

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Õiguse instituut

Annika Salmiste

MAKSUNÕUSTAJATE AKTIIVNE TEAVITAMISKOHUSTUS
ENESE MITTESÜÜSTAMISE PRIVILEEGI KONTEKSTIS

Magistritöö

Õigusteadus, Eesti avalik ja eraõigus

Juhendaja: Kaido Künnapas, PhD

Tallinn 2019

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on 15108 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Annika Salmiste

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 178821HAJM

Üliõpilase e-posti aadress: annika.salmiste@gmail.com

Juhendaja: Kaido Künnapas, PhD:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

SISUKORD	3
LÜHIKOKKUVÕTE	4
SISSEJUHATUS	5
1. Direktiiviga 2018/822/EL seatud kohustuste ulatus	9
1.1. Maksukohustuslase mõiste määratlemine	11
1.2. Maksunõustajatele seatud kohustus seoses direktiiviga 2018/822/EL	14
1.3. Maksuhalduri mõiste määratlemine	16
1.4. Potentsiaalse agressiivse maksuplaneerimise piiritlemine	18
1.5. Nõukogu direktiivi 2018/822/EL määratlemine ning ajalooline areng	24
2. Enese mittesüstamise privileeg maksumenetluses	33
2.1. Paralleelmenetlustest kaasaaitamiskohustuse ja vaikimisõiguse konflikti olukorras	38
2.2. Euroopa Inimõiguste Kohtu praktika enese mittesüstamise privileegi osas	46
2.3. Direktiiv 2018/822/EL enese mittesüstamise privileegist lähtuvalt	49
KOKKUVÕTE	52
SUMMARY	56
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	60
Teadusraamatud ja -artiklid	60
Muud allikad	62
Kasutatud Eesti kohtupraktika	65
Kasutatud Euroopa Inimõiguste Kohtu kohtupraktika	66
Kasutatud Eesti normatiivmaterjal	66
Kasutatud Euroopa Liidu normatiivmaterjal	66

LÜHIKOKKUVÕTE

Käesolev uurimistöö põhineb nõukogu direktiivil 2018/822/EL, millega muudeti direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas aruandavate piiriüleste skeemide puhul. Direktiiviga kehtestatakse maksunõustajatele kohustus anda maksuhaldurile infot, kui nad nõustavad oma kliente potentsiaalse agressiivse maksuplaneerimise osas. Maksunõustajad aitavad oma klientidel agressiivse maksuplaneerimise tulemusena varjata raha või vähendada maksukoormust. Selle eesmärk on tagada madalad maksud või üldse maksude vältimine.

Siinkohal on probleemiks see, et maksunõustajatele ja ka maksukohuslastele endale seatud kohustused piiravad enese mittesüstamise privileegi. Kui privileeg aga kehtib, siis ei ole direktiivis reguleeritud meetmed jällegi sobivad probleemiga tegelema. Käesoleva magistr töö eesmärk ongi seega leida vastus küsimusele, kas nõukogu direktiiviga 2018/822/EL maksunõustajatele ning maksukohuslastele seatud kohustustega piiratakse enese mittesüstamise privileegi.

Püstitatud hüpotees, et Euroopa Liidu direktiiviga 2018/822/EL piiratakse lubamatult enese mittesüstamise privileegi, ei leidnud kinnitust. Kui põhiseadusest tulenevalt ei tohi sundida kedagi tunnistama iseenda või oma lähedase vastu, siis direktiivi korral leiab see rakendust juhul, kui esineb reaalne oht ennast süüstada ning sellega tekitada enda või oma lähedase vastutusele võtmine vähemalt väärteo korras. Kõigil teistel võimalustel peaksid maksunõustaja ja maksukohustuslane ikkagi tegema koostööd maksuhalduriga, et tagada riigi nõuetekohane toimimine ning sealjuures hoida ära igasugune agressiivne maksuplaneerimine. Küll aga tuleb märkida, et tuginemine ainult väitele, et võib tekkida oht ennast süüstada, ei ole töö autori arvates piisav.

Võtmesõnad: nõukogu direktiiv (EL) 2018/822, enese mittesüstamise privileeg, maksunõustaja, agressiivne maksuplaneerimine

SISSEJUHATUS

Maksunõustajad aitavad oma klientidel agressiivse maksuplaneerimise tulemusena vähendada maksukoormust ning varjata raha, eesmärgiga tagada madalad maksud või üldse maksude puudumine. Maksude määramise ning kogumisega on võimalik reguleerida riigi majandust, kuna maksud tagavad vajalikud vahendid ühiste hüvede pakkumiseks ja täpselt niisamuti on maksude kaudu võimalik mõjutada ka majanduspoliitikat.¹ Küllaltki olulisel kohal on maksustamine selle positiivsest mõjust tulenevalt. Siinkohal võib välja tuua finantseeringud maksude suunamise osas investeringutena avalikesse hüvedesse, millest tulenevalt tekivad välised hüvitised, nagu näiteks, infrastruktuur, haridus ja tervishoid, millest tulenevalt võib majanduskasv olla justkui maksustamisest positiivselt mõjutatud.² Negatiivsest küljest vaadatuna võib tuua maksude mittelaekumisega kaasnev riigikassa puudujääk ning samuti eraisikud või ettevõtted, kes ei tasu korralikult makse ja püüavad neist hoiduda, tekitades sellega ebavõrdse olukorra võrreldes nendega, kes seda teevad.

Hiljuti avaldatud makromajandusliku statistika põhjal hinnatakse, et kogu maailma SKP-st 10% hoitakse maailma maksuparadiisides.³ Maksuparadiisid paiknevad üle maailma, põhiliselt Kariibidel ja Euroopas. Maksuparadiiside tõttu kaotavad valitsused, kuna üksikisiku ja ettevõtte tulumaksu kasumi paigutatakse teistesse riikidesse. Aastane kulu maksuvabastuste kohta võib olla umbes 100 miljardit dollarit.⁴ Käesolevas magistritöös jääb autor Euroopa Liidu piiridesse, käsitledes sellega seotud halduskoostöö direktiivi. Vajadus käesoleva direktiivi järgi tekkis Euroopa Liidus juba 2011. aastal kaupade, teenuste, isikute ja kapitali vaba liikumise järkjärgulise realiseerimisega, millest tulenevalt oli Euroopa Liidu liikmesriikidel üha suurem

¹ Loov Eesti, Maksud. <https://www.looveesti.ee/alusta-ettevotlusega/maksud/> (19.12.2019)

² Markus, J., Maksude ja majanduskasvu vahelised seosed Euroopa Liidu riikides, TTÜ Magistritöö, Tallinn, 2017, Lk. 21.

³ Alstadsaeter, A., Johannesen, N., Zucman, G., Who Owns the Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality, 2018.

⁴ Gravelle, G. J., Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, National Tax Journal, 2009, Vol. 62, No. 4.

koostöö vajadus Euroopa tasandil üldiselt, sest nende maksumaksjad hakkasid tulu teenima ja hoidma varasid teistes liikmesriikides.⁵

25. juunil 2018. aastal jõustus nõukogu direktiiv 2018/822/EL, millega muudeti direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas aruantavate piiriüleste skeemide puhul.⁶ Käesolev direktiiv on õigusakt, milles sätestatakse eesmärgid, mille kõik Euroopa Liidu liikmesriigid peavad enda riigi õigusesse sisse viima, seda milliseid õigusakte selle saavutamiseks kehtestada, otsustab iga liikmesriik ise.⁷ Oluline on muidugi siinkohal märkida seda, et liikmesriikidel tuleb direktiivi kehtestamisel jälgida ka seda, et riigi enda seadused ei läheks vastuollu nõukogu direktiivi 2018/822/EL põhjal kehtestatud õigusaktidega. Kõnealuse direktiivi peaeesmärgina kehtestatakse maksunõustajatele kohustus anda maksuhaldurile infot, kui nad nõustavad oma kliente potentsiaalse agressiivse maksuplaneerimise osas. Seega võib öelda, et maksunõustajad nõustavad oma kliente, kuidas võimalikult vähe või teinekord üldse mitte makse tasuda. Käesoleval juhul tekib maksunõustajatel seoses võimaliku agressiivse maksuplaneerimisega automaatse teabevahetuse kohustus maksuhalduritele.

Maksude optimeerimise või neist kõrvale hoidumiseks kasutatakse järjest uusi ning tihti küllaltki keerulisi piiriüleseid skeeme maksukonsultantide ja samuti maksumaksjate endi poolt, kes puutuvad kokku mitme riigi maksuõigusega igapäevaselt, mistõttu on neil kogunenud teadmised maksusüsteemide lünkadest ning ebakõladest ja just seda eelist kohalike maksumaksjate ja maksuhaldurite ees ära kasutatakse.⁸ Antud juhul peetigi lahenduseks regulatsiooni loomist, millega nii maksukonsultandid kui ka maksumaksjad jagaksid maksuhalduriga teavet piiriüleste maksude vältimise skeemide kasutamise või soovitamise kohta.⁹ Niisamuti hakkavad ka maksuhaldurid omavahel saadud teavet jagama ning seda eesmärgiga uutele skeemidele võimalikult varakult seadusemuudatusega või maksukontrolliga reageerida.¹⁰ Kuna liikmesriigid tegutsevad agressiivse maksuplaneerimise vastu võitlemises ühiste huve nimel, siis on rahandusministrid 13. mail 2018. aastal ühehäälselt leppinud kokku piiriüleste maksuskeemide

⁵ Vascega, M., Thiel van, S., Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation, EC Tax Review 2011, Issue 3, p. 148.

⁶ Nõukogu Direktiiv (EL) 2018/822, L 139/1, 2018.

⁷ Euroopa Liit, Määrused, direktiivid ja muud õigusaktid. https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_et (19.12.2019)

⁸ Lentsius, H., Suvelõpu maksuteade, Pwc, 2018.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ *Ibid.*

osas kohustuslikus teavitamiskohustuses, mille omakorda Euroopa Liidu Majandus- ja Rahandusküsimuste Nõukogu (ECOFIN) on võtnud 25. mail 2018. aastal ühehäälselt vastu.¹¹

Võimalikesse maksude agressiivse planeerimise skeemidesse puutuvalt peaks käesoleva direktiivi 2018/822/EL esmane eesmärk olema, et tagataks siseturu nõuetekohane toimimine.¹² Seejuures on muidugi ülioluline, et maksude reguleerimine liidu tasandil ei läheks kaugemale sellest, mis on vajalik kavandatud eesmärkide saavutamiseks.¹³ Ehk siis aruandluse ühised normid peaksid piirnema ainult piiriüleste olukordadega: see tähendab olukordadega, mis hõlmavad kas rohkem kui üht liikmesriiki või liikmesriiki ja kolmandat riiki, kuna antud olukordades esineb võimalik mõju siseturu toimimisele, mis õigustab vajadust kehtestada ühtne normistik ning mitte jätta kõnealune küsimus liikmesriikide tasandil lahendatavaks.¹⁴ Iga liikmesriik võib siinjuures võtta samalaadseid täiendavaid riiklikke aruandlusmeetmeid, kuid teiste liikmesriikide pädevatele asutustele ei tohiks automaatselt edastada mis tahes lisateavet, mis on kogutud lisaks sellele, mis on käesoleva direktiivi kohaselt teavitatav.¹⁵

Seega võib öelda, et direktiivi rakendamisel esineb probleem, et maksunõustajatele ja ka maksukohustuslastele endale seatud kohustused piiravad enese mittesüstamise privileegi. Kui nimetatud privileeg aga kehtib, siis ei ole direktiivis reguleeritud meetmed jällegi sobivad probleemiga tegelema. Seega on käesoleva magistritöö eesmärgiks leida vastus küsimusele, kas nõukogu direktiiviga 2018/822/EL maksunõustajatele ning maksukohustuslastele seatud kohustustega piiratakse enese mittesüstamise privileegi või kohaldub enese mittesüstamise privileeg antud olukorras täielikult. Autor on püstitanud hüpoteesi, mille kohaselt Euroopa Liidu direktiiviga 2018/822/EL piiratakse lubamatult enese mittesüstamise privileegi.

Magistritöö on jaotatud kahte suuremasse peatükki, millest esimene peatükk keskendub nõukogu direktiiviga 2018/822/EL seatud kohustuse ulatusele. Alapeatükkidena käsitleb töö autor maksukohustuslase ning maksuhalduri mõistete määratlemist, maksunõustajatele seatud kohustust seoses direktiiviga 2018/822/EL, potentsiaalset agressiivset maksuplaneerimise piiritlemist ja samuti nõukogu direktiivi 2018/822/EL ajaloolist arengut.

¹¹ Lentsius, H., Suvelõpu maksuteade, Pwc, 2018.

¹² Nõukogu Direktiiv (EL) 2018/822, L 139/1, 2018.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ *Ibid.*

Teises peatükis käsitletakse enese mittesüüstamise privileegi maksumenetluse osana. Sama peatüki alapeatükkidena on autor käsitlenud paralleelmenetlust kaasaaitamiskohustuse ja vaikimisõiguse konflikti olukorras ning Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikat enese mittesüüstamise privileegist lähtuvalt. Lõpliku järelduseni tulenevalt töö eesmärgi sõnastusest on autor jõudnud viimases alapeatükis, mis räägib enese mittesüüstamise privileegist seoses nõukogu direktiiviga 2018/822/EL.

1. Direktiiviga 2018/822/EL seatud kohustuste ulatus

Antud uurimustöö põhineb direktiivil 2018/822/EL ning sellest lähtuvalt kohustustest, mis lausuvad maksunõustajatele ja maksukohustuslastele. Antud peatükis käsitleb autor halduskoostöö direktiivi vajalikkust Euroopa Liidu üleselt.

Võib väita, et maksuõiguse puhul on tegemist kõige keerulisema õigusharuga ning seda antud asjaolu tõttu, et seadusi, mis on seotud maksudega on nimetatud nii ebamääraseks, muutuvaks, keerukaks, ulatuslikuks ja isegi mõistatuslikeks.¹⁶ Euroopa Liit ja selle liikmesriigid on otsustanud tagada tulu maksustamise kõikjal, kus seda teenitakse ning seda tänu piiriüleste maksupettuste, maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemise tugevdamisele.¹⁷ Siinkohal on otsustava tähtsusega halduskoostöö, sest võib väita, et Euroopa Liit tervikuna toimides ei saa endale lubada 28 maksuametit (kui välja jätta Suurbritannia lahkumine Euroopa Liidust, mis teeks selleks numbriks 27), mis töötaksid üksteisest täielikult eraldi.¹⁸ Küll aga maksustamine, olles peamiselt siseriiklik küsimus muutub seejuures majanduskeskkond üha enam mobiil- ning digitaalsemaks ja just sellest lähtuvalt on ettevõtetal piiriülene liikumisvabadus, isikutel on üha lihtsam teenida maksustamata tulu välismaal ja samuti mõjutavad liikmesriikide maksuotsused ühe või teise riigi maksubaasi.¹⁹ Seega, vajab Euroopa Liit liikmesriikidevahelist koostööd, et kõik kodanikud ja ettevõtjad panustaksid õiglasele osale õiges riigis, millest tulenebki üldine vajadus halduskoostöö direktiivi järgi.²⁰

Euroopa Liidus jõustus direktiiv 2018/822/EL 25. juunil 2018. aastal. Selle peamine eesmärk on muuta maksude kogumine efektiivsemaks ja läbipaistvamaks ning seda just eelkõige liikmesriikide omavahelise koostöö tulemusena. Uue direktiivi 2018/822/EL sünniloos on oma roll ka Rahandusministeeriumil, kuna Eesti võttis esimest korda 2017. aasta teises pooles

¹⁶ Jõgi, J., Maksuseaduste tõlgendamine: kas maksumaksja kasuks või kahjuks?, *Juridica*, 2017/4, Lk. 203-222.

¹⁷ Euroopa Komisjon, Komisjoni aruanne Euroopa Parlamendile ja Nõukogule, mis käsitleb nõukogu direktiivi 2011/16/EL (otsese maksustamise alase halduskoostöö kohta) kohaldamist, 2017, Lk. 1.

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ *Ibid.*

Euroopa Liidu eesistujamaana algatuse võidelda piiriülese agressiivse maksuplaneerimisega.²¹ Euroopa Liidu siseturu üheks suurimaks probleemiks võib pidada siinkohal maksude optimeerimist ning nendest kõrvale hoidumist, mis Rahandusministeeriumi hinnangul ei tohiks kuidagi olla rahvusvaheliselt tegutsevate ettevõtete edukuse näitaja.²²

Kõnealuse direktiivi 2018/822/EL puhul on oluline märkida, et liikmesriikidel on üha raskem oma riigi maksubaasi kahanemise eest kaitsta ning seda eriti ka seetõttu, et maksuplaneerimise struktuurid on ajaga muutunud erakordselt keerukateks ja kasutavad sageli ära nii kapitali kui ka isikute suurenenud liikuvust siseturul, mis on praeguses ühiskonnas väga lihtsalt hõlmatav.²³ Üldiselt koosnevad sellised struktuurid skeemidest, mis on välja töötatud erinevate jurisdiktsioonide üleselt, sest nii liigutatakse maksustatav tulu soodsamasse maksukeskkonda (nt maksuparadiisid) või vähendatakse üldist maksukoormust ja selle tulemusena väheneb sageli oluliselt liikmesriikide maksutulu, mis takistab neil majanduskasvu soodustava maksupoliitika kohaldamist.²⁴ Maksuparadiiside nimekirja on Euroopa Liit 2017. aastal asetanud 17 riiki (nt Tuneesia, Araabia Ühendemiraadid).²⁵ Neid riike peetakse maksuparadiisiks ettevõtetele eritingimuste pakkumise poolest, mis võimaldab neil kasumit ühest riigist teise liigutada makse vältides.²⁶ Samuti on Euroopa Liit lisaks kandnud 47 riiki halli nimekirja, mis tähendab, et nende riikide puhul ei vastata küll täielikult Euroopa Liidus kehtivatele nõuetele, kuid need riigid on lubanud oma maksureegleid muuta.²⁷

Küll aga võib siiski öelda, et kuna maksumaksjad ja maksukonsultandid, kes puutuvad igapäevaselt kokku eri riikide maksuõigusega on omandanud väga põhjalikud teadmised sellest kuidas ühe või teise riigi maksusüsteem töötab ning seetõttu on igati lihtsam kasutada seda võimalust ära ja mõeldes välja üha uusi lahendusi kuidas võimalikult vähe makse tasuda või neist üldse kõrvale hoiduda.²⁸ Seega, seab direktiiv 2018/822/EL piirangud, millega maksunõustajatele kehtestatakse kohustus anda maksuhaldurile infot, kui nad nõustavad oma kliente potentsiaalse agressiivse maksuplaneerimise osas. Maksuhaldur olles teabe kätte saanud, vahetab regulaarselt (siinkohal kvartalipõhiselt) infot kolleegidega teistes Euroopa Liidu

²¹ Lentsius, H., Mida toob kaasa maksuhaldurite koostöö direktiiv?, Raamatupidaja, 2018.

²² *Ibid.*

²³ Nõukogu Direktiiv (EL) 2018/822, L 139/1, 2018.

²⁴ *Ibid.*

²⁵ Maksuparadiiside nimekiri koos, Äripäev, 2017.

²⁶ *Ibid.*

²⁷ *Ibid.*

²⁸ Lentsius, H., Mida toob kaasa maksuhaldurite koostöö direktiiv?, Raamatupidaja, 2018.

liikmesriikidest.²⁹ Niisiis, kõike eelpool nimetatut automaatselt vahetatav teave maksuotsuste kohta ning samuti automaatselt vahetatav teave piiriüleste kokkulepete kohta salvestatakse kataloogi, mille peab välja töötama Euroopa Komisjon.³⁰

Maksukohustuslastele on eelkõige oluline asjaolu, et Eesti kuuludes Euroopa Liidu liikmesriikide hulka peab kehtestama meetmed, mille tulemusel peaksid nii vahendajad kui ka asjaomased maksumaksjad esitama teavet piiriüleste skeemide kohta, mille rakendamiseks esimene samm tehti juba ajavahemikul 25. juuni 2018. aastal kuni 1. juuli 2020. aastal.³¹ Käesolev teave tuleb asjaomaste isikute poolt esitada hiljemalt 31. augustiks 2020. aastaks, misjärel vahetatakse infot liikmesriikide vahel.³² Seega võib öelda, et direktiiv 2018/822/EL on juba praegu tagasiulatuva mõjuga kõigi asjaomaste suhtes. Seetõttu peavad maksunõustajad juba praegu tegema märkmeid klientide kohta, keda nad nõustavad agressiivse maksuplaneerimise osas.

1.1. Maksukohustuslase mõiste määratlemine

Maksukohustuslase mõiste on antud töö kontekstist tulenevalt vajalik analüüsida, et mõista kes on seejuures maksukohuslane ning samuti saamaks aru töö eesmärgist lähtuvalt sellest, kuidas maksukohuslasel endil lausub tegelikkuses aruandluskohustus ning kas see on seejuures vastuolus enese mittesüstamise privileegiga või mitte.

Tulenevalt maksukorralduse seaduse (MKS) § 6-st on maksukohuslane maksumaksja, maksu kinnipidaja või muu isik, kes vastutab seaduse või lepingu alusel maksumaksja või maksu kinnipidaja maksukohustuse eest.³³ Käibemaksuseadusest (KMS) tulenevalt nimetatakse käibemaksukohustuslaseks seaduse § 3 lõike 1 mõistes ettevõtlusega tegelevat isikut (nii füüsilist kui ka juriidilist isikut, nii residentit kui ka mitteresidentit), kaasa arvatud avalik-õiguslikku juriidilist isikut, või riigi-, valla- või linnaasutust, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena (KMS § 19).³⁴ Seega võib öelda, et maksukohustuslaseks

²⁹ Lentsius, H., Mida toob kaasa maksuhaldurite koostöö direktiiv?, Raamatupidaja, 2018.

³⁰ Panayi, H. C., The Peripatetic Nature of EU Corporate Tax Law, Deakin Law Review, 2019, Vol. 24, p. 40.

³¹ Lentsius, H., Mida toob kaasa maksuhaldurite koostöö direktiiv?, Raamatupidaja, 2018.

³² *Ibid.*

³³ Maksukorralduse seadus¹, RT I, 07.12.2018, 5.

³⁴ Maksu- ja Tolliamet, Maksukohuslane ja maksukohustus, 2019.

loetakse nii füüsilist kui ka juriidilist isikut, kellele on pandud suuremal või väiksemal määral kohustus tasuda teenitava tulu pealt makse.

MKS § 56 kohaselt on maksukohustuslane kohustatud maksuhaldurile teatama kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust samuti ei või maksukohustuslane takistada maksuhaldurit menetlustoimingute sooritamisel.³⁵ Maksukohustuslane peab arvestust maksustamise seisukohast lähtuvalt tähendust omavate asjaolude kohta, annab seletusi, esitab deklaratsioone ja muid tõendeid ning säilitab neid seadusega ettenähtud tähtaja jooksul.³⁶ Seega võib öelda, et toimivas riigis on maksumenetluse üheks eelduseks maksukohustuslase puhul tõendite esitamine maksuhaldurile.

Teatud juhtudel on siiski ka maksukohustuslasel õigus keelduda tõendite esitamisest. Seda sätestab maksukorralduse seaduse § 64, mille kohaselt on teabe andmisest ning tõendite esitamisest õigus keelduda:

- 1) advokaadil asjaolude kohta, mis said temale teatavaks seoses õigusabi andmisega;
- 2) arstil, notaril, patendivolinikul ja vaimulikul temale seoses kutse- või ametitegevusega teatavaks saanud andmete kohta;
- 3) riikliku statistilise vaatluse korraldajal ja seda läbiviinud ametnikul talle seoses vaatlusega teatavaks saanud andmete kohta;
- 4) audiitoril ja audiitori kutsetegevusega seotud isikul vastavalt audiitortegevuse seaduses sätestatule;
- 5) maksukohustuslase abikaasal, otsejoones sugulasel, õel või vennal, õe või venna alanejal sugulasel, abikaasa otsejoones sugulasel, abikaasa õel või vennal, välja arvatud juhul, kui ta peab antud asjas teavet andma ja dokumente esitama seoses enda maksukohustusega;
- 6) isikul küsimustes, millele vastamine tähendaks enda või käesoleva lõike punktis 5 nimetatud isiku õigusrikkumises süüditunnistamist;
- 7) kui teabe andmine või tõendite esitamine rikuks posti, telegraafi, telefoni või muul üldkasutataval teel edastatavate sõnumite saladust või riigisaladuse või salastatud välisteabe hoidmise kohustust.³⁷

³⁵ Maksukorralduse seadus¹, RT I, 07.12.2018, 5.

³⁶ *Ibid.*

³⁷ *Ibid.*

Autor järeldeb eelnevast, et MKS § 64 lõigete 1–4 puhul on teabe andmisest ja tõendite jagamisest keeldumise õigus ametiisikutel, kellele said ametitoimingute käigus teatavaks asjaolud, mille puhul võiks eeldada maksekäitumise rikkumist ning sellega seoses isiku süüdi tunnistamist. Ametiisikute näol on tegemist advokaadi, arsti, notari, patendivolniku, vaimuliku, audiitori, audiitori kutsetegevusega seotud isikul ning riikliku statistilise vaatluse korraldajal ning seda läbiviinud ametnikul. Sama paragrahvi lõike 5 puhul võiks eeldada, et teabe jagamisest keeldumise õigus on maksekohustuslase lähedasel isikul, muu hulgas ka abikaasal, ning lõike 6 puhul maksekohustuslasel endal, kui antud asjaolude tõttu peaks ilmnema isiku enda süüdi tunnistamine õigusrikkumise tagajärjel.

"Maksudest kõrvalehoidumist seostatakse aga tavaliselt maksukohustuslaste poolt:

- 1) ettekavatsetult või tahtlikult maksude vähem maksmisega (näiteks isik, kes sai tulu, jätab selle deklareerimata);
- 2) valeandmete esitamise, dokumentide võltsimise, oluliste faktide varjamise või esitamata jätmisega, mille tõttu ei ole maksuhalduril võimalik kindlaks teha nende faktide ja sündmuste olemasolu, millega maksuseadused on sidunud maksukohustuste tekkimise;
- 3) maksupettustega, mis on maksudest kõrvalehoidumise üks vorm (mõiste hõlmab olukordi, mil esitatakse valeandmeid maksudeklaratsioonis või mõnes muus maksude arvutamise aluseks olevas dokumendis);
- 4) maksude sissenõudmise võimatuks muutumisega."³⁸

Maksukohustuslasel on maksude tasumise kohustus ning seda, millisel määral tuleb makse tasuda, varieerub vastavalt konkreetsele juhtumile. Samuti on maksukohustuslasel üldises mõttes nõue esitada ja säilitada kõiki tõendeid, mis võiksid maksustamise seisukohast menetlustoimingute sooritamisel maksuhaldurile mingil määral kasulikud olla. Tõendite esitamisest on teatud juhtudel võimalik siiski ka keelduda. Oluline on märkida MKS § 64 lõike 1 punkti 6, mille kohaselt on isikul õigus keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest küsimustes, millele vastamine tähendaks enda õigusrikkumises süüditunnistamist.³⁹ Selles punktis sätestatu tuleneb otseselt Eesti Vabariigi põhiseaduse § 22-st, mille kohaselt ei tohi kedagi sundida tunnistama iseenda või oma lähedase vastu.⁴⁰ Küll aga ei pruugi kõik isikud olla

³⁸ Kask, G., Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel, TÜ Magistritöö, Tallinn 2010, Lk. 19.

³⁹ Maksukorralduse seadus¹, RT I, 07.12.2018, 5.

⁴⁰ Maksukorralduse seaduse seletuskiri, Rahandusministeerium, 2014, Lk. 100.

piisavalt pädevad tegelemaks maksude süstematiseerimisega ning seoses sellega sooviksid saada soovitusi ning abi maksunõustajatelt, millele ka järgnev alapeatükk keskendub.

1.2. Maksunõustajatele seatud kohustus seoses direktiiviga 2018/822/EL

Tulenevalt magistritöös esitatud uurimisprobleemist keskendub käesolev peatükk maksunõustajate töö eripärale seoses uue direktiivi 2018/822/EL jõustumisega ning sellest tulenevatele muudatustele seoses agressiivse maksuplaneerimise skeemide kasutamisega.

Tulenevalt põhiseaduse § 113-st sätestab Eestis riiklikud maksud seadus, millest lähtuvalt võib öelda, et maksumaksjal lausub kohustus tasuda makse vastavalt seadusest fikseeritud alustel ning maksuhalduri kohustus on tuvastada maksuobjektid ning seega nõuda sisse maksud eranditult.⁴¹ Maksunõustajad tegutsevad eelkõige kliendi huvides, et anda neile nõu ja abi seoses maksude optimeerimisega. Ettevõtteid, kes tegelevad maksunõustamisega, on palju ning üks selline ettevõtte on näiteks Grant Thornton Baltic. Nimetatud ettevõtte teenustest "pakutakse maksukonsultantide poolt selgeid ja konstruktiivseid lahendusi nii maksude planeerimisel kui ka maksustrateegiade kujundamisel, arvestades selleks iga ettevõtte või üksikisiku eesmärgi."⁴² Samas tuleb aga silmas pidada, et direktiiv 2018/822/EL ei puuduta ainult suurettevõtteid. Kohustuslik aruandlusnõue hõlmab kõiki ettevõtteid ja samuti spetsialiste (sealhulgas advokaate, raamatupidajaid, usaldusisikuid, investeerimisfondi valitsejaid, notareid, kindlustusvahendajaid, maksu- ja finantsnõustajaid, panku, konsultante jne), põhimõtteliselt ikkagi kõiki isikuid, kes kavandavad, edendavad, korraldavad või juhivad piiriülese elemendiga maksusüsteemi rakendamist ning mis seejuures sisaldab ka mõnda direktiivi 2018/822/EL tunnust.⁴³ Seega võib öelda, et maksunõustajate näol ei ole tegemist ainult suurettevõtetega, kellele selle direktiiviga laieneb aruandluskohustus piiriülese agressiivse maksuplaneerimise osas.

Käesoleval juhul peavad kõik direktiivi 2018/822/EL reguleerimisalasse kuuluvad spetsialistid või vahendajad andma maksuhaldurile teavet selle kohta, kui agressiivse maksuplaneerimise kokkulepe on valmis rakendamiseks ning samuti kehtib aruandekohustus ka juhul, kui vahendaja

⁴¹ Lehis, L., Maksuõiguse üldpõhimõtted, Juridica, 1999/5, Lk. 239-253.

⁴² Grant Thornton Baltic, Maksunõustamine. <https://www.grantthornton.ee/teenused/maksunoustamine/> (19.12.2019)

⁴³ Coveliers, D., Goyvaerts, D. G., NEW reporting obligation for cross-border arrangements – Council Directive approved 25 May 2018, Tiberghien, 2018.

roll piirdub kõigest abistamise või nõustamisega.⁴⁴ Vahendaja on direktiivi 2018/822/EL mõistes "isik, kes töötab aruantava piiriülese skeemi välja, turustab või korraldab aruantavat piiriülest skeemi või teeb selle rakendamiseks kättesaadavaks või kes juhib selle rakendamist."⁴⁵ Tulenevalt direktiivist, selleks et olla vahendaja peab isik vastama vähemalt ühele järgmistest tingimustest:

- 1) ta peab olema liikmesriigi maksuresident;
- 2) tal peab olema liikmesriigis püsiv tegevuskoht, mille kaudu osutatakse skeemiga seonduvaid teenuseid;
- 3) peab olema asutatud liikmesriigis või tema suhtes kehtivad liikmesriigi õigusnormid;
- 4) on registreeritud liikmesriigis õigus- või maksualase nõustamise teenuseid või konsultatsiooniteenuseid pakkuva kutseühenduse juures.⁴⁶

Käibemaksuseaduse § 2 lõige 11 reguleerib vahendamisteenuse osutamise, mis on maksukohustuslase tegutsemine teise isiku nimel ja arvel.⁴⁷ Vahendaja on seejuures sõltumatu ja erapooletu kolmas isik, kes peaks aitama vaidluste osapooltel mõlemaid rahuldava lahenduseni jõudmisel.⁴⁸

Silmas tuleb aga pidada maksunõustajate poolt nendel lasuvat vastutust, kui nad nõustavad oma kliente maksuotsuseid tegema kuna andes kliendile nõu või koostades dokumente peab olema maksunõustaja kindel, et ühtegi õigusrikkumist selle alusel toime ei pandaks.⁴⁹ Samuti peab olema maksunõustaja võimeline saama aru ühest maksuõiguse olulisemaist printsiibist, ehk niinimetatud majandusliku tõlgendamise reeglist, millest lähtuvalt ei sõltu maksustamine sellest, kui palju juriidilisi toiminguid vormistatakse, vaid täielikult nende sisust, mis omakorda tähendab, et kui maksunõustaja on aidanud kaasa maksuõiguse rikkumisele, siis üsna tõenäoliselt võib sellega kaasneda ka kriminaalvastutus.⁵⁰

Eelnevast lähtuvalt on Riigikohtu kriminaalkolleegium teinud lahendi (3-1-1-77-06⁵¹), mille kohaselt on maksunõustaja niinimetatud nõustamise tagajärjel tema ise aidanud kaasa

⁴⁴ Coveliers, D., Goyvaerts, D. G., NEW reporting obligation for cross-border arrangements – Council Directive approved 25 May 2018, Tiberghien, 2018.

⁴⁵ Nõukogu Direktiiv (EL) 2018/822, L 139/1, 2018.

⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁷ Käibemaksuseadus¹, RT I, 29.11.2018, 9.

⁴⁸ Erne, J., Vahendusmenetlus tsiviilvaidluste kohtuvälise lahendamise võimalusena, *Juridica*, 2003/7, Lk. 485-495.

⁴⁹ Eidemiller, R., Maksunõustaja vastutus, *MaksuMaksja*, 2006, Nr. 10.

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ RKKKo 3-1-1-77-06, 21.09.2006, p. 6.

maksusüüteo toimepanemisele.⁵² Kohtulahendist järeldub, et maksuasja nõustav isik, siinkohal jurist, peab mõistma kõiki asjaolusid teades ning sellest tulenevalt klienti nõustades, et milline on temal lausuv vastutus maksuõiguslikust tähendusest tulenevalt ning siis selle eest ka vastutama.⁵³ Niisiis lähtuvalt Riigikohtu otsusest mõisteti süüdi maksunõustajana tegutsev jurist KarS § 344 lg 1 alusel ehk dokumendi võltsimises, kuna antud juhul oli tegu sisendkäibemaksu valesti kajastamises, mille alusel ei olnud samuti võimalik midagi maha arvestada ning hilisemalt riigilt tagasi saada.⁵⁴

Seega võib öelda, et maksunõustajate töö klientide nõustamisel on võetud luubi alla ning samuti ka juba praegusel hetkel vahendatavad tehingud agressiivse maksuplaneerimise osas, millega lausub kohustus maksuhaldurile info jagamises maksunõustajate poolt või vastavate spetsialistide poolt. Kuna maksuhaldur on osapool, kellele infot maksunõustajate poolt jagatakse, siis järgnevas alapeatükis on töö autor seletanud maksuhalduri pädevust käesoleva direktiivi 2018/822/EL osas.

1.3. Maksuhalduri mõiste määratlemine

Käesoleva magistritöö eesmärgist tulenevalt on vajalik analüüsida maksuhalduri mõistet, et mõista samuti tavalise maksukohustuslase vaatenurgast seda, kes teeb antud direktiivi osas järelevalvet ning kellele esitada samuti Eesti maksuõigusest lähtuvalt andmeid selle kohta kui on tegemist võimaliku agressiivse maksuplaneerimise skeemidest tuleneva informatsiooniga.

Eesti Vabariigis kehtiva maksukorralduse seaduse § 5 lõike 1 järgi on Eesti riiklike maksude maksuhaldur Maksu- ja Tolliamet.⁵⁵ Maksu- ja Tolliametil on samuti ka lisaks kohustus tegeleda maksualaste süütegude puhul nende kohtueelse uurimisega.⁵⁶ MKS § 60 lõike 1 kohaselt on maksuhalduril õigus saada maksumenetluses tähendust omavate asjaolude väljaselgitamiseks maksukohustuslaselt või tema esindajalt suulist või kirjalikku teavet asjasse puutuva info näol ning vajadusel võib maksuhaldur kohustada maksukohustuslast või tema esindajat teabe

⁵² Eidemiller, R., Maksunõustaja vastutus, MaksuMaksja, 2006, Nr. 10.

⁵³ *Ibid.*

⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵ Maksukorralduse seadus¹, RT I, 07.12.2018, 5.

⁵⁶ Rahamägi, A.-M., Maksu- ja Tolliameti positsioon maksualaste süütegude menetlemisel haldus- ja süüteomenetluses, TÜ Magistritöö, Tallinn, 2018, Lk. 10.

andmiseks ilmuma maksuhalduri poolt määratud ajal maksuhalduri ametiruumidesse.⁵⁷ Ehk siis võib öelda, et Maksu- ja Tolliameti ehk maksuhalduri peamine eesmärk on tagada korrektselt maksude laekumine riigikassasse maksekohustuslaste pool.

Samuti on maksuhalduri pädevuses teostada kontrolli, kas eraisikutel või äriühingutel on varjatud käivet, mida ei ole ametlikult deklareeritud, ning samuti "musti tehinguid" ehk ümbrikupalga saajaid/maksjaid.⁵⁸ Samuti teostab maksuhaldur näiteks otsest kontrolli äriühingutes.⁵⁹ Reaalsuses ei oleks aga mõeldav, et Maksu- ja Tolliamet suudaks kõiki ettevõtteid kontrollida ning töötajaid ümbrikupalga kohta küsitleda. Tavaliselt võib ikkagi öelda, et enamikul juhtudel tuleb maksuhaldur kontrollima ettevõtteid siis, kui Maksu- ja Tolliametile on laekunud vihje ebaseaduslikust tegevusest äriühingus. Seeläbi võib ka öelda, et selliste vihjete jagamine hõlbustab kindlasti ka paljuski maksuhalduri tööd. Oletame, et maksuhaldurini jõuab teave, et näiteks ettevõtte X maksab oma töötajatele põhipalga minimaalses osas, kuid korrektselt seadusest tulenevalt, aga samas annab igakuiselt ümbrikus lisaks tasu, mida ettevõtte ei deklareeri. Sellisel juhul võib öelda, et loomulikult tekib sellises olukorras maksuhalduril kohustus kontrollida, kas näiteks ettevõttes X töötav töötaja Y saab igakuise põhipalgana 500 eurot arvele ja ülejäänud 800 deklareerimata osana ümbrikus. Tõenäoliselt võib sellises olukorras olla igakuiselt tehtud samas summas sissemaks samale pangakontole, kuhu laekub töötaja Y palk. Seetõttu on juba alust arvata, et ettevõtte X tegevuses maksunduse valdkonnas on ebaseaduslik, kuid kindlasti on vaja koguda rohkem ja konkreetsemaid tõendeid. Küll aga üldises pildis saab öelda, et väga paljudele ettevõtetele on ebaoluline see, millises osas maksud on määratud.⁶⁰

Sama põhimõtte kehtib ka piiriüleste võimalike maksude agressiivse planeerimise skeemide korral.⁶¹ Kui asjakohane teave jõuaks maksuhalduriteni varases etapis, enne seda, kui neid skeeme kasutatakse,⁶² siis suudetakse ka tõenäoliselt ennetavalt võtta meetmeid nende ärahoidmiseks. Seega peaks siinkohal olema oluline roll ka maksunõustajatel, kes aitavad oma klientidel agressiivse maksuplaneerimise tulemusena varjata raha või vähendada maksukoormust eesmärgiga tagada madalad maksud või neid üldse mitte maksta. Kuna enamik võimalikest

⁵⁷ Maksukorralduse seadus¹, RT I, 07.12.2018, 5.

⁵⁸ Seinberg, T., Mida maksuhaldur kontrollib?, Raamatupidaja, 2015.

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ Mackie- Mason, K., J., Do Taxes Affect Corporate Financing Decisions? The Journal of Finance, 1990, Vol. 44, Issue 5, p. 1471.

⁶¹ Nõukogu Direktiiv (EL) 2018/822, L 139/1, 2018.

⁶² *Ibid.*

maksude agressiivse planeerimise skeemidest hõlmab rohkem kui üht jurisdiktsiooni, annaks selline maksuhaldurite vaheline teabevahetus positiivseid tulemusi, kui teavet vahetatakse ka liikmesriikide vahel.⁶³ See omakorda võimaldaks võtta meetmeid, kui märgatakse maksude agressiivset planeerimist.⁶⁴ Seega on maksuhalduril küllaltki suur tõenäosus avastada maksurikkumisi⁶⁵ ja seda ka käesoleva direktiivi 2018/822/EL raames antud maksunõustajate kohustuste osas. Järgnevas alapeatükis on töö autor keskendunud potentsiaalse agressiivse maksuplaneerimise mõiste määratlemisele.

1.4. Potentsiaalse agressiivse maksuplaneerimise piiritlemine

Antud uurimistöö probleemist tulenevalt, mis käsitleb maksunõustajate kohustust teavitada maksuhaldurit agressiivse maksuplaneerimise osana läbi viidavatest skeemidest Euroopa Liidu üleselt, on autor käsitlenud eraldi peatükina potentsiaalse agressiivse maksuplaneerimise piiritlemist. Käesolevas peatükis jõuab autor järeldusele, millal on tegemist agressiivse maksuplaneerimisega direktiivist 2018/822/EL lähtuvalt.

Potentsiaalne agressiivne maksuplaneerimine on võimalik agressiivne maksuplaneerimine, mille tulemusel soovitakse eelkõige kas makse vähendada või neist üldse kõrvale hoiduda. "Maksukoormuse vähendamiseks on aga mitmeid viise, mille kirjeldamiseks kasutatakse erinevaid termineid nagu maksupettus (*tax fraud*), maksudest kõrvalehoidumine (*tax evasion*), maksude vältimine (*tax avoidance*), agressiivne maksuplaneerimine (*aggressive tax planning*) ja lubatud maksuplaneerimine (*acceptable tax planning*)."⁶⁶

Antud mõistetest loetakse eesotsas kõige rohkem keelatuks maksupettust, mida seostatakse käibe varjamise (vastavat tehingut pole väidetavalt toimunud), ümbrikupalga maksmise või teiste olukordadega, kus loodetakse pahauskelt, et maksumaksja ebaseaduslikud tehingud maksuhaldurini ei jõua.⁶⁷ Teisena võib välja tuua maksude tasumisest kõrvalehoidumise ehk niisamuti ka maksude vältimise, millega üritab maksumaksja saada igati soodsat maksukäitlust,

⁶³ Nõukogu Direktiiv (EL) 2018/822, L 139/1, 2018.

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ Teplõhh, D., Kas maksuhalduri praktika maksualaste õigusrikkumiste menetlemisel on vastuolus enese mittesüstamise põhiõigusega?, Maksumaksja, 2013, Nr. 8.

⁶⁶ Raissar, G., Äriühingu rahvusvahelise maksuplaneerimise piirid, Tartu Ülikool Õigusteaduskond magistr töö, Tartu, 2016, Lk. 4.

⁶⁷ Vanasaun, I., Kas riigisiseseid maksudest hoidumise vastased seadusesätted on vastuolus riikidevaheliste maksulepingutega?, Juridica, 2018 /10, Lk. 735-742.

mis tähendab, et isik tugineb kõigil (seaduse)sätetel, mis tunduvad talle konkreetses olukorras võimalikult soodsad ning võib öelda, et käesolev tegevus ei ole seadusega vastuolus, kui on vormistatud ja teostatud korrektselt.⁶⁸ Maksude optimeerimine siinjuures on aga täiesti lubatud tegevus, mistõttu loetakse seda ka maksupettuste vastandiks.⁶⁹ Maksude optimeerimise näol on eelkõige tegemist tegevustega, mis on seadusega kooskõlas ning toovad maksumaksjale kaasa väiksema maksukoormuse.⁷⁰

Siinkohal keskendub töö autor terminile agressiivne maksuplaneerimine, mis on käeoleva töö kontekstist tulenevalt seotud otseselt direktiiviga 2018/822/EL. Agressiivset maksuplaneerimist on kasutatud Euroopa Liidus pehme maksuõiguse vahendina, ehk siis (ebamäärase) kontseptsioonina, mis on seotud uue poliitilise arenguga ning kooskõlastatud rahvusvahelisele tegevusele.⁷¹ Agressiivset maksuplaneerimist võib iseloomustada samuti näiteks õiguslike ja finantsvahendite intensiivse kasutamine, välismaiste maksuparadiiside ning tasakaalustamata kapitalistruktuuride ja ülekandehindade kasutamine või maksulepingute ebaühtlase kasutamine, kuid siiski ei ole agressiivne maksuplaneerimine õiguslik mõiste, mistõttu ei ole selle jaoks siiani kindlat õiguslikku määratlust.⁷²

Agressiivsed maksuplaneerijad kasutavad rahvusvahelises maksusüsteemis kahe või enama maksustava jurisdiktsiooni samaaegsel kasutamisel tekkinud erinevusi, et saavutada:

- 1) ühtne maksustamine (samuti tuntud ka kui *double non-taxation* ehk topelt maksustamata jätmine), näiteks siinkohal sissetulek, mida ei ole päritoluriigis maksustatud, on elukohariigis maksuvaba;
- 2) negatiivne maksustamine, näiteks kahekordsed mahaarvamised – ehk kui sama kahju on maha arvatud ka elukohariigis või kui maksumaksja saab suurema summa, kui algselt makstud maksud.⁷³

⁶⁸ Vanasaun, I., Kas riigisiseseid maksudest hoidumise vastased seadusesätted on vastuolus riikidevaheliste maksulepingutega?, *Juridica*, 2018 /10, Lk. 735-742.

⁶⁹ *Ibid.*

⁷⁰ *Ibid.*

⁷¹ Piantavigna, P. Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies, *World Tax Journal*, 2017, p. 62.

⁷² Knuutinen, R., Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning¹, *Nordic Tax Journal* 2014:1, Lk. 37.

⁷³ Piantavigna, P. Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies, *World Tax Journal*, 2017, p. 62.

Siinkohal saab aga öelda, et maksude vältimine on maksudest kõrvalehoidumisest ja otsesest pettusest eraldi komponendid muidugi ainult seni, kuni see jääb seaduse piiridesse.⁷⁴ Vältimine hõlmab teatavat tõlgendustaset, mille õiguspärasuse otsustab lõppkokkuvõtteks kohtualluvus.⁷⁵ Agressiivne maksuplaneerimine seejuures korraldab rahavoogusid või kasumijaotust jurisdiktsioonide vahel, kus maksumaksja tegutseb.⁷⁶ Igajuhul ei vasta see maksustamise vältimise, maksudest kõrvalehoidumise ja pettuse õiguslikele mõistetele, vaid on nende ühine kombinatsioon, millel on igati piiriülene mõõde.⁷⁷ Maksude varjamise viisid, mis kõrge reputatsiooniga maksunõustajate poolt tavaliselt langevadki agressiivse maksuplaneerimise alla, erinevad otsesest pettusest, sest viisid, millega makse üritatakse vähendada või kaotada, viitavad seadusele või regulatsioonile, mis väidetavalt lubab pakutud tehnikat kasutada.⁷⁸

Agressiivne maksuplaneerimine käib käsikäes direktiiviga 2018/822/EL, millest konkreetse direktiivi järele vajadus tekkiski. Võib öelda, et see on ülemaailmselt aktuaalne teema kuna äriühingud teevad kõik selleks, et nende maksukoormus oleks võimalikult väike kasutades seega kõiki lünki maksulepingutes ning niisamuti ka erinevate riikide jurisdiktsioonide koosmõjust tulenevalt.⁷⁹ Agressiivset maksuplaneerimist iseloomustatakse üsna tavaliselt maksuskeemina, mis vähendab konkreetse tululiigi tegelikku maksumäära tasemele, mis on võimalikust madalaim.⁸⁰ Agressiivset maksuplaneerimist nõustavad maksunõustajad põhjustavad, sageli maksukohustuslaste ebakindlust, mida eelkõige tekitab üsna keeruline ja pidevalt muutuv maksusüsteem.⁸¹

Seega võib öelda, et kui klient ehk maksukohustuslane pöördub maksunõustaja poole, et saada abi maksude planeerimisel, siis tegelikkuses võib tulla see üleüldisest maksusüsteemi keerukusest ning seejuures ei pruugi klient isegi mõelda sellele, et maksukoormust on võimalik agressiivse maksuplaneerimise tulemusel kohati vähendada. Kui aga maksunõustaja seda pakub ja oskab kliendi jaoks leida just neid lahendusi, mis viiksid kliendi maksukoormuse võimalikult miinimumini ning seda kõike täiesti seaduslikult, siis üsna tõenäoliselt on see maksukohutuslase jaoks pigem hea uudis. Eelnevalt ei ole muidugi direktiivist 2018/822/EL tulenevat kohustust

⁷⁴ Remeur, C., Tax transparency for intermediaries, European Parliamentary Research Service, 2018, p. 3.

⁷⁵ *Ibid.*

⁷⁶ *Ibid.*

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ Luscombe, M. A., The Future of Aggressive Tax Planning, Taxes – The Tax Magazine 80 Taxes, 2002, p. 3.

⁷⁹ Lell, L., Rahvusvaheliste ja siseriiklike õigusnormide kohaldamise võimalused ja probleemid seotud isikute vaheliste tehingute maksustamisel, TTÜ Magistritöö, Tallinn 2015, Lk. 10.

⁸⁰ Alm, J. Does an uncertain tax system encourage “aggressive tax planning”?, Economic Analysis and Policy, 2014, Vol. 44, Issue 1, p. 1.

⁸¹ *Ibid.*

lasunud ei maksunõustajatel ega ka maksukohustuslasel, et teatada võimalikust agressiivsest maksuplaneerimisest või skeemidest, mida juba kasutatakse. Praegusel juhul on sellele aga kõnealuse direktiiviga pandud kohustus, mille järgi peavad maksunõustajad ja ka maksukohustuslased agressiivsest maksuplaneerimisest maksuhaldurile teada andma.

Samuti võib öelda, et igasugune maksupettuste vastane võitlus on oluline, et tagada siseturu suurem õiglus ja majanduslik tõhusus.⁸² Samuti on ka ettevõtete tulumaksustamise vältimine selle tegevusega tihedalt seotud erinevalt maksudest kõrvalehoidumisega, mis on igal juhul ebaseaduslik.⁸³ Kuna tegelikkuses on seejuures enamik maksudest kõrvalehoidumise (k.a agressiivne maksuplaneerimine) vorme vastuolus seaduslike põhimõtetega, siis kasutavad mõned ettevõtted maksusüsteemide õiguslikke lünki ja ebakõla riiklike eeskirjade vastu ja seda eesmärgiga vältida õiglast maksude tasumist.⁸⁴ Tegelikkuses võimaldavad paljude riikide maksusüsteemid ettevõtetel kasumit kunstlikult ümber paigutada oma jurisdiktsiooni alla, soodustades seega agressiivset maksuplaneerimist.⁸⁵ Selline tegevus õõnestab õiglast koormuse jagamist maksumaksjate vahel, ausat konkurentsi ettevõtete vahel ning õiglast mängu ka liikmesriikide vahel kasumi maksustamisel.⁸⁶ Käesolevast põhimõttest lähtuvalt soovib komisjon tagada õiglasemat maksustamist, järgides seejuures samuti põhimõtet, et maksustamine peaks kajastama ka igakülgselt majandustegevust.⁸⁷

Muidugi ei saa aga öelda, et kõik maksuplaneerijad tegeleksid agressiivse maksuplaneerimisega, kuna võib väita, et paljud maksuplaneerijad kardavad sellega kaasnevat negatiivset tagajärgi, mistõttu nad hoiduvad sellisest tegevusest.⁸⁸ Eelkõige viiakse ikkagi agressiivse maksuplaneerimise tulemusena suur osa tegevusest maksuparadiisidesse. Maksuparadiisid annavad investoritele võimaluse ebaseaduslikult oma tulusid ning vara varjata, mille tulemus on miljarditesse ulatuv summa kaotatud makse igal aastal.⁸⁹ Siinkohal on jõutud järeldusele, et teabevahetus ja suurem läbipaistvus maksusüsteemil avaldavad omakorda mõõdetavat mõju

⁸² European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament and The Council on tax transparency to fight tax evasion and avoidance, 2015, Lk. 2.

⁸³ *Ibid.*

⁸⁴ *Ibid.*

⁸⁵ *Ibid.*

⁸⁶ *Ibid.*

⁸⁷ *Ibid.*

⁸⁸ Graham, R. J., Hanlon, M., Shevlin, T., Shroff, N., Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field, *The Accounting Review*, 2014, Vol. 89, Issue 3, p. 13.

⁸⁹ Sullivan, A. M., Lessons From the Last War on Tax Havens, *Tax Analysts*, 2007, p. 335.

maksuparadiiside jurisdiktsioonidesse.⁹⁰ Mida rohkem tegeletakse tasumata maksude probleemiga, seda suurema tõenäosusega tekib olukord, kus taolist agressiivset maksuplaneerimist on üha raskem ja raskem rakendada. Selle tulemusel ei ole maksuparadiisid enam niivõrd paradiisid ja eeldatavasti laekub ka riigikassasse rohkem raha siiani saamata jäänud maksude näol.

"Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (*The Organisation for Economic Co-operation and Development*, OECD) hinnangu järgi jääb agressiivse maksuplaneerimise tagajärjel ettevõtte tulumaksust igal aastal laekumata 4–10%, mis teeb rahalises vääringus umbes 100–240 miljardit USA dollarit."⁹¹ Juba enne direktiivi rakendamist on probleemi suhtes võetud meetmeid ning sealhulgas on mitmed riigid ja ka ettevõtted hakanud oma käitumist muutma.⁹² Üks näide on internetipood *Amazon*, kes praeguseks on juba teada andnud oma firma struktuuri muutustest, kuna Euroopa konkurentsiametnikud on võtnud Amazoni maksupraktikad eraldi uurimise alla.⁹³ Probleemi lahendusena on *Amazon* toonud välja, et juba üsna mõnda aega ei suunata enam kogu müügikäivet soodsas maksukliimaga Luksemburgi kaudu, vaid teenitud tulu jaotatakse ära suurematel turgudel nagu Suurbritannia, Saksamaa ja Prantsusmaa.⁹⁴ *Street Journal* (Ameerika Ühendriikide majanduspäevaleht) on niisamuti kirjutanud, kuidas mitme suur tehnoloogiafirma juhid tegelevad sellega, et kasutada tulevikus vähem maksuparadiise.⁹⁵ Sellest järelduvalt võib öelda, et agressiivne maksuplaneerimine ei ole tegelikkuses see firma edukuse võti, millega tulu kasvatada. Mida rohkem suudetakse teha maksuparadiise kasutamata, seda tõenäolisem on see, et ei teki ka mingit vastuolu direktiiviga 2018/822/EL rakenduvate nõuetega, millest tulenevalt maksunõustajad kohustuvad andma infot maksuhaldurile potentsiaalse agressiivse maksuplaneerimise kohta eesmärgiga viia maksukohustuslaste maksud miinimumini või need üldse ära kaotada.

Eelnevast lähtuvalt järeldab autor seega, et potentsiaalse agressiivse maksuplaneerimisega on tegemist sellisel juhul, kui maksunõustajad proovivad maksukohustuslaste kasuks kasutada selliseid seaduse lünki, mis lubaksid viia maksustatava osa võimalikult väikeseks. Sellisel juhul aga ei saa seda tegevust maksunõustajate poolt nimetada pettuseks, sest kõik toimub vastavalt

⁹⁰ Braun, J., Weichenrieder, J. A., Does Exchange of Information between Tax Authorities Influence Multinationals' Use of Tax Havens?, SAFE Working Paper, 2015, No. 89, p. 26.

⁹¹ Rank, S., OECD: maksude optimeerimise kuldaeg saab läbi, Äripäev, 2015.

⁹² *Ibid.*

⁹³ *Ibid.*

⁹⁴ *Ibid.*

⁹⁵ *Ibid.*

seadustele. Sellest lähtuvalt leiavad maksunõustajad agressiivse maksuplaneerimise tulemusena viisi, kuidas maksudest kõrvale hoiduda, ning võivad seetõttu ka näiteks kehtiva direktiivi 2018/822/EL raames viia maksunõustamise suurfirmade puhul hoopis piiride taha, mis seega eeldaks, et selline aruandekohustus neile justkui ei kehtiks. Järgnevas alapeatükis keskendubki töö autor kõnealusele direktiivi 2018/822/EL määratlemisele ning sellest lähtuvalt ajaloolisele arengule.

1.5. Nõukogu direktiivi 2018/822/EL määratlemine ning ajalooline areng

Käesolevas peatükis on töö autor määratlenud põhjalikumalt nõukogu direktiivi 2018/822/EL, mis on töö hüpoteesist lähtuvalt analüüsivast vajav. Niisamuti on oluline DAC6 ajaloolise arengu analüüsimine mõistmaks, kuidas on kõnealune direktiiv jõudnud vajaduseni viia sisse muudatused, millega kehtestatakse maksunõustajatele kohustus info jagamise osas maksuhaldurile, kui nad nõustavad oma kliente potentsiaalse agressiivse maksuplaneerimise osas. Samuti, et mõistmaks seda, millisel määral on juba eelnevaid halduskoostöö direktiivi vorme kasutatud praktikas ja kas need olid ka edukad ning millised on veel omakorda ootel. Sellest lähtuvalt võib omakorda teha eelduslikult järeldusi käesoleva direktiivi 2018/822/EL rakendumise edukusest Euroopa Liidu tasandil.

Direktiiv 2018/822/EL ei sündinud üleöö. 2016. aasta aprillis toimus Panama dokumentide leke, millest lähtuvalt tekkis kohustusliku avalikustamise nõude vajadus vahendajatele (ehk sealhulgas siis maksunõustajatele ja ka teiste hulgas pankadele), kes võivad oma klientidele kavandada keerulisi piiriüleseid skeeme, mis hõlmavad varade ümbersuunamist läbi *offshore*-üksuste.⁹⁶ *Offshore*-üksuste kasutamine hõlbustab rahapesu, maksude vältimist ja maksudest kõrvalehoidumist, mis omakorda õõnestab maksukoormuse õiglast jaotamist maismaa jurisdiktsioonides.⁹⁷ Panama dokumendid valgustasid mõningaid tegevusi, mida tavaliselt peetakse salajaseks.⁹⁸ Avalikustati teave *offshore*-üksuste kohta, nagu seda on Briti Neitsisaared, Panama ja Seišellid.⁹⁹ Taolised keerulised piiriülesed skeemid hõlbustavad maksudest kõrvalehoidumist, maksupettusi ja ka rahapesu, sest iga maksualane jurisdiktsioon hindab selle süsteemi osa oma piiridest lähtuvalt.¹⁰⁰ Nagu Panama dokumentide lekke, siis ka *Paradise*'i dokumentide lekke järel kerkis esile vajadus parema teabevahetuse järele agressiivse maksuplaneerimise skeemide osas.¹⁰¹ Käesoleval juhul oli skandaalne ka see, et *Paradise Papers* teabelekkega tuli ettevõtte *Jersey*-põhine maksudest kõrvalehoidumise skeem ilmsiks

⁹⁶ Remeur, C., Tax transparency for intermediaries, European Parliamentary Research Service, 2018, p. 1.

⁹⁷ Pieter, W., Role of advisors and intermediaries in the schemes revealed in the Panama Papers, European Parliament, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, 2017, p. 1.

⁹⁸ *Ibid.*

⁹⁹ *Ibid.*

¹⁰⁰ Remeur, C., Tax transparency for intermediaries, European Parliamentary Research Service, 2018, p. 1.

¹⁰¹ Euroopa Parlament, Kohustuslik automaatne teabevahetus maksustamise valdkonnas avalikustatavate piiriüleste skeemide puhul, Ettepaneku kohta võtta vastu nõukogu direktiiv 2011/16/EL, 2018, Muudatusettepanek 6.

ning seda kõike hoolimata sellest, et eelnevalt oli *Apple*'ile samuti teostatud mitmeid maksutavasid uurimisi.¹⁰²

Samuti võib öelda, et kuna tegelikkuses ei ole olnud ühtegi nii põhjalikku ega ka avalikku riikide põhist aruandlust finantsandmete kohta, mis oleks ka sealjuures usaldusväärne ning samuti ei ole praegusel juhul maksudest kõrvalehoidumise struktuurid nähtavad üheski finantskontode andmebaasides.¹⁰³ Siis sellest probleemist lähtuvalt võib väita, et tekkis vajadus käesoleva direktiivi 2018/822/EL järele, kuna antud puudujäägid finantsasutuste töös piiravad maksuasutuste tahet tuvastamaks suure riskiga jurisdiktsioone.¹⁰⁴

Maksude ümberpaigutamise ja agressiivse maksuplaneerimise probleem on olemas olnud juba pikemat aega. Sellega on küll tegeletud, aga võib öelda, et tõsisemalt võeti probleem luubi alla 2016. aastal. Euroopa Komisjoni tollasest pressiteatest võib välja lugeda seda, kuidas hiljutiste paljastuste näol on välja tulnud, kuidas teatavad vahendajad (näiteks maksunõustajad) on aidanud oma klientidel suunata tulu maksustamise vältimise eesmärgil maksuvabadesse piirkondadesse.¹⁰⁵ Kuigi siinkohal võib olla mõningal juhul *offshore*-äriühingute asutamine põhjendatud, siis niisamuti on selge, et teatavatel juhtudel on tegemist siiski ebaseadusliku ning vähem õiguspärase tegevusega.¹⁰⁶ Seega võib öelda, et komisjoni eesmärgiks on saada suuremat selgust maksude kõrvalehoidumise vastu võitlemises ning maksustamise vältimise osas luues tõhusaid ja omakorda hoiatavaid meetmeid.¹⁰⁷

Majandus- ja rahandusküsimuste ning maksunduse ja tolliliidu volinik Pierre Moscovici on sõnanud oma kommentaaris 2016. aasta pressiteates agressiivse maksuplaneerimise skeemide edendajate takistamiseks mõeldud tulevaste õigusnormide kohta, et "keerukad finantsskeemid ja äriühingute läbipaistmatud struktuurid ei ole juhuslikud – mõni vahendaja on arendanud need kunstivormi tasemele ja sellised eksperdid pakuvad oma klientidele võimalust kasutada agressiivselt ära seaduselünki või suunata oma tulusid viisil, mis oluliselt vähendab nende

¹⁰² Euroopa Parlament, Kohustuslik automaatne teabevahetus maksustamise valdkonnas avalikustatavate piiriüleste skeemide puhul, Ettepaneku kohta võtta vastu nõukogu direktiiv 2011/16/EL, 2018, Muudatusettepanek 6.

¹⁰³ Euroopa Parlament, Kohustuslik automaatne teabevahetus maksustamise valdkonnas avalikustatavate piiriüleste skeemide puhul, Ettepaneku kohta võtta vastu nõukogu direktiiv 2011/16/EL, 2018, Muudatusettepanek 9.

¹⁰⁴ *Ibid.*

¹⁰⁵ Euroopa Komisjon, Komisjon kogub arvamusi agressiivse maksuplaneerimise skeemide edendajate takistamiseks mõeldud tulevaste õigusnormide kohta, Pressiteade, 2016.

¹⁰⁶ *Ibid.*

¹⁰⁷ *Ibid.*

maksukoormust."¹⁰⁸ "Põhiline uue direktiivi loomise eesmärk on aga see, kuidas takistada vahendajatel selliseid skeeme välja töötada ning anda liikmesriikidele parem ülevaade ja rohkem teavet, mis annab neile võimaluse skeemide kasutamise peatada."¹⁰⁹ Komisjon on huvitatud arvamusest, mis aitaks luua maksunõustajatele mõeldud kohustusliku avalikustamise süsteemi, mis juhul õigusnormid kohustaksid vahendajaid andma varajast teavet skeemide kohta, mida võib pidada agressiivseks või kuritahtlikuks maksuplaneerimiseks, mida nad oma klientide peal kasutavad.¹¹⁰

Mis puudutab direktiivi 2018/822/EL loomisele eelnevaid seisukohti, siis kõnealune direktiiv on tegelikult alguse saanud juba veelgi varem, kui käesolev pressiteade tutvustas. Euroopa Liit on 2011. aastal kiitnud heaks direktiivi 2011/16/EL halduskoostöö kohta maksunduse valdkonnas, mis asendas täiesti algse 1977. aasta direktiivi.¹¹¹ 2011/16/EL direktiivi lühend on DAC, mis on omakorda haldusdirektiivi lühend.¹¹² Direktiiv 2011/16/EL ehk halduskoostöö direktiiv maksustamise valdkonnas, mis oli määratletud kui automaatne teabevahetus, mille puhul toimub korrapärane suhtlemine ning eelnevalt määratletud teabe edastamine vastavale elukoha liikmesriigile, ilma eelneva taotluseta ning seda kõike korrapäraste regulaarsete ajavahemike järel, samal ajal, kui omaalgatuslik teabevahetus tähendas teabe mittekorrapärast edastamist teistele liikmesriikidele igal ajal ja ilma eelneva taotluseta.¹¹³

Direktiivi esimeses versioonis (DAC1) oli ainult viis tulu- ja kapitaliliiki, sealhulgas omanditulu ja sissetulek kinnisvaralt, töölt saadav sissetulek, juhataja tasud, pension ja elukindlustustooted.¹¹⁴ Teave, mida DAC1 sisaldab, tuleb saata korra aastas maksukohustuslase elukoha liikmesriiki (esmakordselt vahetati neid andmeid 2015. aasta juunis, ehk siis 2014. aasta maksude kohta).¹¹⁵ Kuni 2017 aasta juunikuuni oli vahetatud liikmesriikidevahelist teavet juba ligi 16 miljoni maksukohustuslase kohta seoses tulu ja kapitaliga, mida oli rohkem kui 120 miljardit eurot, ning enamik antud teabest sisaldas hüvitisi töötajatele ja pensioneid (80%

¹⁰⁸ Euroopa Komisjon, Komisjon kogub arvamusi agressiivse maksuplaneerimise skeemide edendajate takistamiseks mõeldud tulevaste õigusnormide kohta, Pressiteade, 2016.

¹⁰⁹ *Ibid.*

¹¹⁰ *Ibid.*

¹¹¹ Coveliers, D., Goyvaerts, D. G., NEW reporting obligation for cross-border arrangements – Council Directive approved 25 May 2018, Tiberghien, 2018.

¹¹² *Ibid.*

¹¹³ Böszörményi, J., Schweighofer, E., A review of tools to comply with the Fourth EU anti-money laundering directive, International Review of Law, Computers & Technology, 2015, Vol. 29, Issue 1, p. 63-77.

¹¹⁴ Coveliers, D., Goyvaerts, D. G., NEW reporting obligation for cross-border arrangements – Council Directive approved 25 May 2018, Tiberghien, 2018.

¹¹⁵ Euroopa Komisjon, Komisjoni aruanne Euroopa Parlamendile ja Nõukogule otsese maksustamise valdkonna statistika ja automaatse teabevahetuse ülevaade ja hindamine, 2018, Lk. 3.

maksukohustuslastest ja 95% kogusummast).¹¹⁶ DAC1 kohaselt peavad liikmesriigid vahetama ainult seda teavet, mis neil riiklikes maksuandmebaasides olemas on, ning seejuures ei ole vaja koguda rohkem andmeid, kui maksuhaldur riigisisese maksustamise eesmärgil hangib.¹¹⁷ Samuti ütleb statistika, et liikmesriigid, kes teabe kätte saavad, avavad DAC1 failid tavaliselt kuni aasta jooksul pärast nende saamist ning saadud teavet on kasutatud kõigil kolmel aastal peamiselt riskihindamiseks ja füüsilise isiku tulumaksu arvutamiseks.¹¹⁸

2014. aastal võeti vastu DAC2 (2014/107/EL), mis omakorda laiendas automaatse teabevahetuse ulatust teiste liikmesriikide residentide poolt omandatud sissetulekule, kasumile ja finantskontode olukorrale.¹¹⁹ Seda teavet edastavad liikmesriikide maksuhalduritele finantsasutused, kes peavad täitma hoolsuskohustust, et tuvastada omakorda finantskontod, mille kohta tuleb maksustamise otstarbel teavet esitada.¹²⁰ Ehk siis võib öelda, et DAC2-ga võeti Euroopa Liidus kasutusele ühine aruandlusstandard, mille on välja töötanud OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*, Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon) ja mida kasutatakse laialdaselt kogu maailmas.¹²¹ Teavet edastatakse kord aastas üheksa kuu jooksul pärast selle kalendriaasta lõppu või muud asjakohast aruandlusperioodi, mille kohta andmeid esitati ning käesoleval juhul toimus teabevahetus esimest korda 2017. aasta septembris.¹²² Liikmesriigid vahetasid tollal teavet kokku umbes 8,7 miljoni konto kohta ja aasta lõpu seisuga saadud finantstulu kohta, mis ulatus 2919 miljardi euronile.¹²³ Siiani on tegemist olnud ainult suure väärtusega kontodega (suure väärtusega konto on enne 01.01.2016. aastat avatud konto, mille kogujääk või -väärtus, mis tahes vääringus, ületas 31. detsembri 2015. aasta või järgmiste aastate lõpu seisuga summat, mis vastab 1 000 000 USA dollarile) või täiesti uute kontodega, mis on avatud 2016 aastate viimastel kuudel, mistõttu on oodata kontode arvu kasvu, kui jõutakse DAC2 kohase aruandluse täieliku rakendamiseni.¹²⁴

¹¹⁶ Euroopa Komisjon, Komisjoni aruanne Euroopa Parlamendile ja Nõukogule otsese maksustamise valdkonna statistika ja automaatse teabevahetuse ülevaade ja hindamine, 2018, Lk. 3.

¹¹⁷ Euroopa Komisjon, Komisjoni aruanne Euroopa Parlamendile ja Nõukogule otsese maksustamise valdkonna statistika ja automaatse teabevahetuse ülevaade ja hindamine, 2018, Lk. 5.

¹¹⁸ Euroopa Komisjon, Komisjoni aruanne Euroopa Parlamendile ja Nõukogule otsese maksustamise valdkonna statistika ja automaatse teabevahetuse ülevaade ja hindamine, 2018, Lk. 7-8.

¹¹⁹ Coveliers, D., Goyvaerts, D. G., NEW reporting obligation for cross-border arrangements – Council Directive approved 25 May 2018, Tiberghien, 2018.

¹²⁰ Euroopa Komisjon, Komisjoni aruanne Euroopa Parlamendile ja Nõukogule otsese maksustamise valdkonna statistika ja automaatse teabevahetuse ülevaade ja hindamine, 2018, Lk. 8.

¹²¹ *Ibid.*

¹²² *Ibid.*

¹²³ *Ibid.*

¹²⁴ *Ibid.*

Enim on kasutatud DAC2-st saadavat teavet riskihindamises ning järgnevad maksuotsuste tegemine ja maksukohustuslaste tevitamis kampaaniad teadlikkuse parandamise osas mis paneksid neid ise antud teavet avaldama.¹²⁵

2015. aasta lõpuks rakendati aga DAC3 (2015/2376/EL) ja seda eelkõige seetõttu, et laiendada automaatset teabevahetust piiriülestes otsustes ja siirdehindade kokkuleppes.¹²⁶ Teabevahetus puhul sisestatakse andmed andmebaasi, millele saavad ligi kõik Euroopa Liidu liikmesriigid.¹²⁷ 2017 aastal oli sissekannete suuruseks ligi 18000 otsust, ehkki kaks aastat varem 2015 aastal käesolevat teavet automaatselt samahästi kui ei jagatudki.¹²⁸ Seega on ka DAC3-ga määratud teabevahetus iga aastaga Euroopa Liidu liikmesriikides üha enam arenemas tänu kehtivale aruandluskohustusele, mis peaks samas kokkuvõttes lihtsustama maksuhaldurite tööd.

DAC4 (2016/881/EL), mis võeti vastu 2016. aastal, muutis aga rahvusvaheliste äriühingute iga aastastes aruannetes esitatavat finantsteabe osa.¹²⁹ Selle kohaselt peavad rahvusvahelised äriühingud andma konkreetset maksuteavet iga maksualase jurisdiktsiooni kohta, milles nad tegutsevad.¹³⁰ 2017. aastal vastu võetud DAC5 (2016/2258/EL) eesmärk on seejuures tagada, et maksuhalduritel oleks võitluses pettustega ning maksudest kõrvalehoidumisega paremini tagatud käesoleva direktiivi kohaste ülesannete tõhus täitmine, võimaldades neile ligipääs UBO (*Ultimate Beneficial Owner* ehk tegelik tulusaaja) registritele.¹³¹ Käesoleval juhul DAC4 ja DAC5 kohta läbi viidud aruandluse avalik info puudub, kuna selle haldusdirektiivide rakendamisest on vähe aega möödunud ning nende kohta ole veel aruandlust ei toimunud.

Niisiis võib öelda, et maksuhaldurite peamine kasu automaatsest teabevahetusest tulenevalt on teave, mida nad saavad piiriüleste maksupettuste, maksudest hoidumise ja maksude vältimise vastu võitlemiseks.¹³² Kui aga olukorras, kus maksukohuslane deklareerib oma välismaalt saadud tulu ja vara iseseisvalt, võib antud juhul kaasneda risk, et tahtlikult või mitte tahtlikult

¹²⁵ Euroopa Komisjon, Komisjoni aruanne Euroopa Parlamendile ja Nõukogule otsese maksustamise valdkonna statistika ja automaatse teabevahetuse ülevaade ja hindamine, 2018, Lk. 10.

¹²⁶ Coveliers, D., Goyvaerts, D. G., NEW reporting obligation for cross-border arrangements – Council Directive approved 25 May 2018, Tiberghien, 2018.

¹²⁷ Euroopa Komisjon, Komisjoni aruanne Euroopa Parlamendile ja Nõukogule otsese maksustamise valdkonna statistika ja automaatse teabevahetuse ülevaade ja hindamine, 2018, Lk. 11.

¹²⁸ *Ibid.*

¹²⁹ Coveliers, D., Goyvaerts, D. G., NEW reporting obligation for cross-border arrangements – Council Directive approved 25 May 2018, Tiberghien, 2018.

¹³⁰ *Ibid.*

¹³¹ *Ibid.*

¹³² Euroopa Komisjon, Komisjoni aruanne Euroopa Parlamendile ja Nõukogule otsese maksustamise valdkonna statistika ja automaatse teabevahetuse ülevaade ja hindamine, 2018, Lk. 13.

sellelt makse ei maksta ning seda olukorda soosiks samuti fakt, kui tööandja või pank samuti antud tulust või varast riigile teada ei anna.¹³³ Kui aga liikmesriikidel paluda panna numbritesse automaatselt teabevahetusest saadav riigi maksutulu, siis on siinkohal üsna keeruline eristada seda, kui tulu on tulnud välismaalt, sest antud teabe põhjal on üksinda keeruline otsustada, kas selle kasu põhjal riigi maksutulu üleüldse kasvab või mitte.¹³⁴ Seega võib öelda, et maksude õige arvutamine on juba automaatse teabevahetuse väärtus omaette, aga muidugi ei pruugi see alati suurendada riigi maksutulu.¹³⁵ Lisandub veel ka välismaalt automaatselt saadetud teave konkreetse maksukohustuslase kohta, millest lähtuvalt tehakse kindlaks, kas ta on seadusekuulelik või võib seadust mingil juhul eirata.¹³⁶

Eelneva põhjal võib välja tuua, et halduskoostöö direktiiviga on liigutud juba niivõrd kaugemale, et 25. mail 2018. aastal kiideti heaks direktiiv, mis kohustab maksunõustajaid teavitama piiriülestest kokkulepetest agressiivse maksuplaneerimise osas.¹³⁷ Selle direktiivi tulemus on DAC6 – direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas aruantavate piiriüleste skeemide puhul.¹³⁸ Liikmesriigid on kohustatud direktiivi rakendama hiljemalt 31. detsember 2019, kehtestades avaliku ja automaatse teabevahetuse agressiivse maksuplaneerimise kohta.¹³⁹ Selle tulemusena mõistab operatiivraamistik Euroopa tasandil automaatset teabevahetust kui ainsat ja peamist mehhanismi andmete esitamiseks maksuhaldurile ning sellega seoses kogutakse lisaks finantsvahendajate hallatavale teabele riigiti ka maksualaseid otsuseid ja kogu aruandlust, mis on seotud agressiivse maksuplaneerimise skeemidega.¹⁴⁰ Ühelt poolt on hästi teada, et vahendajad võivad nõuda kaitset siseriiklike seaduste ametisaladuste osas, teiselt poolt võib juhtuda, et maksumaksja loob ettevõttesisese skeemi, kus maksumaksja on ise kohustatud koguma ja saatma andmeid maksuhaldurile.¹⁴¹

¹³³ Euroopa Komisjon, Komisjoni aruanne Euroopa Parlamendile ja Nõukogule otsese maksustamise valdkonna statistika ja automaatse teabevahetuse ülevaade ja hindamine, 2018, Lk. 13.

¹³⁴ *Ibid.*

¹³⁵ *Ibid.*

¹³⁶ *Ibid.*

¹³⁷ Coveliers, D., Goyvaerts, D. G., NEW reporting obligation for cross-border arrangements – Council Directive approved 25 May 2018, Tiberghien, 2018.

¹³⁸ *Ibid.*

¹³⁹ Amaddeo, F., Exchange of information between Tax Authorities: framework, evolutionary iter and considerations, CESifo: New perspectives on Tax Administration Research, 2018, p. 28.

¹⁴⁰ *Ibid.*

¹⁴¹ *Ibid.*

Direktiivi 2018/822/EL põhiline eesmärk on seega muuta maksusüsteem läbipaistvamaks ning hoida seejuures ära igasugune agressiivne maksuplaneerimine. Teabe esitamise kohustus peaks lasuma kõikidel osalejatel, kes on kaasatud aruantava piiriülese tehingu või selliste tehingute seeria väljatöötamise, turustamise, korraldamise või haldamise, ning samuti neil, kes abistavad või nõustavad maksualase teabe osas.¹⁴² Direktiiviga rakendatakse veel muudatus, mis sisuliselt tähendab seda, et kui keegi tuleb välja mõne uudse ideega, mis soodustaks mingil määral maksude tasumist, siis antud isikul on kohustus minna ise maksuametisse ning anda teada käesolevast ideest, mislābi jagab maksuhaldur seda teavet ka kõigi teiste Euroopa Liidu liikmesriikide maksuametitega, kes analüüsivad, kes tegu võib olla maksuauguga, mis vajaks seadusandluse korrigeerimist.¹⁴³

Niisamuti ei tohiks jätta ka tähelepanuta seda, et teatud juhtudel ei saa vahendajat kohustada kutsesaladuse hoidmise kohustuse tõttu teavet esitama või vahendajat ei ole näiteks seetõttu, et maksumaksja kavandab ja kasutab skeemi ise ning seejuures oleks oluline suunata teabe esitamise kohustus maksumaksjale endale.¹⁴⁴ Et parandada direktiivi tõhusust, peaksid liikmesriigid kehtestama karistused käesolevat direktiivi rakendavate siseriiklike normide rikkumise eest ning kindlasti peaksid sellisel juhul karistused olema nii tõhusad, proportsionaalsed kui ka hoiatavad.¹⁴⁵ Samuti tuleb silmas pidada seda, et kuna kõigil liikmesriikidel ei pruugi olla ajendit töötada välja ja rakendada tõhusaid karistusi, seejuures aga tuleks tagada käesoleva direktiivi järjepidev rakendamine kõigis liikmesriikides, siis võib öelda, et maksuasutuste vaheline teabevahetus seoses karistuste määramisega ja olukordadega olema selline, et kui liikmesriik on jätnud karistuse määramata, siis direktiivist 2018/822/EL lähtuvalt oleks see automaatne.¹⁴⁶ See tähendab, et käesoleva direktiivi rakendavate siseriiklike eeskirjade rikkumise eest peaksid Euroopa Liidu liikmesriigid esitama komisjonile ja tegema üldsusele teatavaks loetelu kõikidest vahendajatest ja maksumaksjatest, kellele on määratud käesoleva direktiivi kohased karistused, kaasa arvatud isiku nime, kodakondsuse ja elukoha.¹⁴⁷

¹⁴² Nõukogu Direktiiv (EL) 2018/822, L 139/1, 2018, p. 8.

¹⁴³ Lõhmus, M., Mida toob uus valitsus maksundusse?, Finantsuudised, 2019.

¹⁴⁴ Nõukogu Direktiiv (EL) 2018/822, L 139/1, 2018, p. 8.

¹⁴⁵ Nõukogu Direktiiv (EL) 2018/822, L 139/1, 2018, p. 15.

¹⁴⁶ Euroopa Parlament, Kohustuslik automaatne teabevahetus maksustamise valdkonnas avalikustatavate piiriüleste skeemide puhul, Ettepaneku kohta võtta vastu nõukogu direktiiv 2011/16/EL, 2018, Muudatusettepanek 12.

¹⁴⁷ Euroopa Parlament, Kohustuslik automaatne teabevahetus maksustamise valdkonnas avalikustatavate piiriüleste skeemide puhul, Ettepaneku kohta võtta vastu nõukogu direktiiv 2011/16/EL, 2018, Muudatusettepanek 13.

Samuti võib öelda, et Euroopa Liit ja liikmesriikide maksuhaldurid kannatavad kuna ei suudeta teha piisvalt koostööd ning seda nii Euroopa Liidus, kui ka kolmandate riikidega.¹⁴⁸ See aga omakorda takistab maksuhaldureid täitmast neile määratud ülesandeid piisavalt tõhusalt ja mõjusalt, mistõttu on neil vaja uutele probleemidele, nagu näiteks maksupettused, maksudest kõrvalehoidumine ja maksustamise vältimine, vastata võimalikult kiirelt.¹⁴⁹ Samuti tuleks tähelepanu pöörata piiriülestele tehingutele.¹⁵⁰ Eelnevalt mainitud arengusuunad nõuavad sealjuures küllaltki suuri uusi väljakutseid riikide maksuhalduritele, mistõttu on neid sealhulgas vaja oma põhiülesannete täitmiseks, ehk maksude kogumiseks, paremaid ning uuenduslikemaid lahendusi.¹⁵¹ Seega tuleb siinkohal mainida ka Komisjoni ettepanekut, mis loodi 8. juunil 2018. aastal, võtmaks vastu Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus, millega luuakse mitmeaastase finantsraamistiku 2021–2027 raames maksustamisalase koostöö programm "Fiscalis", millega saaks abi nii "automaatselt vahetatavate andmete kvaliteedi parandamiseks kui ka jälgimiseks, et jagatud teavet kasutataks tõhusalt ja tulemuslikult, et maksusüsteem muutuks õiglasemaks, mis oleks kasulik nii Euroopale üldiselt kui ka selle kodanikele."¹⁵²

Magistritöö lähtekoht on direktiiv 2018/822/EL ja sellest tulenevalt enese mittesüüstamise privileegi küsimus. Direktiivi 2018/822/EL puhul tuleb siiski silmas pidada fakti, et maksunõustajatel ja maksukohustuslastel on kohustus esitada aruandeid hiljemalt 31. augustiks 2020. aastaks, mille rakendamiseks tehti esimene samm juba 25. juunist 2018. aastal kuni 1. juulini 2020. aastani.¹⁵³ See tagasiulatuva mõju sunnib maksunõustajaid ja maksukohustuslasi oma tehinguid juba praegu analüüsima, et määrata kindlaks, millises ulatuses tuleb pärast 1. juulit 2020. aastat aruandeid esitada.¹⁵⁴ See omakorda seob osapooled probleemiga, et direktiivi ei ole veel üheski Euroopa Liidu liikmesriigis rakendatud, mis tähendab, et õiguslikust seisukohast on direktiivi suhtes küllaltki suur ebakindlus.¹⁵⁵

¹⁴⁸ Ettepanek: Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus, millega luuakse maksustamisalase koostöö programm "Fiscalis", 2018/0233(COD).

¹⁴⁹ *Ibid.*

¹⁵⁰ *Ibid.*

¹⁵¹ *Ibid.*

¹⁵² Euroopa Komisjon, Komisjoni aruanne Euroopa Parlamendile ja Nõukogule otsese maksustamise valdkonna statistika ja automaatse teabevahetuse ülevaade ja hindamine, 2018, Lk. 15-16.

¹⁵³ Kaeser, C., Orlic, M., Schnitger, A., DAC 6 reporting requirements pose numerous compliance problems, International Tax Review, 2018.

¹⁵⁴ *Ibid.*

¹⁵⁵ *Ibid.*

Samuti on selge, et ükski vahendaja või maksumaksja ei suuda oma kohustusi täita ja asjakohaseid tegevusi nõuetekohaselt dokumenteerida toetava andmebaasi või süsteemita.¹⁵⁶ Kindlasti on väljakutse kahe aasta potentsiaalselt esitatavate tehingute läbivaatamine (25. juunist 2018. aastal kuni 1. juulini 2020. aastani), kui erinevad Euroopa Liidu liikmesriigid vabastavad oma kohaliku rakendamise iseärasused.¹⁵⁷ Samuti on probleemne see, kuidas Eesti direktiivi oma õigusesse sisse viib nii, et see ei satuks vastuollu enese mittesüstamise privileegiga (Eesti puhul põhiseaduse § 22 lõikest 3 tuleneva õigusega).

Kokkuvõtvalt võib seega öelda, et direktiiv 2018/822/EL seab maksunõustajatele kohustuse anda teavet maksuhaldurile selles osas, kui nad nõustavad oma kliente potentsiaalse agressiivse maksuplaneerimise osas. Kui mingil põhjusel ei peaks maksunõustajad kutsesaladuse hoidmise kohustuse tõttu saama teavet esitada, siis peaksid maksumaksajad ise selle info maksuhaldurile edastama.¹⁵⁸ Direktiiviga soovitakse seega muuta maksusüsteem läbipaistvamaks ja samuti hoida ära võimalikust agressiivsest maksuplaneerimisest tulenevaid puudujääke riigikassasse võimalike maksude mittelaekumise tõttu. Kas ja millisel määral on aga Euroopa Liidu direktiiv 2018/822/EL kooskõlas enese mittesüstamise privileegiga ning mida üldse kujutab endast antud põhiõigus maksumenetluses, seda käsitleb töö autor järgnevas peatükis.

¹⁵⁶ Kaeser, C., Orlic, M., Schnitger, A., DAC 6 reporting requirements pose numerous compliance problems, *International Tax Review*, 2018.

¹⁵⁷ *Ibid.*

¹⁵⁸ Nõukogu Direktiiv (EL) 2018/822, L 139/1.

2. Enese mittesüüstamise privileeg maksumenetluses

Käesoleva peatüki puhul on töö autor käsitlenud enese mittesüüstamise privileegi, mis on ühtlasi antud magistr töö põhiliseks uurimisprobleemiks seoses sellega, kas maksukohustuslastele ja maksunõustajatele seatud kohustused piiravad enese mittesüüstamise privileegi või mitte.

Tulenevalt Eesti Vabariigis kehtivast põhiseaduse § 22 lõikest 3, ei tohi kedagi sundida tunnistama iseenda või oma lähedase vastu.¹⁵⁹ "Käesolevast sättest tuleneb ka enese mittesüüstamise põhiõigus (ladina keeles *nemo tenetur se ipsum accusare*), mis tähendab, et keegi ei ole kohustatud enda (või oma lähedase) toime pandud süüteo tõendamisele kaasa aitama."¹⁶⁰ "Enese mittesüüstamise põhiõigus on üks ausa kohtumenetluse element, mis samuti seondub inimväärikuse põhimõttega."¹⁶¹ Samast põhimõttest tuleneb maksukorralduse seaduse § 64 lõike 1 punkti 6 kohaselt õigus keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest isikul küsimustes, millele vastamine tähendaks enda õigusrikkumises süüditunnistamist.¹⁶²

Euroopa Liidu õigusaktides ei ole küll enese mittesüüstamise põhiõigust nii otseselt sõnastatud, kui seda on tehtud Eesti Vabariigi põhiseaduses. Võib isegi öelda, et enese mittesüüstamise privileeg on mõistatuslik õigus.¹⁶³ Niisamuti on sõnastatud Ameerika Ühendriikide viies põhiseaduse muudatus mittesüüstamise põhiõiguse kohta, mille kohaselt ei ole mittesüüstamise põhiõigus pelgalt kohtuprotsessi õigus, mille sõnastuses on öeldud, et mitte kedagi ei tohi sundida tunnistama enda vastu mitte üheski kriminaalasjas.¹⁶⁴ Tulenevalt aga Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni artiklist 6 on igaühel õigus õiglasele kohtumenetlusele¹⁶⁵ ning sellest kontekstist on samuti tuletatud enese mittesüüstamise põhiõigus.

¹⁵⁹ Eesti Vabariigi Põhiseadus, RT I, 15.05.2015, 2.

¹⁶⁰ Teplöhh, D., Kas maksuhalduri praktika maksualaste õigusrikkumiste menetlemisel on vastuolus enese mittesüüstamise põhiõigusega?, Maksumaksja, 2013, Nr. 8.

¹⁶¹ *Ibid.*

¹⁶² Maksukorralduse seadus¹, RT I, 07.12.2018, 5.

¹⁶³ Field, S., Pelser, C., *Invading the Private: State Accountability and New Investigative Methods in Europe*, Routledge Revivals, Part II, Alldridge, P., Swart, B., *The privilege against self-incrimination in proactive policing*, 1998.

¹⁶⁴ Ruben, S., *Clarifying the Scope of the Self-Incrimination Clause: City of Hays v. Vogt Student Notes*, Chicago-Kent Law Review 94, Issue 1, 2019, p. 137.

¹⁶⁵ Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon, RT II 2010, 14, 54.

Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni (EIÕK) artikli 6 lõike 1 kohaselt on igalhel oma tsiviilõiguste ja tsiviilkohustuste või temale esitatud kriminaalsüüdistuse üle otsustamisel õigus õiglasele ja avalikule kohtumenetlusele mõistliku aja jooksul, mis oleks samuti sõltumatu ja erapooletu.¹⁶⁶ Niisamuti on EIÕK artikli 6 lõike 2 kohaselt igalhel, keda süüdistatakse kuriteos, õigus süütaks peeta seni, kuni tema süü ei ole seaduse kohaselt tõendatud.¹⁶⁷ Viimane termin leiab kinnitus küll pigem siiski kriminaalmenetlus kontekstis.

Küll aga on õigus vaikida ja enese mittesüüstamise privileeg Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikast väljenduvalt konventsiooni artikli 6 lõike 1 suhtes tihedalt seotud artikli 6 lõikest 2, mis sätestab süütuse presumptsiooni põhimõtte.¹⁶⁸ Süütuse presumptsiooni põhimõtte tuleneb Eesti Vabariigis põhiseaduse § 22 lõigetest 1 ja 2. Need punktid põhiseaduses näevad ette, et kedagi ei tohi käsitleda kuriteos süüdi olevana enne, kui tema kohta ei ole jõustunud süüdimõistvat kohtuotsust ning samuti ei ole keegi kriminaalmenetluses kohustatud oma süütust tõendama.¹⁶⁹

"Tegelikkuses võib öelda, et süütuse presumptsiooni põhimõtte puhul ei ole tegemist tavalise õigusliku presumptsiooniga, sest presumptsioonid, nii nagu seda on ka näiteks fiktsioonid, on õigustehniliste võtetena toimivad normatiivsed eelotsustused, mille ülesanne on õiguse rakendajate tegevuse ühtse lähtepunkti fikseerimine."¹⁷⁰ "Mingi asjaolu presumeerimine tähendab teatud väite tõepärasuse eeldamist seni, kuni antud konkreetse kohtuasja puhul pole tõendatud vastupidist."¹⁷¹ Seega võib eelnevast järeldada, et kui ei ole jõustunud süüdimõistvat kohtuotsust, tuleb eeldada, et isik, kelle üle kohtu peetakse, on süütu, mitte vastupidi, ehk kui isiku süü on tuvastatud kohutuotsusega, ainult siis on võimalik lõpetada süütuse presumptsiooni kaitse.¹⁷² Ehk siis võib öelda, et kui kohut peetava isiku üle jõustub kohtuotsus, millest lähtub, et kõnealune isik on kuriteos süüdi tunnistatud, siis alles sellisel juhul saab eeldada, et isik on tõesti süüdi, ning tema suhtes süütuse presumptsiooni kaitse ka lõpeb. Käesoleva töö kontekstist lähtuvalt aga on süütuse presumptsiooni põhimõtte puhul tegemist kriminaalmenetlusliku õigusega ja käesoleva direktiivi 2018/822/EL osas see rakendamist ei leia.

¹⁶⁶ Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon, RT II 2010, 14, 54.

¹⁶⁷ *Ibid.*

¹⁶⁸ RKKKo 3-1-1-39-05, 01.06.2005, p. 13.

¹⁶⁹ Eesti Vabariigi Põhiseadus, RT I, 15.05.2015, 2.

¹⁷⁰ Eesti Vabariigi Põhiseadus, Kommenteeritud väljaanne, 2017, Paragrahv 22, p. 7.

¹⁷¹ *Ibid.*

¹⁷² Vender, S., Süütuse presumptsiooni rikkumine ametiisikute avaldustega, TÜ Magistritöö, Tallinn, 2017, Lk. 8.

Nii nagu süütuse presumptsioon käib oma omaduste poolest kohtumenetluslike põhiõiguste hulka, teeb seda ka enese mittesüüstamise privileeg.¹⁷³ Konkreetsemalt võib öelda, et isikuline kaitseala hõlmab kahte liiki subjekte, mis on kriminaalmenetluslikud ja väärteomenetluslikud:

- 1) enese mittesüüstamise privileeg hõlmab füüsilisi isikuid, kelle süüteoasja menetletakse;
- 2) ning samuti hõlmab enese mittesüüstamise privileeg nii kriminaalmenetluse kui ka väärteomenetluse tunnistajaid, keelates neid seejuures anda tunnistusi (ütlusteid) enese ja oma lähedaste vastu.¹⁷⁴

Eelnevast lähtuvalt võib öelda, et enese mittesüüstamise privileegist tulenevalt ei olda kohustatud enda või oma lähedaste vastu andma ütlusi, mis aitaksid kaasa toime pandud süüteo tõendamisele. Põhiliselt eeldab enese mittesüüstamise privileeg ikkagi seda, et süüdistaja peab tõendama isiku süüd, ja ta ei tohi mitte mingil viisil sundida isikut tunnistama enda või oma lähedase vastu ning samas ei piirdu õigus ennast mitte süüstada üksnes keeluga nõuda süüteoamenetluses isikult sunniga teavet, mis võib mingil viisil süüstada teda ennast või tema lähedasi, ega samuti keeluga avaldada kohtumenetluses sellist teavet, mis on õigusrikkumise kohapealt jaatavad või otseselt isikut süüstavad.¹⁷⁵

Enese mittesüüstamise privileegist lähtuvalt on Euroopa Inimõiguste Kohus leidnud, et EIÕK artikkel 6 lõiget 1 on rikutud ka juhul, kui isikut sunnitakse ise üle andma dokumente olukorras, milles ei ole välistatud, et teda võidakse nende dokumentide alusel süüdistada kuriteo toimepanemises (näiteks Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikast tulenev lahend *J. B. vs. Šveits*,¹⁷⁶ millest on töö autor lähemalt kirjutanud alapeatükis 2.2.).¹⁷⁷ Seega võib öelda, et niisamuti on kooskõlas eeltoodud põhimõtetega maksukorralduse seaduse § 64 lõike 1 punkt 6 ning sama seaduse paragrahvide 60–63, mille alusel on õigus keelduda isikul teabe andmisest ja tõendite esitamisest küsimustes, millele vastamine tähendaks iseenda või maksukohustuslase abikaasa, otsejoones sugulase, õe või venna, õe või venna alaneja sugulase, abikaasa otsejoones sugulase, abikaasa õe või venna (MKS § 64 lg 1 p 5¹⁷⁸) õigusrikkumises süüditunnistamist.¹⁷⁹

¹⁷³ Eesti Vabariigi Põhiseadus, Kommenteeritud väljaanne, 2017, Paragrahv 22, p. 39.

¹⁷⁴ *Ibid.*

¹⁷⁵ Teder, I., Isiku kaasaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses, Õiguskantsleri märgukiri, 2013, Lk. 4.

¹⁷⁶ EIKo 31827/96, *J.B. vs Šveits*, 2001, p. 66.

¹⁷⁷ RKKKo 3-1-1-39-05, 01.06.2005, p. 13.

¹⁷⁸ Maksukorralduse seadus¹, RT I, 07.12.2018, 5.

¹⁷⁹ RKKKo 3-1-1-39-05, 01.06.2005, p. 13.

Maksukorralduse seaduse § 60–63 ütleb seejuures aga kokkuvõtvalt, et maksuhalduril on õigus saada maksumenetluses tähendust omavate asjaolude väljaselgitamiseks maksukohuslaselt suulist või kirjalikku teavet, ning samuti on maksuhalduril õigus nõuda kolmandatelt isikutelt, sealhulgas ka krediitiasutustelt, teavet maksumenetluses tähendust omavate asjaolude kindlakstegemiseks.¹⁸⁰ Niisamuti on samade paragrahvide alusel maksuhalduril õigus nõuda maksumenetluses tähendust omavate asjaolude kindlakstegemiseks maksukohustuslaselt või kolmandalt isikult tema valduses olevate asjade ja esitajaväärtpaberite ettenäitamist ning samuti dokumentide esitamist ja seejuures ka saada teavet riigi-, valla- või linnaasutuselt maksumenetluses tähendust omavate asjaolude kohta, sealhulgas dokumentide esitamist ning asjade ettenäitamist.¹⁸¹

Eelnevaid maksukorralduse seaduse paragrahve analüüsid jõe autor järeldusele, et maksude laekumise tagamiseks teeb maksuhaldur koostööd maksukohustuslasega. MKS § 64 lõike 1 punktide 5 ja 6 osas, mis piiravad tõendite esitamise kohustuslikkust, on pigem tegemist erandi kui reeglina. Küll aga on siinkohal MKS § 56 kohaselt sätestatud kaasaaitamiskohustus ning MKS § 64 lõike 1 punktiga 6 antud vaikumisõigus omavahelises konfliktis.¹⁸² MKS § 56 sätestab maksukohustuslasele kohustuse teatada maksuhaldurile kõik temale teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust.¹⁸³ Samuti aga tulenevalt MKS § 64 lõike 1 punktist 6, mis annaks oma piisavalt laia käsitluse tõttu maksumaksjale justkui võimaluse keelduda koostööst maksuhalduriga, mis aga omakorda muudaks kogu maksumenetluse ebaefektiivseks.¹⁸⁴ Väga tihti on maksumenetluse puhul maksuhalduril tähendusrikka info saamine muudest allikatest raskendatud ning seega võivad ainukeseks oluliseks info jagajaks olla maksumaksjad endid, kui aga maksumenetlus kui selline oleks ebaefektiivne, siis tähendaks see üleüldist tagasilööki riigi toimimises ning selleks rahaliste vahendite kogumises.¹⁸⁵ Just seetõttu ei saa MKS § 64 lõike 1 punktis 6 sätestatud õigust tõlgendada selliselt, mis annaks maksumaksjale võimaluse keeldumaks igasugusest koostööst maksuhalduriga ning viidates seejuures võimalikule süüteo menetluse hirmule.¹⁸⁶

¹⁸⁰ Maksukorralduse seadus¹, RT I, 07.12.2018, 5.

¹⁸¹ *Ibid.*

¹⁸² Teder, I., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses, Õiguskantsleri märgukiri, 2013, Lk. 10.

¹⁸³ Maksukorralduse seadus¹, RT I, 07.12.2018, 5.

¹⁸⁴ Teder, I., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses, Õiguskantsleri märgukiri, 2013, Lk. 10.

¹⁸⁵ *Ibid.*

¹⁸⁶ *Ibid.*

Riigikohus on leidnud oma kriminaalkolleegiumi otsuses (number 3-1-1-39-05), et isikut ei saa karistada lähtuvalt enese mittesüüstamise privileegist kui ta on esitanud ametivõimudele valeandmeid kuna ei soovi et tuleks ilmsiks tema enda toime pandud kuritegu.¹⁸⁷ Niisamuti kinnitab seda asjaolu ka tegelikkuses Karistusseadustiku §-s 320 sätestatu, mille kohaselt on kuriteo või valeütluse subjektiks kannatanud ja tunnistaja mitte aga kahtlustatav või süüdistatav.¹⁸⁸ Samuti lähtub riigikohtu otsusest number 3-1-1-60-07, et samadel põhimõtetel nagu ka eelpool viidatud otsuses (number 3-1-1-39-05) on ka sellisel juhul, kui maksuhaldurile on esitatud võltsitud tõendeid eesmärgiga varjata iseenda varem toime pandud kuritegu, mille puhul on aga karistamine vastuolus põhimõtetega, mis tulenevad põhiseaduse § 22 lõikest 3 ja Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni artikli 6 lõikes 1 sätestatud enese mittesüüstamise privileegist.¹⁸⁹ Antud juhul on isiku karistamine välistatud ametivõimudele ebaõigete andmete esitamise ees, kui selle eesmärgiks on mitte paljastada kuritegu, mis on isiku enda poolt toime pandud ning seda kõike tingimusel, et sellele ei saa järgneda mingit aktiivset tegevust, mis viitaks teise isiku alusetuks süüstamiseks.¹⁹⁰

"Niisiis võib kokkuvõtvalt öelda, et enese mittesüüstamise privileeg on isiku põhiõigus keelduda aktiivsest kaasaaitamiskohustusest"¹⁹¹ ning samuti kui "otse põhiseadusest tulenev süüd välistav asjaolu."¹⁹² Muidugi tuleb silmas pidada, et enese mittesüüstamise privileegi puhul lubamatust riivist ei saa automaatselt tuleneda isiku õigeksmõistmist.¹⁹³ Igasugust kaasaaitamiskohustusest keeldumist maksumenetluses ei saa tõlgendada samuti kui seadusest tulenevat õigust. Õigust vaikida, mis on arenenud nii Euroopa inimõiguste kui ka põhivabaduste konventsiooni alusel, ning samuti muuhulgas Euroopa kohtupraktika enese mittesüüstamise privileegi kohapealt, kaitseb üldjoones ikkagi EIÕK artikkel 6 õigust õiglasele kohtumenetlusele üldiselt.¹⁹⁴

Maksuhalduril on maksukorralduse seadusest lähtuvalt õigus nõuda maksukohustuslaselt teavet

¹⁸⁷ RKKKo 3-1-1-39-05, 01.06.2005, p. 17.

¹⁸⁸ *Ibid.*

¹⁸⁹ RKKKo 3-1-1-60-07, 28.01.2008, p. 29.

¹⁹⁰ *Ibid.*

¹⁹¹ Aida, A., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise privileeg maksumenetluses, TÜ Magistritöö, Tallinn, 2016, Lk. 18.

¹⁹² Sootak, J., Muudatused ja täiendused karistusõiguse üldosas. Läbivad muudatused eriosa sätete kohaldamiseks, *Juridica*, 2014/8, Lk. 582-591.

¹⁹³ Reinsaar, S., Enese mittesüüstamise privileeg kriminaalmenetluses, TÜ Magistritöö, Tallinn, 2015, Lk. 13.

¹⁹⁴ Berger, M., Europeanizing Self-Incrimination: The Right to Remain Silent in the European Court of Human Rights, *Columbia Journal of European Law* 12, Issue 2, Vol. 12, 2006, p. 341.

(MKS § 60), asju ja dokumente, mis on vajalikud maksude kindlakstegemisel (MKS § 62).¹⁹⁵ Selle kohustuse täitmata jätmise eest näeb seadus ette sanktsiooni.¹⁹⁶ Samuti ütleb ka MKS § 67, et maksuhaldur võib sunniraha rakendamise hoiatuse teha ka maksukohustuslasele, kes ei ole täitnud maksuseadusest tulenevate aruannete või muude dokumentide esitamise kohustust.¹⁹⁷ Seejuures annab seadus laiale isikute ringile õiguse keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest, mida reguleerib MKS § 64, laiendades seega enese mittesüüstamise privileegi haldusmenetlusele.¹⁹⁸ Tulenevalt siinjuures MKS § 64 lg 1 p 6-st, ehk tegelikkuses peaks olema arusaadav maksuhalduri poolt nõutavast informatsioonist, kas see võib olla mingit pidi riivav maksukohustuslase vaikimisõigusele, kuna antud juhul ei ole käesolevas sättes selgelt sõnastatud seda, mil viisil võib maksukohustuslane kasutada enese mittesüüstamise privileegi nii, mis ei sunniks maksukohustuslast avaldama teavet või dokumente, mis viiks tema süüditunnistamiseni ning seejuures rikuks tema vaikimisõigust.¹⁹⁹

Käsitledes enese mittesüüstamise põhiõigust, võiks öelda, et isikul on õigus tugineda MKS § 64 lõike 1 punktile 6 maksumenetluses juhul, kui esineb reaalne oht, et nimetatud teave võib viia isiku enesesüüstamiseni.²⁰⁰ Antud reaalne oht on olemas juhul kui on üheaegselt käimas samadel asjaoludel nii maksumenetlus kui ka süüteomenetlus (ehk paralleelsed menetlused) ning sellest tulenevalt on isikul maksumenetluses asjassepuutuva teabe osas õigus tugineda (see tähendab samal ajal ka süüteomenetluse esemeks oleva teabe) MKS § 64 lõike 1 punkt 6 õigusele.²⁰¹

2.1. Paralleelmenetlustest kaasaaitamiskohustuse ja vaikimisõiguse konflikti olukorras

Käesolevas peatükis on autor käsitlenud kaasaaitamiskohustuse ja vaikimisõiguse konflikti. Antud juhul on tegemist olukorraga, kus toimub paralleelselt nii haldus- kui kriminaalmenetlus.

¹⁹⁵ Lõhmus, U., Põhiõigused kriminaalmenetluses, Juura, 2014, Lk. 132.

¹⁹⁶ *Ibid.*

¹⁹⁷ Maksukorralduse seadus¹, RT I, 07.12.2018, 5.

¹⁹⁸ Lõhmus, U., Põhiõigused kriminaalmenetluses, Juura, 2014, Lk. 132.

¹⁹⁹ Aaremäe, H., Maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegi ulatus maksuõigusnormi rikkumisel paralleelmenetluses, TÜ Magistritöö, Tartu, 2014, Lk. 44.

²⁰⁰ Teder, I., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses, Õiguskantsleri märgukiri, 2013, Lk. 10.

²⁰¹ Teder, I., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses, Õiguskantsleri märgukiri, 2013, Lk. 11.

Kuna käesolevas uurimistöös on probleemiks maksunõustajatele ja maksukohustuslastele seatud kohustused seoses uue direktiiviga 2018/822/EL ning sellest tulenevalt enese mittesüüstamise põhiõiguse võimalik riive, siis paralleelmenetluste käsitlemine on antud töös igati põhjendatud.

Haldusmenetlus on vastavalt haldusmenetluse (HMS) seaduse § 2 lõikes 1 sätestatule haldusorgani tegevus määruse või haldusakti andmisel, toimingu sooritamisel või halduslepingu sõlmimisel.²⁰² Haldusmenetlus on suunatud isiku õiguste kaitse tagamisele, mis on ka HMS-i põhieesmärk.²⁰³ Samuti on haldusmenetluse põhieesmärk kaitsta kodanikke võimu omavoli eest, mistõttu loetaksegi haldusmenetluseks vaid seda osa riigi tegevusest, mis ka kodanikke puudutab.²⁰⁴ Haldusmenetlus kaitseb küll isiku õigusi ennetavalt ning sedagi eelkõige asutuste ja kodanike vahelise suhtluse teel.²⁰⁵ Menetlusreeglid aga püüavad tagada selle, et asutus oleks piisavalt informeeritud (näiteks isiku ärakuulamise kohustuse kaudu) ja et ta oleks sunnitud ka oma otsuse põhjalikult läbi mõtlema (otsuse motiivide esitamise kohustus).²⁰⁶

HMS § 2 lõike 2 kohaselt ei loeta haldusorganite tegevusest haldusmenetluseks:

- 1) vääртеomenetlust;
- 2) süütegede kohtueelset uurimist;
- 3) tööstusomandi õiguskaitse menetlust;
- 4) riigihangete pakkumismenetlust ja selle käigus puhkenud vaidluste lahendamist.²⁰⁷

Kuigi HMS § 112 lõikest 2 võib teisiti aru saada, ei nõua HMS kohaldamine erivaldkondades seda, et eriseadus otseselt HMS-i nimetaks, viide HMS-ile on vajalik vaid sellistes valdkondades, kus menetluse regulatsiooni põhjalikkus on võrreldav haldusmenetluse normidega.²⁰⁸ Selline valdkond on näiteks maksundus, sest maksukorralduse seadus reguleerib samuti ise küllaltki põhjalikult maksumenetlust.²⁰⁹ Seega võib öelda, et "haldusmenetlus on ka maksumenetlus,

²⁰² Haldusmenetluse seadus, RT I, 13.03.2019, 55.

²⁰³ Aedmaa, A., Lopman, E., Parrest, N., Pilving, I., Vene, E., Haldusmenetluse käsiraamat, Tartu Ülikooli kirjastus, 2004, Lk. 38.

²⁰⁴ Aedmaa, A., Lopman, E., Parrest, N., Pilving, I., Vene, E., Haldusmenetluse käsiraamat, Tartu Ülikooli kirjastus, 2004, Lk. 25.

²⁰⁵ Aedmaa, A., Lopman, E., Parrest, N., Pilving, I., Vene, E., Haldusmenetluse käsiraamat, Tartu Ülikooli kirjastus, 2004, Lk. 38.

²⁰⁶ *Ibid.*

²⁰⁷ Aedmaa, A., Lopman, E., Parrest, N., Pilving, I., Vene, E., Haldusmenetluse käsiraamat, Tartu Ülikooli kirjastus, 2004, Lk. 26.

²⁰⁸ Aedmaa, A., Lopman, E., Parrest, N., Pilving, I., Vene, E., Haldusmenetluse käsiraamat, Tartu Ülikooli kirjastus, 2004, Lk. 37.

²⁰⁹ *Ibid.*

milles toimub maksu määramise aluste leidmine, maksusumma otsustamine või selle määratlemine deklaratsiooni esitamise kaudu või maksuhalduri haldusaktiga."²¹⁰ Haldusakt toob kaasa küll õiguslikke tagajärgi, kuid toimingul on tegu põhilisest faktiliste tagajärgedega, kuid ei ole siinkohal välistatud ka õiguslikud tagajärjed.²¹¹ Oluline on aga märkida, et maksuasjades oleks justkui oluline fakti tõendamine, kuid samas valitseb siinkohal õhus pigem küsimus selles osas, et milline on ikkagi kummagi poole kohustus mingit fakti tõendada.²¹² Maksu maksja peab maksuotsust saades tõendama, et see on vale, küll aga teiselt poolt peab maksuamet tõendama asjaolu, millel tema otsus tugineb.²¹³

Arutledes kaasaaitamiskohustuse üle, ei ole isikul kohustust kaasa aidata endale trahvi või kriminaalkaristuse määramisele, kuna maksumenetluses kaasaaitamiskohustust täites peaks isik looma aluse enda kriminaalvastutusele võtmiseks.²¹⁴ Ehk siis maksumenetluses tuleb järgida haldusmenetlusele omaseid printsiipe, mis antud juhul oleks õigus keelduda ütluste andmisest.²¹⁵ Seega jõuab autor järeldusele, et haldusmenetluse korral kehtib enese mittesüüstamise põhiõigus, kui tegemist on ainult süüteo või väärteo osas vastutusele võtmisega. Seda põhjusel, et isik ei saa aidata kaasa oma vastutusele võtmisele ning ei ole seega kohustatud ütlusi andma põhiseaduse § 22 lõike 3 sättest tulenevalt. Küll aga peaks isik maksumenetluses järgima ka maksukorralduse seadusest tulenevat nõuet maksuhaldurile andmete esitamise kohta. Viidates MKS § 64 lg 1 punktile 6, peaks isik olema võimeline põhjendama kaasaaitamiskohustusest keeldumist või seda, mil määral see rikub enese mittesüüstamise põhiõigust. "Haldusmenetluses üldiselt näevad õigusaktid ette kaasaaitamiskohustuse või pööratud tõendamiskoormuse."²¹⁶

Karistusseadustiku (KarS) kohaselt on süütegu karistatav tegu, mis vastab süüteokoosseisule, on õigusvastane ja isik on selle toimepanemises süüdi (KarS § 2 lg 2).²¹⁷ Karistusseadustiku § 3 lõike 2 kohaselt on süüteod nii kuriteod kui ka väärteod.²¹⁸ Seejuures on kuritegu aga kriminaalmenetluse mõistes vaid niisugune süütegu, mille kirjeldus on esitatud karistusseadustikus ja mille eest on füüsilisele isikule põhikaristusena ette nähtud rahaline karistus või vangistus, juriidilisele isikule aga rahaline karistus või sundlõpetamine (KarS § 3 lg

²¹⁰ Laanemets, J., Urm, A., Tõendamiskohustus maksumenetluses, Raamatupidaja, 2012.

²¹¹ Rauk, T., Regulaatiivsus ja selle sisustamise problemaatika, Juridica, 2013/6, Lk. 371-377.

²¹² *Ibid.*

²¹³ *Ibid.*

²¹⁴ *Ibid.*

²¹⁵ *Ibid.*

²¹⁶ Aavik, K., Tegevusloa kehtetuks tunnistamine: kas haldussund või karistus?, Juridica, 2011/4, Lk. 271-280.

²¹⁷ Kiris, A., Nuuma, P., Kukrus, A., Oidermaa, E., Õigusõpetus, Külim, 2009, Lk. 358.

²¹⁸ Karistusseadustik¹, RT I, 04.01.2019, 15.

3), väärtegu on aga süütegu, mille puhul põhikaristusena on ette nähtud seaduseandja poolt rahatrahv või arest ning mis võib olla karistatavana kirjeldatud nii karistusseadustikus kui ka mõnes muus seaduses.²¹⁹

Süüteo koosseis koosneb teo objektiivsetest ja subjektiivsetest tunnustest.²²⁰ Objektiivseteks tunnusteks saab nimetada mingisugust tegevust või tegevusetust, seaduses ettenähtud tagajärge, põhjuslikku seost teo ja tagajärje vahel, isiku erilist isikutunnust ja teo väliseid asjaolusid ning subjektiivseteks tunnusteks saab nimetada tahtlust või ettevaatust teo toimepanemisel, teo motiivi, ajendit, eesmärki või muud süüteo koosseisu subjektiivset tunnust.²²¹ Samuti võib öelda, et süüteo koosseisu kirjeldusest nähtub, kas süütegu on toimepandav tegevusega või tegevusetusega, on see tahtlik või mingi juhul siiski ettevaatamatu.²²² Väärtegade piiritlemine kuritegudest toimubki süüteo eest ette nähtud võimaliku karistuse liigi alusel – kui selleks on rahatrahv või arest, on tegu hinnatav vääртеona, aga kuriteoga on tegemist juhul, kui toime pandud teo eest on ette nähtud rahaline karistus või vangistus.²²³

Väga oluline printsiip süüteomenetluse puhul on see, mis sätestab, et süüteoasjadega seonduv kohtumenetlus peab olema õiglane.²²⁴ Õiglase kohtumenetluse all peetakse silmas situatsiooni, kus isiku karistamiseks lasub riigil kui sanktsioneerival poolel kohustus tõendada isiku süüd ehk võib öelda, et see põhineb arusaamal, et kui süüteoõiguses kehtiks vastupidine ehk süülisuse presumpatsioon, mille kohaselt isik peaks ise tõendama oma süü puudumist, siis antud juhul riigi vastu üksi silmitsi seisval isikul oleks praktiliselt võimatu karistusest pääseda.²²⁵ Seega võib öelda, et tegelikkuses on enese mittesüüstamise õigus üks nendest meetmetest, mille abil tagatakse ka siinjuures seda, et riigil tuleb teha ise pingutusi isiku süü tõendamiseks ja isiku karistamiseks vääртеo- või kuriteo toimepanemise eest, mitte isik ise ei ole see, kes sellele kaasa aitab enda süüdi tunnistamisega.²²⁶

Seega võib öelda, et "maksumenetluses kehtivad hoopis teised põhimõtted kui süüteomenetluses - maksumenetluses kehtib kaasaaitamiskohustus, süüteomenetluses aga õigus ennast mitte

²¹⁹ Kiris, A., Nuuma, P., Kukrus, A., Oidermaa, E., Õigusõpetus, Külim, 2009, Lk. 358.

²²⁰ *Ibid.*

²²¹ *Ibid.*

²²² *Ibid.*

²²³ Kiris, A., Nuuma, P., Kukrus, A., Oidermaa, E., Õigusõpetus, Külim, 2009, Lk. 362.

²²⁴ Teder, I., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses, Õiguskantsleri märgukiri, 2013, Lk. 3.

²²⁵ *Ibid.*

²²⁶ *Ibid.*

süüstada."²²⁷ Süüteomenetluse puhul on seega enese mittesüüstamise põhiõigus igati põhjendatud ning kehtiv, sest isik ei saa kaasa aidata enda kriminaalkorras vastutusele võtmisele. Maksumenetluses peaks isik eelkõige järgima maksuhalduri nõuet esitada vastavaid dokumente, ütlusi ning muud sellist, mis maksukorralduse seadus ette näeb. Olukorras, mis võib kaasa tuua isiku vastutusele võtmist kriminaalmenetluslikus korras, kehtib samuti õigus ennast mitte süüstada ning sellest lähtuvalt ei pea isik kaasa aitama menetluse läbiviimisele.

Siin kerkib esile probleem, mille kohaselt maksuhaldur, kes on üheaegselt nii kohtuväline väärteo- ja kriminaalmenetleja, alustab paralleelselt kaks menetlust – haldusmenetluse ja süüteomenetluse.²²⁸ Kui aga haldusmenetluses kogutud dokumente kasutatakse isiku vastu süüteomenetluses maksusüüteo tõendamiseks, siis paratamatult ilmneb siinkohal maksukohustuslase protseduuriliste õiguste rikkumise oht.²²⁹ Samuti võib seejuures, kui käesolevaid dokumente ei kasutata otseselt, vaid hoopis uute tõendite hankimiseks, sattuda ohtu just enese mittesüüstamise privileeg, ehk ausa ja õiglase kohtumenetluse põhimõtte.²³⁰ Ehk siis võib öelda, et kui maksukohustuslane on kriminaalasjas valinud passiivse kaitse- ja vaikimistaktika, siis maksumenetluses on üheaegselt suhteliselt raske täita kaasaaitamiskohustust, kuna selliselt võiks isik avada oma kaitsepositsiooni ka kriminaalasjas.²³¹

Maksuhaldur eeldab üldiselt, et maksukohustuslane teeb maksuhalduriga koostööd ning lähtub seega kaasaaitamiskohustuse põhimõttest, mille kohaselt näiteks maksusumma valesti määramisel peaks maksukohustuslane tegema maksuhalduriga niivõrd koostööd, et tõendada, et see maks on määratud valesti.²³² Eesti Vabariigi põhiseaduse § 22 lõikest 3 tuleneva õiguse kohaselt ei tohi kedagi sundida tunnistama iseenda või oma lähedase vastu, antud juhul on see õigus tagatud igati süütemenetluses, küll aga mitte haldusmenetluses.²³³

Küll aga on kahe menetluse paralleelselt kulgemisel maksumaksjal ütlustest või informatsiooni jagamise osas õigus keelduda ehk vaikimisõigus (ladina keeles *nemo tenetur*) ning samuti samaaegselt on informatsiooni andmise kohustus (kaasaaitamiskohustus).²³⁴ Vaikimisõiguse

²²⁷ Teplõhh, D., Maksuhalduri praktika ning enese mittesüüstamise põhiõigus, Rup, 2013.

²²⁸ *Ibid.*

²²⁹ *Ibid.*

²³⁰ *Ibid.*

²³¹ Kivistik, V., Tõendamiskoormusest ja tsiviilhagist maksualastes kriminaalasjades seoses Riigikohtu 2007. a lahenditega, MaksuMaksja, 2007, Nr. 11.

²³² Palm, K., Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral, MaksuMaksja, 2008, Nr. 8.

²³³ *Ibid.*

²³⁴ *Ibid.*

põhimõttest lähtuvalt on MKS § 64 lõike 1 punktide 5 ja 6 kohaselt maksukohustuslasel endil ja ka tema lähisugulastel õigus keelduda teabe andmisest ja tõendite esitamisest küsimustes, millele vastamine tähendaks tema või tema lähedase isiku õigusrikkumises süüditunnistamist.²³⁵ Küll aga on siiski siinjuures tegu pigem erandi kui reegluga MKS §-s 56 sätestatud maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse suhtes, kuna oluline on seejuures ikkagi põhjendada oma keeldumise koostööd maksuhalduriga, sest kui maksukohustuslased seda ei teeks ning viitaksid üksnes hüpoteetilisele süüteomenetlusele, siis muutuks MKS § 56 põhimõtteliselt täiesti sisutühjaks.²³⁶

Siinkohal tuleb tugineda sellele, et kui maksu- ja süüteomenetlust viib läbi üks ja sama asutus, siis üsna tõenäoliselt võib sellega kaasneda oht, et tõendeid, mis on saadud maksumenetlusest kasutatakse samuti ka süüteomenetluses, seda eriti just väärteomenetluses, mida ainuisikuliselt juhib maksuhaldur.²³⁷ Süüteomenetluses on eelkõige eesmärgiks isiku karistamine²³⁸ ja maksumenetluses on maksuhalduritele tagatud eesmärk maksude laekumise näol ning seega põimub siinkohal "enese mittesüüstamise põhiõigus – ehk puudub kohustus aidata kaasa enda süüteo tõendamisele."²³⁹ Seejuures tuleb küll lisaks silmas pidada, et alustades maksumenetlust ei saa eeldada, et sellele järgneb paralleelselt ka kriminaalmenetlus.²⁴⁰ Isik soovides vaikida ning seejuures mitte esitada tõendeid või teavet, siis samuti ei ole maksuhalduril maksumenetluses õigust, et neid sunniga isikult nõuda ehk sellisel juhul jääks haldusakt seejuures ikkagi täitmata.²⁴¹ Sellest lähtuvalt võib öelda, et teabevahetus paralleelmenetlustes ohustab õiglase menetluse põhimõtet ning MKS § 162 lõike 2 punktist 1 sätestatud maksuhalduri ehk Maksu- ja Tolliameti menetluspädevus maksusüüteoasjades on vastuolus PS § 22 lõikest 3 tuleneva enese mittesüüstamise põhiõigusega.²⁴² Seega samaaegselt kulgevad menetlused on põhiseaduslike põhimõtetega vastuolus kahjustades seejuures üksikisikute õigusi ja huve.²⁴³

Kuigi isikul on igati õigus keelduda teabe andmisest, tekivad probleemid ühes menetluses saadud teabe kasutamisega teises menetluses, täpsemalt kriminaal- ja haldusmenetluse paralleelse kulgemise puhul, kus ei ole välistatud vastastikkust teabevahetust.²⁴⁴ Nii võib tekkida olukord,

²³⁵ Palm, K., Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral, MaksuMaksja, 2008, Nr. 8.

²³⁶ *Ibid.*

²³⁷ Teplõhh, D., Maksuhalduri praktika ning enese mittesüüstamise põhiõigus, Rup, 2013.

²³⁸ Lill, K., Kaasaaitamiskohustuse ja enese mittesüüstamise privileeg paralleelmenetluses, TTÜ Magistritöö, Tallinn 2018, Lk. 9.

²³⁹ Teplõhh, D., Maksuhalduri praktika ning enese mittesüüstamise põhiõigus, Rup, 2013.

²⁴⁰ Palm, K., Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral, MaksuMaksja, 2008, Nr. 8.

²⁴¹ *Ibid.*

²⁴² Teplõhh, D., Maksuhalduri praktika ning enese mittesüüstamise põhiõigus, Rup, 2013.

²⁴³ Palm, K., Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral, MaksuMaksja, 2008, Nr. 8.

²⁴⁴ *Ibid.*

mille kohaselt maksumenetluses isik peab avaldama teavet või esitama dokumente, mis võivad olla samuti ajendiks kriminaalmenetluse alustamiseks ning seega saadakse esitatud tõendeid kasutada tema enda vastu.²⁴⁵

Riigikohus on oma lahendis leidnud, et tulenevalt MKS § 64 lõikest 1 punktist 6 ning selle kasutamata jätmisele viitamine ei anna alust kohtualuse maksumenetluses antud seletusi kasutada kriminaalmenetluses tema tahte vastaselt.²⁴⁶ Seega peaks maksuhaldur ehk Maksu- ja Tolliamet ning samuti prokuratuur igas kindlas olukorras hindama seda, kas maksumenetluses kogutud dokumendid süüteomenetluse tõendina on lubatud või kui mitte, siis vastavalt jätma need kasutamata.²⁴⁷ "Kui seda nõuet seejuures siiski mingil põhjusel ei täideta, saab isik panna PS § 22 lõikest 3 tuleneva enese mittesüüstamise privileegi maksuma kohtu abil *ex post facto* (ladina keelest) ning seda aga kriminaalmenetluse seadustiku (KrMS) § 2 punkti 1 koostoimes põhiseaduse § 22 lõikega 3."²⁴⁸

KrMS § 2 punktist 1 lähtuvalt on kriminaalmenetlusõiguse allikas muu hulgas Eesti Vabariigi põhiseadus²⁴⁹ ning sellest lähtuvalt saab viidata põhiseaduse § 22 lõikele 3. Niisamuti KrMS § 34 lõike 1 punkti 1 koostoimes MKS § 64 lõike 1 punktiga 6 ning samuti lähtuvalt Riigikohtu otsusest number 3-1-1-116-10.²⁵⁰ KrMS § 34 lg 1 punkti 1 kohaselt on kahtlustataval õigus teada kahtlustuse sisu ja anda selle kohta ütlusi või keelduda ütluste andmisest²⁵¹ ning samuti on MKS § 64 lg 1 punkti 6 kohaselt teabe andmisest ja tõendite esitamisest keeldumise õigus on isikul küsimustes, millele vastamine tähendaks enda või oma lähedase isiku õigusrikkumises süüditunnistamist.²⁵² Käesoleval juhul on see üheselt ja selgelt mõistetav, et kui kasutatakse mingisugust lubamatut tõendit süüteomenetluses, siis isik ise saab tegelikkuses lasta ja vaidlustada antud tõendi kasutamise, mis omakorda viiks kõnealuse tõendi menetlusest kõrvaldamisse, niisamuti väljendab juba eelnevalt refereeritud tõendi lubatavuse vaidlustamise õigust ka EIÕK artikkel 6, mis sätestab õiglase kohtupidamise printsiibi.²⁵³ Seega loetakse

²⁴⁵ Palm, K., Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral, MaksuMaksja, 2008, Nr. 8.

²⁴⁶ RKKKo 3-1-1-57-07, 22.10.2007, p 16.

²⁴⁷ Teder, I., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses, Õiguskantsleri märgukiri, 2013, Lk. 13.

²⁴⁸ *Ibid.*

²⁴⁹ Kriminaalmenetluse seadustik¹, RT I, 13.03.2019, 7.

²⁵⁰ Teder, I., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses, Õiguskantsleri märgukiri, 2013, Lk. 13.

²⁵¹ Kriminaalmenetluse seadustik¹, RT I, 13.03.2019, 7.

²⁵² Maksukorralduse seadus¹, RT I, 07.12.2018, 5.

²⁵³ Teder, I., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses, Õiguskantsleri märgukiri, 2013, Lk. 13.

kriminaalmenetluses tõend lubamatuks siis, kui selle kogumisel on oluliselt rikutud tõendite kogumise nõudeid ja korda, mida on Riigikohus selgitanud ka oma otsuses number 3-1-1-116-10²⁵⁴. "Sellest lähtuvalt võib kriminaalmenetluse välise toiminguga kogutud tõendi kasutamine olla lubamatu, kui selle saamisel ei ole järgitud KrMS §-s 64 sätestatud tõendite kogumise üldtingimusi või teatud kriminaalmenetluslike garantiisid, kaasaarvatud PS § 22 lõikest 3 ja KrMS § 34 lg 1 punktist 1 tulenevat õigust mitte olla sunnitud aitama kaasa enda või oma lähedaste poolt toime pandud kuriteo tõendamisele."²⁵⁵

Seega jõuab autor eelneva põhjal järeldusele, et tegelikkuses on paralleelselt kulgevate menetluste puhul suurim probleem see, et tekib üsna reaalne oht ennast süüstada. Aidates kaasa toimivale maksumenetlusele, võib tekkida olukord, kus ütluste andmise või tõendite esitamise tagajärjel saab isikut võtta vastutusele vähemalt väärteo korras, kuigi maksumenetluses antud ütlusi ja seletusi ei tohiks süüdistatava tahte vastaselt kasutada kriminaalmenetluse raames. Üsna tõenäoline on ka see, et mõlemat menetlust võib läbi viia maksuhaldur, käesoleval juhul Maksu- ja Tolliamet. Seega võiks samaaegselt kulgevate menetluste probleemi ühe lahendusena olla maksuhalduri pädevuse piiramine kohtuvälise menetlejana väärteo- ja kriminaalasjades.²⁵⁶

Küll aga ei pea isik täitma haldusmenetluslikku kaasaaitamiskohustust juhul, kui see annaks alust enda või oma lähedase isiku puhul süüdi tunnistamisele ning samuti ei saa sellest tulenevalt kaasaaitamiskohustuse mittetäitmine või mittekohane täitmine endaga kaasa tuua ühtegi karistust ja samuti ei ole siinkohal oluline, kas süüteomenetlust on alustatud või mitte.²⁵⁷ Küll aga ei tohi süüteomenetluse eesmärgiks olla haldusmenetluse jaoks tarvilike, kas tõendite või ütluste kogumine kuna tihtilugu on juhtumeid, mille suhtes haldusorganitel tekib kiusatus haakida haldusmenetlus süüteomenetluse sappa ning selliselt hiilida kõrvale isikule tagatud õiguste osas haldusmenetluses.²⁵⁸ MKS näeb siin seega rida juhtumeid, mil paralleelsete menetluste puhul kriminaalmenetlus annab aluse maksumenetluses isikule tagatud õigusi piirata.²⁵⁹

²⁵⁴ RKKKo 3-1-1-116-10, 10.03.2011, p. 8.

²⁵⁵ Teder, I., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses, Õiguskantsleri märgukiri, 2013, Lk. 12.

²⁵⁶ Teplõhh, D., Maksuhalduri praktika ning enese mittesüüstamise põhiõigus, Rup, 2013.

²⁵⁷ Sarv, J., Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest, Juridica, 2005/5, Lk. 308-320.

²⁵⁸ *Ibid.*

²⁵⁹ *Ibid.*

2.2. Euroopa Inimõiguste Kohtu praktika enese mittesüüstamise privileegi osas

Käesolevas peatükis on autor käsitlenud uurimistööst tulenevast probleemist lähtuvalt, kas direktiiviga 2018/822/EL piiratakse lubamatult maksunõustajate ja maksukohustuslaste puhul enese mittesüüstamise privileegi ning kuidas on Euroopa Inimõiguste Kohus oma senise praktika käigus käsitlenud enese mittesüüstamise privileegi.

Enese mittesüüstamise privileegi on käsitletud ka Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikas. Üks selline kohtuasi on näiteks kohtuasi number 18731/91 (*John Murray vs. Ühendkuningriik*).²⁶⁰ Politseiametnikud vahistasid kaebaja 1990. aasta jaanuaris järgmiste sõnadega "te ei pea mitte midagi ütleva, kui te seda teha ei soovi, aga peame teid hoiatama, et kui te ei maini ühtegi asjaolu, millele te kohtus oma kaitseks toetute, siis teie ebaõnnestumist kasutada seda võimalust mainimaks mingit asjaolu, võib kohus käsitleda kui teie vastu suunatud asjakohaste tõenditena ning kui te soovite midagi öelda, siis kõike, mida te ütlete võidakse esitada tõendusmaterjalidena".²⁶¹ Kokku küsitleti John Murray'd 21 tundi ja 39 minutit, mille tulemusel ütles kaebaja lõplikul ülekuulamisel, et tema advokaat oli tal soovitanud mitte ühelegi küsimusele vastata.²⁶² Kaebaja väitel rikuti EIÕK artikli 6 punkte 1 ja 2, mis kujutas endast vaikimisõiguse rikkumist, õigust ennast mitte süüdistada ning samuti põhimõtet, et prokuratuur leiab ise tõendid juhtumi tõendamiseks ilma süüdistatava abita.²⁶³ Samuti märgib kaebaja, et õigus vaikida on tema arvates absoluutne õigus, mida süüdistataval on õigus kasutada.²⁶⁴ Euroopa Kohus on seejuures aga märkinud, et õigus vaikida ei ole absoluutne õigus antud mõttes, et süüdistatava õigust vaikida ei võiks mitte mingil juhul kasutada tema vastu.²⁶⁵

Lähtudes eelnevast Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikast (*John Murray vs. Ühendkuningriik*), on kohtuasjas *J. B. vs. Šveits* (31827/96) Euroopa Kohtu hinnangul välja toodud asjaolu, et EIÕK artikkel 6 ei sätesta otseselt õigust vaikida ning enese mittesüüstamise privileegi, kuid on siiski üldtunnustatud rahvusvaheline standard, mis on ka seejuures EIÕK artikkel 6 lõike 1 kohaselt õiglase kohtumenetluse põhikomponent.²⁶⁶ Kohtuasjas *J.B. vs. Šveits* soovis maksuamet

²⁶⁰ EIKo 18731/91, *John Murray vs Ühendkuningriik*, 1996.

²⁶¹ EIKo 18731/91, *John Murray vs Ühendkuningriik*, 1996, p. 11.

²⁶² EIKo 18731/91, *John Murray vs Ühendkuningriik*, 1996, p. 16.

²⁶³ EIKo 18731/91, *John Murray vs Ühendkuningriik*, 1996, p. 41.

²⁶⁴ *Ibid.*

²⁶⁵ Lõhmus, U., *Põhiõigused kriminaalmenetluses*, Juura, 2014, Lk. 120.

²⁶⁶ EIKo 31827/96, *J.B. vs Šveits*, 2001, p. 64.

teada kaebaja tulusid ja esitas nende teada saamiseks korduvalt nõude tema sissetulekute kohta käivate dokumentide esitamiseks.²⁶⁷ Kuna J.B. keeldus, siis tulenevalt sellest karistati teda dokumentide esitamata jätmise eest korduvalt rahatrahviga, millest Euroopa Inimõiguste Kohus tuvastas EIÕK artikli 6 lõike 1 rikkumise ning seega jõudis kohus järeldusele, et võimud sundisid trahvidega andma teavet, et hinnata maksude tasumise õigsust, ning samuti ka kaebajat ennast süüstama.²⁶⁸ Seega võib öelda, et järelikult on Euroopa Inimõiguste Kohus leidnud, et "enese mittesüüstamise privileegi kaitseala laieneb samuti dokumentidele ja tõenditele, kuna isikul laieneb õigus mitte anda avalikule võimule üle ennast süüstavaid dokumente, mille olemasolu ei sõltu kahtlustatava tahtest."²⁶⁹ Seejuures ei ole aga täpsustatud, kas ennast süüstavate dokumentide näol oli tegu andmetega, mis oleks eeldanud isiku süüteo korras vastutusele võtmist või mitte.

Kohtuasjas *Saunders vs. Ühendkuningriik* (19187/91) ei pea Euroopa inimõiguste kohus oluliseks otsustada, kas õigus ennast mitte süüstada on absoluutne õigus või võib selle piiramine teatavatel asjaoludel olla õigustatud.²⁷⁰ Antud kohtuotsusest tuleb välja, et isikul ei ole mitte mingit kohustust esitada süüteomenetlejale dokumente või anda ütlusi, mis võiksid paljastada tema poolt toime pandud maksusüütegu.²⁷¹ Sellest lähtuvalt võib öelda, et süüteomenetluses ei ole isikul mitte mingisugust kohustust esitada dokumente või anda ütlusi, nii nagu isik peaks seda tegema maksumenetluses, mis annaks alust avalikustada maksusüütegu, mille isik on toime pannud.²⁷² Niisamuti tuleb märkida, et iga viga, mis on tehtud maksudeklaratsioonis ning olenemata vea suurusest või sellest, kas see oli tehtud tahtlikult või mitte võib tuua vastutusele võtmise vähemalt väärteo korras.²⁷³ Seejuures isiku vastutusele võtmisel väärteo korras on võimalik iga juhtumi puhul, mis on lõppenud maksu juurde määramisega ning kriminaalkorras vastutusele võtmine eeldab juba maksukahju vähemalt 32000 euro ulatuses.²⁷⁴

Euroopa Inimõiguste Kohtu ning samuti halduskohtute praktika märgib üheselt, et kaasaaitamiskohustusest kõrvalehoidumiseks ei saa kasutada enese mittesüüstamise privileegi, küll aga võib olla tegu vaikimisõiguse rikkumisega siis, kui isikut sunnitakse avaldama teavet,

²⁶⁷ Lõhmus, U., Põhiõigused kriminaalmenetluses, Juura, 2014, Lk. 120.

²⁶⁸ *Ibid.*

²⁶⁹ Teplõhh, D., Maksuhalduri praktika ning enese mittesüüstamise põhiõigus, Rup, 2013.

²⁷⁰ EIKo 19187/91, *Saunders vs Ühendkuningriik*, 1996, p. 74.

²⁷¹ *Ibid.*

²⁷² Teplõhh, D., Maksuhalduri praktika ning enese mittesüüstamise põhiõigus, Rup, 2013.

²⁷³ *Ibid.*

²⁷⁴ *Ibid.*

mis viiks tema süüditunnistamiseni.²⁷⁵ See kehtib ka näiteks mobiiltelefonide ning nende avamise kohta. Probleemi ei ole käsitletud kümne või kahekümne aasta tagustes Euroopa Inimõiguste Kohtu lahendites, kuna siis ei olnud mobiiltelefonid laialt levinud. Küll aga on 2017 aastal Ameerika Ühendriikide kohus leidnud kohtuasjas Minnesota osariik vs. Matthew Vaughn Diamond, et kui sunnitakse sõrmejäljega avama oma telefoni, siis see konkreetselt ei ole vastuolus enese mittesüüstamise privileegiga.²⁷⁶ Kui selles olukorras tekiks ametiisikutel võimalus saada telefonist olulist infot, mis viitaks isiku süüditunnistamiseni kriminaalmenetluslikus korras, siis töö autori arvates on tegemist siiski enese mittesüüstamise põhiõiguse riivega.

Eelnevast järeldades võib öelda, et seadusega ettenähtud teabe andmise kohustuse ja enese mittesüüstamise privileegi vahel võib tekkida konflikte, mille lahendamiseks pole Euroopa Inimõiguste Kohus andnud selgeid juhiseid.²⁷⁷ Probleemid tekivad eelkõige olukordades, kus seadus eristab kaheastmelist menetlust.²⁷⁸ Haldusmenetluses on selleks isikud, kelle vastu riigiasutused huvi tunnevad, ning kes peavad tegema võimudega koostööd, mis omakorda sisaldab teabe andmist politseile, maksuhaldurile või konkurentsiametile ja teistele ametiisikutele, ilma et isikud saaksid kasutada enese mittesüüstamise privileegi.²⁷⁹ Kui aga haldusmenetluse jooksul ilmnevad mingisugused teo tunnused, mille konventsiooni kohaldamise praktika tunnustab kriminaalsüüdistuseks, siis tekib isikul õigus vaikida ja ennast mitte süüstada.²⁸⁰ Euroopa Inimõiguste Kohtu senise praktika kohaselt võivad ametiasutused haldusmenetluse kohaselt nõuda seletusi ja dokumentide esitamist, aga võimud seejuures ei või kriminaalmenetluses üldjuhul kasutada kahtlustatava või süüdistava haldusmenetluses antud seletusi ega kohustada üle andma dokumente.²⁸¹

²⁷⁵ Kanger, L., Enese mittesüüstamise privileeg maksuvaidluste lahendamisel Eesti halduskohtute ja EIK praktikas, Riigikohus, Kohtupraktika lühianalüüs, Tartu, 2012, Lk. 10.

²⁷⁶ Palm, G., Enese mittesüüstamise privileeg ja Touch ID: kas enese mittesüüstamise privileeg laieneb sõrmejäljelugeriga kaitstud telefonile?, *Juridica*, 2018/4, Lk. 289.

²⁷⁷ Lõhmus, U., Põhiõigused kriminaalmenetluses, *Juura*, 2014, Lk. 132.

²⁷⁸ Lõhmus, U., Põhiõigused kriminaalmenetluses, *Juura*, 2014, Lk. 133.

²⁷⁹ *Ibid.*

²⁸⁰ *Ibid.*

²⁸¹ *Ibid.*

2.3. Direktiiv 2018/822/EL enese mittesüüstamise privileegist lähtuvalt

Käesolevas peatükis käsitleb autor töö kontekstist lähtuvalt enese mittesüüstamise privileegi ja seda, kas direktiiv 2018/822/EL on enese mittesüüstamise privileegiga kui põhiseadusest tuleneva õigusega vastuolus. Antud peatükis jõuab autor lõplikule järeldusele seoses uurimistöö alguses püstitatud probleemile, kas maksunõustajatele ning maksukohustuslastele seatud kohustused piiravad enese mittesüüstamise privileegi või mitte.

Magistritöö eesmärgiks oli püstitatud hüpotees, kas Euroopa Liidu direktiiviga 2018/822/EL seatud kohustuste osas maksunõustajatele ning maksukohustuslastele piiravad enese mittesüüstamise privileegi. Direktiivi rakendamise probleem on eelkõige see, et maksunõustajatele ja ka maksukohustuslastele endale seatud kohustused justkui piiravad enese mittesüüstamise privileegi. Enese mittesüüstamise privileeg tuleneb Eesti Vabariigi põhiseaduse § 22 lõikest 3, mille kohaselt ei tohi sundida tunnistama kedagi enda või oma lähedase vastu. Seega, kui antud privileeg kehtib, siis ei oleks justkui direktiivis reguleeritud meetmed sobivad probleemiga tegelema.

Põhiseaduse puhul on oluline see, et ta ei pidurdaks ühiskonna arengut, kuid samuti peaks ta tagama igati stabiilsuse ja õiguskindluse riigis.²⁸² Põhiseaduse § 11 kohaselt õigusi ja vabadusi tohib piirata ainult kooskõlas põhiseadusega ning need piirangud peavad olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud ega tohi moonutada piiratavate õiguste ja vabaduste olemust.²⁸³ Kui põhiõiguseid piiratakse peab see olema igati legitiimne oma eesmärgi poolest ning samuti sobiv, vajalik ja mõõdukas ehk proportsionaalne.²⁸⁴ Proportsionaalsuse test sobib hindamaks seda, kas isiku põhiõigusi on riivatud või mitte vastavalt põhiseaduse õigusakti sätetele.²⁸⁵

Maksumenetluses kehtiva kaasaitamiskohustuse kohta sätestatu järgi ei ole isikul kohustust kaasa aidata endale trahvi või kriminaalkaristuse määramisel, kuna maksumenetluses

²⁸² Pikamäe, P., Ootused-lootused ehk õiguspärase ootuse põhimõtte põhiseaduslikkuse järelevalve praktikas, *Juridica*, 2019/9, Lk. 697-710.

²⁸³ Eesti Vabariigi Põhiseadus, RT I, 15.05.2015, 2.

²⁸⁴ Pärnamägi, I., Õigusriiklikud raamid preventiivse ja repressiivse riikliku sekkumise eristamisel. Selle üldine seadusandlik teostus Eestis, *Juridica*, 2018/10, Lk. 719-734.

²⁸⁵ Kalmo, H., Põhiseadus ja proportsionaalsus – kas pilvitu kooselu? *Juridica*, 2013/2, Lk. 79-97.

kaasaaitamiskohustust täites peaks isik looma aluse enda kriminaalvastutusele võtmiseks.²⁸⁶ Seega peaks maksumenetluses isik eelkõige järgima ikkagi maksuhalduri nõuet esitada vastavaid dokumente, ütlusi ning muud sellist, mis maksukorralduse seadus ette näeb. MKS-st tulenevat õigust keelduda ütluste andmisest tuleks töö autori hinnangul käsitleda pigem erandi kui reeglina. Erandiks on olukord, mis võib kaasa tuua isiku vastutusele võtmist kriminaalmenetlusel põhinevas korras. Sellisel juhul võib öelda, et kehtib samuti õigus ennast mitte süüstada.

Sellest lähtuvalt võib öelda, et see põhimõte kehtib ka direktiivi 2018/822/EL kohta, kuna tegemist on maksustamise valdkonna direktiiviga, mille eesmärk on parandada siseturu toimimist, takistades maksude agressiivse piiriülese planeerimise skeemide kasutamist, mida liikmesriigid ei suudaks üksi saavutada, kuna direktiiv on suunatud skeemidele, mis on välja töötatud selleks, et potentsiaalselt ära kasutada turu ebatõhusust, mis tuleneb erinevate siseriiklike maksunormide omavahelistest seostest, saab seda paremini saavutada Euroopa Liidu tasandil.²⁸⁷

"Sobiv on abinõu, mis soodustab eesmärgi saavutamist."²⁸⁸ Enese mittesüüstamise privileegi kohaselt on selleks põhiseaduse § 22 lõikest 3 sätestatu, mille kohaselt kedagi ei tohi sundida tunnistama iseenda või oma lähedase vastu. Antud direktiiv 2018/822/EL seab maksunõustajatele ja maksukohustuslastele kohustuse anda infot maksuhaldurile kui nad nõustavad oma kliente agressiivse maksuplaneerimise osas. Eesmärgiks on antud direktiivi 2018/822/EL rakendamisel see, et väheneks agressiivse maksuplaneerimise tulemusel saamata jäänud maksutulu. Sellest lähtuvalt võib öelda, et eesmärgi saavutamist soodustab see, kui isik annab infot maksuhaldurile tulenevalt vastuolust põhiseaduses sätestatule. Õigusi ja vabadusi tohib piirata ainult kooskõlas põhiseadusega, antud juhul iseenda või oma lähedase vastu tunnistamine tulenevalt direktiivist 2018/822/EL just kui piirab põhiseaduse § 22 lõiget 3.

Autori hinnangul on oluline siiski asjaolu lisaks sellele, et isik ei saa aidata kaasa oma vastutusele võtmise osas ega ole seega kohustatud ütlusi andma põhiseaduse § 22 lõike 3 sätest tulenevalt. Küll aga peaks isik maksumenetluses järgima ka maksukorralduse seadusest tulenevat nõuet maksuhaldurile andmete esitamise kohta ning viidates MKS § 64 lg 1 punktile 6 peaks isik olema võimeline põhjendama kaasaaitamiskohustusest keeldumist või vähemalt seda, mil määral

²⁸⁶ Laanemets, J., Urm, A., Tõendamiskohustus maksumenetluses, Raamatupidaja, 2012.

²⁸⁷ Nõukogu Direktiiv (EL) 2018/822, L 139/1.

²⁸⁸ Eesti Vabariigi Põhiseadus, Kommenteeritud väljaanne, Juura, 2017, Paragrahv 11, p. 12.

see rikub enese mittesüstamise põhiõigust. Kui aga maksumenetlust läbib kaasaaitamiskohustuse põhimõtte ning õigus keelduda andmete jagamisest justkui oleks erand mõistetav reeglina, siis süüteomenetluses on tegemist siiski põhimõttega ennast mitte süüstada. Paralleeli saab tuua ka direktiiviga 2018/822/EL, kuna sel juhul maksunõustaja siiski jagab maksuhalduriga infot agressiivse maksuplaneerimise kohta. Kui tekib reaalne oht enda süüstamisele, siis peaks direktiivi mõistes olema põhjust ennast mitte süüstada ning seega mitte andma ütlusi ega esitama tõendeid. Kui seda ohtu aga ei ole, peaks nii maksunõustaja kui ka maksukohustuslane tegema maksuhalduriga koostööd.

"Abinõu on vajalik, kui eesmärki ei ole võimalik saavutada mõne teise, kuid isikut vähem koormava abinõuga, mis on vähemalt sama efektiivne kui esimene."²⁸⁹ Eesmärki ehk seda, et maksuhaldur saaks teavet agressiivse maksuplaneerimise olemusest juba enne kui neid skeeme kasutatakse võib öelda, et ei ole võimalik saavutada mõne muu eesmärgiga. Autori hinnangul siiani kehtivad õigusaktid ei sea niivõrd karme piiranguid nagu seda teeb konkreetne direktiiv 2018/822/EL. Sellest lähtuvalt ei ole siiani suudetud kehtestada piisavalt tõhusaid sanktsioone, et hoida ära maksunõustajate poolt agressiivset maksuplaneerimist ning samuti maksukohustuslaste poolt maksuparadiiside kasutamise kaasnavaid hüvesid neile endile, kuid seejuures mitte riigile.

Euroopa Liidu direktiiviga 2018/822/EL piiratakse lubamatult enese mittesüstamise privileegi. Autor leiab, et enese mittesüstamise privileeg kui Eesti Vabariigi põhiseadusest tulenev õigus, mille kohaselt kedagi ei tohi sundida tunnistama iseenda või oma lähedase vastu, on üks õiglase ning ausa kohtumenetluse põhimõtte. Nõukogu direktiivist 2018/822/EL tulenevalt peavad maksunõustajad aga jagama maksuhalduriga infot, kui nad nõustavad oma kliente agressiivse maksuplaneerimise osas. Seega võib juba eelneva arutluse põhjal öelda, et enese mittesüstamise privileeg nõukogu direktiiviga 2018/822/EL töö autori hinnangul vastuollu ei satu.

²⁸⁹ Eesti Vabariigi Põhiseadus, Kommenteeritud väljaanne, Juura, 2017, Paragrahv 11, p. 14.

KOKKUVÕTE

Käesolev uurimistöo põhineb nõukogu direktiivil 2018/822/EL, millega muudeti direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas aruandvate piiriüleste skeemide korral. Selle direktiiviga kehtestatakse maksunõustajatele kohustus anda maksuhaldurile infot, kui nad nõustavad oma kliente võimaliku agressiivse maksuplaneerimise osas. Maksunõustajad aitavad oma klientidel agressiivse maksuplaneerimise tulemusel varjata raha või vähendada maksukoormust, eesmärgiga tagada madalad maksud või vältida üldse maksude maksmist. Seega peaks uue direktiiviga maksude kogumine muutuma efektiivsemaks ja läbipaistvamaks. Probleem seisneb selles, et maksunõustajatele ja ka maksukohustuslastele endale seatud kohustused piiravad enese mittesüstamise privileegi ning kui antud privileeg kehtib, siis ei ole direktiivis reguleeritud meetmed jällegi sobivad probleemiga tegelema.

Seega on käesoleva magistristöo eesmärgiks leida vastus küsimusele, kas nõukogu direktiiviga 2018/822/EL maksunõustajatele ning maksukohustuslastele seatud kohustustega piiratakse enese mittesüstamise privileegi. Enese mittesüstamise privileeg tuleneb põhiseaduse § 22 lõikest 3, mille kohaselt ei tohi kedagi sundida tunnistama iseenda või oma lähedase vastu,²⁹⁰ mis on ka üks ausa kohtumenetluse põhimõtte. Tulenevalt Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni artiklist 6 on igapähe õigus õiglasele kohtumenetlusele²⁹¹ ning antud kontekstist on samuti tuletatud enese mittesüstamise põhiõigus.

Nõukogu direktiiv 2018/822/EL seab maksunõustajatele ja maksukohustuslastele kohustuse anda infot maksuhaldurile agressiivsete maksuplaneerimiste osas toimuvate piiriüleste tehingute kohta. Euroopa Liidus jõustus direktiiv 2018/822/EL 25. juunil 2018 aastal. Eelkõige on direktiivi peamiseks eesmärgiks peetud muuta maksude kogumine efektiivsemaks ja läbipaistvamaks ning seda eelkõige liikmesriikide omavahelise koostöö tulemusena. "Uue direktiivi sünniloos on oma roll ka Rahandusministeeriumil, kes Euroopa Liidu eesistujamaana

²⁹⁰ Eesti Vabariigi Põhiseadus, RT I, 15.05.2015, 2.

²⁹¹ Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon, RT II 2010, 14, 54.

võttis tollal värske algatuse võidelda piiriülese agressiivse maksuplaneerimise vastu."²⁹² Rahandusministeeriumi ekspertide hinnangul on maksude optimeerimine ja nendest kõrvalehoidumine juba pikka aega olnud Euroopa Liidu siseturu suur probleem, kuna nende strateegia kohaselt võib öelda, et rahvusvaheliselt tegutsevate ettevõtete edukus ei saa ega tohi toetuda maksude tasumata jätmisele.²⁹³

Hetkel ei ole ükski liikmesriik direktiivi enda siseriiklikusse õigusse rakendamiseks sisse viinud. Seda tuleb teha hiljemalt 31. detsembriks 2019. Ei ole veel kindel, kuidas see Eesti õiguskorda sisse tuuakse, kuid oluline on, et direktiiv ei satuks enese mittesüüstamise privileegiga vastuollu. Direktiivi 2018/822/EL korral tuleb ka silmas pidada, et maksunõustajatel ja maksukohustuslastel on kohustus esitada aruandeid hiljemalt 31. augustiks 2020, mille rakendamiseks esimene samm toimus juba 25. juunist 2018 kuni 1. juulini 2020, antud tagasiulatuv mõju sunnib vahendajaid ja maksumaksjaid oma tehinguid juba nüüd analüüsima, et määrata kindlaks, millises ulatuses tuleb pärast 1. juulit 2020 aruandeid esitada.²⁹⁴

Uurimise alguses püstitas autor hüpoteesi, et Euroopa Liidu direktiiviga 2018/822/EL piiratakse lubamatult enese mittesüüstamise privileegi.

Antud õiguslikud probleemid, ei leidnud kinnitust seoses sellega, et direktiivist 2018/822/EL lähtuvalt, peaks järgima lisaks põhiseaduse võimalikule riivele samuti maksuõiguslikke norme, mille tulemusena peaks nii maksunõustaja kui ka maksukohustuslane tegema maksuhalduriga koostööd. Samuti on MKS § 64 lõike 1 punktide 5 ja 6 puhul, mis piiravad tõendite esitamise kohustuslikkust, tegemist pigem erandi kui reeglina. Arusaadavalt on MKS § 56 kohaselt sätestatud kaasaaitamiskohustus ja MKS § 64 lõike 1 punktiga 6 antud vaikimisõigus omavahelises konfliktis.²⁹⁵ MKS § 56 sätestab maksukohustuslasele kohustuse maksuhaldurile teatada kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust.²⁹⁶ "MKS § 64 lõike 1 punkti 6 õiguse lai käsitus annaks aga maksumaksjale ülimalt avara võimaluse keelduda koostööst maksuhalduriga, mis omakorda aga tähendaks maksumenetluse ebaefektiivseks muutumist, kuna maksuhalduril on sageli keeruline saada

²⁹² Lentsius, H., Mida toob kaasa maksuhaldurite koostöö direktiiv?, Raamatupidaja, 2018.

²⁹³ *Ibid.*

²⁹⁴ Kaeser, C., Orlic, M., Schnitger, A., DAC 6 reporting requirements pose numerous compliance problems, International Tax Review, 2018.

²⁹⁵ Teder, I., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses, Õiguskantsleri märgukiri, 2013, Lk. 10.

²⁹⁶ Maksukorralduse seadus¹, RT I, 07.12.2018, 5.

maksustamiseks vajalikku infot muudest allikatest kui maksumaksjalt ning seega tähendaks ebaefektiivne maksumenetlus omakorda tagasilööki riigi üldises toimimises, sest raskendaks selleks vajalike rahaliste ressursside kogumist."²⁹⁷ "Seepärast ei saa MKS § 64 lõike 1 punktis 6 sätestatud õigust tõlgendada väga laialt: maksumaksja ei saa tugineda MKS § 64 lõike 1 punktile 6 oma suva järgi ning keelduda maksuhalduriga koostööst ja tõendite esitamisest abstraktsel süüteomenetluse hirmule viidates."²⁹⁸

Täpselt sama põhimõtte järgi ei saa tugineda põhiseaduse § 22 lõike 3 põhjal enese mittesüüstamise privileegist lähtuvalt direktiivi 2018/822/EL mittetäitmisele maksunõustajate või maksukohustuslaste poolt. Kui põhiseadusest tulenevalt ei tohi sundida kedagi tunnistama iseenda või oma lähedase vastu, siis direktiivis leiab see rakendust siis, kui on reaalne oht ennast süüstada ning sellega tekitada iseenda või oma lähedase vastutusele võtmine vähemalt väärteo korras. Kõigil teistel juhtudel peaks ikkagi maksunõustaja ja maksukohustuslane tegema koostööd maksuhalduriga, et tagada riigi nõuetekohane toimimine ja hoida ära igasugune agressiivne maksuplaneerimine.

"Probleem võib aga tekkida ka siis, kui maksuhaldur, kes on üheaegselt nii kohtuväline väärteo- ja kriminaalmenetleja, alustab paralleelselt haldusmenetluse ja süüteomenetluse ning teostab neid üheaegselt."²⁹⁹ "Kui haldusmenetluses maksukohustuslase kohta kogutud andmeid kasutatakse maksusüüteo tõendamiseks süüteomenetluses, siis sellisel juhul ilmneb isiku menetluslike õiguste rikkumise oht, seda eriti juhul, kui saadud andmeid ei kasutata mitte otseselt, vaid uute tõendite hankimiseks ning seejuures on ohus just enese mittesüüstamise privileeg, mis on osa ausa ja õiglase kohtumenetluse põhimõttest."³⁰⁰ Seejuures kehtib sama põhimõtte ka direktiivi 2018/822/EL kohta, mis juhul isik, kui tekib reaalne oht ennast süüstada, ei ole kohustatud ütlusi andma, kaasa arvatud agressiivse maksuplaneerimise osas. Küll aga tuleb siinkohal märkida, et autori arvates ei ole piisav ainult sellele väitel tugineda, et võib tekkida oht ennast süüstada. Iseenesest ei ole olnud agressiivne maksuplaneerimine riigiti keelatud. Küll aga võetakse nüüdsest samme selle reguleerimiseks, mis aga omakorda ei tähenda, et maksunõustajad seda oma klientide peal edasi ei kasutaks. Lihtsalt kehtib aruandluskohustus, millega seoses võidakse välja mõelda veel uusi skeeme, kuidas seda aruandlust mitte läbi viia:

²⁹⁷ Teder, I., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses, Õiguskantsleri märgukiri, 2013, Lk. 10.

²⁹⁸ *Ibid.*

²⁹⁹ Teplõhh, D., Maksuhalduri praktika ning enese mittesüüstamise põhiõigus, Rup, 2013.

³⁰⁰ *Ibid.*

näiteks viies suurfirmade maksunõustamine riikidesse, kus nõukogu 2018/822/EL direktiiv ei kehti.

Seega jõuab autor järeldusele, et nõukogu direktiiviga 2018/822/EL ei piirata lubamatult enese mittedüüstimise privileegi.

SUMMARY

TAX ADVISERS ACTIVE OBLIGATION TO REPORT IN THE CONTEXT OF THE PRIVILEGE AGAINST SELF-INCRIMINATION

Annika Salmiste

This research paper is based on Council Directive (EU) 2018/822 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. The directive introduces an obligation for tax advisers to provide information to the tax authorities when advising their clients on potential aggressive tax planning. Through aggressive tax planning, tax advisors help their clients conceal money or reduce their tax burden with the aim of ensuring low taxes or no taxes at all. Therefore, the implementation the new directive should make tax collection more effective and transparent. The problem, however, is that the obligations imposed on tax advisers and the taxable persons themselves appear to restrict the privilege against self-incrimination; yet, if the privilege applies, the measures covered by the directive would be ineffective in dealing with the problem.

Thus, the aim of this master's thesis is to answer the question of whether the obligations imposed on tax advisors and taxable persons by Council Directive (EU) 2018/822 restrict the privilege against self-incrimination. The privilege against self-incrimination arises from subsection 22 (3) of the Constitution, according to which no one may be compelled to testify against himself or herself, or against those closest to him or her,³⁰¹ which is also one of the principles of a fair trial. Similarly, under Article 6 of the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, everyone has the right to a fair trial³⁰², and the fundamental right against self-incrimination is also derived from this context.

³⁰¹ The Constitution of the Republic of Estonia, RT I, 15.05.2015, 2.

³⁰² Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, RT II 2010, 14, 54.

However, Council Directive (EU) 2018/822 requires tax advisers and taxable persons to provide information to the tax authorities on cross-border transactions related to aggressive tax planning. Council Directive (EU) 2018/822 entered into force in the European Union on 25 June 2018 with the main objective of enhancing the effectiveness and transparency of tax collection, primarily through co-operation between EU member states. "The Ministry of Finance also played a role in the birth of the new directive, having undertaken a fresh initiative to combat cross-border aggressive tax planning during the Estonian Presidency of the Council of the European Union."³⁰³ According to experts from the Ministry of Finance, tax optimization and tax evasion have been a major problem for the internal market of the European Union for quite some time, i.e., according to their strategy, it can be said that the success of international businesses cannot and should not be based on non-payment of taxes.³⁰⁴

As yet, however, no EU member state has incorporated the directive into national law for implementation, which must be done at the latest by 31 December 2019. The exact form in which it will be introduced into Estonian law is currently unclear, but the main concern is to prevent the directive from coming into conflict with the privilege against self-incrimination. Concerning Council Directive (EU) 2018/822, it is also important to bear in mind that tax advisers and taxable persons are required to submit their reports at the latest by 31 August 2020, and the first period of the implementation of the reporting obligation has already started, running from 25 June 2018 to 1 July 2020, this retroactive effect forces intermediaries and taxpayers to already begin analyzing their transactions to determine the extent to which reports should be submitted after 1 July 2020.³⁰⁵

At the start of the research, the author put forward the hypothesis that Council Directive (EU) 2018/822 unacceptably restricts the privilege against self-incrimination.

The given legal problems were not confirmed, as according to Council Directive (EU) 2018/822, in addition to the potential infringement of the Constitution, compliance with tax legislation is also required, under which both tax advisers and taxable persons are required to co-operate with the tax authorities. Likewise, clauses 64 (1) 5) and 6) of the Taxation Act, which restrict the mandatory submission of evidence, are rather an exception than a rule. Outwardly, the obligation

³⁰³ Lentsius, H., Mida toob kaasa maksuhaldurite koostöö direktiiv?, Raamatupidaja, 2018.

³⁰⁴ *Ibid.*

³⁰⁵ Kaeser, C., Orlic, M., Schnitger, A., DAC 6 reporting requirements pose numerous compliance problems, International Tax Review, 2018.

to co-operate as set out in section 56 of the Taxation Act and the right to remain silent as set out in clause 64 (1) 6) of the Taxation Act are in conflict.³⁰⁶ Section 56 of the Taxation Act requires taxable persons to notify the tax authorities of all facts known to the taxable person which are or may be relevant for taxation purposes.³⁰⁷ "However, a broad interpretation of the right under clause 64 (1) 6) would give taxpayers an extremely broad basis to refuse to co-operate with the tax authorities, which, in turn, would make tax proceedings ineffective, since it is often difficult for the tax authorities to obtain the information necessary for collecting taxes from other sources than the taxpayer, and thus ineffective tax proceedings would lead to the degradation of the overall functioning of the state, because it would make it harder to collect the necessary financial resources."³⁰⁸ "As such, the right set out in clause 64 (1) 6) of the Taxation Act cannot be interpreted too broadly: a taxpayer cannot rely on clause 64 (1) 6) of the Taxation Act arbitrarily and refuse to co-operate with the tax authorities or to submit evidence by referring to an abstract fear of offence proceedings."³⁰⁹

On the same principle, tax advisers and taxable persons cannot refuse to comply with Council Directive (EU) 2018/822 by referring to the privilege against self-incrimination arising from subsection 22 (3) of the Constitution. While, under the Constitution, no one may be compelled to testify against himself or herself, or against those closest to him or her, this right only applies with regard to the directive if there is a real danger of incriminating oneself and thereby leading to the prosecution of oneself or a close person at least for a misdemeanor. In all other cases, tax advisers and taxable persons are still required to co-operate with the tax authorities to ensure the proper functioning of the state and prevent any aggressive tax planning.

"Problems may arise, however, in frequent cases where a tax authority who is also an extrajudicial misdemeanor and criminal prosecutor initiates two proceedings – administrative proceedings and offence proceedings – and conducts them in parallel."³¹⁰ "If the information collected on the taxable person in the course of the administrative proceedings is used as evidence of a tax offence in the offence proceedings, there is a risk of violating the procedural rights of the person, especially if the information is not used directly, but for obtaining new

³⁰⁶ Teder, I., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses, Õiguskantsleri märgukiri, 2013, Lk. 10.

³⁰⁷ Taxation Act¹, RT I, 07.12.2018, 5.

³⁰⁸ Teder, I., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses, Õiguskantsleri märgukiri, 2013, Lk. 10.

³⁰⁹ *Ibid.*

³¹⁰ Teplöhh, D., Maksuhalduri praktika ning enese mittesüüstamise põhiõigus, Rup, 2013.

evidence, which jeopardizes the privilege against self-incrimination, which is a principle of a fair and just trial."³¹¹ The same principle also applies to Council Directive (EU) 2018/822, meaning that a person is not required to give testimony, including with regard to aggressive tax planning, if there is a real threat of self-incrimination. However, the author of the thesis does not consider it sufficient to rely solely on the claim that a risk of self-incrimination may arise. While aggressive tax planning as such has not been prohibited by countries, steps are now being taken to regulate it. This, of course, does not mean that tax advisers will stop utilizing it for their clients, simply that they will be subject to a reporting obligation. To avoid the reporting obligation, new arrangements may be developed, such as moving the tax advisers of large enterprises further away, behind borders where Council Directive (EU) 2018/822 does not apply.

Thus, the author concludes that Council Directive (EU) 2018/822 does not restrict the privilege against self-incrimination unacceptably.

³¹¹ Teplöhh, D., Maksuhalduri praktika ning enese mittesüstamise põhiõigus, Rup, 2013.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

Teadusraamatud ja -artiklid

1. Aavik, K., Tegevusloa kehtetuks tunnistamine: kas haldussund või karistus?, *Juridica*, 2011/4, Lk. 271-280.
2. Alm, J. Does an uncertain tax system encourage “aggressive tax planning”?, *Economic Analysis and Policy*, 2014, Vol. 44, Issue 1, p. 1.
3. Alstadsaeter, A., Johannesen, N., Zucman, G., Who Owns the Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality, *Journal of Public Economics* 2018.
4. Amaddeo, F., Exchange of information between Tax Authorities: framework, evolutionary *iter* and considerations, *CESifo: New perspectives on Tax Administration Research*, 2018, p. 28.
5. Berger, M., Europeanizing Self-Incrimination: The Right to Remain Silent in the European Court of Human Rights, *Columbia Journal of European Law* 12, Issue 2, Vol. 12, 2006, p. 341.
6. Braun, J., Weichenrieder, J. A., Does Exchange of Information between Tax Authorities Influence Multinationals’ Use of Tax Havens?, *SAFE Working Paper*, 2015, No. 89, p. 26.
7. Böszörményi, J., Schweighofer, E., A review of tools to comply with the Fourth EU anti-money laundering directive, *International Review of Law, Computers & Technology*, 2015, Vol. 29, Issue 1, p. 63-77.
8. Coveliers, D., Goyvaerts, D. G., NEW reporting obligation for cross-border arrangements – Council Directive approved 25 May 2018, *Tiberghien*, 2018.
9. Eesti Vabariigi Põhiseadus, Kommenteeritud väljaanne, Juura, 2017. <https://www.pohiseadus.ee> (18.12.2019)
10. Erne, J., Vahendusmenetlus tsiviilvaidluste kohtuvälise lahendamise võimalusena,

- Juridica, 2003/7, Lk. 485-495.
11. Field, S., Pelsler, C., *Invading the Private: State Accountability and New Investigative Methods in Europe*, Routledge Revivals, Part II, Alldridge, P., Swart, B., *The privilege against self-incrimination in proactive policing*, 1998.
 12. Graham, R. J., Hanlon, M., Shevlin, T., Shroff, N., *Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field*, *The Accounting Review*, 2014, Vol. 89, Issue 3, p. 13.
 13. Gravelle, G. J., *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, *National Tax Journal*, 2009, Vol. 62, No. 4.
 14. Jõgi, J., *Maksuseaduste tõlgendamise: kas maksumaksja kasuks või kahjuks?*, *Juridica*, 2017/4, Lk. 203-222.
 15. Kaeser, C., Orlic, M., Schnitger, A., *DAC 6 reporting requirements pose numerous compliance problems*, *International Tax Review*, 2018.
 16. Kalmo, H., *Põhiseadus ja proportsionaalsus – kas pilvitu kooselu?* *Juridica*, 2013/2, Lk. 79-97.
 17. Knuutinen, R., *Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning¹*, *Nordic Tax Journal* 2014:1, Lk. 37.
 18. Lehis, L., *Maksuõiguse üldpõhimõtted*, *Juridica*, 1999/5, Lk. 239-253.
 19. Lõhmus, U., *Põhiõigused kriminaalmenetluses*, *Juura*, 2014, Lk. 120; 132-133.
 20. Luscombe, M. A., *The Future of Aggressive Tax Planning*, *Taxes – The Tax Magazine* 80 Taxes, 2002, p. 3.
 21. Mackie- Mason, K., J., *Do Taxes Affect Corporate Financing Decisions?* *The Journal of Finance*, 1990, Vol. 44, Issue 5, p. 1471.
 22. Palm, G., *Enese mittesüstamise privileeg ja Touch ID: kas enese mittesüstamise privileeg laieneb sõrmejäljelugeriga kaitstud telefonile?*, *Juridica*, 2018/4, Lk. 289.
 23. Panayi, H. C., *The Peripatetic Nature of EU Corporate Tax Law*, *Deakin Law Review*, 2019, Vol. 24, p. 40.
 24. Piantavigna, P. *Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies*, *World Tax Journal*, 2017, p. 62; 66.
 25. Pieter, W., *Role of advisors and intermediaries in the schemes revealed in the Panama Papers*, *European Parliament, Policy Department A: Economic and Scientific Policy*, 2017, p. 1.
 26. Pikamäe, P., *Ootused-lootused ehk õiguspärase ootuse põhimõtte põhiseaduslikkuse*

- järelevalve praktikas, *Juridica*, 2019/9, Lk. 697-710.
27. Pärnamägi, I., Õigusriiklikud raamid preventiivse ja repressiivse riikliku sekkumise eristamisel. Selle üldine seadusandlik teostus Eestis, *Juridica*, 2018/10, Lk. 719-734.
 28. Rauk, T., Regulaatiivsus ja selle sisustamise problemaatika, *Juridica*, 2013/6, Lk. 371-377.
 29. Remeur, C., Tax transparency for intermediaries, *European Parliamentary Research Service*, 2018, p. 1, 3.
 30. Ruben, S., Clarifying the Scope of the Self-Incrimination Clause: *City of Hays v. Vogt Student Notes*, *Chicago- Kent Law Review* 94, Issue 1, 2019, p. 137.
 31. Sarv, J., Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest, *Juridica*, 2005/5, Lk. 308-320.
 32. Sootak, J., Muudatused ja täiendused karistusõiguse üldosas. Läbivad muudatused eriosa sätete kohaldamiseks, *Juridica*, 2014/8, Lk. 582-591.
 33. Sullivan, A. M., Lessons From the Last War on Tax Havens, *Tax Analysts*, 2007, p. 335.
 34. Vanasaun, I., Kas riigisisised maksudest hoidumise vastased seadusesätted on vastuolus riikidevaheliste maksulepingutega?, *Juridica*, 2018 /10, Lk. 735-742.
 35. Vascega, M., Thiel van, S., Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation, *EC Tax Review* 2011, Issue 3, p. 148.

Muud allikad

1. Aaremäe, H., Maksukohustuslase enese mittesüüstamise privileegi ulatus maksuõigusnormi rikkumisel paralleelmenetluses, *TÜ Magistritöö*, Tartu, 2014, Lk. 44.
2. Aedmaa, A., Lopman, E., Parrest, N., Pilving, I., Vene, E., *Haldusmenetluse käsiraamat*, Tartu Ülikooli kirjastus, 2004.
3. Aedmaa, A., Lopman, E., Parrest, N., Pilving, I., Vene, E., *Haldusmenetluse käsiraamat*, Tartu Ülikooli kirjastus, 2004.
4. Aida, A., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise privileeg maksumenetluses, *TÜ Magistritöö*, Tallinn, 2016, Lk. 18, 25.
5. Eidemiller, R., Maksunõustaja vastutus, *MaksuMaksja*, 2006, Nr. 10.
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=459> (19.12.2019)

6. Euroopa Komisjon, Komisjon kogub arvamusi agressiivse maksuplaneerimise skeemide edendajate takistamiseks mõeldud tulevaste õigusnormide kohta, Pressiteade, 2016. europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3618_et.pdf (19.12.2019)
7. Euroopa Komisjon, Komisjoni aruanne Euroopa Parlamendile ja Nõukogule otsese maksustamise valdkonna statistika ja automaatse teabevahetuse ülevaade ja hindamine, 2018, Lk. 3-16. <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/document/COM20180844.do> (19.12.2019)
8. Euroopa Komisjon, Komisjoni aruanne Euroopa Parlamendile ja Nõukogule, mis käsitleb nõukogu direktiivi 2011/16/EL (otsese maksustamise alase halduskoostöö kohta) kohaldamist, 2017, Lk. 1. <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/document/COM20170781.do> (19.12.2019)
9. Euroopa Liidu Nõukogu, Komisjoni aruanne Euroopa Parlamendile, Nõukogule, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning regioonide komiteele, 5840/19, Lk. 16. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5840-2019-INIT/et/pdf> (19.12.2019)
10. Euroopa Liit, Määrused, direktiivid ja muud õigusaktid. https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_et (19.12.2019)
11. Euroopa Parlament, Kohustuslik automaatne teabevahetus maksustamise valdkonnas avalikustatavate piiriüleste skeemide puhul, Ettepaneku kohta võtta vastu nõukogu direktiiv 2011/16/EL, 2018, Muudatusettepanek 6, 9, 12, 13. http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0016_ET.html?redirect (19.12.2019)
12. European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament and The Council on tax transparency to fight tax evasion and avoidance, 2015, Lk. 2. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0136&from=EN> (19.02.2019)
13. Grant Thornton Baltic, Maksunõustamine. <https://www.grantthornton.ee/teenused/maksunoustamine/> (19.12.2019)
14. Kanger, L., Enese mittesüstamise privileeg maksuvaidluste lahendamisel Eesti halduskohtute ja EIK praktikas, Riigikohus, Kohtupraktika lühianalüüs, Tartu, 2012, Lk. 10. https://www.riigikohus.ee/sites/default/files/elfinder/analyyssid/2012/eik_ja_mittesyustamise_privileeg_analyys_l.kanger.pdf (19.12.2019)
15. Kask, G., Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel, TÜ Magistritöö, Tallinn 2010, Lk. 19.

16. Kiris, A., Nuuma, P., Kukrus, A., Oidermaa, E., Õigusõpetus, Külim, 2009, Lk. 358, 362.
17. Kivistik, V., Tõendamiskoormusest ja tsiviilhagist maksualastes kriminaalasjades seoses Riigikohtu 2007. a lahenditega, MaksuMaksja, 2007, Nr. 11.
18. Laanemets, J., Urm, A., Tõendamiskohustus maksumenetluses, Raamatupidaja, 2012.
<https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2012/11/22/toendamiskohustus-maksumenetluses>
(19.12.2019)
19. Lell, L., Rahvusvaheliste ja siseriiklike õigusnormide kohaldamise võimalused ja probleemid seotud isikute vaheliste tehingute maksustamisel, TTÜ Magistritöö, Tallinn 2015, Lk. 10.
20. Lentsius, H., Mida toob kaasa maksuhaldurite koostöö direktiiv?, Raamatupidaja, 2018.
<https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2018/09/14/mida-toob-kaasa-maksuhaldurite-koostoo-direktiiv> (19.12.2019)
21. Lentsius, H., Suvelõpu maksuteade, Pwc, 2018.
https://www.pwc.com/ee/et/insights/assets/maksuteave/PwC_suvelopu_maksuteade_Nr_40_juuli-aug_2018_EST.pdf (19.12.2019)
22. Lill, K., Kaasaaitamiskohustuse ja enese mittesüstamise privileeg paralleelmenetluses, TTÜ Magistritöö, Tallinn, 2018, Lk. 9.
23. Lõhmus, M., Mida toob uus valitsus maksundusse?, Finantsuudised, 2019.
<https://www.finantsuudised.ee/uudised/2019/04/12/mida-toob-uus-valitsus-maksundusse>
(19.12.2019)
24. Loov Eesti, Maksud. <https://www.looveesti.ee/alusta-ettevotlusega/maksud/> (19.12.2019)
25. Maksu- ja Tolliamet, Maksukohuslane ja maksukohustus, 2019.
<https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/maksukohustuslane-ja-maksukohustus> (19.12.2019)
26. Maksukorralduse seaduse seletuskiri, Rahandusministeerium, 2014, Lk. 100.
https://www.rahandusministeerium.ee/sites/default/files/document_files/maksud/mks_sel_01_07_2014.docx (19.12.2019)
27. Maksuparadiiside nimekiri koos, Äripäev, 2017.
<https://www.aripaev.ee/uudised/2017/12/05/maksuparadiiside-nimekiri-koos>
(19.12.2019)
28. Markus, J., Maksude ja majanduskasvu vahelised seosed Euroopa Liidu riikides, TTÜ Magistritöö, Tallinn, 2017, Lk. 21.

29. Palm, K., Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral, MaksuMaksja, 2008, Nr. 8. <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=785> (19.12.2019)
30. Rahamägi, A.-M., Maksu- ja Tolliameti positsioon maksualaste süütegude menetlemisel haldus- ja süüteomenetluses, TÜ Magistritöö, Tallinn, 2018, Lk. 10.
31. Raissar, G., Äriühingu rahvusvahelise maksuplaneerimise piirid, TÜ Magistritöö, Tartu, 2016, Lk. 4.
32. Rank, S., OECD: maksude optimeerimise kuldaeg saab läbi, Äripäev, 2015. <https://www.aripaev.ee/uudised/2015/10/06/oecd-maksude-optimeerimise-kuldaeg-saab-labi> (19.12.2019)
33. Reinsaar, S., Enese mittesüüstamise privileeg kriminaalmenetluses, TÜ Magistritöö, Tallinn, 2015, Lk. 13.
34. Seinberg, T., Mida maksuhaldur kontrollib?, Raamatupidaja, 2015. <https://www.raamatupidaja.ee/article/2015/3/31/mida-maksuhaldur-kontrollib> (19.12.2019)
35. Teder, I., Isiku kaasaaitamiskohustus ja enese mittesüüstamise õigus maksumenetluses, Õiguskantsleri märgukiri, 2013, Lk. 3, 4, 10, 11, 12, 13. https://www.oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/6iguskantsleri_margukiri_isiku_kaasaaitamiskohustus_ja_enese_mittesuustamise_oigus_maksumenetluses.pdf (19.12.2019)
36. Teplõhh, D., Kas maksuhalduri praktika maksualaste õigusrikkumiste menetlemisel on vastuolus enese mittesüüstamise põhiõigusega?, MaksuMaksja, 2013, Nr. 8. <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1409> (19.12.2019)
37. Teplõhh, D., Maksuhalduri praktika ning enese mittesüüstamise põhiõigus, Rup, 2013. <https://www.rup.ee/maksud/artiklid/maksudest-uldiseelt/maksuhalduri-praktika-ning-enese-mittesuustamise-p-hi-igus> (19.12.2019)
38. Vender, S., Süütuse presumptsiooni rikkumine ametiisikute avaldustega, TÜ Magistritöö, Tallinn, 2017, Lk. 8.

Kasutatud Eesti kohtupraktika

1. RKKKo 3-1-1-116-10, 10.03.2011, p. 8.
2. RKKKo 3-1-1-39-05, 01.06.2005, p. 13; 17.

3. RKKKo 3-1-1-57-07, 22.10.2007, p. 16.
4. RKKKo 3-1-1-60-07, 28.01.2008, p. 29.
5. RKKKo 3-1-1-77-06, 21.09.2006, p. 6.

Kasutatud Euroopa Inimõiguste Kohtu kohtupraktika

1. EIKo 18731/91, John Murray vs Ühendkuningriik, 1996.
2. EIKo 19187/91, Saunders vs Ühendkuningriik, 1996.
3. EIKo 31827/96, J.B. vs Šveits, 2001.

Kasutatud Eesti normatiivmaterjal

1. Eesti Vabariigi Põhiseadus, RT I, 15.05.2015, 2.
2. Haldusmenetluse seadus, RT I, 13.03.2019, 55.
3. Karistusseadustik¹, RT I, 04.01.2019, 15.
4. Kriminaalmenetluse seadustik¹, RT I, 13.03.2019, 7.
5. Käibemaksuseadus¹, RT I, 29.11.2018, 9.
6. Maksukorralduse seadus¹, RT I, 07.12.2018, 5.

Kasutatud Euroopa Liidu normatiivmaterjal

1. Ettepanek: Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus, millega luuakse maksustamisalase koostöö programm "Fiscalis", 2018/0233(COD).
2. Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon, RT II 2010, 14, 54.
3. Nõukogu Direktiiv (EL) 2018/822, L 139/1.