

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Avaliku õiguse osakond

Anna Aida

ISIKU KAASAITAMISKOHUSTUS JA ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEG
MAKSUMENETLUSES

Magistritöö

Juhendaja
LL.M Villy Lopman

Tallinn
2016

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	3
1. MAKSUKOHUSTUSLASE KAASAAITAMISKOHUSTUSE JA ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEGI ULATUS	8
1.1 Maksuseaduste üldised nõuded	8
1.2 Maksumenetlus ja selle põhimõtted	9
1.2.1 Maksumenetluse olemus.....	9
1.2.2 Maksumenetluses kehtiv uurimispõhimõte	12
1.2.3 Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse ulatus.....	14
1.3 Enese mittesüüstamise privileegi ulatus	16
1.3.1 Enese mittesüüstamise õigus põhiseaduses	16
1.3.2 Enese mittesüüstamise privileeg maksumenetluses	18
2. ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEGI KÄSITLUS KOHTUPRAKTIKAS.....	21
2.1 Enese mittesüüstamise privileegile tuginemine haldusmenetluse raames.....	22
2.2 Enese mittesüüstamise privileegile tuginemine süüteomenetluse kavandamisel.....	25
2.3 Enese mittesüüstamise privileegi kohtupraktika analüüsi kokkuvõte.....	30
3. MAKSUKOHUSTUSLASE KAASAAITAMISKOHUSTUSE JA ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEGI PIIRITLEMINE	32
3.1 Konflikt kaasaaitamiskohustuse ja maksumenetlusliku enese mittesüüstamise privileegi vahel	32
3.2 Maksuhalduri teavitamine enese mittesüüstamise privileegi tuginemise kohta.....	35
3.3 Tuginemine enese mittesüüstamise privileegile.....	38
3.3.1 Tuginemine enese mittesüüstamise privileegile alustatud süüteomenetluse korral.....	38
3.3.2 Tuginemine enese mittesüüstamise privileegile süüteomenetluse puudumise korral	39
3.3.3 Tuginemine enese mittesüüstamise privileegile süüteomenetluse alustamise kahtluse korral	41
4. ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEGI KOHALDAMISE PROBLEMAATIKA...	45
4.1 Enese mittesüüstamise privileegile tuginemine Saksamaa õiguse näitel	45
4.2 Enese mittesüüstamise regulatsiooni kohaldamise probleemid maksumenetluses ja ettepanek maksukorralduse seaduse täiendamiseks	48
KOKKUVÕTE	53
SUMMARY	58
LÜHENDID	63
KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU	64
KASUTATUD KIRJANDUS	64
KASUTATUD NORMATIIVMATERJALID	66
KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA	66

SISSEJUHATUS

Põhiline vahekord riigi ja kodaniku vahel on võimupositsioon, milles riigil on võimalus ja tihti ka õigus kasutada isiku sundimist midagi teha.¹ Õigusriigi oluline komponent on toimiv riigisüsteem, mis eeldab tõhusat maksumenetlust.² Ehkki asjaolude väljaselgitamine teenib ühetaolise maksustamise eesmärki, on maksuõiguses asjaolude iga hinna eest väljaselgitamine niisama vähe lubatav kui karistusõiguses.³ Samas on maksumenetluse eesmärk objektiivse tõe väljaselgitamine.⁴

Maksumenetlus on haldusmenetluse eriliik, mille spetsiifika seisneb selles, et maksuhalduril ei ole alati võimalik saada täielikku ülevaadet maksukohustuslase majandustegevusest, sõlmitud tehingutest ning maksuarvestusest muust allikast, kui maksukohustuslaselt endalt. Kindlustamaks maksumenetluse läbiviimise efektiivsust, on maksukorralduse seaduse⁵ §-ga 56 maksukohustuslasele ette nähtud maksumenetluses kaasaaitamiskohustus, mis tähendab muu hulgas isiku kohustust esitada maksuhaldurile kõikvõimalikke andmeid, mis aitavad teha kindlaks maksukohustuse suuruse.⁶

Kuivõrd osa maksude väärarvutusi ja mittedeclareerimisi kvalifitseeruvad süüteoaks, võib esineda olukordi, kus isiku poolt maksumenetluses andmete või teabe esitamine võib tähendada ühtlasi enda või oma lähedase süüstamist väärteos või kuriteos. Tagamaks isikule põhiseaduse⁷ § 22 lg-st 3 tulenevat õigust mitte aidata kaasa enda või oma lähedase süüdimõistmisele süüteo, on seadusandja andnud maksukohustuslasele MKS § 64 lg 1 p-ga 6 õiguse keelduda maksumenetluses tõendite ja teabe esitamisest küsimustes, mis tähendaks enda või isiku lähedase õigusrikkumises süüditunnistamist.⁸ Olukorras, kus maksukohustuslase poolt esitatud dokumentidest või teabest nähtub karistatav õigusrikkumine, võrduks dokumentide esitamiseks kohustamine enda vastu tunnistamiseks sundimisega.⁹ Eeltoodust tulenevalt võib asuda seisukohale, et MKS §-s 56 sätestatud kaasaaitamiskohustus ja MKS § 64 lg 1 p-st 6 tulenev maksumenetluses ütluste andmisest keeldumise õigus on omavahel vastuolus.

¹ W. Osiatynski. Human Rights and their limits. Cambridge: Cambridge University Press 2009, lk 192.

² M. Ernits. PS § 10 komm 4 – Ü. Madise jt (toim). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Kolmas, täiendatud väljaanne. Tallinn: Juridicum 2012.

³ K. Tipke, J. Lang. Steuerrecht. 17. Aufl. Köln: Dr. Otto Schmidt 2002, lk 789.

⁴ V. Lang. Halduslik tuvastusmentlus MKS-s. Õigus 1938/9, lk 392.

⁵ Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150; 09.02.2016, 3.

⁶ Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 30.

⁷ Eesti Vabariigi põhiseadus. – RT 1992, 26 349; 15.05.2015, 2.

⁸ *Ibid.*, p 31.

⁹ Aedmaa jt. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus 2004, lk 202-203.

MKS § 64 lg 1 p-st 6 tuleneva õiguse lai käsitus annab maksumaksjale ulatusliku võimaluse keelduda koostööst maksuhalduriga, mis omakorda aga tähendab maksumenetluse ebaefektiivseks muutumist, kuna sageli on maksuhalduril keeruline saada maksustamiseks vajalikku infot muudest allikatest kui maksumaksjalt endalt. Ebaefektiivne maksumenetlus tähendaks aga tagasilööki riigi üldises toimimises, raskendades selle toimimiseks vajalike finantsressursside kogumist.¹⁰ Tagajärjeks oleks maksustamise süsteemi kui terviku efektiivsuse langemine.

Magistritöö probleem seisneb selles, et MKS-is sätestatud teabe andmisest keeldumise õigust puudutav õiguslik regulatsioon ei ole kooskõlas PS §-st 10 tuleneva õiguskindluse ja § 13 lg-st 2 tuleneva õiguselguse põhimõttega. Tulenevalt eeltoodust on töö uurimisprobleemiks olukord, kus MKS § 64 lg 1 p-i 6 sõnastusest ei tulene piisavalt selgelt, millistel juhtudel võib isik tugineda maksumenetluses enese mittesüüstamise privileegile. Sellest tulenevalt on töö eesmärgiks vastata küsimusele, kas enese mittesüüstamise privileegi kasutamine on absoluutne ja kas see õigustab alati kaasaaitamiskohustuse mittetäitmist. Nimetatud eesmärgi saavutamise lähtekohaks on hüpotees, et MKS § 64 lg 1 p-s 6 ei ole piisavalt õiguselgelt sätestatud teabe andmisest ja tõendite esitamisest keeldumise õiguse regulatsioon.

Töös püstitatud eesmärgi saavutamiseks kasutab autor analüüsivat ning võrdlevat meetodit. Hüpooteesi kontrollimiseks analüüsib autor seaduses sätestatud regulatsioone, kohtupraktikat ning üldisi õiguskirjanduses esitatud seisukohti. Samuti annab autor omapoolse hinnangu vastavatele seaduse sätetele ja kohtupraktikale. Soovides teha ettepanek MKS § 64 lg 1 p-i 6 sätestatu osas, on autor pidanud vajalikuks analüüsida võrdlusena Saksamaa maksukorralduse seadust,¹¹ kuna Saksamaa maksuõigus on paljuski Eesti õigusele eeskujuks ning maksukohustuslase põhiõiguste kaitse problemaatika seoses enese mittesüüstamise õiguse tagamisega ei ole Saksamaal võõras.

Töö teema on aktuaalne, sest juba Euroopa Inimõiguste Kohtu 2013. aasta pressiteates on märgitud, et viimaste aastate jooksul on riikide kodanikud üha enam maksuvaidluste lahendamisel tuginenud enda õiguste kaitsmiseks just Euroopa Inimõiguste ja põhivabaduste konventsiooni ausa ja õiglase kohtumenetluse tagamise artiklile.¹² Samas on nii Eesti kui ka

¹⁰ *Ibid.*, p 32.

¹¹ Abgabenordnung (Saksamaa maksukorralduse seadus). Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html (08.04.2016)

¹² European Human Rights Court. Taxation and the European Convention on Human Rights. January 2013, lk 1. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.bgcentar.org.rs/bgcentar/wp-content/uploads/2013/12/European-Court-of-Human-Rights-Fact-sheet-%E2%80%93-Taxation.pdf> (03.03.2016).

Euroopa Inimõiguste kohtupraktika selles küsimuses muutuv ning tihtipeale püüavad just kohtumenetluse pooled oma argumente tugevdada EIK kohtupraktikale osundamise teel. Kuna kohtupraktika on maksukohustuslastele mõnevõrra segadust tekitav, ei ole see alati edukas ning sageli loeb kohus lahendi konkreetses asjas asjakohatuks.¹³

Maksumenetluses isiku kaasaaitamiskohustuse ja enese mittesüüstamise privileegile tuginemise õiguse vastuolule ja sellega seonduvale probleemile on tähelepanu pööranud ka Eesti Vabariigi Õiguskantsler Indrek Teder oma seisukohas MKS § 56 ja § 64 lg 1 p-i 6 vastuolu PS § 22 lg-ga 3 mittetuvastamise kohta.¹⁴ Õiguskantsler asus seisukohale, et isikul on õigus tugineda maksumenetluses MKS § 64 lg 1 p-le 6 siis, kui esineb reaalne oht, et maksumenetluses antud teave viib isiku enesesüüstamisele. Selline reaalne oht on kindlasti olemas siis, kui samade asjaolude osas on käimas nii maksumenetlus kui süüteomenetlus, kuid olukorras, kus samade asjaolude suhtes ei ole algatatud süüteomenetlust, on isikul põhjalikum ülesanne näidata seos tõendite esitamise ja võimaliku süüteomenetluse vahel.¹⁵

Autori seisukohal ei ole maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegile tuginemise õiguse regulatsiooniga kaasnev probleem kadunud ning antud probleemi ei ole teoreetilises kirjanduses ammendavalt lahendatud. Autor märgib, et 2014. aastal on enese mittesüüstamise privileegi puudutaval teemal kirjutanud oma uurimistööd Tartu Ülikooli Õigusteaduskonna magistrant Helen Aaremäe, kuid erinevalt käesolevast tööst, on tema töö uurimisesemeks enese mittesüüstamise privileegi ulatus maksuõigusnormi rikkumisel paralleelmenetluses. Töö uurimisprobleemiks on olukord, et alati ei ole tagatud isiku põhiõiguste austamine maksukohustuslase õigusrikkumiste menetlemisel paralleelmenetluses. Magistritöös jõutakse kokkuvõtvalt järeldusele, et paralleelmenetluse eraldi säte Eesti maksukorralduse seaduses parendaks maksukohustuslasele enese mittesüüstamise privileegi tähendust oluliselt. Käesoleva töö uurimisobjektiks on aga maksukohustuslase õigus tugineda enese mittesüüstamise privileegile maksumenetluses ning probleemiks olukord, et MKS-is sätestatud teabe andmisest keeldumise õigus ei ole maksukohustuslase jaoks piisavalt õigusselgelt sätestatud.

Autori seisukohal omab käesolev töö praktilist väärtust nii maksumaksjate kui ka maksuhalduri jaoks, kuna uuritav küsimus on praktikas probleeme tekitav. Nimelt kipuvad

¹³ L. Kanger. Enese mittesüüstamise privileeg maksuvaidluste lahendamisel Eesti halduskohtute ja EIK praktikas. Maksumaksja 2012, aprill nr 4. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1367>

¹⁴ Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853.

¹⁵ *Ibid.*, p-d 38-39.

maksukohustuslased tihti kuritarvitama kaasaaitamiskohustuse täitmisel enese mittesüüstamise privileegile tuginemist, raskendades ja takistades seeläbi maksumenetluse läbiviimist. Maksukontrolli efektiivne läbiviimine aga sõltub paljuski maksukohustuslase ja maksuhalduri koostööst. Magistritöö praktiline väärtus seisneb täiendavalt selles, et autor teeb töös ettepaneku maksukorralduse seaduse täiendamiseks § 64 lg 1 p-i 6 sätestatu osas, mis läbi oleksid selgemad maksukohustuslase õigused ja kohustused kaasaaitamiskohustuse täitmisel ning enese mittesüüstamise privileegile tuginemisel.

Käesoleva töö struktuur koosneb neljast peatükist. Kuna magistritöö lähtub hüpoteesist, et MKS-is ei ole piisavalt õigusselgelt sätestatud maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegile tuginemise eeldused, siis töö esimeses peatükis käsitleb autor üldiseid norme, millele maksuõiguslik regulatsioon peab vastama. Lisaks käsitletakse maksumenetluse olemust, maksumenetluses kehtivat uurimispõhimõtet ning maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse ja enese mittesüüstamise privileegi õigust põhiseadusest tulenevalt ning maksumenetluses. Selline teemakäsitus on autori hinnangul vajalik selleks, et töö terviklikkuse tagamisel oleks teema lugejale arusaadavam.

Kuivõrd Eesti halduskohtutes kasutatakse enese mittesüüstamise privileegi puudutavate vaidluste lahendamisel Euroopa Inimõiguste Kohtupraktikale viitamist, analüüsitakse magistritöö teises peatükis enese mittesüüstamise privileegi käsitlust nii Eesti kui ka Euroopa Inimõiguste Kohtupraktikas. Analüüsi eesmärgiks on esmalt uurida, kuidas käsitleb EIK oma lahendites kahe põhimõtte kollisiooni – menetlusosalise kaasaaitamiskohustuse ja enese mittesüüstamise privileegi ristumist ning teiseks teha kindlaks, millises olukorras EIK hinnangul saab maksukohustuslane keelduda maksuhaldurile tõendite esitamisest. Töö autor jagab analüüsitavat teemat puudutavad EIK lahendeid kahte kategooriasse ning ühtlasi toob välja enese mittesüüstamise privileegi puudutava kohtupraktika tõlgendamise lahknevad seisukohad.

Kolmandas peatükis toob autor välja, milles seisneb probleem maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse ja enese mittesüüstamise privileegi piiritlemisel. Kohtupraktika pinnalt analüüsitakse, millal on maksukohustuslase tuginemine enese mittesüüstamise privileegile absoluutne ning millal on see välistatud.

Töö neljandas peatükis uuritakse puudutavas kontekstis Saksamaa maksukorralduse seadust, käsitletakse enese mittesüüstamise regulatsiooni kohaldamisega seotud probleeme ning lõpetuseks tehakse ettepanek maksukorralduse seaduse täiendamiseks.

Magistritöö vormistamisel on järgitud Tartu Ülikooli Õigusteaduskonna üliõpilastööde vormistamise ja viitamise põhireegleid.¹⁶

Magistritöö allikmaterjalidena on töö autor läbi töötanud valik eesti-, saksa- ja inglisekeelset õigusalkirjandust. Kuivõrd eestikeelset kirjandust uurimisprobleemi kohta on ilmunud siiski suhteliselt vähe, on töö autor teema analüüsimisel kasutanud Euroopa Inimõiguste vastavat kohtupraktikat ning selle kohta avaldatud kriitikute seisukohti. Samuti on kasutatud Riigikohtu ning esimese ja teise astme kohtute lahendeid.

Töö autor avaldab tänu magistritöö juhendajale Villy Lopmanile tema panuse eest magistritöö valmimisse.

¹⁶ J. Sootak. Üliõpilastöö kirjutamine ja vormistamine. Juhend õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Juura 2016. Arvutivõrgus kättesaadav: https://issuu.com/iuridicum/docs/juhend_2016

1. MAKSUKOHUSTUSLASE KAASAAITAMISKOHUSTUSE JA ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEGI ULATUS

Maksude kehtestamine ja kogumine toimub avalikes huvides. Vaatamata sellele jääb avalikul võimul kohustus arvestada kõikide põhiseaduses ette nähtud isikute õiguste ja vabadustega.¹⁷ Kuna magistritöö lähtub hüpoteesist, et MKS-s ei ole piisavalt õigusselgelt sätestatud maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegile tuginemise eeldused, siis autori hinnangul oleks esmalt vajalik välja tuua antud töö kontekstis olulisemad nõuded, millele maksuseadused peavad vastama. Teiseks selgitab autor käesolevas töös käsitletud maksumenetluse mõistet, uurimispõhimõtet ning maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse ja enese mittesüüstamise õiguse olemust maksumenetluses.

1.1 Maksuseaduste üldised nõuded

Vastavalt PS § 3 lg-le 1 teostatakse riigivõimu üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste abil. PS § 11 kohaselt võib õigusi ja vabadusi piirata ainult kooskõlas põhiseadusega. Tulenevalt PS §-st 19 peab igäüks oma õiguste ja vabaduste kasutamisel ning kohustuste täitmisel järgima seadust.¹⁸ Maksumaksja õigused ja kohustused peavad tekkima vahetult maksuseadusest.¹⁹ Legaliteedi põhimõttest tulenevalt peavad nii maksuhaldur kui maksukohustuslane oma õiguste ja kohustuste realiseerimisel kinni pidama kõikidest seadustest, mitte ainult maksuseadustest. Maksuhaldur ei tohi maksude kogumise eesmärgil rikkuda teiste õigusharude (nt kriminaalmenetluse) norme ning maksumaksja ei tohi teiste õigusharude norme kuritarvitada maksudest kõrvalehiilimise eesmärgil.²⁰

PS § 10 sätestab õiguskindluse põhimõtte. Kõige üldisemalt peab see printsiip looma kindluse kehtiva õigusliku olukorra suhtes. Õiguskindlus tähendab nii selgust kehtivate õigusnormide sisu osas (õigusselguse põhimõte) kui ka kindlust kehtestatud normide püsijäämise suhtes (õiguspärase ootuse põhimõte).²¹ Tulenevalt õiguskindluse põhimõttest on nõutav, et maksuseadus peab olema sedavõrd konkreetne, et tõlgendamis- ja valikuvõimalusi jääks võimalikult vähe.²²

¹⁷ L. Lehis. Maksuõigus. 3., täiendatud ja muudetud tr. Juura, 2012, lk 63.

¹⁸ *Ibid.*, lk 57.

¹⁹ RKPJKo 23.03.1998, nr 3-4-1-2-98, p-d II, IV.

²⁰ *Ibid.*, lk 58.

²¹ RKPJKo 31.01.2007, nr 3-4-1-14-06, p 23.

²² L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. *Juridica* 1999, nr 5, lk 244.

Proportsionaalsuse põhimõtte tuleneb PS §-st 11 ja selle järgimise kontrollimisel on kolm astet: sobivus, vajalikus ja mõõdukus.²³ Õiguste ja vabaduste piiramine peab olema demokraatlikus ühiskonnas vajalik ning ei tohi moonutada õiguse või vabaduse olemust. Maksumenetluses nõuab proportsionaalsuse põhimõtte järgimist MKS § 10 lg 3, mis näeb muu hulgas ette, et maksuhaldur peab menetluse läbiviimisel vältima üleliigseid kulusi ja ebamugavusi, järgima haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagama menetlusosaliste õiguste kaitse.²⁴

Võrdse kohtlemise põhimõtte tuleneb PS §-st 12. See tähendab eelkõige võrdsust seaduse kohaldamisel ning erapooletu seaduse rakendamise kohustust kõikide isikute suhtes.²⁵ Võrdse kohtlemise põhimõttest tuleneb nõue, et maksustamine peab olema ühetaoline. Maksuhaldur peab maksuseadust rakendama kõikide maksumaksjate suhtes ühetaoliselt, ta ei tohi teha suvalisi erandeid ega tõlgendada seadust eri maksumaksjate jaoks erinevalt.²⁶

PS § 13 lg-st 2 tuleneb õigusselguse põhimõtte, mis keelab riigivõimu omavoli. Õigusselguse põhimõtte tähendab, et põhiõigust riivav seadus peab olema piisavalt määratletud. Õigusaktid peavad olema sõnastatud piisavalt selgelt ja arusaadavalt, et isik saaks piisava tõenäosusega ette näha, milline õiguslik tagajärg kaasneb teatud tegevuse või tegevusetusega.²⁷ Õigusselguse aspektist on oluline uurida enese mittesüüstamise privileegi reguleeriva õigusnormi sõnastuse selgust ja täpsust.

Eelnimetatud põhimõtted on põhilised nõuded, millele maksuõiguslik regulatsioon peab vastama. Puuduste korral vastavate nõuete järgimise osas tuleb kaaluda seaduse muutmist.

1.2 Maksumenetlus ja selle põhimõtted

1.2.1 Maksumenetluse olemus

Maksuseadusega sätestatakse maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis. Sellise teokoosseisu alusel tekib maksuõigussuhe riigi ja maksukohustuslase vahel,²⁸ millest

²³ RKPJKo 6.03.2002, nr 3-4-1-1-02, p 14.

²⁴ L. Lehis. (viide 17), lk 68.

²⁵ RKPJKo 3.04.2002, nr 3-4-1-2-02, p 16.

²⁶ L. Lehis. (viide 17), lk 61.

²⁷ RKPJKo 15.12.2005, nr 3-4-1-16-05, p 20.

²⁸ RKHko 05.12.2005, nr 3-3-156-05, p 9.

tulenevad kummagi poole õigused ja kohustused.²⁹ On selge, et erinevad riigi poolt kehtestatud maksud on aluseks riigi süsteemseks toimimiseks, mistõttu ei ole maksukohustuse realiseerumiseks vaja üldiselt kohustatud isiku nõusolekut, sest maksuõigussuhe kui selline on oma olemuselt subordinatsioonisuhe.³⁰

Maksumenetlus haldusmenetluse alaliigina kehtib Eesti õiguses aastast 2002, millal hakkas kehtima uus maksukorralduse seadus, mis määratles maksumenetlust kui tõendite kogumise protsessi, mille eesmärgiks on kontrollida maksukohustulase maksukohustust. Vastavalt MKS §-le 5 viib maksumenetlust riiklike maksude puhul Maksu- ja Tolliamet ja kohalike maksude puhul valla- ja linnavalitsus.

Maksumenetlust võib defineerida kui maksuhalduri poolt läbi viidava haldusmenetlusena.³¹ Maksumenetluse eesmärgiks on kas maksumaksja esitatud maksuarvestuse õigsuse kontrollimine, tasumisele kuuluva maksusumma määramine või maksuvõla sissenõudmine.³² Maksumenetlused jagunevad revisjoniks ja üksikjuhtumi kontrolliks ning menetlused on teine teisest eristatavad eelkõige kontrolliobjekti mahu ja kontrolli eesmärgi poolest. Mõlema menetluse puhul on aga oluline, et maksumaksja teaks, mida ja millisel eesmärgil kontrollitakse. Selleks tuleb maksumaksjat haldusmenetluse algatamisest teavitada ja menetlusosalisele tema õigusi selgitada. Eeltoodu peab olema kajastatud maksuhalduri korralduses, mis tehakse teatavaks enne kontrolli alustamist või hiljem teabe nõudmisega.³³

Maksumenetluses määratakse tasumisele kuuluv maks maksuseadustes toodud alustel ning võrdse kohtlemise põhimõttest tulenevat ühetaolise maksustamise printsiipi silmas pidades. Nii teenib maksumenetlus ka ebaausa konkurentsi välistamise eesmärki. Maksud võib pidada hinnaks selle eest, et ühiskonna liikmed elavad toimivas riigis. Võib öelda, et maksu tasumise kohustus tuleneb ühiskonnaliikmete kokkuleppest. Maksumenetluse eesmärgiks ei ole maksu õigeaegselt mittetasunud, maksuarvestuses vea teinud isikut karistada, vaid üksnes tagada, et seadusjärgne maksukohustus oleks täidetud – kehtivate õigusaktide alusel tasumisele kuuluv raha oleks riigieelarvesse laekunud, riigil oleksid olemas rahalised vahendid avalike teenuste osutamiseks ning isikul ei oleks ebaausat konkurentsieelist teiste turuosalistega võrreldes.

²⁹ L. Lehis.(viide 17), lk 76.

³⁰ L. Lehis. (viide 17), lk 28.

³¹ L. Lehis. Means Ensuring Protection of Taxpayers' Rights in Estonian Tax Law. – Juridica International IV/1999, lk 104.

³² L. Lehis. (viide 17), lk 104.

³³ H. Pikmets. Menetlused ja teabe nõudmine maksuõigussuhtes. Arvutivõrgus kättesaadav: www.varul.com/publikatsioonid/menetlused-ja-teabe-noudmine-maksuoigussuhtes (25.01.2016)

Sellest tulenevalt ei saa maksumenetlust võrdsustada süüteomenetlusega (sh kriminaalmenetlusega), mille eesmärgiks on tuvastada isiku süü ja määrata karistus.³⁴ Samas on maksumenetluse eesmärk objektiivse tõe väljaselgitamine.³⁵

Maksumenetlus on üks haldusmenetluse eriliik, kus sarnaselt haldusmenetlusega tuleb tähelepanu pöörata just nõrgema osapoole ehk maksukohustuslase õiguste kaitsmisele.³⁶ Riigikohus³⁷ on korduvalt selgitanud, et maksumenetlus kujutab endast enamasti maksuhalduri algatatud menetlust, mis lõpeb koormava haldusakti väljaandmisega. Seega tuleb maksukohustuslase õiguste kaitse aspektist pidada eriti oluliseks ärakuulamisõiguse tagamise võimaldamist, omapoolsete täiendavate tõendite ja vastuväidete esitamist, asjas kogutud materjalidega tutvumist ning muude menetlusõiguste kasutamist.³⁸

Maksumenetluse eripära seisneb eelkõige selles, et kui üldjuhul kehtib haldusmenetluses põhimõte, et menetlusosalisel on kohustus osaleda aktiivselt menetluses ja esitada asjakohaseid tõendeid vaid siis, kui isik soovib taotleda soodustava sisuga haldusakti väljaandmist või oma tsiviilõiguse teostamist, siis maksuasjades on menetlusosaline kohustatud koguma ning esitama tõendeid ka koormavate haldusaktidega lõppevate haldusmenetluste puhul.³⁹ Sellest tulenevalt on maksukorralduse seaduses pööratud tavapäraselt rohkem tähelepanu menetlusosaliste õiguste kaitsele,⁴⁰ mistõttu on oluline võtta eraldi vaatluse alla, missugused on maksukohustuslase õigused ja kohustused maksuõigusnormi rikkumise korral maksumenetluses. Lähtuvalt käesoleva töö teemast peatub autor ennekõike maksukohustuslase kaasaitamiskohustusel ning sellele vastas seisval maksukohustuslase teabe andmisest ja tõendite esitamisest keeldumise õigusel.

Maksumenetlus jaguneb viieks eristatavaks staadiumiks. Esimene on tuvastusmenetlus, mille sisuks on maksustamise jaoks vajalike asjaolude tuvastamine. Viimane võib toimuda nii maksudeklaratsiooni esitamise kui ka maksuhalduri poolt tõendite kogumise kaudu. Teine on otsustusmenetlus, mille kaudu maksuhaldur otsustab maksusumma määramise või kinnitab maksumaksja enda näidatud maksusumma. Maksuhalduri otsustus väljendub üldjuhul haldusaktis või toimingus. Kolmas on sooritusmenetlus, mida saab selgitada määratud

³⁴ Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 13.

³⁵ V. Lang. (viide 4), lk 392.

³⁶ A. Pilv, E. Kergandberg, M. Lentsius. Maksumenetlus. Äripäeva kirjastus, 2006, lk 9.

³⁷ RKHKo 22.10.2009, nr 3-3-1-58-09, p 14.

³⁸ H. Pikmets. (viide 33).

³⁹ L. Lehis. Kommentaar maksukorralduse seaduse juurde. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 01.aprill 2011. Kolmas köide. Kommentaarid. Tartu, 2011, lk 55.

⁴⁰ L. Lehis. (viide 17), lk 113.

maksusumma vabatahtlikult või sundkorras täitmisena. Neljas on uuendusmenetlus, mis seisneb maksuasja teistkordses läbivaatamises (nt haldusakti muutmine või tühistamine). Viies on vaidemenetlus, mille abil on menetlusosalisel võimalus oma õigusi kohtuväliselt kaitsta.⁴¹

Maksude kehtestamise peaesmärk on riigi või kohaliku omavalitsuse üksuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks vajaliku raha saamine (fiskaalne eesmärk).⁴² Kuna avaliku võimu ülesanne on kvaliteetselt läbi oma institutsioonide juhtida tugevalt ja hästi riigisüsteemi, siis nõrk valitsus võib ühiskonnale kaasa tuua ka madalama maksumoraali.⁴³ Eeltoodust tulenevalt saab järeldada, et funktsioneeriva ja hästi toimiva riigisüsteemi üks eeldustest on efektiivne maksumenetlus.

Autori hinnangul on viimaste aastate jooksul maksumenetlus muutunud uuritavaks menetluseks, seda põhjusel, et maksumaksjad on järjest enam hakanud eirama omapoolset kaasaaitamiskohustust. Maksumenetluse efektiivne läbiviimine sõltub aga paljuski maksukohustustlase ja maksuhalduri vahelisest koostööst.

1.2.2 Maksumenetluses kehtiv uurimispõhimõte

Vastavalt MKS § 10 lg-le 2 on maksuhalduri ülesandeks kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust ning jälgida, et makse tasutakse ja maksusoodustusi kohaldatakse seadusega sätestatud suuruses ja korras. Maksuhalduri kohustus on arvestada ja määrata seadusega sätestatud juhtudel tasumisele kuuluv maksusumma ja intress ning tagastada enammakstud või hüvitatavad summad, nõuda sisse maksuvõlad ja kohaldada maksuseaduste rikkujate suhtes seadusega lubatud sunnivahendeid ja karistusi. Seejuures on maksuhalduril muuhulgas haldusakti motiveerimiseks vaja koguda ja hinnata tõendeid, mille raames kehtib maksumenetluses uurimispõhimõte.⁴⁴ Selleks tuleb maksuhalduril koguda oma algatusel asja õigeks otsustamiseks vajalikke tõendeid.⁴⁵

⁴¹ A. Pily, E. Kergandberg, M. Lentsius. (viide 36), lk 10.

⁴² L. Lehis. (viide 17), lk 29.

⁴³ M. G. Zoana. The moral foundations that underline the crime of tax evasion in Europe. Contemporary reading in law and social justice. Volume 3(2), 2011, lk 200.

⁴⁴ K. Palm. Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral. – MaksuMaksja 2008/8. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=785> (19.11.2015).

⁴⁵ RKo 28.06.2004, nr 3-3-1-30-04, p 15.

Maksumenetluse efektiivseks läbiviimiseks on vajalik maksuhalduri ja maksukohustuslase vaheline koostöö, kuna vaid siis saab jõuda tulemuseni kiiresti ning maksumaksjat võimalikult vähe koormavalt. Sellest tulenevalt on maksukorralduse seadusesse kirja pandud uurimispõhimõtte, mis kehtib maksuhaldurile ning kaasaaitamiskohustus, mida peab täitma maksukohustuslane.

Uurimispõhimõtte on väljendatud MKS §-s 11.⁴⁶ Uurimispõhimõtte tähendab seda, et menetluse läbiviija kogub omal algatusel asja õigeks otsustamiseks vajalikke tõendeid. Maksuhaldur ei ole maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisel seotud ainult menetlusosalise esitatud taotluste ja tõenditega.⁴⁷

Uurimispõhimõtte on vajalik nõrgema poole õiguste kaitseks, sest haldusmenetluses on menetluse läbiviija ise ka menetluse tulemusest otseselt huvitatud isik. Kui seada maksuhaldur ja maksumaksja protsessuaalselt võrdsele tasemele, siis satuks maksukohustuslane paratamatult halvemasse olukorda, sest maksumaksjal ei ole selliseid volitusi, mida seadus annab haldusorganile. Maksuhaldur peab ühest küljest kaitsma riigi huve ning tagama võimalikult suured maksulaekumised, teisest küljest aga tagama ausa menetluse ning poolte võrdsuse. Kuna selliste vastandlike funktsioonide samaaegne täitmine on sageli võimatu, peab maksumaksjale olema tagatud kohtulik õiguste kaitse kõikides menetluse faasides.⁴⁸

Vaatamata uurimispõhimõtte tähtsusele maksumenetluses, ei ole uurimispõhimõtte siiski absoluutne. Kui maksusumma vähendamiseks või maksusoodustuste rakendamiseks on vajalik kasutada selliseid tõendeid, mis on kättesaadavad ainult maksukohustuslasele (nt kuludokumendid), siis võib nõutava tõendi esitamata jätmine tuua endaga kaasa ebasoodsa lahendi. Sellest hoolimata peab maksuhaldur tagama maksukohustuslase õiguste kaitse, näiteks peab maksuhaldur selgitama, milliseid tõendeid tuleb esitada, kuidas saab maksuarvestuse vigu parandada ning vajadusel koguma ise vajalikke tõendeid jne.⁴⁹

⁴⁶ Vastavalt MKS § 11 lg 1 ja 2 on maksuhaldur maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ja maksusumma määramisel kohustatud arvestama kõiki asjas tähendust omavaid asjaolusid, sealhulgas nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. Maksuhaldur otsustab maksude tasumise õigsuse kontrollimisega seotud toimingute sooritamise vajaduse, toimingute liigi ja ulatuse ning kogub asja otsustamiseks vajalikke tõendeid. Maksuhaldur ei ole maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisel seotud ainult menetlusosalise esitatud taotluste ja tõenditega.

⁴⁷ L. Lehis. (viide 17), lk 109.

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ *Ibid.*

1.2.3 Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse ulatus

Nagu eespool juba mainitud sai, on maksumenetluses väga oluline maksuhalduri ja maksukohustuslase koostöö, kuna kumbki osapool valdab vajalikku teavet õiglase ja kiire lõpptulemuse saavutamiseks. Järelkult tuleb nii maksuhalduril kui ka maksukohustuslasel maksumenetluses vajalike asjaolude väljaselgitamisel aktiivselt osaleda.

Maksumenetlust eristab teistest haldusmenetlustest maksukohustuslase üldine kaasaaitamiskohustus. MKS § 56 sätestab maksumaksjale ulatusliku kaasaaitamiskohustuse maksumenetluses. Selle eesmärgiks on tagada maksutulude laekumine riigieelarvesse. Arvestades, et maksusüsteemi efektiivne töötamine on ühiskonna toimimise seisukohalt ülimalt oluline, saab tõhusat maksumenetlust, mis paljuski põhineb maksumaksjate kaasaaitamiskohustusel, pidada põhiseaduslikku väärtuseks.⁵⁰

Vastavalt MKS §-le 56 peab maksukohustuslane aitama kaasa maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisele. Sellest tuleneb, et maksukohustuslane on kohustatud maksuhaldurile kaasa aitama ka juhul, kui see tähendab rahalise kohustuse tekkimist ehk maksuhalduri poolt maksusumma määramist.⁵¹ Seejuures võib teabe andmiseks isikut kohustada haldusaktiga (MKS § 60 lg 2, § 62 lg 4) ning kohustuse täitmata jätmisel nõuda sunniraha tasumist (MKS §-d 67, 135 jj).

Maksukohustuslane esitab maksudeklaratsioone ja muid tõendeid, peab õigusaktides sätestatud korras arvestust, säilitab dokumente ega tohi maksuhaldurit menetlustoimingute läbiviimisel takistada. Juhul kui maksukohustuslane rikub enda kaasaaitamiskohustust, siis peab maksuhaldur ise selgitama välja maksumenetluse läbiviimiseks vajalikke asjaolusid. Kui seadus sätestab tõendi kohustusliku liigi, saab maksukohustuslane kasutada tõendamisel ainult seda liiki tõendit.⁵² Lisaks sellele, et maksukohustuslane peab täitma kaasaaitamiskohustust, ei või ta takistada maksuhaldurit menetlustoimingute sooritamisel. Maksuhalduri tegevuse takistamise mõiste osas peetakse silmas maksuhalduri tegevuse takistamist tõendite kogumisel, maksusumma määramisel või maksusumma sissenõudmisel.⁵³

⁵⁰ Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853.

⁵¹ Kaasaaitamiskohustuse täitmise n-õ instrumendid on sätestatud MKS § 56 lg-s 2. Selle sätte järgi peab maksukohustuslane arvestust maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta, annab maksuhaldurile seletusi, esitab deklaratsioone ja muid tõendeid ning säilitab neid seadusega ettenähtud tähtaja jooksul.

⁵² A. Pilv, E. Kergandberg, M. Lentsius. (viide 36), lk 51.

⁵³ *Ibid.*, lk 133.

Kui kaasaaitamiskohustuse valimist saaks maksukohustuslane isiklikult otsustada, saaks ta sisuliselt niisama lihtsalt maksukohustuse teket manipuleerida, mistõttu muutuks maksude maksmine sisuliselt vabatahtlikuks. Selline olukord aga kasvataks maksukohustuslaste vahelist ebavõrdsust ja mõjutaks oluliselt maksu subjektide omavahelist konkurentsi ning kaudselt riigi võimet osutada avalikke teenuseid.⁵⁴ Seega kaasaaitamiskohustus konstrueerib maksukohustuslasele tõendamiskoormuse, mis on tema kanda ja seda välja arvatud juhtumitel, kus ainult maksuhalduril on juurdepääs tõenditele.⁵⁵

Kui maksukohustuslane ei aita kaasa maksumenetluses, siis on maksuhaldurile maksusumma määramine raskendatud. Mida enam maksukohustuslane kaasaaitamiskohustust rikub, seda suurem koormus langeb maksuhaldurile ning seda suurem on maksuhalduri kohustus need asjaolud välja selgitada, et tagada maksu maksmine ka isikute poolt, kes on kohustusi rikkunud. Mida suurem on kohustuste rikkumine, seda väiksem on maksuhalduri kohustus maksukohustuse määramisel täpselt seadust järgida. See tuleneb sättest, milles on maksuhaldurile antud õigus jätta maksuvähenduse kaasa toovad asjaolud arvestamata (MKS § 92 lg 4), kui neid polnud õigeaegselt deklareeritud.⁵⁶ Lisaks olukorras, mil maksukohustuslane on rikkunud maksuarvestuse pidamise või dokumentide säilitamise kohustust, võib maksuhaldur määrata maksu hindamise teel vastavalt MKS § 94 lg-le 1.⁵⁷ Maksusumma määramine hindamise teel ei ole karistus, vaid isikul riigi ees oleva rahalise kohustuse tuvastamine ja selle tasumise nõude esitamine.⁵⁸ Hindamise teel saadav tulemus ei pruugi aga olla võrdne tulemusega, mis saavutaks juhul, kui maksukohustuslane oleks kaasaaitamiskohustust täitnud ning taganud maksuhaldurile maksustamiseks vajamineva teabe. Seega, vastavalt sellele väheneb maksuhalduri tõendamiskohustus ja suureneb maksukohustuslase koormus näidata, et maks on määratud valesti. Sellest nähtub ka kaasaaitamiskohustuse oluline aspekt, et maksumenetluses lasub tõendamiskoormus maksusumma valesti määramise osas maksukohustuslasele.⁵⁹

⁵⁴ Õiguskantsleri seisukoht(viide 18), p 15.

⁵⁵ Thuronyi, V. (2000) Tax Law Design and Drafting. Kluwer Law International, lk 107.

⁵⁶ Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeerium. 01.07.2014. Arvutivõrgus kättesaadav: www.fin.ee/doc.php?100992 (04.04.2016).

⁵⁷ MKS § 94 lg 1 kohaselt võib maksuhaldur tuvastada tasumisele kuuluva maksusumma määramise aluseks olevad asjaolud hindamise teel. Hindamine on lubatud, kui maksu määramiseks vajalikud kirjalikud tõendid on puudulikud, ebapiisavad, mitteusaldusväärsed, 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 mittemaksustatavate tulude või saadud laenude arvel.

⁵⁸ TlnHKO 13.03.2012, nr 3-10-2533.

⁵⁹ RKHKO 22.09.1995, nr III 3/1-16/95, p 2.

Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus laieneb ka kolmandatele isikutele. Kui maksuhaldur pöördub kolmanda isiku poole teabe saamiseks, peab maksuhalduri korralduse alusel olema ilmselge, miks ja millega seoses teavet ja dokumente nõutakse, kuid maksuhaldur ei pea põhjendama, kuidas on isikult nõutud teave ja dokumendid konkreetselt seotud maksukohustuslase kontrollimisega. Sellist teavet on maksuhalduril õigus nõuda alles siis, kui samade tehingutega seotud asjaolude kohta on pöördutud ka kontrollitava maksukohustuslase poole.⁶⁰

Rahandusministeeriumi poolt väljatöötatud maksukorralduse seaduse seletuskiri ei sedasta, miks kaasaaitamiskohustus on sätestatud nii laiaulatuslikuna.⁶¹ Töö autori hinnangul võib see olla tingitud sellest, et kui näiteks pahatahtlikul maksumaksjal puuduks kohustus esitada maksuhaldurile maksusumma õigsuse kontrollimiseks vajalikke andmeid, oleks maksuhalduril väga raske või peaaegu võimatu saada maksukohustuslaselt vajalikku teavet. Selle põhjuseks on asjaolu, et täielik ülevaade maksukohustuslase majandustegevusest ja raamatupidamisest on üldjuhul olemas vaid maksukohustuslasel endal.

Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus ei kehti, vaatamata MKS-is sätestatud kohustusele, eranditeta. Sarnaselt kohtumenetluses tuntud tunnistaja immuniteediga on ka haldusmenetluses (sh maksumenetluses) teatud isikutele tagatud õigus keelduda ütluste andmisest ja dokumentide esitamisest.⁶² Käesolevas töös käsitletakse MKS §-s 56 sätestatud maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse erandina *nemo tenetur* põhimõttest tulenevat MKS § 64 lg 1 p-i 6, mis annab maksukohustuslasele ja tema lähisugulastele õiguse keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest küsimustes, millele vastamine tähendaks tema enda või MKS § 64 lg 1 p-s 5⁶³ nimetatud lähedase isiku õigusrikkumises süüditunnistamist.

1.3 Enese mittesüüstamise privileegi ulatus

1.3.1 Enese mittesüüstamise õigus põhiseaduses

Nagu maksuseaduste üldistes nõuete peatükis juba mainitud sai, peavad maksuhalduri protseduurilised meetmed olema kooskõlas PS § 3 lg-ga 1, mille kohaselt teostatakse riigivõimu üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel. Kuigi üldjuhul

⁶⁰ RKHKo 14.04.2014, nr 3-3-1-90-13, p 11.

⁶¹ Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 56).

⁶² L. Lehis. Maksuõigus. Juura, 2004, lk 169.

⁶³ MKS § 64 lg 1 p 5 hõlmab endas õigusrikkumises süüditunnistamist maksukohustuslase abikaasa, otsejoones sugulase, õe või venna, õe või venna alaneja sugulase, abikaasa otsejoones sugulase, abikaasa õe või venna.

lasub maksumaksjal menetlusele kaasaaitamise ja maksuhalduri tegevuse mittetakistamise kohustus isegi siis, kui tema poolt esitatavad tõendid võivad viia tema suhtes maksuotsuse tegemiseni, millega määratakse täiendavalt tasumisele kuuluv maksusumma, on MKS § 64 lg 1 p-s 6 sätestatud erand, mis lubaks maksukohustuslasel keelduda maksuhaldurile teabe andmisest ja dokumentide esitamisest kui tõendi esitamine või teabe andmine sunniks isikut tunnistama enda või oma lähedase poolt toimepandud õigusrikkumist.⁶⁴ Õigus keelduda sellises olukorras teavet andmast tuleneb PS §-st 22.⁶⁵

Põhiseaduse § 22 sätestab kaks olulist menetluslikku põhiõigust: süütuse presumptsiooni (PS § 22 lg-d 1 ja 2) ning *nemo tenetur se ipsum accusare*⁶⁶ ehk enese mittesüüstamise privileegi (PS § 22 lg 3). PS § 22 lg-st 3 tuleneva enese mittesüüstamise õiguse idee seisneb selles, et igapähele peab olema süüteomenetluses tagatud õigus vaikida – keelduda tunnistuse andmisest⁶⁷ enda või oma lähedaste vastu. Normi põhimõtteks on inimväärikuse austus, mis tähendab, et menetlus ei tohi tekitada inimeses teravat kõlbelist konflikti ning sundida teda valima iseenda või oma lähedase hoidmise ja kaitsmise ning sellega vastuollu mineva õigusliku kohustuse vahel.⁶⁸

Süüteomenetluse üheks oluliseks printsübiks on see, et süüteoasjadega seonduv kohtumenetlus peab olema õiglane. Õiglase kohtumenetluse all peetakse silmas situatsiooni, kus isiku karistamiseks lasub riigil kui sanktsioneerival poolel kohustus tõendada isiku süü. Selle taga on aga arusaam, et kui süüteoõiguses kehtiks süüilisuse presumptsioon ning isik peaks ise tõendama oma süü puudumust, siis riigi võimsa karistussüütemiga ja selle kaudu kogu riigivõimu aparaadiga üksi silmitsi seisval isikul oleks praktiliselt võimatu karistusest pääseda.⁶⁹ Enese mittesüüstamise õigus on üks meetmetest, mille abil tagatakse seda, et riigil tuleb teha pingutusi isiku süü tõendamiseks ja isiku karistamiseks väärteo- või kuriteo

⁶⁴ Riigikohtu halduskollegium on 14.11.2007 kohtuasjas nr 3-3-1-47-07 selgitanud, et nimetatud põhimõte laieneb nii üksikjuhtumi kontrollile kui ka revisjonile.

⁶⁵ J. Siim. Mida tuleks silmas pidada suhtlemisel maksuhalduriga? 08.11.2011. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://apilv.ee/2011/11/mida-tuleks-silmas-pidada-suhtlemisel-maksuhalduriga> (25.01.2016).

⁶⁶ Autor kasutab edaspidi lühendit *nemo tenetur*. *Nemo tenetur* põhimõtte laienemist maksumenetlusele on kinnitanud ka Riigikohtu põhiseaduslikku järelevalve kollegium 03.03.2011 määruses nr 3-4-1-15-10, p 27.

⁶⁷ Kuigi PS § 22 lg 3 kaitseala ei ole üheselt defineeritav, võib kohtupraktika pinnalt öelda, et tunnistuse andmise mõiste hõlmab seejuures nii suuliste selgituste andmist kui ka dokumentide ja muude tõendite esitamisest, s.o aktiivset kaasaaitamiskohustust. – vt nt RKKKo 01.06.2005, nr 3-1-1-39-05, p 15 või EIK 11.06.2006 otsus asjas nr 54810/00, Jalloh vs. Saksamaa, p 11.

⁶⁸ R. Maruste. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja –vabaduste kaitse. Tallinn 2004, lk 390-391.

⁶⁹ E. Kergandberg. jt (toim). Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Kolmas, täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2012. Komm 5.

toimepanemise eest.⁷⁰ Kokkuvõtvalt võib öelda, et enese mittesüüstamise privileeg on isiku põhiõigus keelduda aktiivsest kaasaitamiskohustusest.

Ülaltoodust tuleneb, et õigus keelduda enda vastu tunnistamisest seondub karistamismenetlusega, mille all mõeldakse nii kriminaalkorras karistamist kui ka väärted.⁷¹ Ka Ringkonnakohus on tõlgendanud enese mittesüüstamise privileegi käsitlust kitsalt ja leidnud, et maksukorralduse seaduse kohaselt tuleks õigusrikkumise all mõista väärtegu või kuritegu, kuid mitte igasugust maksuseaduse nõude täitmata jätmist.⁷²

PS § 22 lg-s 3 sätestatud enese mittesüüstamise privileeg ei sisalda seaduse reservatsiooni. Järelikult võib seda piirata vaid juhul, kui see on vajalik mõne kollideeruva põhiõiguse või mõne muu põhiseaduslikku järku väärtuse kaitseks.⁷³ Põhimõtteliselt tuleb nõustuda R. Alexy poolt öelduga, et raske on ette kujutada juhtu, mil *nemo tenetur* riivet võiks õigustada mingi teise põhiõiguse või põhiseaduse printsiibi tagamise vajadusega. Põhiõiguse riive on põhiseadusega vastuolus siis, kui see ei sobi edendama riigi poolt seatud eesmärgi saavutamist.⁷⁴

1.3.2 Enese mittesüüstamise privileeg maksumenetluses

Maksuhalduri õigused maksumenetluses ei tohi olla piiramatud, õigused peavad ilmtingimata olema põhiseadusega kooskõlas ning ei tohi põhjustada maksumaksjale ebamõistlikke ebamugavusi.⁷⁵ MKS § 5 lg 1 alusel on riiklike maksude maksuhaldur Maksu- ja Tolliamet ning Maksu- ja Tolliamet on osa täidesaatvast võimust, kellele laieneb PS §-s 14 sätestatud õiguste ja vabaduste tagamise kohustus.⁷⁶

Õiguspraktikas on vaidlusi põhjustanud probleem, et kas maksumenetluses on isikul võimalik tugineda PS § 22 lg-s 3 sätestatud põhiõigusele, mille kohaselt ei tohi kedagi sundida tunnistama iseenda või oma lähedaste vastu. Olgugi, et HMS⁷⁷ sellist juhtumit ette ei näe, võivad eriseadused, antud töö kontekstis maksukorralduse seadus, kohustada isikuid esitama haldusorgani nõudel isikut ennast puudutavaid tõendeid. Kui nendest dokumentidest nähtub

⁷⁰ Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 8.

⁷¹ Ibid., p-d 8 ja 9.

⁷² TlnRKO 23.11.2011, nr 3-10-3321, p 9.

⁷³ M. Ernits. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn 2012, komm 8.3, lk 113.

⁷⁴ R. Alexy. Theorie der Grundrechte. 2. Aufl. Frankfurt A.M. 1996, lk 71.

⁷⁵ L. Lehis. (viide 17), lk 104.

⁷⁶ RKPJKo 10.06.2010, nr 3-4-1-3-10, p 16.

⁷⁷ Haldusmenetluse seadus. – RT I 2001, 58, 354; 23.02.2011, 8.

karistatav õigusrikkumine, siis võrduks dokumentide esitamiseks kohustamine enda vastu tunnistamiseks sundimisega.⁷⁸ Selle olukorra vältimiseks ongi MKS-s sätestatud § 64 lg 1 p 6.

MKS § 64 lg 1 p-s 6 sätestatud enese mittesüüstamise privileeg hõlmab võimalust keelduda kaasaaitamiskohustuse täitmisest siis, kui teabe andmine või tõendite esitamine tähendab enda või lähedase süüditunnistamist mõnes õigusrikkumises. Kuna maksuõigus on väga laiaulatuslik, siis leiab seal aset väga erinevaid maksuseaduste rikkumisi, mille iseloom ja tagajärjed on erinevad. Maksualaste õigusrikkumiste korral eristatakse materiaalseid ja formaalseid maksuõigusrikkumisi. Materiaalseteks maksuõigusrikkumisteks on eelkõige maksude väärarvutus, maksusumma kinni pidamata jätmine, hasartmängu korraldamine maksumärgita maksulaual või mänguautomaadil ja salakaubavedu. Materiaalsete maksuõigusrikkumiste tagajärjel saab riik kahju eelkõige laekumata jäänud maksude näol ning maksumaksja saab põhjendamatu maksuhüve. Formaalsete maksuõigusrikkumiste korral ei kannata riik otsest rahalist kahju, kuid sellega takistatakse maksuhalduri tööd, mis võib ohustada maksude korrapärasust laekumist. Formaalsete maksuõigusrikkumiste puhul kohaldatakse maksumaksjale peamiselt haldusõiguslikke sunnivahendeid,⁷⁹ raskemate rikkumiste puhul järgneb aga väärteokaristus või kriminaalvastutus.⁸⁰

Tõepoolest on MTA-l üsna suured võimalused avastada maksurikkumisi. Praktika näitab, et maksuhalduril, kes on ühtlasi kohtuväline väärteo⁸¹ - ja kriminaalmenetleja, on võimalus alustada kahte liiki menetlust – haldusmenetlust ja süüteomenetlust (nn parallelmenetlused) – ning teostada neid üheaegselt.⁸² Autori hinnangul on teatud juhtudel paralleelsete haldusmenetluste läbiviimine isegi maksuhalduri jaoks otstarbekas, kuna see tekitab isikule, kelle suhtes menetlusi läbi viiakse, vähem piiranguid, menetlused saab läbi viia lühema perioodi jooksul ning välditav on isiku sama maksukohustuse tuvastamiseks ja sellega seotud süüteo kohta dubleerivalt samade tõendite kogumine. Eelkõige on menetluste paralleelne läbiviimine õigustatud juhtumite puhul, kus maksuhalduri andmetel on isik esitanud maksudeklaratsioonis valeandmeid ja maksuhalduri hinnangul on tulenevalt teo iseloomust vajalik isiku karistamine ka väärteokorras.

⁷⁸ A. Aedmaa jt. (viide 9), lk 202-203.

⁷⁹ Vastavalt MKS § 67 lg-le 1 võib maksuhaldur maksukorralduse seaduse §-des 60-62 sätestatud kohustuste täitmise tähtaja määramisel teha hoiatuse (§ 136), et kohustuse tähtajaks täitamata jätmise korral võidakse rakendada sunniraha.

⁸⁰ K. Lillemets. Maksukorraldus. Sisekaitseakadeemia, 2006, lk 90-92. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://dSPACE.utlib.ee/dSPACE/bitstream/handle/10062/16023/Maksukorraldus.pdf?sequence=1> (03.02.2016).

⁸¹ MKS § 162 lg 2 p 1.

⁸² D. Teplõhh. Kas maksuhalduri praktika maksualaste õigusrikkumiste menetlemisel on vastuolus enese mittesüüstamise põhiõigusega? Maksumaksja nr 8, 2013.

Kuivõrd seadusandja ei ole pidanud maksumenetluse võimalust piisavaks, et tagada kodanike kuulekus haldusõigussuhetes, on maksumenetluses sanktsioneeritud ka haldusõigusnormi rikkumine karistusõiguslikult.⁸³ Materiaalsed maksuõigusrikkumised on karistusõiguse tähenduses KarS-i⁸⁴ § 389¹ ja § 389² sätestatud kuriteokoosseisud ja neile vastavad MKS § 153¹ ja 153². Formaalsete maksuõigusrikkumiste väärteokoosseisud ja karistused on toodud välja MKS-i §-des 154¹-159. On oluline mõista, et maksusüüteomenetluses on kaitstav õigushüve maksude korrapärane riigieelarvesse laekumine, mille efektiivne karistusõiguslik kaitse, kui riigi reaktsioon kuriteo toimepanemisele ei tohi olla sõltuvuses haldusmenetlusest.⁸⁵ Erinevalt maksumenetlusest on süüteomenetluse eesmärk mitte tuvastada ja nõuda sisse ettenähtud maksusumma, vaid teha maksukohustust süüliselt mittejärginud isikule karistusõiguslik etteheide.⁸⁶

Eeltoodust tuleneb, et mitte alati ei ole maksukohustuslasel maksumenetluses kaasaaitamiskohustus, kuid MKS § 64 lg 1 p-i 6 grammatilise tõlgenduse pinnalt puudub selge arusaam, mis ulatuses õigusrikkumises süüditunnistamise puhul kehtib maksukohustuslasele tema vaikimisõigus ja millal on tegemist vaikimisõiguse rikkumisega. Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse ja enese mittesüüstamise privileegi kontekstis käsitleb käesoleva töö autor eelkõige majandustegevusega tegelevate isikute kohustust avaldada oma maksustamise seisukohalt tähendust omavaid asjaolusid, kuid millega võib kaasneda kriminaalne vastutus, mis toob kaasa õigusrikkumise ning võimaliku maksusüüteo.

Järgnevas peatükis toob autor välja ning analüüsib Euroopa Inimõiguste Kohtupraktika enese mittesüüstamise privileegi tõlgendamise lahknevad seisukohad ning õigusalakirjanduses avaldatud kriitike arvamused.

⁸³ J. Sarv. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest. – *Juridica* V/2005, lk 309.

⁸⁴ Karistusseadustik. – RT I 2001, 61 364; 17.12.2015, 9.

⁸⁵ RKÜKo 17.02.2004, nr 3-1-1-120-03, p 13.

⁸⁶ Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 16.

2. ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEGI KÄSITLUS KOHTUPRAKTIKAS

Euroopa Inimõiguste Kohtu 2013.a pressiteates on märgitud, et erinevate riikide kodanikud tuginevad maksuvaidluste lahendamisel üha enam enda õiguste kaitsmisel Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni⁸⁷ ausa ja õiglase kohtumenetluse tagamise artiklitele.⁸⁸ Kuivõrd Eesti halduskohtutes kasutatakse samuti enese mittesüüstamise privileegi puudutavate vaidluste lahendamisel EIK lahenditele viitamist, on autori hinnangul vajalik teostada EIK praktika analüüs, mille eesmärgiks on uurida, kuidas käsitleb EIK oma lahendites kahe põhimõtte kollisiooni – menetlusosalise kaasaaitamiskohustuse ja enese mittesüüstamise privileegi ristumist. Analüüsi teostamise läbi soovib autor kindlaks teha, millises olukorras EIK hinnangul saab maksukohustuslane MKS § 64 lg 1 p-i 6 alusel keelduda ütluste andmisest ja/või maksuhaldurile dokumentide esitamisest.

Kuigi EIÕK *expressis verbis* enese mittesüüstamise keelu põhimõtet ei sisalda, on EIK praktikas järjekindlalt väljendatud seisukohta, et õigus vaikida ja enese mittesüüstamise privileeg on konventsiooni artikli 6 lg 1 nõuetele vastava õiglase menetluse keskne komponent, olles ühtlasi tihedalt seotud artikli 6 lg-s 2 sätestatud süütuse presumptsiooniga.⁸⁹ EIÕK artikkel 6 lg 2 sätestab, et “igauht, keda süüdistatakse kuriteos, peetakse süütuks seni, kuni tema süü ei ole seaduse kohaselt tõendatud”.⁹⁰ Samuti on Riigikohus märkinud, et õigus vaikida ja enese mittesüüstamise privileeg on EIÕK artikli 6 lg 1 nõuetele vastava õiglase menetluse keskne komponent, olles ühtlasi tihedalt seotud artikli 6 lg-s 2 sätestatud süütuse presumptsiooni põhimõttega.⁹¹

Autori hinnangul on analüüsitavat teemat puudutavad EIK lahendid võimalik jagada kahte kategooriasse: 1) enese mittesüüstamise privileegile tuginemine haldusmenetluse raames – olukorras, kui puudub maksusüüteomenetlus ning isikule määratakse trahv või sunniraha kaasaaitamiskohustuse täitmata jätmise eest; 2) kaebaja tuginemine enese mittesüüstamise privileegile juhul, kui süüteomenetlus (väärteo- või kriminaalmenetlus) on kavandamisel.

⁸⁷ Inimõiguste ja põhivabaduste konventsioon. - RT II 2010, 14, 54.

⁸⁸ Euroopa Human Rights Court. Taxation and the European Convention on Human Rights. January 2013, lk 1. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.bgcentar.org.rs/bgcentar/wp-content/uploads/2013/12/European-Court-of-Human-Rights-Fact-sheet-%E2%80%93-Taxation.pdf> (03.03.2016)

⁸⁹ J. Sarv. (viide 83), lk 316; EIKo 08.02.1996, 18731/91, Murray vs Ühendkuningriik, p 45.

⁹⁰ E. Kergandberg. jt (toim) (viide 69).

⁹¹ RKKKo 01.06.2005, nr 3-1-1-39-05, p 13.

Olukorras, kus süüteo menetlust on isiku suhtes juba alustatud, on Inimõiguste kohtupraktikas asunud seisukohale, et enese mittesüüstamise privileeg kuulub alati kohaldamisele. Sellist ajahetke tuleks identifitseerida vastavalt sellele, kui maksukohustuslane on sisuliselt mõjutatud kriminaalmenetlusest.⁹²

Kohtulahendis *Serves vs Prantsusmaa*⁹³ kaasuse faktilistest asjaoludest nähtub, et isikul oli oht kriminaalmenetluslike tagajärgede saabumiseks, sest aset leidnud kuriteoepisoodis algatati varasemalt kriminaalmenetlus isiku vastu. Seetõttu oli otsene kokkupuutepunkt kohtus tunnistuste andmise ja võimaliku enese süüstamise vahel ning EIK arvates oli isikult tunnistajana ütluste võtmise puhul tegemist kriminaalsüüdistuse esitamisega EIÕK artikli 6 lg 1 tähenduses.

2.1 Enese mittesüüstamise privileegile tuginemine haldusmenetluse raames

Järgnevate kaasuste asjaolusid analüüsisides püüab töö autor teha selgeks, missugused on EIK tõlgendamisreeglid enese mittesüüstamise privileegile tuginemisel haldusmenetluses kui kriminaalsüüdistuse kahtlus ja ilmingud selle kohta puuduvad.

Esmalt pöörab autor tähelepanu kohtulahendile *King vs Ühendkuningriik*⁹⁴, milles sätestakse kuidas EIK piiritleb maksumenetlust EIÕK artikli 6 tõlgendamisel juhul, kui kriminaalsüüdistuse kahtlus puudub. Nimelt käsitleti kohtuasjas *King* kaebust seoses maksuametile kohustuslike selgituste andmisega, mille alusel määrati isikule karistus seoses maksmata jäänud maksudega. Kaebaja suhtes puudus kriminaalsüüdistus, mistõttu leidis EIK, et seeläbi ei kohaldu EIÕK artikkel 6, sest isikut ei karistatud mitte kuriteokoosseisu eest, vaid selle eest, et isik jättis maksukohustuse täitamata. Lisaks selgitas EIK, et enese mittesüüstamise privileegi ei saa tõlgendada kui üldist immunitaeti tegevustele, mille eesmärk on maksude maksmisest kõrvale hoidumine.⁹⁵

EIK lahenditest, milles tõhusalt kaitstakse maksumenetluses kehtivat kaasaaitamiskohustust, võib ka esile tuua lahendid *Elomaa vs Soome*⁹⁶ ja *Allen vs Ühendkuningriik*⁹⁷. Kohtuasjas *Elomaa vs Soome* esitas isik kaebuse EIÕK artikli 6 alusel väites, et teda sunniti andma ütlusi

⁹² EIKo 26.02.1997, 37943/95, *Abas vs Holland*.

⁹³ EIKo 20.10.1997, 20225/92, *Serves vs Prantsusmaa*.

⁹⁴ EIKo 17.02.2004, 13881/92, *King vs Ühendkuningriik*.

⁹⁵ *Ibid.*, p 1-2.

⁹⁶ EIKo 16.03.2010, 37670/04, *Elomaa vs Soome*.

⁹⁷ EIKo 10.09.2002, 76574/01, *Allen vs Ühendkuningriik*.

iseenda vastu maksumenetluses. Keeldumine ütluste andmisest viis tema hilisema süüditunnistamiseni maksuõigusrikkumises seoses andmete varjamisega. Käesolevas lahendis märkis EIK, et isiku keeldumisel anda maksuametile informatsiooni oma varade kohta, ei ole tegemist mitte isiku sundimisega anda ütlusi enda vastu, vaid tegemist on vastava süüteo koosseisu toimepanemisega.

Kohtulahendis *Allen vs Ühendkuningriik* ei deklareerinud kaebaja enda varasid, mille eest määrati talle haldusmenetluses trahv. EIK tõdes, et isiku kohustus deklareerida tulud, mille eesmärk on riigil määrata isiku maksukohustus, on vajalik riigi funktsionaalseks toimimiseks ning et enese mittesüüstamise õigust ei saa tõlgendada kui üldist immuunsust maksuhalduri toimingute suhtes, sooviga vältida läbiviidavat uurimist maksumenetluses. *Allen vs Ühendkuningriik* otsusest nähtuvalt ei ole enese mittesüüstamise privileegi kaitsealas mitte kõik maksumenetluses esitatavad järelepärimised isiku varade ja majandusliku seisuga kohta ja seda vaatamata asjaolule, et sellise informatsiooni mitteesitamise või varjamise eest võidakse isikule määrata sanktsioon. EIK selgitas, et sellised järelepärimised on vajalikud maksude väljaarvutamiseks ja ilma maksuhalduri sellekohase õiguse andmiseta oleks riigi maksusüsteemi toimimine mõeldamatu.⁹⁸ Sellele tuginedes selgitas ka Ringkonnakohus, et tavapärasele seaduses reguleeritud menetlustoimingule peab maksukohustuslane alluma.⁹⁹

Samuti on EIK andnud omapoolse hinnangu kohtuasjas *Ferrazini vs Itaalia*, et olukorras kui tegemist on maksuameti poolt tavapärase maksumenetluse toiminguga, siis peaks olema välistatud isiku kaitseõigus EIÕK artikli 6 lg 1 alusel.¹⁰⁰

Enese mittesüüstamise privileegi sisustamisel omab olulist tähendust ka kohtulahend *John Murray vs Ühendkuningriik*¹⁰¹, milles EIK selgitas, et EIÕK artikkel 6 sisaldab kahte immuniteti: õigust vaikida ja õigust ennast mitte süüstada. EIK selgitas lahendis, et mitte iga meedet, millega stimuleeritakse isikut esitama ametiasutusele teavet, mida võidakse hiljem kasutada ka kriminaalmenetluses, ei saa käsitleda ebasobiva sunnina.¹⁰²

Kohtuasjas *Shannon vs Ühendkuningriik*¹⁰³ mõisteti *Shannon* süüdi maksudeklaratsiooni valearvutuse eest ja määrati maksuotsusega juurde tasumisele kuuluvaid makse. EIK rõhutas

⁹⁸ *Ibid.*, p 2.

⁹⁹ TlnRKO 12.10.2011, nr 3-11-495, p 19.

¹⁰⁰ EIKo 12.06.2001, 44749/98, *Ferrazini vs Itaalia*, p 29.

¹⁰¹ EIKo 08.02.1996, 18731/91, *Murray vs Ühendkuningriik*.

¹⁰² *Ibid.*, p 46.

¹⁰³ EIKo 04.10.2005, 6563/03, *Shannon vs Ühendkuningriik*.

otsuses ühehäälselt, et menetlusaluse isiku vaikimisõiguse rikkumisega ei ole tegemist olukorras, mil tal on kohustus osaleda täiendavas uurimistoimingus finantsküsimustes selgituste andmisel asjaolude kohta, milles oli tema kohta tehtud juba maksuotsus. Kohus leidis kokkuvõttes, et vaidlus ei allu EIÕK artikli 6 enese mittesüüstamise privileegi kaitsealasse.¹⁰⁴

Järgmise olulise lahendi süüstavate ütluste andmise keelu kohta olukorras kui kriminaalmenetlust ei ole veel alustatud, on teinud EIK lahendis *Saunders vs Ühendkuningriik*¹⁰⁵. Kohtuasjas *Saunders vs Ühendkuningriik* tegeles EIK juhtumiga, kus kuulati kaebaja üle seoses aktsiatehingute uurimisega esmalt kaubandus- ja tööstusministeeriumi järelevalveametnikud haldusmenetluse raames. *Saunders*'il oli selles menetluses täielik kaasaaitamiskohustus, mille rikkumise korral võinuks teda karistada kuni kaheaastase vangistusega. Kaubandus- ja tööstusministeerium edastas kaebaja ülekuulamise protokollid prokuratuuri kaudu politseile, sest uuritavate tehingute puhul ilmnisid kuriteo tunnused. Järgnenud kriminaalmenetluses kasutati neid protokolle tõendina kaebaja süüditunnistamisel. EIK eitas selles asjas EIÕK artikli 6 lg-s 1 ettenähtud garantiide laienemist järelevalveametnike poolt läbiviidud menetlusele, sest selle käigus ei saanud langetada ühtegi lõplikku otsust ja selle eesmärk oli üksnes koguda teavet, mille alusel teised pädevad instantsid saaksid tegutseda.¹⁰⁶ Samas asus kohus seisukohale, et järelevalveametnike kogutud ütluste kasutamine järgnevas kriminaalmenetluses kujutas endast enese mittesüüstamise privileegi ja seega ka EIÕK artikli 6 lg 1 rikkumist.¹⁰⁷ Sellest järeldab, et konventsiooni artikli 6 lg 1 on rikutud alati, kui teises menetluses sundkorras saadud ütlusi kasutatakse kriminaalmenetluses eesmärgiga isikut süüstada.¹⁰⁸

Kohus lisas *Saunders* asjas, et loogiline põhiprintsiip – õigus vaikida, seisneb muuhulgas süüdistatava kaitses võimude ebasobiva sunni eest, aidates seeläbi kaasa väära õigusemõistmise ärahoidmisele ning EIÕK artikli 6 eesmärkide täitmisele. Seetõttu on vastuolus muu hulgas järelevalveametnike läbi viidud menetluses kogutud teabe kasutamine süüteomenetluses, mis laieneb ka tõenditele, mis esmapilgul küll õigusrikkumist eitavad, kuid mida kasutatakse kriminaalmenetluses selleks, et vaidlustada või seada kahtluse alla

¹⁰⁴ *Ibid.*, p 38-40.

¹⁰⁵ EIKo 17.12.1996, 19187/91, *Saunders vs Ühendkuningriik*.

¹⁰⁶ *Ibid.*, p 67.

¹⁰⁷ *Ibid.*, p 71-72.

¹⁰⁸ S. Trechsel. *Human Rights in Criminal Proceedings*. Oxford University Press Inc. 2005, lk 344.

süüdistatava teisi ütlosti või muid tema esitatud tõendeid või õõnestada muul viisil süüdistatava usaldusväärst.¹⁰⁹

Kriitilist suhtumist sellesse lahendisse märkis kohtunik Martens, kes otsusele juurde lisatud eriarvamuses avaldas vastupidise seisukoha. Martensi seisukoha järgselt seavad infoühiskonna kodanikud oma isiklikud huvid kõrgemale ühiskonna huvidele. Seetõttu ei saa riigivõimu institutsioonid tõhusalt võidelda pettusega, kui neil puudub võimalus kontrollida menetlusala isiku kirjavahetust, arvepidamist ja muid vajalike dokumente. Kohtuniku Martensi kriitika seisneb selles, et avalik huvi võib teatud juhtudel kaaluda üles enese mittesüüstamise privileegi keelu ja õigustada selle piiramist.¹¹⁰

2.2 Enese mittesüüstamise privileegile tuginemine süüteomenetluse kavandamisel

Tagamaks maksumenetluse efektiivsust peaks olema välistatud isiku tuginemine mittesüüstamise privileegile enda kaasaitamiskohustuse täitmisel. Kuid segadust tekitab olukord, kui ametivõimul on olemas faktiline alus maksukohustuslasele kahtluse esitamiseks, kuid esimest menetlustoimingut pole veel tehtud.

Järgnevates kohtulahendites on EIK tõlgendanud EIÕK artiklit 6 olukordades, kus isikutele ei olnud määratud kriminaalsüüdistust, vaid nad olid kahtlustatavad ning süüteomenetlus oli ainult kavandamisel.

Kuigi *Saunders vs Ühendkuningriik* lahendis rõhutas EIK, et süüdistatava õigus vaikida ja mitte ennast süüdi tunnistada on üldiselt tunnustatud rahvusvahelised standardid, mis on *inter alia* oluline osa ausast kohtumenetlusest,¹¹¹ jääb ikkagi ebakindlaks EIK poolt rakendatud tõlgenduste piiride ulatus haldusmenetluses. Kohtuotsust tõlgendades võib jõuda järeldusele, et isikul puudub kohustus võrreldes maksumenetlusega esitada süüteomenetlejale dokumente ega anda ütlosti, mis võivad paljastada tema poolt pandud maksusüütegu. Tuues paralleeli Eesti õigusega, võib iga maksudeklaratsioonis tehtud viga tuua kaasa vastutuse vähemalt väärteo korras. Seega on võimalik iga maksu juurdemääramisega lõppenud kaasuse puhul alustada väärteomenetlust ja võtta isik vastutusele vähemalt väärteokorras.¹¹²

¹⁰⁹ *Ibid.*, p 68-69.

¹¹⁰ EIKo 17.12.1996, *Saunders vs. Ühendkuningriik* otsuses eriarvamusele jäänud kohtunik Martensi seisukoht, millega ühines ka kohtunik Kuris.

¹¹¹ EIKO 17.12.1996, 19187/91, *Saunders vs Ühendkuningriik*, p 67.

¹¹² D. Teplöhh. (viide 82), lk 2.

Eelnevast tulenevalt tõusetub küsimus, kas ainuüksi maksukohustuslaselt dokumentide nõudmist saab käsitleda isiku vaikimisõiguse riivena? Sellele küsimusele leiab vastuse kohtuasjast *Funke vs Prantsusmaa*¹¹³, kus EIK kinnitas, et juba dokumentide esitamise nõue õigusrikkumise kahtluse korral on EIÕK artikli 6 rikkumine. Sellest järeldub, et maksukohustuslaselt dokumentide nõudmist saab käsitleda vaikimisõiguse, kui ausa ja õiglase kohtumenetluse riivena. Nimelt otsisid tolliametnikud läbi *Funke* kodu ning võtsid kaasa erinevaid dokumente ja muid esemeid. Kuna läbiotsimise käigus kõiki vajalikke tõendeid ei leitud, eelkõige välismaiste pangakontode väljavõtteid, mida tolliametnikud otsisid, paluti *Funke*'l need esitada. *Funke* keeldus ja seetõttu alustasid tolliametnikud süüteo menetlust, mille tulemusel määrati *Funke*'le rahatrahv. EIK tõlgendas *Funke* kaasuses enese mittesüüstamise privileegi normi laiendavalt lisades, et kriminaalsüüdistus võib olla ka vahetult eelseisev, et rikkuda EIÕK alusel menetlusaluse isiku vaikimisõigust. Enese mittesüüstamise privileeg on suunatud sellele, et riik peab saama kuriteo tõendamisega hakkama isiku enda abita. EIK on leidnud, et kui dokumentide esitamine viiks isiku süüdi tunnistamiseni, ei saa temalt endalt selliseid materjale sunniga nõuda. Seetõttu ei saa isikut ka karistada selliste dokumentide esitamata jätmise eest.¹¹⁴

Eriarvamusele jäänud kriitik Matcher lisas, et trahvi määramise maksuseaduste mittetäitmise eest, ei tähenda ausa kohtumenetluse või süütuse presumptsiooni rikkumist EIÕK alusel. *Funke* kaasuses oli määravaks asjaoluks Prantsusmaa maksuhalduri otsus koguda tõendeid võimaliku kriminaalsüüdistuse jaoks, mitte tavapärase maksumenetluse raames, kuid milles kaebajale kaasaaitamiskohustuse täitmata jätmise eest määrati trahv. See ei tähenda kohtunik Matcheri hinnangul, et trahv iseenesest on enese mittesüüstamise privileegi rikkumine.¹¹⁵ EIK otsuse hinnangul on *Funke* kaasus osas, milles artikkel 6 eeldab kriminaalsüüdistuse määratlust, pigem erandlik ning olenemata kriminaalsüüdistuse olemasolust, kui ametivõimul puuduvad täiendavad tõendid isikule süüdistuse esitamiseks, on vaikimisõiguse rikkumine tõlgendusega menetlusaluse isiku kahtluse korral antud EIÕK artiklile 6 väga lai kaalutlusruum.¹¹⁶

Kohtuasjas *J.B. vs Šveits*¹¹⁷ leidis inimõiguste kohus, et enese mittesüüstamise privileegi kaitseala hõlmab ka õigust mitte anda ise ametivõimudele üle ennast süüstavaid dokumente.

¹¹³ EIKo 25.02.1993, *Funke vs Prantsusmaa*.

¹¹⁴ *Ibid.*, p 44.

¹¹⁵ Kohtunik Matcher'i eriarvamus otsusele asjas EIKo 25.02.1993, *Funke vs Prantsusmaa*, p 41-44.

¹¹⁶ A. Ashworth. Self-incrimination in European Human Right law – a pregnant pragmatism? *Cardozo Law Review* Vol 30 Issue 3, December 2007, lk 758.

¹¹⁷ EIKo 03.05.2001, 31827/96, *J.B. vs. Sveits*.

EIK selgitas, et kuigi EIÕK artikkel 6 ei anna otsesõnu isikule vaikimisõigust ja privileegi ennast mitte süüstada, siis trahvimine dokumentide esitamata jätmise eest süüteo menetluses kujutab endast enese mittedüstamise privileegi rikkumist. Seda seetõttu, et isik ei saanud välistada, et temalt nõutavate dokumentide põhjal maksustamata lisasissetuleku ilmnemisel võidakse talle esitada süüdistus maksukuriteos. EIK leidis kokkuvõttes, et sellisel juhul on tegemist isiku vaikimisõiguse rikkumisega EIÕK artikli 6 lg 1 tähenduses.¹¹⁸

Nimelt oli asjas *J.B. vs Šveits* kaebajalt maksumenetluses, mis oli suunatud maksupettuse tuvastamisele, kaasaaitamiskohustuse alusel nõutud dokumente, mis seonduvad tema maksukohustusega. Kaebaja keeldumisel määrati talle korduvalt trahve seadusesätte alusel, mis võimaldas maksukohustuslast karistada maksuhaldurile teabe andmisest keeldumise eest rahatrahviga. EIK leidis, et kaebaja korduval trahvimisel dokumentide esitamata jätmise eest oli kriminaalsüüdistuse iseloom EIÕK artikli 6 lg 1 tähenduses. Samas juhtis kohus tähelepanu sellele, et antud seisukoht ei puuduta olukorda, kus riik kohustab maksumaksjat teavet andma puhtalt korrektse maksustamise kindlustamiseks.¹¹⁹ Tallinna Ringkonnakohus on selle lahendiga seoses veel rõhutanud, et kuigi Šveitsis ei eristatud otstarbekuse kaalutlusel haldusõiguslikku maksumenetlust kriminaalõiguslikust süüteo menetlusest, vaid neid viidi läbi ühe menetlusena, ja sellises menetluses isikult teda süüstava teabe nõudmine ja teabe esitamata jätmisel trahvi määramine oli EIK arvates vastuolus EIÕK artikliga 6, siis Eestis on väärteo- ja maksumenetlus teineteisest lahutatud ning maksumenetluses kogutud teabe kasutamine süüteo menetluses samuti piiratud.¹²⁰

On leitud, et inimõiguste kohus on *Saunders vs Ühendkuningriik* ja *J.B. vs Šveits* otsuses andnud enese mittedüstamise privileegi kaitsealale mõnevõrra erineva ulatuse.¹²¹ Kui *Saunders*'i kaasuses vaatlus kohus kaubandus- ja tööstusministeeriumi järelevalveametnike tegevust väljaspool EIÕK artikli 6 lõike 1 mõjuulatust, siis *J.B.* asjas nähti maksuhaldurile dokumentide esitamata jätmise eest määratud trahvi juba kriminaalsüüdistuse mõõtu sammuna ja sellest tulenevalt enese mittedüstamise privileegi rikkumisena.¹²² Eeltoodu põhjal saab järeldada, et isik ei pea täitma haldusmenetluslikku kaasaaitamiskohustust, kui see võiks tähendada kaasabi osutamist enda või oma lähedase süüdi tunnistamisele kuriteos või

¹¹⁸ *Ibid.*, p 69-71.

¹¹⁹ *Ibid.*, p 63.

¹²⁰ TlnRKo 12.10.2011, nr 3-11-495, p 20.

¹²¹ C. Ovey, R. White. *The European Convention on Human Rights*. Oxford University Press 2002, lk 175-176.

¹²² *Ibid.*, lk 175.

väärteos. Kõnealuses olukorras kaasaaitamiskohustuse mittetäitmine või mittekohane täitmine ei saa tuua kaasa karistust ega muid negatiivseid õigusjärelmeid.¹²³

Oluline lahend, milles EIK vastab küsimusele, millal võib menetlusaluse isiku vaikimisõiguse rikkumine leida aset ja millal mitte, on *Weh vs Austria*.¹²⁴ Ühtse õigusemõistmise huvides täiendas EIK selles lahendis vaikimisõiguse piiritlemist ning märkis, et vaikimisõiguse rikkumine võib kõne alla tulla esiteks olukorras kui isikut sunnitakse avaldama teavet, mis võib viia isiku süüditunnistamiseni tema suhtes juba käimas olevas või tulevases kriminaalmenetluses. Teiseks, on vaikimisõiguse rikkumisega tegemist siis, kui isikult kriminaalmenetluse väliselt sunniga saadud teavet kasutatakse hiljem kriminaalmenetluses tõendina.¹²⁵ Lisaks nende kahe olukorra kaardistamisele tuleneb lahendist *Weh vs Austria*, et:

- enese mittesüüstamise privileeg ei keela *per se* sunnivahendite kasutamist isikult informatsiooni saamiseks väljaspool kriminaalmenetlust¹²⁶;
- õigus vaikida ei ole absoluutne ning seos haldusmenetluses nõutud teabe ja võimaliku süüteomenetluse vahel ei tohi olla kauge ja hüpoteetiline¹²⁷;
- juhul, kui puudub käimasolev või kavandatav kriminaalmenetlus isiku suhtes, ei pruugi olla tegu enese mittesüüstamise privileegi rikkumisega. Iseenesest ei ole väljaspool süüteomenetlust keelatud ka vaikimisest järelduste tegemine^{128, 129}.

Käesoleva teema kontekstis vajab käsitlemist ka kohtuasi *Chambaz vs Šveits*,¹³⁰ kus EIK hindas, et *Chambaz*'i suhtes rahatrahvi kohaldamine keeldumise eest esitada dokumente, tähendas sisuliselt sarnaselt *J.B.* lahendis leitule, tema sundimist enda süüstamiseks. *Chambaz* kaasuse asjaolud seisnesid selles, et kaebaja oli Šveitsi ärimees, kes pärast süüditunnistamist kohtus asus elama Bermudale. 1990.ndate aastate alguses algatas maksuamet mitmeid revisjone kaebajaga seotud ettevõtete maksukohustuse täitmise kontrollimiseks. Samuti uuris maksuamet kaebaja kui füüsilise isiku tulumaksukohustuse täitmist, sest tema vara suurenemine ei olnud proportsionaalne deklareeritud sissetulekuga. *Chambaz* isikliku maksukäitumise uurimise käigus nõuti erinevate dokumentide esitamist, millest kaebaja keeldus. Maksuamet määras *Chambaz*'ile kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest kahel korral rahatrahvi. Revisjoni tulemusena määrati kaebajale täiendav tulumaks, mille isik vaidlustas

¹²³ RKKKo 1.06.2005, 3-1-1-39-05, p 15-17.

¹²⁴ EIKO 08.04.2004, 38544/97, *Weh vs Austria*.

¹²⁵ *Ibid.*, p 43.

¹²⁶ *Ibid.*, p 44.

¹²⁷ *Ibid.*, p 56.

¹²⁸ *Ibid.*, p 46.

¹²⁹ L. Kanger (viide 13).

¹³⁰ EIKO 05.04.2012, 11663/04, *Chambaz vs Šveits*.

kohtutes, väites enese mittesüüstamise põhimõtte rikkumist.¹³¹ Kuivõrd neli aastat pärast esimese revisjoni algust algatati isiku suhtes kriminaalasi maksuõigusrikkumise süüdistuses, väitis kaebaja samuti kohtutes poolte võrduse põhimõtte rikkumist – tulenevalt paralleelsetest menetlustest ning sellest, et maksuasjas keeldus maksuamet edastama talle täies ulatuses maksutoimikut. *Chambaz* kaebus jäi siseriiklike kohtute poolt rahuldamata põhjusel, et trahvid on õiguspärased, sest isik keeldus avaldamast maksuametile vajalikku informatsiooni, mida temalt nõuti.¹³²

Kohtuasjas *Chambaz vs Šveits* hindas EIK, et *Chambaz*'i suhtes rahatrahvi kohaldamine keeldumise eest esitada dokumente tähendas sisuliselt *J.B. vs Šveits* lahendis leitule tema sundimist enda süüstamiseks. Kaebaja ei saanud välistada, et juhul kui ta annab välja nõutavad dokumendid, võib see viia tema suhtes kriminaalasia algatamiseni ning samuti halvendada tema kaitsepositsiooni maksumenetluses. Seeläbi järeldas kohus, et riik on rikkunud EIÕK artikli 6 lg 1.¹³³ Samas on kaebaja olukord erinev sellise isiku olukorrast, kes on võtnud maksuõigusrikkumise omaks, lootuses pääseda kergema karistusega – selliselt isikult on maksuamet õigustatud dokumente välja nõudma.

Eriarvamusele jäänud kohtunikud Zupancis ja Forde kritiseerisid EIK seisukohta ning märkisid, et isik võib olla tema süüditunnistamise allikaks ning õigusvastane olukord on vaid siis, kui isikut selleks sunniti. Kohtunikud Zupancis ja Forde lisasid, et enese mittesüüstamise privileeg ei laiene tavalisele maksumenetlusele ning vastupidine seisukoht on võrreldav “Pandora laeka” avamisega, sest sellisel juhul võiks maksudeklaratsiooni esitanud iga maksumaksja keelduda täiendavate dokumentide esitamisest, viitega enese mittesüüstamise privileegile. Igas riigis on palju maksumaksjaid, kes sellise õiguskäsitluse korral viitaksid maksuametiga suheldes koheselt enese mittesüüstamise privileegile. Seetõttu tuleb kohtunike hinnangul teha vahet isiku õigusel mitte ennast süüstada kriminaalmenetluses ning sama õigusel maksumenetluses, mille eesmärk on maksude määramine ja mis on seotud üksnes isiku omandiküsimusega.¹³⁴

¹³¹ *Ibid.*, p 7-13.

¹³² *Ibid.*, p 14-21.

¹³³ *Ibid.*, p 51-58.

¹³⁴ Kohtunik Zupancis ja Forde eriarvamus otsusele asjas EIKo 05.04.2012, 11663/04, *Chmabaz vs. Sveits*.

2.3 Enese mittesüüstamise privileegi kohtupraktika analüüsi kokkuvõte

Kui vaadata EIK praktikat sisulise külje pealt, siis ei tähenda enese mittesüüstamise privileegi kehtimine seda, et riikidel oleks *per se* keelatud nõuda kriminaalmenetluse väliselt sunniviisiliselt inimestelt informatsiooni, sealjuures kriminaalmenetlusele eelnevas haldusemenetluses.¹³⁵ See tähendab, et EIK ei nõua, et inimesel peaks kindlasti olema õigus enese mittesüüstamise privileegile viidates keelduda tõendite esitamisest süüteomenetlusele eelnevas maksumenetluses ja et tõendite esitamise sunniviisiline nõudmine sellises menetluses oleks igal juhul EIK vastane.¹³⁶ Pigem tundub EIK lahendeid analüüsides, et EIK nõuab inimesele võimalust tugineda enese mittesüüstamise printsibile ja riigile keeldu sundkorras nõuda tõendeid siis, kui seos nõutava tõendi ja käimasoleva või võimaliku süüteomenetluse vahel on tuvastatav.¹³⁷

EIK kohtunikud on möönnud, et enese mittesüüstamise privileeg ei laiene küll otseselt tavalisele maksumenetlusele, kuid kohtupraktika on enese mittesüüstamise privileegi ulatuse küsimuses olnud ebajärjekindel ja kohati lausa vastuoluline.¹³⁸ Lisaks on kohtupraktika enamasti seotud konkreetse kaasuse kitsaste faktiliste asjaoludega ning konkreetse riigi regulatsiooni eripäradega.

Kuigi EIK praktika maksumenetluses enese mittesüüstamise privileegi rakendamisel on olnud küllaltki ebahütlane, võib sellest siiski järeldada, et kohtute hinnangul ei tohi selle privileegi kasutamine maksumenetluses olla maksukohustuslase suvaotsus ning see ei anna isikule immuniteti maksuametniku toimingute ja nõuete eest. EIK lahendite analüüsist tuleneb, et isikul on haldusmenetluses ilma parallelselt kulgeva süüteomenetluseta kaasaaitamiskohustus ning enese mittesüüstamise privileegile tuginemine on pigem välistatud. EIK hinnangul ei saa spekuloida küsimuses, kas isikut võidakse seeläbi hiljem kuriteos süüdi tunnistada või mitte, kui riik kohustab maksukohustuslast teavet andma puhtalt korrektse maksustamise kindlustamiseks,¹³⁹ ja seda ilma, et süüteomenetlust on alustatud. Samuti on selge, et EIK hinnangul on sotsiaalne vajadus vältida enese mittesüüstamise küsimust tavapära maksumenetlustes, mil maksukohustuslasele on tehtud maksuotsus. Vastupidine tõlgendus oleks meelevaldne resultaat ning teeks võimatuks maksuametil uurida finantstehingute

¹³⁵ EIKo 08.04.2004, nr 38544/97, Weh vs Austria, p 44.

¹³⁶ EIKo 10.09.2002, nr 76574/01, Allen vs Ühendkuningriik.

¹³⁷ Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 29.

¹³⁸ Kohtunik Zupancic ha Forde eriarvamuses otsusele asjas EIKo 05.03.2012, Chambaz vs Šveits.

¹³⁹ EIKo 08.02.1996, John Murray vs Ühendkuningriik, p 46.

kalkulatsiooni üksikasja, et välja selgitada isiku maksukohustuse ulatus, mis läbi maksusüsteem tervikuna oleks võimatu opereerima ausalt ja terviklikult.¹⁴⁰

Sarnaselt leidis Tallinna Ringkonnakohus,¹⁴¹ et kui puudub käimasolev või kavandatud kriminaalmenetlus isiku suhtes, ei pruugi olla tegu enese mittesüüstamise privileegi rikkumisega. Õigus keelduda teabe andmisest ei ole absoluutne ja keelatud ei ole väljaspool süüteo menetlust ka vaikimisest järelduste tegemine. Seos teabe ja võimaliku süüteo menetluse vahel ei tohi olla kaugel ega hüpooteetiline.¹⁴² Siinjuures tuleb märkida, et EIK praktikast järelduste tegemine ja nende kohaldamine Eesti oludele üks üheselt on keeruline, kuna teistes riikides ei pruugi maksumenetlus ja süüteo menetlus olla alati üksteisest eraldatud, nagu see on Eestis. Kui tegemist on paralleelmenetlustega (haldus- ja süüteo menetlusega), on selge, et seal peavad kehtima teised garantiid kui eraldatud maksumenetluses. Nii näiteks *J.B vs Šveits* lahendis, kus tegemist oli maksu- ja süüteo menetluse tunnustega segamenetlusega, luges EIK vaidlusaluse menetluse tervikuna konventsiooni tähenduses süüteo menetluseks¹⁴³ ning kontrollis isiku õiguste rikkumist süüteo menetlusele rakenduvate põhimõtete valguses. Kohus ütles selles lahendis otse, et ta ei anna selle otsusega hinnangut sellele, kas riigid võivad sundida isikut esitama andmeid korrektse maksustamise kindlakstegemise eesmärgil, kui maksumenetlus ja süüteo menetlus on eraldatud.¹⁴⁴

EIK praktika analüüsist saab tuletada, et enese mittesüüstamise privileegi kaitseala laieneb eelkõige süüteo menetlustele, mitte haldusmenetluses tavapärasele dokumentide esitamise nõudmisele. Näiteks kohtuotsustes *Elomaa vs Soome* ja *Allen vs Ühendkuningriik* selgitas EIK, et järelepärimised isiku varade ja majandusliku seisuga kohta on vajalikud maksude väljaarvutamiseks ja ilma maksuhaldurile sellekohase õiguse andmiseta oleks riigi maksusüsteemi efektiivne toimimine mõeldamatu. Lahendis *Allen vs Ühendkuningriik* selgitas EIK, et enese mittesüüstamise õigust ei saa tõlgendada, kui üldist immuunsust maksuhalduri toimingute suhtes sooviga vältida läbiviidavat uurimist maksumenetluses. EIK selgitas lahendile *Murray vs Ühendkuningriik* viidates täiendavalt, et mitte iga meetet, millega stimuleeritakse isikut esitama ametiasutusele teavet, mida võidakse hiljem kasutada ka kriminaalmenetluses, ei saa käsitleda ebasobiva sunnina.¹⁴⁵

¹⁴⁰ A. Ashworth. (viide 116), lk 722.

¹⁴¹ TlnRKm 15.12.2006, nr 3-06-2016, p 15.

¹⁴² TlnRKO 12.10.2011, nr 3-11-495, p 10.

¹⁴³ EIKo 03.05.2001, 31827/96, *J.B. vs Šveits*, p 49.

¹⁴⁴ *Ibid.*, p 63 ja 70.

¹⁴⁵ TlnRKO 12.10.2011, nr 3-11-495, p 19.

3. MAKSUKOHUSTUSLASE KAASAAITAMISKOHUSTUSE JA ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEGI PIIRITLEMINE

3.1 Konflikt kaasaaitamiskohustuse ja maksumenetlusliku enese mittesüüstamise privileegi vahel

MKS §-s 56 sätestatud maksukohustuslase kaasaaitamiskohustusest tulenevalt on menetlusalusele isikule muuhulgas ette nähtud täiendavad tagatised. Nende eesmärgiks on kaitsta maksukohustuslast riigi võimaliku omavoli eest, mille raames on kogutud teabe kaitstud maksusaladusega ning menetlusosalisel ja tema lähisugulastel on õigus keelduda tõendite esitamisest, kui tõendi esitamine sunniks isikut tunnistama iseenda või lähedase toimepandud kuritegu või väärtegu.¹⁴⁶

MKS § 150 lg 1 tõlgenduse kohaselt lasub maksuvaidlustes tõendamiskoormus maksukohustuslasel. Kaasaaitamiskohustusest lähtuvalt erineb maksumenetlus maksusüüteomenetlusest selle poolest, et maksumenetluses peab maksukohustuslane tõendama oma väidete ja seisukohtade õigsust või leppima maksuhalduri poolt hindamise teel määratud maksusummaga.¹⁴⁷ Seega on kaasaaitamiskohustuse põhimõtte määravus oluline, kuna sellest sõltub tõendamiskoormuse jaotus maksumenetluses ja maksuotsusega määratud maksusumma. Kui isik rikub kaasaaitamiskohustust, on maksuhalduri jaoks takistatud tähendust omavate asjaolude väljaselgitamine, mistõttu on maksukohustuslasel tõendamiskoormus suurem ebasoodsate tagajärgedega maksuotsuses.¹⁴⁸

Nagu töö autor juba eelnevalt välja tõi, sätestab MKS § 56 maksumaksjale ulatusliku kaasaaitamiskohustuse maksumenetluses. MKS näeb ette, et maksuhaldur lähtub maksukohustuse täitmise kontrollimisel ja maksu määramisel eelkõige maksukohustuslase poolt esitatud maksudeklaratsioonidest, raamatupidamisarvestusest ning muust tema enda tegevuse kohta peetud arvestusest. Samas pole välistatud olukord, kus MKS § 56 võib tähendada ka seda, et inimene on sunnitud oma selgituste andmisega või maksuhalduri poolt nõutud tõendite esitamisega süüstama ennast või oma lähedasi. Selline olukord on aga vastuolus PS § 22 lg-ga 3, mis sätestab, et kedagi ei tohi sundida tunnistama iseenda või oma lähedaste vastu. Tagamaks PS § 22 lg-s 3 sätestatud õigust, on seadusandja andnud MKS § 64 lg 1 p-ga 6 maksumaksjale õiguse keelduda maksumenetluses tõendite ja teabe esitamisest,

¹⁴⁶ L. Lehis. Õigusriigi põhimõtete rakendamine maksuõiguses ning maksumaksja õiguste kaitse (Eesti ja Saksamaa näitel). Magistritöö. Tartu Ülikool. Õigusteaduskond. 1997, lk 13.

¹⁴⁷ RKHKo 22.02.2001, nr 3-3-1-62-00, p 7.

¹⁴⁸ RKHKo 08.05.2003, nr 3-3-1-43-03, p 11.

mis tähendaks isiku enda või MKS § 64 lg 1 p-s 5 nimetatud isiku lähedase õigusrikkumises süüditunnistamist.

Seega on MKS § 64 lg 1 p 6 õiguslikult määrava tähtsusega, sest kui maksukohustuslasel ei oleks võimalust keelduda maksuhaldurile teabe andmisest ja tõendite esitamisest, muutuks PS § 22 lg-s 3 sätestatud õigus sisutühjaks. Sellisel juhul oleks riigil võimalik maksumenetluslikke instrumente kasutades saada isikule süüteomenetluses karistuse määramiseks vajalikke andmeid, mida ta ei saaks karistusmenetluses kehtiva enese mittesüüstamise privileegi tõttu. Nii ei rakenduks põhiseadusest tulenev karistusmenetluslik garantii, mille järgi tuleb riigil tõendada isiku süüd, kui ta soovib isikut vääralt käitumise eest karistada.¹⁴⁹ Autori hinnangul peab enese mittesüüstamise privileeg, kui demokraatliku ühiskonna põhiprintsiip, leidma koha teiste isiku õiguste ja vabaduste kõrval, mitte see ei peaks taanduma teiste isikute õiguste ja vabaduste kõrval.

Kehtiv MKS § 64 lg 1 p 6 küll arvestab EIÕK üldise eesmärgiga tagada maksukohustuslasele Inimõiguste konventsiooni kaitseala ennast mitte süüstada, kuid jääb õigusselgusetuks, millistel juhtudel saab maksukohustuslane tugineda enese mittesüüstamise privileegile. Probleem seisneb selles, kas isik nõustub maksuotsuses määratava maksusumma suurusega ja vaikib või aitab kaasa tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisel ning riskib seeläbi ennast süüstavate tõendite esitamisega. Eelnevast nähtuvalt on maksukohustuslase õiguste ja kohustuste kollisioon üheselt arusaadav – maksumenetluse eesmärk on tuvastada isiku maksukohustus, milles on maksukohustuslane ise oluline tõendamise subjekt, ja teisalt on isikul põhiseaduslik garantii ja vaikimisõigus.¹⁵⁰

Eeltoodust võib töö autor teha järelduse, et MKS §-s 56 sätestatud kaasaaitamiskohustus ning MKS § 64 lg 1 p-s 6 sätestatud maksukohustuslase õigus keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest, tuginedes enese mittesüüstamise privileegile, on omavahelises konfliktis. Maksukohustuslase põhjendamatu keeldumine kaasaaitamiskohustusest muudaks maksumenetluse ebaefektiivseks, kuna sagedasti on maksuhalduril keeruline saada maksustamiseks vajalikku infot muudest allikateks kui maksumaksjalt endalt. Ebaefektiivne maksumenetlus tähendaks aga tagasilööki riigi üldises toimises, sest raskendaks selle

¹⁴⁹ Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 22.

¹⁵⁰ H. Aaremäe. Maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegi ulatus maksuõigusnormi rikkumisel paralleelmenetluses. Magistritöö. Tartu 2014, lk 25.

toimimiseks vajalike finantsressursside kogumist.¹⁵¹ Konflikti lahendamiseks ning MKS § 64 lg 1 p-i 6 regulatsiooni õigusselguse tagamiseks on autori hinnagul vajalik muuta seadust.

Autori seisukohal on MKS § 64 lg 1 p-ga 6 antud õigus sätestatud liiga laialt, mis ühest küljest justkui annab maksukohustuslasele liiga avara võimaluse keelduda koostööst maksuhalduriga ning teisest küljest tekitab maksukohustuslase jaoks segadust ning rohkeid vaidlusi MKS § 64 lg 1 p-s 6 sisu üle. Käesoleva töö uurimisküsimuse aluseks olevaks probleemiks ongi olukord, kus eeltoodud säte ei ava piisavalt selgelt, mis juhtudel ja milliste eelduste täitmisel saab maksumaksja tugineda maksumenetluses enese mittesüüstamise privileegile. Lisaks on maksumenetluses problemaatiline, mis ajahetkel saab isik tugineda enese mittesüüstamise privileegile, sest piirangu alused on enamasti seotud kriminaalmenetluslike eesmärkidega nagu kriminaalmenetluses tõe väljaselgitamine.¹⁵²

Vastamaks küsimusele, millal on maksukohustuslasel vaikimisõigus ja millal mitte, tuleks kõigepealt välja tuua, mis on need eeldused, millele tuginedes saab maksukohustuslane kohaldada selgituste andmisest ja tõendite esitamisest keeldumisel MKS § 64 lg 1 p-i 6. Seaduse sätte tõlgendamisel on autori hinnagul ülalmainitud eeldusteks:

- teabe andmine MKS § 60-63 alusel;
- isiku lähedaste ring MKS § 64 lg 1 p 5 kohaselt;
- õigusrikkumises süüdistamine.

Kõige rohkem probleeme tekitab MKS § 64 lg 1 p-i 6 tõlgendamisel on just õigusrikkumises süüditunnistamise mõiste. Sõnastust “õigusrikkumises süüditunnistamine” ei saa pidada päris õnnestunuks, kuna enesesüüstamise keeld laieneb vaid süütegudele, mitte kõigile õigusrikkumistele ja keeld ei piirdu üksnes selgesõnalise süüditunnistamisega, vaid oluline on ennast süüstavate ütluste (teo toimepanemisele viitavate andmete) andmine.¹⁵³ Samuti on Ringkonnakohus kinnitanud, et õigusrikkumise all tuleb mõista vaid väärteo- või kriminaalmenetlust, mitte aga maksumenetlust. PS § 22 rakendusala piirdub samuti süüteomenetlusega. Maksukohustus ei ole karistusõigusliku iseloomuga ning maksukohustuse tekkimine ja suurus ei ole seotud isiku varasema maksualase käitumisega.¹⁵⁴

¹⁵¹ Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2015 nr 6-1/120082/1304853, p 32.

¹⁵² U. Lõhmus. Õigus õiglasele kohtulikule arutamisele. Inimõigused ja nende kaitse Euroopas. Tartu 2003, lk 198.

¹⁵³ Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, 18.

¹⁵⁴ TlnRKO 23.11.2011, nr 3-10-3321, p 9.

Maastrichti Ülikooli võrdleva õigusteaduse professor ja maksuõiguse teaduskonna juht Raymond Luja peab keeruliseks seda, kuidas on võimalik tuvastada, et enese mittesüüstamise privileegi kasutamisel peab olema kriminaalmenetlus saabunud või vahetult eelseisev.¹⁵⁵ Seejuures tuleb nõustuda S. Trechsel järelausega, et kui isik seisab vastastikku küsimustele vastamise või dokumentide esitamise nõudega, mille täitmise tagajärg võib olla enese süüditunnistamine kriminaalmenetluses, on ta *de facto* süüdistatav EIÕK artikli 6 tähenduses.¹⁵⁶

Juhul kui on täidetud MKS §-s 64 sätestatud eeldused, mis lubavad isikul keelduda teabe andmisest ja dokumentide esitamisest ning haldusakti adressaat on teavitanud maksuhaldurit soovist tugineda nimetatud õigusele, on isikul õigus keelduda nõutud teabe andmisest ja dokumentide esitamisest. MKS § 64 kaitsealasse langeva teabe andmisest ja dokumentide esitamisest keeldumise puhul puudub haldusorganil voli rakendada kohustuse täitmise tagamiseks sunnivahendit ja karistada isikut haldusakti mittetäitmise eest.¹⁵⁷

3.2 Maksuhalduri teavitamine enese mittesüüstamise privileegi tuginemise kohta

Enese mittesüüstamise privileeg ei rakendu iseenesest. Juhul kui isik soovib tugineda õigusele keelduda teabe andmisest ja dokumentide esitamisest, tuleb sellekohast taht maksuhaldurile selgesõnaliselt väljendada. Et enese mittesüüstamise privileeg ei muudaks maksmenetlust sisutühjaks, on kohtud rõhutanud, et selle privileegi kasutamine maksmenetluses ei tohi olla maksukohustuslase suvaotsus ning see ei anna isikule immuunsust maksuametniku toimingute ja nõuete ees.¹⁵⁸ Arvestades, et maksuhalduri haldusaktid on adressaadile täitmiseks kohustuslikud, ei saa ega kohustu maksuhaldur tegevusetusest järelutama isiku soovi tugineda õigusele keelduda teabe andmisest ja dokumentide esitamisest. Tallinna Halduskohus on 18.03.2011 kohtuotsuse punktis 16 haldusasjas nr 3-10-834 märkinud, et isiku soovi tugineda MKS §-le 64 ei pea haldusorgan ennetavalt eeldama, vaid isik peab selleks ise haldusorganile soovi avaldama.

MKS §-s 64 kasutatud sõnastust “õigus keelduda” tuleb mõista nii, et isikul lasub kohustus teavitada maksuhaldurit teabe andmisest ja dokumentide esitamisest keeldumise soovist

¹⁵⁵ G. Kofler jt (toim). Human Rights and Taxation in Europe and the World. IBFD. The Netherlands 2011, lk 253.

¹⁵⁶ S. Trechsel.(viide 108), lk 341.

¹⁵⁷ TlnHKo 18.03.2011, nr 3-10-834, p 13.

¹⁵⁸ RKKKo 20.03.2002, nr 3-1-1-25-02; EIÕKo 10.09.2002, nr 76574 Allen vs Ühendkuningriik.

aktiivses vormis. Vastasel korral ei tea maksuhaldur, millisel põhjusel haldusakt jäi täitmata ning kuidas menetlusega jätkata. Maksuhaldur ei saa maksukohustuslase tegevusetusest järeldada, et isik on jätnud haldusakti täitmata põhjusel, et ta soovis tugineda õigusele keelduda teabe andmisest ja dokumentide esitamisest mis tahes põhjusel.¹⁵⁹

Teema ilmestamiseks toob autor asjakohase näite kaasusest, kus maksukohustuslane keeldus korralduse täitmisest, kuna pidas seda õigusvastaseks ja esitas korralduse peale vaide. Vaides ei ole aga tema korralduse kehtetuks tunnistamise alusena tuginenud MKS § 64 lg 1 p-i 6 võimalikule esinemisele. Edaspidises menetluses koostas maksuhaldur vääртеoprotokollile ning alles vastulauses vääртеoprotokollile on maksukohustuslane välja toonud korralduse täitmata jätmise põhjusena enese mittesüüstamise privileegi rikkumist MTA poolt. Kohus jättis maksukohustuslase kaebuse rahuldamata ning sedastas, et kui kaebuse esitaja oleks kohe peale korralduse saamist, seega andmete esitamata jätmisel, tuginenud enese mittesüüstamise privileegile ja selle olemasolu kohta ka konkreetsed alused ning põhjendused välja toonud, siis oleks maksuhalduril võimalus enese mittesüüstamise privileegi olemasolu hinnata ja otsustada, kas sellega tuleb arvestada või mitte.¹⁶⁰

Maksuhaldur ei pea teabe andmise ja dokumentide esitamise korralduse andmisel MKS § 64 lg-s 1 sätestatud aluste puudumist eelnevalt kontrollima.¹⁶¹ MKS § 64 lg 1 p-s 6 tulenevale õigusele saab tugineda alles pärast maksuhalduri küsimuse ärakuulamist ning iga küsimuse puhul peab isik langetama eraldi otsuse, kas sellele vastamine on teda süüstav või mitte. Maksuhalduril on soovitatav maksukohustuslase vastavaid ütlusi kajastada suuliste selgituste protokollis, mille hiljem mõlemad pooled kinnitavad oma allkirjaga.

Samuti ei saa isik kasutada passiivset kaitsetaktikat, keeldudes igasuguse teabe andmisest. Kui isik tugineb siiski MKS § 64 lg 1 p-le 6, peab ta põhistama ohtu, et andmeid või tõendeid võidakse kasutada tema süüstamiseks. Seega ei saa isik keelduda igasuguse teabe andmisest ning peab vastama maksuhalduri küsimustele, millele vastamine teda ei süüstaks. Samuti peab maksukohustuslane esitama teda mittesüüstavaid dokumente. Isikul ei saa olla õigust keelduda teabe andmisest maksuhaldurile vaid üldise põhjendusega, et ta ei saa välistada, et seda teavet võidakse kasutada tema suhtes kunagi algatatavate süüteomenetluste raames ning selline õigus viiks iseenesest olukorrani, kus isikul oleks õigustus keelduda teabe andmisest täiesti kontrollimatutel põhjustel. Selline olukord muudaks maksumenetluse efektiivse

¹⁵⁹ TlnHKo 18.03.2011, nr 3-10-834, p 16; TlnHKo 07.03.2011, nr 3-10-2121, p 8.

¹⁶⁰ HMKo 28.01.2016, nr 4-15-9667 (930015001140).

¹⁶¹ TlnRko 23.11.2011, nr 3-10-3321, p 16.

läbiviimise lõppastmes võimatuks ega võimaldaks muuhulgas panna maksukohustuslasele maksudeklaratsiooni esitamise kohustust.¹⁶² Samas ei hõlma maksukohustuslase põhjendamise kontrollitavuse nõue isiku kohustust põhjendada, miks mingi info või dokumendi avaldamine teda süüstaks ehk milline teda süüstav asjaolu võiks maksuhalduri poolt nõutavast tõendist välja tulla.¹⁶³ Isiku õigusi riivaks ülemäära olukord, kui ta peaks enese mittesüüstamise privileegi kasutamisel põhjalikult selgitama, kuidas selle sama info avaldamisega on võimalik teda või tema lähikondseid süüstada, tuues välja seejuures kõik üksikasjalikud detailid võimalikul toimepandud süüteo kohta.¹⁶⁴

Eeltoodust tulenevalt peab isik selgituste andmisest ja/või tõendite esitamisest keeldumisel konkreetselt viitama enese mittesüüstamise privileegile. Kuigi ei ole olemas kindlat formaalset korda, kuidas vaikimisõigust kasutada, ei saa seda teha üksnes lihtsa vaikimisega. MKS §-s 64 sisalduvale õigusele tuginemise korral sõltub põhjendamise määr konkreetsetest faktilistest asjaoludest ning maksuhaldur ei saa etteulatuvalt anda abstraktset põhjendamisstandardit, mis kehtib tulevikus kõikide määratlemata arvu juhtude puhul. Maksukohustuslane peab põhistama ohtu, et andmeid või tõendeid võidakse kasutada tema süüdistamiseks.¹⁶⁵

Seetõttu peab enese mittesüüstamise privileegile tuginemisel isik selgelt ja ühemõtteliselt enda menetlejale selles küsimuses väljendama. Kuna maksuhaldur peab enne menetlustoimingu läbiviimist maksukohustuslast teavitama tema õigustest ja kohustustest, peab autori hinnangul maksuhaldur ka selgitama enese mittesüüstamise privileegile tuginemise õiguse kasutamise võimalust.

Isiku teabe andmise ja dokumentidest esitamise keeldumise kooskõla MKS §-ga 64 hindab maksuhaldur. Lõppastmes allub halduse tegevus kohtu kontrollile. Maksuhalduri pädevus hinnata, kas isikul on õigus keelduda teabe andmisest ja dokumentide esitamisest, tuleneb MKS § 10 lg-st 1.¹⁶⁶

¹⁶² *Ibid.*

¹⁶³ TlnRKO 23.11.2011, nr 3-10-3321.

¹⁶⁴ TlnRKO 15.10.2015, nr 3-14-53030, p 4.

¹⁶⁵ TrtRKO 15.12.2006, nr 3-08-1090.

¹⁶⁶ MKS § 10 lg 1 sätestab, et maksuhaldur kontrollib käesoleva seaduse ja maksuseaduste täitmist, kasutades talle selleks seadusega antud pädevust.

3.3 Tuginemine enese mittesüüstamise privileegile

3.3.1 Tuginemine enese mittesüüstamise privileegile alustatud süüteomenetluse korral

Teabe andmisest keeldumine ja dokumentide esitamata jätmine on seaduses sätestatud isiku õigus. Samas ei piira isiku põhjendatud keeldumine konkreetse teabe andmisest ja dokumentide esitamisest haldusorgani õigust rakendada seadust ja anda haldusmenetluses isikule muid koormava sisuga haldusakte, välja arvatud kasutada keeldumisõigust puudutava kohustuse täitmise tagamiseks sunnivahendit ja karistada isikut nimetatud kohustuse täitmata jätmise eest.¹⁶⁷ Iseenesest mittesüüstamise privileegile tuginemine ei too kaasa haldusakti õigusvastasust, vaid loob isikule üksnes seadusliku aluse loobumaks teda või tema lähedasi süüstava teabe esitamisest ning vaikimisõiguse lubatud kasutamise korral ei saa teabe esitamata jätmine tuua kaasa isikule sunniraha tasumise kohustust või väärteo korras karistust.¹⁶⁸

Olukorras, mil tegemist on maksumenetlusega, kuid milles on ka süüteomenetluse elemente, peaks maksukohustuslasele olema tagatud tema vaikimisõigus.¹⁶⁹ Eelkõige saab MKS § 64 lg 1 p-le 6 tugineda juhul, kui süüteomenetlus on alanud, mis tähendab, et on tehtud esimene uurimis- või menetlustoiming ning menetluse alustamiseks on olemas ajend ja alus ning puuduvad menetlust välistavad asjaolud.¹⁷⁰

Maksukohustuslasel, soovides tugineda enese mittesüüstamise privileegile olukorras, kui süüteomenetlus on juba alustatud, tuleb arvestada asjaoluga, et mitte igasugune süüteomenetlus ei saa iseenesest olla automaatselt teabe andmisest ja tõendite esitamisest keeldumise aluseks. Teabe andmisest ja tõendite esitamisest keeldumine sõltub eelkõige küsimustest, kas kriminaalmenetlus on käimas samade asjaolude suhtes, see tähendab, et kas menetluses olev kriminaalasi kattub maksuhalduri poolt soovitud teabe saamisega. Nii tõi kohus oma lahendis välja, et kuigi kaebaja on märkinud, et tema suhtes on käimas väärteomenetlus, kuid jättis välja toomata, milline on selle menetluse puutumus vaidlustatud korraldustes küsitava teabega. Isik ei pea põhjendama, miks mingi info avaldamine teda süüstaks, ehk milline teda süüstav asjaolu infost välja tuleks, kuid ta peab suutma põhjendada, kuidas tema suhtes toimuv süüteomenetlus ja temalt küsitav teave on omavahel seotud.¹⁷¹

¹⁶⁷ TlnHKo 18.03.2011, nr 3-10-834, p 14.

¹⁶⁸ *Ibid.*, p 9.

¹⁶⁹ G. Kofler jt (toim) (viide 155), lk 263.

¹⁷⁰ TlnRKO 23.11.2011, nr 3-10-3321.

¹⁷¹ TlnRKO 23.11.2011, nr 3-10-3321, p 9.

3.3.2 Tuginemine enese mittesüüstamise privileegile süüteo menetluse puudumise korral

Töös on eelnevalt kinnitust leidnud, et maksu menetluses on avalik huvi maksude õigeaegsaks ja täielikuks laekumiseks. Vastupidises olukorras oleks riik situatsioonis, kus ta ei saaks ellu viia talle seaduslikult delegeeritud volitusi ja ülesandeid.¹⁷² Seeläbi on kohtupraktikas asunud seisukohale, et kui riik kohustab maksukohustuslast teavet andma puhtalt korrektse maksustamise kindlustamiseks, puudub maksukohustuslasel vaikimisõigus.¹⁷³ Kohus on asunud seisukohale, et PS § 22 lg-s 3 sätestatud keeldumisõigus ei laiene maksudeklaratsioonide esitamise kohustusele, mis tähendab, et maksudeklaratsioone ei saa jätta esitamata enese mittesüüstamise privileegile tuginedes.¹⁷⁴

Maksukohustuslase põhiõiguste kaitsest lähtuvalt on prof. R. Luja välja toonud, et oluline on kaalutleda, missuguses ulatuses maksukohustuslase jaoks avaldamisele kuuluv informatsioon eelnevalt eksisteerib ja kuulub inspeksiooni käigus täitmisele.¹⁷⁵ Veelgi enam tuleb kaaluda, kas ja millises ulatuses raamatupidamise avalikustamise kohustus võib viia sunnitud enese süüstamiseni. Et asi oleks selgem, siis küsimuse alla ei kuulu tavapärased maksuandmed, mis tuleb maksuametile avaldada nagu näiteks kasum, käibemaksu informatsioon, mahaarvamised jne, mis on seaduse alusel juba vajalikud selleks, et määrata maksukohustuslasele maksukohustus. Eelkõige on fookuses majandustegevusega tegelevate isikute kohustus avaldada võimalik maksukohustus küll raamatupidamisliku eesmärgi nimel, kuid millega võib kaasneda EIÕK tähenduses kriminaalne vastutus, mis toob kaasa võimaliku maksusüüteo.¹⁷⁶

Kanada õigusteoreetik M. Berger on leidnud, et isiku vaikimisõigus EIÕK artikkel 6 alusel, mis on tagatud läbi ausa ja õiglase kohtumenetluse printsiibi, annab isikule väga laiaulatusliku kaitseala ka kriminaalmenetlusest väljaspool.¹⁷⁷ Prof. M. Bergeri hinnangul, kui vaikimisõiguse eesmärk on EIK kohtupraktika alusel alati ennetada enese mittesüüstamise privileegi, mis allub EIÕK artikli 6 raamidesse, siis läheks selline tõlgendus ilmselgelt liiga kaugemale artikli eesmärgist, lubades maksukohustuslasel avaldada näiteks maksu menetluses valeinformatsiooni, et end mitte süüstada.¹⁷⁸

¹⁷² K. Franzen, jt (toim). Steuerstafrecht. Kommentar. 4, Aufl. München: Beck 1996.

¹⁷³ Vt nt TrtHKo 29.05.2009, nr 3-09-334, p 11; TrtHKo 14.12.2009, nr 3-09-660, p 6.

¹⁷⁴ TrtHKo 31.08.2012, nr 3-12-949, p 25.

¹⁷⁵ G. Kofler jt (toim), (viide 155), lk 255.

¹⁷⁶ *Ibid.*, lk 256.

¹⁷⁷ M. Berger. Europeanizing self-incrimination: The right to remain silent in the European Court of Human Rights. *Columbian Journal of European Law*, Vol. 12 2006, lk 341.

¹⁷⁸ *Ibid.*, lk 381.

Isik ei saa enese mittesüüstamise põhimõttele tuginedes välistada maksumenetlust. Deklaratsioonide esitamine ja muude kõrvalkohustuste täitmine, sealhulgas suhtlemine maksuhalduriga, on äritegevuse loomulik osa, mille iga ettevõtja endale äri alustades võtab. Kui maksukohustuslane korrektse maksustamise huvides nõutud teavet ja dokumente ei esita, võtab ta endale teadlikult riski, et tema poolt tõendamisele kuuluvad asjaolud jäävad tõendamata. Lähtuvalt EIK praktikast¹⁷⁹ on maksuhaldur õigustatud väljaspool süüteomenetlust maksumaksja vaikimisest järeldusi tegema ning see ei ole käsitletav EIÕK artikli 6 rikkumisena.¹⁸⁰ Lisaks möönab EIK praktika maksukohustuslasele kohustust esitada puhtalt korrektse maksustamise kindlustamiseks dokumentaalselt kajastatud teavet.¹⁸¹ Käsitlus, mille kohaselt isik võib sisuliselt igaks juhuks ja täielikult seletuste andmisest või deklaratsioonide esitamisest üldse loobuda, tähendaks, et maksumaksja saaks kontrollimatult maksukohustust vältida. See aga ei ole kooskõlas ühetaolise maksustamise põhimõttega ning oleks vastuolus MKS § 10 lg-s 2 sätestatud maksuhalduri põhiülesannetega ning ka maksu kui sellise olemusega.¹⁸²

Nii on ka Ringkonnakohus oma lahendis sätestanud, et kuna maksuhaldur ei ole korralduses kajastatud faktiliste asjaolude pinnalt algatanud kaebaja suhtes süüteomenetlust ning kuna kaebaja on korralduse täitmata jätmisel tuginenud valdavalt abstraktsele väidetele ja näidetele teistest menetlustest, puudub alus mittesüüstamise põhimõtte rikkumist väita või seda eeldada. Enese mittesüüstamise põhimõtet ei saa lugeda rikutuks pelgalt seetõttu, et kaebaja on kohustatud maksuhaldurile esitama asjassepuutuvad dokumendid ning ilmuma tehingute kohta selgituste andmiseks maksuhalduri juurde. Lisaks on kohus korduvalt rõhutanud, et MKS § 64 lg 1 p-le 6 saab iseäranis tugineda siis, kui süüteomenetlus on juba alanud.¹⁸³

Eeltoodust tulenevalt on töö autor seisukohal, et maksukohustuslasel maksumenetluses ilma paralleelselt kulgeva süüteomenetluseta kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise privileegile tuginemine on pigem välistatud. EIK hinnangul ei saa spekuloida küsimuses, kas isikut võidakse seeläbi hiljem kuriteos süüdi tunnistada või mitte, kui riik kohustab maksukohustuslast teavet andma puhtalt korrektse maksustamise kindlustamiseks.¹⁸⁴

¹⁷⁹ Vt nt EIKo 08.02.1996, 18731/91, Murray vs Ühendkuningriik.

¹⁸⁰ TrtHKo 31.08.2012, nr 3-12-949, p 16.

¹⁸¹ EIKo 03.05.2001, J.B. vs Sveits, p 63.

¹⁸² TrtHKo 31.08.2012, nr 3-12-949, p 17.

¹⁸³ TlnRko 29.01.2015, nr 3-14-50399, p 12.

¹⁸⁴ EIKo 03.05.2002, 31827/96, J.B. vs Sveits, p 63.

3.3.3 Tuginemine enese mittesüüstamise privileegile süüteomenetluse alustamise kahtluse korral

Tavapärasel maksumenetluses peaks olema välistatud isiku kaasaaitamiskohustusest keeldumine, kuid ebaselge on olukord siis, kui ametivõimul on olemas faktiline alus isikule kahtlustuse esitamiseks, kuid pole näiteks esimest menetlustoimingut veel tehtud. EIK praktika pinnalt võib ka siis olla teabe nõudmise raames tegemist maksukohustuslase vaikimisõiguse rikkumisega. Lisaks on võimalik ka olukord, kui maksukohustuslasele teadaolevalt ei ole ta pannud toime mitte ühtegi maksualast süütegu, aga samas ei või ta teada, millise hinnangu võib maksuhaldur konkreetsele tehingule anda ja maksukohustuslase poolt esitatud info alusel leida midagi kuritegelikku. Seeläbi on üheselt selge, et puudub kindel ühine arusaam, kui kaugelt ja mis ulatuses võib avalik võim isiku sundida maksumenetluses kaasa aitama, et tema vaikimisõigust rikutaks.

Olukorras, kus maksuhaldur tuvastab kontrolli käigus kriminaalmenetluse korras karistatava teo tunnused, edastatakse kontrolli materjalid pädevale uurimisorganile kriminaalasja algatamiseks. Tähelepanuväärne on asjaolu, et maksualaste kuritegude koosseis on äärmiselt lai. Kuriteo tunnusteks maksuasjades on muuhulgas valeandmete esitamine, maksuhalduri tegevuse takistamine, dokumentide võltsimine või hävitamine, maksukohustuslase maksevõime halvendamine või teadvalt ebaõigete dokumentide esitamine eesmärgiga muuta maksude määramine või sissenõudmine võimatuks, kui süüdlasele on sama teo eest kohaldatud väärteokaristus või kui sellega on põhjustatud maksude laekumata jätmise suures ulatuses.¹⁸⁵ Pole välistatud ka olukord, kus maksupettuse koosseis hõlmab enda alla ka seadusest mitte arusaamise.

Riigikohus on öelnud, et “kui maksumenetluses kaasaaitamiskohustusele tuginedes isikult nõutava tõendusteabe faktiline iseloom viitab isiku poolt toime pandud kuriteole, on isikul õigus tugineda enese mittesüüstamise privileegile isegi siis, kui kriminaalmenetlust ei ole veel alustatud”.¹⁸⁶ Aastaid varem on Riigikohus märkinud, et õigus tugineda enese mittesüüstamise privileegile ei sõltu isiku formaalsest seisundist ega ka sellest, kas asjaolude suhtes, mille kohta isikut tõendeid nõutakse, on kriminaalmenetlus alustatud.¹⁸⁷ Riigikohtu sellekohastest seisukohtadest võib teha järelduse, et maksukohustuslane võib tugineda MKS § 64 lg 1 p-le 6 ja keelduda kaasaaitamiskohustuse täitmisest ka siis, kui samade asjaolude

¹⁸⁵ E. Kergandberg, M. Sillaots. Kriminaalmenetlus. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikod. 2006, lk 123.

¹⁸⁶ RKPJKo 03.03.2011, nr 3-4-1-15-10, p 27.

¹⁸⁷ RKKKo 01.06.2005, nr 3-1-1-39-05, p 14.

suhtes ei ole veel süüteomenetlust alustatud, ning kuid isiku esitatav faktiline teave oleks selline, mis viiks enesesüüstamiseni.¹⁸⁸

Teabe andmisest ja dokumentide esitamisest keeldumise õiguse teke ei saa olla isiku suvaotsus ning seetõttu peab ütluste andmisest keeldumine olema kontrollitav.¹⁸⁹ EIK lahendeid analüüsid selgus, et EIK nõuab isikule võimalust tugineda enese mittesüüstamise privileegile ja riigile keeldu sundkorras nõuda tõendeid siis, kui seos nõutava tõendi ja käimasoleva või võimaliku süüteomenetluse vahel on tuvastatav.¹⁹⁰

On selge, et kui tegemist on õigusega end mitte süüstada selle väga olemuslikul tasandil, siis haldusmenetluses kaasaaitamiskohustuse raames esitada raamatupidamisdokumente võib vaevu tähendada avaliku võimu poolset vaikimisõiguse rikkumist.¹⁹¹ Samuti on Ringkonnakohus tõlgendanud enese mittesüüstamise privileegi kitsalt ja leidnud, et maksukorralduse seaduse kohaselt tuleks õigusrikkumise all mõista väärtegu või kuritegu, kuid mitte igasugust maksuseaduse nõude täitmata jätmist.¹⁹²

Nii on kaasuses MTA kontrolliosakonna revident saatnud äriühingule X e-kirja, milles sedastas, et äriühingu näol on tegemist äriühinguga, kes teadlikult ja tahtlikult osaleb maksupettuses, mis seisneb fiktiivsete müügiarvete väljastamises teistele äriühingutele ja samuti fiktiivsete ostuarvete alusel käibedeklaratsioonides sisendkäibemaksu suurendamises. Hiljem väljastas MTA teisele äriühingule Y, kelle juhatuse liikmeks oli üks ja sama isik, korralduse, millega kohustati äriühingut Y kui kolmandat isikut esitama teavet ja dokumente seoses väidetavate tehingutega äriühinguga X. Äriühing esitas kohtule kaebuse korralduse tühistamiseks, tuginedes EIK lahenditele¹⁹³, millistes tema tõlgenduse kohaselt on sätestatud, et ainuüksi finantsinspektorilt küsimuste saamine ja nendele vastamine olukorras, kus isik ei saa välistada enda suhtes kriminaalmenetluse algatamist, on tegemist Euroopa Inimõiguse Konventsiooni art 6 lg-te 1 ja 2 riivega. Kaebaja lisas, et kuigi käesolevas asjas ei ole alustatud paralleelset õigusrikkumise menetlust samade asjaolude uurimise eesmärgil, on äriühingu juhatuse liikme suhtes toimumas väärteomenetlus teiste asjaolude suhtes, mis on seotud tema tegevusega teistes äriühingutes seoses maksuküsimusega, ning sellest tulenevalt on äriühingul Y õigus keelduda teabe andmisest ja dokumentide esitamisest.

¹⁸⁸ Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 27.

¹⁸⁹ RKKKo 20.03.2002, nr 3-1-1-25-02.

¹⁹⁰ Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 27.

¹⁹¹ G. Kofler jt (toim) (viide 155), lk 267.

¹⁹² TlnRKO 23.11.2011, nr 3-10-3321.

¹⁹³ EIKo 17.12.1996, 19187/91, Saundres vs Ühendkuningriik; EIKo 04.10.2005, Shannon vs Ühendkuningriik.

Eeltoodu kohtulahendis on Tallinna Ringkonnakohus sedastanud, et pole tuvastatud, et äriühingu Y suhtes oleks algatatud ja käimas väärteo- või kriminaalmenetlus ning märkinud: “Põhjendatud ei ole kaebaja seisukoht, et õigus keelduda teabe andmisest ja dokumentide esitamisest MKS § 64 lg 1 p 6 järgi on igäühel, kes esitab väite, et nõutav teave või dokumendid võiksid kaasa tuua tema enda või tema lähedase süüditunnistamise õigusrikkumises. MKS § 64 lg 1 p-le 6 saab eelkõige tugineda juhul, kui süüteo menetlus on alanud, see tähendab on tehtud esimene uurimis- või menetlustoiming ning menetluse alustamiseks on olemas ajend ja alus ning puuduvad menetlust välistavad asjaolud. Maksukohustuslane peab samuti põhistama ohtu, et andmeid või tõendeid võidakse tema süüstamiseks kasutada. Ringkonnakohus nõustub halduskohtu seisukohaga, et isikul ei ole õigust keelduda teabe andmisest maksuhaldurile vaid üldise põhjendusega, et ta ei saa välistada, et seda teavet kasutatakse tema suhtes kunagi algatatavate süüteo menetluste raames ning selline õigus viiks iseenesest olukorrani, kus isikul oleks õigustus keelduda teabe andmisest täiesti kontrollimatutel põhjustel. Selline olukord muudaks maksumenetluse efektiivse läbiviimise lõppastmes võimatuks ega võimaldaks muu hulgas panna maksukohustuslasele maksudeklaratsiooni esitamise kohustust”¹⁹⁴.

Niisamuti tuleks Eesti Vabariigi Õiguskantsleri arvamuse kohaselt tõlgendada MKS § 64 lg 1 p-i 6 selliselt, et maksukohustuslane ei saa tugineda maksumenetluses enese mittesüüstamise privileegile eesmärgiga vältida tasumisele kuuluva maksu määramist, vaid üksnes siis, kui tõendite esitamine tähendaks enese või lähedase süüstamist väärteos või kuriteos.¹⁹⁵ Ka EIK seisukohast lähtuvalt ei saa kaasaaitamiskohustusest keelduda maksumenetluses olukorras, kus siseriiklik institutsioon mõistlikult tegutseb ning omab selget ja asjakohast avalikkuse huvi maksumenetluse läbiviimiseks.¹⁹⁶ Seisukohta kinnitab ka *Murray* lahend – iga meedet, millega stimuleeritakse isikut esitama teavet, mida võidakse hiljem kasutada ka kriminaalmenetluses, ei saa käsitleda ebasobiva sunnina, seega vaikimisõiguse rikkumisena.¹⁹⁷

Tallinna Halduskohus aga leidis, et abstraktne kartus, et isiku suhtes võidakse alustada süüteo menetlust, ei saa olla aluseks teabe andmisest keeldumisele. Isikul ei ole õigust keelduda teabe andmisest maksuhaldurile vaid üldise põhjendusega, et ta ei saa välistada, et

¹⁹⁴ TlnRKO 23.11.2011, nr 3-10-3321, p 19.

¹⁹⁵ Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853, p 19.

¹⁹⁶ EIKo 10.09.2002, 76574/01, *Allen vs Ühendkuningriik*.

¹⁹⁷ EIKo 08.02.1996, *John Murray vs Ühendkuningriik*, p 46.

seada informatsiooni kasutatakse tema suhtes kunagi algatatavate süüteomenetluste raames. Selline õigus viiks iseenesest olukorrani, kus isikul oleks õigustus keelduda teabe andmisest täiesti kontrollimatutel põhjustel. Seega olukorras, kus riik pärib isikult teavet ja isiku suhtes ei ole käimas sarnaste asjaolude kohta kriminaal- ega väärteomenetlust, ei saa isik end vabandada MKS § 64 lg 1 p-ga 6.¹⁹⁸

Kokkuvõttes on autor kohtupraktika analüüsi tulemusel jõudnud järeldusele, et isik võib keelduda teabe andmisest ja dokumentide esitamisest maksumenetluses ainult siis, kui süüteomenetlus on isiku suhtes juba alustatud, see tähendab, et tehtud on esimene uurimis- või menetlustoiming ning menetluse alustamiseks on olemas ajend ja alus ning puuduvad menetlust välistavad asjaolud. See aga ei võta isikult kohustust teavitada maksuhaldurit vaikimisõiguse kasutamisest ning põhistama ohtu, miks ja milliseid andmeid või tõendeid võidakse tema süüstamiseks kasutada. Isikul ei ole õigust keelduda teabe andmisest maksuhaldurile vaid üldise põhjendusega, et ta ei saa välistada, et seda teavet kasutatakse tema suhtes kunagi algatatavate süüteomenetluse raames. Seega peab maksukohustuslane tõendama enese mittesüüstamise privileegile tuginedes seost kaasaaitamiskohustuse ja käimasoleva süüteomenetluse vahel ning seejuures ei tohi seos olla liiga hüpoteetiline.

Autori hinnangul kui süüteomenetlust ei ole maksukohustuslase suhtes veel alustatud, siis on maksukohustuslasel enese mittesüüstamise privileegi riivet raske tõendada, sest kui tegemist on maksuhalduri poolt teostatud tavapärase maksumenetluse toiminguga, siis on kohtupraktika kohaselt maksukohustuslase tuginemine enese mittesüüstamise privileegile välistatud.

Kui maksukohustuslasel on aga ainult alus karta, et tema poolt esitatud teavet võidakse kunagi tulevikus süüteomenetluses kasutada, siis maksumenetluses enese süüstamise privileegile tuginemine on pigem välistatud.

¹⁹⁸ TlnRKO 23.11.2011, nr 3-10-3321, p 9.

4.ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEGI KOHALDAMISE PROBLEMAATIKA

4.1 Enese mittesüüstamise privileegile tuginemine Saksamaa õiguse näitel

Võrdleva analüüsi teostamiseks enese mittesüüstamise privileegile tuginemisel on Saksamaa õiguse valik tingitud sellest, et Saksamaa maksuõigus on paljuski Eesti õigusele eeskujuks ning maksukohustuslase põhiõiguste kaitse problemaatika seoses enese mittesüüstamise õiguse tagamisega ei ole Saksamaal võõras. Tähelepanuväärne on asjaolu, et Saksamaal ei asu maksualaste kriminaalmenetluste protseduurireeglid mitte kriminaalmenetluse seadustikus,¹⁹⁹ vaid Saksamaa maksukorralduse seaduses. Saksamaa maksukorralduse seadus *Abgabenordnung*²⁰⁰ (edaspidi AO) § 393 sätestab põhimõtted ja reeglid paralleelselt kulgevas kriminaal- ja maksumenetluses, mis autori hinnangul tagab efektiivset maksukohustuslase õiguste kaitset.

Sarnaselt Eestiga tekib Saksamaa õiguses eri huvide ning väärtuste probleeme, mille raames võib tekkida konflikt maksuhalduri ehk riigi ning maksukohustuslase vahel. Seeläbi eristatakse Saksamaal probleemi kahest küljest: maksustamise materiaalõiguslik õigustatus ning protsessinormide rikkumise õigustamatuse küsimus.²⁰¹ Saksamaa maksusüütegude koosseisude poolt kaitstava õigushüvede alla kuulub avalik huvi, mis on maksude õigeaegse ja täieliku laekumise kaitsealas,²⁰² kuid sama olulisel määral tunnustatakse ka ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeldu, väärtustades menetlusaluse isiku protsessireegleid, millega kaitstakse isiku põhiõigusi, tagades, et menetlust ei hinnata vaid materiaalõiguslike tulemuste põhjal.²⁰³

Saksamaal peab tõendusmaterjali kogumine maksumenetluses järgima nii põhiseaduse õiguslikku kui ka moraalselt väärtuskorda, eriti põhiõigusi.²⁰⁴ Põhivabaduste ja neid sätestavate normide rikkumiste hulka kuuluvad selliste põhiväärtuste vastu toimepandud rikkumised nagu: inimväärikus, eraelu puutumatus, eluruumi puutumatus, maksusaladus,

¹⁹⁹ Saksamaa maksukorralduse seaduse AO § 385 lg 1 alusel kohaldatakse kriminaalmenetluses sätteid, arvestades maksukorralduse seadustiku erisusi.

²⁰⁰ *Abgabenordnung* (Saksamaa maksukorralduse seadus). Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html (08.04.2016).

²⁰¹ A. Stibi. *Verwertungsverbote im Steuerrecht*. Rechtswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen Wilhelms Universität zu Münster. Münster 1995, lk 9-15.

²⁰² K. Tipke, J. Lang. *Steuerrecht*. 17. Aufl. Köln: Dr. Otto Schmidt 2002, lk 790.

²⁰³ A. Stibi. (viide 201), lk 22.

²⁰⁴ K. Tipke, W. H. Kruse. *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht)*. 16. Aufl. I und II Teil. Köln: Dr. Otto Schmidt 1996, § 88, äärenr 14.

sotsiaalandmete salastatus, isikuandmete kaitstus ja kaasaaitamiskohustuse täitmisest keeldumise õigus, milleks on:

- lähedaste õigus keelduda teabe andmisest (AO § 101 ja GG art 6 lg 1);
- ajakirjaniku õigus mitte avaldada allikat (AO § 102 lg 1 p 4 ja GG art 5);
- õigus keelduda avaldamast kirja-, posti ja muul üldkasutataval teel edastatavaid sõnumeid (AO § 105 ja GG²⁰⁵ art 10).

Inimväärikuse kaitsmise vajadusest tulenevalt kohaldatakse maksumenetluses tõendi kasutamisel samu piiranguid mis kriminaalprotsessis (StPO²⁰⁶ § 136 a).²⁰⁷

Maksumenetluses kaasaaitamiskohustuse regulatsioon tuleneb Saksamaal AO §-st 90. Tulenevalt kaasaaitamiskohustusest peab maksukohustuslane tegema maksuhalduriga koostööd, pakkudes täielikku ja tõest teavet seni, kuni ta ei paljasta oma kuritegelikku käitumist.

AO § 393 lg 1 sätestab, et maksukohustuslase õiguste ja kohustuste kohaldamisel maksu- ja kriminaalmenetluse puhul, kohaldatakse konkreetsele protseduurile neid reegleid, millist menetlust isiku suhtes menetletakse. AO §-s 328 sätestatud juhul on lubamatu haldussunnivahendite kasutamine, kui see sunnib isiku süüdistama ennast maksukuriteos. Samuti reguleerib AO, et see säte peaks eranditult kohalduma ka olukorras, kui maksukohustuslase suhtes on juba alustatud kriminaalmenetlust.²⁰⁸

AO § 393 lg 2 sedastab, et prokurör või kohus, tulenevalt maksumenetluses kogutud faktidest ja tõenditest, mida maksukohustuslane maksuhaldurile vastavalt kaasaaitamiskohustusele avaldas enne kriminaalmenetluse algatamist või teadmatusel kriminaalmenetluse algatamisest, ei tohi avaldatud teavet isiku vastu kasutada süüdistuses maksukuriteos kriminaalmenetluse raames. See põhimõte ei ole aga kohaldatav süüdistuste puhul, milles on

²⁰⁵ Grundgesetz (Saksamaa põhiseadus). Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.gesetze-im-internet.de/gg/> (08.04.2016).

²⁰⁶ Strafprozessordnung (Saksamaa kriminaalmenetluse koodeks). Arvutivõrgus kättesaadav: <https://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/stpo/gesamt.pdf> (08.04.2016).

²⁰⁷ M. Kähri. Ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeld maksumenetluses. Juridica 2008/2, lk 76.

²⁰⁸ Saksa keeles AO § 393 (1): *“Die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren richten sich nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften. Im Besteuerungsverfahren sind jedoch Zwangsmittel (§ 328) gegen den Steuerpflichtigen unzulässig, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten. Dies gilt stets, soweit gegen ihn wegen einer solchen Tat das Strafverfahren eingeleitet worden ist. Der Steuerpflichtige ist hierüber zu belehren, soweit dazu Anlass besteht.”*

suur avalik huvi AO § 30 (4) nr 5 alusel.²⁰⁹ Kommentaaride kohaselt kohaldub AO § 393 lg 2 olukorras, kui maksukohustuslase suhtes juba käib süüteomenetlus, kuid seegi ei välista isiku kohustust selgitada teiste maksuliikide või maksustamisperiodide kohta käiva teabe avaldamist.²¹⁰

Maksu- ja kriminaalmenetluse vahekorra raames saab Saksamaa maksukorralduse seaduse pinnalt järeldada, et maksumenetluses on tõe väljaselgitamine primaarne. Tulenevalt AO § 393 lg-s 1 sätestatust, kui tegemist on maksudest kõrvalehoidmise juhtumiga ja sõltuvalt sellest, kas on saadud põhjendamatuid maksusoodustusi, peatatakse sama teo suhtes kriminaalmenetlus kuni maksumenetlus on lõpetatud ja maksuotsust pole enam võimalik vaidlustada.²¹¹

Samas on Saksamaa Ülemkohus (*Bundesgerichtshof*) asunud seisukohale, et kriminaalmenetluse peatamine AO § 396 lg-s 1 sätestatud korral ei ole absoluutne. Nimelt ei kehti see juhul, kui maksuamet hindab üksnes maksukohustuslase tulubaasi, kui isiku poolt esitatud tuludeklaratsioon on valesti koostatud või ebapiisav. Sellistes olukordades kehtib maksuhalduri kontroll kui paralleelselt kulgeb kriminaalmenetlus. Seeläbi leidis kohus, et AO § 393 ei ole maksukohustuslasele ülimuslik ja säte ei reguleeri maksumenetluse protsessi. Nii kriminaal- kui maksumenetlus on teineteisest sõltumatud ja võrdse tähendusega. See tähendab, et maksuhalduri poolt kasutatud meede peab olema maksukohustuslase põhiseadusest tulenevate õigustega kooskõlas isiku maksubaasi määramisel, kuid isikul on ka selles osas kohustus teha maksuhalduriga koostööd.²¹²

Lisaks on Saksamaa Ülemkohus asunud seisukohale, et need dokumendid, mida maksukohustuslane peab raamatupidamises dokumenteerima ning alles hoidma, ei kuulu enese mittesüüstamise privileegile tuginemise õiguse kaitse alla.²¹³

²⁰⁹ Saksa keeles AO § 393 (2): “Soweit der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht in einem Strafverfahren aus den Steuerakten Tatsachen oder Beweismittel bekannt werde, die der Steuerpflichtige der Finanzbehörde vor Einleitung des Strafverfahrens oder in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat, dürfen diese Kenntnisse gegen ihn nicht für die Verfolgung einer Tat verwendet werden, die keine Steuerstraftat ist. Dies gilt nicht für Straftaten, an deren Verfolgung ein zwingendes öffentliches Interesse (§ 30 Abs. 4 nr 5) besteht.”

²¹⁰ Bachler. BechOK AO § 393 komm 1.- Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren (Abs. 1). Beck'scher Online-Kommentar StPO 30.09.2013.

²¹¹ Saksa keeles AO § 396 (1): “Hängt die Beurteilung der Tat als Steuerhinterziehung davon ab, ob ein Steueranspruch besteht, ob Steuern verkürzt oder ob nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt sind, so kann das Strafverfahren ausgesetzt werden, bis das Besteuerungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist.”

²¹² BGH, Beschl. Vom 19.10.2005 – X B 88/05 (NV), BeckRS 2005, 25008878.

²¹³ BGH. 1 StR 585/92, 08.09.1992, LSK 1993, 160246.

4.2 Enese mittesüüstamise regulatsiooni kohaldamise probleemid maksumenetluses ja ettepanek maksukorralduse seaduse täiendamiseks

Maksuhalduri funktsioonid on vastandlikud: ühest küljest peab ta kaitsma riigi huve ning tagama võimalikult suured maksulaekumised, teisest küljest aga tagama ausa menetluse ja poolte võrduse. Kõikide nende ülesannete täitmine korraga on sageli võimatu.²¹⁴ Samal ajal on maksuhalduril võimalik menetluse käigus ja tulemuste mõjutamiseks rakendada sunnivahendeid. Seetõttu vajab maksukohustuslane kaitset, et menetlus vastaks seadusele ja et sunni kohaldamine ei väljuks tava- ja õiguspärasest ning õiglaseks peetavast raamistikust.²¹⁵ Siinkohal on aktuaalne vastandlike huvide ning väärtuste konflikt: ühelt poolt maksuseaduste ühetaoline kohaldamine, millest kõrvalekalded avaldavad laastavat mõju üldisele maksude tasumise distsipliinile, ning teiselt poolt maksukohustuslase õiguste, sealhulgas põhiõiguste ja –vabaduste kaitse. Maksukohustuslase õiguste rikkumine ohustab demokraatliku õigusriigi põhiväärtusi ning võib viia olukorrani, kus halduse tegevus juhindub ainult põhimõttest, et eesmärk pühitseb abinõu.²¹⁶

Kehtiv õiguslik regulatsioon võimaldab maksukohustuslasel rakendada enese mittesüüstamise privileegile tuginemist maksumenetluses, kuid regulatsiooni kohaldamine praktikas toob endaga kaasa mitmeid õiguslikke küsimusi ja probleeme ning sellest tulenevalt rohkeid kohtuvaidlusi. Eestis on maksuõiguse arendamisel suur tähtsus kohtupraktikal, sest areneva õigussüsteemi tingimustes on paratamatu, et kohtuvõim arendab kehtivat õigust edasi, täidab selles esinevaid lünki, juhib seadusandja tähelepanu puudustele ning suunab ja juhendab seadusloojat õigetele radadele.²¹⁷ Nii saab käesoleva töö teises peatükis kirjeldatud EIK lahendite põhjal tehtud arutlusi Eesti õigusesse üle tuues teha järgmiseid järeldusi:

- haldusmenetluses on reeglina võimalik sundida isikut seaduse alusel ütlusi andma. Teabe andmiseks ei saa isikut kohustada, kui sellega sunnitakse isikut end kuriteos süüdi tunnistama;
- sunni abil kogutud teavet ei tohi hiljem kasutada karistusmenetluses;
- dokumentide esitamise ettekirjutuse võib vaidlustada, kui paralleelselt käib kriminaalmenetlus maksukohustuse rikkumise üle või pole välistatud hilisema karistusmenetluse algatamine esitatud dokumentide alusel.²¹⁸

²¹⁴ L. Lehis. Maksuandja õiguste kaitse maksumenetluses. *Juridica* 1997/3, lk 129.

²¹⁵ L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Õppematerjal. 1999, lk 16. Kättesaadav Tartu Ülikooli õigusteaduskonna raamatukogus.

²¹⁶ M. Kähri. Ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeld maksumenetluses. *Juridica* 2008/2, lk 73.

²¹⁷ L. Lehis. Maksuõigus, 2. Täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn: Juura 2009, lk 58.

²¹⁸ A. Aedmaa jt. (viide 69), lk 202-203.

Eesti õiguses ühe aluspõhimõtteks on õiguskindlus, mis koosneb kahest olulisest elemendist – õigusselgusest ja õiguspärase ootuse põhimõttest. Neist esimese kohaselt tagatakse selgus kehtivate õigusnormide sisu osas ning teise kohaselt kindlus juba kehtima hakanud normide püsijäämises.²¹⁹

Õigusselguse põhimõte on sätestatud põhiseaduses ja on kehtiva õiguskorra aluseks. Kohus on kinnitanud, et antud põhimõte tähendab seda, et kodanik peab saama – kui tarvis, siis asjakohase nõustamise abiga – asjaolusid arvestades mõistlikul määral ette näha tagajärgi, mida tehtud tegevus võib kaasa tuua. Need tagajärjed ei pea olema absoluutse kindlusega ettenähtavad: kogemus näitab, et see on saavutamatu.²²⁰

Õigusselguse põhimõte nõuab, et põhiõigust riivav seadus oleks piisavalt määratletud, vastupidine tähendaks riigivõimu omavoli võimalust.²²¹ Riigikohus on rõhutanud, et õigusselguse põhimõte tuleneb nõudest, et isikul peab olema mõistlik võimalus ette näha õiguslikke tagajärgi, mida tema tegevus võib kaasa tuua – isikul peab olema õigusnormidele tuginedes võimalik prognoosida avaliku võimu käitumist. Kõnealune põhimõte tähendab, et õigusnormid peavad olema piisavalt selged ja arusaadavad, kuid see ei nõua tingimata, et kõik teo õiguslikud järelmid peaksid olema koondatud ühte ja samasse õigusnormi.²²² Tulenevalt eeltoodust peab õiguslik regulatsioon olema piisavalt arusaadav, et tavakodanikul oleks võimalik ette näha, milline õiguslik tagajärg kaasneb teatud tegevuse või tegevusetusega.

Õigusemõistmise üldtunnustatud põhimõtete kohaselt peab seaduslik regulatsioon olema selline, et see oleks arusaadav igapäevale. Lähenemine, mille kohaselt tavakodanik peab uurima kohtupraktikat, et aru saada võimalikust õiguslikust tagajärjest, on selgelt vastuolus varem nimetatud õigusselguse põhimõttega. Õiguskindluse printsiibi põhiline eesmärk on luua korrapära ja stabiilsust ühiskonnas.²²³

Käesolevas töös on tuvastamist leidnud asjaolu, et MKS §-s 56 sätestatud maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus ei kehti erandideta, vaid isikul on õigus keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest tuginedes MKS § 64 lg 1 p-le 6. Antud õigusnormi tõlgendamisel tuleb sellest aru saada nii, et maksukohustuslane ei saa tugineda maksumenetluses enese

²¹⁹ RKÜKo 31.01.2007, nr 3-4-1-14-06, p 23.

²²⁰ RKÜKo 28.10.2002, nr 3-4-1-5-02, p 31.

²²¹ Eesti Vabriigi põhiseadus, Kommenteeritud väljaanne 2012, § 13, p 5.2. Arvutuvõrgus kättesaadav: <http://www.pohiseadus.ee/> (03.04.2016)

²²² *Ibid.*

²²³ *Ibid.*, § 10, p 3.4.3.

mittesüüstamise privileegile eesmärgiga vältida tasumisele kuuluva maksu määramist, vaid üksnes siis, kui tõendite esitamine tähendaks enese või lähedase süüstamist väärteos või kuriteos. Samas Eesti kohtupraktika kohaselt ei saa maksumenetluses alati tugineda enese mittesüüstamise privileegile ning enese mittesüüstamise privileegi kaitsealas ei ole mitte kõik maksumenetluse esitatavad järelepärimised isiku varade ja majandusliku seisu kohta, vaatama asjaolule, et selle info mitteesitamise või varjamise eest võidakse isikule määrata haldusmenetluses sanktsioon.

Autori hinnangul on Eesti maksukorralduse seadus teabe andmisest ja tõendite esitamisest keeldumise õiguse osas maksukohustuslasele õigusselgusetu ja vajadus oleks seaduse täiendamiseks. Töö autor on jõudnud järeldusele, et MKS § 64 lg 1 p 6 puhul on kõige rohkem segadust tekitav mõiste “õigusrikkumises süüditunnistamine”. Töös on eelnevalt kinnitust leidnud, et enesesüüstamise keeld laieneb vaid süütegudele, mitte kõigile õigusrikkumistele. Õigusrikkumise all tuleb mõista vaid väärteo- või kriminaalmenetlust, mitte aga maksumenetlust. Samuti piirdub PS § 22 lg 3 rakendusala ka süüteomenetlusega. Samas on Eesti kohtupraktikas sätestatud, et MKS § 64 lg 1 p-le 6 saab tugineda siis, kui süüteomenetlus on juba alustatud, see tähendab, et on tehtud esimene uurimis- või menetlustoiming ning menetluse alustamiseks on olemas ajend ja alus ning puuduvad menetlust välistavad asjaolud.²²⁴ Autori arvamisel ei ole see kehtiva MKS § 64 lg 1 p-s 6 isikule üheselt arusaadavalt sätestatud. Nii näiteks võib maksukohustuslane mõiste “õigusrikkumises süüditunnistamine” tõlgendamisel saada sellest aru nii, et kui ta esitab maksudeklaratsiooni, mis sisaldab talle teadaolevalt valeandmeid (näiteks käibedeklaratsioonis sisendkäibemaksuna deklareeritud tegelikkuses mittetoimunud tehingu kohta väljastatud arved), siis on sellise deklaratsiooni esitamine käsitletav *a priori* ennast süüditunnistamisena valeandmete esitamisest. Alljärgnevalt, võttes arvesse enese mittesüüstamise privileegile tuginemise probleeme, teeb autor omapoolse seaduse muutmise ettepaneku MKS § 64 lg 1 p-i 6 regulatsiooni õigusselguse tagamiseks.

Käesolevas töös eelnevalt analüüsitud vastavas Saksamaa õiguslikus regulatsioonis sätestatakse, et tulenevalt kaasaaitamiskohustusest peab maksukohustuslane tegema maksuhalduriga koostööd, pakkudes täielikku ja tõest teavet seni, kuni ta ei paljasta oma kuritegelikku käitumist.²²⁵ Autori hinnangul on võrreldes Eesti MKS § 64 lg 1 p-ga 6 on maksukohustuslasele sellest sättest arusaadavam, et maksukohustuslane on kohustatud esitama

²²⁴ Vt nt TlnRko 29.01.2015, nr 3-14-50399, p 10.

²²⁵ AO § 90.

maksuhaldurile tõendeid niikaua, kui need tõendid ei ole tema suhtes inkrimineeriva iseloomuga ning ei ole aluseks tema süüstamiseks väärteo- või kriminaalkorras. Eeltoodust tulenevalt teeb autor ettepaneku viia läbi seadusemuudatus MKS §64 lg 1 p-s 6 sätestatu osas selliselt, et isikule oleks arusaadav, et õigus keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest on maksumenetluses eelkõige juhul, kui isiku suhtes on samade asjaolude kohta alustatud süüteo menetlus, mis tähendab, et on tehtud esimene menetlustoiming ning menetluse alustamiseks on olemas ajend ja alus ning puuduvad menetlust välistavad asjaolud. Lisaks peaks autori hinnangul olema seadusest tuletatav, et vaikimisõiguse kasutamise tahtest tuleb maksukohustuslasel maksuhaldurit teavitada koos asjakohaste põhjendustega. Samas täheldab töö autor, et ilmselt ei kao kõik käesoleva regulatsiooniga seotud probleemid, sest tõlgendamisruumi jääb sellegi lahenduse puhul.

Kehtivas õiguses puudub haldusorganil otseselt õiguslik alus keelduda haldusmenetluses kogutud tõendusteabe väljaandmisest süüteoasja menetlemisele. Seega on maksukohustuslasel alati oht, et tema poolt maksuhaldurile avaldud teabe võidakse hiljem kasutada süüteo menetluse alustamiseks. Selleks, et oleks tagatud maksukohustuslase õigus mitte osutada kaasabi tema enda poolt toimepandud süüteo tõendamisele, kuid samas oleks täidetud maksumenetluse jaoks määrava tähtsusega kaasaaitamiskohustus, tasuks kaaluda võimalust sätestada kord, mille alusel võiks haldusorgan nõuda isikult kaasaaitamiskohustuse täitmist, vaatamata nõutava teabe võimalikule isikut süüstavale iseloomule, kuid samas oleks välistatud, et kõnealust teavet kasutatakse isiku vastu süüteo menetluses.

Probleemi lahendamiseks peaks maksukorralduse seadus sarnaselt Saksamaa seadusandlusele sätestama, et maksukohustuslase õigused ja kohustused maksu- ja süüteo menetluse korral kohaldatakse konkreetsele protseduurile neid reegleid, millist menetlust isiku suhtes läbi viiakse. See tagaks maksukohustuslase jaoks õiguskindlust olukorras, kui tema suhtes viiakse paralleelselt läbi nii maksu- kui ka süüteo menetlust. Sellest tulenevalt peaks maksukohustuslasele olema seadusest selge, et juhul kui ta kaasaaitamiskohustuse täitmisel avaldab maksuhaldurile teavet, mis võib teda või tema lähedast süüdi tunnistada õigusrikkumises, ei kasutata seda teavet kriminaalmenetluses tõendina. Lisaks peab Eesti MKS sarnaselt Saksamaa AO §-ga 328 sätestama, et lubamatu on haldussunnivahendite kasutamine juhul, kui see sunnib isikut süüdistama ennast maksukuriteos.

Täiendavalt on töö autor arvamusel, et kui maksuhalduri poolt maksumenetluse raames kogutud infost on ilmselge, et maksukohustuslane on toime pannud süütegu, siis otstarbekas

oleks lõpetada maksukorralduse seadusest tulenev haldusmenetlus ning edaspidi kogu vajaliku teabe kogumine toimuks kriminaalmenetluse uurija poolt, kasutades selleks kriminaalmenetluslikke vahendeid ning järgides vastava protseduurilisi reegleid.

KOKKUVÕTE

Maksuhalduri funktsioonid on vastandlikud: ühest küljest peab ta kaitsma riigi huve ning tagama võimalikult suured maksulaekumised, teisest küljest aga tagama ausa menetluse ja poolte võrdsuse. Samal ajal on maksuhalduril võimalik menetluse käigus ja tulemuste mõjutamiseks rakendada sunnivahendeid. Seetõttu vajab maksukohustuslane kaitset, et menetlus vastaks seadusele ja et sunni kohaldamine ei väljuks tava- ja õiguspärasest ning õiglaseks peetavast raamistikust. Siinkohal on aktuaalne vastandlike huvide ning väärtuste konflikt: ühelt poolt maksuseaduste ühetaoline kohaldamine, millest kõrvalekalded avaldavad laastavat mõju üldisele maksude tasumise distsipliinile, ning teiselt poolt maksukohustuslase õiguste, sealhulgas põhiõiguste ja –vabaduste kaitse.

Viimaste aastate jooksul on maksumenetlus muutunud uuritavaks menetluseks, põhjusel, et maksumaksjad on järjest enam hakanud eirama omapoolset kaasaaitamiskohustust ja seda tuginedes enese mittesüüstamise privileegi kasutamise õigusele maksumenetluses. Maksumenetluse efektiivne läbiviimine sõltub aga paljuski maksukohustuslase ja maksuhalduri vahelisest koostööst, kuna kumbki osapool valdab vajalikku teavet õiglase ja kiire lõpptulemuse saavutamiseks.

Maksumenetlust eristab teistest haldusmenetlustest maksukohustuslase üldine kaasaaitamiskohustus. Maksuhaldur lähtub maksukohustuse täitmise kontrollimisel ja maksu määramisel eelkõige maksukohustuslase poolt esitatud maksudeklaratsioonidest, raamatupidamisarvestusest ning muust tema enda tegevuse kohta peetud arvestusest. Kuigi üldjuhul lasub maksukohustuslasel kaasaaitamise ja maksuhalduri tegevuse mittetakistamise kohustus isegi siis, kui tema poolt esitatavad tõendid võivad viia tema suhtes täiendavalt tasumisele kuuluva maksusumma määramiseni, on sarnaselt kohtumenetluses tuntud tunnistaja immuniteediga maksumenetluses sätestatud maksukohustuslase õigus keelduda maksuhaldurile teabe andmisest ja dokumentide esitamisest küsimustes, millele vastamine tähendaks tema või tema lähedase isiku õigusrikkumises süüditunnistamist. Seega ei kehti MKS §-s 56 sätestatud maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus eranditeta, vaid isikul on õigus keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest tuginedes MKS § 64 lg 1 p-le 6.

Käesoleva töö eesmärgiks oli selgitada välja, kas enese mittesüüstamise privileegi kasutamine on absoluutne ning kas see õigustab alati maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse mittetäitmist. Töö uurimisprobleemiks oli analüüsida, millistel juhtudel võib isik tugineda

maksumenetluses enese mittesüüstamise privileegile. Lisaks oli õigusselguse aspektist töö eesmärgiks uurida enese mittesüüstamise privileegi reguleeriva õigusnormi sõnastuse selgust ja täpsust ning kontrollida püstitatud hüpoteesi, et MKS § 64 lg 1 p-s 6 ei ole piisavalt õigusselgelt sätestatud teabe andmisest ja tõendite esitamisest keeldumise õiguse regulatsioon.

Autori seisukohal on uuritava teema probleemiks olukord, kus maksukohustuslane kas nõustub maksuotsuses määratava maksusumma suurusega ja vaikib või aitab kaasa tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisel ja riskib seeläbi ennast süüstavate tõendite esitamisega. Eeltoodust tulenevalt on autori hinnangul MKS §-s 56 sätestatud kaasaaitamiskohustus ning MKS § 64 lg 1 p-s 6 sätestatud maksukohustuslase õigus keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest omavahelises konfliktis.

Juhul, kui on täidetud MKS §-s 64 sätestatud eeldused, mis lubavad isikul keelduda teabe andmisest ja dokumentide esitamisest ning haldusakti adressaat on teavitanud maksuhaldurit soovist tugineda nimetatud õigusele, on isikul õigus keelduda nõutud teabe andmisest ja dokumentide esitamisest. Vastamaks küsimusele, millal on maksukohustuslasel vaikimisõigus ja millal mitte, toob autor töös välja eeldusi, millele tuginedes saaks maksukohustuslane keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest maksumenetluses. Nendeks eeldusteks on: 1) teabe andmine MKS § 60-63 alusel; 2) isiku lähedaste ring MKS § 64 lg 1 p 5 kohaselt; 3) õigusrikkumises süüdistamine.

Õigusselguse põhimõttest tulenevalt peab isikul olema mõistlik võimalus ette näha õiguslikke tagajärgi, mida tema tegevus võib kaasa tuua – isikul peab olema õigusnormidele tuginedes võimalik prognoosida avaliku võimu käitumist. Õiguslik regulatsioon peab olema piisavalt arusaadav, et tavakodanikul oleks võimalik ette näha, milline õiguslik tagajärg kaasneb teatud tegevuse või tegevusetusega. Autori hinnangul ei loo piisavalt õigusselgust maksukorralduse seaduse sõnastus “õigusrikkumises süüdistamine”. Töös on kinnitust leidnud, et enesesüüstamise keeld laieneb vaid süütegudele, mitte kõigile õigusrikkumistele. Õigusrikkumise all tuleb mõista vaid väärteo- või kriminaalmenetlust, mitte aga maksumenetlust.

Töö autor jõudis seisukohale, et MKS § 64 lg 1 p-ga 6 antud õigus on sätestatud liiga laialt, mis ühest küljest annab maksukohustuslasele avara võimaluse keelduda koostööst maksuhalduriga ning teisest küljest tekitab maksukohustuslase jaoks segadust. Tavapärasel maksumenetluses peaks olema välistatud isiku kaasaaitamiskohustusest keeldumine, kuid

autori hinnangul ebaselge on olukord siis, kui ametivõimul on olemas faktiline alus isikule kahtlustuse esitamiseks, kuid pole näiteks esimest menetlustoimingut süüteomenetluse raames veel tehtud. Lisaks on võimalik ka olukord, kui maksukohustuslasele teadaolevalt ei ole ta pannud toime mitte ühtegi maksualast süütegu, aga samas ei või ta teada, millise hinnangu võib maksuhaldur konkreetsele tehingule anda ja maksukohustuslase poolt esitatud info alusel leida midagi kuritegelikku. Seega on teabe andmisest ja dokumentide keeldumise õiguse regulatsiooni rakendamise põhiliseks probleemiks maksumenetluses asjaolu, et puudub konkreetne arusaam, millal saab maksukohustuslane vastavale õigusele tugineda ning millal mitte.

Euroopa Inimõiguste kohtupraktika analüüsil selgus, et EIK on järjekindlalt väljendanud seisukohta, et õigus vaikida ja enese mittesüüstamise privileeg on Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni artikli 6 lg 1 nõuetele vastava õiglase menetluse keskne komponent, olles ühtlasi tihedalt seotud artikli 6 lg-s 2 sätestatud süütuse presumpatsiooniga. Töös leitakse, et EIK praktika on enese mittesüüstamise privileegi ulatuse küsimuses olnud ebajärjekindel ja kohati lausa vastuoluline, olles enamasti seotud konkreetse kaasuse kitsaste faktiliste asjaoludega ning konkreetse riigi regulatsiooni eripäradega. Analüüsinud EIK lahendeid tundub töö autorile pigem, et EIK ei sätesta, et inimesel peaks kindlasti olema õigus enese miitesüüstamise privileegile viidates keelduda tõendite esitamisest süüteomenetlusele eelnevas maksumenetluses ning EIK nõuab isikule võimalust tugineda enese mittesüüstamise privileegile siis, kui seos nõutava tõendi ja käimasoleva või võimaliku süüteomenetluse vahel on tuvastatav. Siinjuures tuleb märkida, et EIK praktikast järelduste tegemine ja nende kohaldamine Eesti oludele üks üheselt on keeruline, kuna teistes riikides ei pruugi maksumenetlus ja süüteomenetlus olla alati üksteisest eraldatud, nagu see on Eestis. Kokkuvõtvalt saab EIK praktika analüüsist tuletada, et enese mittesüüstamise privileegi kaitseala lained eelkõige süüteomenetlustele, mitte haldusmenetluses tavapärasele dokumentide esitamise nõudmisele.

Analüüsides kehtivat õiguslikku regulatsiooni ja kohtupraktikat ning võttes arvesse maksuhalduri praktikat enese mittesüüstamise privileegile tuginemisel maksumenetluses, sai autor kinnituse, et MKS-i regulatsioon on vastuolus PS §-st 10 tuleneva õiguskindluse ja § 13 lg-st 2 tuleneva õigusselguse põhimõttega. Teabe andmisest ja dokumentide esitamisest keeldumise õiguse regulatsiooni rakendamise põhiliseks probleemiks maksumenetluses on see, et puudub konkreetne arusaam, millal saab maksukohustuslane vastavale õigusele tugineda ning millal mitte.

Eesti kohtupraktika analüüsi tulemusel jõudis töö autor järeldusele, et maksukohustuslane võib keelduda teabe andmisest ja dokumentide esitamisest maksmenetluses ainult siis, kui süüteo menetlust on isiku suhtes juba alustatud, see tähendab, et on tehtud esimene uurimis- või menetlustoiming ning menetluse alustamiseks on olemas ajend ja alus ning puuduvad menetlust välistavad asjaolud. Eeltoodu ei võta aga isikult kohustust teavitada maksuhaldurit vaikimisõiguse kasutamisest ning pöhistama ohtu, miks ja millised andmeid või tõendeid võidakse tema süüstamiseks kasutada. Seega peab maksukohustuslane tõendama enese mittesüüstamise privileegile tuginedes seost kaasaaitamiskohustuse ja käimasoleva süüteo menetluse vahel ning seejuures ei tohi seos olla liiga hüpoteetiline.

Autori arvamusel ei ole teabe andmisest ja dokumentide esitamisest keeldumise õiguse regulatsioon kehtiva MKS § 64 lg 1 p-s 6 maksukohustuslasele üheselt arusaadavalt sätestatud. Ülaltoodule tuginedes on töö autor seisukohal, et kehtiv MKS-i regulatsioon ei sätesta piisavalt õigusselgelt teabe andmisest ja tõendite esitamisest keeldumise õigust ning käesolevas magistritöös püstitatud hüpotees leidis kinnitust. Eeltoodust tulenevalt teeb autor ettepaneku maksukorralduse seaduse muutmiseks selliselt, et oleks üheselt arusaadav, et õigus keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest on eelkõige juhul, kui isiku suhtes on juba süüteo menetlust alustatud.

Eestis kehtiva õiguskorrale võrdlusena analüüsis töö autor Saksamaa maksukorralduse seadust ja vastavat õiguspraktikat. Nii näiteks Saksamaal peab tõendusmaterjali kogumine maksmenetluses järgima nii põhiseaduse õiguslikku kui ka moraalselt väärtuskorda, eriti põhiõigusi. Põhivabaduste ja neid sätestatavate normide rikkumiste hulka kuuluvad selliste põhiväärtuste vastu toimepandud rikkumised nagu inimväärikus, eraelu puutumatus, eluruumi puutumatus, maksusaladus, sotsiaalne salastatus, isikuandmete kaitstus ja kaasaaitamiskohustuse täitmisest keeldumise õigus. Inimväärikus kaitsmise vajadusest tulenevalt kohaldatakse maksmenetluses tõendi kasutamisel samu piiranguid mis kriminaalprotsessis. Analüüsi tulemusel täheldas autor, et sarnaselt Eestiga tekib Saksamaa õiguses eri huvide ning väärtuste probleeme, mille raames võib tekkida konflikt maksuhalduri ehk riigi ning maksukohustuslase vahel. Samas on Saksamaal kriminaalmenetlus ning maksmenetlus teineteisest sõltumatud ja omavad võrdset tähendust. Lisaks leidis kinnitust, et Saksamaa kohtupraktika kohaselt ei kuulu need dokumendid, mida maksukohustuslane peab raamatupidamises dokumenteerima ning alles hoidma enese mittesüüstamise privileegile tuginemise õiguse kaitse alla.

Töös teeb autor ettepaneku sarnaselt Saksama seadusandlusega muuta Eesti maksukorralduse seadust selliselt, et oleks seaduses sätestud, et maksukohustuslase õigused ja kohustused maksu- ja süüteomenetluse korral kohaldatakse konkreetsele protseduurile neid reegleid, millist menetlust isiku suhtes läbi viiakse. Sellest tulenevalt peaks maksukohustuslasele olema seadusest selge, et juhul kui ta kaasaaitamiskohustuse täitmisel avaldab maksuhaldurile teavet, mis võib teda või tema lähedast süüdi tunnistada õigusrikkumises, ei kasutata seda teavet kriminaalmenetluses tõendina.

OBLIGATION OF TAXABLE PERSON TO CO-OPERATE AND HIS PRIVILEGE AGAINST SELF-INCRIMINATION IN TAX PROCEEDINGS

SUMMARY

Tax proceedings are a special type of an administrative proceeding. In tax proceeding it is mandatory to taxpayer to keep records of facts relevant for taxation purposes, provide explanations, submit returns and other evidence and preserve such returns and evidence for the term prescribed by law. The specifics of the tax proceeding stands in the fact that the tax authority is not always able to get full overview of the taxable person's business activity, transacted businesses and the accounting for taxations purposes. To secure that the tax proceedings would be carried out effectively, it is provided in the Taxation Act § 56 an obligation of the taxable person to co-operate in the tax proceedings. In other words it requires the taxable person to submit all data that will help to specify the tax liability.

Therefore, the taxable person must co-operate with the tax authority even if it means that there will be a monetary obligation or in other words the tax authority will designate the amount of tax that must be paid by the taxable person. The tax authority may oblige with the administrative act the person to furnish information and in case the information will not be given it is allowed to use a coercive measure such as a monetary penalty. If the taxable person could choose whether to contribute in tax proceedings or not, he could easily manipulate the process of designation the amount of tax, which would mean that paying taxes would be voluntary. This would make taxable persons unequal and would directly affect severely their free competition on the market and indirectly affect state's ability to provide public services.

The functions of tax authority are contrary: from one side it must protect the interests of the state and from the other side it must provide an independent proceeding and protect the rights of the taxable person. Therefore, the action in the tax proceedings must be in accordance with the Estonian Constitution and with the laws given in accordance with it. The Constitution § 22 lays down two important fundamental rights in the proceedings: presumption of innocence and *nemo tenetur se ipsum accusare* (the privilege against self-incrimination). The concept of the privilege against self-incrimination is that everybody must have the right to remain silent in the offence proceeding, such as decline giving testimony against himself or person close to. With this right human dignity is protected, which means that the proceeding should not raise

strong moral conflict for the person or induce him to choose between the protection of himself or person close to.

Estonian Tax and Customs Board has quite a wide variety of possibilities to establish tax infringement. In practice the tax authority, who is also a body of conduction extra-judicial proceedings in misdemeanour and criminal cases, has the possibility to start two different proceedings – administrative and criminal proceeding (called as parallel proceeding) and process them at the same time. Some tax miscalculations and not submitting correct data can be qualified as an offence case. There can be cases where information and data that the person has given in tax proceedings might mean that the person has convicted himself or person close to in a misdemeanour or crime. In order to provide a person his right that comes from the Constitution's § 22 subsection 3, that is the privilege against self-incrimination, the legislative capacity has given a (taxable) person the right in the Taxation Act § 64 subsection 1 clause 6 to refuse to submit evidence and information in questions where the answer might mean convicting himself or the person close to.

Since tax law is very comprehensive there might be different tax law infringements that can have different consequences. Privilege against self-incrimination is one of the measures with which the person provides the state to make efforts to convince his guilt and to penalize him for the committed misdemeanour or crime. It can be said that the privilege against self-incrimination is the constitutional right to refuse from active co-operation. Therefore it can be said that the Taxation Act § 56 (obligation to co-operate) and the Taxation Act § 64 subsection 1 clause 6 (the right to refuse from contributing information) are in conflict with each other.

The aim of this master's thesis is to analyse in which case the person could rely on the privilege against self-incrimination in tax proceedings when the Taxation Act § 64 subsections 1 clause 6 does not define it. Therefore, the aim of the study is to answer whether using the privilege against self-incrimination is absolute and to control the hypothesis, which is that the Taxation Act § 64 subsections 1 clause 6 has not legal clarity about the cases where the (taxable) person may refuse to contribute information in tax proceedings.

The thesis of the work is actual since the last few years tax proceedings have become more of an investigative proceedings since the taxable persons are more and more refusing to contribute with information claiming that they have the privilege against self-incrimination in

tax proceedings. The European Court of Human Rights has stated in 2013 press release that during the last few years the citizens have been more and more relying in their tax disputes on the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms article 6 (right to a fair trial).

Since in the Estonian administrative court the privilege against self-incrimination is often used with references to the European Court of Human Rights judicial decisions, author of this work has analysed the decisions in order to study how does the European Court of Human Rights uses the collision of the two principles such as person's obligation to co-operate and the privilege against self-incrimination. Even though the European Court of Human Rights does not state *expressis verbis* the principle against the self-incrimination, the court has stated consistently in its decisions that the right to remain silent and privilege against self-incrimination is the centre unit of the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms article 6 subsection 1 (right to a fair trial), which means also being densely connected with the same article subsection 2 (presumption of innocence).

Author of thesis thinks that the European Court of Human Right cases may be divided into two categories: 1) relying on the privilege against self-incrimination in administrative proceedings where there is absent a tax offence proceedings and the person is designated with a fine or penalty payment for not contributing information and 2) appellant relying on the privilege against self-incrimination in cases where there is envisaged an criminal case. In a situation where the criminal case has been already started, the European Court of Human Rights has stated that the privilege against self-incrimination must always be applied. The time that it must be applied should be identified in accordance with the time lapse when the taxable person might have been affected by the criminal proceeding.

European Court of Human Rights has admitted that the privilege against self-incrimination does not apply straight forward to usual tax proceeding, but the judicial practice has been inconsistent with the concept of the privilege and in cases it contradicts itself since it is tied with the certain case condensed factual circumstances and certain state's legislative elements. Even though the judicial practice is inconsistent, it can be said that the court is on the opinion that the privilege against self-incrimination cannot be used anytime the taxable person wants it to and it does not provide him the immunity against the tax authority operations and requirements.

It can be said from the analysis of the European Court of Human Rights judicial practice that privilege against self-incrimination extends mainly to criminal proceedings not administrative ones such as contributing evidence (i.e. documents). It should be mentioned that applying judicial practice of the European Court of Human Rights one on one is complicated because in other states tax proceedings and criminal proceedings may not be separated from each other as it may be in Estonia. In case of a parallel proceeding it is clear that different legal warranties must be applied in comparison to a separate tax proceeding. In the case of *J.B. vs Switzerland* where was a parallel proceeding of tax and criminal proceedings, the European Court of Human Rights stated that the parallel proceeding should be counted as one and supervised whether the rights of the person had been given him in the light of a criminal case. The court stated directly in that case that it will not appraise whether states can make the person to contribute information in order to check accounting for taxation purposes in cases where the tax proceeding is separated from the criminal proceeding.

This author concluded that the Taxation Act § 64 subsection 1 clause 6 is stated too widely, which from one side gives the taxable person a wide range to refuse from co-operation with the tax authority and from the other side it confuses the taxable person. Author considers that it might come from the fact that in cases where ill-intentioned taxable person would not be obliged to submit necessary data to tax authority in order to check accounting for taxation purposes, it would be difficult for the tax authority to get necessary information. It is due to the fact that full overview of the taxable person's business activity and accounting is in the possession of the taxable person.

In order to answer the question when the taxable person has the right to remain silent and when not, the author of the study points out the presumptions when could taxable person refuse from contributing information and documents in tax proceedings. These presumptions are: 1) giving information in accordance with the Taxation Act §§ 60-63; 2) the circle of "close to person" in accordance with the Taxation Act § 64 subsection 1 clause 5; and 3) convicting in crime. The most problematic premises is "convicting in crime" when interpreting the Taxation Act § 64 subsection 1 clause 6. The wording "convicting in crime" is not the best wording since it applies only to crime actions, not every violation of law.

Author of this master's thesis has also analysed German Taxation Act and judicial practice in accordance to compare with Estonian legal order. From the analysis the author concluded different interests and value problems in German law such as there might arise a conflict

between tax authority (or in other words state) and taxable person. In the corresponding German regulation it is stated that due to the obligatory contribution of information taxable person must co-operate with tax authority by providing full and honest information until it does not reveal its criminal performance. Author of thesis considers that compared to this kind of regulation the Estonian Taxation Act § 64 subsection 1 clause 6 is more understandable and clear for taxable person, since it states that he must provide information and evidence to tax authority as long as submitted evidences are not incriminating him and are not the ground for convicting him in misdemeanour or criminal proceeding.

Therefore, author of thesis proposes an amendment to the Taxation Act § 64 subsection 1 clause 6 so that the taxable person would clearly understand that refusing to contribute information and submitting evidence to tax authority in tax proceedings is allowed foremost in cases, where an offence proceeding within the same grounds has been already started, which means that there has been made first procedural act and there is a ground to start a proceeding and there is no merger clause for that proceeding. Also author of thesis believes that it should be derived from the law that if the (taxable) person wants to use the right to remain silent he must provide tax authority with the relevant reasoning.

Anna Aida
02.05.2016

LÜHENDID

AO – Saksamaa maksukorralduse seadus (*Abgabenordnung*)

BGH – Saksamaa Ülemkohus – Bundesgerichtshof

EIK – Euroopa Inimõiguste Kohus

EIÕK – Euroopa Inimõiguste- ja põhivabaduste konventsioon

GG – Saksamaa põhiseadus (*Grundgesetz*)

HMS – Haldusmenetluse seadus

HMK – Harju Maakohus

KarS – Karistusseadustik

KS – Makuskorralduse seadus

MTA – Maksu- ja Tolliamet

o – otsus

PS – Eesti Vabariigi Põhiseadus

RKÜK – Riigikohtu üldkogu

RKPJK – Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium

RKHK – Riigikohtu halduskolleegium

RKKK – Riigikohtu kriminaalkolleegium

TlnHK – Tallinna Halduskohus

TrtHK – Tartu Halduskohus

TlnRK – Tallinna Ringkonnakohus

TrtRK – Tartu Ringkonnakohus

StPO – Saksamaa kriminaalmenetluse koodeks (*Strafprozessordnung*)

KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU

KASUTATUD KIRJANDUS

1. Aaremäe, H. Maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegi ulatus maksuõigusnormi rikkumisel paralleelmenetluses. Tartu 2014. Magistritöö.
2. Aedmaa A. jt (toim). Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus 2004.
3. Ashworth, A. Self-incrimination in European Human Right law – a pregnant pragmatism? *Cardozo Law Review* Vol 30, Issue 3, December 2008.
4. Alexy, R. *Theorie der Grundrechte*. 2. Aufl, Frankfurt A.M. 1996.
5. Bachler. BeckOK AO § 393 komm 1. Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren (Abs. 1). Beck'scher Online-Kommentar StPO 30.09.2013.
6. Berger, M. Europeanizing self-incrimination: The right to remain silent in the European Court of Human Rights. *Columbia Jpurnal of European Law*, Vol. 12 2006.
7. Ernits, M. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn 2004.
8. Franzen, K. jt (toim). *Steuerstrafrechts. Kommentar*. 4. Aufl. München: Beck 1996.
9. Kanger, L. Enese mittesüüstamise privileeg maksuvaidluste lahendamisel Eesti halduskohtute ja EIK praktikas. *Maksumaksja* nr 4 2012.
10. Kergandberg, E. jt (toim). Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. 3 tr. Tallinn: Iuridicum 2012.
11. Kergandberg, E. Sillaots, M. *Kriminaalmenetlus*. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda 2006.
12. Kofler, G. jt (toim). *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. IBFD. The Netherlands 2011.
13. Kähri, M. Ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeld maksumenetluses. *Juridica* II/2008.
14. Lang, V. *Halduslik tuvastusmenetlus MKS-s*. Tartu: Õigus 1938.
15. Lehis, L. *Eesti maksuseaduste kommentaarid* 3.tr. Tartu 2011.
16. Lehis, L. Õigusriigi põhimõtete rakendamine maksuõiguses ning maksumaksja õiguste kaitse (Eesti ja Saksamaa näitel). Tartu Ülikool. Õigusteaduskond, 1997. Magistritöö.
17. Lehis, L. Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses. *Juridica* III/1997.
18. Lehis, L. *Maksuõigus*. 3., täiendatud ja muudetud tr. Juura 2012.
19. Lehis, L. *Maksuõigus üldpõhimõtted*. *Juridica* V/1999.

20. Lehis, Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Õppematerjal. 1999.
21. Lehis, L. Means Ensuring Protection of Taxpayers' Rights in Estonian Tax Law. *Juridica International* IV/1999.
22. Lillemets K. Maksukorraldus. Sisekaitseakadeemia, 2006. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://dspace.utlib.ee/dspace/bitstream/handle/10062/16023/Maksukorraldus.pdf?sequence=1> (03.02.2016).
23. Lõhmus, U. Õigus õiglasele kohtulikule arutamisele. Inimõigused ja nende kaitse Euroopas. Tartu 2003.
24. Madise, Ü. jt (toim). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Kolmas, täiendatud väljaanne. Tallinn: Iuridicum 2012.
25. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeerium. 01.07.2014. Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/doc.php?100992>.
26. Maruste, R. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja –vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004.
27. Osiatynski, W. Human Rights and their limits. Cambridge: Cambridge University Press 2009.
28. Ovey, C. White, R. The European Convention on Human Rights. Oxford University Press 2009.
29. Palm, K. Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral. *MaksuMaksja* 2008/8.
30. Pikmets, H. Menetlused ja teabe nõudmine maksuõigussuhtes. Maksuõiguse infokiri. Varul. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.varul.com/publikatsioonid/menetlused-ja-teabe-noudmine-maksuõigussuhtes>.
31. Pilv, A. Kergandberg, E. Lentsius, M. Maksumenetlus. Äripäeva kirjastus 2006.
32. Sarv, J. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest. *Juridica* V/2005.
33. Siim, J. Mida tuleks silmas pidada suhtlemisel maksuhalduriga? Arvutivõrgus kättesaadav: <http://apilv.ee/2011/mida-tuleks-silmas-pidada-suhtlemisel-maksuhalduriga>.
34. Stibi, A. Verwetungsverbote im Steuerrecht. Rechtswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster. Münster 1995.
35. Zoana, M.G. The moral foundations that underline the crime of tax evasion in Europe. *Contemporary reading in law and social justice*. Volume 3(2) 2011.
36. Teplõhh, D. Kas maksuhalduri praktika maksualaste õigusrikkumiste menetlemisel on vastuolus enese mittesüüstamise põhiõigusega? *Maksumaksja* 8/2013.

37. Thuronyi, V. Tax Law Design and Drafting. Kluwer Law International 2000.
38. Tipke, K. Kruse, W. H. Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung. 16. Aufl. I und II Teil. Köln: Dr. Otto Schmidt 1996.
39. Tipke, K. Lang, J. Steuerrecht. 17. Aufl. Köln: Dr. Otto Schmidt 2002.
40. Trechsel, S. Human Rights in Criminal Proceedings. Oxford University Press Inc 2005.
41. Õiguskantsleri seisukoht 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853.

KASUTATUD NORMATIIVMATERJALID

42. Eesti Vabariigi põhiseadus. – RT 1992, 26, 349; RT I, 15.05.2015, 2.
43. Haldusmenetluse seadus. – RT I 2001, 58, 354; 23.02.2011, 8.
44. Inimõiguste ja põhivabaduste konventsioon. – RT II 2010, 14, 54.
45. Karistusseadustik. – RT I 2001, 61, 364; 17.12.2015, 9.
46. Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150; 09.02.2016, 3.
47. Abgabenordnung (Saksamaa maksukorralduse seadus). Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.gesetze-im-internet.de/au_1977/index.html.
48. Grundgesetz (Saksamaa põhiseadus). Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.gesetze-im-internet.de/gg/>.
49. Strafprozessordnung (Saksamaa kriminaalmenetluse koodeks). Arvutivõrgus kättesaadav: <https://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/stpo/gesamt.pdf>.

KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA

Riigikohus

50. RKHKo 22.09.1995, nr III 3/1-16/95.
51. RKHKo 22.02.2001, nr 3-3-1-62-00.
52. RKHKo 08.05.2003, nr 3-3-1-43-03.
53. RKHKo 05.12.2005, nr 3-3-156-05.
54. RKHKo 14.11.2007, nr 3-3-1-47-07.
55. RKHKo 22.10.2009, nr 3-3-1-58-09.
56. RKHKo 14.04.2014, nr 3-3-1-90-13.
57. RKO 28.06.2004, nr 3-3-1-30-04.
58. RKKKo 20.03.2002, nr 3-1-1-25-02.
59. RKKKo 01.06.2005, nr 3-1-1-39-05.
60. RKPJKo 23.03.1998, nr 3-4-1-2-98.

61. RKPJKo 31.01.2007, nr 3-4-1-14-06.
62. RKPJKo 06.03.2002, nr 3-4-1-1-02.
63. RKPJKo 03.04.2002, nr 3-4-1-2-02.
64. RKPJKo 15.12.2005, nr 3-4-1-16-05.
65. RKPJKo 10.06.2010, nr 3-4-1-3-10.
66. RKPJKm 03.03.2011, nr 3-4-1-15-10.
67. RKÜKo 28.10.2002, nr 3-4-1-5-02.
68. RKÜKo 31.01.2007, nr 3-4-1-14-06.
69. RKÜKo 17.02.20014, nr 3-1-1-120-03.

Ringkonnakohtud

70. TlnRKO 12.10.2011, nr 3-11-495.
71. TlnRKM 15.12.2006, nr 3-06-2016.
72. TrtRKO 15.12.2006, nr 3-08-1090.
73. TlnRKO 23.11.2011, nr 3-10-3321.
74. TlnRKO 29.01.2015, nr 3-14-50399.
75. TlnRKO 15.10.2015, nr 3-14-53030.

Halduskohtud

76. TrtHKO 31.08.2012, nr 3-12-949.
77. TlnHKO 07.03.2011, nr 3-10-2121.
78. TlnHKO 28.03.2011, nr 3-10-834.
79. TlnHKO 13.03.2012, nr 3-10-2533.

Euroopa Inimõiguste Kohus

80. EIKo 25.02.1993, Funke vs Prantsusmaa.
81. EIKo 08.02.1996, 18731/91, John Murray vs Ühendkuningriik.
82. EIKo 17.12.1996, 19187/91, Saunders vs Ühendkuningriik.
83. EIKo 26.02.1997, 37943/95, Abas vs Holland.
84. EIKo 20.10.1997, 20225/92, Serves vs Prantsusmaa.
85. EIKo 03.05.2001, 31827/96, J.B. vs Šveits.
86. EIKo 12.06.2001, 44749/98, Ferrazini vs Itaalia.
87. EIKo 10.09.2002, 37670/04, Allen vs Ühendkuningriik.
88. EIKo 17.02.2004, 13881/92, King vs Ühendkuningriik.
89. EIKo 08.04.20014, 38544/97, Weh vs Austria.
90. EIKo 04.05.2005, 6563/03, Shannon vs Ühendkuningriik.

91. EIKo 16.03.2010, 37670/04, Elomaa vs Soome.

92. EIKo 05.04.2012, 11663/04, Chambaz vs Šveits.

MUUD KASUTATUD ALLIKAD

93. European Human Rights Court. Taxation and the European Convention on Human Rights. January 2013. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.bgcentar.org.rs/bgcentar/wp-content/uploads/2013/European_Court_of_Human_Rights_Fact-sheet-%E2%80%93-Taxation.pdf

94. HMKo 28.01.2016, nr 4-15-9667.

95. BGH, Beschl. Vom 19.10.2005 – X B 88/05 (NV), BeckRS 2005, 25008878.

96. BGH. 1 StR 585/92, 08.09.1992, LSK 1993, 160246.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Anna Aida, (sünnikuupäev: 21.06.1983),

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Isiku kaasaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise privileeg maksumenetluses“, mille juhendaja on Villy Lopman,

- 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, **02.05.2016**