



Õiguskantsler

Teie 08.07.2016 nr

Meie 15.08.2016 nr 6-1/160934/1603336

**Kaasaaitamiskohustus maksumenetluses ja
enese mittesüüstamise privileeg süüteomenetluses ning
kaitsja tagamine maksumenetluses**

Austatud []

Pöördusite õiguskantsleri poole avaldusega, milles tõite välja erinevaid probleeme kaasaaitamiskohustuse täitmisel maksumenetluses ning soovisite teada, kas kaitseõiguse tagamata jätmine maksumenetluses võib olla eelduseks kaasaaitamiskohustuse täitmata jätmisele.

Õiguskantsler on seisukohal, et maksumenetlust kui haldusmenetlust tuleb eristada maksusüütegude menetlemisest süüteomenetluste (kriminaalmenetluse ja väärteomenetluse) raames. Neil menetlustel on erinev eesmärk ja sisu. Süüteomenetlustes kehtiv enese mittesüüstamise privileeg ei anna üldjuhul võimalust jätta kaasaaitamiskohustus maksumenetluses täitmata. Kuna maksumenetlus ei ole suunatud süüteo toimepannud isiku vastutusele võtmisele, siis ei ole selle raames võimalik rääkida ka kaitseõiguse tagamise vajadusest süüteomenetluslikus tähenduses.

Teie avalduses viidatud probleemid on otseselt seotud enese mittesüüstamise privileegi kasutamisega maksumenetluses, ehk maksumenetluses kehtiva kaasaaitamiskohustuse ning süüteomenetluses kehtiva enese mittesüüstamise privileegi võimaliku konfliktiga. Õiguskantsler on sama küsimust varem [analüüsinud](#) ja leidnud, et kaasaaitamiskohustus maksumenetluses ja enese mittesüüstamise privileeg süüteomenetluses ei ole omavahel vastuolus.

Põhiseaduse (edaspidi *PS*) §-st 22 tulenev õigus keelduda enda vastu tunnistamisest seondub üksnes karistamismenetlusega. Kuigi karistamise all mõeldakse esmajoones kriminaalkorras karistamist, loetakse ka väärteomenetluses ning erandjuhtudel ka haldusmenetluses (nt distsiplinaarmenetluses) kohaldatud meetmed enese mittesüüstamise õiguse kaitsealaga hõlmatuks.

Maksumenetlus on haldusmenetlus, mille eesmärk on kontrollida maksumaksja esitatud maksuarvutuste õigsust, määrata tasumisele kuuluv maksumussumma või nõuda sisse maksuvõlg. 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. Kindlustamaks maksumenetluse efektiivsust, on [maksukorralduse seaduse](#) (edaspidi *MKS*) §-st 56 tulenevalt isikul maksumenetluses kaasaaitamiskohustus, mis tähendab muu hulgas kohustust esitada maksuhaldurile kõikvõimalikke andmeid, mis aitavad teha

Õiguskantsleri Kantselei

Kohtu 8, 15193 TALLINN. Tel 693 8404. Faks 693 8401. info@oiguskantsler.ee www.oiguskantsler.ee

kindlaks maksukohustuse suurust. MKS § 67 järgi võib maksuhaldur määrata isikule ka sunniraha, kui isik ei täida tõendite esitamise kohustusi.

Arvestades, et osad maksude väärarvutused ja mittedeclareerimised kvalifitseeruvad ka süütegudeks, võib esineda olukordi, kus maksumenetluses andmete esitamine võiks tähendada ühtlasi enda või oma lähedase süüistamist väärteos või kuriteos.

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

Ka kohtupraktikast võib järeldada, et enese mittesüüstamise privileegi kasutamine maksumenetluses ei saa olla maksukohustuslase suvaotsus ning et see ei anna isikule immuunsust maksuametniku toimingute ja nõuete ees.¹ 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. Sellises situatsioonis on isikul õigus tugineda asjassepuutuva teabe osas MKS § 64 lg 1 p 6 õigusele ning maksuhalduril puudub sellisel juhul õigus rakendada isiku suhtes MKS § 67 sätestatud sunniraha. Olukorras, kus samade asjaolude suhtes ei ole alustatud süüteomenetlust, on isikul põhjalikum ülesanne näidata seos tõendite esitamise ja võimaliku süüteomenetluse vahel.

Maksumenetlusele ning süüteomenetlustele esitatakse tulenevalt nende eesmärkide erisustest ka erinevaid nõudmisi. Nii erinevad nendes menetlustes näiteks tõendamiskorrad. See tähendab muu hulgas, et süüteomenetluses kogutud tõendid võivad küll olla kasutatavad maksu- ehk haldusmenetluses ning maksumenetluses kogutud tõendid võivad olla kasutatavad ka maksualaste süütegude uurimisel, kuid seda vaid eeldusel, et need tõendid on konkreetses menetluses lubatavad.

Kriminaalmenetluse läbiviimisel tuleb jälgida, et tõendeid, mida on kogutud (varem toimunud) maksumenetluses, uuritakse ja hinnatakse kriminaalmenetlusliku tõendamise üldisi reegleid järgides.² 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.³ [Kriminaalmenetluse seadustiku](#) § 339 lg 1 p 12 alusel

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

² RKÜKo 17.02.2004, nr 3-1-1-120-03, p 17; RKKKo 22.10.2007, nr 3-1-1-57-07, p 8.

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

loetakse kriminaalmenetlusõiguse oluliseks rikkumiseks kohtulikul arutamisel ausa ja õiglase kohtumenetluse põhimõttega mitteametustamist, mille alla läheb Euroopa Inimõiguste Kohtu (edaspidi EIK) praktikast arvestades ka PS § 22 lõikes 3 toodud keelu rikkumisega saadud tõend.

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 peavad MTA ja prokuratuur arvestama süüteomenetluse läbiviimisel põhiseadusest, st ka PS § 22 lõikest 3 tulenevate nõuetega.⁴ Sellest lähtuvalt peavad MTA ning prokuratuur igas konkreetses situatsioonis hindama, kas maksumenetluses kogutud faktilise teabe kasutamine süüteomenetluses tõendina on lubatav. Kui ei ole, peavad nad jätma maksumenetluses kogutud teabe tõendina süüteomenetluses kasutamata. Juhul kui seda nõuet siiski ei täideta ja isiku vastu kasutatakse lubamatut tõendit, saab isik sellise tõendi kasutamise vaidlustamise tulemusel menetlusest n-ö kõrvaldada lasta.

Selline mitmetasemeline kontroll, mis peab lõppastmes tõendite kasutamise lubatavuse kohtuliku kontrolli võimalikkusega, tagab selle, et maksumenetluses isikul lasuv kaasaaitamiskohustus ning piirangud enese mittesüüstamise õiguse kasutamisel ei sea ohtu maksukohustuslase õigust tugineda PS § 22 lõikest 3 tulenevale privileegile. Ka EIK on selgitanud, et otsustamaks, kas tõendite hankimine haldusmenetluses isiku kaasaaitamiskohustuse ja karistusahvarduse kaudu (ehk n-ö sunni all) oli vastuolus enese mittesüüstamise õigusega või mitte, tuleb hinnata, kas ja kuidas informatsiooni kasutati isiku vastu süüteomenetluses.⁵

Õigus kaitsjale on hõlmatud [Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni](#) (edaspidi EIÕK) artikliga 6 ja see moodustab osa õigusest õiglasele kohtumenetlusele. Nimelt on EIÕK art 6 lg 3 p c kohaselt igal kuriteos süüdistataval õigus kaitsta end ise või enda valitud kaitsja abil või saada tasuta õigusabi juhul, kui see on õigusemõistmise huvides vajalik ja süüdistataval pole piisavalt vahendeid õigusabi eest tasumiseks. EIÕK kasutab mõistet „kuritegu“, mis seondub otseselt kriminaalmenetlusega, kuid konventsioonis ei ole sätte rakendusala täpsustatud. Küll on seda aga tehtud EIK praktikas, kus on selgelt välja toodud, et erinevates riikides võib kuriteos süüdistamise menetlus olla erinev ja isegi, kui tegemist ei ole kriminaalsüüdistusega siseriikliku õiguse tähenduses, tuleb siiski kaaluda, kas tegemist võib olla kriminaalsüüdistusega EIÕK tähenduses. Kohtuasjas [Engel jt vs Holland](#) toodi välja kriteeriumid⁶, mille alusel saab tuvastada, kas tegemist on kriminaalsüüdistusega.

Nagu juba eespool märgitud, on maksumenetlus ja süüteomenetlus oma olemuselt erinevad menetlused. Maksumenetluse eesmärgiks ei ole kellegi karistamine, vaid üksnes maksude õige määramine ja sissenõudmine. Süüteomenetluse eesmärgiks on aga isiku süü väljaselgitamine ning karistuse mõistmine. Seetõttu ei ole maksumenetluses tulenevalt menetluse eesmärgist maksukohustuslasele kaitsja tagamine ka vajalik ning enese mittesüüstamise privileegi kasutamisel tuleb lähtuda esitatavate andmete sisust ja andmete esitamisest keeldumist mõistlikult põhjendada. Maksu- ja Tolliamet teavitab maksukohustuslast MKS §-st 64 tulenevast vaikimisõigusest nii kontrolli alustamise korralduses kui ka kontrolli käigus antavates korraldustes. Esmakordse kontakti puhul konkreetse kontrolli raames lisatakse maksukohustuslasele antavale korraldusele ka dokument „Maksukohustuslase õigused ja kohustused“, kus on detailsemalt selgitatud teabe andmisest keeldumist. Isiku soovi korral

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

⁵ 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.

⁶ Nn Engeli kriteeriumid: 1) rikkumise klassifikatsioon riigi seaduste järgi; 2) õigusrikkumise olemus; 3) teo toimepanijat ootav karistuse iseloom ja raskus.

selgitatakse talle täiendavalt tema õigusi ja kohustusi ka suuliselt või kirjalikult. Lisaks ei ole maksumenetluses keelatud osaleda esindaja kaudu, kelleks võib olla ka advokaat või muu õigusteadmistega isik. Maksumenetluses, nagu ka muu-liigilistes haldusmenetlustes, on isikul võimalik taotleda riigilt õigusabi [riigi õigusabi seaduse](#) alusel. Need meetmed oma kogumis tagavad, et ka maksumenetluses on maksukohustuslasel võimalik oma õigusi kaitsta, vajadusel ka õigusteadmistega esindajat ja riigi õigusabi kasutades.

Tänan Teid pöördumise eest ja loodan, et selgitustest on Teile abi.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Ülle Madise

Marju Agarmaa 693 8447
Marju.Agarmaa@oiguskantsler.ee