

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Õiguse instituut

Sotsiaalteaduskond

Anne-Jana Prantsuzova

Õiguskindluse põhimõtte järgimine maksuõiguses

Magistritöö

Juhendaja: Marek Herm, LL.M.

Tallinn 2015

Sisukord

Kasutatud lühendid	3
Sissejuhatus	5
1. Õiguskindluse printsiibi üldine olemus	10
1.1. Eesti maksusüsteemi ajalooline areng	10
1.2. Põhimõtted maksuseaduste loomisel	11
1.3. Õiguskindlus on rahvusvaheliselt tuntud õigusriigi alus	15
1.3.1. Formaalne ja materiaalne maksuõigus	18
1.4. Õiguskindlus kui põhiseaduse aluspõhimõte	20
2. Õiguskindluse põhimõtte kohaldamine maksuõiguses	25
2.1. Õiguskindluse kohaldamine Eestis maksuõiguses	25
2.2. Vacatio Legis	31
2.2.1. Aja mõistlikkuse hindamine	35
3. Õiguskindluse põhimõtte rakendamine Euroopa Liidu riikides ja Venemaal	38
3.1. Õiguskindluse põhimõtte käsitus Euroopa Liidu riikide maksuõiguses	38
3.2. Õiguskindluse põhimõtte käsitus Venemaa maksuõiguses	42
4. Õiguskindluse põhimõtte käsitus kohtus	49
4.1. Õiguskindluse põhimõtte Eesti Vabariigi kohtupraktikas	49
4.2. Õiguskindluse põhimõtte Euroopa Liidu kohtupraktikas	55
5. Ettepanekud maksukorralduse seaduse täiendamiseks	60
Kokkuvõtte	64
Соблюдение принципа определенности в практике налогового права. Резюме	68
Kasutatud allikate loetelu	73

Kasutatud lühendid

EIK – Euroopa Inimõiguste Kohus

EIKo - Euroopa Inimõiguste Kohtu otsus

EKo – Euroopa Kohtu otsus

EL – Euroopa Liit

KMS - Käibemaksuseadus

MKS – Maksukorralduse seadus

MTA – Maksu- ja Tolliamet

NSV - Nõukogude Sotsialistlik Vabariik

OECD - Organization for Economic Co-operation and Development (Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon)

PCTA - Provisional Collection of Taxes Act (Maksude ajutise kogumise seadus)

PS – Eesti Vabariigi põhiseadus

RKHKo – Riigikohtu halduskolleegiumi otsus

RKKK – Riigikohtu kriminaalkolleegium

RKKKo – Riigikohtu kriminaalkolleegiumi otsus

RKPJKm – Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi määrus

RKPJKo – Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi otsus

RKÜKo – Riigikohtu üldkogu otsus

THKo – Tallinna Halduskohtu otsus

VF – Vene Föderatsioon

VKS - Vedelkütuse seadus

VNFSV - Vene Nõukogude Föderatiivne Sotsialistlik Vabariik

VÕS – Võlaõigusseadus

Sissejuhatus

Probleemid ja lahkavumused maksuseaduste kehtestamisel on alati eksisteerinud. Eestis on erakordselt aktuaalseks saanud makse puudutavate normatiivõigusaktide kvaliteet, seda enam, et Eesti maksuõigus on alles lapsekingades – kõigest 23-aastane.

Tulude maksustamise ja maksude kogumise alased seadused tekitavad tänapäeval pidevaid diskussioone maksuõiguse põhimõtete teemal.¹ Vaatamata sellele, et õiguskindluse teema maksustamisel on pidevalt olnud teadlaste huviorbiidis, jääb see alati aktuaalseks.

Kui vastu võetud normatiivõigusaktis ilmnevad ebatäpsused, vasturääkivused või see ei vasta ühiskondlikele vajadustele, tuleb akti kindlasti muuta, mis aga vähendab oluliselt selle trükis avaldamise tähtsust. Mida rohkem muudatusi tehakse, seda vähem efektiivne akt on. Ja nii ei piisagi inimestele ainuüksi aktidega tutvumisest: tuleb pidevalt kursis olla ka võimalike muudatustega. See põhjustab närvilisust, ebastabiilsust, väheneb austus nii riigiorganite kui maksuõiguse vastu, millel võivad olla üpris kurvad tagajärjed. Analüüsidest kehtivat seadusandlust maksude teemal, paneme tähele, et kõige olulisemaid maksuseaduseid on muudetud ja täiendatud väga mitmeid kordi. Näiteks MKS-i on alates 1.01.2004 kuni 1.01.2015 muudetud ja täiendatud 44 korda, käibemaksuseadust 35 korda ja tulumaksuseadust 41 korda. Kui arvutada kokku siis selgub, et olulisemaid maksuseaduseid on kümne aastaga muudetud 120 korda, mis teeb 12 korda aastas.

Selline tendents on osalt seaduspärane ja arusaadav. Üha keerulisemaks muutuvates ühiskonnatingimustes jäävad normatiivaktid paratamatult ajale jalgu. Mida rohkem akte vastu võetakse, seda suurem on ka parandamist vajavate aktide hulk, olgu siis põhjuseks üha keerulisemaks muutuvad ühiskondlikud suhted või aktides ilmnevad vead. Kuna paljud aktid on omavahel seotud, toob ühe akti muutmine kaasa paljude teiste muutmise.² On samuti ka arusaadav, et seadusandja peamine eesmärk on luua selline majanduskeskkond, kus oleks läbi seaduste tagatud nii füüsiliste ja juriidiliste isikute heaolu, kuid ka teiste ühiskonnaliikmete sotsiaalne heaolu.

¹ Демин, А.В. Общие принципы налогообложения: каждому принципу – отдельная статья. Москва: Налоговед. 2013, 1(109), lk 13 – 23.

² Карасева, М.В. Щекин, Д.М. Налоговое право Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия. Москва: Wolters Kluwer, 2009, lk 134-136.

Vaatamata ülal mainitud tendentsile, saab varem vastu võetud aktide muutmist nõudvate aktide hulka vähendada normatiivaktide kvaliteedi tõstmise või täienduste- muudatuste jõustumist reguleeriva seadusega, mis omakorda sunnib riiki hoolikamalt läbi mõtlema täienduste ja muudatuste teksti ning aitab vältida maksuõigusaktide sagedat muutmist ja täiendamist.³

Kõik õigusaktid kehtivad teatud piirides, kus ajale järgneb rakendusala ning inimeste ring, keda need õigusaktid hõlmavad. Nende piiride kehtestamine on erakordselt tähtis, sest nendega on seotud ja neist on tingitud võimalus, mõnel juhul ka vajadus kasutada aktides sisalduvaid üldkohustuslikke norme.⁴

Piiritledes õigusaktide kehtivust ajas, märkis G. F. Šeršenevitšil õigesti, et seadusel kui inimeste käitumist määraval normil on kehtivuse alg- ja lõpphetk. Küsimus, mis ajast hakkab seadus kehtima ja mis ajast seda ei peaks enam kasutama, on erakordselt tähtis.⁵

Erinevate aktide jõustumise tähtajad ei ole kaugeltki ühesugused. See on täiesti mõistetav, sest aktid, millele kehtestatakse need tähtajad, on üpris erinevad. Oletus, et eriti tähtsate ja keeruliste seaduste jõustumise algushetke võidakse teadlikult edasi lükata, on paljude maade riigiõiguse praktikas korduvalt kinnitust leidnud, näiteks Venemaal. Eriti keeruliste ja tähtsate õigusaktide jõustumistähtaeg peaks olema palju pikem kui kõikide teiste oma. See on tingitud sellest, et nende tundmaõppimiseks ja tihti ka neis sisalduvate õigussätete ellu rakendamise ettevalmistamiseks on vaja palju rohkem aega ja jõupingutusi kui vähem mahukate ja vähem keeruliste õigusaktide jaoks.⁶

Toomas Luman (Eesti Kaubandus-Tööstuskoja juhatuse esimees) on öelnud, et seadusaktide ning nende muudatuste planeerimisprotsess peab olema põhjalikum ja pikema vaatega. „Peab arvestama sellega, et suurematel ettevõtetel juba infosüsteemide ümber-programmeerimisele ja -häälestamisele rohkem aega kui Riigikogu neile maksuseaduse muudatuse vastuvõtmisel sageli annab.“⁷

³ Карасева, М.В. Щекин, Д.М. Налоговое право Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия. Москва: Wolters Kluwer, 2009, lk. 134-136.

⁴ *Ibid.*

⁵ *Ibid.*

⁶ *Ibid.*

⁷ Eesti Kaubandus-Tööstuskoda, Kaubanduskoja uudised » 1200 ettevõtjat pöördus Riigikogu poole, 25.10.2014.a. <http://www.koda.ee/?id=22882> (5.12.2014).

Peab nentima, et seadusandjad peavad seaduste muutmisel eriti arvestama suuremate ettevõtete huvidega, mis on suurimad maksumaksjad ning mille heaolust sõltub ka Eesti majanduspoliitika ja majandusolukord. Ning üldiselt maksumaksjal peab olema võimalus kujundada oma äritegevust selliselt, et ta saaks oma majandustegevust ette planeerida.

Maksud ja maksuseaduste muudatused on ettevõtjale igal ajal olulised olnud ja nii nad ka jäävad. Kaubanduskoja peadirektor - Mait Palts - on öelnud, et „Keegi ilmselt ei arva, et makse kunagi ei tõsteta või maksuseadusi ei muudeta. Kuid, kui seda tehakse, tuleb kaasnevaid muudatusi põhjalikult analüüsida ning anda rakendajaile, kelleks enamasti on ettevõtjad, ka mõistlik aeg muudatustega kohanemiseks.“⁸

Autori arvates on käesoleva töö teema antud ajahetkel ülimalt oluline. Maksuseaduste muutmine ja täiendamine iga aastaga aina kasvab ning seadusandjad üritavad tavaliselt muudatused ja täiendused vastu võtta vahetult enne järgmise aasta riigieelarve vastuvõtmist. See aga annab uute seadustega kohanemiseks ülimalt lühikese aja ning ei võimalda ettevõtjatel ette planeerida oma majandustegevust ilma kahju tekitamata. Teema käsitlemise vajalikkus tuleneb ka vähesest selgusest nimetatud valdkonnas. Seega on lõputöö üks uurimisküsimustest, kuidas pikem etteteatamisaeg aitab parandada õigusloome kvaliteeti.

Vaatamata sellele, et Eesti Vabariigi põhiseadus on kehtinud suhteliselt lühikest aega, on juba esinenud hulk konflikte selle tõlgendamisel. Lahkhelid on tõusetunud peamiselt selle ümber, kas üks või teine seadus või muu õigusakt on põhiseadusega vastuolus või mitte. Põhiseaduse paragrahvist 10 tulev õiguskindluse põhimõte peab tagama, et nii õigusnormi sisu kui ka selle rakendamine on läbipaistev. Seega on töö eesmärk analüüsida õiguskindluse põhimõtte olemust Eesti maksuseadustes. Kuna õiguskindluse põhimõttest tulenevad ka õigusselguse, õigusrahu, usalduse kaitse ja õiguspärase ootuse põhimõtted, siis on töö täiendavaks eesmärgiks välja selgitada, kas ja millist põhiseaduse paragrahvist 10 tulenevat põhimõtet riivab maksuseaduste pidev täiendamine ja muutmine ning nendest ette teatamise lühikesed tähtajad. Seega käsitleb käesolev magistr töö teatud ulatuses ka küsimust õiguskindluse põhimõtte olemusest põhiseaduses ja selle eesmärgist maksuõiguses.

⁸Eesti Kaubandus-Tööstuskoda, „Ettevõtjate ühispöördumine Riigikogu poole“, 09.09.2014. <http://www.koda.ee/algatus> (8.10.2014).

Käesoleva töö autori arvates on ülimalt oluline rakendada uute regulatsioonidega kohanemiseks mõistlikku etteteatamise aega. Seega püstitatakse töös ka küsimus - mille alusel tuleks hinnata sellise ajaperioodi mõistlikkust?

Kuna maksukeskkonna muudatustega kohanemiseks pikema aja andmine muudab maksukeskkonna ettenähtavust positiivses suunas, siis on töö peamiseks eesmärgiks välja selgitada, milline etteteatamisaeg oleks optimaalne nii maksuseaduste adressaatidele kui ka seadusandjatele. Töö kirjutamise käigus teiste riikide õigusaktide ja -praktika analüüsimise järgselt, teeb autor oma ettepaneku uute regulatsioonide rakendamiseks.

Tegemist on õigusliku analüüsiga, mille esimeseks hüpoteesiks on see, et maksuseaduste äkiline ja pidev muutmine peaks olema keelatud ning teiseks ja peamiseks hüpoteesiks, et lühike maksuseadustega kohanemiseks antud aeg on vastuolus põhiseadusega.

Töö jaguneb viieks peatükiks, mis jagunevad omakorda alapeatükkideks. Töö esimene peatükk käsitleb maksusüsteemi teket Eestis peale Eesti Vabariigi taasiseseisvumist. Selles peatükis käsitleb autor õigusriiki ja selle seost õiguskindlusega ning keskendub õiguskindluse olemusele tulenevalt põhiseadusest. Teine peatükk käsitleb õiguskindluse põhimõtte olemust maksuõiguses. Kolmandas peatükis on toodud ülevaade õiguskindluse põhimõttest teiste riikide näitel. Neljandas peatükis autor analüüsib Eesti kohtute ja EL kohtupraktikat õiguskindluse käsitlemisel maksuvaidlustes. Samuti autor jõudes järeldusele rakendussätete muutmise osas, teeb oma järeldused nende täiendamiseks. Viimasel peatükis autor toob välja omapoolsed ettepanekud MKS-i muutmiseks. Töö viimaseks osaks on kokkuvõte, milles esitatakse olulisemad analüüsitud küsimused ja analüüsi raames tehtud järeldused.

Püstitatud uurimisküsimustele vastuste leidmiseks on töös kasutatud kvalitatiivset uurimismeetodit. Autor analüüsis erialast kirjandust, kohtupraktikat ja õigusakte. Uurimisetappideks oli andmete kogumine, nende süstematiseerimine, võrdlemine, analüüsimine ning esitamine. Enamasti kasutas autor kirjandusallikaid inglise, vene ja eesti ning vähesel määral ka saksa keeles. Analüüsi läbiviimiseks ja olukorra hindamiseks kasutas autor põhiseaduse kommenteeritud väljaannet lähtuvalt maksuõiguse kontekstist. Samuti on töös kasutatud erialakirjandust; teadusartikleid; siseriiklikke, välisriikide ning Euroopa Liidu (edaspidi EL) õigusakte; rahvusvahelise õiguse üldtunnustatud põhimõtteid ning kohtupraktikat. Lisaks Eesti õigusele on töös käsitletud Euroopa

Inimõiguste Kohtu (edaspidi EIK) ning EL-i õiguse üldpõhimõtteid. Autor on töös kasutanud palju materjale L.Lehise publikatsioonidest, sest autori arvetes on käesoleval hetkel käsitlevad just tema poolt avaldatud materjalid Eesti maksuõigust põhjalikult ning arusaadavalt nii maksumaksja kui ka maksuhalduri seisukohast. Autor on arvamusel, et kohtupraktika, raamatute ja artiklite analüüs näitab, kuidas toimib õiguskindluse põhimõtte rakendamine maksuõiguses.

1. Õiguskindluse printsiibi üldine olemus

1.1. Eesti maksusüsteemi ajalooline areng

Käesolevas peatükis käsitletakse Eesti maksusüsteemi ajaloolist ülevaadet, peale Eesti Vabariigi taasiseseisvumist. Samuti tuuakse välja mõned olulisemad arengu muudatused ning maksuseaduste muudatuste statistika. Samuti käesolevas peatükis autor käsitleb maksuõiguse põhimõtete olemust üldiselt ja eriti õiguskindluse põhimõtte arengut. Õigusajalooline meetod aitab näidata, kuidas toimus maksuseaduste areng, mis viis meid hetkel kehtiva olukorra tekkeni.

A.Aarnio on öelnud, et tuleb vaadata õigusajalugu minevikku ning norme, mis ei ole enam kehtivad, või arengut, mis on viinud hetkel kehtivate normide tekkeni.⁹

Eesti NSV Ülemnõukogu poolt võeti 28.12.1989.a vastu maksukorralduse seadus (MKS). Selles hetkest algas Eesti iseseisva maksusüsteemi ajalugu. Seadus nimetas võimalikud Eestis kehtestavad maksud ning nende põhitunnused. Peale seda algas maksuseaduste ja –määruste väljatöötamine. Eesti oma maksuseadused hakkasid kehtima alles 1991. aasta alguses. Tollel ajal maksuseadused olid palju lühemad ning loetlesid võimalikud Eestis kehtestatavad maksud ning nimetasid nende maksude põhitunnused, näiteks maksumaksjad ja maksuobjekti. Ülejäänud normid olid reguleeritud Rahandusministeeriumi poolt koostatud rakendusjuhendites.¹⁰

Alates 1990. Aastast oli maksumäärade ja maksuobjektide sätestamine jäetud suuresti ametnike hooleks. Vaatamata sellele, riigile laekus piisavalt raha, et oma ülesannetega toime tulla. Praeguse sisu sai maksusüsteem oma põhiosas 1994.aastal.¹¹

Toon näitena käibemaksuseaduse arengu läbi aastate. Käibemaks kehtib alates 1991.aastast ning selle algne määr oli 7%, kuid kohalikud omavalitsused võisid lisada täiendavalt 3%. Kuid juba 1992.aasta alguses hakkas kehtima kõikidele üldine käibemaksumäär – 10%, mis tõsteti 18%-ni 1992 aasta juuni rahareformi ajal. Maksusoodusmäär hakkas kehtima alates aastast 1999. Käibemaksu standardmäär – 20% kehtib alates 1.juulist 2009.a. On arusaadav, et aastate jooksul

⁹ Aarnio, A. Õiguse tõlgendamise teooria. Tallinn: Õigusteabe AS Juura, 1996, lk 47.

¹⁰ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2012, lk 24.

¹¹ Vallaste, V. Maksuseadus ja praktika. Tallinn: K-Kirjastus, 2001, lk 11.

ühtlustatakse käibemaksualaseid vastavalt EL direktiividega, sellest tulenevalt käibemaksuseadus oli mitu korda asendatud uuega. Vaatamata sellele, et alates hetkest, millal Eesti liitus EL-iga hakkas jällegi kehtima käibemaksuseaduse uus redaktsioon, mis väidetavalt sisaldas kõiki vajalikke sätteid EL sisese kaubanduse maksustamise osas ning on igati kooskõlas kõikide vajalike direktiividega, on hilisematel aastatel tehtud palju muudatusi, ehk vigade parandusi. Need muudatused aitasid kõrvaldada tekkinud vastuolusid ja ebakõlasid. Tuleb ka meeles pidada, et kuna EL direktiive pidevalt arendatakse, toob see kaasa ka Eesti seaduste muutmist.¹²

Kahekümne nelja aastaga on palju tööd tehtud ja kehtestatud või muudetud maksuseadusi väga mitmel korral. Iseäranis aktiivselt hakati muudatustega tegelema alates 1994. aastast.¹³ Näiteks MKS-i on alates 1.01.2004 kuni 1.01.2015 muudetud ja täiendatud 44 korda, käibemaksuseadust 35 korda ja tulumaksuseadust 41 korda. Kui arvutada kokku siis selgub, et olulisemaid maksuseaduseid on kümne aastaga muudetud 120 korda, mis teeb 12 korda aastas. Nii aktiivsele täiendamisele on raske põhjendust leida

Minevikupilti vaadates selgub, et maksuseaduste muudatused olid üsna tihedad. Kuid vaadates tänapäevaseid maksuseadusi selgub, et pidevad muudatused maksuõiguse valdkonnas on muutunud tavakohaseks ning seaduseandjaid selline olukord rahuldab. Siinkohal tuleb aru saada, et pidevad seaduste muudatused on üsna loogilised maksuseaduste arengukäigu alguses, kuid kui uute seaduste arv järjest kasvab, siis see on vihje sellele, et maksuseaduste muudatuste ja täienduste tegemine vajab detailsemat arutamist nende vajalikkuse üle enne kehtestamist. Vastasel juhul maksuseaduste pidev muutmine toob kaasa ühiskonna ebakindlust iseäranis seadusandjate suhtes ning üldiselt homses päevas, teisisõnu teeb õigust ebakindlaks.

1.2. Põhimõtted maksuseaduste loomisel

Maksuõiguse seaduste loomisel lähtutakse eeskätt maksustamisprintsipidest. Esimesed maksustamisprintsipiidid sõnastas 18. sajandil šoti majanduse ja loodusõiguse uurija Adam Smith (1725-1793) oma kuulsas töös „Uurimus rahvaste rikkuse iseloomust ja põhjustest“ (1776. a).

¹² Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2012, lk 24-26.

¹³ Vallaste, V. Maksuseadus ja praktika. Tallinn: K-Kirjastus, 2001, lk 11.

Tänapäeval nimetatakse neid postulaate maksustamise klassikalisteks printsiipideks. Nimetagem neist kõige olulisemad:¹⁴

1. Õiglusprintsiip, mis sätestab, et maks on maksumaksja omandiosa seaduslik äravõtmine ühiste eesmärkide nimel, näiteks ühiskonna või riigi huvides. Omandi äravõtmine on alati olnud õiglane sellele, kes võtab ära, ja vastupidi – ebaõiglane sellele, kellelt ära võetakse.
2. Õiguskindluse põhimõte - Smith oli arvamusel, et selle põhimõtte sisu on järgmine: maks, mida kohustub maksuma iga üksikisik, peab olema täpselt määratletud, mitte meelevaldne. Maksetähtaeg, makseviis, summa – kõik see peab olema nii maksumaksjale kui ka igale teisele isikule selge ja määratletud, sest määratlematus on suurem pahe kui maksustamise ebäühtlus.
3. Mugavusprintsiip, mille mõte on selles, et makse peab korjama siis, kui maksjal on neid kõige mugavam maksta, ja sel viisil, kuidas on kõige mugavam maksta.
4. Ökonoomsusprintsiip. Tänapäeval vaadeldakse seda kui maksude ülesehituse tehnilist printsiipi. Seda käsitletakse tavaliselt nii: maksukogumise kulud peavad olema minimaalsed võrreldes tuluga, mida maksud sisse toovad. Smith'i järgi seisneb nimetatud printsiip selles, et iga maks peab olema nii kavandatud ja välja töötatud, et rahvalt võetaks ära võimalikult vähem lisaks sellele, mis ta riigikassasse sisse toob.

Iga maksusüsteem põhineb riigi sotsiaal-majanduslikele eesmärkidele ja ülesannetele allutatud printsiipidel. Majanduse konkurentsiparadigma muutumise tõttu informatsioonilise asümmeetria tingimustes hakkavad maksustamisprintsiibid omandama uut tähendust.

Oma raamatus „The Morality of Law“ kirjeldab Lon Luvois Fuller, kes oli märkimisväärne õigusfilosoof, nn kuningas Rexi allegooria abil kaheksat sisemise moraali põhimõtet, mis on autori sõnul õigussüsteemi loomupärased omadused. Need kaheksa põhimõtet puudutavad:

1. seaduste üldsõnalisust;
2. seaduste avaldamise nõuet;
3. seaduste tagasiulatuva jõu puudumist;
4. seaduste selgust;

¹⁴ Парыгина, В.А. Принципы налогообложения в России: система налоговых координат, 2008. http://www.elitarium.ru/2008/12/10/principy_nalogooblozhenija.html (5.10.2014).

5. seaduste kooskõla;
6. nõuet, et seadused ei kehtestaks võimatuid kohustusi;
7. seda, et seaduseid ei vahetataks tihti, ja
8. nõuet, et valitsuste tegevus oleks kooskõlas juba varem kehtestatud üldiste seadustega.¹⁵

Fuller väidab, et õigus on tegevus, mille mõtte on püüda allutada inimeste käitumist reeglilikuga. Iga eelpool mainitud puudustest kujundab iseseisvat põhimõtet. Ning kui kas või üks kaheksast puudustest on häiritud siis käitumissüsteem ei ole õiguslik.¹⁶

Neid põhimõtteid on näiteks hiljem Belgia doktriinis nimetatud kvaliteetsete seaduste mõõtmise vahenditeks.¹⁷

Veel üks Belgia doktriini õige seadusloome põhimõtete tekkimise mõju pärineb Hollandist. Seal kerkis nii nimetatud õige seadusloome põhimõtete doktriin üles 1970-ndatel ja jõudis oma haripunkti Van der Vlies'i doktoritöös, mis avaldati 1984. aastal. Ta võtab 9 õige seadusloome põhimõtet seal kokku järgmiselt:

1. seaduse selge eesmärgi püstitamine;
2. sobiva reguleeriva organi põhimõte;
3. põhimõte, et seadus on vajalik ja rakendatav ;
4. konsensusse põhimõte – huvitatud pooled tuleb ära kuulata;
5. selge terminoloogia ja sidususe põhimõte;
6. põhimõte, et seadust on võimalik tunda;
7. võrdõiguslikkuse põhimõte;
8. iga eraldi juhtumi kaalumise põhimõte; ja
9. õiguspärase ootuse põhimõtte.¹⁸

Venemaal peamised maksustuse põhimõtted on seaduslikkuse põhimõte, võrdsuse ja terviklikkuse põhimõte, õigluse põhimõte, avalikkuse põhimõte, põhimõte, mille kohaselt maksud ja lõivud peavad olema kehtestatud teatud õigusprotseduuri kohaselt, majanduslikku motiveerituse põhimõte,

¹⁵ Fuller, L. *The Morality Of Law*. Yale university Press, 1973, lk 262.

¹⁶ Siltala, R. *Law, Truth, and Reason: A Treatise on Legal Argumentation*. London: Springer, 2011, lk 208.

¹⁷ Popelier, P. *Legal Certainty and Principles of Proper Law Making*, *European Journal of Law Reform*. Kluwer Law International, Vol. 2, No 3, 2000, lk 322.

¹⁸ *Ibid.*

õiguskindluse põhimõte, maksude ja lõivude ühtsuse põhimõte, Venemaa majandusruumi ja maksupoliitika ühtsuse põhimõte, presumptsiooni põhimõte, mille kohaselt tuleb tõlgendada kõik parandamatud kahtlused, vastuolud ja ebaselgused maksudest ja lõivudest maksumaksja kasuks.¹⁹

Venemaal põhiprintsiipide loomisel ja rakendamisel lähtutakse kolmest peamistest eesmärkidest. Esiteks, maksu õigussuhted peavad sisaldama sotsiaal- majanduslikke aluseid. See tähendab, et õigussuhe peab olema majanduslikult põhjendatud vastavalt riigi maksusüsteemi arengu eesmärkidele. Teiseks, põhimõte peab olema realiseeritud Vene Föderatsiooni maksusüsteemi tegevuse ja arengu käigus. Teisisõnu öeldes, põhimõte peab olema kinnistatud Venemaa maksuseadustes. Ning kolmandaks, seoses sellega, et maksuõiguse teadus ei piirdu ainult ühe riigiga ning väljub riigist väljapoole, on põhimõtte rakendamiseks vajalik ka asjaolu, et teatud põhimõte on omaksvõetud sellistes riikides, mis tuginevad demokraatlikku režiimi peale ning mille eesmärgiks on õigusriigi ülesehituses.²⁰

Suurbritannia Parlament tegi analüüsi, mille kohaselt Komitee asus seisukohale, et maksupoliitikat tuleb mõõta printsiipide sisaldusega. Maksupoliitika peab olema selge ja kõikidele arusaadavad. Teiseks maksusüsteem peab toetama majanduskasvu ja soodustama konkurentsi. Kolmandaks, maksuõiguse poliitika peab tagama õiguskindlust, ehk see peab olema selge, lihtne ja eesmärgikindel. Samuti maksusüsteem peab olema stabiilne. Komitee on arvamusel, et on oluline, et isikul oleks lihtne välja arvutada oma maksukohustusi, et maksuseadused oleksid arusaadavad ja maksude kogumise kulud peaksid olema madalad. Maksusüsteem peab olema proportsionaalne ning uued seadused peavad olema kooskõlas vanadega, mitte vasturääkivad. Kokkuvõtteks, maksupoliitika peab olema praktiliselt teostatav.²¹

Järgmiselt autor annab ülevaate Eesti maksuõiguse üldpõhimõtetest. Nagu ka eelpool toodud riikides, seaduslikkuse põhimõte on samuti Eesti maksuõiguse üldpõhimõte, mis sisaldab seaduse reservatsiooni klausli, legaliteedi põhimõtet ja kokkulepete sõlmimise keeldu. Eesti maksuõiguse üldpõhimõtete hulka kuuluvad ka ühetaolise maksustamise põhimõte, maksevõimelisuse põhimõte,

¹⁹ Викторова, Н.Г. Евстигнеев, Е.Н. Основы налогообложения и налогового законодательства. Краткий курс. СПб: Питер, 2004, lk 18-21.

²⁰ Парыгина, В.А. Принципы налогообложения в России: система налоговых координат, 2008. http://www.elitarium.ru/2008/12/10/principy_nalogooblozhenija.html (5.10.2014).

²¹ Principles of tax policy: eighth report of session 2010-11, Vol. 1. Great Britain: House of Commons Treasury Committee. <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201011/cmselect/cmtreasy/753/753.pdf> (6.11.2014).

põhiõiguste ja –vabaduste kaitse, proportsionaalsuse põhimõte, sotsiaaliigi põhimõte ja õiguskindluse põhimõte.

Seega maksuõiguses tuleb austada kõiki põhiseadusest tulenevaid õigusi ja vabadusi, kuid esiplaanil seisavad siiski järgmised põhiprintsiibid – õigusnormi ühetaoline kohaldamine, uurimispõhimõte, asjaosalise ärakuulamine, toimingute seotus konkreetse juhtumiga, proportsionaalsuse printsiip ja õiguskindluse printsiip.²²

Põhiprintsiipide tundmine ja järgimine aitab luua maksuseadusi, mis vastaksid nii ühiskonna kui ka riigivõimu ootustele. Ilmtingimata on raske kujutada ette maksusüsteemi, kus poleks järgitud ülalmainitud põhimõtteid. Kuna autor on juba eelnevalt seletanud, et on arvamisel, et tänapäeval just õiguskindluse põhimõtte analüüs maksuõiguses omab suurt tähtsust ühiskonna jaoks, toob autor esile seda põhimõtet. Töö autor on arvamisel, et õiguskindluse detailsemaks käsitlemiseks on vajalik võrrelda Eesti maksuõiguse põhimõtete olemust teiste riikide omadega.

1.3. Õiguskindlus on rahvusvaheliselt tuntud õigusriigi alus

Õigusriigi põhimõte reguleerib riigivõimu ulatuse, viisi ja toimimise sisu.²³ Tegemist ei ole ainult põhiseaduse (PS), kuid kogu vabadusliku riigikorra keskse põhimõttega ning selle tähendus ei pruugi piirduda ainult õigusliku aspektiga. PS preambuli kohaselt on õigusriigi põhimõte üks Eesti riigikorralduse aluspõhimõtteid.²⁴ Seega õigusriigi põhimõtet võib pidada PS aluspõhimõtteks. Õigusriigi põhimõte on samuti ka üks Euroopa põhiväärtustest.²⁵

Õigusriigi mõiste on ligikaudu kakssada aastat vana. Termin põlvneb saksakeelsest mõistest „*Rechtsstaat*“, mis oli kasutusele võetud 19.sajandi alguses. Eesti keeles sisult sarnane termin oli esmalt kasutusel aastal 1918 Karl Einbund'i poolt.²⁶

²² Lehis, L. Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses. Tartu: Juridica, III 1997, lk. 128-136.

²³ RKÜKo 3-4-1-6-12, p 132.

²⁴ RKPJKo 3-4-1-17-08, p 26.

²⁵ RKPJKo 3-4-1-1-03, p 15.

²⁶ Eesti Vabariigi põhiseadus: kommenteeritud väljaanne, Tallinn: Juura Kirjastus, 2012, p. 3.4.

Õigusriik on keeruka struktuuriga. Selle aluspõhimõtte oluliseks sisuks on võimude lahusus, riigivõimu piiramine individuaalse vabadusega ja sellest tulenev proportsionaalsuse põhimõtte, sõltumatute kohtute poolt tagatav õiguskaitse, halduse seaduslikkus ning õiguskindlus.²⁷

Rechtsstaati eesmärk on tagada personaalne vabaduse üksikisikule, kes saab õigussüsteemi peale loota oma isiklike projektide arendamisel ning olla kindel, et teda kaitstakse valitsuse või seaduseandja võimaliku meelevaldsuse eest. Siin muutub oluliseks ja ilmseks õiguskindluse põhimõtte. Mõiste *Rechtsstaat* tähenduses *Gesetzesstaat* viib õiguskindluse ideeni, mis keskendub kohtuniku, valitsuse ja administratsiooni poolt formaalse õiguse rakendamise prognoositavusele, kusjuures viimastele kohaldub samuti seadus. Parlamendi tegevus peab tingimata olema ratsionaalne, üldine ja läbipaistev. Nende olemasolu peaks tagama isikliku vabaduse ja kindluse ühiskonnas.²⁸

Seega õiguskindluse põhimõtte on kujunenud õigusriigi või pigem *Rechtsstaati* põhiseaduslikust põhimõttest.

Õiguskindluse põhimõtte – on rahvusvahelise õiguse mõiste, kuid mis omakorda on riikide õigussüsteemide lahutamatu osa. Tuleb mainida, et rahvusvahelisel tasemel on tegemist õnnestunud sättega. Peter Häberle, kes oli Saksa riigiõiguslane ning viibis ka Eesti PS sünni juures, nimetas õiguskindluse põhimõtet parimaks lahenduseks kogu maailmas ja põhiseaduste tekstiarengu tipuks. Nüüdisaegne PS paragrahviga 10 sarnane säte oli juba 1920.aasta PS § 26 lg-s 1. Samuti 1937.aasta PS § 33 sarnaneb hetkel kehtiva paragrahviga 10.²⁹

Õiguskindluse põhimõtte on loomult õiguslik. Selle printsiibi rikkumine toob kaasa negatiivsed majanduslikud tagajärjed: riigieelarvesse jäävad tulud laekumata ning maksumaksjaid ähvardavad viivised ja trahvid.

Silmapaistev õigusteoreetik Gustav Radbruch käsitleb õiguskindluse põhimõtet, õiglust ja poliitikat kui kolm õiguse põhialust. Täna õiguskindluse põhimõtte on tunnustatud rahvusvahelisel tasandil peamiseks nõudeks õiguse ülemuslikkuse põhimõtte tagamiseks. OECD on arvamusel, et õigusriigi

²⁷ Eesti Vabariigi põhiseadus: kommenteeritud väljaanne, Tallinn: Juura Kirjastus, 2012, p. 3.4.

²⁸ Popelier, P. Legal Certainty and Principles of Proper Law Making, *European Journal of Law Reform*. Kluwer Law International, Vol. 2, No 3, 2000, lk 326.

²⁹ Hänni, L. Põhiseadus ja Põhiseaduse Assamblee. Tallinn: Juura, 1997, lk 528.

kontseptsioon üritab kindlustada ühiskonda, mis on loodud õigusriigi põhimõttel, õiguskindlusega ja prognooseeritavusega.³⁰

Maailma kaheksa juhtiva tööstusriigi välisministrite kohtumisel Potsdamis aastal 2007, osavõtjad avaldasid pühendumust õigusriigi kontseptsioonile, kui aluspõhimõttele, mis toob endaga kaasa õiguskindluse põhimõtte järgimise.³¹

Albert Venn Dicey, briti jurist, oli seisukohal, et õigusriigisüsteemis tagavad õiguskindluse kohtud, kes määratlevad ja kehtestavad kodanike õigusi, ja seaduste koostajad, kes selgitavad ja sätestavad eelnevalt seda, milliseid tegusid karistatakse.³²

Euroopa riikide õiguses õiguskindluse põhimõtet käsitletakse kui üheks õigussüsteemi põhiõiguse omaduseks ning sättena, mis tagab õigusriigi. Selline kontseptsioon on nii anglo-ameerika õigussüsteemis, kui romaani- germaani õigussüsteemis.³³

Õiguspärase ootuse doktriin, mille juured on õiguskindluse ja hea usu põhimõtetes, on ka EL õiguses õiguskindluse üldpõhimõtte keskne element.³⁴

Kuigi seaduse ülimuslikkuse põhimõte võib sisuliselt olla vaieldav, pakub see oma olemuselt ikkagi õiguskindlust. OECD on öelnud, et see mõiste püüab eelkõige rõhutada reeglitel põhineva ühiskonna loomise tähtsust õiguskindluse ja prognoositavuse huvides.³⁵

Õiguskindlust pakkuv juriidiline süsteem suunab neid, kellele seadused kohalduvad. See laseb neil oma elusid planeerida väiksema ebakindlusega ning kaitseb riigivõimu meelevaldse kasutamise eest.³⁶

³⁰ Maxeiner, J.R. Some realism about legal certainty in globalization of the rule of law. *Houston Journal of International Law*, 2008.

³¹ *Ibid.*

³² Popelier, P. Legal Certainty and Principles of Proper Law Making, *European Journal of Law Reform*. Kluwer Law International, Vol. 2, No 3, 2000, lk 327.

³³ Chalmers, D. *European Union law: text and materials*. Cambridge University Press, 2006, lk. 455.

³⁴ Pistone, P. *Legal Remedies in European Tax Law*. Holland: IBFD, 2009, lk 456.

³⁵ Sellers, M. Tomaszewski. *The Rule of Law in Comparative Perspective*, *Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice*. Vol. 3, 2010, lk 44.

³⁶ *Ibid.*

Õiguslikust ebamäärasusest võlutud Ameerika akadeemikud ei hinda õiguskindluse keskset tähtsust Euroopa juristide mõtteviisis. Suure Saksa õigusfilosoofi Gustav Radbruchi jaoks oli õiguskindlus (koos juuraga ja poliitikaga) üheks vaid kolmest õiguse alustalast. Radbruchi kaasaegne Ludwig Bendix tõi selle unustamatult värvikalt esile ning ütles, et õiguskindluse kontseptsioon on keskne päritud õiguslikes meetodites; see on õhkkond, kus kõik on üles kasvanud ning kus kõik juristid on õppinud hingama.³⁷

Bendix uskus sellesse tõeliselt, kuid taoline pühendumus õiguskindlusele on iseloomulik Euroopa õigussüsteemile. Õiguskindlus on EÜ õiguse üldine põhimõte. See on üks käputäiest juriidilisest mõistest, mida tunnustavad nii Euroopa Kohus ja Euroopa Inimõiguste Kohus. See on Euroopa riikide õigussüsteemide oluline põhimõte: Saksa keeles nagu juba oli eelpool mainitud on see *Rechtssicherheit*, Prantsusmaal *Securite juridique*, Hispaanias *la seguridad Juridica*, Itaalias *certezza del diritoo*, Beneluxi riikides *rechtszekerheid*, Rootsis *rättssäkerhet*, Poolas *obowiazujacego prawa* ja Soomes *oikeusvarmuuden periaate*. Õiguskindlus on Ühendkuningriigi tavaõiguse süsteemide kaudu leidnud tagasitee ka inglise keelde. Ka vähese õiguskindluseta juriidiline süsteem on vaevalt oma nime vääriline.³⁸

Euroopa õigussüsteemide üldise põhimõttena on õiguskindluseks vaja, et kogu õigussüsteem oleks piisavalt täpne, et inimene saaks vajaduse korral asjakohaste nõuannete ja olukorras mõistlikul määral ette näha tagajärgi, mida teatud tegevus võib kaasa tuua. See tähendab, et: 1) seadused ja otsused tuleb avalikustada; 2) seadused ja otsused peavad olema konkreetset ja selged; 3) kohtuotsused peavad olema siduvad; 4) seaduste ja otsuste tagasiulatuvale mõjule tuleb kehtestada piirangud; ja 5) õiguspärased ootused peavad olema kaitstud.³⁹

1.3.1. Formaalne ja materiaalne maksuõigus

Nagu enamik riigikorralduse põhimõisteid on ka mõiste „õigusriik“ mitmetähenduslik. Maksuõiguses samamoodi nagu ka paljudes teistes õigusharudes tuleb eristada materiaalõigust ja menetlusõigust. Materiaalõiguse normid räägivad maksukohustuse sisust, ehk maksumaksjast,

³⁷ Sellers, M. Tomaszewski. *The Rule of Law in Comparative Perspective*, Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice. Vol. 3, 2010, lk 44.

³⁸ Sellers, M., Tomaszewski. *The Rule of Law in Comparative Perspective*, Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice. Vol. 3, 2010, lk 44.

³⁹ *Ibid.*

maksu objektist, maksumäärast, maksuvabastustest. Materiaalõiguse sätted on põhiliselt koondatud maksuseadustesse. Menetlusõigus, mida tihti nimetatakse ka formaalseks maksuõiguseks reguleerib maksu deklareerimise ja tasumise korda, maksu määramist ja sissenõudmise korda, maksukohustuslase kontrollimist, vaidluste lahendamise korda jne. Menetlusõiguse sätted on koondatud MKS-i.⁴⁰ Õigusriigi formaalne mõiste jaguneb omakorda kaheks.⁴¹

Õigusriik formaalses kitsamas tähenduses on riik, milles on seadused, mida järgitakse. Laiemas tähenduses on see riigikorraldus, kus peale seadusi, mida tuleb järgida, on olemas ka võimude lahusus, seadusi järgiv haldus, sõltumatud kohtud ja, mis kõige olulisem, põhiõigused.⁴²

On vajalik eristada materiaaõigust ja menetlusõigust ka sellepärast, et materiaaõiguse rakendamisel kohaldatakse õigussuhte tekkimise ajal, ehk maksukohustuse tekkimise ajal, näiteks käibe või tulu tekkimise hetkel, kehtinud seadust. Formaalses maksuõiguses kohaldatakse menetlustoimingu ajal kehtivat seadust. Näiteks kui on tuvastatud rikkumine, siis maksuhaldur määrab makse vastavalt sellele maksumäärale, mis kehtis ajal, kui rikkumine oli toime pandud. Kuid revisjoni läbiviimine, otsuse tegemine, selle kättetoimetamine, vaidlustamine ja maksuvõla sissenõudmine toimub vastavalt hetkel kehtiva redaktsiooni kohaselt.⁴³

Formaalne õiguskindlus – see on õiguse spetsiifiline omadus, mis tähendab, et õiguse põhimõtteid ja sätteid iseloomustab teatud selgus, st need sisaldavad alati teatud kindlaksmääratud juhiseid selle adressaatide seadusliku käitumise piiride osas ja nad on kinnitatud ühe või teise õigusallika läbi (seadus, normatiivse sisuga leping jne). Formaalne õiguskindlus – see on konkreetne tunnus, mis määratleb õiguse spetsiifika. See tähendab, esiteks, et õigusnormid erinevad õigusliku selguse poolest, st näitavad täpselt õiguste ja kohustuste mahtu ja sisu; teiseks, omavad dokumentaalset või muud formaliseeritud väljendusvormi (seadus, reglement, valitsuse määrus jt). Õigusnormid, lisaks normatiivsetele õigusaktidele, fikseeritakse õiguspraktikas, normatiiv-õiguslike lepingutega, on väljendatud juhtumi vormis (haldus-, kohtupretsedent); kolmandaks, formaalne selgus saavutatakse spetsiifilise õiguskeele kasutamise läbi seadusandluses ja õiguse kohaldamise praktikas. Õiguse

⁴⁰ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2012, lk 22.

⁴¹ Eesti Vabariigi põhiseadus: kommenteeritud väljaanne, Tallinn: Juura Kirjastus, 2012, p. 3.4.

⁴² *Ibid.*

⁴³ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2012, lk 22.

formaalsele määratlusele aitavad kaasa selle sätete kohustav ja siduv iseloom, nende eriomane struktuur ja seadusandliku (õigusloome) tehnika kasutamine õigusnormide loomisel.⁴⁴

Eeltoodust tulenevalt võib väita, et õiguskindluse põhimõte on üks õigusriigi oluline tunnus. Et tagada õiguskindlust normid peavad olema õiguslikult selged ning täpselt näitama õiguste ja kohustuste mahtu, sisu ja kehtivust. Teiseks õiguskindluse tagamiseks on tarvis arvestada ja analüüsida kohtupraktikat, ja kolmandaks õiguskindluse rakendamiseks ja toimimiseks on vaja kasutada spetsiifilist õiguskeelt. Õiguskindluse põhimõtte olulisust maksuõiguses näitab ka see asjaolu, et Riigikohtu esimene lahend, kus oli käsitletud õiguskindlus oligi seotud maksustamisega. Otsuses märgiti: „põhiseadus ja sellega kooskõlas vastu võetud seadused ja muud õigusaktid on määratud looma korrapära ja stabiilsust ühiskonnas. Selle kaudu luuakse kindel ja püsiv alus põhiõiguste ja vabaduste seaduspäraseks kasutamiseks ning kujuneb õiguskindlus kui sotsiaalne väärtus.“⁴⁵

1.4. Õiguskindlus kui põhiseaduse aluspõhimõte

Õiguskindluse põhimõte Eestis tuleneb PS paragrahvist 10. See on põhiõiguste arenguklausel. Eesti Vabariigi PS § 10 sätestab, et „käsitlevas peatükis loetletud õigused, vabadused ja kohustused ei välista muid õigusi, vabadusi ega kohustusi, mis tulenevad PS mõttest või on sellega kooskõlas ja vastavad inimväärikuse ning sotsiaalse ja demokraatliku õigusriigi põhimõtetele.“⁴⁶

„Põhiseaduse paragrahvi 10 järgi kehtivad Eestis demokraatliku õigusriigi põhimõtted. See tähendab, et Eestis kehtivad sellised õiguse üldpõhimõtted, mida tunnustatakse Euroopa õigusruumis. [...] Euroopa õigusruumis tunnustatud põhimõtete analüüs viib järeldusele, et PS paragrahvist 14 tuleneb isiku õigus heale haldusele, mis on üks põhiõigustest“⁴⁷

Kõne all olev põhimõte tagab isikutele kindluse kehtiva õigusliku olustiku suhtes, teisisõnu igäühel peab olema garantii, et teda koheldakse inimväärselt ning kooskõlas kehtivate seadustega. Seega õiguskindluse põhimõtte eesmärk on luua keskkond, kus isikud saaksid riigi tegevust mõistlikul

⁴⁴ Катков, Д.Б., Корчиго, Е.В. Конституционное право России, Юриспруденция. Москва, 1999, peatükk 1.3.

⁴⁵ РКРЖКo III-4/A-5/94.

⁴⁶ Eesti Vabariigi põhiseadus, RT I, 27.04.2011, 2.

⁴⁷ РКРЖКo 3-4-1-1-03, p 14 ja 16.

määral ette näha, ehk kindlustada rahvast seaduste äkiliste muudatuste eest. Nagu ka varem oli mainitud, tegemist on ainulaadse sättega rahvusvahelises plaanis. Ka Peter Häberle nimetas õiguskindluse põhimõtet parimaks lahendust kogu maailmas ja põhiseaduste tekstiarengu tipuks.⁴⁸

PS 10.paragrahvil on kahepoolne funktsioon. Esiteks sisaldab § 10 põhiõiguste laiendamise sätet. Teiseks sisaldab § 10 küll mitte täielikku, kuid aga mitut olulist PS printsiipi ehk aluspõhimõtteid.⁴⁹ PS aluspõhimõtted ehk põhiprintsiibid on need normid, mis on aluseks PS kõigile ülejäänud printsiipidele ja reeglitele. Printsiibid erinevad normidest selle poolest, et neil on olulisuse dimensioon. PS põhiprintsiipide puhul tuleb olulisuse dimensioon eriti selgelt esile. PS põhiprintsiibid määratlevad Eesti Vabariigi põhikorra tuumiku ning tegemist on kõige olulisemate ja kõrgemalseisvate normidega Eesti õiguskorras.⁵⁰

Riigikohtu üldkogu on kahel korral maininud PS kandvaid põhimõtteid. Kuid ei ole päris selge, millises süstemaatilises vahekorras on põhiprintsiibid.⁵¹

PS §-ist 10 tulenev printsiip ei välista muid PS mõttest tulenevaid õigusi, mis samuti vastavad sotsiaalse, demokraatliku ja inimväärikuse õigusriigi põhimõtetele. Üldiselt öeldes, see printsiip loob kindluse kehtiva õiguskorra üle. Kui vaadelda seda printsiipi kitsamalt, siis see sisaldab endas mitut põhimõtet.⁵²

Õiguskindluse põhimõte on suunatud ka seadusandjale, kelle hulka kuulub ka parlament. Esmalt peab seadusandja kehtestama õigusliku raamistiku, mille alusel saab inimene luua isikliku otsustusmudeli. See õiguslik raamistik peab olema piisavalt kättesaadav, et võimaldada õigussubjektil teada saada, millised võimalused on talle kättesaadavad ja millised on võimaliku teo õiguslikud tagajärjed. Peab olema piisavalt usaldusväärne, et võimaldada õigussubjektil põhjendada pikemaajalisi projekte selles õiguslikus raamistikus. Oluline on seegi, et see peab olema täidetav, et

⁴⁸ Hänni, L. Põhiseadus ja Põhiseaduse Assamblee. Tallinn: Juura, 1997, lk 528.

⁴⁹ Eesti Vabariigi põhiseadus: kommenteeritud väljaanne, Tallinn: Juura Kirjastus, 2012, paragrahv 3, p. 1.

⁵⁰ *Ibid.*, p. 3.

⁵¹ Ernits, M. Põhiõigused, demokraatia, õigusriik. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2011, lk 8.

⁵² *Ibid.*

inimene saab ka oma võimalusi teostada ning et õiguslikud tagajärjed, mida ta soovib saavutada, võivad tõepoolest toimuda.⁵³

Belgia doktriini ja õigusemõistmist ning Riiginõukogu õigusaktide osakonna nõuandeid saab sellesse mudelisse sobitada. Nad tuginevad järgmistele nõuetekohase seadusloome põhimõtetele, mida saab järeltada õiguskindluse põhimõttest. Põhimõte on selline, et õigusnormid:⁵⁴

- 1) on piisavalt juurdepääsetavad;
- 2) on väljaarvestatavad ja usaldusväärsed;
- 3) on täidetavad ja korrastatavad.

Lähtuvalt Belgia põhiseaduse artiklist 190 tuleb iga õigusnorm enne õigussubjektiks muutmist avaldada. See on vajalik kindluse andmiseks teksti tegeliku, autentse versiooni ja selle kuupäeva suhtes. Seda nimetatakse väljaande dokumentaalseks funktsiooniks.⁵⁵

Sellegipoolest ei saa eeldada, et kõik loeksid iga päev Riigi Teatajat - ja isegi tutvuksid kõigi varem välja antud Riigi Teatajatega - et koguda teavet kehtivate õigusnormide kohta. Lähtuvalt Belgia põhiseaduse artiklist 190 on kõigile seadused kohustuslikud pärast nende ametlikku avaldamist, samas on võimalus, et õigusnormi *ei* kohaldata mõnel üksikjuhul, sest isikul ei olnud võimalik selle õigusnormi kohta teada saada.⁵⁶

Muidugi on õigussüsteemil vaja tugineda eeldusele, et pärast õigusnormi avaldamist on see kõigile kohustuslik ja täitmisele kuuluv. Sellegipoolest on võimatu jõuda iga inimeseni. Ka mitte juristid - seadusandjad ise - ei ole kursis kõigi olemasolevate õigusaktidega. Samuti on võimatu sõnastada iga õigusnormi selliselt nagu õigusmeetodid tavapäraselt nõuavad, et kõik inimesed selle sisu mõistaksid.⁵⁷

⁵³ Popelier, P. Legal Certainty and Principles of Proper Law Making, European Journal of Law Reform. Kluwer Law International, Vol. 2, No 3, 2000, lk 328.

⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ Belgian House Of Representatives, The Belgian Constitution, oktoober, 2007, artikkel 190.

⁵⁷ Popelier, P. Legal Certainty and Principles of Proper Law Making, European Journal of Law Reform. Kluwer Law International, Vol. 2, No 3, 2000.

Õigusaktid peavad olema piisavalt selged, et inimene saaks - vajaduse korral mõne nõuandega - mõista nende sisu ja tagajärgi. Õigusnormide selgust puudutavad nõuded on rangemad, kui õigusnormid moodustavad erandeid või kui teema muutub tehnilisemaks.

EK sõnastab "selguse" õiguskindluse põhimõtte ühe aspektina, mille eesmärk on teavitada õigussubjekti tema õigustest ja kohustustest ning muuta õigusnormid prognoositavaks.⁵⁸

Kohus on oma pädevuse piires samuti integreerinud keerukaid õigusnorme puudutavaid nõudeid. Ta märkis, et Prantsusmaa õigusnormid maastike kaitse ja haldusaktide liigitamise alluvusala kohta olid nii keerulised, et põhjustasid ebakindlust õigusnormi olemuses valdkonna liigitamisel ja appellatsiooni esitamistähtaja arvutamisel. Selle tulemusena minetati juurdepääs õigusemõistmisele, mis on vastuolus konventsiooni artikliga 6.⁵⁹

Belgia kohtud lähtuvad seisukohast, et iga inimene peaks teadma seadust pärast selle avaldamist. Väga keerukates juhtumites on siiski mõnikord aktsepteeritud, et inimene saab välja vabandada või tugineda ametkondade tõlgendamisele.⁶⁰ Üldiselt Eestis selline võimalus puudub. Harvadel juhtudel sätestab seadus sätet, mille kohaselt seaduse rikkumisel, ehk käitumisel vana reeglite järgi, karistust ei kohaldata, vaid piirduakse noomitusega.

Näiteks Belgias leidis aset selline juhtum, kus MTA aktsepteeris mõne aasta jooksul autosid müünud autotöökoja omaniku arveid. Autotöökoja omanik sai maksuvabastust, ehkki arved ei olnud kooskõlas seadusega täielikult vormistatud. Ehkki seaduse alusel loeti arved kehtetuks ning kohustati MTA maksud tagasi nõudma, leidis kassatsioonikohus siiski, et õiguskindluse põhimõte võiks selle kohustuse olulisust ületada. Autoremonditöökoja omanik oleks võinud usaldada MTA-t ja oleks võinud uskuda, et tema arved olid vormistatud seadusega kooskõlas.⁶¹

Toimiv põhiseaduslikkuse järelevalve tagab kaitse. Seadusandlust ei viida läbi ja seadusi ei looda üksnes õigusloomega seotud institutsioonidele töö tekitamiseks. Samuti ei saa õigusaktid kehtida vaid suhteliselt kitsale ühiskonna ringile. Õigusloome ja seadused on ainukesed vahendid, mille abil

⁵⁸ EKo 30.01.1985, 143/83, *Commission v Denmark* ja EKo 15.06.1995, 220/95, *Commission v Luxembourg*.

⁵⁹ EIKo 16.12.1992, 12964/87, *De Geouffre de la Pradelle v. France*.

⁶⁰ Popelier, P., Legal Certainty and Principles of Proper Law Making, *European Journal of Law Reform*, Vol. 2, No 3, Kluwer Law International, 2000, lk 331.

⁶¹ *Ibid.*

saavad riigid reguleerida suurt osa ühiskonnast.⁶² Selline õigusloome rolli tajumine ja tunnustamine ühiskonnas nõuab kvaliteedi tagamiseks seaduseelnõude loomise mitmete tegurite arvesse võtmist. Kõige laiemalt võib need tegurid jagada tehnilisteks (seotud õigustavaga) ja sisulisteks (*ius est ars boni et aequi*).⁶³

See paneb praktikas seadusandjat oma õigusakte püüdliselt koostama. Seadusandja peab jälgima õiguslikus kontekstis, milline tema õigusnorm hakkab toimima, ja peab välja selgitama, millised on õigusaktide muutmise tagajärjed. Samuti seadusandja peab kaaluma neid tagajärgi võrreldes üldiste huvidega, millest tema soovib lähtuda ning peab üle vaatama tehnilised ja faktilised võimalused ja arengud, millest õigusaktide täidetavus sõltub. See õigusaktide püüdliselt koostamise kohustus teostub õigusnormi põhjendamise kohustusena. Valitsusest ja ametkondadest pärit õigusnormide puhul on õiguspõhimõttena vastuvõetav see, et need normid oleksid põhjendatud; kohus peab leidma selle põhjenduse haldustoimikust. Ametlike seaduste puhul avaldub see õigusnormi põhjendamise kohustus *a posteriori* - osana valitsuse kaitsest vahekohtus. Sellegipoolest kontrollib kohus antud selgitust, mis on lisatud seaduse ettevalmistavatele dokumentidele. Just tagasiulatuvaid seadusi tuleb püüdliselt põhjendada.⁶⁴

Käesoleva töö autor on arvamisel, et õiguskindluse põhimõtte rikkumine maksuõiguses soodustab maksukuritegude teket. Õiguskindluse põhimõtte järgimine maksuseadustes on olulisem eesmärk, seega maksuseaduste loomisel tuleb eeskätt lähtuda põhiprintsiipidest. Peame tõdema, et kui seadusandjad seavad endale eesmärgiks luua seadusi, mis eelkõige vastavad õiguskindluse põhimõttele, see oluliselt vähendab maksuseaduste muudatuste arvu ja aitab saavutada paremat õigusloome kvaliteeti. Järgnevas peatükis analüüsib autor õiguskindluse põhimõtte olemust ja kohtupraktikat Eestis ja välismaal. See analüüs aitab aru saada, kuidas välistada PS paragrahvi 10 rikkumist Eesti maksuseadustes.

⁶² Narits, R., Merusk, K. Õiguse olemusest ja seaduse võimalustest. Tallinn: Riigikogu Toimetised, 2000 (2), lk 100.

⁶³ Narits, R. Good Law Making Practice and Legislative Drafting Conforming to It in the Republic of Estonia. Tartu: Juridica International IX/2004, lk 4-5.

⁶⁴ *Ibid.*

2. Õiguskindluse põhimõtte kohaldamine maksuõiguses

2.1. Õiguskindluse kohaldamine Eestis maksuõiguses

Õiguskindluse üldpõhimõttest tuleneb õigusrahu põhimõte (õiguste minetamine, nõuete aegumine, haldusaktide muutmise piirangud), õigusselguse põhimõte (õigusakt peab olema adressaadile arusaadav), usalduse kaitse põhimõte (haldusorganite ja halduspraktika antud teabe siduvus) ning õiguspärase ootuse põhimõte (isiku õigusi piirava tagasiulatuva õigusakti kehtestamise keeld).⁶⁵

Õigusrahu põhimõtte kohaselt ei tohi teatud tähtja möödudes vaidlustada õiguslikke otsustusi ja samuti puudub võimalus ka juba lõpetatud menetlust uuendada. Vastasel juhul ühiskonnas oleks häiritud korrapära ja stabiilsus. Õigusrahu põhimõtte alla kuuluvad näiteks aegumistähtjad, kaebetähtjad ja haldusaktimuutmise piirangud. Aegumistähtja olemasolu aitab maksumaksjal olla kindel ja kindlustatud, et alates teatud ajast teda enam ei ohusta revisjonid ega täiendavate maksusummade määramine. Üleliigselt pikad aegumistähtjad paneksid maksumaksjaid koormavasse olukorda ning tekitaksid suuremat riski. Esiteks pikad aegumistähtjad kohustaksid maksumaksjaid säilitama dokumente ning olema valmis andma selgitusi asjaoludes, mis on möödunud väga ammu.⁶⁶ Samuti vastavalt õigusrahu põhimõttele kaob võimalus õiguslikke otsustusi muuta.⁶⁷ Õigusrahu põhimõtte üheks olulisemaks MKS-i sättest on MKS § 102 lg 3, mille kohaselt revisjoni tulemusel tehtud või muudetud maksuotsust, mille muutmist või kehtetuks tunnistamist ei saa enam vaidemenetluses ega halduskohtumenetluses taotlelda ei saa muuta või kehtetuks tunnistada uue asjaolu ilmnemisel. Piirang kehtib ka juhul, kui revisjoni käigus ei olnud avastatud maksukohustusi suurendavaid asjaolusid ning selle kohta vormistati ka teade.⁶⁸ Jõustunud maksuotsuse muutmise on lubatud ainult juhul kui on tuvastatud tahtlik maksualane väärtegu või kuritegu.⁶⁹

⁶⁵ Lehis, L. Maksuõigus, Tallinn: Juura, 2012, lk 68-69.

⁶⁶ *Ibid.*, lk 73.

⁶⁷ Pikmets, H., Maksuhalduri siduv eelotsus, Eesti Maksumaksjate Liit, 2008, väljaanne : juuni/juuli (nr 6/7). <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=757> (2.11.2014).

⁶⁸ MKS, RT I, 11.07.2014, 11.

⁶⁹ *Ibid.*

Teiseks õiguskindluse põhimõtte osaks on õigusselgus. Vastavalt õigusselguse põhimõttele õigusaktide süsteem peab olema seaduse täitjatele ja rakendajatele arusaadav. Seadused on määratud looma stabiilsust ja korrapära ühiskonnas⁷⁰ ning umbmäärased ja vastuolulised käitumisjuhendid loovad võimaluse tõlgendada normi väga mitmel erineval viisil, mistõttu raskendab normi tõlgendamist ja rakendamist. Selline olukord riigis loob ebakindlust. Maksuõiguses realiseerub õigusselgus eelkõige MKS-i § 4 kaudu, mille kohaselt maksuõigussuhte elemendid peavad olema sätestatud maksuseaduses ning neid võib täpsustada maksuseaduses sisalduva volitusnormi alusel välja antud määrustega.⁷¹ Juhul kui tekib vajadus suunata maksumaksjat teise seaduse juurde, siis maksuseaduses peab olema vastav viide. Materiaalses maksuõiguses analoogia, ehk seaduselünkade täitmine, kohaldamine on keelatud, formaalsest maksuõiguses on analoogia kasutamine lubatud ja tihti ka hädavajalik. Näiteks enne 1.07.2002 kehtinud MKS oli väga üldsõnaline, seega oli vaja rakendada kas kohtumenetluse sätteid või lähtuda haldusõiguse ja haldusmenetluse üldpõhimõtetest.⁷² Ka kohtupraktika kohaselt on maksuhalduril kohustus järgida haldusmenetluse üldistest põhimõtetest tulenevaid maksumenetluse põhimõtteid, vaatamata sellele kas ja millisel määral on nad sätestatud MKS-is.⁷³

Õigusselguse põhimõtte alla lähevad sellised nõuded nagu maksuseadus peab olema selge ja konkreetne, sellisel viisil, et maksumaksjal oleks võimalik oma maksukohustust välja arvutada. Õigusselguse põhimõtte rikkumisega on tegemist näiteks siis, kui tegemist on liiga sagedaste maksuseaduste muudatustega ning lühikese *vacatio legis*'ega, mida Eesti MKS eraldi ei sätesta. Maksuseaduste selgust ja läbipaistvust takistab suur arv maksusoodustusi ja erandeid. Sellisel juhul maksumaksjal tekib tunne, et maksuseadus ei allu mingitele printsiipidele, vaid on meelevaldsete otsustuste juhuslik kogum, mida võib ka suvalisel hetkel muuta. Õigusselguse rikkumisega on tegemist ka siis kui maksuseadus sisaldab liiga suurt volitusnormide ja määruste arvu, kuid ka siis kui pikk ja detailne rakenduslik seadusesäte võib takistada seaduse süsteemis orienteeruda. Samuti mõnikord on parem lahendus, mitte kasutada intensiivselt viitamist, vaid pigem kopeerida viidatav

⁷⁰ RKPJKo III-4/A-5/94.

⁷¹ Lehis, L. Maksuõigus, Tallinn: Juura, 2012, lk 72-73.

⁷² *Ibid.*, lk 72.

⁷³ RKKHo 3-3-1-26-02.

säte maksuseadusesse. Õigusselguse põhimõtet võib rikkuda ka majandusliku tõlgendamise meetodi ülemäärane kasutamine.⁷⁴

Kolmandaks õiguskindluse põhimõtteks on usalduskaitse põhimõte. Maksumaksjal on õigus usaldada kohtute, maksuhalduri ja muude riigiorganite tegevust ning seisukohti. Usalduskaitse põhimõtte elemendiks on kõigepealt *nulla poena sine lege* põhimõte, millal on omakorda mitu komponenti: analoogia kohaldamise keeld, määratlemise kohustus ja ebasoodsa tagasiulatuva mõju keeld ehk retroaktiivse kohaldamise keeld.⁷⁵

Üks maksumaksja õiguste kaitse element on maksuhalduri siduvad eelotsused. Maksukohustuslane võib teha MTA-le taotluse, kus tema kirjeldab kavandatava tehingu asjaolusid. Ning MTA annab hinnangu tulevikus sooritatava toimingu või toimingute kogumi maksustamise kohta. Peale selle saab maksukohustuslane ise valida, kas sooritada tehing või sellest loobuda. Ning kui tehing vastab esitatud kirjeldusele, siis ei ole maksuhalduril hiljem õigust oma tõlgendust muuta ega täiendavat maksu määrata.⁷⁶

Neljas põhimõtte, mis tuleneb õiguskindluse põhimõttest on õiguspärane ootus. Selle põhimõtte kohaselt tuleneb keeld rakendada tagasiulatuvalt maksukoormust või muul viisil maksumaksjat koormavat sätet. Näiteks kui tegemist on täiendava deklareerimisega või arvepidamise nõudega, maksu tasumise tähtpäeva lühendamise või enamakse tagastamise tähtaja pikendamisega. Tegelikult retroaktiivse toimega on tegemist ka siis, kui maksukohustust suurendatakse maksustamisperioodi keskel. Selline muudatus mõjutab ka varem möödunud maksustamisperioodi. Seega kui pole võimalik muudatusi edasi lükata, siis tuleb vastu võtta erisätted maksustamisperioodi tükeldamise kohta.⁷⁷ Näiteks vastavalt maamaksuseadusele §-le 5 lõige 1 maksumäärade kehtestab kohaliku omavalitsusüksuse volikogu hiljemalt maksustamisaasta 31. jaanuariks. Muudetud maksumäärade rakendatakse maksustamisaasta algusest. Ning maksumäärade muutmise korral kohalik

⁷⁴ Lehis, L. Maksuõigus, Tallinn: Juura, 2012, lk 73.

⁷⁵ Eesti Vabariigi põhiseadus: kommenteeritud väljaanne, Tallinn: Juura Kirjastus, 2012, paragrahv 10, p. 3.4.3.2.

⁷⁶ *Ibid.*, lk 71.

⁷⁷ Lehis, L. Maksuõigus, Tallinn: Juura, 2012, lk 69-70.

omavalitsus peab esitama MTA-le muudetud maamaksumäärad hiljemalt maksustamisaasta 1. veebruariks. Kui seda tehtud pole, arvutatakse maamaks eelmisel aastal kehtinud määrade järgi.⁷⁸

Maksuõiguse vaatenurgast oluline spetsiifiline reegel puudutab tähtjalisi maksusoodustusi, kuna neid ei tohi kehtetuks tunnistada enne tähtaja möödumist. Seega kui maksusoodustuse andnud seadus on tunnistatud kehtetuks, peab uues maksusoodustuse seaduse rakendussätetes märkima maksusoodustuste kehtivust vastavalt eelmisele seadusele.⁷⁹

Kuid siiski on lubatud õigusnormi ebahtne tagasimõju. See on ka arusaadav, kuna vastasel juhul polekski võimalik kehtestada maksukohustusi suurendavaid norme. Tihti maksustamine puudutab just kestva iseloomuga õigussuhteid. Näiteks käibemaksumäära muutmine mõjutab varem kokku lepitud kaupade ja teenuste hindu. Tulumaksumäära tõstmine toob kaasa näiteks tasu saaja netosissetuleku vähenemist.⁸⁰

Seega, et saavutada maksuõiguses harmooniat peab seadusandja tehinguvabadust piirama niiviisi, et see oleks arvestatud ka maksumaksja õigustatud huvidega. Kuna maksumaksjal peab olema võimalus iseseisvalt oma majandustegevust planeerida, on arusaamatu maksuhalduri etteheide kui maksumaksja valib soodsaima viisi maksustamiseks. Selle asemel, et kehtestada ühiselt mõistetavad reeglid, teeb maksuhaldur eelpool nimetatud asjaolude ilmnemisel maksuotsuseid. Seega maksuseadused ei tohi olla mitmeti tõlgendatavad ning adressaatidele raskesti arusaadavad.

Muudatuste tagasiulatuva jõu keeld puudutab mitte ainult õigusakte, see põhimõtte laieneb ka haldus- ja kohtupraktikale.⁸¹ Maksumaksjal peab olema õigus usaldada maksuhalduri, kohtute ja muude riigiorganite tegevust. Maksumaksja ei tohi leida ennast olukorras, et maksuhalduril on kohustuseks seada maksumaksjat tahtlikult ebasoodsasse olukorda.

Ühest küljest vaadates selgub, et seadusi tuleb üldjuhul pidevalt „uuendada“, kas või selle pärast, et on raske ette kujutada, et näiteks 1992.aasta käibemaksu puudutavad seadused oleksid asjakohased 2014 aastal. See aga ei anna seadusandjatele võimaluse muuta seadusi iga kord, kui riigieelarves on auk ning MTA järjekordne statistika kajastab saamata jäänud maksude summasid.

⁷⁸ MaaMS, RT I, 07.06.2013, 6.

⁷⁹ Lehis, L. Maksuõigus, Tallinn: Juura, 2012, lk 72-73.

⁸⁰ *Ibid.*

⁸¹ *Ibid.*

Seadusandja peab andma endast parima, et leevendada ebaehtsast tagasimõjust tekkivaid negatiivseid tagajärgi. Vaatama sellele Eesti maksuseaduste muudatuste praktika näitab, et õiguskindluse põhimõte üldiselt ja õiguspärane ootus eriti on viimased põhimõtted, mida seadusandjad järgivad. Toon mõned näited praktikast. Riigikogus võeti 18. juunil vastu rida teise negatiivse lisaeeelarvega seotud seadusemuudatusi, muu hulgas käibemaksuseaduse § 15 muudatus, mille kohaselt kehtib alates 1. juulist käibemaksusumäär 20%. Riigi Teatajas seadusemuudatus oli avaldatud 26.juunil.⁸² Seega seadusandja otsustas rakendada PS paragrahvi 108, mis tõepoolest lubab rakendada seadusi vähem kui üheksa päeva pärast Riigi Teatajas avaldamist.⁸³

Küll aga õiguskantsler on 23.juulil teatanud, et käibemaksusumäära tõus on liiga lühikese etteteatamisaja tõttu põhiseadusevastane. Riigikogu arutas õiguskantsleri ettepanekut alles 3.augustil ning algatas seaduseelnõu 566 SE, millega lisati käibemaksutõusu tagajärgi leevendavaid üleminekusätteid. Vastav seadus võeti vastu 1. septembril.⁸⁴

Seega seaduse jõustumisega võib kaasnedä järsk üleminek ühest õiguskorrast teise. Sageli see toob kaasa raskusi, sest mitmel põhjusel – õiguspärase ootuse printsiibi järgimine või uute normide liiga koormav mõju adressaadile – tuleb arvestada olemasolevaid õigussuhteid. Selleks, et tagada õigusliku järjepidavust nähakse valdkonna regulatsiooni muutmise korral rakendussätetes ette üleminekusätteid, mis leevendavad uuele regulatsioonile üleminekut.⁸⁵

Riigikohtu üldkogu on asunud seisukohale, et PS ette nähtud pädevus- ja vorminõuete eesmärgiks tagada PS kandvate printsiipide (näiteks õiguskindlus ja õigusselgus) järgmine.⁸⁶ Seega ilmselt Riigikohus peab silmas printsiipide hierarhiat, kus abstraktsed ja olulised põhimõtted on loogiliselt seotud mõne veelgi abstraktsema põhimõttega, liigitudes viimase soomõiste alla.

Õigus heale haldusele hõlmab EL põhiõiguste harta järgi muuhulgas õigust pääseda ligi oma toimikule, õigust saada ärakuulatud, ametiasutuste tekitatud kahju korral. EL põhiõiguste harta on Eestile õiguslikult vahetult siduv, ja – nagu see on väljendatud ka harta preambulais – tugineb harta

⁸² Riigi 2009. aasta teise lisaeeelarve seadusega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus, RT I 2009, 35, 232.

⁸³ Lehis, L. Maksuõigus, Tallinn: Juura, 2012, lk 70.

⁸⁴ Riigi 2009. aasta teise lisaeeelarve seadusega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse rakendamise seadus, RT I 2009, 46, 307.

⁸⁵ Normitehnika käsiraamat, Tallinn: Justiitsministeerium, 2003, lk 65, p 65.

⁸⁶ RKÜKo 3-3-1-41-06, p 21.

muuhulgas EL liikmesriikide ühistele põhiseaduslikele tavadele ning demokraatia ja õigusriigi põhimõtetele. Demokraatia ja õigusriigi põhimõtted, samuti teised Euroopa õigusruumis kehtivad õiguse üldpõhimõtted ning põhiväärtused kehtivad ka Eestis.⁸⁷ Kohus põhjendas hartale tuginemist esiteks sellega, et harta kujutab endast põhimõtete kontsentraati ning teiseks mõned Euroopa riikide põhiseaduses on sätestatud mõned nimetatud põhimõtted. Vaatamata sellele, et harta tollel ajal ei olnud veel formaalselt siduv, andis see kohtule PS paragrahvis 10 sätestatud põhiõiguste arenguklauslile tuginedes võimaluse luua uus PS põhiõigus – õigus heale haldusele.⁸⁸

Ilmtingimata on olemas ka ettevõtjad, kes riiki ära kasutavad, kuid selle asemel, et analüüsida põhjuseid, mis tekitavad selliseid olukordi, valitsus hoopis tegeleb tagajärgedega. Üheks suuremaks probleemiks on see, et erinevad ametkonnad ja ministriumid omavahel koostööd ei tee, ja seepärast seadustes tuleb sisse aina rohkem praaki. Maksupoliitika töörühmad vajavad adekvaatseks toimimiseks tõhusat teadustööd toetuseks. Kolm olulist teadustöö valdkonda on tulude kalkuleerimine, praeguse praktika uuringud ja võrdlev õigus.⁸⁹

Maksueeskirjad peavad püüdma rakendada läbimõeldud majandusteooriat. Nad peavad siiski olema koostatud vastavuses õiguse tegelikkuse, äripraktika, bürokraatia ning sotsiaalsete ja poliitiliste tingimustega, milles need realiteedid eksisteerivad. See nõuab, et inimesed paljudest valdkondadest teeks koostööd, et töötada välja reeglid, mis kajastavad nende valdkondade teadmisi ja kogemust. Kohalikud ja välismaised eksperdid peavad suutma töötada koos meeskonnana.⁹⁰ Seega tuleb tõdeda, et seaduseelnõude väljatöötamine ilma huvigruppe kaasamata ei ole kohane demokraatlikule õigusriigile.

Õiguskindluse põhimõtte kohaselt inimestel peab olema kindlus kehtiva õigusolukorra suhtes. Seega ei tohi tekitada olukorda, kus seadusi muudetakse äkiliselt, samuti kui seadused muudetakse iga hinna eest ning ainult ühe eesmärgiga, et vähendada maksukuritegude arvu. Kuid valdavalt muudatusi tehakse kahjustades ettevõtlust. Näiteks kohustus registreerida ostu- ja müügiarved, mis ületavad 1000 eurot, mis jõustus 1.novembril 2014.a.⁹¹ See tähendab, et maksuametnikel on alates 1.novembrist 2014.a ligipääs tuhandetele tehingutele, mis tegelikult on ärisaladus. Selline olukord

⁸⁷ Ernits, M. Põhiõigused, demokraatia, õigusriik. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2011, lk 19.

⁸⁸ Tunnustatud siduvaks 1.12.2009 jõustunud Lissaboni lepinguga muudetud Euroopa Liidu lepingu artikliga 6.

⁸⁹ Gordon, R.K. ja Thuronyi, V. Tax Legislative Process, 1998.

<https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch1.pdf> (1.12.2014).

⁹⁰ *Ibid.*

⁹¹ KMS, RT I, 11.07.2014, 15, § 27 lg 1².

tekitab korrupsiooniohtu, mis omakorda võib olla hävitav firmadele, sest ligipääs andmebaasile annab võimaluse kasutada seda ka oma huvides. Andmete avalikustamine maksuhaldurile ei garanteeri, et maksuhaldur ei kasuta neid oma huvides.

Hiljuti jõustus veel üks muudatus maksude keskkonnas, mille kohaselt pikendati käibemaksu tagastamise tähtaeg 60 päevale.⁹² Selline säte tekitab ettevõtjale ebasoodsa olukorda, eriti väikestele ettevõttele, kuna nad jäävad ilma käibevahenditest, ehk rahast, mis olid mõeldud näiteks kauba eest tasumiseks või töötajatele palkade maksmiseks. Eriti see muudatus kahjustab väikeettevõtete majandusolukorda nüüd, kui sellistel ettevõtetel on krediteerimise probleemid.

Eelpool toodud näited jällegi näitavad, et maksuseaduste loomisel ei suudeta näha tervikpilti. Samuti need muudatused tõendavad seda, et õiguskindluse põhimõtet ei arvestatud muudatuste loomisel. Jällegi me jõuame seisukohale, et maksuseaduste loomisel tuleb tegeleda probleemi juurtega, mitte tagajärgedega. Praktika näitab, et Eestis avaldatakse maksuseadusi mõttega: alguses teeme, pärast mõtleme. Ning kas seadus vastab õiguskindluse põhimõttele või mitte hakatakse analüüsima alles sellel juhul, kui keegi on pöördunud seaduse kehtetuks tunnistamise avaldusega kohtusse.

2.2. Vacatio Legis

Vacatio legis'e põhimõtte kohaselt tuleb uute regulatsioonide jõustumiseks ette näha mõistlik aeg, mille jooksul saaksid adressaadid uute normidega tutvuda ning oma tegevuse vastavalt ümber korraldada.

Vacatio legis on ajavahemik, mis jääb seaduse avaldamise ja jõustumise vahele. *Vacatio legis* on seotud õiguskindlusega. Uute regulatsioonide jõustamiseks tuleb ette näha mõistlik aeg, mille jooksul saaksid normide adressaadid tutvuda uute seadustega ning oma tegevust vastavalt ümber korraldada. See on õiguskindluse põhimõtte nõue.

⁹² KMS, RT I, 11.07.2014, 15., § 34 lg 2.

„Ebapiisava pikkusega *vacatio legis* võib kaasa tuua seaduse põhiseadusvastaseks tunnistamise, kuna võib olla vastuolus mõne põhiõigusega või kohaliku omavalitsuse põhiseadusliku tagatisega koostoimes õiguskindluse põhimõttega.“⁹³

See ajavahemik määratakse kas ühetaoliselt kogu riigile, nagu see toimub nt Belgias, kus seadus jõustub üheaegselt kogu riigis 10 päeva pärast selle avaldamist, Itaalias – 15 päeva möödumisel, Saksamaal – 14 päeva möödumisel, või arvestatakse eraldi, sõltuvalt sellest, kui kaugel on avaldamise koht, nagu näiteks Prantsusmaal, kus seadus jõustub igas ringkonnas päev pärast ametlikus väljaandes avaldamist, Hispaanias – 4 päeva pärast seaduse avaldamist provintsi ametlikus ajalehes. Kogu vahepealse aja omab seadus õiguslikke tagajärgi vaid formaalses, kuid mitte materiaalses mõttes, see tähendab, et seda peetakse õiguslikult tekkinuks ja ta seob seadusandliku võimu faktoreid, kes ei saa sellest enam taganeda teisiti kui seaduse ettenähtud korras kehtetuks tunnistamise läbi; kuid kodanikud või riigialamad on selle seaduse toimega seotud ainult selle aja möödumisel, mis on kehtestatud *vacatio legis* jaoks.⁹⁴

Näiteks Itaalia seadus näeb ette, et tavaliselt jõustuvad seadused ja määrused viisteist päeva pärast nende avaldamist, kui ei ole sätestatud teisiti.⁹⁵ Kui tekib vajadus omandada teadmisi seaduse kohta, Itaalia seadus tavapäraselt võimaldab jõustumise aega edasi lükates, et ajal, mil norm jääb jõustumise ootele, võib iga kodanik tavalise hoolsuse korral saavutada täieliku valmisoleku selle rakendamiseks jõustumise kuupäevast alates. Mõned koolkonnad lisavad, et ooteaega võib lugeda ka tasakaalustavaks põhimõtteks, et „seaduse mittetundmine ei vabasta vastutusest“, ja sellest vaatevinklist on tundmaõppimisele antud aeg vastavuses kaitsega, mida kodanikele pakutakse õiglaseks tasakaaluks kõnealuse normi kõigutamata „vahetule immanentsusele“. Normi adressaadid on kindlasti need, kellel on kohustus kindlustada selle rakendamine, nagu politseijõud või teised institutsioonid, ja nõnda kujutab ooteaeg praktilist abi struktuuride ja haldusvahendite optimeerimisele, eesmärgiga asuda uusi nõudeid vastavate teadmiste ja oskustega operatiivselt täitma.⁹⁶

⁹³ Eesti Vabariigi põhiseadus: kommenteeritud väljaanne, Tallinn: Juura Kirjastus, 2012, paragrahv 108, p. 4.

⁹⁴ Гамбаров, Ю.С. Гражданское право. Общая часть. Москва: «Зерцало», 2003.

⁹⁵ Itaalia Tsiviilkoodeks, Capo II - Dell'applicazione della legge in generale, Dispositivo dell'art. 10 Preleggi.

⁹⁶ Ferrari, G., F. Introduction to Italian Public Law. Milan: Giuffrè, 2008, lk 213-220.

Tsiviilõiguses tähistab *vacatio legis* normi mittekehtivuse seisundit, sest üks seadus on juba vastu võetud, kuid on veel jõustumata (ettenähtud aeg on saabumata või ratifitseerimiseks veel mitte vastu võetud või toimub muu apellatsioonimenetlus), ja on teada või vähemalt tajutav regulatsiooni vajadus valdkonnas, kus sellel ajahetkel normid puuduvad.⁹⁷

Praktikas, kui järgitakse norme, mille ettenähtud tähtaja limiit on lõppemas (näiteks tüüp- või esmapäritolu norm), ja mille muutmine on üldiselt rangelt tingitud võimalike uute õigusaktide avaldamisest, siis juhtudel, kui need jäävad ootele, näiteks normi hilisema muutmise korral varasemate sätete kinnitamiseks, ei ole selle jõustumine jätkuv, pidades silmas selle tühistamist (see kaldub esinema seda tüüpi juhtumite korral, samuti hilinevad haldusakt võib ilmsiks tulla esmast haldusakti osaliselt muutva seaduse avaldamisele järgnevalt).⁹⁸

Vacatio legis'e teema tõstatab mitmeid küsimusi, mis mõjutavad õigusaktide ja asjaolude hindamist, mis võivad olla hõlmatud normi kohaldamata jätmise aspektidest, enamus kerkinud probleemidest ilmnevad *ex post facto* – seaduse tagasiulatuv jõud. Näiteks normid, mida peame ootama, et tegutseda vastavuses seaduse sätetega, mis on muudetud seaduste suhtes kõrgemalseisvad, kuid mille muutmine leidis aset uue seaduse ooteajal (*vice frequent*), käsitlevad selliseid juhtumeid. Tänu üldnormide (nt põhiseaduslike) kombineeritud arvestamisele, ei saa hindamine, välja arvatud harvadel juhtudel, olla seostatav õigusliku siduvuse puudumise lihtsa registreerimisega, vaid selle asemel sageli kuhjuvad neil juhtudel muud kaalutlused, mis muudavad mitmed peegeldused ooteajast lähtuvaks.⁹⁹

Teoreetilises, poliitilises ja sotsiaalses dialektikas väljendab see fraas siiski vajadust või vähemalt invokatsiooni seadusandliku sekkumise järele, mis olemuslikult sobiks kodaniku teadlikkusega või etalongruppidele. Selles mõttes räägitakse *vacatio legis*'est, kui seadusloomest mida peetakse vajalikuks, et luua regulatsioon ebakindlatele faktilistele asjaoludele. Nii on sageli suhteliselt innovaatilistes valdkondades, mille jaoks olemasolevad seadused on ebapiisavad või nad ei ole analoogia alusel rahuldavate tulemustega kohaldatavad, nagu internetiga seotud asjades, mille suhtes algselt peeti võimalikuks kohaldada üldjoontes kirjavahetust ja telefoni reguleerivaid sätteid, mis

⁹⁷ Bernitz, U. Nergelius, J. Cardner, C. Groussot, X. General Principles of EC Law in a Process of Development. Holland: Kluwer Law International, 2008, lk 379.

⁹⁸ Ruśkowski, E. Stankiewicz, J. Tyniewicki, M. Zawadzka-Pań, U. Annual and Long Term Public Finances in Central and Eastern European Countries. Białystok: Termida 2, 2013, lk 397.

⁹⁹ *Ibid.*

mõnede arvates aga ei sobi spetsiifilisteks vajadusteks. Nende küsimuste lahendamisel ei mainita reeglina õiguslikku tähendust vaid seostatakse lihtsalt ühiskondliku liikumisega isegi kui see ühendus või kollektiiv kunagi ei ületa seaduse piire, mida seadusandja võib lõpuks arvesse võtta, juhul kui ta loob seadusi, mis võiksid vastata ainult juristide pädevusele.¹⁰⁰

Vastuvõetud seaduse jõustumisele peab eelnema, et Vabariigi President kuulutab seaduse välja. Kui Vabariigi President kuulutab seaduse välja, siis avaldatakse seadus Riigi Teatajas. Vabariigi President võib jätta Riigikogu vastuvõetud seaduse välja kuulutamata ja saata selle Riigikogule uueks arutamiseks ja otsustamiseks. Kui Riigikogu võtab Vabariigi Presidendi tagasi saadetud seaduse muutmata kujul uuesti vastu, kuulutab Vabariigi President seaduse välja või taotleb Riigikohtult seaduse põhiseaduslikkuse kontrollimist. Kui Riigikohus rahuldab Vabariigi President taotluse, siis jääb seadus jõustumata. Kui Riigikohus jätab taotluse rahuldamata, siis peab Vabariigi President seaduse välja kuulutama.¹⁰¹ Vastavalt PS paragrahvile 108 seadus jõustub kümnendal päeval pärast Riigi Teatajas avaldamist, kui seaduses ei sätestata teist tähtaega.¹⁰²

Seaduste avaldamist reguleerib Riigi Teataja seadus. Tuleb eristada ametlikku ja mitteametlikku avaldamist. Mitteametlikult võib seadusi avaldada ajalehtedes, ajakirjades, televisioonis, raadios jne. Kuid selline avaldamine ei kujuta endast avaldamist PS § 3 lg 2 mõttes. Seaduse avaldamine õiguslikus mõttes on selle ametlik avaldamine Riigi Teatajas. Õigusriigi printsiibist lähtuvalt tuleb õigusnorme sisalduvaid õigusakte normiadressaatidele teatavaks teha kas nende avaldamisega Riigi Teatajas või avalikustamisega muus vormis. Seaduse avaldamisega lõpeb seadusandlik protsess. See on veel üheks põhjuseks, miks seaduse ametlik avaldamine on oluline. Õigusnormide avaldamine kuulub lahutamatult õigusriigi printsiibi juurde, seega, mis pole avaldatud, selle pole õiguslikku jõudu, järelikult see pole õigus.¹⁰³

Seega PS § 108 sätestab seaduste jõustumise üldise tähtpäeva. Kuid sama paragrahvi teine osa võimaldab teha sellest erandeid. PS § 108 sõnastusest võib jääda mulje, et seadused võivad jõustuda ka enne Riigi Teatajas avaldamist. Kuid nii see pole, kuna PS § 3 lg 2 sätestab, et „seadused avaldatakse ettenähtud korras. Täitmiseks kohustuslikud saavad olla üksnes avaldatud seadused.”

¹⁰⁰ Ruškowski, E. Stankiewicz, J. Tyniewicki, M. Zawadzka-Pak, U. Annual and Long Term Public Finances in Central and Eastern European Countries. Bialystok: Termida 2, 2013., lk 398.

¹⁰¹ Eesti Vabariigi põhiseadus: kommenteeritud väljaanne, Tallinn: Juura Kirjastus, 2012, paragrahv 3, p. 4.

¹⁰² PS, RT I, 27.04.2011, 2.

¹⁰³ Eesti Vabariigi põhiseadus: kommenteeritud väljaanne, Tallinn: Juura Kirjastus, 2012, paragrahv 3, p. 4.

Seega nende sätete koostoimest võib järeldada, et tõe poolest teine jõustumise tähtaeg võib olla pikem või lühem kui kümme päeva, kuid igal juhul seadus peab olema avaldatud. Kui seadusandja soovib teha erandit üldisest seaduse jõustumise tähtajast, siis tuleb seaduse jõustumise muu tähtpäev sätestada seaduses eneses. Juhul kui tegemist on mahukate ülemineku- või rakendussätetega siis mõnikord sätestatakse seaduse jõustumise aeg eraldi seaduses. Kuid kahjuks seadusandjad kasutavad seda võimalust maksuõiguses seaduste rakendamisel ülimalt harva.¹⁰⁴

Järelikult, kõige olulisem küsimus *vacatio legis*'est on järgmine, kui pikk peab olema aeg seaduse avaldamisest kuni selle jõustumiseni. Asjaolu, et erinevates riikides on *vacatio legis* erinev ning puudub üldine arusaam mõistlikkust ajast näitab, et see on reguleerimata õigusmõiste, mistõttu see tekitab ka ebakindlust. Seega tuleb leida kuldne kesktee aja mõistlikkuse küsimuses.

2.2.1. Aja mõistlikkuse hindamine

Käesoleva töö autori arvates on oluline rakendada uute regulatsioonidega kohanemiseks mõistliku aega, mille jooksul saaksid adreassaadid uute normidega tutvuda ning oma tegevuse vastavalt ümber korraldada.

Juriidilist mõistet „mõistlik aeg“ on kritiseeritud subjektiivsuse ja ebamäärasuse pärast, sest see ei ole määratud selgelt kindlaks, mis on mõistlik aeg, ja see on olnud ka paljude kohtuvaidluste teemaks. Kavandatud tähendus selgub tavaliselt kontekstist. Mõistlik aeg viitab ajahulgale, mis on küllaldaselt nõutav millegi vajaliku tegemiseks, vastuvõetav lubatud asjaoludel. Üldiselt muudetakse aja mõistlikkust või ebamõistlikkust kasutav või rakendav pool kohtuliku läbivaatuse subjektiks. Mõistlikku aega tõlgendab kohus iga juhtumi olemust, eesmärki ja asjaolusid silmas pidades. Muud tegurid, mida kohus teostuse ebamõistliku viivituse määratlemisel arvesse võtab, on pooltevahelised eelnevad tehingud, äritegevuse korrapärasus või kaubandusalased tavad, ning kas poolte vahel on ilmnenud objektiivseid ootuse ilminguid. Õigusmõiste „mõistlik aeg“ tuleb halduspraktikas igal üksikjuhtumil eraldi käsitleda, pidades silmas konkreetse kaasuse asjaolusid. Põhiseadusest tulenev täitmise ajapikenduse andmine on mitmes vaidluses olnud poolte esitatud domineerivaks teguriks. Vastuväiteid esitavad pooled väidavad sageli, et täitmiseks antav aeg peaks olema pikem

¹⁰⁴ Eesti Vabariigi põhiseadus: kommenteeritud väljaanne, Tallinn: Juura Kirjastus, 2012, paragrahv 108, p. 3.

kavandatava täitmise keerukuse tõttu.¹⁰⁵ Riigikohtu praktikas on välja kujunenud kriteeriumid, mille järgi tuleb hinnata näiteks menetluseks kulunud aja mõistlikkust. Eeskujuks on võetud EIK praktika. EIK praktika järgi tuleb aja mõistlikkust hinnata lähtuvalt konkreetsest juhtumist ja arvestada kaalul olevate õigushüvede tähtsust. Mõistlikkuse kriteeriumid EIK arvates on kohtuasja keerukus, kaebuse, hagi või taotluse esitaja enda ning avaliku võimu organi (eriti kohtu) käitumist. RKKK on selgelt nimetanud EIK praktikast pärinevad kriteeriumid: „1) kohtuasja keerukus; 2) kaebaja käitumine; 3) asjaomaste asutuste (riigivõimu) käitumine ja 4) selle olulisus, mis on kaebaja jaoks konkreetse menetluses kaalul”¹⁰⁶ Ning näiteks kriminaalasjas RKKK on välja toonud järgmised kriteeriumid: menetletava kuriteo raskus, kriminaalasja keerukus ja mahukus ja mitu korda on kriminaalasja juba tagastatud uueks kohtulikuks arutamiseks või täiendavaks kohtueelseks menetlemiseks.¹⁰⁷

Sageli on kesksel kohal küsimuses, kas poliitiline keerukus peaks olema määravaks teguriks, "eriasjaolude" olemasolu. Näiteks võib valimiste aasta mõjutada täitmisalase võimekuse jätkamist. Või EL-i laienemine 1. mai 2004 muutus menetluse käigus aruteluteemaks. EÜ väitis, et otsustusprotsess on muutunud keerulisemaks ja aeganõudvamaks alates EL-i laienemisest 15-lt liikmesriigilt 25-ni. Täitva poole majanduslik olukord võib samuti olla asjakohane mõistliku aja kindlaksmääramisel.¹⁰⁸

Seaduste muudatuste loomisel peab seadusandja tagama, et õiguse adressaadil oleks oma tegevuse ümber korraldamiseks mõistlikul määral aega. Mõistlikkust saab hinnata, arvestades vaatluse all oleva õigussuhte iseloomu, õigussuhte muutmise ulatust ning sellest tulenevat vajadust ümberkorraldusteks normiadressaatide tegevuses, samuti hinnates, kas muudatus õiguslikus olustikus oli ettenähtav või ootamatu.¹⁰⁹

Ka VÕS § 7 annab mõistlikkuse põhimõttele üsna ebaselget ülevaadet. Selle paragrahvi kohaselt võlasuhtes loetakse mõistlikuks seda, mida samas olukorras heas usus tegutsevad isikud loeksid

¹⁰⁵ Helminen, M. EU Tax Law: Direct Taxation. Holland: IBFD, 2011, lk 242.

¹⁰⁶ RKKKo 3-1-1-43-10, p 30.

¹⁰⁷ RKKKo 3-1-1-3-04, p 19.

¹⁰⁸ Peng, S. How Much Time Is Reasonable - The Arbitral Decisions under Article 21.3(c) of the DSU, 26 Berkeley J. Int'l Law. 323, (2008). <http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol26/iss1/7> (16.11.2014).

¹⁰⁹ RKPJKo 3-4-1-20-04, p 26.

tavaliselt mõistlikuks. Ning mõistlikkuse hindamisel arvestatakse võlasuhte olemust ja tehingu eesmärki, vastava tegevus- või kutseala tavasid ja praktikat, samuti muid asjaolusid.¹¹⁰

Lähtudes eeltoodust käesoleva töö autor arvab, et maksuseadustega kohanemiseks mõistliku aja kriteeriumid on järgmised. Uue regulatsiooni keerukus ja mahukus, ehk see kas tegemist on näiteks muudatusega, millega kehtestatakse uued maksud või muudetakse kogumise korraldust, teisisõnu öeldes tuleb analüüsida, kui kaalukas on muudetav või uus norm.

Teiseks kriteeriumiks on maksumaksjate tegevuse ümber korraldamine. Siinkohal tuleb võtta arvesse asjaolu, millise aja jooksul normi adressaat, näiteks ettevõtja, jõuab ümber planeerida oma tegevust nii, et uus norm vähimal määral kahjustaks tema tegevust. Näiteks tuleb analüüsida, mis aja jooksul ettevõtja saab muuta raamatupidamisprogrammi, kui näiteks on tema sunnitud selleks kasutama kvalifitseeritud abi, näiteks IT- spetsialiste. Või mis aja jooksul ettevõtja vajadusel jõuab koolitada oma töötajaid.

Ning kolmandaks kriteeriumiks on asjaomaste asutuste käitumine. Uute normidega paremaks kohanemiseks on eeskätt tarvis arendada asjaomaste asutuste süsteemi niiviisi, et see vastaks uuele normile. Samuti asjaomaste asutuste töötajad peavad läbima koolitusi ning omandama oskusi, et nende käitumine oleks kooskõlas uue normiga ning osata nõustada maksumaksjaid uute normide teemal

Eeltoodust tulenevalt võib järeldada, et „mõistliku aja“ termini rakendamine sõltub iga kord konkreetsetest asjaoludest. Sellele järeldusele on jõudnud ka Riigikohus. Vaatamata sellele, et seda on kinnitanud ka Riigikohus, umbmäärane mõistlik aeg tekitab ebakindlust õigusnormi suhtes. Seega vastavalt õiguskindluse põhimõttele on vajalik konkretiseerida terminit „mõistlik aeg“. Praktikas, näiteks lepinguõiguses, on välja kujunenud „kuldne keskmine“, mille järgi arvatakse, et mõistliku aja pikkuseks on kolm kuud. Alljärgnevates peatükkides autor võrdleb erinevat *vacatio legis*'e aega välisriikides. Analüüsides praktikat teistes riikides, jõuab autor järeldusele, kuidas saaks konkretiseerida „mõistliku aja“ terminit.

¹¹⁰ VÕS, RT I, 11.04.2014, 13.

3. Õiguskindluse põhimõtte rakendamine Euroopa Liidu riikides ja Venemaal

3.1. Õiguskindluse põhimõtte käsitlus Euroopa Liidu riikide maksuõiguses

Igas õigussüsteemis peitub kompromiss paindlikkuse ja õiguskindluse vahel. Igas süsteemis on veidike mõlemat. Kuid üldiselt õiguskindluse põhimõtte on mõeldud süsteemi tugevdamiseks.¹¹¹ Põhireeglid, mida tuleks õigusloome kohaldamisalas järgida, sh maksuseadus, peaksid tulenema õigusnormidest. Lisaks mängivad säärate reeglite loomise protsessis olulist rolli doktriin ning konstitutsioonikohus.¹¹² Doktriini esindajad märgivad maksuseaduse koostamise erinevad põhimõtted. Näiteks Poolas, C.Kosikowski juhib tähelepanu järgnevatele põhimõttele: kodaniku usaldus riigi vastu; seaduse usaldusvääruse põhimõtte; sobiliku kohanemisaja tagamise põhimõtte; põhimõtte, mille kohaselt ei saa seadust kohaldada tagasiulatuvalt; maksuseaduse muutmise keeld aasta jooksul; õiglaselt saadud õiguste kaitsmise põhimõtte; menetluses oleva tegevuse nõuetekohase kaitse põhimõtte; maksukohustuse kuhjumise lubamatuse põhimõtte.¹¹³ Samas B.Brzenzinski toob esile maksude seadusjärgse reguleerimise põhimõtte, maksuallika kaitse põhimõtte, majanduslike õiguste ja seaduspärasuste austamine maksu- ning õigusaktide piirangutena, õiguslike ja maksualaste määruste pika- ning lühiajaliste mõjude ennustamise põhimõtte, raha odavnemise piiramise põhimõtte õiguslike ja maksualaste määruste kestuse korral, õiguslike koormuste ning maksukoormuste muudatuste likviidsuse põhimõtte, riigi rahaliste huvide kaitsmise põhimõtte.¹¹⁴

Ilmneb, et kõiki neid põhimõtteid ei peaks rakendama ainult maksuseaduse kehtestamisele tuginedes. Mõned neist on universaalse tähtsusega ning peaksid olema seotud õigusloomeprotsessiga mistahes õigusharu korral. Siiski võib ära märkida mõned põhimõtted, mis on maksuseaduse vallas eriti olulised.

Nii Eestis kui ka Poolas sobilik *vacatio legis* mängib olulist rolli maksuseadustes. Sobiliku kohanemisaja põhimõtet võib mõista kui kohustust jälgida sobivat aega *vacatio legis*-est, milleks on

¹¹¹ Buitelaar, E. Sorel, N. Between the rule of law and the quest for control: Legal certainty in the Dutch planning system. Volume 27, Issue 3, 2010, lk 983.

¹¹² Popławski, M. Introduction To Polish Tax Law. Bialystok: Termida 2, 2011, lk 44-47.

¹¹³ *Ibid.*

¹¹⁴ *Ibid.*

riigi teatajas õigusakti avaldamise ning selle jõustumise vaheline ajavahemik. Maksumaksja jaoks on oluline tutvuda eelnevalt uute õigusnormidega. Sellest tingituna saab maksumaksja uute reeglite tulekuks põhjalikult ette valmistuda. Tuleb rõhutada, et tegelikult on asi võimaluses teha otsuseid elulistest küsimustes, mis tähendab, et maksumaksjal peab olema aega nii muutunud maksumäärustega kohanemiseks kui ka kindlalt edasisi toiminguid puudutavate otsuste tegemiseks.¹¹⁵

Seda põhimõtet tuleks kindlasti järgida juhul, kui uued määrused peaks maksumaksja koormust tõstma või tema õigusi piirama. Seda reeglit tuleks kohaldada kõikide maksude puhul, kuigi eriliselt suurt rolli mängib see iga-aastaste maksukaalutluste võtmes, ehk iga-aastaste kalkulatsioonide võtmes. Nendeks on tulumaks ning varalise omandiga seotud maksud. Püüdes selles kindlaks määrata *vacatio legis* minimaalset kestusaega, juhitakse tähelepanu asjaolule, et see peaks olema vähemalt kuu aega. See tähendab, et Poolas kehtib arvamus, mille kohaselt muudatused mainitud maksudes tuleks ette teatada vähemalt 30 päeva enne jõustumata hakkamist maksuaasta alguses.

Teine oluline põhimõte puudutab maksuseaduse muutmise keeldu aasta jooksul. See põhimõte tundub eriti oluline ka iga-aastast maksuarvestust silmas pidades.¹¹⁶ Maksumäärade kasv aasta jooksul või maksusoodustuste kaotamine on eelpoolmainitu põhimõtte rikkumise näideteks Poolas, kuid sama olukord juhtus ka Eestis, näiteks käibemaksu määra tõstmisel. Selliseid olukordi tuleks käsitleda kui maksumaksjat kahjustavaid tegevusi, mis on vastuolus ka omandatud õiguste kaitse põhimõttega.

Belgia õigussüsteemis tunnustatakse õiguskindlust õiguse põhimõttena, millest saab tuletada seadusandjale suunatud nõuetekohase seadusloome põhimõtteid. See on üksnes piiratud uurimus nõuetekohase seadusloome põhimõtete tervikteooria loomisel. Üks põhjus on see, et muud nõuded järgivad muid põhimõtteid nagu demokraatliku riigi põhimõtte, mis nõuab teatavat demokraatlikku kvaliteeti. Teine põhjus on see, et õigusnorme ei saa õiguspraktikas isoleerida. Tegelikult tähenduse saavutab õigusnorm tõlgendamise ja kohaldamise, praktikas kasutamise ja õiguslikest argumentidest loodud õigusliku diskursuse kaudu. Õiguskindlust ei saa kunagi realiseerida, kui see on suunatud ainult ühele tasandile - õigusaktid. See tuleb näiteks suunata ka haldamisele ja kohtutele.

¹¹⁵ Popławski, M. Introduction To Polish Tax Law, Bialystok: Termida 2, 2011, lk 44-47.

¹¹⁶ *Ibid.*

Nõuetekohase haldamise põhimõtted on õigusemõistmises juba sätestatud. Nõuetekohase õigusemõistmise põhimõtete teooria saab sisse uue hoo.

Olulisem kui õigusnormi õiguskindlusega võitlemise võimalus kohtus on seadusandja mure õigusaktide kvaliteedi pärast ning tema jõupingutused nende muutmiseks nii kättesaadavaks ja usaldusväärseks kui võimalik. Nõuetekohase seadusloome põhimõtete jõustatavus võib seda muret kasvatada.

Belgias on valitsus nüüd asunud aegamisi välja töötama õigusaktide kvaliteedi üldsuundi. Selle jaoks on aga vaja teaduslikku alust. Akadeemilisel tasandil areneb huvi õigusaktide teooria või teaduse kui sellise vastu. Nõuetekohase seadusloome põhimõtete teooriat peetakse selle osaks. Praegusel ajal lähtub vaatenurk peamiselt õiguslikust seisukohast. Õigusaktide teadus peaks siiski olema interdistsiplinaarne. See on oluline ka õiguskindluse põhimõttest tuletatud nõuetekohase seadusloome põhimõtete elluviimisel. Näiteks saavad keele- ja kommunikatsiooniteaduste uurimused parandada õigusaktide kättesaadavust. Sotsioloogilised uuringud saavad teha sama, selgitades välja vaherühmad, kelle kaudu teavitatakse õigusaktidest teisi isikuid. Seega võib nimetatud uurimus saada üksnes tingliku lõpu.¹¹⁷ Belgia tollivõimud võivad väljastada tolliväärtuse aruandeid, mis jäävad muutumatuks 5 aasta jooksul ainult ühe kontrollkäigu puhul eeldusel, et asjaolud ei muutu. Et saada ennetavalt õiguskindlus tolliväärtuste puhul 5-aastaseks ajapikenduseks, võib ettevõtte taotleda maksuotsust. Samuti on võimalik kasutama hakata sama siirdehinna meetodit tulumaksu ja tolliväärtuse määramiseks. Tolliväärtuste lahendus Belgias töötati välja otsuste parameetrite raames ühenduse tolliseadustik põhjal, kahe erandiga: varemalt ei saanud otsust vaidlustada ja selle kehtivusaeg on piiratud.¹¹⁸ Seda praktikat saab rakendada ka maksuseadustes. Näiteks MTA kontrolli käigus tehtu otsusele võib määrata tähtaeg, mille jooksul MTA-l puudub õigus uueks kontrolliks. Tähtaja õigus ei laiene, järgmiste asjaolude ilmnemisel:

1. tegemist on kuriteoga, milles on alustatud kriminaalmenetlus;
2. maksukohustuse varjamisega ja tagastusnõude alusetu suurendamisega;
3. maksukelmusega või
4. maksuhalduri tegevuse takistamisega.

¹¹⁷ Popelier, P. Legal Certainty and Principles of Proper Law Making, European Journal of Law Reform. Kluwer Law International, Vol. 2, No 3, 2000.

¹¹⁸ Willem, R. Guide to Tax Rulings in Belgium, Holland: IBFD 2011, lk 289.

Inglismaal eeldatakse, et parlamentaarne tempo oleks teise seaduseelnõu puhul lähemaajaline, on ebatõenäoline, et nii rahandusministeerium, MTA kui ka maksumaksjad sooviksid põhjendamatult pikendada maksuseaduste kehtestamiseks lubatavat aega. Rahandusministeerium ja MTA soovivad liikuda edasi järgmisse eelarve-eelsesse ja eelarve perioodi ilma õigusaktidelt tähelepanu kõrvalejuhtimiseta parlamendis ning maksumaksjad kalduvad tõenäoliselt eelistama suuremat õiguskindlust, mida õigusaktide lõplik kehtestamine toob. Riigitulude eelnõu ei saa ka realselt hõlmata seadusandlikesse meetmetesse, mis võivad kanduda parlamendi järgmisele istungile. Maksude ajutise kogumise seadus (PCTA) nõude säilitamine oleks seega jätkuv piirang. Selle hinnangu kohaselt võib keerukus olla suhteline asi, mille puhul arvamusel võivad erineda. Keerukusel on ka erisuguseid põhjusi. Nagu märkis Gladstone, võivad selle juured olla olemuses objekti puhul, mida püütakse maksustada. Siiski on keerukuse päritolu sagedamini poliitikas, mida on püütakse kehtestada. Maksusüsteemi kasutamine sotsiaalsete eesmärkide saavutamisel võib olla probleemide teatav allikas, sest see nõuab piiride seadmist "hea" ja "halva" vahele, kui puudub selge põhimõtte õigusaktide põhjendamiseks. Siin, nagu ka paljude maksupoliitika aspektide puhul, tuleb leida tasakaal õigluse, õiguskindluse ja lihtsuse vahel, mis on harva kerge. Tegemist võib olla laiapõhjalise poliitikaalase kokkuleppega parlamendis, ilma et asjassepuutuvad mõistaksid, et probleem seisneb selle praktilise rakendamise keerukuses või õige tasakaalu leidmisel poliitika rakendamise eri kaalutluste vahel.¹¹⁹

Prantsuse maksuseadused on keerulised ja ilma juhusteta rasked kohaldada peamiselt seetõttu, et maksusüsteem taotleb mitmeid vastuolulisi eesmärke: tulude suurenemine, kuid ka sotsiaalseid, majanduslikke, ökoloogilisi, demograafilisi, ruumilise planeerimise ja tervishoiu küsimusi. Olivier Fouquet on öelnud, et maksuseaduste ebastabiilsus ja keerukus on peamised õigusliku ebakindluse põhjused. Oma ettekandes tsiteerib Fouquet advokaadibüroo TAJ poolt läbiviidud uuringut, milles leiti, et ainult 17% ettevõtete juhtidest, kes vastasid selle küsitlusele, leidsid, et õiguskindlus on kõrgem Prantsusmaal kui teistes arenenud riikides, ning 33% neist arvasid, et see on vähem kindel. Kui küsiti, mis võiks olla selle maksualase ebakindluse kaks kõige olulisemat põhjust, siis kõige sagedasem vastus oli, et maksuseaduseid muudetakse sageli ja neile antakse tagasiulatuv jõud, ning

¹¹⁹ Tax Law Review Committee, Making Tax Law, 2003. <http://www.ifs.org.uk/comms/budd03.pdf> (1.11.2014).

MTA vastumeelsus võtta seisukoht juriidilises või faktilises küsimuses oli teine kõige sagedasem vastus. Silmanähtavalt peetakse maksuõiguse ebastabiilsust peamiseks õigusliku ebakindluse põhjuseks.¹²⁰ Tuleb tõdeda, et sama olukord kehtib ka Eestis, kus maksuseadusi muudetakse sageli ning ebakindlust loob ka MTA ametnike vähesed teadmised ja suutmatus analüüsida fakte ja kohtupraktikat erapooletult. Nagu oli eelnevalt mainitud, Poolas kehtib *vacatio legis* 30 päeva. Vaatamata sellele, käesoleva töö autori arvates, on 30 päevane *vacatio legis* ebapiisav, et tagada õiguskindluse põhimõtte nõuetekohane rakendus, kuna selle aja jooksul on ülimalt keeruline korraldada oma tegevust nii, et see vastaks seadusele, eriti kui tegemist kaaluka seaduse muudatusega.

3.2. Õiguskindluse põhimõtte käsitlus Venemaa maksuõiguses

Õiguskindluse nõue on õiguse kui sotsiaalsete normide süsteemi tähtsaim tunnus. Õigusallikaid, eriti seadusandlust, iseloomustab eriline juriidiline keel, eriline juriidiline tehnika. Eelkõige peetakse silmas normatiivmaterjalide sõnastuse täpsust, selgust, ühemõttelisust. Õigus peab täpselt fikseerima käitumisnõuded, võimaliku, nõutava ja keelatud käitumise raamid, üksikasjalikult kirjeldama õiguspäraste tegude võimalikke või nõutavaid variante ja nende rikkumisega kaasnevaid tagajärgi.¹²¹

Seejuures peetakse kinni reeglist „*legem brevem esse oportet*“ - seadus peab olema lühike (napisõnaline). Loomulikult ei saavutata lühidust sisu arvelt. Normide täpsus, konkreetsus, ühemõttelisus kindlustab õiguse unifitseerimise, mis tähendab seda, et kõik õigussuhte osalised mõistavad ja kasutavad õigust ühtemoodi. Õigusnormide sisu määratlematus seevastu tekitab õiguse realiseerimisprotsessis piiramatut seadusetust, suvalisust, meelevaldsust, mis toob kaasa lahkeliid, omavoli, õiguskonfliktid. Igasugune selgusetus on vastuolus õiguskorra mõistega ja asetab inimese üsna keerulisse olukorda: on raske aru saada, millist seadust täita ja millisega kohaneda.¹²²

¹²⁰ Evans, C. Judith, R. E. *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*, Holland: IBFD 2011, lk 256.

¹²¹ Евстигнеев, Е.Н. *Налоги и налогообложение*. St. Peterburg: Издательский дом "Питер" 2009, lk 39.

¹²² Демин, А.В. *Принцип Определенности Налогообложения*. Красноярский государственный университет, 2006, § 7.

Ühiskonna ja riigiga silmitsi seisval indiviidil on õigus nõuda, et seaduses oleks täpselt öeldud, mida temalt oodatakse ja millised piirid talle seatakse. *Ubi jus incertum, ibi nullum* ehk kui seadus on määratlemata, ei ole teda olemas - nii kõlab üks Vana-Rooma õiguse aksioomidest.¹²³

Ei tohi unustada, et määratlematuseni võib viia metafooride, aforismide, hinnangukategooriate ehk niinimetatud kunstiliste kujundite kasutamine. Just seetõttu on seaduste keel kuiv ja formaalne, vaba igasugusest kujundlikkusest. Lõppkokkuvõttes kindlustab õiguse määratletus kõigile ühiskonnaliikmetele ühtse, kindla õiguskorra. Vene Föderatsiooni konstitutsioonikohtu määrusega 15.07.99 N11-II on kehtestatud, et määratletuse, selguse ja ühemõttelisuse üldõiguslik kriteerium tuleneb konstitutsioonilisest võrdsusprintsübist, mille järgi on kõik seaduse ja kohtu ees võrdsed, ja sellist võrdsust saab tagada vaid tingimusel, et õigusemõistjad mõistavad ja tõlgendavad norme ühtemoodi. Õigusnormide sisu määratlematus seevastu laseb õigusemõistmise protsessis tekkida piiramatul seadusetusel, ehk meelevaldsusel ja see toob kaasa omavoli ning seega ka seaduste ülimuslikkuse printsiibi, õiguskindluse ja võrdsusprintsübi rikkumise.¹²⁴

Venemaa Föderatsiooni põhiseaduses sätestatud printsiibid maksumääruse kehtimise kohta ajas tagavad maksumaksjale suhteliselt kõrge kaitse tema maksukohustuste omavolilise suurendamise või talle mingite lisakohustuste panemise vastu riigi poolt. Selline kaitse on loodud tänu seadusandlikult fikseeritud vastuvõetamatusele anda tagasiulatuv jõud määrustele, mis halvendavad maksumaksja olukorda ja põhiseaduslikule mõistliku adaptatsiooniaja põhimõttele, mille kohaselt maksukohustuste suurendamine või maksumaksjale lisakohustuste pealepanemine juba alanud maksustamisperioodil ei ole lubatud. Välisriikide maksuõigus ja selle rakendamise praktika EIK ei välista mõnedel (erilistel) juhtudel maksumaksja maksukohustuse seaduslikku suurendamist, kohaldatuna mitte ainult jooksvale, vaid ka juba läbitud maksustamisperioodidele.

Õiguskindluse printsiip arendab õiguse formaalse määratletuse tunnust maksustamise ja maksukogumise seadusandluse suhtes. Õigusriigi printsiip nõuab seadusandjalt maksumaksjale

¹²³ Демин, А.В. Принцип Определенности Налогообложения. Красноярский государственный университет, 2006, § 7.

¹²⁴ Конституционный Суд Российской Федерации, постановление от 15 Июля 1999 Г. N 11-П.

tõepäraste andmete õigeaegset esitamist, et see saaks maksukohustust täita. Vene Föderatsiooni maksukoodeksi 6 osa 3. paragrahv sisaldab järgmisi nõudeid:¹²⁵

- 1) maksude ja lõivude kehtestamisel peab olema majanduslik alus ning nad ei saa olla meelevaldsed;
- 2) maksude kehtestamisel peavad olema määratletud kõik maksustamise elemendid (maksukoodeksi § 3 p 6);
- 3) maksustamise ja maksukogumise seadusandluse normatiivaktid peavad olema sõnastatud nii, et igäüks teaks täpselt, milliseid makse, millal ja mis järjekorras maksuma peab (maksukoodeksi § 3 p 6);¹²⁶
- 4) kõik kõrvaldamatud kahemõttelisused, maksustamise ja maksukogumise seadusandluse ebaselged ja vastuolulised aktid tõlgendatakse maksumaksja kasuks (maksukoodeksi §7 p 3).¹²⁷

Ülalmainitule tuleb lisada ka maksustamise ja maksukogumise seadusandluse stabiilsusnõude. Tihti muutuv seadus ei ole C. Osakve õiglase märkuse järgi isegi väärt seda paberit, millele ta on kirja pandud. Pidevad maksureformid ei ole midagi tavatut. Kuid reeglina võivad need puudutada vaid üksikute maksude õiguslikku reguleerimist. Mis aga puutub maksukoodeksi üldosasse, siis seda ei tohi muuta ja täiendada spontaanselt, iga päev, juhindudes hetkeülesannetest. Just Venemaa maksuseadusandlussüsteemi stabiliseerimise eesmärgil kehtestab maksukoodeksi § 5, et maksuseadusandluse normatiivaktid jõustuvad mitte varem kui ühe kuu möödudes pärast ametlikku avaldamist ja mitte varem kui korralise maksuperioodi 1. kuupäeval. Föderaalseadused, mis viivad sisse muudatusi maksukoodeksi uute maksude kehtestamise ja kogumise korralduse osasse, aga ka Vene Föderatsiooni subjekte puudutavad maksustamise ja maksukogumise seadusandluse normatiivaktid ja kohaliku omavalitsuse esindusorganite aktid, mis kehtestavad makse ja reguleerivad nende kogumist, jõustuvad mitte varem kui nende vastuvõtmisele järgneva aasta 1. jaanuaril, kuid mitte varem kui ühe kuu möödudes nende ametlikust avaldamisest. Seejuures võivad maksumaksjate olukorda parandavad maksude ja lõivude õigusaktid alates 24.08.2013 jõustuda tähtaegadel, mis on selgesõnaliselt nende õigusaktidega sätestatud, kuid mitte varem kui nende

¹²⁵ Демин, А.В. Принцип Определенности Налогообложения. Красноярский государственный университет, 2006, § 7.

¹²⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ, ст.3.п.6.

¹²⁷ *Ibid.*, ст.3.п.7.

ametliku avaldamise kuupäeval; 01.01.2009 kuni 23.08.2013 võisid sellised õigusaktid jõustuda nende ametliku avaldamise päeval, kui seda selgesõnaliselt sätestati.¹²⁸

Maksunormide kindluse küsimust on korduvalt käsitletud VF põhiseaduskohtu praktikas. Eelkõige, hinnates Sankt-Peterburgi 14.07.1995 seaduse Sankt-Peterburgi maamaksu määrade kohta 1995. aastal põhiseaduslikkust, märkis põhiseaduskohus, et seadusandlikud organid, eesmärgiga rakendada kodanike põhiseaduslikku kohustust maksta seadusega kehtestatud makse, peavad tagama maksuseaduste konkreetsuse ja arusaadavuse. Maksuseadustes sisalduvate normide ebaselgus võib kaasa tuua riigiasutuste ja ametiisikute meelevaldsuse nende suhetes maksumaksjatega ja kodanike võrdsuste rikkumise seaduse ees. Kohus pidi hindama VF seaduse "Maa eest tasumise kohta" paragrahvi 8, mille kohaselt kehtestatakse maks linna- ja alevimaade eest föderaalõigusaktides kindlaks määratud keskmiste määrade alusel. Keskmisi määrasid soovitati eristada asukoha ja eri linnaehitusliku väärtusega piirkondade alusel. Põhiseaduskohus märkis, et maamaksu määra näol on tegemist maksumaksjate õiguste olulise garantiiga, kuid sellel on võimalik seda funktsiooni täita ainult siis, kui on loodud teatavad tingimused, mis tõesti piiravad VF subjektide seadusandlike organite otsustusvabadust nende määrade arvutamisel. See eeldab ühtsete eeskirjade olemasolu keskmise maksumäära kasutamisel linnade ja alevite maadel, eriti nende eristamisel asukoha ja eri linnaehitusliku väärtusega piirkondade alusel. Samal ajal puudusid föderaalseadustes selliste määrade arvutamise korra õigust loovad sätted. Põhiseaduskohus pidas vastuvõetamatuks sellist olukorda, kui eristatud määrasid saavad kehtestada kohalikud omavalitsusasutused ja riigivõimud tegelikult meelevaldselt, sest tänu keskmise maamaksumäära erinevatele arvutusmeetoditele minetab see määr ise igasuguse tähenduse. Samal ajal vajab keskmise määra mõiste ühtset tõlgendamist, mis eeldab ühiste arvutuseeskirjade väljatöötamist ja selle alusel maamaksumäärade eristatud määrasid.¹²⁹

Vastavalt maksuseadustiku paragrahvi 3 punktile 7 tõlgendatakse kõik kõrvaldamatud kahtlused, vastuolud ja ebaselgused maksude ja lõivude õigusaktides maksumaksja või lõivude maksja kasuks. Kõigepealt tuleb maksustamise selguse põhimõttega seonduvalt kindlaks määrata kategooriad kahtlus, vastuolu, ebaselgus. Pakun järgmisi definitsioone:

¹²⁸ Демин, А.В. Принцип Определенности Налогообложения, Красноярский государственный университет, 2006, § 7.

¹²⁹ *Ibid.*

Kahtlus - õiguskaitsesubjekti suutmatuse pakkuda üheselt mõistetava kohaldatava õigusakti tõlgendus selles sisalduvate vastuolude või ebaselguste tõttu. Just selles kontekstis on mõistet "kõrvaldamatud kahtlused" kasutatud maksuseadustiku paragrahvi 108 punktis 6, milles käsitletakse vastutusele võtmist maksualaste õiguserikkumiste eest. Vastuolu - kahe võrdse õigusjõuga ja teineteist välistava sisuga normi olemasolu. Sellist kollisiooni võib nimetada normide konkurentsiks. Konkureerivad normid võivad sisalduda nii ühe õigust loova õigusakti tekstis kui ka sama taseme eri õigusaktides.¹³⁰

Hulgaliselt näiteid maksuseaduste oluliste ja kõrvaldamatute kollisioonide kohta toodi esile VF põhiseaduskohtu 15. juuli 1999 määruses N 11-П. Hinnates VF seaduse "Maksusüsteemi aluste kohta Vene Föderatsioonis" paragrahvi 13 ja VNFSV seaduse "Vene Föderatsiooni riikliku maksuteenistuse kohta" paragrahvi 7 punkti 8 põhiseaduslikkust, märkis põhiseaduskohus, et nimetatud seadustega sätestatud õiguserikkumiste koosseisud ei ole omavahel piisavalt piiritletud. Vastavate normide dispositsioonides, mis väljenduvad määratlematutes, ajuti üksteisest eristamatutes mõistetes nagu "varjatud tulu", "vähendatud tulu", "varjatud maksustamisobjekt", "arvele võtmata maksustamisobjekt", "maksustamisobjektide arvestuse puudumine", "maksustamisobjektide arvestuse korra puudumine", ei ole seadusandja esile toonud iga konkreetse õiguserikkumise, mistõttu on praktikas neid koosseise võimatu eristada ja üheselt tõlgendada.

VF põhiseaduskohtu 28.03.2000 määruses N 5-П ja 20.02.2001 määruses N 2-П¹³¹ on tehtud oluline järeldus selle kohta, et Vene Föderatsioonis kui õigusriigis peavad maksuseadused sisaldama täpseid ja arusaadavaid norme. Just seetõttu sätestab maksuseadustik, et maksustamise vajalikud elemendid (maksukohustused) peavad olema sõnastatud nii, et igaüks teaks täpselt, milliseid makse ja lõive, millal ja millises korras on ta kohustatud maksma (paragrahv 3 punkt 6). Maksunormide formaalne selgus peab tagama nende õige arusaamise ja kohaldamise. Maksunormi ebamäärasus võib põhiseaduskohtu arvamuse kohaselt vastupidiselt kaasa tuua õigusriigi põhimõttega sobimatut meelevaldset ja diskrimineerivat kohaldamist riigiasutuste ja ametiisikute poolt nende suhetes maksumaksjatega ja seega õigusliku võrdsuse põhimõtte ning sellest tuleneva maksustamise võrdsuse rikkumise, st VF maksuseadustiku paragrahv 3 punkti 1 rikkumise. Seetõttu ei saa vigaseid - õigustehniliste nõuete vaatenurgast - sätestatud maksumäärasid pidada seaduslikult kehtestatuks.

¹³⁰ Демин, А.В. Принцип Определенности Налогообложения, Красноярский государственный университет, 2006, § 7.

¹³¹ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации, 5-П/2000 от 28 марта 2000 года.

Üleminekuperioodi probleem, mis on puudutatud 30%-lise piirangu juhtumitel, tuleks lahendada, võttes arvesse kindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid. Vaidlustatud sätted rikuvad kindluse põhimõtet, kuna nende poolt maksusüsteemi sisse viidud muudatused on meelevaldsed, olles tingitud riigi eelarvepoliitika huvidest.¹³²

Käsitledes hinnangut Vene Föderatsiooni maksukoodeksi 5. paragrahvi 1. punkti taande normatiivsele sisule, mille kohaselt maksualased õigusaktid jõustuvad mitte varem kui ühe kuu möödumisel nende ametlikust avaldamisest ja mitte varem kui vastava maksu järgmise maksuperioodi 1. kuupäeval, jõudis VF põhiseaduskohus järeldusele, et see seaduse säte eeldab maksualase õigusakti jõustumist vähemalt mitte varem kui üks kuu pärast selle ametlikku avaldamist (8. aprilli 2003 määrus nr 159-O); klausel "vähemalt" ei tähenda näidatud õigusaktide jõustumise muude tingimuste puudumist ega täitmise mittekohustuslikkust (Vene Föderatsiooni põhiseaduskohtu 17. novembri 2011 määrus nr 1571-O-O). Järelikult ei saa see takistada kohtutepoolset Vene Föderatsiooni 11. maksukoodeksi 5. paragrahvi sätete konkreetsete asjaolude läbivaatamise korral rakendamist maksumaksjatele soodsamas mõttes, arvestades muu hulgas Vene Föderatsiooni kõrgema arbitraažikohtu selgitusi, kus 28. veebruari 2001 pleenumi otsuses nr 5 "Vene Föderatsiooni maksuseadustiku esimese osa rakendamise mõne küsimuse kohta" märgiti: konkreetse maksualase õigusakti jõustumise hetke otsustamisel tuleb lähtuda sellest, et Vene Föderatsiooni maksukoodeksi 5. paragrahvi 1. punkti alusel jõustub selline õigusakt järgmise maksuperioodi 1. päeval vastava maksu korral, mis ilmub pärast ühe kuu möödumist alates nimetatud õigusakti ametliku avaldamise tähtajast (3. punkt).¹³³

Oma seisukoha toetuseks märkisid arbitraažikohtud, et hagejal oli võimalik välja arvutada ja maksta maamaksu 2008. aasta eest nõuetekohaselt – kooskõlas temale edastatud andmetega maatükkide katastriväärtuse uute määrade kohta, mis kiideti heaks õigusaktiga, mis avaldati enne maksuperioodi algust; VF maksukoodeksi 5. paragrahvi 1. punkti sätted kehtestavad maksu- ja lõivualaste õigusaktide jõustumise üldise korra, samas kui maamaksu reguleerimise rakendamise osas on nimetatud seadustiku 396. paragrahvis kehtestatud konkreetset tähtajad maksumaksjate teavitamiseks maatükkide katastriväärtuse kohta, välja arvatud tähtajad, mis on ette nähtud selle 5. paragrahvi 1. punktis; täitevvõimuorganite normatiivsed õigusaktid, mille eesmärk on määrata

¹³² Завязочникова, М.В. Налоговое право в решениях Конституционного суда Российской Федерации 2007 года, Москва: Wolters Kluwer 2009, lk 97.

¹³³ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации, 2 июля 2013 года, № 17-П.

maatükkide katastriväärtus, ei reguleeri maksualaseid õigussuhteid ning järelilikult ei laiene neile Vene Föderatsiooni maksukoodeksi 5. paragrahvi 1. punkti taande nõue.¹³⁴

Kokkuvõtteks toome ära T. Jobsi sõnad, kes, arvestades seaduslikkuse põhimõtet, juhib tähelepanu sellele, et seadusega ette nähtud kohustused peavad olema määratletud sellisel viisil, et need, keda need puudutavad, võiksid mõista õiguslikku olukorda, suunates oma käitumist. Maksukohustused tuleks määratleda selliselt, et maksumaksja võiks ette näha seda maksusummat, mis tuleb maksta.¹³⁵

Eeltoodust arvestades jõuame kokkuvõttele, et kõige sagedamad muutused maksuseadustes on tingitud riigi eelarvepoliitika huvidest. Just selle tõttu maksuseaduste muudatuste arv kasvab enne riigieelarve koostamist.

¹³⁴ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации, 2 июля 2013 года, № 17-П.

¹³⁵ *Ibid.*

4. Õiguskindluse põhimõtte käsitus kohtus

4.1. Õiguskindluse põhimõte Eesti Vabariigi kohtupraktikas

Järgmiste peatükkide eesmärk on uurida, kuidas toimub õiguskindluse põhimõtte kohaldamine Eesti ja EL-i kohtupraktikas. Kohtupraktikat analüüvides otsib autor vastuseid küsimustele, milliseid toiminguid tuleb ette võtta enne uute seaduste kehtestamist. Vastus sellele küsimusele annab ka ülevaate sellele, palju aega tegelikult ettevõtte vajab oma majandustegevuse ümberkorraldamiseks, tänu millele saame vastuse küsimusele, mis oleks optimaalne etteteatamisaeg. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium on 31.jaanuaril 2007 aastal asjas nr 3-4-1-14-06 öelnud, et õiguskindluse põhimõtte peab looma kindluse kehtiva õiguskorra suhtes. Analüüvides kohtupraktikat, jõuab autor järeldusele, kas nii ongi praktikas Eestis ning kuidas toimub Eestis õiguskindluse põhimõtte rakendus.

Nagu eelnevalt oli autor märkinud õiguskindluse põhimõtte on üks riigi oluline tunnus. Ilmtingimata õiguskindluse põhimõtte tähtsus maksuõiguses on väljaspool kahtlust. Riigikohtu esimene lahend, milles viidati õiguskindlusele oli seotud maksustamisega. Otsuses märgitakse, et „põhiseadus ja sellega kooskõlas vastu võetud seadused ja muud õigusaktid on määratud looma korrapära ja stabiilsust ühiskonnas. Selle kaudu luuakse kindel ja püsiv alus põhiõiguste ja vabaduste seaduspäraseks kasutamiseks ning kujuneb õiguskindlus kui sotsiaalne väärtus.“¹³⁶ Seega maksuseaduste primaarne eesmärk on luua korrapära ühiskonnas.

Eelpool viidatud otsuse asjaoludes nähtuvalt Riigikogu võttis vastu 27.oktoobril 1993.a. Asjaõigusseaduse rakendamise seaduse, mis jõustus 1.detsembril 1993.a ning millega tunnistati kehtetuks 6.detsembril 1989.a. vastu võetud taluseadus. Taluseaduse §-s 30 lg 2 sätestati, et selle seaduse alusel loodud talud on maksudest vabastatud viie aasta jooksul alates talu loomisele järgneva kuu esimesest kuupäevast. Vastavalt ülaltoodud muudatustele Harju Maakonna Maksuamet teatas 1.detsembril 1993.a. Elmur Rikmannile (edaspidi avaldaja), et ta peab tasuma 921 krooni maamaksu Maamaksu seaduse alusel. Avaldaja tasus maksu ning pöördus kohtusse paludes tagastada tasutud maksusumma. Avaldaja oli arvamisel, et talumaade maksustamine on

¹³⁶ RKPJKo III-4/A-5/94.

ebaseaduslik, sest taluseaduse § 30 lg 2 vabastas taluseaduse alusel loodud talud esimeseks viieks aastaks maksudest. See oli ka põhjuseks, miks avaldaja võttis laenu, kuna teadis, et talul on kuni 1.jaanuarini 1996.a. maksuvabastus. Ning tähtajaks lubatud maksuvabastuse ootamatu tühistamise tõttu tekivad temal raskused laenu tagastamisega.¹³⁷

Käesoleva töö asus autor seisukohale, et õigusloomes, õiguse rakendamisel, sealhulgas õiguse mõistmisel juhindutakse seadustest ja ajalooliselt kujunenud õiguse üldpõhimõtetest. Seda on kinnitanud ka Riigikohus. Samuti Riigikohus asus seisukohale, et Eesti õiguse üldpõhimõtete kujundamisel tuleb PS kõrval arvestada ka Euroopa Nõukogu ja EL-i asutuste poolt kujundatud õiguse üldpõhimõtteid. Seega Eestis kehtivad need maksuõiguse üldpõhimõtted, mida tunnustatakse ka Euroopa õigusruumis. Autor oli eelnevalt maininud, et PS preambuli kohaselt on Eesti riik rajatud vabadusele, õiglusele ja õigusele. Riigis, mis on rajatud vabadusele, õiglusele ja õigusele, kehtivad õiguse üldpõhimõtted. Seetõttu seadus, mis on vastuolus nende põhimõtetega, on vastuolus ka PS. PS mõtte kohaselt on Eestis õiguse üldpõhimõtteks õiguspärase ootuse printsiip. „Selle printsiibi kohaselt on igaühel õigus tegutseda mõistlikus ootuses, et rakendatav seadus jääb kehtima. Igaüks peab saama temale seadusega antud õigusi ja vabadusi kasutada vähemalt seaduses sätestatud tähtaja jooksul. Seaduses tehtav muudatus ei tohi olla õiguse subjektide suhtes sõnamurdlik. Kuna riik lubas taluseaduse alusel loodud taludele esimeseks viieks aastaks maksuvabastuse, siis oli talunikel õigus loota ja toimida arvestusega, et maksuvabastus kehtib viis aastat. Selle aja kestel maksuvabastuse tühistamine oli vastuolus õiguspärase ootuse printsiibi ja seetõttu PS §-ga 10. Tallinna Halduskohus leidis õigesti, et Asjaõigusseaduse rakendamise seaduse § 25 lg 3 on taluseaduse § 30 lg 2 kehtetuks tunnistamise osas PS vastane.“¹³⁸

Riigikohus on samuti märkinud, et normi adreessadil peab olema kindlustunne, et talle kohustuslik täitmiseks akt on kooskõlas seadusega ning adreessat ise ei pea kontrollima selle akti seaduslikkust.¹³⁹ Õiguskantsler jõudis järeldusele, et õiguskindluse põhimõtte järgimine eeldab, et uute regulatsioonide jõustamiseks nähakse ette mõistlik aeg, mille jooksul maksumaksjad saaksid oma tegevuse uutes oludes ümber korraldada.¹⁴⁰

¹³⁷ RKPJKo III-4/A-5/94.

¹³⁸ *Ibid.*

¹³⁹ RKPJKo 3-4-1-5-98.

¹⁴⁰ RKPJKo 3-4-1-20-04, p 4.

Üks viimastest Riigikohtu lahenditest õiguskindluse põhimõtte teemal käsitles olukorda, kus Vabariigi Valitsus kuulutas välja jäätmeseaduse muutmise seadust, vastavalt millele tunnistatakse kehtetuks jäätmeseaduse § 66 lg 1¹, mille sisu on järgmine: „Jäätmeveo võib korraldada selliselt, et jäätmeid vedava ettevõtja ainsaks kliendiks ja temale tasu maksjaks on kohaliku omavalitsuse üksus või viimase poolt volitatud mittetulundusühing. Sellisel juhul lasub jäätmevaldajate üle arvestuse pidamise ning nendega arveldamise kohustus kohaliku omavalitsuse üksusel või viimase volitatud mittetulundusühingul.“¹⁴¹ Vabariigi President kuulutas seaduse välja 26. juunil 2014 otsusega nr 469 ja seadus on määratud jõustuma 1. oktoobril 2014m ehk veidi rohkem kui kolme kuu pärast. Sõmeru, Rägavere, Vinni, Kadrina, Rakvere ja Nissi vallad esitasid taotlused Riigikohtule, millega palusid tunnistada kehtetuks ja põhiseadusevastaseks kõne all olevat jäätmeseaduse muutmise seaduse paragrahvi ning peatada seaduse jõustumist. Taotlus oli rahuldatud ja seaduse jõustumine peatatud. Taotlejad on arvamisel, et kõne all oleva muudatuse edasilükkamine aitaks leevendada kahjulikke tagajärgi, mis võivad kaasa tuua taotlejate poolt loodud jäätmekeskuse pankroti väljakuulutamist ja uued rahalised kohustused. Akti jõustumisest poleks enam võimalik täita lepinguid, kuna jäätmekeskusel poleks enam õigust tegutseda taotlejate nimel. Põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium viidates Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 31. jaanuari 2007. a otsusele asjas nr 3-4-1-14-06, punktile 23, astus käesolevas asjas seisukohale, et ühelt poolt õiguskindluse põhimõtte tagamiseks peavad vastuvõetud õigusaktid jõustuma ettenähtud ajal, kuid teiselt poolt õiguskindluse põhimõtte peab tagama ka kehtestatud normide püsijäämist. Sellest tuleb järeldada, et taotlejad on korraldanud jäätmeveo eeldusel, et kehtiv norm jääb püsima, seega on teinud pikaajalisi suuri investeeringuid ning normi jõustumine oleks pannud taotlejaid ülimalt kahjulikku olukorda.¹⁴² Seega käesolevas asjas Riigikohus asus seisukohale, et kolm kuud on ebapiisav aeg oma tegevuse ümberkorraldamiseks. JäätS § 66 lõige 1¹ on siiani kehtiv.

Veel üks silmapaistev Riigikohtu lahend, mis käsitleb õiguspärast ootust ja *vacatio legis*'e. Kõrveküla Tankla OÜ, edaspidi avaldaja, registreeriti majandustegevuse registris 30. juunil 2010.a ning Maksu- ja Tolliamet (MTA) määras avaldajale tulevikus tekkida võiva maksukohustuse täitmiseks tagatis 19 200 krooni, s.o 81 korda väiksem summa võrreldes uue regulatsiooni alusel tasumisele kuuluva summaga. Avaldajal oli õiguspärane ootus, et enne 15.aprilli uut tagatist talle ei määrata, kuna seaduse kohaselt ettevõtja peab kinnitama kehtiva registreeringu õigusust iga aasta

¹⁴¹ Jäätmeseaduse muutmise seadus, RT I, 08.07.2014, 2, vastu võetud 19.06.2014.

¹⁴² RKPJKm 3-4-1-34-14.

15.aprilliks. Seega avaldaja oli arvamisel, et VKS § 36 lõikes 5 sätestatud regulatsioon, mille kohaselt tuli enne käibemaksuseaduse ja vedelkütuse seaduse muudatusi majandustegevuse registris registreeritud tarbimisse lubatud kütuse müüjal esitada hiljemalt 31. maiks 2011 uus registreerimistaotlus ja 100 000 euro suurune tagatis, riivas avaldaja õiguspärast ootust.¹⁴³

Uus regulatsioon oli loodud maksupettuste vähendamiseks ja ausat konkurentsi soodustamiseks kütuseturul. On arusaadav, et maksupettuste vähendamine suurendab maksusummade laekumist vedelkütuse tehingutest. Tegemist on avalikust huvist lähtuva eesmärgiga. Maksupettuste toimepanemine kahjustab seadusekuulekate ettevõtjate huve, kuna nad konkureerivad ettevõtjatega, kellel tekib konkurentsieelis läbi tasumata käibemaksu. Seega selle regulatsiooniga seadusandjad soovivad eelkõige kaitsta ettevõtjate ettevõtlusvabadust.

Ühelt poolt, 100 000 euro suuruse tagatise nõue võimaldab vähendada maksupettuste toimepanemist, seega selle üleminekuperioodi pikendamine võib kaasa tuua riigile suuremat kahju. Enne selle regulatsiooni kehtestamist tuleb kaaluda abinõu vajalikkust, teisisõnu öeldes seda, kas soovitud eesmärki on võimalik saavutada mõne vähem koormava lahenduse kaudu, kuid mis oleks vähemalt sama efektiivne kui tagatise regulatsioon. Kolleegiumi hinnangul alternatiivsed lahendused võivad olla järgmised: maksuhalduri kaalutusõigust tagatise määramisel, kütusemüüjale pöördmaksustamise rakendamist ja kohese sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramist. Kuid analüüsid oma otsuses neid lahendusi, kolleegium on jõudnud järeldusele, et puuduvad isikut vähem koormavad alternatiivid, mis võimaldaksid samavõrd kiiresti ja tõhusalt vähendada maksupettuste toimepanemist ja soodustada ausat konkurentsi kütuseturul.¹⁴⁴

Eelmises peatükis analüüsis autor „mõistliku aja“ terminit. Peab nentima, et kohtupraktika analüüs ei andnud konkreetset vastust küsimusele, kui pikk on mõistlik aeg. Antud asjas on kolleegium analüüsinud ka *vacatio legis*’e põhimõtet. Õiguskindluse põhimõtte kohaselt uusi regulatsioone ei saa kehtestada nii öelda üleöö ja meelevaldselt. Eriti see nõue kehtib seaduste puhul, mille kehtestamisel võivad kaasned olulised muudatused inimeste tegevustes. Seega õigusakti, mis toob kaasa olulisi muudatusi tuleb vastu võtta võimalikult aegsasti enne jõustumist selleks, et anda adressaatidele piisavalt aega sellega tutvumiseks ja oma tegevuses ümberkorralduste tegemiseks.¹⁴⁵

¹⁴³ RKPJKo, 3-4-1-24-11, p. 50 ja 51.

¹⁴⁴ *Ibid.*, p. 56 ja 59.

¹⁴⁵ RKHKo 3-3-1-33-06, p. 18.

Seega *vacatio legis*'e põhimõtte kohaselt isikutele tuleb anda mõistlik aeg, mille kestel nad saaksid uute normidega tutvuda ja oma tegevust vastavalt ümber korraldada.¹⁴⁶

Antud olukorras pidi avaldaja leidma 100 000 euro suuruse tagatise 2,5 kuu jooksul. See aeg hõlmab ka MTA 30 päevast registreerimistaotluse läbivaatamist, seega isikul jääb parimal juhul 1,5 kuud vajalikku tagatise summa leidmiseks. Kuna tegemist on väikese ettevõttega, seega kinnisvara olemasolu tõenäosus on väike, mistõttu hüpoteegi võimalus riigi kasuks samuti puudub.¹⁴⁷

Seega *vacatio legis* peab arvestama sellega, et ettevõtja saaks oma majandustegevust ümber korraldada tegevuse jätkamiseks. Peale selle *vacatio legis* peab arvestama ka sellega, et ettevõtjal peab olema võimalus lahkuda turult normaalsel tingimustel, juhul kui tema ei suuda oma majandustegevust ümber korraldada. Seega tuleb arvestada sellise olukorraga, kus alguses ettevõtja üritab leida võimalusi, et vastata uutele tingimustele ning võimaluste leidmata jätmisel lahkub turult. Nende toimingutele kulub aega rohkem kui 1,5 kuud.

Kõne all olevas otsuses kolleegium jõudis seisukohale, et 2,5 kuud on ebamõistlikult lühike aeg, et ettevõtjal oleks võimalik mõistlikul viisil oma tegevust kütuseturul lõpetada.¹⁴⁸ „Arvestades seda, et tegemist on äärmiselt intensiivse riivega – 31. maiks 2011 tagatise esitamata jätmisel ei olnud võimalik enam kütuseturul tegevust jätkata, tegemist oli ulatusliku ja ootamatu muudatusega ning kütuseturul tegutseval ettevõtjal ei jäänud piisavalt aega 100 000 euro suuruse tagatise esitamiseks võimaluse leidmiseks ega soovi korral kütuseturult mõistlikult lahkumiseks –, on kolleegium seisukohal, et avalik huvi kiiresti vähendada maksupettusi ja soodustada ausat konkurentsi ei kaalu üles isiku õiguspärast ootust, et vedelkütuse seaduse muudatustega nähakse ette mõistlik aeg isikule oma tegevuse ümberkorraldamiseks. Seega riivab VKS § 36 lõige 5 ebaproportsionaalselt tarbimisse lubatud kütuse müüjate, kes olid 1. aprillil 2011 registreeritud majandustegevuse registris kütuse müüjana ning olid kütuseturul tegutsenud vähem kui kolm aastat, õiguspärast ootust ja on selles osas põhiseadusvastane ning tuleb tunnistada kehtetuks.“¹⁴⁹ Seega käesolevas asjas on Riigikohus asunud seisukohale, et 2,5 kuud ei ole mõistlik aeg uue regulatsiooni kohanemiseks.

¹⁴⁶ RKPJKo 3-4-1-24-11, p. 67.

¹⁴⁷ *Ibid.*, p. 70.

¹⁴⁸ *Ibid.*, p. 76.

¹⁴⁹ *Ibid.*, p. 77.

Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium 15.detsembri 2005.a otsuses on viidanud Euroopa Inimõiguste Kohtu otsusele *Sunday Times vs. Ühendkuningriik*. Riigikohus on märkinud, et EIK praktikaga saab arvestada põhiseadusega nõutava ja vajaliku õigusselguse määra piiritlemisel.¹⁵⁰ Kõne all olevas otsuses on EIK leidnud, et õigusnormi saab pidada seaduseks siis, kui norm on formuleeritud piisava täpsusega, mis võimaldab kodanikul oma käitumist reguleerida. Õigusnormi adressaat peab saama ning kui on tarvis, siis asjakohase nõustamise abiga, kõiki asjaolusid arvestada mõistlikul määral ette näha tagajärgi, mille teatud tegevus võib kaasa tuua. Ilmtingimata neid tagajärgi ei ole võimalik absoluutse kindlusega ette näha. Praktika näitab, et see on võimatu. Kuigi kindlus on väga soovitatav, kuid vaatamata selle õigus peab suutma muutuvate oludega kaasa minna, samamoodi nagu ka ühiskond. Seepärast on arusaadav, et seadused on sõnastatud, kasutades termineid, mis on suuremal või vähemal määral ähmased ja mille kohaldamine ja tõlgendamine selgub praktika käigus.¹⁵¹

Kolleegium on asunud seisukohale (viidates varasemale otsusele), et õiguspärase ootuse põhimõte ei nõua kehtiva regulatsiooni kivistamist, kuid vaatamata sellele õigus ei tohi olla õiguse subjektide suhtes sõnamurdlik, ehk igaljuhul tuleb võimaldada kasutada seadusega sätestatud oma õigusi ja vabadusi seaduses sätestatud tähtaja jooksul.¹⁵² Tuleb ka aru saada, et õiguspärase ootuse ootuse põhimõtte sisuks ei ole eeldus, et igasugune õigusnorm ning sellest tulenevad õigused ja vabadused jäävad tähtajatult kehtima. Mõistlik inimene peab eeldama analüüsides riigi majandusolukord ning majanduslike kuritegude arvu kasv toob kaasa maksuseaduste muudatusi. Kuna õiguspärase ootuse põhimõte ei tähenda, et seaduste muudatused on üldiselt lubamatud, seadusandja võib õigussuhteid vastavalt muutunud oludele ümber kujundada.¹⁵³

Kohus on küll loodud inimeste õiguste kaitseks, kuid mõnikord kohtulahendid võivad olla küll ühelt poolt õiglased, kuid teiselt poolt ka ebaõiglased. Näiteks kohtulahend nr 3-13-70100 on põhjustanud spordiklubi liikmetele liikmemaksu tõusu. Selline olukord võib põhjustada situatsioon, kus paljud vanemad ei saa laste eest spordiklubis käimise eest tasuda.¹⁵⁴

¹⁵⁰ RKPJKo 3-4-1-24-11, p. 77.

¹⁵¹ RKPJKo 3-4-1-16-05, p. 22, viidates Euroopa Inimõiguste Kohtu täiskogu 26. aprilli 1979. a otsus asjas *Sunday Times vs Ühendkuningriik*, p 49.

¹⁵² RKPJKo 3-4-1-24-11 p. 49.

¹⁵³ RKPJKo 3-4-1-20-04, p 4.

¹⁵⁴ THKo 3-13-70100.

4.2. Õiguskindluse põhimõte Euroopa Liidu kohtupraktikas

Õiguskindluse (*securite juridique* prantsuse keeles; *certezza del diritto* itaalia keeles) mõiste leiab liikmesriikide kõigist õigussüsteemidest, ehkki selle õiguslik sisu võib süsteemiti erineda. See on üks kõige olulisemaid Euroopa Kohtus tunnustatavaid üldpõhimõtteid.

Kuigi on väga raske määratleda õiguskindluse olemust, lähtutakse harilikult sellest, et see mõiste tähendab peamiselt prognoositavust uute seaduste või haldusotsuste tagasiulatuvuse puudumise, omandatud õiguste kaitse ja õiguspärase ootuse näol.

Õiguspärase ootuse põhimõte on ilmselt kõige olulisem täiendav mõiste, mis õiguskindluse põhimõttest tuleneb. Tuletatuna Saksa õigusest (*Vertrauensschutz*) ja leituna kõigis liikmesriikide õigussüsteemides, tähendab õiguspärase ootuse põhimõte seda, et ühenduse meetmed ei tohi ülekaaluka avaliku huvi puudumise korral rikkuda asjaosaliste õiguspärast ootust. See ei anna mitte ainult alust ühenduse meetme tühistamiseks ja kahju hüvitamise hagiks, vaid kujutab endast ka tõlgendamisnormi. Seda põhimõtet, seonduvaid uute seaduste või haldusotsuste tagasiulatuvuse puudumist ja omandatud õiguste kaitset on kohaldatud paljudes EK juhtumites.

Selle põhimõtte toimimine maksuõiguse valdkonnas on eriti oluline. Tõepoolest, maksumaksjatel peab olema võimalik planeerida oma kohustusi ja saada kindlustunnet oma tegevuste õiguslike tagajärgede teadmises. Probleem on välja selgitada, millal ootus on õiguspärane. Üldiselt võib öelda, et ootus ei ole õiguspärane, kui see ei ole mõistlik, mis sisuliselt tähendab, kas ettenägelikul isikul oleks selline ootus olnud või mitte. Õiguspärase ootuse väljaselgitamisel tuleb arvesse võtta kõiki asjaolusid, sealhulgas huvitatud isiku teadmisi, asjatundlikkust ja heausksust.¹⁵⁵

EK on samuti märkinud, et maksukohustust ette nägevad reeglid peavad olema selged ja täpsed, et maksukohustuslane saaks enda õigused ja kohustused üheselt mõistetavalt kindlaks teha. Õiguskindluse põhimõte tagab ühenduse õiguskorra terviklikkuse kaitse. Õiguskindluse põhimõte nõuab, et üksikisikutele negatiivseid tagajärgi kaasa toov regulatsioon peab olema täpne ja selge ning selle kohaldamine peab olema subjektidele ettenähtav. Kuid see ei tähenda, et isik peab

¹⁵⁵ Romano, C. *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System*, Holland: IBFD Publications BV, 2002, lk 443-444.

eeldama, et seadused üldse ei muutu, kuid saab vaidlustada uue seaduse rakendussätteid.¹⁵⁶ Sama arvamus kehtib ka Eesti kohtupraktikas.

Juba mõnda aega on õiguskindluse põhimõtet EL õiguses kaitstud. Juhtumis *Heinrich* sedastati nõudena, et "ühenduse normid võimaldavad asjassepuutuvatel isikutel täpselt teada endale määratud kohustuste ulatust. Üksikisikud peavad suutma ühemõtteliselt välja selgitada oma õiguste ja kohustuste olemuse ning astuma vastavad sammud."¹⁵⁷ Kohus on samuti märkinud, et tuleb jälgida rangelt, kus normid hakkavad tekitama rahalisi kohustusi.¹⁵⁸ Ning need normid ei tohi jõustuda enne avaldamist. Õiguskindluse põhimõtte olulisust näitab ka andmebaasi LEXIS statistika, mille kohaselt 1997. aastal mõistele "õiguskindlus" oli tuginetud enam kui 900 juhtumis Euroopa Kohtus.¹⁵⁹ Võib eeldada, et see näitab selle erilist tähtsust ühenduse õiguses ja reedab asjaolu, et see on tegelikkuses valdkonnaülene mõiste, mille piiresse jäävad sellised mõisted nagu õiguspärase ootuse põhimõtte ja tagasiulatuvuse puudumise põhimõtte. Kohtuasjas 88/76 *Exportation des Sucres v Commission*, leidis kohus, et õiguskindluse põhimõtte välistab ühenduse meetme jõustumise enne selle avaldamise aega. Ent vaatamata sarnasele keelelisele kattuvusele tunnustati tagasiulatuvuse teatavat aspekti kohtuasjas *Amylum v Council*. *Amylum* taotles määruse 387/81 tühistamist, korrates sätteid määrusest 1293/79, mille omakorda oli kohus tunnistanud kehtetuks eelnevas juhtumis. Määrus 387/81 pidi jõustuma tagantjärele nii, et kohaldatakse alates 1979. aasta kuupäevast, kui määrus 1293/79 oli jõustunud. *Amylum* väitis, et see tagasiulatuv jõud rikkus õiguskindluse põhimõtet. Kohus leidis, et *Amylumil* ja teistel isoglükoosi tootjatel ei olnud kaitsmisväärsset õiguspärast ootust, sest nad oleksid pidanud eeldama isoglükoosi piirangu määramist isoglükoosi turul; eelkõige märkis ta, et kuna määrus 1293/79 oli tunnistatud kehtetuks menetlusnormide eiramise alusel, pidanuks olema selge, et hakatakse kordama sätte sisulist eesmärki ja aluseks olevat tegevuskava.¹⁶⁰

Ulatust, mille puhul tagasiulatuvus võib olla põhjendatud, arutati liidetud kohtuasjades C-260/91 ja C-261/91 *Diverinste SA v Administration Pricipal de Aquanas e Impuestos Especiales SA v Junquera*, jällegi seoses õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega. Juhtum hõlmas

¹⁵⁶ Angerjäär, M. Lehis, L. saatesõna, Õiguse üldpõhimõtted Euroopa Kohtu käibemaksuõiguse alases praktikas, Eesti Maksumaksjad Liit, väljaanne : oktoober (nr 10), 2006.
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=487> (8.11.2014).

¹⁵⁷ EKo 10.03.2009, C-345/06 *Heinrich*.

¹⁵⁸ EKo 16.03.2006, C-94/05 *Emsland-Stärke*.

¹⁵⁹ Usher, A.J. General Principles of EC law, European Law series. Longman, 1998, lk 52.

¹⁶⁰ EKo 30.09.1982, C-108/81 *Amylum v Council*.

komisjoni määrust 16. märtsist 1987, millega kehtestati maks teatavate piimatoodete ekspordile Hispaaniast alates 12. veebruarist 1987. Kohus otsustas, et kuigi üldreeglina välistab õiguskindluse põhimõtte ühenduse seaduse jõustumise selle avalikustamisele eelnevast kuupäevast, võib see erandjuhul olla teisiti, kui saavutatav eesmärk seda nõuab ja kui asjassepuutuvate isikute õiguspärane ootus on nõuetekohaselt kaitstud. Ent kuigi ühenduse otsuste tagasiulatuvuse mõju ei pruugi olla välistav, toonitas kohus, et sellise mõjuga otsuste puhul tuleb põhjendavas osas välja tuua soovitava tagasiulatava jõu põhjendus. Selles juhtumis üksnes märgiti põhjendavas osas spekulatsioonide vältimiseks, et määruse sätted tuleks kasutusele võtta kiiremas korras. Nagu kohus märkis, võib see selgitada määruse viivitamatut kohaldamist, kuid ei teinud võimalikuks kontrollida, kas tagasiulatuv jõud oli põhjendatud või kas kõnealuste ettevõtjate õiguspärane ootus on kaitstud. Määrus loeti seetõttu kehtetuks.¹⁶¹

Teiselt poolt võib selles kontekstis viimaks täheldada, et on selge, et ühenduse õigusaktide tagasiulatuv kohaldamine loetakse lubatavaks, kus õigusaktid toovad väljaandmisel kaasa soodsama õigusliku olukorra asjassepuutuvatele sellises ulatuses, et nende õiglasel ootused täiel määral austatud.¹⁶²

Õiguspärase ootuse doktriin leiab, et need, kes tegutsevad heas usus seaduse alusel, nagu see on või tundub olevat, ei tohiks olla oma ootustes pettunud.¹⁶³ See tähendab, et EL asutus, kui ta on ajendanud poolt tegelema teatava tegevusega, ei tohi taganeda oma varasemast seisukohast, kui selliselt toimimine paneks teist poolt kahjumisse. EK on kaalunud õiguspärase ootuse doktriini juhtumites, kui õiguskindluse üldpõhimõtte rikkumist esitati tõendusena paljudes põllumajanduspoliitika ja Euroopa Ülemkogu määrustega seotud juhtumites, kus tooniandvaks juhtumiks oli kohtuasi 120/86 *Mulder v Minister van Landbouw en Visserij*.¹⁶⁴ Väga keerulise struktuuriga, väljendab õiguskindluse põhimõtte sisuliselt asjaolu, et kodanikud peavad olema kaitstud ohu vastu, mis tuleneb seadusest, ebakindluse vastu, mis on loodud seaduse poolt või mida seadusel on risk luua. See põhimõtte loodi ja seda on Euroopa õiguses pidevalt täiustatud nii ühenduse ühtsel tasandil kui ka inimõiguste kaitsmise küsimustes. Seega, EK leiab, et õiguskindluse

¹⁶¹ EKo 1.04.1993, liidetud kohtuasjad C-260/91 ja C-261/91 *Diverinste SA v Administration Pricipal de Aquanas e Impuestos Especiales SA v Junquera*.

¹⁶² Usher, A.J. *General Principles of EC law*, European Law series. Longman, 1998, lk 53.

¹⁶³ Kaczorowsky, A. *European Union law*. Taylor & Francis, 2008, lk. 232.

¹⁶⁴ Chalmers, D. *European Union law: text and materials*. Cambridge University Press, 2006, lk. 455.

põhimõtte on ühenduse õiguse osa ja seda peavad austama ühenduse institutsioonid ja liikmesriigid, kui nad kasutavad oma volitusi, mis on antud ELi direktiividega.¹⁶⁵

Ka Euroopa Inimõiguste Kohus rõhutas oma kohtupraktikas, näiteks juhtumis *Marcks vs Belgia*, 1979, kui tähtis on, et õiguskindluse põhimõtet peetaks tingimata omaseks nii konventsiooni õigusele kui ka ühenduse õigusele.¹⁶⁶

Paljudel juhtumitel Rumeenia vastu, näiteks kohtuasjas *Brumărescu v. Rumeenia*¹⁶⁷, leidis kohus, et üks õigusriigi põhilisi elemente on õigussuhete kindluse põhimõtte, mis nõuab muu hulgas, et lõplikku lahendust, mis on tehtud kohtute poolt, ei saa seada uuesti kahtluse alla. Jätmata unarusse õiguskindluse põhimõtte seda mõõdet, mis puudutab õigusliku olukorra stabiilsust ja kohtuotsusega sanktsioneeritud suhteid, mis on ruumipuudusel sellest uuringust välja jäetud, kuid arvestades ka põhieesmärki, mis on esitatud selle väljatöötamises, keskendumine me sama põhimõtte dimensioonile, mis puudutab normatiivaktide väljatöötamise, muutmise, kehtetuks tunnistamise, korrelatsiooni ja süstematiseerimise tegevust. Selle viimase punkti all hõlmab õiguskindluse põhimõtte peamiselt järgmisi nõudeid: seaduse tagasiulatuva jõu puudumine, seaduse kättesaadavus ja läbipaistvus, mõistlik aeg seadusega kohanemiseks ning seaduse ühtse tõlgendamise tagamine.¹⁶⁸

Seega saab väita, et riik ei tohi kehtestada uusi regulatsioone nii öelda üleöö. Kahtlemata, *vacatio legis'e* kavandamisel tuleb hinnata, kas normiadressaatidele jääb piisavalt aega oma tegevuse ümberkorraldamiseks. Piisavus sõltub reguleeritavate õigussuhete iseloomust, tehtavate muudatuste ulatusest ning sellest, kas muudatus õiguslikus olustikus on ettenähtav või ootamatu.¹⁶⁹ Juhul kui toimub õigusharu terviklik reform, võib õiguskindluse põhimõtet arvestades olla nõutav, et seaduse avaldamise ja jõustumise vahele jääks pikem ajavahemik kui üheksa päeva.¹⁷⁰

Õiguskindluse põhimõtte nõuab seda, et fiskaalsetele tegevustele kehtestatakse mõistlikud piirangud. *Rewe* juhtumi puhul otsustas kohus, et seisukoht oleks erinev vaid siis, kui tingimused ja tähtajad oleksid praktikas muutnud võimatuks nende õiguste rakendamise, mida siseriiklikud kohtud peavad

¹⁶⁵ EKo 3.12.1998, C-381/97, *Belgocodex*.

¹⁶⁶ EIKo 13.07.1979, 6833/74, *Marcks*.

¹⁶⁷ EIKo 28.10.1999, 28342/95, *Brumărescu*.

¹⁶⁸ Predescu, I. Safta, M. The Principle Of Legal Certainty, Basis For The Rule Of Law Landmark Case-Law. <http://www.ccr.ro/ccruld/publications/buletin/8/predescuen.pdf> (15.11.2014).

¹⁶⁹ RKPJKo 3-4-1-20-04, p 26.

¹⁷⁰ *Ibid.*, p 27.

kaitsma. See ei ole nii, kui tegudele määratletakse mõistlikud piiranguperioodid. Fiskaalsetele tegudele selliste ajaliste piirangute kehtestamine rakendab õiguskindluses fundamentaalse põhimõtte, mis kaitseb nii maksumaksjat kui ka asjaomast ametkonda.¹⁷¹

Lisaks kordas kohus *Gioconda Camaroto* kohtuasjas (*Rewe* õiguspraktikale viidates), et see on kooskõlas ühenduse õigusega õiguskindluse huvides menetluse algatamise aegumistähtaegade kehtestamisele. Jällegi, mõjususe põhimõtte valguses on see viide tähendusrikas ainult siis, kui seda kasutatakse juhtumite puhul, kus nõudjale anti tõsine abinõu kasutamise võimalus, ja seda ei saa tõlgendada nii, et see laieneks juhtumitele, kus sellist võimalust kunagi ei olnudki.¹⁷² Kuigi õiguskindluse põhimõtet kasutatakse vastuvõetava kaitsena siseriiklike menetluslike meetmete puhul, mis piiravad kodanike ligipääsu ühenduse õigusaktidega neile antud õigustele, on alati olemas minimaalne tase, millest allpool ei saa õiguskindluse põhimõtet enam kasutada. See on tase, mida kohus määratleb negatiivselt mitte-võimatusena.¹⁷³

Tingimata, puudulik normatiivne baas soodustab maksuhalduri omavoli, mis omakorda annab maksuhaldurile võimaluse lähtuda otsuste tegemisel subjektiivsetest faktoritest, kasutada ebaseaduslikul teel kogutud tõendeid ja kuritarvitada volitusi. Sageli maksumaksjal puudub võimalus oma õigusi kaitsta, kuna temal puudub vajalik informatsioon. Seepärast on oluline, et Eesti maksuseadustes oleksid fikseeritud kindlad tagatised maksumaksja õiguste kaitseks.¹⁷⁴ Eelpool analüüsitud kohtupraktika kohaselt näeme, et nii Eesti Riigikohus kui ka EK on kinnitanud õiguskindluse tähtsust maksuõiguses. Õiguskindluse põhimõtet peavad austama kõik ühenduse institutsioonid ja liikmesriigid. Kokkuvõtteks peab mainima, et õiguskindluse põhimõte on oluline nii seadusandjatele kui ka maksuseaduste adressaatidele. Õiguskindlus annab võimaluse planeerida oma tulud ja kulud lähtuvalt kehtivast kohtupraktikast ja seadusandlusest.

¹⁷¹ EKO 16.12.1976, C-33/76, *Rewe*.

¹⁷² EKO liidetud kohtuasjad 22.02.2001, C-52/99 ja 53/99.

¹⁷³ EKO 16.12.1976, C-33/76, *Rewe*.

¹⁷⁴ *Ibid.*

5. Ettepanekud maksukorralduse seaduse täiendamiseks

Järeldades ülaltoodust teeb autor ettepaneku täpsustada MKS-i. Autori arvates, hetkel kehtivas MKS-is puuduvad sätted, mis aitaksid tagada õiguskindluse põhimõtte järgimist maksuõiguses. Seega käesoleva töö autori arvates, et maksukohustuslased oleksid rohkem kindlustatud, tuleb lisada, täiendada või täpsustada mõningaid MKS-i sätteid.

Kui riik määrab maksuseaduste adressaatidele kohustuse maksta seadusega sätestatud maksud, siis samaaegselt peab riik samaaegselt ka garanteerima nende õiguste kaitse juhul, kui maksud ei ole seadusega sätestatud või kui seadusele, mis sätestab uusi makse või kahjustab maksumaksjate olukorda, antakse tagasiulatuva jõud.

Analüüsid õiguskindluse olemust ja kohtupraktikat jõuab autor järeldusele, et kui seadused on hüplikud või neid muudetakse peaaegu iga nädal, siis on tegemist õigussubjektide põhiõiguste riivega. Samuti analüüsi käigus jõudis autor järeldusele, et MKS-is puudub tasakaal maksuhalduri ja maksukohustuslase õiguste ja kohustuste vahel. Hetkel on olukord hoopis selline, kus seadusandja piirab isikute tegutsemist nii, et see mõjutab ka nende eksistentsi. Seega ei ole tagatud stabiilsus maksuseaduste adressaatidele. Tuleb tõdeda, et ka kohtupraktika analüüs on selgelt näidanud, et seadusandjad kehtestavad norme, mis on PS paragrahviga 10 vastuolus või seab ettevõtjaid ebasoodsasse olukorda.

Esiteks, autori arvates on igal ühel õigus kasutada talle antud õigusi ja kohustusi vähemalt teatud aja jooksul, ja igal ühel on õiguspärane ootus, et seadusandja poolt lubatud sätted kehtivad isiku suhtes, kes asus oma õigusi realiseerima. Siinkohal peetakse silmas põhimõtet, mis keelab muuta maksuseadusi aasta jooksul. Seda põhimõtet tuleks kindlasti järgida juhul, kui uued seadused peaksid maksumaksja koormust tõstma või tema õigusi piirama. Seda reeglit tuleks kohaldada kõikide riiklike maksude puhul, kui tegemist on nende tõstmisega. Vastavalt MKS § 3 lõikele 2 on riiklikud maksud tulumaks, sotsiaalmaks, maamaks, hasartmängumaks, käibemaks, tollimaks, aktsiisid ja raskeveokimaks.

Teiseks, analüüsid VF maksukoodeksi tuleb tõdeda, et need sätted, mis on loodud õiguskindluse põhimõtte tagamiseks VF maksukoodeksis, kindlustavad võrdsel määral nii maksuhalduri kui ka

maksukohustuslase õigusi ja kohustusi. Seega antud pakub töö autor täiendada MKS § 1 lg-t 1 järgmise lausega:

„ Käesolev seadus ja teised maksuseadused peavad olema sõnastatud nii, et igäüks teaks täpselt, milliseid makse, millal ja mis järjekorras maksuma peab.“

Seega MKS § 1 lg 1 täissõnastus oleks järgmine:

„(1) Käesolev seadus määrab maksuhalduri ja maksukohustuslase õigused, kohustused ja vastutuse, maksumenetluse korra ning maksuvaidluste lahendamise korra. Käesolev seadus ja teised maksuseadused peavad olema sõnastatud nii, et igäüks teaks täpselt, milliseid makse, millal ja mis järjekorras maksuma peab.“

Käesoleva töö autori arvates nende sätete rakendamine ka Eesti MKS-is aitavad vältida PS paragrahvi 10 vastuolu maksuõiguses.

Kolmas muudatus puudutab MKS §-i 4. Vastavalt õigusselguse põhimõttele õigusaktide süsteem peab olema seaduse täitjatele ja rakendajatele arusaadav. Seadused on määratud looma stabiilsust ja korrapära ühiskonnas¹⁷⁵ ning umbmäärased ja vastuolulised käitumisjuhendid loovad võimaluse tõlgendada normi väga mitmel erineval viisil, mistõttu raskendab normi tõlgendamist ja rakendamist. Selline olukord riigis loob ebakindlust. Maksuõiguses realiseerub õigusselgus eelkõige MKS-i § 4 kaudu, mille kohaselt maksuõigussuhe elemendid peavad olema sätestatud maksuseaduses ning neid võib täpsustada maksuseaduses sisalduva volitusnormi alusel välja antud määrustega.¹⁷⁶ Autor on arvamisel, et MKS-is puudub säte, mis käsitleb maksuseaduste tõlgendamist juhul, kui tegemist on kahemõttelisusega või ebaselgete maksunormidega. Kohtupraktika ja õiguskindluse olemuse analüüsid on näidanud, et sellised olukorrad tekkivad maksuseaduste rakendamisel. Seega MKS paragrahvi 4 täiendatakse lõikega 4 järgmises sõnastuses:

„(4) Kõik käesolevas seaduses ja teistes maksuseadustes kõrvaldatud kahemõttelisused, ebaselged ja vastuolulised normid tõlgendatakse maksumaksja kasuks.“

¹⁷⁵ RKPJKo III-4/A-5/94.

¹⁷⁶ Lehis, L. Maksuõigus, Tallinn: Juura, 2012, lk. 72-73.

Õiguskindluse põhimõtte kohaselt uusi regulatsioone ei saa kehtestada nii öelda üleöö ja meelevaldselt. Eriti see nõue kehtib seaduste puhul, mille kehtestamisel võivad kaasneda olulised muudatused inimeste tegevustes. Seega tuleb MKS-is kehtestada keeld, mis aitaks vältida meelevaldseid maksuseaduste muudatusi. Lähtudes eeltoodust on autor arvamusel, et MKS paragrahvi 4 tuleb lisada lõige 5 järgmises sõnastuses:

„(5) Maksude kehtestamisel peab olema majanduslik alus ning nad ei saa olla omavolilised.“

Autori eelnev analüüs näitab, et õigusakti, mis toob kaasa olulisi muudatusi tuleb vastu võtta võimalikult aegsasti enne jõustumist selleks, et anda adressaatidele piisavalt aega sellega tutvumiseks ja oma tegevuses ümberkorralduste tegemiseks. Seega *vacatio legis*'e põhimõtte kohaselt isikutele tuleb anda mõistlik aeg, mille kestel nad saaksid uute normidega tutvuda ja oma tegevust vastavalt ümber korraldada. Kahtlemata, *vacatio legis*'e kavandamisel tuleb hinnata, kas normiadressaatidele jääb piisavalt aega oma tegevuse ümberkorraldamiseks. Piisavus sõltub reguleeritavate õigussuhete iseloomust, tehtavate muudatuste ulatusest ning sellest, kas muudatus õiguslikus olustikus on ettenähtav või ootamatu. Juhul kui toimub õigusharu terviklik reform, võib õiguskindluse põhimõtet arvestades olla nõutav, et seaduse avaldamise ja jõustumise vahele jääks pikem ajavahemik kui üheksa päeva. Analüüsitud kohtupraktika on näidanud, et õigusmõiste „mõistlik aeg“ tuleb halduspraktikas igal üksikjuhtumil eraldi käsitleda, pidades silmas konkreetse kaasuse asjaolusid. PS tulenev täitmise ajapikenduse andmine on mitmes vaidluses olnud poolte esitatud domineerivaks teguriks.¹⁷⁷ Vastuväiteid esitavad pooled väidavad sageli, et täitmiseks antav aeg peaks olema pikem kavandatava täitmise keerukuse tõttu. Umbmäärane mõistlik aeg tekitab ebakindlust õigusnormi suhtes. Seega vastavalt õiguskindluse põhimõttele on vajalik konkretiseerida terminit „mõistlik aeg“.

Autor on arvamusel, et maksuseadusandlussüsteemi stabiliseerimise eesmärgil peab MKS kehtestama ajad, millal maksuseadusandluse normatiivaktid jõustuvad. MKS paragrahvi 4 tuleb lisada lõiked 6, 7 ja 8 järgmises sõnastuses:

„(6) Maksuseadused, millega on kehtestatud riiklikud maksud ning mis on avaldatud Riigi Teatajas enne 1.juulit, jõustuvad mitte varem kui kolme kuu möödudes pärast ametlikku avaldamist ja mitte varem kui järgmise korralise maksuperioodi 1. kuupäeval.“

¹⁷⁷ Helminen, M. EU Tax Law: Direct Taxation. Holland: IBFD, 2011, lk 242.

„(7) Maksuseadused, millega on kehtestatud riiklikud maksud ning mis on avaldatud Riigi Teatajas peale 1.juulit, jõustuvad mitte varem kui kuue kuu möödudes pärast ametlikku avaldamist ja mitte varem kui järgmise korralise maksuperioodi 1. kuupäeval.“

„(8) Käesoleva seaduse muudatused jõustuvad mitte varem kui kuue kuu möödudes.“

Hetkel MKS sisaldab palju sätteid just maksuhaldurite kasuks. Tekib tunne, et maksukohustuslasel on ainult kohustused riigi ees, kuid maksuhalduril on vastupidi ainult õigused. Selline olukord on vastuolus õiguskindluse põhimõttega. Käesoleva töö on autor seisukohal, et ülaltoodud maksukorralduse muudatused aitavad tagada õiguskindluse põhimõtet maksuõiguses.

Kokkuvõte

Õiguskindluse põhimõte on riikide õigussüsteemide lahutamatu osa. Rahvusvahelisel tasemel on tegemist õnnestunud põhimõttega. Õiguskindluse põhimõtte on loomult õiguslik. Euroopa riikide õiguses õiguskindluse põhimõtet käsitletakse kui üheks õigussüsteemi põhiõiguse omaduseks ning sättena, mis tagab õigusriigi. Vastavalt õiguskindluse põhimõttele maksuseadused peavad olema selged ja täpsed, et maksukohustuslane saaks enda õigused ja kohustused üheselt mõistetavalt kindlaks teha. Õiguskindluse põhimõte tagab õiguskorra terviklikkuse kaitse ning see on ka üks maksuõiguse üldpõhimõtetest. Õiguskindluse põhimõte nõuab, et üksikisikutele negatiivseid tagajärgi kaasa toov regulatsioon peab olema täpne ja selge ning selle kohaldamine peab olema subjektidele ettenähtav. Selle põhimõtte eesmärk on luua keskkond, kus isikud saaksid riigi tegevust mõistlikul määral ette näha, ehk kindlustada rahvast seaduste äkiliste muutustest eest. Euroopa õigussüsteemide üldise põhimõttena on õiguskindluseks vaja, et kogu õigussüsteem oleks piisavalt täpne, et inimene saaks vajaduse korral asjakohaste nõuannete ja olukorras mõistlikul määral ette näha tagajärgi, mida teatud tegevus võib kaasa tuua. See tähendab, et: 1) seadused ja otsused tuleb avalikustada; 2) seadused ja otsused peavad olema konkreetset ja selged; 3) kohtuotsused peavad olema siduvad; 4) seaduste ja otsuste tagasiulatuvale mõjule tuleb kehtestada piirangud; ja 5) õiguspärased ootused peavad olema kaitstud.

Õiguskindluse põhimõtte järgimata jätmise võib kaasa tuua negatiivseid majanduslikke tagajärgi, näiteks õigusselguse põhimõtte rikkumine tekitab olukorda, kus maksumaksja ei saa aru, milliseid makse ja millal tema peab tasuma. Ning lühike *vacatio legis* ei võimalda ettevõtjatel ümber korraldada oma tegevust vastavalt seadusele, mis võib tuua kaasa kahjumi ja lähtudes sellest ka maksude tasumata jätmist. Seega maksud ja maksuseaduste muutused on ettevõtjale igal ajal olulised olnud ja nii nad ka jäävad.

Kui vastu võetud normatiivõigusaktis ilmnevad ebatäpsused, vasturääkivused või see ei vasta ühiskondlikele vajadustele, tuleb akti kindlasti muuta, mis aga vähendab oluliselt selle trükis avaldamise tähtsust. Mida rohkem muutusi tehakse, seda vähem efektiivne akt on. Selline tendents on osalt seaduspärane ja arusaadav. Kuna paljud aktid on omavahel seotud, toob ühe akti muutmine kaasa paljude teiste muutmise. Seega maksuseaduste muutmine ja täiendamine iga aastaga aina kasvab ning seadusandjad üritavad tavaliselt muutused ja täiendused vastu võtta

vahetult enne järgmise aasta riigieelarve vastuvõtmist. See aga annab uute seadustega kohanemiseks ülimalt lühikese aja ning ei võimalda ettevõtjatel ette planeerida oma majandustegevust ilma kahju tekitamata. Selline olukord rikub PS tulenevat õiguskindluse põhimõtet. Eesti maksuõiguses tekib olukord, kus ettevõtjatele pannakse aina rohkem kohustusi juurde, kuid õigused jäävad tagamata. Üheks suuremaks probleemiks on see, et erinevad ametkonnad ja ministriumid omavahel koostööd ei tee, ja seepärast seadustes tuleb sisse aina rohkem praaki.

Vaatamata ülal mainitud tendentsile, saab varem vastu võetud aktide muutmist nõudvate aktide hulka vähendada normatiivaktide kvaliteedi tõstmise või täienduste- muudatuste jõustumist reguleeriva seadusega, mis omakorda sunnib riiki hoolikamalt läbi mõtlema täienduste ja muudatuste teksti ning aitab vältida maksuõigusaktide sagedat muutmist ja täiendamist.

Oma töös autor jõudis järeldusele, et Eesti maksuseaduste loomisel kaasatakse vähe spetsialiste. Maksuseadused peavad olema koostatud vastavuses õiguse tegelikkuse, äripraktika, bürokraatia ning sotsiaalsete ja poliitiliste tingimustega, milles need realiteedid eksisteerivad. Et seda saavutada tuleb maksuseaduste loomisel teha koostööd inimestega paljudest valdkondadest.

Erinevate aktide jõustumise tähtajad ei ole kaugeltki ühesugused. See on täiesti mõisteta, sest aktid, millele kehtestatakse need tähtajad, on üpris erinevad. Oletus, et eriti tähtsate ja keeruliste maksuseaduste jõustumise algushetke võidakse teadlikult edasi lükata, on paljude maade riigiõiguse praktikas korduvalt kinnitust leidnud, näiteks Venemaal. See on tingitud sellest, et nende tundmaõppimiseks ja tihti ka neis sisalduvate õigussätete ellu rakendamise ettevalmistamiseks on vaja palju rohkem aega ja jõupingutusi kui vähem mahukate ja vähem keeruliste õigusaktide jaoks.

Käesolevas töös on autor välja töötanud ettepanekud, mis aitaksid eelpool nimetatud situatsiooni muuta. Tuleb tõdeda, et lõputöö autor leidis kinnitust hüpoteesile, et maksuseaduste äkiline ja pidev muutmine peaks olema keelatud ning oma peamisele hüpoteesile, et lühike maksuseadustega kohanemiseks antud aeg on vastuolus PS.

Töö autor väidab, et põhimõte, mis keelab muuta maksuseadusi aasta jooksul aitab parandada õigusloome kvaliteeti. Seega teeb autor ettepaneku lisada kõne all olevat põhimõtet maksuõigusesse. Seda reeglit tuleks kohaldada kõikide riiklike maksude (tulumaks, sotsiaalmaks, maamaks,

hasartmängumaks, käibemaks, tollimaks, aktsiisid ja raskeveokimaks) puhul, kui tegemist on nende tõstmisega.

Õiguskindluse põhimõtte kohaselt uusi regulatsioone ei saa kehtestada nii öelda üleöö ja meelevaldselt. Seega tuleb MKS-is kehtestada keeld, mis aitaks vältida meelevaldseid maksuseaduste muudatusi. Lähtudes eeltoodust pakub töö autor lisada MKS-i lõige, mille kohaselt maksude kehtestamisel peab olema majanduslik alus ning nad ei saa olla omavolilised.

Autor on jõudnud seisukohale, et vastavalt õigusselguse põhimõttele õigusaktide süsteem peab olema seaduse täitjatele ja rakendajatele arusaadav. Vaatamata sellele maksuseadused sisaldavad ebaselgeid norme või sätteid, mis on kahemõttelised, kuid MKS-is puudub säte, mis annaks käitumisjuhendeid sellistel hetkedel. Seega teeb autor ettepaneku täiendada MKS-i järgmise sõnastusega: kõik käesolevas seaduses ja teistes maksuseadustes kõrvaldamatud kahemõttelisused, ebaselged ja vastuolulised normid tõlgendatakse maksumaksja kasuks..

Analüüsides VF maksukoodeksi tuleb tõdeda, et säte, mille kohaselt maksustamise ja maksukogumise seadusandluse normatiivaktid peavad olema sõnastatud nii, et igäüks teaks täpselt, milliseid makse, millal ja mis järjekorras maksta peab, oluliselt konkretiseeriks maksuseadusi. Selle säte rakendamine Eesti MKS-is aitab vältida PS paragrahvi 10 vastuolu maksuõiguses. Ühiskonna ja riigiga silmitsi seisval indiviidil on õigus nõuda, et seaduses oleks täpselt öeldud, mida temalt oodatakse ja millised piirid talle seatakse. Kokkuvõtteks tuleb mainida, et seadusega ette nähtud kohustused peavad olema määratletud sellisel viisil, et need, keda need puudutavad, võiksid mõista õiguslikku olukorda, suunates oma käitumist. Maksukohustused tuleks määratleda selliselt, et maksumaksja võiks ette näha seda maksusummat, mis tuleb maksta.

Töös on püstitatud küsimus - mille alusel tuleks hinnata sellise ajaperioodi mõistlikkust? Käesoleva töö autori arvates maksuseadustega kohanemiseks mõistliku aja kriteeriumid on järgmised. Esiteks tuleb analüüsida uue regulatsiooni keerukust ja mahukust. Teiseks tuleb võtta arvesse asjaolu, mille aja jooksul normi adressaat, näiteks ettevõtja, jõuab ümber planeerida oma tegevust nii, et uus norm vähimal määral kahjustaks tema tegevust. Seega mida keerulisem ja mahukam muudatus on, seda rohkem aega see võtab kohanemiseks. Ning kolmandaks kriteeriumiks on asjaomaste asutuste käitumine. Uute normidega paremaks kohanemiseks on eeskätt tarvis arendada asjaomaste asutuste süsteemi niiviisi, et see vastaks uuele normile.

Töö peamiseks eesmärgiks oli välja selgitada, milline etteteatamisaeg oleks optimaalne nii maksuseaduste adressaatidele kui ka seadusandjatele maksukeskkonna muudatustega kohanemiseks. Autor jõudis järeldusele, et õigusakti, mis toob kaasa olulisi muudatusi tuleb vastu võtta võimalikult aegsasti enne jõustumist. Vaatamata sellele, et Riigikohus on asunud seisukohale, et „mõistliku aja“ terminit tuleb igal konkreetsel juhtumil eraldi käsitleda, on autor arvamusel, et mõistlikuks ajaks võib lugeda perioodi kolmest kuni kuue kuuni. Selle aja jooksul peab maksuseaduse adressaat jõudma ümber korraldada oma tegevust nii, et uus norm vähesel määral kahjustaks tema tegevust. Samuti lõputöös käsitletud maksuseaduste muudatuste praktika näitab, et seadusemuudatuste arv enne riigieelarve kinnitamist märkimisväärselt kasvab. Töö autori arvates see asjaolu mängib olulist rolli etteteatamisaja kehtestamisel. Lähtudes eeltoodust on autor jõudnud seisukohale, et maksuseaduste stabiliseerimise eesmärgil tuleb lisada MKS-i norme, mis sätestaksid maksuseaduste jõustumise tähtaja. Autor tegi oma ettepaneku uute regulatsioonide rakendamiseks, mille alusel maksuseadused, mis on avaldatud Riigi Teatajas enne 1.juulit, jõustuvad mitte varem kui kolme kuu möödudes pärast ametlikku avaldamist ja mitte varem kui järgmise korralise maksuperioodi 1. kuupäeval. Ning maksuseadused, mis on avaldatud Riigi Teatajas peale 1.juulit, jõustuvad mitte varem kui kuue kuu möödudes pärast ametlikku avaldamist ja mitte varem kui järgmise korralise maksuperioodi 1. kuupäeval. Need muudatused kehtivad riiklike maksude suhtes, ehk tulumaks, sotsiaalmaks, maamaks, hasartmängumaks, käibemaks, tollimaks, aktsiisid ja raskeveokimaks. MKS-i muudatused jõustuvad mitte varem kui kuue kuu möödudes. Selline MKS-i täiendamine aitab parandada õigusloome kvaliteeti.

Lähtudes eeltoodust tuleb tõdeda, et eelpool toodud ettepanekud aitavad parandada maksuseaduste kvaliteeti. Samuti need aitavad välistada PS vastuolu maksuseadustes ning annavad kindlus tunnet maksuseaduste adressaatidele. Ettepanekud ei diskrimineeri ega kahjusta ka maksuhaldurite tegevust.

Соблюдение принципа определенности в практике налогового права.

Резюме

Observing the principle of legal certainty in tax law

Принцип определенности правовой системы – это понятие международного права, но, в свою очередь, он является неотъемлемой частью правовых систем отдельных государств. Необходимо упомянуть, что на международном уровне мы имеем дело с удачным положением права.

Принцип определенности правовой системы является правовым по своей сути. Нарушение данного принципа влечёт за собой негативные экономические последствия: госбюджет недосчитывается доходов, а налогоплательщикам угрожают пени и штрафы. Право европейских государств трактует принцип определенности правовой системы как одно из основополагающих прав правовой системы и как положение закона, обеспечивающее правовое государство. Правовые акты должны быть достаточно ясными, чтобы человек мог – при необходимости, с помощью нескольких консультаций – понять их суть и последствия. Требования, касающиеся чёткости правовых норм, являются более строгими, если правовые нормы составляют исключения или если тема становится более технической. В качестве общего принципа правовых европейских систем для стабильности правовой системы необходимо, чтобы вся правовая система была достаточно точной, чтобы в случае необходимости человек мог бы с помощью должных рекомендаций и в соответствующей ситуации в разумной степени предвидеть последствия, которые может повлечь за собой известная деятельность. Это означает, что: 1) законы и решения необходимо предавать гласности; 2) законы и решения должны быть конкретными и ясными; 3) судебные решения должны быть обязательными; 4) необходимо установить ограничения для обратной силы законов и решений; и 5) законные ожидания должны быть защищены.

Налоги и изменения налоговых законов были важны для предпринимателя во все времена и таковыми останутся. Если в принятом нормативном правовом акте выявятся неточности, противоречия или он не отвечает общественным потребностям, акт необходимо обязательно изменить, что значительно снижает важность его опубликования в печатном виде. Чем больше изменений вносится, тем менее эффективным является акт. Такая тенденция

частично закономерна и понятна. Поскольку многие акты взаимосвязаны, изменение одного акта влечёт за собой изменение многих других. Тем самым, изменение и дополнение налоговых законов с каждым годом всё увеличивается, и обычно законодатели стараются принять поправки и дополнения непосредственно перед принятием госбюджета будущего года. А это означает, что для перехода на новые законы остаётся крайне мало времени, и это не оставляет предпринимателю возможности заранее планировать свою хозяйственную деятельность без возникновения ущерба. Такое положение дел является причиной нарушений принципа стабильности правовой системы, вытекающего из Конституции.

Сроки вступления в действие различных актов далеко не одинаковы. Это совершенно понятно, т.к. достаточно различаются и те акты, в отношении которых устанавливаются такие сроки. Предположение о том, что сроки вступления в силу особенно важных и сложных налоговых законов может затягиваться сознательно, неоднократно находило подтверждение в практике государственного права различных стран, например, в России. Этот факт обусловлен тем, что для более близкого знакомства с ними, а, зачастую, также для подготовки применения на практике содержащихся в них положений требуется гораздо больше времени и усилий, чем для менее объёмных и менее сложных правовых актов.

Несмотря на вышеупомянутую тенденцию, количество ранее принятых актов, нуждающихся в изменении, можно уменьшить за счёт повышения качества нормативных актов или с помощью закона, регулирующего вступление в силу поправок и дополнений, что, в свою очередь, заставит государство более тщательно продумывать текст поправок и дополнений и поможет избежать частых изменений и дополнений налогового законодательства.

Автор работы считает, что налоговые законы должны составляться в соответствии с действительным положением дел в правовой системе, бизнес практикой, бюрократическими, социальными и политическими условиями, в которых существуют данные реалии. Чтобы достичь этого, при создании налоговых законов необходимо сотрудничать с представителями различных сфер.

В настоящее время закон о налогообложении содержит много положений в пользу налоговых управляющих. Создаётся впечатление, что у налогообязанного есть только обязанности перед государством, и, напротив, у налоговых управляющих есть только права. Такое положение

дел противоречит принципу стабильности правовой системы. При создании налоговых законов не получается видеть целостную картину. При создании налоговых законов необходимо заниматься корнями, а не последствиями проблемы. В данной работе автор разработал предложения, которые помогли бы изменить вышеописанную ситуацию. Следует признать, что автор дипломной работы нашёл доказательство утверждению, что постоянное и внезапное изменение налоговых законов должно быть запрещено, а также своей главной гипотезе, что короткий срок, даваемый для того, чтобы привыкнуть к налоговым законам, противоречит Конституции.

Автор работы утверждает, что принцип, запрещающий изменять налоговые законы в течение года, поможет улучшить качество законотворчества. Тем самым, автор вносит предложение добавить принцип, о котором идёт речь, в налоговое законодательство. Данное правило следует применить в отношении всех государственных налогов (подходный налог, социальный, налог на землю, на азартные игры, налог с оборота, таможенный, акцизный и налог на тяжеловесные транспортные средства) в случае, если речь идёт о их повышении.

Согласно принципу стабильности правовой системы нельзя принимать новые своды законов, как говорится, за одну ночь и по настроению. Поэтому закон о налогообложении необходимо дополнить запретом, который помог бы избежать произвольных изменений налогового законодательства. Исходя из вышесказанного, автор предлагает дополнить закон о налогообложении пунктом, по которому должно быть экономическое обоснование для введения налогов, и они не должны быть произвольными.

Автор пришёл к мнению, что согласно принципам правовой чёткости/ясности, система правовых актов должны быть понятной как для исполнителя закона, так и для того, кто этот закон применяет. Несмотря на это, налоговые законы содержат неясные нормы или положения, которые являются двусмысленными, но в законе о налогообложении отсутствует положение, которое бы давало руководство к действиям в такие моменты. Поэтому автор предлагает дополнить закон о налогообложении следующей формулировкой: все неустраняемые двусмысленности, неясные и противоречивые акты, касающиеся налогообложения и сбора налогов, толкуются в пользу налогоплательщика.

Анализируя налоговый кодекс РФ, следует признать, что положение, по которому регулирующие налогообложение и сбор налогов нормативные акты должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в какой очередности необходимо платить, могло бы значительно конкретизировать налоговое законодательство. Применение такого положения в законе Эстонии о налогообложении поможет избежать в налоговом праве противоречия со статьей 10 Конституции. Стоящее перед лицом общества и государства индивидуальное лицо имеет право требовать, чтобы в законе было точно сказано, чего от него ждут и какие рамки для него устанавливаются. В заключение следует отметить, что предусмотренные законом обязательства должны быть определены таким образом, чтобы те, кого они касаются, могли бы понимать правовое положение, направляя свое поведение. Налоговые обязанности необходимо определить таким образом, чтобы налогоплательщик мог заранее рассчитать сумму налога, которую придётся платить.

В работе поставлен вопрос – на основании чего следует оценивать разумность такого срока? По мнению автора данной работы, критерии разумного срока для адаптации к налоговым законам могут быть следующие. Во-первых, следует проанализировать сложность и объём нового свода норм. Во-вторых, следует принять во внимание фактор времени, в течение которого адресат нормы, например, предприниматель, успеет перепланировать свою деятельность таким образом, чтобы новая норма в наименьшей степени нанесла ущерб его деятельности. То есть, чем сложнее и масштабнее изменение, тем больше времени требуется на адаптацию. Третьим критерием является поведение соответствующих учреждений. Для более лучшей адаптации к новым нормам прежде всего развивать систему соответствующих учреждений таким образом, чтобы она отвечала новой норме.

Главной целью работы было выяснить, какой срок предварительного извещения был бы оптимальным как для адресатов налоговых законов, так и законодателей, с целью адаптации к изменениям налоговой среды. Автор пришёл к выводу, что правовой акт, влекущий за собой значительные изменения, необходимо принимать как можно раньше до вступления его в силу. Несмотря на то, что Государственный суд занял позицию, что термин «разумного времени» необходимо рассматривать отдельно в каждом конкретном случае, автор придерживается мнения, что разумным сроком можно считать период от трёх до шести

месяцев. В течение этого времени адресат налогового закона должен успеть реорганизовать свою деятельность так, чтобы новая норма в меньшей степени затрагивала его деятельность. Также практика рассматриваемых в дипломной работе изменений налогового законодательства показывает, что число изменений налогового законодательства до утверждения госбюджета всё время растёт. По мнению автора работы, данное обстоятельство играет важную роль в вводе в действие срока предварительного извещения. Исходя из вышесказанного, автор пришёл к заключению, что с целью стабилизации налогового законодательства в закон о налогообложении следует ввести нормы, которые бы зафиксировали срок вступления в действие налоговых законов. Автор сделал предложение по внедрению новых норм законов, на основании которых налоговые законы, опубликованные в «Riigi Teataja» не позднее 1 июля, вступают в силу не раньше, чем по прошествии трёх месяцев после их официальной публикации и не раньше, чем 1 числа очередного налогового периода. А налоговые законы, опубликованные в «Riigi Teataja» позднее 1 июля, вступают в силу не раньше, чем по прошествии шести месяцев после их официальной публикации и не раньше, чем 1 числа очередного налогового периода. Такие изменения действуют в отношении государственных налогов, т.е. подоходный налог, социальный, налог на землю, на азартные игры, налог с оборота, таможенный, акцизный и налог на тяжеловесные транспортные средства. Изменения закона о налогообложении вступают в силу не раньше, чем по прошествии шести месяцев после их официальной публикации. Такие дополнения закона о налогообложении помогут улучшить качество законотворчества.

Kasutatud allikate loetelu

Artiklid

1. Buitelaar, E. Sorel, N. Between the rule of law and the quest for control: Legal certainty in the Dutch planning system. Volume 27, Issue 3, 2010
2. Chalmers, D. European Union law: text and materials. Cambridge University Press, 2006
3. Lehis, L. Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses. Tartu: Juridica, III 1997
4. Popelier, P. Legal Certainty and Principles of Proper Law Making, European Journal of Law Reform. Kluwer Law International, Vol. 2, No 3, 2000
5. Sellers, M., Tomaszewski. The Rule of Law in Comparative Perspective, Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice. Vol. 3, 2010
6. Narits, R. Good Law Making Practice and Legislative Drafting Conforming to It in the Republic of Estonia. Tartu: Juridica International IX/2004
7. Narits, R., Merusk, K. Õiguse olemusest ja seaduse võimalustest. Tallinn: Riigikogu Toimetised, 2000 (2)

Raamatud

8. Aarnio, A. Õiguse tõlgendamise teooria. Tallinn: Õigusteabe AS Juura, 1996
9. Bernitz, U. Nergelius, J. Cardner, C. Groussot, X. General Principles of EC Law in a Process of Development. Holland: Kluwer Law International, 2008
10. Eesti Vabariigi põhiseadus: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura Kirjastus, 2012
11. Ernits, M. Põhiõigused, demokraatia, õigusriik. Tartu Ülikooli Kirjastus, 2011
12. Evans, C. Judith, R. E. The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law. Holland: IBFD 2011
13. Ferrari, G., F. Introduction to Italian Public Law. Milan: Giuffrè, 2008
14. Fuller, L. The Morality Of Law. Yale university Press, 1973
15. Helminen, M. EU Tax Law: Direct Taxation. Holland: IBFD, 2011
16. Hänni, L. Põhiseadus ja Põhiseaduse Assamblee. Tallinn: Juura, 1997
17. Kaczorowsky, A. European Union law. Taylor & Francis, 2008
18. Hänni, L. Põhiseadus ja Põhiseaduse Assamblee. Tallinn: Juura, 1997
19. Lehis, L. Maksuõigus, Tallinn: Juura, 2012

20. Maxeiner, J.R. Some realism about legal certainty in globalization of the rule of law. *Houston Journal of International law*, 2008
21. Normitehnika käsiraamat, Tallinn: Justiitsministeerium, 2003
22. Pistone, P. *Legal Remedies in European Tax Law*. Holland: IBFD, 2009
23. Popławski, M. *Introduction To Polish Tax Law*. Bialystok: Termida 2, 2011
24. Romano, C. *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System*. Holland: IBFD Publications BV, 2002
25. Ruśkowski, E. Stankiewicz, J. Tyniewicki, M. Zawadzka-Pąk, U. *Annual and Long Term Public Finances in Central and Eastern European Countries*. Bialystok: Termida 2, 2013
26. Siltala, R. *Law, Truth, and Reason: A Treatise on Legal Argumentation*. London: Springer, 2011
27. Usher, A.J. *General Principles of EC law*, European Law series. Longman, 1998,
28. Vallaste, V. *Maksuseadus ja praktika*. Tallinn: K-Kirjastus, 2001
29. Willem, R. *Guide to Tax Rulings in Belgium*. Holland: IBFD 2011
30. Викторова, Н.Г. Евстигнеев, Е.Н. *Основы налогообложения и налогового законодательства. Краткий курс*. St. Peterburg: Питер, 2004
31. Гамбаров, Ю.С. *Гражданское право. Общая часть*. Moskva: «Зерцало», 2003
32. Демин, А.В. *Общие принципы налогообложения: каждому принципу – отдельная статья*. Moskva: Налоговед. 2013, 1(109)
33. Евстигнеев, Е.Н. *Налоги и налогообложение*. St. Peterburg: Издательский дом "Питер" 2009
34. Завязочникова, М.В. *Налоговое право в решениях Конституционного суда Российской Федерации 2007 года*, Moskva: Wolters Kluwer 2009
35. Карасева, М.В. Щекин, Д.М. *Налоговое право Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия*. Moskva: Wolters Kluwer, 2009
36. Катков, Д.Б., Корчиго, Е.В. *Конституционное право России*, Moskva: Юриспруденция., 1999

Kasutatud normatiivmaterjali loetelu

38. Riigi 2009. aasta teise lisaelarve seadusega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse rakendamise seadus. 01.09.2009 - RT I 2009, 46, 307
39. Belgian House Of Representatives, The Belgian Constitution, oktoober, 2007
40. Riigi 2009. aasta teise lisaelarve seadusega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus. 18.06.2009 - RT I 2009, 35, 232
41. Riigi 2009. aasta teise lisaelarve seadusega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse rakendamise seadus. 01.09.2009 - RT I 2009, 46, 307
42. Võlaõigusseadus. 26.09.2001- RT I 2001, 81, 487
43. Itaalia Tsiviilkoodeks – 16.03.1942, no 262.
44. Eesti Vabariigi põhiseadus. Vastu võetud 28. 06. 1992 - RT 1992, 26, 349
45. Maamaksuseadus. 06.05.1993 - RT I 1993, 24, 428
46. Налоговый кодекс Российской Федерации. 31.07.1998 - N 146-ФЗ, ст.3.п.7
47. Käibemaksuseadus. 10.12.2003 - RT I 2003, 82, 554
48. Jäätmeseaduse muutmise seadus. 19.06.2014 - RT I, 08.07.2014, 2
49. Maksukorralduse seadus. 20.02.2002- RT I 2002, 26, 150

Kohtupraktika

50. RKHKo 3-3-1-33-06
51. RKÜKo 3-3-1-41-06
52. THKo 3-13-70100
53. RKKKo 3-1-1-43-10
54. RKPJKm 3-4-1-34-14
55. RKPJKo III-4/A-5/94
56. RKPJKo 3-4-1-5-98
57. RKHKo 3-3-1-26-02
58. RKPJKo 3-4-1-1-03
59. RKPJKo 3-4-1-20-04
60. RKKKo 3-1-1-3-04
61. RKPJKo, 3-4-1-16-05
62. RKPJKo 3-4-1-17-08

63. RKPJKo, 3-4-1-24-11
64. RKÜKo 3-4-1-6-12
65. EKo 16.12.1976, C-33/76, *Rewe*
66. EIKo 13.07.1979, 6833/74, *Marcks*
67. EKo 30.09.1982, C-108/81 *Amylum v Council*
68. EIKo 16.12.1992, 12964/87, *De Geouffre de la Pradelle v. France*
69. EKo 1.04.1993, liidetud kohtuasjad C-260/91 ja C-261/91 *Diverinste SA v Administration Pricipal de Aquanas e Impuestos Especiales SA v Junquera*
70. EKo 30.01.1985, 143/83, *Commission v Denmark* ja EKo 15.06.1995, 220/95, *Commission v Luxembourg*
71. EKo 3.12.1998, C-381/97, *Belgocodex*
72. EIKo 28.10.1999, 28342/95, *Brumărescu*
73. EKo liidetud kohtuasjad 22.02.2001, C-52/99 ja 53/99
74. EKo 16.03.2006, C-94/05 *Emsland-Stärke*
75. EKo 10.03.2009, C-345/06 *Heinrich*
76. Конституционный Суд Российской Федерации, постановление от 15 Июля 1999 Г. N 11-П
77. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации, 5-П/2000 от 28 марта 2000 года
78. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации, 2 июля 2013 года, № 17-П

Kasutatud muud materjalid

79. Angerjäär, M. Lehis, L. saatesõna, Õiguse üldpõhimõtted Euroopa Kohtu käibemaksuõiguse alases praktikas, Eesti Maksumaksjate Liit, väljaanne : oktoober (nr 10), 2006.
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=487>
80. Eesti Kaubandus-Tööstuskoda, „Ettevõtjate ühispöördumine Riigikogu poole“, 09.09.2014.
<http://www.koda.ee/algatus>
81. Eesti Kaubandus-Tööstuskoda, Kaubanduskoja uudised » 1200 ettevõtjat pöördus Riigikogu poole, 25.10.2014.a. <http://www.koda.ee/?id=22882>

82. Gordon, R.K. ja Thuronyi, V. Tax Legislative Process, 1998.
<https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch1.pdf>
83. Peng, S. How Much Time Is Reasonable - The Arbitral Decisions under Article 21.3(c) of the DSU, 26 Berkeley J. Int'l Law. 323, (2008).
<http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol26/iss1/7>
84. Pikmets, H. Maksuhalduri siduv eelotsus, Eesti Maksumaksjate Liit, 2008, väljaanne : juuni/juuli (nr 6/7).
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=757>
85. Predescu, I. Safta, M. The Principle Of Legal Certainty, Basis For The Rule Of Law Landmark Case-Law. <http://www.ccr.ro/ccrold/publications/buletin/8/predescuen.pdf>
86. Principles of tax policy: eighth report of session 2010-11, Vol. 1. Great Britain: House of Commons Treasury Committee.
<http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201011/cmselect/cmtreasy/753/753.pdf>
87. Tax Law Review Committee, Making Tax Law, 2003.
<http://www.ifs.org.uk/comms/budd03.pdf>
88. Парыгина, В.А. Принципы налогообложения в России: система налоговых координат, 2008. http://www.elitarium.ru/2008/12/10/principy_nalogooblozhenija.html