

TARTU ÜLIKOO
ÕIGUSTEADUSKOND

Raido Mererand

**MAKSUMENETLUSE TÕENDAMISKOORMUSE JAOTUSE
PROPORTSIONAALSUSE HINDAMINE EESTI ÕIGUSES NING VÕRDLUS
SUURBRITANNIA JA AMEERIKA ÜHENDRIIKIDE ÕIGUSSÜSTEEMIDEGA**

Magistritöö

Juhendaja
PhD Kaido Künnapas

Tallinn
2024

SISUKORD

SISSEJUHAATUS	4
1. TÕENDAMISKOORMUSE JAOTUSE EBASELGUS TEKITAB MENETLUSOSALISTELE PROBLEEME NING LOOB EBAVÕRDSUST MAKSU- NING HALDUSKOHTUMENETLUSTES	9
1.1. Maksumenetluse läbiviimine, üldpõhimõtted ning tõendamiskoormuse jaotumine ...	9
1.1.1. Maksumenetluse etapid ning seos uurimispõhimõtte ja kaasaaitamiskohustusega.....	9
1.1.2. Tõendamiskoormuse jaotumine maksumenetluses.....	14
1.1.3. Tõendamiskoormuse jaotus vaide- ja halduskohtumenetluses	15
1.2. Tõendamiskoormus tsiviil- ja kriminaalõiguses	17
1.2.1. Tõendamiskoormuse jaotumine tsiviilkohtumenetluses	18
1.2.2. Tõendamiskoormuse vastupidine toimimine karistusõiguses.....	19
1.3. Vahekokkuvõte.....	20
2. TÕENDAMISKOORMUSE OMANDIPÕHIÕIGUSLIK RIIVE	22
2.1. Sissejuhatus	22
2.2. Riive analüüs	25
2.2.1. Formaalne põhiseaduspärasus.....	25
2.2.2. Materiaalne õiguspärasus.....	28
3. TÕENDAMISKOORMUSE JAOTUS SUURBRITANNIA JA AMEERIKA ÜHENDRIIKIDE ÕIGUSSÜSTEEMIS NING VÕRDLUS JA SOBITUMINE EESTI ÕIGUSSÜSTEEMI.....	33
3.1. Suurbritannia maksusüsteem ning tõendamiskoormuse jaotus.....	33
3.1.1. Suurbritannia maksusüsteem	33
3.1.2. Tõendamiskoormuse jaotus Suurbritannia maksumenetlustes	38
3.1.3. Tõendamiskoormuse jaotus Suurbritannia tsiviil- ja kriminaalõiguses	40
3.2. Ameerika Ühendriikide maksusüsteem ning tõendamiskoormuse jaotus.....	43

3.2.1. Ameerika Ühendriikide maksusüsteem	43
3.2.2. Tõendamiskoormuse jaotus Ameerika Ühendriikide maksumenetlustes	49
3.2.3. Tõendamiskoormuse jaotus Ameerika Ühendriikide tsiviil- ja kriminaalõiguses..	55
3.3. Maksusüsteemide ja tõendamiskoormuse jaotumise võrdlus ning järeldused Eesti õigussüsteemi sobivuse osas.....	58
3.3.1. Ameerika Ühendriikide, Suurbritannia ja Eesti maksusüsteemide võrdlus.....	58
3.3.2. Tõendamiskoormuse jaotuse võrdlus Ameerika Ühendriikide ning Suurbritanniaga ja sobitumine Eesti õigussüsteemi.....	60
KOKKUVÕTE	63
ASSESSMENT OF THE PROPORTIONALITY OF THE DISTRIBUTION OF THE BURDEN OF PROOF IN ESTONIAN TAX PROCEDURE AND COMPARISON WITH GREAT BRITAIN AND UNITED STATES OF AMERICA.....	67
KASUTATUD KIRJANDUS	71
KASUTATUD ÕIGUSAKTID	74
KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA.....	75
KASUTATUD MUUD ALLIKAD	77

SISSEJUHATUS

Maksuõigus ning maksustamine on palju kõneainet ning poleemikat pakkunud kõikides riikides alates maksustamise tekkest saati ning on igapäevaelu vaieldamatu osa. Alates hetkest, kui inimesed hakkasid kogunema gruppides ja jagama ressursse omavahel kogukondades, on olnud maksude kogumine vajalik, et maksta nende teenuste eest, mida saab kasutada kogukond tervikuna, selle asemel, et teenida ainult üksikisiku huve¹.

Laias laastus kujundab iga riik iseseisvalt oma maksupoliitikat, sest maksude kujunemine on vähemal või rohkemal määral seotud selle riigi põhimõtete ning ühiskonnaga, kus maks kehtib. Teatavad erisused eksisteerivad Euroopa Liidus, kus ühenduses olevate riikide maksupoliitikat suunatakse osaliselt direktiivide ning määruste näol, nagu näiteks käibemaksu direktiiviga². Iga konkreetne maksusüsteem peegeldab seega üldiselt riigis elavate isikute ning valitsuse vaateid. Suurimad muutused maksusüsteemis kaasnevad enamasti kui valitsuse vaated muutuvad ehk kui valimiste järgselt vahetub võimul olev partei.³

Inimesed näevad üldiselt maksustamist suure ja ebavajaliku kuluna ning heameelega tasuksid võimaluse korral riigile vähem makse või jätaaksid maksud üldse tasumata. Eestis on maksude maksmise kohustus erand ühele fundamentaalsele õigusele, omandipõhiõigusele⁴. Isikute maksustamine on oma olemuselt omandipõhiõiguse riive. Üldjuhul on põhiseaduses sätestatud õigused kõrgemalt kaitstud kui muudest seadustest ja aktidest tulenevad õigused (sh. riigi õigus inimesi maksustada).

Maksustamisel ning selle hindamisel tuleb vahet teha menetlusõigusel ning materiaalõigusel. Eesti Vabariigis on materiaalõiguse normid peamiselt koondatud vastavatesse maksuseadustesse, kus on sätestatud maksukohustuse sisu (maksuvabastused, maksu objekt, maksumäär). Menetlusõiguse normid käsitlevad peamiselt maksustamise formaalset osa ehk maksu määramise, sissenõudmise ning vaidluste lahendamise korda ning on suures osas reguleeritud maksukorralduse seaduses.⁵

¹ Lymer, A. Oats, L. Taxation Policy and Practice. 2008. Lk. 1

² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20200101&from=EN>

³ Lymer, A. Oats, L. Taxation Policy and Practice. 2008. Lk. 2-3

⁴ PS § 32

⁵ Lehis L. Maksuõigus. 2012

Alates maksukorralduse seaduse kehtestamisest (MKS-i) Eesti Vabariigis 1993. aastal⁶, on maksumaksjal olnud kohustus tõendada maksu valesti määramist. See tähendab, et sisuliselt Eesti Vabariigi algusaegadest saati on maksukohustuslane pidanud maksuhalduri poolt tehtud maksuotsuse osas, nii vaidemenetluses kui ka kohtumenetluses, tõendama, et ei ole kõrvalehiilinud maksude tasumisest või sooritanud maksude tasumata jätmisega kriminaalkuritegu, st. hoidnud kõrvale maksude tasumisest või teinud tagastusnõude suures ehk vähemalt 40 000 EUR ulatuses⁷. Palju aega on maksukorralduse seaduse kehtestamisest möödunud, maksuhaldurite võime koguda teavet ehk maksuteabe kättesaadavus on infoühiskonna tekkega ajas muutunud, kuid 1993. aastast saati kehtiv tõendamiskoormuse jaotus senini eelkõige maksumaksja kanda.

Eeltoodust tulenevalt on seega tõendamiskoormus nii vaidemenetluses kui ka halduskohtumenetluses maksumaksja kanda. Maksumaksja kohustus on tõendada, et maksuhalduri tehtud maksuotsus on ebaoproportsionaalne, maks on valesti määratud ning et tegelik maksukohustus puudub.

Käesoleva magistritöö eesmärk on tuvastada, kas selline tõendamiskoormuse jaotus on kõiki asjaolusid arvestades proportsionaalne, kas selline tõendamiskoormuse jaotus võiks olla maksumaksja omandipõhiõigust potentsiaalselt vähem riivavam ning kas vastupidine tõendamiskoormuse jaotus võiks kõiki huve arvestades läbida proportsionaalsuse testi, põhjustada vähem probleeme ning ebavõrdsust. Lisaks võrreldakse käesolevas magistritöös Eesti Vabariigis kehtivat tõendamiskoormuse jaotust teiste riikide õigussüsteemidega ning analüüsitakse kas teistsugune jaotus maksumaksja ning maksukoguja vahel oleks võimalik. Võttes arvesse eeltoodut, püstitatakse uurimisküsimus – kas MKS § 150 sätestatud tõendamiskoormuse jaotus, mille kohaselt lasub maksukohustuslasel kohustus tõendada maksusumma valesti määramist⁸ ning sellest tulenev potentsiaalne omandipõhiõiguse riive on põhiseaduspärane?

Uurimisprobleem on hetkel väga aktuaalne ning muutub iga päevaga järjest enam aktuaalsemaks. Probleemi teeb eriti aktuaalseks see, et kohtud on sisuliselt loobunud maksuvaidlustes tõendite vahetust hindamisest, leppides MTA poolt haldusmenetluses tehtud toimingute ülevaatamisega. Kohtud ei taha tunnistajaid ise üle kuulata ning võtta menetlusse

⁶ Maksukorralduse seaduse 361 SE ja 194 SE

⁷ KarS § 389-1 ja 12-1

⁸ MKS § 150

uusi dokumente⁹. See tähendab sisuliselt ka seda, et maksumaksjal on väga raske oma õiguseid halduskohtus kaitsta, sest tõendamiskoormus on maksumaksja kanda ning kuna kohtutel puudub igasugune huvi maksumaksja ning tunnistajate ärakuulamiseks ja tõendite uurimiseks, siis võivad sellest tulenevalt jääda maksumaksja huvid kaitseta.

Autorit ajendas magistritööd antud teemal kirjutama isikute ebavõrdne kohtlemine erinevates menetlustes. Tsiviilkohtumenetluses peab faktilisi asjaolusid tõendama hageja ehk hageja peab tõendama, et kostja on lepingut rikkunud, kahju tekitanud, alusetult rikastunud või mõnda muud tsiviilõiguslikku kohustust rikkunud¹⁰. Kriminaalmenetluses peab süüdistaja tõendama, et süüdistatav on pannud toime koosseisu järgse teo ehk süüdistatava süüd tõendama¹¹. Maksumenetlustes on tõendamiskoormuse jaotus sisuliselt risti vastupidine, isik, kelle kohta on tehtud maksuotsus, peab tõendama, et maks on valesti määratud ehk sisuliselt tõendama, et pole talle omistatud tegu toime pannud.

Selleks, et vastata käesoleva magistritöö uurimisküsimusele, tuleb analüüsida tõendamiskoormuse jaotust omandipõhiõiguse riive kontekstis ning analüüsida kas selline Põhiseaduse riive on lubatav, eelkõige kas riive on proportsionaalne, kas selline piirang on demokraatlikus ühiskonnas vajalik ega moonuta konkreetse põhiõiguse olemust, põhiõiguse piiramiseks on seaduslik alus¹² ning kas piirang on sobilik. Seda käsitlevad töö esimene ning teine peatükk.

Esimene peatükk mõtestab lahti ja analüüsib tõendamiskoormuse jaotust ning avab tõendamiskoormuse jaotuse probleemsuse Eesti õigussüsteemis. Esimene alapeatükk kannab pealkirja „Tõendamiskoormuse jaotus maksumenetluses” ning annab põhjaliku ülevaate tõendamiskoormuse jaotusest maksuõiguses MKS § 150 tähenduses, sh. seotuna tõendamiskoormusega lõimuvate põhimõtete - uurimispõhimõtte ning kaasaaitamiskohustusega¹³. Teine alapeatükk „Tõendamiskoormus tsiviil- ja kriminaalõiguses“ võrdleb ja seob haldusmenetluses kehtivat tõendamiskoormuse jaotust teiste õigusharude – kriminaalõiguse ning tsiviilõigusega.

9 RKHKo 08.02.2022, 3-20-928, p. 14

10 Tsiviilkohtumenetluse seadustik § 230 - RT I, 11.03.2023, 30

11 Eesti Vabariigi põhiseadus § 20 - RT I, 15.05.2015, 2

12 Eesti Vabariigi põhiseadus § 11 - RT I, 15.05.2015, 2

13 Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus Juura 2012, lk 126.

Teine peatükk „Tõendamiskoormuse omandipõhiõiguslik riive” analüüsib tõendamiskoormuse võimaliku põhiseaduslikku riivet ning vastab püstitatud uurimisküsimusele. Võimaliku põhiseadusliku riive analüüsimisel lähtutakse väljakujunenud kontrollskeemist¹⁴, mille kohaselt tuleb hinnata eraldi riive formaalset ja materiaalselt põhiseaduspärasust.¹⁵

Magistritöö kolmas peatükk käsitleb tõendamiskoormuse jaotust peamiselt võrdluses teiste riikidega ning selle eesmärk on tuvastada sarnased jooned Eesti ja teiste riikide maksumenetluste vahel, lisaks tuvastada kõikvõimalikud teistsugused lähenemised tõendamiskoormuse jaotumisele nii kohtumenetluses kui ka kohtueelsetes menetlustes. Selleks on esmalt oluline mõista nii Suurbritannia kui ka Ameerika Ühendriikide maksusüsteeme, analüüsida ning hinnata maksusüsteemile vastava tõendamiskoormuse jaotuse toimet vastava riigi õigussüsteemis. Esimene alapeatükk käsitleb Suurbritannia maksusüsteemi ning tõendamiskoormuse jaotust Suurbritannia maksumenetlustes ning kannab pealkirja „Tõendamiskoormuse jaotus Suurbritannia maksusüsteemis“. Teine alapeatükk käsitleb Ameerika Ühendriikide maksusüsteemi ning tõendamiskoormuse jaotust Ameerika Ühendriikide maksumenetlustes ning kannab pealkirja „Tõendamiskoormuse jaotus Ameerika Ühendriikide maksusüsteemis“. Kolmas alapeatükk võrdleb kõiki võrreldavaid maksusüsteeme koosmõjus nendes kehtivate tõendamiskoormuse jaotusega ning keskendub võimalike soovitude ja lahenduste pakkumisele tõendamiskoormuse edasisel jaotumisel Eesti maksumenetluses. Eesmärk on pakkuda praktilisi lahendusi tõendamiskoormuse teistsuguseks jaotamiseks.

Eelnevast tulenevalt on magistritöö põhihüpooteesiks: „Kehtiv MKS reeglistik tõendamiskoormuse jaotuste osas on proportsionaalne aga tõendamiskoormust on võimalik reguleerida viisil, mis on põhiõigusi vähem riivavam.“

Magistritöö eesmärkide saavutamiseks analüüsib autor Riigikohtu praktikas väljendatud seisukohti ning erialakirjandust seoses võimaliku omandipõhiõiguse riivega. Teiste riikidega tehtav võrdlus põhineb eelkõige väliskirjandusel, sh. välisajakirjandusel ning kohtupraktikale. Riigikohtu praktika analüüs koosneb eelkõige asjakohaste lahendite võrdlus- ning analüüsimeetodist. Magistritöö lõpptulemusena selgub kas Eesti õigusele omane

14 Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. – Juridica 2001, Eriväljaanne, lk 5-96.
15 RKPJKo 13.06.2005, 3-4-1-5-05, p 6.

tõendamiskoormuse jaotus on proportsionaalne ning kui ta on proportsionaalne, siis kas on sobivamaid meetmeid Ameerika või Suurbritannia analoogsete instituutide näitel.

Eelkõige on allikate tõlgendamisel ning uurimisel kasutatud võrdlevat ning süstemaatilist meetodit. Käesoleva magistritöö koostamisel on peamiselt lähtutud Ameerika Ühendriikide, Suurbritannia ja Eesti maksukorraldust reguleerivate õigusaktidel, vastavasisulisel erialakirjandusel ning kohtupraktikal. Magistritöö autor on riikide valimisel lähtunud eelkõige eeldusest, et Eesti õigussüsteem (mh. maksuõigus) põhineb suures osas saksa õigusel ning seetõttu on võrdlus Ameerika Ühendriikide ning Suurbritannia õigusega asjakohasem ja eelduslikult novaatilisem.

Autorile teadaolevalt ei ole varasemalt magistritöodes ega ka laiemalt teadustöodes uuritud ega analüüsitud tõendamiskoormuse jaotumist maksuõiguslikult, vähemalt mitte samade ega sarnaste kriteeriumite alusel nagu käesolevas magistritöös. Tõendamiskoormuse jaotumist ning seaduse tõlgendamist maksumaksja kahjuks¹⁶ on varasemalt üksikud korrad sisuliselt hinnanud Riigikohus ning selle kohta on 2004. aastal avaldatud *Juridica* artikkel¹⁷. Arvestades ühtlasi ka magistritöö võrdlevat iseloomu ning erinevate nüansside rohkust ja võrdlemisi kitsast teoreetilist käsitlust, ei saa olla kahtlust, et käesolev magistritöö on oma olemuselt pigem unikaalne.

Märksõnad: tõendamiskoormus, omandipõhiõigus, põhiõiguste riive.

16 RKHKo 03.04.2000 3-3-1-4-00, p. 1

17 Kähri, M. Tõendamiskoormus maksumenetluses - *Juridica* 2004, nr. 1

1. TÕENDAMISKOORMUSE JAOTUSE EBASELGUS TEKITAB MENETLUSOSALISTELE PROBLEEME NING LOOB EBAVÕRDSUST MAKSU- NING HALDUSKOHTUMENETLUSTES

Tõendamiskoormuse õiglane jaotamine maksumenetluse osapoolte (maksukohustuslase ning maksuhalduri) vahel on oluline, et tagada poolte võrdne kohtlemine nii maksu- kui ka halduskohtumenetlustes. Ebavõrdne tõendamiskoormuse jaotus võib põhjustada õiguskindluse ning -selguse riivet ja põhjustada ühe poole selget soosimist tulenevalt halduskohtumenetluse pidamise aluspõhimõtetest. Käesoleva peatüki eesmärk on selgitada maksumenetlustes kehtiva tõendamiskoormuse olemust, analüüsida tõendamiskoormuse (sh. sellega seotud põhimõtete) praktikat ning tuvastada ja analüüsida maksumenetluses kehtiva tõendamiskoormuse seoseid teiste õigusharudega.

1.1. Maksumenetluse läbiviimine, üldpõhimõtted ning tõendamiskoormuse jaotumine

1.1.1. Maksumenetluse etapid ning seos uurimispõhimõtte ja kaasaaitamiskohustusega

Maksu- ning halduskohtumenetluses kehtiva tõendamiskoormuse jaotuse mõistmiseks tuleb esmalt aru saada maksumenetluse üldpõhimõtetest. Maksumenetluse üldpõhimõtted on enam jaolt sätestatud MKS §10-16, mille lisanduvad õigusriigi ja haldusmenetluse põhimõtted, nagu näiteks hea halduse tava ning maksumaksja usalduse kaitse.¹⁸ Maksumenetluse peamised üldpõhimõtted on: ärakuulamis-, efektiivsuse-, vormivabaduse-, proportsionaalsuse- ja uurimispõhimõtte, diskretsiooniõigus ning üldine kaasaaitamiskohustus.

Arvestades tõendamiskoormuse jaotuse spetsiifilist sisu, võib eelkõige lõimuvateks põhimõteteaks pidada uurimispõhimõtet ning üldist kaasaaitamiskohustust, kuigi vähemal või rohkemal määral on kogu tõendamiskoormuse jaotamise regulatsioon seotud kõikide tunnustatud maksumenetluse üldpõhimõtetega.

¹⁸ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus Juura 2012. lk. 107

Uurimispõhimõte on sätestatud üldnormina HMS §-s 6 ja erinormina maksuasjades MKS §-s 11 ning sama põhimõte on leitav ka Halduskohtumenetluse seadustikust (HKMS-ist) §-ist 2 lg 4. Maksuhalduril on kohustus uurida kõiki (sh. maksukohustust suurendavaid ning vähendavaid) asjaolusid, mis võivad konkreetse maksumenetluse lahendamisel tähtsust omada¹⁹. Sama sätte lg 2 kohaselt on maksuhalduril õigus diskretsiooni piires otsustada, millised tõendid omavad vastava menetluse raames tähendust ning millised toimingud on vajalikud asja otsustamiseks teha. Maksuhaldur ei pea piirnema asjaolude hindamisel ja väljaselgitamisel üksnes maksukohustuslase esitatud tõendite ning taotlustega. Nii maksu- kui ka halduskohtumenetluses on oluline kõiki asjaolusid ja tõendeid põhjalikult uurida, et tagada isikute õiguste põhjalik kaitse.

Kõik tähtsust omavad asjaolud välja selgitada on seadusest tulenevalt maksuhalduri kohustus, mille üks peamisi eesmärke on kaitsta ka halduseväliseid isikuid (sh. maksukohuslasi). Maksu maksja ei pruugi olla võimeline esitama ning välja tooma kõiki tähtsust omavaid asjaolusid ning seega on selline kohustus seatud haldusorganile. Sellest tulenevalt on maksu maksjal omakorda kohustus esitada maksuhaldurile temale teada olevad ja asja puutuvad tõendid ning asjaolud.²⁰

Uurimispõhimõtet rakendatakse läbivalt läbi terve maksumenetluse. Kuna kohtud on sageli tehtud lahendites analüüsinud uurimispõhimõtte rakendamist maksumenetlustes, tuleb siinkohal selgitada maksumenetluse läbiviimist. Maksumenetlus jaotub järgnevateks etappideks:

- (a) Tuvastusmenetlus;
- (b) Otsustusmenetlus;
- (c) Sooritusmenetlus; ning
- (d) Vaide- ja/või kohtumenetlus (valikuline).

Tuvastusmenetluse ülesanne on tuvastada eelkõige võimalike rikkumiste olemasolu. Igasugune rikkumine ei too ilmingimata kaasa maksukohustust, vaid võib seisneda ka lihtsamas maksudeklaratsiooni parandamises. Maksudeklaratsioon²¹ on Eestis kõige olulisem

19 Maksukorralduse seadus § 11 lg 1 RT I, 11.03.2023, 63

20 Haldusmenetluse seaduse eelnõu seletuskiri 993 SE

21 Maksukorralduse seaduse § 85 RT I, 11.03.2023, 63

maksuõiguslik dokument – see on aluseks maksu määramisele. Tõendite kogumine ja maksumenetlus algab üldiselt juhul kui maksuhalduril tekib kahtlus, et esitatud andmed ei vasta tegelikkusele. Maksuhalduril on õigus omal algatusel uurida ja kontrollida esitatud andmete õigsust. Maksuhalduril on õigus kaaluda ja määrata diskretsiooni alusel kontrolliobjektide hulk ning kontrollimise sagedus.

Tuvastusmenetluse läbiviimine on aastate jooksul oluliselt muutunud. Varasemalt viidi maksukontrolli läbi peamiselt kahel viisil – kas üksikjuhtumi kontrollina või revisjonina²². 2018. a toimus maksumenetluse reform, mille eesmärgiks oli eelkõige lihtsustada maksumenetluse läbiviimist ning teha see nii maksuhaldurite kui ka menetlusosaliste jaoks selgemaks ning arusaadavamaks²³. Alates 2018. aastast viiakse tuvastusmenetlus läbi eelkõige maksukontrollina, mille käigus maksuhaldur, lähtudes uurimispõhimõttest, uurib kõiki asjaolusid ja kogub tõendeid ning seejärel hindab võimalikku maksukohustuse rikkumist.

Otsustusmenetluse eesmärk on määrata tasumisele kuuluv maksusumma. Esmane maksusumma määratakse esitatud maksudeklaratsiooni alusel ning eraldi haldusakti selle kohta ei vormistata, mis tähendab, et esmane maksusumma määramine ei ole otsustusmenetluse otsene subjekt. Maksusumma korrigeerimine on otsustusmenetluse kõige olulisem osa ning see toimub kas 1) maksuotsusega; või 2) maksudeklaratsiooni parandamisena. Otsustusmenetluses vormistatakse maksuotsus ka juhtudel kui maksumaksja nõuab alusetult maksu endale tagasi või ka juhul kui maksuhaldur keeldub tagastusnõude täitmisest²⁴.

Juhul kui otsustusmenetluse käigus selgub, et maksuvõlg tuleb sisse nõuda kolmandalt isikult tuleb maksuhalduril koostada selle kohta vastutusotsus²⁵. Vastutusotsus on sisuliselt maksuotsuse eriliik ning seda tüüpi maksuvõla sissenõudmiseks kohaldatakse MKS § 38-42 sätestatud kolmanda isiku vastutuse sätteid. Vastutusotsuse koostamisel peab maksuhaldur rakendama tegeliku tehingu sisu ja vastutaja välja selgitamiseks samuti uurimispõhimõtet. Vastupidisel juhul ehk uurimispõhimõtet rakendamata ei ole võimalik maksuhalduril legitiimselt maksu määrata. Riigikohus on 2022. aasta 8. veebruari lahendis²⁶ asunud

22 Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus Juura 2012, Lk 136

23 Maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus eelnõu 675 SE seletuskiri

24 Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tallinn: Casus Tax Services OÜ. 2021, lk. 23.

25 Maksukorralduse seaduse § 96 lg 1 RT I, 11.03.2023, 63

26 RKHKo 08.02.2022, 3-20-928, p. 13

seisukohale, et maksuotsust ei saa pidada vastutusotsuse menetluse raames eelhaldusaktiks, mis tähendab, et tegemist on eraldiseisva menetlusega. Vastutusotsuse menetluses tuleb seega sarnaselt maksumenetlusele eraldiseisvalt rakendada uurimispõhimõtet ning koguda tõendeid. See tähendab, et vastutusotsuse menetluses ei saa tugineda maksumenetluses kogutud tõendite kogumile, vaid maksuotsus saab olla vastutusotsuse menetluses üks tõenditest. Ehk tõendamiskoormust ei saa üle kanda maksumaksjale, tõendamiskoormus vastutusotsuse menetluses, sh. tõendite kogumises ja esitamises, lasub maksuhalduril. Seda seisukohta kinnitavad ka varasemad Riigikohtu seisukohad^{27 28}, mille kohaselt ei saa tõendamiskoormus enne maksumaksjale üle minna, kui on täidetud uurimiskohustus maksumenetluse läbiviimisel.

Sooritusmenetluse ülesanne on eelkõige reguleerida maksukohustuse täitmist²⁹. Maksu-, vastutusotsuses või mõnes muus maksuhalduri väljastatud haldusaktis sätestatud maksusummad (koos intressidega) tuleb tasuda vastavas haldusaktis ette nähtud tähtpäevaks. Sooritusmenetlus ei tähenda ilmtingimata üksnes maksukohuslase kohustust riigile enam maksu tasuda, vaid võib seisneda ka vastupidises nõudes, kus maksumaksja saab riigilt enam tasutud maksu tagasi küsida³⁰. Kui maksumaksja jätab maksusumma tähtpäevaks tasumata, on tegemist maksuvõlga³¹. Maksuvõlga on võimalik ajatada, kui maksukohuslane maksuvõlga ei ajata, siis on maksuhalduril õigus algetada maksuvõla sundtäitmine³². Sundtäitmine toimub baseerub täitemenetluse seadustikul, arvestades MKS § 128-133 sätestatud erinorme.

Nagu eelnevalt mainitud on haldusorganil (sh. maksuhalduril) läbivalt kõikide menetlusetappide (sh. eriliigiliste menetluste) raames kohustus täita uurimiskohustust. Ei piisa üksnes sellest kui maksuhaldur on ühe etapi raames täitnud uurimiskohustust. Seadusliku maksuotsuse tegemise eelduseks on asjaolude välja selgitamine nõuetele vastavalt ning korrektselt³³, see tähendab, et maksuhaldur on uurimispõhimõtet järginud ning sellest lähtunud igas maksumenetluse etapis.

Uurimispõhimõte ei ole absoluutne põhimõte, mis tähendab, et kogu tõendamiskoormus ei ole asetatud üksnes haldusorganile (maksuasjades maksuhaldurile), vaid maksumaksjal on kohustus maksuhaldurit teatud teabega aidata (üldine kaasaaitamiskohustus). See on tingitud

27 RKHKo 20.06.2007, 3-3-1-34-07 p. 12;

28 RKHKo 25.03.2009, 3-3-1-3-09 p. 20

29 Maksukorralduse seaduse § 105 RT I, 11.03.2023, 63

30 *Ibidem* § 106

31 *Ibidem* § 32

32 *Ibidem* § 111

33 Maurer, H. Haldusõigus. Tallinn: Kirjastus Juura, 2004, lk. 319

eelkõige asjaolust, et maksuhalduril puudub ligipääs maksumaksja käsutuses olevale teabele. Objektiivse lõpptulemuse saavutamiseks ehk seadusliku otsuse tegemiseks on seetõttu vajalik ka menetlusosalise aktiivne osalus.³⁴

Maksumaksja üldine kaasaaitamiskohustus ja kogutava ning säilitatava teabe sisu tuleb MKS §-ist 56 lg-st 1 ja 2, mille kohaselt peab maksukohustuslane esitama maksuhaldurile kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust. Sellisteks asjaoludeks või teabeks võivad olla eelkõige maksudeklaratsioonid, maksukohustuslase antud selgitused või muud tõendid (kuludokumendid jm.). Maksumaksjal ei ole õigus küsitud teavet maksuhalduri eest varjata või muul viisil maksuhaldurit takistada menetlustoimingute tegemisel³⁵. See tähendab, et sisuliselt on maksukohustuslasel kohustus temalt nõutud dokumendid esitada ka siis, kui need tekitavad talle rahalise kohustuse riigi ees. Tõendamiskoormuse kontekstis tekib maksumaksjal suurem tõendamiskoormus, juhul kui maksumaksja keeldub või rikub kaasaaitamiskohustuse täitmist. Kui maksumaksja MKS §-st 56 tulenevat kohustust ei täida, on maksuhalduril õigus määrata hindamise teel maksusumma, mille maksukohustuslane peab tasuma ehk sisuliselt väheneb maksumaksja täitmata jäänud kohustuse arvelt maksuhalduri tõendamiskoormus, mis tekitab võimaluse ka kaudseks maksustamiseks. Samale seisukohale on korduvalt jõudnud ka Riigikohus. Juhul kui juriidilise isiku raamatupidamine ei võimalda hinnata kauba ja teenuse kasutusotstarvet, tuleb maksusumma määramisel lähtuda eelkõige kaudsetest meetoditest, nagu näiteks prognoosid ja statistiline võrdlus. Samas on maksuhalduril selge kohustus kirjeldada kasutatud kaudseid meetodeid, st. ära näidata maksu arvestamise metoodika³⁶.

Maksuhalduril on maksumenetluse igas etapis õigus küsida maksumaksjalt dokumente ning tõendeid, mis võivad või peavad eelduslikult maksukohustuslasel olemas olema. Maksumaksjal on kohustus säilitada kõiki maksustamise koha pealt tähendust omavaid dokumente vähemalt seitse aastat³⁷. Selle sätte eesmärk on tagada maksumenetluse üldine läbiviimine ning vältida võimaliku dokumentide väljanõudmise õiguse aegumist. Arvestades, et maksukohustusega seotud asjaolude avastamine ning maksumenetluse alustamine ja läbiviimine võib võtta

34 Aedmaa, A. Lopman, E. Parrest, N jt. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus, 2004, lk. 187.

35 Maksukorralduse seaduse § 56 lg 3 RT I, 11.03.2023, 63

36 RKHKo 22.02.2001, 3-3-1-62-00 p. 7.

37 Maksukorralduse seaduse § 58 RT I, 11.03.2023, 63

aastaid, oleks lühema tähtaja korral sisuliselt võimatu või väga keeruline maksumenetlust läbi viia.

1.1.2. Tõendamiskoormuse jaotumine maksumenetluses

Maksumenetluses on tõendamiskoormus üldjuhul maksuhalduril, kes peab tõendama, et maksukohustuslase esitatud tõendid ja dokumentatsioon ei vasta tegelikkusele, st. et maksuhalduril on tekkinud põhjendatud kahtlus esitatud dokumentide õigsuse osas. Maksuõiguse ühe põhimõtte kohaselt peab haldusorgan eeldama, et temale esitatud ja maksumaksja kogutud tõendid on õiged³⁸. Kui maksuhalduril tekib kahtlus esitatud maksudokumentide õigsuse osas, on maksuhalduril kohustus koguda täiendavaid tõendeid, st. et maksuhaldur peab kogu maksumenetluse vältel lähtuma uurimispõhimõttest (vt. ka p. 1.1.1.) ning ka omal algatusel koguma kahtluse korral järjepidevalt võimaliku maksurikkumise kohta tõendeid. Täiendavate tõendite kogumisel peab maksuhaldur hindama, kas esitatud tõendid viitavad maksuseaduse rikkumisele. Juhul kui oma diskretsiooni raames maksuhaldur leiab, et maksukohustuslane on rikkunud maksuseadust, siis peab ta andma maksumaksjale võimaluse oma positsiooni ja seisukohti selgitada ning lisaks peab maksumaksjal olema võimalus esitada täiendavaid ja/või uusi tõendeid ning vajadusel peab olema võimalus asjakohaseid tõendeid maksuhaldurilt välja nõuda. Maksumaksja saab maksuhaldurilt nõuda üksnes selliste tõendite esitamist, millele tal endal ligipääs puudub³⁹.

Tõendamiskoormuse ülemineku kontekstis ei saa tõendamiskoormus enne maksumaksjale üle minna, kui maksumenetluse lõpuks ei ole maksuhaldur koostanud korralikult motiveeritud maksuotsust. Motiveeritud maksuotsuse koostamine saab toimuda üksnes maksuõiguse ja -menetluse üldpõhimõtteid järgides ehk maksuhaldur peab järgima kõiki eeltoodud põhimõtteid läbivalt maksumenetluse kestel. Riigikohus on mitmel korral asunud seisukohale, et juhul kui maksumenetluse vältel on maksuhaldur rikkunud maksu- või haldusmenetluse põhimõtteid ei saa tõendamiskoormus maksukohustuslasele üle minna⁴⁰⁴¹.

Praktikas selgitatakse maksuotsuse motiveeritus välja hilisemas vaide- või halduskohtumenetluses. Maksuhaldur teeb maksuotsuse lähtudes maksuotsuse tegemise

38 *Ibidem* § 82

39 Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus Juura. 2012, lk. 127

40 RKHKo 05.05.2010, 3-3-1-18-10, p. 19

41 RKHKo 02.06.2014, 3-3-1-27-14, p. 12

hetkeks kogutud tõenditest. See tähendab, et maksuotsuse õiguspärasust ei hinda maksuhaldur maksuotsuse tegemisel, vaid otsuse õiguspärasust hinnatakse vaide- või eelkõige halduskohtumenetluses. Tõendamiskoormuse jaotumise mõttes läheb tõendamiskoormus maksuotsuse tegemisega maksukohustuslasele (välja arvatud nende tõendite osas, millele maksumaksjal ligipääs puudub ning mis on üksnes maksuhalduri valduses)⁴². Juhul kui hiljem tuvastatakse, et maksuotsus ei olnud piisavalt motiveeritud tulenevalt ära kuulamisõiguse kohaldamata jätmise, tõendite arvestamata jätmise või mõne muu asjaolu tõttu ning tõendamiskoormus MKS § 150 alusel maksumaksjale üle ei lähe, säilib maksuhalduri tõendamiskoormus tõendamata asjaolude osas. Motiveerimata maksu- või vastutusotsus võib tähendada menetlusnormi olulist rikkumist, mis võib olla aluseks maksu- või vastutusotsuse tühistamisele⁴³. Lisaks on maksuotsuse motiveerimine oluline maksukohustuslase perspektiivist. Maksumaksja peab aru saama talle etteheidetavast käitumisest, et tal oleks võimalik oma õiguseid tõhusalt kaitsta ning tehtud otsust vajadusel vaidlustada⁴⁴.

1.1.3. Tõendamiskoormuse jaotus vaide- ja halduskohtumenetluses

Vaidemenetlus on seadusega ettenähtud võimalus maksumaksjale vaidlustada maksuhalduri tehtud toiminguid ning antud haldusakte. Vaidemenetluse läbiviimise viis ning üldised põhimõtted on reguleeritud MKS § 137-151. Tõendamiskoormus maksuotsuse või muu maksuhalduri poolt antud haldusakti vaidlustamise korral on maksumaksjal. Vaidemenetluse läbimine ei ole menetlusosalisele kohustuslik ning maksumaksja võib haldusakti vaidlustamise asemel pöörduda ka otse halduskohtusse⁴⁵.

Halduskohtumenetluses kandub tõendamiskoormus maksuhaldurilt üle maksumaksjale (arvestades käesolevas peatükis käsitletud erisusi). See tähendab, et maksukohustuslasel (juhu kui ta soovib tehtud maksu- või vastutusotsuse, maksuteate või muu halduri haldusakti vaidlustada) on kohustus tõendada, et maksusumma määrati valesti või maksumenetluse käigus rikuti Põhiseadusest või muust seadusest tulenevaid, õigusriigis kehtivaid, põhimõtteid olulisel määral. Halduskohtumenetluses kohaldatakse maksuasjadele eelkõige halduskohtumenetluse

42 Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus Juura. 2012, lk. 127

43 RKHKo 08.02.2022, 3-20-928, p. 16.

44 RKHKo 02.06.2014, 3-3-1-27-14, p. 16

45 Maksukorralduse seaduse § 151 lg 1 RT I, 11.03.2023, 63

seadustiku (HKMS), arvestades maksuseadustes toodud erisusi. Sarnaselt maksumenetlusele peab ka halduskohus asja lahendamisel lähtuma haldus(kohtu)menetluse põhimõtetest, sh. uurimis- ning ärakuulamisepõhimõttest. Tõendamiskoormus on selle menetlusosalise kanda, kes soovib tõendada asjaolusid, millele tuginevad menetlusosalise väited ehk sellest tulenevalt on maksuasjades tõendamiskoormus enamasti maksukohustuslase kanda⁴⁶.

Riigikohus on asunud seisukohale, et kui kohtud kalduvad kõrvale seadusest tuleneva tõendamiskoormuse jaotusest, peavad kohtud tõendamiskoormuse jagamise kohta järelduste tegemisel ning põhjendamisel lähtuma iga kord konkreetsetest vaidluse asjaoludest ning tõenditest. Juhul kui tõendamiskoormus on kaebajal (ehk nn. tavapärase olukord, kus tõendamiskoormus on maksumaksjal), kannab riski asjaolude tõendamata jätmise eest kaebaja. Maksuhalduril on halduskohtumenetluses kohustus tõendada üksnes neid asjaolusid, millele maksumaksjal puudub ligipääs. Kui tõenditele on eelduslikult ligipääs ka kaebajal, ei pea maksuhaldur tõendama konkreetse rikkumise olemasolu.⁴⁷

Halduskohtumenetluses võib maksukohustuslane esitada uusi (maksumenetluses esitamata jäänud) tõendeid. Selles osas on kohtud (sh. Riigikohtu erinevad koosseisud) jäänud erinevatele seisukohtadele. Riigikohus on asunud seisukohale, et tõendeid, mida maksukohustuslasel on olnud varasema maksumenetluse raames võimalik esitada, ei ole võimalik enam kohtumenetluses esitada⁴⁸. Samas on Riigikohus asunud hoopis teistsugusele seisukohale⁴⁹ tunnistajate ülekuulamisel ning ümberlükanud madalama astme kohtute seisukohad, mis peamiselt tuginesid (põhjalikuma analüüsita) samas lõigus eelnevalt esitatud Riigikohtu 2007. aasta seisukohale. Esimese ja teise astme kohtud leidsid, et tunnistajate ülekuulamist oleks kaebaja pidanud taotlema äriühingu maksumenetluses või vastutusotsuse menetluses ja kohtumenetluses pole kaebaja esitanud põhjendusi, millest nähtuks, et tõendite esitamine oleks MKS § 102 lg 1 p 2 kohaselt lubatav. Riigikohus põhjendas oma otsust, leides et madalama astme kohtute lahendid ei ole tunnistajate ärakuulamise vajadust sisuliselt hinnanud ning on varasemale kohtulahendile⁵⁰ viidates jätnud asjaolud sisuliselt hindamata, rikkudes ärakuulamise taotluse rahuldamata jätmisega oluliselt menetlusnorme.

46 Halduskohtumenetluse seadustik § 59 lg 1 RT I, 11.03.2023, 21

47 RKHKo 21.11.2018. 3-12-1360, p. 20-21

48 RKHKo 14.11.2007. 3-3-1-47-07, p. 6. Riigikohus jaatas Ringkonnakohtu seisukohta, mille kohaselt ei tohiks pärast maksuotsuse vaidluse lõppemist uusi tõendeid sama otsuse muutmiseks esitada.

49 RKHKo 08.02.2022. 3-20-928, p. 18-20

50 *Ibidem*.

Töö autori hinnangul peaks kohtud maksuasja sisulisel läbivaatamisel lähtuma eelkõige vastava kohtumenetluse aluseks olevatest asjaoludest. Uute tõendite lubatavus võib olulist tähtsust omada ka tõendamiskoormuse jaotumisel. Juhul kui maksukohustuslane suudab uute tõendite esitamisega muuta esialgselt kujundatud maksu- või vastutusotsuse seisukohti või tõstatub sellest uusi küsimusi seoses maksu- või vastutusotsusemenetluses koostatud aktiga, võib see kallutada tõendamiskoormuse maksuhaldurile. Maksu maksja ja üldise õigusriigi vaatenurgast on oluline, et kohtumenetluse pidamise põhimõtteid jälgitakse ning iga halduskohtumenetlust vaadeldakse sisuliselt ning eraldiseisvalt, et tagada maksukohustuslase õiguste igakülgne kaitse.

1.2. Tõendamiskoormus tsiviil- ja kriminaalõiguses

Tõendamiskoormuse jaotumine osapoolte vahel tsiviil- ja kriminaalõiguses erineb olulisel määral haldusõiguses (sh. maksuvaidlustes) kehtivast tõendamiskoormuse jaotusest, samas on mõlemal õigusharul olemas tihedad seosed maksuõigusega. Kui MKS reguleerib peamiselt maksualaseid väärtegusid, siis maksualased kuriteod on sätestatud üldjoontes karistusseadustikus.⁵¹ See ühtlasi tähendab seda, et kõikide maksuasjade lahendamine ei ole võimalik halduskohtumenetluses. Tahtlikud maksu kuriteod tuleb lahendada kriminaalmenetluses ning see tähendab mh. ka teistsuguseid kohtupidamise põhimõtteid (sh. tõendamiskoormuse jaotust poolte vahel). Erisused on ka tsiviilõigusega, mh. võlaõiguslike küsimuste lahendamise kohta. Näiteks ettevõtte üleminekut tsiviilkohtumenetluses peab tõendama hageja ehk pool kelle õiguseid on ettevõtte üleminekuga kahjustatud (enamasti on selleks mõni riigivõimu organ või majandus- ja kutsetegevuses olev isik). Halduskohtumenetluses peab maksu maksja ehk isik kelle õiguseid maksuhalduri otsus kahjustab, pöörduma kohtu poole ning tõendama, et tegu ei ole ettevõtte üleminekuga (vastupidiselt tsiviilõiguse tõendamiskoormusele).

51 Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus Juura. 2012, lk. 165

1.2.1. Tõendamiskoormuse jaotumine tsiviilkohtumenetluses

Tsiviilkohtumenetlus on üldise tõendamiskoormuse jaotamise vaatest halduskohtu- või kriminaalmenetlusega võrreldes kõige rohkem „tasakaalus“. Poolte kohustus on esitada kohtule kõik asjakohased tõendid ja asjaolud, mis vaidluse lahendamise vaatest olulised on. Kohtul on kohustus uurimisprintsipiist tulenevalt kõiki asjakohaseid tõendeid ja asjaolusid hinnata ning eelduslikult vaidluse lahendamisel lähtuda üksnes esitatud materjalidest⁵². Poolte võrdne kohtlemine on tsiviilkohtumenetluse üks kõige üldisemaid põhimõtteid. Seega on nii hagejal kui ka kostjal võrdsed võimalused tsiviilkohtumenetluses esitada tõendeid ja asjaolusid, neid põhjendada, soovi korral teise poole argumentidele, tõenditele või muudele asjaoludele vastu vaielda või need ümber lükata⁵³.

Tsiviilkohtumenetluses on tõendamiskoormuse jaotus osapoolte vahel seotud üldjuhul seega asjaolude ja tõenditega, mida pool ise esitab, kuid esinevad üksikud erandid, mis võivad tõendamiskoormuse jaotust muuta, eelkõige, kui selline alus tuleb seadusest. Riigikohus on leidnud, et töötaja ja tööandja vahelises suhtes võib esineda olukordi, kus tööandjal võib ainsana olla ligipääs osadele tõenditele, mida töötaja tõendada soovib ehk teatud juhtudel võib töötajal võrreldes tööandjaga olla väiksem tõendamiskoormus⁵⁴. Näiteks on Riigikohus asunud seisukohale, et töösuhtes peab tööaja arvestust tööandja ning sellest tulenevalt on tööandjal kohustus esitada tõendid, et tööaja arvestus vastas seaduses sätestatud proportsioonile. Töötajal sellistele tõenditele eelduslikult ligipääsu ei ole ning seetõttu puudub töötajal võimalus enda seisukohti kaitsta või tööandja argumentatsiooni ümber lükata⁵⁵.

Autoriõigustega seonduvates vaidlustes on palju küsimusi tekitanud pooltevahelise tõendamiskoormuse jaotumine. Üheltpoolt peab isik vaidluse korral tõendama autorsust või seda, et mingi teose õigused kuuluvad talle⁵⁶. Teiselt poolt kehtib teose autori suhtes autorsuse presumpatsioon ehk autori autorsust eeldatakse kuni on tõestatud vastupidist (v.a. juhul kui isik ei ole teost avaldanud oma nime, üldtuntud autorimärgi või pseudonüümi all)⁵⁷. See tähendab, et autorsuse presumpatsioon kehtib üksnes eeldusel, et teose autor on kas otseselt teada või

52 Soots, I. Asjaolude ja tõendite esitamine hagimenetluses – kas poolte või kohtu ülesanne? Tartu, 2010. http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/15183/Soots_Indrek.pdf;jsessionid=C0E934D9720FD32EDF63780CE66E765E?sequence=1

53 Tsiviilkohtumenetluse seadustik § 5 lg 2 RT I, 11.03.2023, 30

54 RKTkO 06.12.2021. 2-20-5834/36, p. 16

55 RKTkm 15.03.2023. 2-21-9335, p. 12.2

56 Tsiviilkohtumenetluse seadustik § 230 RT I, 11.03.2023, 30

57 Autoriõiguse seadus § 29 lg 1 - RT I, 29.06.2022, 16

kaudselt tuletatav või alternatiivselt peab isik tõendama, et ta on vaidlusaluse teose autor. Sellest tulenevalt sõltub ka autoriõigustega seonduvate vaidluste puhul tõendamiskoormuse jaotus tsiviilkohtumenetluses osapoolte vahel suuresti sellest, millised tõendid ning asjaolud on kohtule esitatud ning kas tõendamiskoormus asjaolude tõendamise osas lasub nn. autoril või teose autoriõigusega kaitstuse vaidlustajal⁵⁸.

1.2.2. Tõendamiskoormuse vastupidine toimimine karistusõiguses

Maksualaste kuritegude hindamine, tõendamine, tõendite kogumine ja menetluskäik erineb olulisel määral haldusõiguslikust käsitlusest – eeldatakse isiku süütust ehk kehtib süütuse presumptsiooni põhimõte⁵⁹. Igal isikul on õigus vabadusele ja isikupuutumatussele, va. juhul kui selline õigus on isikult ära võetud⁶⁰. Üldprintsipiis tähendab see eelkõige seda, et enne kui isikut on võimalik süüdi mõista, peab tema süü olema tõendatud ehk isiku süüdimõistmiseks või temalt vabaduse võtmiseks peab olema tehtud süüdimõistev kohtuotsus⁶¹. Õiguslikust vaatest on olukord seega risti vastupidine haldusmenetlusele, kus isik peab pärast maksuotsust hakkama oma tõendama maksukohustuse õigeaegset ja õiges mahus täitmist. Tihti tähendab see muuhulgas selliste tõendite esitamist, mida objektiivselt hinnates ei ole võimalik maksumaksjal esitada .

Erisused haldusõigusliku ja karistusõigusliku maksukäsitluse vahel ei ole üksnes suured, vaid ka põhimõttelised. Haldusmenetluses piisab „süüdimõistva kohtuotsuse“ tegemisest Eesti Maksu- ja Tolliameti vastavasisulisest maksuotsusest ehk esmalt mõistab EMTA isiku maksude tasumata jätmise eest „süüdi“ ning siis peab maksumaksja hakkama esitama tõendid, et maksumaksja on kõik maksud tasunud, oma kohustused täitnud ning maksuamet on kas ise maksu valesti arvestanud, maksuameti kogutud teave on väär ja/või lahkkelid on printsiipiaalsed, mis tulenevad erinevatest arvestus- või hindamispõhimõtetest.

Karistusõiguse üks olulisemaid ja tuntumaid üldpõhimõtteid on, et kedagi ei tohi sundida tunnistama iseenda või oma lähedaste vastu⁶². Kui asuda seda põhimõtet karistusõiguse

58 RKTko 28.09.2020. 2-16-8751, p. 23.1

59 Kriminaalmenetluse seadustik § 7 lg 2 RT I, 11.03.2023, 24

60 Eesti Vabariigi põhiseadus § 20, § 22 - RT I, 15.05.2015, 2

61 Karistusseadustik § 2 lg 2 RT I, 06.01.2023, 4

62 Eesti Vabariigi põhiseadus § 22 - RT I, 15.05.2015, 2

kontekstis avama, siis ei ole keegi kohustatud tõendama oma süütust kriminaalmenetluse raames⁶³. See on taas oluline erinevus teiste õigusharude – tsiviil- ja haldusõigusega, kus nimetatud põhimõtte ei kehti. Käesoleva töö autor leiab, et see põhimõtte on ka tõendamiskoormuse jaotamise vaatest oluline. Sellest tuleneb, et kuriteo asjaolude tuvastamisel, mh. ka sinna liigituvate maksukuritegude tuvastamisel ei saa isikut sundida või kohustada teda tunnistama iseenda vastu, st. ennast süüstavalt. Seega tekib tõendamiskoormuse vaatest teatav kollisioon, kus maksuvaidluste lahendamises haldusõiguslikult lasub asjaolude tõendamise osas koormus maksumaksjal, samas kui kriminaalmenetluses maksupettuste uurimine ning tõendite kogumine on eelkõige prokuratuuri ja uurijate ülesanne ehk sisuliselt riigi kohustus.

1.3. Vahekokkuvõtte

Tõendamiskoormus jaotub osapoolte vahel eelkõige sõltuvalt vaidluse faasist, liigist, kohtuinstantsioonist ning suures osas ka õigusharust. Maksumenetluses kehtivad põhimõtted ei kehti ilmtingimata samal kujul ja/või vormis tsiviil- ega halduskohtumenetluses. Süütuse presumpatsioon, kui kriminaalmenetluse põhimõtte, ei ole ülekantav tavalise õigusliku presumptsioonina näiteks tsiviil- või haldusõigusesse, kuigi igas õigusharus võib kohata ka spetsiifilisi presumptsioone, nagu näiteks autorsuse presumpatsioon.

Tsiviil-, haldus- ning karistusõiguses on välja kujunenud kindlad aluspõhimõtted, millele toetub kogu õigussüsteem ning millest lähtub ka kogu ühiskond. Need põhimõtted võivad olla vastuolulised ning tekitada kohustatud isikute hulgas ka ühe haru vaates palju selgusetust. Maksumaksjal on kohustus esitada maksuhaldurile kõik talle teadaolevad asjaolud, mis võivad omada maksustamise seisukohast tähendust, isegi siis kui need võivad tekitada talle kohustuse riigi ees. Samas puudub selge ülevaade, milliseid dokumente peab maksumaksja täpselt esitama ning kas maksuametniku rahulolematust esitatud teabe osas saaks käsitleda näiteks kaasaaitamiskohustuse rikkumisena.

Kriminaal- ja tsiviilkohtumenetluses kehtivad põhimõtted on küll üksnes osaliselt kattuvad, kuid ebaselgust on märkimisväärselt vähem. Käesoleva töö autori poolt analüüsitava tõendamiskoormuse osas on selgelt ja üheselt mõistetav, kuidas jaotub tõendamiskoormus hagi- või kriminaalmenetluses. Tõsi, näiteks tsiviilõiguses esinevad teatavad, autori poolt

63 Kriminaalmenetluse seadustik § 7 lg 2 RT I, 11.03.2023, 24

eelnevalt välja toodud, erandid vaidlustes autoriõiguste, ettevõtte ülemineku või töösuhtest tingitud tõendamiskoormuse jaotamise osas, kuid need erisused, sh. teistsuguse tõendamiskoormuse jaotuse põhimõtted, on selged ja konkreetsed.

Maksumenetluse lõppedes ei saa tõendamiskoormus maksumaksjale üle minna, kui maksuhaldur ei ole koostanud motiveeritud maksuotsust. Maksuotsuse motiveeritus on eelkõige haldusorgani diskretsioon, mille peale saab maksumaksja esitada vaide või kaebuse. Eeldusel, et maksumaksja on maksumenetluse raames kõik endast oleneva teinud ning maksuhaldurile kõik dokumendid, deklaratsioonid, selgitused jm. esitanud, siis tundub kummaline, et maksumaksja peaks olema pool, kes sisuliselt hakkab tõendama maksuametnikule teadaolevaid asjaolusid.

Arvestades eelpool toodut, peab teose autor vajalikuks hinnata järgnevalt kas selline tõendamiskoormuse jaotus poolte vahel on proportsionaalne ning õigustatud jaotus või on sama tulemuse saavutamine võimalik ka isikute põhiõigusi vähem riivavalt ehk proportsionaalsemalt.

2. TÕENDAMISKOORMUSE OMANDIPÕHIÕIGUSLIK RIIVE

2.1. Sissejuhatus

Käesoleva peatüki eesmärgiks on leida vastus varasemalt püstitatud uurimusküsimusele „Kas MKS § 150 sätestatud tõendamiskoormuse jaotus, mille kohaselt lasub maksukohustuslasel kohustus tõendada maksusumma valesti määramist ning sellest tulenev potentsiaalne omandipõhiõiguse riive on põhiseaduspärane?“. Võimaliku omandipõhiõiguse riive tuvastamiseks tuleb analüüsida normi formaalset vastavust ning seejärel materiaalselt kooskõla Põhiseadusele.

Kuigi käesolev analüüs keskendub peamiselt potentsiaalsele omandipõhiõiguse riivele, tuleb maksude kehtestamisel ning ka sissenõudmisel silmas pidada mitmesuguseid Põhiseaduses sätestatud põhimõtteid. Riigi õigus isikut maksustada on erand mitmetele Põhiseaduse normidele. MKS-is sätestatud tõendamiskoormuse võimaliku omandipõhiõiguse riive analüüsimiseks tuleb seetõttu arvestada ka maksude kujunemise ning lubatavuse põhimõtteid ning Põhiseaduses toodud erandeid maksude kehtestamisele, nagu näiteks isikute võrdse kohtlemise nõuet, proportsionaalsuse, õiguskindluse ning sotsiaalriigi põhimõtet.

Maksustamisõigus ei ole universaalne õigus, see tähendab, et maksude kehtestamisel ning riigi õiguste teostamisel ei tohi rikkuda mh. järgnevaid põhimõtteid:

- (e) ettevõtlusvabadus (st. et nt. erinevaid ettevõtlusvorme tuleb maksustada neutraalselt ega saa eelistada üht juriidilist vormi teisele); ja
- (f) eraelu puutumatus (nt maksusaladuse kaitse); ja
- (g) elukoha puutumatus (maksuhaldur ei saa järelevalve toiminguid teostada enda äranägemise järgi vaid peab arvestama ka absoluutsete põhiõigustega).⁶⁴

Maksud ja teised riiklikud koormatiseid piiravad selgelt ettevõtlusvabaduse põhimõtet, mis on tugevas seoses omandipõhiõigusega. Õigus tegeleda ettevõtlusega ning seeläbi omada osalust mõnes juriidilises kehas on samuti osa PS § 32 sätestatud omandipõhiõigusest. Ettevõtja

⁶⁴ Kask, O., Kalmo, H. Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne § 113-7, 5. parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. <https://pohiseadus.ee/sisu/3591/>

kohustus tasuda riigile makse piirab tema võimet teenida kasumit ning samas teatud ulatuses valida ka endale sobivat ettevõtluse liiki (tulenevalt näiteks aktsiiside ja tasude erisusest).

Riigikohus on korduvalt asunud seisukohale, et maksustamise lubatavuse hindamisel ettevõtlusvabaduse ning omandipõhiõiguse kontekstis tuleks analüüsida, kas need vastavad §-s 113 toodud formaalsetele nõuetele ning seejärel analüüsida ja kaaluda kas need on sisulises (materiaalses) tähenduses ilmselgelt ülemäärased §-des 31 ja 32 sätestatud õiguste suhtes⁶⁵.

Lisaks eelnevale peab maksustamine olema otstarbekas ning eesmärgipärane, millel ei tohi olla väljasuretavat iseloomu. Maksuarvestuse alused peavad olema selged ning need ei tohi olla isikute suhtes ülemäära koormavad, vastasel juhul kaotavad nad regulatiivse toime ning omandavad karistava iseloomu, mis ei ole maksustamise eesmärk. Üks kõige olulisemaid ja võibolla kõige olulisem põhimõtte maksustamise seisukohast on vältida maksukoormuse suurendamisel üldaktide tagasiulatuvat mõju, mis tooks kaasa kindla põhiõiguste riive ning kaotaks ära nii maksustamise mõtte kui vajalikkuse.⁶⁶

Omandipõhiõigus ei ole absoluutne põhiõigus, kuigi võiks eeldada, et omand on üks kõige paremini kaitstud põhiõiguseid. Riigil on õigus vajadusel kehtestada seadusi vara üldistes huvides kasutamise kontrollimiseks või maksude, maksete või trahvide tasumise tagamiseks⁶⁷. See tähendab, et omandipõhiõigus astub paljudes olukordades, eelkõige just võrreldes riigi õigusega isikut maksustada, tagasi.

On vaieldav, kas isikule kuuluv vara tervikuna kuulub omandipõhiõiguse kaitsealasse. Pigem on asunud seisukohale, et üldjuhul mitte. Seetõttu ei puuduta näiteks maksude ja avalik-õiguslike koormatiste seaduslikkust käsitlevad lahendid omandipõhiõigust, vaid need lahendatakse muude PS sätete alusel (vt § 113). Riigikohus märkis⁶⁸, et avalik-õiguslikud rahalised kohustused riivavad vältimatult omandipõhiõigust, mistõttu avalik-õigusliku rahalise kohustuse põhiseaduslikkuse kontroll sisaldab PS § 113 järgi ka omandipõhiõiguse kontrolli; kui omandipuutumatus on riivatud avalik-õigusliku rahalise kohustuse kehtestamisega, ei piirdu asjasse puutuvate sätete põhiseaduspärasuse kontroll omandipõhiõiguse riive kontrolliga, vaid seda kontrollitakse PS § 113 järgi.

65 RKÜKo 15.12.2015, 3-2-1-71-14, p 122; RKPJKo 30.06.2017, 3-4-1-5-17

66 Kask, O., Kalmo, H. Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne § 113-1, 5. parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. <https://pohiseadus.ee/sisu/3591/paragrahv>

67 *Ibidem* § 32-3

68 RKÜKo 15.12.2015, 3-2-1-71-14, p 90

Riigikohus on leidnud, et täitemenetluses võlgnikult sissenõutav kohtutäituri lisatasu 0,5% arestitud kinnisasja väärtusest kujutab endast PS § 21 lg-ga 2 tagatud omandi valdamise, kasutamise ja käsutamise vabaduse riivet, mis kuulub samaaegselt § 113 kaitsealasse⁶⁹. Riigikohus on jõudnud järeldusele, et kuivõrd ülemäärase riigilõivu väljamõistmine vähendab vara väärtust ning takistab selle vaba kasutamist, siis riivab see §-s 32 sätestatud põhiõigust⁷⁰.

Maamaks on avalik-õiguslik rahaline kohustus, mida riik kogub isiku omandilt (maatükk). Kui isikul lasub kohustus tasuda enda omandis olevalt maalt maksu, peab ta ühest osast omandist loobuma selleks, et vallata, kasutada ja käsutada teist osa omandist. Maamaksu suurust mõjutab see, kui suures osas laieneb maksu subjektile maamaksusoodustus. Mida suurem on maamaksusoodustus, seda väiksem on omandipõhiõiguse riive. Seega on maamaksusoodustuse piiramisel võrreldes teiste isikutega tegemist ka PS §-s 32 sätestatud omandipõhiõiguse riivega⁷¹.

Avalik-õigusliku õigusena võiksid olemuslikult olla kaitstud ka teatud ülemääraste maksude tagastamise nõuded või muud ühekordsete maksudega seotud nõuded. Riigikohus on leidnud, et omandipõhiõiguse võimalik riive ei ole sissemakstud kapitali maksuarvestuses arvesse võtmata jätmise korral oluline, kuid üksnes põhjusel, et vaidlustatud maksuotsusega isikule ei tekitatud sellega tulumaksu tasumise kohustust⁷².

Seadusloome, sh. erinevate maksuseaduste kehtestamine ning reguleerimine on riigikogu suveräänne ja võõrandamatu õigus. Riigikogu õigus makse ning nende aluseks olevaid seaduseid ja muid õigusakte kehtestada muuta, ning tühistada on rahvasaadikutele Põhiseadusega antud õigus ning sellest õigusest loobumine oleks vastuolus võimude lahususe ja tasakaalustatuse põhimõttega⁷³. Riigikogu seadusandlik õigus isikute põhiõiguseid maksustamisega riivata tuleneb eelkõige Põhiseaduse §-st 113, mis sätestab, et seadustega on erinevate riiklike maksude, koormiste, trahvide ning lõivude kehtestamine lubatud. Riigikohus on selgitanud, et PS § 113 võimaldab piirata isikute põhiõiguseid üksnes ulatuses, mis niivõrd-kuivõrd on vajalikud seadusandjale riiklike maksude maksmise kohustuse kehtestamiseks⁷⁴. Kuigi PS § 113 loob olulise erandi mitmetele teistele põhiõigustele tuginemiseks ning nende absoluutseks kohaldamiseks, on sellel sättel ka kaitse-eesmärk, mis tagab, et riiklikke makse

69 RKPJKo 15.06.2007, 3-4-1-9-07, p 22

70 RKPJKo 12.09.2013, 3-4-1-26-13, p 18

71 RKPJKo 29.01.2014, 3-4-1-52-13, p 43

72 RKHKo 12.05.2020, 3-18-989/47, p 14

73 Eesti Vabariigi Põhiseadus § 4 RT I, 15.05.2015, 2

74 RKÜKo 22.12.2000, 3-4-1-10-00 p. 22

ei kehtestataks PS § 113 vastaselt. Õigussubjektil on õigus riigilt nõuda, et maksustamine toimuks üksnes kooskõlas normi eesmärgiga^{75,76}.

Lähtuvalt eelnevast, saab riigi õigus isikut maksustada tulla üksnes maksuseadustest. Maksukorralduseaduses sätestatud maksu legaalseaduse mõiste järgi on maks seaduse või seaduse alusel valla- või linnavolikogu määrusega riigi või KOV avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordne või perioodiline rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele seaduses või määruuses ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel ning millel puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks⁷⁷. Maksu kehtestamise ning kogumise peamiseks eesmärgiks on riigi tegevuse rahastamine, st. selleks, et riik saaks toimida, peavad ühiskonna liikmed tasuma makse (nn. fiskaalne eesmärk). MKS-is sätestatud maksu mõiste on seadusandja saanud Põhiseaduse § 113 tõlgendamisel, mis tähendab, et MKS-is ning Põhiseaduses sätestatud maksu mõisted ilmtingimata omavahel ei kattu ning tõlgendamisel tuleb lähtuda maksu kui koormatise sisust. Sõltumata MKS-is sätestatud maksu definitsioonist kuuluvad kõik avalik-õiguslikud rahalised kohustused (sh. lõivud ja tasud) PS § 113 kaitsealasse, mis tähendab, et maksu sisustamisel ning maksu riive analüüsis ei saa aluseks võtta MKS-i legaalseaduse mõistet, vaid tuleb lähtuda ning tõlgendada PS § 113 sätestatud.

2.2. Riive analüüs

2.2.1. Formaalne põhiseaduspärasus

Põhiõiguse riive ning põhiõiguse rikkumine ei ole samatähenduslikud mõisted. Riive tähendab isikupõhiõiguste piiramist ehk formaalselt ja materiaalselt on riivatav õigusnorm põhiseadusega kooskõlas. Riivel on eelkõige takistav iseloom ehk teatud tegevuste või vabaduste teostamine on põhiseadusega piiratud ehk sellel võib olla legitiimne eesmärk.

⁷⁵ *Ibidem*.

⁷⁶ Kask, O., Kalmo, H. Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne § 113-1, 5. parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. <https://pohiseadus.ee/sisu/3591/paragrahv>

⁷⁷ *Ibidem*

Põhiõiguse rikkumine tähendab, et inimese, organi vm. isiku tegevus on põhiseadusega vastuolus ehk ta on kas formaalselt või materiaalselt põhiseadusvastane.⁷⁸

Formaalselt põhiseaduspärane on riive, mis vastab igale põhiseadusest leitavale menetlus-, pädevus- ning vorminõudele. Formaalse põhiseaduspärasuse kõige iseloomulikemaks ning olulisemateks tunnusteks võib seega pidada menetlus-, vormi- ning pädevusnõuete kooskõla põhiseadusega. Lisaks on formaalse põhiseaduspärasuse kontrolli olulisteks eeldusteks ka vastavus seadusereservatsiooni ning määratuse põhimõttele⁷⁹. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium on riive formaalse põhiseaduspärasuse analüüsimisel lähtunud samadest eeldustest⁸⁰.

Formaalse põhiseaduspärasuse kontrolliks on seega vaja esmalt kindlaks teha, kas MKS-is sätestatud tõendamiskoormuse jaotus vastab põhiseadusest tulenevatele menetlus-, vormi- ning pädevusnõuetele. Kuigi tõendamiskoormuse jaotus on printsiipiaalselt kehtinud alates MKS-i kehtestamisest 1993. aastal⁸¹, on 2002. aastal jõustunud ja ka hetkel kehtiv MKS⁸² avanud täpsemalt tõendamiskoormuse ulatuse ning sisu.

Menetlusnõuetele vastavuse kontrollimisel tuleb eelkõige lähtuda põhiseaduse sätetest, mis reguleerivad seaduste algatamise, vastuvõtmise ning väljakuulutamise korda. Eelkõige on olulised põhiseaduse VII peatükki koondatud sätted, sh. PS §-d 103, 104 ja 107. MKS § 150 lg 1 eelnimetatud sätetele ja seega menetlusnõuetele vastavuse analüüsiks tuleb analüüsida vastavuses selle kehtestamise hetkega. MKS § 150 lg 1 on püsinud muutumatult MKS-is alates selle jõustumisest 01.07.2002. MKS-i seaduseelnõu algatas 22.10.2001 Eesti Vabariigi valitsus, mis on vastavuses PS § 103 p. 4. Seaduse võttis vastu Riigikogu, poolt hääletas 48 liiget ja vastu 2, erapooletuid ei olnud⁸³, mis on vastavuses PS §-ga 104. Seaduse kuulutas välja Eesti Vabariigi president 12.03.2002, mis on vastavuses PS §-ga 107. Seega võib eeltoodust lähtuvalt tõdeda, et MKS § 150 lg 1 vastab formaalse põhiseaduspärasuse kontrolli menetlusnõuetele.

Vorminõuetele vastavuse kontrollimisel tuleb eelkõige lähtuda põhiseaduse paragrahvidest, mis sätestavad nõuded seaduse avaldamisele (PS § 3), keelele (PS § 6) ja jõustumisele (PS §

78 Uibo, K. Maksumenetluse aegumistähtaegade põhiseaduspärasus. Tallinn 2022, lk 35

79 Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. Juridica 2001, lk 5-96

80 RKPJKo 13.06.2005. 3-4-1-5-05, p. 8

81 Maksukorralduse seaduse eelnõu 361 SE seletuskiri

82 Maksukorralduse seadus § 150 lg 1 - RT I 2002, 26, 150.

83 Stenogramm. IX Riigikogu, VII istungjärk. 20.02.2002, 13: 00
<https://stenogrammid.riigikogu.ee/et/200202201300?>

108). Üldpõhimõtte kohaselt jõustuvad seadused kümnendal päeval pärast nende avaldamist Riigi Teatajas, kui seaduses pole välja toodud teistsugust tähtaega. 01.07.2002 jõustunud MKS avaldati Riigi Teatajas 19.03.2002 eesti keeles. Seega võib järeldada, et MKS § 150 lg 1 vastab formaalse põhiseaduspärasuse kontrolli vorminõuetele.

Eesti Vabariigis teostab seadusandliku võimu riigikogu⁸⁴. Maksukorralduse seaduse tervikuna on vastu võtnud riigikogu ehk seadusandlik võim ise. Riigikogul on PS §-s 65 sätestatud tegevuste osas õigus teostada riigivõimu, mille hulka kuulub ka seaduste vastuvõtmine⁸⁵. MKS on avaldatud Riigi Teatajas ning selle vastuvõtjaks on Riigikogu. See tähendab ühtlasi, et MKS vastab formaalse põhiseaduspärasuse kontrolli pädevusnõuetele.

Seadusereservatsiooni ehk olulisuse põhimõtte kohaselt saab riigivõimu teostada üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel⁸⁶. Eelkõige tähendab see seda, et teatud küsimuste üle saab otsustada üksnes rahvas, kõrgeima võimu kandjana, või Riigikogu seadusandliku organina ning nende edasi delegeerimine ei ole põhiseadusega lubatav. Arvestades eelnevalt läbiviidud analüüsi, on MKS vastu võetud Riigikogu poolt selleks ettenähtud korras ning seetõttu on formaalne kooskõla seadusereservatsiooni põhimõttega tuvastatud.

Määratuse ehk õigusselguse põhimõtte tuleneb PS § 13 lg-st 2 ning eeldab selgust õigusnormi sisu osas⁸⁷, ehk õigusnorm peab olema sõnastuselt selge, täpne ja määratluse osas ka piisavalt ammendav⁸⁸. Õigusselguse põhimõtte on üks osa laiemast, PS § 10 reguleeritud õiguskindluse põhimõttest, mis hõlmab endas ka õiguspärase ootuse põhimõtet ehk kindlust kehtivate normide püsijäämise suhtes⁸⁹. Kui hinnata MKS § 150 lg 1 vastavust eelkirjeldatud õigusselguse ning osaliselt ka laiemast, õiguskindluse põhimõttele, siis võib järeldada, et norm vastab õigusselguse põhimõtte loetletud eeldustele. See tähendab, et norm on üheselt mõistetav ning tõlgendamisel ei saa jõuda teistsuguse seisukohani. Formaalne kooskõla määratuse põhimõttega eksisteerib, mis võimaldab töö autoril ühtlasi järeldada, et kõik formaalse põhiseaduspärasuse eeldused on täidetud.

84 Eesti Vabariigi põhiseadus § 59. RT I, 15.05.2015, 2

85 *Ibidem* § 65

86 *Ibidem* § 3 lg 1 ls 1

87 RKPJKo 02.12.2004. 3-4-1-20-04 p. 12

88 Maruste, R. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja -vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004, lk 290.

89 Kask, O., Kalmo, H. Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne § 10-46, 5. parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. https://pohiseadus.ee/sisu/3481/paragrahv_10

2.2.2. Materiaalne õiguspärasus

Materiaalselt põhiseaduspärane on riive, mis vastab PS § 11 toodud põhiõiguste piiramise üldistele tingimustele, sh. ja eelkõige proportsionaalsuse põhimõttele. Sama põhimõttega kooskõla nõue on laialdaselt levinud ja kasutuses ka rahvusvahelises põhiõiguste käsitluses⁹⁰. MKS-is sätestatud tõendamiskoormuse riive analüüsimisel on seega oluline teostada põhjalik proportsionaalsuse kontroll, sest normi vastus proportsionaalsuse põhimõttele võib olla ajas muutuv. Eelkõige tähendab see, et esialgselt proportsionaalseks hinnatud meede võib 10 aastat hiljem osutuda ebaproportsionaalseks või põhiseadust riivavamaks, st. et eksisteerib vähem riivavaid, st. proportsionaalsemaid viise või meetmeid põhiseaduspärasemaks käsitluseks.

Riivet saab pidada õigustatuks vaid siis, kui on järgitud proportsionaalsuse põhimõtet⁹¹. Riive proportsionaalsus tähendab seda, et riive peab olema eesmärgi saavutamiseks sobiv, vajalik ja mõõdukas⁹². Sobiv on abinõu, mis soodustab eesmärgi saavutamist. Sobivuse seisukohalt on vaieldamatult ebaproportsionaalne abinõu, mis ühelgi juhul ei soodusta eesmärgi saavutamist. Abinõu on vajalik, kui eesmärki ei ole võimalik saavutada mõne teise, kuid isikut vähem koormava abinõuga, mis on vähemalt sama efektiivne kui esimene. Abinõu mõõdukuse üle otsustamiseks tuleb kaaluda ühelt poolt põhiõigusse sekkumise ulatust ja intensiivsust ning teiselt poolt eesmärgi tähtsust⁹³.

Omandipõhiõiguse riive materiaalse põhiseaduspärasuse kontrollimiseks tuleb seega hinnata kehtiva tõendamiskoormuse jaotuse sisulist vastavust põhiseadusele, eelkõige arvestades PS § 11 toodud ning eelnevalt käesolevas töös selgitatud vastavust proportsionaalsuse hindamise aluskriteeriumitele. Töö autor asub seisukohale, et enne materiaalse põhiseaduspärasuse sisulist hindamist, tuleb välja selgitada tõendamiskoormuse jaotuse legitiimsus ehk normi eesmärk.

Mitmel juhul, kuid mitte alati, on võimalik normi eesmärki tuletada eelnõu seletuskirjast. Tõendamiskoormuse jaotuse eesmärki ei ole 01.07.2002 jõustunud MKS-i seletuskirjas⁹⁴ välja

90 Kask, O., Kalmo, H. Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne § 11-2, 5. parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. <https://pohiseadus.ee/sisu/3482/>

91 RKPJKo 05.03.2001. 3-4-1-2-01 p. 16

92 RKPJKo 26.03.2009. 3-4-1-16-08 p. 28

93 RKPJKo 06.03.2002. 3-4-1-1-02 p. 15

94 Maksukorralduse seaduse eelnõu 886 SEI seletuskiri.
<https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/9ad19551-e825-355e-a92cb9ebda028f0b/Maksukorralduse%20seadus>

toodud, kuigi tegemist on olulise maksuõigusliku põhimõttega, millel on märkimisväärne mõju. Eesmärgi tuvastamine on oluline, et asuda proportsionaalsuse kontrolli juurde⁹⁵. Olukordades, kus õigusnormi eesmärki ei ole võimalik tuvastada, tuleb kontrolli läbiviimiseks eesmärk luua ehk eesmärgile sisu anda, kuid alati ei ole see ka praktikas võimalik olnud. Üksikutel juhtudel on riigikohus leidnud, et juhul kui eesmärki ei ole võimalik tuvastada, siis tuleb seadus põhiseadusevastaseks tunnistada⁹⁶.

MKS § 150 lg 1 sätestatud tõendamiskoormuse jaotusele legitiimse eesmärgi omistamisel saab lähtuda osaliselt erialakirjandusest, mille kohaselt oli üheks peamiseks eesmärgiks eelkõige maksukohustuslastele suurema kindlustunde loomine⁹⁷. Arvestades 1993. aastal jõustunud esimest maksukorralduse seadust ning selle seletuskirja⁹⁸, kus maksuhalduri õigused olid veelgi laiemad, nõustub autor, et suurema kindlustunde loomine maksumaksjatele oli kindlasti vajalik. Selle osas kas 2002. aastal jõustunud ning endiselt kehtiv tõendamiskoormuse jaotuse põhimõtte maksukohustuslase jaoks ka eelnõuga planeeritud eesmärki täitis, mh. kas tegemist on lubatava eesmärgiga omandipõhiõiguse piiramiseks, tuleb edasise analüüsi käigus tuvastada.

Riigikohus on rõhutanud⁹⁹, et PS § 32 lg 2 kohaselt on omandipõhiõigus lihtsa seadusereservatsiooniga põhiõigus, mis ei piira seadusandjat avalik-õigusliku rahalise kohustuse eesmärkide määratlemisel, kui need eesmärgid on PS-ga kooskõlas. Erandiks on kohtupraktikas loetud konkreetseid avalik-õiguslikke varalist positsiooni puudutavaid piiranguid, mis on eraõigusliku omandiga otseselt ja lähedalt seotud¹⁰⁰. Isikute maksustamise vaatest on eraldi aluseks omandipõhiõiguse riivele PS § 113. Riigikohus on selgitanud, et PS § 113 võimaldab piirata isikute põhiõiguseid, mh. omandipõhiõigust, üksnes ulatuses, mis on vajalik seadusandjale riiklike maksude maksmise kohustuse kehtestamiseks¹⁰¹. Eeltoodust võib järeldada, et tõendamiskoormuse jaotamine maksumaksjale MKS § 150 sätestatud viisil maksude kogumiseks on lubatava eesmärgiga ning seega legitiimne eesmärk.

95 Kalmo, H., Kask, O. Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne § 11-21. 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. <https://pohiseadus.ee/sisu/3482>

96 RKPJKo 21.02.2003, 3-4-1-2-03, p 17-18.

97 Kähri, M. Tõendamiskoormus maksumenetluses. Tallinn: Juridica, 2004, lk. 53-54. https://www.juridica.ee/article.php?uri=2004_1_t_endamiskoormus_maksumenetluses

98 Maksukorralduse seaduse eelnõu 361 SEI seletuskiri.

99 RKPJKo 29.03.2017, 3-4-1-15-16, p 106

100 *Ibidem*

101 RKÜKo 22.12.2000, 3-4-1-10-00 p. 22

Edasise materiaalse õiguspärasuse analüüsimisel tuleb hinnata kas piirangu kehtestamisel loodud legitiimne eesmärk on proportsionaalne ehk kas abinõu, millega eesmärki saavutada soovitakse on sobiv, vajalik ja mõõdukas¹⁰². Samale seisukohale on jõudnud ka Riigikohus, leides, et piirang saab põhiseaduspärane olla üksnes juhul kui see vastab ka proportsionaalsuse põhimõttele¹⁰³.

Töö autor kontrollib esmalt kas abinõu, millega eesmärki saavutada üritatakse on sobiv. Sobiv ei ole abinõu ainult ja üksnes siis kui see eesmärki täidab, vaid ka siis kui see soodustab või aitab eesmärki saavutada¹⁰⁴. Riigikohus on leidnud, et sobiv on abinõu eelkõige siis kui see kaitseb isikut riigi omavoli eest¹⁰⁵. Sobivust on juriidilises mõttes kindlale normile viidates raske hinnata, pigem on tegu inimese tunnetusliku küsimusega ning pragmaatilises vaates võib autori arvates asuda seisukohale, et sobiv on iga abinõu seni, kuniks tekib uus ja sobivam abinõu. Vaikimisi võiks möönda, et sobivuse küsimus on subjektiivne küsimus, mis taandub lõpuks iga indiviidi tasemele. Riiklikust vaatenurgast võiks abinõu olla sobiv hetkeni, mil tekib uus, sobivam abinõu. Arvestades, et sobivaks võib pidada mh. abinõud, mis väheselgi määral aitab kaasa eesmärgi saavutamisele, võib möönda, et sobivuse kriteerium on täidetud ning jätkata analüüsi läbiviimisega. Käesoleva magistritöö vaatest on sobivuse analüüs oluline töö hilisemas faasis, kus analüüsitakse ja võrreldakse tõendamiskoormuse jaotust Suurbritannia ning Ameerika Ühendriikide maksusüsteemidega ning uuritakse kas võib leida sobivamaid meetmeid, mida oleks võimalik Eesti õigussüsteemis kohaldada.

Vajalikkuse kriteeriumi kontrollimiseks tuleb hinnata kas Eesti õigussüsteemis on juba olemas muu abinõu, mis võimaldaks isiku õiguseid riivata vähesemal määral. Vähem piirava abinõu olemasolu korral tuleb lähtuda vähem piiravast abinõust¹⁰⁶, selleks, et parimal võimalikul viisil ja ulatuses tagada isikute põhiõiguste kaitse. Juhul kui õigussüsteemis eksisteerib meede, mis aitab täpselt sama eesmärki saavutada, siis puudub igasugune ratsionaalne selgitus kasutada piiravamat meetet.

Autor on käesoleva töö raames korduvalt välja toonud, et maksu- ja halduskohtumenetlustes puudub selge põhjendus sellise tõendamiskoormuse jaotuse osas, mis asetab maksuotsusest tuleneva tõendamiskoormuse maksumaksja kanda. Lisaks eelnevale ja arvestades maksuhaldurite üsna laiaulatuslikku ligipääsu erinevale maksuteabele ning maksukohustuslase

102 RKPJKo 26.03.2009. 3-4-1-16-08 p. 28

103 RKPJKo 05.03.2001. 3-4-1-2-01, p 16

104 RKPJKo 16.11.2016, 3-4-1-2-16, p 99

105 RKPJKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02, p 15

106 Maruste, R. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja -vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004, lk 274.

kaasaaitamiskohustuse nõuet, võiks tõendamiskoormuse jaotus maksu- ja halduskohtumenetluses olla autori hinnangul ka teistsugune, st. vähemalt teoreetiliselt oleks võimalik maksumaksjate õiguseid riivata ka vähesemal määral. Vajalikkuse hindamise kontekstis jõuab autor järeldusele, et vajalikkuse otseses tähenduses saab jõuda seisukohani, et teatav tõendamiskoormuse jaotuse regulatsioon printsiibis on vajalik. Autori hinnangul on võimalik vähendada aga omandipõhiõiguse riive intensiivsust, arvestades käesolevas lõigus toodud põhjendusi.

Mõõdukuse kontrollimiseks tuleb hinnata, kas legitiimise eesmärgi saavutamisel on kaalutud ka piirangust tulenevat kahju ehk kas piirangu kehtestamise õigustus on kooskõlas piirangu intensiivsusega¹⁰⁷. Mõõdukuse näol on suures osas tegemist teoreetilise käsitlusega, mida on väga keeruline hinnata ning sellest tulenevalt on õiguskirjanduses peetud mõõdukuse käsitlemist proportsionaalsuse hindamise kontekstis irratsionaalseks¹⁰⁸. Mõõdukuse osas on täiendava seisukoha võtnud ka Riigikohus, leides et põhiõiguste taandumine võib olulisel määral sõltuda sellest, kui kaalukad on riivet õigustavad aluspõhimõtted, ehk sisuliselt olulise väärtusega eesmärkide täitmiseks peavadki põhiõigused tagasi astuma, et täita mõõdukuse eesmärki.

Arvestades käesoleva magistritöö teemat ning eesmärke, saab hinnata riive intensiivsust eelkõige läbi hüpoteetilise käsitluse, mis analüüsitava maksunormi kohaselt realiseerub maksuhalduri poolt maksuotsuse tegemisega. Riivel võib olla igapäevaselt väheintensiivne mõju, kuid see riive võib muutuda suureks kui maksuametnik diskretsioonist ja asjaoludest lähtuvalt teeb maksuotsuse. Isiku omandipõhiõiguse riive seisneb sellisel juhul riigi volis nõuda maksumaksjalt X summas raha (vara) tasumist ja maksumaksjal tekib sisuliselt kohustus vaide- või kohtumenetluse läbimiseks, selleks, et vara kaitsta ning mh. tõendada maksude tasumist. Omandipõhiõiguse riive oleks vähem intensiivne, kui tõendamiskoormus oleks maksuametil.

Arvestades eelnevalt põhjalikult analüüsitud materiaalse põhiseaduspärasuse kriteeriume, asub autor seisukohale, et tõendamiskoormuse jaotus Eesti õigussüsteemis on proportsionaalne. Samas on autori hinnangul võimalusi tõendamiskoormuse paremaks jaotamiseks (st. eelkõige tõendamiskoormuse jaotamise põhimõtete ümberkujundamiseks ja/või muutmiseks), arvestades infoajastut ja ühiskonda, kus maksuhaldurite maksuteabele ligipääsu lihtsustab

¹⁰⁷ Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. *Juridica* 2001, lk 5-96

¹⁰⁸ *Ibidem*.

ainuüksi dokumentide, deklaratsioonide ning muude asjakohaste materjalide digitaalsus, seadusest tulenev maksumaksja kaasaaitamiskohustus ning igapäevaste sularahaarvelduste märkimisväärne vähenemine.

3. TÕENDAMISKOORMUSE JAOTUS SUURBRITANNIA JA AMEERIKA ÜHENDRIIKIDE ÕIGUSSÜSTEEMIS NING VÕRDLUS JA SOBITUMINE EESTI ÕIGUSSÜSTEEMI

Eelnevas peatükis tehtud järeldustest lähtuvalt on käesolevas peatükis tehtava võrdluse eesmärgiks eelkõige sobivamate ehk omandipõhiõigust vähemriivavate abinõude tuvastamine. Selleks, et käesoleva töö vaatest oleks võimalik hinnata ja analüüsida Suurbritannias ja Ameerika Ühendriikides kehtiva tõendamiskoormuse jaotust ning võimalikku sobivust Eesti õigussüsteemi, leiab käesoleva töö autor, et esmalt tuleb põhjalikult hinnata asjaomaste riikide maksusüsteeme ning tuvastada seos kehtiva maksuõiguse ja põhimõtete ning vastavas maksusüsteemis kehtiva tõendamiskoormuse jaotamise vahel. Magistritöö autor on riikide valimisel lähtunud eelkõige eeldusest, et Eesti õigussüsteem põhineb suures osas saksa õigusel ning seetõttu on võrdlus Ameerika Ühendriikide ning Suurbritannia õigusega eelduslikult novaatilisem ja asjakohasem.

3.1. Suurbritannia maksusüsteem ning tõendamiskoormuse jaotus

3.1.1. Suurbritannia maksusüsteem

Suurbritannia maksude tasumise ja kogumise süsteem on pika ajaloo jooksul läbinud evolutsiooni mitmete reformide tulemusena. Suurbritannia maksusüsteemi on ajalooliselt peetud koormavaks ning reformide eesmärk on olnud eelkõige vajadus leida tasakaal maksustamise majandusliku pidurdava mõju ning riigi vajaduse maksude kogumise, et saavutada õiglane maksukoormuse jaotamine riigi ning maksumaksjate vahel¹⁰⁹. Progresseeruv majanduskeskkond on tekitanud vajaduse uute regulatsioonide lisandumiseks ning maksustamise põhimõtete ning määrade ülevaatamiseks, millest tulenevalt on muutnud ka kogu Suurbritannia maksusüsteem. Lisaks erinevatele makse reguleerivatele seadustikele on *common law* riikides (sh. Suurbritannias) tavapärane ka laiaulatuslik ning aegade jooksul välja kujunenud maksuõiguslik kohtupraktika, mille analüüsimine ning tundmine on sisuliselt eelduseks vajaduse korral riigiga maksuvaidluste pidamiseks. Teatav mõju võib Suurbritannia

109 Kay, J. King, M. The British Tax System (Fifth Edition). Oxford University Press. 1990, lk. 3 https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/kay_king.pdf

maksupoliitikale avalduma hakata lähiaastatel, arvestades, et Euroopa Liidust (Brexit) lahkumine eeldab vähemalt osaliselt maksusüsteemi ülevaatamist. Euroopa Liidust lahkumine mõjutab oluliselt Suurbritannia käibemaksu kui ka tollimaksu, mis mõlemad on sisuliselt EL-i maksud. EL-i käibemaksudirektiivid on sätestatud Ühendkuningriigi käibemaksuseaduses, kuid pärast Brexitit ei pea uusi EL-i direktiive enam Ühendkuningriigi käibemaksuseadustesse sisse kirjutama¹¹⁰.

Suurbritannia maksusüsteem sarnaneb oma ülesehituselt mitmetele teistele Euroopa Liidu riikidele ning on suures ulatuses ühe tasandiline, st. et riik kogub maksud kokku ning siis jagatakse maksutulu kohalike omavalitsuste tasandil laiali. See võimaldab maksumaksjatel hinnata oma maksukohustuse hulka. Suurbritannia valitsuse iga-aastastest tuludest moodustab suurima osa tulumaks, mis on enamus riikide suurimaks tuluallikaks. 2022. aastal moodustas tulumaks ligikaudu 24,6% Suurbritannia maksutuludest, millele järgnesid sotsiaalkindlustusmaksud, käibemaks ning ettevõtte maksud¹¹¹.

Tulumaksu maksavad Suurbritannias iga-aastaselt umbes 29,5 miljonit inimest, kuid mitte kõik sissetulekud ei ole tulumaksuga maksustatud. Peamise maksustatava tulu moodustab töö eest saadav töötasu, sissetulek füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsemisest, vanaduspension, kinnisvaratulu ja aktsiate intressid ning dividendid. Sissetulekud sotsiaalkindlustus hüvedest, samuti lapsetoetused, ei ole tulumaksuga maksustatavad. Tulumaksu ei arvestata ega maksta enamasti ka tööandja või töötaja pensionimaksete (piirmääran) või sissetulekute pealt, mis on tehtud eraldi kogumiskontodele.

Suurbritannias toimib tulumaksusüsteem tuluvahemike kaudu ehk sisuliselt on tegu astmelise maksustamisega, millel on progresseeruv iseloom. Igal maksumaksjal on isiklik maksuvaba tulu määr, mida indekseeritakse ning mis lahutatakse kogutulust enne maksude arvestamist maha. 2023. aasta seisuga on maksumaksjatel õigus kogutulust maha arvata 12 570 naela suurune osa¹¹². Enne 2016. aastat oli 65-aastastel ja vanematel inimestel õigus teha suuremaid mahaarvamisi, kuid seaduse muudatustega võrdsustati mahaarvamiste määrad kõigi maksumaksjate vahel. Maksustatav tulu (s.o sissetulek, mis ületab isiklikud mahaarvamised) osas kehtivad erinevad maksumäärad sõltuvalt vahemikust, kuhu maksumaksja sissetulek

110 Malkin, J. Brexit: The Implications For Tax. 2022. <https://www.taxsystems.com/tax-news/brexit-the-implications-for-tax/>

111 Keep, M. Tax Statistics: an overview. 2023, lk. 6 <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP-8513/CBP-8513.pdf>

112 Government Digital Service. Income Tax Rates. 2023. <https://www.gov.uk/income-tax-rates>

kuulub. 2023. aasta seisuga kohaldatakse maksustatava tulu suhtes, kus maksumaksja iga-aastane sissetulek on kuni 50 270 naela baasmäära 20%, kuni 125 140 naela kohaldatakse eelmises vahemikus nimetatud sissetulekut ületavas osas kõrgemat maksumäära 40% ning aastatulude puhul, mis ületavad 125 140 kohaldatakse lisamäära, mille maksumäära suurus on 45%¹¹³.

Kogumiskontode tulu ja dividenditulu maksustatakse eelnevas lõigus toodud tulumaksumääradest erinevate määradega. Kogumiskontode tulu, mis jääb maksustatava tulu esimese 5000 naela hulka, on maksuvaba. Alates 2016. aasta aprillist saavad enamik maksumaksjaid täiendavat isiklikku kogumiskonto toetust, nii et kogu kogumiskonto tulu, mis toetusest allapoole jääb on maksuvaba¹¹⁴. Isikliku kogumiskonto toetuse suuruse määrab maksumaksja tulumaksuklass. Esimesed 1000 naela kogumiskonto tulu on maksuvaba baasmäära klassis olevatele maksumaksjatele ning 500 naela kogumiskonto tulust on maksuvaba neile, kelle rakendub kõrgema maksumäära klass, lisamaksumäära klassis olevad maksumaksjad ei saa isiklikku kogumiskonto toetust, mis tähendab, et väiksema sissetulekuga isikutel on ka kõrgem toetus. Kogumiskonto tulu, mis ületab isikliku kogumiskonto toetuse, maksustatakse nagu muudki tulu, 20% põhimäära vahemikus, 40% kõrgema intressimäära vahemikus ja 45% üle 125 140 naela¹¹⁵.

Alates 2016. aasta aprillist kehtib ka dividenditulu maksuvabastus kuni 5000 naela ulatuses. Sellest hüvitisest suuremat dividenditulu maksustatakse 8,75%-ga kuni baasmäära piirmäärani, 33,75%-ga kõrgema maksumäära piirmäärani ning 39,35%-ga nendele, kelle dividendid ületavad kõrgemat määra. Arvutades, millisesse maksuvahemikku erinevad tuluallikad langevad, käsitletakse dividenditulu tulu ülemise osana, millele järgneb kogumiskontode tulu, millele järgnevad kõik muud tulud.¹¹⁶

Enamik maksumäära vahemikke muutub ja maksuvabastused suurenevad iga maksuaasta alguses, mis Suurbritannias on aprillis vastavalt indekseerimise põhimõtetele, välja arvatud juhul, kui parlamendis otsustatakse teisiti. Kõik muutused tehakse teatavaks iga-aastaselt eelarve koostöölastamise hetkel ja on üldjuhul vastavuses tarbijahinnaindeksi (CPI) muutumisega. Maksuvabad toetused ja baasmäära piirmäär ümardatakse ülespoole 10 naela kordse arvuni, samas kui kõrgema maksumäära piirmäär ümardatakse ülespoole 100 naela

113 *Ibidem*

114 Pope, T. Waters, T. A Survey of the UK tax system. Institute for Fiscal Studies. 2016, lk. 6-8 https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/bn09.pdf

115 *Ibidem*

116 Government Digital Service. Tax on Dividends. 2023. <https://www.gov.uk/tax-on-dividends>

mitmekordse arvuni. Lisamäära piirmäär 100 000 naela ületavas osas lepitakse kokku igal aastal kindla fikseeritud summana, kui Suurbritannia parlament ei otsusta teisiti.¹¹⁷

Käibemaks toob iga-aastaselt Suurbritannia riigikassasse märkimisväärse tulu, 2022. aastal laekus riigikassasse 143 miljardit naela käibemaksu, mis moodustas 15,6% kogu maksutuludest¹¹⁸. Käibemaks on proportsionaalne maks, mida makstakse kogu kauba müügil (va. üksikud erandid). Enne käibemaksutulu Suurbritannia maksuametile (HMRC) ülekandmist võivad ettevõtted teha sisendkäibemaksu maha arvamisest sisse ostetud toodetelt ehk olemuslikult lisandub kaubale seega igas etapis nn. lisandväärtuse loomise maks igal etapil, mitte lihtsalt teostatud kulutuste pealt. Käibemaksumäär enne 4. jaanuari 2011 oli 17,5%, mida otsustas riik tõsta seoses eelarve defitsiidiga 20%-ni. Teatud kaubad on maksustatud oluliselt madalama soodusmääraga 5%, mis kehtib majapidamiste soojendamiseks kasutatavatele kütustele ja elektrienergiale, naiste sanitaartoodetele, laste turvatoolidele, rasestumisvastastele vahenditele, teatud elamute ümberhitustele ja renoveerimistele, teatud energiasäästlikele materjalidele ja suitsetamisest loobumise toodetele. Lisaks eelnevale on mitmed kaubad kas nullmääraga või käibemaksu vabad. Nullmääraga kaupadel ei ole lõppkaubalt käibemaksu arvestatud ja ettevõtted saavad tavapäraselt sisendkäibemaksu tagasi nõuda. Maksust vabastatud kaupadel ei ole tarbijatel käibemaksu tasumise kohustust, kuid samas ei saa ettevõtted seda sisendkäibemaksuna maha arvata ega seetõttu ka riigilt tagasi nõuda¹¹⁹.

Ettevõtte tulumaksu maksavad Suurbritannia maksuresidentidest ettevõtted, avalik-õiguslikud ettevõtted ja FIE-d. Ettevõtted, mis ei ole Suurbritannia maksuresidendid, maksavad ettevõtte tulumaksu ainult Suurbritannias teenitud kasumilt. Ettevõtte tulumaksuga maksustatakse tulud kauplemisest, investeringutest ja kasum, millest on õigus teha mitmesuguseid mahaarvamisi. Kauplemiskahju on ettevõtetel võimalik tasaarvestada eelneval perioodil teenitud kasumiga või võib need määramata ajaks edasi järgnevasse majandusaastatesse kanda. Kuni 2023. aastani oli ettevõtete tulumaksumäär 19%, alates 2023. aastast on Suurbritannia valitsusel plaan tõsta ettevõtte tulumaksumäära ettevõtete osas, kelle aastakasum ületab 250 000 naela 25%-ni¹²⁰.

117Pope, T. Waters, T. A Survey of the UK tax system. Institute for Fiscal Studies. 2016 https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/bn09.pdf

118 Keep, M. Tax Statistics: an overview. 2023, lk. 6 <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP-8513/CBP-8513.pdf>

119 Pope, T. Waters, T. A Survey of the UK tax system. Institute for Fiscal Studies. 2016 https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/bn09.pdf

120 HM Revenue & Customs. Guidance: Corporation Tax Rates and Allowances. 2022. <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax>

Ettevõtted saavad sarnaselt füüsilistele isikutele teha teatud osas mahaarvamisi tulumaksuga maksustatud kasumilt, eelkõige puudutab see jooksvaid kulusid, nagu näiteks palgad, tooraine ja intressimaksud. Kapitalikuludelt, nagu näiteks hooned ja masinad, mahaarvamisi ühes osas ja nende väärtuselt (st. soetusmaksumuselt) teha ei saa. Selle asemel saavad ettevõtted hoonete ja masinate väärtuse vähenemise tõttu maha arvestada kapitali amortisatsiooni aja jooksul. Väärtuse vähenemisest tingitud amortisatsiooni on eelkõige võimalik maha arvestada aastatel, kui need tekivad. See tähendab, et mahaarvamisi hoonete ja masinate osas on võimalik teha laias laastus iga-aastaselt kas tulevaste kasumite arvelt või kuni kolm aastat tagasiulatuvalt.¹²¹

Teadus-ja arendustegevus (R&D) on teine oluline valdkond, mille pealt on Suurbritannia ettevõtetel õigus teha ulatuslikke mahaarvamisi. Maksustatavalt kasumilt mahaarvamiste tegemine on lubatud sarnaselt jooksvatelt kulutustelt tehtud mahaarvamistele ehk nn. standardsed mahaarvamised. Lisaks on teatud tingimustel teadus-ja arendustegevuselt lubatud teha täiendavaid mahaarvamisi. Keskmise ja väikese suurusega ettevõtete jaoks loodi 2000. aastal maksusoodustus/-vabastus, mis võimaldab väikese ja keskmise suurusega ettevõtetel teadus- ja arendustegevuse jaoks teha täiendavaid mahaarvamisi 130% ulatuses ning kokku seega maha arvata 230% maksustatavast kasumist, sest teadus- ja arendustegevuse kulud on täielikult maha arvatavad, ilma erandita. 2016. aastal jõustus täiendav maksusoodustus teadus- ja arendustegevuse jaoks ka suurettevõtetele, kellele hakati võimaldama maksukrediiti, mis võimaldab suurettevõtetel saada hinnanguliselt 10% suurust maksusoodustust aastas¹²².

Maksumaksjate õiguste kaitse Ühendkuningriigis jaguneb kolme peamisesse kategooriasse: parlamentaarne (seadusandlik võim), kohalikud haldusorganid ning kohtud. Peamine põhimõte, mille alusel maksumaksjate huve kaitstakse on õigusriigi põhimõte, mille kohaselt iga valitsusasutus ja/või haldusorgan (avaliku võimu kandja) alluma õigusriigi põhimõtetele samamoodi nagu iga kodanik või maksumaksja. Parlamentaarsed kaitsemeetmed hõlmavad iga inimese õigust võtta ühendust oma parlamendisaadikuga ja olla tema poolt esindatud ministrite tasemel või parlamendis küsimusi tõstatades. Täidesaatva võimu tegevuse (omavoli) vastu on maksumaksjate kaitsemeetmete hulgas maksumaksjate harta (*Tax Payers' Charter*).¹²³

121 Pope, T. Waters, T. A Survey of the UK tax system. Institute for Fiscal Studies. 2016 https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/bn09.pdf

122 HM Treasury. "Above the Line" credit for Research and Development. 2012. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/190280/atl_cr_edit_response111212.pdf

123 James, S. Murphy, K. The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration. 2004. https://www.researchgate.net/publication/29811451_The_Taxpayers'_Charter_a_case_study_in_tax_administration

Maksuvaidluste ning võimalike kohtumenetluste vältimiseks on Suurbritannias loodud eraldi spetsiaalne teenus suurettevõtetele (LBS – *large business service*), et lahendada praktilisi maksuküsimusi. Maksuküsimuste reaalses lahendamise aitab vältida suurel hulgal maksuvaidlusi, mis aitab vähendada nii kohtute, haldusorganite kui ka ettevõtjate koormust ja mh. vähendada menetluskooormust. Ärikeskkonna muutustega kohanemiseks ning nende arutamiseks on Suurbritannias loodud ka paar iga-aastast suurkohtumist HMRC esindajate ja suurettevõtete jaoks, et arutada üldisemaid, maksustamise seisukohast tähtsust omavaid ja/või potentsiaalselt tekkida võivaid probleeme ning tagada võimalike probleemide lahendamine varajases staadiumis.¹²⁴

3.1.2. Tõendamiskoormuse jaotus Suurbritannia maksumenetlustes

Suurbritannia maksuvaidlustes on ajalooliselt soositud tõendamiskoormuse jaotumise küsimuses eelkõige maksuhaldureid, peamiselt põhjusel, et eelduslikult on maksuametniku hinnangud ja analüüsid isiku maksukohustuse olemasolu kohta õiged ning ei vaja täiendavat tõendamist. Aja jooksul on aga toimunud järk-järgult üleminek tasakaalustatuma maksusüsteemi poole, mille eesmärk on leevendada maksumaksjate ja maksuhaldurite vahelist võimu asümmeetriat ehk kaitsta maksumaksjaid riigivõimu omavoli eest.

Üldjuhul lasub igas Suurbritannia maksuvaidluses tõendamiskohustus maksumaksjal, kuid koormuse ulatus on olenevalt kohtuinstitsioonist erinev. Valdavas osas lahendavad Suurbritannias esimese taseme maksuvaidluseid maksutribunalid, mis on sisuliselt maakohtust eraldiseisev, maksuvaidlustele keskenduv, kohtuharu¹²⁵. Tribunalis peab maksumaksja tõendama, et HMRC hinnang maksumaksja maksukohustusele on väär.

Suurbritannia üldised tõendamiskoormuse jaotamise põhimõtted on ülevõetud ka maksuvaidlustesse ning suures osas lähtuvad maksuvaidluseid lahendavad kohtud tänapäeval nendest samadest põhimõtetest. Oluline tegur, mis suurendab maksumaksja tõendamiskoormust igas kohtuastmes, on eeldus, et maksuametniku hinnang maksumaksja tasutud või tasumata maksude osas on alati õige. Kuigi maksuametnike eeldused ega hinnangud

124 HM Revenue & Customs. Guidance: How HMRC works with large businesses. 2014 <https://www.gov.uk/guidance/hm-revenue-and-customs-large-business>

125 Courts and Tribunals Judiciary. Work of the First-Tier Tribunal Tax Chamber. <https://www.judiciary.uk/courts-and-tribunals/tribunals/first-tier-tribunal/first-tier-tribunal-tax-chamber/>

ei ole tõendiks maksuvaidluste lahendamisel, kehtivad teostatud hinnangud selle hetkeni, kuni maksumaksja esitab asjakohased ja tema seisukohta toetavad tõendid. Oluliste ja maksuameti hinnanguid ümberlukkavate tõendite esitamisel maksumaksja poolt muutub tõendamiskoormus osaliselt ning tõendite esitamise kohustus tekib pärast seda maksuametile, kes peab tõendama nõude eelduste kujunemise asjaolusid.

Peamised põhimõtted, millest võib sõltuda tõendamiskoormuse jaotus Suurbritannia maksuvaidlustes, on alljärgnevad:

Korrektuse eeldus - eeldatakse, et maksuhaldur on isiku maksuanalüüsi (-hinnangu) koostanud korrektselt, kui maksumaksja ei tõenda vastupidist. See peegeldab halduse korrapärasuse põhimõtet ja tagab maksusüsteemi terviklikkuse.

Tõenäosuste tasakaal - tõendamiskohustus langeb poolele, kes on kohtumenetluses väite esitanud. See tähendab, et kui pool esitab kohtumenetluses väite, siis peab ta olema valmis seda tõendama, et väidet saaks käsitleda faktina. Tõendamiskoormuse jaotumise vaatest on käesoleval juhul mõlemal poolel kohustus enda esitatud väiteid tõendada, st. kohustus pole üksnes maksumaksjal. Autor selgitab, et antud juhul ei ole eelduseks kõrge tõendamisstandard ehk piisab sellest kui pool suudab usutavalt põhistada oma väidet, et kallutada kaalukauss väitva poole kasuks.

Sisuline õiglus - tõendamiskoormuse jaotumine peaks edendama materiaalselt õiglust, mis tähendab, et tõendamiskohustus peab eelkõige olema sellel poolel, kellel on kõige parem positsioon asjakohaste tõendite esitamiseks. Nagu käesolevas töös varasemalt käsitletud, on selline põhimõte kasutuses ka Eesti maksuõiguses. Üldjuhul tähendab see seda, et maksumaksjal on kohustus erinevad asjaolusid tõendada. Samas tuleb arvestada, et maailm meie ümber muutub, maksusüsteem areneb ning vähemalt Eestis on maksuhaldurite jaoks teabe kättesaadavus ning kontroll aastate jooksul oluliselt paranenud. Iga juhtum nõuab eraldi analüüsi, arvestamist faktide, asjaolude ja teiste õiguspõhimõtetega ning ühtset järeldust tõendamiskoormuse jaotumise osas siin teha ei ole mõistlik.

Tõendamiskoormus ja juriidilised eeldused - kuigi lõplik tõendamiskoormus lasub maksumaksjal, võib esineda juhtumeid, kus konkreetne tõendamiskohustus kandub üle maksuhalduritele, eriti kui neil on parem juurdepääs asjakohasele teabele. Õiguslikud eeldused võivad samuti mõjutada koormuse jaotamist, pannes teatud eeldustel või järeldustel põhineva esialgse tõenduskoormuse teisele poolele.

Maksumaksjatele on loodud mitmed head võimalused, mille abil maksukohustuslased saavad oma õiguste üle järelevalvet teostada ning seeläbi efektiivsemalt oma õiguseid kaitsta. Maksumaksjatele pakutava kaitse tõhusus sõltub sageli sellest, kuidas maksumaksjad neile kättesaadavaks tehtud vahendeid ise kasutavad, kuid osaliselt on see seotud ka sellega, kuidas Suurbritannia maksuamet juhib maksukohustuslaste tähelepanu nende õigustele ning võimalustele, sh. preventiivsetele meetoditele, mis aitaks vältida võimalikku maksurikkumist. Maksumaksjatel, kellel puudub võimalus saada maksualast (tasulist) nõustamist, ei puudu Suurbritannia õigussüsteemis ilmtingimata kaitse, aga sotsiaalne kihistumine ning sellest tulenevad ebavõrdsed võimalused, võivad oluliselt halvendada maksumaksja võimet edukalt kohtuprotsessi läbida ning tema suhtes tehtud maksuotsuseid vaidlustada.¹²⁶

3.1.3. Tõendamiskoormuse jaotus Suurbritannia tsiviil- ja kriminaalõiguses

Arvestades käesolevas magistritöös püstitatud eesmärgi ning eelmises peatükis tehtud (vahe)järeldusi, on oluline hinnata ja vaadelda, kas võrdlusaluste riikide õigussüsteemides, antud juhul Suurbritannia tsiviil- või kriminaalõiguse põhimõtete hulgas leidub novaatilisi või teistsuguseid fundamentaalseid põhimõtteid, millest lähtudes saaks Eesti maksuõiguses kehtivat tõendamiskoormuse jaotust muuta või teha ammendavaid järeldusi, miks olemasolev süsteem on sobiv ning muutmist ei vaja või hetkel teadaolevalt paremaid viise muutmiseks ei eksisteeri.

3.1.3.1. Tõendamiskoormuse jaotus Suurbritannia tsiviilkohtumenetluses

Suurbritannia õigussüsteemis hõlmavad tsiviillasjad tavaliselt üksikisikute või juriidiliste isikute vahelisi vaidluseid. Suures osas sarnanevad tsiviilkohtutes peetavad vaidlused sisult Eesti tsiviilkohtumenetluses olevatele vaidlustele ning puudutavad eelkõige kahju hüvitamisele, saamata jäänud tulule või lepingu täitmisele suunatud nõudeid. See aga ei tähenda, et tõendamiskoormuse jaotus Suurbritannia tsiviilkohtumenetluses oleks automaatselt

¹²⁶ James, S. Murphy, K. The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration. 2004. https://www.researchgate.net/publication/29811451_The_Taxpayers'_Charter_a_case_study_in_tax_administration

võrreldav või sarnane Eesti tsiviilkohtumenetlusega. Tõendamiskoormuse jaotumine ei sõltu Suurbritannia õigussüsteemis üksnes sellest, millist tõendamiskoormust pool kannab, vaid oluline on ka millisele tõendamiskoormuse standardile peavad tõendid vastama, et kohus saaks selliseid tõendeid käimasolevas kohtuasjas arvestada.

Suurbritannia tsiviilasjades lasub tõendamiskoormus üldjuhul hagejal. Tsiviilkohtusüsteem lähtub asjade lahendamisel eelkõige „tõenäosuste tasakaalu“ põhimõttest, mida on autor käesoleva töö raames juba käsitletud. Üldjuhul piisab seega tsiviilkohtumenetluses võrdlemisi tavapärasest tõendamisstandardist ning hageja peab üksnes tõendama kohtule, et tema versioon sündmustest on tõenäolisem kui see, et selliseid sündmuseid aset ei leidnud. Selline tõendamiskoormuse jaotus kehtib üldjuhul ka Eesti tsiviilkohtumenetluses ning käesoleva töö autor leiab, et selline tõendamiskoormuse jaotus on üldjuhul ka mõistlik – pool, kes taotleb kohtumenetluse tulemusena näiteks kahju hüvitamist või lepingu täitmist, peaks olema ka pool, kes nimetatud asjaolu tõendab.

Tõendamiskoormuse jaotus poolte vahel võib aga varieeruda sõltuvalt nõude olemusest ja teatud nõuete puhul võib hagejal olla tavapärasest kõrgem tõendamiskohustus või võib see olla sootuks hoopis kostjal. Lepingulistest vaidlustes lasub hagejal tavaliselt kohustus tõendada lepingu olemasolu, selle tingimusi ja teise poole rikkumist. Isikukahju puhul peab hageja tõendama, et kostjal oli hoolsuskohustus, kostja rikkus seda kohustust ja sellise kohustuse olemasolu ja rikkumisega põhjustas kostja hagejale kahju.

3.1.3.2. Tõendamiskoormuse jaotus Suurbritannia kriminaalkohtumenetluses

Tõendamiskoormuse jaotumise kontseptsioon on Suurbritannia *common law* süsteemis sügavalt juurdunud, iseäranis pikk ajalugu on sellel aga eelkõige kriminaalõiguses. Ajalooliselt langes süü tõendamise koorem süüdistatavatele, kusjuures süüdistatavad pidid oma süütust tõendama eelkõige kohtuprotsessi jooksul. Aja möödudes nihkus tõendamiskoormus järkjärgult prokuratuurile, peegeldades laiemaid muutusi õigusfilosoofias ja süütuse presumptsiooni tunnustamist õigluse aluspõhimõttena.

Üheks oluliseks arenguks oli 1935. aasta kohtuasi *Woolmington vs DPP (Director of Public Prosecutions)*, mis kehtestas põhimõtte, et süü tõendamise kohustus lasub täielikult prokuratuuril ja mille tulemusena muutus nõutavaks kõrgem tõendamisstandard ehk ilma mõistliku kahtlusega. Woolmingtoni kohtuasi pani teatud ulatuses ja määral aluse süütuse

presumptiooni põhimõttele, sest rõhutas ideed, et prokuratuur peab tõestama süüdistatava süüd, mitte süüdistatava oma süütust.¹²⁷

Ühendkuningriigi tänapäevases kriminaalõiguses reguleerivad tõendamiskoormuse jaotust mitmed põhiprintsiibid:

Süütuse presumptsioon - Ühendkuningriigi kriminaalõigussüsteemi kesksel kohal on eeldus, et süüdistatav on süütu, kuni tema süü pole tõestatud. See eeldus asetab tõendamiskohustuse otseselt prokuratuurile, nõudes prokuratuurilt süüdistatava süü ümberlökkamatut tuvastamist.

Tõendamisstandard - kriminaalasjade tõendamise standard on väljaspool mõistlikku kahtlust. See on kõrge standard, mis nõuab, et prokuratuuri esitatud tõendid oleksid nii veenvad, et vandekohtunikel või kohtunikel ei tekiks põhjendatud kahtlust süüdistatava süü.

Õiguslikud eeldused - kuigi tõendamiskoormus lasub üldjuhul süüdistajal (prokuratuuril), on teatud õiguslikud eeldused/seadusest tulenevad põhimõtted, mis võivad tähtsust omada nii prokuratuuri kui ka kaitse vaatest, nagu näiteks tõendite või muude menetlustoimingute seaduslikkus või süüdistatava vaimne seisund.

Tõendite esitamise kohustus - mõnel juhul võib tõendite esitamise kohustus süüdistaja ja kaitse vahel vahetuda. Kaitse võib tugineda süüdistuse korral enesekaitsele, mis võib nõuda prokuratuurilt selle ümberlökkamist väljaspool mõistlikku kahtlust.

Juhtumipõhised kaalutlused - tõendamiskoormuse jaotus võib varieeruda olenevalt süüte olemusest ja konkreetsetest asjaoludest, mida tuleb tõendada.

Suurbritannia kriminaalasjades lasub tõendamiskoormus eelkõige süüdistajal, kes peab tõendama süüdistatava süüd väljaspool mõistlikku kahtlust. See põhimõte peegeldab süütuse presumptsiooni ja on kriminaalõigussüsteemis üksikisiku õiguste kaitsmisel kesksel kohal. Kuigi tõendamiskoormuse jaotust reguleerivad õiguse välja kujunenud aluspõhimõtted, jätkuvad arutelud õigusemõistmise ligipääsetavuse, tõendite ja tõendamise keerukuse ning meedia ja avaliku arvamuse rolli üle.

¹²⁷ House of Lords. Woolmington vs DPP. 1935. <https://vlex.co.uk/vid/woolmington-v-dpp-793864581>

3.2. Ameerika Ühendriikide maksusüsteem ning tõendamiskoormuse jaotus

3.2.1. Ameerika Ühendriikide maksusüsteem

Ameerika Ühendriikide maksude kogumise ja tasumise süsteem on üks keerulisemaid maailmas. Tõenäoliselt on see tingitud maksupoliitika mitmekesisest arengust, laiaulatuslikest reformidest, novatsioonist ning riigi pikast ajaloost, kuid milles on kindlasti suur roll olnud ka erinevatel parteidel. Üksnes USA föderaalne maksuseadustik on ligikaudu 6000 lehekülge pikk, mis ajas erinevate muudatuste tulemusel on üksnes kasvanud. Aegunud ja ajakohatud sätted tunnistatakse küll muudatustega kehtetuks, kuid progresseeruv majanduskeskkond on tekitanud vajaduse uute regulatsioonide lisandumiseks, mis on keerukamaks muutnud ka kogu USA maksusüsteemi. Lisaks maksuseadustikule on *common law* riikides (sh. USA-s) tavapärane ka laiaulatuslik ning aegade jooksul välja kujunenud maksuõiguslik kohtupraktika, mille analüüsimine ning tundmine on sisuliselt eelduseks vajaduse korral riigiga maksuvaidluste pidamiseks.

Maksuseadustiku lugemine annab ülevaate föderaalsete maksustamise tohutust keerukusest, mitmed maksuseadustiku peatükid käsitlevad eraldi ja põhjalikult erinevate isikute ja toodete maksustamist, nagu näiteks laevaomanike kaitse ning kompensatsiooniühingute, elukindlustusseltside ja vaktsiinide maksustamist¹²⁸. Sõltumata sellest, et USA poliitikud räägivad iga-aastaselt terviklikust maksureformist, viitavad muudatused maksuseadustikus sellele, et maksud USA-s muutuvad veelgi keerulisemaks isegi siis, kui poliitikud maksude lihtsustamisest räägivad. Teiste jurisdiktsioonide, näiteks osariikide ja linnade poolt kehtestatud maksud muudavad maksustamise USA-s veelgi keerukamaks.

USA maksusüsteemi keerukusele on viidanud ka mitmed maksuvaldkonna asjatundjad. Iga-aastaselt Tax Foundation'i poolt avaldatavas OECD liikmesriikide maksusüsteeme võrdlevas raportis on korduvalt välja toodud USA maksusüsteemi keerukus ning kõrged maksud, eriti osas, mis puudutab füüsiliste ja juriidiliste isikute maksustamist ning kinnisvaramakse. Viimati 2022. aastal avaldatud raportis on USA maksusüsteem koos kehtivate maksumääradega paigutatud 38 OECD liikmesriigi tasemel 22. kohale. Arvestades raportis võrreldavaid

128 Roach, B. Taxes in the United States: History, Fairness, and Current Political Issues. 2010. https://www.bu.edu/eci/files/2019/06/Taxes_in_the_United_States.pdf

tegureid, on nimetatud „kõrgel“ kohal paiknemine tingitud eelkõige madalatest tarbimismaksudest, mis on OECD liikmesriikide tasemel ühed madalaimad.¹²⁹

Ameerika Ühendriikide maksusüsteem on progressiivne ehk astmeline. Üldiselt ja lihtsustatult tähendab see, et mida suurem on üksikisiku (või leibkonna) sissetulek, seda rohkem peab üksikisik (või leibkond) makse maksma. Ameerika Ühendriikide maksusüsteemile on omane, et suurema sissetulekuga isikud ei maksa üksnes rohkem makse, vaid lisaks rakenduvad neile tavapärasest oluliselt suuremad maksumäärad. Suures osas põhjendatakse sellist astmelist maksustamist kontseptsiooniga, et need, kellel on suuremad sissetulekud kasutaksid täiendavat/ülejäätavat tulu uue kodu või sõiduki ostmisele, samas kui oluliselt madalama sissetulekuga isikutel kuluks see raha hädavajalike meditsiinitarvete, hariduse või muude esmaabitarvete jaoks¹³⁰.

See põhimõte ei kehti üksnes füüsiliste isikute, vaid ka ettevõtete tasandil. Ameerika Ühendriikides kehtiv ettevõtete tulumaksumäär riiklikul tasandil on 21%, kuid sellele lisanduvad osariikides kehtivad ettevõtte tulumaksumäärad, mis koos riikliku maksumääraga võivad ulatuda koguni 30,1 protsendini¹³¹. Lisaks maksustatakse ettevõtteid sarnaselt füüsilistele isikutele ka osaliselt tulupõhiselt ehk suurem tulu võib kohalikul tasandil tähendada ka kõrgemat maksumäära.

Ameerika Ühendriigid on maksusüsteemi ja isikute maksustamise ülesehitanud eelkõige maksevõime printsiibile, st. et makse tuleb koguda isikutelt selliselt, et see ei riivaks või riivaks proportsionaalselt isikute põhiõiguseid ning makse oleks võimalik koguda. Maksevõime põhimõttest lähtuvalt võib võrdne (või regressiivne) maksumäär tekitada suurema maksekoormuse madalama sissetulekuga leibkondades, mistõttu ei suurene üksnes majanduslik ebavõrdsus isikute vahel, vaid suurenevad ka riiklikud kulud. Eelkõige tähendab see seda, et võrdne või regressiivne maksustamine ei pruugi omada suurt ja olulist mõju maksulaekumistes, aga võib olla olulise mõjuga maksutuludest saadava kasu jaotamisel.

129Bunn, D. International Tax Competitiveness Index. 2022. https://files.taxfoundation.org/20221013150933/International-Tax-Competitiveness-Index-2022.pdf?_gl=1*3iuhya*_ga*MTYwNjI5ODgyNy4xNjgxNzIwMDgx*_ga_FP7KWDV08V*MTY4MTcyMDA4MC4xLjEuMTY4MTcyMDA4OC41Mi4wLjA.

130Roach, B. Taxes in the United States: History, Fairness, and Current Political Issues. 2010. https://www.bu.edu/eci/files/2019/06/Taxes_in_the_United_States.pdf

131Watson, G. Combined Federal and State Corporate Income Tax Rates. 2022. <https://taxfoundation.org/combined-federal-state-corporate-tax-rates-2022/>

Ameerika Ühendriikide maksupoliitika suurimate nõrkustena on eksperdid välja toonud keeruka maksusüsteemi ning kõrged maksud, mis kanduvad osaliselt üle ka maksumaksjate maksekäitumisse. Füüsilised isikud peavad kogu tulud deklareerima iga-aastaselt, ettevõtteid kas kvartaalselt või iga-aastaselt. Ameerika Ühendriikides toimub maksude kogumine ning isikute maksustamine kolmel tasandil:

- 1) Riiklikud maksud (*Federal tax*);
- 2) Osariigi maksud (*State tax*);
- 3) Kohalikud maksud (*Local tax*);

Tulumaks on USA-s kõige keerulisem ja vaieldavam maks, mis on kehtinud alates Ameerika Ühendriikide põhiseaduse 16. muudatuse ratifitseerimisest 1913. aastal¹³². Tulumaksuga on maksustatud nii palgad kui ka sissetulekud paljudest muudest allikatest, sealhulgas intressid, dividendid, kapitalikasvu tulud, füüsilisest isikust ettevõtja sissetulekud ning näiteks ka laste ülalpidamiseks saadavad tulud. Tulumaksuga ei maksustata kogu tulu – kogutulu, korrigeeritud brutotulu ning maksustatava tulu eristamine on maksustamise vaatest olulised, sest füüsiliste isikute kogutulust ning korrigeeritud brutotulust on õigus teha maksumaksjatel mahaarvamisi.

Kogutulust võivad maksumaksjad maha arvestada näiteks individuaalsed pensionikonto sissemaksed, lubatavad kolimiskulud, õppelaenu intressid ja õppemaksu. Kogutulust teostatud mahaarvamiste järgselt saadakse korrigeeritud brutotulu, mis on eelkõige oluline IRS-ile (*Internal Revenue Service*) maksuandmete kogumisel, samas ei võeta isikute tulumaksuga maksustamisel aluseks korrigeeritud brutotulu, vaid maksutatavat tulu. Korrigeeritud brutotulust saab täiendavalt teostada mahaarvamisi, lisaks kohalduvad füüsiliste isikute puhul teatud maksuvabastused, mis on üldiselt seotud leibkondade suurusega. Korrigeeritud brutotulult teostatavad mahaarvamised võivad olla kas asja- või isiku- (leibkonna-) põhised. Asja põhiselt võib maksumaksja täiendavalt maha arvestada aasta jooksul tehtud kulutused näiteks kinnisvaramaksudele, panga hüpoteegi intressidele, heategevuseks soetatud kingitustele ja suurematele ravikuludele. Kui asja põhiselt tehtavad mahaarvamised ületavad kas isiku või leibkonna üleselt iga-aastaselt indekseeritavat standardset mahaarvamiste määra, siis rakendub standardne määr (va. üksikud erandid).¹³³ Maksude deklareerimisel liigitatakse

132US Income Tax. Sixteenth Amendment, lk. 1953 <https://www.govinfo.gov/content/pkg/GPO-CONAN-1992/pdf/GPO-CONAN-1992-10-17.pdf>

133Roach, B. Taxes in the United States: History, Fairness, and Current Political Issues. 2010, lk. 4. https://www.bu.edu/eci/files/2019/06/Taxes_in_the_United_States.pdf

isikud nelja kategooriasse: üksikisik, perepea, abielus (ühine deklareerimine) või abielus (eraldi deklareerimine. 2022. aastal oli Ameerika Ühendriikides kehtiv mahaarvamiste maksimummäär 12 950 dollarit isiku kohta (sh. iga lapse kohta), abikaasade puhul 25 900 dollarit ning perepeal 19 400 dollarit¹³⁴.

Maksustatav tulu saadakse mahaarvamiste ja maksuvabastuse summade lahutamisel korrigeeritud brutotulust, mille pealt maksumaksja tegelikult makse maksab ning mis võetakse aluseks isikute tulude ning maksumäärade arvestamisel. Maksumäär sõltub isikute kogu aasta maksustatavast tulust, millelt arvestatakse tulumaksu vastavalt isiku maksustatava tulu suurusele. 2022. aastal kehtis maksumaksjatele 7 erinevat maksumäära, mis astmeliselt suurenesid maksuvaba tulu suurenemisel - 10%, 12%, 22%, 24%, 32%, 35% ja 37%. Isikud, kelle maksustav tulu oli kuni 10 275 dollarit, pidid maksma 10% maksustatavalt tulult tulumaksu, samas kui isikud, kelle maksustatav tulu aastas ületas 170 050 dollarit, pidid füüsilise isiku tulumaksu tasuma 33 148 dollarit ning lisaks 32% ikka dollari pealt, mis ületas eelnevalt nimetatud summat.¹³⁵

Ettevõtete maksude deklareerimine toimub sarnaselt või isegi praktiliselt samas vormis nagu üksikisikutel. Ettevõtte maksustatav tulu on määratletud kui ettevõtte kogutulu, millest on maha arvatud müüdnud kaupade maksumus, töötasud, amortisatsioon, remont, makstud intressid ja muud seadustega lubatud mahaarvamised. Seega saavad ettevõtted, nagu ka üksikisikud, kasutada mitmeid mahaarvamisi, et vähendada oma maksustatavat tulu. Tegelikuses saavad ettevõtted teostada sisuliselt piiramatult mahaarvamisi, mille tulemusel ei maksa ettevõtted üldse makse või isegi teatud juhtudel saavad ettevõtted riigilt enam makstud raha tagasi küsida. Ettevõtete puhul maksustatakse kokkuvõtlikult seega ettevõtete puhastulu ehk kasumit. Ettevõtted, kellel kasum majandusaasta jooksul puudub ehk ettevõtted, kelle tegevuskulud ületavad ettevõtte kogutulu, ei pea ilmingimata ettevõtetele mõeldud tulumaksu maksma deklareerimise aastal, vaid võivad erandlikel juhtudel tasaarvestada majandusaasta kahjumi järgnevate aastate kasumitega¹³⁶.

134 Congressional Research Service. Overview of the Federal Tax System. 2022, lk. 4. <https://sgp.fas.org/crs/misc/R45145.pdf>

135 *Ibidem*. lk. 7

136 Congressional Research Service. Tax Treatment of Net Operating Losses (NOLs) in the Coronavirus Aid, Relief, and Economic Security (CARES) Act. 2021, lk. 1. <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IN/IN11296>

Ettevõtetele kehtivad tulumaksumäärad on sarnaselt üksikisikute tulumaksumääradele aegade jooksul pidevalt muutunud ning üldiselt peegeldanud riiklikke poliitilisi vaateid. Sarnaselt üksikisikutele on ettevõtetele kehtinud tulumaksumäärad olnud ajalooliselt astmelised ning sõltuvuses ettevõtete kogutulust. 2017. aastal võttis USA kongress vastu otsuse ettevõtete tulu maksustamiseks riikliku fikseeritud määraga 21%, mis jõustus 2018. aasta alguses¹³⁷. Enne 2018. aastal jõustunud seaduse muudatust kehtis astmeline tulumaksusüsteem, mille kohaselt ettevõtted, kelle kasum oli väiksem kui 50 000 dollarit maksid tulumaksu 15% kogutulust, samas kui suurema, 100 000- 335 000 dollarit ettevõtete tulumaksumäär oli 39%.¹³⁸

Osariigid ning nende alla kuuluvad kohalikud omavalitsused sõltuvad oma tegevuse rahastamisel sarnaselt Ameerika Ühendriikide (föderaaltasandi) valitsusele erinevatele maksutuludele. Kui esimesel tasandil tasuvad nii füüsilised kui ka juriidilised isikud riigile tulumaksu ja kaudselt ka aktsiisimakse, siis sarnane maksustamine toimub ka osariigi ning kohaliku omavalitsuste tasemel. Lisaks riiklikul tasandil tasutavatele maksutele on igal osariigil ning täiendavalt ka kohalikel omavalitsustel õigus maksustada ettevõtete ning füüsiliste isikute tulu ning koguda täiendavalt teisi makse. Osariikide tasemel maksustamine sõltub suures osas osariigist, kus maksustamine toimub. See tähendab, et iga osariik on maksupoliitika kujundamisel autonoomne ning eelarve eesmärkide täitmine võib toimuda osariiklikult läbi väga erinevate maksuinstrumentide.¹³⁹

Esiteks on peaaegu kõik osariigid (va. Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire, and Oregon) kehtestanud teatud tüüpi üldise müügitaksu. Osariigi müügitaksumäärad ulatuvad 2,9 protsendist (Colorado) kuni 7,25%-ni (California)¹⁴⁰. Üksikud osariigid on müügitaksumäärades kehtestanud erandeid esmatarbekaupadele, nagu näiteks toiduained ja ravimid, et muuta need madalama sissetulekuga inimeste jaoks kättesaadavamaks. Illinoisi üldine müügitaksumäär on 6,25%, kuid enamikele toiduainetele ning ravimitele on kehtestatud maksumäär 1%. Lisaks osariigis kehtivatele müügitaksumääradele on kohalikel omavalitsustel õigus veel täiendavalt maksustada müüdavaid kaupu eraldi müügitaksuga. Kuigi kohalikud müügitaksud on üldiselt madalamad kui osariigis kehtiv müügitaks, on ka

137 US Internal Revenue Code 1986. Amendment. 131 Stat. 2096 <https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-115publ97/pdf/PLAW-115publ97.pdf>

138 Roach, B. Taxes in the United States: History, Fairness, and Current Political Issues. 2010, lk. 4. https://www.bu.edu/eci/files/2019/06/Taxes_in_the_United_States.pdf

139 *Ibidem*.

140 Fritts, J. State and Local Tax Rates. 2023 <https://taxfoundation.org/2023-sales-taxes/>

nende osas erandid. Alabama osariigi müügitaks on 4%, kuid kohalike omavalitsuste müügitaksud on sageli kõrgemad kui 4%, ulatudes maksimaalselt isegi 7,50%-ni¹⁴¹.¹⁴²

Erinevalt erineva tasandi tulumaksudest on müügitaks olemuselt pigem regressiivse iseloomuga. Kõrgete tulu- ning sotsiaalmaksude ühtlustamiseks ning sotsiaalse ebavõrdsuse vähendamiseks, on Ameerika Ühendriikide maksupoliitika pigem tuntud madalate tarbimismaksude poolest¹⁴³. Madalama sissetulekuga leibkonnad kulutavad suurema osa sissetulekust maksustatud kaupadele või teenustele, mis avaldab olulist mõju nende finantsvõimekusele. Erinevad osariigid on väljatöötanud erinevaid kompensatsiooni mehhanisme kasvava ebavõrdsuse ning müügitaksu negatiivse mõju vähendamiseks, näiteks Idahos ja Kansases pakutakse madala sissetulekuga leibkondadele maksukrediiti, et kompenseerida osariigis kehtestatud müügitaksu regressiivset olemust.

Nelikümne ühes osariigis on kehtestatud osariigi põhine tulumaks. Enamikus nendest osariikidest kehtib tulumaks sarnaselt riiklikule tulumaksule astmeliselt (kuni 12 määra), kuid oluliselt väiksema kasvumääraga kui riiklikul tasandil, mis tähendab, et suuremate aastaste sissetulekute korral ei suurene tulumaksu määr oluliselt. Kuues osariigis kehtib fikseeritud tulumaksu määr, mis tähendab, et nendes osariikides ei sõltu tulumaks isikute aastasest sissetulekust ja kehtib kõigile ühetaoliselt.¹⁴⁴

Kinnisvaramaksude rakendamine ning kasutamine on üks oluline erinevus riikliku maksusüsteemi ning osariikides ja kohalike omavalitsuste tasandil kogutavate maksude vahel. Ameerika Ühendriikides on osariikide ja kohalike omavalitsuste üheks suuremaks tuluallikaks kinnisvaramaksud. Peamine kinnisvaramaks on maks kinnisvarale, sh. omatavale maale, elukondlikule kinnisvarale ning äripindadele. Üldjuhul on kinnisvaramaksu aluseks iga-aastane hinnang, mille kohalikud omavalitsused arvutavad proportsioonina isikute poolt omatava kinnisasjade väärtusest. Valemid, mida piirkonniti kinnisasjade hindamisel kasutatakse võivad erineda üksteisest oluliselt. Kinnisvaramakse kogutakse eelkõige kohalike omavalitsuste tasandil, kuid osa kogutud kinnisvaramaksudest eraldatakse vahetult

¹⁴¹ *Ibidem*.

¹⁴² Roach, B. Taxes in the United States: History, Fairness, and Current Political Issues. 2010. https://www.bu.edu/eci/files/2019/06/Taxes_in_the_United_States.pdf

¹⁴³ Bunn, D. International Tax Competitiveness Index. 2022. https://files.taxfoundation.org/20221013150933/International-Tax-Competitiveness-Index-2022.pdf?_gl=1*3iuhya*_ga*MTYwNjI5ODgyNy4xNjgxNzIwMDgx*_ga_FP7KWDV08V*MTY4MTcyMDA4MC4xLjEuMTY4MTcyMDA4OC41Mi4wLjA.

¹⁴⁴ Roach, B. Taxes in the United States: History, Fairness, and Current Political Issues. 2010, lk. 4. https://www.bu.edu/eci/files/2019/06/Taxes_in_the_United_States.pdf

riigikassasse. Kinnisvaramaksud on üldiselt regressiivsed, kuigi oluliselt vähem regressiivsed kui kogutavad aktsiisid või müüгимaksud.¹⁴⁵

Isikud deklareerivad oma sissetulekuid ja maksavad makse kolmel tasandil, mis on mitmel põhjusel problemaatiline. Esiteks nõuab mitmel tasemel maksude deklareerimine ning maksmine põhjalikke teadmiseid maksusüsteemi toimimise põhimõtete kohta. Keerulise ülesehituse tõttu kasutab suur osa ameeriklasi tuludeklaratsioonide esitamisel maksunõustaja abi, mis tähendab täiendavat rahalist kulu nii ettevõtetele kui füüsilistele isikutele. Teiseks põhjustab keeruline maksusüsteem suure halduskoormuse nii maksumaksjatele kui ka haldusorganitele, kes peavad deklaratsioone koostama ning kontrollima. Maksusüsteemi keerukus toob iseenesestmõistetavalt kaasa ka lugematu arvu maksuvaidluseid nii riigi kui ka osariikide ja maksumaksjate vahel.

3.2.2. Tõendamiskoormuse jaotus Ameerika Ühendriikide maksumenetlustes

Maksuvaidluseid on võimalik esimese astme kohtumenetlustes läbida kolmes erinevas kohtuinstantsioonis: Ameerika Ühendriikide maksukohtus, maakohtus, ringkonnakohtus või ülemkohtus. Kohtuvaliku langetab maksumaksja vastavalt oma nõude sisule ning sellest tulenevale kohtualluvusele, mis tähendab, et maksumaksja peab oma valiku langetama erinevate kaalutluste tulemusena.¹⁴⁶

Maksumaksja, kelle osas on maksuamet tuvastanud maksulaekumistes puudujäägi, st. olukorras kus maksumaksja eelduslik maksukohustus ületab maksuameti hinnangul maksumaksja poolt deklareeritud makse, on maksumaksjal võimalik maksuameti hinnang (otsus) vaidlustada kahel erineval põhimõttel. Esiteks võib maksumaksja vaidlustada maksuameti hinnangu esitades hagiavalduse maksukohtusse. Maksukohtusse hagiavalduse esitamisel võib maksumaksja jätta esialgu tasumata hinnangust nähtuva, täiendavalt tasumisele kuuluva, maksu. Teine võimalus on maksumaksjal tasuda maksuameti otsusega ettenähtud täiendav maks ning seejärel esitada tagasinõue enam makstud maksu osas riigi vastu

145 Roach, B. Taxes in the United States: History, Fairness, and Current Political Issues. 2010. https://www.bu.edu/eci/files/2019/06/Taxes_in_the_United_States.pdf

146 Martinez, L. Tax Collection and Populist Rhetoric: Shifting the Burden of Proof in Tax Cases. Hastings Law Journal. 1988. https://repository.uchastings.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1482&context=faculty_scholarship

maakohtusse või ringkonnakohtule enamakstud maksu tagasimakse saamiseks. Maksumaksja kohtuinstitsiooni valikust võib sõltuda tõendamiskoormuse jaotus ja ulatus osapoolte vahel ning lisaks sõltub institsiooni valikust ka poolte veenmiskohustuse ulatus, mis sisuliselt tähendab seda, et erinevates kohtutes peab osapool esitama erineva kaaluga tõendeid, mis tõendavad maksukohustuse täitmist või täitmata jätmist¹⁴⁷.

Üldjuhul lasub igas maksuvaidluses tõendamiskohustus maksumaksjal, kuid koormuse ulatus on olenevalt kohtuinstitsioonist erinev. Maksukohtus peab avaldaja tõendama, et maksuametniku hinnang maksumaksja maksukohustusele on väär. Enam makstud maksu tagastamise hagi esitamisel on maksumaksja tõendamiskoormuse ulatus märkimisväärselt suurem – maksumaksja ei pea üksnes tõendama, et maksuametniku hinnang on väär, vaid peab kindlaks tegema ka täpse summa, millises osas on tal õigus enam makstud maksu tagasi saada ning esitama selles osas lisaks ka täiendavad tõendid, mis konkreetse summa nõudmist põhjendavad.

Ameerika Ühendriikide tsiviilkohtuvaidlustes ajalooliselt välja kujunenud tõendamiskoormuse jaotamise põhimõtted on suures osas ülevõetud ka maksuvaidlustesse ning suures osas lähtuvad maksuvaidluseid lahendavad kohtud tänapäeval nendest samadest põhimõtetest. Oluline tegur, mis suurendab maksumaksja tõendamiskoormust kõikides kohtutes, on eeldus, et maksuametniku hinnang maksumaksja tasutud või tasumata maksude osas on alati õige. Kuigi maksuametnike eeldused ega hinnangud ei ole tõendiks maksuvaidluste lahendamisel, kehtivad teostatud hinnangud seni, kuni maksumaksja esitab asjakohased ja tema seisukohta toetavad tõendid. Oluliste ja maksuameti hinnanguid ümberlukkavate tõendite esitamisel maksumaksja poolt muutub tõendamiskoormus osaliselt ning tõendite esitamise kohustus tekib pärast seda maksuametile, kes peab tõendama hinnangu ja eelduste kujunemise asjaolusid.¹⁴⁸

Maksukohtu loomise põhiline eesmärk oli anda maksumaksjatele võimalus esitada vaided maksuameti tehtud hinnangutele enne väidetava maksukohustuse sissenõutavaks muutumist, st. enne täiendava maksu tasumist. 2023. aastal kehtiv maksukohtu reegel 142(a) näeb tõendamiskohustuse osas ette: „Tõendamiskohustus lasub avaldajal, välja arvatud juhul, kui

147 Winter, R. Jr. The Jury and the Risk of Nonpersuasion. 1971, lk. 337 https://www.jstor.org/stable/3052839?read-now=1&seq=1#page_scan_tab_contents

148 Martinez, L. Tax Collection and Populist Rhetoric: Shifting the Burden of Proof in Tax Cases. Hastings Law Journal. 1988. https://repository.uchastings.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1482&context=faculty_scholarship

seadus näeb ette teisiti või kui kohus ei ole teisiti määranud¹⁴⁹.“ Aegade jooksul on maksumaksjad reeglis sätestatud tõendamiskohustuse jaotust vaidlustatud, viidates Ameerika Ühendriikide konstitutsioonile. 1975. aastal peetud kohtuprotsessis asus maksumaksja seisukohale, et maksukohus rikub tõendamiskoormuse maksumaksjale asetamisega õiglase kohtupidamise põhimõtet ehk poolte võrdse kohtlemise põhimõtet¹⁵⁰. Ringkonnakohus jättis maksumaksja kaebuse rahuldamata, leides et sellisel juhul võiks iga maksumaksja vaidlustada talle määratud maksukohustuse. Ringkonnakohus tõi eraldi välja, et juhul kui tõendamiskoormuse vastav jaotus osapoolte vahel oleks põhiseadusega vastuolus, oleks Ameerika Ühendriikide ülemkohus sellise teoreetilise käsitluse juba varasemalt ümber lükanud^{151, 152}.

Maksumaksjate õigus nõuda ülemkohtutes enammakstud maksude tagasimaksmist sai alguse hagidest maksuametnike vastu, mille tingisid eelkõige maksuametnike väärad hinnangud tasumisele kuuluvate maksude osas. 1836. aastal tunnustas Ameerika Ühendriikide kõrgeim kohus esmakordselt maksumaksjate tagasinõude esitamise õiguse olemasolu. Tollimaksu tasumise vaidluses hindas tolliametnik tasumisele kuuluvat tollimaksu tegelikult oluliselt kõrgemaks, mille peale esitas maksumaksja vaide ebaseaduslikult määratud ja tasutud tollimaksude tagastamiseks. Menetluse käigus ilmnis, et määratud tollimaksu summa ületas kauba väärtust ning maksumaksja tasus maksu üksnes soovist kaup kätte saada. Lisaks leiti, et kuna maksuametnik tegutses maksu kogumisel riigi esindajana, peaks nõue olema esitatud ja suunatud riigi, mitte seda esindava ametniku vastu¹⁵³.

Maksuametnike vastu algatatud kohtuasjad tõid kaasa laiapõhjalise maksutagastusprotseduuri väljatöötamise, mis oli esialgselt sedavõrd keeruline, et vähestel õnnestus selle pinnalt koostada tagasinõudehagisid ja/või esitada nõudeid õigete isikute vastu õigetes kohtutesse. Hagikohtu (Nõudekohus) loomisega muutus tagasinõudehagide esitamine Ameerika Ühendriikide vastu esmakordselt teoreetiliselt võimalikuks, st. esimest korda riigi ajaloos eksisteeris kohtuinstitsioon, millel oli pädevus kõikide maksumaksjate esitatud

149US Tax Court. Rules of Practice and Procedure. 2023, lk. 135 <https://www.ustaxcourt.gov/resources/ropp/Complete Rules of Practice and Procedure Amended 03202023.pdf>

150 U.S. Court of Appeals. Rockwell v. Commissioner. 10.03.1975. <https://casetext.com/case/rockwell-v-c-i-r>
151 *Ibidem*.

152 Martinez, L. Tax Collection and Populist Rhetoric: Shifting the Burden of Proof in Tax Cases. Hastings Law Journal. 1988. https://repository.uchastings.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1482&context=faculty_scholarship

153U.S. Supreme Court. Elliott v. Swartwout. 35 U.S. 156-158 <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/35/137/>

tagasinõudehagide menetlemiseks. Ameerika Ühendriikide ülemkohus leidis 1868. aastal, et isikute tulumaksustamisega seonduvad vaidlused ei saa ühelgi juhul kuuluda hagikohtu pädevusse, sest hagikohtu loomisel ei saanud ühelgi juhul kongressi eesmärk olla tulumaksuseadustest tulenevate vaidluste lahendamise pädevust anda hagikohtu jurisdiktsiooni alla¹⁵⁴. 1881. aastal leidis ülemkohus, et hagikohtu pädevuses võiks olla maksutagastusnõuded, mis põhinevad alates 1866. aastast vastu võetud õigusaktidel ehk sisuliselt lõi ülemkohus uue pretsedendi, millega lükati varasem ülemkohtu seisukoht ümber ning loodi erand, mille kohaselt anti hagikohtule volitus lahendada ka tulumaksuga seonduvaid nõudeid¹⁵⁵.

Tagasinõude hagi ajaloolise kujunemise ning käsitluse mõistmine on ülioluliseks eelduseks tõendamiskoormuse tänapäevasele raamistikule ja poolte vahel jaotumisele, eriti *common law* riikides, kus õigussüsteem on väljakujunenud aastasadade jooksul. Tõendamiskoormuse üleminek riigilt maksumaksjale oli eelkõige seotud ladina keelest ning ruumist tuleneva printsiibiga *indebitatus assumpsit* ehk võlgnevust eeldatakse¹⁵⁶. Nimetatud põhimõtte teoreetilises käsitluses on kaebajal õigus eeldada, et süüdistatav võlgneb talle kindla summa raha, kaupa või muud koguseliselt hinnatavat vara. Praktikas tähendab see eelkõige tõendamiskoormuse asetamist isikule, kellel on teise isiku vastu nõue, mis tähendab, et tõendamiskoormus on sissenõudjal ehk kaebajal. Arvestades, et hagikohtusse esitab nõude traditsiooniliselt maksumaksja, kes on maksu tasunud vastavalt maksuametniku hinnangule, on tõendamiskoormus ka tema kanda ehk arvestades eelnimetatud printsiipi peabki tõendamiskoormus olema maksumaksjal, kes enam tasunud maksu osas maksuameti võlgnevust eeldab. Selline eeldus saab iseenesestmõistetavalt tekkida üksnes juhul kui maksumaksja on nn. täiendava maksukohustuse täitnud ning alles siis oma nõude esitanud.

Lisaks eelnevalt kirjeldatud põhimõtetele, on aja jooksul praktika tagasinõudehagides maksumaksja tõendamiskoormuse osas täienenud. Varasemalt oli maksumaksja tõendamiskohustus piiritletud üksnes maksuametniku hinnangute ümberlükkamisega, st. maksumaksja pidi tõendama, et maksuametniku teostatud ning esitletud hinnang on väär. 20. sajandi lõpus tekkis maksumaksjatel täiendav tõendamiskoormus võlgnetava summa tõendamise osas ehk maksumaksjal tekkis kohustus ära näidata täpne summa, mille ta oli

154U.S. Supreme Court. Nichols v. United States. 74 U.S. 128-129
<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/74/122/>

155U.S. Supreme Court. United States v. Savings Bank. 104 U.S. 733-734.
<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/104/728/>

156 Koffler, J. Reppy, A. Handbook of Common Law Pleading. West Publishing Co. 1969, lk. 354.
https://famguardian.org/Publications/CommonLawPractice/CL_Pleading.pdf

maksuametile enam maksnud. Selline kaheosaline maksumaksja tõendamiskoormuse põhimõte kehtib endiselt kõikide tagasinõude hagide osas, mis esitatakse hagikohtusse.¹⁵⁷

Maksumaksjal on lisaks eelnevalt selgitatud täiendava maksu tasumisele või tasumata jätmisele ka kolmas valik – maksumaksja võib jätta maksuameti teate maksu puudujäägi osas tähelepanuta või võib keelduda täiendava maksu tasumisest, mis sisuliselt asetab maksuameti olukorda, kus maksuamet peab otsustama, kas maksumaksja vastu tsiviilhagi esitada või loobuda hagi esitamisest¹⁵⁸. Ameerika Ühendriikide ülemkohus ei ole otseselt sätestanud ega selgitanud tõendamiskoormuse jaotamist maksukogumise hagides osapoolte vahel, kuid üldiselt on jõutud praktikas sarnaste seisukohtadeni nagu maksutagastus hagides ehk sisuliselt peaks tõendamiskoormuse osas olema tõendamiskoormuse jaotus täpselt samasugune, et vältida maksumaksja asetamist maksukogumise hagides paremasse seisusse, kui maksutagastus hagides, kus tõendamiskoormus on maksumaksja kanda. Kuigi maksukogumise hagides on hageja roll Ameerika Ühendriikidel, ei tohiks maksumaksja tegevusetus või maksu tasumisest keeldumine asetama maksumaksjat paremasse olukorda kui seda maksumaksjat, kes otsustab maksu maksta ja esitab enammakstud raha tagasi saamiseks hagi riigi vastu kohtusse, samale seisukohale on jõudnud ka ülemkohus¹⁵⁹.

Kuigi Ameerika Ühendriikides on enamikel juhtudel tõendamiskoormus maksuasjades maksumaksja kanda, siis on üksikud erandid, mille korral tõendamiskoormuse jaotus muutub ning kandev roll on maksuametil. Eelkõige võib tõendamiskoormus langeda maksuametnikule spetsiifilistes vaidlustes maksukohtus või teatud juhtudel ka tagastusnõude hagides. Ameerika Ühendriikide õigussüsteemis lasub maksuametil tõendamiskoormus akumulieritud tulude, uute asjaolude, täiendava maksustamise ja maksupettuste tõendamise osas.

Igas maksu(kohtu)menetluses, mille käigus lahendatakse küsimust, kas maksumaksja on tahtlikult hoidnud end maksude tasumisest kõrvale, on tõendamiskoormus alati maksuametnikul¹⁶⁰ ehk maksupettuste (maksukuritegude) tõendamine on maksuametniku ülesanne. Palju poleemikat on pakkunud normi sõnastus, mis asetab tõendamiskoormuse maksuametnikele maksupettuste tõendamise osas. Viidatud normi kohaselt on maksuametnikul

157 Martinez, L. Tax Collection and Populist Rhetoric: Shifting the Burden of Proof in Tax Cases. Hastings Law Journal. 1988. https://repository.uchastings.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1482&context=faculty_scholarship

158 26 U.S. Code § 7403 - Action to enforce lien or to subject property to payment of tax <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7403>

159 U.S. Supreme Court. United States v. Janis. 428 U.S. 433 <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/428/433/>

160 26 U.S. Code § 7454 Burden of proof in fraud, foundation man-ager, and transferee cases <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7454>

kohustus tõendada hageja/avaldaja poolt toimepandud pettust. Normil puudub otsene seos maksumaksjatega või maksupettustega ehk korduvalt on tõusetunud küsimus selle rakendamise võimalusest kitsalt maksupettuste kontekstis. Üldiselt on nenditud, et erisuse tekitamise vajadus puudub, st. et laiem tõlgendus katab ära ka kitsama, maksumaksja spetsiifilise tõlgenduse ning pettust kahtlustav pool peaks alati kandma ka tõendamiskohustust, sõltumata sellest, et tegu ei ole maksuspetsiifilise käsitlusega¹⁶¹.

Eelnevas lõigus kirjeldatud maksupettuste põhimõtted kehtivad ka fondijuhtide kohta, kes juhivad organisatsiooni rahavoogu ning kes seeläbi vastutavad organisatsiooni maksukohustuste täitmise eest. Igas maksumenetluses, kus hinnatakse kas fondijuht on teadlikult või sihilikult toimepandud teo, mille tagajärjeks on maksudest kõrvalehiilimine ehk maksupettus, lasub tõendamiskoormus maksuametnikul. Fondijuhtide jaoks ettenähtud eri norm on tingitud eelkõige erisusest maksustamisel ning võib teatud juhtudel kaasa tuua erikaristuse või -sanktsioonid. Fondijuhtidel on keelatud kasutada nende poolt juhitava organisatsiooni vara omatarbeks, st. omada vara läbi organisatsiooni ja kogu selline omatarve võib olla Ameerika Ühendriikide seaduste kohaselt maksustav.

Maksukohtus lasub tõendamiskoormus maksuametil uute asjaolude tõendamise, suurema maksukohustuse tõendamise ning maksumaksja esitatud tõendite ümberlükkamise osas. Tagasinõude hagide osas on maksuametil tõendamiskoormus maksumaksja esitatud tõendite ümberlükkamise osas. Apellatsioonikohtute otsused tagasinõude hagide tõendamiskoormuse jaotamise osas on enamasti konfliktised ning võivad varieeruda sõltuvalt uute asjaolude esitamise hetkest või sisust. Üldiselt on leitud, et tõendamiskoormus ei peaks maksumaksjalt maksuametile üle minema, kui vaidlusalune tagasinõude summa ei ole protsessi käigus muutunud ja muutuvad üksnes sisulised argumendid¹⁶². Ringkonnakohtutes vaieldavate tagasinõude hagide korral jääb maksumaksjale tõendamiskoormus maksuameti esitatud vastuhagide osas. Tegemist on erandiga, mida võib osaliselt seletada levinud tavaga taotleda jagatavate maksude (nt. aktsiis) tagasimaksmist, tasudes ainult väikse osa kogu maksukohustusest, täites siiski kogu makse reegli eeldused. See on üks näide, kus üldjuhul riik esitab vastuhagi maksmata jäetud jagatavate maksude osas. Kohtud on leidnud ja kohaldatav

161 U.S. Court of Appeals. Paddock v United States. s. 567-568 <https://casetext.com/case/paddock-v-united-states-2>

162U.S. Circuit Court. King v. United States. s. 259-260 <https://www.casemine.com/judgement/us/5914c469add7b049347cd6f3>

seadus peegeldab tõsiasja, et sellistel juhtudel jääb tõendamiskohustus õigustatult maksumaksjale.¹⁶³

3.2.3. Tõendamiskoormuse jaotus Ameerika Ühendriikide tsiviil- ja kriminaalõiguses

Ameerika Ühendriikide õigussüsteem ja tsiviil- ja kriminaalõiguses rakendatavad põhimõtted võivad suures osas sarnaneda Suurbritanniale, kuid õiguslik käsitus erinevate printsiipide osas erineb. Arvestades, et nii Suurbritannia kui ka Ameerika Ühendriigid toetuvad suures osas siseriiklikule varasemale praktikale, on autori hinnangul oluline sisuliselt analüüsida, kas Ameerika Ühendriikides kasutatav tõendamiskoormuse jaotus ühtib Suurbritannia käsitlusega või rakendatakse teistsuguseid põhimõtteid, millest lähtudes saaks Eesti maksuõiguses kehtivat tõendamiskoormuse jaotust muuta.

3.2.3.1. Tõendamiskoormuse jaotus Ameerika Ühendriikide tsiviilkohtumenetluses

Tõendamiskoormuse jaotumise analüüsimine Ameerika Ühendriikide tsiviilasjades nõuab erinevate õiguspõhimõtete, pretsedentide ja tõendamisstandardite mõistmist. Tsiviilasjades tähendab tõendamiskohustus eelkõige poole kohustust konkreetse vaidluse või küsimuse osas sisulisi tõendeid esitada. Tõendamiskoormuse jaotus üldjuhul lasub hagejal, kes peab oma väidete kohta vastavad tõendid esitama. Hageja peab esitama tõendid viisil, mis võimaldaks kohtul tuvastada, et hageja versioon vaidluse all oleva asja üksikasjadest on tõenäolisem kui kostja oma. Seda tõendamisstandardit on Ameerika Ühendriikide kohtud kirjeldanud ka kui „50 percent plus feather“ või „weight of the evidence“ standardiks¹⁶⁴. Kuigi esialgne tõendamiskoormus lasub hagejal, võib kostja esitada vastuväiteid või vastuhagi, mis nõuavad kostjalt, et ta tõendaks oma vastuväiteid või -hagi tõendite ülekaaluga.

Tsiviilasjades avaldub tõendamiskoormus peamiselt kahes vormis:

163 Martinez, L. Tax Collection and Populist Rhetoric: Shifting the Burden of Proof in Tax Cases. Hastings Law Journal. 1988. https://repository.uchastings.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1482&context=faculty_scholarship

164 Superior Court of the City and County of San Francisco. Union Pacific Railroad Co. v. State Bd. of Equalization. <https://law.justia.com/cases/california/court-of-appeal/3d/231/983.html>

Tõendamiskoormus (*burden of proof*)- toob kaasa iga poole kohustuse esitada oma väidete või vastuväidete toetuseks piisavalt tõendeid. See nõue tagab, et asjakohased tõendid esitatakse kohtule läbivaatamiseks.

Veenmiskoormus (*burden of persuasion*)- määrab, milline osapool peab faktide läbivaatajat (kohtunikku või vandekohust) veenma oma argumentide paikapidavuses. Enamikul tsiviilasjadest lasub veenmiskoorem hagejal, kes peab tõendite ülekaaluga näitama, et tema väited on tõenäolisemalt tõesed kui mitte.

Spetsiifilistes küsimustes võib tõendamiskoormus poolte vahel vahetuda, nagu näiteks hooletusest põhjustatud juhtumid. Ameerika Ühendriikide tsiviilõiguslik süsteem on üles ehitatud eeldusele, et igal isikul on teise isiku ees teatav hoolsuskohustus. Tõendamiskoormuse jaotumist ja sellega seotud tõendamisstandardeid on kujundanud sajandite pikkune kohtupraktika ja kohtutõlgendused. Märkimisväärsed otsused tööalase diskrimineerimise juhtumites on selgitanud tõendamiskoormuse nihutamise raamistikku kodanikuõigustega seotud kohtuvaidlustes, luues raamistiku erineva kohtlemise ja sellest tuleneva mõju hindamiseks.¹⁶⁵

3.2.3.2. Tõendamiskoormuse jaotus Ameerika Ühendriikide kriminaalkohtumenetluses

Tõendamiskoormuse jaotumise kontseptsioon Ameerika Ühendriikides pärineb Inglise tavaõigusest (*common law*), kus see kehtestati süütuse presumptsiooni põhimõtte osana. Ameerika Ühendriikide kriminaalkohtumenetluses on see üks põhilisi aluspõhimõtteid, mille eesmärk on kaitsta isikuid ebaõiglaste süüdimõistvate otsuste eest. Tõendamiskoormuse standard nõuab, et prokuratuur tõestaks süüdistatava süüd nii kõrgel määral, et vandekohtunikel ei tekiks mistahes kahtlust süüdistatava süüs¹⁶⁶.

Ameerika Ühendriikides on iga indiviidi õigused väga suurel määral kaitstud, st. et erinevalt teistest õigussüsteemidest, tuleb prokuratuuril esitada kõik võimalikud tõendid ja materjalid, tõendamaks isiku süüd. Süütuse presumptsiooni põhimõtte on tõendamiskoormuse jaotumise

¹⁶⁵ U.S. Supreme Court. McDonnell Douglas Corp. v. Green. <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/411/792/>

¹⁶⁶ U.S. Constitution. Fourteenth Amendment. https://constitution.congress.gov/browse/essay/amdt14-S1-5-5-5/ALDE_00013763/

vaatest kesksel kohal, mh. on see põhimõttena sätestatud Ameerika Ühendriikide põhiseaduse viiendas ja neljateistkümnendas muudatuses¹⁶⁷.

Arvestades Ameerika Ühendriikide võrdlemisi pikka ajalugu, on süütuse presumptsiooni põhimõtte juurutatud alles 1970. aastatel tehtud kohtuotsuste tulemusena. Winship'i kaasus pani aluse kõrgema tõendamisstandardi nõutavusele - väljaspool mõistlikku kahtlust, rõhutades selle põhiseaduslikku tähtsust. Antud kaasuses taotles prokuratuur alaealisele täiskasvanu kriminaalvastutust, mille osas kõrgeim kohus leidis, et prokuratuur peab sellisel juhul tõendama süüdistatava süüd väljaspool mõistlikku kahtlust¹⁶⁸. Veelgi enam, kaasuses Jackson v. Virginia kinnitas kõrgeim kohus oma varasemat praktikat ning leidis, et kriminaalajades tõendite piisavuse kontrollimise standardiks on see, kas pärast tõendite vaatlemist prokuratuurile kõige soodsamas valguses, oleks iga vastavate teadmistega isik võinud tuvastada kuriteo olulised elemendid väljaspool mõistlikku kahtlust¹⁶⁹.

Süüdistataval ei ole mistahes kohustust tõendada oma süütust, vaid pigem muuta prokuratuuri väited küsitavaks ja vaieldavaks. Kogu kohtuprotsessi vältel on kaitsel võimalus vaidlustada prokuratuuri poolt esitatud tõendeid ja argumente, küsitleda tunnistajaid ning esitada soovi korral oma tõendeid ja tunnistajaid, mis kinnitavad kohtualuse süütust. Tõendamiskoormus jääb siiski ainult prokuratuurile ja kaitsja ei pea tõendama süüdistatava süütust ega lükkama prokuratuuri väiteid ümber.

Ameerika Ühendriikides leidub koolkond inimesi, kes leiavad, et tõendamiskoormuse nii jäik jaotus ja kõrge tõendamisstandard põhjustab isikutes muret tõendamiskohustuse tõhususe ja õigluse pärast praktikas. Kriitikud väidavad, et süüdimõistmiseks vajalike tõendite kõrge tase võib raskendada süüdimõistvate kohtuotsuste tagamist juhtudel, kus süü võib olla ilmne, kuid tõendid ei ole kindlad. See võib viia süüdiolivate süüdistatavate õigegsmõistmiseni ja õhnestada üldsuse usaldust õigussüsteemi vastu.¹⁷⁰

¹⁶⁷ U.S. Constitution. Fifth Amendment. https://constitution.congress.gov/browse/essay/amdt5-4-3/ALDE_00000865/

¹⁶⁸ U.S. Supreme Court. In re Winship. <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/397/358/>

¹⁶⁹ U.S. Supreme Court. Jackson v. Virginia. <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/443/307/>

¹⁷⁰ Picinali F. Can the reasonable doubt standard be justified? 2018. https://eprints.lse.ac.uk/88836/1/Picinali_Reasonable%20Doubt_Accepted.pdf

3.3. Maksusüsteemide ja tõendamiskoormuse jaotumise võrdlus ning järelused Eesti õigussüsteemi sobivuse osas

3.3.1. Ameerika Ühendriikide, Suurbritannia ja Eesti maksusüsteemide võrdlus

Suurbritannias, Ameerika Ühendriikides ning Eestis kehtivad maksustamise alused ning üldpõhimõtted erinevad omavahel oluliselt vähem, kui autor oleks tööd kirjutama hakates osanud eeldada ning teistpidi kinnitas maksusüsteemi eelneva võrdluse vajalikkust ning sihtotstarvet. Kui maksusüsteeme eraldiseisvalt ja etteruttavalt hinnata, siis tuleks asuda seisukohale, et maksusüsteemi tervikuna vaadates on kõige parem olukord Eestis, samale seisukohale on jõudnud ka OECD iga-aastaselt avaldatavas raportis¹⁷¹. Samas ei ole USA ja Suurbritannia puudujäägid seotud niivõrd juriidiliste menetluspõhimõtetega, vaid eelkõige kõrgete, koormavate ning keeruliste maksudega.

Kõigi kolme, käesoleva töö raames analüüsitava, riigi üks ühiseid ja olulisi tunnuseid maksusüsteemi vaatest on maksuameti, kui makse koguva institutsiooni olemasolu ühe ametina. Ameerika Ühendriikides vastutab maksude kogumise ning järelevalve teostamise eest IRS (*Internal Revenue Service*), Suurbritannias HMRC (*HM Revenue & Customs*) ja Eestis EMTA (Eesti Maksu- ja Tolliamet). See on tähtsust omav sarnasus, sest see tähendab, et deklaratsioonide esitamine, maksuküsimuste ja -vaidluste lahendamine ning täitmise üle järelevalve toimib igas riigis ühetaoliselt. Ameerika Ühendriikides on maksude kogumise ning deklareerimise osas teatavad erisused, nagu näiteks riiklike ja kohalike maksude osaline kattuvus või maksude eritasanditel kogumine, kuid need erisused ei muuda menetluse vaatest eriti palju.

Ameerika Ühendriikides ning Suurbritannias toimub maksuvõlgnevuste menetlemine samal põhimõttel, mis Eestis. Maksuametite ülesandeks on kokku koguda kõik (nii füüsiliste kui ka juriidiliste isikute) maksudega seonduvad deklaratsioonid ja andmed. Kui maksuametid tuvastavad ebakõla esitatud deklaratsioonide ja/või neile teada oleva informatsiooni pinnalt või tuvastavad maksu puudujäägi, alustavad nad maksumenetlust, et välja selgitada kas puudujääk või ebakõla on näiline või tegelik. Maksuotsusest või mõnel juhul maksuvõlgnevusest isikute

171 Bunn, D. International Tax Competitiveness Index. 2022. https://files.taxfoundation.org/20221013150933/International-Tax-Competitiveness-Index-2022.pdf?_gl=1*3iuhy*_*ga*MTYwNjI5ODgyNy4xNjgxNzIwMDgx*_*ga*FP7KWDV08V*MTY4MTcyMDA4MC4xLjEuMTY4MTcyMDA4OC41Mi4wLjA.

teavitamine toimub igas riigis sarnaselt. Mõlemas riigis on sarnaselt Eestile maksumaksjal, maksuotsuse korral, võimalus kas võlgnevus koheselt ära tasuda ja vaidemenetlusse minna või kohtusse hagi esitada.

Suurimad maksusüsteemi toimimise erisused tulevad välja eelkõige maksuvaidluste lahendamisel kohtumenetlustes. Käesoleva töö autori poolt varasemalt põhjalikult maksuvaidluste lahendamise põhimõtted erinevad eelkõige Ameerika Ühendriikide võrdluses teiste käesolevas töös analüüsitud riikidega. Ameerika Ühendriikide kohtusüsteemi ülesehitus on esmalt keeruline, aga see ei tähenda, et seal ilmtingimata palju kohtuid või kohtuastmeid oleks, vaid iga olulisema valdkonna lahendamiseks on ettenähtud eraldi kohtuinstitsioon, kes vaidluseid lahendab. Maksuasjade lahendamiseks on kolm erinevat kohtuinstitsiooni, kuhu maksumaksja saab pöörduda, lisaks kehtivad igale kohtule oma protseduurireedid kui ka nõudeesitamise reeglid. Kui maksumaksja soovib maksutagastust taotleda, siis tal on vajalik pöörduda nõude-/hagikohtusse ehk maakohtusse, kes tegeleb enam tasutud maksu tagastamise vaidlustega, samas tavapärase maksuvaidluse pidamiseks IRS-iga on maksumaksjal vaja pöörduda maksukohtusse või vastupidi. Suurbritannia maksuasjade kohtumenetluses lahendamine sarnaneb pigem Eesti maksumenetluse praktikaga, kuid selle erisusega, et Suurbritannias on loodud sarnaselt Ameerika Ühendriikidele eraldi maksuasju lahendavad kohtud - maksutribunalid.

Kuigi nii USA-s kui ka Suurbritannias on sarnane õigussüsteem, on tõendamiskohustuses ja selle kohaldamises olulisi erinevusi. Üks märkimisväärne erinevus seisneb vandekohtute kasutamises, mis on Ameerika Ühendriikides rohkem levinud kui Suurbritannias, eriti kriminaalasjades. Toetumine vandekohtunikele Ameerika Ühendriikides muudab tõendamiskohustuse veelgi keerukamaks, kuna vandekohtunikud peavad tõendeid kaaluma ja jõudma ühehäälese otsuseni.

Teine erinevus on kohtunike roll süü või süütuse tuvastamisel. Suurbritannias on kohtunikel kriminaalprotsessides aktiivsem roll ning otsused tehakse sageli kohtumenetlusse esitatud tõendite pinnalt, ilma vandekohtu osaluseta.

Lisaks mõjutavad mõlema riigi tõendamiskoormust kultuurilised ja menetluslikud erinevused. Ameerika Ühendriigid panevad suurt rõhku üksikisiku õigustele ja nõuetekohasele menetlusele, mis kajastub kriminaalasjades nõutavas kõrges tõendamisstandardis. Seevastu Suurbritannia õigussüsteem usaldab tõendite kaalumisel ja erapooletute otsuste tegemisel eelkõige kohtunikke.

Kuigi Ameerika Ühendriikide ja Suurbritannia õigussüsteemidel on ühine päritolu, on neil välja töötatud erinevad lähenemisviisid tõendamiskohustuse jaotumisele. Ameerika Ühendriikides lasub tõendamiskoormus eelkõige kriminaalasjades süüdistajal ja tsiviilasjades hagejal, kusjuures süüdimõistva kohtuotsuse tagamiseks on prokuratuuril kõrgem tõendamisstandard. Autor selgitab täiendavalt, et see tähendab eelkõige seda, et prokuratuur peab tõendama kohtualuse süüd sellisel määral, et vandekohtunikel või kohtunikel ei tekiks põhjendatud kahtlust, et kohtualune pani kuriteo toime. Suurbritannias kehtivad sarnased põhimõtted, kuid erinevused menetlustavades ja kohtunike suurem roll kohtumenetluses toob endaga kaasa peamised erinevused tõendamiskoormuse jaotumise kohaldamisel. Nende erinevuste mõistmine on oluline iga süsteemi tugevate ja nõrkade külgede hindamiseks ning reformivõimaluste tuvastamiseks. Lõppkokkuvõttes püüavad nii USA kui ka Suurbritannia õigluse ja õigluse põhimõtteid järgida, kuigi erinevate vahendite ja meetodite abil. Uurides igas kontekstis tõendamiskoormust, saame väärtuslikke teadmisi õigussüsteemide keerukusest ja nende mõjust tõe ja õigluse taotlemisele.

Eelneva võrdluse välja toomine ning maksusüsteemide vahel sarnasuste ja erisuste leidmine oli eelkõige vajalik selleks, et hinnata kas Suurbritannias ning Ameerika Ühendriikides kehtivat maksusüsteemi laiemalt on võimalik võrrelda Eesti maksusüsteemiga. Autori hinnangul on oluline teada, kas tõendamiskoormuse jaotuse riikidevahelisel võrdlemisel peaks arvestama ka maksusüsteemidest tingitud erisustega või maksusüsteemid on nii ühetaolised, et tõendamiskoormuse jaotumise analüüsi vaatest ei ole erisuste loomine vajalik. Käesoleva töö autor asub seisukohale, et kuigi maksusüsteemides on teatavad erisused, on tõendamiskoormuse jaotumise põhimõtteid võimalik võrrelda sisuliselt otsekohalduvalt ehk erisused maksusüsteemide vahel on piisavalt marginaalsed, et need ei tohiks mõjuda kuidagi võrdluse tulemust. Ameerika Ühendriikide kohtusüsteemi erinevusi, mida autor käesoleva alapeatüki raames kajastas, on oluline arvestada juhul kui on ilmne, et teatud tõendamiskoormuse põhimõtted on otseselt seotud kohtuinstitutsiooni puudutava põhimõtte või erandiga.

3.3.2. Tõendamiskoormuse jaotuse võrdlus Ameerika Ühendriikide ning Suurbritanniaga ja sobitumine Eesti õigussüsteemi

Tõendamiskoormuse põhimõtte laiemas tähenduses on Suurbritannia ning Ameerika Ühendriikide seadustesse ja praktikasse pika aja jooksul integreerunud ning peamiselt üle võetud erinevatest tsiviilvaidlustest. Oluline ja ulatuslik roll on tõendamiskoormuse põhimõttel ka kitsamalt maksuvaidluste lahendamisel, millest annab aimu laialdane konstitutsionaalne kohtupraktika. Lisaks suurele kattuvusele kolme riigi maksusüsteemi ülesehituses ning põhimõtetes, on MKS-s kehtestatud tõendamiskoormuse jaotuse põhimõtted suures osas kasutusel ka USA-s ja Suurbritannias.

Üldjuhul lasub iga riigi maksuvaidluses tõendamiskohustus maksumaksjal, see on kõige olulisem ühine tunnus kolme riigi tõendamiskoormuse võrdlusel. Tõendamiskoormuse ulatus ehk kes, millises osas ja kuidas midagi tõendama peab, erineb osaliselt riikide vaatest ning võib sõltuda mitmetest asjaoludest (puudujäägi tasumisest või tasumata jätmisest, kohtuinstitsioonist, tahtlusest jne.). Ameerika Ühendriikides tagasinõudehagi esitamise korral ei pea maksumaksja üksnes tõendama, et maksuametniku hinnang on väär, vaid peab kindlaks tegema ka täpse summa, millises osas on tal õigus raha tagasi saada ning lisaks seda põhistama. Eesti ja Suurbritannia õiguses eraldi füüsilise isiku tasandil sellist tagasinõude mehhanismi loodud ei ole ning seetõttu puudub ka tõendamiskoormus tagasinõutava maksu tõendamise osas.

Oluline tegur, mis suurendab maksumaksja tõendamiskoormuse ulatust nii Suurbritannias kui ka Ameerika Ühendriikides on eeldus, et maksuametniku hinnang maksumaksja tasunud või tasumata maksude osas on alati õige. Kuigi maksuametnike eeldused ega hinnangud ei ole tõendiks maksuvaidluste lahendamisel, kehtivad teostatud hinnangud seni, kuni maksumaksja esitab asjakohased ja tema seisukohta toetavad tõendid. Oluliste ja maksuameti hinnanguid ümberlukkavate tõendite esitamisel maksumaksja poolt muutub tõendamiskoormus osaliselt ning tõendite esitamise kohustus tekib pärast seda maksuametile, kellel tekib kohustus tõendada hinnangu ja eelduste kujunemise asjaolusid.

Eestis, Suurbritannias ning Ameerika Ühendriikides kehtib küllaltki ühetaoliselt ka tõendamiskoormuse jaotus maksukuritegude ehk maksupettuste korral. Tõendamiskoormus on alati maksuametnikul (kaudselt riigil), kui lahendatakse küsimust, kas maksumaksja on tahtlikult hoidnud end maksude tasumisest kõrvale. Nagu käesolevas töös varem viidatud on ka Eestis tõendamiskoormuse jaotus teistsugune, kui soovitakse tuvastada ja tõendada maksukuriteo toimepanemist, kuid see ei allu siis enam haldusõiguse reeglitele, vaid eelkõige kriminaalmenetluse ning karistusõiguse sätetele.

Suurbritannias ning Ameerika Ühendriikides kehtivad maksuõiguslikud tõendamiskoormuse põhimõtted on sisuliselt üks-ühele samad, mis Eesti maksuõiguse põhimõtted. Tõendamiskoormuse omandipõhiõigusliku riive kontekstis, kus käesoleva töö autor seadis eesmärgiks võrrelda ning leida Ameerika Ühendriikide ja/või Suurbritannia õigusest sobivuse ja vajalikkuse põhimõttest lähtuva teistsuguse ehk proportsionaalsema tõendamiskoormuse jaotuse ning sellest tulenevalt vähendada põhiõiguste riivet, ei osutunud edukaks.

KOKKUVÕTE

Käesolev magistritöö analüüsis MKS § 150 sätestatud tõendamiskoormuse jaotamise põhimõtet, selle võimalikku omandipõhiõiguse riive olemasolu ning võrdles Eesti kehtestatud tõendamiskoormuse jaotust Suurbritannia ning Ameerika Ühendriikide maksusüsteemi ning süsteemile vastavat tõendamiskoormuse jaotust, sh. analüüsida võimalikku sobivust Eesti maksusüsteemi. Töö autor seadis eesmärgiks tuvastada, kas MKS-is sätestatud, maksumaksja õiguseid ulatuslikult piirav, tõendamiskoormuse jaotamise põhimõte on põhiseadusega kooskõlas. Eelkõige oli oluline põhiseaduspärasuse analüüsimisel tuvastada, kas käesoleva töö raames analüüsitud põhimõtte riive on proportsionaalne ehk kas tegu on vajaliku, mõõduka ning sobiliku vahendiga, mis täidab legitiimset eesmärki. Selle eesmärgi sõnastus töö autor uurimisküsimusena - kas MKS § 150 sätestatud tõendamiskoormuse jaotus, mille kohaselt lasub maksukohustuslasel kohustus tõendada maksusumma valesti määramist ning sellest tulenev potentsiaalne omandipõhiõiguse riive on põhiseaduspärane?

Töö esimese peatüki eesmärk oli välja selgitada maksumenetlustes kehtiva tõendamiskoormuse põhimõtted, analüüsida tõendamiskoormuse ja seotud põhimõtete praktikat ning tuvastada ja analüüsida maksumenetluses kehtiva tõendamiskoormuse seoseid teiste õigusharudega. Töö autor leidis, et tõendamiskoormus jaotub osapoolte vahel eelkõige sõltuvalt vaidluse faasist, liigist, kohtuinstitsioonist ning suures osas ka õigusharust. Maksumenetluses kehtivad põhimõtted ei kehti ilmtingimata samal kujul ja/või vormis tsiviil-ega halduskohtumenetluses ega kriminaalmenetluses.

Käesoleva töö autor asus seisukohale, et maksustamise vaatest puudub selge ülevaade, millised asjaolud ning dokumendid peab maksumaksja maksuhaldurile esitama ning kas maksuametniku rahulolematust esitatud teabe osas saaks käsitleda näiteks maksumaksja poolt kaasaaitamiskohustuse rikkumisena. Kuigi MKS-is sätestatud põhimõtete kohaselt on maksumaksjal kohustus esitada maksuhaldurile kõik tähtsust omavad dokumendid ning asjaolud, taandub see lõpuks suuresti haldusorgani diskretsioonile.

Eelnevas lõigus nimetatud põhimõte on küll tõendamiskoormuse vaatest ammendav, kuid ei paku maksumaksjale kaitset haldusorgani omavoli eest ehk tõendamiskoormus läheb sisuliselt maksumaksjale üle haldusorgani diskretsiooni alusel. Põhiseadus ning sellest tulenevad ja selle alla koonduvad seadused peaks isikut kaitsma riigivõimu omavoli eest. Süütuse presumptsioon,

kui kriminaalmenetluse põhimõtte, ei ole ülekantav tavalise õigusliku presumptsioonina haldusõigusesse (sh. maksu- ega halduskohtumenetlusse). Samas peaks maksumaksja olema kaitstud riigi tegevuse eest. Jah, siinkohal tuleb nentida, et teatud asjaolude kindlaks tegemine ei ole ilma maksumaksja kaasaaitamiskohustuse täitmiseta võimalik. Selleks on sätestatud MKS-is kaasaaitamiskohustuse põhimõtte ning juhul kui maksumaksja keeldub konkreetsete dokumentide esitamisest või jätab maksuhalduri päringule vastama, siis tekiks maksumaksjal varem või hiljem kasvõi kohtulik kohustus nõutud dokumendid esitada.

Kriminaal- ja tsiviilkohtumenetluses kehtivad põhimõtted kattuvad halduskohtu- ja maksumenetluse põhimõtetega üksnes osaliselt, kuid ebaselgust (mh. kohustuste täitmise osas) on märkimisväärselt vähem. Käesoleva töö autori poolt analüüsitava tõendamiskoormuse osas on selgelt ja üheselt mõistetav, kuidas jaotub tõendamiskoormus hagi- või kriminaalmenetluses. Tõsi, näiteks tsiviilõiguses esinevad teatavad, autori poolt eelnevalt välja toodud, erandid vaidlustes autoriõiguste, ettevõtte ülemineku või töösuhtest tingitud tõendamiskoormuse jaotamise osas, kuid need erisused, sh. teistsuguse tõendamiskoormuse jaotuse põhimõtted, on selged ja konkreetsed.

Käesoleva magistr töö teises peatükis analüüsiti tõendamiskoormuse jaotuse põhimõtte, mille kohaselt lasub maksukohustuslasel kohustus tõendada maksusumma valesti määramist, omandipõhiõiguse riivet, lähtudes formaalse ning materiaalse põhiseaduspärasuse kontrollskeemist.

Omandipõhiõiguse riive formaalse põhiseaduspärasuse hindamisel ei tuvastanud käesoleva töö autor puudusi menetlus-, vormi-, ega pädevusnõuete osas. Samuti ei esinenud mittevastavust seadusereservatsiooni põhimõttele ega õigusselguse põhimõttele. Töö autor jõudis seega järeldusele, et lähtuvalt teostatud analüüsist on riive formaalselt põhiseaduspärane.

Käesoleva töö koostaja hinnangul oli oluliselt keerulisem hinnata riive materiaalsel põhiseaduspärasust, eelkõige sobivuse ja vajalikkuse osas. Sobivuse puhul on tegu eelkõige tunnetusliku küsimusega ning praktiliselt vaadatuna võiks autori hinnangul asuda seisukohale, et sobiv on iga abinõu seni, kuniks tekib uus ja sobivam abinõu, st. üldistades võib jõuda järelduseni, et sobivuse küsimus on subjektiivne küsimus, mis taandub lõpuks iga üksikisiku tasemele. Tulenevalt põhimõttest, et sobivaks võiks pidada abinõud, mis väheselgi määral aitab kaasa eesmärgi saavutamisele, võis mõnda, et proportsionaalsuse sobivuse kriteerium on täidetud.

Autor tõi käesoleva töö raames korduvalt välja, et maksu- ja halduskohtumenetlustes puudub selge põhjendus sellise tõendamiskoormuse jaotuse osas, mis asetab maksuotsusest tuleneva tõendamiskoormuse maksumaksja kanda. Arvestades maksuhaldurite üsna laiaulatuslikku ligipääsu erinevale maksuteabele ning maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse nõuet, võiks maksu- ja halduskohtumenetluste tõendamiskoormuse jaotus olla teistsugune. Käesoleva töö autori hinnangul oleks nii teoorias kui ka praktikas võimalik maksumaksjate õiguseid ka vähesemal määral riivata.

Vajalikkuse hindamise kontekstis jõudis autor järeldusele, et vajalikkuse otseses tähenduses saab jõuda seisukohani, et teatav tõendamiskoormuse jaotuse regulatsioon printsiibis on vajalik. Autori hinnangul on võimalik vähendada aga omandipõhiõiguse riive intensiivsust, arvestades käesolevas lõigus toodud põhjendusi. Arvestades töös läbiviidud materiaalse põhiseaduspärasuse kriteeriumite analüüsi, asub autor seisukohale, et tõendamiskoormuse jaotus Eesti õigussüsteemis on proportsionaalne (arvestades töös käsitletud osalisi mõõndusi).

Sobivuse ja vajalikkuse kontekstis analüüsis teose autor kolmandas peatükis ka Suurbritannias ja Ameerika Ühendriikides maksusüsteeme ning nendes kehtivat tõendamiskoormuse jaotust, et hinnata kas nendes riikides eksisteerib teistsugune, proportsionaalsem, tõendamiskoormuse jaotus, mis oleks sobivuse ja ka vajalikkuse põhimõttest lähtuvalt vähem riivavam ning üleüldiselt paremas tasakaalus. Erinevate maksusüsteemide hindamine oli eelkõige vajalik selleks, et hinnata kas Suurbritannias ning Ameerika Ühendriikides kehtivat maksusüsteemi on võimalik laiemalt võrrelda Eesti maksusüsteemiga. Autori hinnangul oli oluline teada, kas tõendamiskoormuse jaotuse riikidevahelisel võrdlemisel peaks arvestama ka maksusüsteemidest tingitud erisustega või maksusüsteemid on nii ühetaolised, et tõendamiskoormuse jaotumise analüüsi vaatest ei ole erisuste loomine vajalik.

Viimaks võrdles autor kolmes erinevas riigis kehtivaid tõendamiskoormuse jaotamise põhimõtteid, et saada vastus töö alguses püstitatud hüpoteesile: „Kehtiv MKS reeglistik tõendamiskoormuse jaotuste osas on proportsionaalne aga tõendamiskoormust on võimalik reguleerida viisil, mis on põhiõigusi vähem riivavam.“

Käesoleva magistr töö autori hinnangul leidis püstitatud hüpotees ainult osalise kinnituse. Töö autor leidis, et formaalsed ja materiaalsed põhiseaduspärasuse kriteeriumid leidsid suures osas kinnitust, millest võiks järeldada, et tõendamiskoormuse jaotus Eesti õigussüsteemis on proportsionaalne. Samas, tõendamiskoormuse omandipõhiõigusliku riive kontekstis seadis käesoleva töö autor eesmärgiks leida, käesolevas töös analüüsitud riikide õigusest, sobivuse ja

vajalikkuse põhimõttest lähtuva, teistsuguse ehk proportsionaalsema tõendamiskoormuse jaotuse ning sellest tulenevalt vähendada põhiõiguste riivet, ei osutunud edukaks.

Autori hinnangul on sõltumata olemas võimalusi tõendamiskoormuse paremaks jaotamiseks arvestades infoajastut ja ühiskonda, kus maksuhaldurite maksuteabele ligipääsu lihtsustab ainuüksi dokumentide, deklaratsioonide ning muude asjakohaste materjalide digitaalsus, seadusest tulenev maksumaksja kaasaitamiskohustus ning igapäevaste sularahaarvelduste märkimisväärne vähenemine.

ASSESSMENT OF THE PROPORTIONALITY OF THE DISTRIBUTION OF THE BURDEN OF PROOF IN ESTONIAN TAX PROCEDURE AND COMPARISON WITH GREAT BRITAIN AND UNITED STATES OF AMERICA

Summary

This master's thesis analyzed the principle of the distribution of the burden of proof stipulated in § 150 of the Tax Procedure, its possible existence of a violation of the fundamental right to property, and compared the distribution of the burden of proof established by Estonia with the tax system of Great Britain and the United States and the distribution of the burden of proof corresponding to the system, incl. to analyze the possible suitability for the Estonian tax system. The author of the work set out to determine whether the principle of burden of proof distribution, which is stipulated in the Tax Procedure and extensively restricts the taxpayer's rights, is in accordance with the constitution. Above all, it was important when analyzing the constitutionality to identify whether the violation of the principle analyzed within the framework of this work is proportional, i.e. whether it is a necessary, moderate and appropriate tool that fulfills a legitimate goal. The author formulated this goal as a research question - is the division of the burden of proof provided for in § 150 of the Estonian Tax Procedure, according to which the taxpayer has the obligation to prove the incorrect determination of the tax amount and the resulting potential infringement of the fundamental right to property, constitutional?

The purpose of the first chapter of the work was to find out the principles of the burden of proof in tax proceedings, to analyze the practice of the burden of proof and related principles, and to identify and analyze the connections of the burden of proof in tax proceedings with other branches of law. The author of the paper found that the burden of proof is distributed among the parties primarily depending on the phase of the dispute, the type, the court institution and, to a large extent, the branch of law. The principles applicable in tax proceedings do not necessarily apply in the same form and/or form to civil or administrative court proceedings or criminal proceedings.

The author of this paper took the position that from the point of view of taxation, there is no clear overview of what circumstances and documents the taxpayer must submit to the tax

authority and whether the tax official's dissatisfaction with the information provided could be considered, for example, as a violation of the taxpayer's obligation to assist. Although, according to the principles laid down in the MKS, the taxpayer is obliged to submit all relevant documents and circumstances to the tax authority, in the end this largely comes down to the discretion of the administrative body.

Although the principle mentioned in the previous paragraph is exhaustive from the point of view of the burden of proof, it does not offer the taxpayer protection against the arbitrariness of the administrative body, i.e. the burden of proof is essentially transferred to the taxpayer based on the discretion of the administrative body. The Constitution and the laws arising from it and concentrated under it should protect the individual from the arbitrariness of the state power. The presumption of innocence, as a principle of criminal proceedings, is not transferable as a normal legal presumption to administrative law (including tax or administrative court proceedings). At the same time, the taxpayer should be protected from the actions of the state. Yes, it must be stated here that establishing certain circumstances is not possible without fulfilling the tax payer's obligation to assist. For this purpose, the principle of the obligation to assist is laid down in the tax procedure, and if the taxpayer refuses to submit specific documents or fails to answer the tax authority's request, the taxpayer would sooner or later even have a judicial obligation to submit the requested documents.

The principles applicable in criminal and civil court proceedings overlap with the principles of administrative court and tax proceedings only partially, but there is considerably less ambiguity (including the fulfillment of obligations). In terms of the burden of proof analyzed by the author of this paper, it is clear and unambiguous how the burden of proof is distributed in legal proceedings or criminal proceedings. It is true that, for example, there are certain exceptions in civil law, which have been previously pointed out by the author, in disputes regarding copyrights, the transfer of a company or the distribution of the burden of proof due to an employment relationship, but these differences, incl. the principles of a different distribution of the burden of proof are clear and specific.

In the second chapter of this master's thesis, the principle of the distribution of the burden of proof was analyzed, according to which the taxpayer has the obligation to prove the incorrect determination of the tax amount, the infringement of the fundamental right to property, based on the control scheme of formal and material constitutionality.

In assessing the formal constitutionality of the violation of the fundamental right to property, the author of this paper did not identify any deficiencies in terms of procedural, formal, or competence requirements. There was also no non-compliance with the principle of legal reservation or the principle of legal clarity. The author of the paper thus came to the conclusion that, based on the performed analysis, the latch is formally constitutional.

In the opinion of the author of this work, it was significantly more difficult to assess the material constitutionality of the latch, especially in terms of suitability and necessity. In the case of suitability, it is primarily a cognitive issue, and from a practical point of view, in the opinion of the author, one could take the position that any remedy is suitable until a new and more suitable remedy arises, i.e. generalizing, one can come to the conclusion that the question of suitability is a subjective question that ultimately boils down to the level of each individual. Based on the principle that measures that contribute to the achievement of the goal to a small extent could be considered appropriate, it could be admitted that the proportionality suitability criterion was met.

Within the framework of this work, the author has repeatedly pointed out that in tax and administrative court proceedings there is no clear rationale for the distribution of the burden of proof, which places the burden of proof resulting from the tax decision on the taxpayer. Given the fairly broad access of tax authorities to different tax information and the requirement of the taxpayer's obligation to assist, the distribution of the burden of proof in tax and administrative court proceedings could be different. In the opinion of the author of this work, it would be possible to infringe the rights of taxpayers to a lesser extent, both in theory and in practice.

In the context of the assessment of necessity, the author came to the conclusion that in the direct sense of necessity, one can reach the point of view that a certain regulation of the distribution of the burden of proof is necessary in principle. In the opinion of the author, however, it is possible to reduce the intensity of the encroachment on the fundamental right to property, taking into account the reasons given in this paragraph. Considering the analysis of material constitutionality criteria carried out in the work, the author takes the position that the distribution of the burden of proof in the Estonian legal system is proportional (taking into account the partial concessions discussed in the work).

In the context of appropriateness and necessity, in the third chapter, the author of the work also analyzed the tax systems in Great Britain and the United States and the distribution of the burden of proof applicable in them, in order to assess whether there is a different, more proportional, distribution of the burden of proof in these countries, which would be less offensive based on the principle of suitability and also necessity, and generally better balanced. The assessment of different tax systems was primarily necessary in order to assess whether the tax system in Great Britain and the United States can be broadly compared with the Estonian tax system. In the opinion of the author, it was important to know whether differences due to tax systems should also be taken into account when comparing the distribution of the

burden of proof between countries, or whether the tax systems are so uniform that, from the point of view of the analysis of the distribution of the burden of proof, the creation of differences is not necessary.

Finally, the author compared the principles of the distribution of the burden of proof valid in three different countries in order to get an answer to the hypothesis stated at the beginning of the work: "The current MKS rules regarding the distribution of the burden of proof are proportional, but it is possible to regulate the burden of proof in a way that is less intrusive to fundamental rights."

According to the author of this master's thesis, the hypothesis was only partially confirmed. The author of the work found that the formal and material constitutionality criteria were largely confirmed, from which it could be concluded that the distribution of the burden of proof in the Estonian legal system is proportional. At the same time, in the context of the burden of proof encroachment on fundamental property rights, the author of this work set the goal of finding a different, or more proportional distribution of the burden of proof based on the law of the countries analyzed in this work, the principle of suitability and necessity, and consequently reducing the encroachment on fundamental rights, but it did not turn out to be successful.

In the author's opinion, there are still opportunities for a better distribution of the burden of proof, considering the information age and society, where tax authorities' access to tax information is simplified by the digitalization of documents, declarations and other relevant materials, the tax payer's obligation to assist due to the law, and a significant reduction in daily cash settlements.

KASUTATUD KIRJANDUS

1. Aedmaa, A. Lopman, E. Parrest, N jt. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus, 2004.
2. Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. – Juridica 2001, Eriväljaanne
3. Bunn, D. International Tax Competitiveness Index. 2022. https://files.taxfoundation.org/20221013150933/International-Tax-Competitiveness-Index-2022.pdf?_gl=1*3iuhya*_ga*MTYwNjI5ODgyNy4xNjgxNzIwMDgx*_ga_FP7KWDV08V*MTY4MTcyMDA4MC4xLjEuMTY4MTcyMDA4OC41Mi4wLjA
4. Congressional Research Service. Overview of the Federal Tax System. 2022. <https://sgp.fas.org/crs/misc/R45145.pdf>
5. Congressional Research Service. Tax Treatment of Net Operating Losses (NOLs) in the Coronavirus Aid, Relief, and Economic Security (CARES) Act. 2021, lk. 1. <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IN/IN11296>
6. Courts and Tribunals Judiciary. Work of the First-Tier Tribunal Tax Chamber. <https://www.judiciary.uk/courts-and-tribunals/tribunals/first-tier-tribunal/first-tier-tribunal-tax-chamber/>
7. Fritts, J. State and Local Tax Rates. 2023 <https://taxfoundation.org/2023-sales-taxes/>
8. Government Digital Service. Income Tax Rates. 2023. <https://www.gov.uk/income-tax-rates>
9. Government Digital Service. Tax on Dividends. 2023. <https://www.gov.uk/tax-on-dividends>
10. HM Revenue & Customs. Guidance: Corporation Tax Rates and Allowances. 2022. <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax>
11. HM Revenue & Customs. Guidance: How HMRC works with large businesses. 2014 <https://www.gov.uk/guidance/hm-revenue-and-customs-large-business>
12. HM Treasury. “Above the Line” credit for Research and Development. 2012. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/190280/atl_credit_response111212.pdf
13. James, S. Murphy, K. The Taxpayers’ Charter: A Case Study in Tax Administration. 2004. https://www.researchgate.net/publication/29811451_The_Taxpayers'_Charter_a_case_study_in_tax_administration

14. Kask, G. Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa Maksuõiguse näitel. Magistritöö. 2010. Arvutivõrgus kättesaadav: http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/15058/kask_gerly.pdf?sequence=1&isAllowed=y
15. Kask, O., Kalmo, H. Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne §, 5. parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. <https://pohiseadus.ee/sisu/>
16. Kay, J. King, M. The British Tax System (Fifth Edition). Oxford University Press. 1990. https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/kay_king.pdf
17. Keep, M. Tax Statistics: an overview. 2023. <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP-8513/CBP-8513.pdf>
18. Koffler, J. Reppy, A. Handbook of Common Law Pleading. West Publishing Co. 1969, lk. 354. https://famguardian.org/Publications/CommonLawPractice/CL_Pleading.pdf
19. Kähri, M. Tõendamiskoormus maksumenetluses - Juridica 2004, nr. 1
20. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus Juura 2012.
21. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tallinn: Casus Tax Services OÜ. 2021.
22. Lymer, A, Oats, L.. Taxation Policy and Practice. 2008. Fiscal Publications.
23. Malkin, J. Brexit: The Implications For Tax. 2022. <https://www.taxsystems.com/tax-news/brexit-the-implications-for-tax/>
24. Martinez, L. Tax Collection and Populist Rhetoric: Shifting the Burden of Proof in Tax Cases. Hastings Law Journal. 1988. https://repository.uchastings.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1482&context=faculty_scholarship
25. Maruste, R. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja -vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004
26. Maurer, H. Haldusõigus. Tallinn: Kirjastus Juura, 2004.
27. Pilv, A. Kergandberg E. Lentsius, M.. Maksumenetlus. Tartu: Äripäeva Kirjastus, 2006.
28. Pope, T. Waters, T. A Survey of the UK tax system. Institute for Fiscal Studies. 2016, https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/bn09.pdf
29. Roach, B. Taxes in the United States: History, Fairness, and Current Political Issues. 2010. https://www.bu.edu/eci/files/2019/06/Taxes_in_the_United_States.pdf
30. Soots, I. Asjaolude ja tõendite esitamine hagimenetluses – kas poolte või kohtu ülesanne?. Tartu 2010. http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/15183/Soots_Indrek.pdf;jsessionid=C0E934D9720FD32EDF63780CE66E765E?sequence=1

31. Terra, B., Wattel, P.. Euroopa maksuõigus. 2006. Sisekaitseakadeemia
32. Uibo, K. Maksumenetluse aegumistähtaegade põhiseaduspärasus. Tallinn 2022
https://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/83424/uibo_ma_2022.pdf?sequence=1&isAllowed=y
33. Picinali F. Can the reasonable doubt standard be justified? 2018
https://eprints.lse.ac.uk/88836/1/Picinali_Reasonable%20Doubt_Accepted.pdf
34. Watson, G. Combined Federal and State Corporate Income Tax Rates. 2022
<https://taxfoundation.org/combined-federal-state-corporate-tax-rates-2022/>
35. Winter, R. Jr. The Jury and the Risk of Nonpersuasion. 1971, lk. 337
https://www.jstor.org/stable/3052839?read-now=1&seq=1#page_scan_tab_contents

KASUTATUD ÕIGUSAKTID

36. Autoriõiguse seadus - RT I, 29.06.2022, 16
37. Eesti Vabariigi põhiseadus - RT I, 15.05.2015, 2
38. Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv (EL) 2006/112/EÜ, 28. november 2006 , mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi - https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112_20200101&from=EN
39. Halduskohtumenetluse seadustik - RT I, 11.03.2023, 21
40. US Internal Revenue Code 1986. Amendment. <https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-115publ97/pdf/PLAW-115publ97.pdf>
41. Karistusseadustik - RT I, 06.01.2023, 4
42. Kriminaalmenetluse seadustik - RT I, 11.03.2023, 24
43. Maksukorralduse seadus. - RT I 2002, 26, 150.
44. Maksukorralduse seadus. - RT I, 11.03.2023, 63
45. Tsiviilkohtumenetluse seadustik - RT I, 11.03.2023, 30
46. US Income Tax. Sixteenth Amendment, <https://www.govinfo.gov/content/pkg/GPO-CONAN-1992/pdf/GPO-CONAN-1992-10-17.pdf>
47. 26 U.S. Code § 7403 - Action to enforce lien or to subject property to payment of tax <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7403>
48. 26 U.S. Code § 7454 Burden of proof in fraud, foundation manager, and transferee cases <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7454>
49. U.S.Constitution. Fifth Amendment. https://constitution.congress.gov/browse/essay/amdt5-4-3/ALDE_00000865/
50. U.S.Constitution. Fourteenth Amendment. https://constitution.congress.gov/browse/essay/amdt14-S1-5-5-5/ALDE_00013763/

KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA

51. RKHKo 08.02.2022, 3-20-928
52. RKHKo 03.04.2000 3-3-1-4-00
53. RKHKo 20.06.2007, 3-3-1-34-07
54. RKHKo 22.02.2001, 3-3-1-62-00
55. RKHKo 25.03.2009, 3-3-1-3-09
56. RKHKo 05.05.2010, 3-3-1-18-10
57. RKHKo 02.06.2014, 3-3-1-27-14
58. RKHKo 21.11.2018. 3-12-1360
59. RKHKo 14.11.2007. 3-3-1-47-07
60. RKHKo 12.05.2020, 3-18-989/47
61. RKTkm 15.03.2023. 2-21-9335
62. RKTko 06.12.2021. 2-20-5834/36
63. RKTko 28.09.2020. 2-16-8751
64. RKÜKo 15.12.2015, 3-2-1-71-14
65. RKÜKo 22.12.2000, 3-4-1-10-00
66. RKPJKo 13.06.2005, 3-4-1-5-05
67. RKPJKo 30.06.2017, 3-4-1-5-17
68. RKPJKo 15.06.2007, 3-4-1-9-07
69. RKPJKo 12.09.2013, 3-4-1-26-13
70. RKPJKo 29.01.2014, 3-4-1-52-13
71. RKPJKo 02.12.2004. 3-4-1-20-04
72. RKPJKo 05.03.2001. 3-4-1-2-01
73. RKPJKo 21.02.2003, 3-4-1-2-03
74. RKPJKo 26.03.2009. 3-4-1-16-08
75. RKPJKo 06.03.2002. 3-4-1-1-02
76. RKPJKo 29.03.2017, 3-4-1-15-16
77. RKPJKo 16.11.2016, 3-4-1-2-16
78. House of Lords. Woolmington v. DPP. <https://vlex.co.uk/vid/woolmington-v-dpp-793864581>
79. U.S. Circuit Court. King v. United States. <https://www.casemine.com/judgement/us/5914c469add7b049347cd6f3>

80. U.S. Court of Appeals. Rockwell v. Comissioner. 10.03.1975.
<https://casetext.com/case/rockwell-v-c-i-r>
81. U.S. Court of Appeals. Paddock v United States. <https://casetext.com/case/paddock-v-united-states-2>
82. U.S. Supreme Court. Elliott v. Swartwout.
<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/35/137/>
83. U.S. Supreme Court. Nichols v. United States.
<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/74/122/>
84. U.S. Supreme Court. United States v. Savings Bank.
<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/104/728/>
85. U.S. Supreme Court. Jackson v. Virginia.
<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/443/307/>
86. U.S. Supreme Court. In re Winship.
<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/397/358/>
87. U.S. Supreme Court. United States v. Janis.
<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/428/433/>
88. Superior Court of the City and County of San Francisco. Union Pacific Railroad Co. v. State Bd. of Equalization. <https://law.justia.com/cases/california/court-of-appeal/3d/231/983.html>
89. U.S. Supreme Court. McDonnell Douglas Corp. v. Green.
<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/411/792/>

KASUTATUD MUUD ALLIKAD

90. Haldusmenetluse seaduse muutmise ja rakendamise seadus eelnõu 993 SE menetluskäik- <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/e9a246d7-e276-353a-b870-298d4f70c056/haldusmenetluse-seaduse-muutmise-ja-rakendamise-seadus>
91. Maksukorralduse seaduse eelnõu 361 SE menetluskäik - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/3e36a761-cb56-3bb3-9a38-ccd042f4a6a6/maksukorralduse-seadus>
92. Maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus eelnõu 675 SE menetluskäik - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/6bca2238-c979-4838-a441-a3953ba14796/maksukorralduse-seaduse-muutmise-ja-sellega-seonduvalt-teiste-seaduste-muutmise-seadus>
93. Maksukorralduse seaduse eelnõu 886 SEI seletuskiri. <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/9ad19551-e825-355e-a92cb9ebda028f0b/Maksukorralduse%20seadus>
94. US Tax Court. Rules of Practice and Procedure. 2023. https://www.ustaxcourt.gov/resources/ropp/Complete_Rules_of_Practice_and_Procedure_Amended_03202023.pdf