse käigus (kohtueelsel või kohtumenetlusel) ei oleks vaidlust selle üle, kas maksumaksjale ka tegelikult tema kohustusi on tutvustatud.

Praktikast on teada, et mitmed maksumaksjad on tuginenud suuliste selgituste andmisel enda mittesüüstamise põhimõttele, mis tuleneb MKS § 64 lg 1 p 6 ning konkreetsetes kaasustes panid revidendid enda poolsed selgitused väga tihti kirja kohe ka protokolli, et vältida tulevikus võimalikke arusaamatusi. Ka see asjaolu viitab autori hinnangul sellele, et maksuhaldur mõistab isikule tema õiguste ja kohustuste selgitamise olulisust ning mõistab ka seda, et maksumaksja peab sellest aru saama ka sisuliselt, mitte ainult formaalselt.

Vahemärkusena peab autor oluliseks välja tuua, et maksuhalduri käitumine erinevate menetlustoimingute puhul viitab ka sellele, et korraldusega alustatud menetlust peetakse olulisemaks menetluseks ning n.ö „päris menetluseks“ või siis „süva menetluseks“, kus pööratakse oluliselt rohkem rõhku menetlusõiguse küsimustele, sest mõistetakse, et selles menetlusstaadiumis jäävad revidendi tegevusest ja võimalik, et ka rikkumistest maha juba n.ö tõendid või tõendatavad teod, mida näiteks telefonivestlus kaasa ei too.

3.3 Formaalse menetluse negatiivsed küljed

3.3.1 Korralduste ebapiisav- ja selge motiveering

Korralduse, kui haldusakti üks põhilisemaid osasid on haldusõiguslikult tema motiveering, mitte see, mida ja keda sellega kohustatakse. Motiveeringu olulisust haldusaktis on Riigikohus korduvalt rõhutanud ning otsuses nr 3-3-1-75-14 tühistas kohus seetõttu MTA maksuotsuse, sest põhjendused maksuotsus oli vastuolulised ning ebaselged ja seetõttu leidis kohus, et tegemist on puudusega haldusakti motiveerimisel, mida on halduskohtumenetluses võimalik

kõrvaldada[51]. Samuti on Riigikohus ühes oma vanemas lahendis nr 3-3-1-33-99 rõhutanud motiveeringu olulisust haldusaktis ning on selgitanud, et haldusakt peab olema motiveeritud ning sisaldama konkreetseid viited akti andmise õiguslikele alustele. Lisaks peab haldusakti motiveering tagama selle kontrollitavuse ning kui väljastatakse sellistele nõuetele mittevastav haldusakt, on see seadusevastane[52].

Haldusakt on oma olemuselt isikule koormav, sest tavapäraselt peab maksumaksja või ka kolmas isik selle alusel andma revidendile teavet ning esitama dokumente, osadel juhtudel saabuma ka maksuhalduri ametiruumidesse või hoopis võimaldama läbi viia vaatlust enda tegevuskohas.

Maksuhaldurile on korralduste väljastamine igapäevane rutiine töö, neid saadetakse äriühingutele päevas suurel hulgal ning seega on korraldusest saanud n.ö tüüpblankett, kus vahetatakse ära äriühingu (maksukohustuslase) nimi ning kohandatakse motiveeringut. Pole harv olukord, kus korralduses nõutud dokumendid ja teave on samuti n.ö tüüpnimistu, kuigi isegi äriühingul ei pruugi näiteks olla kontrolliperioodil sellelaadseid dokumente esitada[53]. Üheks põhjuseks, miks maksuhaldur küsib dokumente ja teavet, mis isegi ei pruugi konkreetset kontrolli silmas pidada relevantsed, on ilmselt see, et ametnikel puudub soov, ennast tegelikult konkreetse kaasusega ning selle eripäradega kurssi viia. Olukorras, kus kontrollitakse väga spetsiifilise ning keerulise ärikorraldusega ettevõtet, ei pruugi konkreetse ametniku pädevus ettevõtte spetsiifikani ning ärimudelini küündida ja seetõttu kohustatakse äriühingut esitama dokumente ebamõistlikult koormava tüüpnimekirja alusel. Sarnast käitumist on olnud näha ennekõike transiidisektoris ning vabatsoonis tegelevate ettevõtete kontrollimisel või siis kütuseettevõtete puhul[54].

Seega on motiveering iga haldusakti puhul temale iseloomulik eripära ning seetõttu tuleks korralduse õiguspärasuse hindamisel alustada alati sellest. Korralduse motiveeringule ning sellega kaasnevatele õiguslikele tagajärgedele pöörast tähelepanu Villy Lopman ajakirjas Maksumaksja ning selgitas, et sellise erandliku kontrolli liigi (märkus: eelkontroll) valikut ja kohaldamist peab maksuhaldur enda korralduses selgitama suurema põhjalikkusega. Seejuures ei ole sobivad põhjendused, mis on kasutatavad paljude erinevate maksumaksjate puhul ja

[51] Riigikohtu halduskolleegiumi 19.02.2015 otsus nr 3-3-1-75-14. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=222577219
[52] Riigikohtu 05.10.1999 määrus nr 3-3-1-33-99, elektrooniliselt kätte saadav; http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-33-99
[53] Ühe sellisena näitena võib olla müügidokumentide esitamine, kuigi isik on juba eelnevalt menetluse jooksul andnud teavet, et müügikäive puudus ja seetõttu pole ka neid dokumente võimalik esitada.
[54] Tallinna Halduskohtu 09.02.2015 lahend nr 3-14-51993

millel puudub originaalsus, arvestades konkreetset maksumaksjat ja temaga seotud maksuhaldurit huvitavad küsimused.[55]

Villy Lopmani artikkel detsember 2014 ajakirjas Maksumaksjas põhines Riigikohtu 28.10.2014 otsusele nr 3-3-1-46-14[56], kus käsitleti lisaks eelkontrolli materiaalsele olemusele ka haldusakti motiveeringu ja põhjendamise osa ning püüti anda juhised, millistes olukordades peaks maksuhaldur oma akte erilise põhjalikkusega motiveerima.

Tunnustatud maksujuristi Villy Lopmani ning ka Riigikohtu otsusest kumas välja see, et maksuhaldur ei tohi oma töös muutuda liialt masinlikuks ning igat maksukontrolli tuleb käsitleda eraldi ning menetlus viia läbi konkreetse kaasuse eripäradest lähtuvalt. Kuigi väga mitmed kontrollid on oma sisu ja olemuse järgi sarnased ja seetõttu on haldusaktid praktiliselt ühesugused. Kuigi MTA-l võib olla ahvatlus muutuda masinlikuks haldusakte tootvaks ametiasutuseks, tuleb siiski kinni pidada haldus- ja maksumenetluse põhimõtetest.

3.3.2 Suuliste selgituste andmise kohavalik

3.3.2.1 Suulised selgitused maksuhalduri ametiruumides

Korraldusega alustatud menetlus on oma olemuselt üks koormavamaid, sest enamasti küsitakse sellega kogu kontrolliperioodi dokumendid (ostu- ja müügiarved, arvelduskontod, käibekoondid jt dokumendid, mida maksuhaldur peab oluliseks) ning maksumaksja peab ilmuma maksuhalduri ametiruumidesse suulisi selgitusi andma ning korralduse täitmise tähtpäev jääb enamasti tööpäeva töötundide ajavahemiku, mis sõltuvalt ärimudelist, võib maksumaksja tegevust ka majanduslikult oluliselt kahjustada.

Tavapärase menetluspraktika kohaselt määrab maksuhaldur menetlustoimingu sooritamise koha maksukohustuslase või kolmanda isiku elu- või asukohast. Nimetatud säte viidi sisse seetõttu, et MTA ametnikud said pädevuse teostada menetlustoiminguid üle Eesti asuvate maksukohustuslaste suhtes ja seetõttu oli vaja täpsustada maksukorralduse seaduse sätteid, mis puudutavad maksuhalduri ametiruumides tehtavaid menetlustoiminguid[57].

---

[55] Villy Lopman „Eelkontroll, järelkontroll või lihtsalt kontroll? – Riigikohus testis maksuhalduri „uudistoodet“; Ajakiri Maksumaksja, detsember 2014, lk 28
[56] Riigikohtu 28.10.2014 lahend nr 3-3-1-46-14. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-46-14
[57] Maksukorralduse seaduse ja käibemaksuseaduse muutmise eelnõu (680 SE) seletuskiri lk 80

Sõltuvalt loomulikult ametnikust ning kontrollimenetluse viisist, püüavad maksuametnikud suuliste selgituste koha ja aja eelnevalt maksumaksja esindajaga telefoni teel kokku leppida, et mitte teha täiendavaid toiminguid ning koostada uusi haldusakte (näiteks „korralduse 12.2-3/xxxxx-3 täitmise aja ning koha muutmise taotluse rahuldamise otsus“) vaid püütakse koostöös maksumaksjaga mõlemaid osapooli rahuldav aeg ning koht kokku leppida.

Loomulikult tuleb siinkohal arvestada iga menetluse eripäradega, sest näiteks tagastusnõue kontrollimenetluses on ametnikel tähtajad ning seega soovitakse enamasti ise menetluse kulgu ja kiirust reguleerida ja nendes olukordades võivad eelnevad kokkulepped maksumaksjaga jääda teisejärguliseks.

3.3.2.2 Suulised selgitused telekommunikatsiooni vahenditega

MTA püüab e-riigi asutusena näidata eeskuju mitmete erinevate tehniliste lahendustega ning lisaks hästi toimivale e-maksuametile, on viimase aja menetluspraktika liikunud selles suunas, et selgitusi võetakse vajadusel videokonverentsi vahendusel või rakenduse Skype´i teel ning selline variant peaks vähendama maksumaksja halduskoormust ning tegema koostöö maksumaksja ning ametniku vahel oluliselt hõlpsamaks. Olukorras, kus juhatuse liige viibib palju välismaal või on juhatuse liikme isiklik elukoht Kuressaares, kuid äriühing on registreeritud Tallinna, siis on võimalik menetlust läbi viia konverentskõne vormis ja nüüdseks on videokõne võimalused kõigis MTA kontorites. Seega ei ole nõutav, et isikul oleks endal olemas tehnilised lahendused, vaid tavapäraselt saab suulisi selgitusi anda lähimas MTA kontoris ning alati on olemas konkreetses kontoris ka teine ametnik, kes kontrollib isiku samastust ning aitab kohapealt suulisi selgitusi läbi viia (tehniline tugi, isiku õiguste-kohustuste allkirjastamine, võtad dokumente vastu jne). Selles osas on amet püüdnud palju ära teha, et selgituste võtmine ei jääks aja ning distantsi faktori juurde.

Oluline on siin ka see, et sellised lahendused annavad võimaluse menetlust kiirelt läbi viia ning maksumaksjal on vähe argumente, et keelduda maksuhalduri poolsest korralduse täitmisest (loomulikult on selleks olemas õigus, kui on piisavalt motiveeritavad asjaolud).

3.3.2.3 Suulised selgitused maksumaksja tegevuskohas

Maksukorralduse seadus on jätnud ettevõtjatele ka teatava õiguse suuliste selgituste andmise ajas ning kohavalikus. Tulenevalt asjaolust, et suuliste selgituste andmine maksuhalduri ametiruumides on üks suurima halduskoormusega menetlustoiming, siis on seadusandja ette näinud võimaluse, et selgitusi saab anda ka maksumaksja tegevuskohas. MTA riigiasutusena töötab tööpäevadel, siis võib ettevõtjal osutuda väga koormavaks ning keeruliseks külastada maksuhalduri ametiruume. Seega on võimalus maksumaksjal (või ka kolmandal isikul) esitada taotlus korralduse täitmise aja ning koha muutmiseks ja paluda uueks korralduse täitmise kohaks ehk selgituste andmise kohaks maksumaksja enda tegevuskoht. Selle menetlusõiguse kasutamist maksuhaldur kahjuks väga ei propageeri, sest see on ilmselt koormav haldurile endale, sest sellisel juhul tuleb enda töö- ja mugavuskeskkonnast välja tulla.

Eelnimetatud õigus on küll korralduses eraldi õigusena välja toodud, kuid selleks tuleb esitada motiveeritud taotlus ning selle taotluse edukas rahuldamine ilma äärmiselt ekstreemsete mõjuriteta on minu hinnangul suhteliselt ebatõenäoline.

3.3.2.4 Kaugkontroll

Maksuameti töötajatele on antud pädevus võtta selgitusi üle Eesti paiknevatelt maksumaksjatelt ning see on loonud vajaduse kaugkontrolli teel tehtavateks menetlustoiminguteks.

Paratamatu on see, et suurimad MTA bürood asuvad Tallinnas ja Tartus ning nendesse piirkondadesse koondub ka suurem osa MTA töötajaid ning nendes tõmbekeskustes on ka enim ettevõtteid. Samas ei jagune kontrolliobjektid ning menetlus niivõrd ühtlaselt ja see toob kaasa elulise paratamatuse, kus Võrus elavat põllumeest kontrollib Tallinnas asuv revident.

Tänu moodsatele tehnilistele võimalustele on nüüd võimalik suurem teabevahetus ära teha e-kirja teel ning vajadusel saab isik anda Võru büroos ka suulisi selgitusi, kuid maksuameti sisemise töökorralduse alusel on loodud veel üks praktiline lahendus ehk kaugkontroll. Enamik menetlustoiminguid on koondunud menetlust juhtiva Tallinnas töötava revidendi pädevusse,

kuid viimasel ajal kasutatakse võimalust, et Võrus asuv revident teeb osad asukohast tulenevad menetlustoimingud ise ning edastab need Tallinna kontrolli juhtivale revidendile.

Ühelt pool on see maksumaksja jaoks mugav ning vähese halduskoormusega ja tagab eelduslikult kiirema menetluse aja, kuid puudusena on kahjuks ka see, et kohapealne revident, kes ei ole kontrolliga kursus, ei pruugi menetlustoiminguid nii hästi ja ammendavalt läbi viia. See omakorda võib tuua tagajärjeks selle, et isikult küsitakse kas korduvaid küsimusi, millele ta on juba eelnevalt menetluse käigus vastanud või tehakse menetlustoiminguid mitmeid kordi, sest kontrolli juhtiv ja lõpliku otsuse tegev revident, ei ole saanud kõiki ammendavaid ning olulisi vastuseid.

Loomulikult on selline sisemine korraldus ameti sees äärmiselt efektiivne ning püüab vähendada isikute halduskoormust ning kiirendada ka menetlusprotsessi.

3.3.2.5 Struktuurireformiga kaasnenud head ja halvad küljed

Maksu- ja Tolliamet läbis mõned aastat tagasi struktuurireformi ning selle tulemusena on püütud tööd korraldada selliselt, et maksumaksjat kontrollib enamasti temaga samas maakonnas töötav revident.

Eriti oluline on see just suuliste selgituste ja vahetu kontakti tõttu, sest annab võimaluse revidendil vähese ajakuluga külastada maksumaksjat ning maksumaksjal on oluliselt lihtsam tulla dokumente esitama (kui seda ei soovita teha e-kirja teel) või selgitusi andma enda tegevus- või elukohale lähimal asuvasse büroosse.

Samuti saab eeldada, et ühes konkreetses maakonnas töötav revident, peaks olema paremini kursus konkreetse maakonna keskmise palgatulu, võimalike käibemahtude ning teiste sarnaste ettevõtete majandusliku tegevuse ning taustinformatsiooniga. Selline regionaalne lähenemine annab teatava taustinfo, mille põhjal saab ametnik paremini otsust langetada, tuginedes lisaks konkreetsest menetlusest saadud infole ka piirkonna omastele tunnustele.

Samas toob regionaalne lähenemine kaasa võimaliku maksusaladuse avalikustamise riski ning võib tekitada küsitavusi ametniku objektiivsuses. Eelduslikult töötab ja elab ametnik samas maakonnas ning see võib kaasa tuua otsuste mõjutamist ning keerulisi isikutest tulenevaid probleeme.

3.3.3 Suuliste selgituste andmine ja nende protokollimine

Tavapäraselt annab maksumaksja suulisi selgitusi tema jaoks kõige lähimas maksuameti büroos revidendile, kes isiklikult temaga seotud kontrolli läbi viib. Suuliste selgituste andmine protokollitakse ning see peaks kajastama ametnikke[58] ja maksukohustuslase ning tema esindaja vestlust kontrolliobjekti puudutavates küsimustes. Suuliste selgituste andmisel pannakse maksumaksja tavapäraselt ka ebavõrdsemasse olukorda, sest tihti läheb maksumaksja heas usus andma selgitusi üksi, ilma et ta arvaks, et oleks vaja kasutada esindaja või raamatupidaja abi selgituste andmisel ning siis avastatakse ennast kahe revidendi vastas, kes püüavad tõendeid tihti koguda maksumaksjale negatiivses võtmes ning samuti ei ole võimalik maksumaksjal teha protokollis usutavaid sisulisi parandusi, sest kui kaks revidenti on saanud aru asjast ühte moodi, siis maksmaksja on suhteliselt võimetu protokollis vääralt kajastatud seisukohti muutma. [59]

MKS § 60 lg 4 ning § 61 lg 4 kohaselt protokollitakse maksumaksja või kolmanda isiku selgitused ning pärast protokolliga tutvumist kinnitatakse protokolli õigsus allkirjaga. Eluliselt näeb see menetlusprotsess välja nii, protokoll kirjutatakse tavapäraselt ühe revidendi poolt samal ajal kui maksumaksja/kolmas isik vastab tema kolleegi küsimustele ning selgitab teatavate tehingute tagamaid ja toimumise detaile või annab ülevaadet äriühingu majandustegevusest. Pärast antakse isikule võimalus tutvuda protokolliga ning teha parandusi, kuid parandusi ei saa teha üldiselt enam arvutikirjas vaid käsitsi protokollis, mida tihti kajastatakse pärast menetluse hilisemas käigus kui enda selgituste muutmist, mitte aga asjaoluna, et revident sai isiku suulistest selgitustest valesti aru.

Praktikas on olnud olukordi, kus maksumaksja istub vahel tunde revidentidega väikeses ülekuulamise ruumis ning annab nii füüsiliselt kui ka vaimselt väga väsitavaid selgitusi. Isikul ei ole tegelikult vähimatki aimu, mida ja millises võtmes tema sõnu kirja pannakse ning pärast seda jääb temale vaid võimalus pastakaga üksikuid parandusi teha. Eriti haldusmenetluses, kus riik ning isik peaksid tegema pigem koostööd, leiab autor, et oluliselt mõistlikum ning õigusi rohkem kaitsvam situatsioon oleks see, kui protokolli vastused oleksid reaalajas isikule nähtavad või siis sõnastataks need kooskõlas maksumaksjaga näiteks peale iga küsimust, et tagada isiku poolt antud sõnad ja mõte korrektne kajastamine. Alternatiivina peaks jätma isikule

[58] Tavapärase menetluspraktika kohaselt toimub suuliste selgituste võtmine kahe ametniku poolt
[59] Nõustun, et nimetatud potentsiaalsed rikkumised on pigem hüpoteetilised, kuid leian, et tuleb suhtuda kriitiliselt ka revidentide töösse ning maksumaksja õiguste tagamisse, sest ka õigusriigis võib esineda rikkumisi.

võimaluse, et tema poolsed parandused viiakse protokolli sisse arvutikirjas ning protokolli lõplikuks versiooniks jääks juba maksumaksja poolt üle vaadatud ning heaks kiidetud protokoll.

Pean seda oluliseks just seetõttu, et kui isikul ei lubata teha arvutikirjas protokolli parandusi, viib see tihti selleni, et maksuhaldur käsitleb parandusi juba selgituste muutmisena ning seda võidakse kasutada kui negatiivne tõend näiteks ka kohtumenetluses, sest annab võimaluse tõlgendada parandatud protokolli kui maksumaksja selgituste muutmist ajas.

Autor leiab, et selline tõlgendamine ei tohiks kindlasti olla õigusriigile kohane ning kui isik annab selgitusi, siis selgituste andmine on üks vältav menetlustoiming alates sellest, kui revident tuvastab isiku ning annab talle lõpuks kätte allkirjastatud protokolli koopia. Protsessi vältel tehtud muudatusi ja ka parandusi ei tohiks käsitleda kui selgituste muutmist, vaid isiku lõplikke tõenditena arvestatavate selgitustena saab kasutada kõige viimaseid n.ö puhtandi kujul antud selgitusi.

Protokollimisel on oluline tagada maksumaksja ja/või kolmanda isiku õigused, sest maksumenetluses tuleb alati pidada võimalikus seda, et haldusmenetlus läheb üle halduskohtumenetluseks ja seetõttu on oluline tagada isiku õigused juba haldusmenetlustoimingute läbi viimisel. Autor viitab siinkohal Tallinna Ringkonnakohtu 25.02.2010 otsusele haldusasjas nr 3-09-778, kus on selgitatud, et halduskohtul ei ole võimalik haldusakti õiguspärasust hinnata, kui ta ei saa tõendina hinnata haldusakti andmise aluseks olnud dokumente, sh suuliste seletuste protokolle[60]. Arvestades, et protokollid on lubatavad maksumenetluses, kandub nende tõenduslik väärtus üle ka halduskohtumenetlusse. Olukorras kus tekib vaidlus protokollis kajastatu üle, on halduskohtul õigus kuulata samad isikud üle kohtumenetluses tunnistajatena. Samas ei anna see aga kohtumenetluses kogutud tõendile automaatselt tugevamat staatust kui on haldusmenetluses kogutud tõendil.

3.3.4 Ärakuulamisõiguse tagamine

Ärakuulamisõiguse tagamine on samuti üks haldusmenetluse põhimõtteid ning tuleneb MKS §-st 13. Selle kohaselt on maksumaksjal õigus enne tema õigusi puudutava haldusakti andmist esitada maksuhaldurile oma vastuväited või arvamus. Riigikohus on oma 25.02.2010 otsuses

[60] Tallinna Ringkonnakohtu 25.02.2010 otsus nr 3-09-778 p 10. Arvutivõrgus: https://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/maa_ringkonna_kohtulahendid/menetlus.html?kohtuasjaNumber=3-09-778/55

3-3-1-75-14 rõhutanud ärakuulamisõiguse olulisust ning selgitanud, et kui maksuhaldur laiendab kontrolliobjekti (näiteks maksustamisperioodi[61]) või tuvastab uuendatud menetluse käigus uusi asjaolusid, siis on oluline ka MKS §-st 13 tuleneva ärakuulamisõiguse tagamine maksukohustuslasele[62]. Revisjoni lõpus tuleb läbi viia lõppvestlus (MKS § 80), mille käigus informeeritakse maksukohustuslast revisjoni tulemustest, arutatakse maksukohustuslasega eelkõige vaieldavaid asjaolusid ning võimaldatakse tal anda nende kohta selgitusi.

Praktikas toimub see selliselt, et enne otsustusetappi ehk maksuotsuse väljastamist, edastab maksuhaldur äriühingule kontroll- või revisjoniakti ning palub äriühingul sellega tutvuda. Eelduslikult antakse selleks äriühingule mõistlik tähtaeg, mis varieerub tihti nädalast kuni kaheni. Kui eriarvamuse vastamise tähtaeg on maksumaksja jaoks liialt lühike (näiteks 7 päeva), siis on maksumaksjal õigus loomulikult taotleda eriarvamuse esitamise tähtaja pikendamist. See tõstatab osalt muidugi küsimuse, et kas ebamõistlikult lühike tähtaeg nagu seda on 7 kalendripäeva on maksumaksja õiguste rikkumine või pigem menetluse efektiivne läbi viimine? Leian, et maksuhaldur peaks koheselt tagama mõistliku tähtaja ehk mida momendil n.ö praktikas peetakse vähemalt 14 kalendripäeva. Soomes peetakse ärakuulamisõiguse tagamist samuti üheks maksumaksja olulisemaks menetlusõiguseks ning Soome seadusandluse kohaselt lasub Veroskatt´il[63] kohustus kuulata maksumaksja ära enne lõpliku haldusakti/maksuotsuse väljastamist ning sarnaselt Eestile, puudub seaduses täpne perioodi. Soome maksumenetluse praktika kohaselt on see üks kuu, mis on oluliselt pikem periood, kui Eestis[64].

Praktikas ei ole harv olukord, kus maksumaksja peab jällegi ise hakkama menetluses enda õigusi aktiivselt kaitsema ning taotlema täiendavaid tähtaegu. Autor peab mõistliku tähtaja andmist oluliseks seetõttu, et ka maksumaksjale tuleb anda võimalus tutvuda tõenditega (võimalik, et palutakse tutvuda kontrollitoimikuga), lisaks peab maksumaksja koguma näiteks tõendeid ka ise kolmandatelt isikutelt, et enda seisukohti põhistada ning on võimalik, et on vaja täiendavalt pöörduda maksu- ja/või õigusspetsialistide poole, et saada üldse ülevaadet ja hinnang, kuhu menetlus on jõudnud.

[61] Üksikjuhtumi kontroll hõlmab enamasti ühe kuud ning ühte maksu, kuid maksuhalduri praktika on tihti see, et kontrolliobjekti laiendatakse menetluse ajal uute tõendite saamisel.
[62] Riigikohtu 28.10.2014 otsus nr 3-3-1-46-14. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-46-14
[63] Soome maksuamet
[64] Finland Decree on Assessment Procedure. Arvutivõrgus: https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558

Autor nõustub, et üldiselt on maksuhaldur nõus keerukamate ning täiendavaid tõeneid nõudvate eriarvamuste puhul andma ka täiendavaid tähtaegu, sest vastasel juhul piirataks isiku õigusi oluliselt.

Isiklikus kogemusest toob autor tuua näite, kus maksukontroll oli jõudnud kontrollaktini ning ka eriarvamuseni ning eriarvamuses soovis maksumaksja anda täiendavaid suulisi selgitusi, et teha maksuhalduriga täiendavat koostööd ning selgitada maksumaksja seisukohti veelkord ning suuliselt. Maksuhaldur kontrollaktis väljastatud soovile ei reageerinud ning kui revidendiga võeti telefoni teel ühendust, siis kinnitati, et maksuotsus on valmis kirjutatud ning enam täiendavaid tõendeid lisada ei saa, sest maksuotsus on juba kõrgemate juhtide poolt ülevaatamisel.

Maksuhalduri poolne väide, kui sooviti esitada täiendavaid tõendeid oli järgnev:

Selgitasin teile 03.12.2014 toimunud telefonivestlusel, et täiendavaid tõendeid ma ei saa olemasolevasse juba koostatud maksuotsusesse hetkel juurde lisada, kuna minu poolt on maksuotsus edastatud ülevaatamiseks. Samuti andsin teada, et perioodil 08 -12.12.2014 antakse lõpphinnang kas me väljastame maksuotsuse või kontrolli lõpetamise teate./--/ Vastuväidetes avaldasite soovi enne võimaliku maksuotsuse väljastamist kasutada maksukorralduse seadusest tulenevat õigust lõppvestlusele, et vahetult ning konstruktiivselt esitada veel vajalikke selgitusi või tõendeid. Selgitan, et kuna käesoleval hetkel ei ole veel antud maksuotsusele lõpphinnangut, ei ole kohtumise kokkuleppimine päevakorras[65].

Selline hinnang tõstatas loomulikult mitmeid menetlusõiguslikke küsimusi, sest maksuhaldur oli jätnud täielikult kõrvale maksumaksja soovi anda täiendavalt suulist teavet, mis oli menetluse jaoks oluline. Sellisest menetlustaktikast tekitas mulje, et maksuhaldurile sobib kohtuda ainult ja vaid siis, kui see on oluline tema menetluse jaoks ning tema seisukohtade põhjendamiseks, mitte aga vastupidiselt, mis tegelikult peaks olema maksumenetluse üheks oluliseks eesmärgiks – tõe ning kõigi oluliste asjaolude välja selgitamine.

Täiendavalt tekitas arusaamatust asjaolu, et maksuhaldur keeldus vastu võtmast täiendavaid tõendeid vaid seetõttu, et maksuotsus kui selline oli juba valmis kirjutatud. Asjaolu, et maksuotsus oli üle vaatamisel, ei tohiks muuta täiendavate tõendite esitamist võimatuks.

[65] Väljavõtte maksuhalduri e-kirjas, kui menetluse raames paluti võimalust esitada täiendavaid tõendeid.

Maksuhalduri käitumine tekitas ettekujutuse, et revidendi jaoks on menetluse lõpetanud, ilma et oleks väljastatud maksuotsus ning täidetud teised formaalsed nõuded.

Autor on väga kindlal seisukohal, et ärakuulamisõigus ning ka täiendavate selgituste andmise õigus peaks olema maksumaksjale tagatud kuni maksuotsuse väljastamiseni, sest maksumaksja on selles suhte nõrgem pool ning temal on oluliselt vähem aega, et menetluses aktiivselt kaasa lüüa ning maksuhalduri seisukohad saavad tihti selgeks alles kontrollaktis või maksuotsuses.

3.3.5 Kolmandate isikute poole pöördumise keeld

3.3.5.1 Kolmanda isiku poole pöördumine

Maksumenetluses on väga tihti vaja kontrollimenetluse edukaks lõpetamiseks pöörduda kolmandate isikute poole. Autor peab edukaks lõpetamiseks ka olukorda, kus maksumaksja on käitunud õiguskuulekalt ning täiendavat maksusummat ei määra ja maksumaksjale väljastatakse kontrolli lõpetamise teda.. Edukas saab pidada ka sellist menetlust, kus tuvastatakse õige maksusumma ning selline olukord võib lõppeda kas maksuotsuse väljastamise, deklaratsiooni „vabatahtliku“ parandamisega.

Üldiste menetlusõiguste reeglite, maksuhalduri tavapärase praktika ning ka Riigikohtu seisukohtade järgi tuleks kolmandate isikute poole pöörduda ainult siis, kui maksumaksjalt on kõik oluline teave kätte saadud. Kolmanda isiku poole pöördumine on üldiselt õigustatud siis, kui maksukohustuslane ei ole kättesaadav, keeldub infot andmast või kui tekib vajadus saadud teavet täiendavalt kontrollida.[66] Praktikas valitsev käitumine on mõistlik ning kaitseb maksumaksja õigusi ja majanduslikke huve. Sõltumata sellest, et pöördumisel kolmanda isiku poole viidatakse korralduses lihtsalt kontrollimenetluse alustamisele ja soovitakse lihtsalt teavet ning dokumente, on maksukontrollil kui sellisel oma olemuselt negatiivse mõjuga ning iga kolmanda isiku korraldusega peaks maksuhaldur arvestama, et võib kahjustada maksumaksja ärilisi huve. Lisaks sellele on see ka täiendavalt koormav kolmandale isikule endale, sest sarnaselt maksumaksjale on revidendil õigus kohustada isikut ilmuma maksuhalduri juurde.[67]

[66] Lehis. L. Maksuõigus, 3., täiendatud ja muudetud trükk. Lk 129. Juura, 2012
[67] Maksukorralduse seadus § 61 lg 1 - RT I, 2002, 57,358 … RT I, 17.03.2015, 10

Oma praktikas on maksuhaldur pöördunud menetluse eesmärkide saavutamiseks enne kolmanda isiku pool, kui maksumaksja poole. Tavapäraselt põhjendatakse seda sellega, et kui pöördutakse koheselt kolmanda isiku poole, ei jää maksumaksjal ega ka kolmandatel isikutel tehingu asjaolude kokku leppimiseks võimalust ning selline menetlustaktika peaks aitama edukalt kontrolli lõpetada.

Eelnimetatud kontrollimeetodi valid maksuhaldur enda siseveendumuse ja kahtluse pinnalt ning asub tegelikult teadlikult rikkuma head haldustava ning ka Riigikohtu poolt välja öeldud seisukohta. Maksuhaldur ise on kindlasti seisukohal, et kui suudetakse tuvastada pettus sellisel moel, ei ole tegemist rikkumisega vaid õigelt valitud ning edukalt läbi viidud maksupettusega.

Samas on maksuhaldur teadlikult rikkunud haldusmenetluse head tava ning ka riigikohtu seisukohti ning autor leiab, et selleks, et pöörduda eelnevalt kolmandate osapoolte poole, peaks maksuhalduril olema kas täiendav teave maksupettuse kohta, või väga kindel veendumus. Maksukorralduse seadus loomulikult ei keela otseselt sellist käitumist, vaid selle kohta on andud juhtnöörid Riigikohutu poolt. Loomulikult on kolmandal isikul õigus keelduda korralduse täitmisest ning see vaidlustada, mis omakorda peatab korralduse täitmise automaatselt[68] ning seega jääb ka reaalne võimalus enda ja maksukohustuslase õiguste tagamiseks.

Kolmandale isikule väljastatavate „õiguse ja kohustuste“ loetelus on küll viide sellele, et isikul on õigus vaidlustada korraldus, kuid ei selgitada seda, et sellega peatub korralduse täitmine automaatselt.

Olukorras, kus maksuhaldur pöördub kolmanda isiku poole enne maksumaksjale korralduse väljastamist, siis autori hinnangul rikutakse maksumenetluse üldiseid reegleid ning jäetakse tavaliselt ka tahtlikult selgitamata isikule tema õigused seoses vaidemenetlusega. Pigem toob soov korralduse mitte täitmisest kaasa viited sunnirahale ning ka võimalikule väärteomenetlusele.

3.3.6 Kolmandate isikute teabe olemus

[68] Maksukorralduse seadus § 128 - RT I, 2002, 57,358 … RT I, 17.03.2015, 10

Maksukontrolli puhul on oluline alati see, et kontrollitakse maksukohustuslase maksude arvestuse õigsust ning menetluse raskus peaks langema temale ning maksuhaldurile.

Samas ei ole kolmanda isiku kasutamine n.ö viimane abinõu menetluse edukaks läbi viimiseks, vaid meie menetluspraktikas pigem tavaline meede. MKS §-s 61 kasutatakse mõistet "kolmas isik". HMS § 11 lg 1 p 3 järgi on haldusmenetluses kolmas isik menetlusosaline, kelle õigusi või kohustusi haldusakt, haldusleping või toiming võib puudutada. MKS § 43 p-s 3 defineeritakse kolmandat isikut samamoodi[69]. Seda enam tuleks kolmanda isikuga ning temalt saadava teabe puhul järgida kõiki menetlusõiguslikke põhimõtteid ning hoiduda kolmanda isikute õiguste riivest. Eelnimetatud lõigus välja toodud vaidemenetlusega kaasnev privileeg (korralduse täimine peatub) kantud kolmanda isiku õiguste kaitsmise ideest ning tagada nende suhtes õiglane maksumenetlus.

Kolmanda isiku teabe olemuse puhul peab autor silmas seda, et seadusest ning ka riigikohtu seisukohtadest tulenevalt võib haldur kohustada isikut andma vaid konkreetse maksumaksja tehinguga ning sellega seotud asjaolude kohta teavet. Kolmandalt isikult saab nõuda ainult konkreetse maksukohustuslase kohta käivat teavet, üldistatud andmete (nt kõikide ostjate, müüjate jne nimekirjad) esitamist ei tohi nõuda (RKHK 3-1-1-14-98)[70].

Reaalses elus on oht, et maksuhalduri teabenõue on laiem, kui ainult konkreetne korralduses näidatud tehing ning tihti püütakse saada informatsiooni ka eelnevatel maksuperioodidel toimunud tehingute kohta. Tavapäraselt põhjendatakse seda, et saada ülevaadet tehingute toimumise praktikast. Praktikas formuleerub selline tegevus tavaliselt küsimustega, kui kaua ollakse tehingupartnerid, kuidas on toimunud eelnevatel maksustamisperioodidel toimunud tehingud, kuidas on toimunud tasumised, kuidas on saadud kontakti teise tehingupoole isikuga jne. Autor on seisukohal, et sellised küsimused tuleks kindlasti esmalt üle küsida maksukohustuslaselt ning alles siis on õigus saada teavet selles osas kolmandalt isikult, samas jääb nii maksukohustuslasele kui ka kolmandale isikule õigus keelduda antud teabepäringule vastata, sest sellised küsimused väljuvad kontrolliperioodi puudutavast tehingust ning eriti veel kolmanda isiku teabe puhul on oluline see, et teavet küsitakse konkreetse maksukohustuslase tehingu kohta konkreetsel kontrolliperioodil.

---

[69] Riigikohtu halduskolleegiumi 30.03.2011 otsus nr 3-3-1-98-10 (p 12). Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-98-10

[70] Lehis. L. Maksuõigus, 3., täiendatud ja muudetud trükk. Lk 129. Juura, 2012
Riigikohtu 20.01.1998 lahend 3-1-1-14-98

Kolmandate isikute puhul on oluline ka see, et kuna nemad ei ole otseselt maksuhalduri huviorbiidis, vaid toetavad teabe andmisega kontrollimenetlust, siis ei pööra nemad ka enda õiguste kaitsele niivõrd suurt rõhku, kui maksumaksja. Eluliselt on selline lähenemine õige ning ratsionaalne, kuid sellegi poolest peaksid kolmandad isikud seisma oma õiguste eest ega võtma teabe andmist maksuhaldurile kergekäeliselt.

3.3.7 Maksusaladuse kaitse

Üldjuhul on haldusmenetlus ja selle tulemusena tehtud otsused avalikud (näiteks teave kauplemisloa väljastamise või maa erastamise kohta), sest menetluses ei avalikustata isikute eraelulisi andmeid ega ärisaladust. Maksumenetlus on selles suhtes erandlik. [71]

Maksumenetluse läbiviimisel saab maksuhaldurile teatavaks suur osa maksukohustuslase ehk kontrollitava äriühingu maksusaladusest. Maksusaladus on igasugune maksukohustuslast puudutav teave, mis on maksuhaldurile teatavaks saanud teenistuskohustuse täitmise käigus[72]. Ametiasutuste abiteenistujad (nt käskjalg, koristaja, valvur, autojuht) ei täida üldjuhul selliseid ülesandeid, mille käigus oleks vaja kokku puutuda maksusaladustega. See tähendab, et kui ametnik võimaldab maksusaladuse teatavakstegemise abiteenistujale (nt jätab maksuotsuse lahtises ümbrikus valvelauda), on samuti tegemist maksusaladuse rikkumisega[73]. Selleks on tavapäraselt maksukohustuslase finantsilise- ja majanduslik seisund, mis nähtub käibedeklaratsioonidest (müügi- ja ostukäibemaksu vahe), äriühingu bilansist ja kasumiaruannetest. Lisaks sellele paljastub tavapäraselt kontrolli käigus kontrollitava äriühingu tarneahelad ning näiteks kaupade soetus- ja edasimüügihinnad, kasumimarginaal ning paljud teised olulised asjaolud, mida äriühingud peavad oma ärisaladuseks ning mida kaitstakse kiivalt konkurentide ning ka oma äripartnerite eest.

MKS § 26 järgi on revident kohustatud menetluse käigus teatavaks saanud ärisaladust hoidma ja kaitsma ning vältima selle levikut kolmandatele osapooltele. Maksuhaldur, tema ametnikud ja teised teenistujad on kohustatud hoidma saladuses maksukohustuslast puudutavat teavet, sealhulgas kõik andmekandjad (otsused, aktid, teated ja muud dokumendid) maksukohustuslase

[71] Lehis L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2014. Lk 48. Casus Tax Services OÜ, 2014
[72] Pilv A., Kergandberg E., M Lentsius. Maksumenetlus. Lk 41. Äripäeva Kirjastus, 2006
[73] Lehis. L. Maksuõigus, 3., täiendatud ja muudetud trükk. Lk 112. Juura, 2012

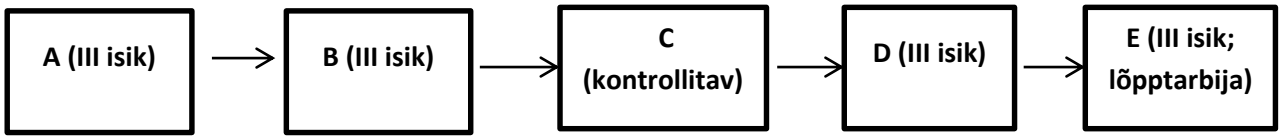
kohta, teavet andmekandjate olemasolu kohta, äri- ja pangasaladust, mida na teavad seoses maksude tasumise õigsuse kontrollimise, maksu määramise, maksuvõla sissenõudmise, maksuõigusrikkumise asja menetluse või muu teenistuskohustuse täitmisega.[74]

Maksusaladuse hoidmise kohutus ei lõppe ametniku teenistussuhte lõppemisega, vaid kehtib edasi, tagades sellega maksumaksjate õiguste kaitse ka pärast seda, kui revidendi teenistussuhe on lõppenud, mis peaks tagama eduka ning avameelse suhte maksuhalduri ametniku ning kontrollitava maksumaksja või maksumenetluses kolmanda isikuna osaleva isiku vahel.

Praktiline maksuõiguslik probleem tekib maksusaladuse kaitse ja kolmandate isikutelt saadava teabe puhul olukorras, kus maksumaksja avaldab rohkem informatsiooni, kui seda on lubatud või vaja, et motiveerida kolmandale isikule väljastatavat korraldust teabe andmiseks ja dokumentide esitamiseks.

Väga tihti tõstatub kolmandal isikul küsimus teabe andmise vajalikkus, mis viitab sellele, et korraldus ei ole piisavalt selge ning tihti puudub selles ka motiveering. Tavapäraselt viitab maksuhaldur kolmanda isiku korralduses kontrollitava suhtes alustatud kontrollimenetlusele ning palub anda teavet maksukohustuslasega tehtud tehingu kohta. Maksusaladuse avalikustamise risk on väike, kui pöördutakse vahetu tehingupartneri poole, sest eelduslikult peaks kummalgi tehingupartneril olema teada tehinguasjaolud ning maksusaladuse avalikustamise ohtu sellises olukorras esineda ei tohiks.

Samas pöördub revident kontrollimenetluses ka alamate või kõrgemate tehingupartnerite poole, et saada menetluses täiendavat infot.



Tavapärane maksuhalduri praktika ning õigustatud käitumine kolmandate isikute poole pöördumises on see, et pöördutakse kontrollitavaga seotud tehingupartnerite poole ehk siis isikute B ning D poole, kellel on kontrollitava maksumaksjaga olemas konkreetne ning tuvastatav seoses ning ollakse tehingupartnerid, mis tähendab ka seda, et tehinguga seotud isikutele on teada asjaolud nagu tehingu hind (ostu või müügihind vastavalt isiku rollist

[74] Pilv A., Kergandberg E., M Lentsius. Maksumenetlus. Lk 41. Äripäeva Kirjastus, 2006

tehingust), kauba üleandmise ning arvete kohta, mida tavapäraselt võib pidada maksusaladuseks.

Samas on maksuhaldur praktikas pöördunud ka kolmandate isikute poole (A ning E), kes ei ole konkreetsed kontrolliobjekti tehingupartnerid ning sellega tuuakse kaasa olukord, kus kontrollitava tehinguga konkreetselt mitteseotud isik kaasatakse menetlusse ning isikul tekib võimalus saada teavet, mida saab pidada ärisaladuseks. Sellise teabena on näiteks laiem tehinguahel ning see võimaldab isikul teada saada kas kauba tarnija või lõpptarbija, mis omakorda võimaldab saada majanduslikult eelist ning pöörduda otse tehinguahela vajalike poolte poole. Siinkohal rõhutab autor seda, et see ei mõjuta mitte ainult kolmandat isikut, vaid toob tagajärgi tihti ka kolmandale isikule, kes isiklikult ei ole kontrolliobjektiga seotud.

Eelmise aasta lõpust kehtima hakanud käibemaksu deklaratsiooni lisa 1[75] (KMD INF1) peaks parandama kolmandate isikute olukorda ning maksuhalduril puudub vajadus pöörduda kõigi tehinguahelas olevate isikute poole ning sellega peaks olema paremini kaitstud kontrolliobjektiga vahetult seotud kolmandate isikute maksusaladused.

Samas, kui maksuhaldur ka nüüd kehtiva käibemaksuseaduse alusel pöördub täiendavalt kolmandate isikute poole, eeldab see kindlasti väga hästi motiveeritud haldusakti ning revident peaks kindlasti väga hoolikalt kaaluma, millist infot ka kolmandale isikule saab jagada ning milline teave on olemas tema enda andmebaasides.

[75] 01.11.2014 jõustus KMS-i redaktsioon, mis kohustab maksumaksjaid deklareerima kõik üle 1000€ arved, et maksuhalduril oleks võimalik jälgida tehinguahelaid.

4. Maksumaksja ootused maksuhalduri seaduskuuleka käitumise osas

4.1 Seadusliku menetluse eeldamine

Maksumaksja ning maksuhalduri suhe saab paljuski toimida ainult tänu sellele, et maksumaksjal on õiguslik ootus ning teatav usaldus maksuhalduri tegevuse vastu. See teadmine on eduka maksukogumise garantiiks ning maksusuhte aluseks. Sellele seisukohale on 2015. esimesel kvartalil viidanud ka väga mitmed Eesti tipp-poliitikuid, kuid ka maksuameti juht Marek Helm ning rahandusminister Maris Lauri, mis eelduslikult peaks tähendama seda, et riigi jaoks on oluline see, et ettevõtluskeskkond oleks hea ning ettevõtjad saaksid oodata maksuhaldurilt seaduskuulekat ning ette nähtavat ja läbipaistvat käitumist.[76]

Võttes arvesse seda, et maksumaksjaks, kes igakuiselt maksuhalduriga kokku puutub, on tihti juriidiline isik. Viitab ju ka TuMS § 40 lg 1, et tulumaksu kinnipidaja on residendist juriidiline isik, riigi- või kohaliku omavalitsuse üksuse asutus, füüsilisest isikust ettevõtja või tööandja, samuti Eestis püsivat tegevuskohta omav või tööandjana tegutsev mitteresident, kes teeb füüsilisele isikule, mitteresidendile või lepingulisele investeerimisfondile tulumaksuga maksustatavaid väljamakseid. Seega vähendab see juba füüsiliste isikute kokkupuute vajalikkuse maksuametiga.

[76] Lauri. M. Kardinaalseid muutusi maksusüsteemis ei tule. Postimees, 12.03.2015. Arvutivõrgus: http://majandus24.postimees.ee/3119911/maris-lauri-kardinaalseid-muutusi-maksususteemis-ei-tule

Loomulikult pöördub maksuamet ka füüsiliste isikute poole, kui väljastab ja kogub näiteks maamaksu, kontrollib füüsilise isiku tuludeklaratsioonil kajastatud andmeid või pöördub maksumenetluses füüsilise isiku poole, kui kolmanda isiku poole maksumenetluses.

Siiski tuleb nentida seda, et enamik maksumenetlusi on ikkagi äriühingu ja maksuhalduri vahelised ning puudutavad väga tihti just käibemaksutagatusnõudeid või tulumaksuarvestuse küsimusi.

Autor peab oluliseks seda, et maksumaksja esindajaks on tavapäraselt ettevõtja ning kui tegemist on Eesti mõistes väike- või keskmise suuruse ettevõtjaga, siis osaleb maksumenetluses tavapäraselt aktiivselt äriühingu juhatuse liige või annab teavet finants – või tegevdirektor ning dokumente saadab tavapäraselt raamatupidaja. Isikud, kes osalevad maksumenetluses esitavad tavapäraselt dokumente ja teavet oma põhitöö kõrval ning kui isikutel puuduvad haldus- ja maksuõiguslikud teadmised, on suur oht, et ei nähta võimalike riske ega tuvastata ka menetlusvigu.

Eesti kohtupraktikast nähtub see, et kuni kontrollakti väljastamiseni esindavad maksumaksjad end menetluses ise ega soovi teha täiendavaid ärikulutusi õigusteenuse sisseostmisele, sest selleks ei nähta vajadust. Enamasti seetõttu, et maksumaksjad ei mõista kontrolli tähtsust ning selle tagajärgi. Kui pöördutakse maksumaksja poole, siis tavaliselt kinnitatakse isikule, et käib rutiine tulumaksu või käibemaksu arvestuse kontroll ning kogutakse lihtsalt menetluse tarbeks vajalikku informatsiooni.

Pärast seda, kui äriühingule on väljastatud kontrollakt kogutud tõenditega (mis tihti on kaudsed ning nende tõeväärtus küsitav), mõistetakse alles kontrollimenetluse põhjust ning tagajärgi. Kontroll- või revisjonaktis selgitab maksuhaldur enda poolseid seisukohti, esitab üksikjuhtumi kontrollis või revisjoni käigus kogutud tõendid ning selgitab nende olulisuse menetluses ning annab hinnangu maksumaksja maksukäitumisele (maksuarvestusele) ning tavapäraselt annab maksumaksjale võimaluse esitada eriarvamus või siis teha deklaratsiooniparandus maksuarvestuse korrigeerimiseks.

Päras kontrollakti kätte saamist mõistetakse alles maksumenetluse tegelikke eesmärke ning saadakse aru, et eelduslikult on maksumenetluse algusest saati tüürinud maksuotsuse või deklaratsiooniparanduse suunas. Olukorras, kus maksuhalduril on ülesandeks kontrollida maksude arvestamise õigsust, alustatakse kontrolli ikkagi tavapäraselt n.ö perspektiivikate

menetlusobjektide suhtes, mis viitab sellele, et menetlus alustatakse sooviga määrata isikule täiendav maksukoormus.

Üheks põhjuseks, miks maksumenetluse algstaadiumis ei kasutata esindajat on kindlasti see, et kohtueelses menetluses kantud esinduskulud tuleb maksumaksjal endal katta ning kui maksuhaldur otsustab näiteks pärast eriarvamuse saamist kontrollimenetluse lõpetada, sest mõistab, et kogutud tõendid on nõrgad ning ümberlükatavad, siis maksumaksjal ei ole võimalik esinduskulusid riigilt välja nõuda ning need on ärikulud revidendi kontrollakti ümber lükkamiseks. Tegelikkuses tähendab see seda, et maksuhaldur on teadlikult väljastanud nõrkade tõenditega kontrollakti ning lootnud, et maksumaksja nõustub tema seisukohtadega ning viib sisse konkreetse paranduse. Sellise menetlustaktikaga on maksuhaldur jõudnud staadiumisse, kus ta katsetab n.ö maksumaksja otsustuskindlust ning püüab kontrollakti ning ähvardava maksuotsusega saada enda ning ka riigi jaoks positiivne tulem, ehk deklaratsiooni parandus või siis maksuotsus, mida eeldatavasti ei vaidlustata.

4.2 Tulemuspalk maksumenetluses

Vabariigi Valitsus võttis 13.08.2002 vastu määrusega[77], millega hakati maksuhalduri maksma määruses ette nähtud tingimuste täitmisel tulemuspalka. Määrusega reguleeriti maksuameti täiendava tulu saamine riigieelarvest edukate menetluste läbi viimisel.

Eelnimetatud määrusega sätestati, et kui maksumaksjale tehtavate ettekirjutuse keskmine tulubaas ületab 119 242 000 krooni, on maksuhalduril õigus saada tulemustasu seaduses ette nähtud korras ja ulatuses ning loomulikult vaadati iga aasta tulemustasude maksmine üle ning korrigeeriti statistilist keskmist, mis tagas maksuhaldurile motiveeriva tulemustasu. 2003 aasta IV kvartalis taotles maksuhaldur tulemustasu kokku 1 156 000 krooni[78], mis kindlasti on maksuhalduri tulubaasis oluline osa.

Selline normatiivakt ja maksuhalduri sisemine töökorraldus tekitas loomulikult palju põhjendatud negatiivset kajastust ning seati ka kahtluse alla maksuhalduri objektiivsus maksumenetlustest. Olukorras, kus revidendi palk sõltub välja kirjutatavatest maksuotsustest, siis liigutakse menetlusega juba alguses selles suunas, et maksumaksjale on vaja väljastada maksuotsus.

[77] Maksuametile 2002. aastal makstava täiendava tulemustasu väljamaksmise kord ja tingimused
[78] Maksuamet taotleb tulemustasu. Ajakiri Äripäev, 12.12.2003. Arvutivõrgus: http://www.aripaev.ee/article/20031212/NEWS/312129991

Oluline on veel see, et nimetatud määrus ei antud mitte maksukorralduse seaduse alusel, vaid määrus kehtestatakse 2002. aasta riigieelarve seaduse (RT I 2002, 4, 8; 51, 315) § 13 alusel ja see tõstatab probleemid määruse õiguslikkusest.

Tulles aga tagasi kehtinud tulemuspalga probleemi juurde, tekitas see eluliselt olukordi, kus revident ei lubanud enam menetluse käigus deklaratsiooni parandada, sest ettevõtte poolne vabatahtlik parandus oleks kontrollija jätnud ilma rahalisest hüvest. Loomulikult ei saa sellist halduspraktikat kiita heaks ning nüüdseks on sellised probleemid sisemise korralduse alusel kaotatud.

Viimasel ajal püüab ja soovib maksuhaldur suunata isikuid pigem deklaratsioone parandama, kui viia läbi mõlemale poolele aja- ning ressursimahukat menetlust. Olukorras, kus maksumaksja on nõus tegema vabatahtlikult paranduse kontrollitavas perioodis, saab revident selle enda tulemuseks. Selline töökorraldus võib aga kaasa tuua olukorra, kus kontrollija soovib maksumaksjat suunata deklaratsiooni parandama ilma õigusliku aluseta, selleks, et saada endale kirja positiivne tulemus. Nimetatud oht on ennekõike vormivabade menetlustoimingute puhul, kus maksuhalduri seisukohad ei ole õiguslikult põhjendatud, vaid käib kahepoolne vestlus kontrollija ning kontrollitava vahel.

Autor on seisukohal, et ühelt poolt on preemiate ja boonuste tasumine töötajate motiveeringuks mõistlik ning kindlasti ka edumeelne vahend, kuid sellisel kujul, kus maksusumma määramise fakt, tagab rahalise võidu, ei saa pidada heaks haldustavaks. Menetlus peab olema ning näima ka väljapoole objektiivne ning maksuameti ülesandeks on siiski kontrollida maksude tasumise, arvestamise õigsust, mitte teha maksuotsuste vorpimisest enda primaarkohustus. Siinkohal puudub autoril kahjuks täpne teave, kas maksuameti praegune töökorraldus loeb kontrollija „kasumiks“ ainult positiivsed parandused või lähevad arvesse ka negatiivsed parandused, millega maksumaksja maksukoormus väheneb.

5. Vaidemenetluskulude ning kahju hüvitamine

5.1 Vaidemenetlus ja sellega kaasnevad kulud

Kõiki maksuhalduri haldusakte ja toiminguid (välja arvatud siduv eelotsus) saab vaidlustada läbi halduskohtu menetluse või kohtuväliselt (vaidemenetlus)[79]. Vaidemenetlus on loodud alternatiivina kohtumenetlusele, mis oma olemuselt peaks olema odavam ning lihtsam variant enda õiguste kaitseks.

Olukorras, kus isik (maksukohustuslane või muu menetlusosaline), leiab, et maksuteate, maksuotsuse, vastutusotsuse, korralduse või muu maksuhalduri haldusaktiga on rikutud tema õigusi või piiratud tema vabadusi, võib nõuda selle haldusakti kehtetuks tunnistamist, muutmist või haldusakti väljaandmist. Lisaks eelnimetatutele on menetlusosalisel õigus vaidlustada ka viivitust, tegevusetust, ametiisiku või eksperdi taandamist keeldumist, haldusakti andmise taotluse tagastamist ja muid maksuhalduri toiminguid.

Vaie tuleb esitada 30 päeva jooksul haldusakti kätte toimetamise päevast või teatavaks tegemisest ning see tuleb esitada MTA-le. Maksuhaldur korraldab vaide läbi vaatamise ning

[79] Lehis L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2014. Lk 71.Casus Tax Services OÜ, 2014

annab selle kohta 30 päeva jooksul seisukoha ning seisukoht väljendub alati MTA vaideotsuses. Vaideotsuses võidakse vaidlustatud haldusakt või toiming tühistada, kuid MTA võib anda ise tühistatud akti asemel uue akti (nt parandatud maksuteade) või anda asjaomasele struktuuriüksusele ülesanne menetlust jätkata ning anda välja uus haldusakt või teha uus toiming[80].

Vaidemenetlus on oma olemuselt juba juriidiline vaidlus ning vaidemenetluse edukus sõltub tihti sellest, kas vaide esitaja kasutab juriidilist abi või mitte ning tavapäraselt tähendab õigusabiteenuse sisse ostmine maksumaksjale täiendavaid kulutusi. Sellele, et maksuvaidlustes on juriidilise abi kasutamine vajalik, on viidanud ka Lasse Lehis ajakirjas Maksumaksjad ning selgitanud, et kui rääkida vähegi keerukamast vaidlusest — ja maksuvaidlused on seda kindlasti peaaegu alati —, siis ilma õigusabi kasutamata (ja selle eest maksmata) ei ole kellelgi kohtusse asja. Seda näitab ka praktika, et advokaatidele või muudele õigusnõustajatele tehtud kulud on tihti palju-palju suuremad kui riigilõiv[81].

Vaidemenetluse kulude hüvitamise osas on maksuhalduriga vaieldud ning jätkuvalt on kohtute üldine õiguslik seisukoht see, et vaidemenetluse kulud ei kuulu Riigivastutuse seaduse (edaspidi: RVS) alusel hüvitamisele ning maksumaksjal ei ole õigus loota nende kulude hüvitamist. Riigikohus on oma lahendis nr 3-3-1-93-04 rõhutanud, et kohtumenetluses toimub menetlus- e kohtukulude hüvitamine nende jagamise teel kohtumenetluse seadustiku alusel. HMS ja MKS ei näe ette võimalust vaidemenetluses tehtud kulutuste hüvitamiseks. Seega pole vaidemenetluses tehtud kulutuste väljamõistmine vaidemenetluse teiselt poolelt HMS ega MKS alusel võimalik ning kohus on täpsustanud, et OÜ-l Alaver Kinnisvara võimalik valida vaidemenetluse ja kohtumenetluse vahel, kusjuures kohtumenetluses on kohtukulude jagamise võimalus üldteada. Järelikult oli OÜ-l Alaver Kinnisvara võimalik vältida kulutusi, mis seisnesid vaidemenetluse õigusabikuludes. Seetõttu polnud haldusaktiga tekitatud kahju vältimatu ning haldusakti ja kahju vahel puudub põhjuslik seos[82]. Sarnasele seisukohale on Riigikohus jõudnud ka lahendis 3-3-1-20-11, kus selgitas, et haldusmenetluses kantud õigusabikulud ei kuulu halduskohtmenetluses väljamõistmisele[83]. Autor peab siinkohal oluliseks tuua võrdlus Taani maksu- ja halduskohtumenetluse printsiipidena, kus riigi eripärana tuleb kindlasti rõhutada seda, et seal kompenseeritakse ainult füüsilisest isikust maksumaksja

[80] Lehis L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2014. Lk 71.Casus Tax Services OÜ, 2014
[81] Lehis. L. Kõrged riigilõivud läinud, kas nüüd on rahu majas? Ajakiri Maksumaksjad. September, 2012
[82] Riigikohtu halduskolleegiumi16.03.2005 otsus nr 3-3-1-93-04. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-93-04
[83] Riigikohtu halduskolleegiumi16 01.06.2011 otsus nr 3-3-1-20-11. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-20-11

õigusabikulud. Alates 2009 aastast ei kompenseerita enam juriidilistele isikutele õigusabikulusid, sõltumata, kuidas lõppeb kohtuvaidlus maksumaksja jaoks. Siinkohal märgin ära selle, et see on jätkuvalt oluline teema Taani ühiskonna jaoks ning siiani käib nimetatud korralduse üle poliitiline diskussioon[84].

Momendil valitseb seisukoht, et kõik kulud, mida maksumaksja kannab enne kohtumenetluse algatamist, ei kuulu kohtus õiguse saamise korral hüvitamisele. Sellise põhimõttega on riik andnud välja seisukoha, et maksumaksja peab haldusmenetluses saama üksi enda õiguste võitlemisega hakkama ning riik ei võta kulude osas mingeid hüvitamise kohustusi. Sisuliselt tähendab see seda, et maksumaksja võib advokaadile helistada või kirjutada alles siis, kui kohtumenetlus on käimas ja siis on lootust, et isikul on võimalik saada reaalset toetust ja abi maksuhalduriga vaidlemisel.

Selline käitumine ja suhtumine on üllatav, sest riik (maksuhaldur) on niigi oluliselt tugevamas situatsioonis ning momendil on tehtud ettevõttele keeruliseks ja kulukaks igasuguse abi kaasamine. Oluline on siin arvestada sellega, õigusabikulud võivad tulenevalt asja keerukusest osutuda maksumaksjale väga koormavaks ning kulukaks ja kokkuvõttes võib selline suhtumine pärssida enda õiguste kaitsmist juba haldusmenetluses. Riigikohus on selgitanud õigusabi tunnihinda Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 05.10.2012 lahendis nr 3-1-1-66-12[85], kus leidis, et mõistlikuks kaitsja tasuks tuleb pidada 110 eurot/tund (millele lisandub käibemaks) ning jättis kogu kõrgema tunnihinna alusel osutatud õigusabile tehtud kulutuses täies ulatuses hüvitamata[86]. See tekitab olukorras, kus maksumaksja teab, et vaidlused maksuhalduriga haldusmenetlus tuleb tal endal katta ning seega on vaidlus maksuhalduriga äriühingu jaoks äärmiselt koormav ning pigem ilmselt toob see tihti kaasa ka asjaolu, kus ettevõtjal on lihtsam nõustuda maksuhalduri esialgsete seisukohtadega, kui hakata pidama ajaliselt ning rahaliselt kulukat maksuvaidlust.

Riik peaks olukorras, kus ametnikud valesti või lausa ebaseaduslikult seadust rakendavad või tõlgendavad, võtma vastutuse ja kompenseerima maksumaksjale tekkinud kulud või siis omalt poolt tagama õigusabi.

---

[84] The Danish Tax Control Act. Arvutivõrgus: https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=132792 ja The Danish Tax Administration Act. Arvutivõrgus:https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=152434

[85] Riigikohtu kriminaalkoleegiumi 05.10.2012 otsus nr 3-1-1-66-12. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-1-1-66-12;

[86] Pilv. M. Menetluskulude hüvitamisest hiljutise Riigikohtu lahendi valguses. Advokaadi büroo Aivar Pilt, 2012. Arvutivõrgus: http://apilv.ee/2012/10/menetluskulude-huvitamisest-hiljutise-riigikohtu-lahendi-valguses/

5.2 Maksumaksja tegevusest tekkinud kahju hüvitamine

Maksumaksjad saavad pöörduda maksuhalduri poole erinevas vormis, et saada MTA-lt selgitusi ja juhiseid maksustamise osas. Oluline on siin see, et MTA ei ole ainult raha kokku kogumise asutus, vaid MTA peab olema ka koostööpartner maksumaksjatele ning ühiskonnale. See tähendab, et maksumaksjatel on õigus ka ise pöörduda MTA poole ja paluda selgitusi või juhiseid maksustamise osas. Kui tegemist on n.ö lihtsamate küsimustega või MTA jaoks igapäevastega, on võimalik saada abi ka telefoni teel või otse teenindussaalist ametnikuga vesteldes, kuid keerulisemate maksuküsimuste puhul võtab maksuhalduril vahel aega 30 päeva, et anda päringu tegijale esmased juhised ja seisukohad, mis tavaliselt püüavad olla väga üldsõnalised või siis jäetakse alati taganemisruum, et seisukoht võib uute asjaolude suhtes muutuda.

Veelgi täpsema ning põhjalikuma vastuse saab maksumaksja siis, kui pöördub maksuhalduri poole siduva eelotsuse taotlusega, kus palub maksuhalduril kinnitada tema maksukäitumiseõigsust või anda juhised, kuidas konkreetses asjas käita. Nimetatud taotlus saab olla suunatud ainult tuleviku tehingute kohta[87].

Lisaks siis konkreetsetele teabepäringutele on maksumaksjatel võimalus tutvuda Rahandusministeeriumi kodulehel olevate materjalidega ning Maksu- ja Tolliameti kodulehel asuvate juhendite, kommentaaridega ning näidetega, millele maksumaksja saab enda maksukäitumises tugineda ning maksumaksjal on õigustatud ootus selles, et Rahandusministeerium ning selle allasutus Maksu- ja Tolliamet annavad korrektset ning ajakohast informatsiooni ning korrigeerivad seda vastavalt seadusemuudatustele ning uutele maksustamise põhimõtetele vastavalt.

Riigikohtus on sarnase asjaolu üle vaielnud OÜ Brennon ning MTA. Tegemist oli ühe mitmeti tõlgendatava kinnistu võõrandamisega ning selle maksustamisega KMS § 16 lg 3 p 2 alusel ning tegemist oli põhimõttelise vaidlusega. Riigikohus leidis oma 18.12.2012 otsuses nr 3-3-1-67-12[88], et kuna Rahandusministeeriumi kodulehel avaldatud käibemaksuseaduse kommentaarides ning MTA kodulehel avaldatud käibemaksuseaduse selgitustes ei sisaldu ka

[87] Maksukorralduse seadus § 91.1 - RT I, 2002, 57,358 … RT I, 17.03.2015, 10
[88] Riigikohtu halduskolleegiumi 18.12.2012 otsus nr 3-3-1-67-12. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-67-12

praegusel ajal ühtegi kommentaari ega selgitust, kuidas käsitada sellise kinnisasja võõrandamist, millel asuvat ehitist soovitakse lammutada ja asendada uute ehitistega. Lisaks mainis ringkonnakohus, et kuigi maksukohustuslasele eksitava teabe andmine ei anna maksuhaldurile võimalust jätta maksusumma määramata (p 18), on maksumaksjal õigus nõuda maksuhalduri eksitavate selgitustega tekitatud kahju hüvitamist riigivastutuse seaduse sätete alusel (p 19).

Antud kaasust peetakse õiguslikult väga keerukas ning mitmeti tõlgendatavaks juhtumiks ning seetõttu on antud lahend ning selles kajastuvad põhimõtted olulised just maksumaksjatele selles osas, et kui MTA poolt antud juhised on ebatäpsed või valed, tekib maksumaksjal riigivastutuse seaduse sätete alusel kahju hüvitamise nõue ning eelduslikult peaks selline lahend tõstma MTA poolt antavate juhendite ning eelotsuste kvaliteeti.

Loomulikult võib see kaasa tuua selle, et maksuhalduri seisukohad muutuvad äärmiselt üldsõnalisteks ning sellega tagatakse see, et konkreetseid juhiseid ei ole võimalik saada ning iga maksuküsimus tuleb siiski eraldi läbi menetleda ning vajadusel küsida kokkuvõtliku õiguslikku seisukohta kohtuinstantsidelt. Eelnimetatud kaasuses tõi ka kohus välja asjaolu, et kuna maksuhalduri seisukohad probleemi maksustamise osas on olnud muutuvad ja ebaühtlased, siis on maksumaksjatel äärmiselt keeruline kohaneda ning enda maksukäitumist pidevalt korrigeerida.

Seega on maksumaksjatel olemas võimalused enda kaitsmiseks ning oluliste ja suuremahuliste tehingute puhul tuleks kindlasti kasutada võimalust ja õigust siduvate eelotsuste küsimisele, et vältida võimalike arusaamatusi maksuhalduriga ning tagada korrektne maksustamine. Isegi kui maksuhaldur asub aja möödudes uuele seisukohale, on võimalik enda õigusi kaitsta riigivastutuse seaduse ning kahju hüvitamise instituudi alusel.

6. Olulisemate kohtulahendite analüüs

6.1 Kaebuse kohene tagasi võtmine vastustaja poolt

Tallinna Halduskohus tegi 21.03.2014 otsuse nr 3-13-70203[89], millega rahuldas äriühingu OÜ Madelain kaebuse Maksu- ja Tolliameti kaebuse ning vaideotsuse peale. Kohus rahuldas kaebuse täielikult. Autor peab nimetatud kaasus oluliseks seda, et vastustaja (MTA) võttis kaebuse omaks koheselt pärast seda, kui kohus oli otsustanud asja menetlusse võtta ning seda sisuliselt menetlema hakata. Vastustaja põhjendas, et äriühingu suhtes alustatud kontrollimenetlus on lõppenud, siis otstarbekuse kaalutlusel võetakse kaebus õigeks.

Loomulikult on vastustaja poolne käitumine korrektne, kuid momendil on jällegi tekkinud olukord, kus isik peab minema enda õigusi kaitsma kohtusse, kasutama selleks juriidilist abi ning enda raha ja aega. See, et kaebus koheselt õigeks võeti viitab osalt ka sellele, et korraldus ning vaideotsus ei olnud õiguspärased ning kaebuse õigeksvõtmisega nõustus maksuhaldur sellega ja tunnistas nende õigusvastasust. Eeldaks, et MTA riigiasutusena on veendunud selles, et haldusaktid, mis asutusest välja lähevad, on õiguspärased ning nende õiguspärasust

[89] Tallinna Halduskohtu 21.03.2014 otsus nr 3-13-70203/30. Arvutivõrgus: https://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/maa_ringkonna_kohtulahendid/menetlus.html?kohtuasjaNumber=3-13-70203/30

suudetakse ka kohtus, vähemalt esimestes astmeteski kaitsta ning ollakse kindlad, et hea haldusmenetluse põhimõtteid on järgitud.

Haldusaktis ning otsused, mis Maksu- ja Tolliameti majast väljuvad, peaksid olema õiguskindlad ning püsima ka kohtus ning maksuhaldur ei tohiks minna n.ö proovimise taktika peale, et ehk seda korraldus või vaideotsust ei vaidlustada kohtus. Korralduse koostaja ning ka vaideotsuse tegijad peaksid tegema sellise kvaliteediga tööd, et kohtus oleks haldusakti üle sisuline vaidlus. Vastavalt maksuameti töökorraldusele vaatavad olulisi haldusakte üle mitmed ametnikud ning maksuotsused allkirjastatakse talituse- või osakonna juhtide poolt, mis eeldaks seda, haldusaktiga on kokku puutunud mitmed ametnikud ning selle õiguspärasuses veendunud.

6.2 Ebamõistlikult pikk menetlus

Autor on seisukohal, et menetlusõiguse seisukohalt on äärmiselt oluline, ka n.ö eduka koostöö valguses, menetluse kestuse ja ettevõtja koormamise ulatus. Märtsi kuu esimesel nädalal (06.03.2015) jõutus Riigikohtu otsus 3-3-1-78-14[90], millega tühistati Maksu- ja Tolliameti poolt väljastatud maksuotsus, sest maksumenetlus oli kestnud üle kolme aasta ning Riigikohus leidis, et õigus asja menetlemisele mõistliku aja jooksul on isiku menetluspõhiõiguse oluline osa. See on oluline lahend kõigile ettevõtjatele, kelle suhtes on momendil käimas maksumenetlus või kelle suhtes peaks kunagi algatatama kontrollimenetlus.

Riigikohus rõhutab lahendis mõistliku menetlusaja tähtsust ja nõustub ringkonnakohtu seisukohtadega, mis selgitavad, et mõistlik menetlusaeg on seatud sõltuvusse muu hulgas asjaoludest nagu maksukohustuslase kaasaaitamine, kontrollitavate tehingute ja äripartnerite arv, maksustamisperioodi pikkus, tehingute iseloom ja kontrollimise keerukus, võimaliku maksusumma suurus ja avaliku huvi kaalukus.

Nimetatud kaasuses on oluline see, et maksumaksja on täitnud maksumenetluses olulist kaasaaitamise kohustust ega ole tahtlikult venitanud menetlustähtaegadega ning dokumentide

[90] Riigikohtu halduskolleegiumi 06.03.2015 otsus 3-3-1-78-14. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-78-14

ja teabe esitamisega. Küll aga on olnud etteheiteid maksuhaldurile, kes ei ole menetlus läbi viinud efektiivselt, sest menetluses on rohkelt ajavahemikke, mil ei ole ühtki märki kontrollitegevusest. Samuti on kuid, kus on tehtud vaid mõni üksik menetlustoiming tõendite kogumiseks. Lisaks ilmneb tõendite kogumisel rohkesti ebasüsteemsust, mis väljendub selles, et samade asjaolude või tegevuste kohta on isikuid küsitletud väga erinevatel aegadel, mõnel juhul enam kui aastase vahega.

See on eluline näide olukorrast, kus tegelikult on maksuhaldur kasutanud menetluses n.ö kurnamise taktikat ja ettevõte on pidanud taluma kontrollimenetlusest tulenevat halduskoormust ebamõistlikult pika aja jooksul. Selline kohtusaaga on tihti võimalik vaid keskmisest suurematele ettevõtetele, sest väiksema või keskmise suurusega ettevõtetel puudub võimalus pikaajalise õigusabiteenuse soetamisele ning tulenevalt ka Eesti kohtupraktikast nähtub see, et kui madalamate kohtuastmetes võidutseb tihi maksuhaldur, siis Riigikohtus kaotab maksuhaldur rohkem.

6.3 Vaatlusega ning isikutele õiguste selgitamisega kaasnevad probleemid

Tallinna Ringkonnakohus tegi 28. veebruaril 2014 MTA ja AS Sinitta vaidluses viimase kahjuks maksuõiguslikult olulise lahendi nr 3-11-240, kus käsitleti ettevõtte tegevuskohas toimunud vaatluse kaasnenud probleeme ning töötajate, kui kolmandate isikute, õigusi ja nende kaitset[91].

MTA korraldas äriühingu tegevuskohta etteteatamata vaatlus, mille käigus võeti ära ettevõtte tegevuskohast ära dokumente ja esemeid ning kaebaja leiab, et MTA ületas vaatlusega antud õigusi ja rikkus Põhiseaduse § 33. Rikkumise aluseks on kaebaja hinnangul see, et MTA ametnikud avasid ise laudade ja kappide sahtleid, sorisid kaustades, istusid arvutite taha ja tutvusid selle sisuga ning nõudsid ka seifi avamist. Oluline asjaolu on ka see, et ettevõtte juhatuse liige ei viibinud vaatluse ajal ettevõtte tegevuskohas ning korraldusi anti eesti keelt halvasti või üldse mitte rääkivatele isikutele ning tõlki ei olnud menetlusse kaasatud, mis tõstatab küsimuse, kuivõrd palju isikuid tegelikult enda õigustest ja kohustustest üldse aru said.

[91] Tallinna Ringkonnakohtu 28.02.2014 lahend nr 3-11-240. Arvutivõrgus: https://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/maa_ringkonna_kohtulahendid/menetlus.html?kohtuasjaNumber=3-11-240/229

Ringkonnakohus asus lõpuks seisukohale, et läbi viidud vaatlus jm menetlustoimingud võisid rikkuda kaebaja õigusi sõltumata menetluse lõpptulemusest ning et kaebajal on põhjendatud huvi niisuguse asjaolu kindlakstegemiseks eraldi maksumenetluse tulemusena tehtavast lõppotsustusest. Kohtuotsusega leiti, et maksuhalduri poolt läbi viidud tegevust saab pidada vaatluseks ning puuduvad konkreetsed viited tegevuskoha läbiotsimisele.

Olukorras, kus juhatuse liige kohapeal ei viibi ning tegemist on edasilükkamatu menetlustoiminguga, on põhjendatud eeldada konkreetse menetlustoimingu raames esindusõiguse olemasolu tegevuskohas viibivatel töötajatel, keda on alust pidada majandustegevuse läbiviimist kohapeal korraldavateks isikuteks.

Koos 14.05.2010 korralduse üleandmisega ei tutvustanud maksuhalduri ametnikud kaebaja esindajatele maksukohustuslase õigusi maksumenetluses, samas oli 14.05.2010 korralduses viidatud olulistele õigusnormidele, mille sisuga tutvumise soovi oleks saanud maksuhalduri ametnikele esitada. MKS ei näe ette kohustuslikku õiguste tutvustamise korda, vaid MKS § 14 lg 2 kohaselt selgitab maksuhaldur vajaduse korral maksukohustuslasele tema õigusi ja kohustusi maksumenetluses. Sarnaselt Eesti kohtute seisukohtadele ei vaadata Lätis maksumaksjale tema õiguste ja kohustuste tutvustamist kui eraldiseisvat menetlustoimingut ning maksumaksjale selgitatakse tema kohustusi ja õigusi alles siis, kui maksumaksja on selleks eraldi soovi avaldanud[92].

Eelnevalt kirjeldatud kaasusega andis Ringkonnakohus olulise signaali, mis puudutab isikutele õiguste ja kohustuste tutvustamist ning asus minu hinnangul suhteliselt liberaalsele ning ohtlikule teele, sest menetlusest sisuliselt aru saamine ning enda õiguste ja kohustuste teadmine on hea haldustava ning ausa menetluse üks eeldusi ning kummastav on väide, et kui ei asjasse puutuvad isikud ise ei taha oma õigusi teada, siis ei ole vaja neid ka selgitada. Jällegi tuleb rõhutada seda, et maksuhalduri esindajad on sellises olukorras alati võimupositsioonil ning isikud, keda kohustatakse haldusaktidega midagi tegema või selgitama või üle andma, ei pruugi mõista nende tegevuste tagajärgi.

Eriti oluliseks peab autor seda asjaolu, et antud kaasuses jäeti õigused ja kohustused selgitamata ettevõtte töötajale, kes n.ö kiireloomulise menetlustoimingu tõttu muutusid maksukohustuslase

[92] Latvian Administrative Procedure Law. Arvutivõrgus: http://likumi.lv/doc.php?id=55567

sisulisteks esindajateks. Arusaadav on see, et ettevõtte juhatuse liikmelt oodatakse maksumaksja seadusliku esindajana suuremat pädevust, kuid antud kaasuses langes menetlus töötajate õlule ning seda enam oleks maksuhalduril olnud vaja selgitada isikutele nende uut rolli menetluses ning veenduda selles, et saadakse ka aru, mis on nende tagajärjed.

Kokkuvõte

Käesoleva magistritööga soovis autor analüüsida Eestis kehtiva kohtueelse maksumenetluse seaduslikkust ning läbi eluliste näidete kohtu- ja menetluspraktikast anda sellele hinnang ning puuduste avastamisel pakkuda välja võimalikke lahendusi olukorra parandamiseks. Autorit ajendas tööd kirjutama asjaolu, et viimastel aastatel on maksunduses (nii materiaal- kui ka menetlusõiguses) toimunud olulised seadusemuudatused ning need on toonud kaasa uusi õiguslikke kokkupõrkeid ettevõtjate ning maksuhalduriga.

Probleemiks on olnud see, et on muudetud materiaalõigust, kuid maksuhaldurile ei ole antud täiendavaid menetlusõigusi või uusi privileege muudetud maksude arvestuse, deklareerimise ja tasumise õigsuse kontrollimiseks ning see on kaasa toonud olukordi, kus seadust on muudetud ning maksuarvestuse põhimõtted on uued, kuid riigil puudub visioon selle edukaks kontrollimiseks ning ka maksude kokku kogumiseks.

Autor on vaadanud maksumenetlust väga avara pilguga, võttes järelduste tegemisel arvesse maksumenetluse, kui ühe haldusmenetluse eriliigi, üldpõhimõtted, mis peaksid tagama ausa ning läbipaistva maksumenetluse. Töötanud läbi erinevad menetluslikud variatsioonid ning analüüsinud vormivabasid menetlustoiminguid on autor toonud töös välja nende positiivsed küljed. Samas autor tuvastanud ka mitmeid negatiivseid aspekte, mis viitavad sellele, et vormivabade menetlustoimingute puhul hinnatakse rohkem kontrollimenetluse efektiivsust ja

kiirust, kui maksumaksja õiguste tagamist ja seetõttu on seal analüüsi käigus tuvastanud mõned olulised puudujäägid. Autor toob välja olulisemad rikkumised, mis töö käigus vormivabade menetlustoimingute puhul esile kerkisid:

a) Maksumaksjale ei selgitata piisavalt tema õigusi ning kohustusi ja maksuhalduril puudub ka reaalne huvi selle vastu, kas isikule on tema õigused selged. Tänane menetluspraktika viitab sellele, et menetlusealustamise teatele ei järgne õiguste sisulist selgitamist.
b) Vormivabalt (e-kirja teel) alustatud menetluse puhul ei mõista isik, et tema suhtes on algatatud kontrollimenetlust ning maksumaksja puudub arusaam, et tema poolt antud selgitusi ja dokumente saab hiljem kasutada juba n.ö süvamenetluses ning nende tõendite väärtus on samaväärne, kui süvamenetluses saadud tõend.
c) Vormivabade menetlustoimingute puhul on suur oht, et kolmandatele isikutele avaldatakse maksusaladust ning kuna seda õigust rikutakse väga tihti telefoni teel (järelpärimine tehingupartnerile kinnituse saamiseks), siis puudub maksumaksjal ka võimalus ennast sellise riive vastu kaitsta ning on võimalik, et maksuhaldur halvendab ettevõtte mainet tema tehingupartnerite silmis, tuues sellega kaasa ka reaalset varalist kahju.
d) Tagastusnõuete menetlemine võib uue käibemaksuseaduse redaktsiooni alusel kesta vormivabalt ehk e-kirja teel varasema 30 päeva asemel 60 päeva, ilma et maksumaksjale saaks menetluse õiguslik olukord tegelikult selgeks ning tagastusnõuete menetlemisega esitatav teabepäring on väga tihti tüüpküsimustik, mis ei lähtu ettevõtte tegelikkust majandusmudelist.

Autor leiab, et kuigi vormivabad menetlustoimingud ehk järelpärimised telefoni või e-kirja teel on oma olemuselt madala halduskoormusega, toovad need siiski kaasa olulisi õigusriiveid maksumaksjale ning sellistes olukorras tuleks siiski tõsta esile seaduslikku ning maksumaksja suhtes ausat ja hea haldustava järgivat menetlust. Seega arvab autor, et vormivabade menetlustoimingute puhul peaks maksuhalduri sisemine kontrollivõime maksumaksja õiguste tagamises olema suurem ning kui seda ei suudeta näiteks ettevõtjatele pakkuda, siis tuleb eelistada formaalset menetlust, mis on küll maksumaksjale suurema halduskoormusega, aga aitab paremini kaitsta tema õigusi.

Lisaks vormivabade menetlustoimingutele analüüsis töö autor formaalse menetlustoiminguga alustatud maksumenetluse positiivseid ning negatiivseid külgi. Formaalse menetlustoiminguna

käsitleb autor maksumaksjale väljastatud kirjaliku korraldust, kus eelduslikult on olemas kõik formaalselt ning sisuliselt õiguspärasele haldusaktile vastavad tunnused. Järgnevalt toob autor välja analüüsi käigus tuvastatud puudused, mis on seotud süvamenetlusega ehk kirjaliku korraldusega alustatud menetlusega ja puudused, mis on seotud haldusmenetluses kantud õigusabikulude mittehüvitamisega kohtumenetluses:

a) Tulenevalt asjaolust, et väga mitmed kontrollijuhtumid on sisult sarnased, väljastab maksuhaldur tüüp-korraldusi, kus on tihti puudulik motiveering, mis ei arvesta konkreetse kontrolli ning kontrollitava eripära ja seetõttu kohustatakse isikuid esitama mittevajalikku teavet, mis koormab maksumaksjat ebamõistlikult ega anna kontrollile mingit lisandväärtust.
b) Suuliste selgituste andmisel on maksumaksja tihti arvulises vähemuses ning protokollimise protsess ning selles paranduste tegemine on tehtud maksumaksjale keeruliseks. Isikul on väga vähe võimalusi enda seisukohtade kaitsmiseks, kui selgituste andja tuvastab, et on vastuolud antud selgituste ja protokolli vahel.
c) Ühe konkreetse näite puhul toodud ning sellest induktiivse järelduse alusel võib öelda, et maksumaksja peaks saama esitada vastuväiteid kuni maksuotsuse väljastamiseni ning eriarvamuse esitamise tähtaeg peab samuti olema mõistlik, võttes arvesse kontrolli keerukust ning tõendite mahtu ja võimalikku vajadust kaasata eriarvamuse esitamisse õigusabi teenuse pakkujaid.
d) Maksuhaldurile on antud seaduses pädevus pöörduda lisaks maksumaksjale ka kolmandate isikute poole, kuid kui maksuhaldur ei tee seda pöördumist kaalutletult ning maksumaksjat õigusi kõige vähem riivavamalt, võib tekkida olukord, kus maksuhaldur paljastab pöördumisega mitte asjasse puutuvad tehingupartnerid, pannes sellega maksumaksja majanduslikult halvemasse seisu, mis pikemas perspektiivis võib tuua maksumaksjale varalist kahju.
e) Maksumenetlus on tehtud maksumaksja jaoks äärmiselt kuluks, sest isik ei saa kasutada professionaalset õigusabi maksumenetluses, sest riik keeldub kompenseerima kulusid, kui maksuhaldur on ebakorrektselt arvestanud isiku maksukohustust või rikkunud tema menetlusõigusi. Autor leiab, et võttes arvesse tänapäevaste tehingute keerukust ning seda, et maksumaksja on vaidluses maksuametnikuga alati nõrgem pool, peaks olema tagatud isikutele kohtueelse õigusabi kompenseerimine, kui tuvastaks, et maksuhaldur on ebakorrektselt arvestanud maksukohustust või pannud toime olulise menetlusrikkumise.

Autor on võimalike potentsiaalsete puuduste välja toomisel lähtunud magistritöös analüüsi käigus ilmnenud asjaoludele, mida toetavad õigusala kirjanduses ning praktiseerivate õigusteadlaste seisukohad. Lisaks sellele on paljuski tuginetud isiklikule praktilisele kogemusele nii maksumenetlejana kui ka maksumaksjate esindaja ja võetud olulisi näited Eesti kohtupraktikast.

Töö autor on veendunud, et võttes arvesse maksumenetluse ning maksunduse keerukust, peaks olema tagatud maksumaksjatele õiguslik abi maksumenetluses. Maksukorralduse seadus annab tegelikult maksumaksjale õigused ja privileegid, kuid kahjuks ei oska maksumaksjad neid iseseisvalt kasutada. Praktikast (menetlus ja ka kohtupraktikast) nähtub, et ühisosa leidmine maksumaksja ja revidendi vahel on väga raske, siis leiabki autor, et selles vastandlikkus kahepoolses suhtes peaks olema keegi neutraalsem kolmas, kes tagaks selle, et menetlus toimuks nii maksumaksja kui maksuhalduri poolt maksumenetluse põhimõtteid silmas pidades (kaasaaitamise kohustus, uurimusikohtust) ja maksuhaldur olles tugevamas positsioonis ei riivaks maksumaksja õigusi põhjendamatult.

Seega leiab autor, et oleks vaja regulatsiooni, mis võimaldaks menetlusse kaasata maksumaksjale ja ka riigile mõistlike kuludega n.ö kolmas neutraalne järelevalve funktsiooni omav isik. Selleks, et tagada maksumaksjale menetlusõiguste tagamine ka kohtueelses menetluses, pakub autor välja järgmised juhtmõtted, mis võiksid nimetatud probleemi lahendada:

a) Erasektori kaasamine õigusabi raames, kus on pandud paika rahalised piirmäärad, mis on võimalik kasutada enda õiguse kaitsmiseks kohtueelses menetluses ning need kompenseeritakse isikule siis, kui maksuhaldur lõpetab kontrolli või tühistatakse maksuotsus vaidemenetluse või halduskohtus. Riik peaks andma välja signaali, et kui tehakse viga riigi poolt, isegi haldusmenetluses, siis mõistlikus ulatuses peaks olema maksumaksjal õigus saada õigusabi kompensatsiooni.
b) Maksuametis on tööl väga pädevad ning kogemustega juristid, kes peaksid rohkem olema kaasatud kohtueelsesse menetlusse, et tegeleda võimalike õigusrikkumiste ja sealt tulenevate kohtuvaidluste ennetamisega. Nimetatud variant näitaks seda, et maksuhaldur on nõus kasutama enda sisemist õiguslikku ressurssi ka selleks, et tagada aus ja hea menetlus, mitte ainult selleks, et pidada kohtus kulukaid vaidlusi.

c) Riikliku regulatsiooniga võiks olla paika pandud see, et mis potentsiaalsest maksusummast alates on isikul võimalik kaasata õigusteadmistega esindaja, eeldusel et, maksumaksja võidu korral kompenseeritakse õigusabi kulud.
d) Teha kohustuslikuks maksumaksjale tema õiguste ning kohustuste tutvustamine esimeste menetlustoimingute puhul, sõltumata, kas tegemist on vormivaba või formaalse menetlustoiminguga.

Autor on veendunud selles, et heast haldustavast tulenevalt peab maksumaksja õigusi alati seaduses ettenähtud juhtudel ja ulatuses kaitsma ning puuduvad legaalsed ja ka moraalsed asjaolud, mis lubaks neid põhimõtteid rikkuda. Mõistetav on see, et haldusmenetlus oma tõendite kogumise võimalustelt piiratum, kui seda on näiteks kriminaalmenetlus ning mitmed maksueurod jäävad just seetõttu saamata, et maksuhalduril puudub võimalus koguda teavet ja tõendeid eduka maksuotsuse väljastamiseks. Samas rõhutab autor, et see ei tohiks olla õigustus maksumaksja õiguste riivetele.

Eesti Maksu- ja Tolliamet on teinud väga jõudsaid samme selles suunas, et minimaliseerida ausate ettevõtete halduskoormust ning autor usub ja loodab ka seda, et võimalikud menetlusõiguslikud rikkumised vähenevad ning maksumaksjate ja ka maksuhalduri ametnike õigusalased teadmised arenevad ajas. Maksuhalduri töö sellisel kujul on vajalik ning möödapääsmatu ja seda tuleb kindlasti edendada ja tõhustada, et tagada ühiskonnas võrdsus maksude tasumise kujul ja püüda leida see ideaalne tasakaalupunkt MTA ja maksumaksjate (ettevõtete vahel).

Ensuring taxpayers' legal rights in pretrial tax proceeding

Resume

The purpose of this master's thesis was to analyse the legality of Estonian pre-trial tax proceedings and to evaluate it through court cases and procedural practices and to suggest potential solutions to any shortcomings found. The author was driven to research this subject due to the substantial changes introduced to both material and procedural tax law in recent years which have caused new legal conflicts between businesses and the tax administrator.

An important problem has been that changes have been introduced to material tax law without giving the tax authority new corresponding powers to investigate the new methods of tax assessment, declaration, and payment. This has created the situation that the law has been changed and new principles of tax assessment have been introduced, but the state does not have a clear vision for successfully checking whether taxes have been paid and collecting tax.

Tax proceedings have been analysed in this paper taking into account the general principles of tax proceedings, a special subtype of administrative proceedings, that should guarantee fair and transparent tax proceedings. Having analysed different procedural variations and informal procedural steps and highlighted their positive aspects, the author has also found multiple negative aspects in them, which points to the fact that in informal tax proceedings more weight is put on

effectiveness and speed than on protecting the rights of the tax payer, thus creating multiple important shortcomings. The author highlights the most important violations of tax payers rights found while researching informal procedural steps in tax proceedings:

- The tax payer is not adequately informed of the tax payer's rights and the tax administrator lacks any real incentive to do and assess whether the tax payer knows and understands its rights. Today's procedural practice points to the fact that no substantive step of informing the tax payer of its rights follows notice of proceedings.

- In the case of informally (via email) started proceedings the subject does not understand that tax inspection proceedings have been started and that any explanations given by the tax payer can later be used in complex tax proceeding.

- Informal procedural steps carry a substantial risk of disclosing tax secrets to third parties. This is frequently done by phone (enquiry to the other party of a transaction for confirmation), in which case the tax payer does not have any means of protecting itself against this sort of breach and it is possible that the tax administrator deteriorates the reputation of a business in the minds of its business partners.

- Tax refund claims can be processed under the new Value-Added Tax Act for thirty days informally (i. e. via email) instead of the former sixty days, without the tax payer understanding and being aware of the legal status of the proceedings. The request for information in tax refund proceedings is very frequently done with a standard questionnaire that does not take into account the specific characteristics of the business.

The author finds that even though informal procedural steps as requests for information by phone or email carry small administrative burden, but still substantially breach the rights of the tax payer and in this situation more importance should be placed on fair and lawful proceedings and, in regards to the tax payer, adherence to good administrative practices and behaviour. In the authors opinion, in the case of informal procedural steps, the internal monitoring capacity in regards to guaranteeing the rights of the tax payer should be bigger and if it cannot be guaranteed, for example to businesses, then formal proceedings should be used. These place a bigger administrative burden on the tax payer, but protect the tax payer's rights better.

In addition to informal procedural steps, the author analysed the good and the bad aspects of tax proceedings started with a formal procedural step. The author in this case defines a formal procedural step as a written order issued to the tax payer, that has all the necessary requisites of

a formally and materially lawful administrative act. The author highlights the shortcomings found in the analysis with proceedings that have been started with a written order, i.e complex tax proceeding, and with not compensating expenses incurred in administrative proceedings in trial:

- Because many tax inquiry cases are similar, the tax administration issues standard orders, which frequently lack substantial motivation and do not take into account the specifics of the case and the tax payer under investigation, which results in making persons deliver unnecessary extra information that places an unreasonable burden on the tax payer.

- In the case of verbal explanations, the tax payer is often outnumbered and the process of transcription and making corrections in the transcript has been made complicated to the tax payer and persons have few ways of defending their arguments if contradictions appear in their statements and the transcript.

- In one specific example and reasoning from that inductively, the conclusion can be reached that the tax payer should be able to put forth objections and the deadline for presenting a dissenting opinion should also be reasonable, taking into account the complexity of the investigation and the amount of evidence and the potential necessity of involving legal aid providers in composing and presenting dissenting opinions.

- The tax administrator has powers to access third parties in addition to the tax payer, but the tax authority does this without sufficient deliberation and not in the way that least impinges on the rights of the tax payer, thus putting the tax payer in a worse position economically. Business partners and the movement of goods and prices are considered very important commercial trade aspects and the tax authority should do everything possible to protect the tax payers' right to commercial confidentiality.

- Tax proceedings are very costly to the tax payer, because of the practical impossibility of engaging legal professionals in tax proceedings, because of the state's refusal to compensate the tax payer for the cost, in case the tax administrator has incorrectly assessed the person's tax liability or violated the tax payer's procedural rights. The author finds that taking into account the complexity of transactions and the relatively weaker position of the tax payer compared to the tax administrator in tax proceedings, legal expenses incurred in pre-trial proceedings should be compensated to the tax payer, if the tax authority has incorrectly assessed the person's tax liability or substantially violated the procedural rights of the tax payer.

The author has based his analysis of potential shortfalls in Estonian tax proceedings on the potential trouble spots found in the legal literature and in the opinions of practicing legal scholars. In addition, the analysis is also based on personal practical experience both as a tax administrator and tax payers' representative and important examples from Estonian court cases.

The author is convinced that, taking into account the complexity of tax proceedings and taxation, legal aid should be provided for tax payers in tax proceedings. The Taxation Act gives tax payers rights and guarantees, but unfortunately the tax payers do not know how to use them without advisement. Court and procedural practice shows that finding common ground between tax payer and tax administrator is difficult. The author still finds that there should be a neutral third party in this diametrical relationship, who could ensure that proceedings are conducted in a manner considerate of the general principles of tax law (obligations of investigation and co-operation) by both tax payer and tax administrator and that the tax administrator, as the stronger party in the proceedings, does not breach the rights of the tax payer unnecessarily.

The author shows the need for regulation that would enable involving a neutral third party in a monitoring capacity in tax proceedings with reasonable cost to both tax payer and administrator. The author proposes the following guidelines to ensure upholding the procedural rights of the tax payer in pre-court tax proceedings:

a) involving the private sector in legal advice capacity with set financial rates, so it could be used to defend one's rights in pre-court proceedings and this would be compensated to the person in case of termination of investigation or if the tax order is invalidated in appeal procedure or administrative court. The state should signal that in case an error is made by the state, even in administrative proceedings, the tax payer has a right for compensation of reasonable legal expenses.

b) The tax authority employs very competent and experienced legal professionals, who should be more involved in pre-court proceedings, to safeguard tax payers' rights and breaches of law and prevent legal disputes arising from it. That would show that the tax administration is ready to use its internal resources also for guaranteeing fair and good proceedings, not for only engaging in costly court battles.

c) Regulation should be enacted showing the amount of potential tax, in case of which persons could involve legal advisors with the knowledge that in case the tax payer wins, the legal expenses would be compensated.

The author is convinced that good administrative practice requires tax payers' rights always be upheld in all cases in the capacity enacted in law and absence of incentives for breaching these principles. It is understandable that administrative proceedings are more limited in its capacity to gather evidence than for example criminal proceedings and many tax euros remain uncollected because the tax administrator lacks powers to gather information and evidence for issuing a successful tax order. In spite of this it must be stressed that this should not be reason for breaching tax payers' rights.

The Estonian Tax and Customs Board has made great strides towards minimising the administrative burden for honest tax payers and hopes to diminish potential breaches of procedural regulation and increasing knowledge of the law for both tax payer and administrator. Tax administration does necessary work and its effectiveness should be increased to guarantee equality in paying taxes and to try to find the ideal balance between tax administrators and tax payers (businesses).

Kasutatud allikate loetelu

Kasutatud õiguskirjandus:

1. Pilv A., Kergandberg E., M Lentsius. Maksumenetlus. Äripäeva Kirjastus, 2006
2. Lehis L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2014. Casus Tax Services OÜ, 2014
3. Lehis. L. Maksuõigus, 3., täiendatud ja muudetud trükk. Juura, 2012
4. Lehis. L. Kui maksuametist helistatakse … Ajakiri MaksuMaksjad. Jaanuar, 2012
5. Lehis. L. Kõrged riigilõivud läinud, kas nüüd on rahu majas? Ajakiri Maksumaksjad. September, 2012
6. Lehis. L. „Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses“ Juridica, lk 128-136. Arvutivõrgus: https://www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/1997/3/23120.SUM.php
7. Ginter. C. ENSV taassünd: ettevõtlus on jälle karistatav. Ajakiri MaksuMaksja. Jaanuar, 2015.
8. Lopman. V. Eelkontroll, järelkontroll või lihtsalt kontroll? – Riigikohus testis maksuhalduri „uudistoodet“. Ajakiri MaksuMaksja. Detsember, 2014.
9. Kivistik. V. Koostöö maksuhalduriga ja kaasaaitamiskohustuse täitmine. Hansa Law Office, 2012. Arvutivõrgus: http://www.seminar.aripaev.ee/images/originalimages/Vahur%20Kivistik_Koost%C3%B6%C3%B6%20maksuhalduriga%20ja%20kaasaaitamiskohutuse%20t%C3%A4itmine-3f80f.pdf

10. Tulvik. E. Riigikohtu karm lahend majandusliku tõlgendamise meetodist. Ajakiri MaksuMaksjad. Juuni/juuli, 2012
11. Maksukorralduse seaduse ja käibemaksuseaduse muutmise eelnõu (680 SE)
12. Pilv. M. Menetluskulude hüvitamisest hiljutise Riigikohtu lahendi valguses. Advokaadi büroo Aivar Pilt, 2012. Arvutivõrgus: http://apilv.ee/2012/10/menetluskulude-huvitamisest-hiljutise-riigikohtu-lahendi-valguses/

Kasutatud õigusaktid

13. Maksukorralduse seadus - RT I, 2002, 57,358 … RT I, 17.03.2015, 10
14. Haldusmenetluse seadus - RT I, 2002, 53, 336 … RT I, 23.02.2011, 8
15. Eesti Vabariigi Põhiseadus – RT I 2003, 29, 174 … RT I, 27.04.2011,2
16. Käibemaksuseadus – RT I 2004, 41, 278 … RT I, 30.12.2014, 18
17. Tulumaksuseadus - RT I 2000, 58, 377 … RT I, 19.03.2015,66
18. Halduskohtumenetluse seadustik – RT I, 28.12.2011, 1 … RT I, 31.12.2014, 9
19. Maksuametile 2002. aastal makstava täiendava tulemustasu väljamaksmise kord ja tingimused – RT I 2002, 70, 422
20. Latvian Administrative Procedure Law. Arvutivõrgus: http://likumi.lv/doc.php?id=55567. inglise keelne tõlge on koostatud Translation and Terminology Centre poolt ning edastatud Ernst&Young Baltic SIA poolt.
21. Act on Tax and Duties. Arvutivõrgus: http://likumi.lv/doc.php?id=33946. inglise keelne tõlge on koostatud Translation and Terminology Centre poolt ning edastatud Ernst&Young Baltic SIA poolt.
22. Lithuainian Law of Tax Administration. Arvutivõrgus: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=312901
23. Lithuainian Law of Administrative Proceeding. Arvutivõrgus: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=162936
24. Finland Decree on Assessment Procedure. Arvutivõrgus: https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558
25. The Danish Tax Control Act. Arvutivõrgus:

https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=132792

26. The Danish Tax Administration Act. Arvutivõrgus: https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=152434

Kasutatud kohtupraktika:

27. Riigikohtu halduskolleegiumi 30.05.1997 määrus nr 3-3-1-14-97. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-14-97
28. Riigikohtu halduskolleegiumi 20.01.1998 otsus 3-1-1-14-98. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-1-1-14-98
29. Riigikohtu halduskolleegiumi 13.04.1998 määrus 3-3-1-14-98. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-14-98
30. Riigikohtu halduskolleegiumi 05.10.1999 määrus nr 3-3-1-33-99. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-33-99
31. Riigikohtu halduskolleegiumi 09.10.1999 määrus nr 3-3-1-30-98. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-30-98
32. Riigikohtu halduskolleegiumi 19.06.2002 otsus nr 3-3-1-26-02. Arvutivõrgus http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-26-02
33. Riigikohtu halduskolleegiumi 10.06.2003 otsus 3-3-1-38-03. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-38-03
34. Riigikohtu halduskolleegiumi 16.03.2005 otsus nr 3-3-1-93-04. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-93-04
35. Riigikohtu halduskolleegiumi 30.05.2007 otsus nr 3-3-1-22-07. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-22-07
36. Riigikohtu halduskolleegiumi 05.05.2010 otsus nr 3-3-1-18-10. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-18-10
37. Riigikohtu halduskolleegiumi 30.03.2011 otsus nr 3-3-1-98-10. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-98-10
38. Riigikohtu halduskolleegiumi 01.06.2011 otsus nr 3-3-1-20-11. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-20-11
39. Riigikohtu halduskolleegiumi 02.06.2011 otsus nr 3-3-1-26-11. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-26-11

40. Riigikohtu halduskolleegiumi 05.10.2012 otsus nr 3-1-1-66-12. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-1-1-66-12;
41. Riigikohtu halduskolleegiumi 18.12.2012 otsus nr 3-3-1-67-12. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-67-12
42. Riigikohtu halduskolleegiumi 28.10.2014 lahend nr 3-3-1-46-14. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-46-14
43. Riigikohtu halduskolleegiumi 19.02.2015 otsus nr 3-3-1-75-14. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=222577219
44. Riigikohtu halduskolleegiumi 06.03.2015 otsus 3-3-1-78-14. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-78-14
45. Riigikohtu halduskolleegiumi 11.09.2015 otsus 3-3-1-25-15. Arvutivõrgus: http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-25-15
46. Riigikohtu halduskolleegiumi 29.02.2016 otsus nr 3-3-1-59-15. Arvutivõrgus http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-59-15
47. Riigikohtu halduskolleegiumi 01.03.2016 otsus nr 3-3-1-65-15. Arvutivõrgus http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-65-15
48. Riigikohtu halduskolleegiumi 14.03.2016 otsus nr 3-3-1-61-15. Arvutivõrgus http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-61-15
49. Riigikohtu halduskolleegiumi 13.04.2016 otsus nr 3-3-1-51-15. Arvutivõrgus http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-51-15
50. Riigikohtu halduskolleegiumi 25.04.2016 otsus nr 3-3-1-10-16. Arvutivõrgus http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-10-16
51. Riigikohtu halduskolleegiumi 25.04.2016 otsus nr 3-3-1-79-15. Arvutivõrgus http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-79-15
52. Tallinna Ringkonnakohtu 25.02.2010 otsus nr 3-09-778 p 10. Arvutivõrgus: https://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/maa_ringkonna_kohtulahendid/menetlus.html?kohtuasjaNumber=3-09-778/55
53. Tallinna Ringkonnakohtu 28.02.2014 otsus nr 3-11-240. Arvutivõrgus: https://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/maa_ringkonna_kohtulahendid/menetlus.html?kohtuasjaNumber=3-11-240/229
54. Tallinna Ringkonnakohtu 12.05.2014 otsus nr 3-11-240/229. Arvutivõrgus: https://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/maa_ringkonna_kohtulahendid/menetlus.html?kohtuasjaNumber=3-11-240/229

55. Tallinna Ringkonnakohtu 20.02.2015 otsus nr 3-13-100/67. Arvutivõrgus: https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=153349011
56. Tallinna Ringkonnakohtu 20.02.2015 otsus nr 3-13-70220/46. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=153355548
57. Tallinna Ringkonnakohtu 12.03.2015 otsus nr 3-14-51020. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=154306118
58. Tartu Ringkonnakohtu 24.03.2015 otsus nr 3-12-835. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=110556401
59. Tartu Ringkonnakohtu 31.03.2015 otsus nr 3-13-221. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=155316203
60. Tallinna Ringkonnakohtu 02.04.2015 otsus nr 3-13-2076. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=155478937
61. Tallinna Ringkonnakohtu 10.04.2015 otsus nr 3-13-1581. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=155851354
62. Tallinna Ringkonnakohtu 30.04.2015 otsus nr 3-13-1341. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=149534212
63. Tallinna Ringkonnakohtu 04.06.2015 otsus nr 3-12-1397. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=158895630
64. Tartu Ringkonnakohtu 16.06.2015 otsus nr 3-13-2443. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=159637854
65. Tartu Ringkonnakohtu 01.09.2015 otsus nr 3-13-655. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=164007930
66. Tartu Ringkonnakohtu 08.10.2015 otsus nr 3-13-2386. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=167189790
67. Tallinna Halduskohtu 25.05.2012 otsus nr 3-12-1089. Arvutivõrgus: https://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/maa_ringkonna_kohtulahendid/menetlus.html?kohtuasjaNumber=3-12-1089/12
68. Tallinna Halduskohtu 18.09.2012 otsus nr 3-12-1089/12. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/maa_ringkonna_kohtulahendid/menetlus.html?kohtuasjaNumber=3-12-1089/12
69. Tallinna Halduskohtu 22.04.2014 otsus nr 3-13-70203. Arvutivõrgus: https://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/maa_ringkonna_kohtulahendid/menetlus.html?kohtuasjaNumber=3-13-70203/30

70. Tartu Halduskohtu 05.02.2015 otsus nr 3-14-52330. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=152592961
71. Tallinna Halduskohtu 09.02.2015 otsus nr 3-14-51585. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=150968693
72. Tallinna Halduskohtu 10.02.2015 otsus nr 3-14-52521. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=152827846
73. Tartu Halduskohtu 12.02.2015 otsus nr 3-14-52421. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=152942847
74. Tallinna Halduskohtu 10.03.2015 otsus nr 3-14-53253. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=154187943
75. Tallinna Halduskohtu 13.03.2015 otsus nr 3-14-50492. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=154386135
76. Tallinna Halduskohtu 19.03.2015 otsus nr 3-15-84/7. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=154700591
77. Tartu Halduskohtu 23.04.2015 otsus nr 3-14-52721. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=156597421
78. Tallinna Halduskohtu 03.06.2015 otsus nr 3-12-1724. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=110294586
79. Tallinna Halduskohtu 03.06.2015 otsus nr 3-15-307. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=158831925
80. Tartu Halduskohtu 15.06.2015 otsus nr 3-14-52520. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=159466181
81. Tallinna Halduskohtu 16.06.2015 otsus nr 3-13-70231. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=159544691
82. Tallinna Halduskohtu 29.06.2015 otsus nr 3-14-53032. Arvutivõrgus https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/detailid.html?id=160074858

Muud teabeallikad

83. Kivistik. V. Maksuameti luuramine on ilmselt ebaseaduslik. Äripäev, 19.02.2015. Arvutivõrgus: http://www.aripaev.ee/arvamused/2015/02/19/maksuameti-luuramine-on-ilmselt-ebaseaduslik

84. Lauri. M. Kardinaalseid muutusi maksusüsteemis ei tule. Postimees, 12.03.2015. Arvutivõrgus: http://majandus24.postimees.ee/3119911/maris-lauri-kardinaalseid-muutusi-maksususteemis-ei-tule
85. MTA korraldus „dokumentide ja teabe esitamiseks. Arvutivõrgus: http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/Korraldus_teabe_andmiseks_vana.pdf
86. MTA poolt koostatud „Kontrolli hea tava“ elektroonselt kätte saadav: www.emta.ee/public/ko/KONTROLLI_HEA_TAVA18.08.2010.doc
87. MTA 11.06.2014 pressiteade. MTA muutis dokumentide kättetoimetamise elektrooniliseks. MTA koduleht. Arvutivõrgus: http://www.emta.ee/index.php?id=35515
88. Maksuamet taotleb tulemustasuks 1,2 mln krooni. Äripäev, 12.12.2003. Arvutivõrgus: http://www.aripaev.ee/article/20031212/NEWS/312129991

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina JANUS PAURMAN (sünnikuupäev: 28.05.1989)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

Maksumaksja õiguste tagamine kohtueelses menetluses

mille juhendaja on dotsent Lasse Lehis,

1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtajalõppemiseni;

1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace´i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas, 02.05.2016 Janus Paurman