

**TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOLI  
TALLINNA KOLLEDŽ**

Rahvusvaheline majandus ja ärikorraldus  
Äriõigus (peaeriala)

Marje Allikmets

**KOMPROMISS MAKSUMENETLUSES**

Lõputöö

Juhendaja: Karolin Lorents, *MA*  
Kaasjuhendaja: Kristo Krumm, *MBA*

**Tallinn 2016**

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	3
1. KOMPROMISSI ÜLDINE REGULATSIOON JA SENINE PRAKTIKA.....	6
1.1. Kompromissi üldmõiste ja tunnused.....	6
1.1.1. Lepitusmenetlus tsiviilvaidlustes.....	8
1.1.2. Kokkuleppemenetlus kriminaalmenetluses .....	9
1.2. MTA ja teiste riikide senine praktika kompromisside sõlmimisel maksumenetluses .....	13
2. KOMPROMISSI SÕLMIMINE MAKSUMENETLUSES .....	15
2.1. Maksu mõiste ja maksumenetluse olemus.....	15
2.2. Kompromiss haldusmenetluses.....	17
2.3. Erisused maksukohustuse sissenõudmisel kehtivas õiguses.....	21
2.3.1. Maksusumma määramine hindamise teel.....	21
2.3.2. Maksuvõla ajatamine, maha kandmine ja kustutamine .....	22
2.4. Maksukohustuse vähendamine avalikes huvides.....	24
2.4.1. Avalik huvi ja majanduslik otstarbekus maksukohustuse vähendamise eeldusena maksumenetluses .....	24
2.4.2. Legaliteedi põhimõte .....	28
2.4.3. Ühetaolise maksustamise põhimõte .....	31
2.4.4. Kaalutusõiguse teostamine maksuasjades .....	32
2.5. Kompromissi sõlmimine halduskohtus.....	35
KOKKUVÕTE .....	38
VIIDATUD MATERJALIDE LOETELU .....	41
SUMMARY .....	44

## SISSEJUHATUS

Käesolev lõputöö käsitleb kompromissi sõlmimise võimalikkust maksumenetluses keskendudes uurimisprobleemina täpsemalt sellele, kas ja kuidas on võimalik maksumenetluses vähendada kehtivat maksukohustust eesmärgiga tagada avalikku huvi ja riigieelarve seisukohalt majanduslikku otstarbekust.

Töö eesmärk on selgitada välja, kas ja millistel tingimustel ning vormis oleks maksumenetluses võimalik sõlmida kompromiss. Eesmärgi saavutamiseks lahendatavad uurimisülesanded on:

- 1) hinnata maksumenetluses kompromissi sõlmimise õiguslikku regulatsiooni, selle kitsaskohti ja vajadust seadusemuudatuse järele;
- 2) analüüsida Maksu- ja Tolliameti (MTA) senist praktikat kompromisside sõlmimisel ja võimalikke praktikas tõusetunud probleeme;
- 3) võrrelda rahvusvahelist praktikat kompromisside sõlmimisel maksumenetluses ja võimalusi hea praktika Eesti õigussüsteemi integreerimiseks.

Tõstatatud küsimuse aktuaalsus seisneb eeskätt praktikas teadaolevates juhtumites, mil MTA-l olnuks otstarbekas määratud maksusumma täies ulatuses mitte sisse nõuda. Kuivõrd maksud on üldisemalt kehtestatud ja nende kogumine toimub alati avalikes huvides ning maksuhalduril on kohustus tegutseda efektiivselt ja otstarbekalt, on majanduslik otstarbekus ja avalik huvi kaks peamist kriteeriumi, millele tuginevalt saab rääkida maksuerisuste tegemise vajadusest. Nimetatud erisuse analüüsi aktuaalsuse kasuks räägib ka tõsiasi, et riigil on jätkuvalt raskusi maksude efektiivse kogumise ning maksutulu laekumisega – seda eeskätt käibemaksu valdkonnas<sup>1</sup>. Seetõttu on arukas analüüsida erinevaid võimalusi maksude senisest efektiivsemaks kogumiseks, millest üheks võiks tulevikus olla kompromissi sõlmimine maksumenetluses eesmärgiga tuua *summa summarum* rohkem tulu riigieelarvesse. Kuivõrd varasemalt ei ole seda küsimust ei õiguskirjanduses ega ka üldisemalt

---

<sup>1</sup> Eesti Kaubandus-Tööstuskoda. Maksuauk oli üle poole miljardi euro. [WWW] <http://www.koda.ee/?id=24445> (22.05.2016). Kuigi maksuauk on viimastel aastatel näidanud vähenemise märke, moodustas see 2014. aastal laekunud maksudest 7,5 protsenti ja kogu SKP-st 2,06 protsenti. Maksu- ja Tolliamet. Kokkuvõte 2015. aastast. [WWW] [https://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/faktileht\\_mta\\_2015\\_a\\_kokkuvote.pdf](https://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/faktileht_mta_2015_a_kokkuvote.pdf) (20.05.2016).

analüüsitud, on käesoleva teema valik uudne ning võib anda olulist lisandväärtust planeerimaks tulevikus uuendusi maksude kogumise protsessis.

Kuigi kohtulikku maksumenetlust reguleeriv halduskohtumenetluse seadustik<sup>2</sup> (HKMS) lubab kompromissi sõlmida, erineb maksumenetluses maksukorralduse seaduse<sup>3</sup> (MKS) kompromissi sõlmimise regulatsioon ja eesmärk üldisest kompromissi sõlmimise korrast tsiviilõiguses. Kehtiva õiguse tõlgendamisel toetatakse erialakirjanduses seisukohta, mille järgi on maksuhalduril imperatiivne kohustus riiklike maksude sissenõudmiseks ning maksuhalduril puudub kaalutusõigus maksunõuete osalise sissenõudmiseks (legaliteedi põhimõte). Kompromissi sõlmimine on maksumenetluses seni olnud praktikas võimalik juhtumitel, mil haldusakt (maksuotsus) on osaliselt õigusvastane. Praktikas võib see tähendada seda, et maksuhaldur peab kompromissi sõlmimiseks enda koostatud haldusaktist n-ö otsima võimaliku õigusvastasuse.

Maksuhaldurile kompromissi sõlmimise võimaluse kui kaalutusõiguse andmine on seotud mitmete oluliste õiguslike küsimustega, sh: kaalutusõiguse täpsema sisu ja piiride võimalik sätestamine seaduse tasandil, kaalutusõiguse teostamiseks pädevate isikute/organite ringi piiritlemine, võimalikud võrdsuspõhimõtte rikkumised ja nende vältimiseks vajalikud meetmed.

Täiendavalt on tõstatatud teemaga vältimatult seotud majanduslikud aspektid, sh: kas ja mil viisil kompromissi sõlmimine olema seotud majandusliku otstarbekuse kriteeriumiga, milliseid majanduslikke mõjusid kompromissi sõlmimine võib omada nii maksuhaldurile kui ka maksukohustuslasele ning kuidas langetada majanduslikult otstarbekaim otsus. Tsiviilvaidluste lahendamise kontekstis on vaidluste kohtuvälise lahendamise võimalustest rääkides mitmel pool korduvalt viidatud kompromissi sõlmimise olulistele eelistele – kokku hoitakse aega ning vaidlus lõppeb kiiremini, poolte kohtukulud on väiksemad, kohtulahendid on võimalik asuda kiiremini täitma ning oluline tülküsimus saab lahendatud.<sup>4</sup> Nimetatud eelised saab kompromissi sõlmimise võimaldamisel üle kanda ka maksumenetlusele.

Kokkuvõtvalt tuleb antud teemavaldkonna piires põhiküsimusena uurida, kas ja millises ulatuses võiks tulevikus olla maksuhalduril kaalutusõigus kompromisside sõlmimiseks maksumenetluses ning

---

<sup>2</sup> Halduskohtumenetluse seadustik. Vastu võetud 27.01.2011. – RT I, 23.02.2011,3 ... RT I, 13.04.2016, 4.

<sup>3</sup> Maksukorralduse seadus. Vastu võetud 20.02.2002. – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 09.02.2016, 3.

<sup>4</sup> Vt K. Tarros. Kompromiss Eesti kohtupraktikas: olemus ja probleemistik. Juridica X/2008, lk 682, 684.

mis võiksid olla kompromissi sõlmimise head ja vead nii maksuhalduri kui ka maksukohustuslase aspektist. Tuleb uurida, kas majanduslikku otstarbekust arvesse võttes peaks maksuhaldurile kaalutlusõiguse andmine kompromisside sõlmimiseks kaaluma üles legaliteedi põhimõttest tuleneva maksuhalduri kohustuse kõik maksud riigi nimel sisse nõuda.

Selle tarbeks on käesolev lõputöö jagatud kaheks osaks. Esimene osa käsitleb kompromissi üldmõistet ja regulatsiooni üldiselt ning senist MTA ja rahvusvahelist praktikat, avades nii olulised taustateadmised järgnevas analüüsiks. Töö kandvaim analüüs on esitatud teises peatükis, mis käsitleb kompromissi sõlmimist maksumenetluses. Selleks on autor esmalt analüüsinud kompromissi sõlmimise võimalikkust haldusmenetluses, seejärel maksumenetluses spetsiifilisemalt ning viimaks ka kompromissi sõlmimise erisusi halduskohtumenetluses.

Töö on oma iseloomult teoreetilist laadi teaduslik uurimistöö, mille praktiliseks väljundiks on eeskätt ettepanekud õigusliku regulatsiooni täiendamiseks ning muutmiseks või senise praktika muutmiseks. Seetõttu on planeeritud analüüs hõlmama nii teoreetilist (sh õiguslikku) tausta kui praktikas toimuvat (nii Eesti kui ka teiste riikide praktika). Töö kirjutamisel tutvus autor teiste riikide kättesaadavate praktikatega ning võttis neid arvesse võrdlevas käsitluses. Allikmaterjalidena kasutas autor lisaks rahvusvahelisele praktikale eeskätt valdkonda reguleerivaid õigusakte, nende kommentaare, erialast õiguskirjandust ja asjassepuutuvat kohtupraktikat.

Töö raames kasutas autor erinevaid andmekogumismeetodeid (nt dokumentvaatlus, kogemuste üldistamine), andmetöötlusmeetodeid ja tulemuste interpreteerimise meetodeid (nt hindamine, üldistamine, järeldamine). Kuigi töö raames teeb autor ettepanekuid kehtiva regulatsiooni parendamiseks või senise praktika muutmiseks, on vaadeldav töö oma tervikult pigem probleeme diagnoosiv ja neid analüüsiv ning mitte alati neid lahendav.

Autor soovib tänada käesoleva lõputöö valmimisele kaasaaitamise eest juhendajat Karolin Lorentsit.

# 1. KOMPROMISSI ÜLDINE REGULATSIOON JA SENINE PRAKTIKA

## 1.1. Kompromissi üldmõiste ja tunnused

Seadus kompromissi mõistet ei defineeri. Üldkeeles peetakse kompromissiks vastastikuse järeleandmisega saavutatud kokkulepet.<sup>5</sup> Inglise keeles kasutatakse kohtumenetluses toimuva lepitusmenetluse kohta väljendeid *judicial mediation*, *judicial conciliation* või *incourt conciliation*. Kohtuniku poolt kinnitatud kompromissi tähistamiseks kasutatakse väljendit *in-court compromise*, aga ka mõistet *settlement*.<sup>6</sup> Õiguskirjanduses on leitud, et kohtulik kokkuleppemenetlus on üks võimalus traditsioonilise kohtumenetluse asemel ning seisneb privaatses, poolte kokkuleppel toimivas vaidluse lahendamises kohtuniku vahendusel, kes on koolitatud vaidlusi lahendama.<sup>7</sup>

Kuna (kohtuliku) kompromissi legaaldefiniitsioon kehtivas õiguses puudub, on õiguskirjanduses peetud parimaks määratleda ja defineerida teda iseloomustavate tunnuste kaudu ning leitud, et kohtulik kompromiss on:

- 1) kohtu kinnitatud pooltevaheline kokkulepe;
- 2) mis materiaalõiguslikult vastab kompromissilepingu mõistele,
- 3) protsessuaalselt omab kohtuvaidlust lõpetavat toimet ning
- 4) eristub muudest kokkulepetest ja lepingutest selle poolest, et on ühtlasi täitedokumentiks täitemenetluses.<sup>8</sup>

Siit järeldub, et kompromissi materiaalõiguslikuks sisuks on kompromissilepingu sõlmimine. Selle sisuks peab olema vastastikune järeleandmine vaieldavates või ebaselgetes küsimustes.<sup>9</sup>

---

<sup>5</sup> Eesti Keele Instituut. Eesti keele seletav sõnaraamat. [WWW] <http://www.eki.ee/dict/ekss/index.cgi?Q=kompromiss&F=M> (04.04.2016).

<sup>6</sup> Vt K. Tarros. (viide 4), lk 674.

<sup>7</sup> H. E. Chodosh. Judicial Mediation and Legal Culture. Issues of Democracy, December, 1999. [WWW] <http://www.4uth.gov.ua/usa/english/politics/judbranc/ijde1299/chodosh.htm> (04.04.2016).

<sup>8</sup> K. Tarros. (viide 4), lk 675.

<sup>9</sup> Saksa õigusele tuginedes on leitud, et kompromissi tegemisel peavad pooled sõlmima lepingu, millega vaidlus lõpetatakse vastastikuste järeleandmistega. „Järeleandmine ei pruugi piirduda vaidluste esemega, pooled võivad sõlmida ka muid kokkuleppeid; valitseva seisukoha järgi ei pea järeleandmine lisaks sellele ilmingimata puudutama

Järeleandmist ei tuleks siinjuures mõista üksnes juriidiliselt, vaid sellega võib tegemist olla ka juhul, kui üks lepingupool toob tema seisukohalt võetuna ohvri. Järeleandmiseks peetakse ka kohtuprotsessi vältimist.<sup>10</sup> Seega võib eelviidatud arvestades rääkida kompromissi sõlmimisest juba siis, kui vaidluse üks pool (nt maksukohustuslane) loobub edasise kaebeõiguse teostamisest.

Võlaõigusseaduse<sup>11</sup> (VÕS) § 578 lg 1 järgi on kompromissileping leping õiguslikult vaieldava või ebaselge õigussuhte muutmise kohta vaieldamatuks poolte vastastikuste järeleandmiste teel. Ebaselguseks loetakse muu hulgas ka ebakindlust nõude sissenõutavuse suhtes. Lõige 2 järgi eeldatakse, et kompromissilepingu tagajärjel loobuvad lepingupooled oma nõuetest ning omandavad kompromissilepingu alusel uued õigused.

Võlaõigusseaduse kommentaaride järgi on kompromiss iseseisev võlasuhte tekkimise alus, mis võib omada sarnaseid jooni teiste võlaõiguse instituutidega, kuid mida eristab teistest nõudest loobumisele suunatud kokkulepetest eesmärk muuta vaieldav või ebaselge õigussuhe vaieldamatuks. Kompromissi sõlmimisel on nimetatud vaieldavuse või ebaselguse kõrvaldamise vahendiks poolte vastastikused järeleandmised.<sup>12</sup>

Sõlmitava kompromissilepingu eesmärgiks on anda käsutusõiguslik instrument, mille abil saavad pooled sellest tulenevaid õigusi ja kohustusi lõpetada või muuta, ilma õigussuhet ennast mõjutamata. VÕS § 578 lg 1 kompromissilepingu mõiste seab kompromissi sõlmimise eelduseks, et poolte vahel on vaieldavad või ebaselged õigussuhted ning vastastikused järeleandmised. St et „mõlemad pooled loobuvad oma nõuetest osaliselt, muudavad nende sisu või teevad muid järeleandmisi nõuete sisu osas“.<sup>13</sup> Täiendavalt tuleb arvestada, et kompromissilepingu sõlmimine on ette nähtud kahekülgsel õigussuhete vaieldamatuks muutmise kohta ning kompromiss on võimalik üksnes selliste võlasuhete või kohustuste suhtes, mille sisu võivad võlasuhte pooled ise kujundada ning millest on mõlemad pooled omandanud kohustuse. See tähendab, et kui võlasuhtest tulenevalt omandab kohustusi ainult üks pool, ei saa kompromissilepingut sõlmida.<sup>14</sup> Seega võib haldusmenetluses, mida paljuski

---

materiaalõiguslikku õigusseisundit [...], vaid piisab, kui piiratakse protsessuaalset õigusseisundit (nt edasikaebamisest loobumine.“ C. G. Paulus. Tsiviilprotsessiõigus. Kohtuotsuste tegemise menetlus ja sundtäitmine. Tallinn: Juura, 2002, lk 191.

<sup>10</sup> P. Schlechtriem. Võlaõigus. Eriosa. Tallinn, 2000, lk 193.

<sup>11</sup> Võlaõigusseadus. Vastu võetud 26.09.2001. – RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 11.03.2016, 2.

<sup>12</sup> P. Varul, V. Kõve, M. Käerdi. Võlaõigusseadus II. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura, 2007. 29 ptk, 6. osa sissejuhatus.

<sup>13</sup> *Ibid.*, § 578, komm 3.1.

<sup>14</sup> *Ibid.*, § 578, komm 3.2.

iseloomustab otsuse ühepoolsus, kompromissi sõlmimine tavapärasel tähenduses osutada problemaatiliseks.

Kohtulik kompromiss (tsiviilkohtumenetluse seadustiku<sup>15</sup> (TsMS) § 430) on üks kompromissilepingu eriliik ning asjaolu, et kokkulepe kinnitatakse kohtu määrusega, ei tähenda, et nimetatud kokkulepe ei ole tehing tsiviilseadustiku üldosa seaduse<sup>16</sup> (TsÜS) § 67 lg 1 mõttes.<sup>17</sup> Kohtulik kompromiss allub kohtumenetluse seadustiku regulatsioonile ning sellel on ühtlasi ka täitedokumendi funktsioon täitemenetluses.<sup>18</sup>

TsMS § 4 lg 4 järgi peab kohus kogu menetluse ajal tegema kõik endast sõltuva, et asi või selle osa lahendataks kompromissiga või muul viisil poolte kokkuleppel, kui see on kohtu hinnangul mõistlik. Kohus võib muu hulgas esitada pooltele kompromissilepingu projekti või kutsuda pooled isiklikult kohtusse, samuti teha neile ettepaneku vaidluse kohtuväliseks lahendamiseks või lepitaja poole pöördumiseks. Kui kohtu hinnangul on see kohtuasja asjaolusid ning senist menetluskäiku arvestades asja lahendamise huvides vajalik, võib ta kohustada pooli osalema lepitusseaduses<sup>19</sup> sätestatud lepitusmenetluses.

### **1.1.1. Lepitusmenetlus tsiviilvaidlustes**

Üheks kokkuleppe sõlmimise viisiks tsiviilvaidluste lahendamisel on lepitusmenetlus, mida reguleerib lepitusseadus. Lepitusmenetlus lepitusseaduse § 1 lg 2 tähenduses on poolte vabatahtlikkusel põhinev tegevus, mille käigus erapooletu isik (lepitaja) toetab lepitusosaliste suhtlust eesmärgiga aidata neil leida vaidlusküsimusele lahendus. Lepitaja võib lepituse asjaolude ja lepitusmenetluse kulgemise põhjal esitada pooltele omapoolse lahendusettepaneku. Teisisõnu, lepitusmenetlus on vaidluste lahendamise vorm, milles pooled struktureeritud mitteavalike läbirääkimiste käigus vabatahtlikult erapooletu lepitaja kui kolmanda isiku abi kasutades püüavad saavutada oma vaidlusele kokkuleppelist lahendust.<sup>20</sup>

---

<sup>15</sup> Tsiviilkohtumenetluse seadustik. Vastu võetud 20.04.2005. – RT I 2005, 26, 197 ... RT I, 10.03.2016, 10.

<sup>16</sup> Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Vastu võetud 27.03.2002. – RT I 2002, 35, 216 ... RT I, 12.03.2015, 106.

<sup>17</sup> RKTK 22.12.2004 otsus nr 3-2-1-148-04, p 17.

<sup>18</sup> RKTK 13.10.2006 otsus nr 3-2-1-80-06, p 14.

<sup>19</sup> Lepitusseadus. Vastu võetud 18.11.2009. – RT I 2009, 59, 385.

<sup>20</sup> K. Laidvee. Lepitusmenetluses. Kuidas toimub lepitamine? Juridica VII/2013, lk 516.



Just *common law* riikides on vaidluste lahendamise üha enam levivaks viisiks muutunud lepitusmenetlus, kus olukorra objektiivse ja sõltumatu selgitaja ning lahenduste otsija töö võtab kohtulikult üle pädev lepitaja. On leitud, et „hea lepitaja töö võib aidata vaidluse lõpetada loetud päevadega ja oluliselt vältida või vähendada kohtu- või vahekohtumenetlusega kaasnevat tulekahju, mille leekides põletatakse poolte aega, raha ja närve.“<sup>21</sup>

Üheks suurimaks lepitusmenetluse plussiks on peetud aja kokkuhoidu, mis on omakorda otseselt seotud kulude kokkuhoiuga. Teisisõnu, mida kauem vaidluse lahendamine aega võtab, seda suuremat majanduslikku kahju võib ettevõtte kannatada. Nii võib juhtuda, et ettevõtte ei pruugi teenida vaidluse toimumise ajal tulu, mida ta teise osapoolega sõlmitud lepingust ootas; ta ei saa kasutada (finants)vahendeid, mille üle vaidlus toimub; investeerimisvõimalused on piiratud ning erandlikel juhtudel on ettevõtja tegevus häiritud.<sup>22</sup>

Lepitusmenetluse kontekstis on eesmärgiks poolte huvide arvesse võtmine ning on leitud, et põhimõtteliselt võib lepitusmenetluse lahendada iga õigusliku vaidluse (sh haldusmenetluses). Sealjuures võib lepitusmenetlus olla parim lahenduse leidmise viis just nendel juhtudel, mil pooled ka tulevikus peavad mingiski vormis koostööd tegema (nt maksukohustuslane maksuhalduriga). Seda eeskätt seetõttu, et lepitusmenetluses kokkuleppe saavutamisel ei ole tegemist võitja ja kaotajaga ning edaspidiseks koostööks on lepitamise käigus saavutatud kokkuleppe parem kui võidetud või kaotatud kohtuprotsess. Lepitusmenetluse kasutamiseks on oluline mõlema poole valmisolek kokkuleppe saavutamiseks.<sup>23</sup>

### **1.1.2. Kokkuleppemenetlus kriminaalmenetluses**

Kriminaalmenetluse seadustiku<sup>24</sup> (KrMS) § 239 järgi võib süüdistatava ja prokuratuuri taotlusel lahendada kriminaalasja teatud juhtudel kokkuleppemenetluses. Kahtlustataval on õigus anda nõusolek kokkuleppemenetluse kohaldamiseks ning ta võib seejuures teha ettepanekuid kohaldamisele kuuluva karistusliigi ja -määra kohta ning sõlmida kokkuleppe või jätta see sõlmimata.

---

<sup>21</sup> C. Ginter. M. Pihlak. Lepitusmenetlus kui võimalus äri vaidluste lahendamiseks. *Juridica* I/2014, lk 49.

<sup>22</sup> *Ibid.*, lk 51.

<sup>23</sup> K. Laidvee. (viide 20), lk 512, 513.

<sup>24</sup> Kriminaalmenetluse seadustik. Vastu võetud 12.02.2003. – RT I 2003, 27, 166 ... RT I, 06.01.2016, 19.

Kokkuleppemenetluse üheks eripäraks peetakse selle konsensuslikku elementi – st et kahtlustataval on õigus karistusega nõustuda, loobudes sealjuures enda kaitsmisest võistlevas protsessis.<sup>25</sup>

Kokkuleppemenetlus KrMS-i järgi on sisuliselt prokuratuuri ja kahtlustatava või süüdistatava ning tema kaitsja vahelised läbirääkimised ja kokkulepe kuriteo kvalifikatsioonis (KrMS § 244). Sealjuures viiakse kokkuleppemenetlus läbi lihtsustatud reegleid järgides ning on mitmeid olulisi õigusi, mida kahtlustatav või süüdistatav ei saa kasutada. Kokkuleppemenetluse üheks eesmärgiks ongi kohtuliku arutamise lihtsustamine (KrMS § 247).<sup>26</sup>

Kokkuleppe objektiks kriminaalmenetluses on nii kuriteo kvalifikatsioon kui ka määratav karistus. Siin tuleb arvestada sellega, et kui seadus ei sätesta konkreetseid piiranguid kuriteo kvalifikatsiooni osas kokkuleppimise suhtes, peab arvestama KrMS § 288 lg 1 p-s 1 tooduga, mis viitab sellele, et kokkuleppe pooltele ei ole antud täielikku dispositiivsust kuriteo kvalifikatsiooni kindlaksmääramisel – selle sätte kohaselt teeb kohus prokuratuurile kriminaaltoimiku tagastamise määruuse, kui kohus ei nõustu kuriteo kvalifikatsiooniga. See tähendab eeskätt seda, et seaduse järgi on küll kuriteo kvalifikatsioon kokkuleppeläbirääkimiste objekt, kuid kokkuleppeläbirääkimiste objektiks ei ole küsimus kuriteo faktiliste asjaolude olemasolust või puudumisest selles mõttes, et mõne asjaolu võiks jätta arvestamata või lisada juurde mõne faktilise asjaolu, mille kohta tõendeid ei ole.<sup>27</sup> Karistuse osas saab prokurör mõistetava karistuse osas teha järeleandmisi eeskätt põhjusel, et kokkuleppemenetlusega nõustumisel loobub süüdistatav mitmetest olulistest menetluslikest õigustest. Samas ei saa prokuröri poolt taotletav karistus olla oluliselt kergem karistusest, mis võiks järgneda üldmenetluses.<sup>28</sup> Lõpuks tuleb kokkuleppemenetluse läbirääkimiste käigus jõuda konsensusele ka nii menetluskulude suuruse kui ka nende tasumise ulatuse ning viisi osas.<sup>29</sup>

Kokkuleppemenetluse võimaliku kriitikana on erialakirjanduses leitud, et „Eesti kriminaalmenetluses omaksvõetud Anglo-Ameerika võistleva menetluse elemendid, kus kokkuleppemenetluses sõlmivad prokurör ja süüdistatav kokkuleppe faktiliste asjaolude, süüdistuse ja karistuse kohta ning kohtuniku ülesandeks on üldjuhul vaid jälgida, kas kokkuleppe sõlmimisel on järgitud menetlusreegleid, ei ole

---

<sup>25</sup> E. Kergandberg, P. Pikamäe (koost.). Kriminaalmenetluse seadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura, 2012. § 34, komm 1.7.

<sup>26</sup> Nt ei toimu kokkuleppemenetluses tõendite uurimist ega vaielda süüküsimuse üle ning kohtulahend tehakse toimiku materjalide ja kokkuleppe alusel. Vt ka *Ibid.*, § 244, komm 2.

<sup>27</sup> *Ibid.*, § 244, komm 5.1.

<sup>28</sup> RKKK 22.12.2006 otsus nr 3-1-1-96-06.

<sup>29</sup> RKKK 11.02.2016 otsus nr 3-1-1-7-16, p 7.

ühitatavad materiaalõigusliku süü kui karistamise aluse põhimõttega<sup>30</sup>. Sealjuures viitab väite autor saksa senisele kriminaalõigusteooriale ja -praktikale ning leiab, et kokkuleppemenetluse Eesti versioonile seisavad tugevalt vastu uurimispõhimõte ja süüpõhimõte. Viimasest lähtudes ei tohiks poolte kokkulepe olla karistuse aluseks ning kaheldav on seegi, kas karistust saab pehmedada tasuna süüdistatava valmisoleku eest teha õiguskaitseasutustega koostööd. On leitud, et ka siis, kui karistust kergendatakse menetluse kiirendamise eesmärgil ning karistus saab olema kergem kui süü suurus, rikub selline karistuse määramine süüpõhimõtet.<sup>31</sup>

Samas tuleb siin arvestada kokkuleppemenetluse suurimat konsensuslikku elementi – kokkuleppe sõlmimine prokuröri, süüdistatava ja tema kaitsja vahel on võimalik üksnes siis, kui sellega nõustuvad kõik osapooled. Sealjuures ei tähenda süüdistatava nõustumine kokkuleppega „üksnes enese süüditunnistamist ja soostumist talle süüks arvatava kuriteo kvalifikatsiooniga, vaid see tähendab muu hulgas nõustumist ka talle mõistetava karistusega. Oluline on, et süüdistatav oleks kokkuleppest aru saanud ja väljendanud seda sõlmides oma tõelist tahet.“<sup>32</sup> Seega võib ka väita, et kokkuleppe üheks tuumikelemendiks on süüdistatava ülestunnistus, mille tõttu menetlus lüheneb ja karistus vähendatakse ning kohus võib tegelikult ka kõigi asjaolude väljaselgitamisest loobuda.<sup>33</sup> Samuti on oluline silmas pida juba eelnevalt öeldut, et kokkuleppe objektiks ei saa olla faktilised asjaolud.

Samuti on Riigikohus leidnud, et „[s]arnaselt üldmenetluses tehtavale kohtuotsusele tuleb kohtul kokkuleppemenetluses otsuse tegemisel juhinduda KrMS §-st 306. Kohtu kohustus lahendada ka kokkuleppemenetluses KrMS §-s 306 sätestatud küsimused ei tähenda aga seda, et kokkuleppemenetluses tehtava kohtuotsuse põhiosa peaks täiel määral vastama KrMS §-s 312 sätestatule. Kokkuleppemenetluses tehtud otsuse põhiosale esitatavaid nõudeid reguleerib erinormina KrMS § 249, mille kohaselt tuleb otsuse põhiosas märkida see, millises süüdistuses kohus süüdistatava süüdi mõistab (punkt 1) ja kokkuleppe sisu (punkt 2) [...]. Eelöeldust järeldub, et kuigi kohus peab kokkuleppemenetluses otsust tehes muuhulgas lahendama küsimused sellest, kas leidis aset tegu, milles süüdistatavat süüdistatakse, kas teo on toime pannud süüdistatav, kas tegu on kuritegu ja kuidas see tuleb kvalifitseerida ning kas süüdistatav on süüdi kuriteo toimepanemises, ei pea

---

<sup>30</sup> U. Lõhmus. Kas kokkuleppemenetlus on kooskõlas karistusõiguse süüpõhimõttega? *Juridica* VII/2014, lk 545.

<sup>31</sup> *Ibid.*, lk 547-548.

<sup>32</sup> RKKK 09.04.2012 määrus nr 3-1-1-8-12, p 9.

<sup>33</sup> Vt analoogiat Saksa kriminaalmenetlusõigusest: M. Heger. Võistlevad ja inkvisitsioonilased elemendid Euroopa Liidu liikmesriikide kriminaalmenetluse seadustikes – väljakutse kriminaalmenetlusõiguse euroopastumise jaoks. *Juridica* I/2013, lk 44.

tulenevalt KrMS §-s 249 sätestatust kohtuotsuse põhiosas kajastuma kuriteo toimepanemist kinnitavate tõendite analüüs.<sup>34</sup>

Lisaks süüõhimohtele tuleb kriminaalmenetluses (sarnaselt maksumenetlusega) arvestada kokkulepete sõlmimisel legaliteedi ehk seaduslikkuse põhimõttega, mis kriminaalasjades tuleneb KrMS §-st 6, mille kohaselt peaksid uurimisasutus ja prokurör oma pädevuse piires kuriteo asjaolude ilmnemisel alustama ja toimetama kriminaalmenetlust sõltumata mis tahes isiku või riigiasutuse arvamusest.<sup>35</sup> Samas on kriminaalõiguses tehtud legaliteedipõhimõtte osas väga tõsine reservatsioon kehtivas õiguses sisalduva oportuuniteedipõhimõtte näol (KrMS §-d 201, 202, 203, 203<sup>1</sup>, 204, 205 ja 205<sup>1</sup>).

Oportuuniteedipõhimõtte kujutab sisuliselt erandit menetlemiskohustustest olenemata sellest, et esinevad menetlemiseeldused. Ka kokkuleppemenetlus kuulub selle põhimõtte toimealasse, kuivõrd kokkuleppemenetluse kohaldamise vahetuks ajendiks on menetlejate seiskohalt otstarbekuse taotlus.<sup>36</sup> See tähendab sisuliselt, et Eesti kriminaalmenetluses kehtivad samaaegselt nii legaliteedi kui ka oportuuniteedipõhimõtte ning vastavates paragrahvides sätestatud oportuuniteedipõhimõtte kohaldamise tingimuste olemasolul lasub prokuratuuril kohustus kaaluda oportuuniteedipõhimõtte kohaldamise võimalusi.<sup>37</sup> Kuritarvituste vältimiseks ning avaliku menetlushuvi järgimiseks on riigi peaprokurör andnud välja juhise oportuuniteedipõhimõtte kohaldamiseks.<sup>38</sup>

Seega on riigivõimu teostamisel võimalik näha ette erisusi seaduslikkuse põhimõttest kõrvale kaldumiseks. Oluline on sealjuures aga tagada, et erandid oleksid sätestatud seadusega ning kooskõlas põhiseadusega<sup>39</sup> (PS). PS § 3 lg 1 järgi teostatakse riigivõimu üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel. Antud kontekstis on Riigikohus leidnud, et ka kriminaalmenetluse läbiviimine on vaieldamatult riigivõimu teostamine „selleks määratud ametiisikute poolt, mis põhiseaduse tsiteeritud sättest tulenevalt saab toimuda eranditult kooskõlas seadusega. Sellest järeldub, et ka

---

<sup>34</sup> RKKK 27.02.2013 otsus nr 3-1-2-2-13, p 10.1.

<sup>35</sup> E. Kergandberg, P. Pikamäe. (viide 25). § 6, kumm 1.

<sup>36</sup> Vt M. Sillaots. Doktoritöö. Kokkuleppemenetlus kriminaalmenetluses. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2004, lk 37, 38.

<sup>37</sup> E. Kergandberg, P. Pikamäe. (viide 25). § 6, kumm 2.

<sup>38</sup> Riigi peaprokuröri 12.04.2007 juhise nr RP-1-4/07/3. [WWW] [https://www.prokuratuur.rik.ee/sites/www.prokuratuur.ee/files/elfinder/article\\_files/Riigi%20peaprokur%C3%B6ri%20juhise%20KrMS%20%20202-203%27%20kohaldamise%20kohta%20seisuga%2001%2007%202014.pdf](https://www.prokuratuur.rik.ee/sites/www.prokuratuur.ee/files/elfinder/article_files/Riigi%20peaprokur%C3%B6ri%20juhise%20KrMS%20%20202-203%27%20kohaldamise%20kohta%20seisuga%2001%2007%202014.pdf) (22.05.2016).

<sup>39</sup> Eesti Vabariigi põhiseadus. Vastu võetud 28.06.1992. – RT 1992, 26, 349 ... RT I, 15.05.2015, 2.

erandid KrMS §-s 6 sätestatud kriminaalmenetluse alustamise kohustuslikkuse põhimõttest peavad tulenema seadusest.<sup>40</sup>

## **1.2. MTA ja teiste riikide senine praktika kompromisside sõlmimisel maksumenetluses**

MTA on kokku 2015. a kuni 19.05.2016 sõlminud 13 kohtulikku kompromissi – neist nelja maksuotsuse, nelja vastutusotsuse, ühe toimingu, ühe intressinõude ja ühe otsuse peale esitatud kaebuse vaidluses ning kahel muul täpsustamata juhul.<sup>41</sup> See statistika näitab, et praktikas esineb vajadus kompromisside sõlmimiseks ning seda on seni ka tehtud. Samas puudub selge nägemus, millisel õiguslikul alusel selliste kompromisside sõlmimine toimub ning kas see on kehtiva õigusega kooskõlas. Sestap vajab täiendavat analüüsi see, kas ja kuidas on või peaks tulevikus maksumenetluses kompromisside sõlmimine reguleeritud olema.

Rahvusvahelise praktika osas on teada järgmist.<sup>42</sup> MTA vastavasisulisel teabepäringule vastas kokku 10 riiki. Neist üheksas riigis on mingil kujul võimalik teha järeleandmisi määratud maksukohustuse täitmise osas. Ainsa riigina teatas Bulgaaria, et maksuhalduril ei ole ühtegi võimalust kehtiva maksukohustuse vähendamiseks.

Hispaanias on võimalik teatud juhtudel vähendada määratud rahalise trahvi suurus ning erandlikel juhtudel on võimalik loobuda maksukohustuse ajatamise või osalise tasumise korral kohustuse täielikust sissenõudmisest (tootmisvõimelisuse ja tööhõive taseme oluline vähenemine või oluline kahju riigile).

Samuti võimaldab Rootsi õigus sõlmida pärast maksuotsuse tegemist kompromissi ning seda eeldusel, et tehtav kompromiss on riigi majanduslikes huvides ning seda võib pidada mõistlikuks avalikust huvist lähtuvalt („*reasonable from the public view*“). Selliste kokkulepete sõlmimise eesmärk on vältida maksejõuetust ning võimaldada ettevõttel oma majandustegevust korraldada jätkusuutlikult ka tulevikus. Samuti on Rootsi maksuhalduril õigus anda maksukohustuslasele maksepuhkust, kui see

---

<sup>40</sup> RKKK 14.04.2010 otsus nr 3-1-1-19-10, p 10.

<sup>41</sup> Maksu- ja Tolliamet. Kompromisside sõlmimise statistika. (MTA peajuristi Pille Lehise 19.05.2016 e-kiri. Autori valduses).

<sup>42</sup> Maksu- ja Tolliamet. Kompromisside sõlmimise rahvusvaheline praktika. (MTA juristi Kristine Kübardi 10.03.2016 e-kiri. Autori valduses).

on riigile majanduslikult kasulik. Erandi tegemise eelduseks on selge majanduslik kasu riigile võrreldes võla sissenõudmise või pankroti välja kuulutamisega.

Leedu kinnitab võimalust sõlmida maksumenetluses kompromiss ning seda on võimalik teha nii kohtueelses kui ka kohtumenetluses. Kokkulepe on võimalik sõlmida juhtumitel, mil maksu määramise aluseks olevad asjaolud on ebaselged ning maksude täpseks arvutamiseks puuduvad mõlemal poolel piisavalt täpsed tõendid. Leedu kehtiv õigus ei sea kokkuleppe sõlmimiseks maksukohustulase suhtes muid täiendavaid tingimusi. Pärast kokkuleppe sõlmimist kaotavad mõlemad pooled õiguse vaidlustada kokku lepitud maksusumma õigsust. 2014. aastal sõlmiti Leedus 107 sellist kokkulepet kokku 4.5 miljoni euro ulatuses. Selliste kokkulepete sõlmimiseks on moodustatud alalised töögrupid, mis võtavad otsuseid vastu häälteenamuse põhimõttel vähendades nii võimalikku korruptsiooni ohtu.

Slovakkias on võimalik maksukohustust vähendada või kustutada füüsiliste isiku puhul, kes tõendab, et maksukohustuse täielik sissenõudmine kujutaks suurt ohtu tema või temast sõltuvate isikute toimetulekule. Sarnane regulatsioon on olemas Belgias. Samuti on võimalik Soomes taotleda kompromissi sõlmimist või maksuamnestiat peamiselt füüsiliste isikute maksukohustuse osas, kui ta suudab tõendada enda maksevõimetust (nt arstlik tõend tervises seisundi kohta). Keskmiselt jätab maksuhaldur Soomes iga-aastaselt sisse nõudmata 500 000 eurot maksuraha.

Läti maksuseadus võimaldab samuti sõlmida kompromissi maksuhalduri ja maksukohustulase vahel tekkinud vaidluse lahendamiseks, Tšehhis on võimalik vähendada intresside ja trahvide maksmise kohustust ning Ungaris vähendada füüsiliste isikute maksukohustust ning juriidiliste isikute puhul kõrvalkohustusi (trahvid, intressid).

Rahvusvaheline praktika näitab, et kokkulepete sõlmimine maksumenetluses on võimalik ning on mitmeid riike, kus maksukohustust on võimalik vähendada teatud eelduste täidetuse korral. Üks kõnekamaid näiteid on Rootsi, kus on võimalik maksukohustust riigi majanduslikest huvidest lähtuvalt vähendada.

## 2. KOMPROMISSI SÕLMIMINE MAKSUMENETLUSES

### 2.1. Maksu mõiste ja maksumenetluse olemus

Maksu mõiste tuleneb PS §-st 113, mis nimetab üldisemalt avalik-õiguslike tasudena makse, koormisi, lõive, trahve ning sundkindlustuse makseid. Riigikohus on öelnud, et see säte püüab võimalikult täielikult loetleda kõiki avalik-õiguslikke rahalisi kohustusi ja § 113 kaitsealas on kõik avalik-õiguslikud rahalised kohustused, sõltumata sellest, kuidas neid ühes või teises õigusaktis nimetatakse. Sätte eesmärk on tagada, et kõik avalik-õiguslikud rahalised kohustused kehtestatakse üksnes Riigikogu poolt vastu võetud seadusega.<sup>43</sup> Olulisema osa neist moodustavad kahtlemata maksud, mille legaaldefiniitsioon on toodud MKS-s. Maks on seadusega või seaduse alusel valla- või linnavolikogu määrusega riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordne või perioodiline rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele seaduses või määruuses ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel ning millel puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks (MKS § 2).

Maksu legaaldefiniitsioonist on võimalik tuletada kõik tema olulised tunnused. Eeskätt on alati tegemist rahalise kohustusega – maksukohustust ei saa asendada mitterahalise sooritusega. Maksukohustus tekib alati seaduse või volikogu määruse alusel ning see tunnus viitab maksukohustuse avalik-õiguslikule iseloomule. Erialakirjanduses viidatakse ka maksude fiskaalsele eesmärgile – makse kogutakse riigi ja omavalitsuse tegevuse finantseerimise eesmärgil.<sup>44</sup> Ka Riigikohus on rõhutanud, et riiklik maks täidab eelkõige kaht peamist ülesannet – tagab riigitulu laekumise ja mõjutab maksumaksja tegevust.<sup>45</sup> Riigikohtu järgi on maks „avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ilma otsese vastutasuta vaieldamatult täitmisele kuuluv rahaline kohustus.“<sup>46</sup>

Maksumenetlust reguleerib maksukorralduse seadus. Maksukohustus<sup>47</sup> tekib seaduse alusel ning lõpeb eeskätt täitmisega (võimalik ka nt aegumine, kustutamine). Maksusumma määramine toimub

---

<sup>43</sup> Vt nt RKÜK 22.12.2000 otsus nr 3-4-1-10-00, p 20.

<sup>44</sup> L. Lehis. Maksuõigus. 3., täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn: Kirjastus Juura, 2012, lk 28.

<sup>45</sup> RKPKJ 23.03.1998 otsus nr 3-4-1-2-98, p 1.

<sup>46</sup> RKÜK 22.12.2000 otsus nr 3-4-1-10-00, p 24.

<sup>47</sup> Maksukohustus on maksumaksja kohustus tasuda maksusumma (MKS § 31 lg 1p 1).

maksuhalduri poolt maksuotsuse tegemisega (MKS § 95 lg 1)<sup>48</sup> maksumenetluses. Maksumenetlus on maksuhalduri poolt läbiviidavate toimingute kogum, mille raames maksuhaldur kontrollib maksumaksja esitatud maksuarvestuse õigsust, määrab tasumisele kuuluva maksusumma ja nõuab sisse maksuvõla.<sup>49</sup> Maksuotsus on haldusakt<sup>50</sup> HMS tähenduses ning sellele kohalduvad HMS ja haldusmenetluse üldpõhimõtted arvestades MKS-s toodud erisusi. Tähtjaks tasumata maksusummat nimetatakse maksuvõlaks (MKS § 32), millelt arvestatakse intressi ja mida saab sundkorras sisse nõuda.<sup>51</sup>

Samas võib teatud juhtudel olla otstarbekas kaaluda maksuotsusega tuvastatud maksusumma või sellelt tasumata jäänud intresside (st maksukohustuse) vähendamist. Kui maksuotsus on tehtud ning maksusumma on tähtjaks jäetud tasumata, oleks sellisel juhul sisuliselt tegemist maksuvõla osalise või täieliku kustutamisega. See võib olla põhjendatud eeskätt juhtumitel, mil eksisteerib oluline avalik huvi ning mil maksusumma täielik väljanõudmine ei pruugi olla riigi jaoks majanduslikult otstarbekas (vt täpsemalt ptk 2.3.1.).

Ülalviidatu pinnalt (vt ka ptk 1.1.) uurib autor, kas maksuotsuses toodud maksukohustuse vähendamisel saab tegu olla kompromissi sõlmimisega arvestades sealjuures maksukohustuslase poolt tehtavate järeleandmiste mahtu. Järeleandmise kontekstis saab rääkida üksnes sellest, et maksukohustuslane võtab maksukohustuse omaks ning nõustub võlgnevuse olemasoluga. Sellega seondub ka kaebeõigusest loobumine. Sestap on autor järgnevalt (ptk 2.1.) analüüsinud kompromissi sõlmimise võimalikkust haldusmenetluses üldisemalt. Seejärel on analüüsitud olemasolevaid võimalusi maksuotsuses toodud maksusumma väljanõudmisest erisuste tegemisel ning seda, kas kehtiv regulatsioon annab võimaluse selliste maksuerisuste tegemiseks (maksukohustuse vähendamiseks). Viimaks järgneb analüüs selle kohta, kas ja kuidas oleks võimalik maksuotsuse alusel määratud maksusummat vähendada kooskõlas kehtivate maksuõiguse üldpõhimõtetega.

---

<sup>48</sup>Maksuotsus on MKS §-s 46 sätestatud nõuetele vastav haldusakt. MKS § 95 lõike 2 ls 2 järgi peab maksuotsusest selguma, kuidas on tasumisele kuuluv maksusumma määratud. Tegemist on haldusakti motiveerimise nõudega. Maksukorralduse seadus. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Tallinn: Agitaator, 2004, lk 211.

<sup>49</sup> A. Pilv, E. Kergandberg. M. Lentsius. Maksumenetlus. Äripäeva Kirjastus: 2006, lk 9.

<sup>50</sup> Haldusakt on olulisim haldusotsuse liik – täitevvõimu iga õiguslik otsustus üksikjuhtumil. A. Aedmaa jt. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2004, lk 247. HMS § 51 lg 1 järgi on haldusakt haldusorgani poolt haldusülesannete täitmisel avalikõiguslikus suhtes üksikjuhtumi reguleerimiseks antud, isiku õiguste või kohustuste tekitamisele, muutmisele või lõpetamisele suunatud korraldus, otsus, ettekirjutus, käskkiri või muu õigusakt.

<sup>51</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Casus Tax Services, 2014, lk 39.



## 2.2. Kompromiss haldusmenetluses

Kuigi avalik-õigusliku suhte üheks peamiseks tunnuseks on suhete ühepoolsus ning võimu teostamine<sup>52</sup>, ei ole haldustegevuse ühepoolsus haldustegevust läbivalt iseloomustavaks jooneks. Nii on ka avalikus õiguses võimalik õigussuhteid reguleerida pooltevaheliste kokkulepete alusel halduslepingu vormis. Viimane on õigusinstrument, mis võimaldab ühendada avalik-õiguslikule haldusaktile ja eraõiguslikule lepingule iseloomulikke tunnuseid, muutes nii haldustegevuse universaalsemaks.<sup>53</sup>

Kuivõrd kompromiss kujutab endast sisuliselt lepingu sõlmimist kahe poole vahel ning avalik-õiguslikus suhtes sõlmitavaks lepinguks on haldusleping, järeldub, et haldusmenetluses sõlmitava kompromissi puhul oleks sisuliselt tegemist halduslepinguga.

Juba põhiseadus viitab halduslepingu sõlmimise võimalusele. Nimelt näeb PS § 153 ette võimaluse panna riigi poolt kohalikule omavalitsusele kohustusi muuhulgas ka kokkuleppel kohaliku omavalitusega. Kuivõrd halduslepingu sõlmimisele ja sisule kehtivad haldusakti andmisega samased tingimused (eelkõige nt motiveerimiskohustus, proportsionaalsus ja kaalutusvigade puudumine)<sup>54</sup>, ei teki printsiibis halduslepingu sõlmimisel ka vastuolu PS §-s 3 nimetatud seaduslikkuse põhimõttega.<sup>55</sup> Oluline on, et halduslepingu sõlmimisel ei väljuks poolte tahteavaldused seaduse piiridest ning järgitakse lepingu sõlmimisel ette nähtud korda<sup>56</sup>. Kõigile avaliku õiguse valdkondades toimuvatele menetlustele laieneb üldreeglina haldusmenetluse seadus<sup>57</sup> (HMS) (arvestades vajadusel eriseadusest tulenevate erisustega) ning haldusmenetluse üldpõhimõtted. Viimaste hulka kuuluvad mh menetluse vormivabaduse ja eesmärgipärasuse põhimõte, menetlusökoonomia põhimõte, uurimispõhimõte,

---

<sup>52</sup> Haldussuhete pooled ei ole reeglina õiguslikult võrdses staatuses – üks pooltest on sageli kohustatud ning teine õigustatud nõudma kohustatud subjektilt vastavat tegevust. Tehtud ettekirjutuste järgimata jätmisel võib kohustatud subjektid suhtes rakendada sunnivahendeid. Vt K. Merusk, I. Koolmeister. Haldusõigus. Õpik Tartu Ülikooli õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Õigusteabe AS Juura, 1995, lk 29.

<sup>53</sup> N. Parrest, A. Aedmaa. Haldusleping. Tallinn: Riigikantselei, 2004, lk 6. [WWW] <http://www.digar.ee/arhiiv/nlib-digar:8010> (22.05.2016).

<sup>54</sup> HMS § 100 kohaselt on haldusleping õiguspärane, kui ta vastab HMS §-des 54-57 või §-des 89-91 ja § 92 lõikes 2 sätestatud nõuetele. Nimetatud nõudeid kohaldatakse halduslepingule niivõrd, kuivõrd need ei ole vastuolus halduslepingu olemusega.

<sup>55</sup> M. Hirvoja. Haldusleping. Mõiste, kasutusala ning mõned olulised õiguslikud jooned. Juridica, lk 323-334. Haldusakt ja haldusleping on oma sisult võrdväärse tugevusega – kehtivuse korral on nad adressaadi jaoks võrdväärselt siduvad ning kuuluvad täitmisele, samuti laienevad halduslepingu sõlmimisele haldusakti andmise eeldused (seaduslik alus, pädevus jne). Vt. N. Parrest, A. Aedmaa. (viide 53), lk 9.

<sup>56</sup> Vt HMS § 99 ja 100.

<sup>57</sup> Haldusmenetluse seadus. Vastu võetud 06.06.2001. – RT I 2001, 58, 354 ... RT I, 23.02.2011, 8.

kaasamise ja ärakuulamisõiguse tagamise kohustus, proportsionaalsuse põhimõte, põhiõiguste kaitse kohustus ja põhjendamiskohustus.<sup>58</sup> „Haldusorgani kohustused lepingu sõlmimisel ei erine suurel määral kohustustest haldusakti andmisel – lepingu sõlmimisel tuleb teha valik erinevate alternatiivide vahel ning välja valida neist kõige efektiivsem, sobivam ning mõõdupärasem. Lepingu sõlmimisel kaalutlusõigust rakendades tuleb aga alati jääda seadusega antud volituse piiridesse, arvestades ühtlasi lepingu eesmärgi ning avalikust huvist tulenevate reeglitega. Kui haldusorgan otsustab halduslepingu sõlmimise asemel anda haldusakti, siis ei tähenda see tingimata seda, et haldusakti vorm oleks haldusakti adreassaadi jaoks eproporsionaalselt karm. Haldusorgan peab valima halduslepingu vormi leebema meetmena vaid siis, kui selline leebem meede võimaldab saavutada sama efektiivse tulemuse kui tavapärane, rangem meede.“<sup>59</sup> Teisisõnu tuleb kõikide nimetatud põhimõtetega arvestada ka halduslepingu (kompromissi) sõlmimisel.

HMS § 95 järgi on haldusleping kokkulepe, mis reguleerib haldusõigussuhteid<sup>60</sup>. Halduslepingu võib sõlmida kas üksikjuhtumi või piiritlemata arvu juhtumite reguleerimiseks. Vähemalt üks halduslepingu pool on riik, kohaliku omavalitsuse üksus, muu avalik-õiguslik juriidiline isik, eraõiguslik juriidiline isik või füüsiline isik, kes seaduse alusel täidab avaliku halduse ülesandeid (HMS § 96 lg 1). HMS § 97 kohaselt võib piiritlemata arvu juhtumite reguleerimiseks sõlmida halduslepingu vaid seaduses sisalduva volitusnormi alusel ning haldusorgan võib sõlmida halduslepingu üksnes oma pädevuse piirides. Haldusorgan ei või võtta endale halduslepinguga kohustusi, mis ületavad tema pädevuse.

Halduslepingu mõiste avamisel tuleb neid esmalt eristada tavapärastest tsiviilõiguslikest lepingutest<sup>61</sup>. Halduslepingu üheks peamiseks iseloomustavaks tunnuseks on vähemalt ühe lepingu poole avalik-õiguslik iseloom ning avalik-õiguslike normide kohaldamine konkreetse õigussuhte osas. Õiguskirjanduses on kokkuvõtvalt halduslepingut iseloomustatud järgmiste tunnuste alusel:

- 1) eeskätt on tegu lepinguga – st vähemalt kahel kattuval tahteavaldusel rajaneva kokkuleppega;

---

<sup>58</sup> RKHK 18.11.2004 otsus nr 3-3-1-33-04. Vt ka E. Kergandberg, P. Blankin jt. Vaidluste lahendamine. Tallinn: Äripäev, 2009, lk 95.

<sup>59</sup> N. Parrest, A. Aedmaa. (viide 53), lk 16.

<sup>60</sup> „Haldusõigussuhe on õigussuhte üks liik. Õigussuhte all mõistetakse vähemalt kahe õigussubjekti vahelist õiguslikku seost, mis tekib õigusnormi alusel konkreetsest asjaolust. Kui need õiguslikud seosed on haldusõiguslikud, st nad on tekkinud haldusõigusnormide alusel, siis on tegemist haldusõigussuhtega.“ K. Merusk, I. Koolmeister. (viide 52), lk 54.

<sup>61</sup> VÕS § 8 lg 1 järgi on leping tehing kahe või enama isiku (lepingupooled) vahel, millega lepingupool kohustub või lepingupooled kohustuvad midagi tegema või tegemata jätma.

- 2) eesmärgiks on õiguste ja kohustuste tekitamine, muutmine või lõpetamine;
- 3) nimetatud õigused ja kohustused peavad tekkima haldusõiguse valdkonnas;
- 4) haldusleping reguleerib sarnaselt haldusaktiga (reeglina) üksikjuhtumit.<sup>62</sup>

Halduslepinguid võib traditsiooniliselt jagada subordinatsioonilisteks (haldusakti asemel sama õigussuhte reguleerimiseks sõlmitud haldusleping) ja koordinatsioonilisteks (õigussuhet ei saa haldusakti abil reguleerida, võimalik üksnes kokkuleppe saavutamise teel) ning kui haldusakti tüüpiliseks reguleerimisalaks on sekkuv haldus, siis haldusleping on peamiselt kasutatav sooritava halduse teostamisel. Siiski on võimalik halduslepingut kasutada teatud juhtudel ka sekkuva halduse teostamisel, nt seoses litsentside ja lubade andmisega või akrediteerimisega. On leitud, et aktiivselt sekkuva halduse teostamisel (nt maksuhalduri ettekirjutus maksuvõla tasumiseks) ei ole reeglina ruumi õiguspärase kokkuleppe sõlmimiseks, kuivõrd sellises olukorras ei küsita õigusakti adressaadilt, kas ta soovib õiguslikku tagajärge või mitte. Teisisõnu puudub sellises õigussuhtes kooperatiivne element ning haldusakti sõlmimiseks ei saa kedagi sundida. Selliste näidete puhul on kokkuleppe mittesaavutamisel alati võimalus kohaldada haldusakti regulatsiooni, surudes nii avaliku tahte ikkagi ühepoolset läbi. Subordinatsioonilise halduslepingu tegelik kasutusala on pigem passiivselt sekkuv haldus ning seda eeskätt olukorras, kus mõlemal pool on huvi vastusoorituse suhtes või on sooritused keerulised ja nende täitmist on vaja täpsemalt määratleda, samuti juhul kui õigusnormid pidevalt muutuvad. Kokkuvõtvalt peaks halduslepingu roll piirduma sooritava haldusega ning passiivselt sekkuva halduse teostamisega, välistades põhimõtteliselt halduslepingu kasutamise aktiivselt sekkuva halduse sfääris.<sup>63</sup>

Ülaltoodut arvestades, võib teoreetiliselt rääkida maksuotsuse asendamisest halduslepinguga, mille puhul oleks tegemist üksikjuhtumit reguleeriva subordinatsiooniline halduslepinguga. Samas järeldeb ka, et maksuhalduri tegevuses kui aktiivselt sekkuva halduse olukorras ei saa rääkida kompromissist ehk kokkuleppe sõlmimisest tavapärase tähenduses – nagu öeldud, ei ole aktiivselt sekkuva halduse sfääris õiguspärase kokkuleppe sõlmimine võimalik, kuna suhtes puudub kooperatiivne element. Samuti ei saa maksuhaldur halduslepingu sõlmimisel väljuda enda pädevuse piiridest (ja vähendada maksukohustust ilma seadusliku aluseta). Sestap tuleks pigem rääkida maksuotsusega

---

<sup>62</sup> M. Hirvoja. (viide 55) , lk 323-334.

<sup>63</sup> *Ibid.*

maksukohustuse vähendamisest. Haldusakti (maksuotsuse) muutmisel tunnistatakse haldusakt osaliselt kehtetuks ning vajadusel lisatakse akti või selle asemele täiendav regulatsioon.<sup>64</sup>

HMS § 98 lg 1 näeb ette, et haldusorgan võib haldusakti andmise asemel sõlmida üksikjuhtumi reguleerimiseks halduslepingu isikuga, kellele haldusakt oleks muidu suunatud, kui seadus või määrus ei näe otseselt ette üksnes haldusakti andmist ning lg 2 järgi peavad haldusakti andmise asemel sõlmitud halduslepinguga isikule pandavad kohustused olema vastavuses lepinguga eesmärgiga ja lepingust tulenevate haldusorgani kohustustega. Nimetatud sätte lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui õigusaktist ei tulene otseselt üksnes haldusakti andmise võimalust, siis on haldusorganil õigus kas omal initsiatiivil või menetlusosalise taotlusel haldusakti asemel sõlmida haldusleping. Kui õigusakti sõnastus viitab aga üksnes haldusakti sõlmimisele võimalusele (nt „ettekirjutus“, „otsus“), tuleb haldusakti vormi järgida ning halduslepingut sõlmida ei saa.<sup>65</sup> Siit saab samuti teha järelduse, et maksuotsust ei peaks olema võimalik asendada halduslepinguga ning tuleb rääkida haldusaktis toodud maksusumma vähendamisest eeldusel, et seaduse tasandil on loodud täpsed õiguslikud alused maksukohustuse vähendamiseks.

Täiendavalt on ka leitud, et halduslepingute üheks iseloomulikuks jooneks on konfliktide lepinguline lahendamine sarnaselt mitmete teiste õigusvaldkondadega. Nii on nt kriminaalmenetluses kasutatav lihtmenetluse kokkulepe (KrMS § 372), mille eesmärgiks on menetluses osalejate erinevate huvide tasakaalustamine ja seeläbi enam soositud kokkuleppeni jõudmine seaduslikul, ent samas võimalikult efektiivsel ja vähem kulukal viisil.<sup>66</sup> Ka maksumenetluses võib rääkida maksuotsuses toodud summa vähendamisel konflikti lahendamisest. Samas on seda võimalik teha ka maksusumma vähendamise teel kas uue haldusakti andmisega või haldusakti muutmise läbi (eeldusel, et seadus sellise võimaluse ette näeb) ning seega kinnitab ka see argument, et maksusumma vähendamiseks ei tule sõlmida halduslepingut.

---

<sup>64</sup> A. Aedmaa jt. (viide 50), lk 374. See võib olla vajalik näiteks halduse seaduslikkuse tagamiseks või vahepeal muutunud olude arvestamiseks, teisalt võib aga kahjustada isiku õiguspärast ootust. Sealjuures tuleb silmas pidada, et haldusakti muutmisega HMS § 64 lg 1 ls 2 tähenduses on tegu vaid siis, kui muudetakse haldusakti resolutiivosa ning motiivide hilisemal muutmisel õiguslikku tähendust ei ole.

<sup>65</sup> N. Parrest, A. Aedmaa. (viide 53), lk 11-12.

<sup>66</sup> *Ibid.*, lk 8.

## 2.3. Erisused maksukohustuse sissenõudmisel kehtivas õiguses

### 2.3.1. Maksusumma määramine hindamise teel

Kuigi maksusumma määramisel hindamise teel ei saa reeglina rääkida maksukohustuse vähendamisest, tuleb käesoleva töö teemapüstituse valguses selgitada, et kompromissist maksuhalduri ja maksukohustuslase vahel ei saa rääkida juhtumitel, mil maksuhaldur ei ole suuteline koguma piisavalt tõendeid maksusumma täpseks määramiseks ning maksuotsuse tegemiseks. Sellistel juhtudel tuleb maksusumma määrata hindamise teel. Maksuhalduril on igal juhul kohustus selgitada välja kõik olulised maksustamise aluseks olevad asjaolud<sup>67</sup> ning maksukohustus tuvastada. Seega ei saa ka maksumenetluses sarnaselt kriminaalmenetluse kokkuleppemenetlusega olla läbirääkimiste objektiks maksustamise aluseks olevad faktilised asjaolud, nende puudumine või muu ebaselgus maksusumma määramise asjaoludes. Nagu ülal selgitatud, on kompromissi eesmärgiks juba tuvastatud asjaolude pinnalt tekkinud vaidluse lahendamine ning kokkuleppe sõlmimine, mitte aga tuvastatud asjaolude ümberhindamine.

Maksusumma määramine hindamise teel saab toimuda üksnes sellistel erandlikel juhtumitel, mil muul viisil maksusumma määramine pole võimalik. Sel juhul hinnatakse neid andmeid, mille alusel maksusumma määratakse – tegemist on väga töömahuka ja aeganõudva, tavalisest maksu määramisest tunduvalt kulukama menetlusega, mille reeglipärane rakendamine ei ole mõeldav.<sup>68</sup> Maksuhalduril on kohustus kaaluda, kas maksu määramine hindamise teel on vajalik ja lubatud.<sup>69</sup>

MKS § 82 järgi lähtutakse maksustamisel eelkõige maksukohustuslase esitatud andmetest ning juhul, kui on alust nende andmete tõesuses ja paikapidavuses kahelda, pöörduakse muude teabe kogumise viiside poole. Hindamise teel maksusumma määramine ongi üks neid juhte, mil maksukohustuslase esitatud andmed on kaheldavad, tegevuse kohta peetud arvestus on korratu või see puudub üldse ja muul viisil ei ole maksusumma määramine võimalik. Sealjuures ilmneb MKS § 82 lõikest 1, et alati

---

<sup>67</sup> Maksumenetluses kehtib uurimispõhimõte (HMS § 6 ja MKS § 11), mis tähendab seda, et maksuhalduril on kohustus koguda omal algatusel asja õigeks otsustamiseks vajalikke tõendeid. MKS § 11 lg 1 järgi on maksuhaldur maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ja maksusumma määramisel kohustatud arvestama kõiki asjas tähendust omavaid, sealhulgas nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. Vt ka L. Lehis. (viide 44), lk 109.

<sup>68</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri (viide 48), lk 206.

<sup>69</sup> L. Lehis. (viide 51), lk 64.

ei pea olema tegemist olukorraga, kus maksukohustuslane on talle seadusega pandud kohustusi rikkunud (nt võivad raamatupidamisdokumendid olla hävinud tulekahju tõttu).<sup>70</sup>

### **2.3.2. Maksuvõla ajatamine, maha kandmine ja kustutamine**

Maksuvõla tasumise ajatamist, maksuvõla mahakandmist ja kustutamist reguleerib kehtivas õiguses MKS-i 10. peatükk. Täpsemalt võimaldab MKS § 111 lg 1 ajatada makseraskustes maksukohustuslase maksuvõla tasumise ehk tasuda maksuvõlg selleks kehtestatud graafiku alusel. Maksukohustuslasel on õiguse ajatamist taotleda, kui ta ei ole konkreetsel ajahetkel võimeline maksuvõlga tasuma, kuid ta on suuteline seda edaspidi tegema. Ajatamine ei ole põhjendatud, kui isik ei satu raskesse olukorda tasumise tulemusel ning isik on võimeline maksu tasuma.<sup>71</sup> Seaduse järgi on ajatamise üle otsustamine maksuhalduri kaalutusotsus, mis tuleb vastavalt motiveerida (MKS § 112 lg 1 ls 3) ning ajatamise otsuse tegemisel on võimalik vähendada intressimäära kuni 50 protsenti (MKS § 117 lg 2).

Ajatamine vormistatakse haldusaktiga, millega maksuhaldur võtab ühepoolset kohustuse mitte alustada maksuvõla sundtäitmist, kui võlgnik peab kinni otsusega kinnitatud maksegraafikust.<sup>72</sup> Ka ajatamise regulatsioon ei võimalda maksuotsuses toodud maksusumma vähendamist (v.a intressimäära vähendamine), vaid üksnes maksete tasumist osade kaupa.

Maksuvõla mahakandmist ja kustutamist reguleerib MKS § 114. Maksuvõla mahakandmisel (lõige 1) on tegemist lootusetu nõudega – võlga, mida ei ole enam võimalik sisse nõuda. Nt on see seotud füüsilisest isikust võlgniku surma või juriidilise isiku likvideerimisega juhul, kui võlga pole võimalik ka kolmandatelt isikutelt sisse nõuda.

MKS § 114 lg 3 alusel võib maksuhaldur maksukohustuslase põhjendatud kirjalikul taotlusel kustutada tema maksuvõla kui selle sissenõudmine on lootusetu või oleks ebaõiglane maksukohustuslasest mitteolenevate asjaolude, sh vääramatu jõu, tõttu, samuti kui tulumaksuvõlg tekkis maksukohustuslase vara realiseerimisest kolmanda isiku võla tagatisena täitemenetluses või pankrotimenetluses. Maksuhalduril on õigus nõuda eelnimetatud asjaolude kindlaks tegemiseks vajalike dokumentide esitamist. Sellisel juhul võib maksuhaldur teha otsuse 30 päeva jooksul dokumentide esitamisest arvates. Maksuvõla kustutamisele laieneb MKS § 111 lõikes 5 sätestatu.

---

<sup>70</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri (viide 48), lk 206.

<sup>71</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri (viide 48), lk 228.

<sup>72</sup> L. Lehis. (viide 51), lk 67.

Maksuvõla kustutamine toob kaasa muutusi maksukohustuslase kohustustes. Selline otsus langetatakse juhul, kui kohustatud isik ei ole likvideeritud või surnud ning teoreetiliselt oleks võimalik temalt maksuvõlg ka sisse nõuda, kui seda ei kustutataks. Samas võib konkreetse juhtumi asjaolusid arvestades olla maksuvõla kustutamine vajalik, kuivõrd selle tasumine maksukohustuslase poolt ohustaks tema eksistentsi või maks oleks konkreetsetest asjaoludest tingituna ebaõiglane seades maksumaksja ebavõrdsesse olukorda võrreldes teiste maksukohustuslastega. Maksuhaldur ei tohi kustutada isiku maksuvõlga, kui see ei ole põhjendatud, sest nii kannataks õiguskuulekus ja seeläbi maksude laekumine.<sup>73</sup>

Maksuhalduri õigus kustutada maksuvõlg on kõrvalekalle ühetaolise maksustamise põhimõttest, kuid selle eesmärk pole uue ebaõiguse tekitamine, vaid püüd taastada õiglus olukorras, mida pole olnud võimalik ette näha. Näiteks on füüsilise isiku maksuvõla sissenõudmist peetud lootusetuks ja ebaõiglaseks siis, kui see on nii suur, et arvestades tema keskmist sissetulekut ei ole isikul võimalik võla sissenõudmise aegumistähtaja jooksul ära maksta, samuti seaks ohtu tema ja ülalpeetavate eksistentsi.<sup>74</sup> Maksukohustuse kustutamine on võimalik siis, kui maksuvõla tasumine osutub võimatuks võlgnikust mitteolenevatel asjaoludel. Üldjuhul peetakse silmas selliseid asjaolusid, mis ilmnesid pärast maksukohustuse tekkimist ja mida ei olnud varem võimalik ette näha.<sup>75</sup>

Täpsemalt eristatakse maksuvõla kustutamist kahel erineval motiivil:

- 1) subjektiivse ebaõigluse motiiv – ülal toodud näitel isiku eksistentsi ohustamise motiivil toimuv kustutamine (tuleb anda haldusakt, mille tulemusena isiku maksukohustus lõpeb);
- 2) objektiivse ebaõigluse motiiv – maksu sissenõudmine võiks rikkuda isiku põhiõiguseid (eelkõige võrdne kohtlemine). Tegu on kustutamise võimalusega olukorras, mida seadusandja ei ole osanud ette näha. Sellistel juhtudel peaks isiku vabastama maksuvõla tasumisest ka juhtumitel, mil ta oleks võimeline võla tasuma, kuid võrreldes teiste maksukohustuslastega oleks tema olukorras maksu nõudmine ebavõrdne (nt tasuma tulumaksu tuludelt, mida pole saanud).<sup>76</sup>

---

<sup>73</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri (viide 48), lk 230.

<sup>74</sup> *Ibid.*, lk 231.

<sup>75</sup> RKHK 28.11.2007 otsus nr 3-3-1-56-07, p 14.

<sup>76</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri (viide 48), lk 232.

Eelnevast nähtub, et teatud juhtudel on võimalik maksuvõlg kustutada ebaõigluse kriteeriumile tuginevalt eeskätt füüsiliste isikute puhul.<sup>77</sup> Maksuvõla mahakandmist ja kustutamist täpsemalt reguleeriv valdkonna eest vastutava ministri 02.05.2002 määruse nr 61 „Maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord“ § 5 järgi võib MKS § 114 lõikes 3 (maksuvõla kustutamine sissenõudmise lootusetuse tõttu) sätestatud juhtudel esitada taotluse maksuvõla kustutamiseks üksnes füüsiline isik. Sama sätte lõike 2 järgi tuleb taotluses esitada põhjendus, miks ei ole isik suuteline võlga tasuma, kõik andmed taotleja omandis ning valduses oleva vara, samuti taotleja varaliste kohustuste ja õiguste kohta ning tõendada, et maksuvõla täieliku tasumise korral ei ole isik suuteline ennast ega ülalpeetavaid üleval pidama ning võib sattuda suurtesse majanduslikesse raskustesse. Sarnast võimalust ei ole aga loodud juriidiliste isikute (ettevõtjate) tarbeks juhtumitel, mil maksuvõla täielik või osaline sissenõudmine asetaks ettevõtte sellistesse majanduslikke raskustesse, mis ei oleks avalikes huvides majanduslikult otstarbekas.

Vahekokkuvõttena nendib autor, et kehtivas õiguses olemasolevad viisid ei anna maksuhaldurile võimalust sõlmida kompromissi või vähendada maksuotsuses toodud maksusummat juhtumitel, mil maksusumma väljanõudmine täies ulatuses kahjustaks avalikku huvi ja ei oleks majanduslikult otstarbekas. Sestap tuleb täiendavalt analüüsida, kuidas võimalik kehtestatav regulatsioon, mis võimaldaks selliseid maksuerisusi teha, suhestuks oluliste maksuõiguslike üldpõhimõtetega (seaduslikkuse põhimõte, ühetaolise maksustamise põhimõte).

## **2.4. Maksukohustuse vähendamine avalikes huvides**

### **2.4.1. Avalik huvi ja majanduslik otstarbekus maksukohustuse vähendamise eeldusena maksumenetluses**

Et mõista, miks peaks üldse olema võimalik maksuhalduri kaalutusotsuse tulemusena kehtivat maksukohustust vähendada või kustutada, tuleb avada avaliku huvi mõiste sisu ning analüüsida, millistel juhtudel võib maksukohustuse vähendamine olla riigi huvides majanduslikult otstarbekas. Need kriteeriumid – avalik huvi ja majanduslik otstarbekus – peaksid olema kaks peamist argumenti tulevikus võimalike tehtavate otsuste proportsionaalsuse hindamisel. See tähendab, et üldreeglist (riigi

---

<sup>77</sup> Vt ka V. Lopman. Kingitud hobuse suhu tasub ikka vaadata? Maksumaksja, 2015, nr 1. [WWW] <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1804> (25.04.2016).



kohustus nõuda kõik maksud sisse) erandi tegemine peab lähtuma olulisest avalikust huvist ning vastama proportsionaalsuse põhimõttele. Järgnevalt on analüüsitud eesmärgi, mille saavutamiseks võiks seadusandja otsustada maksude üldise sissenõudmise kohustuse reeglist erandi tegemise üle maksukohustuse vähendamise teel.

Avaliku huvi puhul on tegu määratlemata õigusmõistega. Määratlemata õigusmõiste korral on seadusandja loobunud detailsete ettekirjutuste andmisest seadustes enestes, delegeerides normi täpsustamise seaduse rakendajale.<sup>78</sup> Nii tulebki avalikku huvi mõistet sisustada konkreetse juhtumi asjaolusid arvestades.<sup>79</sup>

Üldistatult saab öelda, et avalik huvi on suunatud avaliku hüve loomisele või säilitamisele ning seega on avalik hüve avaliku huvi esemeks ja eesmärgiks. Avalik hüve on aga miski, millest on huvitatud riigi kui kogukonna liikmed tervikuna.<sup>80</sup> On leitud, et üheks olulisimaks tunnuseks avaliku huvi puhul on see, et avaliku huvi sihtmärk, milleks on avalik hüve, on ühiskonnaliikmete vahel jagamatu. Avalik huvi saavutab juriidilise argumendi vormi siis, kui vastav õigusnorm sellise argumendi kasutamise võimaluse ette näeb. Nii on avaliku huvi legitimeerijaks seadusandja, kes peab kindlaks määrama, millisel juhul on avalikel huvidel eriline kaal. Täpsemalt saab avaliku huvi mõistet määratleda aga konkreetse juhtumi valguses, mille puhul tuleb ühtlasi arvestada, et selline määratlus on ajas ja ruumis muutuv. Nii saab seadusandjal olla vaid suunav roll ning õigusaktis avaliku huvi mõiste ammendav määratlemine ei ole võimalik.<sup>81</sup>

Maksude kogumise kontekstis saab avalikust huvist rääkida eeskätt, kuid mitte ainult, majandusliku otstarbekuse valguses – peamiseks hindamiskriteeriumiks maksukohustuse vähendamisel peaks olema otsuse kasulikkus riigieelarvele. St et hinnata tuleks seda, kas konkreetset juhul maksukohustuse vähendamine võib olla avalikes huvides ja *summa summarum* tulevikus osutada riigi jaoks majanduslikult kasulikumaks<sup>82</sup>. Nende kriteeriumite ilmestamiseks võib tuua järgnevad näited:

---

<sup>78</sup> RKHK 14.03.2011 otsus nr 3-3-1-87-10, p 16.

<sup>79</sup> Määratlemata õigusmõiste tõlgendamine ja rakendamine on siiski kohtu poolt kontrollitav. RKHK 17.05.1999 määrus nr 3-3-1-21-99, p 2.

<sup>80</sup> K. Ikkonen. Avalik huvi kui määratlemata õigusmõiste. *Juridica* III/2005, lk 194.

<sup>81</sup> *Ibid.*, lk 199.

<sup>82</sup> Kuigi mõisted avalik huvi ja majanduslik otstarbekus ei pruugi alati kattuda (nt esineb ka avalik huvi selles osas, et maksuõigusrikkumise toime pannud isik saaks igal juhul karistatud), saab maksuõiguse kontekstis ilmselt öelda, et majanduslik otstarbekus riigieelarve seisukohalt on alati avalikes huvides. Nimelt on riigi fiskaalhuvi alati ka avalik huvi ning riigivara valitsemine saab toimuda üksnes avalikes huvides. Vt RKKK 11.12.2015 otsus nr 3-1-1-98-15, p 82.

- 1) makseraskustes ettevõtte jätkusuutlikkuse tagamine: kui maksuvõla täielik sissenõudmine põhjustab igal juhul ettevõtte pankroti, kuid samas on võimalik kalkuleeritult väita, et näiteks aasta möödumisel maksuerisuse tegemisest oleks võimalik riigil ettevõtte tegevuse jätkamise ja maksulaekumiste korral saada suuremat maksutulu.
- 2) konkreetse piirkonna majanduslik ja sotsiaalne toimetulek: ettevõtte riigi äärealal (nt Ida-Virumaal), mis pakub tööd kohalikele elanikele ning elavdab piirkonna majandustegevust, on makseraskustes ning maksuvõla (sh intresside) täieliku sissenõudmise korral ootaks ettevõtet ees pankrot. Viimane tähendaks töökohtade kaotust ja tööpuuduse suurenemist piirkonnas, mis omakorda koormab riigi sotsiaalsüsteemi ning riik kaotab samal ajal täiendavad maksulaekumised.
- 3) Erandite tegemine tuginedes suurele avalikule huvile: näiteks suurte korvpalli- või võrkpalliklubide maksukohustuste vähendamine rahvatervise huvides. See näide viitab sellele, et avalik huvi on reeglina majanduslik, kuid mitte alati.

Majanduslikust otstarbekusest rääkides peetakse tavapäraselt eeskätt silmas kulude-tulude ehk tasuvuse analüüsi, mis aitab leida olemasolevate ressursside kasutamiseks efektiivseima viisi. Selline analüüs maksuerisuse tegemise hindamisel eeldab nii konkreetse maksukohustuslase hetkeolukorra majanduslikku hinnangut, tema tegutsemise jätkumisel tulevikuprognosi tema majanduskäitumisele ja seeläbi maksulaekumistele, sh tema maksevalmidust, ning nende kahe olukorra kalkuleeritud võrdlust. Oluline on määratleda maksuerisuse tegemisega kaasnevad sotsiaalsed mõjud (nt allesjäävad ja juurde loodavad töökohad) ja hinnata nende olulisust<sup>83</sup> – seda kas saadav üldine sotsiaalmajanduslik kasu kogu ühiskonnale kaalub üles maksuerisusega põhjustatava maksukohustuslaste ebavõrdse kohtlemise. Hinnata tuleb ka riski, et ettevõtja hoolimata maksuerisuse tegemisest ei jätkata oma majandustegevust või ei tasu makse nõuetekohaselt. Nende hinnangute kogumis tuleb jõuda järeldusele, kas tulevikus laekuvad maksud või üldine avalik (sotsiaalne) huvi kaalub üles riigi kohustuse nõuda kehtiv maksuvõlg sisse.

---

<sup>83</sup> „Sotsiaalse mõju mõõtmine on keeruline ülesanne, kuna tegevuse ja tulemuse seose esiletoomine võib olla keeruline. Positiivsed mõjud on sageli kvalitatiivsed ning ilmnevad vahel üksnes pikema aja jooksul.“ Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamus teemal „Sotsiaalse mõju mõõtmine“. Lk 5. [WWW] [https://www.google.ee/?gws\\_rd=ssl#q=sotsiaalne+tasuvus](https://www.google.ee/?gws_rd=ssl#q=sotsiaalne+tasuvus) (26.04.2016).

Õigusnormide ja majandusliku efektiivsuse mõiste sidumisel saame rääkida ka õigusökonomikast, mis kujutab endast õiguse valdkonna käsitlemist ratsionaalse teooria seisukohalt. Viimase lähtepunktiks on idee, et isik püüab alati oma isiklikku heaolu (hüve) suurendada, kuna aga ressursid on piiratud, ei ole võimalik isiklikku heaolu lõputult suurendada. Nimetatud teooriat on võimalik kohaldada mh ka õiguste suhtes ning kasutada saab ökonomikas kasutusele võetud ja defineeritud *Pareto* kriteeriumit – *Pareto*-muutusega on tegu juhul, kui muutuse mõjul vähemalt ühe isiku olukord paraneb ning samal ajal ükski teine isik ei kannata. Nii on võimalik hinnata ressursside efektiivset paigutamist ning tõhusaks paigutamiseks saab pidada seisundit, mille puhul olemasolevaid ressursse rakendatakse nii, et igaüks võib sellest kõige suuremat kasu saada.<sup>84</sup> Õigusnorm on tõhus siis, kui ta loob eeliseid kõigile regulatsiooniga seotud isikutele või kui ta loob eeliseid ka ainult mõnele neist, siis ei loo ta teistele mingeid halvemusi.<sup>85</sup> Ilmselt on põhimõtteliselt võimalik luua regulatsioon, mis lubab maksukohustuse vähendamist avalikust huvist ja majanduslikust otstarbekusest lähtuvalt, mis ei tooks kaasa negatiivseid tagajärgi ühelegi normi adreessadile. Küll aga tuleb igal üksikul juhul, mil seadusjärgne erand tehakse ja maksukohustust vähendatakse, kaaluda väga täpselt selle erandi tegemist vajalikkust ning näidata kalkuleeritult, milles seisneb erandi tegemise majanduslik otstarbekus. Teisisõnu, lähtudes mh ka *Pareto*-kriteeriumist, tuleb iga konkreetse otsuse tegemisel näidata, kuidas tehtav maksuerisus (maksukohustuse vähendamine) toob kaasa täiendavat kasu, loomata sealjuures negatiivseid tagajärgi kellelegi teisele.

Oluline on silmas pidada nii riigi sotsiaalpoliitilisi kui ka majanduslikke huve ja nende kaitset, mille tarbeks maksuerisuste kehtestamine oleks proportsionaalne tingimusel, et tagatud on kohane menetlus ning igal üksikjuhul langetatav otsus oleks põhjendatud, selgelt kalkuleeritud ning kaalumisvigadeta. Majandusleksikonis kasutatakse ka üldhuvi mõistet, mida samastatakse rahva ühishuviga ja mille all peetakse silmas eelkõige rahvamajanduslikku heaolu teenivaid eesmärke.<sup>86</sup> Nii saab pidada õigustatuks maksuerisuste tegemist juhtumitel, mil esineb oluline avalik huvi (rahvamajanduslikku heaolu teeniv eesmärk) ning oleks võimalik põhjendatult hinnata, et maksuerisuse tegemine oleks riigieelarve seisukohalt majanduslikult otstarbekam võrreldes maksusumma täies ulatuses välja nõudmisega.

---

<sup>84</sup> P. Manavald. Maksejõuetusõigusliku regulatsiooni valikuvõimaluste majanduslik põhjendamine. Doktoritöö, lk 16, 17. [WWW] [http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/18712/manavald\\_priit.pdf](http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/18712/manavald_priit.pdf). (22.04.2016).

<sup>85</sup> H. Köhler. Tsiviilseadustik. Üldosa. Õpik. Tallinn: Õigusteabe AS Juura, 1998, lk 25.

<sup>86</sup> U. Mereste. Majandusleksikon. II köide. N-Y. Mallene (toim.). Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus, 2003, lk 181 ja 590.

## 2.4.2. Legaliteedi põhimõte

Põhiseaduse § 3 lg 1 järgi teostatakse riigivõimu üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel. Põhiseaduse kommentaarides on seadusereservatsiooni mõiste kokku võetud järgmiselt: „põhiõiguste kui riigieelsetest õigustest tulenevate õiguste piiramine eeldab demokraatlikult legitimeeritud seadusandja volitust. Seadus § 3 lg 1 esimese lause tähenduses on seadus formaalses tähenduses ehk parlamendi poolt vastu võetud seadus.“<sup>87</sup>

Üldine seaduse reservatsiooni põhimõte kehtib ka avalik-õiguslike rahaliste kohustuste, sh maksude, puhul, mis otseselt väljendub PS §-s 113, mille järgi peavad avalik-õigusliku rahalise kohustuse elemendid olema kindlaks määratud seaduses. Nende elementide hulka võivad kuuluda kohustuse tekkimise alus ja kohustatud subjekt, kohustuse ulatus või selle suuruse määramise tingimused, tasumise või sissenõudmise kord ja muud vastava kohustuse olemuslikud tunnused.<sup>88</sup>

Seaduse reservatsiooni põhimõte ei välista võimalust anda maksuseaduse rakendamiseks vajalikke määrusi. Seejuures tuleb aga silmas pidada, et antud määrused võivad olla üksnes selgitava ja abistava iseloomuga.<sup>89</sup> Maksukohustus ise peab siiski tekkima vahetult seaduse alusel ning määrus ei saa muuta seaduses sätestatud maksuõigussuhte ulatust ega moonutada selle sisu. Samuti ei ole lubatud määrusega maksukohustust suurendada või maksusoodustusi kitsendada.<sup>90</sup>

Riigikohus on sedastanud, et PS §-st 113 tuleneb isiku subjektiivne õigus riigi vastu, mida nimetatakse üldiseks maksupõhiõiguseks.<sup>91</sup> Nii tasu kehtestamine üldiselt kui ka selle määr puudutab otseselt põhiõigusi, -vabadusi ja -kohustusi, mida PS § 11 järgi tohib piirata üksnes kooskõlas põhiseadusega (sh PS §-ga 113). PS § 19 järgi peab igaüks oma õiguste ja vabaduste kasutamisel ning kohustuste täitmisel järgima seadust. Seetõttu saab ka maksukohustuse aluseks olla üksnes seadus.<sup>92</sup> Teisisõnu tähendab PS §-s 113 kirjapanu, et maksunduses kehtib põhiseaduslik legaalsuse printsiip – kõik maksukohustuse aluseks olevad tingimused ja asjaolud peavad olema sätestatud seadusega.<sup>93</sup>

<sup>87</sup> Ü. Madise jt. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura, 2012, § 3, komm 2.3.1.

<sup>88</sup> RKPJK 01.07.2008 otsus nr 3-4-1-6-08, p 40.

<sup>89</sup> RKHK 11.11.1996 otsus nr 3-4-1-3-96, p III jj.

<sup>90</sup> L. Lehis. (viide 44), lk 43.

<sup>91</sup> RKPJK 26.11.2007 otsus nr 3-4-1-18-07, p 25.

<sup>92</sup> RKPJK 23.03.1998 otsus nr 3-4-1-2-98, p VI.

<sup>93</sup> K. Merusk, R. Narits. Eesti konstitutsiooniõigusest. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS, 1998, lk 214. Vt ka Õiguskantsleri 19.06.2014 seisukoht nr 6-1/130045/1402722. Taastuenergia toetuste rahastamise skeem, p 6. [WWW] [http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field\\_document2/6iguskantsleri\\_seisukoht\\_vastuolu\\_mittetuvastamise\\_kohta\\_taastuenergia\\_toetuste\\_rahastamise\\_skeem.pdf](http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/6iguskantsleri_seisukoht_vastuolu_mittetuvastamise_kohta_taastuenergia_toetuste_rahastamise_skeem.pdf) (24.04.2016).

Senine kohtupraktika on PS § 113 rakendamisel tõlgendanud sätet subjektiivse maksupõhiõigusena, mille sisuks on tagada maksu adressaadile (sh ettevõtjatele) õiguse näha ette, milliseid makse ja millistel tingimustel tuleb neil tasuda. Kui vaadata põhiseaduse assamblee materjale, selgub, et J. Adams on pidanud oluliseks rõhutada maksude suuruse kehtestamisel parlamendi privileegi,<sup>94</sup> I. Hallaste viitab samuti asjaolule, et teistele riigorganitele ei tohiks jätta õigust määrata lõivusid, makse või muid koormisi, vaid need määrab Riigikogu oma seadusega<sup>95</sup>.

Erialakirjanduses on leitud, et „[m]aksumenetluses kehtib uurimispõhimõte, mis tähendab, et maksuhaldur on kohustatud arvestama nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. Maksuhalduril ei ole õigust sõlmida kokkuleppeid maksukohustuste vähendamise osas, maksunõudeid loovutada, pantida või muul viisil käsutada. Maksuhaldur peab maksude määramisel ja sissenõudmisel kohaldama seadust ühetaoliselt ning tagama seadustest kinnipidamise.“<sup>96</sup>

Seaduslikkuse põhimõttest tuleb üldiselt ka, et haldusakti (maksuotsuse) sisuline õiguspärasus eeldab, et see on kooskõlas kõrgemalseisvate õigusaktidega ning haldusakti andmiseks eksisteerib õiguslik alus (nii kohustava kui ka lubava haldusakti andmiseks). Haldusakt peab jääma kitsalt antud õigusliku aluse piiresse ning õiguslik alus peab olema piisavalt konkreetne.<sup>97</sup>

Seaduslikkuse põhimõttest kinnipidamiseks õigusliku aluse olemasolu kontrollimisel tuleb välja selgitada:

- 1) mis on haldusakti reguleerimise (st mida haldusaktiga otsustatakse);
- 2) kas on olemas norm, mis näeb põhimõtteliselt ette selliste haldusaktide andmise;
- 3) kas konkreetse juhtumi asjaolud vastavad normis sisalduvatele õiguslikele eeldustele (subsumeerimine);
- 4) kas õiguslikuks aluseks olev volitusnorm kehtib akti andmise ajal ja on põhiseadusega kooskõlas.<sup>98</sup>

---

<sup>94</sup> V. Peep. Põhiseadus ja põhiseaduse assamblee. Koguteos. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS, 1997, lk 142.

<sup>95</sup> *Ibid.*, lk 186.

<sup>96</sup> L. Lehis. (viide 51), lk 31.

<sup>97</sup> Vt A. Aedmaa jt. (viide 50), lk 272 jj.

<sup>98</sup> *Ibid.*, lk 274-275.

Eelnev annab aimu ka sellest, miks võib maksukohustuslase jaoks oluliseks pidada seaduse reservatsiooni põhimõttest kinnipidamist maksude kehtestamisel. Nimelt on üheks maksupõhiõiguse osaks ettenähtavuse põhimõte, mille tagamiseks peab seaduses sätestatud kohustus võimaldama maksukohustuslasel piisavalt selgelt ette näha tekkida võivat kohustust, selle ulatust ning täitmise üksikasju. Kehtestatava maksu üksikasjade reguleerimine seaduse tasandil kaitseb maksukohustuslast riigivõimu omavoli eest. Tekkivate kohustuste seaduse tasandil reguleerimine aitab kaasa ka võrdse kohtlemise põhimõtte tagamisele – kui maksuerisuste tegemise tingimused on avatud seaduse tasandil, kehtib see kõigile ühtmoodi ning maksu kogujal on oluliselt raskem manipuleerida maksu kehtestamise kriteeriumitega ning teha meelevaldseid erandeid. See tagab ühtlasi maksukohustuslase õiguste kaitse. Kuna maksu kehtestamine riivab maksukohustuslase põhiõigusi, on seaduse reservatsiooni põhimõtte olemasolu üks põhiõiguste kaitse garantiidest (võrdse kohtlemise kohta vt täpsemalt ptk 2.3.3.).

Kui maksu kehtestamise õigus ning selle kriteeriumid on kehtestatud seaduse tasandil, on maksukohustuslasel ka õigus eeldada, et maksu määramine toimub seaduses sätestatud ulatuses. Seaduse reservatsiooni põhimõttest tuleneb ka see, et juhtumitel, mil maksukohustuslane peab maksu maksma, on tal õigus nõuda, et maksu kehtestamise õigus ning tingimused oleksid sätestatud seaduse tasandil. Sama kehtib ka kõikide maksuerisuste tegemise kohta. Vastasel juhul on maksu kogumine formaalselt põhiseadusega vastuolus.

Kuna täna puudub MKS-s norm, mis lubaks asendada maksuotsuse halduslepinguga või vähendada maksuotsuses toodud maksusummat avalikes huvides majanduslikule otstarbekusele tuginevalt, oleks sõlmitav kohtulik kompromiss (vt ptk 2.4.) või maksusumma vähendamine haldusaktis kehtiva õiguse valguses õigusvastane.

Tuues paralleeli kriminaalmenetluse kokkuleppemenetlusega (vt ptk 1.1.2.) ning vaadates ka teiste riikide praktikat (ptk 1.2.) ja Euroopa Liidu Kohtu praktikat<sup>99</sup>, saab öelda, et legaliteedipõhimõtte ei välista printsiiabis maksusumma vähendamist teatud asjaoludel, eeldusel et konkreetsed tingimused on

---

<sup>99</sup> Vt ELK 07.04.2016 otsus nr C-546/14, kus kohus leidis, et maksejõuetu ettevõtja poolt kompromissi raames käibemaksuvõla osalise tasumise lubamine ei ole vastuolus liikmesriikide kohustusega tagada oma territooriumil käibemaksu täies ulatuses kogumine samamoodi nagu liidu omavajendite tõhus kogumine (otsuse p 28).

seaduse tasandil kindlaks määratud<sup>100</sup>. Eraldi küsimus on toodud kriteeriumite rakendamine praktikas (vt ptk 2.3.4.).

### 2.4.3. Ühetaolise maksustamise põhimõte

Ühetaolise maksustamise põhimõte tuleneb PS §-st 12 ning selle järgi on keelatud maksuprivileegide andmine või maksumaksjate diskrimineerimine. Eeskätt tähendab ühetaoline maksustamine<sup>101</sup> ja võrdne kohtlemine maksustamist maksevõimelisuse põhimõtte alusel. See tähendab, et isiku maksukoormus on seatud sõltuvusse tema potentsiaalsest maksevõimest ehk majanduslikust edukusest ning maksusüsteem peab olema kujundatud selliselt, et suurema sissetulekuga isikud maksavad makse suuremas ulatuses võrreldes nendega, kelle maksevõime on väiksem.<sup>102</sup> Siit tuleneb ühtlasi see, et võrdselt tuleb kohelda võrreldavates olukordades olevaid isikuid.<sup>103</sup> Ebavõrdse kohtlemisega on tegu juhtumitel, mil erinev kohtlemine toimub ilma põhjendatud vajaduseta või asjasse puutumatul alusel.<sup>104</sup>

Seega tuleb võrdsuspõhiõiguse järgimise hindamisel esmalt moodustada omavahel võrreldavad grupid ning seejärel hinnata, kas erinevaks kohtlemiseks on olemas mõistlik põhjendus ehk kas ebavõrdne kohtlemine on proportsionaalne. Proportsionaalsuse põhimõtte laieneb nii materiaal- kui menetlusõigusele<sup>105</sup> ning ühetaoline maksustamine ei ole mitte ainult seadusandjale püstitatud nõue, vaid ka maksuhalduri kohustus rakendada maksuseadust kõikide maksumaksjate suhtes ühetaoliselt, tegemata suvalisi erandeid ega tõlgendamata seadust eri maksumaksjate jaoks põhjendamatult erinevalt.<sup>106</sup> Võrdse kohtlemise nõue ei välista igasuguste erandite tegemise – oluline on, et ebavõrdseks kohtlemiseks esineks legitiimne eesmärk ning tehtav erand oleks proportsionaalne eesmärgi suhtes.

---

<sup>100</sup> Riigikohus on maksunõude ümberkujundamise õigusliku alusena tunnistanud näiteks saneerimisseaduse § 22 lõiget 1 ning selles kontekstis öelnud ka, et otsese sätte puudumine MKS-s ei piira maksuvõla ümberkujundamist. Kui seadusandja tahe oleks olnud vältida maksunõude ümberkujundamist, oleks selline keeld seaduses sätestatud. Vt RKTk 18.11.2009 määrus nr 3-2-1-122-09, p 17.

<sup>101</sup> Ühetaolise maksustamise põhimõttele viitab ka MKS § 15 lg 1.

<sup>102</sup> L. Lehis. (viide 44), lk 62.

<sup>103</sup> L. Lehis. (viide 51), lk 33.

<sup>104</sup> A. Aedmaa jt. (viide 50), lk 288.

<sup>105</sup> L. Lehis. (viide 51), lk 33.

<sup>106</sup> L. Lehis. (viide 44), lk 61.

Kokkuvõtvalt on ka õiguskirjanduses leitud, et üksikjuhtumitel on lubatud kohaldada maksuvabastust või maksuvõlg kustutada. Sellisel juhul on tegemist halduse üksikaktiga, millega erandjuhul kustutatakse isiku maksuvõlg. Sealjuures tuleb arvestada, et kuni vastava haldusakti väljaandmiseni kehtib maksukohustus võlgniku suhtes võrdselt teiste maksumaksjatega. Selliste erandite puhul on tegu maksuhalduri diskretsiooniotsusega<sup>107</sup> ning taolistel juhtudel võrdse kohtlemise tagamise peamiseks garantiiks on tehtavate otsuste põhjalik kaalumine, proportsionaalsus ning nende otsuste kontrollitavus ja läbipaistvus, millest tuleb juttu järgmises alapeatükis.

#### **2.4.4. Kaalutusõiguse teostamine maksuasjades**

Nagu öeldud, võib haldusakti õiguslik alus olla nii kohustav kui ka lubav. Viimasel juhul on haldusorganil õigus kaaluda, kas antud võimalust kasutada või mitte ning kuidas seda teha. Haldusorgani kaalumisoigust nimetatakse teisisõnu ka diskretsiooniõiguseks. Tegemist on olukorraga, kus haldusorgan võib, kuid ei pea õigusnormide kohaselt haldusakti andma (HMS § 4 lg 1)<sup>108</sup>. Tegu võib olla nii otsustusdiskretsiooniga (otsus, kas anda haldusakt või mitte) kui ka valikudiskretsiooniga (otsus, millise sisuga haldusakt anda). Samuti kuulub diskretsiooniõiguse alla määratlemata õigusmõistete kasutamine.<sup>109</sup> Haldusakti andmise aluseks olevas õigusnormis kasutatud määratlemata õigusmõistetele tuginedes tuleb haldusakti põhjendavas osas selgitada, kuidas ja miks haldusorgan sellest mõistest aru saab, kuidas seda sisustab ja kuidas konkreetsel juhul rakendab.<sup>110</sup>

Viimase näideteks on ka avalik huvi ja majanduslik otstarbekus. Seega oleks maksukohustuse vähendamisel tegu maksuhalduri kaalutusotsusega selles osas, kas üldse maksukohustust vähendada, millises ulatuses seda teha ning kuidas konkreetsel juhtumil sisustada määratlemata õigusmõisteid avalik huvi ja majanduslik otstarbekus, mis peaksid olema maksukohustuse vähendamise peamisteks argumentideks. Sealjuures tuleb maksuhalduril haldusorganina arvestada üldsuse huvidega tervikuna ning näidata ära, miks on maksuerisuse tegemine tingimata vajalik, et vältida avaliku huvi rasket kahjustamist. Sealjuures ei piisaks üksnes põhjendusest, et maksuerisuse tegemine toob riigieelarvele enam kasu. Ära tuleb näidata ka see, milline on konkreetse maksuerisuse tegemise seos üldsuse huvidega ning milles konkreetselt seisneb erandi tegemisest saadav kasu.

---

<sup>107</sup> L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. *Juridica* 1999, nr V, lk 239-253.

<sup>108</sup> HMS § 4 lg 1 järgi on kaalutusõigus (diskretsioon) haldusorganile seadusega antud volitus kaaluda otsustuse tegemist või valid erinevate otsustuste vahel.

<sup>109</sup> A. Aedmaa jt. (viide 50), lk 277 jj.

<sup>110</sup> *Ibid.*, lk 307.



HMS § 4 lg 2 järgi tuleb kaalutusõigust teostada kooskõlas volituse piiride, kaalutusõiguse eesmärgi ning õiguse üldpõhimõtetega, arvestades olulisi asjaolusid ning kaaludes põhjendatud huve. Kaalutusõiguse teostamist maksuasjades on peetud sedavõrd oluliseks, et lisaks HMS-le on seda rõhutatud ka MKS §-s 12, mille järgi teostab maksuhaldur kaalutusõigust volituse piires ja kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega, arvestades olulisi asjaolusid ja kaaludes põhjendatud huve.

„Õigusriigi ja hea halduspõhimõtete kohaselt ei tähenda kaalutusõigus mingil juhul asutuse kontrollimatut suva. Suva võiks viia võimu kuritarvitamiseni või ka lihtsalt hooletu otsuseni. Seetõttu peab kaalutusotsus olema õiglane ja mõistlik. On terve rida täpsemaid kriteeriume, millele kaalutusotsus peab vastama. Kaalutusreegli rikkumise korral on tegemist kaalutusveaga.“<sup>111</sup> Kaalutlureeglite all tuleb eeskätt mõista diskretsiooni piire, diskretsiooniõiguse kasutamise kohustust, kaalumise eesmärgi ja oluliste asjaolude arvestamist, kuritarvituste keeldu ning ka haldusõiguse üldpõhimõtteid.<sup>112</sup>

Kaalutusvigade vältimiseks on olulisim luua õiglane menetlus. St et ametnik peab käituma heas usus, olema erapooletu, kaasama puudutatud isikud ja ametiasutused ning tehtud valikuid põhjendama.<sup>113</sup> Põhjendustes tuleb märkida konkreetsed kaalutlused, millest on haldusorgan haldusakti andmisel lähtunud (HMS § 56 lg 3). „Seejuures aitab kaalutusõiguse alusel tehtavaid otsustusi motiveerida § 4 lg-s 2 sisalduv: põhjenduses tuleb selgitada, milliseid asjaolusid haldusorgan arvestas ja millised järeldused ta sellest tegi. Samasugust abistavat rolli põhjendamisel täidab ka HMS § 64 lg 3, mis sätestab, milliste asjaoludega tuleb arvestada haldusaktide kehtetuks tunnistamisel, kehtivuse peatamisel ja muutmisel. Sättes nimetatud asjaoludele tuleks ka põhjenduses tähelepanu pöörata, kui need on konkreetsetel juhtumil aktuaalsed.“<sup>114</sup>

Maksuseaduste kommentaarides on leitud, et kaalutusõiguse rakendamisel peab maksuhalduri motiveerima haldusakti oluliselt põhjalikumalt kui tavalist ametikohustuslikku haldusakti – arvestada tuleb nt nii proportsionaalsuse kui ka võrdse kohtlemise põhimõtteid. Kui maksukohustuslane otsustab vaidlustada kaalutusõiguse alusel antud haldusakti, siis kontrollib kohus üldjuhul vaid

---

<sup>111</sup> A. Aedmaa jt. (viide 50), lk 280.

<sup>112</sup> Vt täpsemalt *Ibid.*, lk 280-285.

<sup>113</sup> *Ibid.*, lk 285.

<sup>114</sup> *Ibid.*, lk 306.

kaalutusõiguse rakendamise õigsust ning kaalutusvigade korral teeb maksuhaldurile ülesandeks asi uuesti läbi vaadata.<sup>115</sup>

MKS § 12 osas on seletuskirjas leitud, et „[k]aalutusõiguse põhimõte on sätestatud analoogselt haldusmenetluse seaduses sätestatuga. Maksuhaldur peab abinõude valimisel või selle otsustamisel, kas mingit meetet kasutusele võtta või mitte, kasutama kaalutlemisõigust kooskõlas volituse piiridega. Näiteks on maksuhalduril kaalutusõigus erinevate menetlustähtaegade ennistamisel, samuti võib eraldi esile tuua maksuvõla tasumise ajatamise küsimuse otsustamise maksuhalduri poolt. Maksuhaldur ei pea maksuvõla tasumist igal juhul ajatama, kuid kindlasti tuleb tal kaaluda nii ajatamise (nt ettevõtja pankrotistuks ka juhul, kui maksuvõlg ajatatakse, kohustuse täitmine pole reaalne) kui ajatamata jätmise (nt suure tööandja pankrot, tööpuuduse kasv) tulemusel saabuvaid tagajärgi.“<sup>116</sup>

Nagu öeldud, on kaalutusõiguse teostamise olulisimaks eelduseks selge menetluskord. Menetlusreeglite osas soovib autor märkida, et kui seaduse tasandil otsustakse tulevikus kehtestada võimalus maksukohustuse vähendamiseks avalikes huvides majanduslikku otstarbekust silmas pidades, saab kuritarvituste vältimise suurimaks garantiiks pidada selge ja proportsionaalse menetluskorra kehtestamist. Siin tuleb seadusandjal kaaluda erinevaid variante ning leida menetlus, mis oleks sobiv, vajalik ja mõõdukas – st piisavalt range, et kuritarvitusi vältida, kuid samas mitte liig keeruline ja raskesti ligipääsetav maksukohustuslase jaoks. Edaspidist süvendatud analüüsi vajab näiteks see, kas otstarbekas oleks näha ette kohtulik kontroll maksuhalduri taoliste kaalutusotsuste tegemiseks või muudab see menetluse kohmakaks ja liiga aeganõudvaks. Kaaluda tuleks ka sarnaselt kriminaalmenetlusega kuritarvituste vältimiseks ning avaliku menetlushuvi järgimiseks anda rahandusministrile võimalus täpsemate juhiste kehtestamiseks kaalutusõiguse teostamiseks maksukohustuse vähendamisel.

Viimaks märgib autor, et arvestada tuleb sedagi, et juhul kui maksuhaldur on maksuvõla kustutanud või seda vähendanud õigusvastaselt (nt altkäemaksu alusel maksukohustuslase suhtes, kelle majanduslik olukord võimaldanuks maksuvõla tasumist), on võimalik maksuvõlg siiski täies ulatuses sisse nõuda. HMS-le tuginedes on nimelt võimalik õigusvastane haldusakt kehtetuks tunnistada

---

<sup>115</sup> L. Lehis. (viide 51), lk 48.

<sup>116</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri (viide 48), lk 135.

tagasiulatuvalt (HMS § 65 lg 1). Kuivõrd nõue on kustutamise tõttu lõppenud, tuleb see sissenõudmiseks taastada.<sup>117</sup>

## 2.5. Kompromissi sõlmimine halduskohtus

Kui haldusmenetluse raames võib olla keerukas leida asjaolusid, mille kontekstis saaks rääkida ühe vaidluse poole järeleandmistest, siis juba kohtumenetluse staadiumis võivad oluliste järeleandmistena kõne alla tulla nii menetluskulude jaotumise küsimus kui ka kaebuse tagasi võtmine ning samuti edasisest kaebeõiguse teostamisest loobumine. Ka on kohtumenetluse raames võimalik rääkida teise olulise kompromissi tunnuse esinemisest – pooltel tuleb lahendada vaieldav olukord või ebaselge küsimus.

Haldusõiguslikke vaidlusi lahendavas halduskohtumenetluses on seaduse tasandil kompromissi sõlmimise võimalus ka ette nähtud. Täpsemalt võivad vaidluse pooled HKMS § 154 lg 1 järgi kuni kaebuse kohta tehtud lõpliku lahendi jõustumiseni lõpetada menetluse kompromissiga. Kui kompromiss piirab kolmanda isiku õigusi, peab kompromissiga nõustuma ka kolmas isik. Kohus ei kinnita kompromissi, kui see on õigusvastane, riivab menetlusse kaasamata isiku õigusi või kui kompromissi ei ole võimalik täita.

Kompromiss on õigusvastane eeskätt juhul, mil üks pooltest võtab kohustuse sooritada mingisugune toiming, mille sooritamine on seadusega vastuolus. Näiteks ei saa haldusorgan kompromissiga võtta endale kohustust anda välja haldusakt, mille väljaandmiseks seaduses sätestatud eeldused on täitmata, isegi kui see teise isiku õigusi otseselt ei puudutaks.<sup>118</sup>

Seega peab seaduses nägema ette võimaluse maksunõude vähendamiseks teatud konkreetsetel juhtudel ning seejärel on võimalik pooltel kohtumenetluse raames sõlmida kompromiss, milles maksuhaldur võtab kohustuse vähendada seni kehtinud maksukohustust.

---

<sup>117</sup> *Ibid.*, lk 232.

<sup>118</sup> K. Merusk., I. Pilving (koost). Halduskohtumenetluse seadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura, 2013. § 154, kamm 2.

Kompromiss ei pea piirduma vaidlusaluse küsimuse lahendamise, vaid kompromissiga hõlmatud küsimuste ring võib olla ulatuslikum.<sup>119</sup> HKMS § 152 lõikest 2 tulenevalt on pooltel võimalik sõlmida ka tingimuslik kompromiss leppides kokku teatud soorituste tegemise kohustuse sõltuvuse konkreetse tingimuste saabumisel.<sup>120</sup>

Sarnaselt tsiviilkohtumenetlusega on ka halduskohtus kohtunikul kohustus teha kõik endast sõltuv, et asi lahendataks kompromissiga või muul viisil poolte kokkuleppel (HKMS §154 lg 4). Kohtul on õigus esitada menetlusosalistele kompromissi projekte, kutsuda menetlusosalisi isiklikult kohtusse (HKMS § 127 lg 5) ning teha ettepanek vaidluse kohtuväliseks lahendamiseks või lepitusmenetluse läbiviimiseks (HKMS § 137 jj). Ka haldusajades võib kompromissi sõlmimine sisuliselt tähendada kompromissilepingu sõlmimist poolte vahel, millega võetakse endale teatud kohustusi ja/või loobutakse seni kehtinud õigustest.<sup>121</sup>

Nii näeb HKMS ette võimaluse viia halduskohtumenetluses läbi ka lepitusmenetlus. HKMS §137 järgi võib kohus kõigi poolte ja kolmandate isikute nõusolekul viia läbi lepitusmenetluse, mille raames menetlusosalised lahendavad kohtuniku abiga vaidluse läbirääkimistel ning lepitusmenetluse üheks väljundiks on kompromissi kinnitamine ja haldusajades menetluse lõpetamine (HKMS § 140 lg 1 p 1). Lepitusmenetluse kulud jäävad menetlusosalise enda kanda, kui kompromissis ei lepita kokku teisiti (HKMS § 141).

Lepitusmenetluse peamine eesmärk on haldusvaidluse lahendamine menetlusosaliste vahel konsensuslikult. „See võib paljudel juhtudel olla kiirem ja odavam kui lõpliku kohtuotsuseni jõudmine, suurendades õiguskaitse kättesaadavust ja hoides kokku õigusemõistmiseks vajalikke ressursse. Ennekõike aga püütakse lepitusmenetluse abil saavutada menetlusosaliste vahel tegelikku leppimist, mitte üksnes seadusjõus lahendit konkreetses asjas.“<sup>122</sup> Kompromissi sõlmimine on võimalik ka muude asja läbivaatamise viiside korral. Lepitusmenetluse näol on tegu spetsiaalse menetlusevormiga, mis kujundab läbirääkimise ja leppimist soodustava õhkkonna ning võimaldab tulemuslikult rakendada erinevaid konflikti lahendamise tehnikaid. „Halduskohtulik lepitusmenetlus

---

<sup>119</sup> *Ibid.* § 154, komm 2.

<sup>120</sup> RKHK 04.06.2013 määrus nr 3-3-1-36-13, p 8.2.

<sup>121</sup> Vt nt RKHK 07.08.2013 määrus nr 3-3-1-36-13.

<sup>122</sup> K. Merusk., I. Pilving (koost). (viide 118), § 137, komm A.I.

on menetlusosaliste vabatahtlikkusel põhinev haldusasja läbivaatamise vorm, mille käigus menetlusosalised lahendavad kohtuniku abiga vaidluse läbirääkimistel.<sup>123</sup>

Kuigi seadus võimaldab lepitust rakendada põhimõtteliselt igat liiki haldusasjade puhul, peab kohus igal konkreetsel juhtumil hindama, kas asi sobib oma sisu poolest lepitusmenetluses lahendamiseks. HKMS §137 lg 1 kohaselt sõltub lepitusmenetluse läbiviimine ka kohtu äranägemisest. Kirjanduses on leitud, et kuivõrd seadus ei kirjuta kohtule ette lepitusmenetluseks loa andmise täpseid kriteeriume, tuleb kohtul selle küsimuse otsustamisel arvestada halduskohtumenetluse üldpõhimõtteid, ennekõike kohustust lahendada asi kiiresti ja võimalikult väikeste kuludega. St et kohus peab hindama, kas vaidluse konsensuslik lahendamine oleks lepitusmenetluses perspektiivikas, milline on lepitusega eeldatavalt kaasnev ressursikulu ja kas see on õigustatud lepitusmenetluses saadava kasuga. Mh on viidatud lepitusmenetluse perspektiivitusele juhtumitel, mil üheselt mõistetav seadus ei jäta haldusorganile kompromissiks mingit mänguruumi.<sup>124</sup>

Seega ei oleks kehtiva õiguse valguses lepitusmenetluse väljapakkumine maksuasjades perspektiivikas, kuivõrd maksuhalduril puudub seadusest tulenev võimalus tehtud maksuotsuse muutmiseks ning maksusumma vähendamiseks. Õigusvastase haldusakti (valesti määratud maksusumma) kehtetuks tunnistamise kohustus on haldusorganil ka lepitusmenetluseta.<sup>125</sup> Küll aga võib lepitusmenetlus tulla kõne alla siis, kui vastavad erisused seaduse tasandil luuakse.

Lepitusmenetluse lõpetamine eeldab, et täidetud kompromissi sõlmimise eeldused, st nii pooled kui ka kolmandad isikud on valmis kompromissiga nõustuma, kohus ei näe alust kompromissi kinnitamisest keelduda ning saavutatav kompromiss on õiguspärane.<sup>126</sup> HKMS § 155 lg 3 järgi kinnitab kohus kompromissi määrusega, millega ta ühtlasi lõpetab asja menetluse.

---

<sup>123</sup> *Ibid.*, § 137, komm A I ja A.III.

<sup>124</sup> K. Merusk., I. Pilving (koost). (viide 118), § 137, komm A.IV ja B III.

<sup>125</sup> PS § 3 sätestab seaduslikkuse põhimõtte, mis paneb haldusorganile kohustuse hoolitseda selle eest, tema tegevus oleks kooksülas seaduse ja põhiseadusega. Vt ka MKS §-d 101-104.

<sup>126</sup> *Ibid.*, § 140, komm A.I.

## KOKKUVÕTE

Käesolev lõputöö käsitles kompromissi sõlmimise võimalikkust maksumenetluses, nii kohtueelses kui ka kohtumenetluses. Esmalt analüüsis autor kompromissi mõistet üldiselt ning selle senist kasutusala nii tsiviilõiguses kui ka kriminaalmenetluses. Järgnevalt oli vaatluse all kokkulepete sõlmimine haldusmenetluses ning seejärel maksumenetluses spetsiifilisemalt. Sealhulgas analüüsis autor seda, kas maksumenetluses maksuerisuste tegemine on kooskõlas oluliste maksumenetluse üldpõhimõtetega (seaduslikkuse põhimõte ja ühetaolise maksustamise põhimõte) ning sedagi, kuidas peab maksuhaldur selliseid otsuseid oma diskretsioonivolitust rakendades langetama. Viimaks käsitles autor ka kompromissi sõlmimist halduskohtumenetluse staadiumis.

Sissejuhatuses püstitatud eesmärk – leida vastus küsimusele, kas ja mis vormis oleks maksumenetluses võimalik sõlmida kompromissi – sai lõputöö raames täidetud. Autor jõudis lõputöös järeldusele, et kehtiva õiguse valguses ei ole võimalik maksumenetluses avalikes huvides majanduslikule otstarbekusele tuginedes kompromissi sõlmida. Sellele seisukohale jõudis autor järgnevalt esitatud olulisematele lõputöös tehtud järeldustele, hinnangutele ja analüüsile tuginevalt.

Kokkuvõtvalt jõudis autor töös seisukohale, et kompromiss üldises tähenduses kujutab endast järeleandmistegemist ning nende tulemusena kompromissilepingu sõlmimist, mis on praktikas kasutusel eeskätt tsiviilvaidluste lahendamisel. Kompromiss väljendub ka kriminaalmenetluses kasutusel olevas kokkuleppemenetluses, kus seadus lubab kõrvale kalduda legaliteedi põhimõttest ning sõlmida kokkuleppeid süüdistuse sisu ning karistuse osas. Oluline on, et seaduslikkuse põhimõttest tehtavad erandid oleksid sätestatud seadusega ning kooskõlas põhiseadusega.

Kuna järeleandmise kontekstis saab maksumenetluses rääkida üksnes sellest, et maksukohustuslane võtab maksukohustuse omaks ning nõustub võlgnevuse olemasoluga, analüüsis autor käesolevas töös laiemalt haldusmenetluses kompromissi sõlmimise võimalikkust ning jõudis järeldusele, et haldusmenetluses võib kompromissist rääkida eeskätt halduslepingu sõlmimise kontekstis. Maksumenetluses võiks teoreetiliselt samuti tulla kõne alla maksuotsuse asendamine halduslepinguga, kuid kuna aktiivselt sekkuva kohustava halduse sfääris ei tunnustada halduslepingu sõlmimise võimalust, tuleks pigem rääkida maksuotsusega maksukohustuse vähendamisest.

Edasi hindas autor kriteeriume, mille alusel võiks kõne alla tulla seaduslikkuse põhimõttest erandi tegemine maksukohustuse vähendamise näol. Peamised argumendid sellise erisuse tegemisel peaksid olema avalik huvi ja majanduslik otstarbekus, mille puhul on tegu määratlemata õigusmõistetega, mis eeldavad nende sisustamist igal konkreetsel juhul ning võrdlust tegelike asjaoludega. Autor leidis, et oluline on silmas pidada nii riigi sotsiaalpoliitilisi kui ka majanduslikke huve ja nende kaitset, mille tarbeks maksuerisuste kehtestamine oleks proportsionaalne tingimusel, et tagatud on kohane menetlus ning igal üksikjuhul langetatav otsus oleks põhjendatud, selgelt kalkuleeritud ning kaalumisvigadeta. Nii saab autori hinnangul pidada õigustatuks maksuerisuste tegemist juhtumitel, mil esineb oluline avalik huvi (rahvamajanduslikku heaolu teeniv eesmärk) ning oleks võimalik põhjendatult ja kalkuleeritult hinnata, et maksuerisuse tegemine oleks riigieelarve seisukohalt majanduslikult otstarbekam võrreldes maksusumma täies ulatuses välja nõudmisega.

Seejärel analüüsis autor kehtivas õiguses olemasolevaid võimalusi maksukohustuse vähendamiseks ning ajutamise ning hindamise teel maksukohustuse määramise regulatsiooni, jõudes järeldusele, et kuigi teatud juhtudel on võimalik maksuvõlg kustutada ebaõigluse kriteeriumile tuginevalt füüsiliste isikute puhul, ei ole sarnast võimalust loodud juriidiliste isikute (ettevõtjate) tarbeks juhtumitel, mil maksuvõla täielik või osaline sissenõudmine asetaks ettevõtte sellistesse majanduslikke raskustesse, mis ei oleks avalikes huvides majanduslikult otstarbekas.

Seega jõudis autor järeldusele, et kehtivas õiguses olemasolevad maksuvõla kustutamise ja mahakandmise normid ei anna maksuhaldurile võimalust sõlmida kompromissi või vähendada maksuotsuses toodud maksusummat juhtumitel, mil maksusumma väljanõudmine täies ulatuses kahjustaks avalikku huvi ja ei oleks majanduslikult otstarbekas. Sestap analüüsis autor täiendavalt, kas võimalik kehtestatav regulatsioon, mis lubaks selliseid maksuerisusi teha, oleks kooskõlas oluliste maksuõiguslike üldpõhimõtetega (seaduslikkuse põhimõte, ühetaolise maksustamise põhimõte) ning jõudis järeldusele, et kumbki neist printsiipidest ei välista põhimõtteliselt maksusumma vähendamiseks täiendavate aluste loomist seaduse tasandil. Selliste maksuerisuste tegemine kuuluks maksuhalduri diskretsioonipädevusse ning kuritarvituste vältimise peamiseks garantiiks on tehtavate otsuste põhjalik kaalumine, proportsionaalsus ning nende otsuste kontrollitavus. See tähendab ühtlasi seda, et kuritarvituste vältimiseks on oluline luua õiglane menetlus.

Nii analüüsis autor ka kaalutusotsuste tegemist maksumenetluses ning jõudis järeldusele, et kui seadusjärgne erand tehakse ja maksukohustust vähendatakse, tuleb kaaluda väga täpselt selle erandi

tegemist vajalikkust ning näidata kalkuleeritult, milles seisneb erandi tegemise majanduslik otstarbekus. Teisisõnu tuleb, arvestades kõiki haldusmenetluse üldpõhimõtteid, iga konkreetse otsuse tegemisel näidata, kuidas tehtav maksuerisus (maksukohustuse vähendamine) toob kaasa täiendavat kasu, loomata sealjuures negatiivseid tagajärgi kellelegi teisele.

Viimaks hindas autor ka kompromissi sõlmimise võimalikkust halduskohtumenetluses ning jõudis järeldusele, et kuivõrd haldusorgan ei saa võtta endale kompromissi sõlmimisel kohustust, mille täitmiseks tal puudub seadusjärgne pädevus, peab seaduses nägema ette võimaluse maksunõude vähendamiseks teatud konkreetsetel juhtudel ning seejärel on võimalik pooltel kohtumenetluse raames sõlmida kompromiss, milles maksuhaldur võtab kohustuse vähendada seni kehtinud maksukohustust.

Lõppkokkuvõttena tõdeb autor, et kehtiv õigus ei võimalda vähendada maksukohustust avalikes huvides majanduslikule otstarbekusele tuginevalt ning sõlmida samasisulist kompromissi halduskohtumenetluses. Küll aga võib see olla võimalik, kui seaduse tasandil sätestatakse täpsemad alused sellise erisuse tegemiseks. Kuivõrd maksumenetluses rangelt kehtiv seaduslikkuse põhimõte kohustab maksuhaldurit koguma kokku riigi maksutulud, peavad kehtestatavad erandid olema selgelt põhjendatud, vajalikud ning kaitstud kuritarvituste eest. Selleks tuleb luua kohane menetlus ning igal üksikul juhul hinnata põhjendatult tehtava erandi vajalikkust ning vastavust seatud eesmärkidele – avalike huvide kaitse ning majanduslik otstarbekus. Käesolevas lõputöös tehtud järeldusi ja analüüsi on võimalik kasutada ning võtta aluseks tulevikus tehtavate võimalike seadusemuudatuste kaalumisel.



# VIIDATUD MATERJALIDE LOETELU

## Viidatud kirjandus

1. **Aedmaa, A. jt.** (2004). Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus. 511 lk.
2. **Ginter, C. Pihlak, M.** (2014). Lepitusmenetlus kui võimalus äri vaidluste lahendamiseks. *Juridica I/2014*, lk 49-59.
3. **Heger, M.** (2013). Võistlevad ja inkvisitsioonilised elemendid Euroopa Liidu liikmesriikide kriminaalmenetluse seadustikes – väljakutse kriminaalmenetlusõiguse euroopastumise jaoks. *Juridica I/2013*, lk 41-46.
4. **Hirvoja, M.** (1999). Haldusleping. Mõiste, kasutusala ning mõned olulised õiguslikud jooned. *Juridica 1999/7*, lk 323-334.
5. **Ikkonen, K.** (2005). Avalik huvi kui määratlemata õigusmõiste. *Juridica III/2005*, lk 187-199.
6. **Kergandberg, E., Pikamäe, P.** (koost.). (2012). Kriminaalmenetluse seadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura. 1135 lk.
7. **Kergandberg, E., Blankin, P. jt.** (2009). Vaidluste lahendamine. Tallinn: Äripäev. 159 lk.
8. **Köhler, H.** (1998). Tsiiviilseadustik. Üldosa. Õpik. Tallinn: Õigusteabe AS Juura. 254 lk.
9. **Laidvee, K.** (2013). Lepitusmenetluses. Kuidas toimub lepitamine? *Juridica VII/2013*, lk 511-516.
10. **Lehis, L.** (2014). Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Casus Tax Services. 438 lk.
11. **Lehis, L.** (2012). Maksuõigus. 3., täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn: Kirjastus Juura. 392 lk.
12. **Lehis, L.** (1999). Maksuõiguse üldpõhimõtted. *Juridica 1999*, nr V, lk 239-253.
13. **Lõhmus, U.** (2014). Kas kokkuleppemenetlus on kooskõlas karistusõiguse süü põhimõttega? *Juridica VII/2014*, lk 545-549.
14. **Madise, Ü. jt** (koost.). (2012). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura. 1048 lk.
15. Maksukorralduse seadus. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (2004). Tallinn: Agitaator. 255 lk.
16. **Mereste, U.** (2003). Majandusleksikon. II köide. Ü. Mallene (toim.). Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus. 644 lk.
17. **Merusk, K., Koolmeister, I.** (1995). Haldusõigus. Õpik Tartu Ülikooli õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Õigusteabe AS Juura. 189 lk.
18. **Merusk, K., Narits, R.** (1998). Eesti konstitutsiooniõigusest. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS. 232 lk.
19. **Merusk, K., Pilving, I.** (koost.). (2013). Halduskohtumenetluse seadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura. 802 lk.
20. **Paulus, C. G.** (2002). Tsiiviilprotsessiõigus. Kohtuotsuste tegemise menetlus ja sundtäitmine. Tallinn: Juura. 308 lk.
21. **Peep, V. (toim.).** (1997). Põhiseadus ja põhiseaduse assamblee. Koguteos. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS. 1296 lk.
22. **Pilv, A., Kergandberg, E., Lentsius, M.** (2006). Maksumenetlus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus. 143 lk.
23. **Schlechtriem, P.** (2000). Võlaõigus. Eriosa. Tallinn, Juura. 340 lk.

24. **Sillaots, M.** (2004). Doktoritöö. Kokkuleppemenetlus kriminaalmenetluses. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus. 255 lk.
25. **Tarros, K.** (2008). Kompromiss Eesti kohtupraktikas: olemus ja probleemistik. *Juridica X/2008*, lk 674-685.
26. **Varul, P., Kõve, V., Käerdi, M.** (2007). Võlaõigusseadus II. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura. 759 lk.

## **Viidatud normatiivmaterjal**

27. Eesti Vabariigi põhiseadus. Vastu võetud 28.06.1992. – RT 1992, 26, 349 ... RT I, 15.05.2015, 2.
28. Halduskohtumenetluse seadustik. Vastu võetud 27.01.2011. – RT I, 23.02.2011,3 ... RT I, 13.04.2016, 4.
29. Haldusmenetluse seadus. Vastu võetud 06.06.2001. – RT I 2001, 58, 354 ... RT I, 23.02.2011, 8.
30. Kriminaalmenetluse seadustik. Vastu võetud 12.02.2003. – RT I 2003, 27, 166 ... RT I, 06.01.2016, 19.
31. Lepitusseadus. Vastu võetud 18.11.2009. – RT I 2009, 59, 385.
32. Maksukorralduse seadus. Vastu võetud 20.02.2002. – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 09.02.2016, 3.
33. Tsiviilkohtumenetluse seadustik. Vastu võetud 20.04.2005. – RT I 2005, 26, 197 ... RT I, 10.03.2016, 10.
34. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Vastu võetud 27.03.2002. – RT I 2002, 35, 216 ... RT I, 12.03.2015, 106.
35. Võlaõigusseadus. Vastu võetud 26.09.2001. – RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 11.03.2016, 2.

## **Viidatud kohtupraktika**

36. ELK 07.04.2016 otsus nr C-546/14.
37. RKHK 04.06.2013 määrus nr 3-3-1-36-13.
38. RKHK 11.11.1996 otsus nr 3-4-1-3-96.
39. RKHK 07.08.2013 määrus nr 3-3-1-36-13.
40. RKHK 18.11.2004 otsus nr 3-3-1-33-04.
41. RKHK 28.11.2007 otsus nr 3-3-1-56-07.
42. RKHK 14.03.2011 otsus nr 3-3-1-87-10.
43. RKHK 17.05.1999 määrus nr 3-3-1-21-99.
44. RKKK 22.12.2006 otsus nr 3-1-1-96-06.
45. RKKK 09.04.2012 määrus nr 3-1-1-8-12.
46. RKKK 11.12.2015 otsus nr 3-1-1-98-15.
47. RKKK 27.02.2013 otsus nr 3-1-2-2-13.
48. RKKK 14.04.2010 otsus nr 3-1-1-19-10.
49. RKKK 11.02.2016 otsus nr 3-1-1-7-16.

50. RKPJK 01.07.2008 otsus nr 3-4-1-6-08.
51. RKPJK 23.03.1998 otsus nr 3-4-1-2-98.
52. RKPJK 26.11.2007 otsus nr 3-4-1-18-07.
53. RKPJK 23.03.1998 otsus nr 3-4-1-2-98.
54. RKTK 18.11.2009 määrus nr 3-2-1-122-09.
55. RKTK 22.12.2004 otsus nr 3-2-1-148-04.
56. RKTK 13.10.2006 otsus nr 3-2-1-80-06.
57. RKÜK 22.12.2000 otsus nr 3-4-1-10-00.
58. RKÜK 22.12.2000 otsus nr 3-4-1-10-00.

## Viidatud muud allikad

59. Eesti Kaubandus-Tööstuskoda. Maksuauk oli üle poole miljardi euro. [WWW] <http://www.koda.ee/?id=24445> (22.05.2016).
60. Maksu- ja Tolliamet. Kokkuvõte 2015. aastast. [WWW] [https://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/faktileht\\_mta\\_2015\\_a\\_kokkuvote.pdf](https://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/faktileht_mta_2015_a_kokkuvote.pdf) (20.05.2016).
61. Eesti Keele Instituut. Eesti keele seletav sõnaraamat. [WWW] <http://www.eki.ee/dict/ekss/index.cgi?Q=kompromiss&F=M> (04.04.2016).
62. H. E. Chodosh. Judicial Mediation and Legal Culture. Issues of Democracy, December, 1999. [WWW] <http://www.4uth.gov.ua/usa/english/politics/judbranc/ijde1299/chodosh.htm> (04.04.2016).
63. Riigi peaprokuröri 12.04.2007 juhis nr RP-1-4/07/3. [WWW] [https://www.prokuratuur.rik.ee/sites/www.prokuratuur.ee/files/elfinder/article\\_files/Riigi%20peaprokur%C3%B6ri%20juhis%20KrMS%20%20202-203%27%20kohaldamise%20kohta%20seisuga%2001%2007%202014.pdf](https://www.prokuratuur.rik.ee/sites/www.prokuratuur.ee/files/elfinder/article_files/Riigi%20peaprokur%C3%B6ri%20juhis%20KrMS%20%20202-203%27%20kohaldamise%20kohta%20seisuga%2001%2007%202014.pdf) (22.05.2016).
64. Maksu- ja Tolliamet. Kompromisside sõlmimise statistika. (MTA peajuristi Pille Lehise 19.05.2016 e-kiri. Autori valduses).
65. Maksu- ja Tolliamet. Kompromisside sõlmimise rahvusvaheline praktika. (MTA juristi Kristine Kübardi 10.03.2016 e-kiri. Autori valduses).
66. N. Parrest, A. Aedmaa. Haldusleping. Tallinn: Riigikantselei, 2004. [WWW] <http://www.digar.ee/arhiiv/nlib-digar:8010> (22.05.2016).
67. V. Lopman. Kingitud hobuse suhu tasub ikka vaadata? Maksumaksja, 2015, nr 1. [WWW] <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1804> (25.04.2016).
68. Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamus teemal „Sotsiaalse mõju mõõtmine“. [WWW] [https://www.google.ee/?gws\\_rd=ssl#q=sotsiaalne+tasuvus](https://www.google.ee/?gws_rd=ssl#q=sotsiaalne+tasuvus) (26.04.2016).
69. P. Manavald. Maksejõuetusõigusliku regulatsiooni valikuvõimaluste majanduslik põhjendamine. Doktoritöö. [WWW] [http://dSPACE.ut.ee/bitstream/handle/10062/18712/manavald\\_priit.pdf](http://dSPACE.ut.ee/bitstream/handle/10062/18712/manavald_priit.pdf). (22.04.2016).
70. Õiguskantsleri 19.06.2014 seisukoht nr 6-1/130045/1402722. Taastuenergia toetuste rahastamise skeem. [WWW] [http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field\\_document2/õiguskantsleri\\_seisukoht\\_vastuolu\\_mittetuvastamise\\_kohta\\_taastuenergia\\_toetuste\\_rahastamise\\_skeem.pdf](http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/õiguskantsleri_seisukoht_vastuolu_mittetuvastamise_kohta_taastuenergia_toetuste_rahastamise_skeem.pdf) (24.04.2016).

# SUMMARY

## COMPROMISE IN TAX PROCEEDINGS

**Marje Allikmets**

Language: Estonian

Pages: 38

References: 70

Figures: -

Tables: -

Appendixes: -

Keywords: compromise, tax proceedings, tax law, tax reduction, public interest and taxes

The graduation paper analyzed the possibility to make a compromise in tax proceedings focusing in more detail on a question whether and how is it allowed to make a compromise with legal persons in order to assure public interest and to gain more profit for the state.

Therefore the aim of this paper was to find out whether, how and in what form would it be possible to make a compromise in tax proceedings. For this, the author analyzed the legal provisions in Estonia, its shortcomings and the need to change the law. The author also analyzed the practice of the Tax and Customs Board of Estonia and international practice.

This question is actual and novel as there have been cases where making a compromise with the taxable person would have gained more benefit for the state. As there is still a tax gap in Estonia it is necessary to continually find new and innovative ways to collect taxes. As tax collection is always in the public interest and the tax authority has an obligation to work effectively with the aim to collect taxes, public interest and economic usefulness should be the two main objectives to derogate from the legality principle and to make tax exemptions.

This thesis is a theoretical study where the author dissected legal theory and also Estonian and international practice. For this, the author acquainted with the relevant practices in other countries and also in Estonia. Additionally the author used related legislation, commentaries, legal literature and relevant court practice.

All in all, the author concluded that according to Estonian law it is not permitted to make a compromise in tax proceedings. The author concluded that a compromise in a general meaning is making remits and finally concluding a compromise contract which is mainly used in civil proceedings. Compromise is also made in criminal compromise proceedings. So in general it is possible to make exceptions from the legality principle. It is important that these exceptions are provided by law and in accordance with the constitution.

The author then also analyzed making a compromise in administrative proceedings in general and found that compromise in administrative law could be made with a contract under public law. However, the author also came to a conclusion that in tax proceedings it is not possible to conclude a contract under public law and therefore forementioned tax exemptions should be made by reducing tax liability in the notice of assessment.

This paper also contains an analyze of the most important principles of tax law – the legality principle and uniform taxation principle - and whether these principles would allow in general to make exemptions from full tax recovery. The author found that it could be done relying on the principle of public interest and economic efficiency. The author also concluded that it is important to keep in mind the social and economic interests of a state and that making tax exemptions under these interests would be lawful provided that there is a clear legal provision in force and procedure provided by law. So, the author is on a position that making tax exemptions would be justified in cases where there would be a public interest and it would be in the economic interest of a state. This means that it is calculated and evaluated that this kind of exemption would *summa summarum* provide more money for the state budget compared to full tax recovery.

Deklareerin, et käesolev lõputöö, mis on minu iseseisva töö tulemus, on esitatud Tallinna Tehnikaülikooli diplomi taotlemiseks ning selle alusel ei ole varem taotletud akadeemilist kraadi ega diplomit.

Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjanduslikest allikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

Autor: .....  
(Eesnimi Perenimi, 13. jaanuar 2015)

Üliõpilaskood: .....

Töö vastab kehtivatele nõuetele.

Juhendaja: .....  
(Eesnimi Perenimi, 13. jaanuar 2015)

Kaitsmisele lubatud: ”.....” ..... 2015  
TTÜ TK kaitsmiskomisjoni esimees:

.....  
(nimi, allkiri)