

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND TALLINNAS  
Avaliku õiguse instituut

Helen Lensment

**MAKSUNÕUDE ESITAMISE VÕIMALUSEST  
KRIMINAALMENETLUSES**

Bakalaureusetöö

Juhendaja  
dr.iur Lasse Lehis

Tallinn  
2013

## SISUKORD

SISUKORD	2
SISSEJUHATUS	3
1. Maksukohustuse tuvastamine kohtueelses menetluses	6
1.1 Maksukohustuse tekkimise alused ja selle tuvastamise võimalus kohtueelses menetluses.....	6
1.2 Tõendite kogumine kohtueelses menetluses - uurimispõhimõtte ja kaasaaitamiskohustus .....	9
1.3 Maksukohustuse tuvastamine hindamise teel ja probleemid kohtueelses menetluses.....	13
2. Maksusumma (juurde)määramine kriminaalmenetluses	17
2.1 Maksusumma määramine ja maksukohustuslase ärakuulamine kriminaalmenetluses.....	17
2.2 Kriminaalmenetluse erinevus haldusmenetlusest ja sellega kaasnevad probleemid .....	19
2.3 Maksusumma määramise ja sissenõudmise tähtsajad.....	22
3. Maksuvõla tagamine kriminaalmenetluses	25
3.1 Maksuvõlg kui süüteoga saadud vara konfiskeerimine.....	25
3.2 Kolmandate isikute vastutus maksumenetluses ja eelarestimine .....	28
KOKKUVÕTE	33
PREREQUISITES FOR FILING A CLAIM FOR PAYMENT IN CRIMINAL PROCEEDINGS	36
LÜHENDID	39
KASUTATUD KIRJANDUS	39
KASUTATUD ÕIGUSAKTID	40
KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA	41
Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks	44

## SISSEJUHATUS

Maksukuritegude puhul on kaitstavaks õigushüveks maksude korrapärase laekumine ning maksumenetluse tulemuste õiguspärasus<sup>1</sup>, mis eeldab, et maksuriteo toimepanemises süüdimõistetud isikud vastutavad muuhulgas ka maksuvõla tasumise eest. Kuni 28. jaanuari 2008 aasta Riigikohtu kriminaalkolleegiumi otsuseni nr 3-1-1-60-07 olidki kohtud üldiselt seisukohal, et kuriteo toimepanemisel tekkinud maksuvõlg oli varaline kahju, mida oli võimalik sisse nõuda tsiviilhagi esitamisega kriminaalmenetluses<sup>2</sup> ja sellise nõude aluseks oli kuriteo toimepanemine iseenesest.<sup>3</sup> Piisas sellest kui kohus tuvastas, et maksuvõla tekkimine oli põhjuslikus seoses maksuriteo toimepanemisega, kusjuures materiaalsoõigusliku alusena viidati kriminaalmenetluse koodeksi sättele, mis andis kannatanule õiguse esitada tsiviilhagi kriminaalmenetluses.<sup>4</sup> Tänapäevaks on seisukohad täielikult muutunud ja kehtiv õiguskord näeb ette, et maksuvõlg tuleb sisse nõuda halduskorras, vaid erandjuhtudel on võimalik esitada tsiviilhagi kriminaalmenetluses või siis tsiviilkohtus. Praktikas tähendab see paralleelmenetlusi, kus ühele ja samale teole antakse õiguslik hinnang nii kriminaal- kui ka haldusmenetluses, kusjuures mõlemat menetleb Maksu- ja Tolliamet (edaspidi MTA), küll oma erinevate üksuste kaudu. Samas maksumenetluse läbiviimine ei taga alati maksuvõla kättesaamist, kuna selleks ajaks mil koostatakse maksuotsus ei ole võlgnikul enam vara ning maksumenetluses saab eelaresti kohaldada ainult maksukohustuslase varale. Samuti ei saa maksumenetluses maksuvõlga sisse nõuda kuriteole kaasaaidanud isikult või tegelikult juhilt, kes maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS) järgi ei ole maksukohustuslased. Nende suhtes on võimalik kohaldada vastutusmenetlust MKS § 41 alusel, kuid selle rakendamine eeldab jällegi maksuvõla olemasolu MKS § 96 lg 1 järgi. Kehtiva seaduse alusel tekib maksuvõlg maksukohustuse tähtpäevaks tasumata jätmisega, kuid maksukohustust saab tuvastada deklaratsiooni või maksuotsusega, süüdimõistva kohtuotsusega ei saa isikule maksmata jäetud maksusummade tasumise kohustust panna. Sellest tulenevalt tuleb enne vastutusotsuse tegemist ikkagi läbi viia maksumenetlus tuvastamiseks maksuvõla olemasolu ja suurus.

---

<sup>1</sup>L.Lehis, J.Sarv. 21. ptk komm II/6 - J.Sootak, P.Pikamäe (koost). Karistusseadustik. Komm vlj. 3. tr. Tallinn: Juura 2009.

<sup>2</sup>L.Lehis. Õigusteaduse õpik. Maksuõigus 3. tr. Tallinn: Juura 2012, lk 165.

<sup>3</sup>J.Sarv. Haginõuded kriminaalmenetluses. Juridica V/2011, lk 365.

<sup>4</sup>RKKK nr 3-1-1-41-99, RKKK nr 3-1-1-136-03.

Tänases majanduslikus olukorras, piiratud palgafondi ja ressursiga, peab maksuhaldur tegema valikuid kelle suhtes maksumenetluse läbiviimist alustada ning on juhtumeid, kus maksukuriteo eest süüdimõistetud isikud pääsevad maksuvõla sissenõudmisest, sest maksumenetluse läbiviimine on riigile kulukas. Tegemist on ettevõtetega, kes pärast maksukuriteo avastamist lõpetavad tegutsemise ja viivad ettevõttest olemasoleva vara välja, mille tulemusel ei ole nad enam maksejõulised ja tegemist on nn “tühjade kehadega”, kellel puudub igasugune äritegevus. Võimaluse maksumenetlust mitte alustada annab MKS § 100 lg 2 säte selle kohta, et maksuhalduril on õigus jätta maksusumma määramata või sissenõudmata, kui ta on kindlaks teinud, et sissenõudmine on maksukohustuslase maksevõimetuse tõttu lootusetu ning maksuhaldur ei pea pankrotiavalduse esitamist otstarbekaks. Kuna kriminaalmenetluses maksuvõlga välja mõista ei ole võimalik, ning kui ei ole tegemist olukorraga, kus saab esitada tsiviilhagi, siis pääsevad maksukurjategijad tasumata jäänud maksusumma sissenõudmisest. Süüdimõistva kohtuotsusega tuvastatakse küll isiku süü, kuid tasumisele kuuluva maksusumma määramiseks on vajalik maksuvõla olemasolu. See tähendab, et riik peab samade asjaolude kohta veelkord tõendeid koguma, sest maksuvõlg tuvastatakse maksuotsusega ja selle väljaandmiseks on vajalik maksumenetluse läbiviimine. Maksukohustuslasel on õigus maksuotsus vaidlustada uuesti halduskohtus. Nende toimingute teostamine on rahaliselt kulukas ja võtab aega, mistõttu riigil puudub huvi maksejõuetute äriühingute ja isikute puhul maksumenetluse alustamiseks, kuna maksuvõla kättesaamine on sel juhul võimatu.

Riigikohtu otsusest tingituna ei ole võimalik enam tsiviilhagi tagamiseks arestida kahtlustatavate vara. See on viinud selleni, et tihti jääb kuriteoga teenitud vara süüdimõistetutele alles. Pakutud on välja konfiskeerimise kohaldamist, kui võrd maksuasjades laiendatud konfiskeerimist kohaldada ei saa, siis maksuasjades kriminaaltulu tuvastamine ja kättesaamine on raskendatud arvestades kuriteo iseloomu.

Üheks võimalikuks lahenduseks oleks seaduse muutmine selliselt, et maksunõude saaks esitada kohtueelses menetluses analoogselt tsiviilhagi esitamisega. Näiteks on Juhan Sarv viidanud sellele võimalusele oma artiklis “Haginõuded kriminaalmenetluses”, kus ta kirjutas: “*De lege ferenda* tuleks kriminaalmenetluse seadustikus ette näha menetluskord, mis võimaldaks kriminaalmenetluses ka üldjuhul maksma panna vähemalt mõningaid selliseid avalik-õiguslikke nõudeid, mis tsiviilhagi esimeks olla ei saa.”<sup>5</sup> Ühest küljest oleks sellise seadusemuudatuse eesmärgiks riigil raha kokkuhoid, kuna väheneksid paralleelmenetlused,

---

<sup>5</sup> Sarv (viide 3), lk 374.

teisest küljest annab see ka kodanikule võimaluse ühe menetlusega jõuda lõpptulemuseni. Samuti oleks tagatud maksuvõla kättesaamine, kuna kriminaalmenetluses on paremad arestimise võimalused. Kuna kriminaal- ja haldusmenetluses on põhimõttelisi erinevusi, siis käesoleva uurimistöö eesmärgiks on analüüsida võimalust kui kriminaalmenetluses saaks välja mõista halduskorras sissenõutavat maksuvõlga.

Bakalaureusetöö hüpoteetiline eesmärk on, et KrmS ja MKS tuleb täiendada sätetega, mis annavad materiaalõiguslikud alused maksunõude esitamiseks kriminaalmenetluses. Selleks, et eesmärgini jõuda tuleb vastata küsimustele, kas selline seadusemuudatus on vajalik, kas ilma seadusemuudatust sisseviimata on võimalik ülalnimetatud probleeme lahendada ja kas seadusemuudatus võib tuua uusi probleeme.

Uurimuse meetodikana on kasutatud maksumenetluse ja kriminaalmenetluse võrdlust, analüüsitud nende regulatsioonide põhimõtteid, et tuvastada, kas nende kahe menetluse põhiprintsiipides on vastuolusid, mille tõttu seadusemuudatust ei ole võimalik vastu võtta. Allikateks on eelkõige seadused, maksuõiguse ja karistusõiguse õpikud ning Riigikohtu lahendid. Töö on jaotatud kolmeks peatükiks ja need omakorda alapeatükkideks. Esimene peatükk keskendub maksukohustuse tuvastamisele kohtueelses uurimises, teine peatükk analüüsib maksusumma määramise problemaatikat kriminaalmenetluses ning kolmas maksuvõla tagamist.

# 1. Maksukohustuse tuvastamine kohtueelses menetluses

## 1.1 Maksukohustuse tekkimise alused ja selle tuvastamise võimalus kohtueelses menetluses

Eestis on Riigikogu ainupädevuses maksuliikide ja maksuobjektide valiku õigus ning riiklike maksude puhul tuleb seaduses sätestada kõik maksukohustuse elemendid, mille tulemusel tekib seaduse vahetu toimena maksukohustus.<sup>6</sup> Maksu legaaldefiniitsioon on kirjas MKS §-s 2: *“Maks on seadusega või seaduse alusel valla- või linnavolikogu määrusega riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordne või perioodiline rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele seaduse või määrusega ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel ning millel puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks.”* Riiklikud maksud on toodud MKS §-s 3 ja vastavalt seadusele on riiklike maksude maksuhaldur MTA, kes esindab riiki. Seega maksuõigussuhe tekib vahetult seaduse alusel maksumaksja ja maksu saaja vahel, millest tekivad mõlemal omad õigused ja kohustused. Maksukohustuslane peab vastavalt seadusele esitama tähtpäevaks maksudeklaratsioonid, pidama raamatupidamisarvestust või muud arvestust oma rahaliste nõuete ja kohustuste kohta.

Maksuseadusest tulenevad rahalised nõuded ja kohustused on vastavalt MKS §-le 31 järgnevad:

- 1) maksumaksja kohustus tasuda maksusumma (maksukohustus);
- 2) maksu kinnipidaja kohustus pidada kinni ja tasuda kinnipeetud maksusumma (kinnipidamiskohustus);
- 3) isiku õigus saada tagasi seaduses ettenähtud rohkem makstud maksusumma või muu enamakse vastavalt MKS §-le 33 (tagastusnõue);
- 4) kolmanda isiku kohustus tasuda maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõlg (vastutuskohustus);
- 5) maksukohustuslase kohustus tasuda intress, sunniraha või asendustäitmise kulud (kõrvalkohustus).

Tagamaks eelnimetatud kohustuste täitmist, on seadusandja andnud maksuhaldurile õiguse teostada kontrolli maksumaksja üle. Kuna tegemist on avaliku võimuga, siis on riigil lisaks

---

<sup>6</sup> L.Lehis, K.Lind. PõhiSK § 113/3. – Ü.Madise jt (toim). Eesti Vabariigi Põhiseadus. Komm 3. täien vlj. Tallinn: Juura, 2012.

fiskaalhuvidele kohustus kaitsta maksumaksja kui õigussuhte nõrgema poole põhiõigusi.<sup>7</sup> Nii ongi esmaseks maksukohustuse tuvastamiseks maksukohustuslase enda poolt deklareeritud andmed. Kui maksukohustuslase poolt esitatud deklaratsioon vastab seaduses ettenähtud maksukohustusele ja maksumäär on õigesti arvutatud, siis maksumenetlus piirdubki maksudeklaratsioonis esitatud andmete aktsepteerimisega. Vastupidise olukorra kohaselt, kui maksukohustuslane esitab valeandmeid või jätab maksukohustuse deklareerimata, on maksuhalduril õigus ja kohustus koguda tõendeid, mille lõpptulemuseks on tavaliselt maksusumma juurdemääramine ehk otsustusmenetlus. Samas maksuhalduri poolt väljaantavad haldusaktid maksu määramiseks ja sissenõudmiseks on maksukohustust tuvastavad õigusaktid, mitte aga maksukohustust tekitavad haldusaktid ning maksudeklaratsiooni esitamata jätmise või valeandmete esitamine ei muuda maksukohustust olematuks, kuna maksukohustus tekib vahetult seaduses ettenähtud teokoosseisu saabumisega.<sup>8</sup>

Teatud juhtudel on maksudeklaratsiooni esitamata jätmise või valeandmete esitamine kriminaalkorras karistatav. Nimelt on seadusandja kriminaliseerinud sellised maksuõigusrikkumised, kus maksude tasumisest kõrvalehoidumise tulemusel on tekitatud riigile vähemalt suur kahju. Karistusõiguslik sanktsioon on ette nähtud maksude väärarvutuse, deklareerimata jätmise ja kinnipidamiskohustuse rikkumise eest, kui sellega jäi maksudena laekumata suurele kahjule vastav summa või enam. Eraldi on kvalifitseeritud nn maksukelmusedelikt, kus valeandmete esitamine toimub tagastusnõude tekitamise või suurendamise eesmärgil, mille puhul ei hiilita maksude maksmisest kõrvale, vaid petetakse riigilt maksumenetluse kaudu vähemalt suurele kahjule vastavas summas raha välja.<sup>9</sup>

Maksukuritegude puhul on tavaliselt tegu keerukate skeemidega, kus maksupettuse toimepanija kasutab mitmeid vahelülisid reaalselt majandustegevust mitteomavate äriühingute näol ja nende äriühingute juhatuse liikmeteks on tavaliselt variisikud, kes reaalselt kontrolli äriühingu üle ei oma. Seega on oluline tuvastada isikud, kes tegelikult juhivad ja tegutsevad juriidilise isiku nimelt ning maksukuritegusid toime panevad. Selleks on seadusega antud uurimis- ja jälitustegevuse õigused Maksu- ja Tollimeti uurimisosakonnale<sup>10</sup>, kes vastavalt uurimisalluvusele menetleb KarS 21. peatüki 4. jaos toodud maksualaseid kuritegusid.

<sup>7</sup> L.Lehis. Õigusteaduse õpik. Avalik õigus. Maksuõigus. 2. tr. Tallinn: Juura 2009, lk 28.

<sup>8</sup> L.Lehis. (viide 7), lk 114.

<sup>9</sup> Karistusseadustiku ja selle muutmisega seonduvate seaduste muutmise seaduse eelnõu. 931 SE III, algteksti seletuskiri.- Arvutivõrgus: [www.riigikogu.ee/?op=emspain2&content\\_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=061590005](http://www.riigikogu.ee/?op=emspain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=061590005), 10.11.2012.

<sup>10</sup> Maksu- ja Tollimeti põhimäärus. - RT I, 04.10.2012, 10.

Uurimisosakonna põhiülesandeks on maksuseaduste rikkumistega seotud kuritegude ennetamine, tõkestamine ja avastamine (teostades selleks vajadusel jälitustegevust seaduses sätestatud alustel ning korras) ja maksuseaduste rikkumistega seotud kuritegude kohtueelne uurimine.<sup>11</sup> Seega uurimisosakond vastavalt oma põhiülesannetele on pädev avastama ja ennetama maksukuritegusid, mille kohaselt uurimisosakonna enda jälitustegevusega kogutud informatsioon on ajendiks osade kriminaalrajade menetlemisel ning maksumenetluse läbiviimist ei eelne. Ka Riigikohtu üldkogu on asunud seisukohale, et kui kriminaalmenetlust ei oleks võimalik alustada enne, kui asjas on tehtud maksuotsus, võiks maksukuriteo avastamine olla oluliselt raskendatud. Üldjuhul on uurijal kriminaalmenetluses tõhusamad võimalused õigusrikkumise väljaselgitamiseks, kui maksuhalduril maksumenetluses. Näiteks on võimalik koguda tõendeid jälitustoimingutega.<sup>12</sup> Sellest lähtuvalt tekib olukord, kus maksuõigusrikkumine tuvastatakse kriminaalmenetlusega, mitte aga maksukontrolli kui järelevalvelise tegevuse läbi.

Kuivõrd maksukuritegu liigitub oma koosseisutüübilt blanketseks teodeliktiks, siis objektiivse koosseisu sisustamisel tuleb tuvastada koosseisublanketti täitev haruseaduse norm.<sup>13</sup> Eelkõige tuleb lähtuda maksuõiguse normidest, kuna maksuhaldurile esitatavad andmed peavad olema maksunduslikult olulised, st kajastama maksuõigussuhte tekkimise, muutumise või lõppemise aluseks olevaid asjaolusid.<sup>14</sup> Seetõttu tuleb ka kriminaalmenetluses teatud faktilistele asjaoludele anda maksuõiguslik hinnang, mis tähendab omakorda tõendite kogumist maksukohustuse ja maksukohustuse tekkimise aluseks oleva õigusnormi sisu kohta. Maksumenetluse läbiviimine isenesest ei ole vajalik, küll aga arvestades erinevat tõendamiskoormist, revidendi eriteadmisi, siis võib maksumenetluse läbi viimine olla vajalik. Seega analüüsitakse järgnevalt, kas kriminaalmenetluses tõendite kogumisest piisab maksukohustuse tuvastamiseks või on vajalik läbi viia paralleelselt revisjon.

---

<sup>11</sup> Maksu- ja Tolliameti uurimisosakonna põhimäärus lisa 11 MTA peadirektori 01.12.2008 käskkirja nr 1-P juurde.-Arvutivõrgus: [www.emta.ee/index.php?id=666](http://www.emta.ee/index.php?id=666), 02.11.2012.

<sup>12</sup> RKÜKo 3-1-1-120-03 p 15.

<sup>13</sup> J.Sootak (koost). Õigusteaduse õpik. Karistusõigus. Karistusõigus üldosa. Tallinn: Juura 2010, lk 229.

<sup>14</sup> J. Sootak, P.Pikamäe (koost). KarSK § 389<sup>1/4</sup>.

## 1.2 Tõendite kogumine kohtueelses menetluses - uurimispõhimõtte ja kaasaaitamiskohustus

Maksumenetluses kehtib tõendite kogumisel kaks olulist põhimõtet- uurimispõhimõtte ja kaasaaitamiskohustus, mida tuleb tihti rakendada koostoimes.<sup>15</sup> Uurimispõhimõtte tähendab seda, et maksuhaldur kogub tõendeid omal algatusel ja on kohustatud arvestama kõikide asjas tähtsust omavate faktidega.<sup>16</sup> Selline lähenemine on omane ka kohtueelses menetluses, kus menetleja lähtudes objektiivsuse, igakülguse ja täielikkuse printsiipidest kogub tõendeid uuritava kuriteo kõikide tehilude kohta, kusjuures maksukuritegude puhul tuleb anda teatud faktilistele asjaoludele ka maksuõiguslik hinnang. Nii peaks olema tagatud maksukohustuslase kui nõrgema poole õiguste kaitse, kuid siin võib tekkida probleem revisjoni ja kohtueelse menetluse erinevast eesmärgist tuleneva lähenemisega. Maksusumma tuvastamiseks ja määramiseks saab läbi viia üksikjuhtumi kontrolli kui revisjoni, kuid kuna üksikjuhtumi puhul kinnitatakse või lükatakse ümber juba enne kontrollimise algust teada olevat fakti,<sup>17</sup> siis järgnevalt analüüsitakse kohtueelse menetluse ja revisjoni erinevusi ning kokkupuutepunkte. Nimelt revisjoni käigus kontrollitakse maksumaksja tegevust tervikuna. Revisjoni eesmärk on välja selgitada kõik revideeritava maksukohustusega seotud asjaolud, sealhulgas nii maksukohustust suurendavad kui vähendavad asjaolud.<sup>18</sup> Näiteks kontrollitakse äriühingu tegevust teatud ajaperioodi kohta ja avastatakse tegelikkusele mittevastavad arved, mida äriühing ei tohtinud maha arvata. Sama revisjoni käigus aga leitakse raamatupidamisdokumentide hulgast ostuarved, mida äriühingul on õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata, kuid raamatupidaja on need ekslikult jätnud deklaratsioonis kajastamata. Raamatupidaja poolt on tegemist hooletusega, äriühingu juhatuse liikme tegevuses tegelikkusele mittevastavate arvetega kajastamisega on tegemist tahtlusega. Sellises olukorras arvestab maksuhaldur ka nende arvetega, mis maksukohustuslasel on jäänud sisendkäibemaksuna deklareerimata ning selle tulemusel võib tasumisele kuuluv maksusumma väheneda. Teise näite puhul on tegemist maksukohustust suurendava situatsiooniga. Nimelt kui äriühing on jätanud deklareerimata erisoodustuse pealt maksu, siis revisjonis see avastatakse.

Kriminaalmenetluse eesmärgiks on konkreetse maksuõigusrikkumise faktiliste asjaolude tuvastamine ja kohtumenetluse jaoks tõendite kogumine, mis võivad olla nii süüstavad kui

---

<sup>15</sup> Lehis (viide 2), lk 126.

<sup>16</sup> Lehis (viide 2), lk 109.

<sup>17</sup> Lehis (viide 2), lk 136.

<sup>18</sup> Lehis (viide 2), lk 136.

õigustavad. Vastavalt kriminaalmenetluse seadustiku (edaspidi KrMS) §-le 62 on tõendamiseseme asjaolud: 1) kuriteo toimepanemise aeg, koht ja viis ning muud kuriteo tehioolud; 2) kuriteokoosseis; 3) kuriteo toimepannud isiku süü ja 4) kuriteo toimepannud isikut iseloomustavad andmed ja muud tema vastutust mõjutavad asjaolud. Selleks, et tunnistada isik süüdi maksudeklaratsioonis maksukohustuse kohta valeandmete esitamises, tuleb tuvastada millises ulatuses makse deklareerimata jäeti või vähem deklareeriti.<sup>19</sup> Sellisel juhul eelnimetatud näite kohaselt võivad jääda arvestamata maksukohustust vähendavad arved, kuna kriminaalmenetluses ei analüüsita kogu raamatupidamist, vaid keskendutakse tegelikkusele mittevastavate tehingute kohta tõendite kogumisele, et tuvastada maksukuriteokoosseis, sest õigete arvete puhul on tegemist hooletusega, mis kuriteokoosseisu ei täida. Samuti ei uurita asjaolusid, mille tõttu on jäänud erisoodustus maksmata. Revisjoni puhul toimub kogu tehingute analüüs. Samas kui kriminaalmenetluses on kindlaks tehtud käibemaksu varjamine, siis alustatakse üksikjuhtumi kontrolli, kus samuti uurimine toimub konkreetse maksu osas ning erisoodustusmaksu ei vaadata. Küll aga sisendkäibemaksu arvestamise õigsuse kontrollimisel tuleb tuvastada kõik maksukohustust tekitavad asjaolud, sh käive.

Nii on ka Riigikohus leidnud, et maksukuritegude puhul ei tule kohtul tuvastada mitte üksnes seda, kas isik on süüdi süüdistuses kirjeldatud teo toime pannud, vaid peab ka arvesse võtma kõiki asjas tähendust omavaid asjaolusid, sealhulgas maksukohustust vähendavaid ja suurendavaid asjaolusid MKS § 11 lg 1 järgi. Kohus peab muuhulgas kontrollima, kas süüdistuses on isiku käitumisele antud õige maksuõiguslik hinnang ja kas laekumata maksusumma on arvestatud õigesti. Kohtuotsuse tegemisel tuleb arvestada maksuotsuse (vastutusotsuse) sisule esitatavaid põhinõudeid ja kohtuotsusest peab selguma, kuidas on kuriteo tagajärjel laekumata jäänud maksusumma määratud. Samuti tuleb kohtuotsuses põhjendada maksukohustuslasele esitatud tõendite täielikku või osalist arvestamata jätmist maksusumma määramisel. Neile nõudmistele peab vastama ka süüdistuskokkuvõte. Samuti leiab Riigikohtu kriminaalkolleegium, et nii süüdistuses kui ka kohtuotsuses peab kajastuma kuriteo tagajärjel laekumata jäänud maksusumma arvestamise meetodika ja kohus peab kontrollima, kas süüdistuses on maksuseaduseid tõlgendatud õigesti.<sup>20</sup>

Sellest järeldub, et ka kriminaalmenetluses on vajalik läbi viia kogu maksusumma määramiseks olevate dokumentide ja andmete analüüs, mis puudutavad maksukohustuse

<sup>19</sup> RKKKo 3-1-1-60-07 p 56.

<sup>20</sup> RKÜKo 3-1-1-120-03 p 20, RKKKo 3-1-1-123-03 p 12.

tekkimise asjaolusid. Täna seda alati läbi ei viida, vaid ülaltoodud näite puhul, kui tegemist oli raamatupidaja hooletusega, jäävad need asjaolud välja selgitamata. Edaspidi võib kõne alla tulla revidendi kui asjatundja kaasamine, kes teeb kogu raamatupidamise analüüsi ning maksualaste faktiliste asjaolude selgitamiseks võib määrata ka ekspertiisi,<sup>21</sup> kuigi mõlema toimingu läbiviimine on mahukas ja kulukas. On pakutud varianti, et MTA uurimisosakonnas võiksid töötada revidendid, kes paralleelselt kohtueelse menetlusega analüüsivad andmeid maksunduslikest aspektidest lähtuvalt ja koostavad maksuarvestuse. See on täna jäänud idee tasandile, kuna enne struktuuri muudatust ja revidentide töölevõtmist on vajalik läbi viia analüüs, kui suure ressursiga on tegemist. Kindlasti on selline ettepanek põhjendatud, kui tulevikus maksumenetlust iseseisvalt läbi ei viida, vaid kriminaalmenetluses tuvastatakse maksukohustus. Järgmisena analüüsitakse maksumenetluse kaasaitamiskohustuse põhimõtet.

Maksumenetluses kehtib maksukohustuslase üldine kaasaaitamiskohustus, mille kohaselt menetlusosalisel on kohustus osaleda aktiivselt menetluses ja esitada tõendeid ka siis, kui nende alusel fikseeritakse rahaline kohustus riigi ees. MKS-i § 56 näeb ette, et maksukohustuslane on kohustatud maksuhaldurile teatama kõik talle teadaolevad asjaolud, millel võib olla maksustamise seisukohalt tähendus. Maksukohustuslane peab arvestust maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta, annab seletusi, esitab deklaratsioone ja muid tõendeid ning säilitab neid seadusega ettenähtud tähtaja jooksul. Maksukohustuslane ei või takistada maksuhaldurit menetlustoimingute sooritamisel. Kui maksumaksja rikub kaasaaitamiskohustust, siis saab maksumenetluses maksu määrata hindamise teel ja maksukohustuslasel lasub tõendamiskoormus, kui ta ei ole nõus maksu juurdemääramisega.<sup>22</sup>

Kriminaalmenetluses on aga vastupidi, kohtueelne menetleja peab tõendama isiku süüd vastavalt süütuse presumptsioonile Põhiseaduse (edaspidi PS) § 22 järgi. Samas on ka maksumenetluses tagatud karistusõigusest tulenev põhiõigus *nemo tenetur se ipsum accusare*, mille kohaselt keegi ei pea tunnistama iseenda ja oma lähedaste vastu, mis tuleneb PS § 22 lg-st 3. Nimelt MKS-i § 64 lg 1 p 6 kohaselt on isikul õigus keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest, millele vastamine tähendaks enda või abikaasa, otsejoones sugulase, õe või venna, õe või venna alaneja sugulase, abikaasa otsejoones sugulase, abikaasa õe või venna õigusrikkumises süüditunnistamist. Kusjuures Riigikohtu kriminaalkolleegium on märkinud, et kuigi Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon otsesõnu sellist põhiõigust ei

<sup>21</sup> RKÜKo 3-1-1-120-03 p 20.

<sup>22</sup> Lehis (viide 2), lk 106.

sätesta, on Euroopa Inimõiguste Kohus oma praktikas järjekindlalt väljendanud seisukohta, et õigus vaikida ja enese mittesüüstamise privileeg on konventsiooni art 6 lg 1 nõuetele vastava õiglase menetluse keskne komponent. See põhimõte seondub maksumenetluses kaasaitamiskohustuse ja maksuhalduri uurimispõhimõttega.<sup>23</sup> Isik ei pea täitma haldusmenetluslikku kaasaitamiskohustust, kui see võiks tähendada kaasabi osutamist enda või oma lähedase süüdi tunnistamisele kuriteos või väärteos, isegi kui kriminaalmenetlust ei ole veel alustatud.<sup>24</sup> Sellest tulenevalt ei saa maksumenetluses panna isikule kohustust esitada maksukohustuse kohta tõendeid ning maksukohustuslase õigused on mõlema menetluse puhul kaitstud. Küll aga olukorras, kus näiteks maksukohustuslane ei säilita raamatupidamisdokumente ja maksuhaldur määrab tasumisele kuuluva maksusumma hindamise teel, tuleb isikul endal tõendada, et maksusumma määramine ei olnud õigustatud. Sel juhul läheb tõendamiskoormus üle maksukohustuslasele, kui ta soovib maksuotsust vaidlustada.

Kuigi kriminaalmenetluses peab menetleja isiku süüd tõestama ja süüdistatavat ei saa kohustada olema endavastaseks tõendiks,<sup>25</sup> on kohtud leidnud, et olukorras, kui isik kasutab oma õigust ütlusi anda ja esitab kahtlustuse/süüdistuse kohta vastuväiteid, peab ta esitama tõendid või vähemalt looma olukorra, et menetlejal oleks võimalik tõendeid selle kohta koguda. Nii on Riigikogu üldkogu märkinud, et kui kohtualune esitab versiooni raha kulutamisest äriühingu huvides, peab ta selle versiooni tõestuseks esitama tõendeid või vähemalt looma reaalse võimaluse oma väidete kontrollimiseks. Juhul kui kohtualune ei loo reaalselt võimalust oma väidete kontrollimiseks, pole alust rääkida kõrvaldamata kahtlusest, mida tuleks tõlgendada kohtualuse kasuks.<sup>26</sup> Seega kui maksukohustuslane/süüdistatav rikub raamatupidamisdokumentide säilitamise kohustust ja väidab, et tehingud on vaatamata dokumentide puudumisele aset leidnud, ei saa maksusüüteo menetlemisel nõuda väidetavate tehingute arvestamist ilma, et süüdistatav looks menetlejale võimaluse kontrollida tehingute toimumist.<sup>27</sup> Kriminaalmenetluses ei saa rääkida kaasaitamiskohustusest nagu maksumenetluses, aga kahtlustatav/süüdistatav asudes ennast aktiivselt kaitsma, peab oma kaitseargumente tõendama või looma reaalse võimaluse nende kontrollimiseks.

---

<sup>23</sup> L.Kanger. Enese mittesüüstamise privileeg maksuvaidluste lahendamisel Eesti halduskohtute ja EIK praktikas. Kohtupraktika lühianalüüs. - Arvutivõrgus: [www.riigikohus.ee/vfs/1312/EIK\\_%20ja\\_%20mittesyustamise\\_privileeg\\_analyys\\_L.Kanger.pdf](http://www.riigikohus.ee/vfs/1312/EIK_%20ja_%20mittesyustamise_privileeg_analyys_L.Kanger.pdf), 10.11.2012.

<sup>24</sup> J.Sarv. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteo menetluse paralleelsusega seotud probleemidest. Juridica V/2005, lk 318.

<sup>25</sup> E.Kergandberg, M.Sillaots. Õigusteaduse õpik. Menetlusõigus. Kriminaalmenetlus. Tallinn: Juura 2006, lk 57.

<sup>26</sup> RKÜKo 3-1-120-03 p 29.

<sup>27</sup> RKKKo 3-1-1-47-07.

Kuivõrd maksukohustuslase, kes on toime pannud maksusüüteo, õigus end mitte süüstada on kaitstud mõlema menetluse puhul ja samas oma vastuväiteid/kaitseargumente peab mõlemas menetluses maksuõigusrikkuja ise tõendama, siis tõendite kogumine kohtueelses menetluses ilma maksumenetlust läbi viimata ei tohiks olla probleem. Küll aga on teatud juhtudel maksumenetluses kaasaaitamiskohustust rikkunud isiku maksukohustuse kindlakstegemisel võimalus kasutada hindamist, mida järgnevalt käsitletakse.

### **1.3 Maksukohustuse tuvastamine hindamise teel ja probleemid kohtueelses menetluses**

Tasumisele kuuluva maksusumma määramine hindamise teel tuleneb MKS §-st 94, mille kohaselt hindamine on lubatud, kui maksu määramiseks vajalikud kirjalikud tõendid on puudulikud, ebapiisavad, mitteausaldusväärsed, hävinud või kadunud ja muude tõenditega ei ole võimalik maksukohustuse aluseks olevaid asjaolusid tuvastada. Hindamine on lubatud ka juhul, kui füüsilisest isikust maksumaksja kulud ületavad tema deklareeritud tulusid ning maksumaksja ei ole esitanud tõendeid selle kohta, et need kulutused on tehtud varem maksustatud või mittemaksustavate tulude või saadud laenude arvel. Vastavalt MKS § 94 lg- le 2 on hindamise juures oluline, et maksuotsuses esitatakse hindamise metoodika ja kasutatud tõendid, kusjuures metoodika võib maksuhaldur ise valida. Selleks võib kasutada näiteks maksukohustuslase majandusnäitajaid, tema kulutusi või kasutada hoopis teiste sarnaste maksuasjade andmeid, mida on võimalik arvestada. Kuigi metoodika võib maksuhaldur ise valida, siis maksu määramine peab olema kontrollitav ning maksumaksjal võimalus esitada omapoolsed alternatiivsed hindamismeetodid.<sup>28</sup> Samuti on oluline hindamise vajalikkus, sest kui andmed on taastatavad või maksu määramisel saab kasutada kolmandatelt isikutelt pärinevat teavet, siis tuleb kasutada neid tõendeid maksukohustuse määramisel.<sup>29</sup> Näiteks pangakontode alusel on võimalik käibe ja tehingupartnerite nimede tuvastamine ning nende otseste tõendite alusel on võimalik määrata maksukohustus. Seega maksuhaldur peab alati kaaluma, kas hindamine on vajalik ja lubatud. Kui hindamine on vajalik, siis maksuhaldur on kohustatud tuvastama tasumisele kuuluva maksusumma määramise aluseks olevad asjaolud hindamise teel.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> Lehis (viide 2), lk 143.

<sup>29</sup> Lehis (viide 2), lk 143.

<sup>30</sup> RHKKo 3-3-1-70-08, p 21.

Maksumenetluse läbiviimine toimub lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, mis tuleneb MKS § 10 lg-st 3. Seetõttu on maksuhalduril võimalus valida, mis tõendeid ja kuidas ta neid kogub, kuigi tuleb järgida haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagada maksukohustuslase kui nõrgema poole õigused. Vormivabadus tõendite kogumisel annab maksuhaldurile paremad võimalused, kui seda on kohtueelsel menetlejal, kes kogub tõendeid kriminaalasjas teatud protsessinõudeid järgides. Samas ka kriminaalmenetluses võib tõendiks olla igasugune dokument või teave, kui see ei ole saadud toimepannes kuritegu või rikkudes isiku põhiõigusi, ei kasutata kohtueelses menetluses hindamist, vaid see on kasutusel maksumenetluses. Kõige parem näide selle kohta on ettevõtlusega mitteseotud kulu maksustamine, milline võimalus on sätestatud tulumaksuseaduse (edaspidi TuMS) §-s 52. Nimelt kasutatakse maksupettuse toimepanemiseks enamjaolt "arveveski" teenust, kus reaalselt majandustegevust omavad ettevõtted ostavad teatud protsendi eest tegelikkusele mittevastavaid arveid maksupettuse toimepanemiseks loodud käibemaksukohustuslaseks registreeritud ettevõtete käest, kelle juhatuse liikmeteks võivad olla variisikutest "tankistid". Tavapäraselt on sellise tegevuse eesmärgiks mittekäibemaksukohustuslaselt ostetud kauba kajastamine käibemaksukohustuslaselt kauba ostmisena. Seega on eesmärgiks tekitada võimalus ostmisel tasutud käibemaksu ehk sisendkäibemaksu kajastamiseks, et seeläbi vähendada maksukoormust või tekitada alusetu käibemaksu tagastusnõue. Näilike ostu-müügitehingute varjamiseks kantakse raha äriühingust välja, kusjuures aluseks on raamatupidamises kajastatud fiktiivne arve. Kuna tegemist on väljamaksega, millel puudub alusdokument (arve ei vasta tegelikkusele), siis on kriminaalkohtud siiani leidnud, et tegemist on ettevõtlusega mitteseotud kuluga ja väljamaksed tuleb maksustada tulumaksuga vastavalt TuMS §-le 52.

Kuivõrd maksumenetluses on võimalik hindamine, siis Riigikohtu halduskollegium leidis, et TuMS §-de 51 ja 52 eesmärk on maksustada ettevõtlusest välja viidud kasumit. "Ettevõtlusest välja viidud" tähendab seda, et kauba või teenuse eest väidetavalt makstud tasu saab äriühing kasutada varjatult ja maksuvabalt väljamaksete tegemiseks (nt dividendi maksmine osanikele, töötasu maksmine töötajatele või juhatuse liikmetele, kaupade või teenuste eest maksmine isikule, kes varjab oma ettevõtluse käivet). Kui äriühing on soetanud kaupa isikult, kes pole tegelik müüja ja äriühing pidi sellest teadma, kuid samas on alust eeldada, et kaup on siiski soetatud ja selle eest on makstud, siis on hindamise eesmärk selgitada välja, kui palju pidi äriühing maksma olemasoleva ja ettevõtluses kasutatava kauba soetamise eest. Hindamine on vajalik eelkõige selliste kaupade puhul, mille osas on mõistlik eeldada, et äriühing ei ole seda kaupa ise valmistanud ega tasuta saanud. Kui hindamise teel arvestatud summa on väiksem kui äriühingu raamatupidamises kajastatud väljamakse, siis tuleb vahe lugeda ettevõtlusest

väljaviiduks ja maksustada tulumaksuga.<sup>31</sup> Seega on kohus leidnud, et maksuhaldur vastavalt MKS § 83 lg 1 järgi on kohustatud maksustama seaduse või heade kommetega vastuolus olevat tehingut võrdväärselt õiguspärase tehinguga, kusjuures seadusevastase tegevuse tagajärjed toovad kaasa samasuguse maksukohustuse, nagu see oleks tekkinud majandusliku sisu poolest sarnase õiguspärase tegevuse tagajärjel. See tähendab maksukohustuse vähendamist, milleks saaks kasutada hindamist.<sup>32</sup> Kuigi käesolev lahend on halduskohtu poolt tehtud ja tegemist on kaasusega, kus maksukohustuslasele heidetakse ette hoolsuskohustuse rikkumist, siis ikkagi võib selle pinnalt järeldada, et ka tahtliku maksukohustuse rikkumise puhul peab maksuhaldur maksusumma määramisel arvesse võtma kõiki maksuasjas tähtsust omavaid andmeid. Kui maksukohustuse tuvastamine toimub kohtueelse menetluse käigus ja maksumenetlust läbi ei viida, siis tuleb hindamist kasutada ka kriminaalmenetluses, sest selle tulemusel väheneb maksukohustus.

Kriminaalmenetluses tuleb silmas pidada aga seda, et tõendamiskoormis on maksumenetlusest erinev ja kõrvaldamata kahtlused tuleb lugeda kahtlustatava kasuks. Eelkõige on küsimus meetodi valikul, näiteks kasutades teiste analoogsete maksuasjade müügi-ostuhindasid, siis kas piisab keskmise hinna arvestamisest või tuleb kriminaalmenetluses kohaldada madalaimat või kõrgeimat hinda, mis on parasjagu maksukohustuslasele kasulik. Nendele küsimustele tuleb eelkõige leida vastus kohtupraktika käigus, kuid kriminaalmenetluse printsiipi arvestades tuleks siiski valida kahtlustatavale soodsaim variant, kuigi kohus on leidnud, et hindamise kasutamine ei tohi viia olukorrani, kus maksukohustuslasele on kasulik oma kohustusi eirata.<sup>33</sup> Samuti peab olema hindamismetoodika jälgitav ja kuna maksumenetluses on maksukohustuslasele võimalus pakkuda enda poolt alternatiivseid meetodeid maksmata jäänud maksusumma kindlakstegemiseks, siis peaks selline võimalus olema ka kriminaalmenetluses. Samuti tuleb arvestada, et maksumenetluslik ja kriminaalmenetluslik tõendamiskoormis on erinevad. Seetõttu pole ka välistatud, et teatud juhtudel, kui hindamise teel ongi võimalik määrata isiku poolt alusetult deklareerimata jäetud tasumisele kuuluv maksusumma, pole siiski võimalik isikut kriminaalkorras maksuhaldurile valeandmete esitamises süüdi tunnistada.<sup>34</sup>

Esimese peatüki kokkuvõtteks võib öelda, et maksukohustuse tuvastamine kohtueelses menetluses on võimalik ja isegi kohustuslik, kuna maksukuritegude koosseisud näevad ette

<sup>31</sup> RHKKo 3-3-1-60-11 p 32,33.

<sup>32</sup> RHKKo 3-3-1-60-11 p 35.

<sup>33</sup> Lehis (viide 2), lk 143.

<sup>34</sup> RKKKo 3-1-1-57-07.

maksuhinnangu andmise ja tasumisele kuuluva maksusumma kindlakstegemise. Samas on äärmiselt oluline ka tasumisele kuuluva maksusumma määramisel koostatavad dokumendid ja maksukohustuslase õigus nendega tutvumisel, kuna maksumenetluses on tegemist haldusaktidega. Sellest lähtuvalt käsitletakse töö teises peatükis maksusumma juurdemääramise probleematikat ja vaadeldakse kriminaalmenetluse erinevusi haldusmenetlusest, mis võivad tekkida kohtumenetluses.

## 2. Maksusumma (juurde)määramine kriminaalmenetluses

### 2.1 Maksusumma määramine ja maksukohustuslase ärakuulamine kriminaalmenetluses

Maksumenetluses määratakse tasumisele või tagastamisele kuuluv summa maksuotsusega, millele eelneb alati kas maksurevisjon või üksikjuhtumi kontroll. Kusjuures maksukohustuslasele tuleb enne maksuotsuse väljastamist revisjoni või kontrolli tulemusi tutvustada, et anda võimalus vastuväidete esitamiseks.<sup>35</sup> Tavaliselt esitatakse maksukohustuslasele enne maksuotsust kontrollakt, kus tuuakse ära maksumenetlusega tuvastatud asjaolud, tõendid ja maksustamisele kuuluv summa, vajadusel intressid. Kui maksukohustuslane ei nõustu maksuhalduri seisukohtadega, siis esitab ta eriarvamuse, millele maksuhaldur on kohustatud hinnangu andma maksuotsuses, ja kui maksukohustuslase tõendeid arvesse ei võeta, tuleb argumenteeritult esitada oma vastuväited. Samuti on kogu maksumenetluse vältel tagatud vastaspoole ärakuulamine, milleks tuleb enne otsuse tegemist või kolmandate isikute poole pöördumist maksukohustuslasele endale anda võimalus selgituste andmiseks või küsimustele vastamiseks. Kui maksukontroll kestab pikemat aega, siis tuleb ärakuulamisõigus tagada kogu menetluse käigus, mitte alles kontrolli lõppedes. Samuti tulenevalt haldusmenetluse selgitamis- ja teavitamiskohustuse põhimõttest on MKS § 14 lg-s 3 sätestatud kohustus tutvustada maksukohustuslasele tema kohta kogutud andmeid, millest on õigus teha koopiaid või väljavõtteid.<sup>36</sup> Revisjonist tuleb ette teatada vähemalt seitse päeva enne revisjoni algust ning selle kohta saadetakse adressaadile kirjalik korraldus revidendi abistamise ja revisjoni takistamise keelu kohta. MKS annab küll teatud juhtudel õiguse isikut mitteteavitada, näiteks MKS § 75 sätete kohaselt kui etteteatamine ohustab revisjoni eesmärki, siis revisjonikorraldust enne revisjoni algust kätte ei toimetata. Kuid see peab olema põhjendatud kahtlus, et revisjonist etteteatamise korral maksukohustuslane takistab juurdepääsu enda majandus- või kutsetegevusega seotud dokumentidele või esemetele, hävitab, võltsib või kahjustab muul viisil dokumente või esemeid.

Kohtueelses menetluses sellist kohustust ei ole, küll on kahtlustataval õigus teada, milles teda kahtlustatakse ja tal on õigus anda ütlusi kahtlustuse sisu kohta, kuid samas saab ta kasutada

<sup>35</sup> Lehis (viide 2), lk 117.

<sup>36</sup> Lehis (viide 2), lk 111.

oma põhiseaduslikku õigust ütlushi mitte anda. Kuid enamikul juhtudel enne kahtlustuse esitamist kogutakse juba tõendeid, kusjuures kriminaalmenetlus annab selleks võimaluse kasutada jälitusmenetluslike toiminguid. On selge, et jälitustegevus viiakse läbi ilma isiku teadmata tagamaks tõendite kogumine ja tõe tuvastamine. Kuivõrd kriminaalmenetlus on oma iseloomult kõige rohkem kodaniku põhiõigusi- ja vabadusi riivav menetlus,<sup>37</sup> siis maksukuriteo toimepannud isik peab arvestama riigipoolse sekkumise ja õiguste piiramisega kuriteo tõkestamisel. Samas ka MKS § 14 lg 3 sätestab, et maksuhalduril on õigus andmete esitamisest keelduda, kui see ohustaks tõe väljaselgitamist kriminaalmenetluses. Sellest tulenevalt ei ole probleemiks kriminaalmenetluses toimingute läbiviimine ilma maksukohustuslast teavitamata ja tulemusi tutvustamata, küll aga võib probleemiks olla maksukohustuslase ärakuulamise tagamine ja omapoolse eriarvamuse esitamise võimalus kriminaalmenetluses, mida analüüsitakse järgnevalt.

Kui maksukohustuslasest juriidiline isik on kriminaalasjas kahtlustatav, siis vastavalt KrMS §-le 34 on tal õigus teada kahtlustuse sisu ja anda selle kohta ütlushi või keelduda ütlushi andmisest, esitada tõendeid, esitada taotlushi ja kaebushi. Selle sätte alusel oleks kriminaalmenetluses tagatud ärakuulamise võimalus, kuna kahtlustatavale selgitatakse viivitamatult tema õigusi ja kohustushi ning ta kuulatakse üle kahtlustuse sisu kohta. Kui ta soovib, siis ta saab anda omapoolsed ütlushi maksumääramisel tähtsust omavate asjaolude kohta. Probleem võib olla kahtlustuse sisu mahu osas, kas kahtlustus sisaldab kõiki maksukohustuse aluseks olevaid asjaolushi, kas maksusumma määramise metoodika on kahtlustuses toodud jne. Need on küsimused, mis paratamatult tekivad. Kindlasti ei koostata kahtlustust sellises ulatuses, kui on ettenähtud maksuotsuse puhul. Kuivõrd maksukontrolli läbi ei viida, siis maksuotsust haldusaktina ei koostata, küll saab määrata maksusumma maksuarvestusega, kuid see dokument ei ole haldusakt, millega saab kohustada maksukohustuslast tasuma maksusummat. Maksuarvestus on revidendi poolt koostatud dokument, mis on abiks maksuõigusliku hinnangu andmisel isiku käitumise kohta. Revident ei kogu lisatõendeid, vaid kohtueelse menetleja poolt esitatud dokumentide alusel annab arvamuse tasumisele kuuluva maksusumma määra ning maksunormide rikkumise kohta. Kehtiva seaduse alusel kui uurimisasutuse ametnik on veendunud, et kriminaalasjas vajalikud tõendid on kogutud, edastab ta kriminaaltoimiku viivitamata prokuratuurile ja kohtueelse menetluse kokkuvõte tuleb koostada ainult prokuröri korraldusel, siis võib tulevikus olla süüdistusakt dokumendiks, mis kajastab maksukohustuse ja maksuvõla tekkimise asjaolushi

---

<sup>37</sup> Kergandberg, Sillaots (viide 25), lk 12.

ning tõendeid. Ka vastavalt KrMS § 30 lg-le 1 juhib kohtueelset menetlust prokuratuur, tagades selle seaduslikkuse ja tulemuslikkuse ning esindab riiklikku süüdistust kohtus.

Sellest tulenevalt oleks loogiline, et prokurör esitaks kohtus maksunõude ja süüdistusaktis tooks välja maksukohustust tekitavad asjaolud laekumata maksusumma väljamõistmiseks. Riigikohus on juba praegu leidnud, et maksuasjades peab süüdistusakt kajastama maksuotsuse (vastutusotsuse) sisule esitavaid põhinõudeid ja sealt peab selguma, kuidas on kuriteo tagajärjel laekumata jäänud maksusumma määratud.<sup>38</sup> Enne süüdistusakti koostamist ja süüdistatavatele üleandmist tutvustab prokurör kriminaalasja toimiku materjale kaitsjatele, kellel on kohustus tutvustada kahtlustavale või süüdistatavale viimase soovil neid. Seega oleks tagatud maksukohustuslasele, kes on kahtlustatav või süüdistatav, tõendite tutvustamine ja tal on võimalik esitada omapoolsed tõendid või argumendid. Seda enam, et pärast süüdistusakti koopia kättesaamist peab kaitsja hiljemalt kolm tööpäeva enne eelistungit esitama kohtule ja prokuratuurile kaitseakti vastavalt KrMS § 227 lg-le 1, kus tuleb näidata, millised on kaitse seisukohad süüdistuse ning süüdistusaktis nimetatud kahju kohta, sealhulgas millised süüdistusaktis esitatud väited ja seisukohad vaidlustatakse ja millised võetakse omaks. Seoses sellega prokuröride töökoormus suureneb, kuna nad peavad hakkama avalik-õiguslikku nõuet esitama kriminaalkohtus ning võib tekkida küsimus, kas nad on selleks valmis, sest see nõuab veel rohkem maksuspetsiifilisi teadmisi. Samuti võivad pikeneda oluliselt kohtupidamise ajad, mis suurendavad prokuratuuri poolset ressursi.

## **2.2 Kriminaalmenetluse erinevus haldusmenetlusest ja sellega kaasnevad probleemid**

Maksuhaldur on kohustatud tuvastama kõik maksuobjektid ning sisse nõudma kõik maksud, keeld on sõlmida kokkuleppeid maksuvähendamise osas. Samuti peab maksuhaldur maksude määramisel ja sissenõudmisel kohaldama seadust ühetaoliselt ning tagama seadusest kinnipidamise.<sup>39</sup> Tulenevalt legaliteedi põhimõttest on maksuõiguses kokkulepete sõlmimine üldreeglina välistatud. Kuivõrd maksunõue tekib vahetult seaduse alusel, sõltumata maksuhalduri tegevusest, siis saab seda alati täitmisele pöörata, va aegunud nõuded.<sup>40</sup> KrMS §-st 6 tulenevalt kehtib ka kriminaalmenetluses legaliteedi printsiip, mille kohaselt on uurimisasutus ja prokuratuur kohustatud kuriteo tunnuste ilmnedes oma pädevuse piirides

<sup>38</sup> RKÜKo 3-1-1-120-03 p 20, RKKKo 3-1-1-123-03 p 12..

<sup>39</sup> Lehis (viide 2), lk 57.

<sup>40</sup> Lehis (viide 2), lk 58.

alustama ja toimetama kriminaalmenetlust, kui puuduvad KrMS §-s 199 sätestatud kriminaalmenetlust välistavad asjaolud.<sup>41</sup> Kuid legaliteedi põhimõte kehtib kriminaalmenetluse alustamise kohta, sest kehtiv seadus näeb reservatsioonina ette võimaluse lõpetada kriminaalasja menetlus oportuuniteedi põhimõttel vastavalt KrMS §-dele 202 ja 203.<sup>42</sup> Tegemist on prokurörile antud kaalutusõigusega, mille eesmärk hõlmab lisaks menetlusökonoomikale ka proportsionaalsuse põhimõttest tuleneva vajaduse välistada kriminaalrepressiooni kohaldamine juhtudel, mil see oleks teo asjaolusid silmas pidades ilmselgelt mittemõeldukas.<sup>43</sup>

KrMS § 202 näeb ette kriminaalmenetluse lõpetamise avaliku menetlushuvi puudumisel ja kui süü ei ole suur ning kui tegemist on teise astme kuriteoga, mille hulka mõlemad maksukuriteod kuuluvad. Küsimus süü suurusest on materiaalsoiguslik küsimus ja selle hindamisel võetakse aluseks KarS-is toodud põhimõtted.<sup>44</sup> Riigi peaprokuröri 12. aprillil 2007 antud juhises on toodud välja need põhimõtted. Eelkõige tuleb arvestada isiku panust kuriteo toimepanemisel, tahtluse või ettevaatamatuse astet, tekitatud kahju liiki ja suurust, isiku vanust ja arusaamisvõimet ning seaduseandja poolt sätestatud karistust, st väiksemad sanktsioonimäärad viitavad väiksemale süüle.<sup>45</sup> Kuigi Riigiprokuratuuri peaprokuröri poolt on välja antud juhised, on ikkagi tegemist soovitusliku dokumendiga ja iga prokurör peab kaaluma, kas isiku suhtes on võimalik lõpetada oportuuniteedi põhimõttel. Riigi seisukohalt on KarS § 389<sup>1</sup> puhul avalik menetlushuvi olemas, kui maksusumma ületab 127 823,30 eurot. Menetluse lõpetamisel rahalise kohustuse määramisel peab see olema vähemalt 10% tekitatud kahjust. KarS § 389<sup>2</sup> puhul on avalik menetlushuvi olemas. Kui maksukohustus on alla 127 823,30 eurot, siis avalikku menetlushuvi ei ole ning kui isiku süü ei ole suur, saab prokurör kriminaalasja kahtlustava või süüdistatava nõusolekul lõpetada. Tulevikus võib see kaasa tuua olukorra, kus kriminaalasi lõpetatakse, kuid maksuvõlg jääb ülesse ja riigil puudub võimalus seda sisse nõuda ilma maksumenetlust läbi viimata. Selle tõttu peab olema tagatud võimalus, et enne lõpetamist makstakse valesti deklareeritud maksusumma koos intressidega ära või on see kohustus toodud lõpetamise määruses. Täna avalik-õiguslikku kohustust ei ole võimalik isikule määrata lisakohustusena. Kui isik jätab kohustuse täitmata, peab prokurör saama menetluse uuendada ja kriminaalasja kohtusse saata. Praktikas on näiteid, kus maksukohustuslane on vabatahtlikult esitanud parandusdeklaratsioonid õigete andmetega ja

---

<sup>41</sup> RKKKo 3-1-1-19-10 p 8.2.

<sup>42</sup> Kergandberg, Sillaots (viide 25), lk 44-45.

<sup>43</sup> RKKKo 3-1-1-85-04 p 16.

<sup>44</sup> Kergandberg, Sillaots (viide 25), lk 322.

<sup>45</sup> Riigi peaprokuröri juhised 23.12.2009 nr RP-1-3/09/5.- Arvutivõrgus:krms.just.ee, 06.11.2012.

deklareerinud oma maksuvõlga. See aga ei ole lahendus, kuna maksudeklaratsioon on võimalik esitada kolm aastat ja pahatahtlik maksukohustuslane võib pärast menetluse lõpetamist uuesti esitada valeandmetega parandusdeklaratsiooni ning riigil võib jääda maksusumma saamata, kui sellist käitumist ei avastata.

KrMS § 203 näeb ette kriminaalmenetluse lõpetamise karistuse ebaotstarbekuse tõttu. Siin on oht selles, et lõpetamise puhul kohustusi ei määrata ja seega maksusumma võib jääda välja mõistmata. Lahenduseks on kokkulepe, et lõpetada saab ainult juhul, kui tasumata jäänud maksusumma on riigile hüvitatud või siis tuleb ikkagi läbi viia maksumenetlus.

Kriminaalmenetluses on ka erimenetlusena kokkuleppemenetluse instituut, mida reguleerib KrMS 2. jagu. Kui maksumenetluses kokkuleppeid ei sõlmita võrdse kohtlemise ja legaliteedi printsiibist lähtuvalt, siis KrMS § 239 lg 1 sätestab, et kohus võib süüdistatava ja prokuratuuri taotluseel lahendada kriminaalasja kokkuleppemenetluses. Kokkuleppe läbirääkimiste põhilisteks objektideks on kuriteo kvalifikatsioon ning karistuse liik ja määr, kuid teatud juhtudel võidakse läbirääkimisi pidada ka kuriteoga tekitatud kahju laadi ja suuruse üle (KrMS § 244 lg 1).<sup>46</sup> See tähendab, et prokuröriil on volitus ka maksunõude vähendamiseks, mida aga maksumenetluses ei lubataks. Tänapäeval, kui maksukuritegude eest mõistetakse karistused on ebamõistlikult lebed, toimubki põhiline vaidlus maksusumma vähendamise üle. Siin võib olla oht, et prokurör läheb kergema vastupanu teed ja teeb kokkuleppe, kus näiteks jätab maksunõude välja mõistmata või vähendab süüdistuse mahtu ja sellega ka maksunõuet. Kokkuleppemenetluse eelduseks on küll kannatanu nõusolek, kellel on õigus anda arvamus kokkuleppe võimalikkuse ja tsiviilhagi kohta, kui ta ei ole seda varem teinud, kuid tavaliselt võetakse kõigepealt kannatanult nõusolek ning alles siis alustatakse kahtlustatava ja tema kaitsjaga läbirääkimisi. Kui kannatanu on oma nõusoleku andnud, siis vastavalt KrMS § 240 lg-le 3 ei ole tal õigust kokkuleppemenetluseks antud nõusolekust loobuda. Maksunõude esitajaks on ikkagi riik maksuhalduri näol, seetõttu on MTA kui riigi esindaja kannatanuna ja tal on seega õigus esitada nõue tasumata jäänud maksusumma osas. Seadus on andnud ka kohtule võimaluse, kui kohtunik ei nõustu kuriteo kvalifikatsiooniga, tsiviilhagi suurusega või karistuse liigi või määraga, oma määrusega kriminaalasi tagasi saata uue kokkuleppe sõlmimiseks. Kohtu tegevus ei tohi piirduda pelgalt sõlmitud kokkuleppe niioelda tehnilisele kinnitamisele,<sup>47</sup> vaid kohtul tuleb ka tuvastada kuriteokoosseisulised asjaolud ja veenduda, et kokkulepe on seaduspärane. Nii peab kohus vaatama, et

<sup>46</sup> Kergandberg, Sillaots (viide 25), lk 367.

<sup>47</sup> RKKKm 3-1-1-70-12 p 9.

kokkuleppemenetluses oleks lahendatud tsiviilhagi rahuldamine või kuriteoga tekitatud kahju hüvitamine.<sup>48</sup> See peaks tagama, et prokuratuur ei tee ebamõistlikke kokkuleppeid ning riigi huvid saavad kaitstud maksunõude esitamisel.

Äärmiselt oluline on ka õige maksusumma tõendamine ja seda juba kohtueelse menetluse käigus, kuna maksukuritegude puhul tuleb eristada kolme õigussuhet:

- 1) õigussuhe, mis tekib maksumaksja ja riigi vahel ning mille sisuks on maksumaksja poolt valesti deklareeritud maksukohustus ehk maksuvõlg riigi ees;
- 2) õigussuhe, mille sisuks on isiku karistusõiguslik vastutus maksukohustuse kohta valeandmete esitamise eest;
- 3) õigussuhe, mis määratleb valeandmeid esitanud isikute varalise vastutuse maksumaksja maksuvõla eest.

Nimetatud õigussuhteid eristab materiaalõiguslik alus ja need tuleb eraldi tuvastada.<sup>49</sup> Isiku süüdimõistmiseks maksukohustuse kohta valeandmete esitamise eest piisab kui tõendada ära millises ulatuses makse deklareerimata jäeti või vähem deklareeriti, maksuvõlg ehk maksukahju on oluline ainult selles osas, et see vastaks vähemalt suurele kahjule ja enam, et täita kuriteokoosseisulist tunnust. Kohtud peavad arvestama, et maksukohustuse tuvastamise puhul ei ole tegemist koosseisu täitva tunnusega, vaid isikule täiendava kohustuse, s.o maksusumma juurdemääramise otsustamisega. Samas kriminaalkohtud võivad anda teole karistusõigusliku hinnangu, piirduda minimaalse kahju kindlakstegemisega, tuvastades vähemalt koosseisulise kahju alampiiri ületava summa<sup>50</sup> ning eraldada avalik-õigusliku nõude haldusmenetluse korras otsustamiseks. Sel juhul tuleb arvestada maksusumma määramise ja sissenõudmise tähtaegadega, mida käsitletakse järgnevalt.

### **2.3 Maksusumma määramise ja sissenõudmise tähtajad**

Maksusumma määramisel on ette nähtud aegumistähtajad, mis on toodud MKS §-s 98. Kuna maksuõigusrikkumise puhul on tegemist tahtliku teoga, siis vastavalt MKS § 98 lg-le 1 on maksusumma määramise tähtaeg 6 aastat, milline tähtaeg algab selle maksudeklaratsiooni esitamise tähtpäevast, mida ei esitatud või milles esitatud andmete alusel maksusumma valesti arvutati. Maksukuritegude puhul on tegemist II astme kuritegudega ja vastavalt KarS

<sup>48</sup> RKKKm 3-1-1-60-11 p 10.

<sup>49</sup> J.Sarv. Maksusüütegudest, nende menetlemisest ja maksuhalduri varalistest nõuetest kriminaalmenetluses. MTA juristide koolituspäevad. (koolitusmaterjal autori valduses).

<sup>50</sup> RKKKo 3-1-1-83-10 p 26.

§ 81 lg-le 1 kuriteo aegumistähtaeg saabub II astme kuritegude puhul üldjuhul 5 aasta pärast alates kuriteo toime panemisest. Kuriteo aegumine katkeb kriminaalmenetluses järgmiste menetlustoimingute tegemisega: 1) kahtlustatavale või süüdistatavale tõkendi kohaldamisega või tema vara või rahapesu objektiks oleva vara arestimisega; 2) süüdistatava kohtu alla andmisega; 3) kohtuliku arutamise edasilükkamisega süüdistatava ilmumata jäämise korral; 4) kohtulikul arutamisel süüdistatava ülekuulamisega; 5) kohtulikul arutamisel ekspertiisi või täiendavate tõendite kogumise määramisega. Kui kuriteo aegumine on katkenud, algab aegumine uuesti eelnimetatud menetlustoimingu tegemisest. Isikut ei tohi kuriteo toimepanemises siiski süüdi mõista ega karistada, kui selle toimepanemisest kuni selle kohta tehtud kohtuotsuse jõustumiseni on möödunud kümme aastat. Seega on üldine aegumine maksukuritegude puhul viis pluss viis aastat, kui on täidetud katkemise alused. Maksusumma määramise aegumise peatumise juhtumid on toodud MKS §-s 99. Selle alusel maksusumma määramise aegumine peatub kriminaalmenetluse alustamise päevast kuni kohtuotsuse jõustumiseni või kriminaalmenetluse lõpetamise päevani. Kuna aegumine peatub kuni otsuse tegemiseni, siis maksusumma määramisel ei tohiks aegumine probleemiks olla, sest kriminaalasja ei ole võimalik alustada, kui maksukuriteo toimepanemisest on möödunud viis aastat. Seda eeldusel, et jõustunud kohtuotsusega määratakse ka kohustus tasuda maksuvõlg.

Kui kriminaalkohus teeb maksuõigusrikkumise osas otsuse, kuid jätab maksusumma määramise halduskohtule arutada, siis maksu määramise aegumine uueneb ja tänane seadus ei näe ette peatumise alust. MKS § 99 lg 1 p 2 sätestab, et maksusumma määramise aegumine peatub maksuotsuse vaidlustamise ajaks kuni selles asjas tehtud lõpliku lahendi jõustumiseni. Probleem tekib sellega, et maksuotsust kui haldusakti ei koostata ning maksu määramise asjaolud tuuakse välja süüdistusaktis, mis iseenesest ei too kaasa õiguslikku olukorda maksuotsuse mõttes. Loomulikult saaks kasutada analoogiat, et kuna seaduses on lünk, siis maksusumma määramise asjaolude lahendamisel kohtus maksu määramine peatub ja süüdistusaktis toodud asjaolude vaidlustamine oleks tõlgendatav maksuotsuse vaidlustamisega. Samas õigusselguse mõttes peaks seadust muutma ja juurde tooma lisaärite näiteks tekstiga, et maksusumma määramise aegumine peatub süüdistusaktis toodud maksusumma vaidlustamise ajaks kuni selles asjas tehtud lõpliku lahendi jõustumiseni.

Samuti on oluline, et igale maksuseaduse rikkumisele peab järgnema rikutud õiguse taastamine ehk täitmata jäetud kohustuse sundkorras täitmine.<sup>51</sup> MKS seaduses reguleerib sundtäitmist 13. peatükk, kus MKS § 128 lg 2 kohaselt maksuvõla sundtäitmine on lubatud,

<sup>51</sup> Lehis (viide 2), lk 155

kui: 1) kohustuse täitmise tähtpäev on saabunud ning nõue on sissenõutav; 2) nõuet sisaldav haldusakt on maksukohustuslasele seadusega ettenähtud korras teatavaks tehtud; 3) maksuvõlg ei ole ajatatud; 4) maksuvõlg ei ole aegunud, kustutatud või muul alusel lõppenud; 5) haldusakti täitmist ei ole peatatud. Kuna haldusakti maksuotsuse näol välja ei anta, siis saab sisse nõuda ainult punkt ühe alusel, seega jõustunud kohtuotsuse olemasolul. Kuna sundtäitmise aegumine 7 aastat algab kohustuse täitmise tähtpäeva saabumise aastale järgneva aasta 1. jaanuarist, siis probleem puudub, kuna kohustus tekib kohtuotsusega, sest sellega tuvastatakse maksukohustus ja määratakse tasumisele kuuluv maksusumma. Sellest tulenevalt puudub probleem maksusumma sissenõudmisel, kuid sama oluline on maksusumma tagamise võimalused.

### 3. Maksuvõla tagamine kriminaalmenetluses

#### 3.1 Maksuvõlg kui süüteoga saadud vara konfiskeerimine

Kriminaalmenetlus näeb ette eraldi sanktsioonina konfiskeerimise, mis kujutab endast mittekaristuslikku mõjutusvahendit, mille sisuks on süüdimõistetule või erandina ka kolmandale isikule kuuluva eseme või kuriteoga saadud vara tasuta võõrandamine. Nimetatud regulatsiooni üldpreventiivne eesmärk on lihtne - kuritegevus ei tohi ennast ära tasuda.<sup>52</sup> Eripreventiivne eesmärk on takistada kuritegeliku vara abil edasiste kuritegude toimepanemist ning teha võimatuks kuriteoga saadud vara arvelt rikastumist.<sup>53</sup> Vastavalt KarS § 83<sup>1</sup> lg-le 1 konfiskeerib kohus tahtliku süüteoga saadud vara, kui see kuulub otsuse või määruse tegemise ajal toimepanijale. On oluline, et konfiskeerimisele kuuluv vara puhul on tegemist varaga, mis on saadud kuriteo toimepanemise tagajärjel. Seega on maksukuritegude puhul põhiline küsimus, kes saab kuriteoga varalist kasu.

Sellele küsimusele vastuse saamiseks tuleb eraldi vaadata maksude maksmisest kõrvalehoidumist (KarS § 389<sup>1</sup>) ja maksukelmust (KarS § 389<sup>2</sup>). Maksukelmuse puhul on asi selge, sest kuriteokoosseis näeb ette valeandmete esitamist tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgil, mille tulemusel hüvitatakse või tasaarveldatakse suurele kahjule vastav summa või enam. Tegemist on riigilt raha väljapetmisega, kus maksuhaldur maksab alusetult tagasiküsitud maksusumma maksukohustuslasele või tasaarveldab tasumisele kuuluvate maksude näol. See summa, mida riigilt alusetult tagasi nõutakse, ongi kuriteoga saadud vara, mida on võimalik konfiskeerida KarS § 83<sup>1</sup> alusel. Maksude maksmisest kõrvalehoidumine ütleb juba ise, et tegemist on olukorraga, kus maksukohustuslane esitab valeandmeid oma maksukohustuse vähendamise eesmärgil, mille tulemusel jääb riigil raha saamata, kuid realselt isikule vara juurde ei tule. Riigil tekib nõudeõigus valesti deklareeritud maksusumma suhtes, maksukohustuslasel tekib aga nn „säästetud raha“, mida saab käsitleda kriminaaltuluna, võttes aluseks kuriteo läbi rikastumise vältimise põhimõtet. Kui maksukelmuse puhul on võimalik kohaldada KarS § 83<sup>1</sup> sätteid, siis „säästetud raha“ suhtes saab rääkida konfiskeerimisest üksnes läbi KarS § 84, kuna „säästetud raha“ pole võimalik ära

<sup>52</sup>J. Sootak, P.Pikamäe (koost). KarS § 83 /2.

<sup>53</sup> RKKKo 3-1-1-4-11 p 9.

võtta.<sup>54</sup> KarS § 84 säte reguleerib konfiskeerimise asendamist, kui süüteoga saadud vara on võõrandatud, ära tarvitatud või selle äravõtmine pole muul põhjusel võimalik või otstarbekas, võib kohus välja mõista summa, mis vastab konfiskeerimisele kuuluva vara väärtusele.

Maksukuritegude puhul saab kriminaaltuluks olla maksusumma, mis jäi riigil saamata või mis alusetult tagastati, millest tingituna saab väita, et kuriteoga sai kasu maksukohustuslane ehk juriidiline isik, kelle nimelt valeandmeid esitati. Nii on ka Riigikohus leidnud, et olukorras, kus äriühingu juhatuse liiget süüdistatakse üksnes maksukuriteos, mis seisnes selles, et ta on jätnud äriühingu varast näilike arvete alusel tehtud väljamaksed ettevõtlusega mitteseotud kuluna deklareerimata, ei ole kõnealuste väljamaksete summat võimalik juhatuse liikmelt KarS § 83<sup>1</sup> lg 1 alusel konfiskeerida. Vara peab olema saadud selle sama süüteoga, milles isik süüdi tunnistatakse. Äriühingu maksudeklaratsioonides ühingu maksukohustuse tegelikust väiksemana deklareerimise puhul võib suurene da üksnes äriühingu vara, sest maksuhaldurile valeandmete esitamise tõttu jääb tema maksukohustus riigi eest varjatuks. Äriühingu maksudeklaratsioonis valeandmeid esitanud juhatuse liikme vara suurus vahetult sellise kuriteo tagajärjel aga muutuda ei saa. Valeandmeid sisaldava deklaratsiooni esitamisega ei muutu äriühingu poolt deklareerimata ja tasumata jäetud maksusumma juhatuse liikme varaks ega lähe tema isiklikku käsutusse.<sup>55</sup> Seega on võimalik kriminaaltulu konfiskeerida juriidiliselt isikult ehk äriühingult, kes valeandmeid esitab. Kuivõrd on selge, et enamus juhtudel saavad antud kuriteost kasu ka juhatuse liikmed, siis kuidas on võimalik neilt välja mõista kuriteoga saadud vara. Samas lahendis leidis kohus, et kui tuvastatakse, et juhatuse liige pöörab äriühingu varast tehtud väljamaksed enda vara hulka, siis juhatuse liikme vara küll suureneb, kuid seda ei saa pidada maksuhaldurile valeandmete esitamise tulemuseks. Küll võib juhatuse liikme poolt äriühingu varast endale alusetute väljamaksete tegemine olla käsitatav äriühingu või viimase võlausaldajate vastu suunatud kuriteona - sõltuvalt asjaoludest näiteks omastamine (KarS § 201) või maksujõuetuse põhjustamine (KarS § 384). Sellisel juhul võivad juhatuse liikme poolt äriühingu varast tehtud väljamaksed olla käsitletavad just sellise kuriteoga saadud varana KarS § 83<sup>1</sup> lg 1 mõttes.<sup>56</sup> See on üks võimalus kriminaaltulu konfiskeerimiseks, kuid on ka võimalik kohaldada KarS § 83<sup>1</sup> lg 2 sätteid ehk kolmandale isikule kuuluva vara konfiskeerimist.

---

<sup>54</sup> K.Aas. Kriminaaltulu tuvastamine. MTA uurimisosa konna koolitus 01.12.2012 (koolitusmaterjal autori valduses).

<sup>55</sup> RKKKo 3-1-1-90-11 p 22

<sup>56</sup> (viide 55).

Nimelt on alates 2006 aastat kriminaalmenetluses kolmanda isiku instituut, mis tähendab seda, et menetleja võib määrusega kriminaalmenetlusse kaasata kolmanda isiku, kui kriminaalasja lahendamisel võidakse otsustada tema seadusega kaitstud õiguste ja vabaduste üle. Seaduse mõte on küll, et kolmanda isikuna tuleb kriminaalmenetlusse kaasata iga isik, kes ei ole asjas kahtlustatav, süüdistatav, kannatanu ega tsiviilkostja, kuid kelle subjektiivsete õiguste üle võidakse mõne KrMS § 306 lg-s 1 nimetatud küsimuse lahendamisel otsustada,<sup>57</sup> kuid see ei välista seda, et kahtlustatavat või süüdistatavat ei võiks tunnistada kolmandaks isikuks. KarS § 83<sup>1</sup> lg 2 sätte kohaselt konfiskeerib erandina kohus tahtliku süüteo saadud vara, kui see kuulub otsuse toimepanemise ajal kolmandale isikule ja kui see on omandatud täielikult või osaliselt toimepanija arvel, kingitusena või muul viisil turuhinnast oluliselt soodsamalt või kolmas isik teadis, et vara võõrandatakse talle konfiskeerimise vältimiseks. Kui maksukuriteos võetakse vastutusele juriidiline isik, siis on võimalik käsitleda näiteks juhatuse liiget kolmanda isikuna, kuna tulu, mis ta endale saab äriühingu nimelt valeandmete esitamise eest, on omandatud täielikult kuriteo toimepanija ehk äriühingu arvel. Antud sätte alusel saab konfiskeerida ka varifirmalt või nn „tankistilt“, kes osalevad maksukuriteo toimepanemises, kui on tõendatud KarS § 83<sup>1</sup> lg 2 tingimused.<sup>58</sup> Seaduse regulatsioon vastavalt KrMS §-le 40<sup>1</sup> näeb küll ette, et menetlustoimingus osalemisel, kriminaaltoimikuga tutvumisel ja menetleja kutsel ilmumata jäämisel kohaldatakse kolmandale isikule tsiviilkostja kohta sätestatud, kui KrMS seaduses ei ole teisti. Nii ongi KrMS § 40<sup>2</sup> lg 2 kohaselt, et kui kriminaalmenetluses otsustatakse kolmanda isiku vara konfiskeerimine, on kolmandal isikul KrMS § 34 lg 1 p 1, 2 ja 5 sätestatud kahtlustatava õigused, arvestades konfiskeerimise erisustega. Sellega on tagatud, et kahtlustatavale, kes on ka kaasatud kolmanda isikuna, jäävad alles tema õigused teada konfiskeerimise sisu ja aluseid, anda selle kohta ütlusi või keelduda ütluste andmisest, teada, et tema ütlusi võidakse kasutada süüdistuseks tema vastu ning kaitsja juureolekul olla üle kuulatud, osaleda vastastamisel, ütluste seostamisel olustikuga ja tema äratundmiseks esitamisel. Võib järeldada, et seadus annab võimaluse kuriteoga saadud tulu, so maksusumma, konfiskeerimiseks nii äriühingult kui teistelt kuriteo osavõtjatelt ning selle tagamiseks vara arestimine ei ole probleemiks. Kuid praktikas see nii lihtne ei ole.

Maksukuritegude puhul on tegemist peitkuritegudega, kus maksupetturid kasutavad erinevaid skeeme, suhtlemine toimub omavahel konspiratiivselt, mistõttu teatud tõendite kogumine on isegi jälitustegevusega raskendatud. Seaduses aga on konkreetselt öeldud, et

---

<sup>57</sup> RKKKo 3-1-1-53-12 p 13.

<sup>58</sup> Aas (viide 54)

konfiskeerimisele kuulub kuriteoga saadud vara, mille kohaselt tuleb tõendada iga kuriteo osavõtja puhul, kui suures summas ta sai kriminaalset tulu. Ka Riigikohus on märkinud, et konfiskeerimise eeldusena tuleb kohtunikul tuvastada, et süüdlane sai kuriteo toimepanemise tulemusena kindlaksmääratud ulatuses vara. Konfiskeerimise puhul ei saa rääkida solidaarvastutusest kaastäideviijate puhul, kuna see ei vasta olemuslikult karistusseadustikus kasutatud konfiskeerimise mõistele ja eesmärgile.<sup>59</sup> Kuigi juriidilise isiku puhul on kuriteoga saadud varaks maksusumma, siis juhatuse liikme või teiste osaliste puhul tuleb tõendada täpselt vara suurus, mis nad endale said. Ka kolmandalt isikult KarS § 83<sup>1</sup> lg 2 p-de 1 või 2 alusel konfiskeeritav vara peab alati pärinema konkreetsest kuriteost.<sup>60</sup> Nagu eelnevalt sai märgitud, siis võib selle tõendamine olla raske ning sageli kriminaalmenetluses puuduvad tõendid KarS § 83<sup>1</sup> alusel konfiskeerimise kohaldamiseks.

### **3.2 Kolmandate isikute vastutus maksumenetluses ja eelarestimine**

Maksuvõla eest vastutab maksukohustuslane, mida on käesolevas töös analüüsitud, kuid samas näeb MKS §-id 38-42 ette kolmanda isiku vastutuse võõra maksukohustuse eest. MKS § 41 näeb ette vastutuse maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest ning vastavalt lg-le 1 isik, kes on süüdi mõistetud karistusseadustikus sätestatud maksualase kuriteo toimepanemise eest, vastutab tema poolt toime pandud kuriteo tagajärjel tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega. Nimetatud säte annab võimaluse maksuvõlga sisse nõuda isikutelt, kes on süüdi tunnistatud maksualase kuriteo toimepanemise eest, kusjuures ei ole oluline, kas isik on kuriteo toimepanemisel täideviija või kaasaaitaja. Kõik isikud, sh maksukohustuslane, vastutavad maksuvõla eest solidaarselt, kuid see eeldab vastutusmenetluse läbiviimist.

Samas MKS § 40 lg 1 kohaselt kui seaduslik esindaja, tegevjuht või vara valitseja rikub tahtlikult või raskest hooletusest käesoleva seaduse §-s 8 nimetatud kohustusi, vastutab ta selle tõttu tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega. MKS § 8 lg 1 sättele juriidilise või füüsilise isiku seaduslik esindaja on kohustatud tagama esindatava MKS seadusest ja maksuseadusest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegse ning täieliku täitmise. Vastavalt tsiviilseadustiku üldosa seaduse (edaspidi TsÜS) §-le 34 on juriidilise isiku esindaja juhatuse liige ja vastutab õigusvastase käitumise korral solidaarselt

---

<sup>59</sup> RKKKo 3-1-1-119-09 p 31

<sup>60</sup> RKKKo 3-1-1-115-12 p 7.2

juriidilise isikuga.<sup>61</sup> Näiteks kui juriidilise isiku nimel tegutsevad kaks juhatuse liiget, kellest üks paneb toime maksualase kuriteo, aga teise käitumises tuvastatakse raske hooletus, siis MKS § 40 alusel teatud juhtudel peaksid mõlemad vastutama maksvõla tasumise eest, kuid kriminaalasjas saab vastutusele võtta ainult isiku, kes maksukuriteo toime pani. MKS § 40 alusel tekib vastutus alles siis, kui maksukohustustase suhtes on alustatud sundkorras sissenõudmist ning selle tulemusel ei ole õnnestunud kolme kuu jooksul võlga sisse nõuda või on välja kuulutatud pankrot (MKS § 96 lg 5). Seetõttu eelkõige vastutab maksvõla eest maksukohustustlane, kolmandate isikute vastutus on aktsessoorne, mis tähendab, et põhivõlg peab kehtima, see ei tohi olla aegunud ega kustutatud. Samuti ei ole võimalik vastutusnõuet esitada, kui maksukohustustlane on registrist kustutatud.<sup>62</sup> Erandiks ongi siin MKS § 41, mille alusel saab vastutusnõude esitada ka siis kui äriühing on sundlõpetatud. Samuti ei ole oluline maksukohustustase suhtes sissenõudmise alustamine. Kui maksukohustus on lõppenud või aegunud, siis on võimalik nõue esitada tsiviilhagi esitamisega, muudel juhtudel tuleb teha vastutusotsus vastavalt MKS §-le 96. On loogiline, et kriminaalmenetluses tuleks kõne alla maksusumma väljamõistmine isikutelt, kes on kuriteo toimepanemises süüdi mõistetud, mitte aga teistelt kolmandatelt isikutelt, seega annab MKS § 41 vastutuse aluse.

Vastutusotsuse tegemisel tuleb lähtuda maksuotsuse nõuetest vastavalt MKS §-s 95 toodule, kuid täiendavalt tuleb vastutusotsuses ära näidata ka vastutuse alus.<sup>63</sup> Samas vastutusotsuse sisuks ei ole mitte maksusumma määramine, vaid varem tuvastatud maksuvõla sissenõudmine uuel kohustatud isikult.<sup>64</sup> Näiteks kui varasemalt on tehtud maksuotsus, siis lisatakse selle koopias vastutusotsuse juurde ja kolmandal isikul on võimalik seda vaidlustada. Kui maksuotsust koostatud ei ole, siis tuleb tuua maksukohustuse aluseks olevad andmed vastutusotsuses ära, eelkõige on siin mõeldud deklaratsioonide andmeid, mille alusel tekkis maksuvõlg. Kuna maksuõigusrikkumise puhul maksudeklaratsioonides olevad andmed on ebaõiged maksukohustust vähendavad, siis on täna vajalik maksuvõla kindlaks tegemiseks läbi viia maksumenetlus ja koostada maksuotsus, sest maksuvõlg tekib maksukohustuse tähtpäevaks tasumata jätmisega, kuid maksukohustust saab tuvastada deklaratsiooni või maksuotsusega. Kuivõrd käesoleva töö eesmärgiks oli uurida maksukohustuse tuvastamise võimalust kriminaalmenetluses, siis eelnevalt sai analüüsitud, et süüdistusakt võib olla see dokument, mis asendaks maksuotsust. Samuti vastutusotsust kui haldusakti ei oleks vaja

---

<sup>61</sup> P.Varul, I.Kull, V.Kõve, M.Käerdi, K.Saare. Õigusteaduse õpik. Tsiviilõiguse üldosa. Tallinn: Juura 2012, lk 269.

<sup>62</sup> Lehis (viide 2), lk 100.

<sup>63</sup> Lehis (viide 2), lk 100.

<sup>64</sup> Lehis (viide 2), lk 119.

eraldi koostada, kui kriminaalmenetluses otsustada kuriteo toimepannud isikute vastutus maksuvõla tasumise eest. Süüdistusaktis kui ka kohtuotsuses on toodud iga isiku tegevus, nende tahtlus ja süü ning isiku süüdimõistmisel tuleks solidaarselt maksukohustuslasega temalt välja mõista ka riigil saamata jäänud maksusumma. Võlaõigusseaduse (edaspidi VÕS) § 65 lg 1 kohaselt kui mitu isikut peavad täitma kohustuse solidaarselt (solidaarvõlgnikud), võib võlausaldaja nõuda kohustuste täielikku või osalist täitmist kõigilt võlgnikelt ühiselt või igäühelt või mõnelt neist. See tähendab, et võlausaldaja saab valikuvõimaluse, kellelt ta kogu kohustuse täitmist nõuab. On selge, et riik pöördub täitmisnõudega kõigepealt isikute poole, kellel on vara. Solidaarvõlgnike suhet võlausaldajatega nimetatakse välissuhteks ja solidaarvõlgnike omavaheline suhe on sisesuhe. Kui mõni võlgnik rahuldab võlausaldaja nõude, siis kohustuse täitmise nõue lõpeb, kusjuures võlgnikul on võimalus esitada teiste solidaarvõlgnike vastu regressinõuded, kui nõude täitmine oli suuremas ulatuses kui temale sisesuhtes langev osa.<sup>65</sup>

Tagamaks riigi poolt esitatud rahalise nõude täitmist on oluline isikute vara tuvastamine ja arestimine. MKS § 136<sup>1</sup> lg 1 sätte kohaselt kui maksude tasumise õiguse kontrollimisel tekib põhjendatud kahtlus, et pärast maksuseadusest tuleneva rahalise nõude või kohustuse määramist võib selle sundtäitmine maksukohustuslase tegevuse tõttu osutada oluliselt raskemaks või võimatuks, võib maksuhalduri juht või tema volitatud ametnik teha halduskohtule taotluse loa saamiseks, et sooritada MKS § 130 lõikes 1 sätestatud täitetoimingud. MKS § 130 lg 1 loetleb täpselt üles, mis toiminguid võib maksuhaldur läbi viia, et tagada võla sundkorras täitmine. Tegemist on maksukohustuslase või kolmanda isiku nn registrivaraga (majad, autod, laevad), mille osas on võimalik taotleda kas keelumärke kandmist vastavasse registrisse või hüpoteegi seadmist kinnisasjale. Et taotleda kohtult luba täitmist tagavate toimingute jaoks, peab maksuhaldur esitama kohtule tõendid, et on alustanud maksude tasumise õiguse kontrollimist, mille tulemuseks on tõenäoliselt rahalise nõude või kohustuse määramine ja maksuhalduril on tekkinud põhjendatud kahtlus, et sundtäitmise võimatus või oluline raskenemine tuleneb maksukohustuslase tegevusest.<sup>66</sup> See aga tähendab, et isik või äriühing, kelle vara suhtes taotletakse eelaresti, on teadlik, et tema suhtes käib maksumenetlus või alustatakse kohe vastutusmenetlust. See võib põhjustada olukorra, kus vara võõrandatakse enne sellele keelumärke või hüpoteegi seadmist. Kohtueelses menetluses ei pea isikule teatama kriminaalasja alustamisest ja tõendeid saab koguda varjatult ning

<sup>65</sup> Irene Kull, Martin Käerdi, Villu Kõve. Õigusteaduse õpik. Eraõigus. Võlaõigus I üldosa. Tallinn: Juura 2004, lk 420-421.

<sup>66</sup> RHKKm 3-3-1-16-12.

arestimise taotlus on üks esmaseid toiminguid pärast kahtlustuse esitamist, mistõttu kriminaalmenetluses on paremad võimalused tagamaks, et vara on arestimise ajal veel alles.

Samas vara arestimine kujutab endast kriminaalmenetluse tagamise vahendit, mis piirab oluliselt omandipõhiõigust, mistõttu vara arestimisel peab tuvastama põhjendatud kuriteokahtluse. Vara arestimise määrusest peab alati nähtuma üheselt ja selgelt põhjendatud kahtluse olemasolu, selle kohta, et isik on toime pannud kuriteo tunnustega teo.<sup>67</sup> Samuti on nii maksumenetluses kui kriminaalmenetluses oluline tuvastada rahalise nõude suurus. Kuigi menetluse alguses on täpse summa tuvastamine raskendatud, siis peab olema näidatud vähemalt umbkaudne summa, mille tagamiseks taotletakse kohtult vara arestimist. Nii on Riigikohtu halduskollegium leidnud, et vara väärtus, millele hüpoteegi ja keelumärgete seadmist taotletakse, ei tohi ebamõistlikult suurem olla kui tekkida võiv maksukohustus. Selleks tuleb välja tuua vara väärtus ja kohustuste suurus, milleks võivad haldusmenetluses olla ka näiteks täitmiskulud hüpoteegiga koormatud kinnistu võõrandamise korral.<sup>68</sup> Sellele on viidanud ka Riigikohtu kriminaalkollegium, et oluline on hinnata vara väärtust, mida arestitakse, kuna arestimise proportsionaalsuse hindamisel on oluline tuvastada omandipõhiõiguse ülemäärase riive puudumist, st et kriminaalmenetluses ei toimuks nn ülearestimist.<sup>69</sup>

Kuigi teatud juhtudel võib alati vara arestida konfiskeerimise tagamiseks, siis tuleb jälgida, et kui äriühingult on konfiskeeritud kogu summa, mis oli maksukohustus või tagastusnõude tagasimaksmise kohustus, ei ole tohi isikult summat sisse nõuda topelt. Riik ei tohi alusetult rikastuda maksukohustuslase arvelt, mis tähendab, et maksumaksjalt saab nõuda ainult ühe korra maksusummat, mida valesti deklareeriti.

Maksunõude ja konfiskeerimise kollisiooni lahendab KarS § 85 lg 2, mis sätestab, et kolmanda isiku õigused jäävad konfiskeerimisel püsima.<sup>70</sup> Antud säte tähendab, et kui riik tuvastab maksukohustuse, siis jääb alati võimalus taotleda konfiskeeritud vara maksunõude hüvitamiseks. See tagaks ka selle, et riigi raamatupidamine oleks korrektne, sest kuigi maksunõude väljamõistmisel ja vara konfiskeerimise puhul saab vara omanikuks riik, siis toimub see erinevatel alustel ning summad laekuvad erinevatele raamatupidamise kontodele.

---

<sup>67</sup> RKKKm 3-1-1-1-12 p 8,9.

<sup>68</sup> RHKKm 3-3-1-16-12.

<sup>69</sup> RKKKm 3-1-1-1-12 p 21.

<sup>70</sup> Aas (viide 54).

Samas probleemi lahendaks, kui kriminaalmenetluses oleks võimalik ka kahtlustatavate ja süüdistatavate vara arestida riigi poolt esitava maksunõude tagamiseks. See tähendab, et vara arestitakse tulevase maksukohustuse väärtuses ning on tagatud ka isikute legaalse vara arestimine. Samuti on kriminaalmenetluses vara arestimine siiski kiirem ja tõhusam kui maksumenetluses.

## KOKKUVÕTE

Käesoleva töö eesmärgiks oli uurida olukorda, kui maksunõude saaks esitada kriminaalmenetluses analoogselt tsiviilhagi esitamisega. Esimeses peatükis selgitati maksukohustuse tuvastamise problemaatikat kohtueelses menetluses, eelkõige keskenduti maksu- ja kriminaalmenetluse põhimõtete analüüsimisele. Maksualaste kuritegude puhul on tegemist blanketse kuriteokoosseisuga, kus teatud summas maksukohustuse rikkumise eest on ette nähtud karistussanktsioon. Seega maksukohustuse sisustamisel tuleb kindlaks teha maksuõiguse normid, mida rikuti ning tuvastada maksuõigussuhte tekkimise ja lõppemise asjaolud. Kuna kohtueelne menetleja kogub tõendid samade asjaolude kohta, mis on olulised maksusumma määramisel, siis paralleelselt maksumenetluse läbiviimine ei ole riigile mõistlik. Maksumenetluse ja kriminaalmenetluse tõendamiskoormis on küll erinev, kuid igal juhul on see kahtlustatavast maksukohustusele kasulik, kuna kriminaalmenetluses kohaldub süütuse presumptsiooni printsiip, kus tõendamiskoormis lasub kohtueelsel menetlejal. Samas on kriminaalmenetluses suuremad võimalused tõendite kogumisel, näiteks on võimalik koguda tõendeid jälitustoimingutega, mida tehakse varjatult tagamaks maksukuriteo avastamine ja tõe tuvastamine. Igal juhul on riigile kasulik nii ressursi kui maksuõigusnormide ühtse tõlgendamise mõttes ühe menetluse läbiviimine, kuna siis ühes menetluses kohus tuvastab nii maksuõigusrikkumise kui maksmata jäänud maksusumma ning annab isikute käitumisele oma hinnangu. Maksumenetluses kasutatakse maksusumma määramisel hindamist, mida tulevikus peaks ka kriminaalmenetluses kasutama maksusumma kindlakstegemisel. Küll aga hindamise aluseks olev meetod peab olema jälgitav ja põhinema usaldusväärsetel tõenditel, kuna kriminaalmenetluse põhimõtte kohaselt tuleb kõrvaldamata kahtlused tõlgendada kahtlustatava ja süüdistatava kasuks. Kokkuvõtteks võib öelda, et kohtueelses menetluses ei ole probleeme maksukohustuse tuvastamisega ja koostöös revidendiga, kes koostab maksuarvestuse, saab kindlaks teha tasumisele kuuluva maksusumma.

Teises peatükis käsitleti maksusumma määramisega seotud probleeme, kuna maksuotsust kui haldusakti kohtueelses menetluses ei koostata. Jõuti järeldusele, et tulevikus peab prokurör olema isik, kes toob süüdistusaktis välja asjaolud ja tõendid maksukohustuse tuvastamise kohta. Süüdistusakt peab kajastama maksuotsuse sisule esitavaid põhinõudeid ja sealt peab selguma, kuidas on kuriteo tagajärjel laekumata jäänud maksusumma määratud. Probleemiks

võib olla kriminaalmenetluse lõpetamine oportuuniteedi põhimõttel, sest kehtiv seadus ei näe ette kohustusena määrata isikule avalik-õigusliku nõude maksmist. Lahendusena võib ette näha, et oportuuniteediga on võimalik lõpetada sel juhul, kui maksusumma on riigile tasutud. Kriminaalmenetluses on ka kokkuleppemenetluse instituut, kuid maksumenetluses kokkuleppeid üldiselt ei sõlmita võrdse kohtlemise ja legaliteedi printsiibist lähtuvalt. Kusjuures prokuröriil on volitus pidada läbirääkimisi peale kuriteo kvalifikatsiooni, karistuse liigi ja määra ka kuriteoga tekitatud kahju osas ehk tulevikus siis maksunõude suuruse üle. Samas on kokkuleppemenetluse eelduseks kannatanu nõusolek, kelleks on riik MTA kaudu, mistõttu peaks olema tagatud ka maksuhalduri seisukoht maksuvõla väljamõistmisel. Ka kohtul lasub vastutus tuvastamiseks, et kokkuleppemenetluses oleks lahendatud tsiviilhagi rahuldamine või kuriteoga tekitatud kahju hüvitamine, mis peaks tagama selle, et prokuratuur ei tee ebamõistlikke kokkuleppeid ning riigi huvid saavad kaitstud maksunõude esitamisel. Üldises menetluses võib olla probleemiks, et kriminaalkohtud annavad teole karistusõigusliku hinnangu, piirduvad minimaalse kahju kindlakstegemisega ning eraldavad avalik-õigusliku nõude haldusmenetluse korras otsustamiseks. See toob jällegi kaasa pikemad tähtajad ning probleemi, kes esitab riigi nõuet halduskohtus.

Tagamaks riigi poolt esitatud rahalise nõude täitmist on oluline isikute vara tuvastamine ja arestimine, mida analüüsiti 3. peatükis. Kuivõrd maksuasjades üldjuhul tsiviilhagi esitada ei saa, siis sellest tingituna vaadati konfiskeerimise võimalust, mida kehtiv seadus lubab. Maksukuritegude puhul saab kohaldada KarS § 83<sup>1</sup> ja KarS § 84 sätteid ehk maksukuriteoga maksmata jäänud maksusumma või tagastatud maksusumma on kuriteoga saadud vara, mida seadus lubab konfiskeerida. Samas tuleb tuvastada iga osavõtja puhul, kui suures summas ta sai kriminaaltulu, st kui suures ulatuses vara ta sai tasumata jäänud maksusummalt endale. Arvestades maksukuritegude iseloomu, tegemist on peitkuritegudega, kus kasutatakse erinevaid skeeme ja konspiratiivseid võtteid, võib tõendite kogumine osutada raskeks, mistõttu sageli ei tuvastata, kes kui suures ulatuses rikastus kuriteo läbi. See tähendab seda, et konfiskeerimist ja vara arestida kriminaalmenetluses kasutada ei saa. Maksumenetluses on küll võimalik kohaldada eelaresti, kuid kuna see nõuab maksumenetluse alustamist, siis võib selleks ajaks, kui maksuhaldur esitab taotluse kohtule eelaresti kohaldamiseks, vara võõrandatud olla. Seetõttu oleks kõige tõhusam, kui kriminaalmenetluses oleks võimalus arestida kahtlustatavate vara ka tulevase maksunõude tagamiseks.

Analüüsides maksu- ja kriminaalmenetluse aspekte võib kokkuvõtteks öelda, et kuigi jäävad mõned probleemid, siis seadusemuudatus on vajalik parandamiseks tänast õiguskorda, kus

maksunõuet ei ole võimalik kriminaalmenetluses välja mõista ning teatud juhtudel maksukuriteo eest süüdimõistetud isikud pääsevad maksuvõla sissenõudmisest.

Selleks tuleb muuta MKS sätteid ja viia sisse täiendus, et kriminaalkohtu kohtuotsus on analoogselt maksuotsusele maksukohustust tuvastav akt ja maksuvõla sissenõudmiseks ei ole vajalik maksumenetlust läbi viia. See vähendaks paralleelmenetlusi, kuid ei tagaks veel maksuvõla sissenõudmist, mistõttu tuleks muuta ka KrmS sätteid ja analoogselt tsiviilhagi esitamise võimalusele lisada juurde avalik-õiguslike nõuete esitamise alused. See tagaks, et riik oleks kaasatud igal juhul kannatanuna ning analoogselt tsiviilhagiga oleks võimalik esitada maksunõue ja selle tagamiseks saaks kriminaalmenetluses operatiivselt kurjategijate vara arestida ja süüdimõistva kohtuotsusega välja mõista.

Seega töö hüpotees, et on vajalik muuta nii MKS kui ka KrmS sätteid selliselt, et kriminaalmenetluses oleks võimalik esitada maksunõue, arestida kahtlustatavate vara maksunõude tagamiseks ning kohtuotsusega määratakse tasumisele kuuluv maksusumma ja mõistetakse maksuvõlg süüdistatavatelt välja, sai kinnitust.

Seadusemuudatuse eesmärgiks oleks paralleelmenetluste kaotamine ja efektiivsem maksutulude laekumine riigikassasse.

# PREREQUISITES FOR FILING A CLAIM FOR PAYMENT IN CRIMINAL PROCEEDINGS

## РЕЗЮМЕ

Целью исследовательской работы Хелен Ленсмент «О возможности предъявления налогового требования в уголовном производстве» является анализ ситуации, при которой закон позволял бы по аналогии с подачей гражданского иска предъявлять общественно-правовые требования и в уголовном производстве.

Работа бакалавра состоит из трех глав, которые в свою очередь разделяются на подглавы. Для достижения цели исследования было использовано в качестве метода сравнение налогового и уголовного производства, проанализирована разница между этими двумя методами, которые препятствовали бы возможности предъявления налогового требования в уголовном производстве. Источниками работы были в первую очередь законы, учебники налогового права и уголовного права и решения Государственного суда.

Действующий правовой порядок предусматривает взыскание налоговых задолженностей в административном порядке и только в исключительных случаях гражданский иск может быть заявлен в уголовном процессе. На практике это приводит к проведению параллельных процессов, то есть одному и тому же деянию дается правовая оценка, как в уголовном, так и в административном производстве. В то же время проведение налогового производства не гарантирует получения налоговой задолженности, поскольку к моменту составления налогового решения должники уже не имеют имущества. По этой причине нередки случаи, когда осужденные за налоговые преступления лица освобождаются от выплаты задолженностей – налоговые управляющие просто вынуждены отказываться от проведения налогового производства из-за неплатежеспособности субъектов налога.

Однако в случае налоговых преступлений защищаемым правовым благом являются регулярные поступления налогов и правомерность результатов налогового производства, предполагающие, что осужденные за совершение налогового преступления лица помимо прочего будут нести ответственность за выплату налоговых задолженностей. Решением может стать изменение закона таким образом, чтобы он позволял предъявлять требования об уплате налога в досудебном следствии.

В первой главе исследовательской работы автор проанализировала проблемы, возникающие в связи с установлением налоговой обязанности в досудебном следствии. Анализ проводился путем сравнения принципов налогового и досудебного производств. В случае налоговых преступлений состав преступления является бланкетным и поэтому для дачи уголовно-правовой оценки необходимо знать налоговое законодательство. Определенные фактические обстоятельства, такие как возникновение и прекращение налоговых правоотношений, в уголовном производстве также подлежат оценке. Это означает, что лицо, ведущее досудебное производство, собирает доказательства в отношении тех же обстоятельств, которые влияют на назначение суммы налога. Несомненно, бремя доказывания в налоговом и уголовном производствах различается, однако для подозреваемого оно в любом случае выгоднее, так как в уголовном производстве применяется принцип презумпции невиновности, и бремя доказывания лежит на лице, ведущем досудебное производство. Вместе с тем в уголовном производстве больше возможностей для сбора доказательства, например, в ходе оперативно-разыскных мероприятий, проводимых скрытно в целях обеспечения обнаружения преступления и выяснения истины. В общей сложности, установление обязанности по уплате налогов в досудебном производстве не только принесет пользу государству, но и обеспечит права субъектов налога.

Во второй главе работы рассмотрены проблемы назначения суммы налога, поскольку налоговое решение как административный акт в досудебном производстве не составляется. В результате анализа выяснилось, что обоснования назначения суммы налога должны быть обязательно приведены в обвинительном акте, что в свою очередь увеличит нагрузку прокурора. Таким образом, обвинительный акт в налоговых делах должен соответствовать основным требованиям, предъявляемым к налоговому решению, и объяснять, каким образом была рассчитана сумма налога, не поступившая в бюджет в результате совершенного преступления.

В будущем проблемой может стать право прокурора на прекращение уголовного дела по принципу опортунитета. Речь идет о предоставленном прокурору дискреционном праве, суть которого заключается в процессуальной экономии, при которой прокурор, учитывая степень вины обвиняемого, может прекратить уголовное дело. В данном случае может возникнуть ситуация, при которой прекращению дела не будет сопутствовать взыскание налоговой задолженности. Разрешение этой проблемы возможно, если в налоговом производстве применять опортунитет только после погашения задолженности перед государством.

Наибольшую сложность представляет собой назначение судом налоговой суммы в качестве дополнительной обязанности. Поскольку при определении налоговой задолженности речь идет о правовых отношениях, возникших в результате неверного декларирования налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, то в будущем уголовные суды могут переложить эту задачу на административный суд.

В третьей главе рассматривалась проблематика обеспечения налоговой задолженности. Поскольку действующий закон не дает возможности для предъявления гражданского иска, то была проанализирована также, возможно ли использовать конфискацию имущества, полученного в результате виновного деяния. В итоге можно сказать, что статьи конфискации применимы в налоговых делах, но проблему создает установление криминального дохода в части каждого участника преступления. В налоговом производстве имеется возможность применить предварительный арест в части регистраемого имущества, но поскольку это требует возбуждения налогового производства, то к тому времени, когда управляющий налогами представит суду ходатайство о применении предварительного ареста, имущество может быть уже отчуждено. Поэтому было бы более эффективным, если бы в уголовном производстве была дана возможность арестовать имущество подозреваемых также и для обеспечения последующего налогового требования.

В заключение можно сказать, что поправки в законе необходимы, они позволили бы снизить количество параллельных производств и выносить решения о признании виновности и назначении подлежащей выплате суммы налога одновременно, а значит, любому нарушению закона о налоге будет сопутствовать выполнение налоговых обязанностей в принудительном порядке.

## LÜHENDID

MTA – Maksu- ja Tolliamet  
MKS – maksukorralduse seadus  
KarS – karistusseadustik  
KrMS – kriminaalmenetluse seadustik  
PS – Põhiseadus  
TuMS – tulumaksuseadus  
RKKK – Riigikohtu kriminaalkolleegium  
RKÜK – Riigikohtu üldkogu  
RHKK – Riigikohtu halduskolleegium  
o – otsus  
m– määrus  
TsüS – tsiviilseadustiku üldosa seadus  
VÕS – võlaõigusseadus  
RVastS – riigivastutuse seadus

## KASUTATUD KIRJANDUS

1. J.Sootak, P.Pikamäe (koost). Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. 3. trükk. Tallinn: Juura 2009.
2. L.Lehis. Õigusteaduse õpik. Maksuõigus 3. täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn: Juura 2012.
3. J.Sarv. Haginõuded kriminaalmenetluses. Juridica V/2011.
4. Ü.Madise jt (toim). Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud kolmas täiendatud väljaanne. Tallinn: Juura, 2012.
5. L.Lehis. Õigusteaduse õpik. Avalik õigus. Maksuõigus. 2., täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn: Juura 2009.
6. J.Sootak (koost). Õigusteaduse õpik. Karistusõigus. Karistusõigus üldosa. Tallinn: Juura 2010.

7. L.Kanger. Enese mittesüüstamise privileeg maksuvaidluse lahendamisel Eesti halduskohtute ja EIK praktikas. Kohtupraktika lühianalüüs.–Arvutivõrgus: [www.riigikohus.ee/vfs/1312/EIK\\_%20ja\\_%20mittesyystamise\\_privileeg\\_analyys\\_L.Kanger.pdf](http://www.riigikohus.ee/vfs/1312/EIK_%20ja_%20mittesyystamise_privileeg_analyys_L.Kanger.pdf). 10.11.2012.
8. J.Sarv. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest. Juridica V/2005.
9. E.Kergandberg, M.Sillaots. Õigusteaduse õpik. Menetlusõigus. Kriminaalmenetlus. Tallinn: Juura 2006.
10. J.Sarv. Maksusüütegudest, nende menetlemisest ja maksuhalduri varalistest nõuetest kriminaalmenetluses. MTA juristide koolituspäevad. (koolitusmaterjal autori valduses).
11. Karistusseadustiku ja selle muutmisega seonduvate seaduste muutmise seaduse eelnõu. 931 SE III, algteksti seletuskiri.- Arvutivõrgus: [www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content\\_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=061590005](http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=061590005), 10.11.2012.
12. K.Aas. Kriminaaltulu tuvastamine. MTA uurimisosakonna koolitus 01.12.2012 (koolitusmaterjal autori valduses).
13. P.Varul, I.Kull, V.Kõve, M.Käerdi, K.Saare. Õigusteaduse õpik. Tsiviilõiguse üldosa. Tallinn: Juura 2012.
14. Irene Kull, Martin Käerdi, Villu Kõve. Õigusteaduse õpik. Eraõigus. Võlaõigus I üldosa. Tallinn: Juura 2004.

## KASUTATUD ÕIGUSAKTID

1. Maksukorralduse seadus, vastu võetud 20.02.2002. – RT I 2002, 26 ... RT I, 02.07.2012, 26.
2. Karistusseadustik, vastu võetud 06.06.2001. – RT I 2011, 61, 364 ... RT I, 04.04.2012, 3.
3. Kriminaalmenetluse seadustik, vastu võetud 12.02.2003. – RT I 2003, 27, 166 ... RT I, 09.07.2012, 5.
4. Tulumaksuseadus, vastu võetud 15.12.1999. – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 06.07.2012, 30.

5. Maksu- ja Tolliameti põhimäärus, vastu võetud rahandusministri määrusega 06.10.2008 nr 29. – RTL 2008, 84, 1168 ... RT I, 04.10.2012, 10
6. Maksu- ja Tolliameti uurimsosakonna põhimäärus lisa 11 MTA peadirektori 01.12.2008 käskkirja nr 1-P juurde.- Arvutivõrgus: [www.emta.ee/index.php?id=666](http://www.emta.ee/index.php?id=666), 02.11.2012.
7. Riigi peaprokröri juhised 23.12.2009 nr RP-1-3/09/5. Arvutivõrgus: [krms.just.ee](http://krms.just.ee), 06.11.2012.
8. Tsiviilseadustiku üldosa seadus, vastu võetud 27.03.2002. – RT I 2002, 35, 216 ... RT I, 06.12.2010, 12.
9. Võlaõigusseadus, vastu võetud 26.09.2001. – RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 05.04.2013, 4.

## KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA

1. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 28.01.2008 kohtuotsus nr 3-1-1-60.07 (kriminaalasi Manivald Paulson'i ja Manfred Rännimeri süüdistuses KrK § 148<sup>1</sup> lg-te 2 ja 10 järgi). – RT III 2008, 7, 44.
2. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 20.04.1999 kohtuotsus nr 3-1-1-41-99 (Kersti Viilu süüdistuses KrK § 166 lg 2 järgi). – RT III 1999, 16, 159.
3. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 25.03.2004 kohtuotsus nr 3-1-1-136-03 (kriminaalasi Rolan Lepa süüdistuses KrK § 148<sup>1</sup> lg 10 järgi). – RT III 2004, 9, 107.
4. Riigikohtu üldkogu 17.02.2004 kohtuotsus nr 3-1-1-120-03 (kriminaalasi Annaliisa Vinnali (Vinnal) süüdistuses KrK § 148<sup>1</sup> lg 10 järgi). – RT III 2004, 7, 69.
5. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 27.02.2004 kohtuotsus nr 3-1-1-123-03 (kriminaalasi Silver Karjuse süüdistuses KrK § 148<sup>1</sup> lg 7 järgi). – RT III 2004, 8, 84.
6. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 28.01.2008 kohtuotsus nr 3-1-1-47-07 (kriminaalasi Kulno Tubli süüdistuses KarS § 386 lg 1 järgi). – RT III 2008, 6, 40.
7. Riigikohtu halduskolleegiumi 14.01.2009 kohtuotsus nr 3-3-1-70-08 (Leho Raidi kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 24. oktoobri 2007. a maksuotsuse nr 12-5/392 peale). – RT III 2009, 4, 26.
8. Riigikohtu halduskolleegiumi 01.02.2012 kohtuotsus nr 3-3-1-60-11 (Tolmet Eesti OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 4. Jaanuari 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/4055-4 tühistamiseks ja Maksu- ja Tolliameti tegevuse

- maksuotsuse nr 12.2-3/4055-4 rakendamisel 8.- 11. Jaanuaril õigusvastasuse tuvastamiseks). – Arvutivõrgus: [www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=222542405](http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=222542405), 10.11.2012.
9. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 22.10.2007 kohtuotsus nr 3-1-1-57.07 (kriminaalasi Leelo Raide süüdistuses KrK § 148<sup>1</sup> lg 2 järgi). – RT III 2007, 36, 289.
  10. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 14.04.2010 kohtuotsus nr 3-1-1-19-10 (Eduard Jakobsoni süüdistusasi KarS § 414 lg 2 p 2, § 415 lg 1 ja § 418 lg 2 p 2 järgi). – RT III 2010, 17, 124.
  11. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 18.10.2004 kohtuotsus nr 3-1-1-85-04 (kriminaalasi Ülo Sinisalu süüdistuses KarS § 188 järgi). – RT III 2004, 27, 291.
  12. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 16.11.2010 kohtuotsus nr 3-1-1-83-10 (kriminaalasi Valeriy Vasilievi ja Vladimir Getsu süüdistuses). – Arvutivõrgus: [www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=222529210](http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=222529210), 10.11.2012.
  13. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 01.10.2012 kohtumäärus 3-1-1-70-12 (kriminaalasi Ivo Kiviselja (Kiviselg) süüdistuses KarS § 199 lg 2 p-de 4, 7 ja 8 ning § 266 lg 1 järgi). – Arvutivõrgus: <http://www.riigikohus.ee/?id=11&indeks=0,1,15013,15014,15114,15121&tekst=222550925>, 17.05.2013.
  14. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 28.09.2010 kohtumäärus nr 3-1-1-60-10 (kriminaalajas Meelis Lao süüdistuses KarS § 263 p 1 järgi). – Arvutivõrgus: <http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=222527378>, 17.05.2013.
  15. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 15.03.2011 kohtuotsus nr 3-1-1-4-11 (kriminaalasi Georgy Ivanchenko süüdistuses KarS § 184 lg 1 ja § 418 lg 1 järgi). – Arvutivõrgus: <http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-1-1-4-11>, 17.05.2013.
  16. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 15.11.2011 kohtuotsus nr 3-1-1-90-11 (kriminaalasi Eno Raukase süüdistuses KarS § 386 lg 1 (KarS § 389<sup>1</sup> lg 2) ja Olev Pooli süüdistuses KarS 386 lg 1 - § 22 lg 3 (1 (KarS § 389<sup>1</sup> lg 2 - § 22 lg 3) järgi). – Arvutivõrgus: <http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-1-1-90-11>, 17.05.2013.
  17. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 22.05.2012 kohtuotsus nr 3-1-1-53-12 (kriminaalasi Mohammad Yaqub Haidari süüdistuses KarS § 386 lg 1- § 22 lg 3 ja KasS § 289 (§ 217<sup>2</sup> lg 1) järgi). – Arvutivõrgus: <http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-1-1-53-12>, 17.05.2013.
  18. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 14.04.2010 kohtuotsus nr 3-1-1-119-09 (kriminaalasi Heili Riisi süüdistuses KarS § 294 lg 2 p-de 1 ja 3 ning Andres Vako süüdistuses KarS § 294 lg 2 p-de 1, 3 ja 4 järgi). – RT III 2010, 18, 132.

19. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 21.12.2012 kohtumäärus nr 3-1-1-115-12 (kolmanda isiku M. M.-i vara arestimine). – Arvutivõrgus: <http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-1-1-115-12>, 17.05.2013.
20. Riigikohtu halduskolleegiumi 28.01.2013 kohtumäärus nr 3-3-1-16-12 (Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse taotlus loa andmiseks seada Tauno Ehaste varale hüpoteek ja käsutamise keelumärked). – Arvutivõrgus: <http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=222555849>, 17.05.2013.
21. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 20.02.2012 kohtumäärus nr 3-1-1-1-12 (kahtlustatava Hiido Saare (Saar) vara arestimise konfiskeerimise ja konfiskeerimise asendamise tagamiseks). – Arvutivõrgus: <http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=222543001>, 17.05.2013.

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

Mina **HELEN LENSMENT**  
(sünnikuupäev: 04.01.1973)

annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

### **Maksunõude esitamise võimalusest kriminaalmenetluses**

mille juhendaja on **dr.iur 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.

Tallinnas, 20.05.2013