

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledz

Anneli Roosi

MENETLUSALUSE ISIKU ÕIGUSED MAKSU- JA
KRIMINAALMENETLUSES

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling

Tallinn 2010

LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Kolledž: Finants	Kuu ja aasta: mai, 2010
Töö pealkiri: Menetlusaluse isiku õigused maksu- ja kriminaalmenetluses	
Töö autor: Anneli Roosi	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 40 leheküljest. Lõputöö kirjutamisel kasutati 30 allikat.</p> <p>Probleemiks on menetlusaluse isiku põhiõiguste tagamine maksumenetluse ja kriminaalmenetluse üheaegse kulgemise korral.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on analüüsida tõendamiskoormuse jagunemist maksu- ja kriminaalmenetluse üheaegse kulgemise korral ning tekkivaid vastuolusid menetlusaluse isiku põhiõigustes. Antud teema probleemiks võib pidada seda, et paralleelmenetluse korral on isikul ühes menetluses kaasaaitamiskohustus ja teises jälle õigus vaikida ja mitte ütlusi anda. Eesti seadustes on ebapiisavalt reguleeritud paralleelmenetluse korral menetlusaluse isiku kohustused ja õigused. Teemat on peamiselt pidanud arendama kohtud.</p> <p>Töös on antud ülevaade menetlusaluse isiku õigustest paralleelmenetluses ja tõendamiskoormuse jagunemisest erinevate menetluste vahel. Samuti analüüsitud Riigikohtu seisukohti antud teemal, erinevate kohtulahendite alusel. Uurimis meetodina on kasutatud kvalitatiivset meetodit.</p> <p>Lõputöö käigus jõuti järeldusele, et taolistes olukordades ei ole võimalik täielikult menetluskonflikte vältida, ning konflikt võib olla ka näilik ja põhjendatav konkreetse menetluse eripäraga. Ka tekib olukord, kus isik, kelle suhtes algatatakse kriminaalmenetlus, võib sellele viidates keelduda edasise haldusmenetluse raames igasugusest koostööst maksuhalduriga mille tulemusel muutub kaasaaitamiskohustus tühiseks.</p>	
Võtmesõnad: maksumenetlus, kaasaaitamiskohustus, seadusandlus, menetlusaluse isiku põhiõigused, tõendamiskoormus	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>tax proceeding, assistance commitment, legislation, right of hearing, burden of proof</i>	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor:	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja:	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. MENETLUSALUSE ISIKU ÕIGUSED JA NENDE KAITSE.....	6
1.1 Menetlusaluse isiku õigused maksumenetluses	6
1.2 Menetlusaluse isiku õigused kriminaalmenetluses	12
2. TÕENDAMISKOORMUSE JAGUNEMINE ERINEVATES MENETLUSTES	19
2.1 Tõendamiskoormus maksumenetluses.....	19
2.2 Tõendamiskoormus kriminaalmenetluses	27
KOKKUVÕTE	35
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	37
SUMMARY	40

SISSEJUHATUS

Maksumenetlus on haldusmenetluse liik, mille käigus maksuhaldur teostab kontrolli maksukohustuslase esitatud maksuarvestuse õigsuse üle ja vajadusel määrab tasumisele kuuluva maksusumma ning nõuab sisse tasumata maksukohustused.

Kui maksuhaldur tuvastab kontrolli käigus kriminaalmenetluse korras karistatava teo tunnused, edastatakse materjalid uurimisorganile kriminaalasja algatamiseks. Tekib olukord, kus samal ajal teostatakse maksumenetlust ja kriminaalmenetlust ehk toimub paralleelmenetlus. Paralleelmenetluses on tegemist olukorraga, kus ühe ja sama teoga ehk maksuõigusnormide rikkumisega seotud faktilised asjaolud tuvastatakse ja neile antakse õiguslik hinnang teineteisest sõltumatult, nii haldusmenetluses, kui ka kriminaalmenetluses.

Autori arvates on antud teema aktuaalne, kuna halvenenud majandusolukorras on maksupettuste hulk oluliselt kasvanud ning paralleelselt kulgevad haldusmenetlus ja kriminaalmenetlus on muutunud üha sagedasemaks. Seega on põhjust uurida antud valdkonnas menetlusnormide rakendamisest ja tõendusteabe kogumise läbiviimisest tulenevaid menetluskonflikte ja nende mõju menetlusalusele isikule. Probleem seisneb selles, et maksumenetluse ja kriminaalmenetluse üheaegse kulgemise korral tekivad vastuolud menetlusaluse isiku põhiõiguste tagamisel.

Käesoleva lõputöö eesmärgiks on analüüsida menetlusaluse isiku õiguste kaitse võimalikkust paralleelmenetluses.

Selleks, et eesmärki saavutada on töö raames püstitatud järgmised ülesanded:

1. Antakse ülevaade menetlusaluse isiku õigustest maksumenetluses.
2. Antakse ülevaade menetlusaluse isiku õigustest kriminaalmenetluses.
3. Analüüsitakse tõendamiskoormuse jagunemist paralleelmenetluses.

Antud töös on kasutatud kvalitatiivset uurimis meetodit, tuginedes peamiselt teaduskirjanduslikele allikatele ja analüüsides Riigikohtu kohtulahendeid, mis annavad võimaluse teoreetiliste lähtekohtade sidumiseks praktikaga. Lisaks on töös kasutatud Tartu Ülikooli õigusteaduskonna ajakirjas *Juridica* ilmunud artikleid, teemakohast erialakirjandust ja kohtupraktikat ning õigusakte.

Töö koosneb kahest peatükist, mis on omakorda jagatud alapeatükkideks. Esimeses osas antakse ülevaade maksumaksja õigustest ja kohustustest maksumenetluses ning menetlusaluse isiku õigustest kriminaalmenetluses. Töö esimene pool tugineb peamiselt teaduskirjanduslikele allikatele ning Riigikohtu praktika analüüsile.

Töö teises osas analüüsitakse tõendite kogumise ja tõendamisega seotud probleeme ning tuuakse välja erinevused maksumenetluse ja kriminaalmenetluse tõendamiskoormise jaotumises ning analüüsitakse teemakohaseid kohtulahendeid.

Oma töös keskendub autor Eestis kehtivatele õigusaktidele. Samuti kasutatakse töö käigus erinevaid kohtulahendeid ja erialakirjandust.

1. MENETLUSALUSE ISIKU ÕIGUSED JA NENDE KAITSE

1.1 Menetlusaluse isiku õigused maksumenetluses

Maksumenetluse puhul on tegemist haldusmenetlusega. Maksumenetlus on protsess, mida viib läbi maksuhaldur, kelle eesmärgiks on kontrollida maksuarvestuse õigsust ja vajadusel määrab tasumisele kuuluva maksumäär ja nõuab sisse maksuvõla.¹ Maksumenetlust reguleerib maksukorralduse seadus, edaspidi MKS. MKS on maksuseaduste üldosa, mis sisaldab maksumenetluse üldpõhimõtteid.²

Maksumenetluses on menetlusosalised:

1. haldusakti andmist või toimingut sooritavat taotlevat maksukohustuslane
2. isik, kellele haldusakt või toiming on suunatud
3. muu isik, kelle õigusi haldusakt või toiming puudutab
4. haldusorgan, kes peab seaduse või määruse kohaselt esitama menetlevale haldusorganile arvamuse või kooskõlastuse õigusakti andmiseks või toimingut sooritamiseks.³

Haldusmenetlus seisneb eelkõige otsuse tegemiseks vajaliku informatsiooni kogumises ja töötlemises. Menetlusosaliste õigused on seotud peamiselt teabe vahetamisega: menetlusest teada saamisega, juhiste ja muu olulise teabe saamisega, menetluses kaasärääkimise ja põhjendatud otsuse kättesaamisega.⁴

Haldustoimingute ulatus ja nende järjekord peavad samuti alluma kindlatele reeglitele. Läbiviidavad toimingud peavad vastama eesmärgile ning nad ei tohi rikkuda põhivabadusi ega põhjustada kohustatud isikule ülemäärast kahju. Keelatud on maksumaksja teadmata sellise info kogumine, mille saamiseks tema enda poole ei ole pöördutud.⁵

Haldustegevuses tuleb peale kõige muu juhendada ka ökonoomse seaduserakendamise põhimõtteid. See tähendab, et üldjuhul eeldatakse maksumaksja poolt esitatud andmete

¹ Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Kirjastus Juura, 2004), lk 133.

² Aivar Pilv, Erki Kergandberg ja Margus Lentsius, *Maksumenetlus* (Tartu: Äripäeva Kirjastus, 2006), lk 9.

³ Pilv, „*Maksumenetlus*“, *ibid*, lk 18.

⁴ Ivo Pilving, „Riigikohtu 2001.aasta praktika haldusmenetluse valdkonnas“ *Juridica* (2002), nr 2, lk 109.

⁵ Lasse Lehis, „Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses“, *Juridica* (1997), nr 3, 128–136, lk 132.

õigsust. Niikaua, kuni ei ole tekkinud põhjendatud kahtlust, ei tohi asuda andmeid kontrollima. Kui suurem osa andmeid on õiged, siis on selline tegevus riigi raha raiskamine.⁶

Maksumaksja on kohustatud andma informatsiooni ainult maksu kindlaksmääramiseks vajalike asjaolude kohta ning konkreetse juhtumi piires. Maksuhaldur ei saa nõuda maksumaksjalt, et viimane räägiks kõike, mis ta teab või näitaks kõike, mis tal on.⁷

Erinevalt üldiselt haldusmenetluses kehtivast põhimõttest, mille kohaselt on haldusmenetlus avalik, kehtib maksumenetluses üldjuhul andmete avaldamise keeld. Haldusmenetluse eriliigile – maksumenetlusele – on iseloomulik asja menetlevale ametnikule eraelu puudutavate andmete teatavaks saamine ning kuna Eesti Vabariigi põhiseadus sätestab eraelu puutumatuse kaitse, peab informatsiooni avaldamise vajadus olema väga põhjendatud ja maksuandmete avalikustamise alused seaduses konkreetselt ära toodud.⁸

Kohtupraktikast jookseb tihti läbi nõudmine, et isiku õigusi piirav või talle kohustusi asetav ehk koormav haldusakt peab tuginema õiguslikule alusele. Haldusmenetluse seaduse, edaspidi HMS § 54 sõnastusest ilmneb, et „andmise hetkel kehtiva õiguse alusel“ peab olema antud igasugune haldusakt.⁹

Menetlusalune isik võib vaidlustada haldusorgani tuvastatud asjaolud ja õigusliku hinnangu – mis reeglina materialiseeruvad haldusaktis – vaidemenetluses ja seejärel halduskohtumenetluses. Lõppastmes on just halduskohtu pädevuses kontrollida, kas haldusorgan on isiku haldusõigussuhtest tuleneva kohustuse täitmata jätmise sedastamisel tuvastanud nõuetekohaselt kõik faktilised asjaolud ja tõlgendanud õigesti õigussuhte aluseks olevat normi.¹⁰

Maksukorralduse seadus määrab maksuhalduri ja maksukohustuslase õigused, kohustused ja vastutuse, maksumenetluse korra ning maksuvaidluste lahendamise korra. MKS - is on ära nimetatud kõige olulisemad haldusmenetluse põhimõtted, mis peavad tagama ausa menetluse ning pakkuma maksumaksjale, kui nõrgemale poolele

⁶ Lasse Lehis, „Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses“, *Juridica* (1997), nr 3, 128–136, lk 132.

⁷ Lehis, „Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses“ *ibid*, lk 132.

⁸ Aivar Pilv, Erki Kergandberg ja Margus Lentsius, *Maksumenetlus* (Tartu: Äripäeva Kirjastus, 2006), lk 41.

⁹ Ivo Pilving, „Riigikohtu 2001.aasta praktika haldusmenetluse valdkonnas“ *Juridica* (2002), nr 3, lk 139.

¹⁰ Juhan Sarv, „Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteo menetluse paralleelsusega seotud probleemidest“, *Juridica* (2005), nr 5, 308-320, lk 309.

kaitset maksuhalduri võimaliku omavoli vastu. Samuti näeb MKS § 10 ette, et maksuhaldur viib läbi menetlust võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulusi ja ebamugavusi, jälgides haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse¹¹.

Kui kontrollimise käigus maksuhaldur tuvastab maksudeklaratsioonides valeandmete esitamise, et maksusumma tasumist on vähendatud teadlikult, siis on tegemist maksuõigusrikkumisega. Maksuõigusrikkumise tuvastamisele järgneb maksumenetlus, mille käigus selgitatakse välja süüteo koosseis ja sõltuvalt deklareerimata jäetud summa suuruselt, käsitletakse juhtumit kas väärteona või kuriteona.

Maksumenetlus koosneb neljast etapist:

1. Tuvastusmenetlus – maksu määramiseks on vajalik asjaolude tuvastamine, mis toimub kas maksudeklaratsiooni esitamise teel või maksuhalduri poolt tõendite kogumise kaudu.
2. Otsustusmenetlus – maksusumma määramine või maksumaksja näidatud maksusumma kinnitamine. Maksuhalduri otsus väljendub kas haldusakti või reaaltoiminguna.
3. Sooritusmenetlus – määratud kohustuse vabatahtlik või sundkorras täitmine.
4. Uuendusmenetlus – kus kord lahendatud maksuasja teistkordne läbivaatamine, mille tagajärjel toimub maksu määramine, haldusakti muutmine või tühistamine. Uuendusmenetlus võib toimuda nii maksuhalduri, kui ka maksumaksja algatusel.¹²

Kuna maksuhalduri tegevus maksude sissenõudmisel on spetsiifiline haldusmenetluse liik ja haldusmenetlus on alati seotud poolte ebavõrdsusega, siis tuleb õiguslikul reguleerimisel tähelepanu pöörata just nõrgemale poolele, kelleks on maksumaksja ja tema õiguste kaitsele.¹³ Samuti on maksumenetluses menetlusosalise isiku kohustuste maht suurem, kui muudes haldusmenetlustes, ning sellega seoses on maksumenetluses isikutele ettenähtud täiendavaid tagatisi, mis peavad kaitsma maksukohustuslast riigi võimaliku omavoli eest.¹⁴

¹¹ Martin Huberg, Madis Uusorg ja Gaily Kuusik, *Eesti Maksuseadused koos rakendusaktidega* (Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2009), vol.1, 13-103, lk 28.

¹² Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Kirjastus Juura, 2004), lk 133.

¹³ Lasse Lehis, „Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses“, *Juridica* (1997), nr 3, 128–136, lk 128.

¹⁴ Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Kirjastus Juura, 2004), lk 136.

MKS § 14¹⁵ kohaselt on maksumaksjal õigus saada teavet tema poolt maksmisele kuuluvate maksude kohta, maksusumma määramise aluste ning arvutamise korra kohta. See eeldab, et maksumaksja ise tunneb asja vastu huvi ja esitab küsimuse, millele maksuhaldur peab vastama. Maksuhalduri kohustus teatada maksumaksjale vigade parandamise võimalusest tuleneb põhimõttest, mille kohaselt maksuhaldur on kohustatud välja selgitama kõik vajalikud asjaolud ning parandama kõik avastatud vead. Tuleb silmas pidada, et maksumaksjaid on palju ning enamusel neil puuduvad eriteadmised maksuseadustest. Maksuhaldur, kelle poolt öeldu, kui spetsialisti ütlused on enamuse maksumaksjate jaoks seadus.¹⁶

Maksuhalduri tegevuse tulemusena, mille käigus määratakse maksumaksjale täiendavalt tasumisele kuuluvaid makse, on seotud tavaliselt rahaliste kohustustega. Sellest tulenevalt peavad olema kõik maksuhalduri otsused seaduslikud, et mitte tekitada materiaalet kahju maksumaksjale. Maksuhaldur võtab maksusumma määramisel arvesse, kõiki selles maksuasjas tähendust omavaid andmeid, mida ta peab usaldusväärseks.¹⁷

Maksuotsuse tegemine toimub üldjuhul deklareeritavate maksude puhul. Kuna maksuotsusega määratakse alati minevikus tekkinud maksukohustusi, võidakse ühes maksu määramisega määrata maksukohustuslasele ka intress. Kuna maksude väärarvutus on karistatav, võib maksuotsusele tihti järgneda kuriteo- või väärteomenetlus, mille käigus kasutatakse maksuotsuses fikseeritud asjaolusid tihti väga oluliste tõenditena.¹⁸

Vaatamata sellele on Riigikohtu praktikas siiski esinenud mitteõiguspäraseid maksuotsuseid, mis on maksukohustuslasele määratud ebaseaduslikult, tekitades sellega kahju maksukohustuslasele.

Näiteks võib tuua Riigikohtu 3.aprilli 2000.a otsus nr 3-3-1-4-00, kus halduskolleegium pidas maksuhalduri haldusakti õigusvastaseks järgmisel põhjusel: Maksuameti otsus on õigusvastane, kui see ei ole kohtu poolt sisuliselt kontrollitav. Maksuameti otsus ei ole sisuliselt kontrollitav, kui selles kasutatakse otsuse sisu

¹⁵ Martin Huberg, Madis Uusorg, ja Gaily Kuusik, *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega*. (Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2009), vol 1, 13-103, lk 29.

¹⁶ Lasse Lehis, „Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses“, *Juridica* (1997),nr 3, 128–136, lk 134.

¹⁷ Martin Huberg, Madis Uusorg, ja Gaily Kuusik, *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega*. (Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2009), vol 1, 13-103, lk 70.

¹⁸ Aivar Pilv, Erki Kergandberg ja Margus Lentsius, *Maksumenetlus* (Tartu: Äripäeva Kirjastus, 2006), lk 19.

määravas tähenduses mitmeti mõistetavat väljendit „dividendide kasutamata jääk“. Maksuameti otsuses tuleb näidata, kuidas ja millise arvutuskäigu tulemusena selles näidatud summa saadi.¹⁹

Samas otsuses on Riigikohtu halduskolleegium märkinud ka, et maksuõiguses ei ole üldjuhul lubatud seaduse tõlgendamine maksumaksja kahjuks, st maksukoormust suurendavalt. See põhimõte tuleneb omakorda õigusriigi põhimõttest, et isiku õigusi ja vabadusi ei saa avalik võim suvaliselt piirata. Ja sel põhjusel ei ole õige maksuseadust tõlgendada viisil, mis võimaldab maksumaksja mitmekordset maksustamist.

Mitmekordne maksustamine kui maksukoormust suurendav erandlik võtte, peab sõnaselgelt tulenema seadusest. Kui seadusandja peab vajalikuks dividendide mitmekordset maksustamist, siis tuleb seadusega sätestada ka konkreetne maksuobjekt ja sellele vastav maksumaksja.²⁰

Seega peab maksuhaldur ühest küljest kaitsma riigi huve sellega, et tagada võimalikult suured maksulaekumised, teisest küljest aga tagama ausa menetluse ning poolte võrdsuse. Kuna vastandlike funktsioonide samaaegne täitmine on võimatu, peab maksumaksjale olema tagatud kohtulik kaitse kõikide menetluse faasides.²¹

Vastavalt maksukorralduse seadusele on maksukohustuslane kohustatud andma teavet maksuhaldurile maksumenetluses tähendust omavate asjaolude väljaselgitamiseks, kas suuliselt või kirjalikult. Vajadusel võib maksuhaldur ka kutsuda maksukohustuslase või tema esindaja teabe andmiseks maksuhalduri poolt määratud ajal maksuhalduri ametiruumidesse. Maksukohustuslane on kohustatud ka lubama maksuhalduril kontrollida dokumente tema majandustegevusega seoses. Maksumenetluses on maksukohustuslane oma kaasaaitamiskohustuse alusel vastuvõetavuse piires kohustatud informatsiooni andma.²²

Lisaks sellele, et maksukohustuslane peab kaasaaitamiskohustust täitma, ei tohi ta takistada maksuhaldurit menetlustoimingute tegemisel. Maksukohustuslasel ei ole

¹⁹ AS Investeeringifond Erastamise Usaldusfond kassatsioonikaebuse läbivaatamine dividendide maksustamise asjas, otsus nr 3-3-1-4-00, Riigikohtu halduskolleegiumi otsus, 03.04.2000, RT III, 02.05.2000, 11, 116, lõik 3.

²⁰ AS Investeeringifond Erastamise Usaldusfond kassatsioonikaebuse läbivaatamine dividendide maksustamise asjas, otsus nr 3-3-1-4-00, Riigikohtu halduskolleegiumi otsus, 03.04.2000, RT III, 02.05.2000, 11, 116, lõik 1.

²¹ Lasse Lehis, „Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses“, *Juridica* (1997), nr 3, 128–136, lk 129.

²² Heinz Mösbauer, *Maksualane karistusõigus ja maksualane väärteoõigus* (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006), lk 246.

õigust dokumente varjata, deklaratsioonide esitamisest keelduda, ning muul viisil tõendite kogumist takistada. Samas tuleb ka maksuhalduril teostada menetlust seaduslikult, et kindlustada õiglane menetlus ning väärtustada maksukohustuslase õigusi, seejuures peamiseks õiguseks on õigus seaduspärasele menetlusele.²³ Kuigi asjaolude väljaselgitamine teenib ühetaolise maksustamise eesmärki, on maksuõiguses asjaolude iga hinna eest väljaselgitamine niisama vähe lubatav kui karistusõiguses.²⁴

Kõige tõhusam abinõu menetlusnormide rikkumiste ärahoidmiseks on keeld kasutada ebaseaduslikul teel saadud infot tõendina.²⁵

Haldusmenetluse oluline põhimõte on MKS § 13, mis sätestab, et maksukohustuslasel on õigus enne tema õigusi puudutava haldusakti andmist esitada maksuhaldurile oma arvamus või vastuväited. Maksumenetluses on enamikel juhtudel tegemist maksuhalduri algatatud menetlusega, mis lõpeb koormava haldusakti väljaandmisega, sellepärast on väga oluline ärakuulamisõiguse tagamine. Maksukohustuslasele tuleb enne otsuse tegemist anda võimalus ise uuritava küsimuse kohta anda ütlusi ja selgitusi. Kui selgub, et ta seda ei saa või ei soovi teha, siis alles võib alustada tagaselja uurimisega. Menetlusosaline peab teadma mida talt tahetakse, ning soovi korral peab ta saama maksuametit abistada. Sellisel juhul on menetluse läbiviimine ka lihtsam, kiirem ja odavam.²⁶

Samas Põhiseaduse § 22 lõike 3 alusel tulenev, et kedagi ei tohi sundida iseenda või oma lähedaste vastu tunnistama,²⁷ on kaasaaitamiskohustuse vastandiks. See põhimõte kehtib nii vääртеomenetluses, kui ka kriminaalmenetluses. Näiteks on maksumenetluses kogutud teave kaitstud maksusaladusega ning menetlusosalisele on garanteeritud tõendite esitamisest keeldumise õigus, kui sellega sunnitakse menetlusosalist tunnistama enda või lähedase isiku poolt toime pandud kuritegu või väärtegu.²⁸

Juhan Sarv on märkinud, viidates Euroopa Inimõiguste kohtu praktikale, et kuigi Euroopa Inimõiguste Konventsioon *expressis verbis* sellist inimõigust ei nimeta, on Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikas järjekindlalt väljendatud seisukohta, et õigus

²³ Margus Kähri, „Ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeld maksumenetluses“, *Juridica* (2008), nr 2, 72-83, lk 72.

²⁴ K Tipke, J Lang, *Streuerrecht* (Köln: Dr Otto Schmidt, 2002).

²⁵ Lasse Lehis, „Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses“, *Juridica* (1997), nr 3, 128–136, lk 131.

²⁶ Lasse Lehis, *Maksuõigus*, (Tallinn: Kirjastus Juura, 2004), lk 141.

²⁷ Eesti Vabariigi Põhiseadus, 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992 - RT I 1992, 26, 349, § 22.

²⁸ Lasse Lehis, *Maksuõigus*, (Tallinn: Kirjastus Juura, 2004), lk 136.

vaikida ja enese mittesüüstamise privileeg on konventsiooni artikli 6 lõike 1 nõuetele vastava õiglase menetluse keskne komponent, olles ühtlasi tihedalt seotud artikli 6 lõikes 2 sätestatud süütuse presumptsiooniga.²⁹ Konventsiooni artikli 6 lõiget 1 on alati rikutud, kui haldusmenetluse käigus sundkorras saadud ütlusi kasutatakse kriminaalmenetluses eesmärgiga isikut süüstada.³⁰

1.2 Menetlusaluse isiku õigused kriminaalmenetluses

Kui maksuhaldur tuvastab kontrolli käigus kriminaalmenetluse korras karistatava teo tunnused, edastatakse kontrolli materjalid pädevale uurimisorganile kriminaalasja algatamiseks. Kuriteo tunnusteks maksuasjades on 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 väärteokaristust või kui sellega on põhjustatud maksude laekumata jäämine suures ulatuses (alates 500 000 kr).³¹

Kriminaalmenetlus on seadusega ettenähtud korras tõendite kogumine ja faktide selgitamine. Tõend on kahtlustatava, süüdistatava, kannatanu ja tunnistaja ütlus, eksperdiarvamus, eksperdi antud ütlus ekspertiisiakti selgitamisel, asitõend, uurimistoimingu, kohtuistung ja jälitustoimingu protokoll või muu dokument ning foto või film või muu teabesalvestis. Kriminaalmenetluse seaduses KrMS sätestatakse kuritegude kohtueelse menetluse ja kohtumenetluse kord ning kriminaalasjas tehtud lahendi täitmisele pööramise kord.³²

Süüteod jagunevad kuritegudeks ja väärtegudeks. Kuritegu on karistusseadustikus sätestatud süütegu, mille eest on füüsilisele isikule ettenähtud põhikaristusena rahaline karistus või vangistus ja juriidilisele isikule rahaline karistus või sundlõpetamine. Kuriteona on karistatav üksnes tahtlik tegu. Maksukuriteod on sätestatud

²⁹ Juhan Sarv, „Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteo menetluse paralleelsusega seotud probleemidest“, *Juridica* (2005), nr 5, 308-320, lk 316.

³⁰ S Trechsel, *Human Rights in Criminal Proceedings*. Oxford University Press Inc. (2005), lk 344, refereeritud: Juhan Sarv, „Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteo menetluse paralleelsusega seotud probleemidest“, *Juridica* (2005), nr 5, lk 317.

³¹ Aivar Pilv, Erki Kergandberg ja Margus Lentsius, *Maksumenetlus* (Tartu: Äripäeva Kirjastus, 2006), lk 123.

³² Andrus Lauren, Meelis Masso, *Karistusõigus & kommentaarid seisuga 01.05.2007*, (2007), lk 80.

karistusseadustiku § 389¹ ja 389². Kuriteoga on tegemist, kui maksudena jäi laekumata, tagastati, tasaarvestati või hüvitati alusetult vähemalt sajakordne kuupalga alammäär. Väiksema summa puhul on tegu karistatav väärteona.³³

Kui üks tegu on samaaegselt karistatav nii kuriteo kui väärteona, karistatakse isikut kuriteo eest. Kui kuriteo eest karistust ei mõisteta, võib sama tegu karistada väärteona.³⁴

Teatavasti sõltub maksulaekumistest meie kõigi heaolu, seetõttu on riik näinud ette ka vajalikud sunnivahendid selleks, et garanteerida maksukohustuse õigeaegne ja kohane täitmine. Selleks, et tagada kodanike kuulekust haldusõigussuhtes, on seadusandja haldusõigusnormide rikkumise maksuasjades sanktsioneerinud ka karistusõiguslikult. Kehtiva seadusandluse kohaselt on seaduste koosseisudega kaitstav õigushüve maksude korrapärane laekumine ja maksuhalduri õiguspärane tegevus maksude haldamisel. Kuritegude ja väärtegude eristamine toimub nende eest seadusega ettenähtud karistuse järgi, mis ühtlasi peegeldab seeläbi ka teo sisulist raskust. Kriminaalmenetluses tuleb tuvastada nii väidetava maksuõigussuhte olemasolu, kui ka selle rikkumine, samuti rikkumise tagajärjel täitmata jäänud maksukohustuse suurus, mis on KarS § 3891 – 3892 sätestatud kuritegude koosseisuliseks tunnuseks.³⁵

Maksu määramise otsuse tegemiseks toimub eelnevalt haldusmenetlus ja karistuse suuruse määramiseks kriminaalmenetlus. Kriminaalmenetlus ei saa asendada haldusmenetlust. Kui maksuhaldur on haldusmenetluse käigus tuvastanud kõik maksu määramiseks vajalikud asjaolud, siis ta reeglina peab tegema maksuotsuse, ta ei tohiks jääda ootama kriminaalmenetluse tulemusi.

Kriminaalõigus oma spetsiifikast tulenevalt loob maksuseaduse normidele tuginedes iseseisva vastutuse aluse. Karistusõiguses kuulub kuriteoga tekitatud kahju süüdlaselt väljamõistmisele.

Kriminaalmenetlusõiguse sanktsioonide õige ja põhjendatud kohaldamine on mõeldav üksnes siis, kui on selged kõik kuriteo olulised üksikasjad, kui on tuvastatud tõde selles kriminaalasjas. Kriminaalmenetluses on samastatud tõe tuvastamine ja tunnetamine.

³³ Martin Huberg, Madis Uusorg ja Gaily Kuusik, *Eesti Maksuseadused koos rakendusaktidega* (Tartu: Maksu maksjate Liidu Kirjastus, 2009), vol 1, 13-103, lk 54.

³⁴ Madis Ernits, *et al*, *Karistusseadustiku üldosa eelnõu*, (Tallinn: Juura, Õigusteabe AS, 1999), lk 15.

³⁵ Kadri Palm, „Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral“, *MaksuMaksja* (2008), nr 8, 27-31, lk 27.

Tunnetusvahenditeks kriminaalmenetluses on seaduses täpselt fikseeritud uurimis- ja muud toimingud.³⁶

Vahur Kivistik kirjutades paralleelmenetlusest leiab, et kohustus haldusasjas tõendada, et maks on määratud ebaõigesti, riivab samal ajal kriminaalvastutusele võetud isiku (äriühingu juhi) põhiõigust kasutada vaikimistaktikat kriminaalasjas, samuti taktikat otsustada, millal ja millises järjekorras ta soovib esitada oma kaitseargumente kriminaalasjas. Kõigi argumentide esitamine haldusasjas teeks isiku kaitsepositsiooni teatavaks süüdistajale ja kannatanule kriminaalasjas. Enamasti on Maksu- ja Tolliamet samal ajal menetluse läbiviijaks maksuasjas kui ka kriminaalasjas, lisaks veel riigi kui kannatanu esindajaks ja tsiviilhagejaks kriminaalasjas. Nimetatu suurendab veelgi võimalust, et isiku kaasaaitamiskohustuse täitmist kaitseargumentatsiooni avaldamise kaudu haldusasjas kasutatakse tema positsiooni nõrgendamiseks kriminaalasjas.³⁷

Samuti leiab autor ka seda, et väärib märkimist, kus menetlusele allutatud isikule on kahe paralleelmenetluse läbiviimine üleliigselt koormav ja kulutusi tekitav, mis omakorda tekitab küsimusi kahe paralleelmenetluse õiguspärasusest ja õigustatusest.

Eeltoodust järeldub, et paralleelsete menetluste korral pannakse isik riigi poolt olukorda, kus kaasaaitamise korral maksumenetluses ei ole ta enam vaba kriminaalasjas otsustama, kas, millal ja millises järjekorras oma argumente avada. Samuti võidakse tema kaitseargumentatsiooni kasutada tema positsiooni nõrgendamiseks kriminaalasjas, kasutamata küll otseselt tema enda antud seletusi. Kaasaaitamisest keeldumise puhul maksumenetluses aga ootab isikut maksunõue, millele oma seisukohti avamata on raske vastu vaielda.³⁸

Siin võiks öelda, et kirjeldatud vastuolu puhul tuleks eelistada kriminaalmenetlusest tulenevat isiku õigust, mitte selgitusi anda haldusmenetluses lasuvale kohustusele täita kaasaaitamiskohustust. Seda vastuolu on võimalik lahendada sellega, et peatada haldusmenetlus kuni toimub kriminaalmenetlus. Isik ei pea osutama kaasabi enda süüdi tunnistamisele kuriteos või väärteos. Sellises olukorras kaasaaitamiskohustuse mittetäitmine ei saa kaasa tuua karistust ega muid negatiivseid õigusjärelmeid.

³⁶ Helmut Saarsoo, Jaak Vissak, *Menetlusdokumendid kriminaalmenetluses*, (Tartu Ülikool, 1998), lk 8.

³⁷ Vahur Kivistik, „Tõendamiskoormusest ja tsiviilhagist maksualastes kriminaalasjades seoses Riigikohtu 2007 a lahenditega“, *MaksuMaksja* (2007), nr 11, lk 40.

³⁸ Vahur Kivistik, „Tõendamiskoormusest ja tsiviilhagist maksualastes kriminaalasjades seoses Riigikohtu 2007 a lahenditega“, *MaksuMaksja* (2007), nr 11, lk 40

Juhan Sarv oma artiklis kirjutab, et kui arvestada asjaolu, et kehtivas õiguses on mitmed haldussüütegude koosseisud väga avarad, võib õigus oluliselt mõjutada võimalust koguda haldusmenetluses tõendeid kaasaaitamiskohustusele tuginedes. Seejuures ei ole vähetähtis ka seegi, et paljudel juhtudel on haldusorganil väga raske kontrollida, kas isiku poolt enese mittesüüstamise privileegile tuginev kaasaaitamiskohustuse täitmisest keeldumine on põhjendatud või ei.

Selleks, et oleks tagatud õigus mitte osutada kaasabi tema enda poolt toimepandud süüteo tõendamisele, kuid samas ei kahjustaks ülemäära kaasaaitamiskohustuse efektiivsust, 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 süüteomenetluses.³⁹

Taolise regulatsiooni puudulikkus võib saada takistuseks ka maksumenetluses kogutud tõendite hilisemaks kasutamiseks kriminaal- või väärteomenetluses, kuna MKS ei näe ette kohustust maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegist teavitamist. Juhan Sarv on märkinud, et peab oluliseks taolise regulatsiooni maksuõiguses kehtestamise vajalikkust, kuna see aitaks taolist konflikti vältida.

Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikat silmas pidades on selge, et isikult haldusmenetluses kaasaaitamiskohustusele tuginedes saadud teavet ei saa süüteomenetluses isiku või tema lähedase süüdi tunnistamisel tõendina kasutada. Sellega ei saa siiski veel pidada probleemi lahendatuks. Nimelt ei ole välistatud haldusmenetluses kaasaaitamiskohustusele tuginedes saadud teabe kasutamine süüteomenetluses n-ö operatiivinfona, millele küll isiku karistamisel otseselt ei viidata, kuid mis viib menetleja otsejoones uute tõenditeni, mille kogumine on võimalik põhiseaduse § 22 lõike 3 nõudeid formaalselt rikkumata. Samas ei saa süüteomenetluses olla lubatud tõendiks selline haldusakt või halduskohtu otsus, mis on rajatud kaasaaitamiskohustusele tuginedes kogutud tõenditele.

Süüteomenetluse eesmärk ei tohi olla haldusmenetluse jaoks tarvilike tõendite kogumine või haldusmenetluse nõuetest kõrvalehiilimine. See võib tekitada haldusorganis kiusatuse haakida haldusmenetlus süüteomenetluse sappa, et hiilida sel

³⁹ Juhan Sarv, „Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest“, *Juridica* (2005), nr 5, 308-320, lk 318.

viisil kõrvale isikule haldusmenetluses tagatud õiguste järgimisest ja lihtsustada haldusmenetluse eesmärgini jõudmist.

Põhiseaduses § 22, mille olulisteks komponentideks on enesesüüstamisest keeldumise ja vaikimise privileegid. See tähendab, et lisaks isiku süütuse eeldamisele on tal õigus kriminaalmenetluse käigus vaikida ning mitte aidata kaasa tema süüd tõendada võivate tõendite kogumisele. Kokkuvõtteks võiks öelda, et kirjeldatud vastuolu puhul tuleks eelistada kriminaalmenetlusest tulenevat isiku õigust, mitte selgitusi anda haldusmenetluses lasuvale kohustusele täita kaasaaitamiskohustust. Seda vastuolu on võimalik lahendada sellega, et peatada haldusmenetlus kuni toimub kriminaalmenetlus. Isik ei pea osutama kaasabi enda süüdi tunnistamisele kuriteos või väärteos. Sellises olukorras kaasaaitamiskohustuse mittetäitmine ei saa kaasa tuua karistust ega muid negatiivseid õigusjärelmeid.

Selleks, et oleks tagatud õigus mitte osutada kaasabi tema enda poolt toimepandud süüteo tõendamisele, kuid samas ei kahjustaks ülemäära kaasaaitamiskohustuse efektiivsust, 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 süüteomenetluses.

Juhan Sarv on leidnud, et üks sõlmprobleeme, mis seondub haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega, seisneb nende menetluste vahelise konflikti tekkimise võimaluses. Menetluse vahelise konfliktina on mõeldud olukorda, kus samade asjaolude suhtes ja samal ajal toimivas haldus(kohtu)- ja süüteomenetluses jõutakse vastuoluliste tulemusteni. Seejuures võib eristada kahesuguseid konflikte:

1. tuvastamiskonflikt tekib siis, kui haldus(kohtu)menetluses ja süüteomenetluses tuvastatud faktilised asjaolud on teineteist välistavad;
2. tõlgendamiskonfliktiga on tegemist juhul, kui ühele ja samale juriidilisele faktile antakse haldus(kohtu)menetluses ja süüteomenetluses erinev õiguslik hinnang.⁴⁰

⁴⁰ Juhan Sarv, „Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest“, *Juridica* (2005), nr 5, 308-320, lk 310.

Nii tuvastamis- kui ka tõlgendamiskonflikt kahjustavad vaieldamatult õigusemõistmise ja kohtu – laiemalt kogu õigussüsteemi usaldusväärust. Õigusriigi printsibist ja õigusselguse nõudest tulenevalt ei saa riik eri võimuorganite kaudu anda kehtivale õigusele erinevat sisu. Seega peaks põhimõtteliselt olema välistatud olukord, kus riik samadel asjaoludel halduskohtu kaudu ütleb isikule, et ta käitus konkreetsel juhul õigesti, üldkohtu kaudu teatab aga, et isik on siiski seadust rikkunud – või vastupidi.

Korruga saab kehtida vaid ühesisuline õigus, kohtumenetlus peab tagama selle ühtse tõlgendamise ja kohaldamise. Eri pädevusega kohtute moodustamisel ja eri menetluspõhimõtete sätestamisel on peetud silmas vajadust tagada õigusvaidluse asjatundlikum ja kiirem lahendamine ning kohtumenetluse vastavus eri liiki õigussuhete erisustele.⁴¹

Menetluste vaheliste konflikti tekkimise võimalus ei ole mõistetavalt ainuomane mitte üksnes haldus(kohtu)- ja süüteomenetluse omavahelistele suhetele. Konflikte võib ette tulla ka näiteks kriminaal- ja tsiviilkohtumenetluse või tsiviil- ja haldusmenetluse tulemuste vahel.⁴²

Paralleelmenetluste vaheline tõlgendamiskonflikt on seletatavad lihtsa tõsiasjaga, et üksteisest sõltumatud menetlejad võivad ühte või teist õigusnormi tõlgendada erinevalt. Menetluste vahelised erinevused võivad kaasa tuua selle, et eri menetlustes ühe ja sama sündmustiku osas tuvastatu ei ole omavahel kooskõlas.

Kuna MKS §-d 153¹ ja 153² ning KarS §-d 389¹ ja 389² kattuvad ning kriminaliseerivaks tunnuseks on riigile tekitatud suur kahju, siis sellest tulenevalt võivad ühed ja samad faktilised asjaolud sattuda samaaegselt nii haldusmenetluse, kui ka kriminaalmenetluse huviorbiiti. Tekib olukord, kus ühe ja sama teoga seotud faktilised asjaolud tuvastatakse ja neile antakse õiguslik hinnang teineteisest sõltumatult nii haldusmenetluses, kui ka kriminaalmenetluses.⁴³

Kuivõrd KrMS ega MKS ei välista kriminaal- ja maksumenetluse paralleelsust, on juriidiliselt korrektne ja seaduslik olukord, kus Maksu- ja Tolliameti uurimisosakond

⁴¹ Sarv, „Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest“, *ibid*, lk 312.

⁴² Sarv, „Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest“, *ibid*, lk 310.

⁴³ Kadri Palm, „Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral“, *MaksuMaksja* (2008), nr 8, 27-31, lk 28.

menetleb kriminaalasja ning kontrolliosakond menetleb samal ajal samasuguste asjaolude suhtes haldusasja. Maksu- ja Tolliameti erinevate struktuuriüksuste menetlused ei ole üksteisest sõltuvuses – maksukuritegude menetlemine toimub kooskõlas KrMS- s sätestatuga, maksumenetluse üldsätted kirjeldab MKS.⁴⁴

Üldjuhul ei ole otstarbekas ühes maksuasjas läbi viia paralleelselt nii haldus- (maksu) kui ka kriminaalmenetlust. Juhul kui maksuasjas ilmnevad süüteo tunnused, on maksuhalduril kohustus teha avaldus kriminaalmenetluse alustamiseks. Kuigi maksuõigussuhte tuvastamine ja maksukohustuse suuruse kindlaksmääramine on võimalik ka kriminaalmenetluse kaudu, ei taga see maksuvõla sissenõudmist.

Kriminaalmenetluse kaudu maksu määramise õigustus võib tekkida näiteks olukorras, kus maksusumma määramine on MKS § 98 alusel aegunud, aga KarS § 81 sätestatud maksukuriteo aegumistähtaeg ei ole veel möödunud.⁴⁵

Üheks lahenduseks on MKS § 99 lõikes 3 punktis 5 ettenähtud võimalus maksusumma määramise peatumiseks kriminaalmenetluse alustamise päevast kuni kohtuotsuse jõustumiseni või kriminaalmenetluse lõpetamise päevani. Nimetatud sätte abil saab maksumääramisega oodata kriminaalmenetluse lõpuleviimiseni või kohtulahendi jõustumiseni. Kuid ka sellisel juhul võivad ohtu sattuda avalikud huvid, sest kriminaalasjade menetlused on tavaliselt ajamahukad ning pärast kriminaalmenetluse lõppu võib maksusumma sissenõudmine osutuda võimatuks. Samuti suurendab maksusumma määramisega ootamine maksuvõla suurust arvestatava intressi näol.

⁴⁴ Palm, „Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral“, *ibid*, lk 28.

⁴⁵ Aivar Pilv, Erki Kergandberg ja Margus Lentsius, *Maksumenetlus* (Tartu: Äripäeva Kirjastus, 2006), lk 124 - 125.

2. TÕENDAMISKOORMUSE JAGUNEMINE ERINEVATES MENETLUSTES

2.1 Tõendamiskoormus maksumenetluses

Maksumenetluses on otsustusprotsessi keskseks osaks tõendamisküsimused, sh tõendamiskoormuse olemus ja jaotus maksuhalduri ning maksukohustuslase vahel. Sellest sõltub õige otsuse langetamine. Tõendamiskoormuse puudulik ja ühekülgne regulatsioon võib viia ebaõige otsuseni eelkõige maksukohustuslase, kuid ka maksuhalduri jaoks. Tõendamiskoormuse normistiku probleemidest tulenevalt on kahju kandjaks eelkõige maksumaksja.⁴⁶

Haldusakti motiveerimiseks on vaja koguda ja hinnata tõendeid. Tõendite kogumisel kehtib maksumenetluses uurimispõhimõte, mis tähendab seda, et menetluse läbiviija kogub omal algatusel asja õigeks otsustamiseks vajalikke tõendeid.⁴⁷

Tõendamiskoormuse regulatsioon määrab selle, kes ja missuguseid asjaolusid peab tõendama, nagu ka tõendamiskohustuse jaotuse menetlusosaliste vahel. Kuna maksumenetluses on maksuhaldur menetluse läbiviijaks ning mitte menetlusosaliseks, on tõendamiskoormust õigem määratleda maksuõigussuhte poolte alusel: tõendamiskoormus on maksumenetluses tõendamisele kuuluvate asjaolude ning tõendamiseks kohustatud maksuõigussuhte subjektide kindlaksmääramise regulatsioon.⁴⁸

Maksumenetluses reguleerib tõendite kasutamist MKS 6 peatükk, mille § 59 lg 1 kohaselt tõendid maksumenetluses on kõik asjas kogutud andmed, sealhulgas maksukohustuslaselt, kolmandalt isikult, riigi-, valla- või linnaasutuselt saadud teave, dokumendid, asjad, vaatluse teel tuvastatud asjaolud ning eksperdiarvamus. Maksuhaldur otsustab, lähtudes talle seadusega pandud ülesannetest ning kaalutusõigusest, milliseid tõendeid ta peab vajalikuks konkreetses asjas koguda.⁴⁹

⁴⁶ Margus Kähri, „Tõendamiskoormus maksumenetluses“, *Juridica* (2004), nr 1, 53-62, lk 53.

⁴⁷ Kadri Palm, „Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral“, *MaksuMaksja* (2008), nr 8, lk 28.

⁴⁸ Margus Kähri, „Tõendamiskoormus maksumenetluses“, *Juridica* (2004), nr 1, 53-62, lk 53.

⁴⁹ Martin Huberg, Madis Uusorg ja Gaily Kuusik, *Eesti Maksuseadused koos rakendusaktidega* (Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2009), vol 1, 13-103, lk 51.

Vastavalt haldusmenetluse seaduse HMS § 38 lg 2 järgi, võib tõendiks olla ka menetlusosalise seletus, dokumentaalne tõend, asitõend, paikvaatlus, tunnistaja ütlus ja eksperdi arvamus.⁵⁰

Maksumenetluses on üksikisiku kohustuste tasakaalustamiseks talle antud mitmesuguseid õigusi ja menetluslikke tagatise, et kindlustada õiglane menetlus ning väärtustada isiku õigusi. Maksumenetluses on isiku peamiseks õiguseks õigus seaduspärasele menetlusele ning seejuures on tal õigus seda ka nõuda. Paljudel seaduses formaalselt sätestatud maksumaksja õigustel ja garantiidel ei ole materiaalselt tagatist enne, kui seaduses on kehtestatud maksuhalduri poolsete rikkumiste tagajärjed. Materiaalseteks tagatisteks on näiteks ebaseaduslikult kogutud tõendite kasutamise keeld. Tõendi kasutamise keeld seisneb selles, et tõendusvahendi kogumise nõudeid ja korda rikkudes saadud teabeallikat ei ole lubatud kasutada maksuküsimuse otsustamisel. Oluliseks on tõendi saamise viis – kui see mingilgi määral ei ole seaduspäraselt saadud, siis võib maksusumma jääda määramata või isegi juba määratud maksusumma tunnistamine kehtetuks.⁵¹

Riigikohus on väljendanud põhimõttelist seisukohta, et haldusasjas võib kasutada kriminaalmenetluses kogutud tõendeid. Näiteks võib tuua Riigikohtulahendi nr 3-3-1-2-03, kus AS Divec ruumide läbiotsimisel ära võetud dokumentidest, mis uurija andis Maksuametile kontrollimiseks, selgus, et Bahama Saarte Ühenduses registreeritud äriühing Express Investments Limited ei ole osutanud teenuseid Sandmani Grupi Aktsiaseltsile. Sellest lähtudes kohustas Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuamet oma ettekirjutusega Sandmani Grupi Aktsiaseltsi tasuma täiendavalt tulumaksu ja vastavalt sellele maksuvõlale intresse.

Sandmani Grupi AS esitas maksuameti ettekirjutuse peale Tallinna Halduskohtule kaebuse, mida hiljem täiendas. Kaebuses väideti muuhulgas, et vaidlustatud ettekirjutuse aluseks on dokumendid, mis saadi AS Divec ruumidest ebaseadusliku võetuse teel. Kaebuse esitaja taotluste alusel peatati Tallinna Halduskohtu määrusega ettekirjutuse täitmine kuni kohtulahendi jõustumiseni selles haldusasjas ja määrusega

⁵⁰ Haldusmenetluse seadus, 6.6.2001, jõustunud 1.6.2002 - RT I 2001, 58, 354, § 38 lg 2.

⁵¹ Margus Kähri, „Ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeld maksumenetluses“, *Juridica* (2008), nr 2, 72-83, lk 72.

(haldusasi nr 3-233/2002) asja menetlus kuni kohtulahendi jõustumiseni AS Divec kaebuse alusel menetletavas haldusasjas nr 3-590/2001.⁵²

Riigikohtu halduskolleegiumi seisukoht oli, et: „HKMS § 22 lg 1 p 3 sätestab, et halduskohus peatab menetluse asja läbivaatamise võimatuse korral enne teise kohtuasja lahendamist kuni kohtulahendi jõustumiseni.“

HKMS § 17 alusel ei vaja asjaolud, mis on tuvastatud jõustunud kohtuotsusega tsiviil- või kriminaal- või haldus- või haldusõiguserikkumise asjas, tõendamist halduskohtumenetluse asjas, kui sellest võtavad osa samad protsessiosalised. Riigikohus leidis sellest lähtuvalt, et: „seega on HKMS § 22 lg 1 p 3 kohaldamise üks võimalikest alustest olukord, kus kahest haldusasjast võtavad osa samad protsessiosalised, kusjuures asjaolud, mis tuvastatakse asja lahendamisel teises haldusasjas on olulised ka esimese haldusasja läbivaatamisel.“ Lähtudes menetluse peatamise nõude eesmärgist, ei saa piirduda üksnes eelmärgitud alusega. Ka siis, kui teine kohtuasi pole haldusasi või pole tegemist samade protsessiosalistega, võib teises asjas tuvastatud asjaolu olla ikkagi sama, mida tuvastatakse ka esimese haldusasja läbivaatamisel. Võimalusel tuleb vältida niisugust üksteisega seotud asjade lahendamise tulemust, kus veenvate põhjendusteta on tuvastatud üksteist välistavad asjaolud.⁵³

Käesolevas haldusasjas on ebaselge, millise kriminaalasja menetluses võeti AS Divec ruumide läbiotsimisel ära dokumendid, mis olid tõenditeks haldusmenetluses. KrMS § 140 lg 1 järgi võetakse ära ainult need dokumendid, millel on kriminaalasjas tähtsus. Kui äravõetud dokumentidel puudus seos kriminaalasjaga, mille menetluse käigus otsiti läbi AS Divec ruumid ja dokumentide äravõtmine polnud ka menetlustoiminguks mõnes teises kriminaalasjas ning dokumentide äravõtmise eesmärgiks oli hoopiski haldusmenetluse läbiviimine, siis tuleks haldusasja lahendamisel sellist võetust hinnata mitte kriminaalmenetluse, vaid haldusmenetluse nõudeid ja korda arvestades. Vastupidine seisukoht võimaldaks tõendeid koguda sellisel viisil, mis on küll proportsionaalne kriminaalmenetluses, kuid pole seaduslik haldusmenetluses. Need asjaolud kuuluvad tõenäoliselt tuvastamisele ka AS Divec kaebuse lahendamisel

⁵² *Sandman Grupi AS kaebus Maksuameti ettekirjutuse tühistamiseks*, otsus nr 3-3-1-2-03, Riigikohtu halduskolleegiumi kohtumäärus, 16.01.2003, RT III, 06.02. 2003, 3, 26, lõik 2.

⁵³ *ibid*, lõik 9.

haldusasjas nr 3-590/2001. Ringkonnakohus pole sellisele võimalikule seosele tähelepanu pööranud.

Üldkogu nimetatud seisukoht ei välista kriminaalmenetluses kogutud tõendi haldusmenetluses lubatavuse hindamist halduskohtu poolt, kui see on vajalik haldusakti või -toimingu peale esitatud kaebuse läbivaatamiseks. Kui kriminaalmenetluses on tõendite kogumise nõuete ja korra rikkumise tõttu tunnistanud tõend lubamatuks, siis on sama tõend lubamatu ka haldusmenetluses ja halduskohtumenetluses, kui seadusega ei sätestata teisiti.⁵⁴

Nii USA, Saksa kui Eesti maksuõigus tunnistab tõendamiskoormuse eri liigina objektiivset tõendamiskoormust⁵⁵. Näiteks USA-s määratletakse seda õigusvaidluse osalise kohustusena veenda õiguse rakendajat, et tema esitatud asjakohastele faktidele tugineva versiooni õigsus on tõenäolisem kui selle versiooniga ümberlükatavatel faktidel põhinev käsitus.⁵⁶

Eesti kehtivas maksuõiguses näeb objektiivse tõendamiskoormuse ette MKS § 150 lg 1, mille kohaselt maksuotsuses määratud maksusumma vaidlustamise korral lasub maksukohustuslasel kohustus tõendada, et maksusumma määrati valesti, ning § 150 lg 2, mille järgi maksusumma vaidlustamisel lasub maksuhalduril tõendamiskoormus nende tõendite osas, mida valdab ainult maksuhaldur.⁵⁷

Riigikohtu kohtupraktika on eristanud objektiivset tõendamiskoormust kohtuasjades *Mike* ja *Salumets*. Nimetatud kaasustest esimeses leidis halduskolleegium, et maksukohustuslane „pole tõestanud, et maks määrati maksuhalduri poolt valesti. Seetõttu ei kuulu kassatsioonikaebus ka selles osas rahuldamisele.“ Kohtuasjas *Salumets* asus Riigikohus seisukohale, et „tõendamiseks on maksumaksja kohustatud [...] põhjendama, miks maksuhaldurile esitatud tõenditele antud hinnang on ebaõige“⁵⁸.

Saksa õiguses eristab objektiivset tõendamiskoormust kohtupraktika: maksuhalduril lasub objektiivne tõendamiskoormus maksukohustust tekitavate ning suurendavate,

⁵⁴ *Sandman Grupi AS kaebus Maksuameti ettekirjutuse tühistamiseks*, otsus nr 3-3-1-2-03, Riigikohtu halduskolleegiumi kohtumäärus, 16.01.2003, RT III, 06.02. 2003, 3, 26, lõik 11.

⁵⁵ Margus Kähri, „Tõendamiskoormus maksumenetluses“, *Juridica* (2004), nr 1, 53-62, lk 54.

⁵⁶ L. Lederman, S. W. Mazza. „*Tax Controversies: Practice and Procedure*.“ LEXIS Publishing (2000), lk 284.

⁵⁷ Margus Kähri, „Tõendamiskoormus maksumenetluses“, *Juridica* (2004), nr 1, 53-62, lk 54.

⁵⁸ *Jaak Salumetsa esindaja kassatsioonikaebuse läbivaatamine maksukorralduse seaduse § 22 lg 1 ning tulumaksuseaduse § 13 lg 1 ja 2 kohaldamise asjas*, otsus nr 3-3-1-21-99, Riigikohtu halduskolleegiumi määrus, 17.05.1999, RT III, 27.05.1999, 17, 166, lõik 4.

maksudohustuslasele seevastu maksudohustusest vabastavate ja seda vähendavate asjaolude suhtes.⁵⁹

Objektiivse tõendamiskoormuse kohaldamise eeltingimuseks Saksa õiguses on subjektiivse tõendamiskoormuse puudumine. Teiseks objektiivse tõendamiskoormuse tingimuseks on tõendamismäära vähendamise võimatus. Maksumenetluses väärtustatakse eelkõige asjaolude võimalikult suures ulatuses väljaselgitamist ning selle võimalust suurendab nõutava tõendamismäära alandamine. Sel põhjusel on asjaolude väljaselgitamisele – ka tõendamismäära vähendamisele – omistatud prioriteet tõendamiskoormuse, sh objektiivse tõendamiskoormuse regulatsiooni ees.⁶⁰

Riigikohtu halduskolleegium on oma lahendites toodud põhimõtet korduvalt selgitanud, muuhulgas märkides, et kui maksuhalduri kogutud tõendid põhjendavad kahtlust maksudohustuslase andmete õigsuses ning on võimalik määrata tasumisele kuuluv maksusumma, siis peab maksudohustuslane tõendama maksuhalduri ekslikkust maksusumma määramisel (3-3-1-34-07).⁶¹

Samas kohtuasjas märgib Riigikohtu halduskolleegium, et Ringkonnakohtus on kolleegiumi arvates jätnud tähelepanuta tõendamiskoormuse ülemineku maksuhaldurilt maksudohustuslasele. Sest, kui maksuhalduri kogutud tõendid põhjendavad kahtlust maksudohustuslase andmete õigsuses ning oli võimalik määrata tasumisele kuuluv maksusumma, siis peab maksudohustuslane tõendama maksuhalduri ekslikkust maksusumma määramisel. Samas Ringkonnakohtu otsusest ei selgu, kas ja kuidas on maksudohustuslane täitnud kohustuse esitada täiendavaid tõendeid.⁶²

Objektiivse tõendamiskoormuse eristamise kohta on ka Riigikohtu lahend 3-3-21-99, kus halduskolleegium leidis, et maksudohustuslane pole tõestanud, et maks on maksuhalduri poolt valesti määratud, ning seetõttu ei kuulunud kassatsioonikaebus ka selles osas rahuldamisele. Antud kohtuasjas asus Riigikohus seisukohale, et

⁵⁹ K Tipke, H.W. Kruse, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO 1977 und FGO*. Aufl. I Teil. (Köln: Dr Otto Schmidt, 1996, § 96 vnr 17-17b).

⁶⁰ *Ibid*, § 88 vnr 29, lk 734.

⁶¹ Vahur Kivistik, „Tõendamiskoormusest ja tsiviilhagist maksualastes kriminaalasjades seoses Riigikohtu 2007. a lahenditega“, *MaksuMaksja* (2007), nr 11, lk 40.

⁶² *OÜ Rakvere Katus kaebus Maksu-ja Tolliameti Ida maksu-ja tollikeskuse 28.06.2006 maksuotsuse nr 12-5/70 tühistamiseks*, otsus nr 3-3-1-34-07, Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus, 20.06.2007, RT III, 29.06.2007, 27, 229, lõik 6.

tõendamiseks on maksumaksja kohustatud põhjendama, miks maksuhaldurile esitatud tõenditele antud hinnang on ebaõige.⁶³

Objektiivse tõendamiskoormuse tähtsus maksuõiguses sõltub tõendamismäärale esitatavatest nõuetest, ehk mida kõrgem on nõutav tõendamismäär, seda suurem on objektiivse tõendamiskoormuse tähtsus ja vastupidi. Põhjuseks on asjaolu, et objektiivset tõendamiskoormust kohaldatakse ainult juhul, kui fakti tõendamisel jääb nõutav tõendamismäär saavutamata.⁶⁴

Maksuõiguse osaks Eestis on ka subjektiivne tõendamiskoormus, seda juba ka esimesel iseseisvusajal. Subjektiivne tõendamiskoormus tähendab, et tõendamiseks kohustatud poolel lasub kohustus esitada tõendid ning tema kannab ka selle kohustuse täitmata jätmisest või täitmise võimatusest tingitud tagajärgi⁶⁵.

Nii USA, Saksa kui ka Eesti maksuõigus tunnustab subjektiivse tõendamiskoormuse instituuti. USA-s on selles küsimuses teedrajavateks kohtuasjad *Welch v. Helvering*, *Lewis v. Reynolds ja Helvering v. Taylor*, milledes asetati subjektiivne tõendamiskoormus täielikult maksukohustuslasele.⁶⁶

Riigikohus on tunnustanud maksuvaidlustes subjektiivset tõendamiskoormust, seda näiteks lahendis 3-3-21-99. Sellest kaasusest selgub, et subjektiivset tõendamiskoormust kandev protsessiosaline on kohustatud esitama tõendeid vaidlusaluse maksuküsimuse kohta.⁶⁷

Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus ei ole subjektiivse tõendamiskoormuse aluseks. Subjektiivne tõendamiskoormus ei esine, vaid see konkretiseeritakse maksuhalduri kaheastmelise valikotsuse kaudu, mille aluseks on maksuhaldurile tõendi estamise nõue.⁶⁸

Riigikohtu praktikas on nii haldusmenetluses kui ka kriminaalmenetluses aktsepteeritud tõendusteabe kasutamist ja vahetamist paralleelmenetlustes. Näiteks on Riigikohtu halduskolleegium leidnud lahendis 3-3-1-2-03, et eristada tuleb tõendamist

⁶³ Jaak Salumetsa esindaja kassatsioonikaebuse läbivaatamine maksukorralduse seaduse § 22 lg 1 ning tulumaksuseaduse § 13 lg 1 ja 2 kohaldamise asjas, otsus nr 3-3-1-21-99, Riigikohtu halduskolleegiumi määrus, 17.05.1999, RT III, 27.05.1999, 17, 166, lõik 4.

⁶⁴ K Tipke, H.W. Kruse, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO 1977 und FGO*. (Köln: Dr Otto Schmidt, 1996, § 96 vnr 1).

⁶⁵ G. G. Paulus, *Tsiviilprotsessiõigus. Kohtuotsuse tegemise menetlus ja sundtäitmine*. Juura (2002), lk 120.

⁶⁶ Margus Kähri, „Tõendamiskoormus maksumenetluses“, *Juridica* (2004), nr 1, 53-62, lk 55.

⁶⁷ Kähri, „Tõendamiskoormus maksumenetluses“, *ibid*, lk 55.

⁶⁸ Kähri, „Tõendamiskoormus maksumenetluses“, *ibid*, lk 55.

kriminaalmenetluses, haldusmenetluses ja halduskohtumenetluses, sest lähtuvalt erinevatest menetlusseadustest on nõuded ja tõendamiskord nendes menetlustes erinevad. Ning samas võivad kriminaalmenetluses kogutud tõendid olla tõenditeks ka haldusmenetluses, kui nende tõendite lubatavust ei välista HMS või MKS.⁶⁹

Seega on selge, et paralleelmenetluses kogutud tõendid on vastastikku kasutatavad, uurida ja hinnata tuleb neid aga kooskõlas menetluse, milles neid parasjagu kasutatakse, menetlusreeglitega.

Eelosundatud lahendis, märkis Riigikohus seda, et kui kriminaalmenetluses on tõendite kogumise nõuete ja korra rikkumise tõttu tunnistatud tõend lubamatuks, siis sama tõend on lubamatu ka haldusmenetluses ja halduskohtumenetluses, kui seadusega ei sätestata teisiti.⁷⁰

Samas on selge, et tõendite kogumise keelu rikkumisega saadud tõendid maksmenetluses ei ole lubatud siis, kui on tegemist olulise menetlusõiguse rikkumisega. Menetlusõiguse rikkumise väljaselgitamiseks, mis võib viia tõendi mittelubatavaks tunnistamiseni, hinnatakse iga üksikjuhtumit eraldi.

Lahendis nr 3-3-1-43-03 on Riigikohtu halduskolleegium käsitlenud kõrgendatud tõendamiskoormust juhul, kus isik pole täitnud seadusest tulenevat hoolsuskohustust. Riigikohus on oma otsuses märkinud, et kui väljapoole maksuõigust jääv seadus paneb ostjale täiendavaid kohustusi oma tehingupartneri kontrollimiseks ja ostja jätab sellise kohustuse täitmata, siis ei ole ostja näidanud üles nõutavat hoolsust ning sellest tulenevalt lasub tal kohustus tõendada, et kauba või teenuse müüja on tõepoolest arvel näidatud isik. Kui käibemaksukohustuslane jätab isiku tuvastamise nõude täitmata ega suuda tõendada tehingu tegelikku teist poolt, siis puudub tal käibemaksu mahaarvamise õigus, sest ta pole pidanud silmas nõutavat ja tavapärast hoolsust ning seepärast tuleb pidada tegelikuks müüjaks tundmatut kolmandat isikut.⁷¹

Kõrgendatud tõendamiskoormus on maksukohustuslasel ka olukorras kus maksmenetluses kogutud tõendid on tekitanud kahtluse maksukohustuslase teadlikku osalemist maksupettuses. Riigikohtu lahendis nr 3-3-1-47-06 on halduskolleegium

⁶⁹ *Sandman Grupi AS kaebus Maksuameti ettekirjutuse tühistamiseks*, otsus nr 3-3-1-2-03, Riigikohtu halduskolleegiumi kohtumäärus, 16.01.2003, RT III, 06.02. 2003, 3, 26, lõik 10, 11.

⁷⁰ *ibid*, lõik 11.

⁷¹ *AS Tartu Veski kaebus Tartu linna Maksuameti 14.05.2002 ettekirjutuse osaliseks tühistamiseks*, otsus nr 3-3-1-43-03, Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus, 08.05.2003, RT III, 30.05.2003, 18, 168, lõik 11.

leidnud, et kui on tekkinud menetluse käigus maksukohustuslase maksupettuses osalemise kahtlus, mida maksukohustlane ei ole kõrvaldanud, siis järelikult ei ole ta järginud kaasaaitamiskohustust ega arvestanud talle langeva tõendamiskoormusega.⁷²

Eelpool nimetatud lahenditest tulenevalt on selge, et kuigi maksuotsuse tegemisel ja täiendavate maksusummade määramisel on tõendamiskoormus vastavalt uurimispõhimõttele maksuhalduril, on siiski ka maksukohustuslasel tõendamise kohustus kaasaaitamiskohustuse alusel. Kui maksukohustlane rikub kaasaaitamiskohustust või hoolsusnõuet, ning tal on maksupettuses osalemise kahtlus, siis lasub tal kõrgendatud tõendamiskoormus.

Siinjuures võib seadus kehtestada kõrvalekaldeid tõendamiskoormuse jaotuse regulatsioonist, määraes erinormina tõendamiskoormuse kandja: näiteks maksustamisel tähendust omavate, kuid välismaal aset leidnud sündmuste tõendamise ning seal asuvate tõendusvahendite esitamise kohustus on asetatud maksukohustuslasele. Sellisel ja ka muudel juhtudel arvestatakse tõendamiskoormuse jaotuse määramisel tõendi läheduse põhimõtet, s.t et reeglina on tõendi esitamiseks kohustatud isik, kellel on parem juurdepääs tõendile, ehk teisisõnu isik, kelle mõjuvaldkonnas tõend asub.⁷³

Samas artiklis leiab Margus Kähri ja ka autor on samal seisukohal, et näiteks miks ei võiks olla Eesti maksumenetluses samuti nagu on Saksa maksumenetluses, kus tõendamiskoormuse regulatsioon on seatud sõltuvusse nii maksukohustuslase, kui ka maksuhalduri tegevusest põhikohustuste täitmisel maksuküsimuse õige lahendamise tagamiseks. Ehk objektiivse tõe tuvastamise eesmärgil on püütud välistada nii maksuhalduri, kui ka maksukohustuslaselt lähtuda võivad negatiivsed mõjud tõe tuvastusprotsessile.

Seejuures on väljakujunenud regulatsioon paindlik ning arvestab menetleja ja menetlusosalise huvisid, võimaldades vastavalt vajadusele, kas tõendamismäära alandada või lähtuda tõendamisreeglitest.⁷⁴

Autori arvates ei ole päris selge, kuidas tuleks siiski lahendada tõendamiskoormust olukorras, kui maksuhaldur tugineb maksumenetluses kriminaalmenetluses kogutud

⁷² OÜ XXXX XXX kaebus Ida maksukeskuse 15.06.2005 a maksuotsuse nr 12- 5/69 tühistamiseks, otsus nr 3-3-1-47-06, Riigikohtu halduskollegiumi kohtuotsus, 28.09.2006, RT III, 16.10.2006, 33, 287, lõik 12.

⁷³ Margus Kähri, „Tõendamiskoormus maksumenetluses“, *Juridica* (2004), nr 1, 53-62, lk 58.

⁷⁴ Kähri, „Tõendamiskoormus maksumenetluses“, *ibid*, lk 58.

teabele. Eriti probleemne on olukord, kui kriminaalmenetlus veel kestab. Kuidas peab maksukohustuslane maksumenetluses käituma ning millised on sellise käitumise tagajärjed. Autori arvates on üheks lahenduseks MKS § 150 lõikes 2 tulenev tõendamiskoormuse jagunemise reegel, et maksuhaldur peab tõendama nende tõenditega seonduvad asjaolud, mis on maksuhalduri valduses. Kui aga nimetatud tõendite tõttu jäävad maksuõiguslikult tähendust omavad asjaolud lahtiseks, siis kelle ülesanne on lüngad kõrvaldada ja kes sel juhul kannab lahtiseks jäänud asjaoludest tulenevat riski.

Autor siiski leiab, et sellisel juhul ei saa isikult kaasaaitamiskohustuse täitmist nõuda. Teabest tulenevad puudused tuleb maksuhalduril kõrvaldada eeskätt uurimispõhimõttest tulenevalt.

2.2 Tõendamiskoormus kriminaalmenetluses

Üldiselt ei ole otstarbekas ühes maksuasjas korraga läbi viia nii haldus- kui ka kriminaalmenetlust, sest sellega on menetlusalune isik pandud raskesse seisu, eriti just tõendamise seisukohalt.

Kriminaalmenetluse ja maksumenetluse vahelised erinevused tõendamiskoormuse osas võivad kaasa tuua paralleelmenetluskonflikti, kus eri menetlustes ühe ja sama sündmuse tuvastatu ei ole omavahel kooskõlas. Konflikti põhjus võib seisneda õigusnormide tõlgendamises. Lähtuvalt MKS –ist ja KrMS –st, on tõendamisnõuded ja tõendamiskord kriminaalmenetluses ja maksumenetluses erinevad.

Kriminaalmenetluses kehtib põhimõte, mille kohaselt tuleb kõiki kahtlusi tõlgendada kahtlustatava või süüdistatava kasuks. Selline põhimõte aga maksumenetluses ei kehti, sest maksumenetluses kehtib tõlgendus, mille puhul määratud kohustis jääks kehtima.

Riigikohus on märkinud ka, et kriminaalmenetluse eripära haldus- ja halduskohtumenetlusega võrreldes ei piirdu üksnes avaramate tõendusteabe kogumise võimalustega. Kriminaalmenetluses on isikule tagatud mitmed menetluslike garantiidena käsitatavad põhiõigused, mida haldus- ega halduskohtumenetluses pole ette nähtud. Oluline koht selliste kriminaalmenetluslike garantiide hulgas on Põhiseaduse § 22 lg 2 sätestatud ja süütuse presumptsiooni ühe elemendina käsitataval põhimõttel, mille kohaselt ei pea isik kriminaalmenetluses tõendama oma süü

puudumist. Ning samuti on isikul kriminaalmenetluses vastavalt PS § 22 lg 3 järgi õigus keelduda ütluste andmisest enda või oma lähedaste vastu.⁷⁵

Näiteks võiks tuua Riigikohtu kriminaalkolleegiumi otsuse 3-1-1-25-02, kus menetlusalusele isikule jäeti vastavalt PS § 22 lg 3 alusel, isikut teavitamata tema õigustest mitte anda ütlusi enda ja oma lähedaste kohta, rikkudes sellega teavitamiskohustust. Ning kui teavitamiskohustus on jäänud täitmata, ei saa ka isiku poolt antud ütlusi lugeda lubatavateks tõenditeks. Riigikohus leidis, et sellega on rikutud oluliselt kriminaalmenetluse seadust, ning sellega seoses tuleks isik uuesti ülekuulata.⁷⁶

Sellest lähtuvalt ka seisukoht, et maksurikkete uurimisel tuleb maksumenetluses kogutud tõendeid uurida ja hinnata kriminaalmenetlusliku tõendamise üldisi reegleid järgides. Kriminaalmenetluses on uurijal tõhusamad võimalused õigusrikkumise väljaselgitamiseks, kui seda on maksumenetluses maksuhalduril.

Kriminaalmenetluses tuleb tuvastada nii väidetava maksuõigussuhte olemasolu kui ka selle rikkumine, samuti rikkumise tagajärjel täitmata jäänud maksukohustuse suurus, mis on KarS §-des 386-390 sätestatud kuritegude koosseisuliseks tunnuseks. Samal ajal kriminaalmenetlusega võib toimuda ka maksumenetlus nii süüdistavate, kui ka maksumaksjast juriidilise isiku suhtes.

Kriminaalmenetluses on KrMS § 63 lg 1 järgi tõenditeks kahtlustatava, süüdistatava, kannatanu ja tunnistaja ütlus, eksperdiarvamus, eksperdi antud ütlus ekspertiisiakti selgitamisel, asitõend, uurimistoimingu, kohtuistung ja jälitustoimingu protokoll või muu dokument ning foto või film või muu teabesalvestis. Siinjuures sama § 63 lg 2 kohaselt võib kriminaalmenetluse tõendamiseks kasutada ka muid tõendeid.⁷⁷

Võimalik on ka olukord, kus esimesena jõustub kriminaalasjas tehtud kohtuotsus, millega tuvastatakse muuhulgas maksuõiguslik rikkumine ja laekumata maksusumma suurus, samuti mõistetakse süüdimõistetutelt kuriteoga tekitatud kahjuna välja juriidilise isiku tasumata maksusumma ja alles hiljem kui jõuab lõpule samade asjaolude alusel alguse saanud halduskohtumenetlus, milles jõutakse kriminaalkohtu otsusega võrreldes teistsuguse tulemuseni. Selline halduskohtu lahend õõnestaks

⁷⁵ *Kriminaalasi Annaliisa Vinnali süüdistuses KrK § 148¹ lg 10 järgi*, otsus nr 3-1-1-120-03, Riigikohtu üldkogu kohtuotsus, 17.02.2004, RT III, 17.03.2004, 7, 69, lõik 16.

⁷⁶ *Kriminaalasi Ljubov Medkova süüdistuses KrK § 173 lg 1 järgi*, otsus nr 3-1-1-25-02, Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi kohtuotsus, 20.03.2002, RT III, 26.04.2002, 12, 128.

⁷⁷ Andrus Lauren, Meelis Masso, „*Karistusõigus & kommentaarid seisuga 01.05.2007*“, (2007), lk 91.

kriminaalasjas tehtud otsuse autoriteeti, ning tõstataks ka küsimuse, kas maksukuriteos süüdimõistetud juriidilise isiku ametiisikutelt kriminaalmenetluses väljamõistetud puhul on võimalik kohaldada MKS § 104 lg 2 teisest lausest tulenevat põhimõtet, mis sätestab: „vastutusotsus tunnistatakse kehtetuks või muudetakse ka juhul, kui maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõla tasumise eest vastutava isiku kohustuse suurus muutub maksuotsuse tegemise, muutmise või kehtetuks tunnistamise tulemusel“. Samuti on võimalikud ka olukorrad, kus varasem haldus(kohtu)otsus satub konflikti hilisema süüteo menetluses tehtud lahendiga.⁷⁸

Selge on ka see, et sellised üksteisega vastuolus olevad maksu- ja kriminaalmenetluse lahendid üksnes ei õõnesta kriminaalasjas tehtud otsuse autoriteeti, vaid mõjutavad ka teisi põhiseaduslikke väärtusi, nagu ühiskonna õiglustunnet, õigluskindlust ja õigusrahu. Õiguskorra legitimaatsiooni üks olulisemaid eeldusi on selle usutavus õiguse adressaatide silmis ja vaevalt miski kahjustaks usutavust rohkem, kui see, et riik räägib eri menetlustes iseendale vastu.

Vaadates kohtuotsust nr 3-1-1-57-07 sisalduvat: /---/ märgib kriminaalkolleegium, et kuna maksumenetluslik ja kriminaalmenetluslik tõendamiskoormis on erinevad, pole välistatud, et teatud juhtudel, mil maksumenetluses on võimalik hindamise teel määrata isiku poolt alusetult deklareerimata jäetud tasumisele kuuluv maksusumma, pole siiski võimalik isikut kriminaalkorras maksuhaldurile valeandmete esitamises süüdi tunnistada.⁷⁹ Esitatud lahendis on Riigikohtu kriminaalkolleegium selgitanud ka, et MKS § 94 lg 1 kolmandas lauses sätestatud tõendamiskoormis, mis kehtib teatud juhtudel maksumenetluses, erineb oluliselt KrMS § 7 ette nähtud süütuse presumptsioonist tulenevast tõendamiskoormisest, mida peab järgima kriminaalmenetluses.

Erinevalt maksukohuslasest maksumenetluses ei ole kahtlustatav või süüdistatav kriminaalmenetluses tulenevalt KrMS § 7 lg 2 kohustatud esitama tõendeid selle kohta, et kulutused on tehtud varem maksustatud või mittemaksustatavate tulude või saadud laenude arvel. Seega ei saa kriminaalmenetluses ainuüksi selle põhjal, et menetlusalune isik pole esitanud veenvaid tõendeid tehtud kulutuste katteallikate kohta, järeldada, et kõnealused kulutused on tehtud tulumaksuga maksustatavate sissetulekute arvel.

⁷⁸Juhan Sarv, „Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteo menetluse paralleelsusega seotud probleemidest“, *Juridica* (2005), nr 5, 308-320, lk 311.

⁷⁹*Kriminaalasi Leelo Raide süüdistuses KrK § 148¹ lg 2 (KarS § 386 lg 1) järgi*, otsus nr 3-1-1-57-07, Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi kohtuotsus, 22.10.2007, RT III, 31.10.2007, 36, 289.

Samuti ei ole käesoleval juhul võimalik teha tõendite esitamata jätmise faktist isikut süüstavaid järeldusi.

Kuigi Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon (*EIÕKonv*) otsesõnu sellist põhiõigust ei sätesta, on ka Euroopa Inimõiguste Kohus oma praktikas järjekindlalt väljendanud seisukohta, et õigus vaikida ja enese mittesüüstamise privileeg on konventsiooni art 6 lg 1 nõuetele vastava õiglase menetluse keskne komponent, olles ühtlasi tihedalt seotud art 6 lg 2 sätestatud süütuse presumptsiooni põhimõttega (vt nt *Saunders vs. Ühendkuningriik*, lahend 17. detsembrist 1996, p 68-69; *J. B. vs. Šveits*, lahend 3. Maist 2001, p 64).⁸⁰

Kohtuasjas *Saunders vs. Ühendkuningriik* tegeles inimõiguste kohus juhtumiga, kus kaebaja kuulasid seoses teatud aktsiatehingute uurimisega esmalt üle kaubandus- ja tööstusministeeriumi järelevalveametnikud (haldusmenetlus). Vastavalt Ühendkuningriigi 1985. aasta äriühinguseadusele oli kaebajal uuritavate tehingutega seotud äriühingu ametiisikuna selles menetluses täielik kaasaitamiskohustus, sh ütluste andmise kohustus, mille rikkumise korral võinuks teda karistada kuni kaheaastase vangistusega. Kaubandus- ja tööstusministeerium edastas kaebaja ülekuulamise protokollid prokuratuuri kaudu politseile, sest uuritavate tehingute puhul ilmsid kuriteo tunnused. Järgnenud kriminaalmenetluses kasutati neid protokolle tõendina kaebaja süüditunnistamisel. Inimõiguste kohus leidis, et järelevalveametnike kogutud ütluste kasutamisega kaebaja süü tõendamiseks järgnevas kriminaalmenetluses rikuti tema õigust ennast mitte süüstada ja seega ka EIÕKonv artikli 6 lg-t 1. Muu hulgas märkis inimõiguste kohus kõnealuses asjas, et õigus ennast mitte süüstada eeldab eriti seda, et süüdistaja püüaks asja tõendada, kasutamata selleks tõendeid, mis on saadud süüdistatavalt tema tahte vastaselt, sunni- või survemeetodite rakendamisega.⁸¹

Euroopa Inimõiguste Kohus leidis viidatud kohtuasjas *Saunders vs. Ühendkuningriik* muu hulgas, et õigus ennast mitte süüstada ei piirdu keeluga avaldada üksnes selliseid sundkorras saadud ütlusi, mis on õigusrikkumist jaatavad või otseselt isikut süüstavad. Inimõiguste kohtu hinnangul rikub art 6 lg 1 nõudeid ka see, kui teises menetluses sundkorras saadud ütlusi, mis on küll esmapilgul õigusrikkumist eitavad, kasutatakse

⁸⁰ Juhan Sarv, „Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest“, *Juridica* (2005), nr 5, 308-320, lk 317.

⁸¹ Juhan Sarv, „Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest“, *Juridica* (2005), nr 5, 308-320, lk 317.

kriminaalmenetluses selleks, et vaidlustada või seada kahtluse alla süüdistatava teisi ütlusi või muid tema poolt esitatud tõendeid või õõnestada muul viisil süüdistatava usaldusväärust.⁸²

Ka antud lahendis nr 3-1-1-57-07 kriminaalasjas ei ole kahtlust, et prokuröri taotlus avaldada menetlusaluse isiku maksumenetluses antud seletused, teenis eesmärki nõrgendada menetlusaluse isiku kaitsepositsiooni. Seega rikuti maksumenetluses kaasaaitamiskohustuse raames antud seletuste avaldamisega maakohus isiku õigust mitte anda ennast süüstavaid ütlusi.⁸³

Vahur Kivistik analüüsib, kuidas siis tuleks isikul käituda, kui ta ei pea tõendama oma süütust ja samas ta peab maksumenetluses igati kaasa aitama ja tõendama oma süütust. Kuni käesoleva ajani on kohtupraktika kriminaalmenetlusest tuleneva vaikimisprivileegi ja maksumenetlusele omase kaasaaitamiskohustuse vastuolu lahendamiseks olnud üsna napp, nimetada tasuks lahendis 3-1-1-11-07 sisalduvat: /---/ loob maksukohustuse pahauskne käitumine talle kõrgendatud tõendamiskoormise maksukohustust vähendavate asjaolude tõendamisel. Kriminaalkolleegiumi hinnangul tuleb seda seisukohta teatud ulatuses arvestada ka maksukuritegude menetlemisel. Võib tekkida arvamus, nagu tuleks maksualastes kriminaalasjades vaikimisprivileegi kohaldada teatud reservatsiooniga kaasaaitamiskohustuse kasuks.

Riigikohus märgib oma otsuses, et kuna maksumenetluslik ja kriminaalmenetluslik tõendamiskoormis on erinevad, pole välistatud, et teatud juhtudel, mil maksumenetluses on võimalik hindamise teel määrata isiku poolt alusetult deklareerimata jäetud tasumisele kuuluv maksusumma, pole siiski võimalik isikut kriminaalkorras maksuhaldurile valeandmete esitamises süüdi tunnistada.⁸⁴

Riigikohus viitab võimalusele, kus samade tõendite alusel, mis võivad olla piisavad maksu määramiseks haldusasjas, ei saa isikut süüdi mõista maksukuriteos. Võib arvata, et toodud näide ei piirdu ainult hindamise teel maksustamise kaasustega, vaid tegu on

⁸² Vahur Kivistik, „Tõendamiskoormusest ja tsiviilhagist maksualastes kriminaalasjades seoses Riigikohtu 2007.a lahenditega“, *MaksuMaksja* (2007), nr 11. lk 40.

⁸³ *Kriminaalasi Leelo Raide süüdistuses KrK § 148¹ lg 2 (KarS § 386 lg 1) järgi*, otsus nr 3-1-1-57-07, Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi kohtuotsus, 22.10.2007, RT III, 31.10.2007, 36, 289.

⁸⁴ Vahur Kivistik, 2007. Tõendamiskoormusest ja tsiviilhagist maksualastes kriminaalasjades seoses Riigikohtu 2007.a lahenditega. – *MaksuMaksja* 11. 2007. lk 40.

Riigikohtu laiemal seisukohaga erinevast tõendamiskoormusest haldus- ja kriminaalmenetluses.⁸⁵

Tõendite kasutamise keelu kohaldamise tingimused on ülemkohus kindlaks määranud kohtuasjas *Ameerika Ühendriigid vs. Janis*. Ülemkohus hindas sellise tõendi lubatavust maksuküsimuse kohtulikul otsustamisel, mille menetlustoimingu tegija on kogunud kriminaalmenetluse käigus heas usus, kuid siiski põhiseaduse vastaselt. Selles kaasuses oli määratud täiendav maksusumma dokumentide alusel, mis oli saadud politseilise läbiotsimise käigus tehtud võetuse teel ning mida maksuhalduril oli võimalik kasutada. Kriminaalmenetluse käigus tunnistas kohus sellise läbiotsimise ja võetuse ebaseaduslikuks ning kohustas politseid tagastama kogutud tõendid. Seejärel vaidlustas maksumaksja talle määratud täiendava maksusumma kohtus ja see oli talle edukas, sest nii esimese- kui ka teise astme kohus tunnistas sellise ebaseaduslikult kogutud tõendite kasutamise seadusevastaseks ja muid tõendusvahendeid maksuhalduril esitada polnud.⁸⁶

Kuid edasi samas lahendis, asus ülemkohus siiski seisukohale, et ebaseaduslikult kogutud tõendid on reeglina ikkagi lubatud. Antud asjas *Ameerika Ühendriigid vs. Janis* otsustas ülemkohus, et tõendi kasutamise keelu põhiline, kui mitte ainus eesmärk on ära hoida politsei tulevast õigusvastast käitumist. Eesmärgi saavutamise hindamisel peab arvestama, kas ja kuidas mõjutab politsei edasist käitumist tõendi välistamine maksuvaidluses, millega politsei ei ole seotud, sest see jääb nende huvist ja pädevusest väljapoole. Maksumenetluses osaleb Maksuamet. Seega avaldub tõendi kogumisel toimunud seaduserikkumise tagajärg – tõendusvahendi kasutamise keeld – teise haldusorgani pädevus- ja huvifääris.⁸⁷

Seadusevastaselt kogutud tõendite kasutamisega maksumenetluses menetlusõiguslikke põhimõtteid mõtestas lahti Riigikohtu halduskolleegiumi määrus haldusasjas 3-3-1-2-03, 16.01.2003 *Sandman Grupi* kaasuses.⁸⁸

Antud kaasus sai alguse AS Divec ruumide läbiotsimisel äravõetud teabeallikatest, mille alusel maksuhaldur määras tasumisele kuuluva täiendava maksusumma.

⁸⁵ Kivistik, Tõendamiskoormusest ja tsiviilhagist maksualastes kriminaalasjades seoses Riigikohtu 2007.a lahenditega, *ibid*, lk 40.

⁸⁶ Margus Kähri, „Ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeld maksumenetluses“, *Juridica* (2008), nr 2, lk 74.

⁸⁷ Kähri, „Ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeld maksumenetluses“, *ibid*, lk 74.

⁸⁸ *Sandman Grupi AS kaebus Maksuameti ettekirjutuse tühistamiseks*, otsus nr 3-3-1-2-03, Riigikohtu halduskolleegiumi kohtumäärus, 16.01.2003, RT III, 06.02. 2003, 3, 26, lõik 11.

Määratud maksusumma vaidlustati, tuginedes seisukohale, et vaidlustatud haldusakt põhineb ebaseadusliku võetuse teel saadud dokumentidel. Riigikohus antud asjas leidis, et tõendi kogumise õigusvastasusega ei kaasne alati selle tõendi lubamatus ning üksnes tõendite kogumise nõuete ja korra oluline rikkumine toob kaasa tõendi lubamatuse. Nendest seisukohtadest ning lahendis toodud põhimõtetest, mille puhul on tõendite kasutamise lubatavuse üle otsustamisel lähtunud nende kogumisel toimunud rikkumise grupeerimisest tagajärje alusel, moodustavad seadusvastaselt kogutud tõendite kasutamise keelu reeglid.⁸⁹

Sandman Grupi kaasuses Riigikohus sedastas, et ei kriminaal-, haldus- ega halduskohtumenetluses ei too tõendi kogumise õigusvastasus alati kaasa tõendi lubamatust. Tõendite puudulik kogumine on menetlusviga ja seda saab vaidlustada vaid juhul, kui see on põhjendanud ebaõige otsuse. Riigikohus on kindlaks määranud kriteeriumid, kuidas hinnata tõendi kogumiselt tehtud vigu, mis võis otsustamist sisuliselt mõjutada: „Viga tõendi kogumisel mõjutab sisulist otsustamist eeskätt siis, kui seadust rikkumata ei oleks saanud haldusakti andmisel olulist tõendit koguda ja vastavat asjaolu ei ole võimalik tõendada mõne teise, seaduslikult kogutud tõendiga.“⁹⁰

Samas on Riigikohtu kriminaalkolleegium otsuses nr 3-1-1-47-07 leidnud: „Erinevalt maksukohustuslasest maksmenetluses, ei lasu süüdistataval kriminaalmenetluses kaasaaitamiskohustust ja KrMS § 7 ette nähtud süütuse presumptsioonist tulenev tõendamiskoormis erineb oluliselt maksmenetluslikust tõendamiskoormisest, kuna kriminaalmenetluses ei ole süüdistataval üldjuhul kohustust esitada tõendeid süüdistuse kummutamiseks. Eeltoodu ei tähenda aga seda, et kriminaalmenetluses tuleks absoluutselt kõik kahtlused – sõltumata nende iseloomust ja tekkimise asjaoludest – tõlgendada süüdistatava kasuks ning, et eranditult kõikidel juhtudel oleks välistatud süüdistatava kohustus oma kaitseargumente tõendada. Riigikohtu üldkogu on asunud seisukohale, et kui süüdistatav esitab versiooni raha kasutamisest äriühingu huvides, peab ta selle versiooni tõestuseks esitama tõendeid või vähemalt looma reaalse võimaluse oma väidete kontrollimiseks. Juhul kui süüdistatav ei loo reaalselt võimalust

⁸⁹ Margus Kähri, „Ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeld maksmenetluses“, *Juridica* (2008), nr 2 lk 79.

⁹⁰ *Sandman Grupi AS kaebus Maksuameti ettekirjutuse tühistamiseks*, otsus nr 3-3-1-2-03, Riigikohtu halduskolleegiumi kohtumäärus, 16.01.2003, RT III, 06.02. 2003, 3, 26, lõik 11.

oma väidete kontrollimiseks, pole alust rääkida kõrvaldamata kahtlustest, mida tuleks tõlgendada süüdistatava kasuks.⁹¹

Samas tuleb mainida, et viimatinimetatud olukord, kus teatud asjaolude tõendamiskoormus lasub süüdistataval, on pigem erandlik, mida Riigikohus oma lahendis on kinnitanud.

Samuti võib tõendamiskoormuse erinev ulatus tõusta kriminaalmenetluses teravalt päevakorda ka juhtudel, kus maksumenetluses on kõrgendatud tõendamiskoormis seotud kas kaasaaitamiskohustuse või hoolsuskohustuse täitmata jätmisega, või seoses maksupettuses osalemise kahtlusega. Ka taolistel juhtudel ei saa maksumenetluslikku tõendamiskoormust üle kanda kriminaalmenetlusse.

Kriminaalmenetluses saaks süüdistatavalt nõuda üksnes viimase poolt esitatavate aktiivsete kaitsevaidete tõendamist või siis realselt nende väidete kontrollimise võimalust.

Kui maksumenetluses on paljudel juhtudel maksusumma määramine seotud just maksumaksja poolse kaasaaitamiskohustuse rikkumisega ning tõendamiskoormise ulatusega, siis kriminaalmenetluses lähtuvalt süütuse presumptsioonist peab kõik asjaolud eeskätt tõendama menetleja.

Tulevikus pööratakse tõenäoliselt seadusevastaselt kogutud tõendite kasutamise keelu reeglitele tähelepanu põhiliselt maksurevisjonide tegemisel ning maksurevisjoni tulemustega seotud vaidlustes, sest revisjon on tõendite kogumise eriliik ning selline revisjonile suunatud rõhuasetus on ka Saksa maksumenetluses välja kujunenud.⁹²

Autor on seisukohal, et vaatamata sellele, et kriminaalmenetluses süüdistatav ei pea andma ütlusi ega tõendama oma süütust, peaks ta siiski olema ise eelkõige aktiivsem pool oma kaitsevaidete tõendamisel ja tagama nende kontrollimise võimalusi.

⁹¹ *Kriminaalasi Kulno Tulbi süüdistuses KarS § 386 lg 1 järgi, otsus nr 3-1-1-47-07, Riigikohtu kriminaalkolleegiumi kohtuotsus, 28.01.2008, RT III, 07.02.2008, 6, 40, lõik 22.*

⁹² Margus Kähri, „Ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeld maksumenetluses“, *Juridica* (2008), nr 2, lk 81.

KOKKUVÕTE

Maksulaekumistest sõltub kogu riigi heaolu ja seetõttu on riik ka ettenäinud vajalikud sunnivahendid, et oleks garanteeritud maksukohustuste õigeaegne ja kohane täitmine. Kuna paratamatult ei ole kõik kodanikud kuulekad maksukohustuste täitmise osas, siis sellepärast on haldusõigusnormide rikkumine ka kehtiva seadusandlusega sanktsioneeritud karistusõiguslikult.

Kuigi maksuõigus kuulub haldusmenetluse valdkonda, on ta tihedalt seotud karistusõigusega ja ka tsiviilõigusega, mistõttu on oluline, et menetlejal ametnikul oleks õiguspärase pädevus mis aitaks menetluskonflikte vältida, kui ka menetlusaluse isiku õiguste kaitset tagada.

Tulenevalt maksumenetluse ja süüteomenetluse üheaegsel läbiviimisel tekkivatest probleemidest, on antud töös ülevaade menetlusaluse isiku õigustest antud menetlustes ja tõendamiskoormuse jagunemisest erinevate menetluste vahel. Samuti analüüsitud Riigikohtu seisukohti antud teemal, erinevate kohtulahendite alusel.

Vaatamata sellele, et kuigi tegemist on üksteisest sõltumatute ja iseseisvate menetlustega, on siiski mõlemad menetlused seotud ühtede ja samade faktiliste asjaoludega, mida uuritakse. Mõlemas menetluses on tegemist tõendite kogumise ja tõendamisega, kuigi tõendamisreeglid on erinevad. Sellest tulenevalt on menetlusalune isik asetatud ebavõrdsesse seisu, kus ühes menetluses on tal kaasaaitamiskohustus ja kõigi tõendite esitamise ja tõendamise kohustus, ning teises menetluses on tal vaikimise õigus ja enese mittesüüstamise privileeg.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida maksumenetluse ja kriminaalmenetluse üheaegse kulgemise korral tekkida võivatest menetluskonfliktidest, tulenevalt erinevatest tõendamisreeglitest, kus ühtedele ja samadele asjaoludele antakse erinev hinnang.

Töö eesmärk sai täidetud, töö käigus kirjeldati erinevate menetluste olemust ja analüüsiti nende mõju menetlusalusele isikule olukordades, kus tegemist on samade faktiliste asjaoludega.

Uurimuse käigus jõuti järeldusele, et taolistes olukordades ei ole võimalik täielikult menetluskonflikte vältida, ning konflikt võib olla ka näilik ja põhjendatav konkreetse menetluse eripäraga, sest paralleelse menetluse puhul on maksumaksjal samaaegselt informatsiooni andmise kohustus ja ütluste andmisest keeldumise õigus. Samas tekib olukord, kus isik, kelle suhtes algatatakse kriminaalmenetlus, võib sellele viidates keelduda edasise haldusmenetluse raames igasugusest koostööst maksuhalduriga mille tulemusel muutub kaasaaitamiskohustus tühiseks.

Samuti ei ole menetlusaluse isiku antud teave maksumenetluses, kaitstud hilisema kasutamisega tema vastu kriminaalmenetluses, kuna haldusmenetluse ja kriminaalmenetluse paralleelse kulgemise puhul on menetluse läbiviijaks sama organ, Maksu-ja Tolliamet.

Autori seisukoht on, et paralleelmenetluskonflikti oleks võimalik vältida, kui kasutada ühe menetluse peatamist, näiteks peatada maksumenetlus seniks, kui on kriminaalmenetlus läbi viidud või vastupidi. Selline olukord annaks menetlusalusele isikule ettenähtud tõendamiskoormuse valiku ja võimaluse kasutada vastavalt menetluse olemusele ettenähtud õigusi.

Samuti on põhjendatud maksumenetluse peatamine kriminaalmenetluse lõpetamiseni, juhul kui kriminaalmenetluse käigus on ära võetud kõik dokumendid, mis revisjoni läbiviimiseks on vajalikud ja mille alusel menetlusalune isik saaks oma kaasaaitamiskohustust täita mis maksumenetluses nõutav.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Viidatud kirjandus:

Ernits, M. Pikamäe, P. Samson, E. Sootak, J. 1999. Karistusseadustiku üldosa eelnõu. Eelnõu lähtealused ja põhjendus. Juura, Õigusteabe AS. Tallinn.

Kivistik, V. 2007. Tõendamiskoormusest ja tsiviilhagist maksualastes kriminaalasjades seoses Riigikohtu 2007. a lahenditega. - MaksuMaksja 11, lk 40.

Kähri, M. 2004. Tõendamiskoormus maksumenetluses. Juridica I.

Kähri, M. 2008. Ebaseaduslikult kogutud tõendi kasutamise keeld maksumenetluses. Juridica II, lk 72-73.

Lederman, L. Mazza, S.W. 2000. Tax Controversies: Practice and Procedure. Lexis Publishing, lk 284.

Lehis, L. 1997. Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses. Juridica III.

Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Kirjastus Juura. Tallinn.

Mösbauer, H. 2006. Maksualane karistusõigus ja maksualane väärteoõigus. Sisekaitseakadeemia.

Paulus, G. G. 2002. Tsiviilprotsessiõigus. Kohtuotsuse tegemise menetlus ja sundtäitmine. Kirjastus Juura. Tallinn.

Pilv, A. Kergandberg, E. Lentsius, M. 2006. Maksumenetlus. Äripäeva Kirjastus.

Saarsoo, H. Vissak, J. 1998. Menetlusedokumentid kriminaalmenetluses. Tartu Ülikool, lk 8.

Sarv, J. 2005. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse paralleelsusega seotud probleemidest. Juridica V.

Tipke, K. Lang, J. 2002. Steuerrecht. Köln: Dr. Otto Schmidt.

Trechsel, S. 2005. Human Rights in Criminal Proceedings. Oxford University Press Inc. Lk 344, refereeritud Sarv, J. 2005. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteo menetluse paralleelsusega seotud probleemidest. Juridica V, lk 317 vahendusel

Palm, K. 2008. Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral. MaksuMaksja 8.

Pilving, I. 2002. Riigikohtu 2001. Aasta praktika haldusmenetluse valdkonnas. Juridica II.

Pilving, I. 2002. Riigikohtu 2001. Aasta praktika haldusmenetluse valdkonnas. Juridica III.

Viidatud normatiivmaterjalid:

Eesti Vabariigi Põhiseadus 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992 - RT I 1992, 26, 349.

Haldusmenetluse seadus 6.06.2001, jõustunud 1.06.2002 – RT 2001, 58, 354, RT I 2007, 15, 76.

Huberg, M. Uusorg, M. Kuusik, G. 2009. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 15.märts 2009 Lasse Lehise kommentaaridega. Tartu.

Lauren, A. Masso, M. 2007. Karistusõigus & kommentaarid seisuga 01.05.2007.

Viidatud kohtulahendid:

Riigikohtu Halduskolleegiumi 17.05.1999 otsus nr 3-3-1-21-99 – RT III, 27.05.1999, 17, 166.

Riigikohtu Halduskolleegiumi 16.01.2003 otsus nr 3-3-1-2-03 – RT III, 06.02.2003, 3, 26.

Riigikohtu Halduskolleegiumi 08.05.2003 otsus nr 3-3-1-43-03 – RT III, 30.05.2003, 18, 168.

Riigikohtu Halduskolleegiumi 28.09.2006 otsus nr 3-3-1-47-06 – RT III, 16.10.2006, 33, 287.

Riigikohtu Halduskolleegiumi 20.06.2007 otsus nr 3-3-1-34-07 – RT III, 29.06.2007, 27, 229.

Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 20.03.2002 otsus nr 3-1-1-25-02 – RT III, 26.04.2002, 12, 128.

Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 22.10.2007 otsus nr 3-1-1-57-07 - RT III, 31.10.2007, 36, 289.

Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 28.01.2008 otsus nr 3-1-1-47-07 – RT III, 07.02.2008, 6, 40.

Riigikohtu Üldkogu 17.02.2004 otsus nr 3-1-1-120-03 – RT III, 17.03.2004, 7, 69.

SUMMARY

One of the main factors which our country's welfare depends on is the inflow of tax. For this reason government has foreseen to make sure it is done adequately and in time. Inevitably, not all citizens feel obligated in doing this in a proper manner and this gives government a reason to solve this issue by applying fines and penalties, as a fact of violation of law regulations.

Although the field of tax law is an administrative procedure, it is also closely related to criminal and civil laws. Therefore, it is important that the officials involved in this have all the necessary legitimate power to be able to prevent such conflicts in future, as well as ensure protection of rights of the individuals under investigation.

Conducting both tax and offence investigations at the same time has resulted many problems. This paper consists of the overview of rights of an individual under investigation in particular case and different proofs resulting from different investigations. Additionally, the Supreme Court opinions on this subject on the basis of several cases have been analyzed.

The two actual investigations, tax and offence, are both considered different and independent, although they are related to the same facts been examined. Both cases consist of looking for proofs and proving it; however the rules for proving in each investigation are different. Consequently, the person placed under investigation is in unfair situation, because in one investigation he/she is required to contribute by providing information and presenting proofs, in the other however, he/she mostly has to remain silent during the process of investigation.

The purpose of this paper is to analyze different conflicts resulting from criminal and tax investigations being run at once. This will show that the same circumstances are evaluated differently by different investigations, and this impacts the individual under the investigation accordingly.

The objective of this particular paper was successfully achieved. During the research different investigation types on cases with the same circumstances were analyzed.

This paper concludes that in the situations similar to the one analyzed it is not possible to avoid conflicts during the process of investigation. On one hand the tax payer has a

right to refuse giving any testimonies, but on the other hand, according to other investigation regulations, he is required to cooperate and provide information.

Also, the information and proofs presented to the people involved in tax flow investigation, even if they are helpful, are not going to be distributed to the criminal investigation, which gives no protection to the person when under criminal investigation. Needless to say, both investigations are conducted by the same authority – Tax and Customs Board.

The conflict which results from two investigations running at once is possible to avoid. This could be done if the Government would allow one investigation to stop, for instance, until the other investigation is completed. In this case, the person under investigation can use the rights from the choices and opportunities given.

Also, it would be fair to keep the determination of the expiry of the tax suspended for the period from the day investigation starts until the day when decision of the court is enforced.