



Õiguskantsler

Advokaadibüroo Järvala & Partnerid
merle@jarvala.ee

Teie 30.04.2012 nr

Meie 18.11.2013 nr 6-1/120082/1304853

**Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta
Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses**

Austatud Merle Järvala

Olete pöördunud minu poole avaldusega, milles palusite kontrollida maksukorralduse seaduse § 56 ja § 64 lg 1 p 6 vastavust põhiseadusele. Teie hinnangul ohustab maksukorralduse seaduse §-ga 56 maksukohustuslasele pandud kaasaaitamiskohustus põhiseaduse §-s 22 sätestatud vaikimis- ja kaitseõigust kriminaalmenetluses. Selgitasite, et kehtivas õiguses puudub menetluslik garantii, et maksumenetluses isikult saadud teavet ja tõendeid ei kasutata tema vastu kriminaalmenetluses. Maksukorralduse seaduse § 64 lg 1 punktis 6 sätestatud enese mittesüüstamise privileegi rakendamise ala on Teie hinnangul maksumenetluses liiga kitsas, millest johtuvalt ei saa maksukohustuslane tihti tugineda sellele maksumenetluses ning keelduda ütluste, asjade ja dokumentide maksuhaldurile esitamisest. See tähendab aga, et maksumenetluses maksukohustuslaselt saadud tõendeid võidakse kasutada tema vastu kriminaalmenetluses. Palusite mul hinnata vaidlusaluseid maksukorralduse seaduse norme nii Eesti Vabariigi põhiseaduse kui ka Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni valguses.

Täiendasite oma avaldust hiljem ja osutasite Euroopa Inimõiguste Kohtu 05.03.2012 lahendile asjas nr 11663/04 *Chambaz vs. Šveits* ning palusite maksukorralduse seaduse § 56 ja § 64 lg 1 p 6 normikontrolli läbiviimisel hinnata Teie esialgses avalduses esitatud asjaolusid ka viidatud Euroopa Inimõiguste Kohtu lahendis väljendatud seisukohtade valguses.

Nagu olen Teid informeerinud, pöördusin menetluses vajaliku teabe saamiseks Rahandusministeeriumi ning Maksu- ja Tolliameti poole. Peale nimetatud asutustelt vastuste saamist olen pikalt kaalunud, mis seisukoht asjas võtta. Vabandan Teie ees, et minu seisukoha kujunemine on sedavõrd kaua aega võtnud.

Tutvunud Teie avalduse ning teemakohaste materjalide ja kohtupraktikaga ning kuulanud ära Maksu- ja Tolliameti ning Rahandusministeeriumi selgitused, ei tuvastanud ma maksukorralduse seaduse § 56 ja § 64 lg 1 p 6 vastuolu põhiseaduse § 22 lõikest 3 tuleneva enese mittesüüstamise privileegiga. Samuti ei ole põhiseadusega vastuolus enesesüüstamise

keeldu rikkudes saadud tõendi lubamatust ettenägeva sätte puudumine kriminaalmenetluse seadustikust, kuna Riigikohus on seadustiku asjakohaseid norme ja põhiseaduse § 22 lõiget 3 koosmõjus tõlgendades kujundanud sellekohase selge seisukoha.

Järgnevalt põhjendan oma seisukohta.

Lisaks teavitan Teid, et kuigi ma ei tuvastanud maksukorralduse seaduse (MKS) § 56 ja § 64 lg 1 p 6 vastuolu põhiseadusega, jõudsin ma menetluse käigus järeldusele, et MKS § 64 lg 1 p 6 sõnastus ei pruugi piisavalt selgelt avada, millistel juhtudel võib isik tugineda maksumenetluses enese mittesüüstamise privileegile. Sellest tulenevalt otsustasin teha rahandusministrile ettepaneku analüüsida MKS § 64 lg 1 p 6 sõnastuse muutmise või MKS § 64 lg 1 p 6 sisu muul moel selgitamise vajadust. Edastan Teile teadmiseks ka rahandusministrile saadetud kirja.

I. TEIE SEISUKOHAD

1. Oma pöördumises selgitasite, et Eesti õiguspraktikas on kahetsusväärset sagenenud juhtumid, kus Maksu- ja Tolliamet on ühel ja samal maksuperioodil arvestamisele, deklareerimisele ning tasumisele kuuluvate maksusummade õigsuse kontrollimiseks alustanud kaks erinevat menetlust – haldus- ehk maksumenetluse ja kriminaalmenetluse. Asusite seisukohale, et ühe asja samaaegne menetlemine eri menetluses seab, arvestades kriminaalmenetluse ja maksumenetluse erisusi, ohtu isikute põhiõiguslikud garantiid. Täpsemalt võib haldusmenetluse ja kriminaalmenetluse paralleelne läbiviimine riivata Teie hinnangul põhiseaduse (PS) § 22 lg 3 kaitseala.

2. PS § 22 lg 3 sätestab, et kedagi ei tohi sundida tunnistama iseenda või oma lähedase vastu. Paralleelselt kulgeva maksu- ja kriminaalmenetluse puhul ei pruugi aga selle põhiõiguse realiseerimine olla võimalik, sest maksumenetluses on isikul MKS §-st 56 tulenev kaasaaitamiskohustus, kuid garantii, et maksumenetluses isikult saadud tõendeid ei kasutata isiku vastu kriminaalmenetluses, puudub. Nii võib juhtuda, et maksukohustuslase kaasaaitamiskohustusele apelleerides nõuab riik, et isik teataks maksuhaldurile kõik temale teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähtsust. Hiljem aga süüdistab riik isikut maksukuriteo toimepanemises, tuginedes isiku poolt maksumenetluses esitatud tõenditele, kuna menetlusseadused ei sätesta otsesõnu, et maksumenetluses kaasaaitamiskohustuse raames kogutud tõendid ei ole kriminaalmenetluses lubatavad. Selline situatsioon kujutab Teie hinnangul endast isiku kriminaalmenetlusliku vaikimis- ja kaitseõiguse rikkumist. Rõhutasite, et eriti tõenäoliseks muudab maksumenetluse raames kogutud andmete kriminaalmenetluses kasutamise see, et nii haldusmenetlust kui ka kriminaalmenetlust (kohtueelset menetlust) maksuasjades teostab üks ja sama organ – Maksu- ja Tolliamet (MTA).

3. Osutasite ka MKS § 64 lg 1 punktile 6, mis sätestab, et isikul on õigus keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest küsimustes, millele vastamine tähendaks tema enda või tema lähedase õigusrikkumises süüditunnistamist. Selgitasite, et Teie hinnangul annab MKS § 64 lg 1 p 6 liialt piiratud võimaluse keelduda teabe andmisest, et välistada kirjeldatud PS § 22 lg 3 võimalikku rikkumist. Kokkuvõttes olete seisukohal, et MKS §-d 56 ja 64 võimaldavad olukorda, kus haldusmenetluse raames saab koguda tõendeid isiku süü tuvastamiseks kriminaalmenetluses ja see on Teie hinnangul vastuolus PS § 22 lõikes 3 sätestatud garantiiga.

4. Oma avalduse lõpus palusite mul kontrollida:

1. „kaasaaitamiskohustuse (MKS § 56) ja vaikimisõiguse (MKS § 64 lg 1 p 6) põhiseadusele vastavust samas asjas kriminaal- ja haldusmenetluse (paralleelmenetluse) tingimustes;
 2. kas menetlusgarantiide puudumine, mis keelaks ja välistaks haldusmenetluses saadud ütluste ja tõendite kasutamise kriminaalmenetluses olukorras, kus sama maksustamisperioodi ja isiku osas toimub paralleelne kriminaal- ja haldusmenetlus, on põhiseadusega vastuolus;
 3. kas paralleelmenetluste korral maksumenetluse peatamise menetluskorra puudumine on põhiseadusega vastuolus.”
5. Oma avalduse täienduses viitate, et PS § 22 lg 3 seisukohalt võib esineda probleeme ka siis, kui haldus- ja kriminaalmenetlus ei ole paralleelselt käimas, vaid MTA kogub maksumenetluse raames teavet ja tõendeid, mille pinnal alustab hiljem süüteomenetluse.

II. ÕIGUSKANTSLERI SEISUKOHT

6. Teie avalduse lahendamiseks käsitlen kõigepealt PS § 22 lõikes 3 sätestatud enese mittesüüstamise õiguse ja MKS §-st 56 tuleneva maksumenetlusliku kaasaaitamiskohustuse olemust ning kaasaaitamiskohustuse mõju enese mittesüüstamise privileegile. Seejärel analüüsin, millisel määral võib isik tugineda enese mittesüüstamise õigusele maksumenetluses ning millised teised kehtivad abinõud tagavad PS § 22 lg 3 sätestatud õigust. Lõpuks teen järeldused, kas kehtiv maksumenetluslik enese mittesüüstamise õiguse regulatsioon on põhiseadusega kooskõlas või esineb küsimusi, mis vajaks seadusandlikku täpsustamist.

1. Enese mittesüüstamise õigus põhiseaduses

7. PS § 22 sätestab kaks olulist menetluslikku põhiõigust karistusasjades: süütuse presumptsiooni (PS § 22 lõiked 1 ja 2) ning nn enese mittesüüstamise privileegi (PS § 22 lg 3). PS § 22 lõikest 3 tuleneva enese mittesüüstamise õiguse idee seisneb selles, et igauhele peab süüteomenetluses olema tagatud õigus keelduda tunnistuse andmisest¹ enda või oma lähedaste vastu. Kuigi Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon (EIÕK) enesesüüstamise keelu põhimõtet selgesõnaliselt ei sisalda, on Strasbourgi kohus selle oma praktikas tuletanud EIÕK art 6 lõigetest 1 ja 2 (viited asjakohastele kohtulahenditele on esitatud edaspidi).

8. Süüteomenetluse üks oluline printsiip on, 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 arusaam, et kui süüteõiguses kehtiks vastupidine ehk süülisuse presumpatsioon ning isik peaks ise tõendama oma süü puudumist, siis riigi võimsa karistussüsteemiga ja selle kaudu kogu riigivõimu aparaadiga üksi silmitsi seisval isikul oleks praktiliselt võimatu karistusest pääseda.² Enese mittesüüstamise õigus on üks meetmetest, mille abil tagatakse seda, et riigil tuleb teha pingutusi isiku süü tõendamiseks ja isiku karistamiseks väärteo- või kuriteo toimepanemise eest.

¹ 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 esitamist, s.o aktiivset kaasaaitamiskohustust. – vt nt RKKKo 01.06.2005, nr 3-1-1-39-05, p 15 või Euroopa Inimõiguste Kohtu 11.06.2006 otsus asjas nr 54810/00, Jalloh vs. Saksamaa, p 111.

² Kergandberg, E. Kommentaarid § 22 juurde. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2012. Komm 5. Elektrooniliselt kättesaadav: <http://pohiseadus.ee/ptk-2/pg-22/>.

9. Ülaltoodust tuleneb, et õigus keelduda enda vastu tunnistamisest seondub karistamismenetlusega. Kuigi karistamise all mõeldakse esmajoones kriminaalkorras karistamist, tuleb ka väärted³ (ning teatud juhtudel ka haldusmenetluses, nt distsiplinaarmenetluses kohaldatud meetmed⁴) lugeda enese mittesüüstamise õiguse kaitsealaga hõlmatuks: nii Euroopa Inimõiguste Kohus kui ka Riigikohus käsitlevad karistamist sisulistest kriteeriumitest lähtuvalt.⁵

10. Nagu eespool selgitasin, eeldab enese mittesüüstamise privileeg ennekõike seda, et süüdistaja peab tõendama isiku süüd ja ta ei tohi sundida isikut tunnistama enese või oma lähedase vastu. Samas ei piirdu õigus ennast mitte süüstada üksnes keeluga nõuda süüteo menetluses isikult sunniga teavet, mis võib teda või tema lähedasi süüstada, ega keeluga avaldada kohtumenetluses sellist (süüteo menetluse või mõne muu menetluse raames) sundkorras saadud teavet, mis on õigusrikkumist jaatavad või otseselt isikut süüstavad. Isiku õigusega keelduda enda vastu tunnistamisest on konfliktis ka see, kui [süüteo menetluses või teises (haldus)menetluses] sunniga⁶ saadud ütlusi, mis on küll esmapilgul õigusrikkumist eitavad, kasutatakse süüteo menetluses selleks, et vaidlustada või seada kahtluse alla süüdistatava teisi ütlusi või muid tema poolt esitatud tõendeid või õõnestada muul viisil süüdistatava usaldusväärust.⁷

11. PS § 22 lõikes 3 sätestatud enese mittesüüstamise privileeg sarnaselt PS § 22 lõigetes 1-2 sätestatud süütuse presumptsiooni põhimõttele ei sisalda seaduse reservatsiooni. Järelikult võib seda piirata vaid juhul, kui see on vajalik mõne kollideeruva põhiõiguse või mõne muu põhiseaduslikku järku väärtuse kaitseks.⁸ Tänapäeva kriminaalmenetluses aktsepteeritakse mõningaid regulatsioone, mille puhul enese mittesüüstamise õigus on riivatud (nt jälitustegevus; nn kärbitud menetlused; kehaproovide (sunniviisiline) võtmine; õigus lõpetada isiku suhtes kriminaalmenetlus, kui ta on oluliselt kaasa aidanud avaliku huvi seisukohalt tähtsa kuriteo tõendamiseseme asjaolude selgitamisele, kui ilma selleta oleks selle kuriteo avastamine ja tõendite esitamine olnud välistatud või oluliselt raskendatud).^{9,10}

2. Kaasaaitamiskohustus maksumenetluses

12. Maksusüsteem koosneb materiaalsest maksuõigusest ja maksumenetlusõigusest. Maksumenetlust on vaja eelkõige selleks, et kindlustada maksutulude laekumine riigieelarvesse ja tagada avalike teenuste osutamiseks vajaliku finantseerimisbaasi olemasolu. Arvestades kui

³ Seejuures tuleb lähtuda süüteo mõistest karistusseadustiku § 3 lõike 1 mõistes. Sama seisukoht: R. Maruste. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja -vabaduste kaitse. Tallinn 2004, lk 395; RKPJKo 22.02.2001, nr 3-4-1-4-01, p 11; 25.03.2004, nr 3-4-1-1-04, p 19.

⁴ Vt nt RKKK 3-1-1-88-02 (45 p kartseris distsiplinaarkaristusena on võrreldav kriminaalkaristusega); 3-1-3-6-03, p 10 (*ne bis in idem* põhimõtte kontekstis). Samuti EIK *Julius Kloiber Schlachthof GmbH jt vs Austria*, kohtuotsus 04.04.2013, avaldused nr 21565/07, 21572/07; 21575/07; 21580/07, p-d 16-20 (lihatarnijatele määrati rahaline kohustus (*surcharge*) vahemikus 10 – 60% õigeaegselt tasumata põllumajandustoodete turundusmaksust).

⁵ Euroopa Inimõiguste Kohus hindab õigusrikkumise liigitust riigisiseste seaduste kohaselt, õigusrikkumise olemust ning kohaldatava karistuse iseloomu ja raskust (esmakordselt 08.06.1976 otsuses asjas nr 5100/71;5101/71;5102/71;5354/72;5370/72 Engel jt vs. Holland). Seejuures on teine ja kolmas kriteerium alternatiivsed, st piisab ühe esinemisest selleks, et meedet käsitleda karistamisena konventsiooni mõttes. Vt: U. Lõhmus. Õigus õiglasele kohtulikule arutamisele. – Inimõigused ja nende kaitse Euroopas. Tartu 2003, lk 145.

⁶ RKKK 22.10.2007 otsuses nr 3-1-1-57-07 nimetatakse sunniviisiliselt saadud seletusteks seletusi, mis olid antud olukorras, kus seadus (MKS § 56 lg 1 ja § 60 lg 1) kohustas isikut seda tegema (lahendi p 16).

⁷ Samas, p 17.

⁸ Ernits, M. II peatüki sissejuhatus. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2012, kumm 8.3, lk 113.

⁹ Vt koos asjakohaste edasiste viidetega Kergandberg, E. Kommentaarid § 22 juurde. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2012. Kumm 38, lk 298.

¹⁰ RKKKo 24.10.2005, nr 3-1-1-104-05, p 6.3.

oluline on efektiivselt töötav maksusüsteem ühiskonna toimimise seisukohalt, saab maksusüsteemi efektiivset toimimist minu hinnangul pidada põhiseaduslikku järku väärtuseks.

13. Täpsemalt on maksumenetlus haldusmenetlus, mille eesmärk on kontrollida maksumaksja esitatud maksuarvutuste õigsust, määrata tasumisele kuuluv maksusumma või nõuda sisse maksuvõlg.¹¹ 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. Maksumenetluses ei oma isiku süü tähendust. Maksusumma määramine, sh maksusumma määramine hindamise teel ei ole karistus, vaid isikul riigi ees oleva rahalise kohustuse tuvastamine ja selle tasumise nõude esitamine.¹² Võib öelda, et maksu tasumise kohustus tuleneb ühiskonnaliikmete kokkuleppest; maksud on hind selle eest, et ühiskonna liikmed elavad toimivas riigis. Nii ei ole maksumenetluse eesmärgiks maksu õigeaegselt mittetasunud, maksuarvestuses vea teinud vms 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. Sellest tulenevalt ei saa maksumenetlust võrdsustada süüteomenetlusega (sh kriminaalmenetlusega), mille eesmärgiks on tuvastada isiku süü ja määrata karistus.

14. Maksumenetlus on eriline haldusmenetlus selle poolest, 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.¹³ Sellise kaasaaitamiskohustuse sätestab maksumaksjale MKS § 56.

15. Kaasaaitamiskohustuse täitmiseks peab maksukohustuslane teatama maksuhaldurile kõik temale teadaolevad asjaolud ja osalema aktiivselt nende tõendite kogumises, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust (MKS § 56 lg 1). See tähendab, et maksumenetluses peab isik kaasa aitama nii tema maksukohustust vähendavate kui suurendavate asjaolude väljaselgitamisele ja tõendite kogumisele.¹⁴ 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). Seletuskiri maksukorralduse seaduse eelnõu juurde ei ava, miks kaasaaitamiskohustus on sätestatud nii ulatuslikuna. Minu hinnangul võib see olla tingitud sellest, et kui maksumaksjal puuduks kohustus esitada maksuhaldurile maksusumma õigsuse kontrollimiseks vajalikke andmeid, oleks maksuhalduril väga raske saada teavet maksukohustuslase majandustehingute ehk maksuarvestuse aluste kohta. Selle põhjus on, et täielik ülevaade maksukohustuslase majandustegevusest ja raamatupidamisest on olemas vaid maksukohustuslasel endal. Kui maksukohustuslane ei peaks andma maksuhaldurile andmeid oma majandustegevuse ehk maksukohustust vähendavate ja suurendavate asjaolude kohta, oleks maksuhalduril väga keeruline kindlaks teha, kas isik on kõiki seaduse järgi tasumisele kuuluvaid

¹¹ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn, 2004. Lk 133.

¹² Vt nt Tallinna Halduskohtu 13.03.2012 otsus nr 3-10-2533.

¹³ Lehis, L. Kommentaar maksukorralduse seaduse juurde. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 01. aprill 2011. Kolmas köide. Kommentaarid. Tartu, 2011. Lk 55.

¹⁴ Kaasaaitamiskohustuse täitmise n-õ instrumendid on sätestatud MKS § 56 lõikes 2. Selle sätte järgi peab maksukohustuslane arvestust maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta, annab makshaldurile seletusi, esitab deklaratsioone ja muid tõendeid ning säilitab neid seadusega ettenähtud tähtaja jooksul. Ka MKS § 60 ja § 62 täpsustavad, mida võib maksuhaldur maksukohustuslaselt nõuda.

makse tasunud.¹⁵ Selline olukord muudaks maksumenetluse ebaefektiivseks ja maksude maksmise sisuliselt vabatahtlikuks, mis omakorda avaldaks negatiivset mõju ettevõtjatest maksumaksjate omavahelisele konkurentsile ning riigi võimele osutada avalikke teenuseid.

3. Konflikt maksumenetlusliku kaasaaitamiskohustuse ja PS § 22 lg 3 sätestatud õiguse vahel

16. Teatud juhtudel võib maksude maksmisest kõrvalehoidmine või nende väärarvutamine (-deklareerimine) kujutada endast ka karistatavat tegu. Nii on MKS § 153¹ järgi väärteona karistatav maksude maksmisest kõrvalehoidumine ning MKS § 153² järgi maksukelmus ehk maksuhaldurile teadvalt valeandmete esitamine tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgil. Kuriteona on aga karistatav näiteks maksude maksmisest kõrvalehoidmine ja maksukelmus suures ulatuses (karistusseadustiku §-d 389¹ ja 389²). Erinevalt maksumenetlusest on süüteo menetluse eesmärk mitte tuvastada ja nõuda sisse ettenähtud maksusumma, vaid teha maksukohustust süüliselt mittejärginud isikule karistusõiguslik etteheide.

17. Süüteo menetlus võib nimetatud koosseisude kahtluse tõusetumisel alata hoolimata sellest, kas samade asjaolude suhtes on alustatud maksumenetlus või mitte.¹⁶ Sellest tulenevalt ei ole praktikas välistatud haldusmenetluse ja süüteo menetluse paralleelne kulgemine ning vastastikune teabevahetus.¹⁷ Samuti võib juhtuda, et süüteo menetlus algab pärast seda, kui samade asjaolude osas lõpeb maksumenetlus. Ühtlasi ei saa välistada, et maksumenetluses maksumaksjalt saadud suulist teavet, dokumente ja muid tõendeid (edaspidi koos nimetatuna *tõendid*) võidakse kasutada isiku vastu süüteo menetluses. See omakorda tähendab, et teoreetiliselt võib maksumenetluses kaasaaitamiskohustuse täitmisele sundimine kaasa tuua selle, et isiku PS § 22 lõikest 3 tulenev õigus keelduda enda vastu tunnistamisest süüteo menetluses saab intensiivselt riivatud, sest isik annab maksumenetluses kaasaaitamiskohustuse raames tõendeid, mida on võimalik kasutada (hiljem algavas) süüteo menetluses tema vastu.

18. Kui kehtiks regulatsioon, mis sunniks isikut valimatult täitma MKS § 56 sätestatud kaasaaitamiskohustust ja lubaks seejuures alati kasutada maksumenetluses kaasaaitamiskohustusele tuginedes saadud tõendeid süüteo menetluses, oleks tegemist ilmselge PS § 22 lg 3 rikkumisega. Sellist regulatsiooni Eestis aga ei kehti. Lahendamaks konflikti PS § 22 lõikes 3 sätestatud õiguse ja maksumenetlusliku kaasaaitamiskohustuse vahel,¹⁸ on seadusandja muu hulgas kehtestanud MKS § 64 lg 1 punkti 6. See säte ütleb, et MKS §-de 60–63 alusel teabe andmisest ja tõendite esitamisest on õigus keelduda isikul küsimustes, millele vastamine tähendaks enda või sama lõike punktis 5 nimetatud isiku¹⁹ õigusrikkumises süüditunnistamist.²⁰ Hindamaks, kas MKS § 64 lg 1 p 6 sätestatud õigus on piisav, et tagada PS

¹⁵ Maksude määramine toimub tavaliselt maksumaksja enda valduses oleva teabe alusel. – Lehis, L. Kommentaar maksukorralduse seaduse juurde. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 01. aprill 2011. Kolmas köide. Kommentaarid. Tartu, 2011. Lk 46.

¹⁶ Nt kriminaalmenetluse seadustiku §-s 6 sätestatud kriminaalmenetluse kohustuslikkuse põhimõtte järgi on uurimisasutus ja prokuratuur kohustatud toimetama kriminaalmenetlust, kui ilmnevad kuriteo asjaolud. Maksumenetluse läbiviimine samade asjaolude osas ei mõjuta seda kohustust.

¹⁷ RKÜKo 17.02.2004, nr 3-1-1-120-03, p 17.

¹⁸ Rahandusministeeriumi kommentaarid maksukorralduse seaduse juurde seisuga 01.04.2013, lk 62. Kättesaadav arvutivõrgust: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika>.

¹⁹ MKS § 64 lg 1 p 5 ütleb, et MKS §-de 60–63 alusel teabe andmisest ja tõendite esitamisest on õigus keelduda maksukohustuslase abikaasal, otsejoones sugulasel, õel või vennal, õe või venna alanejal sugulasel, abikaasa otsejoones sugulasel, abikaasa õel või vennal, välja arvatud juhul, kui ta peab antud asjas teavet andma ja dokumente esitama seoses enda maksukohustusega.

²⁰ Sõnastust ei saa pidada päris õnnestunuks, kuna enesesüüstamise keeld laieneb vaid süütegudele, mitte kõigile õigusrikkumistele ja keeld ei piirdu vaid selgesõnalise süüditunnistamisega, vaid oluline on ennast süüstavate (teo toimepanemisele viitavate andmete) andmine.

§ 22 lg 3 sätestatud õigust mitte süüsta ennast ja oma lähedast, tuleb esmalt analüüsida, millal võib isik sellele maksumenetluses tugineda.

3.1. Enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses

19. MKS § 64 lg 1 punktis 6 sätestatud enese mittesüüstamise õigus hõlmab võimalust keelduda kaasaaitamise kohustuse täitmisest siis, kui teabe andmine või tõendite esitamine tähendab enda või lähedase süüditunnistamist mõnes õigusrikkumises. Õigusrikkumiste all tuleb seejuures mõista väärtegu või kuritegu, mitte igasugust maksuseaduse nõude täitmata jätmist.²¹ See tõlgendus on tuletatav maksumenetlusliku enese mittesüüstamise õiguse aluseks olevast sättest – PS § 22 lõikest 3 (vt sisustamine ülal).²² Sellest johtuvalt tuleb MKS § 64 lg 1 punktist 6 aru saada nii, et maksukohustuslane ei saa tugineda maksumenetluses enese mittesüüstamise privileegile eesmärgiga vältida tasumisele kuuluva maksu määramist, vaid üksnes siis, kui tõendite esitamine tähendaks enese või lähedase süüstamist väärteos või kuriteos.

20. Samas tekib ka sellisel juhul küsimus, et kas isik saab maksumenetluses alati tugineda MKS § 64 lg 1 punktile 6, kui ta subjektiivselt leiab, et tema poolt maksuametnikule öeldu võib ühtlasi tähendada enda või lähedase süüditunnistamist väärteos või kuriteos, või võib isik MKS § 64 lg 1 p 6 õigusele tugineda üksnes teatud piiratud juhtudel. Asun seda järgmiseks analüüsima. Siinjuures ütlen kohe, et nii Eesti kohtute, sh Riigikohtu, kui Euroopa Inimõiguste Kohtu (EIK) praktika selles küsimuses on ebaselge ja muutuv ning enamasti seotud konkreetse kaasuse kitsaste faktiliste asjaoludega (sh EIK puhul sõltuv konkreetse riigi regulatsiooni eripäradest).

21. Maksumenetluse spetsiifika seisneb selles, et maksuhalduril ei ole sagedasti võimalik saada täielikku ülevaadet maksukohustuslase majandustegevusest, sõlmitud tehingutest ja maksuarvestusest muust allikast, kui maksumaksjalt endalt. Laiaulatuslik enese mittesüüstamise privileeg maksumenetluses tähendaks seda, et kontroll maksuarvestuse üle oleks oluliselt vähemefektiivne. See võimaldaks maksumaksjatel (põhjendamatult) välistada tasumisele kuuluva maksu määramist maksumenetluses, mis omakorda tooks kaasa ka maksudistsipliini nõrgenemise. Tagajärjeks oleks maksustamise süsteemi kui terviku efektiivsuse langemine.²³

22. Samas, arvestades PS § 22 lg 3 sätestatud õiguse olulisust, tuleb järeldada, et kui haldusmenetluse – nt maksumenetluse – läbiviimisel on kindel alus arvata, et maksumaksjalt kaasaaitamiskohustusele viidates saadud tõendeid võidakse kasutada tema vastu väärteo- või kriminaalmenetluses, peab isikul olema võimalus keelduda maksuhaldurile tõendite andmisest. Kui maksukohustuslasel ei oleks sellist võimalust, eksisteeriks oht, et PS § 22 lõikes 3 sätestatud õigus keelduda enda vastu tunnistamisest muutuks sisutühjaks: riigil oleks võimalik maksumenetluslike instrumente kasutades saada isikule süüteomenetluses karistuse määramiseks vajalikke andmeid, mida ta süüteomenetluslike vahenditega ei saaks samal viisil kätte karistusmenetluses kehtiva enese mittesüüstamise privileegi tõttu. Nii ei rakenduks põhiseadusest tulenev karistusmenetluslik garantiid, mille järgi tuleb riigil tõendada isiku süü, kui

²¹ Tallinna Ringkonnakohtu 23.11.2011 otsus nr 3-10-3321.

²² Tartu Ringkonnakohtu 07.05.2010 otsus nr 3-09-1248, p 8: „Maksu määramise ja maksuotsuse täitmise edasilükkamine ei ole aga PS § 22 lg 2 eesmärgiks”. Ka Riigikohus on märkinud, et PS § 22 lg 3 järgne õigus keelduda ütluste andmisest enda või oma lähedaste vastu on isiku kriminaalmenetluslik garantiid. – RKÜKO 17.02.2004, nr 3-1-1-120-03, p 16.

²³ Tõenäoliselt nendest kaalutlustest tulenevalt on EIK asunud seisukohale, et isiku ulatuslik kaasaaitamiskohustus, st mh sunni ja ka karistusahvarduse all teabe esitamise nõudmine haldusmenetluses *per se* ei pruugi rikkuda isiku enese mittesüüstamise õigust. Vt ka EIK 19.09.2000 otsus asjas nr 29522/95, 30056/96 and 30574/96, I.J.L. jt vs. Ühendkuningriik, p 100. Vt ka EIK 08.04.2004 otsus asjas nr 38544/97, Weh vs. Austria, p 44; 04.10.2005 otsus asjas nr 6563/03, Shannon vs. Ühendkuningriik, p 36; 10.09.2002 otsus asjas nr 76574/01, Allen vs. Ühendkuningriik.

ta soovib isikut väära käitumise eest karistada. Selle vastu kaitsebki maksukohustuslast MKS § 64 lg 1 p 6, võimaldades isikul õiguspäraselt piirata riigile maksumenetluse kaudu esitatavaid tõendeid, kui see tähendab tema enda ja ta lähedaste süüditunnistamist süüteo, ning sellega realiseerida PS § 22 lõikes 3 sätestatud garantiid.

23. Et enese mittesüüstamise privileeg aga omakorda ei muudaks maksumenetlust sisutühjaks, on kohtud rõhutanud, et selle privileegi kasutamine maksumenetluses ei tohi olla maksukohustuslase suvaotsus ning et see ei anna isikule immuunsust maksuametniku toimingute ja nõuete ees.²⁴ Laiaulatuslik õigus keelduda tõendite andmisest viiks olukorrani, kus isikul oleks õigustus keelduda igasugusest koostööst maksuhalduriga täiesti kontrollimatutel põhjustel, mis muudaks maksumenetluse efektiivse läbiviimise lõppastmes võimatuks.²⁵ Seetõttu ei anna MKS § 64 lg 1 p 6 minu hinnangul maksukohustuslasele õigust keelduda maksumenetluses kõikide ja ükskõik milliste tõendite esitamisest: maksukohustuslasel tuleb põhjendada oma soovi kasutada enese mittesüüstamise privileegi ning see põhistus peab olema põhimõtteliselt kontrollitav.²⁶ Mõistagi ei hõlma kontrollitavuse nõue isiku kohustust põhjendada, miks mingi info või dokumendi avaldamine teda süüstaks ehk milline teda süüstav asjaolu võiks maksuhalduri poolt nõutavast tõendist välja tulla²⁷, kuid seos maksumenetluses maksukohustuslaselt nõutava tõendi ja süüteomenetluse vahel peab olema selgelt välja toodud.

24. Leian, et veenev ja kontrollitav põhjus maksumenetluses maksuhaldurile tõendite andmisest keeldumiseks on asjaolu, et maksumenetluse tähelepanu keskmes olevate asjaolude osas on alustatud ka süüteomenetlus. Ülaltoodust võib järeldada, et MKS § 64 lg 1 p 6 on kindlasti ette nähtud olukorraks, kus paralleelselt maksumenetlusega viiakse isiku suhtes läbi ka süüteomenetlust²⁸ ning selle süüteomenetluse tähelepanu keskmes on samad asjaolud, mis maksumenetluseski.

25. Siinjuures erinevalt Teie avalduses toodust, ei leia ma, et olukorras, kus isiku suhtes on samade asjaolude osas käimas nii maksumenetlus kui süüteomenetlus, tuleks põhiseaduspärase olukorra tagamiseks maksumenetlus peatada kuni süüteomenetluses lahendi tegemiseni. Esiteks tuleb märkida, et maksumenetluse ja süüteomenetluse eesmärgid on erinevad (vt ülal), seega on tegemist kahe täiesti erineval põhjusel läbiviidava menetlusega. Teiseks, nagu ülal märkisin, on isikul paralleelmenetluste korral kindlasti võimalik mõlemas menetluses (st nii maksumenetluses kui süüteomenetluses) tugineda enese mittesüüstamise õigusele ehk keelduda tõendite esitamisest, kui need süüstavad isikut või tema lähedast (vastavalt tuginedes MKS § 64 lg 1 punktile 6 ja kriminaalmenetluse seadustiku § 2 punktile 1, §-le 7 ja § 34 lg 1 punktile 1 nende koosmõjus). Kolmandaks võib minu hinnangul Riigikohtu seisukohast järeldada, et paralleelmenetluste olukorras ei saa maksuhaldur juhul, kui isik keeldub maksumenetluses tõendite esitamisest viidates enese mittesüüstamise õigusele ja seostades selle konkreetse süüteomenetlusega, rakendada isiku suhtes sunnivahendeid tõendite saamiseks,²⁹ sest sellisel juhul ei eksisteeri isikul maksumenetluslikku kaasaitamiskohustust (mh kohustust esitada MKS § 60–62 sätestatud tõendeid). Kui maksuhaldur seda siiski teeb, on isikul võimalik teabe nõudmise aluseks olev haldusakt ja sunnivahendi kohaldamine vaidlustada ning sunnivahendi kohaldamist

²⁴ RKKKo 20.03.2002, nr 3-1-1-25-02, p 13; EIK 10.09.2002 otsus asjas nr 76574/01, Allen vs. Ühendkuningriik.

²⁵ Vt nt Tallinna Ringkonnakohtu 23.11.2011 otsus nr 3-10-3321, p 19. Tallinna Halduskohtu 13.03.2012 otsus nr 3-10-2533: „Seejuures ei saa mittesüüstamise privileegi kasutamine olla suvaline, vaid vahetult seostatav potentsiaalse süüstava tagajärjega.”

²⁶ RKKKo 20.03.2002, nr 3-1-1-25-02, p 13.

²⁷ Tallinna Ringkonnakohtu 23.11.2011 otsus nr 3-10-3321.

²⁸ Tallinna Ringkonnakohtu 23.11.2011 otsus nr 3-10-3321, p 19; Tartu Ringkonnakohtu 07.05.2010 otsus nr 3-09-1248, p 10.

²⁹ Vt RKKKo 01.06.2005 nr 3-1-1-39-05, p 16-17.

on võimalik esialgse õiguskaitse korras ka peatada (vt MKS § 135 lg 2). Seeläbi on tagatud isiku õiguste kaitseks vajalik kohtulik kontroll.

26. Märksa keerulisem on aga minu hinnangul võtta seisukoht küsimuses, kas maksukohustuslane võiks jätta kaasaaitamise kohustuse täitmata viidetega MKS § 64 lg 1 punktile 6 ka juhul, kui samade asjaolude osas ei ole (veel) käimas süüteomenetlust.

27. 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”.³⁰ Aastaid varem on Riigikohus märkinud ka seda, et „õigus tugineda enese mittesüüstamise privileegile ei sõltu isiku formaalsest menetluslikust seisundist ega ka sellest, kas asjaolude suhtes, mille kohta isikult tõendeid nõutakse, on kriminaalmenetlust alustatud.”³¹ Riigikohtu sellekohastest seisukohtadest võiks järeldada, et maksukohustuslane võib tugineda MKS § 64 lg 1 punktile 6 ja keelduda kaasaaitamiskohustuse täitmisest ka siis, kui samade asjaolude suhtes ei ole veel süüteomenetlust alustatud, kui isiku esitatav faktiline teave oleks selline, mis viiks enesesüüstamiseni. Samas, kui isikutel oleks õigus keelduda iga abstraktse kartuse korral kaasaaitamiskohustuse täitmisest, tähendaks see maksumenetluse äärmiselt ebaefektiivseks muutumist. Nii on Tallinna Ringkonnakohus märkinud, et: „Põhjendatud ei ole kaebaja seisukoht, et õigus keelduda teabe andmisest ja dokumentide esitamisest MKS § 64 lg 1 p 6 järgi on igapähe, kes esitab väite, et nõutav teave või dokumendid võiksid kaasa tuua tema enda või tema lähedase süüditunnistamise õigusrikkumises. MKS § 64 lg 1 punktile 6 saab eelkõige tugineda juhul, kui süüteomenetlus on alanud, st tehtud on 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 süüteomenetluste 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 mh panna maksukohustuslasele maksudeklaratsiooni esitamise kohustust.”³²

28. EIK praktika ei nõua minu hinnangul seda, et isikul peaks kindlasti olema enne asjakohase süüteomenetluse alustamist õigus maksumenetluses või muus haldusemenetluses tugineda enese mittesüüstamise privileegile. 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. Kui tegemist on n-õ segamenetlustega, on selge, et seal peavad kehtima teised garantiid kui eraldatud maksumenetluses. Nii näiteks oli otsuses *J.B. vs. Šveits* tegemist olukorraga, kus isikult nõuti tõendeid sellises menetluses, mis omas nii maksukohustuse kui ka karistuse määramise eesmärki üheaegselt – st tegemist oli n-õ maksu- ja süüteomenetluste tunnustega segamenetlusega.³³ Sellest tulenevalt luges EIK vaidlusaluse menetluse tervikuna konventsiooni

³⁰ RKPJKo 03.03.2011 nr 3-4-1-15-10, p 27.

³¹ RKKKo 01.06.2005 nr 3-1-1-39-05, p 14.

³² Tallinna Ringkonnakohtu 23.11.2011 otsus nr 3-10-3321.

³³ Vt EIK 03.05.2001 otsus nr 31827/96, *J.B. vs. Šveits*, p 47: „*The Court observes that, in the present case, the proceedings served the various purposes of establishing the taxes due by the applicant and, if the conditions therefor were met, of imposing on him a supplementary tax and a fine for tax evasion. Nevertheless, the proceedings were not expressly classified as constituting either supplementary-tax proceedings or tax-evasion proceedings.*”

tähtenduses süüteomenetluseks³⁴ ning kontrollis isiku õiguste rikkumist süüteomenetlusele rakenduvate põhimõtete valguses. Kohus ütles seal lahendis otse, et ta ei anna selle otsusega hinnangut sellele, kas riigid võivad sundida isikut esitama andmeid korrektse maksustamise kindlakstegemise eesmärgil, kui maksumenetlus ja süüteomenetlus on eraldatud.³⁵

29. 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 maksumenetlustes.³⁶ 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 (nt sunniraha abil) oleks igal juhul EIÕK vastane.³⁷ Pigem tundub EIK lahendeid, sh ka Teie viidatud *Chambaz vs. Šveits* otsust analüüsid, et EIK nõuab inimesele võimalust tugineda enese mittesüüstamise printsiibile ja riigile keeldu sundkorras nõuda tõendeid siis, kui seos nõutava tõendi ja käimasoleva või võimaliku süüteomenetluse vahel on tuvastatav. Sageli ei ole see tuvastatav siis, kui paralleelne süüteomenetlus ei ole veel alanud või seda ei kaaluta. Ka viidatud *Chambaz vs. Šveits* otsuses oli tegemist juhuga, kus menetlused olid omavahel osaliselt seotud.³⁸ Sellisel juhul, kui enesesüüstamise keeld on asjaoludest tulenevalt laiendatav süüteomenetluseelselt sunniga saadud teabele, „astub” täiendavalt keelu kaitseks välja süüteomenetluse kehtiv tõendamisstandard, mis keeldu rikkudes saadud tõendite kasutamise välistab (vaatlen seda lähemalt alajaotuses 4).

3.2. Kokkuvõte: enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses

30. Kindlustamiseks maksumenetluse efektiivsust, on MKS § 56 järgi isikul maksumenetluses kaasaaitamiskohustus, see tähendab muu hulgas kohustust esitada maksuhaldurile kõikvõimalikke andmeid, mis aitavad teha kindlaks maksukohustuse suurust. Täpsemad maksumenetluses kehtivad tõendamisreeglid on toodud MKS §-des 59 jj. MKS § 67 järgi võib maksuhaldur määrata isikule ka sunniraha, kui isik ei täida tõendite esitamise kohustusi.

31. Arvestades, et osad maksude väärarvutused ja mittedeclareerimised kvalifitseeruvad ka süüteoaks, võib esineda olukordi, kus maksumenetluses andmete esitamine võiks tähendada ühtlasi enda või oma lähedase süüstamist väärteos või kuriteos. PS § 22 lõikest 3 tuleneb aga isiku õigus mitte aidata kaasa enda või oma lähedase süüdimõistmisele süüteoos. Täpsemalt keelab PS § 22 lg 3 sundida isikut tunnistama iseenda või oma lähedase vastu.

32. Tagamaks isikule PS § 22 lõikes 3 sätestatud enese ja lähedase mittesüüstamise õigust, on seadusandja andnud isikule MKS § 64 lg 1 punktiga 6 õiguse keelduda tõendite ja teabe esitamisest küsimustes, mis tähendaks isiku enda või MKS § 64 lg 1 p 5 nimetatud isiku lähedase õigusrikkumises süüditunnistamist. Arusaadavalt on MKS §-s 56 sätestatud kaasaaitamiskohustus ning MKS § 64 lg 1 p-s 6 antud õigus omavahelises konfliktis: MKS § 64 lg 1 p 6 õiguse lai käsitlus annaks maksumaksjale ülimalt avara võimaluse keelduda koostööst maksuhalduriga, see omakorda aga tähendaks maksumenetluse ebaefektiivseks muutumist, kuna sagedasti on maksuhalduril keeruline saada maksustamiseks vajalikku infot muudest allikatest kui maksumaksjalt. Ebaefektiivne maksumenetlus tähendaks aga tagasilööki riigi üldises toimimises, sest raskendaks selle toimimiseks vajalike finantsressursside kogumist. Seepärast on

³⁴ EIK 03.05.2001 otsus nr 31827/96, *J.B. vs. Šveits*, p 49.

³⁵ Samas p 63 ja 70.

³⁶ EIK 08.04.2004 otsus asjas nr 38544/97, *Weh vs. Austria*, p 44 jj (vt ka seal viidatud kohtupraktikat).

³⁷ EIK 10.09.2002 otsus asjas nr 76574/01, *Allen vs. Ühendkuningriik*.

³⁸ EIK 05.04.2012 otsus asjas nr 11663/04, *Chambaz vs. Šveits*.

minu hinnangul ilmselge, et MKS § 64 lg 1 punktis 6 sätestatud õigust ei saa tõlgendada kui maksumaksja suvaotsust keelduda abstraktsele süüteomenetluse hirmule viidates maksuhalduriga koostööst ja tõendite esitamisest.

33. Nii riigisiseste kohtute kui EIK praktika maksumenetluses enese mittesüüstamise privileegi rakendamisel on olnud küllaltki ebaühtlane. Samas võib kokkuvõtlikult siiski järeldada, et kohtute hinnangul ei tohi selle privileegi kasutamine maksumenetluses olla maksukohustuslase suvaotsus ning et see ei anna isikule immuunsust maksuametniku toimingute ja nõuete ees.³⁹ **Minu hinnangul tähendab see seda, et isikul on õigus tugineda MKS § 64 lg 1 punktile 6 maksumenetluses siis, kui esineb reaalne oht, et maksumenetluses antud teave viib isiku enesesüüstamisele. Selline reaalne oht on olemas kindlasti siis, kui samade asjaolude osas on käimas nii maksumenetlus kui süüteomenetlus. Seepärast leian, et sellises situatsioonis on isikul õigus tugineda asjassepuutuva teabe osas (maksumenetluse objekt ei pruugi täies ulatuses kattuda süüteomenetluse esemega) MKS § 64 lg 1 p 6 õigusele ning maksuhalduril puudub sellisel juhul õigus rakendada isiku suhtes MKS § 67 sätestatud sunniraha.** Olukorras, kus samade asjaolude osas ei ole käimas süüteomenetlust, on üldjuhul küsitav, kas isikul on õigus tugineda MKS § 64 lg 1 p 6 sätestatud õigusele, kuna maksumenetluses tõendite esitamise ning võimaliku süüdistunnistamise seos on sageli üksnes hüpoteetiline. Samas mõõnan, et Riigikohus on leidnud, et isik võib tugineda MKS § 64 lg 1 p 6 õigusele ka enne süüteomenetluse algust.⁴⁰ Samas ei ole Riigikohus oma lahendites kuidagi välistanud seda, et maksumaksja ei pea maksumenetluses põhjendama MKS § 64 lg 1 p 6 sätestatud õigusele tuginemist, mistõttu leian, et **olukorras, kus samade asjaolude suhtes ei ole algatatud süüteomenetlust, on isikul põhjalikum ülesanne näidata seos tõendite esitamise ja võimaliku süüteomenetluse vahel.**

4. Enese mittesüüstamise õigus ja tõendite lubatavuse küsimused

34. Olen nõus, et minu eelnevate seisukohtade pinnalt ei saa välistada, et maksuametnikul võib olla vaatamata MKS § 64 lg 1 p 6 eksisteerimisele teatud juhtudel võimalus nõuda isikult maksumenetluses sunni ähvardusel tõendeid, mis võivad olla abiks maksumaksja süüdi tunnistamisel kuriteos või väärteos. Olete oma avalduses viidanud, et selline olukord võib tähendada PS § 22 lg 3 rikkumist, kuna Eestis ei ole kuskil sätestatud keeldu kasutada sellisel viisil saadud tõendeid süüteomenetluses. Ma ei ole Teie sellekohaste väidetega nõus, sest leian, et kriminaal- ja väärteomenetluses ei või siiski ka kehtiva õiguse, sh Riigikohtu praktika järgi kasutada valimatult kõiki tõendeid.

35. Olukorras, kus andmete ristkasutus maksumenetlust ja süüteomenetlust läbiviivate isikute vahel ei ole välistatud, tuleb menetlejatel meeles pidada, et maksumenetlusele ning süüteomenetlustele esitatakse tulenevalt nende eesmärkide erisustest ka erinevaid nõudmisi. Nii erinevad nendes menetlustes näiteks tõendamiskorrad.⁴¹ See tähendab muu hulgas, et süüteomenetluses kogutud tõendid võivad küll olla kasutatavad maksu- ehk haldusmenetluses⁴² ning maksumenetluses kogutud tõendid võivad olla kasutatavad ka maksualaste süütegude uurimisel⁴³, kuid seda vaid eeldusel, et need tõendid on konkreetsetes menetlustes lubatavad.⁴⁴ Selgitan seda täpsemalt kriminaalmenetluse näitel.

³⁹ RKKKo 20.03.2002, nr 3-1-1-25-02, p 13; EIK 10.09.2002 otsus asjas nr 76574/01, Allen vs. Ühendkuningriik.

⁴⁰ RKPJKo 03.03.2011 nr 3-4-1-15-10, p 27.

⁴¹ RKHKo 16.01.2003, nr 3-3-1-2-03, p 10.

⁴² RKHKo 16.01.2003, nr 3-3-1-2-03, p 10.

⁴³ RKÜKo 17.02.2004, nr 3-1-1-120-03, p 17.

⁴⁴ RKHKo 16.01.2003, nr 3-3-1-2-03, p 10; RKÜKo 17.02.2004, nr 3-1-1-120-03, p 17.

36. Kriminaalmenetluse läbiviimisel tuleb jälgida, et tõendeid, mida on kogutud (varem toimunud) maksumenetluses, uuritakse ja hinnatakse kriminaalmenetlusliku tõendamise üldisi reegleid järgides.⁴⁵ Kriminaalmenetluses loetakse tõend lubamatuks siis, kui selle kogumisel on oluliselt rikutud tõendite kogumise nõudeid ja korda. Riigikohus on selgitanud, et kriminaalmenetlusvälise toiminguga kogutud tõendi kasutamine võib olla lubamatu siis, kui selle saamisel ei ole järgitud KrMS §-s 64 sätestatud tõendite kogumise üldtingimusi või teatud kriminaalmenetluslikke garantiisid, sh PS § 22 lõikest 3 ja KrMS § 34 lg 1 punktist 1 tulenevat õigust mitte olla sunnitud aitama kaasa enda või oma lähedaste poolt toime pandud kuriteo tõendamisele.⁴⁶ Riigikohus on ka nentunud, et tõendi kogumist reguleerivate menetlusõiguslike sätete rikkumise tuvastamine ei tingi alati ja automaatselt selle tõendi kriminaalmenetluses lubamatust, kuna üldjuhul hinnatakse menetlusõigust rikkuvalt saadud tõendi lubatavust kaalumise tulemina, arvestades ühelt poolt rikkumise olulisust (seega KrMS §-s 339 sätestatud) ja teiselt poolt menetletava kuriteo raskust ning sellest tulenevat avalikku menetlushuvi.⁴⁷ Olgu öeldud, et alates 01.09.2011 loetakse KrMS § 339 lg 1 p 12 alusel *expressis verbis* kriminaalmenetlusõiguse oluliseks rikkumiseks kohtulikul arutamisel ausa ja õiglase kohtumenetluse põhimõttega mitteametust, mille alla läheb EIK praktikat arvestades ka PS § 22 lõikes 3 toodud keelu rikkumisega saadud tõend.

37. Riigikohus on samuti märkinud, et kriminaalmenetluses on isikule tagatud mitmed menetluslike garantiidena käsitatavad põhiõigused, mida haldus- ega halduskohtumenetluses pole ette nähtud. Oluline koht selliste kriminaalmenetluslike garantiide hulgas on enese mittesüüstamise privileegil.⁴⁸ Kohus on selgitanud, et kui isik annab maksumenetluses maksuhaldurile tõendeid, alludes MKS §-st 56 tulenevale kaasaaitamiskohustusele, ning hiljem alanud kriminaalmenetluses kasutab ta PS § 22 lõikes 3 ja KrMS § 34 lg 1 punktis 1 sätestatud õigust tõendite andmisest keelduda, vaieldes seejuures maksumenetluses antud seletuste, dokumentide ja muude asjade kriminaalmenetluses tõendina kasutamise vastu, siis ei või süüdistus tugineda kriminaalmenetluses maksumenetluse käigus maksukohustuslase antud tõenditele.⁴⁹ Kui seda printsiipi ei järgita, siis kaotab PS § 22 lõikest 3 ja kriminaalmenetluse seadustiku § 34 lg 1 punktist 1 tulenev süüdistatava õigus mitte olla sunnitud aitama kaasa enda (või oma lähedaste) poolt toime pandud kuriteo tõendamisele mõtte.⁵⁰ Esineb PS § 22 lg 3 rikkumine. Samamoodi on vastuolus PS § 22 lõikest 3 tuleneva enese mittesüüstamise õigusega näiteks selline olukord, kus kriminaalmenetluses kasutatakse tõendina süüdistatava poolt varem toimunud maksumenetluses antud tõendeid tema tahte vastaselt, viidates asjaolule, et isikul oli õigus keelduda tõendite andmisest maksumenetluses MKS § 64 lg 1 p 6 alusel, kuid ta jättis selle õiguse kasutamata.⁵¹

38. Riigikohus on selgitanud, et MTA-le ja prokuratuurile kui riigi täidesaatva võimu esindajatele laieneb PS §-s 14 sätestatud õiguste ja vabaduste tagamise kohustus. Muu hulgas

⁴⁵ RKÜKo 17.02.2004, nr 3-1-1-120-03, p 17; RKKKo 22.10.2007, nr 3-1-1-57-07, p 8.

⁴⁶ RKKKo 10.03.2011 nr 3-1-1-116-10, p 8.

⁴⁷ RKKKo 28.04.2011 nr 3-1-1-31-11, p 15. Samas osutab Riigikohus sellele, et kohtupraktikas on asunud seisukohale, et tõendi lubatavuse üle otsustamisel tuleb hinnata rikutud normi eesmärki ja seda, kas sellist tõendit poleks saadud, kui normi ei oleks rikutud (vt RKKKo 26.06.2009 nr 3-1-1-52-09, p 11.1). RKKKo 29.12.2006 nr 3-1-1-97-06 on aga tuletatav arusaam, et tõendit on alust käsitada lubamatuna muuhulgas siis, kui selle saamisel on aset leidnud mitmed ja eraldivõetult mitteolulised menetlusõiguse rikkumised ning sellist eraldivõetult mitteoluliste rikkumiste kogumit on põhjust käsitada menetlusõiguse olulise rikkumisena KrMS § 339 lg 2 mõttes siis, kui menetleja on tõendi saamisel menetlusõigust rikkunud korduvalt ja tahtlikult.

⁴⁸ RKKKo 17.02.2004, nr 3-1-1-120-03, p 16.

⁴⁹ Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 01.06.2005 otsusest nr 3-1-1-39-05 tulenevalt kehtib see mitte ainult selgituste, kuid ka muude maksuhalduri poolt nõutavate tõendite kohta. – Vt RKKKo 01.06.2005, nr 3-1-1-39-05, p 15.

⁵⁰ RKKKo 22.10.2007, nr 3-1-1-57-07, p 14.

⁵¹ RKKKo 22.10.2007, nr 3-1-1-57-07, p 16; RKPJKo 03.03.2011, nr 3-4-1-15-10, p 27.

peavad MTA ja prokuratuur arvestama süüteo menetluse läbiviimisel põhiseadusest, st ka PS § 22 lõikest 3 tulenevate nõuetega.⁵² Sellest johtuvalt peavad MTA ning prokuratuur igas konkreetses situatsioonis hindama, kas maksumenetluses kogutud faktilise teabe kasutamine süüteo menetluses tõendina on lubatav. Kui ei ole, peavad nad jätma maksumenetluses kogutud teabe tõendina süüteo menetluses kasutamata.

39. Juhul kui seda nõuet siiski ei täideta, saab isik panna PS § 22 lõikest 3 tuleneva enese mittesüüstamise privileegi maksmata kohtu abil *ex post facto*. Kriminaalmenetluse seadustiku § 2 punktist 1 koostoimes PS § 22 lõikega 3 ja kriminaalmenetluse seadustiku § 34 lg 1 punktist 1 koostoimes MKS § 64 lg 1 punktiga 6 ning samuti juba eelnevalt refereeritud Riigikohtu otsusest nr 3-1-1-116-10 on üheselt ja selgelt tuletatav, et kui süüteo menetluses kasutatakse isiku vastu lubamatut tõendit, saab isik tõendi kasutamise vaidlustamise tulemusel menetlusest n-ö kõrvaldada lasta. Tõendi lubatavuse vaidlustamise õigus johtub ka EIÕK artiklist 6, mis sätestab õiglase kohtupidamise printsiibi.⁵³

40. Selline mitmetasemeline kontroll, mis päädib lõppastmes tõendite kasutamise lubatavuse kohtuliku kontrolli võimalikkusega, tagab minu hinnangul selle, et maksumenetluses isikul lasuv kaasaaitamiskohustus ning piirangud enese mittesüüstamise õiguse kasutamisel ei sea ohtu maksukohustuslase õigust tugineda PS § 22 lõikest 3 tulenevale privileegile. Riigikohtu ühene ja järjepidev praktika selles küsimuses – keelu rikkumisega saadud tõendi lubamatuse küsimuses – kinnitab järeldust, et asjaolu, et kehtivas õiguses puudub norm, mis välistaks sõnaselgelt maksumenetluses maksukohustuslaselt sunniga saadud tõendite kasutamise tema vastu süüteo menetluses, ei tähenda, et PS § 22 lõikest 3 tulenev enese mittesüüstamise õigus ei oleks tagatud.

41. Samuti pean vajalikuks korrata siinjuures eespool toodud EIK seisukohta, mille järgi ei pruugi haldusmenetluses tõendite nõudmine isikult isenesest olla vastuolus enese mittesüüstamise privileegiga. EIK on selgitanud, et otsustamaks, kas tõendite hankimine haldusmenetluses isiku kaasaaitamiskohustuse ja karistusähvarduse kaudu (ehk n-ö sunni all) oli vastuolus enese mittesüüstamise õigusega või mitte, tuleb hinnata, kas ja kuidas informatsiooni kasutati isiku vastu süüteo menetluses.⁵⁴ Seda on aga võimalik teha vaid tagantjärele, kui on selge, kas isikult saadud tõendeid on süüteo menetluses tema vastu kasutatud või üritatud kasutada. Seega ei pruugi maksumenetluses maksukohustuslastele õiguse keelduda tõendite esitamisest andmine n-ö etteulatavalt olla vajalik: tegelikkuses ei pruugi riik rikkuda PS § 22 lõikest 3 tulenevat enese mittesüüstamise privileegi ehk kohustust teha pingutusi isiku süü tõendamiseks tema karistamisel süüteo toimepanemise eest.

5. Järeldused

Ülaltoodud põhjendusi arvesse võttes leian, et MKS § 56 ja § 64 lg 1 p 6 ei ole vastuolus PS § 22 lõikest 3 tuleneva enese mittesüüstamise privileegiga. Samuti ei leidnud kinnitust Teie väide, et põhiseadusega on vastuolus menetlusgarantiide puudumine, mis keelaks maksumenetluses saadud tõendite kasutamise karistusmenetluses. Leian, et enesesüüstamise keeldu rikkudes saadud tõendi lubamatust ettenägeva sätte puudumiste kriminaalmenetluse seadustikust kompenseerib Riigikohtu selge praktika sellise tõendi lubamatuse kohta.

⁵² RKPJKo 10.06.2010, nr 3-4-1-3-10, p 16.

⁵³ Vt nt EIK 12.07.1988 otsus nr 10862/84, Schenk vs. Šveits, pp 45-47; 12.05.2000 otsus nr 35394/97, Khan vs. Ühendkuningriik, pp 34, 35, 38.

Sellela lõpetan Teie avalduse menetlemise. Tänan Teid pöördumise eest ja vabandan, et pidite minu vastust kaua ootama.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Indrek Teder

Lisa: 18.11.2013 märgukiri rahandusministrile nr 6-1/120082/1304852