

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND  
Avaliku õiguse instituut  
Riigi- ja haldusõiguse õppetool

Helen Aaremäe

**MAKSUKOHUSTUSLASE ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEGI ULATUS  
MAKSUÕIGUSNORMI RIKKUMISEL PARALLEELMENETLUSES**

Magistritöö

Juhendaja  
dr iur Lasse Lehis

Tartu  
2014

# Sisukord

SISSEJUHATUS.....	3
1. MAKSUÕIGUSNORMI RIKKUMISE OLEMUS.....	8
1.1 Formaalsed ja materiaalsed maksuõigusrikkumised.....	8
1.1.1 Maksuõigusrikkumine maksumenetluses.....	9
1.1.2 Maksukohustuslane maksumenetluses .....	11
1.1.3 Maksuõigusrikkumine maksusüüteomenetluses.....	14
1.2 Maksuhaldur maksu- ja maksusüüteomenetluses.....	17
1.2.1 Pädevus maksumenetluses.....	17
1.2.2 Pädevus maksusüüteomenetluses.....	19
1.3 Maksukohustuslase õiguste kollisioon paralleelmenetluses.....	22
2. ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEG EUROOPA INIMÕIGUSTE KOHTUPRAKTIKAS.....	26
2.1 Tõlgendamisreeglid Euroopa Inimõiguste Kohtupraktikas.....	26
2.1.1 Õigus mitte anda tunnistusi iseenda vastu.....	27
2.1.2 Vaikimisõiguse rikkumise ulatus.....	31
2.1.3 Vaikimisõiguse rikkumine kriminaalsüüdistuse puudumisel.....	35
2.1.4 Piiritlemise vahetõde maksumenetlusest.....	37
2.2 Euroopa Inimõiguste Kohtu kohtupraktika seisukohtade kriitika.....	38
3. MAKSUKOHUSTUSLASE ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEGI ULATUSE PIIRITLEMINE .....	41
3.1 Enese mittesüüstamise privileegi kaitseala ja riive.....	41
3.1.1 Kaasaaitamiskohustuse piiritlemine kui puudub maksusüüteomenetlus.....	44
3.1.2 Kaasaaitamiskohustuse piiritlemine maksusüüteomenetluse korral.....	50
3.2 Enese mittesüüstamise privileegi rikkumisel kogutud tõendi lubatavuse küsimus.....	54
3.2.1 Maksusüüteomenetluses .....	54
3.2.2 Maksumenetluses.....	56
4. VÕRDLEV ANALÜÜS TEISTE RIIKIDE NÄITEL ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEGIST MAKSUÕIGUSNORMI RIKKUMISEL .....	58
4.1 Saksamaa näitel.....	58
4.1.1 Üldine paralleelmenetluse regulatsioon.....	58
4.1.2 Maksukohustuslase õiguste kaitse piiritlemine.....	60
4.2 Ameerika Ühendriikide näitel.....	62
4.2.1 Üldine paralleelmenetluse regulatsioon.....	62
4.2.2 Maksukohustuslase õiguste kaitse piiritlemine.....	63
KOKKUVÕTE.....	67
RESUME.....	72
LÜHENDID.....	77
KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU.....	78
KASUTATUD KIRJANDUS.....	78
KASUTATUD NORMATIIVMATERJALID.....	81
KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA .....	82

## SISSEJUHATUS

Õigusriigi oluline komponent on edukalt toimiv riigisüsteem, mis eeldab tõhusat maksumenetlust. Eelnimetatu tuleneb asjaolust, et riik püsiks ja demokraatlik ühiskond toimiks. Õigusriik eeldab lisaks seadustele, mida ühiskonnas järgitakse, ka isikute põhiõiguste austamist ja hüvede tagamist, mille vastutuse tagamise eest peab seisma tugev haldussüsteem.

<sup>1</sup> Maksumenetluse objektiivne eesmärk on suurendada riigieelarvet õigusriigi tegevuste jaoks, et avaliku sektori eesmärgipärane tegevus ei oleks takistatud. Maksumenetluse oluline eesmärk on võrdsustada rahva heaolu ja sissetulek ning alandada ühiskonnas valitsevat klassierinevust. Niisamuti peab maksude kogumine tagama maksukogujate suhtes neutraalsuse ning kohustused, mis kaasnevad maksumenetlusega, peavad olema kodanikule võimalikult selged. Seetõttu igasugused avaliku võimu poolt sätestatud kriteeriumid maksukohustuslase suhtes peavad olema võimalikult lihtsad, arusaadavad ja läbipaistvad.<sup>2</sup>

Käesolev magistritöö käsitleb olukorda, mil maksumenetlus ja maksusüüteomenetlus kulgevad paralleelselt või järgnevad teineteisele vahetult. Eesti õiguskorras paralleelmenetluse termini legaaldefiniitsioon puudub, kuid see tähendab olukorda, kus ühe ja sama faktilise teoga ehk õigusnormi rikkumisest tingitud asjaolud tuvastatakse ning neile antakse teineteisest sõltumatult õiguslik hinnang nii haldus- kui ka kriminaalmenetluses.<sup>3</sup> Paralleelmenetlusega kaasneva põhimõtete kollisiooniga ristuvad nii enese mittesüüstamise privileeg kriminaalmenetluses ja menetlusosalise kaasaaitamiskohustus maksumenetluses. Seega võiks maksukohustuslase põhiõiguste riivet hüpoteetiliselt kinnitada ainuüksi asjaolu, et paralleelmenetluses kollideeruvad kaks olulist põhimõtet.

See ongi maksusüüteomenetluse ja maksumenetluse üks suurimaid menetluslike erinevusi, sest kui põhiõiguslike väärtuste raames ühiskond tunnustab printsiipi, et mitte keegi pole kohustatud kriminaalmenetluses tõendama oma süütust, siis maksumenetluses on menetlusalune isik justkui kohustatud seda alati tegema. Paralleelmenetluse korral on Maksu- ja Tolliamet muuhulgas kohtuväline väärteo- ja kriminaalmenetleja, kes teostab üheaegselt nii

<sup>1</sup> M. Ernits. PS § 10 komm 4- Ü. Madise jt (toim). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Kolmas, täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2012.

<sup>2</sup> L. Puseletso. Taxation theories: Does the issue of human rights arise? Global Conference on Business and Finance Proceedings, Volume 7/2012, lk 601.

<sup>3</sup> K. Palm. Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikku mise korral. – MaksuMaksja 2008/8. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=785> (19.04.2014).

haldus- ja süüteomenetlust. Seeläbi on paralleelmenetluses maksuhalduril oluliselt laiemad võimalused menetlust läbi viia, kuid samal ajal erinevad paralleelselt või vahetult kulgevas maksu- ja süüteomenetluse alused oluliselt.

Töö uurimisprobleemiks on olukord, mil maksukohustuslase õigusrikkumiste menetlemisel paralleelmenetluse on võimalik, et alati ei ole tagatud isiku põhiõiguse austamine. Millal ja mis ulatuses kehtib maksukohustuslase suhtes enese mittesüüstamise privileeg paralleelmenetluses ei ole maksukorralduse seaduse<sup>4</sup> grammatilise tõlgendamise pinnalt üheselt arusaadav. Maksusüüteomenetluses tõe väljaselgitamine ei kannu tõenäoliselt kunagi olulisemat tähtsust kui isiku õigus enda põhiõiguste puutumatusel. Kui aga menetlusalust isikut on kaasatud nii maksu- kui kriminaalmenetlusesse, ei ole välistatud olukord, mil kahe teineteisest sõltumatult kulgeva paralleelmenetluse raames on võimalus riivata maksukohustuslase põhiõiguste kaitseala.

Nii paralleelselt kui ka teineteisele järgnevad menetlused ohustavad maksukohustuslase põhiõigust ausale ja õiglasele kohtumenetlusele. Maksukohustuslasele on see ennekõike oluline siis, kui haldusmenetluses tema maksukohustuse kohta kogutud tõendid kasutatakse tema vastu kaudselt näiteks maksusüüteo tõendamiseks või vastupidi. Sellisel juhul on õiguspraktikute seas tõusetunud küsimus ohust maksukohustuslane menetluslike õiguste rikkumise ulatuse lubatavuse kohta, seda eriti olukorras, kui maksumenetluses saadud tõendeid ei kasutata mitte otseselt maksusüüteo menetluses, vaid uute tõendite väljaselgitamiseks. Eelkõige ongi sellisel juhul ohus menetlusaluse isiku enese mittesüüstamise privileeg, mis on osa ausa ja õiglase kohtumenetluse põhimõttest.<sup>5</sup>

Ometigi pole paralleelmenetlusega kaasnev maksukohustuslase õiguste kaitse probleem ühiskonnast kadunud. Eeltoodu ilmestab, et vastandlike huvide ja tõeväärtuste lahkkelide kokkupõrkes, kus abinõude mõõdukuse otsimisel tuleb kaaluda ühelt poolt maksuseaduste võrdset kohaldamist, mille õigustamatu anomaalia tähendaks laastavat mõju üldisele maksude tasumise distsipliinile ja riigieelarvele, kuid teiselt poolt maksukohustuslase põhiõiguste ja -vabaduste sekkumise ulatust ja intensiivsust. On üldteada, et juhtiv demokraatlik võim

<sup>4</sup> Maksukorralduse seadus- RT I, 31.01.2014, 14.

<sup>5</sup> D. Tepõhh. Kas maksuhalduri praktika maksualaste õigusrikkumiste menetlemisel on vastuolus enese mittesüüstamise põhiõigusega? Maksumaksja nr 8, 2013.

peab tagama kahepoolset tasakaalustatud huvid, sest maksukohustuslase õiguste rikkumine ohustab ühiskonda tervikuna. Vastupidine võib viia laastava olukorrani, kus õigusriigi tegevus juhindub ainult põhimõttest, et eesmärk pühitseb abinõu.<sup>6</sup>

Töö on aktuaalne, sest nii Eesti kui Euroopa Inimõiguste kohtupraktika on selles küsimuses muutuv. Ka Euroopa Inimõiguste Kohtu kohtunikud on möönnud, et enese mittesüüstamise privileeg ei laiene küll otseselt tavalisele maksumenetlusele, kuid kohtupraktika on ebaselge ja vajalik oleks konkreetsemat lahendit.<sup>7</sup> Euroopa Inimõiguste Kohtu 2013. aasta pressiteates on märgitud, et viimaste aastate jooksul on riikide kodanikud üha enam maksuvaidluste lahendamisel tuginenud enda õiguste kaitsmise raames just Euroopa Inimõiguste ja põhivabaduste *kaitse* konventsiooni ausa ja õiglase kohtumenetluse tagamise artiklitele.<sup>8</sup>

Maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegi ulatust maksuõigusnormi rikkumisel paralleelmenetluses ei ole ammendavalt lahendatud ka teoreetilises kirjanduses. Samuti ei ole tänini Rahandusministeerium antud küsimust põhjalikumalt analüüsinud. Rahandusministeeriumile kui nõuandvale organile on õiguskantsler küll esitanud päringu seoses täiendavate selgituste vajadusele<sup>9</sup>, kuid siiski pole Rahandusministeeriumi käsitus olnud järjepidev.

Kuna maksukohustuslase üldine põhiõiguste kaitse käsitus on üsna nüansirikas ja temaatika laiaulatuslik, on antud magistritöö lähtepunktiks uurida enese mittesüüstamise privileegi kaitseala ulatust maksuõigusnormi rikkumise korral paralleelmenetluses. Seeläbi on töös muuhulgas otsitud vastuseid küsimusele: millal on tegemist enese mittesüüstamise privileegi rikkumisega paralleelmenetluses, millised on kohtute poolt välja kujunenud tõlgendamisreeglid ja võimalikud problemlahendused maksukohustuslase jaoks. Töö lähtekohaks on hüpotees, et paralleelmenetlus ei riku *per se* õigust õiglasele menetlusele sh enese mittesüüstamise privileegi kaitseala, kuid olenevalt haldusorgani poolt valitud vahenditest võib riive sellegipoolest esineda.

<sup>6</sup> Kähri, M. Ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeld maksumenetluses. - *Juridica* II/2008, lk 72.

<sup>7</sup> Kohtunik Zupancic ja Forde eriarvamus otsusele asjas EIKo 05.03.2012, *Chambaz vs. Šveits*.

<sup>8</sup> European Human Rights Court. Taxation and the European Convention on Human Rights. January 2013, lk 1. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.bgcentar.org.rs/bgcentar/wp-content/uploads/2013/12/European-Court-of-Human-Rights-Fact-sheet-%E2%80%93-Taxation.pdf> (25.04.2013).

<sup>9</sup> Vt Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853.

Soovist anda tööle ka praktiline väärtus, peab autor vajalikuks käsitleda lahendust, kuidas ületada kehtivas seadusandluses olev lünk Saksamaa maksukorralduse seaduse *Abgabenordnung*<sup>10</sup> näitel ja teha ettepanek seaduse täiendamiseks. Seda ka põhjusel, et Eesti õiguskultuuri kujundamisel on paljugi lähtunud just Saksamaa õigusteooriast ning õiguspraktikast.

Autor soovib käesoleva tööga pöörata tähelepanu Eesti õiguses vajadusele tunda maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegi olemust õiguspäraste menetluslike otsuste langetamisel. Teema on oluline, sest kuni praeguse ajani pole eestikeelses õiguskirjanduses väga palju ning süvitsi minevalt maksukohustuslase põhiõiguste rikkumisele tähelepanu pööratud. Seega püütakse käesoleva tööga elavdada diskussiooni nimetatud aruteludel.

Käesolev töö on jaotatud nelja erinevasse peatükki, millest esimene käsitleb maksuõigusnormi rikkumise olemust ja uurimisprobleemi tekkimise põhjusi laiemas tähenduses. Selline teemakäsitus on autori hinnangul vajalik selleks, et töö terviklikkuse tagamisel oleks teema lugejale paremini arusaadavam ja mõistetav.

Magistritöö teises peatükis analüüsitakse enese mittesüüstamise privileegi piiritlemise küsimust Euroopa Inimõiguste Kohtupraktikas. Avatakse puudutavas kontekstis EIK poolt välja kujunenud tõlgendamisreeglid ausa ja õiglase kohtumenetluse ulatuse kohta ja probleemkohad enese mittesüüstamise privileegi kvalifitseerimise küsimusele paralleelmenetluses.

Kolmas peatükk on pühendatud maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegi riive probleemi küsimusele paralleelmenetluse kulgemisel kitsamalt. Selline ülesehitus on oluline, võimaldades analüüsida uurimisprobleemi erinevaid aspekte lähtuvalt EIK tõlgendamisreeglitest ja Eesti kohtupraktikas väljakujunenud seisukohtadest. Seeläbi uuritakse ka probleemi seoses enese mittesüüstamise privileegi rikkumisel kogutud tõendite lubatavuse küsimust.

---

<sup>10</sup> Abgabenordnung (Saksamaa maksukorralduse seadus). Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/index.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html) (11.03.2014).

Magistritöö viimases peatükis uuritakse puudutavas kontekstis võrdlevalt Saksamaa maksukorralduse seadust ja õigusautorite seisukohti. Samuti käsitletakse Ameerika Ühendriikide maksukorralduse seadust, et luua lugejale võrdlus angloameerikaliku õigussüsteemi erinevusest.

Töö valmimisel on allikmaterjalina läbi töötatud valik eesti-, saksa- ja inglisekeelset õigusalakirjandust ja teemakohases eriaiakirjanduses avaldatud artikleid, milles on avatud konkreetseid probleemsituatsioone, mis on õiguspraktikas esile kerkinud. Samuti on töö kirjutamisel analüüsitud Euroopa Inimõiguste sobivat kohtupraktika, sest antud uurimisprobleemis puuduvad juhised õigusaktide autonoomseks tõlgendamiseks, kuid tuleb mõnda, et Euroopa Inimõiguste Kohtu poolt rakendavad meetodid on küllaltki sarnased nendega, millest Eesti kohtud igapäevaselt tõlgendamisprobleemide lahendamisel lähtuvad. Kuivõrd eestikeelset kirjandust uurimisprobleemi kohta on ilmunud siiski suhteliselt vähe, on seega põhjendatud pühendumine Euroopa Inimõiguste kohtupraktika analüüsile ja selle kohta avaldatud kriitikute seisukohtadele. Samuti on tutvutud olulisemate Riigikohtu, samuti esimese ja teise astme kohtute lahenditega, mille keskseks probleemiks oli maksukohustuslase põhiõigustega seonduv vaidluste lahendamine. Töö kirjutamisel on kasutatud eelnevast tulenevalt analüüsiv-võrdlevat meetodit.

# 1. MAKSUÕIGUSNORMI RIKKUMISE OLEMUS

## 1.1 Formaalsed ja materiaalsed maksuõigusrikkumised

Uurida maksuõigusnormi rikkumise olemusest ja maksuõigusrikkumise aluspõhimõtteid on tarvilik, mõistmaks, kuidas paralleelselt kulgevad maksu- ja maksusüüteomenetlused seavad esikohale erinevaid õigushüvesid ning näevad ette erinevaid mõjutamise vahendeid nende kahjustamise eest.

Kuna maksuõigus on väga laiaulatuslik, siis leiab seal ka aset väga erinevaid maksuseaduste rikkumisi, mille iseloom ja tagajärjed on erinevad. Seetõttu on võimalik eristada materiaalseid ja formaalseid maksuõigusrikkumisi. Materiaalsed maksuõigusrikkumised vähendavad riigi maksutulust ning annavad maksukohustuslasele põhjendamatu maksuhüve. Maksueeliseks on kas maksukohustuse vähenemine või alusetu tagasinõue, eelkõige saab riik kahju laekumata maksude näol. Formaalsed maksuõigusrikkumised puhul ei kannata riik otsest kahju, kuid selliste rikkumiste all mõistetakse maksuhalduri tegevuse häirimist, mis võivad ohustada maksude korrapärasust laekumist.<sup>11</sup>

Materiaalsed maksuõigusrikkumised on karistusõiguse tähenduses KarS-i § 389<sup>1</sup> ja § 389<sup>2</sup> sätestatud kuriteokoosseisud ja neile vastavad MKS §-ides 153<sup>1</sup> ja 153<sup>2</sup>. Seevastu formaalsete maksuõigusrikkumiste puhul kohaldatakse maksukohustuslasele peamiselt haldusõiguslikke sunnivahendeid,<sup>12</sup> millele raskemate rikkumiste puhul järgneb väärteokaristus või kriminaalvastutus. Formaalsed maksuõigusrikkumise väärteokoosseisud ja karistused on toodud välja MKS-i §-ides 154<sup>1</sup>-159, milleks on näiteks dokumentide koostamise rikkumine või arvepidamise esitamise nõuetele mittevastavus.

Tuleb mõista, et maksumenetluse ja maksusüüteomenetluse paralleelselt kulgevates olukordades on võimalik, et maksuõigusliku kohustuse tekkimine, muutumine või lõppemine

<sup>11</sup> K. Lillemets. Maksukorraldus. Sisekaitseakadeemia, 2006, lk 90-91. Arvutivõrgus kättesaadav : <http://dspace.utlib.ee/dspace/bitstream/handle/10062/16023/Maksukorraldus.pdf?sequence=1> (19.04.2014).

<sup>12</sup> Vastavalt MKS § 67 lg 1 võib maksuhaldur maksukorralduse seaduse §-des 60-62 sätestatud kohustuste täitmise tähtaja määramisel teha hoiatuse (§ 136), et kohustuse tähtjaks täitmata jätmise korral võidakse rakendada sunniraha. Maksuhaldur võib sunniraha rakendamise hoiatuse teha ka maksukohustuslasele, kes ei ole täitnud maksuseadusest tulenevat aruannete või muude dokumentide esitamise kohustust.



kuulub olemuslikult küll haldusmenetluse esemesse, kuid maksusüüteomenetluses isiku süü tuvastamine on lahutamatult seotud maksumenetluse aspektidega.<sup>13</sup> Samas eeldab õigushüvede efektiivne karistusõiguslik kaitse, et riigi reaktsioon maksusüüte toimepanemisel ei oleks sõltuvuses maksumenetlusest.<sup>14</sup> Seega on väga oluline maksukohustuslase jaoks eristada paralleelselt või teineteisele vahetult kulgevaid maksu- ja maksusüüteomenetlust, mis olulisel määral on samasisulised, moodustades justkui faktilise maatriksi,<sup>15</sup> kuid erinevad oma aluspõhimõtete poolest kardinaalselt, mida töö autor ka alljärgnevalt selgitab.

### 1.1.1 Maksuõigusrikkumine maksumenetluses

Maksuseadusega sätestatakse maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis. Sellise teokoosseisu alusel tekib maksuõigussuhe riigi ja maksukohustuslane vahel,<sup>16</sup> millest tulenevad kummagi poole õigused ja kohustused.<sup>17</sup> On selge, et erinevad riigi poolt kehtestatud maksud on aluseks riigi süsteemseks toimimiseks,<sup>18</sup> mistõttu ei ole maksukohustuse realiseerumiseks vaja üldiselt kohustatud isiku nõusoleku, sest maksuõigussuhe kui selline on olemuselt subordinatsioonisuhe.<sup>19</sup>

Seega on maksude kõige olulisemaks peamiseks eesmärgiks riigi või kohaliku omavalitsuse üksuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks vajaliku raha saamine.<sup>20</sup> Kuna avaliku võimu ülesanne on kvaliteetselt läbi oma institutsioonide juhtida tugevalt ja hästi riigisüsteemi, siis nõrk valitsus võib ühiskonnale kaasa tuua ka madalama maksumoraali.<sup>21</sup> Seega tuleb nõustuda, et funktsioneeriva ja hästi toimiva riigisüsteemi üks eeldustest on efektiivne maksumenetlus.

<sup>13</sup> Vt ka J. Sarv. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest.- *Juridica V/2005*, lk 309.

<sup>14</sup> RKÜKo 17.02.2004, nr 3-1-1-120-03, p 13.

<sup>15</sup> S. Larkin. Parallel criminal and civil proceedings. *Hollis Whiteman Newsletter* 12.08.2008, lk 1.

Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.qebholliswhiteman.co.uk/articles-pdfs/parallel-criminal-and-civil-proceedings.pdf> (14.04.2014).

<sup>16</sup> RKHKo 05.12.2005, nr 3-3-156-05, p 9.

<sup>17</sup> L. Lehis. *Maksuõigus*. 3., täiendatud ja muudetud tr. Juura, 2013, lk 76.

<sup>18</sup> Näiteks tuleneb RES (Riigieelarve seadus.- RT I, 13.03.2014, 56I) § 30 lg 3 p 1, mille alusel on riigieelarve tegev tulud maksud.

<sup>19</sup> L. Lehis. (viide 17), lk 28.

<sup>20</sup> *Ibid.*, lk 29.

<sup>21</sup> M. G. Zoana. The moral foundations that underline the crime of tax evasion in europe. *Contemporary reading in law and social justice*. Volume 3(2), 2011, lk 200.

Maksuõigussuhte alusel eksisteerib maksumenetlus, mis koosneb neljast etapist nagu tuvastusmenetlus, otsustusmenetlus, sooritusmenetlus ja uuendusmenetlus.<sup>22</sup> Maksumenetlus on haldusmenetluse eriliik, mille üldine eesmärk ongi tuvastada maksustamise jaoks olulised asjaolud ja mille eesmärk on maksukohustuslaselt maksuvõla sissenõudmine, tasumisele kuuluva maksusumma määramine või maksukohustuslase esitatud maksuarvutuste õigsuse kontrollimine.<sup>23</sup> On oluline mõista, et maksuõigusrikkumiste väljaselgitamine toimub eelkõige tuvastusmenetluse käigus<sup>24</sup> ja maksukohustuslase tahtluse tuvastamine sisuliselt oluline ei ole. Sellest sõltub ainult MKS §-s 98 lg 1 tulenevalt maksusumma määramise aegumistähtaeg- kui üldiselt on aegmine kolm aastat, siis tahtluse korral on see viis aastat.

Seega on formaalse maksuõigusrikkumise tuvastamisel maksumenetluses kõige üldisem eesmärk muuta täidetavaks maksu subjekti võimalikud rahalised kohustused. Kuna tõhusalt töötav maksusüsteem on ühiskonna toimimise seisukohalt väga oluline, siis saab maksumenetluse tulemusliku toimimist pidada lausa põhiseaduslikku järku väärtuseks.<sup>25</sup>

Riiklike maksude maksuhaldur on MKS-i § 5 lg 1 alusel Maksu- ja Tolliamet, mille kohaselt maksuhaldur on maksumenetluse läbiviija.<sup>26</sup> Maksukohustuslane on maksu subjekt, kes on maksusuhte kohustatud pool ning maksuseaduses sätestatud teokoosseisu ilmnemisel kohustatud maksu maksuma või täitma muid seadusest tulenevaid kohustusi.<sup>27</sup> Seejuures saab maksukorralduse seaduse kohaselt maksukohustuslaseks olla vaid füüsiline või juriidiline isik<sup>28</sup> ning riigi-, valla- või linnaasutus. Näiteks on KMS<sup>29</sup> § 3 lg 1 alusel käibemaksukohustuslane ettevõtlusega tegelev isik, sealhulgas avalik-õiguslik juriidiline isik või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Isik on käibemaksuseaduse tähenduses nii füüsiline kui ka juriidiline

---

<sup>22</sup> Maksumenetluse erinevaid etapid on sätestatud vastavalt: tuvastusmenetlus MKS § 85-90; otsustusmenetlus MKS § 88; sooritusmenetlus MKS § 105, § 128. Uuendusmenetlus on kord lahendatud maksuasja teistkordne läbivaatamine, nt haldusakti muutmise või tühistamine. Vt selle kohta lähemalt- L. Lehis. (viide 17), lk 104.

<sup>23</sup> L. Lehis. (viide 17), lk 104.

<sup>24</sup> *Ibid.*

<sup>25</sup> Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 12.

<sup>26</sup> Maksuhalduri pädevuse kohta selgitab töö autor lähemalt p. 1.2.

<sup>27</sup> L. Lehis. (viide 17), lk 164.

<sup>28</sup> Seadus ei kätke legaaldefiniitsiooni füüsilise või juriidilise isiku kohta, mistõttu tuleks tõenäoliselt rakendada tsiviilseadustiku üldosa seadust. Vt probleemi kohta lähemalt: Lehis, L. Kas tsiviilseadustiku üldosa on rakendatav finantsõiguses? – *Juridica*, nr 3/1997.

<sup>29</sup> Käibemaksuseadus.- RT I, 18.02.2014, 11.

isik. Välisriigi või teise Euroopa liikmesriigi maksukohustuslane on isik, varakogum või isikuteühendus, keda käsitatakse käibemaksukohustuslasena selle riigi seaduste kohaselt.

Kuna maksumenetluse läbiviimisel kohaldatavad üldpõhimõtted on analoogsed haldusmenetluse üldprintsiipidele, on need selguse huvides maksukohustuslase eripära arvestades lahti kirjutatud maksukorralduse seaduses.<sup>30</sup> Muuhulgas on maksumenetluse eripäraks see, et seda viiakse enamasti läbi maksuhalduri algatusel ja menetlus lõpetatakse menetlusalusele isikule koormava haldusakti väljaandmisega.<sup>31</sup> Seega tuleb maksukohustuslase õiguste kaitse aspektist pidada eriti oluliseks haldusmenetluses ärakuulamisõiguse tagamise võimaldamist, omapoolsete täiendavate tõendite ja vastuväidete esitamist, asjas kogutud materjaliga tutvumist ning muude menetlusõiguste kasutamist.<sup>32</sup> Sellest tulenevalt pööratakse maksumenetluses ka tavapärasest rohkem tähelepanu menetlusosaliste õiguste kaitsele,<sup>33</sup> mistõttu on oluline võtta eraldi vaatluse alla, missugused on maksukohustuslase õigused ja kohustused maksuõigusnormi rikkumise korral maksumenetluses.

### 1.1.2 Maksukohustuslane maksumenetluses

Maksumenetlust eristab teistest haldusmenetlustest menetlusosalise- maksukohustuslase üldine kaasaaitamiskohustus. See tähendab, et maksuasjades on menetlusosaline kohustatud koguma ja esitama tõendeid ka koormava haldusaktiga lõppeva menetluse puhul.<sup>34</sup> Vastavalt MKS § 56 on maksukohustuslane kohustatud maksuhaldurile teatama kõik talle teadaolevad asjaolud, millel võib olla maksustamise seisukohast tähendus. Maksukohustuslane peab pidama arvestust maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta, annab seletusi, esitab deklaratsioone ja muid tõendeid ning säilitab neid seadusega ettenähtud tähtaja jooksul. Kui seadus sätestab tõendi kohustusliku liigi, saab maksukohustuslane kasutada tõendamisel ainult seda liiki tõendit. Samuti ei või maksukohustuslane takistada maksuhaldurit menetlustoimingute sooritamisel. Näiteks on maksukohustuslase kohustus

<sup>30</sup> K. Lillemets. (viide 11), lk 32.

<sup>31</sup> L. Lehis. (viide 17), lk 104.

<sup>32</sup> RKHKo 22.10.2009, nr 3-3-1-58-09, p 14.

<sup>33</sup> L. Lehis. (viide 17), lk 113.

<sup>34</sup> *Ibid.*, lk 107.

esitada maksuhaldurile maksudeklaratsioon, mis on maksu arvutamise alusdokument ja mille esitamise obligatoorsus tuleneb MKS § 85 lg 1.

Rahandusministeeriumi poolt väljatöötatud maksukorralduse seaduse seletuskiri ei sedasta, miks kaasaaitamiskohustus on sätestatud nii laiaulatuslikuna.<sup>35</sup> Kui maksukohustuslasel puuduks kohustus esitada maksuhaldurile maksusumma õigsuse kontrollimiseks vajalikke andmeid, oleks maksumenetluses väga raske saada teavet maksukohustuslase majandustehingute ehk maksuarvestuse aluste kohta. Seetõttu oleks maksumenetluses ka väga keeruline kindlaks teha, kas isik on kõiki seaduse järgi tasumisele kuuluvaid makse tasunud.<sup>36</sup>

Kui kaasaaitamiskohustuse valimist saaks maksukohustuslane isiklikult otsustada, saaks ta sisuliselt niisama lihtsalt maksukohustuse teket manipuleerida, mistõttu muutuks maksude maksmine sisuliselt vabatahtlikuks. Selline olukord aga kasvataks maksukohustlaste vahelist ebavõrdsust ja mõjutaks oluliselt maksu subjektide omavahelist konkurentsi ning kaudselt riigi võimet osutada avalikke teenuseid.<sup>37</sup> Ka Riigikohus on selgitanud, et näiteks käibemaksukohustuse väljaselgitamisel lasub „põhjendatud kahtluse korral täiendava tõendamise koormus maksukohustuslasel.“ Millest lähtuvalt on Riigikohus kinnitanud, et üks kõige olulisemaid maksukohustuslase ülesandeid on oma majandustegevust ja maksuarvestust korraldada nii, et puuduks alus põhjendatud kahtlusteks või kahtluse tekkimisel oleks võimalik täiendavate tõendite esitamisega seda hajutada või püüda näidata, et maksukohustuslane on ettevõtluses järginud hoolsusnõudeid.<sup>38</sup> Sellest lähtub ka maksumenetluses kaasaaitamiskohustuse kui maksukohustuslase tõendamise põhimõte, kui maksuseadus näeb ette seda liiki tõendamise kohustuse. Seega kaasaaitamiskohustus konstrueerib maksukohustuslasele tõendamiskoormuse, mis on tema kanda ja seda välja arvatud juhtumitel, kus ainult maksuhalduril on juurdepääs tõenditele.<sup>39</sup>

Kui maksukohustuslane ei aita kaasa maksumenetlusele, siis on maksuhaldurile maksumääramine raskendatud. Olukorras, mil maksukohustuslane on rikkunud maksuarvestuse

<sup>35</sup> Rahandusministeeriumi poolt väljatöötatud maksukorralduse seaduse seletuskiri 01.04.2013, lk 62. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee) (18.03.2014).

<sup>36</sup> Maksude määramine toimub tavaliselt maksumaksja enda valduses oleva teabe alusel.- L. Lehis. Kommentaar maksukorralduse seaduse juurde. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik 01.04. 2011. Kolmas köide. Kommentaarid. Tartu, 2011, lk 46.

<sup>37</sup> Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 15.

<sup>38</sup> RKHKo 03.03.2014 nr 3-3-1-65-13, p 19.

<sup>39</sup> Thuronyi, V. (2000) Tax Law Design and Drafting. Kluwer Law International, lk 107-108.

pidamise või dokumentide säilimise kohustust, võib maksuhaldur seda teha hindamise teel vastavalt MKS § 94 lg 1. Seega, vastavalt sellele väheneb maksuhalduri tõendamiskohustus ja suureneb maksukohustuslase koormus näidata, et maks on määratud valesti. Sellest nähtub ka kaasaaitamiskohustuse oluline aspekt, et maksumenetluses lasub tõendamiskoormus maksusumma valesti määramise osas maksukohustuslasel.<sup>40</sup>

Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus laieneb ka kolmandatele isikutele. Kui maksuhaldur pöördub kolmanda isiku poole teabe saamiseks, peab maksuhalduri korralduse alusel olema ilmselge, miks ja millega seoses teavet ja dokumente nõutakse, kuid maksuhaldur ei pea põhjendama, kuidas on isikult nõutud teave ja dokumendid konkreetselt seotud maksukohustuslase kontrollimisega. Sellist teavet on maksuhalduril õigus nõuda alles siis, kui samade tehingutega seotud asjaolude kohta on pöördutud ka kontrollitava maksukohustuslase poole.<sup>41</sup>

Kaasaaitamiskohustusest tulenevalt on menetlusalusele isikule muuhulgas ette nähtud täiendavad tagatised. Nende eesmärk on kaitsta maksukohustuslast riigi võimaliku omavoli eest, mille raames on kogutud teabe kaitstud maksusaladusega ning menetlusosalisel ja tema lähisugulastel on õigus keelduda tõendite esitamisest, kui tõendi esitamine sunniks isikut tunnistama iseenda või lähedase toimepandud kuritegu või väärtegu.<sup>42</sup> Nimetatud põhimõte tuleneb MKS § 64 lg 1 p 6, mille alusel on isikul õigus keelduda teabe andmisest ja dokumentide esitamisest MKS §-de 60-63 tulenevalt küsimustes, millele vastamine tähendaks tema enda või mõne tema lähikondlase õigusrikkumises süüditunnistamist. Kuigi MKS § 59 lg 2 p 1 seob sama seaduse §-d 60-63 üksikjuhtumi kontrolliga, mitte revisjoniga, on Riigikohus veendunud, et silmas peetakse nii üksikjuhtumi kontrolli kui ka revisjoni.<sup>43</sup>

Eeltoodu valguses nähtub, et mitte alati ei ole maksukohustuslasel kaasaaitamiskohustus, kuid seaduse grammatilise tõlgenduse pinnalt „õigusrikkumises süüditunnistamist“ kohta puudub täiendav selgitus mõistmaks, mis ulatuses kehtib maksukohustuslasele tema vaikimisõigus ja millal on tegemist vaikimisõiguse rikkumisega. Seetõttu on järgnevalt

<sup>40</sup> RKHKo 22.09.1995, nr III 3/1-16/95, p 2.

<sup>41</sup> RKHKo 14.04.2014, nr 3-3-1-90-13, p 11.

<sup>42</sup> L. Lehis. (viide 17), lk 107.

<sup>43</sup> RKHKo 14.11.2006, nr 3-3-1-47-07, p 16.

oluline mõista ka maksusüüteomenetluse aluspõhimõtted, et luua alus maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegi ulatuse probleemkohtade lahendamisele.

### 1.1.3 Maksuõigusrikkumine maksusüüteomenetluses

Õigusriikliku karistusõiguse ülesanne on ühiskonna kui inimeste sotsiaalse kooselu aluste kaitse.<sup>44</sup> Kuivõrd seadusandja ei ole pidanud maksumenetluse võimalust piisavaks, et tagada kodanike kuulekus haldusõigussuhetes, on maksumenetluses sanktsioneeritud ka haldusõigusnormi rikkumine karistusõiguslikult. Sotsiaalse kooselu aluste kaitseks on loodud vastav kuriteo- või väärteokoosseis, mis seisneb haldusõigussuhtest tuleneva kohustuse teatud tunnustel ja teatud intensiivsusega rikkumises.<sup>45</sup>

Nagu juba varasemalt mainitud, siis maksuõigusrikkumise materiaalsed väärteode süüteod on sätestatud MKS §-s § 153<sup>1</sup> ja § 153<sup>246</sup> ning suuremate maksusummade puhul on karistatavad kuriteona vastavalt KarS §-s 389<sup>1</sup> ja 389<sup>247</sup>. Kuigi on kaks kuriteokoosseisu ja kaks väärteokoosseisu, siis olemuslikult esimene hõlmab ka teist.<sup>48</sup>

MKS 153<sup>1</sup> sätestab, et maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise või kinnipidamiskohustuse rikkumise eest, kui selle tulemusel tasumisele kuuluv maksusumma on väiksem maksuseaduse alusel tasumisele kuuluvast summast või tagastamisele, hüvitamisele või tasaarvestamisele kuuluv summa on suurem seaduse kohaselt tagastamisele, hüvitamisele või tasaarvestamisele kuuluvast summast karistatakse rahatrahviga kuni 300 trahviühikut ning juriidilist isikut karistatakse rahatrahviga kuni 13 000 eurot. MKS § 153<sup>2</sup> tuleneb, et maksuhaldurile teadvalt valeandmete esitamise eest tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgil karistatakse rahatrahviga kuni 300 trahviühikut karistatakse rahatrahviga kuni 32 000 eurot. Kuriteokoosseisu<sup>49</sup> eristab vastavalt

<sup>44</sup> J. Sootak. Karistusõigus, üldosa. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 2010, lk 34.

<sup>45</sup> J. Sarv. (viide 13), lk 309.

<sup>46</sup> Ka väärtegu on süütegu, mille eest on põhikaristusena ette nähtud rahatrahv või arest vastavalt KarS § 3 lg 4.

<sup>47</sup> Karistusseadustiku ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduseelnõu 554 SE kohaselt KarS §-id 389<sup>1</sup> ja 389<sup>2</sup> muudetakse ja sõnastatakse ühiseks „§ 389<sup>1</sup> Maksukohustuse varjamine ja tagastusnõude alusetu suurendamine“ ning KarS § 389<sup>2</sup> tunnistatakse kehtetuks. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=78433b29-8b2f-4281-a582-0efb9631e2ad&> (04.05.2014).

<sup>48</sup> L. Lehis. (viide 17), lk 168.

<sup>49</sup> Karistusseadustiku ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduseelnõu 554 SE kohaselt KarS § 389<sup>1</sup> sätestatakse, et maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise eest maksu-

väärteokoosseisust tekitatud kahju suurus- kuritegu eeldab suurele kahjule vastavat summat, ehk summa, mis ületab kehtivat palga alammäära ühes kuus sajakordselt, milleks oli 2013. aastal 32 000 eurot.<sup>50</sup>

On oluline mõista, et maksusüüteomenetluses on kaitstav õigushüve maksude korrapärase riigieelarvesse laekumine, mille efektiivne karistusõiguslik kaitse, kui riigi reaktsioon kuriteo toimepanemisele ei tohi olla sõltuvuses haldusmenetlusest.<sup>51</sup> Seetõttu on KrMS<sup>52</sup> § 7 lg-s 2 ka sätestatud, et mitte keegi ei ole kriminaalmenetluses kohustatud tõendama oma süütust. See tähendab, et maksukohustuslane, olles kahtlustatav<sup>53</sup> maksusüüteomenetluses, on võrreldes maksumenetlusega tõendamiskoormus justkui ümberpööratud. Seeläbi tekib konflikt maksumenetluse ja maksusüüteomenetluse vahel, kui kriminaalmenetlusele hakatakse üle kandma teistele menetlustele omaseid ja üldjuhul menetlusalust isikut kriminaalmenetlusega võrreldes enam koormavaid tõendamisstandardeid.<sup>54</sup>

Kuna maksusüüteomenetlus saab oma sisu maksuõigusest, siis on vajadus teole kriminaalõigusliku hinnangu andmiseks teada ka maksuseaduste sisu.<sup>55</sup> Seega tuleb maksusüüteomenetluses tuvastada nii väidetava maksuõigussuhte olemasolu kui ka selle rikkumine, samuti rikkumise tagajärjel täitmata jäänud maksukohustuse suurus, mis on KarS § 389<sup>1</sup> ja 389<sup>2</sup> sätestatud koosseisu tunnuseks. Seega on MKS-i ja teiste maksuseaduste nõuete eiramine maksude väärarvutuse üheks eelduseks.<sup>56</sup>

---

või kinnipidamiskohustuse vähendamise või tagastusnõude suurendamise eesmärgil, kui sellega varjatakse maksu- või kinnipidamiskohustust või suurendatakse alusetult tagastusnõuet suurele kahjule vastava summa võrra või enam – karistatakse rahalise karistuse või kuni viieaastase vangistusega. Lõike 2 alusel sama teo eest, kui sellega varjatakse maksu- või kinnipidamiskohustust või suurendatakse alusetult tagastusnõuet eriti suurele kahjule vastava summa võrra – karistatakse ühe- kuni seitsmeaastase vangistusega. Lõike 3 tuleneb, et juriidilist isiku karistatakse rahalise karistusega.

<sup>50</sup> Karistusseadustiku rakendamise seadus. - RT I, 05.07.2013, 12 .

<sup>51</sup> RKÜKo 17.02.2004 nr 3-1-1-120-03, p 13.

<sup>52</sup> Kriminaalmenetluse seadustik.- RT I, 26.02.2014, 8.

<sup>53</sup> Kahtlustatav on KrMS § 8 alusel isik, kes on kuriteos kahtlustatavana kinni peetud, või isik, keda on piisav alus kahtlustada kuriteo toimepanemises ja kes on allutatud vastavalt KrMS § 33 lg 1 menetlustoimingutele. Kusjuures ainult kahtluse olemasolu isiku suhtes ei tee seda isikut veel kahtlustatavaks. Kahtlustatava menetlusseisund tekib alles siis, kui ta on allutatud esimesele menetlustoimingule. Vt ka E, Kergandberg, M. Sillaots. Kriminaalmenetlus. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 2006, lk 131.

<sup>54</sup> E. Kergandberg, P. Pikamäe. Kriminaalmenetluse seadustik- kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 2012, lk 61.

<sup>55</sup> RKKKm 23.12.2005, nr 3-1-1-139-05, p 16.

<sup>56</sup> RKHK 13.04.2006 nr 3-3-1-22-06, p 12.

On selge, et nii maksu kui ka maksusüüteomenetlus toimuvad teineteisest sõltumata, siis maksusüüteo eest karistamiseks ei ole vaja eelnevalt teha maksu määramise kohta maksuotsust ning maksu määramiseks ei ole vaja eelnevalt isiku süü tuvastada ja süüteomenetluse korras karistada. Siiski on paralleelselt maksukohustuslase suhtes kulgev maksusüüteomenetlus lahutamatu seotud maksu määramisega, sest maksukohustuse summa, mis tuli maksumenetluses määrata, on maksusüüteomenetluses üks tuvastuse alus. Juhtudel, mil teo kriminaalkorras karistatavus sõltub hinnangust mingile haldusõiguslikule või mis tahes muule õigussuhtele, antakse see hinnang kriminaalmenetluse raames ja kriminaalmenetluse reeglite kohaselt.<sup>57</sup> Riigikohtus on asunud seisukohale, et „kriminaalasja lahendavad kohtud on pädevad tuvastama kõiki juriidilisi fakte, mis vastavad maksukuriteo koosseisulistele tunnustele.“<sup>58</sup>

Kuriteokoosseisule vastab mis tahes maksuobjekti kohta andmete esitamata jätmine või valeandmete esitamine, kui maksuobjekt on näiteks jäetud deklareerimata või selle suuruse vähendamisega on varjatud sissetuleku või kui tegemist on deklareerimata sularahakäibega.<sup>59</sup> Seejuures on oluline mõista, et näiteks maksupettuses osalemise põhjendatud kahtluse korral, mida maksukohustlane pole kõrvaldanud, võib tähendada, et ta pole järginud kaasaaitamiskohustust ega arvestanud talle langeva tõendamiskoormusega.<sup>60</sup>

Lisaks tuleb mõista, et maksudest kõrvalehoidumine on tagajärjedelik, mis on lõpule viidud hetkel, kui koosseisupärane tagajärg on saabunud. Kuni tagajärje saabumiseni on tegemist kuriteo katsega.<sup>61</sup> Samuti ei ole hõlmatud kuriteokoosseis, kui maksukohustlane takistab maksuhalduri tegevust ja ei täida kaasaaitamiskohustust. Selline tegevus on karistatav vastavalt MKS § 154 üksnes väärteona.<sup>62</sup>

Eelnevale lisaks saab maksukohustuse olemasolu ja suuruse kriminaalmenetluses tuvastada nii juhul, mil see on lõppenud- nt aegumise või juriidilisest isikust maksukohustuslase likvideerimise tõttu, kuid ka siis, kui maksukohustus on veel alles, kuid seda pole mingil

<sup>57</sup> RKÜKo 17.02.2004, nr 3-1-1-120-03, lk 13.

<sup>58</sup> RKKKo 04.07.2007, nr 3-11-11-07, p 17.

<sup>59</sup> J. Sootak, P. Pikamäe. Karistusseadustik- kommenteeritud väljaanne, 3 trükk. Tallinn 2009, lk 962.

<sup>60</sup> RKHKo 28.09.2006, nr 3-3-1-47-06, p 12.

<sup>61</sup> J. Sootak, P. Pikamäe. (viide 59), lk 964.

<sup>62</sup> *Ibid.*, lk 965.



põhjusel- nt maksukohustuslase ilmse maksevõimetuse tõttu maksukohustuslase suhtes maksuotsusega veel kindlaks määratud.<sup>63</sup>

Eeltoodust nähtub, et pole välistatud VTMS, KrMS kui ka MKS alusel nii maksusüüteomenetluse kui maksumenetluse paralleelne kulgemine. Mõlema koosseisu alusel kriminaliseerivaks tunnuseks on riigile tekitatud kahju, siis sellest tulenevalt tekib olukord, kus ühe ja sama teoga seotud asjaolud tuvastatakse ja neile antakse õiguslik hinnang teinetesest sõltumatult nii haldusmenetluses kui ka süüteomenetluses. Seega on tegemist kahe iseseisvate menetlustega, mis kulgevad ühe isiku suhtes samade faktiliste asjaoludega seonduvalt samaaegselt,<sup>64</sup> kuid kokkuvõtvalt on lahutatud ja erinevad üldpõhimõtete poolest. Niisiis tuleb aru saada ka sellest, missugune on maksuhalduri pädevus maksu- ja maksusüüteomenetluse raames.

## **1.2 Maksuhaldur maksu- ja maksusüüteomenetluses**

### **1.2.1 Pädevus maksumenetluses**

Maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegi kaitse määratlemise avamisel paralleelmenetluses on oluline sedastada ka üldine maksuhalduri kohustused maksu- ja maksusüüteomenetluse korral. Nimelt ei saa maksuhalduri õigused maksumenetluses maksukohustuslase kontrollimisel olla piiramatud, nad peavad olema kooskõlas põhiseaduslike vabadustega, ei tohi ülemäära takistada maksukohustuslase tegevust ega põhjustada talle muul viisil liigseid ebameeldivusi.<sup>65</sup> Maksu- ja Tolliamet on osa täidesaatvast võimust, kellele laieneb PS §-s 14 sätestatud õiguste ja vabaduste tagamise kohustus.<sup>66</sup>

Maksumenetlust viib üldjuhul läbi Maksu- ja Tolliameti põhimääruse<sup>67</sup> §-st 13 alusel MTA kontrolliosakond. Üksuse põhieesmärk on maksukorralduse seaduse, maksuseaduste, hasartmänguseaduse, vedelkütuse seaduse ja tollieeskirjade täitmise tagamiseks tegevuste planeerimine, koordineerimine ning maksu- ja väärteomenetluste läbiviimine<sup>68</sup> oma pädevuse piires.<sup>69</sup> Tuleb märkida, et MTA kontrolliosakonnas viib maksuhaldur läbi nii maksumenetlust

<sup>63</sup> *Ibid.*, lk 894.

<sup>64</sup> K. Palm. (viide 3).

<sup>65</sup> L. Lehis. Maksu- ja tolliõiguste kaitse maksumenetluses. *Juridica III/1997.*- lk 128.

<sup>66</sup> RKPJKo 10.06.2010, nr 3-4-1-3-10, p 16.

<sup>67</sup> Maksu- ja Tolliameti põhimäärus. RT I, 07.01.2014, 19.

<sup>68</sup> Vastavalt MKS § 162 lg 2 on Maksu- ja Tolliamet ka väärteomenetluse kohtuväline menetleja.

<sup>69</sup> Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna põhimäärus 04.09.2013. Arvutivõrgus kättesaadav:

kui ka väärteomenetlust ning seadusandja on haldusorganile andnud õiguse maksusaladust sisalduvat teavet avaldada väärtegu menetlema volitatud isikule õigusrikkuja tabamiseks, asja uurimiseks, arutamiseks ja arutamise ettevalmistamiseks.<sup>70</sup> Seega on maksuhalduril õigus viia läbi nii maksu- kui ka väärteomenetlust.

Maksuhalduri protseduurilised meetmed peavad olema kooskõlas PS § 3 lg 1, mille kohaselt teostatakse riigivõimu üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel. See tähendab legaliteedi põhimõtet, mis kehtib maksuhalduri kontrolli puhul maksukohustuslase maksude tasumise osas ning peab vastama seadusandluse regulatsiooniga, mille raames säilib riigihuvide tagamine, kuid samaaegselt austatakse maksukohustuslase seaduslike õigusi.<sup>71</sup>

Töö ilmestamiseks toob autor alljärgnevalt välja statistika MTA kontrolliosakonna töö tulemuste kohta ajavahemikus 2010-2013.<sup>72</sup>

Aasta	Lõpetatud kontrollide arv	Pehmete meetmete kasutamise arv	Määratud summad (sh deklaratsiooni parandused) €	Tasud kontrollitööde tulemusena €	Tasumine, määramine %
2010	1568	1554	62601353	35595319	57,00%
2011	1360	2026	49013094	28917945	59,00%
2012	1613	4574	45280764	32176275	71,00%
2013	2010	5629	49476358	34877367	70,00%

Läbiviidud kontrollidega seoses suunati väärteomenetlusse.<sup>73</sup>

Aasta	Menetlusosaluste isikute arv
2010	115
2011	131
2012	62
2013	239

<http://www.customs.ee/index.php?id=652> (16.04.2013).

<sup>70</sup> MKS § 29 p 2 sätestab, et maksuhaldur võib avaldada maksusaladust sisalduvat teavet väärtegu menetlema volitatud isikule õigusrikkuja tabamiseks, asja uurimiseks, arutamiseks ja arutamise ettevalmistamiseks.

<sup>71</sup> RKHKo 19.06.2002, nr 3-3-1-26-02, p 14. Vt ka M, Lang. jt (toim). Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law. Kluwer Law International 2010, lk 573.

<sup>72</sup> MTA kontrolliosakonna 2010-2013. aasta statistika inspektor Lea Eriku poolt edastatud e-kiri.- Autori valduses.

<sup>73</sup> *Ibid.*

Statistilisest numbritest on selge, et viimaste aastate jooksul on MTA kontrolliosakonna menetluste ja selle raames sanktsioonide kohaldamine olulisel määral kasvanud. Näiteks on nii pehmete sanktsioonide kohaldamine võrreldes 2010. aasta meetmetega tänaseks suurenenud ligi neli korda ning väärteomenetluse arv kolmekordselt.

Vastavalt MKS § 10 lg 2 on maksuhalduri ülesandeks kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust ning jälgida, et makse tasutakse ja maksusoodustusi kohaldatakse seadusega sätestatud suuruses ja korras. Maksuhalduri kohustus on arvestada ja määrata seadusega sätestatud juhtudel tasumisele kuuluv maksusumma ja intress ning tagastada enammakstud või hüvitatavad summad, nõuda sisse maksuvõlad ja kohaldada maksuseaduste rikkujate suhtes seadusega lubatud sunnivahendeid ja karistusi. Seejuures on maksuhalduril muuhulgas haldusakti motiveerimiseks vaja koguda ja hinnata tõendeid, mille raames kehtib maksumenetluses uurimispõhimõte.<sup>74</sup> Selleks tuleb maksuhalduril koguda omal algatusel asja õigeks otsustamiseks vajalikke tõendeid.<sup>75</sup>

Tuleb märkida, et maksumenetlus peab maksukohustulase jaoks olema võimalikult kiire ja efektiivne, mis tähendab, et kui maksuhaldur on tuvastanud kõik maksu määramiseks vajalikud asjaolud ega ei ole takistusi maksusumma määramiseks haldusmenetluses, ei ole maksuhalduril õigust ootama jääda kriminaalmenetluse tulemusi, vaid ta on kohustatud tegema maksuotsuse.<sup>76</sup> Seeläbi on Riigikohus rõhutanud, et maksuhaldur ei saa maksusumma määramise kohustust jätta täitmata, kui ta leiab, et maksustamiseks on alused olemas.<sup>77</sup>

### **1.2.2 Pädevus maksusüüteomenetluses**

Seevastu on süüteomenetluse läbiviimise kohustus uurimisasutustel üksnes nende kuritegude osas, mis on nende uurimisalluvuses.<sup>78</sup> Maksu- ja Tolliamet on uurimisasutus oma pädevuse piires vastavalt KrMS § 31 lg 1 ja tulenevalt KrMS § 212 lg 2 p 2 alusel, mille alla kuuluvad maksualaste või tollieeskirjade rikkumistega seotud kuriteod, mille kohtueelse uurimise

<sup>74</sup> K. Palm. (viide 3). Vt ka MKS § 11.

<sup>75</sup> RKo 28.06.2004, nr 3-3-1-30-04, p 15.

<sup>76</sup> RKÜKo 13.12.2004, nr 3-1-1-120-04, p 21.

<sup>77</sup> RHKKo 14.05.2012 nr 3-3-1-12-12, p 31.

<sup>78</sup> RKKKo 14.04.2010, nr 3-1-1-19-10. p 9.

teostamise pädevus on Maksu- ja Tolliameti uurimisosakonnal.<sup>79</sup> Nende kuritegude all tuleb mõelda KarS 21. peatüki 4. jaos „Maksualased süüteod“ toodud kuritegusid, muuhulgas on MTA uurimisosakonnal õigus ka MKS-i 7<sup>1</sup>. peatükis sätestatule teostada jälitustoiminguid.<sup>80</sup>

Järgnevalt toob autor töö ilmestamiseks välja MTA uurimisosakonna menetluses olevate juhtumite arvu ajavahemikus 2010-2013.<sup>81</sup>

Aasta	Alustatud maksualased kriminaalasjad	Prokuratuuri saadetud maksualased kriminaalasjad	Määrusega lõpetatud maksualased kriminaalasjad
2010	31	5	5
2011	35	27	3
2012	20	19	6
2013	21	23	2

31.12.2013 seisuga oli maksualaseid kriminaalasju MTA uurimisosakonna menetluses kokku 32, millest 2009 ja 2010. aastal alustati 1 menetlus, 2011. aastal alustati 7 menetlust, 2012. aastal 5 menetlust ja 2013. aastal 18 menetlust.<sup>82</sup> Samuti toob töö autor välja, et ajavahemikus 2010-2013. aastal on olnud raamatupidamiskohustuste kriminaalsüütegusid kokku 196 juhtumi ning juhtumeid maksude maksmisest kõrvalehoidumine suures ulatuses oli sel ajavahemikul kokku 111 ja maksukelmsusi suures ulatuses 45.<sup>83</sup> Seega on viimaste aastate lõikes MTA uurimisosakonna menetluste arv kasvanud ja statistika alusel saab järeldada, et kahtlustatavate suhtes kogutakse tõendeid mitu aastat, enne, kui materjalid prokuratuuri edastatakse.

Käesoleval juhul on oluline täpsustada, et kriminaalmenetluses kehtiv KrMS §-st 6 tulenevalt legaliteedi printsiip, mille kohaselt on MTA kui uurimisasutus kohustatud kuriteo tunnuste ilmnedes oma pädevuse piirides alustama ja toimetama kriminaalmenetlust, kui puuduvad

<sup>79</sup> Maksu- ja Tolliameti uurimisosakonna põhimäärus 04.09.2013. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.customs.ee/index.php?id=666>

<sup>80</sup> E. Kergandberg, P. Pikamäe. (viide 54), lk 517. Samuti tulenevad MTA jälitusasutuse õigused vastavalt jälitustegevuse seadusele §-le 12 lg-le 1. Vt ka KrMS §-des 115 ja 117, kus sätestatakse jälitustegevuse loetelu, milleks on nt andmete kogumine üldkasutatavate tehniliste sidekanalite kaudu edastavate sõnumite kohta; objekti varjatud läbivaatus ja asendamine.

<sup>81</sup> MTA uurimisosakonna 2010-2013. aasta statistika peainspektor Kaire Kastro poolt edastatud e-kiri.- Autori valduses.

<sup>82</sup> *Ibid.*

<sup>83</sup> Kuritegevus Eestis statistika. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.just.ee/59292> (16.04.2014).

KrMS §- 199 sätestatud kriminaalmenetlust välistavad asjaolud.<sup>84</sup> KrMS § 6 klassikalise määratluse kohaselt peab uurimisasutus oma pädevuse piires kuriteo asjaolude, s.t tunnuste ilmnemisel alustama ja toimetama kriminaalmenetlust sõltumata mis tahes isiku või riigiasutuse arvamusest.<sup>85</sup>

Seega vastavalt KrMS § 193 lg-le 1 alustab MTA uurimisosakond kriminaalmenetlust esimese uurimis- või muu menetlustoiminguga tingimusel, et on olemas kriminaalmenetluse ajend ja alus. Erialakirjanduses on asutud seisukohale, et reeglina peaks kriminaalmenetluse alustamiseks piisama objektiivse süüteo koosseisu nende tunnuste sedastamisest, mis puudutavad tegu.<sup>86</sup> Lisaks süüteo koosseisu kahele liigile, objektiivsele ja subjektiivsele, on normi õigeks kohaldamiseks vajalik tuvastada ka koosseisutüüp, millest tuleneb mitmete karistusõiguslike instituutide kohaldamine.<sup>87</sup>

Seega on uurimisosakonna eesmärk toimetada kohtueelset uurimist algusest lõpuni ja on selle raames pädevad seaduses sätestatud menetlustoiminguteks.<sup>88</sup> Kui maksuhalduril laskub maksumenetluses uurimispõhimõtte, siis kriminaalmenetluses tähendab see, et menetleja uurib ise tehioalusid ning menetlusosaliste taotlused ja selgitused ei ole talle siduvad. Uurimisprintsiipt nõuab, et menetleja peab ka ilma menetlusosalise taotluseta ja isegi tema tahte vastaselt ammendama kõik menetlusosalist õigustavad ja süüstavad tõendamisvõimalused.<sup>89</sup> Kui prokuratuur on aga koostanud isiku suhtes süüdistusakti,<sup>90</sup> kehtib kriminaalmenetluses võistlev kohtumenetlus, mis tähendab, et tõendite esitamise kohustus lasub süüdistajal ja kaitsjal, mille pinnalt saab kohtumenetluses teha talle esitatud tõendite pinnalt otsuse.<sup>91</sup> Samuti on oluline märkida, et kriminaalmenetluses eelistatakse kohtus antud ütlusi kohtueelses menetluses antud ütlustele.<sup>92</sup>

<sup>84</sup> RKKo 14.04.2010 nr 3-1-1-19-10, p 8.2.

<sup>85</sup> E. Kergandberg. M. Sillaots. Kriminaalmenetlus. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 2006, lk 44.

<sup>86</sup> *Ibid.*, lk 248.

<sup>87</sup> J. Sootak. (viide 44), lk 230.

<sup>88</sup> E. Kergandberg. M. Sillaots. (viide 85), lk 128.

<sup>89</sup> K. Palm. (viide 3).

<sup>90</sup> KrMS § 35 lg-s 1 sätestatu kohaselt on süüdistatav isik, kelle kohta prokuratuur on koostanud süüdistusakti § 226 kohaselt või kellele on esitatud süüdistusakt kriminaalmenetluses või isik, kellega on kokkuleppemenetluses sõlmitud kokkulepe.

<sup>91</sup> RKKKo 26.09.2006, nr 3-1-1-67-06, p 7.1.

<sup>92</sup> RKKKo 28.06.2006, nr 3-1-1-52-06, p 7. Kui aga tegemist on diametraalselt lahknevate erinevusega kohtueelses menetluses ja kohtus antud ütlustes ning isik ei suuda mõistuspäraselt ning kohtule arusaadavalt selgitada erineval ajaperioodil antud ütluste erisuse põhjust, tuleb nimetatud tõend tervikuna kui ebausaldusväärne kõrvale jätta. Kui aga isik suudab kohtule usutavalt ja arusaadavalt selgitada, miks on ta erineval ajaperioodil andnud erinevaid ütlusi, saab usaldusväärseks lugeda üksnes kohtus, mitte kohtueelses

Eelnevast tulenevalt on ilmne, et nii maksumenetlust kui (MKS) kui ka kohtueelset maksusüüteomenetlust (VTMS ja KrMS) maksuasjades teostab igakülgselt Maksu- ja Tolliamet. Seega pole välistatud näiteks olukord, mil MTA uurimisosakond menetleb üheaegselt või teineteisest vahetult MTA kontrolliosakonnaga sama maksusubjekti raames samade asjaolude kohta samasisulist menetlust. Seega viib kahte paralleelmenetlust läbi sama asutuse ametnikud, kes alluvad samale institutsioonile ja kelle omavaheline suhtlemine ei ole kuidagi piiratud või välistatud, mislähbi on selge, et võib suurendada kuritarvituse oht ka maksukohustlase suhtes, sest nii maksuhaldur kui ka uurija lähtuvad ühisel eesmärgil tagada maksude korrapärane riigieelarvesse laekumine.<sup>93</sup> On ilmne, et maksukohustuslase õigused ja kohustused väga erinevates menetlustes kollideeruvad, mida ka järgnevalt töö autor selgitab.

### 1.3 Maksukohustuslase õiguste kollisioon paralleelmenetluses

Eeltoodust nähtub, et paralleelmenetluses erineb oma põhimõtete poolest maksukohustuslase jaoks nii maksu- kui maksusüüteomenetluses. Teineteisest sõltumatult, samaaegselt või üksteisele järgnevad paralleelselt kulgevad maksuõigusrikkumise menetlused võivad seelähbi mõjutada maksukohustuslase põhiseadusliku õigust ausale menetlusele. On selge, et kahe menetluskonflikti esinemine paralleelmenetluses võib tähendada õiguspriintsiipide kollisiooni,<sup>94</sup> kui ristuvad maksumenetluses kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise privileeg kriminaalmenetluses.<sup>95</sup>

Seadusandja on seletuskirja kohaselt pidanud maksumenetluses enese mittesüüstamise privileegi vastavalt MKS § 64 lg 1 punkti 6 legitiimse eesmärgi all silmas Eesti Vabariigi

---

menetluses antud ütlusi- vt selle kohta lähemalt RKKKo 02.04.2007, nr 3-1-1-3-07, p 6.

<sup>93</sup> Vt ka D. Tepõhh. Kas maksuhalduri praktika maksualaste õigusrikkumiste menetlemisel on vastuolus enese mittesüüstamise põhiõigusega? Maksumaksja nr 8, 2013.

<sup>94</sup> Probleemi kohta on teinud lühianalüüsi ka L. Kangur. Enese mittesüüstamise privileeg maksuvaidluste lahendamisel Eesti halduskohtute ja EIK praktikas. Maksumaksja 2012, aprill nr 4. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1367> (21.04.2014).

<sup>95</sup> Kuid see pole ainus probleem, mis võib kaasneda paralleelmenetluses. Samuti võib paralleelmenetlus viia olukorrani, mil maksu- ja maksusüüteomenetluses tehakse tuvastamis- ja tõlgendamiskonflikti raames erinevad otsused. Tuvastamiskonflikti tekkimise lähtepunktiks on asjaolu, et tulenevalt eri menetlusseadustest on tõendamisnõuded ja -kord süüteomenetluses ning haldusmenetluses mõnevõrra erinevad. Tõlgendamiskonflikt tähendab, et ühele ja samale juriidilisele faktile antakse maksumenetluses ja maksusüüteomenetluses erinev õiguslik hinnang. Nimetatud asjaolude sügavam käsitlemine väljuks töö autori hinnangul antud magistratöö raamides, mistõttu on tegemist täiendava võimaliku uurimisvaldkonnaga. Vt selle kohta lähemalt nt- J. Sarv. (viide 13). K. Palm (viide 3).

Põhiseaduse<sup>96</sup> § 22 lõikes 3 sätestatud õigust.<sup>97</sup> Vastavalt MKS §-de 60–63 on menetlusaluses isikul õigus keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest<sup>98</sup> küsimustes, millele vastamine tähendaks isiku õigusrikkumises süüditunnistamist.<sup>99</sup> Seega hõlmab enese mittesüüstamise privileegi mõiste nii suuliste selgituste andmist kui ka dokumentide ja muude tõendite esitamist, see on isiku põhiõigus keelduda aktiivsest kaasaaitamiskohustusest.<sup>100</sup>

Eesti Vabariigi Põhiseadus § 22 sätestab kaks olulist menetluslikku põhiõigust: süütuse presumptsiooni (PS § 22 lõiked 1 ja 2) ning *nemo tenetur se ipsum accusare*<sup>101</sup> ehk enese mittesüüstamise privileeg (PS § 22 lg 3).<sup>102</sup> Paragrahv sisaldab kolme erinevat, kuid üksteisega seotud põhimõtet. Kedagi ei tohi sundida tunnistama iseenda või oma lähedase vastu on tunnistaja immunitet, enese mittesüüstamise õiguse idee seisneb selles, et igaühele peab olema süüteomenetluses tagatud õigus vaikida. Normi põhimõtte on, et inimväärikust tuleb austada, menetlus ei tohi tekitada inimeses teravat kõlbelist konflikti ning sundida teda valima iseenda ja oma lähedase hoidmise ja kaitsmise ning sellega vastuollu mineva õigusliku kohustuse vahel.<sup>103</sup> Isiku süütuse eeldamine on üks ilming ja osa ausa ja õiglase kohtumenetluse põhimõttest.<sup>104</sup>

Käesoleval juhul tuleb mõista, et enese mittesüüstamise privileegi isikuline kaitseala hõlmab nii kriminaalmenetluse kui ka vääртеomenetluse subjekti.<sup>105</sup> Enese mittesüüstamise õiguse rakendamist käsitletaksegi seetõttu pigem karistamise sisulisest kriteeriumist lähtuvalt.<sup>106</sup> Isikuline kaitseala tähendab füüsilisi isikuid, kelle süüteoasja menetletakse, seega nii

<sup>96</sup> Eesti Vabariigi põhiseadus. – RT 1992, 26, 349; RT I, 27.04.2011, 1.

<sup>97</sup> Rahandusministeeriumi poolt väljatöötatud maksukorralduse seaduse seletuskiri, 01.04.2013, lk 62. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee) (18.03.2014).

<sup>98</sup> Edaspidi kasutab töö autor ka lühendina terminit tõend.

<sup>99</sup> Õigusrikkumises süüditunnistamist hõlmab ka MKS § 64 lg 1 p 5 alusel maksukohustuslase abikaasa, otsejoones sugulane, õde või vend, õe või venna alaneja sugulane, abikaasa otsejoones sugulane, abikaasa õde või vend. Vt ka Rahandusministeeriumi poolt väljatöötatud maksukorralduse seaduse seletuskiri 01.04.2013, lk 62. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee) (18.03.2014).

<sup>100</sup> Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 7. Vt ka L. Lehis. (viide 17), lk 136.

<sup>101</sup> Autor kasutab edaspidi lühendit *nemo tenetur*.

<sup>102</sup> Töö autor käsitleb enese mittesüüstamise privileegi ka sünonüümina vaikimisõigus, mille kohta on erialakirjanduses leitud, et selline erinev terminikasutus ei muuda põhimõtete sisu. Vt nt O. Harris & Warbrick. *Law of the European Convention on Human Rights*. Second Edition. Oxford University Press 2009, lk 259, viide 157.

<sup>103</sup> R. Maruste. *Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja -vabaduste kaitse*. Tallinn 2004, lk 390-391.

<sup>104</sup> EIKo 27.02.1980, 6903/75, Deweer vs. Belgia, p 56.

<sup>105</sup> E. Kergandberg. PS § 22 komm 30.- Ü. Madise jt (toim). *Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne*. Kolmas, täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2012.

<sup>106</sup> Vt nt EIKo 08.06.1976, nr 5100/71 Engel jt vs Holland.

kahtlustatavat ja süüdistatavat kriminaalmenetluses kui ka menetlusalust isikut vääreomenetluses. Seega neid isikuid ei või kõnealuse põhiõiguse kohaselt sundida end süüdi tunnistama.<sup>107</sup>

Kuigi Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon<sup>108</sup> enese mittesüüstamise privileegi põhimõtet *expressis verbis* ei sisalda, on selle EIK oma praktikas tuletanud EIÕK art 6 lõigetest 1 ja 2, mis on kirja pandud järgneval kujul:<sup>109</sup>

#### *Artikkel 6. Õigus õiglasele kohtumenetlusele*

1. *Igäihel on oma tsiviilõiguste ja -kohustuste või temale esitatud kriminaalsüüdistuse üle otsustamisel õigus õiglasele ja avalikule kohtumenetlusele mõistliku aja jooksul sõltumatus ja erapooletus, seaduse alusel moodustatud kohtus. Kohtuotsus kuulutatakse avalikult, kuid istungi võib ajakirjanikele ja üldsusele täielikult või osaliselt kinniseks kuulutada demokraatliku ühiskonna kõlbluse, avaliku korra või riigi .*

2. *Igäiht, keda süüdistatakse kuriteos, peetakse süütuks seni, kuni tema süü ei ole seaduse kohaselt tõendatud.*

Samuti tuleb arvestada, et MKS § 150 lg 1, mille tõlgenduse kohaselt lasub tõendamiskoormus maksuvaidlustes maksukohustuslasel. Kaasaaitamiskohustusest lähtuvalt erinebki maksumenetlus maksusüüteomenetlusest, sest on selge, et maksumenetluses peab maksukohustuslane tõendama oma väidete ja seisukohtade õigsust või leppima maksuhalduri poolt hindamise teel määratud maksusummaga.<sup>110</sup> Seega on kaasaaitamiskohustuse põhimõtte määravus paralleelmenetluse korral oluline, kuna sellest sõltub tõendamiskoormuse jaotus maksumenetluses ja maksuotsuses määratud maksusumma. Kui isik rikub kaasaaitamiskohustust, siis on ka takistatud maksuhalduri jaoks tähendust omavate asjaolude väljaselgitamine, mistõttu on tõendamiskoormus suurem ebasoodsate tagajärgedega maksuotsuses maksukohustuslasel.<sup>111</sup>

<sup>107</sup> E. Kergandberg. PS § 22 komm 30. Ü. Madise jt (toim). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Kolmas, täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2012.

<sup>108</sup> Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. RT II 2010, 14, 54 .

<sup>109</sup> Vt nt EIKo 08.02.1996, 18731/91, Murray vs. Ühendkuningriik, p 45; EIKo 17.12.1996, 19187/91, Saunders vs. Ühendkuningriik, p 68; EIKo 03.05.2001, 31827/96, J.B. vs. Šveits.

<sup>110</sup> Näiteks väheneb maksuhalduri tõendamiskoormus kui maksumaksja raamatupidamine ei võimalda eristada kaupade ja teenuste kasutusotstarvet, mistõttu on maksuhaldur õigustatud kasutama maksusumma määramisel kaudseid meetodeid. Vt ka RKHKo 22.02.2001, nr 3-3-1-62-00, p 7.

<sup>111</sup> RKHKo 08.05.2003, nr 3-3-1-43-03 , p 11.



Paralleelmenetluses kaasaaitamiskohustuse ja enese mittesüüstamise privileegi ristumise probleemi kohta on küsinud ka prof. Raymond Luja-<sup>112</sup> kas raamatupidamisdokumentide avaldamine võib rikkuda maksukohustuslase õigust õiglasele menetlusele ja rikkuda tema vaikimisõigust? Selline küsimus võib osutada relevantseks eelkõige juhul, kui küsimuse all on legitiimse maksumenetluse edukuse tulem.<sup>113</sup>

Kuna maksumenetluse eesmärk ei ole isiku süü väljaselgitamine, siis paralleelmenetluse korral tekib paratamatult küsimus, kas isik nõustub maksuotsuses määratava maksu suurusega ja vaikib või aitab kaasa tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisel ja riskib seeläbi ennast süüstavate tõendite esitamisega. Kas aga selline tõendamiskoormus kehtib alati ka juhul, kui maksukohustuslasel on vaikimisõigus, pole käesoleva töö eesmärk välja selgitada ja on eraldi uurimisprobleem, kuid omab olulist tähendust- sest kui maksukohustuslase suhtes kulgeb vahetult maksusüüteomenetluses, ei tohiks töö autori hinnangul tõendamiskoormusega maksumenetluses kaasneda maksukohustlase jaoks vaikimisõiguse rikkumist. Maksukohustuslane ei saa olla tõendamise subjekt, sest vastavalt kriminaalmenetluse aluspõhimõtetele ei pea maksusüüteomenetluses isik tõendama enda süü puudumist.

Eelnevast nähtuvalt on maksukohustuslase õiguste kollisioon paralleelmenetluses üheselt arusaadav- maksumenetluse eesmärk on tuvastada isiku maksukohustus, milles on maksukohustuslane ise oluline tõendamise subjekt, ja teisalt paralleelselt kulgevas maksusüüteomenetluses on isikul põhiseaduslik garantii- vaikimisõigus. Millal on tegemist maksukohustuslase vaikimisõiguse rikkumisega, kui avalik võim kohustab isiku/ olla *menetlevas asjas* tõendamise subjekt, ongi edasise uurimisprobleemi eesmärk välja selgitada.

Seega on järgnevas peatükis alustatud enese mittesüüstamise privileegi tõlgendamisreeglitest EIK poolt sedastatuga. Töö autor toob välja kohtupraktika lahknevad seisukohad ning õiguslakirjanduses avaldatud kriitikute arvamused.

---

<sup>112</sup> Raymond Luja on võrdleva õigusteaduse professor ja maksuõiguse teaduskonna juht Maastrichti Ülikoolis.

<sup>113</sup> G. Kofler jt (toim). Human Rights and Taxation in Europe and the World. IBFD. The Netherlands 2011, lk 253.

## 2. ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEG EUROOPA INIMÕIGUSTE KOHTUPRAKTIKAS

### 2.1 Tõlgendamisreeglid Euroopa Inimõiguste Kohtupraktikas

Enese mittesüüstamise privileegi mõiste avamisel Euroopa õigusruumis võib üheks autoriteetseimaks allikaks pidada Euroopa Inimõiguste Kohut. Nii kehtivad Euroopa Nõukogu liikmesriikide<sup>114</sup> suhtes siduvaid otsuseid, mis on Euroopas inimõiguste dogmaatika arendamisel omandanud juhtiva rolli. Kuigi PS sätestatud põhiõigused on Eesti õiguskorra normihierarhias EIÕK suhtes üldjuhul kõrgemalseisvaks õigusnormiks,<sup>115</sup> siis enese mittesüüstamise privileegi sisustamisel tuleb konventsiooni ja selle tõlgendamist EIK lugeda antud kontekstis algupäraseks ja seega esmaseks allikaks. EIÕK on Eesti õiguskorra lahutamatu osa.<sup>116</sup>

Enamike materiaalõiguslike sätete puhul EIÕK-s jääb EIK-le laialt tõlgendamisruumi. EIK on aastate jooksul enda otsustes kujundanud ja sõnastanud reegleid, mida EIÕK-s sisalduvate õiguste, kohustuste ja mõistete olemuse ja ulatuse tõlgendamisel arvestama peab.<sup>117</sup> Seda arvesse võttes tuleb järgnevalt analüüsida EIK poolt sisustatud enese mittesüüstamise privileegi kaitseala, mõistmaks, kuidas piiritleda maksukohustuslase õiguste kaitse ulatust paralleelmenetluses. On oluline mainida, et EIK pole antud uurimisprobleemi kohta kehtestanud ühtseid kehtivaid standardeid, vaid on sisustanud seda läbi kohtupraktika ja hinnanud iga juhtumi kaasusepõhiselt, mis seega oma olemusest lähtuvalt on kasutuslikku laadi. Seega püütakse järgnevate kaasuste asjaolusid süvitsi tutvustades uurida, missugused on EIK sedastatud tõlgendamisreeglid enese mittesüüstamise privileegi rikkumise kohta.

---

<sup>114</sup> Albaania, Andorra, Armeenia, Aserbaidžaan, Austria, Belgia, Bosnia ja Hertsegoviina, Bulgaaria, Eesti, endine Jugoslaavia Makedoonia vabariik, Gruusia, Hispaania, Holland, Horvaatia, Iirimaa, Island, Itaalia, Kreeka, Küpros, Leedu, Liechtenstein, Luksemburg, Läti, Malta, Moldova, Monaco, Montenegro, Norra, Poola, Portugal, Prantsusmaa, Rumeenia, San Marino, Saksamaa, Serbia, Slovakkia, Sloveenia, Soome, Rootsi, Šveitsi, Tšehhi, Taani, Türgi, Ukraina, Ungari, Venemaa, Ühendkuningriik. - Vt Chalmers, D. Davies, G. jt (toim). *European Union Law. Second Edition.* Cambridge University Press 2010, lk 259.

<sup>115</sup> A. Plekksepp. (viide 54) lk 635.

<sup>116</sup> RKÜKo 06.04.2004, nr 3-1-3-13-03, p 16. RKÜKo 22.03.2011, nr 3-3-1-85-09, p 73.

<sup>117</sup> G. Lestas. *The Truth in Autonomous Concepts: How to Interpret the ECHR.* *European Journal of International Law* (2004), Vol. 15, No. 2, lk 280.

### 2.1.1 Õigus mitte anda tunnistusi iseenda vastu

EIK selgitas otsuses *John Murray vs. Ühendkuningriik*,<sup>118</sup> et EIÕK artikkel 6 sisaldab kahte immuniteti: õigus vaikida ja õigust ennast mitte süüstada. Seetõttu omab enese mittesüüstamise privileegi sisustamisel olulist tähtsust nimetatud lahend.

EIK kinnitas, et kuigi EIÕK otsesõnu sellist põhiõigust ei sätesta, on menetlusalusel isikul õigus vaikida ja enese mittesüüstamise privileeg on EIÕK art 6 lg 1 nõuetele vastava õiglase menetluse keskne komponent, olles ühtlasi tihedalt seotud art 6 lg-s 2 sätestatud süütuse presumptsiooni põhimõttega. Need privileegid on üldtunnustatud rahvusvahelised standardid, mis on õiglase kohtumenetluse südameks. Seetõttu leidis EIK, et siseriiklik kohus ei saa tuvastada isiku süüd üksnes põhjusel, et isik eelistab vaikida. Niisamuti tõdes EIK, et õigus vaikida ei ole absoluutne isiku õigus selles mõttes, et süüdistatava õigust vaikida ei võiks mitte mingil juhul kasutada tema vastu. Eelkõige vaikimisprivileegiga ei sobi kokku see, kui kohus hindab süüdimõistmisel üksnes või peamiselt süüdistatava tuginemist vaikimisele, kuid samal ajal ei välista vaikimisprivileegi. Kui olukord eeldab selget isiku selgitusi, võetakse vaikimine arvesse tõendite veenvuse hindamisel.<sup>119</sup> Seevastu võib isiku vaikimine olukorras, kus isiku vastu kogutud tõendid eeldavad selgituse andmist, viia terve mõistuse (*common sense*) juures järeldusele, et isikul ei olegi midagi selgitada ning ta on süüdi. Ning vastupidi, kui kogutud tõendite tõenduslik tähtsus on sedavõrd väike, et see ei tekita vajadust selgitust anda, ei saa selgituse andmata jätmisest järeldada isiku süüd.<sup>120</sup>

See põhimõte seondub maksmenetluses kaasaaitamiskohustuse ja maksuhalduri uurimispõhimõttega.<sup>121</sup> Ka Riigikohus on märkinud, et EIK on järjekindlalt väljendanud oma praktikas, et õigus vaikida ja enese mittesüüstamise privileeg on EIÕK art 6 nõuetele vastava õiglase menetluse keskne komponent.<sup>122</sup>

Järgmine oluline lahend süüstavate ütluste andmise keelu kohta väljaspool kriminaalmenetlust, s.t kui kriminaalmenetlust ei ole veel alustatud, on teinud EIK lahendis

<sup>118</sup> EIKo 08.02.1996, 18731/91, *Murray vs. Ühendkuningriik*, p 45.

<sup>119</sup> *Ibid.*, p 45-47.

<sup>120</sup> *Ibid.*, p. 51.

<sup>121</sup> L. Kangur. (viide 94).

<sup>122</sup> RKKKo 01.06.2005, nr 3-1-1-39-05, p 13.

*Saunders vs. Ühendkuningriik*.<sup>123</sup> Nimelt oli *Saunders* aktsiaseltsi Guinness tegevjuht, keda kaubandus- ja tööstusministeeriumi määratud inspektorid küsitlesid üheksal korral seoses väidetega, et teise aktsiaseltsi ülevõtmise pärast konkureerimise ajal oli Guinness kunstlikult oma aktsiate hinda säilitanud või tõstnud, kasutades selleks ebaseaduslikke aktsiatoetamistoimingut. Inspektorite küsitlemist käsitleti järelevalvemenetlusena väljapool kriminaalmenetlust, kuid *Saunders'il* oli seaduse alusel kaasaaitamiskohustus küsimustele vastata. Vastamata jätmise korral võinuks teda süüdi mõista kuni kaheaastase vangistusega. Küsitluste tulemusena koostati protokollid ja edastati prokuratuurile, kes tegi need kättesaadavaks politseile. Seejärel esitati kaebajale kriminaalsüüdistus 15 õigusrikkumises. Kohtus püüdis prokurör *Saunders'i* süüd tõendada tema ütlustega inspektorile, mida isik ei tunnistanud. Valitsus rõhutas Inimõiguste kohtus, et *Saunders'i* küsitluse käigus antud ütlused ei olnud teda süüstavad kriminaalmenetluses. Valitsuse arvates langevad enda vastu mittetunnistamise kaitse alla üksnes süüstavad ütlused.<sup>124</sup>

EIK eitas selles lahendis EIÕK artikli 6 lõike 1 ettenähtud garantiide laienemist ministeeriumi järelevalveametnike läbiviidud menetlusele, vaatamata karistusähvardusele teabe andmisest, sest selle käigus ei saanud langetada ühtegi lõplikku otsust ja selle eesmärk oli üksnes koguda teavet, mille alusel teised institutsioonid saaksid tegutseda.<sup>125</sup> Kuid EIK ei nõustunud valitsuse seisukohtadega, sest osa *Saunders'i* vastuseid tegelikult näitasid tema süüd, sest ta kinnitas selgitustes sellise info teadmist, mis oli teda süüstav. Seeläbi märkis kohus, et EIÕK artikli 6 kontseptsiooni silmas pidades sundkorras võetud tunnistusi, mis näivad olevat mittesüüstavad (nt vastused faktiküsimustele), võidakse hiljem kasutada kriminaalmenetluses süüdistuse toetamiseks, nt kohtualuse ütlustele vastuvaidlemiseks või tema ütluste või tema esitatud tõendite kahtluse alla seadmiseks või muul viisil usaldusväärseuse nõrgendamiseks. EIK selgitas, et süüdistatava õigus vaikida ja mitte ennast süüdi tunnistada on üldiselt tunnustatud rahvusvahelised standardid, mis on *inter alia* oluline osa ausast kohtumenetlusest.<sup>126</sup>

Seeläbi lisas *Saunders* asjas kohus, et loogiline põhiprintsiip- õigus vaikida, seisneb muuhulgas süüdistatava kaitses võimude ebasobiva sunni eest, aidates seeläbi kaasa väära õigusemõistmise ärahoidmisele ning EIÕK artikli 6 eesmärkide täitmisele. Seetõttu on

<sup>123</sup> EIKo 17.12.1996, 19187/91, *Saunders vs. Ühendkuningriik*.

<sup>124</sup> *Ibid.*, p 19-35.

<sup>125</sup> *Ibid.*, p 67.

<sup>126</sup> *Ibid.*

vastuolus muu hulgas järelevalveametnike läbi viidud menetluses kogutud teabe kasutamine süüteo menetluses, mis laieneb ka tõenditele, mis esmapilgul küll õigusrikkumist eitavad, kuid mida kasutatakse kriminaalmenetluses selleks, et vaidlustada või seada kahtluse alla süüdistatava teisi ütlosti või muid tema esitatud tõendeid või õõnestada muul viisil süüdistatava usaldusväärust. Kuid see ei laiene kahtlustatava suhtes kriminaalmenetluses kogutud tõenditele, mis eksisteerivad iseseisvalt väljaspool isiku tahet, *inter alia*, näiteks dokumendid, mis on omandatud orderi kaudu.<sup>127</sup>

Õigus iseenda vastu tunnistusi mitte anda eeldab, et süüdistaja kriminaalasjas püüab ise süüdistatava vastu esitatud süüdistust tõendada, kasutamata tõendeid, mis on saadud süüdistatava tahte vastaselt sunni- või survemeetoditega. Seeläbi järeldas kohus, et EIÕK artikkel 6 ei kaitse süüdistatavat mitte igasuguse, vaid eelkõige võimude ebakohase sunni eest. Seega on konventsiooni artiklit 6 rikutud alati, kui teises menetluses sundkorras saadud ütlosti kasutatakse kriminaalmenetluses eesmärgiga isikut süüstada.<sup>128</sup>

Äärmiselt kriitilist suhtumist sellesse lahendisse märkis kohtunik Martens, kes asus otsuse juurde lisatud eriarvamuses vastupidisele seisukohale. Nimelt argumenteeris Martens, et enese mittesüüstamise privileeg ja õigus vaikida teenivad eesmärki hoida ära kahtlustatava allutamine ebasobivale füüsilisele või psüühilisele survele. Tänapäeva ühiskond on infoühiskond, kus nii meie kõigi kui ka võimuorganite otsused ja käitumine sõltuvad erinevast teabest. Kodanikud on muutunud kalkureerivaks, kes seavad oma isiklikud huvid kõrgemale ühiskonna huvidest. Seetõttu ei saa maksuhaldurid s.t riigivõimu institutsioonid tõhusalt võidelda pettusega, kui auditi käigus puudub neil võimalus kontrollida maksukohustuslase kirjavahetust, arvepidamist ja muid vajalike dokumente. Mõistagi võivad selliste dokumentide avaldamine tuua kaasa kriminaalmenetluse ja konflikti isiku põhiõigustega, mistõttu oli Martensi kriitika suunatud enese mittesüüstamise privileegi kui absoluutse isikuõiguse vastu. Kohtunik Martens on seisukohal, et avalik huvi võib kaaluda üles enese mittesüüstamise privileegi keelu ja õigustada selle piiramist.<sup>129</sup>

---

<sup>127</sup> *Ibid.*, p 68-69.

<sup>128</sup> *Ibid.*, p. 71-72.

<sup>129</sup> EIKo 17.12.1996, Saunders vs. Ühendkuningriik otsuses eriarvamusele jäänud kohtunik Martensi seisukoht, millega ühines ka kohtunik Kuris.

Ka kriitiliselt suhestatud seisukohad erialakirjanduses langevad sisuliselt kokku. Olenemata enese mittesüüstamise privileegi printsiibi vajalikkusest on käsitletud, et EIK järelalus *Saunders* kaasuses on ebamäärane. Kindlasti ei ole kahtluse all see, et printsiip on isiku primaarne õiguskaitsevahend kriminaalmenetluses, kuid ebakindlad on kohtu poolt rakendatud tõlgenduste piiride ulatus haldusmenetluses.<sup>130</sup> Valdava kriitika kohaselt loob EIK käsitus *Saunders* kohtuasjas ebakõlasid haldusmenetluse ja kriminaalmenetluse vahekorral siis, kui isik on haldusmenetluses muuhulgas kahtlusalune kriminaalmenetluses, kuid tehniliselt ei ole siseriikliku õiguse pinnalt veel kahtlustatavaks tunnistatud.<sup>131</sup> Ka kohtuniku Uno Lõhmuse hinnangul on *Saunders* asjas kohtu seisukoht enesesüüstamise keelu riivete õigustamiseks muutunud leebemaks.<sup>132</sup>

Eelneva pinnalt tõusetub väga oluline küsimus maksuõigusrikkumise vaidluste lahendamise kohta paralleelmenetluses, nimelt asjaolu, kas ainuüksi maksukohustuslaselt dokumentide nõudmine saab olla ausa ja õiglase kohtumenetluse kui isiku vaikimisõiguse riive? Vastus sellele küsimusele saab olla jaatav, mille leiame lahendist *Funke vs. Prantsusmaa*,<sup>133</sup> kus EIK kinnitas, et juba dokumentide nõue õigusrikkumise kahtluse korral on EIÕK artikli 6 rikkumine. Nimelt otsisid selles kaasuses tolliametnikud läbi *Funke* kodu, võtsid kaasa erinevaid dokumente ja muid esemeid. Kuna läbiotsimise käigus kõiki vajalike tõendeid ei leitud, eelkõige välismaiste pangakonto väljavõtted, mida tolliametnikud otsisid, paluti *Funke'l* esitada need andmed. *Funke* keeldus ja seetõttu alustasid tolliametnikud süüteo menetlust, mille resolutsioonis määrati *Funke'le* rahatrahv. EIK menetluses väitis riik, et EIÕK artiklis 6 sätestatud õigusi riigivõim ei rikkunud, sest *Funke'lt* ei nõutud tolli poolt õigusrikkumise ülestunnistamist ega tunnistuste andmist. Seevastu ei nõustunud EIK riigi poolse hinnanguga ja leidis, et tolliametnike soov saada kätte *Funke'lt* dokumente, mille olemasolu kriminaalset sisu nad uskusid, kuid polnud kindel süüdistuse faktis, püüdis avalik võimuorgan koguda tõendeid süüdistuse esitamiseks. Kuna riigivõim ei saanud muul viisil kätte dokumente, siis kasutati isiku suhtes survemetodi- trahvi määramist, et isik esitaks nõutud tõendid. Seeläbi tõlgendas EIK enese mittesüüstamise privileegi normi laiendavalt

<sup>130</sup> J. Cooper. jt (toim). European Human Rights. Law Review. Issue 4 . Sweet & Maxell 2003, lk 389.

<sup>131</sup> J. D. Jackson, J. Summers. The Internationalisation of criminal evidence: beyond the common law and civil law traditions. Cambridge: Cambridge University Press 2012, lk 250.

<sup>132</sup> U. Lõhmus. Põhiõigustest kriminaalmenetluses. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 2012, lk 75.

<sup>133</sup> EIKo 25.02.1993, *Funke vs. Prantsusmaa*.

lisades, et kriminaalsüüdistus võib olla ka vahetult eelseisev, et rikkuda EIÕK alusel menetlusaluse isiku vaikimisõigust.<sup>134</sup>

Eriarvamusele jäänud kohtunik Matcher lisas, et vastavalt maksuseadustele on isikul alati kaasaaitamiskohustus, kui ta pole vastavalt seadusele raamatupidamiskohustust täitnud ja seeläbi on avalikul võimul õigus isiku trahvida, kui isik seadusest tulenevat kohustust ei täida. Sellise trahvi määramine ei tähenda ausa kohtumenetluse või süütuse presumptsiooni rikkumist EIÕK alusel. *Funke* kaasuses oli määravaks asjaoluks Prantsusmaa maksuhalduri otsus koguda tõendeid võimaliku kriminaalsüüdistuse jaoks, mitte tavapärase maksumenetluse raames, kuid milles isiku kaasaaitamiskohustuse täitmata jätmise eest määrati trahv. See ei tähenda kohtunik Matcheri hinnangul, et trahv iseenesest on enese mittesüüstamise privileegi rikkumine.<sup>135</sup>

Isegi kui aktsepteerida eeltoodud EIK tõlgendust, raskendab *Funke* kaasus avaliku võimu jaoks arusaama, kust jookseb piir nõuda isikult seadusest tulenevat kaasaaitamiskohustust, mis võib riivata EIÕK kaitseala. On ilmne, et kui menetlusaluse isiku suhtes juba toimub kriminaalmenetlus, siis rakendub EIÕK sätestatu. Aga mis puutub olukorda, kui avalikul võimul on alles kahtlus maksusüüteo osas, kuid kriminaalmenetlust pole veel alustatud ja nõutakse maksukohustuslaselt kaasaaitamiskohustuse täitmist? *Saunders* ja *Funke* kaasuse pinnalt võiks esmapilgul arvata, et justkui riigi igasuguse ebakohase sunni raames on hõlmatud EIÕK artikkel 6. Selline järeldus oleks aga kindlasti ekslik. Seeläbi on EIK lahendis *J.B vs. Šveits* enese mittesüüstamise privileegi tõlgendust modifitseerinud.<sup>136</sup>

### **2.1.2 Vaikimisõiguse rikkumise ulatus**

On küllaltki tõenäoline, et maksuhaldurid paralleelmenetluse korral ei leia, et teabe andmine või tõendite esitamine võiks süüstada maksukohustlast maksumenetluse läbiviimisel, isegi, kui toimub paralleelselt maksusüüteomenetlus. Seetõttu on oluline analüüsida, kuidas on vaikimisõiguse rikkumise ulatust piiritletud järgnevad kaasused.

---

<sup>134</sup> *Ibid.*, p 44.

<sup>135</sup> Kohtunik Matcher'i eriarvamus otsusele asjas EIKo 25.02.1993, *Funke vs. Prantsusmaa*, p 41-44.

<sup>136</sup> J. Cooper. (viide 130), lk 393-394.

Kohtulahendis *J.B. vs Šveits*<sup>137</sup> kinnitas EIK, et korduval trahvimisel dokumentide esitamata jätmise eest on kriminaalsüüdistuse iseloom EIÕK artikli 6 lõike 1 tähenduses. Nimelt oli *J.B.* maksupettuse menetluses, mis riigisiselt oli käsitatav haldusmenetlusena, kaasaaitamiskohustuse alusel nõutud dokumente, mis seonduvad tema maksukohustusega. Šveitsi maksuamet (*Eidgenössische Steuerverwaltung*) suhtles *J.B.* ettevõtte partneriga *P* ning sai teada, et ajavahemikus 1979-1985 investeeris isik *J.B.* ettevõttes, mille investeeringuid maksukohustuslane ei olnud deklareerinud. Sellele järgnevalt alustas Šveitsi maksuamet *J.B.* suhtes maksupettuse menetlust, et selgitada välja *J.B.* maksmata jäänud maksukohustuse ulatus. Maksuameti nõude peale dokumendid väljastada vastas *J.B.*, et tõepoolest on ta koostöös *P*-ga teinud ettevõttesse investeeringuid nimetatud ajavahemikul ja on jätnud tulud deklareerimata, kuid ei kavatse esitada maksuametile täiendavaid dokumente.<sup>138</sup>

*J.B.* kohustuste täitmata jätmise tõttu esitas Šveitsi maksuamet talle maksuotsuse summas 23 800 Šveitsi franki ja kohaldas sunniraha. Sellele järgnevalt küsis Šveitsi maksuamet jätkuvalt isiku käest dokumente nimetatud investeeringute kohta, millele *J.B.* ei vastanud ja mistõttu Šveitsi maksuamet kohaldas isiku suhtes dlstsiipiinaarkaristust ja rahatrahvi. Vaatamata rahatrahvi maksmisele jätkas Šveitsi maksuamet dokumentide päringuga, millele ka isik vastas, et olles tasunud sunniraha ja rahatrahvi, puudub tal kohustus nimetatud dokumente esitada. Šveitsi maksuamet *J.B.* põhjendusega ei leppinud ja kohaldas kaebaja suhtes täiendavalt dlstsiipiinaarkaristust ja rahatrahvi, kuna isik hiilis kõrvale maksukohustuslane deklareerimiskohustusest.<sup>139</sup>

Šveitsi siseriiklik kohus leidis, et maksumenetluses on maksukohustuslane kohustus tõendada investeeringute päritolu ning sedastas, et isik on kohustatud end inkrimineerima dokumentide esitamisega. Vastupidiselt siseriikliku kohtu tõlgendusele toonitas EIK, et kaasuse problemaatika ei ole mitte *J.B.* suhtes ausa kohtumenetluse läbiviimine vaid asjaolu, kas maksuamet rikkus EIÕK artiklit 6 lõikes 1 rahatrahvide määramisega, kuna *J.B.* ei avaldanud vastavat informatsiooni. Kohus lisas, et antud kohtuasi ei puuduta olukorda, mil riigil on õigus kohustada maksukohustuslane andma informatsiooni, kui selle andmise ainus eesmärk on kindlustada korrektne maksude laekumine.<sup>140</sup> EIK rõhutas, et kuigi artikkel 6 ei anna

<sup>137</sup> EIKo 03.05.2001, 31827/96, *J. B vs. Šveits*.

<sup>138</sup> *Ibid.*, p 9-13.

<sup>139</sup> *Ibid.*, p 14-20.

<sup>140</sup> *Ibid.*, p 63.



otsesõnu isikule vaikimisõiguse ja privileegi end mitte süüstada, siis trahvimine dokumentide esitamata jätmise eest süüteomenetluses kujutab endast enese mittesüüstamise privileegi rikkumist. Seda seetõttu, et isik ei saanud välistada, et temalt nõutavate dokumentide põhjal maksustamata lisasissetuleku ilmnemisel võidakse talle esitada süüdistus maksukuriteos. EIK leidis kokkuvõttes, et sellisel juhul on tegemist isiku vaikimisõiguse rikkumise olukorraga EIÕK artikli 6 lõike 1 tähenduses.<sup>141</sup>

Olulise nüansi maksukohustuslase isiku vaikimisõiguse riive kohta on EIK andnud ka hiljutises kohtuasjas *Chambaz vs. Šveitsi*.<sup>142</sup> Menetlusalune isik oli Šveitsi ärimees, kes pärast süüditunnistamist kohtus asus elama Bermudale. 1990. aastate alguses algatas maksuamet mitmeid revisjone isikuga seotud ettevõtete maksukohustuse täitmise kontrollimiseks. Samuti uuris maksuamet kaebaja kui füüsilise isiku tulumaksukohustuse täitmist, sest tema vara suurenemine ei olnud proportsionaalne deklareeritud sissetulekuga. *Chambaz* isikliku maksukäitumise uurimise raames nõuti erinevate dokumentide ja informatsiooni esitamist, millest isik keeldus. Seetõttu määras maksuamet 1994. aastal kaebajale kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest kahel korral rahatrahvi 2000 ja 3000 Šveitsi franki, sest isik keeldus avaldamaks dokumente, mida maksuamet nõudis seoses tema äritegevusega. Revisjoni tulemusena määrati *Chambaz`ile* ka täiendav tulumaks, mille isik vaidlustas kohtutes.<sup>143</sup>

*Chambaz* vaidlustas siseriiklikus kohtus rahatrahvi määramise, väites enese mittesüüstamise põhimõtte rikkumist. Kuivõrd neli aastat pärast esimese revisjoni algust algatati isiku suhtes ka kriminaalasi maksuõigusrikkumise süüdistuses, palus *Chambaz* tutvuda dokumentidega, mille maksuameti oli tema suhtes uurimise käigus kogunud, et end kohtutes paremini kaitsta. *Chambaz* väitis poolte võrdsuse põhimõtte rikkumist - tulenevalt paralleelsetest menetlustest ning sellest, et maksuasjas keeldus maksuamet edastamast talle täies ulatuses maksutoimikut. Siseriiklikud kohtud ei rahuldanud *Chambaz`i* kaebust selgitades, et trahvid on õiguspärased, sest isik keeldus avaldamaks maksuametile vajaliku informatsiooni, mida temalt nõuti. Kriminaalasi maksudest kõrvalehoidmise menetluses jätkus maksuametis ka ajahetkel, kui kohtumenetlus oli pooleli.<sup>144</sup> Kriminaalasi maksudest kõrvalehoidumise kohta jätkus ka pärast

<sup>141</sup> *Ibid.*, p 69-71.

<sup>142</sup> EIKo 05.04.2012, 11663/04, *Chambaz vs. Šveits*.

<sup>143</sup> *Ibid.*, p 7-13.

<sup>144</sup> *Ibid.*, p 14-21.

kohtumenetlust ja lõppes 2006. aastal. Maksuamet nõudis *Chambaz'ilt* tasumisele 2318,458 Šveitsi frangi suurust maksuvõlga, mida vähendati kaebaja suhtes kohaldatud rahatrahvi tõttu.

145

Esmalt hindas EIK, et *Chambaz'i* suhtes rahatrahvi kohaldamine keeldumise eest esitada dokumente tähendas sisuliselt sarnaselt *J.B* lahendis leitule tema sundimist enda süüstamiseks. EIK rõhutas, et isik ei saanud välistada, et juhul, kui ta annab välja nõutavad dokumendid, võib see viia tema suhtes kriminaalasja algatamiseni ning samuti halvendada tema kaitsepositsiooni maksumenetluses. EIK nentis, et rahatrahvide määramine maksuameti poolt ka kriminaalmenetluses maksudest kõrvale hiilimise uurimise käigus on oluline austada menetlusaluse isiku vaikimisõigust. Seeläbi järeldas kohus, et riik on rikkunud EIÕK artiklit 6 lõiget 1.<sup>146</sup> Samuti kinnitas EIK, et kui kohtumenetlusel on kriminaalõiguslik iseloom – nt kui asja vaadatakse läbi halduskohtus, kuid menetlusosalisele võidakse määrata rahatrahv - võib maksuhalduril olla kohustus edastada maksukohustuslane ka selliseid tema käsutuses olevaid dokumente, millele maksuamet otseselt ei ole oma nõudes toetunud.<sup>147</sup>

Seega kui maksukohustuslane taotleb selliste dokumentide väljaandmist, siis EIK hinnangul tuleb kohtul keeldumiseks esitada mõjuvad põhjused. Aktsepteeritavad põhjused dokumentide mitteesitamiseks maksukohustuslase jaoks on Inimõiguste kohtu hinnangul printsipiaalsed nagu nt rahvusliku julgeoleku argument või mõne teise põhiõiguse kaitse vajadus. *Chambaz* asjas keeldus esimese astme kohus dokumentide väljanõudmisest viitega avaldaja „suhtumisele”, mis seisnes isiku keeldumises esitada omalt poolt vastu dokumente. EIK leidis, et ei saanud välistada, et maksuameti toimikus oli salajasi dokumente. Sellisel juhul tuleb kohtul minimaalse meetmena isiku taotlusel tutvuda maksuhalduril olemasolevate dokumentidega ning avaldada kohtupoolne seisukoht dokumentide olemasolu ja iseloomu kohta. Kohtupoolsete selgituste mitteandmist ei ole võimalik edasikaebemenetluses heastada. Seetõttu ei olnud EIK jaoks kohtu keeldumise põhjendus vastuvõetav, sest kaebaja tugines omalt poolt dokumentide väljaandmisest keeldumisel enese mittesüüstamise privileegile. Kuna tegemist ei olnud rahvusliku julgeoleku argumendiga või teiste põhiõiguste kaitse

---

<sup>145</sup> *Ibid.*, p 22.

<sup>146</sup> *Ibid.*, p 51-58.

<sup>147</sup> *Ibid.*, p 59-61.

vajadusega, mistõttu oli asjas ka poolte võrdsuse põhimõtte rikkumine vastavalt EIÕK artiklist 6 lõike 1 alusel.<sup>148</sup>

Eriarvamusele jäänud kohtunikud Zupancis ja Forde kritiseerisid EIK seisukohta osas, et isik võib olla tema süüditunnistamise allikaks ning õigusvastane on olukord vaid siis, kui isikut selleks sunnitakse. Kohtunike kriitika tugines asjaolul, et kui enese mittesüüstamise privileeg ei laiene tavalisele maksumenetlusele, siis *Chambaz* lahend taaskord hägustab selle piiritlemist. Kohtunike kriitikas võrreldi, et vastupidine seisukoht on kui „Pandora laeka“ avamine, sest sellisel juhul võiks maksudeklaratsiooni esitanud iga maksukohustuslane keelduda täiendavate dokumentide esitamisest viitega enese mittesüüstamise privileegile. Igas riigis oleks palju maksukohustuslasi, kes sellise õiguskäsitluse korral viitaksid maksuhalduriga suheldes koheselt enese mittesüüstamise privileegile. Iga maksukohustuslane on maksuametiga suhetes potentsiaalne maksuõigusrikkuja. Seetõttu tuleb kohtunike hinnangul teha vahet isiku õigusel mitte ennast süüstada kriminaalmenetluses ning samal õigusel maksumenetluses, mille eesmärk on maksude õige määramine ja mis on seotud üksnes isiku omandiküsimusega, mitte põhiõiguste EIÕK artikli 6 lõike 1 tähenduses.<sup>149</sup>

Ent *Jallohi vs. Saksamaa*<sup>150</sup> otsusest leidis kinnitust, et enese mittesüüstamise privileeg ei laiene sellise materjali, asitõendite, kasutamisele, mis saadakse süüdistatavalt sündi kasutades, kuid mis eksisteerib sõltumatult kahtlustatava tahtest, nagu dokumentide võetus hingeõhu-, vere-, ja uriiniproovid ning muud DNA-analüüsiks vajalikud kehakoed.<sup>151</sup> Seeläbi kinnitas *Jallohi* otsuses EIK kolme olulist elementi, mida tuleb kohtul kontrollida, et otsustada, kas riigivõimu institutsiooni menetlustoiming riivab enese mittesüüstamise privileegi. Need elemendid on (i) kasutatava sunni iseloom ja aste, (b) isiku kaitsevahendite olemasolu, (c) kuidas sündi kasutades saadud materjale kasutati.<sup>152</sup>

### 2.1.3 Vaikimisõiguse rikkumine kriminaalsüüdistuse puudumisel

Eeltoodud EIK tõlgendamisreeglitel tekib paratamatult küsimus, millal võib menetlusaluse isiku vaikimisõiguse rikkumine kõnealla tulla ja millal mitte? Eelmainitu piiritlemise kohta on

<sup>148</sup> *Ibid.*, p 62-67.

<sup>149</sup> Kohtunik Zupancis ja Forde eriarvamus otsusele asjas EIKo 05.04.2012, 11663/04, *Chambaz vs. Šveits*.

<sup>150</sup> EIKo 11.07.2006, 5481/00, *Jalloh vs. Saksamaa*.

<sup>151</sup> *Ibid.*, p 113.

<sup>152</sup> EIKo 11.07.2006, 5481/00, *Jalloh vs. Saksamaa*, p 101; Samuti on EIK kolmele kriteeriumile viidanud EIKo 02.09.1995, 4/1998/907/1119, *Lauko vs. Slovakkia*, p 56.

EIK teinud järgmise olulise lahendi asjas *Weh vs. Austria*.<sup>153</sup> Selle kaasuse raames ei suutnud politsei tuvastada isiku, kes ületas sõiduautoga kiirust, mille raames alustati kriminaalmenetlust tundmatu isiku suhtes. Kuna sõiduauto registreeritud omaniku pealiskaudse seletuse ja informatsioonist kõrvalehoidmise pinnalt ei olnud politseil võimalik kriminaalmenetlust tundmatu isiku kohta jätkata, trahviti sõiduauto omaniku ebaseaduslike selgituste andmise eest. Inimõiguste kohtu hinnangul väljub selline vaidlus EIÕK artikli 6 piiridest, sest puudub kahtlustatav ja alus isiku süüditunnistamises kriminaalmenetluses. Ühtse õigusemõistmise huvides täiendas EIK vaikimisõiguse piiritlemist ja toonitas, et isiku vaikimisõiguse rikkumine tuleb kõne alla alles juhul, kui menetlusosalist sunnitakse avaldama teavet, mis võib viia süüditunnistamiseni tema suhtes juba käimasolemas või tulevases kriminaalmenetluses.<sup>154</sup> Veel enam, vaikimisõiguse rikkumine on muuhulgas see, kui isikult on kriminaalmenetluse väliselt saadud sunniga teavet, mida kasutatakse hiljem kriminaalmenetluses tema vastu tõendina,<sup>155</sup> kuid sunni ja karistusahvarduse all teabe esitamise nõudmine *per se* ei pruugi rikkuda isiku enese mittesüüstamise õigust.<sup>156</sup>

Antud juhul on oluline täpsustada, et ka süütuse presumptsiooni küsimuses on EIÕK artiklit 6 lõiget 2 kohaldanud juhul, kui isikule ei ole määratud kriminaalsüüdistust, vaid ta on üksnes kahtlustatav.<sup>157</sup> Näiteks on artiklit kohaldatud olukorras, mil isik arreteeriti, sest ta oli pealtnägija terrorismiga seotud pommiplahvatuse sündmuspaigas, kuid keeldus kohustuslikust kaasaaitamiskohustusest politseijaoskonnas ning selgituste andmisest. Kuna politseil puudusid tõendid esitamaks kriminaalsüüdistust, omistati isikule ebaseaduslik kuuluvus pommiplahvatusega seotud organisatsioonis ning määrati kuue kuuline vangistus. Oluline on see kaasus seetõttu, et EIK otsuse hinnangul on *Funke* kaasus osas, et artikkel 6 eeldab kriminaalsüüdistuse määratlust, erandlik ning see kohaldub ka juhul, kui avalik võim rikub isiku õigust vaikida ka kahtlustatavuse korral.<sup>158</sup> Seeläbi tuleb nõustuda kriitikute seisukohaga, et olenemata kriminaalsüüdistuse olemasolust, kui ametivõimul puuduvad täiendavad tõendid isikule süüdistuse esitamiseks, on vaikimisõiguse rikkumine tõlgendusega menetlusaluse isiku kahtluse korral antud EIÕK artiklite 6 väga lai kaalutusruum.<sup>159</sup>

<sup>153</sup> EIKo 08.04.2004, 38544/97, *Weh vs. Austria*.

<sup>154</sup> *Ibid.*, p 42.

<sup>155</sup> *Ibid.*, p 43.

<sup>156</sup> *Ibid.*, p 44.

<sup>157</sup> A. Ashworth. Self-incrimination in European Human Right law- a pregnant pragmatism? *Cardozo Law Review* Vol 30 Issue 3, December 2008, lk 758.

<sup>158</sup> EIKo 21.12.2000, 34720/97, *Heaney and MacGuinness vs. Iirimaa*.

<sup>159</sup> A. Ashworth. (viide 157), lk 758.

#### 2.1.4 Piiritlemise vahekord maksumenetlusest

Käesoleval juhul on vajalik täpsustada, et kui eeltoodud kaasusi ilmestab maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegi kaitseala paralleelmenetluse vahekorral, siis tuleb aru saada ka sellest, kuidas EIK on piiritletud maksumenetlust EIÕK artikkel 6 tõlgendamisel, kui kriminaalsüüdistuse kahtlus ja ilmingud selle kohta puuduvad.

Kohtuasjas *King vs. Ühendkuningriik*<sup>160</sup> oli kaebus seotud maksuametile kohustusliku selgituste andmisega, mille alusel kalkuleeriti *King`ile* karistus seoses maskmata jäänud maksudega. Isiku suhtes puudus kriminaalsüüdistus, mistõttu EIK leidis, et seeläbi ei kohaldu EIÕK artikkel 6, sest teda ei karistatud mitte kuriteokooosseisu eest, vaid selle, et isik ei ole täitnud maksukohustust. Muuhulgas hindas Inimõiguste kohus, et enese mittesüüstamise privileegi ei saa tõlgendada kui üldist immuniteti tegevustele, mille eesmärk on kõrvale hoiduda maksude maksmisest.<sup>161</sup>

Märkimist väärib ka EIK lahend *Allen vs. Ühendkuningriik*<sup>162</sup> milles kohus tõdes, et enese mittesüüstamise õigust ei saa tõlgendada kui üldist immuunsust maksuhalduri toimingute suhtes sooviga vältida läbiviidavat uurimist maksumenetluses. *Allen* ei deklareerinud enda varasid, mille raames määras riigivõim talle haldusmenetluses trahvi. EIK märkis, et isiku kohustus deklareerida tulud, mille eesmärk on riigil määrata isiku maksukohustus, on vajalik riigi funktsionaalseks toimimiseks. Seeläbi ei ole enese mittesüüstamise privileegi kaitsealas mitte kõik maksumenetluses esitatavad järelepärimised isiku varade ja majandusliku seisuga kohta ja seda vaatamata asjaolule, et sellise informatsiooni mitteesitamise või varjamise eest võidakse määrata sanktsioon. EIK hinnangul on sellised järelepärimised vajalikud maksude väljaarvutamiseks ja ilma maksuhaldurile sellekohase õiguse andmiseta oleks riigi maksusüsteemi efektiivne toimimine mõeldamatu.<sup>163</sup> Rõhutamist vajab ka see, et valed andmed deklaratsiooni esitamisel, mille tõttu määratakse isikule trahv, ei ole näide enese mittesüüstamise privileegi rikkumisest. Igasugust riigi meedet nõudmaks teavet ei saa pidada põhiõiguste rikkumiseks, isegi juhul, kui see leiab potentsiaalset kasutus kriminaalmenetluses ja on selle raames ebasobiva sunnivahendi kasutamine.<sup>164</sup>

<sup>160</sup> EIKo 17.02.2004, 13881/92, *King vs. Ühendkuningriik*.

<sup>161</sup> *Ibid.*, p 1-2.

<sup>162</sup> EIKo 10.09.2002, 76574/01, *Allen vs. Üendkuningriik*.

<sup>163</sup> *Ibid.*, p 2.

<sup>164</sup> *Ibid.*

Kohtuasjas *Shanon vs. Ühendkuningriik*<sup>165</sup> mõisteti *Shanon* süüdi maksudeklaratsiooni valearvutuseses eest ja määrati maksuotsus. Pärast maksuotsust kutsuti *Shanon* täiendavatele finantsküsimustes selgituste andmisele, mille kohta nõudsid *Shannon*’i advokaadid kinnitust, et maksukohustuslase poolt täiendavaid ütlusi ei kasutata tema vastu võimalikus kriminaalsüüdistuses. Kuna kinnitust ametivõimude poolt ei tulnud, siis *Shannon* loobus küsitlusele minemast. Seeläbi trahviti teda kohustuslikus korras ametivõimude ette ilmumata jätmise tõttu. EIK rõhutas otsuses ühehäälselt, et menetlusaluse isiku vaikimisõiguse rikkumisega ei ole tegemist olukorras, mil tal on kohustus osaleda täiendavas uurimistoimingus finantsküsimustes selgituste andmises seoses asjaolude kohta, milles oli tema kohta tehtud juba maksuotsus. Kohus leidis kokkuvõttes, et vaidlus ei allu EIÕK artikli 6 enese mittedüstamise privileegi kaitsealasse.<sup>166</sup>

## 2.2 Euroopa Inimõiguste Kohtu kohtupraktika seisukohtade kriitika

Eeltoodud EIK tõlgendamisreeglitest on selge, et paralleelmenetluse vahekorral on ühelt poolt oluline riigi ja maksukohustuslase vahel poolte võrdsuse põhimõte, tagades maksukohustuslase põhiseaduslik printsiip ausale ja õiglasele kohtumenetlusele ning teisalt tuleb arvesse võtta maksumenetluse olulisus selgitada välja isiku maksukohustuse ulatus, mis ei kuulu EIÕK artikli 6 kaitsealasse.

EIK kohtupraktikast nähtuvalt tuleb järeldada, et EIÕK artiklis 6 sätestatud enese mittedüstamise privileegi kaitseala määratlemisel peavad olema täidetud järgnevad tingimused : a) isiku suhtes peab olema kriminaalsüüdistus või alus süüdistuse esitamiseks; b) isiku suhtes toimub sunnivahendi rakendamine; c) isik on avaldanud vastupanu, et ennast süüstavat teavet esitada.<sup>167</sup>

Tulenevalt EIK järeldustest avaliku võimu poolt teabe nõudmise kohta saab riigivõimu kasutamist sellise meetme rakendamise osas jaotada kas otseseks või kaudseks isiku survestamiseks.<sup>168</sup> EIK on otsese sunni kasutamise rakendamist tõlgendanud näiteks *Funke*

<sup>165</sup> Eiko 04.10.2005, 6563/03, Shannon vs. Ühendkuningriik.

<sup>166</sup> *Ibid.*, p 38-40.

<sup>167</sup> J. D. Jackson, J. Summers. (viide 131), lk 251. Vt ka Eiko Saunders vs. Ühendkuningriik, p 68. Eiko Heaney ja McGuinness vs. Iirimaa, p 40. Eiko J.B. vs. Šveitsi, p 64.

<sup>168</sup> J. Cooper. (viide 130), lk 253.

kaasuses ja väga konkreetselt leidnud, et avaliku võimu soov saada teatud dokumente, mille olemasolus nad kindlad ei ole, kuid peavad silmas eesmärki isikut süüdi mõista õigusrikkumises, on *per se* vaikimisõiguse rikkumine EIÕK artikli 6 tähenduses. Seevastu kaudse isiku survestamise kohta puudub EIK praktikas ühtne seisukoht, mis kinnitab ebakindlust, kuidas vaikimisõiguse rikkumist piiritleda.<sup>169</sup> EIK on küll rõhutanud, et tuleb arvestada siseriikliku õiguse eripäradega vaikimisõiguse tuvastamisel, kuid väga põhimõttelist laadi küsimuses ei ole kohus printsiibis õiguselgelt eristanud tunnistuse andmist ja sunni alusel teabe (või dokumentide) esitamist. Seeläbi tuleb nõustuda kriitika argumendiga, et kohtu selline eristamata jätmine on olnud kui pragmaatiline otsus mitte omistada enese mittesüüstamise privileegi sättele EIÕK alusel liialt kitsast mõtet.<sup>170</sup>

Samuti on selge, et EIK hinnangul on sotsiaalne vajadus vältida enese mittesüüstamise küsimust tavapära maksumenetlustes, mil maksukohustuslasele on tehtud maksuotsus. Vastupidine tõlgendus oleks meelevaldne resultaat ning teeks võimatuks maksuametil uurida finantstehingute kalkulatsiooni üksikasju, et välja selgitada isiku maksukohustuse ulatus, mis läbi maksusüsteem tervikuna oleks võimetu opereerima ausalt ja terviklikult.<sup>171</sup>

Põhiõiguste piiramist õigustamatute väärtustena on B. Emmerson leidnud, et *Saunders* ja *J.B.* otsustes andis EIK seetõttu enese mittesüüstamise privileegile ka mõnevõrra laiema kaitseala.<sup>172</sup> *Saunders* otsusest tuleneb, et enese mittesüüstamise privileeg ei puuduta tõendeid, mille eksistents ei sõltu kahtlustatava tahtest<sup>173</sup> ja seeläbi ei tohi maksukohustuslast sundida avaldama tõendeid enda vastu, mis ei eksisteeri iseseisvalt.<sup>174</sup> Teisalt konkretiseerib *J.B.*, et kuigi EIÕK artikkel 6 lõige 1 otsesõnu ei anna isikule vaikimisõigust ja privileegi end mitte süüstada, siis trahvimine dokumentide esitamata jätmise eest süüteomenetluses kujutab endast enese mittesüüstamise privileegi rikkumist ja vaatamata sellele, et isikult nõutakse tõendeid, mis pärinevad eelduslikult uurimiseelsest perioodist ja eksisteerisid seega sõltumata kahtlustatava tahtest.<sup>175</sup>

<sup>169</sup> J. Cooper. (viide 130), lk 253.

<sup>170</sup> B. Emmerson. A. Aswforth. jt (toim). *Human Rights and Criminal Justice*. London: Sweet & Maxwell 2007, lk 60.

<sup>171</sup> A. Ashworth. (viide 157), lk 772.

<sup>172</sup> C. Ovey. R. White. *The European Convention on Human Rights*. Oxford University Press 2002, lk 175-176.

<sup>173</sup> EIK näited olid eeskätt seotud loa alusel äravõetud dokumente, hingeõhu-, vere, uriini ja koe proove.

<sup>174</sup> G. Kofler jt (toim). (viide 113), lk 270.

<sup>175</sup> C. Ovey. R. White. (viide 172), lk 176.

Ka töö autor nõustub, et ühe autoriteetseima allika, EIK kohtupraktika on enese mittesüüstamise privileegi ulatuse küsimuses olnud ebajärjekindel ja kohati lausa vastuoluline, mistõttu on väga keeruline piiritleda paralleelselt või teineteisele vahetult kulgeva maksu- ja maksusüüteomenetluses maksukohustuslase vaikimisõiguse ulatust. Seda seetõttu, et kummatigi väljub EIÕK artikli 6 lõike 1 tähendus kriminaalsüüdistuse käsitlusest.

Tõepoolest tavapärasel maksumenetluses peaks olema välistatud isiku kaasaaitamiskohustuse keeldumine,<sup>176</sup> kuid ebaselge on olukord siis, kui ametivõimul on olemas faktiline alus isikule kahtlustuse esitamiseks (kuid pole nt esimest menetlustoimingut veel teinud), mis läbi EIK kohtupraktika pinnalt võib ka siis olla teabe nõudmise raames tegemist maksukohustuslase vaikimisõiguse rikkumisega. Seeläbi on selge, paralleelselt või vahetult kulgeva maksu- ja maksusüüteomenetluse kohta puudub kindel ühene arusaam, kui kaugele ja mis ulatuses võib avalik võim isiku sundida maksumenetluses kaasa aitama, ilma, et tema vaikimisõigust rikutakse.

Eelmainitu kinnitab, et just kohtuasjades *Saunders, Funke, J.B ja Chambaz* on enese mittesüüstamise küsimuse kohaldamise reegleid laiendatud.<sup>177</sup> Siiski tekib autori hinnangul küsimus, kuidas menetlusalune isik saab tõendada riigi võimaliku õigusrikkumise kahtlustust, et tugineda enese mittesüüstamise privileegile? *Weh vs Austria* otsuse alusel peab isik tõendama seost kaasaaitamiskohustuse ja käimasoleva või võimaliku kriminaalsüüdistuse vahel ning see ei tohi olla liiga kauge või hüpoteetiline.

Järgmises peatükis on uuritud seega maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegi kaitseala ja riive küsimust paralleelmenetluse kulgemisel kitsamalt. Millised võivad olla sellega seonduvad probleemid, sellele püüabki töö autor alljärgnevalt vastata.

---

<sup>176</sup> Vt ka EIKo 26.02.1997, 37943/95, *Abas vs. Holland*.

<sup>177</sup> J. Cooper. (viide 130), lk 395.



### 3. MAKSUKOHUSTUSLASE ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEGI ULATUSE PIIRITLEMINE

#### 3.1 Enese mittesüüstamise privileegi kaitseala ja riive

Eeltoodust nähtub, et paralleelmenetluse läbiviimisel kaasnev põhimõtete kollisioon kaasaaitamiskohustuse ja enese mittesüüstamise privileegi ristumise tuvastamine on piiritlemata küsimus. Kehtiv MKS § 64 lg 1 p 6 küll arvestab EIÕK üldise eesmärgiga tagada maksukohustuslasele Inimõiguste konventsiooni kaitseala ennast mitte süüstada, kuid jääb õigusselgusetuks, millistel juhtudel saab maksukohustustlane tugineda paralleelmenetluses enese mittesüüstamise privileegile, ilma, et isiku vaikimisõigust rikutakse. Seetõttu on oluline lähemalt uurida, kuidas piiritleda enese mittesüüstamise privileegi põhiseadusliku kaitseala ja selle riive küsimust ning analüüsida haldusorgani erinevaid vahendeid, mil riive probleem võib tõusetuda. Seeläbi uuritakse ka tõendite lubatavuse küsimust, kui maksukohustuslase vaikimisõigust on rikutud.

Ka prof. R. Luja peab keeruliseks seda, kuidas on võimalik tuvastada, et enese mittesüüstamise privileegi kasutamisel peab olema kriminaalmenetlus saabunud või vahetult eelseisev.<sup>178</sup>

Enese mittesüüstamise õiguse kaitseala kohta on S. Trechsel märkinud, et privileeg on keeruline tagatis, mille põhiprobleem on selge, kuid vaieldavad on paljud spetsiifilised küsimused.<sup>179</sup> Seejuures tuleb nõustuda S. Trechsel järeldusega, et kui isik seisab vastastiku küsimustele vastamise või dokumentide esitamise nõudega, mille täitmise tagajärg võib olla enese süüditunnistamine kriminaalmenetluses, on ta *de facto* süüdistatav EIÕK artikli 6 tähenduses.<sup>180</sup>

Ka R. Alexey arvates on enese mittesüüstamise privileegi puhul raske ette kujutada juhtu, mil riive võiks olla õigustatud mingi teise põhiõiguse või põhiseaduse printsiibi tagamise huvides. Põhiõiguse riive on põhiseadusega vastuolus, kui see ei sobi edendama riigi poolt seatud eesmärgi saavutamist.<sup>181</sup> Põhimõtete kollisioonis peab püüdma igatüht neist järgida niivõrd,

<sup>178</sup> G. Kofler jt (toim). (viide 113), lk 253.

<sup>179</sup> S. Trechsel. Human Rights in Criminal Proceedings. Oxford University Press 2005, lk 341

<sup>180</sup> *Ibid.*, lk 349.

<sup>181</sup> R. Alexey Theorie der Grundrechte. 2. Aufl. Frankfurt a.M. 1996, lk 71.

kui see on võimalik. See tähendab, et tuleb otsida ideaalset, s.o optimaalset kompromissi,<sup>182</sup> sest põhiõigus on *prima facie* õigus ja seetõttu on põhiõiguste riive ka *prima facie* keelatud.<sup>183</sup>

Maksukohustuslase põhiõiguste kaitsest lähtuvalt on prof. R.Luja välja toonud, et oluline on kaalutleda, missuguses ulatuses maksukohustuslase jaoks avaldamisele kuuluv informatsioon eelnevalt eksisteerib ja kuulub inspeksiooni käigus täitmisele.<sup>184</sup> Veelgi enam tuleb kaaluda, kas ja millises ulatuses raamatupidamise avalikustamise kohustus võib viia sunnitud enese süüstamiseni (*compelled self-incrimination*). Et asi oleks selgem, siis küsimuse all ei ole tavapärased maksuandmed, mis tuleb maksuametile avaldada nagu näiteks kasum, käibemaksu informatsioon, mahaarvamised jne, mis on seaduse alusel juba vajalikud selleks, et määrata maksukohustuslase maksukohustus. Eelkõige on fookus majandustegevusega tegelevate isikute kohustus avaldada võimalik maksukohustus küll raamatupidamisliku eesmärgi nimel, kuid millega võib kaasnedagi EIÕK tähenduses kriminaalne vastutus, mis toob kaasa võimaliku maksusüüteo.<sup>185</sup>

Ka Kanada õigusteoreetik M.Berger<sup>186</sup> on leidnud, et isiku vaikimisõigus EIÕK artikkel 6 alusel, mis on tagatud läbi ausa ja õiglase kohtumenetluse printsiibi, annab isikule väga laiaulatusliku kaitseala ka kriminaalmenetlusest väljaspool.<sup>187</sup> Kuigi palju autoreid eelistab kõneleda õiguse asemel süüdistatava privileegist,<sup>188</sup> teised vabadusest, ei muuda erinev selline terminikasutus põhimõtete sisu.<sup>189</sup> Just koos enese mittesüüstamise privileegiga moodustavad need põhimõtted tagatise, mis paneb süü tõendamise kohustuse süüdistusele ehk avalikule võimule ja too peab tegema seda ilma süüdistatava abita.<sup>190</sup> Niisamuti on ka kohtunik Uno

<sup>182</sup> A. Aarnio. *Õiguse tõlgendamise teooria*. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 1996, lk 69.

<sup>183</sup> M. Ernits. Põhiõigused kui väärtusotsused Riigikohtu praktikas. Riigikohtu lahendid Eesti õiguskorras: tähendus ja kriitika. Tartu 2005, lk 43.

<sup>184</sup> G. Kofler jt (toim). (viide 113), lk 255.

<sup>185</sup> *Ibid.*, lk 256. Raymond Luja kasutab teooria lahtimõtestamisel eeldust, et riigis kehtib maksumenetlus eraldiseisvalt maksusüüteomenetlusest, s.t maksude hindamise menetlus maksude maksmise eesmärgil, mis pole seotud süüteomenetlusega.

<sup>186</sup> M. Berger on õigusprofessor Kansase Ülikoolis, samuti on ta töötanud professorina Yale'i Ülikoolis.

<sup>187</sup> M. Berger. Europeanizing self-incrimination: The right to remain silent in the European Court of Human Rights. *Columbia Journal of European Law*, Vol. 12 2006, lk 341.

<sup>188</sup> S. Treschel. (viide 179) lk 341. Vt ka J. Summers. *Fair Trials. The European Criminal Procedural Tradition and the European Court of Human Rights*. Hart Publishing 2007, lk 155.

<sup>189</sup> O. Harris & Warbrick. *Law of the European Convention on Human Rights*. Second Edition. Oxford University Press 2009, lk 259.

<sup>190</sup> E. Kergandberg. PS § 22 kamm 5. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Kolmas, täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2012.

Lõhmus rõhutanud vanasõna „Vaikimine on kuld“ eeskätt seepärast, et see omandab kriminaalmenetluses põhiseadusliku dimensiooni.<sup>191</sup>

Seega on autori hinnangul problemaatiline põhiõiguste riive kaitsealas maksumenetluses see, mis ajahetkel saab isik tugineda enese mittesüüstamise privileegile, sest piirangu alused on enamasti seotud kriminaalmenetluslike eesmärkidega nagu kriminaalmenetluses tõe väljaselgitamine.<sup>192</sup> Põhiseaduskonformne tõlgendamine aga tähendab, et „[e]rinevate tõlgendusvõimaluste puhul tuleb eelistada põhiseadusega kooskõlas olevat tõlgendust neile tõlgendustele, mis põhiseadusega kooskõlas ei ole.“<sup>193</sup> Kuid PS § 22 lõikes 3 sätestatud enese mittesüüstamise privileeg ei sisalda seaduse reservatsiooni. Seega võib seda õigust piirata vaid juhul, kui see on vajalik mõne kollideeruva põhiõiguse või mõne muu põhiseaduslikku järku väärtuse kaitseks.<sup>194</sup>

Põhiõiguste printsibioteooria kohta on M. Ernits sedastanud „ esemeks on küsimused, kas ja kui, siis kuidas tohib legitiimselt piirata põhiõigusi. Tegemist on demokraatliku põhiseadusriigi kesksete küsimustega. On ju vabadusele, õigusele ja õiglusele rajatud riigi peamine eesmärk tagada isikute vabadust, mille paratamatuks tingimuseks on omakorda seda vabadust mitte rikkuda.“<sup>195</sup>

Samuti tuleb lisada, et põhiline vahekord riigi ja kodaniku vahel ongi võimupositsioon, milles riigil on võimalus ja tihti ka õigus kasutada isiku sundimist midagi teha. Seetõttu on ka põhiõigused maksukohustuslase jaoks kui instrument veenmaks riiki kasutamaks mehhanisme, mis kaitsevad indiviidi ja oleks vähem riivavad. Seesugused põhiõigused kodanikule konstrueerib viimasele kui primaarse varjualuse, mis kaitseb indiviidi riigipoolsete võimalike rikkumiste eest, mida kasutatakse tema suhtes sunniviisiliselt.<sup>196</sup> Loomulikult on isikule, kui sellist sunniviisi on kasutatud ebaõiglaselt, olemas igakülgne kohtulik kaitse, kuid tihtilugu on see näiline ja kohtu kui parameetri kasutamine, mis peaks isikule tagama tema

<sup>191</sup> U. Lõhmus. (viide 132), lk 57.

<sup>192</sup> U. Lõhmus. Õigus õiglasele kohtulikule arutamisele.- Inimõigused ja nende kaitse Euroopas. Tartu 2003, lk 198.

<sup>193</sup> RKÜKo 22.02.2005, nr 3-2-1-73-04, p 36.

<sup>194</sup> M. Ernits, Ü. Madise jt (toim). II peatüki sissejuhatus, komm 8.3. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Kolmas, täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2012.

<sup>195</sup> M. Ernits. Põhiõigused kui väärtusotsused Riigikohtu praktikas. Riigikohtu lahendid Eesti õiguskorras: tähendus ja kriitika. Tartu 2005, lk 31.

<sup>196</sup> W. Osiatynski. Human Rights and their limits. Cambridge: Cambridge University Press 2009, lk 193.

kaitseõigused, saabub viimasele liiga hilja ning jäädav võimalik kahju on seevastu juba tekkinud.<sup>197</sup>

Seega kui maksukohustuslane soovib rakendada MKS § 64 lg 1 p 6 tulenevat õigust, peaks maksuhalduri poolt küsitavast informatsioonist või dokumentide nõudest olema ka täpselt arusaadav, kas teave võib olla maksukohuslase suhtes inkrimineeriva iseloomuga. Nimetatud sättest pole üheselt arusaadav, mis ulatuses maksukohustuslane enese mittesüüstamise privileegi kasutada võib, et isikut ei sunnitaks avaldama teavet, mis võib viia tema süüditunnistamiseni ja seeläbi võidakse rikkuda tema vaikumisõigust. Seda kinnitab ka asjaolu, et õigusnorm on reegel siis, kui see käsib teha seda, mida see nõuab ja seda ei rohkem ega vähem.<sup>198</sup> Selle kohaldamise meetodiks on subsumptsioon- faktilised asjaolud peavad kattuma normis ettenähtud koosseisu tunnustega, mille raames on võimalik isikul kohaldada ettenähtud õiguslikku tagajärge.<sup>199</sup>

Eelneva põhjal on selge, et enese mittesüüstamise privileeg on põhiseadusliku väärtusega, mis loob isikule kaitseõiguse süüteomenetluses, ja seega annab ka maksukohustuslasele paralleelmenetluses aluse keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest, kui tegelikud asjaolud seda lubavad. Töö autor on seisukohal, et paralleelselt kulgevate menetluste korral ei ole pooled võrdsel positsioonidel ja seega pole ka õige üheselt järeldada, et maksukohustuslane kannab maksumenetluses tõendamiskoormust ja seeläbi igakülgset riisikot, et on olemas alus tema põhiõiguste rikkumise osas. Kuivõrd tööga on autor soovinud luua praktilist väärtust kehtiva maksukorralduse sseaduse ja kohtupraktika tõlgendamisel ja analüüsimisel, ongi vaikumisõiguse erinevaid rikkumise aspekte lähemalt vaadeldud töö järgnevates peatükkides.

### **3.1.1 Kaasaaitamiskohustuse piiritlemine kui puudub maksusüüteomenetlus**

Maksumenetlust algatades ei saa eeldada, et sellele järgneb või selle ajal alustatakse kindlasti maksusüüteomenetlust. Seeläbi võivad maksu- ja maksusüüteomenetluses uuritavad

---

<sup>197</sup> A. Williams, EU Human rights policies. Oxford: Oxford University Press 2004, lk 67.

<sup>198</sup> R. Dworkin. Taking rights seriously. Cambridge Mass 1977, lk 24.

<sup>199</sup> M. Ernits. (viide 195), lk 32.

maksuperioodid olla erinevad ja kui isiku suhtes toimub maksumenetlus, kuid kriminaalmenetlust veel ei toimu, ongi probleem keerulisem.<sup>200</sup>

Prof. M. Bergeri hinnangul, kui vaikimisõiguse eesmärk on EIK kohtupraktika alusel alati ennetada enese mittesüüstamise privileegi, mis allub EIÕK artikli 6 raamidesse, siis läheks selline tõlgendus ilmselgelt liiga kaugele artikli eesmärgist, lubades maksukohustuslasel avaldada näiteks maksumenetluses valeinformatsiooni, et end mitte süüstada.<sup>201</sup> Seetõttu on prof. R. Luja pidanud õigeks küsida, kuidas tõlgendada seda, et maksukohustuslane ei pea avaldama teatud dokumente, et tõendada enda maksuarvestust? Kas tegemist on enese mittesüüstamise privileegiga, mis võrdub kui passiivne kaasaaitamiskohustus maksumenetluses või see tähendab maksukohustuslase jaoks andmete esitamata jätmise eest süütegu, sest ta on avaldanud eksitavat finantsteavet?<sup>202</sup>

On selge, et kui tegemist on õigusega end mitte süüstada selle väga olemuslikul tasandil, siis haldusmenetluses kaasaaitamiskohustuse raames esitada raamatupidamisdokumente võib vaevu tähendada avaliku võimu poolset vaikimisõiguse rikkumist.<sup>203</sup> Ka Ringkonnakohus on tõlgendanud enese mittesüüstamise privileegi käsitlust kitsalt ja leidnud, et maksukorralduse seaduse kohaselt tuleks õigusrikkumiste all mõista väärtegu või kuritegu, kuid mitte igasugust maksuseaduse nõude täitmata jätmist.<sup>204</sup> Niisamuti tuleks Eesti Vabariigi Õiguskantsleri arvamuse kohaselt tõlgendada MKS § 64 lg 1 punktist 6 nii, et maksukohustuslane ei saa tugineda maksumenetluses enese mittesüüstamise privileegile eesmärgiga vältida tasumisele kuuluva maksu määramist, vaid üksnes siis, kui tõendite esitamine tähendaks enese või lähedase süüstamist väärteos või kuriteos.<sup>205</sup> Ka EIK seisukohast lähtuvalt ei saa kaasaaitamiskohustusest keelduda maksumenetluses olukorras, mil siseriiklik institutsioon mõistlikult tegutseb ning mis omab selget ja asjakohast avalikkuse huvi maksumenetluse läbiviimiseks.<sup>206</sup>

---

<sup>200</sup> Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853.

<sup>201</sup> M. Berger. (viide 187) lk 381.

<sup>202</sup> G. Kofler jt (toim). (viide 113), lk 267.

<sup>203</sup> *Ibid.*

<sup>204</sup> TlnRKO 23.11.2011, nr 3-10-3321.

<sup>205</sup> Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 19.

<sup>206</sup> EIKo 10.09.2002, 76574/01, Allen vs. Ühendkuningriik.

Ka töö autor nõustub antud hinnangutega, et maksukohustuslasel on haldusmenetluses ilma paralleelselt kulgeva süüteomenetluseta kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise privileegile tuginemine pigem välistatud. EIK hinnangul ei saa spekuloida küsimuses, kas isikut võidakse seeläbi hiljem kuriteos süüdi tunnistada või mitte, kui riik kohustab maksukohustuslast teavet andma puhtalt korrektse maksustamise kindlustamiseks,<sup>207</sup> ja seda ilma, et paralleelmenetlust on alustatud. Seisukohta kinnitab ka *Murray* lahend- iga meedet, millega stimuleeritakse isikut esitama teavet, mida võidakse hiljem kasutada ka kriminaalmenetluses, ei saa käsitleda ebasobiva sunnina, s.t vaikimisõiguse rikkumisena.<sup>208</sup>

Seetõttu on probleemi väljavaade eelkõige olukorras, mil maksukohustuslane on silmitsi karistusega, kui ta ei avaldada täieliku maksuteavet, mis on juba eos klassifitseeritav kui ebasobiv vastupanu maksumenetluses. *Prima facie* näib see nii mitte olevat, kui avaliku võimu eesmärk on tõhustada maksupetturite käitumist ja seeläbi on ebatõenäoline, et tegemist oleks riigi ebasobiv sunniga senikaua, kuni maksuameti tegutsemine viib maksukohustuslase järeltulele, et süüteomenetlus on eelseisev või koheselt saabuv. Ilmestades mõttekäiku, siis näiteks olukorras, mil ettevõtte avaldab kümne miljoni euro suuruse maksukohustuse, millest maksuamet ei olnud eelnevalt teadlik, on ainult aja küsimus, et maksuamet hakkab uurima isiku varasemat maksukäitumist. Prof. R. Luja hinnangul tuleks nimetatud olukorras, kui maksuamet alustab maksumenetlust ja nõuab isikult varasemate raamatupidamisdokumentide ettenäitamist, pidada sündmustest vahetult eelseisvaks süüteomenetluseks. Prof. R. Luja hinnangul on vastus jaatav, olenemata sellest, et tegemist ei ole süüdistusega vahetu või eelseisev vastavalt EIÕK tähendusele.<sup>209</sup> Töö autori hinnangul oleks nimetatud olukorras aga maksukohustuslasel väga keeruline tõendada, et küsitavad tõendid viitavat enese süüstamisele.

Seejuures on ka Riigikohus kinnitanud, et kui maksumenetluses kaasaaitamiskohustusele tuginedes isikult nõutava tõendusteabe faktiline iseloom viitab isiku poolt toime pandud kuriteole, on isikul õigus tugineda enese mittesüüstamise privileegile isegi siis, kui kriminaalmenetlust ei ole algatatud.<sup>210</sup>

<sup>207</sup> EIK 03.05.2001, 31827/96, J.B. Vs Šveits, p 63.

<sup>208</sup> EIKo 08.02.1996, John Murray vs. Ühendkuningriik, p 46.

<sup>209</sup> G. Kofler jt (toim). (viide 113), lk 267.

<sup>210</sup> RKPJKm 03.03.2011, 3-4-1-15-10, p 27.

Seevastu on enamikul juhtudel MTA kontrolliosakonnal väga raske ja pea, et võimatu kontrollida, kas isiku poolt enese mittesüüstamise privileegile tuginev kaasaaitamiskohustusest keeldumine on põhjendatud või mitte.<sup>211</sup> Kohtute hinnangul ei tohi seetõttu enese mittesüüstamise privileegi kasutamine olla ebamäärane, vaid peab olema vahetult seostatav potentsiaalse süüstava tagajärjega.<sup>212</sup>

Teema ilmestamiseks toob prof. R. Luja välja teise asjakohase näite. Nimelt on maksukohustuslase jaoks maksudeklaratsiooni täitmine obligatoorne, siis kujutlegem olukorda, mil ettevõttel on kaks raamatupidamisdokumenti- üks kuulub maksuhaldurile edastamiseks ning teine, seejuures oluliselt detailsem, on kasutuses ettevõttesiseselt. Võttes arvesse viimast, on EIK kohtuasjas *Saunders* seisukohal, et riigivõimude ebakohase sunni korral sellise tõendi väljaandmine on *per se* vaikimisõiguse rikkumine EIÕK artiklit 6 lõike 1 tähenduses, kui sundkorras saadud ütlusi kasutatakse kriminaalmenetluses eesmärgiga isikut süüstada. Teisalt, kui ettevõtetel on üks raamatupidamisdokument ning teine on olemas ettevõtte juhi mõttes,<sup>213</sup> siis maksumenetluses sunniraha kohaldamine selle eest, kui isik ei too välja konkreetset arvutuskäiku, puudub vaikimisõiguse rikkumise koosseis, sest vastavalt *Saunders* kaasusele pole tegemist tõendiga, mis eelnevalt isiku tahtest sõltumata eksisteerib.<sup>214</sup>

Seega ei saa maksukohustuslane üldsõnaliselt keelduda mistahes teabe andmisest ja dokumentide esitamisest pelgalt viitega ohule, et tema suhtes võidakse süüteomenetlust alustada.<sup>215</sup> Kui maksuhalduri poolt läbiviidav maksumenetlus ei hooa maksusüüteo aspekte, siis tõenäoliselt ei leia ka kohtud, et kui isik tugineb enese mittesüüstamise õigusele ja tegemist oleks maksukohustuslase vaikimisõiguse rikkumisega.<sup>216</sup> Tuleb nõustuda, et maksu määramise ja maksuotsuse täitmise täitmata jätmine või edasilükkamine ei ole põhiseaduslike garantiide kaitsealas ega eesmärgiks.<sup>217</sup>

<sup>211</sup> Näiteks on Riigikohus leidnud, et tunnistajana keelduda ütluste andmisest iseenda vastu ei saa olla ülekuulatava suvaotsuseks ja seetõttu peaks ütluste andmisest keeldumise põhjendatus olema ka põhimõtteliselt kontrollitav. Kõnealuse põhiõiguse olemuse moonutamisega oleks ilmselt tegemist siis, kui nõuda, et ütluste andmisest võiks keelduda vaid see isik, kelle puhul ütluste andmine peaks absoluutse kindlusega tähendama tema süüditunnistamist. Vt RKKKo 20.03.2002, nr 3-1-1-25-02, p 13.

<sup>212</sup> TlnRKO 23.11.2011, nr 3-10-3321, p 19; TlnHKO 13.03.2012, nr 3-10-2533.

<sup>213</sup> Seejuures on R. Luja rõhutanud, et tegemist peab olema geniaalse isikuga (*an ingenious recalculation key*).

<sup>214</sup> G. Kofler jt (toim). (viide 113), lk 268.

<sup>215</sup> TlnRK 06.09.2011, nr 3-10-33, p 9. Vt ka

<sup>216</sup> A. Watters. Privilege Against Self Incrimination in Article 6 of the European Convention on Human Rights. United Kingdom Taxation 09.09.2004. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.taxation.co.uk/taxation/Articles/2014/03/13/228571/human-rights> (15.04.2014).

<sup>217</sup> TrtRK, 07.05.2010, nr 3-09-1248, p 8.

Vastupidine seisukoht võimaldaks maksukohustuslasel põhjendamatult välistada tasumisele kuuluva maksu määramist maksumenetluses, mis omakorda tooks kaasa maksudistsipliini nõrgenemise.<sup>218</sup> Maksumenetluses on avalik valik huvi maksude õigeaegseks ja täielikuks laekumiseks, sest vastupidises olukorras oleks riik situatsioonis, kus ta ei saaks ellu viia talle seaduslikult delegeeritud volitust ja ülesandeid.<sup>219</sup> Seeläbi on ka kohtupraktikas asunud pigem seisukohale, et kui riik kohustab maksukohustuslast teavet andma puhtalt korrektse maksustamise kindlustamiseks, siis vaikimisõigus maksukohustuslasel puudub.<sup>220</sup>

Seega ei ole enese mittesüüstamise privileegi kaitsealas mitte kõik maksumenetluses esitatavad järelepärimised isiku varade ja majandusliku seisuga kohta, vaatamata asjaolule, et selle info mitteesitamise või varjamise eest võidakse isikule määrata haldusmenetluses sanktsioon. Maksuhalduri eesmärk on maksumenetluses välja selgitada isiku maksukohustuse ulatus, mitte isiku süü, mis läbi tuleb tõlgendada MKS § 64 lg 1 p 6 rakendamisel, et vaikimisõiguse kasutamine eeldab selle isiku suhtes süüteo menetluse alustamist või vähemalt selget ohtu, et seda võidakse alustada. Autori hinnangul oleks põhjendatud sätte regulatsiooni täiendamine viisil, et maksukohustuslasele oleks arusaadav, et enese süüstamise privileeg laieneb vaid süüteo menetlusele.

Enese mittesüüstamise privileegi rikkumise probleem võib tekkida aga olukorras, mil maksukohustuslase kaasaitamiskohustuse raames saadud teavet kasutatakse kaudselt maksusüüteo menetluses. Seda nii öelda maksuhalduri jaoks operatiivinfona, millele isiku karistamisel ei tugine, kuid mis loob printsipiis menetlejale võimaluse jõudmaks uute tõenditeni, mille kogumine on võimalik ilma PS § 22 lg 3 formaalselt riivamata.<sup>221</sup> Seeläbi on põhjendatud kahtlus ja võimalus menetlusaluse isiku õiguste riiveks, kui näiteks MTA valdusesse satuvad isikut süüstavad dokumendid ning toimub suuline infovahetus võimalikust maksusüüteo koosseisust, kuid konkreetseid dokumente ei vahetata. Seetõttu on J. Sarv õigustatult märkinud, et „ilmselt on raske tõsimeeli väita, et selline operatiivinfona kasutamine ei ole vastuolus PS § 22 lg 3 mõttega. Samas tuleb mõnda, et taolise toimimisviisi välistamine on paljudel juhtudel pehmelt öeldes keeruline“.<sup>222</sup>

<sup>218</sup> Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 21.

<sup>219</sup> K. Franzen. jt (toim) *Steuerstrafrecht. Kommentar*. 4. Aufl. München: Beck 1996.

<sup>220</sup> Vt nt TrtHKo 29.05.2009, nr 3-09-334, p 11. TrtHKo 14.12.2009, nr 3-09-660, p 6.

<sup>221</sup> J. Sarv. (viide 13), lk 319.

<sup>222</sup> *Ibid.*



On küllaltki tõenäoline, et näiteks KrMS §-s 6 sätestatud kohustuslikkuse põhimõtte järgi alustab uurimisasutus kriminaalmenetlust, kui ilmnevad süüteo asjaolud. Seega ainuüksi suuline infovahetus on võimalus MTA uurimisosakonnale ajendi alustamiseks võimaliku kriminaalmenetluse tõendite kogumiseks, sest süüteo tunnuste ilmnemisega kaasneva avaliku huvi domineerimine ei võimalda rääkida õigusi suuremal määral tagava menetluse vabast valikust, vaid kohustusest alustada kriminaalmenetlust.<sup>223</sup>

Eelnevast nähtub juba oluline järeldus maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegi kaitseala riive kohta. On ilmne, et maksuhaldur hoolimata MKS § 64 lg 1 p 6 saab kasutada võimalust maksukohustuslaselt nõuda maksumenetluses sunniviisiliselt tõendeid, mis osutab täidesaatvale võimule teeviida isiku süüdi tunnistamisel maksusüüteo. Seeläbi on maksukohustuslase põhiõiguste riivet raske tuvastada, sest kui tegemist on maksuameti poolt tavapärase maksumenetluse toiminguga, siis peaks EIK hinnangul olema välistatud isiku kaitseõigus EIÕK artikli 6 lõike 1 alusel.<sup>224</sup> Seega on konflikt EIÕK artikli 6 kohaldamine olukorras, kui maksuamet viib läbi küll tavapärasest maksumenetlust, millele kohaldub muuhulgas rahaline halduskaristus,<sup>225</sup> kuid milles kaasaaitamine eos sisaldab isiku võimaliku süüdistuse tõendamist süüteomenetluses.

Siinkohal ongi sobiv tuua välja Belgia apellatsiooniasutuse Liege kohtuotsuse, mis tugines EIÕK artiklile 6 lõikele 1 ja leidis, et Belgia maksuamet rikkus maksukohustuslase vaikimisõigust, ilma, et süüteomenetlust oli alustatud. Nimelt omas maksukohustuslane Luxembourgis pangas KB kontot ja maksuamet kahtlustas isiku maksupettuses, kuid selleks puudusid tõendid. Nii saatis Belgia maksuamet maksukohustuslasele kirja hoiatusega maksude deklareerimata jätmise eest süüdistada teda maksupettuses, kui isik ei edasta täiendavaid dokumente maksudeklaratsioonide kohta. Samuti märkis Belgia maksuamet, et isikule kohaldatakse haldusmenetluses trahvi, kui ta seda ei tee. Kuna maksukohustuslane kirjale ei vastanud, siis koostas maksuamet ka rahatrahvi. Kohtuotsus sedastas, et maksuamet rikkus isiku vaikimisõigust vastavalt EIÕK artiklile 6 ja viitas *Chambaz* otsusele, sest dokumendid, milles ta oleks end süüdi tunnistanud, on *de facto* maksukohustuslase vaikimisõiguse rikkumine, sest maksuametil puudusid reaalsed tõendid isiku maksude

<sup>223</sup> Nimetatud küsimuse on tõstatanud ka D. Tepõhh (viide 93).

<sup>224</sup> Vt ka EIKo 12.06.2001, 44759/98, Ferrazini vs. Itaalia, p 29-30.

<sup>225</sup> Näiteks MKS § 67 alusel on maksuhalduril õigus rakendada sunniraha asjade ja teabe esitamata jätmise eest, kui isik ei täida talle haldusaktiga pandud kohustust.

deklareerimata jätmise kohta. Seda hetkest, mil isiku teavitati, et oli kahtlustatav kriminaalsüüteo, rikuti tema õigust ausale menetlusele. Kohus kinnitas, et isegi haldustrahvid, millel on süüteomenetluslik eesmärk, ei õigusta rahvusvaheliselt tunnustatud standradite kohaldamata jätmist. Asjaolu, et isik ei vastanud dokumentide esitamisega, ei saa olla karistatav.<sup>226</sup>

Seega autori hinnangul, kui maksuamet ei ole alustanud süüteomenetlust, aga kahtlustab maksukohustuslase maksude deklareerimata jätmist ning kohaldab selle eest trahvi, on *expressis verbis* tegemist maksukohustuslase vaikimisõiguse rikkumisega.

### 3.1.2 Kaasaaitamiskohustuse piiritlemine maksusüüteomenetluse korral

Inimõiguste kohtupraktikas on asutud seisukohale, et enese mittesüüstamise privileeg tuleks kohaldada eelkõige hetkest, mil isiku suhtes on alustatud kriminaalmenetlust. Sellist ajahetke tuleks identifitseerida vastavalt sellele, kui maksukohustuslane on sisuliselt mõjutatud kriminaalmenetlusest.<sup>227</sup>

On selge, et olukorras, mil on tegemist maksumenetlusega, kuid milles on ka süüteomenetluse elemente, peaks isikule olema tagatud tema vaikimisõigus.<sup>228</sup> Seeläbi ei tohi maksukohustuslase otseselt vaikimisõigusele tuginemisega kaasneda isiku olukorda halvendavad järeldused.<sup>229</sup>

Maksu- ja maksusüüteomenetluse paralleelse kulgemise raames pole välistatud vastastikune teabevahetus, võib tekkida olukord, kus maksumenetluses nõutakse isikult teabe esitamist, mida samal ajal läbiviidavas süüteomenetluses võidakse kasutada tema vastu.<sup>230</sup> Vaikimisõiguse rikkumine maksusüüteomenetluse korral võib käsitluse alla tulla siis, kui isikut sunnitakse avaldama teavet, mis võib viia maksukohustuslase süüditunnistamiseni tema suhtes juba kulgevas kriminaalmenetluses.<sup>231</sup> EIK on kinnitanud, et avalikule huvile ei saa

<sup>226</sup> M. Quaghebeur. New penalty systems for tax offences takes effect. Tax Notes International. Volume 68 2012, lk 2. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://taxbites.be.apache05.hostbasket.com/pdf/t132.pdf> (02.05.2014).

<sup>227</sup> EIKo 26.02.1997, 37943/95, Abas vs. Holland.

<sup>228</sup> G. Kofler jt (toim). (viide 113), lk 263.

<sup>229</sup> E. Kergandberg, M. Sillaots. Kriminaalmenetlus. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 2006, lk 60.

<sup>230</sup> K. Palm. (viide 3).

<sup>231</sup> EIKo Weh, p 42. Funke, p. 22, p 44. EIKo Heaney ja McGuinness vs. Iirimaa, p 55.

toetuda, et õigustada sündi kasutades saadud ütluste kasutamist kriminaalmenetluses, kui see puudutab isiku õigust vaikida.<sup>232</sup> Siiski võib vaikimisõiguse rikkumine esineda, kui isikut kriminaalmenetluse väliselt sunniga saadud teavet kasutatakse hiljem kriminaalmenetluses tõendina.<sup>233</sup>

Kriminaalmenetlusega kaasneb maksukohustuslasele küll põhiõiguslik garantii KrMS § 7 lg-s 2 sätestatud korras, mille kohaselt ei pea isik kriminaalmenetluses tõendama oma süü puudumist,<sup>234</sup> kuid sellest ei saa tõsikindlalt järeldada, et tegemist on isiku absoluutse vaikimisõigusega maksumenetluses. Nimelt on Riigikohus märkinud, et kriminaalmenetluses ei tuleks kõiki kahtlusi absoluutselt lugeda kahtlustatava kasuks- sõltumata nende iseloomust ja tekkimise asjaoludest- ning eranditult kõikidel juhtudel oleks välistatud süüdistatava kohustus oma kaitseargumente tõendada.<sup>235</sup> Kui isik esitab versiooni raha kasutamisest äriühingu huvides, peab ta selle versiooni tõestuseks esitama tõendeid või vähemalt looma reaalse võimaluse oma väidete kontrollimiseks.<sup>236</sup> Seega enese mittesüüstamise privileeg maksukohustlase jaoks tähendab küll õigust vaikida, kuid seejuures ei võimalda, et kahtlused tõlgendatakse alati ka isiku kasuks. Seega kui maksukohustlane soovib tugineda MKS § 64 lg 1 p 6 põhimõttele, tuleb *in dubio pro reo* põhimõtte riive tulemiks märkida, et tema kasuks tuleb tõlgendada vaid selline kõrvaldamata kahtlus, mis on konkreetseid asjaolusid arvestades ka eluliselt usutavad.<sup>237</sup>

Seejuures on Riigikohus märkinud, et „olukorras, kus isik ei pea andma ametivõimudele välja teda süüstavaid tõendeid, ei saa teda ka eraldi karistada selle eest, et ta kõnealuseid tõendeid kõrvaldades võtab uurimisorganitelt võimaluse need tema süü tuvastamiseks ise üles leida.“<sup>238</sup> Seetõttu ei saa näiteks kriminaalmenetluses ainuüksi selle põhjal, et maksukohustlane pole esitanud veenvaid tõendeid mingitel aastatel tehtud kulutuste katteallikate kohta, järeldada, et kõnealused kulutused on tehtud tulumaksuga maksustatavate sissetulekute arvel. Samuti ei saa üksnes asjaolust, et isik tegi aastatel kulutusi, mis ületasid tema deklareeritud tulu, järeldada, et nende kulude katteks kasutatud tulu- ja seega ka kohustus taoline tulu

<sup>232</sup> EIKo 21.12.2000. Heaney ja McGuinness vs. Iirimaa, p 40.

<sup>233</sup> EIKo 08.04.2004, 38544/97, Weh vs. Austria. EIKo 17.12.1996, 19187/91, Saunders vs. Ühendkuningriik

<sup>234</sup> RKKKo 22.10.2007, nr 3-1-1-57-07, p 8.

<sup>235</sup> RKÜKo 3-1-1-120-03, p 29. RKKKo 28.01.2008, nr 3-1-1-47-07, p 22.

<sup>236</sup> RKÜKo 3-1-1-120-03, p 29.

<sup>237</sup> RKKKo 09.03.2010, nr 3-1-1-8-10, p 8. Vt ka RKKKo 12.04.2010, nr 3-1-1-15-10, p 8.

<sup>238</sup> RKKKo 01.06.2005 nr 3-1-1-39-05, p 15.

deklareerida- tekkis kulutuste tegemisega samade aastate lõikes, sest puudub alus kriminaalmenetluses presumeerida, et see ei võinud tekkida varem.<sup>239</sup>

Tuleb märkida, et problemaatiline on aga asjaolu, et maksuasjades peab süüdistusakt kajastama maksuotsuse sisule esitavaid põhinõudeid ja sealt peab selguma, kuidas on kuriteo tagajärjel laekumata jäänud maksusumma määratud.<sup>240</sup> Kuna maksusüüteo koosseisuliste tunnuste hulka kuulub ka haldusõigussuhtest tuleneva kohustuse rikkumine, eeldab isiku maksusüüteo süüdi tunnustamine ka seisukohavõttu küsimuses, kas isikule omistatav asjaolu X on lähtudes maksuõigusnormist Y maksuõigusliku kohustuse tekkimise, muutumise või lõppemise aluseks.<sup>241</sup>

Kuna maksumenetlus ja maksusüüteomenetluses erinevad teineteisest märkimisväärselt juba aluspõhimõtete poolest, peaksid nad olema teineteisest sõltumatud ka praktikas. Seeläbi on paralleelmenetluses maksukohustuslase õiguste riive küsimuse all olukorras, mil näiteks revident on kaasatud osalema kriminaalmenetluse kohtueelsesesse uurimisse. Maksusüüteo raames ei viida küll läbi maksukontrolli ning maksuotsust haldusaktina ei koostata, kuid süüdistusakti koostamise jaoks määratakse maksusumma maksuarvestusega, kuid see ei ole dokument, mille aluseks saaks maksukohustuslast sundida tasuma maksusummat. Selline maksuarvestus on revidendi poolt koostatud dokument, mis on abiks maksuõigusliku hinnangu andmisel isiku käitumise kohta,<sup>242</sup> mis aga ei välista, et revidendi poolt kogutud operatiivinfo pinnalt saadakse isiku kohta täiendavat infot maksumenetluse jaoks. Autori hinnangul on ka sellises olukorras võimalik operatiivinfo vahetamine, mis läbi rikutakse isiku enese mittesüüstamise privileegi formaalset, kuid mida on praktikas isikul väga raske tõendada.

Seega saab maksukohustuslane tugineda MKS § 64 lg 1 p-le 6 eelkõige juhul, kui süüteomenetlus on alanud, s.t tehtud on esimene uurimis- või menetlustoiming ning menetluse alustamiseks on olemas ajend ja alus ning puuduvad menetlust välistavad asjaolud.

---

<sup>239</sup> E. Kergandberg. PS § 22 komm 22.- Ü. Madise jt (toim). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Kolmas, täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2012.

<sup>240</sup> RKÜKo 17.02.2004 nr 3-1-1-120-03, p 20.

<sup>241</sup> Näiteks tuleb isiku karistamiseks maksudeklaratsioonis vale maksuarvutuse esitamise eest MKS § 152, karistusseadustiku KarS § 386 alusel tuvastada nii maksuõigussuhte tekkimise aluseks olevad faktilised asjaolud kui ka anda neile maksuõiguslik hinnang arv. Vt selle kohta J. Sarv. (viide 13), lk 309.

<sup>242</sup> J. Sootak, P. Pikamäe. (viide 59), lk 969.

Seejuures on selge, et maksukohustuslane peab samuti põhistama ohtu, et andmeid või tõendeid võidakse tema süüstamiseks kasutada.<sup>243</sup>

Sellisel juhul on aga problemaatiline olukord, kui isik keeldub ütluste andmisest paralleelmenetluses ja põhjendab seda pealiskaudselt. Sest kui isik keeldub kaasaaitamiskohustusest ka paralleelmenetluses, on võimalik sunniraha karistamise määramine MKS § 154 lg 1 alusel. EIK praktika kohaselt ei mõelda isiku sunni all üksnes sunnivahendeid EÕIK art 3 mõttes, vaid igasugust vahetut või vahendatud survet süüdistatavale, mis võiks tingida enese mittesüüstamise. Seetõttu loetakse sunniks ka kõnealuses mõttes faktiliste või õiguslike järeldemitega ähvardusel dokumentide väljaandmist.<sup>244</sup> EIOK alusel peab küll tegemist olema kahtlustatavaga, kuid kui hilisema maksumenetluse kulg toob kaasa ka maksusüüteo menetluse, siis sellise „varemsaadu“ dokumendi hilisem kasutamine kriminaalmenetluses võib osutada ausa kohtumenetluse printsiibi rikkumiseks, kui selle tulemina piiratakse oluliselt isiku kaitsevõimalusi. Sellest lähtub ka põhimõte, et isik, kelle suhtes on alustatud kriminaalmenetlust, võib keelduda teabe andmisest ka selles muus menetluses.<sup>245</sup>

Kui aga maksukohustuslane esitab teadlikult maksuhaldurile võltsitud tõendid olukorras, kus seda tehti eesmärgiga varjata iseenda poolt varem toime pandud kuritegu, on välistatud maksukohustuslase karistamine selle eest, et ta esitab ametivõimudele ebaõigeid andmeid eesmärgiga mitte paljastada enda poolt toime pandud kuritegu.<sup>246</sup> Riigikohus on leidnud, et mõistetavalt ei pea kohtualune tõendama enda süü puudumist. Kuid juhul, mil kohtualune otsustab end kaitsta aktiivselt, peab ta kas ise esitama tõendid oma väidete õigsuse kinnitamiseks või vähemalt looma menetlejale realselt sellise võimaluse nende väidete kontrollimiseks, mistõttu on ka välistatud sellises olukorras enese mittesüüstamise privileegi rikkumine. Kui aktiivselt kaitsev isik jätab esitamata oma väidete õigsust kinnitavad tõendid ega loo reaalset võimalust nende väidete kontrollimiseks, pole alust rääkida süüdistusversiooni suhtes tekkinud kahtlustest, mida tuleks tõlgendada menetlusaluse isiku kasuks.<sup>247</sup>

<sup>243</sup> Vt nt TlnRK 06.09.2011, nr 3-10-33, p 9. TlnHKo 16.11.2012, nr 3-12-1445. TlnRKo 3-11-496, p 16. TrtRKo 12.11.2008, nr 3-08-1090, p 23.

<sup>244</sup> E. Kergandberg. M. Sillaots (viide ), lk 57.

<sup>245</sup> *Ibid.*, lk 58.

<sup>246</sup> RKKKo 28.01.2008, nr 3-1-1-60-07, p 29; RKKKo 01.06.2005, nr 3-1-1-95-05, p 17.

<sup>247</sup> RKKKo 24.10.2005, nr 3-1-1-104-05, p 6.3. Vt ka EIKo 11.12.1981, nr 8803/79, Lingens ja Leitgeb vs

Seega paralleelmenetluses kaasaaitamiskohustuse välistamine kriminaalmenetluses ei tähenda seda, et seda tuleks võtta absoluutse isiku õigusena ja kõikidel juhtudel tuleb kahtlustused tõlgendada isiku kasuks ning eranditult oleks välistatud kohustus oma kaitsepositsiooni tõendada. Ka prof. E. Kergandberg on leidnud, et niisugune interpreteering oleks ekslik ja kindlasti nii seda mõista ei tohiks.<sup>248</sup> Maksumenetlus nõuab tehingute kohta käivate raamatupidamisdokumentide säilimist. Kui näiteks paralleelmenetluse vahekorral on süüdistatav rikkunud dokumentide säilimiskohustust ja sedastab, et tehingud on vaatamata dokumentide puudumisele aset leidnud, siis ei saa ta maksusüüteo menetlemisel nõuda oletavate tehingute arvesse võtmist, ilma et ta looks menetlejale võimaluse kontrollida tehingute toimumist.<sup>249</sup>

Töö autori hinnangul on kohtupraktika küll selgitanud MKS § 64 lg 1 p 6 „õigusrikkumises süüditunnistamist“ käsitlust kuid oleks soovitatav Eesti maksukorralduse seaduse muudatus, mis läbi oleks selgem maksukohustuslase õigused ja kohustused just paralleelmenetluse olukorras. Eeltoodust nähtub, et MKS § 64 lg 1 p 6 grammatiline tõlgendamine tekitab vastuolu normi eesmärgiga, sest õigusrikkumises süüditunnistamine tähendab enamasti, kui pelgalt alustatud süüteo menetlust. Samuti on tõendit lubatavuse küsimus ja piiritlemise vahetõttu maksu- ja maksusüüteo menetluses vajalik sellest, et oleks arusaadav, kuidas ja mis ulatuses saab haldusorgan kasutada kogutud tõendeid. Seega leiab alljärgnevalt *käsitlust* ülevaade, kuidas on kohtupraktika tõlgendanud tõendi lubatavuse küsimust nii haldus- kui ka kriminaalmenetluses.

## **3.2 Enese mittesüüstamise privileegi rikkumisel kogutud tõendi lubatavuse küsimus**

### **3.2.1 Maksusüüteo menetluses**

Eeltoodust nähtub, et enese mittesüüstamise privileegi hindamisprotsess on maksuhalduri poolt personaalne. On selge, et maksuhaldur otsustab oma siseveendumuse põhjal, kas maksukohustuslase poolne väide on tõendatud ja millal enese mittesüüstamise privileegi kasutamine on põhjendatud. Seetõttu on maksuhalduril kohustus uurimisprintsipi alusel

---

Austria.

<sup>248</sup> E. Kergandberg. PS § 22 komm 23.- Ü. Madise jt (toim). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Kolmas, täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2012.

<sup>249</sup> *Ibid.*

arvestada nii maksukohustust suurendavaid kui vähendavaid asjaolusid ja vajaduse korral koguda selleks täiendavaid tõendeid omal algatusel. Siiski tekib küsimus, kas adekvaatne ja objektiivne maksuhalduri poolne tõendite kogumine on igas olukorras maksukohustuslase jaoks tagatud? Eesmärgiks ei ole siinkohal õõnestada avaliku võimu eetilisust ega kahelda maksuhalduri hindamisvõimes, vaid uurida enese mittesüüstamise privileegi rikkumisel tõendite kogumist ja selle lubatavuse küsimust.

Ei ole välistatud kogutud tõendite võimalik rakendamine süüteomenetluse ja haldusmenetluse ristumisel ja seeläbi paralleelne kasutamine erinevates menetlustes, mis tähendab, et kohtueelse uurimise käigus kriminaalmenetluses kogutud tõendeid kasutatakse maksukohustuslase suhtes maksumenetluses või vastupidi. Seetõttu tuleb eristada tõendamist kriminaalmenetluses ja haldus(kohtu)menetluses, sest lähtuvalt erinevatest menetlusseadustest on nõuded ja tõendamiskord nendes menetlustes erinevad.<sup>250</sup>

Seega on paralleelmenetluses tegemist maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegi riive probleemiga siis, kui näiteks kriminaalmenetluses hakatakse üle kandma teistele menetlustele omaseid tõendeid. Seetõttu maksukuritegude uurimisel tuleb maksumenetluses kogutud tõendeid uurida ja hinnata kriminaalmenetlusliku tõendamise üldisi reegleid järgides.<sup>251</sup> Kriminaalmenetluses tuleb hinnata tõendeid, mida on kogutud maksumenetluses, kriminaalmenetluse seadustiku üldistest reeglitest lähtuvalt.<sup>252</sup>

Seeläbi on Riigikohus asunud seisukohale, sarnaselt EIK kohtupraktikale, et kriminaalmenetluses ei tohi tõendina isiku vastu kasutada selliseid tema poolt maksumenetluses antud seletusi, mis ei ole otseselt süüstava iseloomuga, kuid mis nõrgestavad süüdistatava kaitsepositsiooni.<sup>253</sup> Seetõttu ei ole maksumenetluses kaasaaitamiskohustusele tuginedes saadud süüstavad ütlused kriminaalmenetluses lubatud isegi siis, kui isik maksumenetluses vaikimisõigusele ei tuginenud, sest tegemist on isiku tahte vastaselt kogutud tõenditega.<sup>254</sup> Siiski on EIK leidnud, et kui olukord eeldab selget isiku selgitusi, võetakse vaikimine arvesse tõendite veenvuse hindamisel.<sup>255</sup> Seetõttu ei ole

<sup>250</sup> RKHKo 16.01.2003, nr 3-3-1-2-03, p 10.

<sup>251</sup> RKÜKo 17.02.2004, 3-1-1-120-03, p 16, 17.

<sup>252</sup> RKKKo 22.10.2007, nr 3-1-1-57-07, p 8.

<sup>253</sup> RKKKo 22.10.2007 nr 3-1-1-57-07, p 24.

<sup>254</sup> RKKKo 28.01.2008, nr 3-1-1-47-07, p 22.

<sup>255</sup> EIKo 08.02.1996, 18731/91, Murray vs. Ühendkuningriik, p 45-47.

kriminaalmenetluses kogutud tõendid ka alati lubamatud, sest näiteks jälitustegevusega seoses tõendite kogumise kohta on Riigikohus sedastanud, et sellise menetluspõhiõiguse nagu enesesüüstmise keelu piiramise proportsionaalsuse üle otsustamisel peab kaaluma kuriteo raskusastet ja avastamisraskusi, mis kaasneksid, kui kuriteo toime pannud isiku väljaselgitamiseks rakendataks vaid tavapäraseid uurimistoiminguid.<sup>256</sup>

### 3.2.2 Maksumenetluses

Seevastu haldusmenetluses kogutud tõendi lubatavuse küsimus on märksa keerulisem. Töö autor toob ühe ilmestava näite. Nimelt seisneb ju inkvisitsioonilise menetluse idee selles, et avalik võim selgitab välja tõe, kas maksusüütegu on aset leidnud ja millised on süüdistust toetavad asjaolud. Selle raames kogub uurimisasutus tõendeid ja pole välistatud, et menetlustoimingute raames leitakse muuhulgas sellist teavet, mis toetab paralleelselt või vahetult eelseisva maksumenetluses maksuotsuse tegemist. Kas ka sellise tõendi kasutamine maksumenetluses, mida isik pole avaldanud ja on rakendanud vaikimisõigust, on maksuhalduril õigus kasutada maksumenetluses? Näiteks olukorras, mil kohtueelne uurimisasutus lõpetab määrusega menetluse, sest puudub kriminaalmenetluse alus ja kogutud tõendid ei jõua kohtusse hindamisele.

Seega, et otsustada, kas menetlusaluse isiku suhtes tõendite kogumine ja korra rikkumine on olnud lubamatu,<sup>257</sup> tuleb hinnata, millisel määral rikuti isiku põhiõigusi kui ka demokraatliku õigusriigi põhiprintsiipe, menetluse eesmärgi võimalikku eripära ja olulisust ning kogutud tõendi seost haldusaktiga.<sup>258</sup> Selle raames on Riigikohus leidnud, et „[õ]igusvastasuse tuvastamine ei pruugi tähendada seda, et tõendi kogumise korra rikkumise tõttu on tõend lubamatu. Üksnes oluline rikkumine toob kaasa tõendi lubamatuse“.<sup>259</sup>

Vastavalt PS § 15 lõike 1 teise lause kohaselt on igaühel õigus oma kohtuasja läbivaatamisel nõuda mis tahes asjassepuutuva seaduse, muu õigusakti või toimingu põhiseadusvastaseks

<sup>256</sup> RKKKo 21.05.2012, 3-1-1-31-12, p 8.

<sup>257</sup> Vastavalt HMS § 58 ei saaks aga maksukohustuslane nõuda haldusakti kehtetuks tunnistamist üksnes põhjusel, et haldusakti andmisel rikuti menetlusnõudeid või et haldusakt ei vasta vorminõuetele, kui eelnimetatud rikkumised ei võinud mõjutada asja otsustamist.

<sup>258</sup> K. Merusk. I. Pilving. Halduskohtumenetluse seadustik- kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2013, lk 232.

<sup>259</sup> RKKKo 27.02.2003, nr 3-3-1-9-03, p 8.



tunnistamist. Kuna haldusmenetluses tõendite lubatavuse küsimuses on seoses nende kogumise õiguspärasusega,<sup>260</sup> siis loetakse tõendite puudulikkude kogumist menetlusveaks ja seda saab haldusmenetluses vaidlustada vaid sel juhul, kui see on viinud sisuliselt ebaõige otsustuseni.<sup>261</sup> Riigikohus on leidnud, et kriminaalmenetluses kogutud tõendid võivad olla tõenditeks ka haldusmenetluses, kui nende tõendite lubatavust ei välista HMS<sup>262</sup> või MKS.<sup>263</sup> Samasugust seisukohta saab kohaldada ka vääртеomenetluses kogutud tõendi lubatavuse suhtes, sest sedakaudu võib samuti tekkida tõend maksuküsimuse otsustamiseks<sup>264</sup>

Seega vastates eeltoodud näitele, kui kohtueelse uurimise käigus on tõend kogutud kriminaalmenetluse seadust järgides, siis vastavalt MKS § 59 lg 1 on maksumenetluses riigiasutuselt saadud dokumendid, ka maksumenetluses tõendina lubatud kasutada. Selle raames tekib aga küsimus, kuidas saavad kriminaalmenetluses kogutud tõendid olla tõendusallikaks maksuametile, sest üldjuhul ei ole haldusmenetluses sellisel viisil võimalik tõendeid hankida. Seeläbi astub maksuhaldur justkui üle oma kohustusest tõendeid koguda ning läheb kergema vastupanu teed, sest viidatud juhul ei kogu tõendeid mitte maksuamet vastavalt haldusmenetluse põhimõtetele, vaid uurijad vastavalt kriminaalmenetluses ettenähtud õigusaktidele.

Töö autor leiab, et problemaatiline on süüteomenetluses kogutud tõendite seaduslikkuse küsimus seetõttu olukorras, mil kohtu poolt ei ole hinnatud kogutud tõendite legitiimsust. Sellisel juhul tuleks *expressis verbis* tõendite kasutamist lugeda ka maksumenetluses lubamatuks. Seeläbi oleks teravitav Eesti õiguses kaaluda *de lege feranda* ka eraldi maksukorralduse seadust täiendada, kuidas toimub paralleelmenetluses üle võetud tõendite kasutamine maksumenetluses.

---

<sup>260</sup> K. Merusk. I. Pilving. (viide 258), lk 232.

<sup>261</sup> I. Pilving. Riigikohtu 2001. aasta praktika haldusmenetluse valdkonnas. – Juridica 2002/2, lk 114.

<sup>262</sup> Haldusmenetluse seadus.- RT I, 23.02.2011, 8.

<sup>263</sup> RKÜKo 17.02.2004, nr 3-1-1-120-03, p 17. RKm 27.01.2003, nr 3-3-1-6-03, p 10.

<sup>264</sup> M. Kähri. Ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeld maksumenetluses. Juridica II/2008, lk 80.

## 4. VÖRDLEV ANALÜÜS TEISTE RIIKIDE NÄITEL ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEGIST MAKSUÕIGUSNORMI RIKKUMISEL

### 4.1 Saksamaa näitel

#### 4.1.1 Üldine paralleelmenetluse regulatsioon

Võrreldes Eesti maksukorralduse seadusele sätestab Saksamaa materiaalõigus väga konkreetselt maksumenetluse ja kriminaalmenetluse paralleelse kulgemise vahekorra ning lahendab tõendite lubatavuse küsimuse. On oluline sedastada, et Saksamaal ei asu maksualaste kriminaalmenetluse protseduurireeglid mitte kriminaalmenetluse seadustikus,<sup>265</sup> vaid Saksamaa maksukorralduse seaduses. Saksamaa maksukorralduse seadus *Abgabenordnung*<sup>266</sup> § 393 sätestab põhimõtted ja reeglid paralleelselt kulgevas kriminaal- ja maksumenetluses, mille lähtepunktiks võib autori hinnangul pidada maksukohustuslase efektiivse õiguste kaitse tagamist.

AO § 393 lg 1 tuleneb, et maksukohustuslase õigused ja kohustused maksu- ja kriminaalmenetluse korral kohaldatakse konkreetsele protseduurile neid reegleid, millist menetlust isiku suhtes menetletakse. Haldussunnivahendite kasutamine AO § 328 sätestatud juhul on lubamatu, kui see sunnib isiku süüdistama ennast maksukuriteos. Samuti reguleerib maksukorralduse seadus, et see säte peaks eranditult kohalduma ka olukorras, mil maksukohustuslase suhtes on juba alustatud kriminaalmenetlust.<sup>267</sup>

AO § 393 lg 2 sedastab, et kui kriminaalmenetluse raames prokurör või kohus tulenevalt maksumenetluses kogutud faktidest ja tõenditest, mida maksukohustlane maksuhaldurile vastavalt kaasaaitamiskohustusele avaldas enne kriminaalmenetluse algatamist või teadmatuses kriminaalmenetluse algatamisest, ei tohi avaldatud teavet isiku vastu kasutada

<sup>265</sup> Saksamaa maksukorralduse seaduse AO § 385 lg 1 alusel kohaldatakse kriminaalmenetluses sätteid, arvestades maksukorralduse seadustiku erisusi.

<sup>266</sup> *Abgabenordnung* (Saksamaa maksukorralduse seadus). Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/index.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html) (11.03.2014).

<sup>267</sup> Saksa keeles AO § 393 lg „(1) *Die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren richten sich nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften. Im Besteuerungsverfahren sind jedoch Zwangsmittel (§ 328) gegen den Steuerpflichtigen unzulässig, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten. Dies gilt stets, soweit gegen ihn wegen einer solchen Tat das Strafverfahren eingeleitet worden ist. Der Steuerpflichtige ist hierüber zu belehren, soweit dazu Anlass besteht.*“

süüdistuses maksukuriteos kriminaalmenetluses. Selline põhimõte ei ole kohaldav süüdistuses, milles on suur avalik huvi AO § 30 (4) nr 5 alusel.<sup>268</sup> Seesugune suur avalik huvi Saksa õiguses § 30 (4) nr 5 tähendab eelkõige näiteks kuritegu elu või riigi vastu.

Samuti on AO § 393 lg 3<sup>269</sup> välja toodud, et tõendid, mille maksuhaldur või prokuratuur on kriminaalmenetluses saanud seaduslikult, võib kasutada isiku vastu maksumenetluses. Säte kehtib ka tulemuste suhtes, mis on saadud eeluurimise käigus- näiteks isiku privaatsest kirj vahetusest, posti ja telekommunikatsiooni vahendit kasutades määral, kui need on kriminaalmenetluses legitiimselt kogutud, on lubatud tõendid edastada maksuametile vastavalt Saksamaa kriminaalmenetluse seadustikus sätestatud korras.<sup>270</sup>

Maksumenetluses kaasaaitamiskohustuse regulatsioon tuleneb Saksamaal AO § 90. Maksukohustuslasel on kaasaaitamiskohustusest maksumenetluses, mil ta peab tegema maksuhalduriga koostööd, pakkudes täielikku ja tõest teavet seni, kuni ta ei paljasta oma kuritegeliku käitumist. Kommentaaride kohaselt kohaldub AO § 393 lg 2 olukorras, mil maksukohustuslase suhtes juba käib paralleelmenetlus, kuid seegi ei välista isiku kohustust selgitada teiste maksuliikide või maksustamisperioodide kohta käiva teabe avaldamist.<sup>271</sup>

Maksu- ja kriminaalmenetluse vahekorra raames saab Saksamaa maksukorralduse seaduse pinnalt järeldada, et maksumenetluses tõe väljaselgitamine on primaarne, et jätkata kriminaalmenetluse uurimisega. Vastavalt AO § 396 lg 1 sätestatule- kui tegemist on maksudest kõrvalehoidmise juhtumiga ja sõltub sellest, kas maksunõue on olemas, kas

<sup>268</sup> Saksa keeles AO § 393 lg (2) „Soweit der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht in einem Strafverfahren aus den Steuerakten Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die der Steuerpflichtige der Finanzbehörde vor Einleitung des Strafverfahrens oder in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat, dürfen diese Kenntnisse gegen ihn nicht für die Verfolgung einer Tat verwendet werden, die keine Steuerstraftat ist. Dies gilt nicht für Straftaten, an deren Verfolgung ein zwingendes öffentliches Interesse (§ 30 Abs. 4 Nr. 5) besteht.“

<sup>269</sup> Saksa keeles AO § 393 lg (3) „Erkenntnisse, die die Finanzbehörde oder die Staatsanwaltschaft rechtmäßig im Rahmen strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen hat, dürfen im Besteuerungsverfahren verwendet werden. Dies gilt auch für Erkenntnisse, die dem Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis unterliegen, soweit die Finanzbehörde diese rechtmäßig im Rahmen eigener strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen hat oder soweit nach den Vorschriften der Strafprozessordnung Auskunft an die Finanzbehörden erteilt werden darf.“

<sup>270</sup> Saksa keeles AO § 393 lg (3) „Erkenntnisse, die die Finanzbehörde oder die Staatsanwaltschaft rechtmäßig im Rahmen strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen hat, dürfen im Besteuerungsverfahren verwendet werden. Dies gilt auch für Erkenntnisse, die dem Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis unterliegen, soweit die Finanzbehörde diese rechtmäßig im Rahmen eigener strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen hat oder soweit nach den Vorschriften der Strafprozessordnung Auskunft an die Finanzbehörden erteilt werden darf.“

<sup>271</sup> Bachler. BeckOK AO § 393 komm 1.- Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren (Abs. 1). Beck'scher Online-Kommentar StPO 30.09.2013.

maksude maksmise kohustus on arusaadav või on saadud põhjendamatud maksusoodustused, peatatakse sama teo suhtes kriminaalmenetlus kuni maksumenetlus on lõpetatud ja maksuotsust pole võimalik enam vaidlustada.<sup>272</sup> Kui kriminaalmenetlus on alustatud ja süüdistusakt kohtusse esitatud, siis peatab seniks kohus määrusega kriminaalmenetluse.<sup>273</sup>

#### 4.1.2 Maksukohustuslase õiguste kaitse piiritlemine

Ka Saksamaa õiguses tekib paratamatult eri huvide ning väärtuste probleeme, mille raames võib tekkida konflikt maksuhalduri ehk riigi *versus* maksukohustuslase vahel. Seeläbi eristatakse Saksamaal probleemi kahel viisil- maksustamise materiaalõiguslik õigustatus ning protsessinormide rikkumise õigustamatuse küsimus.<sup>274</sup> Saksamaa maksusüütegude koosseisude poolt kaitstava õigushüvede alla kuulub avalik huvi, mis on maksude õigeaegse ja täieliku laekumise kaitsealas,<sup>275</sup> kuid sama olulisel määral tunnustatakse ka ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeldu- väärtustades menetlusaluse isiku protsessireegleid, millega kaitstakse isiku põhiõigusi, tagades, et menetlust ei hinnata vaid materiaalõigusliku tulemuste põhjal.<sup>276</sup>

Maksukohustuslase põhiõiguste kaitse problemaatika seoses enese mittesüüstamise õiguse tagamisel ei ole võõras ka Saksamaal. Nii näiteks on leitud, et Saksamaa õiguses on konflikt just maksukohustustes sätestatud võimalik kaudne enese süütamise olukord.<sup>277</sup> Saksamaa Ülemkohus (*Bundesgerichtshof*) on leidnud, et need dokumendid, mida maksukohustuslane peab raamatpidamises dokumenteerima ning alles hoidma ei kuulu enese mittesüüstamise õiguse alla ning ei ole selle kaitse osa.<sup>278</sup> Kuivõrd kaudne enese süüstamine võib seetõttu

---

<sup>272</sup> AO § 396 „(1) Hängt die Beurteilung der Tat als Steuerhinterziehung davon ab, ob ein Steueranspruch besteht, ob Steuern verkürzt oder ob nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt sind, so kann das Strafverfahren ausgesetzt werden, bis das Besteuerungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist.“

<sup>273</sup> AO § 396 „(2) Über die Aussetzung entscheidet im Ermittlungsverfahren die Staatsanwaltschaft, im Verfahren nach Erhebung der öffentlichen Klage das Gericht, das mit der Sache befasst ist.“

<sup>274</sup> A. Stibi. Verwertungsverbote im Steuerrecht. Rechtswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster. Münster 1995, lk 9–15.

<sup>275</sup> K. Tipke, J. Lang. Steuerrecht. 17. Aufl. Köln: Dr. Otto Schmidt 2002, lk 790.

<sup>276</sup> A. Stibi. (viide 273), lk 22.

<sup>277</sup> F. Heerspink. Strafe aufgrund zutreffender Steuererklärung? Steuerliche Mitwirkungspflichten und das nemo-tenetur-Prinzip? 04.10.2006. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.hwhlaw.de/veroeffentlichungenaktuelles/weitere-publicationen/heerspink-strafe-aufgrund-zutreffender-steuererklaerung-steuerliche-mitwirkungspflichten-und-das-nemo-tenetur-prinzip/> (15.03.2014).

<sup>278</sup> BGH. 1 StR 585/92, 08.09.1992, LSK 1993, 160246.

esineda, peab kohtulik kontroll võtma seda arvesse ja neid tõendeid tohib kasutada ainult maksumenetluses.<sup>279</sup>

Kuid põhiseadusvastane on haldusorgani selline tegevus, mil maksukohustuslane on avaldanud tõde ja täielikkust oma majandustegevuse kohta, kuid mille alusel hakatakse menetlema isiku suhtes kriminaalmenetlust. Informatsioon, mis on maksukohustuslane avaldanud, kuid mis viitab maksukohustuslase süüteo, tuleb lugeda põhiseadusega vastuolus olevaks õiguslikuks aluseks süüteomenetluses.<sup>280</sup>

Seeläbi on Saksa erialakirjanduses leitud, et ebaseaduslikult kogutud andmeid võib maksuhaldur kasutada üksnes operatiivse infona, mis tähendab, et maksuhaldur võib kasutada asjaolusid, mis olid talle teada või pidid talle teada olema maksumenetluses,<sup>281</sup> kuid legaliteedipõhimõttest lähtuvalt peab olema menetlusalusele isikule arusaadav, missugune temapoolne käitumine võib sisaldada või kaasa tuua kriminaalsüüdistuse. Seetõttu pole ka Saksa õiguses lõpuni selge, missugused avaliku võimu tegevused on põhiseadusega vastuolus ja missugused keelatud.<sup>282</sup>

Samuti on Saksamaa Ülemkohus on asunud seisukohale, et kriminaalmenetluse peatamine AO § 396 lg 1 sätestatud korral ei ole absoluutne. Nimelt ei kehti see juhul, kui maksuamet hindab üksnes maksukohustuslase tulubaasi, kui isiku poolt esitatud tuludeklaratsioon on valesti koostatud või ebapiisav, sest maksuhalduri kontroll kehtib ka juhul, kui paralleelselt kulgeb kriminaalmenetlus. Seeläbi leidis kohus, et AO § 393 ei ole maksukohustuslasele ülimuslik ja säte ei reguleeri maksumenetluse protsessi. Nii kriminaalmenetlus kui maksumenetlus on teineteisest sõltumatud ja võrdse tähendusega. See tähendab, et maksuhalduri poolt kasutatud meede peab olema maksukohustuslase põhiseadusest tulenevate õigustega kooskõlas ka isiku maksubaasi määramisel, kuid isikul on ka selles osas kohustus teha maksuhalduriga koostööd.

283

<sup>279</sup> BGH 2005, 764, 765; NSTZ-RR 2012, 372, 373.

<sup>280</sup> H. List. Das Verhältnis von Strafverfahren und Besteuerungsverfahren (§ 393 AO) in verfassungsrechtlicher Sicht. Beck'scher Online-Kommentar StPO LSK 2006, 160590.

<sup>281</sup> H. Wenzig, H. Steuerliche Betriebsprüfung. 8. Aufl. Achim: Erich Gleischer Verlag 2000, lk 89.

<sup>282</sup> K. Ziegler, P. M. Huber. Current problems in the protection of Human Rights: Perspectives from Germany and the UK. Oxford and Portland: Hart Publishing 2013, lk 29.

<sup>283</sup> BFH, Beschl. vom 19.10.2005 - X B 88/05 (NV), BeckRS 2005, 25008878.

Samuti on Saksamaal puudulik konkreetselt maksumenetluses ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeld, mistõttu on see välja kujunenud kohtupraktikas.<sup>284</sup> Kuid põhivabaduste ja neid sätestavate normide rikkumise teel kogutud tõendite suhtes kehtib printsiip, et neid tõendeid ei tohi tõendusvahendina kasutada ning kõik selliste tõendite alusel tehtud otsused tühistatakse.<sup>285</sup>

## 4.2 Ameerika Ühendriikide näitel

### 4.2.1 Üldine paralleelmenetluse regulatsioon

Kuigi Ameerika Ühendriikides (edaspidi ka USA) kehtiv õigussüsteem põhineb vastupidiselt Eesti õiguskorrale tavaõigusel, on paralleelmenetluse sõlmküsimused maksukohustuslase suhtes rakendatud meetodite õiguslik alus maksu- ja kriminaalmenetluse vahekorral olnud nii mõneski tuntud kaasuses küsitav. Seetõttu on käesoleva uurimisprobleemi lahendamisel asjakohane uurida, lähtudes töö sissejuhatuses kirjeldatud metoodikast, eri õiguskordades omaks võetud õiguslike lahenduste võrdlust.

Ameerika Ühendriikides teostab sarnaselt Eesti Maksu- ja Tolliametile IRS (*Internal Revenue Service*) maksukohustuslase suhtes maksumenetlust. Enese mittesüüstamise privileegi klausel tuleneb Ameerika Ühendriikide põhiseadusest,<sup>286</sup> mis sätestab erinevalt Eesti põhiseadusest veidi laiemalt, et „ükski inimene ei ole kohustatud tunnistama kriminaalasjas enda vastu /../ kui see ei toimu seadusega kooskõlas“.<sup>287</sup>

Käesoleval juhul on potentsiaalselt asjakohane viidata USA maksukorralduse seadusele *Internal Revenue Code*<sup>288</sup> ja maksuhalduri juhendmaterjalile (*Collecting Process*),<sup>289</sup> mille

<sup>284</sup> A. Stibi. (viide 273), lk 40.

<sup>285</sup> L. Lehis. Maksu- ja õiguste kaitse maksumenetluses. – *Juridica* 1997/3, lk 131.

<sup>286</sup> The Fifth Amendment (Amendment V) to the United States (Ameerika Ühendriikide põhiseadus, 5. tr.). Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.archives.gov/exhibits/charters/bill\\_of\\_rights\\_transcript.html](http://www.archives.gov/exhibits/charters/bill_of_rights_transcript.html) (16.04.2013).

<sup>287</sup> Ameerika Ühendriikide Suursaatkond Eestis avaldatud eestikeelne Ameerika Ühendriikide põhiseadus koos kommentaaridega. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://estonian.estonia.usembassy.gov/pohiseadus.html> (16.04.2013).

<sup>288</sup> Ameerika Ühendriikide maksukoodeksile. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Tax-Code,-Regulations-and-Official-Guidance> (23.04.2014).

<sup>289</sup> Ameerika Ühendriikide maksuhalduri juhendmaterjal "Collecting Process". Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-001-005.html#d0e10](http://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-001-005.html#d0e10) (16.04.2013).

viies sektsioon reguleerib väga nüansirikkalt maksukohustuslase suhtes läbiviidava tsiviil<sup>290</sup>- ja kriminaalmenetluse vahekorra. Nimelt on esimeses alapeatükis sätestatud paralleelmenetluse uurimise põhimõte, mille kohaselt on paralleelmenetlus IRS maksuhaldurite (*revenue officers*) ja kriminaalmenetluses uurijate poolt samal ajal, vahetult või teineteisele järgnevalt toimuv sama maksukohustuslase suhtes samade asjaolude raames tsiviil- kui kriminaalmenetlus. Siiski kehtib paralleelmenetluse kulgemise raames põhimõte, et kaks menetlust on eraldiseisvad, kuid teevad omavahel tõhusalt koostööd ilma otseselt teineteise metoodikat juhendades.<sup>291</sup> Samuti on printsiibis kirja pandud, et kui maksukohustuslase suhtes hakkab kulgema paralleelmenetlus, peab 30 päeva jooksul pärast selle selgumist toimuma kinnitav kohtumine menetlejatest osapoolte vahel,<sup>292</sup> milles kusjuures ei osale maksukohustuslane, vaid üksnes riigivõimu esindajad.

Kui paralleelmenetluse kulgemise kokkulepe on riigivõimu esindajate poolt kinnitatud, siis Ameerika Ühendriikides kehtib põhimõte, et maksuhaldur ja kriminaalmenetluse uurijad koordineerivad ning kooskõlastavad omavahel kogutud tõendite arengut ning vahetavad ühe või teise tegevust toetavaid tõendeid kooskõlas õigusaktides sätestatud kitsendustega.<sup>293</sup> Samuti tuleneb seadusest põhimõte, et maksuhalduri ja kriminaalmenetluse uurijate omavaheline koostöö on hädavajalik paralleelmenetluses edukaks tulemiks.<sup>294</sup> Selline printsiip oleks autori hinnangul Kontinentaal-Euroopa õigusruumis selges vastuolus EIÕK eesmärkidega.

#### 4.2.2 Maksukohustuslase õiguste kaitse piiritlemine

Kohtupraktika on USA-s nii mõneski küsimuses paralleelmenetluse kulgemist ühtlustanud, visandades piirid maksukohustuslase kaitseks. Näiteks sedastas kohtuasjas *Tweel* Ameerika Ühendriikide Ülemkohus (*Supreme Court of the United States*) avalikule võimule konstitutsioonilised piirangud paralleelmenetluse läbiviimisel. Nimetatud kohtuasjas toimus ettevõtja arvates tema suhtes tavapärase audit kontroll, mille viisid läbi IRS-i maksuhaldurid. Maksuhaldurid vastasid aga eitavalt ettevõtte raamatupidaja küsimusele, kui too soovis teada,

---

<sup>290</sup> Autor märgib, et Ameerika Ühendriikide maksukodeksis nimetatakse maksukohustuslase suhtes läbiviidavat maksmenetlust paralleelmenetluses tsiviilprotsessiks (*civil procedure*), mida võib tõlkida ka kodaniku suhtes läbiviidavaks menetluseks.

<sup>291</sup> Collecting Process (Ameerika Ühendriikides kehtiv maksuhalduri juhendmaterjal), p 5.1.5.1.

<sup>292</sup> *Ibid.*, p 5.1.5.5.

<sup>293</sup> *Ibid.*, p 5.1.5.4.

<sup>294</sup> *Ibid.*, p 5.1.5.4.

kas menetlejad pole mitte uurijad ja tõendeid kogutakse hoopis kriminaalmenetluse jaoks. Kohtumenetluses selgus, et läbiviidud audit kontroll ei toimunud mitte maksumenetluse eesmärgil, vaid oli taotletud IRS-i organiseeritud kuritegevuse osakonna poolt (*Organized Crime and Racketeering Section of the Department of Justice*). Seetõttu polnud tegemist tavapärase ettevõtte audit kontrolliga, sest IRS-i menetlejad otsisid tõendeid võimaliku kuriteo toimepanemise osas. Sellest lähtuvalt leidis Ülemkohus, et riigivõimu tegutsemisviis oli alatu ja avalik võim eiras tahtlikult menetlusaluse isiku konstitutsiooniõigust ausale menetlusele. Muuhulgas selgus kohtumenteluses, et IRS-i maksuagentidel puudus seaduse alusel volitus menetlusalusele isikule tema õigusi nimetada. Ülemkohtu resolutsioonis leidis kinnitust, et ettevõtte audit kontrolli raames oli tegemist riigivõimu volituse piiride ületamisega ja kohus kinnitas, et pettuse teel kogutud tõendid on keelatud menetlusaluse isiku vastu kasutada kriminaalmenetluses.<sup>295</sup>

Kohtuasi *Tweel* tekitas erialakirjanduses küsimust, et kui raamatupidaja ei oleks IRS-i maksuhaldurilt uurinud võimaliku kriminaalmenetluse ja nende staatuse kohta, kas kogutud tõendeid oleks võidud kasutada tema vastu?<sup>296</sup> Antud küsimusele vastas Birminghami Föderaalkohus (*Federal district court*)<sup>297</sup> kohtuasjas *Scrushy*, mis on Ameerikas kogunud tuntust kui kuulus valgekrae kuriteo kaasus (*white-collar crime case*). Kohus rõhutas, et riigivõimu meetmed, mis piiravad menetlusaluse isiku teadlikkust eeluurimise kohta kriminaalmenetluses, väljub avaliku võimu administratsioonilt oodatud nõuetekohase õigusemõistmise piiridest.<sup>298</sup>

Võrreldes eelneva kohtupraktika näidetega on Ülemkohtu poolt sedastatud kohtuasjas *Janis* tegemist oluliselt intrigeerivama resolutsiooniga, milles konstateeriti fakti, et kriminaalmenetluse käigus ebaseaduslikult kogutud tõendi välistamine maksuküsimuse otsustamisel on erandlik. Nimelt politseilise ebaseadusliku läbiotsimise käigus koguti maksukohustuslase kohta süüstavad dokumendid, mille order ei olnud seotud IRS-i

---

<sup>295</sup> United States v. Tweel. No. 550 F.2d 297 (1977). Arvutivõrgus kättesaadav: <http://famguardian1.org/Subjects/Taxes/CourtCases/USvTweel-550F.2d297%285thCir1977%29.pdf> (16.04.2014).

<sup>296</sup> United States v. Tweel. No. 550 F.2d 297 (1977). Arvutivõrgus kättesaadav: <http://famguardian1.org/Subjects/Taxes/CourtCases/USvTweel-550F.2d297%285thCir1977%29.pdf> (16.04.2014).

<sup>297</sup> Ameerika Ühendriikides asub igas osariigis ringkonna ehk föderaalkohtud.

<sup>298</sup> United States v. Scrushy. No. 366 F.Supp.2d 1134, 1139-40 (2005). Arvutivõrgus kättesaadav <http://www.supremecourt.gov/search.aspx?Search=scrushy&type=Site> (16.04.2014)



maksumenetlusega, kuid otsimise raames kätte saadud dokumentide kasutamist võimaldati maksuhalduritele. Tõendi lubatavuse küsimuse kohta jaatas kohus, et tõendid olid kogutud ebaseaduslikult. Resolutsioonis rõhutati, et tõendi välistamine peab kaaluma üles sellest tuleneva negatiivse tagajärje. Seejuures asus kohus seisukohale, et eelkõige tuleb arvestada tõendi kasutamise keelu eesmärgi saavutamisest tekkiva ühiskondliku kasuga. Kui tõendusvahendi välistamisega kaasnev kahju on ühiskonna jaoks oluliselt kaalukam, siis ei ole tõendi kasutamise keelu kohaldamine IRS-i suhtes õigustatud.<sup>299</sup>

Sellistel kaalutlustel ka nimetatud tõendi kasutamist lõpuks IRS-le maksumenetluses lubati. Kohus leidis, et kuna IRS ei olnud seotud politsei läbiotsimisega ning tegemist on kahe iseseisva riigivõimu institutsiooniga, võib ühe asutuse poolt kogutud ebaseaduslik tõend erandlikult olla lubatud kasutada teisel riigivõimu institutsioonil. *Janise* argument, et tegemist on omavahel seotud riigivõimu institutsioonidega ning maksumenetluses tuleb seeläbi välistada ebaseaduslikult kogutud tõendi lubatavus, ei leidnud kohtu jaoks kinnitust, sest kohtu seisukohalt kaks asutust ei sõltunud teineteisest. Siiski kritiseerisid kohtunikud riigi täidesaatva- ja seadusandliku võimu rolli sedastades, et kohtuvõimu kohustus on järjekindlalt mõista õigust ning õigusemõistmisel ei saa tekkida takistusi seetõttu, et õigusriigi järelevalve ei ole korralikult enda kohustusi täitnud.<sup>300</sup>

Seevastu eriarvamusele jäänud kohtunik Bernann ja kohtunik Stewart asusid seisukohale, et ebaseaduslikult kogutud tõendi reegel peaks olema ülim ning asjaolu, et üks riigivõimu organisatsioon ei ole sõltuvuses teisest, ei saa järeldada, et tõendi lubamine on seaduslik.<sup>301</sup> Niisamuti on *Janis* kohtuotsuse kohta järeldatud, et süüstav tõend, mis on ebaseaduslikult kogutud, tuleks lugeda menetlusaluse isiku konstitutsiooniliseks õiguseks ja kaitseargumendiks, sest missugune muu legitiimne ja kindel argumentatsioon kodanikule veel alles jääks?<sup>302</sup>

---

<sup>299</sup> United States v. Janis. No. 428 U.S. 433 (1976), III ptk. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=us&vol=428&invol=433> (09.03.2014).

<sup>300</sup> *Ibid.*

<sup>301</sup> United States v. Janis eriarvamusele jäänud kohtunik Berman ja kohtunik Stewart arvamus. Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.oyez.org/cases/1970-1979/1975/1975\\_74\\_958](http://www.oyez.org/cases/1970-1979/1975/1975_74_958) (04.05.2014).

<sup>302</sup> J. Raup. Constitutional Law-Evidence-Exclusionary Rule Not Applied to Civil Tax Proceeding. Texas tech Law Review Vol 8 1977, lk 699.

Veel enam, antud töö uurimisprobleemi raames on oluline kohtuasi Ameerika õigusruumis ka *Stringer*<sup>303</sup>, mille menetlus toimus Oregoni Föderaalkohtus. Paralleelmenetluse raames kogus maksukohustuslase kohta tõendeid Ameerika Väärtpaberi Järelevalve (*U.S. Securities and Exchange Commission- SEC*) koostöös IRS-ga, mis läbi süüdistati *Stringeri* kahtlusega aastatulus inflatsiooni tekitamises läbi petuskeemi raamatupidamisaruannetes.<sup>304</sup> Kohtumenetluse raames leidis kinnitust, et riigivõimu esindajad rikkusid paralleelmenetluse läbiviimise käigus maksukohustuslase konstitutsiooniõigust enese mittesüüstamise privileegi kohaldamata jätmisel. Nimelt ei teadnud *Stringer*, kui tema suhtes teostati uurimist, et faktiliselt koguti tõendeid tema kohta Ameerika Väärtpaberi Järelevalve poolt läbiviidava kriminaaluurimise jaoks. Kui menetluse raames *Stringeri* kaitsjad olid uurinud, kas menetlusaluse isiku suhtes toimub ka kriminaalmenetlus, väitis Ameerika Väärtpaberi Järelevalve, et tsiviilmenetluses kogutud tõendeid võib kasutada kriminaalmenetluses. Oregoni Föderaalkohus ei rahuldanud kaasust ja sedastas, et selline riigivõimu esindaja väide on meelevaldne ja rikub *per se* isiku universaalset õigust õiglasele menetlusele. Seevastu Ülemkohus vastupidiselt Oregoni Föderaalkohtu seisukohale kinnitas, et menetlusalusel isikul on ka tsiviilmenetluses õigus vaikida ja kasutada enda konstitutsiooniõigust kui tema suhtes toimub riigivõimu poolt menetlus. Asjaolu, et Ameerika Väärtpaberi Järelevalve ei teavitanud *Stringeri* kriminaalmenetlusest oli küll avaliku võimu väär käitumine, kuid vastupidiselt tsiviilmenetluse käigus seda ka ei eitatud, mistõttu kohus jaatas tegevuse õiguspärasust. Seeläbi jõuti *Stringeri* kaasuses seisukohale, et riik ei ole rikkunud maksukohustuslase vaikimisõigust ja kahe organisatsiooni vaheline koostöö oli õiguspärane.<sup>305</sup>

Eeltoodust nähtub, et paralleelne maksu- ja maksusüüteomenetluse kulg USA-s on võrreldes Kontinentaal-Euroopa õigusele ainulaadne fenomen, seades esikohale avaliku huvi ning tõhustades seeläbi maksuaugu täitvust riigieelarves.<sup>306</sup> Selline paralleelmenetluses isiku põhiõiguste riive on pigem küll erandlik, kuid on selge, et USA-s ei ole välistatud maksukohustuslase jaoks paralleelselt kriminaalmenetluses ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamist maksumenetluses, kui prevaleerib üle kaasnev kahju ühiskonnale.

<sup>303</sup> United States v. Stringer. No. 06-30100 (2008). Arvutivõrgus kättesaadav: [http://lawprofessors.typepad.com/whitecollarcrime\\_blog/files/Stringer.pdf](http://lawprofessors.typepad.com/whitecollarcrime_blog/files/Stringer.pdf) (17.04.2013).

<sup>304</sup> *Ibid.*, lk 3552.

<sup>305</sup> *Ibid.*, lk 3566.

<sup>306</sup> L. J. Culligan, A. V. Amodio. *Corpus Iuris Secundum. A Contemporary Statement of American Law as Derived from Reported Cases and Legislation*. Vol. 47A. St. Paul, Minnesota: West Publishing Co. 1991, lk 343.

## KOKKUVÕTE

Käesoleva töö eesmärk oli selgitada välja maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegi ulatus maksuõigusnormi rikkumise korral paralleelmenetluses. Töö uurimisprobleem oli analüüsida enese mittesüüstamise privileegi ulatust paralleelmenetluses ja kontrollida püstitatud hüpoteesi, et paralleelmenetlus ei riku *per se* isiku õigust õiglasele menetlusele sh enese mittesüüstamise privileegi kaitseala, kuid olenevalt haldusorgani poolt valitud vahenditest võib riive sellegipoolest esineda.

Maksuõigusnormi rikkumine paralleelmenetluses tähendab, et õigusrikkumise tuvastamine toimub kahes, teineteisest sõltumatult kulgeva menetluse kaudu. Nii on formaalse maksuõigusnormi rikkumise tuvastamise eesmärk maksumenetluses selgitada välja ja määrata maksukohustuslase maksusumma, mis tehakse kindlaks maksuhalduri poolt haldusmenetluses ja mille täitmata jätmise eest võib isikule kohaldada sunniraha. Materiaalse süüteo menetluse eesmärk seondub avaliku võimu kohustuses tuvastada riigile tekkinud maksukahju, kas maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või teadvalt valeandmete esitamise eest on süüteo koosseis vastavalt MKS §-ides 153<sup>1</sup> ja 153<sup>2</sup> või raskemate kuritegude puhul KarS-i § 389<sup>1</sup> ja § 389<sup>2</sup>. Ühtlasi on MTA maksumenetluse kui ka kohtuväline väärteo- ja kriminaalmenetleja, tehes seda oma erinevate osakondade kaudu.

Tööst nähtuvalt maksuõigusnormi rikkumisel paralleelmenetluses ristuvad nii maksumenetluses kaasaaitamiskohustus kui *nemo tenetur* ehk enese mittesüüstamise privileeg kriminaalmenetluses, mille kaitsealasse kuulub ka väärteomenetlus. Õigusriigis kehtib põhimõte, et ükski menetlus ei tohi tekitada inimeses teravat moraalset konflikti ning sundida teda valima iseenda või oma lähedaste kaitsmise ning sellega vastuollu mineva õigusliku kohustuse vahel. Enese mittesüüstamise privileegiga seondub otseselt menetlusseadustiku keeld taotleda isikult sunni vahendil teavet või tõendite esitamist, millel oleks inkrimineeriv toime.

Töös leitakse, et enese mittesüüstamise privileeg ei rakendu tavapärase maksuandmete kohta, mille raamatupidamiskohustus tuleb maksuametile avaldada nagu näiteks kasum, käibemaksu informatsioon, soodustused, mahaarvamised jne, mis on seaduse alusel juba vajalikud selleks,

et määrata maksukohustuslase maksukohustus. Eelkõige on enese mittesüüstamise privileegi fookuses, et maksukohustuslane avaldab küll teabe või tõendid võimaliku raamatupidamisliku eesmärgi nimel, kuid millega võib kaasneda EIÕK tähenduses kriminaalne vastutus, mis võib kaasa tuua võimaliku maksusüüteo ja seeläbi vaikimisõiguse rikkumise.

Käesolev töö jõudis järeldusele, et just kohtupraktika on kujundanud antud uurimisprobleemis olulised põhimõtted. Euroopa inimõiguste dogmaatika arendamisel on omandanud juhtivat rolli Euroopa Inimõiguste Kohus, mille tõlgendamisreeglitest lähtuvalt on selge, et paralleelmenetluse vahekorral on ühelt poolt oluline riigi ja maksukohustuslase vahel poolte võrdsuse põhimõte, tagades maksukohustuslasele põhiseadusliku garantii ausale ja õiglasele kohtumenetlusele. See tähendab maksukohustuslase jaoks vaikimisõigust, kuid teisalt tuleb arvesse võtta maksumenetluse olulisus, selgitamaks välja isiku maksukohustuse ulatus, mistõttu ainuüksi maksumenetlus EIK hinnangul ei kuulu EIÕK artikli 6 kaitsealasse.

Töös leitakse, et EIK kohtupraktika on enese mittesüüstamise privileegi ulatuse küsimuses olnud ebajärjekindel ja kohati lausa vastuoluline, mis läbi on väga keeruline piiritleda paralleelselt või teineteisele vahetult kulgeva maksu- ja maksusüüteomenetluses maksukohustuslase vaikimisõiguse ulatust. Õigusalkirjanduses on asutud seisukohale, et avaliku võimu poolt teabe või tõendite nõudmist saab sisuliselt jaotada kas otseseks või kaudseks isiku survestamiseks. Töös leidis kinnitust, et haldusorgani poolt otsese sunni kasutamisel soov saada maksukohustuslaselt teatud dokumente, mille olemasolus nad kindlad ei ole, kuid peavad silmas eesmärki isikut süüdi mõista õigusrikkumises, on *per se* vaikimisõiguse rikkumine EIÕK artikli 6 tähenduses.

Enese mittesüüstamise privileeg tähendab EIÕK artiklis 6 rakendamisel, et kaitseala määratlemisel peavad olema täidetud tingimused nagu (i) maksukohustuslase suhtes peab olema kriminaalsüüdistus või alus süüdistuse esitamiseks; (ii) maksukohustuslase suhtes toimub avaliku võimu poolt sunnivahendi rakendamine; (iii) maksukohustuslane on avaldanud vastupanu ennast süüstavat teavet avalikule võimule esitada.

Töös jõutakse järeldusele, et EIK hinnangul on sotsiaalne vajadus vältida enese mittesüüstamise küsimust tavapäraistes maksumenetlustes, mille eesmärk on maksude õige

määramine ja mis on seotud üksnes isiku omandiküsimusega. Ka erialakirjanduses on leitud, et vastupidine tõlgendus oleks meelevaldne resultaat ning teeks võimatuks maksuametil uurida finantstehingute kalkulatsiooni üksikasju, et välja selgitada isiku maksukohustuse ulatus, mis läbi maksusüsteem tervikuna oleks võimatu opereerima ausalt ja terviklikult. Seega on ainuüksi maksumenetluses välistatud maksukohustuslase kaasaaitamiskohustusest keeldumine, kuid ebaselge on olukord siis, kui ametivõimul on olemas faktiline alus isikule kahtlustuse esitamiseks süüteo menetluses (kuid tehniliselt ei ole siseriikliku õiguse pinnalt veel kahtlustatavaks tunnistatud), nõudes maksukohustuslast ennast süüstavat teavet avaldama, eesmärgil tuvastada maksusüütegu. EIK kohtupraktikat järeldades on ka siis tegemist haldusorgani poolt *per se* maksukohustuslase vaikimisõiguse rikkumisega, mille raames ei ole tagatud isiku jaoks aus ja õiglane menetlus.

Samuti jõutakse töös järeldusele, et enese mittesüüstamise privileeg vastavalt EIK kohtulahendi *Sauders* kaasusele ei puuduta tõendeid, mille eksistents ei sõltu paralleelmenetluse korral kahtlustatava tahtest, seeläbi ei tohi maksukohustuslast sundida avaldama tõendeid enda vastu, mis ei eksisteeri iseseisvalt. Samuti konkretiseerib kohtulahend *J.B.*, et kuigi EIÕK artikkel 6 otsesõnu ei anna isikule vaikimisõigust ja privileegi end mitte süüstada, kujutab maksukohustuslase trahvimine dokumentide esitamata jätmise eest süüteo menetluses *per se* enese mittesüüstamise privileegi rikkumist ja vaatamata sellele, et isikult nõutakse tõendeid, mis pärinevad eelduslikult uurimiseelsest perioodist või eksisteerivad sõltumata maksukohustuslase tahtest. Seda seetõttu, et maksukohustuslane ei saa välistada, et temalt nõutavate dokumentide põhjal maksustamata lisasissetuleku ilmnemisel võidakse talle esitada nt süüdistus maksukuriteos.

Kokkuvõtvalt võib kriminaalsüüdistus olla maksukohustuslase jaoks ka vahetult eelseisev, et rikkuda EIÕK alusel menetlusaluse isiku vaikimisõigust. Seeläbi jõutakse järeldusele, et maksukohustuslane peab tõendama enese mittesüüstamise privileegile tuginedes seost kaasaaitamiskohustuse ja käimasoleva või võimaliku kriminaalsüüdistuse vahel, seejuures ei tohi seos olla liiga hüpoteetiline.

Seetõttu ongi autori hinnangul maksukohustuslasel enese mittesüüstamise privileegi riivet raske tõendada, sest kui tegemist on maksuameti poolt tavapärase maksumenetluse

toiminguga, siis on kohtupraktika pigem välistatud privileegile tuginemise õiguse. Seega võib riive aset leida ka maksukohustuslase teadmatusel, mida on võimalik isikul tuvastada kohtus *ex post facto*. Seega eelnevast nähtuvalt leidis kinnitust töö hüpotees, et paralleelmenetlus ei riku isiku õigust ausale menetlusele sh enese mittesüüstamise privileegi kaitseala, kuid rikkumine võib kaasneda haldusorgani poolt valitud vahenditest, nt juhul, kui haldusorgan kasutab isiku suhtes sunnivahendeid, et tõendada maksusüütegu.

Töö autor jõudis järeldusele, et vältida põhimõttelist laadi erinevusi paralleelmenetluse raames maksukohustuslase põhiõiguste tagamisel ja tõlgendamisel, tuleks Eesti maksumenetluse ühtlustamiseks ja edasiarendamiseks viia läbi seadusemuudatus MKS §-s 64 lg 1 p 6 sätestatu osas. On selge, et käesolev Eesti maksukorralduse seadus on maksukohustuslasele *a priori* õiguselgusetu paralleelmenetluse korral ja vajadus oleks seaduse täiendamiseks. Autori hinnangul peab riik looma piisavad õiguslikud mehhanismid, et paralleelmenetluse korral oleks mõlemad menetlused võimalik lõpule viia eesmärgipäraselt, ilma, et kannataks menetluse kvaliteet. Õiguskindluse põhimõte tähendab maksukohustuslasele eeldust, et paralleelmenetlus on isikule ettenähtav ja on teada, mida nimetatud olukorras haldusorganilt oodata. Autori hinnangul ei loo piisavalt õiguselgust maksukorralduse seaduse sõnastus „õigusrikkumises süüditunnistamist“.

Töös käsitleti võrdlusena Saksamaa maksukorralduse seadust ja õiguspraktika. Saksamaa maksukorralduse seadus reguleerib eraldi sättena maksuõigusnormi rikkumise seost maksu- ja maksusüütemenetluse paralleelsuse korral. Nii kriminaalmenetlus kui maksumenetlus on Saksamaal teineteisest sõltumatud ja võrdse tähendusega. Samuti leidis kinnitust, et Saksamaa kohtupraktika kohaselt ei kuulu dokumendid, mida maksukohustuslane peab raamatpidamises dokumenteerima ning alles hoidma enese mittesüüstamise privileegi ulatusse ning ei ole selle kaitseala osa. Kuivõrd kaudne enese süüstamine võib esineda, peab kohtulik kontroll võtma seda arvesse ja neid tõendeid tohib kasutada ainult maksumenetluses.

Käesoleva töö autor jõudis seisukohale, et eeskujul Saksamaa õiguskorrale oleks oluline *de lege feranda* täiendada Eesti maksukorralduse seadust. Seetõttu tehakse tööga ettepanek Saksamaa maksukorralduse seaduse eeskujul muuta Eestis kehtivat materiaalõigust viisil, mis looks õiguskindlust maksukohustuslasele, kui tema suhtes viiakse paralleelselt läbi nii maksu-

kui ka süüteomenetlust. Seadus peab olema õigusakti adressaadile ettenähtav ja avatud. Et nii maksumenetlus kui süüteomenetlus oleks efektiivne, tuleks selguse huvides maksukorralduse seadust täiendada. Näiteks peaks seadus selgitama sarnaselt Saksamaa seadusandlusele, et maksukohustuslase õigused ja kohustused maksu- ja süüteomenetluse korral kohaldatakse konkreetsele protseduurile neid reegleid, millist menetlust isiku suhtes läbi viiakse. Samuti peaks autori hinnangul olema eraldi kirjas, et haldussunnivahendite kasutamine paralleelmenetluse korral on lubamatu, kui see sunnib isiku süüdistama ennast süüteo. Nii tuleks kohtupraktika pinnalt võtta üle ka põhimõtte, et kui süüteomenetluse raames uurija tulenevalt maksumenetluses kogutud faktidest ja tõenditest, mida maksukohustlane maksuhaldurile vastavalt kaasaaitamiskohustusele avaldas enne süüteomenetluse algatamist või teadmatusel sellest, ei tohi avaldatud teavet kasutada maksusüüteomenetluses.

Paratamatult ei ole ka välistatud, et süüteomenetluses kogutud tõendid on aluseks maksumenetluses. Seetõttu tehakse ettepanek ka seda küsimust reguleerida sarnaselt Saksamaa maksukorralduse seadusele- tõendid, mille maksuhaldur või uurija on süüteomenetluses saanud legitiimselt, võib maksuhaldur kasutada maksumenetluses. Regulatsioon peaks selgitama, et see kehtib ka tõendite kohta, mis on kogutud seaduslikult vastavalt väärteo- või kriminaalmenetluses sätestatud korras kohtueelse eeluurimise käigus- näiteks isiku privaatselt kirjavahetusest, posti või telekommunikatsiooni vahendite kaudu kogutud tõendeid on maksuhalduril lubatud kasutada maksumenetluses. Kokkuvõtvalt järeldeb töö autor, et paralleelmenetluse eraldi säte Eesti maksukorralduse seaduses parendaks maksukohustuslasele enese mittesüüstamise privileegi tähendust oluliselt.

Samuti järeldeb töö autor, et Ameerika Ühendriikides on maksukohustuslase jaoks vaikimisõiguse kaitseala võrreldes Kontinentaal-Euroopa õigusruumiga kitsam ja kohtupraktika on kaasa toonud veidi erineva vaikimisõiguse sõlmküsimumuse rakendamise. Nimelt on Ameerika Ühendriikides ka ebaseaduslikult kogutud tõenditel väärtus paralleelmenetluses kui avalik huvi kaalub üles isiku põhiõiguste rikkumise.

## **A TAXPAYER PRIVILEGE AGAINST SELF-INCRIMINATION OF VIOLATING TAX LAWS IN PARALLEL PROCEEDINGS**

### **RESUME**

The aim of the work was to analyze taxpayer's privilege against self-incrimination of violating tax laws in parallel proceedings. In this paper the discussion arise from a situation where tax procedure and criminal procedure run in parallel to each other directly. The taxpayer is subject to the same factual act or violation of tax laws where the circumstances are identified and are given independently from each other in both administrative and criminal proceedings.

The privilege against self-incrimination is an indispensable bulwark of the rights of the accused in any modern system of criminal justice. It has long been recognised in Estonian Constitution under Article 22 (3). Also, the principle is stipulated in Estonian Taxation Act under Article 64 (1) 6) as the right to refuse to perform an obligation to provide information or submit evidence for persons in respect of questions to which giving an answer would mean that the persons would incriminate themselves or a person's spouses, direct blood relatives, sisters or brothers of taxable persons, descendants of sisters or brothers of taxable persons, and direct blood relatives or sisters or brothers of spouses of taxable persons, unless such persons are required to provide information in the given matter and submit documents in connection with their own tax liability.

Therefore, in tax proceeing it is mandatory to taxpayer to keep records of facts relevant for taxation purposes, provide explanations, submit returns and other evidence and preserve such returns and evidence for the term prescribed by law. If a mandatory type of evidence is provided by law, a taxable person may only use such type of evidence as proof. Thus, the taxpayer right is not, however among the rights and freedoms explicitly protected by the fundamental law because taxpayer is required to notify a tax authority of all facts known to the taxable person which are or may be relevant for taxation purposes.

In a parallel proceeding, it is possible that fundamental rights of the constitution is not always guaranteed to taxpayer. For example, when and to what extent the privilege against self-incrimination applies to taxpayer in a parallel proceeding, the Estonian legislation act is literally unclear and the interpretation of the act is not unambiguous.



Subsequently, the thesis analyzed privilege against self-incrimination in the European Convention on Human Rights (ECHR) as well. The existence of self-incrimination privilege is determined under Art.6 ECHR and may be considered to be settled by case law of the European Court of Human Rights (ECtHR). Therefore, this paper analyzed how an interpretation of Art.6 ECHR uncovers a privilege against self-incrimination in relation to parallel proceedings and thereby searching an answer to the thesis heading, to taxpayer's rights in particular.

The ECtHR recognizes two distinct forms of protection for the person charged with a criminal offence- the right to remain silent under questioning, and the right not to incriminate oneself. These two forms of protection are linked because they are aspects of the very wider rule, that the burden of proving guilt is on the prosecution. The importance of the fair trial is not in doubt, but the limits of which are most uncertain. The ECtHR distinguishes between cases in which the will of an accused person is concerned and the use of material which may be obtained from the accused through the use of compulsory powers but which has an existence independent of the will of the suspect. The accused may claim a right to remain silent only in the first case. This right is not absolute. The ECtHR determines an infringement of the privilege against self-incrimination in the light of all the circumstances of the case because what constitutes a fair trial cannot be the subject of a single unvarying rule.

The ECtHR considers three criteria which is necessary to constitute self-incrimination by compulsory powers: the nature and degree of compulsion used to obtain the evidence, the existence of any relevant safeguards in the procedure, and the use to which any material so obtained. Thus the possibility of generalization is very limited in parallel proceedings. As to the criterion, the ECtHR even refrains from ruling that any direct compulsion would automatically result in a violation, although it has always held a violation of the privilege against self-incrimination in such cases. The existence of the criteria is not free of criticism: It has been put forward that the “very fact that” a statement is admitted in evidence against someone undermines the very essence of the right not to incriminate himself.

In order to assess the problematic parts of the taxpayer privilege against self-incrimination one must understand that in *Allen* decision ECtHR seems to provide a solid case in favor of gathering information for tax purposes and even under threat of a fine in case of

noncompliance. Contrary to the facts of the *Allen* case and in line with *Funke* and *J.B.* the disclosure of accounting information could reveal a tax offence previously committed. Thus, in the *Allen* and *King* decision the ECtHR did allow for an enquiry into a person's tax liability by the tax authorities, because in both cases there was not an enquiry into previous offences and neither was a severe penalty imposed for such previous offence.

Therefore, Art.6 ECHR applies only to the determination of any criminal charge. In the absence of such a determination, it is difficult to see how it can have any application at all. Therefore, it has been said that an accused's acquittal precludes that person from claiming to be a victim of a violation of one of the procedural guarantees of Art.6 ECHR. It has become increasingly clear that the acquittal of the accused, or the abandonment of criminal proceedings, need not preclude the finding of violation of Art.6. The ECtHR points out the need for a criminal charge to be present or imminent before Art.6 ECHR may apply, which is main hurdle for the parallel proceedings.

However, professor M. Berger has found that obviously when it comes to depriving the right not to be coerced into incriminating oneself from its very essence, mere administrative obligations like drafting accounting statements can hardly be put on a par with severe physical or psychological mistreatment by government authorities. So the underlying issue here is whether the prospect of facing an accounting penalty for lack of full disclosure of contingent tax liabilities already classifies as improper compulsion.

Futhermore, the professor R. Luja *prima facie* is in the opinion of that it seems not to be the mere existence of a severe sanction for certain behavior – even in combination with statements by government officials concerning their intensified 'pursuit' of fraudulent accounting in general – is unlikely to meet the standard of improper compulsion as long as there has not been an act by either the tax authorities or by a (government-endorsed) accounting supervisor that may lead a company to conclude that a criminal charge is imminent. Be that as it may, if a company were to disclose a million euro tax liability of which the tax authorities are not aware before publication of the accounting reports, it is just a matter of time before proceedings will be initiated in most cases. Therefore it's a question whether such imminent disclosure of (potential) previous offenses would already suffice to

conclude that criminal proceedings (including tax proceeding leading up to substantial penalties) can be anticipated. In professor R. Luja view, the answer is affirmative although this still does not make a criminal charge 'imminent' as currently required by ECtHR case law.

Thesis came into conclusion that Estonian case law has also confirmed that the interpretation of taxpayer privilege against self-incrimination is very broad and taxpayer can remain silent even outside criminal proceedings. It must be clear that relevant tax data itself to the tax authorities, like profits, turnover information, deduction etc., as this information is necessary to determine the tax position of a taxpayer. The problematic part is when taxpayer is obliged to disclose contingent tax liabilities for accounting purposes, the disclosure of which might lead to a criminal charge.

Also, thesis author is of the opinion that since the tax procedure lies in the huge public interest in the society and thus, the core element of the tax procedure is not taxpayer's guilt, it's assessment of tax liabilities. Thus, thesis also found problematic that it is not inconceivable that the evidence based on criminal proceedings will be used for tax proceedings. The author concludes that such a method is not always unlawful but such a separate regulation shall be written in legislation.

Also, the thesis analyzed the privilege against self-incrimination in the parallel proceedings in Germany and in the United States. As the German legislation will be evaluated later author will sum up U.S legislation first. Some of the authors has said that in U.S parallel tax audits and criminal tax investigations are a relatively new phenomenon, which may reflect the government's intensified effort to use criminal enforcement to help close the tax gap. Thus, compare to ECtHR opinion about self-incrimination and infringement of taxpayer's rights in the U.S interpretation is more in opinion that government is free to choose not to conduct the criminal investigation openly.

Finally, the analyse finds that the Estonian legislation is not perfect to resolve the issue for taxpayer to clarify the relationship in the parallel proceedings. Thus, paper compared German legal system and finds that the Fiscal Code of Germany law should be example for Estonian

legislators to take change the Estonian tax proceeding law. Author came into conclusion that the Fiscal Code of Germany resolves the uncertainty for taxpayer's rights in parallel proceedings.

For instance it is said very clearly in German Tax Proceeding law that the rights and obligations of the taxpayers and of the revenue authority in the taxation procedure and in criminal proceedings shall be determined by the regulations which apply to the proceedings in the particular case. In the taxation procedure, however, administrative coercive measures against the taxpayer shall be impermissible where this would force him to incriminate himself in a tax crime or tax offence which he committed. This shall invariably apply where criminal proceedings have been initiated against him for such an act. The taxpayer shall be advised of this as necessary. Furthermore, German law clarifies that during criminal proceedings the public prosecutor's office or the court, who learns from the tax records of facts or evidence which the taxpayer, in compliance with his obligations under tax law, revealed to the revenue authority before the initiation of criminal proceedings or in ignorance of the initiation of criminal proceedings, this knowledge may not be used against him for the prosecution of an act that is not a tax crime.

Finally, about the collected evidence in parallel proceeding the German legislation stipulates that findings which the revenue authority or the public prosecutor's office lawfully gained in the course of criminal investigations may be used in the taxation procedure. In Germany, this shall also apply with respect to findings subject to the privacy of correspondence, posts and telecommunications to the extent that the revenue authority legally obtained them within in the course of their own criminal investigations or to the extent that information may be issued to the revenue authorities pursuant to the provisions of the Code of Criminal Procedure.

To sum up, author of the thesis suggest that Estonia should take German legislation as an example and change the legislation to clarify the taxpayer's rights in the parallel tax and criminal proceedings.

Helen Aaremäe  
05.05.2014

## LÜHENDID

AO- Saksamaa maksukorralduse seadus (*Abgabenordnung*)

BeckRS Saksamaa Beck andmebaasi kohtupraktika (Beck-Rechtsprechung)

BGH- Saksamaa Ülemkohus- Bundesgerichtshof

EIK- Euroopa Inimõiguste Kohus

EIÕK- Euroopa Inimõiguste- ja põhivabaduste kaitse konventsioon

HMS- Haldusmenetluse seadus

IRS- Ameerika maksuamet (*Internal Revenue Service*)

KarS- Karistusseadustik

KMS- Käibemaksuseadus

KrMS- Kriminaalmenetluse seadustik

m- määrus

MKS- Maksukorralduse seadus

MTA- Maksu- ja Tolliamet

o- otsus

PS- Eesti Vabariigi Põhiseadus

RES- Riigieelarve seadus

RKÜK- Riigikohtu üldkogu

RKPJK- Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium

RKHK- Riigikohtu halduskolleegium

RKKK- Riigikohtu kriminaalkolleegium

TlnRnk- Tallinna Ringkonnakohus

TrtRnk- Tartu Ringkonnakohus

TlnHK- Tallinna Halduskohus

TrtHK- Tartu Halduskohus

## KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU

### KASUTATUD KIRJANDUS

1. Aarnio, A. Õiguse tõlgendamise teooria. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 1996.
2. Alexey, R. Theorie der Grundrechte. 2. Aufl. Frankfurt a.M. 1996.
3. Ashworth, A. Self-incrimination in European Human Right law- a pregnant pragmatism? *Cardozo Law Review* Vol 30, Issue 3, December 2008.
4. Bachler. BeckOK AO § 393 komm 1.- Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren (Abs. 1). Beck'scher Online-Kommentar StPO 30.09.2013.
5. Berger, M. Europeanizing self-incrimination: The right to remain silent in the European Court of Human Rights. *Columbia Journal of European Law*, Vol. 12 2006.
6. Chalmers, D. Davies, G. jt (toim). *European Union Law. Second Edition*. Cambridge University Press 2010.
7. Cooper, J. jt (toim). *European Human Rights. Law Review*. Issue 4 . Sweet & Maxell 2003.
8. Culligan, L. J. Amodio, A. V. *Corpus Iuris Secundum. A Contemporary Statement of American Law as Derived from Reported Cases and Legislation*. Vol. 47A. St. Paul, Minnesota: West Publishing Co 1991.
9. Daniel, J. Seidmann & Stein, A. The right to silence helps the innocent: A game-theoretic analysis of the fifth amendment privilege. *Harvard Law Review* 2000.
10. Dworkin, R. *Taking rights seriously*. Cambridge Mass 1977.
11. Emmerson, B. Aswhorth, A. jt (toim). *Human Rights and Criminal Justice*. London: Sweet & Maxwell 2007.
12. Ernits, M. Põhiõigused kui väärtusotsused Riigikohtu praktikas. *Riigikohtu lahendid Eesti õiguskorras: tähendus ja kriitika*. Tartu 2005.
13. Franzen, K. jt (toim) *Steuerstrafrecht. Kommentar*. 4. Aufl. München: Beck 1996.
14. Jackson, J. D. Summers, J. *The Internationalisation of criminal evidence: beyond the common law and civil law traditions*. Cambridge: Cambridge University Press 2012.
15. Kangur, L. Enese mittesüüstamise privileeg maksuvaidluste lahendamisel Eesti halduskohtute ja EIK praktikas. *Maksumaksja nr 4* 2012.

16. Karistusseadustiku ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduseelnõu 554 SE. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=78433b29-8b2f-4281-a582-0efb9631e2ad&>(04.05.2014).
17. Kergandberg E. Pikamäe, P. Kriminaalmenetluse seadustik- kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 2012.
18. Kergandberg, E. Sillaots, M. Kriminaalmenetlus. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 2006.
19. Kähri, M. Ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeld maksumenetluses.- Juridica II/2008.
20. Kofler, G. jt (toim). Human Rights and Taxation in Europe and the World. IBFD. The Netherlands 2011.
21. Lang, M. . jt (toim). Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law. Kluwer Law International 2010.
22. Lang, V. Halduslik tuvastusmenetlus MKS-s. Tartu: Õigus 1938.
23. Lehis, L. Maksuõigus. 3., täiendatud ja muudetud tr. Juura 2013.
24. Lehis, L. Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses. - Juridica III/1997.
25. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 3. tr. Tartu: Casus 2013.
26. Lehis, L. Õigusriigi põhimõtete rakendamine maksuõiguses ning maksumaksja õiguste kaitse (Eesti ja Saksamaa näitel). Magistritöö, Tartu 1997.
27. Lehis, L. Kas tsiviilseadustiku üldosa on rakendatav finantsõiguses?- Juridica 3/1997.
28. Lestas, G. The Truth in Autonomous Concepts: How to Interpret the ECHR. □ European Journal of International Law (2004), Vol. 15, No. 2.
29. Lillemets, K. Maksukorraldus. Sisekaitseakadeemia, 2006, lk 90-91. Arvutivõrgus kättesaadav:<http://dspace.utlib.ee/dspace/bitstream/handle/10062/16023/Maksukorraldus.pdf?sequence=1> (04.05.2014).
30. List, H. Das Verhältnis von Strafverfahren und Besteuerungsverfahren (§ 393 AO) in verfassungsrechtlicher Sicht. Beck'scher Online-Kommentar StPO LSK 2006, 160590.
31. Lõhmus, U. Õigus õiglasele kohtulikule arutamisele.- Inimõigused ja nende kaitse Euroopas. Tartu 2003.
32. Lõhmus, U. Põhiõigustest kriminaalmenetluses. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 2012.

33. Madise, Ü. jt (toim). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Kolmas, täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2012.
34. Maruste, R. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004.
35. Merusk, K. Pilving, I. Halduskohtumenetluse seadustik- kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2013.
36. Osiatynski, W. Human Rights and their limits. Cambridge: Cambridge University Press 2009.
37. Ovey, C. White, R. The European Convention on Human Rights. Oxford University Press 2002.
38. Palm, K. Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikku mise korral. – MaksuMaksja 2008/8.
39. Pilving, I. Riigikohtu 2001. aasta praktika haldusmenetluse valdkonnas. – Juridica 2002/2.
40. Rahandusministeeriumi poolt väljatöötatud maksukorralduse seaduse seletuskiri, 01.04.2013. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee) (18.03.2014).
41. Raup, J. Constitutional Law-Evidence-Exclusionary Rule Not Applied to Civil Tax Proceeding. Texas tech Law Review Vol 8, 1977.
42. Sarv, J. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest.- Juridica V/2005.
43. Sootak, J. Pikamäe, P. Karistusseadustik- kommenteeritud väljaanne, 3 trükk. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 2009.
44. Sootak, J. Karistusõigus, üldosa. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 2010.
45. Summers, J. Fair Trials. The European Criminal Procedural Tradition and the European Court of Human Rights. Hart Publishing 2007.
46. Stock, W.T. United States v. Scrushy and its impact on criminal prosecutions under the certification requirements of sarbanes-oxley. Texas Wesleyan Law Review 2007.
47. Stibi, A. Verwertungsverbote im Steuerrecht. Rechtswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster. Münster 1995.
48. Ziegler, K. Huber, P. M. Current problems in the protection of Human Rights: Perspectives from Germany and the UK. Oxford and Portland: Hart Publishing 2013.
49. Zoana, M.G. The moral foundations that underline the crime of tax evasion in europe.



- Contemporary reading in law and social justice. Volume 3(2) 2011.
50. Tepõhh, D. Kas maksuhalduri praktika maksualaste õigusrikkumiste menetlemisel on vastuolus enese mittesüüstamise põhiõigusega? Maksumaksja 8/2013.
  51. Tipke, K. Lang, J. Steuerrecht. 17. Aufl. Köln: Dr. Otto Schmidt 2002.
  52. Trechsel, S. Human rights in criminal proceedings. Oxford: Oxford University Press 2005.
  53. Thuronyi, V. Tax Law Design and Drafting. Kluwer Law International 2000.
  54. Puseletso, L. Taxation theories: Does the issue of human rights arise? Business and Finance Proceedings, Volume 7/2012.
  55. Wenzig, H. Steuerliche Betriebsprüfung. 8. Aufl. Achim: Erich Gleischer Verlag 2000.
  56. Williams, A. EU Human rights policies. Oxford: Oxford University Press 2004.
  57. Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853.

## **KASUTATUD NORMATIIVMATERJALID**

### **Eesti**

58. Eesti Vabariigi põhiseadus. – RT 1992, 26, 349; RT I, 27.04.2011, 1.
59. Haldusmenetluse seadus.- RT I, 23.02.2011, 8.
60. Maksukorralduse seadus- RT I, 31.01.2014, 14.
61. Maksu- ja Tolliameti põhimäärus. RT I, 07.01.2014, 19.
62. Maksu- ja Tolliameti uurimisosakonna põhimäärus. Maksu- ja Tolliameti peadirektori 04.09.2013 käskkirja nr 270-P juurde. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.customs.ee/index.php?id=666> (16.04.2014).
63. Maksu- ja Tollimaeti kontrolliosakonna põhimäärus 04.09.2013. Maksu- ja Tolliameti peadirektori 04.09.2013 käskkirja nr 270-P juurde. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.customs.ee/index.php?id=65> (16.04.2014).
64. Karistuseseadustik. – RT I 2001, 61, 364; RT I, 20.12.2012, 3.
65. Karistuseseadustiku rakendamise seadus. - RT I, 05.07.2013, 12 .
66. Kriminaalmenetluse seadstik.- RT I, 26.02.2014, 8.
67. Käibemaksuseadus.- RT I, 18.02.2014, 11.

## **Muud**

68. Ameerika Ühendriikide maksuhalduri juhendmaterjal "Collecting Process". Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-001-005.html#d0e10](http://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-001-005.html#d0e10) (16.04.2013).
69. Ameerika Ühendriikide maksukoodeks. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Tax-Code,-Regulations-and-Official-Guidance> (23.04.2014).
70. Abgabenordnung (Saksamaa maksukorralduse seadus). Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/index.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html) (11.03.2014).
71. The Fifth Amendment (Amendment V) to the United States (Ameerika Ühendriikide põhiseadus, 5. tr.). Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.archives.gov/exhibits/charters/bill\\_of\\_rights\\_transcript.html](http://www.archives.gov/exhibits/charters/bill_of_rights_transcript.html) (16.04.2013).
72. Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. – RT II 1996, 11, 34.

## **KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA**

### **Riigikohus**

73. RKHKo 22.09.1995, nr III 3/1-16/95.
74. RKHKo 22.02.2001, nr 3-3-1-62-00.
75. RKHKo 19.06.2002, nr 3-3-1-26-02.
76. RKHKo 08.05.2003, nr 3-3-1-43-03 .
77. RKHKo 13.04.2006, nr 3-3-1-22-06.
78. RKHKo 28.09.2006, nr 3-3-1-47-06.
79. RKHKo 14.11.2006, nr 3-3-1-47-07
80. RKHKo 07.12.2006, nr 3-3-1-63-06.
81. RKHKo 22.10.2009 nr 3-3-1-58-09.
82. RKHKo 03.03.2014 nr 3-3-1-65-13.
83. RKKKo 22.10.2007 nr 3-1-1-57-07.
84. RHKKo 14.05.2012 nr 3-3-1-12-12.
85. RKHKo 14.04.2014, nr 3-3-1-90-13.
86. RKHKo 05.12.2005, nr 3-3-156-05.
87. RKHKm 3-3-1-6-03.
88. RKO 28.06.2004, nr 3-3-1-30-04.
89. RKKKo 20.03.2002, nr 3-1-1-25-02.

90. RKKKo 27.02.2004, nr 3-1-1-123-03.
91. RKKKo 10.06.2004, nr 3-1-1-51-04.
92. RKKKo 24.10.2005, nr 3-1-1-104-05.
93. RKKKo 01.06.2005 nr 3-1-1-39-05.
94. RKKKo 28.06.2006, nr 3-1-1-52-06.
95. RKKKo 26.09.2006, nr 3-1-1-67-06.
96. RKKKo 12.02.2007 nr 3-1-1-94-06.
97. RKKKo 02.04.2007, nr 3-1-1-3-07.
98. RKKKo 28.01.2008, nr 3-1-1-47-07.
99. RKKKo 28.01.2008, nr 3-1-1-60-07.
100. RKKKo 01.12.2008, 3-1-1-61-08.
101. RKKKo 09.03.2010, nr 3-1-1-8-10.
102. RKKKo 12.04.2010, nr 3-1-1-15-10.
103. RKKKo 14.04.2010 nr 3-1-1-19-10.
104. RKKKo 21.05.2012, 3-1-1-31-12.
105. RKKKm 23.12.2005 nr 3.1-1-139-05.
106. RKPJKo 22.02.2001, nr 3-4-1-4-01.
107. RKPJKo 10.06.2010, nr 3-4-1-3-10.
108. RKPJKm 03.03.2011, 3-4-1-15-10.
109. RKÜKo 17.02.2004, nr 3-1-1-120-03.
110. RKÜKo 06.04.2004, nr 3-1-3-13-03.
111. RKÜKo 13.12.2004, nr 3-1-1-120-04.
112. RKÜKo 22.03.2011, nr 3-3-1-85-09.

### **Ringkonnakohtud**

113. TrtRK, 07.05.2010, nr 3-09-1248.
114. TlnRKO 12.10.2011, nr 3-11-490.
115. TlnRKO, 23.11.2011, nr 3-10-3321.

### **Halduskohtud**

116. TrtHKO 12.11.2008, nr 3-08-1090.
117. TrtHKO 29.05.2009, nr 3-09-334.
118. TrtHKO 14.12.2009, nr 3-09-660
119. TlnHKO 13.03.2012, nr 3-10-2533.

- 120. TlnHKo 16.11.2012, nr 3-12-1445;
- 121. TrtHKo, 22.08.2013, nr 3-13-897/17.
- 122. TrtHKo, 20.09.2013, nr 3-13-900/17.
- 123. TrtHKo, 16.11.2013, 3-13-898/20.

### **Euroopa Inimõiguste Kohus**

- 124. EIKo 08.06.1976, 5100/71, Engel jt vs Holland.
- 125. EIKo 27.02.1980, 6903/75, Deweer vs. Belgia.
- 126. EIKo 11.12.1981, 8803/79, Lingens ja Leitgeb vs Austria.
- 127. EIKo 25.02.1993, Funke vs. Prantsusmaa.
- 128. EIKo 02.09.1995, 4/1998/907/1119, Lauko vs. Slovakkia
- 129. EIKo 08f.02.1996, 18731/91, Murray vs. Ühendkuningriik.
- 130. EIKo 26.02.1997, 37943/95, Abas vs. Holland,
- 131. EIKo 17.12.1996, 19187/91, Saunders vs. Ühendkuningriik.
- 132. EIKo 12.06.2001, 44759/98, Ferrazini vs. Itaalia.
- 133. EIKo 03.08.2001, 31827/96, J. B vs. Šveits.
- 134. EIKo 10.09.2002, 76574/01, Allen vs. Ühendkuningriik.
- 135. EIKo 08.04.2004, 38544/97, Weh vs. Austria.
- 136. EIKo 11.07.2006, 5481/00, Jalloh vs. Saksamaa.
- 137. EIKo 29.06.2007, O'Halloran ja Francis vs. Ühendkuningriik.
- 138. EIKo 04.10.2005, 6563/03, Shannon vs. Ühendkuningriik.
- 139. EIKo 15.07.2010, 14605/12, Šikic vs. Horvaatia.
- 140. EIKo 05.04.2012, 11663/04, Chambaz vs. Šveits.
- 141. EIKo 21.12.2000, 34720/97, Heaney ja McGuinness vs. Iirimaa.

### **Välismaa**

- 142. BGH. 1 StR 585/92, 08.09.1992, LSK 1993, 160246.
- 143. BGH 2005, 764, 765; NStZ-RR 2012, 372, 373.
- 144. Beschl. v. 27.4.2010 – 2 BvL 13/07 =BeckRS 2010, 5008.
- 145. United States v. Janis. No. 428 U.S. 433 (1976). Arvutivõrgus:  
<http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?courtf> (09.03.2014).
- 146. United States v. Tweel. 550 F.2d 297 (1977). Arvutivõrgus kättesaadav:  
<http://famguardian1.org/Subjects/Taxes/CourtCases/USvTweel-550F.2d297%285thCir1977%29.pdf> (16.04.2014).

147. United States v. Scrushy. No. 366 F.Supp.2d 1134, 1139-40 (2005). Arvutivõrgus kättesaadav <http://www.supremecourt.gov/search.aspx?Search=scrushy&type=Site> (16.04.2014).
148. United States v. Stringer. No. 06-30100 (2008). Arvutivõrgus kättesaadav: [http://lawprofessors.typepad.com/whitecollarcrime\\_blog/files/Stringer.pdf](http://lawprofessors.typepad.com/whitecollarcrime_blog/files/Stringer.pdf) (04.05.201).

#### **MUUD KASUTATUD ALLIKAD**

149. Ameerika Ühendriikide Suursaatkond Eestis avaldatud eestikeelne Ameerika Ühendriikide põhiseadus koos kommentaaridega. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://estonian.estonia.usembassy.gov/pohiseadus.html> (16.04.2013).
150. European Human Rights Court. Taxation and the European Convention on Human Rights. Press unit fact sheet. January 2013. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.bgcentar.org.rs/bgcentar/wp-content/uploads/2013/12/European-Court-of-Human-Rights-Fact-sheet-%E2%80%93-Taxation.pdf>
151. Kuritegevus Eestis statistika. Arvutivõrgus : <http://www.just.ee/59292> (16.04.2014).
152. Larkin, S. Parallel criminal and civil proceedings. Hollis Whiteman Newsletter 12.08.2008. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.qebholliswhiteman.co.uk/articles-pdfs/parallel-criminal-and-civil-proceedings.pdf> (14.04.2014).
153. Heerspink, F. Strafe aufgrund zutreffender Steuererklärung? Steuerliche Mitwirkungspflichten und das nemo-tenetur-Prinzip? 04.10.2006. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.hwlaw.de/veroeffentlichungenaktuelles/weiterepublikationen/heerspink-strafe-aufgrund-zutreffender-steuererklaerung-steuerlichemitwirkungspflichten-und-das-nemo-tenetur-prinzip/> (15.03.2014).
154. Watters, A. Privilege Against Self Incrimination in Article 6 of the European Convention on Human Rights. United Kingdom Taxation 09.09.2004. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.taxation.co.uk/taxation/Articles/2014/03/13/228571/human-rights> (15.04.2014).
155. Quaghebeur, M. New penalty systems for tax offences takes effect. Tax Notes International. Volume 68. 2012, lk 2. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://taxbites.be.apache05.hostbasket.com/pdf/t132.pdf> (02.05.2014).

## **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina, Helen Aaremäe (sünnikuupäev: 06.04.1989)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Maksudokumentatsiooni enese mittesüstamise privileegi ulatus maksuõigusnormi rikkumise korral paralleelmenetluses“, mille juhendaja on dotsent Lasse Lehis

1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Helen Aaremäe

Tartus 05.05.2014