



Õiguskantsler

Maksu- ja Tolliamet
emta@emta.ee

Teie nr

Meie 15.05.2024 nr 7-7/240331/2402839

Teabe ja dokumentide küsimine väljaspool maksumenetlust

Austatud peadirektor

Õiguskantsler kontrollis, kas Maksu- ja Tolliamet lähtub seadusest ja hea halduse tavast ning kas isikute põhiõigused on kaitstud, kui amet küsib isikutelt teavet ja dokumente enne maksukontrolli alustamist.

Maksu- ja Tolliamet on saatnud tuhandetele isikutele e-kirju, küsides neilt teavet ja dokumente samasuguses mahus, nagu küsitakse teavet maksumenetluses korraldusega. Näiteks küsitakse pangakonto väljavõtteid pika perioodi kohta ja palutakse selgitada tehingute sisu. Selliste e-kirjade õiguslik tähendus ei ole inimestele alati arusaadav. Samuti ei ole võimalik e-kirjast selgelt välja lugeda, et kirjale vastamine ja teabe ning dokumentide esitamine on vabatahtlik. Niisuguses olukorras ei ole maksukohustuslase ega kolmandate isikute õigused tagatud samamoodi nagu maksumenetluses. Piiratud on ka isikute võimalused oma õigusi kaitsta.

Leian, et Maksu- ja Tolliameti (edaspidi MTA või maksuhaldur) selline tegevus on vastuolus maksukorralduse seaduse ja haldusmenetluse seaduse ning hea halduse tavaga. MTA ei tohi küsida isikutelt teavet ja dokumente ilma seadusliku aluseta. [Maksukorralduse seadus](#) (MKS) lubab MTA-l isikutelt maksustamise seisukohast asjakohast teavet küsida üksnes maksumenetluse käigus. Ilma maksumenetlust algatamata on Maksu- ja Tolliametil õigus isikuid teavitada ja tuletada meelde deklaratsiooni esitamise tähtaega, juhtida tähelepanu maksudeklaratsioonides olevatele puudustele ning paluda deklaratsioon üle vaadata ja esitada parandused (MKS § 14¹, § 85 lg 3, § 90 lg 1).

Teabe küsimist enne maksumenetluse alustamist ei saa pidada teavitamiseks, nii nagu näeb ette MKS. Isikud tõlgendavad kirja teel esitatud küsimustele vastamist kohustusena, sest MTA hoiatab oma kirjades ette, et võib alustada ka maksumenetlust.

Kui amet kahtleb, kas isik on deklareerinud või tasunud maksud õigesti, ning soovib selle kahtluse kontrollimiseks informatsiooni, siis saab amet alustada maksukontrolli ning küsida vajalikku teavet ja dokumente maksumenetluses. Maksukontrolli eesmärk on selgitada välja kõik maksukohustusega seotud asjaolud, mis võivad maksukohustust suurendada või vähendada. Maksuhalduri praegune tegevus ei lähtu sellest eesmärgist, kuna maksukohustuse suurust mõjutavad asjaolud soovitakse välja selgitada juba enne maksukontrolli alustamist.

Palun MTA-l järgida edaspidi isikutelt teavet ja dokumente küsides maksukorralduse seadusega kehtestatud menetluskorda. Seadusega on ette nähtud selged maksumenetluse reeglid. Lubatav ei

Õiguskantsleri Kantselei

Kohtu 8, 15193 TALLINN. Tel 693 8404. Faks 693 8401. info@oiguskantsler.ee www.oiguskantsler.ee

ole neist üle astuda ning luua alternatiivset menetlust, mille kaudu isik annab tavapäraselt maksumenetluses kogutava teabe riigile näiliselt vabatahtlikult.

Palun andke teada, kuidas kavatsete soovitus täita. Ootan Teie vastust hiljemalt 14. juuniks.

I. Asjaolud

1. Õiguskantsleri poole pöördus avaldaja, kellelt MTA palus e-kirja teel teavet ja dokumente tema tegevuse kohta. MTA palus äriühingul esitada ka pangakontode filtreerimata väljavõtted ning pearaamatu kõikide kassa ja aruandvate isikute kontode väljavõtted ajavahemiku 01.11.–31.12.2023 kohta.

2. MTA andis e-kirjas äriühingule teada, et analüüsib käibemaksuseadust silmas pidades ettevõtte tegevust ajavahemikul 01.01.–31.12.2023 ning seda, kuidas ettevõtte on täitnud registri ja töötasude deklareerimise ja registreerimise kohustust. MTA palus vastata järgmistele küsimustele:

- 1) Millega äriühing tegeleb?
- 2) Millest tekib äriühingu käive?
- 3) Kui suure osa äriühingu käibest moodustab sularahakäive?
- 4) Kes on äriühingu peamised kliendid?
- 5) Meie andmetel ei ole äriühing 2023. aastal kellelegi tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmaksete deklaratsioonil kajastatavaid väljamakseid teinud. Palume selgitada, kes osaleb aktiivselt äriühingu sisulises tegevuses, et tagada ettevõtte toimimine ning kuidas toimub töö tasustamine?
- 6) Mis on juhatuse liikme tööülesanded?
- 7) Mis põhjusel ei tasustata juhatuse liikme tööd?

MTA teavitas isikut samas e-kirjas, et maksumenetlust ei ole alustatud. E-kirjale vastamiseks andis amet aega kolm tööpäeva. Kirja lõpus oli märgitud, et „andmete esitamisest keeldumise korral otsustame menetluse alustamise vajaduse olemasolevate andmete alusel vastavalt maksukorralduse seaduse §-le 82“.

3. Õiguskantsleri nõunik palus MTA-l selgitada, kui tavapärane on isikutelt teabe ja dokumentide küsimine väljaspool maksumenetlust. Lisaks soovisime teada, kui palju teabe küsimise e-kirju on amet saatnud enne maksumenetluse alustamist viimase aasta jooksul. MTA selgituste kohaselt saatis amet 2023. aastal e-kirja 7666 isikule. Nende kirjade hulgas on ka pöördumised, milles amet teavitas isikut deklaratsioonis olevatest puudustest või esitamata deklaratsioonist, kuid samas ei soovinud teavet ega dokumente. MTA lisas, et selliste pöördumiste järel alustati eelmisel aastal maksukontrolli 1390 korral.

4. Amet selgitas õiguskantslerile, et kui maksumenetlust pole alustatud, ei ole isikul kohustust maksuhalduri e-kirjale vastata. Maksuhalduri küsimustele mittevastamine ei too kaasa sunniabinõusid. Samas selgitas MTA, et tavaliselt esitavad isikud küsitud info, teevad vajaduse korral deklaratsioonides parandused või kõrvaldavad muud puudused, millele MTA tähelepanu juhib. Kui isikud küsitud teavet ja dokumente ei esita, otsustab amet olemasolevate andmete põhjal, kas on vaja maksumenetlust alustada või kas on alust juhtida tähelepanu deklaratsioonis olevatele vigadele. MTA selgituse kohaselt on selline info küsimine tulemuslik, kuna enamasti esitavad isikud küsitud info vabatahtlikult. MTA kinnitas, et sellistes pöördumistes isikutele nende õigusi ja kohustusi ei tutvustata.

II. Teabe ja dokumentide küsimise õiguslikud alused

5. Maksuhalduri ja maksukohustulase õigusi, kohustusi ja vastutust ning maksumenetluse korda reguleerib maksukorralduse seadus (MKS § 1 lg 1). Maksuhalduri ülesanne on kontrollida, kas isikud on maksud arvestanud ja tasunud õigesti, ta peab jälgima maksude tasumise ja maksusoodustuste kohaldamist seadusega sätestatud suuruses ja korras ning kontrollima töötamise registreerimise kohustuse täitmist. Need ülesanded on sätestatud MKS § 10 lõike 2 punktides 1 ja 5. Maksuhaldur saab oma ülesandeid täita üksnes seadusega antud pädevuse piires (MKS § 10 lg 1).

6. Maksumenetlust reguleerib MKS-i peatükk 4¹. MKS § 55¹ lõike 1 kohaselt on maksukontrolli eesmärk kontrollida maksukorralduse seaduse ja maksuseaduste täitmist, et selgitada välja kõik maksukohustusega seotud asjaolud, mis võivad maksukohustust suurendada või vähendada. Maksukontrolli alustatakse sellega, et maksukohustulasele teatatakse maksukontrolli alustamisest ja selle ulatusest (MKS § 55² lg 1). MKS § 55² lõige 2 näeb ette kohustuse teavitada isikut tema õigustest, kohustustest, kontrollitavatest asjaoludest ja kontrollitavast ajavahemikust.

7. Maksuhalduril on õigus koguda maksumenetluses tõendeid. Sellised tõendid on ka isikult saadud teave ja dokumendid (MKS § 59 lg 1, § 60 lg 1 ja § 62 lg 1).

8. Teabe nõudmiseks ja dokumentide esitamiseks peab maksuhaldur andma kirjaliku korralduse, mis vastab MKS §-s 46 sätestatud nõuetele. Selles korralduses peab olema ka viide korralduse andmise faktilisele ja õiguslikule alusele (MKS § 46 lg 3 punkt 5). Peale selle tuleb korralduses viidata haldusakti vaidlustamise võimalustele, tähtajale ja korrale ning anda teada, mis tagajärjed kaasnevad haldusakti täitmata jätmisega (MKS § 46 lg 4).

III. MTA-l pole õiguslikku alust küsida teavet ja dokumente väljaspool maksumenetlust

9. MTA on ka varem küsinud punktides 1 ja 2 kirjeldatud viisil isikutelt teavet ja dokumente. Kohus tunnistas maksuhalduri sellise tegevuse õigusvastaseks (Tallinna Halduskohtu 17.08.2012 otsus asjas nr [3-12-1089](#)). Kohus rõhutas, et maksuhaldur kontrollib MKS-i ja maksuseaduste täitmist seadusega antud pädevust kasutades ning tõendeid saab maksuhaldur koguda üksnes maksumenetluses.

10. MTA-l on õigus oma ülesannete täitmiseks läbi viia maksukontrolli ning selleks saab ta alगतada MKS-is sätestatud alustel ja korras maksumenetluse. Maksumenetluses tuleb arvestada isikute põhiõigusi ja vabadusi ning tagada, et isik teaks, millised õigused ja kohustused tal sellises menetluses on ([põhiseaduse](#) (PS) § 10 – õigusselgus, MKS § 55² lg 2).

11. Riikliku järelevalve meetmete rakendamiseks peab olema seaduses selge volitusnorm. PS §-dest 10 ja 3 tuleneb halduse seaduslikkuse printsiip. Sellest omakorda tuleneb seadusliku aluse põhimõte, mis tähendab, et õigusriigis tohib avalikku võimu teostada ning isikute tegevusse sekkuda üksnes seadusest tuleneva õigusnormi alusel. Avaliku võimu volituste piirid määratakse seadusega ning neid piire ei tohi ületada.

12. Niisiis võib maksuhaldur isiku tegemistesse sekkuda üksnes seadusega ette nähtud tingimustel ja ulatuses. Maksuhaldur peab isikut kontrollides järgima seadust. MKS näeb ette, et maksuhaldur saab teavet nõuda ja tõendeid koguda vaid maksumenetluse raames ning et isikut tuleb maksumenetluse alustamisest teavitada.

13. Kui maksuhaldur küsib isikult teavet ja dokumente ilma maksumenetlust alustamata, piirab see isiku õigust heale haldusele ega kaitse teda riigivõimu omavoli eest (PS §-d 13 ja 14). MTA ei järgi teavet kogudes menetlusreegleid, näiteks ei tutvusta ta isikutele nende õigusi ja kohustusi küsimustele vastamisel. Maksuhalduril on õigus koguda tõendeid üksnes maksumenetluses, kuid avaldajale saadetud e-kirjas on kinnitatud, et maksumenetlust ei ole alustatud. E-kirjast ei selgu, kas isik peab sellisel juhul MTA-le vastama ja andmeid esitama, millised tagajärjed kaasnevad, kui isik jätab kirjale vastamata, ning kas isikul on võimalik MTA tegevus vaidlustada, kui see ei vasta MKS-is sätestatule. MTA küsis e-kirja teel infot ettevõtte majandustegevuse kohta ja ka dokumente, näiteks pangakonto ja pearaamatu väljavõtet. Nii survestatakse isikut andmeid esitama, olgugi et andmete esitamata jätmisega ei tohiks sanktsioone kaasneda.

14. Maksuhalduril on õigus küsida isikult maksumenetluses teavet ja dokumente ning see on maksukorralduse seaduses täpselt reguleeritud. Kui MTA soovib koguda teavet ja dokumente isiku majandustegevuse kohta väljaspool maksumenetlust, on vaja selleks seadusega sätestada eraldi alus. MKS-is selline alus puudub. Vastavat õiguslikku alust ei ole ka [korrakaitseaduses](#) (KorS), nagu leiab MTA.

15. Vastuses õiguskantsleri päringule möönis MTA ka ise, et MKS-is pole õiguslikku alust maksukohustuslase maksukäitumise analüüsimiseks väljaspool maksumenetlust. Samas leidis MTA, et oma ülesandeid täites võtab maksuhaldur meetmeid ohu ennetamiseks ja väljaselgitamiseks, selle tegevuse õiguslik alus on sätestatud KorS § 2 lõikes 4 ja § 5 lõikes 7. MTA leidis, et Maksu- ja Tolliametil kui korrakaitseorganil on KorS § 26 lõike 1 järgi oma pädevuse piires õigus teha toiminguid, millega teavitatakse avalikkust või isikut ohu ennetamisest, ohukahtlusest, ohust või korrarikkumisest (teadaanded, soovitusel, hoiatused). MTA märkis, et muu hulgas lubab KorS § 30 lõige 3 nõuda isikult dokumente ohu ennetamise või väljaselgitamise eesmärgil.

16. MTA seisukohaga ei saa nõustuda. KorS § 2 lõikes 4 ja § 5 lõikes 7 on esitatud riikliku järelevalve ja ohu ennetamise määratlus. Need sätted ei saa olla selline õiguslik alus, mis võimaldaks analüüsida isiku maksukäitumist enne MKS-i alusel maksukontrolli alustamist.

17. KorS § 26 lõiget 1 ja § 30 lõiget 3 ei saa tõlgendada ka selliselt, et MTA-l on õigus ilma nõuetekohast maksumenetlust alustamata küsida maksukohustuslaselt e-kirja teel teavet ja dokumente sellises ulatuses, mida tavaliselt küsitakse maksumenetluse käigus.

18. Korrakaitseaduse mõttes on MTA korrakaitseorgan, sest [Maksu- ja Tolliameti põhimääruse](#) § 1 järgi on MTA volitatud täitma riikliku järelevalve ülesannet (KorS § 6 lg 1).

19. MTA viidatud KorS § 26 lõige 1 ei anna alust küsida isikult teavet ja dokumente tema tegevuse kohta, kuna see norm näeb ette vaid teavitamise õiguse. Praegusel juhul ei täida MTA e-kiri sättes kirjeldatud ülesannet.

20. MKS § 30 lõige 3 annab korrakaitseorganile seaduses sätestatud juhul õiguse nõuda isikult dokumentide esitamist, kui on alust arvata, et isikul on ohu ennetamiseks, väljaselgitamiseks või tõrjumiseks vajalikke andmeid, ning selle ohu ennetamine, väljaselgitamine ja tõrjumine on dokumente nõudva korrakaitseorgani pädevuses.

21. MKS § 1 lõige 7 sätestab, et MKS-i alusel tehtavale riiklikule järelevalvele kohaldatakse korrakaitseadust maksukorralduse seaduses sätestatud erisustega. Selle sättega sai

korraakaitseadusest tuleneva pädevuse ka maksuhaldur. Oluline on aga tähele panna, et kui pädevus tuleneb eriseadusest ehk praegusel juhul maksukorralduse seadusest, siis kohaldatakse viimast. Maksukorralduse seadus annab MTA-le õiguse teha riikliku järelevalve korras oma ülesannete täitmiseks maksukontrolli ning volituse rakendada selleks meetmeid, sh küsida isikult teavet ja dokumente. KorS § 30 lõige 3 on riikliku järelevalve erimeede, mida võib rakendada vaid politsei ja üksnes seaduses sätestatud juhul muu korraakaitseorgan, sealhulgas MTA. MKS näeb erimeetmena ette võimaluse küsida isikutelt teavet ja dokumente üksnes maksumenetluse raames. Järelikult ei anna KorS § 30 lõige 3 MTA-le õiguslikku alust teabe ja dokumentide küsimiseks enne maksumenetluse alustamist.

22. Niisiis puudub MTA-l õiguslik alus küsida maksukohustuslaselt väljaspool maksumenetlust teavet ja dokumente maksustamise aluseks olevate asjaolude kohta. Selline tegevus on vastuolus hea halduse tavaga. E-kirja teel teavet küsides jätab MTA isikule mulje, et ta peab kirjale vastama. MTA viidet, et tegemist ei ole maksumenetlusega, kuid MTA-l on õigus maksumenetlus algatada, tõlgendab isik hoiatusena, mis peaks teda mõjutama nõutavat teavet esitama. Väljaspool maksumenetlust teabe nõudmine on selle õiguslikku tähendust ja tagajärgi arvestades isiku suhtes eksitav. Ilma õigusliku abita ei ole igale inimesele kahtlusteta selge, mis on MTA kirja tegelik õiguslik tähendus.

23. Kui MTA nõuab isikult teavet ilma maksumenetlust algatamata, pole isikule tagatud maksukohustuslase õigusi (vt MKS §-d 13, 14, 15, 55⁴, 61, 62, 64). Isikule võib jääda selgusetuks ka see, milline õiguslik tähendus on selliselt kogutud tõenditel, kuidas MTA neid säilitab ja mis eesmärgil kasutab. Täielikult on tagamata kolmandate isikute õigused, keda selline teabe kogumine võib mõjutada (MKS § 61).

24. Kuna ametlikult ei ole selline teabe küsimine korraldus, millega maksumenetluses tavapäraselt teavet küsitakse, piirab see isikute võimalusi oma õigusi kaitsta (vrd nt Tartu Halduskohtu 06.06.2021 otsus nr [3-21-104](#)). Piiratud on ka toimingute vaidlustamise võimalused, sest kirjale vastamine on formaalselt vabatahtlik. Isikud aga tajuvad teabe esitamist kohustusena, mistõttu see piirab nende õigusi. Kui isik pöördub sellise toimingute vaidlustamiseks kohtusse, ei pruugi kohus tema kaebust arutusele võtta, kuivõrd tegemist on kirjaga, millele vastamata jätmisel ei tohi olla seadusest tulenevaid tagajärgi. Tegelikult võib sellega kaasneda ka maksumenetluse algatamine, mis on maksuhalduri kaalutusotsus. Ei ole välistatud, et isiku vastamist või mittevastamist ja saadavat informatsiooni võtab maksuhaldur arvesse maksumenetluse algatamise või algatamata jätmise üle otsustades (MKS § 12). Niisugune kaalutus on lubamatu ehk asjakohatu, kuna selliseks info kogumiseks ei ole õiguslikku alust.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Ülle Madise