

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Avaliku õiguse osakond

Kristel Uibo

MAKSUMENETLUSE AEGUMISTÄHTAEGADE PÕHISEADUSPÄRASUS

Magistritöö

Juhendajad: PhD Kaido Künnapas,
MA, MSc Sirle Orav-Hinno

Tallinn
2022

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. PARANDUSDEKLARATSIOONI ESITAMISE TÄHTAJA MÄÄRATLEMINE	8
1.1. Parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaeg tulenevalt õigusnormi grammatilisest tõlgendamisest	8
1.2. Parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaeg tulenevalt süstemaatilis-loogilisest tõlgendamisest	11
1.3. Parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaeg tulenevalt ajaloolisest tõlgendamisest	19
1.4. Parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaeg tulenevalt objektiiv-teleoloogilisest tõlgendamisest	24
1.5. Erandid parandusdeklaratsiooni esitamise üldise tähtaja suhtes.....	27
2. PARANDUSDEKLARATSIOONI ESITAMISE TÄHTAJA PÕHISEADUSPÄRASUS.	30
2.1. Põhiõiguse riive	30
2.1.1. Omandipõhiõiguse kaitseala määramine ja riive olemasolu	30
2.2. Riive põhiseaduspärasus	35
2.2.1. Formaalne põhiseaduspärasus	35
2.2.2. Materiaalne põhiseaduspärasus	45
KOKKUVÕTE	57
THE CONSTITUTIONALITY OF THE EXPIRATION DATES IN THE TAX PROCEDURE (ABSTRACT).....	64
KASUTATUD ALLIKAD	71
Kasutatud kirjandus	71
Kasutatud õigusaktid.....	73
Kasutatud kohtupraktika	73
Kasutatud muud allikad	75

SISSEJUHATUS

Käesolev magistritöö käsitleb maksumenetluses maksumaksjale kehtiva deklaratsiooniparanduse esitamise aegumistähtaaja põhiseaduspärasust. Magistritöö autoris tekitab deklaratsiooni paranduseks ettenähtud tähtaaja põhiseaduspärasuses kahtlusi esiteks asjaolu, et tähtaega reguleeriv normatiivne alus ei ole maksumaksjat puudutavas osas maksukorralduse seadust¹ (edaspidi MKS) lugedes piisavalt selge. Teiseks asjaolu, et tähtaeg deklaratsioonis muudatuste tegemiseks näib maksukohustuslasele ja maksuhaldurile olevat erinev. Erineva pikkusega aegumistähtaegade kohaldamiseks puudub selge põhjendus, mis on ajendanud autorit selgitama välja, kas maksumaksjale kehtiv erinev aegumistähtaeg võib olla vastuolus põhiseadusega.

Maksuõiguses, sarnaselt teistele õigusharudele, tuleb teha vahet materiaalsoigusel ja menetlusõigusel.² Kui materiaalsoiguse normid sätestavad maksukohustuse sisu, siis menetlusõiguse normid, mida nimetatakse ka formaalseteks maksuõiguse normideks, reguleerivad näiteks maksu deklareerimise korda, maksu määramise ja sissenõudmise korda jms.³ Maksusumma määramise aegumistähtajad kuuluvad maksuõiguses materiaalsoiguse hulka.⁴

Maksukohustuslase deklareerimiskohustus, kui üks kõige olulisem maksuõigussuhtest tulenev mitterahaline kohustus, on MKS-s reguleeritud nii formaalsete kui materiaalsoiguse normide kaudu.⁵ Mitterahaliste kohustuste eesmärk on tagada rahaliste kohustuste täitmine.⁶ Nimetatud kohustus on oluline, kuna maksude esialgne kindlaksmääramine maksumaksja poolt toimub Eestis maksudeklaratsiooni esitamisega.⁷ Seega on maksudeklaratsioonide esitamise kohustus üks olulisemaid maksumaksjale MKS-st tulenevaid kohustusi ja maksudeklaratsioon on maksumenetluses kõige olulisem alusdokument, mille pinnalt maksu arvutamine toimub.

¹ Maksukorralduse seadus. – RT I, 09.04.2021, 11.

² Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 22.

³ Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2020. Tallinn: Casus Tax Services OÜ 2020, lk 5.

⁴ *Ibidem*, lk 5.

⁵ Lehis (viide 2), lk 91.

⁶ *Ibidem*, lk 91.

⁷ Lehis (viie 3), lk 27.

Kuigi maksukohustuslane on kohustatud deklaratsioonides esitama talle teadaolevalt õigeid andmeid,⁸ võib aeg ajalt ette tulla eksimusi või võivad maksustamise aluseks olevad asjaolud deklareerimise aja seisuga võrreldes hiljem muutuda. Olukorras, kus maksumaksja avastab, et tema või tema nimel esitatud deklaratsioonides esinevad vead või andmed on puudulikud, tuleb tal esitada parandusdeklaratsioon.⁹ Samas on ka maksumaksjaid, kes esitavad deklaratsioonides valeandmeid tahtlikult ning maksuhalduri poolt sellise tegevuse tuvastamisel on kohustatud deklaratsioone parandama.

Deklaratsioone saab lisaks maksukohustuslase enda poolt tehtud parandustele muuta ka maksuhaldur. Kuigi maksukohustuslase poolt esitatud andmete õigust eeldatakse ja maksuhaldur lähtub maksukohustuse täitmise kontrollimisel ja maksu määramisel eelkõige maksukohustuslase esitatud maksudeklaratsioonidest, võib maksuhaldur esitatud andmete õigsuses kahtluse tekkimise korral koguda täiendavaid tõendeid.¹⁰ Kui selgub, et maksudeklaratsioonides maksukohustuslase esitatud andmed ja nende alusel arvutatud maksusumma ei olnud õige, koostab maksuhaldur maksuotsuse ja määrab sellega tasumisele kuuluva maksusumma.¹¹ Maksuotsuse tegemise eelduseks on seega asjaolu, et maksumaksja on oma maksudeklaratsioonides esitanud valeandmeid, mistõttu maksti maksu ettenähtust vähem või tagastati rohkem.¹² Seega võib maksumenetluse läbiviimise tulemusel maksuotsuse väljastamisel deklareeritud andmete muutmine toimuda ka maksuhalduri poolt.

Võttes arvesse deklareerimiskohustuse, kui ühe peamise mitterahalise kõrvalkohustuse tähtsust, on lähtuvalt maksuõiguse üldpõhimõtetest ning põhiseaduslikest õiguskindluse ja õigusrahu põhimõtetest oluline, et seaduses oleks vastava kohustuse kohta käiv selgelt ja arusaadavalt reguleeritud. Maksuhalduri jaoks on tähtis teada, kas, mis tingimustel ja millistel seaduslikel alustel on tal kohustus maksumaksja poolt esitatud parandusdeklaratsioone vastu võtta ning samuti seda, kas, mis tingimustel ja kuna on tal õigus sellest keelduda või ise deklaratsioone muuta. Maksumaksja jaoks peavad samuti eelnimetatud alused olema arusaadavad, et tagada maksudeklaratsioonides kajastatud andmete õigsus ning oma maksukohustuste ettenähtavus. Ka OECD on viidanud õiguskindluse põhimõtte olulisusele maksuõiguses, märkides oma juhendmaterjalis, et maksumaksjal peab olema võimalus oma majandustegevuse tagajärgede

⁸ MKS § 85 lg 4.

⁹ MKS § 89 lg 1.

¹⁰ MKS § 82.

¹¹ MKS § 92.

¹² Lehis (viide 2), lk 117.

prognoosimiseks.¹³ Lisaks on tähtaegade selgus loomulikult oluline ka maksulaekumiste kavandamiseks.

Seega on deklaratsiooniparanduste tähtaja teema aktuaalne nii maksukohustuslase kui ka maksuhalduri seisukohast. Selle kinnituseks on lisaks mitmed käesolevas magistritöös käsitletud vaidlused, mis on tõusetunud ebaselge tähtaja pinnalt seoses deklaratsiooniparandustega ning samuti asjaolu, et oma viimases teemakohalises otsuses¹⁴ on Riigikohus jätnud lahtiseks küsimuse, millised on need olukorrad, mille suhtes kolmeaastane aegumistähtaeg ei kehti. Teema on laiemat kajastust leidnud nii 2015. aastal seoses pärandvara müügilt saadud tulu maksustamisega,¹⁵ kui ka 2020. aastal seoses omakapitali sissemaksete õigeaegse deklareerimisega¹⁶.

Eeltoodust lähtuvalt on käesoleva magistritöö eesmärgiks tuvastada, kas maksumaksjale kehtestatud maksudeklaratsiooni parandamise aegumistähtaeg on põhiseaduspärane. Kuigi maksukohustuslasele ja maksuhaldurile näis deklaratsioonis muudatuste tegemiseks olevat ette nähtud erinev tähtaeg, ei ole töö eesmärgiks analüüsida tähtaegade sobivust üleüldiselt, vaid seda, kas nende omavaheline erinevus on põhjendatud või mitte. Võttes arvesse eeltoodut, püstitatakse magistritöö eesmärgi saavutamiseks uurimisküsimus - kas MKS-st maksumaksjale tulenev aegumistähtaeg parandusdeklaratsiooni esitamiseks on põhiseaduspärane? Selleks, et vastata uurimisküsimusele, tuleb omakorda vastava järgmistele alaküsimustele:

- Milline on maksukohustuslasele tulenev tähtaeg parandusdeklaratsiooni esitamiseks?
- Kas see tähtaeg kehtib sarnaselt nii maksukohustust suurendava, kui vähendava deklaratsiooniparanduse esitamiseks?
- Kas kohalduv tähtaeg on erinev maksuhaldurile deklaratsiooni muutmiseks ette nähtud tähtajast?

¹³ OECD. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note, p 4. –

http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers%27_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (06.01.2022).

¹⁴ RKHKo 12.05.2020, 3-18-989.

¹⁵ Kann, L. MTA ja RM vastus Ärilehele: me ei näe vajadust deklaratsioonide parandamise piirangut analüüsida. – Päevalehe Ärileht. - <https://arileht.delfi.ee/artikkel/71112093/mta-ja-rm-vastus-arilehele-me-ei-nae-vajadust-deklaratsioonide-parandamise-piirangut-analuusida> (24.01.2022).

¹⁶ Künnapas, K. Riigikohus omakapitali sissemaksetest: halba mälu ei tohi maksustada. – MaksuMaksja, 2020/4, lk 36-37.

- Kui vastus on eelnevale küsimusele jah, siis milliseid põhiõigusi maksumaksjale kehtiv lühem tähtaeg riivab?
- Kas riive puhul on tegemist vastava põhiõiguse rikkumisega?

Uurimisküsimusele vastamiseks kasutatakse kvalitatiivset ning analüütilist uurimismeetodit. Kuna käesoleva magistr töö eesmärgiks on analüüsida hetkel kehtiva deklaratsiooniparanduse esitamise tähtaja regulatsiooni põhiseaduspärasust Eestis ning mitte tähtaegade sobivust üleüldiselt, ei pea töö autor vajalikuks võrdleva meetodi kasutamist läbi erinevate riikide regulatsioonide probleemikeskse võrdlemise. Seetõttu ei ole ka rahvusvaheliste allikate kasutamine sedavõrd oluline ega ka nende osakaal käesoleva töö kontekstid määrava tähtsusega.

Eelnimetatud uurimisküsimuse alaküsimustest lähtub ka käesoleva magistr töö struktuur. Magistr töö on jaotatud kaheks peatükiks – parandusdeklaratsiooni tähtaja määratlemine ja maksukohustuslasele parandusdeklaratsiooni esitamiseks ette nähtud tähtaja põhiseaduspärasuse kontroll.

Esmalt tuleb selgitada välja, milline on maksukohustuslasele tulenev tähtaeg parandusdeklaratsiooni esitamiseks, kas see tähtaeg kehtib sarnaselt nii maksukohustust suurendava, kui vähendava deklaratsiooniparanduse esitamiseks ning kas kohalduv tähtaeg on erinev maksuhaldurile deklaratsiooni muutmiseks ette nähtud tähtajast. Eelnimetatud alaküsimusi käsitleb töö esimene peatükk, mis kannab pealkirja „Parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaja määratlemine“ ning mis omakorda jaguneb viieks alapeatükiks. Uurimisküsimusele vastuse leidmiseks rakendatakse esimese peatüki alapeatükkides nelja õiguse klassikalise tõlgendamise viisi, grammatilist, süstemaatilist-loogilist, ajaloolist ja objektiiv-teleoloogilist tõlgendamist ning otsitakse erinevate tõlgenduste kontekstis seisukohti ka kohtupraktikast. Neid nelja õiguse tõlgendamise meetodit on õiguskirjanduses peetud ka Euroopa õiguskultuuri õigustõlgendamise alusprintsipiideks.¹⁷ Samuti tuuakse välja erandid deklaratsiooniparanduste tähtaja üldisest regulatsioonist, et leida põhjuseid maksukohustuslasele ja maksuhaldurile kehtiva erineva tähtaja osas.

¹⁷ Bunikowski, D., Historical and Philosophical Foundations of European Legal Culture. Cambridge Scholars Publishing 2016, lk 132.

Pärast maksukohustuslasele kehtiva parandusdeklaratsiooni tähtaja leidmist, on võimalik viia läbi tähtaja põhiseaduspärasuse kontroll. Seda käsitleb käesoleva magistritöö teine peatükk, mis kannab pealkirja „Parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaja põhiseaduspärasus“ ning mis omakorda jaguneb kaheks alapeatükiks. Uurimisküsimusele vastamiseks otsitakse teises peatükis vastuseid küsimustele, et milliseid põhiõigusi maksukohustuslasele kehtiv lühem tähtaeg riivab ning kas vastava põhiõiguse potentsiaalse riive puhul on tegemist põhiõiguse rikkumisega. Teise peatüki esimeses alapeatükis selgitatakse seega välja asjakohase põhiõiguse isikuline ja esemeline kaitseala ja riive olemasolu. Asjakohase potentsiaalset riivet omava põhiõigusena käsitletakse töös omandipõhiõigust, kuna antud põhiõigusel on tavaliselt suurim kokkupuude maksuõigusega.¹⁸ Teises alapeatükis analüüsitakse potentsiaalse riive formaalset põhiseaduspärasust ja materiaalselt põhiseaduspärasust. Kehtiva tähtaja põhiseaduspärasuse hindamisel lähtutakse väljakujunenud kontrollskeemist.¹⁹ Kokkuvõttes saab töö autor vastata küsimusele maksukohustuslasele kehtiva parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaja põhiseaduspärasusest.

Käesoleva magistritöö teemal ei ole töö autorile teadaolevalt varasemalt kirjutatud teaduslikke uurimistöid. Seega annab kehtiva parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaja põhiseaduspärasuse kontroll selguse, kas vastav tähtaeg on põhiseaduspärane või mitte. Kui selgub, et tähtaja osas on tegemist põhiõiguse rikkumisega, tuleks seadusandjal MKS-i muuta.

Peamiste allikatena maksukohustuslasele kehtiva parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaja leidmiseks kasutatakse maksukorralduse seadust ja selle seletuskirju, Eesti maksuseaduste kommenteeritud väljaannet ja Eesti kohtupraktikat. Argumenteerimisel toetutakse ka õiguskirjandusele, väljaandes *Juridica* ilmunud artiklitele, Euroopa Kohtu praktikale ning ka rahvusvahelistele allikatele. Maksukohustuslasele kehtiva parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaja põhiseaduspärasuse kontrollis on peamiste allikatena kasutatud Eesti Vabariigi Põhiseadust ja selle kommenteeritud väljaannet ning Eesti kohtupraktikat. Argumenteerimisel toetutakse nii Eesti õiguskirjandusele, kui ka rahvusvahelistele allikatele.

Tööd kirjeldavad enim märksõnad: deklaratsiooni parandamine, aegumistähtaeg, tagastusnõue, põhiõigused.

¹⁸ Merusk, K., Narits, R. Eesti konstitutsiooniõigusest. Tallinn: Juura 1998, lk 213.

¹⁹ Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. – *Juridica* 2001, Eriväljaanne, lk 5-96.

1. PARANDUSDEKLARATSIOONI ESITAMISE TÄHTAJA MÄÄRATLEMINE

1.1. Parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaeg tulenevalt õigusnormi grammatilisest tõlgendamisest

Käesoleva magistritöö autor leiab, et MKS-s toodud aegumistähtaegade regulatsioon on ebaselge. Seetõttu tuleb deklaratsiooni parandamiseks ettenähtud tähtaja põhiseaduspärasuse käsitlemiseks esmalt erinevaid õigusnormi tõlgendamise meetodeid kasutades välja selgitada, kui pikk on maksumaksjale kohalduv aegumistähtaeg ning kas see on erinev maksuhaldurile kohalduvast aegumistähtajast. Samuti, kas tähtaeg kehtib sarnaselt nii maksukohustust suurendava kui vähendava parandusdeklaratsioon esitamiseks.

Seaduse tõlgendamisel lähtub magistritöö autor Riigikohtu poolt väljendatud seisukohast, et normi ebaselguse korral on oluline erinevate tõlgendamismeetodite kasutamine. Nimelt, kui vaidlusaluse all oleva normi keeleline analüüs ei tee võimatuks kumbagi (või mitut) tõlgendust, tuleb normi õigeks kohaldamiseks kasutada lisaks ka teisi tõlgendusmeetodeid, et selgitada välja seadusandja tegelik tahe.²⁰ Riigikohus on veel märkinud, et seaduslikkuse põhimõte kohaselt kasutatakse seaduste kohaldamisel kõiki üldtunnustatud õiguse tõlgendamise klassikalisi viise, nimetades ära grammatilise, süstemaatilise-loogilise, ajaloolise kui ka objektiiv-teleoloogilise meetodi.²¹ Nimetatud meetodeid võib pidada klassikalisteks õiguse tõlgendamise viisideks, kuna ka kõige vanema Friedrich Carl von Savigny süsteemi järgi on nimetatud grammatilist, loogilist, ajaloolist ja süstemaatilist tõlgendamise meetodit.²²

Kuna igasugune õigusnormi eesmärgi ja mõtte kindlakstegemine algab seaduse tekstiga tutvumisest, tuleb esmalt käsitleda õiguse grammatilist tõlgendamise viisi. Seetõttu tuleb sätte mõtte väljaselgitamiseks grammatikareegleid abiks võttes uurida õigusnormi teksti.²³ Just grammatilise tõlgendamise puhul suunatakse fookus eelkõige „seaduse tähele“.²⁴

²⁰ RKHKo 13.11.2002, 3-3-1-54-02, p 12.

²¹ RKKKo 25.10.2006, 3-1-1-68-06, p 7.

²² Luts, M. Friedrich Carl von Savigny (1779-1861) meetodi- ja süsteemiõpetus: kaitstud 30. septembril 1993 Tartu Ülikooli magistriväitekirjana. Tartu: Fontes Iuris 1994, lk 58

²³ Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura 2004, lk 152.

²⁴ Narits, R. Õigusteadeuse metodoloogia, I. Tallinn: Õigusteabe AS Juura 1997, lk 89.

Selleks, et läbi grammatilise tõlgendamise leida maksukohustuslasele maksumenetluses parandusdeklaratsioon esitamiseks ette nähtud tähtaeg, tuleb leida sätte või sätted, mis antud küsimust maksuseadustes käsitlevad. Eestis esitatavateks peamisteks maksudeklaratsioonideks on tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsioon (vorm TSD), käibedeklaratsioon (vorm KMD), erijuhtude sotsiaalmaksu ja kohustusliku kogumispensioni täiendava sissemakse deklaratsioon (vorm ESD), dividendide ja omakapitalist tehtud väljamaksete saajate deklaratsioon (vorm INF 1), erinevad tollideklaratsioonid, lisaks veel residendist füüsilise isiku tuludeklaratsioonide vormid, samuti erinevad INF deklaratsioonid jm.²⁵ Seega leidub deklareerimiskohustust puudutavaid erisätteid nii tulumaksu-²⁶, käibemaksu-²⁷, sotsiaalmaksuseaduses²⁸, kui ka töötuskindlustuse seaduses²⁹, kogumispensionide seaduses³⁰ ning alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduses³¹. Üldised põhimõtted seoses maksudeklaratsiooni esitamise ja parandamisega on aga sätestatud MKS §-des 85 – 91 ning nendes toodud üldised põhimõtted kohalduvad kõikidele Eestis esitatavatele maksudeklaratsiooni vormidele ühesuguselt.

Nagu öeldud, eeldab grammatiline tõlgendamine asjakohase normi teksti analüüsi. MKS-i lugedes saab öelda, et asjakohaseks normiks on MKS § 89 „Deklaratsiooni parandamine“. Selle lg 1 kohaselt, kui maksukohustuslane enne maksusumma määramise aegumist (§ 98) avastab, et tema või tema nimel esitatud deklaratsioonis esinevad vead või on andmed puudulikud ning seetõttu on deklareeritud maksusumma väiksem maksuseaduse alusel tasumisele kuuluvast maksusummast, teavitab ta sellest viivitamata maksuhaldurit kirjalikult, kui maksuseaduses või tollialastes õigusaktides ei ole sätestatud teisiti.

Leidnud üles deklaratsiooni parandamist reguleeriva sätte, tuleb grammatilist tõlgendamisviisi rakendades välja selgitada, kas ja milline on sättes toodud maksukohustuslasele kehtiv tähtaeg parandusdeklaratsiooni esitamiseks. Kuna grammatiline tõlgendamine põhineb eelkõige seaduse tekstil, ei analüüsita grammatilise tõlgendamise juures konkreetse õigusnormi seost

²⁵ Maksu- ja Tolliamet. Deklaratsioonide vormid ja nende täitmise juhised. - <https://www.emta.ee/eraklient/maksud-ja-tasumine/tulu-deklareerimine/deklaratsioonide-vormid-ja-nende-taitmise-juhised> (29.12.2021).

²⁶ Tulumaksuseadus § 54, § 54⁴.

²⁷ Käibemaksuseadus § 27, § 38, § 43, § 43².

²⁸ Sotsiaalmaksuseadus § 9, § 13.

²⁹ Töötuskindlustuse seadus § 42.

³⁰ Kogumispensionide seadus § 11, § 66¹.

³¹ Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus § 25, § 49¹, § 61.

ülejäänud normide ega reguleerimisaladega. Samuti ei tule grammatilise tõlgendamise puhul vaadata seda, milline oli ajaloolise seadusandja tahe normi kehtestamisel ega ka seda, mis on selle normi enda eesmärk tänapäeval. Kui vaadata puhtalt MKS § 89 lg 1 teksti, saab öelda, et konkreetset tähtaega MKS § 89 lg-s 1 toodud ei ole, vaid on tehtud viide maksusumma määramise aegumistähtajale. Antud sättest endast ei leidu selgitust, milline aga on maksusumma määramise aegumistähtaeg.

Grammatilise tõlgendamine ehk sõnakohane tõlgendamine³² koosneb omakorda kahest osast. Semantilise ja süntaktilisest argumentidist.³³ Semantilise argumenti aluseks on normi lauses oleva väljendi mõte, samas kui süntaktiline argument väljendub normilause grammatilisel struktuuril.³⁴ On selge, et konkreetset aega ei ole võimalik väljendist maksusumma määramise aegumistähtaeg leida ka semantilise ega süntaktilise tõlgendamise abil.

Lisaks asjaolule, et aegumistähtaega parandusdeklaratsiooni esitamiseks ei ole MKS § 89 lg-s 1 endas sätestatud, muudab antud sätte sõnastuse probleemseks asjaolu, et sätte reguleerib üksnes maksumaksjal aegumistähtaja jooksul lasuvast parandusdeklaratsiooni esitamise kohustust, mitte õigust ning see hõlmab vaid olukorda, kus maksukohustuslane on maksu deklareerinud ettenähtust vähem, mitte rohkem. On ju sättes sõnastatud, et maksukohustuslane teavitab viivitamatult maksuhaldurit deklaratsioonis esinevatest vigadest või andmete puudulikkusest juhul, kui maksukohustuslane avastab, et tema et või tema nimel esitatud deklaratsioonis on deklareeritud maksusumma väiksem maksuseaduse alusel tasumisele kuuluvast maksusummast. Seega ei käsitle MKS § 89 lg 1 maksumaksja õigust esitada parandusdeklaratsiooni oma maksukohustuste vähendamiseks.

Kuna MKS § 89 lg 1 reguleerib olukorda, kus maksumaksjal on kohustus esitada parandusdeklaratsioon oma maksukohustuse suurendamiseks, on töö autor seisukohal, et sätte peab olema sõnastuselt palju selgem ja täpsem. Ka Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt nõuab õiguskindluse põhimõte, millega kaasneb õiguspärase ootuse kaitse põhimõte, et õigusnormid peavad olema selged, täpsed ja ettenähtavate tagajärgedega eelkõige siis, kui need normid võivad üksikisikute ja äriühingute suhtes kaasa tuua ebasoodsaid tagajärgi.³⁵

³² Aarnio, A. Õiguse tõlgendamise teooria. Tallinn: Juura 1996, lk 200.

³³ Ernits, M. Tõlgendamisest Riigikohtu praktikas. - Juridica 2010/IX, lk 670.

³⁴ *Ibidem*, lk 671.

³⁵ EKo C-39/20, Staatssecretaris van Financiën, p 48.

Õiguskirjanduses täpsustatakse, et kui tegemist on rahalisi kohustusi tekitavate normidega, tuleb õiguskindluse põhimõtet eriti täpselt järgida.³⁶ Sarnaselt on õiguskindluse kui ühe Euroopa Liidu õiguse aluspõhimõtte³⁷ kohta öeldud Euroopa Kohtu praktikas, et õiguskindluse põhimõtet tuleb eriti täpselt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, kuna õigussubjektid peavad täpselt teadma oma kohustuste ulatust.³⁸ Deklaratsioonide esitamine ja nende parandamine on tingimata rahalise kohustuse tekkimisega seotud, kuna deklaratsiooni pinnalt toimub maksukohustuslase maksukohustuse arvutamine.

Vahekokkuvõttena teeb töö autor järelduse, et MKS § 89 lg 1 seab maksukohustuslasele teatud ajalisel piiril vaid maksukohustust suurendava deklaratsiooniparanduse esitamiseks. Eeltoodu pinnalt aga jäävad õhku järgmised küsimused. Milline on konkreetne parandusdeklaratsioonide esitamiseks kehtiv tähtaeg? Kas parandusdeklaratsioonide esitamine maksukohustust vähendavas ehk maksukohustuslasele soodsas suunas ei ole üldse lubatud või ei ole see ajaliselt piiratud? Samuti tasub siinkohal ära märkida, et MKS § 89 käsitleb vaid maksukohustuslast puudutavat ning maksuhaldurile kehtivat tähtaega deklaratsioonide muutmiseks tuleb otsida mujalt. Selleks, et leida vastused MKS § 89 lg 1 grammatilise tõlgendamise käigus tekkinud küsimustele, tuleb edasi siirduda teiste õiguse tõlgendamise viiside juurde. Riigikohus on samuti leidnud, et normitekst on vaid lähtekohaks õigus normi sisu välja selgitamisel³⁹ ning pelgalt grammatiline tõlgendamine võib jääda liiga kitsaks.⁴⁰

1.2. Parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaeg tulenevalt süstemaatilis-loogilisest tõlgendamisest

Järgnevalt rakendab töö autor süstemaatilis-loogilist tõlgendamist leidmaks vastused küsimustele, milline on MKS-s maksukohustuslasele sätestatud tähtaeg parandusdeklaratsiooni esitamiseks ning kas vastav tähtaeg kehtib nii maksukohustust suurendava kui ka vähendava deklaratsiooniparanduse esitamiseks. Süstemaatiline tõlgendamine väljendub seaduse tekstide vaheliste seoste märkamises, kuna tihti mõistetaksegi sõna mõtet alles seoses teksti muu

³⁶ Grauberg, T. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. - Juridica 2010/III, lk 207.

³⁷ Mikli, S. Kui kauge Euroopa Liidu õigus saab järsku igapäevatöö osaks: probleeme Euroopa Liidu õiguse ülevõtmisel ja rakendamisel õiguskindluse põhimõtte kontekstis. - Juridica 2015/II, lk 103.

³⁸ EKo C-434/17, Human Operator Zrt, p 35.

³⁹ RKHKo 06.11.2003, 3-3-1-72-03, p 15.

⁴⁰ RKTKo 10.04.2008, 3-2-1-23-08, p 14.

osaga.⁴¹ Seega on konkreetse sätte mõttest arusaamiseks vaja üksiknormi mõista akti konteksti ehk seaduse teksti teiste osade abil.

MKS § 89 lg 1 puhul on tegemist viitava normiga, kus seos teksti teise osaga tulenebki otse normist endast. Mitte alati aga ei ole tegemist teistele normidele viitavate sätetega, kuid normi mõte selgub siiski seoses seaduse teiste normide või reguleerimisaladega.⁴² Kindlasti kuulub süstemaatilis-loogilise tõlgendamise alla ka loogiline pool, mille käigus tuleb normi mõttest arusaamiseks kasutada loogikavõtteid.⁴³ Tõlgendamise loogiline pool tähendab mõttelist protsessi, mis aitab teatud mõistest aru saada näiteks läbi eluliste situatsioonide.⁴⁴

Nagu eelnevalt leitud, ei tulene konkreetset tähtaega MKS §-st 89, mis käsitleb deklaratsiooni parandamist. Sättes on tehtud viide maksusumma määramise aegumisele, MKS §-le 98. Seega tulebki antud juhul parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaja leidmiseks vaadata MKS § 89 lg-t 1 ja §-i 98 koosmõjus. Esmalt aga tuleb teha selgeks, mida tähendab maksusumma määramise aegumine. Selleks tuleb tagasi pöörduda õiguse grammatilise tõlgendamise juurde. Et seaduse mõte ehk *ratio legis* endale selgeks teha, tuleb toetuda eelkõige seaduse tekstile.⁴⁵

Maksusumma määramiseks nimetatakse maksuteate väljastamist või maksuotsuse tegemist.⁴⁶ Seega tuleks MKS § 89 lg-t 1 mõista selliselt, et kui maksukohustuslane enne maksuotsuse tegemise või maksuteate väljastamise aegumist avastab, et tema või tema nimel esitatud deklaratsioonis esinevad vead või on andmed puudulikud, tuleb tal enne eelnimetatud aega esitada parandusdeklaratsioon. Maksusumma määramise aegumistähtaeg on sätestatud MKS § 98 lg-s 1. Selleks on kolm aastat alates selle maksudeklaratsiooni esitamise tähtpäevast, mida ei esitatud või milles esitatud andmeid korrigeeritakse. Juhul, kui tegemist on maksusumma tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmisega, on aegumistähtjaks MKS § 98 lg 1 kohaselt viis aastat.

⁴¹ Narits (viide 23), lk 153.

⁴² Narits (viide 23), lk 153-154.

⁴³ *Ibidem*, lk 154.

⁴⁴ *Ibidem*, lk 154.

⁴⁵ Narits (viide 24), lk 90.

⁴⁶ Lehis (viide 2), lk 94.

Kuigi tsiviilõiguse põhimõtted ja terminid ei ole üks-üheselt maksuõigusesse ülekantavad,⁴⁷ leiab aegumise instituudi tähenduse osas kõige põhjalikumad selgitused aga tsiviilseadustiku üldosa seaduse⁴⁸ 10. peatükist. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse mõistes tähendab aegumine, et teatud õigus lõppeb või selle teostamist piiratakse seaduses sätestatud tähtaja jooksul.⁴⁹ Seega võib aegumise tähenduse selgitamiseks tsiviilõigusliku tõlgendusega paralleeli tõmmates öelda, et MKS § 89 lg 1 kohaselt maksukohustuslase deklaratsiooni parandamise õigus on piiratud § 98 lg-s 1 toodud tähtaegadega. Parandusdeklaratsiooni esitamise regulatsiooni, MKS § 89 lg-t 1 ja maksusumma määramise aegumistähtaja regulatsiooni, § 98 lg-t 1 koos süstemaatiliselt tõlgendades võib teha järelduse, et parandusdeklaratsioone saab esitada nii kolme- kui ka viieaastase aegumistähtaja jooksul, alates selle maksudeklaratsiooni esitamise tähtpäevast, mida ei esitatud või milles esitatud andmeid korrigeeritakse. Põhjusel, et MKS § 89 lg-s 1 ei tehta vahet, kas maksumaksja poolt deklareeritud maksusumma on väiksem tahtluse või eksimuse tõttu, ei ole siiski täpselt selge, kummast tähtajast parandusdeklaratsiooni esitamisel peaks lähtuma.

Tehes vahekokkuvõtte, saab järeldada, et deklaratsioon parandamine maksukohustuslase jaoks on siiski ajalises mõõtnes piiratud - parandusi saab esitada maksusumma määramise aegumistähtaja jooksul. Siiski jääb ebaselgeks, kas deklaratsiooniparandusi saab maksukohustuslane esitada kolme või ka viie aasta tagusesse perioodi.

Eelmises peatükis MKS § 89 lg 1 grammatilisest tõlgendamisest tekkis töö autoril muuhulgas küsimus, kas deklaratsiooniparandusi maksukohustust vähendavas suunas ei ole lubatud üldse teha või ei ole see lihtsalt ajaliselt piiratud. Kuigi sätte sõnastus reguleerib vaid olukordi, mil maksukohustuslasel tuleb esitada parandusdeklaratsioon oma maksukohustuse suurendamiseks, võib teatud juhtudel ka ette tulla olukordi, kus maksukohustuslane avastab, et varem deklaratsioonis esitatud andmete osas esinevad vead või on andmed puudulikud, mille tõttu on deklareeritud maksusumma maksuseaduse alusel tasumisele kuuluvast maksusummast suurem. Võib eeldada, et kuigi MKS § 89 lg 1 otseselt tähtaega parandusdeklaratsiooni esitamiseks maksukohustuse vähendamiseks ette ei näe, ei ole sellise võimaluse välistamine olnud seadusandja eesmärgiks. Seda eeldust toetab õiguskirjanduses väljendatu, mille kohaselt

⁴⁷ Lehis (viide 2), lk 22.

⁴⁸ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. RT I, 22.03.2021, 8.

⁴⁹ Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2010, lk 434.

on maksukohustuslasel õigus tagastusnõude esitamise kolmeaastase aegumistähtaja jooksul esitada parandusdeklaratsioon juhul, kui vea tulemusena on maksu tasutud ettenähtust rohkem.⁵⁰ Kuna parandusdeklaratsiooni esitamine maksukohustuse vähendamiseks on tavapäraselt tingitud enamaksest ja seotud tagastusnõudega, tuleb lähtuvalt süstemaatilise loogilisest tõlgendamist rakendades vastava tähtaja leidmiseks seadusest pöörduda enamakset ja tagastusnõuet käsitlevate sätete poole.

Tagastusnõuet käsitlevaks sätteks on MKS § 33. Seega tuleb järgnevalt tõlgendamisel lisaks eeltoodud sätetele lähtuda ka MKS §-st 33, et leida vastus, kas maksukohustuslasele soodsas suunas deklaratsiooniparanduste esitamine on lubatud ja ajaliselt piiratud. Enammakstud maksusummat nimetatakse tagastusnõudeks, mis tekib muu hulgas ka maksudeklaratsiooni parandamisest ning sõltuvalt selle tekkimise viisist teavitatakse tagastusnõudest kas maksudeklaratsioonis, deklaratsiooni paranduses või muus kirjalikus taasesitamist võimaldavas avalduses.⁵¹ Kuna töö autor analüüsib käesolevas töös parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaja põhiseaduspärasust, käsitletakse tagastusnõuet just deklaratsiooni paranduses esitamise kontekstis.

Hetkel kehtivas MKS redaktsioonis on tagastusnõuet puudutav sätestatud MKS § 33 lg-s 1, mille kohaselt on maksumaksjal õigus saada tagasi maksuhaldurile seaduses või haldusaktis ettenähtust suuremas summas tehtud makse ja rahalise kohustuse tasumisel või tasaarvestamisel tekkinud enamakse, sealhulgas enne kohustuse tasumise tähtpäeva tehtud makse. MKS § 33 lg 5 kohaselt tuleb maksuhaldurit tagastusnõudest teavitada maksudeklaratsioonis või muus kirjalikus või kirjalikku taasesitamist võimaldavas vormis esitatud dokumendis. Kuna tagastusnõude esitamise võimalus on muuhulgas seotud deklaratsiooni parandamisega, siis võib järeldada, et MKS § 33 lg-t 1 ja MKS § 89 lg-t 1 tuleb samuti vaadata koosmõjus ning kuna tähtaega kumbki eelnimetatud paragrahv ise ei sätesta, tuleb siia juurde tagastusnõudest maksuhalduri teavitamise tähtaja leidmiseks lisada ka MKS § 98 lg 1.

MKS § 33 lg 4 sätestab küll kolmeaastase tähtaja, kuid siinkohal on tegemist sootuks teise tagastusnõude esitamise õigusliku alusega ehk maksukohustuse õigusliku aluse äralangemisega eelkõige haldusakti muutmise või kehtetuks tunnistamise tõttu. Teisisõnu, ühel juhul on tegemist maksukohustuslasest sõltuva põhjendusega ehk olukorraga, kus maksukohustuslane

⁵⁰ Lehis (viide 2), lk 135.

⁵¹ Lehis (viide 3), lk 14-15.

on maksuhaldurile teinud seaduses või haldusaktis ettenähtust suuremas summas makse ja rahalise kohustuse tasumisel või tasaarvestamisel on tekkinud enammakse. Teisel juhul on aga tegemist maksukohustuslasest sõltumatu põhjusega ehk maksu tasumise õigusliku aluse äralangemisega. Seega ei saa MKS § 33 lg-s 4 sätestatud tähtaega laiendada enammaksest tingitud tagastusnõude esitamisele.

Õiguskirjanduses on aga leitud, et aegumistähtaja möödudes ei saa maksusummat suurendada ega vähendada ning et aegumine kehtib nii maksunõuetele, tagastusnõuetele kui ka kõrvalnõuetele.⁵² Samuti on märgitud, et MKS § 33 kohaselt kehtib tagastusnõude esitamiseks kolmeaastane aegumistähtaeg ning selle tähtaja jooksul peab maksukohustulane esitama maksuhaldurile avalduse tagastusnõude tuvastamiseks ja maksuarvestusse kandmiseks.⁵³ Töö autor aga leiab, et taoline käsitus, mis keelab enammaksete ja tagastusnõuetega parandusdeklaratsioonide esitamise kolme aasta möödumisel algavasse perioodi, ei ole hetkel kehtivast seaduse sõnastusest tuletatav.

Seega võib süstemaatilis-loogilise tõlgendamise tulemusena tõdeda, et nii parandusdeklaratsiooni esitamist reguleeriva normi, MKS § 89 lg 1 kui ka tagastusnõude esitamist reguleeriva normi, MKS § 33 lg 1 sõnastused on lünklikud ning ei anna iseseisvalt vastust küsimustele, milline on parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaeg nii maksukohustust suurendava kui vähendava deklaratsiooniparanduse esitamiseks. Tegemist on mittetäielike õigusnormidega, kuna õiguslikke tagajärgi põhjustavad nad koosmõjus teiste normidega.⁵⁴ Hea õigusloome ja normitehnika eeskirja kohaselt on selline viitamine samuti lubatud.⁵⁵ Võib nõustuda, et taoline käsitus, kus normi mõte selgub koos teksti teise osaga, on igati põhjendatud, et vältida ebavajalikke kordusi, kuid sarnaselt analüüsitud normidele, ei tohi tõlgendamisruum õiguse rakendaja jaoks jääda liiga suureks või normi enda mõte hoopis selgusetuks.

Vahekokkuvõttena saab väita, et viitava normi, MKS § 89 lg 1 tegeliku tähenduse leidmiseks tuleb seda tõlgendada koos MKS § 98 lg-ga 1. Seejärel saab järeldada, et parandusdeklaratsiooni esitamine on maksukohustuslasele küll ajaliselt piiratud maksusumma

⁵² Lehis (viide 2), lk 73.

⁵³ *Ibidem*, lk 95.

⁵⁴ Narits (viide 23), lk 106.

⁵⁵ Hea õigusloome ja normitehnika eeskiri § 28 lg 2.

määramise aegumistähtajaga, kuid selgusetuks jääb, kas deklaratsiooniparandused võivad ulatuda nii kolme kui ka viie aasta tagusesse perioodi. MKS § 33 lg 1 tõlgendamisel koos MKS § 89 lg-ga 1 ja § 98 lg-ga 1 saab samuti järeldada, et ka maksukohustust vähendava parandusdeklaratsiooni esitamine on ajaliselt piiratud, kuid jällegi konkreetne tähtaeg jääb sätetest leidmata.

Olles jõudnud järeldusele, et parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaega puudutav säte MKS-s on lünklik ning ei anna üheselt vastust tõusetunud küsimustele, tuleb pöörduda kohtupraktikas väljendatud seisukohtade poole. On leitud, et seadusandja ei suudagi alati ette näha kõiki võimalikke õigusprobleeme, mistõttu peavad kohtud norme ajakohastama.⁵⁶ Õiguskirjanduses on samuti leitud, et kui normi pole ühetähenduslikult võimalik mõista, on seda vaja erinevaid tõlgendamisviise rakendades tõlgendada ning mida rohkem on õigusaktis tõlgendamist vajavaid norme, seda enam läheb nende tähenduste mõtestamine õigusloojalt üle normi kohaldajale, kohtule.⁵⁷ Samuti on leitud, et õigusriigi sisuks olev õiguskindlus toimib läbi kohtuotsuste, kus õiguslik argumenteerimine ja põhjendamine on kesksel kohal.⁵⁸ Argumenteerimise olulisust õiguskindluse põhimõtte juures on oluliseks peetud ka rahvusvahelises õiguskirjanduses.⁵⁹ Otsides vastuseid kohtulahenditest võib öelda, et kohtud on järgnevatel parandusdeklaratsiooni tähtaega käsitlevates lahendites selle leidmiseks kasutanud süstemaatilis-loogilist tõlgendamisviisi.

Kohtupraktikas on parandusdeklaratsiooni esitamist reguleeriva käsitluse juures leitud, et hoolimata sätte sõnastusest, on MKS § 89 lg 1 sisu ja kohaldamisala tegelikult laiem ning maksumaksja õigus esitada parandusdeklaratsioone nii maksukohustust vähendavas, kui suurendavas suunas on siiski ajaliselt piiratud. Üheks näiteks kohtupraktikast on TS vaidlus Maksu- ja Tolliametiga viimase 17.12.2014 otsuse tühistamiseks. Antud asjas oli tegemist olukorraga, kus füüsiline isik võõrandas pärimise teel saadud omandireformi käigus tagastatud maa ning pidi maksuma saadud kasult tulumaksu. 12.02.2014 haldusasjas nr 3-3-1-97-13 tegi Riigikohus otsuse, mille järeldustele tuginedes taotles TS maksuhaldurile maa võõrandamisest saadud kasult makstud tulumaksu tagastamist. Taotluse esitamise hetkeks oli TS poolt vaidlusaluse tulu deklareerimise hetkest möödunud enam kui seitse aastat. Kohus leidis, et

⁵⁶ Prümm, H. P., *The Didactic Turn of German Legal Methodology*. – *Jurisprudence* 2011/8, No 4, lk 1259.

⁵⁷ Lõhmus, U. Põhiseaduslik õigusselguse põhimõte. *Õiguskeel* 2015/4, lk 2.

⁵⁸ Jõgi, J. Maksuseaduste tõlgendamine: kas maksumaksja kasuks või kahjuks? - *Juridica* 2017/4, lk 205.

⁵⁹ Ávila, H. *Certainty in Law*. Switzerland: Springer 2016, lk 78.

tagastusnõude tekkimise eelduseks on võimalus esitada parandusdeklaratsiooni, mis on aga seotud maksusumma määramise aegumistähtajaga (kolm aastat), mis algab selle maksudeklaratsiooni esitamise tähtpäevast, mida ei esitatud või milles esitatud andmete alusel maksusumma valesti arvutati (MKS § 98 lg 1).⁶⁰

Järgnevas vaidluses oli tegemist analoogse olukorraga, kus E-A. A esitas kaebuse Maksu- ja Tolliameti kohustamiseks võtta vastu kaebaja esitatud parandusdeklaratsioon 2010. a tulude kohta. Parandusdeklaratsiooni esitamise põhjuseks 2015. a oli asjaolu, et E-A. A oli tasunud tulumaksu kinnistu müügist saadud kasult. Kinnistu oli aga E-A. A aga pärinud abikaasalt, kes omakorda oli kinnistu pärinud isikult, kellele oli kinnistu tagastatud õigusvastaselt võõrandatud varana omandireformi raames ning tulenevalt Riigikohtu 12.02.2014 otsusest haldusasjas nr 3-3-1-97-13 soovis E-A. A varasemalt tasutud tulumaksu tagastamist. Nii haldus- kui ka ringkonnakohus leidsid, et MKS-i tuleb tõlgendada selliselt, et maksude määramiseks ja parandusdeklaratsioonide/tagastusnõuete esitamiseks kehtib sama tähtaeg ning parandusdeklaratsioonide esitamiseks ei ole seaduse kohaselt ette nähtud pikemat tähtaega. Seega ei ole parandusdeklaratsioone võimalik esitada piiramatu aja jooksul, kuna vastasel juhul tekitaks see olukorra, kus deklaratsiooniparandusi saaks esitada määramata aja jooksul ning maksuhalduril tuleks parandusdeklaratsioone ajalise piiranguta vastu võtta.⁶¹

Ringkonnakohus on samas asjas leidnud, et vastupidine tõlgendus ei saa kohtu hinnangul olla normi eesmärgiks, kuna kõikides õigussuhetes peab mingil hetkel saabuma õiguskindlus.⁶² Otsuses on samas tõdetud, et MKS § 89 lg 1 reguleerib pealkirjast tulenevalt parandusdeklaratsiooni esitamist üldiselt ning puuduvad muud normid, mis reguleeriksid maksukohustust vähendavas suunas deklaratsiooni parandusi.⁶³ Eeltoodu tõttu aga tulebki tõlgendada MKS-s sätestatud parandusdeklaratsiooni esitamise sätet⁶⁴ koosmõjus maksusumma määramist sätestava regulatsiooniga⁶⁵. Kohus on käsitlenud lahendis põhjendanud ka seda, miks parandusdeklaratsioonide esitamisele kehtib kolme- mitte viieaastane tähtaeg. Nimelt rakendub viieaastane tähtaeg vaid teatud juhtudel, kui maksusumma on tahtlikult tasumata või kinni pidamata jäetud ning parandusdeklaratsiooni esitamisel

⁶⁰ TlnRnKo 05.11.2015, 3-15-110, p 10.

⁶¹ TlnHK 02.05.2016, 3-15-1151, lk 6.

⁶² TlnRnKo 02.05.2016, 3-15-1151, p 8.

⁶³ *Ibidem*, p 8.

⁶⁴ MKS § 89 lg 1.

⁶⁵ MKS § 98 lg 1.

maksukohustuse vähendamiseks ei ole tegemist sellise olukorraga.⁶⁶ Õiguskirjanduses on samuti märgitud, et tagastusnõude puhul ei oma tahtlik käitumine tähendust.⁶⁷

Seega on eeltoodud lahendites esimese ja teise astme kohtud jaatanud aegumistähtaja tuletamist parandusdeklaratsiooni esitamise ja maksusumma määramise regulatsioonide koosmõjus tõlgendamise teel ja leidnud, et vastava tähtaja kohaldamine on võimalik ka maksukohustust vähendava deklaratsiooni esitamisel. Leiti, et maksukohustuslane saab parandada deklaratsioonil andmeid, mis jäävad kuni kolme aasta tagusesse perioodi. Töö autori hinnangul on kohtud eeltoodud järeldustele jõudnud arvatavasti mõttest, et parandusdeklaratsioonide esitamine kolme aasta tagusesse perioodi on välistatud tulenevalt maksusumma määramise aegumistähtjast koosmõjus asjaoluga, et maksumaksja tahtlik eksimine enda kahjuks ei oleks mõeldav. Selliselt kohaldukski kohtute seisukohtadest tulenevalt maksumaksjale deklaratsiooni parandamisel endale soodsas suunas just kolme, mitte viieaastane tähtaeg.

Ka Riigikohus on parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaja osas selgitusi andnud. Vaidluse all oli AS-le E-Piim Tootmine Maksu- ja Tolliameti poolt 19.04.2018. a väljastatud maksuotsus, mille kohaselt oli kaebaja omakapitali sissemakse deklareerimise tähtaega ületanud ühe päeva võrra ning seetõttu tulnuks tal omakapitalist väljamakse tegemisel tasuda tulumaksu. Selgituseks, et õigeaegsel sissemakse deklareerimisel saab maksumaksja omakapitali tehtud sissemakset kasutada oma maksukohustuse vähendamiseks.

Riigikohus on antud lahendis märkinud, et MKS § 89 lg 1 annab maksumaksjale võimaluse maksuhaldurilt deklaratsioonis esinevates puudustest teavitada enne maksusumma määramise aegumist, milleks on MKS § 98 lg 1 esimese lause järgi kolm aastat. Kohus selgitas, et MKS § 98 lg 1 teises lauses toodud viieaastane aegumistähtaeg on erandlik ja see annab maksuhaldurile õiguse määrata maksusumma maksude tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmise korral pikema tähtaja jooksul, mistõttu ei ole kohtu hinnangul viieaastane tähtaeg kohaldatav deklaratsiooni parandamisele.⁶⁸

Riigikohus on eelviidatud lahendis andnud seisukoha ka küsimuses, kas tähtaeg kehtib sarnaselt nii maksukohustust suurendava, kui vähendava deklaratsiooni parandamiseks. Kohtu hinnangul

⁶⁶ TlnRnKo 02.05.2016, 3-15-1151, p 8.

⁶⁷ Lehis (viide 2), lk 95.

⁶⁸ RKHKo 12.05.2020, 3-18-989, p 12.

laieneb MKS § 89 lg-s 1 toodud tähtaeg maksudeklaratsiooni andmete parandamisele olenemata, kas see parandus deklaratsiooni alusel arvutatud maksusummat vähendab või suurendab ning seda seetõttu, et maksudeklaratsiooni vorm on õigusaktiga erinormina sätestatud.⁶⁹ Ühtlasi nõustuti antud lahendis ka juba töös eelpool toodud kahe seisukohaga, et parandusdeklaratsioonide ajaliselt piiramatult esitamise võimalus ei saa olla sätte eesmärgiks ning et viieaastane aegumistähtaeg kohaldub vaid maksuhaldurile andes talle õiguse maksusumma tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmise korral maksusumma määramiseks.⁷⁰

Töö autori hinnangul aga ei selgu Riigikohtu lahendist sarnaselt varasemate lahenditega sisulisemaid põhjendusi, miks on valitud tähtajaks kolm, mitte viis aastat. Kuigi Riigikohus märgib lahendis selgelt, et parandusdeklaratsioon saab esitada vaid kolmeaastase aegumistähtaja jooksul, märgib ta ka seda, et teatud maksukohustust vähendavaid asjaolusid saab arvesse võtta ka siis, kui need on jäänud õigel ajal deklareerimata ning et sel juhul on maksumaksjal maksumenetluses suurem tõendamiskoormus ja maksuhalduril pikem tähtaeg maksukohustuse määramiseks.⁷¹ Siinkohal jääb aga õhku ka küsimus, et millised on need maksukohustust vähendavad asjaolud, mida teatud juhtudel hoolimata õigeaegselt deklareerimata jätmisest arvesse saab võtta.

Eeltoodut kokkuvõttes saab väita, et kohtupraktika kohaselt on maksuhalduril kohustus vastu võtta nii maksukohustust suurendavad, kui vähendavad deklaratsiooniparandused, mis on tehtud kolmeaastast aegumistähtaega järgides. Olgu aga öeldud, et maksuhaldur ise saab muuta ka maksumaksja varasemaid, kui kolme aasta taguseid maksudeklaratsioone juhul, kui läbi on viidud maksukontroll ja tuvastatud maksusumma tahtlik tasumata või kinni pidamata jätmine.

1.3. Parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaeg tulenevalt ajaloolisest tõlgendamisest

Eelnevalt leidis töö autor tulenevalt süstemaatilise-loogilise tõlgenduse kontekstis käsitletud kohtupraktikast vastused küsimusele, milline on parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaeg, kas see kohaldub nii maksukohustust suurendava kui vähendava parandusdeklaratsiooni esitamiseks ning kas kohaldub tähtaeg on erinev maksuhaldurile deklaratsiooni muutmiseks ette nähtud tähtajast. Siinkohal on aga asjakohane kontrollida veel seda, kas leitud vastused on

⁶⁹ RKHKo 12.05.2020, 3-18-989, p 13.

⁷⁰ *Ibidem*, p 12-13.

⁷¹ RKHKo 12.05.2020, 3-18-989, p 15.

kooskõlas ka ajaloolise seadusandja sooviga normi mõttest. Ajaloolise tõlgendamise kaudu leitakse vastust küsimusele, milline oli ajaloolise seadusandja kavatsus ja eesmärgid ning ettekujutus õigusnormist selle loomisel.⁷² Selgitades välja ajaloolise reguleerimise tausta on võimalik kindlamalt väita, kas eelnevates peatükkide toodud järeldused käsitletud normide mõttest on õiged. Kuna Eesti õigussüsteem tugineb oluliselt Saksa õigussüsteemile,⁷³ on asjakohane välja tuua Saksa konstitutsioonikohtu seisukoht, mille kohaselt seisneb ajaloolise tõlgendamise rakendamise mõte selles, et ta kinnitab saadud vastuseid või võimaldab kõrvaldada küsitavused teiste tõlgendamise meetoditega saadud tulemuste osas.⁷⁴

Süsteemaatilis-loogilise tõlgendamise käigus jõuti järeldusele, et asjakohasteks paragrahvideks parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaegsuse kontekstis on MKS § 89 lg 1, § 98 lg 1 ja § 33 lg 1. Seetõttu on järgnev analüüs orienteeritud just nende eelnimetatud paragrahvide ajaloolise tahte teadasaamisele.

Ajaloolise tõlgendamise rakendamiseks on mitmeid erinevaid viise. Üheks nendest on sätte tõlgendamine läbi selle ajaloolise kujunemise,⁷⁵ mida töö autor järgnevalt ka kasutab. Alates 20.02.2002 vastu võetud MKS-s⁷⁶ on § 89 sõnastus püsinud üsna muutmata kujul kuni tänaseni. Säte on mõnevõrra erinev käesoleval hetkel kehtivast seadusesõnastusest vaid maksuhaldurile esitatavate deklaratsioonis esinevate puuduste teavitamise vormide osas. Varasemalt kehtinud MKS-s oli seaduses sätestatud loeteluna täpsemad teavitamise vormid, kuid kuna needsamad vormid on toodud ka eriseadustes, näiteks KMS § 27 lg-s 4, siis kaotati need 01.01.2012 kehtima hakanud MKS § 89 lg-st 1.⁷⁷ Parandusdeklaratsiooni tähtaja osas on säte olnud ajalooliselt muutumatu ning selles oli sarnaselt hetke redaktsioonile vaid viide maksusumma määramise aegumistähtajale, MKS §-le 98.

MKS seletuskirjas on § 89 kontekstis märgitud, et maksumaksjal on kohustus maksuhaldurit pärast maksudeklaratsiooni esitamist selles ilmnunud vigadest teavitada ning sellise kohustuse tähtjaks on maksusumma määramise üldine aegumistähtaeg. Täpsustavalt selgitatakse veel, et

⁷² Narits (viide 23), lk 155.

⁷³ Pärnamägi, I. Saksa mõju Eesti õiguses. Õiguskeel 2014/1, lk 1.

⁷⁴ Maruste, R. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja -vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004, lk 139.

⁷⁵ Narits (viide 23), lk 155.

⁷⁶ Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150.

⁷⁷ MKS seletuskiri 01.07.2014. Rahandusministeeriumi kommentaarid, lk 118 -

https://www.rahandusministeerium.ee/sites/default/files/document_files/maksud/mks_seletuskiri_01_07_2014.docx (06.01.2022).

kuna isikut ei saa kohustada ennast süüdi tunnistama raskes õiguserikkumises, mida eeldaks parandusdeklaratsiooni esitamise kohustuse ettenägemine maksusumma määramise pikema tähtaja jooksul, tuleb deklaratsiooniparanduse esitamisel lähtuda kolme-, mitte viieaastasest tähtajast.⁷⁸ Seega võib tulenevalt ajaloolisest tõlgendamisest väita, et ka seadusandja tahe näis olevat siduda parandusdeklaratsiooni esitamise kohustus maksusumma määramise üldise ehk kolmeaastase tähtajaga.

Vaadates ka MKS § 98 lg 1 kujunemislugu, on sätte sõnastust muudetud 01.01.2009 kehtima hakanud muudatuse raames ning täiendatud on normi teist lauset, sätestades viieaastase aegumistähtaja maksusumma määramisele kõigil MKS §-ga 41 hõlmatud juhtudel. Varasema redaktsiooni⁷⁹ sõnastus kehtestas MKS § 98 lg-s 1 viieaastase aegumistähtaja maksusumma määramisele, juhul, kui maksusumma oli tahtlikult tasumata või kinni pidamata jäetud ning normi sõnastus ei võimalda viieaastast aegumistähtaega eeldada kõikide MKS §-s 41 nimetatud isikute poolt kuriteoga põhjustatud maksuvõla kindlaksmääramisel.⁸⁰ Kuna antud muudatus ei oma tähendust käesoleva magistritöö uurimisküsimuse kontekstis, siis põhjalikumalt autor sellel ei peatu.

Samuti on MKS § 98 lg-t 1 muudetud ka 2013 aastal. Selle muudatuse raames vähendati maksusumma tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmise määramise aegumistähtaega kuult aastalt viiele aastale.⁸¹ Seaduse eelnõu seletuskirja kohaselt 2011. a läbiviidud 1354-s maksumenetluses jäi 11 korral kontrollitav periood kuendasse aastasse. Nende kontrollide tulemusel määras maksuhaldur täiendavalt makse 1,14 miljonit eurot ehk 3% kogu täiendavalt määratud maksusummast ning laekumine nende kontrollide osas oli 0,17 miljonit eurot, mis moodustas 1,4% kogu määratud summade laekumistest. Sissenõudmise ebaõnnestumise põhjus nende summade osas seisnes peamiseks ettevõtte varatuses, pankrotis või likvideerimises maksusumma sissenõudmise ja määramise hetkeks. Seega leiti, et võttes arvesse ajalisest mõjutegurist tingitud tõendamisraskusi ning kuuendal aastal määratud maksusummade madalat

⁷⁸ Seletuskiri maksukorralduse seaduse eelnõu 886 SEI juurde. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/9ad19551-e825-355e-a92c-b9ebda028f0b/Maksukorralduse%20seadus> (06.01.2022).

⁷⁹ Maksukorralduse seadus. RT I, 07.12.2018, 4.

⁸⁰ Seletuskiri maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 675 SE juurde, lk 45. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/6bca2238-c979-4838-a441-a3953ba14796/Maksukorralduse%20seaduse%20muutmise%20ja%20sellega%20seonduvalt%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> (06.01.2022).

⁸¹ Maksukorralduse seadus. RT I, 07.06.2013, 3.

laekumist, on maksuhalduri jaoks efektiivsem keskenduda kontrollidele, mille maksustamisperioodid on ajaliselt lähemal.⁸² Seega on MKS § 98 lg 1 muudatuste puhul olnud tegemist pigem maksu- ja vastutusmenetlusi puudutavate täiendustega, millest ei saa teha järeldusi deklaratsiooniparandustele kehtivate tähtaegade osas.

Tagastusnõude regulatsiooni osas nägi MKS § 33 lg 1 varasemas redaktsioonis ette selge kolmeaastase tähtaja enammaksutud summa maksuhaldurilt tagasi taotlemiseks. Sätte kohaselt maksumaksjal, kes on tasunud maksuseaduses ettenähtust suurema maksusumma, on õigus kolme aasta jooksul enammakse tekkimise päevast arvates taotleda maksuhaldurilt enammakstud summa tagastamist või tasaarvestamist.⁸³

01.01.2009 kehtima hakanud MKS-s kolmeaastane tähtaeg aga kaotati ning hetkel kehtivast MKS § 33 lg 1 sõnastusest ajalist piirangut enam ei nähtu. Maksukorralduse seaduse ja sellega seotud teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskirja⁸⁴ kohaselt oli muudatus vajalik seoses MKS § 105¹ lisamisega seadusesse ning tagastusnõude sisu täpsustamisega tulenevalt Riigikohtu halduskolleegiumi lahendist asjas nr 3-3-1-89-06. Seletuskirjas selgitatakse, et Riigikohtu halduskolleegium on väljendanud asjas nr 3-3-1-89-06 (p 15), et seni kehtinud MKS-i regulatsiooni järgi ei ole tagastusnõude aegumine piiratud ning kohus peab võimalikuks tagastusnõude aegumistähtaja sätestamist. Veel märgitakse, et lisaks eelnimetatud kohtulahendile lähtutakse õigusrahu põhimõttest ning lisatakse MKS-i norm, mille kohaselt aegub tagastusnõude täitmise nõue seitsme aastaga. Aegumistähtaeg hakkab kulgema viimasest muudatusest maksukohustuslase ettemaksukontol ning see võib olla tehtud nii maksukohustuslase kui maksuhalduri poolt.⁸⁵ Eeltoodud põhjendustel täiendati 01.01.2009 aastal MKS § 106 lg-ga 9, mille kohaselt on tagastusnõude täitmise taotluse esitamise aegumistähtaeg seitse aastat tagastusnõudes viimase muudatuse tegemise päevast arvates.

⁸² Seletuskiri maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 414 SE juurde, lk 9.-
<https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/ea0f1693-6935-46ba-a4be-725a1c7fe046/Maksukorralduse%20seaduse%20ja%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus>
(06.01.2022).

⁸³ Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150.

⁸⁴ Seletuskiri maksukorralduse seaduse ja sellega seotud teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 333 SE juurde, lk 4. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/37d76acd-5868-4128-7b4b-d477d12ae676/Maksukorralduse%20seaduse%20ja%20sellega%20seotud%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> (06.01.2022).

⁸⁵ *Ibidem*, lk 1, 4.

Eeltoodud muudatus aga töö autori hinnangul selgust parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaja osas maksukohustust vähendavas suunas ei loo. MKS sätestab nüüd küll tähtaja § 106 lg-s 9 tagastusnõude täitmise taotluse esitamiseks, kuid selle taotluse esitamise aegumistähtaeg hakkab kulgema tagastusnõudes endas viimase muudatuse tegemise päevast arvates. Nagu juba eespool märgitud, siis tagastusnõude esitamiseks deklaratsiooniparanduses ehk maksukohustust vähendavas suunas deklaratsiooni parandamiseks tähtaega konkreetselt kehtestatud ei ole, vaid on jäetud tähtaja välja selgitamiseks küllaltki suur tõlgendamisruum. Eeltoodu on andnud alust vaidlusteks, et maksumaksja õigust esitada tema maksukohustust vähendavaid deklaratsiooniparandusi ei olegi MKS-s kuidagi ajaliselt piiratud.⁸⁶

Riigikohus on käsitlenud tagastusnõuet ehk deklaratsiooniparanduse esitamist maksukohustust vähendavas suunas enne 2009. aastal kehtima hakanud seadusemuudatust kahes lahendis. Esimeses neist on Riigikohus märkinud, et maksukohustuslasel on õigus oma maksudeklaratsioone aegumistähtaja jooksul parandada korduvalt, kuni selles deklaratsioonis deklareeritava maksukohustuse kohta ei ole tehtud maksuotsust.⁸⁷ Seega saab kohtupraktikale tuginedes väita, et deklaratsioonide parandamine ei ole kordade mõttes piiratud ehk maksumaksja saab ka juba parandatud deklaratsioone vajadusel uuesti muuta. Samuti leidis kohus, et kui maksumaksja leiab, et ta on parandanud maksudeklaratsiooni, mille osas ta ei oleks pidanud parandusi tegema ja on selle tulemusel tasunud maksu, mille määramine oli deklaratsiooni parandamise hetkel tulenevalt MKS §-st 98 aegunud, siis on maksukohustuslasel õigus kolme aasta jooksul alates maksu tasumisest esitada nõue enamakstud maksu tagastamiseks MKS § 33 alusel.⁸⁸

Teises lahendis on Riigikohus leidnud, et tagastusnõude tuvastamine eeldab, et maksukohustuslane on maksuhaldurile teinud teatavaks andmed enamakse kohta, mille osas maksuhalduril varem teave puudus ning tegemist on eelkõige juhtumitega, kus maksukohustuslane avastab, et tema varem esitatud deklaratsioonis esinevad vead ning soovib selles osas esitada parandusdeklaratsiooni. Kohus märkis, et MKS § 33 lg 1 kohaselt ei ole

⁸⁶ Kann, L. MTA ja RM vastus Ärilehele: me ei näe vajadust deklaratsioonide parandamise piirangut analüüsida. – Päevalehe Ärileht. - <https://arileht.delfi.ee/artikkel/71112093/mta-ja-rm-vastus-arilehele-me-ei-nae-vajadust-deklaratsioonide-parandamise-piirangut-analuusida> (13.01.2022).

⁸⁷ RKHKo 05.03.2009, 3-3-1-91-08, p 12.

⁸⁸ *Ibidem*, p 12.

võimalik selliste maksudeklaratsioonide parandamise, mille esitamise tähtpäev jääb kolme aasta tagusesse perioodi.⁸⁹

Oluline on aga silmas pidada, et mõlema eeltoodud Riigikohtu lahendi osas on tegemist kuni 31.12.2008 kehtinud tagastusnõudeid puudutava regulatsiooni käsitlemisega. Nagu eelnevalt leitud, oli enne 01.01.2009 kehtima hakanud MKS § 33 lg 1 regulatsioonis kolmeaastane tähtaeg sättes olemas ning aegumistähtaja maksukohustust vähendava deklaratsiooni parandamiseks sai tuletada MKS § 33 lg-st 1 endast. Hetkel kehtiva regulatsiooni osas ei ole kohtud MKS § 33 lg 1 kontekstis tagastusnõude esitamise üldist tähtaega põhjalikuma uurimise alla võtnud.

Ajaloolise tõlgendamisviisi puhul peab aga arvestama, et seaduse tõlgendamine peab eelkõige lähtuma ikkagi antud ajast ja ruumist, kus seadust rakendatakse. Seetõttu on peetud olulisemaks õigusaktile eelnevate allikate analüüsimisel vaadata ka akti vastuvõtmisele järgnevat rakenduspraktikat.⁹⁰

1.4. Parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaeg tulenevalt objektiiv-teleoloogilisest tõlgendamisest

Objektiiv-teleoloogilisel tõlgendamisel tuleb silmas pidada reguleeritavat eluvaldkonda ja faktilisi asjaolusid, mida seadusandja ei saa muuta ning õiguse printsiipe, mis on küll olemas aga asuvad väljaspool reguleerimist ennast.⁹¹ Eelnevates peatükkides käsitletud grammatiline, süstemaatilis-loogiline ja ajalooline tõlgendamine olid peamiselt suunatud tekstile. Seevastu objektiiv-teleoloogiline tõlgendamine on fokuseeritud tekstivälisele. Seega tuleb teleoloogilisel tõlgendamisel selgitada välja sätte tänapäevane tähendus ja eesmärk nii sotsiaalses, kui poliitilises kontekstis.⁹² Seaduse rakendajatel aga ei tuleks lähtuda päevapoliitilistest eesmärkidest, vaid silmas tuleks pidada üldisi poliitilisi põhimõtteid, nagu demokraatia ja õigusriik.⁹³

⁸⁹ RKHKo 05.02.2007, 3-3-1-89-06, p 11.

⁹⁰ Maruste (viide 74), lk 139.

⁹¹ Narits (viide 23), lk 158.

⁹² Maruste (viide 74), lk 138.

⁹³ Levits, E., Interpretation of Legal Norms and the Notion of „Democracy“ in article 1 of Savterisms (the Constitution). Latvian Human Rights Quarterly 1997/I, lk 58-59.

Nagu eespool märgitud, on deklaratsiooni esitamine üks maksukohustuslase peamisi maksukorralduse seadusest tulenevaid kohustusi, mis on oluline selleks, et maksumaksja maksukohustused saaksid korrektselt välja arvutatud ja korrektsed maksusummad maksuhalduri poolt määratud. Maksuhalduri ülesandeks ei ole lihtsalt võimalikult suure maksutulu kokku kogumine, vaid tagada õige maksusumma määramine ja maksmine. Selleks tuleb maksuhalduril maksustamisel arvesse võtta nii maksukohustust suurendavaid, kui ka vähendavaid asjaolusid.⁹⁴ See põhimõte tuleneb maksuhalduri uurimiskohustusest⁹⁵. Põhjusel, et maksuhaldur saaks tagada maksude õige maksmise ja maksukohustuslane enda poolt õigete andmete esitamise, ongi oluline, et deklareerimiskohustusega ja deklaratsioonide parandamisega seotud õigused ja kohustused oleks pooltele selgelt teada. Ka õiguskirjanduses on toodud, et deklaratsiooni esitamise kohustus eesmärgiks on rahaliste kohustuste õige suuruse kindlaksmääramine.⁹⁶ Lisaks on MKS seletuskirjas märgitud, et maksudeklaratsioon on üks olulisematest ja tihti ka ainus dokument, mille pinnalt isiku maksustamine toimub.⁹⁷ Seega saab järeldada, et MKS-s deklareerimist ja deklaratsioonide parandamist reguleerivate sätete eesmärk on kõige üldisemalt abistada korrektse maksu suuruse tuvastamisel, mis omakorda on aluseks korrektse maksutulu kogumisele.

Maksudeklaratsiooni õigeaegse esitamise ja parandamise kohustuse täitmisel on aga lisaks eeltoodule kindlasti koht ka maksukuulekuse taseme arvestamisel. Maksukuulekust on defineeritud kui maksumaksja otsust järgida maksuseadusi ja -määrusi, tasudes makse õigeaegselt ja täpselt.⁹⁸ OECD on oma infokirjas toonud välja neli peamist kriteeriumi, mille pinnalt maksukuulekust hinnatakse:

- maksukohustuslaseks registreerimine;
- maksudeklaratsiooni õigeaegne esitamine;
- maksukohustuste õige deklareerimine;
- maksukohustuste õigeaegne tasumine.⁹⁹

⁹⁴ MKS § 11 lg 1.

⁹⁵ MKS § 11.

⁹⁶ Lehis (viide 2), lk 21.

⁹⁷ MKS seletuskiri 01.07.2014. Rahandusministeeriumi kommentaarid, lk 116. - https://www.rahandusministeerium.ee/sites/default/files/document_files/maksud/mks_seletuskiri_01_07_2014.docx (06.01.2022).

⁹⁸ Farazmand, A. Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance. Switzerland: Springer 2018, lk 93.

⁹⁹ OECD. Tax Compliance and Tax Accounting Systems. Information Note. – OECD, Forum on Tax Administration, aprill 2010, lk 5. - <https://www.oecd.org/tax/administration/45045662.pdf> (31.01.2022).

Ka Eestis mõistetakse maksukuulekuse all eelkõige taset, mil määral täidab isik oma maksuseadustest tulenevaid kohustusi. Maksukuulekus on kesksel kohal ka Maksu- ja Tolliameti poolt sõnastanud ameti visioonis, mille kohaselt oleks Eesti tulevikus kõrgeima vabatahtliku maksukuulekusega riik Euroopas.¹⁰⁰ Kuna maksukuulekuse taset hinnatakse maksuseadustest tulenevate kohustuste ja muudest maksu- ja tollialaste ettekirjutuste täitmise pinnalt, on nende kohustuste tähtaegsel täitmisel oluline roll. Seega võib järeldada, et deklaratsioonide esitamise ja nende parandamise õigeaegse täitmise kohustusel on lisaks abistavale eesmärgile korrektse maksu suuruse tuvastamisele ja korrektse maksutulu kogumisele ka maksukuulekuse taseme arvestamisel täita oma eesmärk.

Tuvastanud õigeaegse deklareerimiskohustuse ja deklaratsioonide parandamise tähtsuse ja eesmärgi, võib aga järeldada, et konkreetset tähtaega deklaratsiooniparanduste tegemiseks objektiiv-teleoloogilise tõlgendusmeetodi kaudu võimalik leida ei ole. Küll aga võib lähtudes põhimõttest, mille kohaselt tuleb kodaniku õigusi alati tõlgendada laiendavalt¹⁰¹, tuletada, et maksumaksjale kehtib parandusdeklaratsioonide esitamiseks MKS § 98 lg-s 1 toodud pikem tähtaeg ehk viis aastat. Teisalt aga on öeldud, et maksuõiguses ei kehti *in dubio pro libertate* põhimõtte nii absoluutselt.¹⁰²

Lähtudes peatükis 1.2. toodud kohtupraktika põhjendustest, võib järeldada, et kohtud on maksukohustust vähendava deklaratsiooniparanduse esitamiseks tähtaja tuletanud MKS § 98 lg-st 1 analoogia korras. Analoogia kohaldamine, mis materiaalse maksuõiguse kontekstis on keelatud, on maksumenetlust puudutavas osas aga lubatud.¹⁰³ Nagu eespool leitud, on deklareerimiskohustuse puhul tegemist formaalse maksuõiguse normi ehk menetlusnormiga, mille osas on analoogia kohaldamine võimalik, samas kui aegumistähtaja osas on tegemist maksuõiguse materiaalnormiga, mille puhul analoogiat kasutada ei tohi. Erialakirjanduses on märgitud, et avalik-õigusliku normi analoogia alusel kohaldamine, millega kaasneb isiku õiguste riive, ei pruugi olla põhiseaduspärane.¹⁰⁴ Töö autor eeldab siinkohal, et

¹⁰⁰ Maksu ja Tolliameti arengukava 2021, lk 5. - <https://www.emta.ee/ariklient/amet-uudised-ja-kontakt/maksu-ja-tolliamet/tutvustus-ja-struktuur> (25.01.2022).

¹⁰¹ Vaabel, J. Eesti riigi maksundusõigus põhiprobleeme. Riigi-maksuõiguse normistiku ehitus ja rakendus. Tartu, 1995, lk 149.

¹⁰² Lehis (viide 2), lk 47.

¹⁰³ *Ibidem*, lk 48.

¹⁰⁴ Jõgi (viide 58), lk 204.

parandusdeklaratsiooni maksumaksjale soodsas suuna esitamiseks ette nähtud kolmeaastane tähtaeg võib olla isiku õigusi riivav, samas kui maksuhaldurile on deklaratsiooni mistahes suunas muutmiseks ette nähtud viieaastane tähtaeg.

Kuna objektiiv-teleoloogilise tõlgendamise rakendamisel ei ole võimalik selgusele jõuda parandusdeklaratsioonide nii suurendavas, kui vähendavas suunas esitamise tähtaegsuse osas, tuleb aegumistähtaja osas lähtuda süstemaatilis-loogilise tõlgendamise peatükis analüüsitud kohtupraktikas toodud tähtaegadest.

1.5. Erandid parandusdeklaratsiooni esitamise üldise tähtaja suhtes

Kuna käesoleva magistritöö autoris tekitab uurimisprobleemi kohaselt kahtlusi asjaolu, et maksumaksjale ja maksuhaldurile ettenähtud erineva aegumistähtaja suhtes puudub selge põhjendus, siis on paslik käsitleda ka erandeid, mis ettenähtud tähtaega maksukohustuslase jaoks veelgi lühendavad või pikendavad. Seda seetõttu, et leida põhjendusi maksukohustuslasele ja maksuhaldurile kehtiva erineva aegumistähtaja osas.

Teatud juhtudel võib maksukohustuslasele ettenähtud kolmeaastane tähtaeg aga olla kolmest aastast lühem. Riigikohus on märkinud, et deklaratsiooni parandamine on maksumaksja jaoks aegumistähtaja sees välistatud vaid juhul, kui maksuhaldur on vastava perioodi deklaratsiooni osas väljastanud maksuotsuse.¹⁰⁵ Seega võib järeldada, et maksuotsusega on maksuhalduril õigus tähtaega maksumaksjal parandusdeklaratsiooni esitamiseks veelgi piirata ning sel juhul võib deklaratsiooni parandamiseks ette nähtud tähtaeg olla isegi lühem kui tavapärase kolm aastat. Eeltoodust saab järeldada, et maksukohustuslane ei saa mitte alati arvestada deklaratsiooniparandusteks ettenähtud kolmeaastase tähtajaga. Maksuotsus on maksuhalduri haldusakt, millega määratakse lõplikult kindlaks deklaratsioonis arvutatud maksukohustus ning pärast selle väljastamist ei saa enam kontrollitud perioodi osas maksumaksja deklaratsiooniparandusi teha.¹⁰⁶ Ka Tallinna Halduskohus on leidnud, et parandusdeklaratsiooni esitamine pärast maksuotsuse koostamist ei ole võimalik, kuna see ei anna alust maksuotsuse kehtetuks tunnistamiseks ning parandusdeklaratsioon esitamine sellisel juhul ei ole ka tagasiulatuva mõjuga sündmuseks MKS § 103 lg 1 p 2 tähenduses.¹⁰⁷ Seega ei

¹⁰⁵ RKHKo 05.03.2009, 3-3-1-91-08, p 12.

¹⁰⁶ Lehis (viide 3), lk 23.

¹⁰⁷ TlnHKo 12.01.2018, 3-17-1587, p 11.

ole maksumaksjal peale maksuotsuse väljastamist ise maksuotsusega hõlmatud kontrolliperioodi osas võimalik deklaratsiooniparandusi teha.

Maksuotsusega kindlaksmääratud maksusumma osas saab muudatusi teha vaid maksuotsuse vaidlustamise teel või taotledes maksuotsuse muutmist või kehtetuks tunnistamist MKS §-des 101 – 103 sätestatud juhtudel.¹⁰⁸ Kui maksuotsus kehtetuks tunnistatakse, avaneb maksumaksjal kontrollitud perioodi osas uuesti ka deklaratsiooni parandamise võimalus. Seega võib tavapärane kolmeaastane deklaratsiooni parandamise tähtaeg maksumaksja jaoks ulatuda ka üle kolme aasta, kuna tulenevalt MKS § 99 lg 1 p-st 2 peatub aegumine maksuotsuse vaidlustamise ajaks, kuni selles asja tehtud lõpliku lahendi jõustumiseni. MKS § 99 näeb ette ka teisi võimalusi aegumise peatumiseks. Samas tuleb tõdeda, et toodud tingimused ei ole niivõrd suunatud maksumaksjale, kuna MKS § 99 lg 1 p-d 2, 4 ja 5 annavad lisaaja parandusdeklaratsioonide esitamiseks maksumaksjast sõltumatutel põhjustel. Nii peatub aegumine nende punktide kohaselt maksu-, väärteo- ja kriminaalmenetluse ajaks ning lisa-aeg on seetõttu kasutatav pigem maksuhaldurile maksuotsuse koostamiseks ja maksusumma määramiseks.

Kõike eeltoodut arvesse võttes võib tõdeda, et eelkõige on seaduse tekst puudulik just maksukohustust vähendava parandusdeklaratsiooni esitamist puudutavate tähtaegade osas ehk olukordades, mis puudutavad deklaratsiooniparandusi maksumaksjale soodsas suunas. Töö autori hinnangul on küllaltki suur tõlgendamisruum siiski jäetud ka tähtaja leidmiseks maksukohustust suurendava parandusdeklaratsioon esitamiseks. Kohtupraktikale tuginedes saab aga väita, et MKS § 89 lg 1 ja § 98 lg 1 järgi võib maksumaksja parandusdeklaratsioone esitada deklaratsiooni esitamise tähtajast algava kolmeaastase aegumistähtaja jooksul ning see tähtaeg rakendub nii maksukohustuse suurendamise kui ka vähendamise juhtumitele. Maksuhaldurile aga on nii maksukohustust vähendava, kui ka suurendava deklaratsioonimuudatuse tegemiseks MKS § 98 lg 1 kohaselt ette nähtud nii kolme või viieaastane aegumistähtaeg. Tingimuseks viieaastase tähtaja kohaldamisele on maksumaksja poolne tahtlus maksusumma tasumata või kinni pidamata jätmise korral.

Lisaks eeltoodule saab maksuhaldur maksuotsuse tegemisega maksukohustuslasele ette nähtud kolmeaastast tähtaega veelgi lühendada. Lisaks, kui maksuhaldur saab juba kontrollitud

¹⁰⁸ RKHKo 05.03.2009, 3-3-1-91-08, p 12.

perioodi osas maksuotsust ja sellega seoses ka deklaratsioone muuta viieaastase aegumistähtaja jooksul, saab maksumaksja võimaluse maksuotsusega kontrollitud perioodi osas uuesti deklaratsioone parandada vaid maksuotsuse vaidlustamise teel. Seega on tegemist olukorraga, kus maksumaksja saab oma deklaratsioone parandada kolme aasta tagusesse perioodi olenemata paranduse mõjust maksukohustusele, samas kui maksuhaldur saab sama teha viieaastase aegumistähtaja jooksul. Eeltoodu pinnalt saab järeldada, et ka erandid, mil on ette nähtud pikem aegumistähtaeg, on kohaldatavad pigem maksuhaldurile ning taoline tõlgendus, mille kohaselt kehtib maksukohustusasele lühem tähtaeg, võib olla maksukohustusle põhiõigusi riivav. Kas ja milliseid põhiõigusi antud tõlgendus riivab ning kas potentsiaalse riive puhul on tegemist põhiõiguse rikkumisega, analüüsitakse järgnevas peatükis.

2. PARANDUSDEKLARATSIOONI ESITAMISE TÄHTAJA PÕHISEADUSPÄRASUS

2.1. Põhiõiguse riive

2.1.1. Omandipõhiõiguse kaitseala määramine ja riive olemasolu

Esimeses peatükis jõuti järeldusele, et erinevus deklaratsiooni parandamise tähtaja osas maksumaksjale ja maksuhaldurile on olemas. Maksukohustuslane saab deklaratsiooniparandusi teha kolmeaastase aegumistähtaja jooksul ning maksuhaldur saab deklaratsioone muuta viieaastase aegumistähtaja jooksul, tuvastades tahtluse olemasolu. Lisaks tuvastati esimeses peatükis, et deklaratsioone saab parandada nii maksukohustust suurendavas kui ka vähendavas suunas. Esimesel juhul on tegemist deklaratsiooni parandamisega maksukohustuslasele ebasoodsas suunas ja teisel soodsas suunas. Maksukohustust vähendavad parandusdeklaratsioonid on eelkõige seotud enammakstud maksusummade ja tagastusnõuetega ning need esitatakse tavaliselt deklaratsioonis või nende parandustes. Seetõttu märgib töö autor enne parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaja põhiseaduspärasuse hindamist, et lähtub järgnevas analüüsis eeldusest, et isiku põhiõiguste riive põhiseadusvastasusega saab potentsiaalselt tegemist olla vaid sellise deklaratsiooniparanduse tähtaegsuse osas, millega on piiratud maksukohustuslase õigust esitada endale soodsas suunas parandusdeklaratsioone. Seega käsitleb töö autor parandusdeklaratsiooni tähtaegsuse põhiseaduspärasust seoses parandusdeklaratsioonis esitatavate enammakstud maksusummade tagastusnõuetega.

Selleks, et hinnata maksukohustuslasele kehtiva parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaja põhiseaduspärasust tulenevalt maksuhaldurile kehtivast pikemast tähtajast, tuleb esmalt välja selgitada, milliseid põhiõigusi parandusdeklaratsioonis esitatavale tagastusnõudele sätestatud reeglid võivad riivata ehk kas mingi põhiõigusega üldse kokkupuude eksisteerib. Selleks on vaja leida vastava põhiõiguse kaitseala ja hinnata, kas riive on olemas. Esimese sammuna põhiõiguste kaitseala määratlemisel tuleb selgitada välja käsitletava põhiõiguse isikuline ja esemeline kaitseala. Esemeline kaitseala vastab küsimusele, mida õigus kaitseb, ning isikuline kaitsele küsimusele, kes vastavale põhiõigusele võib tugineda.¹⁰⁹

¹⁰⁹ Alexy (viide 19), lk 5-96.

Erinevad põhiõiguse sätted on määratud reguleerima teatud kindlat eluvaldkonda ja on seotud seega kindla sotsiaalse konstruktsiooniga. Seetõttu tähistab põhiõiguse kaitseala seda, millised on need hüved mida konkreetne põhiõigus kaitseb. Kaitseala kindlakstegemisel tuleb lähtuda pigem laiaast tõlgendamisest, kuna vastasel juhul oleks riik oma tegevuses liiga vaba.¹¹⁰ Riigikohus on oma praktikas leidnud, et riivega on tegu näiteks siis, kui avalik võim mõjutab ebasoodsalt põhiõigusega kaitstud hüve.¹¹¹

Oluline on veel märkida, et selleks, et tuvastada riive olemasolu, ei pea avaliku võimu tegevuse eesmärgiks olema konkreetse põhiõiguse piiramine ega ebasoodne mõju väljendumine konkreetses haldusaktis või seaduses. Samuti ei pea riive tuvastamiseks olema rikutud teatud õigust või vabadust, vaid oluline on tuvastada vastava võimaluse olemasolu seaduses.¹¹²

Nagu eelnevalt märgitud, on töö autor parandusdeklaratsiooni esitamise tähtsaja põhiseaduspärase hindamisel võtnud eelduseks, et isiku põhiõiguste riivega saab potentsiaalselt tegemist olla vaid maksukohustust vähendava ehk tagastusnõudega deklaratsiooniparanduse osas. Kuna tagastusnõuded on maksuõiguses seotud just omandi kaitse põhimõttega,¹¹³ analüüsib töö autor järgnevalt omandipõhiõiguse kaitseala ja riive olemasolu. Lisaks peetakse omandi puutumatused sedavõrd oluliseks põhimõtteks, millela liberaalne demokraatia ja vaba turumajandus toimida ei saaks.¹¹⁴ Omandipõhiõigust on põhiseadusliku põhiõigusena tunnustatud ka kõigis Euroopa Liidu liikmesriikides ning samuti on Euroopa Kohtu praktikas õigust omandile põhiõigusena korduvalt kinnitatud.¹¹⁵

Eesti Vabariigi Põhiseaduses (edaspidi PS) on õigus omandile ja selle kaitsele sätestatud §-s 32 omandipõhiõigusena. PS § 32 kohaselt on igäuhe omand puutumatu ja võrdselt kaitstud ning igäuhel on õigus enda omandit vabalt vallata, kasutada ja käsutada. Põhiõiguste ja –vabaduste juriidiliste siseriiklike allikate kõrval on Eestis olulisel kohal ka rahvusvahelise õiguse

¹¹⁰ Annus, T. Riigiõigus. Tallinn: Juura 2006, lk 237-238.

¹¹¹ RKPJKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02, p 12.

¹¹² Annus (viide 110), lk 239.

¹¹³ Lehis (viide 2), lk 64.

¹¹⁴ Maruste (viide 74), lk 475.

¹¹⁵ Schutter, O. De, van Goethem, V., EU Network of Independent Experts on Fundamental Rights. Commentary of the Charter of Fundamental Rights of the European Union.– *Sine loco*, 2006, lk 164. - <https://sites.uclouvain.be/cridho/documents/Download.Rep/NetworkCommentaryFinal.pdf> (07.02.2022).

põhimõtted.¹¹⁶ Seetõttu toetatakse omandipõhiõigust käsitledes järgnevalt ka Euroopa Inimõiguste Kohtu omandit puudutavates lahendites toodud seisukohtadele.

Omandipõhiõiguse isikulise kaitseala määramiseks on vaja selgitada välja, kes on omandipõhiõigusega kaitstud ja võivad vastavale õigusele tugineda. Omandipõhiõigusega on kaitstud nii füüsilised kui ka juriidilised isikud, laienedes juriidilistele isikutele niivõrd, kui see on kooskõlas juriidiliste isikute üldiste eesmärkide ja selliste õiguste, vabaduste ja kohustuste olemusega.¹¹⁷ Riigikohus on antud küsimuses väljendanud, et PS §-s 32 sätestatu laieneb ka juriidilistele isikutele, kooskõlas juriidiliste isikute eesmärkidega ning omandiõiguse kaitse mõttega.¹¹⁸ Kuigi ei ole selge, kas omandipõhiõiguse isikuline kaitseala laieneb ka avalik-õiguslikele juriidilistele isikutele, ei ole see käesoleva töö konteksti arvesse võttes ka oluline. Arvestades aga asutamisevabaduse ja diskrimineerimiskeelu põhimõtteid, tuleb Eestis kaitsta Euroopa Liidust pärinevate juriidiliste isikute omandipõhiõigust.¹¹⁹ Kuna deklaratsiooniparandusi sätestav regulatsioon kehtib ühtmoodi nii füüsiliste kui juriidiliste isikute osas ja parandusdeklaratsiooni esitamise kontekstis nende eristamise vajadus puudub, on omandipõhiõigusega kaitstud nii füüsilised, kui ka juriidilised isikud.

Selleks, et määratleda omandipõhiõiguse esemelist kaitseala, on esmalt vaja defineerida omandi mõiste omandipõhiõiguse tähenduses. Õiguskirjanduses on toodud, et mõistet „omand“ on PS §-s 32 kasutatud kolmes tähenduses. Mõistet on kirjeldatud nii asja, õigussuhte kui ka vara tähenduses.¹²⁰ Asjaõigusseaduse (edaspidi AÕS) § 68 lg 1 kohaselt on aga omand isiku täielik õiguslik võim asja üle. Seega on AÕS-s kasutatud mõistet „omand“ vaid õigussuhte tähenduses. Võib tõdeda, et PS-s on terminit kasutatud laiemas tähenduses kui AÕS-s. Seda, et põhiseaduslikus tähenduses kaitseb termin „omand“ laiemaid väärtusi, kui asjaõigusseaduses toodud mõiste määratlus, on leitud ka õiguskirjanduses.¹²¹ Riigikohtu praktika kohaselt on omandipõhiõiguse puhul tegemist üldise varalisi õigusi kaitsva normiga, mille kaitseala ulatub

¹¹⁶ Merusk, K., Narits., R. (viide 18), lk 168-169.

¹¹⁷ Ots, M., Kelli, A., Roosma, P. PSK § 32/4 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - <https://pohiseadus.ee/sisu/3503> (09.02.2022).

¹¹⁸ RKÜKo 17.06.2004, 3-2-1-143-03, p 18.

¹¹⁹ Ots, M., Kelli, A., Roosma, P. PSK § 32/4 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - <https://pohiseadus.ee/sisu/3503> (09.02.2022).

¹²⁰ Ikkonen, K. Omandipõhiõigus ja selle piirid. – Juridica 2006/I, lk 54.

¹²¹ Annus (viide 110), lk 238, 336.

lisaks kinnis- ja vallasasjadele ka rahaliselt hinnatavatele õigustele ja nõuetele.¹²² Seega saab omandina käsitleda nii asju, õigusi, kui ka huve. Praktikas on oluliseks peetud eelkõige nende majanduslikku väärtust.¹²³

Omandipõhiõigus hõlmab endas mitut erinevat õigust:

- omandipuutumatus ehk kaitse sundvõõrandamise eest¹²⁴;
- omandi vaba kasutamine¹²⁵;
- pärimisõigus¹²⁶;
- autori õigus intellektuaalsele omandile¹²⁷.

Lisaks eeltoodud käsitlusele¹²⁸ on õiguskirjanduses toodud, et loetelule võiks veel lisada ka õiguse omandit vabalt käsutada, mille kohaselt on isikul õigus otsustada, kas, millal ja kuidas mõjutada oma omandi õiguslikku staatust.¹²⁹

Käesoleva magistritöö kontekstis võib asjakohasteks omandipõhiõigusega kaitstavateks õiguseks pidada eelkõige omandipuutumatus ja omandi vaba kasutamise õigust. Õiguskirjanduses on toodud, et omandipuutumatus ehk täpsemalt omandi äravõtmisega võib teatud juhtudel tegemist olla, kui formaalselt sundvõõrandamist ei toimu, aga faktiliselt on riigi tegevus muutnud omandi kasutamise võimatuks.¹³⁰ Võib järeldada, et ka tagastusnõuetega deklaratsiooniparanduste esitamise välistamine pikema tähtaja jooksul kujutab endast riigipoolset tegevust, mille tulemusena on tegu isikult omandi äravõtmisega. Silmas tuleb siinjuures pidada, et maksuhaldur ise saab deklaratsioonides muudatusi teha pikema tähtaja jooksul. Nii on ka õiguskirjanduses leitud, et normide puhul, mis ei võimalda isikul realiseerida oma õigusi, on tegemist omandi äravõtmisega.¹³¹

¹²² RKÜKo 06.01.2015, 3-4-1-18-14, p 54.

¹²³ Uibopuu, H.-J. Inimõiguste rahvusvaheline kaitse. Salzburg ja Tallinn: Juura 2000, lk 72.

¹²⁴ PS § 32 lg 1.

¹²⁵ PS § 32 lg 2.

¹²⁶ PS § 32 lg 4.

¹²⁷ PS § 39.

¹²⁸ Annus (viide 110), lk 336 - 344.

¹²⁹ Ikkonen (viide 120), lk 58.

¹³⁰ Annus (viide 110), lk 339.

¹³¹ *Ibidem*, lk 341.

Lisaks on õiguskirjanduses toodud, et enamakstud maksusumma tagastamata jätmise võib riivata ka omandi vaba kasutamise õigust.¹³² Juhul, kui isik ei saa esitada parandusdeklaratsiooniga oma tagastusnõuet pikema tähtaja jooksul, kuna seda tähtaega on võrreldes maksuhaldurile kehtiva tähtajaga piiratud, on sisuliselt tegemist isikule tema raha tagastamata jätmisega ja piiratud sellega omandi vaba kasutamise õigust. On leitud, et omandi kaitse põhimõtte maksuõiguses väljendubki eelkõige seoses tagastusnõuete ja enamakstud maksusummadega.¹³³ Omandipõhiõiguse rikkumise tulenevalt enamakstud maksusumma tagastamise küsimusega on tuvastanud oma lahendites ka Riigikohus.¹³⁴

Seega on käesoleval juhul relevantseteks omandipõhiõigusega kaitstud õigusteks omandipuutumatus ja õigus omandit vabalt kasutada. Kuigi omandiõigust on võrdlemise raske määratleda ja sisustada,¹³⁵ ning võib tõdeda, et ka vahetegemine omandipuutumatus ja omandi vaba kasutamise õiguse piiritlemisel antud kontekstis on keeruline, saab siiski väita, et õigus esitada tagastusnõuet kuulub kahtlemata omandipõhiõiguse esemelisse kaitsealasse ning selle piiramine läbi lühema tähtaja riivab omandipõhiõigust.

Sarnaselt on ka Euroopa Inimõiguste Kohus leidnud, et õigus enamakstud käibemaksu tagastamisele kuulub omandiõiguse kaitsealasse.¹³⁶ Samuti on peetud maksusumma tagastamise viivitamisega seotud tegevust maksuhalduri poolt isiku omandipõhiõigust rikkuvaks.¹³⁷ Lisaks on Euroopa Inimõiguste Kohus ettevõtlusvabaduse piiranguid teatud juhtudel tunnistanud EIÕK 1. lisaprotokollis art-s 1 sätestatud oma omandi segamatu kasutamise õiguse riiveteks ja hinnanud riive põhjendatust omandipõhiõiguse aspektist.¹³⁸

Lisaks selgitavad ka PS kommentaarid, et omandipõhiõigus hõlmab õigust raha omada ning seda kasutada.¹³⁹ Samuti on Riigikohus korduvalt väljendanud, et PS § 32 puhul on tegemist

¹³² Annus (viide 110), lk 342 – 343.

¹³³ Lehis (viide 2), lk 64.

¹³⁴ RKHKo 09.04.2003, 3-3-1-18-03, p. 15; RKHKo 09.04.2003, 3-3-1-19-03, p 11.

¹³⁵ Maruste (viide 74), lk 475.

¹³⁶ EIKo 28.05.2020, 21954/16, Avto Atom DOO Kochani vs. Põhja Makedoonia.

¹³⁷ EIKo 28.08.2020, Antonov vs. Bulgaaria.

¹³⁸ Kask, O., Ehrlich, S.A., Henberg, A. PSK § 31/3 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - <https://pohiseadus.ee/sisu/3502> (16.02.2022).

¹³⁹ Ots, M., Kelli, A., Roosma, P. PSK § 32/9 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - <https://pohiseadus.ee/sisu/3503> (09.02.2022).

varalisi õigusi kaitsva sättega ning omandi mõiste hõlmab muu hulgas ka raha.¹⁴⁰ Omandipõhiõiguse laienemist on peetud võimalikuks ka avalik-õiguslikele õigustele, mis annavad isikule omaniku positsiooniga sarnase positsiooni. Nii saavad avalik-õigusliku õigusena teatud juhtudel olla kaitstud ka enamakstud maksude tagastamisega seonduvad nõuded või muud ühekordsete maksudega seonduvad nõuded.¹⁴¹ Tulenevalt eeltoodust on leidnud kinnitust, et tagastusnõude esitamise õigus kuulub omandipõhiõiguse isikulisse ja esemelisse ja kaitsealasse ning tuvastatud omandipõhiõiguse riive tulenevalt tagastusnõude parandusdeklaratsioonis esitamise võimalusest lühema tähtaja jooksul võrreldes maksuhaldurile sarnaseks tegevuseks ettenähtud tähtajaga.

Olles tuvastanud, et parandusdeklaratsioonis esitatavate enamakstud maksusummade tagastusnõuetega seonduvalt on omandipõhiõigus asjakohane põhiõigus ning tuvastanud ka riive olemasolu, tuleb järgnevalt välja selgitada kas riive ka tegelikult põhiõigust rikub. Kuna mitte alati ei ole riive olemasolul automaatselt tegemist õiguste ja vabaduste rikkumisega.¹⁴²

2.2. Riive põhiseaduspärasus

2.2.1. Formaalne põhiseaduspärasus

Nagu eelnevalt välja toodud, ei tähenda asjaolu, et riikliku abinõu osas on tegemist põhiõiguste riivega automaatselt seda, et see abinõu põhiõigusi rikub. Põhiõiguste riive ehk piiramise mõistet tuleb eristada põhiõiguste rikkumise mõistest.¹⁴³ Põhiõiguse rikkumisega on tegemist vaid juhul, kui riive on formaalselt või materiaalselt põhiseadusvastane.¹⁴⁴ Teisisõnu, põhiõiguste rikkumine on oma olemuselt ebaseaduslik põhiõiguste riivamine.¹⁴⁵ Seega ei ole põhiõigused piiramatud aga nende ebaseadusliku riivega ei ole tegemist siis, kui põhiõiguse piiramine on põhiseadusega kooskõlas.

¹⁴⁰ RKÜKo 17.06.2004, 3-2-1-143-03, p 18; RKTko 24.10.1997, 3-2-1-116-97.

¹⁴¹ Ots, M., Kelli, A., Roosma, P. PSK § 32/13 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - <https://pohiseadus.ee/sisu/3503> (09.02.2022).

¹⁴² Maruste (viide 74), lk 246.

¹⁴³ Anepaio, T., Hussar, A., Jaanimägi, K., Kaugia, S., Land, K., Olle, V., Roosma, P. Sissejuhatus õigusteadusesse. Tallinn: Juura 2005, lk 74.

¹⁴⁴ Alexy (viide 19), lk 5-96.

¹⁴⁵ Anepaio, T. jt. (viide 143), lk 74.

Põhiõiguste ja –vabaduste põhiseaduspärasuse hindamisel on oluline arvestada ka mitmete teiste põhiseaduse klauslitega. Need on erandid, mis õigustavad põhiõiguste ja –vabaduste riivet ja ei too endaga kaas nende rikkumist. Eristatakse üld- ja eriklausleid.¹⁴⁶

Üldklauslid, mis omavad nii praktiliselt, kui teoreetiliselt kõige suuremat tähendust on toodud PS §-s 11:

- õigusi ja vabadusi tohib piirata ainult kooskõlas põhiseadusega (PS § 11 lause 1);
- piirangud peavad olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud (PS § 11 lause 2);
- piirangud ei tohi moonutada piiratavate õiguste ja vabaduste olemust (PS § 11 lause 2 teine osa).

Eriklauslid sisalduvad näiteks väljaandmise keeldu käsitlevas PS § 36 lg-s 2, mille kohaselt on Eesti kodaniku välisriigile väljaandmise eelduseks rahvusvaheline leping, lisaks veel valitsuse sellekohane otsus. Eriklausleid tuleb kontrollida üldiste elementide raames ning formaalse põhiõiguse kontrollskeemi see ei mõjuta.¹⁴⁷

R. Alexy sõnastab põhiseadusega kooskõlas olemise kriteeriumi kontekstis formaalse põhiseaduspärasuse kontrolli üldiste elementidena eelkõige pädevus-, menetlus- ja vorminõuetele vastavuse. Selleks, et riive oleks põhiseaduspärane peab ta vastama kõigile põhiseaduses sisalduvatele pädevus- menetlus- ja vorminõuetele. Eeltoodule lisaks aga on välja toodud veel kaks kontrollskeemi elementi - määratuse põhimõte ja parlamendireservatsioon.¹⁴⁸ Eelnimetatud viiest üldistest elementidest on lähtunud oma praktikas ka Riigikohus.¹⁴⁹

Piirangute ühiskonnas vajalikkuse kriteeriumi kontekstis selgitab R. Alexy materiaalse põhiseaduspärasuse kontrollskeemi läbi proportsionaalsuse põhimõtte, mis tuleneb PS § 11 teisest lausest. Proportsionaalsuse põhimõttel on kohta ka rahvusvahelises põhiõiguste käsitluses ning see kehtib ka Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni artiklites 8 – 11.¹⁵⁰ Samuti on proportsionaalsuse põhimõte olulisel kohal ka maksuõiguses ning

¹⁴⁶ Maruste (viide 74), lk 247.

¹⁴⁷ Alexy (viide 19), lk 5-96.

¹⁴⁸ *Ibidem*, lk 5-96.

¹⁴⁹ RKPJKo 13.06.2005, 3-4-1-5-05, p 8.

¹⁵⁰ Kalmo, H., Kask, O. PSK § 11/2 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - <https://pohiseadus.ee/sisu/3482> (16.02.2022).

sellega tuleb arvestada nii menetlusõiguses kui materiaalses maksuõiguses.¹⁵¹ Seega riive vajalikkust demokraatlikus ühiskonnas tuleb hinnata läbi proportsionaalsuse skeemi, millest on lähtunud oma praktikas ka Riigikohus.

Riive proportsionaalsuse hindamisel tuleb lähtuda järgmistest kriteeriumitest:

- piiranguga taotletava eesmärgi lubatavus;
- piirangu sobivus taotletava eesmärgi saavutamiseks;
- piirangu vajalikkus taotletava eesmärgi saavutamiseks;
- piirangu mõõdukus taotletava eesmärgi saavutamisel.¹⁵²

Riigikohus on sisutanud nimetatud proportsionaalsuse hindamise kriteeriume järgnevalt. Abinõu on sobiv, kui see soodustab piirangu legitiimise eesmärgi saavutamist. Vajalikkuse kriteeriumi kohta on märgitud, et abinõu on vajalik siis, kui legitiimset eesmärki ei ole võimalik saavutada mõne teise, isikut vähem koormava abinõuga, mis on esimese abinõuga vähemalt sama efektiivne. Mõõdukuse kriteeriumi hindamisel tuleb abinõu osas omavahel kaaluda taotletava eesmärgi tähtsust ning piirangu intensiivsust ja ulatust.¹⁵³

Kirjeldanud eelnevalt töös kasutatavat põhiseaduspärasuse hindamise kontrollskeemi ja selle erinevaid elemente, selgitab töö autor järgnevalt välja, kas parandusdeklaratsioonis tagastusnõude esitamiseks kehtiv lühem tähtaeg on formaalselt põhiseaduspärane. Selleks, et selgitada välja parandusdeklaratsiooni esitamiseks maksukohustust vähendavatel juhtudel kehtiva lühema tähtaja formaalne põhiseaduspärasus, tuleb analüüsida, kas sätted millest vastav tähtaeg on tuletatav vastavad kõigile põhiseadusest tulenevatele pädevus-, menetlus- ja vorminõuetele. Ehk teisisõnu, kas kinni on peetud õigusakti vastuvõtmise, kehtestamise ja avaldamise formaalsetest eeskirjadest.¹⁵⁴ Ka Riigikohus on nimetanud seaduse formaalse õiguspärasuse eeldustena konkreetselt seaduse Riigikogu poolt vastu võtmist, Vabariigi Presidendi poolt välja kuulutamist ja avaldamist Riigi Teatajas.¹⁵⁵

¹⁵¹ Lehis (viide 2), lk 68.

¹⁵² RKPJKo 28.04.2000, 3-4-1-6-00, p-d 13, 16, 17; 03.05.2001, 3-4-1-6-01, p 17.

¹⁵³ RKPJKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02, p 15.

¹⁵⁴ Maruste (viide 74), lk 270.

¹⁵⁵ RKPJKo 12.06.2002, 3-4-1-6-02, p 11.

Nagu leitud käesoleva töö peatükis 1.2., on maksukohustust vähendavas suunas deklaratsiooniparanduse tähtaeg kohtupraktikas toodud tõlgenduse kohaselt tuletatud MKS § 33 lg 1, § 98 lg 1 ja § 89 lg 1 koosmõjust. Selleks on kolm aastat, samal ajal kui maksuhaldur ise saab deklaratsiooni muuta viieaastase aegumistähtaja jooksul. Kuigi omandipõhiõiguse riive tuleneb kohtupraktikas väljendatud tõlgendusest, tuleb riive formaalse põhiseaduspärasuse kontrollis pädevus-, menetlus- ja vorminõuete täidetust analüüsida konkreetsete sätete kontekstis.

Hetkel kehtiv MKS võeti vastu 20.02.2002 ja see jõustus 01.07.2002. Varasemate, NSV maksukorralduse seaduse ja 16.12.1993 vastu võetud maksukorralduse seadusega võrreldes on kehtiv MKS mahukam ja detailsem, sisaldades sealhulgas maksumenetlus sätteid maksu deklareerimise ja määramise aluste kohta.¹⁵⁶ Asjakohased sätted käesolevas formaalse põhiseaduspärasuse analüüsis on olnud suuresti muutumatud 01.07.2002 jõustunud maksukorralduse seadusest¹⁵⁷ alates. Selleks, et hinnata käesoleval ajal kehtivate asjakohaste sätete formaalset põhiseaduspärasust, tuleb töö autori hinnangul vaadata kehtivat regulatsiooni ja selles viimati tehtud muudatusi.

Hinnates pädevusnõude kui üht formaalse põhiseaduspärasuse elemendi täidetust, tuleb esmalt kindlaks teha, milliseid PS sätteid tuleb analüüsida. PS § 4 sätestab Eesti Vabariigis kehtiva võimude lahususe põhimõtte. Et kodanike õigused ja vabadused oleksid tagatud, peavad seadusandlikku, täidesaatvat ja kohtuvõimu teostama erinevad võimukandjad.¹⁵⁸ Seadusandliku võimu teostajaks Eesti Vabariigis on PS § 59 kohaselt Riigikogu. See tähendab, et PS § 65 p 1 kohaselt on Riigikogul pädevus vastu võtta seadusi ja otsuseid. Maksudega on otseselt seotud ka PS § 113, mille kohaselt riiklikud maksud, koormised, lõivud, trahvid ja sundkindlustuse maksed sätestab seadus. Riigikohus on lisaks märkinud, et ka kõik maksuõigussuhte kohustuslikud elemendid peavad olema kindlaks määratud seaduses.¹⁵⁹ Kuna MKS-s sätestatud deklareerimiskohustuse ja aegumistähtaegade puhul on tegemist maksuõigussuhte elementidega, siis kohaldub ka PS § 113. Seega tuleb kindlaks teha, kas MKS on vastu võetud pädeva võimukandja poolt. Kui vaadata kehtivat MKS redaktsiooni, võib Riigi Teatajas leitavastest viitest järeldada, et see on vastu võetud päevad organi ehk Riigikogu poolt.

¹⁵⁶ Lehis (viide 2), lk 23 – 24.

¹⁵⁷ Maksukorralduse seadus §-d 33 lg 1, 89 lg 1 ja 98 lg 1. - RT I 2002, 26, 150.

¹⁵⁸ Maruste, R., Schneider, H. Võimude lahususe teoreetilised lähtekohad ja mõned praktilised probleemid Eestis. – Juridica 1994/3, lk 64 – 66.

¹⁵⁹ RKPJKo 23.03.1998, 3-4-1-2-98.

Tuvastanud, et pädevusnõuete osas formaalse põhiseaduspärasuse hindamisel probleeme ei nähtu, tuleb järgnevalt analüüsida sätete vastavust menetlus- ja vorminõuetele. Menetlusnõuete analüüsis on asjakohasteks säteteks PS §-d 72, 73, 103, 104, ja 107. Antud sätted kehtestavad menetlusnõuded seaduste algatamiseks, vastuvõtmise korra kehtestamiseks ja väljakuulutamiseks. PS §-d 72 ja 73 reguleerivad Riigikogu istungite ja hääletamisega seonduvat. Vastavate paragrahvide kohaselt on Riigikogu istungid ja neil hääletamine avalik ning Riigikogu aktid võetakse vastu poolthääle enamusega. Selleks, et analüüsida asjakohaste sätete, MKS §-de 33 lg 1, 89 lg 1 ja 98 lg 1 vastavust menetlusnõuetele, tuleb neid analüüsida eraldi, kuna viimased muudatused neis on tehtud erinevatel aegadel.

Hetkel kehtiva MKS § 33 lg 1 osas tehti viimati muudatus, mis hakkas kehtima alates 01.01.2009. Maksukorralduse seaduse ja sellega seotud teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu menetluskäiku¹⁶⁰ analüüsides võib järeldada, et menetlusnõuete osas probleeme ei esine. Seaduseelnõu on algatatud Vabariigi Valitsuse poolt, mida lubab PS § 103 p 4. Vaadates eelnõu menetluskäiku vastab seadusemuudatuse vastuvõtmise kord Riigikogu kodu- ja töökorra seaduses¹⁶¹ kehtestatud, mille osas tuleb nõue omakorda PS §-st 104. Tutvudes XI Riigikogu IV istungjärgu täiskogu korralise istungi stenogrammiga, saab märkida, et Riigikogu vastav istung ja sellel hääletamine oli avalik ning eelnõu võeti seadusena vastu 55 Riigikogu liikme poolthäälega.¹⁶² Lähtudes seaduseelnõu menetluskäigus toodust on seadus Vabariigi Presidendi poolt välja kuulutatud 18.12.2008 ja vastavuses PS §-ga 107.

MKS § 89 lg 1 osas on viimane seadusemuudatus jõustunud 01.07.2017. Muudatus on algatatud Vabariigi Valitsuse poolt, seega on seadusemuudatuse algatamine kooskõlas PS § 103 lg-ga 4. Vaadates maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 106 SE

¹⁶⁰ Maksukorralduse seaduse ja sellega seotud teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 333 SE menetluskäik. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/37d76acd-5868-4128-7b4b-d477d12ae676/Maksukorralduse%20seaduse%20ja%20sellega%20seotud%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> (26.02.2022).

¹⁶¹ Riigikogu kodu- ja töökorra seadus §-d 90 – 112. – RT I 2003, 24, 148.

¹⁶² Stenogramm. XI Riigikogu, IV Istungjärg, täiskogu korraline istung. Neljapäev, 04.12.2008, 10:00. - <https://stenogrammid.riigikogu.ee/et/200812041000> (27.02.2022).

menetluskäiku¹⁶³ saab järeldada, et see vastab Riigikogu kodu- ja töökorra seaduses¹⁶⁴ sätestatule, mille kehtestamise korda nõuab PS § 104. Tutvudes XII Riigikogu II istungjärgu täiskogu korralise istungi stenogrammiga nähtub, et Riigikogu istung seadusemuudatuse vastuvõtmisel ja hääletamisel oli avalik ning muudatus võeti vastu 73 Riigikogu liikme poolthäälega.¹⁶⁵ Maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 106 SE on seadusena välja kuulutatud Vabariigi Presidendi poolt¹⁶⁶ ja on seega vastavuses PS §-ga 107. MKS § 89 lg 1 osas ei nähtu probleeme menetlusnõuetele vastavuse osas.

MKS § 98 lg 1 osas on viimane seadusemuudatus jõustunud 01.01.2019. Maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 675 SE menetluskäiku¹⁶⁷ vaadates on seaduseelnõu algatatud Vabariigi Valitsuse poolt ning vastab seega PS § 103 p 4 toodule. Samuti vastab seaduseelnõu menetluskäik Riigikogu kodu- ja töökorra seaduses¹⁶⁸ toodud nõuetele, mille kehtestamise nõue tuleb omakorda PS §-st 104. Lähtudes XIII Riigikogu VIII istungjärgu täiskogu korralise istungi stenogrammist on seadusemuudatus vastu võetud Riigikogu avalikul istungil avaliku hääletusega 77 Riigikogu liikme poolthäälega.¹⁶⁹ Seadusemuudatus on eelnõu menetluskäigu kohaselt Vabariigi Presidendi poolt välja kuulutatud 30.11.2018¹⁷⁰ ja vastab seega PS §-le 107. MKS § 98 lg 1 osas ei nähtu samuti probleemi menetlusnõuetele vastavuses.

Formaalse põhiseaduspärasuse kontrolli vorminõuetele vastavuseks tuleb lähtuda PS § 3 lg-st 2, §-st 6 ja §-st 108. Need paragrahvid reguleerivad seaduse avaldamise, jõustumise ja

¹⁶³ Maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 106 SE menetluskäik. – <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/ea085424-6778-0c3a-ff23-069a48f801af/Maksukorralduse%20seaduse%20ja%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> (27.02.2022).

¹⁶⁴ Riigikogu kodu- ja töökorra seadus §-d 90 – 112¹ .- RT I, 28.06.2016, 22.

¹⁶⁵ Stenogramm. XII Riigikogu, II Istungjärk, täiskogu korraline istung. Kolmapäev, 23.11.2011, 14:00. - <https://stenogrammid.riigikogu.ee/et/201111231400> (27.02.2022).

¹⁶⁶ Maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 106 SE menetluskäik. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/ea085424-6778-0c3a-ff23-069a48f801af/Maksukorralduse%20seaduse%20ja%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> (27.02.2022).

¹⁶⁷ Maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 675 SE menetluskäik. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/6bca2238-c979-4838-a441-a3953ba14796> (27.02.2022).

¹⁶⁸ Riigikogu kodu- ja töökorra seadus §-d 90 – 112¹ .- RT I, 28.06.2016, 22.

¹⁶⁹ Stenogramm. XIII Riigikogu, VIII Istungjärk, täiskogu korraline istung. Kolmapäev, 21.11.2018, 14:00. - <https://stenogrammid.riigikogu.ee/et/201811211400> (27.02.2022).

¹⁷⁰ Maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 675 SE menetluskäik. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/6bca2238-c979-4838-a441-a3953ba14796> (27.02.2022).

keelenõuetega seonduvat. Kõigi eelnevalt käsitletud sätete osas saab tulenevalt eelviidatud seaduseelnõude menetluskäikudele tuginedes väita, et need on ettenähtud korras¹⁷¹ Riigi Teatajas eesti keeles avaldatud. Seaduse avaldamise nõuet on õiguskirjanduses käsitletud ka läbi kättesaadavuse põhimõtte, mille keskseks nõudeks on sarnaselt seaduse avaldamise nõudele, et isikule oleks piisav võimalus normi leidmiseks.¹⁷² Tulenevalt kõigest eeltoodust, ei ole tuvastatud MKS §-de 33 lg 1, 89 lg 1 ja 98 lg 1 juures pädevus-, menetlus- ega vorminõuetele, kui formaalse põhiseaduspärasuse elementide osas mittevastavusi.

Lisaks eeltoodud klassikalise formaalse põhiseaduspärasuse kontrolli üldistele elementidele on nimetatud ka määratuse põhimõtet ja parlamendireservatsiooni.¹⁷³ Neid põhimõtteid on formaalse põhiseaduspärasuse hindamisel peetud olulisteks ka õiguskirjanduses.¹⁷⁴ Määratuse põhimõtet on nimetatud ka õigusselguse põhimõtteks, mis tuleneb PS § 13 lg-st 2.¹⁷⁵ Järgnevalt analüüsib töö autor riive vastavust formaalse põhiseaduspärasuse määratuse ja parlamendireservatsiooni elementidele.

Parlamendireservatsioon ehk olulisuse põhimõte tuleneb PS § 3 lg 1 esimesest lausest, mille kohaselt teostatakse riigivõimu üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel. Olulisuse põhimõte tähendab seega, et kõik riigielus olulised küsimused otsustab Riigikogu või kõrgeima võimu kandjana rahvas ning seda, mida on kohustatud tegema seadusandja, ei saa kellelegi edasi delegeerida.¹⁷⁶ Tulenevalt eeltoodud analüüsist, mille kohaselt on MKS ja käesoleva töö kontekstis asjakohaste sätete viimased muudatused tehtud seadusandliku võimu poolt, ei nähtu mittevastavust olulisuse põhimõttele.

Määratuse põhimõte ehk õigusselguse põhimõte on osa laiemast õiguskindluse põhimõttest, mis tuleneb PS §-st 10. Õiguskindlus tähendab ühelt poolt selgust kehtivate õigusnormide sisu osas (õigusselguse põhimõte), teisalt kindlust kehtestatud õigusnormide püsijäämise suhtes

¹⁷¹ Riigi Teataja seadus §-d 2-3. - RT I, 10.11.2018, 11.

¹⁷² Vallikivi, H. Põhiõiguste ja -vabaduste piiramise seadusliku aluse põhimõttest. - Juridica 1997/5, lk 241 – 253.

¹⁷³ Alexy (viide 19), lk 5-96.

¹⁷⁴ Ernits, M. Põhiõigused, demokraatia, õigusriik. Tartu Ülikooli kirjastus: 2011, lk 171 – 172.

¹⁷⁵ RKPJKo 05.10.2000, 3-4-1-8-00, kohtunik Uno Lõhmuse eriarvamus, II Õigusselgusest üldiselt.

¹⁷⁶ Madise, L., Mälksoo, L. PSK § 3/3 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - https://pohiseadus.ee/sisu/3472/paragrahv_3 (04.03.2022).

(õiguspärase ootuse põhimõte).¹⁷⁷ Õiguskindluse põhimõtte olulisust haldusmeetmete formaalse kehtivuse kindlaksmääramisel on tähtsaks peetud ka rahvusvahelises õiguskirjanduses.¹⁷⁸ Õigusselguse põhimõte, mis väljendub PS § 13 lg-s 2 nõuab omakorda, et igapähele oleks võimalik mõista seaduse regulatsiooni ning vastavalt sellele suunata oma käitumist. Selleks peavad õigusaktid olema sõnastatud selgelt, olema piisavalt ammendavad ja täpsed.¹⁷⁹ Samuti on õigusnormide seaduses selge sõnastamine oluline, et oleks tagatud õigusnormi ettenähtavuse nõue.¹⁸⁰

Ka Riigikohtu praktikas on õigusselguse põhimõtte riive põhiseaduspärasuse hindamisel kajastamist leidnud. Kohtupraktikas on toodud, et õigusselgusetu olukorraga on tegemist juhul, kui normide tõlgendamisel tekkinud küsimusi ei ole võimalik kõrvaldada õiguse üldpõhimõtteid, õigusnormi kujunemislugu ja eesmärki ning teisi õigusakte arvesse võttes, lisaks, kui selline selgusetus piirab seadusest tulenevate kohustuste kindlakstegemist ning täitmist.¹⁸¹ Veel on Riigikohus märkinud, et õigusakti arusaadavust tuleb eelkõige hinnata keskmise isiku seisukohalt ning õigusselguse aste peab olema kõrge, kui tegemist on isiku õigusi piirava normiga.¹⁸² Ühtlasi tuleb arvesse võtta, kellele õigusnorm on suunatud, st kas normi adressaadiks on tavainimesed või asjakohase kutsealase ettevalmistusega avalikud teenistujad.¹⁸³ Õigusselgusetuks ei ole Riigikohus pidanud aga olukorda, kus normi enda sõnastus on mõneti segane, kuid koostoimes teiste normidega ja õigusliku nõustamise kaasabil siiski mõistetav.¹⁸⁴

Nagu eelnevalt töö esimeses peatükis leitud, on tagastusnõudega deklaratsiooniparanduse ehk maksukohustust vähendavas suunas parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaja leidmiseks seadusesse jäetud küllaltki suur tõlgendamisruum. Siiski on seadusnormide eesmärki ja kujunemislugu arvesse võttes olnud võimalik leida teatud ajaline raam tagastusnõudega

¹⁷⁷ Kask, O., Kalmo, H. PSK § 10/46 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - https://pohiseadus.ee/sisu/3481/paragrahv_10 (02.01.2022).

¹⁷⁸ Schwarze, J. European Administrative Law. Revised 1st Edition. London: Sweet and Maxwell, 2006, lk 871.

¹⁷⁹ Maruste (viide 74), lk 290.

¹⁸⁰ Lautenbach, G. The Concept of the Rule of Law and the European Court of Human Rights. Oxford: Oxford University Press, 2013, lk 93.

¹⁸¹ RKPJKo 19.12.2019, 5-19-38, p 68.

¹⁸² RKPJKo 20.03.2006, 3-4-1-33-05, p 22.

¹⁸³ RKPJKo 18.01.2019, 5-18-4, p 63.

¹⁸⁴ RKPJKo 15.12.2005, 3-4-1-16-05, p 21-24.

deklaratsiooniparanduse esitamiseks. Selline lai tõlgendusruum on aga kohtupraktikale tuginedes kaasa toonud olukordi, kus maksumaksjale ei ole olnud tähtaeg parandusdeklaratsiooni esitamiseks seadusest selgelt ja täpselt tuletatav. Näiteks on haldusasjas nr 3-15-1151 kaebaja poolt leitud, et MKS-s puudub üldse õigusnorm, milles oleks sätestatud tähtaeg tuludeklaratsiooni andmete parandamiseks maksukohustuslasele soodsas suunas. Lisaks on 2015.a seoses pärandvara müügist saadud tulu maksustamise kaasustega kajastamist leidnud probleemikirjelduse juures toodud, et MKS § 89 ei räägi maksukohustuslasele soodsas suunas deklaratsiooniparandamise võimalusest ning seega ei saagi eeltoodud paragrahvile ega kolmeaastasele aegumistähtajale sellistes olukordades tugineda.¹⁸⁵

Veel jõudis töö autor esimeses peatükis järeldusele, et kohtupraktikale tuginedes saab väita, et MKS § 89 lg 1 ja § 98 lg 1 järgi võib maksumaksja parandusdeklaratsioone esitada deklaratsiooni esitamise tähtajast algava kolmeaastase aegumistähtaja jooksul ning see tähtaeg rakendub nii maksukohustuse suurendamise kui ka vähendamise juhtumitele. Maksuhaldurile aga on nii maksukohustust vähendava kui ka suurendava deklaratsioonimuudatuse tegemiseks MKS § 98 lg 1 kohaselt ette nähtud viieaastane aegumistähtaeg. Kohtupraktikast aga ei selgunud, miks ja kuidas on kohtud jõudnud põhjenduseni, mille kohaselt kehtib maksukohustuslasele endale soodsas suunas deklaratsiooniparanduse esitamiseks kolmeaastane aegumistähtaeg. Olgu siinkohal veelkord öeldud, et kuna aegumistähtaega reguleeriva normi puhul on maksõiguses tegemist materiaalõiguse normiga, siis ei ole analoogia kohaldamine tähtaja tuletamiseks lubatud.¹⁸⁶ Seega lähtudes õigusselguse põhimõttest ning asjaolust, et normi tekstist endast ei ole aegumistähtaeg maksukohustuslasele soodsas suunas deklaratsiooniparanduse esitamiseks tuletatav, saab väita, et tegemist on õigusselgusetu olukorraga.

Lisaks eelnevale on oluline märkida, et kuigi deklaratsiooni vastuvõtmist peab hindama ka maksuhaldur, on parandusdeklaratsioonis tagastusnõude esitamise õiguse puhul kahtlemata tegemist õigusega, mis on suunatud tavainimesele ning tagastusnõude esitamise aegumistähtaja regulatsiooni osas tegemist õigusi piirava regulatsiooniga. Tuginedes eeltoodud õiguselgust käsitlevale Riigikohtu seisukohale asjas 5-18-4 on õigusnormi adreassaadi määramine

¹⁸⁵ Molok. T., Eesti Päevaleht: Pärandvara müüjad võisid tulumaksu tagastusest alusetult ilma jääda. - <https://www.sorainen.com/et/valjaanded/eesti-paevaleht-parandvara-muujad-voisid-tulumaksu-tagastusest-alusetult-ilma-jaada/> (02.03.2022).

¹⁸⁶ Lehis (viide 2), lk 22, 48.

õigusselguse kontekstis oluline. Seega peaks töö autori hinnangul õigusselguse aste tagastusnõude parandusdeklaratsioonis esitamise tähtaja osas olema kõrgem, kuna tegemist on õigust lõpetava normiga ning suunatud tavainimesele, kes peab aru saama, millise tähtaja jooksul on tal õigus parandusdeklaratsioonis oma tagastusnõue esitada. PS-ga kooskõlas oleva tõlgendamise teel on küll võimalik lahendada üksikjuhud, kuid õigusakti sõnastus ise peab siiski olema piisavalt selge ja selleks võib olla vaja seaduseteksti muuta, kuna keskmine isik ei pruugi olla teadlik asjakohasest kohtupraktikast ega oska sellega oma arvestada oma õiguste kasutamisel.¹⁸⁷

Kuigi töö autori hinnangul tuleks maksukohustuslasele tagastusnõudega deklaratsiooniparanduse esitamise tähtaeg seaduses vastavasse normi selgemalt kirja panna, ei ole Riigikohus pidanud õigusselguse põhimõttega vastuolus olevaks olukorda, kus teatav põhjendamisõigus on jäetud kohtule ja märkinud, et teatud juhtudel tulebki mõiste sisustamisel lähtuda kohtupraktikast.¹⁸⁸ Parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaja määratlemist aga ei saa töö autori hinnangul samastada mõiste sisustamisega ning kui valida on kahe aegumistähtaja vahel, tuleb see vastavas normis endas selgemalt sõnastada.

Kindlasti ei saa aga väita, et maksukohustuslasele soodsas suunas deklaratsiooniparanduse esitamiseks tähtaeg sootuks puuduks ning selline õigus kehtiks maksumaksjale tähtajatult. See ei saanud olla seadusandja eesmärgiks, ega oleks kooskõlas õiguskindluse ja õigusrahu põhimõttega. Tulenevalt eeltoodust tulebki selgema regulatsiooni puudumisel pöörduda deklaratsiooniparandust puudutavas sättes viidatud maksusumma määramise aegumistähtegade poole. Õigusselguse rikkumist seoses tähtaja puudumisega on jaatanud ka Riigikohus, märkides, et VTMS § 23 alusel taotletava menetluskulu hüvitamise nõude esitamise tähtaja puudumine rikub nii õigusselguse kui ka õigusrahu põhimõtete ning tähtaja kehtestamine seadusandja poolt on vajalik.¹⁸⁹ Samuti on õigusrahu põhimõtte selgitamisel märgitud, et iga õiguslik olukord peab olema ajaliselt määratletud ja jõudma kord lõpliku punkti.¹⁹⁰ Seega on aegumistähtaja olemasolu tagastusnõude deklaratsiooniparanduses esitamiseks kahtlemata vajalik ning õigussuhetest tulenevaid nõudeid ei saa nihutada

¹⁸⁷ Albi, K. PSK § 13/47 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - <https://pohiseadus.ee/sisu/3484> (04.03.2022).

¹⁸⁸ Annus (viide 110), lk 101.

¹⁸⁹ RKKKm 10.03.2020, 4-18-4523/37, p 15.

¹⁹⁰ Annus (viide 110), lk 102.

ebamäärasesse tulevikku, kuna teatud hetkel peab saabuma kindlus õiguslike tagajärgede suhtes.

Vahekokkuvõttena võib öelda, et kuna maksusumma määramiseks on maksuhaldurile ette nähtud tavapärase kolm aastat ning lisaks tahtliku maksusumma tasumata jätmise puhul viis aastat, on maksukohustuslase jaoks on neid tähtaegu vaadates tegemist õiguselgusetu olukorraga ning see millisest tähtajast tuleks tagastusnõudega parandusdeklaratsiooni esitamisel lähtuda, jääb arusaamatuks. Asjakohase õigusnõustamise abil on isikul küll maksusumma määramise regulatsioonist võimalik üles leida maksukohustust vähendavas suunas deklaratsiooniparanduse esitamise tähtajad, kuid millisest konkreetsest tähtajast tuleks lähtuda, seaduses endast ei selgu. Vastuse saamiseks tuleb pöörduda kohtupraktika poole. Nagu eelnevalt märgitud ei selgu aga ka kohtupraktikast põhjendust, miks on valitud maksumaksjale deklaratsiooniparanduste esitamiseks lühem tähtaeg, kui maksuhaldurile. Ka ei ava kohtupraktika vastust küsimusele, miks on aegumistähtaja osas seadust tõlgendatud maksumaksja kahjuks. Selline tõlgendus aga ei ole töö autori hinnangul põhjendatud. On ju Eesti õiguspraktikas korduvalt väljendatud seisukohta, mille kohaselt tuleks kahtluse korral tõlgendada maksuseadust seadust kohustatud isikute kasuks.¹⁹¹ Ning kuna maksuõigus reguleerib avaliku võimu suhteid füüsiliste ja juriidiliste isikutega, peavad lisaks fiskaalhuvidele olema kaitstud ka õigussuhte nõrgema poole ehk maksumaksja põhiõigused.¹⁹² Seega on formaalse põhiseaduspärasuse hindamisel jõutud järeldusele, et pädevus-, menetlus- ja vorminõuete osas probleeme ei nähtu, samas aga peaks normi õiguselguse tase tagastusnõude parandusdeklaratsioonis esitamise tähtajalise piirangu kontekstis olema kahtlemata kõrgem.

2.2.2. Materiaalne põhiseaduspärasus

Järgnevalt hindab töö autor omandipõhiõiguse riive materiaalsel põhiseaduspärasust ning selleks tuleb pöörduda PS § 11 poole. Nagu juba eelnevalt märgitud, seab see säte üldtingimused, millele peavad kõik põhiõiguste ja –vabaduste riived vastama. Seega tähendab sätte materiaalne põhiseaduspärasus sisulist kooskõla põhiseadusega. Riive materiaalse põhiseaduspärasuse hindamiseks tuleb välja selgitada, kas riivel on olemas legitiimne eesmärk, mis on kooskõlas põhiseaduse mõtte ja vaimuga ning kas rakendatavad abinõud on

¹⁹¹ Jõgi (viide 58), lk 203.

¹⁹² Lehis (viide 2), lk 21-22.

proportsionaalses kooskõlas taotletava eesmärgiga.¹⁹³ Käesolevas alapeatükis selgitatakse seega esmalt välja MKS § 33 lg 1, § 89 lg 1 ja § 98 lg 1 eesmärk ja selle legitiimsus ning seejärel analüüsitakse parandusdeklaratsioonis tagastusnõude esitamiseks ettenähtud lühema tähtaja, kui abinõu proportsionaalsust, võttes arvesse, et maksuhaldurile on vähendavas suunas deklaratsiooni muutmiseks ette nähtud pikem tähtaeg.

Hetkel kehtiv MKS võeti vastu 20.02.2002. Vaadates vastavat seletuskirja,¹⁹⁴ ei ole selles avatud tagastusnõude parandusdeklaratsioonis esitamise ega sellele tähtaja seadmise eesmärki. Eesmärgi lubatavuse ehk legitiimsuse hindamise juures tuleb tihti ette olukordi, kus seaduse eesmärk ei ole seaduse seletuskirjas endas toodud ning kohtuliku normikontrolli teostamisel on kohtul endal tulnud asuda eesmärki hindama.¹⁹⁵ Sarnaselt tuleb ka käesoleva töö autoril ise asjakohastele sätetele eesmärk omistada. Riigikohtu praktikas aga on olnud ka olukordi, kus kohus ongi põhiõigusesse sekkunud seaduse eesmärgi tuvastamise võimatuse tõttu seaduse põhiseadusvastaseks tunnistanud.¹⁹⁶ Seega tuleb analüüsida, kas eesmärgi tuvastamine käesoleval juhul on võimalik. Lisaks on eesmärgi tuvastamine vajalik seetõttu, et eesmärgi puudumisel ei ole võimalik piirangu proportsionaalsust hindama asudagi.¹⁹⁷

Õiguskirjandusele tuginedes saab tuletada, et tagastusnõude sätte sisu on võimaldada isikul saada riigilt tagasi seaduses ettenähtust rohkem makstud maksusumma või muu enammakse ning MKS § 33 on erisätteks riigivastutuse seaduses¹⁹⁸ (edaspidi RVastS) sisalduvale alusetu rikastumise regulatsioonile.¹⁹⁹ Eeltoodu saab seega olla lähtekohaks tagastusnõude ja selle parandusdeklaratsioonis esitamise tähtaja eesmärgi leidmisel ehk vastavate sätete õigustamisele. Legitiimse eesmärgi omistamisel aga ei tuleks lähtuda väga rangetest reeglitest,

¹⁹³ Maruste (viide 74), lk 270.

¹⁹⁴ Seletuskiri maksukorralduse seaduse eelnõu 886 SEI juurde. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/9ad19551-e825-355e-a92c-b9ebda028f0b/Maksukorralduse%20seadus> (06.01.2022).

¹⁹⁵ Annus (viide 110), lk 245.

¹⁹⁶ RKPJKo 21.02.2003, 3-4-1-2-03, p 17-18.

¹⁹⁷ Kalmo, H., Kask, O. PSK § 11/21 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - <https://pohiseadus.ee/sisu/3482> (21.03.2022).

¹⁹⁸ Riigivastutuse seadus. – RT I, 17.12.2015, 76.

¹⁹⁹ Lehis (viide 2), lk 89 – 90.

kuna vastasel juhul toimuks piirangu põhiseaduspärasuse hindamine juba eesmärgi käsitlemise käigus.²⁰⁰

RVastS seletuskirja²⁰¹ kohaselt on seaduse üldise eesmärgina nimetatud õigusliku aluse loomist isikule riigi poolt tema õiguste rikkumisega tekitatud kahju hüvitamiseks isiku õigusi taastaval, kuid avalikke ressursse mitte liialt koormaval viisil. Eelnõu seletuskirjas on märgitud, et isiku õiguste kaitse tagamine on riigi ja üksikisiku suhtes üks olulisemaid nõudeid, mida põhiseadus ja demokraatliku õigusriigi põhimõtte riigikorraldusele panevad, samuti nõuavad Euroopa Liidu alusdokumendid ja kohtupraktika liikmesriikidelt ühemõtteliselt kodanike õiguste efektiivset kaitset, muuhulgas riigi poolt tekitatud kahju hüvitamist.²⁰² Alusetu rikastumise sätteid aga ei saa käsitleda kahju hüvitamise ühe liigina, vaid nende sätete eesmärk on ära hoida ühe isiku vara suurenemine teise isiku vara arvelt ilma õigusliku aluseta.²⁰³ Seega saab järeldada, et tagastusnõude, kui riigivastutuse seaduse puhul erisätteks oleva normi eesmärgiks maksuõiguses on ühelt poolt tagada isikule tema omandi tagastamise nõudeõigus ning teisalt ära hoida riigi rikastumine isiku vara arvelt. Sarnaselt MKS-s sätestatuga on ka RVastS-s alusetu rikastumise sätetes reguleeritud nõude esitamise tähtaeg. Seega on alusetu rikastumise sätete juures lisaks eeltoodud eesmärkidele oluline ka see, millal tuleb esitada taotlus nõude kohta haldusorganile. Eeltoodust saab järeldada, et MKS-s reguleeritud tagastusnõuet puudutava regulatsiooni eesmärgiks on samuti muuhulgas reguleerida nõude esitamise aspekte, nagu tagastusnõude esitamise tähtaeg.

Kui vaadata alusetu rikastumise sätteid, mis omakorda suunavad eraõiguse sätete juurde, on ka siin sarnaselt maksuõigusele nõude esitamiseks ette nähtud erinev tähtaeg olenevalt sellest, kas nõude esitajaks on üksikisik või avaliku võimu kandja. Kui üksikisikule kehtib RVastS § 22 lg 2 ja TsÜS § 151 lg 1 koosmõjust tulenevalt kolmeaastane aegumistähtaeg, siis avaliku võimu kandjale on nõude esitamiseks tulenevalt RVastS § 22 lg 3 ja TsÜS § 149 koosmõjust ette nähtud kümneaastane aegumistähtaeg. Aegumistähtaja erinevust on põhjendatud eraõiguse

²⁰⁰ Kalmo, H., Kask, O. PSK § 11/21 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - <https://pohiseadus.ee/sisu/3482> (21.03.2022).

²⁰¹ Seletuskiri riigivastutuse seaduse eelnõu 480 SE I juurde. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/183cbe90-568a-3d95-8fac-c3d56ce031ee/Riigivastutuse%20seadus> (21.03.2022).

²⁰² *Ibidem*, lk 6-7.

²⁰³ Parrest, N., Aedmaa, A. Ülevaatlik õppematerjal haldusõigusest. Tallinn 2003, lk 67. - https://xlaw.eu/pdf/ylevaatlik_oppematerjal_haldusoigusest_atak2003.pdf#page=67 (21.03.2022).

normidest tuleneva keerukama menetlusega haldusorgani jaoks, arvestades tsiviilmenetluse sätetes kehtivat dispositioonipõhimõtet.²⁰⁴ Kuna maksuõiguses tuleb tagastusnõude regulatsiooni puhul lähtuda vaid maksukorralduse seadusest ning eraõiguse sätete juurde pöördumise vajalikkusele vastavate sätete juures viidatud ei ole, siis ei saa tähtaja erinevuse eesmärgi osas siinkohal riigivastutuse institutsioonis põhjendatud tähtaja erinevuse eesmärgiga paralleeli tõmmata.

Tuvastanud tagastusnõude regulatsiooni üldise eesmärgi, tuleb välja selgitada ka tagastusnõude esitamise aegumistähtaja ehk tagastusnõude esitamise õigust lõpetava tähtaja eesmärk. Maksuõiguses on aegumine ette nähtud tulenevalt õiguskindluse põhimõttest.²⁰⁵ Õiguskindluse üldpõhimõttest endast tuleneb aga õigusrahu põhimõte. Õigusrahu põhimõte maksuõiguses tähendab, et teatud aja möödudes ei ole enam õigust vaidlustada õiguslikke otsuseid, samuti lõpetatud menetlus uuendada. Lisaks väljendub õigusrahu põhimõte nõuete aegumises. See kõik teenib ühiskonnas stabiilsuse ja korrapära saavutamise eesmärki.²⁰⁶ Kuna tagastusnõuete osas on tegemist olukorraga, kus maksukohustuslane on kreditori ja riik võlgniku rollis,²⁰⁷ võib aegumise eesmärgi selgitamiseks siinkohal paralleeli tõmmata ka Riigikohtu tsiviilkolleegiumi poolt väljendatu seisukohaga. Nimelt tõi kohus aegumise eesmärkidena käibekindluse ja õigusrahu tagamise ning märkis, et aegumine sunnib võlausaldaja oma nõudeõigust õigeaegselt maksuma panema, kuna selle viivitamine raskendab õigusliku olukorra selgitamist ja võib tekitada tõendamiskulusi.²⁰⁸ Seega on aegumise instituudi eesmärk kõige üldisemalt seotud õiguskindluse põhimõttega ning tähtaeg tagastusnõude esitamise õiguse teostamiseks on vajalik, et tagada aegumistähtaja möödumisel õigusrahu saabumine õiguse realiseerumise tasandil. Kitsamalt lähenedes võib öelda, et tagastusnõude aegumistähtaeg on oluline, et vältida hilisemaid tõendamiskulusi.

Vahekokkuvõttena saab öelda, et tagastusnõude ja selle esitamise aegumistähtaja eesmärkideks on isikule õigusliku aluse tagamine oma omandi tagasinõudmiseks, riigi alusetu rikastumise vältimine ja korrapära ning stabiilsuse saavutamine ühiskonnas läbi õigusrahu. Tuvastanud

²⁰⁴ Parrest, N., Aedmaa, A. Ülevaatluk õppematerjal haldusõigusest. Tallinn 2003, lk 68. - https://xlaw.eu/pdf/ylevaatluk_oppematerjal_haldusoiigusest_atak2003.pdf#page=67 (21.03.2022).

²⁰⁵ Lehis (viide 2), lk 94.

²⁰⁶ *Ibidem*, lk 72 - 73.

²⁰⁷ Lehis (viide 2), lk 89.

²⁰⁸ RKTko 16.09.2009, 3-2-1-79-09, p 11.

eelnevalt kõnealuste sätete eesmärgi, tuleb järgnevalt analüüsida, kas tuvastatud eesmärgi osas on tegemist legitiimse ehk lubatud eesmärgiga riivatud põhiõiguse piiramiseks.

Selleks, et tuvastada eesmärgi lubatavus töös eelnevalt tuvastatud asjakohase omandipõhiõiguse piiramiseks, tuleb esmalt vaadata, millise põhiõigusega piirangu eesmärgi legitiimsuse kontekstis on omandipõhiõiguse puhul tegemist. Põhiseaduses on sätestatud kolme liiki seadusereservatsioone:

- seadusereservatsioonita põhiõigused;
- kvalifitseeritud seadusereservatsiooniga põhiõigused;
- lihtsa seadusereservatsiooniga põhiõigused.²⁰⁹

PS § 32 puhul on tegemist lihtsa seadusereservatsiooniga põhiõigusega.²¹⁰ See tähendab, et omandiõigust võib piirata mis tahes eesmärgil, mis ei ole vastuolus põhiseadusega.²¹¹ Põhiseadus ise jätab piirangu lubatavad eesmärgid täpsustamata ning sellisel juhul on seadusandjale jäetud küllaltki suur otsustusruum.²¹²

Kuna PS § 32 lg-s 2 ei ole nimetatud eesmärke, mis õigustavad omandi vaba valdamise, kasutamise ja käsutamise piiramist, saab põhiõiguse piiramise puhul olla legitiimseks seadusandja iga eesmärk, mis ei ole vastuolus põhiseadusega. Selgitamiseks välja kas eelnevalt tuvastatud eesmärgid on lubatavad omandipõhiõiguse piiramiseks, tuleb analüüsida, kas tuvastatud eesmärgid on vastavuses põhiseadusega. Tagastusnõude ja selle esitamise aegumistähtaja eesmärkidena tuvastati isikule õigusliku aluse tagamine oma omandi tagasinõudmiseks, riigi alusetu rikastumise vältimine ning korrapära ja stabiilsuse saavutamine ühiskonnas läbi õigusrahu. Kuna omandipõhiõiguse riive on eelnevalt tuvastatud just seoses maksukohustuslasele tagastusnõude parandusdeklaratsiooniga esitamiseks kehtiva lühema tähtajaga, siis tuleb eesmärgi põhiseadusele vastavuse hindamiseks lähtuda eelkõige aegumise instituudi aluseks olevast õigusrahu eesmärgist.

²⁰⁹ Anepaio, T. jt. (viide 143), lk 75.

²¹⁰ RKPJKo 29.03.2017, 3-4-1-15-16, p 106

²¹¹ Ots, M., Kelli, A., Roosma, P. PSK § 32/24 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - <https://pohiseadus.ee/sisu/3503> (22.03.2022).

²¹² Anepaio, T. jt. (viide 143), lk 75.

Isiku õigus nõuda tagasi oma omandit on otseses seoses riigi alusetu rikastumisega juhul, kui isikul puuduks õigus tagastusnõude esitamiseks. Tähtaeg sellise õiguse teostamiseks kannab aga õigusrahu saavutamise eesmärki. Seega saab öelda, et omandipõhiõiguse riive teenib käesoleval juhul kokkuvõttes õigusrahu saavutamise eesmärki. Ka Soome õigusteadlase T. Linna on pidanud õigusrahu põhiõiguse riive võimalikuks põhjuseks.²¹³ Kuna õigusrahu on osaks üldisemast õiguskindluse põhimõttest, mis tuleneb PS §-st 10, on eesmärk töö autori hinnangul legitiimne ning omandiõiguse piirang eesmärgiga saavutada õigusrahu, ei ole põhiseadusega vastuolus. Töö autori seisukohta toetab ka Riigikohtu praktikas väljendatud seisukoht, mille kohaselt leiti, et õiguskindlus ja õigusrahu kui põhiseaduslikud väärtused on legitiimsed eesmärgid isegi ilma seadusereservatsioonita põhiõiguste piiramiseks, millede puhul põhiseadus otseselt põhiõiguse piiramise võimalust ette ei näe.²¹⁴ Seega, kui õiguskindlus ja õigusrahu on legitiimseteks eesmärkideks seadusereservatsioonita põhiõiguste piiramiseks, saavad nimetatud põhiseaduslikud väärtused olla lubatavateks eesmärkideks ka lihtsa seadusereservatsiooniga põhiõiguse, nagu omandipõhiõigus, piiramiseks. Eeltoodut toetab õiguskirjanduses toodud seisukoht, mille kohaselt ilma seadusereservatsioonita põhiõiguseid tohib piirata vaid teiste põhiseaduse normide alusel, ehk ainult erandlikel juhtudel.²¹⁵

Selgitanud välja tagastusnõude parandusdeklaratsioonis esitamise tähtaja eesmärgi ja eesmärgi legitiimise, analüüsib töö autor järgnevalt abinõu proportsionaalsust läbi selle kolmeastmelise kontrollskeemi. Ka Riigikohus on väljendanud seisukohta, et kuigi seadusandja on piirangu kehtestamisel lähtunud legitiimsest eesmärgist, saab piirangut põhiseaduspärasuseks pidada vaid siis, kui see on ka proportsionaalne.²¹⁶ Selleks, et piirang oleks proportsionaalne, peab see olema eesmärgi saavutamiseks sobiv, vajalik ja mõõdukas ehk teisisõnu, piirang on põhiseaduspärane siis, kui see on proportsionaalne legitiimse eesmärgi suhtes.

Esmalt kontrollib töö autor piirangu sobivuse kriteeriumi täidetust legitiimse eesmärgi saavutamiseks. Sobivuse nõude sisuks on Riigikohus pidanud isiku kaitsmist avaliku võimu tarbetu sekkumise eest.²¹⁷ Hinnates sobivuse kriteeriumit legitiimse eesmärgi saavutamiseks tuleb ka silmas pidada, et piirang ei ole sobiv mitte ainult siis, kui see ka päriselt aitab kaasa

²¹³ Ikkonen, K. Sundmüügi põhiseaduslikud alused.- *Juridica* 2004/8, lk 540 – 549.

²¹⁴ RKÜKo 02.06.2008, 3-4-1-19-07, p 23.

²¹⁵ Alexy (viide 19), lk 5-96.

²¹⁶ RKPJKo 05.03.2001, 3-4-1-2-01, p 16.

²¹⁷ RKPJKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02, p 15.

eesmärgi saavutamisele, vaid piisab sellest, kui eesmärki on võimalik abinõuga saavutada või kui see soodustab eesmärgi saavutamist.²¹⁸ Lisaks ei muuda abinõud ebasobivaks see, kui ta alati igas olukorras eesmärgile kaasa ei aita, vaid see kui abinõu eesmärgi saavutamiseks üldse kaasa ei aita.²¹⁹

Sobivuse kriteeriumi kontekstis on veel asjakohane märkida, et Riigikohus ei ole oma praktikas sobivuse kriteeriumi hindamisel lähtunud väga kõrgetest nõuetest ning võib öelda, et sobivuse lävi on pigem madal ning seetõttu tulebki hindamisel lähtuda nii öelda tavamõistusest.²²⁰ Seega, kuna sobivuse hindamisel saab lähtuda mõttest, et piirang on sobiv kui põhimõtteliselt on juba võimalik, et see aitab kaasa eesmärgi saavutamisele ning lisaks on väga harvad olukorrad, kus Riigikohus on piirangut pidanud mittedobivaks, võib järeldada, et sobivust saabki enamasti möönda.

Õigusrahu saavutamine on oluline nii maksuhalduri, kui maksukohustuslase seisukohast. Isiku õigusi kaitseb õigusrahu põhimõte läbi selle, et maksuhaldurile on ette nähtud kindel tähtaeg, mille möödudes ei saa maksuhaldur enam isiku esitatud deklaratsiooni õigsust kontrollida ega maksukohustust muuta ning isik saab arvestada teadmiselega, et esitatud deklaratsioonide õigsuses ei saa enam kahtlust tekkida. Maksuhaldurile annab õigusrahu põhimõte läbi tagastusnõude parandusdeklaratsioonis esitamise aegumistähtaja samuti kindluse, et isik ei saa piiramatu tähtaja jooksul esitada parandusdeklaratsioone ning maksuhalduri lõpeb seoses sellega aegumistähtaja möödudes ka deklaratsioonides esitatud õiguse kontrollimise vajadus. See omakorda tagab maksuhalduri halduskoormuse ettenähtavuse. Käesoleval juhul saab töö autori hinnangul väita, et õigusrahu saavutamine läbi tagastusnõude esitamise õigust lõpetava tähtaja kehtestamise on põhimõtteliselt võimalik ning omandipõhiõiguse riive läbi tagastusnõude õiguse aegumistähtaja on sobiv abinõu õigusrahu saavutamiseks. Teisisõnu, piirang on antud juhul sobiv legitiimse eesmärgi saavutamiseks, kuna töö autor ei leia, et eesmärgi saavutamine läbi piirangu oleks välistatud.

²¹⁸ RKPJKo 16.11.2016, 3-4-1-2-16, p 99.

²¹⁹ RKÜKo 12.07.2012, 3-4-1-6-12, p 180.

²²⁰ Kalmo, H., Kask, O. PSK § 11/38 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - <https://pohiseadus.ee/sisu/3482> (22.03.2022).

Järgnevalt kontrollib töö autor piirangu vajalikkust sätte legitiimse eesmärgi saavutamiseks. Kui PS § 11 teises lauses on vajalikkust demokraatlikus ühiskonnas mõeldud laiemas tähenduses, siis proportsionaalsuse hindamise kontrollskeemi teise astmena tuleb vajalikkust hinnata selle kitsas tähenduses.²²¹ Abinõu vajalikkuse hindamisel tuleb lähtuda põhimõttest, et kui on olemas sama tõhus aga isiku õigusi ja vabadusi vähem piirav abinõu, siis tuleb rakendada vähemkoormavat abinõu.²²² Teisisõnu peab seadusandja valitud meede olema põhiõigusi kõige vähem piirav erinevate meetmete hulgast, mis samaväärselt võimaldavad soovitud eesmärki saavutada. Vahendi valikul tuleb samas ka arvestada, mil määral koormavad erinevad abinõud kolmandaid isikuid, sealhulgas riiki.²²³

Töös on eelnevalt välja toodud, et maksukohustuslasele ja maksuhaldurile kehtiva erineva tähtaja osas puudub selge põhjendus. Ainuke kriteerium, mis puudutab maksuhaldurile kehtivat pikemat viieaastast aegumistähtaega on MKS § 98 lg 1 kohaselt see, et tegemist peab olema maksukohustuslase poolt maksusumma tahtliku tasumata jätmisega ehk maksusumma määramisel tuleb tõendada ka tahtlus. Kohtud on tagastusnõude esitamise ehk maksukohustuslasele soodsas suunas deklaratsiooniparandamise tähtaja tuletanud maksusumma määramise regulatsioonist ning MKS seletuskirja²²⁴ kohaselt kehtib tagastusnõude esitamiseks parandusdeklaratsioonis üldine kolmeaastane tähtaeg, kuna maksukohustuslase eksimine süüliselt enda kahjuks ei oleks mõeldav. Siiski on töö autor seisukohal, et praktikas võib maksuhalduri töös tulla ette olukordi, kus maksuhalduril on kohustus muuta maksukohustuslase deklaratsioone kuni viie aasta tagusesse perioodi maksumaksjale soodsas suunas vaatama tahtlusele.

Sellised olukorrad on seotud maksuhalduri MKS § 11 lg-st 1 tuleneva uurimiskohustusega, mille kohaselt tuleb maksumenetluses maksukohustust suurendavate asjaolude kõrval arvesse võtta ka maksukohustust vähendavaid asjaolusid. Näitena võib tuua olukorra, kus maksuhaldur kontrollib nelja aasta tagust perioodi ning leiab, et maikusse peab isik erinevatel põhjustel juurde deklareerima käivet 50 000 eurot, samas aga juunikuus on maksukohustuslasel ekslikult

²²¹ Ernits (viide 174), lk 175 – 176.

²²² Maruste (viide 74), lk 274.

²²³ Kalmo, H., Kask, O. PSK § 11/46 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - <https://pohiseadus.ee/sisu/3482> (22.03.2022).

²²⁴ MKS seletuskiri 01.07.2014. Rahandusministeeriumi kommentaarid, lk 118. - https://www.rahandusministeerium.ee/sites/default/files/document_files/maksud/mks_seletuskiri_01_07_2014.docx (06.01.2022).

jäetud deklareerimata sisendkäibemaksu 10 000 eurot. Maksuotsust tehes ei saa maksuhaldur jätta maksukohustust vähendavaid asjaolusid ehk deklareerimata jäetud sisendkäibemaksu 10 000 euro ulatuses arvesse võtmata ning teeb nelja aasta tagusesse perioodi deklaratsioonimuudatused maksukohustuslasele soodsas suunas.

Teise näitena võib tuua omakapitali sissemakse õigeaegse deklareerimisega seotud Riigikohtu lahendi.²²⁵ Nimelt ütles kohus selles kaasuses, et omakapitali õigeaegne deklareerimiskohustuse rikkumine ei tähenda, et igasugune omakapitalist tehtud väljamakse tooks kaasa tulumaksukohustuse. Kohus viitas, et see paneb vaid maksukohustuslasele suurema tõendamiskoormuse ja annab maksuhaldurile pikema tähtaja maksukohustuse määramiseks. Eeltoodu võib tekitada olukorra, kus maksuhaldur peab aktsepteerima omakapitali sissemakseid, mis on jäetud õigeaegselt deklareerimata, olenemata kas need tehti kolm või viis aastat tagasi. Ainukeseks nõudeks on see, et maksukohustuslane suudaks sissemakset tõendada. Seega ei ole ka siin tegemist olukorraga, kus maksuhaldur peaks viieaasta taguseid sissemakseid aktsepteerides tuvastama maksukohustuslase tahtluse. Kuigi viimane kaasus ei ole seotud tagastusnõude esitamise aegumistähtajaga, on see ilmekas näide võimalikust olukorrast, kus tahtlus ei mängi rolli maksuhaldurile kehtiva pikema aegumistähtaja kontekstis.

Seega ei saa tahtluse olemasolu ja tuvastamist pidada maksuhaldurile kehtiva pikema ehk viieaastase aegumistähtaja põhjenduseks deklaratsioonimuudatuste tegemisel. Töö autor järeltab sellest, et ka maksukohustuslasele saaks kehtida sarnaselt maksuhalduriga pikem aegumistähtaeg deklaratsiooniparanduste tegemiseks endale soodsas suunas ehk enamakse tagastusnõude esitamiseks parandusdeklaratsioonis.

Kuna töö autor leidis eelnevalt veel seda, et kitsamas tähenduses on tagastusnõude esitamise aegumistähtaja eesmärgiks ka hilisemate tõendamiskulude vältimine, siis ei nähtu ka selles osas probleemi, kui maksukohustuslasele kehtiks kolmeaastase aegumistähtaja asemel viieaastane tähtaeg. Seda põhjusel, et kuna maksukohustuslasele kehtib MKS § 58 kohaselt seitsmeaastane dokumentide säilitamise kohustus, siis ei muuda tagastusnõude esitamine viie aasta tagusesse perioodi kuidagi raskemaks ka tagastusnõudega seonduvate asjaolude tõendamist.

²²⁵ RKHKo 12.05.2020, 3-18-989.

Samuti ei muudaks maksukohustuslasele maksuhalduriga sarnaselt kehtiv tähtaeg keerulisemaks ega võimatuks maksukontrollide läbiviimist ega ebaõige paranduse puhul maksusumma täiendavat määramist. Nimelt sätestab MKS § 99 lg 1 p 6, et juhul kui maksukohustustlane esitab vähem kui aasta enne maksusumma määramise aegumistähtaja saabumist maksudeklaratsiooni või parandab seda sel ajal, siis aegumine peatub ühes aastaks ning maksuhalduril on võimalik selle aja jooksul maksukohustuslase poolt esitatud deklaratsiooni või selle paranduse osas läbi viia maksukontroll. Seega ei koormaks pikem tähtaeg kuidagi põhjendamatult ka riiki, lisaks ei saakski võimalikud administratiivsed raskused olla töö autori hinnangul põhiõiguse riive õigustuseks.

Vahekokkuvõttena saab öelda, et vajalikkuse kriteeriumi hindamise kontekstis on olemas alternatiivne meede, mis sama tõhusalt aitaks kaasa piirangu legitiimse eesmärgi ehk õigusrahu saavutamisele, vähendades seejuures omandipõhiõiguse riive intensiivsust. Paralleeli saab siinkohal põhimõtte osas tuua Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi poolt toetusstreigi etteteatamistähtaja hindamise kontekstis väljendatud seisukohaga, kus leiti, et toetusstreigi eesmärki on võimalik saavutada ka pikema etteteatamise tähtajaga ning ühtlasi väheneb seoses tähtaja pikenemisega ettevõtlusvabaduse riive intensiivsus.²²⁶

Kuigi eelnevalt on jõutud järeldusele, et tagastusnõude parandusdeklaratsioonis esitamise aegumistähtaja osas on olemas meede, mis riivaks isikute õiguseid vähemal määral, analüüsib töö autor õigusteoreetilise käsitluse terviklikkuse huvides järgnevalt ka proportsionaalsuse hindamise skeemi kolmandat, piirangu mõõdukuse kriteeriumi. Mõõdukuse all mõistetakse proportsionaalsust kitsamas tähenduses ning selles astmes vastanduvad piirangu intensiivsus ja piirangut õigustavad põhjused.²²⁷ See tähendab, et tuleb kaaluda, kas piiranguga saavutatud legitiimse eesmärgi kasu on proportsioonis piirangust tingitud kahjuga. Käesolev töö kontekstis tähendab see seda, et ühelt poolt kaalutakse omandipõhiõiguse riive intensiivsust ja teisalt tagastusnõude parandusdeklaratsioonis esitamise aegumistähtaja regulatsiooni eesmärkide tähtsust. Põhiõigusi ei tohi piirata vaid selleks, et edendada vähesel määral mõnda legitiimset eesmärki ning piiranguga kaasneva kasu ja kahju vahel peab jääma mõistlik proportsioon.²²⁸ Riigikohus on mõõdukuse kriteeriumi osas veel märkinud, et mida kaalukamad on põhiõiguse

²²⁶ RKPJKo 05.03.2015, 3-4-1-49-14, p 37.

²²⁷ Alexy (viide 19), lk 5-96.

²²⁸ Kalmo, H., Kask, O. PSK § 11/51 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - <https://pohiseadus.ee/sisu/3482> (23.03.2022).

riivet õigustavad väärtused, seda enam võib olla põhjendatud põhiõiguse taandumine nende ees.²²⁹

Kaalumist kui mõõdukuse hindamise meetet ei ole õiguskirjanduses peetud ratsionaalseks protsessiks, kuna see ei sisalda ühtegi olulist mõõdupuud.²³⁰ Kui ei ole võimalik täpselt riive intensiivsust kvantifitseerida, saab selle intensiivsust siiski hoomata.²³¹ Riive omandipõhiõigusele saab töö autori hinnangul liigitada keskmise intensiivsusega riiveks, võttes arvesse, et näiteks riivet isiku elule võib pidada äärmiselt intensiivseks põhiõiguse riiveks. Kui üldjuhul võiks riive vähendamisest rääkida seoses tähtaja ennistamisega, siis tagastusnõudega parandusdeklaratsiooni esitamise osas see võimalik ei ole, kuna MKS § 50 lg 2 välistab tähtaja ennistamise võimaluste hulgast maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja ning seda sõltumata tähtaja ületamise põhjustest. Lisaks annab riive intensiivsusele töö autori hinnangul kaalu asjaolu, et juhul, kui maksukohustuslane ei esita tagastusnõuet ettenähtud lühema tähtaja jooksul, toimub seoses sellega ka riigi alusetu rikastumine maksukohustuslase vara arvelt. Samuti vähendab see teisalt ühiskonnas õigusrahu saavutamise tähtsust.

Kuna omandi kasutamist võib reguleerida seadusega niivõrd, kui see on vajalik üldistes huvides, tuleb piirangu õigustusena otsida põhjuseid, miks ühiskonna stabiilsust ja korrapära läbi õigusrahu õigustaks asjaolu, et üksikisik saaks oma omandit riigilt tagasi nõuda lühema aegumistähtaja jooksul. Kuna eelnevalt on töö autor juba välja selgitanud, et iseenesest täidab aegumistähtaja kehtestamine õigusrahu saavutamise legitiimset eesmärki, ei ole võimalik leida põhjuseid, mis tooksid õigusrahu kaasa ainult lühema tähtaja jooksul või soodustaksid seda eriliselt võrreldes pikema tähtajaga. Ka Riigikohtu praktikas on leitud, et tagastusnõude täitmise aegumine ei saa olla vajalik selleks, et pikka aega tagasi tehtud enammaksete tagastamise vältimise läbi tagada riigi rahaliste vahendite osas kindlus. Veel on märgitud, et asjaolu, et maksukohustuslase poolt ei toimu oma õiguste kohest realiseerimist, ei saa maksuhaldurile tekitada ebamõistlikku koormust ega kahjustada avalikke huve.²³² Kuigi antud lahend käsitles peamiselt tagastusnõude täitmisega seonduvalt, saab selles väljendatud seisukohti kahtlemata kasutada ka käesoleval juhul, kuna tagastusnõude täitmise eelduseks on tagastusnõude

²²⁹ RKÜKo 02.06.2008, 3-4-1-19-07, p. 24

²³⁰ Alexy (viide 19), lk 5-96.

²³¹ Kalmo, H., Kask, O. PSK § 11/53 – Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2020. - <https://pohiseadus.ee/sisu/3482> (23.03.2022).

²³² RKHKo 05.02.2007, 3-3-1-89-06, p 13.

esitamine maksuhaldurile ning Riigikohus on samuti viidanud²³³, et tagastusnõue hõlmab nii enammakse tuvastamise kui ka tagastusnõude täitmise nõuet.

Seega on eeltoodule tuginedes võimalik väita, et kuigi aegumistähtaja kehtestamine iseenesest on vajalik, ei oma selle ajaline mõõde õigusrahu saavutamise osas sedavõrd suurt tähtsust. Oluline on, et teatud kindlal hetkel saabuks õigussuhetes õigusrahu, kuid kas see realiseerub kolme või viie aasta pärast, ei oma sellist kaalu, mis õigustaks omandipõhiõiguse riivet käesoleva uurimisprobleemi kontekstis. Saab öelda, et riive on eaproportsionaalne ja seega põhiseadusvastane.

Kokkuvõttes leiab töö autor, et MKS § 33 lg 1, § 89 lg 1 ja § 98 lg 1 koosmõjus tõlgendamine selliselt, et maksukohustuslasele kehtib tagastusnõude esitamiseks parandusdeklaratsioon ehk deklaratsiooni endale soodsas suunas parandamiseks lühem tähtaeg kui maksuhaldurile sarnaseks tegevuseks, rikub isiku omandipõhiõigust.

Selleks, et ei esineks isikute omandipõhiõiguse rikkumist, tuleks töö autori hinnangul MKS-i sisse viia järgmised muudatused. Töö autori soovitus on nii tagastusnõude esitamist reguleerivasse sättesse, MKS § 33 lg-sse 1 kui parandusdeklaratsiooni esitamist reguleerivasse sättesse § 89 lg-sse 1 lisada konkreetne tähtaeg, mille jooksul on maksukohustuslasel õigus esitada tagastusnõudega parandusdeklaratsioon ehk deklaratsiooni muuta endale soodsas suunas. Selleks tähtjaks saab tuginedes käesolevas töös tehtud järeldustele olla maksusumma määramiseks MKS § 98 lg-s 1 toodud pikem ehk viieaastane aegumistähtaeg. Lisaks tuleks MKS § 89 lg 1 sõnastust muuta selliselt, et deklaratsiooniparanduse esitamise kohustuse kõrval enda maksukohustuse suurendamiseks on maksukohustuslasel ka õigus oma deklaratsioone parandada maksukohustuse vähendamiseks. Selliselt oleks ühelt poolt tagatud selgus nii maksukohustuslasele kui maksuhaldurile kehtiva tähtaja osas, teisalt ei tekiks vastuolu MKS § 33 lg 1 ja § 89 lg-s 1 toodud sõnastuse vahel.

²³³ RKHKo 14.03.2016, 3-3-1-61-15, p 15.

KOKKUVÕTE

Käesolev magistritöö oli ajendatud probleemist, et MKS-s olev normatiivne alus, mis puudutab parandusdeklaratsiooni esitamiseks ette nähtud tähtaega ei ole maksukohustuslast puudutavas osas piisavalt selge ja samuti asjaolust, et maksukohustuslasele ja maksuhaldurile näis deklaratsioonis muudatuste tegemiseks olevat ette nähtud erinev tähtaeg. Seetõttu võeti eesmärgiks selgitada välja maksumaksjale kehtestatud maksudeklaratsiooni parandamise aegumistähtaja põhiseaduspärasus. Töö eesmärgiks ei olnud analüüsida erinevatena näivate tähtaegade sobivust üleüldiselt, vaid seda, kas nende omavaheline erinevus on põhjendatud või mitte. Eesmärgi saavutamiseks püstitati uurimisküsimus - kas MKS-st maksumaksjale tulenev aegumistähtaeg parandusdeklaratsiooni esitamiseks on põhiseaduspärane? Töö uurimisküsimusele vastamiseks püstitati ka järgmised alaküsimused:

- Milline on maksukohustuslasele tulenev tähtaeg parandusdeklaratsiooni esitamiseks?
- Kas see tähtaeg kehtib sarnaselt nii maksukohustust suurendava, kui vähendava deklaratsiooniparanduse esitamiseks?
- Kas kohalduv tähtaeg on erinev maksuhaldurile deklaratsiooni muutmiseks ette nähtud tähtajast?
- Kui vastus on eelnevale küsimusele jah, siis milliseid põhiõigusi maksumaksjale kehtiv lühem tähtaeg riivab?
- Kas riive puhul on tegemist vastava põhiõiguse rikkumisega?

Töö esimeses peatükis kasutati maksukohustuslasele kehtiva deklaratsiooniparanduse esitamise tähtaja leidmiseks nelja õiguse klassikalist tõlgendamise viisi, mille abil selgitati välja vastused uurimisküsimuse esimesele kolmele alaküsimusele. Grammatilise tõlgendamise tulemusel jõuti järeldusele, et parandusdeklaratsiooni reguleeriv säte, MKS § 89 lg 1 seab teatud ajalised piirid deklaratsiooniparanduste esitamiseks. Selgusetuks aga jäi, milline on konkreetne parandusdeklaratsioonide esitamiseks kehtiv tähtaeg ja kas parandusdeklaratsioonide esitamine maksukohustust vähendavas suunas ei ole üldse lubatud või ei ole see ajaliselt piiratud, kuna sätte sõnastus käsitleb vaid maksukohustust suurendavat parandusdeklaratsiooni esitamist.

Süsteemaatilis-loogilist tõlgendamist kasutades jõuti järeldusele, et kuna deklaratsiooniparanduse esitamist reguleeriva sätte, MKS § 89 lg 1 puhul on tegemist viitava normiga sama seaduse maksusumma määramise aegumist reguleerivale sättele, § 98 lg 1, saab

parandusdeklaratsioone maksukohustust suurendavas suunas esitada § 98 lg-s 1 sätestatud maksusumma määramise aegumistähtaja jooksul. Põhjusel, et deklaratsiooniparandust reguleerivas sättes, MKS § 89 lg-s 1 ei tehta vahet, kas maksumaksja poolt deklareeritud maksusumma on väiksem tahtluse või eksimuse tõttu, jäi ebaselgeks kummast MKS § 98 lg-s 1 sätestatud maksusumma määramise aegumistähtajast, kas kolmest või viiest aastast, peaks lähtuma. Maksukohustust vähendava deklaratsiooniparanduse esitamise tähtaja leidmiseks pöördui tagastusnõuet reguleeriva, MKS § 33 lg 1 poole, kuna parandusdeklaratsiooni esitamine vähendavas suunas on enamasti seotud enamaksete ja tagastusnõuetega. Kuna tagastusnõuet reguleeriv säte, MKS § 33 lg 1 ega parandusdeklaratsiooni esitamist reguleeriv säte, MKS § 89 lg 1 kumbki tähtaega tagastusnõudega deklaratsiooniparanduse esitamiseks ei sätesta, tuli maksukohustust vähendavas suunas deklaratsiooniparanduse esitamise tähtaja leidmiseks juurde vaadata ka maksusumma määramise aegumistähtaega reguleerivat sätet, MKS § 98 lg-t 1. MKS § 33 lg-t 1, § 89 lg-t 1 ja § 98 lg-t 1 koosmõjus tõlgendades jõuti järeldusele, et ka maksukohustust vähendava parandusdeklaratsiooni esitamine on küll ajaliselt piiratud, kuid taaskord jäi selgusetuks, kas lähtuda tuleb kolme või viieaastasest aegumistähtajast.

Seejärel analüüsiti uurimisküsimuse alaküsimustele vastuste leidmiseks asjakohast kohtupraktikat. Kohtupraktikas toodud seisukohtadele tuginedes saab väita, et parandusdeklaratsioone, nii maksukohustust suurendavaid kui vähendavaid saab esitada kolme aastast aegumistähtaega järgides. Maksuhaldurile aga kehtib maksudeklaratsioonide muutmiseks ka pikem, viieaastane tähtaeg ning seda juhul, kui läbi on viidud maksukontroll ja tuvastatud maksusumma tahtlik tasumata või kinni pidamata jätmise.

Kuigi kohtupraktika analüüsist saadi vastused küsimustele, milline on parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaeg, kas see kohaldub nii maksukohustust suurendava kui vähendava parandusdeklaratsiooni esitamiseks ning kas kohalduv tähtaeg on erinev maksuhaldurile deklaratsiooni muutmiseks ette nähtud tähtajast, oli läbi ajaloolise tõlgendamise asjakohane kontrollida, kas leitud vastused olid kooskõlas ka ajaloolise seadusandja mõttega normist. Ajaloolise tõlgendamise tulemusel selgus, et MKS § 33 lg 1, § 89 lg 1 ja § 98 lg 1 on olnud üsna muutumatud alates tänasel kujul kehtiva MKS-i vastuvõtmisest 20.02.2002.

MKS § 89 lg 1 kontekstis jõuti sätte seletuskirjale tuginedes järeldusele, et ajaloolise seadusandja tahe näis olevat siduda parandusdeklaratsiooni esitamise kohustus maksusumma

määramise üldise ehk kolmeaastase tähtajaga. See aga ei puudutanud maksukohustust vähendavas suunas deklaratsiooniparanduste esitamise tähtaega. MKS § 98 lg 1 kontekstis ei andnud seletuskiri kinnitust, et ajaloolise seadusandja tahe sarnaneks kohtupraktikas toodud seisukohtadele. Seda seetõttu, et seletuskirjades ei olnud maksusumma määramise aegumistähtaja regulatsiooni juures selgitusi seoses deklaratsiooniparandustele kehtivate tähtaegadega. Küll aga nägi tagastusnõudeid puudutav regulatsioon, MKS § 33 lg 1 varasemalt ette kolmeaastase tähtaja tagastusnõude esitamiseks, mis aga 01.01.2009 kehtima hakanud sättest kaotati. Jõuti järeldusele, et selline muudatus selgust parandusdeklaratsiooni maksukohustust vähendavas suunas esitamise tähtaja osas ei loonud ning ka seadusandja tahe muudatuse põhjendamiseks oli suunatud pigem tagastusnõude täitmise taotluse esitamiseks, mitte tagastusnõude enda esitamise tähtaja reguleerimiseks.

Viimase tõlgendusmeetodina kasutati objektiiv-teleoloogilist tõlgendamist ning leiti, et ka see meetod ei anna vastus küsimusele maksukohustuslasele parandusdeklaratsioonide nii suurendavas kui vähendavas suunas esitamise tähtaja osas, ega loo selgust miks kehtib maksuhaldurile maksumenetluses tahtluse tuvastamise korral deklaratsiooni muutmiseks pikem tähtaeg.

Kuna käesoleva magistritöö uurimisprobleemi kohaselt tekitas maksukohustuslasele kehtiva lühema tähtaja põhiseaduspärasuses kahtlusi asjaolu, et maksumaksjale ja maksuhaldurile ettenähtud erineva aegumistähtaja suhtes puudub selge põhjendus, siis oli asjakohane põhjenduste leidmiseks maksukohustuslasele ja maksuhaldurile kehtiva erineva tähtaja osas käsitleda ka erandeid, mis ettenähtud tähtaega maksukohustuslase jaoks veelgi lühendavad või pikendavad. Leiti, et erandid, mis näevad ette pikema aegumistähtaja, on kohaldatavad ja suunatud pigem maksuhaldurile kui maksumaksjale ning põhjendusi eranditest kehtiva erineva tähtaja osas ei leitud.

Kasutades erinevaid tõlgendamise meetodeid ja analüüsid asjakohast kohtupraktikat jõuti seega esimese peatüki lõpus järeldusele, et seaduse tekst on eelkõige puudulik just maksukohustust vähendava parandusdeklaratsiooni esitamist puudutavate tähtaegade osas. Samuti on küllaltki suur tõlgendamisruum jäetud ka selleks, et leida tähtaeg maksukohustust suurendava parandusdeklaratsioon esitamiseks. Siiski saab kohtupraktika põhjendustele tuginedes vastata kolmele esimesele uurimisküsimuse alaküsimusele. Seega on esimesele alaküsimusele vastus, et MKS § 89 lg 1 ja § 98 lg 1 järgi võib maksumaksja

parandusdeklaratsioone esitada deklaratsiooni esitamise tähtajast algava kolmeaastase aegumistähtaja jooksul. Teisele alaküsimusele on vastus, et see kolmeaastane aegumistähtaeg rakendub maksukohustuslasele nii maksukohustust suurendava kui vähendava deklaratsiooniparanduse esitamisel. Kolmandale alaküsimusele leiti vastuseks, et maksuhaldurile on nii maksukohustust vähendava kui suurendava deklaratsioonimuudatuse tegemiseks ette nähtud nii kolme kui ka viieaastane aegumistähtaeg. Tingimuseks viieaastase tähtaja kohaldamisele on maksumaksja tahtlus tuvastamine maksusumma tasumata või kinni pidamata jätmisel.

Kuna jõuti järeldusele, et maksukohustuslasele kehtib võrreldes maksuhalduriga deklaratsiooni muutmiseks lühem tähtaeg ning selleks ei tulene otseselt ühtegi põhjendust, on tegemist maksukohustuslase õigusi potentsiaalselt riivava olukorraga ning seetõttu analüüsiti töö teises peatükis maksukohustuslasele kehtiva lühema tähtaja põhiseaduspärasust. Põhiseaduspärasuse hindamisel lähtuti eeldusest, et isiku põhiõiguste riive põhiseadusvastasusega saab potentsiaalselt tegemist olla vaid sellise deklaratsiooniparanduse tähtaegsuse osas, millega on piiratud maksukohustuslase õigust esitada endale soodsas suunas parandusdeklaratsioone. Seega käsitleti parandusdeklaratsiooni tähtaegsuse põhiseaduspärasust seoses parandusdeklaratsioonis esitatavate enammakstud maksusummade tagastusnõuetega.

Esmalt leiti vastus uurimisküsimuse neljandale alaküsimusele, mille kohaselt riivab maksukohustuslasele tagastusnõude parandusdeklaratsioonis esitamiseks kehtiv lühem tähtaeg omandipõhiõigust. Seejärel asuti välja selgitama, kas riive ka põhiõigust rikub. Riive formaalse põhiseaduspärasuse hindamisel ei tuvastatud puudusi pädevus, menetlus ega vorminõuete osas. Samuti ei järeldatud mittevastavust parlamendireservatsiooni põhimõttele. Küll aga selgus määratuse ehk õigusselguse põhimõtte osas, et maksukohustuslasele soodsas suunas deklaratsiooniparanduse esitamiseks kehtiv regulatsioon on õigusselgusetu, kuna tähtaega normi tekstist endast ei selgu ning tavainimesele jääb arusaamatuks kummast maksusumma määramise aegumistähtajast tagastusnõudega parandusdeklaratsiooni esitamisel tuleks lähtuda. Seega järeldati, et normi õigusselguse tase peab kahtlemata olema kõrgem kui ta seda on hetkel kehtivas seaduses, mistõttu ei saa omandipõhiõiguse riivet pidada formaalselt põhiseaduspäraseks.

Riive materiaalse põhiseaduspärasuse analüüsis tuvastati esmalt, et asjakohaste sätete, MKS § 33 lg 1, § 89 lg 1 ja 98 lg 1 eesmärk ei ole seaduse seletuskirjadest leitav ning see tuli töö autoril

endal sätetele omistada. Tagastusnõude ja selle esitamise aegumistähtaja eesmärkidena leiti isikule õigusliku aluse tagamine oma omandi tagasinõudmiseks, riigi alusetu rikastumise vältimine ning korrapära ja stabiilsuse saavutamine ühiskonnas läbi õigusrahu. Kitsamalt lähenedes leiti veel, et tagastusnõude esitamise aegumistähtaja eesmärk on vältida ka hilisemaid tagastusnõude tõendamiskulusi.

Omandipõhiõiguse riive eesmärgi legitiimsuse tuvastamiseks leiti, et omandipõhiõiguse puhul on tegemist lihtsa seadusereservatsiooniga põhiõigusega, mistõttu võib omandipõhiõigust piirata mistahes eesmärgil, mis ei ole vastuolus põhiseadusega. Kuna omandipõhiõiguse riive tuvastati just seoses maksukohustuslasele tagastusnõude parandusdeklaratsioonis esitamiseks kehtiva lühema tähtajaga, siis lähtuti eesmärgi põhiseadusele vastavuse hindamisel aegumise instituudi aluseks olevast õigusrahu eesmärgist. Leiti, et omandipõhiõiguse riive teenib õigusrahu saavutamise eesmärki ning kuna õigusrahu on osa üldisemast PS §-st 10 tulenevast õiguskindluse põhimõttest, on eesmärk töö autori hinnangul legitiimne ning omandiõiguse piirang eesmärgil saavutada õigusrahu, ei ole põhiseadusega vastuolus.

Riive sobivuse kontrollimisel tuvastati, et omandipõhiõiguse riive läbi tagastusnõude õiguse aegumistähtaja on sobiv abinõu õigusrahu saavutamiseks. Õigusrahu saavutamist saab pidada oluliseks nii maksukohustuslase kui maksuhalduri seisukohast. Leiti, et õigusrahu saavutamine läbi tagastusnõude esitamise õigust lõpetava tähtaja kehtestamise on võimalik.

Küll aga tuvastati riive vajalikkuse kontrollimisel selle legitiimse eesmärgi saavutamiseks, et on olemas alternatiivne meede, mis sama tõhusalt aitaks kaasa piirangu eesmärgi saavutamisele. MKS § 98 lg 1 kohaselt saab maksuhaldur deklaratsioonimuudatusi teha pikema, viieaastase tähtaja jooksul vaid maksukohustuslase tahtluse tuvastamisel. MKS seletuskirjades toodu ja kohtupraktikas väljendatu kohaselt ei saa maksukohustuslane parandusdeklaratsiooni endale soodsas suunas ehk maksukohustuse vähendamiseks esitamisel lähtuda pikemast viieaastasest tähtajast, kuna see eeldaks maksukohustuslase tahtlikku enda kahjuks eksimist. Töö alapeatükis 2.2.2. toodud näidetele tuginedes aga leiti, et tahtluse olemasolu ja tuvastamist ei saa pidada maksuhaldurile kehtiva pikema aegumistähtaja põhjenduseks deklaratsioonimuudatuste tegemisel ning maksukohustuslasele saaks kehtida sarnaselt maksuhalduriga pikem aegumistähtaeg endale soodsas suunas parandusdeklaratsiooni esitamiseks. Seda seetõttu, et tegelikkuses saab ka maksuhaldur deklaratsiooni maksukohustuslasele soodsas suunas muuta pikema, viieaastase tähtaja jooksul tahtlust tuvastamata. Lisaks leiti, et ka tagastusnõude

hilisema tõendamiskäitumise vältimise eesmärgi saavutamise osas ei oleks probleemi, kui maksukohustuslasele kehtiks pikem, viieaastane tähtaeg, kuna dokumente tuleb säilitada seitsmeaastast tähtaega arvestades. Viimaseks leiti, et ka olukorras, kus maksukohustuslane esitab parandusdeklaratsiooni vähem kui aasta enne maksusumma määramise aegumistähtaja möödumist, ei saa maksukohustuslasele parandusdeklaratsiooni esitamise võimalust viieaastase aegumistähtaja jooksul pidada taksituseks. Seda seetõttu, et MKS § 99 lg 1 p 6 kohaselt peatub maksusumma aegumine sellisel juhul üheks aastaks ning maksuhalduril on aega esitatud parandusdeklaratsiooni kontrollida. Seega leiti vajalikkuse kriteeriumi kontrollimisel, et on olemas alternatiivne meede, mis sama tõhusalt aitaks kaasa piirangu legitiimse eesmärgi ehk õigusrahu saavutamisele, vähendades seejuures omandipõhiõiguse riive intensiivsust.

Mõõdukuse kriteeriumi hindamisel jõuti järeldusele, et kuigi aegumistähtaja kehtestamine iseenesest on õigusrahu saavutamiseks vajalik, ei leitud põhjuseid, mis tooksid õigusrahu kaasa ainult lühema tähtaja jooksul või soodustaksid seda eriliselt võrreldes pikema tähtajaga. Seega leiti, et õigusrahu saavutamine lühema tähtaja jooksul ei kaalu üles isikute omandipõhiõiguse riivet.

Kokkuvõttes leiti vastates uurimisküsimuse viimasele alaküsimusele, et MKS § 33 lg 1, § 89 lg 1 ja § 98 lg 1 koosmõjus tõlgendamine selliselt, et maksukohustuslasele kehtib tagastusnõude esitamiseks parandusdeklaratsioon ehk deklaratsiooni endale soodsas suunas muutmiseks lühem tähtaeg rikub isikute omandipõhiõigust. Seega saab töös püstitatud uurimisküsimusele vastata, et MKS-st maksumaksjale tulenev aegumistähtaeg parandusdeklaratsiooni esitamiseks on nii formaalselt kui materiaalselt põhiseadusvastane.

Töös tehtud järelduste tulemusena tehti ka ettepanek kehtiva õiguskorra muutmiseks. Töö autori soovitus oli nii tagastusnõude esitamise reguleerivasse sättesse, MKS § 33 lg-sse 1 kui parandusdeklaratsiooni esitamist reguleerivasse sättesse, § 89 lg-sse 1 lisada konkreetne tähtaeg, mille jooksul on maksukohustuslasel õigus esitada tagastusnõudega parandusdeklaratsioon ehk deklaratsiooni muuta endale soodsas suunas. Selleks tähtajaks tuginedes käesolevas töös tehtud järeldustele oli maksusumma määramiseks MKS § 98 lg-s 1 toodud pikem ehk viieaastane aegumistähtaeg. Leiti, et ka MKS § 89 lg 1 sõnastust tuleks muuta selliselt, et lisaks deklaratsiooniparanduse esitamise kohustusele oma maksukohustuse suurendamiseks oleks maksukohustuslasel ka õigus oma deklaratsioone parandada enda maksukohustuse vähendamiseks. Seda seetõttu, et esiteks oleks tagatud selgus nii

maksukohustuslasele kui maksuhaldurile kehtiva tähtaja osas ning teiseks, et ei tekiks vastuolu MKS § 33 lg 1 ja § 89 lg-s 1 toodud sõnastuse vahel.

THE CONSTITUTIONALITY OF THE EXPIRATION DATES IN THE TAX PROCEDURE (ABSTRACT)

This Master's thesis was motivated primarily by the problem that the normative basis in the Taxation Act (hereinafter TA) regulating the term for submission of correction declarations is not clear enough regarding the taxpayer when reading the law. Secondly, the taxpayer and the tax administrator seemed to have different deadlines to amend the tax return. There is no clear justification for the application of limitation periods of different lengths, which is why the aim of the work is to find out the constitutionality of the term for submission of correction declarations. The aim of the work was not to analyze the suitability of the deadlines in general but whether the difference between them is justified or not. Thus, in order to achieve the goal, the following research question was asked - is the limitation period arising from the TA for submitting a correction declaration by the taxpayer constitutional? The following sub-questions were also asked to answer the research question:

- What is the deadline for the taxable person to submit the correction declaration?
- Does that deadline apply in the same way to the filing of a correction to an increase or a reduction in a tax return?
- Is the applicable deadline different from the deadline for the tax administrator to amend the return?
- If the answer to the previous question is yes, which fundamental rights are affected by the shorter deadline for the taxpayer?
- Is the infringement an infringement of the relevant fundamental right?

To answer the research question, a qualitative and analytical research method was used in the thesis. As the aim of the Master's thesis was to analyze the constitutionality of the current regulation on the deadline for submitting a correction declaration in Estonia and not the suitability of the deadlines in general, the work did not use a comparative research method to compare the regulations of different countries in a problem-oriented way.

The Master's thesis is divided into two chapters - defining the term of the correction declaration and checking the constitutionality of the term prescribed for the submission of the correction declaration to the taxable person. The first chapter of the paper clarifies the deadline for a taxable person to submit a correction declaration, whether that time limit applies in the same

way to the filing of an amendment to an increase or decrease of the correction declaration and whether the deadline applicable differs from the deadline for the tax administrator to correct the tax return. The second chapter of the thesis focused on the review of the constitutionality of the deadline for a taxable person to submit a correction declaration. In order to answer the research question, the second chapter sought answers to the questions of which fundamental rights are violated by the shorter-term applicable to a taxable person and whether the potential violation of the respective fundamental right constitutes a violation of a fundamental right.

In order to answer the research question, the author used the Taxation Act and its explanatory notes, the annotated edition of Estonian tax laws, and Estonian case law as the main sources. The argument was also based on the legal literature, articles in *Juridica*, and the case-law of the Court of Justice. The Constitution of the Republic of Estonia and its annotated publication, as well as Estonian case law, were used as the main sources in reviewing the constitutionality of the term for submission of a valid rectification declaration to a taxable person. The argument was based on both Estonian legal literature and international sources.

In the first chapter, four classical interpretations of the law were used to find the deadline for submitting a valid declaration correction to a taxable person, which was used to find the answers to the first three sub-questions of the research question. As a result of the grammatical interpretation, it was concluded that the provision regulating the correctional declaration, § 89 (1) of the TA, sets certain time limits for the submission of corrections to the declaration. However, it was not clear what the specific deadline for submitting correction declarations was and whether the submission of correction declarations in the direction of reduction of tax liability was not allowed at all or was not limited in time, as the wording of the provision only applies for correction declaration.

Using a systematic-logical interpretation, it was concluded that since § 89 (1) of the TA is a reference to § 98 (1) of the same Act, correction declarations in the direction of increased tax liability may be submitted during the limitation period of determination of the tax amount provided for in § 98 (1). Due to the fact that the provision regulating the correction of declarations, § 89 (1) of the TA, does not distinguish whether the tax amount declared by the taxpayer is lower due to intent or error, it was unclear which of the three or five limitation periods for determining the tax amount provided for in § 98 (1) should be based on. In order to find the term for submission of a correction reducing the tax liability, recourse was made to §

33 (1) of the TA, which regulates the claim for refund, as the submission of a correction declaration in the reducing direction is mostly related to overpayments and refund claims. Since neither the provision regulating the claim for the refund nor § 33 (1) of the TA nor the provision regulating the submission of a correction declaration, § 89 (1) of the TA provides for a term for the submission of a declaration correction with a claim for refund, the provision regulating the limitation period for determining the amount of tax, § 98 (1) of the TA, had to be referred to in order to find the term for submission of the declaration correction in the direction reducing the tax liability. Interpreting the interaction of § 33 (1), § 89 (1), and § 98 (1) of the TA, it was concluded that the submission of a correction declaration reducing tax liability is also limited in time, but again it was unclear whether the three-year or five-year term should be used.

The relevant case law was then analyzed in order to find answers to the sub-questions of the research question. Based on the case law, it can be argued that correction declarations, both increasing and decreasing tax liability, can be made within the three-year limitation period. However, the tax administration also has a longer term of five years for correcting tax returns if a tax audit has been carried out and an intentional non-payment or failure to withhold the tax amount has been identified.

Although the analysis of the case law provided answers to the questions as to the time limit for lodging a correction declaration, whether it applies to both an increasing and reducing correction declaration and whether the applicable time limit is different from the time limit set for the tax authority to amend the return, it was appropriate to examine, through a historical interpretation, whether the answers found also corresponded to the idea of the norm of the historical legislature. As a result of the historical interpretation, it became clear that § 33 (1), § 89 (1), and § 98 (1) of the TA have been quite unchanged since the adoption of the TA in its current form on 20.02.2002.

In the context of § 89 (1) of the TA, based on the explanatory memorandum to the provision, it was concluded that the intention of the historical legislator seemed to be to link the obligation to submit a correction declaration to the general or three-year term for determining the tax amount. However, this did not affect the deadline for submitting correction declarations in the reducing direction. The explanatory memorandum to § 98 (1) of the TA did not confirm that the will of the historical legislator was similar to the views expressed in case law. This is because the explanatory memoranda did not contain any explanations regarding the deadlines

for the correction of declarations in the regulation of the limitation period for determining the amount of tax. However, the regulation concerning return claims previously provided for a three-year term for filing a return claim in § 33 (1) of the TA, which was abolished from the provision that came into force on 01.01.2009. It was concluded that such a change did not create clarity regarding the deadline for submitting the correction declaration in the direction of reduction of tax liability, and the intention of the legislator to justify the amendment was aimed at submitting a claim for a refund rather than regulating the deadline for claiming refunds.

The latter method of interpretation used an objective teleological interpretation and was also found not to answer the question of the time limit for submitting correction declarations to both taxable persons in both the increasing and decreasing directions, nor to explain why the tax administration has a longer time limit to amend the declaration in the tax proceedings if intent has been identified.

Since, according to the research problem of this Master's thesis, the constitutionality of the shorter term applicable to a taxable person was raised by the fact that there is no clear justification for the different limitation periods for the taxpayer and the tax administration, whereas it was then appropriate to consider exceptions to the different time limits applicable to the taxable person and the tax administration in order to justify them, which further shorten or extend the time limit for the taxable person. The exemptions, which provide for a longer limitation period, were found to be applicable and aimed at the tax administration rather than the taxpayer, and no justification was found for the different time limits for the exemptions.

Using different methods of interpretation and an analysis of the relevant case law, it was, therefore, concluded at the end of the first chapter that the text of the law is, in particular, incomplete as regards the time limits for filing a correction declaration reducing tax liability. There is also considerable room for interpretation in order to find a time limit for filing a tax return which increases the tax liability. However, the first three sub-research questions can be answered on the basis of the case law. Thus, the answer to the first sub-question is that pursuant to § 89 (1) and § 98 (1) of the TA, taxpayer's correction declarations may be submitted within the three-year limitation period starting from the term for submission of the declaration. The answer to the second sub-question is that the three-year limitation period applies to the submission of both an increase and a reduction in the tax return to the taxable person. In answer to the third sub-question, it was found that the tax administration has a limitation period of both

three and five years for making both a reducing and increasing correction in the tax return. The condition for the application of the five-year term is the establishment of the taxpayer's intention not to pay or failure to withhold the tax amount. As it was concluded that the taxable person has a shorter time limit than the tax administrator to amend the tax return, and there is no direct justification for this, this is a situation potentially infringing the taxable person's rights, and the following chapter analyzes the constitutionality of the shorter time limit applied for the taxable person.

In the second chapter, the assessment of constitutionality was based on the presumption that the violation of a person's fundamental rights could potentially be unconstitutional only with regard to the term of correction of the declaration, which restricts the right of the taxable person to submit declarations in the direction favorable to him or her. Thus, the constitutionality of the term of the correction declaration was considered in connection with the claims for refund of the overpaid tax amounts submitted in the correction declaration.

First, the answer to the fourth sub-question of the research question was that the shorter deadline for the taxable person to submit a claim for a refund in the correction declaration infringes the fundamental right to property. It was then established whether the infringement also violated a fundamental right. No deficiencies in the competency, procedure, or formal requirements were identified during the assessment of the formal constitutionality of the infringement. No non-compliance with the principle of parliamentary reservation was also concluded. However, as regards the principle of determination, i.e., the principle of legal clarity, it has become clear that the regulation in force in a direction favorable to the taxable person for the correction of declarations is legally unclear, as the term is not clear from the text of the norm itself and it is not clear to the average person which limitation period for determining the amount of tax he or she should be based on when submitting a correction declaration with a refund claim. Thus, it was concluded that the level of legal clarity of the norm must undoubtedly be higher than it is in the law currently in force; therefore, the violation of the fundamental right to property cannot be considered formally constitutional.

In the analysis of the material constitutionality of the infringement, it was first established that the purpose of the relevant provisions, § 33 (1), § 89 (1), and 98 (1) of the TA, could not be found in the explanatory notes to the law and had, therefore, to be attributed provisions by the author himself. The objectives of the claim for recovery and the limitation period for filing it

were to ensure a legal basis for a person to reclaim his or her property, to prevent the unjust enrichment of the state, and to achieve order and stability in society through legal peace. Approaching more narrowly, it was also found that the purpose of the limitation period for a claim for recovery is to avoid subsequent difficulties of proof.

In order to establish the legitimacy of the purpose of the infringement of the fundamental right to property, it was found that the fundamental right to property is a fundamental right with legal reservation; therefore, the fundamental right to property may be restricted for any purpose that is not unconstitutional. As the violation of the fundamental right of ownership was established precisely in connection with the shorter term for submitting a claim for refund to the taxable person, the constitutional purpose of the institute of limitation was used to assess the constitutionality of the purpose. No weaknesses in the legitimacy of the target were identified.

During the examination of the suitability of the infringement, it was established that the infringement of the fundamental right of ownership through the limitation period for the right of recovery is a suitable measure to achieve legal peace, as it is possible to achieve legal peace by the establishment of the term terminating the right of recovery. Upon examination of the necessity of the infringement, it was established that there is an alternative measure that would equally effectively contribute to the achievement of the legitimate aim of the limitation, i.e., legal peace. It was found that the existence and establishment of intent could not be considered as a justification for a longer limitation period of five years for the tax administrator to correct the declaration, and the taxable person could, like the tax administrator, have a longer limitation period in which to submit a correction declaration in his or her favor. This is because, according to the examples in section 2.2.2. the tax authority can also change the return in a direction favorable to the taxable person without establishing intent. In addition, it was considered that a longer period of five years would not be a problem for the taxable person in order to achieve the objective of avoiding a subsequent burden of proof of the claim for recovery since the documents must be kept for a period of seven years. The assessment of the criterion of moderation concluded that, although the imposition of a limitation period is in itself necessary for the achievement of the rule of law, the achievement of the rule of law in the shorter term does not outweigh the infringement of the fundamental right of property of individuals.

In summary, in response to the last sub-question of the research question, it was found that the combined interpretation of § 33 (1), § 89 (1), and § 98 (1) of the TA is as follows: that a shorter

period for submitting a claim for recovery in the correction declaration, i.e., for changing the declaration in a direction favorable to oneself, violates the fundamental right of ownership of persons. Thus, the answer to the research question posed in the work can be that the limitation period arising from the TA for the submission of a correction declaration to the taxpayer is both formally and materially unconstitutional.

In order to restore the constitutional situation, it was also proposed to amend the provisions regulating the term prescribed for the correction of declarations in the TA in a direction favorable to the taxable person. It was recommended to add a specific term to both § 33 (1) and § 89 (1) of the TA, during which a taxable person has the right to submit a correction declaration with a claim for a refund, i.e., to correct the declaration in a direction favorable to him or her. Based on the conclusions made in the present thesis, the deadline was five years. It was found that it would also contribute to the restoration of the constitutional situation if the wording of § 89 (1) of the TA were amended so that in addition to the obligation to submit a correction to the declaration, the taxable person also has the right to correct his or her declarations. This is to ensure clarity regarding the term valid for both the taxable person and the tax administrator, on the one hand, and that there would be no conflict between the wording of § 33 (1) and § 89 (1) of the TA.

KASUTATUD ALLIKAD

Kasutatud kirjandus

1. Aarnio, A. Õiguse tõlgendamise teooria. Tallinn: Juura 1996.
2. Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. – Juridica 2001, Eriväljaanne.
3. Anepaio, T., Hussar, A., Jaanimägi, K., Kaugia, S., Land, K., Olle, V., Roosma, P. Sissejuhatus õigusteadusesse. Tallinn: Juura 2005.
4. Annus, T. Riigiõigus. Tallinn: Juura 2006.
5. Ávila, H. Certainty in Law. Switzerland: Springer 2016.
6. Bunikowski, D., Historical and Philosophical Foundations of European Legal Culture. Cambridge Scholars Publishing 2016.
7. Ernits, M. Põhiõigused, demokraatia, õigusriik. Tartu Ülikooli kirjastus: 2011.
8. Ernits, M. Tõlgemisest Riigikohtu praktikas. - Juridica 2010/IX.
9. Farazmand, A. Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance. Switzerland: Springer 2018.
10. Grauberg, T. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. - Juridica 2010/III.
11. Ikkonen, K. Omandipõhiõigus ja selle piirid. – Juridica 2006/I.
12. Ikkonen, K. Sundmüügi põhiseaduslikud alused. - Juridica 2004/8.
13. Jõgi, J. Maksuseaduste tõlgendamine: kas maksumaksja kasuks või kahjuks? - Juridica 2017/IV.
14. Kann, L. MTA ja RM vastus Ärilehele: me ei näe vajadust deklaratsioonide parandamise piirangut analüüsida. – Päevalehe Ärileht. - <https://arileht.delfi.ee/artikkel/71112093/mta-ja-rm-vastus-arilehele-me-ei-nae-vajadust-deklaratsioonide-parandamise-piirangut-analuusida> (24.01.2022).
15. Künnapas, K. Riigikohus omakapitali sissemaksetest: halba mälu ei tohi maksustada. – MaksuMaksja, 2020 nr 4.
16. Lautenbach, G. The Concept of the Rule of Law and the European Court of Human Rights. Oxford: Oxford University Press, 2013.
17. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2019. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2020.
18. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
19. Levits, E., Interpretation of Legal Norm and the Notion of „Democracy“ in article 1 of Savtersme (the Constitution). Latvian Human Rights Quarterly 1997/I, lk 58-59.

20. Luts, M. Friedrich Carl von Savigny (1779-1861) meetodi- ja süsteemiõpetus: kaitstud 30. septembril 1993 Tartu Ülikooli magistriväitekirjana. Tartu: Fontes Iuris 1994.
21. Lõhmus, U. Põhiseaduslik õigusselguse põhimõte. Õiguskeel 2015/4.
22. Madise, Ü. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 5., parandatud ja täiendatud väljaanne. Tallinn: Juridicum 2020.
23. Maruste, R. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja -vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004.
24. Maruste, R., Schneider, H. Võimude lahususe teoreetilised lähtekohad ja mõned praktilised probleemid Eestis. – Juridica 1994/3.
25. Merusk, K., Narits, R. Eesti konstitutsiooniõigusest. Tallinn: Juura 1998.
26. Mikli, S. Kui kauge Euroopa Liidu õigus saab järsku igapäevatöö osaks: probleeme Euroopa Liidu õiguse ülevõtmisel ja rakendamisel õiguskindluse põhimõtte kontekstis. - Juridica 2015/II.
27. Molok, T., Eesti Päevaleht: Pärandvara müüjad võisid tulumaksu tagastusest alusetult ilma jääda. - <https://www.sorainen.com/et/valjaanded/eesti-paevaleht-parandvara-muujad-voisid-tulumaksu-tagastusest-alusetult-ilma-jaada/> (02.03.2022).
28. Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura 2004.
29. Narits, R. Õigusteaduse metodoloogia, I. Tallinn: Õigusteabe AS Juura 1997.
30. Parrest, N., Aedmaa, A. Ülevaatlik õppematerjal haldusõigusest. Tallinn 2003.
31. Prümm, H. P., The Didactic Turn of German Legal Methodology. – Jurisprudence 2011/8, No 4.
32. Pärnamägi, I. Saksa mõju Eesti õiguses. Õiguskeel 2014/1.
33. Schutter, O. De, van Goethem, V., EU Network of Independent Experts on Fundamental Rights. Commentary of the Charter of Fundamental Rights of the European Union.– *Sine loco*, 2006. - <https://sites.uclouvain.be/cridho/documents/Download.Rep/NetworkCommentaryFinal.pdf> (07.02.2022).
34. Schwarze, J. European Administrative Law. Revised 1st Edition. London: Sweet and Maxwell, 2006.
35. Uibopuu, H.-J. Inimõiguste rahvusvaheline kaitse. Salzburg ja Tallinn: Juura 2000.
36. Vaabel, J. Eesti riigi maksundusõigus põhiprobleeme. Riigi-maksuõiguse normistiku ehitus ja rakendus. Tartu, 1995.
37. Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2010.

Kasutatud õigusaktid

38. Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus. - RT I, 30.12.2021, 3.
39. Hea õigusloome ja normitehnika eeskiri. - RT I, 29.12.2011, 228.
40. Kogumispensionide seadus. - RT I, 22.12.2021, 39.
41. Käibemaksuseadus. - RT I, 09.12.2021, 10.
42. Maksukorralduse seadus. - RT I, 09.04.2021, 11.
43. Maksukorralduse seadus. - RT I, 07.12.2018, 4.
44. Maksukorralduse seadus. - RT I, 07.06.2013, 3.
45. Maksukorralduse seadus. - RT I 2002, 26, 150.
46. Riigikogu kodu- ja töökorra seadus. – RT I 2003, 24, 148.
47. Riigikogu kodu- ja töökorraseadus.- RT I, 28.06.2016, 22.
48. Riigivastutuse seadus. – RT I, 17.12.2015, 76.
49. Riigi Teataja seadus. - RT I, 10.11.2018, 11.
50. Sotsiaalmaksuseadus. - RT I, 22.12.2021, 31.
51. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. - RT I, 22.03.2021, 8.
52. Tulumaksuseadus. - RT I, 22.12.2021, 41.
53. Töötuskindlustuse seadus. - RT I, 12.11.2021, 8.

Kasutatud kohtupraktika

A) Euroopa Inimõiguste Kohtu praktika

54. EIKo 28.05.2020, 21954/16, Avto Atom DOO Kochani vs. Põhja Makedoonia.
55. EIKo 28.08.2020, Antonov vs. Bulgaaria.

B) Euroopa Kohtu praktika

56. EKo 13.02.2019, C-434/17, Human Operator Zrt.
57. EKo 03.06.2021, C-39/20, Staatssecretaris van Financiën.

C) Eesti kohtute praktika

Riigikohtu halduskolleegiumi lahendid:

- 58. RKHKo 12.05.2020, 3-18-989.
- 59. RKHKo 14.03.2016, 3-3-1-61-15.
- 60. RKHKo 05.03.2009, 3-3-1-91-08.
- 61. RKHKo 05.02.2007, 3-3-1-89-06.
- 62. RKHKo 09.04.2003, 3-3-1-18-03.
- 63. RKHKo 09.04.2003, 3-3-1-19-03.
- 64. RKHKo 06.11.2003, 3-3-1-72-03.
- 65. RKHKo 13.11.2002, 3-3-1-54-02.

Riigikohtu tsiviilkolleegiumi lahendid:

- 66. RKTKo 16.09.2009, 3-2-1-79-09.
- 67. RKTKo 10.04.2008, 3-2-1-23-08.
- 68. RKTKo 24.10.1997, 3-2-1-116-97.

Riigikohtu kriminaalkolleegiumi lahendid:

- 69. RKKKm 10.03.2020, 4-18-4523/37.
- 70. RKKKo 25.10.2006, 3-1-1-68-06.

Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi lahendid:

- 71. RKPJKo 19.12.2019, 5-19-38.
- 72. RKPJKo 18.01.2019, 5-18-4.
- 73. RKPJKo 29.03.2017, 3-4-1-15-16.
- 74. RKPJKo 16.11.2016, 3-4-1-2-16.
- 75. RKPJKo 20.03.2006, 3-4-1-33-05.
- 76. RKPJKo 15.12.2005, 3-4-1-16-05.
- 77. RKPJKo 13.06.2005, 3-4-1-5-05.
- 78. RKPJKo 21.02.2003, 3-4-1-2-03.
- 79. RKPJKo 12.06.2002, 3-4-1-6-02.
- 80. RKPJKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02.
- 81. RKPJKo 03.05.2001, 3-4-1-6-01.
- 82. RKPJKo 05.03.2001, 3-4-1-2-01.

83. RKPJKo 28.04.2000, 3-4-1-6-00.
84. RKPJKo 23.03.1998, 3-4-1-2-98.
85. RKPJKo 05.10.2000, 3-4-1-8-00, kohtunik Uno Lõhmuse eriarvamus.

Riigikohtu üldkogu lahendid:

86. RKÜKo 06.01.2015, 3-4-1-18-14.
87. RKÜKo 12.07.2012, 3-4-1-6-12.
88. RKÜKo 02.06.2008, 3-4-1-19-07.
89. RKÜKo 17.06.2004, 3-2-1-143-03.

Esimese ja teise astme kohtute lahendid:

90. TlnHKO 12.01.2018, 3-17-1587.
91. TlnRnKo 02.05.2016, 3-15-1151.
92. TlnRnKo 05.11.2015, 3-15-110.

Kasutatud muud allikad

93. Maksu- ja Tolliamet. Deklaratsioonide vormid ja nende täitmise juhised. – <https://www.emta.ee/eraklient/maksud-ja-tasumine/tulu-deklareerimine/deklaratsioonide-vormid-ja-nende-taitmise-juhised> (29.12.2021).
94. Maksukorralduse seaduse seletuskiri seisuga 01.07.2014. Rahandusministeeriumi kommentaarid. – https://www.rahandusministeerium.ee/sites/default/files/document_files/maksud/mks_seletuskiri_01_07_2014.docx (06.01.2022).
95. Maksukorralduse seaduse ja sellega seotud teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 333 SE menetluskäik: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/37d76acd-5868-4128-7b4b-d477d12ae676/Maksukorralduse%20seaduse%20ja%20sellega%20seotud%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> (26.02.2022).
96. Maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seadus eelnõu 106 SE menetluskäik. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/ea085424-6778-0c3a-ff23-069a48f801af/Maksukorralduse%20seaduse%20ja%20teiste%20seaduste%20muutmis> [e%20seadus](https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/ea085424-6778-0c3a-ff23-069a48f801af/Maksukorralduse%20seaduse%20ja%20teiste%20seaduste%20muutmis) (27.02.2022).

97. Maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 675 SE menetluskäik. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/6bca2238-c979-4838-a441-a3953ba14796> (27.02.2022).
98. OECD. Tax Compliance and Tax Accounting Systems. Information Note. – OECD, Forum on Tax Administration, april 2010. - <https://www.oecd.org/tax/administration/45045662.pdf> (31.01.2022).
99. OECD. Taxpayers' Rights and Obligations. Practice Note. *Sine loco, sine anno*. – http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers%27_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (06.01.2022).
100. Seletuskiri maksukorralduse seaduse ja sellega seotud teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 333 SE juurde. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/37d76acd-5868-4128-7b4b-d477d12ae676/Maksukorralduse%20seaduse%20ja%20sellega%20seotud%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> (06.01.2022).
101. Seletuskiri maksukorralduse seaduse eelnõu 886 SEI juurde. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/9ad19551-e825-355e-a92c-b9ebda028f0b/Maksukorralduse%20seadus> (06.01.2022).
102. Seletuskiri maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 675 SE juurde. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/6bca2238-c979-4838-a441-a3953ba14796/Maksukorralduse%20seaduse%20muutmise%20ja%20sellega%20seonduvalt%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> (06.01.2022).
103. Seletuskiri maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 414 SE juurde, lk 9. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/ea0f1693-6935-46ba-a4be-725a1c7fe046/Maksukorralduse%20seaduse%20ja%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> (06.01.2022).
104. Seletuskiri riigivastutuse seaduse eelnõu 480 SE I juurde. - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/183cbe90-568a-3d95-8fac-c3d56ce031ee/Riigivastutuse%20seadus> (21.03.2022).
105. Stenogramm. XIII Riigikogu, VIII Istungjärk, täiskogu korraline istung. Kolmapäev, 21.11.2018, 14:00. - <https://stenogrammid.riigikogu.ee/et/201811211400> (27.02.2022).

106. Stenogramm. XI Riigikogu, IV Istungjärk, täiskogu korraline istung. Neljapäev, 04.12.2008, 10:00. - <https://stenogrammid.riigikogu.ee/et/200812041000> (27.02.2022).
107. Stenogramm. XII Riigikogu, II Istungjärk, täiskogu korraline istung. Kolmapäev, 23.11.2011, 14:00. - <https://stenogrammid.riigikogu.ee/et/201111231400> (27.02.2022).