



Õiguskantsler

Diana Rints
OÜ Nordeum Õigusbüroo
diana@nordeum.eu

Teie nr

Meie 14.07.2015 nr 6-1/140695/1503123

Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta Maksuotsuste posti teel kättetoimetamine

Austatud Diana Rints

Pöördusite õiguskantsleri poole küsimuses, kas [maksukorralduse seaduse](#) (MKS) § 53¹ lõike 4 teine lause, mille järgi loetakse tähtsaadetisena saadetud dokument kätte toimetatuks muu hulgas ka tähtkirja kohta juriidilise isiku aadressile teate jätmisega, on kooskõlas Eesti Vabariigi [põhiseaduse](#) (PS) §-ga 15. Leidsite, et postiasutuse teated tähtkirja saabumise kohta sageli kaovad ega jõua juriidilise isikuni temast mitteolenevatel asjaoludel (postiteenuse osutaja eksimus aadressiga, postkasti rüüstamine, vargus). Sel juhul ei saa juriidiline isik tema õigusi potentsiaalselt rikkuvast haldusaktist õigeaegselt teada ning jääb ilma võimalusest kaitsta enda õigusi kohtus või vaidemenetluses.¹

Õiguskantsler analüüsis põhjalikult avalduses kirjeldatud asjaolusid, Maksu- ja Tolliametilt (MTA) saadud selgitusi ning asjakohaseid õigusnorme.

Analüüsi tulemusel õiguskantsler ei tuvastanud **vaidlustatud sätte vastuolu põhiseadusega**, sest maksukorralduse seaduse kättetoimetamist reguleerivaid sätteid on võimalik tõlgendada ja rakendada kooskõlas põhiseadusega.²

Kuivõrd tõstasite vaidlusaluse normi põhiseaduspärasuse eelkõige praktikas kogetud probleemide pinnalt³, uuris õiguskantsler asjas seisukoha kujundamiseks ka seda, milline on

¹ Märkisite, et maksuhaldur ja kohtud loevad teate äriühingu aadressile jätmise tõendatuks postiteenuse osutaja veebilehel avaldatud andmetega (nt Omniva saadetiste jälgimise süsteem), kuid märges teate jätmise kohta isiku aadressil tehakse sinna ka juhul, kui teatis on ekslikult pandud valesse postkasti või valel aadressil sama numbriga postkasti.

² Kui normi on võimalik tõlgendada ja rakendada põhiseaduskonformselt, ei saa seda lugeda põhiseadusega vastuolus olevaks. Vt ka RKÜKo 22.02.2005 nr [3-2-1-73-04](#), p 36; RKÜKo 16.05.2008 nr [3-1-1-88-07](#), p 31; RKPJKm 19.05.2009 nr [3-4-1-1-09](#), p 19.

³ Kirjeldasite juhtumeid, kus postiasutusel ei ole õnnestunud tähtsaadetisena saadetud haldusakti kätte toimetada ja see on hoiutähtaja möödumisel maksuhaldurile tagastatud. Selle asemel, et muid sidevahendeid kasutades enne vaidlustamistähtaja möödumist kontrollida, kas teave haldusakti olemasolust on adreessaadini tegelikult jõudnud, ootab maksuhaldur vaidlustamistähtaja saabumist ning asub seejärel täitemenetluse toiminguid teostama. Lisaks probleemile, et isikud ei saa pöörduda kohtusse, kuivõrd ei ole teadlikud oma õigusi riivava haldusakti olemasolust,

MTA üldine praktika juriidilistele isikutele maksuotsuste kättetoimetamisel ja kas seejuures arvestatakse põhiseadusest tulenevate nõuetega. MTA praktika kirjelduse põhjal võis veenduda, et amet reeglina arvestab kättetoimetamise regulatsiooni rakendamisel isikute põhiõiguste ja -vabaduste tagamise kohustusega.⁴

Allpool on seisukohta lähemalt selgitatud.

Õiguskantsleri seisukoht

1. Maksu- ja Tolliamet teeb maksude tasumise õigsuse kontrollimisel maksuotsuseid⁵ ja muid haldusakte, mis tuleb isikutele kätte toimetada. Maksukorralduse seadusega ette nähtud kättetoimetamisviisid on järgmised: 1) allkirja vastu kätte andmine; 2) posti teel kättetoimetamine; 3) elektrooniline kättetoimetamine; 4) perioodilises väljaandes avaldamise teel kättetoimetamine.⁶ Maksuhaldur võib kättetoimetamisviiside vahel valida, kui seadusega ei ole sätestatud kohustuslikku kättetoimetamisviisi (MKS § 52 lg 1 teine lause).⁷

2. Kui MTA otsustab isikule maksuotsuse kätte toimetada posti teel, toimetatakse see kätte tähtsaadetisena.⁸ Juriidilisele isikule posti teel kättetoimetamise puhul kehtib nn kättetoimetamisfiktsioon – kui seaduses sätestatud tingimused on täidetud, eeldatakse, et isik on haldusakti kätte saanud ja sellega tutvunud. Muuhulgas võimaldab MKS § 53¹ lg 4 teine lause lugeda juriidilisele isikule posti teel saadetud haldusakti kättetoimetatuks, kui postitöötaja jätab juriidilise isiku aadressile tähtkirja kohta teate.

3. Seadusandja on kättetoimetamise fiktsiooni sätestamisel eeldanud, et postiasutus täidab oma ülesandeid korrektselt. Siiski ei saa postiasutuse eksimusi täielikult välistada. Oma pöördumises tõstatasite probleemi, et postitöötajad sageli eksivad aadressiga ning sellise eksimuse tagajärjed jäävad juriidilise isiku kanda, isegi kui ta on korraldanud posti vastuvõtmist registrijärgsel või maksuhaldurile teatatud aadressil nõutaval viisil.⁹

4. Teate jätmisega kättetoimetatuks lugemise korral hakkab teate jätmisele järgnevast päevast kulgema maksuotsuse peale kohtusse kaebuse ([HKMS](#) § 46 lg 1) ja maksuhaldurile vaide esitamise (MKS § 138 lg 1) tähtaeg. Kui isik ei ole maksuotsusest teada saanud, minetab ta seaduses sätestatud tähtaegade möödumisel võimaluse kaitsta oma õigusi kohtus või

tõite välja ka maksuvõla avalikustamisega ja kätte toimetatuks loetud haldusakti sundtäitmisega kaasnevad probleemid.

⁴ Õiguskantsleri seisukoha kujundamisel on arvesse võetud üldiseid suundumusi praktikas ja seaduse rakendamiseks asutuse siseaktides antud juhiseid. Ei saa välistada juhtumeid, mil MTA ei ole seadust maksuotsuse kättetoimetamisel rakendanud kooskõlas põhiseadusega. See ei tähenda siiski, et seadus oleks põhiseadusega vastuolus. Küll aga võib normi põhiseaduspärasus olla küsitav massilise väärpraktika korral.

⁵ Lihtsuse huvides on edaspidi käsitletud maksuotsuste kättetoimetamist, arvestades, et enamasti toob maksuotsus kaasa olulisi koormavaid tagajärgi. Kui ei ole märgitud vastupidi, võib maksuotsuste kohta öeldu puhul arvestada, et see kehtib ka vastutusotsuste jt koormavate haldusaktide kohta.

⁶ MKS §-d 52-55.

⁷ Seejuures saab teatud kättetoimetamisviise, nt Ametlikes Teadaannetes avaldamise kaudu kättetoimetamist, kasutada üksnes juhul, kui seaduses sätestatud tingimused on täidetud.

⁸ MTA asjaajamiskorra p. 6.2.5.6 ja asjaajamiskorra lisa 2 järgi tuleb posti teel väljastatavad dokumendid saata tähtsaadetisena, kui tegemist on kohustava haldusaktiga, dokumendid sisaldavad delikaatseid isikuandmeid või maksusaladust või kui dokumendi täitja peab vajalikuks sel viisil dokumenti edastada.

⁹ Juriidilise isiku kohustuse kohta hoolitseda oma registrijärgsel aadressil posti kättesaamise eest vt RKHKm 03.03.2004 nr [3-3-1-10-04](#), p 14; RKHKm 19.12.2007 nr [3-3-1-75-07](#), p 15, RKHKm 13.10.2009 nr [3-3-1-65-09](#), p 13.

vaidemenetluse korras.¹⁰ Seejuures on isikul reeglina praktiliselt võimatu tõendada negatiivset asjaolu – seda, et ta ei ole teadet tähtkirja saabumise kohta kätte saanud.¹¹

5. Siiski ei saa vaidlustatud regulatsiooni pidada põhiseadusevastaseks, sest seadust on võimalik tõlgendada ja rakendada põhiseaduspäraselt ning MTA on riigiasutusena selleks ka kohustatud.¹²

6. Nagu öeldud, on maksuhalduril enamasti võimalik valida, millisel viisil maksuotsus kätte toimetada.¹³ Seega on maksuhalduril selles küsimuses kaalutusõigus.¹⁴

7. Maksukorralduse seadus jätab maksuhaldurile kättetoimetamisviisi valikul laia kaalutusruumi, kuid maksuhaldur peab rakendama talle antud kaalutusõigust põhiseaduskonformselt ning arvestama, et isik saaks reaalse võimaluse talle adresseeritud haldusaktiga tutvuda.¹⁵ Haldusakti kättetoimetamise regulatsiooni rakendamisel peab maksuhaldur arvestama isiku põhiõigusega korraldusele ja menetlusele, sealhulgas isiku õigusega kohasele haldusmenetlusele (PS § 14) ja sellega, et tagatud oleks ka isiku õigus pöörduda oma õiguste kaitseks kohtusse (PS § 15). Teisisõnu peaks MTA maksuotsuse kättetoimetamisel valida viisi, mis kõige paremini tagab, et isik saab selle realselt kätte.

8. Alati ei ole võimalik tagada haldusakti reaalsel üleandmist, seda eriti olukorras, kus isik väldib menetlust. See on ka põhjus, miks seaduses on kasutusel nn. kättetoimetamisfiktsioonid (MKS § 53¹ lg 4 lause 2, § 53 lg 4). Kättetoimetamisfiktsioonide puhul loetakse maksuotsus teatud tingimustel kätte toimetatuks, et seadust oleks võimalik rakendada ka menetlusest kõrvale hoiduvate isikute suhtes, kes sihilikult tekitavad olukorra, kus neile ei saa maksuotsust vm. haldusakte üle anda.¹⁶ Sellisel juhul piisab haldusakti kättetoimetatuks lugemiseks sellest, et isikut on haldusakti olemasolust teavitatud.

9. Eesmärk tagada seaduse rakendamine ka menetlusest kõrvalehoidvate isikute suhtes on kaalukas eesmärk. Teisalt tuleb arvestada isiku õigusega saada talle suunatud haldusaktist teada (ja sellega tutvuda), et tal oleks võimalik oma õiguseid kohtus või vaidemenetluses kaitsta.¹⁷

10. Seega on maksuhalduril ülesanne leida maksuotsuste kättetoimetamisel tasakaalustatud lahendus, kus ühelt poolt on arvestatud isiku õigustatud huviga saada talle suunatud haldusaktist

¹⁰ Samuti kaasneb maksuotsuse jõustumisega maksuvõla avalikustamine. Ka on maksuhalduril võimalik asuda maksuotsuse sundtäitmisele, kui selle kohta on tehtud eelnevalt hoiatus (MKS § 129).

¹¹ See, et isik suudab esitada tõendi, et teade läks ekslikult valel aadressil (nt saaja tagastab teate postiasutusele või viib ise teate tegelikule saajale), on pigem erandlik.

¹² Seadust tuleb rakendada kooskõlas põhiseadusega ja viisil, millega on tagatud erinevate põhiseaduslike väärtuste tugevam kaitse. Vt RPKKm 28.05.2005 nr [3-4-1-4-08](#), p 15. PS §-st 14 tuleneb seadusandliku, täidesaatva ja kohtuvõimu ning kohalike omavalitsuste kohustus tagada isiku õigused ja vabadused ning PS § 13 järgi on igal isikul õigus riigi ja seaduse kaitsele.

¹³ MKS ei näe ette kohustuslikku kättetoimetamisviisi maksuotsuse kättetoimetamisel Eestis elavale või asuvale isikule. Vt erisust välisriigis asuvale või elavale isikule maksuotsuse kättetoimetamise kohta ka RKHKm 19.12.2007 nr [3-3-1-75-07](#), p 14.

¹⁴ Kaalutusõiguse teostamisel peab maksuhaldur juhinduma MKS §-s 12 sätestatud põhimõttest. See põhimõte nõuab, et kui maksuhalduril on seadusega antud volitus kaaluda abinõu kohaldamist või valida erinevate abinõude vahel, teostab maksuhaldur kaalutusõigust volituse piires ja kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega, arvestades olulisi asjaolusid ja kaaludes põhjendatud huve.

¹⁵ Vt RKHKo 20.06.2006, nr [3-3-1-49-03](#), pp 14 ja 16. Haldusakti teatavakstegemine tähendab selle akti adressaadile akti sisuga tutvumiseks reaalse võimaluse loomist.

¹⁶ Vt MKS muutmise seaduse (111 SE) seletuskiri. Eelnõu seletuskiri ei ole praegu Riigikogu kodulehe kaudu kättesaadav, tutvumise soovi korral pöörduda info@riigikogu.ee.

¹⁷ Nii on küsitav kättetoimetamisfiktsiooni rakendamine olukorras, kus selleks vajadus puudub (nt isik ei hoiu menetlusest kõrvale, täidab kaasaaitamiskohustust, on olnud riigile antud kontaktandmetel kättesaadav).

piisavalt varakult teada ja teiselt poolt avaliku huviga otstarbekaks ja tõhusaks maksude määramise ja sissenõudmise menetluseks, mis ei too kaasa üleliigseid kulusid.¹⁸

11. Järgnevalt on vaadeldud, kuidas rakendab maksuhaldur praktikas maksukorralduse seaduses sätestatud võimalusi maksuotsuste kättetoimetamiseks.¹⁹

12. MTA selgituste järgi toimetatakse maksuotsuseid aina rohkem kätte e-maksuameti kaudu. MTA töökorraldust reguleerivatest juhenditest ja MTA selgitustest võib järeldada, et võimalusel kasutatakse esimese kättetoimetamisviisina e-maksuametit.²⁰ E-maksuameti kaudu kättetoimetamine on odavam, kiirem ja tõhusam kättetoimetamisviis. MTA on avalikkusele ka selgitanud, et eelistab e-maksuameti kaudu kättetoimetamist enamasti posti teel kättetoimetamisele, sest e-maksuameti kaudu kättetoimetamisega saab edaspidi hoida ära neid juhuseid, kus teade tähtid kirjast ei ole adressaadini jõudnud ning isik on vajaliku info hilinemisega kätte saanud.²¹

13. Kui maksuotsus toimetatakse kätte e-maksuameti kaudu, teavitatakse adressaati sellest, et e-maksuametis on dokument, SMS-i teel või meiliga isiku elektronposti aadressil (MKS § 54 lg 2). E-maksuameti kaudu maksuotsuse kätte toimetamise korral on vaja adressaadilt saada kättesaamise kohta kinnitus. Seaduses on ette nähtud, et infosüsteem registreerib kättetoimetamise automaatselt e-maksuametis dokumendi avamisel (MKS § 54 lg 3). Lisaks on e-maksuameti süsteem seadistatud selliselt, et viie päeva jooksul ei saa isik e-maksuametis enne muid toiminguid teha, kui pole tutvunud talle saadetud dokumendiga.²² Seega ka juhul, kui isikuni ei jõua mingil põhjusel SMS või elektronposti teel edastatud teavitus e-maksuametis oleva dokumendi kohta, annab talle olemasolevast haldusaktist viie päeva jooksul märku asjaolu, et tal ei ole sellal võimalik nt e-maksuametis tulu- või käibedeklaratsiooni esitada, ettemaksukontol olevat summat tagasi taotleda või muid toiminguid sooritada.

14. Lisaks e-maksuameti kaudu kättetoimetamisele toimetatakse maksuotsuseid kätte isiku elektronposti aadressile saatmisega, kui juriidilisel isikul on elektronposti aadress ning ta on sellise kättetoimetamisviisiga nõus.²³

¹⁸ Maksukorralduse seaduse kättetoimetamise regulatsioon erineb siinkohal oluliselt [tsiviilkohtumenetluse seadustiku](#) (TsMS) vastavast regulatsioonist. Vt TsMS § 307 lg 1, mille järgi on menetlusdokument kätte toimetatud alates dokumendi või selle kinnitatud ärakirja või väljatrüki üleandmisest saajale, kui seaduses ei ole ette nähtud teisiti. Seejuures on üldjuhul lubatud vaid väljastusteataga saatmine ning täpsemalt on normeeritud see, millist mõju avaldavad rikkumised kättetoimetatuks lugemisel. Kui väljastusteadet ei ole, ei ole dokumenti kätte toimetatud (TsMS § 313 lg 1).

¹⁹ Ülevaade MTA kättetoimetamise praktikast on toodud MTA selgituste ja MTA töökorraldust reguleerivate juhendite põhjal (MTA asjaajamiskord, MTA juhend dokumentide e-maksuametisse saatmise kohta läbi dokumendihaldussüsteemi LiveLink, revidendi käsiraamat (kohustuslik juhend revidentidele), MTA asutusesiseseks kasutamiseks koostatud memorandum dokumentide kättetoimetamise kohta).

²⁰ MTA juhendis dokumentide e-maksuametisse saatmise kohta läbi dokumendihaldussüsteemi LiveLink on ette nähtud, et võimaluse korral tuleb dokumentide edastamisel valida esimese edastuskanalina e-maksuamet. MTA asjaajamise korras on sätestatud, et võimalusel edastatakse dokument e-posti teel, kuid eelnevalt tuleb kontrollida saaja posti õigsust, dokumendi vastuvõtmiseks ja lugemiseks vajalike vahendite olemasolu saajal ning seda, kas dokumendi e-posti teel saatmine on kooskõlas MTA andmeturbe põhimõtetega. Maksu- ja Tolliameti asjaajamiskord (muudetud MTA peadirektori 01.11.2013 käskkirjaga nr 320-P), p 6.2.1.2.

²¹ Vt MTA 11.06.2014 pressiteade [MTA muutis dokumentide kättetoimetamise elektrooniliseks](#).

²² Vt eelmine viide.

²³ Vt MKS § 54 lg 1 p 2.

15. Kui juriidiline isik ei ole e-maksuametis viie tööpäeva jooksul maksuotsust avanud või elektronposti aadressile saadetud dokumendi kättesaamist kinnitanud, saadetakse maksuotsus paber kandjal posti teel.

16. Esmase kättetoimetamisviisina kasutatakse posti teel kättetoimetamist vaid juhul, kui maksuotsust ei ole võimalik e-maksuameti kaudu kätte toimetada,²⁴ ei ole teada aadressaadi elektronposti aadress või isikul ei ole võimalik avada elektronposti teel saadetud krüpteeritud dokumente.²⁵ Lisaks, kui maksukohustuslane on sama menetluse raames varem elektronposti teel suhtlemist ignoreerinud ega ole kinnitanud elektrooniliselt saadetud dokumentide kättesaamist, edastatakse talle ülejäänud sama menetlusega seotud dokumendid posti teel.²⁶

17. MTA selgituste järgi kasutatakse reeglina kõiki teadaolevaid ja võimalikke vahendeid, et haldusakti aadressaadi haldusakti olemasolust teada anda. Isikule saadetakse posti teel haldusakti saatmise kohta tavaliselt ka täiendav teavituse elektronposti aadressil.

18. MTA selgitas samuti, et kui postiasutusest tuleb tagasiside, et isik ei ole tähtkirja kätte saanud, püüab MTA isikuga ühendust võtta elektronposti või telefoni teel. MTA märkis, et lähtub juriidilisele isikule posti teel saadetud dokumendi kättetoimetatuks lugemisel peamiselt küll postiasutuse andmetest teate jätmise kohta postiasutuse veebilehel avaldatud andmete alusel, kuid kui tekib vaidlus kirjade või teadete kättesaamise üle, kaalub ja arvestab maksuhaldur ka teisi olemasolevaid tõendeid ja asjaolusid.²⁷ MTA on teatud juhtudel lugenud hilinemisega esitatud vaided tähtaegselt esitatuks, kui maksukohustuslane väidab, et ta ei ole saanud posti teel edastatud maksuotsust kätte ja maksukohustuslane pöördub mõistliku aja jooksul.

19. Eeltoodu põhjal tundub, et maksuhaldur reeglina taotleb igati seda, et teave maksuotsuse või mistahes koormava haldusakti andmisest jõuaks isikuteni õigeaegselt.

20. Seejuures peab märkima, et kättetoimetamise edukus ei olene ainuüksi maksuhalduri pingutustest. Paljuski sõltub juriidilisest isikust, kas talle on võimalik maksuotsust kätte toimetada.

21. Juriidilisel isikul on kohustus olla riigile teatatud kontaktandmetel kättesaadav²⁸ ning korraldada oma asjaajamist, sealhulgas posti vastuvõtmist, vajaliku hoolsusega. Riigikohus on asunud seisukohale, et kui juriidiline isik ei täida enda kohustust ega loo võimalust enda antud sidevahendite kaudu riigiga suhtlemiseks, jäävad sellega kaasnevad võimalikud negatiivsed tagajärjed tema enda kanda.²⁹ Samuti on Riigikohus leidnud, et kui juriidiline isik sai mingil

²⁴ Nt juriidilisel isikul puudub e-maksuameti leping.

²⁵ Maksusaladust sisaldavad dokumendid, nt maksuotsus tuleb elektronposti teel kättetoimetamise korral saata krüpteeritult. Revidendi käsiraamat. Maksu- ja Tolliameti kohustuslik juhendmaterjal, p 3.1.

²⁶ Ülejäänud seaduses sätestatud kättetoimetamisviise kasutatakse MTA selgituste järgi harvemini, nt allkirja vastu kättetoimetamist kasutatakse vaatlusest teavitamiseks, perioodilises väljaandes avaldamist seaduses sätestatud piiratud juhtudel (nt maksukohustuslase asukoht ei ole teada).

²⁷ Kohtupraktikast on teada näiteid, kus seda, kas teate jätmine isiku aadressile on tõendatud, hinnati lisaks Eesti Posti veebilehel avaldatud andmetele ka tunnistajate ütlusi ja tehiolusid uurides (mh postkasti olemasolu). Vt nt Tallinna RKK 15.06.2012 otsus haldusasjas nr 3-11-21, p 9 jj, Tallinna RKK 30.11.2009 otsus haldusasjas nr 3-09-732, p 13 jj; vt ka Tallinna RKK 14.06.2013 määrus haldusasjas nr 3-12-2351, milles kohus leidis, et ei ole tõendeid selle kohta, et teade tähtkirja saabumise kohta on kaebaja registrijärgsele aadressile jäetud.

²⁸ Juriidilise isiku kohustuse kohta hoolitseda oma registrijärgsel aadressil posti kättesaamise eest vt RKHKm 03.03.2004 nr [3-3-1-10-04](#), p 14; RKHKm 19.12.2007 nr [3-3-1-75-07](#), p 15, RKHKm 13.10.2009 nr [3-3-1-65-09](#), p 13. Juriidilisel isikul on kohustus tagada registrisse kantud andmete, sh aadressiandmete ning e-posti õigsus ja tagada reaalse suhtluskanali olemasolu juriidilise isikuga. Tartu RKKo 20.05.2010 nr 3-08-1910, p 11.

²⁹ Vt RKHKm 13.10.2009 nr [3-3-1-65-09](#), p 13.

viisil talle adresseeritud haldusakti olemasolust teada (nt MTA teavitus), peab ta astuma mõistliku aja möödumisel samme, et haldusakti kätte saada ja sellega tutvuda.³⁰ Maksuotsuse tegemisele eelneb maksumenetlus, kuhu kaasatakse ka maksukohustuslane. Seega ei saa maksuotsuse tegemine reeglina tulla juriidilise isiku jaoks üllatusena.³¹

22. Kui juriidiline isik on riigile antud kontaktandmetel kättesaadav, ei ole kuigi tõenäoline, et isik ei saa maksuotsuse olemasolust aegsasti teada, isegi kui postiasutus eksib teate jätmisel aadressiga.

23. Nagu eespool kirjeldatud, eelistab MTA võimaluse korral esmase kättetoimetamisviisina e-maksuameti³² või elektronposti teel kättetoimetamist. See tähendab, et enamasti toimetatakse maksuotsuseid posti teel juriidilistele isikutele kätte alles seejärel, kui juriidiline isik ei ole elektroonilisel teel või e-maksuameti kaudu saadetud maksuotsuse kättesaamist kinnitanud.

24. Sellises olukorras on isikul võimalik maksuotsuse olemasolust teada saada kolmel viisil: 1) e-maksuameti kaudu; 2) teade selle kohta, et talle on e-maksuameti kaudu saadetud dokument, on saadetud ka isiku elektronposti aadressile või SMS-iga isiku mobiilinumbril; 3) postitöötaja annab maksuotsuse üle äriühingu ruumides või jätab isiku aadressile teate tähtkirja saabumise kohta.

Maksuotsuse kui tähtsaadetisena saadetava haldusakti posti teel kättetoimetamisel³³ kehtib ka nõue, et postitöötaja peab selle kättetoimetamiseks tegema korduvaid katseid.³⁴

25. Arvestades korduvaid teavitusi ja mitmeid katseid maksuotsuse kätte toimetamiseks, ei ole usutav, et ükski neist ei vii tulemuseni ning juriidiline isik ei saa maksuotsuse olemasolust teada. Siinkohal võib uuesti meenutada, et kui juriidilisel isikul on andmeid talle adresseeritud haldusakti olemasolu kohta, peab ta astuma mõistliku aja jooksul ka ise samme, et haldusaktiga tutvuda.

26. Õiguskantsleril ei ole alust kahelda selles, et MTA eelistab võimaluse korral maksuotsuseid kätte toimetada e-maksuameti kaudu või elektronposti aadressil, kuivõrd see on lihtsam, kiirem ja odavam kui posti teel kättetoimetamine. Nõue kasutada võimaluse korral esmase

³⁰ Vt ka RKHKm 18.04.2013 nr [3-3-1-3-13](#), p 16. Kui isik haldusakti ise välja nõuab ja talle jääb siiski liiga vähe aega kaitse ettevalmistamiseks, on tal võimalik taotleda, et vaie loetaks tähtaegselt esitatuks lähtuvalt tegelikust kättesaamise ajast. MTA on vastavaid taotlusi praktikas rahuldanud, olenevalt asjaoludest, eelkõige sellest, kas maksukohustuslane pöördub mõistliku aja jooksul haldusaktist teadasaamisest.

³¹ RKHKm 13.10.2009 nr [3-3-1-65-09](#), p. 16.

³² Seisuga 30.12.2014 on e-maksuameti kasutamise ja autentimise lepingu sõlminud 143 490 juriidilist isikut, juriidilisi isikuid on kokku 223 000. Allikas: MTA

³³ Asjaajamiskorra p. 6.2.5.6 ja asjaajamiskorra lisa 2 järgi tuleb posti teel väljastatavad dokumendid saata tähtsaadetisena, kui tegemist on kohustava haldusaktiga, dokumendid sisaldavad delikaatseid isikuandmeid või maksusaladust või kui dokumendi täitja peab vajalikuks sel viisil dokumenti edastada.

³⁴ Tähtsaadetise kättetoimetamisel peab postiteenuse osutaja tegema kõigepealt katse seda vastaval aadressil tegutseva äriühingu esindajale üle anda ning kui see ei õnnestu, jäetakse isiku aadressile tähtkirja saabumise kohta teade. Kokkuleppel saatjaga saab jätta teateid tähtkirja saabumise kohta mitu korda. Vt ka MTA leping 06.01.2014 Eesti Postiga nr 2.6-4 lihtsustatud korras tellitava teenuse "Postiteenuse ostmine", mille täitmisel kehtivad ka postiteenuse osutaja tüüptingimused. Vt Eesti Posti universaalse postiteenuse tüüptingimused, kättesaadav veebilehel <https://www.omniva.ee/public/files/failid/universaalse-postiteenuse-tuupitingimused-kiri-era-est-ee-new.pdf> menetlusdokumentide kättetoimetamisel lepingulistele klientidele <https://www.omniva.ee/public/files/failid/tingimused-kiri-menetlusdokument-ari-est-ee-new.pdf>.

kättetoimetamisviisina e-maksuametit on ette nähtud ka ühes MTA siseaktis.³⁵ See kättetoimetamisviis on ka maksukohustuslase jaoks hõlpsam ja mugavam.³⁶

27. Siiski, kui maksusumma määramise aegumistähtaeg on mööda saamas, võib maksuhaldur otsustada posti teel kättetoimetamise kasuks MKS § 98 lg 4 teises lauses sätestatu tõttu (maksuotsus tehtud aegumistähtaja jooksul, kui see on postiteenuse osutajale üle antud enne aegumistähtaja möödumist).

28. Ka olukorras, kus juriidilisele isikule toimetatakse maksuotsus koheselt kätte posti teel, ilma et varem oleks muid kättetoimetamisviise kasutatud (p. 16 ja 27), teavitatakse isikuid elektronposti aadressil täiendavalt sellest, et neile on posti teel saadetud haldusakt (p. 17). MTA ei selgitanud, kuidas toimib olukorras, kui juriidilisel isikul ei ole elektronposti aadressi või ta ei ole seda maksuhaldurile avaldanud. Ilmselt tuleb harva ette, et juriidilisel isikul ei ole elektronposti aadressi, kuid isikut on võimalik sellest, et talle on posti teel saadetud haldusakt, täiendavalt teavitada ka SMS teel.³⁷

Taaskord ei saa ka siinkohal pidada tõenäoliseks, et juriidiline isik ei saa kätte ei tema aadressil asuvasse postkasti jäetud teateid ega maksuhalduri poolt elektronposti aadressile või mobiiltelefonile saadetud teavitusi.

29. MTA selgitustest nähtub ka, et kui MTA ei ole veendunud, kas postiasutuse teade tähtkirja kohta on isikuni jõudnud, püüab MTA isikuga suhelda ja kindlaks teha, kas isik on haldusakti olemasolust teadlik (vt p. 18).³⁸

30. Kokkuvõtvalt, MTA eelistab maksuotsuseid üldreeglina kätte toimetada viisil, mis ei ole seotud kättetoimetamisfiktsiooniga ehk eeldusega, et isik on haldusakti kätte saanud. Maksuotsuste tähtsaadetisena posti teel saatmise korral on MTA piisavalt ettevaatlik, teavitades isikut haldusakti posti teel saatmisest täiendavalt ka elektronposti teel. Ka on oluline, et tähtsaadetist kätte toimetav postitöötaja peab tegema tähtsaadetise kätte toimetamiseks korduvaid katseid.

31. Seetõttu paistab, et olukord, kus isik, kes on oma kontaktandmetel kättesaadav ja nõutaval viisil korraldanud oma posti vastuvõtmist, kuid siiski ei saa talle adresseeritud maksuotsuse olemasolust õigeaegselt teada, saab tekkida üksnes erandjuhtudel ebatavaliste asjaolude kokkulangemise tagajärjel. Need asjaolud võivad olla sellised, mis annavad aluse kaebetähtaja ennistamiseks, kui isikul oli kaebuse esitamisega viivitamiseks mõjuv põhjus.³⁹

³⁵ MTA juhend dokumentide e-maksuametisse saatmise kohta läbi dokumendihaldussüsteemi LiveLink.

³⁶ Riigiga elektroonilisel teel suhtlemine on saanud maksukohustuslaste jaoks ka küllaltki tavapäraseks, võttes arvesse, et paljudel maksukohustuslastel on kohustus esitada maksudeklaratsioone elektrooniliselt. Tööandjatel on kohustus esitada deklaratsioon elektrooniliselt, kui väljamakse saajaid on rohkem kui viis (TuMS § 40 lg 5) ning enam kui 12 kuud tegutsenud käibemaksukohustuslased, samuti kui käibedeklaratsiooni lisal kajastatakse enam kui viis arvet, peavad üldreeglina esitama oma deklaratsioone elektrooniliselt (KMS § 27 lg 1¹). Elektroonilisel teel deklaratsioonide esitamine on populaarne ka nende isikute seas, keda seadus selleks otseselt ei kohusta. 2013. aastal esitati 95 % füüsiliste isikute tuludeklaratsioonidest elektrooniliselt, 2014. aastal vastavalt 96%. Vt. lähemalt FIDEK 2013 ja DIDEK 2014 kokkuvõte, kättesaadavad <http://www.emta.ee/index.php?id=4006>. Füüsilisi isikuid motiveeriti deklaratsioone elektrooniliselt esitama ka sellega, et neile tagastati enamakstud maks kiiremini kui deklaratsiooni paberandjal esitanutele.

³⁷ Vt MKS § 14¹.

³⁸ Selliselt käitudes rakendab maksuhaldur praktikas seadust rangemalt ning asunud kohtu seisukohast erinevale positsioonile. Riigikohus on leidnud, et maksuhalduril ei lasu kohustust kontrollida, kas juriidilisest isikust maksumaksja on talle saadetud dokumendid kätte saanud või mitte. RKHKm 13.10.2009 nr [3-3-1-65-09](#), p 13.

³⁹ Nt. perekonna äriühingu puhul perega seotud erakordsed sündmused (pereliikme surm).

32. Lõpetuseks on oluline märkida, et MTA on siseaktides kehtestatud mitmeid nõudeid, et suunata maksuotsuste jt haldusaktide kättetoimetamise regulatsiooni rakendamist.

MTA siseaktide juhised kättetoimetamise regulatsiooni rakendamiseks on siiski kohati lünklikud ja toodud eri aktides. Seetõttu teeb õiguskantsler MTA-le soovitusel praktika ühetaolisuse tagamiseks ja juriidiliste isikute õiguste kaitstuse parendamiseks (põhiseaduse §-d 14 ja 15): 1) koondada kättetoimetamist puudutavad nõuded ja käitumisjuhised ühte siseakti; 2) täiendada siseakti juhistega selle kohta, millistel juhtudel teavitatakse juriidilist isikut posti teel haldusakti saatmisest täiendavalt muid sidevahendeid kasutades (nt lühisõnum mobiilile, teavitus elektronposti aadressile); 3) kaaluda siseaktis juhiste sätestamist olukorraks, kus postiasutus tagastab tähtsaadetisena saadetud haldusakti hoiutähtaja möödumisel ja ametnikul tekib kahtlus, et teave haldusakti olemasolust ei ole jõudnud juriidilise isikuni.

33. Kokkuvõtvalt ei leidnud ma MTA praktikat üldiselt analüüsides, et kättetoimetamise regulatsiooni kohaldamisel rikutaks põhiõiguste ja –vabaduste tagamise põhimõtet. Ma **ei tuvastanud avaldusalustel asjaoludel MKS § 53¹ lg 4 ls 1 vastuolu põhiseadusega**. Leian, et eelviidatud norm on maksude laekumise tagamise huvides vajalik õigusnorm, mida on võimalik rakendada kooskõlas põhiseadusega.

34. Sellega lõpetab õiguskantsler asjas menetluse. Õiguskantsler tänab pöördumise ja olulisele teemale tähelepanu juhtimise eest ja soovib Teile edaspidises edu ja kõike head.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Ülle Madise

Lisa: Soovitus MTA-le kättetoimetamist puudutavate juhiste koondamiseks ja täiendamiseks