

KAIDO KÜNNAPAS

Maksukohustuse täitmise preventiivne
tagamine enne maksukohustuse
tuvastamist: ettevaatuspõhimõtte
maksumenetluses



KAIDO KÜNNAPAS

Maksukohustuse täitmise preventiivne tagamine enne maksukohustuse tuvastamist: ettevaatuspõhimõtte maksumenetluses



Tartu ülikooli õigusteaduskond

TÜ õigusteaduskonna nõukogu 30. juuni 2016 otsusega on Kaido Künnapase väitekirja lubatud kaitsmisele filosoofiadoktori (PhD) (õigusteadus) kraadi taotlemiseks TÜ õigusteaduskonna doktorikraadide kaitsmise komisjonis.

Juhendaja: prof Kalle Merusk
Kaasjuhendaja: dots dr.iur Lasse Lehis

Oponent: prof Begoña Pérez Bernabeu, Alicante ülikool

Kaitsmine: 30. september kell 11.00 Tallinnas Kaarli pst 3. aud.408

Käesoleva väitekirja valmimist on toetanud Euroopa Liidu Sotsiaalfond Sihtasutuse Archimedes poolt ellu viidud DoRa programmi kaudu, mis võimaldas autoril külastada teadustöö kirjutamisel välisülikoole.



ISSN 1406-6394
ISBN 978-9949-77-215-5 (trükis)
ISBN 978-9949-77-216-2 (pdf)

Copyright: Kaido Künnapas, 2016

University of Tartu Press
www.tyk.ee

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	9
A. Uurimisprobleemi aktuaalsus	9
B. Eesmärk ja hüpoteesid	16
C. Meetodid.....	18
D. Struktuur.....	22
E. Uurimisobjekti piiritlemine.....	24
F. Olulisemad allikad ja varasemad uurimused.....	24
1. peatükk. MAKSUMENETLUSLIKU PREVENTIIVSE TAGATISSÜSTEEMI FUNKTSIONAALNE MÕISTE JA PIIRITLUS.....	26
1.1. Maksumenetluslike preventiivsete tagatiste põhitunnused.....	26
1.1.1. Maksukohustuse täitmise tagamine	26
1.1.1.1. Põhimenetluse ja selle alamüksuste koherentsus ja legitiimsus.....	26
1.1.1.2. Puhas tagamise meetod (Eesti mudel)	33
1.1.1.3. Erakorralise maksuhindamise meetod (USA mudel).....	38
1.1.2. Maksupettuste tagajärgede ärahoidmine.....	43
1.1.3. Prognoosotsusel põhinev spetsiifilise ohu ennetus.....	53
1.1.3.1. Preventsiooniõiguse rationale	53
1.1.3.2. Ohutõrjeõiguse doktriini põhimõtete kohaldatavus	56
1.1.3.3. Esialgse õiguskaitse instituudi põhimõtete kohaldatavus	60
1.1.3.3.1. Esialgse õiguskaitse sisu	60
1.1.3.3.2. Esialgse õiguskaitse legitiimsuse saavutamine.....	62
1.1.4. Reservatsiooni loomine <i>paritas creditorum</i> põhimõttest	65
1.2. Preventiivsete tagatiste seos põhiõiguste ja -väärtustega	69
1.2.1. Maksude kogumine kui oluline avalik huvi.....	69
1.2.2. Omandiõiguse ja ettevõtlusvabaduse riive	73
1.2.3. Kohtuliku kaitse õiguse riive <i>ex parte</i> menetluses	74
1.3. Sooritusmenetluse ebaökonoomsus maksejõuetuse korral.....	76
1.3.1. Menetluse ökonoomsuse ja tõhususe mõõdupuu	76
1.3.2. Sooritusmenetluse funktsioon maksumenetluses	79
1.3.3. Maksejõuetuse ohule adekvaatse reageerimise alused	80
1.4. Maksejõuetusega seotud maksupettuste süsteem	83
1.4.1. Maksupettuse mõiste ja seos „tegevusega“	83
1.4.2. Maksupettuste liigituse alused: juhtumipõhine, ajapõhine ja eelise transformatsiooni põhine.....	84
1.4.3. Peamised kuritarvituste liigid Eesti näitel.....	87
1.4.3.1. Ettevõtte varjatud üleandmine	87
1.4.3.2. Maksubaasi varjamine	91

1.4.3.3. Tagastusnõuete alusetu esitamine	93
1.5. Vahekokkuvõte.....	95
2. peatükk. MAKSUDE TASUMISE TAGAMISE MEETMETE MIINIMUMSTANDARDID EIK PRAKTIKAS	98
2.1. Konventsiooni kohaldatavus maksuasjadele	98
2.1.1. Relevantsed põhiõigused ja -vabadused	98
2.1.2. Menetluslike garantiide tähendus omandiõiguse piiramisel ...	100
2.1.3. Jurisdiktsiooniline konkurents Euroopa Liidu põhiõiguste hartaga.....	101
2.1.3.1. Samaväärse kaitse doktriinist konfliktini	101
2.1.3.2. Omandiõiguse kaitse harta alusel.....	106
2.2. Omandiõiguse kaitse neljas reegel	110
2.2.1. Maksude tasumine ja selle tagamine kui omandiõiguse riive .	110
2.2.2. Kas on olemas omandiõiguse neljas reegel?	112
2.2.3. Kontrollskeem neljanda reegli kohaldamisel.....	115
2.3. Omandisse sekkumine	117
2.3.1. Omandi tunnused P1-1 tähenduses	117
2.3.2. Omandisse sekkumise viisid	120
2.3.3. Isikuline kohaldamisala: kolmanda isiku vara arestimine.....	121
2.4. Omandiõigusesse sekkumise põhjendatus	126
2.4.1. Seaduspärasuse printsiip.....	126
2.4.2. Regulatsiooni täpsus ja mõjude ettenähtavus	128
2.4.2.1. Täpsuse ja selguse minimaalne määr	128
2.4.2.2. Miinimumnõuete siseriiklik tähendus ja olulisus....	130
2.4.3. Legitiimse eesmärgi olemasolu.....	132
2.5. Õiglase tasakaalu ehk laiendatud proportsionaalsuse põhimõte....	134
2.5.1. Põhimõtte elemendid ja tähtsus.....	134
2.5.2. Meetme kohaldamise ajaline dimensioon.....	136
2.5.2.1. Menetluse kestusel põhinevate garantiide arvestamine meetme kohaldamisel	136
2.5.2.2. Konventsiooni sätete kohaldamisala konkurents ja sisemine koherentsus.....	138
2.5.3. Meetme mõju maksukohustuslase maksevõimele.....	140
2.5.4. Kohtuvaidluse poole negatiivse käitumise mõju	143
2.5.5. Wednesbury standard diskretsiooniotsuste järelkontrolli kvaliteedi tagamisel.....	144
2.5.5.1. Standardi olemus ja kasutusala	144
2.5.5.2. EIK aktsepteeritud järelkontrolli tase	145
2.6. Vahekokkuvõte.....	147
3. peatükk. PREVENTIIVSETE TAGATISTE „PARIMA MUDELI“ SISEMINE SÜSTEEM	151
3.1. Tagatava maksukohustuse relevantsuse dilemma	151
3.1.1. Probleemipüstitus	151
3.1.2. Maksukohustuse tuvastatuse nõude sisulised kriteeriumid	152

3.1.2.1. Eesti õigus.....	152
3.1.2.1.1. Sisustamata paralleelsete standardite kasutamine	152
3.1.2.1.2. Topeltprognoos vastutusotsuse tagamisel	160
3.1.2.2. Ameerika Ühendriikide õigus	162
3.1.2.3. Põhivaidluse tähendus esialgse õiguskaitse kohaldamisel	164
3.1.2.3.1. Eduperspektiivi hindamise standard	164
3.1.2.3.2. Uurimispõhimõtte põhivaidlusega seotud asjaolude tuvastamisel	167
3.1.3. Maksumenetluse struktuurist tulenevad võimalused.....	168
3.1.3.1. Eesti õigus.....	168
3.1.3.2. Ameerika Ühendriikide õigus	169
3.1.4. Lahendus: Kiirendatud maksumenetlusel põhineva segameetodi rakendamine	171
3.1.4.1. Meetodi menetluslikud eesmärgid	171
3.1.4.2. Konkreetse hindamisstandardi kujundamine	173
3.2. Maksukohustuse täitmata jäämise oht	174
3.2.1. Probleemipüstitus	174
3.2.2. Tõrjutava ohu sisuline tuvastamine.....	175
3.2.2.1. Eesti õigus.....	175
3.2.2.1.1. Sisulised kriteeriumid	175
3.2.2.1.2. Menetluslikud vahendid.....	180
3.2.2.2. Ameerika Ühendriikide õigus	181
3.2.2.2.1. Sisulised kriteeriumid	181
3.2.2.2.2. Hindamisstandard	184
3.2.2.3. Ohu hindamine ohutõrjeõiguses.....	185
3.2.3. Maksukohustuslase tegevus: aktiivne vs passiivne käitumisakt.....	186
3.2.3.1. Eesti õigus.....	186
3.2.3.2. Ameerika Ühendriikide õigus	187
3.2.4. Lahendus: Ohutõrje aktiveerumine <i>mala fide</i> aktiivse tegevuse korral.....	189
3.3. Tagamistoimingute ajaline piiritletus	191
3.3.1. Tõkendi ajaline kestus riive intensiivsuse kujundajana.....	191
3.3.2. Meetme rakendamise ajaline piiritlemine <i>de lege lata</i>	192
3.3.2.1. Eesti õigus.....	192
3.3.2.2. Ameerika Ühendriikide õigus	196
3.3.3. Lahendus: intensiivsuse vähendamine perioodilise vajaduskontrolliga	196
3.4. Efektiivne kohtulik järelevalve.....	198
3.4.1. <i>Due process</i> 'i garantiide tähtsus	198
3.4.2. Kohtuliku kontrolli vormid sõltuvalt hinnanguotsuse ajalisest dimensioonist.....	198

3.4.3. Kohtuliku kontrolli vormid sõltuvalt menetluse algamise ajahetkest	201
3.4.4. Huvide tasakaalustatusel põhineva järelevalve meetodi valik	202
3.5. Vahekokkuvõte.....	206
4. peatükk. RIIGIVASTUTUS PREVENTIIVSETE TAGATISTE ÕIGUSPÄRASEL KOHALDAMISEL TEKITATUD KAHJU KORRAL	209
4.1. Probleemipüstitus	209
4.2. Kahju hüvitamise alus kohtuliku eelkontrolli läbivate haldusaktide puhul.....	215
4.2.1. Kohtu tegevusel tekitatud kahju vormid: kahju õigusemõistmisel ja kahju kõrvaltegevustest.....	215
4.2.2. Kahju tekitamise aluse eristamine õigusemõistmise eelkontrolli läbinud haldusaktide puhul.....	219
4.3. Õiguspäraselt kohaldatud haldustõkendiga tekitatud kahju hüvitamine	223
4.3.1. Regulatsiooni <i>rationale</i> ja põhiseaduslik taust	223
4.3.2. Tasakaalustamisprintsip ja tüüplahendused kriminaalmenetluse näitel.....	225
4.3.3. Preventiivsete tagatistega tekitatud õiguspärase kahju hüvitamine	231
4.3.3.1. Tasakaalustamisprintsipi kohaldamine	231
4.3.3.2. Maksukohustuslase roll kahju tekkimises kui hüvitamisvälistus.....	234
4.4. Vahekokkuvõte.....	237
KOKKUVÕTE.....	239
EXTENDED RESUME OF THE DISSERTATION	251
KASUTATUD LÜHENDID	330
ABBREVIATIONS IN THE EXTENDED RESUME.....	331
KASUTATUD ALLIKAD	332
ELULOOKIRJELDUS.....	353
CURRICULUM VITAE	355
Lisa 1	357

SISSEJUHATUS

A. Uurimisprobleemi aktuaalsus

Käesolev väitekiri käsitleb avaliku võimu õigust tagada maksukohustuse täitmine juba enne selle tuvastamist ja määramist, kui maksukohustuse hilisem täitmine võib osutuda oluliselt raskemaks või koguni võimatuks. Autor nimetab sellist meedet lihtsustatult preventiivseks tagatiseks või tõkendiks.¹ Tegemist on haldustõkendi vormi valatud reaktsioonimeetmega maksude väärvutusele (olgu siis teadlikule või teadmatusesest tingitule), mille kohaldamine eeldab kahtlust, et maksuõla sissenõudmine oleks tavapärase maksumenetluse raames raskendatud.

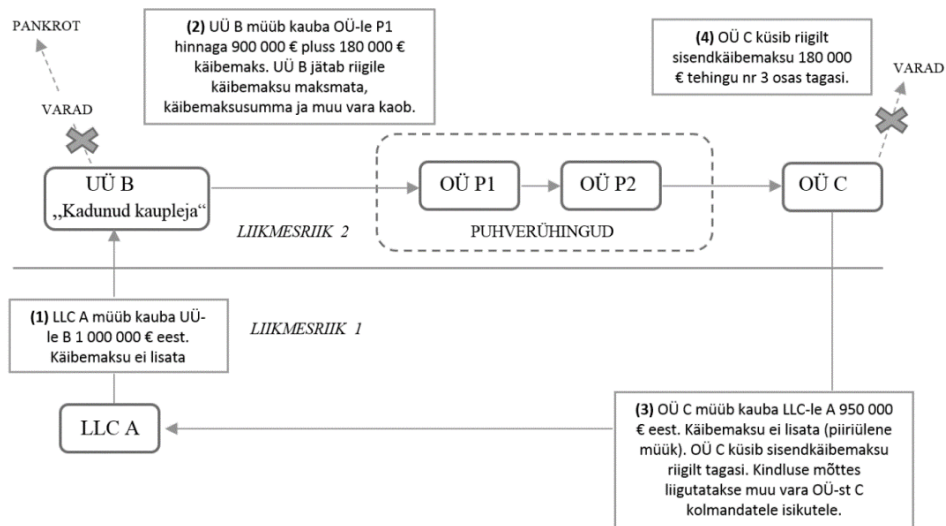
Autor illustreerib preventiivsete tagatiste funktsiooni ja vajalikkust käibemaksupettuste ühe populaarsema alaliigi – MTIC (*Missing Trader Intra-Community*)² karussellpettuse – näitel, kus pettusega kaasnevaks tavapäraseks probleemiks on mõne pettusest osa võtva ettevõtja pankrotistumine.³ Pankrotistumine tähendab reeglina maksutulu kogumise võimaluse kaotamist. Preventiivsete tagatiste ülesandeks on piirata maksukohustuslase võimalusi viia oma varad maksukohustuse täitmiseks vältimiseks maksumenetluse kestel riigi haardeulatuses välja ning tuua varade peitmisele reageerimise aeg võimalikult varajasse ajahetke.

¹ Nimetus tuleneb selle funktsioonist. Preventiivne tagatis on olemuselt haldustõkend, mille kaudu kohaldatakse maksukorralduslikke tagamistoiminguid. Vaata lähemalt: K. Künnapas. Ennetav tagatis enne maksukohustuse määramist. – *Maksumaksja*, 2012, nr 3, lk 14–15.

² Eesti k: Ühendusesisene kadunud kaupleja. Loe käibemaksupettuste ning nende peamiste liikide kohta: K. Lind. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Doktoritöö. – Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2012, lk 33. Vaata karussellpettuste ja nendega kaasnevate õigusrikkumiste kohta: Financial Action Task Force. Laundering the proceeds of VAT carousel fraud. – Pariis: 23.02.2007. Arvutivõrgus: <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Carousel%20Fraud.pdf> (15.11.2015).

³ House of Lords. European Union – Twentieth Report. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. – London: 08.05.2007, para 7. Arvutivõrgus: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldcom/101/10104.htm> (15.11.2015). Autor tõi näiteks käibemaksupettuse, kuna Eestis kohaldatakse MKS § 136¹ toodud preventiivseid tõkendeid ligi 98%-l juhtudest käibemaksupettuste korral (vaata väitekirja lisa 1).

Skeem 1. MTIC karussellpettuse tavapärase struktuur. Varade peitmise etapp ning preventiivse tõkendi võimalikud rakenduspunktid on tähistatud skeemil ristiga.



Õigusteoreetiliselt kätkeb maksukohustuste preventiivne tagamine endas mitmetahulisi probleeme, mis muudab preventiivsed tõkendid vähemalt oma õiguslikes nüanssides palju enamaks kui lihtsalt haldustõkendi süsteemi kuuluvateks instrumentideks. Peamine diskussiooniküsimus seondub preventiooniõiguse ja haldusarhia vahele selge piiri tõmbamisega õigusriigis. Sama probleem on omane väljakutsetele, mida on kohanud avalik-õiguslik ohutõrjeõigus, millele lisandub antud juhul maksuõiguslik mõõde. Väljakutse seisneb tasakaalu leidmises kahe erisuunalise õiguse regulatiivse tunnuse vahel: ühelt poolt regulatsiooni ebaselgusest ja teiselt poolt piisav paindlikkus. Kuna preventiivsete tõkendite kohaldamine on erinevates õigussüsteemides alati seotud kohtuliku kontrolliga, kerkib omaette probleemina kohtute ennetav sekkumine halduse õiguspärasuse kontrolli. Halduse poolt avalik-õiguslike nõuete täitmise tagamine omab selget puutumust ka eraõigusega, kuna see võib teatud olukordades tuua maksejõuetusmenetluste kontekstis kaasa erandite loomise *paritas creditorum*⁴ põhimõttest. Kohane ei ole jätta välja toomata ka riigivastutuse probleematikat õiguspäraselt tekitatud kahju hüvitamisel, kus *ex post* hinnangu kohaselt ei oleks maksukohustust olnud põhjust maksukohustust tagada, kuid *ex ante* hinnangu kohaselt oli see otsuse tegemise ajal põhjendatud.

Kõiki eeltoodud probleeme ühendab Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni⁵ (konventsioon) 29.03.1952 allkirjastatud esimese

⁴ Eesti k. võlausaldajate võrdsus.

⁵ Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. Sõlmitud 04.11.1950 Roomas. Konventsioon kehtib Eesti õiguskorras alates 1996. aastast tulenevalt inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni (täiendatud protokollidega nr 2, 3, 5 ja 8) ning selle lisaprotokollide nr 1, 4, 7, 9, 10 ja 11 ratifitseerimise seaduse kehtima

protokolli artiklist 1 (P1-1) tulenev omandipõhiõigus ja selle piirangute alused, mille kaudu on võimalik leida tugipunkte preventiivsete tagatiste juriidiliseks analüüsiks ja kujundamiseks.

Autorit on ajendanud antud teemat analüüsima lõpmatuna näivad probleemid, mis preventiivsete tagatiste regulatsiooni kohaldamisega kaasnevad nii Eestis kui mujal. Eesti positiivses õiguses on see haldustökend leidnud oma koha maksukorralduse seaduse⁶ (MKS) §-s 136 *prim.*⁷ Seadusandja plaani kohaselt oli tegemist selgete kohaldamistingimustega ja pigem vähest kasutust leidva maksukorraldusliku tõkendiga.⁸ Praktika on kujunenud siiski kardinaalselt erinevaks.⁹ Seadusandja on regulatsiooni viie aasta jooksul neli korda muutnud¹⁰, kuid paljud kohtupraktikas üles kerkinud probleemid on jäänud endiselt selge lahenduseta. Riigikohtu halduskolleegiumi esimees Tõnu Anton viitas ühes oma 2013. aasta ettekandes küllaltki lootusetu noodiga: „Probleemid seoses MKS § 136¹ ei taha lõppeda, kohtutes on või on olnud kümneid selliseid haldusasju, Riigikohtus pisut üle 20“.¹¹ Omajagu kriitikat on pälvitud ka Ameerika Ühendriikides kasutatav kiirendatud maksuhindamise süsteem, mida juba 1960-ndatel iseloomustati kui „anomaaliat vabas ühiskonnas“.¹² Eeltoodust nähtub, et preventiivsete tagatiste legitimeerimine ehk aktsepteeritavus ühiskonna liikmete poolt on pigem madal.¹³ Kaarlo Tuori ja ja Aulis Aarnio on märkinud,

hakkamisest (13.03.1996. – RT II 1996, 11, 34...RT I 2005, 39, 308). Eesti Vabariigi õigusaktid on kättesaadavad Elektroonilises Riigi Teatajas <http://www.riigiteataja.ee> (15.11.2015).

⁶ Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. – RT I 2002, 26, 150...RT I, 17.03.2015, 3. MKS § 136¹ toodi maksukorralduse seadusesse 01.01.2009.

⁷ Antud sätte pealkirja kohaselt reguleerib see täitmist tagavate toimingute sooritamine enne rahalise nõude või kohustuse määramist.

⁸ Seletuskiri maksukorralduse seaduse, äriseadustiku ja nendega seonduvate teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu nr 377 SE juurde, lk 8. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/2be8e823-f14b-0825-6721412ab4c76cc4/Maksukorralduse%20seaduse,%20%C3%A4riseadustiku%20ja%20nendega%20seonduvate%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus/> (15.11.2015).

⁹ Probleemidest loe ülevahtlikult lähemalt: K. Palm. Kuidas lihtsatest asjadest saavad keerulised ja vastupidi ehk Jutustusi MKS § 136¹ ajaloost. – MaksuMaksja, 2013, nr 6/7, lk 43–47; EML. Maksuhaldur himustab maksu sisse nõuda enne määramist. – MaksuMaksja, 2008, 6/7, lk 13–15.

¹⁰ RT I, 10.12.2010, 4 (jõustunud 01.01.2011); RT I, 13.12.2011, 1 (jõustunud 01.01.2012); RT I, 25.10.2012, 1 (jõustunud 01.12.2012); RT I, 17.04.2013, 13 (jõustunud 09.04.2013 RKÜK lahendiga tunnistada MKS § 136¹ lg 4 vastuolus olevaks põhiseadusega) ning RT I, 31.01.2014, 6 (jõustunud 01.02.2014).

¹¹ T. Anton. Riigikohtu kolleegiumite ettekanded seaduse ühetaolisest kohaldamisest. – Tartu: kohtunike XII korraline täiskogu, 08.02.2013, lk 4. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/vfs/1423/Lisa_nr_8_T_Anton.pdf (15.11.2015).

¹² Jeopardy Assessment: The Sovereign's Stranglehold. – Georgetown Law Journal, 1967, vol 55, nr 4, lk 737.

¹³ Eestis iseloomustab seda suur MKS § 136¹ reguleeritud preventiivsete tagatise kohaldamise loamäärustele esitatud määruskaebuste arv, mille osas on ringkonnakohtud teinud Elektroonilise Riigi Teataja andmetel lahendeid järgmiselt: aastal 2009 – 0; aastal 2010 – 0; aastal 2011 – 0; aastal 2012 – 8; aastal 2013 – 28; aastal 2014 – 19;

et õiguskorra kõrgetasemeline legitimaatsioon¹⁴ on terve ja hästi toimiva ühiskonna tunnus, selle puudumine aga üks kolmest kriisist, mis on kaasaegset õiguskorda tabanud.¹⁵ Sellise kriisi ilminguid võib näha ka maksumenetluslike preventiivsete tagatiste instituudis.

Preventiivsete tagatiste instituudil on täita tähtis ülesanne, seda nii globaalset kui regionaalset vaatenurgast. Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) Fiskaalsuhete Komisjoni 2002. aastal ellu kutsutud *The Forum on Tax Administration* on märkinud järgmist: „Isegi kõige keerukamad strateegiad [maksukohustuste – K. K.] täitmise hõlbustamiseks ning jõustamiseks on väärt vähe, kui võlgnetatavat maksu tegelikkuses ei koguta. Asjakohaste strateegiade kujundamine on eriti vajalik praeguses finantskriisi olukorras [...]“.¹⁶ Eeltoodud põhjustel on hakatud oluliselt rohkem tähelepanu pöörama efektiivsemate maksude kogumise ning maksuvõlgade sissenõudmise meetmete kujundamisele¹⁷ ning maksupettustega võitlemisele¹⁸. Reaktiivsetelt meetmetelt

aastal 2015 – 34. Kaebused on rahuldatud üksikutes lahendites. Kuna ringkonnakohtule määruskaebuse esitamine täitetoimingute tegemist ei peata ning seetõttu ei ole võimalik kaebeõiguse kasutamisega venitamistaktikat kasutada, saab ringkonnakohtusse pöördumise põhjuseks olla maksukohustuslaste mitterõustumine vara ennetava arestimisega. Suur kaebuste arv tõstatab tõsise küsimuse sellise meetme kohaldamise selgusest, aktsepteeritavusest ning legitiimsusest laiemalt. Esimese astme kohtute ning ringkonnakohtute lahendid on kättesaadavad arvutivõrgus: <http://www.riigiteataja.ee> (29.02.2016).

¹⁴ Autorid pidasid legitimaatsiooni all silmas õigusnormi aktsepteeritavust ühiskonna poolt. – A. Aarnio. *Õiguse tõlgendamise teooria*. – Tallinn: Õigusteabe AS Juura, 2009, lk 30–31.

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ OECD. Working smarter in structuring the administration, in compliance, and through legislation. Information note. – OECD, Forum on Tax Administration, jaanuar 2012, lk 38. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428209.pdf> (15.11.2015).

¹⁷ OECD. (2012), lk 15. Vrdl: L. Lipsett (ed). *Tax Abuses, Poverty and Human Rights*. A report of the International Bar Association's Human Rights Institute Task Force on Illicit Financial Flows, Poverty and Human Rights. – London: International Bar Association, 2013, lk 1. Maksude stabiilset laekumist ning maksuvõlgade minimeerimist võib pidada iga riigi jaoks üheks olulisemaks ja tundlikumaks küsimuseks. Globaalse tähelepanu fookuse pälvis see temaatika arusaadavalt 2009. aastal, kui ülemaailmse finantskriisi tulemusena suurenes maksuvõlgade maht järsult. Hinnangute kohaselt oli OECD liikmesriikide valitsuste vaidlustamata maksuvõlanõuete suurus 2013. aasta lõpu seisuga kaks kolmandikku triljonit USA dollarit. Vaata lähemalt: OECD. (2012), lk 15. Lisaks majanduskriisist tulenenud loomulikule majanduslikule allakäigule võimendab maksutulude vähenemisega kaasnevat probleemi suur varimajanduse, maksupettuste ja agressiivse maksuplaneerimise osakaal. Euroopa Liidus (EL) on varimajanduse suurus hinnanguliselt peaaegu viiendik SKP-st, mis annab esmase ettekujutuse probleemi ulatusest. Vaata lähemalt: Komisjoni 27.06.2012 teatis Euroopa Parlamendile ja Nõukogule konkreetsete viiside kohta, kuidas tugevdada võitlust maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumise vastu, sealhulgas seoses kolmandate riikidega. – KOM(2012) 351. Euroopa Liidu õigusaktid, teatised ning soovitusel on kättesaadavad arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu> (15.11.2015). Kuigi agressiivse maksuplaneerimisena kvalifitseeritava maksutulude maksuparadiisidesse viimise tõttu (nn *base erosion and profit shifting*) tulude vähenemise täpne ulatus

on rõhuasetus liikunud jõuliselt proaktiivsele tegevusele, mis annab autori hinnangul põhjust rääkida maksumenetusõigusliku ettevaatusprintsipi kujunemisest.¹⁹ Preventiivsed tagatise ning maksukohustuste täitmise tagamine EL õiguse tasandil siiski reguleeritud ei ole ning see on jäetud siseriikliku õiguse lahendada.²⁰

Maksumenetuslike preventiivsete tagatiste õigusliku mehhanismi variatsioonid tuntakse erinevates jurisdiktsioonides. Nii on need kasutusel Ameerika

on küll teadmata, ulatub see üldiste oletuste kohaselt miljarditesse eurodesse. Vaata lähemalt: Komisjoni talituste 06.12.2012 töödokument. Mõjuhinnangu kommenteeritud kokkuvõte. Lisatud dokumentidele: Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile ja nõukogule Tegevuskava maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastase võitluse tõhustamiseks; komisjoni soovitus, milles käsitletakse meetmeid, mille eesmärk on julgustada kolmandaid riike kohaldama hea maksuhaldustava miinimumnõudeid; komisjoni soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta. – SWD(2012)404.

¹⁸ Siseriiklike meetmete kujundamine ning kehtestamine ei ole rahvusvahelisel tasandil reguleeritud. Märgata võib küll piiriüleste tegevusi koordineerivate mehhanismide teket ning soovitude andmist. Nende eesmärgiks on siiski pigem piiriüleste tõrgete kõrvaldamine, mitte aga ühtsete meetmete kujundamine (näiteks 2010. aastal hakkas kehtima Nõukogu 16.03.2010 direktiiv 2010/24/EL, mis reguleerib vastastikust abi maksude, maksete ja teiste meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (nn ametiabi direktiiv) (ELT L 84, 31.3.2010, lk 1–12.). Muu hulgas on direktiivi artiklis 16 reguleeritud ka ettevaatusabinõude kohaldamisega seotud koordineerivaid küsimusi. Selliste ennetusmeetmete hulka kuulub ka käesolevas väitekirjas uuritav mehhanism). Seega rahvusvaheline foorum on pigem suunatud maksuõlgade vähenemise ning maksupettuste tõkestamisega seotud tegevuste koordineerimisele, mitte aga tegevuste endi sisustamisele. See jääb liikmesriikide ülesandeks.

¹⁹ Opinion of the European Economic and Social Committee CESE 1905/2008 on „The proactive law approach: a further step towards better regulation at EU level“, p 1.3. – Brüssel: 03.12.2008, OJ C 175, 28.7.2009, p 26.

²⁰ EL-is on ühenduse tasandil maksupettustega võitlemine muutunud aktiivsemaks eelkõige nende toimepanemise ennetamise kaudu. Euroopa Liidu maksuvolinik Algirdas Šemeta algatas 2012. aastal Euroopa Komisjoni nimel tegevuskava agressiivse maksuplaneerimise ning maksupettuste vastu (Komisjoni 06.12.2012 teatis Euroopa Parlamendile ning Nõukogule seoses tegevuskavaga maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastase võitluse tõhustamiseks. – KOM(2012) 722), millele lisandusid Komisjoni soovitus kolmandatele riikidele hea maksuhaldustava kohaldamise kohta ning agressiivse maksuplaneerimisega võitlemiseks (Komisjoni 06.12.2012 soovitus 2012/771/EL meetmete kohta, mille eesmärk on julgustada kolmandaid riike kohaldama hea maksuhaldustava miinimumnõudeid. – ELT L 338, 12.12.2012, lk 37–40. Komisjoni 06.12.2012 soovitus 2012/772/EL agressiivse maksuplaneerimise kohta. – ELT L 338, 12.12.2012, lk 41–43). Üldjoontes on rahvusvaheline ning Euroopa Liidu initsiatiiv suunatud seega maksutulu lokaliseerimisele jurisdiktsiooni, kuhu see peaks vastavate kohalduvate maksulepingute ning siseriiklike reeglite alusel jääma. Edasisi siseriiklike küsimusi Euroopa Liidu tasandil ei reguleerita. Tõsi, sisulisemalt on reguleeritud maksupettustega võitlemine käibemaksu valdkonnas, kuna käibemaks on Euroopa Liidu poolt reguleeritud maks ning käibemaksupettustega võitlemine ei ole kasutatavaid pettuseskeemide sisu arvestades efektiivne. Muud meetmed jäävad olemasolevate rahvusvaheliste initsiatiivide piiridest välja ning tuleb kujundada igal liikmesriigil endal. Siia hulka kuuluvad ka maksupettuste tagajärgede ärahoidmise meetmed.

Ühendriikides (seda nii osariikide kui föderatsiooni tasemel), Austraalias, Kanadas, Hollandis, Irimaal, Jaapanis, Singapuris, Rootsis ning Ühendkuningriikides.²¹ Meetme ülesehituse toimimismehhanismi loogika ning nimetused erinevad loomulikult sama palju kui õiguskultuur, -keel ja meetme fookus. Näiteks Eesti õigusruumis kasutatakse määratlust (mitte mõistet) „täitmist tagavate toimingute sooritamine enne rahalise nõude või kohustuse määramist“, „ennetav tagatis“, „preventiivne tagatis“; Ameerika Ühendriikides maksukoodeksis (IRC) „ohumaksuhindamist“ (*jeopardy assessment*), „lõpetavat maksuhindamist“ (*termination assessment*) ning neid ühendavat mõistet „viivitamatu maksuhindamine“ (*summary assessment*)²²; Saksa maksukorralduse seadustiku *Abgabenordnung* (AO) § 324 käsitleb „vara külmutamist“ (*dinglicher Arrest*)²³; nõukogu direktiivi 2010/24/EL artiklis 16 käsitletakse „maksuhalduri kohaldatavaid ettevaatusabinõusid“, mis on sisult jurisdikt-siooniülene üldmõiste²⁴.

Preventiivsete tõkendite paigutamine õiguslikesse raamidesse on õigustea-duslik väljakutse, kuna neid kohaldatakse prognoosotsuste alusel. Prognoos-otsuse tegemisel ei ole õigusnormi rakendajale tõsikindlalt teada, kas olukord või isiku tegevuse tagajärg X saabub ja seeläbi leiab aset õigushüve kahjus-tumine või mitte.²⁵ Kõige problemaatilisem on seejuures asjaolu, et prognoos-otsus ei ole üheselt mõõdetav ning seda ei pruugi saada süsteemselt ega loogi-liselt järeltada.²⁶ Samade probleemidega on seadusandja seisnud silmitsi ka korrakaitseõiguses ohutõrjeõiguse doktriini väljatöötamisel²⁷ ning kohtumenet-

²¹ OECD. (2012), lk 95–96.

²² Artiklid 6861 ning 6851, United States Internal Revenue Code of 1986 (Ameerika Ühendriikide 1986. aasta maksukoodeks). – Jõustunud Pub. L. 99–514, §2, Oct. 22, 1986, 100 Stat. 2095, kasutatud versiooni seisuga 16.01.2014. Arvutivõrgus: <http://www.gpo.gov/fdsys/browse/collectionUScode.action?selectedYearFrom=2013&go=G> o (15.11.2015).

²³ *Abgabenordnung* (Saksamaa maksukorralduse seadus). – Jõustunud 01.10.2002, kasutatud versiooni seisuga 03.12.2015, BGBl. I S. 2178. Arvutivõrgus: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (20.06.2016).

²⁴ Ametiabi direktiivi 2010/24/EL artikkel 16 lõige 1 sätestab: „[...] tagada nõude sissenõudmine juhul, kui nõue või taotluse esitanud liikmesriigis täitmisele pööramist lubav juriidiline dokument vaidlustatakse taotluse sissenõudmise ajal või kui nõude kohta ei ole veel tehtud taotluse esitanud liikmesriigis täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti, sel määral, mil ettevaatusabinõud on sarnases olukorras võimalikud ka taotluse esitanud liikmesriigi õigusnormide ja haldustavade kohaselt.“ Ametiabi direktiivi funktsioon on pigem koordineeriv kui sisuline. Avalik-õiguslike nõuete sundtäitmise ühtlustamist Euroopa tasandil on praegu peetud siiski liiga ambitsiooni-kaks plaaniks (A. Alekand. Täitemenetlusõigus. – Tallinn: Juura, 2011, lk 16).

²⁵ J. Jäätma. Ohutõrjeõigus politsei- ja korrakaitseõiguses: kooskõla põhiseadusega. Doktoritöö. – Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2015, lk 116.

²⁶ J. Jäätma. (2015), lk 117.

²⁷ Seda küsimust on lähemalt käsitletud ka Janar Jäätma (J. Jäätma. The Constitutional Requirements for Averting of a Danger: The Principles of a State Based on Democracy, and the Rule of Law v. Averting of a Danger. – *Juridica International*, 2012, vol XIX).

lusi tagavate lahenduste (esialgne õiguskaits, hagi tagamine) kujundamisel, mistõttu pakuvad need instituudid teatud lahendusi ka preventiivsete tagatiste probleemidele.

Oma ebamäärasuses sisaldub preventiivsetes tagatistes konflikt õigusriigi (*rule of law*)²⁸ põhimõttega, seda just õigusselguse ning proportsionaalsuse põhimõtte kontekstis. Proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt on välistatud sellise meetme kohaldamine, mida on võimalik asendada „isikut vähem koormava abinõuga, mis on vähemalt sama efektiivne kui esimene“.²⁹ Proportsionaalsuse põhimõtte kohaldamine tõstatab üldisema küsimuse sellest, kuidas on preventiivseid tagatise võimalik kujundada selliseks, et nende asetus ja funktsioon maksumenetluses toob kaasa maksukohustuslast vähem koormavama maksumenetluse. Eestis tõstatab see küsimuse meetme vastavusest Eesti Vabariigi põhiseaduse (PS) §-le 11.³⁰ Kuna Eesti ning Ameerika Ühendriikides kasutatavad meetmed toetavad maksumenetluse muude eesmärkide realiseerimist erineval määral, on käesolevas analüüsis olulisel kohal just eeltoodud lahenduste võrdlus.

Maksukohustuslase vara külmutamine võib olla maksumaksja jaoks hävitavliku mõjuga, põhjustades ajutisi või püsivaid makseraskusi (eelkõige käibevahendite arestimise korral).³¹ Maksumenetluslike tõkendite riivav mõju põhiõigustele ja -vabadustele ei vaja ilmselt pikemat tõestamist. Põhiõiguste ja -vabaduste kaitses vaatenurgast omab haldustõkendite kohaldamisel erilist tähtsust konventsiooni P1-1, mille kohaselt „Eelnenud [omandi kaitses – K. K.] sätteid ei piira siiski mingil viisil riigi õigust vajadusel kehtestada seadusi [...] maksude [...] tasumise tagamiseks“.³² Tegemist on omandiõiguse sätte nn neljanda reegluga, mis on ainuke *expressis verbis* maksuspetsiifiline säte konventsioonis.³³ Autorile teadaolevalt ei ole Euroopa Inimõiguste Kohus (EIK) käesolevas doktoritöös uuritavaid tõkendeid käsitletud. Küll on kujundatud seisukohti maksejõuetusmenetluses riigi maksunõuetele eelisseisundi andmise

²⁸ Komisjoni 19.03.2014 teatis Euroopa Parlamendile ja Nõukogule EL-i uue õigusriigi tugevdamise raamistiku kohta. – KOM(2014) 158.

²⁹ RKHKo, 17.03.2003, 3-3-1-11-03, p 48. Riigikohtu lahendid on kättesaadavad arvuti-võrgus: <http://www.nc.ee> (15.11.2015).

³⁰ Eesti Vabariigi põhiseadus (28.06.1992. – RT 1992, 26, 349...RT I, 15.05.2015, 1) § 11 sätestab üldise põhiõiguste riive proportsionaalsuse nõude, mis muuhulgas nõuab piirava meetme vajalikkuse analüüsi ning kõikvõimalike vähemkoormavate, kuid sama efektiivsete alternatiivide väljaselgitamist ja kaalumist.

³¹ J. E. Gleason Jr; D. K. Poole. IRS Summary Assessment Powers: Abuse and Control. – Brigham Young University Law Review, vol 1976/1, lk 237.

³² Ingl. k. „*The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to [...] secure the payment of taxes [...]*.“

³³ *Infra*, ptk 2.1.1. Sätte olulisust maksuasjade lahendamisel kinnitab professor Maria Amprao Grau Ruiz, kelle sõnul jõuavad EIK-sse üha triviaalsemad maksumenetlust puudutavad probleemid. – M. A. Grau Ruiz. Decisions of the ECHR Affecting Domestic Laws. – Lex ET Scientia. Juridical Series, nr XVIII, vol 1/2011, lk 9.

osas³⁴, maksumenetluse läbiviimise kiiruse mõjus osas omandiõiguse riive proportsionaalsusele³⁵, maksumenetluse negatiivses mõjus osas indiviidi maksevõimele³⁶ ning kohtuliku järelkontrolli standardites³⁷. Samuti on EIK pakkunud välja P1-1 kohaldamiseks kolmeastmelise kontrolliskeemi, mida autor kasutab käesolevas analüüsis preventiivsete tõkendite ning inimõigustele ja põhivabaduste ristanalüüsi teostamiseks.³⁸ Autor peab oluliseks selgitada välja, millist rolli mängib konventsioon maksumenetluslike preventiivsete tõkendite kujundamisel ning milliseid miinimumstandardeid see seadusandjale tõkendite reguleerimisel seab.

B. Eesmärk ja hüpoteesid

Autor lähtub väitekirjas eeldusest, et eristada tuleb „head õigusloomet“ ning „paremat õigusloomet“ ning et seadusandja peab üritama saavutada alati „paremat õigusloomet“, mis oleks ühiskonnas legitiimsem ning mis baseeruks erinevate huvide õiglasel balansseerimisel.³⁹ Ka proportsionaalsuse testist tuleneb, et põhiõiguste riive korral tuleb eelistada valiku olemasolul põhiõigusi vähem riivavat meedet.⁴⁰ Maksuvõlgade sissenõudmise nihutamine varasemasse ajahetke ja preventsiiooniõiguse sfääri on kahtlemata efektiivne meede (maksutulu laekumine eelduslikult suureneb), kuid Eestis kasutatav puhas tagamismudel ei pruugi olla niivõrd „parema õigusloome“ kriteeriumile vastav kui seda on Ühendriikides kasutatav kiirendatud maksuhindamise meetod.

Väitekirja põhieesmärgiks on preventiivsete tagatiste regulatsiooni kriitiline ja võrdlev interpretatsioon ning kujundamisvõimaluste otsimine. Autor seab eesmärgiks kujundada kriitilise analüüsi tulemusena maksumenetluslike preventiivsete tõkendite regulatsiooni universaalne mudellahendus, mis põhineks ühelt poolt konventsiooni P1-1-st tulenevatel miinimumnõuetel (miinimumreeglid)

³⁴ EIKo, 23.02.1995, nr 15375/89, *Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*. Euroopa Inimõiguste Kohtu lahendid on kättesaadavad arvutivõrgus: <http://hudoc.echr.coe.int> (15.11.2015).

³⁵ EIKo, 23.07.2002, nr 34619/97 *Janosevic v. Sweden*.

³⁶ EIKo, 23.07.2002, nr 34619/97 *Janosevic v. Sweden*, kohtunik Thomasseni eriarvamus.

³⁷ EIKo, 24.10.1986, nr 9118/80 *Agosi v. The United Kingdom*.

³⁸ Kolmeastmelist kontrolliskeemi on EIK kasutanud näiteks järgmistes olulisemates lahendites: EIKo, 23.02.1995, nr 15375/89, *Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*; EIKo, 23.09.1982, nr 7151/75; 7152/75 *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*; EIKo, 24.11.1986, nr 9063/80 *Gillow v. the United Kingdom*.

³⁹ Opinion of the European Economic and Social Committee CESE 1905/2008, p 3.3.

⁴⁰ RKHKo, 17.03.2003, 3-3-1-11-03, p 48. Sama põhimõtte konventsioonis omandiõiguse riive õiguspärasuse hindamise proportsionaalsuse testi kaudu vrdl: P. Van der Broek. The Protection of Property Rights Under the European Convention on Human Rights. – Legal Issues of Economic Integration, 1986, nr 1, lk 83. Käibemaksupettuste tõkestamise kontekstis on tagatiste proportsionaalsuse küsimusi käsitlenud Euroopa Kohus lahendis EKo 07.12.2005, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*. 2006 I-04191. Euroopa Kohtu lahendid on kättesaadavad arvutivõrgus: <http://curia.europa.eu> (15.11.2015). Vaata ka: K. Lind. (2012), lk 107–108.

ning mis teiselt poolt peegeldaks võrdlevale käsitlusele tuginedes endas paremat õigusloomet (parim regulatsioon), arvestades isikute põhiõiguste ja -vabaduste ning avalike huvide tasakaalustatust ning õigusteoreetilisi lähtekohti.

Tulenevalt väitekirja eesmärgist ja probleemipüstitusest esitab autor kaitsmisele kaks põhiväidet:

- (1) tulenevalt konventsiooni P1-1 lõikest 2 kehtivad maksude tagamise eesmärgil loodud omandiõigust piiravatele riiklikele meetmetele miinimumnõuded, mille põhjal on võimalik tuvastada nii materiaals- kui menetlusõiguslikud põhimõtted ja reeglid, mida seadusandja peab järgima maksumenetluslike preventiivsete tagatiste regulatsiooni kujundamisel;
- (2) veel tuvastamata maksukohustuste ennetaval täitmisel on võimalik kujundada nii avalikke kui erahuve tasakaalustatud kujul järgiv menetlusmudel, mis lisaks maksumenetlusliku sooritusmenetluse eesmärkidele aitab tagada ka teiste maksumenetluse eesmärkide realiseerumise erinevalt puhtast tagamismudelist (ehk Eesti MKS §-s 136¹ toodud mudelist).

Kaitsmisele esitatavate väidete tõestamiseks püstitab autor järgmise uurimisküsimuse: millised on enne maksukohustuse tavakorras määramist seatavate preventiivsete tagatiste kohaldamise tingimused, milles on parimal viisil kajastatud riigi ja indiviidi huvide balansseeritus (parima regulatsiooni mudel), võttes sealjuures arvesse konventsiooni kohaldamisalas preventiivsete maksukohustuse täitmise tagamise funktsiooniga meetme kohaldamise miinimumkriteeriumid (miinimumstandardil põhineva regulatsiooni mudel) ja juhised parima regulatsiooni loomiseks? Parima mudeli all peab autor silmas parimal viisil era- ja avalikke huve tasakaalustavat mudelit. Põhiküsimusele vastamiseks vajavad lahendamist järgmised eelküsimused:

- (1) Tuginedes preventiivsete tagatiste funktsioonidele ja kohale õigussüsteemis, millised on preventiivse tagatise mõistet sisustavad põhitunnused, mille kaudu tuleb preventiivsete tagatiste instituuti sisustada?
- (2) Millised printsiibid, piirangud ja miinimumnõuded kehtestab preventiivsete tagatiste kujundamisele ja kohaldamisele konventsiooni P1-1 ning sellest tulenev neljas reegel ning milline on sealjuures menetluslike garantiide tähendus?
- (3) Milline võiks konventsioonist tulenevate printsiipide redutseerimisel olla preventiivsete tagatiste instituudi mudel, arvestades erinevates jurisdiktsioonides ja võrreldavates instituutides kasutatavaid lahendusi (analüüs rõhuasetusega Eestis kehtiva MKS § 136¹ reguleeritava puhta tagamise meetodi ja Ameerika Ühendriikides kasutatava kiirendatud hindamismenetluse meetodi võrdlusele)?
- (4) Kas ja millistel alustel tuleks riigil hüvitada preventiivsete tagatiste õiguspärase kohaldamisega tekitatud kahju, et tagada preventiivsete tagatiste proportsionaalsus ja seeläbi vastavus parima regulatsiooni standardile?

Autori väidetele kinnitust leides kujunevad väitekirjas põhimõtted ja normatiivid, mida on võimalik aluseks võtta maksumenetluslike preventiivsete tagatiste instituudi kujundamisel. Praktilise väärtusena on väitekirjas toodud tulemuste põhjal võimalik korrigeerida Eesti MKS § 136¹ regulatsiooni selliselt, et see vastaks parima seaduse kvaliteedile ning minimeeriks probleeme proportsionaalsuse ja õigusselguse põhimõttega ning põhiseadusliku määratlusnõudega. Samuti avab väitekirja võimaluse pakkuda Euroopa Liidu õigusruumis välja ühtsed soovituslikud kriteeriumid preventiivsete maksukohustuse täitmise tagamisele suunatud meetme kohaldamiseks liikmesriikides.⁴¹

C. Meetodid

Käesolevas väitekirjas käsitletud probleem ja selle lahenduskäik kuuluvad eelkõige võrdleva õigusteaduse valdkonda. Väitekirja käsitleb nii teoreetilisi kui praktilisi probleeme. Kuna nii maksumenetluslike preventiivsete tõkendite õigusliku raamistiku kujundamisega kui ka selle kohtutes rakendamisega kaasnevad probleemid on kompleksed, vajavad need mitmekülgset lähenemist ning erinevate uurimismeetodite kasutamist ja kombineerimist.

Põhilise meetodina kasutab autor laiendatud epistemoloogilise funktsionalismi⁴² meetodit. Maksumenetlusõiguse instituute ja põhimõtteid aitab kõige paremini mõista maksumenetluse funktsionaalne käsitlus.⁴³ 1910. aastal tõdes Ernst Cassirer, et võrdlevas õigusteaduses on fookus asjade tegeliku olemuse tuvastamiselt (ontoloogia) liikunud asjade funktsionaalse seisundi väljaselgitamisele (epistemoloogia).⁴⁴ Kui samasugused probleemid põhjustavad samasuguseid lahendusi, siis peab lahendus olema probleemile kuidagi omane.⁴⁵

⁴¹ EL tasandil on liikmesriikidele hakatud andma suuniseid ka siseriiklikusse ainu-pädevusse jäävate maksupettuste tõkestamisega seotud küsimustes. Näiteks on Komisjon andnud liikmesriikide haldusvõimekuse tõstmise eesmärgil suunised Bulgaariale, Küprosele, Tšehhi Vabariigile, Eestile, Ungarile, Itaaliale, Leedule, Maltale, Poolale ja Slovakkiale. – KOM(2012) 351, lk 7. Samuti on Komisjon julgustanud liikmesriike lisama oma siseriiklikusse õigusesse konkreetse sõnastuses tehingu majandusliku sisu tuvastamise reeglit, mis on Eesti MKS § 84 analoog ning millise soovitusel andmise õiguslik alus samuti ei tulene otseselt mõnest EL-i õigusaktist. – KOM 2012/772/EL, p 4.2.

⁴² Funktsioon on see, mis tuleb kellelgi või millelgi teha, ülesanne, kohustus, roll. – M. Langemets; jt (toim). Eesti keele seletav sõnaraamat. 2., täiendatud trükk. – Tallinn: Eesti Keele Sihtasutus, 2009, veebiväljaanne. Arvutivõrgus: <http://www.eki.ee/dict/ekss/> (15.11.2015).

⁴³ R. K. Gordon. Chapter 4. Law of Tax Administration and Procedure, lk 3. – V. Thuronyi (ed). Tax law Design and Drafting. Volume I. – Washingot D.C.: International Monetary Fund, 1996. Arvutivõrgus: <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/index.htm> (15.11.2015).

⁴⁴ E. Cassirer. Substanzbegriff und Funktionsbegriff (1910). Viidatud: R. Michaels. The Functional Method of Comparative Law. – Oxford: Oxford Handbook of Comparative Law, 2006, lk 355.

⁴⁵ *Ibid.*, lk 355.

Sarnaseid funktsioone peaksid täitma seetõttu samasugused instituudid.⁴⁶ Epistemoloogilise funktsionalismi kohaldatavust õigussüsteemide üleses analüüsis toetab osaliselt ka Savigny (küll vähem) ja Puchta mõjutustega filosoofiline positivism, mille kohaselt on olemas põhimõisted, mis vaatamata ebaolulistele erinevustele on oma põhiolemuselt samad olenemata õiguskorrast.⁴⁷ Autor on seadnud üheks uurimisülesandeks piiritleda maksumenetlusliku preventiivse tagatise instituudi riigiülene (õigusteoreetiline) mõiste selle põhitunnuste kaudu. Selle tuvastamiseks on funktsionaalne käsitlus sobivaim.

Funktsionaalset võrdlevat õigusteadust ei huvita niivõrd mitte õigusinstituudi mõned nüansid, vaid pigem selle funktsionaalne side teatud probleemidega.⁴⁸ Valemina on selgitatud epistemoloogilis-funktsionaalset meetodit järgmiselt: kui defineerida 'a' kui teatud probleem, 'x' kui õigussüsteemi $\alpha_{1,2,3...}$ muutuja ning 'y' kui õigusinstituudi $\beta_{1,2,3...}$ muutuja, saame kujundada erinevate õigusinstrumentide võrdluse kui seeria, kus näiteks 'a $\alpha_1 \beta_1$ ' on Eesti õiguse (α_1) reageering (β_1) probleemile a, 'a $\alpha_2 \beta_2$ ' on Saksa õiguse (α_2) reageering (β_2) probleemile a, 'a $\alpha_3 \beta_3$ ' on Ameerika Ühendriikide õiguse (α_3) reageering (β_3) probleemile a, jne.⁴⁹ Epistemoloogilise funktsionalismi lähenemine võimaldab lisaks instituutide sarnasustele võrrelda ka nende erinevusi ning aitab selgitada neid erinevusi erinevate õigussüsteemide funktsioonide kaudu.⁵⁰ Just eelneva tõttu on funktsionaalse meetodi kasutamine *common law* ning Kontinentaal-Euroopa õigussüsteemi instituutide võrdluseks eriti sobiv läbi epistemoloogia. Funktsionalism ületab *common law* ja Kontinentaal-Euroopa õiguskultuuride episteemilised/doktrinaalsed erinevused kui funktsionaalselt mitteolulised muutujad. Seetõttu keskenduvad mitmed funktsionaalset meetodit rakendavad olulised uurimused *common law* ja mandri-euroopaliku õigusruumi võrdlustele.⁵¹ Seetõttu on valitud meetod sobiv võrdlusele, mis tugineb ühelt poolt Kontinentaal-Euroopa ning teiselt poolt *common law* süsteemis asuvatele kontseptsioonidele.

Funktsionaalne meetod on sobiv ka samas õigussüsteemis olevate erineva sisuga, kuid sama funktsiooniga meetmete võrdlemiseks. See avab tee preventiivse tõkendi, ohutõrjeõigusliku preventiivhalduse, halduskohtumenetlusliku esialgse õiguskaitse ning muude sarnaste instituutide võrdlemisele.

Epistemoloogilise funktsionalismi meetod lähtub eeldusest, et võrreldavate instituutide loodud lahendused sisaldavad endas samu põhimõtteid ja üldisemaid eesmärke, kuivõrd need on funktsionaalselt sarnased ja suunatud võrreldavatele õigussüsteemidele ühiselt omase probleemi lahendamisele. Vältimaks siiski funktsionaalsele võrdlevale meetodile omast meetodi peamist väärkasu-

⁴⁶ *Ibid.*, lk 356.

⁴⁷ A. Aarnio. (2009), lk 99.

⁴⁸ R. Michaels. (2006), lk 356.

⁴⁹ *Ibid.*, lk 356.

⁵⁰ *Ibid.*, lk 356.

⁵¹ *Ibid.*, lk 357.

tust – ühedimensioonilise või pinnapealse analüüsi teostamine⁵² –, arvestab autor D. J. Gerberi kriitikat funktsionalismi suhtes ning järgib soovitus arvestada vaatlusaluse instituudi analüüsil võimalikult erinevaid aspekte, hõlmates nii meetme sisulised kui protseduurilised elemendid.⁵³ Seetõttu defineerib autor analüüsitavaid probleeme laiemalt, hõlmates põhiõiguste riivet, preventiivõiguslike otsuste tegemisega kaasnevate probleemide lahendamist, menetlusõiguslike garantiide põimumist jne.

Eelnimetatud meetodi rakendamine toimub võrdluse kaudu. Võrdlus jaguneb institutsionaalseks ning jurisdiktsiooniliseks. Institutsionaalsest võrdlusmaterjalist väärub välja toomist esialgne õiguskaitse halduskohtumenetluses ning preventiivhaldus ja ohutõrjeõigus haldusõiguses. Jurisdiktsioonilises võrdluses on autor valinud põhilisteks võrreldavateks õigussüsteemideks Eesti ning Ameerika Ühendriigid. Lisaks on lähemalt käsitletud Saksamaa õigust. Eesti on valinud autor oma isikliku seotuse tõttu Eesti õigusruumiga ning küllaltki mahukaks kujunenud kohtupraktika olemasolu tõttu. *Common law* õigusperekonda kuuluva Ameerika Ühendriikide puhul pakub suurepäraselt võrdlusmomenti IRC-s ligi sajandi eksisteerinud *summary assessment*’i menetlus,⁵⁴ mis erineb Eestis kasutatavast selle poolest, et see soodustab lisaks maksude kogumisele ka teiste maksumenetluslike põhieesmärkide saavutamist. Saksa õiguse puhul võib oluliseks pidada just Saksamaa kui juriidilise „doonorriigi“ rolli Eesti haldusmenetlusõiguses ning eriregulatsiooni olemasolu AO §-s 324.

Võrdleva analüüsi võimalikkus ja vajalikkus väljaspool Euroopa õigusruumi asuva süsteemiga on muuhulgas õigustatav palju kriitikat leidnud võrdleva meetodiga, mida EIK kasutab⁵⁵ konventsiooni rakendamiseks. EIK lahendites

⁵² Võrdleva meetodi peamised väärkasutused on konteksti mitteamestamine, ühedimensioonilise võrdluste teostamine ning võrdluse teostamisel eelarvamustest lähtumine. – A. Momirov; A. N. Fourie. Vertical Comparative Law Methods: Tools for Conceptualising the International Rule of Law. – Erasmus Law Review, 2009, vol 2, nr 3, lk 297.

⁵³ D. J. Gerber. Toward a Language of Comparative Law? – The American Journal of Comparative Law, 1998, vol 46, nr 4, lk 722–724. Garberi funktsionaalse meetodi vastase kriitika üheks allikaks oli menetluslike küsimuste mitteamestamine või vähene arvestamine. Menetlusõiguse valdkonnas tuleb arusaadavalt pöörata just menetluslike küsimuste lahendamisele suuremat tähelepanu.

⁵⁴ Kuivõrd USA-s on antud maksuhaldurile õigused maksukohustuse hilisema täitmise ohust tulenevalt sekkuda tavapärasesse maksumenetlusse juba aastakümneid tagasi, pakub see pikaajalist võrdluspilti. Olemasoleva süsteemi eelkäijaks on 1924. aasta maksuseadus (*Revenue Act*) ning laiem kiirendatud maksumenetluse teoreetiline käsitlus pärineb pikast ajaperioodist. Vaata selle kohta: M. M. Armen. Assessing Internal Revenue Service Jeopardy Procedures: Recent Legislative and Judicial Reforms. – Cleveland State Law Review, 1997, vol 26, lk 419.

⁵⁵ M. Ambrus. Comparative Law Method in the Jurisprudence of the European Court of Human Rights in the Light of the Rule of Law. – Erasmus Law Review, 2009, vol 2, nr 3, lk 353; Vaata kasutamist kohtulahendites: EIKo, 02.12.2008, nr 2872/02 *K.U. v. Finland*, para IV (mis ei ole küll otsuse *ratio decidendi* osaks, vaid eraldiseisev lahendi alapunkt kohaldatava õiguse järel); EIKo, 13.06.1979, nr 6833/74 *Marckx v. Belgium*, para 41.

avalduub see valdavalt nii-nimetatud ühtse Euroopa standardi olemasolu või puudumise tuvastamises riikide kaalutlusruumi ulatuse (*margin of appreciation*) ja proportsionaalsuse analüüsimisel.⁵⁶ Selle meetodi kohaselt tugineb EIK kohtuasjade lahendamisel EL liikmesriikide praktikate võrdlusele ning lähtub põhimõttest „liikmesriikide ühtse nägemuse puudumine suurendab vastustaja valitsuse diskretsiooni ulatust“.⁵⁷ Õigusteoorias on võrdleva meetodi kriitikana leitud, et võrdleva meetodi kasutamine ainult Euroopa riikide omavahelise võrdluspildina seab ohtu konventsiooni standardite püsümise kõrgetena ning autonoomsetena.⁵⁸ Autor nõustub selle kriitikaga ning leiab, et ka teistes õigus-süsteemides arendatavate õiguslike lahenduste eeskujuks võtmine võib pakkuda märksa laiapõhjalisemat võrdluspilti, vältides õigusliku mõtlemise liigset kapseldumist.

Lisaks eelnimetatule kasutab autor andmekogumismeetodit, analüütilis-dogmaatilist meetodit ja ajaloolist meetodit. Töö tugineb põhiasjalikult Eesti õigusele ning tegeleb muuhulgas õiguse eesmärkide realiseerumise probleemidega õiguse rakendamisel. Sellest tulenevalt analüüsib autor Eesti halduskohtute poolt perioodil 01.12.2012–31.12.2014 tehtud loataotlusi lahendavaid kohtumäärusi.⁵⁹ Analüüsi eesmärgiks on tuvastada, mida ja kuidas on kohtud preventiivsete tõkendite kohaldamise õiguspärasuse eelkontrollis analüüsinud ning kas selle najal on kujunenud sõlmküsümustes ühtne kohtupraktika. Autor on valinud võrreldavateks kriteeriumiteks maksukohustuse tekkimise aluse, põhjendused maksejõuetuse ohu kohta ning standardi, mille alusel on kohus pidanud piisavaks maksukohustuse olemasolu tuvastada. Tegemist on peamiste hinnangutega, mille alusel prognoosotsus tõkendi kohaldamise vajaduse kohta sünnib. Kohtulahendite valimi määratles autor kaheaastase perioodiga, mille jooksul on kohus lahendanud positiivselt ligi 140 loataotlust, mis pakub autori arvates piisavalt võrdlusmaterjali erinevatel alustel tehtud tagamistoimingute kohta. Analüüsist jäeti välja vastutusotsuse tagamise loamäärused, kuna nendes analüüsib kohus maksuotsuse tagamisega võrreldes erinevaid asjaolusid. Autor kasutas alates 01.12.2012 tehtud lahendeid, kuna 01.12.2012 jõustusid MKS § 136¹ muudatused.⁶⁰ Analüüsi tulemused on siiski kohaldatavad ka enne 01.12.2012 kehtinud seaduse redaktsioonidele, kuna preventiivsete tagatiste

⁵⁶ M. Ambrus (2009), lk 357.

⁵⁷ *Ibid.*, lk 357.

⁵⁸ Y. Arai-Takahashi. *The Margin of Appreciation Doctrine and the Principle of Proportionality in the Jurisprudence of the ECHR.* – Antwerpen: Intersentia, 2002, lk 191.

⁵⁹ Analüüs hõlmab esimese astme halduskohtute poolt MKS § 136¹ alusel esitatud tagamistoimingute loataotluste kohta perioodil 01.12.2012–31.12.2014 tehtud kohtumääruste analüüsi. Analüüs ei hõlma vastutusotsuse tagamist lubavaid määruseid, määruskaebusi lahendavaid halduskohtu määruseid ning mittesisulisi lahendeid (nt taotluse tagastamine vale kohtualluvuse tõttu). Kohtumääruste otsingul Riigi Teataja portaalil on kasutatud alajaotuses „halduskohtumenetlus“ otsingusõna „MKS § 136¹“.

⁶⁰ Analüüs hõlmab seega sätte neljandat (RT I, 25.10.2012, 1) ja viiendat (RT I, 31.01.2014, 6) redaktsiooni.

põhitingimusi reguleeriva MKS § 136¹ sisuline külg on olnud muutumatu alates 01.01.2009.

Uurimisküsimuste lõikes rakendab autor meetodeid järgmiselt. Esiteks analüüsib autor preventiivsete tagatiste meetme mõistet selle eesmärkide abil. Uuritava instituudi eesmärkide tuvastamine ning selle vajalikkust põhjendava sotsiaalse ja majandusliku tegelikkuse analüüsimine eeldab lisaks ajaloolise, kuid ka dogmaatilise ning andmekogumismeetodi kasutamist. Analüüsi tulemusena on võimalik piiritleda oletatava maksukohustuse täitmise tagamiseks kasutatavate preventiivsete tagatiste funktsioonid nii Eestis kui muudes riikides kasutatavate tõkendite puhul. Teiseks analüüsib ja tuvastab autor preventiivsete meetmete kohaldamise õigusliku raamistiku konventsiooni P1-1 alusel. Autor kasutab valdavalt dogmaatilist ning andmekogumismeetodit ning analüüsib EIK praktikale tuginedes omandiõiguse riive lubatavuse tingimusi. Nimetatud analüüsi tulemusena kujunevad nii meetme miinimumnõuded kui ka põhimõtted ja kaalutlused, mida saab prima regulatsiooni kujundamisel arvestada. Kolmandaks analüüsib autor maksumenetluslike preventiivsete tagatiste mudellahendusi, mis arvestavad nii konventsioonist tulenevaid põhimõtteid ja kriteeriume, preventiivsete tagatiste funktsioone kui ka erinevates jurisdiktsioonides kasutatavaid erinevaid lahendusi. Analüüsi tulemusena formuleerub preventiivsete tagatiste mudellahendus, mis põhineb erinevate õiguste, huvide ja põhimõtete tasakaalustatusel. Kuivõrd indiviidi ja riigi huvide tasakaalu mõjutab otseselt riigi tegevusega tekitatud kahju hüvitamise võimalikkus, käsitleb autor eelkõige analüütilisele ja dogmaatilisele meetodile tuginedes õiguspäraselt kohaldatud prognooshinnangul põhinevate tõkenditega tekitatud kahju hüvitamise põhjendatust.

D. Struktuur

Tulenevalt töös püstitatud uurimisküsimustest koosneb doktoritöö neljast peatükist. Peatükkide lõpus on esitatud vastava peatüki tulemusi käsitlevad vahekokkuvõtted, mis annavad ühtlasi lühikokkuvõtte järgnevate peatükkide analüüsi aluseks olevatest järeldustest (seda eelkõige esimese ja teise peatüki puhul).

Esimeses peatükis käsitleb autor preventiivsete tagatiste mõistet selle olulisemate tunnuste kaudu, piiritledes uurimuse eseme ja selle funktsiooni. Analüüsi tulemusena on tuvastatavad preventiivsete tagatiste instituudi olulised tunnused ning ülesanne maksumenetluses, samuti selle instituudi soovitud ja soovimatud siirded teistes menetlustes. Nende funktsionaalsete tunnuste abil on võimalik tuvastada teistes jurisdiktsioonides kasutatavad sarnased instituudid, mille alusel viib autor töö kolmandas peatükis läbi võrdleva analüüsi. Preventiivsete tagatiste vajalikkust analüüsides peatub autor selle seostel põhiõiguste ja väärtustega ning selgitab maksejõutuste põhjuste analüüsi kaudu välja, kas preventiivsete tagatiste kasutamine maksukohustuslase maksejõuetust ennetava vahendina on õigustatud. Kuna preventiivsed tagatised on suunatud eelkõige

maksupettuste tulemusena tekkida võiva kahju ärahoidmisele, siis käsitleb autor põgusalt ka maksejõuetusega seotud maksupettuste süsteemi ning selle peamisi liike.

Teises peatükis käsitleb autor konventsioonist tulenevaid miinimumnõudeid ning olulisemaid kaalutlusi, mida selle liikmesriigid peavad maksude tasumise tagamise meetmete kujundamisel arvesse võtma. Autor keskendub konventsiooni P1-1-st tuleneva omandiõiguse piiramise neljanda reegli analüüsile. Esiteks käsitleb autor omandisse sekkumise põhjendatust, mis hõlmab endas formaalse seaduspärasuse ja legitiimse eesmärgi analüüsi ning regulatsiooni ebatäpsuse probleeme. Teiseks analüüsib autor õiglase tasakaalu põhimõtet, millest tulenevalt tuleb igal üksikul juhul selgitada maksude tasumise ennetava tagamise proportsionaalsus selle laiemas mõttes. Antud alapeatükk on oluline ka seetõttu, et meetmete proportsionaalsust käsitledes on EIK loonud teatava kataloogi erinevatest meetme dimensioonidest, mida tuleb proportsionaalsust hinnates arvesse võtta.

Kolmandas ning ühtlasi töö keskses peatükis käsitleb autor preventiivsete tagatiste sisemist süsteemi ning analüüsib selle kujundamise võimalusi konventsioonist tulenevate miinimumnõuete ja kaalutluste alusel, tuginedes valdavalt Eesti ning Ameerika Ühendriikide vastavate regulatsioonide võrdlusele. Välja võib tuua neli kõige olulisemat probleemide valdkonda. Esiteks on keskselt küsimuseks see, millise standardi alusel peaks haldusorgan preventiivse tagatise kohaldamisel hindama tagatava maksukohustuse olemasolu. Veelgi teravamalt kerkib probleem esile olukorras, kus kohus peab andma tagamise meetme kohaldamiseks loa ning seeläbi hindama haldustoimingu õiguspärasust enne, kui selline toiming tehakse. Teiseks analüüsib autor seda, kuidas sisustada ja kontrollida maksukohustuse täitmata jäämise ohtu prognoosotsuse tegemisel. Samuti sõltub preventiivse tagatise funktsioon maksumenetluses paljuski sellest, kas selle kohaldamine eeldab maksukohustuslase aktiivset *mala fide* tegevust või piisab ka sellest, et maksejõuetuse risk on tekkinud maksukohustuslase *bona fide* käitumise tulemusena. Sellest tulenevalt saab preventiivse tagatise meedet käsitleda kas maksupettuste vastu võitlemise vahendina või riigi eelistamisena maksejõuetusmenetluses üldisemalt. Kolmandaks tuleb lahendada tagamistoimingute ajalise dimensiooniga seotud probleemid. Samuti tuleb käsitleda kohtuliku järelevalve probleeme preventiivsete tagatise kohaldamisel, mida autor käsitleb kolmanda peatüki viimases alapeatükis.

Neljandas peatükis käsitleb autor seda, millistel juhtudel tekib riigil põhjendatud kohustus hüvitada tõkendiga koormatud maksukohustuslasele tekkinud kahju, kui tõkendi kohaldamine toimus vastavalt seadusele (õiguspäraselt). Maksukohustuslase õigus saada hüvitist talle põhiõiguste või -vabaduste piiramisega tekitatud kahju eest vähendab tõkendi intensiivsust.⁶¹ Õiglase hüvitise saamine õiguspäraselt kohaldatud, kuid ebaõiglast kahju põhjustava tõkendi

⁶¹ Omandiõiguse riive ja hüvitise kui riive intensiivsust vähendava asjaolu kohta vaata näiteks Riigikohtus mitmeid eriarvamusi põhjustanud sõidukite konfiskeerimise kaassust: RKÜKo, 12.06.2008, 3-1-1-37-07 ja selle juurde kuuluvaid eriarvamusi.

puhul on üheks parameetrikis tõkendi proportsionaalsuse saavutamisel. Kuna see ei seonu niivõrd tõkendi sisemise struktuuriga kui riigivastutuse instituudiga, esitab autor antud probleemistiku eraldiseisvas peatükis.

E. Uurimisobjekti piiritlemine

Väitekirjas keskendutakse maksukohustuse täitmise tagamise kesksetele küsimustele, mis seonduvad vähemal või rohkemal määral prognoositsuse omapäradest tulenevatele probleemidega. Seetõttu ei käsitle autor süvitsi kohaldatavate tõkendite alaliike⁶² ega tõkendite kohaldamisel maksuhalduri ja täituri praktilise tegevusega seotud küsimusi. Samuti eristab autor selgelt veel tekkimata ning juba tekkinud, kuid veel tuvastamata maksukohustuse tagamiseks nõutavaid tagatisi, kuna nende kohaldamise loogika, puudutatud huvide riive ning lahendamist vajavad õigusteoreetilised probleemid on erinevad.

Autor keskendub probleemide analüüsimisele õigussuhtes maksukohustuslane-riik. Seetõttu ei analüüsita väitekirjas lähemalt vastutusotsuste täitmise tagamisega seotud iseomaseid probleeme, v.a põgusalt topeltprognoosist tulenevaid küsimusi. Samuti ei käsitle autor tagamistoiminguid teostava asutuse sisetise pädevusküsimusi, mis on pigem praktiline probleem. Tõkendite kohaldamisega seotud kahju hüvitamise probleemidest keskendub autor ainult õiguspärast kohaldatud tõkenditega tekitatud kahju hüvitamise küsimustele, kuna juba algusest peale õigusvastase haldusaktiga kohaldatud tõkenditega tekitatud kahju hüvitamisega ei kaasne preventiivsetele tõkenditele iseomaseid probleeme.

F. Olulisemad allikad ja varasemad uurimused

Õiguskirjandusest võib leida *de lege lata* analüüse erinevates jurisdiktsioonides kohalduvate preventiivsete tagatiste sisemise struktuuri kohta, kuid õigusteoreetilise raamistiku kujundamine ei ole põhjalikumalt käsitlemist leidnud. Autorile teadaolevalt ei ole neid analüüsitud lähemalt ka konventsiooni P1-1 kontekstis. Selget jurisdiktsiooniülest kehtivust omavat miinimumstandardit preventiivsetele tagatistele kujundatud ei ole.

Sarnaseid õiguslikke probleeme on Ühendriikides analüüsinud lähemalt J. E. Gleason ja D. K. Poole artiklis „*IRS Summary Assessment Powers: Abuse and Control*”⁶³ ning S. A. Berson 2001. aastal välja antud raamatus „*Federal Tax*

⁶² Autor on eraldi käsitlenud maksukohustuste täitmise tagamiseks krüptoraha arestimise võimalusi: K. Künnapas. From Bitcoin to Smart Contracts: Legal revolution or evolution from the perspective of *de lege ferenda*? – T. Kerikmäe; A. Rull. (toim). The Future of Law and eTechnologies. – Springer-Verlag Heidelberg, 2016, lk 111–132.

⁶³ Kuivõrd USA-s on uuritav kontseptsioon kasutusel sarnasel kujul juba ligi sajandi, siis on USA käsitlemisel kasutatud mahukamalt ka vanemaid allikaid, mis vaatamata oma vanusele pakuvad adekvaatset võrdluspilti ka tänapäevases õigusruumis esinevate probleemide lahendamiseks.

*Litigation*⁶⁴. Antud analüüsid on siiski Ühendriikide-põhised ega ole suunatud alternatiivsete lahenduste leidmisele, mis on käesoleva doktoritöö üheks eesmärgiks. Eesti õiguses arvestatavaid teaduslikke uurimusi sel teemal tehtud ei ole, mistõttu pakub peamise teoreetilise baasi ajavahemikus 2009–2015 kujunenud kohtupraktika, seda nii preventiivsete tõkendite kohaldamise loataotlusi lahendatud alama astme kohtute lahendite näol kui ka rohkem õigus-teoreetilisi küsimusi lahendanud Riigikohtu praktika näol. Samuti on autor analüüsinud teiste riikide kohtute praktikat.

EIK lahendite tõlgendamise küsimustes on autor tuginenud paljuski L. Sermeti artiklis „*The European Convention on Human Rights and property rights*“⁶⁵ väljendatud seisukohtadele, kus käsitletakse omandiõiguse piirangute probleeme. Samuti on autor käsitlenud EIK olulisemaid P1-1 kohaldamise probleemidele keskendunud lahendeid.

Maksupettuste tõkestamise kontekstis võib olulisema allikana välja tuua Kaspar Lindi doktoritöö „*Käibemaksupettused ning nende tõkestamine*“⁶⁶, kus autor on käibemaksupettuste tõkestamise meetmete võrdlevas analüüsis lühidalt peatunud ka maksumaksjalt tagatiste nõudmise küsimusel. Kuna ohutõrjedoktriini ning preventiivsete tagatiste probleemidel on märkimisväärne ühisosa, on analüüsis vajalik ja võimalik tugineda ohutõrjedoktriini käsitletavatele uurimustele. Nendest võib välja tuua Madis Ernitsa ja Mait Laaringu artiklid preventiivhalduse teemadel ning Janar Jäätma doktoritöö teemal „*Ohutõrjeõigus politsei- ja korrakaitseõiguses: kooskõla põhiseadusega*“⁶⁷.

Töö kirjutamisel on kasutatud õigusakte ning kohtupraktikat seisuga kuni 01.11.2015, samuti olulisemaid hilisemaid lahendeid.

⁶⁴ S. A. Berson. *Federal Tax Litigation*. – New York: Law Journal Press, 2001.

⁶⁵ L. Sermet. *The European Convention on Human Rights and property rights*. Human rights files, no. 11 rev. – Strasbourg: Council of the Europe Publishing, 1998.

⁶⁶ K. Lind. (2012).

⁶⁷ J. Jäätma. (2015).

1. peatükk

MAKSUMENETLUSLIKU PREVENTIIVSE TAGATISSÜSTEEMI FUNKTSIONAALNE MÕISTE JA PIIRITLUS

1.1. Maksumenetluslike preventiivsete tagatiste põhitunnused

1.1.1. Maksukohustuse täitmise tagamine

1.1.1.1. Põhimenetluse ja selle alamüksuste koherentsus ja legitiimsus

Õigusriigile kohase menetluse kujundamisel on esiteks oluline selgitada välja, millistest menetlusõiguslikest väärtustest ja põhimõtetest tuleks preventiivsete tõkendite kujundamisel lähtuda. Sealjuures tuleb arvesse võtta preventiivsete tagatiste funktsiooni maksumenetluses ning haldusmenetluses laiemalt.

Preventiivsete tagatiste kõige üldisemaks eesmärgiks on kindlustada maksutulu laekumine olukorras, kus esineb teatav kahtlus täiendava maksukohustuse olemasolu osas ning maksutulu laekumine on ohustatud.⁶⁸ Preventiivne tagatis on olemuselt reaktsioon tõenduslikus mõttes oletatavale ja ajalises mõttes juba toimunud maksuõigusrikkumisele, mis on minevikus aset leidnud. Selle funktsiooniks on tagada määratava maksusumma sundtäitmise tulemuslikkus.

Maksukohustuse täitmise luhtumise problemaatika ning preventiivsete tõkendite kohaldamise vajalikkus ilmneb värvikalt käibemaksupettuste puhul. Näiteks on isik arvanud sisendkäibemaksu maha, kuid tegelikult kaup või teenus puudub või on tehingusse kaasatud vahelülina variisik (inglise keeles *missing trader*), kes omastab kauba või teenuse eest saadud summa ega deklareeri või ei tasu käibemaksu või üldse mingisuguseid makse (või esitab jälgede segamiseks oma maksudeklaratsioonides suvalisi väljamõeldud väärtusi).⁶⁹ Antud olukorras vastutab tasumata maksukohustuse eest eelkõige variisik, kes maksusumma omastas. Samas võib maksukohustus kaasneda sisendkäibemaksu maha arvanud ettevõtjale, kellel puudus selleks õigus tulenevalt maksupettuses osalemisest.⁷⁰ Kui isikud on teadlikult teeninud kuritegelikku tulu, võib eeldada, et seda tulu kaitstakse ka riigi järgnevate sammude, sealhulgas sundtäitemenetluse eest. Sel eesmärgil on tavapärase maksupettuse teel saadud vara viimine legaalsesse vormi (kuriteona kvalifitseeritavate maksupettuste puhul on tegemist rahapesuga⁷¹) ning vara edasine varjamine näilike tehingute või muude

⁶⁸ Vrdl: MKS § 136¹, IRC § 6851 ja § 6861 ja AO § 324.

⁶⁹ K. Lind. (2012), lk 34.

⁷⁰ RKHKo, 07.12.2006, 3-3-1-63-06, p 11.

⁷¹ EL-i 2015. aasta rahapesu tõkestamise direktiivis 2015/849 mõistetakse rahapesu enamasti kui vara muundamist või üleandmist, kui on teada, et selline vara on saadud kuritegelikust tegevusest või selles osalemisest, eesmärgiga varjata vara ebaseaduslikku päritolu või abistada kuritegelikus tegevuses osalevat isikut, et see isik saaks hoiduda oma tegude õiguslikest tagajärgedest. – Euroopa Parlamendi ja Nõukogu

tehingute kaudu. Hilisema sundtäitmise takistamise vältimiseks tuleb maksumenetluses aset leidvad täitetoimingud viia võimalikult varajasse ajahetke. Sellisel viisil maksumenetlusliku sooritusmenetluse ajalist nihutamist võib pidada preventiivse tõkendi kõige iseloomulikumaks tunnuseks.

Maksumenetlusel üldisemalt on kolm põhieesmärki: esiteks maksumaksja esitatud maksuarvutuste õigsuse kontrollimine, teiseks tasumisele kuuluva maksusumma määramine ja kolmandaks maksuvõla sissenõudmine.⁷² Tegemist on vastavalt kolme üksteisele järgneva maksumenetluse etapi – s.o tuvastusmenetlus, otsustusmenetlus ning sooritusmenetlus⁷³ – põhifunktsiooniga. Menetluse struktuuri asetatuna on preventiivsete tõkendite näol tegemist sooritusmenetluse etappi kuuluva meetmega.

Menetluse etappe ja eesmärgi ei tohiks vaadelda siiski isoleerituna. Kuigi igal etapil on oma põhifunktsioon, toetab iga menetlusetapp kõigi maksumenetluse eesmärkide – s.o maksutulu arvestamine, määramine ja sissenõudmine – täitumist. Maksumenetluse ükski osa ei toimi teistest sõltumatuna. Eeltoodust järeldub, et menetluse üheks väärtuseks on selle koherentsus. Süsteemse koherentsuse põhipostulaadi kohaselt peab õiguskord kui süsteem moodustama koherentse terviku, mis reageerib keskkonnast tulnud mõjutustele võimalikult ühtselt.⁷⁴ Selline postulaat põhineb õiguse süsteemi tunnustatud väärtustel, milleks on eelkõige õiguskindlus ja -selgus⁷⁵, kuid milles võivad avalduda ka muud õiguskorra väärtused. Koherentsus on õigussüsteemi iseseisev väärtus. Sarnaselt õiguskorrale koosneb menetlus kui protsess erinevatest dimensioonidest ja alametappidest, moodustades sarnaselt õiguskorrale iseomase süsteemi. Iga menetlusõiguslik instituut kujutab endas n-ö alamõiguskorda, milles peaksid printsiibis realiseeruma õiguskorrale omased tunnused, nagu seda on õiguskindlus ja -selgus, ning menetluse enda üldised eesmärgid. Menetlust kui instituuti võib võrrelda menetlusseaduse kui selle instituudi objektiivse väljendusega. Normitehnika põhimõtete kohaselt tuleb seaduse (menetluse) kujundamisel valida lahendus, mis soosib seaduse eesmärgi täitumist.⁷⁶ Seega võib

20.05.2015 direktiiv (EL) 2015/849, mis käsitleb finantssüsteemi rahapesu või terrorismi rahastamise eesmärgil kasutamise tõkestamist ning millega muudetakse Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrust (EL) nr 648/2012 ja tunnistatakse kehtetuks Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2005/60/EÜ ja komisjoni direktiiv 2006/70/EÜ, art 1 lõige 3 punkt a. – ELT L 141, 5.6.2015, lk 73.

⁷² L. Lehis. *Maksuõigus*. 3 trükk. – Tallinn: Juura, 2012, lk 104. Maksumenetluse kõrvaleesmärkide kohta loe: G. Bungo-Tafa. *Reformation of Tax Procedures along the European Integration Process*. – Academicus, 2012, nr 6, lk 85.

⁷³ L. Lehis. (2012), lk 134-145.

⁷⁴ M. Kairjak. Keerukuse redutseerimine Eesti õiguses karistusseadustiku § 217² objektiivse koosseisu relatiivsete õigusmõistete sisustamise näitel. Doktoritöö. – Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2015, lk 30.

⁷⁵ M. Kairjak. (2015), lk 30.

⁷⁶ Vabariigi Valitsuse (VV) 22.12.2011 määruse nr 180 „Hea õigusloome ja normitehnika eeskiri“ (RT I, 29.12.2011, 228) § 42 lg 1 kohaselt põhjendatakse seaduse eesmärkide kaudu seaduseelnõu algatamise vajalikkust ning sisustatakse eesmärgi saavutamise

väita, et iga menetluse osa eesmärgiks on menetluse üldisema eesmärgi täitmine. Koherentsuse nõue laieneb seega mitte ainult õiguskorrale, vaid ka selle alamüksustele, nagu seda on maksumenetlus ja selle alaminstituudid. Maksu- menetluse alaminstituudiks on ka preventiivsete tagatiste instituut.

Teiseks menetluse väärtuseks on menetluse eseme kitsa ja konkreetse hoidmine.⁷⁷ Menetluse ese on see, millega menetlus tegeleb. Autori seisukohalt tuleneb menetluse eseme kitsana hoidmise põhimõtte hea õigusloome reeglitest, mis on suunatud õiguslikest regulatsioonidest maksimaalse kasu saamisele.⁷⁸ Menetluse kõikidele põhieesmärkidele kontsentreerumine ja nende kaudu avalduvate eesmärkidega arvestamine aitab vältida selliste alammenetluste loomist, mis ei ole maksumenetluslike ülesannete lahendamiseks kõige sobivad. On kahetsusväärne tõsiasi, et maksumenetlusõigus on pahatihti bürokratia looming.⁷⁹ See toob kaasa õigusloome hektilise arengu lähtuvalt poliitilistest suundumustest, mida ei saa pidada hea õigusloome tavaga kooskõlas olevaks. Menetluses fookuse säilitamine aitab lisaks järgida menetlusõiguse teoreetikute soovitusi, et menetluse eset tuleb hoida pigem kitsana.⁸⁰ Menetluse ese on probleem, mille lahendamisega menetlus tegeleb. Menetluse eseme kitsana hoidmine tähendab muuhulgas seda, et iga menetluse kui terviku osa vastab võimalikult palju menetluse kui terviku eesmärkidele ja ei tegele menetlusväliste probleemidega. Menetluse ese võib muutuda määratluselt laialivalguvaks, kui seda kirjeldavad üha lisanduvad erandid. Seega võib kitsast – ja head – menetlust mõista kui menetlust, mille osade eesmärk vastab menetluse kui terviku eesmärgile.

Loomulikult on teatud juhtudel vajalik lisada menetlusse reegleid, mille seos menetluse põhieesmärgiga ei ole niivõrd selge (näiteks vajalikkus tagada menetlusosaliste *de facto* võrdsus õigusliku võrdsuse asemel⁸¹). Sellele vaatamata tuleb menetluse kujundamisel lähtuda menetluse põhieesmärgist, koherentsuse nõudest ning menetluse eseme võimalikult kitsana hoidmise nõudest.

Preventiivsete tagatiste kui maksumenetluse alaminstituudi kujundamisel tuleb koherentsuse nõudest tulenevalt võtta eesmärgiks, et selline meede aitaks kaasa maksumenetluse kui terviku eesmärkide saavutamisele. Maksu- menetluse kui terviku eesmärke tuleb iga üksiku selle piires kujundatava instituudi loomisel arvestada, kuna maksumenetluse põhieesmärkide täitumise kaudu saab hinnata iga menetlusetapi vajalikkust ning põhjendatust konkreetse menetlusliku alamülesande ja -eesmärgi täitmisel. Nagu eelpool öeldud, tuleks menetluse

õiguslikud, majanduslikud ja halduslikud lahendused ning põhjendatakse eelnõus kavandatud lahendusi.

⁷⁷ E. Kergandberg; jt. Sissejuhatus kohtumenetluse õpetusse. Eesti kohtumenetlusõiguse võrdluspilt. – Tallinn: Juura, 2008, lk 39.

⁷⁸ R. Narits. Good Law Making Practice and Legislative Drafting Conforming to it in the Republic of Estonia. – Juridica International, 2004, nr IX, lk 5.

⁷⁹ R. K. Gordon. (1996), lk 2.

⁸⁰ E. Kergandberg; jt. (2008), lk 39.

⁸¹ Loe võrdsuse paradoksi kohta lähemalt: M. Ernits. Kommentaar 16 § 12 juurde. – Ü. Madise; jt (toim). Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. – Tallinn: Juura, 2012. Arvutivõrgus: <http://www.pohiseadus.ee> (15.11.2015).

ese tuleks sealjuures hoida kitsana. Maksumenetluse esemeks on selle eesmärkidest tulenevalt maksukohustuse tuvastamine, määramine ja sissenõudmine. Kui preventiivsed tagatised täidavad nimetatud kolme eesmärgi, siis võib pidada preventiivsete tagatiste eset maksumenetluse esemega vastavuses olevaks. Kui preventiivsete tagatiste eesmärgiks on aga kõrvaliste eesmärkide täitmine (näiteks *paritas creditorum*'i põhimõttest erandi tegemine maksejõuetusmenetluses⁸², maksukohustustlase mõjutamine teda ennast süüstavate ütluste andmiseks⁸³ jne), siis ei saa seda pidada maksumenetluse eset kitsana hoidvaks instituudiks.

Kolmandaks menetluse väärtuseks on selles peegelduv põhiõiguste ja -vabaduste kaitse, eelkõige aga meetmega põhjustatavate põhiõiguste ja -vabaduste riive proportsionaalsus. Põhiõigusi piirava meetme vajalikkuse kriteerium on osaks põhiõiguste ja -vabaduste piirangute lubatavuse kontrollimisel proportsionaalsuse testis.⁸⁴ Vajalikkuse nõue tuleneb arusaamast, et põhiõigused saavad oma kaitsejõudu realiseerida üksnes siis, kui sobimatud, mittevajalikud ja ülemäärased piirangud on välistatud.⁸⁵ See kehtib ka omandiõiguse ja ettevõtlusvabaduse kohta, mida maksumenetluses tõkendite kohaldamine vaieldamatult piirab. Proportsionaalsuse põhimõtte ehk ülemäärasuse keeld seob kogu riigivõimu, sellega „peab arvestama mitte üksnes õiguse kohaldaja, vaid ka seadusandja.“⁸⁶ See on üks õigusriigi keskne põhimõte ja selle aluseks on idee, et riik tohib isiku vabadussfääri üldistes huvides piirata üksnes niivõrd, kui võrd see on möödapääsmatu.⁸⁷ Abinõu võib pidada mittevajalikuks, kui mõni alternatiivne abinõu on vähemalt sama efektiivne kui esimene, kuid selle eesmärgi on võimalik saavutada isikut vähem koormava abinõuga.⁸⁸ Nii võib ka menetluse alaminstituut (tõkend) osutada mittevajalikuks, kui avaliku hüve kaitsmine on võimalik samaväärse, kuid isikut vähemkoormava menetlusliku alternatiivi kaudu.⁸⁹

Käibemaksupettuste tõkestamise alternatiive on Riigikohus analüüsinud lahendis 3-4-1-24-11, milles käsitleti pettuseid vedelkütuseturul ning nende tõkestamiseks kehtestatud fikseeritud summas tagatist. Vedelkütuse seaduse (VKS) § 36 lg 5 kohaselt tuli enne käibemaksuseaduse ja vedelkütuse seaduse muudatusi majandustegevuse registris registreeritud tarbimisse lubatud kütuse

⁸² *Infra*, ptk 1.1.4. Tegemist on maksejõuetusõigusliku probleemiga.

⁸³ *Infra*, ptk 1.1.2. Selline eesmärk on vastuolus enesesüstamise vältimise põhimõttega.

⁸⁴ RKPJKo, 31.01.2011, 3-4-1-24-11, p 55.

⁸⁵ M. Ernits. Kommentaar 3 § 11 juurde. – Ü. Madise; jt. (toim). (2012).

⁸⁶ RKPJKo, 28.04.2000, 3-4-1-6-00, p 13; RKÜKo, 11.10.2001, 3-4-1-7-01, p 21.

⁸⁷ M. Ernits. Kommentaar 3 § 11 juurde. – Ü. Madise; jt. (toim). (2012).

⁸⁸ RKPJKo, 31.01.2011, 3-4-1-24-11, p 55.

⁸⁹ *Ibid.*, p 55-56. Kaalutlusõiguse alusel tagatise määramisel tuleb maksuhalduril lähtuda ettevõtja varasemast käibest või alustava ettevõtja puhul äriplaanis planeeritud käibest. Riigikohus leidis, et vastav abinõu ei ole maksupettuste vastu võitlemisel nii efektiivne kui fikseeritud tagatise regulatsioon. Nimelt on võimalik nii alustavate ettevõtjate kui ka juba tegutsevate ettevõtjate puhul näidata tegelikust väiksemaid käideldavaid mahtusid, et määrataks võimalikult väike tagatis (otsuse p 56).

müüjal esitada maksuhaldurile 100 000 euro suurune tagatis.⁹⁰ Regulatsiooni kehtestamise eesmärgiks oli vähendada maksupettuseid ja soodustada ausat konkurentsi kütuseturul.⁹¹ Kassaator leidis, et viidatud VKS regulatsioon on vastuolus PS §-dega 11 ja 31 ning need on ebaproportsionaalsed osas, milles seadus ei võimalda maksuhalduril valida, kas määrata kütuse müüjale tagatis, ega võimalda seega hinnata, kas isiku õiguste ja vabaduste piiramine konkreetsetel juhtumil on vajalik.⁹² Riigikohus leidis, et taoliste tagatistele võib olla alternatiivseid lahendusi. Antud lahendis kaalus Riigikohus soovitud eesmärkide saavutamise alternatiivsete lahendustena maksuhaldurile kaalutusõiguse andmist tagatise määramisel, kütuse müügile pöördmaksustamise rakendamist ja kohest sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramist.⁹³ Antud juhtumi puhul ei leidnud kolleegium, et mõni eeltoodud alternatiividest oleks isikut vähem koormav ning võimaldaksid samavõrd kiiresti ja tõhusalt vähendada maksupettuste toimepanemist ja soodustada ausat konkurentsi kütuseturul.⁹⁴

Kuigi Riigikohtu seisukoht ei seonu otseselt preventiivsete tagatistega, võib selle pinnalt teha ühe olulise tähelepaneku: kohus peab kohaseks võrrelda meetme vajalikkuse hindamisel väga erinevaid alternatiivseid lahendusi ning võimalusel tuleb selline võrdlus alati teostada. See ei puuduta ainult samasuguse õigusliku meetme derivaatide kaalumist (näiteks tagatise nõue enne teatava majandustegevuse valdkonnas registreerimist ning tagatise nõue teatud käibemahtude täitumisel), vaid ka näiteks maksusüsteemis endas muudatuste tegemist. Seega on seadusandjal preventiivsete tagatiste regulatsiooni kujundamisel laiaulatuslik kohustus hinnata kõikvõimalikke erinevaid maksutulu laekumise ohu kõrvaldamise lahendusi, mis oleks vähemalt sama efektiivsed, kuid mis koormaks isikuid vähem. Alternatiivide kaalumata jätmine või liiga kitsa ringi meetmete omavaheline võrdlemine põhjustab meetme ebaproportsionaalsuse riski.

Lisaks siseriiklikule õigusele on proportsionaalsuse põhimõtte osaks ka Euroopa Liidu õigusest. Proportsionaalsuse põhimõttel on ühenduse õigusele tugev mõju ning seda peab tunnustama kui EL aluslepingu põhiliste eesmärkide ja väärtuste osa.⁹⁵ Proportsionaalsus on ühenduse õiguse üldpõhimõtte, mis on iseseisvaks õiguse allikaks.⁹⁶ Euroopa Kohus on kehtestanud kohtupraktikas teatud põhimõtted, mille alusel saab otsustada, kas maksude tasumise vältimise tõkestamise meetmed on proportsionaalsed või mitte. Maksude tasumise vältimise tõkestamise meetmete mõju peab proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt olema proportsionaalses suhtes maksumaksja majandustegevusse sekkumisega

⁹⁰ *Ibid.*, p 52.

⁹¹ *Ibid.*, p 53.

⁹² *Ibid.*, p 5.

⁹³ *Ibid.*, p 55.

⁹⁴ *Ibid.*, p 59.

⁹⁵ T. Grauberg. Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. – *Juridica International*, 2009, vol XVI, lk 148.

⁹⁶ A. Zalasinski. Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law. – *Interfax*, 2007, vol 35, nr 5, lk 310.

kaasnevate mõjudega.⁹⁷ Lahendis *Leur v. Bloem* käsitles kohus äriühingute restruktureerimise käigus aset leidvate maksudest kõrvalehoidumise tõkestamise meetmete proportsionaalsust. Kohtulahendist võib järeldada, et maksude tasumise vältimise meetme mõjud peaksid piirduma maksude tasumise tagamisega ning mitte minema sellisest eesmärgist kaugemale.⁹⁸ Samuti rõhutas kohus vajadust arvestada tehingutele maksundusliku hinnangu andmisel kõiki konkreetse tehinguga seotud asjaolusid ning pidas ebasobivaks lähtuda eelnevalt kindlaksmääratud üldistest kriteeriumitest/tüüpjuhtumitest.⁹⁹

Kuigi antud Euroopa Kohtu lahend ei käsitle preventiivsete tõkendite proportsionaalsust, toetab see autori seisukohalt menetluse kitsana hoidmise ning individualiseeritud lähenemise nõuet. Viimasest tuleneb, et iga indiviidi suhtes tuleb hinnata tema suhtes toimuva menetluse proportsionaalsust individuaalse menetluspositsiooni alusel. Isiku põhiõiguste ja -vabaduste riivete proportsionaalsust tuleks vaadelda kogu tema suhtes toimuva maksumenetluse kontekstis, mis mõjutab isiku positsiooni menetluses tervikuna. Maksumenetlus ei saa maksukohustuslase suhtes toimuda eelduslikult ainult ühes osas (kas tuvastusmenetluses, otsustusmenetluses või sooritusmenetluses) vaatamata sellele, et menetlus viiakse läbi kindlaksmääratud ajalisel järjestuses olevate sammudena.

Preventiivsete tagatiste seos sooritusmenetluse etapiga on ilmselge, kuivõrd sooritusmenetluse tulemuse tagamine on tõkendi kohaldamise põhieesmärk. Järgnevalt tekib küsimus, kas ja kuivõrd peavad preventiivsed tagatised toetama maksuarvestuse kontrollimist ning tasumisele kuuluva maksumõnna määramist tuvastus- ja otsustusmenetluses? See on oluline küsimus preventiivsete tagatiste menetlusliku struktuuri kujundamisel, kuna sellest sõltub, kui palju toetab preventiivsete tagatiste meetod maksumenetluse eesmärkide täitumist ja süsteemi interaktiivset koherentsust, samuti maksumenetluses osalevate isikute teiste õiguste ja kohustuste teostamist. Tuginedes süsteemi ja õiguskorra koherentsuse nõudele ning proportsionaalsuse testi vajalikkuse astmele, leiab autor, et ka preventiivsete tagatiste meetme kujundamisel tuleb sõltumata selle erifunktsioonist võtta eesmärgiks kõigi maksumenetluse põhieesmärkide täitmist maksimaalses ulatuses.

Neljandaks menetluse väärtuseks on ainult legitiimsete eesmärkide järgimine ning mittelegitiimsete eesmärkide mittetunnustamine. Kui menetlusega kaasneb isikute põhiõiguste ja -vabaduste riive, siis on riive lubatav ja põhjendatav ainult legitiimsete eesmärkidega tulenevalt põhiõiguste ja -vabaduste riive lubatavuse kontrollskeemi esimesest astmest.¹⁰⁰ Menetluse õigusliku struktuuri kujundamisel tuleks vältida mittelegitiimsete eesmärkide soodustamist. Avalik võim saab kasutada preventiivseid tagatiseid *de facto* ka eesmärkidel, mis võivad

⁹⁷ A. Zalasinski. (2007), lk 320–321.

⁹⁸ EKO, 17.07.1997, C-28/95, *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen*, para 44. – ELT C 271, 06.09.1997, lk 2. Vrdl: T. Grauberg. (2009), lk 148. Antud kohtulahendis hindas kohus meetme eesmärkide legitiimsust äriühingute restruktureerimist käsitleva direktiivi 90/434/EEC eesmärkide alusel.

⁹⁹ *Ibid.*, para 41.

¹⁰⁰ M. Ernits. Kommentaar 10 teise peatüki sissejuhatuses. – Ü. Madise; jt (toim). (2012).

muuta sisutühjaks maksukohustuslase teatud menetluslikud põhiõigused. Näiteks on Ameerika Ühendriikides olnud probleemiks, et preventiivseid tagatise kasutatakse maksukohustuslase survestamiseks maksukohustusega seotud asjaolude kohta teabe andmiseks või maksumenetluses kompromissi tegemiseks.¹⁰¹ Isiku ettevõtluses vajamineva vara arestimine asetab maksukohustuslase sageli sundolukorda, kus tal tuleb valida kahe alternatiivi vahel: kas asuda vähemalt endale soodsas osas maksuhalduriga koostööle, vaidlustades preventiivse tagatise kohaldamise ning esitades enda vastuväiteid tõendavad tõendid ja seisukohad, mis isikut ühtlasi võivad inkrimineerida, või taluda tagatiste kohaldamist ning oodata võimalikku äritegevuse lõppemist või muu kahju tekkimist. Maksukohustuslasel on teatud olukordades õigus kaasaaitamiskohustus täitmata jätta. Kaasaaitamiskohustust ei esine siis, kui maksukohustuslane on teadlik enda toime pandud kriminaalõiguslikku reaktsiooni kaasa toovast maksukelmusest ning kui menetlusele kaasa aitamine tooks kaasa enda inkrimineerimine.¹⁰² See tuleneb karistusõiguse põhimõttest *nemo tenetur se ipsum accusare*, mille kohaselt keegi ei pea tunnistama iseenda vastu.¹⁰³ Preventiivsete tagatiste kohaldamisega on võimalik sundida maksukohustuslast seda põhiõigust mitte kasutama, suunates maksukohustuslast andma võimalikult palju informatsiooni selle kohta, et vältida varade ennetavat arestimist. Selliselt tekitab preventiivsete tagatiste kohaldamine tüüpilisi paralleelmenetlusele omaseid probleeme, mis seonduvad kaasaaitamiskohustuse ja *nemo tenetur se ipsum accusare* põhimõtte kollisiooniga.¹⁰⁴

Kui preventiivseid tagatise on võimalik kasutada maksumenetluse ja laiemalt süüteoõiguse eesmärkide vastaselt, ei toeta preventiivsed tagatise selles osas maksumenetluse ja süüteoõiguse süsteemi koherentsust. Omaette küsimus on, kas selline maksukohustuslase stimuleerimine teabe esitamiseks on õiguspärane või mitte. Tallinna Ringkonnakohus on viitega EIK lahenditele *Murray v. United Kingdom (1996)* ning *Allen v. United Kingdom (2010)* selgitanud, et mitte iga meedet, millega stimuleeritakse isikut esitama ametiasutusele teavet, mida võidakse hiljem kasutada ka kriminaalmenetluses, ei saa käsitleda ebasobiva sunnina.¹⁰⁵ Antud lahendis sai stimuleeriva meetme sobilikkuse hindamisel määravaks see, et tegemist oli tavapärase seaduses reguleeritud menetlustoiminguga, millele maksukohustuslane peab alluma.¹⁰⁶ Preventiivsete tagatiste puhul toetab selline seisukoht järeldust, et preventiivsete tagatistega kaudse info andmisele stimuleerimine ei ole vastuolus isikute põhiõiguste ja -vabaduste kaitse reeglitega. Autor peab sellist tõlgendust liiga formalistlikuks, kuna

¹⁰¹ J. E. Gleason Jr; D. K. Poole. (1976), lk 252.

¹⁰² Vrdl: L. Kanger. Enese mittesüüstamise privileeg maksuvaidluste lahendamisel Eesti halduskohtute ja EIK praktikas. Kohtupraktika analüüs. – Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond, 2012, lk 3.

¹⁰³ L. Kanger. (2012), lk 3.

¹⁰⁴ Vrdl: K. Palm. Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral. – Maksu-Maksja, 2008, nr 8, lk 27–31.

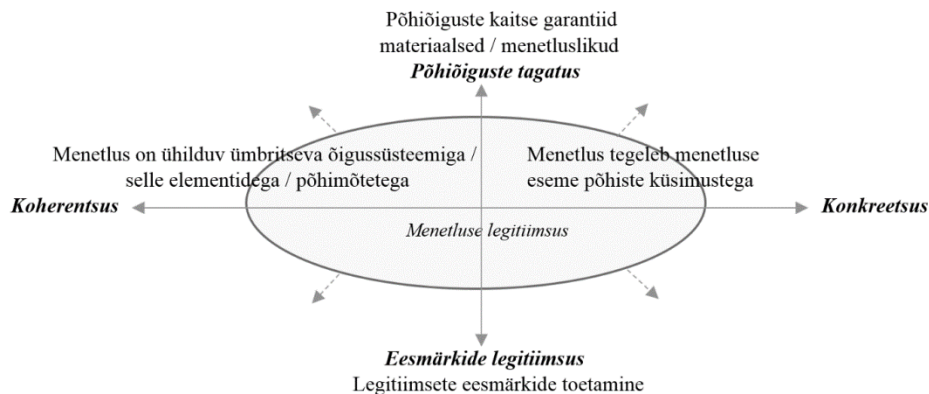
¹⁰⁵ TlnRnKo, 12.10.2011, 3-11-495, p 19.

¹⁰⁶ *Ibid.*

selliselt on jäetud arvestamata menetluse mittelegitiimsetele tulemitele suunatud varjatud funktsioonid. Nende *de facto* olemasolu ei ole aga põhjust eitada.

Kokkuvõtvalt võib head menetlust hinnata läbi eeltoodud nelja põhilise kriteeriumi. Nende kaudu on võimalik iseloomustada ka parima – ehk ühtlasi legitiimsema – menetluse mõõdikuid. Skemaatiliselt on menetluse legitiimsuse mõõdikud toodud skeemil 2.

Skeem 2. Menetluse legitiimsuse saavutamise ja hindamise mõõdikud.



Autor võrdleb alljärgnevalt Eesti ja Ameerika Ühendriikide näitel kahte preventiivsete tagatise süsteemi, mis on fokuseeritud maksumenetluse põhieesmärkide saavutamisele erineval määral ja viisil. Kui esimese süsteemi peaesmärk on maksukohustuse tagamine ilma maksude hindamise menetluse kulgu mõjutamata (Eesti süsteem), siis teise eesmärk on viia läbi kiirendatud erakorraline maksuhindamine koos seda tagavate toimingutega (USA süsteem). Teise meetodi puhul on erinevalt esimesest kujundatud menetlus selliselt, et see aitab kaasa ka menetluse teiste põhieesmärkide realiseerumisele, kiirendades maksukohustustlase maksuarvestuse õigsuse kontrollimist ning tasumisele kuuluva maksusumma määramist. Samas on Ühendriikides kasutatavas menetluslikus lahenduses tõkendite kohaldamise standardid samaväärsed Eesti lahendusega või sellest isegi madalamad, mis muudab selle prognoosotsuse järelkontrolli märksa keerukamaks.

1.1.1.2. Puhas tagamise meetod (Eesti mudel)

Eestis kasutatavat preventiivsete tagatiste regulatsiooni võib nimetada puhtaks tagamise meetodiks. Eesti MKS § 136¹ regulatsioon lisati seadusesse 01.01.2009. Selle lõige 1 sätestas meetme põhituuma järgmises sõnastuses:

„Kui maksude tasumise õigsuse kontrollimisel tekib põhjendatud kahtlus, et pärast maksuseadusest tuleneva rahalise nõude või kohustuse määramist võib selle sundtäitmine maksukohustuslase tegevuse tõttu osutada oluliselt raskemaks või võimatuks, võib maksuhalduri juht või tema volitatud ametnik teha halduskohtule taotluse loa saamiseks, et sooritada käesoleva seaduse § 130 lõikes 1 sätestatud täitetoimingud.“

Preventiivse tõkendi regulatsiooni vajalikkust põhjendas seadusandja 01.01.2009 seadusemuudatuse seletuskirjas sellega, et avalik võim oli Riigikohtu praktika muutumise tõttu kaotanud võimaluse nõuda kriminaalmenetluses tsiviilhagi raames tsiviilnõude rahuldamist.¹⁰⁷ Enne 01.01.2009 oli maksuhalduril õigus teha maksukohustuse täitmisele suunatud toiminguid alles pärast seda, kui maksuotsus või vastutusotsus oli koostatud ning maksukohustuslane ei olnud maksuotsuses või vastutusotsuses määratud tähtaja jooksul maksuvõlga tasunud.¹⁰⁸ Maksuvõla sundtäitmine eeldas, et maksukohustuse täitmise tähtpäev oli saabunud ning maksunõue oli sissenõutav, samuti et nõuet sisaldav haldusakt oli maksukohustuslasele seadusega ettenähtud korras teatavaks tehtud.¹⁰⁹ Maksusumma tasumise nõuet sisaldavaks haldusaktiks oli maksuotsus, millest pidi selguma, kuidas on tasumisele kuuluv maksusumma määratud.¹¹⁰ See eeldas kõigi maksuasjas kogutud tõendite arvestamist ning maksusumma määramise õiguslikku alust.¹¹¹

Preventiivse tõkendi kohaldamist maksmenetluses MKS enne maksuotsuse koostamist ei võimaldanud. Küll oli praktikas levinud asendusabinõuna tava-päraste kohtumenetluslike tagavate vahendite kasutamine, seda küll küsitavas menetlusliigis. Nimelt kriminaalse mõõtme võtnud maksupettuste puhul võimaldas maksukohustuslase poolt vara käsutamist takistada kriminaalmenetluses hagi tagamine¹¹² juba kohtueelse uurimise ajal, mil maksukohustuslane ei pruukinud maksupettuse uurimisest teadlikki olla (kriminaalmenetluse kohtueelne uurimine jaguneb nn varjatud menetlusetapiks ning avalikuks menetlus-eetapiks).

Kriminaalmenetluses hagi tagamise kasutamise võimalus kadus pärast Riigikohtu lahendit asjas 3-1-1-60-07. Viidatud lahendis käsitles kriminaal-kolleegium küsimust, millistel õiguslikel alustel ja millises ulatuses võib riigil

¹⁰⁷ Eelnõu 377 SE seletuskirja lk 7 on viidatud Riigikohtu 28.01.2008 otsusele kriminaalasjas 3-1-1-60-07.

¹⁰⁸ Seletuskiri maksukorralduse seaduse jt seaduste eelnõu 377 SE juurde, lk 7.

¹⁰⁹ MKS (seisuga 31.12.2008, RT I 2002, 26, 150; RT I 2008, 27, 177) § 128 lg 2 p-d 1 ja 2.

¹¹⁰ *Ibid.*, § 95 lg 2.

¹¹¹ *Ibid.*, § 95 lg 2, § 46 lg 3 p 5.

¹¹² Tsiviilhagi lahendamisel tuleb kriminaalmenetluses juhinduda tsiviilkohtumenetluse korrast, kui see ei ole vastuolus kriminaalmenetluse üldiste põhimõtetega (RKKKo 28.01.2008, 3-1-1-60-07, p 32.). TsMS sätteid tuli kohaldada ka hagi tagamise meetmete kohaldamisel. Kehtivas KrMS-is tunnustab samasugust lähenemist § 141⁴ lg 1, mille kohaselt kohaldatakse kriminaalmenetluses hagi tagamiseks TsMS §-s 378 sätestatud hagi tagamise abinõusid.

tekkida varaline nõue äriühingu juhatuse liikme vastu, kes on äriühingu maksudeklaratsioone esitamata jättes või nendes valeandmeid esitades pannud toime kuriteo ja põhjustanud ühtlasi äriühingu maksuvõla.¹¹³

Kohus lahendas selle raames eelkõige kahte küsimust. Esiteks analüüsis Riigikohus, kas juhatuse liikme vastu MKS § 41 alusel tekkivast solidaarvastutusest tulenevat maksunõuet on üldse võimalik esitada tsiviilhagina kriminaalmenetluses. Riigikohus märkis, et MKS § 41 lg 1 ei sätesta eraõiguslikku kahju hüvitamise alust, vaid näeb ette maksukuriteo toime pannud isiku avalik-õigusliku solidaarvastutuse maksukuriteo tagajärjel tekkinud võõra maksuvõla eest. Tegemist on ühe MKS § 31 lg 1 p-s 4 nimetatud maksunõude tekkimise alusega, mis tuleneb avalik-õiguslikust suhtest ning mis ainuüksi seepärast ei saa olla tsiviilvaidluse¹¹⁴ esemeks. Maksunõue tuleb esitada haldusmenetluses, täpsemalt maksumenetluses.¹¹⁵ Seega on võimalik esitada maksukuriteo toimepanija vastu nõue MKS § 41 lg 1 või § 168 alusel üksnes maksumenetluses vastutusotsuse tegemisega, mitte hagi esitamisega tsiviil- või kriminaalasjas.¹¹⁶ Teiseks käsitles Riigikohus seda, mida tuleb käsitleda juhatuse liikme poolt tekitatud kahjuna, mida riik on tsiviilhagejana õigustatud nõudma kas siis kriminaalmenetluses või eraldi menetluses.¹¹⁷

Riigikohus muutis selles asjas oma varasemat seisukohta, mille kohaselt juhatuse liikme maksukuriteo tagajärjel tekkinud äriühingu maksuvõlg on käsitatav kuriteoga tekitatud kahjuna, ning selgitas aluseid, mille esinemise korral saab riik äriühingu maksuvõlausaldajana esitada kahjunõude võlgniku juhatuse liikme vastu, kelle toime pandud maksukuriteoga maksuvõlg põhjustati. Kohus jõudis järeldusele, et kahju suuruse leidmiseks tuleb kõnealuse kahju suuruse leidmiseks maksuvõla sellest osast, mis riigil õnnestunuks maksumaksjalt sisse nõuda siis, kui juhatuse liige oleks deklareerimiskohustuse täitnud, lahutada maksuvõla see osa, mis on riigil võimalik äriühingult sisse nõuda pärast maksuvõla ilmsikstulekut ($kahju = MV_{pot} - MV_{teg}$)¹¹⁸. On aga võimalik, et äriühing ei oleks juba maksukohustuse tekkimise ajal olnud majanduslikult suuteline maksukohustust täitma, st et maksunõue ei oleks olnud algusest peale sissenõutav. Siis ei saa ka rääkida juhatuse liikme deklareerimiskohustuse rikkumisega tekitatud kahjust, kuna deklareerimiskohustuse rikkumine ei mõjuta riigi maksulaekumise (vara) suurust.¹¹⁹ Sellest tulenevalt muutus vastutuskohustuse sissenõudmine kahjuna kriminaalmenetluses ebaatraktiivseks instrumendiks, mille kohaldamisel ei olnud lõpptulemus ette nähtav.¹²⁰

¹¹³ RKKKo, 28.01.2008, 3-1-1-60-07, p 36.

¹¹⁴ TsMS § 1 kohaselt on tsiviilasi eraõigussuhtest tulenev kohtuasi.

¹¹⁵ RKKKo, 28.01.2008, 3-1-1-60-07, p 38. Vrd: RKTko, 09.06.2006, 3-2-1-25-06, p 11.

¹¹⁶ Otsuse p 38.

¹¹⁷ Otsuse p 41.

¹¹⁸ MV_{pot} on sissenõutava maksuvõla potentsiaalne summa ning MV_{teg} on tegelikult sisse nõutud maksuvõla summa.

¹¹⁹ Otsuse p 47.

¹²⁰ Menetluses tuvastatava kahju suuruse väljaselgitamist võib pidada umbes sama keerukaks kui juriidilise isiku püsivalt maksejõuetuks muutumise ajahetke. Viimase tuvastamine on olnud õiguspraktikas äärmiselt probleemne.

Maksukohustus ise tuli aga määrata seaduses ette nähtud korras ning selle sissenõudmine pidi toimuma maksumenetlusele omases korras. Maksumenetluses aga preventiivsete tõkendite kohaldamise võimalus puudus.

Maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirjas on seadusandja põhjendanud Riigikohtu lahendi mõjusid järgmiselt:

„Vastavalt Riigikohtu 28.01.2008 otsusele haldusajal nr 3-1-1-60-07 ei saa riik kriminaalasjas enam tsiviilnõude rahuldamist nõuda. See viib paralleelmenetlusele, kus lisaks kriminaalmenetluse läbiviimisele esitatakse haldusmenetluses esmalt maksunõue äriühingu vastu ja seejärel vastutusotsuse kaudu füüsilistele isikutele. Kohtueelses kriminaalmenetluses ei saa enam tsiviilhagi tagamiseks arestida maksumaksja vara. Riik ei saa enam oma huve kriminaalmenetluses kaitsta. Täitetoimingute sooritamine enne rahalise nõude või kohustuse määramist lahendab maksuhalduri jaoks ka kriminaalmenetlusliku probleemi.“¹²¹

Eksitav on sealjuures seaduseelnõus 377 SE väljendatud selgitus, et riik ei saa enam kriminaalmenetluses tsiviilnõude lahendamist nõuda. Riigikohtu lahendist nähtub, et riigil säilis õigus nõuda kriminaalmenetluses juhatuse liikme poolt tekitatud kahju hüvitamist, kuid kahju hüvitamise sätete alusel on maksuhalduril oluliselt keerulisem oma nõuet maksma panna ja tõendada, võrreldes kohustuse langemisega MKS § 41 lg 1 alla, kus solidaarvastutuse toob kaasa selge sündmus.

Preventiivse tagatise kohaldamine ei mõjuta maksumenetluse kulgu ning see jätkub tavapärasel viisil. Seadusandja ei ole preventiivsete tagatiste institutsiooni loomisel pidanud vajalikuks anda sellele ülejäänud kahe maksumenetluse eesmärgi – s.o maksuarvestuse õigsuse kontrollimine ja maksusumma määramine – täitumist toetavaid funktsioone. Eesti lähenemine ei nõua tõkendi kohaldamisel maksumenetluse kiiremat läbiviimist või muude maksukohustuslase põhiõiguste riivet leevendavate vahendite kasutamist.

Tõsi, maksukohustuslasele on võimalik tõkendi kohaldamine lõpetada, andes ise maksuhaldurile sobiva tagatise.¹²² Samas on seda peetud praktikas pigem utoopiliseks vahendiks, selle võimaluse kasutamiseks puuduvad maksukohustuslasele vahendid. Näiteks USA-s on isikul õigus esitada maksuhaldurile tagatist asendav garantii. Seda meedet peetakse aga illusoorseks maksukohustuslase jaoks, kellel puuduvad määratud maksuvõla tasumise tagamiseks vahendid, kuna garantiid pakkuv ettevõtja tõenäoliselt keeldub garantiid andmisest, sest maksukohustuslase varade väärtus ei ületa hinnatud maksukohustust määral, mis võimaldaks maksukohustuslasele garantiteenuse eest tasuda.¹²³ Meede on peaaegu täielikult kasutu maksukohustuslase jaoks, kelle varad arestiti kohe

¹²¹ Seletuskiri maksukorralduse seaduse jt seaduste eelnõu 377 SE juurde, lk 7.

¹²² MKS § 136¹ lg 3. Vrdl: J. K. Wilkens; T. H. Matthews. A Survey of Federal Tax Collection Procedure: Rights and Remedies of Taxpayer and the Internal Revenue Service. – Alaska Law Review, 1986, vol 3, lk 288.

¹²³ Jeopardy Assessment: The Sovereign's Stranglehold. – Georgetown Law Journal, 1967, vol 55, nr 4, lk 705. Vrdl: *Macejko v. United States*, 174 F. Supp. 87 (N.D. Ohio 1959), 1 June 1959.

maksuteate ning tasumise nõude saamisel.¹²⁴ Sellise lahenduse tõttu on garantii võimalust nimetatud kohtupraktikas koguni pilkamiseks (antud juhtumi korral arestiti kõik maksukohustuslase varad).¹²⁵

Maksumenetluse läbiviimise ning preventiivsete tagatiste vahel on ainult kaks selget seost. Esiteks, preventiivseid tagatise ei saa seada enne maksude tasumise õigsuse kontrollimise algust.¹²⁶ See määratleb ajalise miinimumpunkti, millal tagatiste kohaldamine kõne alla tuleb. Preventiivsete tagatiste kohaldamine on võimalik väga laiaulatusliku ajaperioodi jooksul, mis muudab selle meetme iseenesest väga efektiivseks. Preventiivsete tagatiste kohaldamine on võimalik enne maksuotsuse¹²⁷ ning vastutusotsuse¹²⁸ tegemist. Kuna preventiivsete tagatiste seadmine ei ole seotud maksumenetluse mõnda konkreetseesse menetlusetappi jõudmisega, siis on maksuhalduril õigus teha täitetoiminguid maksumenetluse igas etapis, olgu see siis maksumenetluse algusstaadium või lõppstaadium. Teiseks, täitetoimingute tegemise kaasa toonud asjaolude ära langemisel ei ole preventiivse tagatise edasine kohaldamine enam lubatud.¹²⁹ Sellisteks asjaoludeks võib pidada eelkõige tagatise esitamist¹³⁰ ja maksumenetluse lõppemist. Kui esimesel juhul langeb ära hilisema maksukohustuse täitmata jäämise oht, siis teisel juhul langeb ära potentsiaalse maksuotsuse tegemise võimalus. Viimane neist on seotud maksumenetluse ajaliste piiridega ning määratleb kõige hilisema ajahetke, mil preventiivset tagatist kohaldada saab.

Nende kahe punktiga piiritletud perioodi jooksul on maksuhalduril igal hetkel õigus taotleda oletatava maksukohustuse täitmise tagamist, samas ei mõjuta see vähemalt regulatiivsel tasandil mingilgi viisil maksumenetluse enda kulgu. Seega ei toeta preventiivne tagatis tuvastusmenetluse ning otsustus-

¹²⁴ *Ibid.*

¹²⁵ Lahendis Kimmel v. Tomlinson (151 F. Supp. 901, 902 (S.D. Fla. 1957), 24 April 1957) leidis kohus järgmist: „*This Court feels that it is bound to follow the law as it has been so long established but at the same time the Court does take this opportunity to point out that the reasoning in those cases to the effect that the taxpayer is amply protected under the law against any unjust summary seizure of his property (and the attendant destruction and bankruptcy of his business) is against all practical experience when applied to this and most other cases where going businesses are seized. In the instant case every bit of property (inclusive of bank accounts) of both taxpayers (and their wives) has been seized; it would seem to be mere mockery to say they, after they have been stripped of all assets, are protected in that they may either post a bond or pay the three hundred odd thousand dollars of taxes and penalties assessed in order to stay the waste of a forced sale of their assets and the certain destruction of their business.*”

¹²⁶ Tulenevalt MKS § 136¹ lg 1 sõnastusest „Kui maksude tasumise õigsuse kontrollimisel tekib [...]“.

¹²⁷ MKS § 95 lg 1.

¹²⁸ MKS § 96 lg 1.

¹²⁹ MKS § 136¹ lg 3.

¹³⁰ Maksukohustuslasel on võimalik lõpetada täitetoimingud, kui ta esitab MKS 12. peatükis sätestatud tagatise ning see rahuldab maksuhaldurit. – Seletuskiri maksukorralduse seaduse jt seaduste eelnõu 377 SE juurde, lk 8.

menetluse eesmärgi täitumist ning toimib ainult sooritusmenetluse etappi toetava meetmena.

Sarnaselt Eestiga on maksukohustuste täitmise tagamine ainukeseks põhiülesandeks ka vara külmutamisel Saksamaa AO § 324 (*dinglicher Arrest*) alusel. Aresti eesmärk on vältida tulevase täitemenetluse läbiviimise võimalikke takistusi.¹³¹ AO § 324 lg 1 kohaselt saab maksuhaldur taotleda aresti seadmist vallas- või kinnisvarale, kui on põhjust karta, et vastasel juhul võib sissenõudmine osutuda võimatuks või raskemaks. Varale aresti seadmist võib taotleda ka siis, kui nõude rahaline suurus ei ole veel kindlaks määratud, kui nõue on tingimuslik või edasilükkava tingimusega.¹³² Vara saab arestida eelkõige eesmärgiga tagada maksunõuete, tollivõla, maksude/lõivude, maksukõrvalkohustuste ja trahvide täitmist.¹³³ Antud menetluse rakendamine ei ole sarnaselt Eestiga seotud maksukohustuse määramise ajaga ning on suunatud tuvastamata maksukohustuse tagamisele.

1.1.1.3. Erakorralise maksuhindamise meetod (USA mudel)

Erinevalt Eestis kasutatavast süsteemist funktsioneerib IRC-s reguleeritud preventiivsete tagatiste süsteem kui tagatud erakorralise maksuhindamise meetod. Ühendriikide maksuõigus tunneb kahte liiki maksukohustuste preventiivse täitmise meetodeid, mida on reguleeritud alates 1919. aastast.¹³⁴ Kehtiv IRC reguleerib antud institute §-des 6851 (tulumaksu lõpetav maksuhindamine¹³⁵) ja 6861 (tulu-, omandi-, kinke- ja teatud aktsiisimaksude ohumaksuhindamine¹³⁶).¹³⁷ Neist esimene, ehk erakorraline maksuperioodi lõpetav maksuhindamine, kujutab endast tulumaksu maksustamisperioodi erakorralist lõpetamist ning tulumaksu erakorralist hindamist ning on reguleeritud järgmiselt:

¹³¹ U. Koenig; jt. (Hrsg). Abgabenordnung: AO. 3., völlig neubearbeitete Auflage. – C. H. Beck, 2014, kommentaar A § 324 juurde, rn 2.

¹³² Saksa k. „Zur Sicherung der Vollstreckung von Geldforderungen nach den §§ 249 bis 323 kann die für die Steuerfestsetzung zuständige Finanzbehörde den Arrest in das bewegliche oder unbewegliche Vermögen anordnen, wenn zu befürchten ist, dass sonst die Beitreibung vereitelt oder wesentlich erschwert wird. Sie kann den Arrest auch dann anordnen, wenn die Forderung noch nicht zahlenmäßig feststeht oder wenn sie bedingt oder betagt ist.“

¹³³ U. Koenig; jt. (Hrsg). (2014), kommentaar A § 324 juurde, rn 5.

¹³⁴ Termination of Taxable Years: The Quagmire of International Revenue Code Section 6851. – William and Mary Law Review, 1974, vol 15, nr 3, lk 658.

¹³⁵ Ingl. k. *termination assessment of income tax*.

¹³⁶ Ingl. k. *jeopardy assessment of income, estate, gift and certain excise taxes*.

¹³⁷ J. E. Gleason Jr; D. K. Poole. (1976), lk 235.

„Kui sekretär¹³⁸ leiab, et maksukohustuslane plaanib kiirkorras Ühendriikidest lahkuda või viia sealt ära oma vara, või varjata ennast või oma raha selle piires, või teha midagi muud (seahulgas korporatsiooni korral kogu või osa enda vara jaotamine kas likvideerimisprotsessis või muul viisil), mis soodustab olemasoleva või vahetult järgneva maksuaasta tulumaksu kogumise menetluse osaliselt või täielikult ebaefektiivseks muutumist, välja arvatud kui sellise menetluse saab algatada viivitusteta, siis määrab sekretär viivitamatult käesoleva või vahetult järgneva, või mõlema, maksuaasta eest tasumisele kuuluva tulumaksu ning selline maks muutub viivitusteta sissenõutavaks. Sekretär hindab viivitamatult sellisel viisil kindlaks määratud maksusumma (sealhulgas intressid, lisasummad ning maksutäiendused vastavalt seadusele) käesoleva ja/või vahetult järgneva maksuaasta osas ning edastab maksukohustuslasele teate sellisel viisil maksu kindlaksmääramise ja hindamise kohta koos nõudega selline maks koheselt tasuda.“¹³⁹

Maksuhalduril on tulenevalt IRC §-st 6861 õigus viia läbi erakorraline maksude hindamine, kui maksuhaldur tuvastab, et maksude tavapärase kogumine oleks maksukohustuslase teatud kvaliteediga käitumisaktide tõttu ohustatud.¹⁴⁰ Tavapärase maksude õigsuse kontrolli puhul edastab maksuhalduri maksukohustuslasele nn 90-päeva-kirja, milles maksuhaldur teavitab maksukohustuslast maksuvõla tuvastamisest ning kavatsusest maks määrata ning sisse nõuda, andes maksukohustuslasele 90 päeva aega see vabatahtlikult tasuda. Nimetatud 90-päeva-kirja edastamise järel ei ole maksuhalduril kolme kuu jooksul lubatud teha täiendavaid toiminguid maksu määramiseks ja maksuvõla sissenõudmiseks.¹⁴¹ Kolmekuulise ooteaja jooksul võib maksukohustuslane aktsepteerida maksuvõla ja selle tasuda, tasuda maksu ning nõuda selle riigilt tagasi või

¹³⁸ „Sekretäri“ all tuleb mõista igasugust ametnikku, töötajat või Riigikassa (ingl. k. *Treasury Department*) Sekretäri poolt otseselt või kaudselt volitatud organit, kes teostab sõltuvalt kontekstist erinevaid toiminguid (IRC § 7701 lg 11 ja lg 12 p A.(1)).

¹³⁹ Ingl. k. „*If the Secretary finds that a taxpayer designs quickly to depart from the United States or to remove his property therefrom, or to conceal himself or his property therein, or to do any other act (including in the case of a corporation distributing all or a part of its assets in liquidation or otherwise) tending to prejudice or to render wholly or partially ineffectual proceedings to collect the income tax for the current or the immediately preceding taxable year unless such proceeding be brought without delay, the Secretary shall immediately make a determination of tax for the current taxable year or for the preceding taxable year, or both, as the case may be, and notwithstanding any other provision of law, such tax shall become immediately due and payable. The Secretary shall immediately assess the amount of the tax so determined (together with all interest, additional amounts, and additions to the tax provided by law) for the current taxable year or such preceding taxable year, or both, as the case may be, and shall cause notice of such determination and assessment to be given the taxpayer, together with a demand for immediate payment of such tax.*”

¹⁴⁰ J. E. Gleason Jr; D. K. Poole. (1976), lk 236; M. A. Simonetti; Z. T. Atkins; M. J. Barnett. A Pinch of SALT: Auditors Must Not Use Jeopardy Assessment to Coerce Taxpayers. – State Tax Notes, April 2011, lk 114.

¹⁴¹ Ooteaja rikkumine annab aluse nõuda maksude määramise või kogumise peatamist. *Walker v. IRS*, 333 F.2d 768 (9th cir 1964), 16 June 1964, para 11.

pöörduda maksukohustuse tuvastamiseks kohtusse.¹⁴² Viimane neist toob kaasa maksu määramise ja sissenõudmise peatumise menetluse ajaks.¹⁴³

Seevastu maksukohustuse täielikult või osaliselt täitmata jäämise ohu korral on maksuhalduril õigus teha viivimatult kindlaks maksuvõlg, esitada maksukohustuslasele teade sellise maksu tasumise nõudega ning nõuda maksuvõlg sisse maksumaksja vara arvelt.¹⁴⁴ Sealjuures võib maksuhaldur teha sellise kiirkorras hinnatud kohustuse täitmise tagamiseks ka täitetoiminguid ja arestida maksukohustuslase vara.

Nimetatud meede ei võimalda selle rakendamisele eelnenud aastatel tekkinud maksukohustuste hindamist pärast maksukohustuslasele kehtiva maksudeklaratsiooni esitamise tähtpäeva saabumist (sh arvestades kõikvõimalikke pikendusi).¹⁴⁵ Sellises olukorras on võimalik kohaldada erakorralist ohumaksuhindamist.

Lisaks kasutab IRC § 6861 ka teist, tulumaksule, varamaksule, kinke maksule ning aktsiisimaksudele kohalduvat preventiivsete tagatise vormi. Sarnaselt Eestis kasutatavatele preventiivsetele tagatistele on erakorraline ohumaksuhindamine kohaldatav juba lõppenud maksuperioodidel tekkinud kohustuste tagamiseks ning see on reguleeritud järgmiselt:

„Kui sekretär arvab, et §-s 6211 defineeritud puudujäägi hindamine või kogumine võib olla ohustatud viivituse näol, siis hindab sekretär hoolimata §-s 6213 (a) toodust viivimatult sellist puudujääki (sealhulgas intressid, lisasummad ning maksutäiendused vastavalt seadusele) ning esitab puudujäägi tasumiseks vastavasisulise teavituse ja nõude.“¹⁴⁶

Kui seaduse teksti kohaselt tundub nende kahe meetme näol olevat tegemist väga erinevatel tingimustel kohalduvate meetmetega, siis kohtupraktika on nende kohaldamist ühtlustanud. Maksukohustuse olemasolu sisuline hindamine ning maksuteate esitamise kord on kummalgi juhul identne.¹⁴⁷ Tagamismeetmete rakendamise ning erakorralise hindamise läbiviimise mõistlikkust (mis on ühtlasi meetme kohaldamise põhikriteeriumiks) hindab järelkontrolli teostav kohus kummagi meetme puhul samasugustest standarditest lähtuvalt.¹⁴⁸ Mõlema meetme puhul on tegemist erakorralisele maksude hindamisele suunatud menet-

¹⁴² J. E. Gleason Jr; D. K. Poole. (1976), lk 234.

¹⁴³ Jeopardy Assessment: The Sovereign's Stranglehold. (1967), lk 702.

¹⁴⁴ *Magluta v.U.S.*, 952 F.Supp. 798, 801 (S.D.Fla.1996), 16 December 1996, para „Discussion“. Ameerika Ühendriikide kohtute lahendid on kättesaadavad arvutivõrgus: <https://casetext.com> (15.11.2015).

¹⁴⁵ IRC § 6851 lõige a punkt 4.

¹⁴⁶ Ingl. k. „*If the Secretary believes that the assessment or collection of a deficiency, as defined in section 6211, will be jeopardized by delay, he shall, notwithstanding the provisions of section 6213 (a), immediately assess such deficiency (together with all interest, additional amounts, and additions to the tax provided for by law), and notice and demand shall be made by the Secretary for the payment thereof.*“

¹⁴⁷ IRC § 6861 lõige f ja § 6851 lõige e.

¹⁴⁸ S. A. Berson. (2001), lk 4-4.

lusega, millega kaasneb ka sellise maksukohustuse täitmise tagamine enne maksusumma lõplikku määramist. Kohtute ühtne lähenemine nii erakorralise ohumaksuhindamise kui maksuperioodi lõpetava maksuhindamise menetlustele annab alust tõdeda, et preventiivsete tagatiste kohaldamisel ei oma tähtsust see, kas maksukohustus tuvastatakse juba möödunud maksuperioodi osas või mööduva maksuperioodi kestel, mis maksuhalduri poolt erakorraliselt lõpetatakse – tagamistoimingute teostamine on ühtemoodi võimalik. Kummagi meetme preventiivsus avaldub antud juhul selles, et maksusumma määramist ei teostata lõplikult ning maksukohustuslasel on võimalik seda kohtus vaidlustada.¹⁴⁹

IRC § 6851 ja § 6861 põhjal võib järeldada, et IRC-s reguleeritud maksuõiguslike preventiivsete tagatiste ülesandeks on lisaks ohtu sattunud maksukohustuste täitmise tagamisele ka kontrollida maksusumma arvestust ning kiirendada maksusumma määramist. Kummalgi juhul tuleb maksude tasumise õigsuse lõplik kontroll konkreetse ajaperioodi jooksul (maksuteade tuleb maksukohustuslasele edastada 60 päeva jooksul esialgsest hindamisest pärast preventiivse tagatise kohaldamise aluseks olevat erakorralist hindamist).¹⁵⁰ Seega on Ühendriikides kasutatava meetme eesmärgiks maksumenetluse põhi-eesmärkide saavutamine suuremas ulatuses kui seda teeb Eestis kasutatav puhas tagamissüsteem.

Sarnaselt Ühendriikide süsteemile on ka Kanadas kasutatav ennetav tagamis-meede seotud maksumenetluse kiirendamisega. Üldiselt ei saa maksuhaldur maksukohustust sundtäita enne 90 päeva möödumist maksude hindamise teate saatmisest maksukohustuslasele, mis erinevate menetluslike nüansside tõttu võib venida mitmete kuude või koguni aastate pikkuseks ooteperioodiks.¹⁵¹ Seaduse artikli 225 lg 2 p 3 kohaselt on tagamistoimingute tegemine võimalik sõltumata sellest, kas maksukohustuslasele on maksude hindamise teade saadetud.¹⁵² Kui maksude hindamise teadet ei ole maksukohustuslasele enne kohtule avalduse esitamist saadetud, siis kohustub maksuhaldur edastama selle maksukohustuslasele samal ajal kui loa tagamistoimingute tegemiseks, s.o 72 tunni jooksul loa andmisest või kohtu poolt määratud muu tähtaja jooksul.¹⁵³ Tegemist on sama maksude hindamise teatega, mis väljastatakse tavapärase maksumenetluse tulemusena. Maksude hindamise teade sisaldab informatsiooni maksukohustuslase maksukohustuse suuruse arvutamise kohta, millest lähtuvalt on kujunenud maksukohustuslase kohustused.¹⁵⁴ Kanada, Eesti ning Ameerika Ühendriikide puhul võib tõkendi rakendamist kestust kuni maksukohustust determineeriva haldusaktini kujutada skemaatiliselt järgmiselt:

¹⁴⁹ *Infra*, ptk 3.4.

¹⁵⁰ IRC § 6861 lõige b.

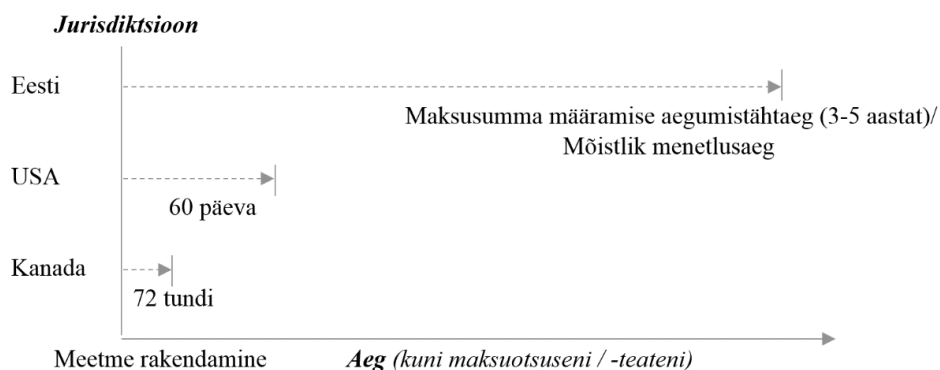
¹⁵¹ H. Alpert. Defending Jeopardy Assessments. – Legal Business Report, Alpert Law Firm, June 2012, lk 1.

¹⁵² Canadian Income Tax Act (Kanada tulumaksuseadus). – Jõustunud 1985, R.S.C. 1952, c. 148, s. 1, kasutatud versiooni seisuga 30.06.2015. Arvutivõrgus: <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/page-393.html#docCont> (15.11.2015).

¹⁵³ Canadian Income Tax Act, art 225 lg 5 p 5.

¹⁵⁴ *Ibid.*, art 152 lg 1.01.

Skeem 3. Eesti, Ameerika Ühendriikide ning Kanada preventiivse tõkendi kohaldamise ajaline kestus sõltuvalt meetme rakendamise algusest kuni maksukohustuse määramiseni maksuotsuse, -teate või muu aktiga.



Seega võtab Kanada õigus sarnaselt Ühendriikides kasutatavale süsteemile eesmärgiks maksukohustuse tasumise tagamise ning ülejäänud maksumenetluse seostumise, kuna tõkendi kohaldamine on ajaliselt seotud maksukohustuse määramisega. Tagamismeetmete kohaldamist oletuslikes olukordades välditakse selle kaudu, et maksuotsust kirjeldav dokument edastatakse maksukohustuslasele pärast tagamistoimingute tegemist lühikese ja kindlaksmääratud ajaperioodi jooksul. Kanada tulumaksuseaduse artiklile 225 lg 2 p 2 võib minister esitada kohtusse *ex parte* avalduse ning nõuda luba maksusumma kogumiseks olukorras, kus esineb põhjendatud kahtlus, et kogu või osa hinnatud maksusumma kogumises võib tekkida viivitus. Õigusteoorias on leitud, et *ex parte* menetluse kasutamise peamiseks probleemiks on tõsiasi, et maksukohustuse kohta antavad hinnangud ei pruugi olla seetõttu õiged.¹⁵⁵

Kanada puhul väärneb esile toomist põhimõtte, mille alusel hinnatakse maksukohustuse täitmise oletatava viivituse tekkimist. Põhimõtteliselt on makseraskuste tekkimist võimalik hinnata kahe ajahetke seisuga: kas hinnangu andmise seisuga või siis hinnates, kas maksejõuetus võib olemas olla hetkel, kui peaks toimuma maksuotsuse täitmisele pööramine selle tavakorras. Kanadas on otsustatud teise alternatiivi kasuks, mida autor peab õigemaks lahenduseks. Kanadas hinnatakse maksukohustuse täitmises viivituse tekkimise ohtu mitte sellise hinnangu andmise ajahetke seisuga, vaid lähtutakse sellest, kas viivitus võib tekkida seoses tavapärase sissenõudmise menetluse läbiviimisega.¹⁵⁶

Sellise meetodi kasutamine võimaldab maksukohustuslasel tõendada tõkendi kohaldamise ebavajalikkust näiteks juhul, kui antud hetkel ei ole maksukohustuslase olukord küll hea, kuid on olemas usaldusväärsed tõendid, et maksukohustuslase majanduslik seis paraneb sellisel määral, et tavapärase

¹⁵⁵ S. Doobay. Federal Court of Canada Strikes Down Ex Parte Jeopardy Order. – Tax Notes International: Practice articles, november 2015, lk 767.

¹⁵⁶ H. Alpert. (2012), lk 1–2.

maksuotsuse täitmise menetluse ajaks ei ole põhjust karta selle olulises raskemises.

Rootsi on ennetavate meetmete kohaldamine maksude tasumise tagamiseks samuti võimalik. Riskisituatsioonis võib halduskohus määrata tagamistoimingute tegemise võlgniku vara suhtes kuni võlgnevuse tasumiseni või kuni täite-toimingute tegemine on võimalik. Sealjuures kohalduvad samasugused reeglid, mis kohalduvad tavapärase esialgse täitmise¹⁵⁷ puhul. Täidetud peavad olema järgmised tingimused: riigil peab olema nõue, nõue peab olema sissenõutav ning nõude suurus peab olema oluline. Samuti peab esinema risk, et võlgnik ei tasu maksukohustusi õigeaegselt. Täitmistoimingute vältimiseks on võlgnikul võimalik pakkuda tagatist.¹⁵⁸ Kohtusse pöörduja peab ära näitama põhjendatud kahtluse eeltoodud asjaolude esinemise osas.¹⁵⁹

1.1.2. Maksupettuste tagajärgede ärahoidmine

Preventiivse tagatise peaeesmärgiks on kaitsta avalikku huvi maksutulu laekumise vastu. Sellest tulenevalt on tagatise nõudmine tulevase maksukohustuse katteks üheks maksupettuste vastu võitlemise meetmeks.¹⁶⁰ Tagamistoimingute tegemine seoses maksukohustuslase maksukohustustega, mis ei ole pahatahtlikkusega seotud, on pigem haruldane.¹⁶¹ Maksupettuste tõkestamise funktsiooni kaudu tagavad preventiivsed tagatised lisaks maksutulu laekumisele ka üheaolise maksustamise põhimõtte, legaliteedi põhimõtte ning avaliku õigusriigi põhimõtte realiseerumist.

¹⁵⁷ Tsiviilkohtute puhul reguleerib sarnase meetme kohaldamist tsiviilvaidlustes kohtumenetluse seaduse (*Den Svenska Rättegångsbalken* (Rootsi kohtumenetluse seadustik). – Jõustunud 01.01.1948, kasutatud versiooni seisuga 01.01.1999 (SFS 1998:605). Arvutivõrgus: http://eur-lex.europa.eu/n-lex/info/info_sv/index_en.htm (15.11.2015)) 15. peatükk.

¹⁵⁸ Information about the activities of the Swedish Enforcement Authority. – Svenska Kronofogdemyndigheten, lk 13–14. Arvutivõrgus: <http://kronofogden.se/download/18.33cd600b13abbc8411c800020855/1371144370347/> (25.11.2015).

¹⁵⁹ *Ibid.*

¹⁶⁰ Perioodil 01.12.2012–31.12.2014 halduskohtute antud 146 loast on valdav enamus põhinenud kahtlusel, et maksukohustuslane on teadlikult hoidunud maksude tasumisest kõrvale. Vähemolulisemateks rikkumisteks võib pidada ühingu vara kasutamist isikliku otstarbeks, mille kahtluse alusel on antud 146 loast 6. Valdav enamus maksuõigusrikkumisi seondub ebaõigete tagastusnõuete esitamisega ja fiktiivsete arvete kajastamisega käibemaksuarvestuses. Käibemaksu tasumata jätmisega on kohtumääruste sisu kohaselt seotud 139 loataotlust.

¹⁶¹ Maksukohustuse tekitamise pahatahtlikkuse kohta vaata näiteks TlnHKm, 22.03.2013, 3-13-639, kus tagati ettevõtte ülemineku tulemusena üle läinud deklareeritud, kuid tasumata maksukohustuse täitmist. Maksukohustuse täitmata jätmine ei pruugi olla ise pahatahtliku tegevuse tulemus. Kuna aga ettevõtte üleminek oli toimunud maksuhalduri hinnangul varjatult, põhjendati tagamistoimingut maksukohustuslase pahatahtlikkusega õigusjärgluse varjamise tõttu.

Ühetaolise maksustamise põhimõte on tuletatud põhiseaduslikust võrdse kohtlemise põhimõttest.¹⁶² Ühetaolise maksustamise põhimõtte kohaselt peab erinevate isikugruppide võrdne maksustamine olema tagatud nii formaalses (maksuseaduse rakendamisel) kui materiaalses maksuõiguses (maksuseaduses).¹⁶³ H. L. A. Hart on ühistegevuse tulemusena saavutatud eeliste kasutamise osas märkinud, et „Kui mitmed inimesed osalevad vastavalt nende vabadust piiravatele reeglitele ühiselt kasulikus kooperatiivses tegevuses, siis sellistesse piirangutesse panustanud isikutel on õigus nõuda samasugust panust ka neilt, kes on nendest piirangutest kasu saanud“.¹⁶⁴ Sellist aristotellikul¹⁶⁵ lähene misel põhinevat tõdemust võrdsusõig(l)use kohta võib laiendada ka maksukohustuse täitmisele ning üldise õigluse ja võrdsuse tagamisele maksustamisel. Maksupettuste toimepanemine toob kaasa maksumaksjate ebavõrdse kohtlemise, kus maksupetturite vara väheneb võrreldes teiste makse tasuvate isikute varaga *de facto* vähem ning maksupetturid jäävad sellest tulenevalt paremasse majanduslikku seisu.¹⁶⁶

John Rawls on seoses iga isiku panusega ühiskonna hüvanguisse tõdenud: „Me ei saa teiste ühistest jõupingutustest kasu ilma enda õiglast panust andmata“.¹⁶⁷ Ühetaolise maksustamise ootusele korrespondeerib seadusandja kohustus maksuseaduste rakendamisel tagada selliste meetmete kasutuselevõtmine, mis vähendaks osa isikute võimalusi lubamatut maksueelist saada. See on otseselt seotud legaliteedipõhimõttega, mille kohaselt on maksuhaldur kohustatud tuvastama kõik maksud ning need sisse nõudma.¹⁶⁸ Pettuste toimepanemine häirib üldisemalt ka avalikku korda. Korrakaitseaduse (KorS) kohaselt on avalik kord ühiskonna seisund, milles on tagatud õigusnormide järgimine ning õigushüvede ja isikute subjektiivsete õiguste kaitstus.¹⁶⁹ Maksude tasumata jätmisel ei ole tagatud maksukohustuse täitmist reguleerivate õigusnormide järgimine ning maksutululu laekumise kui hüve kaitse. Riigi

¹⁶² Eestis tuleneb ühetaolise maksustamise põhimõte PS § 12 toodud võrdse kohtlemise põhimõttest, mis sätestab üldise võrdsuspõhimõtte ja diskrimineerimiskeelu. – L. Lehis. (2012), lk 59.

¹⁶³ L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. – Juridica, 1999, nr V, lk 239–253. Vrdl: AO § 3.

¹⁶⁴ H. L. A. Hart. Are There Any Natural Rights? – Philosophical Review 64 (1955): 175–91, lk 185. Viidatud: G. Glosko. The Principle of Fairness and Political Obligation. – Ethics, 1987, vol 97, nr 2, lk 353.

¹⁶⁵ Juba Aristoteles viitas oma teoses „Nikomachose eetika“, et võrdseid tuleb kohelda võrdselt ning ebavõrdseid ebavõrdselt. – A. Lill. (tõlk). Aristoteles. Nikomachose eetika. Teine, parandatud ja täiendatud trükk. – Tartu: Ilmamaa, 2007, lk 103.

¹⁶⁶ Näiteks on ettevõtjal teatavate käibemaksupettuste toimepanemise tulemusena võimalik vabastada müüdav sõiduauto käibemaksust ning müüa seda võrreldes konkurentidega soodsamalt. Teine avalikku tähelepanu pälviv valdkond on näiteks ehitussektori riigihanked, kus kasutatavad alltöövõtjad võivad jätta maksud tasumata ning selline kokkuvõtte on arvestatud sisse juba riigihanke hinda, mis võimaldab madalama hinna kriteeriumi korral saada hankemenetluses parimaks pakkujaks.

¹⁶⁷ J. Rawls. Theory of Justice. Revised Edition. – Cambridge, Massachusetts: The Belknap Press of Harvard University Press, 1999, lk 301.

¹⁶⁸ L. Lehis. (2012), lk 57.

¹⁶⁹ Korrakaitseaduse (23.02.2011. – RT I, 22.03.2011, 4... RT I, 23.03.2015, 4) § 4 lg 1.

kohustuseks on tagada vastava kvaliteediga maksusüsteem. Legaliteedi põhimõtte õigustab ka preventiivsete tagatiste kasutuselevõttu.

Nagu eelpool mainitud, on maksupettuste toimepanemine võimalik maksusüsteemi kvalitatiivsete puuduste tõttu. Neile kvalitatiivsetele puudustele võib reageerida üldiselt kolmel tasandil. Esimene grupp põhineb maksusüsteemi olemusel ning käsitleb seda, kas on võimalik muuta midagi paremaks maksusüsteemis endas.¹⁷⁰ Siia kuulub näiteks pöördmaksustamise mehhanismi¹⁷¹ kohaldamine käibemaksunduses, CFC reeglite¹⁷² rakendamine madala maksu-määraga territooriumil asuva juriidilise isiku tulude maksustamisel, samuti seotud isikute vaheliste tehingute maksustatavate väärtuste korrigeerimine siirdehinna regulatsiooni¹⁷³ alusel.

¹⁷⁰ K. Lind. (2012), lk 12.

¹⁷¹ Pöördmaksustamine tähendab seda, et maksukohustuse täitmine pööratakse tavapärasega võrreldes vastupidiseks – müüja asemel vastutab tehingult käibemaksu tasumise eest ostja ise. Kui käibemaks ei satu müüja kätte, siis kaotavad tähenduse senised suurt maksukahju tekitanud nn arvevabrikute, aheltehingute ja karusellpettuste skeemid, milles etendab olulist rolli variühing ja nn *missing trader*, kes jätab käibemaksu tasumata. Loe lähemalt: K. Lind. (2012), lk 60.

¹⁷² CFC (ingl. k. *Controlled Foreign Corporation*) reeglid sätestab tulumaksuseaduse (TuMS, 15.12.1999. – RT I 1999, 101, 903... RT I, 23.03.2015, 5) § 22 ja § 10, mis reguleerivad madala maksumääraga territooriumil asuvate juriidiliste isikute tulu omistamist vahetult seda kontrollivale residendile.

¹⁷³ TuMS § 50 lg 4 toodud siirdehindade regulatsiooniga sekkutakse seotud isikute vaheliste tehingute tingimustesse ning tagatakse, et sellised tehingud tehakse turutingimustel. TuMS § 8 lg 2 kohaselt on siirdehind seotud isikute vahelise tehingu hind. Tehingute tegemine seotud isikute vahel avab võimaluse näilike tehingute kaudu maksukoormuse vähendamiseks ning tehingute majandusliku sisu moonutamiseks. Õigusteoorias on leitud, et siirdehinna regulatsioon ei seondu tingimata maksupettustega ning siirdehindade määramine on rahvusvaheliste ettevõtjate tegevuse normaalne osa (United Nations Practical Manual for Transfer Pricing for Developing Countries. ST/ESA/347. – New York: United Nations, 2013, lk 2. Arvutivõrgus: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf (20.06.2016); vaata ka: L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. – Tartu: Casus OÜ, 2000, lk 912). Siirdehinna regulatsiooni kehtestamise eesmärgiks on tehingute majandusliku neutraalsuse saavutamine (R. Ackerman; E. Chorvat. *Modern Financial Theory and Transfer Pricing*. – *George Mason Law Review*, 2002, vol 10, nr 4, lk 638). Ka autori arvates ei seondu siirdehindade regulatsioon tingimata maksude vältimisega või maksudest kõrvalehoidumisega seni, kuni seda rakendatakse maksukohustuslaste poolt korrektselt. Nimelt on OECD eelviidatud juhises leitud, et kui siirdehind ei vasta rahvusvaheliselt kohalduvatele normidele või *arm's lenght* põhimõttele siseriiklikus õiguses, võib maksuhaldur pidada seda maksude väärhindamiseks (*mis-pricing*), ebaõigeks hindamiseks (*incorrect pricing*), ebaõiglaseks hindamiseks (*unjust pricing*) või turutingimustele mittevastavaks hindamiseks (*non-arm's lenght pricing*) ning sellest tulenevalt võivad maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise probleemid tekkida ka siirdehindade regulatsiooni kohaldamisel. (United Nations, (2013), lk 2). Seega leiab autor, oma põhieesmärgilt on siirdehindade regulatsioon küll suunatud tehingute majandusliku neutraalsuse saavutamisele, kuid samas on see ka vahendiks, mille kaudu on võimalik vältida seotud isikute vahel

Teine grupp puudutab tagajärgi ehk seda, kuidas võimalikult kiiresti tuvastada maksupettused ning omada süsteemist ülevaadet, ilma et see tooks kaasa senisest suurema halduskoormuse nii maksuhalduri kui maksukohustuslaste suhtes.¹⁷⁴ Siia hulka kuuluvad näiteks kõikvõimalikud maksukohustuste deklaratsioonide ning teabevahetuse mehhanismid ning maksuõigusrikkumiste tuvastamisele suunatud tegevused.¹⁷⁵

Teise gruppi kuulub ka hiljuti koostatud maksukorralduse seaduse ja elektroonilise side seaduse muutmise seaduse eelnõus toodud MKS § 59 muudatusettepanek, mille kohaselt on maksuhalduril õigus põhjendatud kahtluse korral läbi viia üksikjuhtumi kontroll maksuõigusrikkumise ennetamise ja avastamise eesmärgil. Sellise preventiivse kontrollmenetluse eelduseks on, et menetluse alustamiseks esineb põhjendatud kahtlus, et maksukohustuslane võib toime panna maksuõigusrikkumise.¹⁷⁶ Põhjendatud kahtlus peab tekkima selle suhtes, et maksukohustuslane võib toime panna maksuõigusrikkumise. Selliseks kahtluseks annavad põhjust maksumaksja varasem ebausaldusväärne käitumine maksuõigussuhtes (pidevad maksuseaduste rikkumised), maksuhalduril olevate andmete töötlemisel tehtud tähelepanekud, aga ka muud usaldusväärset riskianalüüsi andmed, mis viitavad kontrollivajadusele.¹⁷⁷ Sellise muudatuse kehtima hakkamisel MKS § 59 lg-na 2¹ tuleb kohtupraktikas hakata tõenäoliselt tegelema ka küsimusega, kas taolise ennetava kontrolli või vahetult peale seda algava maksumenetluse (mis ei eelda erilisi formaalsusi) algusfaasis on ennetava tõkendi kohaldamine samuti õiguspärane ning vastavuses maksumenetluslike ja põhiseaduslike printsiipidega. Arvestades, et maksukohustuse olemasolule preventiivse tõkendi kohaldamisel erilist tähelepanu ei pöörata¹⁷⁸, on sellise probleemi tekkimine MKS § 136¹ ning eelnõus käsitletud MKS § 59 lg 2¹ muudatuse kohaldamisel paratamatu. Selle raames kerkib küsimus põhiõiguste riive standardi üha ebamääramisemaks muutumisest. Autori arvates oleks ennetava kontrollmenetluse võimaldamine kindel samm edasi ettevaatusprintsipi kohaldamisele maksumenetlusõiguses.¹⁷⁹ Preventiivse menetluse kohaldamisest on saamas erandi asemel reegel.

kasumi maksuvaba siirdamist reeglite vabas keskkonnas toodete ja teenuste hindadega manipuleerimise teel.

¹⁷⁴ K. Lind. (2012), lk 12.

¹⁷⁵ Näiteks 2014. aasta lõpus hakkas kehtima KMS § 27 lõike 1² muudatus, mille kohaselt tuleb käibedeklaratsiooni lisana esitada maksuhaldurile tehingupartnerite ja arvete täpsed andmed, kui arve või arvete kogusumma ilma käibemaksuta on maksustamisperioodil ühe tehingupartneri kohta vähemalt 1000 eurot.

¹⁷⁶ Maksukorralduse seaduse ja elektroonilise side seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri, lk 14. Arvutivõrgus: <http://eelnaud.valitsus.ee/main/mount/docList/2ac714e2-c70b-4d50-833f-cbe279480d82#ezKXfgn1> (15.11.2015).

¹⁷⁷ Maksukorralduse seaduse ja elektroonilise side seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri, lk 14.

¹⁷⁸ *Infra*, ptk 4.1.

¹⁷⁹ Ka seni on maksuhalduril olnud olemas õiguslik alus üksikjuhtumi kontrolliks, kui maksudeklaratsiooni esitamise ega maksu tasumise kohustus ei ole veel tekkinud. Teabe nõudmine sellise kontrollimenetluse raames peab olema siiski veenvalt põhjen-

Kolmas probleemistik puudutab maksupetturite karistamist ja pettuse tagajärjel tasumata jäänud käibemaksu sissenõudmist.¹⁸⁰ Tegemist on pettusele reageeriva tasandiga, mille läbivaks funktsiooniks on eriliigiliste täitetoimingute tegemine ja karistusõiguslike meetmete rakendamine.

Eestis on preventiivsed tõkendid kohaldatavad nii käibemaksupettuste korral kui ka muude maksude väärarvestuste või tasumata jätmise korral. IRC § 6851 kohaselt on maksuperioodi lõpetav erakorraline maksuhindamine võimalik tulumaksu korral, samas lõppenud maksuperioodi osas on tagamismeetmete rakendamine IRC § 6861 alusel võimalik ka muude maksude puhul. Seega on Ameerika Ühendriikides kasutatav viivitamatu maksuhindamise menetlus samuti universaalne maksuliigiülene menetlus. Oma universaalsuse tõttu ei kuulu see esimesse maksupettuste ennetamise meetmete gruppi. Tõkendid ei ole samuti suunatud maksupettuste ennetamisele, vaid nende tõttu tekkivate negatiivsete tagajärgede ärahoidmisele. MKS § 136¹ ja IRC §-des 6851 ja 6861 toodud meede on selgelt reaktsioonimeede, mis eeldab teatavat kahtlust maksuõigusrikkumise olemasolu osas. Maksuperioodi lõpetava erakorralise maksuhindamise puhul (IRC § 6851) võib erilisena välja tuua selle, et hindamine on võimalik ka sellise maksukohustuse osas, mis tavapärase deklareerimise raames oleks tekkinud alles tulevikus. Käsitletav meede on kujundatud seega kolmandas kategoorias toodud maksusüsteemid puudustele reageerimiseks, kuna selle eesmärgiks on täitemenetluse eduperspektiivi tagamine ning maksevõimetusega kaasnevate riskide ennetamine.

Preventiivsed tagatised on kaudselt õigustatavad maksupettuste ennetamise vahenditena. Pettuse tulemusena saadava eelise äralangemisel muutub mõttekuks ka maksupettuse toimepanemine, mis omakorda vähendab maksuõigusrikkumise toimepanemise motivatsiooni. Preventiivsetel tagatistel on seega ka negatiivse üldpreventiivse vahendi tunnused.¹⁸¹ Maksupettuste tõendamist siiski tõkendite funktsiooniks pidada ei saa, kuna tegemist on reaktsioonimeetmetega. Erinevalt Eesti mudelist on USA-s kasutatava kiirendatud maksuhindamise funktsiooniks ka teisele maksusüsteemi probleemide grupiga – s.o maksupettuste võimalikult kiire avastamine – tegelemine. Ühendriikides kasutatava

datud ning saab toimuda vaid erandina. – RKHKo, 28.10.2014, 3-3-1-46-14, p 13. Ennetava kontrolli käsitlemine erandina viis ülalviidatud seaduseelnõu väljatöötamiseni.

¹⁸⁰ K. Lind. (2012), lk 12.

¹⁸¹ Maksupetturi jaoks on maksukohustuse määramine võrreldav karistuse määramisega. Üldpreventsioon keskendub üldsusele ning lähtub eeldusest, et [maksuõigusrikkumise toimepanemise, maksukohustuse määramise – K. K.] tõenäosus väheneb, kui isikud tajuvad, et [maksuõigusrikkumise toimepanemise, maksukohustuse määramise – K. K.] korral vahelejäämise ning sellele järgneva range karistuse [maksukohustuse määramine] tõenäosus on kõrge. (K. Potisepp. Karistuse mõju mootorsõiduki joobes juhtimise eest karistatud isikute retsidiivsusele. Magistritöö. – Tallinn: Tartu Ülikooli õigusteaduskond, 2013, lk 13.) Negatiivne üldpreventsioon lähtub eeldusest, et valitseb seos ühelt poolt kuritegeliku käitumise ning teiselt poolt riiklikus kriminaalõiguses sisalduva karistuse ja tõenäosuse ja raskuse vahel. (J. Sootak. Kuri karjas. – Tartu: Ilmamaa, 2009, lk 228).

meetme puhul kaasneb selle kohaldamisega ka konkreetne tähtaeg, mille jooksul tuleb maksumenetluses jõuda otsuseni maksukohustuse osas. Seetõttu võib Ühendriikides kasutatava meetme funktsionaalsust pidada paremaks, kuna see on adresseeritud samaaegselt suurema arvu maksusüsteemi puudustega tegelemisele.

Erinevate tagatiste kehtestamine on maksusüsteemi puudustega tegelemisel tõhus meede, mistõttu väärivad nende süsteem tähelepanu. Kaspar Lind on maksupettuste tõkestamiseks kohaldatavad tagatised jaganud kolme gruppi: (1) ettevõtjatelt tegevuse alustamisel nõutavad tagatised, (2) tagatis tulevikus tekkiva maksukohustuse katteks ning (3) tagatised käibemaksukohustuslase registrisse kandmisel või tagastusnõuete täitmisel.¹⁸² Esimene tagatise liik on sealjuures hõlmatud osaliselt teises ja kolmandas, kuivõrd nii tegevuse alustamisel kui ka tagastusnõuete täitmisega seotud tagatiste eesmärgiks on tulevikus tekkiva maksukohustuse täitmise tagamine.

Esimese grupi tüüpilisema näitena võib välja tuua alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse¹⁸³ (ATKEAS) §-s 31 toodud tagatise. Tagatis esitatakse ajutises aktsiisivabastuses aktsiisilattu toimetatavalt, aktsiisilaos toodetavalt, ladustatavalt ning aktsiisilaost lähetatavalt kaubalt aktsiisi maksmise tagamiseks.¹⁸⁴ Tagatise suuruse määrab maksuhaldur. Tagatissumma määramisel lähtutakse aktsiisilaopidaja või muu seaduses sätestatud isiku poolt arvatud tekkida võiva või tekkinud maksukohustuse suurusest (ATKEAS § 31 lg 4). Teatud isikute puhul on maksuhalduril õigus määrata tagatis prognoosotsuse alusel, juhul kui on alust arvata, et maksukohustus võib jääda täitmata. Sarnast tagatist kasutatakse ka tollivõlgade sissenõudmise raskuste ennetamiseks. Ühenduse tolliseadustiku kohaselt võib toll nõuda tagatist tulevikus tekkiva või tekkida võiva tollivõla tasumise tagamiseks, kattes kauba impordi või ekspordiga seoses makstava impordi- või eksporditollimaksu ja muude maksude summa.¹⁸⁵

Erilist tähelepanu on seadusandja pööranud käibemaksukohustuste täitmise tagamisele. KMS § 44² kohaselt on maksuhalduril õigus nõuda tekkida võiva käibemaksukohustuse täitmise tagamiseks alkoholi käitlejalt, tubakatoote käitlejalt ja kütuse käitlejalt tagatist summas 1 000 000 eurot, mida on võimalik vastavalt asjaoludele vähendada. Tagatise eesmärk on oluliselt korrastada viimaste aastate jooksul kujunenud olukorda kütuseturul, rakendades meetmeid, mis muudaks kütusesektori võimalike käibemaksupettuste läbiviijate jaoks senisest oluliselt vähematraktiivsemaks ning muudaks taas võimalikuks võrdse konkurentsi.¹⁸⁶ Kütuse käitlemisega tegelev isikul peavad olema vajalikud

¹⁸² K. Lind. (2012), lk 105–106.

¹⁸³ 04.12.2002. – RT I 2003, 2, 17...RT I, 23.03.2015, 5.

¹⁸⁴ ATKEAS § 31 lg 1.

¹⁸⁵ Euroopa Parlamendi ja Nõukogu 09.10.2013 määrus (EL) nr 925/2013, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (uuesti sõnastatud), art 89 lõige 2. – ELT L 269, 10.10.2013, lk 1.

¹⁸⁶ Seletuskiri vedelkütuse seaduse ning sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 895 SE juurde, 2011, lk 1. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/>

tehnilised vahendid ja personal, et tagada vedelkütuse seadusest tulenevate nõuete täitmine.¹⁸⁷ Maksuhalduril on teatud juhtudel õigus nõuda kütusekäitlejatelt ka suurema tagatise esitamist. Selline tagatise liik kuulub teise tagatiste rühma, olles erinevalt esimesest reaktsioonimeede. Vedelkütusekäitlejate puhul toimub tagatise suurendamine MKS § 136¹ reguleeritud preventiivse tagatise kohaldamise põhimõtete analoogia alusel.¹⁸⁸ Tagatise suurendamise otsuse tegemisel rakendab maksuhaldur kaalutusõigust ning see peab toimuma kooskõlas HMS §-s 4 sätestatuga. Varem määratud tagatise suurendamise menetluses hinnatakse äriühingu tegevusest tulenevaid riske käibemaksu tasumisel ja senise tagatise piisavust nende riskide maandamiseks. Tekkida võiva käibemaksukohustuse hindamisel piisab põhjendatud kahtluse kriteeriumi täitmisest. Kui maksuhaldur on tõendite kogumile tuginedes mõistlikult ja usutavalt põhjendanud kahtlust, et äriühingu raamatupidamises kajastatud arvete alusel võib olla käibemaksukohustusele vastav maksusumma ebaõigesti arvestatud, on suurema tagatise nõudmine põhjendatud.¹⁸⁹ Seega eeldab objektiivselt põhjendatud kahtluse tekkimine, et maksuhaldur on suutnud käibemaksupettuse võimalikkust mõistlikult ja usutavalt põhjendada. Sarnaselt preventiivsetele tagatistele ei ole tõsikindlate järelduste tegemine maksupettuse olemasolu osas vajalik.

Väitekirjas analüüsitud preventiivsed tagatised võib eeltoodud jaotuse kõrval välja tuua neljanda liigina, mis ei kuulu ühegi eeltoodud kategooria alla. Esimeses grupis kirjeldatud tagatistest eristab preventiivseid tagatise asjaolu, et tagatist võib nõuda juba tekkinud, kuid veel tuvastamata maksukohustuse katteks. Kaspar Lind on viidanud esimese grupi tagatiste kohaldamise alusena küll kahtlusele, et maks võib jääda tasumata¹⁹⁰, kuid seda tulevikus tekkida võiva maksukohustuse kontekstis.

Preventiivsed tõkendid on eeltoodud neljast grupist probleemseimad. Esiteks kohaldatakse preventiivseid tagatise prognoosotsuse alusel, mis tehakse piiratud teadmiste olukorras. Sellega kaasneb paratamatult suurem eksimisvõimalus maksuvõla esinemise tuvastamises. Teiseks, kui teise ja kolmandasse gruppi kuuluvate tõkendite puhul on ettevõtjal esitamise vajadus eelnevalt ette teada (ehedaks näiteks on käibemaksuseaduse¹⁹¹ (KMS) § 44² nimetatud tagatis, mida

tegevus/eelnoud/eelnou/b050fca3-dc8b-87c0-5615-64f01e0dcec0/ (15.11.2015). Vaata ka: RKHKo, 10.12.2014, 3-3-1-49-14, p 12, mille kohaselt on tagatise eesmärgiks tagada maksupettuste vähenemine, soodustada ausat konkurentsi kütuseturul ja kaitsta seeläbi teiste kütuseturul tegutsevate ettevõtjate ettevõtlusvabadust.

¹⁸⁷ Seletuskiri vedelkütuse seaduse jt seaduste eelnõu 895 SE juurde, 2011, lk 1.

¹⁸⁸ Riigikohus viitas, et „Tagatise suurendamine otsustatakse piiratud informatsiooni ja aja tingimustes. Kolleegium on varem leidnud, et täitetoiminguteks loa taotlemise staadiumis (MKS § 136¹) piisab põhjendatud kahtluse tekkimiseks sellest, et maksukohustuslane on oma raamatupidamises kasutanud võltsarveid, ning maksupettuse toimepanemist ei ole vaja tõendada (vt RKHK otsus haldusajal nr 3-3-1-48-13, p 21).“ (lahendi p 14).

¹⁸⁹ RKHKo, 10.12.2014, 3-3-1-49-14, p 14.

¹⁹⁰ K. Lind. (2012), lk 105.

¹⁹¹ Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554... RT I, 23.03.2015, 3.

maksuhaldur võib nõuda tekkida võiva maksukohustuse täitmise tagamiseks igalt alkoholi, tubakatoote ning kütuse käitlejalt), mistõttu saab maksukohustuslane oma käitumist soovi korral kohandada kas ettevõtluse alustamisel või seadusandja poolt jäetud mõistliku *vacatio legis*'e jooksul.¹⁹² Preventiivsete tagatiste puhul ei ole maksukohustuslasele enam võimalik otsustada, et ta tagatise seadmist põhjustavat tehingut või toimingut teeb või mitte, kuna maksukohustust kaasa toov sündmus peab olema juba toimunud. Preventiivsete tõkendite kohaldamine ei ole maksukohustuslasele ette näha.

Maksupettustest väärivad esile toomist pettused, mis on suunatud maksukohustuslase maksejõuetuse tekkimisele või mis sellega kaasnevad.¹⁹³ Maksupettustega kaasneb sageli maksejõuetuse tahtlik põhjustamine, pettus ajastatakse selliselt, et maksejõuetusmenetluse tulemusena jaotatav vara sisuliselt puudub. Vara jõutakse jaotada ära enne, kui maksuhaldur on saanud enda valdusesse maksudeklaratsiooni ning selle pinnalt asunud kontrollima maksukohustuse õigsust. Kuivõrd maksude deklareerimise kohustus saabub pärast maksustatava sündmuse toimumist, saab maksuhalduris maksupettuse kahtlus tekkida maksudeklaratsiooni või kontrolli tulemustega tutvudes.

Mida pikem on ajaperiood maksudeklaratsiooni esitamise ning maksustatava sündmuse vahel, seda lihtsam on maksukohustuslasele enda maksejõuetuks tegemist organiseerida.¹⁹⁴ Näiteks käibemaksu puhul toimub maksu deklareerimine ja tasumine maksustamisperioodi kuule järgneva kuu 20. kuupäeval, kuid selleks ajaks ei pruugi enam olla rahalisi vahendeid maksu tasumiseks, sest laekunud summade arvelt on kaetud teisi kohustusi.¹⁹⁵ Lisaks riigile tekitab see kahju ka maksejõuetuks muutunud klientide tarnijatele, kes väljastatud arve alusel kohustuvad riigile tasuma käibemaksu, samal ajal kui maksejõuetuks muutunud kliendid seda neile ei tasu. Praegune Eesti praktika võimendab tarnijatele maksejõuetute tellijate tõttu tekkivat kahju, sest lisaks saamata rahale

¹⁹² Tõsi, ka nende tagatiste puhul plaaniti alguses kehtestada minimaalselt 100 000-eurone suurus ilma diskretsiooni korras vähendamise võimaluseta, mida huvigrupid pidasid ebaproportsionaalseks. – M. Huberg. Maksuamet jätkab kütuseturu korrastamist. – MaksuMaksja, 2011, nr 5. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1069> (14.03.2015).

¹⁹³ Sellise käibemaksupettuse liigi on eraldi välja toonud Kaspar Lind oma doktoritöös lk 29–31.

¹⁹⁴ Näiteks füüsilisest isikust kinnisvara võõrandanud residendid kohustuvad esitama maksudeklaratsiooni hiljemalt maksustamisperioodile järgneva aasta 31. märtsiks (TuMS § 44 lg 1). Maksustamisperioodiks on maksudeklaratsiooni esitamisele eelnev kalendriaasta. Maksusumma tuleb tasuda deklaratsiooni esitamise aastal 1. oktoobriks (TuMS § 46 lg 4). Seega jätab seadus füüsilisest isikust maksukohustuslasele mitteregulaarse tulu puhul võimaluse kulutada või peita maksuhaldurile tulumaksuna maks-tav summa rohkem kui pooleteise aasta jooksul, peale mida on maksuhalduril võimalik alustada menetlusi maksuvõla sissenõudmiseks.

¹⁹⁵ K. Lind. (2012), lk 29.

ja võimalikele võla sissenõudmisega seotud kuludele tuleb ka käibemaks omast taskust peale maksta.¹⁹⁶

Maksejõuetusega seotud maksupettuste puhul ei lükku maksutulu laekumine edasi, vaid tavaliselt kaob see riigi haardeulatusest lõplikult. Käibemaksu puhul ei ole kohane rääkida isegi maksutulu vähenemisest, kuivõrd sageli on riik see, kes on kohustatud sisendkäibemaksu osa tehinguosalistele peale maksuma vaatamata sellele, et ettevõtja, kes kohustus riigile käibemaksu tasuma, seda ei tee.¹⁹⁷ Käibemaksupettuste puhul aitab sisendkäibemaksu probleemi leevendada pahauskse või hoolsuskohustust rikkunud ostja sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld.¹⁹⁸ Siiski ei aita see maksukohustuslase maksejõuetusega kaasnevaid riske leevendada keerukamate skeemide puhul, kus hoolsuskohustuse rikkumise või maksupettuse kaastoimepanemine ei ole tõendatav. Samuti ei takista isegi maksupettuses osalemise kahtlus maksukohustuslast oma vara võõrandamast enne maksuotsuse tegemist ja selle täitmist. See saab toimuda preventiivse tagatise seadmise teel.

Maksejõuetusega seotud maksupettused on spetsiifilised ka seetõttu, et maksueelise saamine ei eelda majandustegevuse olemasolu, vaid piisab fiktiivsete kuludokumentide kasutamisest. Tavapärane on, et maksupettuses osaleb riulifirma, kelle varidirektorina toimetab teise ehk aktiivselt majandustegevuses tegutseva tehinguosalise esindaja (see ei pea iseenesest nii olema, et pettust toime panna) ning see riulifirma tegeleb vahendusteenuse osutajana või kaupade edasimüüjana. Käibemaksueelise saamiseks piisab kauba müügist käibemaksukohustuslasest variühingu kaudu, kes jätab käibemaksu tasumata. Võimalik on ka tulumaksu vältimine, kui aktiivne ettevõtja tasub variühingule olematu teenuse või kauba eest ning selle variühingu kontolt võetakse sularahas välja summa, mille saatus jääb sageli teadmata või mis liigub see kohustuse täitmisena kuhugi riigist välja.¹⁹⁹ Samuti võidakse variühinguid kasutada tööjõumaksude tasumise vältimiseks, kui töötajad vormistatakse tööle äriühingusse, kus varad puuduvad ning mis jätab tööjõumaksud deklareerimata või lihtsalt tasumata. Kõigile eelkirjeldatud pettustele on omane, et tehinguahelasse kaasatakse varatu ühing, mille roll piirdub dokumentide vormistamisega ning

¹⁹⁶ L. Lehis. Maksupettuste komisjon toetas käibemaksukontrolli süsteemi uuendamist. Rahandusministeerium, Lasse Lehise kommentaar. – MaksuMaksja, 2013, nr 9, lk 5.

¹⁹⁷ Näiteks kui krediidiasutus mõjutab makseraskustes käibemaksukohustuslast kinnisasja müüma ning valikuõigust rakendama ja müügile käibemaksu lisama. Erisätete puudumisel võib kogu raha laekuda võlausaldajale ja käibemaks jääb maksmata. Nagu selgitab ilmekalt Wolfgang Jakob Saksamaal kinnisasjade pöördmaksustamise kehtestamisele eelnenud olukorda, et rumalaks jäi sellises olukorras maksuhaldur, kes pidi ostjale tagastama sisendkäibemaksu, kuid müüjalt seda sisse nõuda polnud ei saanud. – W. Jakob. Umsatzsteuer. 4. Auflage. München: Verlag C. H. Beck, 2009, lk 327. – Viidatud: K. Lind. (2012), lk 30.

¹⁹⁸ Vaata lähemalt: T. Elling. Hoolsuskohustus sisendkäibemaksu mahaarvamisel. – MaksuMaksja, 2011, nr 3, lk 27–29.

¹⁹⁹ Eriti atraktiivseks võib pidada piirkondi, kus maksumenetluse läbiviimine rahvusvahelise ametiabi kaudu on raske (sõjapiirkonnad, väljaspool EL-i asuvad riigid).

maksukohustuse enda kanda jätmisega. Selliste pettuste puhul ei ole üldjuhul võimalik preventiivseid tagatise tulemuslikult rakendada, kuna ei ole vara, mida arestida. Kui vara siiski vahepeal selliste riulifirmade kaudu liigutatakse, siis eeldab varale tõkendi seadmine maksuhaldurilt äärmiselt kiiret reageerimist.

Eestis preventiivseid tagatise tutvustanud seaduseelnõus 377 SE põhjendati maksukohustuse ennetava täitmise vajalikkust praktilise probleemiga, kus maksuhaldur on hädas isikutega, kes alustavad kohe pärast maksukontrollist teada saamist enda maksejõuetuse tekitamist, mille tulemusena on maksuvõla sissenõudmine suhteliselt perspektiivitu.²⁰⁰ Seaduseelnõu hilisemas seletuskirjas 802 SE on eelnõu koostaja sidunud MKS § 136¹ selgelt ka maksupettuste tõkestamisega. Nimelt peeti tagamistoimingute (lisaks pangakonto arestimisele ka vara arestimine) tegemist vajalikuks seoses levinud kütusepettuse skeemiga, mille puhul pangakonto ega registervara arestimine ei pruugi alati anda tulemusi. Kirjeldatud kütusepettuse skeem on lihtne ning maksuhaldurile teadaolevalt lühidalt järgmine. Pettuses osalev reaalselt majandustegevust mitteomav isik A kantakse majandustegevuse registrisse ning on registreeritud ka käibemaksukohustuslaste registris. Majandustegevuse registris registreerimise päevast hakkab tema nimel liikuma kütus teisest liikmesriigist. Deklareerimiskohustuse täitmise tähtpäeva saabumisel üldjuhul isiku A nimel enam kütust ei saadeta ning sama tegevust alustatakse teise äriühinguga B (st skeem kordub). Maksuhalduri esmase tähelepanu alla jõuab isik A käibemaksukohustuslaste registri järelkontrolli kaudu, kus kontrollitakse ettevõtluse olemasolu. Pangakonto arestimine annab tulemusi juhul, kui A-ga seotud isikud ei ole saanud võtta kasutusele rahaliste vahendite arestimist ennetavaid meetmeid. Maksuhalduril on siin põhjust eeldada, et kütuseskeemide puhul liiguvad rahalised vahendid kolmandate isikute pangakontode vahendusel, samas kui kütus liigub endiselt isiku A või B enda nimel.²⁰¹ Tegemist on tüüpilise maksejõuetusriskiga käibemaksupettusega, mis seondub ettevõtja mahajätmisega või ettevõtte üleminekuga.²⁰²

Ühendriikide IRC §-des 6851 ja 6861 viitab maksupettuste tõkestamise eesmärgile sätte sõnastus: tõkendi kohaldamine on põhjendatud eelkõige olukordades, kus (1) maksukohustuslane kavatseb riigist lahkuda eesmärgiga ennast varjata, (2) maksukohustuslane kavatseb viia oma vara välisriiki või peita või juba peidab oma vara kolmandale isikule üleandmise teel või vara laialijaotamise teel, eesmärgiga varjata seda riigi eest (3) maksukohustuslase maksevõime on ohustatud.²⁰³ Korporatsioonide puhul saab erakorralist maksuhindamist viia läbi ka siis, kui maksukohustuslane jagab osaliselt või täielikult

²⁰⁰ Seletuskiri maksukorralduse seaduse jt seaduste eelnõu 377 SE juurde, 2008, lk 7.

²⁰¹ Seletuskiri maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu 802 SE juurde. – Riigikogu, 2010, lk 6. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee> (15.11.2015).

²⁰² Maksejõuetusriskiga käibemaksupettustest kui käibemaksupettuste eriliigist loe lähemalt: K. Lind. (2012), lk 29.

²⁰³ *Cantillo v. Coleman*, 559 F.Supp. 205, 206-07 (D.N.J. 1983), 8 January 1983, para “Conclusions of law”.

oma vara kas likvideerimismenetluses või muul viisil, mille tulemusena satub ohtu käimasoleva või järgneva maksuperioodi maksude kogumise efektiivsus.²⁰⁴

Preventiivseid tagatise võidakse kasutada ka muudes valdkondades toime pandud õigusrikkumistega tekitatava kahju ärahoidmiseks. IRC §-des 6851 ja 6861 reguleeritud erakorralist maksuhindamist kasutatakse tavaliselt narkokuritegude ning rahapesu tõkestamise käigus saadud infol põhinevate maksukohustuste määramiseks ning sissenõudmiseks.²⁰⁵ Samas on maksuhalduril õigus kasutada antud meedet ka muude maksukohustuste määramiseks, kui on alust arvata, et hilisem maksukohustuse täitmine on maksukohustuslase vara puudumise tõttu ohustatud.²⁰⁶ Tavapärase auditi läbiviimise käigus võib maksuhaldur koguda informatsiooni sellest maksukohustuslast teavitamata, sealjuures eesmärgiga kasutada erakorralist maksuhindamist ning sellega seoses tehtavaid tagamistoiminguid kriminaalmenetluse tagamise eesmärkidel.²⁰⁷ Tavapärane on kiirhindamise kasutamine narko- ja rahapesukahtlusega kuritegude puhul, kus käsitletakse suurtes kogustes sularaha ning sellisest tegevusest saadud tulu ilmselt ei deklareerita. On väidetud, et IRC § 6851 kogumine loodi „narkootikumide levitamise tõkestamiseks läbi kõikvõimalike maksuseaduste rakendamise“.²⁰⁸ Eestis on mõne teise menetlusega seotud menetlustoimingu käigus leitud sularaha arestimine maksukohustuste täitmise tagamiseks haruldane, kuid seda on esinenud näiteks salakauba konfiskeerimisel avastatud sularaha puhul.²⁰⁹ Ühendriikides on viivitamatu maksuhindamise protseduuri siiski ka kritiseeritud seetõttu, et seda on hakatud liiga kergekäeliselt kasutama teiste institutsioonide poolt läbi viidavate menetluste tulemuslikkuse tagamiseks, kus maksude kogumise tagamine ei ole olnud preventiivsete tagatiste kohaldamise põhiliseks eesmärgiks.²¹⁰ Selliselt satub ohtu preventiivsete tagatiste ja maksusüsteemi koherentsus ning selliste tõkendite legitiimsus.

1.1.3. Prognoosotsusel põhinev spetsiifilise ohu ennetus

1.1.3.1. Preventsiooniõiguse rationale

Avaliku õiguse üheks meetodiks on ohtude ennetamine nende ohtude realiseerimisel tekkida võivate negatiivsete tagajärgedega võitlemise asemel. Õiguspoliitilist vastust riskiühiskonna kujunemisele võib nimetada preventiivriigiks (*Präventionsstaat*) või vähemasti preventiivriiklike elementide juurdumiseks

²⁰⁴ *Ibid.*

²⁰⁵ S. A. Berson. (2001), lk 4–4.

²⁰⁶ *Ibid.*

²⁰⁷ *Ibid.*

²⁰⁸ M. Lane. Source of Assessment Authority After Termination of the Taxable Year. – UCLA Law Review, 1975, vol 23, nr 2, lk 371.

²⁰⁹ TlnHKm, 20.03.2014, 3-14-50338.

²¹⁰ M. O. Peale Jr. Termination of Taxable Year. – The Tax Magazine, 1974, vol 52, nr 5, lk 307.

sisemise rahu tagamise õiguses.²¹¹ Traditsiooniliselt on õigusliku regulatsiooni fookus olnud suunatud minevikule (reaktiivne õigus) ning õiguslikud uurimused käsitlevad üldiselt regulatsioonide ebaõnnestumisi.²¹² Seevastu preventiivne õigus keskendub õiguslike riskide ja vaidluste vältimisele.²¹³ Proaktiivne õigus on leidmas oma kohta kogu EL õiguses läbivalt.²¹⁴ Idee preventiivõiguse taga on lihtne ja pragmaatiline: kahju ärahoidmine on reeglina odavam kui kahju tagajärgedega tegelemine, mistõttu on mõistlik eelistada esimest.

Valdkonna juhtivaks põhimõtteks on preventiivõigus keskkonnaõiguses ettevaatusprintsipi ja vältimisprintsipi rakendamise kaudu – nimetatud kaks põhimõtet piiritlevad lubatavat ja lubamatut olukordades, kus valitseb teaduslik ebakindlus inimtegevuse võimalike negatiivsete keskkonnamõjude kohta.²¹⁵ Ettevaatusprintsip asetseb kahe riskide juhtimise doktriini – *trial and error* ning *trial without error* vahepeal, lubades eksimusi suurema ohutuse poole.²¹⁶ Eelnimetatud kahte riskide juhtimise doktriini on sisustanud A. Wildavsky märkides, et esimene neist lubab vigu, teine mitte. Esimene doktriin lähtub sellest, et ilma vigade lubamiseta ei teki uut teadmist. Teise doktriini alusel ei ole tegevused lubatud seni, kuni ei ole küllaldaselt tõendeid selle kohta, et tegevuse ise või selles kasutatavad ained ei tekita kahju.²¹⁷ Tegelike valikute tegemine toimub eeltoodud kahe printsipi balansseerimise teel ning sõltub paljuski sellest, milliste kriteeriumite alusel otsustatakse valikuid teha.²¹⁸ Seega on preventiivõigus valiku ning väärtusotsuse küsimus.

²¹¹ M. Laaring. Eesti korraaitseõigus ohuennetusõigusena. Doktoritöö. – Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2015, lk 23.

²¹² Opinion of the European Economic and Social Committee CESE 1905/2008, p 5.1. ja 5.5. Esimeseks kaasaegse preventiivõiguse tutvustajaks peetakse Louis M. Browni 1950. aastal avaldatud teoses „Manual of Preventive Law“.

²¹³ *Ibid.*

²¹⁴ Opinion of the European Economic and Social Committee CESE 1905/2008, p 1.3.

²¹⁵ H. Veinla. Ettevaatusprintsip keskkonnaõiguses. Doktoritöö. – Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2004, lk 9. Ettevaatusprintsipi üle arutlemisel tekib paratamatult küsimus, kuidas eristada ettevaatusprintsipi ja vältimisprintsipi. Õigusteoorias leidub seisu-kohti, et neid ei tulegi eristada ning tegemist on samasisuliste põhimõtetega (L. Krämer. EC Environmental Law. – London: Sweet and Maxwell, 2003, lk. 23). Teise lähenemise pooldajad leiavad aga, et need on eristatavad. Kui vältimisprintsip tegeleb ohtudega, mis on teada tulenevalt teaduslikest tõenditest, siis ettevaatusprintsip tegeleb hüpotetiliste riskidega. (E: Reh binder. The Precautionary Principle in an Environmental Perspective. – Miljorettens grundsporgsmal, 1994, lk 92; H. Veinla. (2004), lk 24–25). Küsimus, kus lõpeb teaduslik ebakindlus ning hakkab kindlus, ei kuulu kergete hulka. Vastuse annab iga konkreetse juhtumi eripäradega arvestamine (H. Veinla. (2004), lk 25). Maksumenetluslike preventiivsete tõkendite regulatsioon on võrreldav pigem vältimisprintsibiga, mis tegeleb teatud määral tõendatud ohtudega.

²¹⁶ H. Veinla. (2004), lk 141.

²¹⁷ A. Wildavsky. Trial and error versus trial without error, lk 22. – J. Morris. (ed). Rethinking Risk and the Precautionary Principle. – Oxford: Butterworth Heinemann, 2000.

²¹⁸ A. Wildavsky. (2000), lk 23.

Teise näite preventsiiooniõiguse võidukäigu kohta võib tuua avaliku õiguse ühes harus – haldusõiguses – toimuva korrakaitseõiguse geneesi põhjal. Korrakaitseõigus liigub üha rohkem preventiivsete meetmete rakendamise suunas.²¹⁹ Ka Eestis on korrakaitseõiguses repressiivhalduse mudel asendatud preventiivhalduse mudeliga.²²⁰ Eesti korrakaitseõiguse doonormaa Saksamaa õigusruumis on ohutõrje kontseptsiooni areng asunud korrakaitseõigust fundamentaalselt muutma.²²¹ Ka korrakaitseõiguses on keskseks kontseptsiooniks saanud ohutõrjeõiguse doktriin. Kui 2006. aastal esindas Eesti Riigikohus ühes oma mitteametlikus arvamuses ohutõrje kontseptsiooni ülevõtmise osas skeptilist seisukohta²²², siis tänaseks on see KorS-i näol õiguskorda sisse toodud. Tõsi, ohu ennetamise kontseptsioon kohtab küll palju võõrastamist, kuna isikute põhiõigustesse ja -vabadustesse sekkumise standard on toodud madalamale kui varem. Korrakaitseõiguse kesksete probleemküsimustena võib välja tuua ohu defineerimise, kohtu järelevalve piirid sellise määratlemata õigusmõiste rakendamise üle ning kogu kontseptsiooni vastavuse määratusnõudele ning õiguselguse nõudele.²²³

Ohtude ennetamisele keskenduvat fookuse nihkumist võib täheldada ka maksumenetlusõiguses ja -poliitikas.²²⁴ Tulenevalt vara varjatud ümberjagamisele suunatud pettuste vohamisest on ohuks kujunenud just maksejõuetusele suunatud maksupettused.²²⁵ Maksukohustuste ennetava täitmise tagamise eesmärgiks on võidelda spetsiifilise ohuga – maksukohustuslase maksejõuetuks muutmiseega enne maksukohustuse määramist ja maksuvõla sissenõudmist. Seega on maksumenetluslikud preventiivsed tagatised sisuliselt ohutõrjevahendid, mille kujundamisel tuleb lahendada samasuguseid probleeme nagu seda on kohanud korrakaitseõigus ning muud avaliku õiguse preventsiiooniõiguse harud.

²¹⁹ J. Jäätma. (2012), lk 135.

²²⁰ M. Ernits. Preventiivhaldus kui tulevikumudel. – Riigikogu Toimetised, 2008, nr 17. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=12530&op=archive2> (15.11.2015).

²²¹ M. Laaring. Estonian Law-enforcement Law as Danger-prevention Law. – *Juridica International*, 2013, vol XX, lk 197. Ohutõrjeõiguse kui viimastel kümnenditel Saksamaa korrakaitseõiguse kõige kiiremini areneva osa õigusteoreetiline loomus ning kohaldamine praktikas on loonud mitmeid probleeme võrreldes traditsioonilise ohutõrjeõigusega ning see on fundamentaalselt muutnud korrakaitseõiguse dogmaatilist vormi. Loe lähemalt ka: M. Möstl. Die neue dogmatische Gestalt des Polizeirechts: Thesen zur Integration eines modernen informationellen Vorfeldrechts in das klassische rechtsstaatliche Gefahrenabwehrrecht. – *Deutsches Verwaltungsblatt*, 2007, nr 10, lk 581.

²²² M. Ernits. (2008).

²²³ J. Jäätma. (2012), lk 98 jj, 116 jj, 166 jj.

²²⁴ M. Helm; A. Merilo. Maksupettuste ennetus on odavam kui ravi. – Äripäev, 04.04.2013. Arvutivõrgus: <http://www.aripaev.ee/blog/2013/04/04/maksupettuste-ennetus-on-odava-m-kui-ravi> (15.11.2015).

²²⁵ *Infra*, ptk 1.4.

1.1.3.2. Ohutõrjeõiguse doktriini põhimõtete kohaldatavus

Kuivõrd ohutõrjeõiguse teoreetiline käsitlus on oluliselt arenenum ja mitmekülgsem võrreldes preventiivsete tagatiste instituudi käsitlusega, on põhjendatud tõstatada küsimus, kas korrakaitseõiguses tunnustatud ohutõrjedoktriini põhimõtteid on võimalik arvesse võtta ka veel tuvastamata maksukohustuste täitmise tagamine regulatsiooni kujundamisel.

Korrakaitseõigus kui haldussunnioõigus toimib paljuski haldustõkendite rakendamise kaudu. Haldussunnivahendid jagunevad tõkenditeks, taastusvahenditeks ning halduskaristusteks.²²⁶ Indrek Koolmeister on leidnud, et haldustõkendite põhieesmärk on õigusrikkumiste tõkestamine, õigusrikkumiste kahjulike tagajärgede ärahoidmine. Tõkendite kohaldamisel tuleb arvestada sellega, et vajalikuks eeltingimuseks on isiku tegevuses õigusvastase teo tunnuste, haldusõigusrikkumise tunnuste ilmumine. Tõkendi kohaldamine on seaduslik ainult siis, kui isiku käitumises on sellise teo tunnused, mis seadusega on tunnustatud haldusõigusrikkumiseks.²²⁷ Autor märgib, et kuigi kehtiv Eesti õigus haldusõigusrikkumise mõistet ei sisalda, peeti selle all silmas väärtegusid.²²⁸ Madis Ernits on sealjuures toonitanud, et pilt pole täielik, kui jätta mainimata selleski süsteemis esinevad ennetusvahendid, mille kohaldamine on küll seotud isiku õiguste ja vabaduste piiramisega, kuid mis ei põhine õiguserikkumisel selle isiku poolt.²²⁹ Haldussunni konkreetset eesmärgid võivad olla õigusvastase käitumise lõpetamine, selle kahjulike tagajärgede ärahoidmine, õigusrikkuja vastutusele võtmise ja õigusrikkumise asja menetluse tagamine, õigusrikkuja karistamine, üldpreventsioon.²³⁰

Preventiivsete tagatiste kohaldamisala võib iseenesest olla laiem kui ainult väärteona või kriminaalkorras karistatavate maksupettuste negatiivsete tagajärgede saabumise ärahoidmine, mistõttu ei saa preventiivsete tagatiste kohaldamisala piiritleda kunagi haldusõigusrikkumisena käsitletud tegudega. Nii ei pruugi MKS § 136¹ kohaldamine piirduda olukorraga, kus maksuhaldurile on esitatud tahtlikult valeandmeid (väärtegu vastavalt MKS § 153¹) või maksudeklaratsioon on jäetud esitamata kas siis tahtlikult või ettevaatamatusest (väärtegu vastavalt MKS § 154 lg 1). Samas tuleb tunnustada, et osaliselt tekivad preventiivsete tõkendite kohaldamise aluseks olevad maksukohustused maksuõigusrikkumiste toimepanemise teel, mis on käsitletavad eelpool viidatud haldusõigusrikkumistena. Eesti kohtupraktikas on kujunenud pigem reegliks, et preventiivsete tõkendite kohaldamiseks loa andmisel tuginetakse asjaoludele,

²²⁶ I. Koolmeister; K. Orion. Haldussund kehtivas õiguses. – *Juridica*, 1998 nr 8, lk 382–389. Vrdl: Seletuskiri korrakaitseseaduse eelnõu 49 SE juurde. – Riigikogu, 2007, lk 101. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/8a9c2286-06fc-65d2-957b-bd9e11a940c4/> (15.11.2015).

²²⁷ K. Merusk; I. Koolmeister. Haldusõigus. – Tallinn: Õigusteabe AS Juura, 1995, lk 165-171.

²²⁸ H. Marrandi; M. Huberg. Parkimistasu ja viivistasu – sigakoer Eesti maksumaastikul. – *MaksuMaksja*, 2008, nr 5, lk 33–38.

²²⁹ M. Ernits. (2008).

²³⁰ *Ibid.*

mis vastavad mõne maksuseadusest tuleneva kohustuse rikkumise koosseisu sisaldava süüteo tunnustele.²³¹ Seetõttu võib väita, et maksumenetluslike preventiivsete tõkenditega üritatakse vältida maksuõigusrikkumise toimepanemise tõttu tekkida võiva kahju tekkimist. See tegevus vastab haldustõkendi kohaldamise tunnustele.

Eestis kehtivat KorS-i ei soovitud enam näha niivõrd põhiõiguste piiramise alusena, soovides sellised alused jätta põhiliselt eriseaduste reguleerida.²³² Seaduse rõhuasetus liikus süütegude ennetamisele kui avaliku korra kaitsmisel suure tähtsusega valdkonnale, millele Eesti õigusloomes oli varem pööratud liiga vähe tähelepanu.²³³ Antud olukorras võib väita, et MKS § 136¹ on üheks selliseks avalikku korda ähvardava ohu tõrjumise erimeetmeks. KorS-i eesmärgiks on sätestada avaliku korra kaitse üldpõhimõtted (KorS § 1 lg 1). Korra-kaitsesse selle funktsionaalse definitsiooni järgi on avalikku korda ähvardava ohu ennetamine, ohukahtluse korral ohu väljaselgitamine, ohu tõrjumine ja avaliku korra rikkumise kõrvaldamine (KorS § 2 lg 1). Avalik kord kujutab endast ühiskonna seisundit, milles on tagatud õigusnormide järgimine ning õigushüvede ja isikute subjektiivsete õiguste kaitstus (KorS § 4 lg 1). Keeruline oleks väita, et maksude väärarvestus ja maksude tasumata jätmine ei kujuta endast olukorda, kus on tagatud maksuõigusnormide järgimine. Küsitavusi tekitab, kas maksude väärarvestus on selline korrarikkumine, mis toob kaasa avaliku korra kaitsealas oleva õigusnormi või õigushüve kahjustamise KorS § 5 lg 1 mõttes, mis on ühtlasi korrakaitseseaduse kohaldamisala piiritlemise kriteeriumiks. Siinkohal tuleb vastust otsida ülalpool viidatud avaliku korra definitsioonist, mis sisulist vastust sellele küsimusele ei paku – selle kohaselt loob avaliku korra igasuguste õigusnormide järgimine ning erinevalt KorS § 5 lg-st 1 avaliku korra kaitsealas olevaid õigusnorme ning muid õigusnorme ei eristatagi.

Preventiivsete tagatiste ning ohutõrjel põhineva korrakaitseseaduse murekoht on vaatamata nende õigusvaldkondade ebaselgele piiritlemisele sama: kuidas hoida diskretsioonilise prognoosotsuse alusel ära õigusrikkumise negatiivseid tagajärgi ning kuidas tagada sealjuures erinevate põhiõiguste realiseeritavus? Diskretsiooniotsuse lahendamisel erinevate asjaolude arvestamine tekitab küsimuse õiguskindlusest ja proportsionaalsusest eelkõige seetõttu, et isikul peab olema juba enne tegevuse algust võimalik planeerida oma kulused ja kohustusi.²³⁴ Enne maksukohustuse määramist kohaldatavate tagatiste puhul muutub õiguskindluse probleem aga eriti teravaks, kuna lisaks erinevate teadaolevate asjaolude kaalumisel tuleb maksuhalduril teha järeldus ka tulevikus saabuda

²³¹ Vrdl: TlnHKm, 12.12.2014, 3-14-53152 tugines kohus maksuhaldurile valeandmete esitamisele, mis põhjendas maksukohustuslase maksejõuetuse ohtu; TlnHKm, 30.06.2014, 3-14-51261 tugines kohus valeütluste andmisele maksumenetluses, mis põhjendas maksukohustuslase maksejõuetuse ohtu. Ühtlasi kaasneb valdava osa juhtumitega järeldus maksupettusekahtluse osas, mis deklaratsiooni esitamise näol tähendab valeandmete esitamist.

²³² Seletuskiri korrakaitseseaduse eelnõu 49 SE juurde, lk 6.

²³³ *Ibid.*

²³⁴ K. Lind. (2012), lk 106.

võiva sündmuse osas, millega kaasneb suur ebakindlus. Seoses KMS § 44² põhiseaduspärasuse analüüsiga on Eesti Vabariigi õiguskantsler varasemalt toonitanud tagatiste määramisel isiku tegeliku käitumise arvestamise olulisust põhiõiguste piirangute proportsionaalsuse hindamise valguses.²³⁵ Prognoosotsuste puhul on teave maksukohustuslase tegeliku käitumise osas puudulik ning riive põhiõigustele seda tugevam.

Haldustökenditega ohu tõrjumise kontseptsiooni üle arutles möödunud sajandi kolmandal kümnendil Eesti õigusfilosoof Artur-Tõeleid Kliimann. Sisekorra tagamise esimesed kaks printsiipi on tema järgi esiteks ohu objektiivse eeldatavuse printsiip ning teiseks sihi ja vahendi vastavuse printsiip:

„Oht peab olema, esiteks, vähemalt eeldatav. Eeldatav on aga oht siis, kui arenevate sündmuste ja toimingute kausaalsest aheldumisest võib ajaloolise kogemuse põhjal järeldada häireid riigi sisekorrale ja elanikkude julgeolekule. Objektiivselt eeldatav aga on oht siis, kui ta on oletatav mitte võimalikel mõeldavail asjaoludel, vaid objektiivselt olemasolevail faktilisil andmeil. Teiseks on ilmingimata nõutav, et konkreetseil juhtumeil ohu vältimiseks kasutatavad erakordsed vahendid vastaksid sisekaitse konkreetseile sihtidele“.²³⁶

Mõlemal juhul on tõkendi rakendamise eelduseks ohu objektiivne ja faktilistele asjaoludele tuginev eeldatavus. Täpsemaid reegleid ohu eeldatavuse hindamiseks Kliimanni siiski välja ei pakkunud. Samas nähtub Kliimanni välja pakutud ohutõrjeõiguse mõõdupuust kaks preventiivsete tagatiste põhitunnust, mida on võimalik kasutada ka maksumenetluslike preventiivsete tagatiste kujundamiseks – *objektiivselt eeldatav oht ning meetmete sihipärasus*.

Probleemid ohtude objektiivse eeldatavusega ning määratlemata õigusemõistete kasutamine isikute põhiõiguste ja -vabaduste piiramisel tekitab selliste meetmete puhul võimaliku vastuolu põhiseadusliku määratusnõudega. Ohtu mõistetakse kõige üldisemas ja laiemas tähenduses kui kahju saabumise piisavat tõenäosust. Prognoosotsusega meetme rakendamine kujutab endast riigivõimu proaktiivset tegevust, mille eesmärgiks ei ole mitte sündmustele või tagajärgedele reageerimine, vaid nende ärahoidmine.²³⁷ Ohu mõiste näol on tegemist määratlemata õigusemõistega, mida täpsustatakse teiste määratlemata õigusemõistete kaudu. Määratlemata õigusemõiste on õigustehniline vahend, mille puhul seadusandja loobub detailsete ettekirjutuste andmisest seadustes enestes, delegeerides normi täpsustamise seaduse rakendajale.²³⁸ Maksukohustuste täitmise tagamiseks seatavad meetmed on oma olemuselt diskretsiooni korras kohalda-

²³⁵ A. Hanberg. Arvamus põhiseaduslikkuse järelevalve asjas. – Õiguskantsleri kantselei 25.11.2011 pöördumine Riigikohtu esimehele, p 47. Arvutivõrgus: <http://www.oiguskantsler.ee/> (05.08.2015).

²³⁵ K. Lind. (2012), lk 106.

²³⁶ M. Ernits. (2008). Autor siiski rõhutas, et Kliimann üritas luua teoreetilist õigustust kaitseisukorra jaoks. Korrakaitse seaduse eelnõu eesmärk on pigem seada riigivõimu poolt haldussunni rakendamine õigusriiklikele ja põhiseaduslikele alustele.

²³⁷ J. Jäätma. (2015), lk 116.

²³⁸ RKPJKo, 13.06.2005, 3-4-1-5-05, p 16; RKPJKo, 26.11.2007, 3-4-1-18-07, p 29.

tavad meetmed ning diskretsiooni tingimused ei saagi olla ega peagi olema eriti täpselt määratletud või õigusmõistetega sisustatud. Diskretsiooninormi liiga täpne sisustamine võib tuua kaasa selle liigse enesepiiravuse, mis omakorda võib kaasa tuua teatud eluliste juhtumite väljajäämise diskretsiooninormi soovitud kohaldamisalast. Samas ei tohi määratlemata õigusmõiste sisustamine olla meelevaldne.²³⁹

Kuna määratlemata õigusmõiste on seadusandja loodud, tuleb seda sisustada seadusandja juhiste ja eesmärkide abil, mis tuleb vajadusel tuletada kontekstist.²⁴⁰ Määratlemata õigusmõistete kasutamisel tuleb nende rakendajal oma otsuseid märksa põhjalikumalt põhjendada.²⁴¹ Selle võib võtta kokku järgmiselt: mida üldisem on õigusmõiste, seda üksikasjalikum peab olema normi alusel tehtud põhiõigust riivava otsuse põhjendus.²⁴² Määratlemata õigusmõiste kasutamisega kaasneva riive minimeerimisel tuleb seadusandjal jätta määratlemata õigusmõiste lahtiseks minimaalses ulatuses. Ehk seaduses tuleks õigusselguse huvides sisustada määratlemata õigusmõistet nii palju, kui see võimalik on. See kohustus on tuletatav õigusselguse põhimõttest ning proportsionaalsuse põhimõttest.

Vaatamata mahukale kohtupraktikale²⁴³ ei ole Eesti õiguskorras preventiivsete tagatiste kohaldamise eelduse tuumiknorme ehk diskretsiooni teostamise põhilised eeldusi ning halduskohtule esitatava loataotluse nõudeid sisustavaid MKS § 136¹ lõikeid 1, 1¹ ning 2 täiendatud. Sama lähenemist on toetatud ka Ühendriikide IRC-s, kus kiirendatud ohuhindamise regulatsioon on püsinud muutumatuna väga pikka aega. Ilmselt on see põhjendatav pretsedendiõiguse kui õigus allika tähtsustamisega *common law* õigusruumis, kus kohtupraktikat arendavatel kohtulahenditel on iseseisev õigusjõud. Eestis on seaduse tasandil endiselt äärmiselt ebamääraselt reguleeritud kolm määratlemata õigusmõistet: esiteks oletatava maksukohustuse esinemise tõenäosuse standard *põhjendatud kahtlus*, teiseks sundtäitmise *olulise raskenemise* mõiste sisu ja selle tuvastamise tõendamisstandard ning kolmandaks maksukohustuslasele etteheidetava *tegevuse* mõiste, mille tulemusena võib maksejõuetuse risk tekkida.

Ühelt poolt on mõistetav, et määratlemata õigusmõistete kasutamine on nii variatsioonirikas valdkonnas nagu maksupettused vajalik, et tagada riigi võimalus reageerida väga erinevatele elulistele juhtumitele. Määratlemata õigusmõisted esinevad igas nüüdisaegses õiguskorras, nende paratamatus tuleneb elulisest vajadusest siduda õigusjärelm tunnusega, mida ei ole võimalik või otsarbekas konkreetselt kirjeldada.²⁴⁴ See tooks kaasa avaliku võimu liigse enese-

²³⁹ RKHKm, 19.01.2001, 3-3-1-59-00, p 2.

²⁴⁰ RKPJKo, 13.06.2005, 3-4-1-5-05, p 16; RKPJKo, 26.11.2007, 3-4-1-18-07, p 29.

²⁴¹ RKHKo, 28.10.2003, 3-3-1-66-03, p 22; RKHKo, 06.11.2002, 3-3-1-62-02, p 12.

²⁴² K. Merusk; jt. Kommentaar 2.3.1.1. § 3 juurde. – Ü. Madise; jt. (toim). (2012).

²⁴³ Riigi Teataja andmete kohaselt on 01.11.2015 seisuga halduskohtud ning ringkonnakohtud teinud 679 kohtumäärust, milles sisaldub viide MKS §-le 136¹. Riigikohtu lahendite andmebaasi kohaselt on Riigikohus teinud kokku 20 sellist viidet sisaldavat lahendit.

²⁴⁴ K. Merusk; jt. Kommentaar 2.3.1.1. § 3 juurde. – Ü. Madise; jt. (toim). (2012).

piirangu, mis takistaks elus esinevatele variatsioonidele reageerimast. Just eeltoodud põhjendusel on EIK maksupettuste osas toetanud pigem üldsõnalisete regulatsioonide kehtestamist.²⁴⁵ Üldsõnalisuse ja täpsema sõnastuse leidmine regulatsiooni tasandil on paljuski põhiseadusliku määratlemata õiguse- selguse ning avaliku võimu tegevuse efektiivsuse balansseerimise küsimus.

Tõkendi kohaldamisel igal üksikul juhul on ebamäärasuse probleem lahendatud laiendatud põhjendamiskohustusega, nimelt „[k]una määratlemata õiguse- mõiste on seadusandja poolt loodud, tuleb seda sisustada seadusandja juhiste ja eesmärkide abil“²⁴⁶. Seega peab seadusandja pöörama määratlemata õiguse- mõistete rakendamisel preventiivsete tagatiste reguleerimisel tähelepanu regu- latsiooni eesmärgi selgele ja ühemõttelisele sõnastamisele, mis ühelt poolt võimaldab haldusorganil võtta seda tõkendi kohaldamisel arvesse ning mis teiselt poolt seaks ka teatud piirid olukordade vahele, millal tõkendi kohalda- mine on lubatud ja millal see lubatud ei ole. Sellise eesmärgi sisustamine saab toimuda maksumenetluse eesmärkide kaudu, kuna menetlusliku instituudi ees- märgid saavad olla piiratud seda hõlmava menetluse eesmärkidega.²⁴⁷

1.1.3.3. Esialgse õiguskaitse instituudi põhimõtete kohaldatavus

1.1.3.3.1. Esialgse õiguskaitse sisu

Enne maksukohustuse määramist on maksukohustuse tagamise otsustamine prognoosotsus, mis tehakse enne, kui langetatakse otsus põhilise vaidluseseme osas. Halduskohtumenetluses – ja ka teistes kohtumenetlustes – on sarnastel eesmärkidel kujundatud esialgse õiguskaitse instituut, mille rakendamisel on otsustaja sarnases teadmatuses põhivaidlust puudutava informatsiooni osas, kuid tal on tekkinud vajadus ennetada võimalikke põhivaidluse esemega seotud ohtusid.

Autori arvates on võimalik esialgse õiguskaitse instituudis kujundatud põhi- mõtteid võtta arvesse ka preventiivsete tagatiste regulatsiooni disainimisel, kuivõrd need on funktsionaalselt võrreldavad. Sellisele seisukohale on jõudnud ka Tallinna Ringkonnakohus asjas 3-12-1946, kus kohus leidis, et haldus- toiminguks loa andmiseks sätestatud menetluskord ja selles kehtiv halduskohtu uurimiskohustuse ulatus on võrreldav esialgse õiguskaitse taotluse lahendamise menetlusega, kuna mõlemal juhul on eesmärk nn *status quo* säilitamine kuni asjaomase menetluse lõppemiseni. Kui esialgse õiguskaitse eesmärk on tagada kohtuotsuse mõistliku täitmise võimalikkus, siis maksuhalduri eeltäitetoimin- gute eesmärk on tagada maksuotsuse mõistliku täitmise võimalikkus.²⁴⁸ Teiseks esineb teatud vajadus lahendada kohalduva materiaalõiguse küsimusi enne

²⁴⁵ EIKo, 20.09.2011, nr 14902/04 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, para 393.

²⁴⁶ RKPJKo, 26.11.2007, 3-4-1-18-07, p 29.

²⁴⁷ *Supra*, ptk 1.1.1.

²⁴⁸ TlnRnKm 20.11.2012, 3-12-1946, p 6.

põhivaidluse lahendamist.²⁴⁹ Rootsiski toimub preventiivsete tõkendite kohaldamine reeglite alusel, mis on sarnased esialgse õiguskaitse kohaldamisele.²⁵⁰ Seetõttu ei ole selline võrdlus asjakohatu.

Esialgne õiguskaitse instituut kuulub halduskohtumenetlusõiguse süsteemi. Eestis 1993. aastal taasloodud²⁵¹ halduskohtumenetluse eesmärgiks üldisemalt on haldusasjade lahendamine erinevate menetlusvormide kaudu. Tulenevalt sellest on halduskohust sageli nimetatud ka väikeseks konstitutsioonikohtuks.²⁵² Eesti õiguses annab halduskohtumenetluse põhiülesande funktsionaalse määratluse HKMS § 2 lg 1, mille kohaselt on halduskohtumenetluse ülesandeks eelkõige isikute õiguste kaitse õigusvastase tegevuse eest täidesaatva võimu teostamisel. Halduse kontrolli all, mis on põhiülesande osaks, võib mõista avaliku halduse üle teostatavat järelevalvet, mille eesmärk on haldustoimingute kvaliteedi kindlakstegemine ja vajadusel selle parandamine.²⁵³ Halduskohtute olemasolu on vajalik kohtuliku kaitse kui fundamentaalse kaitsepõhiõiguse realiseerimiseks, mida tunnustatakse põhiõigusena nii Eesti PS § 15 lõikes 1²⁵⁴ kui ka inimõigusena konventsiooni artiklis 6. PS kommentaarides on täheldatud, et PS § 15 lõike 1 esimene lause sätestab subjektiivse menetlusõigusliku tagatise, mille eesmärk on muuta põhiõiguste materiaalõiguslik sisu tegelikuseks.²⁵⁵ Eeltoodud tähelepanekus peitub ka esialgse õiguskaitse olemuse alge, milleks on kohtumenetluse efektiivsuse põhimõte.

Halduskohtumenetlusel kui menetluse eriliigil on mitmeid erinevaid spetsiifilisemaid ülesandeid.²⁵⁶ Esialgse õiguskaitse mõiste annab HKMS § 249

²⁴⁹ K-D. Drüen; D. Drissen. Germany. – M. Lang; jt (ed). *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law.* – The Netherlands: Kluwer Law International, 2012, lk 271.

²⁵⁰ *Supra*, ptk 1.1.1.

²⁵¹ Liialdamata võib halduskohtute loomist 1993. aastal pärast riigi ja rahva eraldamatust kuulutanud nõukogude võimu lõppemist pidada pöördeks õiguslikus mõtlemises, kus riigikesksus on asendumas inimesekesksusega. (Rask, M. Tänu põhiseadusele. – Riigikogu toimetised, 2007, nr 15, lk 20.) Kui Ida-Euroopa kommunistlikud režiimid tühistasid halduskohtute järelevalve ning see anti nõukogude prokuratuuri kätte (H. Bader; H. Brompton. Remedies against Administrative Abuse in Central Europe, the Soviet Union, and Communist East Europe (Ombudsmen and Others). – *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, nr 377, mai 1968, lk 73), siis Nõukogude Liidu lagunemisel on haldustegevuse järelevalve liikunud tagasi sõltumatute kohtute kätte.

²⁵² M. Rask. (2007), lk 20.

²⁵³ I. Pilving; R. Narits. Kommentaar 2 § 2 juurde, lk 17. – I. Pilving; K. Merusk. (toim). *Halduskohtumenetluse seadustik. Kommenteeritud väljaanne.* – Tallinn: Juura, 2013.

²⁵⁴ PS § 15 sätestab: „Igaühel on õigus pöörduda oma õiguste ja vabaduste rikkumise korral kohtusse. Igaüks võib oma kohtuasja läbivaatamisel nõuda mis tahes asjassepuutuva seaduse, muu õigusakti või toimingu põhiseaduse vastaseks tunnistamist. Kohus järgib põhiseadust ja tunnistab põhiseaduse vastaseks mis tahes seaduse, muu õigusakti või toimingu, mis rikub põhiseaduses sätestatud õigusi ja vabadusi või on muul viisil põhiseadusega vastuolus.“

²⁵⁵ M. Ernits. Kommentaar 1.2. § 15 juurde. – Ü. Madise; jt (toim). (2012).

²⁵⁶ Menetluslike mehhanismide mitmekesisus võimaldab menetlusosalistel valida endale sobivaima menetlustaktika ning kujundada endale sobiv protsess läbi otsustus-

lõige 1, mille kohaselt võib kohus kohaldada esialgset õiguskaitset, kui vastasel juhul võib kaebaja õiguste kaitse kohtuotsusega osutuda oluliselt raskendatuks või võimatuks. Seega pakub HKMS esialgse õiguskaitse negatiivse definitsiooni kaudu, sõnastades eesmärgi, millist olukorda peaks kohtu poolt kohaldatav esialgne meede ära hoidma. Esialgse õiguskaitse kohaldamine saab toimuda kas kaebaja põhjendatud taotluse alusel või kohtu omal algatusel (HKMS § 249 lg 1), mistõttu on tegemist millegi rohkemaga kui lihtsalt ühe menetlusosalise menetlusliku õigusega.

Saksa õigusteoorias on leitud, et esialgne õiguskaitse on kohtumenetlus-õiguse süsteemi kuuluv instituut, olles otsuse tegemise ja sundtäitmise kombinatsiooniga menetluse eriliik.²⁵⁷ Sarnaselt muudele õigusvaldkondadele²⁵⁸ võib olla vajalik ka halduskohtumenetluses reguleerida õigussuhet ja -vaidlust enne, kui haldusasja õigeks lahendamiseks välja töötatud õiglase menetlusmudel seda võimaldab teha. Nii praegu kehtiva kui varem kehtinud haldusprotsessiõiguse kohaselt ei too kaebuse või protestiga kohtusse pöördumine üldjuhul kaasa mingeid vahetuid õiguslikke tagajärgi. Seega on seadusandja jätnud küsimuse, kas kohtu poole pöördunud isiku õigused vajavad täiendavat kaitset enne kohtuotsuse tegemist, iga kord kohtu otsustada.²⁵⁹

1.1.3.3.2. Esialgse õiguskaitse legitiimsuse saavutamine

Esmapilgul võib tunduda, et esialgne õiguskaitse kujutab endast õigusriigi põhimõtte ilmselget rikkumist, kuna õigusemõistmine on kontrollimatu - kohus võib otsustada poolte õiguste ja vabaduste üle olukordades, kus seda õigustavad tõendid on puudulikud või neid ei esinegi. Eelnev tõstatab küsimuse, kas ja mis põhjusel on sellised ebakindlates situatsioonides tehtud otsused ühiskonnas aktsepteeritavad (legitiimsed) ning neid on võimalik lugeda siduvateks. Esialgse õiguskaitse instituudi kohaldamise vajalikkus ilmneb aga teise õigusemõistmisega kaasneva väärtuse – õigusemõistmise efektiivsus – tunnustamisel ning selle kaitsmise vajadusel.²⁶⁰ Seadusandliku, täidesaatva ja kohtuvõimu ning kohalike omavalitsuste kohustuseks on õiguste ja vabaduste tagamine.²⁶¹ Paragrahvi 15 lg 1 on koosmõjus § 14 kohtumenetlust puudutav *lex generalis*,

vabaduse. Otsustusvabadus on menetluse kui sotsiaalse fenomeni üks põhitunnustest. Sellisel on menetluse üht põhiomadust kirjeldanud J Huizinga läbi mänguteooria. Loe lähemalt: E. Kergandberg; jt (2008), lk 30–31.

²⁵⁷ C. G. Paulus. Tsiviilprotsessiõigus. Kohtuotsuse tegemise menetlus ja sundtäitmine. – Tallinn: Juura Õigusteabe AS, 2002, lk 261.

²⁵⁸ Tsiviilkohtumenetluses on hagimenetluses võrreldavaks instituudiks hagi tagamine ning hagi menetluses samuti esialgne õiguskaitse. Kriminaalmenetlus sarnast instituuti ei tunne, kuid teatavaid paralleele võib tuua menetlusosalise vahistamise ja muude tõkendite kohaldamise näol, mis on samuti suunatud menetluse ja kohtuotsuse täitmise tagamisele. Kriminaalmenetluses esitatud tsiviilhagi tagamine toimub vastavalt tsiviilkohtumenetluse reeglitele (KrMS § 141⁴).

²⁵⁹ K. Pikamäe. Esialgne õiguskaitse halduskohtumenetluses. – Juridica, 2006, nr III, lk 172.

²⁶⁰ K. Pikamäe. (2006), lk 172.

²⁶¹ PS § 14.

mis sätestab põhiõiguse tõhusale õiguskaitsele ja ausale õigusemõistmisele.²⁶² Rõhuasetus on siinjuures menetluse tõhususel. Kohtulik kontroll on üksnes siis tulemuslik, kui kohtul on muu hulgas pädevus hoida juba enne kohtuasja sisulist lahendamist ära või keelata täitevvõimu selline tegevus, mille tagajärgede kõrvaldamine ei ole pärast kohtuvaidluse lõppu enam võimalik.²⁶³

Hagi tagamise kontekstis on esialgset õiguskaitset kui universaalset instituuti käsitlenud Cristoph G. Paulus. Ta on toonud välja, et esialgse õiguskaitse küsimuste lahendamisel kollideeruvad kaks menetluslikku väärtust ja ressursi: põhjalikkus *versus* kiirus. Seaduse poolt antud aresti ja esialgse õiguskaitse võimalus on järeleandmine kiirustamisvajadusele ja traditsioonilise kohtumenetluse aegluse tunnustamine. Seadusandja seisab sellise õigusinstituudi sisseseadmise puhul dilemma ees, kuna kiirus saavutatakse üldjuhul põhjalikkuse arvelt. Järeleandmine selle suhtes põhjustab pinnapealsuse, võib-olla isegi ebaõigete kohtuotsuste hulga kasvu. Selle tulemusena väheneb lugupidamine õigusemõistmise korralduse vastu, mida ei saa lubada ükski demokraatlik riik. Kuna aga teisest küljest võetuna riiklikke kohtuid ei saaks kiirmenetluseta – vähemalt teatud eluvaldkondades – konfliktide lahendamisse enam kaasata või saaks seda teha ainult piiratud, ei saa seadusandja kiirustamisvajadust täielikult ignoreerida.²⁶⁴

Menetluse tulemuse realiseerumise kõrval on esialgsel õiguskaitsele ka veel teinegi ülesanne, milleks on õigusrahu loomine. Õigusrahu võib ühelt poolt tähistada õigusloome stabiilsust²⁶⁵ ning teiselt poolt õiguse poolt reguleeritud ühiskondlikes suhetes valitsevat rahu. Esialgne õiguskaitse tagab õigusrahu arusaadavalt viimati nimetatud mõttes, tagades rahu õigussuhete ehk õiguse realiseerumise tasandil.

Arvestades esialgse õiguskaitse instituudi eripärasid, on autori arvates kõige sobivam analüüsida selle aktsepteeritavuse põhjuseid Niklas Luhmanni legitimeerimisteooria käsitluse alusel. Luhmann seab menetluse eesmärgiks teatud õigusotsustuse legitimeerimise laiema üldsuse ees.²⁶⁶ Legitimeerimine on seega

²⁶² M. Ernits. Kommentaar 1.2. § 15 juurde. – Ü. Madise; jt. (toim). (2012).

²⁶³ K. Pikamäe. (2006), lk 172. Vaata ka: RKHKm 21.12.2001, 3-3-1-67-01, p 13.

²⁶⁴ C. G. Paulus. (2002), lk 261.

²⁶⁵ Sellises valguses on käsitlenud õigusrahu 2011. aastal justiitsminister Kristen Michal, märkides, et Justiitsministeeriumi järgmise nelja aasta esimeste märksõnadena võib nimetada kaasamist ja õigusrahu. Eesti seadusandjad on pärast iseseisvuse taastamist ja hiljem ka majanduskriisi ajal loonud õigusakte väga intensiivselt. Nüüd on kätte jõudnud aeg, mis eeldab tol ajal loodud õiguse täiustamist. Loe lähemalt: K. Michal. Austatud lugeja! – Juridica, 2011, nr 5, lk 321. Seaduseelnõu vajalikkust ja selle tunnustamist ühiskonnas peegeldas eelnimetatud seaduseelnõu 377 SE hääletamise istungi stenogramm kuupäevaga 11.12.2008, mille kohaselt võeti eelnõu vastu tulemusega poolt 79 Riigikogu liiget, vastu olijaid ega erapooletuid ei olnud. Erilist tähelepanu ja diskussiooni see läbi kolme lugemise ei leidnud. Vaata lähemalt: XI Riigikogu stenogramm. IV istungjärk, 11.12.2008. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/index.php?op=steno&stcommand=stenogramm&date=1228979100&pkpkaupa=1&päevakord=3322&op2=print> (15.11.2015).

²⁶⁶ E. Kergandberg; jt (2008), lk 53. Vrdl: Aulis Aarnio ja Kaarlo Tuori käsitlus legitimeerimisest kui kodanike usalduse võitmise protsessist läbi õiguse heakskiidu saamise ning õiguse arendamise. A. Aarnio. (2009), lk 31.

otsuse laiemale üldsusele vastuvõetavaks tegemise protsess, mille tulemusel saadav otsus on legitiimne, kui see on aktsepteeritav laiema üldsuse poolt. Niklas Luhmanni lähenemine on omane demokraatlikule õigusriigile, kus võimu teostab rahvas enamussustuste põhjal. Sellist subjektiivset menetluse legitiimsuse dimensiooni on rõhutanud ka Thomas Francks, väites järgmist: „Legitiimsus kuulub reeglile või reegleid tegevale institutsioonile, mis suunab oma adreessate vastavale käitumisele, kuna viimased usuvad, et reegel või institutsioon on saanud olevaks ning see järgib oma toimimises üldiselt aktsepteeritavaid õige protsessi printsiipe“.²⁶⁷ Lihtsamalt öeldes viitab menetluslik legitimeerimine sellele, et ausad ning adekvaatsed (nn *due process*) menetlused suurendavad normide legitiimsust ning menetlusest tulenevate autoriteedil põhinevate otsuste legitiimsust.²⁶⁸ Jürgen Friedrich kirjeldab menetluse kui legitimeerimisprotsessi loogikat üpriski lihtsalt. Menetlusreeglid määravad otsustusprotsessis ette ära selle, kelle arvamust võetakse arvesse, milliseid aspekte arvestatakse ning milliseid mitte, samuti kuidas erinevad aspektid ning panus mõjutavad otsustust. Selles mõttes vähendavad menetlused otsuse langeamise protsessi keerukust.²⁶⁹

Legitimeerimise all võib seega mõista halduskohtu lahendi „söödavaks muutmist“ menetlusosalistele ning avalikkusele teatud menetluslike reeglite järgimise abil. Menetluslikel reeglitel on keskne funktsioon kohtulahendi aktsepteeritavuse saavutamisel. Just usaldus protsessireeglite vastu tekitab halduskohtumenetluse menetlusosalistes ning avalikkuses arusaama, et selliste reeglite järgimisel on ka protsessi tulemusena saadav kohtulahend menetlusosalistele ning ühiskonnas laiemalt aktsepteeritav.

Menetlusreeglite detailsus peaks autori arvates olema võrdelises seoses kohtuniku diskretsioonil põhineva otsustusruumi suurenemisega esialgse õiguskaitse ja sarnaste küsimuste otsustamisel, et tagada otsuste konstantne legitiimsus. Ehk mida suurem on kohtu otsustusruum mingis küsimuses, seda selgemad ning põhjalikumad peavad olema menetlusreeglid, mis tagavad sellise otsustuse legitiimsuse.

Preventiivsete tõkendite regulatsiooni puhul ei saa tähelepanuta jätta asjaolu, et selle loomine ei jäänud õigusloomelise õigusrahu perioodi. Eesti õigusesse toodi MKS § 136¹ sisse vahetult enne ülemaailmse majanduskriisi algust²⁷⁰.

²⁶⁷ T. M. Francks. *The power of legitimacy among nations*. – Oxford University Press, 1990, lk 24. Inglise keeles kõlab Francki väide järgmiselt: „*Legitimacy is a property of a rule or rule-making institution which itself exerts a pull toward compliance on those addressed normatively because those addressed believe that the rule or institution has become into being and operates in accordance with generally accepted principles of right process.*“

²⁶⁸ J. Friedrich. *International Environmental „soft law“: The Functions and Limits of Nonbinding Instruments in International Environmental Governance and Law*. – Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2013, lk 412.

²⁶⁹ J. Friedrich. (2013), lk 412.

²⁷⁰ 2008. aastal alanud finantskriisi alguseks loetakse 15.09.2008, mil Ühendriigid loobusid raskustes suurpankade päästmisest ning võimaldasid Lehman Brothers pankrotistumise. – L. Elliott. *Global financial crisis: Five key stages 2007-2011*. – The

Õigusloome oli sel ajal pigem ebastabiilne ning püüdis võimalikult kiiresti reageerida ühiskonnas aset leidvatele drastilistele muutustele. MKS § 136¹ sõnastust on alates selle kehtestamisest tänaseni korduvalt muudetud ning säte on osaliselt tunnistatud ka põhiseadusega vastuolus olevaks. Seega on autori arvatel põhjust väita, et Eesti ennetavate tagatiste regulatsioon võib olla madala õigusloomelise kvaliteediga tulenevalt selle kehtestamise aja eripäradest, kus kiire reageerimine pidi vähendama riigi maksutulude laekumise vähenemist niigi ebastabiilses majanduskeskkonnas. See viitab omakorda vajadusele MKS § 136¹ toodud meetme mehhanismi ja õigusloomelist kvaliteeti parandada.

1.1.4. Reservatsiooni loomine *paritas creditorum* põhimõttest

Preventiivsete tagatiste kohaldamise eesmärgiks on hoida ära olukord, kus maksude hilisem tähtaegne tasumine on ohustatud. Kuivõrd maksude tasumine toimub vabatahtlikult täitmata jäämise korral sundtäitmise teel, siis eeldab preventiivsete tagatiste kohaldamine ohtu sundtäitmise tulemuslikkusele.²⁷¹ Sundtäitmise tulemusetus tähendab võlgniku vara puudumist, mis viitab omakorda maksejõuetusele ning võimalikule maksejõuetusmenetluse algatamisele.²⁷² Kuivõrd maksejõuetusmenetluses prevaleerivad teistsuguse põhimõtte ja huvid kui maksejõuetusvälistes võlgnevuste lahendamise etappides, tekib küsimus, kas ja kuidas peaks maksumenetluslikud preventiivsed tagatised sellele reageerima.

Kuigi *de facto* on maksuhalduril võimalik esitada pankrotiavaldus, kui ta saab teada maksukohustuslase vara varjatud peitmisest, ning kasutada pankrotiõiguslike meetmeid tehingute ümberpööramiseks, on vara tagasivõitmine pankrotimenetluses sellistes olukordades praktiliselt lootusetu.²⁷³ Pankrotimenetluslike probleemidena on MKS § 136¹ loomisest toodud välja, et pankrotimenetluses peab maksuhaldur arvestama täiendava menetluse krediteerimisega, ressursi koormamisega ja kolme kuni kuue aastase menetlusega. Kokkuvõttes tähendab maksumenetluse käigus end maksevõimetuks muutnud isik riigile vaid kulusid ja seda nii maksumenetluses kui hilisemas kohtumenetluses ning lisaks

Guardian, 07.08.2011. Arvutivõrgus: <http://www.theguardian.com/business/2011/aug/07/global-financial-crisis-key-stages> (15.11.2015).

²⁷¹ Vrdl: MKS § 136¹ lg 1, IRC § 6851 ja § 6861.

²⁷² Jeopardy Assessment: The Sovereign's Stranglehold. (1967), lk 727.

²⁷³ Õigusjärglaste suhtes tagasivõitmise alused kehtestab pankrotiseaduse (PankrS, 22.01.2003. – RT I 2003, 17, 95...RT I, 29.06.2014, 109) § 116. Kui tagasivõitmine üldõigusjärglaste vastu toimub üldistel alustel, siis erioigusjärglaste (st konkreetse asja soetanud isiku) suhtes tagasivõitmise rakendamine on piiratud § 116 lg 2 toodud olukordadega, kus erioigusjärglastele olid omandamise ajal teada võlgniku tehingu või toiminguga tagasivõidetavuse aluseks olnud asjaolud ning erioigusjärglane omandas saadu tasuta. Eeltoodud asjaolude tõendamine ei ole kahtlemata lihtne ning näilike tehingute kujundamisel on tagasivõitmist võimalik vältida.

on see menetlus enamikel juhtudel tulemusetu.²⁷⁴ Lisaks mõttetutele kulutustele tähendab antud olukord ka reaalselt ohtu ühetaolise maksustamise põhimõtte rakendumisele.²⁷⁵ Selliste kulutuste ennetamiseks ja ühetaolise maksustamise tagamiseks on vajalik tagada täitetoimingute sooritamise võimalus ka enne maksuseadusest tuleneva rahalise nõude või kohustuse kindlaksmääramist.²⁷⁶

Ennetavate tagatiste regulatsiooni loomisel on seadusandja lugenud probleemiks pankrotimenetluses võlausaldajate võrdsuse printsiibiga (*paritas creditorum*) arvestamise vajaduse. Nii on MKS eelnõu nr 377 SE seletuskirjas märgitud järgmist:

„Täitmist tagavate toimingute sooritamine enne rahalise nõude või kohustuse määramist. Antud sätte loomise vajaduse on tinginud praktika käigus maksuotsuste täitmisel tekkinud probleemid. [...] Samuti peab pankrotimenetluses arvestama võlausaldajate võrdsuse printsiibiga, täiendava menetluse krediteerimisega, ressursi koormamisega ja 3–6 aastase menetlusega. Kokkuvõttes tähendab maksumenetluse käigus end maksevõimetuks muutnud isik riigile vaid kulusid ja seda nii maksumenetluses kui hilisemas kohtumenetluses.“²⁷⁷

Kuivõrd selliste probleemide sisuline ennetamine on võimalik pankrotimenetluses püsiva jääva tagatisega, tekib küsimus, kas MKS § 136¹ reguleeritud preventiivne tagatis kujutab endast enne pankroti väljakuulutamist võlgniku varale kohaldatud aresti, mis lõpeb pankroti väljakuulutamisega (PankrS § 45), või on see menetluses kehtima jääv tagatis. Ei seadus ega seletuskiri sellele ühest vastust ei anna. Kui MKS § 136¹ kehtestamisega loodi maksuhaldurile teatud eelised teiste pankrotivõlausaldajate ees ning muudeti senist pankrotivõlausaldajate positsiooni, eeldab see tulenevalt riivist omandiõigusele meetme proportsionaalsuse kontrolli. Seaduse seletuskirjas selline analüüs puudub, mistõttu jääb meetme kavandatav mõju võlausaldajate võrdsuse põhimõttele ja selle põhjendatus lahti arutamata.

Võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõte on pankrotimenetluse aluspõhimõte.²⁷⁸ Selle printsiibi kuulumist pankrotimenetluse peamiste eesmärkide hulka on tunnustanud nii ÜRO²⁷⁹, Euroopa Liit²⁸⁰ kui ka USA ülemkohus²⁸¹.

²⁷⁴ Seadusemuudatuse vajalikkust põhjendati ka statistiliste andmetega. Seletuskirjas viidati, et Maksu- ja Tolliamet oli Põhja maksu- ja tollikeskuse andmetel alates 2004. a kuni 2008. aastani arvatavalt tahtlikult maksejõuetuse tekitanud ca 65 maksukontrollis olevat maksukohustuslast, võõrandades maksurevisjoni ajal vara kolmandatele isikutele. PMTK on selle aja jooksul algatanud 19 pankrotimenetlust ning antud menetlused on 90% ulatuses suunatud tehingute tagasivõitmisele ja kahju tekitaja hagemisele. – Seletuskiri maksukorralduse seaduse jt seaduste eelnõu 377 SE juurde, lk 7.

²⁷⁵ Seletuskiri maksukorralduse seaduse jt seaduste eelnõu 377 SE juurde, lk 7.

²⁷⁶ *Ibid.*

²⁷⁷ *Ibid.*

²⁷⁸ P. Varul. Pankrotiseaduse uued parandusettepanekud. – *Juridica*, 2008, nr 6, lk 362.

²⁷⁹ Legislative Guide to Insolvency Law. – UNCITRAL, New York, 2005, lk 11.

²⁸⁰ Maksejõuetusmenetluse määruse nr 1346/2000 kohaselt on maksejõuetusmenetluse üheks eesmärgiks tagada võlausaldajate võrdne kohtlemine. – Nõukogu 29.05.2000

Võlausaldajate võrdsuse põhimõte tähendab nii materiaalselt võrdsust ehk võrdsete kohtlemist võrdselt ja ebavõrdssete kohtlemist ebavõrdselt kui ka formaalselt võrdsust ehk sisuliselt võrdsete ja ebavõrdssete ühesugust kohtlemist. Võrdsuse asemel räägitakse tihti erapooletu kohtlemise põhimõttest, mis tähendab menetluslikku erapooletust.²⁸² Tegemist on väärtuspõhimõttega, mille aluseks on demokraatlikus riigis välja kujunenud põhiväärtused.²⁸³

Kui lugeda võlausaldajate võrdne kohtlemine probleemiks, võib järeldada, et MKS § 136¹ funktsiooniks oli algselt planeeritud võlausaldajate võrdse kohtlemise printsiibist tulenevate maksuhalduri jaoks negatiivsete tagajärgede vältimine. Pankrotimenetluses oleks maksuhaldurile erioiguste andmine toonud kaasa võrdsuse põhimõttest erandi tegemise põhjendamise vajaduse. MKS § 136¹ loodud lahendus võimaldas võrreldes teiste võlausaldajatega saada parema positsiooni juba enne pankrotimenetlust, kuhu pankrotivõlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte kehtivus formaalselt ei ulatu. Samas on selge, et preventiivse tõkendi seadmisel on maksuhalduril põhjendatud kahtlus selle osas, et maksukohustuslase maksevõimetuse olukord saabub ning peamine materiaalne eeldus pankrotimenetluse alustamiseks on sellega loodud. Kuna preventiivse tõkendi seadmise aluseks on maksukohustuse vältimise kahtlus, mis on teada ainult maksuhaldurile, siis ei ole teised võlausaldajad peale maksuhalduri maksukohustuslase maksejõuetusest suure tõenäosusega teadlikud. Kui preventiivne tõkend jääb kehtima ka pankrotimenetluses, siis on selle ühildumine pankrotivõlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttega kahtlemata intrigeeriv probleem.

Tähelepanuta ei saa jätta ka pankrotimenetluses kehtivat kollektiivsuse põhimõtet. Pankrotimenetlus on võlausaldajate jaoks kollektiivne menetlus. Võlausaldajate võrdse kohtlemisega seotud kollektiivsuse põhimõte kajastub Eesti pankrotiõiguses eelkõige pankroti väljakuulutamise tagajärgedes, kuid samuti võlausaldajale väljamaksete tegemises. PankrS § 35 lg 1 p 1 kohaselt moodustub pankroti väljakuulutamise hetkel võlgniku varast pankrotivara, millega seotud otsustusõigus läheb võlausaldajate kaudse kontrolli alla. Pankrotivarast tehtavate jaotiste tegemine tugineb *pari passu* põhimõttele. Selleks, et vara jagada õiglaselt, tuleb kõiki võlgniku vastu olevaid nõudeid vaadata tervikuna ja üheaegselt – kollektiivselt. Samuti toimuvad varast väljamaksed kollektiivse menetluse kaudu, mistõttu on võlausaldaja kohustatud kollektiivsest pankrotimenetlusest osa võtma (ja sellega seoses kulusid tegema – autori märkus), kui ta soovib võlgnikult makseid saada.²⁸⁴ Erisuse kollektiivsuse põhimõttest tekitab

määrus (EÜ) nr 1346/2000 maksejõuetusmenetluse kohta, preambuli p 21. – EÜT L 160, 30.6.2000, lk 1–18.

²⁸¹ K. H. Nadelmann. Concurrent Bankruptcies and Creditor Equality in the Americas. – University of Pennsylvania Law Review, 1947, vol 96/2, lk 171.

²⁸² T. Saarma. Pankrotimenetluse põhimõtted. – Juridica, 2008, nr 6, lk 353.

²⁸³ T. Saarma. (2008), lk 354.

²⁸⁴ A. Kasak. Võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttest kõrvalekaldumine pankrotimenetluses. Magistritöö. – Tartu, 2010, lk 11.

pandiõigus näiteks kompromissi kinnitamisel, kus pandipidaja õiguste piiramine on erinevalt teistest võlausaldajatest märksa piiratum.²⁸⁵

Kuivõrd preventiivse tõkendi eesmärgiks on lahendada varalise nõude realiseerimise probleem äärmiselt ressursikuluka ja pika pankrotimenetluse läbimise vajaduseta, toob preventiivse tagatise kasutamine kaasa kõrvalekalde ka kollektiivsuse põhimõttest, andes riigile parema positsiooni näiteks tagasivõitmise vajaduse vältimise kaudu.

01.01.2009 seadusemuudatuse seletuskirjas põhjendati regulatsiooni vajalikkust viitega Riigikohtu 28.01.2008 otsusele kriminaalasjas 3-1-1-60-07, mille kohaselt ei saanud riik enam kriminaalmenetluses tsiviilnõude rahuldamist nõuda ega arestida maksumaksja vara tsiviilhagi tagamiseks.²⁸⁶ Maksuhaldur oli kaotanud traditsioonilise menetlusõigusliku tõkendi funktsiooniga vahendi maksukohustuslase vara arestimiseks ning seetõttu tuli leida sellele alternatiiv. Seega kujundati MKS § 136¹ meede muuhulgas asendama hagi tagamise funktsiooni. Tsiviilkohtumenetluse seadustiku²⁸⁷ (TsMS) § 377 lg 1 kohaselt võib kohus hageja taotlusel hagi tagada, kui on alust arvata, et tagamata jätmine võib raskendada kohtuotsuse täitmist või selle võimatuks teha ning abinõu ei või piirata kostjat rohkem, kui on vajalik hagi rahuldamise ja kohtuotsuse täitmise tagamiseks.²⁸⁸ Hagi tagamise eesmärgiks on ennetada olukorda, kus kohtusse pöörduja õigusi küll tunnustatakse, kuid nendele korrespondeerivate kohustuste realiseerimine ei ole võimalik tulenevalt menetluse teise poole võimetusest neid täita.

Hagi tagamisena seatud tagatise (konkreetsel juhul kohtuliku hüpoteegi puhul) on Riigikohus 09.02.2011 lahendis 3-2-1-143-10 selgitanud kohtuliku hüpoteegi kehtivust pankrotimenetluses. Tsiviilkohtumenetluse seadustiku, asjaõigusseaduse ja pankrotiseaduse sätteid koostöös tõlgendades leidis kolleegium, et seadusandja ei ole soovinud kohtuliku hüpoteegiga tagatud võlausaldajate huvisid pankroti väljakuulutamise kahjustada. Seetõttu ei pea hagi läbi vaatamata jätmisega PankrS § 43 lg 2 alusel kaasnema hagi tagamise tühistamine ja kohtuliku hüpoteegi kustutamine. Riigikohtu pakutud tõlgenduse kohaselt kehtib kohtulik hüpoteek pankrotimenetluses edasi nii enne pankrotimenetlust jõustunud lahendiga lõppenud kohtuvaidluse korral kui ka siis, kui hagi jäetakse läbi vaatamata pankroti väljakuulutamise tõttu.²⁸⁹ Eeltoodust tulenevalt võib võlausaldajale, kes soovib, et võlgnik täidaks tema ees enda kohustuse, olla kasulik minna kõigepealt võlgniku vastu kohtusse tavalise võlanõudega.²⁹⁰ Kui lugeda MKS § 136¹ eesmärgiks asendada varasem hagi tagamise funktsionaalsus, siis on maksukohustuse täitmise tagamise eesmärgiks

²⁸⁵ PankrS § 181 ja § 182.

²⁸⁶ RKKKo 28.01.2008, 3-1-1-60-07, p 38.

²⁸⁷ Tsiviilkohtumenetluse seadustik. 20.04.2005. – RT I 2005, 26, 197... RT I, 19.03.2015, 3.

²⁸⁸ M. Vutt. Hagi tagamine tsiviilkohtumenetluses. Kohtupraktika analüüs. – Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond, 2009, lk 6.

²⁸⁹ RKTko, 09.02.2011, 3-2-1-143-10, p 20.

²⁹⁰ V. Bome. Pandiga tagatud võlausaldaja nõude rahuldamine pankrotimenetluses. Magistritöö. – Tallinn: Tartu Ülikooli õigusteaduskond Tallinnas, 2013, lk 13.

pakkuda maksuhaldurile pankrotimenetluses soodsamat positsiooni võrreldes muude pankrotivõlausaldajatega.

Kokkuvõttes leiab autor, et tõenäoliselt on seadusandja seadnud MKS § 136¹ kehtestamisega eesmärgiks maksuhalduri positsiooni parandamise pankrotimenetluses. Kui nii, siis oleks see tulnud seaduse loomisel ka selgelt välja tuua eelkõige kahel põhjusel.

Esiteks on meetme eesmärgi tuvastamine oluline preventiivsete tagatistega kaasneva põhiõiguste riive hindamisel. Nimelt võib preventiivse tagatise kohaldamine riivata mitut põhiõigust (lisaks omandiõigusele ka ettevõtlusvabadust). Riivatavate põhiõiguste konkurentsi korral on seadusandjal vajalik tuvastada põhiõigus, mida proportsionaalsuse testis kohaldama asutakse.²⁹¹ Vastava põhiõiguse valikukriteeriumiks on seejuures riive eesmärk.²⁹² Kui seaduse kehtestamisel riive eesmärke selgelt ei väljendata, võib see hiljem tekitada probleeme riive eesmärgi väljaselgitamisel ning seeläbi ka riivatava põhiõiguse analüüsimisel. Kuna tõrjepõhiõiguste, võrdsuspõhiõiguste ning põhiõiguste korraldusele ja menetlusele on riive kontrollskeem erinev²⁹³, sõltub kontrollitava põhiõiguse valikust ka hinnang riive lubatavusele. Preventiivsete tagatiste eesmärgid ei ole Eestis kehtiva regulatsiooni puhul selged, mistõttu on problemaatiline ka nende kohaldamise tekitatava riive põhiseaduspärasuse kontrollimine.

Teiseks tuleb erinevaid menetluslikke ning põhiväärtusi puudutava meetme kujundamisel arvestada tervikuna seda õiguskeskkonda, kuhu vastav meede on loodud sobituma. Olukorras, kus meede mõjutab lisaks maksumenetluslikele küsimustele ka pankrotiõiguslike küsimusi, tuleb nendega meetme kujundamisel arvestada, et tagada kõigi menetlusosaliste õiguste kaitse. Maksejõuetusmenetluses tähendust omavate reeglite kehtestamisel muudes seadustes oleks õiguskeskkonna koherentsuse huvides vajalik võtta meetme kujundamisel arvesse ka maksejõuetusmenetluse teiste osaliste huve ja õigusi.

1.2. Preventiivsete tagatiste seos põhiõiguste ja -väärtustega

1.2.1. Maksude kogumine kui oluline avalik huvi

Riigi eksisteerimine ei ole mõeldav ilma rahaliste allikateta, mis kataks riigivalitsemise kulud. Maksude maksmine on riigi elanike üks tähtsamaid kohustusi riigi ees.²⁹⁴ Eesti riigieelarve tuludest on maksulaekumised moodustanud üle 90%, viimastel aastatel on see osakaal veidi vähenenud seoses EL toetusrahade

²⁹¹ RKPJKo, 05.03.2001, 3-4-1-2-01, p 14; RKPJKo, 18.06.2010, 3-4-1-5-10, p 38.

²⁹² L. Lehis; K. Lind. Kommentaar 1 VIII peatüki sissejuhatava osa juurde. – Ü. Madise; jt. (toim). (2012). Kui meetmel on mitu eesmärki, võib see riivata ka mitut põhiõigust (vrld: RKÜKo, 17.03.2003, 3-1-3-10-02, p 27–35).

²⁹³ M. Ernits. Kommentaarid 10.2–10.4. II peatüki sissejuhatava osa juurde. – Ü. Madise; jt (toim). (2012).

²⁹⁴ L. Lehis; K. Lind; jt. Kommentaar VIII peatüki sissejuhatava osa juurde. – Ü. Madise; jt (toim). (2012).

kajastamisega eelarve tulude hulgas.²⁹⁵ Ameerika Ühendriikides on maksutulu osakaal veelgi suurem.²⁹⁶ Seega on mõistetav, miks maksutulu kogumine ja maksude laekumine on riigi jaoks kaalukas avalik huvi.²⁹⁷ Ka inimõiguste ja põhivabaduste kaitsmisel on konventsiooni koostajad pidanud riigi huvi maksutulude kogumiseks niivõrd kaalukaks, et P1-1 toodud omandipõhiõiguse kaitsmisel „ei piira [omandipõhiõiguse kaitse säte] siiski *mingil viisil* [autori rõhutus] riigi õigust vajadusel kehtestada seadusi vara üldistes huvides kasutamise kontrollimiseks või maksude, maksete või trahvide tasumise tagamiseks“.

Eestis annab seadusandjale õiguse kehtestada maksud ning nende kogumise tingimused PS § 113, mille eesmärk on lubada üksnes seadusandjat riiklike maksude maksmise kohustust kehtestades isiku põhiõigusi piirama ning tagada, et riiklike makse ei kehtestataks selle sätte vastaselt. Sättest tuleneb ka isiku subjektiivne õigus riigi vastu.²⁹⁸ PS § 113 kohaldamisel on riigil õigus kehtestada ka maksude tasumist tagavaid vahendeid. Sealjuures ei tohi see tuua kaasa maksukohustuslaste ja teiste isikute põhiõiguste rikkumist. Põhiõiguste riive peab tulenevalt PS § 11 olema proportsionaalne.²⁹⁹ Argument, mille abil on võimalik tuvastada isiku vabadus- ehk tõrjepõhiõiguste piiramise mõõdukus ning laiemas mõttes proportsionaalsus, on kaalukas avalik huvi.³⁰⁰

Mõõdukuse hindamisel lähtutakse põhimõttest, mida intensiivsem on põhiõiguse riive, seda mõjuvamad peavad olema riivet õigustavad põhjused.³⁰¹ Olu korras, kus ennetavate täitetoimingute teostamata jätmise korral pole välistatud, et maksud jäävad lõpptulemusena riigile üldse laekumata, on maksude laekumine vaadeldav kaaluka avaliku huvina.³⁰² Avalikke huve ei pruugi kahjustada maksutulude laekumise ajutine viivitus, kuna maksude tasumine lükkub sellisel juhul vaid edasi.³⁰³ Küll saaks autori arvates maksutulu laekumise viivitust lugeda maksutulu kogumise lõplikuks takistuseks, kui viivituse kestuse osas puudub selge arusaam ning on alust arvata, et maksutulu ei laekugi. Seetõttu esineb selge kvalitatiivne vahe meetmete vahel, mis on suunatud tõenäoliselt laekumata jääva maksutulu tasumise tagamisele ning mis on suunatud maksude tasumise viivituse vältimiseks.

Tõsi, hilisemas kohtupraktikas võib täheldada suundumust, et ka maksude laekumise edasilükkamine määrateluks ajaks on vastuolus avalike huvidega, kuna sel ajal ei ole laekumata summade arvelt võimalik rahuldada avalikke

²⁹⁵ L. Lehis; K. Lind; jt. Kommentaar 2 § 113 juurde. – Ü. Madise; jt (toim). (2012).

²⁹⁶ 2015 United States Budget Estimate. Arvutivõrgus: <http://federal-budget.insidegov.com/l/118/2015-Estimate> (05.08.2015). Nii maksutulu kui kogutulu prognoos jääb suurusjärku 2,9 triljonit USA dollarit.

²⁹⁷ RKHKm, 29.11.2001, 3-3-1-57-01, p 1.

²⁹⁸ L. Lehis; K. Lind; jt. Kommentaar 7 § 113 juurde. – Ü. Madise; jt (toim). (2012); RKPKo, 22.12.2000, 3-4-1-10-00, p 22.

²⁹⁹ M. Ernits. Kommentaar 8.1. II peatüki sissejuhatava osa juurde. – Ü. Madise; jt (toim). (2012).

³⁰⁰ M. Ernits. Kommentaar 10.1. II peatüki juurde. – Ü. Madise; jt (toim). (2012).

³⁰¹ *Ibid.*

³⁰² TlnRnKm, 06.03.2012, 3-11-2802, p 9.

³⁰³ RKHKm, 29.11.2001, 3-3-1-57-01, p 2.

huve.³⁰⁴ See, kas tegemist on muutusega õiguslikus lähenemises või pigem paralleelse tõlgendusega, jääb kohtupraktika selgitada. Eelnevast tulenevalt võib asuda seisukohale, et riigi poolt rakendatavate preventiivsete meetmete lubatav intensiivsus peab olema samuti erinev sõltuvalt sellest, kas nende meetmete kohaldamine on lubatud maksutulu tasumise edasilükkumise korral või maksutulu laekumata jäämise korral. Autori toetab seda seisukohta, kuivõrd nende kahe alternatiivi mõju on riigile tõepoolest erinev.

Eesti MKS § 136¹ lg 1 kohaselt on võimalik maksukohustuse täitmist tagada, kui sundtäitmine osutub oluliselt raskemaks või võimatuks. Esimese alternatiivi korral on seadusandja pidanud ilmselt silmas olukordi, kus tuleb teha erinevaid toiminguid sundtäidetava vara taastamiseks (näiteks pankrotimenetluses tagasivõitmise kaudu või vara füüsiliseks otsimiseks), kuid maksukohustuse sundtäitmine on pärast oluliste raskuste ületamist siiski võimalik. Teise alternatiivi puhul maksukohustust tulevikus ei täideta ning maksutulu jääbki laekumata. Ei ole põhjust arvata, et samaaegselt kahe alternatiivi kehtestamine oli juhuslik ning seadusandja soovis reguleerida ainult olukorda, kus maksutulu jääb laekumata. Seega vähemalt seaduse teksti sõnastusest nähtub, et Eestis lubatakse sama normi alusel kohaldada preventiivseid tagatise kahe olukorra puhul, mis riivavad avalikku huvi erineva intensiivsusega, kusjuures haldusele ei ole nimetatud kahe erineva olukorra kaalumiseks erinevaid diskretsiooni teostamise juhiseid antud. Nimetatud kahte alternatiivset standardit kohaldatakse sageli kumulatiivselt ning nende kohaldamise põhjenduste vahel selget kvalitatiivset erisust ei esine.³⁰⁵

IRC-s kasutatavate meetmete puhul on sarnaselt Eestile eristatud maksukohustuste sissenõudmise osalist ja täielikku ebatõhusust. IRC § 6851 sätestatud maksuperioodi lõpetava maksuhindamise puhul hinnatakse seda, kas maksumuudatav sissenõudmine võib muutuda osaliselt või täielikult ebatõhusaks.³⁰⁶ Standardi mõistmise teeb keerukaks see, et maksukohustuse täitmise ohustatust hinnatakse teatud kriteeriumite alusel, mis ei viita konkreetselt sellele, kas need võivad kaasa tuua maksukohustuse täitmise edasilükkumise või võimatuks muutumise, kas esineb oht või risk.³⁰⁷ Autori arvates tuleb IRC § 6851 eesmärgi mõista kui meedet maksukohustuse tähtaegse täitmise tagamiseks, mis hõlmab nii maksukohustuse täitmise viibimise kui ka täitmata jäämise ohtu. Seda kinnitab asjaolu, et ka maksukohustuslaste õigusi vähem riivavam erakorralise ohumaksuhindamise regulatsioon IRC §-is 6861 sätestab *expressis verbis*, et

³⁰⁴ TrtRnKm, 16.07.2012, 3-12-1306, p 9. Vrdl: M. Timmermann. Esialgne õiguskaitse maksuasjades. Kohtupraktika analüüs. – Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond, 2014, lk 21.

³⁰⁵ Vrdl: TlnRnKm, 24.03.2014, 3-13-70224, p 12; TlnRnKm, 12.05.2014, 3-13-1911, p 8–10; RKÜKm, 27.11.2012, 3-3-1-15-12, p 50.c.

³⁰⁶ Ingl. k. „[...] *tending to prejudice or to render wholly or partially ineffectual proceedings [...]*”.

³⁰⁷ Ingl. k. *jeopardy*.

antud säte kohaldub igasugusele maksukohustuse täitmisele viivitamisele sõltumata selle kestusest või lõpptulemusest.³⁰⁸

Küsitav on, kas EL liikmesriikide puhul võib preventiivse tagatisega kaitstavaks avalikuks huviks olla ka mõne teise liikmesriigi maksutulu laekumine. Preventiivsete tagatiste kohaldamine võib toimuda ka ennetusmeetmetena ametiabi korras vastavalt ametiabi direktiivile 2014/20/EL. Ametiabi direktiivi art 16 kohaselt rakendab taotluse saanud asutus taotluse esitanud asutuse taotlusel ettevaatusabinõusid, kui see on tema siseriiklike õigusnormidega lubatud ja tema haldustavadega kooskõlas, et tagada nõude sissenõudmine juhul, kui [...] nõude kohta ei ole veel tehtud taotluse esitanud liikmesriigis täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti, sel määral, mil ettevaatusabinõud on sarnases olukorras võimalikud ka taotluse esitanud liikmesriigi õigusnormide ja haldustavade kohaselt. Sellisel viisil võib abistav asutus teha vaid sellise toiminguga (anda akti), milleks tal on kõik õiguslikud võimalused ka väljaspool ametiabi raamistikku. See tähendab, et isiku õigusi riivavate aktide andmiseks ja toimingute tegemiseks vajalik õiguslik alus peab tulenema tavapäraselt abistava asutuse jaoks kehtivatest õigusnormidest.³⁰⁹ Ettevaatusabinõude kataloogi defineerib abistava riigi siseriiklik õigus.³¹⁰ Kuivõrd teisest EL liikmesriigist laekuva taotluse korral kohaldatakse automaatselt Eestis kehtivat regulatsiooni, siis tuleb ka välisriigi maksutulu kogumise ohustatus lugeda kaitstud avalikuks hüveks. Selline kollektiivsus tuleneb laiemalt EL liikmesriikide vastastikusest solidaarsusest.

MKS § 51³ lg-te 1 ja 3 kohaselt on Eesti Maksu- ja Tolliametil välisriigi pädeva asutuse esitatud ettevaatusabinõusid käsitleva taotluse alusel õigus sooritada täitetoiminguid MKS §-s 136¹ sätestatud korras Eesti elava või asuva või Eestis vara omava maksukohustuslase suhtes. Probleemaatiline on sealjuures nõue, et maksukohustuse täitmise tagamine on võimalik pärast maksukohustuslase suhtes maksude õigsuse kontrollimise menetluse alustamist ning tagada on võimalik vaid selle kontrollimenetluse objektiks olevaid maksunõudeid.³¹¹ Teises riigis tasumisele kuuluvate maksude tasumise õigsuse kontrollimiseks puudub täitetoiminguid teostava riigi maksuhalduril jurisdiktsiooniline pädevus maksumenetluse läbiviimise osas. Probleemaatiline on see, kuidas on maksuhalduril võimalik maksumenetlust ise läbi viimata kujundada kõiki maksumenetlusega seotud asjaolusid arvestades seisukoht erinevate hinnanguliste asjaolude osas, mida MKS § 136¹ kohaldamisel arvestama peab ning kas ja mil määral on kohtutel pädevust kontrollida maksunõude esinemist – see eeldab välisriigi materiaalsesse maksuõigusesse süvenemist, mille toimimine praktikas on mõnevõrra kaheldav.

³⁰⁸ Kuigi IRC § 6861 toob välja kaks ohustandardit, siis ei erine sätte rakendamine antud kahe standardi puhul milleski.

³⁰⁹ I. Pilving. Ametiabi. – Juridica, 2015, nr 3, lk 180.

³¹⁰ M. Berglund. Cross-border Enforcement of Claims in the EU: History, Present Time and Future. – The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2009, lk 223.

³¹¹ Vaata näiteks RKKKm, 06.06.2013, 3-3-1-26-13, p 7–12, kus kohus leidis, et tagastusnõude aktsepteerimisega on tagastusnõude tuvastamise menetlus lõppenud ning asjas puudub menetlus, mille tagamiseks saaks täitmist tagava toiminguna isiku ettemaksukontot arestida.

1.2.2. Omandiõiguse ja ettevõtlusvabaduse riive

Preventiivsete tagatistega piiratakse maksukohustuslase omandiõigust, külmutades maksukohustuslase vara, mille arvelt on võimalik maksukohustust täita. Täitetoimingute tegemisega kaasneb maksukohustuslase või muu maksukohustuse täitmise eest vastutava isiku *contra omnes* omandiõiguse riive eelkõige omandi käsutamise piirangutena, kuid vajadusel ka valdamise ja kasutamise piirangutena. Vara arestimine riivab omandiõigust, kuna sellega piiratakse omaniku õigust oma vara käsutada.³¹² Kuna tagatav vara ei ole sama, mis riigile tasutav maks (ühe arvelt tasutakse teine), siis ei ole preventiivsete tagatiste kohaldamisel põhjust käsitleda laiemat küsimust maksustamise legitiimsusest ja selle riive lubatavusest omandile.³¹³

Õigust omandile tunnustatakse fundamentaalse põhiõigusena kõigis EL liikmesriikides. Euroopa Kohus on mitmetes lahendites tunnustanud õigust omandile (lisaks ka ettevõtlusvabadust) kui põhiõigust. Samuti tunnustas Euroopa Kohus omandiõiguse teatud piiranguid, mida õigustavad üldistest huvidest kantud Euroopa Liidu eesmärgid, kuid seda tingimusel, et piirang ei mõjuta nende õiguste olemust.³¹⁴

Omandi mõistet kasutatakse mitmes tähenduses. Riigikohus on selgitanud, et PS § 32 kaitseala on laiem kui tsiviilõigusliku omandi instituudil, ulatudes nii kinnis- kui vallasasjadele, rahale ning rahaliselt (varaliselt) hinnatavatele õigustele ja nõuetele.³¹⁵ PS § 32 kaitseala hõlmab nii võlaõiguslikke kui asjaõiguslikke nõudeid.³¹⁶ Omandiõiguse kaitsealasse langeb näiteks ka krüptoraha.³¹⁷ Omandiõiguse kaitsealasse kuuluvad ka maksukohustuslase kolmanda isiku vastu olevad nõuded, sealhulgas riigi vastu olev sisendkäibemaksu tagastamise nõue. Preventiivsete tagatiste otsest negatiivset mõju isiku omandiõigustele ja

³¹² RKKKm, 20.02.2012, 3-1-1-1-12, p 16. Vrld: Jeopardy Assessment: The Sovereign's Stranglehold. (1967), lk 731.

³¹³ Ka see riive tasand on erinevates jurisdiktsioonides erinevalt mõistetud. Üldiselt peetakse maksu tasumise kohustust riiveks omandile, mis nähtub Koventsiooni P1-1 teise lõike sõnastusest (Vrld: P. Van der Broek. (1986), lk 76). Kuid näiteks Lõuna-Aafrika Vabariigi kohtutes on leitud, et „Maksu tasumine ei ole vaadeldav omandi äravõtmisena. [...] Isikut ei kaitse maksustamise vastu miski. [...] Omandi äravõtmine selle omanikult [...] rikub Konstitutsiooni artikleid 28 või 34. [...] See võib olla erinev, kui määratav maks on oma mõjult ängistav või erapoolik või ebavõrdne.“ (A. J. Van der Walt. Negating Grotius – The Constitutional Validity of Statutory Security Rights in Favour of the State. – South African Journal on Human Rights, 2002, vol 18, nr 1, lk 96.

³¹⁴ O. De Schutter; V. van Goethem. EU Network of Independent Experts on Fundamental Rights. Commentary of the Charter of Fundamental Rights of the European Union. – *Sine loco*, 2006, lk 164. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/justice/fundamental-rights/document/index_en.htm (15.11.2015).

³¹⁵ RKÜKo, 17.06.2004, 3-2-1-143-03, p 18; RKÜKo, 31.03.2011, 3-3-1-69-09, p 56.

³¹⁶ RKTko, 01.11.1995, III-2/3-26/95.

³¹⁷ Vaata Bitcoininde arestimise kohta: K. Künnapas. (2015), lk 118 jj.

ettevõtlusvabadusele on tunnustatud ka kohtupraktikas just täitetoimingute kohaldamise tähtsajuse kontekstis.³¹⁸

Kui omandiõigusesse sekkumine toob kaasa negatiivsed mõjud ettevõtlusele (näiteks sisendkäibemaksu tagastamata jätmine halvendab ettevõtja varalist seisu ning annab eelise konkurentidele, kellel on võimalik kasutada sisendkäibemaksu neutraalsusest tulenevaid eeliseid), tekib kahe põhiõiguse ja -vabaduse konkurents. Omandiõiguse ja PS § 31 reguleeritud ettevõtlusvabaduse kaitseala konkurentsi osas ei ole õiguslik olukord selge. Ei ole üheselt arusaadav, kuidas piiritleda omandipõhiõiguse kaitse ulatust vara kui terviku kaitsele ettevõtlusvabaduse kaitsealast. Näiteks on Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium kahel korral asunud seisukohale, et suurte tehingute puhul sularahas tasumise korral käibemaksu mahaarvamise õiguse äravõtmine oli ettevõtlusvabaduse riive, mitte omandipõhiõiguse riive.³¹⁹ Kuivõrd preventiivsed tagatised võivad olla suunatud nii ettevõtlusega tegelevate kui ka ettevõtlusega mittetegelevate isikute vastu, on kohtul vajalik igal korral tuvastada, kas tegemist on omandiõiguse või ettevõtlusvabaduse riivega. Siinkohal võib hinnatava põhiõiguse väljaselgitamisel osutada probleemiks preventiivse tagatise ebamääraselt sõnastatud eesmärk ja oletatavate eesmärkide vaheline konkurents.³²⁰

1.2.3. Kohtuliku kaitse õiguse riive *ex parte* menetluses

Preventiivsete tagatiste sisuks on riigi kaitsmine maksukohustuslase pahatahtliku tegevuse eest.

Preventiivse tagatise efektiivsus seisneb selle kohaldamises viisil, mis ei võimalda maksukohustuslasel teda ähvardavast maksumenetlusest teada saades asuda oma vara viivitamatult peitma. Nii haldusmenetlusõigusliku ärakuulamisõiguse kui ka kohtus enda asja juures viibimise õiguse (*audiatur et altera pars*³²¹) piiramine on preventiivse tagatise efektiivse kohaldamise eeldus, seda vähemalt enne tagamistoimingute tegemist. Seetõttu rakendatakse preventiivseid tagatiseid ilma maksukohustuslaselt selle kohta arvamust küsimata nii Eestis³²² kui ka USA-s³²³. Eestis ei ole maksukohustuslane tagamistoimingute tegemiseks loa andmise menetluses menetlusosaliseks.

Kohtu ülesandeks on lahendada haldusasi sõltumatult ja erapooletult, õigesti, ausalt, mõistliku aja jooksul ja võimalikult väikeste kuludega.³²⁴ Asja õige

³¹⁸ RKÜKo, 10.11.2011, 3-3-1-28-11, p 39. Kohus leidis, et abinõude jätkuv kohaldamine võib osutada ebaproportsionaalseks, kui maksuhaldur mõistliku aja jooksul maksukohustust ei määra või kui maksu- või vastutusotsust ei tehti.

³¹⁹ A. Kelli. Kommentaar 4.5. § 32 juurde. – Ü. Madise; jt (toim). (2012).

³²⁰ Vaata eesmärkide kohta *supra*, ptk 1.1.

³²¹ Eesti k. kuula ära teine pool.

³²² V. Lapimaa. Kommentaar B § 264 juurde, lk 715. – I. Pilving; K. Merusk. (toim). (2013).

³²³ J. E. Gleason Jr; D. K. Poole. (1976), lk 240.

³²⁴ HKMS § 2 lg 2.

lahendamisega käib kaasas vajadus selgitada välja kõik asjaolud, mida kohus võib relevantseks pidada, saades infot muu hulgas menetlusosaliselt. Sellest tulenevalt on isiku õigus viibida endaga seotud kohtuasja arutamise juures tema põhiõigus.³²⁵ Halduskohtumenetluses on asja õigeks lahendamiseks oluline riigi ja indiviidi ebavõrdsust tasakaalustav kohtu uurimiskohustus, kuid paratamatult ei saa kohus uurimiskohustust rakendada täies ulatuses, kui üks ja sealjuures nõrgemal positsioonil olev informatsiooni algallikas – maksukohustuslane – ei osale menetluses. *Ex parte* kohtumenetluse legitiimsus ja tõetsimise funktsioon on preventiivsete tagatiste seadmise menetluses oluliselt häiritud, kuivõrd kooperatiivse tõetsimise funktsiooni³²⁶ ei ole menetlusesse sisse kirjutatud.

Lahendites *Sniadach v. Family Finance Corp (1969)* ning *Fuentes v. Shevin (1972)* tunnustas Ühendriikide kohus IRS §-des 6851 ning 6861 sisalduvate erakorraliste meetmete kohaldamisel riigi niivõrd olulist huvi maksutulula laekumise vastu, et erinevalt muudest kohtueelsest riigipoolsest vara arestimise juhtumitest ei pea nende kahe erakorralise meetme puhul maksukohustuslast teavitama ega kohtuistungit võimaldama.³²⁷ Kohus tõi sealjuures välja järgmised olukorrad, millal on *ex parte* menetluse kohaldamine lubatav: (1) kui vara arestimine on otseselt vajalik tähtsate valitsuse või üldiste avalike huvide jaoks; (2) esineb eriline vajadus kiireks tegutsemiseks; (3) riik on hoidnud ranget kontrolli õigustatud jõu rakendamise monopoli üle seeläbi, et vara arestiv isik on valitsuse ametnik, kes tuvastab kitsendavalt koostatud statuudi alusel, et arestimine on just antud olukorras vajalik ning põhjendatud.³²⁸

Ex parte menetlust kasutatakse preventiivsete tagatiste kohaldamiseks ka Saksamaal AO § 324 alusel. Vastavalt sellele ei küsita võlgnikult enne vara arestimist selle osas seisukohta, kuna see oleks vastuolus vara arestimise eesmärkidega.³²⁹

Ex parte menetlusega kaasnevate riivete negatiivset mõju vähendatakse maksukohustuslase jaoks aktiivsete ja passiivsete meetmetega. Passiivsete meetmete puhul võimaldatakse maksukohustuslase ärakuulamine pärast toimingute tegemist. Aktiivsed meetmed võimaldavad maksukohustuslasel soovi korral kasutada edasikaebeõigust. Viimast varianti kasutab ka Eesti õigus.³³⁰

Kui maksuvõlga seotud asjaolude osas on maksukohustuslasel võimalik anda maksuhaldurile maksumenetluse käigus sisulisi selgitusi enne tagamistoimingute tegemist (seda sõltuvalt sellest, millal maksuhaldur otsustab tagatist kohaldada), siis oma positsiooni seoses maksukohustuse täitmata jäämise ohu

³²⁵ PS § 24 lg 5.

³²⁶ N. Luhmann. Legitimation durch Verfahren. 3 Auflage. – Darmstadt/Neuwied: Luchterhand, 1978, lk 50. Vaata Luhmanni menetluse kui legitimeerija käsitluse kohta ka: E. Kergandberg; jt (2008), lk 61.

³²⁷ *Sniadach v. Family Finance Corp.*, 395 U.S. 337 (1969), 9 June 1969; *Fuentes v. Shevin*, 407 U.S. 67 (1972), 12 June 1972, para IV.

³²⁸ *Ibid.*

³²⁹ U. Koenig; jt (Hrsg). (2014), kommentaar § 324 juurde, rn 16.

³³⁰ RKÜKo, 09.04.2013, 3-3-1-82-12, p 42; RKHKm, 09.06.2014, 3-3-1-24-14, p 11.5. Vrdl: J. E. Gleason Jr, D. K. Poole. (1976), lk 240.

asjaoludega saab maksukohustuslane esitada esimest korda edasikaebemenetluses. Kuivõrd edasikaebeõigus nõuab maksukohustuslaselt ressurside kulutamist ning tegemist ei ole maksukohustuslase jaoks haldusmenetluses ärakuulamisõiguse kasutamise samaväärset pingutust nõudva ning sama kiiret tulemust pakkuva menetlusliku sammuga, siis tuleb *ex parte* menetluse proportsionaalsuse hindamisel kaaluda ka võimalikke alternatiive, mis minimeeriks kohtuliku edasikaebamise vajadust ning võimaldaks maksukohustuslasel ajalisel mõõtnes kiiremini oma ebakindlat õiguslikku olukorda selgemaks muuta.

1.3. SOORITUSMENETLUSE EBAÖKONOOMSUS MAKSEJÕUETUSE KORRAL

1.3.1. Menetluse ökonoomsuse ja tõhususe mõõdupuu

Maksukohustuse täitmata jäämise oht tähendab maksukohustuslase makseraskusi, olgu siis ajutisi või püsivaid. Avalik-õiguslike menetluslike instrumentide kasutuselevõtmine või olemasolevate menetluste reformimine peab olema põhjendatud ja vajalik. Nii ei ole mõtet analüüsida ka maksukohustuste täitmist tagavate meetmete kujundamist ja kasutuselevõtmise regulatsioone, kui maksu- maksjate suhtes rakendatavate lisameetmete kasutamine maksejõuetuse või vähemalt makseraskuste riski esinemisel ei ole vajalik. Ebavajalik meede on omandiõiguse piirangute korral eaproportsionaalne tulenevalt PS §-st 11. Preventiivsete tõkendite laiaulatuslik rakendamine on seevastu näidanud, et õiguspraktikas on tegemist soovitud vahendiga ning selle rakendamist on seadusandja jaoks vajalikuks peetud. Preventiivsete tõkendite ülesande täitmisel on hindaja (eriti õigusteaduslikke meetodeid kasutava hindaja) jaoks esimeseks ja ilmselt kõige suuremaks probleemiks tuvastada see standard, mille alusel mingite õigusliku meetmete vajalikkust hinnata.³³¹

Riiki võib näha ratsionaalsetel kaalutlustel toimiva organisatsioonina. Sellises organisatsioonis peavad maksude kogumiseks tehtavad jõupingutused ja kulutatavad ressursid olema omavahel mõistlikus vastavuses. Põhiseadus ei nõua mitte üksnes kolme riigivõimu olemasolu, vaid ka seda, et need oleksid võimelised neile püstitatud eesmärkide saavutamiseks vajalikke ülesandeid kiirelt, tõhusalt ja ratsionaalselt täitma.³³² Dr Rainer Wahli arvates on halduse tõhusus halduse ülesannete parim võimalik teostamine ajalisel, rahalisel ja kvantitatiivses dimensioonis.³³³ Menetluse tõhususe üheks väljendusvormiks on menetluse ökonoomsus.³³⁴ Haldusmenetluses on menetluse ökonoomsuse vas-

³³¹ Metoodilise probleemi tekitab asjaolu, et erinevates jurisdiktsioonides võivad regulatsiooni põhjendatuse hindamiseks kasutatavad alusstandardid olla erinevad ning neile standarditele antavad väärtused erineva kaaluga.

³³² N. Parrest. Menetlus- ja vormivigade õiguslikud tagajärjed haldusmenetluses. Magistri-töö. – Tartu Ülikool, 2005, lk 10–11.

³³³ R. Wahl. *Verwaltungsverfahren zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag*. – VVDStRL, 1983, lk 163. – Viidatud: N. Parrest. (2005), lk 11.

³³⁴ N. Parrest. (2005), lk 10–11.

teks menetluse efektiivsus. Nii sätestab haldusmenetluse seaduse³³⁵ (HMS) § 5 lg 2 üldise ning MKS § 10 lg 3 spetsiifilise menetluse efektiivsuse põhimõtte, mis kehtivad läbivalt kõigile haldusmenetluse eriharudele.

Eberhard Schmidt-Assmann on menetluse ökonoomsuse analüüsis toonud tõhususe hindamiseks välja kuluanalüüsi, mis on sageli hädavajalik vastukaal vaid eesmärgi saavutamisele suunatud mõtlemisele ehk iga hinnaga läbiviidavale ja ainult tulemusele orienteeritud menetlusele. Kuluanalüüsi tegemisel tuleb arvestada minimaal- ja maksimaalprintsipi. Minimaalprintsipi kohustab tõhusus seatud eesmärgi saavutama vähimate vahenditega; maksimaalprintsipi kohustab aga saavutada kasutatavate vahenditega suurim võimalik kasu.³³⁶ Kuluanalüüsi järgi peaks haldusmenetlus olema rahaliselt hinnatuna kasumlik, seda eriti menetluses, mis on suunatud riigi põhilise tuluallika kogumisele ning mille eesmärk on *per se* olla kasumlik. Maksumenetluse puhul tähendab kuluanalüüsi teostamine lihtsustatult seda, et iga kontrollimenetluse puhul tuleks maksuhalduril hinnata, kas konkreetsetes sooritusmenetluses (ja ka muudes menetlusetappides) on kogutav maksutulu suurem kui kulutatav ressurss.

Samas on Eberhard Schmidt-Assmann tõdenud, et õigusriigis ei saa menetluse vajalikkuse hindamisel siiski lähtuda ainult kuluanalüüsist ega hinnata ainult seda, kas menetlus on rahalise resultaadi tähenduses kasumlik. Avaliku halduse üldise heaolu tagamise kohustust ei saa redutseerida üksnes finantsilistele kuludele ja tuludele. Olulised aspektid haldusorgani tegevuse tõhususe hindamiseks on materiaalsed kaalutluste kõrval ka muud mittemateriaalsed kasu- ja kuludimensioonid.³³⁷

Menetluse väärtus ja tõhusus selle laiemas mõttes avaldub ka protsessis (*due process*) iseenesest, mis on vajalik üldsusele vastuvõetava ehk legitiimse tulemuseni jõudmiseks. Vastuvõetava tulemuse loomine konkreetsete reglementeeritud astmetena toimiva protsessi kaudu on menetluse põhieesmärk. Niklas Luhmanni menetlusteooria käsitluse kohaselt ei ole menetlus oma sisult midagi muud kui legitimeerimismehhanism materiaalõiguslike tagajärgede kohaldamiseks.³³⁸ Kui kohandada Luhmanni käsitlust ja Schmidt-Assmanni tõdemust maksumenetlusele, siis on maksumenetluse üheks – ja mitte väheoluliseks – kasuteguriks selle menetluse tulemusena tekkiv tunnustus maksuhalduri otsuste osas, sõltumata sealjuures sellest, kas selliste otsuste sisuks on nõuda sisse maksuvõlg või teha muu toiming või anda välja haldusakt. Samuti on menetluse ülesandeks tagada erinevate menetlusosaliste ja kolmandate isikute õiguste ja

³³⁵ Haldusmenetluse seadus. 06.06.2001. – RT I 2001, 58, 354...RT I, 23.02.2011, 3.

³³⁶ E. Schmidt-Assmann. Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee: Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung. – Springer Verlag, 1998, lk 284. – Viidatud: N. Parrest. (2005), lk 11.

³³⁷ E. Schmidt-Assmann. Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee: Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung. – Springer Verlag, 1998, lk 285. – Viidatud: N. Parrest. (2005), lk 11–12.

³³⁸ Niklas Luhmanni menetlusteooria kohta loe lähemalt: E. Kergandberg; jt (2008), lk 52–73.

huvide realiseerumine nende komplekssses vastastikmõjus ning tagada maksuõiguses põhiõiguste ja -vabaduste kaitse põhimõtte ning võrdse kohtlemise põhimõtte realiseerumine.

Maksumenetlusest vastandub kuluefektiivsele käsitlusele legitiimsuse põhimõte ja kokkulepete sõlmimise keelu põhimõte.³³⁹ Kui näiteks kuluanalüüsi põhjal oleks maksuhalduril mõistlik loobuda maksusummade sissenõudmisest või teha maksukohustuslasega kompromiss maksusumma vähendamiseks ning edasiste vaidluste vältimiseks, siis kokkuleppe keelu ja võrdse kohtlemise põhimõtte järgi ei tohi maksuhaldur seda siiski teha. Maksuhaldur peab menetlus tagama maksukohustuslaste võrdse kohtlemise, mille kohaselt käsitletakse kõiki isikuid ühtedes ja samades oludes ühetaoliselt ning samadel eeldustel.³⁴⁰ Kokkulepete lubamine seaks ohtu maksumaksjate võrdse kohtlemise ja ühetaolise maksustamise põhimõtete realiseerimise, mis omakorda toob kaasa tugevad usaldusprobleemid maksumenetluse suhtes ning võimendaks arusaama, et ettevõtja maksejõuetuks muutmine aitab maksumenetlusest ning -vastutusest üldse pääseda. See ei ole aga signaal, mida üks riigi sunnil põhinev menetlus peaks kohustatud subjektidele ning üldsusele andma. Sellises menetluses ei saa näha legitimeerivat mehhanismi, mistõttu ei saa sellist menetlust luhmannlikus menetlusteoorias ka päris menetluseks pidada. Seega ei saa menetluse vajalikkuse hindamisel lähtuda vaid kuluanalüüsist, vaid menetlus peab tagama oma olemuselt ühiskonnale aktsepteeritava tulemuse.

Kokkulepete sõlmimise keelu võrdluspildist nähtub, et legaliteedi põhimõte ei takista siiski teatud otsuste tegemist kaalutusõiguse alusel, mis eeldab kõigi diskretsiooniotsuse tegemise reeglite rakendamist.³⁴¹ Näiteks MKS § 128 lg 8 kohaselt on maksuhalduril õigus loobuda sundtäitmisest, kui sundtäitmisega seotud kulud ületavad sissenõutava summa või summa sissenõudmine on maksukohustuslase maksejõuetuse tõttu lootusetu ning pankrotiavalduse esitamine ei ole otstarbekas. MKS § 100 kohaselt võib maksuhaldur samal põhjusel juba ennetavalt loobuda maksusumma määramisest või selle sissenõudmisest. Samuti võib maksuhaldur maksuvõla kustutada või maha kanda pankrotimenetluses kompromissi tegemiseks, saneerimismenetluses või võlgade ümberkujundamise menetluses maksunõude vähendamiseks, juriidilisest isikust võlgniku lõpetamisel maksejõuetuse korral, samuti kui selle sissenõudmine on lootusetu või oleks ebaõiglane maksukohustuslasest mitteolenevate asjaolude, sealhulgas vääramatü jõu tõttu, samuti kui tulumaksuvõlg tekkis maksukohustuslase vara realiseerimisest kolmanda isiku võla tagatisena täitemenetluses või pankrotimenetluses (MKS § 114).

Eelnev näitab, et üldistest maksumenetluslikest aluspõhimõtetest kuluefektiivsuse argumendil erandite tegemine on põhimõtteliselt vastuvõetav. Küll tuleb igal korral hinnata erandite sobivust põhiõiguste ja -väärtuste süsteemis ning seeläbi hinnata seda koostoimes legitimeerimisfunktsiooni teostumisega.

³³⁹ L. Lehis. (2012), lk 58.

³⁴⁰ RKHKo, 20.12.2001, 3-3-1-61-01, p 5.

³⁴¹ L. Lehis. (2012), lk 59. Diskretsiooniotsusel põhineva erandi kohta vaata näiteks MKS § 128 lg 8.

Eeltoodud põhimõtteid preventiivsete tagatiste kohaldamise menetlusele rakendades tuleb menetluse ökonoomsuse hindamisel arvestada lisaks kuluefektiivsusele ka selle negatiivseid ja positiivseid mõjusid õiguste ja huvide tagamisele ning võtta arvesse menetluse väärtus ja tõhusus selle laiemas mõttes. Menetlust ei saa pidada tõhusaks, kui see toob sisse rohkem, kui selle rakendamiseks on vaja kulutada, kuid sellega ei kaasne laiemat legitiimsuse saavutamist. Tõhusa ja efektiivse menetluse mõõdupuuks on ka selle legitiimsus. Seda eelkõige riigi haldussundi puudutavates valdkondades, kus sunni rakendamise eesmärgiks on lisaks eripreventsioonile ka üldsuse teadvustamine maksupettuse kahtluse võimalikest tagajärgedest.

1.3.2. Sooritusmenetluse funktsioon maksumenetluses

Riigid vajavad toimimiseks rahalisi vahendeid nagu iga muu organisatsioon. Sellised rahalised vahendid kogutakse valdavas osas maksude kaudu.³⁴² Maksude fiskaalne eesmärk on riigi tegevuseks vajalike tulude saamine või laiemas mõttes tulude ümberjagamine üksikisikult ühiskonna vajaduste tarbeks.³⁴³ Maksukohustus on oma sisult avalik-õiguslik kohustus, mille maksukohustuslane peab täitma maksu kehtestavas õigusaktis sätestatud teokoosseisu saabumisel. Tavapäraselt toimub esiteks eluline sündmus, mis tekitab maksukohustuse ning millega kaasneb maksu deklareerimise kohustus ning sellele järgnev või samaaegne maksu tasumise kohustus. Mõne erandi puhul on maksukohustuse tekkimiseks vajalik ka maksuhalduri aktiivne tegevus, mis võib avalduda maksuteate saatmises.³⁴⁴ Kummalgi juhul kehtib maksukohustuslasele tähtaeg maksu korraliseks tasumiseks. Kui maks tasutakse tähtaja jooksul, loetakse maksukohustus täidetuks.

Eeltoodu kirjeldab lühidalt korrektset maksukohustuse täitmise struktuuri ehk materiaalse maksuõiguse regulatiivset toimeala. Selle kõrval eksisteerib protseduur olukordadeks, kus maksukohustust korrektselt ei täideta ning maksu tähtaegselt tasumata jätmisel tekib maksuvõlg (MKS § 32). Maksuvõla tekkimise ajahetk on olulise reaktiivse tähendusega, kuna maksuvõla olemasolu loob maksuhaldurile võimaluse alustada täitetoimingute tegemist maksuvõla sundtäitmiseks (MKS § 128) ning laiemas plaanis annab see aluse maksumenetluse läbiviimiseks.

Eeltoodud protsesse reguleerib maksumenetlusõigus, mis oma sisult on toimingute kogum, mille läbiviimisel maksuhaldur kontrollib maksumaksja esitatud maksuarvestuse õigsust, määrab tasumisele kuuluva maksusumma või nõuab sisse maksuvõla.³⁴⁵

³⁴² 2015. aasta riigieelarve seaduse (10.12.2014. – RT I, 29.12.2014, 79) kohaselt on Eesti Vabariigi tulud antud eelarveaastal kokku 8 447 092 582 eurot, millest maksud ning sotsiaalkindlustusmaksed moodustavad 6 968 235 137 eurot ehk 82,5 %.

³⁴³ Maksu funktsiooni on lühidalt sisustanud Riigikohus tollimaksu olemust käsitlevas lahendis: RKPJKo, 23.03.1998, 3-4-1-2-98, p I.

³⁴⁴ L. Lehis. (2012), lk 88.

³⁴⁵ A. Pilv; E. Kergandberg; M. Lentsius. Maksumenetlus. – Äripäeva kirjastus, 2006, lk 9.

Maksumenetlus jaguneb viieks eristatavaks üksteisele järgneavaks staadiumiks. *Esimene* on tuvastusmenetlus, mille sisuks on maksu määramiseks vajalike asjaolude tuvastamine. Viimane võib toimuda nii maksudeklaratsiooni esitamise kui ka maksuhalduri poolt tõendite kogumise kaudu. *Teiseks* on otsustusmenetlus, mille kaudu maksuhaldur otsustab maksusumma määramise või kinnitab maksumaksja enda näidatud maksusumma. Maksuhalduri otsus väljendub üldjuhul haldusaktis või toimingus. *Kolmandaks* on sooritusmenetlus, mida saab selgitada määratud maksusumma vabatahtliku või sundkorras täitmisena. *Neljas* on uuendusmenetlus, mis seisneb maksuasja teistkordses läbivaatamises, näiteks haldusakti muutmine või tühistamine. *Viies* on vaidemenetlus, mille abil on menetlusosalisel võimalus oma õigusi kohtuväliselt kaitsta, vaidlustades maksuhalduri viivitust, tegevusetust, ametiisiku või eksperdi tagastamist ja muid maksuhalduri toiminguid.³⁴⁶

Üldjuhul on maksuvõla tekkimisel riigil olemas piisavalt efektiivsed menetluslikud mehhanismid kolmanda menetlusetapi rakendamiseks ehk maksuvõla sissenõudmiseks. Sundtäitmine toimub kas (a) maksuhalduri enda poolt läbiviiduna või (b) täitemenetluses, pankrotimenetluses või muus menetluses ettenähtud korras muu isiku poolt läbiviiduna. Eestis on maksuhaldur kohtutäituri kõrval ainus institutsioon, kelle pädevuses on enda hallatavate nõuete sundtäitmine.³⁴⁷ Maksuhalduril on sealjuures õigus ise teatud täitetoiminguid teostada: taotleda registervarale keelumärke või kinnisvarale hüpoteegi seadmist, pöörata sissenõudeid varalistele õigustele ning arestida pangakonto (MKS § 130 ja § 131). Sõltuvalt jurisdiktsioonide eripärast võib maksuhalduril olla ka muid ja väga erinevaid võimalusi maksukohustuste sundtäitmise toimingute läbiviimiseks.

1.3.3. Maksejõuetuse ohule adekvaatse reageerimise alused

Maksumenetluse ökonoomsus väheneb olukorras, kus maksukohustuslane muutub ajutiselt või püsivalt maksejõuetuks enne, kui maksuhalduril tekib õigus teha täitetoiminguid või taotleda kolmandatelt isikutelt selliste täitetoimingute tegemist. Maksukohustustase maksejõuetus võib oluliselt mõjutada sooritusmenetluse tulemusi selliselt, et maksukohustus jääbki sisse nõudmata, mis omakorda seab kahtluse alla maksumenetluse efektiivsuse ning põhiseadusliku maksutulude kogumise kohustuse *de facto* täitmise.

Maksejõuetuse negatiivset olulist mõju sooritusmenetlusele on tunnustanud ka seadusandja, võimaldades erinevalt tavaolukordadest legaliteedi põhimõttest erandi. Üldjuhul ei ole maksuhalduril õigus nõuda makse sisse valikuliselt või

³⁴⁶ A. Pilv; E. Kergandberg; M. Lentsius. (2006), lk 9–10.

³⁴⁷ K. Randlane. Ühtsema riigivalitsemise suunas: kliendipõhise loogika rakendamise võimalused avalik-õiguslike rahaliste nõuete sissenõudmisel. – Riigikogu Toimetised, 2014, nr 30. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=16242> (15.11.2015).

eranditega.³⁴⁸ Maksuhalduril ei ole õigust keelduda maksude sissenõudmisest.³⁴⁹ Tulenevalt kuluanalüüsil põhinevast argumendist on maksuhalduril MKS § 128 lg 2 kohaselt õigus loobuda sundtäitmisest, kui sundtäitmisega seotud kulud ületavad sissenõutava summa või summa sissenõudmine on maksukohustuslase maksejõuetuse tõttu lootusetu ning pankrotiavalduse esitamine ei ole otstarbekas. Nimetatud erand kinnitab, et maksukohustuslase maksejõuetust peetakse niivõrd oluliseks negatiivseks mõjutuseks maksumenetluse ökonoomsusele, et kõrvalekaldeid maksukohustuslase võrdsest kohtlemisest ning legaliteedi põhimõttest peetakse sellisel juhul lubatavaks.

Kõige üldisemas plaanis on käesolevas töös võimalik maksejõuetust jagada kaheks: (kuri)tahtlik ja tahtmatu maksejõuetus. Tahtlikust maksejõuetusest saab ennekoike rääkida siis, kui ettevõtjad teavad, et nende tegevus viib teatud aja jooksul kindlasti situatsiooni, kus olemasolevate ja loodavate varadega pole võimalik kohustusi täita, kuid selles osas ei võeta midagi ette ning samuti ei teavitata erinevaid osapooli. Seega erinevalt tavapärasest ettevõtlustegevusest, millega seonduvate riskide realiseerumine võib samuti viia suutmatuseni kohustusi täita, iseloomustab tahtlikku maksejõuetust soov olemasolevaid ja tulevikus tekkivaid kohustusi mitte täita. Tahtmatu maksejõuetuse (võib ka öelda mittekuritegeliku) puhul saab üldistades rääkida kahest liigist: mingi sündmuse tulemusel ootamatult ilmnenud maksejõuetusest ning pikema aja jooksul kujunenud maksejõuetusest. Mõlemal juhul ei kata ettevõttesse kuuluvad varad teatud ajahetkel enam kohustusi, kuid oluline on see, et ühel juhul oli maksejõuetust võimalik ette näha (pikaajaline kahjumlik tegutsemine, millega tavaliselt kaasneb netovarade nõuetele mittevastavus) ning teisel juhul seda ette näha ei olnud.³⁵⁰

Väitekirja eesmärgiks ei ole maksumenetlusõigusliku sooritusmenetluse majandusteaduslik ökonoomsuse põhjalik analüüs. Maksejõuetusalane regulatsioon on kompleksne, mitmetasandiline, dünaamiline ja keerukas süsteem³⁵¹, mille käsitlemine ei ole väidete kaitsmiseks tingimata vajalik ning väljub püstitatud uurimisprobleemi piiridest. Autor võtab maksejõuetusele reageerimise meetodite valikul aluseks Priit Manavaldi 2011. aasta doktoritöös „Maksejõuetusõigusliku regulatsiooni valikuvõimaluste majanduslik põhjendamine“ esitatud seisukoha maksejõuetusmenetluse ökonoomsusnäitajate kohta. Tuginedes statistilisele analüüsile tõi Manavald välja maksejõuetuse ajalise dimensiooni olulisuse:

³⁴⁸ L. Lehis. (2012), lk 57.

³⁴⁹ L. Lehis. (2012), lk 58.

³⁵⁰ O. Lukason. Maksejõuetuse põhjuste analüüs. Kokkuvõtte olulisematest uuringutulemustest. – Tartu, 2010, lk 10–11. Arvutivõrgus: https://riigikantselei.ee/sites/default/files/content-editors/TOF/TOF_uuringud/20_uuringu_aruanne_maksejouetus.pdf (15.11.2015).

³⁵¹ P. Manavald. Maksejõuetusõigusliku regulatsiooni valikuvõimaluste majanduslik põhjendamine. Doktoritöö. – Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2011, lk 132 (P. Manavald on siin ilmselt silmas pidanud ettevõtjat, mitte ettevõtet).

„[Ü]heks maksejõuetusmenetluste vähese efektiivsuse põhjuseks on eelkõige menetluse kaudu jaotatava vara vähesus või puudumine. See omakorda on tingitud sellest, et avaldus menetluse alustamiseks esitatakse liiga hilja – siis, kui võlgnik on jõudnud majanduslikult täielikult laostuda. Menetluse efektiivsus tõenäoliselt suureneks, kui maksejõuetusmenetlus algaks varem – siis, kui võlgniku majanduslik olukord ei ole veel lootusetu. Seega oleks otstarbekas meelitada võlgnik oma maksejõulisust pidevalt hindama ja vastava menetlusega varem algust tegema.[...] Oluline efektiivsuse suurendamise võimalus võib peituda menetluse ajalise kestuse vähendamises“.³⁵²

Sellest võib järeldada, et maksejõuetusmenetluse efektiivsemaks muutmiseks on vajalik tagada suurema hulga varade olemasolu maksejõuetusmenetluses ning selle saavutamiseks on oluline tuua maksejõuetusele reageerimise mehhanismide kohaldamise aeg võimalikult varajasse ajahetke. Pankrotimenetluses tuleks pöörata oluliselt suuremat tähelepanu sellele, kas pankrotiavalduse esitamisega on hiljaks jäädud või mitte, millest omakorda sõltub juhtorgani vastutus vastava avalduse õigeaegselt esitamata jätmisel.³⁵³

Sellele järeldusele tuginedes eeldab autor, et maksukohustuslase maksejõuetuks muutumine toob kaasa sooritusmenetluse ebaõkonoomsuse ning peamine põhjus selleks on liiga hiline reageerimine maksejõuetusohule.

Arvestades eeltoodut, on maksejõuetusega seotud maksupettuste vastu võitlemisel esimene ning peamine ülesanne tuua maksejõuetusohule reageerimine võimalikult varasesse ajahetkesse. Kõige tavapärasem tegevusalternatiiv maksuhalduri jaoks oleks sellises olukorras viia maksumenetlus võimalikult kiiresti lõpule ning teha maksukohustuslasele teatavaks maksukohustust sisaldav haldusakt MKS § 128 lg 1 p 2 mõttes. Selline lahendus oleks võrreldav Ühendriikides kasutatava kiirendatud maksuhindamisega, kus maksuhalduril on võimalik maksuperiood katkestada ning anda välja maksuotsus enne perioodi lõppu või siis hinnata juba tekkinud maksukohustust kiirendatud korras. Teiseks alternatiiviks oleks maksuhalduril võimalus esitada sellises olukorras võlausaldajana pankrotiavaldus, vähendamaks maksukohustuslase veelgi süvenevat maksejõuetust ning võimalikku varade peitmist. See loomulikult eeldab, et pankrotiasja lahendav kohus tuvastaks maksukohustuslase maksejõuetuse ning see oleks tõepoolest püsiva iseloomuga PankrS § 1 lg 2 tähenduses. Eeltoodu on probleemne olukordades, kus maksukohustuse olemasolu on vaieldav. Nõude ebaselgus takistab pankrotimenetluse alustamist. Eeltoodud probleemist tulenevalt on kolmandaks alternatiiviks Eestis kasutusele võetud preventiivsete tagatiste loogika, mille alusel on võimalik reageerida ka ebaselge nõude korral, kus esineb ka maksejõuetuse risk.

³⁵² P. Manavald. (2011), lk 81.

³⁵³ O. Lukason. (2010), lk 36.

1.4. MAKSEJÕUETUSEGA SEOTUD MAKSUPETTUSTE SÜSTEEM

1.4.1. Maksupettuse mõiste ja seos „tegevusega“

Maksumenetluslike preventiivsete tõkendite kohaldamine eeldab teatud kahtlust, et on olemas maksukohustus, mida maksukohustuslane on teadlikult või teadmatuses varjanud. Kuna preventiivsete tõkendite kohaldamise eelduseks on lisaks maksukohustuslase teatav *tegevus* makseraskuste tekitamise suunas, siis on tõkendite kohaldamine suunatud eelkõige maksupettuste tagajärgede ärahoidmisele.

Maksupettuse mõistet sisustatakse õiguskirjanduses ja -praktikas erinevalt. Üldiselt mõistetakse maksupettust kui tahtlikku maksudest kõrvalehoidumist, mis on üldiselt kriminaalõiguse kohaselt karistatav. Mõiste hõlmab olukordi, kus tahtlikult esitatakse valeandmeid või koostatakse valedokumendid. Maksudest kõrvalehoidumine seevastu on seadusevastane tegevus, kui maksukohustust varjatakse või eiratakse, st maksumaksja tasub vähem makse kui ta on õigusnormidest tulenevalt kohustatud maksuma, varjates maksuhalduri eest sissetulekut või teavet.³⁵⁴

Praktikas esinevad maksude vähendamise terminoloogias tihedamini mõisted nagu „maksude vältimine“, „maksudest kõrvalehoidumine“, „lubamatu maksude planeerimine“, „lubamatu maksude optimeerimine“ ja „maksupettus“, erialane kirjandus liigitab lubatud ja keelatud maksukohustuse vähendamise viisid „maksude säästmiseks“, „maksudest kõrvalehiilimiseks“ ja „maksude väärarvutuseks“.³⁵⁵ Näiteks kohtuasjas 3-3-1-52-09 on Riigikohus selgitanud maksupettuste mõistet, mis põhineb lubatud ja lubamatu käitumise vaheteos sõltumata lubamatule tegevusele antavast süüteomenetluslikust hinnangust. Antud lahendis käsitles Riigikohus maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtavaid tehinguid. Kohus märkis, et vahet tuleb teha isiku poolt seaduslikul maksuobjekti tekkimise lubatud vältimisel ja MKS § 84 kohaldamise aluseks oleval maksudest kõrvalehoidumisel (kuritarvitamisel).³⁵⁶ Kohus käsitles laiemalt seda, millist maksuplaneerimise viisi tuleb lugeda lubatavaks ning millist mitte ning milline roll on sealjuures tehingu struktuuri kujundamise peamisel argumentidel.³⁵⁷

Käesolevas töös kasutab autor maksupettuse mõistet, mis hõlmab nii maksualaseid süütegusid kui ka muid õigusvastaseid kuritarvitusi, mille tulemusena jäetakse maksukohustus deklareerimata ja tasumata. Maksukohustuse täitmise preventiivse tagamise kontekstis ei oma suuremat tähendust see, kas tagatav maksukohustus on tekkinud süüteona karistatava teo toimepanemise tulemusena või süüteona mitte käsitletava tegevuse tulemusena – tegemist on pigem riigi karistuspoliitika valdkonda kuuluva küsimusega. See omab marginaalset puutumust sooritusmenetluse ökonoomsusega ning maksutulu laekumisega.

³⁵⁴ KOM(2012) 351, lk 2.

³⁵⁵ G. Kask. Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel. Magistritöö. – Tartu Ülikool, 2010, lk 9.

³⁵⁶ RKHKo, 04.11.2009, 3-3-1-52-09, p 19.

³⁵⁷ *Ibid.*, p 18.

1.4.2. Maksupettuste liigituse alused: juhtumipõhine, ajapõhine ja eelise transformatsiooni põhine

Preventiivsete tagatiste kujundamisel tuleb tuvastada nende potentsiaalne rakendusala. Selleks tuleb piiritleda pettused, millele tõkendite kohaldamisega oleks võimalik reageerida. Liigituse analüüsi tulemusena on võimalik tuvastada erinevatele pettuse liikidele omased tunnused, mida saab kasutada kui preventiivsete tagatiste kohaldamist õigustavaid asjaolusid. Kuna maksejõuetusriski vältimine eeldab reaktsioonija viimist võimalikult varajasse menetlusstaadiumisse, tuleb iga pettuseliigi puhul keskenduda nn ajalise miinimumpunkti leidmisele, millest alates vara säilimist tagavat meetet kohaldada.

Ühtset ja üldist maksupettuste liigitust välja töötatud ei ole. Käibemaksupettuseid kui konkreetse maksuliigiga kaasnevaid pettuseid on klassifitseerinud Kaspar Lind, mööndes, et käibemaksupettused on väga erinevad ning neid on väga keeruline eraldi liigitada või kuidagi süstematiseerida. Mitteammendavalt on võimalik välja tuua peamised käibemaksupettuse liigid, millega tegeleb nii Euroopa Komisjon kui ka õiguskirjandus ning kohtupraktika:³⁵⁸ müügikäibe varjamine, maksukohustuslasena registreerimata jätmine, piiriülese käibega seotud pettused, maksuvabastuse või alandatud maksumäära kuritarvitamine, maksevõimetusega kaasnevad maksuriskid, sisendkäibemaksu vale mahaarvamine, spetsiaalselt maksupettuse eesmärgil tehtavad pettused (ahelpettused, karussellpettused).³⁵⁹ Eeltoodud nimekiri ilmestab pettuste erinevaid tahke, olles oma liikide poolest selgelt piiritlemata ja osaliselt kattuv. Väitekirja autor nõustub, et kuivõrd maksupettused (sh käibemaksupettused kui eriliik) on väga dünaamilised ning erinäolised, on ammendava ja ajaproovile vastu pidava liigituse loomine praktiliselt võimatu. Samas teatud üldise tasemega liigituse loomine on võimalik ja vajalik, võimaldamaks pettuste ennetamisega süsteemselt tegeleda.

Maksevõime kaotusega seotud maksupettuseid eraldi maksupettuste liigina välja tuua ning neid klassifitseerida on veelgi keerulisem tulenevalt sellest, et iga maksupettus võib sõltuvalt maksukohustuslase varalisest võimekusest kaasa tuua makseraskused.³⁶⁰ Maksupettuse avastamine ning maksu määramine võib kaasa tuua maksukohustuslase maksejõuetuse sõltumata sellest, kuidas ja millist maksusüsteemi eripära ära kasutades on pettus toime pandud. See võib olla nii pettuse peaeesmärgiks kui ka toimepanemisega paratamatult kaasnevaks tagajärjeks. Viimasel juhul ei ole põhjust sellist maksejõuetusriski maksejõuetusele suunatud maksupettusena välja tuua. Samuti võib maksukohustuse tekkimine olla kaasnevaks kõrvaleesmärgiks maksejõutusalase õigusrikkumise toimepanemisel.³⁶¹

Käibemaksupettuste jaotuses on maksevõimetusega seotud maksupettused (õigemini „maksejõuetusega kaasnevad maksuriskid“) eraldi välja toonud

³⁵⁸ K. Lind. (2012), lk 16.

³⁵⁹ K. Lind. (2012), lk 16–40.

³⁶⁰ Vrdl: K. Lind. (2012), lk 30.

³⁶¹ Vrdl: TlnHKm, 17.06.2013, 3-13-1316.

Kaspar Lind. Selle sisemist liigitust või struktuuri ei ole autor siiski käsitlenud ning pigem on keskendunud olulisemate ja konkreetsemate skeemide ja varadega seotud pettuste kirjeldamisele. Autor on välja toonud kinnisvaraga seotud pettused, muu väärtusliku varaga seotud pettused, täitemenetluses müümise ja sellega seonduva käibemaksu ümberarvestusega seotud pettused, nõude loovutamiseiga seotud riskid.³⁶² Sellist jaotust võib pidada juhtumipõhiseks jaotuseks. Juhtumipõhine jaotus võimaldab kogemusliku ja analüütilise meetodiga tuvastada erinevate pettuste iseloomulikud tunnused. Maksusüsteemi nõrkuseks ja pettuste toimepanemist soodustavaks faktoriks on see, et maks deklareeritakse ja tasutakse pärast tehingute (näiteks raha laekumine, vahetatava asja saamine) toimumist³⁶³, mis jätab maksukohustuslasele võimaluse maksuraha muudel otstarvetel ära kasutada. Erinev on olukord avansiliselt tasutavate maksude korral, kus just eelkirjeldatud olukordade vältimiseks tuleb maksusumma tasuda vähemalt osaliselt ette.³⁶⁴ Avansiliste maksete idee järgib maksejõuetusmenetluse efektiivsuse tagamise põhimõtet, mille kohaselt tuleb maksejõuetuse riskile reageerimise aeg tuua võimalikult varajasse ajahetke.

Pahatahtlikkust on maksejõuetusega kaasnevate käibemaksupettuste puhul äärmiselt keeruline tuvastada, kuna maksejõuetus on täiesti objektiivne ning käegakatsutav ettevõtluse tagajärg.³⁶⁵ Kuritahtliku maksejõuetuse tekitamise eristamine äririskide realiseerumisest on praktikas komplitseeritud ja pankrotikuritegude menetlemisel selgeks kitsaskohaks.³⁶⁶ Kinnisasjade ja muu notariaalises vormis võõrandamist eeldava vara korral muudab hoolsuskohustuse rikku- mise etteheite esitamise keeruliseks müügitehingu formaliseeritud vorm.³⁶⁷ Eelnev muudab äärmiselt problemaatiliseks ka selle, millist maksukohustuslase „tegevust“ tuleb käsitleda maksukohustuslasele etteheidetavana, et see õigustaks preventiivsete tõkendite kohaldamist. Maksukohustuslase makseraskuste tekitamisele suunatud tegevuse tuvastamine on preventiivsete tagatiste puhul nõutav nii Eesti MKS §-s 136¹, Ühendriikide IRC §-s 6851 kui ka Saksamaa AO §-s 324.

³⁶² K. Lind. (2012), lk 29–31.

³⁶³ KMS § 27 lg 1 kohaselt esitatakse käibedeklaratsioon ja selle lisa maksuhaldurile maksustamisperiodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. KMS § 38 lg 1 kohaselt tasub maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane tasumisele kuuluva käibemaksusumma käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks. TuMS § 54 lg 2 kohaselt on residendist juriidiline isik kohustatud esitama maksustamisperiodile järgneva kalendrikuu 10. kuupäevaks Maksu- ja Tolliametile maksudeklaratsiooni TuMS §-des 49–53 nimetatud kulude ja väljamaksete ning §-des 50 ja 53 sätestatud maksukohustust mõjutavate asjaolude kohta eelmisel kalendrikuul. Maksejõuetusega seotud pettustele mitte nii vastuvõtlik on füüsilisest isikust ettevõtja avansiliste tulu- ja sotsiaalmaksu maksete tasumise süsteem, mida reguleerib TuMS § 47 ning sotsiaal- maksuseaduse (13.12.2000. – RT I 2000, 102, 675...RT I, 19.03.2015, 2) § 9 lg 3 p 1.

³⁶⁴ Eestis tasub kvartaalseid avansilisi sotsiaalmaksu makseid näiteks FIE (TuMS § 47).

³⁶⁵ K. Lind. (2012), lk 30.

³⁶⁶ Vrdl: RKKKo, 28.10.2011, 3-1-1-49-11, p 18–19 arvesse võetavate asjaolude kogumi ja hindamise kohta.

³⁶⁷ K. Lind. (2012), lk 30.

Eesti Maksu- ja Tolliamet on välja toonud neli maksejõuetusega seotud maksupettuse liiki: ettevõtte³⁶⁸ mahajätmine, ettevõtte üleandmine, ettevõtte tegutsemine ühise majandusüksusena ning enda maksejõuetuks muutmine.³⁶⁹ Kuna osaliselt on tegemist kattuvate pettuse vormidega, siis ei saa sellist liigitust pidada süsteemiteoreetiliselt kõige täpsemaks ega paremaks. Sarnaselt Kaspar Lindi käsitlusele on tegemist juhtumipõhise jaotusega, kuid seda lähtuvalt maksueelise tulemusena saadava vara transformatsiooni ja selle kaudu vara varjamise vormidest. Sellise liigituse alusena võib näha maksueelise saadava vara transformeerimist. Selle jaotuse puhul väärub märkimist, et see põhineb puhtalt maksejõuetusele suunatud tegevuste diferentseerimisel ning seos erinevate maksuliikide ja -kohustuste iseärasustega puudub.

Üheks võimaluseks on liigitada maksupettuseid tulenevalt ajalisest mõõtmest. 2010. aastal läbi viidud maksejõuetuse põhjuste analüüsis toodi välja thatliku maksejõuetuse kolm alaliiki sõltuvalt sellest, millisel hetkel asub isik ellu viima oma soovi maksejõuetust saavutada (tegemist ei ole küll spetsiifiliselt maksupettustega seotud maksejõuetuse juhtudega, kuid sellegipoolest pakub see võrdluspilti ka analüüsitava struktuuri raames).

Ajalise liigituse alusel võib *esiteks* välja tuua olukorra, kus ettevõtte on asutatud algusest peale mingi pettusskeemi (arvevabrik, kelmus vmt) elluviimiseks. Niisugusel juhul ei ole eesmärgiks ettevõtlus kui selline, vaid hoopis kuritegu algusest peale. *Teiseks* võib esineda olukord, kus ettevõttes tegeletakse küll äritegevusega, kuid samaaegselt toimub tegevuse algusest alates süstemaatiline ja teadlik pettus (maksude valearvestus, tarnijatele mittetasumine vms). Esimeses grupis toodud olukordadest eristab antud käitumist see, et eesmärgiks on küll konkreetne ettevõtlus, kuid seda ebaausate vahenditega. *Kolmandaks* vormiks on pettuse toimumine alates teatud ajahetkest. Nimetatud alaliigi puhul võib ettevõtte tegevuse algusperioodi turuoludes küll edukalt ja ausalt tegutseda, kuid turul toimunud muudatuste tulemusel otsustatakse omanike kasu maksimeerida võlausaldajate huvisid ignoreerides. Näiteks võib see väljenduda ettevõttest vara omastamises, täiendavate kohustuste võtmises jms. Teises grupis toodud olukorrast eristab antud juhtu ennekõike maksupettuse toimepanemise soovi tekkimise ajaline aspekt.³⁷⁰

Autor peab kõige sobivamaks maksejõuetusega seotud maksupettuste liigituse aluseks segaliigitust, kus on esindatud nii maksejõuetusega seotud ajalised faktorid kui ka erinevate maksuõigusrikkumise iseärasused. Maksejõuetusega seotud dimensiooni puhul on mõistlik kasutada 2010. aasta maksejõuetuse põhjuste uuringus välja pakutud ajapõhist jaotust, kuna sellist jaotust on esiteks tunnustatud majanduskirjanduses. Ajaline faktor on ülioluline maksejõuetusmenetluse ökonoomsuse saavutamisel.³⁷¹ Maksupettuse toimepanemise soovi

³⁶⁸ Ilmselt on J. Värk pidanud ettevõtte all silmas ettevõtjat, kuna on vähetõenäoline, et maksupettusi toime panev isik jätab maha varakogumi.

³⁶⁹ J. Värk. Pahatahtliku maksejõuetusega seotud levinumad skeemid. – Ettekanne majanduskuritegevuse konverentsil Tallinnas 22.02.2013.

³⁷⁰ O. Lukason. (2010), lk 11.

³⁷¹ *Supra*, ptk 1.3.3.

tekkimise ajahetk on sealjuures indikaatoriks, millal võis tekkida plaan maksukohustuslase vara varjamiseks. Maksuõigusrikkumiste iseärasustele tugineva dimensiooni puhul tuleks lähtuda praktikas peamistest aset leidvatest pettustest. Selline jaotus põhineb eeldusel, et maksupettust toimepanev isik on ratsionaalne ja enda jaoks kasulikke eesmärke püstitav isik ning ka maksejõuetusele suunatud maksupettuste puhul on maksukohustuslase lõppeesmärgiks saadud maksueelise näol õigusrikkumisest tulu omandamine.

Autor käsitleb alljärgnevalt maksupettuste alaliike tulenevalt praktikas esinevatest pettuse liikidest, arvestades nende toimepanemise ajalist dimensiooni. Maksuliikide lõikes on põhiohk käibemaksupettustel, mis on Eestis kasutatavate preventiivsete tagatiste puhul ülekaalukalt peamiseks tagatise seadmise põhjuseks – perioodil 01.12.2012–31.12.2014 tehtud 146-st tagamisluba andvast määrusest käsitlevad käibemaksupettuseid vähemalt ³⁷² 140 (95,89% juhtudest).³⁷³ Kuna maksupettused võivad sõltuvalt konkreetsete maksude struktuurist olla väga erinevad ning täieliku ülevaate andmine pettuse kõigist vormidest ei ole juba ainuüksi valdkonna pideva evolutsiooni tõttu võimalik, siis keskendub autor Eestis kehtivale maksusüsteemile ning selles esinevate pettuste analüüsile.

Autor rõhutab siinkohal, et maksupettuste tagajärgede ärahoidmisele suunatud meetmete vajalikkust hinnates tuleb võrrelda meetmete vahetatavust.³⁷⁴ Tulenevalt Riigikohtu lahendist asjas 3-4-1-24-11 on võimalik võrrelda väga erinevaid meetodeid.³⁷⁵ Preventiivsete tagatiste vajalikkuse hindamisel tuleb seetõttu arvestada ka võimalust rakendada muid pettuste tõkestamise vahendeid, millele autor alljärgnevalt viitab.

1.4.3. Peamised kuritarvituste liigid Eesti näitel

1.4.3.1. Ettevõtte varjatud üleandmine

Olemasoleva äritegevuse korral on üheks levinuimaks vara siirdamise vormiks kogu äritegevuse varjatud üleandmine näilike tehingute kaudu.³⁷⁶ Ettevõtte ülemineku käigus annab maksukohustuslane osa või kogu oma äritegevusest³⁷⁷ üle uuele juriidilisele isikule ning jätab maksukohustused vanasse juriidilisse isikusse, mis äritegevuse lõppemise tõttu muutub sageli maksejõuetuks. Ette-

³⁷² Autor ei esita täpset arvu, kuivõrd osade lahendite põhjendustes puudus selge viide, milliseid maksukohustusi tagatakse.

³⁷³ Vaata väitekirja lisa 1 „Eesti halduskohtute lahendite analüüs. Tagamistoimingute loataotlused perioodil 01.12.2012–31.12.2014“. Antud analüüs ei käsitle vastutusotsuste tagamiseks antud lubasid.

³⁷⁴ *Supra*, ptk 1.1.1.

³⁷⁵ Vaata: RKPJKo, 31.01.2011, 3-4-1-24-11, p 59.

³⁷⁶ Vrdl: M. Tamme. Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna. – *Juridica*, 2009, nr 3, lk 183.

³⁷⁷ Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (27.03.2002. – RT I 2002, 35, 216...RT I, 12.03.2015, 5) § 66¹ kohaselt on ettevõtte majandusüksus, mille kaudu isik tegutseb.

võtte ülemineku varjamine toimub tavaliselt vara võõrandamisel eraldi varaühikuna, mis hiljem koondatakse uude juriidilisse isikusse kas omandina või siis kasutuslepingute kaudu (näiteks võib uus ettevõtja osa vara osta kolmandate isikute kaudu ning osa vara rentida kasutuslepingu alusel või liisingulepingu alusel). Ettevõtte ülemineku varjamine toimub sageli pikkade ja omavahel otsest sidumata tehinguahelate kasutamise kaudu, mille tulemusena on vara õigusjärgluse tuvastamine raskendatud. Maksustamise seisukohalt olulise info kogumine tehakse sageli raskemaks kolmandates riikides asuvate isikute kaasamise teel.

Näilikeks tehinguteks võivad sellisel juhul olla maksuvõlgniku ning kolmandate vaheühingute vahel sõlmitud võõrandamistehingud, mis on mõeldud varjama vara tegelikku omandajat – uut ettevõtjat. Ettevõtte ülemineku tuvastamine on maksuhaldurile atraktiivne vahend kahtluse korral, et võlgu olev ettevõtja ei ole suuteline maksuvõlgu tasuma ning tema tegevus on seiskunud ja vara puudub.³⁷⁸ Tegemist on MKS § 136¹ alusel eelaresti taotlemise levinud põhjusega.³⁷⁹

Äritegevuse üleandmise varjamine maksukohustuslase õigusjärglase poolt on vajalik selleks, et vältida ettevõtte üleminekuga kaasnevat üldõigusjärglust.³⁸⁰ Üldõigusjärgluse korral lähevad ettevõtja äritegevusega seotud kohustused automaatselt üle uutele ettevõtjatele.³⁸¹ Nimelt rakendatakse nii lepinguõiguses kui ka muudes õigusvaldkondades ettevõtte üleminekul juba Rooma õiguse ajast tuntud doktriini *clausula rebus sic stantibus*, mille kohaselt on lepingud ainult niikaua siduvad, kuni jäävad muutumatuks asjaolud, mille alusel leping on sõlmitud [Maksuõiguses võib selliseks lepinguks pidada maksukohustuslase ja riigi vahel eksisteerivat õigussuhet – K. K.]. Tänapäevane

³⁷⁸ Maksu- ja Tolliamet. Ettevõtte üleminek. – Arvutivõrgus: Maksu- ja Tolliameti veebileht <http://www.emta.ee/index.php?id=34493> (15.11.2015).

³⁷⁹ TlnHKm, 15.10.2013, 3-13-2170; TlnHKm, 02.07.2013, 3-13-1420; TlnHKm, 09.04.2013, 3-13-760; TlnHKm, 22.03.2013, 3-13-639; TlnHKm, 20.02.2013, 3-13-334; TlnHKm, 20.02.2013, 3-13-339; TlnHKm, 31.01.2013, 3-13-202. Perioodil 01.12.2012–31.12.2014 halduskohtu poolt antud tagamistoimingute lubadest põhinevad seitse ettevõtte varjatud üleminekul.

³⁸⁰ Õiguste ja kohustuste üleminek võib toimuda eriõigusjärglusena ja üldõigusjärglusena. Eesti kohtupraktikas käsitletakse ettevõtte üleminekut üldõigusjärglusena, millega on õigustatav üleandmise kokkuleppes hõlmamata kohustuste automaatne kaasaminek. Vaata lähemalt: K. Künnapas. Töötajate õigused maksejõuetu tööandja ettevõtte üleminekul: kas ebaõnnestunud harmoneerimine? – *Juridica*, 2011, nr 2, lk 120. Ülemineku tähendust on arutanud Riigikohus RKTko, 20.10.2009, 3-2-1-105-09 *OÜ Esmanet (pankrotis) v. OÜ Kelmoter*.

³⁸¹ Eestis kehtiva MKS § 37 kohaselt lähevad ettevõtte või selle osa omandi või valduse ülemineku korral ettevõtte või selle organisatsiooniliselt iseseisva osaga olemuslikult seotud maksunõuded ja -kohustused (välja arvatud sunniraha maksmise kohustus) üle omandajale või valduse saajale vastavalt võlaõigusseaduses (26.09.2001. – RT I 2001, 81, 487... RT I, 23.03.2015, 3) sätestatule. VÕS § 182 lg 2 kohaselt lähevad ettevõttesse kuuluvate asjade ja õiguste üleminekuga omandajale üle kõik üleandja ettevõttega seotud kohustused, muu hulgas töölepingutest tulenevad kohustused ettevõtte töötajate suhtes, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti.

clausula doktriin on oma sisult muutunud, kuid kannab põhimõtteliselt sama eesmärki, mida peeti silmas selle väljatöötamisel.³⁸²

Ettevõtte üleminekuga kaasneva üldõigusjärgluse kontseptsiooni tunnevad ja kohaldavad ka teised jurisdiktsioonid, mistõttu on äritegevuste varjatud siirdamine laiaulatuslik probleem, seda ka muudes õigusvaldkondades.³⁸³ Ettevõtte varjatud üleminekuga seotud maksupettuseid võib seetõttu nimetada ka õigusjärgluse varjamisega seotud maksupettusteks.

Riigikohtu praktikas on käsitletud olukorda, kus tehingu raames viidi teise juriidilise kehasse üle kohviku kui ettevõtete omava ühingu põhivara ning enamik töölepingutest, samuti üürileping ja osa tarnelepingutest. Samas tuvastati, et uus juriidiline keha jätkas katkematult samas kohas sarnase majandustegevusega kui varasem ettevõtte omanik, säilitades ettevõtte identiteeti kujutanud kohviku nime, logo, interneti kodulehe aadressi ja kliendibaasi. Riigikohus järeldas, et varakogumi omandaja on omandanud varasemalt võõrandajale kuulunud tervikliku majandusüksuse (kohviku) ning toimunud on ettevõtte üle-

³⁸² I. Kull. Kommentaar 4.1. § 97 juurde. – P. Varul; jt (toim). Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. – Tallinn: Juura, 2006.

³⁸³ Euroopa Liidu tasandil reguleerib ettevõtte üleminekut (küll töötajate kaitse seisukohast) Nõukogu 12.03.2001 direktiiv 2001/23/EÜ ettevõtjate, ettevõtete või nende osade üleminekul töötajate õigusi kaitsvate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (OJ L 82, 22.3.2001, p. 16–20). Antud direktiivist ning seda sisustavast kohtupraktikast lähtutakse ka ettevõtte ülemineku tuvastamisel maksuõigussuhtes (vaate lähemalt: *Spijkers* kohtuasi (EKO, 18.03.1986, C-24/85 *Jozef Maria Antonius Spijkers v. Gebroeders Benedik Abattoir CV et Alfred Benedik en Zonen BV*, para 15. – EKL 1986, 1119) ettevõtte mõiste ja selle erinevate elementide sisustamise kohta; *Jouini* kohtuasi (EKO, 13.03.2007, C-458/05 *Mohamed Jouini jt v. Princess Personal Service GmbH (PPS)*, para 14, 15 ja 34. – ELT C 269, 10.11.2007, lk 10) ettevõtte mõiste ja ettevõtte ülemineku kohta ajutise tööjõu rentimisega tegeleva majandusüksuse puhul, mille kohaselt võib töötajate organiseeritud üksus, mis on konkreetselt ja püsivalt seotud nende ühise ülesandega, olla teiste tootmistegurite puudumisel samastatav majandusüksusega; *Dietmar Klarenberg* kohtuasi (EKO, 12.02.2009, C-466/07 *Dietmar Klarenberg v. Ferrotron Technologies GmbH*, para 54. – ELT C 8, 8.12.2008) käsitles olukorda, kus ettevõtte on üleandmisel jaotatud osadeks, kuid nende osade vahel oli säilinud funktsionaalne side, mis võimaldas omandajal neid elemente koos kasutada samasuguseks või analoogiliseks majandustegevuseks, nagu seda tegi ettevõtja üleandja. Kohus luges selle ettevõtte üleminekuks (vaata selle kohta: K. Künnapas. (2011), lk 120); *Güney-Görres & Demir* kohtuasi (EKO, 15.12.2005, C-232/04 ja C-233/04 *Nurten Güney-Görres ja Gul Demir v. Securior Aviation (Germany) Ltd ja Kötter Aviation Security GmbH & Co. KG*, otsuse resolutsioon. – ELT C 228, 11.9.2004), kus kinnitati, et ettevõtte ülemineku õiguslik alus ei oma ülemineku toimumise hindamisel erilist tähendust ning see ei pruugi toimuda ainult võõrandamis- või rendilepingu alusel; *Abels* kohtuasi (EKO, 07.02.1985, C-135/83 *Abels v. The Administrative Board of the Bedrijfsvereniging voor de Metaal industrie en de Electrotechnische Industrie*, para 20. – EKL, 1985, 469), milles käsitleti ettevõtte ülemineku erisusi pankrotimenetluses ning mis põhjustel peaks sellised erisused olema vajalikud; *Vidal* kohtuasi (EKO, 10.12.1998, C-127/96, C-229/96 ja C-74/97 *Francisco Hernandez Vidal and Others*, para 27. – ECR I-8179), mille kohaselt tuleb ettevõtte olemasolu tuvastamisel arvestada sektori eripärasid ning materiaalse vara puudumine ei tähenda alati seda, et ettevõtte kui majandusüksus puudub).

minek, kusjuures oluliseks on varasema identiteedi säilitamine.³⁸⁴ Eelpool kirjeldatud juhtudel seisneb maksueelis selles, et ettevõtte omandaja ei oleks eraldiseisvate varaühikute omandamisel olnud kohustatud võtma üle üleandja maksuseadustest tulenevaid kohustusi (maksuvõlga).³⁸⁵ Ettevõtte varjatud siirdamine on TsÜS § 89 lõike 1 kohaselt näilik tehing, mis on TsÜS § 89 lõike 2 järgi tühised ning sellistele tehingutele kohaldatakse lõike 3 kohaselt tegelikult toimunud tehingu kohta sätestatud. Ettevõtte varjatud ülemineku puhul on tegemist näiliku tehinguga, mida MKS § 83 lg 4 kohaselt arvesse ei võeta ning kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid. Nimetatud sätte kohaldamiseks tuleb tuvastada ettevõtja üleandja ja omandaja tahtlus saada maksueelis.³⁸⁶ Selliste tehingute avastamine ning tõendamine on praktikas siiski komplitseeritud just tõenduslike probleemide tõttu.³⁸⁷ Eriti komplitseerituks muutub see piiriüleste tehingute korral.

Ettevõtte üleandmise peamine eesmärk ei ole mitte maksupettus, vaid selle teel saadud vara siirdamine. Seega on tegemist maksupettuse järelteoga. See võib olla küll lahutamatu seotud pettuse skeemiga, kuna ratsionaalne maksupettur mõtleb ka sellele, kuidas saadud maksueelist säilitada ja võimalusel legaalsesse käibesse viia. Ettevõtte varjatud üleandmine kahjustab võrdselt kõiki võlausaldajaid, mitte ainult riigi huve maksutulude kogumisel. Koos ettevõttega jäetakse üle andmata reeglina kõigi võlausaldajatega seotud kohustused, mis põhjustab kahju palju suuremale isikute ringile kui ainult riigile. Lisaks kohustustest vabanemisele on võimalikult suure hulga võlausaldajate nõuete üleandmine petturitele atraktiivne, kuna mida vähem võtab uus ettevõtja üle vana ettevõtjaga seotud kohustusi, seda keerulisem on võlausaldajatel tõendada äritegevuse identiteedi ning seeläbi ettevõtte üleminekut. Ettevõtte ülemineku tõendamiseks on vaja tõendada ettevõtja kohustuste nn kriitilise massi üleminekut, mis annaks põhjust väita, et majandusüksuse identiteedi saaks lugeda säilinuks.³⁸⁸ Ülemineku varjaja eesmärgiks on tagada, et sellist kriitilist massi kohustusi ei tekiks.

³⁸⁴ RKHKo, 17.06.2013, 3-3-1-1-13, p 18.

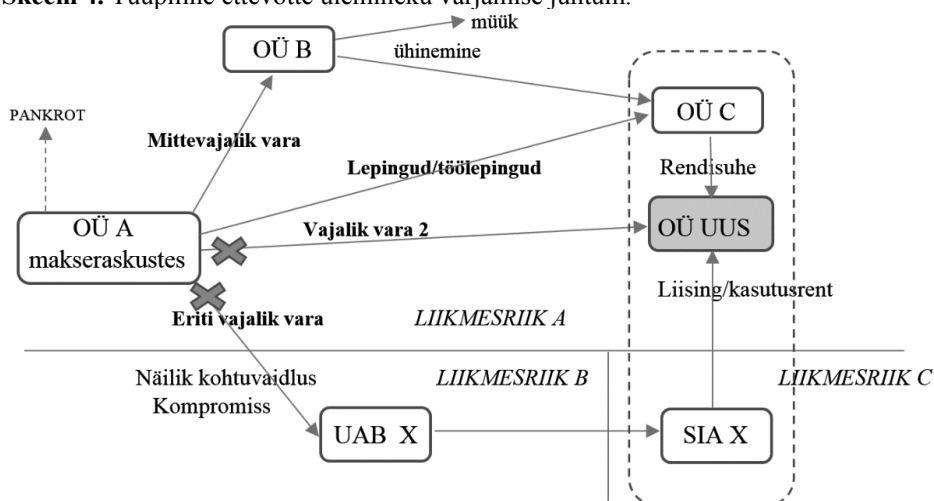
³⁸⁵ *Ibid.*, p 22.

³⁸⁶ RKHKo, 09.12.2009, 3-3-1-67-09, p 18; RKHKo, 04.11.2009, 3-3-1-52-09, p 19; RKHKo, 04.11.2009, 3-3-1-59-09, p 19; RKHKo, 11.01.2012, 3-3-1-46-11, p 19.

³⁸⁷ M. Tamme. (2009), lk 183.

³⁸⁸ K. Künnapas. (2011), lk 120. Mõistet „ettevõtte raskuspunkt“ on kasutanud näiteks Tartu Ringkonnakohus 27.10.2008. otsuses tsiviilasjas 2-07-16484.

Skeem 4. Tüüpiline ettevõtte ülemineku varjamise juhtum.³⁸⁹



Eesmärgipäraseks meetmeks ettevõtte ülemineku varjamisele suunatud maksu-
 pettusega võitlemisel võib pidada maksuhalduri pädevuse suurendamist
 tõendusteabe kogumisel ning tõendamiskoormisega seotud küsimuste reguleeri-
 mist. Preventiivsete tagatiste kujundamisel tuleks seadusandjal sellise pettuse-
 liigi ohjeldamiseks kaaluda, kuidas saaks preventiivset tõkendit rakendada tõen-
 dusteabe kogumise abimeetmena ettevõtte ülemineku tuvastamisel. Tõkendite
 kohaldamine ettevõtte nõ endise omaniku suhtes ei ole reeglina efektiivne, kuna
 vara on tõkendi kohaldamise ajaks juba üle antud. Ettevõtte omandanud isiku
 suhtes tõkendite kohaldamisel tõenduslike probleemide lahendamine tekitab aga
 riski, et maksumenetlus hakkab just tõenduslikele probleemidele (näiteks nn
 kriitilise massi õiguste, kohustuste ja varade ülemineku tõendamine) lahendust
 otsides venima. Küsitav on, kas preventiivseid tõkendeid võib esialgsele maksu-
 kohustuslase varale kohaldades kasutada ainuüksi ka ettevõtte ülemineku välti-
 miseks või mitte.

1.4.3.2. Maksubaasi varjamine

Teiseks maksukohustuslase maksejõuetusega tihedalt seotud maksu-
 pettuseks on maksukohustuse (eelkõige tulu või käibe) varjamine. Erinevalt ettevõtte üle-
 minekuga seotud pettustest on maksubaasi varjamine ise käsitletav maksualase
 süüteona, kus teo tulemuseks on maksukohustuse vähenemine või mittetekki-
 mine.

³⁸⁹ Võimalik preventiivse tõkendi kohaldamine on tähistatud X-ga. Kui on tõendatav
 ettevõtte üleminek OÜ-le UUS, siis on võimalik kohaldada preventiivsed tõkendit ka
 nende suhtes.

Käibemaksu maksubaasi varjamisel on lihtsamaks pettuse liigiks müügikäibe varjamine, mis esineb peamiselt valdkondades, kus on võimalik teenuseid osutada või kaupu müüa sularaha eest.³⁹⁰ Probleemiks on ka isikud, kes pakuvad kaupu või teenuseid internetiplatvormidel,³⁹¹ samuti võib välja tuua suures ja raskesti mõõdetavates kogustes aktsiisikaubaga (näiteks kütus) tehingute tegemise.³⁹² Sularahatehinguid tegevate ettevõtjate puhul on laiemaks probleemiks ka tööjõumaksude deklareerimata jätmine³⁹³ ehk nn ümbrikupalkade maksmine.

Ühendriikides kasutatava maksuperioodi erakorraliselt lõpetava maksuhindamise instituudi loomise üheks peamiseks põhjuseks oli isiku valduses oleva sularaha päritolu väljaselgitamisega ning selle hilisema maksustamisega seotud riskide maandamine. Rõhuasetus oli sealjuures narkokuritegudega teenitud tulu tõkestamisel, mille puhul on kriminaalsel teel teenitud tulu varjamisel maksukohustuslase eesmärgiks lisaks ka tulu teenimiseks toime pandud kuritegude varjamine.³⁹⁴ Erinevalt ettevõtluses varjatavast maksubaasist on sellise tulu avastamine ja deklareerimine veelgi raskem, kuna tegemist ei ole maksukohustuslastega, kelle suhtes maksuhalduril võiks tekkida kahtlus maksukohustuse varjamises osas. Sularaha on selle likviidsuse tõttu võimalik kiiresti peita ning hiljem on juba keeruline välja selgitada, kelle varaga tegemist oli ning kellele võivad sellega seoses kohustused tulla. Sealjuures ei ole maksuhalduril suure tõenäosusega võimalik täitetoiminguid teha, kui sularaha ei ole maksuhalduri otseses valduses.

Varjata võib ka muid maksukohustuste tekkimise aluseid peale tulu ja käibe, näiteks kauba import.³⁹⁵ Aktsiisikaupade käibe varjamine on riigile eriti kulukas maksupettus, kuna lisaks varjatud tulule ning käibele jäävad saamata ka aktsiisimaksud ning kohati ka impordimaksud.

Meetmed selliste pettuste tõkestamiseks on käibemaksupettuste puhul tehnilist laadi.³⁹⁶ Tulu või käibe varjamise puhul on pettuseid võimalik ära hoida eelkõige mõlemaid tehingupooli hõlmava deklareerimiskohustuse täiustamisega ning maksuhaldurile täiendavate õiguste andmisel tõendusteabe kogumisel. Oluliseks on peetud ka ettevõtjatele suunatud teavitustöö ja ühiskonna hoiakute ja suhtumise mõjutamine läbi kommunikatsioonitegevuste.³⁹⁷ Üldiselt peetakse käibe ja tulu varjamisega seotud pettustega võitlemist väheatraktiivseks ning riigid aktsepteerivad teatud piirini tulu või käibemaksu laekumata jäämist.³⁹⁸

Kuna käibe varjamisega kaasneb sageli tulu varjamine ning maksukohustuslase valduses oleva vara ebaselge päritolu, siis on preventiivsete tagatiste üles-

³⁹⁰ K. Lind. (2012), lk 16.

³⁹¹ *Ibid.*, lk 18.

³⁹² Vrdl: loataotlus asjas TlnHKm, 28.02.2014, 3-14-50236.

³⁹³ Vrdl: loataotlus asjas TlnHKm, 17.03.2014, 3-14-50317.

³⁹⁴ S. A. Berson. (2001), lk 4–4.

³⁹⁵ Näiteks salasigarettide import, loataotluse kohta vaata TlnHKm, 20.03.2014, 3-14-50338.

³⁹⁶ K. Lind. (2012), lk 16.

³⁹⁷ J. Värk. (2013).

³⁹⁸ K. Lind. (2012), lk 16.

andeks maksupettusega seotud rahaliste vahendite ja vara fikseerimine ning selle kaudu maksukohustuslase maksejõuetuse ärahoidmine, mis on ühtlasi meetme põhieesmärk.

1.4.3.3. Tagastusnõuete alusetu esitamine

Riigi jaoks kõige kulukama maksupettuste liigi moodustavad tagastusnõuete alusetu esitamise juhtumid. Eraldi pettuseliigina väärib tagastusnõuete alusetu esitamine väljatoomist eelkõige seetõttu, et selle pettuse teel ei ole võimalik maksukohustust mitte lihtsalt vähendada, vaid on võimalik riigilt ka raha „teenida“. Tahtlike pettuste puhul püütakse alusetute tagastusnõuetega tekitada maksukohustuslasele täiendavaid rahalisi vahendeid tegevuskulude katmiseks, investeringute tegemiseks või maksuvõla vähendamiseks.

Selle liigi puhul on maksukohustuslase eesmärgiks oma tasumisele kuuluva maksukohustuse vähendamine tagastusnõude suurendamise teel või siis riigi poolt täitmisele kuuluva tagastusnõude alusetu loomine fiktiivsete arvete või kuludokumentide alusel või tehinguga seotud asjaolusid muul viisil moonutades. Sagedased on juhtumid, kus alusetu tagastusnõude tekitamiseks deklareeritakse valeandmeid, mille kontrollimisel selgub, et andmete aluseks puudub maksumaksjal mistahes dokumentatsioon.³⁹⁹ Sageli on alusetu tagastusnõue seotud ka ahelpettustega, kus tehingute ainsaks või peamiseks eesmärgiks on maksude tasumisest kõrvalehoidumine. Sellisel juhul jäetakse maksukohustus ühe ahelas oleva ettevõtja kanda, sisendkäibemaks küsitakse riigilt tagasi ning maksuvõlgnevuseks muutuva maksukohustusega ettevõtja pankrotistub.

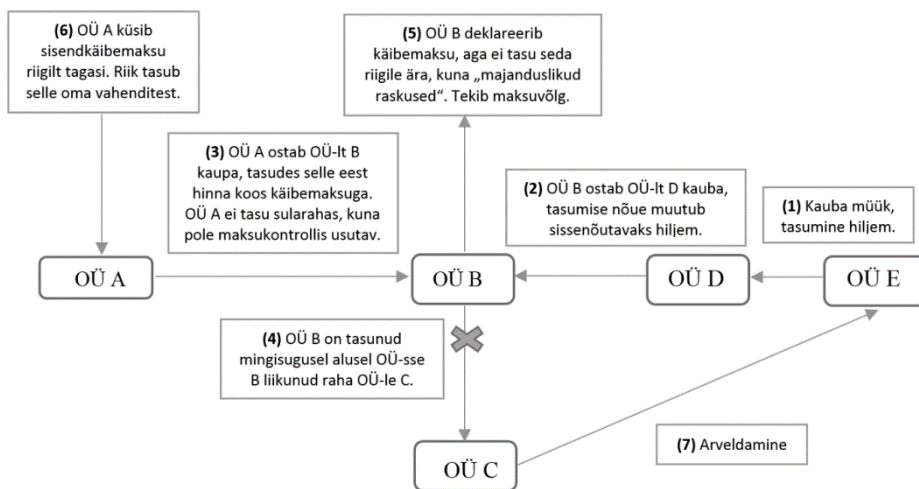
Eestis on tagastusnõuete esitamine ning raamatupidamises fiktiivsete arvete kasutamine maksukohustuste ennetava tagamise kohaldamise peamisi aluseid.⁴⁰⁰ Süüteona on alusetu tagastusnõude esitamine karistatav samaväärselt maksukohustuse varjamisega,⁴⁰¹ kuigi riigi jaoks on tegemist koormavama pettusega.

³⁹⁹ K. Tuulik. Maksu- ja Tolliameti kontrollid tõid esimese viie kuuga riigieelarvesse 12 miljonit eurot. – Eesti Maksu- ja Tolliameti pressiteade, 04.07.2012. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=32351> (15.11.2015).

⁴⁰⁰ Vrdl: loataotlused asjades TlnHKm, 12.12.2014, 3-14-53144; TlnHKm, 17.11.2014, 3-14-52812; TlnHKm, 11.11.2014, 3-14-52751; TlnHKm, 05.11.2014, 3-14-52694; TlnHKm, 03.11.2014, 3-14-52658; TlnHKm, 10.10.2014, 3-14-52361; TlnHKm, 09.10.2014, 3-14-52363; TlnHKm, 09.10.2014, 3-14-52362; TlnHKm, 01.10.2014, 3-14-52212; TlnHKm, 29.09.2014, 3-14-52182; TlnHKm, 24.09.2014, 3-14-52172; TlnHKm, 15.09.2014, 3-14-52051; TlnHKm, 12.09.2014, 3-14-52048; TlnHKm, 29.08.2014, 3-14-51877; TlnHKm, 21.08.2014, 3-14-51816; TlnHKm, 18.08.2014, 3-14-51784; TlnHKm, 04.08.2014, 3-14-51643; TlnHKm, 16.07.2014, 3-14-51373; TlnHKm, 11.07.2014, 3-14-51445; TlnHKm, 09.07.2014, 3-14-51401; TlnHKm, 08.07.2014, 3-14-51400.

⁴⁰¹ Karistusseadustiku (06.06.2001. - RT I 2001, 61, 364... RT I, 12.03.2015, 7) § 389¹.

Skeem 5. Tüüpiline alusetu sisendkäibemaksu deklareerimine ahelpeetuses.⁴⁰²



Maksejõuetus kaasneb selliste peetuste puhul just väidetava kauba müüjaga, kes on käibemaksu ostjalt küll kätte saanud, kuid on kasutanud seda muude kohustuste katteks ning selle riigile tasumiseks puuduvad maksu tasumise tähtaja saabumisel vahendid. Müüja jätab sellisel juhul käibemaksu kas deklareerimata ja tasumata või deklareerib käibemaksu, kuid jätab selle tasumata. Taolise peetuse liigi tõkestamiseks on efektiivseimaks vahendiks peetud pöördmaksustamist, mis väldib seda, et müüja saab käibemaksu enda kätte, ning võimaldab jätta maksu tasumise kohustuse isikule, kes vastavaid vahendeid juba algselt peaks valdama.⁴⁰⁵

Preventiivsete tõkendite kohaldamine on sellise peetuse liigi puhul põhjendatud eelkõige müüja osas, kellena sageli kasutatakse variisikutele müüdnud juriidilisi isikuid, kus varad puuduvad. Sellise isikute osas ei ole preventiivsete tõkendite kohaldamine ökonoomsuse kaalutlustel põhjendatud, kuna maksuvõlgade tasumiseks vahendeid ei ole. Kauba või teenuse soetaja osas on preventiivse tõkendi kohaldamine võimalik, kui soetaja muutub maksu tasumise kohustuse eest vastutavaks kas hoolsuskohustuse rikkumise tõttu või maksupeetuses osalemise tõttu.⁴⁰⁶ See omakorda eeldab maksuhaldurilt tõenduslike raskuste ületamist, mis on peamiseks probleemiks ka kahe eelpool nimetatud peetuse liigi puhul.

⁴⁰² Võimalik preventiivse tõkendi kohaldamine on tähistatud X-ga. Kui on tuvastatav ahelas olevate ettevõtjate osalemine maksupeetuses või hoolsuskohustuse rikkumine, on võimalik piirata OÜ A sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalust ning tagada seda kohustust. Maksuhalduri jaoks muudab OÜ B suhtes tõkendi kohaldamise keerukaks see, et müügihind võib liikuda OÜ-st A OÜ-sse B ning edasi OÜ-sse C enne käibe deklareerimist.

⁴⁰⁵ K. Lind. (2012), lk 116.

⁴⁰⁶ Vrdl: K. Lind. (2012), lk 44 jj.

1.5. Vahekokkuvõte

Väitekirjas käsitletavaid preventiivseid tõkendeid võib Eesti, Ühendriikide ning Saksa õiguse näitel näha kui halduse prognoosival tegevusel põhinevaid haldus-tõkendeid, mille eesmärgiks on tõrjuda spetsiifilist ohtu – maksumenetluses veel tuvastamata maksukohustuse hilisema täitmise muutumine olulisemalt raskemaks või võimatuks. Tegemist on kahe ohu variatsiooniga, millest üks on oma lõpptagajärje osas riigile oluliselt tõsisem kui teine (maksutulu hilisem laekumine ei ole niivõrd oluline kahju kui selle saamatajäämine või – veelgi hullem – riigi poolt peale maksmine). Tõkendite eesmärgiks on kaitsta avalikku huvi maksutulu laekumise vastu. Kuna kvalitatiivselt võib jagada tõrjutava ohu kaheks, siis tuleks autori seisukohalt eristada kahte liiki tõkendeid, mille kohaldamisega kaasnev riive on loogilises vastavuses tõrjutava ohu olulisusega. Vastasel juhul puudub mõistlik põhjendus, miks reageerib õigus kahele niivõrd erinevale ohule ühtmoodi. Üheks alternatiiviks on võimaldada maksutulu laekumata jäämise ohu korral tõkendite kohaldamist maksumenetluse algusest (sarnaselt Eesti MKS §-s 136¹ kehtivale korrale) ning sissenõudmise raskenemise korral, kus riive avalikele huvidele on eelduslikult väiksem, näiteks koos maksusummat määrava maksuotsuse koostamisega.

Preventiivsete tõkenditega tõrjutavaks ohuks on maksukohustuslase maksejõuetus. Maksejõuetusmenetluse ebaökonoomsuse põhjuseks on eelkõige liiga hiline reageerimine maksejõuetusele. Seega võib preventiivset tõkendit pidada oma eesmärgi täitvaks. Samas väheneb maksejõuetusmenetluses tõkendi püsimajäämisel teiste maksukohustuslase võlausaldajatele väljamakstav vara, mistõttu loob tõkendi kohaldamine riigi kasuks erandi *paritas creditorum*'i põhimõttest. Seadusandja peab seda meedet kujundades võtma seisukoha, kas tõkendi eesmärgiks võib ja peab olema teiste võlausaldajate kahjustamine või mitte, kuna tegemist on täielikult maksumenetluse välise küsimusega.

Tõkendite kujundamisel on seadusandjal tulenevalt proportsionaalsuse põhimõttest vajalik analüüsida tõkendi kohaldamise erinevaid alternatiivne, kuna isiku põhiõigusi vähem riivava, kuid maksutulu päästmise osas sama efektiivne meede võib olla *sobivam* meede, mis muudab võrreldava meetme eaproporsionaalseks. Autor toob Ühendriikide ning Eesti õigussüsteemide võrdluses välja kaks preventiivsete tõkendite meetodit: puhas tagamismeetod (kasutatakse Eestis, Saksamaal ning ka Rootsis) ning erakorralise kiirendatud maksuhindamise meetod (kasutatakse Ühendriikides ja Kanadas). Viimast eristab puhtast tagamismeetodist see, et tõkendi kohaldamisega on vahetult ja ajaliselt seotud maksusumma määramise kohustus.

Kiirendatud maksuhindamise meetodit võib pidada õiguskorra ja kitsamalt menetluse koherentsust arvestades sobilikumaks meetodiks kui puhas tagamismeetodit, kuna erinevalt Eestis kasutatavast meetodist aitab see kaasa ka maksumenetluse muude eesmärkide – s.o maksukohustuse tuvastamine tuvastamismenetluses ja maksu määramine otsustusmenetluses – täitumisele. Tõkendi kohaldamisel peab maksuhalduril olema kujunenud arusaam maksukohustuse suuruse ja seda tõendavate tõendite osas sel määral, et maksuhalduril on võima-

lik maksusumma määrata kas eelhaldusaktiga võib juba lõpliku haldusaktiga konkreetse ajaperioodi möödudes (näiteks 3 kuud).

Maksumaksja makseraskuste tekkimist on võimalik hinnata kahe ajahetke seisuga: kas hinnangu andmise seisuga või siis hinnates, kas maksejõuetus võib olemas olla hetkel, kui peaks toimuma maksuotsuse täitmisele pööramine selle tavakorras. Autor peab õigeks Kanada näitel lahendust, kus hinnatakse maksukohustuse täitmisel viivituse tekkimise ohtu mitte sellise hinnangu andmise ajahetke seisuga, vaid lähtutakse sellest, kas viivitus võib tekkida seoses tava-pärase sissenõudmise menetluse läbiviimisega. Teise alternatiivi puhul oleks tõkendi funktsioonid laiemad, kui on tõkendi eesmärk.

Preventiivne tõkend on maksupettuste vastu võitlemise vahend. Seetõttu on tõkendi kohaldamise üheks olulisemaks tunnuseks selle reaktiivsus maksukohustuslase pahauskse käitumisega. Tõkendi kohaldamine ei ole põhjendatud seetõttu mitte lihtsalt maksukohustuslase halva majandusliku seisundi tõttu, vaid tema pahatahtliku käitumise tõttu, mis on suunatud maksukohustuse vältimisele vara peitmise või transformeerimise kaudu. Autori arvates on taolise põhjuse olemasolu tõkendite kohaldamise mehhanismis vajalik, kuna vastasel juhul ei pruugi see olla piisavalt legitiimne põhjus võlausaldajate võrdsuse põhimõttest erandi loomiseks. Preventiivse tõkendi eesmärgiks ei saa olla maksumenetluse väline eesmärk, sh maksejõuetusmenetluses võlausaldajate positsiooni muutmine. Tegemist on pankrotiõigusliku küsimusega.

Peamiste pettustena, mille tõkestamisele preventiivsed tõkendid on suunatud, on tekkinud maksukohustuste mahajätmine ettevõtte ülemineku kaudu, maksubaasi varjamine ning alusetu tagastusnõuete esitamine. Kõigi nimetatud maksuliikide ühiseks tunnuseks on see, et maksukohustuslane suunab oma tegevuse tegelike tehingute varjamisele ning maksupettuse teel saadava vara muundamisele legaalseks varaks. See põhineb eeldusel, et maksupettur on ratsionaalne olend ning seetõttu üritab ta omandatud tulu enda kasutusse jätta. Tõkendite kohaldamine on efektiivne meede ainult juhul, kui maksuhaldurile on tagatud piisavad vahendid tõendusteabe kogumiseks ning tõkendite kohaldamiseks. Maksupettuste eesmärgil tehtud tehingute korral võib preventiivset tõkendit autori arvates pidada ebaefektiivseks meetmeks, kuna ilma tõendusteabe kogumise tõhustamiseta ei võimalda see vara käsutamist õigeaegselt takistada. Olukorras, kus vara võõrandatakse maksumenetlusest teada saamisel ning sellega kaasneb maksejõuetus, saavad kahjustada nii maksuhalduri kui ka teiste võlausaldajate huvid. Ka sellisel juhul võib preventiivsete tõkendite eesmärgiks pidada riigi huvide suuremat tagamist maksejõuetuse korral, mis on maksumenetluse väline eesmärk.

Avaliku võimu valikuvabaduse piire preventiivsete tõkendite instituudi kujundamisel võib näha mitmetasandilisena: maksumenetluse eesmärgist tulenevad piirangud, maksuõiguse üldpõhimõtetest tulenevad piirangud, põhiõigustest ja -vabadustest tulenevad piirangud, inimõigustest tulenevad piirangud. Just viimane kategooria võimaldab tõmmata kõige välisema ja rahvusvaheliselt tunnustatud piiri lubatud ja lubamatute tõkendite vahel, pakkudes nii-öelda miinimumstandardid. Alljärgnevalt analüüsib autor konventsioonist tulenevaid

miinimumstandardeid, seda just omandiõiguse aspektist lähtuvalt. Tulenevalt eelneva analüüsi kokkuvõtetest käsitleb autor omandiõiguse lubatud ja lubamatuid piiranguid just maksude tasumise tagamise kontekstis, kus seda tehakse maksupettuste tõkestamise eesmärgil prognoosotsuse alusel ning kus maksukohustuslase liigpääs kohtule on *ex parte* menetluse tõttu piiratud.

2. peatükk

MAKSUDE TASUMISE TAGAMISE MEETMETE MIINIMUMSTANDARDID EIK PRAKTIKAS

2.1. Konventsiooni kohaldatavus maksuasjadele

2.1.1. Relevantsed põhiõigused ja -vabadused

Konventsiooni ning maksukaasuste ühisosa analüüsinud professor Philip Baker on tõdenud järgmist:

„Mõned ütlesid, et maksundus ning inimõigused on oksüümoronid. [...] Mina isiklikult ei arva, et maksundus ning inimõigused on lepitamatud või konfliktid; ma arvan, et inimõigused on maksunduse fundamentaalseteks aspektideks. Inimõigused piiravad seda, mida valitsused saavad teha oma kodanikele – inimestele, keda nende otsused mõjutavad. [...] Pakub piirid sellele, mida valitsused saavad oma maksumaksjatele teha.^{407, 408}

Tõepoolest, kui esmapilgul tunduvad maksundus ning inimõigused olevat üksteisest kaugel seisvad instituudid, siis EIK praktika konventsiooni kohaldamisel maksuküsimustes näitab kardinaalselt teistsugust reaalsust. Konventsiooni rolliks on ühelt poolt sisustada riiklikes konstitutsioonides toodud õigusi ning teisalt täita konstitutsioonilisi lünki, toimides piltlikult öeldes varikonstitutsioonina⁴⁰⁹, mis kehtestab õiguskaitsme miinimumstandardid.⁴¹⁰ EIK kujundab konventsiooni rakendamise kaudu õigusriigi ja demokraatia põhimõtte arenguid nii printsiibi tasandil kui ka siseriiklikul tasandil.⁴¹¹ EIK lahendid ei oma küll pretsedendi jõudu tulenevalt konventsiooni artiklist 53 ning nende mitteamestamine teiste kohtuasjade lahendamisel ei ole *ipso facto* konventsiooni

⁴⁰⁷ Ingl. k. „Some would say that taxation and human rights is an oxymoron. (...) I personally do not believe that taxation and human rights are in any way irreconcilable or conflicting; I think human rights are a fundamental aspect of taxation. Human rights limit what governments can do to their citizens - to people affected by their decisions (...) provide limits to what governments can do to taxpayers.“

⁴⁰⁸ P. Baker. Taxation and Human rights. – GIRC Review, 2001, vol 1, no 1, lk 1. Arvutivõrgus: http://www.taxbar.com/documents/girc_review_v1_n1.pdf (15.11.2015). Vaata ka: M. A. Grau Ruiz. (2011), lk 9.

⁴⁰⁹ M. A. Grau Ruiz. (2011), lk 14.

⁴¹⁰ Secretariat of the Convention. Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union – Horizontal Questions. Information note. – Brüssel: 20.01.2000, para 16. Arvutivõrgus: http://www.europarl.europa.eu/charter/activities/docs/pdf/body3en_en.pdf (15.11.2015).

⁴¹¹ V. Grabenwater. The European Convention on Human Rights: Inherent Constitutional Tendencies and the Role of the European Court of Human Rights. – ELTE Law Journal, 2014, vol 1, lk 106 ja 115.

rikkumine. Samas on EIK lahendite järgimine mõistlik, kuna konventsiooni avaraid norme tõlgendab EIK.⁴¹²

Konventsioonis on maksude kogumisega kõige tihedamalt seotud omandi-põhiõigus. Omandi kaitse reeglid tulenevad konventsiooni P1-1-st, mille kohaselt:

„(1) Igal füüsilisel või juriidilisel isikul on õigus oma omandit segamatult kasutada. Kellelki ei või võtta tema omandit muidu, kui üldistes huvides ja seaduses ettenähtud tingimustel ning rahvusvahelise õiguse üldpõhimõtteid järgides. (2) Eeltoodud sätted ei piira siiski mingil viisil riigi õigust kehtestada vajadusel seadusi vara üldistes huvides kasutamise kontrollimiseks või maksude, maksete või trahvide tasumise tagamiseks.“⁴¹³

Autor keskendub alljärgnevas analüüsis konventsiooni P1-1-le, mis on maksude tasumise tagamiseks kujundatavate meetmete õiguspärasuse kontrolli keskseks normiks.⁴¹⁴ Esiteks on antud sättel otsene ja kõige selgem seos maksudega: tegemist on konventsiooni ainukese sättega, mis maksudega seonduvat (eelkõige aga nende kogumist) *expressis verbis* reguleerib. Teiseks põhineb enamus EIK maksukaasuste lahenditest P1-1 analüüsil. Kolmandaks on P1-1-st iseseisvalt tuletatavad teatavad maksu- ja kohtumenetluslikud garantiid, mis oma olemuselt on sarnased konventsiooni artikli 6 kohaldamisalaga, kuid erinevalt viimasest on P1-1 võimalik kohaldada ka kohtuvälisele haldusmenetlusele.⁴¹⁵ Seega pakub konventsiooni P1-1 maksuasjades indiviidile kahtlemata kõige rikkalikumat kaitset.

P1-1 omandi kaitse reegel väärrib ära märkimist ka konventsiooni isikulise kohaldamisala osas. Selle sätte isikuline kohaldamisala laieneb lisaks füüsilistele isikutele ka juriidilistele isikutele juba sätte grammatilise tõlgenduse kohaselt. Seetõttu on antud sätte kohaldamisala laiendatud selgelt nii füüsilistele isikutele kui ka majanduselus tegutsevatele isikutele. Õigusteoorias on leitud, et konventsioonis toodud sätetest kohalduvad korporatsioonidele lisaks omandiõiguse kaitsele ka õigus õiglasele menetlusele (artikkel 6), karistamise keeld

⁴¹² T. Buergenthal. The Effect of the European Convention on Human Rights on the Internal Law of the Member States. - International and Comparative Law Quarterly Supplementary Publication, vol 11, lk 101.

⁴¹³ Ingl. k. „Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law. The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties.“

⁴¹⁴ Olulisematest kohtuasjadest võib välja tuua EIKo, 21.02.1986, nr 8793/79 *James and Others v. United Kingdom*; EIKo, 23.09.1982, nr 7151/75 ja 7152/75 *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*; EIKo, 09.12.1994, nr 13092/87 ja 13984/88 *Holy Monasteries v. Greece*; EIKo, 25.03.1999, nr 31107/96 *Iatridis v. Greece*; EIKo, 20.09.2011, nr 14902/04 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*.

⁴¹⁵ *Infra*, ptk 2.5.2.2.

ilma õigusliku aluseta (artikkel 7), kitsendused õiguste kasutamise piirangutele (artikkel 18), õigus tõhusale menetlusele enda kaitseks (artikkel 13).⁴¹⁶

2.1.2. Menetluslike garantiide tähendus omandiõiguse piiramisel

Maksukohustuslase õiguste kaitse võib seisneda tema materiaalsete õiguste kaitsmisel (näiteks õigus omandile, õigus tegeleda vabalt ettevõtlusega, võrdsusõigus ja maksevõimelisuse põhimõtte) või tema menetluslike õiguste kaitsmisel (näiteks õigus olla ära kuulatud, tõendamiskoormise jaotus). Kuna preventiivne õigus tugineb ebamäärasel ohu tõrjumise mõistel, millele materiaalõigusliku hinnangu andmine on sageli problemaatiline (eelkõige kui seda tehakse *ex parte* loamenetluse kaudu sarnaselt Eestis kasutatavale süsteemile), siis tõusevad isikute õiguste ja vabaduste kaitsjatena esikohale menetluslikud õigused. Ohutõrjeõiguses võib menetluslikke õigusi pidada isiku peamisteks kaitse-mehhanismideks.

EIK on konventsioonile tuginedes käsitlenud maksuasjades sellised sätted nagu õiglast menetlust käsitlev artikkel 6⁴¹⁷, diskrimineerimise keeldu käsitlev artikkel 14⁴¹⁸ ning *non bis in idem* põhimõtet käsitlev artikkel 4⁴¹⁹ seitsmendast protokollist. Eelviidatud sätete näol ei ole tegemist spetsiifiliselt maksuõigussuhteid reguleerivate sätetega, vaid need kohalduvad maksuõigussuhetele teatud reservatsiooniga. Artikkel 6 ei ole näiteks kohaldatav haldusmenetlusele, mistõttu tuleb isikut koormava haldusmenetluse eest kaitsvat normi otsida mujalt. Samas on mitmed Lääne-Euroopa riigid arutlemas selle üle, kas laiendada kõik konventsioonist tulenevad menetlusõiguslikud garantiid lisaks kriminaalmenetlusele ja tsiviilkohtumenetlusele ka halduskohtumenetlusele ning miks mitte ka haldusmenetlusele.⁴²⁰

Autor lähtub oma analüüsis eeldusest, et EIK on hilisemas praktikas hakanud üha rohkem viitama menetluslike garantiide tähtsusele, seda ka P1-1-le tuginedes. Veelgi enam – märgatav on menetluslikele garantiidele viitamise prevalearimine materiaalsete omandiõiguse piirangute käsitlemise ees.⁴²¹ Sellega on EIK aktsepteeritud isiku omandipõhiõiguse riive lubatavuse käsitlemisel rõhu-

⁴¹⁶ W. H. A. M. Muijsenbergh; S. Rezaï. Corporations and the European Convention on Human Rights. – Global Business & Development Law Journal, vol 25, lk 49.

⁴¹⁷ Olulisemad kohtuasjad on EIKo, 24.02.1994, nr 12547/86 *Bendenoun v. France*; EIKo, 22.09.1994, nr 13616/88 *Hentrich v. France*; EIKo, 27.03.1998, nr 21351/93 *J.J. v. the Netherlands*; EIKo, 03.05.2001, nr 31827/96 *J.B. v. Switzerland*; EIKo, 23.07.2002, nr 34619/97 *Janosevic v. Sweden*; EIKo, 23.07.2002, nr 36985/97 *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*.

⁴¹⁸ EIKo, 23.10.1997, nr 21319/93, 21449/93 ja 21675/93 *National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*.

⁴¹⁹ EIKo, 16.06.2009, nr 13079/03 *Ruotsalainen v. Finland*.

⁴²⁰ F. Vanistendaël. Chapter 2. Legal Framework for Taxation, lk 18. – V. Thuronyi. (1996).

⁴²¹ M. A. Grau Ruiz. (2011), lk 15.

asetuse nihkumist küsimuselt „miks ja kas“ küsimusele „kuidas“. Ohutõrjeõiguste doktriini arengu valguses on tegemist põneva tähelepanekuga, kuna ka ohutõrjeõiguse arengut juhib sama tendents.

Menetluslike garantiide tähtsust on EIK rõhutanud ka ennetava iseloomuga meetmete rakendamisel, kus otsuse langetamise ajal puudus ammendav kogum otsuse tegemiseks vajaminevaid tõendeid ja informatsiooni. Preventiivsete otsuste õiguspärasuse hindamisel võib olulise lahendina välja tuua *Janosevic v. Sweden* (2002), milles kohus käsitles Rootsi maksuhalduri määratud karistusliku lisamaksu sissenõudmist enne sellise lisamaksu õiguspärasust kinnitava kohtulahendi tegemist.⁴²² Tõsi, tegemist ei olnud põhimaksukohustuse sissenõudmisega, millele preventiivsed tagatised keskenduvad. Kuna lisamaksu määramine on aga igal juhul võrreldav mõne kõrvalkohustuse (näiteks maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva intressi) täitmisega ning kuna ka selliste kõrvalkohustuste tagamine ei ole preventiivsete tagatiste kohaldamisel välistatud, siis on antud EIK lahendi käsitlemine igati asjakohane.

2.1.3. Jurisdiktsiooniline konkurents Euroopa Liidu põhiõiguste hartaga

2.1.3.1. Samaväärse kaitse doktriinist konfliktini

Euroopa õigusruumis on inimõiguste kaitsel suur tähendus juba üle kahe sajandi.⁴²³ 20. sajand andis veelgi enam mõista, kui habras inimõiguste süsteem tegelikult on. Seetõttu ei ole põhjust imestada, et tulenevalt Euroopa Liidu põhiõiguse harta⁴²⁴ kehtima hakkamisest Lissaboni lepingu⁴²⁵ jõustumisega 1. detsembril 2009 kehtib Euroopa Liidus inimõiguste ja põhivabaduste kaitseks igas liikmesriigis sisuliselt kolmedimensiooniline süsteem, kus põhiõigusi ja -vabadusi tagatakse nii siseriiklike põhiseaduslike kordade, konventsiooni kui ka Euroopa Liidu põhiõiguste harta tasandil.⁴²⁶

Konventsioonile ning EIK praktikale tuginemine EL-i õiguse kohaldamisel on mõnevõrra probleemne. Erinevalt oma liikmesriikidest ei ole EL kui ühen-

⁴²² EIKo, 23.07.2002, nr 34619/97 *Janosevic v. Sweden*.

⁴²³ Autor peab siinkohal silmas inimeste ja kodanike õiguste deklaratsiooni vastuvõtmist 1789. aastal Prantsuse revolutsiooni käigus, mis märgistab inimõiguste tunnustamise algusjärku Euroopa õiguskultuuris.

⁴²⁴ Euroopa Liidu põhiõiguste harta. – 2007/C 303/01.

⁴²⁵ Lissaboni leping. – Lissabon, allkirjastatud 13.12.2007.

⁴²⁶ Lissaboni lepinguga muudeti Euroopa Liidu lepingu artikli 6 sõnastust. Artikli 6 lõige 1 uue sõnastuse kohaselt: „Liit tunnustab 7. detsembri 2000. aasta Euroopa Liidu põhiõiguste hartas, nagu seda on kohandatud 12. detsembril 2007. aastal Strasbourgis, sätestatud õigusi, vabadusi ja põhimõtteid, millel on aluslepingutega võrreldes samaväärne õigusjõud“. Artikli 6 lõige 3 ütleb, et „Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooniga tagatud ja liikmesriikide ühistest põhiseaduslikest tavadest tulenevad põhiõigused on liidu õiguse üldpõhimõtted“. – Lõhmus, U. Põhiõigused ja Euroopa Liidu üldpõhimõtted: funktsioonid, kohaldamisala ja mõju. – *Juridica*, 2011, vol IX, lk 641.

dust konventsiooniga ühinenud, mistõttu kohaldub EL-i territooriumil paralleelselt nii harta kui konventsioon. Varasemalt on EIK-d võetud kui Euroopa Kohtu ülest lisakohtuastet.⁴²⁷ Paljud Euroopa Kohtus vaidluse kaotanud menetlusosalised jätkasid kaebemenetlust EIK-s ning see kujunes sisuliselt Euroopa Kohtule kõrgemaks astmeks.⁴²⁸ Olles kohanud EL õiguse kohaldamisel mitmeid väljakutseid, võimaldas EIK 2005 aasta lahend *Bosphorus v. Ireland (2005)* kohtuasjas selgitada EL-i ja Euroopa Nõukogu inimõiguste režiimide omavahelist vahekorda.⁴²⁹ EIK märkis, et „inimõiguste kaitset Ühenduse õiguse alusel võib pidada, ja võib pidada ka käesoleval ajal, „võrdväärseks“ Konventsiooni süsteemiga.“⁴³⁰ Sellist põhimõtet nimetatakse võrdväärse kaitse doktriiniks.⁴³¹ Õigusteoorias on leitud, et *Bosphorus* kohtuasi mitte ainult ei välistanud EL inimõiguste süsteemi vaidlustamist Strasbourgi kohtus, vaid välistab sellisest ka EL-i õiguse ülevõtmise tulemusena liikmesriikides kohaldatava õiguse vaidlustamise EIK-s.⁴³² EIK kohtuasjade *Matthews* ja *Bosphorus* põhjal võib siiski väita, et võrdväärse kaitse doktriiniga ei ole hõlmatud EL-i esmane õigus, vaid üksnes teisene õigus.⁴³³

Autor järeldab, et tulenevalt võrdväärse kaitse doktriinist eeldatakse, et EL-i teisene õigus vastab konventsiooniga loodud inimõiguste kaitse miinimumstandarditele. Selline eeldus ei kehti siiski ühel juhul: kui konkreetse kaasuse asjaoludest nähtuvalt on konventsiooniga tagatud õiguste kaitse ilmselgelt puudulik.⁴³⁴⁴³⁵ Eeltoodud erand on nn viimaseks abivahendiks, mida EIK hoiab tagavaraks inimõiguste kaitset viimase sõna ütlemiseks, kui selline vajadus peaks siiski EL-i territooriumil tekkima.⁴³⁶ Autor järeldab eeltoodust, et EL-i teisest õigust või selle ülevõtmisel loodud siseriiklikku õigust on võimalik konventsiooni alusel vaidlustada ainult juhul, kui selle kohaldamisel on konventsiooniga loodud inimõiguste kaitse standardite järgimine ilmselgelt puudulik. Muul juhul tuleb EL-i teisese õiguse pinnalt tekkivad vaidlused lahendada Euroopa Kohtus.

Eelkirjeldatud formaalne ja jurisdiktsiooniliste probleemide vältimiseks väljatöötatud põhimõte ei aita vastata küsimusele, kas harta ja konventsiooni

⁴²⁷ P. De Hert; F. Korenica. The Doctrine of Equivalent Protection: Its Life and Legitimacy Before and After the European Union's Accession to the European Convention on Human Rights. – German Law Journal, 2012, vol 13, nr 7, lk 877.

⁴²⁸ *Ibid.*

⁴²⁹ *Ibid.*, lk 881.

⁴³⁰ EIKo, 30.06.2005, nr 45036/98 *Bosphorus Hava Yollari Turizm v. Ireland*, para 165. Lahendi punktis 155 täpsustab kohus, et „samaväärsuse“ all tuleb mõista „võrreldavust“.

⁴³¹ Ingl. k. *Doctrine of Equal Protection*. Vrld: P. De Hert; F. Korenica. (2012), lk 882.

⁴³² P. De Hert; F. Korenica. (2012), lk 882.

⁴³³ *Ibid.*, lk 883. Vrld: P. Gragl. Strasbourg's External Review after the EU's Accession to the European Convention on Human Rights: A Subordination of the Luxembourg Court? – Tilburg Law Review, 2012, vol 17, nr 1, lk 56.

⁴³⁴ Ingl. k. *manifestly deficient*.

⁴³⁵ EIKo, 30.06.2005, nr 45036/98 *Bosphorus Hava Yollari Turizm v. Ireland*, para 156.

⁴³⁶ P. De Hert; F. Korenica. (2012), lk 886.

poolt pakutav omandiõiguse kaitse standard on ka tegelikkuses samaväärne ning kas võrdväärse kaitse doktriiniga loodud eeldus ka tegelikkuses kehtib. Autor peatub järgnevalt sellel küsimusel.

Erinevalt konventsioonist ei sisalda harta *expressis verbis* regulatsiooni maksukohustuste täitmise tagamise kohta ei omandi kaitse ega muus kontekstis.⁴³⁷ Harta kommentaaride kohaselt on harta artikli 17 sisu vaatamata konventsiooni P1-1 sisu grammatilisele erinevusele samasugune.⁴³⁸ Autor ei saa sellega vähemalt harta tekstile tuginedes nõustuda. Hartas on üldiste huvide alusel omandi kasutamise piirangud küll lubatud, kuid see on võrreldav konventsiooni kolmanda reegluga ehk õigusega piirata omandi kasutamist üldistes huvides. Kuna P1-1-s tuleb lisaks kolmandale reeglile eristada ka neljandat reeglit, siis konventsiooni ja harta grammatiline tõlgendus samasisulisust ei kinnita.

Küll võib läbi konventsiooni ja harta, konventsiooni ja EL-i õiguse süsteemaatilise tõlgendamise jõuda järeldusele, et konventsiooni ja harta konkurentsi korral lähtutakse konventsiooni ülimuslikkuse põhimõttest. Euroopa Liidu lepingu artikli 6 lõike 3 kohaselt käsitletakse konventsiooniga tagatud ja liikmesriikide ühistest põhiseaduslikest tavadest tulenevaid põhiõigusi liidu õiguse üldpõhimõtetenä. Lisaks sätestab harta artikkel 53 õiguste kõrge kaitse taseme selliselt, et harta sätteid ei või tõlgendada neid inimõigusi või põhivabadusi kitsendavate või kahjustavate, mida asjaomastes kohaldamisvaldkondades on tunnustatud rahvusvahelise õiguse ja rahvusvaheliste lepingutega, millega on ühinenud liit või kõik liikmesriigid (kaasa arvatud konventsioon), ning liikmesriikide põhiseadustega. Õigusteoorias on Euroopa Liidu lepingu artikli 6 lõiget 3 [koostoimes artikliga 53 – K. K.] peetud nn arenguklauslik, mis võimaldab täiendada hartas kirjeldatud põhiõiguste kataloogi nii konventsioonist tulenevate põhimõtetega kui ka liikmesriikide põhiseaduslikest tavadest tulenevate õiguste ja vabadustega. Sel viisil loodud uued põhiõigused on liidu õiguse üldpõhimõtted, mis omavad samuti üleüldist kehtivust.⁴³⁹ Nii on ka harta artiklis 17 ning konventsiooni P1-1-s toodud omandiõigust tunnustatud fundamentaalse põhiseadusliku õigusena kõigis EL liikmesriikides ning omandiõiguse üldpõhimõtte staatust on seetõttu kinnitanud ka Euroopa Kohus näiteks asjades *Nold v. Ruhrkohle (1974)*⁴⁴⁰ ning *Hauer v. Land (1979)*⁴⁴¹.

Kui käsitleda preventiivseid tõkendeid käibemaksupettuste tõkestamise vahenditena, siis toetab autori järeldust liikmesriikide laiaulatusliku õiguse

⁴³⁷ Harta artikkel 17 lg 1 sätestab: „Igaühel on õigus vallata, kasutada, käsutada ja parandada oma seaduslikul teel saadud omandit. Kellelki ei tohi tema omandit ära võtta muidu, kui üldistes huvides ja seaduses ette nähtud juhtudel ja tingimustel ning õigeaegse ja õiglase hüvituse eest. Omandi kasutamist võib reguleerida seadusega nii võrd, kui see on vajalik üldistes huvides.“

⁴³⁸ O. De Schutter; V. van Goethem. (2006), lk 163.

⁴³⁹ U. Lõhmus. (2011), lk 641.

⁴⁴⁰ EKo, 14.05.1974, C-4/73 J. Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung v. Ruhrkohle Aktiengesellschaft. – ECR 491.

⁴⁴¹ EKo, 13.12.1979, C-44/79 *Liselotte Hauer v. Land Rheinland-Pfalz*. – ECR 3727.

kohta võtta kasutusele misiganes meetmeid maksupettuste tõkestamiseks käibemaksudirektiivi art 273.⁴⁴² Tegemist ei ole küll inimõigusi reguleeriva õigusaktiga või EL-i esmase õigusega, kuid sellegipoolest väljendab see koostoimes Euroopa Liidu toimimise lepingu (ELTL) artikkel 325 lõikega 1 õiguslooja selget seisukohta, et käibemaksupettuste tõkestamisel on liikmesriikidel väga laialdane diskretsioon ja õigused vajalike meetmete kasutuselevõtmiseks. Sisulisi piiranguid sellistele meetmetele kehtestab eelkõige proportsionaalsuse põhimõte kui EL-i õiguse üldpõhimõte.

Kuna hartat tuleb harta artikli 53 alusel rakendada koostoimes Euroopa Liidu üldtunnustatud põhimõtetega ning konventsiooniga, siis on vähetõenäoline, et konventsiooni ning harta rakenduspraktika hakkab lahknema suunas, kus konventsiooniga loodud miinimumstandardeid ei järgita. Harta loojad on kinnitanud, et konventsioon on jätkuvalt peamine inimõigusi reguleeriv õigusallikas Euroopas, seda küll eelkõige tsiviilõiguste ja poliitiliste õiguste osas.⁴⁴³ Artikkel 52 lõige 3 annab õiguse kehtestada hartas tugevam õiguste kaitse tase kui konventsioonis, kuid seda seoses liidu õigusega. Õigusteoorias on harta artikkel 52 lõiget 3 analüüsid tabavalt leidnud, et „EIK-d nähakse pigem „põrandana kui laena“ inimõiguste kaitsmisel Euroopas, samas kui Euroopa Kohtul on laiaulatuslikum hindamisruum, jättes omale laiemad võimalused Euroopa integreerimiseks“.⁴⁴⁴ Küsimustes, mis ei seendu EL-i õiguse kohaldamisega, jääb konventsioon siiski peamiseks inimõiguste kaitse tagajaks ka EL-i territooriumil. See kehtib ka preventiivsete tõkendite regulatsioonidele, mis ei ole loodud ühenduse õiguse ülevõtmise tulemusena.

Lauren Eaton on avaldanud seisukohta, et EIK ning Euroopa Kohtu poolt erinevate tõlgenduste andmine tuleneb sellest, et mõlemad kohtud kasutavad teleoloogilise tõlgendamise meetodit, mis tähendab, et konventsiooni tõlgendatakse vastavalt kummagi kohtu eesmärkidele, mis ilmingimata ei ühti. EIK ainukeseks eesmärgiks on tagada indiviididele konventsioonis nimetatud inimõiguste kaitse. Seevastu Euroopa Kohus püüdleb EL-i laiemate eesmärkide täitmise poole.⁴⁴⁵ Eeltoodud põhjustel peab autor spetsiifiliste inimõiguste kaitse

⁴⁴² Käibemaksudirektiivi artikkel 273 sätestab volitusnormi maksude kogumist tagavate meetmete rakendamiseks: „Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“ Vaata ka: *infra*, pkt 2.1.3.2.

⁴⁴³ P. Lemmens. The Relation between the Charter of Fundamental Rights of the European Union and the European Convention on Human Rights – Substantive Aspects. – Maastricht Journal of European and Comparative Law, 2001, vol 8, nr 1, lk 67.

⁴⁴⁴ E. Imbarlina (ed). The Roles and Relationship between the Two European Courts in Post-Lisbon EU Human Rights Protection. – Jurists, 12.09.2013. Arvutivõrgus: <http://www.jurist.org/dateline/2013/09/elena-butti-lisbon-treaty.php> (20.06.2016).

⁴⁴⁵ L. Eaton. Protecting Fundamental Rights or Autonomy: Will the European Union’s Accession to the European Convention on Human Rights affect the legal autonomy of the European Union? – Penn Undergraduate Law Journal, 2014, vol 1, nr 2, lk 119.

piiritlemisel erinevate tõlgenduste tekkimist võimalikuks. Euroopa Kohtu siirast soovi EL-i laiemaid eesmärke kaitsta võib järeldada ka hiljutisest Euroopa Kohtu arvamusest nr 2/13 EL-i konventsiooniga ühinemise kohta. Selles arvamuses seadis Euroopa Kohus kahtluse alla ühinemise vastavuse EL-i õigusele. Probleemseks pidas kohus seda, et ühinemislepingu kohaselt ei ole ühinemisel tagatud EL-i õiguse primaarsus, ühtsuse ja efektiivsuse kaitse.⁴⁴⁶ Kuigi teleoloogiliste meetodite kasutamisel võivad Strasbourgi ja Luksemburgi kohus jõuda inimõiguste kaitse küsimustes erinevatele järeldustele, siis peab autor sellist võimalust siiski pigem teoreetiliseks. Harta artikkel 52 lõikest 3 tulevalt saab järeldada, et Euroopa Kohtu poolt loodav erinev kaitsestandard saab olla vaid kõrgem kui on konventsioonist tulenev standard. Seetõttu peaks konventsioonile säilima miinimumstandardi looja roll sõltumata harta ja konventsiooni erinevast tõlgendamisest kohtute poolt.

Õiguskirjanduses on käsitletud kurioosumit, et sõltuvalt Euroopa Liidu lepingu artikli 6 muutmisest ja sellele muudatusele antavast tõlgendusest võis harta kehtestamine EL-i tasandil tunnustatud põhiõiguste kaitset hoopiski vähendanud. Nimelt kuni Lissaboni lepingu jõustumiseni 1. detsembril 2009 ei sisaldanud aluslepingud ega nendega õigusjõult võrdsustatud protokollid põhiõiguste (sh näiteks omandiõiguse) kataloogi. Samas on Euroopa Kohus näiteks lahendis *Internationale Handelsgesellschaft* tunnustanud põhiõigusi – sealhulgas ka omandipõhiõigust – liidule ning liikmesriikidele kohalduvate õiguse üldpõhimõtetena.⁴⁴⁷ Harta ja aluslepingu võrdväärset õigusjõudu tunnustav Euroopa Liidu lepingu artikkel 6 ei selgita, kuidas tuleb lahendada nende vahel esinevad konfliktid. See tekitab eriarvamusi küsimuses, kas põhiõigused on endiselt kõigile liikmesriikidele kohalduvate Euroopa Liidu õiguse üldpõhimõtete eriliigiks või on need oma üldpõhimõtte staatuse kaotanud ning kohalduvad liikmesriikidele *ainult ühenduse õiguse küsimustes*.⁴⁴⁸ Uno Lõhmus leiab, et Euroopa Liidu õiguskorra tänasel arengutasemel on õiguse üldpõhimõtete kohaldamisala piirid ja nende horisontaalne mõju vaieldavad ja ebaselged. Nendes küsimustes saab selgust tuua Euroopa Kohus oma lähituleviku otsustega.⁴⁴⁹

Harta ja konventsiooni kohaldamisala konkurentsiprobleemide lahendamiseks ja dubleerivate süsteemide kaotamiseks on EL ja Euroopa Nõukogu esindajad välja töötanud EL-i konventsiooniga ühinemise kokkulepe, mille EL-i õigusele vastavuse Euroopa Kohus arvamuses 2/13 kahtluse alla seadis.⁴⁵⁰

⁴⁴⁶ Euroopa Kohtu 18.12.2014 arvamus nr 2/13 Rahvusvahelise lepingu eelnõu – Euroopa Liidu ühinemine Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooniga - Eelnõu kooskõla EL lepingu ja EL toimimise lepinguga, para 189. – ECLI:EU: C:2014:2454. EL õiguse autonoomsuse kadumist on peetud konventsiooniga liitumisel peamiseks riskiks (P. Gragl. (2012), lk 34).

⁴⁴⁷ EKo, 17.12.1970, C-11/70 *Internationale Handelsgesellschaft mbH v. Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*. - ECR 1125.

⁴⁴⁸ U. Lõhmus. (2011), lk 641.

⁴⁴⁹ *Ibid.*

⁴⁵⁰ Euroopa Kohtu 18.12.2014 arvamus nr 2/13.

Euroopa Kohtu arvamuse paragrahvis 258 toodud kokkuvõttest võib järeldada, et kohus ei kiitnud liitumislepingut heaks eelkõige Euroopa Kohtu ja EIK vahelise kompetentsi puuduliku määratlemise ning Euroopa Kohtu kui EL õiguse ainutõlgendaja monopoolse seisundi kadumise tõttu.⁴⁵¹ Kuna tulevikku vaadates on EL-i ühinemine konventsiooniga siiski tõenäoline, oleks mõistlik tagada EL-i õiguse ja selle tõlgenduste vastavus konventsiooni kehtestatavatele miinimumstandarditele. Väitekirjas analüüsitava maksupettuste tõkestamise meetmetega kaasnevate omandiõiguse piirangute osas ei näe autor, et konventsiooni rakendamine tooks kaasa kõrgemate miinimumstandardite rakendamise võrreldes hartaga – seda eelkõige juba kehtiva harta art 52 lõikest 3 tuleneva reegli ning nii P1-1-st tuleneva neljanda reeglina ning EL õigusega reguleeritud maksude osas käibemaksudirektiivi artikliga 273 liikmesriikidele jäetud suure otsustuspädevuse tõttu. Seetõttu peab autor vähetõenäoliseks oluliste probleemide tekkimist nimetatud küsimustes.

2.1.3.2. Omandiõiguse kaitse harta alusel

Harta esemelise kohaldamisala määratlemisel on olulisim reegel harta artikli 51 lõikes 1 sätestatud subsidiaarsuse põhimõte. Vastavalt sellele on harta ette nähtud liidu institutsioonidele, organitele ja asutustele ning liikmesriikidele üksnes liidu õiguse kohaldamise korral. Harta on suunatud EL institutsioonide sisenemisele kontrollile, millele viitab ka harta artikkel 51 lg 2, mille kohaselt harta ei kehtesta ühendusele või liidule uusi pädevusi või ülesandeid ega modifitseeri lepingutega määratletud pädevusi ja ülesandeid.⁴⁵²

Ebaselgeks teeb harta esemelise kohaldamisala määratlemise see, kuidas sisustada mõistet „liidu õigus“.⁴⁵³ Kuivõrd siseriiklike haldusõiguslike vahen-

⁴⁵¹ Eelkõige nähakse probleemkohana seda, et EIK ei ole pädev võtma EL-i ühist välis- ja julgeolekupoliitikat (CFSP) puudutavate kohtuasjade lahendamisel arvesse EL-i õiguse spetsiifikat. Liitumislepingu koostamise ajal oli üheks peamiseks diskussiooniobjektiks küsimus, kas ja mil määral on Strasbourgis kohtul jurisdiktsioon EL-i CFSP üle. Kui EL liitub konventsiooniga samasugustel tingimustel nagu teised lepinguosalisel riigid, siis ei ole *prima facie* põhjust välistada Strasbourgis kohtu pädevus selles küsimuses. Eriti probleemseks muudab olukorra tõsiasi, et Euroopa Kohtule ei ole CFSP küsimuste üle otsustamiseks pädevust antudki, mis muudab Strasbourgis jurisdiktsiooni selgelt eksklusiivseks. (J. Odermatt. A Giant Step Backwards – Opinion 2/13 on the EU's Accession to the European Convention on Human Rights. – New York University Journal of International Law and Politics, 2015, vol 47, nr 4, lk 784-786, 789).

⁴⁵² R. Maruste. Euroopa Liidu põhiõiguste harta ja Euroopa inimõiguste konventsioon. – Riigikogu Toimetised, 2001, nr 3, viide 5. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=11836&highlight=maruste&op=archive2> (15.11.2015).

⁴⁵³ Ka EIK kohtunik Julia Laffranque on tõstatanud probleemi, kuidas teha vahet, millal on tegemist liikmesriigi (Eesti) poolt EL-i õiguse rakendamisega ja harta on kohaldatav ning millal on tegemist siseriiklikku õigust puudutava kaasusega, kus harta enda kohaselt harta kohaldatav ei ole. Harta on suunatud eelkõige kaitsma meid EL-i institutsioonide poolt võimu kuritarvitamise vastu, mitte kaitsmaks meid oma riigi poolt põhiõiguste ja -vabaduste rikkumise vastu. Antud küsimuse peab lahendama

dite kohaldamine ei ole EL õigusega otseselt reguleeritud, siis ei ole harta kohaldamine preventiivsetele maksukohustuse täitmise tagamisele suunatud meetmetele haldusõiguslike regulatsioonide kaudu ilmselt võimalik. Ka otsesed maksud on EL-is harmoneerimata, mistõttu harta kohaldamine otseste maksude täitmise tagamisega seotud meetmetele on küsitav.⁴⁵⁴

Kõne alla võiks tulla harta kohaldamine siseriiklikus õiguses käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ⁴⁵⁵ kaudu selle direktiivi kohaldamisalasse jäävates küsimustes. Seda käsitlust ei toeta tõsiasi, et käibemaksudirektiiv haldustölkendite kohaldamist otseselt ei reguleeri, mistõttu ei ole harta kohalduvus ka käibemaksu tagavatele tölkenditele ilmselge.⁴⁵⁶ Hiljutine Euroopa Kohtu lahend asjas *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*⁴⁵⁷ annab siiski alust teistsuguseks tõlgenduseks ning võib võimaldada käibemaksupettuse tõkestamisel kohaldatavate preventiivsete tagatiste õiguspärasust hinnata harta alusel ning tuua sellega seotud vaidlused Euroopa Kohtu ette.

Lahendis *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson* käsitles kohus muu hulgas käibemaksudirektiivist ja ELTL-ist tulenevate riigi kohustuste piire ainult siseriikliku õigusega hõlmatud kohustustega võrreldes. Kohus viitas, et tulenevalt käibemaksudirektiivist ning ELTL-ist on iga liikmesriik kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu.⁴⁵⁸ Lisaks kohustab ELTL artikkel 325 liikmesriike võitlema kelmuste vastu liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tõkestavate ja tõhusate meetmetega⁴⁵⁹ ning

Harta kohaldamine kohtupraktikas. – J. Laffranque. Põhiõiguste Harta ning meie Põhiseadus. – Postimees, 11.02.2005. Arvutivõrgus: <http://www.postimees.ee/1455157/julia-laffranque-pohioigu-ste-harta-ning-meie-pohiseadus> (15.11.2015).

⁴⁵⁴ P. Pistone; M. P. Maduro; G. Kofler. (eds). *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. – Amsterdam: IBFD, 2011, lk 205–206. Õiguskirjanduses on leitud, et teatud juhtudel võivad otseste maksudega seotud küsimused siiski langeda harta kohaldamisalasse, seda näiteks maksusüsteemi ühtsuse ja isikute, teenuste ja kaupade vaba liikumisega. Vaata lähemalt: R. Persson-Österman. *Human Rights in the field of taxation: a view from Sweden*. – Cambridge Yearbook of European Legal Studies, 1999–2000, vol 2, lk 453.

⁴⁵⁵ Nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. – ELT L 347, 11.12.2006, lk 1–118.

⁴⁵⁶ Kuivõrd tagatavaks varaks võib olla ka maksukohustuse sisendkäibemaksu tagastusnõue riigi vastu, siis seos käibemaksudirektiiviga on siiski olemas. Kas ja mil määral see võimaldab harta kohaldamist käesolevas uurimuses käsitletavatele meetmetele, jääb kohtupraktika lahendada.

⁴⁵⁷ EKo, 26.02.2013, C-617/10 *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*. – ELT, C 114/7, 20.4.2013.

⁴⁵⁸ *Ibid.*, para 25. Vrdl: EKo, 17.07.2008, C-132/06 *Komisjon v. Itaalia*, para 37 ja 46. – EKL 2008, lk I-5457.

⁴⁵⁹ ELTL artikkel 325 lg 1 sätestab liikmesriigi kohustuse võidelda ühenduse finantshuve kahjustavate pettustega: „Liit ja liikmesriigid võitlevad kelmuste ja muu liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse vastu käesoleva artikli kohaselt võetavate meetmetega, mis toimivad tõkestavalt ja tagavad liikmesriikides ning liidu institutsioonides, organites ja asutustes tõhusa kaitse.“

kohustab neid eelkõige võtma liidu finantshuve kahjustavate kelmuste vastu samu meetmeid, mida nad võtavad omaenda finantshuve kahjustavate kelmuste vastu.⁴⁶⁰ Kohus leidis, et käibemaksutulu kogumise ning vastavate vahendite liidu eelarve käsutusse andmise vahel esineb otsene seos, kuna iga lünk esimesena nimetatud tulude kogumises leiab potentsiaalselt kajastamist teisena nimetatud vahendite vähenemises.⁴⁶² Sellest omakorda järeldub, et maksukohustuse deklareerimise ebatäpseid andmeid esitanud isiku suhtes maksupettuse asjas rakendatavad maksuõiguslikud sanktsioonid kujutavad endast direktiivi 2006/112 artikli 2⁴⁶³, artikli 250 lõike 1⁴⁶⁴ ja artikli 273⁴⁶⁵ ja ERTL artikli 325 kohaldamist ning seega liidu õiguse kohaldamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses.⁴⁶⁶

Kohus leidis, et sellist järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et siseriiklikke õigusnorme, mis on kõnealuste maksuõiguslike sanktsioonide ja kriminaalmenetluse aluseks, ei võetud vastu direktiivi 2006/112 ülevõtmiseks, isegi kui nende siseriiklike normide kohaldamisega karistatakse nimetatud direktiivi sätete rikkumise eest. Seega on normide kohaldamise eesmärk täita aluslepinguga liikmesriikidele pandud kohustust karistada liidu finantshuve kahjustava tegevuse eest tõhusalt.⁴⁶⁷ Nimetatud siseriiklikke õigusnorme tuleb mõista laialt, s.t need hõlmavad liikmesriigi seadusandlikku tegevust ning kohtupraktikat ja haldustavasid, kui nad täidavad oma EL õigusest tulenevaid kohustusi.⁴⁶⁸ Tähendust ei oma küsimuse liidu õiguse kohaldamise probleemiks kvalifitseerimisel see, et selline normistik võidakse olla kehtestatud enne ühenduse õiguse ülevõtmist.⁴⁶⁹

Preventiivseid tagatise võib pidada paljuski käibemaksupettuste vastu võitlemise vahenditeks, arvestades, et Eestis kasutatakse neid ligi 98%-l juhtudest

⁴⁶⁰ ERTL artikkel 325 lg 2 sätestab kohustuse kaitsta liidu huve vähemalt samaväärselt kui liikmesriigi enda huve: „Liikmesriigid võtavad liidu finantshuve kahjustavate kelmuste vastu samu meetmeid, mida nad kasutavad omaenda finantshuve kahjustavate kelmuste vastu.“

⁴⁶¹ EKO, 26.02.2013, C-617/10 *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*, para 26. Vrdl: EKO, 28.10.2010, C-367/09 *Belgisch Interventie- en Restitutiebureau v. SGS Belgium NV jt*, para 40–42. – EKL 2010, lk I-10761.

⁴⁶² EKO, 26.02.2013, C-617/10 *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*, para 26. Vrdl: EKO, 15.11.2011, C-539/09 *Komisjon v Saksamaa*, para 72. – EKL 2011, lk I-11235.

⁴⁶³ Käibemaksudirektiivi artikkel 2 sätestab käibemaksuga maksustatavate tehingute liigid.
⁴⁶⁴ Käibemaksudirektiivi artikkel 250 lg 1 sätestab deklareerimiskohustuse: „Iga maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave, sealhulgas nimetatud maksu ja mahaarvamistega seotud tehingute koguväärtus ning maksuvabade tehingute summa, ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks.“

⁴⁶⁵ Käibemaksudirektiivi asemel varem kehtinud kuuenda direktiivi artiklid 2 ja 22.

⁴⁶⁶ EKO, 26.02.2013, C-617/10 *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*, para 27.

⁴⁶⁷ *Ibid.*, para 28.

⁴⁶⁸ Komisjoni 14.04.2014 aruanne Euroopa Parlamendile, Nõukogule, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide Komiteele. 2013. aasta aruanne Euroopa Liidu põhiõiguste harta kohaldamise kohta – KOM(2014) 224 final, lk 3.

⁴⁶⁹ *Ibid.*

käibemaksupettuse kahtluse korral.⁴⁷⁰ Eeltoodud põhjustel võivad preventiivsed tagatised langeda käibemaksupettuste tõkestamise meetmete osas lisaks konventsiooni kohaldamisalale ka Euroopa Liidu põhiõiguste harta ja Euroopa Kohtu jurisdiktsiooni alla. Seda kinnitab küllaltki üheselt käibemaksudirektiivi artikkel 273.

Omaette küsimus on see, kas maksukohustuslastel on käibemaksudirektiivi artiklis 273 ja ELTL artiklis 325 lg 1 kirjeldatud meetmete rakendamisel õigus tugineda hartast ja Euroopa Kohtu kohtupraktikast tulenevatele omandiõiguse riive proportsionaalsusele ja muudele põhiõigustele ja -vabadustele ning väita, et liikmesriik rikub omandiõigust või ettevõtlusvabadust piirava tõkendi kohaldamisel ebaproportsionaalselt mingit liidu õiguse sätet.

Käibemaksudirektiivi artikkel 273 piirab riigi õigust maksupettuse tõkestamise meetmete kujundamisel ainult kahe nõudega: esiteks ei tohi meetmete rakendamine kaasa tuua siseriiklike ja piiriüleste tehingute ebavõrdset kohtlemist ning teiseks ei tohi see kaasa tuua formaalsusi liikmesriikide piiride ületamisel. Muus osas on ühendus jätnud liikmesriikide otsustuspädevuse teadlikult lahtiseks, kuna artikkel 273 kohaselt on liikmesriikidel õigus kehtestada meetmeid, *mida nad peavad vajalikuks*.⁴⁷¹ Analüüsides eeltoodut koos ELTL artikkel 325 lg-ga 2, võib järeldada, et maksukohustuslase võimalused tema omandiõigust ebaproportsionaalselt piirava tõkendi vaidlustamisel direktiivi või ELTL sätetele tuginedes on väheperspektiivikas. Nende kahe regulatsiooni ühiseks eesmärgiks on tagada liidu huvide ning kaupade ja teenuste vaba liikumise kaitse, mitte aga maksukohustuslaste huvide kaitse.

Maksukohustuslasel on selliste meetmete puhul siiski võimalik tugineda eelkõige proportsionaalsuse ja õiguspärase ootuse põhimõtete rikkumisele Euroopa Liidu põhiõiguste harta kaudu.⁴⁷² Kuna liikmesriik kehtestab käibemaksupettustega võitlemise meetmeid muuhulgas käibemaksudirektiivi artikkel 273 kohaldamisalal, on maksukohustuslasel õigus riigilt nõuda, et selliseid õigusi teostades austatakse indiviidile Euroopa Liidu põhiõiguste hartast tulenevaid õigusi ja vabadusi, sealhulgas omandiõigust.

Teiseks ühenduse õiguse ja maksupettuste tõkestamise tugevaks kokku puutepunktiks on rahvusvaheline ametiabi. Üheselt selge ei ole see, kas ja mil määral tuleb hartas toodud sätteid kohaldada EL poolt kehtestatud kollisiooni- ja koostööõigusele, nagu seda on näiteks preventiivsete tagamismetmete piiriülest kohaldamist reguleeriv ametiabi direktiivi 2010/24/EL artikkel 16. Ametiabi direktiiv reguleerib ettevaatusabinõude osas jurisdiktsioonilisi küsimusi.⁴⁷³

⁴⁷⁰ Vaata preventiivsete tõkendite kohaldamise statistika kohta väitekirja lisa 1.

⁴⁷¹ Ingl. k. *which they deem necessary*.

⁴⁷² Nimetatud põhimõtete alusel vaidlustamise kohta vaata: R. Persson-Österman. (1999-2000), lk 454. Vrdl: EKo 07.12.2005, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*. – 2006 I-04191.

⁴⁷³ Direktiivi artikli 16 lõike 1 kohaselt rakendab taotluse esitanud asutuse taotlusel taotluse saanud asutus ettevaatusabinõusid, kui see on tema siseriiklike õigusnormidega lubatud ja tema haldustavadega kooskõlas, et tagada nõude sissenõudmine juhul, kui nõue või taotluse esitanud liikmesriigis täitmisele pööramist lubav juriidiline dokument

Direktiivi alusel on liikmesriigid kohustatud üksteist abistama maksukohustuste täitmise ohu korral selliste meetmete kohaldamisega, mida nende siseriiklik õigus ette näeb. Sealjuures on sellised ettevaatusabinõud kohaldatavad ka juhul, kui „[maksu]nõude kohta ei ole veel tehtud taotluse esitanud liikmesriigis täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti“. Direktiivi enda regulatsioon ei ole üheselt võetavalt selge. Näiteks ei ole direktiivi artiklist 16 selgelt aru saada, kas ettevaatusabinõude kohaldamine on lubatav sellise maksukohustuse korral, mille kohta ei ole tehtud maksuotsust või mille kohta ei ole tehtud maksuotsuse täitmisele pööramise otsust või vastavat toimingut. Sõltuvalt maksumenetluse ülesehitusest ei ole seetõttu ka üheselt arusaadav, kas ettevaatusabinõude piiri ülene kohaldamine on võimalik juba siis, kui maksuhaldur ei ole maksusummat veel ise määranud ning kõiki tõendeid kogunud. Eesti MKS § 51³ nähtub, et Eesti maksuhalduril on välisriigi pädeva asutuse esitatud ettevaatusabinõusid käsitleva taotluse alusel õigus sooritada täitetoiminguid ka MKS §-s 136¹ sätestatud korras. Seega Eesti MKS toetab direktiivi sellist tõlgendust, mille kohaselt on rahvusvahelise ametiabi korras võimalik tagada veel välja selgitamata maksukohustuse täitmist.

Samas kui siirduda ametiabi reeglite ning harta kokkupuutepunkti otsinguile, peab mõnna, et täiendavaid kaitsemehhanisme see maksukohustuslasele esmapilgul ei anna. Ühenduse õigusega on reguleeritud ainult ametiabi puudutavad küsimused, mis indiviidi põhiõigustele ja -vabadustele iseseisvalt ja liikmesriigi siseriikliku õiguse väliselt mõju ei avalda. Seetõttu leiab autor, et harta mõju maksukohustuslasele direktiivi 2010/24/EL sätete kohaldamise kaudu on pea olematu.

2.2. Omandiõiguse kaitse neljas reegel

2.2.1. Maksude tasumine ja selle tagamine kui omandiõiguse riive

Läbi ajaloo on maksu maksmine maksumaksja jaoks tähendanud tema vara äravõtmist ning vara ümberjagamist.⁴⁷⁴ Oma raha valitsusele andes teeb maksumaksja oma vara arvelt ohverduse, mida loetakse maksude põhiolemuseks.⁴⁷⁵ Omandi üldistes huvides jagamise alus peitub riigiteoorias. Riik on ühiskonnakorraldus, mis luuakse inimeste poolt, mis on inimestele suunatud ning mis põhineb teatud tööjaotusel.⁴⁷⁶ Riigi tekkimist käsitleva lepinguteooria järgi

vaidlustatakse taotluse sissenõudmise ajal või kui nõude kohta ei ole veel tehtud taotluse esitanud liikmesriigis täitmisele pööramist lubavat juriidilist dokumenti, sel määral, mil ettevaatusabinõud on sarnases olukorras võimalikud ka taotluse esitanud liikmesriigi õigusnormide ja haldustavade kohaselt.

⁴⁷⁴ B. Moran. Wealth Redistribution and the Income Tax. – Howard Law Journal, 2010, vol 53, nr 2, lk 321.

⁴⁷⁵ M. A. Kendrick. The Ability-to-Pay Theory of Taxation. – The American Economic Review, 1939, vol 29, nr 1, lk 92.

⁴⁷⁶ R. Narits. Õiguse entsüklopeedia. – Tallinn: 2004, lk 170.

luuakse riik inimestevahelise lepingu sõlmimisega.⁴⁷⁷ Maksude kaudu toimub tööjaotuse toimetamiseks ühisrahastus, milles vastava riigi maksuresidendid (või muul viisil määratletud maksukohustuslased) on kohustatud osa võtma oma omandi loovutamise kaudu.

Vara sunniviisiline loovutamine kujutab endast riivet omandiõigusele, mis kuulub konventsiooni kaitsealasse.⁴⁷⁸ Kõige selgem omandiõiguse riive tuleneb otsestest maksudest ning eelkõige tulumaksust, millega isik kohustub andma osa oma tulust riigile või kohalikule omavalitsusele. Käibemaksu ja muude kaudsete maksude puhul on maksu ja omandiõiguse seos veidi kaugem, kuid siiski olemas.⁴⁷⁹ Omandiõiguse riive küsimused tulevad käibemaksu puhul kõne alla eelkõige maksu neutraalsust tagava sisendkäibemaksu tagastusnõude näol, mida kasutatakse mugavuse tõttu sageli preventiivse tagatisena. Sisendkäibemaksu tagastusnõue kujutab endast maksukohustuslase jaoks rahaliselt hinnatavat nõuet, mistõttu on ka see väärtuseks, mida võib kaitsta omandina.⁴⁸⁰ Füüsilise isiku jaoks on käibemaks tarbimismaks ning tema jaoks on see igal juhul omandiõigust riivav avalik kohustus.

Omandiõiguste vaba teostamist on Euroopa õigusruumis tunnustatud fundamentaalse inimõigusena konventsiooni P1-1 kaudu.⁴⁸¹ Konventsiooni P1-1 on oma sõnastuses kahtlemata väheütlev, konstateerides omandi vaba kasutamise õiguse ning üldise aluse selle õiguse piiramiseks.

EIK on lahanud P1-1 täpsemat sisu ning kujundanud reeglid, mida nimetatud sätte kohaldamisala ja mõju väljaselgitamisel tuleb arvesse võtta.

Preventiivsed tagatised on olemuselt vahendid, mille kaudu tagab seadusandja maksude tasumist teatud konkreetsetes olukordades. Tõkendi seadmine

⁴⁷⁷ R. Narits. *Õiguse ...* (2004), lk 175.

⁴⁷⁸ P. Van der Broek. (1986), lk 76.

⁴⁷⁹ *Infra*, ptk 2.3.1.

⁴⁸⁰ K. Künnapas. (2012), lk 14–15. Vaata ka: EIKo, 09.01.2007, nr 803/02 *Intersplav v. Ukraine*; EIKo, 22.01.2009, nr 3991/03 *Bulves AD v. Bulgaria*, kus kohus käsitles kohalike maksuhaldurite poolt sisendkäibemaksu mahaarvamise keelamise õiguspärasust ebaausate tarnijate puhul ning kus kohus tuvastas konventsiooni rikkumise.

⁴⁸¹ Konventsioon kavandati algselt vastukaaluks võimalikele totalitaarsete tendentsidele, milliste esinemise võimalikkust just esimese maailmasõja järgsel ajal oli Hitleri-Saksamaa värvikalt tõestanud. Konventsioonis plaaniti tuua välja fundamentaalsete demokraatlike õiguste kataloog ning rahvusvaheline järelevalvemehhanism, mis toimiks totalitaarsete tendentside detektorina, mis võimaldaks teistel riikidel sellele aegsasti reageerida. Eraõiguses toimus pärast II maailmasõda tagasipööride vabama eraõiguse suunas, mis tõstatas ka omandi kaitse küsimused teravamalt päevakorda. Algselt kavandatud vara kaitse kontseptsioon eemaldati konventsiooni põhiõiguste kataloogist tulenevalt Ühendkuningriikide valitsuse kartusest selle põhiõiguse mõju ees sotsiaalsele omandile. Tugeva kriitika tõttu lisati see siiski konventsiooni esimesse protokollile, mis allkirjastati 1952. aastal. (E. Bates. *The Evolution of the European Convention on Human Rights: From its Inception to to the creation of a Permanent Court of Human Rights*. – OUP Oxford, 2010. Viidatud: H. Hembach. *The right to property (article 1 to Protocol 1 of the ECHR)*. – Arvutivõrgus: ECHR-Online veebileht <http://echr-online.info/right-to-property-article-1-of-protocol-1-to-the-echr/introduction/> (15.11.2015)).

toimub omandiõiguse piiramise teel, mis on ühtlasi selle meetme peamiseks eesmärgiks. Seega on preventiivsed tagatised oma funktsioonilt P1-1 teise lõike kohaldamisalasse langevad meetmed, mis alluvad samuti samas artiklis toodud õiguste riive lubatavuse hindamise kontrollskeemile. Oma olemuselt kehtestab P1-1 miinimumstandardid seadusandjate poolt kehtestavatele seadustele eesmärgiga sätestada seadusandja poolt menetluslike ja materiaalsoõiguslike institutioonide ja piirangute kujundamisel inimõiguste ja põhivabaduste kaitse miinimumstandardid.⁴⁸²

Preventiivsete tagatise kujundamisel on seadusandja jaoks kõige problemaatilisem tuvastada see põhiõiguse riive piir, mille ületamisel on preventiivne meede vastuolus konventsiooni P1-1-ga. Konventsiooni sõnastus on äärmiselt üldsõnaline ning EIK praktika mahukas, kuid samas lünklik tulenevalt käsitletud kaasuste erinäolisusest. Samuti ei käsitle EIK praktika ega konventsioon täpselt selliseid probleemkohti, mis on omased käesolevas väitekirjas käsitletavale institutioonile. Autor teostab seetõttu analüüsi nende kohtuasjade pinnalt, mis on käsitletud preventiivsete tagatistega ühel või teisel viisil sarnaseid juhtumeid.

2.2.2. Kas on olemas omandiõiguse neljas reegel?

Õigusteoorias ning kohtupraktikas on leitud, et P1-1 sisaldab kolme reeglit, mida eristatakse lähtuvalt omandiõiguse piirangu liigist.⁴⁸³ Peaasjalikult P1-1 struktuuril põhineva jaotuse järgi on nimetatud kolm reeglit järgmised.

Esimene reegel sätestab õiguse kasutada segamatult omandit ning see tuleneb P1-1 lõike 1 esimesest lausest „Igal füüsilisel ja juriidilisel isikul on õigus oma omandit segamatult kasutada“⁴⁸⁴. Tegemist on omandi positiivse määratlusega, mille sarnase võib leida ka Eesti asjaõigusseaduse⁴⁸⁵ (AÕS) § 68 lg-st 1 ja PS §-st 32. *Teine reegel* räägib õigusest omand ära võtta (*deprivation*) ja selle piirangutest. See reegel tuleneb P1-1 lõike 1 teisest lausest „Kelleltki ei või võtta tema omandit muidu, kui üldistes huvides ja seaduses ettenähtud tingimustel ning rahvusvahelise õiguse üldpõhimõtteid järgides“⁴⁸⁶. Viidatud säte annab alused omandi sundvõõrandamiseks. Kuna maksude tasumine on oma olemuselt vara äravõtmine maksumaksjalt ning selle suunamine üldisesse hüvanguisse, siis annab see reegel konventsioonil põhineva üldise aluse

⁴⁸² M. A. Grau Ruiz. (2011), lk 13.

⁴⁸³ L. Sermet. (1998), lk 8. Vaata ka: EIKo, 23.09.1994, nr 7151/75 ja 7152/75 *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*, para 61.

⁴⁸⁴ Ingl. k. „Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions.“

⁴⁸⁵ Asjaõigusseadus. 09.06.1993. – RT I 1993, 39, 590...RT I, 30.06.2015, 4.

⁴⁸⁶ Ingl. k. „No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law.“

maksude kehtestamiseks ning kogumiseks.⁴⁸⁷ Kolmas reegel, mis sisaldub P1-1 lõikes 2, kehtestab omandi kasutamise õiguse piirangud (*control of use*) sõnas- tuses „Eelneud sätted ei piira siiski mingil viisil riigi õigust vajaduse korral kehtestada seadusi vara üldistes huvides kasutamise kontrollimiseks või mak- sude, maksete või trahvide tasumise tagamiseks“⁴⁸⁸. Nimetatud säte on ka spetsiifiliseks aluseks omandiõiguste piirangute õiguspärasuse hindamisel olu- kordades, kus riik soovib tagada maksude tasumist või kontrollida vara üldistes huvides.⁴⁸⁹

Teise ja kolmanda reegli eristamine toimub selle alusel, kui intensiivselt indiviidi õigust omandile piiratakse: kas toimub selle äravõtmine (konfiskeeri- mine, sundvõõrandamine) või selle kasutamise õiguse piiramine. Üldiselt ei ole vara valduse kaotuse ning kasutusõiguse piirangute eristamine kuigi keeruline. Keerukamates olukordades on EIK võtnud omaks nn materiaalse lähenemise. See tähendab, et omandi kasutamise õiguse eriti intensiivsete piirangute korral võib rakendataval meetmel olla *de facto* konfiskaatorlik mõju, mistõttu võib *de jure* olla vajalik kontrollida vara kasutamise õiguse piiramise õiguspärasust teise reegli ehk omandi äravõtmist käsitleva reegli alusel.⁴⁹⁰ Seega ei ole teise ja kolmanda reegli piiritlemine alati sugugi selge ning eeldab meetme poolt oman- dile avaldatavate mõjude sisulist analüüsi, et selgitada välja piirangu õigus- pärasuse hindamiseks kohaldatav kontrollskeem. Maksude tasumise tagamise meetmete analüüsil on oluline sealjuures tähele panna, et P1-1 annab riigile laia õiguse reguleerida omandi kasutamist, mitte aga seda ära võtta.

Seega tuleb preventiivsete tõkendite õiguspärasust hinnata kolmanda reegli alusel. Kolmas reegel võimaldab avalikul võimul kohaldada tõkendeid, millega keelatakse maksukohustuslasel oma vara kontrollida ehk kasutada, vallata või käsutada (näiteks keelumärke või hüpoteegi kandmisega kinnistusraamatusse, pangakonto arestimisega, sisendkäibemaksu tagastusnõude arestimisega jne).

Eelkirjeldatud kolmas reegel käsitleb tegelikkuses kahte erinevat alust omandiõiguse kasutamise piiramiseks. Väitekirjas püstitatud probleemi ja insti- tuudi analüüsi valguses võib autori hinnangul P1-1 teises lõikes välja tuua lisaks ka neljanda reegli. Õigemini sisaldub kolmandas reeglis kaks eraldiseisvat

⁴⁸⁷ Konventsiooni roll maksude kehtestamise küsimuste lahendamisel on marginaalne ning EIK on tunnustanud riikide äärmiselt laia pädevust maksude kehtestamisel. Erinevate riikide maksusüsteemid paratamatult erinevad maksukohustuslaste gruppide erisuste ning riikide sotsiaalsete ning majanduslike eesmärkide erisuste tõttu. Kuna maksude kehtestamise õigus on paratamatult üks osa rahvuslikust suveräänsusest, siis on mõistuspärane väita, et konventsiooni täitmise üle järelevalvet teostavad üksused ei kontrolli maksude kogumisega seotud riikide otsuseid [ehk maksupoliitilisi otsuseid – K. K.]. – Vaata ka: EIKo, 11.11.1986, nr 11089/84 *Lindsay v. United Kingdom*; EIKo, 23.02.1995, nr 15375/89 *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*.

⁴⁸⁸ Ingl. k. „*The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties.*“

⁴⁸⁹ EIKo, 05.01.2000, nr 33202/96 *Beyeler v. Italy*, para 98.

⁴⁹⁰ Vaata näiteks: EIKo, 23.07.2002, nr 34619/97 *Janosevic v. Sweden*.

omandiõiguse piirangu alust. Esimene neist seondub vara üldistes huvides kasutamise kontrollimisega ning see tuleneb P1-1 lõige 2 esimesest alternatiivist „to control the use of [...]“. Teine alternatiiv avaldub aga P1-1 lõike 2 teise lause teises alternatiivis, mille kohaselt on riigil õigus kehtestada seadusega omandiõiguse piiranguid maksude tasumise tagamiseks sõnastuses „[...] to secure the payment of taxes“. Neljanda reegli olemasolu on EIK kinnitanud näiteks *Gasus v. the Netherlands (1995)* lahendis.⁴⁹¹

Autor nõustub lahendis *Gasus v. the Netherlands (1995)* väljendatud seisukohaga neljanda reegli olemasolu osas. Samas on neljanda reegli süsteemne eristamine ülejäänud kolmest reeglist mõnevõrra segadusttekitav. Kui esimene reegel sätestab omandiõiguse kui keskse kontseptsiooni ning teised kaks reeglit põhinevad omandiõiguse *piirangu intensiivsusel* (vastavalt omandi äravõtmine ning omandi kontrolliõiguse piiramine), siis neljandat reeglit eristab EIK *piirangu põhjenduse* alusel. Kuivõrd reeglite eristamise alused on erinevad, siis ei saa nelja reegli süsteemi pidada koherentseks ja selgeks. Küll nõustub autor sellega, et P1-1 tulenevaid reegleid tuleks eristada ning P1-1 teises lõikes sisalduv säte sisaldab kahte erinevat reeglit. Seetõttu tuleks neljanda reegli olemasolu tunnustada.

Neljanda reegli sõnastusest ei selgu, kas P1-1 lõikes 2 toodud omandiõiguse piiramise viis „to control the use of [...]“ kohaldub ka maksude tasumise tagamiseks võetavatele meetmetele või mitte. Seetõttu jääb ebaselgeks, kas riigil on õigus kehtestada maksude tasumise tagamiseks igasuguseid omandiõigust piiravaid meetmeid või ainult omandi kasutamist piiravaid meetmeid. EIK praktikas on leitud, et ka neljanda reegli kohaldamisel tuleb kohtul hinnata, kas omandi piirang on sisuliselt omandi äravõtmise ehk teise reegli või omandi kontrolliõiguse piiramise ehk kolmanda reegli kohaldamisalas.⁴⁹² See seisukoht lahendab ka eelviidatud tõlgendusprobleemi. Grammatiliselt tuleb lauseosa „to control the use of [...]“ lugeda kokkukäivaks lauseosaga, mis annab riigile õiguse võtta meetmeid maksude tasumise tagamiseks. Kui omandiõiguse äravõtmine vastab aga konfiskaatorlikele tunnustele, tuleb selle äravõtmise õiguspärasust hinnata teise reegli ja sealt tulenevate standardite alusel.

Konventsioonist ei nähtu, kas ja kuidas nimetatud neli reeglit omavahel koos toimivad ning millist mõju need üksteisele omavad. Artikkel 1 lõike 2 puhul ei saa tähelepanuta jätta sõnastust „Eelnenud sätted ei piira siiski mingil viisil [...]“. Selle sätte grammatilise tõlgenduse põhjal võib jääda mulje, justnagu oleks teises lõikes toodud omandiõiguse kontrolliõiguse piirangu alused alati ja absoluutselt lubatud ning omandiõiguse piirangute lubatavuse hindamise üldreeglitest lähtumine on täiesti asjakohatu. Vastasel juhul jääks ebaselgeks konkreetse sõnastuse „[...]“ mingil viisil [...]“ tähendus. Seda toetaks iseenesest ka õigusteoreetikute tõdemus, et konventsiooni roll maksude kehtestamise küsi-

⁴⁹¹ EIKo, 23.02.1995, nr 15375/89 *Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, para 59.

⁴⁹² EIKo, 23.07.2002, nr 34619/97 *Janosevic v. Sweden*.

muste lahendamisel on marginaalne ning EIK on tunnustanud riikide äärmiselt laia pädevust maksude kehtestamisel.⁴⁹³

EIK praktika ei ole eeltoodud jäika seisukohta siiski pooldanud ning ei ole seeläbi toetanud neljanda reegli absoluutsust, mida võib sätte sõnastusest esmapilgul välja lugeda. Lahendis *Bayeler v. Itaalia (2000)* on kohus märkinud, et kolme reeglit (antud käsitluse kohaselt lisaks ka neljandat reeglit – K. K.) ei saa kohaldada isoleeritult, vaid need reeglid moodustavad vara kaitse ühtse kontseptsiooni, mille kohaselt omaniku õiguste realiseerimine on garanteeritud, kuid see garantii ei ole piiramatult. Teine ning kolmas reegel seonduvad omandiõiguse segamatu kasutamise õiguse teatud instantside piirangutega ning seetõttu tuleb neid sisustada esimeses reeglis avalduva üldprintsipi valguses.⁴⁹⁴

Seega ei ole omandiõiguse absoluutne piiramine võimalik. Nimetatud põhimõtet on kohus kinnitanud muuhulgas lahendites *James and Others v. United Kingdom (1986)*⁴⁹⁵, *Sporrong and Lönnroth v. Sweden (1982)*⁴⁹⁶, *Holy Monasteries v. Greece (1994)*⁴⁹⁷, *Iatridis v. Greece (1999)*⁴⁹⁸ ning *Yukos v. Russia (2011)*⁴⁹⁹. Neljanda reegli kohaldamine eeldab sealjuures sisulist analüüsi ning kontrollskeemi läbimist ning sõnastuse „[...] mingil viisil [...]“ kohaldamine absoluutse imperatiivina ei ole konventsiooni alusel võimalik. Konventsiooni P1-1-s sisalduva neljanda reegli sõnastust võib seetõttu pidada ebaõnnestunuks.

Järgnevalt tuleb analüüsida, millise kontrollskeemi alusel hinnatakse, kas maksude tasumise tagamiseks võetavad meetmed on konventsiooniga vastavuses.

2.2.3. Kontrollskeem neljanda reegli kohaldamisel

Neljanda reegli sõnastusest ei selgu, kuidas tuleb kontrollida maksude tasumise tagamiseks kasutuselevõetud meetmete vastavust konventsiooni reeglitele. Kohtupraktikas on siiski kujundatud omandiõiguse riive õiguspärasuse hindamise kontrollskeem, mis on rakendatav ka maksude tasumise tagamiseks kehtestatud regulatsioonide õiguspärasuse kontrollimiseks. Vastavalt kolmeastmelisele testile tuleb esiteks kontrollida, kas omandiõigusesse on sekkunud. Seejärel tuleb kindlaks teha, kas omandiõigusesse sekkumine on seaduslik. Kolmandaks tuleb kontrollida, kas meede on proportsionaalne.⁵⁰⁰

⁴⁹³ L. Sermet. (1998), lk 25.

⁴⁹⁴ Otsuse para 98.

⁴⁹⁵ EIKo, 21.02.1986, nr 8793/79 *James and Others v. United Kingdom*, para 29–30 ja 37.

⁴⁹⁶ EIKo, 23.09.1994, nr 7151/75 ja 7152/75 *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*, para 24.

⁴⁹⁷ EIKo, 09.12.1994, nr 13092/87 ja 13984/88 *Holy Monasteries v. Greece*, para 31.

⁴⁹⁸ EIKo, 25.03.1999, nr 31107/96 *Iatridis v. Greece*, para 55.

⁴⁹⁹ EIKo, 20.09.2011, nr 14902/04 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, para 554.

⁵⁰⁰ L. Sermet. (1998), lk 32.

Skemaatilisel kujutatuna on kontrollskeem järgmine⁵⁰¹:

- (i) Omandisse sekkumine (*interference*) ehk:
 - A. Kas isikul on omand konventsiooni tähenduses?
 - B. Kas omandiõigusesse on sekkutud (omand on ära võetud; omandi kontrolliõigus on kaotatud/piiratud; omandi kontrolliõigust on oluliselt piiratud)?
- (ii) Sekkumise legitiimne põhjendatus (*justification*) ehk:
 - A. Kas sekkumine on seaduslik?
 - i. Siseriiklikud formaalõiguslikud nõuded seadusele;
 - ii. Seaduse vastamine õigusriigi põhimõttele (kas regulatsioon on kättesaadav ning kas regulatsioon on piisavalt täpne).
 - B. Kas sekkumine on legitiimne?
 - i. Kooskõla avalike huvidega (omandi äravõtmise puhul);
 - ii. Kooskõla üldiste huvidega (omandi kontrolliõiguse piiramise puhul).
- (iii) Sekkumise proportsionaalsus (*proportionality* ehk *fair balance*)⁵⁰² ehk:
 - A. Kas meede on sobiv?
 - B. Kas meede on vajalik?
 - C. Kas meede on proportsionaalne lähtuvalt riive ja õigustavate huvide tasakaalust?
 - D. Muud asjakohased asjaolud.

Õiguskirjanduses on tõdetud, et kontrollskeemi on hilisemas kohtupraktikas lisandunud täiendavaid kriteeriume, mis seonduvad piirangute kohaldamisega seotud menetluslike nõuetega.⁵⁰³ Protseduuriliste õiguste esiletõus on see, mis muudab EIK rolli kohtute ja seadusandjate kõrval üha marginaalsemaks. Mida rohkem peab EIK lähtuma siseriiklike kohtute ja seadusandjate poolt antud hinnangutest, seda suurem on ka EIK kiusatus piirduda ainult kontrolliga, kas vaidlustatud otsused on tehtud vähemalt läbi ausa menetluse.⁵⁰⁴ EIK taandamine sisuliste maksuküsimuste lahendamisele tuleneb ühelt poolt maksuteemade tundlikkuses, teiselt poolt P1-1 sätte sõnastusest „[...] mingil viisil [...]”⁵⁰⁵, kolmandaks ilmselt ka EIK kohtu suurest töökoormusest ning neljandaks EIK soovist suunata liikmesriike kehtestama maksukohustuslaste õiguste kaitseks

⁵⁰¹ *Ibid.*, lk 32–36.

⁵⁰² Varasemates lahendites ei hinnanud kohus omandi ajutiste kasutamise piiramise meetmete kohaldamise korral proportsionaalsust, vaid meetme vajalikkust ja seaduslikkust (vaata selle kohta: EIKo, 07.12.1976, nr 5493/72 *Handyside v. the United Kingdom*, para 62). Hilisemates lahendites hindab kohus proportsionaalsust ka P1-1 teise lõike kohaldamisel (vaata selle kohta: EIKo, 21.02.1986, nr 8793/79 *James and Others v. United Kingdom*, para 50).

⁵⁰³ L. Sermet. (1998), lk 32.

⁵⁰⁴ R. Ergec. *Taxation and Property Rights Under the European Convention on Human Rights*. – *Intertax*, 2011, vol 39, nr 1, lk 6.

⁵⁰⁵ Kuigi kohus on tunnistanud, et selline sõnastus ei ole täpne, siis omistab kohus sellele vaatamata suurt kaalu.

paremaid menetluslikke garantiisid, mis võimaldaks seeläbi vajadusel suuremat materiaalse põhiõiguste piirangut.

Näiteks hiljutises lahendis *Microintellect OOD v. Bulgaria (2014)* märkis kohus, et kuigi P1-1 ei sätesta protseduurilisi nõudeid, siis tulenevalt varasemast praktikast peab omandiõiguste riive all kannatavale isikule olema tagatud mõistlik võimalus pöörduda vastutavate riiklike ametiasutuste poole ja seeläbi efektiivselt vaidlustada sellise omandiõigust riivava meetme kohaldamine.⁵⁰⁶ EIK praktika areng menetluslike garantiide tunnustamisel omandiõigust kaitsva sätte kaitsealas on märgilise tähendusega. Selliselt võimaldab konventsioon isikutel pöörduda P1-1 alusel kohtusse selliste omandisse sekkumist kaasa toovate ebamõistlike maksumenetluste läbiviimise tõttu, mis ei ole artikli 6 kohaldamisalas, kuid kus põhiprobleemid on menetluslikku laadi ning nendega on kaasnenud omandiõiguse riive. Artikkel 6 reguleerib kohtusse pöördumise õigust tsiviil- ja kriminaalasjades, jättes maksumenetluse kui haldusmenetluse eriliigi selle kohaldamisalast välja, mistõttu ei saa konventsiooni P1-1 rolli pidada pelgalt konventsiooni menetluslikke garantiisid sätestavaid sätteid dubleerivaks.

2.3. Omandisse sekkumine

2.3.1. Omandi tunnused P1-1 tähenduses

Printsiibis on maksuhalduril võimalik tagada maksukohustuste täitmist kõikvõimaliku varaga, mida on võimalik arestida. Eesti MKS § 136¹ võimaldab arestida registervara, pöörata sissenõuet rahalisele õigusele, samuti arestida muid varalisi õigusi. Mõnevõrra ebatäpseks võib pidada MKS § 136¹ lg 1¹ p-de 1 ja 2 sõnastust, mille kohaselt võib arestida kolmandate isikute valduses olev maksukohustuslase *vara* ning keelata kolmandatel isikutel *vara* üleandmise maksukohustuslasele. TsÜS § 66 kohaselt käsitletakse varana isikule kuuluvate rahaliselt hinnatavate õiguste ja kohustuste kogumit, kui seadusest ei tulene teisiti. Ilmselt ei ole seadusandja mõtteks olnud piirata maksukohustuslase poolt kohustuste võtmist. Õigem oleks ka sellistel juhtudel lähtuda MKS §-s 130 toodud *asjade, varaliste õiguste ning rahaliste õiguste* mõistest. Alternatiiviks oleks võimalik võtta vara mõiste sisustamisel aluseks TsÜS § 48 toodud *eseme* mõiste, mis liigitab õiguse objektid asjadeks, õigusteks ja muudeks hüvedeks.

Kuna preventiivsete tõkenditega võib arestida väga erinevat vara, tekib küsimus, kas ja millega on piiratud omandi mõiste konventsiooni P1-1⁵⁰⁷ tähenduses, mis määratleb sätte esemelise kaitseala.

Sätte sõnastuse järgi on kaitstavaks hüveks omand⁵⁰⁸ selle laiemas tähenduses. Lahendis *Lay Lay Company Limited v. Malta (2013)*⁵⁰⁹ ja mitmes

⁵⁰⁶ EIKo, 04.03.2014, nr 34129/03 *Microintellect OOD v. Bulgaria*, para 44; EIKo, 01.04.2010, nr 16903/03 *Denisova and Moiseyeva v. Russia*, para 59; EIKo, 24.10.1986, nr 9118/80 *Agosi v. The United Kingdom*, para 60; EIKo, 05.11.1981, nr 7215/75 *X v. the United Kingdom*, para 60.

⁵⁰⁷ Loe konventsiooni ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta omandi definitsiooni kohta lähemalt: O. De Schutter; V. van Goethem. (2006), lk 164–168.

varasemas lahendis on kohus selgitanud, et P1-1-s nimetatud omandi mõistel on siseriiklikest õigustest sõltumatu autonoomne tähendus, mis ei ole piiratud ainult kehaliste esemete omandiga: teatud teised varana käsitletavat õigused ja huvid, samuti selgelt määratletavad nõuded võivad olla samuti kaitstavateks omandiõigusteks. Kohus on rõhutanud, et igal üksikul juhul ei pea analüüsima mitte omandi olemasolu selle formaalsete tunnuste järgi⁵¹⁰, vaid tuleb hinnata, kas kõiki asjaolusid arvestades on tuvastatav mõju avaldaja substantiivsetele huvidele, mis on kaitstud P1-1- kohaselt.⁵¹¹ Tegemist on küll tautoloogiasse kalduva seletusega, kuid sellegipoolest avab EIK omandi mõistet laialt, laiendades selle ka huvidele. Kohus määratleb omandiõiguse igal üksikul juhul *ex post facto* põhjendustele tuginedes.⁵¹²

Peter Thomas Orebech on omandiõiguse kaitsealasse kuuluvate esemetena loetlenud varaliselt hinnatavad õigused ja soodustused, intellektuaalse omandi õigused, „õiguse saada krediiti“⁵¹³, käibemaksu tagastusnõude, õiguse sotsiaalkindlustuse maksetele, õigus lubadele jm, mille osas avaldaja on võimeline põhjendada, et tal on vähemalt mõistlik õiguspärane ootus neid hüvesid kasutada. Samuti on inimõigustega kaetud majanduslikud õigused, nagu näiteks ettevõtte osad⁵¹⁴ ning teatud äritegevusega seotud tegevusload⁵¹⁵. Näiteks lahendis *Mullai and Others v. Albania (2010)* on kohus lugenud kaitstavaks omandiks ka avalik-õigusliku loa.⁵¹⁶

Nagu eelpool mainitud, langevad teatud juhtudel artikkel 1 kaitsealasse ka nõuded. Nõuete arestimisel tuleb lähtuda artiklis 1 toodud reeglitest juhul, kui siseriiklik õigus võimaldab sellise nõude piisavalt täpselt formuleerida ehk tegemist ei ole ebamäärase sisuga nõudega.⁵¹⁷ Teiseks eelduseks on, et sellise nõude realiseeritavuse ja omandiõiguse nautimise osas esineb teatav õiguspärane ootus.⁵¹⁸ Kaitsealast langevad välja aga tingimuslikud nõuded, mis lõpevad

⁵⁰⁸ Ingl. k. *possession*.

⁵⁰⁹ EIKo, 23.07.2013, nr 30633/11 *Lay Lay Company Limited v. Malta*, para 77. Vaata ka: EIKo, nr 31107/96 *Iatridis v Greece*, para 54; EIKo, 29.03.2010, nr 34078/02 *Bosset-Triboulet and Others v. France*, para 65.

⁵¹⁰ Siin on eelkõige mõeldud omandi defineerimist siseriiklikult kasutatavate tunnuste järgi. Näiteks Eestis on omand defineeritud AÕS § 68 lõikes 1 kui reaalne võim asja üle.

⁵¹¹ EIKo, 23.07.2013, nr 30633/11 *Lay Lay Company Limited v. Malta*, para 77; EIKo, 22.06.2004, nr 31443/96 *Broniowski v. Poland*, para 129.

⁵¹² P. T. Orebech. From Diplomatic – to Human Rights Protection: The Possessions Under the 1950 European Human Rights Convention, First additional Protocol Article 1. – *Journal of World Trade*, 2009, vol 43, nr 1, lk 64.

⁵¹³ Ilmselt on siin silmas peetud maksutagastusi või õigust teha mahaarvamisi.

⁵¹⁴ P. T. Orebech. (2009), lk 59 ja 65.

⁵¹⁵ EIKo, 21.07.2015, nr 45504/09 *Donprut S.R.L. v. the Republic of Moldova*, para 19; EIKo, 21.07.2005, nr 51728/99 *Rosenzweig and Bonded Warehouses Ltd. v. Poland*, para 48.

⁵¹⁶ EIKo, 23.03.2010, nr 9074/07 *Mullai and Others v. Albania*, para 99.

⁵¹⁷ EIKo, 23.07.2013, nr 30633/11 *Lay Lay Company Limited v. Malta*, para 77.

⁵¹⁸ *Ibid.*, para 78; EIKo, 21.06.2006, nr 11810/03 *Maurice v. France*, para 35 ja 48–52.

tingimuse mittesaabumise tõttu.⁵¹⁹ Kaitstavaks varaks on ka maksuõiguslikud tagastusnõuded, mille suurus ja nõudeõiguslik alus on selgelt tuvastatavad ning mille mahaarvamise osas on maksukohustuslasel reeglina õiguspärane ootus.⁵²⁰ Seetõttu kuuluvad omandiõiguse kaitsealasse ka näiteks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja tagastusnõue⁵²¹ ning ülemääraselt tasutud tulumaksu tagastamise nõue. Omandiõigusena on kaitstav nõue kolmanda isiku valduses oleva vara väljaandmise osas, mida võib olla võimalik avalik-õigusliku tõkendiga piirata.⁵²²

Võrreldes Eesti AÕS § 68 lõikes 1 toodud omandi mõistega on konventsioonis kasutatav mõiste oluliselt laiem. AÕS regulatsiooni kohaselt on omand isiku täielik õiguslik võim asja üle, mis avaldub omaniku õiguses asja vallata, kasutada ja käsutada ning nõuda kõigilt teistelt isikutelt nende õiguste rikkumise vältimist ja rikkumise tagajärgede kõrvaldamist. Asjaõiguslik omandi mõiste hõlmab vaid asju ehk kehalisi esemeid (TsÜS § 49 lg 1). Ese on kehaline siis, kui see on meeltega tajutav, ruumiliselt piiritletav ning reaalselt valitsetav.⁵²³ Eraõiguses võib omand tekkida asjadele kui kehalistele esemetele, mitte õigustele, nõuetele, intellektuaalsele omandile. Eraõiguses on asjadel omanik, õigustel omaja.⁵²⁴ Seevastu Eesti Vabariigi PS §-s 32 toodud omandi mõiste on laiem, olles võrreldav konventsioonis P1-1-ga. PS § 32 kaitseb vara selle kõige laiemas tähenduses, hõlmates nii tsiviil- kui ka avalik-õiguslikke seisundeid. Seejuures on oluline vaid see, et õiguslikul positsioonil on mingi rahas mõõdetav väärtus.⁵²⁵ Autori arvates oleks mõistlik täpsustada MKS § 136¹ sõnastust preventiivse tõkendi esemeks oleva omandi osas ning lõpetada vara mõiste kasutamine.

⁵¹⁹ EIKo, 28.09.2004, nr 44912/98 *Kopecky v. Slovakia*, para 35; EIKo, 12.07.2001, nr 42527/98 *Prince Hans-Adam II of Liechtenstein v. Germany*, para 82.

⁵²⁰ EIKo, 22.01.2009, nr 3991/03 *Bulves AD v. Bulgaria*, para 57. Nimetatud kohtuasi ei ole tähelepanuväärne mitte ainult selles sisalduvate Euroopa Kohtu lahenditele tehtud viidete tõttu, vaid tegemist on ka ühega vähestest kaasustest, milles EIK on tuvastanud P1-1 rikkumise ning on asunud seisukohale, et vaidlusalune õigusnorm ei mahtunud maksuasjades riikide käsutuses oleva väga laiaulatusliku diskretsiooni piiridesse. Kohus arutas Bulgaaria õiguses sisalduvat sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piirangut olukorras, kus ostja oli heauskne ning kus ostjal puudus igasugune kontroll müüja tegevuse üle. Vaata lähemalt: P. Baker. *Some Recent Cases from the European Court of Human Rights*. – *European Taxation*, 2013, vol 53, nr 12, lk 326–327.

⁵²¹ Käibemaksuseaduses ja maksukorralduse seaduses on kasutatud mõisteid "enammake tagastusnõue" ja "tagastusnõude täitmise nõue" ebajärjekindlalt, isegi eksitavalt. [...] Tagastusnõue hõlmab nii enammake tuvastamise e aktsepteerimise nõuet kui ka tagastusnõude täitmise nõuet. – RKKHo, 14.03.2016, 3-3-1-61-15, p 15.

⁵²² Vaata MKS § 136¹ lg 1¹ toodud tõkendite vormid.

⁵²³ R. Tiivel. *Asjaõigus*. – Tallinn: Juura, 2003, lk 8.

⁵²⁴ K. Ikkonen. *Omandipõhiõigus ja selle piirid*. – *Juridica*, 2006, nr 1, lk 57.

⁵²⁵ K. Ikkonen. (2006), lk 59. Vrdl: RKTko, 23.10.1997, III-2/3-26/95.

2.3.2. Omandisse sekkumise viisid

Omandisse sekkumise viisi tuvastamine omab regulatsiooni õiguspärasuse hindamisel olulist tähendust, kuna sellest tulenevalt tuleb kas teise või kolmanda (sh neljanda) reegli alusel otsustada riive kompenseerimise vajadus.

Omandisse sekkumine võib toimuda eelkõige kolmel viisil: esiteks omandi äravõtmine (konfiskeerimine), teiseks omandi kasutamise õiguse piiramine ning kolmandaks muud sekkumise viisid.⁵²⁶ EIK praktikas on tuntud ka teise alternatiivi derivaadina omandi kontrolliõiguse oluline piiramine.⁵²⁷ Oluline on siinjuures mitte unustada, et konventsiooni mõisteid sisustatakse autonoomselt, seda ka omandisse sekkumise viiside määratlemisel. Näiteks omandiõiguse kaotus tähendab reeglina omandi äravõtmist ehk konfiskeerimist. Samas kui omandi kaotus on ajutine, siis ei pruugi see tähendada omandi kaotust P1-1 mõttes ning tegemist võib olla omandi kasutusõiguse piiramisega.⁵²⁸ Siinkohal lähtub kohus jällegi *de facto* situatsioonist ning hindab, kas omand on kaotatud lõplikult või mitte. Viimasel juhul käsitletakse omandisse sekkumist omandi kasutamise piiramisena (olulise piiramisena) ning seda kontrollitakse vastavalt laiema proportsionaalsuse testi ja kolmanda (neljanda) reegli alusel. Omandiõiguste osalisel äravõtmisel peab omanik kaotama kõik õigused ja võimalused omandit kasutada, et seda saaks käsitleda *de facto* omandi äravõtmisena.⁵²⁹

Õiguskirjanduses on viitega lahenditele *Gasus v. the Netherland (1995)* ja *Gillow v. the United Kingdom (1986)* leitud, et omandiõigusse sekkumise vormidel tuleb vahet teha seetõttu, et proportsionaalsuse test võib olla erinev sõltuvalt sellest, kas on toimunud omandi äravõtmine või omandisse sekkumine.⁵³⁰ Omandi äravõtmise puhul hinnatakse proportsionaalsust omandi kaotanud omanikule makstava kompensatsiooni alusel. Teistel omandisse sekkumise juhtudel varieerub proportsionaalsuse kontrollimine sõltuvalt sisust.⁵³¹ Omandi äravõtmisel kasutatav proportsionaalsuse test on sirgjoonelisem ning peamine rõhuasetus on õiglase kompensatsiooni tuvastamisel.⁵³² Samas omandisse sekkumise korral on kohtule tagatud vabadus võtta arvesse kõiki olulisi asjaolusid ning need ei piirdu vaid omandi äravõtmise hüvitise proportsionaalsuse hindamisega.⁵³³ Gasuse lahend kinnitab professor Sudre seisukohti ja komisjoni arvamust Gillow kaasuses, mille kohaselt sõltub proportsionaalsuse testi rangus omandisse sekkumise viisist.⁵³⁴ Sama kinnitab komisjoni poolt Allgemeine kohtuasjas antud arvamus, kus leitakse, et omandisse sekkumise klassifikat-

⁵²⁶ L. Sermet. (1998), lk 22–23.

⁵²⁷ *Ibid.*, lk 22.

⁵²⁸ *Ibid.*, lk 23.

⁵²⁹ P. Van der Broek. (1986), lk 74.

⁵³⁰ L. Sermet. (1998), lk 36.

⁵³¹ *Ibid.*

⁵³² *Ibid.*

⁵³³ *Ibid.*

⁵³⁴ F. Sudre. La protection de la propriété privée par la Cour européenne des droits de l'homme. – Recueil Sirey Dalloz, 1988, lk 71-78. – Viidatud: L. Sermet. (1998), lk 36.

sioon (omandi äravõtmine, kasutamise kontrollimine või teised sekkumise viisid) määrab selle, millisel määral tuleb kaalu omistada erahuvidele. Erahuvide kaalu määrab see, kui tõsine on omandisse sekkumine.⁵³⁵ Omandi äravõtmine on olemuselt selgemalt hinnatavate negatiivsete mõjudega omandiõiguse riive kui omandisse sekkumine. Seevastu omandi kasutusõiguse piirangud võivad väljenduda väga erinevates vormides ja intensiivsusega, mistõttu on õigustatud ka laiapõhjalisema proportsionaalsuse testi kasutamine.

Kuivõrd maksude tasumist tagavate meetmete peamiseks eesmärgiks on piirata omandi kasutamise võimalusi⁵³⁶ kuni maksukohustuse lõpliku määramiseni, on tegemist omandi kasutamise piiramise juhtumiga, mitte aga omandi äravõtmise olukorraga. Seetõttu on avalikul võimul lubatud omandi kasutamise viise kontrollida nn ujuva proportsionaalsuse mõiste alusel, kus tuleb arvesse võtta kõikvõimalikke olulisi asjaolusid ning mõõdukuse hindamisel seada kaalule ühelt poolt sekkumise intensiivsus ning teiselt poolt mõju erahuvidele. Tegemist on Eesti PS § 11 alusel kohaldatava proportsionaalsuse põhimõtte analoogiga. Proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt tuleb kaaluda ühelt poolt põhiõigusse sekkumise ulatust ja intensiivsust, teiselt poolt aga eesmärgi tähtsust.⁵³⁷ Kaalumise eeldab sealjuures võimalikult kõigi poolt- ja vastuargumentide nimetamist ja kohtu seisukohavõttu.⁵³⁸ Seetõttu on konventsiooni ja EIK praktika pinnalt omandi kasutamist piiravate meetmete regulatsioonide proportsionaalsuse testi osas üldistatud järelduste tegemine keeruline ning äärmiselt kasuistlik⁵³⁹, kuid teatud määral siiski võimalik.

2.3.3. Isikuline kohaldamisala: kolmanda isiku vara arestimine

Maksukohustuslase kohustuste täitmise tagamiseks on printsiiabis võimalik arestida nii maksukohustuslase omandis olevat vara kui ka kolmanda isiku omandis olevat vara. Nii võib maksukohustuslane olla võõrandanud tema omandis oleva vara kolmandale isikule, seda nii tegelikult kui näiliselt (tavapärane on ettevõtte üleandmise teel vara varjamine). Samuti võib kolmas isik olla müünud asja maksukohustuslasele omandireservatsiooniga, kus omandi üleminek peaks leidma aset tulevikus. Kui maksukohustuslasele kuuluva, kui kolmanda isiku kasutuses oleva vara arestimine ei kujuta reeglina kolmandate isikute omandiõiguste rikkumist (küll võivad esineda muud riived, näiteks ettevõtlusvabaduse riive, kui rentnikul ei ole enam võimalik arestitud vara maksukohustuslasega sõlmitud rendilepingu alusel kasutada), siis EIK praktikas on lähemalt käsitle-

⁵³⁵ P. Van der Broek. (1986), lk 86.

⁵³⁶ Ingl. k. *control of use*.

⁵³⁷ RKPJKo, 06.03.2002, 3-4-1-1-02, p 15; RKPJKo, 30.04.2004, 3-4-1-3-04, p 31; RKPJKo, 09.04.2008, 3-4-1-20-07, p 21.

⁵³⁸ M. Ernits. Kommentaar 3.3. § 11 juurde. – Ü. Madise; jt (toim). (2012). Vrdl: R. Alexy. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. – Juridica, 2001, eriväljaanne, lk 40.

⁵³⁹ Vaata ka: M. Ernits. Kommentaar 3 § 11 juurde. – Ü. Madise; jt (toim). (2012).

mist leidnud küsimus omandireservatsiooniga müüdüd vara omandist ja selle arestiga koormamisest.

Antud peatükis käsitleb autor kahele EIK lahendile tuginedes seda, millisel viisil on seadusandjal võimalik lubada maksuhalduril arestida kolmanda isikuga seotud vara, ilma et see tooks kaasa vastuolu konventsioonis kehtestatud miinimumnõuetega.

EIK vaidluses *Gasus v. the Netherlands (1995)* käsitles kohus probleemi, kus *Belastingdienst* (Hollandi maksuhaldur) arestis maksukohustuslase valduses oleva vara, mille lepingujärgne omandiõigus kuulus kolmandale isikule ehk vara omandireservatsiooniga müünud ettevõtjale. Kohtulahendi kohaselt võõrandas Saksamaa ettevõtja Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH (Gasus) Hollandis tegutsevale ettevõtjale Atlas Junior Beton B.V. (Atlas) betoonisegaja ning selle lisaseadmed ning andis võõrandamistehingu sõlmimise järel üle ka vara valduse. Seadmed võõrandati Atlasele omandireservatsiooniga ning nende omandiõigus jäi kuni ostuhinna tasumiseni täielikult Gasusele. Seadmete omandamise järel muutus ostja maksejõuetuks ning toimus Atlase ettevõtte üleminek. Atlase maksuvõla tasumise tagamiseks arestis *Belastingdienst* ostja valduses, kuid müüja omandis oleva betoonisegaja ning lõpuks müüs selle maksuvõla katteks maha, arvestamata sealjuures Gasuse väiteid, et tegemist oli talle kuuluva varaga.⁵⁴⁰ Tagamistoimingute tegemisel tugineti Hollandi 1845. aasta maksude kogumise seaduse (*Invorderingswet*) §-le 16⁵⁴¹, mis lubas arestida ning müüa maksuvõla katteks kolmanda isiku vara, mis oli maksuvõlglasest maksukohustuslase ettevõtte sisustuse osaks.⁵⁴² *Invorderingswet* § 16 sätestas järgmist:

„(1) Kolmandad osapooled, kes väidavad ennast olevat täielikult või osaliselt õigustatud vallasasjadele, mis on arestitud seoses maksuvõlgnevusega, võivad esitada haldusvaide otseste maksude komisjonärile (*Directeur der Directe Belastingen* – K. K.) [...]. (3) Siiski vaatamata õigusele nõuda omandi tagastamist [...] ei või kolmandad osapooled vaidlustada vara arestimist seoses maksudega, välja arvatud maamaks, kui vili, olgu siis ära korjatud või mitte, või vallasasjad kujutavad endast sisustust majas või farmikohas või neid kasutatakse maa kultiveerimiseks või neid kasutamiseks maksukohustuslase valdustes arestimise aja seisuga.“⁵⁴³

⁵⁴⁰ EIKo, 23.02.1995, nr 15375/89 *Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, para 7–14.

⁵⁴¹ Vaata lahendi para 29.

⁵⁴² Kohtuotsuses nimetatud inglise keeles „*furnishing*“, vaata lähemalt lahendi para 29.

⁵⁴³ Seaduse § 16 lg 1 ja 3 tõlge inglise keeles täies ulatuses: " (1) Third parties claiming to be fully or partially entitled to movable goods which have been seized in connection with a tax debt can address an administrative objection to the Commissioner of Direct Taxes, provided that the administrative objection be submitted before the sale and no later than seven days from the day of the seizure. The administrative objection shall be submitted to the Tax Collector, who shall acknowledge receipt. The Commissioner shall decide as soon as possible. The sale shall not take place within eight days of the service of this decision to the objector and to the person against whom the seizure is directed, [the service] again indicating a day for the sale. [...] (3) However, apart from

Sisuliselt oli antud sätte toimealaks Hollandis kasutatava omandiõiguse mõiste piiritlemine ning reguleerimine, millisele varale ulatub maksuhalduri arestiõigus ning millisele mitte.

Nagu maksuasjades tavaks on saanud, rõhutas EIK esiteks riikide avarat õigust⁵⁴⁴ kujundada meetmeid maksutulu laekumise tagamiseks. EIK toetas Hollandi valitsuse seisukohta, et maksuhaldurile antud õigus nõuda maksuvõlg sisse kolmandatele isikutele kuuluva vara arvelt – nagu näiteks omandireservatsiooniga müügi puhul – ei kujuta endast tingimata lubamatut olukorda, kus õiglast tasakaalu avalike huvide ja indiviidid põhiõiguste vahel ei ole saavutatud.⁵⁴⁵ Omandireservatsiooni puhul tunnustas kohus seadusandja õigust lugeda müügilepingutes omandireservatsioonina säilitatav omandiõigus tegelikkuses tagatisõiguseks *in rem* ning kohelda omandireservatsiooniga müüdüd asja siiski kui ostja *de facto* omandit. Omandireservatsiooniga müügi korral ei ole omaniku huviks niivõrd mitte omandi säilitamine, vaid just müügitehingu alusel tasumisele kuuluva ostuhinna laekumise tagamine. Kohtu seisukohalt on sellise pandiõiguse tunnustamine õiguskäibes tavapärane, seda võib võrrelda näiteks üürileandja pandiõigusega. Sellega on õigustatav riigi pädevus kohelda asja omandireservatsiooniga müüki tavalise pandiõigusega tagatud müügiga ning lugeda omand tegelikult pandiõiguseks.⁵⁴⁶

Omandireservatsiooni sisu ümberkvalifitseerimist põhjendas Hollandi valitsus väitega maksuhalduri nõrgast positsioonist maksukohustuslase maksejõuetuks muutumise korral. Sellele tuginedes nägi Hollandi valitsus ka vajadusest teha maksuhalduri kaitseks erandi võlausaldajate võrdsuse põhimõttest. Gasuse kohtuasjas kohus kinnitas, et Hollandis *Invorderingswet* §-s 16 sätestatud privileegid on kehtestatud erandina võlausaldajate võrdsuse põhimõttest ning nende eesmärgiks on seada maksuhaldur võlgniku maksejõuetuse korral eelisolukorda võrreldes teiste võlausaldajatega.⁵⁴⁷

EIK põhjendas maksuhalduri huvide kõrgemale seadmist maksuõigussuhtele iseloomulike tunnuste kaudu, mis tavalises lepingulises võlasuhtes üldjuhul ei esine: maksuhaldur ei vali oma võlgnikke; ta peab näitama võlgnike suhtes üles suuremal määral leebust ning talle on antud suurem vabadus seoses maksude hindamisega ning sissenõudmisega; maksuhalduril puudub võimalus vältida enda võlausaldaja rolli sattumist; maksuhalduril puudub võimalus saada lisahüvitist seoses riskiga, et tema võlgnikud muutuvad maksejõuetuks.⁵⁴⁸ Samuti rõhutas EIK, et rahvusvaheliste müügitehingutega kaasnebki risk müügihinnast

the right to reclaim their property granted them by ... section 230 and following of the Commercial Code, third parties may never bring an action to challenge seizure in connection with taxes, with the exception of land tax, if the fruit, whether harvested or not, or movable goods serving either as furnishings of a house or farmstead or for the cultivation or use of land are located on the premises of the tax debtor concerned at the time of the seizure."

⁵⁴⁴ Ingl. k. *wide margin of appreciation*.

⁵⁴⁵ Otsuse para 66.

⁵⁴⁶ Otsuse para 66.

⁵⁴⁷ Otsuse para 69.

⁵⁴⁸ Otsuse para 65 ning 71.

ilma jääda, mida saab minimeerida erinevate vahenditega.⁵⁴⁹ Kuivõrd kohus on pidanud neid põhjendusi igati aktsepteeritavaks, siis on põhjust järeldada, et need kehtivad üldiste kaalutlustena *paritas creditorum*'i põhimõttest erandi tegemisel.

Otsusele lisatud eriarvamuses on EIK kohtunikud Foighel, Russo ja Jungwiert siiski avaldanud kahtlust sellise meetme proportsionaalsuse osas. Kohtunike arvamuse kohaselt peaks riigi õigus täita maksukohustusi kolmanda isiku vara arvelt olema piiratud, kuivõrd õigus ignoreerida omandireservatsiooni sisu ning kohelda seda pelga tagatisena on maksuhalduri eksklusiivne õigus. Kolmas isik ei peaks kandma teiste isikute maksuvõlgade tasumise riski ning omandireservatsiooni kui ärilise institutsiooni väärtust tuleks tunnustada ning see tuleks säilitada. Isegi kui aktsepteerida riigi laialdast õigust maksude kogumise meetmete kujundamisel, siis peaks riigi tegevus olema omandi kuuluvuse ümberkvalifitseerimise osas piiratud vaatamata riigi õigusele nõuda omandiõigust tõendavate veenvate tõendite esitamise õigust.⁵⁵⁰

Autori arvates on *Gasus v. the Netherlands (1995)* lahendis toodud järeldused märgilised, seda just maksuhalduri tegevusvabaduse ja avalike huvide esiletõstmise osas. Esiteks võib arestitava vara omandiõiguse määratlus olla õigusvaldkonniti väga erinev ning riigil on lai otsustusõigus omandiõiguse defineerimisel. Nii ei pruugi arestitavat vara moodustada ainult maksukohustuslase omandis olev vara, vaid näiteks üürilepingu alusel tema valduses olev vara. Maksuhalduri positsiooni võib põhimõtteliselt üürileandja positsiooniga, kellel on teatud juhtudel õigus pantida üürniku vara.⁵⁵¹ Teiseks on riigid väga vähe seotud lepinguvabaduse põhimõttega ja omandiõiguse lepingujärgse kuuluvusega küsimusega olukorras, kus on vaja kujundada võimalikult lai maksukohustuste täitmise tagamise eesmärgil arestitava vara baas. Just seetõttu nähakse Gasuse lahendis toodud järeldustes negatiivset mõju rahvusvahelise kaubanduse arengule.⁵⁵²

Autor peab igati põhjendatuks kohtunike eriarvamuses tõstatatud küsimusi ning kahtlusi lahendis *Gasus v. the Netherlands (1995)* esitatud seisukohtade vastavuses konventsioonis toodud omandi kaitse nõuetele ning lepinguvabaduse niivõrd suurele piirangule. Kui taoliste arestimeetmete kohaldamist lubada, peaks arestitud vara tegelikule omanikule olema tagatud riigi poolt mehhanism, mis võimaldaks tal omandiõiguse tõendamise järel vara enda valdusesse saada. Vastasel juhul kaotab omandiõigus rahvusvahelistes järelmaksu müügitehingutes ning renditehingutes oma tegeliku sisu. Ainuüksi tõsiasi, et maksuhalduri positsioon on võrreldes teiste pankrotivõlausaldajatega mõneti kehvem, ei ole sealjuures piisavaks põhjenduseks omandiõiguse äravõtmisel. Sealjuures ei

⁵⁴⁹ J.A.A. Retention of title rights and the tax man. – European Law Review, 1995, vol 20, nr 6, lk 639.

⁵⁵⁰ EIK kohtunike Foighel, Russo ning Jungwiert eriarvamuse para 5 ja 6.

⁵⁵¹ Vaata VÕS § 305 üürileandja pandiõiguse kohta.

⁵⁵² F. M. Abbott; C. Kaufmann; T. Cottier (koost). International Trade and Human Rights: Foundations and Conceptual Issues. – Michigan: University of Michigan Press, 2006, lk 295–296.

peaks arusaadavalt piirama riigi õigust lugeda tehinguid näilikeks ning reageerida neile vastavalt nende tegelikule majanduslikule sisule.

Omandireservatsiooniga müügi probleeme salakauba arestimise valguses käsitles EIK *Agosi v. U.K. (1986)* kohtuasjas. Kaasuse asjaolude kohaselt aretisid Suurbritannia tolliametnikud ostja poolt salakaubana riiki toodud Kruger-randi kuldmündid, mis kuulusid omandireservatsiooniga müügi tõttu endiselt müüjale. Kuldmünste müüjale ei tagastatud.⁵⁵³ Erinevalt Gasuse lahendist ei käsitletud antud lahendis maksuhalduri eriõigusi ning ei peatunud küsimusel, kellele kuulub arestitud vara omandiõigus. Kohus selgitas P1-1 kohaldamist vara arestimisele olukorras, kus arestimise kaasa toonud teo on toime pannud kolmanda isiku poolt toime pandud õigusrikkumine ning tegemist ei ole selgelt õigusrikkumise toime pannud isiku varaga. Sisuliselt käsitleti laiendatud konfiskeerimise piire.

Kohus viitas antud lahendis vajadusele kontrollida, kas müüja on hoolsusnõudeid täitnud. Kuigi P1-1 ei kehtesta kohtule *expressis verbis* kohustust kaaluda õigusrikkumise objektiks oleva vara arestimisel hoolsusnõuete täitmist omandireservatsiooniga omanikuks oleva isiku poolt või vähemalt seoseid müüja käitumise ja õigusrikkumise (kauba lubamatu importimine) vahel, siis tunnustas EIK sellise kohustuse olemasolu.⁵⁵⁴ Sellest tulenevalt on kolmanda isiku vara arestimise lubatavus sõltuv selle kolmanda isiku poolt hoolsuskohustuse täitmisest või mittetäitmisest. Hoolsuskohustuse täitmisel hindab kohus seda, kas kolmas isik oleks pidanud teatud hoolsusnõudeid rakendades teadma, et vara kasutatakse õigusrikkumise toimepanemiseks (smuugeldamiseks).

Kui siseriiklik õigus võimaldab arestida maksukohustuste täitmise tagamiseks kolmanda isiku vara ning puudub vaidlus sellise vara kuulumise üle kolmandale isikule, siis autori seisukohalt tuleks sarnaselt salakauba arestimisele arvestada ka omandireservatsiooniga müügi puhul müüja hoolsuskohustust. Hoolsuskohustuse ja heausksuse arvestamine on levinud argumendiks ka käibemaksupettuste tõkestamisel ning sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisel⁵⁵⁵, mistõttu ei ole omandiõiguse piirangute (sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine) seadmine sõltuvusse tehinguosalise hoolsuskohustusest maksupettuste tõkestamises võõras meede. Hoolsuskohustuse kasutamine võimaldaks rakendada *Gasus v. the Netherlands (1995)* lahendi juurde lisatud eriarvamuses toodud seisukohta, et riigi õigus arestida kolmanda isiku vara peaks olema meetme proportsionaalsuse saavutamiseks kindlasti piiratud.

⁵⁵³ EIKo, 24.10.1986, nr 9118/80 *Agosi v. The United Kingdom*, para 12–21.

⁵⁵⁴ Otsuse para 55.

⁵⁵⁵ Vrdl: RKHKo, 01.02.2012, 3-3-1-60-11; RKHKo, 17.12.2013, 3-3-1-49-13.

2.4. Omandiõigusesse sekkumise põhjendatus

2.4.1. Seaduspärasuse printsiip

Esimeseks ning olulisemaks⁵⁵⁶ tingimuseks P1-1 kohaldamisel on avaliku võimu poolse omandiõigusesse sekkumise seaduspärasus: artikli 1 teine lõige tunnustab riigi õigust piirata omandiõiguse teostamist „seaduste“ alusel. Konventsioonist ei selgu, kas seadust tuleb tõlgendada siseriiklike reeglite alusel või autonoomselt.

Seaduste all tuleb P1-1 tähenduses mõista nii siseriiklikku kirjutatud õigust (seadused, dekreedid, määrused), pretsedendiõigust ning tavasid.⁵⁵⁷ Tegemist on positiivse õiguse allikatega selle laiemas tähenduses⁵⁵⁸, ulatudes kaugemale formaalsetest seadustest ja ka materiaalistest seadustest⁵⁵⁹ ning olles laiem ka PS §-s 3 toodud seaduste mõistest⁵⁶⁰. Õigusteoorias on eelkirjeldatud seaduse mõiste vastav pigem objektiivse õiguse mõistele, mille all tuleb mõista kehtivate õigusnormide kogumit.⁵⁶¹ Samas on see laiem *ius scriptum*'il põhinevast mandri-euroopaliku objektiivse õiguse mõistest, hõlmates ka tavasid ja kohtupraktikat, mille tunnuseks on riigipoolne tagatus. Õigusakti nimetus ning kehtestamise protsessi sisu ei ole sealjuures määrava tähendusega, küll on seda õigusakti üldkehtivus (normatiivsus) ning tunnustatavus õigusemõistmisel. See läbi on seletatav ka tavade ning pretsedendiõiguse lugemine P1-1 tähenduses seaduseks.

Küsitav on kohtulahendites *obiter dictum*'i korras ja ka konkreetse kaasuse kohta esitatud seisukohtade käsitlemine seadustena konventsiooni mõttes.⁵⁶² Eestis on antud küsimus oluline, kuna preventiivsete tõkendite kohaldamisel on

⁵⁵⁶ Kui tuvastatakse seaduspärasuse põhimõtte rikkumine, siis ei ole vaja legitiimset eesmärki ega proportsionaalsust tuvastada, kuna omandiõiguse riive lubamatus on juba tuvastatud. EIK on tunnustanud, et tal on siiski piiratud võimalused piirangu seaduspärasust kahtluse alla seada, kuivõrd selle kompetents kuulub peaausjalikult siseriiklikele kohtutele. Vaata näiteks: EIKo, 21.02.1990, *Håkansson and Sturesson v. Sweden*, para 47.

⁵⁵⁷ L. Sermet. (1998), lk 32.

⁵⁵⁸ Õiguse allikas kui ühiskondlik tahe võib olla väljendatud seaduse või kirjutatud õiguse vormis. Samuti võib see mitmekordse kordamise tõttu olla muutunud tavaõiguseks. Vaata lähemalt: W. Eckhardt; L. Schmidt. Einführung in die Rechtswissenschaft. – Heidelberg, 1977, lk 19.

⁵⁵⁹ Seadusega materiaalses mõttes luuakse, muudetakse või tühistatakse õiguse subjektide juriidilisi õigusi või kohustusi. Seadusega materiaalses mõttes saab reguleerimine olla vaid üldise iseloomuga. Seadused formaalses mõttes on ettekirjutused, mis on kindlat protseduuri ja kindlat vormi silmas pidades lähtunud kõrgema võimu kandjatest. – R. Narits. Õiguse ... (2004), lk 74.

⁵⁶⁰ Seadus PS § 3 lg 1 esimese lause tähenduses on seadus formaalses tähenduses ehk parlamendi poolt vastu võetud seadus. – K. Merusk; jt. Kommentaar 2.3.1. § 3 juurde. – Ü. Madise; jt (toim). (2012).

⁵⁶¹ R. Narits. Õiguse ... (2004), lk 39.

⁵⁶² Eesti õigus pretsedendiõigust ei tunnusta, kui jätta välja kriminaalmenetluse seadustiku (12.02.2003. – RT I 2003, 27, 166; RT I, 19.03.2015, 1) § 2 punktist 4 tulenev erand.

mitmed olulised rakenduskriteeriumid kujundatud kohtupraktikas. See omakorda tõstatab küsimuse, kas preventiivsete tagatiste regulatsiooni konventsioonile vastavuse hindamisel tuleb lähtuda ainult seaduses sätestatust või tuleb arvestada ka kohtulahendites kujundatud kriteeriume ja põhimõtteid.

Antud küsimusele vastamise teeb keerukaks asjaolu, et pretsedendiõiguse tunnustamine on omane pigem *common law* õiguskultuurile, seda vaatamata *common law* ja mandri-euroopaliku süsteemi pidevale lähenemisele.⁵⁶³ Mandri-Euroopa õigussüsteemis ei ole kohtulahend õigusallikana reeglina ametlikult tunnustatud.⁵⁶⁴ Kohtuotsused on mõeldud situatsiooni individuaalseks reguleerimiseks. Individuaalne reguleerimine kujutab endast inimkäitumise korrastamist ühekordsete reguleerimisaktatsioonide teel. Sellele vastandub normatiivne reguleerimine, mis on inimkäitumise korrastamine üldiste ja üldkohustuslike käitumismudelite abil, mis laieneb kõigile sama liiki juhtudele.⁵⁶⁵ Vaatamata sellele, et kohtulahendeid õiguse allikatena ei tunnustata, on õigusteadlane R. Narits leidnud, et ka mandri-euroopalikus õiguskultuuris kasutatakse kohtuotsust *de facto* õiguse leidmisel ning neid võib pidada nõrgalt kohustavateks õiguse allikateks.⁵⁶⁶ Teised Eesti õigusteadlased on kohtuotsuse nimetamisel õigusallikaks äärmiselt ettevaatlikud, kuid välistada pole nad seda samuti tahtnud.⁵⁶⁷ Pigem on kohtulahendeid tunnustatud õiguse allikatena jällegi pehmes vormis, olles suunatud mitte õigusnormi asendamisele, vaid tõlgendamisele, konkreti-seerimisele ja edasiarendamisele.⁵⁶⁸

Autori seisukohalt tunnustatakse Eesti õigusruumis Riigikohtu lahendite puhul pehme õigusallika funktsionaalsust, mistõttu on Riigikohtu lahendeid võimalik käsitleda seadustena konventsiooni alusel omandiõiguse riive hindamisel ning nendest tulenevaid seisukohti käsitleda kui üldsusele kättesaadavaid seisukohti õigusnormide sisustamist ja edasiarendamist puudutavas osas. Autor ei laienda seda madalama astmete kohtute lahenditele, kuivõrd nende tehtud lahendite puhul ei ole nende õiguse edasiarendamist puudutav roll ja selle aktsepteeritavus ka Eesti õiguskultuuris endas selge. Halduse diskretsioonil põhinevate meetmete rakendamisel saab seetõttu Riigikohtu praktikast tulenevaid lahendusi arvesse võtta, madalama astme kohtute lahendid autori seis-

⁵⁶³ Vaata näiteks: R. Narits. Tõlgendamine: teadus või seadus? – *Juridica*, 1994, nr 9, lk 228–230.

⁵⁶⁴ I. Lillo. Kohtulahend kui õiguse allikas Eesti õiguskorras. *Magistritöö*. – Tartu, 2003, lk 52.

⁵⁶⁵ R. Narits. *Õiguse ...* (2004), lk 20.

⁵⁶⁶ R. Narits. *Õiguse metodoloogia I*. – Tallinn: Juura, 1997, lk 60–61. Vaata ka: J. Lahe. Kohtunikuidusest ning Riigikohtu rollist deliktiõigusliku vastutuse eelduste arendamisel. – Tartu: Eesti Vabariigi Riigikohus, Riigikohtu lahendid Eesti õiguskorras: tähendus ja kriitika. Riigikohtu teadustööde konkursi kogumik. 2005, lk 12–13. Arvutivõrgus: http://www.nc.ee/vfs/21/RK_teadustoo_de_kogumik_2005.pdf (25.11.2015).

⁵⁶⁷ J. Lahe. (2005), lk 13–14. Vrdl: T. Anepaio; jt. Sissejuhatus õigusteadusesse. – Tallinn: Juura, 2004, lk 65, 87 ja 96.

⁵⁶⁸ T. Anepaio; jt. (2004), lk 65.

kohalt seaduse mõiste piiridesse pigem ei mahu.⁵⁶⁹ Riigikohtu lahendite kaudu on võimalik, et teatava pehme õigusjõu võivad saada ka välisriigi regulatsioonid. Seda loomulikult mitte otsekohaldvalt, vaid ainult Riigikohtu praktika kaudu.⁵⁷⁰

2.4.2. Regulatsiooni täpsus ja mõjude ettenähtavus

2.4.2.1. Täpsuse ja selguse minimaalne määr

Omandiõiguse piirangud on lubatavad, kui need on reguleeritud seadustega. EIK ei loe seaduspärasuse printsiibile vastavateks seadusteks lihtsalt „seadusena“ nimetatud akte või kirjapanemata õigusallikaid, vaid need peavad ka kvalitatiivselt vastama seaduse ja õigusriigi põhimõttele.⁵⁷¹

Seaduspärasuse printsiip nõuab, et omandiõiguse piirang peab olema kooskõlas siseriiklike seadustega ning sellised seadused peavad olema piisavalt kvaliteetsed, võimaldamaks näha avaldajal (omanikul) ette oma tegude tagajärgi.⁵⁷² Sekkumine peab olema seadusega piisavalt reguleeritud, mis nõuab siseriiklikult seaduselt ja praktikalt piisavat täpsust ning ettenähtavust.⁵⁷³ Sisulise kvaliteedi nõude eesmärgiks on kaitsta maksukohustuslast riigi omavoliliste meetmete eest.⁵⁷⁴ EIK juhiste kohaselt saab kohus lugeda seaduse seaduspärasuse testi läbinuks ning seega kvaliteetseks, kui siseriiklik õigus on (1) piisavalt kättesaadav, (2) täpne ning (3) selle kohaldumine on ettenähtav.⁵⁷⁵ Kuna normi

⁵⁶⁹ Autor mõonab, et see on tulenevalt konventsioonis toodud „seaduse“ mõiste autooomsusest ja kasuistlikust definitsioonist vaieldav seisukoht ning EIK-le siduvalt saab selles seiskoha võtta vaid EIK, lahendades konkreetset kaasust.

⁵⁷⁰ Riigikohus on ühes oma 2004. aasta lahendis avanud tee välisriikides kehtivate regulatsioonide kasutamiseks Eesti õiguse edasiarendamisel: „[...] teiste riikide analoogilisi seadusi ja praktikat võib vähemalt eraõiguse normide puhul arvestada võrdlusmaterjalina Eesti seaduse mõtte ja eesmärgi väljaselgitamisel ka juhul, kui tegemist ei ole rahvusvahelise eraõiguse suhtega. Riigikohtu viidatud otsuse järgi kehtib see esmajoones olukorras, kui meil sätte rakenduspraktika puudub, kuid mujal on see sarnase sätte puhul välja kujunenud, ning puudutab eelkõige riike, kellega meil on üldjoontes sarnane õigussüsteem ja seaduste rakendamise praktika, eeskätt Euroopa Liidu teisi liikmesriike ja esmajoones Mandri-Euroopa õigusperekonda kuuluvaid riike.“ (RKTko, 21.12.2004, 3-2-1-145-04, p 39; RKTko, 09.12.2008, 3-2-1-103-08, p 20). Riigikohtu poolt esitatud kriteeriumid piiriülese analooga kohaldamiseks on küll eba-levad ning jätavad õhku mitmeid küsimusi, kuid sellegipoolest on see õigusemõistmises märkimisväärseks sammuks Eesti õiguse sisustamisel ja edasiarendamisel.

⁵⁷¹ L. Sermet. (1998), lk 33.

⁵⁷² EIKo, 21.02.1990, nr 11855/85 *Håkansson and Sturesson v. Sweden*, para 47; EIKo, 07.07.1989, nr 10873/84 *Tre Traktörer AB v. Sweden*, para 58; EIKo, 20.09.2011, nr 14902/04 *OA O Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, para 559.

⁵⁷³ O. De Schutter; V. van Goethem. (2006), lk 167.

⁵⁷⁴ L. Sermet. (1998), lk 32.

⁵⁷⁵ Ingl. k. „[...] sufficiently accessible, precise and foreseeable in their application“. EIKo, 22.09.1994, nr 13616/88 *Hentrich v. France*, para 42; EIKo, 08.07.1986, nr 9006/80, 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81, 9405/81 *Lithgow and*

täpsus ei ole väärtus iseenesest, saab normi täpsust hinnata koostoimes normi ettenähtavuse nõudega. Õigusnormi täpsus ning selle kohaldamise ettenähtavus kujutavad endast normi õigusselguse analüüsi. Tulenevalt sellest on omandisse sekkumine või omandi kontrolli piiramine P1-1-ga vastuolus, kui see toimus küll seaduse alusel, kuid seadusest tulenev regulatsioon on omavoliline, valikuline ja [selle rakendamise tulem – K. K.] vaevaliselt ettenähtav.⁵⁷⁶

Lahendite analüüsist nähtub, et EIK kohtupraktikas on maksupettuste tõkestamise vaidlustes osutunud põhilisteks vaidluspunktideks maksuseaduste (nii materiaalsete kui formaalsete) vastavus täpsuse ning ettenähtavuse kriteeriumitele. Tegemist on probleemidega, mis paratamatult kaasnevad kõigi prognoosotsuseid sisaldavate regulatsioonidega ning hõlmavad endas dilemmat, kuidas tagada ühelt poolt seaduste piisav üldkohaldatavuse ja paindlikkuse aste ning teiselt poolt selle selgus. See on ühtlasi iseloomulikuks probleemiks preventsoonioõigusele ja maksupettustega võitlemise regulatsioonile laiemalt.

Lahendis *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia* (2011) on EIK käsitletud lähemalt Venemaa maksukoodeksi artikkel 45 lõige 2 punktis 3 sisalduvat tehingute ümberkvalifitseerimise sätet, mis neutraliseerib maksupetturite poolt halvast usust tehtud tehingud, tõlgendades neid vastavalt tehingu tegelikule sisule.⁵⁷⁷ Tegemist on Eesti MKS § 84 analoogiga, mis sätestab tehingute majandusliku tõlgendamise põhimõtte.⁵⁷⁸

Venemaa maksukoodeksi eelnimetatud sätte osas on EIK toonitanud, et igas õiguse süsteemis esineb paratamatult tõlgendamise element ning alati esineb vajadus ebaselgeid punkte selgitada ning kohandada neid muutuvatele oludele. Vältimaks seaduse liigset jäikust, on mitmed normid oma olemuselt ebaselged ning nende tõlgendamine ning kohaldamine on praktika küsimus.⁵⁷⁹ Seaduses on võimatu kirjeldada kõiki viise, kuidas maksukohustuslane saaks õigussüsteemi ära kasutada ning maksuhaldureid petta. Tuvastatud maksupettuste ümberkvalifitseerimise kontekstis on EIK märkinud, et kui kohalduvad normid ütlevad üpriski selgelt, et maksupettuse paljastumisel on maksuhalduril õigus teha teatud toiminguid, siis on sellised tagajärjed maksukohustuslasele ettenähtavad.⁵⁸⁰ Küll ei käsitle see lahend otseselt haldustõkendite kohaldamise

Others v. the United Kingdom, para 42; EIKo, 20.09.2011, nr 14902/04 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, para 559.

⁵⁷⁶ O. De Schutter; V. van Goethem. (2006), lk 167.

⁵⁷⁷ Artikkel 45 lõige 2 punkti 3 kohaselt on kohtul õigus ümber kvalifitseerida maksukohustuslase ja kolmanda isiku vahel toimunud tehinguid. – EIKo, 20.09.2011, nr 14902/04 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, para 393.

⁵⁷⁸ MKS § 84 kohaselt kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule.

⁵⁷⁹ EIKo, 26.04.1979, nr 6538/74 *Sunday Times v. the United Kingdom* (no. 1), para 49; EIKo, 25.05.1993, nr 14307/88 *Kokkinakis v. Greece*, para 40; EIKo, 20.09.2011, nr 14902/04 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, para 598.

⁵⁸⁰ EIKo, 20.09.2011, nr 14902/04 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, para 598. Sisuliselt on samasugust õigusselguse sisustamise lähtekohta kasutanud ka Eesti Riigikohus (RKÜKo, 28.02.2002, 3-4-1-5-02, p 31). Riigikohus on märkinud, et

õigust, kui maksupettust ei ole veel paljastatud ning on selle osas tekkinud vaid teatav kahtluse.

Lahendis *Kokkinakis v. Greece (1993)* on EIK lugenud seaduseks ka seda tõlgendava kohtupraktika, millega maksukohustuslane peab arvestama kui ettenähtava õigusega. Kohus selgitas, et kui seadusi tõlgendava liikmesriigi kohtute lahendid on avaldatud ning kättesaadavad, siis loetakse sellised tõlgendused seaduste täiendusteks ning nendega tuleb seaduse selguse hindamisel arvestada.⁵⁸¹ Tegemist ei ole siiski sisulise hinnanguga mingisuguse normi selgusele, vaid kohus lihtsalt selgitab, millise protsessi abil saab normi muuta selgemaks ning kuivõrd nende protsesside tulemusel saadud tõlgendusi tuleb normi selguse hindamisel arvesse võtta.

Eeltoodud kahest EIK lahendist saab teha kaks üldisemat järeldust. Esiteks, kui maksupettuse toimepanemine on tuvastatud, on tehingute ümberkvalifitseerimine iseenesest täiesti lubatav ning maksukohustuslase jaoks ettenähtav ja selge tagajärg, isegi kui vastav õigusnorm on sõnastatud äärmiselt üldiselt. Teiseks, maksupettuste vastu võitlemisele suunatud normide sisu peabki sageli olema üldsõnaline, kuna nende hüpoteesid peavad hõlmama väga erinevate maksupettuste liike ning tagama normi kohaldamise nii tulu-, käibe- ja muude maksudega seotud pettustele, samuti erinevatel viisidel toimepandavatele maksupettustele. Selline üldsõnalisus on EIK poolt aktsepteeritav sõltumata sellest, kuidas see maksupettuse tuvastamist sisuliselt reguleerib. Sealjuures peab isik olema teadlik ka mingi seadusesätte osas kohtupraktikast tulenevatest tõlgendustest, mis muutuvad osaks seadusest.

EIK praktika jätab autori seisukohalt liikmesriikidele teadlikult võimaluse kujundada üldise sõnastusega sätteid, mis on suunatud maksude tasumise tagamisele. Seaduspärasuse printsiipi seetõttu P1-1 lõike 2 teise alternatiivi ehk neljanda reegli kohaldamisel eriliselt praktilist tähendust ei oma. Küll on EIK võtnud antud kaasustes arvesse maksukohustuse tuvastatusse astet, mida võib seetõttu pidada relevantseks kaalutluseks maksupettuste tõkestamise parima regulatsioon kujundamisel.

2.4.2.2. Miinimumnõuete siseriiklik tähendus ja olulisus

Konventsiooni ülesandeks on välja pakkuda maksude tagamiseks kujundatavate meetmete miinimumnõuded. EIK kontrollib selliste miinimumnõuete järgimist. See siiski ei tähenda, et maksukohustuste täitmise tagamiseks kujundatavate meetmete kvaliteeti – seda eriti õigusselguse seisukohalt – ei peaks parandama

õigusnormid peavad olema piisavalt selged ja arusaadavad, et üksikisikul oleks võimalik avaliku võimu organi käitumist teatava tõenäosusega ette näha ja oma käitumist reguleerida. Kodanik peab saama – kui tarvis, siis asjakohase nõustamise abiga – asjaolusid arvestades mõistlikul määral ette näha tagajärgi, mida teatud tegevus võib kaasa tuua. Need tagajärjed ei pea olema absoluutse kindlusega ettenähtavad: kogemus näitab, et see on saavutamatu.

⁵⁸¹ EIKo, 25.05.1993, nr 14307/88 *Kokkinakis v. Greece*, para 40.

ning riigi seadusandja ei peaks püüdlema õiguselguse taseme poole, mis ületaks miinimumi.⁵⁸² Seadusandja ülesandeks on üritada saavutada alati õigusloome *parimat* taset ning mitte rahulduma lihtsalt *hea* ehk miinimumnõuetele vastava õigusloomega.⁵⁸³ Põhiõiguste piirangute analüüsis võib ilmnedu piirangu ebaproportsionaalsus, kui meetmele on olemas sama efektiivne, kuid isiku põhiõigusi vähem koormavam alternatiiv.⁵⁸⁴ Parima õigusloome radadele siirdudes on seadusandjal mõistlik võtta arvesse juhiseid, mida EIK on andnud miinimumnõuete analüüsil, ning pidada oluliseks kaalutlusi, millest EIK on oma analüüsis lähtunud.

Üheks argumendiks meetme riive mõju hindamisel on selle kohaldamise ettenähtavus ning isiku võimalus teadlikult vältida enda sattumist selle kohaldamisalasse. Eestis on maksupettuste tõkestamise meetmete ning õiguselguse nõude vastastikuse suhestumise probleemid esile kerkinud MKS § 84 majandusliku tõlgendamise reegli kohaldamisel.⁵⁸⁵ MKS § 84 on olemuselt maksupettustele üldiselt kohaldatav säte, mille sõnastus on sellest tulenevalt üldsõnaline. Lahendi *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia (2011)* pinnalt on põhjust eeldada, et see säte vastab EIK poolt tunnustatud seaduse üldsõnalisuse miinimumnõudele.

Parima õigusloome otsinguil on Riigikohus siiski tauninud maksupettuste tõkestamise meetmete üldsõnalisust. Riigikohus on märkinud, et MKS § 84 õiguselgus oleks paremini tagatud, kui õiguslike kujundusvõimaluste kuritarvitamise tuvastamiseks oleksid vastavad kriteeriumid sätestatud seaduse või määrusega.⁵⁸⁶ Riigikohus ei pidanud sealjuures erinevalt EIK-st määravaks kohtulahendites kujundatud MKS § 84 sisu täpsustavaid kriteeriume, mille alusel on võimalik objektiivsete tõendite pinnalt hinnata maksudest kõrvalehoidmise teadlikkust.^{587 588} Kuigi sellised kriteeriumid on kajastatud avaldatud

⁵⁸² Vrdl: Opinion of the European Economic and Social Committee CESE 1905/2008, p 3.3.

⁵⁸³ *Ibid.*

⁵⁸⁴ RKHKo, 17.03.2003, 3-3-1-11-03, p 48.

⁵⁸⁵ Vrdl: RKHKo, 13.02.2012, 3-3-1-79-11, p 24; RKHKo, 25.04.2011, 3-3-1-15-11, p 17; RKHKo, 04.11.2009, 3-3-1-52-09, p 19.

⁵⁸⁶ RKHKo, 13.02.2012, 3-3-1-79-11, p 23–24.

⁵⁸⁷ Erinevus on seletatav sellega, et EIK käsitles miinimumstandardeid ning Riigikohus õiguselguse standardit (vt RKHKo, 13.02.2012, 3-3-1-79-11, p 24).

⁵⁸⁸ Kohus on kohtulahendile 3-3-1-23-09 viidates toonud välja järgmised MKS § 84 kohaldamise tegurid, mis peaksid koostoimes mõjuma ja tõendama tehingu või tegevuse majandusliku sisu puudumist ning õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamist: tehingutes osalejate vahelised juriidilised, majanduslikud ja/või isiklikud sidemed; tehingute jada, kus ühe tehingu käigus tekkinud õigussuhe oleks olnud ülejäänud tehingute tegemiseta mõttetu; sellise jada etteplaneeritus; jada mõne etapi puhul majandusliku eesmärgi puudumine; tehingute ebaloolelikkus võrreldes tavalise majandustegevusega; tehingute ajaline järgnevus ja kiirus; tehingu ebakohasus. Vaata lähemalt: RKHKo, 17.06.2009, 3-3-1-23-09, p 15; RKHKo, 13.02.2012, 3-3-1-79-11, p 23. Õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamisele viitab tehingu ebakohasus. Selle all mõeldakse, et teadlikud ja sõltumatud tehingupooled ei oleks tavaliselt samasuguses olukorras sellist tehingut teinud. Seejuures peab ebakohane õiguslik kujundus andma

ja võrdlemisi lihtsalt kättesaadavates kohtulahendites, siis ei ole nende seadusse inkorporeerimata jätmine õigusselguse huvides *parim* lahendus.

Autori arvates oli antud lahendite näol tegemist Riigikohtu poolse vihjega seadusandjale parandada MKS § 84 kvaliteeti ning järgida *hea seaduse* asemel *parima seaduse* standardit. Autori arvates tuleks sama põhimõtet järgida ka teiste maksupettuste tõkestamisele suunatud seaduse sätete sisustamisel. Seega tuleneb lahendist 3-3-1-79-11 seadusandjale kohustus preventiivsete arestide meetmete kohaldamisel samuti seaduse regulatsiooni parandada, kui see võimalik on. Kui seda ei tehta, on oht, et vastav regulatsioon ei ole õigusselguse mõttes parimaks lahenduseks ning õigusloome madal kvaliteet toob kaasa preventiivsete tõkendite legitiimsusprobleemid ning kokkuvõttes ka ebaproportsionaalsuse ohu.

2.4.3. Legitiimse eesmärgi olemasolu

Nii nagu põhiseaduslike õiguste piiramise mehhanismides tunnustatakse legitiimse eesmärgi olemasolu vajalikkust⁵⁸⁹, nii peab ka konventsioonis kui nn varikonstitutsioonis toodud omandiõiguse piiramisel olema legitiimne eesmärk.

Maksupettuste tõkestamine on piirangute kohaldamisel legitiimseks eesmärgiks juba P1-1 teise lõike sõnastusest tulenevalt. Vastavalt sellele on riigil võimalik kujundada ükskõik milliseid meetmeid, mille eesmärgiks on maksude tasumise tagamine. EIK praktikas on omandiõigust riivavate meetmete legitiimseks eesmärgiks loetud näiteks ka alusetu rikastumise vältimist ebaseadusliku (korruptsiooni)tegevuse kaudu.⁵⁹⁰ Kuivõrd maksuõigusrikkumise eesmärgiks on vältida maksude tasumist ning selle tulemusena saadavaks hüveks on võrreldavalt rahaliselt hinnatav hüve, siis on ka maksuõigusrikkumiste vastu suunatud vahendite eesmärgiks ära hoida alusetut rikastumist selle laiemas mõttes. Maksupettuste vastases võitluses on lisaks maksutulule laekumise tagamisele kõrvaleesmärgiks ühetaolise maksustamise põhimõtte realiseerimine, mille sisuks on laiem võrdse kohtlemise põhimõtte rakendamine maksustamisel.⁵⁹¹

maksueelise (kohane tehing annaks kõrgema maksukoormuse) ning mõistlik põhjendus sellise tavapärasusest kõrvale kalduva tehingu tegemiseks peab puuduma.

⁵⁸⁹ „Materiaalne kooskõla põhiseadusega tähendab, et põhiõigust riivav õigusakt on kehtestatud põhiseadusega lubatava eesmärgi saavutamiseks ning on selle saavutamiseks proportsionaalne abinõu”. – RKPJKo, 26.03.2009, 3-4-1-16-08, p 28. Seega on Eesti Vabariigi põhiseaduses toodud põhiõiguste ja -vabaduste piirangu materiaalse õiguspärasuse hindamisel vajalik tuvastada, kas piirangul on legitiimne eesmärk või mitte.

⁵⁹⁰ EIKo, 12.05.2015, nr 36862/05 *Gogitidze and Others v. Georgia*, para 102. Antud lahendis käsitleti korruptsioonitegevuse tulemusena omandatud vara konfiskeerimist korruptsioonitegusid toime pannud isikult ning tema pereliikmetelt. EIK pidas korruptsioonivastase võitluse eesmärki igati legitiimseks, viidates riigis lokaalvale korruptsioonile.

⁵⁹¹ L. Lehis. (2012), lk 59.

Preventiivsete tagatiste kohaldamisel võib olla aga ka veel teine eesmärk, milleks on maksuhalduri kui võlausaldaja positsiooni parandamine võrreldes teiste võlausaldajatega võlgniku maksejõuetuse tunnuste ilmnemisel. Lihtsamalt öeldes on preventiivsed tagatised suunatud *paritas creditorum*'i põhimõttest erandi tegemisele riigi kasuks. Nii märgiti ka MKS ja teiste seaduste muutmise seaduse eelnõus 377 SE, et muuhulgas ei ole pankrotimenetluses kohalduva võlausaldajate võrdsuse printsiibi tõttu pankrotimenetlused maksejõuetuks muutunud võlgnike vastu tulemuslikud ning kokkuvõttes tähendab maksumenetluse käigus end maksevõimetuks muutnud isik riigile vaid kulusid ja seda nii maksumenetluses kui hilisemas kohtumenetluses.⁵⁹² EIK praktikas on kohus tunnustanud, et maksuhalduri positsiooni parandamine ja maksuhalduri õiguste ja kohustuste positsioneerimine võlausaldajana on riigi enda otsus ning põhimõtteliselt võib preventiivsete tagatiste kehtestamine olla võimalik ka maksuhalduri positsiooni parandamiseks maksejõuetuse olukordades.⁵⁹³

EIK lahendite põhjal on näha, et legitiimse eesmärgi puudumise tõttu ei ole siseriiklikke maksutulu laekumise tagamise eesmärgil kehtestatud regulatsioone õigusvastaseks tunnistatud. Pigem toetab EIK riikide laiaulatuslikke õigusi meetmete kehtestamisel ning vabadust siseriiklikult püstitatud strateegiliste eesmärkide seadmisel. Eriti hästi ilmestab seda eelpool käsitletud *Gasus v. the Netherlands (1995)* lahend, kus EIK võimaldab riigil tugevalt sekkuda lepinguvabaduse põhimõttesse ning lugeda omandireservatsiooni vähemalt maksuõiguse kontekstis mitte omandiõigust määratlevaks instituudiks, vaid tagatisõiguslikuks instituudiks. Selle eesmärgiks oli võimaldada maksuhalduril sundtäita maksukohustusi vara arvelt, mis ei olnud küll maksukohustuslase omandis, kuid mis oli tema ettevõtte osaks (*furnishing*).⁵⁹⁴ Võlausaldajate erinevat kohtlemise legitiimsust riigi huvide parema kaitstuse taseme saavutamise eesmärgil EIK kahtluse alla ei seadnud. Teatud dissonantsi EIK valitud distantseerivas lähenemise osas avaldasid Gasuse lahendis kolme kohtuniku eriarvamused, kes seadsid sellise intensiivsusega omandiõiguse piiranguid põhjendamatuteks. Kuigi autor nõustub kohtunike eriarvamuses toodud järeldustega, tuleb käesoleval hetkel tunnustada EIK praktika kujundatud seisukohti.

⁵⁹² Seletuskiri maksukorralduse seaduse, äriseadustiku ja nendega seonduvate teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu nr 377 SE juurde, lk 7.

⁵⁹³ EIKo, 23.02.1995, nr 15375/89 *Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, para 65–66.

⁵⁹⁴ *Supra*, ptk 2.3.3.

2.5. Õiglase tasakaalu ehk laiendatud proportsionaalsuse põhimõtte

2.5.1. Põhimõtte elemendid ja tähtsus

Kohtuasjas *Sporrong v. Sweden (1983)* sisustas kohus õiglase tasakaalu põhimõtte, mida võib nimetada ka proportsionaalsuse põhimõtteks. EIK arvates peab kohus proportsionaalsuse testis hindama, kas üldistes huvides kasutusele võetud meetmetega tekitatud riive ning indiviidi põhiõiguste kaitsmise vajaduse vahel esineb õiglane tasakaal (*fair balance*). Tegemist on kohtu kaalutusotsusega, kus tuleb hinnata ühelt poolt üldisi huve ning ootusi ning teiselt poolt riivet isiku omandipõhiõigusele ning tuvastada, kas riigi meetmete rakendamine põhjustab isikule ebaproportsionaalse ning ülemäärase kohustuse.⁵⁹⁵ Selles lahendis kinnitas kohus esimest korda P1-1-le viidates, et riigi poolt rakendatavate meetmete ning nende rakendamise eesmärgi vahel peab esinema proportsionaalne side.⁵⁹⁶ Tegemist on omandiõiguse riivete hindamisel kõige problemaatilisema testi osaga. Kohtupraktika mõistmine taandub seetõttu just õiglase tasakaalu põhimõttest aru saamisele.

Kuna maksude tasumise kohustuse tagamise meetmete näol on tegu eelkõige omandiõiguse kasutamise kontrollimisele suunatud meetmetega (kolmas ja neljas reegel), siis kasutab EIK selle õiguspärasuse hindamiseks laia proportsionaalsuse testi.⁵⁹⁷ EIK roll sarnaneb halduskohtuga, mis teostab järelkontrolli diskretsiooniotsuse õiguspärasuse osas. Kohus ei asu hindama niivõrd meetme sisulisi nüansse kuivõrd erinevate asjaolude arvesse võtmist riigi poolt. Testi rakendamise tulemusena sõltub iga konkreetse kaasuse tulemus paljuski vastustajaks oleva riigi põhjendamisoskusest ning riigi õiguspoliitilistest suundumustest. Õiglase tasakaalu testi avar kaalutusruum on olnud ka peamiseks põhjenduseks, mille abil on EIK distantseerinud ennast maksuküsimustesse sekkumisest. Indiviidi jaoks on lai proportsionaalsuse test seetõttu äärmiselt ebamugav.

Riive õiguspärasuse kontrollimisel peab kohus arvestama kõikvõimalikke asjaga seotud huvisid, tagamaks, et konventsioon tõepoolest võimaldab tegelikku ning efektiivset õiguste kaitset ning et see ei oleks pelgalt teoreetiline ja illusoorne.⁵⁹⁸ Muuhulgas peab kohus võtma arvesse poolte käitumist, riigi

⁵⁹⁵ EIKo, 23.09.1982, nr 7151/75 ja 7152/75 *Sporrong and Lönnroth*, para 72; EIKo, 29.03.2006, nr 36813/97 *Scordino v. Italy (No 1)*, para 93.

⁵⁹⁶ Enne „*fair balance*“ termini kasutusevõtmist lähtus kohus *Belgian Linguistics* kohtuasjas viidatud „*just balance*“ põhimõttest. – A. Mowbray. A Study of the Principle of Fair Balance in the Jurisprudence of the European Court of Human Rights. – *Human Rights Law Review*, 2010, vol 10, nr 2, lk 291.

⁵⁹⁷ *Supra*, ptk 2.3.6.

⁵⁹⁸ EIKo, 14.05.2013, nr 66529/11 *N.K.M. v Hungary*, para 62. Vaata ka: EIKo, 09.01.2007, nr 34478/97 *Fener Rum Erkek Lisesi Vakfi v Turkey*, para 46; EIKo, 31.05.2007, nr 25774/05 *Bistrovic v Croatia*, para 35.

rakendatud meetmeid ning nende meetmete rakendamise viisi.⁵⁹⁹ Selliste asjaolude kataloog on teadlikult jäetud lahtiseks, tagamaks konventsiooni „elavuse“ ning konventsiooni adekvaatse kohaldatavuse erinevatele elulistele situatsioonidele kõigi oluliste asjaolude arvesse võtmise kaudu. Seega ei ole põhjust imestada, kui õigusteoreetikud on leidnud, et konventsioonis rakendatav õiglase tasakaalu põhimõtte on segane ning selle kohaldamisel varieerub kaalutlusruum palju.⁶⁰⁰

Tunnustades õiglase tasakaalu põhimõtte olulisust, tuleb erilist tähelepanu pöörata ka kohtute tõlgendustele selle põhimõtte rakendamisel. Läbiva põhimõttena võib välja tuua riikide äärmiselt laia – konventsiooni mõistes ehk ka kõige laiema üldse⁶⁰¹ – õigusloomelise kujundusõiguse. Lahendis *National & Provincial Building Society and Others v. United Kingdom (1997)* tunnustas kohus riikide äärmiselt laiaulatuslikku valikuõigust maksukohustuste täitmise tagamiseks võetavate meetmete kujundamisel. Kohus märkis, et õiglase tasakaalu tuvastamisel tuleb tunnistada, et liikmesriikidel on vähemalt maksunduse valdkonna poliitika kujundamisel ning rakendamisel lai otsustusõigus ning kohus austab seadusandja hinnangut sellistes küsimustes, välja arvatud siis, kui sellel puudub mõistlik alus.⁶⁰² Tõepoolest, õigusteadlased Harris, O’Boyle ning Warbrick on märkinud, et „[see] oleks tõepoolest erakordne, kui institutsioonid tunnistaksid maksuprogrammi konventsiooniga vastuolus olevaks“.⁶⁰³ Selle juured peituvad riigi maksupoliitikas, millesse tungimine on üldjuhul tabuteema. Üldiselt võib kohata tugevat vastupanu ükskõik millise tegevuse osas, mis võib takistada riigil oma fiskaalsete eesmärkide teostamist.⁶⁰⁴ EIK tundub selles osas olevat valinud järeleandliku tee. Seetõttu võib EIK praktikast leida vaid üksikuid näiteid, kus kohus on lugenud siseriikliku õigusnormi antud kriteeriumile mittevastavaks.⁶⁰⁵

Kuivõrd laia proportsionaalsuse testi rakendamisel saavutatavate lõpphinnangute pinnalt ei ole üldiste järelduste tegemine lihtne tulenevalt õigussüsteemide eripäradest ning kaalutavate asjaolude detailsetest variatsioonidest,

⁵⁹⁹ EIKo, 14.05.2013, nr 66529/11 *N.K.M. v Hungary*, para 62; vaata ka: EIKo, 09.01.2007, nr 34478/97 *Fener Rum Erkek Lisesi Vakfi v Turkey*, para 46; EIKo, 31.05.2007, nr 25774/05 *Bistrovic v Croatia*, para 35.

⁶⁰⁰ P. Van Dijk; G. J. H. Van Hoof. *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*. – Antwerpen: Intersentia, 2006, lk 349.

⁶⁰¹ F. Jacobs; R. White. *The European Convention on Human Rights*. – Oxford: OUP, 1996, lk 258.

⁶⁰² EIKo, 23.10.1997, nr 21319/93, 21449/93 ja 21675/93 *National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*, para 80. EIKo, 23.02.1995, nr 15375/89 *Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, para 60.

⁶⁰³ D. J. Harris; M. O’Boyle; C. Warbrick. *Law of the European Convention on Human Rights*. – Butterworths, 1995, lk 522. Vaata ka: R. Persson-Österman. (1999–2000), lk 444.

⁶⁰⁴ J. Tiley. *Human Rights and Taxpayers*. – Cambridge Law Journal, 1998, vol 57, nr 2, lk 273.

⁶⁰⁵ Vaata lähemalt: P. Baker. (2013), lk 326–327.

siis märksa põhjapanevamaid järeltusi saab teha testis kaalutavate olulisemate kriteeriumite osas.

Alljärgnevalt analüüsib autor maksukohustuste täitmise tagamisele suunatud meetmetele omaseid olulisemaid kriteeriume, mida EIK oma kohtuasjades käsitlenud on. Ühelt poolt on selliste kriteeriumite alusel võimalik hinnata preventiivsete tagatiste vastavust konventsioonile. Teisalt kujutavad need kriteeriumid endast suuniseid, mida seadusandja saab siseriiklike meetmete kujundamisel arvesse võtta ning mille osas on tõenäoline, et neile EIK menetluses tähelepanu pööratakse.

2.5.2. Meetme kohaldamise ajaline dimensioon

2.5.2.1. Menetluse kestusel põhinevate garantiide arvestamine meetme kohaldamisel

Õiglase tasakaalu põhimõtet analüüsinud professor Yutaka Arai-Takahashi on märkinud selle kohta järgmist:

„Me peame meenutama, et konventsioonis esineb kahte tüüpi proportsionaalsuse hindamise meetmeid, nagu on rõhutanud Strasbourgi organid. Esiteks on nad kinnitanud, et „õiglane tasakaal“ tuleb saavutada indiviidi õiguste ning üldiste avalike huvide vahel. Sellise tasakaalu otsimine on kogu konventsioonile sünnipärane. Teine proportsionaalsuse tähendus on modifitseeritud ning täpsem versioon esimesest variandist ning see on defineeritud kui mõistlik tasakaal rakendatud meetmete vahel, arvestades nende intensiivsust ning kestust, samuti soovitud avalikku eesmärki. See vastab Euroopa Ühenduse õiguses ja Saksa administratiivõiguses arendatud proportsionaalsuse testi kolmandale elemendile.“⁶⁰⁶

Arai-Takahashi on toonud meetme ja sellega piirataivate huvide ja õiguste õiglast tasakaalu mõjutava argumendina muu hulgas esile piirava meetme rakendamise kestuse. Omandiõiguse piirangu kestuse mõju P1-1 materiaalõiguslikus kaitsealas oleva isiku omandiõiguse piirangu intensiivsusele on selge ja selle arvesse võtmine ei ole niivõrd problemaatiline. Kui professor Arai-Takahashi tähelepanekut vaadelda aga P1-1 menetlusliku kaitseala valguses, ilmneb, et tegemist võib olla äärmiselt olulise tähelepanekuga. Seda just selliste omandiõiguse piiramise meetmeid rakendavate menetluste puhul, mis ei lange konventsiooni artikli 6 kaitsealasse. Siia kuulub ka haldusmenetlus.⁶⁰⁷

EIK kontrollib laia proportsionaalsuse testi raames lisaks sisulistele nõuetele ja huvidele ka menetluslike garantiide realiseerumist, seda ilma konventsiooni artiklile 6 või muule menetluslike õigusi kehtestavale artiklile tuginemata.⁶⁰⁸ Konventsioon eeldab materiaalsete õiguste tegelikku realiseerumist, mis teatud

⁶⁰⁶ Y. Arai-Takahashi. (2002), lk 189.

⁶⁰⁷ *Infra*, ptk 2.5.2.2.

⁶⁰⁸ Y. Arai-Takahashi. (2002), lk 189.

juhul eeldab riigi menetlusõiguslikust monopolist tulenevalt ka menetluslike õiguste realiseerumist. Menetlus on vahend materiaalõiguse kohaldamiseks ja selle legitimeerimiseks, mistõttu ei saa selle tähtsust materiaalsete põhiõiguste realiseerumisel alahinnata.⁶⁰⁹ Elementaarsete menetlusõiguslike garantiide realiseerumist on vajalikuks peetud, et riigi rakendatud meetmeid saaks lugeda konventsiooniga kooskõlas olevaks.⁶¹⁰ Kui teatud menetluste puhul on võimalik tuvastada vastuolu konventsiooni mitme sättega, siis teatud menetluste puhul on võimalik teha seda vaid omandi kaitset kehtestava P1-1 alusel.

Kuivõrd maksude tasumise kontroll ning nende tagamine toimub haldusmenetluse kaudu, peab EIK kontrollima, kas omandiõigusi piiravaid meetmeid kehtestavas maksumenetlusõiguses realiseeruvad ka haldusmenetlusõiguslikud garantiid, et rakendatav meede oleks tõepoolest konventsiooniga kooskõlas. Sealhulgas tuleb kontrollida ka menetluse läbiviimise aega. Menetluslikud õigused või nende puudumine on huvid, mis mõjutavad aktsepteeritava riive nivood. Kuna kogu P1-1 tuleb kohaldada kui tervikuna toimivat normi ning sellest tulenevalt on esmapilgul absoluutsena näiva artikli 1 teises lõikes reguleeritud maksude kogumist tagavate meetmete rakendamise õigus piiratud kogu artikli 1 sisu ja mõttega, siis tuleb jaatada antud menetluse ajalise dimensiooni arvestamise vajadust ka P1-1 lõike 2 II alternatiivi (neljas reegel) kohaldamisel.

Menetluse kestuse argumentidele on EIK tuginenud vähestes lahendites. Lahendis *Fener Rum Erkek Lisesi Vakfi v. Turkey (2007)* käsitles EIK olukorda, kus avaldaja kustutati talle kuuluvate maatükkide omanikuna maaregistrist 38 ning 44 aastat pärast nende maatükkide omandamist, viidates siseriiklikust õigusest tulenevatele põhjustele. Kuigi tegemist on äärmiselt pikkade ajaperioodidega, on EIK pidanud vajalikuks võtta üldiste huvide kaitseks kehtestatud omandiõigust piiravate meetmete hindamisel arvesse seda, kas avalik võim on tegutsenud aegsasti (*in good time*).⁶¹¹ Mõiste „aegsasti“ on määratlemata õigusmõiste ning see ei ole defineeritud, mistõttu ei ole kohtulahendist tuletatav nimetatud mõiste ning mõistliku menetlusaja mõiste vahekord.

Autori seisukohalt avab eelpool kirjeldatud lähenemine võimaluse arvestada menetluse kestuse argumentiga lisaks konventsiooni artiklile 6 ka P1-1 raames. Menetluse kestuse argument on oma põhilise väljenduse leidnud mõistliku menetlusaja kontseptsiooni näol, mistõttu tuleb kaaluda mõistliku menetlusaja arvesse võtmise võimalusi õiglase tasakaalu leidmisel laias proportsionaalsuse testis. *Ad hoc* mõistlik menetlusaeg saab kujuneda vaid kõiki olulisi asjaolusid kogumis analüüsid, arvestades laia proportsionaalsuse testi olemust. Sellise tõdemusega menetluse lubatud kestuse osas saab üldistatud järelduste tegemine piirneda kaasuspõhiste lahendustega.

⁶⁰⁹ Legitimeerimise all peab autor silmas materiaalõiguse rakendamise tulemuse ühiskonnale aktsepteeritavaks tegemist.

⁶¹⁰ EIKo, 04.03.2014, nr 34129/03 *Microintellect OOD v. Bulgaria*, para 44.

⁶¹¹ Ingl. k. *in good time*. EIKo, 09.01.2007, nr 34478/97 *Fener Rum Erkek Lisesi Vakfi v. Turkey*, para 46; EIKo, 31.05.2007, nr 25774/05 *Bistrovic .v Croatia*, para 35.

2.5.2.2. Konventsiooni sätete kohaldamisala konkurents ja sisemine koherentsus

Isikut koormava menetluse mõistlikkust võib hinnata konventsiooni erinevate artiklite alusel. Kui maksumenetluse ebamõistlik pikkus on tekitanud vajaduse kohtusse pöörduda, tuleb esmalt välja selgitada, millise konventsiooni sätte kaitsealasse konkreetne rikkumine kuulub, ning sõltuvalt sellest otsustada, millise sätte alusel tuleb kaebust analüüsida. Omandiõiguse riivet puudutavates küsimustes tuleb lahendada konkurentsi küsimus eelkõige P1-1 ja konventsiooni artikli 6 vahel. Teisest küljest tekib küsimus, kuivõrd on artiklist 6 tulenevate reeglite kohaldamine ülekantav P1-1 kohaldamisele näiteks mõistliku menetlusaja kontseptsiooni kujul.

L. Sermet on selgitanud erinevate artiklite konkurentsi olulisust omaniku jaoks. Oluline on kohaldamisalal teha vahet seetõttu, et artikli 6 ja P1-1 alusel nõutavad menetluslikud garantiid on kvalitatiivselt erinevad. EIK praktika kohaselt on sellised nõuded P1-1 puhul oluliselt madalama kvaliteediga kui konventsiooni artiklist 6 tulenevad nõuded.⁶¹² Autor leiab, et igal juhul on artikli 6 ja P1-1 vaheline konkurents kaldumas üha rohkem artikli 6 kasuks, kuna menetluslike garantiide kaudu on omandiõiguse riive intensiivsust riikide jaoks kõige turvalisem maandada. Seda toetab ka EIK praktika areng, mis vähemalt maksuasjades keskendub üha rohkem menetluslike õiguste olemasolu kontrollimisele, asetades need õiglase tasakaalu testi. Samuti kinnitab seda mitmete riikide diskussioon selle üle, et laiendada artikli 6 kohaldamisala ka haldusmenetlusele.⁶¹³

Mõistliku menetlusaja põhimõtte tuumaks konventsioonis on artikkel 6. Konventsiooni artikkel 6 lõike 1 kohaselt on igaühel on oma tsiviilõiguste ja -kohustuste või temale esitatud kriminaalsüüdistuse üle otsustamisel õigus õiglasele ja avalikule kohtumenetlusele mõistliku aja jooksul. Viimati nimetatut kohaldatakse lisaks tsiviil- ja kriminaalmenetlusele ka halduskohtumenetlusele, kus otsustatakse isiku tsiviilõiguste ja -kohustuste üle.⁶¹⁴ Siiski tuleb arvestada, et konventsiooni artikkel 6 omab tähendust mõistliku menetlusaja hindamisel kohtumenetluses, mitte aga haldusmenetluses.⁶¹⁵ Maksumenetlus on haldusmenetlus ning selle ebamõistlikku pikkust konventsiooni artikli 6 alusel reeglina tuvastada ei saa. EIK on korduvalt toonitanud, et maksuvaidlused langevad reeglina väljapoole artiklis 6 toodud „tsiviilõiguste ja -kohustuste“ mõistet vaatamata rahalistele kohustustele, mis need maksukohustuslastele kaasa toovad.⁶¹⁶ Maksuõigussuhte aluseks on avalik-õiguslik norm, mistõttu pole tegemist tsiviilkohustusega artikli 6 mõttes.⁶¹⁷

⁶¹² L. Sermet. (1998), lk 36–37.

⁶¹³ *Supra*, ptk 2.1.2.

⁶¹⁴ EIKo, 12.10.2006, nr 9235/04 *Debelic v. Croatia*, para 21; EIKo, 12.02.2013, nr 24258/07 *Hermengild SCHNEEWEISS and Others v. Austria*, para 61.

⁶¹⁵ RKHKo, 06.03.2015, 3-3-1-78-14, p 14.

⁶¹⁶ EIKo, 23.07.2002, nr 34619/97 *Janosevic v. Sweden*, para 64; EIKo, 12.07.2001, nr 44759/98 *Ferrazzini v. Italy*, para 29.

⁶¹⁷ S. Lopardy. The Application of Article 6 of the European Convention to Tax Related Proceedings. – *European Law Review*, 2001, nr 26, lk 59.

Erandliku kaasusena võib välja tuua *Filippello v. Italy (1996)*⁶¹⁸, kus vaidluse põhjustas avaldaja poolt juba tasutud maksude hindamise läbiviimine. Tegemist oli traditsioonilise maksumenetlusega, mis avaldaja seisukohalt venis. See on üks vähestest lahenditest, kus EIK otsustas kohaldada artiklit 6 maksumenetlusele. Kohtuotsus on siiski väga lühike ning seetõttu ei ole võimalik selle pinnalt põhjanevaid ja üldistavaid järeldusi teha.⁶¹⁹

Erandina saab artiklit 6 kohaldada kohtumenetlust mittehõlmavale maksumenetlusele, kus *de facto* otsustatakse selliste asjaolude üle, mis konventsiooni mõttes vastavad kriminaalsüüdistuse tunnustele.⁶²⁰ Näitena võib siinkohal tuua kohtuasjas *Janosevic v. Sweden (2002)* käsitletud Rootsisis kohaldatud mittekarakteristlik lisamaks, mida kohaldatai, kui maksukohustuslane oli esitanud mõnes kirjalikus dokumendis maksuhaldurile valeinformatsiooni või kui maksuhaldurid pärast maksu tegeliku suuruse hindamist leiavad, et nad ei saa tugineda maksumaksja maksudeklaratsioonile. Antud lisamaksu kehtestava seadusemuudatuse eesmärgiks oli luua efektiivsem ja õiglasem maksuõigusrikkumiste sanktsioonisüsteem, vähendamaks kriminaalmenetluste raames menetletavate maksuõigusrikkumiste mahtu.⁶²¹ EIK viitas antud asjas, et karistusliku lisamaksu kvalifitseerimine kriminaalõiguslikuna toimub kolme kriteeriumi kriitilise analüüsi kaudu: õigusrikkumise kvalifitseerimine siseriiklikus õiguses; õigusrikkumise olemus; võimaliku karistuse olemus ning karmuse aste.⁶²²

Artikli 6 kohaldamine maksumenetlusele on võimalik lisaks veel kahel erandlikul juhul. Esiteks on selline olukord siis, kui enne kohtusse pöördumist tuleb haldusorganil teha vaidlusaluse haldusakti või toimingu osas otsus ning kohtusse pöördumine enne sellise otsuse tegemist ei ole võimalik.⁶²³ Haldusorgan täidab sellisel juhul sarnaselt kohtuga vaidlustatava otsuse või toimingu kehtivuse järelkontrolli funktsiooni, mis on võrreldav kohustusliku kohtueelse vaidemenetlusega (HKMS § 47 lg 1). Teiseks võib lugeda kohtumenetluse algusajaks haldusmenetluse algust, kui haldusmenetlus on halduskohtumenetlusega *vahetult seotud*.⁶²⁴ Sellisel juhul kohaldatakse ka artikkel 6 haldusmenetluse algushetkest. Tegemist on kahtlemata väga üldiselt sõnastatud erandiga, mille sisu jääb detailides ebaselgeks. Kohtupraktika põhjal võib järeldada, et nimetatud alternatiivi all tuleb mõista üldjuhul olukordi, kus alustatakse kohtumenetlust ning selle raames algatatakse hiljem haldusmenetlus, mille tulemusena kohtumenetlus jääb venima.⁶²⁵ Näiteks lahendis *Szepes v. Hungary (2013)* esitas

⁶¹⁸ EIKo, 04.07.1995, nr 25564/94 *Filippello v. Italy*.

⁶¹⁹ S. Lopardy. (2001), lk 61.

⁶²⁰ EIKo, 23.07.2002, nr 34619/97 *Janosevic v. Sweden*, para 79.

⁶²¹ EIKo, 23.07.2002, nr 34619/97 *Janosevic v. Sweden*, para 32-35.

⁶²² Vrdl: EIKo, 21.02.1984, nr 8544/79 *Öztürk v. Germany*, para 50; EIKo, 02.09.1998, nr 26138/95 *Lauko v. Slovakia*, para 56.

⁶²³ EIKo, 12.02.2013, nr 24258/07 *Hermengild SCHNEEWEISS and Others v. Austria*, para 60; EIKo, 05.02.2004, nr 54039/00 *Morscher v. Austria*, para 38.

⁶²⁴ EIKo, 11.06.2013, nr 77669/12 *Szepes v. Hungary*, para 14.

⁶²⁵ EIKo, 11.06.2013, nr 77669/12 *Szepes v. Hungary*, para 4-9.

avaldaja naaber avaldaja vastu omandiõiguse tunnustamise nõude 1997. aastal, kohus peatas menetluse seoses maaregistris toimuva haldusmenetlusega 1998. aastal. Järgmine kohtuistung toimus 2002. aastal, 2003. aastal peatas kohus kohtumenetluse haldusmenetluse läbiviimiseks teist korda.⁶²⁶ Selles lahendis kohaldas EIK konventsiooni artiklit 6 ning tuvastas selle rikkumise põhjusel, et haldusmenetlus oli vahetult seotud kohtumenetlusega.⁶²⁷

EIK ei ole eraldi analüüsinud seda, kas maksuhalduri poolt halduskohtu loal tagatise seadmisel tuleb tagatava menetluse kestust käsitleda kohtumenetluse või haldusmenetluse mõistlikku pikkust reguleeritavate sätete alusel, kui tagamistoiming tehakse halduskohtu loal ning halduskohtul on õigus omal algatusel tagamistoiming lõpetada. Ühelt poolt võib selline haldusmenetlus alata kohtu antava loaga arestida vara. Näiteks Eestis võib vastutusotsuse andmisele suunatud maksumenetluses vastav haldusmenetlus alata esimese menetlustoiminguga, milleks on makshalduri poolt MKS § 136¹ alusel halduskohtusse taotluse esitamine tagatise seadmiseks. Sellisel juhul otsustab halduskohus loa andmise või mitteandmise, sellele järgneb täitetoiming ning algab sisuline vastutusotsuse andmisele suunatud maksumenetlus. Teisalt võib maksuhaldur viia maksumenetlust läbi ning esitada halduskohtule taotluse ennetava aresti kohaldamiseks alles vahetult enne kontrollakti või vastutusotsuse koostamist, mis on maksumenetluse lõppfaas. Kummalgi juhul on kohtumenetlus ja maksumenetlus tihedalt seotud.

Autori seisukohalt ei saa kummaski kirjeldatud olukorras hinnata haldusmenetluse kestuse mõistlikkust artikli 6 alusel. Esimene erand ei ole kohaldatav, kuivõrd puudub kohtueelne vaidemenetlus. Teise erandi puhul on olemas küll side maksumenetluse ja kohtumenetluse vahel, kuid side ei ole selline, mis oleks vahetu EIK lahendi *Szepes v. Hungary* paragrahvi 14 mõttes. Halduskohtu ülesandeks on tõkendi kohaldamisel otsustada vaid loa andmine. Küll võib menetlusel tekkida kohtumenetlusega vahetu side, kui kohus teostab tagatise kohaldamise jätkuva vajaduse üle aktiivset kontrolli. Kui kohtulik sekkumine toimub kaebuse või taotluse alusel ning kohtutel puudub vaatamata aktiivsele järelevalveõigusele *de facto* võimalus menetluse üle järjepidevat järelevalvet teostada⁶²⁸, siis ei ole ilmselt tegemist artikli 6 kohaldamisalas oleva olukorraga.

2.5.3. Meetme mõju maksukohustuslase maksevõimele

Õiglase tasakaalu leidmiseks meetme invasiivse mõju ja isiku põhiõiguste kaitse vahel tuleb muude asjaolude kõrval analüüsida ka meetme mõju isiku makse-

⁶²⁶ Tulenevalt apellatsioonimenetlusest ja korduvast esimese astme kohtu menetlusest lõppes protsess alles juunis 2012.

⁶²⁷ EIKo, 11.06.2013, nr 77669/12 *Szepes v. Hungary*, resolutsiooni p 1 ja 2. Kuigi kohus oleks saanud analüüsida ka P1-1 rikkumist, siis artikkel 6 rikkumise tuvastamise tõttu seda ei tehtud.

⁶²⁸ Näiteks ei ole seadusandja loonud kohtutele ja maksuhalduritele selleks võimalusi õiguslikul ja/või organisatsioonilisel tasandil.

võimele. Preventiivsete tõkendite kohaldamisel on tegemist olulise kaalutlusega, kuna maksukohustuslase vara kasutamise või käsutamise õiguse piiramine (eelkõige käibevahendite kasutamise tõkestamine ja sisendkäibemaksu tagastusnõude arestimine) võib põhjustada maksukohustuslase ajutise või püsiva maksejõuetuse.

EIK on lahanud antud kriteeriumile tuginemist lähemalt lahendis *Janosevic v. Sweden (2002)*. Kuigi antud kaasuses oli põhiliseks vaidluse esemeks mõistliku menetlusaja rikkumine karistusliku iseloomuga lisamaksude määramisel, on lahendis esitatud kaalutluste pinnalt võimalik teha järeldusi ka mittekaristuslike tagamismeetmete kohta. Järelduste tegemisel lähtub autor põhimõttest, et *de facto*⁶²⁹ karistusõiguslikke reaktsioone kaasa toovad maksuõigusrikkumised on konkreetses õiguskultuuris vähemal määral tolereeritavad teod kui mittekaristusõiguslikud maksuõigusrikkumised. Kuna karistusõigusliku reageeringu põhjustava teo mõju on ühiskonnale suuremat kahju kaasa toov, võib ühiskonna reaktsioon sellistele tegudele olla põhiõigusi ja -vabadusi enam piiravam kui mittekaristusõiguslike tegude puhul, saavutamaks õiglast tasakaalu. Seega karistusõiguslike tegude puhul mittetolereeritavad negatiivsed järeldused peaksid olema aktsepteeritavad ka mittekaristusõiguslike rikkumiste puhul.

EIK kinnitas Janosevici lahendis, et ei konventsiooni artikkel 6 ega ka mõni muu konventsiooni artikkel välista selliste meetmete kehtestamist, mis võimaldavad määratud lisamaksu sundtäita enne lisamaksusid määrava otsuse lõplikku jõustumist.⁶³⁰ Samas rõhutas kohus proportsionaalsuse põhimõtte arvestamist selliste meetmete rakendamisel, kuna antud kohtuasjas käsitletud meede võib omada olulist negatiivset mõju maksukohustuslasele oma õiguste kaitsmisel hilisemas kohtumenetluses. Eriti oluline on see olukordades, kus täitetoiminguid teostatakse haldusorgani otsuste alusel enne, kui kohus otsustab lisamaksu tasumise kohustuse olemasolu.⁶³¹ Printsiiabis on see võrreldav ka preventiivse tõkendi kohaldamisega, kui kohus annab selleks *ex parte* menetluses eelneva loa, kuna kohus ei kontrolli loa andmisel maksukohustuse olemasolu.⁶³²

Kohus rõhutas, et meetmete kohaldamisel tuleb arvestada ka seda, kas maksukohustuslase olukorda on võimalik taastada, kui lisamaksu määramine peaks osutama õigustühiseks. Antud kaasuse kontekstis kohus jaatas maksukohustuslase positsiooni taastamise võimalikkust, kuna Rootsi õiguse kohaselt tagastatakse alusetult tasutud maksusumma maksukohustuslasele koos intressidega. Lisaks on võimalik maksukohustuslase kohta tehtud pankrotimenetlus uuendada ning tema kohta tehtud pankrotiotsus tühistada, samuti nõuda riigilt pankrotiga tekitatud kahju hüvitamist.⁶³³ Kohus küll nõustus, et märkimisväärse

⁶²⁹ Autor peab siinkohal silmas meetmeid, mida EIK võib kvalifitseerida karistusõiguslike meetmetena konventsiooni artikli 6 mõttes sõltumata meetme siseriiklikust määratlusest.

⁶³⁰ Otsuse para 106.

⁶³¹ Otsuse para 106.

⁶³² *Supra*, ptk 1.2.3.

⁶³³ Otsuse para 108.

lisamaksu enneaegsel sissenõudmisel on tõenäoline, et maksukohustuslasele makstav hüvitis ei pruugi tema kõiki kahjusid tegelikkuses katta.⁶³⁴ Kahjuks jättis EIK selle nüansi arvestamata ning piirdus enneaegse täitemenetluse osas vaid tõdemusega, et see temaatika on avatud kriitikale ning peaks olema kriitilise kontrolli objektiks.⁶³⁵ Sellest tulenevalt omandiõiguse rikkumist ei tuvas-tatud.

Kohtunik Thomassen käsitles oma eriarvamuses lähemalt mittekariistusliku lisamaksu ennetava sissenõudmise probleematikat. Thomassen leidis, et teatud riigi huvid võivad õigustada enneaegset täitmist näiteks olukorras, kus esineb põhjendatud kahtlus, et isik võib riigist lahkuda või varjata oma varasid ja vältida täitemenetlust (autor juhib tähelepanu, et eelviidatud asjaolud on märki-misväärselt sarnased preventiivsete tõkendite kohaldamise alustega nii Eesti MKS § 136¹ alusel kui Ühendriikide IRC § 6851 alusel). Samas rõhutas Thomassen, et riigi selline tegevus ei tohiks viia olukorrani, kus kohustuse enneaegne sundtäitmine muutuks olemuselt sanktsiooniks. See võib esineda näiteks olukorras, kus täitemenetluse tagajärgi ei saa tagasi pöörata või need on korvamatud või kui sundtäidetakse vara sellisel määral, et sundtäitmise tõttu tekivad isikul tugevad majanduslikud probleemid või see toob kaasa tema pankroti.⁶³⁶ Eelpool tsiteeritud negatiivsete tagajärgede kirjeldustest väärib tähelepanu viimane, mille kohaselt tuleb maksukohustuslase maksejõuetust (kuivõrd sissenõudmise ajal saab olla tegemist vaid prognoosotsusega, siis ilm-selt on kohtunik mõelnud selle all pankrotiolukorra tekkimise ohtu esinemist) pidada enneaegse lisamaksu sissenõudmist välistavaks tingimuseks. Seega ei nõustunud kohtunik oma eriarvamuses EIK tõdemusega, et pankrotimenetlus ei ole niivõrd negatiivne tagajärg, kuna pankrotimenetluse saab tagasi pöörata ning ülejäänud osas indiviidile kahju hüvitada.

Kohtunik Thomasseni käsitlust toetab Inimõiguste Komisjoni varasem praktika asjas *Svenska Managementgruppen v. Sweden (1986)*, milles avaldatu kohaselt võivad fiskaalõigusaktid olla teatud juhtudel kehtetud, kui maksude või maksete kogumisest tulenev rahaline vastutus võib oluliselt mõjutada omandi-õiguse garantiid seeläbi, et see meede koormab mõjutatud isikut ülemääraselt või see mõjutab fundamentaalselt tema finantsseisundit.⁶³⁷ Autori arvates võib pankrotimenetlust käsitleda kui isiku finantsseisundit fundamentaalselt mõju-tavat sündmust, mille tagasipööramine ei pruugi tõenäoliselt taastada isiku pankrotimenetluse eelset olukorda.⁶³⁸ Preventiivsete tõkendite puhul ei saa lisaks jätta arvestamata tõsiasja, et kuna sõltumata maksumenetluse lõpp-tulemusest on üldjuhul tegemist õiguspärase haldusaktiga, ei pruugi sellise meetmega tekitatud kahju hüvitamise kohustust üldsegi eksisteerida.⁶³⁹

⁶³⁴ *Ibid.*

⁶³⁵ *Ibid.*

⁶³⁶ EIKo, 23.07.2002, nr 34619/97 *Janosevic v. Sweden*, kohtunik Thomasseni eriarvamus.

⁶³⁷ R. Persson-Österman. (1999-2000), lk 443.

⁶³⁸ Pankrotimenetluse varaliste negatiivsete mõjude kõrval ei saa tähelepanuta jätta ka mittevaralist kahju võlgniku ärilise maine kahjustamise näol.

⁶³⁹ *Infra*, ptk 4.3.3.

Seetõttu nõustub autor pigem kohtunik Thomasseni seisukohaga, et olukorras, kus lisamaksu tasumise enneaegne sundtäitmine tooks kaasa maksukohustulase maksejõuetuse, peaks selline sundtäitmine olema lubamatu. Hilisem kahju hüvitamise kohustus ei ole sealjuures otsustavaks argumendiks, kuna isiku täielik restitutsioon ei ole isegi tema pankrotimenetluse tühistamise korral tõenäoline. Autor mõonab, et riigi positsiooni kõrgemale positsioonile seadmine võrreldes teiste võlausaldajatega on EIK praktika kohaselt täiesti lubatav⁶⁴⁰, mistõttu ei ole riigil valitseva EIK praktika kohaselt keelatud kehtestada maksude tasumise tagamiseks meetmeid, mis toovad kaasa maksukohustulase maksejõuetuse. Kui vaadata parima õigusloome poole, võiks isiku maksejõuetuse vältimine olla siiski üheks põhiliseks argumendiks, mida seadusandja preventiivsete tõkendite kujundamisel arvesse peaks võtma.

2.5.4. Kohtuvaidluse poole negatiivse käitumise mõju

Üldiste huvide ja omaniku huvide õiglase tasakaalu leidmisel on EIK tuginenud ka avaldaja (muuhulgas maksukohustulase) või riigi käitumise negatiivsetele ehk etteheidetavatele aspektidele.⁶⁴¹ Selline etteheide põhineb tsiviilõigusest tuntud tõdemusel, et kahjukannataja ei saa nõuda kahju tekitajalt kahju hüvitamist ulatuses, milles kahjukannataja on kahju tekkimises ise süüdi.⁶⁴² Maksupettuste ja maksukohustuste rikkumisega kaasnevate meetmete kohaldamisel on maksukohustulase käitumisega arvestamine kahtlemata relevantne argument. Maksupettuste toimepanemisega kaasneb maksuseadustest tuleneva(te) kohustuste rikkumine, mis on käsitletav maksukohustulase negatiivse käitumisena.

Lahendis *Beyler v. Italy (2000)* käsitleti juhtumit, kus avaldaja ostis omale maali, kuid jättis sellest ametivõime teavitamata ning ei teinud seda kuue aasta jooksul. Selle eesmärgiks võis olla takistada ametivõimude seadusjärgset ostueesõigust, mille teostamine viis vaidluse Euroopa Inimõiguste Kohtusse.⁶⁴³ Antud lahendis leidis EIK, et riik oli avaldaja omandiõigusesse sekkunud ning õiglast tasakaalu rikkunud. Sekkumise õiguspärasust hinnates kohus küll tuvastas ostja pahauskse käitumise maali ostmisest mitteteatamise näol, kuid samas tuvastas ka riigi poolt maali ostmisega viie aasta pikkuse venitamise. Selle tulemusena luges EIK sekkumise ebaproportsionaalseks ning tuvastas artikli 1 rikkumise.⁶⁴⁴ EIK seisukohtadest nähtub, et isiku enda rolli tema põhiõiguste piiramisel tuleb omandiõiguse riive proportsionaalsuse hindamisel arvesse võtta.

⁶⁴⁰ Vrdl: EIK arvamus *Gasus v. the Netherlands (1995)* lahendis omandireservatsiooni ümberkvalifitseerimise kohta.

⁶⁴¹ A. Mowbray. A Study of the Principle of Fair Balance in the Jurisprudence of the European Court of Human Rights. – Human Rights Law Review, 2010, vol 10, nr 2, lk 313. Vrdl: EIKo, 08.07.1986, nr 9006/80, 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81, 9405/81 *Lithgow and Others v. the United Kingdom*, para 120-121.

⁶⁴² Vaata sama põhimõtte kohta riigi poolt tekitatud kahju hüvitamisel: *infra*, ptk 4.3.3.2.

⁶⁴³ EIKo, 05.01.2000, nr 33202/96 *Beyler v. Italy*, para 8-64.

⁶⁴⁴ Otsuse para 115-122.

2.5.5. Wednesbury standard diskretsiooniotsuste järelkontrolli kvaliteedi tagamisel

2.5.5.1. Standardi olemus ja kasutusala

Nagu autor on eelpool leidnud, saab inimõiguste kõrgemat kaitset tagada ja seeläbi riivete intensiivsust vähendada ka menetluslike vahendite ja garantiide kaudu. Üheks selliseks garantiiks on kohtulik järelevalve. Omandiõigust piirava tõkendi intensiivsust võib mõjutada põhjalikkus, millega kohtud kontrollivad piirava meetme õiguspärasust, seda kas siis eelkontrolli või järelkontrolli raames.

Lahendis *Agosi v. the United Kingdom (1986)* on EIK võtnud kohtuliku järelevalve olemasolu arvesse õiglase tasakaalu (proportsionaalsuse) kontrollimisel.⁶⁴⁵ Kohtuliku järelevalve arvestamisel omab tähtsust see, kui tõhus, põhjalik ja sisuline see järelevalve on. Seetõttu tuleb kohtuliku järelevalve olemasolul analüüsida, millisel määral peab olema tagatud preventiivset tagatist kohaldava haldusakti järelkontroll ning millised kaalutlused peaksid sellest lähtuvalt sellises otsuses sisalduma, et järelkontrolli oleks võimalik efektiivselt teostada ja seeläbi õiguste riivet maandada.

Õiglase tasakaalu analüüsimisel on EIK lahendis *Agosi v. the United Kingdom (1986)* sidunud haldusorgani diskretsioonil põhineva tegevuse kohtuliku järelkontrolli standardiga, mis on *common law* õiguskultuuris laiemalt tuntud Wednesbury printsiibina.⁶⁴⁶ Nimetatud põhimõtet tunnustades ja rakendades on EIK tõdenud, et administratiivorgani otsuste ja sellega seotud menetluse õiguspärasuse hindamiseks peab olema tagatud teatud standardile/põhjalikkusele vastav järelkontroll administratiivorgani otsuse üle, et selliseid meetmeid saaks lubatavateks pidada.

Wednesbury printsiip on 1948. aastal Briti kohtute poolt kohtuasjas *Associated Provincial Picture Houses Ltd v. Wednesbury Corporation* kujundatud põhimõtte ja standard selle kohta, mil määral peab järelkontrolli teostav organ (eelkõige kohus) diskretsiooniotsusesse sisuliselt süvenema.⁶⁴⁷ Wednesbury standardil on mitmeid variatsioone sõltuvalt otsuse sisusse süvenemise ulatusest ja järelkontrolli teostaja volituste ulatusest.⁶⁴⁸ Lihtsamalt öeldes sätestab Wednesbury printsiip ulatuse, millises mahus peab järelkontrolli teostav organ otsuse õiguspärasust hindama.

Wednesbury printsiibi kohaselt sekkub kohus haldusorgani tegevusse üksnes juhul, kui see haldusorgan on käitunud niivõrd ebamõistlikult, et ükski mõistli-

⁶⁴⁵ EIKo, 24.10.1986, nr 9118/80 *Agosi v. The United Kingdom*, para 41 ja 60.

⁶⁴⁶ Otsuse para 41 ja 60. Autor osundab, et nimetatud standardile tuginemine tulenes asjaolust, et *Agosi* kohtuasi seonduks Suurbritannia õigusruumiga.

⁶⁴⁷ T. Barclay. The proportionality test in UK Administrative Law – a new ground of review, or a fading exception? – *The Student Journal of Law*, 2012, nr 3.

⁶⁴⁸ *Ibid.*

kult käituv haldusorgan ei oleks saanud jõuda sama otsuseni.⁶⁴⁹ Kui haldusorgan käitub ebamõistlikult, siis ta ületab seadusandja poolt talle antud õigusi ning käitub seetõttu *ultra vires*.⁶⁵⁰ Suurbritannia kohtupraktikas on omandiõigust piirava meetme mõistlikkust hinnatud näiteks võltsitud kauba arestimise otsuse seaduslikkuse järelkontrollis.⁶⁵¹

Lisaks *Wednesbury* testile kohaldavad Suurbritannia kohtud tavapäraselt kolmeastmelist proportsionaalsuse testi ning irratsionaalsuse printsiipi. Lord Steyn on märkinud, et kuigi esineb kattuvus irratsionaalsuse ning proportsionaalsuse testi vahel ning enamike kaasuste puhul otsustatakse samasugusel viisil, on järelkontrolli intensiivsus [*Wednesbury* standardi puhul – K. K.] suurem.⁶⁵² Sweeney ja van Schooten on märkinud proportsionaalsuse testi ja *Wednesbury* põhimõtte omavahelise suhestumise kohta järgmist:

„Seetõttu on üldiselt arusaadav, et proportsionaalsuse põhimõtte läheb palju kaugemale kui *Wednesbury* test, nõudes, et avalik võim käituks ainult kodanike huve proportsionaalses ulatuses mõjutaval viisil. Tõendamine, on ta *käitunud* proportsionaalselt, nõuab palju enam pingutust kui tõendamine, et ta *ei käitunud* ebamõistlikult. Seetõttu on juba pikemat aega leitud, et, esiteks, proportsionaalsuse test seab kõrgema standardi avaliku võimu tegevuse õiguspärasusele, ning teiseks on see Ühendkuningriikides kasutatavale kohtulikule järelevalvele võõras.“

Tänaseks on *Wednesbury* printsiip asendumas Suurbritannia kohtupraktikas proportsionaalsuse põhimõttega, kuna *Wednesbury* otsust on hakatud pidama Suurbritannia haldusõiguses regressiivseks otsuseks.⁶⁵³

2.5.5.2. EIK aktsepteeritud järelkontrolli tase

Agosi v. the United Kingdom (1986) lahendis käsitles EIK Suurbritannia kohtute poolt järelkontrolli teostamist otsuste üle, mille alusel arestiti võltsitud kaup. Suurbritannia kohtute praktika kohaselt kontrollisid kohtud diskretsiooni rakedamisel selle kooskõla õigusakti eesmärgiga ning mõistlikkust, kuid mitte proportsionaalsust.⁶⁵⁴ Avaldaja väitis, et kohtute teostatud järelkontroll oli ebaõiglane ning ei vastanud P1-1 lõike 2 eesmärkidele.⁶⁵⁵

⁶⁴⁹ H. Van Schooten; J. A. Sweeney. Domestic Judicial Deference and the ECHR in the UK and Netherlands. – *Tilburg Foreign Law Review*, 2003-2004, vol 11, nr 1, lk 442-439-461.

⁶⁵⁰ *Ibid.*

⁶⁵¹ EIKo, 24.10.1986, nr 9118/80 *Agosi v. The United Kingdom*, para 41.

⁶⁵² T. Barclay. (2012).

⁶⁵³ R. Carnwath. Lord Carnwath at the joint UCL-HKU conference 'Judicial review in a changing society', at Hong Kong University From Rationality to Proportionality in the Modern Law. – Hong Kong: 14.04.2014, lk 17. – Arvutivõrgus: <https://www.supremecourt.uk/docs/speech-140414.pdf> (15.11.2015).

⁶⁵⁴ Lahendi para 41.

⁶⁵⁵ Lahendi para 60.

EIK tunnustas Suurbritannia kohtute poolt rakendatava standardi sobivust. Samuti tunnustas kohus, et meetme võiks lugeda õigusvastaseks, kui haldusorgan ei oleks saanud kehtiva õiguse alusel ning mõistlikult käitudes vaidlustatud diskretsioonotsust teha, näiteks kui haldusorgan ei oleks olnud diskretsioonotsust tehes võtnud arvesse kõiki relevantseid asjaolusid või oleks lähtunud otsuse tegemisel lubamatutest kaalutlustest.⁶⁵⁶

Sellega tunnistas EIK Wednesbury printsiibi kohaldatavust ning riigi õigust valida, millise põhjalikkusega haldusakti õiguspärasuse kontrolli kohtutes teostatatakse. Kahjuks EIK Wednesbury printsiibi rakendamisel pikemalt ei peatu ning loeb Suurbritannia kohtute poolt teostatava järelkontrolli taseme sobivaks. Seetõttu jääb ka ebaselgeks, kas EIK peab vajalikuks järelkontrolli standardit sisuliselt reguleerida või piirdub kohus ainult kontrollimisega, kas siseriiklikult on kehtestatud standardile vastav järelkontroll üldse võimalik.

Sarnaseid küsimusi on EIK analüüsinud lahendis *Air Canada v. the United Kingdom (1995)*. Antud kohtuasjas leidis avaldaja sarnaselt Agosi kaasusele, et kuna Suurbritannia kohtud kontrollivad diskretsioonotsuste puhul ainult nende mõistlikkust ning proportsionaalsust ei kontrollita, ei ole õiglast tasakaalu saavutatud.⁶⁵⁷ Vastuseks avaldaja etteheidetele märkis EIK, et varasemates lahendites on kohus Suurbritannia kohtuliku järelevalve õigust pidanud piisavaks ning P1-1 teisele lõikele vastavaks. Kohus rõhutas, et just siseriiklikud kohtud on pädevad hindama, kas avaliku võimu esindaja poolt langetatud diskretsioonotsus oli ebaseaduslik tulenevalt ebaseaduslikkusest, irratsionaalsusest või menetluslikust ebasobivusest, või mitte.⁶⁵⁸ Siinjuures lähtuvad kohtud siseriiklikult kehtestatud standarditest.

Agosi ja *Air Canada* lahendist järeldub, et konventsioon ei reguleeri seda, kui põhjalikult peab kohus preventiivsete tagatiste järelkontrolli teostamisel (või haldustoiminguks loa andmise menetluses eelkontrolli teostamisel) relevantseid asjaolusid kontrollima. Kõlama jääb kohtu *Air Canada* lahendis väljendatud seisukoht, et siseriiklikel kohtutel on õigus otsustada järelkontrolli standardi üle. EIK on aktsepteerinud lähenemist, mille kohaselt „on arvesse võetud kõiki relevantseid asjaolusid ning lähtunud ei ole lubamatutest kaalutlustest“. Sellele vastab iseenesest ka *Air Canada* lahendis käsitletud mõistlikkuse põhimõte.

Wednesbury standardi rakendamine ei ole võõras ka Eesti haldusõiguses, kus valede kaalutluste arvestamine või oluliste kaalutluste arvestamata jätmine võib olla aluseks kaalutlusotsuse tühistamiseks kohtuliku järelkontrolli raames. Riigikohus on näiteks 14.10.2003 lahendis 3-3-1-54-03 märkinud:

⁶⁵⁶ EIKo, 24.10.1986, nr 9118/80 *Agosi v. The United Kingdom*, para 41 ja 60. EIK viitas siinkohal kohtulahendi paragrahvis 41 Queen Bench Divisioni 1971. aasta lahendile asjas *Breen v. Amalgamated Engineering Union*, kus kohus arutles Briti õigussüsteemis diskretsiooni kasutamise tingimuste üle ning luges diskretsioonotsuse õigusvastaseks, kui selle tegemisel ei ole arvestatud kõiki relevantseid asjaolusid või kui olulised asjaolud on jäetud arvestamata. Tegemist on haldusteooriast tuntud peamiste diskretsioonivigadega.

⁶⁵⁷ EIKo, 26.04.1995, nr 18465/91 *Air Canada v. the United Kingdom (1)*, para 45.

⁶⁵⁸ Lahendi para 46.

„Kohus võib sekkuda kaalutusõiguse teostamisse ka siis, kui otsustus jääb küll kaalutusõiguse piiridesse, kuid tekivad kahtlused otsuse ratsionaalsuses. Iseäranis on diskretsiooniveega tegu juhtudel, kui haldusorgan on lähtunud lubamatutest kaalutlustest või jätnud mõne olulise aspekti tähelepanuta.“⁶⁵⁹

Diskretsiooni teostamisel arvesse võetavate asjaolude osas on Riigikohus märkinud järgmist:

„HMS § 4 lg 2 kohaselt tuleb kaalutusõigust teostada kooskõlas volituse piiride, kaalutusõiguse eesmärgi ning õiguse üldpõhimõtetega, arvestades olulisi asjaolusid ning kaaludes põhjendatud huve. Juhul kui haldusorgan ei teosta kaalutusõigust, on lähtunud sobimatutest või ebaõigetest kaalutlustest või jätnud mõne olulise asjaolu tähelepanuta, võib olla tegemist olulise kaalutusveaga.“⁶⁶⁰

Seega on Eestis siseriiklikult kehtestatud piirid järelkontrolli teostamisele, mis tagavad omanikule vähemalt sama tugeva kaitse kui Wednesbury standard. Autori arvates sisulist vastuolu Eestis kohaldatava järelkontrolli tasemel ja konventsiooni vahel ei teki, kuna diskretsiooniotsuste järelkontrolli teostamiseks on vastav kontrollskeem siseriiklikus õiguses välja töötatud. Omaette küsimus on see, kas selline järelkontrolli skeem on antud menetlusliku meetme puhul kõige sobivam lahendus ning kas selline lahendus on seetõttu proportsionaalne, arvestades *ex parte* menetluse riive intensiivsust.

2.6. Vahekokkuvõte

EIK on end ja konventsiooni teadlikult distantseerinud maksudega seonduvate küsimuste sisulisest lahendamisest. P1-1 grammatiline tõlgendus toetab seda, viidates, et konventsioon ei piira *mingil viisil* riigi õigust võtta kasutusele omandiõigust riivavaid meetmeid maksude tasumise tagamiseks (P1-1 lõige 1 II alternatiiv ehk neljas omandiõiguse reegel). Seda toetab EIK poolt välja töötatud *margin of appreciation* põhimõte, mis jätab maksuasjades riikidele laia kaalutusõiguse.

Konventsiooni võib maksuküsimustes pidada väga „elavaks“ õigusaktiks, kuna EIK kohaldab seda konkreetseid kaasuseid lahendades reeglina võrdleva tõlgendamise meetodi kaudu, mille kaudu EIK aktsepteerib enamiku Euroopa riikide maksupoliitikat inimõigusi tagavana. Seetõttu ei toeta konventsioon nii võrd autonoomseid väärtusi, kui legitimeerib laialdaselt aktsepteeritavaid maksupoliitilisi ja -menetluslikke trende.

Samas ei saa konventsiooni pidada maksuküsimustes inimõiguste tagamisel täiesti illusoorseks õigusaktiks, kuna teatud põhimõtteid on võimalik sellest P1-1-s sisalduva neljanda reegli alusel tuletada. Need põhimõtted või normatiivid on seadusandjale teenäitajaks, tuues välja, milliseid nüansse on EIK pidanud

⁶⁵⁹ RKHKo, 14.10.2003, 3-3-1-54-03, p 40.

⁶⁶⁰ RKHKo, 14.10.2003, 3-3-1-54-03, p 38-40; RKHKo, 02.04.2014, 3-3-1-72-13, p 21.

preventiivsete maksude tasumise tagamiseks võetavate meetmete kujundamisel oluliseks ning milliseid mitte nii oluliseks, samuti kuhu võib tõmmata piiri lubatu ja lubamatu vahel. Nimetatud põhimõtted tulenevad omandiõiguse piirangu lubatavuse kontrollskeemi erinevast struktuurist, mis tuleb iga piirangu õiguspärasuse kontrollimisel läbida. Oluline roll on sealjuures laiendatud proportsionaalsuse testil, mis võimaldab erinevalt kitsast testist võtta meetme õiglase tasakaalu leidmisel arvesse kõikvõimalikke tähtsust omavaid asjaolusid.

Kuna EIK on soovinud distantseerida ennast riikide sisulisse maksupoliitikkasse sekkumisest, siis võib tõkendite kohaldamisel olulisemaks pidada eelkõige menetluslike garantiide olemasolu. Seeläbi ei sekku EIK maksude kogumisega seotud sisulistesse küsimustesse, vaid keskendub põhiõiguste ja –vabaduste tagamisel protsessireeglite hindamisele. Märkimisväärne on see, et menetluslike garantiisid on EIK kohaldanud ka P1-1 alusel ning traditsioonilistele protsessiõigusi tagavatele sätetele tuginemine ei ole sealjuures vajalik olnud (osalt ka seetõttu, et näiteks artiklile 6 tuginemine ei ole maksumenetluses reeglina võimalikki).

Lahendis *Microintellect OOD v. Bulgaria (2014)* märkis EIK, et kuigi P1-1 ei sätesta protseduurilisi nõudeid, siis tulenevalt varasemast praktikast peab omandiõiguste riive all kannatavale isikule olema tagatud mõistlik võimalus pöörduda vastutavate riiklike ametiasutuste poole ja seeläbi efektiivselt vaidlustada sellise omandiõigust riivava meetme kohaldamine. Autor ei sea kahtluse alla *ex parte* menetluse vajalikkust preventiivsete tõkendite kohaldamisel, kuna ilma selleta meede oma eesmärgi ilmselt ei täidaks. Samas ei pea autor õigeks Eestis kasutatavat lahendust, kus maksukohustuslane on menetluses ainult edasikaebaja rollis, kus maksukohustuslasel puudub võimalus võtta osa halduskohtu menetlusest. Põhjus seisneb selles, et kui ringkonnakohtus kontrollib halduskohtu otsuse õiguspärasust, siis halduskohtus ei ole maksukohustuslane üldse menetlusosaline. Seega ei tugine ringkonnakohtu menetlus juba oma loogikast tulenevalt maksukohustuslase argumentidele, samas ringkonnakohtu funktsiooniks on olla järelkontrolli teostamine halduskohtu määruse õiguspärasuse osas. Sellist menetluslikku lahendust ei saa pidada kõige efektiivsemaks konventsiooni mõttes.

Menetlusõiguste kataloogis on olulisel kohal ka õigus menetlusele mõistliku aja jooksul. P1-1 ei käsitle küll menetlust mõistliku aja jooksul, kuid lahendis *Fener Rum Erkek Lisesi Vakfı v. Turkey (2007)* on EIK tuletanud omandiõigusest nõude teostada piiranguid mõistliku aja jooksul (*in good time*). Seega mõjutab tõkendi kohaldamise kestus oluliselt ka tõkendi intensiivsust, mis mõjutab omakorda tõkendi proportsionaalsust. Tõsi, EIK praktika kohaselt võib ainult menetluse kestus muuta tõkendi ebaproportsionaalseks, kui selle kohaldamine leiab aset oluliselt pikema aja jooksul, kui seda võtab keskmine maksumenetlus (seda piirab juba ainuüksi maksusumma määramise aegumistähtaeg, mis on oluliselt lühem, kui EIK poolt toodud ebamõistliku menetluse piirmäärad). Samas on Lääne-Euroopa riikide poolt diskuteeritud konventsiooni

artikli 6 kohaldamist ka maksumenetlustele.⁶⁶¹ muudaks maksumenetluse subjektide menetluse kestusel põhinevad garantiid märksa rangemaks.

Kohtute poolt tõkendite kohaldamisel teostatava järelkontrolli põhjalikkuse ja tingimuste osas on EIK mõju marginaalne. Konventsiooni kohaselt tuleb siseriikliku õigusega tagada isikutele kohtulik kaitse, kuid konventsioon ei üle midagi selle kohta, millise põhjalikkusega peavad kohtud järelkontrolli teostama. Lahendis *Agosi v. the United Kingdom (1986)* kinnitas EIK seda seisukohta.

Õigusselguse ja ettenähtavuse nõudest tuleneb, et kuigi maksupettuste tõkestamise regulatsioonid võivad olla üldsõnalised, ei tohiks need olla vastuolulised ja seetõttu ettenähtamatud. Kuna kohtupraktikale on omistatud seaduse tähendus konventsiooni mõttes, siis peaks ka kohtupraktika vältima vastuoluliste ja lünklike kontseptsioonide kujundamist. See võib tuua kaasa vastuolu õigusselguse nõudega, mis võib muuta meetme ebaproportsionaalseks.

EIK on analüüsinud ka mõningaid sisulisi kriteeriume, mille alusel hinnata õiglase tasakaalu saavutatust piiravates meetmetes. EIK pidanud oluliseks arvestada maksukohustuslase pahausksusega. Lahendis *Agosi v. U.K. (1986)* on EIK võtnud analüüsi aluseks selle, kas maksukohustuslane on täitnud oma tavapärasest ja olukorrale vastavat hoosuskohustust või mitte. Hoosuskohustuse rikkumine võib tuua kaasa oluliselt intensiivsema tõkendi kohaldamise. Selle põhimõtte kohaselt on oluline eristada tõkendeid, mida kohaldatakse isikule etteheidetava tegevuse tõttu, ning tõkendeid, mida kohaldatakse ilma selliste etteheideteta. Nende eristamiseks on vajalik hinnata, kas tõkendiga koormatud isik on täitnud oma hoosuskohustust või mitte. Just hoosuskohustuse rikkumise kaudu tuleks sisustada maksukohustuslasele etteheidetav tegevus. See välistab maksukohustuslasele sellise tegevuse etteheitmise, mis võib küll seonduda tema maksevõime vähenemisega, kuid mis ei ole kuidagi seostatav teatud hoosusnõuete eiramisega. Hoosuskohustuse hindamine võimaldab preventiivse tõkendile anda selge maksumenetlusliku tähenduse, eristades seda tõkenditest, mis on suunatud üldiselt isiku vara varjamisele maksejõuetusmenetluste ilmnemisel. Viimane peaks olema võrdselt kättesaadav kõigile võrdselt koheldavatele⁶⁶² võlausaldajatele.

Palju kriitikat saanud asjas *Gasus v. the Netherlands (1995)* esitatud arvamuse kohaselt on riigil võimalik kehtestada regulatsioone, kus avalik võim arestib maksunõude täitmise tagamise ja realiseerimise eesmärgil ka kolmandatele isikutele kuuluvat vara. Siinkohal nõustub autor lahendi eriarvamuses toodud kriitikaga, et taolised meetmed piiraksid oluliselt rahvusvahelist kaubandust ning erinev ei oleks olukord ka siseriiklike müügi- ja sarnaste lepingute täitmisel. Siinkohal ei peaks maksuõigus asuma reguleerima omandiõiguse suhteid. Maksumenetlusõiguse reguleerimisalasse jäävad küll küsimused, kui-

⁶⁶¹ F. Vanistendaal. Chapter 2. Legal Framework for Taxation, lk 18. – V. Thuronyi. (1996). Vaata selle kohta ka: *supra.*, ptk 2.1.2.

⁶⁶² EIK on asjas *Gasus v. the Netherlands (1995)* kinnitanud, et riik võib prioriteerida avaliku võimu nõudeid, kuna avalik võim on võlasuhetesse astumisel nõrgemas positsioonis ning see õigustab avaliku võimu huvide kõrgemat kaitset.

das on maksuhalduril võimalik piirata kolmandatel isikutel vara käsutamist maksukohustuslase suhtes selliselt, et maksukohustuslasel ei oleks võimalik vara peita. Selliste kohustustega peab kaasnema ka kolmandatele isikutele selliste korraldustega tekitatud kahju hüvitamine.

Üheks kõige vastuolulisemaks lahendiks võib preventiivsete maksuõiguslike sanktsioonide valdkonnas pidada lahendit *Janosevic v. Sweden (2002)*, kus käsitleti karistusliku lisamaksu sissenõudmist olukorras, kus selle lõpliku kehtivuse osas puudus kohtulahend. Autor toetab sellele lahendile lisatud kohtunik Thomasseni eriarvamust, kus on välja toodud kaks olulist tõdemust. Esiteks peaks seadusandja preventiivsete tagamismeetmete kohaldamisel tagama, et see ei muutuks sisuliseks sanktsiooniks. Teiseks ei tohiks preventiivsete sanktsioonide kohaldamine tuua kaasa maksukohustuslase maksejõuetust. Tõsi, EIK lubas selliste sanktsioonide kohaldamist seetõttu, et võimalik pankrotimenetlus oli kohtu arvates täielikult tagasi pööratav ning endine olukord taastatav. Autor nõustub siinkohal kohtunik Thomasseniga, et preventiivse meetme kohaldamine selliselt, et ainuüksi selle kohaldamine toob kaasa maksukohustuslase maksejõuetuse, võib olla ebaproportsionaalne meede, milles ei sisaldu maksuõiguslike poolte õiglane tasakaal. Küsitav on selles eriarvamus ja lahendis toodud põhimõtete kohaldamine olukordadele, kus tõrjutavaks ohuks ongi maksejõuetus ise. Sellises olukorras tuleks kaaluda tõkendi ebaproportsionaalseks lugemist siis, kui maksukohustuslase püsiv maksejõuetus on tõkendi kohaldamise otseseks tagajärjeks, mis tõkendi kohaldamata jätmisel ilmselt saabunud ei oleks. Seega ei tohiks tõkend olla maksukohustuslase püsiva maksejõuetuse ainukeseks põhjuseks (seda riski peab hindama eelkõige olukorras, kus esineb maksukohustuse täitmise oluliselt raskemaks muutumise oht, mitte aga maksukohustuse täitmata jäämise oht) ning ei tohiks muutuda sanktsiooniks.

Preventiivsete tõkendite kohaldamise küsimuste viimine Euroopa Kohtu ette Euroopa Liidu põhiõiguste harta alusel tuleb kõne alla just käibemaksupettuste puhul, mida võib käsitleda kui ühenduste õiguse kohaldamisalasse langevat maksu/regulatsiooni. Preventiivsete tõkendite peamine proovikivi oleks sellisel juhul meetme proportsionaalsus, mis on üldtunnustatud ühenduste aluspõhimõte. Kuigi konventsiooni ning hartat peaks sisustama ja tõlgendama koherent-selt, siis Euroopa Kohtus sellise praktika tekkimist ja selle suundumusi, samuti võimalikke lahkevuskohi näitab vaid aeg.

3. peatükk

PREVENTIIVSETE TAGATISTE

„PARIMA MUDELI“ SISEMINE SÜSTEEM

3.1. Tagatava maksukohustuse relevantsuse dilemma

3.1.1. Probleemipüstitus

Preventsioonil põhinevate ohutõrjemeetmete kujundamisel on seadusandjal vaja otsustada, kas ja mil määral peab tõkendi kohaldamine põhinema sündmusel, mille tekkimise oht on tõkendi kohaldamise ajendiks.

Ühelt poolt ei ole preventiivsete tagatiste puhul tagatava maksukohustuse olemasolu tagatise kohaldamise ajal tõsikindlalt tuvastatud. Selles avaldubki preventiivse tõkendi prognoosil põhinev funktsioon kõrvaldada oht faktilise teadmatuse olukorras. Samuti ei ole maksumenetluslik sekkumine maksukohustuse puudumisel õigustatud tulenevalt menetluse (seaduse) eesmärgist. Maksukohustuse olemasolu on esimene eeldus, mis loob maksuhaldurile õiguse reageerida sooritusmenetluse alustamisega ja asuda maksukohustuslase omandit maksuna ära võtma. Teisalt on preventiivse tagatise kohaldamisel teatava tõenäosusega teada, et selline maksukohustus võib jääda tulevikus täitmata. Avaliku huvi kahjustamise oht on legitiimseks eesmärgiks, mis õigustab vajadust ainuüksi ohtu pinnalt oletatava maksukohustuse täitmist tagada ning maksukohustuslase omandiõigust piirata. Preventiivse tagatise kohaldamisel prevaleerib oletatav avalik huvi maksutulu laekumise osas maksukohustuslase omandiõiguse ees. Selline suhe on preventiivsele tagatisele iseomane.⁶⁶³

Kontrollitava maksukohustuse puudumine seab preventiivse tõkendi legitiimsuse kõige tugevamini kahtluse alla – ilma maksukohustuse olemasoluta ei ole maksuhalduri sekkumine isiku omandiõigusesse maksumenetluslikel kaalutlustel mingilgi viisil põhjendatud, kuna sellel puudub maksukohustuse täitmise tagamise, maksupettuse tõkestamise ning maksejõuetusohu ärahoidmise funktsioon. Maksukohustuse olemasolu on tuvastatav ainult *ex post* järelhinnanguna, milles on võimalik arvesse võtta pärast tagatise seadmist kogutud tõendusteavet. Kuna preventiivseid tagatiseid kohaldatakse *ex parte* menetluses (kas haldusmenetluses või kohtu loal), siis on maksukohustuslase äraakuulamisõigus ning selle kaudu tõendusteabe kogumise võimalus vähemalt osaliselt piiratud. See võimendab prognoosotsuse eksimisrisiki maksukohustuslase kahjuks.

Regulatsiooni kohaldatavuse ja selle õiguslike tagajärgede ettenähtavus on üks EIK poolt tunnustatud õigusselguse põhimõtte elemente, mida tuleb konventsiooni P1-1 kohaselt arvestada.⁶⁶⁴ Tulenevalt hea õiguse ja parema

⁶⁶³ *Supra*, ptk 1.2.1. ja 1.2.2.

⁶⁶⁴ EIKo, 21.02.1990, nr 11855/85 *Håkansson and Stureson v. Sweden*, para 47; EIKo, 07.07.1989, nr 10873/84 *Tre Traktörer AB v. Sweden*, para 58; EIKo, 20.09.2011, nr 14902/04 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, para 559.

õiguse eristamisest ning eesmärgist vältida ebaselgeid regulatsioone tuleb püüelda parema regulatsiooni poole, mis õiguselguse mõttes tähendab õigusnormi selgemat sisu ning õiguslike järelduste ettenähtavust. Seda tuleb teha siiski kuni piirini, mis ei takista põhjendatud olukordades maksukohustuse täitmise tagamiseks meetmeid kasutusele võtta ning avalikku huvi maksude kogumiseks kaitsta. Tasakaalu erinevate huvide ja põhiväärtuste vahel saab leida sisuliste või menetluse struktuurist tulenevate lahenduste kaudu.

3.1.2. Maksukohustuse tuvastatuse nõude sisulised kriteeriumid

3.1.2.1. Eesti õigus

3.1.2.1.1. Sisustamata paralleelsete standardite kasutamine

Eesti MKS § 136¹ lg 1 ei sisalda *expressis verbis* nõuet, et maksukohustuse täitmise preventiivse tagamise eelduseks on maksukohustuse olemasolu. Halduskohtule esitatavas taotluses märgitakse võimaliku rahalise nõude või kohustuse hinnanguline suurus ning põhjus, millest nähtub võimaliku maksukohustuse sissenõudmise oluline raskenemine või võimatus.⁶⁶⁵ Maksukohustuse aluseks olevate asjaolude tõendamine või põhistamine ei ole nõutav.

Seadusandja sellist valikut võib pidada teadlikuks ja esmapilgul põhjendatuks. Maksukohustuse olemasolu kontrollimise kohustuse panemine kohtule menetlusetapis, kus maksumenetlus on alles pooleli, ei mõistlik. Taotlus esitatakse enne maksude tasumise õiguse kontrolli lõppemist ja rahalise nõude või kohustuse määramist, mistõttu ei saa ega pea maksuhalduril olema välja kujunenud lõplikku seisukohta maksukohustuse määramisel tähtsust omavate faktiliste asjaolude tõendatuse suhtes. Seda ei peaks taotluse lahendamisel hindama ka kohus. Halduskohus otsustab maksuhaldurile täitmist tagavate toimingute sooritamiseks loa andmise olukorras, kus tuleb tegutseda ennetavalt ja puuduvad kindlad tõendid isiku käitumise kohta tulevikus.⁶⁶⁶

Seega on esmapilgul tegemist prognoosiga, mis ei hõlma hinnangut maksukohustuse olemasolu osas. Maksukohustuse sisulise tuvastamise mittevajalikkust on põhjendatud väitega, et üldjuhul ei tohiks kohus täitevvõimu tegevusse ennetavalt sekkuda ega anda eelhinnangut kavandatava haldusakti õiguspärasusele.⁶⁶⁷ See tuleneb võimude lahususe ja tasakaalustatuse põhimõttest ning selle eesmärgiks on vältida võimu kontsentreerumist ühe võimuharu kätte ning tagada riigivõimu teostamise ratsionaalsus, selge vastutuse jaotus ning kontrollitavus.⁶⁶⁸ Hilisemas praktikas on Riigikohus preventiivsete tagatiste kohaldamist käsitledes lisanud eeltoodud tõdemusse nüansi, et kohus ei tohiks täitevvõimu

⁶⁶⁵ MKS § 136¹ lg 2.

⁶⁶⁶ TlnRnKm, 21.11.2014, 3-14-51630, p 8.

⁶⁶⁷ RKÜKm, 27.11.2012, 3-3-1-15-12, p 49.

⁶⁶⁸ Vaata lähemalt: K. Merusk; jt. Kommentaar 1 § 4 juurde. – Ü. Madise; jt. (toim). (2012).

tegevusse sekkuda omal algatusel ennetavalt.⁶⁶⁹ Sellise täpsustuse põhjust välja ei tooda, mistõttu ei saa selle tähenduse osas ka tõsikindlaid järeldusi teha. Riigikohtu lahendi põhjal kerkib siiski küsimus omaalgatusliku sekkumise piiridest. Ebaselgeks jääb, kas omaalgatusliku sekkumise keeluga on hõlmatud tegevused, mille eesmärgiks on kohtu poolt kohtumenetluse omaalgatuslik initsieerimine (kitsas käsitlus) või hõlmab see lisaks ka halduse enda taotlusel algatatud kohtumenetluses sisuliste asjaolude tuvastamist (laiem käsitlus). Sellele võib lisada olukorra, kus kohus kontrollib ennetava tõendi lubatavust määruskaebemenetluses, kuid selle raames on kohtul õigus uusi asjaolusid arvesse võttes lahendada tõkendi kohaldamise põhjendatuse küsimus sisuliselt.

Kuivõrd preventiivse tagatise taotluse lahendamine toimub maksuhalduri vastavasisulise taotluse alusel, siis ei tule kohtu omaalgatuslik sekkumine halduse tegevuse õiguspärasuse hindamisse kõne alla. Seetõttu tuleks võtta aluseks omaalgatusliku sekkumise keelu laiem käsitlus, mille kohaselt ei tohiks kohus preventiivsete tagatiste kohaldamisel asuda kontrollima sellele tulevikus antava maksuotsuse sisulist õiguspärasust.

Eesti kohtupraktika arengust nähtub, et kohtud on tegelikkuses asunud maksukohustuse olemasolu teatud määral kontrollima ning vastavaid standardeid kujundama. Paraku on kohtupraktikas kujunenud vähemalt kaks standardit, mida kohaldatakse kohati eraldi ja kohati samaaegselt. Standardite sisu on sealjuures jäänud lähemalt selgitamata.

Standardi ebaühtlase kohaldamise probleemi ilmestab Riigikohtu lahend kohtuasjas 3-3-1-16-12, kus tõstatati küsimus, et kui vastutusotsust alles kavandatakse, siis kui põhjalikult peab kohus hindama haldusakti andmise eelduste täitmist olukorras, kus haldusakti (vastutusotsust) pole veel tehtud.⁶⁷⁰ Antud kohtuasjas vaatas Riigikohus üle Tallinna halduskohtu ja ringkonnakohtu määruse preventiivse tagatise kohaldamise kohta haldusasjas 3-11-1813. Tegemist oli vastutusotsuse andmisele suunatud menetlusega. Maksuhaldur heitis kassaatorile ette, et see oli maksukohustuslasest äriühingu juhatuse liikmena väljastanud saamata kauba kohta arveid ning nende kajastamisel äriühingu raamatupidamisest püüti vähendada tasumisele kuuluvat käibemaksusummat. Selle tulemusena sooviti koostada kassaatorile vastutusotsus summas 101 121 eurot.⁶⁷¹

Esimese astme kohus lähtus tagamistoiminguteks loa andmisel järeldusest, et maksuhalduri toodud asjaolude pinnalt ei saa väita, et vastutusotsuse tegemine kassaatori suhtes oleks *väljastatud või ilmselgelt võimatu*.⁶⁷² Sellest võib järeldada, et kohtu hinnangul võib jätta tagamistoiminguteks loa andmata, kui vastutusotsuse tegemine oleks olnud alternatiivselt kas a) *väljastatud* või b) *ilmselgelt võimatu*. Nimetatud kahe kriteeriumi vahelist konkurentsi kohus sealjuures ei selgitanud, mistõttu ei ole võimalik antud kahe kriteeriumi sisulise erinevuse osas põhjapanevamaid järeldusi teha. Seevastu Riigikohus leidis sama

⁶⁶⁹ RKHKm, 28.01.2013, 3-3-1-16-12, p 10.

⁶⁷⁰ RKHKm, 28.01.2013, 3-3-1-16-12, p 9.

⁶⁷¹ *Ibid.*, p 1.

⁶⁷² *Ibid.*, p 9.

küsimust analüüsid, et kohtul tuleb täitetoimingu sooritamiseks loa andmise menetluses hinnata, kas täidetud võivad olla vastutusotsuse tegemise eeldused ning kas vastutusotsuse tegemine on *õiguslikult tõenäoline ja võimalik*. Samale standardile viitas Riigikohus ka lahendites 3-3-1-15-12⁶⁷³, 3-3-1-27-13⁶⁷⁴. Lahendis 3-3-1-4-14 selgitas kohus, et vastutusotsuse aluseks olevate asjaolude ehk vastavalt MKS § 40 lg-le 1 tahtluse või raske hooletuse esinemise osas ei pea samuti esinema tõsikindlat järelust, vaid vastutusotsuse tegemine peab olema *võimalik*.⁶⁷⁵

Mõnevõrra arusaamatuks jääb sealjuures Riigikohtu lahendi 3-3-1-16-12 juures asjaolu, et kassaatori kaebuse lahendamisel luges Riigikohus tagamistoiminguks loa andmise siiski õiguspäraseks ning sealjuures nõustus „kohtute seisukohaga, et vastutusotsuse tegemine polnud taotluse tegemise hetkel õiguslikult võimatu ega välistatud.“⁶⁷⁶ Seega tunnustas Riigikohus maksukohustuse olemasolu hindamisel standardit *õiguslikult võimatu ja välistatud*, mis ei ühti Riigikohtu varasemas lahendis väljendatud seisukohaga. Kuivõrd Riigikohus ei ole hilisemates lahendites kahe standardi paralleelsele eksisteerimisele tähelepanu pööranud ega ole ka väljendanud maksukohustuse olemasolu standardi hindamise küsimuses oma seisukoha muutmist, siis võib järeldada, et MKS § 136¹ alusel tagatise seadmisel võib esineda mitu aktsepteeritavat maksukohustuse olemasolu hindamise standardit. Eelnevat järeldust kinnitab ringkonna-kohtute ja halduskohtute mahukas praktika.

Tallinna Ringkonnakohus on lahendis nr 3-13-70224 maksuhalduri taotluse lahendamisel märkinud, et taotluses toodud asjaolude pinnalt ei saa kohus väita, et maksukohustuslase suhtes maksuotsuse tegemine oleks välistatud või ilmselgelt võimatu. Seega on ringkonnakohus lähtunud maksuotsuse hindamisel kriteeriumist *välistatud või ilmselgelt võimatu*.⁶⁷⁷

Lahendis nr 3-14-50115 käsitles Tallinna Ringkonnakohus tagatist, mida maksuhaldur soovis seada seoses edasimüügi eesmärgil arendatud kinnisvara käibe- ja tulumaksustamisega. Maksuhalduril tekkis kuni kontrollakti andmiseni kogutud tõendite pinnalt kahtlus, et nimetatud kinnisvara oli rajatud isiklikul otstarbel kasutusele võtmiseks. Tallinna Ringkonnakohus leidis, et kuivõrd MKS § 136¹ kohaldamine toimub sisuliselt vaid prognoosi alusel, siis on eelkõige oluline hinnata, kas taotluses kirjeldatud asjaoludel võib selles märgitud ulatuses maksukohustuse määramine olla mõistlikult võimalik või oleks see ebatõenäoline.⁶⁷⁸ Antud lahendis lähtus ringkonnakohus seega standardist *mõistlikult võimalik ja tõenäoline*. Kohus analüüsis sealjuures sisuliselt maksukohustuse aluseid ja suurust käsitlevat kontrollakti ning põhjendas, miks maksukohustuslase seisukohad ja vastuväited kontrollaktile ei ole tasumisele kuuluva

⁶⁷³ RKÜKm, 27.11.2012, 3-3-1-15-12, p 49.

⁶⁷⁴ RKHKm, 09.10.2013, 3-3-1-27-13, p 17.

⁶⁷⁵ RKHKm, 05.05.2014, 3-3-1-4-14, p 9.4.

⁶⁷⁶ RKHKm, 28.01.2013, 3-3-1-16-12, p 11.

⁶⁷⁷ TlnRnKm, 24.03.2014, 3-13-70224, p 10. Vrdl: TlnRnKm, 10.03.2014, 3-13-2160, p 8.

⁶⁷⁸ TlnRnKm, 17.04.2014, 3-14-50115, p 7.

maksu suuruse osas põhjendatud.⁶⁷⁹ Ringkonnakohus märkis samuti seda, et kohtu ülesandeks on kontrollida, kas maksuhalduri esile toodud faktilistel asjaoludel on maksukohustuse määramine käimasoleva kontrolli raames võimalik ja tõenäoline. Samas maksukohustuse olemasolu võimalikkust hinnates järeldas kohus, et asja materjalidest nähtuvalt ei ole maksusumma määramine ilmselgelt võimatu. Seega on kohus kasutanud paralleelselt kahte standardit *tõenäoline ja võimalik ning ilmselgelt võimatu*.⁶⁸⁰

Lahendis 3-14-50556 märkis ringkonnakohus, et kuna taotlus esitatakse enne maksude tasumise õigsuse kontrolli lõppemist ja rahalise nõude või kohustuse määramist, siis maksuhalduril ei saa olla ega pea olema välja kujunenud lõplikku seisukohta maksukohustuse määramisel tähtsust omavate faktiliste asjaolude tõendatuse suhtes ja seda ei pea taotluse lahendamisel hindama ka kohus. Kohtu ülesandeks on kontrollida, kas maksuhalduri esile toodud faktilistel asjaoludel on maksukohustuse määramine käimasoleva kontrolli raames võimalik.⁶⁸¹ Samas leidis kohus ka seda, et täitmist tagavate toimingute sooritamiseks halduskohtult loa taotlemisel ei ole nõutav vastutusotsuse tegemise aluseks olevate asjaolude lõplik tuvastamine, vaid vajalik on kontrollida üksnes vastutusotsuse tegemist ilmselgelt välistavate asjaolude puudumist.⁶⁸² Antud lahendis lähtus kohus standardist *ei ole välistatud*.

Tallinna Ringkonnakohus käsitles lahendis 3-14-50489 maksumenetluse tagamist, kus maksuhaldur kahtlustas, et kontrollitavaid käibemaksuga maksustatavaid tehinguid ei olnud kahe äriühingu vahel toimunud. Tagamistoimingute tegemine on vajalik, kuna eeskätt on vajalik koguda kolmandatelt isikutelt ja maksukohustuslaselt endalt täiendavaid tõendeid ning võimaldada maksukohustuslasel tutvuda kontrollaktiga. Lahendi punktis 13 nõustus ringkonnakohus halduskohtuga selles, et taotluses toodud asjaolude pinnalt ei saa väita, et maksuotsuse tegemine oleks *välistatud või ilmselgelt võimatu*.⁶⁸³ Ka lahendis 3-13-70191 hindas ringkonnakohus, kas esinevad maksukohustuse määramist välistavad asjaolud.⁶⁸⁴

Tagastusnõude aktsepteerimisele järgneva maksuotsuse tegemise tõenäosuse osas arvestas kohus lahendis 3-14-50489 seda, et isegi kui tagastusnõude kontrollimine lõpeb selle täitmisega, siis ei võta see maksuhaldurilt õigust hiljem maksude tasumise ja deklareerimise õigsust kontrollida. Maksuhaldur ei määra tagastusnõude rahuldamisega siduvalt kindlaks lõplikku maksukohustust, seda tuleb teha MKS § 98 lg-s 1 sätestatud aegumistähtaja jooksul ja maksuhaldur võib seda teha ka pärast tagastusnõude rahuldamist.⁶⁸⁵

⁶⁷⁹ *Ibid.*, p 7–8.

⁶⁸⁰ *Ibid.*, p 8. Vrdl: TlnRnKm, 12.02.2015, 3-14-52363, p 6.

⁶⁸¹ TlnRnKm, 20.06.2014, 3-14-50556, p 9. Vrdl: TlnRnKm, 20.11.2012, 3-12-1946, p 6.

⁶⁸² TlnRnKm, 20.06.2014, 3-14-50556, p 10.

⁶⁸³ TlnRnKm, 01.07.2014, 3-14-50489, p 13.

⁶⁸⁴ TlnRnKm, 28.05.2014, 3-13-70191, p 8.

⁶⁸⁵ TlnRnKm, 01.07.2014, 3-14-50489, p 13. Vrdl: RKHKo, 07.04.2008, 3-3-1-8-08, p 10; RKHKm, 30.04.2013, 3-3-1-8-13, p 20.

Tagastusnõude ettemaksukontole kandmise ning selle õigsuse täiendava kontrolli jätkamist on Riigikohus käsitlenud hilisemas lahendis 3-3-1-61-15, kus kohus on selgitanud ettemaksukonto arestimise võimalikkust vahetult enne tagastusnõude aktsepteerimist selle kandmisega ettemaksukontole. Kohus leidis, et kuigi seadus ei näe ette võimalust ettemaksukonto arestimiseks, on Riigikohus leidnud, et selline arest on põhimõtteliselt võimalik, kui arestimise vajadus tuleneb maksuhalduri kontrollimenetlusega väljaselgitatud asjaoludest või põhjendatud kahtlusest. Olukorras, kus maksuhaldur on kasutanud maksimaalselt ära seadusega ette nähtud aja enammakse tagastusnõude kontrollimiseks, kandnud enammakse kaebaja ettemaksukontole, millega tagastusnõue aktsepteeriti, ja esitanud päev varem taotluse ettemaksukonto arestimiseks, mille kohus rahuldab, ei vasta maksuhalduri tegevus maksukorralduse seadusele ja on vastuolus Riigikohtu seisukohtadega enammakse tagastamise asjades. Kolleegiumi arvates oli maksuhalduri selline tegevus vastuolus ka hea halduse põhimõtetega, sest enammakse kontrollimiseks ettenähtud tähtaja ammendumisel kasutati ettemaksukonto arestimist selleks, et hoolimata enammakse aktsepteerimisest jätkata tagastusnõude kontrolli.⁶⁸⁶

Lahendis 3-14-52011 andis ringkonnakohus maksuhaldurile loa täitetoimingute tegemiseks kohtutäituri vahendusel peamiselt seetõttu, et maksukohustuslane oli maksuhalduri arvates arvestanud näilike tehingutega sisendkäibemaksu summas 706 666,67 eurot. Ringkonnakohtu hinnangul nähtus maksuhalduri taotlusest piisava selgusega, et kontrolli tõenäoliseks tulemuseks on rahalise nõude või kohustuse määramine.⁶⁸⁷ Seega lähtus kohus standardist *tõenäoline*.

Halduskohtute praktikas on levinud käsitlus, mille kohaselt loetakse kontrolli tõenäoliseks tulemuseks rahalise nõude või kohustuse määramine, kui kohus ei saa taotluses toodud asjaolude pinnalt väita, et maksuotsuse tegemine oleks välistatud või ilmselgelt võimatu.⁶⁸⁸ Seega kohaldatakse paralleelselt kahte standardit *on tõenäoline* ning *ei ole välistatud või ilmselgelt võimatu*. Tõenäoliseks loetakse kõike seda, mis ei ole välistatud või ilmselgelt võimatu. Lisaks võib kohtulahenditest leida standardeid *võimalik*⁶⁸⁹, *piisavalt tõenäoline*⁶⁹⁰, *maksuhalduri kahtlus maksukohustuse olemasolu osas on põhjendatud*⁶⁹¹, *kuna toimub kontrollimenetlus, on selle tõenäoline tulemus*⁶⁹², *põhjendatud kahtlus*⁶⁹³, *piisavalt põhjendatud*⁶⁹⁴, *põhjendatud kahtlus*⁶⁹⁵. Eelnimetatud standardid võib jagada kaheks: ühel juhul hindab kohus ise maksukohustuse

⁶⁸⁶ RKHKo, 14.03.2016, 3-3-1-61-15, p 17.

⁶⁸⁷ TlnRnKm, 12.09.2014, 3-14-52011, p 6.

⁶⁸⁸ Vrdl: TlnHKm, 24.09.2013, 3-13-1986; TlnHKm, 16.08.2013, 3-13-1738; TlnHKm, 04.11.2013, 3-13-2312; TlnHKm, 08.11.2013, 3-13-70010.

⁶⁸⁹ TlnHKm, 11.04.2014, 3-14-50489.

⁶⁹⁰ TrtHKm, 08.10.2013, 3-13-2072, TrtHKm, 16.09.2013, 3-13-1905.

⁶⁹¹ TlnHKm, 02.07.2013, 3-13-1420.

⁶⁹² TlnHKm, 24.05.2013, 3-13-1091.

⁶⁹³ TlnHKm, 25.04.2013, 3-13-882.

⁶⁹⁴ TlnHKm, 14.03.2013, 3-13-581.

⁶⁹⁵ TlnHKm, 11.01.2013, 3-13-30.

olemasolu võimalikkust, teisel juhul hindab kohus seda, kas maksuhalduris tekkinud kahtlus on piisavalt põhjendatud või põhjendatud.

Kohtupraktika analüüsist nähtub, et standardeid *ei ole võimatu* ning *on tõenäoline* kasutatakse kohtulahendites paralleelselt järgmises autori arvates juba postulaadiks kujunenud sõnastuses:

„Taotluses välja toodud asjaolude pinnalt ei saa kohus väita, et maksuotsuse tegemine oleks välistatud või ilmselgelt võimatu. Samuti ei ole käesoleval hetkel ületatud maksuotsuse tegemise aegumistähtaegu ja maksuotsuse tegemine on kavandatud enne nende saabumist. Seega on täidetud MKS § 136¹ lg-s 1 sätestatud eeldus, et kontrolli tõenäoliseks tulemuseks on rahalise nõude või kohustuse määramine.“⁶⁹⁶

Autori seisukohalt on Eesti kohtute praktika maksukohustuse tuvastamisel preventiivsete tagatiste kohaldamisel põhjendamatult kaootiline, mis toob kaasa tõsise probleemi õigusselguse ja ettenähtavusega.

Esiteks ei ole ühtki eelnimetatud standardit sisuliselt ei õiguskirjanduses ega kohtupraktikas selgitatud. Seetõttu jääb ka arusaamatuks, kuidas neid standardeid omavahel eristada ning millises osas on need kattuvad. Näiteks diferentseerib kohtupraktika standardeid *piisavalt tõenäoline* ja lihtsalt *tõenäoline*, kuid nende erinevus ei ole sisustatud.

Samuti ei saa autori arvates pidada loogiliseks hinnangut, mille kohaselt juhul, kui maksuotsuse tegemine ei ole välistatud, on selle maksuotsuse tegemine tõenäoline. Selle hüpoteetilise tingimusväite loogiline vorm on *kui p, siis q*, kus *p* ehk antetseedent on „maksuotsuse tegemine ei ole võimatu“ ning *q* ehk konsekvent on „maksuotsuse tegemine on tõenäoline“. Informaalselt lahtikirjutatuna kõlaks järeldusotsustus umbes nii: „kui esineb alus (järelduse eeldused) *p*, siis (järelikult) esineb *q*.“⁶⁹⁷ Autori arvates ei ole võimalik väita, et maksuotsuse tegemine on tingimata tõenäoline, kui selle tegemine ei ole välistatud. Autor selgitab seda järgmiselt. Kuna maksuotsuse tegemise tõenäosus ei ole absoluutne mõiste, siis tuleb antud loogiline valem lahendada definitiivse ehk analüütilise järelduse mõiste kaudu.⁶⁹⁸ Sündmuste saabumise tõenäosust võib mõõteskaaladele paigutada erinevalt tulenevalt hindaja subjektiivsusest ning valdkondlikest eripäradest. Teatud skaalade osas on tunnustatud siiski nende üldkohaldatavust ka erinevates valdkondades. Autor tugineb ühesel sellisele universaalsele skaalale – Wittemani verbaal-numeraalse tõenäosuse skaalale.⁶⁹⁹

⁶⁹⁶ Vaata väitekirja lisa 1 tabelit kahe standardi paralleelset kasutamist veerus „Maksukohustuse tuvastamise standard“.

⁶⁹⁷ M. Rosentau. Argumenteerimise kunst ja tehnika. Raamatukäsikirja kokkuvõtteid sisaldav konsept Tartu Ülikooli õigusteaduskonna üliõpilastele. – Tartu: 2009, lk 8–9 (käsikiri, autori valduses).

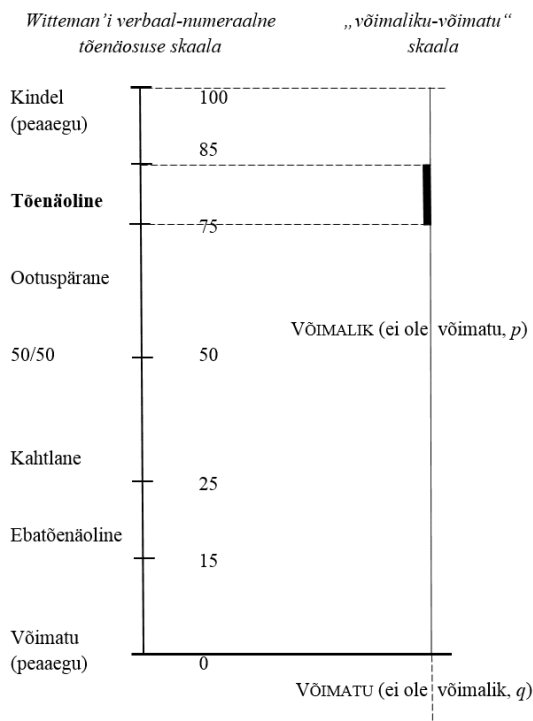
⁶⁹⁸ M. Rosentau. (2009), lk 8-9.

⁶⁹⁹ Vaata Wittemani tõenäosuse mõõteskaala kohta: C. L. M. Witteman. Medicine in words and numbers: a cross-sectional survey comparing probability assessment scales. – BMC Medical Informatics and Decision Making, 2007, vol 7, nr 13. Autor nimetab selle skaala Wittemani skaalaks tulenevalt seda skaalat käsitletud autori nimest.

Wittemani verbaal-numeraalset topeltskaalat kasutatakse tõenäosuse välja-toomiseks realistlikes otsusetootussüsteemides meditsiinivaldkonnas, kuid lisaks ka teistes valdkondades.⁷⁰⁰ Seetõttu on seda võimalik kasutada näiteks ka õiguslike küsimuste lahendamisel, sisustamaks sõnalise tõenäosuse väljenduse numbriliseks. Lihtsamalt öeldes seob antud skaala tõenäosuse sõnalise ja numbrilise väärtuse.

Wittemani skaalal on sündmuse saabumise tõenäosus paigutatud skaalale *võimatu* kuni *kindel* ning sõnalistele tõenäosuse mõõdetele vastavatele numbrilistele väärtustele skaalal 0(%) kuni 100(%). Wittemani verbaal-numeraal-skaalalt nähtub, et kõik, mis ei ole võimatu, ei ole tingimata tõenäoline. Kõik, mis ei ole võimatu (või välistatud), võib olla peaaegu võimatu (0–15), ebatõenäoline (15–25), kahtlane (25–50), 50/50 (50), ootuspärane (50–75), tõenäoline (75–85) või (peaaegu) kindel (85–100). Tõenäoliseks loetakse sündmuse saabumist numbrilises väärtuses vahemikus 75–85%, mis moodustab ühe alajaotisena väikese osa sündmuse tõenäosuslikkusest. Koos skaalaga „võimalik-võimalik“⁷⁰¹ on see skemaatiliselt kujutatav järgmiselt:

Skeem 6. Wittemani verbaal-numeraalne tõenäosuse mõõteskaala.



⁷⁰⁰ C. L. M. Witteman. (2007), lk 2.

⁷⁰¹ Autori lisatud osa Witteman'i skaalale, demonstreerimaks selle seoseid tõenäosus-skaalaga „võimatu-võimalik“. Autor lähtub eeldusest, et võimatu ning võimalik on teineteist välistavad mõisted ning neil puudub ühisosa.

Kui jaatada Wittemani skaala kohaldumist ka õiguslikele küsimustele, siis ei saa Eesti halduskohtute poolt laialdaselt kasutatavat seisukohta kriteeriumite *ei ole võimatu* ja *tõenäoline* seoste osas pidada loogiliselt õigeks. Maksuotsuse tegemise lugemine mittevõimatuks on üheks eelduseks selle lugemiseks tõenäoliseks, kuid see ei ole ainus eeldus – välistama peab veel ka muud tõenäosuslikkuse määrad peale tõenäosuse. Kohtute eelkirjeldatud postulaadi loogiline õigsus võib esineda olukorras, kus mõistetele *ei ole võimatu* ning *on tõenäoline* on antud eritähendused ning mõdt *on tõenäoline* hõlmab kõike seda, mis ei ole võimatu. Kuna sellist järeldust ei toeta aga miski⁷⁰², siis ei saa sellise eritähenduse olemasolu jaatada.

Põhiõiguste riivemeetmete kohaldamine ebaselgetel ja kohati vastuolulistel alustel võib kaasa tuua tõkendite regulatsiooni vastuolu õigusselguse põhimõttega. Avaliku võimu sekkumine omandiõigusesse peab olema seadusega piisavalt reguleeritud, mis nõuab siseriikliku seaduse ja praktika piisavalt täpsust ning ettenähtavust.⁷⁰³ Konventsiooni P1-1 piirangute põhjendatuse kontrollimisel tuleb tuvastada, kas meedet on kohaldatud täpselt ning kas selle mõjud on piirangu subjektile ettenähtavad. EIK on lahendis *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia (2011)* küll aktsepteerinud maksupettuste vastu võitlemise meetmete üldsõnalisust, kuid autori arvates ei võimalda see omandiõigust piiravate meetmete kohaldamist vastuoluliste tingimuste alusel. Omandiõigusesse sekkumine omandi kontrollimise õiguse piiramise teel võib olla vastuolus konventsiooni P1-1-ga, kui see on leidnud aset omavoliliselt, valikuliselt ja „vaevaliselt ettenähtavalt“.⁷⁰⁴

Probleemi võimendab tõkendi kohaldamise struktuur, mis võimaldab seada tõkendi sisuliselt kohe pärast maksumenetluse alustamist, ilma et maksukontrolli läbiviijal oleks tekkinud selge arusaam, millal tõkendi kohaldamine lõpeb. Iseäranis ebaselge kombinatsiooni võib luua olukord, kus preventiivse tõkendi kohaldamine võimaldatakse nn ennetava kontrollimenetluse läbiviimisel.⁷⁰⁵

Autori arvates võib Eesti MKS §-s 136¹ reguleeritud ning rakenduspraktikas täpsustatud tõkendi kohaldamise metoodika olla niivõrd ebaselge, et see ei vasta konventsioonist (ja seeläbi ka Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklist 17) tulenevate omandiõiguse riive miinimumnõuetele, seda just õigusselguse ja mõjude ettenähtavuse osas.

⁷⁰² Eesti keele seletav sõnaraamat selgitab sõna „tõenäosus“ kui arvatavasti toimuv või teoks saav, arvatav, oletatav, usutav; võimalik. See ei paku siiski ammendavat vastust selle sõna kasutamisele konkreetsetel skaaladel.

⁷⁰³ O. De Schutter; V. van Goethem. (2006), lk 167.

⁷⁰⁴ *Ibid.*, lk 163.

⁷⁰⁵ Vaata MKS § 59 muutmise kavatsuse kohta *supra* ptk 1.1.2.

3.1.2.1.2. Topeltproгноos vastutusotsuse tagamisel

Proгноosotsuse kvaliteedi seisukohast muutub tõkendi kohaldamine probleemilisemaks nn topeltproгноosi olukordades. Selline topeltproгноos on omane vastutuskohustuste tagamisele, kus tuleb hinnata nii maksukohustuse kui ka vastutuskohustuse olemasolu.

Eestis sisaldab vastutuskohustuse kataloog järgmisi koosseise: ettevõtte üleandja vastutus (MKS § 38), äriühingu osaniku vastutus (MKS § 39) ning seadusliku esindaja, vara valitseja ja tegevjuhi vastutus (MKS § 40). Nendes sätetes sisalduva vastutuse rakendamiseks üksikjuhtumil tuleb koostada vastutusotsus (MKS § 96 lg 5).⁷⁰⁶ Praktikast enim rakendamist leidvaks vastutusotsuse vormiks on maksukohustuslase juhatuse liikme vastutus.

Vastutusotsuse koostamisel tuleb analüüsida väga erinevaid õiguslikke kriteeriume, millest osa on seotud algse maksuõigusliku suhtega ning teised maksukohustuslase kohustuste eest vastutava isiku vastutuse alustega ja tema kohustustega. Tõkendi kohaldajale tähendab see korraga kahe haldusakti põhjenduste tuvastamist ning nende mõlema koostamise eelduste kontrollimist. Topeltproгноosi teisel tasandil kontrollitavaid kohustusi võib ilmestada juhatuse liikme kohustuste näitel, kus vastutusotsuse koostamisel tuleb kontrollida järgmiste eelduste täitumist: (a) juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud oma kohustusi; (b) rikutud on kohustust tagada maksukorralduse seadusest ja maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegne ja täielik täitmine; (c) sellise kohustuse rikkumise tõttu on tekkinud maksuvõlg.⁷⁰⁷ Tegemist on tavapärase põhjusliku seose tuvastamisega.⁷⁰⁸ Äriühingu juhatuse liikmele võib vastutusotsuse teha alles pärast seda, kui maksumaksja või maksu kinnipidaja suhtes on alustatud sissenõudmist ning selle tulemusel ei ole õnnestunud kolme kuu jooksul võlga sisse nõuda või kui maksumaksjale või maksu kinnipidajale on välja kuulutatud pankrot.⁷⁰⁹ Sama põhimõtte kehtib ka ettevõtte ülevõtja, täisühingu või usaldusühingu osaniku ja ühistu liikme, maksuesindaja ning vara valitseja vastutusele.⁷¹⁰

Mitme juhatuse liikme puhul tuleb iga juhatuse liikme süü tuvastada eraldi.⁷¹¹ Siin lisandub juhatuse ja võlausaldaja/ühingu välissuhte dimensioonile juhatuse liikmete omavaheline vastutuse jaotus ehk sisesuhe. Juhatuse liige vastutab vaid enda rikkumiste ja nende tõttu tekkinud maksuvõla eest. Seega ei tähenda solidaarne vastutus seda, et kogu juriidilise isiku maksuvõla eest vastu-

⁷⁰⁶ K. Lorents; V. Lopman. Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest. – *Juridica*, 2013, nr II, lk 119.

⁷⁰⁷ K. Lorents; V. Lopman. (2013), lk 119. Vrdl: RKHKo, 12.12.2012, 3-3-1-23-12, p 11; RKHKo, 12.06.2013, 3-3-1-17-13, p 10; RKHKo, 19.12.2013, 3-3-1-37-13, p 12; RKHKo, 19.11.2014, 3-3-1-43-14, p 10.

⁷⁰⁸ Vrdl: VÕS § 127 lg 4 kohaselt peab isik kahju hüvitama üksnes juhul, kui asjaolu, millel tema vastutus põhineb, on kahju tekkimisega sellises seoses, et tekkinud kahju on selle asjaolu tagajärg.

⁷⁰⁹ RKHKo, 19.11.2014, 3-3-1-43-14, p 11.

⁷¹⁰ MKS § 96 lg 5.

⁷¹¹ RKHKo, 31.10.2005, 3-3-1-41-05, p 13.

tavad alati kõik juhatuse liikmed võrdses ulatuses.⁷¹² Vastutus ja otsuses kindlaks määratud kohustuse lõplik suurus sõltub sellest, millise maksuvõla tekkimisega saab konkreetse juhatuse liikme seostada (nt võib üks isik olla käibemaksuvõla eest vastutav vaid teatud kalendrikuude osas ning teine kogu aasta ulatuses), ja samuti tema süü vormist.⁷¹³ Süü vormid *tahtlus* ja *hooletus* ning selle eriliik *raske hooletus* iseloomustavad õigusrikkumise raskusastet ning sobivad seetõttu seadusliku esindaja vastutust piiravate või õigustavate kriteeriumitena vastutusotsuse tegemisel. Tähele tuleb panna seda, et tahtlus on seotud eeskätt subjektiivsete tunnustega – teadlikkus käitumise õigusvastasusest ja sellise tagajärje soovimine, hooletus aga valdavalt objektiivsete tunnustega – kohaste nõuete mittejärgimisega.⁷¹⁴ Kuigi vastutusotsuse tegemine võib olla põhjendatav juhatuse liikme väga erineva käitumisega, on kohtupraktikas tuvastatud tahtlus või raske hooletus nii fiktiivsete tehingute tegemisel, ümbrikupalkade maksmisel, käibe varjamisel, käibemaksupettuste toimepanemisel, samuti raamatupidamisdokumentide (nt kuluarvete) puudumisel.⁷¹⁵

Vastutusotsuse preventiivsel tagamisel tuleb anda hinnang lisaks maksuvõla olemasolule ka kõigi eeltoodud vastutusotsuse tegemise aluste osas. Niinimetatud topeltprognoosi korral tuleb hinnata asjaolu saabumise tõenäosust selliste asjaolude pinnalt, mille ilmumise tõenäosust tuleb samuti ennustada. Vastutusotsusele omase topeltprognoosi omapärasid analüüsis Riigikohus kohtuasjas 3-3-1-27-13, kus käsitleti vastutusotsuse tagamise võimalikkust olukorras, kus vastutusotsuse tegemise kaasa toov maksukohustus ei olnud vaatamata maksuotsuse täidetavusele veel lõplikult jõustunud, kuna maksukohustust määrav maksuotsus oli halduskohtus vaidlustatud.⁷¹⁶

Viidatud lahendis leidis kohus, et kuivõrd maksuvõla olemasolu on üks vastutusotsuse tegemise eeldustest, tuli kohtul loa andmisel hinnata lisaks vastutusotsuse tegemise võimalikkusele ja tõenäolisusele ka tagastusnõuet ehk põhikohustust käsitleva maksuotsuse tegemise võimalikkust ja tõenäosust. Riigikohus tunnistas tagatise seadmise õiguspäraseks, kuna maksuhaldur ja ringkonnakohus olid piisavalt põhjendanud, miks tagastusnõue osutub tõenäoliselt alusetuks ning miks võib sellega kaasneva maksukohustuse eest vastutada maksukohustuslase juhatuse liige.⁷¹⁷ Seejuures ei pea maksuhaldur täitmist tagavate toimingute sooritamiseks luba taotledes ja kohtud taotlust lahendades tuvastama lõplikult tahtlust või rasket hooletust⁷¹⁸, mis on vastutusotsuse

⁷¹² K. Lorents; V. Lopman. (2013), lk 119.

⁷¹³ *Ibid.*, lk 120.

⁷¹⁴ RKHKo, 12.12.2012, 3-3-1-23-12, p 14. Antud lahendis kinnitas Riigikohus, et karistusõiguslikus tahtluse hindamise süsteem ei ole maksukohustuslase juhatuse liikme süü hindamisel kohaldatav, kuivõrd see erineb VÕS-is toodud süü kontseptsioonist. 1. juulil 2013 jõustus MKS § 40 lg 4, millega nähakse ette, et tahtluse, raske hooletuse ja hooletuse tuvastamisel lähtutakse VÕS § 104 lõigetes 3–5 sätestatust. Vaata ka: RKHKo, 19.11.2014, 3-3-1-43-14, p 15.

⁷¹⁵ K. Lorents; V. Lopman. (2013), lk 122.

⁷¹⁶ RKHKm, 09.10.2013, 3-3-1-27-13, p 1-3.

⁷¹⁷ RKHKm, 09.10.2013, 3-3-1-27-13, p 17.

⁷¹⁸ RKHKm, 05.05.2014, 3-3-1-4-14, p 9.3.

tegemise aluseks vastavalt MKS § 40 lg-le 1. Vastutusotsuse adressaadiks oleva kolmanda isiku vastutus tuvastatakse lõplikult alles vastutusotsuses.⁷¹⁹

Küll märkis ringkonnakohus lahendis 3-14-50383, et topeltproгноosi alusel tõkendite kohaldamisel lasub maksuhalduril sellise taotluse esitamisel ulatuslik põhjendamiskohustus ka seoses tõenäolise maksuvõla kujunemise selgitamisega. Lisaks peab maksuhaldur tavapärasest aktiivsemalt silmas pidama MKS § 136¹ lg-s 3 sätestatud kohustust lõpetada täitetoiming, kui selle sooritamise tinginud asjaolu on ära langenud.⁷²⁰ Seega võib vastutusotsuse tagamisel jaatada märksa ulatuslikuma põhjendamiskohustuse olemasolu. Samas täpsemad reeglid selles osas puuduvad, samuti ei ole kujundatud põhjalikumaid standardeid, millele vastutusotsuse tagamise taotlus peaks kvalitatiivselt vastama. Seetõttu võib ringkonnakohtu poolt väljendatud ulatuslikuma põhjendamiskohustuse rakenduslik väärtus jääda tagasihoidlikuks.

3.1.2.2. Ameerika Ühendriikide õigus

IRC § 6851 ega § 6861 ei sätesta sõnaselgelt nõuet, et erakorraliste tagamis-meetmete kohaldamisel on vaja tuvastada maksukohustuse olemasolu. Õigusnormid ei anna piisavalt ainet järeldamiseks, kas tegemist on seadusandja poolt teadlikult reguleerimata jäetud asjaoluga või mitte.

Sarnaselt Eestile saab ka Ühendriikide puhul anda eeltoodud küsimusele hinnangu selle kaudu, milliseid asjaolusid kontrollivad tõkendite sanktsioneerimisel kohtud. Kohtuliku järelevalve sätetega seotud küsimusi on lähemalt selgitanud Ameerika Ühendriikide senati finantskomitee. Komitee on avaldanud arvamust, et IRC § 7429 alusel toimuv tõkendi kohaldamise kohtulik järelkontroll⁷²¹ on nii sisuliselt kui ka menetluslikult erinev menetlus sellest, mille raames tuvastatakse maksuhalduri määratud maksukohustuse õiguspärasus.⁷²² Erakorralise hindamise tulemusena maksuhalduri tuvastatud oletuslikku maksusummat on võimalik vaidlustada järgnevatel kohtumenetlustes, kui maksuhaldur seda ei muuda või kui maksukohustuslane sellega ei nõustu. Erakorralise maksuhindamise kohtuliku kontrolli tulemused ei mõjuta sealjuures tulevase sisulise maksukohustuse õiguspärasuse kontrolli mingil viisil.⁷²³ Sarnaselt Eestile ei ole kohtutel tõkendi kohaldamise õiguspärasust kontrollides vajalik anda tõsikindlat hinnangut maksukohustuse olemasolu osas. Nii Eesti kui Ühendriikide lähenemine on selles osas sarnane sõltumata asjaolust, et Eesti kohtutel on võimalik võtta seisukoht maksukohustusega seotud asjaolude suhtes enne tõkendite kohaldamist ning Ühendriikide kohtutel on võimalik seda teha pärast tõkendi kohaldamist järelkontrolli raames. Hoidmaks preventiivsete

⁷¹⁹ *Ibid.*

⁷²⁰ TlnRnKm, 25.06.2014, 3-14-50383, p 9.

⁷²¹ IRC § 7429 reguleerib maksude ohuhindamise kohtulikke järelkontrolli.

⁷²² *Young v. United States*, 671 F. Supp. 1340 (S.D. Fla. 1987), 24 June 1987, para 4.

⁷²³ *Nolan v. U.S.*, 539 F. Supp. 788 (D. Ariz. 1982), 7 January 1982, para „Judicial review“.

tökendite kohaldamise ning maksusumma üle vaidlemise menetluse veelgi selgemalt lahus, ei ole preventiivse tökendi kohaldamise järelkontrollis tehtud järeldused siduvad hilisemas maksuotsuse seaduspärasuse järelkontrollis.

Ühendriigid on tökendite kohaldamisel võtnud aluseks üldisema testi, mis ei hinda eraldiseisvalt maksukohustuse olemasolu või maksejõuetuse riski. Tökendi kohaldamisel lähtuvad Ühendriikide kohtud *mõistlikkuse ja kohasuse* testist. Tagatava maksukohustuse olemasolu hindavad kohtud ainuüksi tagatava maksukohustuse suuruse kaudu.

Maksukohustuse suurus peab vastavalt kohtupraktikas kujunenud seisukohtadele olema kohane. Kohtuvaidluse korral on maksukohustuslasel võimalus näidata, et maksuhalduri määratud maksusumma ei ole kohane. Maksukohustuse suurus loetakse mittekohaseks, kui maksukohustuslane tõstatab maksukohustuse suuruse õigsuse osas *põhjendatud kahtluse*. Kohtupraktikas on põhjendatud kahtlus maksukohustuse suuruse ebakohasuse osas näiteks siis, kui maksuametnik on koostanud vastuolulised raportid maksubaasi osas (antud juhul kui palju narkootikume maksukohustuslane müüs). Sellisel juhul tuleb asi maksuhaldurile täiendavaks menetlemiseks tagasi saata.⁷²⁴ Täpsemaid kaasusgruppe ei ole põhjendatud kahtluse osas võimalik välja tuua, mistõttu sõltub kahtlusele põhjendatuse hinnangu andmine paljuski konkreetse kohtu diskretsioonist.

Kuivõrd maksukohustuse suurus ei ole midagi muud kui üks maksukohustuse dimensioon, siis võib väita, et ka Ühendriikide kohus hindab maksukohustuse olemasolu, kuid seda osaliselt. Maksukohustuse olemasolu tuleb eeldada seni, kuni maksukohustuslane tõstatab põhjendatud kahtluse selle suuruse osas. Põhimõtteliselt on maksukohustuslasel võimalik tõendada, et maksukohustuse suurus on null ning tegelikkuses maksukohustust ei esine. Tegemist on siiski pigem vähekasutatava võimalusega. Kohtu poolt teostatavas kontrollis erakorralise maksuhindamise mõistlikkuse ja kohasuse osas ei hinda kohus maksukohustuse aluste õigsust.⁷²⁵ Sellest võib järeldada, et maksukohustuslasel on sellise vastuväite esitamisel võimalik tugineda muudele kui maksukohustuse õiguslikku alust sisustavatele põhjendustele. Kokkuvõtvalt võib tõdeda, et maksukohustuse hindamine on IRC § 6851 ja § 6861 kohaldamisel teisejärguline küsimus ning maksukohustuslase võimalused tõendada maksukohustuse puudumist on piiratumad kui Eesti MKS § 136¹ puhul.

Maksukohustuse suuruse ebaõigsuse osas põhjendatud kahtluse tõstmise kohustus on samuti erinev, kuna IRC alusel on selline õigus maksukohustuslasel. Eestis tuleb maksukohustuse piisav tõenäosus ära näidata maksuhalduril ning selle ümberlükkamise kohustus lasub seetõttu maksukohustuslasel. Selles nüansis võib IRC regulatsiooni pidada maksukohustuslase jaoks leebemaks, kuna põhjendatud kahtluse tõstatamine on reeglina kergemini teostatav kui maksuhalduri poolt tõstatatud maksukohustuse olemasolu piisava tõenäosuse ümberlükkamine.

⁷²⁴ *Nolan v. U.S.*, 539 F. Supp. 788 (D. Ariz. 1982), 7 January 1982, para „Judicial review“; *Davis v. United States*, 511 F.Supp. 193 (D.Kan.1981), 17 February 1981.

⁷²⁵ *Haskin v. U.S.*, 444 F. Supp. 299 (C.D. Cal. 1977), 19 October 1977, para 3.

3.1.2.3. Põhivaidluse tähendus esialgse õiguskaitsse kohaldamisel

3.1.2.3.1. Eduperspektiivi hindamise standard

Esialgset õiguskaitsset kohaldatakse olukorras, kus halduskohtumenetluse vaidluse esemega seotud faktilised asjaolud ei pruugi olla lõpuni selged, kuid õigus-suhte esialgne reguleerimine on vajalik.⁷²⁶ Esialgse õiguskaitsse ning maksu-menetuslike preventiivsete tõkendite instituudid on funktsioonilt ning kohal-damistingimustelt märkimisväärselt sarnased. Seda kinnitab asjaolu, et esialgse õiguskaitsse regulatsiooni on võrdluse alusena kohtupraktikas kasutatud⁷²⁷, kui ka see, et Eestis loodi preventiivsed tagatised kriminaalmenetluses hagi taga-mise regulatsiooni aseaineks⁷²⁸.

Kui tõkendite kohaldamisel üritab maksuhaldur kõrvaldada ohte seoses ole-tatava maksukohustusega, siis esialgse õiguskaitsse kohaldamisel on kohtu eesmärgiks kõrvaldada ohud, mis on suunatud põhivaidluse esemele. Õigus-kaitsse rakendamiseks peab kohus kaaluma kaebuse perspektiive, tuginedes põhivaidluse esemele (HKMS § 249 lg 3).⁷²⁹ Seega näeb seadus *expressis verbis* ette kohustuse arvestada esialgse õiguskaitsse kohaldamisel menetluses esitatud nõude perspektiivikust. See, mil määral ja kuidas tuleb seda arvestada, on kohtupraktika kujundada. Protsessuaalsetel reeglitel on sealjuures väga oluline roll just meetme legitiimsuse saavutamisel.⁷³⁰

Esialgse õiguskaitsse ning preventiivsete tõkendite võrdlemisel on oluline pöörata tähelepanu küllaltki olulisele erinevusele nende kahe tõkendi liigi vahel. Nimelt kui preventiivsete tõkendite puhul annab kohus eelhinnangu (või IRC-s reguleeritud juhtudel vahetu järelhinnangu) veel aset leidmata haldusakti õigus-pärasuse osas, siis esialgse õiguskaitsse kohaldamisel hindab kohus halduse poolt tehtud ja halduskohtus vaidlustatud akti või toimingu õiguspärasust. Seega on prognoosi osatähtsus esialgse õiguskaitsse kohaldamisel ilmselgelt väiksem kui preventiivse tõkendi kohaldamisel. See kehtib ka vaidemenetluse ajal kohal-datud esialgsele õiguskaitssele, kuna siis on põhivaidluse eseme osas avalik võim samuti lõpliku otsuse teinud.⁷³¹ Oluline sarnasus nende kahe instituudi vahel seisneb selles, et kummaski menetluses võetakse reeglina arvesse ainult ühe poole väiteid ehk menetlus toimub *ex parte* vormis.

Kohus ei pea esialgse õiguskaitsse kohaldamise otsustamisel veenduma asja-olude tõesuses, vaid tunnetama, kui tõenäoline on esialgse õiguskaitsse määruse tegemiseks oluliste asjaolude paikapidavus.⁷³² Riigikohtu praktika kohaselt on esialgse õiguskaitsse kohaldamine sisuliselt eelhinnang kaebusele, kuid põhi-

⁷²⁶ RKHKm, 22.11.2004, 3-3-1-76-04, p 8.

⁷²⁷ *Supra*, ptk 1.1.3.3.

⁷²⁸ *Supra*, ptk 1.1.1.2.

⁷²⁹ Varasemalt kehtinud HKMS redaktsiooni kohaselt tuli kohtutel esialgse õiguskaitsse kohaldamisel samuti hinnata kaebuse perspektiive. Loe lähemalt: RKHKm, 22.11.2004, 3-3-1-76-04, p 6.

⁷³⁰ *Supra*, pt 1.1.3.3.2.

⁷³¹ HKMS § 249 lg 2 kohaselt võib esialgset õiguskaitsset kohaldada ka vaidemenetluse ajal. HMS § 75 kohaselt esitatakse vaie pärast haldusaktist teadasaamist.

⁷³² K. Pikamäe. (2006), lk 172.

vaidluse üle otsustamine esialgse õiguskaitse menetluses on üldjuhul keelatud.⁷³³

Põhivaidluse esemega seotud menetluslikud probleemid võib jaotada üldjoontes kaheks: esiteks, mil määral peab kohus põhivaidluse eset arvesse võtma, ning teiseks, milliseid asjaolusid kohtud peaksid arvesse võtma.

Põhivaidluse esemega seotud hinnangud võivad olla kahte tüüpi. Esiteks võib olla tuvastatav, et esialgse õiguskaitse kohaldamiseks puudub alus kindlasti, kui kaebus on ilmselgelt perspektiivitu.⁷³⁴ Põhivaidluse ilmselge perspektiivituse puhul esialgset õiguskaitset ei anta ning prognoosotsuse tegemise lubatavust ei tunnustata. Seda võib pidada üldlevinud arusaamaks.⁷³⁵ Teiseks, Riigikohtu varasemas praktikas on leitud, et esialgset õiguskaitset on võimalik kohaldada, kui kohtu arvates on olemas suur õiguslik tõenäosus rahuldada põhivaidluse esemeks olev kaebus.⁷³⁶ Tartu ringkonnakohus on seda kinnitanud lahendis 3-13-1364, kus kohus on leidnud, et vaid siis, kui kaebusest nähtuvalt on ilmselge, et kaebus võib suure tõenäosusega rahuldamisele kuuluda, on see kaalukaks argumendiks esialgse õiguskaitse kohaldamise kasuks.⁷³⁷ Eelviidatud Riigikohtu lahendist kaugeleulatuvamate järelduste tegemisel on oluline tähele panna lahendi konteksti. Nimelt kaalus kohus sellise esialgse õiguskaitse meetme kohaldamist, mis oleks tähendanud sisuliselt vaidluse ette ära otsustamist. Põhivaidluse vähemalt osaliselt ette ära otsustamine toimub näiteks juhul, kui kohus teeks vastustajale kohtumenetluse ajaks samasisulise ettekirjutuse, mida taotletakse kaebuses.⁷³⁸ Antud lahendis taotles kaebaja, et kohus kohustaks Haigekassat esialgse õiguskaitse korras tasuma kaebaja ravimite maksumuse, selle kohustuse olemasolu oli ka põhivaidluses lahendatavaks küsimuseks.⁷³⁹

Põhivaidluse ette ära otsustamise keelu põhimõtte ei tähenda aga kohtu jaoks vääramatut keeldu, vaid seda tuleb arvestada koos muude asjaoludega. Kui esialgse õiguskaitse kohaldamiseks on ülekaalukas vajadus ning pöördumatute õiguslike või faktiliste tagajärgede loomine ei tekita avalikule huvile või kolmandatele isikutele olulist kahju, ei ole esialgse õiguskaitse kohaldamine tingimata välistatud ka siis, kui see toob kaasa põhivaidluse etteruttava lahendamise.⁷⁴⁰ Seda, kas preventiivsete tõkendite kohaldamine võib omada põhivaidlust ette ära otsustavat mõju või mitte, tuleb arvestada igal üksikul juhul ning seda eelkõige kohaldatava tõkendi valguses. Autori seisukohalt omab põhivaidluse ette ära otsustamisega võrreldavat mõju maksukohustuslase käibevahendite arestimine oletatava maksukohustuse ulatuses, mille mõju on võrreldav maksukohustuse sundtäitmiselega. Samas maksukohustuslase kinnisasjale

⁷³³ M. Timmermann. (2014), lk 18.

⁷³⁴ RKHKm, 22.11.2004, 3-3-1-76-04, p 6.

⁷³⁵ M. Timmermann. (2014), lk 19; K. Pikamäe. (2006), lk 179.

⁷³⁶ RKHKm, 17.06.2004, 3-3-1-17-04, p 12.

⁷³⁷ TrtRnKm, 01.08.2013, 3-13-1364, p 14.

⁷³⁸ RKHKm, 22.09.2014, 3-3-1-59-14, p 20.

⁷³⁹ RKHKm, 17.06.2004, 3-3-1-17-04, p 4.

⁷⁴⁰ RKHKm, 22.09.2014, 3-3-1-59-14, p 19.

kohtuliku hüpoteegi seadmine ei takista vara käsutamist ning see ei ole niivõrd intensiivse mõjuga.

Mis puudutab põhivaidluse esemega seotud asjaolude hindamist, siis on kohtupraktika väga erinev. Näiteks on kohtud isiku käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise õiguspärasuse vaidluses kohaldanud esialgset õiguskaitset, hinnates vaidlusaluse haldusakti kooskõla materiaalõigusega ning meetme kohasust.⁷⁴¹ Käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise otsuse kehtetuks tunnistamise vaidluses analüüsis ringkonnakohus põhjalikult asjas esitatud tõendeid, kaebaja käitumist eelnevas menetluses, analüüsis Riigikohtu praktikast tulenevaid asjakohaseid põhimõtteid ning võttis selge seisukoha kaebuse perspektiivide osas.⁷⁴² Antud lahendis on kohus käsitlenud esialgse õiguskaitse põhjendatuse hindamisel põhivaidluse eset põhjalikkusega, mis on võrreldav sisulise lahendiga. Samas on kohus maksuotsuse kehtetuks tunnistamise vaidluses piirdunud tõdemusega, et vaidlusaluse maksuotsuse õiguspärasuse osas taandub küsimus suurel määral Euroopa Pettuste Vastase Ameti koostatud dokumentides tuvastatud asjaolude tõendusväärtusele ning kõiki asjaolusid arvestades ei saa kaebust pidada ilmselgelt perspektiivituks.⁷⁴³ Kohus märkis, et kaebuse (vaide) kasinapoolsete eduväljavaadete korral tuleks esialgse õiguskaitse kohaldamisest keelduda ka siis, kui esialgse õiguskaitse kohaldamine omakorda võiks oluliselt kahjustada avalikku huvi või kolmandate isikute õigusi.⁷⁴⁴

Kokkuvõttes võib järeldada, et kohtupraktika ei anna ühest vastust, kui edukas peab kaebus esialgsete hinnangute kohaselt olema, et seda saaks tagada esialgse õiguskaitsega.⁷⁴⁵ HKMS § 249 lg 3 kohaselt ei ole põhivaidluse hindamine kohustuslik teatud standardi järgi, vaid kohtud peavad igal üksikul juhul seda kaalumisel arvesse võtma. Seetõttu on standardi teatav varieerumine arusaadav ja ka lubatav, võimaldades dünaamilisemalt arvestada avalikke ja muid relevantseid huve. Küll kinnistub kohtupraktikas järeldus, et esialgset õiguskaitset ei kohaldata, kui kaebus on ilmselgelt perspektiivitu. Kui kaebus on teatava eduperspektiiviga (ehk on midagi muud kui ilmselgelt perspektiivitu – K. K.), jätkatakse erinevate esialgse õiguskaitse kohaldamisest puudutatud huvide ja õiguste kaalumiseega.⁷⁴⁶ Ringkonnakohtute praktika näitab, et kaebuste perspektiivi hindamisel süvenetakse kaebuse sisulistesse asjaoludesse küllaltki põhjalikult, kohati koguni tasemel, mis vastab üldjoontes kaebuse lahendamiseks vajalikule põhjalikkusele.

⁷⁴¹ TlnHKm 27.02.2014, 3-14-50209, p 5.2.

⁷⁴² TlnRnKm, 22.12.2014, 3-14-50483, p 20.

⁷⁴³ TlnHKm, 30.06.2014, 3-14-51227, p 3.

⁷⁴⁴ TlnHKm, 30.06.2014, 3-14-51227, p 4.

⁷⁴⁵ M. Timmermann. (2014), lk 19.

⁷⁴⁶ *Ibid.*, lk 19; K. Pikamäe. (2006), lk 180 jj.

3.1.2.3.2. Uurimispõhimõtte põhivaidlusega seotud asjaolude tuvastamisel

Põhivaidluse perspektiivi hindab kohus asjas kogutud teadmistest ja tõenditest lähtudes. Haldusasja lahendamisel arvesse võetava tõendusteabe võib selle hankimise järgi jaotada menetlusosalise esitatud tõendusteabeks ning kohtu poolt uurimispõhimõtte rakendamisel hangitud tõendusteabeks. *Ex parte* menetluses esitab kohtule tõendusteavet ainult üks menetluspool ning eelduslikult kaasneb ühe poole esitatud tõendusteabega paratamatu subjektiivse valiku risk. Teine vaidluse pool ei saa seda riski ärakuulamisõiguse kasutamisega elimineerida, kuna teda menetluses reeglina ära ei kuulata.

Sellist riski aitab vältida halduskohtumenetluse fundamentaalseks printsiibiks oleva uurimispõhimõtte kohaldamine.⁷⁴⁷ Uurimispõhimõtte kohaselt tagab kohus asja lahendamiseks oluliste asjaolude väljaselgitamise omal algatusel (HKMS § 2 lg 4). Tegemist on halduskohtu ülesandega, mis tuleb halduskohtu laiemast mõttest kaitsta indiviidi avaliku võimu omavoli eest. Uurimispõhimõtte tähtsuse suurenemine sellises olukorras tuleneb sellest, et kohtu aktiivsus peab sõltuma protsessiosalise oletatavast võimest välja tuua olulised asjaolud ja esitada vastavad tõendid.⁷⁴⁸ *Ex parte* menetluses ühel poolel selline võime puudub, mistõttu tuleb see puudujääk kompenseerida kohtu poolt.

Uurimispõhimõtte sisuks on õigusliku ning faktilise ebavõrdsuse lahendamine.⁷⁴⁹ Tegemist on olukorraga, kus õiguslik võrdsus toob endaga kaasa faktilise ebavõrdsuse ning viimase kompenseerimine on võimalik ainult õigusliku ebavõrdsuse abil. Halduskohtumenetluses formaalse võrdsuse tagamisel on individid tulenevalt riigiparaadi võimalustest ja ressurssidest halvemal positsioonil, mis loob faktilise ebavõrdsuse. Selle kõrvaldamine loob omakorda formaalse ehk õigusliku ebavõrdsuse. Robert Alexy pakub võrdsuse paradoksi lahenduseks põhiõiguste kontekstis õigusliku võrdsuse *prima facie* prioriteeti⁷⁵⁰, millest võiks kõrvale kalduda ainult siis, kui faktilise võrdsuse kasuks kõnelevad ülekaalukad põhjused. Sellisel juhul on lubatud abinõud, mis suurendavad õiguslikku ebavõrdsust. Sellist valikut on toetanud ka Riigikohus PS § 12 kontekstis lahendis 3-3-1-42-08⁷⁵¹. Halduskohtumenetluse eesmärgiks on saavutada menetluse poolte sisuline võrdsus.⁷⁵² Sellest tulenevalt on halduskohtumenet-

⁷⁴⁷ I. Pilving; R. Narits. Kommentaar IV.1 § 2 juurde, lk 27. – I. Pilving; K. Merusk. (toim). (2013).

⁷⁴⁸ *Ibid.*, kommentaar IV.2 § 2 juurde, lk 28.

⁷⁴⁹ Loe lähemalt: M. Ernits. Kommentaar 16 § 12 juurde. – Ü. Madise; jt. (toim). (2012). Võrdsuse paradoksi probleem kerkib üles erinevates õigusvaldkondades.

⁷⁵⁰ R. Alexy. (2001), lk 61 jj.

⁷⁵¹ RKHKo, 20.10.2008, 3-3-1-42-08, p 25.

⁷⁵² E. Kergandberg; jt. (2008), lk 189. Uurimispõhimõtte kohaldamist halduskohtumenetluses on lähemalt analüüsinud Sirle Loodla oma magistritöös „Uurimisprintsipi rakendamine esialgse õiguskaitse kohaldamisel halduskohtumenetluses“. Nimetatud uurimuses leidis autor, et kui uurimisprintsip kehtib halduskohtumenetluses üldiselt ka esialgse õiguskaitse rakendamisel, siis viimase puhul kerkib üles kollisioon esialgse õiguskaitse taotluse viivitamatu lahendamise ning uurimisprintsipi kohaldamise vahel. – S. Loodla. Uurimisprintsipi rakendamine esialgse õiguskaitse kohaldamisel halduskohtumenetluses. Magistritöö. – Tallinn, 2013.

luses kohtul aktiivne kohustus menetlusosalistele nende õigusi ja menetluslikke tegevusalternatiive selgitada ning osaleda ka tõendite kogumises. Eriti oluliseks võib pidada uurimisõhimoõtte rakendamist olukorras, kus menetlus toimub *ex parte* vormis ning menetlusosaline ei ole üldse menetlusse kaasatud.

Uurimisõhimoõtet kohaldatakse ka lihtmenetluses esialgse õiguskaitse taotluse läbivaatamisel tulenevalt HKMS § 134 lg 1, kuid seda ainult osaliselt. Esialgse õiguskaitse taotluse lahendamisel kiiret reageerimist nõudvas olukorras ei pea kohus kohaldama uurimisprintsipi samas ulatuses kui kaebuse lahendamisel.⁷⁵³ Kohtu tõendite kogumise kohustuse ulatus tuleneb sellest, kui kiiresti on vajalik tagamistoiming sooritada.⁷⁵⁴ Preventiivsete tõkendite kohaldamisel on põhjalikuma uurimiskohustuse kohaldamine siiski põhjendatud argumendil, et menetlus toimub *ex parte* menetlusena, kus maksukohustuslane osa ei võta, ning tagatist võidakse kohaldada märkimisväärselt pika ja ebamäärase aja-perioodi jooksul.

3.1.3. Maksumenetluse struktuurist tulenevad võimalused

3.1.3.1. Eesti õigus

Ohtude tõrjumisele suunatud prognoosotsuste tegemisel on haldusorgan piiratud teadmiste olukorras, mistõttu ei ole juba tulenevalt menetluse eesmärgist võimalik kõiki sisulisi küsimusi lõplikult lahendada. EIK on rõhutanud vajadust keskenduda omandiõiguse piirangute kohaldamisel eelkõige menetluslike garantiide tagamisele.⁷⁵⁵ Sellest peab lähtuma ka preventiivsete tõkendite menetluse kujundamisel.

Esimeseks võimalikuks menetluslikuks garantiiks on tõkendi kohaldamise õiguse sidumine konkreetse menetlusetapi saabumisega. Maksumenetlus koosneb erinevatest etappidest, alates tuvastusmenetlusega ning jätkudes otsustusmenetlusega. Tuvastusmenetluse ajal kogub maksuhaldur tõendeid, mille pinnalt otsustatakse järgnevas etapis maksusumma määramine. Preventiivse tõkendi kohaldamine on võimalk siduda maksumenetluse otsustusmenetluse etappi jõudmisega.

Eesti preventiivsete tagatiste seos maksumenetluse endaga on minimaalne, olles piiratud maksumenetluse alguse ning lõpuga.⁷⁵⁶ MKS § 136¹ sätestab, et preventiivse tagatise kohaldamiseks halduskohtule loataotluse esitamine on võimalik, „[k]ui maksude tasumise õigsuse kontrollimisel tekib põhjendatud kahtlus [...]“.⁷⁵⁶ Nimetatud tingimus viitab sellele, et preventiivse tagatise kohaldamiseks peab olema alustatud maksuarvestuse õigsuse kontrollimise maksumenetlus. Seda, millisesse menetlusetappi peab maksumenetlus olema jõudnud enne tagamistoimingute taotluse esitamist (näiteks maksumenetluse algus;

⁷⁵³ M. Timmermann. (2014), lk 3. Vaata ka: RKHKm, 22.11.2004, 3-3-1-76-04, p 9.

⁷⁵⁴ I. Pilving; R. Narits. Kommentaar IV.5 § 2 juurde, lk 30. – I. Pilving; K. Merusk. (toim). (2013). Vrdl: HKMS § 252 lg 1.

⁷⁵⁵ EIKo, 04.03.2014, nr 34129/03 *Microintellect OOD v. Bulgaria*, para 44.

⁷⁵⁶ *Supra*, ptk 1.1.2.

maksukohustuslasele menetluse alustamisest teatamise ajahetk; maksukohustuslaselt teabe nõudmise toimingule eelnev ajahetk; kontrollakti väljastamisele vahetult eelnev ajahetk; maksuotsuse väljastamisele vahetult eelnev ajahetk), seadus ei reguleeri. Seetõttu ei ole regulatiivsel tasandil loodud selget seost tagatise seadmise ja maksukohustuse tuvastatusse astme vahel.

Lahendis 3-3-1-7-13 käsitles Riigikohus nõuet, et preventiivse tagatise kohaldamise vajadus peab olema ilmnenud maksumenetluse käigus.⁷⁵⁷ Selline kriteerium tuleneb otseselt MKS § 136¹ lg 1 sõnastusest: „Kui maksude tasumise õigsuse kontrollimisel tekib põhjendatud kahtlus, et pärast maksuseadusest tuleneva rahalise nõude või kohustuse määramist võib selle sundtäitmine maksukohustuslase tegevuse tõttu osutada oluliselt raskemaks või võimatuks [...]“⁶. Tegemist on halduskohtule preventiivse tagatise kohaldamise taotluse esitamise ajalist minimaalpunkti piiritleva formaal-juriidilise nõudega, mis sisulist tähendust ei oma. Selle nõude täitmine eeldab pelgalt maksude tasumise õigsuse kontrollimise menetluse alustamist, pärast mida on maksuhalduril võimalik halduskohtule esitada taotlus loa saamiseks.⁷⁵⁸ Eesti preventiivsete tagatiste menetluslik kontseptsioon seega maksukohustuse tuvastamise protsessi ei toeta ning maksumenetluse järgnevate etappidega ajaliselt seotud ei ole.

3.1.3.2. Ameerika Ühendriikide õigus

Ühendriikides ei pöörata kohtu poolt tagamistoimingute kohaldamise õiguspärasust hinnates maksukohustuse olemasolule erilist tähelepanu. See on seletatav Ühendriikides kasutatava kiirendatud ohuhindamise menetluse struktuuriga ja funktsiooniga. Nimelt on maksuhalduril tulenevalt IRC §-dest 6861 ja 6862 õigus maksude tasumata jäämise ohu korral viia läbi erakorraline maksude hindamine. Sellises olukorras on maksuhalduril viivitamatult õigus teha kindlaks maksuvõlg, esitada maksukohustuslasele teade tasumise nõudega, nõuda maksuvõla tasumist ning nõuda maksuvõlg sisse maksumaksja vara arvelt.⁷⁵⁹ Selle raames on võimalik kohaldada ka tõkendit.

Kuigi viivitamatu maksuhindamise meetmete rakendamise täpne eesmärk ning mõju oli Ühendriikide kohtutes mitmete vaidluste objektiks⁷⁶⁰, siis hiljem kinnistunud seisukohtade järgi ei ole viivitamatu maksuhindamise instituudi peamine eesmärk ainult maksukohustuse täitmise tagamine, vaid maksude kiirkorras hindamine ning tagamistoimingute tegemisele järgnevalt konkreetse ajaperioodi jooksul hindamistulemuste kohta tehtava maksuotsuse väljastamine. Erakorralist maksuhindamist võimaldavate asjaolude esinemisel on maksuhaldur õigustatud jätma vahele tavapärase maksude määramise (otsustusmenetlus) ja enne sissenõudmist aset leidva ärakuulamise ning liikuma otse

⁷⁵⁷ RKHKm, 14.05.2013, 3-3-1-7-13.

⁷⁵⁸ Lahendi p 12.

⁷⁵⁹ *Magluta v.U.S.*, 952 F.Supp. 798, 801 (S.D.Fla.1996), 16 December 1996, para “Discussion”.

⁷⁶⁰ Vrdl: M. O. Peale Jr. (1974), lk 305–313.

maksude hindamise, tasumise nõudmise ning varade arestimise teel sissenõudmise (sooritusmenetluse) etappi.⁷⁶¹

Tavamenetluses väljastab maksuhaldur enne maksude sissenõudmist maksukohustuslasele maksuvõla kohta maksuteate (90-päeva-kirja). 90-päeva-kiri ehk maksuvõla teade⁷⁶² on teade, milles maksuhaldur määrab maksukohustuslase maksuvõla ning mis sisaldab nii maksuvõla suuruse kujunemise kui ka tasumisele kuuluva maksusumma faktilisi ja õiguslikke põhjendusi.⁷⁶³ Olemuselt on see maksukohustuse õiguslik määramine.⁷⁶⁴ Selle koostamise käigus tuleb tagada maksukohustuslase õiguste ning menetluslike garantiide realiseerimine.⁷⁶⁵ Kui maksukohustuslane ei nõustu maksude määramisega, siis võib ta pöörduda kaebusega maksukohtu poole, mis määrab tasumisele kuuluva maksukohustuse kindlaks kohtuliku järelkontrolli raames.⁷⁶⁶ Maksuvõla teadet on peetud maksukohustuslase „piletiks kohtusse“.

Maksuvõla teates olev informatsioon peab olema sellise kvaliteediga, mis tagaks selle kehtima jäämise maksukohtus kaebemenetluse läbimisel. Maksuvõla teade vastab nii oma sisutunnustelt kui ka funktsioonilt MKS § 95 toodud maksuotsusele, mistõttu võib neid preventiivsete tagatiste sisustamisel võrreldavaks pidada.

Erakorralise kiirhindamise puhul tuleb maksuvõla teade edastada maksukohustuslasele alles 60 päeva jooksul pärast maksuhindamist ning tõkendi kohaldamist.⁷⁶⁷ Maksuvõla teate väljasaatmise kohustus kohaldub tulenevalt IRC § 6251 lõikest b ning § 6861 lõikest b nii juba lõppenud maksuperioodi kohta tehtava ohumaksuhindamise kui ka maksuperioodi lõpetava maksuhindamise puhul.⁷⁶⁸ Kui maksuhaldur ei saada maksuvõla teadet välja 60 päeva jooksul erakorralise hindamise ja tagamise läbiviimisest, muutub meetme kohaldamine õigusvastaseks ning võimaldab maksukohustuslasel omandada kohtuliku keelu tagamismeetmete kohaldamise lõpetamiseks. See siiski ei takista maksuhalduril viimast läbi uut erakorralist maksuhindamist.⁷⁶⁹ Samuti on maksuhalduril lubatud maksuvõla teates toodud maksusummat hiljem muuta.⁷⁷⁰

⁷⁶¹ J. E. Gleason Jr; D. K. Poole. (1976), lk 235.

⁷⁶² Ingl. k. *statutory notice of deficiency*.

⁷⁶³ M. L. Coleman. Internal Revenue Manual. IRM 4.8.9. – Internal Revenue Service, 28 July 2015, para 4.8.9.2., 4.8.9.8.6.1 lõige B ning 4.8.9.8.6.2. Arvutivõrgus: http://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-008-009.html (15.11.2015).

⁷⁶⁴ M. L. Coleman. (2015), para 4.8.9.8.

⁷⁶⁵ *Ibid*, para 4.8.9.7.8.

⁷⁶⁶ *Ibid*, para 4.8.9.1. punkt 2.

⁷⁶⁷ J. E. Gleason Jr; D. K. Poole. (1976), lk 238.

⁷⁶⁸ Lahendis *Laing v. United States* (423 U.S. 161 (1976), 13 January 1976) hindas kohus põhjalikumalt seda, kas lõpetava maksuhindamise puhul tuleb maksukohustuslasele saata teade või mitte.

⁷⁶⁹ J. E. Gleason Jr; D. K. Poole. (1976), lk 237–238.

⁷⁷⁰ *Ibid*.

3.1.4. Lahendus: Kiirendatud maksumenetlusel põhineva segameetodi rakendamine

3.1.4.1. Meetodi menetluslikud eesmärgid

Autor peab preventiivse tagatise kohaldamisel mõistlikuks Eesti ja Ühendriikide süsteemidel põhineva segameetodi kasutamist, mis peab erinevaid huve ja õigusi silmas kõige tasakaalustatumal viisil. Segameetodi kohaselt toimub maksumenetluse perspektiivi sisuline hindamine tõkendi kohaldamisel ühe konkreetse standardi alusel (*põhjendatud kahtlus, maksuotsuse tegemine ei ole välistatud* või muu selline) ning sellele järgneb kiirendatud maksumenetlus, mille tulemusena väljastatakse maksuotsus või maksumenetluse kokkuvõtte kindlaksmääratud ajaperioodi jooksul.

Puhta tagamismeetodi funktsioon seondub ainult sooritusmenetluse tagamisega. Kiirendatud hindamise meetodi kasutamine aitab erinevalt puhtast tagamismeetodist kaasa ka teiste maksumenetluse põhieesmärkide – s.o maksude õigsuse kontroll ning maksude määramine – täitumisele. Kõigi kolme eesmärgi toetamine seostab preventiivse tõkendi instituudi maksumenetluse kui tervikuga tihedamalt. See muudab maksumenetluse koherentsemaks ja süsteemsemaks⁷⁷¹, mis menetlusteoreetilisest seisukohast on *parima menetluse* mõõdupuuks. Samuti realiseerib konkreetse maksuotsuse või kontrollakti tegemise tähtaja määramine suuremal määral ka maksukohustuse õigus tõhusale ja kiirele menetlusele, mida tuleb arvestada meetme konventsioonile vastavuse kontrollis õiglase tasakaalu testis.⁷⁷² See lahendus on sarnane selliste hagi tagamise taotluste lahendamise, mis esitatakse enne hagi. Sellisel juhul tuleb hagiavaldus esitada 30 päeva jooksul hagi tagamise taotluse esitamisest.⁷⁷³ Selle eesmärgiks on vältida kostja õiguste piiramist ebaselgetel alustel põhjendamatult pika aja jooksul.

Kiirendatud maksumenetluse ja tõkendi kohaldamine eeldab, et maksuhalduril on tagatist seades tekkinud sisemine veendumus, et asjas kogutud või kogutavad tõendid võimaldavad teatud konkreetse ajaperioodi jooksul maksuotsuse või vähemalt kontrollakti teha ning maksude tasumise õigsuse osas tehtavad järeldused nii faktiliste kui ka juriidiliste kaalutluste najal fikseerida. See väldib olukordi, kus tagatise seadmisel lähtutakse MKS § 136¹ toodud minimaalsest nõudest, et maksumenetlus peab olema vaid alanud ning senise menetluse kulgemise ning maksukohustuse tuvastamise vahelised seosed ei oma erilist tähendust. Sellisel viisil võib maksukohustuse täitmise tagamine toimuda äärmiselt oletuslikul pinnal, mis ei pruugi vastata ei konventsioonis ega ka põhi-seadustes toodud omandi- ja muude põhiõiguste piirangu nõutavale minimaalsele standardile. Sellisel juhul ei pruugi omandiõiguse piirangu saabumine olla

⁷⁷¹ *Supra*, ptk 1.1.1.

⁷⁷² Ingl. k. *in good time*. EIKo, 09.01.2007, nr 34478/97 *Fener Rum Erkek Lisesi Vakfi v. Turkey*, para 46.

⁷⁷³ TsMS § 382 lg 2 kohaselt määrab kohus hagi esitamiseks tähtaja, mis ei või olla pikem kui üks kuu.

selge ja ettenähtav (vaata lahend *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia* (2011)).

Arusaadavalt võib maksuhaldurile kehtestatav konkreetne ajaline piirang maksuotsuse väljastamiseks osutada väljakutseks olukorras, kus maksukohustuslane asub oma vara kõrvaldama menetluse algusfaasis ning maksuhaldur ei ole olulist teavet veel kogunud (näiteks on maksuhaldur esitanud piiriülese karussellpettuse kahtluse korral rahvusvahelise ametiabi palve tõendus-teabe kogumiseks mõnele EL liikmesriigile, kes küll kohustuvad selle nõude teatud aja jooksul täitma, kuid seda tähtaega sageli ei järgita). Siinkohal saab seadusandja kehtestada objektiivsel kaalutlustel põhineva erandi, mille esinemisel võib seaduses sätestatud kiirendatud maksumenetluse kestus olla pikem. Selliste objektiivsete kaalutluste alla saavad kuuluda näiteks vastastikuse ametiabi kasutamine tõendusteabe kogumiseks, maksukohustuslase hoidumine teabe andmisest maksumenetluses, samuti registreeritud äriühingu aadressilt mitte kättesaamine. Teisena nimetatud erandi kehtestamine mõjutab maksumenetluse kiiremat lõppu soovivat maksukohustuslast täitma ka kaasaaitamiskohustust, mille täitmine on maksumenetluses osutunud maksupettuste puhul tavapäraseks probleemiks.⁷⁷⁴

Segameetodi rakendamine ning seeläbi maksukohustuse osas põhjalikuma sisuanalüüsi tegemine aitab vältida kohtupraktikas aeg-ajalt üles kerkivat probleemi, kus soovitakse tagada maksukohustust, mis ei ole läbiviidava maksumenetluse esemeks. Näiteks lahendis 3-13-1609 käsitles Tallinna Ringkonnakohus tagatava kohustusega seotud maksumenetluse läbiviimist. Kohus käsitles praktikas tekkivat probleemi, kus mingi konkreetne menetlustoiming (näiteks sisendkäibemaksu deklareerimise aluseks olevate dokumentide nõudmine) võib olla vajalik erinevates paralleelsetes maksumenetlustes. Antud lahendis tugines ringkonnakohus Riigikohtu varasemale praktikale⁷⁷⁵ ning viitas, et määrav roll sellel, kuidas on maksuhaldur kontrolliobjekti menetlustoimingu (näiteks kontrollimenetluse algatamise teadetes) teostamise raames sõnastanud ning kuidas pidi toimingu adressaat seda mõistma.⁷⁷⁶ Kuigi praktikas seisneb probleem maksumenetlusega seotud dokumentide ebakorrektses vormistamises, võib eeldada, et maksumenetluse konkreetsete ajaliste piiride seadmisel pööratakse rohkem tähelepanu ka menetlusedokumentide sisulisele kvaliteedile ning menetluse paremale planeerimisele. Tegemist on pigem organisatsioonilise kui õigusliku küsimusega.

Segameetodi rakendamisel võimaldab menetluslike garantiide süsteemi väljatöötamine pöörata tõkendi seadmisel vähem tähelepanu maksukohustuse sisulisele hindamisele. Maksukohustuse tuvastamine tagamistoimingute tegemisel on vajalik maksukohustuslase põhiõiguste riive õigustamiseks. Selliselt on

⁷⁷⁴ Kaasaaitamiskohustuse rikkumise olulisuse kohta vaata näiteks: TlnHKm, 04.04.2014, 3-14-50419; TlnHKm, 18.03.2014, 3-14-50327; TlnHKm, 18.03.2014, 3-14-50327, kus maksuhaldur on kaasaaitamiskohustuse rikkumisega põhistanud preventiivsete tagatiste kohaldamise vajadust.

⁷⁷⁵ RKHKm, 27.01.2014, 3-3-1-84-13, p 13.

⁷⁷⁶ TlnRnKo, 28.11.2014, 3-13-1609, p 16-17.

õigustatud ka madalamate hindamisstandardite kasutamine maksukohustuse tuvastamisel ning uurimispõhimõttest maksukohustuslase kahjuks mõõnduste tegemine.

3.1.4.2. Konkreetse hindamisstandardi kujundamine

Nii Eesti kui Ameerika Ühendriikide preventiivse tagamise süsteemide puhul on kohtud võtnud eesmärgiks pigem hoiduda maksukohustusele eelhinnangu andmisest tulenevalt haldustegevuse ennetava õiguspärasuse kontrolli vältimise ja võimude lahususe põhimõttest. Samas kinnitab nii Eesti kui Ühendriikide kohtupraktika, et eeltoodust sõltumata võtab kohus maksukohustuse olemasolu või selle puudumist tõkendi lubatavuse otsustamisel arvesse. Kohtupraktika poolt maksukohustuse hindamise standardite kujundamine võib viia aga erinevate standardite paralleelsele kasutamisele, mida kinnitab Eestis kasutatav rikkalik standardipagas. Ühendriikides IRC alusel kujundatud põhimõte on aga niivõrd üldsõnaline, et selle järgimine on problemaatiline ning võib viia ettenägematute tõlgendusteni.

Autori arvates tuleks preventiivsete tagatiste kohaldamisel maksukohustuse olemasolu konkreetse standardi alusel hinnata, kuna seda tegemata jättes ei pruugi maksukohustuslase põhiõiguste riive legitiimne eesmärk olla õigustatav. Maksukohustuse olemasolu on maksumenetlusliku sekkumise eeltingimus ning seetõttu ei saa seda imperatiivset eeltingimust täiesti tähelepanuta jätta. Kui kaaluda hindamisstandardi kujundamist sõltumatu eel- või järelkontrolliga preventiivsete tagatiste süsteemides, on võimalik valida kahte liiki standardi vahel: (1) kohus ja maksuhaldur tuvastavad maksukohustuse olemasolu sisuliselt, või (2) kohus hindab täitetoiminguks luba andes või järelkontrolli teostades seda, kas maksuhaldur on maksukohustuse olemasolu tuvastamist põhjendanud nõutud kaalutlustega.

Autor peab mõistlikuks Riigikohtu lahendites 3-3-1-16-12⁷⁷⁷, 3-3-1-15-12⁷⁷⁸, 3-3-1-27-13⁷⁷⁹ välja pakutud maksuotsuse tegemise võimalikkuse standardi *õiguslikult võimalik ja tõenäoline* kasutamist. Selle raames hindab kohus kõiki asjaolusid kahes etapis. Esiteks hindab kohus seda, kas maksukohustuse määramisel esineksid maksukohustust välistavad õiguslikud takistused (näiteks aegumine), mille tõttu oleks maksukohustuse määramine võimatu. Teiseks hindab kohus seda, kas maksukohustuse määramine on tõenäoline või mitte. Siinjuures tuleks erinevalt kohtupraktikas kujundatud arusaamast eristada tõenäosuslikkuse skaalal *ilmse võimatuse* ja *tõenäolisuse* kõrval ka olukordi, mis pole võimatud, kuid mis pole ka tõenäolised. Autori arvates oleks mõistlik kasutada standardit *ootuspärane*, mis vastab Wittemani tõenäosusskaalal kõrgemale tõenäosusele kui 51%. Tegemist on tõenäosusega, mis ei ole nii range kui esialgse õiguskaitse instituudis põhivaidlusi ette ära otsustavate meetmete puhul kohal-

⁷⁷⁷ RKHKm, 28.01.2013, 3-3-1-16-12, p 9.

⁷⁷⁸ RKÜKm, 27.11.2012, 3-3-1-15-12, p 49.

⁷⁷⁹ RKHKm, 09.10.2013, 3-3-1-27-13, p 17.

duva suure õigusliku tõenäosuse tase.⁷⁸⁰ Samas on see rangem kui täieliku eduperspektiivi puudumine, mis on esialgse õiguskatse kohaldamisel aktsepteeritud standard.

Autori arvates on esialgse õiguskaitse kohaldamisel põhivaidluse hindamise tavapärase standardi ning põhivaidlust ette ära otsustavate vaidluste puhul kasutatava standardi vahele jääva standardi kasutamine põhjendatud seetõttu, et tagamistoimingute tegemine maksukohustuslase suhtes omab sageli tugevaid ettevõtlust ja omandiõigust pärssivaid mõjusid, mis on sõltuvalt kohaldatavas tagatisest võrreldavad põhivaidluse ette ära otsustamisega. Just viimati nimetatud põhjusel peegeldaks selline lahendus EIK kohtuasjas *Janosevic v. Sweden* (2002) kohtunik Thomasseni eriarvamust osas, et tõkendi kohaldamine ei tohiks iseseisvalt viia koormatud isiku maksejõuetuse tekkimiseni.⁷⁸¹

3.2. Maksukohustuse täitmata jäämise oht

3.2.1. Probleemipüstitus

Maksukohustuse täitmise enneaegne tagamine on põhjendatud vajadusega kaitsta maksutulu laekumist, mida peetakse oluliseks avalikuks huviks.⁷⁸² Maksejõuetuse põhiliseks probleemiks on liiga hiline reageerimine maksejõuetusriskile.⁷⁸³ Preventiivne tagatis kujutab endast reaktsiooni sellele probleemile, tuues maksejõuetuse ohule reageerimise aja tavapärasest sooritusmenetlusest varasemasse menetlusetappi, kus maksukohustus veel tuvastatud ei ole.

Veel tuvastamata maksukohustuse tagamine on võimalik, kui võib eeldada, et selle hilisem täitmine on erinevatel põhjustel ohustatud kas siis maksutulu laekumata jäämise või selle olulisel määral viibimise näol. MKS § 136¹ viidatud preventiivsete tagatiste eesmärk on vältida olukorda, kus isik hakkab tõenäoliselt tekkiva maksuvõla tasumise kohustuse vältimiseks oma vara võõrandama või vähendab muul viisil enda võimet maksuvõlga tasuda.⁷⁸⁴ Preventiivse tagatise kohaldamine on olemuselt prognoosotsus olukorras, kus puudub kindel teadmine isiku võimaliku käitumise kohta tulevikus.⁷⁸⁵ Tagatise kohaldamisel tuleb maksuhalduril ja halduskohtul hinnata isiku käitumise võimalikkust ja kahjulike tagajärgede saabumise tõenäosust.⁷⁸⁶

Prognoosotsus peab põhinema asjaoludel, mis võimaldavad järeldada õigushüve kahjustuse saabumist. Ennetav tegevus on võimalik siduda ohu mõistega.⁷⁸⁷ Ohu mõiste ja selle kasutamine prognoosotsustes tõstatab peamise

⁷⁸⁰ RKHKm, 17.06.2004, 3-3-1-17-04, p 12.

⁷⁸¹ *Supra*, ptk 2.5.3.

⁷⁸² *Supra*, ptk 1.2.1.

⁷⁸³ *Supra*, ptk 1.3.3.

⁷⁸⁴ TlnRnKm, 12.02.2015, 3-14-52363, p 6.

⁷⁸⁵ RKHKm, 18.06.2013, 3-3-1-28-13, p 11.3.1.

⁷⁸⁶ TlnRnKm, 12.02.2015, 3-14-52363, p 6.

⁷⁸⁷ J. Jäätma. (2015), lk 40.

probleemina küsimuse selle vastavusest põhiseaduslikule määratusnõudele.⁷⁸⁸ Sisult sarnane probleem regulatsiooni ettenähtavuse ja selguse osas tekib ka konventsioonist tulenevate miinimumstandardite kohaldamisel P1-1 teises lõikes toodud neljanda reegli kohaldamisel, hinnates omandisse sekkumise põhjendatust. Sekkumine võib olla põhjendamatu, kui regulatsiooni mõjud ei ole ettenähtavad.⁷⁸⁹

Kui ohul põhinevate otsuste tegemisel on hinnangute aluseks faktid ning objektiivse mõõdupuuna käsitatakse n-ö professionaalse standardi kriteeriumi, samuti kui isikul on võimalik ohukahtluse tekkimist teataval määral ette näha ning põhiõiguste riived on võimalik määratleda erinevate ohugradatsioonide alusel, ei pruugi ohu mõiste kasutamine prognoosotsuses määratusnõudega vastuolus olla.⁷⁹⁰ Eeltoodud pigem pehmet lähenemist toetab ka EIK lahendis *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia (2011)*, kus on tunnustatud vajadust reguleerida maksupettuste vastu suunatud meetmeid üldsõnaliselt seetõttu, et need oleksid sobilikud väga erinevatele pettusejuhtumitele kohaldamiseks.⁷⁹¹

3.2.2. Tõrjutava ohu sisuline tuvastamine

3.2.2.1. Eesti õigus

3.2.2.1.1. Sisulised kriteeriumid

MKS § 136¹ lg 1 kohaselt on preventiivsete tagatiste kohaldamine võimalik, kui maksuhalduril on tekkinud maksude tasumise õigsuse kontrollimise käigus põhjendatud kahtlus, et pärast maksuseadusest tuleneva rahalise nõude või kohustuse määramist võib selle sundtäitmine maksukohustuslase tegevuse tõttu osutada oluliselt raskemaks või võimatuks. Põhjendatud kahtlus peab tekkima selle suhtes, et kontrolli tulemusena antava haldusakti sundtäitmine võib osutada oluliselt raskemaks või võimatuks.⁷⁹² Seega sisaldab tõrjutava ohu mõiste kahte alternatiivi: (1) maksukohustuse sundtäitmise raskenemine või (2) maksukohustuse sundtäitmise võimatus. Halduskohtule loa saamiseks esitatavas taotluses tuleb märkida põhjendus, millest nähtub võimaliku maksuotsuse sissenõudmise oluline raskenemine või võimatus.⁷⁹³ Sellised põhjendused võib jagada olulisuse järgi kahte gruppi.

Esimese grupi moodustavad juhtumid, mis annavad aluse preventiivsete tagatiste kohaldamiseks ilma täiendavate põhjendusteta. Kohtupraktikas on leidnud tunnustust seisukoht, et kui maksukohustuslase suhtes esineb maksu-

⁷⁸⁸ Seda on korrakaitseõiguse kontekstis lähemalt analüüsinud: J. Jäätma. (2015), lk 143–144.

⁷⁸⁹ *Supra*, ptk 2.2.3. omandiõiguse riive lubatavuse kontrolliskeem.

⁷⁹⁰ J. Jäätma. (2015), lk 143–144.

⁷⁹¹ EIKo, 20.09.2011, nr 14902/04 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, para 598.

⁷⁹² RKHKm, 19.11.2013, 3-3-1-48-13, p 13.

⁷⁹³ RKÜKm, 27.11.2012, 3-3-1-15-12, p 50c.

õigusrikkumise toimepanemise kahtlus, siis võib pidada põhjendatuks ka kahtlust maksusumma hilisema sissenõudmise olulise raskenemise või võimatuse osas. Näiteks lahendis 3-14-50822 mõõnis ringkonnakohus, et tõenäoliselt määratava maksukohustuse (19 143,94 eurot) täitmine ei pruugi maksukohustuslase äritegevuse mahtu arvestades maksukohustuslasele üle jõu käia.⁷⁹⁴ Seega ei tekkinud kohtul kahtlust maksukohustuslase varalises võimekuses võimalik määratav maksukohustus hiljem tasuda. Küll leidis kohus, et isegi varaliselt võimeka ettevõtja puhul võib makseraskuste tekkimist eeldada, kui selle ettevõtja osas on tekkinud kahtlus, et ta on osalenud maksupettuses. Nimelt viitas ringkonnakohus, et olukorras, kus maksukohustuslase tehingupartner on variühingu tunnustega, on põhjust eeldada, et maksukohustuslane on osalenud maksupettuses. Sellises olukorras ei ole võimalik eeldada ka iseenesest maksejõulise maksukohustuslase käitumist heas usus.⁷⁹⁵ Koostatava maksuotsuse täitmise tagamiseks äriühingule kuuluvale kinnistule kohtuliku hüpoteegi seadmine kindlustaks võimaliku maksusumma hilisema sissenõudmise ega piiraks samas olulisel määral maksukohustuslase võimalusi jätkata oma majandustegevusega.⁷⁹⁶ Sellist bilansilise maksejõuetusohu hindamise raamidest väljuvat kriteeriumi kasutas ringkonnakohus asjas 3-3-1-48-13 Riigikohtu 19.11.2013 määruse punktide viidates.

Kurioosne on eeltoodud tähelepanek Eesti halduskohtute lahendite analüüsi valguses. Perioodi 01.12.2012–31.12.2014 loataotluse lahendamise määrustest nähtub, et halduskohtute antud tagamislubadest põhineb valdav enamus kohtute tõdemusel, et maksumenetluses kogutud tõendid viitavad maksupettusele, maksukohustuslane on üritanud varjata ettevõtte üleminekut või et maksukohustuslane on esitanud valeandmeid.⁷⁹⁷ Osade lahendite puhul on see ainukeks ohukahtluse põhjuseks.⁷⁹⁸ Samas on pettusekahtlus tuvastatud ainult maksuhalduri kogutud tõendite pinnalt, milles ei ole arvestatud maksukohustuslase väiteid ega tõendeid. Seega aktsepteeritakse oletatava maksukohustuse täitmise tagamist ainuüksi argumendil, et deklareerimata maksukohustus võib olemas olla, kuivõrd maksukohustuse deklareerimata ja tasumata jätmine kujutab endast maksude väärarvestust.

Kuna kohus nii Eesti kui Ühendriikide praktika kohaselt maksukohustuse olemasolu tuvastamisele suuremat tähelepanu ei pööra ning halduse tegevuse õiguspärasust ennetavalt ei kontrolli, võib jõuda järeldusele, et taoline miinimumstandard ei kaitse halduse omavoli eest mingil viisil või siis on selle mõju marginaalne. Maksukohustuslase huve oleks sellises olukorras paremini järgiv isegi lahendus, kus kohus üldse ei sekku maksukohustuse olemasolu kontrolli

⁷⁹⁴ TlnRnKm, 06.11.2014, 3-14-50822, p 8.

⁷⁹⁵ TlnRnKm, 06.11.2014, 3-14-50822, p 8. Vrdl: TlnRnKm, 12.09.2014, 3-14-52011, p 8.

⁷⁹⁶ *Ibid.*

⁷⁹⁷ TlnHKm, 17.11.2014, 3-14-52812; TlnHKm, 03.11.2014, 3-14-52658; TlnHKm, 10.10.2014, 3-14-52361; TlnHKm, 09.10.2014, 3-14-52363; TlnHKm, 01.10.2014, 3-14-52212; TlnHKm, 21.08.2014, 3-14-51816; TlnHKm, 18.08.2014, 3-14-51784; TlnHKm, 04.08.2014, 3-14-51643.

⁷⁹⁸ TlnHKm, 09.04.2013, 3-13-760; TlnHKm, 08.03.2013, 3-13-507.

ega tee ka järeltust, et see võib olemas olla. Maksupettuses osalemise kahtlus ei saa Eesti ja Ühendriikide preventiivsete tagatiste struktuuri arvestades olla niivõrd oluline kaalutlus, mis ainukesena õigustab maksukohustuse hilisema täitmata jäämise ohu tuvastamist, kuna tegemist on menetlusstaadiumis kaalutlusega, mille paikapidavuse osas järelkontrolli põhimõtteliselt ei teostata. Alternatiivina maksukohustusega seotud asjaolude täielikult arvestamata jätmisele võib kaaluda menetluse struktuuri kujundamist selliseks, et enne tõkendi lubatavuse otsustamist kuulatakse maksukohustuslane ära ning seeläbi on võimalik kohtul võtta arvesse koormatava isiku väiteid ja esitatavaid tõendeid.

Teise grupi moodustavad asjaolud, mis üldiselt võivad põhistada maksejõuetusohu olemasolu koostoides teiste asjaoludega. Kohtupraktikas kõige levinum õigustuste kombinatsioon on maksupettuse kahtlus ning maksukohustuslase halb majanduslik olukord.⁷⁹⁹ Näiteks lahendis 3-13-70046 leidis ringkonnakohus, et deklaratsioonide esitamise võimalik õigusvastasus kinnitab kahtlust, et maksukohustuslane võib oma tegevusega luua olukorra, kus maksu määramise korral ei ole maksuvõla hilisem sissenõudmine võimalik või on oluliselt raskem.⁸⁰⁰ Ringkonnakohus käsitles võimalikku maksupettuses osalemist ühe argumendina lisaks asjaolule, et maksukohustuslase varaline võimekus oli väike. Sama lähenemist kasutas kohus ka lahendis 3-12-1946, kus kohus jaatas maksejõuetusrisi käibemaksupettuse kahtluse korral, kui äriühingul puudub märkimisväärne igapäevane majandustegevus ja vara.⁸⁰¹

19.11.2013 lahendis märkis Riigikohus tulevase maksejõuetuse ning fiktiivsete arvete seoste osas järgmist: „Kolleegium peab siiski vajalikuks märkida, et sellise põhjendatud kahtluse tekkimisel ei saa määravaks osutada ainuüksi maksuotsusega määratava võimaliku rahalise nõude suurus. Samuti ei saa hiljem võltsarveteks osutuvate arvete kajastamine raamatupidamises tähendada automaatselt seda, et maksukohustuslane on pahatahtlik. [...] Loa taotlemise staadiumis piisab põhjendatud kahtluse loomiseks sellest, et maksukohustuslane on oma raamatupidamises kasutanud võltsarveid.“⁸⁰² Riigikohus tõi antud olukorras välja kolm tähelepanekut seoses laiema maksejõuetusohu käsitlemisega. Esiteks, rahalise nõude suurus ei ole ainuke põhjendatud kahtluse tekkimise kriteerium. Teiseks, üheks maksejõuetuse riski kriteeriumiks võib olla fiktiivsete arvete kasutamine maksuarvestuses. Kolmandaks, MKS § 136¹ kohaldamisel võimaliku maksupettuse kahtluse korral ei ole maksuhalduril vajalik tuvastada maksukohustuslase pahatahtlikkust ja tema osalemist maksupettusest, vaid piisab maksuarvestuses võltsarvete tuvastamisest. Sellega lasi Riigikohus tulevikus tekkida võiva maksukohustuse täitmise raskemaks muutumise standardi veel allapoole.

Kahtluse tekkimine maksukohustuslase tegevuse tõttu maksusumma hilisema sissenõudmise raskenemise osas ei eelda, et maksukohustuslane oleks

⁷⁹⁹ TlnHKm, 11.11.2014, 3-14-52751; TlnHKm, 01.10.2014, 3-14-52212; TlnHKm, 05.09.2014, 3-14-51977.

⁸⁰⁰ TlnRnKm, 24.04.2014, 3-13-70046, p 9.

⁸⁰¹ TlnRnKm, 20.11.2012, 3-12-1946, p 9.

⁸⁰² RKHKm, 19.11.2013, 3-3-1-48-13, p 21.

juba teinud mingeid konkreetseid toiminguid selleks, et muuta maksusumma hilisem sissenõudmine raskemaks. Vastupidi, MKS § 136¹ alusel täitmist tagavate toimingute ennetav rakendamine ongi nähtud ette selliste võimaluste ärahoidmiseks.⁸⁰³ Kui maksukohustuslase käitumisakte hinnata, siis põhjendatud kahtluse tekkimiseks võib aluse anda maksukohustuslase igasugune tegevus, mis annab põhjust pidada tõenäoliseks, et hilisem sundtäitmine on raskendatud.⁸⁰⁴ Antud lahendis tekkis maksuhalduril selline kahtlus, kuivõrd maksuhalduri arvates ei olnud maksukohustuslane käibedeklaratsioonis näidatud kullavalandit soetanud ning maksukohustuslane on käibedeklaratsioonides teadlikult esitanud valeandmeid käibemaksu enammakse deklareerimise eesmärgil. Tagamistaotluse esitamise ajaks ei olnud kontrollakti välja antud ning maksuhalduril oli vajadus koguda tagastusnõude õigsuse hindamiseks tõendeid välisriigi maksukohustuslaselt. Kahtlus maksupettuses osalemises põhines maksuhalduri hinnangul asjaolus, et tehingute tegemisel tasuti valdavalt tasarovestuse teel.⁸⁰⁵

Lahendis 3-13-1454 käsitles ringkonnakohus vastutusotsuse adressaadi maksejõuetuse riski tekkimise kriteeriume. Ringkonnakohus märkis, et vastutusotsuse adressaadi maksejõuetusriski esinemiseks ei piisa asjaolust, et maksukohustuslase esindaja juhatuse liikmeks oleku ajal on äriühing deklareerinud makse, mida pole tasutud. Samuti ei saa pidada piisavaks kolmanda isiku suulisi ütlusi selle kohta, et vastutusotsuse adressaat on kasutanud maksukohustuslaseks oleva äriühingu vara isiklikuks otstarbeks. Kohus rõhutas siinkohal äriühingu suhtes maksuotsuse puudumiste tähtsust selliste kahtluste esitamisel.⁸⁰⁶ Sellest lahendist võib järeldada, et kui maksukohustuslase maksejõuetusriski kahtluse tekkimiseks on piisav maksuõigusrikkumise toimepanemise kahtlus, siis vastutusotsuse adressaadi maksejõuetusriski hindamisel ei ole maksuõigusrikkumisele viitav teave tingimata piisav. Seega on vastutusotsuse adressaadi suhtes kohaldatav hilisema sundtäitmise raskenemise hindamise standard kõrgem.

Kohtupraktikale tuginedes võib välja tuua järgmised sisulised kriteeriumid, mis viitavad hilisema maksuvõla sissenõudmise raskenemisele või võimatuks muutumisele:

- registervara puudumine;⁸⁰⁷
- registervara olemasolu, kuid maksukohustuslane on olnud varem paha-tahtlik (näiteks kinnisasjade arv ei takista nende võõrandamist);⁸⁰⁸
- arvelduskontol väikeses mahus vabade vahendite olemasolu;⁸⁰⁹
- maksuvõlgnevus kokku summas 2050,33 eurot;⁸¹⁰

⁸⁰³ TlnRnKm, 12.01.2015, 3-14-52172, p 8.

⁸⁰⁴ TlnRnKm, 12.01.2015, 3-14-52172, p 8.

⁸⁰⁵ TlnRnKm, 12.01.2015, 3-14-52172, p 1.

⁸⁰⁶ TlnRnKm, 30.12.2013, 3-13-1454, p 9.

⁸⁰⁷ TlnRnKm, 24.03.2014, 3-13-70224, p 12; TlnRnKm, 01.07.2014, 3-14-50489, p 14.

⁸⁰⁸ TlnRnKm, 20.10.2014, 3-14-50353, p 11.

⁸⁰⁹ TlnRnKm, 24.03.2014, 3-13-70224, p 12.

⁸¹⁰ TlnRnKm, 24.03.2014, 3-13-70224, p 12.

- reaalse majandustegevuse puudumine;⁸¹¹
- laenukohustuste olemasolu, tegevust finantseeritakse laenudega;⁸¹²
- maksukohustuslase tegevus ei ole stabiilne;⁸¹³
- juhatuse liikme vastuolulised selgitused seoses sõiduki finantseerimisega;⁸¹⁴
- maksukohustuslase varasem maksukohustuse täitmine.⁸¹⁵ Samas teatud juhtudel on kohus leidnud, et maksuvõla puudumisel (ehk maksukohustuslase jaoks soodsal asjaolul) tähtsus puudub;⁸¹⁶
- esineb olukord, kus maksuhalduril on põhjendatud kahtlus, et käimasoleva maksumenetluse kestel tuvastatakse varjatud maksukohustus;⁸¹⁷
- isiku tegevus on olnud suunatud maksudest kõrvalehoidumisele (maksudeklaratsioonidel valeandmete kajastamine, tegelikkuses mittetoimunud tehingute kohta vormistatud dokumentide kajastamine äriühingu raamatupidamises maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil);⁸¹⁸
- maksumenetluses valeütluste andmine;⁸¹⁹
- töötajate kallutamine kontrollimenetluses valeütluste andmisele;⁸²⁰
- eelnev maksekäitumine teiste äriühingute juhtimisel;⁸²¹
- pikkade tehinguahelate tekitamine ning seeläbi tehingute kontrollimise raskendamine.⁸²²

Maksukohustuslase suhtes hiljem toimuva sundtäitmise perspektiivide hindamisest tuleb eristada maksukohustuslase jätkusuutlikkuse hindamist. Viimane neist ei ole Riigikohtu hinnangul MKS § 136¹ kohaldamisel asjakohane kaalutlus, eriti tegevust alustavate äriühingute puhul.⁸²³ Seetõttu ei pruugi iseseisvat tähendust omada sellised argumendid nagu ettevõtte loomine mõni kuu enne vaidlusalust maksustamisperioodi, äriühing ei ole esitanud ühtegi majandusaasta aruannet, käibedeklaratsioonist ei nähtu kasumlikku tegevust, äriühingu põhivara maht on tagasihoidlik, kui nende kaudu hinnatakse maksukohustuslase jätkusuutlikkust. Juba pikemat aega tegutseva ettevõtte puhul võivad need aga tähendust omada.

⁸¹¹ RKHKm, 19.11.2013, 3-3-1-48-13, p 20.

⁸¹² TlnHKm, 17.03.2014, 3-14-50317; TlnHKm, 10.10.2014, 3-14-52361; TlnHKm, 16.08.2013, 3-13-1717.

⁸¹³ TlnRnKm, 01.07.2014, 3-14-50489, p 14.

⁸¹⁴ TlnRnKm, 24.03.2014, 3-13-70224, p 12.

⁸¹⁵ TlnRnKm, 17.04.2014, 3-14-50115, p 10.

⁸¹⁶ TlnRnKm, 17.04.2014, 3-14-50115, p 10.

⁸¹⁷ TlnRnKm, 12.09.2014, 3-14-52011, p 8.

⁸¹⁸ TlnRnKm, 20.10.2014, 3-14- 50353, p 11.

⁸¹⁹ TlnRnKm, 20.10.2014, 3-14- 50353, p 11.

⁸²⁰ TlnRnKm, 20.10.2014, 3-14- 50353, p 11.

⁸²¹ TlnRnKm, 20.10.2014, 3-14- 50353, p 11.

⁸²² RKHKm, 19.11.2013, 3-3-1-48-13, p 20.

⁸²³ RKHKm, 19.11.2013, 3-3-1-48-13, p 23.

Maksejõuetuse ohuolukordade hindamisel on märkimisväärne, et kuigi seadus sisaldab kahte ja sõnastusest nähtuvalt alternatiivset sisulist kriteeriumi *maksude tasumata jäämine ning oluline raskenemine*, siis praktikas neid ei eristata ega asuta tuvastama, milline olukordadest esineb. Kuna ka MKS muutmise seaduse seletuskirjas antud eristamise funktsiooni ei käsitleta, jääb selle tähendus ebaselgeks. Õiguspraktikast nähtuvalt võib järeldada, et mõlemat kriteeriumi tuleb hinnata kumulatiivselt ning madalama tasemega tingimus neelab endasse kõrgema tasemega tingimuse. Samas on autori arvates sellise kahe olukorra eristamine preventiivsete tagatiste kohaldamisel igati õigustatud, kuna avalikule huvile kaasnev riive on kummalgi juhul oluliselt erineva kvaliteediga – ühel juhul laekub maksutulu hilinemisega, teisel juhul maksutulu ei laekugi.⁸²⁴ Riive erinevus võiks autori arvates kajastuda ka selle riivega õigustatavate meetmete intensiivsuses, mis tähendab, et kohus peaks tõkendite valikul kaaluma ka seda, kas tõenäoliselt maksukohustust ei täideta üldse või selle sundtäitmine võib olla märkimisväärselt keerukam.

3.2.2.1.2. Menetluslikud vahendid

Hilisema sundtäitmise raskenemise tuvastamine on vahetult seotud maksumenetluse kulgemisega. Preventiivse tagatise kohaldamise vajadus peab olema ilmnunud maksumenetluse käigus.⁸²⁵ Selline kriteerium tuleneb otseselt MKS § 136¹ lg 1 sõnastusest: „Kui maksude tasumise õigsuse kontrollimisel tekib põhjendatud kahtlus, et [...]“. Seaduse sõnastusest nähtub, et tegemist on halduskohtule preventiivse tagatise kohaldamise taotluse esitamise kõige varasemat aega piiritleva formaal-juriidilise nõudega, mis sisulist tähendust ei oma. Näiteks võib maksuhalduril tekkida järjepidevalt maksuvõlgasid tühja ühinguusse maha jätmise skeeme kasutava isiku (nn pankrotimeistri) puhul juba varasemates maksumenetlustes kogutud info põhjal kahtlus, et sellise isiku järjekordne äriühing võib peatselt lõpetada oma tegevuse maksuvõlgades ning isik viib oma tegevuse varjatult üle uude ühinguusse. Selline kahtlus võib maksukohustuslase suhtes tekkida maksumenetluse alustamise algushetkedel või olla sel ajahetkel juba olemas. Sellisel juhul ei loo Riigikohtu poolt lahendis 3-3-1-7-13 välja toodud menetlusseisundi ja kahtluse tekkimise seos erilist tähendust maksukohustuslase põhiõiguste ja -vabaduste kaitse aspektist. Menetluse alustamise nõue enne taotluse esitamist taandub sarnaselt seaduse sõnastusega pigem formaal-juriidiliseks.

⁸²⁴ *Supra*, ptk 1.2.1.

⁸²⁵ RKHKm, 14.05.2013, 3-3-1-7-13, p 12.

3.2.2.2. Ameerika Ühendriikide õigus

3.2.2.2.1. Sisulised kriteeriumid

Kui maksuhaldur tuvastab, et maksude laekumine on ohtu seatud, lubab IRC § 6851 viivitamatult läbi viia lõpetava maksuhindamise. Selle eesmärgiks on määrata kindlaks maksuvõla täpne suurus, nõuda sellise maksuvõla tasumist ning sisse nõuda maksuvõlg maksumaksja vara arvelt. Lahendis *Guillume v. C.I.R. (2003)* selgitas kohus, et maksuhaldur saab maksuhindamise läbiviimist otsustades tugineda tõdemusele, et erinevate asjaolude tõttu tundub maksude kogumine olevat ohustatud.⁸²⁶ Maksude kogumise tõsikindlat ohustatust ei tule ei maksuhalduril ega kohtul seega tuvastada. Ühendriikide maksuhalduri välja antud juhendmaterjal *Internal Revenue Manual* on siiski märgitud, et maksukohustuslase poolt tulu saamine peab olema toetatud mõistliku faktilise alusega.⁸²⁷

Kohus ei pea lahendama lõppastmes küsimust sellest, kas maksuhalduril oli hilisema sissenõudmise raskenemise osas õigus või mitte, vaid vastata tuleb küsimusele, kas erakorralise hindamise läbiviimine oli *kõiki asjaolusid arvestades mõistlik*.⁸²⁸ Seega hinnatakse Ühendriikides preventiivsete tagatiste ja erakorralise maksuhindamise menetluse kohaldamise mõistlikkust kui tervikut. Kuna aga kohtud ei hinda maksu määramise õiguspärasust⁸²⁹ ning oletatava maksusumma suuruse osas hinnatakse vaid selle kohasust, siis hõlmab mõistlikkuse hindamine ainult hilisema täitmise raskenemist.

Kuna standard on oma sisult raskesti mõistetav, siis sisustab seda kohtupraktika ja seadus. IRC § 6851 sõnastusest nähtuvalt on maksuperioodi lõpetava erakorralise hindamise eelduseks teatavale kvaliteedile vastav maksukohustuslase negatiivne tegevus, mille tulemusena satub olemasoleva või vahetult järgneva maksuperioodi tulumaksu laekumine ohtu. Kohtute poolt kasutatava erakorralise maksuhindamise mõistlikkuse testi käigus selgitatakse välja, kas esineb vähemalt üks järgnevatest asjaoludest: (1) maksukohustuslane kavatses riigist lahkuda eesmärgiga ennast varjata; (2) maksukohustuslane kavatses viia oma vara välisriiki või peita või juba peidab oma vara kolmandale isikule üleandmise teel või vara laialijaotamise teel, eesmärgiga varjata seda riigi eest; (3) maksukohustuslase maksevõime on ohustatud.⁸³⁰ Kui mõni nendest kolmest tingimusest esineb, siis saab kohus lugeda erakorralise hindamise mõistlikuks.⁸³¹ Kui neist ühtegi ei esine, siis ei ole preventiivsete tagatiste kohaldamine

⁸²⁶ *Guillaume v. C.I.R.*, 290 F. Supp. 2d 1349 (S.D. Fla. 2003), 28 August 2003, para II.A.

⁸²⁷ R. A. Steco. Internal Revenue Manual. IRM 5.17.15, – Internal Revenue Service, 23.10.2014, para 5.17.15.2.2. Arvutivõrgus: http://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-017-015.html (15.11.2015).

⁸²⁸ *Guillaume v. C.I.R.*, 290 F. Supp. 2d 1349 (S.D. Fla. 2003), 28 August 2003, para II.A.

⁸²⁹ *Supra*, ptk 3.1.2.

⁸³⁰ Vaata IRC § 6851 sõnastus. *Cantillo v. Coleman*, 559 F.Supp. 205, 206-07 (D.N.J. 1983), 8 January 1983, para “Conclusions of law”.

⁸³¹ S. A. Berson. (2001), lk 4-24.

ka lubatud.⁸³² Selle, kas üks viidatud kolmest kriteeriumist esineb, tuvastamine saab tugineda väga erinevatele asjaoludele. Alljärgnevalt käsitleme, milliseid asjaolusid on kohtus tunnustatud sellistena, mille alusel tagamistoimingute tegemist võib pidada *mõistlikuks*.

Erakorralise hindamise ning preventiivsete tagatiste kohaldamise mõistlikkusele viitab maksukohustuslase poolt esindajate ja riulifirmade kasutamine, mille eesmärgiks on raskendada vara omaniku tuvastamist. Riulifirmade kasutamine viitab soovimatusele maksukohustusi vabatahtlikult täita ja see muudab maksude kogumise ebaefektiivseks.⁸³³ Kohtud on sellist kriteeriumi rakendanud näiteks olukorras, kus maksukohustuslane hoiab oma vara, sealhulgas isiklikku eluaset, Kaimanisaartele registreeritud ettevõtete nimel.⁸³⁴ Ka õigete maksudeklaratsioonide ning nende vastavate maksusummade tõenäoline täitmata jätmine maksukohustuslase poolt viitab erakorralise maksu hindamise mõistlikkusele.⁸³⁵ Sealjuures ei pea ei maksuhaldur ega kohtud tõsikindlalt tuvastama, kas maksudeklaratsioonid tõepoolest sisaldasid valeandmeid või mitte – piisab põhjendatud kahtlusest.

Kohtupraktikas kujundatud kriteeriumite kohaselt võib kohus tugineda erakorralise maksu hindamise mõistlikkuse tuvastamisel näiteks sellele, kas (1) maksukohustuslane valdab või vahendab suurt kogust sularaha; (2) eelnevad maksudeklaratsioonid ei näita tulu või on selline tulu väike, samas kui maksukohustuslasel on suur hulk sularaha; (3) maksukohustuslane võõrandab vara kas seda kaotades, advokaadikuludeks tasudes, võlakirjadesse paigutades; (4) potentsiaalse maksukohustuse täitmiseks ei ole piisavalt varasid; (5) maksukohustuslane on kasutanud teisi nimesid, mistõttu on maksukohustuslase või tema vara asukoha tuvastamine raskendatud; (6) maksukohustuslane ei ole täitnud kohustust anda kohast finantsinformatsiooni; (7) maksukohustuslane on kasutanud mitmeid aadresse, mis muudab maksukohustuslase leidmise raskeks.⁸³⁶ Maksukohustuslase varade kasutamine advokaaditasude ning muude kohustuste täitmise tagatisena võib endaga kaasa tuua tagatise andja maksejõuetuse riski, mistõttu on ka tagatiste andmine käsitletav erakorralise hindamise põhjendusena.⁸³⁷

Lisaks eeltoodud kriteeriumitele on Ühendriikide maksuameti poolt välja töötatud manuaalis *Internal Revenue Manual* välja toodud järgmine loend

⁸³² Vaata näiteks lahend *McWilliams v. Commissioner* (331 U.S. 694 (1947), 16 June 1947), milles käsitleti olukorda, kus maksukohustuslane asus elama teise osariiki, kuid avas maksuvõla tasumise kohustuse tekkimise puhuks kogumiskonto. Kohus käsitles lähemalt maksukohustuslase varjamise mõistet.

⁸³³ *Zion Coptic Church, Inc. v. United States*, 44 A.F.T.R.2d 79-5022, 79-5023 (S.D.Fla.1979).

⁸³⁴ *Harvey v. United States*, 730 F.Supp. 1097, 1106 (S.D.Fla.1990), 6 February 1990, para 17.

⁸³⁵ *Fitzgerald v. United States*, 57 A.F.T.R.2d 86-930 (M.D.Pa.1986).

⁸³⁶ *Meshner v. United States*, 736 F. Supp. 233,235-36 (D.Or. 1990), 1 May 1990.

⁸³⁷ *Nolan v. U.S.*, 539 F. Supp. 788 (D. Ariz. 1982), 7 January 1982, para „Judicial review“.

asjaoludest, mida maksuhaldur ja kohtud võivad preventiivsete tagatiste kohaldamise mõistlikkuse tuvastamisel arvesse võtta:

- maksukohustuslane on varasemalt tegelenud illegaalse tegevusega või on põhjust seda kahtlustada, samuti kui ta on selles süüdi mõistetud;
- maksukohustuslane on varasemalt varjanud oma varasid välismaal;
- maksukohustuslane on hiljuti vara müünud või üle andnud;
- maksukohustuslane on andnud oma vara üle sugulastele, saamata selle eest vastu kohast vastusooritust;
- maksukohustuslane on oma vara üle andnud uurimise ajal.⁸³⁸

Maksukohustuse vanus ei oma maksukohustuse täitmata jäämise kahtluse hindamisel tähtsust.⁸³⁹ Lahendis *Magluta v. U.S (1996)* käsitles kohus olukorda, kus maksuhaldur hindas ligi viis aastat vana maksukohustust. Tõepoolest, maksukohustuse vanusel puudub otsene seos maksukohustuslase maksevõimega, mistõttu võib seda lahendist pidada igati mõistlikuks.

Makseraskuste tekkimise aja osas on oluline arvestada, et maksukohustuse täitmise viivituse analüüsimisel ei hinnata mitte maksukohustuslase varalist seisu tagatise kohaldamise ajal, vaid sellise varalise seisundi muutumise ohtu tulevikus.⁸⁴⁰ Seega ei ole viivitamatu maksuhindamise meetmete eesmärgiks tagada maksuhalduri positsiooni maksukohustuslase juba välja arenenud halva varalise seisundi vastu, vaid kindlustada maksuhaldurit tulevikus saabuda võivate riskide vastu, mis tulenevad maksukohustuslase varalise seisundi muutumisest.

Teatud spetsiifiliste tüüpolukordade puhul on kohtupraktika võtnud suunaks tunnistada erakorralise maksuhindamise mõistlikkust ilma testi kolme elementi lähemalt süübitmata. Tegemist on niivõrd oluliste asjaoludega, mis *ipso facto* viitavad maksukohustuse laekumata jäämise ohule. Näiteks toob maksukohustuslase osalemine ebaseaduslikus tegevuses reeglina kaasa maksuhindamise mõistlikkuse.⁸⁴¹ Lahendites *Mueller v. C.I.R. (1995)* ja *Harvey v. United States (1990)* tugines kohus sellist järeldust tehes siiski asjaolule, et maksukohustuslane oli maksupettuses juba süüdi mõistetud ning kandis vanglakaristust.⁸⁴² Standard ei ole võrreldav Eestis kasutatava maksupettuse kahtluse standardiga,

⁸³⁸ R. A. Steco. (2014), para 5.17.15.2.1.2.

⁸³⁹ Lahendis *Magluta v. U.S (1996)* käsitles kohus olukorda, kus maksuhaldur hindas ligi viis aastat vana maksukohustust. Kohus leidis, et see asjaolu ei ole mingil viisil seotud maksukohustuse täitmata jäämise riski realiseerumise tõenäosusega. Vaata lähemalt: *Magluta v. U.S.*, 952 F.Supp. 798, 801 (S.D.Fla.1996), 16 December 1996.

⁸⁴⁰ Jeopardy Assessment: The Sovereign's Stranglehold. – Georgetown Law Journal, 1967, vol 55, nr 4, lk 735.

⁸⁴¹ *Mueller v. C.I.R.*, 882 F.Supp. 1060, 1062 (S.D.Fla.1995), 21 February 1995, para 1; *Harvey v. United States*, 730 F.Supp. 1097, 1106 (S.D.Fla.1990), 6 February 1990, para 15.

⁸⁴² *Mueller v. C.I.R.*, 882 F.Supp. 1060, 1062 (S.D.Fla.1995), 21 February 1995, para 1; *Harvey v. United States*, 730 F.Supp. 1097, 1106 (S.D.Fla.1990), 6 February 1990, para 15.

kuna Eesti versioon hõlmab tagatava maksukohustusega seotud võimalikke kahtlusi olukorras, kus selle toimepanemise osas on kogutud vaid teatav osa tõendeid ning isik ei ole maksupettuse või sellega seonduva süüteo toimepanemises süüdi mõistetud.

Maksejõuetuse ohu hindamisel ei võeta arvesse maksusummat, trahvi või intressi, mida maksuhaldur soovib tagatavas menetluses maksukohustuslasele määrata.⁸⁴³ Selliselt on välistatud maksuhalduri õigus tugineda menetluse alustamisel asjaolule, mida alles tuvastatakse ning mille tuvastamine on selle sama menetluse üheks eesmärgiks. Tegemist oleks nn ringtõendamisega, mida on autori arvates antud regulatsiooni puhul õigesti välditud.

3.2.2.2.2. Hindamisstandard

Kuivõrd mõistlikkuse kriteerium on Ühendriikide kongressi poolt kujundatud, kuid sisustamata jäetud, siis ei selgita IRC regulatsioon, mida mõistlikkuse all täpsemalt mõista tuleb. Kohtupraktika on üritanud seda täpsustada. Lahendites *Loretto v. United States (1977)* ja *Felkel v. United States (1983)* on kohus selgitanud, et “kõiki asjaolusid arvestades mõistlik” kujutab endast Ühendriikide haldusmenetluse seaduses juba reguleeritud kahest järeelhindamise standardist erinevat standardit – tegemist on kolmanda mõõdupuuga. Ebaselgeks jääb, kus mõistlikkuse standard nende kahe kriteeriumi vahel täpselt asub. Kohtupraktikas on selgitatud, et see on midagi enam kui *meelevaldne või kapriisidel põhinev* ning midagi vähemat kui *olulistel tõenditel põhinev*.⁸⁴⁴ ⁸⁴⁵ Sellega kohtu järeldused piirduvad.

IRC § 6851 ja § 6861 rakendamisel kohaldatavat ja ranguselt keskmist standardit on võimalik sisustada teise kahe standardi piiritlemise kaudu. Standard *olulistel tõenditel põhinev* eeldab tõendeid, mille põhjal võib mõistlikult pidada tõendamiseseme tõendamist adekvaatseks.⁸⁴⁶ Olulised tõendid pakuvad ainelise aluse faktile, millest saab fakti ja probleemi olemasolu järeldada.⁸⁴⁷ Sisuliselt tähendab see fakti tõendavate tõendite olemasolu, kuid see ei pea hõlmama kõiki vajalikke tõendeid, vaid ainult olulisemaid. Seevastu standard *meelevaldne või kapriisidel põhinev* eeldab, et avalik võim on asja lahendades teinud selge eksimuse.⁸⁴⁸ Olemasolevatest tõenditest peab nähtuma, et nende

⁸⁴³ R. A. Steco. (2014), para 5.17.15.2.1.

⁸⁴⁴ Inglise keeles nimetatakse kolme standardit vastavalt „*reasonable under circumstances*“, „*arbitrary, capricious... or otherwise not in accordance with law*“ ning „*substantial evidence*“.

⁸⁴⁵ *Felkel v. United States*, 570 F. Supp. 833, 838 (D.S.C. 1983), 3 June 1983, para “Conclusions of Law”; *Loretto v. United States*, 440 F. Supp. 1168, 1172 (E.D.Pa. 1977), 22 November 1977.

⁸⁴⁶ A. E. Utton. The use of the substantial evidence rule to review administrative findings of fact in New Mexico. – *New Mexico Law Review*, winter 1979–80, vol 10, lk 103–104.

⁸⁴⁷ *Ibid.*

⁸⁴⁸ S. J. Cann. *Administrative law*. Fourth Edition. – California: SAGE Publications, Inc, 2006, lk 153.

alusel ei saa avaliku võimu poolt väidetud fakti tuvastada. Standard *kõiki asjaolusid arvestades mõistlik* asub kahe eeltoodu vahel. Viimati nimetatut ei eelda fakti kohta käivate tõendite olemasolu, vaid lähtuda võib ka muudest ehk kaudsetest tõenditest. Välistatud peab siiski olema selge eksimus tõendite hindamisel.

3.2.2.3. Ohu hindamine ohutõrjeõiguses

Korrakaitseõiguses omaks võetud ohutõrje doktriin kasutab ohu mõistet, mis koosneb ajalisest (lähem või kaugem tulevik) ja sisulisest (kaitstav väärtus või hüve) dimensioonist ning ohu saabumise tõenäosusest (juhusliku sündmuse võimalikkust iseloomustav arv skaalal nt 0-1).⁸⁴⁹ Eristatakse reaalselt ohtu, näilikku ohtu ja ohukahtlust.⁸⁵⁰ Korrakaitseõiguses reageeritakse ohule samuti õiguse rakendaja prognoosotsuse kaudu, otsus ohu realiseerumise ja sellest tulenevate kahjulike tagajärgede kohta tuleb teha olukorras, kus ohu realiseerumine ei ole kindel. Tüüpiliselt on tegemist olukordadega, kus korrakaitseorgan on tuvastanud asjaolud A, B ja C, mis peavad andma aluse järeldada, kas olukorra või isiku tegevuse realiseerumisel on kahju tõenäoline.⁸⁵¹

Ohutõrje prognoosotsuse tuuma moodustab ohu saabumise tõenäosus. Ohu saabumise tõenäosuse dimensioon on nii Eesti kui Saksa õiguses piiritletud *piisava tõenäosuse* kriteeriumiga.⁸⁵² Tõenäosuse piisavuse hindamiseks puudub ühtne skaala või mastaap, mis ütleks üheselt, kuidas ja millal on oht väike, keskmine või piisav. Tegemist on nn ujuva kategooriaga, mis sõltub paljuski konkreetse juhtumi asjaoludest, kaitstava õigushüve kaalukusest. Tõenäosuse kriteerium viitab sellele, et oht võib olla pigem subjektiivne kui objektiivne nähtus.⁸⁵³ Tõenäosuse lugemine objektiivseks või subjektiivseks on leidnud mõlemal juhul palju kriitikat,⁸⁵⁴ kuid Eestis kasutatakse nii objektiivse kui subjektiivse hindamise elementi, mis põhineb objektiivsete asjaolude hindamisel keskmise korrakaitseametniku hinnangutest ja teadmistest lähtuvalt.⁸⁵⁵ Seega on subjektiivsesse kriteeriumisse keskmise korrakaitseametniku kaudu põimitud ka objektiivne hoolsusstandard.

⁸⁴⁹ J. Jäätma. (2015), lk 116.

⁸⁵⁰ *Ibid.*, lk 116.

⁸⁵¹ *Ibid.*, lk 116.

⁸⁵² *Ibid.*, lk 119; M. Thiel. Die „Entgrenzung“ der Gefahrenabwehr. – Mohr Siebeck, 2011, lk 51-52.

⁸⁵³ *Ibid.*, lk 120.

⁸⁵⁴ Vrdl: *Ibid.*, lk 120.

⁸⁵⁵ Seletuskiri korrakaitseaduse eelnõu 49 SE juurde, lk 22.

3.2.3. Maksukohustuslase tegevus: aktiivne vs passiivne käitumisakt

3.2.3.1. Eesti õigus

Printsiibis võib maksukohustuse täitmine olla ohustatud kas maksukohustuslase tegevuse tõttu või siis tulenevalt muudest asjaoludest, mis ei kujuta endast maksukohustuslase (aktiivset) tegevust. MKS § 136¹ kohaselt on Eesti seadusandja valinud esimese variandi ning näinud ette preventiivsete tõkendite seadmise olukorras, kus maksukohustuse hilisem täitmine on ohustatud maksukohustuslase *tegevuse tõttu*. Sellise tegevuse mõistet kuskil kvalitatiivselt defineeritud ei ole, mistõttu tuleb antud kriteeriumit sisustada üldtähendusliku tõlgenduse kaudu. Selle väljaselgitamine on oluline, kui võrd maksukohustuslase tegevuse defineerimisest sõltub, milliseid asjaolusid kohus loa andmisel arvesse saab võtta. Teiseks positsioneerib maksukohustuslase aktiivse tegevuse arvestamine või mittearvestamine preventiivse tagatise kas ainult maksupettuste (ja sellega kaasnevate maksejõuetuse põhjustamisega seotud õigusrikkumiste) tõkestamise vahendiks või üldiseks meetmeks maksukohustuslase maksejõuetuse vastu võitlemiseks sõltumata sellest, mis põhjustel maksejõuetus tekib. Viimasel juhul eeldab meetme proportsionaalsuse hindamine ka teiste võlausaldaajate huvidega arvestamist.

Eesti keele seletav sõnaraamat defineerib tegevust järgmiselt: „Teadlik vaimne või kehaline aktiivsus (üldse, teatava liigina või konkreetse juhuna) [...] mingil alal või mingis liinis tegutsemine.“⁸⁵⁶ Seaduse grammatilise tavakeelise tõlgenduse kohaselt võib järeldada, et seadusandja on soovinud võimaldada maksukohustuste täitmist tagada reaktsioonimeetmena maksukohustuslase tegevusele varade peitmisel või raiskamisel. Valdava enamuse sellistest juhtumitest moodustab pahatahtlik varade peitmine (näiteks ettevõtte üleminekuga kaasnevad maksupettused, mille eesmärgiks on vara siirdamine ilma kohustusi kaasa andmata⁸⁵⁷). Kuivõrd MKS seletuskirjas on preventiivsete tagatiste kasutuselevõtmist põhjendatud kütusesektoris leviva konkreetse käibemaksupettuse skeemiga⁸⁵⁸, toetab ka see teleoloogiline argument tõlgendust, et MKS § 136¹ on loodud olukorraks, kus maksukohustuslane paneb toime aktiivseid tegusid oma vara varjamiseks.

Kohtupraktikas ei ole kriteeriumi *maksukohustuslase tegevuse tõttu* põhjalikumalt käsitletud. Küll võib kohtupraktikas kujundatud maksejõuetusele tuginemise kriteeriumeid analüüsides jõuda järeldusele, et võimalik maksuvõla hilisema sundtäitmise raskemaks või võimatuks muutumine ei pea olema tingitud tingimata maksukohustuslase aktiivsest tegevusest, et preventiivsete tagatiste rakendamine oleks lubatud. Kohtute tõlgendus erineb MKS § 136¹ grammatilisest ja teleoloogilisest tõlgendusest, tuginedes sageli ka kriteeriumitele, mis ei kujuta endast maksukohustuslase aktiivset tegevust.

⁸⁵⁶ M. Langemets; jt. (toim). (2009).

⁸⁵⁷ *Supra*, ptk 1.4.3.1.

⁸⁵⁸ *Supra*, ptk 1.1.2.

Maksejõuetuse ohule viitavatest kriteeriumitest võib välja tuua järgmised, mis ei seonu maksukohustuslase aktiivse tegevusega või selle tagajärgedega: registervara puudumine;⁸⁵⁹ registervara olemasolu, kuid maksukohustuslane on olnud pahatahtlik varem;⁸⁶⁰ arvelduskontol perioodi krediti käibega võrreldes vabade vahendite maht väike;⁸⁶¹ maksukohustuslase maksuvõlgnevus on kokku summas 2050,33 eurot;⁸⁶² reaalse majandustegevuse puudumine;⁸⁶³ oluline laenukohustus;⁸⁶⁴ eelmise majandusaasta kahjumlikkus;⁸⁶⁵ üldine äritegevuse kasumlikkuse puudumine;⁸⁶⁶ majandusnäitajad ei ole head⁸⁶⁷. Maksukohustuslase ja tema esindaja aktiivse tegevusena näidetena võib välja tuua arvatava osalemise maksupettuses;⁸⁶⁸ majandusaasta aruande esitamata jätmise;⁸⁶⁹ registervara võõrandamise maksumenetluse ajal;⁸⁷⁰ kaasaaitamiskohustuse rikkumise;⁸⁷¹ valeütluste andmine maksumenetluses⁸⁷².

3.2.3.2. Ameerika Ühendriikide õigus

IRC § 6851 lõige a punkti 1 kohaselt on maksuperioodi lõpetava erakorralise maksuhindamise meetme kohaldamise eelduseks maksukohustuslase aktiivne tegevus. Vastavalt sellele on maksuperioodi erakorralise lõpetamise ning sellega kaasnevate tagavate toimingute tegemine võimalik olukorras, kus maksukohustuse täitmata jäämise risk tuleneb maksukohustuslase *teost*. Ka kõik seaduses IRC § 6851 kohaldamiseks vajaminevat kolm alternatiivset eeldust on olukorrad, milles võib näha maksukohustuslase aktiivset riigi huve kahjustavat tegevust. Nii eeldab maksukohustuslase aktiivset käitumist kiirkorras Ühendriikidest lahkumise või vara väljaviimine, samuti enda või vara varjamine Ühendriikide sees ning muude maksejõuetusele suunatud tegude tegemine (sealhulgas korporatsiooni korral kogu või osa enda vara jaotamine kas likvideerimisprotsessis või muul viisil). Kohus ja maksuhaldur küll võivad arvestada maksukohustuse täitmata jäämise ohu tuvastamisel muid asjaolusid, kuid nende abil vaid sisustatakse eeltoodud kolm kriteeriumit.⁸⁷³ Tegemist ei ole

⁸⁵⁹ TlnRnKm, 24.03.2014, 3-13-70224, p 12; TlnRnKm, 01.07.2014, 3-14-50489, p 14.

⁸⁶⁰ TlnRnKm, 20.10.2014, 3-14-50353, p 11. Kohus põhjendas kinnisvara olemasolu ebaolulisust sellega, et kinnisasjade suur arv ei takista nende võõrandamist.

⁸⁶¹ TlnRnKm, 24.03.2014, 3-13-70224, p 12.

⁸⁶² TlnRnKm, 24.03.2014, 3-13-70224, p 12.

⁸⁶³ RKHKm, 19.11.2013, 3-3-1-48-13, p 20.

⁸⁶⁴ TlnHKm, 10.10.2014, 3-14-52361.

⁸⁶⁵ TlnHKm, 22.08.2014, 3-14-51829.

⁸⁶⁶ TlnHKm, 17.06.2014, 3-14-51180.

⁸⁶⁷ TlnHKm, 12.04.2014, 3-14-50493.

⁸⁶⁸ TlnHKm, 10.10.2014, 3-14-52361.

⁸⁶⁹ TlnHKm, 04.06.2014, 3-14-50974; TlnHKm, 19.02.2014, 3-14-50199.

⁸⁷⁰ TlnHKm, 22.08.2014, 3-14-51829; TlnHKm, 03.02.2014, 3-14-50134.

⁸⁷¹ TlnHKm, 29.09.2014, 3-14-52182; TlnHKm, 18.03.2014, 3-14-50327; TlnHKm, 03.02.2014, 3-14-50134.

⁸⁷² TlnHKm, 30.06.2014, 3-14-51261.

⁸⁷³ R. A. Steco. (2014), para 5.17.15.2.1.

maksukohustuslase tegevusel põhinevaid kriteeriume asendavate lisavõimalustega.

IRC sõnastuse kohaselt peab maksukohustuslase tegevus olema kiireloomuline – vara peidetakse või kavatsetakse peita kiiresti, maksukohustuslane kavatab kiiresti riigist lahkuda jne.⁸⁷⁴ Kohtupraktikas on sellist tingimust tõlgendatud siiski laiendavalt ning leitud, et riigil ei ole vaja kohtus demonstreerida varade viivitamatu laialijaotamise või peitmise ohtu. Pigem tuleb analüüsida seda, kas maksude kogumine satuks ohtu maksuhalduri poolt tavapärase maksude eelhindamise ja kogumise läbiviimise ajal.⁸⁷⁵ Makseraskuste arenemise või arendamise kiirusele niivõrd tähelepanu ei pöörata.

Märkimisväärne on, et erinevalt eeltoodust ei ole IRC § 6861 reguleeritud ohumaksuhindamise meetme puhul seaduses maksukohustuslase aktiivse pahatahtliku tegevuse nõuet välja toodud. Siinkohal peab siiski lähtuma kohtupraktikas välja kujunenud seisukohast, et nii IRC § 6851 kui ka § 6861 alusel rakendatava meetme puhul hindab kohus nende õiguspärasust samasuguse *mõistlikkuse* testi alusel. Lahendis *Alexandre v. Law (2009)* kinnitas kohus, et nn laialt sõnastatud preventiivse tagatise mehhanismi ehk ohumaksuhindamise menetlust saab kohaldada, kui maksude laekumise hilinemine on põhjustatud maksukohustuslase poolt.⁸⁷⁶ Seega loeb Ühendriikide IRC maksukohustuslase pahatahtlikku tegevust intensiivsema meetme puhul oluliseks, väheintensiivsema meetme puhul mitterelevantseks.

Erakorralise maksuhindamise regulatsioonid on levinud ka osariikide õiguskorra tasandil. Need võib jagada kitsasteks ja laiadeks regulatsioonideks. Kitsad regulatsioonid eeldavad, et maksukohustuse hilisem tasumine satub ohtu maksukohustuslase tegevuse tõttu. Need keskenduvad olukordadele, kus maksukohustuslane seab ohtu riigi huvi maksutulu saada. Seevastu laiade regulatsioonide puhul on tagamistoimingute tegemine võimalik, kui maksude hilisem tasumine on ohustatud ükskõik millise asjaolu tõttu. Näiteks New Jersey kasutab regulatsiooni, mille neljast kohaldamise tingimusest kolm on sarnased föderalsele lõpetava maksuhindamise protseduuri kohaldamise eeltingimustele ning neljas kriteerium on, et maksukohustuslane lõpetab oma äritegevuse. Laiemat, maksukohustuslasest sõltumatutel viivitustel põhinevaid regulatsioone kasutavad näiteks California, Colorado, Illinois, New York, Texas ja Virginia.⁸⁷⁷

⁸⁷⁴ IRC § 6951 lõige a sätestab: „If the Secretary finds that a taxpayer designs quickly [...]“.

⁸⁷⁵ *Harvey v. United States*, 730 F.Supp. 1097, 1106 (S.D.Fla.1990), 6 February 1990, para 16; *French v. United States*, 44 A.F.T.R.2d 79-5653 (E.D.Okla.1979).

⁸⁷⁶ M. A. Simonetti; Z. T. Atkins; M. J. Barnett. (2011), lk 114–115.

⁸⁷⁷ *Ibid.*, lk 114.

3.2.4. Lahendus: Ohutõrje aktiveerumine *mala fide* aktiivse tegevuse korral

Autor peab eeltoodud süsteemide võrdluse põhjal erinevaid huve parimal tasa-kaalustatud viisil järgivaks lahendust, kus kaalutakse vaid maksukohustuslase pahausksest aktiivsest tegevusest tulenevat maksude laekumata jäämise ohtu. Ohu hindamisel saab võtta arvesse ka maksukohustuslase tegevusega mitte-seotud asjaolusid, kuid seda maksukohustuslase tegevuse negatiivse tegevuse tagajärgede hindamiseks, mitte sellise tegevuse olemasolu tuvastamiseks. Ohu tekkinuks lugemisel lähtub maksuhaldur või kohus põhjendatud kahtlusest, et maksukohustuslase *mala fide* tegevus tulevikus muudab maksukohustuse sundtäitmise võimatuks või põhjustab selles olulise viivituse.

Esiteks liigitab maksukohustuslase aktiivse pahauskse tegevuse nõue preventiivsete tagatiste meetme maksupettuste tõkestamise meetmete valdkonda, mitte aga maksejõuetusmenetlusõiguse valdkonda. Selle kaudu on õigustatud preventiivse tagatise asetust maksumenetlusõiguse süsteemis ning maksupettuste tõkestamise meetmete struktuuris. Meetmega kaasnev erand võla-usaldajate võrdsuse põhimõttest on selliselt põhjendatud lisaks maksutulu laekumise tagamisele täiendava huviga, milleks on õiguskorra tagamine ning õigusrikkumiste preventioon. Meetme kohaldamine toob küll kaasa riigi parema positsiooni maksukohustuslase maksejõuetusmenetluses, kuid see põhjustab võla-usaldajate ebavõrdsust, kui preventiivsed tagatised jäävad sarnaselt kohtulikule hüpoteegile kehtima ka pankrotimenetluses. Kui tõkendi eesmärk on tõkestada maksupettuste toimepanemist, on võla-usaldajate ebavõrdsuse kohtlemise erand paremini põhjendatav avaliku huvi kaudu maksutulu laekumise vastu. Tõsi, EIK lahendist *Gasus v. the Netherlands (1995)* tulenevaid miinimumstandardeid arvestades on riigil õigus otsustada, kas ja kui palju riigi ja avalike huvide kaitset tähtsustatakse ning mil määral on avaliku huvi argumendil õigustatud riigi huvide kõrgem kaitse võrreldes teiste pankrotivõla-usaldajatega. Konventsioon selles osas erilisi piiranguid ette ei näe, tunnustades riigi vabadust riigi huvide esile tõstmisel.

Maksukohustuslase aktiivse tegevuse nõue oleks sarnane Saksamaa AO §-s 324 toodud preventiivse tagatise regulatsiooniga. Saksa õiguses on loetud tulevasele võimalikule maksejõuetusele viitavaks järgmised asjaolud⁸⁷⁸: vara viimine välismaale⁸⁷⁹, vara varjamine juriidiliste konstruktsioonidega⁸⁸⁰, vara raiskamine⁸⁸¹, raamatupidamisdokumentide kõrvaldamine⁸⁸², pangahoiuste lõpetamine⁸⁸³, varade väärtuse vähendamine fiktiivsete tehingute kaudu⁸⁸⁴, sage elukoha muutmine⁸⁸⁵. Kui iga üksik asjaolu ei pruugi anda põhjust preventiivse

⁸⁷⁸ U. Koenig; jt. (Hrsg). (2014), kommentaar A § 324 juurde, rn 12.

⁸⁷⁹ Finanzgericht Brandenburg 1996/01/29, EFG 1996 1078.

⁸⁸⁰ U. Koenig; jt. (Hrsg). (2014), rn 12.

⁸⁸¹ Finanzgericht Brandenburg 1996/01/29, EFG 1996 1078.

⁸⁸² U. Koenig; jt. (Hrsg). (2014), rn 12.

⁸⁸³ *Ibid.*

⁸⁸⁴ *Ibid.*; Finanzgericht des Saarlandes 3.12.2003, EFG 2004 242.

⁸⁸⁵ Finanzgericht Brandenburg 1996/01/29, EFG 1996 1078.

tagatise kohaldamiseks, siis neid kõiki kogumis hinnates võib see olla põhjendatud.⁸⁸⁶ Vara arestimise aluseks on maksukohustuslase olukorra halvenemine. Arestimise põhjust ei esine siis, kui maksukohustuslane juba on maksejõuetu, tema suhtes on algatatud maksejõuetusmenetlus või juba on omandatud piisav tagatis kohustuse täitmiseks.⁸⁸⁷ Maksejõuetuse ohtu hinnatakse arestimise otsustamise päeva seisuga.⁸⁸⁸ Selliste eelduste esinemine eeldab maksukohustuslase aktiivset tegevust, toetades preventiivse tagatise suunatust just maksupettuste tõkestamisele, mitte aga pelgalt võlausaldajate võrdsuse põhimõttest erandi loomisele. Ainuüksi maksupettuse toimepanemine, vastutava isiku halb varaline seisund või nõuete täitmisele pööramine teiste võlausaldajate poolt ei anna alust preventiivse tagatise kohaldamiseks.⁸⁸⁹

Maksutulu laekumata jäämine ning viivitus maksutulu laekumises on erineva kvaliteediga riived avalikele huvidele (teatud olukordades ei pruugi maksutulu laekumise viivitus endast riivet kujutadagi⁸⁹⁰). Seetõttu omavad need erinevat kaalu maksukohustuslase põhiõiguste ja -vabaduste riivete proportsionaalsuse hindamisel. Preventiivsete tagatiste kohaldamisel ja maksukohustuslase põhiõiguste piiramise ulatuse tuvastamisel tuleb kaitstava avaliku huvi riive intensiivsuse erinevaid astmeid arvesse võtta.

Eeltoodud põhjusel tuleks preventiivsete tagatiste kohaldamist võimaldavas volitusnormis reguleerida eraldi seda, millise intensiivsusega meetmeid on lubatud kohaldada maksutulu laekumata jäämise ohu korral ning milliseid meetmeid on võimalik kohaldada maksutulu laekumise hilinemise ohu korral. Üks variant on sarnaselt Ameerika Ühendriikides kasutatavale süsteemile lubada maksuperioodi erakorralise lõpetamise kaasa toova meetme rakendamist ainult maksukohustuse täitmata jäämise ohu korral, kuna riive maksukohustuslase õigustele on sellisel juhul suurem. Samas juba lõppenud maksuperioodi puhul võiks preventiivsete tagatiste kohaldamine olla lubatud nii maksukohustuse täitmata jäämise ohu korral kui ka maksude tasumisega hilinemise puhul, kuivõrd riive maksukohustuslase õigustele on selge ning maksukohustuslane on rikkunud kohustust esitada maksuhaldurile õigeid andmeid.

Maksejõuetuse ohu hindamisel tuleks vältida olukorda, kus tagamismeetmete rakendamine iseenesest tooks tõenäoliselt kaasa maksukohustuslase maksejõuetuse. Autor toetab EIK lahendis *Janosevic v. Sweden (2002)* kohtunik Thomasseni eriarvamuses avaldatud seisukohta, et kuigi riigi teatud huvid võivad õigustada maksukohustuse enneaegset täitmist näiteks olukorras, kus esineb põhjendatud kahtlus, et isik võib riigist lahkuda või varjata oma varasid ja vältida täitemenetlust, ei tohiks riigi selline tegevus viia olukorrani, kus enneaegse kohustuse täitemenetluse tagajärjed on korvamatud või kui sundtäidetakse vara sellisel määral, et sundtäitmise tõttu tekivad isikul tugevad majanduslikud

⁸⁸⁶ U. Koenig; jt. (Hrsg). (2014), rn 12; Finanzgericht Brandenburg 1996/01/29, EFG 1996 1078.

⁸⁸⁷ U. Koenig; jt. (Hrsg). (2014), kommentaar A § 324 juurde, rn 11.

⁸⁸⁸ *Ibid.*; Bundesfinanzhof, I R 1/02, BStBl. II 2004, 392.

⁸⁸⁹ U. Koenig; jt. (Hrsg). (2014), kommentaar A § 324 juurde, rn 13.

⁸⁹⁰ *Supra*, ptk 1.2.1.

probleemid või see toob kaasa tema pankroti.⁸⁹¹ Maksuhalduril tõkendi kohaldamisel ja kohtul järelkontrollis tuleks tõkendi kohaldamisel lahendada küsimus, kas preventiivsete tagatiste kohaldamine võib tuua kaasa maksukohustuslase maksejõuetuse või mitte. Kui jah, siis tuleks sellisel viisil toimuvat tagamist vältida.

Sellise tagatise puudumisel tuleks kaaluda maksejõuetusõiguse täiustamist viisil, mis aitaks järgida ka maksejõuetuks muutuva maksukohustuslase teiste võlausaldajate huve. Maksejõuetust kaasa tooval viisil tagamistoimingu tegemine oleks teiste võlausaldajate huve ülemääraselt kahjustav. Ühelt poolt saab riik luua preventiivse tagatise kohaldamisega endale kindluse tagatava kohustuse täitmises ning teiselt poolt fikseerida maksukohustuslase makseraskused nii, et teistel võlausaldajatel on võimalus oma nõudeid tagada pärast riiki. Autori arvates tuleks sellise olukorra loomist maksumenetlusõigusliku meetmega vältida, kuna see väljub selgelt maksumenetluse ja maksuõiguse eesmärkidest.

3.3. Tagamistoimingute ajaline piiritletus

3.3.1. Tõkendi ajaline kestus riive intensiivsuse kujundajana

Preventiivne tagatis on tõkend, mida kohaldatakse ohu tõrjumiseks. Ohu möödumisel kaob kaitstava õigushüve kahjustumise oht, millest tulenevalt kaob ka alus tõkendi kohaldamiseks. Kuivõrd ohu hindamine on prognoosotsus ja oht on määratlemata õigusmõiste, siis avab see paratamatult ukse halduse omavolile. Maksumenetluse dünaamilisust ning pidevat tõendite kogumist arvestades on riskiks see, et tõkend jääb maksukohustuslase jaoks soodsate tõendite kriitilise massi kogunemisel tühistamata. Tõkendi kohaldamine võib ka ise soodustada maksumenetluse venimist, kuna avaliku võimu jaoks kaob vajadus saavutada maksuotsus ilma menetlusega venitamata. Menetluse läbiviimine mõistliku aja jooksul on maksukohustuslase põhiõiguseks nii konventsiooni P1-1 alusel laiendatud proportsionaalsuse testi kaudu kui ka artikli 6 alusel (seda küll kohtumenetlust puudutavates küsimustes), mistõttu on tegemist olulise kaalutlusega menetluse kujundamisel.

Menetluse venitamise kaudu omavoli vältimiseks tuleks kaaluda, kas seada tõkendi kohaldamisele konkreetsed ajalised piirid või rakendada muid menetluse ajalise dimensiooniga seotud piiranguid. Ka Eesti õiguspraktikas on hiljuti tõusetunud küsimus, kas maksukohustuse tagamine võib olla vastuolus põhi-seadusega seetõttu, et seadusandja ei ole kehtestanud selle sätte alusel abinõude kohaldamiseks ajalisi piiranguid ega järjepideva kohtuliku kontrolli võimalust.⁸⁹²

Ohu ajalist dimensiooni on peetud oluliseks ka ohutõrjeõiguse meetmete kujundamisel korrakaitseõiguses. Ohu ajalist dimensiooni hinnatakse Eesti ja

⁸⁹¹ EIKo, 23.07.2002, nr 34619/97 *Janosevic v. Sweden*, kohtunik Thomasseni eriarvamus.

⁸⁹² RKHKm, 28.01.2013, 3-3-1-16-12, p 17.

Saksa õiguses erinevalt: esimesel juhul hinnatakse ohu realiseerumist lähitulevikus ning teisel juhul kindlaksmääratava aja jooksul.⁸⁹³ Lähitulevik ei tähenda, et oht peaks realiseeruma kohe (vahetu oht on ohu eriliik⁸⁹⁴, mille puhul on riivemeetmete rakendamisel tehtud menetlusaluste isikute garantiidesse teatud mõõndused⁸⁹⁵). Samas viitab sõna *lähitulevik* sellele, et eeldatav kahju ei ole tekkimas määramatus või kauges tulevikus. Sel kaalutlusel on oluline roll ka põhiõiguslikust seisukohast: korrakaitseiselt ei saa isikute õigustesse piiramatult sekkuda mis tahes kunagi realiseeruda võivate ohtude tõrjumiseks, ükskõik kui olulisi hüvesid need ka ei ohustaks.⁸⁹⁶ Seetõttu peab tõrjutav oht olema paigutatud ajalistesse raamidesse, millest väljudes võib meede muutuda ebaproportsionaalseks.

3.3.2. Meetme rakendamise ajaline piiritlemine *de lege lata*

3.3.2.1. Eesti õigus

MKS-is puudub selge tähtaeg, mille jooksul saab preventiivset tagatist kohaldada. Tõkendi kohaldamise lõpp-punkt on küll piiratud maksukohustuslase poolt tagatise andmisega või tõkendi kohaldamise aluse äralangemisega (MKS § 136¹ lg 3). Esimene neist omab tähtsust siiski vaid tagatist pakkuvate maksukohustuslase jaoks ning teise aluse kontrollimine põhineb määratlemata õigusmõistetel, mis jätab selle avaliku võimu omavolile olulisel määral avatuks. Tagatise määramisel ei ole selle sidumine konkreetse kehtivustähtajaga nõutud. MKS ja HKMS regulatsioon ei ole tähtaja puudumise osas lünklik ning kuna seadusega ei nõuta halduskohtu poolt maksuhalduri taotluse alusel antud loa kehtivuse piiritlemist konkreetse tähtajaga, tuleb asuda seisukohale, et selline luba kehtib tähtajatult.⁸⁹⁷ Analoogia korras ei ole kohaldatavad tsiviilkohtumenetluse seadustiku sätted hagi tagamiseks enne hagi esitamist, kus enne hagi esitamist on võimalik hagi tagada maksimaalselt 30 päevaks.⁸⁹⁸

Kohtupraktikas on asutud ka seisukohale, et täitmist tagavate toimingute sooritamiseks antud luba ei ole mitte tähtajatu, vaid see antakse n-ö äramuutva tingimusega, kuna täitetoimingu sooritamise lõpetamise tähtpäev on kindlaks määratud vastava sündmuse saabumisega. MKS § 136¹ ega HKMS-s haldustoiminguks loa andmist käsitlev regulatsioon ei välista kohtu poolt antava loa sidumist mõne konkreetse tähtajaga. Üldjuhul ei peaks see siiski vajalik ega põhjendatud olema, kuna MKS § 10 lg 3 kohustab maksuhaldurit viima

⁸⁹³ J. Jäätma. Ohu mõistest Eesti kehtivas õigusdogmaatikas. – *Õiguskeel*, 2011, lk 36.

⁸⁹⁴ KorS § 5 lg 5 kohaselt on vahetu oht olukord, kus korrarikkumine leiab juba aset või on suur tõenäosus, et see kohe algab.

⁸⁹⁵ Näiteks ei pea ametiisik andma vahetu ohu korral menetlusalusele isikule tutvumiseks oma ametitõendit ega selgitusi meetme kohaldamise ning HMS § 36 viidatud asjaolude kohta (KorS § 11 lg 2).

⁸⁹⁶ Seletuskiri korrakaitseseaduse eelnõu 49 SE juurde. – *Riigikogu*, 2007, lk 23.

⁸⁹⁷ TlnRnKm, 21.11.2014, 3-14-51630, p 9.

⁸⁹⁸ *Ibid.*

menetluse läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi, järgides sealjuures haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse. Konkreetse tähtaja määramine oleks põhjendatud eelkõige juhul, kui teatud asjaoludest tulenevalt on alust karta menetluse pikaajalisust või muutuks täitmist tagavate toimingute sooritamine maksukohustuslase suhtes pärast teatud tähtpäeva saabumist mingil põhjusel ebamõistlikult koormavaks.⁸⁹⁹ Kohtupraktikas nähtub, et kohus määrab preventiivse tagatise tähtajaliselt pigem erandlikel juhtudel.⁹⁰⁰

Isiku suhtes tehtava täitetoimingu tähtajatatus on asjaolu, mis muudab maksukohustuslase omandiõiguse ja ettevõtlusvabaduse riive intensiivsemaks.⁹⁰¹ Vastutusotsuse tegemise kontekstis käsitles Riigikohus tagatise tähtajatuse probleeme lahendis 3-3-1-16-12. Kohtuasja asjaolude kohaselt anti maksuhaldurile luba arestida kassaatorile kuuluv kinnisasi ja sõidukid 22.07.2011 ning vastutusotsus tehti kassaatori suhtes 01.03.2012. Vastuseks kaebusele leidis kohus, et selgesõnaliste ajaliste piiride puudumine seaduses ei muuda MKS § 136¹ lõiget 1 iseenesest ebaproportsionaalseks ning põhiseadusevastaseks. MKS § 136¹ lõikes 3 on välja toodud materiaalsed alused, mille esinemisel täitetoimingud lõpetatakse. Täitetoimingute näol on tegemist ajutise iseloomuga meetmetega⁹⁰², mistõttu toimingutega kaasnevad piirangud ei rakendu lõplikult, vaid need on sõltuvuses konkreetsete sündmuste saabumisest.⁹⁰³ Meedet rakendatakse diskretsiooniotsusena ning seetõttu on maksuhalduril võimalik rakendada seda sellise kestusega, et see ei muutuks ebaproportsionaalseks. Seega regulatsioon iseenesest ei loo proportsionaalsust. Küll loob see eeldused sellise olukorra tekkimiseks. Riigikohus viitas võimalikule ebaproportsionaalsusele olukorras, kus maksuhaldur mõistliku aja jooksul maksukohustust ei määra või kui maksu- või vastutusotsust ei tehtagi.⁹⁰⁴

Erinevalt Riigikohtust on justiitsminister asjas 3-3-1-50-10 oma arvamust andes märkinud, et regulatsioon, mis ei sätesta tähtaega, milliseks käsutamiseks keelumärke või hüpoteek varale on seatud, piirab isiku õigusi liialt ning ei pruugi olla õigustatud maksude laekumise tagamiseks.⁹⁰⁵ Seega justiitsminister on erinevalt Riigikohtust väljendanud kahtlusi regulatsiooni põhiseaduspärasuse osas. Kuigi selle käsitluse tagamaid ei ole Riigikohus põhjalikumalt selgitanud, tuleneb see ilmselt erinevast arusaamast maksukohustuslase võimalusele oma õigusi efektiivselt halduse omavoli eest kaitsta. Autori arvates võib seetõttu esineda alus nõustuda justiitsministri kahtlustega regulatsiooni põhiseaduspärasuse kohta. Autor ei teosta siinkohal põhjalikku põhiseaduslikkuse analüüsi,

⁸⁹⁹ TlnRnKm, 12.01.2015, 3-14-52172, p 10.

⁹⁰⁰ TlnHKm, 15.09.2014, 3-14-52051; TlnHKm, 17.01.2014, 3-14-50084; TlnHKm, 22.10.2013, 3-13-2211; TlnHKm, 01.08.2013, 3-13-1633.

⁹⁰¹ RKÜKo, 10.11.2011, 3-3-1-28-11, p 39.

⁹⁰² Vaata ka: RKÜKo, 10.11.2011, 3-3-1-28-11, p 26.

⁹⁰³ RKHKm, 28.01.2013, 3-3-1-16-12, p 17.

⁹⁰⁴ RKÜKo, 10.11.2011, 3-3-1-28-11, p 39; RKHKm, 28.01.2013, 3-3-1-16-12; RKÜKo, 09.04.2013, 3-3-1-82-12, p 44.

⁹⁰⁵ RKÜKm, 30.03.2011, 3-3-1-50-10, p 38.

vaid uurib, miks ei pruugi maksukohustuslase aktiivset tegevust eeldav kohtuliku järelkontrolli meetod olla tegelikkuses toimiv.

Tagatiste kohaldamise aluste äralangemiseks on üldiselt kaks võimalust: (1) maksumenetlus venib ebamõistlikult pikaks; (2) maksejõuetuse ohukahtlus või maksukohustuse ilmumise kahtlus langeb ära sõltuvalt täiendavate tõendite kogumisest. Omavoli vältimiseks on Eestis kasutusel mehhanism, mille kohaselt tuleb maksukohustuslasel ise preventiivsete tagatiste kohaldamise eelduste kehtivust kontrollida ja kaebeõiguslikke instrumente aktiivselt kasutada. Riigikohus on lahendis 3-3-1-16-12 kinnitanud, et sellises olukorras saab isik kasutada seaduses ettenähtud õiguskaitsevahendeid (keelamis- või õigusvastasuse tuvastamise, samuti kahju hüvitamise nõude esitamine), mille kaudu on maksukohustuslasel võimalik ennast ebamõistlikult kaua kestva maksu- või vastutusotsuse määramise menetluse eest kaitsta.⁹⁰⁶ Samas ei ole käsitletud küsimust, kuidas saab isik kaitsta ennast efektiivselt teisena toodud olukorras. Menetluslik kaebemehhanism on küll samasugune võrreldes esimese olukorraga, kuid isiku võimalused seda efektiivselt kasutada on piiratumad tulenevalt sellest, et isik ei pruugi olla teadlik kõigist maksumenetluses tuvastatud asjaoludest, mis seonduvad preventiivse tagatise kohaldamise tingimuste täitumisega. Maksukohustuslasel on võimalik pöörduda küll kohtusse, kuid see seda pigem oletuste pinnalt.

Preventiivse tagatise kohaldamise lubatavust võib ajaliselt piirata maksumenetluse menetlusaja mõistlikkus. Haldusmenetluse läbiviimisel tuleb arvestada mõistliku menetlusaja põhimõttega.⁹⁰⁷ Isiku õigus menetlusele mõistliku aja jooksul on laialdast tunnustust leidnud menetluspõhiõigus⁹⁰⁸, millele peab vastama mis tahes menetlus ning seda ka juhul, kui seadus ei sätesta konkreetset tähtaega menetlustoimingute sooritamiseks või menetluse läbiviimiseks.⁹⁰⁹ Menetluse (sh kohtupidamise) põhjendamatu venimine mõjutab avalikkuse usaldust riigi võimekusse tagada õiglus ning ohustab õigusriigi põhimõtet.⁹¹⁰

⁹⁰⁶ RKHKm, 28.01.2013, 3-3-1-16-12, p 17.

⁹⁰⁷ RKÜKo, 22.03.2011, 3-3-1-85-09, p 77.

⁹⁰⁸ Vt PS § 14, konventsiooni artikkel 6, Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikkel 41, ÜRO kodaniku- ja poliitiliste õiguste rahvusvahelise pakti (RT II 1994, 10, 11, arvutivõrgus kättesaadav: <https://www.riigiteataja.ee/akt/23982>) artikkel 14. Mõnes EL liikmesriigis on õigus menetlusele mõistliku menetlusaja jooksul reguleeritud põhiseadustes, teistes on see reguleeritud seaduste tasandil, milleks sageli on haldusmenetluse seadus. Osades liikmesriikides tuleneb see aga kohtupraktikast. Näiteks on sellised regulatsioonid olemas põhiseadustes või seadustes seisuga 2005 Austrias, Tšehhis, Küprosel, Taanis, Eestis, Soomes, Kreekas, Ungaris, Iirimaal, Hollandis, Slovakkias, Sloveenias, Hispaanias, Rootsis. Regulatsioone ei ole Ühendkuningriikides, Leedus, Lätis, Itaalias, Belgias. Vaata lähemalt: Statskontoret. Principles of Good Administration In the Member States of the European Union. – Stockholm, 2005, lk 34. Arvutivõrgus: <http://www.statskontoret.se/globalassets/publikationer/2000-2005-english/200504.pdf> (15.11.2015).

⁹⁰⁹ RKHKo, 21.09.2011, 3-3-1-5-11, p 24.

⁹¹⁰ Venice Commission. Report on the effectiveness of national remedies in respect of excessive length of proceedings. Study no 316/2004. – Strasbourg: 03.04.2007, para

Mõistliku menetlusaja põhimõtte eesmärgiks on saavutada tasakaal kiire menetluse ja ausa menetluse vahel.⁹¹¹ Samuti võib eesmärgina näha vajadust tegutseda viivitamatult, kuid mitte hiljem kui õigusaktis sätestatud tähtaja jooksul.⁹¹²

Riiklikud regulatsioonid on mõistliku menetlusaja määratlemisel väga erinevad nii sisu kui ka menetlusaja pikkuse osas ning sageli kujundab kohtupraktika kaasuspõhised juhised mõistlikkuse defineerimiseks. Osades jurisdiktsioonides määratletakse mõistliku menetlusaja piirid seadustes. Näiteks Sloveenia haldusmenetluse seaduses tehakse vahet menetlustel, kus enne otsuse tegemist ei ole vajalik viia läbi spetsiaalseid uurimistoiminguid ning kus selliseid toiminguid on vaja läbi viia kas suulise menetluse, inspeksioonide, eksperttoimingute või muude tegevuste näol. Kui esimesel juhul on mõistliku menetlusaja piiriks üks kuu, siis teisel juhul on selleks kaks kuud.⁹¹³ Sarnaseid lahendusi sisaldavad ka Hispaania (kolmekuuline tähtaeg) ja Slovakkia (kuuskümmend päeva) haldusmenetluse regulatsioonid.⁹¹⁴ Eestis seevastu mõistliku menetlusaja mõistet seaduses ei määratleta ning see jääb igal üksikul juhul kohtu ja haldusorgani sisustada kohtupraktikas kujundatud kriteeriumite põhjal.⁹¹⁵

Preventiivsete tagatiste kontekstis käsitles Tallinna Ringkonnakohtus mõistlikku menetlusaega lähemalt lahendis 3-11-2683. Kohus analüüsis olukorda, kus ennetavat tõkendit oli rakendatud ligikaudu 11,5 kuud, kaebuse esitamise hetkeks oli ennetavat tõkendit rakendatud 13 kuud. Maksumenetluse lõppemise hetkeks (09.03.2012 vastutusotsusega) oli ennetavat tõkendit rakendatud 17 kuud. Esmane vastutusotsuse projekt ehk kontrolli kokkuvõtte edastati kaebajale kaks kuud pärast menetluse algust. Teine, kaebajale soodsama sisuga kontrollakti projekt koostati 13 kuud pärast kontrolli algust. Edasise menetluse kestust mõjutasid muu hulgas kaebaja enda taotlused seoses äraakuulamisõiguse realiseerimisega ja ennetava tõkendi kohaldamisega. Ringkonnakohtu hinnangul ei saanud sellist menetluse kestust ja sellega kaasnevat ennetava tõkendi rakendamist lugeda niivõrd ebaproportsionaalseks ja pikaajaliseks, et see oleks toonud kaasa maksuhalduri tegevuse õigusvastaseks muutmise. Maksuhaldur peab menetluse läbi viima võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt (MKS § 10 lg 3), järgima aga samal ajal asja igakülgse uurimise põhimõtet (MKS § 11). Kohtupraktikas on loetud 12 kuu pikkust vastutusmenetluse kestust mõistlikuks, lubamatult pikaks on seevastu loetud näiteks 2 aasta ja 10 kuu pikkust menetlust⁹¹⁶, mis siiski ei ole võrreldavad kaebajate koormanud menetluse kestusega.⁹¹⁷

16. Arvutivõrgus: [http://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2006\)036rev-e](http://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2006)036rev-e) (15.11.2015). Vrdl: EIKo, 27.10.1994, nr 12539/86 *Katte Klitsche de la Grange v. Italy*, para 61.

⁹¹¹ EIKo, 18.02.1997, nr 18990/91 *Nideröst-Huber v. Switzerland*, para 30.

⁹¹² M. Ernits. Kommentaar 3.2.1.2. § 14 juurde. – Ü. Madise; jt (toim). (2012).

⁹¹³ Statskontoret. Principles of Good Administration In the Member States of the European Union. – Stockholm, 2005, lk 32. Arvutivõrgus: <http://www.statskontoret.se/globalassets/publikationer/2000-2005-english/200504.pdf> (15.11.2015).

⁹¹⁴ *Ibid.*, lk 32 ja 34.

⁹¹⁵ RKHKo, 06.03.2015, 3-3-1-78-14, p 14.

⁹¹⁶ Vrdl: RKHKm, 14.05.2013, 3-3-1-7-13, p 15; RKHKo, 10.04.2008, 3-3-1-3-08, p 15.

Osades ringkonnakohtu lahendites ei peeta maksumenetluse kestust MKS § 136¹ alusel esitatud taotluse lahendamisel siiski relevantseks. Näiteks lahendis 3-14-50208 käsitles kohus tagamistoimingute taotlust olukorras, kus maksumenetlus oli kestnud ringkonnakohtu lahendi tegemiseni 1 aasta ja 10 kuud. Kohus märkis vastuseks maksukohustuslase väidetele, et viimase väited maksumenetluse ebamõistlikust pikkusest ja sellest tulenevalt maksumenetluse läbiviimise õigusvastasusest, samuti menetlustoimingute tegemisega viivitamisest ei ole maksuhalduri taotluse lahendamisel asjassepuutuvad. Senikaua, kui maksusumma määramine ei ole aegunud, puudub kohtul MKS § 136¹ alusel esitatud taotluse lahendamisel põhjus eeldada maksumenetluse läbiviimise õigusvastasust.⁹¹⁸ Lahendis 3-13-70191 mõõnis ringkonnakohus siiski, et küsimus maksumenetluse pikkusest on oluline haldustoimingu sooritamiseks loa saamise taotluse lahendamisel juhul, kui maksumenetlus on kestnud kauem, kui õigusaktides lubatud.⁹¹⁹ Siinkohal tuleb õigusaktides sätestatud tähtaegade määramisel silmas pidada maksusumma aegumise tähtaega, mida võib järeldada ka ringkonnakohtu lahendist asjas 3-12-1946.⁹²⁰

3.3.2.2. Ameerika Ühendriikide õigus

Ühendriikide föderaalsetes õiguses on preventiivse tagatise kohaldamise kestus lahendatud menetluslikult maksuotsuse tegemise tähtajaga. IRC § 6851 lg a (1) järgi hindab maksuhaldur lõpetava maksuhindamise puhul maksukohustuse suuruse viivitamatult ning edastab maksukohustuslasele teate maksuvõla tasumiseks 60 päeva jooksul.⁹²¹ Sellise tähtaja mittetäitmisel muutub erakorraline maksuhindamine kehtetuks.⁹²² Maksuotsuse edastamise puhul on tegemist aga hinnatud maksusumma alusel seatud tagatistoiminguga, mis ei ole tehtud prognoosotsuse alusel ning mille kohaldamisel ei esine analüüsivat probleematikat. Maksuvõla tasumise nõude saatmise tähtajast tulenevalt on ka erakorralise maksuhindamise alusel tagamistoimingute kohaldamine ajaliselt konkreetse tähtajaga piiratud.

3.3.3. Lahendus: intensiivsuse vähendamine perioodilise vajaduskontrolliga

Kõige sobivamaks lahenduseks meetme ajalise intensiivsuse vähendamisel on eelnevalt käsitletud Ühendriikides kasutatav ja IRC §-des 6851 ja 6861 reguleeritud kiirendatud maksumenetluse vormi kasutamine. Kiirendatud maksumenetluses on maksuotsuse või kontrollakti väljastamise tähtaja algus seotud

⁹¹⁷ TlnRnKo, 31.03.2014, 3-11-2683, p 25.

⁹¹⁸ TlnRnKm, 04.09.2014, 3-14-50208, p 10.

⁹¹⁹ TlnRnKm, 28.05.2014, 3-13-70191, p 9.

⁹²⁰ TlnRnKm, 20.11.2012, 3-12-1946, p 10.

⁹²¹ J. E. Gleason Jr; D. K. Poole. (1976), lk 233; IRC § 6851 lõike a punkt 1 ja lõige b.

⁹²² *Supra*, ptk 1.1.1.3.

preventiiivse tõkendi kohaldamise ajahetkega. Selliselt selgub kindla ajaperioodi jooksul nii tagatava maksukohustuse olemasolu kui ka asjaolud, mis põhjendavad või lükkavad ümber kartuse hilisema sundtäitmise raskenemise või võimatuse osas.

Puhta tagamissüsteemi kasutamisel ehk Eestis kasutatava süsteemi korral saab maksukohustuslase õiguste riivet vähendada sarnaselt kriminaalmenetlusõiguslikule vahistamise põhjendatuse perioodilisele järelkontrollile (KrMS § 137 lg 4)⁹²³. See eeldab tõkendi kohaldamisel selle kehtivusaja määramist ning võimalust pikendada seda põhjendatud taotluse esitamise teel. Perioodilise järelkontrolli teostamine saaks toimuda konkreetsete ajavahemike järel, mille maksimaalne kestus tuleneb seadusest ning mida kohus saab vajadusel lühendada. Kui tagatise kohaldamine toimub halduskohtu eelneval loal, siis saab kohus sellise tähtaja määrata tagamistoimingu loas. Kui tagatist kohaldatakse maksuhalduri või muu isiku diskretsiooni alusel, siis saab kohus teostada meetme üle ise järelkontrolli selliselt, et maksuhaldurile kehtestatakse kohustus taotleda halduskohtu luba preventiiivse tõkendi pikendamiseks teatud aja möödudes. Selliselt on maksukohustuslasele tagatud kaebõigus tagamistoimingu peale ning maksuhalduril on aktiivne kohustus teatud aja möödudes ka ise tagada maksukohustuslase põhiõiguste kontroll.

Selle lahenduse sobivust toetab asjaolu, et maksuhalduri tõkendi kohaldamise otsuse peale kaebuste esitamine on reeglina ressursikulukas ning enami-kele maksukohustuslastele kättesaamatu. Maksuhalduri aktiivne kohustus taotleda kohtult luba preventiiivse tõkendi pikendamiseks seaduses sätestatud konkreetse aja möödumisel tagab maksukohustuslase kohtusse pöördumise õigust, kõrvaldades ressursipuudusega kaasnevad piirangud.⁹²⁴

Autori arvates ei ole preventiiivsete tõkendite puhul kohane võtta omaks esialgse õiguskaitse menetluse reegleid, kus esialgse õiguskaitse meetme kohaldamise kestus jääb vabalt kohtu sisustada. Nimelt on kohtu teadmise tase esialgse õiguskaitse menetlusega seotud põhimenetluse ning preventiiivse tõkendi seotud maksumenetluse kulgemise asjaoludest märksa erinev. Sellest tulenevalt on mõistatav, et halduskohus ei saa preventiiivsete tagatiste kohaldamise üle ise järelevalvet teostada, kui kohtul puudub maksumenetluse kulgemise kohta teave ning puuduvad ka mehhanismid sellise teabe hankimiseks.

⁹²³ Perioodilise kontrolli kohustus kriminaalmenetluses on seotud õigusega menetlusele mõistliku aja jooksul või vabastamisele kuni asja arutamiseni. Vahistamise alus peab esinema mitte ainult vahistamise toimumisel, vaid kogu vahistamise jooksul. E. Elkind. Kommentaar 1 § 137 juurde, lk 356. – E. Kergandberg; P. Pikamäe. (koost). Kriminaalmenetluse seadustik. Kommenteeritud väljaanne. – Tallinn: Juura, 2012. Ka preventiiivse tagatise kohaldamine on seotud mõistliku menetlusaja põhimõttega ning selle kohaldamise alused peavad esinema kogu tagatise kohaldamise jooksul.

⁹²⁴ Kohtusse pöördumise põhiõigust riivavad kohtusse pöördumisega kaasnevad kulud, näiteks riigilõivu tasumise kohustus. Vaata lähemalt: RKPJKo, 17.07.2009, 3-4-1-6-09, p 15; M. Ernits. Kommentaar 2.1.1. § 15 juurde. – Ü. Madise; jt. (toim). (2012).

3.4. Efektiivne kohtulik järelevalve

3.4.1. *Due process*'i garantiide tähtsus

Preventiivne tagatis on olemuselt haldustökend. Haldustökendi kohaldamisega piiratakse isikute õigusi ja pannakse neile täiendavaid kohustusi.⁹²⁵ Halduse omavoli eest kaitseb indiviide halduse üle järelevalvet teostav kohtusüsteem. EIK on kinnitanud, et omandiõigusele maksude tasumise tagamiseks kehtestata-vate piirangute puhul tõuseb menetluslike garantiide olulisus põhiõiguste ja -vabaduste tagamise süsteemis.⁹²⁶ Kohtuliku kontrolli tähtsus võimendub olukordades, kus tõkendeid kohaldatakse prognoosotsuste alusel ja ohutõrjes. Prognoosil põhinevate otsuste puhul on haldusel suurem diskretsiooni- ja tõlgendamisruum, mis avab tee halduse omavolile ja diskretsiooni väärkasu-tusele. Menetluse roll haldusorgani otsuste legitimeerijana kasvab diskretsioo-niliste prognoosotsuse tegemisel märkimisväärselt.

Sarnaselt korrakaitseõiguses rakendatava ohutõrje kontseptsioonile tuleb ka preventiivsete tagatiste kohaldamisel tõstatada küsimus, kas kohus saab üldse tagada isiku õiguste efektiivse kaitse, kui riivemeetme kohaldamise eelduseks on määratlemata õigusmõistetega nagu „oht“, „põhjendatud kahtlus“ ja „maksu-kohustuslase tegevus“ tähistatud eluliste asjaolude saabumine ning meedet rakendatakse kaalutusõiguse alusel.⁹²⁷ Küsimus on igati õigustatud, kuna määratlemata õigusmõistetel põhineva diskretsiooniotsuse kohtulik järelkontroll ongi reeglina piiratud⁹²⁸, seda isegi *ex parte* menetluste puhul.

3.4.2. Kohtuliku kontrolli vormid sõltuvalt hinnanguotsuse ajalisest dimensioonist

Haldustegevuse või kohtulahendi üle järelkontrolli teostamisel tuleb esiteks otsustada, millise aja seisuga hakkab kohus tagamistoimingute õiguspärasust hindama.⁹²⁹ Tegemist on olulise küsimusega, kuna sõltuvalt järelkontrolli ajameetodi valikust on järelkontrolli teostava kohtu ülesanded haldustegevuse

⁹²⁵ I. Koolmeister; K. Orion. (1998), lk 382–384. Vrdl: H. Simm. Riigivastutuse kujunemine ja ametniku vastutus. Magistritöö. – Tallinn: Tartu Ülikooli õigusinstituut, 2004, lk 16.

⁹²⁶ EIKo, 23.07.2002, nr 34619/97 *Janosevic v. Sweden*.

⁹²⁷ Vrdl: J. Jäätma. (2015), lk 166.

⁹²⁸ Otsustus selle üle, milline asjassepuutuvatest ja kaitsmist väärivatest õigustest ja huvidest on kaalukam, on halduse kaalutusõiguse tuum. Sellise kaalutusotsuse tegemise pädevus on täitevvõimul, mitte kohtul. Õiguste ja huvide ebaõigele väärtus-tamisele saab kohus tugineda vaid juhul, kui see on toiminud ilmselgelt meelevaldselt, ebaratsionaalselt või vastuolus diskretsioonivolituse eesmärgiga, õiguse üldpõhi-mõtetega või senise kohtupraktikaga. (RKHKo, 20.03.2014, 3-3-1-87-13, p 19). Iseäranis on diskretsiooniveaga tegu juhtudel, kui haldusorgan on lähtunud luba-matutest kaalutlustest või jätnud mõne olulise aspekti tähelepanuta (RKHKo, 14.10.2006, 3-3-1-54-03, p 40).

⁹²⁹ RKHKm, 09.10.2013, 3-3-1-27-13, p 17.

õiguspärasuse hindamisel erinevad, varieerudes pelgast asjaolude järelhindamisest kuni halduskohtu kui aktiivse järelkontrollijani ja koguni *de facto* halduskohtu poolt haldusorgani ülesannetesse astumiseni, kui haldusorgan seda ise teinud ei ole. Kohtu rolli kasvuga on võrdelises seoses selle konflikt võimude lahususe põhimõttega. Selle põhimõtte kohaselt tuleb kohtuvõim ja täidesaatev võim hoida lahus ning kohtuvõim ei saa asuda täidesaatva võimu asemele.⁹³⁰

Sõltuvalt sellest, millise ajahetke seisuga järelkontrolli teostaja mingi tegevuse õiguspärasust hindab, saab järelkontroll toimuda kas *ex ante* või *ex post* vaatlusviisist lähtuvalt. Lisaks eristatakse kohtulikku järelkontrolli selle alusel, millise ajahetke seisuga omavad tähendust kohtu tehtud järeldused haldusorgani tegevuse õiguspärasuse osas. Siin võib eristada *ex nunc* ning *ex tunc* vaatlusviisi. Kui asetada antud vaatlusviisid eksekutiivvõimu sekkumise intensiivsuse skaalale, siis *ex ante* on neist kõige vähemintensiivsem ning *ex nunc* kõige intensiivsem. Kohtu tegevuse intensiivsuse aluseks on kohtu tegevuse konflikt avaliku võimu sõltumatusega. Seetõttu võib antud vaatlusviiside eristamist pidada lakmuseks sellele, milline on halduskohtute funktsioon riigivõimu teostamises üldisemalt.

Haldustegevuse õiguspärasust hinnatakse lähtuvalt *ex ante* vaatlusviisist vastavalt selle läbiviimise ajal kehtinud õiguslikule olukorrale ning selle andmise ajal esinenud ja hindajale teada olnud faktilistele asjaoludele.⁹³¹ Tegevus on *ex ante* vaatlusviisist lähtuvalt õiguspärane, kui kohus tuvastab, et haldusorganile olid tõkendi kohaldamise aja seisuga teada asjaolud, mis võimaldasid õigusliku regulatsiooni kohaldamist. Kohus ei saa sealjuures arvestada tegevuse õiguspärasuse hindamisel asjaolusid, mida haldusorgan ei teadnud ega pidanudki teadma. *Ex ante* vaatlusviis on halduskohtu avaliku võimu sekkumisest kõige rohkem distantseeriv kontrollivorm, kuna kohus hindab tegevuse õiguspärasust haldusorgani kesksest vaatenurgast.

Eesti õiguses hinnataksegi haldusakti õiguspärasust reeglina *ex ante* vaatlusviisi alusel.⁹³²

Ex post vaatlusviisi kohaselt hinnatakse haldustegevuse õiguspärasust tagantjärele.⁹³³ Sellise vaatlusviisi puhul võtab kohus arvesse kõiki vaatlemise ajahetkel kohtule teadaolevaid asjaolusid ning langetab selle pinnalt otsuse, kas halduse tegevuse läbiviimise ajahetkel oleks sellist informatsiooni teades tulnud tegevus jätta tegemata või mitte. Erinevalt *ex ante* vaatlusviisist ei keskendu

⁹³⁰ Vrdl: K. Merusk; jt. Kommentaar 1 § 4 juurde. – Ü. Madise; jt (2012).

⁹³¹ RKHKo, 29.01.2010, 3-3-1-72-09, p 18; RKHKo, 21.05.2002, 3-3-1-29-02, p 12; RKHKo, 18.06.2002, 3-3-1-33-02, p 11.

⁹³² RKHKo, 18.06.2002, 3-3-1-33-02, p 11, RKHKo, 21.05.2002, 3-3-1-29-02, p 12; RKHKo, 05.11.2008, 3-3-1-49-08, p 11.

⁹³³ Vaata näiteks: RKÜKo, 31.08.2011, 3-3-1-35-10, p 31. Kohus hindas ametniku ametikohalt kõrvaldamise õiguspärasust. Menetleja võis tol ajal kehtinud õiguse alusel kaebaja teenistussuhte eeluurimise ajaks peatada, mistõttu tema otsus oli *ex ante* õiguspärane. Karistusnorm, mille rikkumist kaebajale ette heideti, tunnistati kehtetuks ja alus kaebaja teenistussuhte peatamiseks langes tagantjärele ära. Seetõttu oli ametikohalt kõrvaldamine *ex post* perspektiivist vaadatuna õigusvastane.

kohus mitte haldusorgani teadmise kontrollile, vaid asub ise nn tagantjärele tarkuse pinnalt tegevuse õiguspärasust analüüsima.

Ex nunc ehk „nüüdsest edaspidi“ vaatlusviisi puhul otsustab kohus kontrollitava meetme kohaldamise täielikult järelkontrolli teostamise aja seisuga.⁹³⁴ See tähendab olukorda, kus kohus otsustab näiteks lõpetada tökendi kohaldamise ning tökend kaotab kehtivuse alates selle kohtulahendi jõustumisest. Kohus hindab haldustegevuse õiguspärasust kohtule hinnangu ajal teada olevate asjaolude pinnalt ning annab hinnangu hindamise aja seisuga. *Ex post* vaatlusviisist eristab seda hinnangupunkti nihkumine hilisemasse ajahetke. Eripäraks võrreldes *ex ante* ning *ex post* vaatlusviisidega on see, et kohtule tekib avaliku võimu pädevuse piires konkureeriv õigus avaliku võimu teostamises kaasa lüüa.

Ex tunc hindamine ja õigusliku otsuse tegemine tähendab tagasiulatuva mõjuga otsuse langetamist.⁹³⁵ Eelkõige kasutatakse sellist hindamisviisi lepinguõiguses lepingute tagasiulatuva tühisuse lahendamisel, kuid näiteks mõnedes riikides omavad sellist mõju konstitutsioonikohtute lahendid.⁹³⁶

Eelviidatud vaatlusviiside valikul tuleb lähtuda väga erinevatest kaalutlustest. Õigusteoreetiliselt võib olulisemaks pidada võimude lahususe põhimõtet ning kohtu positsioneerimist riigivõimus. Samas tulevad puhtjuriidiliste kaalutluste kõrval esile ka õiguse majanduslikud mõjud ning vaatlusviisi valiku mõju isiku käitumisele. Kui erinevate vaatlusviiside kasutamine võib motiveerida hinnatavat isikut teatud viisil käituma või seda mitte tegema, võib vaatlusviisi valik mõjutada ka seda, mil määral on avalik võim motiveeritud tegutsema maksukohustuste täitmiseks tökendeid kohaldades. Vaatlusviiside valikul oluliseks osutuvaid aspekte on lähemalt analüüsinud David Friedman oma artiklis „*Impossibility, Subjective Probability, and Punishment for Attempts*“.⁹³⁷ David Friedman on tõstatanud üldfilosoofilisema küsimuse: miks kasutab õiguskord ühte hindamismeetodit, teisel juhul teist meetodit, mõnikord aga mõlemat koos? Autor analüüsis seda küll liiklusõnnetuse põhjustanud isikute karistamise, samuti lõpetatud ja lõpetamata katsete eest karistamise seisukohast⁹³⁸, kuid mõned autori tähelepanekud aitavad mõista paremini, milline toimimisloogika *ex post* ja *ex ante* hindamismeetodil on. Väitekirjas käsitletavate probleemide valguses omab eelkõige tähendust see, kuidas erineva vaatlus-

⁹³⁴ Venice Commission. Study of Individual Access to Constitutional Justice. Adopted by the Venice Commission at its 85th Plenary Session (Venice, 17-18 December 2010) on the basis of comments by Mr Gagik Harutyunyan (Member, Armenia) Ms Angelika Nussberger (Substitute Member, Germany) Mr Peter Paczolay (Member, Hungary). Study N° 538 / 2009. – Strasbourg: 27.01.2011, lk 6. Arvutivõrgus: [http://www.venice.coe.int/WebForms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2010\)039rev-e](http://www.venice.coe.int/WebForms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2010)039rev-e) (15.11.2015).

⁹³⁵ F. Wilman. Private Enforcement of EU Law Before National Courts. The EU legislative framework. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing, 2015, lk 305.

⁹³⁶ *Ibid.*, lk 305.

⁹³⁷ D. Friedman. Impossibility, Subjective Probability, and Punishment for Attempts. – Journal of Legal Studies, 1991, XX, lk 179–186. Selles allikas toodud käsitlus on laiendatud kujul esitatud D. Friedmani teoses Law's Order: An Economic Account.

⁹³⁸ D. Friedman. (1991), lk 179.

viisi omaksvõtt võib omada erinevat mõju isikute või ka ametiasutuste käitumisele teatud toiminguid tehes.

Friedman tõi välja, et *ex post* käitumisviis (Friedmani käsitluses küll karistus) võtab arvesse kahesugust informatsiooni, mida *ex ante* vaatlusviis ei arvesta: vaadeldavat isikut puudutavat informatsiooni, mida teised ei näe, ning informatsiooni selles osas, mida vaadeldav isik peaks tegema. *Ex post* lähene-mise puhul on seega erinevalt *ex ante* hinnangust oluline tuvastada see, kas isik on käitunud selliselt, nagu ta oleks pidanud käituma.⁹³⁹ Seega võimaldab *ex post* järeelhindamise loogika arvestada hindaja objektiivse käitumisega ning võtta arvesse ka seda, mida hindaja on hooletusest välja selgitamata.

3.4.3. Kohtuliku kontrolli vormid sõltuvalt menetluse algatamise ajahetkest

Sõltuvalt halduse poolt tõkendi kohaldamist sanktsioneeriva kohtumenetluse algusest võib kohtliku järelevalve jagada kolmeks vormiks: eelkontroll, vahetu järeelkontroll ning kaebusepõhine järeelkontroll.

Esiteks võib seadusandja lubada tõkendite kohaldamise, kui selleks on halduskohus andnud eelneva nõusoleku. Tegemist on haldustegevuse kohtuliku eelkontrolliga. Kuna eelkontrolli teostamine toimub enne tõkendi kohaldamist ning selle raames käsitletakse tõkendi kohaldamisega seotud põhiküsimusi, siis saab eelkontroll toimuda *ex parte* menetluses. Vastasel juhul loob menetlus ise maksukohustuslasele võimaluse enne kohtu poolt loa andmist arestitaotlusega hõlmatud vara võõrandada või muul viisil maksuhaldurile kättesaamatuks teha. Seega on maksukohustuslase kaasamata jätmine eelkontrolli teostamiseks vajalik tingimus.

Eelkontrolli süsteemi kasutab näiteks Eesti MKS § 136¹. Sarnaselt võimaldab tõkendeid kohaldada esialgse õiguskaitse meede halduskohtumenetluses. Esialgse õiguskaitse kohaldamisel võib teiste menetlusosaliste arvamust nõuda üksnes juhul, kui see on võimalik esialgse õiguskaitse määruise tegemisel arvestatavaid õigusi ja huve oluliselt kahjustamata.⁹⁴⁰ Sama kehtib hagi tagamise korral tsiviilkohtumenetluses ja aresti kohaldamisel kriminaalmenetluses.⁹⁴¹ Maksukohustuslasel on võimalus kaitsta oma huve määruskaebemenetluse raames. Selle juures on probleemiks siiski see, et ringkonnakohtu ülesandeks on hinnata määruise õigsust selle tegemise aja seisuga, mitte aga määruskaebuse lahendamise seisuga. Seega ei saa kohus lahendi õigsust kontrollides arvestada maksukohustuslase esitatud uusi asjaolusid.

⁹³⁹ D. Friedman. Law's Order: An Economic Account. – Princeton: Princeton University Press, 2000. Arvutivõrgus: http://www.daviddfriedman.com/Laws_Order_draft/laws_order_ToC.htm (15.11.2015).

⁹⁴⁰ HKMS § 252 lg 1.

⁹⁴¹ TsMS § 384 lg 3 kohaselt ei teatata kostjale ja teistele menetlusosalistele hagi tagamise avalduse läbivaatamisest. Kohus võib kostja eelnevalt ära kuulata, kui see on ilmselt mõistlik, eelkõige kui avalduses taotletakse vaidlusaluse õigussuhte esialgset reguleerimist.

Teiseks võib näha ette kohustusliku kohtuliku kontrolli teostamise vahetult pärast tagamistoimingute tegemist. Sellisel juhul on vara arestimise õigus täitevvõimul endal, kuid kohtulik kontroll tõkendi kohaldamise õigusparasuse üle toimub vahetult pärast arestitoimingute tegemist. Sellise lahenduse eeliseks on võimalus kaasata kohtumenetlusse maksukohustuslane ning vähendada *ex parte* menetluse negatiivseid mõjusid. Sellist meetodit võib asendada eelkontrollil põhineva järelevalvega, kus kohtul on edasikaebeõiguse teostamise tulemusena saadud kaebuse lahendamisel võimalik võtta arvesse maksukohustuslase esitatud uusi tõendeid ja asjaolusid *ex post*.

Kolmandaks võib kohtulik kontroll toimuda ka pärast tõkendit kohaldava haldusorgani otsuse jõustumist, kuid seda maksukohustuslase või muu subjektiivsete õiguste riive all kannatava isiku poolt. Erinevalt esimesest ning teisest alternatiivist eeldab see maksukohustuslase poolt aktiivselt kaebeõiguse kasutamist ning kohtusse pöördumist võrreldavalt tavapärase haldusakti vaidlustamisega. *Ex parte* menetluse kasutamine ei ole sealjuures vajalik, kuna maksukohustuslasel puudub tulenevalt kehtivast tõkendist võimalus vara peita.

3.4.4. Huvide tasakaalustatusel põhineva järelevalve meetodi valik

Võrreldes eelkirjeldatud erinevaid kohtuliku järelkontrolli teostamise võimalusi, tekib küsimus, milline neist meetoditest või milliste meetodite kombinatsioon aitaks kõige paremini tagada erinevate huvide ning õigusriiklike väärtuste tasakaalustatud kajastumise preventiivsete tõkendite järelkontrolli süsteemis?

Eesti kohtupraktikas on omaks võetud haldustegevuse üle järelkontrolli teostamine *ex ante* vaatlusviisist lähtuvalt – kohus saab arvestada üksnes neid asjaolusid, mis olid ametnikule otsuse tegemise ajal teada, mitte neid asjaolusid, mis ilmsid alles hiljem.⁹⁴² Sama võib järeldada ka preventiivsete tõkendite kohaldamisel antava järeelhinnangu osas.⁹⁴³ Juhtumid, mil seadusandja on pidanud vajalikuks haldustegevuse eelnevat kohtulikku sanktsioneerimist, seonduvad olukordadega, kus kaalul on olulised põhiõigused ja/või on tegemist menetlusega, millest puudutatud isik ei pruugi olla teadlik või on ta äärmiselt kaitsetus olukorras. Sellises olukorras (*ex parte* menetluses – K. K.) ei ole põhiõiguste tagamiseks piisav, et isikul on võimalik haldustegevust tagantjärele üldises korras kaebusega vaidlustada.⁹⁴⁴ Seega kujutab Eestis kohtulik järelevalve tõkendi kohaldamise üle endast eelhindamist.

Kohtupraktikas võib kohati siiski märgata ka *ex post* standarditele omast analüüsi. Lahendis 3-3-1-27-13 hindas kohus tagamistoimingute põhjendatust järgmiselt: „[...] on piisavalt põhjendanud, miks tagastusnõue osutub tõenäoliselt alusetuks. Eriti arvestades, et praeguseks ongi vastav maksuotsus tehtud,

⁹⁴² J. Jäätma. (2015), lk 177.

⁹⁴³ RKHKm, 09.10.2013, 3-3-1-27-13, p 17.

⁹⁴⁴ V. Lapimaa. Kommentaar A § 264 juurde, lk 713. – I. Pilving; K. Merusk. (toim). (2013).

nõustub kolleegium ringkonnakohtu hinnanguga⁹⁴⁵. Riigikohus lähtus tagamistoimingute läbiviimise õigsuse hindamisel nii tagamistoimingu tegemise ajal esinenud asjaoludest kui ka asjaolust, et Riigikohtu lahendi tegemise ajaks oli maksuhaldur jõudnud koostada maksuotsuse, mida tagamistoimingu ajal veel ei esinenud. Kuigi põhiliselt hindas kohus tagamistoimingute tegemist läbi *ex ante* positsiooni, siis pärast tagamistoimingu aset leidnud maksuotsuse tegemise fakt ei olnud asjaoluks, mida hindaja oleks saanud tagamistoimingute tegemise otsustamisel teada ja arvesse võtta. Tagamistoimingu tegemise ajal oli see asjaoluks, mille saabumist pidas hindaja tulevikus tõenäoliseks ning millise eesmärgi saavutamisele oli maksumenetlus suunatud, kuid sellist asjaolu veel ei esinenud. Seega võib kohtu lähenemisest leida ka *ex post* järelhindamise elemente. Autori arvates võib seda pidada siiski erandlikuks ning otsuse suurema legitiimsiooni loomise eesmärgil otsusesse lisatud tõdemusega.

Kui pärast tagamistoimingu tegemist ilmnevad uued asjaolud, mida arvesse võttes ei pruugi preventiivsete tagatise jätkuv kohaldamine võimalik olla, tuleb tagatiseid vabastada (MKS § 136¹ lg 3). Kui maksuhaldur seda ise ei otsusta, saab maksukohustuslane pöörduda kohtusse keelamis- või õigusvastasuse tuvastamise kaebusega ning nõuda tagatiste tühistamist.⁹⁴⁶ Printsiiabis võib kohtul ka endal olla õigus tagamistoimingu kohaldamiseks antud luba muuta või tühistada (HKMS § 265 lg 2), kuid ilma sisulist informatsiooni omamata ei ole kohtul võimalik seda õigust enamjaolt kasutada. Samas võib tekkida olukord, kus maksuhaldur on saanud loa tagamistoimingute tegemiseks, kuid maksukohustuslane on selle vaidlustanud ringkonnakohtus. Määruskaebemenetlus võib võtta hulgaliselt aega, mille jooksul võivad maksumenetluse käigus ilmnedu asjaolud, mida arvestades ei ole tagamistoimingute tegemine enam lubatud. Selle saavutamiseks peaks maksukohustuslane esitada halduskohtusse kaebuse, mille menetlus kulgeb paralleelselt apellatsioonimenetlusega. Apellatsioonimenetluses ei ole kohtul võimalik arvestada uute asjaoludega tulenevalt *ex ante* vaatlusviisi kohaldumisest.

Ühendriikides on maksukohustuslasele võimaldatud esitada IRC § 7429 alusel kohtusse avaldus järelkontrolli teostamiseks tõkendi kohaldamise üle, mille kohus lahendab kiirendatud korras.⁹⁴⁷ Kohtu roll maksuhalduri tegevuse kontrollimisel kummagi erakorralise hindamismeetodi kasutamisel on sarnane kriminaalmenetluses esialgse põhjendatud kahtluse kontrollimisega, erinevus seisneb vaid standardis.⁹⁴⁸ California ringkonnakohus käsitles maksude olemasolu hindamise küsimusi muuhulgas lahendites *Haskins v. U.S. (1977)* ning *Magluta v. U.S (1996)*. IRC-s reguleeritud kohtuliku järelevalve sätete⁹⁴⁹ kohaselt on föderalse ringkonnakohtu järelkontrolliõigus erakorralise maksuhindamise üle piiratud küsimustega (1) kas erakorralise hindamise läbiviimine

⁹⁴⁵ RKHKm, 09.10.2013, 3-3-1-27-13, p 17.

⁹⁴⁶ RKHKm, 28.01.2013, 3-3-1-16-12, p 17.

⁹⁴⁷ *Young v. United States*, 671 F. Supp. 1340 (S.D. Fla. 1987), 24 June 1987, para 3.

⁹⁴⁸ *United States v. Doyle*, 482 F.Supp. 1227 (E.D.Wis.1980), 25 January 1980.

⁹⁴⁹ IRC § 7429 lõige b.

on kõiki asjaolusid arvestades mõistlik ning (2) kas hinnatava maksukohustuse suurus on kõiki asjaolusid arvestades kohane.⁹⁵⁰

Kui kohtu lahendatav küsimus on piiratud rangelt tõkendi kohaldamise mõistlikkuse ja kohasusega, siis kohtu volitused on sealjuures suured. Ühendriikide kohtud lähtuvad maksuhalduri poolt rakendatud lõpetava maksuhindamise põhise maksude erakorralise hindamise õiguspärasuse järelkontrollis *ex nunc* hinnangust, teostades laiapõhjalist ja aktiivset kontrolli. Kohtupraktikas on leitud, et maksude erakorralise hindamise põhjendatuse järelkontrollimisel võtavad kohtud arvesse mitte ainult maksude hindamise ajal maksuhaldurile teada olnud informatsiooni, vaid lisaks ka muud kohtule enne kohtumenetluse lõppu teatavaks saanud informatsiooni.⁹⁵¹ Sealjuures ei oma tähtsust see, kas selline informatsioon koguti enne või pärast maksuhalduri poolt maksude hindamise läbiviimist – arvesse on sellist informatsiooni igal juhul võimalik võtta, tingimusel, et see on kohtule teatavaks saanud ning see on maksude hindamisega seotud.⁹⁵²

Järelevalvemenetluse eesmärk on selgelt piiratud erakorralise maksuhindamise raames kohaldatud tõkendi õiguspärasuse hindamisega. Maksukohustuse lõpliku siduva summa üle järelevalvemenetluse raames ei vaielda. Kohtu teostatav kontroll erakorralise maksuhindamise mõistlikkuse ja kohasuse osas ei hinda maksukohustuse aluste õigsust.⁹⁵³ Erakorralise hindamise tulemusena saadud maksusumma on võimalik vaidlustada järgnevas menetluses, mis on võimalik algatada pärast lõpliku maksukohustust määrava otsuse (nn 90-päevakiri) saamist. Ameerika Ühendriikide senati finantskomitee on kohtuliku järelevalve sätte mõjusid selgitanud, et IRC § 7429 aluse toimuv kohtulik järelkontroll on nii sisuliselt kui ka menetluslikult erinev menetlus sellest, mille raames tuvastatakse maksuhalduri määratud maksukohustuse õiguspärasus.⁹⁵⁴ Erakorralise maksuhindamise kohtuliku kontrolli tulemused ei mõjuta sealjuures ka tulevase sisulise maksukohustuse õiguspärasuse kontrolli mingil viisil.⁹⁵⁵

Ohutõrjeõiguses on kohtulik järelevalve piiratud *ex ante* kontrolliga selle kohta, kas prognoosi aluseks olnud asjaolud vastasid tegelikkusele. Seejuures saab kohus arvestada üksnes neid asjaolusid, mis olid ametnikule otsuse

⁹⁵⁰ *Magluta v. U.S.*, 952 F.Supp. 798, 801 (S.D.Fla.1996), 16 December 1996, para “Discussion”; *Haskin v. U.S.*, 444 F. Supp. 299 (C.D. Cal. 1977), 19 October 1977, para 2; *Guillaume v. C.I.R.*, 290 F. Supp. 2d 1349 (S.D. Fla. 2003), 28 August 2003, para II; *Klotzman v. United States*, 618 F. Supp. 112, 113 (D.Md. 1985), 25 June 1985.

⁹⁵¹ J. Bourdeau; jt. *American Jurisprudence. The Second Edition. Federal Tax Enforcement*. – 2013, § 382. Arvutivõrgus: <http://www.westlaw.com> (15.11.2015). Vaata lähemalt: *Haskin v. U.S.*, 444 F. Supp. 299 (C.D. Cal. 1977), 19 October 1977; *Guillaume v. C.I.R.*, 290 F. Supp. 2d 1349 (S.D. Fla. 2003), 28 August 2003, para II; *Wellek v. U.S.*, 324 F. Supp. 2d 905 (N.D. Ill. 2004), 7 July 2004, para II; *Nolan v. U.S.*, 539 F. Supp. 788 (D. Ariz. 1982), 7 January 1982, para „Judicial review“.

⁹⁵² J. Bourdeau; jt. (2013), § 382.

⁹⁵³ *Haskin v. U.S.*, 444 F. Supp. 299 (C.D. Cal. 1977), 19 October 1977, para 3.

⁹⁵⁴ *Young v. United States*, 671 F. Supp. 1340 (S.D. Fla. 1987), 24 June 1987, para 4.

⁹⁵⁵ *Nolan v. U.S.*, 539 F. Supp. 788 (D. Ariz. 1982), 7 January 1982, para „Judicial review“.

tegemise ajal teada (*ex ante* vaatlusviis), mitte neid asjaolusid, mis ilmnesid alles hiljem (*ex post* vaatlusviis).⁹⁵⁶ Lisaks asjaolude tuvastamisele tuleb kohtuliku kontrolliga lugeda hõlmatuks ka see, kas need asjaolud ja ametniku hinnang (tõenäosusotsus) annavad aluse jaatada ohtu või mitte, s.t, kas tegemist oli piisava tõenäosusega. Seejuures on määravaks keskmise objektiivse korra- kaitseametniku perspektiiv (n-õ professionaalse standardi kriteerium).⁹⁵⁷ Õigus- teoorias on leitud, et selline lähenemine tagab PS §-s 15 sätestatud kaebeõiguse ja võimude lahususe ning tasakaalustatuse põhimõtte reaalse elluviimise ega muuda kohtulikku kontrolli illusoorseks.⁹⁵⁸

Autori seisukohalt tagab maksukohustuslase ja avalike huvide tasakaalus- tatuse kõige paremini automaatne ja vahetu järelhinnangu andmine kohtute poolt lühikese aja jooksul pärast tõkendi kohaldamist, kus maksukohustuslasele on tagatud võimalus võtta menetlusest osa juba esimeses kohtuastmes ning esitada oma seisukohad kohtule enne kaebemenetlust.

Selle lahenduse eelis *ex parte* eelkontrollil põhineva järelevalve ees seisneb maksukohustuslase võimaluses osaleda temaga seotud asja arutamisel ning esitada kohtule täiendavaid tõendeid ning maksuhaldurile konkureerivaid seis- ukohti. Autor peab eelkontrollimenetluse suurimaks puuduseks maksukohustus- lase mitteosalemist selles menetlusetapis, kuna see kahjustab kõige enam ära- kuulamisõigust ning tekitab kõige suurema riski asja valeks ja ühepoolseks lahendamiseks. Maksukohustuslase hilisem osalemine ei ole kaebemenetluse näol efektiivne meede, kuna maksukohustuslase võimalused oma seisukohti esitada on piiratud. Nimelt on maksukohustuslasel võimalik paluda ringkonna- kohtul kontrollida, kas esimese astme kohus on lahendanud asja õigesti või mitte, tuginedes materjalidele, mida esimese astme kohus sai täitmistoiminguks luba andes arvesse võtta.⁹⁵⁹ Teiseks tuleb arvestada, et maksumenetlus on paljuski tõendipõhine menetlus, kus vaidluse põhiraskus taandub (seda just maksupettuse kahtluse korral) tehingute tegeliku majandusliku sisu välja- selgitamisele. Selle tuvastamine ainult ühe poole väidetele tuginedes kätkeb endast suurt riski tõendite kallutatud presenteerimisele, mis muudab haldus- kohtu eksimisele iseäranis avatuks. Seetõttu peab autor oluliseks maksukohus- tustlase ära kuulamisõiguse tagamist võimalikult varajases menetlusetapis ning peab õigeks selle tagamist esimese kohtuastme menetluses.

Sarnane võimalus on menetlusosalisele tagatud ka Eesti hagi tagamise ja halduskohtumenetlusliku esialgse õiguskaitse instituutides, seda küll erinevas vormis. Esialgse õiguskaitse puhul on menetlusosalisel õigus esitada seda

⁹⁵⁶ J. Jäätma. (2015), lk 177. Autor on tuginenud sealjuures Riigikohtu praktikale asjades RKHKo 27.02.2014, 3-3-1-1-14, p 13; 2.06.2010, 3-3-1-33-10, p 12; 13.11.2009, 3-3-1-63-09, p 16.

⁹⁵⁷ *Ibid.*, lk 177.

⁹⁵⁸ *Ibid.*, lk 177.

⁹⁵⁹ HKMS § 203 lg 2 kohaselt kohaldatakse määruskaebuse esitamisele apellatsiooni kohta sätestatud. HKMS § 180 lg 1 kohaselt on apellatsiooni aluseks olukord, kus halduskohus ebaõigesti kohaldanud materiaalõiguse normi, ebaõigesti hinnanud tõen- deid või oluliselt rikkunud kohtumenetluse normi.

rakendanud kohtule taotlus esialgse õiguskaitse tühistamiseks (HKMS § 253 lg 1), esitades omapoolsed tõendid ja põhjused. Ka tsiviilprotsessis võib menetlusosaline kohtult taotleda hagi tagamise tühistamist, seda küll asjaolude muutumisel (TsMS § 386 lg 2). Samas kui kohus ei saanud teatud asjaolusid hagi tagamise taotluse lahendamisel arvesse võtta, võivad uued asjaolud seineda ka varem esinenud faktide kohtule teatamises, mis muudab hagi tagamise tühistamise võimalikuks. Eeltoodud näited ei kujuta endast kaebemenetluse kasutamist menetlusosalise poolt, vaid rakendatud meetme kohaldamise vajaduse osas uue hinnangu andmise taotlust.

Maksukohustuslaselt nõuab ressursside kasutamist samaväärselt nii vahetult toimuv järelevalve esimeses kohtuastmes kui ka kaebeõiguse kasutamine määruskaebemenetluses. Seevastu esimeses kohtuastmes on maksukohustuslasel võimalik oma ärakuulamisõigust ning kohtul uurimispõhimõtet põhjalikumalt realiseerida, kuna antud juhul ei ole kohtu pädevus maksukohustuslase väidete hindamisel piiratud ainult eelmise kohtuastme poolt tehtud lahendi seaduslikkuse kontrollimisega.

Eestis kehtiv lähenemine võimaldab halduskohtul tõkendite kohaldamise otsuste tühistamist *ex nunc* aktiivse ja sekkuva kohtuliku järelevalve kaudu. HKMS § 265 lg 2 kohaselt võib kohus haldustoiminguks antud luba oma määrusega muuta või selle tühistada. Samas seab autor kahtluse alla selle meetme efektiivsuse. Seda põhjusel, et näiteks erinevalt esialgsest õiguskaitsest on halduskohtu loal tehtud toiming ja kohtumenetluse vahel seos äärmiselt nõrk kui mitte olematu. Kohtul puudub tegelikkuses ülevaade maksumenetluse kulgemisest ning selle käigus ilmnenu vajadusest tõkendi kohaldamine lõpetada ning mehhanismid ja ilmselt ka ressurss maksumenetluse pidevaks monitoorimiseks. Seetõttu on autori hinnangul mõistlik seada preventiivsed tõkendid konkreetse kehtivustähtajaga, mille möödudes neid kas põhjendatud juhtudel pikendatakse või siis tõkendite kohaldamine lõpetatakse. Tähtaja seadmine võimaldaks kaitsta maksukohustuslast menetlusliku seisundi muutmise mitteteatava maksuhalduri eest, hoida kokku kohtu ressursse aktiivse kontrolli teostamisele tõkendi kohaldamise aluste vajaduse osas ning muudaks ettenähtavamaks selle, kui pikaks ajaks tõkendeid kohaldatakse.

Autori seisukohalt vastab eeltoodud viisil kujundatud kohtuliku järelevalve mehhanism *parima seaduse* kvaliteedile, oleks avaliku võimu jaoks võrdväärselt tõhus eelkontrollil põhineva mehhanismiga, kuid oleks maksukohustuslasele märksa vähemkoormavam.

3.5. Vahekokkuvõte

Tulenevalt EIK praktikas kujundatud lähtekohtadest ning maksumenetluslike preventiivsete tõkendite funktsionaalsetest mõistetest võib tõkenditega seotud probleemid jagada üldjoontes nelja gruppi. Autor teostab preventiivsete tõkendite probleemipõhist analüüsi ning on seadnud eesmärgiks kujundada selliste tõkendite huvide tasakaalustatusel põhinev struktuur. Need neli komponenti

toetavad *parimal standardil* põhinevat struktuuri, mis kujutab endast proportsionaalsuse testiks vajalikku võrdlusmaterjali olemasolevate regulatsioonide kriitiliseks hindamiseks. Alljärgnevalt *parimal regulatsioonil* põhinevad järeldused käsitlevad igat probleemgruppi eraldiseisvalt, autor ei paku välja menetlusinstituudi terviklahendust.

Esimesse gruppi kuuluvad probleemid, mis seonduvad maksukohustuse tuvastamisega. Tõkendite kohaldamisel ei ole selge, kas maksukohustus esineb või mitte. Just selline ebakindlus muudab maksumenetlusliku sekkumise küsitavaks, kuna ei ole teada, kas maksuõigussuhte aluseks olev element üldse eksisteerib. Eesti kohtupraktikas on kujundatud seisukoht, et kohtud ei peaks haldustegevusse omal algatusel ennetavalt sekkuma (3-3-1-16-12, p 10). Samas on kohtupraktikas kujundatud mitmeid standardeid, mille alusel kohtud siiski maksukohustuse olemasolu hindavad. Autori seisukohalt võib standardite mitmekesisus ja ebahütlane kohaldamine tuua kaasa tõkendi vastuolu regulatsiooni selguse ja ettenähtavuse nõudega, millele viitavad EIK poolt lahendis *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia (2011)* toodud järeldused. Ulatuslikuma põhjendamiskohustuse olemasolu vastutusotsuse tegemisel nn topeltprognoosi olukordades aitab ebaselgust vähendada, kuid mitte märkimisväärselt. Ühendriikides kasutatav mõistlikkuse ja kohasuse standard on veelgi ebatäpsem, kuid vähemasti ühtselt kohaldatav.

Autor peab preventiivse tagatise kohaldamisel mõistlikuks Eesti ja Ühendriikide süsteemidel põhineva segameetodi kasutamist, mis peab erinevaid huve ja õigusi silmas kõige tasakaalustatumal viisil. Segameetodi kohaselt toimub maksumenetluse perspektiivi sisuline hindamine tõkendi kohaldamisel ühe konkreetse standardi alusel ning sellele järgneb kiirendatud maksumenetlus, mille tulemusena väljastatakse maksuotsus või maksumenetluse kokkuvõtte kindlaksmääratud ajaperioodi jooksul. Autor peab antud menetlusele kõige sobivamaks standardit *õiguslikult võimalik ja tõenäoline*, mis ühelt poolt käsitleb maksukohustuse õiguslikku põhjendatust ning teiselt poolt tõenditele antavat kaalumisosustust.

Teise preventiivsete tõkendite probleemse tahu moodustab küsimus, mil määral ja kuidas peaks tõkendite kohaldamine olema põhjendatud maksukohustuslast ähvardava maksejõuetuse ohu korral. Autor peab Eesti ja Ühendriikide süsteemide võrdluse põhjal erinevaid huve parimal tasakaalustatud viisil järgivaks lahendust, kus kaalutakse vaid maksukohustuslase pahausksest aktiivsest tegevusest tulenevat maksude laekumata jäämise ohtu. Ohu hindamiseks tuleks arvestada maksukohustuslase tegevusega mitteseotud asjaolusid, kuid seda maksukohustuslase tegevuse negatiivse tegevuse tagajärgede hindamiseks, mitte sellise tegevuse olemasolu tuvastamiseks. Ohtu ei tule hinnata mitte hinnangu andmise ajahetke seisuga, vaid määratava maksukohustuse oletatava täitmise aja seisuga. See võimaldab maksukohustuslasel tugineda oma majandusliku seisundi paranemisele, mida oleks põhjendamatu jätta arvestamata.

Ohu tekkinuks lugemisel lähtub maksuhaldur või kohus põhjendatud kahtlusest, et maksukohustuslase pahauskne tegevus tulevikus muudab maksukohus-

tuse sundtäitmise võimatuks või põhjustab selles olulise viivituse. Selline lahendus peegeldaks EIK lahendis *Janosevic v. Sweden (2002)* kohtunik Thomasseni eriarvamuses avaldatud seisukohta, et kuigi teatud riigi huvid võivad õigustada maksukohustuse enneaegset täitmist näiteks olukorras, kus esineb põhjendatud kahtlus, et isik võib riigist lahkuda või varjata oma varasid ja vältida täitemenetlust, ei tohiks riigi selline tegevus viia olukorrani, kus enneaegse kohustuse täitemenetluse tagajärjed on korvamatud või kui sundtäidetakse vara sellisel määral, et sundtäitmise tõttu tekivad isikul tugevad majanduslikud probleemid või see toob kaasa tema pankroti. Kuna maksutulu laekumata jäämine ning laekumise hilinemine on kvalitatiivselt väga erineva mõjuga avalike huvide riived, tuleks tõkendi kohaldamise põhjendatuse hindamisel neid kahte makseraskuste vormis eristada. Vastasel juhul tekib olukord, kus seadusandja kohtleb erineva kvaliteediga avaliku huvi riivete alusel isikuid ühtemoodi, mis kujutab endast erinevat kohtlemist, milleks autor selget põhjendust ei näe.

Kolmanda probleemide ringi moodustab tagamistoimingute ajaline piiritlemine. Siinkohal peab autor kõige sobivamaks Ühendriikides IRC §-des 6851 ja 6861 reguleeritud kiirendatud maksumenetluse vormi kasutamist. Kiirendatud maksumenetluses on maksuotsuse või kontrollakti väljastamise tähtaja algus seotud preventiivse tõkendi kohaldamise ajahetkega (näiteks kui tõkendit kohaldatakse kuupäeval x , siis kontrollakti või maksuotsuse väljastamine peab toimuma konkreetse tähtaja $x + y$ jooksul). Selliselt selguvad kindla ajaperioodi jooksul nii tagatava maksukohustuse olemasolu kui ka asjaolud, mis põhjendavad või lükkavad ümber kartuse hilisema sundtäitmise raskenemise või võimatuse osas. Alternatiivina on võimalik kohaldada perioodilist järelkontrolli sarnaselt kriminaalmenetluses vahistamise põhjendatuse kontrollile. Kiirendatud maksumenetlus on eelistatud lahendus ka seetõttu, et erinevalt puhtast tagamiseetodist on tegemist maksumenetluse eesmärgi kõige rohkem realiseeriva lahendusega. Lisaks sooritusmenetluse tagamisele on see ka osaks otsustusmenetlusest ning tuvastusmenetlusest. See toob omakorda kaasa maksumenetluse suurema koherentsuse ning hoiab menetlust fokuseerituna eesmärgile tervikuna.

Neljandaks tuleb seadusandjal tõkendite proportsionaalsuse saavutamiseks luua maksukohustuslastele piisava kohtuliku kaitse võimalus. Autori seisukohalt tagab maksukohustuslase ja avalike huvide tasakaalustatuse kõige paremini automaatne ja vahetu järelhinnangu andmine kohtute poolt lühikese aja jooksul pärast tõkendi kohaldamist, kus maksukohustuslasele on tagatud võimalus võtta menetlusest osa juba esimeses kohtuastmes ning esitada oma seisukohad kohtule enne kaebemenetlust. Selle lahenduse eelis *ex parte* eelkontrollil põhineva järelevalve ees seisneb maksukohustuslase võimaluses osaleda temaga seotud asja arutamisel ning esitada kohtule täiendavaid tõendeid ning maksuhaldurile konkureerivaid seisukohti. Kuna autor peab *ex parte* menetlusega kaasnevat riivet kõige olulisemaks maksukohustuslase menetlusliku õiguste riiveks, peab sellise riive kõrvaldamine olema prioriteetne.

4. peatükk

RIIGIVASTUTUS PREVENTIIVSETE TAGATISTE ÕIGUSPÄRASEL KOHALDAMISEL TEKITATUD KAHJU KORRAL

4.1. Probleemipüstitus

Ilmselt ei vaja pikemalt tõestamist, et maksukohustuslase varale tõkendi seadmine kujutab endast ühel või teisel viisil omandiõiguse või ettevõtlusvabaduse riivet⁹⁶⁰, mis võib kaasa tuua kahju tekkimise maksukohustuslasele. Haldustõkendi kohaldamisel seisneb tüüpiline kahju saamatajäänud tulus⁹⁶¹, kuid loomulikult ei ole välistatud ka muu kahju tekitamine.⁹⁶² Isikule riigi poolt tekitatud kahju hüvitamine on Euroopa õigusruumis üldist aktsepteerimist leidnud konstitutsioonilise riigivastutusõiguse põhimõttena.⁹⁶³ Kahju hüvitamise kohustus on osaks õigusriigi põhimõttest, mis nõuab, et õigusrikkumisi võimalikult palju välditakse ja kui neid sellele vaatamata siiski esineb, ei tule nendega lihtsalt niisama leppida, vaid need tuleb kõrvaldada või hüvitada.⁹⁶⁴ Tegemist on avaliku võimu õigusvastase tegevuse mittetolereerimisega aluspõhimõttega.

Kui õigusvastase haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamise vajalikkus ei vaja pikemat selgitamist, siis õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamise küsimused on märksa problemaatilisemad.⁹⁶⁵ Nimelt võib avalik võim tekitada kahju ka sellise haldusaktiga, mis selle andmise ajal *ex ante* hinnangule tuginedes on õiguspärane, kuid mis *ex post* vaatluse tulemusena oleks tulnud andmata jätta. Kuna haldusakti õiguspärasust tuleb hinnata haldusakti andmise aja seisuga, siis on selline haldusakt õiguspärane ning uute asjaolude selgumine

⁹⁶⁰ Vara arestimine riivab omandipõhiõigust, kuna sellega piiratakse omaniku õigust oma vara kasutada. Vaata: RKKKm, 20.02.2012, 3-1-1-1-12, p 16.

⁹⁶¹ Näiteks pangakontol või ettemaksukontol olevate käibevahendite arestimisega võib kaasneda maksukohustuslase lepingukohustuste täitmata jäämine, viivise- ja leppe-trahvikohustuste tekkimine ja äripartnerite kaotus. Saamatajäänud tulu ning võimatus kasutada käibevahendeid võib omakorda kaasa tuua kogu äritegevuse hääbumise. Pandi seadmine maksukohustuslase kinnisvarale vähendab tagatisena kasutatava vara mahtu, mille tulemusena on ettevõtjal piiratumad õigused oma äritegevust tagatis-laenudega finantseerida.

⁹⁶² Näiteks arestitakse kiiresti riknevad kaubad, mille säilitamine samade omadustega tõkendi kohaldamise lõpetamiseni ei ole võimalik.

⁹⁶³ PS § 25. Vrdl: Grundgesetz (GG. Saksamaa põhiseadus. – Jõustunud 23.05.1949, kasutatud versiooni seisuga 11.07.2012, BGBl. I S. 1478. Arvutivõrgus: http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/index.html (15.11.2015)) § 34, mille kohaselt tuleb riigil hüvitada ametniku õigusvastase tegevusega isikule tekitatud kahju.

⁹⁶⁴ H. Maurer. Haldusõigus. Üldosa. 14., ümbertöötatud ja täiendatud trükk. – Tallinn: Juura, 2004, lk 427.

⁹⁶⁵ Vrdl: RVastS § 7 lg 1 ja 16 lg 1; RKKKm, 22.12.2014, 3-3-1-21-14, p 16.

hiljem ei muuda seda õigusvastaseks.⁹⁶⁶ Näiteks võib maksuhaldur leida, et ettevõtja poolt deklareeritud tehingud võivad olla fiktiivsed ning ettevõtjal puudub registervara. Selle tulemusena seatakse isiku varale preventiivne tõkend. Hiljem selgub siiski, et isikul on piisavalt vara määratava maksukohustuse täitmiseks või kontrollitavat maksukohustust ei esinegi. Sellisel juhul ei olnud tõkendi kohaldamiseks *ex post* hinnangu põhjal vajadust, samas tõkendi seadmise ajal teatud kahtlused maksukohustuse olemasolu osas esinesid. Sellisel juhul ei muutu tõkendit kohaldav haldusakti või -toiming ei tagasiulatavalt ega edasiulatavalt õigusvastaseks, vaid tegemist on *ex ante* õiguspärase haldusaktiga või -toiminguga.

Õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamise probleem on ühine kõigile haldustõkenditele, mida kohaldatakse prognoosotsuse alusel erinevate ohtude ennetamiseks või tõrjumiseks. Probleemi olemus seisneb ohutõrje ja -enetusmeetmete tuumas – nimelt ei ole need tõkendid suunatud konkreetsete tagajärgedega tegelemisele, vaid ohu tõrjumisele. Oht on olukord, kus esineb teatud negatiivse sündmuse saabumise osas võimalus või tõenäosus.⁹⁶⁷ Ohu tõrjumine legitimeerib tõkendi kohaldamise ja sellega kaasneva omandiõiguse riive, kuna ühiskond on otsustanud lugeda ohu tekkimise piisavaks ja legitiimseks õigustuseks põhiõiguste ja -vabaduste riivele. Tegemist on põhimõttelise muutusega ühiskonna väärtushinnangutes, kus seatakse üha rohkem esiplaanile ühiskondlikku turvalisust ning eelistatakse tegeleda pigem ohtude kui tagajärgedega.⁹⁶⁸ Ohutõrjeõigust saab pidada ka Euroopa Liidu tasandil sisemise julgeoleku tagamise ennetavaks õiguslikuks mudeliks,⁹⁶⁹ seda eriti terrorismi ennetamist puudutavas osas, aga ka maksupettuste vastases võitluses.

Vaatamata ühiskonnas tekkinud aktseptile ei saa jätta tähelepanuta, et ka ohte õiguspärasel viisil tõrjudes võidakse tõkendi adressaadile põhjustada omandiõiguse või muude põhiväärtuste riivamise tõttu kahju. Kui ühiskond on võtnud omaks põhiõiguste riive madalama kvaliteedi, ei saa jätta käsitlemata küsimust sellest, kuidas peaks ühiskond tasakaalustama riive standardi langetamisega tekkiva kahju jaotumist ühiskonnas ning millisel viisil tuleks kahju absorbeerida riigivastutuse reeglite kaudu. Ka õiguspäraselt tekitatud kahju tuleb hüvitada, kui selle hüvitamata jätmine oleks teatud kvaliteediga ebaõigluse tõttu vastuvõetamatu. Autori eeltoodud järeldus tugineb Hartmut Maureri poolt käsitletud Saksa riigivastutusõiguse alusfilosoofial, mille osaks

⁹⁶⁶ Asjaolude muutumine pärast haldusakti andmist ei muuda aga haldusakti tagantjärele õigusvastaseks. Seetõttu ei ole kohtul võimalik jagada haldusakti ajalisteks osadeks, millest mõni on asjaolude muutumise tõttu õiguspärane ja mõni õigusvastane. Vaata selle kohta: RKHKo, 13.11.2014, 3-3-1-44-14, p 14. Vrdl: H. Maurer. (2004), lk 153–154.

⁹⁶⁷ M. Langemets; jt. (toim). (2009).

⁹⁶⁸ Siinkohal jõuame ohutõrjeõiguse alustõdemuseni, et ohtudega tegelemine on oma olemuselt parem plaan kui tagajärgedega tegelemine. See põhineb omakorda ratsionaalsel kaalumisel, kas ühiskonnal on kulukam (ebaökonomsem) tegeleda tagajärgedega kui ohtudega.

⁹⁶⁹ J. Jäätma. (2015), lk 33.

on ohverdamisnõue.⁹⁷⁰ Nimelt juba 18. sajandil kujunes välja loomuõigusel põhinev arusaam, et üksikisikul on kindlad, eraldi seadustel rajanevad õigused (nn heaolu tagavad õigused, *iura quaesita*), mida valitseja võis piirata ainult üldisest heaolust tulenevalt erilistel põhjustel (*ius eminens*) ja ainult selle eest hüvitist makstes.⁹⁷¹ Kui isiku huvisid piirata üldisest heaolust tulenevalt, tuleb talle see kompenseerida kasu saava üldsuse – või õigemini üldsust esindava avaliku võimu poolt. Seda lähenemist esindas juba 1795. aastal kehtestatud Preisi Üldise Maaõiguse (ALR) § 75, mis sätestas: „Riik peab aga tasuma hüvitise sellele, kes üldsuse hüvanguks peab ohverdama oma eraõigused ja eelised“.⁹⁷² Ohverdusnõude põhiidee on, et üldiste ja erahuvide vahelise konflikti korral jääb peale üldine erahuvi, kuid õiguse kaotamine tuleb hüvitada.⁹⁷³

Eelkirjeldatud probleem on omane ka maksuõiguslikele preventiivsetele tagatistele. On tavapärane, et tagamistoimingute tegemise ajal esineb mõne kogutud tõendi pinnalt tõepoolest kahtlus, et maksukohustuse olemasolu ei ole välistatud ning maksukohustuslane võib teha maksuotsuse sundtäitmise raske- maks, kui maksumenetlus peaks liikuma tema jaoks ebasoodsas suunas. Pärast tõkendi kohaldamist jätkuva maksumenetluse puhul on samuti pigem tavapärane, et selguvad uued tõendid ning maksuhalduril tuleb maksumenetluse jätkamise osas oma seisukoht üle vaadata. Arusaadavalt võib selle tulemuseks olla järeldus, et maksumenetlus tuleb lõpetada. Preventiivse tõkendi kohaldamine võib osutuda põhjendamatuks ka muudel põhjustel kui ainult maksukohustuse määramata jätmise. MKS § 136¹ kohaselt on tõkendi tühistamine nõutav näiteks ka siis, kui ei ole (enam) põhjust eeldada maksukohustuse hilisema sundtäitmise oluliselt raskemaks või võimatuks muutumist.⁹⁷⁴ Kui selguvad maksukohustuslasele soodsad asjaolud või maksukohustuse määramiseks piisavalt tõendeid ei leidugi, siis võib see tuua kaasa loobumise maksukohustuse määramisest ning maksumenetlus lõpetatakse. Sellisel juhul on tõkendi tühistamise vajadus veelgi ilmsem, kuna puudub maksumenetlust initsieerimise alus.

Analoogse kahju hüvitamise probleemolukorrana võib välja tuua tõkendite kohaldamise kriminaalmenetluse kohtueelses menetlusetapis, kus tõkendite kohaldamine toimub samuti prognoosotsuste alusel. Näiteks on vahistamise kohaldamine tõkendina lubatav, kui esineb oht, et kuriteo toimepanemises kahtlustatav isik võib põgeneda.⁹⁷⁵ Samas võidakse kriminaalmenetlus hiljem kogutud tõendite põhjal lõpetada või menetlusalune isik õigeks mõista. Samuti võib analoogse olukorrana näha kriminaalmenetluse ajaks isiku kõrvaldamist

⁹⁷⁰ H. Maurer. (2004), lk 456.

⁹⁷¹ *Ibid*, lk 456.

⁹⁷² Ingl. k. „*However, the state is obligated to compensate those who are forced to sacrifice their individual rights and advantages for the benefit of the commonwealth.*“ – German History in Documents and Images. The General Law Code for the Prussian States. – Proclaimed on February 5, 1794, effective June 1, 1794. – Arvutivõrgus: http://germanhistorydocs.ghi-dc.org/sub_document.cfm?document_id=3550 (15.11.2015).

⁹⁷³ H. Maurer. (2004), lk 505.

⁹⁷⁴ MKS § 136¹ lg 1.

⁹⁷⁵ Tõkendi kohaldamise aluseks KrMS § 130 lg 2 alternatiiv 1.

ametikohalt tunnistajate mõjutamise riski tõttu⁹⁷⁶, kui see isik mõistetakse hiljem siiski õigeks. Eelkirjeldatud tõkendite erinevus haldustõkenditest seisneb eelkõige selles, et kriminaalmenetluslike tõkendite puhul riivatakse lisaks omandi- ja eraelulistele põhiõigustele ja -vabadustele ka süütuse presumptsiooni põhimõtet.⁹⁷⁷ Probleemid tõkendi kohaldamise sisulistes küsimustes on siiski samad, mis haldustõkendite puhul.

Ohutõrjeõiguses ühiskondlikult aktsepteeritud madalam põhiõiguste riive kvaliteet eeldab ka sellega tekitatava kahju absorbeerumismehhanismi kasutuselevõttu. See tõdemus põhineb üldisel võrdsusõigusel. Seetõttu tuleb seadusandjal otsustada, kas maksukohustuslasele tuleks tagada võimalus saada avaliku võimu poolt tekitatud kahju eest hüvitist või mitte, kui preventiivse tõkendi kohaldamise alus hiljem ära langeb ning maksukohustust ei määratagi. Kahju hüvitamise kohustust tuleks hinnata vaatamata sellele, et kahju on tekitatud *ex ante* hinnangu kohaselt õiguspärase haldusaktiga, mida võib n-õ tagantjärele tarkuse pinnalt näha siiski õigusvastasena. Näiteks vahistamise puhul on kahju hüvitamine seatud teatud juhtudel sõltuvusse ainult kriminaalmenetluse lõpptulemusest ning seadusandja soov on üheselt arusaadavalt ka seadusesse kirjutatud – menetlusaluse isiku suhtes õigeksmõistva kohtulahendi tegemisel tuleb talle hüvitada tõkendi kohaldamisega tekitatud kahju.⁹⁷⁸ Maksukorralduslike preventiivsete tagatiste kohaldamisel sellist eriregulatsiooni kehtestatud ei ole, mistõttu on maksumenetluse lõpetamise korral maksukohustuslase kahju hüvitamise nõude esitamise võimalused ebaselged.

Riigikohus on viidanud, et teatud juhtudel võib riigivastutuse reguleerimata jätmine kahju tekitamise küsimustes olla vastuolus PS-ga.⁹⁷⁹ Autor nõustub sellise järeldusega. Kuivõrd riigivastutuse küsimused on osaks õigusriigi kontseptsioonist, ulatuvad need kaugemale ainult õigusvastaselt tekitatud kahju hüvitamise üldisest põhimõttest. Neile lisandub õigusriiklik avalik-õiguslik dimensioon. Õiguspäraselt tekitatud kahju hüvitamata jätmine võib ühelt poolt olla nõutav mõne põhiõiguse riive proportsionaalsuse hindamise tulemusena. Teiselt poolt tekib küsimus, kas ühes avalik-õiguslikku sundi rakendavas valdkonnas eriregulatsiooni loomine ja teises selle tegemata jätmine võib kujutada endast põhjendamatu ebavõrdset kohtlemist. Kuigi kriminaalmenetlus ning maksumenetlus on küllalt erinevad menetlused, siis nende mõju isikute põhiõigustele ja -vabadustele võib kohati olla küllalti samasugune. Nii kriminaalmenetluses kui ka maksumenetluses kohaldatavad varalised tõkendid on

⁹⁷⁶ Tõkendi kohaldamise aluseks KrMS § 130 lg 2 alternatiiv 2.

⁹⁷⁷ E. Elkind. Kommentaar 2 § 128 juurde, lk 344. – E. Kergandberg; P. Pikamäe. (koost). (2012).

⁹⁷⁸ Eelpool võrdlusena toodud vahistamise puhul tuleneb õigeksmõistetud õigus kahju hüvitamisele süüteomenetluses tekitatud kahju hüvitamise seaduse (SKHS, 05.11.2014. – RT I, 20.11.2014, 1) § 5 lg 1 p-st 1. Kahju hüvitamise kohustust tekib, kui kriminaalmenetluse lõpptulemuseks on isiku õigeksmõistmine või kriminaalmenetluse lõpetamine § 5 lõikes 1 toodud alustel. Kahju hüvitamise nõude tuvastamisel ei oma tähtsust see, kas tõkendit kohaldati õiguspäraselt või õigusvastaselt.

⁹⁷⁹ RKÜKo, 31.03.2011, 3-3-1-69-09, p 64.

toimemehhanismidelt samaväärsed, mistõttu on tegemist sarnase intensiivsusega olukordadega. Kriminaalmenetluses on võrreldavaks tõkendis vara arestimine (KrMS § 142 lg 1).⁹⁸⁰ Selle kohaselt „Vara arestimise eesmärk on tsiviilhagi, konfiskeerimise või selle asendamise ja varalise karistuse tagamine. Vara arestimine seisneb kahtlustatava, süüdistatava või süüdimõistetud, tsiviilkostja või kolmanda isiku või rahapesu või terrorismi rahastamise objektiks oleva vara üleskirjutamises ja vara võõrandamise tõkestamises.“ Ka preventiivse tagatise eesmärgiks on vara võõrandamise tõkestamine nõude täitmise eesmärgil. Tsiviilhagi tagamiseks on võimalik kasutada kõiki TsMS-is toodud hagi tagamise viise (KrMS § 141), mis on olemuselt sarnased MKS § 130 lõikes 1 ning § 136¹ lõikes 1¹ toodud tagamistoimingutega. Seega on autori arvates tegemist riigivastutuse võrreldavate juhtumitega. Samas nende kahju hüvitamise regulatsioon ja põhimõtted erinevad kardinaalselt.

Teise probleemistiku moodustab küsimus sellest, millisel alusel on võimalik nõuda haldusakti täitmisega tekitatud kahju hüvitamist, kui see on eelnevalt heaks kiidetud halduskohtu poolt. Kõne alla võib tulla kolm alternatiivi: (1) kohtu poolt õigusemõistmisel tekitatud kahju; (2) kohtu poolt kõrvaltegevuse käigus tekitatud kahju; (3) haldusaktiga (kas siis õiguspärase või õigusvastasega) tekitatud kahju. Kahju hüvitamise erinevates alternatiivides vaheteo tegemine on oluline, kuna kohtuvõimu poolt tekitatud kahju hüvitamise alused on märksa piiratumad haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamise alustest.⁹⁸¹

Kahju hüvitamise aluse liigitus ei ole sellisel juhul selge. Halduskohtu eelneval loal kohaldatavate tõkendite puhul on ühelt poolt tegemist kohtu poolt eelnevalt lubatud tegevusega, ilma milleta ei oleks maksuhaldur saanud tagamistoimingut teha. Sellest võiks järeldada, et kahju on tekitanud halduskohus õigusemõistmise käigus, kui kohus on lubanud maksuhalduril täitetoimingute tegemise. Teiselt poolt ei ole kohtul võimalik ise haldusakti täitma asuda, mistõttu eeldab kahju tekitamine igal juhul haldusorgani enda diskretsioonilist otsustust. Samuti hoiduvad kohtud haldustegevuse õiguspärasuse sisuliselt eelkontrollist tulenevalt võimude lahususe põhimõttest, mistõttu on halduskohtute roll preventiivsete tagatiste kohaldamisel teadlikult tagasihoidlik ning see ei põhine maksukohustuse olemasolu hindamisel. See viitab, et preventiivsete tagatiste kohaldamisel on määrav roll maksuhalduril, mitte aga kohtul ning õigusemõistmisel. Põhjusliku seose testis on kahju tekkimiseks vajalikud mõlema etapi läbimine.

Pärast halduskohtult loa saamist toimub täitetoimingute tegemine sõltuvalt nende intensiivsusest kahel viisil. Esiteks võib tõkendit kohaldada maksuhaldur

⁹⁸⁰ Märkimisväärne on KrMS § 142 ning MKS § 136¹ sätete sisulise ülesehituse sarnasus. See annab alust arvata, et MKS § 136¹ võidi kujundada KrMS-i analoogse regulatsiooni alusel, mille kohaldamine maksuhaldurile Riigikohtu praktika muutumise tõttu enam võimalik ei olnud.

⁹⁸¹ Eestis eristavad riigivastutuse seaduse (RVastS. 02.05.2001. RT I 2001, 47, 260... RT I, 13.09.2011, 9) §-des 15 ja 16 riigivastutuse erijuhtudena õigusemõistmisel tekitatud kahju ning õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahju. Vrdl: RKHKm, 22.12.2014, 3-3-1-21-14, p 16.

ise, andes krediidasutusele korralduse võlgniku pangakonto arestimiseks või võlgniku pangakontolt raha ülekandmiseks maksuhalduri määratud kontole⁹⁸², samuti andes korralduse väärtpaberite või väärtpaberikonto blokeerimiseks vastavalt Eesti väärtpaberite keskreistri seaduses sätestatule⁹⁸³. Intensiivsemate tõkendite puhul võib neid kohaldada kohtutäitur maksuhalduri antava haldusakti alusel, mis on täitedokumentiks.⁹⁸⁴ Kummalgi juhul on täitetoimingute tegevise aluseks maksuhalduri haldusakt ning kohtutäitur on pelgalt täitedokumendi täitja rollis. Seetõttu ei ole autori arvates kahju hüvitamise alusena põhjust käsitleda kohtutäituri tegevust olukorras, kus kahju tekitamise põhjusena saab käsitleda maksumenetluse lõpetamist ilma maksusummat määramata.

Tagamistoimingutega tekitatud kahju hüvitamise regulatsiooni puudulikusele juhtis Riigikohus tähelepanu juba 14.10.2013 algatatud MKS muutmise seaduse eelnõu 507 SE menetluses. Nimetatud eelnõu eesmärgiks oli anda maksuhaldurile ning kohtule selgemad piirid MKS § 136¹ alusel nõuete tagamisel.⁹⁸⁵ Eelnõu seletuskirja lisas on Riigikohus teinud ettepaneku täpsustada, kuidas hüvitatakse täitetoiminguga tekitatud kahju, kui mõistliku aja jooksul maksunõuet ei esitatagi (või kohus tühistab vastava haldusakti). Kahju tuleks hüvitada vaatamata sellele, et abinõude ebamõistlikult pikaajalise kohaldamise korral on isiku kasutuses seaduses ette nähtud õiguskaitsevahendid (keelamis- või õigusvastasuse tuvastamise, samuti kahju hüvitamise nõude esitamine). Samuti jääb Riigikohtu hinnangul selgusetuks ka see, mis saab kohtumenetlusest olukorras, kus täitetoimingu sooritamise alused on ära langenud ja täitetoiming lõpetatakse.⁹⁸⁶ Autor käsitleb alljärgnevalt eelpool kirjeldatud kahte probleemi õiguspäraselt kohaldatud preventiivsete tagatistega tekitatud kahju hüvitamise küsimustes.

Maksuhalduri poolt haldusaktiga preventiivse tõkendi rakendamise tekitatavast kahjust tuleb eristada kahju, mis on tekitatud sellise õigustloova aktiga, mis annab aluse preventiivseid tõkendeid rakendava haldusakti andmiseks. Eesti RVastS § 14 annab igale isikule õiguse nõuda õigustloova aktiga tekitatud kahju hüvitamist kolme eelduse olemasolul: kahju on põhjustatud avaliku võimu kandja kohustuste olulise rikkumisega, rikutud kohustuse aluseks olev norm on otsekohaldatav ning isik kuulub õigustloova akti või selle andmata jätmise tõttu eriliselt kannatanud isikute rühma. Autor ei käsitle väitekirjas MKS § 136¹ kui tõkendi kohaldamiseks volitust andva sisult ebaselge õigusnormiga tekitatava

⁹⁸² MKS § 130 lg 1 p 3, § 131 lg 1.

⁹⁸³ MKS § 130 lg 1 p 5, Eesti väärtpaberite keskreistri seaduse (14.06.2000. - RT I 2000, 57, 373...RT I, 23.12.2014, 15) § 17 lg 2 p 4.

⁹⁸⁴ TMS § 2 lg 1 p 12.

⁹⁸⁵ Seletuskiri maksukorralduse seaduse ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 507 SE juurde, 2013, lk 2. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/-tegevus/eelnoud/eelnou/066eb9a9-b554-4728-b7ae15fa4972b49a/Maksukorralduse%20seaduse%20ja%20sellega%20seonduvalt%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus/> (15.11.2015).

⁹⁸⁶ Lisa eelnõu 507 SE lisa „Kooskõlastamisel esitatud märkuste ja ettepanekutega arvestamine“ juurde, lk 2.

kahju hüvitamist, kuna see väljub väitekirja eesmärgi piiridest. Samas märgib autor, et tegemist on olulise ja omaette uurimisprobleemiga, mis väärrib edaspidist käsitlemist eelkõige Riigikohtu 31.10.2013 lahendi 3-3-1-84-12 valguses.

Autori hinnangul võib õigustloova aktiga tekitatava kahju hüvitamise preventiivsete tõkendite regulatsiooni puhul välistada eelkõige mittevastamine avaliku võimu kandja kohustuse rikkumise olulisusele. Riigikohus on lahendis 3-3-1-84-12 tuginenud olulise rikkumise kui vastutuse eelduse sisustamisel Euroopa Kohtu praktikale, leides, et Euroopa Kohtu seisukohti ei tohiks jätta arvestamata ka sellise õigustloova aktiga tekitatud kahju hüvitamise küsimuste lahendamisel, mis ei ole kehtestatud EL-i õiguse ülevõtmiseks.⁹⁸⁷ Õigustloova akti vastuvõtja rikkumise olulisuse hindamisel võib muuhulgas tähtsust omada riivatud õiguse olulisus, riive intensiivsus, rikutud normi selgus ja sellega jäetud otsustamisruumi ulatus, kahju tekitanud õigusandja tahtlus, rikkumise vabandatavus, reguleeritavate õigussuhete keerukus.⁹⁸⁸ Tegemist on lahtise kataloogiga. Kui isikule õigust andva normina käsitleda konventsiooni P1-1, siis nimetatud sättega on liikmesriikidele jäetud väga lai piirangute kehtestamise vabadus just maksude tasumise tagamiseks. Eeltoodu ei toeta järeldust, et riik rikub maksuhaldurile laia diskretsiooniruumi jättes *oluliselt* konventsiooni P1-1-st tulenevaid kohustusi kehtestada teatud nõuetele vastav, aga eelkõige õigusselge regulatsioon. Sealjuures vähendab seadusandjale langevat vastutust võimalus kohaldada preventiivseid tõkendeid ainult kohtu loal. Seetõttu on autor kahtleval seisukohal õigustloova akti andja vastutuses MKS § 136¹ regulatsiooni kehtestamisel ning leiab, kahju tekitajana saab eelkõige näha haldusorganit, kes ei teosta diskretsiooni piisava põhjalikkusega. Eelnev ei tähenda siiski seda, et seadusandja ei peaks püüdlema „parema õigusloome“ poole, mille puudumise autor väitekirjas tuvastas.

4.2. Kahju hüvitamise alus kohtuliku eelkontrolli läbivate haldusaktide puhul

4.2.1. Kohtu tegevusel tekitatud kahju vormid: kahju õigusemõistmisel ja kahju kõrvaltegevustest

Riigivastutuse erivormideks on muuhulgas õigusemõistmisel tekitatud kahju hüvitamine ning haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamine.⁹⁸⁹ Õigusemõistmisel tekitatud kahju on koos kohtu muu tegevusega põhjustatud kahjuga käsitletav kohtu tegevusega tekitatud kahjuna. Selline dualistlik vastutuse jaotus põhineb arusaamal, et kohtute tegevuse võib üldjoontes jagada kaheks: õigust mõistev

⁹⁸⁷ RKHKo, 31.10.2013, 3-3-1-84-12, p 21 ja 37. Riigikohus märkis otsuse p 21, et mõistet „eriliselt kannatanud isikute rühm“ ei tohiks tõlgendada rangemalt kui seda on teinud Euroopa Kohus riigivastutuse asjade lahendamisel.

⁹⁸⁸ EKo, 05.03.1996, liidetud kohtuasjad C-46/93 ja C-48/93 *Brasserie du Pêcheur and Factortame*, para 43. - 1996 I-01029; RKHKo, 31.10.2013, 3-3-1-84-12, p 37.

⁹⁸⁹ Vrdl: RVastS § 15 ja § 16.

tegevus (põhitegevus) ning muu tegevus (kõrvaltegevus). Muu kui õigusemõistmise funktsiooni täitmisega kohtute poolt tekitatud kahju hüvitatakse riigi poolt üldkorras.⁹⁹⁰ Selline lähenemine tuleneb arusaamast, et kohtud ei ole oma kõrvalfunktsioone täites erinevad muudest avaliku võimu kandjatest ning kahju hüvitamise erikorra kehtestamine ei ole seetõttu põhjendatud. Küll tunnustab seadusandja vajadust erikorra kehtestamiseks kohtute poolt õigusemõistmise käigus tekitatud kahju hüvitamisel, võimaldades nõuda kahju hüvitamist väga piiratud juhtudel.⁹⁹¹

Vastutuse määra olulise erinevuse tõttu on kohtu õigust mõistva ning muu tegevuse eristamine oluline. Alljärgnevalt piiritlebki autor eeltoodud kahte kohtu tegevust, et selgitada välja, kas haldustoiminguks loa andmine kuulub kohtu õigust mõistva tegevuse või kõrvaltegevuse alla. Alles seejärel on võimalik vastata küsimusele, kuidas õigusemõistmisega tekitatud kahju haldusaktiga tekitatud kahjust eristada ning kuidas lahendada see konflikt kohtu eelneval loal antavate haldusaktide puhul.

Kohtute õigusemõistmise pädevuse alused tulenevad PS §-st 146, mille kohaselt mõistab õigust ainult kohus. Ühelt poolt piiritleb kohtu põhilisi ülesandeid muudest ülesannetest menetlusseadus. Halduskohtu esmaseks ülesandeks on vaidluste lahendamine. Selle kõrval võib seadus anda halduskohtule pädevuse ka muude ülesannete täitmiseks.⁹⁹² Kuna haldustoiminguks loa andmisel vaidlust ei esine (kohus viib läbi iseseisva õigusliku analüüsi), siis võib menetlusseaduse alusel pidada haldustoiminguks loa andmist kohtu kõrvaltegevuseks. Teisalt defineerib õigusemõistmise ka PS. Õigusemõistmise sisu tuleb PS § 146 mõttes mõista avaralt. Selle kohaselt hõlmab õigusemõistmine endas ka muude seadustega kohtu pädevusse antud küsimuste üle otsustamist peale vaidluste lahendamise.⁹⁹³ Õigusemõistmine hõlmab endas PS ja seadustega kohtule antud pädevuse, mille raames kohus kontrollib avaliku võimu asutuste aktide seaduslikkust ning lõppastmes ka õigusaktide ja toimingute põhiseaduspärasust ning teeb toiminguid, mis on seadusega antud tema pädevusse.⁹⁹⁴ Õigusemõistmine kujutab endast õigusküsimuste siduvat lahendamist.⁹⁹⁵ Enamlevinud käsitluse kohaselt sisaldab õigusemõistmine lisaks õigust rakendavale otsustamisele veel ka midagi sellele eelnevat, nimelt faktiliste asjaolude tuvastamist ja õiguse tõlgendamist.⁹⁹⁶ Haldusaktide õiguspärasuse kontroll – olgu siis eelkontroll või järelkontroll – eeldab haldusakti õiguspärasuse eeldustest tulenevalt faktiliste

⁹⁹⁰ RVastS § 15 lg 4.

⁹⁹¹ RVastS § 15. Vaata ka: C. Ginter. Riigi vastutus õigusemõistmisel tekitatud kahju eest. – *Juridica*, 2004, nr VIII, lk 520.

⁹⁹² HKMS § 4 lg 1 ja 2.

⁹⁹³ L. Kanger. Kahju hüvitamise nõue riigivastutuse seaduse alusel. Kohtupraktika analüüs. – Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond, 2008, lk 29. Vrdl: TlnHKO, 21.09.2006, 3-06-402, p 3.

⁹⁹⁴ U. Lõhmus. Kommentaar 11 § 146 juurde. – Ü. Madise; jt. (toim). (2012).

⁹⁹⁵ E. Kergandberg; jt. (2008), lk 112.

⁹⁹⁶ *Ibid.*, lk 108.

asjaolude tuvastamist⁹⁹⁷ ning õiguse tõlgendamist, seega õigusemõistmist. Õigusemõistmist ei puuduta aga näiteks kohtu registriosakondade töö, mis täidab haldusfunktsiooni.⁹⁹⁸

Kuigi ühest definitsiooni kujundatud ei ole⁹⁹⁹, tuntakse Saksa konstitutsioonikohtu praktikas õigusemõistmist formaalses, materiaalses ja funktsionaalses tähenduses.¹⁰⁰⁰ Formaalses tähenduses kujutab õigusemõistmine endast kohtule pandud sisuliste pädevuste teostamist. See lähtub õigusemõistmise traditsioonilisest mõistest, mida ei ole lõplikult sisustatud.¹⁰⁰¹ Õigusemõistmine materiaalses mõttes tugineb kohtute pädevusele langetada otsus mingites konkreetsetes faktilistes küsimustes, mis langevad kohtu jurisdiktsiooni alla.¹⁰⁰² Õigusemõistmise funktsionaalne mõiste tugineb kohtute iseomasele pädevusele teha mingis õigusküsimuses seaduse jõuga otsus.¹⁰⁰³ Funktsionaalse õigusemõistmise tunnusteks on kohtu poolt vaidluses osalemine erapooletu ja neutraalse kolmanda osapoolena, kellel on õigus konkreetsele juhtumile kohaldada siduvalt õigusnorme.¹⁰⁰⁴

Autor järeldab, et haldustoiminguks loa andmisel tegeleb halduskohus õigusküsimuste lahendamise, mitte aga mõne oma kõrvalfunktsiooni teostamisega. Seda toetab ka Saksa konstitutsioonikohtu funktsionaalse õigusemõistmise käsitlus, mis loeb õigusemõistmiseks tegevuse, kus halduskohus lahendab loa taotluse siduva kohtulahendiga. Haldustoiminguks loa andmise eesmärgiks on isikute kaitse avaliku võimu omavoli eest, mis on ühtlasi ka preventiivsete tagatiste seadmise õiguspärasuse eelkontrolli eesmärgiks ning halduskohtu tegevuse põhieesmärgiks üldisemalt.¹⁰⁰⁵ Seega on haldustoiminguks loa andmisel halduskohtu ülesanne sama, mis traditsiooniliste haldusvaidluste lahendamisel õigust mõistes. HKMS § 4 lg-s 1 toodud halduskohtu ülesannete kirjeldust ei saa pidada õigusemõistmise analoogiks, kuna selle tähendus on kitsam. Autori järeldust, et õigusemõistmise mõistet tuleb sisustada laialt ja mitte kitsalt, toetab põhiseaduskonformse tõlgendusmeetodi rakendamine. Nimelt on õigusteoorias leitud, et ka PS § 146 toetab õigusemõistmise mõiste avarat käsitlus, hõlmates endas lisaks vaidluste lahendamisele ka muude kohtule seadusega pandud ülesannete täitmist.¹⁰⁰⁶

⁹⁹⁷ HMS § 54 kohaselt on haldusakt õiguspärane, kui ta on antud pädeva haldusorgani poolt andmise hetkel kehtiva õiguse alusel ja sellega kooskõlas, proportsionaalne, kaalutusvigadeta ning vastab vorminõuetele.

⁹⁹⁸ U. Lõhmus. Kommentaar 13 § 146 juurde. – Ü. Madise; jt. (toim). (2012).

⁹⁹⁹ T. Maunz; G. Dürig. (hrsg). Grundgesetz. Kommentar. – München: C. H. Beck, 2012, art 92, rn 18, rn 31. Kättesaadav Beck-Online andmebaasis.

¹⁰⁰⁰ Vaata ka: K. Kärsten. Riigivastutus kohtu poolt esialgse õiguskaitse kohaldamise käigus tekitatud kahju eest. Magistritöö. – Tartu: 2013, lk 10.

¹⁰⁰¹ T. Maunz; G. Dürig. (hrsg). (2012), art 92, rn 32.

¹⁰⁰² *Ibid.*, art 92, rn 35.

¹⁰⁰³ *Ibid.*, art 92, rn 37.

¹⁰⁰⁴ *Ibid.*, art 92, rn 38.

¹⁰⁰⁵ HKMS § 2 lg 1 kohaselt on halduskohtumenetluse ülesanne eelkõige isikute õiguste kaitse õigusvastase tegevuse eest täidesaatva võimu teostamisel.

¹⁰⁰⁶ L. Kanger (2008), lk 29.

Haldustoiminguks loa andmisel tuleb kohtu piiratud vastutust jaatada ka regulatsiooni eesmärgi tõttu. Traditsiooniliselt on riigi vastutus kohtuvõimu poolt tekitatud kahju hüvitamisel olnud välistatud või oluliselt piiratud, et tagada kohtuvõimu sõltumatus, kohtuotsuste seadusjõud ning õigusrahu.¹⁰⁰⁷ Kohtulahendist tekkida võib vastutus võib nii seadusandjat kui kohtuid kammitseada õigete otsuste langetamisel. Kohtu puhul võib vaidlus kahju üle kahjustada kohtuotsuse seadusjõudu ja sellega õigusrahu – kahjuvaidluse raames hakatakse uuesti arutama, millise otsuse oleks kohus pidanud tegema.¹⁰⁰⁸ Seda tuleb vältida. Eriti teravalt võiks selline probleem üles kerkida prognoosotsuste puhul, kus on palju kohtu siseveendumuse tulemusena kohtulahendisse jõudvaid alamotsustusi. Näiteks olukorras, kus kohtu ees olevate tõendite pinnalt on tõkendi kohaldamine sama palju põhjendatud kui põhjendamatu, võib kohus lisaks oma siseveendumusele võtta lisaks eesmärgiks minimeerida enda võimalik vastutus kahju ees, mida hiljem tühistatava kohtulahendi tegemine võib kaasa tuua. Isegi taolise väheolulise lisamotivaatoriga arvestamine võib nihutada kohtulahendi tulemit suunas, kuhu see ei tohiks nihkuda. See mõjutaks aga õigusemõistmise kvaliteeti ning muudaks kohtunikud sõltuvaks inimloomusele omasest püüdest vältida endale kahju tekitamist.

Haldustoiminguks loa andmise puhul ei vaja kohtud mingil määral vähem kaitset kui traditsiooniliste vaidluste puhul otsuseid langetades. Vastupidi, kohtute piiratud võimalus sekkuda haldusakti õiguspärasuse kontrolli enne haldusakti andmist nõuab, et kohtud oleksid võimelised tegutsema adekvaatselt ka piiratud informatsiooni olukorras, kus on vajalik langetada ebakindlatel asjaoludel põhinevaid otsuseid ning kus eksimisoht indiviidi kahjuks on märksa suurem kui tavapäraistes haldusvaidlustes. Seetõttu toetab ka RVastS § 15 vastutuse piiranguid kehtestava eriregulatsiooni eesmärk seda, et ka haldustoiminguks loa andmisel tuleb kohtu vastutust hinnata pigem õigusemõistmise käigus tekitatud kahju hüvitamise reeglite alusel, mitte aga kahju hüvitamise üldreeglite alusel.

Haldustoiminguks loa andmise menetluses on õigusemõistmise käigus tekitatud kahju hüvitamise alustel kahju hüvitamise võimalused väga piiratud. Kohtumenetluse käigus (sealhulgas kohtulahendiga) tekitatud kahju hüvitamist võib isik nõuda üksnes juhul, kui kohtunik on kohtumenetluse käigus toime pannud kuriteo¹⁰⁰⁹ või kohtumenetluses on rikutud konventsiooni sätteid ning see on EIK poolt tuvastatud¹⁰¹⁰. Kohtuniku poolt kuriteo toimepanemine võib seisneda eelkõige kohtuniku poolt teadvalt ebaseadusliku kohtulahendi tege-

¹⁰⁰⁷ Ühendatud Rahvaste Organisatsiooni (ÜRO) Seitsmenda Kongressi 06.09.1985 otsuse punktid 1 ja 2, mille kohaselt peab kohtunikud langetama otsuseid erapooletult ning riik peab tagama sellise erapooletuse. – Ühendatud Rahvaste Organisatsiooni (ÜRO) Seitsmenda Kongressi 06.09.1985 otsus „*Basic Principles on the Independence of the Judiciary*“. – Arvutivõrgus: <http://www.ohchr.org/EN/ProfessionalInterest/Pages/IndependenceJudiciary.aspx> (15.11.2015).

¹⁰⁰⁸ I. Pilving. Kommentaar 3.2.1. § 25 juurde. – Ü. Madise; jt. (toim). (2012).

¹⁰⁰⁹ RVastS § 15 lg 1.

¹⁰¹⁰ RVastS § 15 lg 3.

mises.¹⁰¹¹ KarS § 311 objektiivse külje täidab kohtunikuameti kuritarvitamine, st kohtunikule õiguskorras antud juriidilise vaidluse lahendamise õigsuse kuritarvitamine. See võib väljenduda kohtuniku poolt talle pandud ülesannete eiramises nii faktiliste asjaolude tuvastamisel, õiguse rakendamisel kui ka oma arvamuse avaldamisel õigusvaidluse lahendamise käigus.¹⁰¹² Seadusele mittevastava kohtulahendi tegemine saab seisneda kas materiaalõiguse ebaõiges kohaldamises või menetlusõiguse rikkumises.¹⁰¹³

Arusaadavalt ei vasta mitte igasugune ebaõige materiaalõiguse kohaldamine või menetlusõiguse rikkumine KarS § 311 koosseisule, kuna vastasel juhul kaasneks iga apellatsioon- või kassatsiooniasemes tühistatud lahendiga ka kriminaalmenetlus. Kohtupraktikas on leitud, et koosseisu objektiivsetele tunnustele vastab üksnes selline õiguspäevuse rikkumine, mida võib pidada objektiivse ebaõiguse mõttes raskeks. Tegemist on normatiivse koosseisuga.¹⁰¹⁴ Läbi normatiivse raske rikkumise tunnuse on objektiivset koosseisu täitva tegevusena kohtupraktikas nähtud näiteks [teadvalt – K. K.] fiktiivse kohtuistungiprotopkollil allkirjastamist või kohtuistungil korraldamata jätmist, kuigi see oli kohustuslik.¹⁰¹⁵

4.2.2. Kahju tekitamise aluse eristamine õigusemõistmise eelkontrollil läbinud haldusaktide puhul

Järgmisena analüüsib autor, kas halduskohtu loal antavate haldusaktidega tekitatud kahju kuulub hüvitamisele kui kohtu poolt õigusemõistmise käigus tekitatud kahju või kui haldusaktiga tekitatud õiguspärane kahju. Täpsem oleks püstitada küsimus selliselt, kas halduskohtu ennetav sekkumine haldusakti kehtivuse kontrollil välistab sellise kahju hüvitamise õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamise sätete alusel. Eestis on õiguspäraselt tekitatud kahju hüvitamise nõude eristamine õigusemõistmise käigus tekitatud kahju hüvitamise nõudest ühtlasi kõige enam probleeme põhjustanud küsimuseks õiguspärase kahju hüvitamise regulatsioonis.¹⁰¹⁶

¹⁰¹¹ Karistuseseadustiku (KarS. 06.06.2001. – RT I 2001, 61, 364...RT I, 25.09.2015, 6) § 311 kohaselt on isiku õiguste vastaseks süüteoks kohtumenetluses kohtuniku poolt teadvalt ebaseadusliku kohtulahendi tegemine.

¹⁰¹² P. Pikamäe; S. Laos. Kommentaar 3.2. § 311 juurde. – J. Sootak; P. Pikamäe. (toim). Karistuseseadustik. Kommenteeritud väljaanne. 4., täiendatud ja ümber töötatud trükk. – Tallinn: Juura, 2015, lk 774–775. Vaata ka: RKKKo, 24.04.2003, 3-1-1-41-03, p 6.3, mille kohaselt ebaproportsionaalselt kerge rikkumisel korral kriminaalvastutuse kohaldamine oleks ebaproportsionaalne, kuna see välistaks täielikult võimaluse kohaldada kohtunikule distsiplinaarvastutust.

¹⁰¹³ TlnRnKo, 28.04.2006, 1-05-1226, p 6.2.

¹⁰¹⁴ P. Pikamäe; S. Laos. Kommentaar 3.2. § 311 juurde. – J. Sootak; P. Pikamäe. (toim). (2015).

¹⁰¹⁵ RKKKo, 24.04.2003, 3-1-1-41-03, p 6.3.

¹⁰¹⁶ M. Laaring. Riigivastutuse seaduse muutmisvajaduse analüüs. – Tallinn: Justiitsministeerium, 2009, lk 59.

Mitmetel juhtudel, kui isikule on tekitatud kahju õiguspärase akti või toiminguga, on sellise haldusakti või toimingu kohaldamise eelduseks ka veel kohtu loa olemasolu.¹⁰¹⁷ Eelkõige on see nii seoses vabaduse võtmise ja muude kahjude tekitamisega süüteomenetluse käigus (aga võib nii olla ka nt eriliste distsiplinaarmenetluste puhul).¹⁰¹⁸ Sama loogika kehtib ka preventiivsete tagatiste puhul, mille kohaldamine maksuhalduri või kohtutäituri poolt maksuhalduri taotlusel eeldab kohtult eelneva loa saamist *ex parte* menetluse kaudu. Eelneva loakohustuse eesmärgiks on välistada eksekutiivvõimu omavoli, tagada halduse otsustuse sõltumatu kontroll ning kindlustada indiviidide õigusi riivavate otsuste kõrgem kvaliteet.¹⁰¹⁹ Loamenetluse eesmärgist nähtub, et tõkendit kohaldavale haldusaktile või toimingule on antud kahekordne õigusliku kvaliteedi hinnang: ühelt poolt haldusorgan ise ning teiselt poolt halduskohus. Kui sellise haldusakti rakendamise tõttu tekib kahju, tekib ka arusaadavalt küsimus, kas kahju tekitamine tuleks omistada kohtule või haldusorganile.

Riigivastutuse kahju hüvitamise teooria sellele konkurentsiprobleemile ühest vastust ei paku. Sarnaste olukordade kvalifitseerimist on analüüsitud kriminaalmenetluse kohtueelse menetluse etapis tekitatud kahju kontekstis, kus kohtul on võrreldes haldusmenetluses loa andmisega konkreetsemad funktsioonid ning selgem side põhivaidlusega. Õigusteoorias on asutud seisukohale, et kui õiguspärane kahju on tekitatud tegevusega, mis ei eelda kohtu eelnevat sanktsiooni, siis võib selle hüvitamist nõuda õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamise reeglite alusel.¹⁰²⁰ Kui aga kahju on tekitatud kohtueelses menetluses kohtu loal või kohtumenetluse käigus, siis peaks hüvitamine kehtiva RVastS-i regulatsiooni kohaselt olema võimalik ainult RVastS § 15 nimetatud juhtudel ehk õigusemõistmise käigus tekitatud kahjuna.¹⁰²¹ Kuna preventiivsete tõkendite kohaldamine *ex parte* menetluses eeldab kohtu eelnevat sanktsiooni, siis võiks sellise seisukoha pinnalt olla tõkendi kohaldamisega tekitatud kahju hüvitamine võimalik vaid õigusemõistmise käigus tekitatud kahjuna, s.o äärmiselt piiratud juhtudel.

Kohtupraktikast võib leida eelkirjeldatud seisukohale vastukäivaid järeldusi. Näiteks on Tallinna Ringkonnakohus käsitlenud ühes oma lahendis kriminaalmenetluse raames ametniku ametist kõrvaldamisega tekitatud kahju hüvitamist. Selle juhtumi asjaolude kohaselt kohaldati süüdistatava suhtes tõkendit, mille sisuks oli tema ametist kõrvaldamine. Mõne aja pärast otsustati kriminaalmenetluse süüdistatava suhtes osades episoodides lõpetada ning ta ennistati oma ametikohale.¹⁰²² Kohus märkis antud vaidluse osas järgmist:

¹⁰¹⁷ *Ibid.*

¹⁰¹⁸ *Ibid.*

¹⁰¹⁹ Seletuskiri maksukorralduse seaduse, äriseadustiku ja nendega seonduvate teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu nr 377 SE juurde, lk 8.

¹⁰²⁰ M. Laaring. (2009), lk 59.

¹⁰²¹ *Ibid.*

¹⁰²² TlnRnKo, 21.05.2008, 3-07-1430, p 1-2.

„[...] kuigi kohtumäärusega tekitatud kahju hüvitamist ei saa tõepoolest nõuda RVastS § 16 alusel, ei saa käesoleval juhul kahju tekkimist seostada üksnes kohtumäärusega. Kohtumäärus oli ametist kõrvaldamise vahetuks aluseks, kuid ametist kõrvaldamise kestuse ja seega riive ulatuse osas omas määravat rolli kriminaalmenetlus.“¹⁰²³

Kohus lähtus antud juhul kriminaalmenetlusega tekitatud kahju ning õigusemõistmisega tekitatud kahju piiritlemisel sellest, kes ja kuidas kahju tekkimisse reaalselt panustas (laiem põhjuslik seos). Kohus otsustas seega mitte järgida lähenemist, et kahju hüvitamise kohustus langeb institutsioonile, mis lõi selle tekitamiseks vahetu õigusliku aluse (kitsam põhjuslik seos). Isegi kui tõkendi kohaldamise vahetuks aluseks on kohtumäärus, siis tõkendi kohaldamise põhilised tingimused (s.o riive kestus) selguvad kriminaalmenetluse tulemusena. Sellega andis kohus mõista, et kuigi kriminaalmenetluslikku tõkendit kohaldati kohtumäärusega, siis tõkendi sisu mõjutas kohtueelne menetlus niivõrd palju, et tõkendiga tekitatud kahju ei ole omistatav ainult kohtu tegevusele. Kuna kohtu roll ametist kõrvaldamise kestuse määramisel on väike, ei saa lugeda vastutuse tekkimise seisukohalt piisavalt selgeks põhjuslikku seost kohtu tegevuse ning kahju tekkimise vahel.

Sellist järeldust on peetud õigusteoreetikute poolt kaheldavaks, kuna muu kohtupraktika toetab pigem vastupidist seisukohta, kus kohtueelses menetluses kohtu loal tekitatud kahju tuleb hüvitada õigusemõistmise käigus tekitatud kahjuna.¹⁰²⁴ Antud juhul tuleb siiski märkida, et õiguspäraselt tekitatud kahju hüvitamisel autori poolt käsitledavas olukorras – s.o kui menetlus lõpetatakse või kahtlustatav mõistetakse õigeaks – reguleerib kahju hüvitamist eraldiseisev erikord.

Kriminaalmenetlus ning haldustoiminguks loa andmise menetlus on oma sisult erinevad, mistõttu tekib küsimus kriminaalmenetluses tekitatud kahju hüvitamise osas tehtud järelduste kohaldatavusest haldustoiminguks loa andmise menetluses. Halduskohtus haldustoiminguks loa andmise menetlus erineb eelkirjeldatud kriminaalmenetluse kohtueelses menetluses kohaldatud tõkendi näitest eelkõige menetluse eseme tõttu. Kui kriminaalmenetluses sanktsioneerib kohus tõkendi kriminaalmenetluse tagamiseks (samal eesmärgil kohaldatakse tsiviilkohtumenetluses hagi tagamist ning halduskohtumenetluses esialgset õiguskaitset), siis haldustoiminguks loa andmine ei ole suunatud halduskohtumenetluse tagamisele. Preventiivsete tagatise eesmärgiks on konkreetse avalik-õigusliku kohustuse täitmise tagamine haldusmenetluses, kusjuures tagatava kohustuse osas vähemalt formaalsesse vaidlustamismenetluse (kas vaidemenetluse või kohtuliku järelekontrolli) etappi jõudnud vaidlus puudub.

Põhivaidluse puudumine eristab halduskohtu loal tehtavaid toiminguid ka esialgse õiguskaitse kohaldamisest. Esialgse õiguskaitse eesmärgiks on tagada

¹⁰²³ TlnRnKo, 21.05.2008, 3-07-1430, p 10.

¹⁰²⁴ M. Laaring. (2009), lk 59.

põhimenetluse eseme kohta tehtava otsuse täidetavus.¹⁰²⁵ Kui esialgse õiguskaitse puhul võib teatud mõõndustega tulla kõne alla õigus nõuda kahju hüvitamist õigusemõistmise käigus tekitatud kahju hüvitamise sätete alusel¹⁰²⁶, siis halduskohtu loal välja antud haldusaktide või tehtud haldustoimingute puhul on seos haldusakti eseme ning õigusemõistmise vahel veelgi nõrgem ning võimalus nõuda kahju hüvitamist õigusemõistmise sätete alusel on veelgi põhjendamatum.

Teiseks erinevuseks kriminaalmenetluses kohaldatava tõkendi ning preventiivse tagatise vahel seisneb selles, et preventiivseid tagatise ei kohaldata vahetult kohtumäärusega, vaid kohtumääruse loal antava haldusaktiga, mille vastuvõtmine ja rakendamine toimub omakorda haldusorgani kaalutusõiguse teostamise kaudu. Preventiivse tagatise seos kohtumenetluse ja seeläbi õigusemõistmisega on seega kaugem kui kriminaalmenetluses kohaldatavatel tõkenditel.

Autori arvates on põhjendatud toetada seisukohta, et kohtu poolt heaks kiidetud haldusakti alusel kohaldataud tõkendiga tekitatud kahju hüvitamine tuleb kõne alla pigem õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahjuna kui õigusemõistmise käigus tekitatud kahjuna. Esiteks on kahju tekitava sündmuse ning kahju vahel põhjuslik seos vahetum haldusakti ning kahju vahel. Teiseks ei ole tõkendi kohaldamine erinevalt kriminaalmenetluse kohtueelses menetluses kohaldatavatest tõkenditest seotud õigusemõistmise protsessi tagamisega, vaid avalikõiguslike kohustuste täitmisega. Eelpool kirjeldatud õigusteoreetikute kriitika ringkonnakohtu lahendi suhtes ei ole sellise lähenemisega vastuolus, kuna ringkonnakohtu lahendi puhul põhjustas palju küsitavusi tõsiasi, et tõkendit kohaldati kohtu järelevalve all toimivas kohtueelses menetluses, mis seob sellise menetluse ajal tekitatud kahju märksa selgemalt kohtu õigust mõistva tegevusega.

Kohtu loal antud haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamine õigusemõistmisel tekitatud kahjuna võib autori arvates tulla kõne alla juhul, kui kohus on teadlikult rikkunud mõnda menetlusõiguse normi või kohaldanud teadlikult valesti materiaalsoigust ning selline rikkumine on ilmselge.¹⁰²⁷ See tugineb õigusemõistmisel tekitatud kahju hüvitamise äärmise piiratuse eesmärgile, milleks on kaitsta kohtunikke ebamäärastes olukordades tehtavate otsuste puhul ebakohaste sisemiste kaalutluste prevaleerimise eest. Kahju hüvitamise kohustus võib kaasneda seega teadlikult ka õigust rikkuval tegevusel, mis ei ole mingil viisil kohtute sõltumatuse tagamise eesmärgiga hõlmatud. Maksuõiguslike preventiivsete tõkendite õiguspärasuse eelhindamisel tõendite hindamise reeglite rikkumiste hindamisel ei saa jätta tähelepanuta ka prognoosotsuse õiguspärasusele eelhinnangu andmise eripärasid. MKS §-is 136¹ nimetatud loataotlus lahendatakse lihtmenetluse reeglite järgi (HKMS § 264 lg 4). Lihtmenetluses järgib kohus ainult halduskohtumenetluse olulisemaid põhimõtteid, tagab menetlus-

¹⁰²⁵ HKMS § 249 lg 1. Vrdl: hagi tagamise ja esialgse õiguskaitse eesmärgi kohta tsiviilprotsessis: C. G. Paulus. (2002), lk 261 jj.

¹⁰²⁶ K. Kärsten. (2013), lk 68.

¹⁰²⁷ RVastS § 15 lg 1 kohaselt võib isik nõuda kohtumenetluse käigus, sealhulgas kohtu lahendiga tekitatud kahju hüvitamist üksnes juhul, kui kohtunik on kohtumenetluse käigus toime pannud kuriteo.

osaliste põhiõiguste ja -vabaduste, samuti oluliste menetlusõiguste järgimise. Menetlusreeglite küllatki vaba kohaldamise tõttu on kohtu tegevuse kaudu vastutuse tekkimine menetlusõiguslike rikkumiste pinnalt väga seetõttu vähenäoline.

4.3. Õiguspäraselt kohaldatud haldustõkendiga tekitatud kahju hüvitamine

4.3.1. Regulaatsiooni *rationale* ja põhiseaduslik taust

Kahju hüvitamise üldreeglite kohaselt on indiviidil õigus nõuda avalik-õiguslikus suhtes tekitatud kahju hüvitamist siis, kui avaliku võimu kandja on tema õigusi rikkunud õigusvastase tegevusega.¹⁰²⁸ Kahju tekitamise õigusvastasus on ka PS § 25 tuleneva kahjuhüvituspõhiõiguse tunnuseks.¹⁰²⁹ Erandlikel juhtudel on võimalik kahju hüvitamist nõuda ka juhtudel, kus kahju tekitamine on toimunud õiguspärase haldusakti täitmisega, kuid sellise kahju jätmise kahju-kannataja kanda on ebaõiglane.¹⁰³⁰ Alljärgnevalt analüüsib autor, kas ja millistel alustel võib kõne alla tulla õiguspärase haldusaktiga kohaldatud maksuõigusliku preventiivse tagatise rakendamisega tekitatud kahju hüvitamine maksukohustuslasele, kui maksukohustust maksumenetluse tulemusena siiski ei määrata.

RVastS § 16 lg 1 sätestab, et isik võib nõuda õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamist õiglasel ulatuses, kui haldusakt oli tema põhiõigusi või -vabadusi erakordselt piirav. Saksa õiguses tulenevad õiguspäraselt tekitatud omandiõiguse piirangud üldsuse huvides kehtivast ohverdundõudest, millest on arenenud eelkõige riigivastutuse kontseptsioon sundvõõrandamise ja sellega sarnaste riivete korral.¹⁰³¹ Õiguspärase haldusaktiga tekitatud omandiõiguse riive hüvitamine põhineb halduse tegevuse ja halduse tegevuse tagajärje eristamisel.¹⁰³² Selle kohaselt võib haldustoiming olla küll õiguspärane, kuid kahjustamine ise võib omandi rikkumise tõttu olla õigusvastane.¹⁰³³ Omandi rikkumine ei muutu õiguspäraseks ainuüksi ka seetõttu, et kahju tekkimiseni viinud haldustoiming on iseenesest õiguspärane.¹⁰³⁴ Omandiõiguse seisukohalt on määravaks tagajärg.¹⁰³⁵

¹⁰²⁸ RVastS § 7 lg 1. Vrdl: PS § 25 kohaselt on igaühel õigus talle ükskõik kelle poolt õigusvastaselt tekitatud moraalse ja materiaalse kahju hüvitamisele.

¹⁰²⁹ M. Laaring. (2009), lk 29.

¹⁰³⁰ *Supra*, ptk 4.1.

¹⁰³¹ H. Maurer. (2004), lk 455 ja 488.

¹⁰³² H. Maurer. (2004), lk 498. Maurer viitab, et selline vahetegu ei ole Saksa õiguses midagi uut. Nii on politseiõiguses kogu aeg eristatud politseilist tegevust ja politsei tegevuse tagajärgi. Kui politseinik kasutab seaduse alusel tulirelva, aga haavab sealjuures juhuslikult asjasse mittepuutuvat isikut, siis on see politseiline tegevus õiguspärane, juhuslikult saabunud tagajärg – juhuslik kuul – õigusvastane.

¹⁰³³ H. Maurer. (2004), lk 498.

¹⁰³⁴ *Ibid.*

¹⁰³⁵ *Ibid.*

Mait Laaring on selgitanud õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamise vajalikkust järgmiselt:

„Põhiseadus võimaldab riiklikus tegevuses isikute õiguste piiramist, kui selleks on olemas legitiimne põhjus ja riive on proportsionaalne. See ei tähenda aga, et isikule ei võiks tekkida sellise riive tulemusena kahju. Teatud juhtudel oleks sellise kahju isikutele hüvitamata jätmine äärmiselt ebaõiglane, st isik sattub eriseisundisse tulenevalt tema suhtes teostatava riive erakordses raskuses. Sellise küll õiguspärase, kuid ebaõiglaselt koormava kahju isikutele hüvitamise nõue on ajalooliselt kujunenud Saksa õiguses üldise ohverdusnõudena (*Aufopferungsanspruch*). Tõdemusest, et ühiskond peab üksikisiku huvidega sellisel juhtumil eriliselt arvestama, sest avalikes huvides kehtestatud koormised tuleb ühiskonnas jaotada võimalikult võrdselt. Seega on käesoleva paragrahvi reguleerimisala määratlemisel keskne küsimus, kas riive on omandanud sellise erakordse piiravuse, et nõuab erilist hüvitust.“¹⁰³⁶

Seega tulenevad riigi õiguspärase tegevusega tekitatud kahju hüvitamise aluspõhimõtted võrdse kohtlemise põhimõttest ning riigile antud repressiivsete pädevustega kaasnevate negatiivsete mõjude absorbeerimise vajadusest. Autori hinnangul võib õiguspärase tegevusega tekitatud kahju hüvitamine olla kasvav trend tulenevalt preventiooniõiguse sissetungist erinevates õigusharudes. Preventiooniõigus võimaldab riigil võtta õiguspäraselt kasutusele repressiivse mõjuga meetmeid, mille kohaldamisel ei tugineta mitte isiku poolt teatud kohustuste rikkumisele, vaid sellisele ohule. See omakorda suurendab riigipoolse eksimise tõenäosust olukorras, kus isik tegelikult ei ole toime pannud õigusrikkumist. See omakorda suurendab isiku õigustatud ootust talle tekitatud kahju hüvitamisele isegi juhul, kui ohutõrje või -ennetuse meetmete rakendamise toimus vastavalt seadustele. Samal põhjusel võib õiguspärase haldustegevusega tekitatud kahju hüvitamise probleemi esile kerkimist näha ka preventiivsete maksutatistate puhul, kus ohtude tõrjumisega põhjustatud omandiõiguse või ettevõtlusvabaduse riive võib olla fataalsete tagajärgedega.

Õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamise kohustuse põhi-seaduslikuks aluseks ei ole PS § 25.¹⁰³⁷ Sellise kahju hüvitamine võib olla põhjendatav tulenevalt mõnest teisest põhiõigusest. Vara kasutamist või käsutamist piiravate meetmete puhul on riivatavateks põhiõigusteks eelkõige omandi-põhiõigus ning ettevõtlusvabadus. Selliste põhiõiguste ja -vabaduste piiramise erakordsus võib kaasa tuua kohustuse hüvitada ka õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahju. Piirangu erakordsuse hindamisel tuleb silmas pidada nii proportsionaalsust kui võrdsuspõhiõigust. Kahju hüvitamata jätmise ebaõiglus peaks ilmnema vastavate põhiõiguste ja -vabaduste proportsionaalsuse testi läbimisel. Tuleb hinnata, kas hüvitamiskohustuse puudumine võib kaasa tuua meetmega tekitatud kahju hüvitamata jätmise ebaoproportsionaalsuse. Proport-sionaalsuse testi kohaselt võib meedet pidada mõõdukaks, kui kasutatud vahen-

¹⁰³⁶ M. Laaring. (2009), lk 58.

¹⁰³⁷ *Ibid.*, lk 58.

did (tõkendid) on proportsionaalsed soovitud eesmärgi suhtes.¹⁰³⁸ Piirangud ei tohi kahjustada kaitstud õigust rohkem, kui see on normi legitiimse eesmärgiga põhjendatav.¹⁰³⁹ Mõeldukuse üle otsustamiseks tuleb kaaluda ühelt poolt põhiõigusse sekkumise ulatust ja intensiivsust, teiselt poolt aga eesmärgi tähtsust.¹⁰⁴⁰

Õiguspäraselt kohaldatud tõkendiga tekitatud kahju hüvitamise kohustuse tuvastamisel tuleb kontrollida, kas hüvitamiskohustuse puudumine kaalub üles tõkendiga tekitatud kahju, arvestades maksumenetluslike preventiivsete tagatiste eesmärki. Kohtutel on siin kaalutusruum, kuid arvestada tuleb sellise [kahju hüvitamise – K. K.] nõude erandlikku iseloomu.¹⁰⁴¹ Eeltoodu põhjal järeldab autor, et õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamine peaks jääma pigem erandjuhtumiks ning selle hüvitamine ei tohiks kujuneda reeglisk.

4.3.2. Tasakaalustamisprintsiiip ja tüüplahendused kriminaalmenetluse näitel

RVastS §-is 16 nimetatud riive erakordse piiravuse osas ei ole Eesti kohtupraktikas põhjalikumaid reegleid ega kaasusgrupe välja kujunenud. RVastS § 16 regulatsiooni võib pidada oma sisult abstraktseks, mistõttu on selle pinnalt konkreetsemate, kuid samas üldistatud järelduste tegemine raskendatud. Erandina on seadusandja otsustanud detailsemalt reguleerida õiguspäraselt tekitatud kahju hüvitamist kriminaalmenetluses kui riigi „kroonrepressiivmenetluses“, mis võimaldab teatud võrdluspildi loomist käsitletava olukorraga.

Kuriteos õigeksmõistetul tekib SKHS § 5 lg 1 kohaselt õigus, et hüvitatakse talle tekitatud kahju, mille avalik võim on tekitanud teatud tõkendite kohaldamisega.¹⁰⁴² Kriminaalmenetluses kohaldatavate tõkendite mõju võib olla võrreldav RVastS § 16 lg 1 toodud *erakordse piirava meetme* mõjuga. Autori arvates võib seda eeldada, kuna kriminaalmenetluses on seadusandja kummalgi juhul pidanud põhjendatuks kahju hüvitamist sõltumata selle tõkendi kohaldamise õiguspärasusest. Samuti võib mõnes haldusmenetluse eriliigis (näiteks maksu- menetluses) kohaldatava haldustõkendiga kaasnev negatiivne mõju olla võrreldav isiku suhtes kriminaalmenetluses rakendatava tõkendi mõjuga. Seetõttu järeldab autor, et RVastS § 16 ning SKHS § 5 on mõeldud kvalitatiivselt sarnase intensiivsusega riivetega tekitatud kahju hüvitamise reguleerimiseks ning nende võrdluse pinnalt on võimalik teha järeldusi sama intensiivsete haldustõkendite kohaldamisega tekitatud kahju hüvitamise osas.

¹⁰³⁸ M. Ernits. Kommentaar 3.3. § 11 juurde. – Ü. Madise; jt. (toim). (2012).

¹⁰³⁹ RKÜKo, 11.10.2001, 3-4-1-7-01, p 21.

¹⁰⁴⁰ RKÜKo, 07.12.2009, 3-3-1-5-09, p 37.

¹⁰⁴¹ P. Roosma. Kommentaar 2.2.1. § 25 juurde. – Ü. Madise; jt. (toim). (2012).

¹⁰⁴² Seaduse § 5 lg 1 kohaselt hüvitatakse kahju, kui see on tekitatud seoses vahistamisega, kahtlustatavana kinnipidamisega, elukohast lahkumise keeluga, ametist kõrvaldamisega, vara arestimisega või äravõtmisega, ebamõistliku menetlusajaga.

Samamoodi nagu õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahju puhul, ei välista süüteomenetluses tõkendi kohaldamisega tekitatud õiguspärase kahju hüvitamise kohustust see, et tõkendi kohaldamine oli selle kohaldamise ajal täiesti põhjendatud ja seaduslik. Näiteks tekib SKHS § 5 lg 1 p 1 alusel hüvitamiskohustus olukorras, kus kohtul ja prokuratuuril esineski kahtlus, et isik võib kriminaalmenetlusest kõrvale hoida ning sel põhjusel kohaldata vahistamist, kuid süüdistatav tunnistati hiljem õigeaks või prokuratuur lõpetas kriminaalmenetluse aluse puudumise tõttu. Sama põhimõtte kohaldub ka vara arestimisel KrMS § 142 ja SKHS § 5 lg 1 p 5 alusel. Tõkendi kohaldamise eesmärk on reguleerida ebakindlat olukorda, mistõttu ei eelda tõkendi seaduslikkus seda, et hiljem see ebakindlus tingimata realiseeruks. Seega võib tõkend täita oma eesmärgi ka siis, kui kriminaalmenetlus hiljem lõpetatakse isiku õigeksmõistmisega.

Kriminaalmenetluses on loodud õiguspärase tõkendiga tekitatud kahju hüvitamise konstruktsioon selliselt, et hüvitamiskohustuse tekkimine sõltub menetluse lõpptulemusest – kui see on menetlusaluse isiku jaoks positiivne, siis tekib ka hüvitamiskohustus. Kriminaalmenetluses ei peeta vajalikuks süübidada kahju hüvitamisel sellesse, kas tõkendi kohaldamiseks tõepoolest oli selle kohaldamise ajal tehtava (*ex ante*) hinnangu kohaselt olemas õiguslik alus või mitte. Kriminaalmenetluses on võetud kahju hüvitamise osas omaks lähenemine, kus hilisem kohtulahend kaudselt legitimeerib või muudab vastuvõetamatuks kõik eelnevad menetleja sammud tõkendite kohaldamisel (arvestades siiski süüdistatava aktiivsest rollist tulenevaid teatud piiranguid¹⁰⁴³).¹⁰⁴⁴ Lahendites 3-3-1-15-07 ning 3-3-1-69-09 on Riigikohus varem kehtinud regulatsiooni osas selgitanud, et: „Vahistamine on AVVKHS-i tähenduses alusetu ja toob kaasa õiguse nõuda kahju hüvitamist sõltumata sellest, kas vahistamine oli kooskõlas kriminaalmenetluse normidega või mitte“.¹⁰⁴⁵ SKHS-i seletuskirja kohaselt hõlmab selline kahju hüvitamise meede juhtumeid, kus tõkend riivas isiku põhiõigusi, kuid talumise kohustus ei ole isiku suhtes proportsionaalne menetluse lõpptulemust arvestades.¹⁰⁴⁶ Seega kui varasemalt võis menetluse lõpptulemus muuta vahistamise alusetuks, siis uue regulatsiooni kohaselt loetakse kahju tekkimine sellisel juhul ebaproportsionaalseks.

Seadusandja on võtnud kriminaalmenetluses õiguspärase kahju hüvitamise konstruktsiooni loomisel omaks lähenemise, et isegi kui isik andis põhjust kriminaalmenetlusõigusliku tõkendi kohaldamiseks¹⁰⁴⁷, siis ei saa see tuua isiku

¹⁰⁴³ Vaata RVastS § 8 lg 1.

¹⁰⁴⁴ Seoses tõkendite kohaldamisega ilmneb vastav legitimatsioon ainult kahju hüvitamise küsimuste osas, kuna süüdistatava õigeksmõistmine ei muuda tõkendi kohaldamist *ipso facto* ebaseaduslikuks.

¹⁰⁴⁵ RKÜKo, 31.03.2011, 3-3-1-69-09, p 70; RKÜKo, 01.02.2008, 3-3-1-15-07, p 29.

¹⁰⁴⁶ Seletuskiri süüteomenetluses tekitatud kahju hüvitamise seaduse eelnõu 635 SE juurde, lk 4. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/f4eb3b6d-fc0b-4cc7-9452-98dc0db0e448/> (15.11.2015).

¹⁰⁴⁷ Siinjuures tuleb loomulikult arvestada SKHS § 8 lg 1 p 2, mille kohaselt ei hüvitata isikule tekitatud kahju, kui ta põhjustas kahju kaasa toonud meetme kohaldamise tahtlikult või ettevaatamatult, sealhulgas kui ta [...] hoidus menetlusest kõrvale, rikkus

õigeksmõistmisel isikule kaasa negatiivseid tagajärgi ning vastutus lasub sellisel juhul riigil, sõltumata ametniku käitumisest, hoolsusest jms. SKHS § 5 aluspõhimõtet on SKHS-i seletuskirja selgitatud läbi objektiivse omistamise printsiibi:

„Menetlejad teevad oma tööd võimalikult hästi. Inimest vahi alla võttes, tema suhtes elukohast lahkumise keeldu kohaldades vms lähtub menetleja sellest, et isik on eeldatavasti pannud toime kuriteo ja esinevad veel mõningad asjaolud, mis tingivad selle, et kohaldatakse vastavat meedet. Kui hilisema menetluse kestel selgub *ex post* vaatlusel, et inimene siiski ei sooritanud kuritegu (või langeb karistus ära muul põhjusel), ei tähenda see, et eelnevalt *ex ante* olukorras konkreetset meedet heas usus kohaldanud ametnik oleks rikkunud menetlusõigust. Kahju hüvitatakse isikule seetõttu, et objektiivselt toimis riik valesti.“¹⁰⁴⁸

SKHS-i genees on märgiline, kuna see toob välja õiguspäraselt tekitatud kahju hüvitamise regulatsiooni probleemi ka väljaspool kriminaalmenetlust. Kuigi kriminaalmenetlus on riigi repressiivmenetlustest kõige olulisem, siis selle läbiviimise *de facto* mõjud isikule võivad olla täiesti võrreldavad MKS § 136¹ meetme rakendamisega maksumenetluses (seda eelkõige vara arestimist ja omandiõiguse riivet puudutavas osas¹⁰⁴⁹). Autor ei pea seetõttu kriminaalmenetlust *a priori* kuidagi olulisemaks menetluseks, mis vääriks õiguspärase kahju hüvitamise eriregulatsiooni rohkem või vähem kui maksumenetlus. Kriminaalmenetluses tõkendi kohaldamine rajaneb prognoosotsusel, kus ei ole veel üheselt teada, kas see isik süüteo eest vastutab või mitte.^{1050 1051} Prognoosotsusel põhineb ka MKS §-s 136¹ reguleeritud preventiivse tagatise kohaldamine, toimides samaväärses faktilises ja õiguslikus ebakindluses kui vara arestimine kriminaalmenetluses. Menetluse alustamise ja tõkendi kohaldamiseks vajaliku ohukahtluse tasand ei ole nendes menetlustes märgatavalt erinev.¹⁰⁵²

SKHS-i sünnilugu sai alguse Riigikohtu mitmetest lahenditest, kus toodi välja olulised puudujäägid isikule süüteomenetluses tekitatud kahju hüvitamise

tõkendist tulenevat kohustust mitte lahkuda loata oma elukohast või läks pakk. Nimetatud sätte ning KrMS § 130 lg 2 koostoimes SKHS § 5 kohaldamisala konkurentsi lahendamine on kahtlemata problemaatiline, kuna tõkendi kohaldamine peab olema alati põhjendatav isiku individuaalsete tunnuste või tegevuse kaudu.

¹⁰⁴⁸ Seletuskiri süüteomenetluses tekitatud kahju hüvitamise seaduse eelnõu 635 SE juurde, lk 26.

¹⁰⁴⁹ Vrdl: MKS § 130, § 136¹ lg 1¹ ning KrMS § 141 ning § 142 kohaldatavate tõkendite osas.

¹⁰⁵⁰ Seletuskiri süüteomenetluses tekitatud kahju hüvitamise seaduse eelnõu 635 SE juurde, lk 15.

¹⁰⁵¹ *Ibid.*

¹⁰⁵² Kriminaalmenetlust alustatakse, kui esinevad kriminaalmenetluse alus ja ajend (KrMS § 193 lg 1). Maksumenetluse alustamiseks on vajalik, et esineks teatav kahtlus maksukohustuse olemasolu osas.

reguleerimisel, mille tulemusena oli tekkinud põhiseadusvastane olukord.¹⁰⁵³ Kuna autori arvates on antud lahendites toodud mõttekäik kasutatav ka preventiivsete tagatiste õiguspärasel kohaldamisel tekitatud kahju hüvitamise aluste ja korra sisustamisel, peatub autor lähemalt Riigikohtu üldkogu lahendil 3-3-1-69-09.

Antud lahendis käsitles Riigikohus olukorda, kus kohtueelses uurimises 171 päeva vahi all viibinud süüdistatav mõisteti õigeks. Õigeksmõistetu nõudis riigilt alusetult vabaduse võtmise tõttu saamata jäänud tulu ja sellega tekitatud mittevaralise kahju hüvitamist (kahju seisnes advokaadibüroos patroonilepingu ja käsunduslepingu alusel saamata jäänud tasudes). Kuna alusetult vabaduse võtmisega tekitatud kahju hüvitamise seadus võimaldas nõuda ainult osa tekkinud kahju hüvitamist, nõudis õigeksmõistetu ka täiendava kahju hüvitamist. Isik leidis, et AVVKHS¹⁰⁵⁴ § 5 lõiked 1, 2 ja 4 on vastuolus PS §-dega 11, 12, 20 ja 25, samuti konventsiooni artikli 5 lõikega 5, artikli 6 lõikega 1 ning artikliga 13. Kahju mittetäielik hüvitamine on PS §-s 25 sätestatud õiguse piirang, millel peab olema põhiseaduslik põhjendus. AVVKHS-is fikseeritud hüvitise suurus ei ole proportsionaalne vabadusõigusesse sekkumise tagajärgedega, mistõttu seadus on vastuolus PS §-des 20 ja 11 sätestatud proportsionaalsuse põhimõttega. Lisaks sellele rikub AVVKHS PS §-st 12 tulenevat võrdse kohtlemise põhimõtet, kuna kohtleb ebavõrdseid võrdselt.¹⁰⁵⁵ Ebavõrdsete võrsena kohtlemine seisnes kriminaalmenetlusega tekitatud kahju hüvitamises teatud konkreetses määras.¹⁰⁵⁶

Kohus arutas antud lahendis nii isikuvabaduse piirangutega tekitatud kahju hüvitamist kui ka omandiõiguse piirangutega tekitatud kahju hüvitamist. Kohus leidis, et „vahistamine riivab küll esmajoonel isikuvabadust, kuid ka mitmeid teisi põhiõigusi. Peale isikuvabaduse võib vahistamine riivata ka PS §-s 32 sätestatud omandipõhiõigust. [...] PS § 32 kaitseb omandina varalisi õigusi - nii asju, raha kui ka rahaliselt hinnatavaid õigusi ja nõudeid“.¹⁰⁵⁷ Omandiõiguse riive olemust on Riigikohus selgitanud ka teistes lahendites. Omandipõhiõiguse riive all tuleb PS § 32 mõttes mõista õigusliku positsiooni igasugust kitsendamist, omanikule varalise kaotuse põhjustamist.¹⁰⁵⁸ Hiljem jõustunud SKHS-i

¹⁰⁵³ Seletuskiri süüteo menetluses tekitatud kahju hüvitamise seaduse eelnõu 635 SE juurde, lk 3. Vaata ka: RKÜKo, 31.03.2011, 3-3-1-69-09; RKÜKo, 22.03.2011, 3-3-1-85-09; RKÜKo, 30.08.2011, 3-3-1-15-10; RKÜKo, 31.08.2011, 3-3-1-35-10. Antud Riigikohtu lahendites käsitletud küsimused on oma sisult olnud intrigeerivad, kuna kõigile eelviidatud lahenditele on lisatud eriarvamused.

¹⁰⁵⁴ Riigi poolt isikule alusetult vabaduse võtmisega tekitatud kahju hüvitamise seadus, mis kehtis kuni 01.05.2015.

¹⁰⁵⁵ RKÜKo, 31.03.2011, 3-3-1-69-09, p 1–8.

¹⁰⁵⁶ Selline regulatsioon on võrreldav tsiviilkohtumenetluses kasutatud esindajakulude hüvitamise piirmääraga, mis tunnistati Riigikohtu poolt põhiseadusega vastuolus olevaks 2014. aastal sarnaste põhjuste tõttu.

¹⁰⁵⁷ RKÜKo, 31.03.2011, 3-3-1-69-09, p 56; RKÜKo, 17.06.2004, 3-2-1-143-03, p 18.

¹⁰⁵⁸ RKÜKo, 31.03.2011, 3-3-1-69-09, p 57.

seletuskirja kohaselt hüvitatakse näiteks õiguspäraselt pangakonto arestimisega kaasnevad ettevõtlusega seonduvad kahjud.¹⁰⁵⁹

Riigikohus pidas vajalikuks rõhutada, et PS § 32 sätestatud põhiõiguse riive põhiseaduspärasuse hindamisel tuleb arvestada PS §-st 11 tuleneva proportsionaalsuse põhimõttega. Seadusandja peab kaaluma riive eesmärgiks olevaid üldisi huvisid ja üksikisiku põhiõiguse riivet, et leida nende vahel mõistlik tasakaal.¹⁰⁶⁰ PS § 11 lubab põhiseaduses sätestatud põhiõigusi piirata ainult tingimusel, et piirang on põhiseadusega kooskõlas. Põhiõiguste piirangud peavad olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud ega tohi moonutada piiratavate õiguste olemust. Tulenevalt PS §-st 11 peavad põhiõiguste piirangud olema proportsionaalsed eesmärgiga, mida piiranguga taotletakse.¹⁰⁶¹

Samas ei tunnustanud Riigikohus isikute täielikku õigust olla riigi järelevalvemenetlustest puutumatu ning kinnitas, et isikutel on teatav talumiskohustus. Kohus märkis, et üksikisikul on teatud ulatuses kohustus taluda enda suhtes toimuvat kriminaalmenetlust, samuti sellega kaasnevaid põhiõiguste riiveid, kuna kriminaalmenetlus teenib üldisi huve. Kriminaalmenetlus tervikuna on suunatud legitiimsele eesmärgile ning seda ei saa jätta tähelepanuta.¹⁰⁶² Vahistamisel ei arvestata ega saagi täielikult arvestada vahistatu omandipõhiõiguse riivet, mis vahistamisega võib kaasneda. Vahistamise regulatsioon kriminaalmenetluse seadustikus peab tagama eelkõige isikuvabaduse riive proportsionaalsuse.¹⁰⁶³

Eelkirjeldatud avalike huvide ja erahuvide kollisiooni on Riigikohus lahendanud otsuse punktides 61–63 äärmiselt huvitavate järeldustega isikutele üldistes huvides pandud kohustuste jagunemise osas:

„Üldistes huvides üksikisikule pandud kohustused peavad jagunema üksikisikute vahel võrdselt. PS § 12 lõike 1 esimese lause kohaselt on kõik seaduse ees võrdsed. Võrdsuspõhimõttega oleks vastuolus olukord, kus üks või mõned üksikud peaksid üldistes huvides kandma suuremaid kulutusi kui teised, kes samuti kasutavad üldistes huvides loodud vahendeid ja ressursse. Õiglase hüvitise maksmise vajadus omandipõhiõiguse riive proportsionaalsuse tagamiseks tekib olukordades, kus ühe üksikisiku varaline kaotus on võrreldes teiste isikutega ebaproportsionaalselt suur. Riigi sekkumisega üksikisiku õigustesse kaasneb isikule varaline kaotus, mis talumiskohustuse võrdsust arvestades on ülemäärane (p 61).

Vahistamisel ei arvestata ega saagi täielikult arvestada vahistatu omandipõhiõiguse riivet, mis vahistamisega võib kaasneda. Vahistamise regulatsioon kriminaalmenetluse seadustikus peab tagama eelkõige isikuvabaduse riive proportsionaalsuse. Vahistamise eesmärk on võtta isikult vabadus kriminaalmenetluse

¹⁰⁵⁹ Seletuskirja süüteomenetluses tekitatud kahju hüvitamise seaduse eelnõu 635 SE juurde, lk 19.

¹⁰⁶⁰ RKÜKo, 31.03.2011, 3-3-1-69-09, p 59.

¹⁰⁶¹ *Ibid.*, p 53.

¹⁰⁶² *Ibid.*, p 60.

¹⁰⁶³ *Ibid.*, p 62.

tagamiseks ja kriminaalmenetluse eesmärkide saavutamiseks. Omandipõhiõiguse riive üksnes kaasneb kriminaalmenetlusega. Siiski võib eeldada, et seadusandja on kriminaalmenetluse seadustiku vahistamise reeglite sätestamisel piiratud ulatuses arvestanud ka teiste põhiõiguste võimalike riivetega. [...] Pole välistatud, et kriminaalmenetluse reeglitega kooskõlas toimunud vahistamine toob mõnele isikule kaasa palju suurema kahju võrreldes teiste vahistatud isikutega, pannes sellele isikule üldistes huvides ebavõrdselt suure talumiskohustuse. (p 62)

Paljudel omandipõhiõiguse piiramise juhtudel on võimalik leida tasakaal üldiste ja üksikisiku huvide vahel. Samas võib ette tulla olukordi, kus riigil on üldistes huvides vajalik piirata üksikisiku omandipõhiõigust rohkem, kui see oleks konkreetse üksikisiku huve arvestades proportsionaalne. Üldkogu leiab, et juhul kui omandipõhiõiguse riive on sedavõrd intensiivne, et pole võimalik leida mõistlikku tasakaalu üldiste ja üksikisiku huvide vahel, tuleneb PS §-st 32 kohustus maksta hüvitist. Õiglase hüvitise maksmise korral ei ole omandipõhiõiguse riive ebaproportsionaalne ning riik ei riku isiku põhiõigust. (p 63).“

Eelnevast järeldub, et PS §-de 32 ja 12 koostoimest tuleneb avaliku võimu kohustus maksta kriminaalmenetluses õiguspäraselt kohaldatud tõkendi kohaldamisega tekitatud kahju eest hüvitist juhul, kui tõkend riivab üksikisiku omandipõhiõigust rohkem, kui seda õigustab talumiskohustus üldistes huvides. Sellega tõi Riigikohus õiguspäraselt hüvitatud kahju hüvitamise põhimõttena tasakaalustamispõhimõtte, mida tuntakse Saksa riigivastutusõiguses ohverdamisnõude käsitluses.¹⁰⁶⁴ Sisuliselt on tegemist üksikisikule tulenevate ebamõistlikult intensiivsete negatiivsete mõjude absorbeerimisega ühiskonna poolt. Riigikohtu poolt välja pakutud tasakaalustamispõhimõtte valguses tuleb hüvitamiskohustuse suuruse tuvastamiseks kasutada valemist „tegelik varaline kaotus miinus talumiskohustus võrdub õiglase hüvitise“.¹⁰⁶⁵

Eeltoodud lahend ning muud sarnaseid probleeme käsitlevad lahendid lõid pinnase süüteomenetluses tekitatud kahju hüvitamise uue regulatsiooni tekkimisele. Riigikohtu kujundatud põhimõtete edasiarenduse tulemusena kujunes 2014. aastal SKHS-i regulatsioon.¹⁰⁶⁶ Kui Riigikohtu eelpool analüüsitud lahend ei paku selget vastust küsimusele, kas ja mil viisil võiks õiguspärase kahju hüvitamise kohustus laieneda maksumenetluses kohaldatud preventiivsete tagatistega tekitatud kahjule, siis võimaldab selgemate järelduste tegemist SKHS § 5. Nimetatud säte pakub lisaks Riigikohtu praktikas kujundatule välja standardlahendused juhtudeks, kus menetlusalusele isikule tekitatud kahju loetakse eelduslikult ebaproportsionaalseks.¹⁰⁶⁷ Loetelu lahenduse kasuks on seadusandja otsustanud muuhulgas õigusselguse kaalutlustel.¹⁰⁶⁸ Kriminaalmenetluses õiguspäraselt kohaldatud tõkendiga tekitatud kahju tuleb hüvitada tagasiulatavalt,

¹⁰⁶⁴ H. Maurer. (2004), lk 459.

¹⁰⁶⁵ RKÜKo, 31.03.2011, 3-3-1-69-09, p 65.

¹⁰⁶⁶ Seletuskiri süüteomenetluses tekitatud kahju hüvitamise seaduse eelnõu 635 SE juurde, lk 15.

¹⁰⁶⁷ *Ibid.*, lk 15–16.

¹⁰⁶⁸ *Ibid.*, lk 16.

kuna tõkend muutub õigeksmõistva otsuse tegemisel juba eelduslikult ebaproportsionaalseks meetmeks tulenevalt tasakaalustamis põhimõttest. SKHS § 5 lg 1 p 5 kohaselt loetakse tagasiulatavalt ebaproportsionaalseks ka menetlusaluse isiku vara arestimine ning sellega tekitatud kahju tuleb hüvitada hilisema õigeksmõistva kohtuotsuse tõttu. Seega loob meetme proportsionaalsuse või ebaproportsionaalsuse menetluse lõpptulemus ning enne lõpptulemuse selgumist ei olegi seda võimalik hinnata.

Ka selliste kahju hüvitamise eriregulatsioonide puhul ei ole põhjust jätta järgimata põhilisi kahju hüvitamise piiranguid. Näiteks kohaldub üldise põhimõttena, et kui kahju osaliselt tekkis kahjustatud isikust tulenevatel asjaoludel või ohu tagajärjel, mille eest kahjustatud isik vastutab, vähendatakse kahjuhüvitist ulatuses, milles need asjaolud või oht soodustasid kahju tekkimist.¹⁰⁶⁹ RVastS § 13 p 4 on oma sisu poolest võrreldav VÕS §-ga 139 lg 1, mille kohaselt vähendatakse kahjuhüvitist, kui kahju osaliselt tekkis kahjustatud isikust tulenevatel asjaoludel või ohu tagajärjel, mille eest kahjustatud isik vastutab.¹⁰⁷⁰ SKHS § 8 lg 1 p 2 kohaselt on kahju hüvitamine välistatud juhul, kui kahju tekitanud tõkendi kohaldamise on põhjustanud isik enda käitumisega.¹⁰⁷¹ Ettevaatamatus hindamisel tuleb sealjuures lähtuda isiku poolt erinevate hoolsuskohustuste täitmisest või mittetäitmisest.¹⁰⁷² Sarnase regulatsiooni võis leida ka AVVKHS § 1 lg 3 p-st 2 ning Saksamaa StrEG¹⁰⁷³ § 5 lg-st 2. Viimasel juhul ei välista hüvitist siiski see, kui süüdistatav soovib kasutada õigust vaikida.¹⁰⁷⁴

4.3.3. Preventiivsete tagatistega tekitatud õiguspärase kahju hüvitamine

4.3.3.1. Tasakaalustamisprintsipi kohaldamine

Preventiivsete tagatiste kohaldamisel tekkiva õiguspärase kahju hüvitamise reeglid on ebaselged olukordades, kus maksukohustust maksumenetluse tulemusena ei määrata ning menetlus lõpetatakse. Õiguspärase haldusaktiga

¹⁰⁶⁹ VÕS § 139 lg 1.

¹⁰⁷⁰ M. Vutt. Kahju hüvitamist reguleerivate normide kohaldamine haldusasjades (Riigikohtu halduskolleegiumi praktika põhjal). – Tartu: 10.10.2007, lk 2.

¹⁰⁷¹ Seletuskiri süüteomenetluses tekitatud kahju hüvitamise seaduse eelnõu 635 SE juurde, lk 30.

¹⁰⁷² *Ibid.*, lk 30.

¹⁰⁷³ Gesetz über die Entschädigung für Strafverfolgungsmaßnahmen (StrEG, Saksamaa väärsüüdistusega tekitatud kahju hüvitamise seadus). – Jõustunud 08.03.1971, kasutatud versiooni seisuga 17.7.2015, BGBl. I S. 1332. Arvutivõrgus: <http://www.gesetze-im-internet.de/streg/> (15.11.2015) § 5 lg 2 ls I sätestab: „Die Entschädigung ist auch ausgeschlossen, wenn und soweit der Beschuldigte die Strafverfolgungsmaßnahme vorsätzlich oder grob fahrlässig verursacht hat.“

¹⁰⁷⁴ StrEG § 5 lg 2 ls II sätestab: „Die Entschädigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Beschuldigte sich darauf beschränkt hat, nicht zur Sache auszusagen, oder daß er unterlassen hat, ein Rechtsmittel einzulegen.“

tekitatud kahju hüvitamisel tuleb lähtuda RVastS § 16 regulatsioonist. Tegemist on äärmiselt üldsõnalise sättega, mille pinnalt järelduste tegemine kaldub pigem õiguspoliitiliste suundumuste valimisse kui õigusteoreetiliste probleemide lahendamisse. Üritades siiski leida RVastS § 16 sisustamisel juriidilist kandepinda, peab autor põhjendatuks tugineda Riigikohtu üldkogu lahendis 3-3-1-69-09 toodud mõttekäigule ning võtta maksumenetluslike preventiivsete tagatiste õiguspärase kohaldamisega tekitatud kahju hüvitamise põhimõtete sisustamisel aluseks SKHS §-s 5 toodud regulatsioon koos selle rakenduspraktikaga.

Sellise võrdluse valimisel on ka laiem põhjus. Autor lähtub sellise analüüsi aluse valikul tõdemusest, et erineva rakenduspraktika kujundamine lõhuks riigivastutuse kahju hüvitamise reeglite ühtsust ning põhjustaks sarnaste olukordade erinevat reguleerimist, mis võib kaasa tuua vastuolu võrdsuspõhiõigusega ning koherentsuse puudumise õiguskorras. Preventiivsete tagatiste ja kriminaalmenetluse tõkendi kohaldamise samaväärsust iseloomustab Eesti näitel tõik, et MKS § 136¹ algseks eesmärgiks oli asendada kriminaalmenetluslikke tõkendeid.¹⁰⁷⁵ Seega ei ole põhjust kahelda preventiivsete tõkendite ja kriminaalmenetluslike tagatiste samasuguses iseloomus.

Esimese olulise võrdlusena võib välja tuua SKHS § 5 lg 1 p 5, mille kohaselt muudab hilisem õigeksmõistev kohtuotsus süüdistatava vara arestimisega tekitatud kahju ebaoproportsionaalseks ning selline kahju tuleb hüvitada. Õigeksmõistva kohtulahendi või menetluse lõpetamise korral KrMS § 199 lõike 1 punkti 1, 2 või 5 alusel ei vaja tõkendiga tekitatud kahju ebamõistlikkus enam täiendavat analüüsi.

Maksumenetluses vara arestimise mõju isiku omandipõhiõigusele ning ettevõtlusvabadusele on sama destruktiivne kui kriminaalmenetluse puhul. Autor ei näe, et kriminaalmenetlusest isikule tulenevad ühiskondlikud kohustused ning üldsuse ootused oleksid oluliselt erinevad võrreldes maksumenetlusega. Seda eelkõige määras, et see põhjustaks olulise nihke kohustuste ühiskondliku võrdse jagamise kaalupunktis. Vastupidi, pigem võib kriminaalmenetluse subjekti vastutama paneku soov õigustada tugevamate põhiõiguste ja –vabaduste riivete kehtestamist, kuna karistusõigus peaks reageerima viimase riigipoolse abinõuna. See toob ühtlasi kaasa menetlusega tekitatud ebaõigluse aktsepteerimise ühiskonna poolt suuremal määral, kuna selle menetluse subjektiks sattumisel pidi isiku tegevus olema ühiskonnale ohtlikum kui muude riiklike menetluste puhul. Sellele korrespondeerub menetlusaluse isiku suurem talumiskohustus.¹⁰⁷⁶ Kui ühiskond aktsepteerib isikute põhiõiguste riivet teatud olukordades suuremal määral, on põhjust nihutada vastavalt ka kohustuste ühiskondliku võrdse jagamise kaalupunkti kahjukannataja jaoks ebasoodsas suunas. Teiste menetluste puhul, kus ühiskonna poolt aktsepteeritav ebaõigluse määr on madalam ning menetlusi initsieerivad teod ühiskondlikult vähemohtlikumad, võiks olla põhjendatud õiguspäraselt tekitatud kahju hüvitamisel madalamate standardite

¹⁰⁷⁵ Seletuskiri maksukorralduse seaduse, äriseadustiku ja nendega seonduvate teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu nr 377 SE juurde, lk 7, allmärkus 1.

¹⁰⁷⁶ Vaata: RKÜKo, 31.03.2011, 3-3-1-69-09, p 65.

kehtestamine. Sellele korrespondeerub menetlusaluse isiku väiksem talumiskohustus, kuna sellise menetluse subjektiks sattumine ei eelda ühiskonnale niivõrd ohtliku teo toimepanemist. Selliseks menetluseks võiks olla ka maksumenetlus, täpsemalt maksumenetluslike preventiivsete tõkendite kohaldamise menetlus, kus maksukohustuslasel on väiksem talumiskohustus kui intensiivsemate õigusrikkumistega tegeleva karistusõiguse ja kriminaalmenetluse puhul.

Autor peab põhjendatuks lähtuda põhimõttest, et seadus tagab võrdse intensiivsustega riivete puhul indiviididele avaliku võimu eest võrdse kaitse ja võrdse võimaluse kahjuhüvitise saamiseks. Autor ei näe selget alust kriminaalmenetluse ning maksumenetluse subjektide erinevaks kohtlemiseks. Seetõttu peab autor põhjendatuks kohaldada SKHS § 5 lg 1 p-s 5 toodud õiguspärase avaliku võimu tegevusega põhjustatud kahju hüvitamise ebamõistliku kahjustamise eeldust ka RVastS § 16 alusel MKS § 136¹ kohaldamisega tekitatud kahju hüvitamise juhtumite lahendamisel. Seetõttu oleks kohane võimaldada maksumenetluslike preventiivsete tõkendite kohaldamisega tekitatud kahju hüvitamine põhjusel, et maksumenetlus on lõppenud maksusummat määramata.

Mis puudutab Eesti vastavat regulatsiooni *de lege lata*, siis kehtiv õigus sellist regulatsiooni sõnaselgelt ette ei näe. RVastS § 16 põhimõtteliselt ei välista preventiivsete tõkenditega õiguspärase kohaldamisega tekitatud kahju hüvitamist, kuid hüvitamiskohustuse tuvastamise reeglid on niivõrd ebamäärased, et nende pinnalt üldistatud järelduste tegemine on äärmiselt keeruline. Erinevalt kriminaalmenetlusest tuleb õiguse kohaldajal igal üksikul korral hinnata, kas tõkendi kohaldamine on toonud isikule kaasa äärmiselt ebaõiglase tagajärje või mitte. Süüteomenetluses tõkendi kohaldamisega tekitatud kahju hüvitamises sellist probleemi ei teki. Arvestades preventiivsete tõkendite kujunemislugu ja algupärast sarnasust kriminaalmenetluses kohaldatavate varaliste tõkenditega, peab autor põhjendatuks käsitleda preventiivsete tõkendite õiguspärase kohaldamisega tekitatud kahju isiku suhtes ebaoproportsionaalseks kahjuks.

Eelnev käsitlus annab alust järeldada, et preventiivsete tõkenditega tekitatud kahju hüvitamine peaks olema selgemalt reguleeritud. Riigikohus on ülalpool käsitletud lahendis 3-3-1-69-09 leidnud, et selge regulatsiooni puudumine teatud avaliku võimu poolt tekitatud kahjude hüvitamise tingimuste osas võib tuua kaasa vastuolu PS-ga.¹⁰⁷⁷ Kui jaatada vajadust hüvitada õiguspärase tõkendi kohaldamisega maksukohustuslasele tekitatud kahju sarnaselt kriminaalmenetluses tõkendi kohaldamisega tekitatud kahjule, siis võib Eesti õiguskord olla oma ebaselguse tõttu vastuolus PS-ga. Vastuolu võib esineda vaatamata sellele, et RVastS § 16 põhimõtteliselt ei välista preventiivsete tagatistega tekitatud õiguspärase kahju hüvitamist. Esimeseks probleemiks on siin täpse kahju arvestamise ja hüvitamise korra puudumine. Teiseks probleemiks on selge erinevus RVastS § 16 ning SKHS § 5 toodud hüvitamiskohustuste standardites, kus ühel juhul tuleb kahju hüvitada erandina, teisel juhul reeglina.

¹⁰⁷⁷ RKÜKo, 31.03.2011, 3-3-1-69-09, p 64.

4.3.3.2. Maksukohustuslase roll kahju tekkimises kui hüvitamisvälistus

Kahju hüvitamise üldiste põhimõtete kohaselt ei ole põhjendatud hüvitada isikule kahju, mis on tekkinud tema enda tegevuse tõttu. See, et põhjusliku seose puudumine välistab kahju hüvitamise, on ka riigivastutuse üldine põhimõte.¹⁰⁷⁸ Nii nagu SKHS § 8 lg 1 p 2 kohaselt ei ole põhjendatud hüvitada isikule tema enda tegevuse tõttu süüteomenetluses tekitatud kahju, nii on see kahju suurust vähendavaks kriteeriumiks RVastS § 16 lg 2 p 1 alusel.

Kahjustatud isiku enda panusele kahju tekkimisel tuleb erilist tähelepanu pöörata maksupettuste tõkestamisele suunatud meetmete kohaldamisel, kuna sageli põhjustab just maksukohustuslase enda pahauskne tegevus vajaduse alustada kontrollmenetlust ning seda ennetavalt tagada.¹⁰⁷⁹ Sellisel juhul ei ole esmapilgul põhjust väita, et isikule kanda jääv kahju oleks tema suhtes kuidagi ebaõiglane ning ühiskond peaks talle selle kompenseerima.

Kahju hüvitamise vähendamise aluse kohaldamiseks tuleb esiteks tuvastada, kas preventiivsete tagatiste puhul on kahju hüvitamine *per se* välistatud juba tõkendi kohaldamise eeltingimuste tõttu. Kui jah, siis ei ole põhjust preventiivsete tõkendite kohaldamisel tekitatud kahju ka hüvitada ning seda igal korral põhjalikumalt analüüsida. Preventiivsete tagatiste üldisemaks ülesandeks on kaitsta avalikku huvi maksutulu kogumise osas ning kaitsta avalikkust maksukohustuslase *mala fide* käitumise eest. Nii sätestab MKS § 136¹ *expressis verbis*, et preventiivseid tagatise saab kohaldada, kui maksukohustuse täitmata jäämise risk tekib maksukohustuslase enda tegevuse tõttu. Eestis ei ole preventiivse tagatise kohaldamine seega seaduse grammatilise tõlgenduse järgi võimalik, ilma et maksukohustuslane oleks tõkendi kohaldamisse oma tegevusega vähemalt mingisugusegi panuse andnud. Sealjuures peab maksukohustuslase tegevus olema suunatud hilisema maksukohustuse sundtäitmise oluliselt raskemaks või võimatuks muutmisele.¹⁰⁸⁰ Maksukohustuslase aktiivse tegevuse nõue tõkendi kohaldamise alusena sisaldub ka Ühendriikide IRC §-s 6861 ning Saksa AO § 324 lg-s 1.

Eeltoodust järeldub, et Eestis kehtiva regulatsiooni grammatilise tõlgenduse kohaselt sisaldub kahju hüvitamist välistav tingimus juba preventiivsete tõkendite regulatsioonis endas. Kui tõkendeid kohaldada vastavalt seaduses sätestatud, siis peab maksuhaldur tuvastama maksukohustuslase tegevuse, mis on suunatud maksukohustuse hilisema täitmise raskemaks või võimatuks muutmisele. See omakorda tähendab, et maksukohustuslane panustab oma aktiivse tegevusega tõkendi kohaldamisse ja seeläbi tõkendi kohaldamisega kahju tekitamisse.

Kui süüvida maksukohustuslasele etteheidetava tegevuse sisusse, siis ei pruugi automaatse hüvitamisvälistuse kohaldamine siiski põhjendatud olla. Maksukohustuse hilisema sundtäitmise keerukamaks või võimatuks muutvad

¹⁰⁷⁸ M. Laaring. (2009), lk 58.

¹⁰⁷⁹ *Supra*, ptk 1.1.2. ning 2.5.4.

¹⁰⁸⁰ MKS § 136¹ lg 1 sätestab: „[...] võib selle sundtäitmine maksukohustuslase tegevuse tõttu osutada oluliselt raskemaks või võimatuks [...]“.

tegevused võib üldjoontes jagada kolme gruppi. Esimesse gruppi kuuluvad tegevused, mis on toonud kaasa oletatava maksukohustuse tekkimise (oletatavalt fiktiivsete arvete kasutamine raamatupidamises, võltsitud tõendite esitamine).¹⁰⁸¹ Teise gruppi kuuluvad tegevused, mis on suunatud maksukohustuslase varalise võimekuse vähendamisele (registervara tasuta või vähese tasu eest võõrandamine, vara võõrandamine kohase hinnaga sularaha vastu, millega täidetakse muid kohustusi tõenäoliselt fiktiivsete isikute ees, ettevõtte varjatud üleandmine, teatud juhtudel ka lihtsalt vara puudumine).¹⁰⁸² Siin saab eristada olukordi, kus maksukohustuslane aktiivselt võõrandab või varjab vara, ning olukordi, kus maksukohustuslasel piisav vara lihtsalt puudub. Kolmanda grupi moodustavad maksukohustuslase poolt menetlusõiguste kuritarvitamised või menetluslike kohustuste rikkumised (näiteks kaasaaitamiskohustuse rikkumine).¹⁰⁸³ Kolmandast grupist tuleb välja jätta olukorrad, mis on hõlmatud enesesüüstamise vältimise õigusega, kuna sellise õiguse kasutamine ei ole maksukohustuslasele etteheidetav kriminaalmenetluslikku relevantsi omavatel juhtudel.

Maksumenetluse lõpetamine maksu määramata eeldab tulenevalt legaliteedi põhimõttest tõdemust, et maksumenetluse läbiviimiseks alus puudus, välja arvatud juhul, kui kohustus on lõppenud hiljem.¹⁰⁸⁴ Kui jätta kõrvale menetluse lõpetamine maksu määramise aegumise tõttu, siis eeldab menetluse lõpetamine, et maksusumma määramiseks alus puudub. Sellisel juhul puudub ka põhjus heita maksukohustuslasele ette tegevust, mis seisneb fiktiivsete arvete kajastamises raamatupidamises või muude deklareerimiskohustuste rikkumises ning sellist tegevust ei saa kasutada hüvitamisvälistuse või -vähenduse kohaldamisel.

Teiseks ei pruugi olla maksukohustuslasele ette heidetav ka oma vara võõrandamine või pantimine, kuivõrd see võib olla majanduslikult täiesti põhjendatud tegevus. Loomulikult võib olla maksukohustuslasele etteheidetav sellisel viisil varade võõrandamine, kui on üheselt tuvastatav, et see on toimunud reaktsioonina maksuhalduri poolt maksumenetluse läbiviimisele ning selle eesmärgiks on varade peitmine ees terendava täitemenetluse eest. Samas puudub põhjus eeldada, et preventiivse tagatise õiguspärasel kohaldamisel on maksukohustuslase poolt varade võõrandamine või peitmine suunatud hilisema sundtäitmise võimatuks või raskemaks muutmisele. Maksukohustuslasel on õigus tegeleda majandustegevusega või oma omandiõiguse käsutamisega ka maksumenetluse ajal. Kohtupraktika on võtnud selles küsimuses siiski teistsuguse suuna, tunnustades väga laia tõlgendust etteheidetava „maksukohustuslase tegevuse“ mõistele. Kujunenud kohtupraktika kohaselt on maksukohustus-

¹⁰⁸¹ TlnHKm, 14.03.2013, 3-13-639; TlnHKm, 20.06.2013, 3-13-1333; TalHKm, 17.06.2013, 3-13-1318.

¹⁰⁸² TlnHKm, 02.07.2013, 3-13-1420; TalHKm, 20.06.2013, 3-13-1335; TlnHKm, 13.06.2013, 3-13-1291.

¹⁰⁸³ TlnHKm, 05.07.2013, 3-13-1447; TlnHKm, 31.01.2014, 3-14-50120.

¹⁰⁸⁴ Kohustuse lõppemise alusteks on kohustuse täitmine, tasaarvestamine, aegumine, maksuvõla kustutamine. Samuti võivad kõne alla tulla muud maksukohustuse lõppemise alused. – L. Lehis. (2012), lk 93–97.

lasele tõkendi kohaldamisel etteheidetav ainuüksi see, et tal puudub piisav vara oletatava maksukohustuse täitmiseks.¹⁰⁸⁵ Samuti tuginetakse tõkendite kohaldamisel sageli ka teistele tegevuseks kvalifitseeritavatele asjaoludele, mis ei kujuta endast aktiivseid käitumisakte. Kuna autori arvates ei kujuta vara puudumise fakt endast maksukohustuslase tegevust, siis ei ole sellisel juhul põhjust kohaldada hüvitisvälistust või -vähendust RVastS alusel. RVastS-s ning MKS § 136¹ kirjeldatud „maksukohustuslase tegevus“ on sisult erinevad mõisted.

Erinevalt kahest esimesest grupist on tõkendi kohaldamisega tekitatud kahju hüvitamise välistamine või vähendamine selgelt põhjendatud kolmandasse gruppi kuuluvate tegevuste puhul. Maksumenetluslike kohustuste rikkumine on maksukohustuslasele etteheidetav. Sellist tegevust võib näha kui riski võtmist maksukohustuslase poolt, mis võib ettenähtavalt kaasa tuua preventiivse tõkendi kohaldamise ning seeläbi kahju tekkimise. Autori arvates ei ole põhjust väita, et kaasaaitamiskohustuse rikkumine või sellega kaasnevate riskide võtmine (nt kontakti puudumine äriregistrisse kantud aadressilt) on midagi sellist, mis peaks olema ühiskonna poolt aktsepteeritav ning mille puhul tuleks kahju tekkimine lugeda niivõrd ebaõiglaseks, et sellega kaasneks hüvitamiskohustus tulenevalt ülalkirjeldatud tasakaalustatusprintsipiist.

Eeltoodud põhjustel leiab autor, et maksumenetluslike preventiivsete tõkendite kohaldamisel ei ole põhjust eeldada, et nende kohaldamise on kaasa toonud maksukohustuslase tegevus. Sõltumata MKS § 136¹ ja IRC § 6851 sõnastusest on õiguspraktika asunud sisustama maksukohustuslasele etteheidetavat tegevust niivõrd laialt, et see hõlmab kriteeriume, mis ei kirjelda maksukohustuslase aktiivset panust tõkendi kohaldamisse. Seetõttu ei ole võimalik MKS § 136¹ ja IRC §-s 6851 reguleeritud ning sarnaste tõkendite kohaldamisel eeldada, et esineb õiguspäraselt tekitatud kahju hüvitamise välistuse või vähendamise eeldus RVastS § 16 lg 2 p 1 mõttes. Kui hilisema maksukohustuse täitmata jäämise ohu põhjustamist selgitatakse maksukohustuslase „ebapiisava majandusliku seisundi“ tõttu või muu sarnase maksumenetluslikult mitte ette heidetava asjaolu kaudu, kujutaks kahju hüvitamise välistamine sellises olukorras endast piltlikult öeldes karistust vaesuse eest. Sellisel põhjendusel põhiõiguste ja -vabaduste piirangut õigustav legitimiinne eesmärk ilmselgelt puuduks.

Kuna hüvitisvälistuse või -vähenduse olemasolu ei saa maksumenetluslike preventiivsete tagatiste puhul eeldada, tuleb hüvitise nõude põhjendatuse kontrollimisel igal üksikul juhul anda hinnang maksukohustuslase sisulise tegevuse tähendusele ning hoolsuskohustuse rikkumisele.¹⁰⁸⁶ MKS § 136¹ toodud „tegevuse“ ning RVastS § 16 lg 2 p 1 „põhiõiguste ja -vabaduste piiramise põhjustamise“ mõisted ei ole samasisulised. Õiguspärase tõkendite kohaldamisega tekitatud kahju hüvitamise suuruse ning maksukohustuslase tegevuse proportsiooni osa arvestamise reegleid autor lähemalt ei käsitle ning jätab need edasise kohtupraktika kujundada.

¹⁰⁸⁵ TlnHKm, 17.12.2013, 3-13-70198; TlnHKm, 18.12.2013, 3-13-70200; TlnHKm, 18.12.2013, 3-13-70199.

¹⁰⁸⁶ Hoolsuskohustuse rikkumise kohta vaata: seletuskiri süüteomenetluses tekitatud kahju hüvitamise seaduse eelnõu 635 SE juurde, lk 30.

4.4. Vahekokkuvõte

Maksumenetluslike õiguspäraste tagamistoimingutega tekitatud kahju hüvitamise küsimused on kahtlemata probleemsed, kuna hüvitamiskohustus on tuletatud abstraktse tasemega tasakaalustamisprintsipist. Vastavalt sellele peavad üldistes huvides üksikisikule pandud kohustused jagunema üksikisikute vahel võrdselt. Üldise võrdsuspõhimõttega oleks vastuolus olukord, kus üks või mõned üksikud peaksid üldistes huvides kandma suuremaid kulusi kui teised, kes samuti kasutavad üldistes huvides loodud vahendeid ja ressursse. See tooks kaasa isiku õiguste ebaproportsionaalse piiramise, mis eeldab ühiskondliku kompenseerimismehhanismi olemasolu.

Kui tõkendite kohaldamine on eelnevalt sanktsioneeritud kohtu poolt, siis peab autor põhjendatuks käsitleda selliste tõkendite kohaldamisega tekitatud kahju kui õiguspärase haldusaktiga või toiminguga tekitatud kahju, mitte aga kohtumenetluses tekitatud kahju. Põhjendatud on nn kitsa põhjusliku seose kasutamine, kus kahju tekkimise kaasa toonud asjaoluks tuleb pidada tõkendit kohaldatava tegevust, mitte aga seda sanktsioneerivat kohtu luba.

Õiguskorra arengu ühtsuse huvides oleks siinkohal mõistlik võtta eeskujuks hüvitamise juhtumid, mis on võrreldavad preventiivsete tõkendite kohaldamise menetlusega. Autor võrdles preventiivsete tõkenditega tekitatud kahju hüvitamise põhimõtteid süüteomenetluses tekitatud kahju hüvitamise reeglitega, kuna need on oma sisult ja mõjult sarnased ning vähemalt Eesti puhul on preventiivsete tõkendite kujunemislool otsene alus kriminaalmenetluses tsiviilhagi tagamise instituudi näol. Kui vaadelda võrreldavaid institute subjekti põhiõiguste ja -vabaduste riive intensiivsuse kontekstis, siis on tegemist võrreldava intensiivsusega tõkenditega.

Süüteomenetluse puhul on seadusandja otsustanud hüvitada tekitatud kahju sõltuvalt menetluse lõpptulemusest, mis legitimeerib või muudab vastuvõetamatuks menetlusalusele isikule tekitatud kahju sõltumata sellest, kas tõkendi kohaldamine toimus kriminaalmenetlusõiguse normise alusel või mitte. Preventiivsete tõkendite õiguspärasel kohaldamisel on kahju hüvitamise võimalus aga märksa piiratum, lähtudes õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamise üldkorrast, mis on loomult erandlik. Autor ei näe selget põhjust nende kahe sisult sarnase olukorra erinevaks kohtlemiseks, mistõttu on õiguskord selles osas oma koherentsuse kaotanud ning vajaks muutmist.

Süüteomenetluses tekitatud kahju hüvitamise alused on sisult lihtsad ning peamiselt sõltuvad kahest asjaolust: menetluse lõpptulemus ning menetlusaluse isiku panus tõkendi kohaldamisse. Sarnase korra võiks autori arvates kehtestada ka spetsiifiliselt maksumenetluslike preventiivsete tõkendite korral või siis riigivastutuse regulatsioonis üldisemat kehtivust omava kahju hüvitamise alusena.

Preventiivsed tõkendid on reaktsioonimeetmed, mistõttu eeldab nende kohaldamine maksukohustuslase teatava tegevust. Kuna hüvitisvälistuse või –vähenduse olemasolu ei saa maksumenetluslike preventiivsete tagatiste puhul eeldada, tuleb seda igal üksikul juhul hinnata. Maksukohustuslase tegevust saab jaotada

kolme gruppi. Esimesse gruppi kuuluvad tegevused, mis on toonud kaasa oletatava maksukohustuse tekkimise (oletatavalt fiktiivsete arvete kasutamine raamatupidamises, võltsitud tõendite esitamine). Teise gruppi kuuluvad tegevused, mis on suunatud maksukohustulase varalise võimekuse vähendamisele (registervara tasuta või vähese tasu eest võõrandamine, vara võõrandamine kohase hinnaga sularaha vastu, millega täidetakse muid kohustusi tõenäoliselt fiktiivsete isikute ees, ettevõtte varjatud üleandmine, teatud juhtudel ka lihtsalt vara puudumine). Kolmanda grupi moodustavad maksukohustulase poolt menetlusõiguste kuritarvitamised või menetluslike kohustuste rikkumised (kaasaaitamiskohustuse rikkumine).¹⁰⁸⁷ Kolmandast grupist tuleb välja jätta olukorrad, mis on hõlmatud enesesüüstamise vältimise õigusega, kuna sellise õiguse kasutamine ei ole maksukohustulasele etteheidetav kriminaalmenetluslikku relevantsi omavatel juhtudel.

Maksukohustulasele etteheidetav tegevus kahju hüvitamise vähendamise või välistamise alusena oleks mõistlik siduda maksukohustulase poolt menetluslike kohustuste mittetäitmisega ning hilisema maksejõuetuse ohu põhjustamisega tingimisel, et on tõendatav, et maksejõuetuse oht oli seotud maksumenetluse alustamisega. Maksukohustulasele ei ole põhjendatud ette heita ainuüksi vähese vara olemasolu.

¹⁰⁸⁷ TlnHKm, 05.07.2013, 3-13-1447; TlnHKm, 31.01.2014, 3-14-50120.

KOKKUVÕTE

Väitekirjas uuriti maksukohustuse täitmise tagamist preventiivsete tõkendite kohaldamise teel. Käsitletavat meedet eristab teistest sarnastest meetmetest eelkõige kaks tunnust: seda kohaldatakse veel tuvastamata maksukohustuse tagamiseks ning selle kohaldamise eelduseks on maksukohustuse hilisema täitmise ohtu sattumine. Autori eesmärgiks oli leida vastus küsimusele, millised on sellise preventiivse tõkendi elemendid, milles on parimal viisil kajastatud riigi ja indiviidi huvide balansseeritus (parima regulatsiooni mudel), võttes sealjuures arvesse Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioonist tulenevaid miinimumkriteeriume ning juhiseid parima regulatsiooni loomiseks.

Esimese uurimisküsimusega seadis autor ülesandeks sisustada maksumenetluslike preventiivsete tõkendite funktsionaalne mõiste ning seeläbi tuvastada selles instituudis esinevad peamised konfliktid, mis vajavad lahendamist. Autor tuvastas, et preventiivsed tagatised on funktsionaalse käsitluse järgi halduse prognoosival tegevusel põhinevad haldustõkendid, mille eesmärgiks on tõrjuda spetsiifilist ohtu. Tõrjutavaks ohuks on maksumenetluses veel tuvastamata ehk oletusliku maksukohustuse hilisema täitmise muutumine olulisemalt raskemaks või võimatuks. Sarnast käsitlust pakuvad nii Ühendriikide, Eesti kui ka Saksamaa vastavad regulatsioonid, kuid nende süsteemide lähemas võrdluses võib välja tuua kaks erinevat toimemehhanismi: puhas tagamismeetod ja kiirendatud maksuhindamise meetod. Nende kahe meetodi võrdlus toob ilmekalt välja tõkendite regulatsioonis esinevad konfliktikohad, mida autor töö kolmandas peatükis lahendas.

Kui puhas tagamismeetod on suunatud ainult sooritusmenetluse tagamisele, siis Ühendriikide IRC §-des 6851 ja 6861 reguleeritud instituut on suunatud lisaks ka hindamismenetluse ja otsustusmenetluse eesmärkide täitmisele. Tunnustades iseseisva väärtusena menetluse koherentsust ja menetluse eseme kontsentreeritust menetluse eesmärkidele, tuleb menetlusteoreetiliselt pidada Ühendriikides kasutatavat kiirendatud maksuhindamise meetodit sobivamaks menetluslikuks instituudiks. Selle selgem ja üldisem seos maksumenetluse laiemate eesmärkidega toob kaasa meetodi laiapõhjalisema legitiimsuse.

Esimese konflikti tekitab preventiivsete tõkendite regulatsioonis riigi huvide eelistamine maksejõuetusmenetluses teiste võlausaldajate huvidele, mis loob erandi *paritas creditorum*'i põhimõttest. Eelnev kohaldub olukorras, kus maksumenetluses seatav tõkend jääb püsima maksejõuetusmenetluses või võimaldab eelisolukorras realiseerida maksukohustuslase vara enne maksejõuetusmenetluse algust. Preventiivsete tõkendite põhjendamine maksumenetlusliku instituudina eeldab, et võlausaldajate võrdsuse põhimõttest erandi loomine on vajalik maksumenetluslike eesmärkide täitmiseks. Selliseks eesmärgiks võib olla reageerimine maksukohustuslase *mala fide* käitumisele. Sellise tingimuse olemasolu tõkendite kohaldamise mehhanismis on vajalik, kuna vastasel juhul ei pruugi tõkendi eesmärk olla kooskõlas seda reguleeriva menetluse eesmärkidega. Preventiivse tõkendi eesmärgiks ei saa olla maksumenetluse väline eesmärk, sh maksejõuetusmenetluses võlausaldajate posit-

siooni muutmine maksumenetluslike mehhanismide kaudu. Tegemist on maksejõuetuse õiguse kohaldamisalasse jääva küsimusega, mida ei tuleks reguleerida maksumenetlusõigusega. Selliselt kannataks maksumenetluse koherentsus ning menetluse ese muutuks ebamõistlikult laiaks.

Teiseks peegeldab laiema konflikti põhimõtteline küsimus, kas seadusandja peaks tegelema põhjustega (maksusüsteemi puudused) või tagajärgedega (puuduste ärakasutamisega kaasneva kahju tekkimise takistamine). Eesti näitel on tõkendeid kohaldatud ligi 98% juhtudest käibemaksupettustega tekitatava kahju ärahoidmiseks, mistõttu ei saa tõkendite alternatiivse meetmena alahinnata käibemaksusüsteemi kui terviku turvalisemaks muutmise tähendust. Tõkendid on suunatud just selliste maksupettuste tagajärgede ärahoidmisele, millega seondub maksukohustuslase maksejõuetus. Peamiste pettuse liikidena võib välja tuua ettevõtte ülemineku, maksubaasi varjamise ning tagastusnõuete alusetu esitamise, millele on omane ebaseaduslikult omandatud maksueelisenä saadud tulu transformatsioon teistesse vormidesse. Autori arvates on nimetatud pettusejuhtumite puhul tõkendite kohaldamine sageli juba eos hilinenud (v.a tagastusnõuete puhul), mistõttu ei saa preventiivset tõkendit pidada efektiivseks maksupettuse eesmärgil kasutatavate skeemide puhul. Küll toimib see tulemuslikult siis, kui maksuhaldurile on tagatud piisavad menetluslikud vahendid tõendus- teabe kogumiseks, mis võimaldaks laiendada vastutust isikutele, kelleni transformeerunud maksueelis on jõudnud. Seega peab autor põhjendatuks kaaluda tõkendi alternatiividena maksusüsteemi (eelkõige käibemaksusüsteemi) turvalisemaks muutmist ning tõendusteabe regulatsiooni parendamist.

Kolmandaks tekib ohutõrjeõiguslike meetmete puhul iseomane konflikt määratlemata õigusmõistete kasutamise ning õigusselguse nõude vahel. Preventiivsete tõkenditega ennetatakse spetsiifilist ohtu, mille realiseerumine või mitterealiseerumine ei ole tõsikindlalt järeldatav. Maksukohustuse täitmata jäämise või selle olulise raskenemise oht on määratlemata õigusmõiste. Kui ühelt poolt tuleb ohutõrjeõiguses määratlemata õigusmõistete kasutamist tunnustada kui vajalikke tööriistu, siis samas ei saa avalik võim tegeleda lõpmatult väikese esinemistõenäosusega ohtudega. Seda hakkab piirama omandiõigusesse ja ettevõtlusvabadusse sekkumise proportsionaalsuse nõue ning õigusselguse nõue. Riigi preventiivse tegevusega kaasnevat põhiõiguste riivet tasakaalustatakse menetluslike garantiide suurendamise kaudu, mida võib pidada eelistatud lahenduseks ka EIK praktika valguses.

Neljandaks kollideeruvad tõkendi regulatsioonis isiku õigus kohtulikule kaitsele ning preventiivse instituudi efektiivsus. Halduse poolt isikute põhiõiguste piiramisel on kohtulikku järelevalvet halduse tegevuse üle peetud vajalikuks garantiiks kõigis võrreldud süsteemides. Tulenevalt sellest, kas kohtulik järelevalve sekkub halduse tegevusse enne või pärast tõkendi kohaldamist, erineb ka maksukohustuslase kaasatus sellesse järelevalvesse. Kui kohus annab tõkendi kohaldamise osas hinnangu sarnaselt Eestis kehtivale regulatsioonile enne selle kohaldamist, siis peab selline menetlus toimuma paratamatult *ex parte* menetlusena, kuna vastasel juhul ei oleks tõkendi kohaldamine efektiivne. Selline meede on maksukohustuse kohtuliku kaitse õigust piiravatest

lahendustest kõige intensiivsem, arvestades hilisema edasikaebeõiguse piiratud ulatust. Autori arvates ei taga selline lahendus maksukohustuslasele menetluslikke garantiisid parimal viisil, seda just Eestis kasutatava puhta tagamismeetodi rakendamisel. Ebakohase kohtuliku järelevalve mehhanismi valik ei võimalda teha suuremaid järeleandmisi ka preventiivsete tõkendite sisulise regulatsiooni ebaselguse osas, mis põhjendatult tekitab küsimuse, kas selline lahendus on proportsionaalne selle *vajalikkuse* kriteeriumi osas.

Teiseks uurimisülesandeks oli välja selgitada, millised printsiibid, piirangud ja miinimumnõuded kehtestab preventiivsete tagatiste kujundamisele ja kohaldamisele konventsiooni P1-1. Kuna ohutõrjeõiguses tagatakse põhiõiguste piirangu proportsionaalsust eelkõige menetluslike garantiide kaudu, siis ei saa jätta käsitlemata ka menetluslikke garantiisid, mida P1-1 selle kaitsealas olevatele subjektidele võimaldab.

Üldise tähelepanekuna tuleb märkida, et konventsiooni kohaldamisel maksuasjadele mängib juhtivat rolli *margin of appreciation*'i printsiip. EIK lahendite analüüsist nähtub, et maksuküsimustes on konventsiooni mõju teadlikult üritatud hoida võimalikult väikesena, jättes riikidele maksimaalselt laiaulatusliku otsustuspädevuse. Konventsiooni võib pigem näha õiguskordade arengut tasandava tööriistana, seda just selle tõlgendusmeetoditele tuginedes. Konventsiooni „elavuse“ tagab EIK poolt kasutatav võrdleva tõlgendamise meetod, mille kaudu EIK aktsepteerib enamiku Euroopa riikide poolt tunnustamist leidnud maksupoliitikat *ipso facto* inimõigusi tagavana. Seetõttu leiab autor, et konventsioon ei toeta niivõrd autonoomseid väärtusi kui legitimeerib ja koordineerib preventatsioonil põhinevate maksude tasumise tagamise meetmete miinimumnõuete ühtset arengut selle territoriaalsesse kohaldamisalasse jäävates piirkondades. Samas ei saa konventsiooni pidada maksuküsimustes inimõiguste tagamisel täiesti illusoorseks õigusaktiks, kuna teatud põhimõtteid on võimalik sellest P1-1-s sisalduva neljanda reegli (ehk riigi õigusega piirata omandiõigust maksude tasumise tagamise eesmärgil) alusel tuletada. Seadusandjale tejuhiseks olevad normatiivid ilmnevad omandiõiguse piirangute kontrollskeemis sisalduva laia proportsionaalsuse testi kohaldamisel. Erinevalt kitsast proportsionaalsuse testist võimaldab lai test võtta arvesse menetluslikke garantiisid, mis omandiõiguse piiramisel omanikule tagatud on. Seega võib P1-1 pidada haldusõiguslikku preventiooniõiguse ja ohutõrjeõiguse loogikat ja põhiõiguste ja -vabaduste tagamise süsteemi toetavaks.

Omandiõiguse riive maksimaalse lubatavuse piirid tuleb selgitada välja kolmeastmelise kontrollskeemi abil, kus hinnatakse (1) kas omandisse on sekkunud (*interference*); (2) kas sekkumisel on legitiimne põhjus (*justification*) ning (3) kas sekkumine on proportsionaalne laia proportsionaalsuse testi kohaldamise tulemusena (*proportionality* ehk *fair balance*). Autor leidis EIK praktika analüüsi tulemusena, et olulisemate probleemkohtadena võib välja tuua meetme vastavuse seaduse nõuetele eelkõige täpsuse, selguse ja ettenähtavuse osas ning meetmes õiglase tasakaalu leidmine üldiste ja erahuvide vahel. Proportsionaalsuse hindamisel on oluline võtta arvesse kõiki tähendust omavaid asjaolusid, mis riive intensiivsust otseselt või kaudselt mõjutavad.

Lahendis *Microintellect OOD v. Bulgaria* (2014) märkis EIK, et kuigi P1-1 ei sätesta protseduurilisi nõudeid, siis peab omandiõiguste riive all kannatavale isikule olema tagatud mõistlik võimalus pöörduda vastutavate riiklike ametiasutuste poole ja seeläbi efektiivselt vaidlustada sellise omandiõigust riivava meetme kohaldamine. Menetlusõiguste kataloogis on olulisel kohal ka õigus menetlusele mõistliku aja jooksul. P1-1 küll ei käsitle otseselt menetlust mõistliku aja jooksul, kuid lahendis *Fener Rum Erkek Lisesi Vakfi v. Turkey* (2007) on EIK tuletanud omandiõigusest nõude teostada piiranguid aegsasti (*in good time*). Seega mõjutab tõkendi kohaldamise kestus oluliselt ka tõkendi intensiivsust, mis mõjutab omakorda tõkendi proportsionaalsust. Kuna P1-1 ei ole siiski mõeldud kaitsma isikute õigust mõistlikule menetlusajale ning P1-1-st tulenevad menetluslikud garantiid on artiklis 6 toodetest märksa madalamat kaitset pakkuvad, võiks autori arvates kaaluda konventsiooni artikkel 6 kohaldamise laiendamist ka maksuasjadele. Seda toetab ka tekkiv arvamus osa konventsiooni osalisriikide hulgas.

Lisaks menetluslikele garantiidele kehtestab EIK ka sisulisi kriteeriume, mida nähtuvalt kohtupraktikast tuleb pidada omandiõiguse piirangutele avalike ja erahuvide õiglase tasakaalu testis asjakohasteks. Esiteks on EIK pidanud oluliseks arvestada maksukohustuslase pahausksusega. Lahendis *Agosi v. U.K.* (1986) on EIK võtnud analüüsi aluseks selle, kas maksukohustuslane on täitnud oma tavapäraselt ja olukorrale vastavat hoolsuskohustust või mitte. Hoolsuskohustuse rikkumine õigustab oluliselt intensiivsema tõkendi kohaldamist hoolsuskohustust rikkunud isiku suhtes. Autori arvates tuleks maksukohustuslasele etteheidetav *tegevus* sisustada just hoolsuskohustuse rikkumise kaudu. See võimaldab preventiivseid tõkendeid piiritleda maksukohustuslase tegevusest, mis on küll seotud maksude tasumata jätmisega ning makseraskuste tekkimisega, kuid mis ei ole kuidagi seotud mingite hoolsusnõuete täitmisega. See aitaks selgemalt välistada tõkendite kohaldamist olukorras, kus maksukohustuslast on tabamas makseraskused muudel põhjustel (näiteks majanduslikud probleemid, vahendite vähesus iseenesest). Oluline on maksukohustuslase tegevust diferentseerida, kuna see võimaldab õigustada erandi tegemist *paritas creditorum*'i põhimõttest mitte lihtsalt riigi huvide enesestmõistetava eelistamisega, vaid maksumenetluslikku tähendust omavate asjaoludega. Neid diferentseerimata on probleemne kvalifitseerida preventiivseid tõkendeid kui maksupettustega võitlemise vahendeid.

Riigi kui võlausaldajate õiguste privilegeerimist käsitledes toonitab autor, et EIK lahendi *Gasus v. the Netherlands* (1995) kohaselt on riigil võimalik kehtestada regulatsioone, kus avalik võim arestib maksunõude täitmise tagamise ja realiseerimise eesmärgil ka kolmandatele isikutele kuuluvat vara. Autor nõustub antud lahendi eriarvamusel toodud kriitikaga, et maksuõigusel ei ole kohane asuda reguleerima isikutevahelisi omandiõiguslikke suhteid. Kui sellise laiendatud tõkendi kohaldamist lubada, siis see peaks toimuma väga selgetel alustel, mis seonduvad konkreetse vara päritoluga ning kolmanda isiku hoolsuskohustuse rikkumisega.

Lahendis *Janosevic v. Sweden (2002)* käsitleti karistusliku lisamaksu sissenõudmist olukorras, kus selle lõpliku kehtivuse osas puudus kohtulahend. Autor toetab sellele lahendile lisatud kohtunik Thomasseni eriarvamust, mille kohaselt ei tohiks preventiivsete sanktsioonide kohaldamine tuua kaasa maksukohustuslase maksejõuetust. Sellises olukorras tuleks kaaluda tõkendi ebaproportsionaalseks lugemist siis, kui maksukohustuslase püsiv maksejõuetus on tõkendi kohaldamise otseseks tagajärjeks, mis tõkendi kohaldamata jätmisel ilmselt saanud ei oleks. Seega ei tohiks tõkend olla maksukohustuslase püsiva maksejõuetuse ainukeseks põhjuseks (seda riski peab hindama eelkõige olukorras, kus esineb maksukohustuse täitmise oluliselt raskemaks muutumise oht, mitte aga maksukohustuse täitmata jäämise oht). Autori arvates on seda põhimõtet võimalik toetada maksukohustuslast ähvardava makseraskuse arvestamise meetodikat kujundades, hinnates makseraskuste ohtu oletatava maksukohustuse tavapärase sissenõudmise ajahetke seisuga, mitte aga ohu hindamise aja seisuga.

Märkimisväärne on, et teatud maksuliike puudutavate tõkendite puhul on maksukohustuslastele Euroopa Liidu põhiõiguste harta alusel avatud tee ka Euroopa Kohtusse. Seda kinnitab Euroopa Kohtu lahend asjas *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*, kus kohus piiritles käibemaksudirektiivist ja ELTL-ist tulenevaid kohustusi ning riigi siseriiklikusse reguleerimisalasse jäävaid kohustusi. Kuna selle lahendi kohaselt saab käibemaksupettuste tõkestamiseks võetud siseriiklikke meetmeid lugeda ühenduse õigusega kaetuks, võimaldab see siduda preventiivsete tõkendite kui esmapilgul puhtalt haldusõiguslikud meetmed ühenduse õigusega. Eesti puhul, kus preventiivseid tõkendeid kohaldatakse ligi 98%-l juhtudest käibemaksupettuste asjades, on regulatsiooni seos ühenduse õigusega reguleeritud maksuga ilmselge. Tõsi, käibemaksudirektiiv preventiivsete tõkendite kohaldamisele mingeid piiravaid kriteeriume ei sea. Samas loetakse proportsionaalsust ühenduse õiguse üldpõhimõtteks (vt C-384/04 *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*), mis koos hartas reguleeritud omandiõiguse kaitsega tagavad maksukohustuslasele teatava kaitse.

Eelnevale tuginedes järeldeb autor, et käesolevas väitekirjas käsitletavate preventiivsete tõkendite kujundamisel tuleb arvestada ka proportsionaalsuse põhimõttega kui ühenduse õiguse üldpõhimõttega, samuti Euroopa Liidu põhiõiguste hartast tulenevaid omandiõiguse piirangu lubatavuse tingimusi. Tõsi, harta loojad on seadnud eesmärgiks konventsiooni ning harta koherentse tõlgendamise ja sisustamise. Samas võib praktika erinevuse kaasa tuua asjaolu, et EL õigusega seotud küsimustes ei saa liikmesriikide otsustuspädevust pidada niivõrd laiaks kui see on konventsiooni kohaldamisel rakendatava *margin of appreciation* põhimõtte kohaselt. Autori arvates võib just sellest tulenevalt tekkida lahknevus konventsiooni ja harta kohaldamise praktika vahel, kus küsimuseks on riigi preventiivse tegevuse lubatavuse piiritlemine ühenduse õigust puudutavates küsimustes. Harta ja konventsiooni arengu ühesuunalisust või lahknevust näitab siiski vaid aeg ja tekkiv kohtupraktika.

Eeltoodud põhjustel leidis kinnitust autori püstitatud esimene hüpotees. Konventsioon kehtestab teatud miinimumnõuded maksude kogumise tasumise

tagamiseks kujundatavatele meetmetele vaatamata oma eksitavast sõnastusest, et riigid võivad kehtestada maksude kogumise tagamise eesmärgil *ükskõik milliseid meetmeid*, ning vaatamata seda toetavast äärmiselt laia *margin of appreciation* põhimõttest. Samuti on EIK lahendite analüüsi tulemusena võimalik väita, et konventsiooni P1-1 kehtestab miinimumnõuded nii materiaalkui menetlusõiguslike garantiide osas. Samuti ilmnisid lahendite analüüsi tulemusena mitmed kriteeriumid, mida EIK on maksude tasumise tagamise meetmete õiguspärasuse analüüsis arvestanud. Olulisematena võib välja tuua meetme õigusselguse, kohtusse pöördumise õiguse ja teatava järelkontrolli standardi tagamise, isiku käitumise arvestamise, maksumenetluse kestuse, samuti meetme mõju isiku maksevõimele.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli leida vastus väitekirjas käsitletud keskele küsimusele, millised võiksid konventsioonist tulenevate printsiipide ja normatiivide redutseerimisel olla preventiivsete tagatiste instituudi elemendid, arvestades erinevates jurisdiktsioonides ja võrreldavates instituutides kasutatavaid lahendusi (eelkõige Eestis ja Ühendriikides kasutatavate kiirendatud hindamismenetluse ja puhta tagamismeetodi võrdlus). EIK praktikale ning väitekirja esimeses peatükis toodud probleemkohtadele tuginedes on autor käsitlenud nelja preventiivsete tõkendite probleemset elementi, mille abil kujuneb ka meetme identiteet. Need neli komponenti toetavad *parimal standardil* põhinevat struktuuri, mis kujutab endast proportsionaalsuse testiks vajalikku võrdlusmaterjali olemasolevate regulatsioonide *vajalikkuse* kriitiliseks hindamiseks.

Esimese elemendi tõkendi struktuuris moodustab veel tuvastamata maksukohustuse täitmise tagamine prognoosotsuse alusel. Tõkendite kohaldamisel ei ole selge, kas maksukohustus ja maksuõigussuhe üldse eksisteerib või mitte. Just selline ebakindlus muudab maksumenetlusliku sekkumise küsitavaks ning muudab selle olemuslikult preventiivhalduslikuks meetmeks. Eesti kohtupraktikas on omaks võetud seisukoht, et kohtud ei peaks haldustegevusse omal algatusel ennetavalt sekkuma (Riigikohtu lahend asjas 3-3-1-16-12), mis piirab kohtute võimalusi tagamistoimingute tegemiseks loa andmisel maksukohustuse sisulist eelkontrolli teostada. Samas on kohtupraktikas kujundatud mitmeid standardeid, mille alusel kohtud siiski maksukohustuse olemasolu hindavad ning mille on omaks võtnud ka maksuhaldur: maksukohustuse esinemine *on tõenäoline; ei ole välistatud; piisavalt tõenäoline; põhjendatud kahtlus on tekkinud; põhjendatud kahtlus*, jne. Autori seisukohalt võib standardite mitmekesisus ja ebaühtlane kohaldamine tuua kaasa tõkendi vastuolu regulatsiooni selguse ja ettenähtavuse nõudega, millele viitavad EIK poolt lahendis *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia (2011)* toodud järeldused. Ühendriikides kasutatav mõistlikkuse ja kohasuse standard on veelgi ebatäpsem, kuid positiivsena võib välja tuua, et kohtupraktikas on kujundatud ühtne standard.

Maksukohustuse hindamise probleemi ületamiseks peab autor mõistlikuks Eesti ja Ühendriikide lähenemisel põhineva segasüsteemi kasutamist, mille järgi toimub maksumenetluse perspektiivi sisuline hindamine tõkendi kohaldamisel ühe konkreetse standardi alusel ning sellele järgneb kiirendatud maksumenetlus,

mille tulemusena väljastatakse maksuotsus või maksumenetluse kokkuvõte kindlaksmääratud ajaperioodi jooksul. Ühelt poolt toetab see ohutõrjeõiguses ja ka EIK praktikas omaks võetud arusaama, et prognoosotsuse puhul ei tohiks takerduda tõrjutava ohu liiga täpsesse piiritlemisse ning tõendamise nõuetesse. Teisalt tagab kiirendatud maksumenetlus maksukohustuslasele menetlusliku garantii selles osas, et tema suhtes ebaselgetel alustel loodud põhiõigusi ja -vabadusi piirav olukord kõrvaldatakse võimalikult kiiresti. Lisaks suunab see avalikku võimu kasutama meedet olukordades, kus maksukohustuse olemasolu on tuvastatud tõepoolest sellisel määral, et avalik võim näeb võimalust teha maksuotsus etteantud konkreetse tähtaja piires. See filtreerib selliste tõkendite kohaldamise olukorras, kus on saavutatud teatav kindlus maksukohustuse osas. Samuti võimaldaks see vähendada kohtute vajadust sekunda eelkontrollis täitevvõimu ennetavalt.

Mis puudutab maksukohustuse olemasolu hindamist, siis peab autor antud menetlusele kõige sobivamaks maksukohustuse olemasolu hindamise standardiks *õiguslikult võimalik ja tõenäoline*, mis ühelt poolt käsitleb maksukohustuse õiguslikku põhjendatust ning teiselt poolt tõenditele antavat kaalumisosustust. Tõenäosuse hindamisel võib sealjuures aluseks võtta Wittemani tõenäosusskaala, kus tõenäosus tähendab enam kui *ootuspärane* ning midagi vähemat kui *kindel*. Kuna paljudel juhtudel võib preventiivse tõkendi mõju olla võrreldav halduskohtumenetluses õigusvaidluse ette ära otsustamisega esialgse õiguskaitse kohaldamise menetluses, siis vastaks selline standard paremini ka esialgse õiguskaitse kohaldamisel väljakujunenud standardile, mida kasutatakse ennetava meetme kohaldamisel õigusvaidlust ette ära otsustava või sarnase mõjuva meetmete kohaldamisel.

Teine probleemne element preventiivsete tõkendite struktuuris on see, kuidas piiritleda ja hinnata maksukohustuslast ähvardavat maksejõuetust, mis tooks kaasa maksumenetlusliku tõkendi kohaldamise. Autor peab Eesti ja Ühendriikide süsteemide võrdluse põhjal erinevaid huve parimal tasakaalustatud viisil järgivaks lahendust, kus kaalutakse vaid maksukohustuslase pahausksest aktiivsest tegevusest tulenevat maksude laekumata jäämise ohtu. Ohu hindamisel tuleks arvestada maksukohustuslase aktiivse tegevusega mitteseotud asjaolusid, kuid seda maksukohustuslase tegevuse negatiivse tegevuse tagajärgede hindamiseks, mitte sellise tegevuse olemasolu tuvastamiseks. Ohu hindamise standardina on mõistlik kasutada *põhjendatud kahtluse* standardit, kuid see ei saa piirduda ainult avaliku võimu esitatud põhjenduste formaalse kontrolliga, vaid peaks toimuma nende põhjenduste sisulise hindamisena esitatud tõendite alusel.

Sarnaselt Kanadas omaks võetud lähenemisega tuleks ohtu hinnata mitte hinnangu andmise ajahetke seisuga, vaid määratava maksukohustuse oletatava täitmise aja seisuga. See võimaldab maksukohustuslasel tugineda oma majandusliku seisundi paranemisele, mida oleks põhjendamatu jätta arvestamata.

Makseraskuste tekkimise põhjustena peab autor oluliseks eristada maksukohustuslase pahauskse käitumisel ja hoolsuskohustuste rikkumisel põhinevat tegevust ning muud tegevust, millega võivad makseraskused kaasneda. Selle

eristamise tõttu on selgemalt põhjendatav ka *paritas creditorum*'i põhimõttest erandit loova tagatise seadmine maksumenetluses. Preventiivne tagatis loob riigile võimaluse maksumenetluse käigus kogutud andmete alusel reageerida maksukohustuslase makseraskustele varem kui teistel võlausaldajatel, kelle oletatava maksukohustuse osas aimdus reeglina puudub. Autor ei pea õigeks riigi kui võlausaldaja huvide eelistamist teiste võlausaldajate huvidele ilma selget põhjendust omamata (tõsi, tegemist on paljuski õiguspoliitilise valikuga). Liiatigi ei ole põhjendatud reguleerida maksejõuetusõiguslikke probleeme maksumenetluslike meetmetega. Seda probleemi on võimalik lahendada kahel viisil. Esiteks, kas preventiivse tõkendi kohaldamine lõpetatakse maksejõuetusmenetluse alustamisega või siis seatakse preventiivsete tõkendite kasutamine sõltuvusse sellisest maksukohustuslasele omistatavast tegevusest, mis kujutab endast aktiivset pahauskset tegutsemist, mis kujutab endast maksumenetluslikku tähendust omava hoolsuskohustuste rikkumist. Sealjuures on äärmiselt küsitav lugeda etteheidetavaks tegevuseks maksu deklareerimata jätmist või selle kahtlust, kuna see ei ole tõkendi kohaldamise ajal veel tuvastatud.

Preventiivse tõkendi kohaldamine oli võrreldavate süsteemide puhul lubatud kahes olukorras: kui maksuotsuse hilisem täitmine on oluliselt raskem ning kui see on võimatu. Autori arvates tuleks tõkendite kohaldamise lubatavust eelnimetatud kahes olukorras eristada, kuna kaitstav avalik huvi on kahe olukorra puhul erineva väärtusega. Maksutulu laekumise edasilükkumine ei ole kaugeltki niivõrd negatiivne tagajärg kui maksutulu laekumata jäämine. Vastasel juhul tekib olukord, kus seadusandja kohtleb erineva kvaliteediga avaliku huvi riivete alusel isikuid ühtemoodi, mis kujutab endast erinevat kohtlemist, milleks autor selget põhjendust ei näe.

Eeltoodu valguses tuleks vältida olukorda, kus tõkendi kohaldamine on maksukohustuslase pankroti põhjustaks (ehk tõkendi kohaldamiseta võivad tekkida makseraskused, kuid eelduslikult mitte pankrot). Autori arvates võiks siinkohal võtta aluseks EIK lahendis *Janosevic v. Sweden (2002)* kohtunik Thomasseni eriarvamuses avaldatud seisukoha, et kuigi teatud riigi huvid võivad õigustada maksukohustuse enneaegset täitmist näiteks olukorras, kus esineb põhjendatud kahtlus, et isik võib riigist lahkuda või varjata oma varasid ja vältida täitemenetlust, ei tohiks riigi selline tegevus viia olukorrani, kus enneaegse kohustuse täitemenetluse tagajärjed on korvamatud või kui sundtäidetakse vara sellisel määral, et sundtäitmise tõttu tekivad isikul tugevad majanduslikud probleemid või see toob kaasa tema pankroti. Kuna maksutulu laekumata jäämine ning laekumise hiline mine on kvalitatiivselt väga erineva mõjuga avalike huvide riived, tuleks tõkendi kohaldamise põhjendatuse hindamisel neid kahte makseraskuste vormis eristada juba eeltoodud eriarvamuses väljendatud seisukoha tõttu.

Kolmandaks probleemkohaks on preventiivsete tõkendite kohaldamise ajaline piiritlemine: alates millisest ajast kuni millise ajani on tõkendi kohaldamine põhjendatud? Selgete piiride puudumine ning järelevalvet teostava kohtu ja maksukohustuslase teadmatus maksumenetluse kulust võib tuua kaasa olukorra, kus tõkendi kohaldamine lõpetatakse hiljem, kui see põhjendatud

oleks. Siinkohal peab autor kõige sobivamaks Ühendriikides IRC §-des 6851 ja 6861 reguleeritud kiirendatud maksumenetluse vormi kasutamist. Kiirendatud maksumenetluses on maksuotsuse või kontrollakti väljastamise tähtaja algus seotud preventiivse tõkendi kohaldamise ajahetkega (näiteks kui tõkendit kohaldatakse kuupäeval x , siis kontrollakti või maksuotsuse väljastamine peab toimuma konkreetse tähtaja $x + y$ jooksul). Ühelt poolt suunab see maksuhaldurit kasutama tõkendit siis, kui esineb veendumus, et maksukohustus on olemas ning see on võimalik teatud aja jooksul määrata (siit tuleb loomulikult välistada juhtumid, kus maksukohustuslane hakkab menetlust takistama ning see põhjustab menetluse venimise). Teisalt võimaldab see tõkendiga koormatud isikul majanduslikku tegevust vastavalt planeerida ning luua selgus koormava meetme kestuse osas.

Alternatiivina on võimalik kohaldada perioodilist järelkontrolli sarnaselt kriminaalmenetluses kasutatava vahistamise põhjendatuse kontrolliga, kus tõkendi kohaldamise põhjendus vaadatakse teatud ajaperioodi möödudes üle kas maksukohustuslase taotlusel või siis automaatselt konkreetse tähtaja jooksul. Eesti kohtupraktikas on seda üksikute loataotlusi lahendatavate määruste puhul kasutatud, kuid kahjuks väga vähe. Tõkendi kohaldamise ebaselgus ja perioodilise järelkontrolli puudumine võib autori arvates tekitada ohu tõkendi vastuoluks konventsiooni P1-1-ga menetluslike garantiide puudulikkuse tõttu.

Neljandaks probleemseks elemendiks on maksukohustuslasele piisava kohtu kaitse tagamine. Autor peab sellise intensiivsusega haldustõkendi puhul põhjendatuks järelkontrolli erikorra kehtestamist, kus maksukohustuslase olukord on võrreldes tavapärase haldusakti vaidlustamisega loodud soodsamaks. Vastasel juhul puuduksid ohutõrjeõigusele omased *täiendavad* menetluslikud garantiid. Kohtuliku järelevalve kaasamine on üldjoontes võimalik kolmel viisil: eelkontrollina enne tõkendi kohaldamist, automaatselt pärast tõkendi kohaldamist või maksukohustuslase poolt kasutatava edasikaebedõiguse raames.

Autori seisukohalt tagab maksukohustuslase ja avalike huvide tasakaalustatuse kõige selgemalt automaatne ja vahetu järelhinnangu andmine kohtute poolt lühikese aja jooksul pärast tõkendi kohaldamist, kus maksukohustuslasele on tagatud võimalus võtta menetlusest osa juba esimeses kohtuastmes ning esitada oma seisukohad kohtule enne kaebemenetluse faasi jõudmist. Selle lahenduse eelis *ex parte* eelkontrollil põhineva järelevalve ees seisneb maksukohustuslase võimaluses osaleda temaga seotud asja arutamisel ning esitada kohtule täiendavaid tõendeid ning maksuhaldurile konkureerivaid seisukohti menetluse esimeses etapis. Kuna autor peab *ex parte* menetlusega kaasnevat riivet kõige olulisemaks maksukohustuslase menetlusliku õiguse riiveks, peab sellise riive kõrvaldamine olema prioriteetne. Kui maksukohustuslasele tagada esmakordne võimalus oma seisukohti presenteerida halduskohtu poolt *ex parte* menetluses antud loa peale edasi kaevates, siis ei saa jätta arvestamata seda, et järgmise astme kohtu pädevus kontrollida esimese astme kohtu lahendi tegemise õiguspärasust on piiratud. Edasikaebemenetluse ülesandeks ei saa olla esimese kohtuastme asendamine, vaid selle lahendite õiguspärasuse kontroll. Sellest järeldub, et maksukohustuslane ei saa edasikaebedõiguse kasutamisel

algatada uut loamenetlust, vaid saab paluda kohtul kontrollida, kas esimese astme kohus on maksuhalduri esitatud väidete hindamisel teinud vea. See ei võimalda võtta arvesse maksukohustuslase väiteid, mis oleks võrreldes esimese astme menetlusega uueks asjaoluks. Selle probleemi vältimine on võimalik alternatiivina selliselt, et halduskohtu poolt *ex parte* menetluses antud eelneva loa vaidlustamisel vaatab selle esimesena üle see sama halduskohtus, mis loa-määruse tegi või esimesena järelevalvet teostas.

Samuti peab autor üheks võimalikuks täiendavaks menetluslikuks garantiiks kohtule preventiivse tõkendi kohaldamisel *ex post ex nunc* hinnangu andmise õiguse võimaldamist. Autor mõonab, et Eesti halduskohtus on peetud võimalikuks taoliste järelhinnangute andmist *ex ante* vaatlusviisi kohaselt, kus kohus on seotud tõkendi kohaldamisel maksuhaldurile teada olnud asjaoludega. Samas võimaldaks kohtule aktiivsema kontrolliõiguse andmine tagada maksukohustuslastele suurema kaitse, seda eriti olukorras, kus maksukohustuslasel on võimalik esitada oma seisukohad tõkendi kohaldamise osas alles hilisema edasikaebemenetluse raames. Autor mõonab, et see eeldaks põhimõttelise muudatuse tutvustamist kohtumenetluses ning teatavat suunamuutust halduskohtu funktsiooni muutmises. Samas on sellist lahendust toetatud ka ohutõrjeõiguse kontekstis.

Neljandaks uurimisülesandeks oli tuvastada, kas ja millistel alustel tuleks riigil hüvitada preventiivsete tagatiste õiguspärase kohaldamisega tekitatud kahju, et tagada preventiivsete tagatiste proportsionaalsus ja seeläbi vastavus parima regulatsiooni standardile. Autor peab õiguspäraselt tekitatud kahju hüvitamise olukorra all silmas juhtumeid, kus tõkendile kohaldamise järgselt ilmneb, et maksukohustust ei olegi või maksumenetlus lõpetatakse muul alusel ilma maksu määramata. Autor analüüsis probleemi just õiguspäraselt tekitatud kahju hüvitamise vaatenurgast, kuna see on haldustegevusega tekitatud kahju hüvitamise seisukohalt kõige problemaatilisem kahju hüvitamise vorm.

Õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamise kohustus tuleneb Riigikohtu üldkogu lahendis 3-3-1-69-09 käsitletud tasakaalustamisprintsipiist. Vastavalt sellele peavad üldistes huvides üksikisikule pandud kohustused jagunema üksikisikute vahel võrdselt. Võrdsuspõhimõttega oleks vastuolus olukord, kus üks või mõned üksikud peaksid üldistes huvides kandma suuremaid kulutusi kui teised, kes samuti kasutavad üldistes huvides loodud vahendeid ja ressursse. See tooks kaasa isikut koormavate meetmete ebaproportsionaalsuse. Tasakaalustamisprintsipi näol on tegemist kõrge abstraktsuse astmega põhimõttega, mistõttu on selle redutseeriv tõlgendamine keerukas.

Õiguskorra koherentsuse huvides tuleks autori arvates võtta õiguspäraselt kohaldatud preventiivsete tõkenditega tekitatud kahju hüvitamise põhimõtete kujundamisel eeskujuks juhtumid, mis on võrreldavad preventiivsete tõkendite kohaldamise menetlusega ning milles on õiguspäraselt tekitatud kahju hüvitamine täpsemalt reguleeritud. Autor võrdles preventiivsete tõkenditega tekitatud kahju hüvitamise põhimõtteid süüteomenetluses tekitatud kahju hüvitamise reeglitega, kuna need on oma sisult ja mõjult sarnased ning vähemalt Eesti puhul on preventiivsete tõkendite kujunemise lool otsene alus kriminaalmenet-

luses tsiviilhagi tagamise instituudi näol. Kui vaadelda võrreldavaid institute subjekti põhiõiguste ja -vabaduste riive intensiivsuse kontekstis, siis on tegemist võrreldava intensiivsusega tõkenditega.

Kui nimetatud instituutide sarnasusi eirata, võib see lisaks õiguse sisemise süsteemi probleemidele viia põhjendamatu ebavõrdse kohtlemiseni, mida tuleks vältida. Peamine erinevus süüteo menetluses tekitatud kahju hüvitamise ning õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamise regulatsioonis tuleneb sellest, et kui kriminaalmenetluses tekitatud õiguspärase kahju hüvitamine on menetluse lõpetamise korral reeglilik, siis RVastS § 16 kohaldamisel on seda peetud rangeks erandiks. Ainuüksi sellisest põhimõttest tulenevalt tuleb nimetatud kahte võrreldavat kahju hüvitamise süsteemi pidada oma kohaldamisala osas erinevaks.

Süüteo menetluse puhul on seadusandja otsustanud hüvitada tekitatud kahju sõltuvalt menetluse lõpptulemusest, mis legitimeerib või muudab vastuvõetamatuks menetlusalusele isikule tekitatud kahju sõltumata sellest, kas tõkendi kohaldamine toimus kriminaalmenetlusõiguse normide alusel või mitte. Süüteo menetluses tekitatud kahju hüvitamise alused on sisult lihtsad ning peamiselt sõltuvad kahest asjaolust: menetluse lõpptulemus ning menetlusaluse isiku panus tõkendi kohaldamisse. SKHS-i eelnõu seletuskirjas on seda põhjendatud objektiivse omistatavuse printsiibi kaudu. Autori arvates oleks põhjendatud reguleerida sarnaselt ka kahju hüvitamist maksumenetluslike preventiivsete tõkendite puhul, kuna erinevate kahju hüvitamise standardite loomiseks puudub selge kvalitatiivne erinevus.

Õiguspärase haldusaktiga tekitatud kahju hüvitamise otsustamisel tuleb arvestada kahjutekitaja rolli kahju tekkimisel. Preventiivsed tõkendid on (õigemini peaksid olema) nii MKS § 136¹, IRC § 6851 kui ka AO § 324 järgi reaktsioonimeetmed maksukohustuslase aktiivsele pahausksele tegevusele. Sellist tegevust võib jaotada kolme gruppi: (1) oletatava maksukohustuse tekitamisega seotud tegevused, (2) maksukohustuslase varalise võimekuse vähendamisele suunatud tegevused ning (3) maksumenetluslike kohustuste rikkumine. Autori seisukohalt on põhjendatud käsitleda maksukohustuslasele etteheidetatute tegevustena teise gruppi kuuluvad tegevused, kui seda on tehtud nimetatud eesmärgil. Samuti on põhjendatud tugineda kolmandasse gruppi kuuluvatele tegevustele. Küll ei pea autor põhjendatuks tugineda maksukohustuslase väidetavatele tegevustele, mis seonduvad oletatava maksukohustuse tekkimisega, kui maksumenetluse tulemusena maksu ei määratud.

Kahju hüvitamise vähendamise või välistamise alusena maksukohustuslase tegevusele tuginemisel tuleb arvestada, et Eestis MKS § 136¹ kohaldamiseks piisav *tegevus* ei ole samaväärne RVastS §-s 16 toodud *tegevusega*, mis on isikule etteheidetav. Seetõttu ei esine preventiivsete tõkendite kohaldamisel automaatselt kahju hüvitamise välistust ning maksukohustuslase tegevuse kvaliteeti tuleb igal üksikul juhul hinnata ning välja selgitada, kas see on suunatud *mala fide* maksejõuetuse tekitamisele või mitte.

Eeltoodud põhimõtetele vastavalt kujundatud õiguspäraselt tekitatud kahju hüvitamise regulatsioon vähendaks preventiivsete tõkendite põhiõigusi ja

-vabadusi piirava mõju intensiivsust ning teiselt poolt muudaks see oluliselt selgemaks riigivastutuse regulatsiooni õiguspäraselt tekitatud kahju hüvitamisel preventiivsete tagatiste osas.

Kokkuvõttes leidis autori arvates kinnitust ka autori püstitatud teine hüpotees. Veel tuvastamata maksukohustuste ennetaval täitmisel on võimalik kujundada nii avalikke kui erahuve tasakaalustatud kujul järgiv menetlusmudel, mis lisaks sooritusmenetluse eesmärkidele aitab tagada ka teiste maksumenetluse eesmärkide realiseerumise. Selline menetlusmudel on autori väljapakutud tingimustele vastav mudel, mis erineb muuhulgas Eesti MKS § 136¹ reguleeritud lahendusest kõigis neljas probleemkohas. Kehtiv menetlusmudel ei ole menetlusteoreetiliselt parim lahendus. Samuti võib asuda seisukohale, et see ei ole parim lahendus seadusandja eesmärkide saavutamiseks, mistõttu ei pruugi selline meede olla proportsionaalne selle *vajalikkuse* elemendile mittevastavuse tõttu.

Mis puudutab käesolevas doktoritöös käsitletud probleemide edaspidist uurimist, siis võiks autori arvates enam tähelepanu vajada preventiivsete haldustõkendite miinimumnõuete uurimine konventsioonist ning Euroopa põhiõiguste hartast tulenevate põhimõtete valguses. Täpsemalt uurimist vajaks see, mil viisil võib hakata konventsiooni ning Euroopa põhiõiguste harta rakendamise praktika erineva omandiõiguse kaitse küsimustes preventiivhalduse rakendamisel maksude tasumise tagamisega seotud tegevustes. Probleemi tõstatab EIK poolt kohaldatav äärmiselt lai *margin of appreciation* põhimõte, mis võib erineda liikmesriikide rollist ja pädevusest EL-is. Samuti vajaksid lähemat käsitlemist preventiivhalduse põhimõtted ja lubatud ning lubamatute meetodite eristamine, kuna halduse prognoosiv ohuennetusel ja –tõrjel põhinev tegevus tundub haaravat üha suuremat rolli avaliku võimu tegevuses.

EXTENDED RESUME OF THE DISSERTATION

PREVENTIVE MEASURES SECURING THE PAYMENT OF TAXES BEFORE DETERMINING THE TAX LIABILITY: PRINCIPLE OF PRECAUTION IN TAX PROCEDURE LAW

INTRODUCTION.....	253
A. Outline of the research problem	253
B. Purpose of the thesis and assertions	259
C. Methods	261
D. Structure	265
E. Limitation of the object of study.....	266
F. The main sources and previous research.....	267
1. chapter. FUNCTIONAL DEFINITION OF PREVENTIVE SECURITY IN TAX PROCEDURE	268
1.1. Main attributes to the preventive security	268
1.1.1. Theoretical framework of the procedure.....	268
1.1.2. Main features of preventive measures	270
1.2. Relations to the fundamental rights and values	273
1.3. Efficiency of performance proceedings in the case of insolvency of the taxable person.....	275
1.4. System of tax frauds related to insolvency of the tax payer	276
2. chapter. MINIMUM STANDARDS FOR SECURING PAYMENT OF TAXES IN THE CASE-LAW OF THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS	280
2.1. Applicability of the European Convention on Human Rights to tax cases.....	280
2.2. „The Fourth Rule“ of the P1-1	284
2.3. Interference to the right of property	286
2.4. Justification of the interference	288
2.5. The principle of fair balance as the extended principle of proportionality	290
2.5.1. In general	290
2.5.2. Temporal dimension of the application of the measure	291
2.5.3. Impact of the measure on the solvency of the taxable person.....	292
2.5.4. Negative impact of the behaviour of a tax payer.....	293
2.5.5. Wednesbury standard and the thoroughness of the judicial review.....	293
3. chapter. INTERNAL SYSTEM OF PREVENTIVE SECURITIES IN TAX PROCEDURE.....	294
3.1. Dilemma of the relevance of the tax liability to be determined.....	294

3.1.1. The problem.....	294
3.1.2. Substantive criteria for the identification of tax liability.....	295
3.2. Danger to be prevented: risk of insolvency of the tax payer	297
3.2.1. Formulation of the problem.....	297
3.2.2. Substantial identification of the danger	298
3.2.3. The role of the behaviour of a taxable person in the emergence of a danger.....	301
3.3. Time limits related to application of preventive measures.....	302
3.4. Effective judicial review.....	304
4. chapter. STATE LIABILITY FOR DAMAGES CAUSED BY LAWFUL APPLICATION OF PREVENTIVE MEASURES BY AN ADMINISTRATIVE BODY	307
4.1. The problem.....	307
4.2. Legal basis for compensating the damage caused by administrative acts approved by the court	309
4.3. Principles of compensating for the damage caused by the lawful application of preventive securities	311
CONCLUSIONS.....	316

INTRODUCTION

A. Outline of the research problem

This dissertation discusses the right of a public authority to ensure payment of possible tax debt even before the tax liability is assessed and determined, provided the later compliance may prove to be substantially more difficult or even impossible. To keep the terms simple and clear, the author marks such measure as a preventive assessment or a preventive measure.¹⁰⁸⁸ It is a reactive measure, cast into the shape of an administrative preventive measure, to the miscalculation of taxes (be it intentional or due to ignorance), in case of which there is reason to believe that a taxable person may intend to conceal their assets or spend these before it is possible to enforce the liability under ordinary procedures.

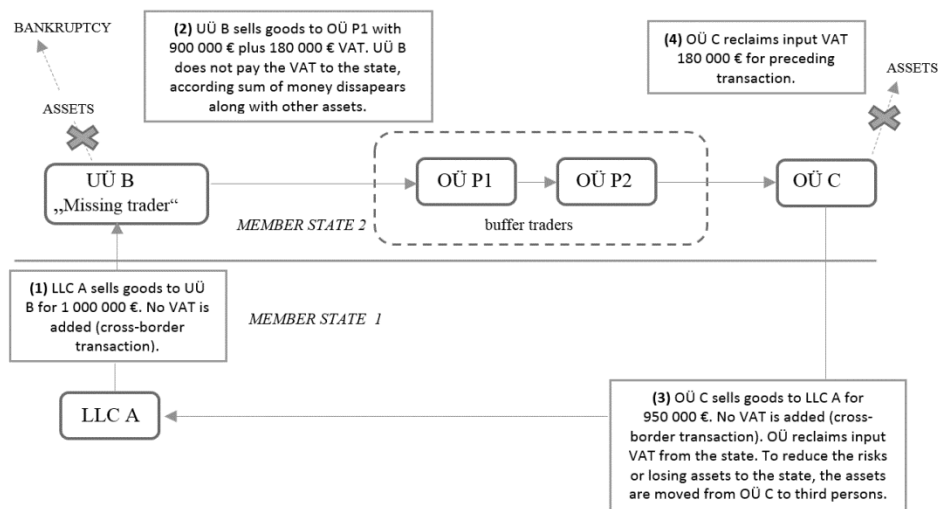
The author illustrates the function of and necessity for preventive measures, with the example of one of the most popular sub-categories of VAT fraud¹⁰⁸⁹ – the MTIC (Missing Trader Intra-Community) carousel fraud –, where the usual result of the fraud is the bankruptcy of the undertaking.¹⁰⁹⁰ The task of the preventive measures is to limit the options of a taxable person to take their assets out of the reach of the State during tax proceedings in order to prevent the execution of tax liability, and to bring the response to the hiding of the assets to the earliest possible stage.

¹⁰⁸⁸ Such preventive measures function as administrative coercive measures applicable under the prognosis decisions of public authority. Please see: K. Künnapas. *Ennetav tagatis enne maksukohustuse määramist* [Preventive security measures before determining the tax liability]. – MaksuMaksja, 2012, no 3, pp 14–15.

¹⁰⁸⁹ Please see about value-added tax frauds and the main types of such frauds: K. Lind. *Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Doktoritöö* [Value-added tax fraud and its prevention. Doctorate thesis]. – Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2012, p 33. Please see about carousel frauds and offences related thereto: Financial Action Task Force. *Laundering the proceeds of VAT carousel fraud*. – Paris: 23.2.2007. Internet: <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Caroussel%20Fraud.pdf> (15.11.2015).

¹⁰⁹⁰ House of Lords. European Union – Twentieth Report. *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU*. – London: 8.5.2007, para 7. Internet: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/lducom/101/10104.htm> (15.11.2015). Author uses value-added tax fraud as an example due to the fact that 98 % of the preventive measures discussed in this research paper and regulated in section § 136¹ of the Estonian Taxation Act are applied in order to fight variety of value-added tax frauds (please see annex 1 to the dissertation).

Scheme 1. Carousel fraud as typical type of value-added tax fraud. “X” marks the stage where preventive measures could be effectively used.



From a legal-theoretical perspective, the preventive assessment and/or securing of tax liabilities represent complex problems, which makes preventive measures much more than mere administrative coercive measures, at least in their legal nuances. The main issues under discussion are related to the pursuit of the internal coherence of tax procedural law, the drawing of a clear line between prevention law and administrative anarchy outside of the boundaries of rule of law, the challenges of threat prevention law, the preventive intervention of courts in the surveillance of the lawfulness of the administration, and last but not least, the application of the *paritas creditorum* principle¹⁰⁹¹. It would not be appropriate to set aside the problematic issue of state liability regarding the compensation for lawfully caused damage, when the application of the preventive measure later turns out to be unfounded, and according to the *ex post* assessment, there was no tax liability to secure at all. The “substance” that links all the problems listed above is the fundamental property right, pursuant to Article 1 of the first Protocol (P1-1) of the European convention for the protection of human rights and fundamental freedoms¹⁰⁹² (the Convention), signed 29 March 1952, through which it is possible to find a foothold for the legal analysis of preventive guarantees.

The author was prompted to analyse the given subject by the endless-looking problems that accompany the application of the regulation regarding such preventive securities, both in Estonia and elsewhere. In Estonian positive law,

¹⁰⁹¹ In English: equality of the creditors.

¹⁰⁹² Concluded on 4 November 1950 in Rome. The Convention is part of the Estonian legal order since 1996 when the law of ratification of the Convention and the Protocols were adopted.

this administrative measure has found its place in the Taxation Act (TA - *Maksukorralduse seadus*¹⁰⁹³), § 136 *prim.*¹⁰⁹⁴ According to the plan of the legislator, the conditions of application of this measure were clear, and the frequency of usage of the taxation measure was considered rather low.¹⁰⁹⁵ Practice has, however, evolved into something radically different.¹⁰⁹⁶ The legislator has changed the regulations four times¹⁰⁹⁷ during a period of five years, but many of the problems raised by case law have not yet been given a clear solution. The accelerated tax assessment system used in the United States, which was already described in the 1960's as "an anomaly in a free society", has also earned its share of criticism.¹⁰⁹⁸ It is clear from the foregoing that the legitimacy - i.e. the acceptance by the members of the society - of preventive guarantees is rather low.¹⁰⁹⁹ Kaarlo Tuori and Aulis Aarnio have pointed out that a high level of legitimization of the rule of law¹¹⁰⁰ is inherent to a healthy and well functioning society, whereas the lack of it is one of the three crisis which have hit the mod-

¹⁰⁹³ TA. 20.2.2002. – RT I 2002, 26, 150...RT I, 17.03.2015, 3. TA § 136¹ came into force on 1.1.2009. Estonian legal acts are available online at: <http://www.riigiteataja.ee> (15.11.2015).

¹⁰⁹⁴ The title of this section refers to performance of acts ensuring enforcement before imposition of financial claim or obligation.

¹⁰⁹⁵ Explanatory note to the bill of the act amending the Taxation Act, Commercial Code and other acts related thereto 377 SE, p 8. Internet: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/2be8e823-f14b-0825-6721412ab4c76cc4/Maksukorralduse%20seaduse,%20%C3%A4riseadustiku%20ja%20nendega%20seonduvate%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus/> (15.11.2015).

¹⁰⁹⁶ Please see further about the problems with Estonian regulation: K. Palm. *Kuidas lihtsatest asjadest saavad keerulised ja vastupidi ehk Jutustusi MKS § 136¹ ajaloost* [How simple things turn to complicated and in the opposite: Tales about the history of section 136¹ of Estonian Taxation Act] – MaksuMaksja, 2013, no 6/7, pp 43–47; EML. *Maksuhaldur himustab maksu sisse nõuda enne määramist* [Tax authority desires to enforce tax liability before it is determined] – MaksuMaksja, 2008, 6/7, pp 13–15.

¹⁰⁹⁷ RT I, 10.12.2004, 4 (came into force on 1.1.2011); RT I, 13.12.2011, 1 (came into force on 1.1.2012); RT I, 25.10.2012, 1 (came into force on 1.12.2012); RT I, 17.04.2013, 13 (came into force on 9.4.2013 as the *en banc* of the Estonian Supreme Court declared section 136¹ unconstitutional) and RT I, 31.01.2014, 6 (came into force on 1.2.2014).

¹⁰⁹⁸ Jeopardy Assessment: The Sovereign's Stranglehold. – Georgetown Law Journal, 1967, vol 55, no 4, p 737.

¹⁰⁹⁹ In Estonia, it is described by high number of appeals on the rulings under which the permission to apply preventive measures is granted. The number of rulings made by appellate district courts are following under the data available in Estonian Electronic State Gazette: year 2009 – 0; year 2010 – 0; year 2011 – 0; year 2012 – 8; year 2013 – 28; year 2014 – 19. As of 1.8.2015, Tallinn District Court has made close to 60 decisions regarding application of preventive measures, only some of the appeals were successful. As submitting the appeal does not postpone enforcement procedure, high number of appeals raises question about the legitimacy and acceptance of such measure by the tax payers, and leads to the conclusion that there must be a flaw in the regulation. The rulings of the administrative courts and circuit courts are available online at: <http://www.riigiteataja.ee> (15.11.2015).

¹¹⁰⁰ Authors referred to the legitimacy as to the acceptance of the legal norm by the society.

ern rule of law.¹¹⁰¹ The manifestations of this crisis can also be seen regarding preventive securities in tax procedure.

The institute of preventive securities has an important role to play, both in the global as the regional perspective. *The Forum on Tax Administration*, founded by the Committee on Fiscal Affairs of the Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) in 2002, has stated the following: "Even in the most complex strategies to facilitate and enforce compliance [with tax liabilities – K. K.] are worth little, if the amount of due tax is not collected in practice. The design of appropriate strategies is especially necessary in the current situation of financial crisis [...]."¹¹⁰² For the reasons outlined above, significantly more efforts are being made to design more effective measures for tax collection and tax debt collection¹¹⁰³, as well as combating tax fraud¹¹⁰⁴. The emphasis has strongly moved from reactive measures to proactive activities, which, in the author's opinion, gives reason to discuss the development of a precautionary principle in tax procedural law.¹¹⁰⁵ Preventive guarantees and ensuring the performance of tax liabilities are not, however, regulated at the level of the EU, and are to be resolved by national law.

The variations of the legal mechanism of tax procedural preventive guarantees are known in the different jurisdictions. So, these are in use in the United States of America (both at the level of the States and of the Federation), in

¹¹⁰¹ A. Aarnio. *Õiguse tõlgendamise teooria*. [Theory of interpreting the law] – Tallinn: Õigusteabe AS Juura, 2009, pp 30-31.

¹¹⁰² OECD. Working smarter in structuring the administration, in compliance, and through legislation. Information note. – OECD, Forum on Tax Administration, January 2012, p 38. Internet: <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428209.pdf> (15.11.2015).

¹¹⁰³ OECD. (2014), p 15. Compare: L. Lipsett (ed). *Tax Abuses, Poverty and Human Rights*. A report of the International Bar Association's Human Rights Institute Task Force on Illicit Financial Flows, Poverty and Human Rights. – London: International Bar Association, 2013, p 1. Stability of tax revenue is one of the most important as well as sensitive issues for the states. It came to global highlight when the financial crisis of 2009 hit the global economy and the rate of tax debts increased dramatically. Estimate amount of undisputed tax debts which tax payers had towards OECD member states was two third trillion US dollars. Please see: OECD. (2014), p 15. High number of tax debts is partly caused by tax frauds, which relate to insolvency of tax payers. In the EU, the shadow economy constitutes around one fifth of the GDP, which provides rough estimate on the seriousness of the problems related to tax frauds. Please see: Communication from the Commission to the European Parliament and the Council from 27.6.2012 regarding an Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion – COM(2012) 351. European Union legal acts and documents are available online at: <http://eur-lex.europa.eu> (15.11.2015).

¹¹⁰⁴ Designing and adopting such domestic measures is not regulated internationally. Some international tools with coordinative functions have been though introduced (e.g. Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, which regulates mutual assistance in application of preventive measures in article 16).

¹¹⁰⁵ Please see: Opinion of the European Economic and Social Committee CESE 1905/2008 on „The proactive law approach: a further step towards better regulation at EU level“, para 1.3. – Brussels, 3.12.2008, OJ C 175, 28.7.2009, p. 26.

Australia, Canada, the Netherlands, Ireland, Japan, Singapore, Sweden and the United Kingdom.¹¹⁰⁶ The logic of the action mechanism of the structure of the measure and its nomenclature are, of course, as different as the legal cultures, languages and the focus of the measure. For example, the definitions (not the terms) "the performance of actions aimed at ensuring compliance before the appointment of a financial claim or obligation" (*täitmist tagavate toimingute sooritamine enne rahalise nõude või kohustuse määramist*), "precautionary guarantee" (*ennetav tagatis*), "preventive guarantee" (*preventiivne tagatis*) are used in the Estonia; In the United States Internal Revenue Code (IRC), *jeopardy assessment*, *termination assessment*, and the concept of *summary assessment*, which unites the previous two¹¹⁰⁷; The German tax code *Abgabenordnung* (AO), § 324 considers the freezing of assets (*dinglicher Arrest*)¹¹⁰⁸; Article 16 of the Council directive 2010/24/EU discusses precautionary measures applicable by the tax authorities, which, by its content, is a supra-jurisdictional general term and does not say much about the material scope of these measures¹¹⁰⁹.

Tying preventive measures with legal boundaries is a legal-theoretical challenge, because they are applied on the basis of an estimate notice (prognosis decision). When issuing the estimate notice, the authority applying the measure does not know with certainty whether or not a situation or a given activity of a person will become effective, and thus cause the deterioration of legal rights.¹¹¹⁰ The most problematic aspect about this is the fact that the estimate notice is not unambiguously measurable, and it might not be possible to make systematic or logical conclusions.¹¹¹¹ The legislator has already faced similar problems in

¹¹⁰⁶ OECD. (2014), pp 95–96.

¹¹⁰⁷ Articles 6861 and 6851, United States Internal Revenue Code of 1986. – Pub. L. 99–514, §2, Oct. 22, 1986, 100 Stat. 2095, version used as of 16.1.2014. Internet: <http://www.gpo.gov/fdsys/browse/collectionUSCode.action?selectedYearFrom=2013&go=Go> (15.11.2015).

¹¹⁰⁸ *Abgabenordnung* (German Fiscal Code). – Came into force on 1.10.2002, version used as of 3.12.2015, BGBl. I S. 2178. Internet: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (20.6.2016).

¹¹⁰⁹ Section 16 sub-section 1 of the Directive 2010/24/EU states: „At the request of the applicant authority, the requested authority shall take precautionary measures, if allowed by its national law and in accordance with its administrative practices, to ensure recovery where a claim or the instrument permitting enforcement in the applicant Member State is contested at the time when the request is made, or where the claim is not yet the subject of an instrument permitting enforcement in the applicant Member State, in so far as precautionary measures are also possible, in a similar situation, under the national law and administrative practices of the applicant Member State.“ This rule functions as coordinative mechanism and does not provide any material scope for this regulation. At this point of time, the unification of enforcement of state’s claims within the Europe seems to be too ambitious plan for the EU law (A. Alekand. *Täitemenetlusõigus* [Enforcement law]. – Tallinn: Juura, 2011, p 16).

¹¹¹⁰ J. Jäätma, *Ohutõrjeõigus politsei- ja korrakaitseõiguses: kooskõla põhiseadusega. Doktoritöö* [Danger Aversion Law in Police and Order Protection Law: Compliance with Constitution. Doctorate thesis]. – Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2015, p 116.

¹¹¹¹ J. Jäätma. (2015), p 117.

developing the doctrine of threat prevention law in law enforcement¹¹¹² and the formulation of solutions aimed at ensuring legal proceedings (initial access to justice, ensuring action in the courts), and therefore, these institutes may offer certain solutions to the problems of preventive guarantees as well.

In the ambiguity of preventive guarantees lies a conflict with the principle of rule of law¹¹¹³, particularly in the context of legal clarity and the principle of proportionality. Under the principle of proportionality, the application of such a measure which could be replaced by "a measure less onerous for the person, which is at least as effective as the first one"¹¹¹⁴, is unacceptable. The application of the principle of proportionality raises the more general question of how it is possible to shape preliminary securities so that their placement and function in the tax procedure law would result in less onerous tax proceedings for the taxable person. In Estonia, it raises the question of the conformity of the measure to § 11 of the Constitution of the Republic of Estonia¹¹¹⁵ (the Constitution). Since the measures used in Estonia and the United States support objectives of the tax procedure, the comparison of the particular solutions referred to above is an essential part of this analysis.

The freezing of the assets of a taxable person may have a devastating effect for the taxpayer, causing temporary or permanent solvency problems (in particular in the event of the seizure of circulating assets).¹¹¹⁶ The damaging impact of tax procedural preventive measures on fundamental rights and freedoms needs no further proof. From the perspective of the protection of fundamental rights and freedoms, P1-1 of the Convention has a special meaning regarding the application of administrative measures, according to which: "The preceding [protection of property – K. K.] provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to [...]secure the payment of taxes [...]". It is the so-called "fourth rule" of the provision of property rights, which is the only tax-specific provision *expressis*

¹¹¹² J. Jäätma. The Constitutional Requirements for Averting of a Danger: The Principles of a State Based on Democracy, and the Rule of Law v. Averting of a Danger. – *Juridica International*, 2012, vol XIX.

¹¹¹³ Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. A new EU Framework to strengthen the Rule of law. – COM(2014) 158.

¹¹¹⁴ Decision of the Administrative Law Chamber of Estonian Supreme Court (ALCSC), 17.3.2003, 3-3-1-11-03, para 48. Decisions and regulations of the Estonian Supreme Court are available online at: <http://www.nc.ee> (15.11.2015).

¹¹¹⁵ Estonian Constitution (28.6.1992. – RT 1992, 26, 349...RT I, 15.05.2015, 1) section 11 sets the general requirement for proportionality of limiting fundamental rights and freedoms, which requires to identify whether the limitation is necessary at the first place and, in addition to that, to consider other measures having less intense negative effects towards individuals' rights and freedoms. This requires the law makers to apply only the best balanced measures.

¹¹¹⁶ J. E. Gleason Jr; D. K. Poole. IRS Summary Assessment Powers: Abuse and Control. – *Brigham Young University Law Review*, vol 1976/1, p 237.

verbis of the Convention.¹¹¹⁷ According to the knowledge of the author, the European Court of Human Rights (ECHR) has not dealt with the preventive measures examined in the present thesis. Some views have been formulated, however, regarding the granting of a privileged position to the tax receivables of the State in insolvency proceedings¹¹¹⁸, the effect of the speed of execution of the tax proceedings on the proportionality of the infringement of property rights¹¹¹⁹, the negative effect of the tax proceedings on the solvency of the individual¹¹²⁰ and the standards of judicial review¹¹²¹. The ECHR has also proposed a three level control scheme for the application of P1-1, which is applicable to the present analysis.¹¹²² The author considers it important to determine what the role of the Convention in shaping tax procedural preventive measures is, and what minimum standards it imposes on the legislator in regulating preventive measures.

B. Purpose of the thesis and assertions

In the thesis, the author builds on the premise that a distinction must be made between "good regulation" and "better regulation", and that the legislator must always seek to achieve "better regulation", which would be more legitimate in society and which would be based on the fair balancing of different interests.¹¹²³ From the proportionality test it also follows that, in case of infringement of fundamental rights, and if there are alternatives to choose from, priority must be given to the measure that involves a lower degree of infringement of fundamental rights.¹¹²⁴ Moving the collection of tax debts to a previous point in time and

¹¹¹⁷ *Supra*, chapter 2.1.1. The importance of this article is described by professor Maria Amproa Grau Ruiz as being basis for more and more trivial tax cases in the European Court of Human Rights. – M. A. Grau Ruiz. Decisions of the ECHR Affecting Domestic Laws. – Lex ET Scientia. Juridical Series, nr XVIII, vol 1/2011, p 9.

¹¹¹⁸ ECHRd, 23.2.1995, no 15375/89, *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*. Decisions of the ECHR are available online at: <http://hudoc.echr.coe.int> (15.11.2015).

¹¹¹⁹ ECHRd, 23.7.2002, no 34619/97 *Janosevic v. Sweden*.

¹¹²⁰ ECHRd, 23.7.2002, no 34619/97 *Janosevic v. Sweden*, separate opinion of judge Thomassen.

¹¹²¹ ECHRd, 24.10.1986, no 9118/80 *Agosi v. The United Kingdom*.

¹¹²² Please see: ECHRd, 23.2.1995, no 15375/89, *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*; ECHRd, 23.9.1982, no 7151/75; 7152/75 *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*; ECHRd, 24.11.1986, no 9063/80 *Gillow v. the United Kingdom*.

¹¹²³ Opinion of the European Economic and Social Committee CESE 1905/2008, para 3.3.

¹¹²⁴ ALCSCd, 17.3.2003, 3-3-1-11-03, para 48. The same principle applies in the Convention upon assessing the legality of the interference to the right to ownership through the proportionality test. Please see: P. Van der Broek. The Protection of Property Rights Under the European Convention on Human Rights. – Legal Issues of Economic Integration, 1986, no 1, p 83. The proportionality of the collaterals have been discussed by the ECJ in the case of ECJd 7.12.2005, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*. 2006 I-04191. – Decisions of the European

into the sphere of prevention law is undoubtedly an effective measure (it increases the tax revenue received), but the clean guarantee model used in Estonia might not correspond to the criterion of "better regulation" as well as the accelerated tax assessment method used in the United States does.

The main aim of this thesis is the critical and comparative interpretation of the regulation of preventive guarantees, and the search for the possibilities of their development. The author sets the objective of developing, through critical analysis, a universal model solution for the regulation of tax procedural preventive measures discussed, which, on the one hand, would be based on the minimum standards (minimum rules) established in P1-1 of the Convention, and on the other hand, relying on the comparative approach, would reflect better regulation (the best regulation), taking into account the balance between the fundamental rights and freedoms of persons and the public interest, as well as legal-theoretical principles relating to this field of law.

In accordance with the objective of and the problems exposed in this thesis, the author submits two main hypotheses for examination:

- (1) following paragraph 2 of P1-1 of the Convention, the national measures restricting property rights, created for the purposes of ensuring tax collection during the assessment procedure, shall be governed by minimum requirements, on the basis of which it is possible to detect the principles and rules of both substantive and procedural law, which the legislator must comply with in shaping the regulation of tax procedural preventive guarantees;
- (2) in the preventive execution of yet unidentified tax liabilities, it is possible to design a procedure model that respects both public and private interests in a balanced way, which, in addition to the objectives of the performance procedure, will also help to ensure the realisation of the other objectives of tax proceedings, differently from the pure guarantee model (the model set out in the Estonian TA § 136¹).

With the purpose of proving the claims submitted for their examination, the author raises the following main research question: what are the conditions for the application of the preventive guarantees to be established before the determination of the tax liability, which reflect the balance between the interests of the State and the individual in the best possible way (the best regulatory model), taking into account the minimum criteria for the application of a measure with the function of ensuring preventive compliance with tax liabilities in the scope of the Convention (the regulatory model based on the minimum standards) and the guidelines for the formulation of the "best regulation"? In order to reply to the main question, the following preliminary issues need to be resolved:

Court of Justice are available online at: <http://curia.europa.eu> (15.11.2015). Please see: K. Lind. (2012), pp 107–108.

- (1) What are the main characteristics that substantiate the concept of preventive guarantees, based on the functions and the place of preventive guarantees in the legal system, through which the institute of preventive guarantees arises?
- (2) What are the principles and limitations, and the minimum requirements for the development and application of preventive guarantees established under P1-1 of the Convention, and "the fourth rule" resulting from it, and what is the meaning of procedural guarantees therein?
- (3) What could be the model of the institute of preventive guarantees resulting from the reduction of the principles deriving from the Convention, taking into account the solutions used in various jurisdictions and comparable institutes (with an emphasis on the comparison of the pure guarantee method, regulated in § 136¹ of the MKS in force in Estonia, and the accelerated assessment procedure used in the United States)?
- (4) Whether or not, and on what grounds, should the damage caused by the lawful application of preventive guarantees be compensated for by the State, so as to ensure the proportionality of the preventive guarantees, and thereby, compliance with the best regulatory standard?

By the confirmation of the author's claims, a directory of the principles and standards discussed in the thesis emerges, which can be taken as the basis for the formulation of the institute of tax procedural preventive guarantees. As a practical value, on the basis of the results of this thesis, it is possible to make adjustments to the regulation in § 136¹ of the Estonian TA in such a way that it matches the quality of "the best regulation". The thesis also opens up the possibility of proposing common recommended criteria for the application of preventive measures aimed at ensuring the execution of tax liability in Member States within the EU.¹¹²⁵

C. Methods

This study primarily falls in the field of comparative law and deals with both theoretical and practical problems. Since the issues arising from the development of the legal framework for tax procedural preventive measures, as well as

¹¹²⁵ EU Commission has shown some initiative towards providing directions to the Member States in purely domestic legal questions as well which relate to prevention of tax frauds. For example, the Commission has given directions to Bulgaria, Cyprus, Estonia, Hungary, Italy, Lithuania, Malta, Poland and Slovakia for increasing administrative capabilities. – COM(2012) 351, p 7. In addition, Commission has drafted and recommended certain clause to be added to the domestic taxation law acts, describing the principle of economic interpretation of the transactions. Such questions are not regulated to the EU law as well, but regardless of this, the Commission makes efforts to fight tax evasion by such means as well. – Please see: COM 2012/772/EU, para 4.2.

from their application by the courts, are complex, they require a multi-disciplinary approach and the use and combination of different research methods.

The main method used by the author is the extended epistemological functionalism¹¹²⁶ method. The functional approach to tax proceedings helps to best understand the institutes and principles of tax procedure law.¹¹²⁷ In 1910, Ernst Cassier stated that in comparative law, the focus has moved from the determination of the true nature of things (ontology) to the identification of the functional state of things (epistemology).¹¹²⁸ If similar problems prompt the same kind of solutions, then the solution must be inherent to the problem in some way.¹¹²⁹ Therefore, similar functions should be performed by similar institutes.¹¹³⁰ The applicability of epistemological functionalism with a view to a cross-analysis of legal systems is supported in part by Savigny (though less) and Puchta-influenced philosophical positivism, according to which there are basic concepts, which, despite insubstantial differences, are essentially the same regardless of the legal order.¹¹³¹ As one of the research issues, the author has set to define the transnational (legal-theoretical) concept of the institute of tax procedural preventive guarantee through its essential characteristics. The functional approach is most appropriate to identify this concept.

Functional comparative law is not so much interested in some particular nuances of a legal institute, but rather its functional link with certain issues.¹¹³² The epistemological-functional method has been explained as a formula as follows: If 'a' is defined as a certain problem, 'x' as the variable of the legal system $\alpha_{1, 2, 3, \dots}$, and 'y' as the variable of the legal institute $\beta_{1, 2, 3, \dots}$, we can design the comparison of different legal instruments as a series, where, for example, 'a $\alpha_1 \beta_1$ ' is the response (β_1) of the Estonian law (α_1) to the problem a, 'a $\alpha_2 \beta_2$ ' is the response (β_2) of the German law (α_2) to the problem a, 'a $\alpha_3 \beta_3$ ' is the response (β_3) of the law of the United States (α_3) to the problem a, etc.¹¹³³ In addition to the similarities between institutes, the epistemological-functional approach allows to compare the differences between them, and helps to explain these

¹¹²⁶ Function means something which is to be done, a task, a duty or a role. – M. Lange-mets; jt. (eds). *Eesti keele seletav sõnaraamat. 2., täiendatud trükk* [Explanatory dictionary of Estonian language. 2nd, revised edition] – Tallinn: Eesti Keele Sihtasutus, 2009, available online at: <http://www.eki.ee/dict/ekss/> (15.11.2015).

¹¹²⁷ R. K. Gordon. Chapter 4. Law of Tax Administration and Procedure, p 3. – V. Thuronyi (ed). *Tax law Design and Drafting. Volume I.* – Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996. Internet: <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/index.htm> (15.11.2015).

¹¹²⁸ E. Cassier. *Substanzbegriff und Funktionsbegriff* (1910). Referred at: R. Michaels. *The Functional Method of Comparative Law.* – Oxford: Oxford Handbook of Comparative Law, 2006, p 355.

¹¹²⁹ *Ibid.*, p 355.

¹¹³⁰ *Ibid.*, p 356.

¹¹³¹ A. Aarnio. *Õiguse tõlgendamise teooria* [Theory of Interpreting the Law] – Tallinn: Õigusteabe AS Juura, 2009, p 99.

¹¹³² R. Michaels. (2006), p 356.

¹¹³³ *Ibid.*

differences through the features of different legal systems.¹¹³⁴ Therefore, the use of the functional method for the comparison of the institutes of continental European legal systems and *common law* is particularly suitable through epistemology. Functionalism exceeds the epistemological/doctrinal differences between common law and continental European legal cultures as functionally non-essential variables. Therefore, many important studies that apply the functional method focus on the comparison of the *common law* and Continental-European judicial areas.¹¹³⁵ The functional method is also suitable for the comparison of measures with different content but the same function within a legal system. This opens the way for the comparison of preventive measures, preventive administration of threat prevention law, initial access to justice in administrative proceedings, and other similar institutes.

The epistemological functionalism method relies on the assumption that the solutions created by the comparable institutes include the same basic principles, in so far as they are functionally similar and aimed at solving a problem that is jointly typical of the legal systems under comparison. In order to avoid the main abuse of the method, characteristic of the functional comparative method, – conducting a one-dimensional or superficial analysis¹¹³⁶ –, the author takes into account the criticism of D. J. Gerber towards functionalism, and follows the recommendation to take into account a range of aspects as diverse as possible in the analysis of the institute concerned, covering both the substantive and procedural elements of the measure.¹¹³⁷ Therefore, the author defines the issues to be analysed more broadly, to include the infringement of fundamental rights, solving problems that arise from making decisions regarding preventive law, the articulation of procedural guarantees, etc.

In addition to the abovementioned, the author uses the data collection method, the analytical-dogmatic method and the historical method. The author analyses court orders by the Estonian administrative courts regarding requests for authorisation made during the period 1.12.2012-31.12.2014.¹¹³⁸ The aim of

¹¹³⁴ *Ibid.*

¹¹³⁵ *Ibid.*, p 357.

¹¹³⁶ Main misuse of the comparative method lies on ignoring the context of the research problem, performing a one-dimensional comparison and following biases which one may have. – A. Momirov; A. N. Fourie. Vertical Comparative Law Methods: Tools for Conceptualising the International Rule of Law. – Erasmus Law Review, 2009, vol 2, no 3, p 297.

¹¹³⁷ D. J. Gerber. Toward a Language of Comparative Law? - The American Journal of Comparative Law, 1998, vol 46, no 4, pp 722–724. Critics of Garber's functional method relies much on not taking into consideration the procedural aspects of the law. When discussion procedural law, it is evident that the analysis is focusing on procedural aspects and this aspect is therefore covered.

¹¹³⁸ The analysis covers rulings of the Estonian Administrative Courts made with regard to Tax Authority's applications for granting permission for preventive enforcement actions within 1.12.2012 to 31.12.2014. This does not cover rulings which enable preventive actions for securing tax liability of third persons (e.g. member of the management board) as well as rulings which are not aimed for issuing such permission

the analysis is to identify what and how the courts have analysed in the *ex ante* control of the legality of the application of preventive measures, and whether the main issues deriving from it have developed into uniform case law. The author has chosen as the comparable criteria the basis for the tax liability, the justifications of insolvency risk, and the standard under which the Court has considered sufficient to establish the existence of the tax liability. These are the main estimates under which the estimate notice concerning the necessity of the application of a preventive measure evolves. The analysis of court rulings was determined by the author over a two-year period, during which the court positively resolved nearly 140 requests for authorisation, which, in the author's opinion, provides sufficient reference material regarding guarantee procedures made on different grounds. The analysis excluded authorisation orders ensuring liability decisions, because the court examines different problems in them, as compared to ordinary tax assessment notices. The author used the rulings made as of 1.12.2012, as it is the date when some fundamental amendments to the TA § 136¹ came into force. The results of the analysis, however, are also applicable to the wording of the law in force before 1.12.2012, since the substantive side of TA § 136¹, governing the basic conditions of preventive guarantees, has been unchanged since 1.1.2009.

The use of the comparative method also plays a leading role in the research. The comparison is divided into institutional and jurisdictional. Concerning the institutional reference material, it is worth to highlight the initial access to justice in administrative proceedings, and preventive administration and threat prevention law in administrative law. For the jurisdictional comparison, the author has chosen the Estonian and the United States legal systems as the main systems to be compared. In addition, the German legal system is also used for comparison. Estonia has been chosen by the author because of personal ties to the Estonian judicial area, and due to the existence of a fairly large corpus of case law developed over the years. US law, belonging to the legal family of *common law*, provides an excellent comparison in the "summary assessment" procedure¹¹³⁹, that has existed for nearly a century in the IRC, which is different from that used in Estonia, in the sense that, in addition to the collection of taxes, it also contributes to the achievement of other fundamental tax procedural objectives. In the case of German law, the role of Germany as a "donor state" in legal terms for Estonian administrative procedural law, and the existence of a special regulation in AO § 324 can provide better understanding how one should see Estonian law. Conducting a comparative analysis with a system out-

(disputes on jurisdiction, etc). The main issues with the preventive enforcement actions are not inherent to such types of disputes.

¹¹³⁹ The right to skip the normal tax assessment procedure, when it comes to apparent that the tax revenue is in jeopardy, was introduced in the United States decades ago (the predecessor of this existing system is Revenue Act of 1924). The wider theoretical discussion originates from there. Please see: M. M. Armen. Assessing Internal Revenue Service Jeopardy Procedures: Recent Legislative and Judicial Reforms. – Cleveland State Law Review, 1997, vol 26, p 419.

side the European judicial area is, *inter alia*, justified by the much criticised comparative method that the ECHR uses for the implementation of the Convention. In accordance with this method, the ECHR relies on the comparison of the practices of EU Member States in resolving the cases, and takes into account the overall social and economic trends in the Member States on the principle that "the recognition of a similar measure by some Member States legitimises the measure". It has been concluded in legal theory that the use of the comparative method only on the basis of European countries presents a risk to keeping the standards of the Convention high and autonomous.¹¹⁴⁰ The author agrees with this criticism and considers that taking into account the legal solutions developed in other legal systems may provide a much broader base for a comparative overview without getting stuck to the solutions available here in the Europe.

D. Structure

Following the research issues put forward, the thesis consists of four chapters.

In the first chapter, the author discusses the concept of preventive guarantees through its most important characteristics, determining the object of the study and its function. As a result of the analysis, the essential features of the institute of preventive guarantees, and its task in tax proceedings, can be identified. Through its functional characteristics, similar institutes used in other jurisdictions can be identified, on the basis of which the author of the research carries out a comparative analysis, in the third chapter of the thesis.

In the second chapter, the author discusses the minimum requirements and most important considerations under the Convention, which the Member States must take into account in shaping the measures to ensure the payment of taxes. The author focuses on the analysis of the fourth rule on the restriction of property rights arising from P1-1 of the Convention.

In the third and also central chapter of the thesis, the author discusses the internal system of preventive guarantees, and analyses the opportunities for its development on the basis of the minimum requirements and considerations arising from the Convention, based mostly on the comparison of the corresponding regulations in Estonia and the United States of America. Four main problem areas can be identified. First of all, the central issue is which standard should be the basis for the assessment by the administrative authorities of the existence of the tax liability to be ensured in the application of preventive guarantees. The problem arises even more acutely in situations where the court must give permission for the application of a guarantee measure and thereby to assess the legality of the administrative procedure before such an operation is carried out. Secondly, the author analyses how to substantiate and to verify the risk of non-

¹¹⁴⁰ Y. Arai-Takahashi. *The Margin of Appreciation Doctrine and the Principle of Proportionality in the Jurisprudence of the ECHR*. – Antwerpen: Intersentia, 2002, p 191.

execution of a tax liability in issuing an estimate notice. The function of a preventive guarantee in tax proceedings also depends on whether its application requires active *mala fide* activities by a taxable person, or whether it is enough that the risk of insolvency is incurred as a result of the *bona fide* behaviour (also passive activities or non-activity) of the taxable person. Consequently, the measure of preventive guarantees can be considered either as a means of combating tax fraud or, more generally, as a means to privilege the State in insolvency proceedings. Thirdly, the issues related to the temporal dimension of guarantee procedures must be solved. The problems related to judicial supervision in the application of preventive guarantees must also be considered, which the author does in the last section of the third chapter.

In the fourth chapter, the author addresses the cases in which the state has the justified obligation to compensate for any damage caused to a taxable person when the application of the preventive measure was done in accordance with the law (lawfully). The right of the taxable person to obtain compensation for the damage caused to them by the restriction of their fundamental rights and freedoms reduces the intensity of the preventive measure.¹¹⁴¹ Obtaining a fair compensation in the case of a preventive measure applied lawfully, but causing unfair damage, is one of the parameters for achieving the proportionality of the preventive measure. As this does not relate that much to the internal structure of a preventive measure, as it does to the institute of state liability, the author addresses this issue in a separate chapter.

E. Limitation of the object of study

The author focuses on the analysis of the problems in the legal relationships between the taxable person and the State. Therefore, the dissertation does not include a more detailed analysis of the problems characteristic of ensuring the enforcement of liability orders (e.g. for the member of the management board), except for the issues arising from a double-forecast of such liability orders. The author does not address the issues of internal competence of the authorities conducting the guarantee procedures either, which are more of a practical problem. Of the problems regarding the compensation for damages relating to the application of preventive measures, the author only focuses on the issues relating to the compensation for damages caused by lawfully applied preventive measures, since compensation for the damage caused by preventive measures applied under an unlawful administrative act in the first place does not entail problems inherent to preventive measures specifically.

¹¹⁴¹ Please see *en banc* decision of the Estonian Supreme Court from 12.6.2008 no 3-1-1-37-07 and separate opinions thereto, when it comes to the interference to the right to property and the measures which can be used for minimizing the intensity of such interference.

F. The main sources and previous research

Individual analyses of the internal regulations of preventive guarantees applicable in different jurisdictions can be found in the literature, but the development of a legal-theoretical framework for preventive guarantees on this basis has not been addressed in detail.

Similar legal problems have been analysed in more depth in the United States by J. E. Gleason and D. K. Poole, in the article “IRS Summary Assessment Powers: Abuse and Control”¹¹⁴² and in the book *Federal Tax Litigation*¹¹⁴³ by S. A. Berson, published in 2001. In the issues regarding the interpretation of the decisions of the ECHR, the author has in many ways relied on the positions expressed in the article “The European Convention on Human Rights and property rights”¹¹⁴⁴ by L. Sermet, which addresses the problems of the restrictions on property rights more generally. The author has also discussed the most important decisions of the ECHR that focus on the problems of the application of P1-1.

Author has relied on some conclusions made by Kaspar Lind in his doctorate thesis “VAT fraud and its prevention” (*„Käibemaksupettused ning nende tõkestamine“*)¹¹⁴⁵, where the author has briefly addressed the issues of requesting guarantees from taxpayers in the comparative analysis of the measures for the prevention of VAT fraud.

¹¹⁴² As the legal regulation under investigation has been used in the United States close to a century, the author has used older sources as well, providing adequate basis for the comparison of the regulations.

¹¹⁴³ S. A. Berson. *Federal Tax Litigation*. – New York: Law Journal Press, 2001.

¹¹⁴⁴ L. Sermet. *The European Convention on Human Rights and property rights*. Human rights files, no. 11 rev. – Strasbourg: Council of the Europe Publishing, 1998.

¹¹⁴⁵ K. Lind. (2012).

1. chapter

FUNCTIONAL DEFINITION OF PREVENTIVE SECURITY IN TAX PROCEDURE

1.1. Main attributes to the preventive security

1.1.1. Theoretical framework of the procedure

The most general objective of preventive securities is to ensure the collection of tax revenues in a situation where there is a certain suspicion of the existence of an additional tax liability, and the collection of tax revenue has been compromised.¹¹⁴⁶ A preventive security is, by nature, a response to a violation of tax law in the form of not paying taxes that has occurred in the past, which is presumed, in the sense of evidence, and has already taken place, in the temporal sense. Its intended function is to guarantee the effectiveness of the enforcement of the tax to be determined.

In accordance with its position in the structure of the procedure, preventive measures constitute measures that are part of certain stage of the tax proceedings – to the stage of performance proceedings. The tax procedure has three principal objectives: firstly, the verification of the tax calculations submitted by the taxpayer; secondly, the determination of the amount of tax payable; and thirdly, the recovery of tax arrears.¹¹⁴⁷ None of the parts of the tax procedure works in isolation from the others. It follows from the above stated, that one of the values of the procedure is its coherence. In accordance with the principal postulate of systemic coherence, the legal order as a system must form a coherent whole, which reacts to the influences coming from the environment as uniformly as possible.¹¹⁴⁸ Coherence is an independent value of the legal system. Similarly to the legal order, the procedure as a process consists of different dimensions, and sub-stages, forming a legal system in itself, similar to the legal order. Each institute of procedural law constitutes a so-called inferior legal order, in which the features specific to a legal order, such as the features of legal certainty and clarity, and the general objectives of the procedure itself, should, in principle, materialise.

¹¹⁴⁶ Compare: TA § 136¹, IRC § 6851 and § 6861, AO § 324.

¹¹⁴⁷ L. Lehis. *Maksuõigus. 3 trükk*. [Taxation law. 3rd edition] – Tallinn: Juura, 2012, p 104. Please see about the supportive functions of tax procedure: G. Bungo-Tafa. Reformation of Tax Procedures along the European Integration Process. – Academicus, 2012, no 6, p 85.

¹¹⁴⁸ M. Kairjak. Keerukuse redutseerimine Eesti õiguses karistusseadustiku § 217² objektiivse koosseisu relatiivsete õigusmõistete sisustamise näitel. Doktoritöö [Reduction of complexity within the Estonian legal system: the example of interpretation of relative legal concepts in the objective category of § 217² of the Estonian Criminal Code. Doctorate thesis]. – Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2015, p 30.

The second value of the procedure is keeping the object of the procedure narrow and defined.¹¹⁴⁹ The object of the procedure is what the procedure deals with. From the author's perspective, the principle of the keeping the object of the procedure as narrow as possible stems from the rules of good regulation, which is directed at obtaining the maximum benefit from legal regulations.¹¹⁵⁰ Keeping the object of the procedure narrow means, *inter alia*, that each part of the procedure as a whole complies with the objectives of the procedure as a whole as much as possible, and does not deal with the problems external to the procedure. If the goal of preventive securities, however, is to meet objectives external to the procedure (for example, a derogation from the principle of *paritas creditorum* in insolvency proceedings, exercising influence on the taxable person to give a self-accusatory testimony, etc.), then these cannot be considered an institute that keeps the object of the tax procedure narrow. In the decision *Leur v. Bloem* (1995), the European Court of Justice (ECJ) examined tax evasion in the course of the restructuring of companies. With regard to the proportionality of the measures, it may be concluded on the basis of the decision that the effects of the measure for tax evasion should be limited to ensuring the payment of taxes, and not to go beyond such purpose.¹¹⁵¹ The Court also stressed the need to take into account all the circumstances related to the specific transaction in conducting the tax assessment of the transactions, and considered it to be inappropriate to base the assessment solely on previously defined general criteria or model cases.¹¹⁵²

The third value of the procedure is the protection of the fundamental rights and freedoms reflected in it, and particularly, its proportionality. The criterion of the necessity of a measure restricting fundamental rights is a part of the verification of the admissibility of restrictions on fundamental rights and freedoms in the proportionality test.¹¹⁵³ The remedy may be regarded as unnecessary, if any of the alternative remedies is at least as effective as the first one, but its objectives can be achieved by a remedy that is less onerous on the person.¹¹⁵⁴

¹¹⁴⁹ E. Kergandberg; *et al.* *Sissejuhatus kohtumenetluse õpetusse. Eesti kohtumenetlusõiguse võrdluspilt*. [Introduction to the study of court procedure. Comparative review of Estonian court procedure law] – Tallinn: Juura, 2008, p 39.

¹¹⁵⁰ R. Narits. Good Law Making Practice and Legislative Drafting Conforming to it in the Republic of Estonia. – *Juridica International*, 2004, no IX, p 5.

¹¹⁵¹ ECJd, 17.07.1997, C-28/95, *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen*, para 44. - ELT C 271, 06.09.1997, p 2. Compare: T. Grauberg. Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. – *Juridica International*, 2009, XVI, p 148. In this court case, the court assessed the legitimacy of the objectives of the measure under the purposes of the directive 90/434/EEC on common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies.

¹¹⁵² ECJd, 17.07.1997, C-28/95, *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen*, para 41.

¹¹⁵³ Decision of the Constitutional review chamber of the Estonian Supreme Court, 31.01.2011, 3-4-1-24-11, para 55.

¹¹⁵⁴ *Ibid.*

Consequently, the sub-institute (preventive measure) of the procedure could also prove to be unnecessary, if the protection of the public interest is possible through a procedural alternative that is equivalent but less onerous on the person.¹¹⁵⁵

Ensuring the result of the performance proceedings is the basic, and also the only purpose of the application of the preventive measure. Thus, the question arises as to whether and to what extent should preventive securities support the tax assessment and the determination of the amount of tax payable in determination and decision-making procedure? In particular, it is also a question of proportionality, and of "good procedure practice", in procedural-theoretical terms.

The fourth value of the procedure is the compliance with only legitimate objectives and the non-recognition of non-legitimate objectives.

1.1.2. Main features of preventive measures

The first feature of the tax procedural preventive measure is its orientation towards securing compliance with the tax liability. The author compares the pure security system, established in TA § 136¹ in Estonia, and the summary tax assessment procedures, contained in the United States IRC, § 6861 and 6851.

Whereas the principal aim of the first system is to secure the tax liability without affecting the course of the tax assessment procedure (the Estonian system), the goal of the second system is to conduct an extraordinary accelerated tax assessment, with the conduct of security activities (the US system). With the second method, in contrast to the first, the procedure is designed in such a way that it also contributes to the fundamental objectives of other procedures, accelerating the verification of the accuracy of the tax calculations submitted by the taxable person, and the determination of the amount of tax payable. However, the procedural standards used in the United States in the application of preventive measures are equivalent to those of the Estonian system, or even lower, which makes the review of the estimate notice rather more complex.

Similarly to Estonia, securing compliance with the tax liability is also the only main function of the freezing of assets on the basis of the German AO § 324 (*dinglicher Arrest*). The objective of the freezing of assets is to prevent any possible obstacles to the conduct of a future enforcement procedure.¹¹⁵⁶ In accordance with AO § 324 (1), the tax authority may request the freezing of assets of either movable or immovable property, if there is reason to fear that

¹¹⁵⁵ *Ibid*, para 55-56. When deciding whether to ask the tax payer to provide security, the tax authority must consider the turnover of the company or the expected turnover under the business plan. Estonian Supreme Court found that this regulation is not so effective as the regulation requiring security in fixed amount. Namely, both the companies starting their activities as well as companies operating can show much smaller turnover in order to provide smaller security (para 56 of the decision).

¹¹⁵⁶ U. Koenig; jt. (Hrsg). Abgabenordnung: AO. 3., völlig neubearbeitete Auflage. – C. H. Beck, 2014, comment A to § 324, rn 2.

recovery may otherwise prove to be impossible or more difficult. The freezing of assets may also be requested if the monetary amount of the claim is not yet determined.

Similarly to the system in the United States, the preventive security measure used in Canada is also related to the acceleration of the tax procedure. In general, the tax authority cannot enforce the tax liability before 90 days after the delivery of the tax assessment notice to the taxable person, which, because of the different procedural subtleties, may take up to several months or even years.¹¹⁵⁷ According to article 225 (2) (3) of the Canadian Income Tax Act, conducting security activities is possible, regardless of whether or not the tax assessment notice has been sent to the taxable person.¹¹⁵⁸ If the tax assessment notice has not been sent to the taxable person before the submission of the application to the court, then the tax authority shall undertake to forward it to the taxable person at the same time as the authorisation for conducting security activities, i.e. within 72 hours from granting the authorisation or within another time limit fixed by the court.¹¹⁵⁹

The second principal aim of the preventive security is to protect the public interest against the loss of tax revenue. Consequently, the requirement of a security to cover the future tax liability is one of the measures for combating tax fraud.¹¹⁶⁰ Its wider philosophical aim is to ensure equal treatment of tax payers. In accordance with the approach of H. L. A. Hart, committing tax fraud leads to an unequal situation for taxpayers, in which the assets of tax fraudsters are reduced less *de facto* compared to the assets of other persons who pay their taxes, and which consequently results in a better economic situation for tax fraudsters.¹¹⁶¹

Thirdly, the preventive security is a measure of preventive and risk prevention law. One of the methods of public law is the prevention of risks, instead of combating the negative consequences that may arise if and when the risk materialises. The legal-political response to the establishment of a risk society may be called the preventive state (*Präventionsstaat*), or at the very least the rooting of elements characteristic to preventive states in internal law enforce-

¹¹⁵⁷ H. Alpert. Defending Jeopardy Assessments. – Legal Business Report, Alpert Law Firm, June 2012, p 1.

¹¹⁵⁸ Canadian Income Tax Act. – Effective from 1985, R.S.C. 1985, c. 148, s. 1, used version as of 30.6.2015. Internet: <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/1-3.3/page-393.html#docCont> (15.11.2015).

¹¹⁵⁹ Canadian Income Tax Act, art 225 section 5 sub-section 5.

¹¹⁶⁰ Most of the 146 rulings made by the administrative courts allowing implementation of preventive measures during the period of 1.12.2012 – 31.12.2014 were based on the suspicion that the tax payer had knowingly not declared and paid certain amount of taxes. Only 6 cases relate to using the company's assets for private purposes. Most of the cases relate to unjustified deduction/reclaim of input VAT and using fictive invoices for reducing VAT liability. VAT frauds relate to 139 cases.

¹¹⁶¹ H. L. A. Hart. Are There Any Natural Rights? – Philosophical Review 64 (1955): 175–91, p 185. Referred in: G. Glosko. The Principle of Fairness and Political Obligation. – Ethics, 1987, vol 97, no 2, p 353.

ment law.¹¹⁶² Proactive law is finding its place throughout EU law.¹¹⁶³ The idea behind the preventive law is simple and pragmatic: the prevention of damage is, as a rule, less expensive than dealing with the consequences of the damage. Threat prevention law is in many ways based on the consistent use of undefined legal terms. In the application of the preventive measure, in each individual case, the problem of ambiguity is solved with the extended obligation of justification, namely, "as the undefined legal term has been created by the legislator, it must be substantiated by using the guidelines and objectives of the legislator".¹¹⁶⁴ Thus, in regulating the preventive guarantees based on the application of undefined legal terms, the legislator must pay attention to the clear and unambiguous wording of the objective of the regulation, which, on the one hand, allows the administrative authority to take it into account for the application of the preventive measure, and on the other hand, would also pose certain boundaries between situations when the application of the preventive measure is permitted and when it is not allowed. The substantiation of such an objective can be done through the objectives of the tax proceedings, since the objectives of a procedural institute can be limited to covering the objectives of the procedure it is part of.

In the author's opinion, the principles formulated in the institute of interim relief can be taken as the basis for the formulation of the regulation of preventive securities, to the extent that they are functionally comparable. Taking account of the specificities of the institute of interim relief, in the author's opinion, it is most appropriate to analyse the reasons for its acceptability following the approach in Niklas Luhmann's theory of legitimation. Luhmann sets as the aim of the procedure the legitimation of a certain legal judgement in the eyes of the wider public.¹¹⁶⁵ Jürgen Friedrich describes the logic of the procedure as a process of legitimation in quite simple terms. In the decision-making process, procedural rules predetermine whose opinion is taken into account, which aspects are considered and which are not, as well as how the different aspects and contribution affect the judgement. In this sense, procedures reduce the complexity of the decision-making process.¹¹⁶⁶ The above confirms that in the case of preventive measures, the main emphasis of the legal response must be on improving procedural guarantees, as it is not possible to achieve accuracy

¹¹⁶² M. Laaring. *Eesti korrakaitseõigus ohuennetusõigusena. Doktoritöö*. [Estonian law enforcement law as danger prevention law. Doctoral thesis]. – Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2015, p 23.

¹¹⁶³ Opinion of the European Economic and Social Committee CESE 1905/2008, para 1.3.

¹¹⁶⁴ Decision of the Constitutional review chamber of the Estonian Supreme Court, 26.11.2007, 3-4-1-18-07, para 29.

¹¹⁶⁵ E. Kergandberg; *et al* (2008), p 53. Compare: Aulis Aarnio and Kaarlo Tuori saw legitimacy as the process for gaining public trust through the approval through legal norms and developing of such norms. A. Aarnio. (2009), p 31.

¹¹⁶⁶ J. Friedrich. International Environmental „soft law“: The Functions and Limits of Nonbinding Instruments in International Environmental Governance and Law. – Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2013, p 412.

in the concept of risk prevention when dealing with substantive legal issues due to the undefined term of the risk to be prevented.

Fourthly, the preventive security supposes a derogation from the principle of equality of creditors, because it allows the public authority to secure compliance with the tax liability before insolvency occurs, preferentially to the other creditors. In fact, the other creditors may not even be aware of the insolvency of the taxable person/debtor, because it accompanies the determination of the tax liability by the State. Therefore, the preventive measure allows to guarantee compliance with the tax liability, unlike the other creditors participating in the potential future insolvency procedure.

The identification of the objective of the measure is important in the assessment of the violation of fundamental rights that accompanies preventive securities. Namely, the application of the preventive security may violate several fundamental rights (in addition to the right to property, also the freedom to conduct business). In case of competing fundamental rights to be infringed, the legislator must identify the fundamental right that will be applied in the proportionality test.¹¹⁶⁷ The selection criterion of the corresponding fundamental right is, therewith, the purpose of the violation.¹¹⁶⁸ If the objectives of the preventive measures are, in addition to tax procedural, also related to an insolvency procedure, the justification of the effects external to the main objective of the measure is required, through the violation and balancing of other fundamental rights.

1.2. Relations to the fundamental rights and values

The purpose of preventive measures is to protect the public interest against the non-collection of tax revenues. The interest of the state may be dual: to collect tax revenue and to receive the tax revenue on time. The public interest may not necessarily be damaged by a temporary delay in the accrual of tax revenues, since the payment of the taxes is only postponed in such cases.¹¹⁶⁹ Thus, it is not an essential violation of public interests. The assessment of the moderation of the measures restrictive on fundamental rights and freedoms shall be based on the following principle: the more intense the violation of the fundamental right, the more compelling must the reasons for justifying the violation be.¹¹⁷⁰ In a

¹¹⁶⁷ Decision of the Constitutional review chamber of the Estonian Supreme Court, 5.3.2001, 3-4-1-2-01, para 14; Decision of the Constitutional review chamber of the Estonian Supreme Court, 18.6.2010, 3-4-1-5-10, para 38.

¹¹⁶⁸ L. Lehis; K. Lind. Comment no 1 to the introductory part of chapter VIII. – Ü. Madise; *et al.* (eds). *Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne*. [Commented edition of the Constitution of the Republic of Estonia]. – Tallinn: Juura, 2012. Internet: <http://www.pohiseadus.ee> (15.11.2015). The measure can interfere with several fundamental rights if it has several purposes (please see Decision of the *en banc* of the Estonian Supreme Court, 17.3.2003, 3-1-3-10-02, para 27–35.

¹¹⁶⁹ ALCSCr, 29.11.2001, 3-3-1-57-01, para 2.

¹¹⁷⁰ *Ibid.*

situation, where, in the case of failure to perform preventive enforcement activities, it cannot be not ruled out that the taxes shall not be accrued by the State at all, ultimately, the accrual of taxes can be considered as a weighty public interest.¹¹⁷¹ Otherwise it is questionable. In a situation, where the accrual of tax revenue is merely postponed by a period of time, and its recovery may require the implementation of additional resources, the threshold for the application of a preventive measure shall be higher, owing to the principle of proportionality.

Secondly, the right to property of the taxable person is limited with preventive securities, freezing the assets of the taxable person, which could be used to comply with the tax liability. The performance of enforcement activities involves a *contra omnes* violation of the right to property of the taxable person or another person responsible for the performance of the tax liability, in particular in the restrictions to dispose of the property, but also, if necessary, restrictions on its possession and use. The freezing of assets violates the right to property, as it restricts the right of the owner to dispose of their property.¹¹⁷² This also relates to the protection of the freedom to conduct business.

Thirdly, the content of preventive securities is to protect the State from the actions conducted by a taxable person in bad faith. The efficiency of a preventive security lies in its application in a manner that does not allow the taxable person to immediately proceed to hide their assets at learning about a pending tax procedure against them. The restriction of both, the administrative procedural right to be heard before the court, as well as the right to be present in court in the procedure involving oneself (*audiatur et altera pars*¹¹⁷³), is the premise of an effective application of a preventive security, at least before performing guarantee procedures. Therefore, preventive securities are applied without seeking the opinion of the taxable person about the matter, both in Estonia¹¹⁷⁴ and in the USA¹¹⁷⁵. In Estonia, the taxable person is not a legal party in the procedure for granting the authorisation to perform a guarantee procedure, it is a case of an *ex parte* procedure. Thus, the application of preventive measures inevitably violates a person's right to judicial protection. Crucial question is, how and in what extent it is possible to reduce such interference.

¹¹⁷¹ Regulation of Tallinn Circuit Court (TCirC), 6.3.2012, 3-11-2802, para 9.

¹¹⁷² Regulation of the Criminal Chamber of the Estonian Supreme Court, 20.2.2012, 3-1-1-1-12, para 16. Compare: Jeopardy Assessment: The Sovereign's Stranglehold. (1967), p 731.

¹¹⁷³ In English: Hear the other party.

¹¹⁷⁴ V. Lapimaa. Comment no B to § 264, p 715. – I. Pilving; K. Merusk. (eds). *Halduskohtumenetluse seadustik. Kommenteeritud väljaanne*. [Administrative Court Procedure Act. Commentaries]. – Tallinn: Juura, 2013.

¹¹⁷⁵ J. E. Gleason Jr; D. K. Poole. (1976), p 240.

1.3. Efficiency of performance proceedings in the case of insolvency of the taxable person

Of the different types of tax fraud, the types, which are aimed at or involve the insolvency of the taxable person, deserve to be highlighted.¹¹⁷⁶ Tax fraud often involves the intentional causing of insolvency, where fraud is scheduled in such a way that the property to be distributed as a result of the insolvency procedure is practically inexistent. The property can be distributed before the tax authority gets hold of the tax report and starts verifying the accuracy of the tax liability on the basis of the report.

Eberhard Schmidt-Assmann has put forward a cost analysis to assess effectiveness in the analysis of procedural economy, which is often an indispensable counterweight to an approach that is only goal-oriented, i.e. a procedure conducted at all cost and focused exclusively on results. In performing the cost analysis, the minimum and maximum principle must be taken into account.¹¹⁷⁷ According to the cost analysis, the administrative procedure should be profitable when assessed financially, particularly in procedures, which are directed at the collection of the main source of revenue of the State, and the purpose of which is to be profitable *per se*. However, Eberhard Schmidt-Assmann has also stated that, in the rule of law, the assessment of the necessity of the procedure cannot be based entirely on the cost analysis, nor assess only whether or not the procedure is profitable in financial terms. The commitment to ensure the general welfare of the public administration cannot be reduced to mere financial costs and benefits. Alongside material considerations, other intangible dimensions of costs and benefits are also important aspects in assessing the effectiveness of the activities of the administrative authority.¹¹⁷⁸ When applying the above-stated principles to the procedure of the application of preventive securities, the assessment of the economy of the procedure must take into account, in addition to the cost-effectiveness, its negative and positive effects on securing rights and interests, and consider the value and effectiveness of the procedure in a wider sense. The procedure cannot be considered effective if it brings in more than it is necessary to spend for its implementation, but does not involve the achievement of wider legitimacy. The benchmark of an efficient and effective procedure is also its legitimacy.

¹¹⁷⁶ Such type of VAT fraud is presented by. K. Lind. (2012), pp 29-31.

¹¹⁷⁷ It is similar to the principle of optimality in the economic theory, which reflects the behaviour of a subject in the situation of limited resources. It is not possible simultaneously to have the best results in the minimal costs. It is possible (1) to reach the maximum result with fixed resources or (2) to reach a fixed result with minimal resources.

¹¹⁷⁸ E. Schmidt-Assmann. Das allgemeines Verwaltungsrecht als Ordnungsideo: Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung. – Springer Verlag, 1998, p 285. – Referred in: N. Parrest. *Menetus- ja vormivigade õiguslikud tagajärjed haldusmenetluses. Magistritöö*. [Legal consequences of procedural and form errors in administrative procedure. Master thesis]. - Tartu Ülikool, 2005, pp 11–12.

Priit Manavald has argued, analysing the economy of the bankruptcy procedure, that in order to make insolvency procedures more effective, it is necessary to ensure the existence of a greater number of assets in the insolvency procedure, and, to achieve this, it is important to bring the moment of the application of response mechanisms to insolvency to the earliest possible point in time.¹¹⁷⁹ On the basis of the above conclusion, the author assumes that the eventual insolvency of a taxable person leads to an inefficient performance procedure, and the main reason for this is that the response to the risk of insolvency comes too late. As preventive measures bring the response time to the earliest possible moment in time, the procedure mechanism is, in this respect, fully justified.

1.4. System of tax frauds related to insolvency of the tax payer

In the formulation of preventive securities, their potential scope of application must be identified. For that purpose, the types of fraud to which it would be possible to respond with the application of preventive measures must be determined. As a result of the analysis of the classification, the features characteristic of different types of fraud can be identified, which can be used as circumstances that justify the application of preventive securities. Since the prevention of the risk of insolvency requires the setting of the response time in the earliest possible stage of the procedure, then the focus for each type of fraud must be on finding the so-called "minimum temporal point", upon which to apply the measure securing the preservation of the assets.

Bad faith is extremely difficult to detect in the case of VAT fraud related to insolvency, because insolvency is a completely objective and tangible consequence.¹¹⁸⁰ Therefore, it is quite difficult to classify cases of tax fraud relating to insolvency.

One option is to classify cases of tax fraud on the basis of their temporal dimension. Following the temporal classification, the *first* example might be a situation in which a company is established with the purpose of carrying out some sort of fraud scheme ("billing factory", embezzlement, etc.). In this case, the aim is not enterprise as such, but rather criminal activities, from the start. *Secondly*, there may be a situation in which commercial activities are carried out by the company, but, simultaneously and from the start of the activities, systematic and intentional fraudulent activities have also taken place. The *third* form is the occurrence of fraud since a certain moment. In the case of this subtype, the company may operate successfully and honestly in the circumstances of the market at the starting period of its activities, but as a result of changes in

¹¹⁷⁹ O. Lukason. *Maksejõuetuse põhjuste analüüs. Kokkuvõtte olulisematest uuringutulemustest*. [Analysis of the reasons of insolvency. Summary of the main results]. – Tartu, 2010, p 36. Internet: https://riigikantselei.ee/sites/default/files/content-editors/TOF/TOF_uuringud/20_uuringu_aruanne_maksejouetus.pdf (15.11.2015).

¹¹⁸⁰ K. Lind. (2012), p 30.

the market, it is decided to maximise the benefit of the owners, while ignoring the interests of the creditors.¹¹⁸¹

Considering the cases that occur in practice, four types of frauds related to insolvency have been set out, which are based on the distinction of different forms of transformation of the fraudulently obtained assets: abandoning the company, transferring the company or assets, the operation of the company as a joint economic unit, and declaring insolvency.¹¹⁸²

The author considers that the most appropriate base for the classification of tax fraud relating to insolvency is a combined classification, in which both the temporal factors relating to insolvency and the various peculiarities of tax law violation are represented. This classification is based on the assumption that the person committing tax fraud is a rational person, setting goals for their own benefits, and also, in the case of tax fraud aimed at insolvency, the ultimate objective of the taxable person is to obtain benefits through the offence, in the form of the fiscal advantage obtained.

Consequently, preventive measures are principally aimed at the prevention of three types of tax fraud, which are accompanied by the separation of the tax liability and the unit/body that uses the fiscal advantage. The first form of fraud is the transfer of the company (transfer of business). In this case, by way of the concealed transfer of the business, the transfer of the assets through seeming transactions to another company takes place.¹¹⁸³ In the course of the transfer of the company, the taxable person transfers all or part of its business¹¹⁸⁴ to the new legal person, and leaves the tax liabilities in the old legal person, which, as a result of the termination of the business, often becomes insolvent. A distinctive feature of this form is that it is not an independent type of tax fraud, but an activity aimed at the allocation of rights and obligations. It is possible to apply the preventive measure effectively, if the tax authority is able to overcome the problems of evidence, and to prove that the transfer of the business as a whole has taken place.

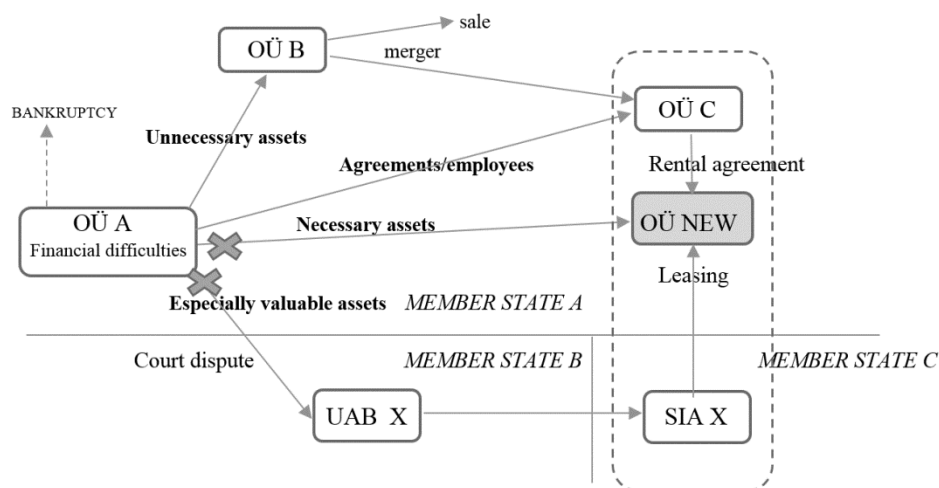
¹¹⁸¹ O. Lukason. (2010), p 11.

¹¹⁸² J. Värk. *Pahatahtliku maksejõuetusega seotud levinumad skeemid*. [Main schemes related to intentional insolvency] – Presentation at the economic crime conference, Tallinn, 22.2.2013.

¹¹⁸³ Compare: M. Tamme. *Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna*. [Hidden transfer of business]. – *Juridica*, 2009, no 3, p 183.

¹¹⁸⁴ Section 66¹ of the General Part of the Civil Code Act (27.03.2002. – RT I 2002, 35, 216...RT I, 12.03.2015, 5) defines enterprise (in Estonian: *ettevõtte*) as an economic unit through which a person operates.

Scheme 2. Typical case of hidden transfer of undertaking/enterprise. “X” marks the stage where preventive measures could be effectively used.



The second form of tax fraud, closely related to the insolvency of a taxable person, is the concealment of the tax liability (income or turnover, in particular). Unlike the fraud relating to the transfer of the company, the concealment of the tax base constitutes, in itself, an offence in the field of tax law, where the result of the act is the reduction of the tax liability, or its non-existence. In the case of concealing the VAT tax base, the simplest type of fraud is the concealment of the sales turnover, which occurs mainly in areas where it is possible to provide services or sell goods for cash.¹¹⁸⁵ Persons who provide goods or services on online platforms are also problematic,¹¹⁸⁶ while performing transactions involving large quantities of excise duty goods that are difficult to measure (for example, fuel) also deserve to be mentioned.¹¹⁸⁷ Businesses that perform cash transactions also present the further problem of evading employment taxes¹¹⁸⁸, i.e. the payment of the so-called "envelope wages".

The third and most expensive type of tax fraud for the state is the unfounded submission of reimbursement claims. The unfounded submission of reimbursement claims deserves to be highlighted, in particular, because through this type of fraud, it is not only possible to reduce the tax liability, but even to “earn” money from the state. In the case of preventive measures, its application is justified, in particular, to the seller, as whom legal persons, with no assets, sold to “front men”, are often used. As to such persons, the application of preventive measures is not justified on considerations of economy, because there are no

¹¹⁸⁵ K. Lind. (2012), p 16.

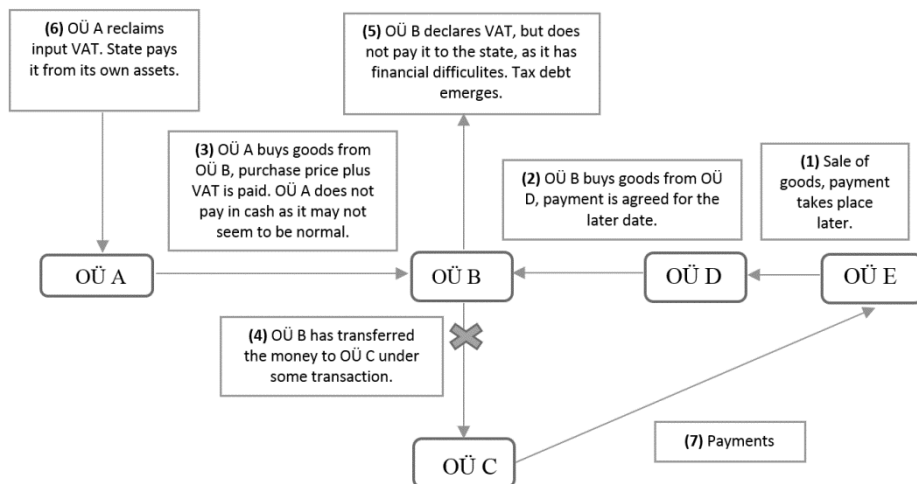
¹¹⁸⁶ K. Lind. (2012), p 18.

¹¹⁸⁷ Please see: regulation of the Tallinn Administrative Law Court (TAdmC), 28.2.2014, 3-14-50236.

¹¹⁸⁸ Please see: TAdmCr, 17.3.2014, 3-14-50317.

resources to pay the tax arrears. As to the acquirer of the goods or services, the application of the preventive measure is possible, if the acquirer becomes responsible for the obligation of the payment of taxes, either due to a breach of due diligence or due to participation in tax fraud.¹¹⁸⁹ This, in turn, requires the tax authority to overcome the difficulties of evidence.

Scheme 3. Typical VAT chain fraud. “X” marks the stage where preventive measures could be effectively used.



¹¹⁸⁹ Please see: K. Lind. (2012), from page 44.

2. chapter

MINIMUM STANDARDS FOR SECURING PAYMENT OF TAXES IN THE CASE-LAW OF THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS

2.1. Applicability of the European Convention on Human Rights to tax cases

Professor Philip Baker, who once analysed the Convention and the intersection of tax cases, has stated the following:

“Some would say that taxation and human rights is an oxymoron. (...) I personally do not believe that taxation and human rights are in any way irreconcilable or conflicting; I think human rights are a fundamental aspect of taxation. Human rights limit what governments can do to their citizens - to people affected by their decisions (...) provide limits to what governments can do to taxpayers.”¹¹⁹⁰

Indeed, if at first glance taxation and human rights seem to be quite distant institutes, far away from each other, then ECHR case law, in its application of the Convention to tax matters, shows a radically different kind of reality. The role of the Convention is, on the one hand, to substantiate the rights set forth in the national constitutions, and on the other hand, to fill the constitutional loopholes, acting, figuratively speaking, as a “shadow constitution”¹¹⁹¹, which establishes the minimum standards of legal protection.¹¹⁹²

In the Convention, the right most closely related to the collection of taxes is the fundamental right to property. Throughout history, the payment of taxes has meant taking away the taxpayer's property, and redistributing assets gotten therefrom.¹¹⁹³ By giving their money to the government, taxpayers make a sacrifice at the expense of their assets, which is considered as the true essence of taxation.¹¹⁹⁴ The basis for the distribution of property lies in state theory. The state is social organisation, which is created by the people and is people-ori-

¹¹⁹⁰ P. Baker. Taxation and Human rights. - GITC Review, 2001, vol 1, no 1, p 1. Internet: http://www.taxbar.com/documents/gitc_review_v1_n1.pdf (15.11.2015); please see also: M. A. Grau Ruiz. (2011), p 9.

¹¹⁹¹ M. A. Grau Ruiz. (2011), p 14.

¹¹⁹² Secretariat of the Convention. Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union – Horizontal Questions. Information note. – Brussels: 20.1.2000, para 16. Internet: http://www.europarl.europa.eu/charter/activities/docs/pdf/body3en_en.pdf (25.7.2015).

¹¹⁹³ B. Moran. Wealth Redistribution and the Income Tax. - Howard Law Journal, 2010, vol 53, no 2, p 321.

¹¹⁹⁴ M. A. Kendrick. The Ability-to-Pay Theory of Taxation. – The American Economic Review, 1939, vol 29, no 1, p 92.

ented, and based on a certain division of labour.¹¹⁹⁵ According to the contract theory that addresses the creation of the state, a state emerges by the conclusion of an agreement between the people.¹¹⁹⁶ Joint funding for the management of the division of labour takes place through taxation, in which the citizens of the corresponding state (or otherwise defined taxable persons) are required to take part, through the assignment of their property. The regulation of the right to property is, in addition, the only one in the Convention that has an *expressis verbis* link to the payment of taxes. P1-1 of the Convention, which establishes the rules of the protection of property, says the following:

„Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law. The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties.“

In the analysis below, the author focuses on P1-1 of the Convention, which is the central norm for the verification of the lawfulness of the measures being formulated to secure the payment of taxes, through the concept of the right to property.¹¹⁹⁷

The ECHR has wished to distance itself from interference with the substantial tax policies of the states, through the application of the *margin of appreciation* doctrine, according to which the states are left with a very wide discretion regarding the measures to be taken to secure the payment of taxes. In the decision *National & Provincial Building Society and Others v. United Kingdom (1997)*, the Court recognised the extremely wide-ranging discretion of the states in the formulation of the measures taken to secure compliance with tax liabilities. The Court pointed out that, in identifying the fair balance, it must be recognised that the Member States have, at least in the field of taxation policy-shaping and implementation, a broad discretion, and the Court respects the legislator's assessment on such matters, except if it has no reasonable basis.¹¹⁹⁸ Indeed, the law academics Harris, O'Boyle and Warbrick have stated that "[it] would be

¹¹⁹⁵ R. Narits. *Õiguse entsüklopeedia*. [Encyclopedia of Law]. – Tallinn: 2004, p 170.

¹¹⁹⁶ *Ibid.*, p 175.

¹¹⁹⁷ The most significant court cases are, for example, ECHRd, 21.2.1986, no 8793/79 *James and Others v. United Kingdom*; ECHRd, 23.9.1982, no 7151/75 ja 7152/75 *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*; ECHRd, 9.12.1994, no 13092/87 ja 13984/88 *Holy Monasteries v. Greece*; ECHRd, 25.3.1999, no 31107/96 *Iatridis v. Greece*; ECHRd, 20.9.2011, no 14902/04 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*.

¹¹⁹⁸ ECHRd, 23.10.1997, no 21319/93, 21449/93 and 21675/93 *National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*, para 80. ECHRd, 23.2.1995, no 15375/89 *Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, para 60.

truly exceptional, if the institutions admitted that the tax program is contrary to the Convention".¹¹⁹⁹

Therefore, in the application of preventive measures, the existence of procedural guarantees which the Court can analyse without addressing the substantive issues of tax law, can be considered as particularly important. It is noteworthy that the ECHR has considered it possible to apply procedural guarantees solely on the basis of P1-1, and that recourse to the traditional provisions that guarantee procedural rights has not been strictly necessary (partly, also, because recourse to Article 6, for example, is not even possible as a rule, however, the reality is that procedural rights do affect the proportionality of the measure).

As regards the taxable persons in the European Union, the Charter of Fundamental Rights of the European Union (the Charter) provides human rights protection system in addition to the Convention.

As the Charter provides protection against invasive EU law, it has relevance particularly in the tax law areas regulated by Community law. Under the Doctrine of Equivalent Protection developed in *Bosphorus*¹²⁰⁰ case, EU secondary law is excluded from the supervision by ECHR under the assumption that is EU human rights protection regime provides protection equivalent to the Convention.¹²⁰¹ This is so with the exception of events where the protection is manifestly deficient.¹²⁰²

This formal-legal solution for jurisdictional conflicts does not provide answer to the question, whether the level of protection of ownership is the same under the Charter and the Convention. Article 17 of the Charter does not provide rule comparable to the Fourth Rule of the P1-1 of the Convention. Nevertheless, it is found in the comments to the Charter that the content of Article 17 is the same as the content of P1-1 of the Convention, despite the grammatical difference, and these should be interpreted coherently.¹²⁰³ Therefore, the possible differences between the Convention and the Charter cannot be considered as significant, if any. This is supported by section 53 of the Charter, stating that the Charter shall be interpreted so that it would not restrict or adversely affect human rights as recognised by the Convention and by the Member State's constitutions. Right to ownership is acknowledged as the gen-

¹¹⁹⁹ D. J. Harris; M. O'Boyle; C. Warbrick. *Law of the European Convention on Human Rights*. – Butterworths, 1995, p 522. Please see: R. Persson-Österman. *Human Rights in the field of taxation: a view from Sweden*. – Cambridge Yearbook of European Legal Studies, 1999–2000, vol 2, p 444.

¹²⁰⁰ ECHRd, 30.6.2005, no 45036/98 *Bosphorus Hava Yollari Turizm v. Ireland*, para 165 and 155.

¹²⁰¹ P. De Hert; F. Korenica. *The Doctrine of Equivalent Protection: Its Life and Legitimacy Before and After the European Union's Accession to the European Convention on Human Rights*. – German Law Journal, 2012, vol 13, no 7, p 877.

¹²⁰² ECHRd *Bosphorus*, para 156.

¹²⁰³ O. De Schutter; V. van Goethem. *EU Network of Independent Experts on Fundamental Rights. Commentary of the Charter of Fundamental Rights of the European Union*. – *Sine loco*, 2006, p 163. Internet: http://ec.europa.eu/justice/fundamental-rights/document/index_en.htm (15.11.2015).

eral constitutional principle in ECJ cases *Nold v. Ruhrkohle (1974)*¹²⁰⁴ and *Hauer v. Land (1979)*¹²⁰⁵. When it comes to measures preventing VAT frauds, article 273 of the VAT Directive¹²⁰⁶ states that Member States may impose other obligations which they deem necessary to ensure the correct collection of VAT and to prevent evasion, provided principle of equal treatment is taken into account and no barriers will be set to intra-community trade.

As ECJ and ECHR apply teleological method in their case law, the results of the same legal questions may vary due to different functions of the courts.¹²⁰⁷ One may assume ECJ-s wider spectrum of goals from the opinion of 2/13 given by the court on compatibility of the draft agreement on Accession of the European Union to the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms with the EU and FEU Treaties, in which the court found that current accession plan does not ensure protection of primacy, unity and effectiveness of the EU law.¹²⁰⁸ But as the opinion was justified mostly due to lack of procedural and jurisdictional problems arising between ECHR and ECJ, the accession to Convention should not change the standard of material protection of human rights under the Convention and the Charter.

When looking forward to accession to the Convention by EU, author finds that this does not change the level of protection of human rights in EU when it comes to limitations to ownership rights for the purpose of securing the payment of taxes. From section 258 of the ECJ's opinion one can infer that accession was not approved due to procedural and jurisdictional problems as ECJ does not feel certain about its position in ensuring autonomy of the EU law. But when considering the rule drafted in article 52 section 3 and article 53 of the Charter as well as extremely wide margin of appreciation left to the Convention Member States as well as to the Member States of EU under the VAT Directive article 273 enabling similar level of intervention when it comes to VAT fraud prevention, author finds accession unlikely to be the trigger for changes in the level of protection.

As referred above, the Charter becomes relevant when human rights are affected by application of EU law. Prevention of tax evasion is basically not harmonised on an EU level and it is domestic concern, which makes Charter irrelevant and, respectively, the Convention relevant. However, in the case of

¹²⁰⁴ ECJd, 14.5.1974, C-4/73 *J. Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung v. Ruhrkohle Aktiengesellschaft.* – ECR 491.

¹²⁰⁵ ECJd, 13.12.1979, C-44/79 *Liselotte Hauer v. Land Rheinland-Pfalz.* – ECR 3727.

¹²⁰⁶ Council directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. – ELT L 347, 11.12.2006, lk 1–118.

¹²⁰⁷ L. Eaton. Protecting Fundamental Rights or Autonomy: Will the European Union's Accession to the European Convention on Human Rights affect the legal autonomy of the European Union? – Penn Undergraduate Law Journal, 2014, vol 1, no 2, p 119.

¹²⁰⁸ Opinion of the ECJ (full court) from 18.12.2014 no 2/13 Draft international agreement – Accession of the European Union to the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms – Compatibility of the draft agreement with the EU and FEU Treaties. – ECLI:EU:C:2014:2454.

certain types of taxes, the taxable person is entitled to appeal to the ECJ regarding matters related to the violation of their rights. This is confirmed by the decision of the ECJ in the case *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*, where the Court defined the obligations arising from the VAT Directive and the TFEU, and the obligations that lie within the national scope of regulation of the State. In accordance with this decision, the national measures taken to prevent VAT fraud can be considered as covered by Community law, even if those measures had been determined before the adoption of the VAT Directive, and these are not expressly regulated by the Directive. Therefore, there is a clear link between preventive measures and Community law, which allows the related disputes to be taken to the ECJ. In the case of Estonia, where nearly 98% of the preventive measures are applied in cases of VAT fraud, the relationship between the regulation and the tax regulated by Community law is obvious.

It is true that the VAT Directive does not set certain qualitative requirements for preventive measures and, therefore, the question of the extent to which these are regulated by Community law arises. However, the principle of proportionality is considered a general principle of Community law (see C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*). Precisely through this, relevance in the case of measures taken to prevent tax fraud can be derived from the VAT Directive, which allows to take the matter of proportionality to the ECJ.

2.2. „The Fourth Rule“ of the P1-1

In accordance with the wording of P1-1 of the Convention, it includes four rules. The *first rule* provides for the right to use property without interference, and it stems from the first sentence of paragraph 1 of P1-1: "Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions". The *second rule* speaks of the right of *deprivation* of the possessions, and of its restrictions. This rule derives from the second sentence of paragraph 1 of P1-1: "No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and under the conditions provided for by law and by the general principles of international law". The *third rule*, which is included in paragraph 1 of P1-1, imposes restrictions on the use of the right to property (*control of use*), in the following wording: "The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties". Although, predominantly, P1-1 is seen to provide three rules, in the author's opinion, a fourth rule can be distinguished, according to which the Convention does not, *in any way*, impair the right of a State to apply measures that violate the right to property, to secure the payment of taxes.

In these matters, the Convention may be considered as an instrument that is very much "alive", since, as a rule, the ECHR applies it in the examination of

specific cases through the method of comparative interpretation. Through this method, the ECHR accepts that the tax policies of the majority of the European states guarantee human rights *ipso facto*, because it is used as a reference in the test of fair balance. It can therefore be concluded that the Convention does not so much support autonomous values in tax matters, as it does legitimise trends in tax policy.

Nevertheless, the Convention cannot be considered as a completely illusory legal instrument regarding the securing of human rights in tax matters, since certain principles can be drawn on the basis of the fourth rule established in P1-1.

It is not apparent from the wording of the rule how the compliance of the measures applied to secure the payment of taxes with the rules of the Convention should be verified. However, a control mechanism to assess the legality of the violation of the right to property has been developed in case law, which is also applicable to the verification of the legality of the provisions laid down to secure the payment of taxes. According to the three-level test, first, it must be determined whether or not the right to property has been interfered with. Then, it must be determined whether the interference with the right to property is lawful. After that, it must be checked whether the measure is proportionate to the objective.¹²⁰⁹

The outline of the control mechanism is the following¹²¹⁰:

- (i) *Interference* with property, i.e.:
 - A. Does the person have property within the meaning of the Convention?
 - B. Has the right to property been interfered with (deprivation of property; loss/restriction of right to control property; the right to control property is significantly limited);
- (ii) The *justification* of lawfulness of the interference, i.e.:
 - A. Is the interference lawful?
 - i. National formal legal requirements for the law;
 - ii. Compliance of the law with the principle of the rule of law (whether the regulation is made available, and whether the regulation is sufficiently accurate);
 - B. Is the interference legitimate?
 - i. Consistency with public interests (in the case of deprivation of property);
 - ii. Consistency with general interests (in the case of restriction of the right to control property);

¹²⁰⁹ L. Sermet. (1998), p 32.

¹²¹⁰ *Ibid.*, pp 32–36.

- (iii) Proportionality of the interference (*proportionality* i.e. *fail balance*)¹²¹¹
i.e.:
- A. Whether the measure is appropriate;
 - B. Whether the measure is necessary;
 - C. Whether the measure is proportionate to the objective on the basis of the balance between the infringement and the interests justifying it;
 - D. Any other relevant circumstances.

In legal literature, it has been recognised, that additional criteria have been added to the control mechanism in later case law, which are related to the procedural requirements relating to the application of the restrictions.¹²¹² The emergence of procedural rights is what makes the role of the ECHR alongside to courts and legislators increasingly secondary. The more the ECHR must be guided by the assessments made by national courts and legislators, the greater the temptation of the ECHR to limit itself to the mere review of whether the contested decisions have at least been made through a fair procedure.¹²¹³

2.3. Interference to the right of property

According to the wording of P1-1, the object of the fundamental right to be protected is property in its broader sense, marked as possession. In the decision of *Lay Lay Company Limited v. Malta (2013)*¹²¹⁴, and in several earlier decisions, the court has remarked that the concept of property referred to in Article 1 has an independent meaning regardless of national legislations, which is not limited only to the property of physical objects: certain other rights and interests considered as assets, as well as clearly defined claims may also be protected rights to property. The Court has emphasised that, in each individual case, it is not necessary to analyse the existence of property by its formal characteristics, but it must be assessed whether, taking into account all the circumstances, an impact on the substantive interests of the applicant, protected in accordance

¹²¹¹ In its earlier judgments, the court did not estimate the proportionality of the measures restricting the right to ownership, but it was limited to the necessity and legality of the measure instead (please see: ECHRd, 7.12.1976, no 5493/72 *Handyside v. the United Kingdom*, para 62). In its later judgments, the court followed the principle of proportionality of fair balance when analysing the second sub-section of P1-1 (please see ECHRd, 21.2.1986, no 8793/79 *James and Others v. United Kingdom*, para 50).

¹²¹² L. Sermet. (1998), p 32.

¹²¹³ R. Ergec. *Taxation and Property Rights Under the European Convention on Human Rights*. – Intertax, 2011, vol 39, no 1, p 6.

¹²¹⁴ ECHRd, 23.7.2013, no 30633/11 *Lay Lay Company Limited v. Malta*, para 77. Please see: ECHRd, 25.3.1999, no 31107/96 *Iatridis v. Greece*, para 54; ECHRd, 29.3.2010, no 34078/02 *Bosset-Triboulet and Others v. France*, para 65.

with P1-1, can be identified.¹²¹⁵ It is indeed a statement bordering on tautology, but nevertheless, the ECHR opens up the notion of property widely, extending it to interests as well.

Claims also fall under the protection of P1-1. Seizure of the claims must be based on the regulation provided in P1-1, in cases, where national law allows to formulate such a claim with sufficient accuracy, i.e. it is not a claim with an ambiguous content.¹²¹⁶ The second prerequisite is the existence of a certain legitimate expectation regarding the possibility of materialisation of such a claim and the enjoyment of the right to property.¹²¹⁷

Interference with property may take place in particular in three ways: firstly, the deprivation of property (seizure), secondly, the restriction of the right to use the property, and thirdly, other ways of interference.¹²¹⁸ In ECHR case law, the significant restriction on the right to control property is also known as a derivate of the second alternative.¹²¹⁹ As the main objective of the measures aimed at securing the payment of taxes is to limit the possibilities of the control of use of the property until the final determination of the tax liability, it is a case of restriction of the use of the property, and not a situation of deprivation of the property. A broad test of proportionality is applicable in such a case.

The second issue arises in the case of interference with the right to property, regarding the restriction of whose right to property is allowed, pursuant to the fourth rule of P1-1. This was addressed in more detail by the ECHR in the decision of *Gasus v. the Netherlands (1995)*. First, it follows from the given decision, that the definition of the right to property of the assets to be seized has been found to be very different depending on the field of law, and that the State has a wide discretion in defining the right to property. This way, the assets to be seized may not only be constituted by the assets owned by a taxable person, but also, for example, property that is in their possession on the basis of a lease contract (e.g., assets purchased with a reservation of property). The position of the tax authority can, in principle, (be compared) to the position of the landlord, who is entitled, in certain cases, to pledge the property of the tenant. The author considers the questions and doubts raised by the judges in the differing view to be completely justified, regarding the compliance of the views expressed in the decision of *Gasus v. the Netherlands (1995)* with the requirements on the protection of property established in the Convention, as well as such an extensive restriction on freedom of contract. If the application of such seizure measures is to be permitted, a mechanism which would allow the actual owner of the property to regain possession of the seized property after the certification of ownership should be guaranteed to the owner by the State. Otherwise, the

¹²¹⁵ ECHRd, 23.7.2013, no 30633/11 *Lay Lay Company Limited v. Malta*, para 77; ECHRd, 22.6.2004, no 31443/96 *Broniowski v. Poland*, para 129.

¹²¹⁶ ECHRd, 23.7.2013, no 30633/11 *Lay Lay Company Limited v. Malta*, para 77.

¹²¹⁷ ECHRd, 23.7.2013, no 30633/11 *Lay Lay Company Limited v. Malta*, para 78; ECHRd, 21.6.2006, nr 11810/03 *Maurice v. France*, para 35 and 48–52.

¹²¹⁸ L. Sermet. (1998), pp 22–23.

¹²¹⁹ *Ibid.*, p 22.

right to property shall become void of its true content in international sales transaction with reservation of ownership. The mere fact that the position of the tax authority is slightly worse in comparison to other bankruptcy creditors is not a sufficient justification for the deprivation of ownership. This should, understandably, not limit the right of a State to consider transactions to be ostensible and treat such transaction in accordance with their actual economic content.

The issues regarding sales with a property reservation in the light of the seizure of contraband goods have been examined by the ECHR in the case *Agosi v. U.K. (1986)*. Unlike the *Gasus* decision, the given decision did not cover the special rights of the tax authority, nor did it consider the question of *who* owns the seized property. The Court explained the application of P1-1 to the seizure of assets in a situation, where the offence that has led to the seizure has been committed by a third person, and the assets cannot be clearly defined as assets belonging to the person who committed the offence. Basically, the Court addressed the boundaries of extended seizure. Therefore, the permissibility of the seizure of the property of a third party is dependent on the performance of due diligence, or its failure, by the third party.

Where national law allows for the seizure of the property of a third party to ensure compliance with tax obligations, and there is no dispute about the ownership of such assets by a third party, then in the author's viewpoint, similarly to the seizure of contraband, the due diligence of the seller should also be taken into account in the case of sales with a property reservation. The consideration of due diligence and good faith is also a common argument in the prevention of VAT fraud, as well as in the recognition of the right to deduct input VAT¹²²⁰, so establishing that the restriction of the right to property (the restriction of the right to deduct input VAT) is dependant on the due diligence of a party to the transaction is not an unfamiliar measure in the prevention of VAT fraud.

2.4. Justification of the interference

One of the most important¹²²¹ conditions in the application of P1-1 may be considered the requirement of the lawfulness of the interference with the right to property by the public authority. The second paragraph of P1-1 acknowledges the right of a State to limit the exercise of ownership in accordance with "the law". In the meaning of P1-1, the law must be understood to include written national law (laws, decrees, regulations), case law and practice.¹²²² These are positive sources of law in its broadest sense, ranging far beyond formal laws

¹²²⁰ ALCSCd, 1.2.2012, 3-3-1-60-11; ALCSCd, 17.12.2013, 3-3-1-49-13.

¹²²¹ In case the court finds the contradiction to the principle of lawfulness, there is no need to check whether the measure is legitimate or proportionate. ECHR has admitted that it is difficult to question the legality of the measure as the States have wide discretion in this matter. See: ECHRd, 21.2.1990, *Håkansson and Sturesson v. Sweden*, para 47.

¹²²² L. Sermet. (1998), p 32.

and, also, beyond substantive law.¹²²³ Therefore, case law must also be considered as law, as it allows to draw conclusions regarding legally binding judgements. The Convention does not definitely require the recognition of precedent law.

In the decision *Kokkinakis v. Greece (1993)*, the ECHR has also considered the interpretative case law as a law, which, as a predictable law, the taxable person must take into account. The Court explained that, if the decisions of the courts of the Member States that interpret the law are published and made available, then such interpretations are to be considered additions to the laws, and they must be taken into account when assessing the clarity of the law.¹²²⁴

Secondly, the principle of lawfulness requires that the restriction of the right to property must be in accordance with national law, and that such laws must be of sufficient quality to allow the applicant (the owner) to foresee the consequences of their actions.¹²²⁵ The interference must be adequately regulated by law, which requires an adequate accuracy and predictability of the national legislation and court practice.¹²²⁶ The aim of the requirement of substantive quality is to protect the taxable person against the arbitrary action of the State.¹²²⁷ The other purpose is to enable tax payers to understand what the State expects from them and adapt their behaviour.

In the decision *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia (2011)*, the ECHR has more comprehensively addressed the disposition regarding the reclassification of transactions, contained in the Russian tax code, Article 45, paragraph 2, point 3, which neutralises the transactions conducted in bad faith by tax fraudsters, interpreting these according to the actual content of the transaction.¹²²⁸ The problem was the generality of the provision. In this context, the ECHR has stressed that in every legal system, there is, inevitably, an element of interpretation, and that there is always the need to explain unclear points, and to adapt them to changing circumstances. In order to avoid the excessive rigidity of the law, several of its regulations are unclear by nature, and their interpreta-

¹²²³ Law in its material sense creates, changes or abolishes subjects' legal rights and obligations. Laws in their material meaning can regulate only on an abstract and general level. Laws in their formal meaning includes prescriptions, which are adopted under certain procedure and form by the higher authority. – R. Narits. *Õiguse entsüklopeedia* [Encyclopedia of law]. (2004), p 74.

¹²²⁴ ECHRd, 25.5.1993, no 14307/88 *Kokkinakis v. Greece*, para 40.

¹²²⁵ ECHRd, 21.2.1990, no 11855/85 *Håkansson and Sturesson v. Sweden*, para 47; ECHRd, 7.7.1989, no 10873/84 *Tre Traktörer AB v. Sweden*, para 58; ECHRd, 20.9.2011, no 14902/04 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, para 559.

¹²²⁶ O. De Schutter; V. van Goethem. (2006), p 167.

¹²²⁷ L. Sermet. (1998), p 32.

¹²²⁸ Under the article 45 section 2 sub-section 3, the court can change the legal qualification of the transaction which is done between the tax payer and the third person. – ECHRd, 20.9.2011, no 14902/04 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, para 393.

tion and application is a question of legal practice.¹²²⁹ It is impossible to describe all the ways in which the taxable person would be able to take advantage of the legal system and cheat the tax authority.

Thirdly, as the necessity of the existence of a legitimate objective is recognised in the mechanisms of the limitation of constitutional rights¹²³⁰, so must the restriction of the right to property set out in the Convention, as the so-called "shadow constitution", also have a legitimate objective. On the basis of the decisions of the ECHR, it can be seen that no national regulations established for the purposes of ensuring the receipt of tax revenue have been declared unlawful due to the lack of a legitimate purpose. Rather, the ECHR supports the extensive rights of the States in the enforcement of measures, and their freedom in setting nationally determined strategic objectives.

2.5. The principle of fair balance as the extended principle of proportionality

2.5.1. In general

In the case of *Sporrong v. Sweden (1983)*, the Court substantiated the principle of fair balance, which can also be called the principle of proportionality. In the opinion of the ECHR, in the proportionality test, the Court must assess whether there is a *fair balance* between the violation caused by the measures taken in the public interest, and the need to protect the fundamental rights of the individual. It is a discretionary decision of the Court, in which the general interests and expectations must be assessed, on the one hand, and the interference with the fundamental right to property of the person, on the other hand, and in which it must be identified whether the implementation of measures by the State can cause a disproportionate and excessive burden on the person.¹²³¹ In this decision, the Court confirmed for the first time, referring to P1-1, that there must be a proportional link between the measures implemented by the State and the purpose of their implementation.¹²³²

¹²²⁹ ECHRd, 26.4.1979, no 6538/74 *Sunday Times v. the United Kingdom (no. 1)*, para 49; ECHRd, 25.5.1993, no 14307/88 *Kokkinakis v. Greece*, para 40; ECHRd, 20.9.2011, no 14902/04 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, para 598.

¹²³⁰ "The legal act interfering the fundamental right is materially constitutional, if this legal acts is adopted for the purposes which are supported by the Constitution and the measures are proportionate." – Decision of the Constitutional review chamber of the Estonian Supreme Court, 26.3.2009, 3-4-1-16-08, para 28. Consequently, in order to find out whether the restrictions to the fundamental rights are materially constitutional, it is necessary to determine the legitimate aim of the law.

¹²³¹ ECHRd, 23.9.1982, no 7151/75 and 7152/75 *Sporrong and Lönnroth*, para 72; ECHRd, 29.3.2006, no 36813/97 *Scordino v. Italy (No 1)*, para 93.

¹²³² Before the „fair balance“ principle, the court used the wording of “just balance” in Belgian Linguistics court case. – A. Mowbray. A Study of the Principle of Fair Balance in the Jurisprudence of the European Court of Human Rights. – Human Rights Law Review, 2010, vol 10, no 2, p 291.

In verifying the lawfulness of the interference, the Court must take into account the interests of all concerned, to ensure that the Convention indeed allows the real and effective protection of the rights, and that it shall not be merely theoretical and illusory.¹²³³ Among other things, the Court must take into account the behaviour of the parties, the measures taken by the State, and the manner of implementation of these measures.¹²³⁴

2.5.2. Temporal dimension of the application of the measure

Within the framework of a broad proportionality test, the EHRC verifies, in addition to the substantive requirements and interests, the materialisation of procedural guarantees, without recourse to Article 6 of the Convention, or any other article that establishes procedural rights.¹²³⁵ The Convention requires the actual materialisation of substantive rights, which in certain cases also requires, due to the legal-procedural monopoly of the State, the materialisation of procedural rights. The procedure is a tool for the application of substantive law, and for its legitimisation, and, therefore, its importance in the materialisation of fundamental substantive rights cannot be underestimated.¹²³⁶ The materialisation of basic procedural guarantees is deemed necessary, so that the measures taken by the State can be considered to be in accordance with the Convention.¹²³⁷

The argument regarding the duration of the proceedings has found its main form of expression in the concept of a reasonable processing time, and therefore, the possibilities of taking the reasonable processing time into account should be considered in finding a fair balance in the broad proportionality test. *Ad hoc* reasonable time for procedure can develop only when analysing all the relevant facts in the aggregate, taking into account the nature of the broad proportionality test. In the decision *Fener Rum Erkek Lisesi Vakfi v. Turkey* (2007), the ECHR considered it necessary to take into account, in the assessment of the measures restrictive of the right to property, imposed to protect general interests, whether the public authority has acted *in good time*.¹²³⁸

The application of Article 6 of the Convention to tax proceedings is possible in two exceptional cases. First, such a situation arises, when the administrative

¹²³³ ECHRd, 14.5.2013, no 66529/11 *N.K.M. v. Hungary*, para 62. Please see: ECHRd, 9.1.2007, no 34478/97 *Fener Rum Erkek Lisesi Vakfi v. Turkey*, para 46; ECHRd, 31.5.2007, no 25774/05 *Bistrovic v. Croatia*, para 35.

¹²³⁴ ECHRd, 14.5.2013, no 66529/11 *N.K.M. v. Hungary*, para 62. Please see: ECHRd, 9.1.2007, no 34478/97 *Fener Rum Erkek Lisesi Vakfi v. Turkey*, para 46; ECHRd, 31.5.2007, no 25774/05 *Bistrovic v. Croatia*, para 35.

¹²³⁵ Y. Arai-Takahashi. (2002), p 189.

¹²³⁶ When discussing legitimisation, the author refers to making the legal decisions more acceptable for the society.

¹²³⁷ ECHRd, 4.3.2014, no 34129/03 *Microintelect OOD v. Bulgaria*, para 44.

¹²³⁸ ECHRd, 9.1.2007, no 34478/97 *Fener Rum Erkek Lisesi Vakfi v. Turkey*, para 46; ECHRd, 31.5.2007, no 25774/05 *Bistrovic v. Croatia*, para 35.

authority must make a decision regarding a contested administrative act or action before turning to the Court, and recourse to Court before making such a decision is not possible.¹²³⁹ In such a case, the administrative authority, similarly to the court, shall perform the function of reviewing the validity of the contested decision or action, which is comparable to the compulsory pre-trial internal review procedure (Estonian Code of Administrative Court Procedure § 47 (1)). Secondly, the beginning of the administrative procedure may be considered as the starting point of the court proceedings, if the administrative procedure is *directly related* to the administrative court procedure.¹²⁴⁰ In such a case, Article 6 also applies from the start of the administrative procedure. For example, in the decision *Szepes v. Hungary (2013)*, the ECHR applied Article 6 of the Convention and detected its violation because the administrative procedure was directly related to the court proceedings.¹²⁴¹ In the opinion of the author, situations, where the Court gives prior approval to the application of preventive measures, but does not carry out an active review of their application, do not fall within the scope of Article 6.

2.5.3. Impact of the measure on the solvency of the taxable person

In the decision *Janosevic v. Sweden (2002)*, the ECHR addressed the additional tax with a punitive impact. The Court pointed out that the application of the measures must also take account of whether it is possible to restore the situation of a taxable person if the determination of the additional tax should prove to be null and void.¹²⁴² Nevertheless, the author agrees with the differing view of judge Thomassen, added to the decision, that, in a situation where the enforcement of the payment of the additional tax would lead to the insolvency of the taxable person, such enforcement should not be permitted. The later obligation of compensation for damage is not a decisive argument therein, because the full restoration of the person is not likely even in the event of the cancellation of their bankruptcy proceedings. Although it is not the official position of the ECHR, if one takes a view toward the "best regulation", avoiding the insolvency of the person, could, indeed, be one of the main arguments that the legislator should take into account when formulating preventive measures.

¹²³⁹ ECHRd, 12.2.2013, no 24258/07 *Hermengild SCHNEEWEISS and Others v. Austria*, para 60; ECHRd, 5.2.2004, no 54039/00 *Morscher v. Austria*, para 38.

¹²⁴⁰ ECHRd, 11.6.2013, no 77669/12 *Szepes v. Hungary*, para 14.

¹²⁴¹ ECHRd, 11.6.2013, no 77669/12 *Szepes v. Hungary*, p 1 and 2 of the resolution. Although the court could have analysed the breach of P1-1, the court did not do that as it already identified the breach of article 6.

¹²⁴² Paragraph 108 of the decision.

2.5.4. Negative impact of the behaviour of a tax payer

In finding a fair balance between general interest and the interests of the owner, the ECHR has also relied on the negative aspects of the behaviour of the applicant (including the taxable person), or the State.¹²⁴³ Such a complaint is based on the recognition known to civil law, that the injured person cannot demand compensation for damage from the person causing the damage to the extent to which the injured person is himself guilty of causing the damage. In the application of measures that accompany tax fraud and the violation of tax liabilities, taking into account the behaviour of the taxable person is undoubtedly a relevant argument.

2.5.5. Wednesbury standard and the thoroughness of the judicial review

The decision *Agosi v. the United Kingdom (1986)* and *Air Canada v. the United Kingdom (1995)* concludes that the Convention does not govern which relevant circumstances and how thoroughly must the court verify in conducting the review of preventive securities (or in conducting the ex ante review in the authorisation procedure of the administrative act). The view of the ECHR, expressed in the *Air Canada* decision, that national courts have the right to decide on the standards of the judicial review, stands out. The ECHR has accepted the approach, according to which "all the relevant circumstances have been taken into account, and invalid considerations are not taken as a basis".

In the exercise of discretionary powers as regards the circumstances to be taken into account, the Estonian Supreme Court has stated the following:

“In accordance with Estonian Administrative Procedure Act, § 4 (2), discretion must be exercised in accordance with the boundaries of the mandate, the objective of the discretionary powers and the general principles of law, in the light of the substantial facts, and considering the justified interests. If the administrative authority does not exercise discretion, has found inspiration in unwanted or inaccurate considerations, or leaves some important fact overlooked, there may be a significant discretion error”.¹²⁴⁴

Therefore, national boundaries to the exercise of judicial review have been established in Estonia, which ensure to the owner a protection at least as strong as the Wednesbury standard. No substantive conflicts arise with the Convention, in any case, since a corresponding control mechanism has been developed for the conducting the judicial review of discretion decisions.

¹²⁴³ A. Mowbray. A Study of the Principle of Fair Balance in the Jurisprudence of the European Court of Human Rights. – Human Rights Law Review, 2010, vol 10, no 2, p 313. Compare: ECHRd, 8.7.1986, no 9006/80, 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81, 9405/81 *Lithgow and Others v. the United Kingdom*, para 120–121.

¹²⁴⁴ ALCSCd, 14.10.2003, 3-3-1-54-03, para 38–40; ALCSCd, 2.4.2014, 3-3-1-72-13, para 21.

3. chapter

INTERNAL SYSTEM OF PREVENTIVE SECURITIES IN TAX PROCEDURE

3.1. Dilemma of the relevance of the tax liability to be determined

3.1.1. The problem

In the formation of threat prevention measures based on preventive approach, the legislator is required to decide whether and to what extent the application of the measure must be based on an event, of which the danger of occurrence is the drive for the application of the measure. On the one hand, in the case of preventive securities, the existence of the tax liability to be secured has not been definitely identified at the time of the application of the preventive security. The preventive securities functions as eliminating the risk in a situation of factual uncertainty. On the other hand, in the application of a preventive security, it is known, with a certain likelihood, that such a tax liability shall remain outstanding in the future. The risk of damage to the public interest is a legitimate goal, by which it is justified to secure the enforcement of the tax liability merely on the basis of the alleged danger, and to set restrictions on the right to property of the taxable person.

The lack of the tax liability to be assessed is what questions the legitimacy of the preventive measure the most – without the existence of a tax liability, the interference by the tax authority with the right to property of the person on tax procedural considerations is in no way justified, since it does not perform the function of securing the enforcement of a tax liability, preventing tax fraud, or preventing the risk of insolvency. The existence of the tax liability is identifiable only in the *ex post* review, in which it is possible to take into account the evidentiary information collected after the establishment of the preventive security. As preliminary securities are applied in *ex parte* procedures (either during the administrative procedure, or with the permission of the Court), the right to be heard before the court of the taxable person, and the possibility of collecting evidentiary information is, at least in part, limited. This amplifies the risk of error in the estimate notice, in detriment of the taxable person.

The predictability of the applicability of the regulation and its legal consequences is one of the elements of the principle of legal clarity, recognised by the ECHR, which must be taken into account in accordance with P1-1 of the Convention.¹²⁴⁵ Due to the distinction between "good regulation" and "better regulation", and the aim to avoid unclear regulations, a better regulation should be strived towards, which, in terms of legal clarity, means a clearer content of the legal regulation, and the predictability of legal consequences.

¹²⁴⁵ ECHRd, 21.2.1990, no 11855/85 *Håkansson and Sturesson v. Sweden*, para 47; ECHRd, 7.7.1989, no 10873/84 *Tre Traktörer AB v. Sweden*, para 58; ECHRd, 20.9.2011, no 14902/04 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, para 559.

3.1.2. Substantive criteria for the identification of tax liability

The Estonian TA § 136¹ section 1 does not contain any *express verbis* requirement that the existence of a tax liability is a precondition for applying preventive securities. The lack of necessity to substantially identify the tax liability has been justified on the grounds that, as a general rule, the Court should not proactively interfere in the activities of the executive authority, nor make an *ex ante* assessment of the lawfulness of the proposed administrative act.¹²⁴⁶ This follows from the principle of the separation and balance of powers, and its aim is to prevent the concentration of power in the hands of one of the branches, and to ensure the rationality, clear distribution of responsibility, and controllability of the exercise of state authority.¹²⁴⁷

The analysis of case law, however, shows that the existence of tax liability is assessed, to a certain extent. It is necessary for the legitimisation of the tax procedural interference. In administrative court case law, an approach is common, according to which the likely result of the review is considered to be the determination of a financial claim or obligation, if the Court cannot claim, on the basis of the circumstances stated in the claim, that the issuance of a tax assessment notice would be precluded, or manifestly impossible.¹²⁴⁸ Thus, two parallel standards are applied: it is *possible*, and it is *not precluded, or manifestly impossible*. Likely is considered as all that, which is not precluded or manifestly impossible. In addition, the following standards may be found in court decisions: *possible*¹²⁴⁹, *probable enough*¹²⁵⁰, *the suspicion of the tax authority regarding the existence of the tax liability is justified*¹²⁵¹, *since the review procedure takes place, is its likely result*¹²⁵², *reasonable suspicion*¹²⁵³, *reasoned enough*¹²⁵⁴, *reasoned doubt*¹²⁵⁵. The above standards may be divided into two: in one case, the Court itself evaluates the possibility of the existence of the tax liability, and in the second case, the Court assesses whether the suspicion of the tax authority is sufficiently reasoned or substantiated.

The application of measures that violate fundamental rights on unclear and somewhat contradictory grounds can lead to a contradiction between the regulation and the principle of legal clarity. The interference with the right to property by the public authorities must be adequately regulated by law, which requires an

¹²⁴⁶ Regulation of the *en banc* of the Estonian Supreme Court, 27.11.2012, 3-3-1-15-12, para 49.

¹²⁴⁷ Please see: K. Merusk; *et al.* Comment no 1 to § 4. – Ü. Madise; *et al.* (eds). (2012).

¹²⁴⁸ Please see: TAdmCr, 24.9.2013, 3-13-1986; TAdmCr, 16.8.2013, 3-13-1738; TAdmCr, 4.11.2013, 3-13-2312; TAdmCr, 8.11.2013, 3-13-70010.

¹²⁴⁹ TAdmCr, 11.4.2014, 3-14-50489.

¹²⁵⁰ Regulation of the Tartu Administrative Court, 8.10.2013, 3-13-2072; TAdmCr, 16.9.2013, 3-13-1905.

¹²⁵¹ TAdmCr, 2.7.2013, 3-13-1420.

¹²⁵² TAdmCr, 24.5.2013, 3-13-1091.

¹²⁵³ TAdmCr, 25.4.2013, 3-13-882.

¹²⁵⁴ TAdmCr, 14.3.2013, 3-13-581.

¹²⁵⁵ TAdmCr, 11.1.2013, 3-13-30.

adequate accuracy and predictability of the national legislation and court practice.¹²⁵⁶

Similarly to Estonian law, neither § 6861 nor § 6851 of the IRC stipulates an explicit requirement, that for the application of extraordinary security measures it is necessary to detect the existence of the tax liability. The United States have taken a more general test as the basis for the application of preventive measures, which does not assess the existence of the tax liability or the risk of insolvency on a standalone basis. In the application of the preventive measure, the courts of the United States follow the test of reasonableness and appropriateness. The existence of the tax liability is assessed by the courts only through the amount of the tax liability to be secured.

The institute of interim relief in administrative court procedure shall also apply in situations, where the facts related to the object of a dispute in an administrative court procedure may not be entirely clear, but the initial regulation of the legal relationship is necessary.¹²⁵⁷ The Court does not have to be convinced in the veracity of the facts when deciding on the application of interim relief, only to estimate, how likely the veracity of the circumstances relevant to making the ruling on interim relief is.¹²⁵⁸ In accordance with Estonian Supreme Court case law, the application of interim relief is, in essence, an *ex ante* review of the complaint, but making a decision regarding the principal dispute in interim relief proceedings is usually prohibited.¹²⁵⁹

Estonian case law has consistently concluded that interim relief measures shall not apply if the complaint is obviously unviable. If the complaint has a certain possibility to prosper (i.e. it is something other than obviously unviable – K. K.), then the criterion relating to the object of the principal dispute has been met, and the application of the preventive measures is possible.¹²⁶⁰ However, it must be pointed out that Estonian district court case law shows that, in the assessment of the viability of the complaints, the substantive circumstances of the complaints are addressed quite thoroughly. This is even done at the level of detail required to resolve the object of the main dispute itself.

The level of identification of the tax liability is also affected by the status of the tax procedure, in the case of which it is possible to apply the preventive measures. The procedural concept of preventive securities in Estonia does, therefore, not support the detection process of the tax liability and is not related to the subsequent stages of the tax procedure in time – the application of the preventive measure is possible at the very beginning of the review procedure. In the United States, in the case of a summary assessment, the tax arrears notice

¹²⁵⁶ O. De Schutter; V. van Goethem. (2006), p 167.

¹²⁵⁷ ALCSCr, 22.11.2004, 3-3-1-76-04, para 8.

¹²⁵⁸ K. Pikamäe. *Esialgne õiguskaitse halduskohtumenetluses*. [Interim Relief in the Administrative Court Procedure] – Juridica, 2006, no III, p 172.

¹²⁵⁹ M. Timmermann. *Esialgne õiguskaitse maksuasjades. Kohtupraktika analüüs*. [Interim relief in tax disputes. Analysis of the court practice]. – Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond, 2014, p 18.

¹²⁶⁰ M. Timmermann. (2014), p 19; K. Pikamäe. (2006), p 180.

must be delivered to the taxable person only within 60 days after the tax assessment and the application of the preventive measure.¹²⁶¹ In accordance with the IRC, § 6251 (b) and § 6861 (b), the obligation to dispatch the notice of tax arrears applies to both the jeopardy assessment, made for an already expired tax period, as well as the termination assessment, which terminates the tax period.¹²⁶²

For the application of preventive securities, the author considers it reasonable to use a combined method, based on the systems used in the United States and in Estonia, which takes into account the different interests and rights in the most balanced way. According to the combined method, the substantive assessment of the viability of the tax proceedings on the application of a preventive measure takes place pursuant to one particular standard (*reasonable suspicion, the issuing of a tax assessment notice is not precluded*, or similar), and this is followed by summary tax proceedings, as a result of which a tax assessment notice or a report of the tax procedure will be issued within a specified period of time. This method is discussed in more detail in the summary.

3.2. Danger to be prevented: risk of insolvency of the tax payer

3.2.1. Formulation of the problem

The prior securing of the performance of the tax liability is justified by the need to protect the collection of tax revenues, which is considered to be an important public interest. The main problem of insolvency is that the response to the risk of insolvency comes too late. The application of the preventive security is, by nature, a tax assessment applied in a situation where there is no certain knowledge on the possible behaviour of the person in the future.¹²⁶³ For the application of the security measure, the tax authority and the administrative court must assess the feasibility of the behaviour of the person and the probability of harmful consequences.¹²⁶⁴

The concept of danger, and its use in estimate notices, raises the question of its compliance with the constitutional requirement of determination, as the main problem.¹²⁶⁵ An essentially similar problem, regarding the predictability and clarity of the regulation, also arises in the application of the minimum standards resulting from the Convention in the application of the fourth rule set out in the second paragraph of P1-1, when assessing the justification of the interference with property. The interference may be unfounded if the effects of the regulation are not foreseeable.

¹²⁶¹ J. E. Gleason Jr; D. K. Poole. (1976), p 238.

¹²⁶² The court case of *Laing v. United States* (423 U.S. 161 (1976), 13 January 1976) the court assessed whether the notice of assessment should be sent to the tax payer or not.

¹²⁶³ ALCSCr, 18.6.2013, 3-3-1-28-13, para 11.3.1.

¹²⁶⁴ TCirCr, 12.2.2015, 3-14-52363, para 6.

¹²⁶⁵ Janar Jäätma has analysed this in his doctorate thesis in the context of law enforcement law (J. Jäätma. (2015), pp 143–144.

3.2.2. Substantial identification of the danger

The application of preventive securities is possible, if the tax authority has developed in the course of verification of the correctness of the payment of taxes, a reasonable suspicion that after the determination of a financial claim or obligation arising from tax law, it may prove to be substantially more difficult or impossible to enforce due to the activities of the taxable person. Reasonable suspicion must arise in the respect that the execution of an administrative act resulting from the review may prove to be substantially more difficult or impossible.¹²⁶⁶ Thus, the concept of the danger to be prevented includes two alternatives: (1) the enforcement of the tax liability becoming more difficult, or (2) impossible. In practice, the distinction between these two standards is not seen as significant, and they are not alternatively recognised. However, in the author's opinion, the distinction between these two situations in the application of preventive securities is entirely justified, since violation of public interests is of a significantly different quality in each of the cases – in one case, the tax revenue is accrued with a delay, whereas in the other case, the tax revenue will not be accrued at all. The difference in the violation could, in the author's view, also be reflected in the intensity of the measures justified by that violation, which means that, in the choice of preventive measures, the Court should also consider whether it is likely that the tax liability will not be complied with at all, or whether its enforcement may be significantly more challenging.

The emergence of the doubt as to the difficulty of the subsequent recovery of the tax liability due to the activities of the taxable person does not lie on the premise that the taxable person has already taken any specific steps in order to make the subsequent recovery of the tax liability more difficult.¹²⁶⁷ In the case law, it is argued that in a situation where the transaction partner of the taxable person complies with the characteristics of a shadow organisation, it is reasonable to assume that the taxable person has participated in tax fraud. In such a situation, it is not possible to assume the behaviour in good faith of the otherwise solvent taxable person.¹²⁶⁸ The rulings regarding the settlement of requests for authorisation during the period 01.12.2012-31.12.2014 indicate that the overwhelming majority of the security authorisations granted by the courts are based on the recognition, that the evidence collected in tax proceedings refers to tax fraud, the attempt of the taxable person to conceal the transfer of a company, or that the taxable person has submitted false information.¹²⁶⁹ In the case of some decisions, it is the only reason for the suspicion of a danger.¹²⁷⁰

¹²⁶⁶ ALCSCr, 19.11.2013, 3-3-1-48-13, para 13. Compare: TA § 136¹, IRC § 6851.

¹²⁶⁷ TCirCr, 12.1.2015, 3-14-52172, para 8.

¹²⁶⁸ TCirCr, 6.11.2014, 3-14-50822, para 8. Compare: TCirCr, 12.9.2014, 3-14-52011, para 8.

¹²⁶⁹ TAdmCr, 17.11.2014, 3-14-52812; TAdmCr, 3.11.2014, 3-14-52658; TAdmCr, 10.10.2014, 3-14-52361; TAdmCr, 9.10.2014, 3-14-52363; TAdmCr, 1.10.2014, 3-14-52212; TAdmCr, 21.8.2014, 3-14-51816; TAdmCr, 18.8.2014, 3-14-51784; TAdmCr, 4.8.2014, 3-14-51643.

¹²⁷⁰ TAdmCr, 9.4.2013, 3-13-760; TAdmCr, 8.3.2013, 3-13-507.

The assessment of the sustainability of the taxable person must be distinguished from the evaluation of the perspectives of the subsequent enforcement of tax liability. Author finds that these should not be taken as the same. For instance, in case there is a new company with no or significant assets, but there are reasons to believe that it will gain assets by the time the enforcement of tax liability takes place under the normal procedure, it cannot be taken as a company which most probably meets difficulties when paying the additional taxes subject to assessment. This approach is supported by the Estonian Supreme Court as well. The fact that the tax payer is a new company is not a relevant consideration when application of TA § 136¹ is decided.¹²⁷¹ Therefore, arguments, such as the establishment of the company a few months before the disputed taxation period, the company has not submitted any yearly financial reports, the turnover report does not show any profitable activity, or that the volume of the company's fixed assets is modest, may not necessarily have an independent meaning.

A suspicion regarding the committing of the offence is sufficient in the evaluation of the risk of insolvency of the recipient of the liability decision, the information referring to a tax law offence itself may not necessarily be sufficient for enforcing principal tax payer's liability. Therefore, under the Estonian court practice, the standard for the evaluation of the difficulty of the subsequent enforcement applicable to the recipient of the liability decision is higher.¹²⁷² It seems that the courts have adopted dual standards for tax payer's liability and liability of the subject of the liability decision.

When applying the US IRC § 6851, the Court explained, in the decision *Guillume v. C.I.R.* (2003), that when deciding on conducting a tax assessment, the tax authority can rely on the conviction that, due to the different circumstances, the collection of taxes seems to be at risk.¹²⁷³ The verified danger for tax collection does, thus, not have to be identified by the tax authority or the Court. The Court does not ultimately have to resolve the question of whether or not the tax authority was right about the subsequent recovery becoming more difficult, but it must answer the question of whether the conduct of the extraordinary assessment was *reasonable, taking into account all the circumstances*.¹²⁷⁴ Case law has explained that this is somewhat more than *arbitrary or capricious*, and somewhat less than *based on essential evidence*.¹²⁷⁵ ¹²⁷⁶ The standard applied for the purposes of IRC, § 6861 and § 685, which is of a medium level of stringency, can be substantiated through the definition of two

¹²⁷¹ ALCSCr, 19.11.2013, 3-3-1-48-13, para 23.

¹²⁷² TCirCr, 30.12.2013, 3-13-1454, para 9.

¹²⁷³ *Guillaume v. C.I.R.*, 290 F. Supp. 2d 1349 (S.D. Fla. 2003), 28 August 2003, para II.A.

¹²⁷⁴ *Guillaume v. C.I.R.*, 290 F. Supp. 2d 1349 (S.D. Fla. 2003), 28 August 2003, para II.A.

¹²⁷⁵ Those three standards are accordingly „reasonable under circumstances“, „arbitrary, capricious... or otherwise not in accordance with law“ and „substantial evidence“.

¹²⁷⁶ *Felkel v. United States*, 570 F. Supp. 833, 838 (D.S.C. 1983), 3 June 1983, para “Conclusions of Law”; *Loretto v. United States*, 440 F. Supp. 1168, 1172 (E.D.Pa. 1977), 22 November 1977.

other standards. The standard based on essential evidence requires proof, on the basis of which the object of proof may reasonably be considered adequate to prove the facts.¹²⁷⁷ The essential evidence provides the material basis for the fact, from which the existence of the fact and the problem can be concluded.¹²⁷⁸ In essence, this means the existence of evidence that proves the fact, which does not have to include all the necessary, but only the essential evidence. By contrast, the standard that is arbitrary or capricious assumes that that public authority has clearly made a mistake in solving the matter.¹²⁷⁹ The available evidence must indicate that the fact alleged by the public authorities cannot be identified on its basis. The standard that takes reasonable account of all circumstances lies between the two standards outlined above.

As regards the time of the emergence of solvency problems, it is important to take into account that in the analysis of the delay in the performance of the tax liability, it is not the financial state of a taxable person during the period of application of the security that is assessed, but the danger of a change in such financial situation in the future.¹²⁸⁰ Therefore, the aim of the measures of an immediate tax assessment is not to secure the position of the tax authority against the already developed poor financial situation of a taxable person, but to secure the tax authority against the risks that may arrive in the future, which arise from changes in the financial situation of the taxable person.

In the assessment of the risk of insolvency, the amount of the tax, the fine or the interest, which the tax authority intends to impose on the taxable person in the procedure to be secured, are not taken into account.¹²⁸¹ This way, the right of the tax authority, at the start of the proceedings, to rely on a fact that is still being identified, and the identification of which is one of the aims of the same procedure, is ruled out. It would be a case of so-called circular evidencing, which has been correctly avoided, in the author's opinion, in the given regulation.

¹²⁷⁷ A. E. Utton. The use of the substantial evidence rule to review administrative findings of fact in New Mexico. – *New Mexico Law Review*, winter 1979–80, vol 10, pp 103–104.

¹²⁷⁸ *Ibid.*

¹²⁷⁹ S. J. Cann. *Administrative law*. Fourth Edition. – California: SAGE Publications, Inc, 2006, p 153.

¹²⁸⁰ Jeopardy Assessment: The Sovereign's Stranglehold. – *Georgetown Law Journal*, 1967, vol 55, no 4, p 735.

¹²⁸¹ R. A. Steco. *Internal Revenue Manual*. IRM 5.17.15. – Internal Revenue Service, 23.10.2014, para 5.17.15.2. Internet: http://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-017-015.html (15.11.2015).

3.2.3. The role of the behaviour of a taxable person in the emergence of a danger

In principle, compliance with the liability may be compromised, either due to the activities of the taxable person, or due to other circumstances, which do not constitute an (active) activity of the taxable person. In accordance with TA § 136¹, the Estonian legislator has opted for the first option and provided for the establishment of preventive measures in a situation, where the later performance of the tax liability is at risk due to the activity of the taxable person. Case law has not addressed the criterion "due to the activities of the taxable person" more thoroughly. However, when analysing the criteria for recourse to insolvency, formulated through case law, one may reach the conclusion that the possible event of the subsequent enforcement of the tax debt becoming more difficult or impossible does not necessarily have to be the result of the active activities of a taxable person, in order for the application of preventive securities to be allowed.

Of the criteria that refer to the risk of insolvency, the following, which are not related to the active activities of the taxable person or to their consequences, can be highlighted: lack of registered assets;¹²⁸² the existence of registered assets, but the taxable person has acted in bad faith previously;¹²⁸³ low volume of available funds on the checking account compared to the credit turnover of the period;¹²⁸⁴ the tax arrears of the taxable person amount to a total of 2050.33 euros;¹²⁸⁵ the lack of real economic activity;¹²⁸⁶ significant loan obligations;¹²⁸⁷ losses in the previous financial year;¹²⁸⁸ a general lack of profitability of the business;¹²⁸⁹ economic indicators are not good¹²⁹⁰. As examples of the active activities of the taxable person and their representative, the following can be underlined: suspected participation in tax fraud¹²⁹¹; failure to submit the annual report¹²⁹²; transfer of registered assets at the time of the tax proceedings¹²⁹³; violation of the obligation to cooperate¹²⁹⁴; the granting of false testimony in tax proceedings¹²⁹⁵.

¹²⁸² TCirCr, 24.3.2014, 3-13-70224, para 12; TCirCr, 1.7.2014, 3-14-50489, para 14.

¹²⁸³ TCirCr, 20.10.2014, 3-14-50353, para 11. The court explained that mere existence of real estate is not important factor as it is possible to sell or transfer it under other legal grounds.

¹²⁸⁴ TCirCr, 24.3.2014, 3-13-70224, para 12.

¹²⁸⁵ TCirCr, 24.3.2014, 3-13-70224, para 12.

¹²⁸⁶ ALCSCr, 19.11.2013, 3-3-1-48-13, para 20.

¹²⁸⁷ TAdmCr, 10.10.2014, 3-14-52361.

¹²⁸⁸ TAdmCr, 22.8.2014, 3-14-51829.

¹²⁸⁹ TAdmCr, 17.6.2014, 3-14-51180.

¹²⁹⁰ TAdmCr, 12.4.2014, 3-14-50493.

¹²⁹¹ TAdmCr, 10.10.2014, 3-14-52361.

¹²⁹² TAdmCr, 4.6.2014, 3-14-50974; TAdmCr, 19.2.2014, 3-14-50199.

¹²⁹³ TAdmCr, 22.8.2014, 3-14-51829; TAdmCr, 3.2.2014, 3-14-50134.

¹²⁹⁴ TAdmCr, 29.9.2014, 3-14-52182; TAdmCr, 18.3.2014, 3-14-50327; TAdmCr, 3.2.2014, 3-14-50134.

¹²⁹⁵ TAdmCr, 30.6.2014, 3-14-51261.

In accordance with IRC § 6851 section a (1), the prerequisite for the application of the extraordinary tax assessment measure that terminates the tax period is the active activity of the taxable person. In case law, however, this requisite has been interpreted broadly, and it has been found that the State does not need to prove the risk of the immediate allocation or hiding of the assets in court. Rather, it must be examined whether the collection of taxes would be at risk at the time of the ordinary conduct of the ex ante tax assessment and the collection of taxes by the tax authorities.¹²⁹⁶ Not so much attention is paid to the speed of the emergence or development of the solvency problems.

Regulations of extraordinary tax assessment are also common at the level of the legal systems of the States of the United States of America. These can be divided into narrow and wide regulations. For example, three of the four requirements for the application of the regulation used in New Jersey are similar to the prerequisites of the Federal termination assessment procedure, and the fourth criterion is that the taxable person ceases its business operations. Broader regulations, based on “delays” that are independent of the taxable person, are used, for example, in California, Colorado, Illinois, New York, Texas and Virginia.¹²⁹⁷

The author considers, on the basis of a comparison of the systems discussed above, that the approach which respects the different interests in the best balanced way is one where only the risk of non-performance of tax liabilities resulting from the actions in bad faith of the taxable person is considered. Circumstances not related to the activities of the taxable person can also be taken into account in the assessment of the risk, but only in order to assess the consequences of the negative activities of the taxable person, and not in order to identify the existence of such activities. When the risk is considered existent, the tax authority or the court proceeds from the basis of a justified suspicion that the bad faith activities of the taxable person in the future will make the enforcement of the tax liability impossible, or cause its significant delay.

3.3. Time limits related to application of preventive measures

The application of the preventive measure may itself also cause the delay of the tax procedure, because this eliminates the need of the public authority for a tax assessment notice without delaying the procedure. Processing within a reasonable time is a fundamental right of the taxable person, on the basis of, both P1-1 of the Convention, through an extended test of proportionality, as well as

¹²⁹⁶ *Harvey v. United States*, 730 F.Supp. 1097, 1106 (S.D.Fla.1990), 6 February 1990, para 16; *French v. United States*, 44 A.F.T.R.2d 79-5653 (E.D.Okla.1979).

¹²⁹⁷ M. A. Simonetti; Z. T. Atkins; M. J. Barnett. A Pinch of SALT: Auditors Must Not Use Jeopardy Assessment to Coerce Taxpayers. – State Tax Notes, April 2011, p 114.

Article 6 (this in matters pertaining to issues of legal proceedings) and, therefore, it is an important consideration in shaping the procedure.

In Estonia, preventive measures are applied for an unlimited period of time. The indefinite nature of the enforcement activities carried out in relation to a person is a circumstance that makes the violation of the right to property of the taxable person and the freedom to conduct business more intense.¹²⁹⁸ The admissibility of the application of a preventive security may be temporally limited by the reasonableness of the length of the procedure.¹²⁹⁹ In carrying out the administrative procedure, the principle of reasonable processing time must be taken account of. The right of a person to a procedure within a reasonable time has found widespread appreciation in procedural material law¹³⁰⁰, to which any procedure must conform, also in case the law does not provide a specific time limit to perform the procedural acts or for carrying out the procedure.

In some jurisdictions, presumably acceptable time limits for administrative procedure are defined by the laws. For example, the Administrative Procedure Act of Slovenia makes a distinction between procedures in which it is not necessary to carry out special investigations before making a decision, and procedures in which such action is necessary to be carried out, either as oral proceedings, inspections, expert inquiries, or other such activities. If in the first case, the reasonable processing time is one month, in the second case, it is two months.¹³⁰¹

Estonian case law limits the term of the application of a preventive measure with the term of expiry of the determination of the amount of tax, and the intensification of the violation resulting from the application of the preventive measure is not separately considered. This can also be concluded from the regulation of the Tallinn Circuit Court in the case 3-12-1946.¹³⁰²

In United States federal law, the duration of the application of the preventive security is solved procedurally with the term of the issuing of the tax assessment notice. According to IRC § 6851 section a (1), the tax authority shall determine the size of the tax liability immediately in the case of a termination assessment,

¹²⁹⁸ Decision of *en banc* of the Estonian Supreme Court, 10.11.2011, 3-3-1-28-11, para 39.

¹²⁹⁹ Decision of *en banc* of the Estonian Supreme Court, 22.3.2011, 3-3-1-85-09, para 77.

¹³⁰⁰ In some states, the right to the procedures within reasonable time is regulated in the constitutional level, in some jurisdictions it is regulated on the level of lower legal acts, such as administrative procedure act. In some states, it is furnished by the court practice only. In 2005, such regulation was provided in legal acts in Austria, Cyprus, Denmark, Estonia, Finland, Greece, Hungary, Ireland, the Netherlands, Slovenia, Spain, Sweden, also in other states. Please see: Statskontoret. Principles of Good Administration In the Member States of the European Union. – Stockholm, 2005, p 34. Internet: <http://www.statskontoret.se/globalassets/publikationer/2000-2005-english/200504.pdf> (15.11.2015).

¹³⁰¹ *Ibid.*, p 32. Internet: <http://www.statskontoret.se/globalassets/publikationer/2000-2005-english/200504.pdf> (15.11.2015).

¹³⁰² TCirCr, 20.11.2012, 3-12-1946, para 10.

and shall transmit a notice for the payment of the tax arrears to the taxable person within 60 days.¹³⁰³

The most appropriate solution in reducing the temporal intensity of the measure is, according to the author, the previously discussed accelerated modality of summary tax assessment, which is used in the United States, and regulated in the IRC, § 6851 and 6861. In accelerated tax proceedings, the time limit of the issuance of the tax assessment notice or inspection report is linked to the moment of the application of the preventive measure. This way, the existence of the tax liability, as well as the circumstances, which justify or overthrow the fear around the difficulty or impossibility of the later enforcement, shall be determined within a fixed period of time.

The second problem arising from the temporal scope is the following question: At which point in time should materialisation of the risk be assessed? Here, a point of reference is provided by threat prevention law. The temporal dimension of the risk is assessed differently in Estonian and German law: in the first case, the threat is assessed in the near future, and in the second case, a within a period of time to be determined.¹³⁰⁴ The near future does not mean that the threat should materialise immediately (immediate danger is a special type¹³⁰⁵ of threat, in which case, certain derogations regarding the guarantees of the persons party to the proceedings in the application of restrictive measures are made). However, the phrase “near future” refers to the perception that the supposed damage is not expected to emerge in an undefined or distant future. This premise also plays an important role in terms of substantive law: with a view to law enforcement, the rights of the persons cannot be interfered with in order to counter any risks that may materialise at some unknown point in time, no matter how important the threatened benefits are.¹³⁰⁶ Therefore, the risk to be prevented must be placed within a temporal frame, the exceeding of which may result in the measure becoming disproportionate. This is supported by the concept of threat prevention law as well.

3.4. Effective judicial review

Similarly to the concept of threat prevention applied in law enforcement, for the purposes of the application of preventive securities the question should also be raised, of whether the Court can ensure the effective protection of the rights of the person at all, if the prerequisite for the application of the interference

¹³⁰³ J. E. Gleason Jr; D. K. Poole. (1976), p 233; IRC § 6851 section a (1) and section b.

¹³⁰⁴ J. Jäätma. *Ohu mõistest Eesti kehtivas õigusdogmaatikas*. [Definition of danger in Estonian current legal dogmatics]. – *Õiguskeel*, 2011, p 36.

¹³⁰⁵ Under section 5 sub-section 5 of the Estonian Law Enforcement Act (LEA, passed on 23.02.2011. - RT I, 22.03.2011, 4... RT I, 23.03.2015, 4), an immediate threat is a situation where a disturbance is already taking place or there is a great probability that it is about to take place.

¹³⁰⁶ Explanatory note to the bill of Law Enforcement Act no 49 SE. – *Riigikogu*, 2007, p 23.

measures is the emergence of certain facts marked with undefined legal terms, such as "threat", "reasonable suspicion", and "the activity of the taxable person", and the measure is applied on the basis of discretionary power?¹³⁰⁷ The question is entirely legitimate because the judicial review of a discretionary decision based on undefined legal terms is usually limited¹³⁰⁸, even in *ex parte* procedures.

Depending on the point in time at which the person conducting the judicial review evaluates the lawfulness of a certain activity, the judicial review can take place, either *ex ante* or *ex post*, according to the observation method. In addition, the judicial review is distinguished on the grounds of the point in time when the conclusions of the Court regarding the lawfulness of the administrative action have a bearing. Here, the *ex nunc* and *ex tunc* observation methods can be distinguished. If the given observation methods are placed on a scale of intensity regarding the intervention by the executive power, then the *ex ante* is the least intensive and *ex nunc* the most intensive. The intensity of the activity of the Court is based on the conflict of the activities of the Court with the independence of the public power. Therefore, the distinction between the given methods can be considered as a litmus test to what the function of administrative courts in the exercise of state authority is.

The aspects resulting important for the choice of the observation methods have been more closely analysed by David Friedman in his article "*Impossibility, Subjective Probability, and Punishment for Attempts*"¹³⁰⁹. David Friedman has raised the general philosophical question of why the legal order uses one assessment method, in another case the other method, but sometimes both of them together. Friedman pointed out that the *ex post* behaviour (in Friedman's approach, however, punishment) takes into account information of two kinds, which the *ex ante* method does not: information about the person concerned, which others do not see, and information regarding what the person concerned should do. In the case of the *ex post* approach, unlike the *ex ante* assessment, it is important to identify whether the person has behaved in such a way, as they should have behaved.¹³¹⁰ Thus, the logic of the *ex post* review allows to take into account the objective behaviour of the evaluator, and to take account of what the evaluator has left without determining out of negligence.

¹³⁰⁷ Compare: J. Jäätma. (2015), p 166.

¹³⁰⁸ The core of the administrative discretion is to decide over the importance of conflicting interest. Such discretion can be used by the administrative body and not by the court. The court can repeal the administrative discretionary decision if the discretion has been used clearly arbitrarily, irrationally or in contradiction to the purpose of the discretion, general principles of law or current court practice (ALCSCd, 20.3.2014, 3-3-1-87-13, para 19). Clear discretion error is, for example, when the administrative body has considered wrong factual circumstances (ALCSCd, 14.10.2006, 3-3-1-54-03, para 40).

¹³⁰⁹ D. Friedman. *Impossibility, Subjective Probability, and Punishment for Attempts*. – *Journal of Legal Studies*, 1991, XX, pp 179-186.

¹³¹⁰ D. Friedman. *Law's Order: An Economic Account*. – Princeton: Princeton University Press, 2000. Internet: http://www.daviddfriedman.com/Laws_Order_draft/laws_order_ToC.htm (15.11.2015).

Estonian case law has adopted the conducting of a review of administrative execution based on the *ex ante* observation method – the Court can take into account only the facts that were known to the official at the time of the making of the decision, and not the circumstances that occurred only later.¹³¹¹ The same may be concluded as regards the judicial review conducted for the purposes of preventive measures.¹³¹²

In the United States, the taxable person is entitled to submit a statement to the Court, on the basis of the IRC § 7429, for the exercise of judicial review regarding the application of a preventive measure, which the Court shall resolve by means of an accelerated procedure.¹³¹³ The United States courts rely on the *ex nunc* assessment in the review of the lawfulness of the extraordinary tax assessment based on the termination assessment applied by the tax authority, by carrying out a more broad-based and active control. Case law has found that, in the judicial review of the justification of the extraordinary tax assessment, courts take into account not only the information known to the tax authority at the time of the tax assessment, but, in addition, also other information that the Court becomes aware during the review procedure.¹³¹⁴

From the point of view of the author, the balance between the interests of a taxable person and public interests is best ensured in the automatic and immediate judicial review, conducted by the courts within a short time after the application of the preventive measure, where the taxable person is guaranteed the chance to participate in the procedure already in the first instance, and to make their views known to the Court before reaching the appeal stage. The advantage of this approach, as opposed to an approach based on the *ex parte* review, is that the taxable person has the possibility to participate in the hearing of the matter related to them, and to provide further evidence to the Court, and competing views to the tax authorities. The author considers the most serious interference to the right of judicial protection the *ex ante* review procedure to be the non-participation of the taxable person in this stage of the procedure. It affects the principle of the right to a hearing most and creates the most considerable risk of producing an erroneous and unilateral decision on the matter.

¹³¹¹ J. Jäätma. (2015), p 177.

¹³¹² ALCSCr, 9.10.2013, 3-3-1-27-13, para 17.

¹³¹³ *Young v. United States*, 671 F. Supp. 1340 (S.D. Fla. 1987), 24 June 1987, para 3.

¹³¹⁴ J. Bourdeau; *et al.* American Jurisprudence. The Second Edition. Federal Tax Enforcement. – 2013, § 382. Internet: <http://www.westlaw.com> (15.11.2015). Please see also: *Haskin v. U.S.*, 444 F. Supp. 299 (C.D. Cal. 1977), 19 October 1977; *Guillaume v. C.I.R.*, 290 F. Supp. 2d 1349 (S.D. Fla. 2003), 28 August 2003, para II; *Wellek v. U.S.*, 324 F. Supp. 2d 905 (N.D. Ill. 2004), 7 July 2004, para II; *Nolan v. U.S.*, 539 F. Supp. 788 (D. Ariz. 1982), 7 January 1982, para „Judicial review“.

4. chapter

STATE LIABILITY FOR DAMAGES CAUSED BY LAWFUL APPLICATION OF PREVENTIVE MEASURES BY AN ADMINISTRATIVE BODY

4.1. The problem

It is rather common that application of administrative restraints cause damage in the form of loss of business income, inability to receive interests or royalties, etc. State's liability for damages caused to individuals is part of the concept of rule of law, which requires that violations by a public authority should not enjoy immunity and for such damages must be compensated.¹³¹⁵ One of the most problematic aspect of state's liability is liability for legitimate damages, which is regulated as special form of state liability in the state liability regulations.¹³¹⁶ Namely, public authority may cause damages by applying an administrative act (e.g., administrative restraint), which is legitimate under *ex ante* assessment, but turns out not having a correct legal basis under an *ex post* assessment. As the legality of the administrative act should be assessed under the facts known to the administrative body at the time of issuing such an act, emergence of new facts afterwards does not make such an administrative act unlawful.¹³¹⁷ When applying preventive measures, it may be rather common that, after implementing the restraints, new facts emerge during the investigation and the assessment procedure will be terminated and restraint will be revoked. Such a measure is *ex ante* lawful, but *ex post* there was no justification for its implementation.

When the society accepts lower standards for interfering with individuals' fundamental rights and freedoms by accepting preventive actions taken by a public authority upon fighting a variety of threats (including risks related to losing tax revenue), it is proper to ask, whether the society absorbs damage caused by such a preventive measure. The same question emerges in the theory of liability for damages caused by lawful administrative acts – or obligation for sacrifice –, as described by Hartmut Maurer¹³¹⁸ within the framework of sacrifice obligations. It is notable that this principle was part of the *Allgemeines*

¹³¹⁵ H. Maurer. *Haldusõigus. Üldosa. 14, ümbertöötatud ja täiendatud trükk* [Administrative Law. The General Part. 14th, revised edition] – Tallinn: Juura, 2004, p 427.

¹³¹⁶ State Liability Act (SLA; 02.05.2001. RT I 2001, 47, 260... RT I, 13.09.2011, 9) § 16 section 1; ALCSCr, 22.12.2014, 3-3-1-21-14, para 16.

¹³¹⁷ Changes in the factual basis of the administrative act does not change the act to be unlawful retroactively. Due to this, the court cannot divide the validity of the administrative act into different parts, from which, in some period, the act is lawful and in some period it is not. Please see: ALCSCd, 13.11.2014, 3-3-1-44-14, para 14; H. Maurer. (2004), p 153–154.

¹³¹⁸ H. Maurer. (2004), p 456.

Landrecht, the Civil Code of Prussia promulgated already in 1794¹³¹⁹. Such compensation must be paid under extraordinary circumstances only.

Similar situation emerges when damage is caused to the subjects of criminal procedure by implementing preventive measures, e.g., in the form of seizure of property to secure a civil action, confiscation or replacement thereof, or fine to the extent of assets. The Estonian law provides specific regulation for compensating damages caused by such measures regardless of whether such measures were applied lawfully or not. State's liability for compensating for damages depends on the outcome of the criminal procedure only, and such principle is the rule.¹³²⁰ State's liability arising from the tax procedure is treated significantly differently, regardless of the fact that the intensity of the measures applied under these two procedures are remarkably similar, and the purpose of application of the preventive measures is also mostly the same. This leads to the problem of unjustified different treatment, as well as the general principles of state liability. Namely, Estonian Supreme Court has stated in case 3-3-1-69-09 that, in some cases, the lack of clear regulation on the procedure and grounds for compensation may be unconstitutional.¹³²¹

The second set of problems emerge when the lawful administrative act enabling damages is approved by the court. The rules of compensating the damages caused within judicial problems and the rules for compensating the damages from lawful administrative acts differ in notable extent.¹³²² Therefore, there are three possible grounds for compensating the damages, each of which having different standards: (1) damages caused by the court by conducting judicial procedure; (2) damage caused by side activities of judicial body; and (3) damage caused by an administrative act. It is not clear under which rule the damage should be compensated for in the event described above. On the one hand, there could not be damages without prior consent from the court.

¹³¹⁹ ALR section 75 stated: "However, the state is obligated to compensate those who are forced to sacrifice their individual rights and advantages for the benefit of the commonwealth." – German History in Documents and Images. The General Law Code for the Prussian State. Proclaimed on 5.2.1794, effective 1.7.1794. Internet: http://germanhistorydocs.ghi-dc.org/sub_document.cfm?document_id=3550 (15.11.2015).

¹³²⁰ When it comes to damages caused by conducting criminal procedure, the state liability depends on the outcome of the criminal procedure and not on the fact of whether application of some preventive measure was justified at the time of the application. The state liability emerges when the criminal procedure ends as described in § 5 section 5 of the Compensation for Damage Caused in Offence Proceedings Act (CDOP, 05.11.2014. – RT I, 20.11.2014, 1), mainly as the person was not convicted. When assessing the validity of the claim for damages, it is not relevant whether the preventive measures (e.g. detention or freezing the assets) were applied lawfully or not.

¹³²¹ Decision of the *en banc* of the Estonian Supreme Court, 31.3.2011, 3-3-1-69-09, para 64.

¹³²² Paragraphs 15 and 16 of the SLA regulate two specific types of damages to be compensated by the state: damages caused during administering the justice and damages caused by lawful administrative act. Please see: ALCSCr, 22.12.2014, 3-3-1-21-14, para 16.

When it comes to types of damages, one must distinct damages caused by administrative acts from damages caused by legislative acts. Section 14 of the Estonian SLA grants every person a right to claim compensation for damages caused by legislative act, provided the following three conditions are met cumulatively - the damage was caused by a significant violation of the obligations of a public authority, the legal provision forming the basis for the violated obligation is directly applicable, and the person belongs to a group of persons who have been specially injured due to the legislative act. Author does not conduct any deep analysis on the question whether such damage should be caused due to certain level of unclear content of section 136¹ of the Estonian TA, as this goes beyond the scope of this thesis. However, author finds that this is a research problem with great significance and importance, especially in the context of decision no 3-3-1-84-12 of the Estonian Supreme Court from 31 October 2013.

Author finds that state liability for such damage may be excluded due to the requirement of significance of the breach of the obligations of a public authority. When identifying the significance of the breach, the Estonian Supreme Court relies on the practice of the ECJ.¹³²³ Relying on the findings from case *Brasserie*, the Supreme Court concluded that, *inter alia*, the complexity of the situation to be regulated, difficulties in the application or interpretation of the texts and, more particularly, the margin of discretion available to the author of the act in question should be taken into account.¹³²⁴ Assuming that P1-1 of the convention can be seen as the provision establishing legal obligations to the legislator, the wide margin of appreciation in designing regulations for preventing tax evasion as well as the need for rather ambiguous regulations in the field of prevention of tax evasion for enabling flexibility and discretion in the regulations justifies ambiguous regulations. This leads to the conclusion that *significant* breach of obligation by the legislator is unlikely to be seen in such cases. Author finds that administrative body not using its discretionary powers in full may be seen liable in such events.

4.2. Legal basis for compensating the damage caused by administrative acts approved by the court

When it comes to state's liability for damages caused by judicial bodies, it can be divided into liability from administration of justice and liability from supportive activities.¹³²⁵ As the latter is no different from normal administrative activities, damages caused by a court's supportive activities are compensated for under normal rules.¹³²⁶ In order to ensure the independence of the court sys-

¹³²³ ALCSCd, 31.10.2013, 3-3-1-84-12, para 21 and 37.

¹³²⁴ ECJd, 5.3.1996, cases no C-46/93 ja C-48/93 *Brasserie du Pêcheur and Factortame*, para 43. – 1996 I-01029. See also: ALCSCd, 31.10.2013, 3-3-1-84-12, para 37.

¹³²⁵ Compare: SLA §-s 15 and 16.

¹³²⁶ SLA § 15 section 4.

tem and judges, the grounds for compensating for the damages caused during administration of justice is much narrower.

Based on § 146 of the Estonian Constitution, administrating justice must be understood on a wide base. In addition to resolving disputes, it includes carrying out other activities the court has under the laws.¹³²⁷ It includes all means of reviewing the legality and constitutionality of administrative acts¹³²⁸, as well as resolving a legal issue in a binding manner¹³²⁹ by interpreting facts and applying the law.¹³³⁰ As reviewing the legality of administrative acts – whether prior or after issuing the act – corresponds to the definition of administrating justice, such activities fall within the scope of the court's inherent and primary function. This is supported by the functional definition of administration of justice developed from the Constitution of Germany, which corresponds to the one provided above.¹³³¹

The author finds that when administrative court performs preceding review of administrative act and provides obligatory consent to the administrative body to enforce such an act, the court performs its function of administrating justice. This leads to the conclusion that the grounds for compensating damages caused during such procedures should be limited, in order to protect judiciary's independence. The need for such protection emerges clearly upon making a decision based on an estimate, where the risk of error is inherent.

As mentioned above, the state's liability for damages caused by administrating justice is strictly limited to severe occasions. Under § 15 sections 1 and 3 of the SLA, damages caused by criminal act of the judge or by infringing the rules of the Convention may lead to a valid ground for a claim for damages. This leads to a conclusion that an inadvertent error made in the court ruling shall obviously not provide a basis for a crime and, consequently, state liability from such an error.

The next question is, whether the damages caused by implementing the administrative act approved by the administrative court prior to implementation should be compensated for under the rules of compensating for damages caused by administrating justice or damages caused by enforcement of lawful administrative acts. As described above, the scope of state liability for judicial activities is extremely narrow, which makes it an important distinction for the tax payer. Legal theory does not provide a clear answer to this question. This situation is, however, similar to pre-court criminal procedure, where the court sanctions application of preventive measures, which are enforced by executive

¹³²⁷ L. Kanger. *Kahju hüvitamise nõue riigivastutuse seaduse alusel. Kohtupraktika analüüs* [Claim of compensation for damages under the State Liability Act. Analysis of the judicial practice]. – Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond, 2008, p 29. Please see: TAdmCd, 21.09.2006, 3-06-402, para 3.

¹³²⁸ U. Lõhmus. Comment No 11 to section 146. – Ü. Madise; *et al* (eds). (2012).

¹³²⁹ E. Kergandberg; *et al.* (2008), p 112.

¹³³⁰ *Ibid.*, p 108.

¹³³¹ T. Maunz; G. Dürig. (hrsg). *Grundgesetz. Kommentar.* – München: C. H. Beck, 2012, art 92, rn 18, rn 38. Available in Beck-Online database.

powers. Pre-court criminal procedure and application of preventive measures in tax procedure are somewhat different, as the latter one does not safeguard the outcome of the court procedure but administrative procedure. The idea behind the concept is nevertheless comparable and should have the same *rationale*.

Legal theory supports the approach that, in case the damage is caused by administrative bodies by activities which do not require prior sanctioning by the court, the damages should be treated as having originated from administrative activities. In case the damage is caused during the court procedure or under the authorization of the judicial body, such damages should be treated strictly as caused by administrating law, to limited liability.¹³³² Another interpretation can be found from the court practice, relying on wide causal relationship. Namely, the damages are attributable to administrative bodies even if the court has sanctioned application of such measure, provided the administrative body can decide the main characteristics of the enforcement of the preventive measures (mainly the length of the measure).¹³³³ The link between court activities and damage caused can be seen as remote, and therefore, it is no reason to attribute such damages to the judicial body. Such interpretation based on wide causal relationship is however not a widely accepted approach in Estonia.¹³³⁴

The author finds it appropriate to follow the wide causal relationship theory, which considers the actual role of administrative body in applying the preventive measures. There is no reason to fear that court's independence is hindered due to possible inappropriate application of preventive measures by administrative body. The idea behind limiting the claims for damages from administrating justice does not justify excluding claims. This is especially true when the preventive measures are applied under the discretion of an administrative body, which means that the administrative body has full right, as well as an obligation to cut the casual relationship in case the basis for such measures diminishes below a critical level.

4.3. Principles of compensating for the damage caused by the lawful application of preventive securities

Under the general principles of compensating for damage, the individual may claim for compensation in case the damage has been caused by an unlawful act.¹³³⁵ The unlawful nature of the damage constitutes a basis for the constitutional right to compensate for losses under § 25 of the Constitution.¹³³⁶ However, under certain exceptional circumstances, one may claim for compensation for damages even if the act causing damage was not unlawful by its nature. This

¹³³² M. Laaring. (2009), p 59.

¹³³³ TCirCd, 21.05.2008, 3-07-1430, para 10.

¹³³⁴ M. Laaring. (2009), p 59.

¹³³⁵ SLA § 7 lg 1. Compare: According to § 25 of the Estonian Constitution, every person has a right to claim moral and patrimonial damages caused to him or her *unlawfully*.

¹³³⁶ M. Laaring. (2009), p 29.

applies for administrative acts as well. This is reasoned by the principle of fairness and it is based on distinction made between administrative acts and the consequences of such acts.¹³³⁷ It leads to situations, where the administrative act may be lawful, but the damage is not due to extraordinary interference to the right to ownership.¹³³⁸ Mait Laaring has explained the reasoning behind this concept as follows:

“The Constitution enables limitations to individuals’ rights, if there is a legitimate justification and it is proportional. This does not mean that no damages occur when such limitation is applied. In some cases, not compensating for this damage would be unfair, the person suffering from damages will be treated in a special manner due to the limitations affecting him or her. This claim for compensation for lawful damages has historically developed from the concept of sacrifice known in German legal history as *Aufopferungsanspruch*. It states that the society must consider the interests of such a person and the public encumbrances must be divided equally in the society. The main question is, whether the extraordinary nature of the limitation requires special treatment.”¹³³⁹

The concept of compensating for lawful damages is based on the principle of equal treatment, and it functions as a mechanism for absorption of negative individual consequences. This concept becomes more and more important when preventive measures and the danger prevention law are applied, especially the ones which have a negative effect towards the right of ownership and freedom of business. The extraordinary nature of the measure must become evident through the application of the test of proportionality.¹³⁴⁰ The right for compensation for damages caused by lawful administrative acts should be treated as an exception but not a rule.¹³⁴¹

As one can see, the grounds for compensating damages are regulated through general principles and ideas. In Estonia, there is, however, one exception, in which the grounds for compensating for lawful damages are regulated in a more accurate manner – damages caused by criminal procedure, the “crown jewel” of the state’s repressive procedures. Pursuant to § 5 section 1 of the CDOP, the damages caused by enforcing preventive measures are subject to compensation, provided the persons suffering from damages are acquitted or criminal proceedings are terminated with respect to him or her on the basis not attributable to the person’s activities. This applies also in case the measure applied appeared in the form of seizure or confiscation of property. This makes

¹³³⁷ H. Maurer. (2004), p 498. Maurer referred that such distinction is nothing new in the German law. In the police law, there has always been distinction between the acts of police and the consequences of the acts of police. If the police officer uses the fire arm under the authority it has granted by the law, and it hurts random bystander, the police has acted lawfully, but the random consequence – random bullet – is unlawful.

¹³³⁸ H. Maurer. (2004), p 498.

¹³³⁹ M. Laaring. (2009), p 58.

¹³⁴⁰ M. Ernits. Comment 3.3. to section 11. – Ü. Madise; *et al.* (eds). (2012).

¹³⁴¹ P. Roosma. Comment 2.2.1. to section 25. - Ü. Madise; *et al.* (eds) (2012).

the regulation extremely similar to the preventive measures discussed in this thesis, both by intensity of the measure, as well as the form of the measures. Both of these measures are applied in the situation of uncertainty and due to the suspicion the something can hinder the just outcome of the procedure. It is also common for those measures that the procedure may not lead to negative outcome for the individual (i.e. termination of criminal procedure), but which itself does not make application of preventive measures unjustified from the *ex ante* point of view.

The Estonian legislator has explained the obligation to compensate damages emerged during the criminal procedure through the principle of objective attribution of liability. Under that approach, the basis for the compensation does not lie on the distinction between lawful and unlawful acts but between *ex post* evaluation of the measures from the objective side.¹³⁴²

The author does not see much difference between application of preventive measures in criminal procedure and in tax procedure. Intensity of the measure may be *de facto* the same in both cases. One cannot disregard the fact that the Estonian regulation of preventive measures in tax procedure is developed directly from the measure of securing the civil claim in criminal procedure. When it comes to the factual ground which could initiate both administrative tax assessment and criminal procedure, the tax evasion cases are mostly the same besides the fact that (additionally) criminal procedure may be initiated when the amount corresponds to or exceeds major damage (40 000 Euros) as described in Estonian Penal Code¹³⁴³ (§ 389¹). Provided the tax payer is not taken into custody by investigative bodies, the procedure may run quite similar to the administrative tax assessment procedure, setting aside certain procedural aspects inherent to criminal procedure, such as right to refuse to give testimony with regard to the content of the suspicion. Author does not argue that the outcome of the criminal procedure may be much severe to the tax payer compared to administrative procedure due to the form of penalties and limitations to the right of freedom. These effects, however, do not emerge when the tax payers is not convicted or prosecuted and not taken into custody.¹³⁴⁴ The similarities of tax assessment procedure and criminal procedure are therefore evident and author sees not so evident grounds for treating compensating damages caused

¹³⁴² Explanatory note to the bill of Compensation for Damage Caused in Offence Proceedings Act 635 SE, p 26.

¹³⁴³ RT I 2001, 61, 364...RT I, 25.09.2015, 6. Under this provision, the criminal liability can be caused by „[F]ailure to submit information or submission of incorrect information to tax authorities for the purpose of reduction of an obligation to pay a tax or obligation to withhold, or increase a claim for refund, if a tax liability or obligation to withhold is thereby concealed or a claim for return is unfoundedly increased by an amount corresponding to or exceeding major damage”. Under section 12¹ clause 2 of the Estonian Penal Code “[D]amage or extent of offence which exceeds 40,000 euros is major damage”.

¹³⁴⁴ Author acknowledges that from psychological point of view the criminal procedure is always more invasive for tax payers due to possible severe negative outcome.

by application of preventive measures in criminal procedure and administrative procedure, when it comes to tax cases.

The general formula for calculating the compensation for the damages has evolved in the practice of Estonian Supreme Court together with the principle of absorbing the disproportionate damages by the society. In the court case 3-3-1-69-09, the court explained that the damages must be compensated in the extent of “actual loss minus the burden of tolerating procedure in public interests”.¹³⁴⁵ In time, this led to the understanding that damages caused by lawful preventive measures must be compensated for, if the person is not found guilty or the procedure is terminated. It is important to notice that this regulation provides ordinary basis for the compensation, and it is not exceptional as it was with damages caused by lawful administrative acts.

Author finds that treating damages caused by criminal procedures and damages caused by administrative preventive measures similar to the ones applied in the criminal procedures leads to unequal treatment with no clear justification. As compensation related to administrative activities requires exceptional circumstances for reasoning the claim, the other presumes such circumstances. The author finds it appropriate to follow the principle of absorption of lawful damages in case preventive measures were applied in tax procedure. Different treatment is not justified by the mere fact that the intensity of those two procedures may be different. As the society tolerates higher level of infringement of fundamental rights in criminal procedures than in tax procedures, the corresponding level of toleration of such limitations is higher as well.

The general principle of compensation of damages is that there is no right for compensation to the extent to which the occurrence of damages is attributable to the person suffering the losses. This is founded on the principle of causal relationship, which generally excludes state liability as well.¹³⁴⁶ This principle is regulated in § 8 section 1 sub-section 1 of the CDOP as well as in § 16 section 2 sub-section 1 of the SLA. It is evident that conducting tax frauds require some bad faith effort to be made by the tax payer. As application of preventive measures is directed to preventing negative outcome of tax frauds, one may argue that there is inherent basis for exclusion of liability for damages caused by implementing such measures. Both Estonian and U.S. practice in applying preventive measures (summary assessment procedures) refer that there is no such inherent exclusion. There may be three groups of activities which may trigger summary proceedings under IRC § 6851 and § 136¹ of the Estonian TA.

The first group includes activities, which may have led to the tax liability at the first place (using fictive invoices in the accounting, presenting falsified evidence).¹³⁴⁷ The second group includes activities, which are directed at diminishing the financial capabilities of the tax payer, leading to possible insolvency

¹³⁴⁵ Decision of the *en banc* of the Estonian Supreme Court, 31.3.2011, 3-3-1-69-09, para 65.

¹³⁴⁶ M. Laaring. (2009), p 58.

¹³⁴⁷ TAdmCr, 14.3.2013, 3-13-639; TAdmCr, 20.6.2013, 3-13-1333; TAdmCr, 17.6.2013, 3-13-1318.

(selling assets in consideration of unreasonably low prices, hidden transfer of undertaking, and mere lack of assets).¹³⁴⁸ The third group includes violation of procedural obligations, such as the obligation to cooperate, obligation to provide correct information to the tax payer, etc., excluding violations which relate to using the right to not incriminate itself.¹³⁴⁹

The author opines that it is justified to reduce the compensation for damages in case any activity mentioned in the third group takes place. Following lawful procedural instructions from the tax payer falls within the scope of normal burden of tolerance, which an individual has towards the society. As there can be no violation in declaring taxes if the tax assessment procedure is terminated, one cannot blame a tax payer for having not much assets or disposing of its assets during the tax procedure. Only cases when it is evident that the tax payer is disposing of its assets in order to avoid compulsory enforcement, it should be considered as grounds for reducing the compensation for damages.

¹³⁴⁸ TAdmCr, 2.7.2013, 3-13-1420; TAdmCr, 20.6.2013, 3-13-1335; TAdmCr, 13.6.2013, 3-13-1291.

¹³⁴⁹ TAdmCr, 5.7.2013, 3-13-1447; TAdmCr, 31.1.2014, 3-14-50120.

CONCLUSIONS

The dissertation examined the enforcement of tax liability by the application of preventive measures in the form of administrative restraints and accelerated tax assessment. The specific remedy examined differs from other measures regarding two features in particular: it is applied in order to enforce a tax liability that has not yet been identified, and its application is conditional on the risk of a delayed fulfilment of the tax liability. The author's aim was to find the answer to the question of what are the elements of this preventive measure, in which the balance between the interests of the state and the individual are best reflected (the best regulatory model), taking into account the minimum criteria and guidelines under the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms in order to create the "best regulation". The author focused mainly on the respective regulatory approaches used in Estonia and the United States of America, which enabled a comparison of two different type of preventive measures.

Through the first object of study, the author's task was to give meaning to the functional concept of tax procedural preventive measures, and thereby, to identify the main conflicts that occur in this institute, which need to be resolved. The author found that, according to the functional approach, preventive guarantees are administrative measures based on the forecasting activities of the public administration, with the objective of countering a specific threat. The threat to be countered is that the delayed execution of a hypothetical tax liability, i.e. one that has not yet been identified in tax proceedings, becomes considerably more difficult or impossible to enforce. A similar approach is provided in the respective regulations of the United States and Estonia, as well as Germany, however, through a more thorough comparison of these systems, two different action mechanisms can be identified: the pure guarantee method and the accelerated tax assessment method. The comparison of these two methods will vividly highlight the conflict points in the regulations regarding preventive measures, which the author has set out to resolve in the third chapter of the dissertation.

Whereas the pure guarantee method is directed only at ensuring the performance (enforcement) procedure, the institute regulated in the U.S. IRC § 6851 and § 6861 is also directed at achieving the goals of evaluation and decision-making procedure. Recognising the coherence of the procedure and the appropriateness of the object of the procedure regarding the objectives of the procedure as an independent value, from a procedure-theoretical point of view, the accelerated tax assessment method used in the United States must be regarded as the most suitable procedural institute. The clearer and more comprehensive link between this method and the wider objectives of tax proceedings leads to a broader-based legitimacy of this procedure.

The first conflict in the regulations regarding preventive measures arises from the priority of state interests over the interests of other creditors in insolvency proceedings, which creates an exception to the *paritas creditorum* principle. The aforementioned applies in situations where the preventive measure

applied in tax proceedings remains in force in insolvency proceedings, or enables a priority to realise the assets of the taxable person before the commencement of the insolvency proceedings. The justification of preventive measures as a tax procedural institute implies that different treatment of creditors is necessary for the fulfilment of tax procedural objectives. Such an objective may be a response to the *mala fide* behaviour of a taxable person. The existence of such a condition in the mechanism of application of preventive measures is necessary, since otherwise, the objective of the preventive measures may not be consistent with the objectives of the regulatory procedure. The aim of the preventive measure cannot be external to the tax proceedings, including the modification of the position of the creditors in insolvency proceedings by means of tax procedural mechanisms. It is a question falling within the scope of insolvency law, which should not be regulated by tax procedure law. This would compromise the coherence of the tax procedure regulations, and the object of the proceedings would become unreasonably broad.

Secondly, the broader conflict is reflected in the fundamental issue of whether the legislator should address the regulation to the causes (the deficiencies of the tax system) or the consequences (the prevention of the damage associated with the exploitation of these deficiencies) of tax evasion. Estonia is an example of preventive measures applied to nearly 98% of cases in prevention of the damage caused by VAT fraud, which proves that the significance of preventive measures as an alternative measure in making the VAT system as a whole safer cannot be underestimated.

Preventive measures are aimed at preventing the consequences of tax fraud related to the insolvency of a taxable person. The main types of fraud include the transfer of undertaking, the concealment of tax base and the unjustified filing of refund claims, which is inherent to the transformation of income acquired illegally through tax advantage into other forms. The author considers that in these fraud cases, the application of preventive measures is often delayed (except in the case of refund claims), and therefore, the preventive measure cannot be regarded as effective for the purposes of the schemes used for tax fraud. Nevertheless, it works effectively, if the tax authorities are provided with adequate procedural instruments to collect evidence, which would allow to extend liability to persons whom the transformed tax advantage has reached. Therefore, the author deems it reasonable to consider making the tax system (particularly the VAT system) more secure, as an alternatives to preventive measures. Preventive restraints should be taken as temporary substitute to such plan.

Third, a conflict specific to measures of threat prevention law arises between the use of vague legal concepts and the requirement of legal clarity. Preventive measures are used to prevent a specific threat, of which the realisation or non-realisation cannot be inferred with certainty. The risk of non-execution of the tax liability, or of it becoming substantially more difficult, is an undefined legal concept. If, on the one hand, the use of vague legal concepts in threat prevention law must be recognised as necessary tools, on the other hand, the public authori-

ties cannot deal with risks with an infinitely low probability of occurrence. It will be limited by the requirement of proportionality in the intervention into property law and freedom of enterprise, as well as the requirement of legal clarity. The infringement of fundamental rights associated with the preventive activities of the State are balanced by increasing procedural guarantees.

Fourth, the person's right to judicial protection and the efficiency of the preventive institute collide in this regulation. In the limitation of the fundamental rights of persons by the administration, judicial supervision over the activities of the administration is considered a necessary guarantee in all of the compared systems. Depending on whether the judicial supervision intervenes in the activities of the administration before or after the application of the preventive measure, the involvement of the taxable person to such court procedure also differs. If the court makes an assessment of the application of the preventive measure, similarly to the current regulations in force in Estonia, before the application of such a measure, then the proceedings must inevitably be carried out as *ex parte* proceedings, since, otherwise, the application of the preventive measure would not be effective. Such a measure is the most intense of the solutions that limit the right to judicial protection, given the limited scope of the subsequent appeal rights. In the opinion of the author, this solution does not ensure the procedural guarantees of the taxable person in the best possible way, especially in case of the implementation of the pure guarantee method used in Estonia. The choice of an inappropriate judicial supervision mechanism does not allow administration to make major concessions regarding the ambiguity of the substantive regulation governing preventive measures, which reasonably raises the question of whether such a solution is proportionate as regards the criterion of its *necessity*.

The second object of study was to identify what kind of principles, constraints, and minimum requirements are established regarding the development and application of the preventive guarantees by the Convention P1-1. As the proportionality of the restriction of fundamental rights is ensured in threat prevention law in particular by means of procedural guarantees, then the procedural guarantees which P1-1 allows for the subjects in its protected area cannot be left undiscussed.

As a general remark, it should be noted that in the implementation of the Convention for tax purposes, the margin of appreciation principle plays a leading role. Analysis of the ECHR decisions shows that the impact of the Convention on tax matters has consciously been kept as limited as possible, leaving the States within a broad decision-making competence. The Convention may rather be seen as a tool for harmonising the development of legal systems, especially through its methods of interpretation. The "live" nature of the Convention is ensured by the comparative interpretation method used by the ECHR, through which the court accepts that the tax policies common to the European countries guarantee human rights *ipso facto*. Therefore, the author considers that the Convention does not so much support autonomous values, but legitimises mainstream legal trends and coordinates the coherent development of the minimum

requirements of prevention-based measures for ensuring the payment of taxes in the territories falling under its territorial scope. Nevertheless, the Convention cannot be considered as a completely illusory legal instrument in warranting of human rights in tax matters, since certain principles can be drawn on the basis of the fourth rule established in P1-1 (i.e. the right of the State to limit ownership rights for the purposes of ensuring the payment of taxes). The standards that guide the legislator appear at the application of the wide range proportionality test contained in the control scheme of restrictions on ownership rights. Unlike the narrow proportionality test, the wide range test will allow to take into account procedural guarantees which are guaranteed to the owner at the restriction of ownership rights. It can therefore be considered that P1-1 supports the logic of administrative law prevention legislation and threat prevention law, and the fundamental rights and freedoms guarantee system.

The maximum limits of admissibility of the infringement of ownership rights must be identified through a three-way control scheme, by evaluating (1) whether the property has been interfered (*interference*) (2) whether the interference has a legitimate reason (*justification*), and (3) whether the interference is proportional as a result of the application of a wide range proportionality test (*proportionality*, or *fair balance*). The author has found, as a result of the analysis of ECHR case law, that the key problem issues that can be pointed out are the conformity of the measure with the requirements of the law, in particular as regards accuracy, clarity, and foreseeability, and the establishment of a fair balance in the measure between general and private interests. In assessing proportionality, it is important to take into account all the relevant circumstances that affect the intensity of the infringement directly or indirectly. ECHR practice supports this approach.

In the decision *Microintellect OOD v. Bulgaria* (2014), the ECHR pointed out that, although P1-1 does not stipulate procedural requirements, a person suffering under an infringement of ownership rights must be guaranteed a reasonable opportunity to appeal to the State authorities responsible, and thereby effectively contest the application of such a measure that infringes ownership rights. In the directory of procedural rights, the right to a procedure within a reasonable period of time also ranks high. Although P1-1 does not directly discuss the procedure within a reasonable period of time, in the decision *Fener Rum Erkek Lisesi Vakfı v. Turkey* (2007), the ECHR has derived a requirement from ownership rights to apply restrictions *in good time*. Thus, the duration of the application of the preventive measure also significantly affects the intensity of the preventive measure, which in turn influences the proportionality of the preventive measure. As P1-1 is, nevertheless, not designed to protect a person's right to a reasonable procedure period, and the procedural guarantees arising from P1-1 offer a much lower level of protection than those in Article 6, in the author's opinion, the extension of the application of Article 6 of the Convention also to tax matters should be considered. This is also supported by the opinion evolving among some of the States that are parties to the Convention.

In addition to procedural guarantees, the ECHR also establishes substantive criteria, which, according to case law, must be considered relevant to the restriction of ownership rights in the test regarding the fair balance between public and private interests. First, the ECHR has considered it important to take into account the bad faith of the taxable person. In the decision *Agosi v. U.K.* (1986), the ECHR has taken as the basis of the analysis whether the taxable person has complied with its regular and appropriate obligation of due diligence or not. Failure to comply with the obligation of due diligence justifies the application of a substantially more intensive preventive measure in respect of the person who has violated this obligation. In the author's opinion, the reproachable activities of the taxable person should be substantiated exactly through the violation of the obligation of due diligence. This allows to delimit the preventive measures regarding the activities of the taxable person, related to the non-payment of taxes, and running into solvency problems, but not in any way related to the fulfilment of any obligations of due diligence. This would help to exclude the application of preventive measures more clearly in situations where a taxable person is about to be hit by solvency problems for other reasons (for example, economic problems, the shortage of resources in itself). It is important to differentiate the activities of the taxable person, because this allows to justify the creation of an exception from the principle of *paritas creditorum*, not just by prioritising the interests of the State *ipso facto*, but by circumstances that are significant from a tax procedural perspective. Without this differentiation, the classification of these preventive measures as means to combat tax fraud is problematic.

In addressing the privilege of the rights of the state as a creditor in insolvency procedure, the author emphasises that, in accordance with the ECHR decision *Gasus v. the Netherlands* (1995), the state is allowed to establish regulations, in which public authorities can detain assets belonging to third parties for the purpose of ensuring compliance with and the realisation of tax receivables. The author agrees with the criticism set out in the differing view of the given decision, that it is not appropriate for tax law to regulate relations based on ownership rights between persons. If the application of such extended preventive measure is allowed, then this should be done in accordance with very transparent criteria relating to the origin of certain property and the infringement of the obligation of due diligence by a third party.

In the decision *Janosevic v. Sweden* (2002), the recovery of a punitive additional levy was addressed in a situation where there was no court decision on its final validity. The author supports the separate opinion of judge Thomassen, added to this decision, in accordance with which the application of preventive sanctions should not lead to the insolvency of a taxable person. In such a situation, it should be pondered upon whether the preventive measure should be considered disproportionate if one of the direct consequences of the application of the measure is the permanent insolvency of the taxable person, which would probably not be the case had the preventive measure not been applied. Therefore, the preventive measure should not be the only reason for the permanent

insolvency of a taxable person (this risk must be assessed, in particular, in situations where there is a risk of significant worsening of the performance of the tax liability, but not a risk of non-performance of the tax liability). In the author's opinion, it is possible to support this principle by developing a methodology for the calculation of imminent solvency problems of a taxable person, assessing the risk of solvency problems as at the standard time of recovery of the supposed tax liability, and not at the time of the assessment of the risk.

It is noteworthy that, on the basis of the Charter of fundamental rights of the European Union, regarding certain types of preventive measures, taxable persons also have an open path to the ECJ. Author argues that this is confirmed by a decision of the ECJ in the case *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*, where the Court defined the obligations arising from the VAT Directive and the TFEU, and the obligations that lie within the national scope of regulation of the State. Since, in accordance with this decision, the national measures taken to combat VAT fraud can be considered as covered by Community law, the preventive measures at first glance seen as purely administrative measures can be bound to Community law. In the case of Estonia, where nearly 98% of the preventive measures are applied in cases of VAT fraud, the relationship between the preventive measures and the tax regulated by Community law is obvious. It must be admitted that the VAT Directive does not set any restrictive criteria for the application of preventive measures. Nevertheless, proportionality is considered as one of the general principles of Community law (see C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*), which together with the protection of ownership rights regulated in the Charter ensure a certain level of protection to the taxable person.

Based on the foregoing, the author concludes that in the shaping of the preventive measures covered in the present dissertation, the principle of proportionality as a general principle of Community law, and the conditions of admissibility of the restriction of ownership rights, arising from the Charter of fundamental rights of the European Union, must also be taken into account. True, the creators of the Charter have set as an objective the coherent interpretation and substantiation of the Convention and the Charter. However, difference in practice may be led to by the fact that in matters related to EU law, the decision-making competence of the Member States cannot be regarded as broad as in accordance with the margin of appreciation principle to be applied for the purposes of the implementation of the Convention. In the author's opinion, a mismatch between the practice of the application of the Convention and the Charter, where the issue is the restriction of the acceptability of preventive action by the state in matters relating to Community law, may arise as a consequence of just this. The coherence or mismatch in the development of the Convention and the Charter, however, will only become visible with time, and future case law.

For the reasons above stated, the author's first hypothesis was confirmed. The Convention lays down certain minimum standards for the measures developed to ensure the payment of tax collection despite its misleading

wording that the States may, for the purpose of ensuring tax collection, impose "no matter what measures", and despite the extremely wide margin of appreciation principle that supports it. As a result of the analysis of ECHR decisions, it can also be argued that P1-1 of the Convention establishes minimum requirements as regards to both substantive and procedural guarantees. Also, as a result of the analysis of the decisions, several of the criteria which the ECHR has considered in the analysis of the legality of the measures to ensure the payment of taxes came to light. To most important factors include the legal clarity of the measure, the right to turn to the court and the ensuring of a certain judicial review standard, the consideration of the behaviour of the person, the duration of the tax proceedings, as well as the impact of the measure on the solvency of the person.

The third object of study was to find an answer to the central question addressed in the dissertation, of what could the elements of the institute of preventive guarantees be on the reduction of the principles and standards deriving from the Convention, taking into account the solutions used in various jurisdictions and comparable institutes (in particular, the comparison of the accelerated assessment procedure and the pure guarantee method used in Estonia and the United States). On the basis of ECHR case law, and the problematic issues identified in the first chapter of the dissertation, the author discusses four problematic elements of preventive measures, through which the nature of the measure is also defined. These four components support the structure based on the "best standard", which consists of the reference material necessary for the proportionality test in order to conduct the critical evaluation of the *necessity* of the existing regulations.

The first element in the structure of preventive measures consists of ensuring the performance of an unidentified tax liability on the basis of an prognosis. In the application of preventive measures, it is not clear whether or not the tax liability and the tax law relationship even exist. It is exactly this kind of uncertainty that makes tax procedural intervention questionable, and makes it an inherently preventive administrative measure. Estonian case law has adopted the position that Courts should not preventively intervene in administrative proceedings on their own initiative (Decision of the Administrative Law Chamber of the Estonian Supreme Court no 3-3-1-16-12), which limits the possibilities for the courts to perform a substantive *ex ante* control of the tax liability when granting the authorisation for conducting preventive enforcement proceedings. At the same time, case law has set a number of standards, under which courts do assess the existence of tax liability, however, and which are also embraced by the tax authorities – the existence of tax liability *is probable; cannot be excluded; is sufficiently probable; reasonable doubt has arisen; reasonable doubt*, etc. From the point of view of the author, the diversity and uneven application of the standards may entail the incompatibility of the preventive measure with the requirement of clarity and foreseeability of the regulation, which the conclusions set out in the ECHR decision *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia* (2011) refer to. The standard of

reasonableness and appropriateness used in the United States is even more vague, but as a positive aspect, it can be pointed out that a uniform standard has been developed in case law.

To overcome the problem of the assessment of tax liability, the author considers it reasonable to use a mixed system based on the approach used in Estonia and the United States, according to which the substantive assessment of the perspective of tax proceedings on the application of a preventive measure takes place according to one particular standard, and this is followed by accelerated tax proceedings, as a result of which a tax assessment notice or a summary of the tax proceedings will be issued within a specified period. On the one hand, this supports the notion, embraced in both threat prevention law and ECHR case law, that in the case of a prognosis decisions, one should not becoming tangled up in an overly detailed definition of the risk to be countered, or proof requirements. On the other hand, a procedural guarantee is ensured to the taxable person by the accelerated tax proceedings in that the situation restricting fundamental rights and freedoms that has arisen in relation to such person on unclear grounds is resolved as soon as possible. In addition, it directs the public authorities to use the measure in situations where the existence of the tax liability has indeed been identified, to the extent that the public authorities see an opportunity to give a tax assessment notice within a specific time limit. It filters out of the application of such preventive measures in a situation where a degree of certainty regarding tax liability has been achieved. It would also allow to reduce the need for courts to proactively interfere with the executive power in the *ex ante* control.

As regards the assessment of the existence of tax liability, the author considers that the standard for the assessment of the existence of tax liability most appropriate to the given procedure is that of *legally possible and likely*, which deals with the legal justification of the tax liability on the one hand, and the discretion decision provided regarding the evidence, on the other. The assessment of the likelihood may be made on the basis of the Witteman probability scale, where probability means more than *anticipated*, and somewhat less than *certain*.

The second problematic element in the structure of preventive measures is how to define and assess the insolvency threatening a taxable person, which would bring about the application of a tax procedural preventive measure. The author considers, on the basis of a comparison of the systems of Estonia and the United States, that the approach which balances different interests in the best way is one where only the risk of non-performance of tax liabilities resulting from the actions in bad faith of the taxable person is considered as a trigger for preventive measures. Circumstances not related to *mala fide* activities of the taxable person should be taken into account in risk assessment, but only in order to assess the consequences of the negative activities of the taxable person, and not in order to identify the existence of such activities. As the standard for risk assessment, it is reasonable to use the *reasonable doubt* standard, but it cannot be limited to the formal control of the arguments presented by public authori-

ties, but should be carried out on the merits of those arguments deemed on the basis of the evidence submitted.

Similarly to the approach adopted in Canadian taxation regulations, the risk should be assessed not as of the time of the assessment, but as of the time of the presumed execution of the tax liability that may be applied. This allows the taxable person to rely on an improvement in their economic condition, which would be unjustified to leave unconsidered.

As to the causes of solvency problems, the author finds it essential to distinguish between the activities of the taxable person based on bad faith behaviour and the infringement of due diligence obligations, and other activities, which may entail solvency problems. Because of this distinction, the establishing of a preventive restraints in tax proceedings that creates an exception from the equality of creditors principle is more clearly justifiable under taxation law. The preventive guarantee allows the state to respond to the solvency problems of the taxable person, on the basis of the data collected in the course of the tax proceedings, earlier than other creditors, who are generally unaware of any presumed tax liability. The author does not consider it right to favour the interests of the State as a creditor to the interests of other creditors without a clear justification (admittedly, this is in many ways a legal-political option). Moreover, it is not justified to regulate matters of insolvency law with tax procedural measures. This problem can be solved in two ways. First of all, whether the application of the preventive measure is terminated on the commencement of insolvency proceedings, or the use of preventive measures is dependant on the activities attributed to the taxable person, which represent active *mala fide* action, which constitutes a significant tax procedural breach of the due diligence obligations. Therewith, it is extremely questionable to consider undeclared taxes or the doubt of undeclared taxes as a reproachable activity, as this has not yet been identified at the time of the application of the preventive measure.

The application of preventive measures in the systems compared was allowed in two alternative circumstances: If the subsequent execution of the tax assessment notice is significantly more difficult, or if it is impossible. In the author's view, the admissibility of the application of preventive measures in the two aforementioned situations should be distinguished, since the protected public interest has a different value in the two situations. The delay in the receipt of tax revenue is not nearly as negative a consequence as the non-collection of tax revenue. Otherwise, a situation arises where the legislator treats parties in the same way on the basis of an infringement of public interest of different quality, which constitutes a differential treatment, for which the author does not see a clear justification.

In the light of the aforementioned, a situation where the application of the preventive measure would cause the bankruptcy of a taxable person (i.e. where solvency problems may arise without the application of the preventive measure, but not, presumably, bankruptcy) should be avoided. In the author's opinion, the dissenting opinion of judge Thomassen, expressed in the ECHR decision *Janosevic v. Sweden* (2002), could be taken as the basis in this case, in that,

although certain specific national interests may justify the premature performance of the tax liability, for example, in a situation where there is a reasonable suspicion that the person may leave the country or hide their assets and avoid enforcement proceedings, such activities carried out by the state should not lead to a situation where the consequences of premature enforcement proceedings are irreparable, or where the property is subject to an execution of such extent that the person runs into serious economic difficulties because of the execution, or it leads to their bankruptcy. Since the non-collection and the delayed receipt of outstanding tax revenue have a very different qualitative impact on public interest, these two types of solvency problems should be distinguished when assessing the justification of the application of the preventive measure because of the position expressed in the differing view referred to above.

The third problematic issue is the limitation of the duration of the application of the preventive measures – from which moment to which moment is the application of the preventive measure justified? The lack of clear boundaries and the inability of the court to supervise the progression of the tax proceedings may lead to a situation where the application of a preventive measure is terminated later than it would be justified. At this point, the author considers that the use of the accelerated tax proceedings form, regulated in the United States IRC § 6851 and 6861, is the most appropriate solution. In accelerated tax proceedings, the starting date of the issuance of the tax assessment notice or inspection report is related to the date of the application of the preventive measure (if, for example, the preventive measure is applied on the date x , then the issuance of the inspection report or the tax assessment notice must take place within the specific time limit $x + y$). On the one hand, this directs the tax authorities to use a preventive measure when there is a strong belief that the tax liability exists, and can be determined within a certain period of time (here, of course, cases, where the taxable person tries to obstruct the proceedings, and this causes further delays to the procedure, must be excluded). On the other hand, it allows the person burdened with a preventive measure to plan its economic activity accordingly, and to clarify the duration of the onerous measure.

As an alternative, it is possible to apply a periodic judicial review, similar to the monitoring of justification for arrest in criminal proceedings, where the justification of the application of the preventive measure is reviewed after a certain period of time, either at the request of the taxable person, or automatically. In Estonian case law, the courts have set the certain time limit for such measure in some rulings that resolve requests for authorisation for enforcement actions, but, unfortunately, these have been very few. The ambiguity in the application of the preventive measure, and the lack of periodic judicial review, may, in the author's opinion, raise the risk of incompatibility of the preventive measure with P1-1 of the Convention due to the deficiency in procedural guarantees.

The fourth problematic element is ensuring a sufficient protection by the Court of the taxable person. In the case of administrative measures of such intensity, the author considers it reasonable to impose special judicial review,

where the situation of the taxable person is more favourable compared to an appeal procedure with regard to judgments/rulings discussing standard administrative acts. Otherwise, the *additional* procedural guarantees inherent to threat prevention law would be absent. The involvement of judicial supervision is generally possible in three ways: as *ex ante* control prior to the application of the preventive measure, automatically after the application of the preventive measure, or in the framework of the right to appeal used by the taxable person.

From the point of view of the author, the balance between the interests of a taxable person and public interests is most clearly ensured in the automatic and immediate review provided by the court within a short time after the application of the preventive measure, where the taxable person is guaranteed the chance to participate in the proceedings already at first instance, and to make their views known to the court before reaching the appeal stage. The advantage of this approach, as opposed to the review based on *ex parte* monitoring, is that the taxable person has the possibility to participate in the hearing of the matter related to them, and to provide further evidence to the court, and competing views to the tax authorities, at the first stage of the proceedings. As the author considers that the infringement entailed by *ex parte* proceedings is the most important infringement of a procedural right of a taxable person, the elimination of such an infringement must be a priority. If the taxable person is granted the first opportunity to present their views in the appeal against the authorisation given by the Administrative Court in *ex parte* proceedings, it must be taken into account that the control of the higher Court over the legality of the decision of the Court of first instance is limited. The task of appeal proceedings cannot be to replace the Court of first instance, but to verify its legality. It follows that a taxable person cannot initiate a new authorisation procedure when using their right to appeal, but only ask the Court to verify whether the Court of first instance has made a mistake in the assessment of the claims made by the tax authorities. This does not allow to take into account the arguments of the taxable person, which would constitute new circumstances in comparison to the first instance proceedings. Avoiding this problem is possible as an alternative in such a way that, in the case of an appeal against a prior authorisation granted by the Administrative Court in *ex parte* proceedings, the same Administrative Court which issued the authorisation decision, or first carried out surveillance, shall first revise the case.

Also, the author would consider granting the court the right to make an *ex post ex nunc* assessment of the application of the preventive measure as one possible further procedural guarantee. The author admits that in the Estonian Administrative Court such scope of review assessment can be made in accordance with an *ex ante* assessment method, where the court is related to the circumstances known to the tax authorities in the application of the preventive measure. On the other hand, granting the court more active monitoring rights would allow to ensure greater protection of the taxable persons, in particular in situations where a taxable person has the opportunity to present their views on the application of the preventive measure only in the framework of subsequent

appeal proceedings. The author admits that this would require the familiarisation with a fundamental change in legal proceedings, and a certain change of direction in modifying the function of the Administrative Court. This approach has also been supported in the context of danger prevention law.

The fourth object of study was to identify whether, and on what grounds, should the damage caused by the legitimate application of preventive guarantees be compensated for by the state, to ensure the proportionality of the preventive guarantees, and thereby, compliance with the best regulatory standard. The author understands as a situation of compensation for lawfully caused damage the cases, where, following the application of the preventive measures, it becomes evident that there is no tax liability, or when the tax proceedings are terminated on any other basis, without determining the tax. The author analysed the problem from the perspective of the compensation for lawfully caused damage in particular, since it is the most problematic form of compensation for damage in terms of compensation for damage caused by administrative activities.

The obligation to compensate for damage caused by a lawful administrative act arises from the balancing principle addressed in the decision of the *en banc* of the Estonian Supreme Court no 3-3-1-69-09. According to this principle, the obligations imposed on individuals regarding general interests must be shared equally between the individuals. A situation, in which one or some individuals should bear higher costs in the public interest than others, who also use the funds and resources generated in the public interest, would be contrary to the principle of equality. It would lead to the disproportion of the measures imposed on the individual. The balancing principle is a principle of a high degree of abstraction, and, therefore, its reductive interpretation is a complex matter.

In the opinion of the author, in the interest of the coherence of the legal system, cases, which are comparable to proceedings of preventive measure application and in which the compensation for lawfully caused damage is more precisely regulated, should be taken as a model for designing the principles of compensation for damage caused by the lawful application of preventive measures. The author compared the principles of compensation for damage caused by preventive measures with the rules regarding the compensation for damage caused in criminal proceedings, because they are similar in their content and effect, and at least in the case of Estonia, the direct base of the development of preventive measures can be found in the institute of civil action guarantee in criminal proceedings. If comparable institutes are examined in the context of the intensity of the infringement of the subject's fundamental rights and freedoms, then they are preventive measures with comparable intensity.

If the similarities between the institutes referred to are ignored, it may, in addition to the internal problems of the legal system, lead to an unjustified unequal treatment, which should be avoided. The main difference between the regulation of the compensation for damage caused in criminal proceedings, and the compensation for damage caused by a legitimate administrative act, derives from the fact that, whereas the compensation for damage caused lawfully in

criminal proceedings is the rule in the event of termination of the proceedings, in the application of § 16 of the SLA, it has been held as a strict exception. Due to such a principle alone, the two comparable systems of compensation for damage referred to must be considered different in terms of their scope of application.

In the case of criminal proceedings, the legislator has decided to compensate for the damage caused depending on the outcome of the proceedings, which will legitimise or make the damage caused to the person subject to the proceedings inadmissible, regardless of whether or not the application of the preventive measure followed the rules of criminal procedural law. The bases of the compensation for damage caused in criminal proceedings are essentially simple, and mainly depend on two circumstances: the final outcome of the proceedings and the contribution of the person subject to the proceedings to the application of the preventive measure. This has been justified in the explanatory memorandum of the CDOP draft by a principle of objective attributiveness. In the author's opinion, it would be reasonable to regulate the compensation for damage similarly also in the case of tax procedural preventive measures, because there is no clear qualitative difference that would justify the creation of various standards for the compensation of damage.

In making a decision regarding the compensation for damage caused by a lawful administrative act, the role of the person suffering from the damage must be taken into account as well. Preventive measures are (or rather, should be), according to § 136¹ of TA, § 6851 of IRC, as well as § 324 of AO, response measures to the active *mala fide* activities carried out by a taxable person. Such activities can be divided into three groups: (1) activities related to the alleged constitution of tax liability, (2) activities aimed at reducing the financial capacity of the taxable person, and (3) the violation of tax procedural obligations. From the author's perspective, it is justified to consider the activities that belong to the second group as reproachable actions by the taxable person, if they have been made for that purpose. It is also justified to rely on the activities included in the third group. However, the author does consider it reasonable to rely on the alleged activities of the taxable person, which are related to the constitution of an alleged tax liability, if the tax is not determined as a result of the tax proceedings.

As a basis for the reduction or out-ruling of the compensation for damage when relying on the activities of the taxable person, it must be taken into account that the *activity* sufficient for the application of § 136¹ of TA in Estonia is not the equivalent of the *activity* referred to § 16 of SLA, which is reproachable to the person. Therefore, an automatic out-ruling of compensation for damage does not occur in the application of preventive measures and the quality of the activities of the taxable person must be assessed in each individual case, and it must be determined whether or not it is directed at contributing to the insolvency in bad faith.

A regulation of compensation for lawfully caused damage, designed in accordance with the above-mentioned principles, would reduce the intensity of

the restrictive impact of the preventive measures on the fundamental rights and freedoms, and, on the other hand, it would make the rules governing State liability, as regards compensation for lawfully caused damage in relation to preventive guarantees, significantly more clear.

All in all, in the author's opinion, the second hypothesis was also confirmed. In the preventive performance of unidentified tax liabilities, it is possible to design a procedure model that respects both public and private interests in a balanced way, which, in addition to the objectives of the performance procedure, realises the other objectives of tax proceeding. This kind of procedure model is a model that complies with the requirements set out by the author, which differs from, inter alia, the approach regulated in the § 136¹ of TA in each of the four problem areas. The current procedure model is not the best procedural-theoretical solution. It may also be held that it is not the best solution to achieve the objectives of the legislator, and, therefore, such a measure may not be proportionate due to non-compliance with the element of its *necessity*.

As regards the further examination of the problems dealt with in this thesis, in the author's opinion, further attention should be paid to the study of the minimum requirements of administrative measures in the light of the principles arising from the Convention. More specifically, the way in which case law on the implementation of the Convention and the European Charter of fundamental rights will differ regarding the application of preventive administration, regarding the protection of ownership rights, in activities related to the enforcement of the payment of taxes, would require further research. The problem is raised by an extremely wide margin of appreciation principle applied by the ECHR, which may differ from the role and competence of the Member States in the EU. The methods and principles of preventive administration in general would also require a more detailed study, as the prognosis activities of the administration, based on risk prevention and countering, seem to play an increasingly greater role in the activities of public authorities.

KASUTATUD LÜHENDID

AO	Abgabenordnung
EIK	Euroopa Inimõiguste Kohus
EIKo	Euroopa Inimõiguste Kohtu otsus
EKo	Euroopa Kohtu otsus
EL	Euroopa Liit
EMTA	Eesti Maksu- ja Tolliamet
GG	Grundgesetz
IRC	United States Internal Revenue Code of 1986
Konventsioon	Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon
m	Määrus
o	Otsus
OECD	Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon
P1-1	Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni esimese lisaprotokolli artikkel 1
RKHK	Riigikohtu halduskolleegium
RKKK	Riigikohtu kriminaalkolleegium
RKTK	Riigikohtu tsiviilkolleegium
RKÜK	Riigikohtu üldkogu
RKPJK	Riigikohtu põhiseadusliku järelevalve kolleegium
StrEG	Gesetz über die Entschädigung für Strafverfolgungsmaßnahmen
TlnHK	Tallinna Halduskohus
TrtHK	Tartu Halduskohus
TlnRnK	Tallinna Ringkonnakohus

ABBREVIATIONS IN THE EXTENDED RESUME

ALCSCd	Decision of the Administrative Law Chamber of the Supreme Court
ALCSCr	Regulation of the Administrative Law Chamber of the Supreme Court
AO	German Abgabenordnung
CDOP	Estonian Compensation for Damage Caused in Offence Proceedings Act
Charter	The Charter of Fundamental Rights of the European Union
Constitution	The Constitution of the Republic of Estonia
Convention	The European convention on human rights and fundamental freedoms
ECHR	The European Court of Human Rights
ECHRd	Judgment of the European Court of Human Rights
ECJ	The European Court of Justice
ECJd	Judgment of the European Court of Justice
EU	European Union
IRC	U.S. Internal Revenue Code
P1-1	Article 1 of the First Protocol to the The European convention on human rights and fundamental freedoms
SLA	Estonian State Liability Act
TA	Estonian Taxation Act
TAdmCd	Decision of the Tallinn Administrative Law Court
TAdmCr	Regulation of the Tallinn Administrative Law Court
TCirCd	Decision of the Tallinn Circuit Court
TCirCr	Regulation of the Tallinn Circuit Court

KASUTATUD ALLIKAD

Kasutatud kirjandus

1. **Aarnio, A.** Õiguse tõlgendamise teooria. – Tallinn: Õigusteabe AS Juura, 2009;
2. **Abbott, F. M.; Kaufmann, C.; Cottier, T (eds).** International Trade and Human Rights: Foundations and Conceptual Issues. – Michigan: University of Michigan Press, 2006;
3. **Ackerman, R; Chorvat, E.** Modern Financial Theory and Transfer Pricing. – George Mason Law Review, 2002, vol 10, nr 4, lk 637–674;
4. **Alekand, A.** Täitemenetlusõigus. – Tallinn: Juura, 2011;
5. **Alexy, R.** Põhiõigused Eesti põhiseaduses. – Juridica, 2001, eriväljaanne, lk 5–96;
6. **Alpert, H.** Defending Jeopardy Assessments. – Legal Business Report, Alpert Law Firm, June 2012, lk 1–13;
7. **Ambrus, M.** Comparative Law Method in the Jurisprudence of the European Court of Human Rights in the Light of the Rule of Law. – Erasmus Law Review, 2009, vol 2, nr 3, lk 353–372;
8. **Anepaio, T.; jt.** Sissejuhatus õigusteadusesse. – Tallinn: Juura, 2004;
9. **Anton, T.** Riigikohtu kolleegiumite ettekanded seaduse ühetaolisest kohaldamisest. – Tartu, Kohtunike XII korraline täiskogu, 08.02.2013. Arvutivõrgus: http://www.riigikohus.ee/vfs/1423/Lisa_nr_8_T_Anton.pdf (15.11.2015);
10. **Arai-Takahashi, Y.** The Margin of Appreciation Doctrine and the Principle of Proportionality in the Jurisprudence of the ECHR. – Antwerpen: Intersentia, 2002;
11. **Armen, M. M.** Assessing Internal Revenue Service Jeopardy Procedures: Recent Legislative and Judicial Reforms. – Cleveland State Law Review, 1997, vol 26, lk 413–451;
12. **Bader, H., Brompton, H.** Remedies against Administrative Abuse in Central Europe, the Soviet Union, and Communist East Europe (Ombudsmen and Others). – Annals of the American Academy of Political and Social Science, 1968, nr 377, lk 73–86;
13. **Baker, P.** Some Recent Cases from the European Court of Human Rights. – European Taxation, 2013, vol 53, nr 12, lk 326–327;
14. **Baker, P.** Taxation and Human rights. – GITC Review, 2001, vol 1, no 1, lk 1–14. Arvutivõrgus: http://www.taxbar.com/documents/gitc_review_v1_n1.pdf (15.11.2015);
15. **Barclay, T.** The proportionality test in UK Administrative Law – a new ground of review, or a fading exception? – The Student Journal of Law, 2012, nr 3. Arvutivõrgus: <http://www.sjol.co.uk/issue-3> (15.11.2015);
16. **Berglund, M.** Cross-border Enforcement of Claims in the EU: History, Present Time and Future. – The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2009;
17. **Berson, S. A.** Federal Tax Litigation. – New York: Law Journal Press, 2001;
18. **Bome, V.** Pandiga tagatud võlausaldaja nõude rahuldamine pankrotimenetluses. Magistritöö. – Tallinn: Tartu Ülikooli õigusteaduskond Tallinnas, 2013.
19. **Bourdeau, J.; jt.** Federal Tax Enforcement. The Second Edition. – American Jurisprudence, 2013. Arvutivõrgus: <http://www.westlaw.com> (15.11.2015);
20. **Van der Broek, P.** The Protection of Property Rights Under the European Convention on Human Rights. – Legal Issues of Economic Integration, 1986, nr 1, lk 52–90;

21. **Buergenthal, T.** The Effect of the European Convention on Human Rights on the Internal Law of the Member States. – International and Comparative Law Quarterly Supplementary Publication, vol 11, lk 79–106;
22. **Bungo-Tafa, G.** Reformation of Tax Procedures along the European Integration Process. – Academicus, 2012, nr 6, lk 84–100;
23. **Cann, S. J.** Administrative law. Fourth Edition. – California: SAGE Publications, Inc, 2006;
24. **Carnwath, R.** Lord Carnwath at the joint UCL-HKU conference 'Judicial review in a changing society', at Hong Kong University From Rationality to Proportionality in the Modern Law. – Hong Kong, 14.04.2014. Arvutivõrgus: <https://www.supremecourt.uk/docs/speech-140414.pdf> (15.11.2015);
25. **Coleman, M. L.** Internal Revenue Manual. IRM 4.8.9. – Internal Revenue Service, 28.07.2015. Arvutivõrgus: http://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-008-009.html (15.11.2015);
26. **De Hert, P; Korenica, F.** The Doctrine of Equivalent Protection: Its Life and Legitimacy Before and After the European Union's Accession to the European Convention on Human Rights. – German Law Journal, 2012, vol 13, nr 7, lk 874–895;
27. **De Schutter, O; van Goethem, V.** EU Network of Independent Experts on Fundamental Rights. Commentary of the Charter of Fundamental Rights of the European Union. – *Sine loco*, 2006. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/justice/fundamental-rights/document/index_en.htm (15.11.2015);
28. **Doobay, S.** Federal Court of Canada Strikes Down Ex Parte Jeopardy Order. – Tax Notes International: Practice articles, November 2015, lk 767;
29. **Eaton, L.** Protecting Fundamental Rights or Autonomy: Will the European Union's Accession to the European Convention on Human Rights affect the legal autonomy of the European Union? – Penn Undergraduate Law Journal, 2014, vol 1, nr 2, lk 107–143;
30. **Eckhardt, W.; Schmidt, L.** Einführung in die Rechtswissenschaft. – Heidelberg, 1977;
31. **Elliott, L.** Global financial crisis: Five key stages 2007-2011. – The Guardian, 07.08.2011. Arvutivõrgus: <http://www.theguardian.com/business/2011/aug/07/global-financial-crisis-key-stages> (15.11.2015);
32. **Eesti Maksumaksjate Liit.** Maksuhaldur himustab maksu sisse nõuda enne määramist. – MaksuMaksja, 2008, 6/7, lk 13–15;
33. **Ergec, R.** Taxation and Property Rights Under the European Convention on Human Rights. – Intertax, 2011, vol 39, nr 1, lk 2–11;
34. **Ernits, M.** Preventiivhaldus kui tulevikumudel. – Riigikogu Toimetised, 2008, nr 17. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=12530&op=archive2> (15.11.2015);
35. **Financial Action Task Force.** Laundering the proceeds of VAT carousel fraud. – Pariis: 23.02.2007. Arvutivõrgus: <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Caroussel%20Fraud.pdf> (15.11.2015);
36. **Francks, T. M.** The power of legitimacy among nations. – Oxford University Press, 1990;
37. **Friedman, D.** Impossibility, Subjective Probability, and Punishment for Attempts. – Journal of Legal Studies, 1991, vol XX, lk 179–186;

38. **Friedman, D.** *Law's Order: An Economic Account*. – Princeton: Princeton University Press, 2000. Arvutivõrgus: http://www.daviddfriedman.com/Laws_Order_draft/laws_order_ToC.htm (15.11.2015);
39. **Friedrich, J.** *International Environmental „soft law“: The Functions and Limits of Nonbinding Instruments in International Environmental Governance and Law*. – Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2013;
40. **Gerber, D. J.** *Toward a Language of Comparative Law? – The American Journal of Comparative Law*, 1998, vol 46, nr 4, lk 722–724;
41. **Ginter, C.** Riigi vastutus õigusemõistmisel tekitatud kahju eest. – *Juridica*, 2004, nr VIII, lk 520–525;
42. **Gleason, J. E. Jr; Poole, D. K.** *IRS summary assessment powers: Abuse and control*. – *Brigham Young University Law Review*, 1976, nr 1, lk 233–267;
43. **Glosko, G.** *The Principle of Fairness and Political Obligation*. – *Ethics*, 1987, vol 97, nr 2, lk 353–362;
44. **Grabenwater, C.** *The European Convention on Human Rights: Inherent Constitutional Tendencies and the Role of the European Court of Human Rights*. – *ELTE Law Journal*, 2014, vol 1, lk 101–115;
45. **Gragl, P.** *Strasbourg's External Review after the EU's Accession to the European Convention on Human Rights: A Subordination of the Luxembourg Court?* – *Tilburg Law Review*, 2012, vol 17, nr 1, lk 32–62;
46. **Grau Ruiz, M. A.** *Decisions of the ECHR Affecting Domestic Laws*. – *Lex ET Scientia. Juridical Series*, nr XVIII, vol 1/2011, lk 9–17;
47. **Grauberg, T.** *Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law*. – *Juridica International*, 2009, vol XVI, lk 141–150;
48. **Hanberg, A.** Arvamus põhiseaduslikkuse järelevalve asjas. – Õiguskantsleri kantselei 25.11.2011 pöördumine Riigikohtu esimehele. Arvutivõrgus: <http://www.oiguskantsler.ee/> (15.11.2015);
49. **Harris, D. J.; O'Boyle, M.; Warbrick, C.** *Law of the European Convention on Human Rights*. – Butterworths, 1995;
50. **Helm, M.; Merilo, A.** Maksupettuste ennetus on odavam kui ravi. – Äripäev, 04.04.2013. Arvutivõrgus: <http://www.aripaev.ee/blog/2013/04/04/maksupettuste-ennetus-on-odavam-kui-ravi> (15.11.2015);
51. **Hembach, H.** *The right to property (article 1 to Protocol 1 of the ECHR)*. – Arvutivõrgus: <http://echr-online.info/right-to-property-article-1-of-protocol-1-to-the-echr/introduction/> (15.11.2015);
52. **House of Lords.** *European Union – Twentieth Report. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU*. – London: 08.05.2007. Arvutivõrgus: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/lddeucom/101/10104.htm> (15.11.2015);
53. **Huberg, M.** *Maksuamet jätkab kütuseturu korrastamist*. – *MaksuMaksja*, 2011, nr 5. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?Itemid=1069> (15.11.2015);
54. **Ikkonen, K.** *Omandipõhiõigus ja selle piirid*. – *Juridica*, 2006, nr 1, lk 54–70;
55. **Imbarlina, E.** (ed). *The Roles and Relationship between the Two European Courts in Post-Lisbon EU Human Rights Protection*. – *Jurists*, 12.09.2013. Arvutivõrgus: <http://www.jurist.org/dataline/2013/09/elena-butti-lisbon-treaty.php> (20.06.2016);
56. **J.A.A.** *Retention of title rights and the tax man*. – *European Law Review*, 1995, vol 20, nr 6, lk 634–638;

57. **Jacobs, F.; White, R.** The European Convention on Human Rights. – Oxford: OUP, 1996;
58. Jeopardy Assessment: The Sovereign's Stranglehold. – Georgetown Law Journal, 1967, vol 55, nr 4, lk 701–737;
59. **Jäätma, J.** Ohu mõistest Eesti kehtivas õigusdogmaatikas. – Õiguskeel, 2011;
60. **Jäätma, J.** Ohutõrjeõigus politsei- ja korrakaitseõiguses: kooskõla põhi-seadusega. Doktoritöö. – Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2015;
61. **Jäätma, J.** The Constitutional Requirements for Averting of a Danger: The Principles of a State Based on Democracy, and the Rule of Law v. Averting of a Danger. – Juridica International, 2012, vol XIX, lk 135–144;
62. **Kairjak, M.** Keerukuse redutseerimine Eesti õiguses karistusseadustiku § 217² objektiivse koosseisu relatiivsete õigumõistete sisustamise näitel. Doktoritöö. – Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2015;
63. **Kanger, L.** Enese mittesüüstamise privileeg maksuvaidluste lahendamisel Eesti halduskohtute ja EIK praktikas. Kohtupraktika analüüs. – Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond, 2012;
64. **Kanger, L.** Kahju hüvitamise nõue riigivastutuse seaduse alusel. Kohtupraktika analüüs. – Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond, 2008;
65. **Kask, G.** Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel. Magistritöö. – Tartu Ülikool, 2010;
66. **Kendrick, M. S.** The Ability-to-Pay Theory of Taxation. – The American Economic Review, 1939, vol 29, nr 1, 92–101;
67. **Kergandberg, E.; Pikamäe, P. (toim).** Kriminaalmenetluse seadustik. Kommenteeritud väljaanne. – Tallinn: Juura, 2012;
68. **Kergandberg, E; jt.** Sissejuhatus kohtumenetluse õpetusse. Eesti kohtu-menetlusõiguse võrdluspilt. – Tallinn: Juura, 2008;
69. **Kerikmäe, T.; Rull, A. (toim).** The Future of Law and eTechnologies. – Springer-Verlag Heidelberg, 2016;
70. **Koenig, U.; jt. (Hrsg).** Abgabenordnung: AO. 3., völlig neubearbeitete Auflage. – C.H.Beck, 2014;
71. **Koolmeister, I.; Orion, K.** Haldussund kehtivas õiguses. – Juridica, 1998, nr 8, lk 392–389;
72. **Krämer, L.** EC Environmental Law. – London: Sweet and Maxwell, 2003;
73. **Kärsten, K.** Riigivastutus kohtu poolt esialgse õiguskaitse kohaldamise käigus tekitatud kahju eest. Magistritöö. – Tartu: Tartu Ülikool, 2013;
74. **Künnapas, K.** Ennetav tagatis enne maksukohustuse määramist. – Maksu-Maksja, 2012, nr 3, lk 14–15;
75. **Künnapas, K.** Töötajate õigused maksejõuetu tööandja ettevõtte üleminekul: kas ebaõnnestunud harmoneerimine? - Juridica, 2011, nr 2, lk 118–128.
76. **Laaring, M.** Eesti korrakaitseõigus ohuennetusõigusena. Doktoritöö. – Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2015;
77. **Laaring, M.** Estonian Law-enforcement Law as Danger-prevention Law. – Juridica International, 2013, vol XX, lk 197–205;
78. **Laaring, M.** Riigivastutuse seaduse muutmisvajaduse analüüs. – Tallinn: Justiitsministeerium, 2009;
79. **Laffranque, J.** Põhiõiguste Harta ning meie Põhiseadus. – Postimees, 11.02.2005. Arvutivõrgus: <http://www.postimees.ee/1455157/julia-laffranque-pohioiguste-harta-ning-meie-pohiseadus> (15.11.2015);

80. **Lahe, J.** Kohtunikuõigusest ning Riigikohtu rollist deliktiõigusliku vastutuse eelduste arendamisel. – Tartu: Eesti Vabariigi Riigikohus, Riigikohtu lahendid Eesti õiguskorras: tähendus ja kriitika. Riigikohtu teadustööde konkursi kogumik, 2005;
81. **Lane, M.** Source of Assessment Authority After Termination of the Taxable Year. – *UCLA Law Review*, 1975, vol 23, nr 2, lk 343–372;
82. **Lang, M.; jt. (eds).** Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law. – The Netherlands: Kluwer Law Internationa, 2012;
83. **Langemets, M.; jt. (toim).** Eesti keele seletav sõnaraamat. 2., täiendatud trükk. – Tallinn: Eesti Keele Sihtasutus, 2009, veebiväljaanne. Arvutivõrgus: <http://www.eki.ee/dict/ekss/> (15.11.2015);
84. **Lehis, L.** Maksuõigus. 3. trükk. – Tallinn: Juura, 2012;
85. **Lehis, L.** Maksupettuste komisjon toetas käibemaksukontrolli süsteemi uuendamist. Rahandusministeerium, Lasse Lehise kommentaar. – *MaksuMaksja*, 2013, nr 9, lk 4–6;
86. **Lehis, L.** Maksuõiguse üldpõhimõtted. – *Juridica*, 1999, nr V, lk 239–253;
87. **Lehis, L.** Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. – Tartu: Casus OÜ, 2000;
88. **Lemmens, P.** The Relation between the Charter of Fundamental Rights of the European Union and the European Convention on Human Rights – Substantive Aspects. – *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 2001, vol 8, nr 1, lk 49–67;
89. **Lill, A. (tõlk).** Aristoteles. Nikomachose eetika. Teine, parandatud ja täiendatud trükk. – Tartu: Ilmamaa, 2007;
90. **Lillo, I.** Kohtulahend kui õiguse allikas Eesti õiguskorras. Magistr töö. – Tartu, 2003;
91. **Lind, K.** Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Doktoritöö. – Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2012;
92. **Lipsett, L. (ed).** Tax Abuses, Poverty and Human Rights. A report of the International Bar Association's Human Rights Institute Task Force on Illicit Financial Flows, Poverty and Human Rights. – London: International Bar Association, 2013;
93. **Loodla, S.** Uurimisprintsibi rakendamine esialgse õiguskaitse kohaldamisel halduskohtumenetluses. Magistr töö. – Tallinn: Tartu Ülikooli Õigusteaduskond Tallinnas, 2013;
94. **Lopardy, S.** The Application of Article 6 of the European Convention to tax related proceedings. – *European Law Review*, 2001, nr 26, lk 58–67;
95. **Lorents, K.; Lopman, V.** Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuõla eest. – *Juridica*, 2013, nr II, lk 118–127;
96. **Luhmann, N.** Legitimation durch Verfahren. 3. Auflage. – Darmstadt/Neuwied: Luchterhand, 1978;
97. **Lukason, O.** Maksejõuetuse põhjuste analüüs. Kokkuvõtte olulisematest uuringutulemustest. – Tartu: 2010. Arvutivõrgus: https://riigikantselei.ee/sites/default/files/content-editors/TOF/TOF_uuringud/20_uuringu_aruanne_maksejõuetus.pdf (15.11.2015);
98. **Lõhmus, U.** Põhiõigused ja Euroopa Liidu üldpõhimõtted: funktsioonid, kohaldamisala ja mõju. – *Juridica*, 2011, vol IX, lk 639–651;

99. **Madise, Ü; jt (toim).** Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. 3. trükk. – Tallinn: Juura, 2012. Arvutivõrgus: <http://www.pohiseadus.ee> (15.11.2015);
100. **Manavald, P.** Maksejõuetusõigusliku regulatsiooni valikuvõimaluste majanduslik põhjendamine. Doktoritöö. – Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2011;
101. **Maruste, R.** Euroopa Liidu põhiõiguste harta ja Euroopa inimõiguste konventsioon. – Riigikogu Toimetised, 2001, nr 3. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=11836&highlight=maruste&op=archive2> (15.11.2015);
102. **Marrandi, H.; Huberg, M.** Parkimistasu ja viivistasu – sigakoer Eesti maksumaastikul. – MaksuMaksja, 2008, nr 5, lk 33–38;
103. **Maunz, T.; Dürig, G. (hrsg).** Grundgesetz. Kommentar. – München: C. H. Beck, 2012. Kättesaadav Beck-Online andmebaasis;
104. **Maurer, H.** Haldusõigus. Üldosa. 14., ümbertöötatud ja täiendatud trükk. – Tallinn: Juura, 2004;
105. **Merusk, K.; Koolmeister, I.** Haldusõigus. – Tallinn: Õigusteabe AS Juura, 1995;
106. **Michaels, R.** The Functional Method of Comparative Law. – Oxford: Oxford Handbook of Comparative Law, 2006, lk 339–382;
107. **Michal, K.** Austatud lugeja! – Juridica, 2011, nr 5, lk 321–321;
108. **Momirov, A.; Fourie, A. N.** Vertical Comparative Law Methods: Tools for Conceptualising the International Rule of Law. – Erasmus Law Review, 2009, vol 2, nr 3, lk 292–309;
109. **Moran, B.** Wealth Redistribution and the Income Tax. – Howard Law Journal, 2010, vol 53, nr 2, lk 319–336;
110. **Morris, J. (ed).** Rethinking Risk and the Precautionary Principle. – Oxford: Butterworth Heinemann, 2000;
111. **Mowbray, A.** A Study of the Principle of Fair Balance in the Jurisprudence of the European Court of Human Rights. – Human Rights Law Review, 2010, vol 10, nr 2, lk 289–318;
112. **Muijsenbergh, W.H.A.M; Rezai, S.** Corporations and the European Convention on Human Rights. – Global Business & Development Law Journal, vol 25, nr 1, lk 43–68;
113. **Möstl, M.** Die neue dogmatische Gestalt des Polizeirechts: Thesen zur Integration eines modernen informationellen Vorfeldrechts in das klassische rechtsstaatliche Gefahrenabwehrrecht. – Deutsches Verwaltungsblatt, 2007, nr 10, lk 581–616;
114. **Nadelmann, K. H.** Concurrent Bankruptcies and Creditor Equality in the Americas. – University of Pennsylvania Law Review, 1947, vol 96/2, lk 171–187;
115. **Narits, R.** Good Law Making Practice and Legislative Drafting Conforming to it in the Republic of Estonia. – Juridica International, 2004, nr IX, lk 4–13;
116. **Narits, R.** Tõlgendamise: teadus või seadus? – Juridica, 1994, nr 9, lk 228–230;
117. **Narits, R.** Õiguse entsüklopeedia. – Tallinn: Juura, 2004;
118. **Narits, R.** Õiguse metodoloogia I. – Tallinn: Juura, 1997;
119. **Odermatt, J.** A Giant Step Backwards – Opinion 2/13 on the EU's Accession to the European Convention on Human Rights. – New York University Journal of International Law and Politics, 2015, vol 47, nr 4, lk 783–798;

120. **Orebech, P. T.** From Diplomatic – to Human Rights Protection: The Possessions Under the 1950 European Human Rights Convention, First additional Protocol Article 1. – *Journal of World Trade*, 2009, vol 43, nr 1, lk 59–96;
121. **Palm, K.** Kuidas lihtsatest asjadest saavad keerulised ja vastupidi ehk Jutustusi MKS § 136¹ ajaloost. – *MaksuMaksja*, 2013, nr 6/7, lk 43–47;
122. **Palm, K.** Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral. – *MaksuMaksja*, 2008, nr 8, lk 27–31;
123. **Parrest, N.** Menetlus- ja Vormivigade Õiguslikud Tagajärjed Haldusmenetluses. Magistritöö. – Tartu: Tartu Ülikool, 2005;
124. **Paulus, C. G.** Tsviilprotsessõigus. Kohtuotsuse tegemise menetlus ja sundtäitmine. – Tallinn: Juura Õigusteabe AS, 2002;
125. **Peale, M. O. Jr.** Termination of Taxable Year. – *The Tax Magazine*, 1974, vol 52, nr 5, lk 305–313;
126. **Persson-Österman, R.** Human Rights in the field of taxation: a view from Sweden. – *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, 1999–2000, vol 2, lk 439–462;
127. **Pikamäe, K.** Esialgne õiguskaitse halduskohtumenetluses. – *Juridica*, 2006, nr III, lk 172–182;
128. **Pilv, A; Kergandberg, E; Lentsius, M.** Maksumenetlus. – Äripäeva kirjastus, 2006;
129. **Pilving, I.; Merusk, K. (toim).** Halduskohtumenetluse seadustik. Kommenteeritud väljaanne. – Tallinn: Juura, 2013;
130. **Pilving, I.** Ametiabi. – *Juridica*, 2015, nr 3, lk 177–183;
131. **Pistone, P.; Maduro, M. P.; Kofler, G. (eds).** Human Rights and Taxation in Europe and the World. – Amsterdam: IBFD, 2011;
132. **Potisepp, K.** Karistuse mõju mootorsõiduki joobes juhtimise eest karistatud isikute retsiidiivsusele. Magistritöö. – Tallinn: Tartu Ülikooli Õigusteaduskond Tallinnas, 2013;
133. **Randlane, K.** Ühtsema riigivalitsemise suunas: kliendipõhise loogika rakendamise võimalused avalik-õiguslike rahaliste nõuete sissenõudmisel. – *Riigikogu Toimetised*, 2014, nr 30. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=16242> (15.11.2015);
134. **Rask, M.** Tänu põhiseadusele. – *Riigikogu toimetised*, 2007, nr 15;
135. **Rawls, J.** *Theory of Justice. Revised Edition.* – Cambridge, Massachusetts: The Belknap Press of Harvard University Press, 1999;
136. **Rosentau, M.** Argumenteerimise kunst ja tehnika. Raamatukäsikirja kokkuvõtteid sisaldav konsept Tartu Ülikooli õigusteaduskonna üliõpilastele. – Tartu: 2009, (käsikiri, autori valduses);
137. **Saarma, T.** Pankrotimenetluse põhimõtted. – *Juridica*, 2008, nr 6, lk 351–358;
138. **Secretariat of the Convention.** Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union – Horizontal Questions. Information note. – Brüssel: 20.01.2000. Arvutivõrgus: http://www.europarl.europa.eu/charter/activities/docs/pdf/body3en_en.pdf (15.11.2015);
139. **Sermet, L.** The European Convention on Human Rights and property rights. Human rights files, no. 11 rev. – Strasbourg: Council of the Europe Publishing, 1998;
140. **Simm, H.** Riigivastutuse kujunemine ja ametniku vastutus. Magistritöö. – Tallinn: Tartu Ülikooli õigusinstituut, 2004;

141. **Simonetti, M. A.; Atkins, Z. T.; Barnett, M. J. A.** Pinch of SALT: Auditors Must Not Use Jeopardy Assessment to Coerce Taxpayers. – *State Tax Notes*, April 2011, lk 113–117;
142. **Sootak, J; Pikamäe, P. (toim).** Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. 4., täiendatud ja ümbertöötatud trükk. – Tallinn: Juura, 2015;
143. **Sootak, J.** Kuri karjas. – Tartu: Ilmamaa, 2009;
144. **Statskontoret.** Principles of Good Administration In the Member States of the European Union. – Stockholm, 2005. Arvutivõrgus: <http://www.statskontoret.se/globalassets/publikationer/2000-2005-english/200504.pdf> (15.11.2015);
145. **Steco, R. A.** Internal Revenue Manual. IRM 5.17.15, – Internal Revenue Service, 23.10.2014. Arvutivõrgus: http://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-017-015.html (15.11.2015);
146. **Zalasinski, A.** Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law. – *Interfax*, 2007, vol 35, nr 5, lk 310–321;
147. **Tamme, M.** Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna. – *Juridica*, 2009, nr 3, lk 181–188;
148. Termination of Taxable Years: The Quagmire of International Revenue Code Section 6851. – *William and Mary Law Review*, 1974, vol 15, nr 3, lk 658–698;
149. **Thiel, M.** Die „Entgrenzung“ der Gefahrenabwehr. – *Mohr Siebeck*, 2011;
150. **Thuronyi, V. (ed).** Tax law Design and Drafting. Volume I. – Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996. Arvutivõrgus: <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/index.htm> (15.11.2015);
151. **Tiivel, R.** Asjaõigus. – Tallinn: Juura, 2003;
152. **Tiley, J.** Human Rights and Taxpayers. – *Cambridge Law Journal*, 1998, vol 57, nr 2, lk 235–273;
153. **Timmermann, M.** Esialgne õiguskaitse maksuasjades. Kohtupraktika analüüs. – Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond, 2014;
154. **Tuulik, K.** Maksu- ja Tolliameti kontrollid tõid esimese viie kuuga riigieelarvesse 12 miljonit eurot. – Eesti Maksu- ja Tolliameti pressiteade, 04.07.2012. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=32351> (15.11.2015);
155. **Utton, A. E.** The use of the substantial evidence rule to review administrative findings of fact in New Mexico. – *New Mexico Law Review*, winter 1979–80, vol 10, lk 103–129;
156. **Van der Walt, A. J.** Negating Grotius – The Constitutional Validity of Statutory Security Rights in Favour of the State. – *South African Journal on Human Rights*, 2002, vol 18, nr 1, lk 86–113;
157. **Van Dijk, P.; van Hoof, G. J. H.** Theory and Practice of the European Convention on Human Rights. – Antwerpen: Intersentia, 2006;
158. **Varul, P.** Pankrotiseaduse uued parandusettepanekud. – *Juridica*, 2008, nr 6, lk 359–368;
159. **Varul, P.; jt. (toim).** Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. – Tallinn: Juura, 2006;
160. **Veinla, H.** Ettevaatusprintsipi keskkonnaõiguses. Doktoritöö. – Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus, 2004;
161. **Venice Commission.** Report on the effectiveness of national remedies in respect of excessive length of proceedings. Study no 316/2004. – Strasbourg, 3 April 2007, Arvutivõrgus: [http://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2006\)036rev-e](http://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2006)036rev-e) (15.11.2015);

162. **Venice Commission.** Study of Individual Access to Constitutional Justice. Adopted by the Venice Commission at its 85th Plenary Session (Venice, 17–18 December 2010) on the basis of comments by Mr Gagik Harutyunyan (Member, Armenia) Ms Angelika Nussberger (Substitute Member, Germany) Mr Peter Paczolay (Member, Hungary). Study N° 538 / 2009. – Strasbourg: 27.01.2011. Arvutivõrgus: [http://www.venice.coe.int/WebForms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(20 10\)039rev-e](http://www.venice.coe.int/WebForms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(20 10)039rev-e) (15.11.2015);
163. **Vutt, M.** Hagi tagamine tsiviilkohtumenetluses. Kohtupraktika analüüs. – Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond, 2009;
164. **Vutt, M.** Kahju hüvitamist reguleerivate normide kohaldamine haldusajades (Riigikohtu halduskolleegiumi praktika põhjal). – Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond, 10.10.2007;
165. **Värk, J.** Pahatahtliku maksejõuetusega seotud levinumad skeemid. – Ettekanne majanduskuritegevuse konverentsil Tallinnas 22.02.2013;
166. **Wilkens, J. K.; Matthews, T. H.** A Survey of Federal Tax Collection Procedure: Rights and Remedies of Taxpayer and the Internal Revenue Service. – Alaska Law Review, 1986, vol 3, lk 269–293;
167. **Wilman, F.** Private Enforcement of EU Law Before National Courts. The EU legislative framework. – Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing, 2015;
168. **Witteman, C. L. M.** Medicine in words and numbers: a cross-sectional survey comparing probability assessment scales. – BMC Medical Informatics and Decision Making, 2007, vol 7, nr 13, lk 1–8.

Kasutatud õigusaktid

A) Eesti õigusaktid

169. Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus. 04.12.2002. – RT I 2003, 2, 17... RT I, 23.03.2015, 5;
170. Asjaõigusseadus. 09.06.1993. – RT I 1993, 39, 590...RT I, 30.06.2015, 4;
171. Eesti Vabariigi Põhiseadus. 28.06.1992. – RT 1992, 26, 349...RT I, 15.05.2015, 1;
172. Eesti väärtpaberite keskregistri seadus. 14.06.2000. – RT I 2000, 57, 373...RT I, 23.12.2014, 15;
173. Haldusmenetluse seadus. 06.06.2001. – RT I 2001, 58, 354...RT I, 23.02.2011, 3;
174. Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni (täiendatud protokollidega nr 2, 3, 5 ja 8) ning selle lisaprotokollide nr 1, 4, 7, 9, 10 ja 11 ratifitseerimise seadus. 13.03.1996. – RT II 1996, 11, 34...RT I 2005, 39, 308;
175. Karistuseseadustik. 06.06.2001. – RT I 2001, 61, 364...RT I, 25.09.2015, 6;
176. Korrakaitse seadus. 23.02.2011. – RT I, 22.03.2011, 4... RT I, 23.03.2015, 4;
177. Kriminaalmenetluse seadustik. 12.02.2003. – RT I 2003, 27, 166...RT I, 19.03.2015, 1;
178. Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554...RT I, 23.03.2015, 3;
179. Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. – RT I 2002, 26, 150...RT I, 17.03.2015, 3;
180. Pankrotiseadus. 22.01.2003. – RT I 2003, 17, 95...RT I, 29.06.2014, 109;
181. Riigivastutuse seadus. 02.05.2001. – RT I 2001, 47, 260... RT I, 13.09.2011, 9;
182. Riigi poolt isikule alusetult vabaduse võtmisega tekitatud kahju hüvitamise seadus (kehtetu alates 01.05.2015);

183. Sotsiaalmaksuseadus. 13.12.2000. – RT I 2000, 102, 675...RT I, 19.03.2015, 2;
184. Süüteomenetluses tekitatud kahju hüvitamise seadus. 05.11.2014. – RT I, 20.11.2014, 1;
185. Tsiviilkohtumenetluse seadustik. 20.04.2005. – RT I 2005, 26, 197...RT I, 19.03.2015, 3;
186. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27.03.2002. – RT I 2002, 35, 216...RT I, 12.03.2015, 5;
187. Tulumaksuseadus. 15.12.1999. – RT I 1999, 101, 903... RT I, 23.03.2015, 5;
188. Võlaõigusseadus. 26.09.2001. – RT I 2001, 81, 487... RT I, 23.03.2015, 3;
189. 2015. aasta riigieelarve seadus. 10.12.2014. – RT I, 29.12.2014, 79;
190. Vabariigi Valitsuse 22.12.2011 määrus nr 180 „Hea õigusloome ja normitehnika eeskiri“. – RT I, 29.12.2011, 228;

B) Euroopa liidu õigusaktid, soft law, soovitused, aruanded

191. Euroopa Liidu põhiõiguste harta. – 2007/C 303/01;
192. Lissaboni leping. – Lissabon, allkirjastatud 13.12.2007;
193. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu 09.10.2013 määrus (EL) nr 925/2013, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (uuesti sõnastatud). – ELT L 269, 10.10.2013, lk 1;
194. Nõukogu 29.05.2000 määrus (EÜ) nr 1346/2000 maksejõuetusmenetluse kohta. – EÜT L 160, 30.6.2000, lk 1–18;
195. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu 20.05.2015 direktiiv (EL) 2015/849, mis käsitleb finantsüsteemi rahapesu või terrorismi rahastamise eesmärgil kasutamise tõkestamist ning millega muudetakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrust (EL) nr 648/2012 ja tunnistatakse kehtetuks Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2005/60/EÜ ja komisjoni direktiiv 2006/70/EÜ. – ELT L 141, 5.6.2015, lk 73;
196. Nõukogu 16.03.2010 direktiiv 2010/24/EL vastastikuse abi kohta maksude, maksete ja teiste meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel. – ELT L 84, 31.3.2010, lk 1–12;
197. Nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. – ELT L 347, 11.12.2006, lk 1–118;
198. Nõukogu 12.03.2001 direktiiv 2001/23/EÜ ettevõtjate, ettevõtete või nende osade üleminekul töötajate õigusi kaitsvate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta. – OJ L 82, 22.3.2001, p. 16–20;
199. Komisjoni 14.04.2014 aruanne Euroopa Parlamendile, Nõukogule, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide Komiteele. 2013. aasta aruanne Euroopa Liidu põhiõiguste harta kohaldamise kohta – KOM(2014) 224 final, lk 3;
200. Komisjoni 19.03.2014 teatis Euroopa Parlamendile ja Nõukogule EL-i uue õigusriigi tugevdamise raamistiku kohta. – KOM(2014) 158;
201. Komisjoni 27.06.2012 teatis Euroopa Parlamendile ja Nõukogule konkreetsete viiside kohta, kuidas tugevdada võitlust maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumise vastu, sealhulgas seoses kolmandate riikidega. – KOM(2012) 351;
202. Komisjoni 06.12.2012 teatis Euroopa Parlamendile ning Nõukogule seoses tegevuskavaga maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastase võitluse tõhustamiseks. – KOM(2012) 722;

203. Komisjoni 06.12.2012 soovitus 2012/771/EL meetmete kohta, mille eesmärk on julgustada kolmandaid riike kohaldama hea maksuhaldustava miinimumnõudeid. – ELT L 338, 12.12.2012, lk 37–40;
204. Komisjoni 06.12.2012 soovitus 2012/772/EL agressiivse maksuplaneerimise kohta. – ELT L 338, 12.12.2012, lk 41–43;
205. Opinion of the European Economic and Social Committee CESE 1905/2008 on „The proactive law approach: a further step towards better regulation at EU level“. – Brüssel: 03.12.2008, OJ C 175, 28.7.2009, p 26;

C) Rahvusvahelised õigusaktid

206. Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. Sõlmitud 04.11.1950 Roomas. Arvutivõrgus: <https://www.riigiteataja.ee/akt/78154> (15.11.2015);
207. ÜRO kodaniku- ja poliitiliste õiguste rahvusvaheline pakt (RT II 1994, 10, 11). Arvutivõrgus: <https://www.riigiteataja.ee/akt/23982> (15.11.2015);
208. Ühendatud Rahvaste Organisatsiooni (ÜRO) Seitsmenda Kongressi 06.09.1985 otsus „Basic Principles on the Independence of the Judiciary“. – Arvutivõrgus: <http://www.ohchr.org/EN/ProfessionalInterest/Pages/IndependenceJudiciary.aspx> (15.11.2015);

D) Muude riikide õigusaktid

209. Abgabenordnung (Saksamaa maksukorralduse seadus). – Jõustunud 01.10.2002, kasutatud versiooni seisuga 03.12.2015, BGBl. I S. 2178. Arvutivõrgus: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (20.06.2016);
210. Canadian Income Tax Act (Kanada tulumaksuseadus). – Jõustunud 1985, R.S.C. 1952, c. 148, s. 1, kasutatud versiooni seisuga 30.06.2015. Arvutivõrgus: <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/page-393.html#docCont> (15.11.2015);
211. Grundgesetz (Saksamaa põhiseadus). – Jõustunud 23.05.1949, kasutatud versiooni seisuga 11.07.2012, BGBl. I S. 1478. Arvutivõrgus: http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/index.html (15.11.2015);
212. Gesetz über die Entschädigung für Strafverfolgungsmaßnahmen (Saksamaa väärtsüüdistusega tekitatud kahju hüvitamise seadus). – Jõustunud 08.03.1971, kasutatud versiooni seisuga 17.07.2015, BGBl. I S. 1332. Arvutivõrgus: <http://www.gesetze-im-internet.de/streg/> (15.11.2015);
213. Svenska Rättegångsbalken (Rootsi kohtumenetluse seadustik). – Jõustunud 01.01.1948, kasutatud versiooni seisuga 01.01.1999 (SFS 1998:605). Arvutivõrgus: http://eur-lex.europa.eu/n-lex/info/info_sv/index_en.htm (15.11.2015);
214. United States Internal Revenue Code of 1986 (Ameerika Ühendriikide 1986 aasta maksukodeks). – Jõustunud Pub. L. 99–514, §2, Oct. 22, 1986, 100 Stat. 2095, kasutatud versiooni seisuga 16.01.2014. Arvutivõrgus: <http://www.gpo.gov/fdsys/browse/collectionUSCode.action?selectedYearFrom=2013&go=Go> (15.11.2015).

Kasutatud kohtupraktika

A) Eesti kohtute praktika¹³⁵⁰

Riigikohtu halduskolleegiumi lahendid:

215. RKHKo, 14.03.2016, 3-3-1-61-15;
216. RKHKo, 06.03.2015, 3-3-1-78-14;
217. RKHKm, 22.12.2014, 3-3-1-21-14;
218. RKHKo, 10.12.2014, 3-3-1-49-14;
219. RKHKo, 19.11.2014, 3-3-1-43-14;
220. RKHKo, 13.11.2014, 3-3-1-44-14;
221. RKHKo, 28.10.2014, 3-3-1-46-14;
222. RKHKm, 22.09.2014, 3-3-1-59-14;
223. RKHKm, 09.06.2014, 3-3-1-24-14;
224. RKHKm, 05.05.2014, 3-3-1-4-14;
225. RKHKo, 02.04.2014, 3-3-1-72-13;
226. RKHKo, 20.03.2014, 3-3-1-87-13;
227. RKHKm, 27.01.2014, 3-3-1-84-13;
228. RKHKo, 19.12.2013, 3-3-1-37-13;
229. RKHKo, 17.12.2013, 3-3-1-49-13;
230. RKHKm, 19.11.2013, 3-3-1-48-13;
231. RKHKo, 31.10.2013, 3-3-1-84-12;
232. RKHKm, 09.10.2013, 3-3-1-27-13;
233. RKHKm, 18.06.2013, 3-3-1-28-13;
234. RKHKo, 17.06.2013, 3-3-1-1-13;
235. RKHKo, 12.06.2013, 3-3-1-17-13;
236. RKHKm, 06.06.2013, 3-3-1-26-13;
237. RKHKm, 14.05.2013, 3-3-1-7-13;
238. RKHKm, 30.04.2013, 3-3-1-8-13;
239. RKHKm, 28.01.2013, 3-3-1-16-12;
240. RKHKo, 12.12.2012, 3-3-1-23-12;
241. RKHKo, 13.02.2012, 3-3-1-79-11;
242. RKHKo, 01.02.2012, 3-3-1-60-11;
243. RKHKo, 11.01.2012, 3-3-1-46-11;
244. RKHKo, 28.10.2011, 3-1-1-49-11;
245. RKHKo, 21.09.2011, 3-3-1-5-11;
246. RKHKo, 25.04.2011, 3-3-1-15-11;
247. RKHKo, 29.01.2010, 3-3-1-72-09;
248. RKHKo, 09.12.2009, 3-3-1-67-09;
249. RKHKo, 04.11.2009, 3-3-1-59-09;
250. RKHKo, 04.11.2009, 3-3-1-52-09;
251. RKHKo, 17.06.2009, 3-3-1-23-09;
252. RKHKo, 05.11.2008, 3-3-1-49-08;
253. RKHKo, 20.10.2008, 3-3-1-42-08;
254. RKHKo, 10.04.2008, 3-3-1-3-08;
255. RKHKo, 07.04.2008, 3-3-1-8-08;
256. RKHKo, 07.12.2006, 3-3-1-63-06;
257. RKHKo, 14.10.2006, 3-3-1-54-03;

¹³⁵⁰ Sealhulgas doktoritöö lisas 1 nimetatud kohtulahendid.

- 258. RKHKm, 22.11.2004, 3-3-1-76-04;
- 259. RKHKm, 17.06.2004, 3-3-1-17-04;
- 260. RKHKo, 28.10.2003, 3-3-1-66-03;
- 261. RKHKo, 14.10.2003, 3-3-1-54-03;
- 262. RKHKo, 17.03.2003, 3-3-1-11-03;
- 263. RKHKo, 06.11.2002, 3-3-1-62-02;
- 264. RKHKo, 18.06.2002, 3-3-1-33-02;
- 265. RKHKo, 21.05.2002, 3-3-1-29-02;
- 266. RKHKm, 21.12.2001, 3-3-1-67-01;
- 267. RKHKo, 20.12.2001, 3-3-1-61-01;
- 268. RKHKm, 29.11.2001, 3-3-1-57-01;
- 269. RKHKm, 19.01.2001, 3-3-1-59-00;

Riigikohtu tsiviilkolleegiumi lahendid:

- 270. RKTko, 20.10.2009, 3-2-1-105-09;
- 271. RKTko, 09.06.2006, 3-2-1-25-06;
- 272. RKTko, 01.11.1995, III-2/3-26/95;
- 273. RKTko, 23.10.1997, III-2/3-26/95;

Riigikohtu kriminaalkolleegiumi lahendid:

- 274. RKKKm, 20.02.2012, 3-1-1-1-12;
- 275. RKKKo, 28.10.2011, 3-1-1-49-11;
- 276. RKKKo, 28.01.2008, 3-1-1-60-07;
- 277. RKKKo, 24.04.2003, 3-1-1-41-03;

Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi lahendid:

- 278. RKPJKo, 31.01.2011, 3-4-1-24-11;
- 279. RKPJKo, 18.06.2010, 3-4-1-5-10;
- 280. RKPJKo, 17.07.2009, 3-4-1-6-09;
- 281. RKPJKo, 26.03.2009, 3-4-1-16-08;
- 282. RKPJKo, 09.04.2008, 3-4-1-20-07;
- 283. RKPJKo, 26.11.2007, 3-4-1-18-07;
- 284. RKPJKo, 13.06.2005, 3-4-1-5-05;
- 285. RKPJKo, 30.04.2004, 3-4-1-3-04;
- 286. RKPJKo, 06.03.2002, 3-4-1-1-02;
- 287. RKPJKo, 05.03.2001, 3-4-1-2-01;
- 288. RKPJKo, 22.12.2000, 3-4-1-10-00;
- 289. RKPJKo, 28.04.2000, 3-4-1-6-00;
- 290. RKPJKo, 23.03.1998, 3-4-1-2-98;

Riigikohtu üldkogu lahendid:

- 291. RKÜKo, 09.04.2015, 3-3-1-82-12;
- 292. RKÜKm, 27.11.2012, 3-3-1-15-12;
- 293. RKÜKo, 10.11.2011, 3-3-1-28-11;
- 294. RKÜKo, 31.08.2011, 3-3-1-35-10;
- 295. RKÜKo, 30.08.2011, 3-3-1-15-10;
- 296. RKÜKo, 31.03.2011, 3-3-1-69-09;
- 297. RKÜKm, 30.03.2011, 3-3-1-50-10;
- 298. RKÜKo, 22.03.2011, 3-3-1-85-09;

299. RKÜKo, 07.12.2009, 3-3-1-5-09;
300. RKÜKo, 12.06.2008, 3-1-1-37-07;
301. RKÜKo, 01.02.2008, 3-3-1-15-07;
302. RKÜKo, 17.06.2004, 3-2-1-143-03;
303. RKÜKo, 17.03.2003, 3-1-3-10-02;
304. RKÜKo, 28.02.2002, 3-4-1-5-02;
305. RKÜKo, 11.10.2001, 3-4-1-7-01;

Ringkonnakohtute lahendid:

306. TlnRnKm, 12.02.2015, 3-14-52363;
307. TlnRnKm, 12.01.2015, 3-14-52172;
308. TlnRnKm, 22.12.2014, 3-14-50483;
309. TlnRnKo, 28.11.2014, 3-13-1609;
310. TlnRnKm, 21.11.2014, 3-14-51630;
311. TlnRnKm, 06.11.2014, 3-14-50822;
312. TlnRnKm, 20.10.2014, 3-14-50353;
313. TlnRnKm, 12.09.2014, 3-14-52011;
314. TlnRnKm, 04.09.2014, 3-14-50208;
315. TlnRnKm, 01.07.2014, 3-14-50489;
316. TlnRnKm, 25.06.2014, 3-14-50383;
317. TlnRnKm, 20.06.2014, 3-14-50556;
318. TlnRnKm, 28.05.2014, 3-13-70191;
319. TlnRnKm, 12.05.2014, 3-13-1911;
320. TlnRnKm, 24.04.2014, 3-13-70046;
321. TlnRnKm, 17.04.2014, 3-14-50115;
322. TlnRnKo, 31.03.2014, 3-11-2683;
323. TlnRnKm, 24.03.2014, 3-13-70224;
324. TlnRnKm, 10.03.2014, 3-13-2160;
325. TlnRnKm, 25.02.2014, 3-14-50208;
326. TlnRnKm, 30.12.2013, 3-13-1454;
327. TlnRnKm, 20.11.2012, 3-12-1946;
328. TlnRnKm, 06.03.2012, 3-11-2802;
329. TrtRnKm, 01.08.2013, 3-13-1364;
330. TrtRnKm, 16.07.2012, 3-12-1306;
331. TlnRnKo, 12.10.2011, 3-11-495;
332. TlnRnKo, 21.05.2008, 3-07-1430;
333. TlnRnKo, 28.04.2006, 1-05-1226;

Halduskohtute lahendid:

334. TlnHKm, 12.12.2014, 3-14-53152;
335. TlnHKm, 12.12.2014, 3-14-53144;
336. TlnHKm, 12.12.2014, 3-14-53143;
337. TlnHKm, 17.11.2014, 3-14-52812;
338. TlnHKm, 11.11.2014, 3-14-52751;
339. TlnHKm, 05.11.2014, 3-14-52694;
340. TlnHKm, 10.10.2014, 3-14-52361;
341. TlnHKm, 09.10.2014, 3-14-52363;
342. TlnHKm, 09.10.2014, 3-14-52362;
343. TlnHKm, 01.10.2014, 3-14-52212;

344. TlnHKm, 29.09.2014, 3-14-52182;
345. TlnHKm, 24.09.2014, 3-14-52172;
346. TlnHKm, 15.09.2014, 3-14-52051;
347. TlnHKm, 12.09.2014, 3-14-52048;
348. TlnHKm, 05.09.2014, 3-14-51977;
349. TlnHKm, 04.09.2014, 3-14-51959;
350. TlnHKm, 29.08.2014, 3-14-51877;
351. TlnHKm, 22.08.2014, 3-14-51829;
352. TlnHKm, 21.08.2014, 3-14-51816;
353. TlnHKm, 18.08.2014, 3-14-51784;
354. TlnHKm, 04.08.2014, 3-14-51643;
355. TlnHKm, 16.07.2014, 3-14-51373;
356. TlnHKm, 11.07.2014, 3-14-51445;
357. TlnHKm, 09.07.2014, 3-14-51401;
358. TlnHKm, 08.07.2014, 3-14-51400;
359. TlnHKm, 01.07.2014, 3-14-51204;
360. TlnHKm, 30.06.2014, 3-14-51227;
361. TlnHKm, 30.06.2014, 3-14-51261;
362. TlnHKm, 17.06.2014, 3-14-51180;
363. TlnHKm, 17.06.2014, 3-14-51172;
364. TlnHKm, 05.06.2014, 3-14-51026;
365. TlnHKm, 04.06.2014, 3-14-50974;
366. TlnHKm, 15.05.2014, 3-14-50822;
367. TlnHKm, 12.05.2014, 3-14-50773;
368. TlnHKm, 15.04.2014, 3-14-50521;
369. TlnHKm, 12.04.2014, 3-14-50493;
370. TlnHKm, 12.04.2014, 3-14-50494;
371. TlnHKm, 11.04.2014, 3-14-50485;
372. TlnHKm, 11.04.2014, 3-14-50488;
373. TlnHKm, 11.04.2014, 3-14-50489;
374. TlnHKm, 04.04.2014, 3-14-50419;
375. TlnHKm, 20.03.2014, 3-14-50338;
376. TlnHKm, 18.03.2014, 3-14-50327;
377. TlnHKm, 18.03.2014, 3-14-50332;
378. TlnHKm, 17.03.2014, 3-14-50317;
379. TlnHKm, 12.03.2014, 3-14-50293;
380. TlnHKm, 10.03.2014, 3-14-50281;
381. TlnHKm, 05.03.2014, 3-14-50258;
382. TlnHKm, 03.03.2014, 3-14-50237;
383. TlnHKm, 28.02.2014, 3-14-50236;
384. TlnHKm, 27.02.2014, 3-14-50209;
385. TlnHKm, 19.02.2014, 3-14-50199;
386. TlnHKm, 17.02.2014, 3-14-50182;
387. TrtHKm, 17.02.2014, 3-14-150;
388. TlnHKm, 13.02.2014, 3-14-50171;
389. TlnHKm, 10.02.2014, 3-14-50160;
390. TlnHKm, 03.02.2014, 3-14-50134;
391. TlnHKm, 31.01.2014, 3-14-50120;
392. TlnHKm, 29.01.2014, 3-14-50115;

393. TlnHKm, 23.01.2014, 3-14-50104;
394. TlnHKm, 17.01.2014, 3-14-50084;
395. TlnHKm, 14.01.2014, 3-14-50067;
396. TlnHKm, 10.01.2014, 3-14-50052;
397. TlnHKm, 09.01.2014, 3-14-50035;
398. TlnHKm, 06.01.2014, 3-14-50009;
399. TlnHKm, 23.12.2013, 3-13-70224;
400. TlnHKm, 17.12.2013, 3-13-70198;
401. TlnHKm, 18.12.2013, 3-13-70200;
402. TlnHKm, 18.12.2013, 3-13-70199;
403. TlnHKm, 13.12.2013, 3-13-70191;
404. TlnHKm, 10.12.2013, 3-13-70160;
405. TlnHKm, 25.11.2013, 3-13-70084;
406. TlnHKm, 18.11.2013, 3-13-70055;
407. TlnHKm, 15.11.2013, 3-13-70044;
408. TlnHKm, 15.11.2013, 3-13-70046;
409. TlnHKm, 12.11.2013, 3-13-70026;
410. TlnHKm, 08.11.2013, 3-13-70010;
411. TlnHKm, 04.11.2013, 3-13-2312;
412. TlnHKm, 22.10.2013, 3-13-2211;
413. TlnHKm, 18.10.2013, 3-13-2203;
414. TlnHKm, 16.10.2013, 3-13-2174;
415. TlnHKm, 15.10.2013, 3-13-2170;
416. TlnHKm, 14.10.2013, 3-13-2148;
417. TrtHKm, 08.10.2013, 3-13-2072;
418. TlnHKm, 30.09.2013, 3-13-2035;
419. TlnHKm, 16.09.2013, 3-13-1911;
420. TlnHKm, 24.09.2013, 3-13-1986;
421. TrtHKm, 16.09.2013, 3-13-1905;
422. TlnHKm, 23.08.2013, 3-13-1763;
423. TlnHKm, 16.08.2013, 3-13-1738;
424. TlnHKm, 16.08.2013, 3-13-1717;
425. TlnHKm, 16.08.2013, 3-13-1721;
426. TlnHKm, 16.08.2013, 3-13-1720;
427. TlnHKm, 16.08.2013, 3-13-1725;
428. TlnHKm, 13.08.2013, 3-13-1713;
429. TlnHKm, 01.08.2013, 3-13-1633;
430. TlnHKm, 18.07.2013, 3-13-1573;
431. TlnHKm, 10.07.2013, 3-13-1480;
432. TlnHKm, 09.07.2013, 3-13-1460;
433. TlnHKm, 05.07.2013, 3-13-1447;
434. TlnHKm, 02.07.2013, 3-13-1420;
435. TlnHKm, 21.06.2013, 3-13-1359;
436. TlnHKm, 20.06.2013, 3-13-1335;
437. TlnHKm, 20.06.2013, 3-13-1343;
438. TlnHKm, 20.06.2013, 3-13-1333;
439. TlnHKm, 18.06.2013, 3-13-1327;
440. TlnHKm, 17.06.2013, 3-13-1316;
441. TlnHKm, 17.06.2013, 3-13-1318;

442. TlnHKm, 17.06.2013, 3-13-1324;
443. TlnHKm, 13.06.2013, 3-13-1291;
444. TlnHKm, 05.06.2013, 3-13-1172;
445. TlnHKm, 29.05.2013, 3-13-1143;
446. TlnHKm, 24.05.2013, 3-13-1091;
447. TlnHKm, 10.05.2013, 3-13-999;
448. TlnHKm, 30.04.2013, 3-13-904;
449. TlnHKm, 26.04.2013, 3-13-908;
450. TlnHKm, 25.04.2013, 3-13-882;
451. TlnHKm, 25.04.2013, 3-13-874;
452. TlnHKm, 23.04.2013, 3-13-849;
453. TlnHKm, 15.04.2013, 3-13-790;
454. TlnHKm, 09.04.2013, 3-13-760;
455. TlnHKm, 05.04.2013, 3-13-738;
456. TlnHKm, 04.04.2013, 3-13-730;
457. TlnHKm, 01.04.2013, 3-13-705;
458. TlnHKm, 22.03.2013, 3-13-640;
459. TlnHKm, 22.03.2013, 3-13-639;
460. TlnHKm, 14.03.2013, 3-13-581;
461. TlnHKm, 08.03.2013, 3-13-507;
462. TlnHKm, 05.03.2013, 3-13-485;
463. TlnHKm, 20.02.2013, 3-13-334;
464. TlnHKm, 20.02.2013, 3-13-336;
465. TlnHKm, 20.02.2013, 3-13-343;
466. TlnHKm, 20.02.2013, 3-13-339;
467. TlnHKm, 06.02.2013, 3-13-264;
468. TlnHKm, 31.01.2013, 3-13-202;
469. TlnHKm, 25.01.2013, 3-13-153;
470. TlnHKm, 25.01.2013, 3-13-172;
471. TlnHKm, 24.01.2013, 3-13-150;
472. TlnHKm, 16.01.2013, 3-13-94;
473. TlnHKm, 16.01.2013, 3-13-42;
474. TlnHKm, 14.01.2013, 3-13-54;
475. TlnHKm, 11.01.2013, 3-13-30;
476. TlnHKm, 31.12.2012, 3-12-2687;
477. TlnHKm, 28.12.2012, 3-12-2685;
478. TlnHKm, 20.12.2012, 3-12-2638;
479. TrtHKm, 07.12.2012, 3-12-2561;
480. TlnHKo, 21.09.2006, 3-06-402;

B) Euroopa kohtu praktika

481. Euroopa Kohtu 18.12.2014 arvamus nr 2/13 Rahvusvahelise lepingu eelnõu - Euroopa Liidu ühinemine Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooniga – eelnõu kooskõla EL lepingu ja EL toimimise lepinguga. – ECLI:EU:C:2014:2454;
482. EKo, 26.02.2013, C-617/10 *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*. – ELT, C 114/7, 20.4.2013;

483. EKo, 15.11.2011, C-539/09 *Komisjon v. Saksamaa*. – EKL 2011, lk I–11235;
484. EKo, 28.10.2010, C-367/09 *Belgisch Interventie- en Restitutiebureau v. SGS Belgium NV jt*. – EKL 2010, lk I–10761;
485. EKo, 12.02.2009, C-466/07 *Dietmar Klarenberg v. Ferrotron Technologies GmbH*. – ELT C 8, 8.12.2008;
486. EKo, 17.07.2008, C-132/06 *Komisjon v. Itaalia*. – EKL 2008, lk I–5457;
487. EKo, 13.03.2007, C-458/05 *Mohamed Jouini jt v. Princess Personal Service GmbH (PPS)*. – ELT C 269, 10.11.2007, lk 10;
488. EKo, 15.12.2005, C-232/04 ja C-233/04 *Nurten Güney-Görres ja Gul Demir v. Securior Aviation (Germany) Ltd ja Kötter Aviation Security GmbH & Co. KG*. – ELT C 228, 11.9.2004;
489. EKo, 07.12.2005, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*. – 2006 I–04191;
490. EKo, 10.12.1998, C-127/96, C-229/96 ja C-74/97 *Francisco Hernandez Vidal and Others*. – ECR I–8179;
491. EKo, 17.07.1997, C-28/95, *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen*. – ELT C 271, 06.09.1997, lk 2;
492. EKo, 05.03.1996, liidetud kohtuasjad C-46/93 ja C-48/93 *Brasserie du Pêcheur and Factortame*. – 1996 I–01029;
493. EKo, 18.03.1986, C-24/85 *Jozef Maria Antonius Spijkers v. Gebroeders Benedik Abattoir CV et Alfred Benedik en Zonen BV*. – EKL 1986, 1119;
494. EKo, 07.02.1985, C-135/83 *Abels v. The Administrative Board of the Bedrijfsvereniging voor de Metaal industrie en de Electrotechnische Industrie*. – EKL, 1985, 469;
495. EKo, 13.12.1979, C-44/79 *Liselotte Hauer v. Land Rheinland-Pfalz*. – EKL 3727;
496. EKo, 14.05.1974, C-4/73 *J. Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung v Ruhrkohle Aktiengesellschaft*. – EKL 491;
497. EKo, 17.12.1970, nr C-11/70 *Internationale Handelsgesellschaft mbH v. Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*. – EKL 1125;

C) Euroopa inimõiguste kohtu praktika

498. EIKo, 21.07.2015, nr 45504/09 *Donprut S.R.L. v. the Republic of Moldova*;
499. EIKo, 12.05.2015, nr 36862/05 *Gogitidze and Others v. Georgia*;
500. EIKo, 04.03.2014, nr 34129/03 *Microintellect OOD v. Bulgaria*;
501. EIKo, 23.07.2013, nr 30633/11 *Lay Lay Company Limited v. Malta*;
502. EIKo, 11.06.2013, nr 77669/12 *Szepes v. Hungary*;
503. EIKo, 14.05.2013, nr 66529/11 *N.K.M. v. Hungary*;
504. EIKo, 12.02.2013, nr 24258/07 *Hermengild SCHNEEWEISS and Others v. Austria*;
505. EIKo, 20.09.2011, nr 14902/04 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*;
506. EIKo, 01.04.2010, nr 16903/03 *Denisova and Moiseyeva v. Russia*;
507. EIKo, 16.06.2009, nr 13079/03 *Ruotsalainen v. Finland*;
508. EIKo, 22.01.2009, nr 3991/03 *Bulves AD v. Bulgaria*;
509. EIKo, 02.12.2008, nr 2872/02 *K.U. v. Finland*;
510. EIKo, 31.05.2007, nr 25774/05 *Bistrovic v. Croatia*;
511. EIKo, 09.01.2007, nr 34478/97 *Fener Rum Erkek Lisesi Vakfı v. Turkey*;

512. EIKo, 09.01.2007, nr 803/02 *Intersplav v. Ukraine*;
513. EIKo, 12.10.2006, nr 9235/04 *Debelic v. Croatia*;
514. EIKo, 21.06.2006, nr 11810/03 *Maurice v. France*;
515. EIKo, 29.03.2006, nr 36813/97 *Scordino v. Italy (No 1)*;
516. EIKo, 21.07.2005, nr 51728/99 *Rosenzweig and Bonded Warehouses Ltd. v. Poland*;
517. EIKo, 30.06.2005, nr 45036/98 *Bosphorus Hava Yollari Turizm v. Ireland*;
518. EIKo, 28.09.2004, nr 44912/98 *Kopecky v. Slovakia*;
519. EIKo, 22.06.2004, nr 31443/96 *Broniowski v. Poland*;
520. EIKo, 05.02.2004, nr 54039/00 *Morscher v. Austria*;
521. EIKo, 23.07.2002, nr 36985/97 *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*;
522. EIKo, 23.07.2002, nr 34619/97 *Janosevic v. Sweden*;
523. EIKo, 12.07.2001, nr 44759/98 *Ferrazzini v. Italy*;
524. EIKo, 12.07.2001, nr 42527/98 *Prince Hans-Adam II of Liechtenstein v. Germany*;
525. EIKo, 03.05.2001, nr 31827/96 *J.B. v. Switzerland*;
526. EIKo, 05.01.2000, nr 33202/96 *Beyeler v. Italy*;
527. EIKo, 25.03.1999, nr 31107/96 *Iatridis v. Greece*;
528. EIKo, 02.09.1998, nr 26138/95 *Lauko v. Slovakia*;
529. EIKo, 27.03.1998, nr 21351/93 *J.J. v. the Netherlands*;
530. EIKo, 23.10.1997, nr 21319/93, 21449/93 ja 21675/93 *National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*;
531. EIKo, 18.02.1997, nr 18990/91 *Nideröst-Huber v. Switzerland*;
532. EIKo, 04.07.1995, nr 25564/94 *Filippello v. Italy*;
533. EIKo, 26.04.1995, nr 18465/91 *Air Canada v. the United Kingdom (1)*;
534. EIKo, 23.02.1995, nr 15375/89 *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*;
535. EIKo, 09.12.1994, nr 13092/87 ja 13984/88 *Holy Montasteries v. Greece*;
536. EIKo, 27.10.1994, nr 12539/86 *Katte Klitsche de la Grange v. Italy*;
537. EIKo, 22.09.1994, nr 13616/88 *Hentrich v. France*;
538. EIKo, 24.02.1994, nr 12547/86 *Bendenoun v. France*;
539. EIKo, 25.05.1993, nr 14307/88 *Kokkinakis v. Greece*;
540. EIKo, 21.02.1990, nr 11855/85 *Håkansson and Stuesson v. Sweden*;
541. EIKo, 07.07.1989, nr 10873/84 *Tre Traktörer AB v. Sweden*;
542. EIKo, 24.11.1986, nr 9063/80 *Gillow v. the United Kingdom*;
543. EIKo, 24.10.1986, nr 9118/80 *Agosi v. The United Kingdom*;
544. EIKo, 08.07.1986, nr 9006/80, 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81, 9405/81 *Lithgow and Others v. the United Kingdom*;
545. EIKo, 21.02.1986, nr 8793/79 *James and Others v. United Kingdom*;
546. EIKo, 21.02.1984, nr 8544/79 *Öztürk v. Germany*;
547. EIKo, 23.09.1982 nr 7151/75 ja 7152/75 *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*;
548. EIKo, 05.11.1981, nr 7215/75 *X v. the United Kingdom*;
549. EIKo, 13.06.1979, nr 6833/74 *Marckx v. Belgium*;
550. EIKo, 26.04.1979, nr 6538/74 *Sunday Times v. the United Kingdom (no. 1)*;

D) Teiste riikide kohtute praktika

Ameerika Ühendriigid:

551. *Wellek v. United States*, 324 F. Supp. 2d 905 (N.D. Ill. 2004), 7 July 2004;
552. *Guillaume v. C.I.R.*, 290 F. Supp. 2d 1349 (S.D. Fla. 2003), 28 August 2003;
553. *Magluta v. United States*, 952 F.Supp. 798, 801 (S.D.Fla.1996), 16 December 1996;
554. *Mueller v. C.I.R.*, 882 F.Supp. 1060, 1062 (S.D.Fla.1995), 21 February 1995;
555. *Mesher v. United States*, 736 F. Supp. 233, 235–36 (D.Or. 1990), 1 May 1990;
556. *Harvey v. United States*, 730 F.Supp. 1097, 1106 (S.D.Fla.1990), 6 February 1990;
557. *Young v. United States*, 671 F. Supp. 1340 (S.D. Fla. 1987), 24 June 1987;
558. *Fitzgerald v. United States*, 57 A.F.T.R.2d 86–930 (M.D.Pa.1986);
559. *Klotzman v. United States*, 618 F. Supp. 112,113 (D.Md. 1985), 25 June 1985;
560. *Felkel v. United States*, 570 F. Supp. 833, 838 (D.S.C. 1983), 3 June 1983;
561. *Cantillo v. Coleman*, 559 F.Supp. 205, 206–07 (D.N.J. 1983), 8 January 1983;
562. *Nolan v. United States*, 539 F. Supp. 788 (D. Ariz. 1982), 7 January 1982;
563. *Davis v. United States*, 511 F.Supp. 193 (D. Kan.1981), 17 February 1981;
564. *United States v. Doyle*, 482 F.Supp. 1227 (E.D.Wis.1980), 25 January 1980;
565. *French v. United States*, 44 A.F.T.R.2d 79–5653 (E.D.Okla.1979);
566. *Zion Coptic Church, Inc. v. United States*, 44 A.F.T.R.2d 79-5022, 79–5023 (S.D.Fla.1979);
567. *Loretto v. United States*, 440 F. Supp. 1168, 1172 (E.D.Pa. 1977), 22 November 1977;
568. *Haskin v. United States*, 444 F. Supp. 299 (C.D. Cal. 1977), 19 October 1977;
569. *Laing v. United States*, (423 U.S. 161 (1976)), 13 January 1976;
570. *Fuentes v. Shevin*, 407 U.S. 67 (1972), 12 June 1972;
571. *Sniadach v. Family Finance Corp.*, 395 U.S. 337 (1969), 9 June 1969;
572. *Walker v. IRS*, 333 F.2d 768 (9th cir 1964), 16 June 1964;
573. *Macejko v. United States*, 174 F. Supp. 87 (N.D. Ohio 1959), 1 June 1959;
574. *Kimmel v. Tomlinson*, 151 F. Supp. 901, 902 (S.D. Fla. 1957), 24 April 1957;
575. *McWilliams v. Commissioner*, 331 U.S. 694 (1947), 16 June 1947;

Saksamaa:

576. Finanzgericht Brandenburg, 1996/01/29, EFG 1996 1078;
577. Finanzgericht des Saarlandes, 3.12.2003, EFG 2004 242;
578. Finanzgericht Brandenburg, 1996/01/29, EFG 1996 1078;
579. Bundesfinanzhof, I R 1/02, BStBl. II 2004, 392.

Muud allikad

580. German History in Documents and Images. The General Law Code for the Prussian States. - Proclaimed on February 5, 1794, effective June 1, 1794. Arvutivõrgus: http://germanhistorydocs.ghi-dc.org/sub_document.cfm?document_id=3550 (15.11.2015);
581. Information about the activities of the Swedish Enforcement Authority. – Svenska Kronofogdemyndigheten. Arvutivõrgus: <http://kronofogden.se/download/18.33cd600b13abbc8411c800020855/1371144370347/> (15.11.2015);

582. Legislative Guide to Insolvency Law. – UNCITRAL, New York, 2005;
583. Maksu- ja Tolliamet. Ettevõtte üleminek. – Arvutivõrgus: Maksu- ja Tolliameti veebileht <http://www.emta.ee/index.php?id=34493> (15.11.2015);
584. OECD. Working smarter in structuring the administration, in compliance, and through legislation. Information note. – Forum on Tax Administration, jaanuar 2012. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428209.pdf> (15.11.2015);
585. Seletuskiri korraikatseseaduse eelnõu 49 SE juurde, 2007. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/8a9c2286-06fc-65d2-957b-bd9e11a940c4/> (15.11.2015);
586. Seletuskiri maksukorralduse seaduse, äriseadustiku ja nendega seonduvate teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 377 SE juurde, 2008. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/2be8e823-f14b-0825-6721412ab4c76cc4/Maksukorralduse%20seaduse,%20%C3%A4riseadustiku%20ja%20nendega%20seonduvate%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus/> (15.11.2015);
587. Seletuskiri maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu 802 SE juurde, 2010. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee> (15.11.2015);
588. Seletuskiri maksukorralduse seaduse ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 507 SE juurde, 2013. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/066eb9a9-b554-4728-b7ae15fa4972b49a/Maksukorralduse%20seaduse%20ja%20sellega%20seonduvalt%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus/> (15.11.2015);
589. Seletuskiri maksukorralduse seaduse ja elektroonilise side seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Arvutivõrgus: <http://eelnoud.valitsus.ee/main/mount/docList/2ac714e2-c70b-4d50-833fcb279480d82#ezKXfgn1> (15.11.2015);
590. Seletuskiri süüteo menetluses tekitatud kahju hüvitamise seaduse eelnõu 635 SE juurde, 2014. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/f4eb3b6d-fc0b-4cc7-9452-98dc0db0e448/> (15.11.2015);
591. Seletuskiri vedelkütuse seaduse ning sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 895 SE juurde, 2011. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/b050fca3-dc8b-87c0-5615-64f01e0dcec0/> (15.11.2015);
592. United Nations Practical Manual for Transfer Pricing for Developing Countries. ST/ESA/347. – New York: United Nations, 2013. Arvutivõrgus: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf (20.06.2016);
593. XI Riigikogu stenogramm. IV istungjärk, 11.12.2008. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/index.php?op=steno&stcommand=stenogramm&date=1228979100&pkpkaupa=1&paevakord=3322&op2=print> (15.11.2015);
594. 2015 United States Budget Estimate. Arvutivõrgus: <http://federal-budget.insidegov.com/l/118/2015-Estimate> (15.11.2015).

ELULOOKIRJELDUS

Nimi: Kaido Künnapas
Sünniaeg ja -koht: 19. aprill 1985, Häädemeeste
Kodakondsus: Eesti
Kontakt: kaidokynnapas@gmail.com

Haridus:

2011–... Tartu Ülikooli õigusteaduskond, doktoriõpe
2010 Academy of European Law suveülikool „European Taxation Law“, Trier
2009 Tartu Ülikooli rahvusvaheline suveülikool „Recent Developments in EU Law. Proceedings in European Court of Human Rights“, Tallinn
2008–2010 Tartu Ülikooli õigusteaduskond, magistriõpe, õigusteaduse magister
2005–2008 Tartu Ülikooli õigusteaduskond, bakalaureuseõpe, sotsiaalteaduste bakalaureus (õigusteadus)
1992–2004 Häädemeeste Keskkool

Teenistuskäik:

2014–... Advokaadibüroo LMP, vandeadvokaat, partner
2012–... Tallinna Tehnikaülikooli sotsiaalteaduskonna õiguse instituut, külalislektor
2011–2014 MAQS Law Firm Advokaadibüroo, advokaat
2010–2011 MAQS Law Firm Advokaadibüroo, jurist
2009–2010 Tartu Ülikooli personaliosakond, jurist
2007 Notaribüroo Kaia Krüger, Marje Jürjoja, Kristi Kivimägi, jurist

Peamised teadustöö suunad: maksumenetlusõigus; maksupettuste tõkestamine; R&D maksumeedmed; ettevõtte ülemineku õiguslikud mõjud; maksesüsteemide õigus

Avaldatud raamatupeatükid:

1. Künnapas, K. Report on Estonia. - Danon, Robert J. (toim). Tax incentives on Research and Development (R&D). – Cahiers de droit fiscal International, Studies on International Fiscal Law, 2015, vol 100 a, lk 271–288
2. Künnapas, K. From Bitcoin to Smart Contracts: Legal revolution or evolution from the perspective of *de lege ferenda*? – Kerikmäe, T.; Rull, A. (toim). The Future of Law and eTechnologies. – Springer-Verlag Heidelberg, 2016, lk 111–132

Avaldatud teadusartiklid:

1. The Concept of Preventive Actions Securing the Enforcement of Tax Liability to be Determined in the Future: Prosperity under the Principle of Prevention in Tax Law. – *Juridica International*, 2015, lk 87–97
2. Kaugtöö aktuaalseid probleeme. – *Juridica*, 2014, nr 4, lk 279–290
3. Töötajate õigused maksejõuetu tööandja ettevõtte üleminekul: kas ebaõnnestunud harmoneerimine? – *Juridica*, 2011, nr 2, lk 118–128

CURRICULUM VITAE

Name: Kaido Künnapas
Date and place of birth: 19 April 1985, Häädemeeste
Nationality: Estonian
Contact: kaidokynnapas@gmail.com

Education:

2011–... University of Tartu Law Faculty, doctoral studies
2010 Academy of European Law summer school on „European Taxation Law“, Trier
2009 University of Tartu international summer school on „Recent Developments in EU Law. Proceedings in European Court of Human Rights“, Tallinn
2008–2010 University of Tartu Law Faculty, master studies, master of laws
2005–2008 University of Tartu Law Faculty, bachelor studies, bachelor of social sciences (law)
1992–2004 Häädemeeste Secondary School

Professional career:

2014–... Advokaadibüroo LMP, attorney-at-law, partner
2012–... Tallinn University of Technology, Faculty of Social Sciences, Institute of Law, visiting lecturer
2011–2014 MAQS Law Firm Advokaadibüroo, attorney-at-law
2010–2011 MAQS Law Firm Advokaadibüroo, lawyer
2009–2010 University of Tartu Personnel Department, lawyer
2007 Notary office Kaia Krüger, Marje Jürioja, Kristi Kivimägi, lawyer

Main areas of research: tax procedure law; prevention of tax frauds; R&D tax incentives; legal effects of transfer of business; payment systems law

Published book chapters:

1. Künnapas, K. Report on Estonia. – Danon, Robert J. (ed). Tax incentives on Research and Development (R&D). – Cahiers de droit fiscal International, Studies on International Fiscal Law, 2015, vol 100 a, pp 271–288
2. Künnapas, K. From Bitcoin to Smart Contracts: Legal revolution or evolution from the perspective of *de lege ferenda*? – Kerikmäe, T.; Rull, A. (eds). The Future of Law and eTechnologies. – Springer-Verlag Heidelberg, 2016, pp 111–132

Published scientific articles:

1. The Concept of Preventive Actions Securing the Enforcement of Tax Liability to be Determined in the Future: Prosperity under the Principle of Prevention in Tax Law. – *Juridica International*, 2015, pp 87–97
2. Kaugtöö aktuaalseid probleeme. [Current problems of teleworking]. – *Juridica*, 2014, no 4, pp 279–290
3. Töötajate õigused maksejõuetu tööandja ettevõtte üleminekul: kas ebaõnnestunud harmoneerimine? [Employees' rights upon transfer of an undertaking of an insolvent employer: Unsuccessful harmonization?] – *Juridica*, 2011, no 2, pp 118–128

Lisa 1

EESTI HALDUSKOHTUTE LAHENDITE ANALÜÜS¹

TAGAMISTOIMINGUTE LOATAOTLUSED PERIOODIL 01.12.2012 – 31.12.2014²

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED		MAKSUKOHTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks			Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
Lahendid tehtud aastal 2014								
1	TlnHKm, 12.12.2014, 3-14-53152	Edasimüügi käibe deklareerimata jätmine	KM	Registervara ebapiisavus; Varasem maksuvõlgnevus; Majandusaasta aruanne esitamata; Esindaja hoiab menetlusest kõrvale	x	x		
2	TlnHKm, 12.12.2014, 3-14-53144	Fiktiivsed tehingud või karussellipettus	KM	Valeandmete esitamine maksumenetluses; Registervara ebapiisavus	x	x		

¹ Analüüs hõlmab esimese astme halduskohtute poolt MKS § 136¹ alusel esitatud tagamistoimingute loataotluste kohta perioodil 01.12.2012 – 31.12.2014 tehtud jõustunud kohtumääruste analüüsi. Analüüs ei hõlma vastutusotsuse tagamist lubavaid määruseid, määruskaebusi lahendavaid halduskohtu määruseid ning mittesisulisi lahendeid (nt taotluse tagastamine vale kohtualluvuse tõttu). Kohtumääruste otsingul Riigi Teataja portaalis on kasutatud alajaotuses „halduskohtumenetlus“ otsingsõna „MKS § 136¹“.

² Tabelis kasutatud lühendite tähendused: TlnHKm - Tallinna halduskohtu määrus; TrnHKm - Tartu halduskohtu määrus; Akt - aktsiis; RVM - raskeveokimaks; SM - sotsiaalimaks; TuM - tulumaks; KM - käibemaks.

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
3	TlnHKm, 12.12.2014, 3-14-53143	Ühele kaubale topelt ostuarved	KM	Registervara võõrandamine menetluse käigus; Valeandmete esitamine maksumenetluses;	x	x	
4	TlnHKm, 17.11.2014, 3-14-52812	Fiktiivsed arved sisendkäibemaksu suurendamiseks	KM	Kaasaaitamiskohustuse rikkumine; Maksupettuse kahtlus	x	x	
5	TlnHKm, 11.11.2014, 3-14-52751	Fiktiivsed väärismetalli müügiarved või karussellipettus	KM	Registervara ebapiisavus; Maksupettuse kahtlus	x	x	
6	TlnHKm, 05.11.2014, 3-14-52694	Fiktiivsed arved	KM	Registervara ebapiisavus; Kaasaaitamiskohustuse rikkumine	x	x	
7	TlnHKm, 03.11.2014, 3-14-52658	Fiktiivsed arved, kinnistu eraoistarbeks kasutamine	KM	Registervara ebapiisavus; Majandustegevus puudub; Maksupettuse kahtlus	x	x	
8	TlnHKm, 10.10.2014, 3-14-52361	Sõiduki soetuse ja rentimisel on valesti arvestatud käibemaksu, fiktiivsed arved	KM	Ebapiisav ja likviidne registervara; Laenukohustus; Maksupettuse kahtlus	x	x	

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED		MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD	
		Maksukohustuse alus	Maks			Pole võimatu	On tõenäoline
9	TlnHKm, 09.10.2014, 3-14-52363	Fiktiivsed arved, kaupa pole soetatud	KM	Ebapiisav registervara; Eelnev maksuvõlg; Maksupettuse kahtlus	x	x	
10	TlnHKm, 09.10.2014, 3-14-52362	Fiktiivsed arved, kaupa pole soetatud	KM	Ebapiisav registervara; Majandustegevuse näitajad ei ole head; Maksupettuse kahtlus	x	x	
11	TlnHKm, 01.10.2014, 3-14-52212	Füüsilise isiku tulu deklareerimata jätmine	TuM	Ebapiisav registervara; Maksupettuse kahtlus	x	x	
12	TlnHKm, 29.09.2014, 3-14-52182	Fiktiivsed arved, kaupa pole soetatud	KM, TuM	Ebapiisav registervara, muu vara liikviidne; Maksupettusekahlus; Kohustuste rikkumine maksumenetluses	x	x	
13	TlnHKm, 24.09.2014, 3-14-52172	Fiktiivsed väärismetalli müügiarved või karussellpettus	KM	Ebapiisav registervara; Maksupettuse kahtlus	x	x	
14	TlnHKm, 15.09.2014, 3-14-52051	Fiktiivsed arved käibemaksu enammake vähendamise eesmärgil (ühendusesisene sõidukite soetus, rent)	KM	Ebapiisav registervara; Laenukohustus; Maksupettuse kahtlus	x	x	

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
15	TlnHKm, 12.09.2014, 3-14-52048	Kinnisasja näilik müügitheing, käibemaksu enammakse	KM	Ebapiisav registervara, muu vara likviidne (sõidukid); Laenukohustus; Maksupettuse kahtlus	x	x	
16	TlnHKm, 05.09.2014, 3-14-51977	Näilikut tehingud, tehingute asjaolud on tõendamata, käibemaksu enammakse	KM	Puudub piisav registervara; maksupettuse kahtlus	x	x	
17	TlnHKm, 04.09.2014, 3-14-51959	Rahaliste vahendite puudumisel sõiduauto soetamine ja edasirent	TuM, SM, KM	Ebapiisav registervara; Maksupettuse kahtlus	x	x	
18	TlnHKm, 29.08.2014, 3-14-51877	Fiktiivsed arved kauba (tulekiviplaadid) soetamise kohta	KM, TuM	Registervara puudub, muu vara likviidne; Maksupettuse kahtlus	x	x	
19	TlnHKm, 22.08.2014, 3-14-51829	Korter soetati isiklikuks otstarbeks, mistõttu pole käibemaksu mahaarvamine lubatud	KM	Ebapiisav registervara ja raha; Eelmine majandusaasta kahjumlik; Varaga on asutud tehinguid tegema; Maksupettuse kahtlus; Juhatuse liikme võla tagasimaksmise oletatav eelistamine maksukohustuse täitmisele.	x	x	

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
20	TlnHKm, 21.08.2014, 3-14-51816	Fiktiivne arve, kaup ei soetatud ettevõtluse tarbeks	KM	Ebapiisav registervara, muu vara liikviidine; Maksukohustuslane ei ole suutnud tõendada, et tegeleb järjekindlalt ettevõtlusega; Kaasaaitamiskohustuse rikkumine; Maksupettuse kahtlus	x	x	
21	TlnHKm, 18.08.2014, 3-14-51784	Fiktiivne arve, kaup on soetatud kolmandatelt isikutelt, aheltehing	KM	Ebapiisav registervara; Kohustused kolmandate isikute ees; Maksupettuse kahtlus	x	x	
22	TlnHKm, 04.08.2014, 3-14-51643	Fiktiivne tehing äriühinguga, millega varjati korteriomandi müüki eraisikule	KM	Registervara ja muu vara puudub; Kahjumlik tegevus; Maksupettuse kahtlus	x	x	
23	TlnHKm, 16.07.2014, 3-14-51373	Fiktiivne tehing, teenust ei ole osutatud	KM	Registervara puudub, muu vara ebapiisav; Varasem maksuvõlg; Maksupettuse kahtlus	x	x	
24	TlnHKm, 11.07.2014, 3-14-51445	Fiktiivne arve enamamakse saamise eesmärgil, kreditarve deklaratsioonita jätmine	KM	Ebapiisavad rahalised vahendid maksuvõla tasumiseks; Maksupettuse kahtlus	x	x	

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED		MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks			Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
25	TlnHKm, 09.07.2014, 3-14-51401	Fiktiivsed arved, ühendusesise soetuse varjamine tehingute ahelaga	KM	Ebapiisav vara maksuotsuse täitmiseks; Maksupettuse kahtlus	x	x		
26	TlnHKm, 08.07.2014, 3-14-51400	Fiktiivsed arved, ostu varjamine kolmandalt isikult, tasumine sularahas ebatõenäoline	KM	Ebapiisav vara maksuotsuse täitmiseks; Maksupettuse kahtlus	x	x		
27	TlnHKm, 01.07.2014, 3-14-51204	Näilik tehing eesmärgiga vältida põhivara soetamiselt sisendkäibemaksu korrigeerimist KM kohustuslaste registrist kustutamisel	KM	Ebapiisav arvestatav vara; Maksupettuse kahtlus	x	x		
28	TlnHKm, 30.06.2014, 3-14-51261	Näilik tehing, ühingu korteri kasutamine isiklikuks ostarbeks	KM, TuM	Vara peitmine; Valeütluste andmine maksumenetluses; Maksupettuse kahtlus	x	x		
29	TlnHKm, 17.06.2014, 3-14-51180	Ettevõtlusega mitteseotud kuludelt sisendkäibemaksu mahaarvamine	KM	Puudub registervara; Äritegevus ei ole kasumlik; Maksupettuse kahtlus	x	x		

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
30	TlnHKm, 17.06.2014, 3-14-51172	Fiktiivne arve, teenust pole saadud arvel näidatud isikult	KM	Puudub registervara ja aktiivne äritegevus; Varasem maksuvõlg ja kohtutäituri arestinõue; Maksupettuse kahtlus	x	x	
31	TlnHKm, 05.06.2014, 3-14-51026	Fiktiivne arve, kaup ja teenus oli soetatud kolmandatelt isikutelt	KM	Ebapiisav registervara; Maksupettuse kahtlus	x	x	
32	TlnHKm, 04.06.2014, 3-14-50974	Erisoodustused kinnisasja kasutusõiguse näol, sisendkäibemaksu arvestamine maksuvabalt käibelt	KM, TuM	Puudub piisav vara; Majandusaasta aruanded esitamata; Maksupettuse kahtlus	x	x	
33	TlnHKm, 15.05.2014, 3-14-50822	Fiktiivne arve, kauba väidetav müüja ei ole tegelikult selle müüja, ettevõtlusega mitteseotud makse	KM, TuM	Likviidne vara; Kahjumlik tegevus; Tagatisega juba kooramatud kinnistu; Maksupettuse kahtlus	x	x	
34	TlnHKm, 12.05.2014, 3-14-50773	Fiktiivne arve, kauba väidetav müüja ei ole tegelik müüja, ettevõtlusega mitteseotud makse	KM, TuM	Ebapiisav vara; Maksupettuse kahtlus	x	x	

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
35	TlnHKm, 15.04.2014, 3-14-50521	Fiktiivne arve, kauba väidetav müüja ei ole tegelik müüja	KM	Registervara puudub, muu vara ebapiisav; Maksupettuse kahtlus	x	x	
36	TlnHKm, 12.04.2014, 3-14-50493	Välisriigist soetatud kauba <i>lease back</i> tehingu müügitehingu osa deklareerimata jätmine	KM	Majandusnäitajad ei ole head; Maksupettuse kahtlus	x	x	
37	TlnHKm, 12.04.2014, 3-14-50494	Fiktiivne arve, kaupa pole soetatud arvel näidatud müüjalt	KM	Majandusnäitajad ei ole head; Maksupettuse kahtlus	x	x	
38	TlnHKm, 11.04.2014, 3-14-50485	Fiktiivne arve, kaupa pole soetatud arvel näidatud müüjalt	KM	Registervara puudub, muu vara ebapiisav; Maksupettuse kahtlus	x	x	
39	TlnHKm, 11.04.2014, 3-14-50488	Sisendkäibemaksu arvestamine maksustatava käibega mitteseotud kuludelt (kinnisasja arendus)	KM	Registervara puudub, muu vara ebapiisav; Maksupettuse kahtlus	x	x	
40	TlnHKm, 11.04.2014, 3-14-50489	Fiktiivne arve, kaupa pole soetatud arvel näidatud müüjalt	KM	Registervara puudub, muu vara ebapiisav; Maksupettuse kahtlus	x	x	võimalik

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED		MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD	
		Maksukohustuse alus	Maks	Pole võimatu	On tõenäoline	Muu	
41	TlnHKm, 04.04.2014, 3-14-50419	Kaupu pole kasutatud ettevõtluses, ühendusesisest soetust pole deklareeritud korrektselt	KM	x	x		
42	TlnHKm, 20.03.2014, 3-14-50338	Salasigaretide impordimine, alustatud kriminaalmenetlus	ToM, Akt, KM	x	x		
43	TlnHKm, 18.03.2014, 3-14-50327	Erisoodustusmaksud, kuna sõidukit pole kasutatud ettevõtluse tarbeks	TuM, KM, SM,	x	x		
44	TlnHKm, 18.03.2014, 3-14-50332	Fiktiivsed arved, kaupa pole müüdüd, 0 % määraga ühendusesisest müüki pole toimunud	KM	x	x		
45	TlnHKm, 17.03.2014, 3-14-50317	Fiktiivsed arved, kaupa pole soetatud osjalt, tööjõumaksude vältimine	KM, TuM	x	x		

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED		MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD	
		Maksukohustuse alus	Maks			Pole võimatu	On tõenäoline
46	TlnHKm, 12.03.2014, 3-14-50293	Fiktiivsed arved, kaupa pole müüdüd, 0 % määraga ühendusesisest müüki pole toimunud	KM	Ebapiisav registervara; Äritegevus kahjumlik; Maksupettuse kahtlus	x	x	
47	TlnHKm, 10.03.2014, 3-14-50281	Fiktiivne arve, kaupa pole soetatud arvel näidatud müüjalt	KM	Ebapiisav registervara; Äritegevus kahjumlik; Maksupettuse kahtlus	x	x	
48	TlnHKm, 05.03.2014, 3-14-50258	Käibemaks deklareerimata ja tasumata ühingu käibemaksukohustuslaste registrist kustutamisel	KM	Ebapiisav registervara; Kaasaaitamiskohustuse rikkumine	x	x	
49	TlnHKm, 03.03.2014, 3-14-50237	Fiktiivsed arved, tehinguid pole toimunud (laudade müük, tööjõurent)	KM, TuM	Ebapiisav likviidne vara; Maksupettuse kahtlus	x	x	
50	TlnHKm, 28.02.2014, 3-14-50236	Kütusemüügil käibe varjamine	KM	Puuduv registervara; Muu vara ebapiisav ja on asutud võõrandama; Kohustuste rikkumine deklaratsioonide esitamisel	x	x	

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
51	TlnHKm, 25.02.2014, 3-14-50208	Fiktiivsed arved, kaupa pole soetatud arvetel näidatud isikutelt, kaup soetati otse EL-i liikmesriigis asuvalt müüjalt	KM, TuM, SM	Puudub kasumilik äritegevus; Registervara on asutud võõrandama; Maksupettuse kahtlus	x	x	
52	TlnHKm, 19.02.2014, 3-14-50199	Käibemaks deklareerimata ja tasumata ühingu käibemaksukohustuslaste registrist kustutamisel	KM	Puudub kasumilik äritegevus; Puudub arvestatav registervara; Majandusaasta aruanne esitamata; Maksupettuse kahtlus	x	x	
53	TlnHKm, 17.02.2014, 3-14-50182	Fiktiivsed arved, kaupa pole soetatud arvel näidatud müüjalt, ettevõtlusega mitteseotud väljamaksed	KM, TuM	Puudub registervara; Puudub kasumilik äritegevus; Juhatuse liikme varasem maksekäitumine pole hea (ühingu müük kolmandale isikule maksuvõla tekkimisel); Maksupettuse kahtlus	x	x	
54	TrtHKm, 17.02.2014, 3-14-150	Fiktiivsed arved, kaupa pole soetatud ning neid pole kasutatud ettevõtluses	KM	Puuduvad kinnisvara, sõidukid ning väärtpaperikontod		x	
55	TlnHKm, 13.02.2014, 3-14-50171	Kaupa ei soetatud arvel näidatud müüjalt, vaid kolmandalt isikult	KM	Puudub arvestatav registervara; Ühingu maksekäitumine ei ole olnud korrektne; Maksupettuse kahtlus	x	x	

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
56	TlnHKm, 10.02.2014, 3-14-50160	Fiktiivsed arved, ühing soetas sõidukid mitte arvetel näidatud isikult, vaid ise otse välismaalt	KM	Puudub registervara; Majandustegevus ei ole kasumlik; Maksupettuse kahtlus	x	x	
57	TlnHKm, 03.02.2014, 3-14-50134	Fiktiivsed arved sisendkärbemaksu suurendamise eesmärgil	KM	Vara on menetluse kestel asutud võõrandama; Kaasaaitamiskohustuse rikkumine; Maksupettuse kahtlus	x	x	
58	TlnHKm, 31.01.2014, 3-14-50120	Fiktiivsed arved, kaup ei ole soetatud arvel näidatud isikult, vaid otse EL liikmesriigist	KM	Ebapiisav vara; Kahjumlik majandustegevus; Kaasaaitamiskohustuse rikkumine; Maksupettuse kahtlus	-	-	
59	TlnHKm, 29.01.2014, 3-14-50115	Maksustatav käive on deklareerimata, ühingu kinnisvara kasutamine isiklikuks otstarbeks	KM	Ebapiisav vara; Kahjumlik majandustegevus; Juhatuse liikme varasem ühingu varatuks tegemine; Maksupettuse kahtlus	x	x	
60	TlnHKm, 23.01.2014, 3-14-50104	Fiktiivsed arved, kaupa pole soetatud, kauba eest pole tasutud	KM	Puudub registervara, ebapiisav muu vara; Võlad lepingupartnerite eest; Maksukohustuslase tegevus (pole selgitatud)	x	x	

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED		MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD	
		Maksukohustuse alus	Maks	Pole võimatu	On tõenäoline	Muu	
61	TlnHKm, 17.01.2014, 3-14-50084 (tähtajaliselt)	Fiktiivsed arved, kaup (sõiduk) soetatud otse teisest EL liikmesriigist	KM	Puudub arvestatav registervara; Äriühing on alla aasta vana; Maksupettuse kahtlus	x	x	
62	TlnHKm, 14.01.2014, 3-14-50067	Fiktiivsed arved, teenust ei ole soetatud, pettus sisendkäibemaksu suurendamise eesmärgil	KM	Puudub kinnisvara ja muu arvestatav registervara; Maksupettuse kahtlus	x	x	
63	TlnHKm, 10.01.2014, 3-14-50052	Fiktiivsed arved, kaupu ei ole soetatud, pettus sisendkäibemaksu suurendamise eesmärgil	KM, TuM	Registervara ei kata kohustusi; Ebakorrekne raamatupidamine; Maksupettuse kahtlus	x	x	
64	TlnHKm, 09.01.2014, 3-14-50035	Kauba ühendusesise soetamise deklareerimata jätmine	KM, TuM, SM	Maksupettuse kahtlus; Ühingu võõrandamine professionaalsele liikvideerijale	x	x	
65	TlnHKm, 06.01.2014, 3-14-50009	Ühendusesise soetamise deklareerimata jätmine	KM	Puudub arvestatav registervara; Puudub majandustegevus; Maksupettuse kahtlus	x		

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED		MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks			Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
Lahendid tehtud aastal 2013								
66	TlnHKm, 23.12.2013, 3-13-70224	Kaup (sõiduk) soetati näilikult Eesti maksukohustuslase käest, tegelikult toodi ise EL liikmesriigist	KM	Puudub registervara, ebapiisav muu vara; Varasem maksuvõlgnevus; Maksupettuse kahtlus	x	x		
67	TlnHKm, 17.12.2013, 3-13-70198	Fiktiivsed arved, näilik vara soetamine, soodustuskelmuks seoses struktuuriuutustega	KM	Puudub piisav registervara ja muu vara		x		
68	TlnHKm, 18.12.2013, 3-13-70200	Fiktiivne arve, ehitustöid ei tellitud deklareeritud mahus	KM	Puudub piisav registervara ja muu vara		x		
69	TlnHKm, 18.12.2013, 3-13-70199	Fiktiivsed arved, soetatud kaupa ei olnud olemas	KM	Puudub piisav registervara ja muu vara		x		
70	TlnHKm, 13.12.2013, 3-13-70191	Fiktiivsed arved, tehinguid ei ole toimunud	KM	Puudub registervara; Muu vara ei ole piisav; Maksupettuse kahtlus	x	x		
71	TlnHKm, 10.12.2013, 3-13-70160	Fiktiivne arve, tehinguid ei ole toimunud arvel kajastatud viisil	KM	Puudub arvestatav registervara; Majandusnäitajad ei ole head; Maksupettuskahtlus	x	x		

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
72	TlnHKm, 25.11.2013, 3-13-70084	Fiktiivne arve, kaupa soetamist (suhkur) ei ole toimunud	KM	Puudub registervara; Muud vara on asunud võõrandama menetluse ajal; Maksupettuse kahtlus	x	x	
73	TlnHKm, 18.11.2013, 3-13-70055	Fiktiivne arve, deklareeritud teenust (ehitusteenus) ei ole soetatud	KM	Puudub registervara; Varasem maksuvõlg; Majandusaasta aruanne esitamata; Maksupettuse kahtlus	x	x	
74	TlnHKm, 15.11.2013, 3-13-70044	Fiktiivne arve, deklareeritud tehingut ei toimunud	KM	Puudub registervara; Probleemid jooksvate maksukohustuste täitmise; Juhatusel liikme vahetus; Maksupettuse kahtlus	x	x	
75	TlnHKm, 15.11.2013, 3-13-70046	Fiktiivsed arved ehitusteenuse ja ehitusmaterjalide soetamise kohta sisendkäibemaksu suurendamise eesmärgil	KM	Puudub arvestatav registervara ja muu vara; Maksupettuse kahtlus	x	x	
76	TlnHKm, 12.11.2013, 3-13-70026	Fiktiivsed arved sõiduauto ja kaupade soetamise kohta	KM	Puudub arvestatav registervara ja muu vara; Puudub kasumlik äritegevus; Maksupettuse kahtlus	x	x	

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED		MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks			Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
77	TlnHKm, 08.11.2013, 3-13-70010	Fiktiivsed arved müügi varjamiseks (deklareeritud kui ekspord Venemaale)	KM		Puudub registervara; Tuvastatud puudujääk laovarvestusest; Maksupettuse kahtlus	x	x	
78	TlnHKm, 04.11.2013, 3-13-2312	Sisendkäibemaksu arvestati eluruumi tüürit	KM		On registervara, kuid ühingu tegevus kahjumlik; Maksupettuse kahtlus	x	x	
79	TlnHKm, 22.10.2013, 3-13-2211 (Tähtajaline)	Fiktiivsed arved, kuna teenust ei ole osutatud ning kaup ei ole soetatud ettevõtelse tarbeks	KM		Puudub registervara; Majandusaasta aruanne esitamata; Maksuperioodil ei deklareeritud käivet; Maksupettuse kahtlus	x	x	
80	TlnHKm, 18.10.2013, 3-13-2203	Fiktiivsed arved, ehituskaupade soetus	KM		Vara on koormatud; Varasemad maksuvõlad; Maksupettuse kahtlus	x	x	
81	TlnHKm, 16.10.2013, 3-13-2174	Fiktiivne arve lammutusteenuse soetuse kohta	KM		Puudub arvestatav registervara; Varasemad maksuvõlad; Majandustegevus on kahjumlik; Maksupettuse kahtlus	x	x	
82	TlnHKm, 15.10.2013, 3-13-2170	Maksuvaba ettevõtte üleminek deklareeriti käibemaksuga maksustatava vara ostuna	KM		Noor äriühing; Puudub registervara; Maksupettuse kahtlus	x	x	

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
83	TlnHKm, 14.10.2013, 3-13-2148	Fiktiivne arve sõidukite soetuse kohta ning juustu ostu-müügikohta	KM, TuM	Puudub arvestatav vara; Finantsnäitajad ei ole head; Kaasaaitamiskohustuse rikkumine maksumenetluses; Maksupettuse kahtlus	x	x	
84	TrtHKm, 08.10.2013, 3-13-2072	Kreeditarvete esitamine ei pruugi olla põhjendatud	KM	Puudub arvestatav registervara; Varasem suur maksuvõlg; Äritegevust ei toimu enam;		x	piisavalt tõenäoline
85	TlnHKm, 30.09.2013, 3-13-2035	20 % käibe kajastamine 0 % käibena, kaupa (kütus) tegelikult ei müüdüd aktsiisilaos	KM	Määratav maksumus on suur; Maksukohustustasele määratud ajutine pankrotihaldur		x	
86	TlnHKm, 24.09.2013, 3-13-1986	EL sisese soetuse varjamine fiktiivsete arvetega	KM	Äritegevus on kahjumlik	x	x	
87	TrtHKm, 16.09.2013, 3-13-1905	Fiktiivsed arved ei kajasta kauba ja teenuse tegeliku soetamise asjaolusid	KM	Ei ole piisavalt vara; Varasem maksuvõlgnevus		x	piisavalt tõenäoline
88	TlnHKm, 16.09.2013, 3-13-1911	Fiktiivsed arved, kaup soetatud ühendusesiseselt kolmandalt isikult	KM	Osa varast on koormatud tagatistega; Varasem maksuvõlgnevus; Maksupettuse kahtlus	x	x	

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
89	TlnHKm, 23.08.2013, 3-13-1763	Fiktiivne arve, kuna kaup ei ole soetatud arvel näidatud isikult	KM	Maksupettuse kahtlus; Umbmäärased seletused maksumenetluses; Puudub registervara; Äritegevus kahjumlik; Käivet ei teki	x	x	
90	TlnHKm, 16.08.2013, 3-13-1738	Fiktiivsed arved kauba (terasarmatuur) soetuse kohta	KM	Ebapiisav vara; 98 % varast moodustavad laekumata arved ja raha kassas; Maksupettuse kahtlus	x	x	
91	TlnHKm, 16.08.2013, 3-13-1717	Fiktiivsed arved kauba soetamise kohta Eesti ühingu, tegelikult ühendusesisene soetus	KM	Puudub piisav registervara; Tehing tehti laenuvahendite arvelt; Maksupettuse kahtlus	x	x	
92	TlnHKm, 16.08.2013, 3-13-1721	Fiktiivsed arved kauba (sõiduki) soetamise kohta, müüjad on tuvastamata isikud	KM	Puudub piisav vara; Majandusnäitajad ei ole head; Maksupettuse kahtlus	x	x	
93	TlnHKm, 16.08.2013, 3-13-1720	Sõiduki ühendusesisest soetust varjati teiste tehingutega	KM	Puudub piisav vara; Majandusnäitajad ei ole head; Maksupettuse kahtlus	x	x	

NR	KOHTU- LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED		MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD	
		Maksukohustuse alus	Maks	Pole võimatu	On tõe- näoline	Muu	
94	TlnHKm, 16.08.2013, 3-13-1725	Käibemaksuga maksustatud kaup on laost kadunud	KM	Registervara puudub; Äritegevus on kahjumlik, laoseis puudulik; Maksupettuse kahtlus	x	x	
95	TlnHKm, 13.08.2013, 3-13-1713	Eestisene soetus ja edasimüük Läti ettevõttele ei ole toimunud, sisendkäibemaks alusetu	KM	Puudub arvestatav vara; Varasem maksuvõlg; Maksupettuse kahtlus	x	x	
96	TlnHKm, 01.08.2013, 3-13-1633 (Tähtajaline)	Käibemaksuga maksustatud kaup on laost kadunud	KM	Registervara puudub; Äritegevus on kahjumlik, laoseis puudulik; Maksupettuse kahtlus	x	x	
97	TlnHKm, 18.07.2013, 3-13-1573	Käibe deklareerimata jätmine, fiktiiivsed arved sisendkäibemaksu suurendamiseks	KM	Ebapiisav vara; Maksupettuse kahtlus	x	x	
98	TlnHKm, 10.07.2013, 3-13-1480	Kaupa ei ole soetatud Eesti müüjalt, vaid on ise soetatud ühendusesiselt	KM	Puudub registervara; Ebapiisav majanduslik seis; Maksupettuskahtlus	x	x	
99	TlnHKm, 09.07.2013, 3-13-1460	Fiktiiivsed arved kauba soetuse ja ühendusesisese müügi kohta	KM	-	-	-	

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
100	TlnHKm, 05.07.2013, 3-13-1447	Fiktiivne arve, millega varjatakse kütuse soetamist otse algselt müüjalt	KM	Aktiivne majandustegevus on lõppenud; Kaasaaitamiskohustuse rikkumine; Maksupettuse kahtlus			Tugine-mine EMTA põhjend ustele
101	TlnHKm, 02.07.2013, 3-13-1420	Ettevõtte üleminekuga kaasa läinud maksuvõlad	-	Ettevõtte üleminekut on juba varjatud, mis viitab kohustuste täitmata jätmisele tulevikus		x	On põhjen-datud
102	TlnHKm, 21.06.2013, 3-13-1359	Remonditeenust ei ole saadud, fiktiivne arve sisendkäibemaksu suurendamiseks	KM	Teavitatud vara müügist ja äritegevuse lõpetamisest; Maksupettuse kahtlus	x		
103	TlnHKm, 20.06.2013, 3-13-1335	Käibemaksuga maksustatud kaup on laost kadunud	KM	Registervara puudub; Äritegevus on kahjumlik, laoseis puudulik; Maksupettuse kahtlus	x	x	
104	TlnHKm, 20.06.2013, 3-13-1343	Pangakontol oleva raha ülekandmine välisriiki	TuM	Vara võõrandatakse; Raha on kantud välisriigi ettevõtte kontole ilma selgeid põhjendusi omamata	x	x	
105	TlnHKm, 20.06.2013, 3-13-1333	Karussellpettus sõiduautoga Eestis, Lätis ja Leedus	KM	Kohustuste täitmata jätmine; Maksupettuse kahtlus	x	x	

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
106	TlnHKm, 18.06.2013, 3-13-1327	Fiktiivsed arved, kaupade soetamine teadmata isikutelt või kaupade puudumine	KM	Kohustuste täitmata jätmine; Maksupettuse kahtlus	x	x	
107	TlnHKm, 17.06.2013, 3-13-1316	Fiktiivsed arved, kaupa ei müünud arvel näidatud isik, pettuse eesmärgiks vara peitmine pankrotimenetluse eest	KM	Kohustused ületavad varasid; Maksupettuse kahtlus	x	x	
108	TlnHKm, 17.06.2013, 3-13-1318	Karussellpettus	KM	Kohustuste täitmata jätmine; Maksupettuse kahtlus	x	x	
109	TlnHKm, 17.06.2013, 3-13-1324	Karussellpettus	KM	Kohustuste täitmata jätmine; Maksupettuse kahtlus	x	x	
110	TlnHKm, 13.06.2013, 3-13-1291	Kaupa soetatud muus koguses kui arvel näidatud koguses sisendkäibemaksu suurendamise eesmärgil	KM	Puudub registervara; Maksukohustuslane on uus ühing; Maksupettuse kahtlus	x	x	
111	TlnHKm, 05.06.2013, 3-13-1172	Fiktiivsed arved sisendkäibemaksu suurendamise eesmärgil	KM	Puudub registervara; Juhatare linkme käitumine maksupettuses osalemisel	x	x	

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
112	TlnHKm, 29.05.2013, 3-13-1143	Käibe deklareerimata jätmise, kulutuste tegemine mitteäriilistel põhjustel, üürikäibe deklareerimine valvesti	KM	Äritegevuse lõppemine; Registervara võõrandamine; Maksupettuse kahtlus	x	x	
113	TlnHKm, 24.05.2013, 3-13-1091	Karussellpettus sõidukiga	KM	Piisava registervara puudumine; Maksupettuse kahtlus		x	Kuna on menetlus, seega on tõenäoline tulemus...
114	TlnHKm, 10.05.2013, 3-13-999	Fiktiivsed arved kauba (suhkur) soetamiseks, müüja isik teadmata	KM	Registervara puudub		x	
115	TlnHKm, 30.04.2013, 3-13-904	Fiktiivne tehing, kaupa pole soetatud	KM	Puudub piisav vara	x		
116	TlnHKm, 26.04.2013, 3-13-908	Fiktiivne tehing, kaupu pole soetatud	KM	Puudub piisav vara; Maksekäitumine ei ole usaldustäratav	x		

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED		MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks			Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
117	TlnHKm, 25.04.2013, 3-13-882	Deklareerimata jäetud sõidukite müük	KM	Ainuke vara on sõiduk; Maksupettuse kahtlus	x		Põhjen-datud kahtlus	
118	TlnHKm, 25.04.2013, 3-13-874	Arvetel kajastatud käibemaks ei kuulu sisendkäibemaksu hulka, ettevõtlusega mitteseotud kulud	KM, TuM, SM	Ainuke vara on sõiduk;	x		Kahtlus	
119	TlnHKm, 23.04.2013, 3-13-849	Karussellpettus kütusega	KM	Vara ei ole piisavalt; Maksupettuse kahtlus	x			
120	TlnHKm, 15.04.2013, 3-13-790	Fiktiivsed arved, kaupa ja teenust soetati tundmatutelt kolmandatelt isikutelt	KM	Kuna tasumata jätmise pole välistatud, siis esineb maksukohustuse täitmata jäämise oht avalduses toodud asjaolude põhjal	x			
121	TlnHKm, 09.04.2013, 3-13-760	Maksukohustuse omandamine ettevõtte ülemineku teel	KM, TuM, SM, RVM	Maksukohustuslase esindaja võimalik osalemine maksupettuses	x			
122	TlnHKm, 05.04.2013, 3-13-738	Tulu- ja sotsiaalmaksu tasumata jätmise ettevõtlusega mitteseotud väljamaksetelt	TuM, SM	Ühing ei tegele enam ettevõtlusega	-	-		

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
123	TlnHKm, 04.04.2013, 3-13-730	Fiktiivsed arved, kaupa pole soetatud	KM	Puudub kinnisvara; Kontod välisriigi pankades; Kütusekäitleja tagatis ei kata tagastusnõudeid	-	-	
124	TlnHKm, 01.04.2013, 3-13-705	Fiktiivne arve, sõiduk ei olnud soetatud arvel kajastatud isikult	KM	-	-	-	
125	TlnHKm, 22.03.2013, 3-13-640	Sõiduki ühendusesise soetustehingu deklareerimata jätmine	KM	Puudub kinnisvara, sõiduk on ainuke vara		x	
126	TlnHKm, 22.03.2013, 3-13-639	Deklareeritud, kuid tasumata käibemaksu sissenõudmine, ettevõtte üleminek	KM	Puudub piisav vara		x	Pisavalt põhistatud
127	TlnHKm, 14.03.2013, 3-13-581	Fiktiivsed arved, kaupa ei olnud soetatud arvel näidatud isikult	KM	Fiktiivsete tehingute kahtlus; Varasemad kohustused täitmata			Pisavalt põhistatud
128	TlnHKm, 08.03.2013, 3-13-507	Fiktiivsed arved, tehingut ei ole tehtud	KM	Maksupettuse kahtlus	x		

NR	KOHTU- LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõe- näoline	Muu
129	TlnHKm, 05.03.2013, 3-13-485	Fiktiivsed arved, arvel kajastatud tehinguid ei ole toimunud	KM	Vastavalt maksuhallduri põhjendustele	x		
130	TlnHKm, 20.02.2013, 3-13-334	Erinevate maksuvõlgade täitmise tagamiseks, mis on ettevõtte üleminekuga üle läinud	KM, TuM, SM	Vastavalt maksuhallduri põhjendustele; Maksupettuse kahtlus	x		
131	TlnHKm, 20.02.2013, 3-13-336	Fiktiivne arve, arvel näidatud sõiduk ei ole soetatud mitte Eesti maksukohustuslaselt, vaid ostja on selle ise soetanud ühendusesiselt	KM	Vastavalt maksuhallduri põhjendustele	x		
132	TlnHKm, 20.02.2013, 3-13-343	Fiktiivne arve, arvel näidatud sõiduk ei ole soetatud mitte Eesti maksukohustuslaselt, vaid ostja on selle ise soetanud ühendusesiselt	KM	Varasem maksuvõlg; Puudub vara, mille arvelt sundtäitmist läbi viia	x		
133	TlnHKm, 20.02.2013, 3-13-339	Fiktiivsed arved, arvel kajastatud vara ostmise oli tegelikult ettevõtte üleminek	KM	Vastavalt maksuhallduri põhjendustele	x		

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED		MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks	Pole võimatu	On tõenäoline	Muu		
134	TlnHKm, 06.02.2013, 3-13-264	Fiktiivne arve, arvel näidatud sõiduk ei ole soetatud mitte Eesti maksukohustuslaselt, vaid ostja on selle ise soetanud ühendusesiseselt või tundmatutelt kolmandatelt isikutelt	KM	Vastavalt maksuhalduri põhjendustele	x			
135	TlnHKm, 31.01.2013, 3-13-202	Maksuvõla üleminek ettevõtte üleminekuga	-	Ebapiisav registervara; Maksupettuse kahtlus seoses ettevõtte ülemineku varjamisega	x			
136	TlnHKm, 25.01.2013, 3-13-153	Fiktiivsed arved käibemaksu enammakse tekitamise eesmärgil	KM	Puudub arvestatav vara; Tegevust finantseeritakse laenudega				On esitatud valeandmeid
137	TlnHKm, 25.01.2013, 3-13-172	Fiktiivsed arved, kuna ehitusteenust ei osutatud	KM	Puudub arvestatav vara; Varasemad maksuvõlgnevused; Võlad tarnijate ees				On esitatud valeandmeid
138	TlnHKm, 24.01.2013, 3-13-150	Fiktiivsed arved kütuse soetuse ja müügi kohta	KM	Maksupettuse kahtlus				Põhjendatud kahtlus

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED		MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks			Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
139	TlnHKm, 16.01.2013, 3-13-94	Fiktiivne arve, sõiduk soetatud eraisikult, mitte arvel näidatud käibemaksukohustuslaselt	KM	Vastavalt maksuhalduri põhjendustele	x			
140	TlnHKm, 16.01.2013, 3-13-42	Põhjendused ei ole määruses esitatud	-		-			-
141	TlnHKm, 14.01.2013, 3-13-54	Fiktiivne arve, kaupu ja teenuseid ei ole soetatud	KM	Määratav maksukohustus on suur; Puudub muu arvestatav vara				On esitatud valeandmeid
142	TlnHKm, 11.01.2013, 3-13-30	Fiktiivne arve, kaupu ja teenuseid ei ole soetatud arvel näidatud isikutelt	KM	Vastuoluliste seletuste andmine; Raamatupidamine ei ole korras; Raha võetakse pangakontolt kohe välja; Maksupettuse kahtlus				Põhistatud kahtlus
Lahendid tehtud aastal 2012 (alates 01.12.2012)								
143	TlnHKm, 31.12.2012, 3-12-2687	Fiktiivsed arved sisendkäibemaksu suurendamise eesmärgil, kaupu ja teenuseid ei ole soetatud	KM	Puudub kinnisvara; Registreeritud väärtus on ebaseelge	x (pole aegunud)			

NR	KOHTU-LAHENDID	OLETATAV MAKSUPETTUS / MAKSUKOHUSTUSE ALUS		MAKSEJÕUETUSE OHU PÕHJENDUSED	MAKSUKOHUSTUSE TUVASTAMISE STANDARD		
		Maksukohustuse alus	Maks		Pole võimatu	On tõenäoline	Muu
144	TlnHKm, 28.12.2012, 3-12-2685	Fiktiivsed arved ühendusesise soetuse varjamiseks (metallarmatuur)	KM	Puudub kinnisvara; Registreeritud vara väärtus pole selge; Varasem maksuvõlg	x (pole aegunud)		
145	TlnHKm, 20.12.2012, 3-12-2638	Fiktiivne arve, kaup (suhkur) soetati tegelikult kolmandalt isikult, hoolduskohustuse rikkumine	KM	Puudub igasugune registreeritud; Uus äritühing	x (pole aegunud)		
146	TrtHKm, 07.12.2012, 3-12-2561	Fiktiivne arve, kaup (sõiduk) soetati kolmandalt isikult, ahelpettus	KM	Puudub kinnisvara; Sõidukil on võõrandamise keelumärke			x

DISSERTATIONES IURIDICAE UNIVERSITATIS TARTUENSIS

1. **Херберт Линдмяэ.** Управление проведением судебных экспертиз и его эффективность в уголовном судопроизводстве. Tartu, 1991.
2. **Peep Pruks.** Strafprozesse: Wissenschaftliche “Lügendetektion”. (Instrumentaldiagnostik der emotionalen Spannung und ihre Anwendungsmöglichkeiten in Strafprozess). Tartu, 1991.
3. **Marju Luts.** Juhuslik ja isamaaline: F. G. v. Bunge provintsiaalõigusteadus. Tartu, 2000.
4. **Gaabriel Tavits.** Tööõiguse rakendusala määratlemine töötaja, tööandja ja töölepingu mõistete abil. Tartu, 2001.
5. **Merle Muda.** Töötajate õiguste kaitse tööandja tegevuse ümberkorraldamisel. Tartu, 2001.
6. **Margus Kingisepp.** Kahjuhüvitis postmodernses deliktiõiguses. Tartu, 2002.
7. **Vallo Olle.** Kohaliku omavalitsuse teostamine vahetu demokraatia vormis: kohalik rahvaalgatus ja rahvahääletus. Tartu, 2002.
8. **Irene Kull.** Hea usu põhimõtte kaasaegses lepinguõiguses. Tartu, 2002.
9. **Jüri Saar.** Õigusvastane käitumine alaealisena ja kriminaalsed karjäärid (Eesti 1985–1999 longituuduurimuse andmetel). Tartu, 2003.
10. **Julia Laffranque.** Kohtuniku eriarvamus. Selle võimalikkus ja vajalikkus Eesti Vabariigi Riigikohtus ja Euroopa Kohtus. Tartu, 2003.
11. **Hannes Veinla.** Ettevaatusprintsip keskkonnaõiguses. Tartu, 2004.
12. **Kalev Saare.** Eraõigusliku juriidilise isiku õigussubjektsuse piiritlemine. Tartu, 2004.
13. **Meris Sillaots.** Kokkuleppemenetlus kriminaalmenetluses. Tartu, 2004.
14. **Mario Rosentau.** Õiguse olemus: sotsiaalse käitumise funktsionaalne programm. Tartu, 2004.
15. **Ants Nõmper.** Open consent – a new form of informed consent for population genetic databases. Tartu, 2005.
16. **Janno Lahe.** Süü deliktiõiguses. Tartu, 2005.
17. **Priit Pikamäe.** Tahtluse struktuur. Tahtlus kui koosseisupäraste asjaolude teadmine. Tartu, 2006.
18. **Ivo Pilving.** Haldusakti siduvus. Uurimus kehtiva haldusakti õiguslikust tähendusest rõhuasetusega avalik-õiguslikel lubadel. Tartu, 2006.
19. **Karin Sein.** Ettenähtavus ja rikutud kohustuse eesmärk kui lepingulise kahjuhüvitise piiramise alused. Tartu, 2007.
20. **Mart Susi.** Õigus tõhusale menetlusele enda kaitseks – Euroopa Inimõiguste ja Põhivabaduste Kaitse Konventsiooni artikkel 13 Euroopa Inimõiguste Kohtu dünaamilises käsitluses. Tartu, 2008.
21. **Carri Ginter.** Application of principles of European Law in the supreme court of Estonia. Tartu, 2008.
22. **Villu Kõve.** Varaliste tehingute süsteem Eestis. Tartu, 2009.

23. **Katri Paas.** Implications of Smallness of an Economy on Merger Control. Tartu, 2009.
24. **Anneli Alekand.** Proportsionaalsuse printsiip põhiõiguste riive mõõdupuuna täitemenetluses. Tartu, 2009.
25. **Aleksei Kelli.** Developments of the Estonian Intellectual Property System to Meet the Challenges of the Knowledge-based Economy. Tartu, 2009.
26. **Merike Ristikivi.** Latin terms in the Estonian legal language: form, meaning and influences. Tartu, 2009.
27. **Mari Ann Simovart.** Lepinguvabaduse piirid riigihankes: Euroopa Liidu hankeõiguse mõju Eesti eraõigusele. Tartu, 2010.
28. **Priidu Pärna.** Korteriomanike ühisus: piiritlemine, õigusvõime, vastutus. Tartu, 2010.
29. **René Värk.** Riikide enesekaitse ja kollektiivse julgeolekusüsteemi võimalikkusest mitteriiklike terroristlike rühmituste kontekstis. Tartu, 2011.
30. **Paavo Randma.** Organisatsiooniline teovalitsemine – *täideviija täideviija taga* kontseptsioon teoorias ja selle rakendamine praktikas. Tartu, 2011.
31. **Urmas Volens.** Usaldusvastutus kui iseseisev vastutussüsteem ja selle avaldumisvormid. Tartu, 2011.
32. **Margit Vutt.** Aktsionäri derivatiivnõue kui õiguskaitsevahend ja ühingujuhtimise abinõu. Tartu, 2011.
33. **Hesi Siimets-Gross.** Das „Liv-, Est- und Curlaendische Privatrecht“ (1864/65) und das römische Recht im Baltikum. Tartu, 2011.
34. **Andres Vutt.** Legal capital rules as a measure for creditor and shareholder protection. Tartu, 2011.
35. **Eneken Tikk.** Comprehensive legal approach to cyber security. Tartu, 2011.
36. **Silvia Kaugia.** Õigusteadvuse olemus ja arengudeterminandid. Tartu, 2011.
37. **Kadri Siibak.** Pangandussüsteemi usaldusväarsuse tagamine ja teabekohustuste määratlemine finantsteenuste lepingutes. Tartu, 2011.
38. **Signe Viimsalu.** The meaning and functioning of secondary insolvency proceedings. Tartu, 2011.
39. **Ingrid Ulst.** Balancing the rights of consumers and service providers in electronic retail lending in Estonia. Tartu, 2011.
40. **Priit Manavald.** Maksejõuetusõigusliku regulatsiooni valikuvõimaluste majanduslik põhjendamine. Tartu, 2011, 193 lk.
41. **Anneli Soo.** Remedies against ineffectiveness of defense counsel. Judicial supervision over the performance of defense counsel in Estonian criminal proceedings. Tartu, 2011, 282 p.
42. **Arnold Sinisalu.** Mõjutustegevuse piirid rahvusvahelises õiguses. Tartu, 2012, 277 lk.
43. **Kaspar Lind.** Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Tartu, 2012, 155 lk.
44. **Berit Aaviksoo.** Riigi otsustusruumi ahenemine: kodakondsus nüüdisaegses Euroopas. Tartu, 2013, 368 lk.
45. **Kai Kullerkupp.** Vallasomandi üleandmine. Õigusdogmaatiline raamistik ja kujundusvõimalused. Tartu, 2013, 398 lk.

46. **Iko Nõmm.** Käibekohustuse rikkumisel põhinev deliktiõiguslik vastutus. Tartu, 2013, 212 lk.
47. **Piia Kalamees.** Hinna alandamine õiguskaitsevahendite süsteemis. Tartu, 2013, 232 lk.
48. **Irina Nossova.** Russia's international legal claims in its adjacent seas: the realm of sea as extension of Sovereignty. Tartu, 2013, 205 p.
49. **Age Värv.** Kulutuste kondiktsioon: teise isiku esemele tehtud kulutuste hüvitamine alusetu rikastumise õiguses. Tartu, 2013, 273 lk.
50. **Elise Vasamäe.** Autoriõiguste ja autoriõigusega kaasnevate õiguste jätkusuutlik kollektiivne teostamine. Tartu, 2014, 308 lk.
51. **Marko Kairjak.** Keerukuse redutseerimine Eesti õiguses karistusseadustiku § 217² objektiivse koosseisu relatiivsete õigusmõistete sisustamise näitel. Tartu, 2015, 179 lk.
52. **Kadi Pärnits.** Kollektiivlepingu roll ja regulatsioon nüüdisaegsetes töösuhetes. Tartu, 2015, 179 lk.
53. **Leonid Tolstov.** Tort liability of the director to company's creditors. Tartu, 2015, 169 p.
54. **Janar Jäätma.** Ohutõrjeõigus politsei- ja korrakaitseõiguses: kooskõla põhiseadusega. Tartu, 2015, 242 lk.
55. **Katre Luhamaa.** Universal Human Rights in National Contexts: Application of International Rights of the Child in Estonia, Finland and Russia. Tartu, 2015, 217 p.
56. **Mait Laaring.** Eesti korrakaitseõigus ohuennetusõigusena. Tartu, 2015, 267 lk.
57. **Priit Kama.** Valduse ja kohtuliku registri kande publitsiteet Eesti eraõiguses. Tartu, 2016, 194 lk.
58. **Kristel Degener.** Abikaasade vara juurdekasvu tasaarvestuse varasuhe. Tartu, 2016, 242 lk.
59. **Olavi-Jüri Luik.** The application of principles of European insurance contract law to policyholders of the Baltic states: A measure for the protection of policyholders. Tartu, 2016, 228 p.