

**RIIGIKOHUS
HALDUSKOLLEGIUM****KOHTUOTSUS**
Eesti Vabariigi nimel

Kohtuasja number	3-17-378
Otsuse kuupäev	28. september 2020
Kohtukoosseis	Eesistuja Ivo Pilving, liikmed Viive Ligi ja Jüri Põld
Kohtuasi	Vandeaudiitor X kaebus rahandusministri käskkirja tühistamiseks
Menetlusosalised	Kaebaja X, esindajad vandeadvokaat Toomas Vaher ja vandeadvokaadi abi Julia Kisseljova Vastustaja rahandusminister, esindajad Taivo Põrk ja Silvi Uljas Kaasatud haldusorgan Audiitortegevuse järelevalve nõukogu, esindaja Siim Tammer
Vaidlustatud kohtulahend	Tallinna Ringkonnakohtu 16. jaanuari 2019. a otsus
Menetluse alus Riigikohtus	X kassatsioonkaebus
Asja läbivaatamine	Kirjalik menetlus

RESOLUTSIOON

- 1. Rahuldada kassatsioonkaebus.**
- 2. Tühistada Tallinna Halduskohtu 14. mai 2018. a otsus ja Tallinna Ringkonnakohtu 16. jaanuari 2019. a otsus.**
- 3. Teha asjas uus otsus, millega kaebus rahuldada. Tühistada rahandusministri 8. veebruari 2017. a käskkiri nr 026.**
- 4. Mõista Rahandusministeeriumilt X kasuks välja menetluskulu 12 060 eurot.**
- 5. Tagastada kautsjon.**
- 6. Asendada avaldatavas otsuses kaebaja ja tema osaühingu nimi tähemärkidega.**

ASJAOLUD JA MENETLUSE KÄIK

1. Y auditeeris 2010. aastal Eesti Riikliku Nukuteatri (edaspidi Nukuteater) tellimisel kahe Euroopa Liidu programmist toetust saanud projekti tulude ja kulude õigsust ning vastavust toetuse andmise nõuetele. Y nimel allkirjastas aruanded 2010. aastal vandeaudiitor X (edaspidi kaebaja).

Audiitorfirma PKF Littlejohn LLP (edaspidi PKF) tegi 2013. aastal Euroopa Komisjoni täitevasutuse tellimisel mõlema projekti auditi, mille käigus kontrolliti 63% ühe ja 70% teise projekti kuludest. 2014. a oktoobris valminud aruande kohaselt ei vastanud projektide deklareeritud kuludest vastavalt 14% ja 21% toetuse nõuetele. PKF hinnangul oli osa kulusid deklareeritud topelt, osa kulusid oli deklareeritud mõlema projekti kuluna, töjõukulude projekti kuluks arvestamise tõendamises oli puudujääke ning osa kulusid ei olnud projektiga seotud.

2. Kultuuriministeerium esitas 21. aprillil 2015 Audiitorkogule ja Audiitortegevuse järelevalve nõukogule (edaspidi AJN) kaebuse Y tegevuse peale Nukuteatri projektide auditeerimisel. Kaebuse kohaselt ei vastanud tõele Y antud kinnitused, et projektide kulud on tehtud, tõendatud ja registreeritud toetuse saaja raamatupidamises. Kaebuses leiti, et tegemist võib olla pettusega.

3. Audiitorkogu juhatus pidas 28. oktoobri 2015. a otsuses kaebust põhjendatuks ja lõpetas selle menetlemise. Sama otsusega algatas Audiitorkogu juhatus distsiplinaarmenetluse, et selgitada välja Y kutsetegevuse standardite rikkumise ulatus ja süüteo

koosseis. 27. jaanuari 2016. a otsusega lõpetas Audiitorkogu juhatus Y suhtes distsiplinaarmenetluse. Distsiplinaarsüütegu loeti tuvastatuks, kuid distsiplinaarkaristus jäeti distsiplinaarkaristuse määramise tähtaja möödumise tõttu kohaldamata.

4. AJN alustas 19. aprillil 2016 uurimismenetlust, et selgitada välja, kas kaebaja vastab audiitortegevuse seaduse (AudS) § 39 lg-st 2 tulenevatele hea maine ja usaldusvääruse nõuetele Nukuteatrile audiitorteenuse osutamise asjaolude valguses. AJN tegi 25. oktoobril 2016 rahandusministrile ettepaneku võtta kaebajalt vandeaudiitori kutse.

5. **Rahandusminister** otsustas 8. veebruari 2017. a **käskkirjaga** nr 026 AudS § 32 lg 4 p 3 alusel kaebajalt vandeaudiitori kutse ära võtta. AudS § 32 lg 4 p 3 järgi otsustab valdkonna eest vastutav minister Audiitorkogu ettepanekul vandeaudiitori kutse äravõtmise seadusega vandeaudiitorile sätestatud nõuetele mittevastamise korral. Rahandusminister nõustus AJN seisukohtadega ning pidas AJN ettepaneku põhjal tõendatuks, et Y oli rikkunud Nukuteatri projektidega seotud dokumentide hoidmise nõuet ning see on etteheidetav kaebajale. Samuti olid mõlema projekti kohta antud hinnangud, mille kaebaja allkirjastas, oluliste puudustega.

Y osutas kaebaja kaudu Nukuteatrile kindlustandvat audiitorteenust. Selle teenuse puhul on eesmärk esitada vandeaudiitori aruanne, mis suurendab avalikkuse usaldust hindamise lõpptulemuse vastu. Kuigi ka kindlustandev teenus ei paku üldjuhul absoluutset kindlust, ei tohi selle teenuse osutamisel eirata teadlikult objektiivsust ning aruanne ei tohi olla eksitava sisuga. Praegusel juhul kogus vandeaudiitor Nukuteatri projektide kohta informatsiooni, et mõlema projekti kogusummast ei olnud korrektset alusdokumentatsiooni 14% ja 21% kulude kohta (kokku 134 547 euro 40 sendi kohta). Sellise leiu puhul ei olnud lubatud koostada märkusteta aruanne.

AudS § 39 lg 2 kohaselt peab vandeaudiitor olema hea mainega ja usaldusväärne. Hea maine tähendab, et isiku varasemas tegevuses ei tohi esineda asjaolusid, mis viitavad hea maine puudumisele. Usaldusväärsus tähendab, et isiku varasemat tegevust arvesse võttes on isikule ka edaspidi mõistlik loota ja tema väiteid uskuda. Vandeaudiitorile on kehtestatud usaldusvääruse ja hea maine osas kõrgendatud nõudmised. Kaebaja maine ja usaldusväärsus on oluliselt kahjustunud, kuna ta jättis vandeaudiitori aruandes avaldamata olulise, talle teadaoleva informatsiooni, samuti ei sõlminud ta seaduses nõutud kliendilepingut või ei täitnud talle seadusega pandud kohustust tagada selle säilimine. Oluline on ka see, et projektide rahastus loeti olulistele puudustele vaatamata Euroopa Liidu nõuetele vastavaks.

Vandeaudiitori usaldusväärssust hinnates tuleb küll arvestada tema varasemaid teeneid ning rikkumisest möödunud aega, kuid etteheidetavate rikkumiste olulisuse tõttu ei saa kaebajat enam usaldusväärseks pidada. Rikkumised on toime pandud 2010. aastal, kuid tegu on väga raskete erialaste minetustega, sest vandeaudiitori ainus roll töövõtus oli kulude nõuetekohase dokumenteerimise kinnitamine. Kuna vandeaudiitori töödokumentidest nähtub, et ta ei oleks tohtinud selliseid märkusteta aruandeid anda, on tegu raske erialase rikkumisega. Rahandusministeerium sai neist rikkumistest lõplikult teada AJN 25. oktoobri 2016. a kirjast.

Asjaolu, et etteheidetava teo eest oleks saanud enne aegumistähtaja möödumist mõista karistuse distsiplinaar- või väärteomenetluses, ei takistanud varem ega takista ka praegu kutse äravõtmist. Kutse äravõtmine ei ole karistuslik meede. Kutse äravõtmine on vajalik avalikes huvides, et kaitsta audiitorteenuste kvaliteeti ja tagada, et avalikkus saab ka edaspidi tugineda vandeaudiitorite arvamustele. Meede on sobiv, sest see takistab edaspidi valede aruannete väljastamist. Teist sama tõhusat meedet ei ole. Meede on ka mõõdukas, sest kutse äravõtmine ei takista töötamist teise vandeaudiitori juhtimise ja vastutuse all.

6. **Kaebaja** esitas halduskohtule **kaebuse** rahandusministri 8. veebruari 2017. a käskkirja tühistamiseks. Kaebuse põhjendused olid järgmised:

1) rahandusministri käskkirja rikub põhiseaduse (PS) § 23 lg-st 3 tulenevat korduva menetlemise keeldu. Ühe ja sama rikkumise uurimiseks viidi läbi neli menetlust. Kaebajal tekkis pärast distsiplinaarmenetluse lõpetamist, kui kaebajat ei karistatud ega tehtud kutse äravõtmise ettepanekut, usaldus, et asi on lõplikult lahendatud. Kutse äravõtmine on meetme tegelikku sisu arvestades karistus. Selle menetluse eesmärk oli määrata kaebajale rangeim vandeaudiitori suhtes kohaldatav sanktsioon. Kaebajat vähemkahjustavad mõjutusvahendid olid ära langenud riigi ja Audiitorkogu tegevusetuse tõttu. Jääb selgusetuks, miks riik ja Audiitorkogu venitasid kaebaja suhtes distsiplinaarmenetluse alustamisega kaks aastat ja lasid distsiplinaarsüüteol aeguda. Kaebaja võetakse ainsana vastutusele Kultuuriministeeriumile liigse raha küsimise eest, kuigi otsesteks probleemi põhjustajateks olid avaliku võimu kandjad ja nende allasutused. Kui distsiplinaarmenetlus oleks toimunud õigel ajal ja kaebajat oleks distsiplinaarkorras karistatud, oleks ta saanud ametit edasi pidada. Menetleja süü tõttu ei tohiks kaebajat karistada karmimalt, kui oleks olnud distsiplinaarkaristus. Distsiplinaarmenetluse lõpetamise otsuses ei leitud, et kaebaja tulnuks rikkumise tõsiduse tõttu ametist tagandada. Vastasel juhul oleks pidanud selline esildis olema distsiplinaarasja otsuses;

2) rahandusministri käskkirjal puudub õiguslik alus, mis võimaldaks kaebajalt ebausaldusväärse tõttu kutse ära võtta. AudS § 39 lg-s 3 sätestatud aluseid, mis võiksid kaebaja usaldusväärse kahtluse alla seada, ei esine. Selles normis esitatud ammendavast loetelust ilmneb, et seadusandja hinnangul tuleb vandeaudiitorit pidada ebausaldusväärseks äärmiselt raskekaaluliste probleemide korral. Lisaks pole sellised probleemid etteheidetavad, kui möödunud on kolm aastat või kui

karistusandmed on kustutatud. Kaebajale etteheidetav eksimus pole raskusastmelt AudS § 39 lg-s 3 nimetatud rikkumistele ligilähedanegi ning sündmusest on möödas juba seitse aastat. Käskkirjal ei ole õiguslikku alust ka juhul, kui AudS § 39 lg-s 3 ei ole sätestatud ebausaldusväärsest tingivate asjaolude ammendavat loetelu. Kaebajat ei saa tunnistada ebausaldusväärseks seitse aastat tagasi aset leidnud juhtumi pärast. Seadusandja on omistanud etteheidetavast käitumisest möödunud ajale äärmiselt olulise kaalu, kuid kaebaja usaldusväärse hindamisel pole arvesse võetud teda praegu iseloomustavaid asjaolusid ega tema erialast tegevust kogumis. Kaebaja audiitorfirma suhtes 2013. ja 2016. a läbi viidud kvaliteedikontrolli tulemused kinnitavad osutatava audiitorteenuse piisavat vastavust kvaliteedinõuetele. Seega pole tema osutatava audiitorteenuse kvaliteet ohus. Kaebaja oli 1996-1999 Audiitorkogu Nõukogu liige ja 1999-2001 Audiitorkogu juhatus liige. Samuti on ta tegutsenud AJN asendusliikmena. Tal on soliidne klientuur, keda on nõuetekohaselt auditeeritud üle 20 aasta;

3) kutse äravõtmine on käskkirja oluliste kaalutusvigade tõttu ebaproportsionaalne, sest pole audiitorteenuste kvaliteedi ja usaldusväärse tagamiseks vajalik ega mõõdukas. Kui kaebajalt võetakse kutse ära, kõrvaldatakse ta vandeaudiitori ametist kogu eluks, sest ta ei vasta enam AudS §-s 3 nimetatud tunnustele. Seega koheldakse teda halvemini kui tahtliku kuriteo toime pannud isikut, kes võib pärast karistuse kustumist vandeaudiitoriks saada. Sisuliselt on tegemist ettevõtluskeeluga piiramata ajaks. Rahandusminister pole arvesse võtnud kaebaja osutatud audiitorteenuse kõrget kvaliteeti väidetavale rikkumisele eelneval ja järgneval ajal. Kaebaja ei ole kahju tekitanud, vähemalt mitte etteheidetavas ulatuses. Raha ei läinud kaduma, vaid seda kasutati Nukuteatri hüvanguks. Kui kaebajalt võetakse kutse ära, rikutakse tema ettevõtlusvabadust ning võetakse töö tema audiitorbüroo töötajatelt.

7. Kaebaja esitas koos kaebusega **esialgse õiguskaitse taotluse**, milles palus peatada vaidlustatud käskkirja kehtivus kuni kaebuse kohta tehtava kohtuotsuse jõustumiseni. Tallinna Halduskohus jättis taotluse rahuldamata. Tallinna Ringkonnakohus rahuldab 22. märtsi 2017. a määrusega kaebaja määruskaebuse ning peatas vaidlustatud käskkirja kehtivuse kuni haldusasjas menetlust lõpetava lahendi jõustumiseni.

8. Tallinna Halduskohus jättis 14. mai 2018. a **otsusega** kaebuse rahuldamata. Halduskohus leidis, et rahandusministri käskkiri on õiguspärane. Kohus nõustus vaidlustatud käskkirja põhjendustega (halduskohtumenetluse seadustiku (HKMS) § 165 lg 2) ning märkis lisaks järgmist:

1) kohtupraktikas on selgitatud, et erinevalt karistusest ei ole mittekarakteristliku sunnivahendi kohaldamise aluseks isiku süü, vaid temast lähtuv oht, millele viitavad toimepandud teod (Riigikohtu üldkogu otsus asjas nr 3-4-1-10-04, p 18). Kutse äravõtmisel ei hinnata isiku süüd, vaid seda, kas toimepandud teod toovad kaasa hea maine ja usaldusväärse kaotuse, ning milline oht sellega kaasneb. Erinevad menetlused võivad lõppeda erineva tulemusega sõltuvalt sellest, millised seaduses sätestatud tingimused peavad olema otsuse tegemiseks täidetud. Kaebaja ei saanud tugineda usalduse kaitsele, seda enam, et distsiplinaarmenetluse ja kutse äravõtmise menetluse subjektid olid erinevad;

2) käskkiri on antud AudS § 32 lg 4 p 3 ja § 39 lg 2 alusel. AudS § 39 lg 2, mille kohaselt peab vandeaudiitor olema hea mainega ja usaldusväärne, on oluliselt laiem kui AudS § 39 lg 3. AudS § 39 lg 3 ei piira AudS § 39 lg 2 kohaldamist. Teo olemus võib olla selline, et vandeaudiitori maine ja usaldusväärsus on kahjustunud sellisel määral, et vandeaudiitori kutse tuleb ära võtta. Rikkumine ei pea ilmingimata olema raskusastmelt ligilähedane AudS § 39 lg-s 3 nimetatud rikkumistele;

3) vastustaja ei ole kaalutusõiguse teostamisel eksinud. Kaalumisel on arvestatud sündmusest möödunud aega, 2013. ja 2016. aastal läbi viidud kvaliteedikontrollide tulemusi ning kaebaja varasemaid teeneid. Kuigi käskkirja andmise ajaks oli rikkumistest möödunud seitse aastat ning ei ole tuvastatud, et kaebaja oleks hiljem samaväärseid rikkumisi toime pannud, olid kõnealused rikkumised siiski niivõrd olulised, et ei kahjustanud mitte üksnes kaebaja, vaid ka vandeaudiitorite üldist usaldusväärsest;

4) kutse äravõtmine oli proportsionaalne meede. Distsiplinaarkaristus, hoiatus või rahaträhv võivad küll mõjutada isikut rikkumiste toimepanemisest hoiduma, kuid eelmise rikkumise raskust arvestades ei taga täielikult, et edaspidised aruanded oleksid usaldusväärsed. Seda saaks tagada üksnes pidev kontroll vandeaudiitori aruannete üle, mis aga tähendaks sisuliselt iga aruande analüüsimist. Sellisel juhul ei saa isik tegutseda vandeaudiitorina, kuid võib tegutseda teise vandeaudiitori juhtimise ja vastutuse all. See on küll sarnane karistusseadustikus sätestatud ettevõtluskeeluga, kuid sarnast keeldu on võimalik rakendada ka muude rikkumiste korral (vt nt majandustegevuse seadustiku üldosa seaduse §-d 36 ja 37).

9. Kaebaja palus **apellatsioonkaebuses** halduskohtu otsuse tühistada ja kaebuse rahuldada.

10. Tallinna Ringkonnakohus jättis 16. jaanuari 2019. a **otsusega** appellatsioonkaebuse rahuldamata. Ringkonnakohus nõustus halduskohtuga, et vaidlustatud käskkirja tühistamiseks ei ole alust, ning ei pidanud vajalikuks halduskohtu kõiki seisukohti korrata (HKMS § 201 lg 4). Vastuseks appellatsioonkaebusele märkis ringkonnakohus järgmist:

1) kaebaja ei ole talle etteheidetava rikkumise toimepanemise fakti eitanud ega ümber lükanud. Kuigi kaebaja puhul ei ole AudS § 39 lg-s 3 nimetatud asjaolude esinemist tuvastatud, ei välista see kaebajalt kutse äravõtmist AudS § 32 lg 4 p 3 ja § 39 lg 2 alusel. Vandeaudiitor osutab oma kutsetegevuses teenust, mille peamine väärtus seisneb selle avalikus usaldatavuses. See

omakorda seab vandeaudiitorile väga kõrged eetilised ja professionaalsed nõuded, sh kohustuse hoida igal hetkel oma usaldusväärust ja head nime. Ka audiitortegevuse seaduse aluseks oleva EL direktiivi 2006/43/EÜ põhjenduses 9 on märgitud, et vannutatud audiitorid peaksid järgima kõige kõrgemaid eetikastandardeid. Seepärast võib kutse äravõtmist AudS § 32 lg 4 p 3 alusel kaaluda ka siis, kui vandeaudiitor paneb toime õiguslikult või eetiliselt taunitavaid tegusid ning selle tõttu tekib kahtlus vandeaudiitori usaldusvääruses, kuigi vandeaudiitori tegevus ei too kaasa AudS § 39 lg-s 3 sätestatud tagajärgi;

2) kaebaja leidis ekslikult, et vandeaudiitori kutsealaste minetuste korral saab tugineda üksnes AudS § 32 lg 4 p-le 1, mis võimaldab kutse ära võtta vandeaudiitori tegevuse või kutsetegevuse aluste korduva ja olulise rikkumise korral. AudS § 32 lg 4 p-de 1 ja 3 kohaldamisalad ei välista teineteist, vaid võivad (osaliselt) kattuda. Näiteks kui vandeaudiitori toime pandud rikkumised vastavad iseenesest AudS § 32 lg 4 p-le 1, kuid need avastatakse enam kui kaks aastat pärast rikkumiste toimepanemist, ei ole kutse äravõtmine AudS § 32 lg 4 p 1 alusel enam aegumise tõttu võimalik (AudS § 32 lg 6 ja § 148 lg 2). Kutse äravõtmisele AudS § 32 lg 4 p 3 alusel ei ole aga aegumistähtaega ette nähtud. Seega, kui AudS § 32 lg 4 p-le 1 vastav rikkumine on üksiti käsitatav ka vandeaudiitori usaldusvääruse kahjustamisena, on põhimõtteliselt võimalik kutse ära võtta ka AudS § 32 lg 4 p 3 alusel. AudS § 32 lg 4 p 3 kohaldamiseks peab olema tuvastatud, et rikkumine on kahjustanud vandeaudiitori usaldusväärust või head mainet;

3) kaebaja viited PS § 23 lg 3 rikkumisele ei ole asjakohased. Nukuteatri projektidega seotud järelevalvemenetlustele hinnangut andes tuleb arvestada audiitortegevuse seaduse eripära ning nende menetluste tegelikku sisu ja eesmärki. Kaebaja suhtes ei ole viidud neljal korral läbi sama menetlust, vaid sisuliselt on toimunud järelevalvemenetluses Kultuuriministeeriumi kaebuses välja toodud asjaolude järkjärguline väljaselgitamine (sh tõendite kogumine) ja tuvastatud asjaoludele erinevatest aspektidest hinnangu andmine, mis päädis rahandusministri käskkirjaga, millega otsustati kaebaja tegevusele antud kutse-eetilise hinnangu temalt vandeaudiitori kutse ära võtta. Varasemates menetlustes tehtud otsused ei tekitanud kaebajale kaitstavat ootust, et tema tegudele ei anta enam kutse-eetilist hinnangut viisil, mis võib kaasa tuua AudS § 32 lg 4 p-s 3 nimetatud tagajärje. Vandeaudiitorilt kutse äravõtmine ei ole karistus, vaid järelevalveorgani kohaldatud haldusmeede. Kutse äravõtmise peamine eesmärk ja olemus ei olnud kaebaja süülise rikkumise tuvastamine ja selle eest määratud karistuses väljenduv etteheide tema toime pandud konkreetsele teole. Eeskätt anti kaebaja tegevusele laiem hinnang ning võeti selle põhjal ennetav meede vältimaks kaebajast lähtuvate riskide realiseerumist, s.o usaldusvääruse kaotanud vandeaudiitoril takistati edaspidi audiitorteenust osutamast;

4) rahandusminister ei ole teinud selliseid kaalutusvigu, mis annaksid aluse käskkirja tühistamiseks. Kaebajat positiivselt iseloomustavad asjaolud on toime pandud rikkumiste kõrval väiksema kaaluga. Pikk tööstaaž räägib pigem kaebaja kahjuks, sest kogunud vandeaudiitorina pidi ta ilmselgelt mõistma oma rikkumise tõsidust ja selle võimalikke tagajärgi. Varasemate kvaliteedikontrollide tulemustele ei saa omistada suurt tähtsust, sest nende käigus ei pruugi kõik rikkumised välja tulla, eriti arvestades, et kvaliteedikontrolli objektiks on üksnes valim kontrolliperioodil osutatud audiitorteenustest. Kaebaja ainus roll oli kinnitada, et Nukuteatri projektide kulud on nõuetekohaselt dokumenteeritud. Vandeaudiitori töö tulem pidi andma rahastajale kindluse, et toetust kasutatakse eesmärgipäraselt ja kooskõlas toetuslepingutega, kuid kaebaja ebakvaliteetse töö tõttu peeti oluliste puudustega projektide rahastust EL nõuetele vastavaks. Seega olid kaebaja eksimusel tõsised tagajärjed ning selliselt käitunud vandeaudiitori kinnitustele ei saa tulevikus loota. Pole ka mõeldav, et Audiitorkogu korraldaks kaebajast lähtuva ohu ärahoidmiseks tema tegevuse üle pidevat järelevalvet;

5) rahandusministrile ega Audiitorkogule ei saa ette heita, et nad viivitasid menetlusega ja seetõttu ei olnud leebemaid meetmeid enam võimalik kohaldada. Võimalikud leebemad meetmed, sh distsiplinaarkaristuse määramine ja kutse äravõtmine AudS § 32 lg 4 p 1 alusel, mis annab aluse taotlema kutset uuesti kolme aasta möödumisel vandeaudiitori kutse äravõtmisest arvates, olid aegumise tõttu välistatud juba ajal, mil Audiitorkogu sai kaebaja rikkumistest teada. Samas peab olema võimalik anda kutse-eetiline hinnang ka pärast aegumistähtaega avastatud rikkumistele ja vajaduse korral võtta vandeaudiitori kutse ära. See peaks olema erandlik ja õigustatud vaid siis, kui vandeaudiitori usaldusväärus on tõsiselt kahjustunud. Praeguse vaidluse asjaoludel on see tagajärg proportsionaalne. Käskkirjas on toodud vastustaja põhiseisukohad ning kohtu eelnevaid põhjendusi arvestades ei mõjuta võimalikud põhjendamispuudused lõpptulemust.

MENETLUSOSALISTE PÕHJENDUSED

11. Kaebaja palub kassatsioonkaebuses halduskohtu ja ringkonnakohtu otsused tühistada ning kaebus rahuldada või saata asi alama astme kohtule uueks läbivaatamiseks. Kassatsioonkaebuse põhiväited on järgmised:

1) käskkiri põhineb vales õiguslikul alusel. Ringkonnakohus leidis ebaõigesti, justkui võimaldavad juhtumi asjaolud kaebajalt kutse ära võtta mitmel alusel. Kutsealase rikkumise korral oli võimalik vandeaudiitori kutse ära võtta üksnes AudS § 32 lg 4 p 1 alusel, mis on spetsiaalselt kutsealaste rikkumiste sanktsioneerimiseks ette nähtud norm. Selle normi eeldused polnud aga täidetud. Ringkonnakohtu tõlgenduse kohaselt võib iga kutsealase rikkumise tagajärjeks olla kutse äravõtmine. Ometigi on seadusandja ette näinud, et kutse võib ära võtta üksnes korduva ja olulise rikkumise korral. AudS § 32 lg 4 p 3 ei ole ette nähtud kutse äravõtmiseks, kui kutse äravõtmine on AudS § 32 lg 4 p 1 alusel aegunud. Vastasel juhul kaotaks AudS § 32 lg 4

p 1 mõtte. AudS § 32 lg 4 p 1 kehtiva redaktsiooni kohaselt võib kutse ära võtta vandeaudiitori tegevuse aluste korduva või olulise rikkumise korral. See muudatus näitab ilmekalt, et enne seaduse muutmist ei olnud üks oluline rikkumine kutse äravõtmiseks piisav alus. Ringkonnakohtu tõlgenduse järgi võiks kohaldada hilisemat õigusnormi tagasiulatavalt menetlusosalise kahjuks;

2) ringkonnakohus leidis ekslikult, et kaebaja ei ole talle etteheidetava rikkumise toimepanemist eitanud ega ümber lükanud. Kaebaja on talle etteheidetava minetuse asjaolusid korduvalt ümber lükanud, kuid haldusorgan ja kohtud on selle tähelepanuta jätnud. Auditi järeldused põhinesid Nukuteatri toonase juhtkonna suulistel selgitustel ning tol ajal kehtinud auditeerimiseeskirja § 26 nägi ette juhtkonna kinnituste õigsuse eelduse. PKF audit viidi läbi teistsuguses infoväljas. Dokumentide säilitamise kohustuse rikkumine eraldiseisvalt ei oleks ilmselt oluline rikkumine seaduse mõttes. Ükski menetlusi läbi viinud organ ei ole kaebaja korduvatele selgitustele vaatamata talle etteheidetava rikkumise põhjuseid uurinud;

3) ringkonnakohus leidis valesti, et kaebaja suhtes ei ole rikutud topeltmenetlemise keeldu. Nelja menetluse eesmärgid ei olnud erinevad. Viide Riigikohtu lahendile asjas nr 3-4-1-10-04 ei olnud asjakohane, sest kaebaja tugineb topeltmenetlemise, mitte topeltkaristamise põhimõtte rikkumisele. Kutse äravõtmine on karistus. Isegi juhul, kui kutse äravõtmist saab pidada riiklikuks sunnivahendiks, ei ole sama teo menetlemine neljas sisu poolest samasuguses menetluses põhiseadusega kooskõlas;

4) ringkonnakohus jättis käskkirja proportsionaalsust puudutavad olulised asjaolud tähelepanuta. Kaebaja ei saa osutada auditeerimise teenust, kui tema büroos ei tegutse ühtegi vandeaudiitorit, ning on sunnitud audiitorbüroo likvideerima. Selle tulemusel kaotavad büroo töötajad töökoha. Samuti jättis ringkonnakohus tähelepanuta, et kutse äravõtmise tingis ainus ebaselgetel asjaoludel väidetavalt aset leidnud rikkumine. Kaebajale ei ole juhtumist möödunud kaheksa aasta jooksul ühtegi etteheidet tehtud, kuigi tema tegevust on käidud korduvalt kontrollimas. Üks rikkumine 28-aastase karjääri jooksul ei õigusta rangeima meetme kohaldamist. Sisuliselt on tegemist eluaegse tegutsemiskeeluga oma erialal. Kui kaebajalt kutse ära võetakse, karistatakse teda minevikusündmuste eest, millel ei ole negatiivset mõju kaebaja tänasele laitmatule kutsetegevusele. Ka AJN vandeaudiitoritest liikmete hinnangul ei olnud kutse äravõtmine proportsionaalne meede.

12. Vastustaja leiab, et ringkonnakohtu seisukoht AudS § 32 lg 4 p 1 ja § 32 lg 4 p 3 kohaldamisalade kattuvuse kohta on õige. Kaebaja seisukoht, et üheski menetluses ei ole talle etteheidetava rikkumise puhul korduvust ega olulisust tuvastatud, on ekslik. Käskkirjas on selgelt välja toodud, et talle heidetakse ette kahe oluliste puudustega hinnangu allkirjastamist kahe erineva töövõtu raames. Kaebaja on väitega, et ta allkirjastas oma kinnitused Nukuteatri juhtkonna suuliste selgituste põhjal, talle etteheidetava rikkumise sisuliselt omaks võtnud, sest ta andis oma allkirjaga kinnituse, et kõik projektides deklareeritud kulud on abikõlblikud ja need on tõendatud tõendusdokumentide originaalversioonidega. Kutse äravõtmine ei ole karistus, vaid usalduse minetamise vältimatu tagajärg. Kutse äravõtmise ettepaneku tegemine oli AJN pädevuses (AudS § 124 lg 1 p 20) ega kuulunud Audiitorkogu juhatause määratavate distsiplinaarkaristuste hulka. Juba enne käskkirja andmist moodustas kaebaja audiitorbüroo käibest üle poole raamatupidamisteenus osutamine.

KOLLEEGIUMI SEISUKOHT

13. Kassatsioonkaebus tuleb rahuldada ja kohtute otsused tühistada materiaalsoiguse normi väära kohaldamise tõttu (HKMS § 230 lg 1). Kolleegium tühistab nii haldus- kui ka ringkonnakohtu otsuse ning teeb asjas uue otsuse, millega rahuldab kaebuse ja tühistab vastustaja 8. veebruari 2017. a käskkirja nr 026 (HKMS § 230 lg 5 p 5).

I

14. Kaebajalt võeti vandeaudiitori kutse AudS § 32 lg 4 p 3 alusel. Vaidlustatud käskkirjas leidis rahandusminister, et kaebaja ei vasta kutsealaste rikkumiste toimepanemise tõttu enam AudS § 39 lg-s 2 sätestatud nõudele, mille kohaselt peab vandeaudiitor olema hea mainega ja usaldusväärne. Kolleegium võtab esmalt seisukoha kaebaja väite kohta, mille järgi võib kutsealase rikkumise korral võtta vandeaudiitorilt kutse ära üksnes AudS § 32 lg 4 p 1, mitte aga AudS § 32 lg 4 p 3 alusel.

15. EL õiguses reguleerib vandeaudiitori kutsetegevust Euroopa Parlamendi ja nõukogu 17. mai 2006. a direktiiv 2006/43/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustuslikku auditit. Seda direktiivi on viimati muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 16. aprilli 2014. a direktiiviga 2014/56/EL, mis tuli üle võtta 17. juuniks 2016. Eestis jõustusid direktiivi ülevõtmiseks vajalikud audiitoritegevuse seaduse muutmise sätted 2017. a 1. juulil ja 1. septembril. Vaidlustatud käskkiri anti 8. veebruaril 2017. Seepärast tuleb kohaldada audiitoritegevuse seadust tol ajal kehtinud redaktsioonis ning tõlgendada seda kooskõlas direktiiviga 2006/43/EÜ, võttes arvesse selle muudatusi, sh direktiivi 2014/56/EL.

16. Vandeaudiitorile on seatud õigusaktidega kõrged nõudmised. Audiitoritegevuse seaduse kohaselt peab vandeaudiitor olema hea mainega ja usaldusväärne (AudS § 39 lg 2). AudS § 39 lg-s 3 on loetletud asjaolud, mille esinemise korral tuleb vandeaudiitori mainet või usaldusväarsust pidada igal juhul kahjustatuks. Ka direktiivi 2006/43/EÜ kohaselt on vannutatud

audiitorina tunnustamise üheks tingimuseks isiku hea maine (direktiivi art 3 lg 3 ja art 4). Direktiivi kohaselt peaksid vannutatud audiitorid järgima kõige kõrgemaid eetikastandardeid, et avalikkus saaks nende töö kvaliteeti usaldada. Auditi hea kvaliteet aitab omakorda kaasa turgude korrapärasele toimimisele (direktiivi art 21 ja põhjendus 9).

17. Vandeaudiitori kutse äravõtmist reguleerib AudS § 32. Vaidlustatud käskkirja andmise ajal kehtinud AudS § 32 lg 4 p 1 kohaselt võis valdkonna eest vastutav minister vandeaudiitorilt kutse ära võtta tema tegevuse või kutsetegevuse aluste korduva ja olulise rikkumise korral. Nimetatud punktis sätestatud rikkumistele kohaldati üheaastast aegumistähtaega (AudS § 32 lg 6 koosmõjus § 148 lg-ga 2). Isik, kellelt oli sellel alusel kutse ära võetud, võis taotleda kutset uuesti kolme aasta möödumisel vandeaudiitori kutse äravõtmisest arvates, kuid mitte enne, kui karistusandmed olid karistusregistrist karistusregistri seaduse kohaselt kustutatud (AudS § 32 lg 9).

AudS § 32 lg 4 p 3 alusel võib vandeaudiitorilt kutse ära võtta, kui ta ei vasta seadusega vandeaudiitorile sätestatud nõuetele. Erinevalt AudS § 32 lg 4 p-st 1 ei ole AudS § 32 lg 4 p 3 kohaldamisel aegumistähtaega ette nähtud ega kutse uuesti taotlemise tingimusi kindlaks määratud.

18. Direktiivi 2006/43/EÜ art 5 lg 1 esimese lause kohaselt tunnustatakse vannutatud audiitori tunnustamine kehtetuks, kui tema hea maine on tõsiselt kahjustada saanud. Sama lõike teises lauses on täpsustatud, et liikmesriigid võivad siiski määrata mõistliku ajavahemiku hea mainega seotud nõudmiste täitmiseks. Tunnustamise kehtetuks tunnustamisele ei ole direktiivis ajalisi piiranguid ette nähtud.

19. AudS § 32 lg 4 p-te 1 ja 3 ning AudS § 39 lg-t 2 tuleb tõlgendada kooskõlas direktiivi 2006/43/EÜ art 5 lg-ga 1. Kui vandeaudiitori maine või usaldusväärsus on tõsiselt kahjustada saanud, ei saa kutse äravõtmist takistada ainuüksi asjaolu, et mainet või usaldusväärsus kahjustanud sündmusest on möödunud üle ühe aasta. Selleks, et tagada avalikkuse usaldus audiitoritegevuse vastu, võib vandeaudiitorilt kutse äravõtmine olla põhjendatud ka aastaid pärast sellist sündmust, sh pärast kutsealase rikkumise toimepanemist. Seepärast tuleb AudS § 32 lg 4 p 3 koosmõjus AudS § 39 lg-ga 2 tõlgendada nii, et sellel alusel on võimalik vandeaudiitorilt kutse ära võtta, kui vandeaudiitori hea maine või usaldusväärsus on kutsealase või muu õiguserikkumise toimepanemise tõttu jätkuvalt tõsiselt kahjustunud. AudS § 32 lg 4 p 3 alusel kutsealase rikkumise tõttu kutse äravõtmiseks peab esinema ülekaalukas avalik huvi (vt p 28).

20. Kuigi audiitoritegevuse seadus ei näe otsesõnu ette, et isik, kellelt on vandeaudiitori kutse maine või usaldusväärsus kahjustumise tõttu AudS § 32 lg 4 p 3 alusel ära võetud, saaks teatud aja möödumisel vandeaudiitori kutset uuesti taotleda, ei näe kolleegium selleks takistust, kui isiku maine ja usaldusväärsus on vahepealse aja jooksul taastunud.

II

21. Kaebaja väitel on vastustaja rikkunud topeltmenetlemise keeldu.

Seoses kaebajale vaidlustatud käskkirjas etteheidetavate tegudega on läbi viidud erinevaid menetlusi. Esmalt lahendas Audiitorkogu juhatus kultuuriministri kaebust Y tegevuse peale (21. aprillist kuni 28. oktoobrini 2015) ning viis seejärel osatühtingu suhtes läbi distsiplinaarmenetluse (28. oktoobrist 2015 kuni 27. jaanuarini 2016). Kaebaja suhtes on läbi viidud kaks menetlust: AJN viis läbi uurimismenetluse (19. aprillist kuni 25. oktoobrini 2016) ning sellele järgnes kutse äravõtmise menetlus (25. oktoobrist 2016 kuni 8. veebruarini 2017). Kuna kaebaja on Y juhatuse liige ja ainuosanik, tuleb neid pidada omavahel seotud isikuteks AudS § 7 lg 5 p-de 2 ja 3 tähenduses. Seepärast peab kolleegium võimalikuks võtta topeltmenetlemise keeldu rikkumise kohta hinnangu andmisel arvesse kõiki eespool nimetatud menetlusi.

22. *Ne bis in idem* põhimõtte osaks olev topeltmenetlemise keeld ei luba isikut teist korda kohtu alla anda teo eest, milles teda on vastavalt seadusele juba lõplikult õigeks või süüdi mõistetud (põhiseaduse § 23 lg 3; EL põhiõiguste harta art 50; Euroopa inimõiguste konventsiooni 7. protokolli art 4). Topeltmenetlemise keeld kohaldub karistusõigusliku iseloomuga menetluste suhtes (vt nt Riigikohtu kriminaalkolleegiumi otsus nr 1-16/4665/224, p 24) ning korduv menetlus peab puudutama tegu, mille kohta on tehtud lõplik otsus (vt nt Euroopa Kohtu otsus asjas C-617/17: Powszechny Zakład Ubezpieczeń na Życie, p 32).

23. Kolleegium nõustub kohtutega, et vandeaudiitorilt võetakse riikliku järelevalve käigus kutse ära ohu ennetamise, mitte karistamise eesmärgil. Siiski riivab vandeaudiitori kutse äravõtmine kutsealasest rikkumisest tingitud maine või usaldusväärsus kahjustumise tõttu intensiivselt elukutse valiku vabadust ning kaebaja puhul ka ettevõtlusvabadust. Kolleegium ei pea vajalikuks selle meetme raskusastet praeguses asjas põhjalikumalt analüüsida, sest üheski varasemas menetluses ei langetatud sama rikkumise kohta õigeks- või süüdimõistvat otsust. Eeltoodut arvestades nõustub kolleegium kohtutega, et vastustaja ei ole topeltmenetlemise keeldu rikkunud.

III

24. Kolleegium analüüsib järgnevalt AudS § 32 lg 4 p 3 kohaldamist koosmõjus AudS § 39 lg-ga 2 praeguses asjas.

25. Vastuseks kaebaja väitele, et vastustaja ja kohtud ei ole talle etteheidetavate tegude asjaolusid uurinud, märgib kolleegium järgmist. Vaidlustatud käskkirjas on tuvastatud, et kaebaja rikkus kutsetegevuse nõudeid, kuna allkirjastas Nukuteatri projektide kohta oluliste puudustega aruanded ega sõlminud seaduses nõutud kliendilepingut või ei taganud selle säilimist. Kohtud nõustusid vastustaja käskkirja põhjendustega ega pidanud vajalikuks neid korrata. Selline võimalus on kohtumenetluse normidega ette nähtud (HKMS § 165 lg 2 ja § 201 lg 4). Vastustaja on kaebajale etteheidetavate tegude õigusvastasuse nõuetekohaselt tuvastanud ning veenvalt põhjendanud, et need õigusvastased teod kahjustasid tõsiselt kaebaja head mainet ja usaldusväärset.

26. Nagu eespool märgitud, võib vandeaudiitorilt AudS § 32 lg 4 p 3 alusel koosmõjus AudS § 39 lg-ga 2 kutse ära võtta üksnes juhul, kui tema maine või usaldusväärsus on kutsealase või muu õiguserikkumise toimepanemise tõttu jätkuvalt tõsiselt kahjustunud. Selleks, et tuvastada, kas isiku maine või usaldusväärsus on kutse äravõtmise üle otsustamise ajal tõsiselt kahjustunud, tuleb muu hulgas arvesse võtta rikkumise toimepanemise ja otsuse tegemise vahelisel ajal isiku mainet või usaldusväärset mõjutanud sündmusi. Mida rohkem aega on rikkumise toimepanemisest möödunud, seda kaalukamad peavad olema asjaolud, mis õigustavad kutse äravõtmist.

27. Vaidlustatud käskkirjas mõõndi, et vandeaudiitori usaldusväärset hinnates tuleb muu hulgas arvestada rikkumisest möödunud aega, kuid leiti, et etteheidetavate rikkumiste olulisuse tõttu ei saa kaebajat enam usaldusväärseks pidada. Vastustaja ei ole käskkirjas ega kohtumenetluses põhjendanud, miks ei saa kaebaja mainet ja usaldusväärset pidada taastunuks, arvestades rikkumiste toimepanemisest möödunud aega, iseäranis 2013. ja 2016. aastal läbi viidud kutseühendusesisesel kvaliteedikontrolli tulemusi. Samuti ei ole selgitatud, kas kaebajat on pärast rikkumiste toimepanemist distsiplinaar- või väärteokorras karistatud. Kuna eespool nimetatud asjaolusid ei ole kaebaja kohta kutse äravõtmise otsust tehes arvesse võetud, pole kohtul võimalik veenduda, kas tema maine ja usaldusväärset olid vaidlustatud käskkirja andmise ajal tõsiselt kahjustunud.

28. Riikliku järelevalve raames AudS § 32 lg 4 p 3 alusel kutse äravõtmisel ei või tugineda pelgalt hinnangule, et vandeaudiitor ei vasta oma maine või usaldusväärset tõsiselt kahjustumise tõttu vandeaudiitorile esitatavatele nõuetele. Kui tegemist on kutsealase rikkumise juhtumiga, tuleb lisaks rikkumise toimepanemise ning selle tulemusel maine või usaldusväärset tõsise kahjustumise tuvastamisele prognoosida ka kutsetegevuse jätkumisega kaasneva võivaid ohte (riske), sest vandeaudiitorilt võetakse kutse avalikku korda tulevikus ähvardada võiva ohu tõrjumiseks, st ohu ennetamiseks. Kutse äravõtmiseks pädeval organil tuleb ohu tekkimise võimalikkust hinnata kutse äravõtmise ajal teadaoleva teabe põhjal. Kutse äravõtmine kui kõige intensiivsem järelevalvemeede on õigustatud üksnes juhul, kui vandeaudiitori kutsetegevuse jätkumisega kaasneva võivaid ohte ei saa maandada muude meetmetega. Praeguses asjas ei nähtu vaidlustatud käskkirjast, kas kaebajalt kutse äravõtmine oli ohu ennetamiseks vajalik.

29. Vaidlustatud käskkiri on eespool toodud kaalutusvigade tõttu õigusvastane ning tuleb tühistada.

IV

30. Kuna kolleegium teeb asjas uue otsuse, tuleb muuta menetluskulude jaotust (HKMS § 109 lg 4). Menetluskulud kannab pool, kelle kahjuks otsus tehti (HKMS § 108 lg 1). Kaebaja taotles halduskohtus, et tema kasuks mõistetakse välja 45 eurot riigilõivu (kaebuselt, esialgse õiguskaitse taotluselt ja määruskaebuselt) ning 12 001 eurot 40 senti esindajakulu koos käibemaksuga. Ringkonnakohtus taotles kaebaja 15 euro riigilõivu ja 2727 euro 48 senti esindajakulu väljamõistmist. Kassatsioonimenetluses taotles kaebaja, et tema kasuks mõistetakse välja 2308 eurot 80 senti esindajakulu ning 6 eurot tõendite (äriregistri päringute) saamise kulu katteks.

Kolleegium leiab, et tõendite saamise kulu väljamõistmise taotlus tuleb jätta rahuldamata, sest kaebaja ei ole kassatsiooniastmes tõendeid esitanud. Samuti leiab kolleegium, et kaebaja esindajakulud on liiga suured. Kuigi asi on keskmisest keerukam ning halduskohus pidas asjas kohtuistungit, on kaebaja taotletud 17 037 euro 68 senti suurune esindajakulu asja ajamiseks vajalikku töömahtu ja esitatud tõendeid arvestades ülemäärane. Kolleegium peab põhjendatud esindajakuludeks 12 000 eurot. Seega tuleb Rahandusministeeriumilt koos riigilõivu katteks mõeldud 60 euroga välja mõista 12 060 eurot (HKMS § 167 lg 2).

31. Kautsjon tuleb tagastada Ellex Raidla Advokaadibüroo OÜ pangakontole nr EE062200221059223099 Swedbankis (HKMS § 107 lg 4).

(allkirjastatud digitaalselt)