

Seletuskiri maksukorralduse seaduse, halduskohtumenetluse seadustiku ja kohtute seaduse muutmise eelnõu juurde

1. SISSEJUHATUS

1.1. Sisukokkuvõte

Eelnõuga võetakse üle nõukogu direktiiv (EL) 2017/1852¹ liikmesriikide vahel tulu või kapitali topeltmaksustamist kõrvaldavate välislepingute kohaldamisel tekkinud vaidluste lahendamise kohta.

Õiglasema maksukeskkonna tagamiseks on vaja tõhusat vaidluste lahendamise süsteemi, mille abil oleks võimalik kõrvaldada topeltmaksustamist. Võrreldes olemasolevate piiriüleste maksuvaidluste lahendamise võimalustega tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingute või seotud ettevõtjate kasumi korregeerimisel tekkiva topeltmaksustamise kõrvaldamise konventsiooni 90/436/EMÜ (edaspidi *EL vahekohtu konventsioon*)² alusel, sätestab direktiiv detailsemad ning tõhusamad menetlusreeglid, annab kindlama ajaraamistiku vaidluste lahendamiseks ning tugevdab maksumaksja õigusi selles protsessis. Maksuvaidluse lahendamiseks tehtud lõplik otsus on maksuhalduritele siduv ning see viiakse täide kui maksumaksja sellega nõustub.

Seadus on kavandatud jõustuma 2019. aasta 1. juulil. Muudatuste jõustumisel ei kitsendata isikute võimalusi kasutada seniseid maksuvaidluste lahendamiseks loodud mehhanisme, vaid luuakse täiendav võimalus Euroopa Liidu liikmesriikide vaheliste vaidluste lahendamiseks.

1.2. Eelnõu ettevalmistaja

Eelnõu ja seletuskirja koostas Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonna peaspetsialist Kairi Sudakov (kairi.sudakov@fin.ee, telefon 611 3068). Juriidilise ekspertiisi tegi Rahandusministeeriumi õigusosakonna jurist Virge Aasa (virge.aasa@fin.ee). Eelnõu toimetas keeleliselt Rahandusministeeriumi õigusosakonna keeleteoimetaja Sirje Lilover (telefon 611 3638; sirje.lilover@fin.ee).

1.3. Märkused

Eelnõu on seotud Euroopa Liidu õiguse rakendamisega. Eelnõuga võetakse üle nõukogu direktiiv (EL) 2017/1852 maksuvaidluste lahendamise mehhanismide kohta Euroopa Liidus (ELT L 265, 14.10.2017, lk 1–14) (edaspidi *direktiiv*).³

Eelnõu ei ole seotud muu menetluses oleva eelnõuga ega Vabariigi Valitsuse tegevusprogrammiga. Kuna eelnõuga võetakse üle direktiiv, ei eelnenud eelnõu koostamisele

¹ 10. oktoobri 2017. a nõukogu direktiiv (EL) 2017/1852 maksuvaidluste lahendamise mehhanismide kohta Euroopa Liidus (ELT L 265, 14.10.2017, lk 1–14).

² Seotud ettevõtjate kasumi korregeerimisel tekkiva topeltmaksustamise kõrvaldamise konventsioon (90/436/EMÜ) kättesaadav: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:41990A0436&from=EN>

³ 10.10.2017 nõukogu direktiiv (EL) 2017/1852 maksuvaidluste lahendamise mehhanismide kohta, kättesaadav järgmisel koduleheküljel: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L1852&from=EN>

väljatöötamiskavatsust vastavalt Vabariigi Valitsuse 22. detsembri 2011. a määruse nr 180 „Hea õigusraamistiku ja normitehnika eeskiri“ (edaspidi *HÕNTE*) § 2 lõike 2 punktile 2.

Direktiivi rakendamine on kooskõlas Vabariigi Valitsuse 9. veebruari 2017. a istungil heaks kiidetud Eesti seisukohtadega selle direktiivi suhtes.

Eelnõu seadusena vastuvõtmiseks on tulenevalt Eesti Vabariigi põhiseaduse (edaspidi PS) § 104 lõike 2 punktist 14 vajalik Riigikogu koosseisu hääلteenamus.⁴

Eelnõuga muudetakse maksukorralduse seadust (RT I, 07.12.2008, 5), kohtute seadust (RT I, 31.05.2018, 17) ja halduskohtumenetluse seadustiku (RT I, 28.11.2017, 3).

2. Seaduse eesmärk

Muudatuste eesmärgiks on luua liikmesriikide vaheliste topeltmaksustamist kõrvaldavate välislepingute kohaldamisel tekkinud vaidluste lahendamiseks tõhus ja tulemuslik menetlusraamistik. Kõikide etappide puhul sätestatakse menetlustele kindlad tähtajad ning kaebaja õigused ja kohustused. Muudatuste tegemisel suureneb õigusselgus.

Enamik Euroopa Liidu (edaspidi *EL*) liikmesriike on omavahel sõlminud kahepoolseid tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepinguid (edaspidi ka *topeltmaksustamise vältimise leping*). Need lepingud sisaldavad reegleid piiriüleste maksuvaidluste lahendamiseks, kuid tihti venivad need menetlused pikaks ning alati ei pruugi maksuhaldurid maksuvaidluse lahendamises kokkuleppele jõuda. Lisaks topeltmaksustamise vältimise lepingutele saab piiriüleste maksuvaidluste lahendada EL vahekohtu konventsiooni alusel, kui küsimus puudutab seotud ettevõtjate kasumi korrigeerimisel tekkinud topeltmaksustamist.

Direktiiv tugineb suuresti EL vahekohtu konventsioonile, kuid tema reguleerimisala on laiem. Erinevalt konventsioonist on direktiivi põhises menetluses kaebuse esitamise õigus nii füüsilistel kui juriidilistel isikutel. Seaduseelnõu näeb esitatavale kaebusele ette kindlad nõuded ja õiguse kaebus tagastada, kui kaebus ei vasta ettenähtud nõuetele või kui kaebaja ei esita nõutud teavet või lisadokumente.

Kaebuse vastuvõtmise korral⁵ püüavad maksuhaldurid vaidlust lahendada vastastikuses kokkuleppe menetluses nii nagu näevad ette ka kehtivad välislepingud. Kui pädevad asutused ei sõlmi ettenähtud tähtajaks pädevate asutuste vastastikust kokkulepet, on kaebajale täiendava õiguskaitse võimalusena ette nähtud õigus taotleda asja läbivaatamist nõuandekomisjonis. Eelnõu alusel antava rakendusakti alusel reguleeritakse nõuandekomisjoni moodustamist. Nõuandekomisjoni asemel võib kaebuse kohta arvamuse anda ka alternatiivne vaidluste lahendamise komisjon, mille koosseis ja vorm võib erineda nõuandekomisjoni omast.

Välislepingud ei kohusta maksuhaldurit kaebaja ärakuulamiseks juhul, kui liikmesriigid on asunud vaidlust lahendama nõuandekomisjonis või vahekohtus. Direktiivil põhineva eelnõuga kaotatakse ära see tühimik. Nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise

⁴ Eesti Vabariigi Põhiseaduse § 104 lõike 1 punkti 14 kohaselt saab ainult Riigikogu koosseisu hääلteenamusega vastu võtta ja muuta kohtukorralduse seadust ja kohtumenetluse seadust. Eelnõuga on kavas muuta halduskohtumenetluse seadustikku ja kohtute seadust.

⁵ või juhul, kui pädev asutus ei otsusta selleks ettenähtud tähtaja jooksul kaebust tagastada.

komisjoni eesmärgiks on vajadusel koguda tõendeid, kuulata ära kaebaja ja anda kaebuse kohta arvamus, mis on maksuhaldurite jaoks siduv, kui lõpliku otsuse tegemisel ei jõuta kokkuleppele.

Kaebajal on õigus nõuda vastastikuse kokkuleppe või lõpliku otsuse täideviimist, kui kaebaja kinnitab, et nõustub kokkuleppega ja loobub muude riigisiseste õiguskaitsevahendite kasutamisest. Kaebaja nõusolekul on maksuhalduril õigus maksustamist korrigeerida, tagastada enamtasutud summa või vajadusel teha maksuotsus täiendava maksu määramiseks.

Vastastikuse kokkuleppe ja lõpliku otsuse täideviimise tagamiseks täiendatakse kehtiva MKSi maksusumma määramise aegumise peatumise regulatsiooni selliselt, et maksusumma määramise aegumine peatub alates vastastikuse kokkuleppemenetluse alustamisest kuni asjas vastastikuse kokkuleppe sõlmimiseni või muu lõpliku lahendi tegemiseni.

3. Eelnõu sisu ja võrdlev analüüs

Euroopa Komisjon avaldas direktiivi eelnõu 2016. aasta oktoobris äriühingu tulumaksu reformi paketi osana. Direktiivi eelnõu seletuskirjas tõi Euroopa Komisjon välja olemasolevate piiriüleste maksuvaidluste lahendamise mehhanismide peamised puudused. Euroopa Komisjoni analüüsi kohaselt on juhtumeid, mida olemasolevate mehhanismide raames arutusele ei võeta, mida ei hõlma vahekohtu konventsiooni ega topeltnmaksustamise vältimise lepingute kohaldamisala, mille uurimine takerdub, ilma et maksumaksjat teavitataks põhjustest, või mis jäävad üldse lahendamata. Ehkki olemasolevad mehhanismid toimivad paljudel juhtudel hästi, on vaja parandada nende toimimist, eelkõige maksumaksjate juurdepääsu kõnealustele mehhanismidele, nende ulatust, õigeaegsust ja otsustavust.⁶

Olemasolevad võimalused topeltnmaksustamise vältimisega seotud vaidluste lahendamiseks on:

1. riigisisised menetlused – vaide ja kohtumenetlus;
2. vastastikuse kokkuleppe menetlus tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingu alusel;
3. vastastikuse kokkuleppe menetlus või vahekohtumenetlus Euroopa Liidu vahekohtu konventsiooni alusel.

Direktiivi kohaselt on õigus esitada kaebus ka siis, kui isik on sama haldusakti kehtetuks tunnistamiseks esitanud maksuhaldurile vaide või kohtule kaebuse. Kui jõustub kohtuotsus, milles on hinnatud samade asjaolude kohta esitatud õiguslikke väiteid, on õigus kaebus tagastada. Direktiiviga ülevõetava regulatsiooni kohaselt peab isik kinnitama, et nõustub kaebuse esitamisega sellega, et asjaomaste liikmesriikide pädevad asutused lõpetavad sama vaidlusaluse küsimuse osas alustatud teised vastastikuse kokkuleppe menetlused. Kaebuse esitamisega peab seetõttu ära märkima, millisel õiguslikul alusel (kas MKS 14¹. peatükk, maksuleping või konventsioon) kaebus esitatakse.

⁶ Euroopa Komisjoni esitatud direktiivi eelnõu koos seletuskirjaga on kättesaadav EI õigusaktide veebilehel EUR-Lex <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52016PC0686>

1. Riigisisesed menetlused

Kui isiku tulu maksustatakse topelt, on tal vastavalt MKSile võimalik esitada Maksu- ja Tolliameti haldusakti peale vaie ja läbida vaidmenetlus. Vaide läbivaatamisel kontrollib maksuhaldur haldusakti andmise õiguspärasust ja otstarbekust ning tal on õigus see kas osaliselt või täielikult rahuldada. Maksuhalduril on võimalus kõrvaldada topeltmaksustamine riigisiseselt. Tulenevalt MKS § 103 lõike 1 punktist 3 ja § 104 lõikest 2 on maksuhalduril topeltmaksustamise vältimiseks õigus muuta või tunnistada kehtetuks maksuotsus, vastutusotsus või maksuteade.

Isikul on õigus vaidmenetluse kestel või ka ilma vaiet esitamata pöörduda vahetult asja lahendamiseks kohtusse. Kohtul puudub võimalus otsustada maksustamise üle teises riigis. Teise riigi poolt maksustamise kohta koostatud dokumente on võimalik kasutada kohtumenetluses tõenditena aga kuna teine riik ei ole ega saagi olla kohtumenetluses üheks osapooleks, võib jääda topeltmaksustamine kõrvaldamata. Seega ei pruugi alati riigisisesed õiguskaitsevahendid tagada seda, et riigisiseses õiguse või topeltmaksustamise vältimise lepinguga vastuolus olev olukord lahendatakse.

Direktiivi eesmärgiks on luua juba olemasolevate vaidluse lahendamise menetluste pinnalt tõhusam süsteem vaidluse lahendamiseks, milles on kõrvaldatud olemasoleva süsteemi peamised kitsaskohad. Kõige tõhusamaks lahenduseks on see, kui liikmesriikide maksuhalduritel on võimalik esmalt või vähemalt samaaegselt toimuva kohtumenetlusega astuda ise samme topeltmaksustamise kõrvaldamiseks.

2. Vastastikuse kokkuleppe menetlus maksulepingute alusel

Eestis on tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimiseks 1. jaanuari 2019. a seisuga sõlminud 59 kahepoolset lepingut, mis järgivad üldjoontes Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (ingl k *Organization for Economic Co-operation and Development*, edaspidi *OECD*) koostatud näidislepingut. OECD näidislepingu artikkel 25 (vastastikuse kokkuleppe menetlus), mida sisaldavad ka kõik Eesti sõlmitud maksulepingud, loob lepinguosaliste jurisdiktsioonide maksuhalduritele riigisisesest õigusest sõltumatu mehhanismi lepingute alusel tekkinud maksuvaidluste ja üldiste tõlgendamisküsimuste lahendamiseks.

Maksulepingutega jagatakse eri tululiikide kaupa topeltmaksustamise vältimiseks riikide vahel maksustamisõigusi. Selline jagamine toimub ühe riigi maksustamisõiguse piiramisena teise riigi kasuks ja vastupidi. Lepingu kohaldamisel või kohaldamata jätmisel tekkivate maksuvaidluste lahendamiseks sätestavad maksulepingud reeglid vastastikuse kokkuleppemenetluse läbiviimiseks. Vastastikuse kokkuleppe menetluse üheks ülesandeks on tagada, et isikud, kellel on õigus taotleda lepinguga ettenähtud soodustuste kohaldamist, ei maksustataks kummaski lepinguosalisel jurisdiktsioonis viisil, mis ei ole kooskõlas maksulepinguga.

Sarnaselt direktiivist tulenevale regulatsioonile on isikul ka maksulepingute alusel võimalus taotleda vastastikuse kokkuleppe menetluse alustamist taotluse esitamisega pädevale asutusele. Taotlus tuleb esitada üldjuhul 3 aasta jooksul alates päevast, mil teatati lepingut rikkuvast maksustamisest põhjustavast tegevusest. Oluline on märkida, et pädevatel asutustel ei ole kohustust maksulepingu alusel alustatud vastastikuses kokkuleppe menetluses lahenduseni

jõuda, vaid nad peavad püüdma seda teha. See tähendab, et topeltmaksustamise vältimise vaidlus võib jääda praktikas lahendamata.

Vähestes Eesti sõlmitud maksulepingutes on vastastikuse kokkuleppe artikli sätteid täiendatud 2008. aastast OECD näidislepingusse lisatud vahekohtumenetluse sätetega, mis annavad maksumaksjale suurema õiguskindluse, et vaidlus ka lahenduseni jõuab. Vahekohtumenetlus on täiendav abinõu, mis võimaldab pärast nurjunud vastastikust kokkuleppe menetlust esitatud taotlust lahendada. Erinevalt direktiivil põhinevast menetlusest ei ole maksulepingutel tuginevas menetluses reguleeritud isiku õigust võtta isiklikult või esindaja kaudu osa vahekohtumenetluse nõupidamistest. Samuti ei tulene isikule vahetult maksulepingust õigust esitada omaalgatuslikult täiendavaid selgitusi või tõendeid.

Eesti allkirjastas 2018. aasta 29. juunil maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise ennetamiseks maksulepingutega seotud meetmete rakendamise mitmepoolse konventsiooni (edaspidi *MLI*), mis muudab pärast selle jõustumist konventsiooniga kaetud maksulepingute kohaldamist. Eesti eesmärk on MLIga muuta 58 Eesti sõlmitud maksulepingu kohaldamist.

Selleks, et tagada maksumaksjale parem ligipääs vastastikusele kokkuleppe menetlusele, on MLI jõustumisel maksumaksjal õigus pöörduda taotlusega vastastikuse kokkuleppe alustamiseks mõlema lepinguosalise riigi maksuhalduri poole. MLI osa, milles on reguleeritud vahekohtumenetluse läbiviimist, on jurisdiktsioonide jaoks ülevõtmiseks valikuline ning Eesti on jätnud endale õiguse praegu mitte valida MLList siduva vahekohtumenetluse osa.

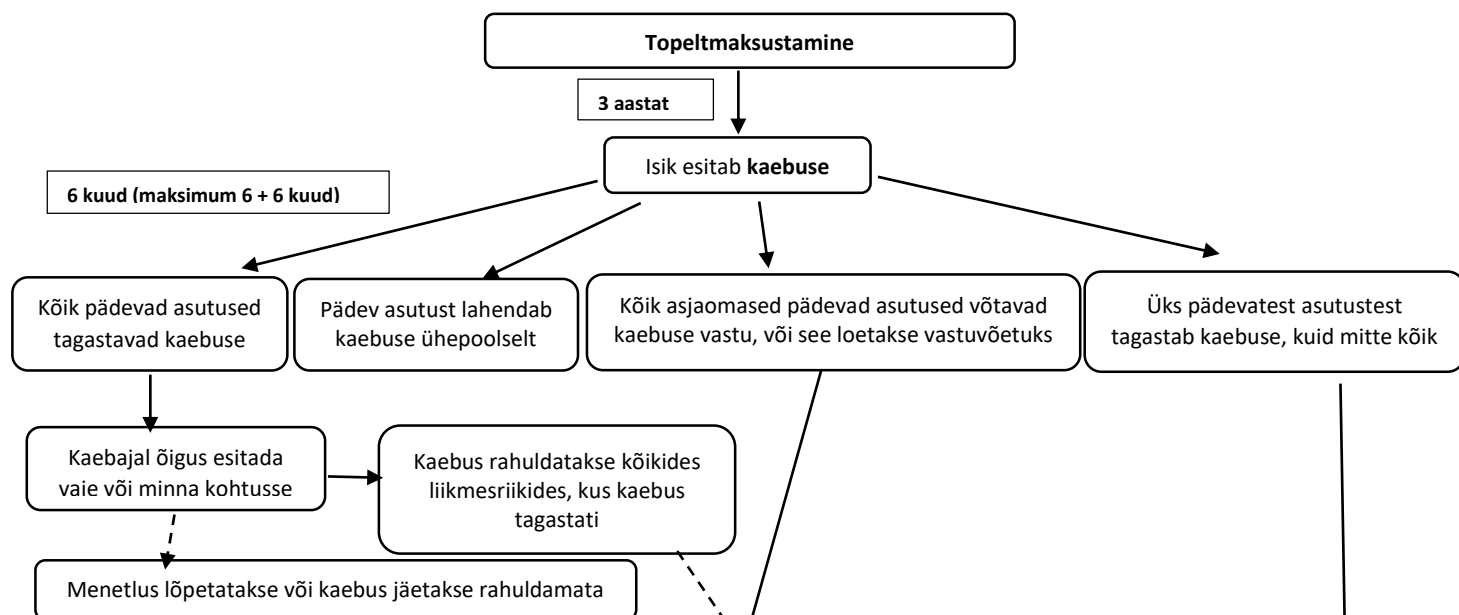
3. Euroopa Liidu vahekohtu konventsioon

Eesti on sarnaselt teiste Euroopa Liidu liikmesriikidega ühinenud ELi vahekohtu konventsiooniga. ELi vahekohtu konventsiooni kohaldatakse juhul, kui siirdehindade korrigeerimise tulemusena või püsivale tegevuskohale kasumi omistamise tulemusena on tekkinud topeltmaksustamine. Direktiivi alusel riigisissesse õigusesse tehtud muudatused annavad õiguse esitada kaebus tulu ja kapitali topeltmaksustamise korral ning kaebajaks võib olla nii füüsiline kui ka juriidiline isik, kes on liikmesriigi resident maksustamise mõttes. Seega on direktiivil põhinev menetlus oma kohaldamisalalt laiem.

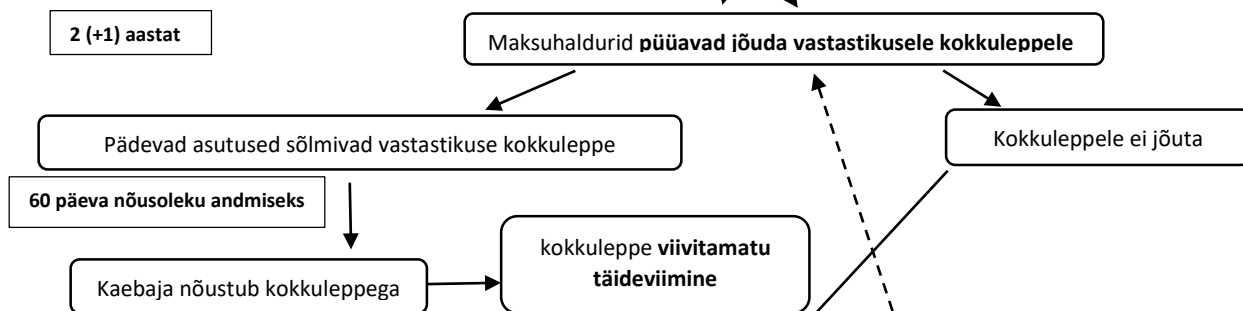
ELi vahekohtu konventsiooni alusel saab maksumaksja sarnaselt direktiivi ettepanekule algetada kaebuse esitamisega vastastikuse kokkuleppe menetluse, mille kohaselt teevad liikmesriigid kahe aasta jooksul koostööd topeltmaksustamisega seotud vaidluse lahendamiseks. Kui vastastikusele kokkuleppele ei jõuta, toob see automaatselt kaasa vaidluse lahendamise menetluse, mille raames jõutakse siduva lõpliku otsuseni. Kaebus vaadatakse läbi nõuandekomisjonis, kuhu kuuluvad ka sõltumatud tunnustatud isikud. Direktiivi regulatsioon tugineb ja sarnaneb selles osas paljuski EL vahekohtu konventsioonile. Eelnõu järgib ELi vahekohtu konventsiooni mitmes teises aspektis näiteks tähtaegade, kuludega seotud kohustuste ja nõuandekomisjoni loomise tingimuste osas.

Direktiivi ülevõtmiseks täiendatakse maksukorralduse seadust uue peatükiga 14¹, mis koosneb neljast jaost. Topeltmaksustamise kaebuse lahendamisel saab eristada kolme etappi, mida illustreerib järgneval leheküljel toodud skeem:

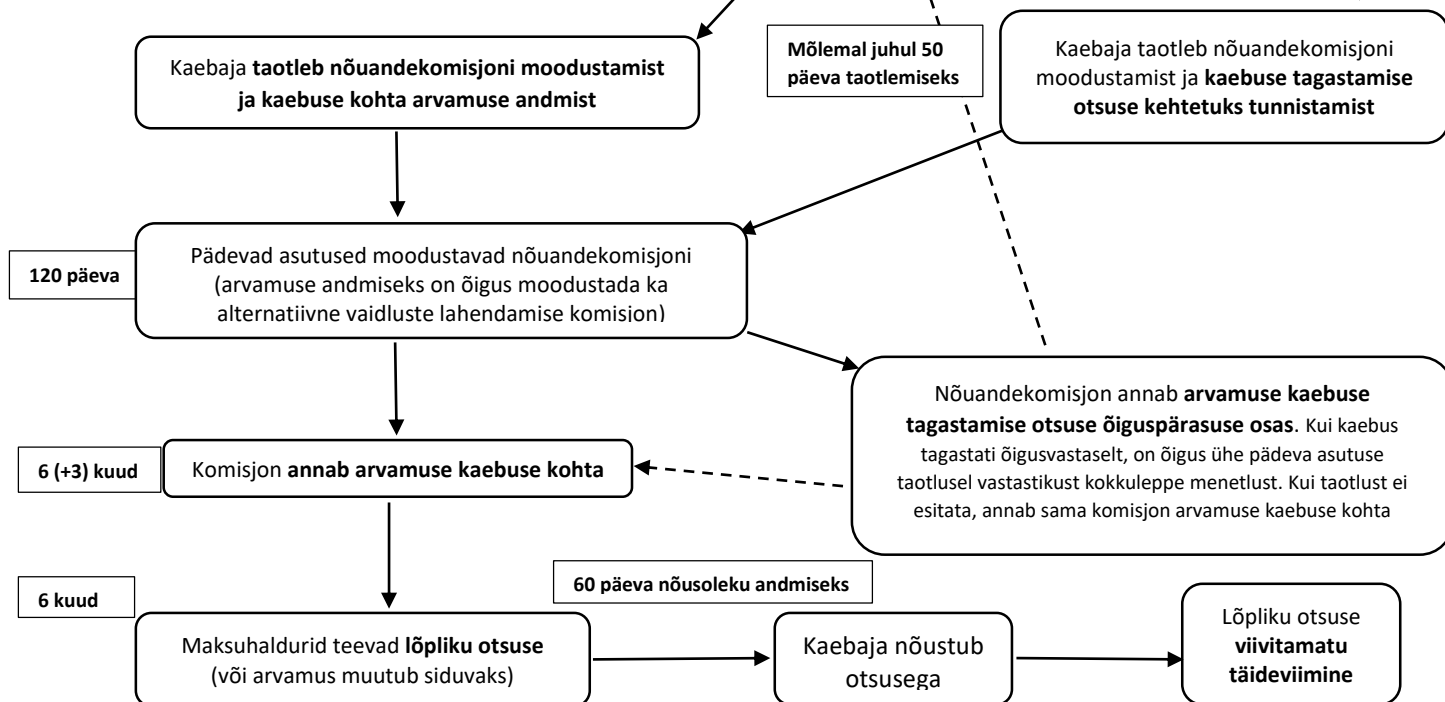
I ETAPP: KAEBUSE ESITAMINE MKS 14¹. PEATÜKI ALUSEL



II ETAPP: VASTASTIKUSE KOKKULEPPE MENETLUS



III ETAPP: VAIDLUSE LAHENDAMINE KOMISJONIS



Paragrahv 1. Maksukorralduse seaduse muutmine

Paragrahvi 1 punkt 1 – MKS § 30 täiendamine punktiga 3

Maksusaladuse mõiste hõlmab igasugust informatsiooni, mis saab maksuhaldurile maksude kogumisel ja maksumenetluse käigus teatavaks. MKS § 26 lõike 1 kohaselt on maksusaladusega kaetud kõik andmekandjad (otsused, aktid, teated ja muud dokumendid) maksukohustuslase kohta ning ka teave andmekandjate olemasolu kohta. Maksu- ja Tolliametil on õigus avaldada maksusaladust vaid seaduses sätestatud juhul.

Kehtiva MKS § 30 lõike 1 punkti 1 kohaselt võib Maksu- ja Tolliamet maksukohustuslase ja kolmanda isiku nõusoleku ning teadmista avaldada maksusaladust sisaldavat teavet:

- 1) välisriigi pädevale asutustele välislepingus ettenähtud korras;
- 2) Euroopa Liidu ja selle liikmesriikide asutustele, kes on pädevad maksukohustuslasega seotud teabe vahetamiseks Euroopa Liidu õigusaktides ettenähtud korras.

Eelviidatud sätte kohaselt on õigus avaldada maksusaladust juhul, mil topeltnmaksustamise vaidlust lahendab Euroopa Liidu vahekohtu konventsiooni alusel loodud nõuandekomisjon. Kehtivast seadusest ei tule samasugust alust, mistõttu tuleb MKS § 30 lõiget 1 täiendada selliselt, et maksusaladust oleks lubatud avaldada ka nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni liikmetele, sealhulgas sõltumatule tunnustatud isikule. Maksusaladust on õigus avaldada vaid ulatuses, mis on vajalik topeltnmaksustamise kaebuse lahendamiseks. Maksusaladuse hoidmise kohustus on tähtajatu.

Paragrahvi 1 punkt 2 – MKS § 55³ lõike 3 täiendamine

MKS § 55³ lõige 3 sätestab, et maksuhaldur kasutab maksusumma määramise, maksude tasumise õigsuse kontrollimise või õigusrikkumise tõkestamise eesmärgil kõiki tollieeskirjade rakendamiseks seadusega antud õigusi. Euroopa Liidu liikmesriikide vahelise kaubandusega, rahvusvaheliste postisaadetistega ja ühest liikmesriigist teise siirduvate isikutega seoses kasutab maksuhaldur nimetatud õigusi juhul, kui on alust arvata, et maksuseadust ei täideta.

Eelnõuga täiendatakse eeltoodud paragrahvi teist lauset selliselt, et sõnade „Euroopa Liidu liikmesriikide“ järele lisatakse lühend „(edaspidi *liikmesriigi*)“. Muudatus on tingitud asjaolust, et edaspidi oleks võimalik kasutada eelnõus läbivalts nimetatud lühendit. Tegemist on tehnilise muudatusega.

Paragrahvi 1 punkt 3 – MKS § 99 lõike 1 punkti 7 muutmine

Kehtiva MKS § 99 lõike 1 punkt 7 sätestab, et maksusumma määramise aegumine peatub alates välisriigi pädeva asutusega vastastikuse kokkuleppe menetluse alustamise päevast kuni menetluse tulemuste põhjal maksuotsuse kättetoimetamise päevani või kui vastastikuse kokkuleppe menetluse tulemusel ei avastatud maksukohustust muutvaid asjaolusid, siis sellekohase kirjaliku teate kättetoimetamise päevani.

Eelnõuga muudetakse MKS § 99 lõike 1 punkti 7 ja kehtestatakse see uues sõnastuses selliselt, et edaspidi peatub maksusumma määramise aegumine MKS 14¹. peatüki alusel esitatud kaebuse vastuvõtmise päevast või välisriigi pädeva asutusega muu vastastikuse kokkuleppe menetluse alustamise päevast kuni selles asjas lõpliku otsuse tegemiseni või menetluse lõpetamise teate kättetoimetamise päevani.

Muudatus on tingitud asjaolust, et kehtivas sättes on aegumise tähtaja peatumine reguleeritud kitsamalt, kui oleks sobiv direktiiviga ülevõetavate muudatuste jõustumiseks.

Selleks, et tagada nii välislepingu alusel toimuva vastastikuse kokkuleppe menetluse kui ka MKS 14¹. peatüki alusel kaebuse menetlemisel kokkuleppe sõlmimise võimalus või lõpliku otsuse tegemise võimalus ja õigus maksuotsusega maksusumma määramiseks vaatamata üldistele maksusumma määramise tähtaegadele, tuleb kehtiva seaduse sõnastust eelpool toodud viisil muuta.

Paragrahvi 1 punkt 4 – MKS § 138 lõikega 3 täiendamine

Eelnõuga lisatakse MKS § 138 lõige 3, mille kohaselt peatub haldusaktile vaide esitamise tähtaja kulgemine, kui pädevad asutused alustavad vastastikuse kokkuleppe menetlust. Vaide esitamise tähtaja kulgemine jätkub pärast asjas tehtud lõpliku lahendi kättetoimetamist.

MKS § 138 lõike 1 kohaselt tuleb esitada vaide haldusakti peale 30 päeva jooksul, arvates haldusakti teatavaks tegemise või kättetoimetamise päevast. Isikul on õigus esitada kaebus maksukorralduse seaduse 14¹. peatüki alusel näiteks juba siis, kui Maksu- ja Tolliamet on alustanud maksukontrolli, kuid ei ole veel teinud maksuotsust. Vaide esitamise vajadus võib ära langeda juhul, kui vastastikuse kokkuleppe tulemusel või vaidluse lahendamisel nõuandekomisjonis ilmneb, et maksuteade või maksuotsus tuleks kehtetuks tunnistada või seda muuta.

Kui isik on esitanud vaide enne vaidemenetluse tähtaja kulgemise peatumist, on maksuametil õigus peatada vaide menetlemine lähtudes MKS §st 147¹.

Paragrahvi 1 punkt 5 – MKS § 147¹ lisamine

Eelnõuga lisatakse MKSi § 147¹, mille kohaselt võib Maksu- ja Tolliamet peatada haldusaktile või toimingu vaidlustamiseks esitatud vaide menetlemise mõjuval põhjusel. Maksu- ja Tolliamet teavitab isikut vaidemenetluse peatamisest või vaidemenetluse jätkamisest viivitamata.

Kehtivast MKSist ei tulene maksuhaldurile õigust vaidemenetluse peatamiseks, juhul kui see on vajalik või otstarbekas. Menetluse peatamine on oma olemuselt menetlustoiming. Menetluse peatamisega ei otsustata vahetult isiku õiguste või kohustuste üle, mistõttu ei ole sel vahetult ka regulatiivset toimet haldusmenetluse seaduse § 51 tähenduses. Haldusmenetluse peatamise menetlustoiminguks lugemine on kooskõlas Riigikohtu halduskolleegiumi praktikaga.⁷

Vaidemenetluse peatamisel on vaide esitajale teada, et maksuhalduril on õigus vaideotsuse tegemisega viivitada. Muudatuse jõustumisel peab maksuhaldur menetluse peatamise vajadust põhjendama. Vaidemenetluse peatamine on vajalik näiteks sellistes olukordades, kus sarnases asjas toimub kohtumenetlus ning maksuhaldur peab otstarbekaks oodata ära selles asjas lahendi tegemise. Samuti on menetluse peatamine põhjendatud, kui MTA võtab vastu 14¹. peatüki alusel esitatud kaebuse ja samaaegselt on isik esitanud haldusaktile, mis põhjustab topeltmaksustamist, ka vaide.

⁷Vt nt Riigikohtu halduskolleegiumi 14. jaanuari 2009. a otsus haldusasjas nr 3-3-1-62-08, Riigikohtu halduskolleegiumi 16. detsembri 2008. a otsus haldusasjas nr 3-3-1-56-08.

Muudatuse tegemine on kooskõlas õigusselguse põhimõttega ja võimaldab MTAI hoida kokku tööjõuressurss. MTAI on kaalutlusõigus vaidemenetluse peatamisel. Maksuhaldur teavitab menetluse peatamisest ja selle alustest maksukohustuslast. Menetlustoimingu põhjendamise nõue tuleneb haldusmenetluse üldpõhimõtetest. Haldusmenetluse seaduse § 3 lõike 1 kohaselt võib haldusmenetluses piirata isiku põhiõigusi ja -vabadusi ning tema muid subjektiivseid õigusi ainult seaduse alusel. MKS § 10 lõike 3 kohaselt on maksuhalduri kohustus viia menetlus läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulusi ja ebamugavusi, järgides sealjuures haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse. Maksuhaldur peab kohaldama seda põhimõtet ka vaidemenetlust läbi viies.⁸ MKS § 146 lõike 3 kohaselt võib MTA vaide saamisel peatada haldusakti täitmise peatada, kui see on vajalik. Kolmandale isikule MKS § 61 või 62 alusel antud korralduse täitmine peatub kuni asjas lõpliku lahendi jõustumiseni.

Vaidemenetluse peatamise teadet ja viivitust, mil vaide menetlemine oli põhjendamatult peatatud, on võimalik vaidlustada halduskohtus halduskohtumenetluse seadustikus (edaspidi *HKMS*) sätestatud korras ja tähtaegadel, kui see rikub maksukohustuslase õigusi eraldiseisvalt.

MKS § 99 lõike 1 punkti 2 kohaselt peatub maksusumma määramise aegumine maksuotsuse vaidlustamise ajaks kuni selles asjas tehtud lõpliku lahendi jõustumiseni. MKS § 99 lõike 1 punktis 2 aegumise peatumise alus laieneb ka sellele olukorrale, kui vaidemenetlus on peatatud.

Paragrahvi 1 punkt 6 – seaduse täiendamine 14¹. peatükiga „Topeltmaksustamise kaebuse lahendamine“

1. jagu Üldsätted ja kaebuse esitamine

MKS § 151¹. Reguleerimisala

14¹. peatükk reguleerib Eesti ja Euroopa Liidu liikmesriikide vahel sõlmitud kahepoolsete topeltmaksustamise vältimise lepingute⁹ või EL vahekohtu konventsiooni alusel tekkinud vaidluste lahendamise korda, kaebuse esitanud isiku ning Maksu- ja Tolliameti õigusi ja kohustusi. Peatükis on käsitletud välislepinguid kitsamas tähenduses, mistõttu viidatakse neile peatükis läbivalt kui maksulepingutele.

Topeltmaksustamine on kohaldamisele kuuluva maksulepinguga hõlmatud maksude määramine kahe või enama liikmesriigi poolt sama maksustatava tulu või kapitali suhtes, kui see toob kaasa täiendava maksukulu, maksukohustuse suurenemise või maksustatavast tulust mahaarvatava kahjumi kadumise või vähenemise. 14¹. peatükki on võimalik kohaldada nii juriidilise kui majandusliku topeltmaksustamise korral tekkinud piiriüleste vaidluste korral. Rahvusvahelises praktikas kasutatakse termineid juriidiline ja majanduslik topeltmaksustamine. Juriidilise topeltmaksustamise puhul maksustatavad ühte ja sama maksuobjekti sama või samaliigilise maksuga erinevad riigid. Juriidiline topeltmaksustamine võib tekkida näiteks siis, kui isik saab tulu mitmest riigist ning tulu maksustatakse

⁸ Maksu- ja Tolliamet peab arvestama menetlust peatades ka seda, kas maksukohustuslasele võib tekkida menetluse peatamisel kahju.

⁹ Eesti on sõlminud kõikide Euroopa Liidu liikmesriikidega kahepoolsed topeltmaksustamise vältimislepingud. Sõlmitud lepingud on avaldatud Riigi Teatajas ning Rahandusministeeriumi koduleheküljel. Kättesaadav: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/topeltmaksustamise-valtimise-lepingud>
Pärast maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise ennetamiseks maksulepingutega seotud meetmete rakendamise mitmepoolse konventsiooni ratifitseerimist võib muutuda Eesti sõlmitud maksulepingute kohaldamine pärast konventsiooni Eesti ja lepingupartneri suhtes jõustumist

residentsusriigis ja tuluallika riigis. Sellisel juhul on maksuhalduril võimalik vabastada välisriigis saadud tulu tulumaksust või lubada välismaa tulumaks kodumaisest tulumaksust maha arvata. Majandusliku topeltmaksustamisega on tegemist juhul, kui juriidiliselt on maksumaksjad erinevad subjektid, kuid reaalselt maksustatakse ühte ja sama maksuobjekti mitu korda järjest, mistõttu avaldub maksukoormuse majanduslik mõju mitmekordsena.¹⁰

Vaidlusalune küsimus tekib maksulepingu erinevast kohaldamisest (sh tõlgendamisest). MKS 14¹. peatüki alusel on nii füüsilistel kui juriidilistel isikutel, kelle tulu maksustatakse topelt või kelle suhtes viiakse läbi menetlust, mis võib tuua kaasa topeltmaksustamise, õigus esitada Maksu- ja Tolliametile kaebus topeltmaksustamise kõrvaldamiseks. Kuna vaidlus võib seisneda lisaks topeltmaksustamise vahetule kõrvaldamisele ka muudes küsimustes, näiteks isiku residentsuse üle otsustamises, kasutatakse sarnaselt direktiivile MKSis vaidluse põhjustele osundamisel terminit vaidlusalune küsimus.

Direktiivi põhine menetlus ei hõlma olukordi, milles on tegemist tulu maksustamata jätmisega, kaudsete maksude ja muude tasudega, millele ei ole maksulepingut kohaldada võimalik. Direktiivil põhinev menetlus ei hõlma ka olukorda, kui varem määratud maksuvõlg nõutakse sisse teiselt kohustatud isikult.

MKS § 151². Kaebus

Lõike 1 kohaselt on 14¹. peatüki alusel kaebuse esitamise õigus vaid liikmesriigi residendil.¹¹ Kogu peatükis peetakse residendi all silmas isikut, kes on liikmesriigi resident maksustamise mõttes. Resident on üldjuhul piiramatult maksukohustusega isik, st riigil, kus isik on resident, on õigus maksustada tema kogu maailmast saadud tulused (nn maailmatulu printsiip) arvestades topeltmaksustamise vältimise lepingutest tulenevaid piiranguid. Isiku residentsus määratakse kindlaks riigisisest õigusest lähtudes. Kui ilmneb, et mitu liikmesriiki peavad isikut üheaegselt enda residendiks, lähtutakse residentsuse määramisel topeltmaksustamise vältimise lepingus sätestatust.

Lõike 2 kohaselt ei saa 14¹. peatüki alusel kaebust esitada isik, kes ei ole liikmesriigi resident. Seega juhul, kui riigisisese või ka kohaldatava maksulepingu järgi ei ole võimalik isikut lugeda mõne liikmesriigi residendiks, on sellisel isikul võimalik esitada kaebus vaid maksulepingu alusel. Kui kaebust ei ole soovitud esitada maksulepingu vaid ülevõetava direktiivi alusel loodud regulatsiooni alusel, on Maksu- ja Tolliametil õigus kaebus tagastada, kuna 14¹. peatüki mõistes vaidlusalune küsimus puudub.

Lõike 3 kohaselt ei tohi kaebuse esitamine takistada kaebajal enda õiguste kaitsmist halduskohtus, väärteo- või kriminaalmenetluses ja nendele järgnevas kohtumenetluses.

Lõike 4 kohaselt on liikmesriigil õigus alustada või jätkata lõikes 3 nimetatud menetlusi. Kaebuse esitamine MKS 14¹. peatüki alusel on isiku jaoks täiendav võimalus enda õiguste kaitsmiseks. Kaebuse menetlus ei takista teiste eelnimetatud menetluste alustamist või läbiviimist.

Isikul on õigus esitada paralleelselt kaebus nii MKS 14¹. peatükis sätestatud alusel kui ka HKMSis sätestatud korras topeltmaksustamise kaasa toonud haldusakti vaidlustamiseks. Isikul on õiguskaitsevahendite kasutamise osas valikuõigus. Üheks võimaluseks on lahendada

¹⁰ L. Lehis. Maksuõigus. Juura. 3., täiendatud ja muudetud trükk. 2012. lk 182.

¹¹ Direktiivis kasutatakse selle asemel terminit mõjutatud isik (inglise k. *affected person*).

haldusakti tühistamiseks esitatud kaebus halduskohtus ning oodata ära kohtuotsuse tegemine, milles analüüsitakse kaebaja väiteid topeltmaksustamise kohta. Teine võimalus üksnes 14¹. peatüki alusel kaebuse esitamine ja selles asjas sõlmitava pädevate asutuste vastastikuse kokkuleppe või muu lõpplahendi ära ootamine. Kui halduskohus on hinnanud samal õiguslikul alusel ja asjaolude kohta esitatud väiteid, mis sisalduvad ka vaidlusaluses küsimuses, on Maksu- ja Tolliametil õigus lõpetada kaebuse menetlus, kuna MTA on kohustatud täitma jõustunud kohtuotsust ega saa sõlmida vastastikuses kokkuleppemenetluses jõustunud kohtulahendist erinevat pädevate asutuste vastastikust kokkulepet või teha teistsugust lõplikku otsust.

Kui kaebuses toodud asjaoludel on alustatud väärteo- või kriminaalmenetlust pettuse, tahtliku tegevusetuse või raske hooletuse tõttu, on Maksu- ja Tolliametil õigus peatada kaebuse menetlus, arvates väärteo- või kriminaalmenetluse algatamisest kuni asjas tehtava lõpliku kohtulahendi jõustumiseni. Kui väärteo- või kriminaalmenetluses jõustub kohtuotsus, milles on kaebaja samadel õiguslikel asjaoludel mõistetud süüdi kuriteos, võib Maksu- ja Tolliamet kaebuse menetluse lõpetada MKS § 151¹² lõike 1 punkti 2 alusel.

Lõike 5 kohaselt on Maksu- ja Tolliametil õigus lõpetada kaebuse saamisel samas vaidlusaluses küsimuses maksulepingu alusel algatatud vastastikuse kokkuleppe menetlus. Menetlus lõpetatakse kuupäeval, kui esimene liikmesriigi pädev asutus saab 14¹. peatüki alusel esitatud kaebuse kätte.

Kaebuses tuleb märkida, millisel õiguslikul alusel see esitatakse - kas MKS 14¹. peatükk, tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping või EL vahekohtu konventsioon. Kuigi direktiiviga luuakse üksnes õiguslik raamistik liikmesriikide vaheliseks vaidlusaluse küsimuse lahendamiseks, annavad sellise õiguse ka maksuleping ja vahekohtu konventsioon. Direktiivi alusel loodud menetlus on oma olemuselt täiustatud versioon EL vahekohtu konventsioonist. EL vahekohtu konventsiooni on võimalik kohaldada vaid seotud isikute vaheliste siirdehinna määramise vaidluses ja püsivale tegevuskohale kasumi omistamise vaidluses. Direktiivil tuginevat menetlust on võimalik kohaldada kõikidel juhtudel, mil kohaldub maksuleping. Kuna direktiivi eesmärgiks on luua tõhustatud õiguslik raamistik, mis on eelistatum maksulepingutest tulenevale menetlusele, on Euroopa Liidu siseselt eelistatum ka selle alusel kaebuse esitamine. Isikul on valikuõigus selles, millisel õiguslikul alusel ta kaebuse esitab. Kui isik esitab kaebuse 14¹. peatüki alusel, lõpetab Maksu- ja Tolliamet maksulepingu alusel algatatud menetluse.

MKS § 151³ Kaebuse ja teabe edastamine pädevatele asutustele

Lõikest 1 tuleb kohustus esitada sama sisuga kaebus, menetluses esitatavad dokumendid ja teave igale vaidlusalust küsimust lahendavale asjaomase liikmesriigi pädevale asutusele samaaegselt. Maksu- ja Tolliamet teavitab kaebuse kättesaamisest kaebajat ja liikmesriigi pädevat asutust kahe kuu jooksul arvates selle kättesaamisest. Samuti teavitab Maksu- ja Tolliamet teise liikmesriigi asjaomast pädevat asutust kahe kuu jooksul sellest, millist suhtluskeelt on kavas kaebuse menetluse ajal teabevahetuseks kasutada. See on kooskõlas ka keeleseaduse §-ga 13, mille kohaselt on riigiasutusel ning nende ametnikul ja töötajal õigus kasutada välissuhtlusel mõlemale poolele sobivat keelt.

Lõige 1 on üldsäte, mille kohaselt on menetluse kestel isikul kohustus esitada kõik dokumendid vahetult vaidlusalust küsimust lahendavatele liikmesriikide pädevatele asutustele. Pädev asutus on defineeritud topeltmaksustamise vältimise lepingutes. Tavaliselt loetakse lepingu mõistes pädevaks asutuseks (või pädevaks ametiisikuks) rahandusministrit või tema volitatud asutust.

Sellisel on see reguleeritud ka Eesti sõlmitud kahepoolsetes topeltmaksustamise vältimise lepingutes. Rahandusministri volitatud asutuseks on Maksu- ja Tolliamet. Direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti a kohaselt on pädevaks asutuseks liikmesriigi asutus, mille asjaomane liikmesriik on selleks nimetanud. Eelnõu kohaselt on Eesti pädevaks asutuseks Maksu- ja Tolliamet.

Esitatud dokumendid peavad olema samasisulised. Enne eelnõuga kavandatud muudatuste jõustumist sai Maksu- ja Tolliamet tugineda teise liikmesriigi maksuresidendiga suhtlemisel ja temalt tõendite nõudmisel kohaldamisele kuuluvale maksulepingule, lepingu alusel sõlmitud rakenduslepingutele ja koostöömemoorandumitele ning vastastikuse ametiabi regulatsioonile MKSis.¹² Nii on näiteks õigus pädevatel asutustel viia asjas vajalike tõendite kogumiseks teatud juhtudel ühised maksukontrollid. Kui seni nõudis vastastikuse ametiabi regulatsiooni kohaselt maksuhaldur vastastikuses kokkuleppe menetluses enamasti ise oma liikmesriigi residendilt dokumente ja selgitusi ning edastas need teise liikmesriigi maksuhaldurile, kelle taotlusel need tegelikult koguti, siis nüüd on võimalik seaduses sätestatud juhtudel maksuhalduril pöörduda vahetult ka teise liikmesriigi residendi poole dokumentide nõudmiseks.

Lõike 2 kohaselt on Eesti residendist füüsilisel isikul ja isikul, kes ei ole suurettevõtja või osa suurest konsolideerimisgrupist vastavalt raamatupidamise seaduse § 3 punktide 17 ja 20 tähenduses, õigus esitada kaebus, selle täiendus, kaebuse tagasivõtmise teade, taotlus nõuandekomisjoni moodustamiseks üksnes Maksu- ja Tolliametile. Erandi kohaldamiseks tuleb kindlaks teha, kas kaebaja on Eesti resident. Sellisel juhul on tal õigus nimetatud dokumendid esitada ainult MTale. Suurettevõtte või suure konsolideerimisgrupi osa peavad esitama siiski sõltumata oma residentsusest dokumendid kõikidele pädevatele asutustele, kes vaidlusalust küsimust lahendama hakkavad.

Tulumaksuseaduse (TuMS) § 6 lõike 1 kohaselt on füüsiline isik resident, kui tema elukoht on Eestis või kui ta viibib Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeval või kui isik on välisriikides viibiv Eesti diplomaat. Isik loetakse residendiks alates tema Eestisse saabumise päevast.¹³ Kui isik on viibinud Eestist eemal ning on alust arvata, et residentsus võib olla muutunud, on isikul õigus küsida maksuhaldurilt selgitusi. Füüsilisel isikul on kohustus teavitada maksuhaldurit enda residentsuse muutumisest, pöördudes maksuhalduri poole taotlusega vormil R¹⁴ residentsuse kindlaksmääramise kohta.¹⁵ Juriidiline isik on TuMS § 6 lõike 2 kohaselt resident, kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel.¹⁶ Residendiks on ka Euroopa äriühing (SE) ja Euroopa ühistu (SCE), kelle asukoht on registreeritud Eestis.

Sätte eesmärgiks on lihtsustada füüsiliste isikute ning väiksemate ja keskmise suurusega ettevõtjate jaoks menetluses osalemist ja vähendada menetlusega kaasnevat halduskoormust.

¹² Viide direktiivile ja seaduse sätetele.

¹³ Vt nt Tallinna Halduskohtu 08.03.2016 kohtuotsus asjas nr 3-15-3001, punkt nr 10. Elukoha määratlemisel tuleb lähtuda tsiviilseadustiku üldosa seaduse §-s 14 sätestatud elukoha mõistest, mille kohaselt on isiku elukoht koht, kus isik alaliselt või peamiselt elab. Isikul võib olla elukoht samal ajal mitmes kohas. Elukoht loetakse muutunuks, kui isik asub mujale elama viisil, millest võib järeldada isiku tahet oma elukohta muuta. Kui isiku elukohta ei ole võimalik kindlaks määrata, loetakse tema elukohaks igakordne viibimiskoht. Elukoht loetakse alaliseks, kui on selge, et see on seatud sisse püsivaks kasutamiseks.

¹⁴ Vorm R on kättesaadav MTA koduleheküljel: https://www.emta.ee/sites/default/files/ariiklient/registreerimine-ettevotlus/mitteresident/vorm_r_2017_taidetav.pdf

¹⁵ Maksu- ja Tolliamet on selgitanud oma veebilehel täpsemalt füüsilise isiku residentsuse määramise tingimusi: <https://www.emta.ee/et/tulud-kulud-kaive-kasum/residentsusest/juhendid/fuusilise-isiku-residentsuse-maaramise-juhend> Residentsuse määramisel kohal viibitud päevade arvu alusel võetakse arvesse ainult füüsiliselt kohal oldud päevad. 138 päeva hulka loetakse lisaks riigis viibitud täispäevadele ka osa päevast, sealhulgas nii saabumise kui ka lahkumise päev. Päevi, mil isik viibib väljaspool Eestit sõltumata põhjusest, ei loeta 183 päeva hulka.

¹⁶ Välja arvatud usaldusfond.

Lõike 3 kohaselt edastab Maksu- ja Tolliamet saadud dokumendid või muu asja lahendamisel tähtsust omava teabe kahe kuu jooksul teisele vaidlusalust küsimust lahendavale liikmesriigi pädevale asutusele, kellele need on esitamata jäänud.

Lõike 4 kohaselt loetakse kaebus, kaebuse tagasivõtmise teade, taotlus nõuandekomisjoni moodustamiseks esitatuks kuupäeval, mil vastavasisuline teade saadeti asjaomastele liikmesriikide pädevatele asutustele. Nõutud lisateave ja dokumendid loetakse kaebaja esitatuks kuupäeval, millal need jõudsid teiste liikmesriikide pädevate asutusteni.

MKS § 151⁴. Kaebuse esitamise tähtaeg

MKS §-ga 151⁴ võetakse üle direktiivi art 3 lõikes 1 kaebuse esitamiseks ettenähtud tähtaeg.

Kaebus tuleb esitada kolme aasta jooksul alates sellise haldusakti teatavaks tegemise või kättetoimetamise päevast või sellisest toimingust teada saamise päevast, mis võib põhjustada või on põhjustanud vaidlusaluse küsimuse.

Kaebust ei saa esitada teoreetilise kaasuse lahendamiseks, et veenduda, kas ainuüksi kehtiv seadus võimaldab topeltmaksustamist. Kaebetähtaja kulgemise alguseks piisab sellest, kui Eesti ja teise asjaomase liikmesriigi maksuhaldur viivad paralleelselt läbi maksukontrolli ühe ja sama maksuobjekti suhtes ning on tõenäoline, et maksu võidakse määrata.

Toiminguks, mille tegemisest arvates kaebetähtaeg hakkab kulgema, võib olla näiteks maksukontrolli alustamine. Asjakohase haldusaktina võib mõista kõikvõimalikke maksuhalduri antud korraldusi, otsuseid, maksuteateid ja muid haldusakte, millest võib eeldada, et maksuhaldur hakkab kindlaks määrama või on määranud kindlaks maksukohustuse suuruse.

MKS § 151⁵. Kaebuse sisu

MKS § 151⁵ lõigetega 1 ja 2 võetakse üle direktiivi artikli 3 lõikest 3 tulenevad kaebusele esitatavad nõuded.

Lõike 1 kohaselt tuleb kaebuses märkida:

- 1) kaebaja nimi, registri- või isikukood, selle puudumisel sünniaeg, olemasolu korral maksukohustuslasena registreerimise number, aadress, sidevahendite andmed ning muu teave, mis võimaldab kaebajat ja teisi asjast puudutatud isikuid tuvastada;
- 2) liikmesriigid, keda kaebus puudutab;
- 3) asjasse puutuvad maksustamisperioodid;
- 4) vaidluse lahendamisel tähtsust omavad asjaolud (sealhulgas teave tehingute struktuuri, kaebaja ja tehingu teise poole õiguslike suhete kohta, asjakohasel juhul kaebaja ja maksuhalduri vahelises vastastikusel siduvas kokkuleppes heas usus kindlaks määratud asjaolud), teave vaidluse põhjuseks oleva haldusakti või toimingu kohta, nende kuupäevale ja vaidlusega seotud summad teise asjaomase liikmesriigi vääringus;
- 5) viide kohaldatavatele riigisisestele õigusnormidele ja maksulepingule. Kui kohaldatav on rohkem kui üks leping, täpsustab kaebaja, millist lepingut seoses asjakohase vaidlusaluse küsimusega tõlgendatakse;
- 6) selgitus selle kohta, kuidas vaidlus on seotud maksulepingu kohaldamisega;
- 7) üksikasjad asjaomasesse vaidlusesse puutuvate tehingutega seotud kohtuvaidluste kohta. vaidlusesse puutuvad asjaomase tehinguga seotud kaebuse ja kohtuvaidlusaluse üksikasjad;

- 8) teave muude esitatud topeltnaksustamise kaebuste kohta ning kaebaja kinnitus selle kohta, et ta nõustub nende läbivaatamiseks algatatud menetluste lõpetamisega;
- 9) kinnitus selle kohta, kas kaebaja soovib kaebuse läbivaatamist käesoleva peatüki või maksulepingu alusel.

Nõuded, millele kaebus peab vastama, on kujunenud välja pädevate asutuste tööpraktika käigus.¹⁷

Lõike 2 kohaselt lisatakse kaebusele vaidlusaluse küsimuse põhjistanud haldusakti või muu dokumendi ja teiste asjasse puutuvate dokumentide koopiad.

Lõike 3 kohaselt tuleb kaebus esitada eesti keeles või kokkuleppel Maksu- ja Tolliametiga võõrkeeles. Maksu- ja Tolliamet avaldab võõrkeelte loetelu, milles on lubatud kaebuse esitamine oma koduleheküljel.¹⁸ Võõrkeeles kaebuse aktsepteerimine võib tagada maksuküsimuse kiirema lahendamise.

MKS § 151⁶. Teabe ja dokumentide nõudmine

MKS § 151⁶ lõigetega 1 ja 2 võetakse üle direktiivi artikli 3 lõike 3 alapunktis f ja lõikes 4 reguleeritud kaebajalt teabe ja dokumentide nõudmise regulatsioon.

Lõike 1 kohaselt on Maksu- ja Tolliametil õigus nõuda asja lahendamiseks vajalikku mistahes lisateavet ja dokumente kolme kuu jooksul kaebuse kättesaamisest arvates. Eelnev hõlmab nii kaebuses esinevate võimalike puuduste kõrvaldamiseks selgituste või esitamata jäänud dokumentide nõudmist kui ka mistahes muud asja sisuliseks otsustamiseks vajaliku lisateabe või dokumentide nõudmist. Kaebajal lasub kogu menetluse kestel tõendamiskoormus. Maksu- ja Tolliametil on tõendamiskoormus vaid nende tõendite osas mida ta valdab. Lõike 1 esimese lause kohaselt dokumentide nõudmine valmistab asja ette selle sisuliseks lahendamiseks kas ühepoolset või vastastikuses kokkuleppe menetluses. Pärast kolmekuulise tähtaja möödumist on Maksu- ja Tolliametil õigus nõuda täiendavat lisateavet ja dokumente vastastikuse kokkuleppe menetluse jooksul.

Lõike 2 kohaselt peab kaebajale lisateabe ja dokumentide esitamiseks antav tähtaeg olema mõistlik, kuid mitte pikem kui kolm kuud. Eelviidatud lõike kohaselt on Maksu- ja Tolliametile antud tähtaja määramisel kaalutusõigus. Kui kaebajalt ei ole nõutud mahukate selgituste või dokumentide esitamist, on Maksu- ja Tolliametil õigus määrata 3-kuulisest tähtajast lühem tähtaeg. Maksu- ja Tolliamet hoiatab korraldusega kaebuse puuduste kõrvaldamiseks teabe ja tõendite nõudmisel kaebajat, et nende õigeaegse esitamata jätmise korral, on õigus kaebus tagastada seda sisuliselt läbi vaatamata.

MKS § 151⁷. Kaebuse vastuvõtmine

Lõike 1 kohaselt otsustab Maksu- ja Tolliamet kaebuse vastuvõtmise kuue kuu jooksul kaebuse kättesaamisest arvates või pärast MKS § 151⁶ lõike 1 alusel nõutud teabe ja dokumentide kättesaamist või teabe ja dokumentide esitamiseks ette nähtud tähtaja möödumist. Maksu- ja Tolliamet teavitab kaebuse vastuvõtmisest viivitamatult kaebajat ja asjaomaste liikmesriikide pädevaid asutusi. Samasugune kohustus on ka teistel vaidlusalust küsimust lahendavatel

¹⁷Vt Nõuded kaebusele OECD käsitle järgi: OECD MEMAP. Making a MAP request.: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/2makingamaprequest-22howtomakearequestforcompetentauthorityassistance-221.htm>

¹⁸ Maksu- ja Tolliamet võimaldab kaebuse esitamist ka inglise, vene ja soome keeles.

liikmesriikide pädevatel asutustel vastavalt selles riigis direktiivi alusel kehtestatud riigisisesele õigusele. Lõikega 1 võetakse üle direktiivi artikli 3 lõike 5 esimene lõik.

Lõige 2 sätestab, et kui kaebaja on esitanud samas asjas haldusakti kehtetuks tunnistamiseks vaide või pöördunud asja lahendamiseks kaebusega kohtusse, hakkab käesoleva paragrahvi lõikes 1 sätestatud tähtaeg kulgema päevast, mil tehti vaideotsus, peatati kohtumenetlus või jõustus lõplik kohtulahend. Lõikega 2 võetakse üle direktiivi artikli 16 lõige 3.

Lõike 3 kohaselt loetakse kaebus Maksu- ja Tolliameti poolt vastuvõetuks, kui Maksu- ja Tolliamet ei ole teinud otsust kuue kuu jooksul kaebuse vastuvõtmise või selle tagastamise kohta kaebuse esitamisest, nõutud lisateabe ja dokumentide esitamise tähtpäevast või selleks ette nähtud tähtaja möödumisest alates. Lõikega 3 võetakse üle direktiivi artikkel 5 lõige 2.

Eelnõu eesmärgiks on tagada, et erinevates liikmesriikides toimuv menetlus kulgeks samaaegselt ja sujuvalt. Kui Maksu- ja Tolliamet on jätnud õigeaegselt hindamata, kas asja sisuliseks lahendamiseks on vajalik nõuda veel teavet või dokumente, on võimalik teha seda vastastikuse kokkuleppe menetluse jooksul, kuid sellisel juhul ei ole tal enam õigust kaebust tagastada MKS § 151⁸ sätestatud alustel. Kokku võib kaebuse ühepoolne menetlemine võtta aega 6 + 6 kuud.

MKS § 151⁸. Kaebuse tagastamine

MKS § 151⁸ lõikega 1 võetakse üle direktiivi artikli 5 lõige 1, mis reguleerib pädevate asutuste kaebuse tagastamise õigust enne vastastikuse kokkuleppe menetluse alustamist.

Lõike 1 kohaselt võib Maksu- ja Tolliamet kaebuse tagastada, arvates kaebuse kättesaamisest või puuduste kõrvaldamiseks antud tähtaja möödumisest kuue kuu jooksul, seda sisuliselt läbivaatamata, kui:

- 1) kaebus ei ole esitatud tähtaegselt;
- 2) puudub vaidlusalune küsimus;
- 3) kaebus ei vasta MKS §-s 151⁵ sätestatud nõuetele ning nõutud lisateavet ja dokumente ei ole esitatud.

Nii maksulepingust kui ka ülevõetavast direktiivist tulenevalt peab esitama kaebuse 3 aasta jooksul alates sellise haldusakti teatavaks tegemise või kättetoimetamise päevast või sellisest toimingust teada saamise päevast, mis võib põhjustada või on põhjustanud vaidlusaluse küsimuse. Lõike 1 punkt 1 näeb ette õiguse sellise kaebuse tagastamiseks, mis on esitatud tähtaega rikkudes.

Lõike 1 punkti 2 mõistes puudub vaidlusalune küsimus, kui tegemist on vaidlusega, mis seondub käibemaksu või mõne muu maksu või tasu nõudmisega, mida ei ole ära nimetatud kohaldamisele kuulavas maksulepingus.¹⁹ Kaebus tuleb tagastada ka juhul, kui ilmneb, et kaebaja ei ole Euroopa Liidu liikmesriigi resident ning ta on soovinud kaebust esitada MKS 14¹. peatükis sätestatud regulatsiooni alusel. Seega kuuluvad tagastamisele ka siirdehinna määramisega seonduvad vaidlused, milles kas emaettevõtte või tütarettevõtte asub väljaspool Euroopa Liidu liikmesriiki. Selliseid vaidlusi on võimalik lahendada vajadusel üksnes sõlmitud maksulepingu alusel.

¹⁹ Ka kaudsete maksude puhul esineb topeltmaksustamist, kuid hetkel puudub selles valdkonnas tulu- ja kapitalmaksude puhul kohaldatav vaidluste lahendamise menetlus. Euroopa Komisjon leidis direktiivile eelnenud mõjuhinnaangus, et käibemaksu puhul tuleb luua seetõttu eraldi vaidluste lahendamise süsteem.

Lõike 1 punkti 3 kohaselt võib kaebuse tagastada, kui see ei vasta MKS §-s 151⁵ sätestatud nõuetele. Maksuleping ei kohusta esitama kindlatele nõuetele vastavat kaebust. Küll aga peab vastama 14¹. peatüki alusel esitatud kaebus kindlatele nõuetele. Kaebuse võib tagastada ka juhul, kui see vastab MKS §-s 151⁵ sätestatud nõuetele, kuid kaebaja ei esita ettenähtud tähtajaks lisateavet ja nõutud dokumente. Välisriikide praktikas on maksulepingu alusel läbiviidud menetlused jäänud venima kuna ei ole õnnestunud koguda asja lahendamiseks vajalikke dokumente. Direktiiviga soovitakse olemasolevat olukorda parandada ning vältida seda, et kaebaja poolse viivituse või ka tegemata jätmise tõttu jääks menetlus venima. Lisadokumentide ja teabe nõudmine toimub juba enne MKS § 151⁷ lõike 1 alusel kaebuse vastuvõtmist kaebuse ühepoolse lahendamise eesmärgil piisavate selgituste ja tõendite kogumiseks. Kui kaebust ühepoolset ei lahendata, võimaldavad kogutud dokumendid ja selgitused jõuda pädevatel asutustel aegsasti vastastikusele kokkuleppele või selgitada läbirääkimiste käigus välja, kas kokkuleppe sõlmimine on võimalik.

Lõike 2 kohaselt tagastab Maksu- ja Tolliamet kaebuse MKS §-s 46 sätestatud tingimustele vastava kirjaliku otsusega, märkides selles tagastamise põhjused. Ülevõetava direktiivi kohaselt tuleb märkida vaid üldised kaebuse tagastamise põhjused. Maksu- ja Tolliamet teavitab menetluse lõpetamisest asjaomase liikmesriigi pädevat asutust ja kaebajat viivitamatult. Otsuse tegemisel lõpetab direktiivi alusel läbiviidav menetlus.

Lõikega 3 võetakse üle direktiivi artikli 5 lõike 3 esimene lause. Lõike 3 kohaselt on kaebajal õigus esitada vaie Maksu ja Tolliametile vastavalt MKS §-le 137 või vaidlustada kaebuse tagastamise otsus halduskohtus HKMSis sätestatud tähtaegadel ja korras, kui kaebuse on tagasi lükanud kõikide asjaomaste liikmesriikide pädevad asutused.

MKS § 151⁹. Kaebuse tagasivõtmine

MKS § 151⁹ lõigetega 1 ja 2 võetakse üle direktiivi artikli 3 lõige 6, mille kohaselt on kaebajal õigus kaebus tagasi võtta.

Lõike 1 kohaselt on kaebajal õigus võtta kaebus tagasi igal ajahetkel enne kaebuse tagastamist, menetluse lõpetamist, pädevate asutuste vastastikuse kokkuleppe sõlmimist või lõpliku otsuse tegemist. Kaebuse tagasivõtmiseks tuleb esitada Maksu- ja Tolliametile ning asjaomase liikmesriigi pädevale asutusele kirjalik teade. Kui kaebaja on Eesti residendist füüsiline isik või isik, kes ei ole suurettevõtja või osa suurest konsolideerimisgrupist, on tal õigus esitada vastavasisuline teade üksnes Maksu- ja Tolliametile.

Lõike 2 kohaselt lõpetab tagasivõtmise teate esitamine kõikides liikmesriikides läbiviidava menetluse. Maksu- ja Tolliamet edastab teate menetluse lõpetamise kohta kaebajale ja teise liikmesriigi asjaomasele pädevale asutusele. Liikmesriikide pädevad asutused võivad kokku leppida selles, et kui kaebaja loobub kaebusest, kannab menetluskulud kaebaja. Maksu- ja Tolliamet teeb menetluskulude sissenõudmiseks otsuse.

MKS § 151¹⁰. Kaebuse ühepoolne lahendamine

MKS §-ga 151¹⁰ võetakse üle direktiivi artikli 3 lõike 5 teine lõik.

Lõike 1 kohaselt võib Maksu- ja Tolliamet kuue kuu jooksul kaebuse või lisateabe ja dokumentide kättesaamisest arvates lahendada kaebuse ühepoolset, ilma asjaomase liikmesriigi pädevat asutust kaasamata.

Lõige 2 paneb Maksu- ja Tolliametile kohustuse teavitada kaebuse ühepoolsest lahendamisest viivitamata kaebajat ja asjaomase liikmesriigi pädevat asutust. Menetlus loetakse alates teavitamise päevast lõpetatuks.

Lõike 3 kohaselt lõpetab Maksu- ja Tolliamet menetluse, kui ta saab teate teise liikmesriigi pädevalt asutusest, et viimane lahendab kaebuse ühepoolset. Maksu- ja Tolliamet saadab selle kohta viivitamata teate kaebajale ja vaidlusalust küsimust lahendavale liikmesriigi pädevale asutusele.

Muudatuse eesmärgiks on anda Maksu- ja Tolliametile õigus enne vastastikuse kokkuleppe menetlust hinnata, kas topeltmaksustamise kõrvaldamine on võimalik ühepoolset. Selline õigus on ka teisel või teistel vaidlusalust küsimust lahendavatel liikmesriikide pädevatel asutustel. Ka maksulepingute alusel läbiviidavas menetluses on õigus lahendada kaebus ühepoolset. OECD MEMAPi selgituste kohaselt peaks pädev asutus esmalt hindama samuti, kas asja lahendamine on võimalik ühepoolset, ilma teist pädevat asutust kaasamata. Näiteks kui kaks riiki on isiku tulu maksustanud sarnase maksuga ning see ei ole kooskõlas maksulepinguga ja kui üks pädevatest asutustest leiab, et saab selle maksuobjekti maksust vabastusmeetodi abil vabastada.²⁰ Sellisel juhul lõppeb ka teises liikmesriigis läbiviidav menetlus.

MKS § 151¹¹. Menetluse peatamine

MKS §-ga 151¹¹ võetakse üle direktiivi artikli 16 lõike 6 teine lause, mis näeb ette õiguse peatada menetlus, kui samadel asjaoludel on alustatud menetlust, milles võidakse määrata karistus maksupettuse eest.

Lõige 1 sätestab, et kui kaebaja suhtes on alustatud kaebuses toodud asjaoludel väärteo- või kriminaalmenetlust pettuse, tahtliku tegevusetuse või raske hooletuse tõttu, on Maksu- ja Tolliametil õigus peatada kaebuse menetlus, arvates väärteo- või kriminaalmenetluse algatamisest kuni asjas tehtava lõpliku kohtulahendi jõustumiseni.

Lõige 2 sätestab, et menetluse peatamise korral jätkub menetlustähtaja kulgemine pärast käesoleva paragrahvi lõikes 1 nimetatud asjaolu äralangemist.

Lõige 3 sätestab, et Maksu- ja Tolliamet teavitab menetluse peatamisest ja menetluse peatamise aluseks olevate asjaolude äralangemisest viivitamata kaebajat ja asjaomase liikmesriigi pädevat asutust.

§ 151¹². Menetluse lõpetamine

Lõike 1 kohaselt võib Maksu- ja Tolliamet lõpetada kaebuse menetluse, kui:

- 1) jõustub kohtuotsus, milles on hinnatud samal õiguslikul alusel ja samade asjaolude kohta esitatud väiteid, mis on esitatud vaidlusaluses küsimuses;
- 2) jõustub kohtuotsus, milles on samadel õiguslikel asjaoludel kaebaja mõistetud süüdi kuriteos;

²⁰ OECD MEMAP lk 17.

3) vaidlusalune küsimus lakkab olemast.

Lõike 1 punktiga 1 võetakse üle direktiivi artikli 16 lõike 4 punkt a. Eesti õigus ei näe ette võimalust, et juba lahendatud kohtuasja üle saaks uuesti vaielda.

Lõike 1 punktiga 2 võetakse üle direktiivi artikli 16 lõige 6 esimene lause. Lõike 1 punktiga 3 võetakse üle direktiivi 3 lõike 6 teine lõik.

Lõike 2 kohaselt teavitab Maksu- ja Tolliamet menetluse lõpetamisest kaebajat, asjaomase liikmesriigi pädevat asutust ja asjakohasel juhul nõuandekomisjoni või alternatiivset vaidluste lahendamise komisjoni. Lõike 1 punktide 1 ja 2 sätestatud juhul menetluse lõpetamisel peab Maksu- ja Tolliamet teavitama tehtud kohtuotsusest teise asjaomase liikmesriigi pädevat asutust, kes lahendas vaidlusalust küsimust.

2. jagu

Vastastikuse kokkuleppe menetlus

MKS § 151¹³. Menetluse alustamine

MKS § 151¹³ reguleerib vastastikuse kokkuleppe menetluse alustamist. Vastastikuse kokkuleppe menetlus on meetod, kus vabas vormis toimuvate läbirääkimiste käigus püüavad liikmesriikide pädevad asutused lahendada maksulepingute kohaldamisest ja tõlgendamisest tulenevaid omavahelisi vaidlusi.²¹

BEPSi miinimumstandardi kohaselt peab vastastikuse kokkuleppe menetluse alustamiseks täitma kaks eeldust:

- kaebuse esitamine on õigustatud, kuna tegemist on piiriülese topeltmaksustamise olukorraga ja
- pädeval asutusel ei ole võimalik ühepoolset topeltmaksustamist kõrvaldada.²²

Sarnased eeldused kohalduvad nii topeltmaksustamise vältimise lepingul kui ka direktiivil põhinevale menetlusele, kuid viimati nimetatud juhul toimub enne vastastikuse kokkuleppe menetluse alustamist kaebuse nõuetele vastavuse kontroll. Selleks, et tagada kaebuse ühepoolse lahendamise jaoks vajalike selgituste ja tõendite kogumine, on pädevatele asutustele ette nähtud õigus nende kogumiseks enne vastastikuse kokkuleppe menetluse alustamist.²³ Kaebuse ühepoolne lahendamine on võimalik ka maksulepingute alusel toimivas vastastikuses kokkuleppe menetluses. Direktiivil põhineva menetluse puhul on võimalik selgemalt eristada kaebuse unilateraalse lahendamise etappi, mis toimub enne vastastikust kokkuleppe menetlust.

Maksu- ja Tolliamet alustab koostöös asjaomase liikmesriigi pädeva asutusega vaidlusaluse küsimuse lahendamiseks vastastikuse kokkuleppe menetluse, kui:

1) kõikide asjaomaste liikmesriikide pädevad asutused on võtnud kaebuse vastu või kui kaebus loetakse vastuvõetuks;

²¹ Vastastikuse kokkuleppe saavutamise kord on üle võetud maksulepingutesse OECD näidislepingu artiklist 25. OECD näidisleping ei ole siduva õigusjõuga leping, vaid nõ mudelleping, mis on eeskujuks maksulepingute koostamisel.

²² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective. Action 14. lk 15. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241633-en.pdf?expires=1549301748&id=id&accname=guest&checksum=E860898595A03535057BA78FC505CBE3>

²³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective. Action 14: 2015. Final Report. lk. 15. Kättesaadav: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241633-en.pdf?expires=1549301748&id=id&accname=guest&checksum=E860898595A03535057BA78FC505CBE3>

2) nõuandekomisjon otsustab, et pädevad asutused ei tagastanud kaebust õiguspäraselt ja üks liikmesriikide pädevatest asutustest taotleb vastastikuse kokkuleppe menetluse alustamist 60 päeva jooksul alates selle otsuse tegemisest.²⁴

Direktiivil tuginev menetlus ei näe ette võimalust, et pädevad asutused algataksid ise vastastikuse kokkuleppe menetluse, kui neile vastavasisulist kaebust esitatud ei ole. Direktiivi ülevõtmisel jääb Maksu- ja Tolliametile selline maksulepingust tulenev õigus alles, kuid sellisel juhul lähtub maksuhaldur menetluse läbiviimisel vaid maksulepingus sätestatust.

Maksulepingutest tulenevalt on toimunud pädevate asutuste poolt asja lahendamine vastastikuses kokkuleppe menetluses selliselt, et arutatakse enamasti juba ühe liikmesriigi pädeva asutuse väljakujunenud seisukohti. Läbirääkimised on formaadilt vabamad ja peavad võimaldama nii direktiivipõhise kui ka maksulepingu alusel läbiviidava vastastikuse kokkuleppe menetluse puhul pädevate asutuste omavahelist vahetut suhtlust. Ülevõetav direktiiv ei näe sarnaselt maksulepingutele läbirääkimiste pidamistele mingisugust ettenähtud formaalset formaati. Läbirääkimised võivad toimuda vabas vormis, e-kirja, videokonverentsi teel või muul viisil²⁵.

Kaebaja ei osale läbirääkimistel ja ta ei ole direktiivi mõistes vaidlevaks pooleks.²⁶ Kui ilmneb, et vajalik on nõuda kaebajalt täiendavaid tõendeid või selgitusi, on Maksu- ja Tolliametil selleks õigus vastavalt MKS § 151⁶ lõike 1 teisele lausele. Selgituste ja dokumentide esitamise tähtaja määramisel on Maksu- ja Tolliametil avar kaalutusõigus.

Vastastikuses kokkuleppemenetluses osalemiseks ei näe direktiiv isikule ette täiendavaid menetlusgarantiisid, mis võimaldaks pädevatelt asutustelt nõuda kaebaja ärakuulamist. Küll aga on selline õigus ette nähtud järgmises menetlusetapis. Samas on pädevate asutuste soovil võimalik anda ka selles menetlusetapis isikule võimalus ärakuulamiseks, kuna pädevate asutuste eesmärgiks on vaidlus lahendada õiguspäraselt ning see võib vajadusel tagada ka vajalike selgituste ajakohase saamise.

MKS § 151¹⁴. Menetluse läbiviimise tähtaeg

MKS § 151¹⁴ lõikega 1 võetakse üle direktiivi artikli 4 lõikes 1 sätestatud tähtaeg vastastikuse kokkuleppe menetluse läbiviimiseks.

Üldjuhul Eesti sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingud ei näe vastastikuse kokkuleppe menetluse läbiviimiseks ette kindlat tähtaega, mis tähendab, et vaidlused võivad jääda venima. Menetlus saab minna kindlal ajahetkel järgmisesse etappi, kui leping sisaldab vahekohtusätteid. Sel juhul on isikul õigus nõuda asja arutamist vahekohtus, kui maksuhaldurid ei ole kahe aasta jooksul kokkuleppele jõudnud. Sageli peavad lepingute kohaselt pädevad asutused tegema vaid mõistlikke pingutusi selleks, et kokkulepet sõlmida. See on viinud olukorrani, kus praktikas jääb mõnes liikmesriigis pädevate asutuste vastastikune kokkulepe sõlmimata ning maksumaksja küsimus lahendamata. Olgugi, et OECD näidislepingus on vahekohtusätted sees juba 2008. aastast, pole riigid seni olnud väga varmad neid oma lepingutesse lisama.

²⁴ Kui üksik pädev asutus sellise taotluse esitamist vajalikuks ei pea, esitab sama komisjon kaebuse kohta arvamuse ning seejärel teevad pädevad asutused lõpliku otsuse.

²⁵ OECD Centre for Tax Policy and Administration. Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP), veebruari 2007 versioon, lk 17.

²⁶ Vt selle kohta ka P. Pistone. European Tax Law. Volume I – General Topics and Direct Taxation. 2018. The Settlement of Cross-border Tax Disputes in the European Union. Lk 176.

Õigeaegse menetluse läbiviimise takistuseks võib tihtipeale saada asjaolu, et ühel liikmesriigil ei ole õnnestunud koguda kõiki vajaminevaid dokumente. Kui vähemalt üks asjaomane pädev asutus ei järgi menetluse läbiviimiseks ettenähtud tähtaega, venib menetlus ka teistes liikmesriikides. Direktiiviga on õiguslik tühimik kaotatud ja ette nähtud kindel tähtaeg vastastikuse kokkuleppe menetluse läbiviimiseks.

Lõike 1 kohaselt püüavad liikmesriikide pädevad asutused kaebuse lahendamises kokku leppida kahe aasta jooksul arvates kaebuse vastuvõtmise otsuse tegemisest või liikmesriigi pädeva asutuse poolt kaebuse vastuvõtmise kohta viimase otsuse saatmisest arvates. Tähtaega võib pikendada pädeva asutuse põhjendatud taotluse alusel aasta võrra. Taotlus esitatakse teiste liikmesriikide pädevatele asutustele, kes vaidlusalust küsimust lahendavad. Direktiiv selleks kindlaid vorminõudeid ette ei näe. Juhul, kui tähtaega pikendatakse, teavitatakse sellest ka kaebajat.

Kaebajal on õigus kasutada riigisiseseid õiguskaitse võimalusi selleks, et vaidlustada halduskohtus haldusakt, mis on toonud kaasa topeltmaksustamise. Riigisiseste õiguskaitsevahendite kasutamise korral peatub MKS § 151¹⁴ lõike 2 alusel vastastikuse kokkuleppe menetluse läbiviimise tähtaeg ja see hakkab kulgema alates kalendripäevast, mil tehti vaideotsus, peatati vaide- või kohtumenetlus või haldusasjas jõustus lõplik kohtulahend.

Lõige 3 reguleerib vastastikuse kokkuleppe menetluse tähtaja kulgemist juhul, mil nõuandekomisjon on MKS § 151⁸ lõike 1 punktide 1–3 alusel tehtud kaebuse tagastamise otsuse kehtetuks tunnistanud ja leidnud, et kaebus tuleb vastu võtta ning vähemalt üks pädevatest asutustest on taotlenud vastastikuse kokkuleppe menetluse läbiviimist. Sellisel juhul hakkab vastastikuse kokkuleppe menetluse tähtaeg kulgema alates kalendripäevast, mil teavitati kaebajat nõuandekomisjoni otsusest.

MKS § 151¹⁵. Pädevate asutuste vastastikune kokkulepe

MKS §-ga 151¹⁵ võetakse üle direktiivi artikli 4 lõiked 2 ja 3, mis reguleerivad vastastikusest kokkuleppest või selle sõlmimata jätmisest teavitamist.

Lõike 1 kohaselt teavitab Maksu- ja Tolliamet viivitamata liikmesriigi asjaomase pädeva asutusega kokkuleppele jõudmisel selle sisust kaebajat.

Lõike 2 kohaselt peab Maksu- ja Tolliamet teavitama kaebajat sellest, kui ta ei jõua vaidlusaluse küsimuse lahendamises kokkuleppele teise asjaomase liikmesriigi pädeva asutusega, märkides ära kokkuleppele mittejõudmise põhjused.

Maksulepingu alusel alustatud vastastikuses kokkuleppe menetluses sõlmivad pädevad asutused vastastikuse kokkuleppe kirjade vahetamise teel (*Exchange of Letters*), milles tuuakse välja, millisel viisil on otsustatud vaidlusalune küsimus lahendada. See toimub sarnaselt ka direktiivil põhinevas menetluses.

Kui pädevatel asutustel ei õnnestu jõuda vastastikuse kokkuleppeni on kaebajal õigus taotleda kaebuse läbivaatamist nõuandekomisjonis vastavalt MKS § 151¹⁸ lõike 1 punktile 2. Kui liikmesriikide asjaomased pädevad asutused jõuavad omavahel kokkuleppele vaid teatud osas, kuid mitte kõikide vaidlusaluste küsimuste osas, on kaebajal õigus taotleda nõuandekomisjoni moodustamist vaid lahenduseta jäänud vaidlusaluse küsimuse suhtes hinnangu andmiseks.

Kui ilmneb, et vaidlus ei seonu topeltmaksustamisega MKS 14¹ mõistes, on Maksu- ja Tolliametil õigus kaebus enne kokkuleppe sõlmimist tagastada.

Lõike 3 kohaselt avaldatakse pädevate asutuste vastastikune kokkulepe vastavalt MKS §-le 151²⁹. Põhjendused seletuskirja MKS §-st 151²⁹ selgituste juures.

MKS § 151¹⁶. Vastastikuse kokkuleppe kehtivus ja täideviimine

MKS § 151¹⁶ lõikega võetakse üle direktiivi artikli 4 lõige 2 osas, mis reguleerib pädevate asutuste vahelise kokkuleppe siduvust, jõustumist ja viivitamatut täideviimist.

Lõike 1 kohaselt on kaebajal õigus nõuda pädevatelt asutustelt kokkuleppe täideviimist, kui on täidetud kaks eeldust:

- 1) kaebaja nõustub pädevate asutuste vastastikuse kokkuleppega;
- 2) kaebaja loobub teiste õiguskaitsevahendite kasutamisest kõikides asjaomastes liikmesriikides.

Kaebaja nõusolek ei tohi olla tingimuslik. Kui kaebaja esitab ühe liikmesriigi pädevale asutusele nõusoleku ja teistes liikmesriikides keeldub nõusoleku andmisest või see on tingimuslik, siis pädevate asutuste vastastikune kokkulepe ei jõustu.

Kui kaebaja on alustanud vaide- või halduskohtu menetlust või kasutab mõne teise liikmesriigi riigisisese õiguse kohaselt ettenähtud õiguskaitsevahendeid, tuleb tal esitada tõendid selle kohta, et need menetlused on lõpetatud. Asjakohaseks tõendiks on sellisel juhul näiteks kohtumäärus menetluse lõpetamise kohta.

Kinnitust ja tõendeid riigisiseste õiguskaitsevahendite kasutamisest loobumise kohta on õigus esitada 60 päeva jooksul alates kalendripäevast, mil kaebajat teavitati kokkuleppe sisust.

Lõike 2 kohaselt on vastastikune kokkulepe siduv selle sõlminud pädevatele asutustele vaid selles vaidluses. Sätte eesmärk on vältida vastastikuse kokkuleppe muutumist õigusallikaks, millele kaebaja, maksuhaldur või kolmas isik saaks tugineda võimalikus tulevases vaidluses.

Pädevate asutuste vastastikune kokkulepe jõustub pärast MKS § 151¹⁶ lõikes 1 nimetatud kinnituse ja vajadusel ka tõendite esitamisest, millest nähtub, et kaebaja on loobunud riigisisestest õiguskaitsevahendite kasutamisest. Kui ühele liikmesriigi pädevale asutusele on teatatud, et nõustutakse kokkuleppe sisuga ja soovitakse selle täitmist, kuid sellist kinnitust ei esitata tähtaegselt kõikidele asjaomastele pädevatele asutustele, kes vaidlusalust küsimust lahendasid, lõpeb kaebaja subjektiivne õigus nõuda pädevate asutuste kokkuleppe täitmist. MEMAPis on samuti selgitatud, et kui isik ei ole rahul pädevate asutuste vastastikuse kokkuleppega, on tal õigus sellega mitte nõustuda ja kasutada soovi korral muid õiguskaitsevahendeid.

Lõike 3 kohaselt peab Maksu- ja Tolliamet viima jõustunud kokkuleppe viivitamata täide. Samasugune kohustus on ka teisel või teistel asjaomaste liikmesriikide pädevatel asutustel, kes vaidlusalust küsimust lahendasid. Kui Maksu- ja Tolliamet seda ei tee ja viivitab pädevate asutuste vastastikuse kokkuleppe täideviimisega, on kaebajal õigus pöörduda kohustamiskaebusega halduskohtusse. Tegevusetust saab Maksu- ja Tolliametile ette heita vaid niivõrd kuivõrd kokkuleppe rakendamine sõltub tema poolt tehtavatest toimingutest. Kui teise

liikmesriigi asjaomane pädev asutus ei ole täitnud pädevate asutuste kokkulepet, tuleb vastavasisuline kaebus esitada vastavalt selles riigis kehtivale riigisisesele õigusele.

PS § 15 kohaselt on igaühel õigus pöörduda oma õiguste ja vabaduste rikkumise korral kohtusse. Tegemist on seadusereservatsioonita põhiõigusega, mille piiramise õigustusena saab arvestada üksnes teisi põhiõigusi või põhiseaduslikke väärtusi.²⁷ Maksulepingud ja direktiiv ei näe ette kaebajale õigust vaidlustada pädevate asutuste vastastikust kokkulepet kohtus. Sellist õigust ei ole ette nähtud ka riigisiseses õiguses. Vastastikuse kokkuleppe poolteks on liikmesriikide pädevad asutused. Kokkuleppes sisaldub see, kuidas tõlgendavad ja kohaldavad pädevad asutused kohaldamisele kuuluvat maksulepingut ning millisel viisil on kavas kokkulepet täita igas liikmesriigis. Kohtul puudub õigus kontrollida teise liikmesriigi pädeva asutuse otsuseid ja tehtud toiminguid. Kuivõrd ühe liikmesriigi tõlgendus on siduv ka teise liikmesriigi jaoks ja vastupidi, ei ole õigus vaidlustada pädevate asutuste vastastikust kokkulepet ka osaliselt, kuna tagajärjeks võib olla lõppkokkuvõttes liikmesriikide poolne vastastikune mittemaksustamine. MKS 14¹. peatüki alusel läbiviidav menetlus on täiendav võimalus kaebaja õiguste kaitseks.

PS § 15 esimesest lausest ja ka HKMSist tulenevat kaebeõigust maksuteate, maksuotsuse või muu haldusakti vaidlustamiseks ei ole kaebajalt ära võetud. Kaebajal on pädevate asutuste vastastikuse kokkuleppe saamisel valikuõigus selles osas, kas ta soovib kokkuleppe täitmist või võimaliku vaide- või kohtumenetluse alustamist või jätkamist topeltnaksustamist põhjustanud haldusakti vaidlustamiseks. Kui kaebaja on pöördunud halduskohtusse maksuotsuse vaidlustamiseks, on MTA1 õigus vastastikune kokkuleppemenetlus peatada, kuni haldusasjas tehtava lõpliku kohtulahendi jõustumiseni. Kuna MTA on kohustatud täitma haldusasjas jõustunud kohtuotsust, tuleb menetlus maksukorralduse seaduse 14¹. peatüki alusel ära lõpetada.

Kaebeõigusest loobumine on samuti põhiõiguste teostamise viisiks, sest isikul ei ole kohustust kasutada talle põhiõigustega garanteeritud kaitset.²⁸ Kuivõrd kohtukaebeõigus säilib ja kaebajal on võimalus seda kasutada, jääb käesolev regulatsioon proportsionaalsuse ning teiste põhiseaduslike väärtuste aktsepteeritud raamidesse.

3. jagu

Vaidluse lahendamine komisjonis

MKS § 151¹⁷. Nõuandekomisjoni moodustamise taotlemine

MKS §-ga 151¹⁷ võetakse üle direktiivi artikli 5 lõige 3 ja artikli 6 lõige 1, mis reguleerivad seda, millal ja millisel juhul on kaebajal õigus taotleda nõuandekomisjoni moodustamist ja selles vaidlusaluse küsimuse või kaebuse tagastamise otsuse läbivaatamist.

Olemuslikult ei ole maksulepingute ja ka direktiivi põhise menetluse vaidluse lahendamisel nõuandekomisjonis tegemist traditsioonilise kaubandusarbitraažile sarnaneva menetlusega, vaid täiendava menetlusetapiga, kus vaidlus antakse lahendamiseks väga headele valdkonna asjatundjatele pärast seda, kui pädevate asutuste läbirääkimine vastastikuses kokkuleppemenetluses ei ole andnud soovitud tulemust.²⁹ Nõuandekomisjon ei ole pädevatest

²⁷ RKÜKo 16.05.2008, 3-1-1-88-07, p 43.

²⁸ Ernits, M. Põhiseaduse § 15 kommentaar, komm 9. – Ü. Madise jt (toim). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. 4., täiend. Vlj. Tallinn: Juura, 2017.

²⁹ Rahvusvahelised maksueksperdid on kasutanud maksulepingute alusel vastastikuse kokkuleppemenetluse järgselt toimuva protsessi kohta väljendit „maksulepingutel põhinev arbitraaž“ (ingl k *tax treaty arbitration*) või ka ekspertotsust (*expert*

asutustest eraldiseisev organ või institutsioon. Õiguslalases kirjanduses on leitud, et nõuandekomisjonil on sarnaseid jooni *quasi*-kohtuga, kuivõrd nõuandekomisjoni tehtud lahend on siduv pädevate asutuste jaoks juhul, kui hinnatakse kaebuse tagastamise õiguspärasust ja kui ilmneb, et pärast nõuandekomisjoni poolset arvamuse andmist ei suuda pädevad asutused vaidlusaluse küsimuse suhtes teha lõplikku otsust.

Lõike 1 kohaselt on kaebajal õigus taotleda nõuandekomisjoni moodustamist:

- 1) MKS § 151⁸ lõike 1 punktide 1–3 alusel kaebuse tagastamise otsuse õiguspärasuse hindamiseks, kui vähemalt üks asjaomase liikmesriigi pädev asutus on tagastanud kaebuse, kuid seda ei ole teinud kõikide liikmesriikide pädevad asutused;
- 2) kaebuse kohta arvamuse andmiseks, kui liikmesriikide pädevad asutused ei ole jõudnud kaebuse lahendamise osas tähtjaks kokkuleppele.

Lõike 2 kohaselt ei ole kaebajal õigust taotleda nõuandekomisjoni moodustamist, kui :

- 1) kaebuse tagastamise otsus on vaidlustatud või seda on võimalik asjaomases liikmesriigis vaidlustada;
- 2) asjaomaste liikmesriikide pädevad asutused tagastasid kaebuse ja kaebuse tagastamise otsuse õiguspärasus on leidnud edasikaebemenetluses kinnitust;
- 3) asjas on jõustunud kohtuotsus, milles kohus on juba hinnanud samu faktilisi ja õiguslike aluseid ja kaebaja väiteid.

Lõike 3 kohaselt tuleb taotlus esitada 50 kalendripäeva jooksul arvates kaebuse tagastamise otsuse kättetoimetamisest või sellise kohtulahendi jõustumisest, millega tühistati kaebuse tagastamise otsus, või vastastikusele kokkuleppele mitte jõudmise teate kättetoimetamisest. Kui kaebaja on loobunud otsuse vaidlustamisest kohtus või vaidemenetluses, tuleb asjakohased tõendid lisada taotlusele.

MKS § 151¹⁸. Nõuandekomisjoni moodustamine

MKS § 151¹⁸ võetakse üle direktiivi artikli 6 viimane lõige ja artikkel 8, mis reguleerib nõuandekomisjoni moodustamist ja selleks ettenähtud tähtaega.

Lõige 1 reguleerib nõuandekomisjoni koosseisu. Selle kohaselt kuuluvad nõuandekomisjoni koosseisu üks esimees, üks esindaja igast asjaomasest pädevast asutusest ja üks sõltumatu tunnustatud isik, kelle nimetab iga asjaomane liikmesriigi pädev asutus MKS § 151³² lõikes 3 sätestatud loetelust.

Lõige 2 reguleerib nõuandekomisjoni esimehe valimist. Pädevate asutuste esindajad ja sama paragrahvi lõike 1 punkti 3 kohaselt nimetatud sõltumatud tunnustatud isikud valivad MKS § 151³² lõikes 3 sätestatud loetelust esimehe. Välja arvatud juhul, kui iga pädeva asutuse esindaja ja sõltumatud tunnustatud isikud otsustavad teisiti, on esimeheks kohtunik.

Lõike 3 kohaselt võib Maksu- ja Tolliamet kokku leppida asjaomase liikmesriigi pädeva asutusega nõuandekomisjoni sõltumatute tunnustatud isikute ja nende asendajate nimetamises. Pädevate asutuste kokkuleppel võib suurendada pädevate asutuste esindajate ja sõltumatute tunnustatud isikute arvu kaheni iga liikmesriigi kohta.

determination). Vt J.Owens. Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue. Intertax, Volume 46. Issue 8 & 9. 2018. Kluwer Law. Lk 611

Lõikes 4 on sätestatud volitusnorm, mille kohaselt on rahandusministril õigus kehtestada nõuandekomisjoni moodustamise kord. Määrus täpsustab nõuandekomisjoni liikmete asendamist ja nõudeid töökorra sisule.

Lõike 5 kohaselt moodustab Maksu- ja Tolliamet nõuandekomisjoni MKS § 151¹⁷ lõikes 1 sätestatud juhul 120 päeva jooksul kaebaja taotluse kättesaamisest arvates. Kui nõuandekomisjoni ei ole moodustatud tähtaegselt, on kaebajal õigus taotleda nõuandekomisjoni moodustamist rahandusministrilt vastavalt MKS §-le 151²¹.

Lõike 6 reguleerib nõuandekomisjoni moodustamise tähtaega juhul, kui kaebaja taotles nõuandekomisjon moodustamist kaebuse tagastamise otsuse õiguspärasuse hindamiseks. Kui kaebus tagastati õigusvastaselt, loetakse komisjon arvamuse andmiseks moodustatuks juhul, kui ühegi liikmesriigi pädev asutus ei taotlenud 60 päeva jooksul otsuse tegemisest arvates vastastikuse kokkuleppe menetluse alustamist.

Lõike 7 kohaselt võib Maksu- ja Tolliamet keelduda nõuandekomisjoni moodustamisest, kui vaidlusalune küsimus ei puuduta topeltmaksustamist. Maksu- ja Tolliamet teavitab viivitamatult nõuandekomisjoni moodustamata jätmisest teise liikmesriigi asjaomast pädevat asutust ja kaebajat.

MKS § 151¹⁹. Vastuväide

MKS §-ga 151¹⁹ võetakse üle direktiivi artikli 8 lõikest 4 liikmesriigi pädevale asutusele tulenev õigus esitada vastuväide sõltumatu tunnustatud isiku nimetamisele nõuandekomisjoni.

Lõike 1 kohaselt on iga asjaomase liikmesriigi pädeval asutusel õigus esitada vaidlusaluse küsimuse lahendamiseks moodustatud komisjoni nimetatud sõltumatu tunnustatud isiku kohta vastuväide, kui:

- 1) isik kuulub vaidlusega seotud maksuhalduri koosseisu või esindab maksuhaldurit või on olnud sellistes õigussuhetes viimase kolme aasta jooksul;
- 2) isikul on või on olnud märkimisväärne osalus või hääleõigus mis tahes asjaomases maksuresidendis viimase kolme aasta jooksul;
- 3) isik ei suuda tagada vaidluse lahendamisel vajalikku objektiivsust;
- 4) isik on maksunõustamise teenust pakkuvas ettevõttes töötaja või tegeleb muul viisil kutsealaselt maksunõustamisega või on tegelenud sellega mis tahes ajal kolme aasta jooksul enne tema nimetamise kuupäeva;
- 5) pädevate asutuste vahel kokkulepitud muul põhjusel.

Lõike 1 punktide 1–4 eesmärgiks on tagada, et isik, kes määratakse asja lahendama, oleks sõltumatu valdkonnas tegutsevatest õigus- või maksunõustamise teenust pakkuvatest ettevõtjatest, maksuhaldurist ja kaebajast. Lõike 1 punkti 5 eesmärgiks on jätta pädevatele asutustele piisavalt kaalutlusruumi selleks, et oleks võimalik tagada, et asja lahendaksid sõltumatud ja pädevad isikud. Lõike 1 punkt 5 jätab avara kaalutlusruumi pädevatele asutustele. Selliseks muuks põhjuseks võib olla nii lõike 1 punktides 1–4 nimetatata jäänud isiku sõltumatust mõjutav asjaolu, aga ka isiku pädevust või tööülesannete täitmist mõjutav asjaolu. OECD on leidnud, et asjakohaseks ei saa pidada ka seda, kui vaidlusalust küsimust lahendav isik kuulub rahandusministeeriumi osakonna koosseisu, mis tegeleb maksude valdkonna õigusloomega.³⁰

³⁰ OECD MLI selgitused, lk 59. <http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

Lõike 2 kohaselt puudub vaidlusalust küsimust lahendaval liikmesriigi pädeval asutusel õigus vastuväite esitamiseks, kui sõltumatu tunnustatud isiku on nimetanud selleks pädev kohus või riigisisene ametisse nimetav pädev asutus või isik. Põhjuseks, miks pädeval asutusel sellisel juhul vastuväite esitamise õigus puudub, seisneb asjaolus, et pädev kohus, riigisisene ametisse nimetav asutus või isik peab kaaluma enne sõltumatu tunnustatud isiku nimetamist nõuandekomisjoni või alternatiivsesse vaidluste lahendamise komisjoni seda, kas esineb asjaolusid, mis annavad alust kahtlemiseks tema sõltumatutes lõikes 1 nimetatud asjaolude esinemise tõttu. Nimetamisel tuleb võtta arvesse ka asjaomaste liikmesriikide vahel kokku lepitud võimalikke muid põhjuseid, mis võivad anda aluse vastuväite esitamiseks. Selliselt on vähendatud tõenäosust, et vaidlusalust küsimust määratakse lahendama isik, kes ei ole sõltumatu.

Lõike 3 kohaselt, kui vastuväite lahendamisel ilmneb, et see on põhjendatud, võib Maksu- ja Tolliamet otsustada enda nimetatud sõltumatu tunnustatud isiku komisjonist väljaarvamise. Sätte eesmärgiks on tagada kaebuse õiguspärane lahendamine ja menetluse sujuv kulgemine ja ettenähtud tähtaegade jälgimine. Kui ilmneb, et isik ei ole sõltumatu, arvatakse ta viivitamatult komisjonist välja ja tema asemel asub nõuandekomisjoni töös osalema selleks määratud asendaja. Kui asendajat ei ole määratud, on Maksu- ja Tolliametil õigus valida sõltumatu tunnustatud isik Euroopa Komisjoni peetavast nimekirjast.

Direktiivile tuginevas menetluses ja ka EL vahekohtu konventsiooni alusel toimivas menetluses ei ole ette nähtud kaebajale õigust sellise taotluse esitamiseks.

MKS § 151²⁰. Alternatiivne vaidluste lahendamise komisjon

MKS § 151²⁰ võetakse üle direktiivi artikkel 10, mis reguleerib nõuandekomisjoni asemel alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni loomist ja sellele kohaldatavat menetlust. Sätte eesmärgiks on anda pädevatele asutustele võimalus paindlikul viisil asja lahendamiseks.

Lõige 1 sätestab, et Maksu- ja Tolliamet võib kokku leppida asjaomase liikmesriigi pädeva asutusega nõuandekomisjoni asemel alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni moodustamises, et esitada arvamus kaebuse lahendamise kohta. Eesmärgiks on anda võimalikult palju paindlikkust asja lahendamiseks ja komisjoni koosseisu koostamiseks lähtuvalt vajadusest (näiteks asja spetsiifilisest olemusest). Alternatiivset vaidluste lahendamise komisjoni ei või moodustada kaebuse tagastamise otsuse õiguspärasuse hindamiseks.

Lõike 2 kohaselt võivad alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni koosseis ja vorm erineda nõuandekomisjoni koosseisust ja vormist, välja arvatud liikmele esitatava sõltumatuse nõude täitmise osas. Sealhulgas võivad direktiivi kohaselt liikmesriikide pädevad asutused leppida kokku alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni moodustamises alalise komitee vormis. Selleks, et alalise komitee vormis komisjoni moodustada, on vajalik asutada alaline komitee. See eeldab käesolevast eelnõust eraldiseisvaid muudatusi. Hetkel on Euroopa Komisjon välja töötamas alles regulatsiooni selles osas, milline võiks olla alaline komitee.

Lõike 3 kohaselt võib alternatiivne vaidluste lahendamise komisjon kohaldada vaidluse siduval viisil lahendamiseks lisaks käesolevas jaos sätestatud menetlusele muud vaidluste lahendamise menetlust või tehnikat, sealhulgas parima viimase pakkumise menetlust. Alternatiivne vaidluste lahendamise komisjon võib kohaldada vaidluste lahendamiseks lepitamist, vahendamist, sõltumatu arvamus esitamise menetlust ning muid vaidluste lahendamise viise ja tehnikaid.

Menetluse või menetlustehnika valikul tuginevad liikmesriikide pädevad asutused riigisisesele või maksulepingust tulenevale regulatsioonile.³¹

Direktiivil põhinev nõuandekomisjonis kohaldatav menetlus on sõltumatu arvamuse andmise menetlus. Maksukorralduse seaduses reguleerib seda MKS § 151²⁶, mille kohaselt peavad nõuandekomisjoni liikmed eelnevalt pädevate asutuste otsusele andma omapoolse sõltumatu arvamuse.

Parima viimase pakkumise menetluses esitavad kõik pädevad asutused omalt poolt alternatiivsele vaidluste lahendamise komisjonile omapoolse vaidlusaluse küsimuse lahendusettepaneku. Esitada võib ka alternatiivseid lahendusettepanekuid. Samuti võivad liikmesriigid esitada üksteise lahenduskäikudele omapoolseid seisukohti. Lõpuks valib alternatiivne vaidluste lahendamise komisjon välja ühe lahendusettepaneku, mis nende hinnangul on õiglane ja sobiv viis vaidlusaluse küsimuse lahendamiseks.³²

Lõige 4 sätestab, et kui Maksu- ja Tolliamet ei ole liikmesriigi pädeva asutusega töökorras leppinud kokku teisiti, kohaldatakse MKS §-des 151²³, 151²⁴ ja 151³⁰ sätestatud (teabe ja tõendite kogumine, ärakuulamine ning menetluskulud vaidluse lahendamisele alternatiivse vaidluse lahendamise komisjonis).

Pädevatel asutustel on kohustus töökorra koostamisel ja menetluse läbiviimisel tagada, et isiku ärakuulamata jätmine ei too kaasa ebaõige lahendi tegemist. Kuna alternatiivse vaidluste lahendamise komisjonis asja lahendamine on pädevate asutuste valik ning sellega võivad kaasneda mõningal juhul ka suuremad kulud, on põhjendatud jätta pädevatele asutustele otsustusruum selles osas erandite tegemiseks.

MKS § 151²¹. Nõuandekomisjoni moodustamise ja sõltumatu tunnustatud isiku nimetamise taotlemine valdkonna eest vastutavalt ministrilt

MKS § 151²¹ lõikega võetakse üle artikkel 7, millest tuleneb kaebajale õigus taotleda kas pädevalt kohtult, asutuselt või isikult nõuandekomisjoni moodustamist juhul, kui seda ei ole teinud vaidlusalust küsimust lahendav liikmesriigi pädev asutus.

Lõige 1 sätestab, et kui nõuandekomisjoni või alternatiivset vaidluste lahendamise komisjoni ei ole tähtaegselt moodustatud, sealhulgas ei ole Maksu- ja Tolliamet nimetanud sõltumatut tunnustatud isikut ega tema asendajat, nimetab nõuandekomisjoni liikmed rahandusminister kaebaja kirjalikul taotlusel. Kui ühegi kaebust lahendava liikmesriigi pädev asutus ei ole sõltumatut tunnustatud isikut nimetanud, võib rahandusminister nimetada MKS § 151³² lõikes 3 sätestatud nimekirjast kaks sõltumatut tunnustatud isikut, kaebaja kirjalikul taotlusel.

Lõike 2 kohaselt nimetab rahandusminister nõuandekomisjoni sõltumatu tunnustatud isiku ja tema asendaja MKS § 151³² lõikes 3 sätestatud nimekirjast.

Lõige 3 sätestab, et kui kaebajaid on rohkem kui üks, esitab iga kaebaja taotluse sõltumatute tunnustatud isikute nimetamiseks selle liikmesriigi pädevale asutusele elu- või asukoha järgselt.

³¹ Näiteks ei ole olemuslikult sobiv lahendada liikmesriikide vahelist vaidlust tsiviilkohtumenetluse seadustiku (TsMS) alusel loodavas vahekohtus. Samuti ei lahenda TsMS alusel loodav vahekohus haldusaktidest tulenevaid vaidlusi, vaid üksnes avalik-õiguslikke vaidlusi, kus on küsimuse all rahaline nõue.

³² Viimase parima pakkumise menetlusest vt lk 62. <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

Lõige 4 reguleerib taotluse esitamise tähtaega. Taotlus tuleb esitada MKS § 151¹⁸ lõikes 5 nõuandekomisjoni moodustamiseks ettenähtud 120 kalendripäeva möödumisest 30 kalendripäeva jooksul.

Lõike 5 kohaselt on rahandusministril õigus määrata nõuandekomisjoni esimees Euroopa Komisjoni peetavast sõltumatute tunnustatud isikute nimekirjast, kui kaebust lahendavate liikmesriikide pädevate asutuste esindajad ja sõltumatud tunnustatud isikud ei ole omavahel jõudnud kokkuleppele nõuandekomisjoni esimehe valimises. Lõige 5 on kooskõlas direktiivi artikli 7 lõikega 1, mille kohaselt on kaebajal õigus pöörduda pädeva kohtu või muu organi või isiku poole, kes on tema riigisiseses õiguses määratud sellist funktsiooni täitma, et moodustada nõuandekomisjon. Nõuandekomisjon moodustatakse alati direktiivi artiklis 8 lõikes 1 sätestatud koosseisus. Viidatud sätte kohaselt on nõuandekomisjonil üks esimees, üks esindaja igast asjaomasest pädevast asutusest ja üks sõltumatu tunnustatud isik, kelle nimetab iga asjaomase liikmesriigi pädev asutus. Pädevate asutuste kokkuleppel võib suurendada pädevate asutuste esindajate ja sõltumatute tunnustatud isikute arvu kaheni iga pädeva asutuse kohta.

Alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni nimetamata jäänud liikmete nimetamise õigust valdkonna eest vastutaval ministril ei ole. Kui MTA on teatanud, et moodustab vaidlusaluse küsimuse läbivaatamiseks alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni, kuid ei ole moodustanud seda tähtaegselt ja nimetamata on jäänud mõni alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni liige, on kaebajal õigus taotleda rahandusministrilt ainult nõuandekomisjoni moodustamist.

MKS § 151²². Töökord ja sellest teavitamine

MKS § 151²² võetakse üle direktiivi artikkel 11, mis reguleerib nõuandekomisjoni ja alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni töökorra koostamist ning kaebaja teavitamist sellest.

Lõike 1 kohaselt teavitab Maksu- ja Tolliamet 120 päeva jooksul vaidlusaluses küsimuses nõuandekomisjoni moodustamiseks esitatud taotluse kättesaamisest arvates kaebajat:

- 1) nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni töökorra;
- 2) arvamuse vastuvõtmise kuupäevast;
- 3) kohaldamisele kuuluvatest riigisisestest õigusnormidest ja maksulepingust.

Lõige 2 volitab valdkonna eest vastutavat ministrit kehtestama määrusega töökorra sisu nõudeid. Töökord peab olema allkirjastatud vaidluses osalevate pädevate asutuste esindajate poolt ja lisaks lõikes 1 nimetatule sisaldama vastavalt määrusele:

- 1) vaidlusaluse küsimuse kirjendust ja faktilisi asjaolusid;
- 2) tingimusi, milles liikmesriikide asjaomased pädevad asutused lepivad kokku seoses õiguslike ja faktiliste küsimuste lahendamisega;
- 3) vaidluste lahendamise organi vorm ning alternatiivse vaidluste lahendamise menetluse valimisel läbiviidava menetluse kirjeldus, kui see erineb nõuandekomisjoni kohaldatava sõltumatu arvamuse esitamise menetlusest.
- 4) vaidluste lahendamise menetluse ajakava;
- 5) nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni koosseis, sealhulgas liikmete arv, liikmete nimed, üksikasjad nende pädevuse ja kvalifikatsiooni kohta ning võimalikud huvide konfliktid;
- 6) normid, mida kohaldatakse kaebaja ja menetlusest puudutatud isikute osavõtmise kohta;
- 7) muud menetluse läbiviimist puudutavad aspektid;

8) nõuandekomisjoni menetluse korraldamine ja sellele arvamuse esitamise viis.

Kui nõuandekomisjoni moodustamist taotleti MKS § 151¹⁷ lõike 1 punkti 1 alusel kaebuse tagastamise otsuse õiguspärasuse hindamiseks, tuleb töökorras esitada üksnes eelviidatud punktides 1, 4–6 toodud teave.

Töökorra andmine ei mõjuta vahetult arvamuse andmist või ka lõpliku otsuse tegemist. Töökord koostatakse kaebaja informeerimiseks ja see teeb menetluse kaebaja jaoks ettenähtavamaks. Töökorraga teavitatakse kaebajat ka teabe ja dokumentide esitamise tähtajast, võimalusest olla ärakuulatud ja osaleda komisjoni nõupidamisel. Samuti võidakse kaebajale anda aega omapoolse arvamuse esitamiseks nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni arvamusele enne lõpliku otsuse tegemist. Kaebajat informeeritakse ka asja lahendavast nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni koosseisust. Töökorrast teavitamine on esmajärjekorras pädevate asutuste esindajate ülesanne.

Kui ilmneb, et liikmesriikide asjaomaste pädevate asutuste esindajad ei ole teavitanud kaebajat nõuetekohaselt töökorrast või töökord on koostatud oluliste puudustega, koostavad nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni esimees ja sõltumatud tunnustatud isikud töökorra vastavalt Euroopa Komisjoni standardtöökorrale.³³

Lõige 3 sätestab, et kui pädevad asutused ei teavita kaebajat töökorrast sama paragrahvi lõike 1 kohaselt, koostavad nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni esimees ja sõltumatud tunnustatud isikud töökorra vastavalt Euroopa Komisjoni standardtöökorrale. Kaebajale toimetatakse töökord kätte kahe nädala jooksul nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni moodustamisest arvates. Standardtöökord on oma olemuselt detailsem, kuid vastab üldjoontes samuti eelviidatud nõuetele.

Lõikest 4 tuleneb kaebajale õigus pöörduda oma õiguste kaitseks halduskohtu poole, kui nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni esimees ei lepi töökorras kokku või ei teavita sellest kaebajat.

Eestis on pädevaks kohtuks halduskohus. Kui komisjoni esimees ei ole töökorras kokku leppinud või sellest kaebajat teavitanud, on kaebajal õigus pöörduda halduskohtusse kohustamiskaebusega nõudes Maksu- ja Tolliameti kohustamist töökorra koostamiseks ja sellest teavitamisest, kuivõrd komisjoni moodustajaks ning tema tööd tagavaks haldusorganiks on Maksu- ja Tolliamet.

MKS § 151²³. Tõendite kogumine

MKS §-ga 151²³ võetakse üle direktiivi artikli 13 lõige 1.

Lõike 1 kohaselt on kaebajal õigus asjaomaste liikmesriikide pädevate asutuste nõusolekul esitada nõuandekomisjonile või alternatiivsele vaidluste lahendamise komisjonile täiendavaid tõendeid, mis võivad vaidluse lahendamisel tähtsust omada.

³³ Standardtöökord avaldatud Euroopa Komisjoni koduleheküljel ettepanekute tegemiseks, kättesaadav: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/initiatives/ares-2018-5235131_en#isc-2018-09679

Lõike 2 kohaselt on nõuandekomisjonil või alternatiivsel vaidluste lahendamise komisjonil õigus nõuda kaebajalt ja Maksu- ja Tolliametilt kaebuse lahendamiseks vajalikku teavet ja tõendeid.

Lõike 3 kohaselt võib Maksu- ja Tolliamet keelduda nõuandekomisjonile või alternatiivsele vaidluste lahendamise komisjonile teabe esitamisest, kui:

- 1) teabe kogumine on vastuolus riigisisese õigusega;
- 2) teavet ei ole võimalik riigisisese õiguse alusel hankida;
- 3) teave puudutab kaubandus-, äri-, tööstus- või kutsesaladust või turustusprotsessi;
- 4) teabe avaldamine on vastuolus avaliku korraga.

Teabe kogumine ei ole lõike 3 kohaselt lubatud, kui seadus näeb sõnaselgelt isikutele ette õiguse keelduda seoses kutse- või ametisaladuse hoidmise kohustusega teabe andmisest või kui seaduses puudub üldse õiguslik alus teabe kogumiseks.³⁴ PS § 22 kohaselt ei tohi kedagi sundida tunnistama iseenda või oma lähedaste vastu. Maksu- ja Tolliamet on kohustatud hoidma saladuses nii kaebaja kui ka teiste maksukohustuslaste kaubandus-, äri- tööstus- või kutsesaladust või turustusprotsessi puudutavat teavet. Kui ilmneb, et teabe avaldamine võib tuua kaasa õigusrikkumise, on Maksu- ja Tolliametil õigus sellest keelduda.

MKS § 151²⁴. Ära kuulamine

Lõike 1 kohaselt on kaebajal õigus taotluse alusel ja Maksu- ja Tolliameti ning teise asjaomase liikmesriigi pädeva asutuse nõusolekul võtta osa nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni arutelust, selle toimumisel.

Lõike 2 kohaselt on nõuandekomisjonil või alternatiivsel vaidluste lahendamise komisjonil õigus nõuda kaebajalt komisjoni arutelust osavõtmist teabe, selgituste ja tõendite esitamiseks.

Lõiked 1 ja 2 reguleerivad kaebaja ära kuulamist vaidluse lahendamise menetluses. Maksulepingute alusel toimuva vahekohtumenetluse puhul on juhitud õiguslalases kirjanduses tähelepanu sellele, et seni on kaebaja õigus olla ära kuulatud menetluses piisavalt tagamata, kuna maksulepingutes sellist regulatsiooni ei sisaldu. Ka OECD näidislepingus ei ole ette nähtud, et kaebajal oleks õigus vahekohtumenetlusest osa võtta. Küll aga on OECD näidislepingu kommetaarides selgitatud, et sellise loa võiks pädevad asutused kaebajale vajadusel anda, sealhulgas võiks lubada isikul osaleda vajadusel ka isiklikult nõupidamisel.

Euroopa Liidu õiguses tunnustatakse õigust heale haldusele, sh ära kuulamisõigust, mis on Euroopa Kohtu hinnangul EL-i õiguse üldpõhimõte.³⁵ Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikkel 41 sätestab õiguse heale haldusele isiku subjektiivse avaliku õigusena.³⁶ Õigus heale haldusele

³⁴ MKS § 64 sätestab, et MKS §-de 60–63 alusel teabe andmisest ja tõendite esitamisest on õigus keelduda: 1) advokaadil asjaolude kohta, mis said temale teatavaks seoses õigusabi andmisega; 2) arstil, notaril, patendivolinikul ja vaimulikil temale seoses kutse- või ametitegevusega teatavaks saanud andmete kohta; 3) riikliku statistilise vaatluse korraldajal ja seda läbiviinud ametnikul talle seoses vaatlusega teatavaks saanud andmete kohta; 4) audiitoril ja audiitori kutsetegevusega seotud isikul vastavalt audiitoritegevuse seaduses sätestatule; 5) maksukohustuslase abikaasal, otsejoones sugulasel, õel või vennal, õe või venna alanejal sugulasel, abikaasa otsejoones sugulasel, abikaasa õel või vennal, välja arvatud juhul, kui ta peab antud asjas teavet andma ja dokumente esitama seoses enda maksukohustusega; 6) isikul küsimustes, millele vastamine tähendaks enda või käesoleva lõike punktis 5 nimetatud isiku õigusrikkumises süüditunnistamist; 7) kui teabe andmine või tõendite esitamine rikuks posti, telegraafi, telefoni või muul üldkasutataval teel edastatavate sõnumite saladust või riigisaladuse või salastatud välisteabe hoidmise kohustust. MKS § 64 lõikest 2 tuleneb tööülesannete täitmisega teatavaks saanud asjaolude suhtes teabe andmisest keeldumise õigus ka sama paragrahvi lõike 1 punktides 1–4 nimetatud isikuid nende ameti- ja kutsetegevuses abistavatele isikutele.

³⁵ Vt nt Euroopa Kohtu 21. märtsi 1990. a otsus kohtuasjas C-142/87: Belgia vs. Euroopa Komisjon, EKL 1990, lk I-959.

³⁶ N.Parrest. Hea halduse põhimõte Euroopa Liidu põhiõiguste hartas. Juridica 1, 2006, lk 26.

kätkeb endas artikli 41 lõike 2 alapunkti a kohaselt igäühe õigust, et teda kuulatakse ära enne seda, kui tema suhtes kohaldatakse üksikmeedet, mis võib teda kahjustada. Ära kuulamisõigus laieneb harta kohaselt lisaks menetlustele, mille on isik ise oma taotluse või kaebusega algatanud.³⁷ Kuna vaidluse lahendamise tagajärjel võidakse muuta kaebaja maksuarvestust, on oluline, et talle võimaldatakse direktiivipõhises menetluses vajadusel nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni arutelust osavõtmist. Kui kaebaja või tema esindaja ei ilmu arutelule, võib olla tagajärjeks see, et asi ei pruugi laheneda kaebaja jaoks soovitud viisil, kuna vaidlusaluse küsimuse lahendamiseks vajalikud selgitused on jäänud esitamata.

MKS § 151²⁵. Kaebuse tagastamise otsuse õiguspärasuse hindamine

MKS §-ga 151²⁵ võetakse üle direktiivi artikli 6 lõige 2.

Lõike 1 kohaselt peab nõuandekomisjon tegema kaebuse tagastamise õiguspärasuse kohta otsuse kuue kuu jooksul nõuandekomisjoni moodustamisest arvates. Nõuandekomisjon teavitab otsusest pädevaid asutusi ja kaebajat 30 päeva jooksul otsuse vastuvõtmisest arvates. Kaebuse tagastamise õiguspärasuse hindamisel tehtud otsus on pädeva asutuse jaoks siduv selles vaidluses.

Lõige 2 sätestab, et kui nõuandekomisjon tunnistab kaebuse nõuetele vastavaks, alustatakse ühe pädeva asutuse taotluse alusel käesoleva peatüki 2. jaos sätestatud korras vastastikuse kokkuleppe menetlust. Vastastikuse kokkuleppe menetluse läbiviimine võib olla otstarbekas juhul, kui on tõenäoline, et ettenähtud tähtaja jooksul jõutakse vastastikuse kokkuleppe sõlmimiseni.

MKS § 151²⁶. Arvamus

MKS §-ga 151²⁶ võetakse üle direktiivi artikkel 14, mis reguleerib arvamuse andmist nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni poolt.

Lõige 1 sätestab, et nõuandekomisjon või alternatiivne vaidluste lahendamise komisjon esitab Maksu- ja Tolliametile ning asjaomasele liikmesriigi pädevale asutusele kirjaliku arvamuse vaidlusaluse küsimuse lahendamise kohta kuue kuu jooksul pärast komisjoni moodustamist. Vaidlusaluse küsimuse keerukuse tõttu võib tähtaega pikendada kolme kuu võrra. Arvamuse andmise aja pikendamisest tuleb teavitada asjaomaste liikmesriikide pädevaid asutusi ja kaebajat.

Lõige 2 sätestab, et kui ükski pädev asutus ei taotle 60 päeva jooksul MKS § 151²⁵ lõikes 1 sätestatud otsuse kättetoimetamisest arvates vastastikuse kokkuleppe menetluse alustamist, esitab nõuandekomisjon arvamuse selle kohta, kuidas vaidlusalune küsimus lahendada.

Lõige 3 sätestab, et nõuandekomisjon või alternatiivne vaidluste lahendamise komisjon võtab arvamuse vastu lihthäälteenamusega. Kui häälteenamust ei suudeta saavutada, otsustab hääletuse tulemuse esimehe hääl.

Lõige 4 sätestab, et nõuandekomisjon või alternatiivne vaidluste lahendamise komisjon lähtub arvamuse andmisel kohaldatavast maksulepingust ning muudest kohaldatavatest õigusaktidest.

³⁷ K. Kanska. Towards Administrative Human Rights in the EU. Impact of the Charter of Fundamental Rights. European Law Journal 3, 2004, lk 317.

MKS § 151²⁷. Pädevate asutuste lõplik otsus

MKS §-ga 151²⁷ võetakse üle direktiivi artikkel 15, mis reguleerib pädevate asutuste õigust lõpliku otsuse tegemiseks.

Lõige 1 sätestab, et Maksu- ja Tolliamet lepib vaidlusaluse küsimuse lahendamises kokku asjaomase liikmesriigi pädeva asutusega kuue kuu jooksul arvamuse esitamisest arvates. Kui pädevad asutused ei ole jõudnud vaidlusaluse küsimuse lahendamisel kokkuleppele, on komisjoni arvamus neile siduv.

Lõike 2 kohaselt on pädevate asutuste lõplik otsus on siduv üksnes selle vaidluse tähenduses.

Lõike 3 kohaselt on Maksu- ja Tolliamet kohustatud teavitama kaebajat tehtud otsusest viivitamata. Kui Maksu- ja Tolliamet ei ole otsuse tegemisest kaebajat 30 päeva jooksul alates töökorras märgitud otsuse tegemise tähtajast teavitanud, võib kaebaja esitada Maksu- ja Tolliametile vaide MKS § 137 alusel või kaebuse halduskohtule HKMSis sätestatud korras.

MKS § 151²⁸. Pädevate asutuste lõpliku otsuse täideviimine

Lõige 1 kohustab Maksu- ja Tolliametit viivitamata lõpliku otsuse täideviimiseks, kui kaebaja nõustub lõpliku otsusega ja kinnitab, et loobub riigisiseste õiguskaitsevahendite kasutamisest. Kinnitus ja tõendid tuleb esitada 60 päeva jooksul alates lõplikust otsusest teavitamise kuupäevast. Õiguskaitsevahenditest loobumise sisust, selle tõendamise ja selle võimalikust riivist PS § 15 lõikes 1 sätestatud põhiõiguse osas vaata MKS § 151¹⁶ lõike 1 selgitusi.

Lõige 2 annab kaebajale subjektiivse õiguse nõuda lõpliku otsuse viivitamatut täideviimist. Sarnaselt õigusega nõuda vastastikkuse kokkuleppe täitmist, tekib käesolev nõudeõigus vaid siis, kui kaebaja nõustub lõpliku otsusega ja loobub riigisiseste õiguskaitsevahendite kasutamisest. Kaebaja õigus nõuda lõpliku otsuse täitmist on aga välistatud, kui kohus on tuvastanud, et sõltumatu tunnustatud isik ei vastanud nõudele olla sõltumatu ning see võis mõjutada lõplikku otsust. Kui sõltumatu tunnustatud isik ei vastanud vajalikele sõltumatuse kriteeriumitele, ent see ei saanud kuidagi mõjutada lõpliku otsuse tegemist, siis kaebajal nõudeõigus endiselt säilib. Sellise olukorraga on tegemist näiteks siis, kui pädevad asutused lepivad kokku lahenduses, mis täielikult erineb nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni tehtud arvamusest, kuidas vaidlusalust küsimust lahendada. Antud välistus tulenebki asjaolust, et enne lõpliku otsuse tegemist annab nõuandekomisjon või alternatiivne vaidluste lahendamise komisjon oma arvamuse, kuidas vaidlusalune küsimus lahendada. Arvamus võib mõjutada pädevate asutuste omavahelist kokkulepet, sh muutuda teatud eelduste täitmisel lõpliku otsuse tegemisel siduvaks, on vajadus piirata selliste lõplike otsuste õiguslikku jõudu, mis on kantud (või mõjutatud) erapoolikutest ning sõltumatuse kriteeriumitele mittevastavatest arvamustest. Sõltumatuse puudumist ning selle võimalikku mõju lõplikule otsusele peab tuvastama kohus. Kui pädevad asutused kahtlustavad, et nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni oli isik, kes ei olnud sõltumatu ja see võis mõjutada lõplikku otsust, siis peavad nad pöörduma asjaomasesse kohtusse. Vastasel juhul ei saa pädevad asutused välistada kaebaja nõudeõigust lõpliku otsuse täitmiseks.

Direktiivi artikli 15 lõige 3 näeb ette kohustuse, et pädev asutus teavitab viivitamatult kaebajat vaidlusaluse küsimuse lahendamist käsitlevast lõplikust otsusest. Kui teadet ei ole tulnud 30

päeva jooksul alates otsuse tegemisest, võib kaebaja esitada lõpliku otsuse saamiseks kaebuse oma asukohaliikmesriigis vastavalt riigisisesele õigusele. Direktiivi artikli 15 lõige 3 on üle võetud MKS § 151²⁸ **lõikega 3**, mille kohaselt on kaebajal õigus pöörduda lõpliku otsuse täitmata jätmise korral halduskohtusse. Samuti on õigus pöörduda kohtusse, kui pädevad asutused tuginevad otsuse täitmata jätmisel nõuandekomisjoni liikme sõltumatuse puudumisele, kuid seda ei ole asjaomase kohtu poolt tuvastatud.

MKS § 151²⁹. Otsuse avaldamine

Lõike 1 kohaselt võib Maksu- ja Tolliamet kaebaja nõusolekul leppida asjaomase liikmesriigi pädeva asutusega kokku pädevate asutuste vastastikuse kokkuleppe või lõpliku otsuse avaldamises.

Pädevate asutuste vastastikusel kokkuleppel või lõplikul otsusel ei ole siduvat õigusjõudu teiste samalaadsete lahendatavate kaebuste suhtes.³⁸ See tähendab, et üldjuhul peavad asjaomased pädevad asutused vajadusel alustama teistes samalaadsetes asjades vastastikuse kokkuleppe menetlust maksulepingu alusel, kui just kaebaja enne ise selleks vastavasisulist kaebust esitanud ei ole. Lahendatud vaidlusalune küsimus ei too kaasa vahetuid õiguslikke tagajärgi teistes samalaadsetes asjades. Pädevad asutused peavad kohaldama õigust ühetaoliselt ja kohtlema kõiki isikuid võrdselt. See tähendab, et üldjuhul võib siiski eeldada, et sarnastes asjades lahendavad pädevad asutused vaidlusaluse küsimuse sama moodi ja juhul, kui on mingil põhjusel vajadus teistsuguse otsuse tegemiseks, tuleb seda samuti põhjendada. Selleks, et tagada vaidluste järjepidev ühetaoline lahendamine ja suurendada usaldusväarsust vaidluste lahendamise süsteemi suhtes, avaldavad pädevad asutused lõpliku otsuse oma veebilehel ja edastavad avaldatava teabe ka Euroopa Komisjonile.³⁹ Selleks, et pädevate asutuste vastastikuse kokkuleppe või lõpliku otsuse avaldamine ei kahjustaks kaebaja õigusi, lepib Maksu- ja Tolliamet kaebaja nõusolekul asjaomase liikmesriigi pädeva asutusega kokku lõpliku otsuse avaldamises. Kui kaebaja ei anna oma nõusolekut pädevate asutuste vastastikuse kokkuleppe või lõpliku otsuse avaldamiseks, kohaldatakse MKS § 151²⁹ lõiget 2.

Lõike 2 kohaselt, kui pädevate asutuste vastastikuse kokkuleppe või lõpliku otsuse avaldamiseks kaebaja oma nõusolekut ei anna või pädevad asutused kokkulepet ei saavuta, avaldab Maksu- ja Tolliamet oma veebilehel otsuse kokkuvõtte. Kokkuvõttes tuleb esitada:

- 1) vaidlusaluse küsimuse kirjeldus;
- 2) otsuse kuupäev;
- 3) asjaomane maksustamisperiood;
- 4) õiguslik alus;
- 5) tegevusvaldkond;
- 6) lõpliku lahenduse lühike kirjeldus;
- 7) vaidluse lahendamise meetodi kirjeldus.

Lõike 3 kohaselt esitatakse avaldatav teave enne selle avaldamist kaebajale. Kaebajal on õigus 60 päeva jooksul teabe kättesaamisest arvates taotleda sellise teabe avaldamata jätmist, mis puudutab kaubandus-, äri-, tööstus- või kutsesaladust või turustusprotsessi või mis on vastuolus avaliku korraga. Maksu- ja Tolliamet ei tohi avaldada otsuses eriliiki isikuandmeid.

³⁸ Vt MEMAP LK 10.

³⁹ OECD MEMAPi lk 10 on soovitatud avaldada pädevate asutuste vastastikuseid kokkuleppeid, kuna teistel maksumaksjatel võib olla huvi pädevate asutuste vastastikuste kokkulepetega tutvumiseks ja see võib vältida tulevikus ka vaidluste tekkimist. Samuti on juhtinud tähelepanu vahekohtu otsuse avaldamise vajadusele J. Owens artiklis Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue. Intertax Volume 46. Issue 8 & 9.

Lõike 4 kohaselt edastab Maksu- ja Tolliamet lõpliku otsuse kohta avaldatava teabe Euroopa Komisjonile. Euroopa Komisjon on välja töötamas rakendusakti kavandit, mille järgi hakatakse teavet edastama.

MKS § 151³⁰. Menetluskulud

Lõige 1 sätestab, et kui Maksu- ja Tolliamet ei lepi asjaomase liikmesriigi pädeva asutusega kokku teisiti, jagavad liikmesriigid võrdselt:

- 1) sõltumatu tunnustatud isiku kulud MKS § 69 lõike 4 alusel kehtestatud Vabariigi Valitsuse määrusega sätestatud korras;
- 2) sõltumatu isiku tasu kuni 1000 euro ulatuses iga koosoleku päeva kohta.

Lõike 2 kohaselt ei hüvitata kaebaja kulusid.

Lõige 3 sätestab, et kui liikmesriigid selles kokku lepivad, on kaebaja kohustatud kandma käesoleva paragrahvi lõikes 1 sätestatud kulud, kui:

- 1) nõuandekomisjon otsustab, et pädevad asutused toimisid kaebust tagastades õiguspäraselt;
- 2) kaebaja võtab kaebuse tagasi.

Lõige 3 näeb pädevatele asutustele menetluskulude kaebaja kanda jätmisel kaalutusõiguse. Kaebajal on võimalik hinnata asja lahendamise saadavat hüve ja esitatud kaebuse perspektiive. Lõike 3 eesmärgiks on see, et kaebaja ei esitaks asjatult nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni moodustamise taotlust, kuna komisjoni moodustamisega kaasneb liikmesriikidele rahaline kulu.

Lõige 4 sätestab, et kaebajalt kulude sissenõudmiseks teeb Maksu- ja Tolliamet korralduse, määrab selles tasumise tähtaja ja teeb hoiatuse, et kulude tähtajaks tasumata jätmise korral nõue sundtäidetakse vastavalt MKS §-dele 128–132.

MKS § 151³¹. Saladuse hoidmise kohustus

Lõike 1 kohaselt ei või kaebaja, tema esindaja ja nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni liige avaldada teavet, mida ta teab seoses nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni menetlusega, sealhulgas kõiki andmekandjaid ja teavet nende olemasolu kohta. Saladuse hoidmise kohustus on tähtajatu.

Saladuse hoidmise kohustus on kehtestatud eesmärgiga vältida nii vaidluse lahendamisega seotud asjaolude ja ka teiste liikmesriikide pädevate asutuste sisemiste tööprotsesside avalikuks saamist ja seda, et sellise teabe avalikustamine võiks kuidagi mõjutada arvamuse andmist.

Saladuse hoidmise kohustus laieneb seetõttu nii kaebajale, tema esindajale ja kõikidele nõuandekomisjoni või alternatiivsesse vaidluse lahendamise komisjoni liikmetele.

Lõike 2 kohaselt on Maksu- ja Tolliametil õigus nõuda saladuse hoidmise kohustuse täitmise kohta kirjalikku kinnitust. Kirjaliku kinnituse nõudmise eesmärk on isiku teavitamine saladuse hoidmise kohustusest.

4. jagu

Sõltumatute tunnustatud isikute nimekiri

MKS § 151³². Nimekirja kandmise otsustamine

Lõike 1 kohaselt kinnitab Eesti sõltumatute tunnustatud isikute nimekirja valdkonna eest vastutav minister käskkirjaga.

Lõike 2 kohaselt kantakse lõikes 1 nimetatud nimekirja vähemalt kolm isikut, kes on pädevad, sõltumatud, erapooletud ja ausad.

Lõike 2 eesmärgiks on tagada, et sõltumatute tunnustatud isikute nimekirja valitakse valdkonna head asjatundjad, kes suudavad asja õiguspäraselt lahendada. Lõikega 2 võetakse üle direktiivi artikli 9 lõike 1 teine lause. Direktiivis ei ole vahetult avatud, mida täpsemalt võib mõista valikukriteeriumite all „pädev“, „sõltumatu“, „erapooletu“ ja „aus“.

Direktiiv ei näe isikule ette kindla kvalifikatsiooni nõuet. Isikul on kohustus esitada Rahandusministeeriumile nimekirja kandideerimisel andmed oma kvalifikatsiooni ja pädevuse ning võimalike huvide konfliktide kohta. Seaduseelnõuga on jäetud ministrile avar kaalumisruum selles osas, keda pidada vaidluse lahendamisel pädevaks isikuks.

Valikukriteeriumite „sõltumatu“ ja „erapooletu“ avamisel ja sisustamisel on võimalik paralleeli tõmmata nende kaalutlustega, mida võetakse tavapäraselt arvesse kui kaalutakse ametniku või ka kohtuniku menetlusest taandamist.⁴⁰ Samuti on võimalik nende kriteeriumite sisustamisel võtta arvesse neid õiguslikke aluseid, mille kohaselt on asjaomasel pädeval asutusel õigus esitada sõltumatu tunnustatud isiku nimetamise kohta vastuväide.

Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikas on juurdunud põhimõte, et kohus ja seal hulgas *quasi*-kohtulikud organid peavad olema vabad isiklikust huvitatusest ja erapoolikusest.⁴¹ Erapooletust ja sõltumatust võib olla omavahel raske eristada, kuivõrd need võivad põhineda samadel faktilistel asjaoludel.⁴² Asja lahendav isik peab olema vaba isiklikest eelarvamustest või kallutatusest ning igal konkreetsel juhul tuleb kaaluda, kas seos kaebajaga on sellise olemusega ja kaaluga, mis viitaks erapooletuse puudumisele. Isiklikku erapooletust tuleb eeldada, kui puuduvad vastupidised tõendid. Sõltumatuse kriteeriumi sisustamisel saab võtta arvesse seda, kas liikme nimetamise kord tagab sõltumatu liikme nimetamise ja kas esineb menetlusgarantiisid välise surve vastu ja ka seda, kas asutus paistab otsust tehes väljapoole sõltumatuna. Üldjuhul eeldatakse, et isik on sõltumatu, erapooletu ja aus, kuni ei ole esitatud vastupidiseid tõendeid. Kui isik esitab ebaõigeid andmeid või jätab huvide konfliktist teatamata, on ministril õigus isik nimekirjast välja arvata.

Lõike 3 kohaselt teavitab valdkonna eest vastutav minister Euroopa Komisjoni nimekirja kantud isikutest, kelle Euroopa Komisjon kannab enda peetavasse nimekirja. Ülevõetava direktiivi kohaselt peavad pädevad asutused ja ametisse nimetavad isikud, asutused või kohtud lähtuma sõltumatu tunnustatud isiku nimetamisel nõuandekomisjoni või alternatiivsesse vaidluste lahendamise komisjoni võtma aluseks Euroopa Komisjoni nimekirja.

⁴⁰ MKS § 49 lõike 1 kohaselt ei või maksuhalduri ametnik asja menetleda, kui ta on asjas menetlusosaline või menetlusosalise esindaja, esindaja sugulane või hõimlane või perekonnaliige või on isiklikult huvitatud asja lahendist või muud asjaolud tekitavad kahtlust tema erapooletuses.

⁴¹ Vt nt Pullar v. United Kingdom 10.06.1996, no 22399/93, p 32, milles kohus viitab varasele otsusele: the Le Compte, Van Leuven and De Meyere v. Belgium 23.06.1981, Series A no. 43, p. 25, p. 58. Kättesaadav: <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=22146496&skin=hudoc-en&action=request>.

⁴² L. Kanger. Taandamine. Kohtupraktika analüüs. 2009. lk 17 – 18. kättesaadav: https://www.riigikohus.ee/sites/default/files/elfinder/analüysid/2009/taandamine_1_kanger.pdf

Lõike 4 kohaselt on valdkonna eest vastutaval ministril õigus avaldada Euroopa Komisjonile nimekirja kantud isikute kohta teavet nende kutsealase ja akadeemilise tausta ning võimaliku huvidekonflikti kohta. Isikul on kohustus avaldada enne nimekirja kandmist rahandusministrile andmed võimaliku huvide konflikti kohta, kuna see võib hiljem tuua kaasa isiku suhtes vastuväite esitamise ja nimekirjast väljaarvamise. Euroopa Komisjoni kohustuseks on sõltumatute tunnustatud isikute nimekirja haldamine ja vajadusel teistele liikmesriikidele esitatud vastuväite edastamine koos asjakohaste dokumentidega. Euroopa Komisjon avaldab oma veebilehel vaid sõltumatute tunnustatud isikute nimed, kuid mitte lõikes 4 nimetatud andmeid.

Lõige 5 sätestab, et iga liikmesriigi pädeval asutusel on õigus nõuda pädevate asutuste vahel kokkulepitud korras või loosi teel nimetatud isikult või tema asendajalt selliste huvide, sidemete või muude asjaolude avaldamist, mis võivad mõjutada tema sõltumatust või erapooletust või tekitada temast menetluses erapooliku mulje.

Lõige 6 sätestab, et sõltumatul tunnustatud isikul on õigus saada tehtud töö eest tasu. Sõltumatu tunnustatud isikuga sõlmitakse nõuandekomisjoni nimetamisel käsundusleping. Sõltumatu tunnustatud isiku tasud on piiratud 1000 euroga iga koosoleku päeva kohta. See tähendab, et eelnimetatud summast rohkem ei ole õigus koosoleku päeva eest tasu maksta.

Lõike 7 kohaselt hüvitatakse sõltumatule tunnustatud isikule makstavad tasud ja tema kulud Vabariigi Valitsuse määruses sätestatud korras. Määrusega võetakse üle direktiivi artikkel 12 lõige 1 osas mis reguleerib sõltumatule tunnustatud isikule tasude ja kulude maksmise korda.

MKS § 151³³. Sõltumatu tunnustatud isiku nimekirjast välja arvamine

Lõige 1 sätestab, et valdkonna eest vastutav minister arvab isiku nimekirjast välja, kui ilmneb, et isik ei vasta MKS § 151³² lõikes 2 sätestatud nõuetele. Nimekirjast väljaarvamisel tuleb rahandusministril kaaluda, kas asjaolu oli selline, mis andis alust kahelda eelviidatud sättes toodud nõuete täitmata jätmises. See tagab, et vaidlusalust küsimust lahendaksid pädevad, sõltumatud, erapooletud ja ausad isikud.

Lõike 2 kohaselt teavitab valdkonna eest vastutav minister viivitamata Euroopa Komisjoni sõltumatu tunnustatud isiku nimekirjast väljaarvamisest.

Lõige 3 sätestab, et kui Euroopa Komisjon teavitab valdkonna eest vastutavat ministrit sellest, et nimekirja kantud sõltumatu tunnustatud isiku kohta on esitatud vastuväide sõltumatuse puudumise kohta, teeb valdkonna eest vastutav minister otsuse isiku nimekirja jätmise või sellest väljaarvamise kohta.

Paragrahvi 1 punkt 7 – MKS § 156¹. Saladuse hoidmise kohustuse rikkumine

MKS § 151³¹ lõikes 1 sätestatud saladuse hoidmise kohustus on tagatud MKS §-s 156¹ sätestatud rahatrahviga. Väärteokoosseis näeb ette nii komisjoni nimetatava liikme, kaebaja ja tema esindaja väärteo korras karistamise õiguse juhul, kui nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni tegevuse käigus teatavaks saanud teavet avaldatakse. Sellise tegevuse eest karistatakse rahatrahviga kuni 300 trahviühikut (kuni 1200 eurot)⁴³.

⁴³ Karistusseadustiku § 47 kohaselt võib kohus või kohtuväline menetleja väärteo eest kohaldada rahatrahvi kolm kuni kolmsada trahviühikut. Trahviühik on rahatrahvi baassumma, mille suurus on 4 eurot.

Paragrahvi 1 punkt 8 – MKS § 168¹³. 14¹. peatüki rakendamine

MKS 168¹³ reguleerib MKS 14¹. peatüki rakendamist. Nimetatud peatükki kohaldatakse 2018. aasta 1. jaanuaril või hiljem alanud maksuperioodi puudutava vaidlusaluse küsimuse lahendamisel.

Paragrahvi 1 punkt 9 – seaduse normitehnilise märkuse täiendamine

Normitehnilist märkust täiendatakse viitega nõukogu direktiivile 2017/1852/EL maksuvaidluste lahendamise mehhanismide kohta Euroopa Liidus (ELT L 265, 14.10.2017, lk 1–14), kuivõrd eelnõu kohaselt võetakse nimetatud direktiiv üle Eesti õigusesse.

Paragrahv 2. Halduskohtumenetluse seadustiku muutmine

Paragrahvi 2 punkt 1 – HKMS § 46 lõikega 8 täiendamine

HKMS § 46 reguleerib kaebetähtaega. HKMS § 46 lõike 1 kohaselt võib tühistamiskaebuse esitada 30 päeva jooksul kaebajale haldusakti teatavaks tegemisest arvates. HKMS § 46 täiendatakse lõikega 8, mille kohaselt peatub maksuteate või maksuotsuse peale tühistamiskaebuse esitamise tähtaja kulgemine ajaks, mil Maksu- ja Tolliamet lahendab kaebaja poolt sama haldusakti suhtes, kuid MKS 14¹. peatüki alusel esitatud kaebust.

Muudatus tagab tõhusama kaebaja õiguste kaitse. Halduskohtule kaebuse esitamise vajadus võib ära langeda, kui vastastikuse kokkuleppe tulemusel või vaidluse lahendamisel nõuandekomisjonis või alternatiivses vaidluste lahendamise komisjonis ilmneb, et maksuteade või maksuotsus tuleks kehtetuks tunnistada. Kui ilmneb, et kaebaja ei soovi pädevate asutuste vastastikuse kokkuleppe või lõpliku otsuse täitmist, on tal jätkuvalt pärast seda, kui ta on loobunud oma vastavast õigusest, õigus pöörduda halduskohtu poole tühistamiskaebusega.

Paragrahvi 2 punkt 2 – seaduse normitehnilise märkuse täiendamine

Normitehnilist märkust täiendatakse viitega nõukogu direktiivile 2017/1852/EL maksuvaidluste lahendamise mehhanismide kohta Euroopa Liidus (ELT L 265, 14.10.2017, lk 1–14), kuivõrd eelnõu kohaselt võetakse nimetatud direktiiv üle Eesti õigusesse.

Paragrahv 3. Kohtute seaduse muutmine

KS § 49 lõike 1 muutmine

Hetkel kehtiv KS § 49 lõige 1 sätestab, et kohtunik ei või väljaspool kohtunikuametit töötada mujal kui õppe- või teadustööl. Kohtunik peab oma ametivälisest töötamisest teatama kohtu esimehele. Ametivälised tööülesanded ei tohi kahjustada kohtuniku ametikohustuste täitmist ega kohtuniku sõltumatust õigusemõistmisel.

Eelnõuga muudetakse kohtute seaduse § 49 lõike 1 esimest lauset selliselt, et edaspidi võib kohtunik osaleda sõltumatu tunnustatud isikuna maksulepingu, EL vahekohtu konventsiooni või MKS 14¹. peatüki alusel esitatud kaebuse lahendamisel.

Kohtuniku rolli nõuandekomisjoni liikmena võib võrrelda valdkonna asjatundja või eksperdi rolliga. Kohtunikule on esitatud kohtute seaduses ametisse nimetamisel kõrged nõuded, mis peavad tagama, et kohtuasjad lahendatakse õiguspäraselt ja erapooletult. Kõrge kvalifikatsiooni ja töökogemuse tõttu on kohtunikud pädevad lahendama ja juhtima menetlust ka selliste asjade puhul, mis võivad olla oma olemuselt keerulisemad ja milles on nõutav valdkonna eriteadmiste olemasolu.⁴⁴

PS § 147 lõige 3 keelab kohtunikul olla üheski muus valitavas või nimetatavas ametis peale seaduses ettenähtud juhtudel. Kohtuniku ametikitsendused on loetletud KS §-s 49. KS § 49 lingvistilisel tõlgendamisel võib jääda ebaselgeks, kas nimetatud paragrahv võimaldab kohtunikul kandideerida sõltumatuks tunnustatud isikuks. PS § 147 lõike 3 ja KS § 49 lõike 1 sõnastused võimaldavad tõlgendust, et kohtuniku võib ametist vabastada ka tema nimetamisel või valimisel ükskõik millisele ametikohale riigi- või kohaliku omavalitsuse asutuses, samuti erakonna juhtorganisse või muu mittetulundusühingu palgalisele ametikohale.⁴⁵

Kohtute seaduse muutmise luuakse õiguslik alus selleks, et kohtunikul oleks õigus kandideerida sõltumatute tunnustatud isikute nimekirja.

4. Eelnõu terminoloogia

Eelnõuga võetakse kasutusele uus termin - sõltumatu tunnustatud isik, mis vastab nõukogu direktiivis (EL) 2017/1852 toodud terminile ja tähendab ministri poolt vastavasse nimekirja kantud isikut, kelle ülesandeks on nõuandekomisjoni või ka alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni liikmena topeltmaksustamist puudutava vaidluse kohta arvamuse andmine või kaebuse vastuvõetavuse hindamine.

5. Eelnõu vastavus Euroopa Liidu õigusele

Eelnõu on kooskõlas Euroopa Liidu õigusega. Eelnõuga viiakse maksukorralduse seadus, HKMS ja kohtute seadus vastavusse 10. oktoobri 2017. a nõukogu direktiiviga (EL) 2017/1852 maksuvaidluste lahendamise mehhanismide kohta Euroopa Liidus.⁴⁶ Direktiivi ja seaduseelnõu vastavustabel on toodud käesoleva seletuskirja lisa 1.

6. Seaduse mõjud

Muudatus: MKSi täiendamine 14¹. peatükiga, millega sätestatakse Euroopa Liidu liikmesriikide vahelistest maksulepingutest tulenevate maksuvaidluste lahendamise üksikasjalik kord. Õigusselguse tagamiseks muudetakse KSi § 49 lõiget 1 selliselt, et kohtunikul on õigus kandideerida rahandusministri väljakuulutatud konkursil sõltumatuks

⁴⁴ Kohtute seaduse § 47 sätestab kohtunikule esitatavad nõuded. KS § 47 lõike 1 kohaselt võib kohtnikuks nimetada Eesti Vabariigi kodaniku, kes: 1) on omandanud õiguse õppesuunal vähemalt riiklikult tunnustatud magistrakraadi, sellele vastava kvalifikatsiooni Eesti Vabariigi haridusseaduse § 28 lõike 2² tähenduses või sellele vastava välisriigi kvalifikatsiooni; 2) oskab eesti keelt keelseaduses sätestatud C1-tasemel või sellele vastaval tasemel; 3) on kõrgete kõlbeliste omadustega; 4) on kohtunikutööks vajalike võimete ja isiksuseomadustega. Sama paragrahvi lõike 2 kohaselt ei või kohtnikuks nimetada isikut: 1) kes on süüdi mõistetud kuriteo toimepanemise eest; 2) kes on kohtuniku-, notari- või kohtutäituri ametist tagandatud; 3) kes on advokaatuurist välja heidetud; 4) kes on avalikust teenistusest vabastatud distsiplinaarsüüteo eest; 5) kes on pankrotivõlgnik; 6) kelle audiitori kutsetegevus on lõpetatud, välja arvatud lõpetamine audiitori avalduse alusel; 7) kellelt on patendivoliniku kutse ära võetud, välja arvatud kutse äravõtmine patendivoliniku avalduse alusel; 8) kellelt on vandetõlgi kutse ära võetud vandetõlgi seaduse § 28 lõike 3 punkti 3 alusel.

⁴⁵ Põhiseaduse kommenteeritud väljaanne. Vt Komm § 147 lõike 3 kohta. Kättesaadav : <https://pohiseadus.ee/index.php?sid=1&ptid=163&p=147>

⁴⁶ 10.10.2017 nõukogu direktiiv (EL) 2017/1852 maksuvaidluste lahendamise mehhanismide kohta, kättesaadav järgmisel koduleheküljel: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L1852&from=EN>

tunnustatud isikuks, kelle pädevusse kuulub nõuandekomisjoni koosseisulise liikmena kaebuse kohta õigusliku arvamuse andmine ja MKS § 151²⁵ kohaselt kaebuse tagastamise otsuse õiguspärasuse hindamine.

Kaasnev mõju: vähene mõju majandusele ja riigiasutuste töökorraldusele

Puudub mõju keskkonnale, regionaalarengule ja riigi julgeolekule ning muudele valdkondadele.

Sihtrühmad

1. Seaduseelnõuga kavandatavad muudatused võivad puudutada kaudselt kõiki Euroopa Liidu liikmesriikide maksuresidente (nii füüsilisi kui juriidilisi isikuid), kelle teenitud tulu võidakse topeltmaksustada Eesti ja mõne muu liikmesriigi poolt ning kellel on seetõttu soov direktiivil põhineva menetluse alusel kaebuse esitamiseks.

Sihtrühma kogusuurus on väga väike. Seda kinnitab asjaolu, et iga-aastaselt esitatakse Eestile lahendamiseks maksulepingute alusel alla 10 taotluse.⁴⁷ Sihtrühma suurus võib sõltuda ka tulumaksu valdkonda puudutavatest õigusloomealastest muudatustest.

2. Muudatus puudutab MTAd, rahandusministrit ja kohtuid. Võrreldes riigiasutuste koguarvuga, on sihtrühma suurus väike.

MTAs puutuvad maksulepingu alusel topeltmaksustamise kõrvaldamiseks esitatud kaebuste lahendamisega kokku ca 10 ametnikku. Samuti võib puudutab muudatus neid Maksu- ja Tolliameti töötajaid, kes tegelevad väärtegade kohtuvälise menetlemisega. Nimetatud töötajad moodustavad väikese osa Maksu- ja Tolliameti töötajate hulgast.

Seaduseelnõuga kavandatavate muudatuste jõustumisel tekib rahandusministril kohustus nõuandekomisjoni moodustamiseks juhul, kui liikmesriigi asjaomane pädev asutus ei ole seaduses sätestatud tähtaja jooksul moodustanud nõuandekomisjoni. Rahandusministri ülesandeks on valida vähemalt 3 sõltumatut tunnustatud isikut, kes nimetatakse Euroopa Komisjoni peetavasse loetellu, mis võetakse aluseks nõuandekomisjoni koosseisu sõltumatute tunnustatud isikute nimetamisel. Rahandusminister on nimetanud seni ka EL Vahekohtu Konventsioonist tulenevalt 5 sõltumatut tunnustatud isikut vastavasse loetelusse.

Seaduseelnõu jõustumisel lisandub halduskohtule uus täiendav kohustus, lahendada MKS § 151⁸ lõike 1 punktide 1–3 alusel kaebuse tagastamise otsusele esitatud kaebuse⁴⁸ ja pädevate asutuste vastastikuse kokkuleppe ning lõpliku otsuse täitmata jätmise tõttu esitatud kaebusi. KSi § 49 lõike 1 muudatuse jõustumisel on kohtunikel õigus kandideerida rahandusministri väljakuulutatud konkursil sõltumatuks tunnustatud isikuks. Eestis on kohtunikke ametikohti ette nähtud 242 kokku. Kuid üldkokkuvõttes puutub maksuvaidluste lahendamisega neist kokku väike osa ja tõenäoliselt on huvitatud ka nõuandekomisjoni töös osalemisest seetõttu vähesed kohtunikud.

Mõju ulatus

⁴⁷ <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2017-per-jurisdiction-all.htm>

⁴⁸ MKS § 151⁸ lõike 1 punktide 1–3 kohaselt võib Maksu- ja Tolliamet kaebuse sisuliselt läbi vaatamata tagastada kuue kuu jooksul, arvates kaebuse kättesaamisest või puuduste kõrvaldamiseks antud tähtaja möödumisest, kui: 1) kaebus ei ole esitatud seaduses sätestatud tähtajaks; 2) puudub vaidlusalune küsimus; 3) kaebus ei vasta MKS §-s 151⁵ sätestatud nõuetele ning nõutud lisateavet ja dokumente ei ole esitatud. Kohtule kaebuse esitamise õigus on isikul juhul, kui kõik vaidlusalust küsimust lahendavate liikmesriikide pädevad asutused on kaebuse tagastanud.

Seaduseelnõu jõustumisel paraneb isikute võimalus topeltmaksustamise korral oma õiguste kaitsmiseks. Kaebuse esitamise õigus on nii füüsilistel kui juriidilistel isikutel. Võrreldes olemasoleva maksulepingute süsteemiga, on direktiivil põhinev menetlus tõhusam, kuna menetluse läbiviimiseks on ettenähtud kindlad tähtajad, sealhulgas tuleb esitatud kaebus ettenähtud tähtaja jooksul ära lahendada, vaidluste lahendamisel nõuandekomisjonis või alternatiivses komisjonis on ette nähtud kaebajale õigus olla ärakuulatud ja tehtud otsus on pädevate asutuste jaoks siduv. Muudatuste tulemusel suureneb õiguskindlus.

Muudatuste jõustumisega kaasneb vähene mõju Maksu- ja Tolliametile, rahandusministrile ja halduskohtule, kuna asutuste ülesannete maht suureneb. Direktiivil põhinev regulatsioon tugineb suuresti EL vahekohtu konventsioonile. Maksu- ja Tolliamet peab tagama selle, et vajadusel on valmis lahendama isiku poolt esitatud kaebust uue lisatava peatüki alusel. Muudatuste tulemusel ei pea asutused oma tavapärast tööd ümber korraldama.

Mõjude avaldumise sagedus

Mõjude avaldumise sagedus sõltub sellest, kui tihti 14¹. peatüki alusel esitavad isikuid kaebuseid. Maksu- ja Tolliametile esitatakse aastas maksulepingute alusel alla 10 taotluse topeltmaksustamise kõrvaldamiseks. Ei ole tõenäoline, et muudatuste jõustumisel tõuseb hüppeliselt esitatavate kaebuste arv. Seetõttu võib olemasoleva statistika pinnalt eeldada, et mõju ei ole kaebajate, Maksu- ja Tolliameti, rahandusministri ja ka halduskohtute jaoks sage.

Ebasoovitavate mõjude riski sihtrühmale ei tuvastatud

7. Seaduse rakendamiseks vajalikud kulutused ja seaduse rakendamiseks eeldatavad tulud

Seaduse rakendamisega võivad kaasneda Maksu- ja Tolliametile kulud juhul, kui asjaomase liikmesriigi pädeva asutusega ei õnnestu lahendada vaidlusalust küsimust vastastikuse kokkuleppemenetluse jooksul ja kaebaja taotleb nõuandekomisjoni moodustamist. Nõuandekomisjoni nimetatavale sõltumatule tunnustatud isikule tuleb maksta tehtud töö eest tasu ning hüvitada ministri määrmises ettenähtud ulatuses tekkinud kulud. OECD statistika kohaselt on Eesti lahendanud maksulepingu alusel esitatud topeltmaksustamise kõrvaldamise taotluse kuue kuu jooksul ja lahendatud asjade arv jäänud aasta kohta alla kümne. Lahendatavate asjade arv võib suurenedagi ning sõltub ka sellest, milliseid õiguslikke muudatusi tulumaksu valdkonnas tehakse. Kaebuse lahendamiseks vajalikud kulud nähakse ette Maksu- ja Tolliameti eelarves. Arvestades Eesti senist vastastikuse kokkuleppe menetluste arvu ja seda, et seni on kaebused lahendatud vastastikuses kokkuleppe menetluses enamjaolt poole aasta jooksul, võib eeldada, et eelarvekulud ei pruugi eelnõu vastuvõtmisega kaasneda. Seaduse rakendamisega ei kaasne tulusid.

8. Rakendusaktid

Seaduse jõustumisega kaasneb vajadus kehtestada uue rakendusaktina rahandusministri määrmis, milles sätestatakse nõuded nõuandekomisjoni ja alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni moodustamise ja liikmete nimetamisele ja kehtestatakse nõuded töökorrale.

Seaduse jõustumisega kaasneb vajadus täiendada MKS § 69 lõike 4 alusel kehtestatud Vabariigi Valitsuse määrust, milles sätestatakse sõltumatu tunnustatud isiku tasustamise ja tekkinud kulude hüvitamise kord.

9. Seaduse jõustumine

Muudatused on kavandatud jõustuma 2019. aasta 1. juulil vastavalt nõukogu direktiivile (EL) 2017/1852.

Muudatuste jõustumisel on isikul, kelle tulusid on topeltmaksustatud või keda võidakse maksukontrolli läbiviimise järgselt topeltmaksustada, tõhusam võimalus enda õiguste kaitsmiseks. Maksuhaldur on lahendanud koostöös asjaomaste pädevate liikmesriigi asutustega topeltmaksustamise vaidlusi seni lähtudes maksulepingutest. Seaduse vastuvõtmise ja jõustumise vahele jääv aeg on piisav kuna olemuselt on muudatused maksukohustuslase jaoks positiivse mõjuga ning nendest ei tulene täiendavaid kohustusi. MKS 14¹. peatüki alusel on võimalik kaebust esitada alates 1. jaanuarist 2018. a või pärast seda algaval maksuperioodil teenitud tulu või kapitali kohta.

10. Eelnõu kooskõlastamine ja arvamuse küsimine

Eelnõu esitatakse kooskõlastamiseks eelnõude infosüsteemi (EIS) kaudu ministeeriumidele ja arvamuse avaldamiseks Eesti Kaubandus-Tööstuskojale, Eesti Maksumaksjate Liidule, Eesti Tööstus- ja Kaubanduskojale, Väike- ja Keskmiste Ettevõtjate Assotsiatsioonile, esimese ja teise astme kohtutele, Riigikohtule ning Eesti Kohtunike Ühingule.

Vabariigi Valitsuse nimel
(allkirjastatud digitaalselt)
Heili Tõnisson
Valitsuse nõunik