

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND TALLINNAS

Avaliku õiguse instituut

Kristina Harkovskaja

MAKSUDE MAKSMISEST KÕRVALEHOIDUMINE SUURES
ULATUSES/ TAX EVASION AT LARGE EXTENT

Bakalaureusetöö

Juhendaja: Heino Tõnismägi

Tallinn 2013

SISUKORD

SISSEJUHATUS	2
1. MAKSUSÜÜTEOD KARISTUSÕIGUSES	4
1.1 Maksusüüteod läbi ajaloo ning terminoloogia tänapäeval	4
1.2 Materiaalsed ning formaalsed maksuõigusrikkumised.....	12
1.3 Karistuse kohaldamise alused.....	14
2. MAKSUDE MAKSMISEST KÕRVALEHOIDUMINE (KarS § 389¹)	21
2.1 KarS § 389 ¹ süüteo koosseis.....	21
2.2 Erisus maksukelmuse (KarS § 389 ²) koosseisust	26
3. KARS § 389¹ PRAKTIKA EESTIS	29
3.1 Eksperti arvamus	29
3.2 Kohtulahendite analüüs	31
KOKKUVÕTE	37
SUMMARY	41
Tax Evasion at Large Extent (Article 389 ¹ section 1 in Penal Code).....	41
KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU	45
Kasutatud kirjandus	45
Kasutatud normatiivmaterjalid	46
Kasutatud kohtupraktika.....	47
Muud allikad.....	47
Avaldamata allikad	49
Lisa 1. Intervjuu ringkonnaprokurör Andrei Voronin'iga	50

SISSEJUHATUS

Maksudest kõrvalehoidumine ei ole ainult Eesti, vaid on ülemaailmne probleem ning on raske, kui mitte võimatu, seda täielikult kõrvaldada. Euroopa Liit kehtestab üha enam erinevaid juhendmaterjale maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise tõkestamiseks. Konkreetsetest sammudest saab välja tuua Euroopa Komisjoni poolt 6. detsembril 2012 avaldatud tegevuskava maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemise tugevdamiseks, mille tähtsust maksuvalinik Algirdas Šemeta pressiteates¹ on rõhutanud. Ligikaudu triljon eurot ehk sama summa kui on kogu Euroopa Liidu eelarve järgmiseks seitsmeks aastaks, jääb Euroopa Liidu riikidel igal aastal tuluna saamata maksudest kõrvalehoidumise tõttu.² Justiitsministeeriumi kriminaalpoliitika uuringu³ andmete kohaselt registreeriti Eestis 2011. aastal 1044 majanduskuritegu, mis on 8% vähem kui aasta varem (1137), ent 6% rohkem kui 2009. aastal (987). Väärib märkimist, et viimasel paaril aastal on Eestis levinuimad suuremate kahjudega kuriteod olnud just maksukuriteod ning samas nende eest levinuim määratud karistus on olnud tingimisi vangistus. Teema päevakajalisust näitab muuhulgas Äripäevas 05.10.2012.a ilmunud artikkel⁴, milles jõuti seisukohale, et “majanduskuriteod eesotsas maksupettustega on kurjategijatele sageli justkui lahke võidufondiga lotopilet - valgekraedest petteid karistatakse leebelt ja suur osa nende tekitatud kahjust jääb riigil tagasi saamata”. Eeltoodut arvestades, seab autor bakalaureusetöö hüpoteesiks, et karistusseadustiku⁵ (edaspidi KarS) § 389¹ lg-s 1 ettenähtud maksukuritegude eest kohtute poolt kohaldatavad karistusmäärad ei ole küllaldaselt karmid ja on seetõttu küsitava üldpreventatiivse mõjuga.

Bakalaureusetöö eesmärk on maksukuriteo (maksudest kõrvalehoidumine suures ulatuses) tähenduse avamine karistusõigusdogmaatikas tunnustatud seisukohtade ja Eesti kohtupraktika abil, kohtulahendite analüüs ja nende võrdlus. Autor püüab anda vastused küsimustele, millal võib Eestis maksuseaduse rikkumine tuua kaasa isiku karistamise kriminaalkorras KarS §

¹ Euroopa Komisjoni maksunduse-ja tolliliidu pressiteade. MEMO/12/949, 06.12.2012. Arvutivõrgus: [http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-12-949_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-949_en.htm) (01.02.2013).

² S. Rank, Euroopa suitsutab välja maksudest kõrvalehoidjad. – Äripäev. 13.04.2013. Arvutivõrgus: <http://www.ap3.ee/Default.aspx?PublicationId=8dc3e1cf-63d2-49e8-b657-06edb8851191> (13.04.2013).

³ Justiitsministeeriumi uuring. Kuritegevus Eestis 2011. Arvutivõrgus: http://www.just.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=57627/Kuritegevus_Eestis_2011.pdf (20.12.2012).

⁴ P. Reiljan. Pettus nagu lotovõit. - Äripäev 5.10. 2012.

⁵ Karistusseadustik. 01.09.2002. - RT I 2001, 61, 364.

389¹ lg 1 alusel ning ühtlasi, arvestades maksukuriteo sagedasi koosseisulisi muudatusi seadusandluses, analüüsida, kas karistuse määramine maksukuriteo eest on problemaatiline ning kas karistused KarS § 389¹ lg 1 alusel on üldiselt ranged või mitte. Püstitatud eesmärgi saavutamiseks käsitleb autor seadusandlust ja erialakirjandust, analüüsib kohtulahendeid ning viib läbi intervjuu.

Bakalaureusetöö on jagatud kolmeks peatükiks, järgides selle sisust tulenevat arutluskäiku. Esimene peatükk loob teoreetilise aluspõhja ja fooni erinevatest maksusüütegudest läbi ajaloo ja vastavatest karistustest, selgitatakse mõisteid. Järgneb alapeatükk karistuse kohaldamise alustest. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsib autor kehtivat KarS § 389¹ koosseisu ja teises alapeatükis kõrvutab autor KarS § 389¹ maksukuriteo koosseisu maksukelmuse KarS § 389² koosseisuga, uurides nendevahelisi erinevusi. Kolmandasse peatükki on koondatud kogunud eksperdi seisukohad käesoleva bakalaureusetöö teema osas ning viimaseks - kohtupraktika andmed. Kohtupraktika osas on rakendatud andmekogumismeetodina kohtulahendite analüüsi. Kohtulahendite uurimise eesmärgiks on analüüsida maakohtutes ning ringkonnakohtutes maksukuritegudes kohaldatud karistusi (mis on vähemalt ühes teo episoodis kvalifitseeritud KarS § 389¹ lg 1 tunnusel) ning selgitada, millisel määral vastavad karistused sanktsiooninormile ja karistuspraktikas kirjeldatud põhimõtetele. Andmete esitamisel on nende näitlikustamise eesmärgil kasutatud tabelite ja jooniste abi. Kokku valis autor juhusliku valimi teel 50 kohtuotsust (maa- ning ringkonnakohtute kohtuotsused jaanuar 2008 - veebruar 2013). Bakalaureusetöös tehtud järelduste kokkuvõtteid peegeldab lõppsõna.

Valitud teema raames on kasutatud nii ajaloolist, võrdlevat kui ka kvantitatiivset uurimismeetodit. Töö koostamisel kasutab autor erialast õiguskirjandust sh välisõiguskirjandust raamatukogudes olemasoleva õiguskirjanduse ja internetis kättesaadavate inglisekeelsete andmebaaside kaudu. Samuti on kasutatud Eesti õigusakte ning teemaga seonduvat kohtupraktikat.

Autor soovib tänada oma juhendajat suunamise ja nõuannete eest ning Põhja Ringkonnaprokuratuuri majandus- ja korrupsioonikuritegude osakonna ringkonnaprokurör Andrei Voronin'it intervjuu eest.

1. MAKSUSÜÜTEOD KARISTUSÕIGUSES

1.1 Maksusüüteod läbi ajaloo ning terminoloogia tänapäeval

Maksusüütegu kätkeb endas taunitavat ja lubamatut tegevust. Tuleb pöörata tähelepanu asjaolule, et alati ei ole maksuplaneerimine ebaseaduslik. Maksuplaneerimine on legaalne niikaua, kuni maksumaksja valitud tehingu või toimingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule.⁶ Millised on olnud aga maksuõigusrikkumised läbi ajaloo Eestis ja kui karmid olid ettenähtud karistused? Küsimustele vastamiseks analüüsib autor erinevate seaduste ja redaktsioonide maksimumsanktsioone.

Majanduskuritegude liigendus ja maksupettuste eraldi väljatoomine majanduskuritegude osana hakkas levima 19. sajandil.⁷ Rääkides Eesti karistusõiguse arengust, ei saa jätta pöördumata sellele eeskujuks oleva Saksamaa kriminaalõigusteaduse poole, kust võib leida põhjaliku väljaarendatud süsteemi. Nimelt oli saksa jurist Franz Ritter von Liszt 20. sajandi alguseks välja toonud majanduskuritegude ja nendega külgnevate kuritegude liigenduse. Franz von Liszt jaotas kuriteod vastavalt kahjustatavale õigushüvele kahte suurde rühma: kuriteod üksikisiku õigushüvede ja kuriteod üldsuse õigushüvede vastu. Kuriteod, mis on suunatud üldsuse ehk kollektiivsete õigushüvede vastu seisnevad Franz von Liszt kohaselt riigi, riigivõimu ja riigihalduse kahjustamises. Viimase puhul on tegemist riigi haldustegevusega, mis hõlmab tegevust majanduse korraldamisel, kuhu kuuluvad riigihalduses kehtivate eeskirjade rikkumised, nagu näiteks ka maksupettused.⁸ Võttes siinkohal arvesse Franz von Liszti jaotust, on KarS § 389¹ alusel kaitstav oluline kollektiivne õigushüve laiemalt Eesti Vabariigi riigieelarve.

Nõukogude kriminaalõigus ei lähtunud kuriteo mõiste konstrueerimisel ja karistuste süsteemi ülesehitamisel mitte niivõrd teost, kui võrd isikust ja tema ohtlikkusest – ja täpsemalt ühiskonnaohtlikkusest.⁹ Eesti NSV Kriminaalkoodeks¹⁰ (edaspidi ENSV KrK) sätestas suhteliselt range karistuse maksu tasumisest kõrvalehoidumisel: ENSV KrK § 80 kohaselt

⁶ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn. 2012, lk 150.

⁷ J. Sootak Majanduskriminaalõigus. Tartu 1998, lk 9-11.

⁸ J. Sootak Majanduskriminaalõigus, lk 9-11.

⁹ J. Sootak. Kuriteomõiste ja õigusriiklik kriminaalõigus. Kolme-elementilistest kuriteomõistest karistusseadustiku üldosa eelnõus. –Juridica 1998, nr 1, lk 23-27.

¹⁰ I. Rebane. Eesti NSV kriminaalkoodeks. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn 1980, lk 279.

maksu tasumisest kõrvalehoidumise eest sõja ajal karistati vabadusekaotusega ühest kuni viie aastani või parandusliku tööga kuuest kuust kuni ühe aastani. Kuriteokoosseisu objektiivne külg seisnes maksu tasumisest kõrvalehoidumises, kusjuures maksu tasumisest kõrvalehoidumiseks loeti sõja ajal kehtivate kohustuslike maksude mõjuva põhjuseta tasumata jätmist seaduses ettenähtud tähtjaks ning olenemata sellest, kas maksu võeti ainult sõja ajal või ka rahul ajal. Kuriteo subjektiks loeti isikut, keda on maksuga maksustatud, sealhulgas NSV Liidus viibivat välismaalast või kodakondsuseta isikut. Subjektiiivsest küljest eeldas vaadeldav kuritegu otsest tahtlust. Nõukogude võim oli range ja laiahaardeline ning kodanike üle teostati tugevat kontrolli, mistõttu olid kollektiivse omandi vastu suunatud rikkumised sanktsioneeritud karmilt.

Ka Eesti Vabariigi 1929.a kriminaalseadustik¹¹ tundis majanduskuritegude liikide seas süütegusid maksukohustuste rikkumiste vastu (kriminaalseadustiku eriosa 8. peatükk nt §-d 178, 178¹, kus §-s 178 kasutatakse kohustuse näol terminit “naturaalkohus”): kriminaalseadustiku § 178: *“kes kohustatud kandma seaduses määratud naturaalkohuseid ja süüdlane selles, et ta ei täitnud riigi või omavalitsuse vastava teenija seaduslikku korraldust või temale esitatud nõudmist selle kohuse täitmise asjus, kui sarnase täitmata jätmise saatsid korda koos mitu isikut, kuid tekitamata karistatavat rahvakoondumist, karistatakse arestiga mitte üle kuue kuu, sarnasele täitmatajätmisele kihutajat aga – vangimajaga mitte üle ühe aasta.”* Vastava paragrahvi subjektiks määratleti “iga isikut, kes oli kohustatud kandma seaduses määratud naturaalkohuseid; tegu – “riigi või omavalitsuse teenija seadusliku korralduse või nõudmise täitmata jätmist (tegevusetus) naturaalkohuse alal.” Naturaalkohuseks peeti vastaval seadusel põhinevat “avalik-õiguslikku kohustust, mille aineks võis olla kodaniku isiklik töö.”¹²

Eesti Vabariigi 1992.a kriminaalkodeksi (edaspidi KrK) uus redaktsioon¹³ ja haldusõigusrikkumiste seadustik¹⁴ (edaspidi HÕS) sisaldasid maksuseaduste rikkumisi, vastavalt KrK paragrahvis 148¹ ning HÕS paragrahvis 141. Nii nähtub jällegi suhteliselt karm sanktsioon maksukuriteo eest suures ulatuses (KrK § 148¹ lg 7), mille kohaselt oli karistuseks vabadusekaotus kolmest kuni seitsme aastani. HÕS määras halduskorras karistatavad maksuõigusrikkumised ning nägi ette alljärgnevad sanktsioonid §-s 141 lg-d 1-5 (vt tabelit).

¹¹ K. Saarmann, K. Matto. Kriminaalseadustik: kommenteeritud väljaanne. Tallinn. 1937, lk 111-112.

¹² K. Saarmann, K. Matto. Viidatud töö, lk 111-112.

¹³ Eesti Vabariigi kriminaalkodeks - 01.06.1992. RT 1992, 20, 288.

¹⁴ Haldusõigusrikkumiste seadustik. - 01.08.1992. RT I 1995, 76, 1345.

Rahatrahvi määramisel lähtuti päevapalgast, mille arvutamise aluseks oli haldusõiguserikkumise ajal kehtiv Eesti Vabariigi Valitsuse poolt kehtestatud miinimumpalk, mille suurus määrati kindlaks miinimumpalga jagamisel 30-ga, murdosa arvestamata (HÕS § 21 lg 1).

Tabel 1: Halduskorras karistatavad maksuõiguserikkumised ning karistused

Maksuõiguserikkumine	Karistus
Tuludeklaratsiooni esitamisest kõrvalehoidumine või deklaratsiooni õigeaegselt esitamata jätmine või selles moonutatud andmete esitamine tuludeklaratsiooni esitama kohustatud isiku poolt	rahatrahv kuni viiekümne päevapalga ulatuses
Tulude või muude maksustamisobjektide varjamine, vähendamine või sel eesmärgil kulude suurendamine, tuludeklaratsioonide, maksuarvutluste, raamatupidamisaruannete ja muude maksude ning maksete arvutamise ja eelarvesse kandmisega seotud dokumentide mitteõigeaegne esitamine või esitamata jätmine, maksude õigsuse määramiseks ja kontrolliks vajalike raamatupidamisdokumentide, lepingute ja teiste dokumentide mitteõigeaegne esitamine või esitamata jätmine, maksuameti ettekirjutuste mittetäitmine selleks kohustatud pädeva ametiisiku poolt	rahatrahv kuni saja päevapalga ulatuses
Maksude mittetähtaegne tasumine või tasumata jätmine ning panga poolt maksuameti esitatud maksude sundsissenõudmise korralduse ebaõige täitmine või täitmata jätmine selleks kohustatud pädeva ametiisiku poolt	rahatrahv kuni saja päevapalga ulatuses
Töötajate palgast (tulust) üksikisiku tulumaksu ebaõige kinnipidamine või kinni pidamata jätmine või kinnipeetud maksete mittetäieliku või mitteõigeaegne eelarvesse kandmine selleks kohustatud pädeva ametiisiku poolt	rahatrahv kuni saja päevapalga ulatuses
Maksuhalduri ettekirjutuse täitmata jätmine, ebaõigete andmete või dokumentide esitamine, elu-, töö- või tegutsemiskoha maksuhalduri eest varjamine või muu maksukorralduse seaduses sätestatud maksude tasumisest kõrvalehoidmine selleks kohustatud pädeva ametiisiku või füüsilise isiku poolt	rahatrahv kuni saja päevapalga ulatuses

Nagu tabelist nähtub, oli HÕS-i sisse viidud arvukaid kergemaid maksuõiguserikkumisi, mille eest halduskorras karistati. Ühtlasi, väärib märkimist, et õiguserikkumise toime pannud isik vabastati täielikult või osaliselt karistusest, kui ta avaldas enne revisjoni või haldusõiguserikkumise menetluse alustamist maksuhaldurile või muule pädevale

riigiasutusele kirjalikult andmed õiguserikkumise tulemusel tasumata jäänud maksusumma kohta ning oli maksuvõla tasunud või asunud seda tasuma (HÕS § 141 lg 12).

Analüüsid ülaltoodut on autor märganud tendentsi, et Eesti karistusõiguse areng maksukuritegude seisukohalt on olnud ebahütlane: heites pilgu Eesti Vabariigi infosüsteemi ametlikule õigusaktide andmekogule Riigi Teataja, on näha, et maksualaste süütegude koosseisu sõnastusi on muudetud tihti. Kuivõrd maksukuritegudele on omane aktsessoorsus ehk sõltuvus haldus-, lepingu- või äriõiguses kõige tähtsamaks peetavatest õigushüvedest, mis karistusõiguslikku kaitset vajavad, on selle valdkonna kuriteokoosseisud blanketsed ehk karistatava teo kirjeldus ja põhjendus asuvad väljaspool karistusseadustikku.¹⁵ Nii on sisse viidud maksukuritegude spetsiifikast tulenevaid erisusi üldisest karistusõigusest või on maksukaristusõiguse sätteid ühtlustatud muude karistusõiguse sätetega. Eeltoodu valguses nõustub autor Lasse Lehisega, kes kirjutab oma raamatus “Maksuõigus”, et süüteokoosseisude kirjeldused on liiga laialivalguvad, sest kirjeldatakse paljusid üksikuid maksuseaduste rikkumiste juhtumeid ning neid grupeeritakse juhuslike tunnuste abil, mis aga tekitavad probleeme kvalifikatsiooni määramisel. Sellises olukorras peavad kohtud isiku süüditunnistamisel kvalifitseerima süüdlase teo karistusseadustiku mitme redaktsiooni järgi.¹⁶ Riigikohtu Kriminaalkolleegium käsitles 01.12.2008.a kriminaalasjas nr 3-1-1-61-08¹⁷ kriminaalkoodeksi kehtivuse ajal toimepandud kuriteo kvalifitseerimist karistusseadustiku järgi, kus muuhulgas märgiti, et “kui tegude toimepanemise ajal on süüteod kvalifitseeritud eraldi tegudena, siis hilisema seaduse järgi ei saa neid vaadelda jätkuva süüteona (teoainsusena).” Eeltoodud kohtuotsuse punktis 10.3 märgiti, et kuivõrd süüdistava poolt osaühingu 2000. aasta (jaanuari- ja veebruarikuu) tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsioonide esitamata jätmise kvalifitseeriti tema toimepanemise ajal kehtinud KrK § 148¹ lg-te 1 ja 7 järgi, osaühingu 1999. a (juuni- ja novembrikuu) ning 2000. a (veebruarikuu) käibedeklaratsioonide esitamata jätmise aga KrK § 148¹ lg-te 2 ja 7 järgi, tuleb kummagi teo karistatavust 01.09.2002 jõustunud KarS § 390 lg 1 järgi kontrollida eraldi. Seejuures märkis Riigikohus, et lugedes kuriteo toimepanemise ajal kaks iseseisvat tegu moodustanud käitumise karistusseadustiku järgi üheks teoks, tekiks vastuolu põhimõttega, et seadusel, mis halvendab isiku olukorda, ei ole tagasiulatuvat jõudu (KarS § 5 lg 3). 01.09.2002. a. jõustunud KarS § 390 lg 1 kohaselt oli maksudeklaratsiooni tähtpäevaks esitamata jätmise kuriteona

¹⁵ Riigikogu pressiteated (seoses karistusseadustiku jt seaduste muutmise seaduse eelnõu 931 SE kohta, mille põhisisu käsitleb majandustegevuses esinevaid rikkumisi). Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/index.php?id=40190> (12.03.2013).

¹⁶ L. Lehis. Viidatud töö, lk 163.

¹⁷ Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 01.12.2008 otsus nr. 3-2-1-92-08.

karistatav üksnes juhul, kui süüdlasele oli sama teo eest kohaldatud väärteokaristust või kui selle tulemusel jäi maksudena laekumata 500 000 krooni (eurodes 31 955,82) või enam. Esitatud süüdistusest ei nähtunud varasema halduskaristuse olemasolu, mistõttu leidis Riigikohus, et kuna süüdistuse kohaselt jäi nii osauhingu 2000. a (jaanuari- ja veebruarikuu) tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsioonide esitamata jätmise kui ka 1999. a (juuni- ja novembrikuu) ning 2000. a (veebruarikuu) käibedeklaratsioonide esitamata jätmise tagajärjel eraldivõetuna maksudena laekumata alla 500 000 krooni, ei täitnud tegelikult kumbki tegu 01.09.2002.a jõustunud KarS § 390 lg-s 1 ette nähtud kuriteokoosseisu, s.t et alates 01.09.2002.a ei olnud tegelikult isiku teod enam kuriteona karistatavad.¹⁸

Kriminaalpoliitikat mõjutas suuresti väärteoprejuditsiooni kehtestamine maksukuritegude osas, mis vähendas oluliselt kuritegudena karistatavate tegude ringi.¹⁹ 01.09.2002.a karistusseadustiku kehtima hakkamisel loobuti proportsionaalsetest trahvimääradest ning maksusüütegudele hakkasid kehtima KarS üldosas toodud sanktsioonide ülemmäärad.²⁰ Kui kriminaalkoodeksi järgi võis isikut karistada maksudeklaratsioonis tahtlikult valeandmete esitamise eest sõltumata varasemast karistusest või maksusumma suurusest ning karistada võis ka tähtaegselt ja õigesti deklareeritud maksu tasumisega hilinemise eest, siis 01.09.2002.a jõustunud karistusseadustiku järgi olid karistatavad teod maksude väärarvutus (KarS § 386; füüsilise isiku põhikaristuseks rahaline karistus või kuni kolmeaastane vangistus), kinnipidamiskohustuse rikkumine (KarS § 389; füüsilise isiku põhikaristuseks rahaline karistus või kuni kolmeaastane vangistus) ja maksuhalduri tegevuse takistamine (KarS § 390; füüsilise isiku põhikaristuseks kahe- kuni kümneaastane vangistus). Pole imekspandav, et viimane, KarS § 1 390 süüteo koosseis tekitas mõneti oma ebamäärase sõnastusega ning ettenähtud sanktsiooniga palju poleemikat. Süüteo koosseisu sõnastus oli alljärgnev “...maksudeklaratsiooni või muu teabe tähtpäevaks esitamata jätmise, maksuhalduri juures enda registreerimata jätmise, mõõturi või tõkendi rikkumise, maksuhaldurile valeandmete või teadvalt ebaõigete dokumentide esitamise, arvestuse pidamise nõuete eiramise, maksuhalduri korralduse täitmata jätmise või muul viisil maksuhalduri tegevuse takistamise eest, kui süüdlasele on sama teo eest kohaldatud väärteokaristust või kui selle tulemusel jäi maksudena laekumata 500 000 krooni²¹ või enam, karistatakse kahe- kuni kümneaastase vangistusega.” Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi

¹⁸ Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 01.12.2008 otsus nr. 3-2-1-92-08.

¹⁹ P. Pikamäe. Karistusseadustiku eriosa probleeme: õiguspoliitilised lahendused ja edasine areng. Juridica 2005, nr 2, lk 86.

²⁰ L. Lehis. Viidatud töö, lk 163.

²¹ s.o 31 955,82 eurot, autori märkus.

17.06.2004. a otsuse tegemisel kriminaalasjas nr 3-1-1-23-04 jäänud riigikohtunik Hannes Kiris mäkris oma eriarvamuses²², et nii KarS § 390 pealkiri ("maksuhalduri tegevuse takistamine") kui ka dispositiooni sõnakasutus "... või muul viisil maksuhalduri tegevuse takistamise eest" osutavad asjaolule, et nii maksudeklaratsiooni või muu teabe tähtpäevaks esitamata jätmine, maksuhalduri juures enda registreerimata jätmine, mõõduri või tõkendi rikkumine, maksuhaldurile valeandmete või teadvalt ebaõigete dokumentide esitamine, arvestuse pidamise nõuete eiramine ja maksuhalduri korralduse täitmata jätmine - sarnaselt muudele viisidele - saab olla kuriteona karistatav üksnes eeltingimusel, et selline käitumine tõepoolest takistab maksuhalduri tegevust, s.o maksuhalduri ülesannete täitmist.

Mastaapsemad maksukuritegusid puudutavad karistusseadustiku muudatused jõustusid 15. märtsil 2007. Nii nagu märkis autor eespool, on maksukuritegude valdkonna kuriteokoosseisud enamasti blanketsed ehk karistatava teo kirjeldus ja põhjendus asuvad olulisel määral väljaspool karistusseadustikku. Sellest tulenevalt võeti karistusseadustiku ja seonduvate seaduste muutmise seaduse eelnõu eesmärgiks vaadata üle majanduskuritegude koosseisud lähtudes klassikalistest karistusõiguse üldpõhimõtetest.²³ Endine justiitsministeeriumi asekancler Martin Hirvoja on öelnud, et õigusriigile vastav hea majanduskaristusõigus peaks arvestama 4 põhimõtet. Esiteks, peab eksisteerima kuriteo määratletus ja õiguselgus (*nullum crimen sine lege certa*). Teiseks, kriminaalkaristus on kui viimane abinõu õigushüve kaitsel muude õiguskaitsevahendite ammendumisel (*ultima ratio*), mille rakendamine pisirikkumiste puhul devalveerib kriminaalvastutust tervikuna. Kolmandaks on oluline proportsionaalsus ja võrdne kohtlemine, mille üheks väljundiks on ka võrreldavate tegude käsitlemine laias laastus samas kaalu kategoorias. Neljandaks põhimõtteks - oluline on karistusõigusnormiga seotud tegevusvaldkonda reguleeriva seaduse eesmärk. Ehk, nii õigusnormi loomisel kui selle rakendamisel on vaja selgeks teha, kas kuriteokoosseisuga kaitstakse nt riigimaksude laekumist või abstraktsemalt usaldust majanduskeskkonna toimimisse.²⁴ Seega 15.03.2007 jõustunud muudatustega kirjutati mitmed maksualased süüteokoosseisud ümber: senised maksukoosseisud KarS § 386, 389 ja 390 asendati konkreetsemate koosseisudega vastavalt KarS § 389¹ ja 389². Hetkel kehtiv karistusseadustik käsitleb maksude maksmisest kõrvalehoidumise süütegude puhul kaht

²² Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 17.06.2004 otsuse kriminaalasja nr 3-1-1-23-04 kohtunik Hannes Kirise eriarvamus (süüdistuses KarS § 390 lg 1 järgi).

²³ Karistusseadustiku ja seonduvate seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. Arvutivõrgus: <https://eelvoud.valitsus.ee/main/mount/docList/256fc082-8ac4-4fa7-916e-74f1b315c081>. (17.03.2013).

²⁴ M. Hirvoja ettekanne Eesti 29.õigusteadlaste päevaldel 19.10.2006. Arvutivõrgus: <http://www.just.ee/33192>, (17.03.2013).

koosseisu: KarS § 389¹ “maksude maksmisest kõrvalehoidumine suures ulatuses” ja KarS § 389² “maksukelmus suures ulatuses”. Enne 15.03.2007.a diferentseeriti maksukoosseise maksuliigiti alljärgnevalt: KarS § 389 (maksude kinni pidamata jätmise) kohaldus vaid tulumaksu puhul ning KarS § 386 (maksude väärarvutus) kõikide muude riiklike maksude puhul, mille suhtes esitati maksudeklaratsioon (sätet ei kohaldata maamaksu ja raskeveokimaksu puhul). Jäi ebaselgeks, kuidas kohaldusid sätted olukorras, kus ühe teoga oli tekitatud kogukahju üle 500 000 krooni (eurodes 31 955,82), kuid üksiku maksu puhul jäi see alla nimetatud piiri. Samuti oli vaieldav, miks pidi erinevate maksuliikide suhtes olema sätestatud eraldi koosseisud, kui olemuselt oli karistatav rikkumine sama – maksuseaduse rikkumine.²⁵ Alates 15.03.2007 jõuti süsteemse tulemuseni - kuriteona on karistatav üksnes materiaalne õigusrikkumine, mille tulemusena jääb riigil maksudena saamata suurele kahjule vastav summa. “Saavutamise” viisil ei ole enam tähtsust: maksude maksmisest kõrvalehoidumine võib seisneda selles, et maksudeklaratsioonis deklareeritakse valeandmeid (või jäetakse deklaratsioon üldse esitamata), aga ka selles, et riigil ei ole võimalik deklareeritud maksusummat sisse nõuda (nt äriühingu asukohta või vara varjamine, variisikute kasutamine juhtorganites). Ei ole ka oluline, kas riigi maksukahju tekkis maksude laekumata jäämisest või alusetust maksutagastusest.

Kehtiva regulatsiooni kohaselt on KarS § 389¹ põhikoosseis järgmine: maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise eest maksu- või kinnipidamiskohustuse vähendamise või tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgil või kinnipidamiskohustuse rikkumise eest, kui sellega jäi maksudena laekumata, tagastati, tasaarvestati või hüvitati alusetult suurele kahjule²⁶ vastav summa või enam. Seega ebaõigeid andmeid esitanud või muid maksukohustusi rikkunud isikut ohustab kehtiva seaduse kohaselt vastutus kuriteo eest vaid juhul, kui tema tegevus tekitab märkimisväärse kahju saamata jäänud maksunõude näol või tuvastatakse isiku eesmärk mõjutada kinnipidamiskohustuse või tagastusnõude suurust (eeldab tahtlust kõrgeimal tasemel ehk kavatsust). Uue süsteemiga kehtestas seadusandja maksuhalduri tegevuse takistamise (KarS § 390) karistatavaks väärteona (maksukorralduse seadus²⁷; edaspidi MKS § 154).²⁸ Võrreldes varasemate

²⁵ M. Kairjak. Karistusõiguslik vastutus maksuõigussuhtes. Advokaadibüroo Paul Varul Maksuõiguse infokiri Juuni 2009, Arvutivõrgus: <http://uudiskiri.varul.ee/2009-06/karistusoiguslik-vastutus-maksuõigussuhtes>, (18.03.2013).

²⁶ Mõiste „suur kahju“ tähendus on sisustatud karistusseadustiku rakendamise seaduse § 8 p-s 2, mille kohaselt vastab suurele kahjule summa, mis ületab kehtivat palga alammäära ühes kuusajakordselt - Karistusseadustiku rakendamise seadus. 01.09.2002 - RT I 2002, 56, 350.

²⁷ Maksukorralduse seadus. 20.02.2002- RT I, 17.04.2013, 14.

²⁸ M. Kairjak. (Viide 24).

maksukoosseisudega on alates 2007.a kehtivatest koosseisudest välja jäetud väärteoprejuditsioon. See tähendab, et maksusüüteo toimepanemisel ei sõltu teo karistatavus väärteona või kuriteona enam sellest, kas isik on sama teo varem toime pannud ja teda on väärteo korras karistatud. Väärteo ja kuriteo eristamise kriteeriumiks jääb üksnes summa, millises ulatuses riigile kahju on tekitatud. Kui see summa jääb alla suure kahju piiri, siis on tegemist väärteoga, ja kui see summa ületab suure kahju piiri, siis on tegemist kuriteoga.²⁹

Maksukuritegude ebaühtlase kriminaalpoliitilise arengu kõrval ei ole täit selgust maksudest kõrvalehoidumise³⁰ valdkonna terminoloogias. Praktikast võib kohata niisuguseid mõisteid nagu “maksude vältimine“, “maksudest kõrvalehoidumine“, “maksupettus“. Maksude vältimise peamiseks eesmärgiks on seaduses sätestatud maksukohustusest kõrvale hoida, et makse mitte tasuda ja saavutada konkurentsieelis teiste maksumaksjate ees. Maksumaksja võimalused makse vältida tulenevad tsiviilõiguslikust lepinguvabadusest, kuid ka Euroopa õiguse kuritarvitamisest, mida kasutatakse liikmesriigi õiguse rikkumise põhjendusena. Eeltoodud juhtudel järgib isik tehingu tegemisel ühenduse normi sõnastust, kuid toimingu sisu ei vasta õigusnormi eesmärgile. Ebaõige tehinguvormiga soovib isik mahutada oma tegevuse nende maksusätete alla, mis lubavad soodsamat maksustamist. Selline käitumine aga ei kvalifitseeru kriminaalkorras karistavaks toiminguks.³¹ On selge, et maksukuriteod on süüteo, mille toimepanemise eesmärk on ebaseadusliku tulu teenimine. Ebaseaduslike vahenditega maksudest kõrvalehoidumise puhul räägitakse ka maksupettusest³². Rahvusvahelise Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) “Rahvusvaheliste maksumõistete” sõnastik märgib maksudest kõrvalehoidumisena järgnevat: “termin, mida on raske defineerida, kuid mille all tavaliselt mõeldakse ebaseaduslikke tehinguid, kus maksukohustust varjatakse või ignoreeritakse, s.t maksumaksja maksab makse vähem kui seaduse kohaselt kuuluks maksmisele, varjates tulu või informatsiooni maksuhalduri eest”.³³ Väliskirjanduses leidub mõneti intrigeeriv Inglismaa poliitiku Denis Healey ütlus, kes on võrrelnud lubatud maksude säästmist ebaseadusliku maksudest kõrvalehoidumisega:

²⁹ Karistusseadustiku ja seonduvate seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. (Viide 23)

³⁰ Ingl k eristatakse termineid *tax avoidance* ja *tax evasion*, viimase puhul on tegemist lubamatu maksuplaneerimisega; Lubatud ning lubamatute maksudest kõrvalehoidumise erinevaid tõlgendusi on põhjalikult käsitletud G. Kask oma magistritöös „Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel“, lk 9. Muuhulgas on G. Kask seisukohal, et maksude vähendamise terminoloogias esinevate mõiste paljususe tõttu eksisteerib vajadus mitmetimõistetavuse kõrvaldamiseks defineerida või vähemalt selgitada õigusaktide tasandil mõistete “maksude vältimine“ ja „maksudest kõrvalehoidumine“ sisu ja tunnuseid, lk 12.

³¹ T. Grauberg. Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel. *Juridica* 2008 nr 10, lk 664.

³² Eesti Õiguskeele Keskuse avalik terminibaas ESTERM. Arvutivõrgus: <http://mt.legaltext.ee/esterm/concept.asp?conceptID=8053&term=maksupettus> (19.03.2013).

³³ OECD International Tax Terms. Arvutivõrgus: www.oecd.org/dataoecd/17/21/33967016.pdf (16.03.2013).

„Maksude säästmist maksudest kõrvalehiilimisest eristab vanglaseina paksune vahe.“³⁴ Euroopa Kohtus on maksudest kõrvalehoidumisega seotud kohtuasi C-255/02, milles väljendati seisukohta, et kuritarvitusega saab tegu olla juhul, kui vaatamata õigusnormidega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele, on tehingute tulemuseks sellise maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga ning teiseks peab objektiivsetest asjaoludest olema võimalik järeldada, et tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.³⁵ Seega tegevus, mis kutsub esile maksudest kõrvalehoidumist, on ebaseaduslik ning vihjab petturlikule käitumisele.³⁶

Ülaltoodut resümeerides, leiab autor, et maksuõigusrikkumised ning maksukuriteod ei ole sugugi uued nähtused Eesti kriminaalõiguses. Autor nõustub G. Kask'iga, et maksudest kõrvalehoidumise valdkonna terminoloogias ei ole täit selgust. Antud kuriteoliigi arengut iseloomustab küll sagedane muutmine ja nõrk normitehniline kvaliteet, kuid autori arvates seadusandja sammud maksukuritegude süsteemi pidevalt muuta peegeldavad seda, et regulatsiooni soovitakse kaasajastada ning lahendada seejuures praktikas tekkinuid probleeme.

1.2 Materiaalsed ning formaalsed maksuõigusrikkumised

On võimalik eristada materiaalseid ja formaalseid maksuõigusrikkumisi, kuna maksuseaduste rikkumiste iseloom on erinev: esimesel juhul saab riik kahju laekumata maksude näol, teisel juhul häiritakse maksuhalduri tegevust (nt maksudeklaratsioonidega hilinemine). Nii loetakse materiaalseteks maksuõigusrikkumisteks karistusõiguse tähenduses KarS-i § 389¹ (ka 389²). Tahtlik maksude väärarvutus (maksude varjamine, maksude maksmisest kõrvalehoidumine, maksupettus) on karistatav kuriteona (KarS § 389¹, varem § 386). Maksumaksjat, kes esitab valeandmeid, kasutab võltsitud dokumente, iseloomustab eriline pahatahtlik kavatsetus maksudest kõrvale hoiduda. Praktikas on eriti levinud taoliste juhtumite esinemine grupiviisiliselt. Näiteid:

³⁴ Holes in the net. Shopping for low tax rates is no crime- The Economist. 2006. Arvutivõrgus: <http://www.economist.com/node/6888888>, (02.02.2013).

³⁵ Euroopa Kohtu otsus 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs. Commissioners of Customs & Excise*, p 74-75.

³⁶ D. Dunbar. Statutory General Anti-Avoidance Rules: Lessons for the United Kingdom from the British. Commonwealth. Bulletin for International Taxation, 2008 December, p.533.

- 2012. a septembris avastasid Maksu-ja Tolliameti (edaspidi MTA) uurimisosakonna töötajad Tartus 650 000-eurose maksupettuse. Kahtlustuste kohaselt müüsid kaks tegutsevat isikute gruppi erinevate OÜ-de kaudu suurtele hulгимүүгифirmadele suhkrut, soetades suhkrut näiliselt ostu-mүүгiahelasse kaasatud, kuid tegelikult nende kontrolli all olevatelt OÜ-delt, mille kaudu osteti suhkur Lätist ja Leedust 0%-lise käibemaksumääraga. Maksumaksjatel tekkis Eestisesel edasimүүгил käibemaksu tasumise kohustus, kuid gruppide kontrolli all olevad ettevõtted jätsid käibemaksu riigile tasumata;³⁷

- 2012. a oktoobris avastati MTA uurimisosakonna poolt üle miljoni euro ulatuv maksupettus kütuseäris, kus kriminaalmenetluse käigus selgus, et skeemi keskmes olnud OÜ müüs aktsiisilaos kütust reaalse majandustegevuseta äriühingutele ja esitas käibemaksudeklaratsioonides maksukohustuse vähendamiseks valeandmeid. Petuskeemi tehingute ahelas kasutati variettevõtteid, mille läbi sooviti varjata kauba tegelikku omanikku ja välditi käibemaksukohustuse tekkimist.³⁸

KarS-i §-s 389¹ (ja ka §-s 389²) sätestatud materiaalse maksuõigusrikkumise koosseisus kirjeldatud kuritegu vähendab riigi maksutuluid ja annab maksumaksjale alusetu maksuhüve. Maksupettus võib seisneda ka selles, et deklareeritud maksud jäävad sisse nõudmata (nt isiku maksejõuetuse tahtlik põhjustamine või äriühingu likvideerimine viisil, kus võlgade sissenõudmine on võimatu) Süüteo toimepanija ei pea alati olema ise maksumaksja või hüve saaja, ta võib õigusrikkumise toime panna ka teise isiku huvides. Maksueeliseks võib olla kas maksukohustuse vähendamine (nt sularahakäibelt jäetakse maksmata käibemaks ning saadud rahast väljamakstud töötasudelt jäetakse kinni pidamata tulumaks ja maksmata sotsiaalmaks) või alusetu tagastusnõude deklareerimine (nt sisendkäibemaksu mahaarvamine võltsitud arvete alusel³⁹). Maksuhüveks võib olla aga ka näiteks maksukohustuse tähtaja edasilükkamine (kui võltsitud dokumentide alusel saavutatakse maksuvõla ajatamine). Maksuõigusrikkumisega võib olla tegemist ka näiteks siis, kui maksukohustus kantakse üle teisele isikule, kelle suhtes kehtivad maksusoodustused või maksukohustus kantakse üle teise riiki, kus kehtivad madalamad maksud (tehingud nt nn *offshore*-äriühingutega). Deklareeritud

³⁷ MTA uurimisosakonna töötajad avastasid 650 000-eurose maksupettuse. - MTA Pressiteated. 04.09.2012. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=32494> (17.09.2012).

³⁸ Kütuseäris avastati üle miljoni euro ulatuv maksupettus. – Justiitsministeerium. Pressiteated. 24.10.2012. Arvutivõrgus: <http://www.just.ee/57470>, (04.03.2013).

³⁹ Näiteks Tallinna Ringkonnakohtu 4.11.2011.a otsus kriminaalasjas nr 1- 08-16395: süüdistatavad kasutasid enda ettevõtete raamatupidamises võltsitud arveid, reaalselt aga kaupa nende arvete alusel ei liikunud, mistõttu oli sisend-käibemaksu mahaarvamine toimunud alusetult (alates 01.05.2004.a. jõustunud käibemaksuseaduse § 24 lg 1, § 29 lg 1 ja lg 3 tulenevalt).

maksusumma tähtjaks tasumata jätmine ei ole materiaalne maksuõigusrikkumine, sest maksuhaldur on maksusummast teadlik ja tal on võimalik võlg sundkorras sisse nõuda.⁴⁰

Milliseid maksuõigusrikkumisi nimetatakse formaalseteks? Formaalseste maksuõigusrikkumiste puhul ei kannata riik otseselt rahalist kahju, kuid õigusrikkumised takistavad maksuhalduri tööd ning võivad seeläbi kaudselt ohustada maksude korrapärasest laekumist. Selliste õigusrikkumiste hulka kuulub näiteks maksudeklaratsiooni esitamisega või maksu tasumisega hiline mine, ebakorrekne maksuarvestus ning mitmesuguste menetlussätete rikkumine (nt teabe esitamiseks ja seletuste andmiseks tehtud korralduste eiramine) ning peamiselt kohaldatakse haldusõiguslikke sunnivahendeid (intressid, sunniraha).⁴¹ Kuni 15.03.2007 kehtinud KarS § 390 alusel nähti ette kriminaalvastutus formaalsete rikkumiste eest tegelikult üsna tühiste õigusrikkumiste eest (nt tühja maksudeklaratsiooni korduv esitamata jätmine).⁴²

1.3 Karistuse kohaldamise alused

Maksuõigus on avalik õigus ning maksud kehtestatakse avalikes huvides. Riik on ette näinud vajalikud sunnivahendid selleks, et tagada maksukohustuste täitmine, rakendades vastavaid karistusnorme.⁴³

Karistatakse teo eest, kui see vastab süüteokoosseisule, on õigusvastane ja isik on selle toimepanemises süüdi (KarS § 2 lõige 2). KarS § 27 kohaselt on õigusvastane tegu, mis vastab seaduses sätestatud süüteokoosseisule ja mille õigusvastasus ei ole välistatud karistusseadustiku, muu seaduse, rahvusvahelise konventsiooni või rahvusvahelise tavaga. KarS § 32 lg 1 kohaselt saab isikut õigusvastase teo eest karistada üksnes siis, kui ta on selle toimepanemises süüdi. Isik on teo toimepanemises süüdi, kui ta on süüvõimeline ja puudub süüd välistav asjaolu. Kui tegu vastab seaduses karistatavana kirjeldatule ja puuduvad õigusvastasust välistavad asjaolud, on tegu hinnatav süüteona, mille eest süüdiv isik kannab

⁴⁰ L. Lehis. Viidatud töö, lk 150-151.

⁴¹ L. Lehis. Viidatud töö, lk 151.

⁴² Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 17.06.2004 otsus nr 3-1-1-23-04 p. 16.

⁴³ J. Sootak, P. Pikamäe. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn 2009. lk 887.

vastutust.⁴⁴ Prof. Jaan Sootak märgib, et õigusliku vastutuse alusteks on käitumise õigusvastasus ning asjaolu, et isikul oli õigusvastast tegu toime pannes võimalus sellisest käitumisest hoiduda.⁴⁵ Kriminaalvastutusel on sotsiaalne eesmärk, sest seoses sellega väheneb oht, et kuritegu jääb karistamata ning süüdistuse esitamine teenib avalikkust hoiatavat eesmärki.⁴⁶ Isikute süüdi mõistmine ja karistamine saab toimuda üksnes lähtudes karistusõiguse normidest, kuivõrd vastasel juhul võib isikule inkrimineeritud tegu olla vastuolus Eesti Vabariigi põhiseaduse⁴⁷ § 23 lg-ga 1 (kedagi ei tohi lugeda süüdi olevaks enne, kui see on vastavalt seadusele tõendatud). Eeltoodu on õigusriikliku karistusõiguse aluspõhimõte – *nullum crimen nulla poena sine lege* – ei ole kuritegu ega karistus ilma seaduseta. Prof. Sootak toob välja, et karistusel on kaks külge. Karistuse isikuline külg näitab kurjategijale tehtud minetusi. Õiglane on karistus, kui selle minetused vastavad süüdlase tehtud ebaõiglusele ja tema süü suurusele. Siinkohal märgib prof. Sootak, et karistus peab olema nii ratsionaalselt kui ka emotsionaalselt tajutav ning positiivses suunas mõjutav. Teine külg on riiklik. See on karistuse õigustus sellest, kas riik võib karistada või riik peab karistama.⁴⁸

Karistuse mõistega seondub otseselt karistuse liigi ja määra mõiste, sest nii saab karistust kvalitatiivselt ja kvantitatiivselt määratleda. Karistusliik ja –määr on karistusseaduses antud kolmel tasandil:

- a) karistuste, st nende liikide ja määrade süsteem tervikuna;
- b) karistuste süsteem ja karistusraamid seotult süüteoliikidega eriosas;
- c) karistuse liik ja määr konkreetse süüteo korral.

Esimesel tasandil kujundatud süsteem tuleneb karistusteooriatest ning riigi õiguspoliitilistest otsustest. Teise tasandi kujunemise määravad väärtusotsustused. Karistuse sidumine eriosa koosseisuga tähendabki koosseisuga kaitstud õigushüve hindamist – mida karmim on õigushüve kahjustava teo eest ettenähtud karistus, seda kõrgemaks peab karistusõigus ja

⁴⁴ P. Nuuma. Karistusõigus : eriosa. Tallinna Tehnikaülikool, avaliku sektori majanduse instituut, majandusõiguse õppetool Tallinn. 2006, lk 11.

⁴⁵ J. Sootak. Eesti kriminaalõiguse arenguteedest. Tartu 1997, lk 15.

⁴⁶ J. Sootak. Sanktsiooniõigus. Karistusõiguslikud sanktsioonid ja nende kohaldamine. 2007, lk 101.

⁴⁷ Eesti Vabariigi põhiseadus, 28.06.1992 – RT I 1992, 26, 349; 2007, 33, 210.

⁴⁸ J. Sootak. Sanktsiooniõigus. Viidatud töö, lk 73.

seeläbi kogu ühiskond vastava õigushüve väärtust.⁴⁹ Karistus kui sanktsioon ehk õigusjärelm tähendab, et see järgneb õigusrikkumisele.

Karistuse kohaldamise alused sätestab KarS § 56, mille lõige 1 nõuab, et lisaks süüle ning selle suurust mõjutavatele karistust kergendavatele ja raskendavatele asjaoludele tuleb arvesse võtta karistuse eripreventiivseid eesmärgi. Sama paragrahvi lõike 2 kohaselt võib kohus mõista vangistust ainult siis, kui karistuse eesmärgi ei ole võimalik saavutada kergema karistusega. Kui karistusseadustiku eriosa paragrahv, mille järgi isik süüdi mõistetakse, võimaldab vangistuse kõrval mõista ka kergema karistuse, peab kohus otsuses vangistuse mõistmist põhistama. KarS §-d 57 ja 58 sätestavad karistust kergendavad ja raskendavad asjaolud, millega kohtul tuleb igal juhul arvestada. Karistus on vajalik, kui riik tagab sellega õiguskorra ja ühiskonnaelu kindlustatuse.⁵⁰ Karistuse määramisega lahendatakse isiku vastutuse küsimus, millega teda suuremal või vähemal määral mõjutatakse ning realiseeritakse riiklikku kriminaalpoliitikat.⁵¹ Karistuse kohaldamiseks peavad esinema kindlad õiguslikud eeldused.⁵² Sanktsioonisüsteemi moodustavad karistusõiguslikud õigusjärelmid, milleks on karistused ja muud mõjustusvahendid. Karistusõiguse ülesanne on tagada kord ühiskonnas ning seda saavutatakse sanktsioonidega. Karistuse või muu mõjustusvahendi üldine lähtekoht on õigusvastane tegu.⁵³

Majandussüütegude juures tuleb arvesse karistuse negatiivne üldpreventiivne toime, ehk seal, kus karistuse võimalik mõju on sageli süüteo toimepanemisse sisse kalkuleeritav.⁵⁴ Kui rääkida karistust iseloomustavatest karistusteooriatest, tulenevad nendest riigi karistusvõimu kohaldamise eesmärgid – õigluse ja õiguse taastamine, üldsuse mõjutamine, süüdlase parandamine. Nii näiteks lähtub relatiivse karistusteooria ühiskonna reaalsest huvidest ja vajadustest. Karistus ei saa olla eesmärk iseeneses, vaid ta peab püüdma karistatavaid tegusid edaspidi ära hoida – *poena relata ad effectum*.⁵⁵ Negatiivse üldpreventiivse teooria looja Anslem Feuerbach arvates toimib üldpreventsioon psühholoogilise sunni abil. Sisuliselt tähendab üldpreventsioon karistusega ähvardamist, mis hoiab kõikuvat elementi eemal süütegude toimepanemisest. Üldpreventsiooni käsitlemine psühholoogilise surve

⁴⁹ J. Sootak. Sanktsiooniõigus. Viidatud töö, lk 83.

⁵⁰ H. Welzel. Das Deutsche Strafrecht. Eine systematische Darstellung. Gruyter, 1967, lk 231-232.

⁵¹ R. Maurach, K. H. Gössel, H. Zipf. Strafrecht. AT. Tb 2.6. Aufl, Heidelberg: Müller, 1984 § 57 vnr 4.

⁵² J. Baumann, U. Weber, W. Mitsch. Strafrecht. AT. 10. Aufl. Bielefeld: Gieseckind, 1995. § 33 vrn 3.

⁵³ J. Sootak. Sanktsiooniõigus. Viidatud töö, lk 19.

⁵⁴ J. Sootak. Sanktsiooniõigus. Viidatud töö, lk 41.

⁵⁵ Samas, lk 38.

konseptsioonina vastas ja vastab ka praegu paljudele karistusõiguse põhialustele. Kurjategijat ees ootav karistus peab olema tema jaoks rohkem ebaseeldivam, kui kuriteo toimepanemine. Üldpreventsiooni teooriale on aga kõige enam ette heidetud seda, et ta muudab karistatava isiku teiste inimeste mõjutamise vahendiks.⁵⁶ Kieli ülikooli professor ning keskkonnakaitse-, majandus- ja maksuõiguse instituudi direktor Prof. dr. Erich Samson märgib, et vaatamata A. Feuerbachi teooria puudustele valitseb seisukoht, et kriminaalseaduses sisaldub oluline üldpreventiivne mõju, mis justkui ähvardab potentsiaalset kurjategijat ning hirmutab ta süüteo toimepanemisest eemale. Ta nimetab, et tänapäeval valitsev üldpreventsiooniteooria lähtub teistsugusest mudelist kui A. Feuerbachi teooria: a) karistuste täideviimine ei mõju mitte ainult kurjategijale, vaid kõikidele ühiskonna liikmetele. See mõju ei avaldu aga mitte sellisel viisil, et karistusähvardus loob kuriteo toimepanemise vasturääkiva motiivi; b) inimest, kes seisab kuriteo toimepanemise võimaluse ees, ei hoia seda kasutamast tagasi mitte konkreetne karistusähvardus, vaid ta jätab kuriteo toime panemata ainult siis, kui ta on sotsialiseerimise ajal omandanud väärtushinnangud, mille kohaselt see kuritegu on hukkamõistetav.⁵⁷

Maksukuriteo eest kohaldatavad põhikaristused on rahaline karistus (KarS § 44) ja/või vangistus (KarS § 45). Vaadeldes maksudest kõrvalehoidmise KarS § 389¹ karistusmäärasid, saab ühelt poolt väita, et karistus maksude maksmisest kõrvalehoidumise eest on karm – sanktsiooni ülemmäär on kuni 5 aastat vangistust (KarS § 389¹ lg 2). Samas arvab autor, nagu märgib ka Prof. Erich Samson, et paljud ei pea maksudest kõrvalehoidmist hukkamõistetavuse poolest võrreldavaks vargusega.⁵⁸ Autor nõustub Prof. Samson'iga, kes märgib, et üldpreventsiooni õppimisootuse mudeli järgi teenib riiklik karistamine ühiskonnaliikmete õiguskuulekuse säilitamise ja tugevdamise huve. Seejuures ei tohi unustada, et riigi võimalused mõjutada kodanike väärtushinnanguid, kasvõi nende säilitamiseks või tugevdamiseks, on piiratud. Prof. Samsoni poolt märgitud õppimisootuse mudeliga tema alljärgneva arutluse pinnalt: “Kui näiteks oletada, et riik loobub teatud ühiskonnaelu valdkonnas kriminaalseadust kehtestamast ja võtab kriminaalõigusliku kaitse tänavale seisma pandud jalgrataste omandilt. Sellisel juhul kaoks suhteliselt lühikese ajaga inimeste arusaam, et omand jalgratastele on kaitsmisväärt hüve.” Siinjuures järeldeb Prof. Samson, et “Kriminaalseadusest loobumine vähendab väärtusteadlikkust: kui ühiskonnaliikmete väärtusteadlikkus hakkab murenema, on keeruline asja ka riikliku

⁵⁶ Samas, lk 39.

⁵⁷ E. Samson. Kriminaalõiguse üldosa. Abimaterjal kohtunike ja prokuröride järelkoolituse karistusõiguse õppegrupile; saksa keelest tõlkinud O. Jaggo; Tallinn 2006, lk 22-23.

⁵⁸ E. Samson. Kriminaalõiguse üldosa. Viidatud töö, lk 22-23.

karistamisega päästa. Tegelikuses ei ole seadusandja suuteline kriminaalseaduse kehtestamisega inimeste väärtushinnanguid muutma. Ühiskonnaliikmete väärtushinnangud võiksid muutuda ning seejuures satuks karistatavus kriminaalkorras täielikku vastavusse õppimisootuse mudeliga.⁵⁹

Millised on karistusliigi ja -määra valiku põhimõtted? Juba 2003.a on Riigikohus⁶⁰ rõhutanud, et karistuse kohaldamine ei ole täielikult taandatav õigusküsimuse lahendamisele. Karistuse kohaldamine on ühelt poolt kohtuniku väärtusotsustus, teiselt poolt õiguslik toiming. Kahtlemata tuleb täpselt järgida karistusõiguse vastavaid sätteid, kuid õiguslikke piire arvestav konkreetse karistuse valik on pigem siiski kohtuniku siseveendumusest lähtuva otsustamise küsimus. Karistuse mõistmine ei ole arvutustehe, vaid kohtuniku antud väärtushinnang.⁶¹ Karistuse kohaldamise ehk mõistmise või määramise materiaalõiguslik lähtekoht on sama - see on seaduses kirjeldatud süütegu. Karistust mõistes tegutseb kohtunik kindlates õiguslikes piirides, mis tulenevad nii üld- kui ka eriosast. Eriosast tuleneb karistuse ülem- ja alammäär vastavalt konkreetse normi sanktsioonile.⁶² Karistuse mõistmine sõltub alati suuremal või vähemal määral kohtuniku äranägemisest, olles ses osas õiguslikult reguleerimata ja teaduslikult tuvastamatu suhteakt kohtuniku ja kohtualuse vahel ning sõltudes mitte ainult kohtualuse, vaid ka kohtuniku isikust.⁶³ Seega on karistuse kohaldamine kohtu poolt tehtav otsus, millega võrreldakse seadusandja poolt antud hinnangut teole ja isiku poolt toimepandud tegu. Karistuse kohaldamine on seadusandja poolt üldisena tehtud väärtushinnangu konkretiseerimine, konkreetsetes asjades tehtav väärtusvõrdlus. Karistuse mõistmises avaldub tööjaotus, seadus näeb ette karistusliigid ja -raamid, kohtunik valib konkreetse karistuse. Eriosa paragrahvi eest vastava sanktsiooni raamidesse mahtuv karistus ei ole veel õiglane ja seaduslik. Karistuse mõistmine seisneb olemasolevate variantide ja raamide piires õige, s.t õiglase ja õiguslikult põhjendatud karistuse tuvastamises ja mõistmises.⁶⁴

Kohtunikele on etteseadud karistusraam, et sanktsioon ilma süüdlas ja/või süütegusid puudutavaid asjaolusid arvestamata ei tohi ulatuda ülemisse kolmandikku, vaid peab jääma 1/3 piiridesse. Karistus peab olema proportsionaalne süü suurusega. Eripreventiivsetel

⁵⁹ Samas, lk 22-23.

⁶⁰ Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 19.06.2003 otsus nr 3-1-1-79-03 p. 11.

⁶¹ J. Sootak Sanktsiooniõigus. Viidatud töö, lk 140.

⁶² J. Sootak. P. Pikamäe. Viidatud töö, lk 228.

⁶³ S. Lind. Karistuse mõistmine ja selle põhjustamine – Juridica 2012 nr 8, lk 635.

⁶⁴ J. Sootak Sanktsiooniõigus. Viidatud töö, lk 114.

kaalutlustel võib karistus ulatuda süü alampiirist madalamale, sest ebaõiglane oleks süüle vastav, kuid eripreventiivselt kahjulikku mõju omav karistus.⁶⁵ Karistusseadustik ei kehtesta konkreetseid mudeleid karistuse mõistmisel arvestatavate asjaolude kohaldamisel. Need peavad kujunema välja kohtupraktikas. Siiski tuleb arvestada teatud üldnõudeid, mis sõltuvad muu hulgas sellest, kas tegemist on ühte karistusliiki sisaldava või alternatiivse sanktsiooniga. Karistus võib ulatuda määratud alampiirist madalamale, kuid tuleb lähtuda KarS § 61 lg 2 erandist. Ühe karistusliigi korral tuleb kõigepealt tuvastada süü suurusest tulenev ülemmäär. Lähtepunktiks võetakse mitte mediaanina arvestatav keskmine (nt 6-a vangistuse korral 3 a), vaid esimene kolmandik (seega nt 6-a vangistuse korral 2 a).⁶⁶ KarS § 389¹ lõike 1 (“maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise eest maksu- või kinnipidamiskohustuse vähendamise või tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgil või kinnipidamiskohustuse rikkumise eest, kui sellega jäi maksudena laekumata, tagastati, tasaarvestati või hüvitati alusetult suurele kahjule vastav summa või enam, karistatakse rahalise karistuse või kuni kolmeaastase vangistusega”) puhul on seega lähtepunkti esimene kolmandik 1 aasta.

Süülunastus ei ole karistuse ainus eesmärk, mis tuleb iga hinna eest realiseerida, vaid karistus on siis õiglane, kui ta kujutab endast karistusõiguse preventiivse ülesande täitmiseks hädavajalikke vahendeid.⁶⁷ Seega võib karistuse alamäär ulatuda alla süü alamäära, kuid see peab olema vastuvõetav ja täitma üldpreventiivset eesmärki. Põhjendamatult kerge karistus toob ühiskonnas kaasa ebaõigluse ning see ei täida enam üldpreventiivset eesmärki.⁶⁸

Tuleb tähelepanu pöörata asjaolule, et kuivõrd MKS § 153¹ (maksude maksmisest kõrvalehoidumine) ning KarS § 389¹ (maksude maksmisest kõrvalehoidumine suures ulatuses) kriminaliseerivaks tunnuseks on riigile tekitatud suur kahju, võivad seetõttu ühed ja samad faktilised asjaolud sattuda samaaegselt nii haldusmenetluse kui ka kriminaalmenetluse huviorbiiti, tekitades menetluste paralleelsusi.⁶⁹ Näiteks kui leitakse, et maksukohustuslane on eiranud maksukorralduseseadusest tulenevat kohustust, annab MTA välja haldusakti, millega nõuab isikult käitumise kooskõlla viimist õigusnormiga, rikkumise tagajärgede kõrvaldamist,

⁶⁵ Samas, lk 130.

⁶⁶ Samas, lk 132.

⁶⁷ T. Schott. Gesetzliche Strafraumen und ihre tatrichterliche Handhabung. Baden-Baden: Nomos, 2004. Lk 123-128; C. Roxin. Strafrecht. München: Beck, 1996. lk 59; H.-H. Jescheck, T. Weigend. Lehrbuch des Strafrechts. Berlin: Duncker & Humblot 1996 lk 879; H. Müller-Dietz. Strafraumen und Folgenorientierung. Berlin: Gruyter, 1992, lk 418.

⁶⁸ A. Schönke, H. Schröder. Strafgesetzbuch. Kommentar. 27. Aufl. München: Beck, 2006. § 38 vnr 18a.

⁶⁹ K. Palm. Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=785>, (18.03.2013).

edasisest rikkumisest hoidumist või teatud tegevuse peatamist.⁷⁰ Vaidemenetluse raames koostatud otsuse mittenõustumisel saab isik pöörduda halduskohtu poole, kes annab haldusorgani tuvastatud asjaoludele õigusliku hinnangu. On olukordi, mil seadusandja ei ole pidanud haldusmenetluse võimalusi piisavaks, et isikute kuulekus haldusõigussuhetes tagada. Sellistel juhtudel sanktsioneeritakse haldusõigusnormi rikkumine ka karistusõiguslikult, näiteks KarS § 389¹ alusel.⁷¹

Maksukuritegude karistuste temaatikat on esile tõstetud ka rahvusvahelisel tasandil. Tähelepanekuid seoses maksukuritegude leebete karistumääradega on toonud välja Maria G. Zoană, kes kirjutab, et karistused maksudest kõrvalehoidumise eest on Euroopas üsna madalad võrreldes teiste kuritöödega ning ka seda, et maksudest kõrvalehoidumisega seotud seadused on nõrgad.⁷² Sama seisukohta väljendab Stuart P. Green⁷³, kes muuhulgas märgib, et kui riigid väljendaks rohkem ning selgelt seda, et maksupettused on valed, oldaks paremas olukorras selleks, et luua lugupidav süsteem maksuseadustest.

Kokkuvõtvalt saab öelda, et maksuõigusrikkumised jaotuvad materiaaleteks ja formaalseteks. Esimesel juhul saab riik tõsist kahju laekumata maksude näol, teisel juhul ei vääri rikkumised rangeid ja karme karistusi. Karistuse kohaldamine aga tõsise maksuõigusrikkumise eest on seadusandja poolt üldisena tehtud väärtushinnangu konkretiseerimine, konkreetse asjas tehtav kohtuniku väärtusvõrdlus. Seega leiab autor, et karistusraami määramisel kohtunikel suhteliselt lai iseotsustamise mänguruum ning suur vastutus. Eeltoodu valguses saab järeldada, et leebed karistused võivad ühiskonna õiguskuulekuse ootusi küll petta, kuid tuleb arvestada, et karistumäära otsustamisel peab kohtunik arvestama õiglast ja seejuures õiguslikult põhjendatud karistumäära.

⁷⁰ Vt nt Maksukorralduse seaduse § 85 lg 3, §-d 95-96.

⁷¹ J. Sarv. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest. *Juridica* 2005, nr 5, lk 309.

⁷² M. G. Zoană. The moral foundations that underlie the crime of Tax Evasion in Europe. *HeinOnline. Contemporary Readings in Law and Social Justice* Volume 3(2), 2011, p. 200-201.

⁷³ S. P. Green. What is wrong with Tax Evasion? *Houston Business and Tax Law Journal*, Vol. 9, Issue 2 (2009), p. 226, 232.

2. MAKSUDE MAKSMISEST KÕRVALEHOIDUMINE (KarS § 389¹)

2.1 KarS § 389¹ süüteo koosseis

KarS § 389¹ näeb ette vastutuse olukorras, kus maksukohustuslane esitab maksuhaldurile ebaõigeid andmeid (s.o jätab andmed esitamata või esitab valeandmeid) ning selle tulemusena on maksukohustulase poolt tasumisele kuuluv maksusumma tegelikust väiksem või tagastamisele või tasaarvestamisele kuuluv maksusumma tegelikust suurem. Kui ebaõigete andmete esitamise tulemusena tasumisele kuuluv maksusumma on vähenenud või on tagastamisele või tasaarvestamisele kuuluv maksusumma suurenenud määral, mis on suurele kahjule vastava summaga võrdne või sellest suurem, on ebaõigete andmete esitamine kuritegu. Kriminaalmenetluses tuleb tuvastada nii väidetava maksuõigussuhte olemasolu kui ka selle rikkumine, samuti rikkumise tagajärjel täitmata jäänud maksukohustuse suurus, mis on KarS §-s 389¹ sätestatud kuriteo koosseisuliseks tunnuseks.

Seadusandja on pidanud vajalikuks määratleda tunnust „suur kahju“ legaaldefiniitsioonina. Nii on mõiste „suur kahju“ tähendus sisustatud karistusseadustiku rakendamise seaduse § 8 p-s 2, mille kohaselt vastab suurele kahjule summa, mis ületab kehtivat palga alammäära ühes kuusajakordselt.⁷⁴ Praegu kehtiv alammäär on kehtestatud Vabariigi Valituse 10.01.2013.a määrusega nr 6 “Töötasu alammäära kehtestamine”.⁷⁵ Selle järgi on töötasu alammääraks täistööajaga töötamise korral 320 eurot. Seega loetakse praegusel hetkel suureks kahjuks või suurele kahjule vastavaks (100*320) 32 000 euro suurust summat. Karistusõiguses kehtib põhimõte, et seadusel, mis välistab teo karistatavuse, kergendab karistust või muul viisil leevendab isiku olukorda, on tagasiulatav jõud (KarS § 5 lg 2, Eesti Vabariigi põhiseaduse § 23 teine lause). Eeltoodud põhimõtte kohaselt, kui pärast süüteo toimepanemist, kui enne selle eest kohtuotsuse jõustumist, toimub üks eelmises lauses viidatud asjaoludest, siis tuleb seda kohtuotsuse tegemisel arvesse võtta. Nii nagu on märkinud vandeadvokaat Toomas Pikamäe⁷⁶, on eeltoodu juures oluline märkida, et palga alammäär on olnud muutuv suurus: 2012 aastal – 290 eurot, 2008- 2011 aastal - 278,02 eurot, 2007 – 230,08 eurot. 2007.a loeti

⁷⁴ Karistusseadustiku rakendamise seadus. 01.09.2002 - RT I 2002, 56, 350.

⁷⁵ Vabariigi Valituse 10.01.2013 määrus nr 6 “Töötasu alammäära kehtestamine”- RT I, 11.01.2013, 7.

⁷⁶ T. Pikamäe. Maksualased süüteod – millal võib maksu määramisega kaasneda karistus? 28.10. 2011. Arvutivõrgus: http://www.eversheds.com/global/en/what/articles/index.page?ArticleID=en/global/Estonia/ee/TP_Maksualased_syyteod, (15.03.2013).

suureks kahju, mis ületas 360 000 kr (23 008 eur) ja 2012.a oli suur kahju, mis ületas 29 000 eur (453 751 kr). Seega tekib küsimus, kas palga alammäära ja seeläbi suurele kahjule vastava summa tõstmine 2008. aastal tähendab seda, et 2007. aastal maksuhaldurile ebaõigete andmete esitamine on kuritegu ainult siis, kui ebaõigete andmete esitamisega vähendati maksukohustust vähemalt summas, mis vastab suurele kahjule 2008.aastal? Antud küsimusele aitab vastata Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 31.03.2008.a kohtuotsus kriminaalasjas 3-1-1-4-08⁷⁷, kus Riigikohus asus punktides 20 ja 21 seisukohale, et palga alammäära tõstmine ning seeläbi suurele kahjule vastava summa suurendamine ei ole isiku olukorda kergendavaks asjaoluks seaduses KarS § 5 lg 2 mõttes, vaid kahju suuruse rahalise väljenduse korrigeerimisega vastavalt ajas muutunud majandusliku olukorra näitajatele, mis jätab olulise ja suure kahjumäära reaalkaalu samaks. Ehk teisisõnu, palga alammäära tõstmine ei muuda maksualase süüteo koosseisu, mistõttu iga maksustamisperioodi kohta ebaõigete andmete esitamisel ja selle kohta hinnangu andmisel, kui tegemist on kuriteoga, tuleb lähtuda konkreetse maksustamisperioodi ajal kehtinud palga alammäärast.

KarS § 389¹ kuriteokoosseisu alusel kaitstav õigushüve kitsamas mõttes on maksude korrapärane laekumine ning maksumenetluse tulemuste õiguspärasus, laiemas plaanis maksundus tervikuna, mille taga omakorda on riigieelarve tulude korrapärane laekumine.⁷⁸ Kuriteokoosseisu objektiivne külg seisneb maksuhaldurile a) andmete esitamata jätmises, b) valeandmete esitamises või c) kinnipidamiskohustuse rikkumises, mille tagajärjel jäi maksudena laekumata, tagastati, tasaarvestati või hüvitati alusetult suurele kahjule vastav summa või enam. Riiklike maksude maksuhaldur on MTA. Andmed, mille MTA-le esitamata jätmise või mille väära sisuga esitamise eest KarS § 389¹ järgi karistatakse, peavad olema maksunduslikult olulised, st kajastama maksuõigussuhte tekkimise, muutumise või lõppemise aluseks olevaid asjaolusid. Tegemist peab olema andmetega, mis mõjutavad mingi maksu- või kinnipidamiskohustuse või tagastusnõude suurust. Maksukohustuse komponendid on maksuobjekt, konkretiseeritud maksuobjekt ehk maksubaas, maksumäär ja maksusummast tehtavad mahaarvamised. Kuriteokoosseis hõlmab andmete esitamata jätmist ja valeandmete esitamist mis tahes komponendi kohta, nt: a) maksuobjekti deklareerimata jätmise või selle suuruse vähendamine (sissetulekute varjamine, deklareerimata sularahakäive, nn ümbrikupalgad); b) ebaõigete mahaarvamiste tegemine maksuobjektist (nt ettevõtluse tulust arvatakse maha ettevõtlusega mitteseotud kulused või tehakse mahaarvamisi fiktiivsete

⁷⁷ Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 1.03.2008 kohtuotsus kriminaalasjas 3-1-1-4-08.

⁷⁸ J. Sootak. P. Pikamäe. Viidatud töö, lk 889.

kuludokumentide alusel); c) maksusoodustuste või- vabastuste ebaõige rakendamine (nt esitades valeandmeid soodustatud kauba või teenuse omaduste kohta); d) ebaõige maksumäära rakendamine (nt 20% määraga maksustatava käibe deklareerimine 0% määraga maksustatava käibena); e) ebaõigete mahaarvamiste tegemine maksusummast (nt sisendkäibemaksu mahaarvamine kaupadelt ja teenustelt, mis ei ole seotud ettevõtlusega, valeandmete esitamine välismaal kinnipeetud tulumaksu kohta).⁷⁹

Andmetena ei käsitleta maksudeklaratsioonis esitatavaid andmeid deklaratsiooni alusel tasumisele või tagastamisele kuuluva maksusumma kohta. Kui deklaratsioonis kajastatud algandmed (nt käibedeklaratsioonis andmed 20% määraga maksustatava käibe kohta) on õiged, ei ole nende alusel arvutatava maksukohustuse lõppsumma väärdeklareerimine (st sisuliselt aritmeetikaviga) karistatav ja seda sõltumata toimepanija tahtlusest. Samas ei ole KarS § 389¹ järgi karistatav ka see, kui isik esitab nõuetele mittevastava maksudeklaratsiooni, mis ei sisalda algandmeid, vaid üksnes (õigesti deklareeritud) maksukohustuse suurust. Sellisel juhul on isik küll jätnud maksuhaldurile nõutavad andmed esitamata, kuid see ei saa põhjustada maksude laekumata jäämist või alusetut maksutagastust (kõne alla võib tulla isiku vastutus MKS § 154 järgi). Vastutus KarS § 389¹ (kui ka MKS § 154) järgi on välistatud juhul, kui maksukohustuslane deklareerib mahaarvamise (nt sisendkäibemaksu) selle tekkimisest hilisemal maksustamisperioodil, mis tähendab, et perioodil, mis mahaarvamise õigus tekkis, deklareeritakse tegelikkusest suurem maksukohustus (või väiksem tagastusnõue). Näiteks saabuvad sisendkäibemaksu tasumist kinnitavad kuludokumendid hilinemisega ja maksukohustuslane otsustab eelmise maksustamisperioodi deklaratsiooni parandamise asemel näidata sisendkäibemaksu järgmise maksustamisperioodi deklaratsioonis. Selline ebaõigete andmete esitamine tagastusnõude tekkimise aja kohta ei kahjusta riigi maksulaekumisi ega takista ka kuidagi maksuhalduri tegevust. Samas on KarS § 389¹ järgi karistatav vastupidine olukord, st kui mahaarvamine deklareeritakse lubatust varem.⁸⁰

KarS § 389¹ tuleb kohaldamisele kõikide riiklike maksude puhul, millega seoses on maksuseaduses ette nähtud maksudeklaratsiooni esitamise kohustus. Riiklikud maksud on ammendavalt loetletud MKS § 3 lg-s 2 (tulumaks, sotsiaalmaks, maamaks, hasartmängumaks, käibemaks, tollimaks, aktsiisid ja raskeveokimaks). KarS § 389¹ ei ole aga maamaksu ja raskeveokimaksu osas kohaldatav. Samuti ei ole KarS § 389¹ kohaldatav maksude puhul, mille tasumine toimub maksumärkide ostmise teel. Seega on KarS § 389¹ võimalik rakendada

⁷⁹ J. Sootak. P. Pikamäe. Viidatud töö, lk 961.

⁸⁰ Samas, lk 963.

nii füüsilise kui juriidilise isiku tulumaksu, sh kinnipidamisele kuuluva tulumaksu, sotsiaalmaksu, hasartmängumaksu (osalisel), käibemaksu ja aktsiiside deklareerimata jätmise või vähemdeklareerimise korral. Samuti ei kuulu kohaldamisalasse kogumispensioni- ja töötuskindlustusmaksed, kuivõrd tegemist ei ole maksude, vaid sundkindlustuse maksetega, mistõttu ei saa nende maksete objekti kohta maksuhaldurile andmete esitamata jätmisel või valeandmete esitamisel rääkida maksudena laekumata jäänud summast.⁸¹ Maksuhaldurile andmete esitamata jätmisena tuleb mõista maksudeklaratsiooni esitamata jätmist, valeandmete esitamisenä aga maksudeklaratsioonis tegelikkusele mittevastavate andmete kajastamist. Antud kuriteokoosseisus peetakse silmas maksuhaldurile andmete esitamata jätmist või valeandmete esitamist üksnes maksumenetluse selles etapis, mis eelneb maksusumma arvutamisele või määramisele enne maksu tasumise või tagastamise tähtpäeva. Kui ebaõigete andmetega maksudeklaratsioon esitatakse enne tähtpäeva ning maksumaksja parandab vea ja esitab õige maksuarvutuse enne deklaratsiooni esitamise tähtpäeva, siis vastutust ei järgne.⁸² Süüteo subjektide ring on koosseisu alternatiivide puhul erinev. MTA-le maksuõigussuhte tekkimise, muutumise või lõppemise aluseks olevate asjaolude kohta valeandmete esitamise kui tegevusdelikti puhul võib täideviija olla nii selle maksuõigussuhte poole (tema pädev esindaja) kui ka kõrvaline isik. Kaitstava õigushüve – maksude korrapärase laekumise – kahjustamise aspektist pole erinevust, kes maksude väärarvutuse esitab. Tähtis on see, et ebaõige maksuarvutus, sõltumata selle esitajast, takistab õiguspärast maksumenetlust ja on käsitatav ründena riigi maksulaekumiste vastu. Ehk seega, isikut saab karistada täideviijana maksuhaldurile maksudeklaratsioonis valeandmete esitamise eest sõltumata sellest, kas isik oli üldse pädev konkreetset maksudeklaratsiooni esitama või mitte.⁸³ Maksuhaldurile andmete esitamata jätmise kui tegevusdelikti puhul saab täideviijana vastutusele võtta üksnes isiku, kes oli seadusest tulenevalt õigustatud ja kohustatud maksudeklaratsiooni maksuhaldurile esitama: maksukohustuslane ise või tema pädev esindaja (MKS §-d 8 ja 87). Nii on mõningatel juhtudel problemaatiline maksukuriteo tegeliku organiseerija vastutusele võtmine olukorras, kus maksudeklaratsioonid jätab esitamata juriidilisest isikust maksukohustuslane, kelle juhatuse liikmeks on variisik ja kelle faktilisel juhil (maksupettuse organiseerijal) puudub maksukohustuslasega juriidiline seos.⁸⁴

⁸¹ Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 28.01.2008.a otsus nr 3-1-1-47-07, p-d 16-17.

⁸² J. Sootak. P. Pikamäe. Viidatud töö, lk 964.

⁸³ Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 12.02.2007.a otsus nr 3-1-1-94-06, p. 11.5.

⁸⁴ Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 30.06.2006.a otsus nr 3-1-1-55-06, p. 1-2.

Siinkohal märgib autor, et kehtiva KarS § 389¹ koosseisulise tagajärje sõnastuses esineb küsitavusi, mis vajaksid korrigeerimist. Selles valguses tugineb autor Riigikohtu nõuniku Juhan Sarv seisukohtadele⁸⁵: “KarS § 389¹ kohaselt on maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamine karistatav vaid juhul, kui sellega jäi maksudena laekumata, tagastati, tasaarvestati või hüvitati alusetult suurele kahjule vastav summa või enam. MKS § 105 kohaselt tähendab maksusumma laekumine maksusumma laekumist maksuhalduri pangakontole. Maksuhaldurile valeandmete esitamine või andmete esitamata jätmise peab aga olema karistatav sõltumata sellest, kas see põhjustas maksusumma maksuhalduri pangakontole laekumata jäämise või mitte. Vastasel korral tuleks hakata maksukuritegude asjades tõendama, et juhul, kui süüdistatav ei oleks maksuhaldurile andmeid esitamata jätnud või valeandmeid esitanud, oleks maksusumma maksuhalduri pangakontole laekunud. Õigete andmetega maksudeklaratsiooni esitamine ei tähenda automaatselt maksusumma tasumist. Seega vajaks eraldi tuvastamist, et deklareerimiskohustuse täitmisel oleks maksukohustuslane ka maksusumma üle kandnud või õnnestunud maksuhalduril see maksukohustuslaselt sisse nõuda. Samas võib olla tegemist olukorraga, kus maksumaksja, kelle maksukohustuse kohta andmed esitamata jäeti või valeandmeid esitati, oli juba maksukohustuse tekkimise ajaks muutunud maksejõuetuks. Sellisel juhul on ilmne, et maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamine ei saanud kaasa tuua maksusumma maksuhalduri pangakontole laekumata jäämist, sest maksusummat poleks olnud võimalik tasuda ega sisse nõuda ka siis, kui maksuhaldurile oleks esitatud õiged andmed. Maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise karistatavus ei tohiks aga sõltuda maksukohustuslase maksevõimest. Vastupidine tõlgendus viiks muu hulgas olukorrani, kus maksukuritegude asjades tuleks lisaks maksudeklaratsioonis esitatud andmete ebaõigsusele või deklareerimata jäetud maksukohustuse ulatusele hakata tõendama ka seda, et deklareerimiskohustuse nõuetekohasel täitmisel olnuks riigil realselt võimalik deklareerimata maksukohustus sisse nõuda. Sisuliselt tuleks hakata tuvastama maksukohustuslase maksevõimet maksukohustuse tekkimise hetkel (või hetkel, kui maksuhaldur oleks eeldatavasti jõudnud maksukohustuse selle õige deklareerimise korral sundkorras sisse nõuda). Kriminaalmenetluse toimumise ajaks on sellest hetkest tavaliselt möödunud aastaid ja maksukohustuslase maksevõime tagantjärele kindlakstegemine, arvestades seejuures kriminaalmenetluslikku tõendamisstandardit, võib osutuda väga keeruliseks. Kohtupraktikas on õnnestunud eelkirjeldatud probleeme vältida nii, et maksudena laekumata jäämist

⁸⁵ Kristina Harkovskaja ja Juhan Sarv kirjavahetus, 15.05.2013 (autori valduses).

maksukuriteo koosseisulise tunnuse mõttes on tõlgendatud kui tegeliku ja deklareeritud maksukohustuse vahet ehk sisuliselt deklareerimiskohustuse rikkumise ulatust. Alusetult deklareerimata jäetud (vähemdeklareeritud) maksukohustuse ulatus – mitte aga maksuhalduri pangakontole laekumata jäänud maksusumma suurus – ongi tegelikult see asjaolu, millest maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise karistatavus peaks sõltuma. Samas tuleb mõõnda, et kohtupraktikas maksudena laekumata jäämisele antud tõlgendus jääb seaduse tekstist juba sedavõrd kaugemale, et kombib karistusõiguses lubatava tõlgendamise piire. Seetõttu tuleks asuda seisukohale, et KarS § 389¹ koosseisulise tagajärje sõnastus vajab korrigeerimist, viimaks seaduse teksti täpsemasse vastavusse selle eeldatava mõttega.

2.2 Erisus maksukelmuse (KarS § 389²) koosseisust

Autor pidas vajalikuks teha kindlaks, mis põhjusel on seadusandja nn maksukelmuse sätestanud iseseisva kuriteo koosseisuna ning kuidas erineb KarS § 389¹ koosseis §-st 389².

KarS kommentaaridest selgub, et KarS § 389² kuriteokoosseisu kehtestamisega soovis seadusandja tunnistada võrreldes KarS §-s 389¹ kirjeldatud kuriteoga riigilt maksumenetluse kaudu raha väljapetmise raskemini karistatavaks, mida käsitati seaduse väljatöötamisel kelmuse eriliigina, mille puhul “käsi sirutatakse võõra vara järele, mitte ei üritata lihtsalt riigi maksunõude eest kõrvale puigelda”.⁸⁶ Näited illustreerimiseks: A) maksukohustuslane saab tulu ning jätab selle deklareerimata ja sellelt maksmata vähemalt 23 000 eurot tulumaksu. Rikkumine seisneb tegevusetuses ja selle tagajärjeks on see, et riigil jääb saamata raha, millele oleks olnud õigus; B) maksukohustuslane esitab MTA-le võltsitud arve-saatelehe, mille kohaselt ta on MTA-le tarninud 23 000 eurot väärtuses kontorikaupu koos taotlusega tasuda summa tema kontole. Tegelikult mingeid kaupu ei ole; C) maksukohustuslane esitab valeandmetega käibedeklaratsiooni, mille kohaselt ta on tasunud sisendkäibemaksu summas, mis annab talle õiguse nõuda tagasi enamtasutud käibemaksu 23 000 euro ulatuses ja ta taotleb nimetatud summa tagastamist. Tegelikult sisendkäibemaksu tasutud ei ole ja vastavad arved on võltsitud. Rikkumise sisuks on aktiivne tegevus, mille tulemus on samalaadne näites B tooduga. KarS-i järgi on näites A tahtluse tuvastamisel karistatav maksude tasumisest

⁸⁶ J. Sootak. P. Pikamäe. Viidatud töö, lk 964.

kõrvalehoidumisena kuni 3-aastase vangistusega; tegu näidetes B ja C - suures ulatuses kelmusena. Oluline on siinjuures asjaolu, et nende rikkumiste kriminaalpoliitilise eristamise sisuks ei ole taotluslikult mitte maksuõiguslik, vaid karistusõiguslik loogika. Ka maksurikkumiste puhul on karistusõiguslikult oluline, et nt metsamarjade müümisest saadavat tulu varjav isik ja organiseerunud maksupettur saaksid karistatud erineva paragrahvi järgi ja erineva raskusega karistusega.⁸⁷

KarS kommentaarides on märgitud, et antud paragrahv loodi mõeldes peamiselt teatud kindlat tüüpi kaasustele, kus maksukohustuslase tegevus ongi suunatud riigilt raha väljapetmisele. Sealjuures ka nenditakse, et kaasusgruppide piiritlemine tagastusnõude suurendamise või tekistamise eesmärgi abil on ebaõnnestunud. Põhjuseks tuuakse seda, et tagastusnõude suurendamise eesmärk maksuhaldurile valeandmete esitamisel ei seonu kaugeltki mitte üksnes teatud kindlat tüüpi kaasustega ja paljudel juhtudel puudub igasugune erinevus maksukohustuse alusetu vähendamise ja tagastusnõude alusetu suurendamise ebaõigusmäära vahel. Kuriteokoosseisu objektiivne külg langeb kokku ühega KarS § 389¹ koosseisualternatiividest. Erinevalt §-st KarS § 389¹ ei kuulu KarS § 389² objektiivse koosseisu alternatiivide hulka maksuhaldurile andmete esitamata jätmine ega kinnipidamiskohustuse rikkumine. Subjektiivsest küljest nõuab antud kuriteokoosseis tahtlust (§ 16). Maksuhaldurile esitatavate andmete ebaõigsuse suhtes on vajalik vähemalt otsene tahtlus (§ 16 lg 3), mida väljendab kuriteokoosseisus kasutatud väljend “teadvalt” võrrelduna §-st KarS § 389¹, kus subjektiivsest küljest nõuab kuriteokoosseis samuti tahtlust, kuid kõigi objektiivse külje tunnustele vastavate asjaolude suhtes, kusjuures maksu- või kinnipidamiskohustuse vähendamise ja tagastusnõude suurendamise suhtes on nõutav kavatsetus (§ 16 lg 2).⁸⁸

Riigikohus on KarS § 389¹ ja KarS § 389² kvalifitseerimisel oma 4.06.2007.a otsuses kriminaalasja nr 3-1-1-11-07 p. 40 sedastanud, et nii KarS §-s 389¹ kui ka §-s 389² ettenähtud kuriteokoosseis näeb ette nõude, et valeandmeid esitatakse maksu- või kinnipidamiskohustuse vähendamise või tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgil ja just sel eesmärgil valeandmete esitamise tagajärjel jääb maksudena laekumata, tagastatakse, tasaarvestatakse või hüvitatakse alusetult suurele kahjule vastav summa. Seejuures on seadusandja tahte kohaselt kehtivas õiguses olukord selline, et juhul, kui isik on põhjustanud vähemalt suurele

⁸⁷ M. Hirvoja kommentaar EML kirja osas Riigikogu õiguskomisjonile 29.11.2006. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=360> (03.02.2013) (summad muudetud eurodeks).

⁸⁸ J. Sootak. P. Pikamäe. Viidatud töö, lk 964.

kahjule vastava maksusumma laekumata jäämise teadva valeandmete esitamisega tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgil, tuleb tema käitumine selles osas kvalifitseerida maksukelmusena suures ulatuses (KarS § 389²).⁸⁹

Ülaltoodut kokkuvõttes, tuleneb maksude maksmisest kõrvalehoidumise ja nn maksukelmuse karistusõiguslik eristamine vajadusest anda erinev karistusõiguslik hinnang ühelt poolt isikule, kes jätab näiteks tulu deklareerimata ja maksmata, ning teisalt isikule, kes kasutab maksumenetlust riigilt raha väljapetmiseks.

⁸⁹ Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 4.06.2007.a otsus kriminaalasjas nr 3-1-1-11-07, p.40 ; sama seisukoht ka RKKO 22.06.2007.a otsus nr 3-1-1-22-07 p. 13.3.

3. KARS § 389¹ PRAKTIKA EESTIS

3.1 Eksperti arvamus

Autor viis läbi kirjaliku intervjuu Andrei Voronin'iga Põhja Ringkonnaprokuratuurist (Vt lisa 1), et selgitada, millised on kogenud praktiku seisukohad käesoleva bakalaureusetöö teema osas. Küsimused olid järgmised:

1. Kuidas on KarS-i § 389¹ koosseisu muudatused al. 2007.a. aidanud kaasa võitlusele maksupetturitega - kas on sellele kaasa aidanud või on see pigem seda raskendanud?
2. Milliste raskustega puutute kokku oma töös maksupetturite tuvastamisel ja nende vastutusele võtmisel? Kas on Teil ettepanekuid või tähelepanekuid kuidas seda tööd tõhustada, efektiivsemaks muuta?
3. Kuidas hindate Eesti kohtute karistuspraktikat antud liiki asjades? Kui tugineda sellele, et viimasel paaril aastal on Eestis levinuimad suuremate kahjudega kuriteod olnud just maksukuriteod ning samas nende eest levinuim määratud karistus on olnud tingimisi vangistus, kuidas Te isiklikult arvate, kas KarS § 389¹ ettenähtud maksukuritegude eest kohtute poolt kohaldatavad karistusmäärad on küllaldaselt karmid?
4. Kas antud liiki kuriteole on omane eriretsidiivsus s.t. korratakse jälle samu meetodeid või võtteid uues "rüüs" pärast karistuse ärakandmist või tingimisi karistuse ajal?
5. Kuidas iseloomustada meie keskmist, tüüpilist maksupetturit - kes ta selline on, mis sfääris töötab, tema erialane ettevalmistus, haridus, positsioon ühiskonnas jne?

Kui püüda vastata küsimusele, kuidas on KarS-i § 389¹ koosseisu muudatused al. 2007.a aidanud kaasa võitlusele maksupetturitega (kas muudatused on seda tõhustanud või on pigem seda raskendanud) ning seejuures, vaadeldes varasemas peatükis toodud muudatusi ja täna kehtivat regulatsiooni, võiks öelda, et seadusandja on toonud maksukaristusõigusesse õigusselguse. Seega võiks eeldada, et muudatused on võitlust maksupetturitega tõhustanud. Põhja Ringkonnaprokuratuuri majandus- ja korrupsioonikuritegude osakonna kogenud ringkonnaprokurör Andrei Voronin vastas eeltoodud küsimusele aga järgnevalt (Vt lisa 1): "2007.a. muudatuste mõju maksupettuste maastikul tuleb diferentseerida mitmeteks

aspektideks: õiguslik aspekt on väga vastuoluline. Ühelt poolt sooviti lihtsustada maksusüütegude koosseisu ja seeläbi, on võimalik, tõhustada maksupettustega võitlust, teiselt poolt tõsteti tuvastamisele kuuluvate koosseisuliste asjaolude mahtu võimalikult kõrgemale. Mõlema koosseisu puhul kavatsuse vormis süü sätestamine kajastab eeldatavasti mõnda kompromissi võimustruktuurides, kus vahetati ära KarS § 390 järgi kriminaliseeritud teod kavatsuse sisseviimise vastu. Samas, kohtupraktika kohaselt, kavatsuse nõude mõju on olnud määrav ainult ajutine ja paari aasta jooksul oluliselt vähenes. Psühholoogiline aspekt seisnes selles, et riik näitas, et seniolnud regulatsioon teda ei rahulda. Liigne ei ole mainida, et uuendused karistusseadustikku viidi sisse paketina, koos teiste majandusala koosseisude uuendamisega, mis näitas selgelt riigi soovi otsida kerkinud probleemidele lahenduse muuhulgas seaduste muutmise ja täiendamise teel. Praktilisele aspektidele uute koosseisude rakendamine mõju tegelikult ei avaldanud.”

Küsimus nr 3 oli autori jaoks tähtsaim, kuivõrd puudutab töö hüpoteesi. Alltoodult A. Voronini seisukohad (vt lisa 1): “Eesti karistuspraktika ei ole adekvaatne ja seda alljärgnevatel põhjustel:

Objektiivsed põhjused:

- Menetlus on üleauruselt pikk. Võrdlemisi teiste kuriteoliikudega ja koostoimes mõistliku menetlusaja põhimõtte aktiivse rakendamisega nii pikk menetlus annulleerib sisuliselt karistuse kohaldamise väärtust kui reageerimismeedet;
- Kuna normatiivne maastik on väga muutlik, siis puudub kohtuil kindlus konkreetse teo karistusväärtuse osas. Kahekümne aasta jooksul ilmnunud trend väikeste eranditega viitab strateegilises perspektiivis pigem maksusüütegude dekriminaliseerimisele. Nimelt kasvas koosseisulise tunnusega kogu aeg materiaalne kahju, kaotati süüditunnistamise võimalus kaudse tahtlusega jne;
- Riigikohtu juhised karistuse määramise osas ei ole valdavas osas domineerivad kohtu reaalses kohtupraktikas. Seda eriti hästi naha majandusasjades ja veel rohkem maksuasjades. Kriminaalasjade arv, kus kohtumenetlus lõpeb reaalse vangistusega on kaduv väike. Reeglina piirduakse tingimisi karistamisega. Esmapilgul sama praktika on nn masskuritegude asjades ning pole seaduses sätestatud, et maksuasjades karistamine peab olema karmim, kuid võttes arvesse maksukuritegude menetlemiseks kulutatavat ressursi ja tekitatud kahju summat on võrdne lähenemine vaevalt ratsionaalselt põhjendatud;

Subjektiivsed põhjused:

- Kohtud laiendavad põhjendamatult väärsti mõistetud võistleva menetluse põhimõtteid majandusajade, eriti maksuasjade arutamisele. Siinjuures on kaks nõ suunda. Klassikalises võistlevas menetluses kõik asjaolud, mille vastu pole vastuväidet esitatud, loetakse vastuvõetuteks teise poole poolt. Kui asjaolu kinnitav pool esitab selle kohta tõendit, siis teine pool võib esitada vastuväidet, võib esitada ümberlukkavat tõendit. Võistleva menetluse raames ei kohustata teist poolt esitama tõendit, mis kinnitaks vastaspoole väidet. Samuti klassikalises võistlevas menetluses on piire ka süütuse presumptsioonil. Asjaolu tõendatakse konkreetse piirini, pärast mida kandub tõendamisekoormis teisele poolele. Eestis on tekkinud *de facto* nn hübriidne protsess, kus kõik nii uuriva kui võistleva protsessi omadused töötavad reegeljuhtumil süüdistatava kasuks.

- Tava kodaniku, kelle seas on ilmtingimata ka kohtunikud, arusaamas Maksuamet on ebaatraktiivne organisatsioon. Tasumata jäänud maksude suhtes puudub taju, et need numbriliselt suured summad ongi kahju ja kuriteoga saadud tulu. Kannatanu nendes asjades on riik, seega miski abstraktne ega suuteline oma hüvede eest süsteemselt seista. Teisisõnu, maksuasjades puudub emotsionaalne suhtumine kuriteosse, seega ka nõ „karistamishirm“.

Seega selgub, et KarS-i § 389¹ koosseisu muudatused al. 2007.a. pole võitluses maksupetturitega märgatavat mõju avaldanud ning et kuna normatiivne maastik on olnud väga muutlik, puudub tegelikult kohtutel kindlus konkreetse teo karistusväärtuse osas.

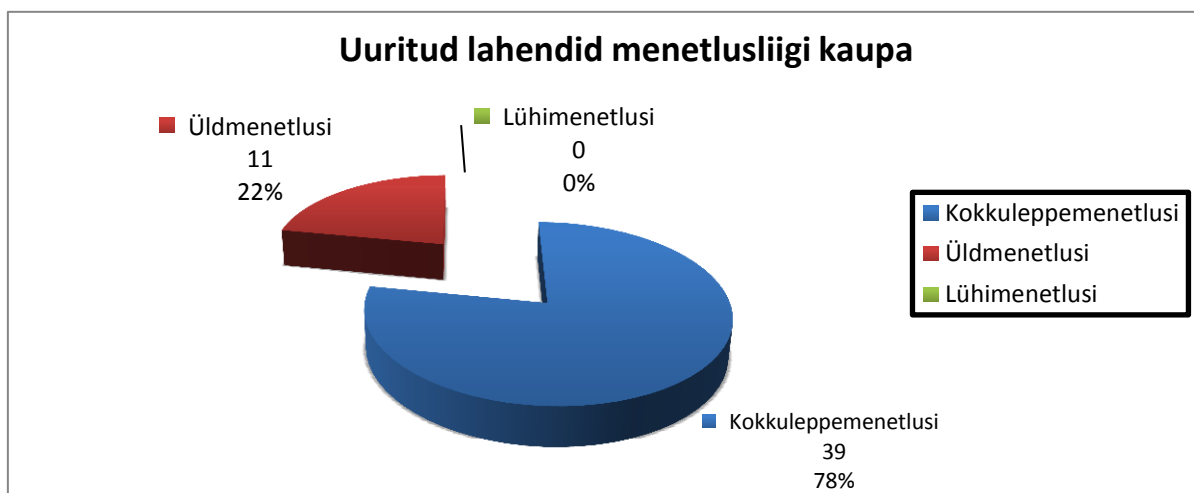
3.2 Kohtulahendite analüüs

Kohtulahendite uurimise eesmärgiks oli analüüsida maakohtutes ning ringkonnakohtutes maksukuritegudes kohaldatud karistusi KarS § 389¹ lg 1 alusel ning selgitada, mis määral vastavad karistused sanktsiooninormile ja karistuspraktikas kirjeldatud põhimõtetele. Uurimuses on kasutatud maakohtu ja ringkonnakohtu kohtulahendeid, mis on vähemalt ühes teo episoodis kvalifitseeritud KarS § 389¹ lg 1 tunnustel. Töö esemeks on karistusmäärad, nende üldistamine ja nende võrdlemine leidmaks vastuse bakalaureusetöös püstitatud hüpoteesile. Bakalaureusetöö hüpoteesiks on väide, et KarS §-s 389¹ lg 1 ettenähtud maksukuritegude eest kohtute poolt kohaldatavad karistusmäärad ei ole küllaldaselt karmid

ning on seetõttu küsitava üldpreventatiivse mõjuga. Uurimismeetodiks on kvantitatiivne analüüs. Nimetatud meetodi valik on tehtud seetõttu, et uurimus keskendub kohtulahendite põhjal saadud andmete kogumisele ja esitatud küsimuse vastamisele. Kohtulahendid pärinevad Riigi Teataja võrguväljaande veebilehelt, kuhu on loodud võimalus otsida kohtute poolt avaldatud lahendeid. Päring on tehtud alljärgnevatel tingimustel: lahendi liik “kriminaalkohtumenetlused”, lahendi sisu “KarS 3891”, lahendi liik “otsus”, ajavahemik “kuni mai 2013”. Kokku valis autor juhusliku valimi teel 50 kohtuotsust. Uuringu läbiviimisel seadis autor eesmärgiks koguda iga kohtulahendi pinnalt võimalikult palju selliseid andmeid, mis aitaksid anda võimalikult hea ülevaade määratud karistuse kohta. Kohtulahendid jagati kolme rühma: üldmenetlused, lühimenetlused ja kokkuleppemenetlused. Kõigil kolmel juhul esitati järgmised küsimused: I rühm – teo andmed (lahendi nr, lahendi kuupäev, teo kirjeldus, menetluse liik); II rühm – isiku andmed (sugu, vanus, varasemad karistused.); III rühm – karistuse andmed (karistus, vabastamine, lisakaristus, karistust kergendavad asjaolud). Uuringu kokkuvõtete tegemisel võeti aluseks KarS 389¹ lg 1 sanktsiooni esimene lähtepunkt (1/3), milleks on 1 aasta vangistust ning püstitati iga uuritud menetlusliigi kohta allolevad küsimused (Vt lisa 4 ja lisa 5).

Kindlasti mõjutab menetlusliik mõistetava karistuse liiki ja suurust. Uuritud lahenditest moodustasid kokku 78% kokkuleppemenetlused ja 22% üldmenetlused. Lühimenetlusi ei esinenud (Vt joonis 1).

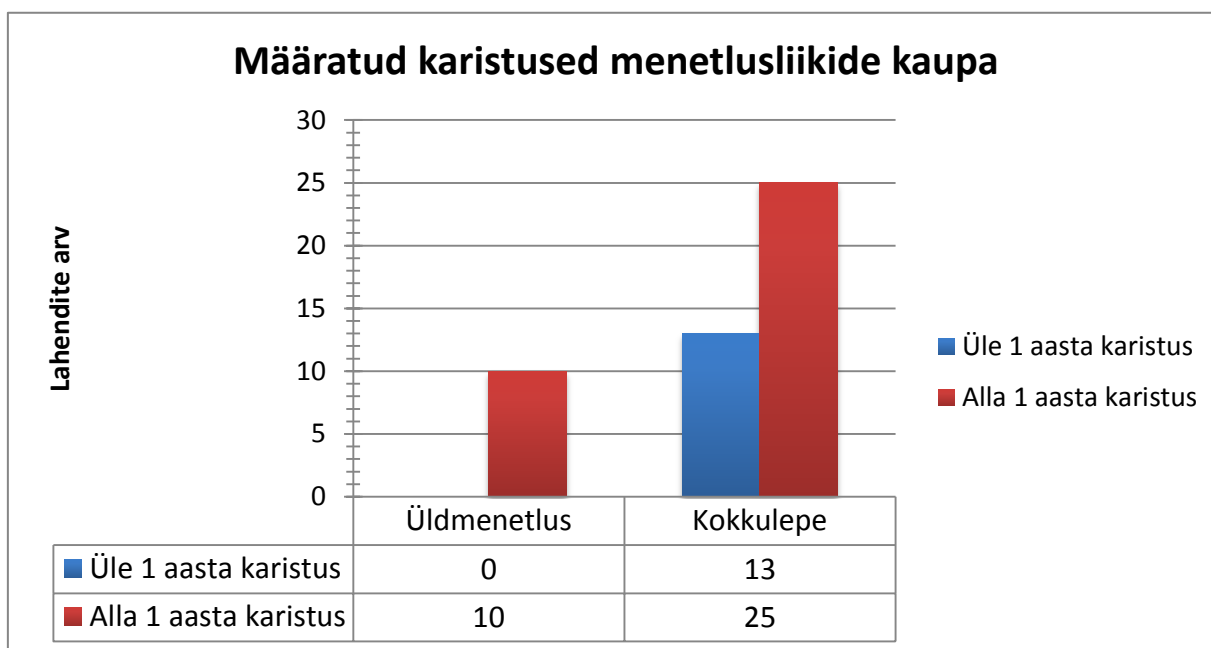
Joonis 1: Uuritud lahendid menetlusliigi kaupa



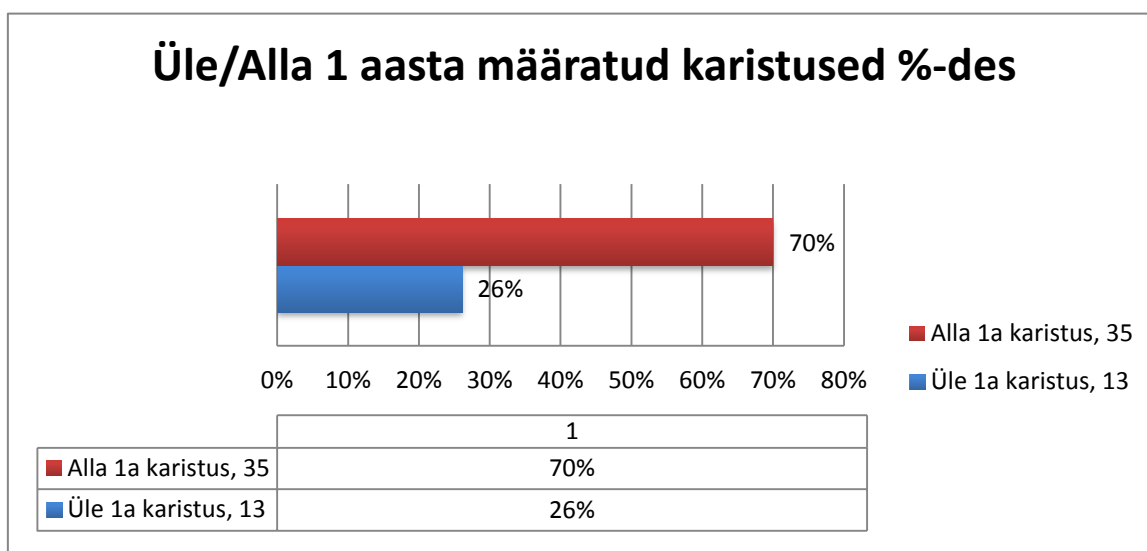
Mõistetud karistustest olid 66% vangistused, 24% rahalised. Rahalise karistuse keskmine määr oli ca 814 eurot (1 päevamäär on 3,20 eurot).

Kokku määras kohus karistusi üle 1 aasta 13 korral, nendest üldmenetluses mitte ühelgi korral ehk 0 korda ehk seega 13 korral kokkuleppemenetluses (joonis 2), mis moodustab 26% uuritud lahenditest. Alla 1 aasta määrati karistusi 35 korral, üldmenetluses 10 korral ja kokkuleppemenetluses 25 korral (joonis 2), mis moodustab 70 % uuritud lahenditest (joonis 3 “Üle/alla 1 aasta määratud karistused protsentides”).

Joonis 2: Määratud karistused menetlusliikide kaupa: üle 1 aasta/alla 1 aasta



Joonis 3: Üle/Alla 1 aasta määratud karistused %-des



Keskmine karistus aastates kokku, mis kohus põhikaristusena määras oli 0,9 aastat. Üle 1 aasta määratud karistuste puhul oli keskmine määratud karistus 1,9 aastat ja alla 1 aasta oli

keskmine määratud karistus 0,6 aastat. Üldmenetluses määratud keskmine karistus oli 0,3 aastat. Üldmenetluses üle 1 aasta määratud karistusi ei esinenud, alla 1 aasta keskmine määratud sanktsioon oli 0,3, mis on ka ühtlasi madalam, kui kogu uuritud üle 1 aasta määratud karistuste määr. Kokkuleppemenetluses määratud keskmine karistus oli 0,6 aastat, millest üle 1 aasta määratud keskmine karistus oli 1,6 aastat ja alla 1 aasta määratud karistustes 0,6 aastat.

Kokku pöörati täitmisele s.o isikule määrati reaalne vangistus 3 korral, osaliselt vabastati tingimisi karistuse kandmisest 17 korral ja tingimisi vabastati 30 korral. Nii näiteks määras Pärnu Maakohus 21.11.2011.a otsusega kriminaalasjas nr 1-08-7666 ühele süüdistatavale reaalse vangistuse – 1 aasta. Uuritud kohtulahendis oli maksupettuse toime panemine seotud viie isikuga: 1) A. M, kui ettevõtte tegevjuhiga, kelle juhiste järgi valeandmeid sisaldavad deklaratsioonid elektrooniliselt esitati ja kes fiktiivsed arved organiseeris; 2) Ü. S, kes kajastas tegelikkusele mitte vastavad arved aga ka tehingud, mille kohta arved puudusid, raamatupidamises ja võttis need aluseks deklaratsioonide esitamisel; 3) H. T, kes korraldas fiktiivseid arveid väljastavate ettevõtete raamatupidamist ning kes koostas talle edastatud andmete alusel vajalikud arved, sh jagas juhiseid laekunud summade kohta ning teavet, mida summadega edasi teha; 4) R. R, kes allkirjastas fiktiivsed arved ning võttis ise OÜ arvelt ja lasi võtta OÜ kontolt välja sularaha ning korraldas selle toimetamise ettevõtte tegevjuhile A. M-le; 5) Ü. T, kes OÜ T B juhatuse liikmena võttis vastavalt saadud juhistele ettevõtte kontodele laekunud summa sularahas välja ja toimetas selle kas R. R-le, H. T-le või A. M-le. Kohus märkis, et süüdistatav A. M. oli olnud viieliikmelises grupis kogu maksukuriteo ideoloog ja korraldaja ning Eesti Vabariigile oli tekitatud suur varaline kahju (129 752, 13 eurot) ning kohus ei pidanud põhjendatuks mõista isikule rahalist karistust ega ka vangistust, mis oleks tingimuslikult edasi lükatud.⁹⁰

KarS § 56 lg 1 kohaselt on karistamise alus isiku süü ning karistuse mõistmisel arvestatakse kergendavaid ja raskendavaid asjaolusid, võimalust mõjutada süüdlast edaspidi hoiduma süütegude toimepanemisest ja õiguskorra kaitsmise huvisid. Selgus, et karistuse määramisel arvestatakse mõningatel juhtudel karistust kergendava asjaoluna näiteks isiku puhtsüdamliku kahetsuse olemasolu.⁹¹ Uuringus ei uuritud kokkuleppemenetluses ilmnenuid karistust kergendavaid ja raskendavaid asjaolusid, kuna kokkuleppemenetluse sisu on, et süüdistatav ja

⁹⁰ Pärnu Maakohus 21.11.2011.a otsus kriminaalasjas 1-08-7666.

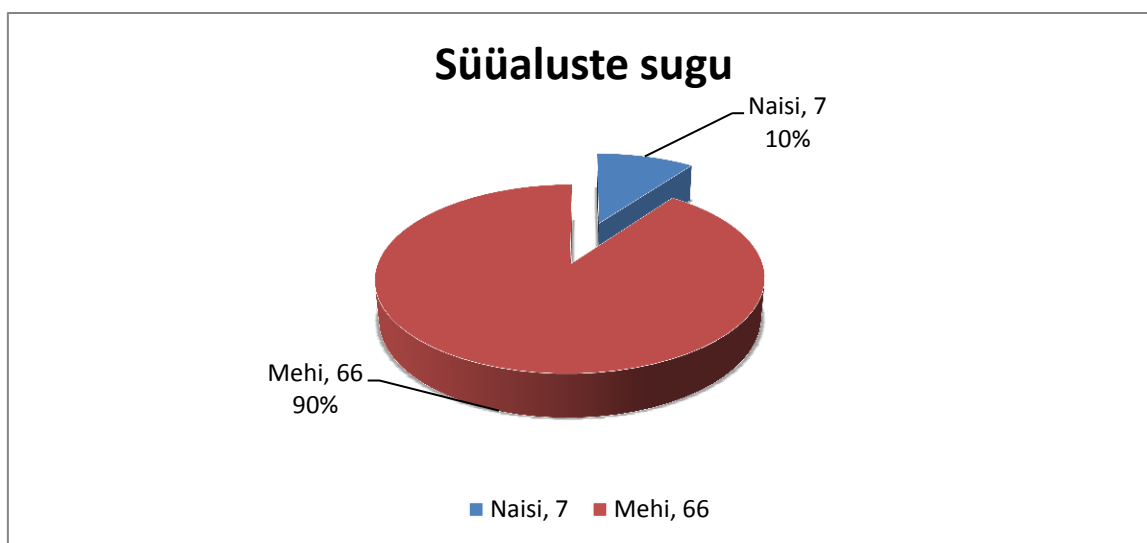
⁹¹ Näiteks Tallinna Ringkonnakohtu 27.04.2011.a otsus kriminaalasjas nr 1-09-10013, samuti Tartu Maakohtu 14.05.2008.a otsus kriminaalasjas nr 1-08-1670, Harju Maakohtu 17.01.2008.a. otsus kriminaalasjas nr 1-07-14321.

prokurör lepivad karistumääras eelnevalt kokku, mis omakorda eeldab, et isik on aru saanud teo keelatusesest.

Uuritud lahenditest kohaldas kohus 1 korral lisakaristusena rahalist karistust summas 1278 eurot ja 23 senti.

Uuritud 50 kohtulahendist olid süüalusteks mehed 66 juhul ning naised 7 juhul. Protsentides siis vastavalt meeste puhul 90% ja naiste puhul 10% (vt joonis 4).

Joonis 4: Süüaluste sugu



Uurides lähemalt, kes on need, kes panevad toime maksuriteo, saab uuringu põhjal teha üldistusi, et enamjaolt on selleks “valgekrae” töötav meesterahvas, 1967.a sündinud (46.a), kõrgharidusega, varem kriminaalkorras karistamata. On üldtuntud fakt, et kuritegevus on suurem just meeste seas ja seda antud analüüs ka näitas.

Uuringust selgus, et alla lähtepunkti 1/3 sanktsioonimäära määratud karistuste puhul 9 korral oli isikut eelnevalt karistatud.

Riigikohtu kriminaalkolleegium on leidnud, et kui eriosa karistuse sanktsioon näeb ette ka kergemaliigilise karistuse, võib vangistuse mõista üksnes olukorras, kus kergemaliigiliste karistuste võimalused on selgelt ebapiisavad või varasemate katsete käigus end ammendanud⁹². Kui süüdistatavad on varasemalt kriminaalkorras karistamata, puudub alus eripreventiivses tähenduses järeltõrje tegemiseks, et karistuselt oodatavaid eesmärke saaks

⁹² Riigikohtu kriminaalkolleegiumi otsus nr 3-1-1-24-07, p 8.

saavutada üksnes vangistuse kohaldamisega (selle edasine tingimisi täitmisele pööramata jätmine oleks üksnes karistuse individualiseerimise küsimus). Sellises olukorras on kohtud leidnud, et karistusena mõistetakse rahaline karistus, loomulikult vastavalt süü suurusele.

See, kuidas riik suhtub maksupettustesse, kui kuritegudesse väljendub konkreetse kuriteo eest eriosa sanktsioonis ettenähtud karistumäärades. Need väljendavad seaduseandja seisukohta ühe või teise kuriteo ohtlikkusest.

Analüüsist nähtub, et kohtud lähtuvad karistuse mõistmisel seaduseandja poolt ettenähtud karistusraamidest. Analüüsitud juhtumite puhul ei jäänud keskmised lõplikud karistused (0,9) väga oluliselt alla sanktsiooni keskmisele (1) määrale. Olukorras, kus kohus mõistab alla lähtepunkti 1/3 karistuse, mis esmapilgul tundub leebe karistusena, tuleb arvestada asjaoluga, et sellise karistuse mõistmisel on siiski peetud kinni seaduses ettenähtud sanktsioonist ning ei ole kohane öelda, et selline karistus annab avalikkusele signaali justkui oleks tegemist ebaolulise pisirikkumisega. Kohtud leiavad, et üldpreveniivses mõttes on nii maksukuriteo avalikuks tuleku võimalusega kui ka karistuse vältimatusega signaal antud ja et konkreetsele isikule mõistetud karistuse rangusega teistele isikutele hirmutava toime avaldamine ei ole karistuse eesmärk.

KOKKUVÕTE

Maksudest kõrvalehoidumine ning ebaseaduslikud rahavood on majanduse arengule suureks takistuseks. Viimasel ajal on järjest enam räägitud suurtest summadest, mis jäävad riigil maksudena laekumata. Maksukuritegudel on negatiivne mõju nii ühiskonnale kui ka ettevõtluskeskkonnale, kuna õigusrikkuja saavutab ebaõiglase konkurentsieelise korrektsete ettevõtjate ees. On vajalik mõista maksukuritegude negatiivset ulatust, et arendada tugevad vastumeetmed sellega võitlemiseks.

Ajalooliselt on taasiseseisvunud Eestis kehtinud maksukuritegude koosseise tihti muudetud, mistõttu nende kriminoloogilisel iseloomustamisel ja materiaalõiguslikul määratlemisel on palju lahtist. Seadusandja soov maksukuritegude süsteemi pidevalt muuta peegeldab ühest küljest seda, et regulatsiooni soovitakse kaasajastada, kuid tegelikult pole praktikas tekkinud probleeme uute koosseisude rakendamine võitluses maksupetturitega mõju avaldanud. Bakalaureusetöös püstitatud küsimusele: “kui arvestada maksukuriteo sagedasi koosseisulisi muudatusi seadusandluses, kas karistuse määramine maksukuriteo eest on problemaatiline?” vastab autor jaatavalt. Esiteks, süüteo koosseisude kirjeldused on liiga laialivalguvad (kirjeldatakse paljusid üksikuid maksuseaduste rikkumiste juhtumeid ning neid grupeeritakse juhuslike tunnuste abil) ning teiseks, peavad kohtud isiku süüditunnistamisel kvalifitseerima kuritegu karistusseadustiku mitme redaktsiooni järgi.

Autor jõudis töös seisukohale, et maksukuritegude ebaühtlase kriminaalpoliitilise arengu kõrval ei ole maksudest kõrvalehoidumise valdkonna terminoloogias täit selgust. Autor leidis, et tegevus, mis kutsub esile maksudest kõrvalehoidumist, on ebaseaduslik ning vihjab petturlikule käitumisele. Maksuseaduste rikkumiste iseloomult võib eristada materiaalseid ja formaalseid maksuõigusrikkumisi. Esimesel juhul saab Eesti Vabariik tõsist kahju laekumata maksude näol, teisel juhul ei vääri rikkumised rangeid ja karme karistusi.

Karistuse kohaldamine tõsise maksuõigusrikkumise eest on seadusandja poolt üldisena tehtud väärtushinnangu konkretiseerimine, konkreetsetes asjas tehtav kohtuniku väärtusvõrdlus. Riik on ette näinud vajalikud sunnivahendid selleks, et tagada maksukohustuste täitmine, rakendades vastavaid karistusnorme. Karistuse kohaldamise alused sätestab KarS § 56, mille lõige 1 nõuab, et lisaks süüle ning selle suurust mõjutavatele karistust kergendavatele ja

raskendavatele asjaoludele tuleb arvesse võtta karistuse eripreventiivseid eesmärgi. Karistuse mõistmises avaldub tööjaotus, seadus näeb ette karistusliigid ja –raamid, kohtunik valib konkreetse karistuse. Eriosa paragrahvi eest vastava sanktsiooni raamidesse mahtuv karistus ei ole veel õiglane ja seaduslik. Karistuseseadustik ei kehtesta konkreetseid mudeleid karistuse mõistmisel arvestatavate asjaolude kohaldamisel. Karistuse mõistmine seisneb olemasolevate variantide ja raamide piires õige, s.t õiglase ja õiguslikult põhjendatud karistuse tuvastamises ja mõistmises. Süülunastus ei ole karistuse ainus eesmärk, mis tuleb iga hinna eest realiseerida, vaid karistus on siis õiglane, kui ta kujutab endast karistusõiguse preventiivse ülesande täitmiseks hädavajalikke vahendeid. Seega võib karistuse alammäär ulatuda alla süü alamäära, kuid see peab olema vastuvõetav ja täitma üldpreventiivset eesmärki. Põhjendamatult kerge karistus toob ühiskonnas kaasa ebaõigluse ning see ei täida enam üldpreventiivset eesmärki.

Autor selgitas välja, et KarS § 389¹ näeb ette vastutuse olukorraks, kus maksukohustuslane esitab maksuhaldurile ebaõigeid andmeid (s.o jätab andmed esitamata või esitab valeandmeid) ning selle tulemusena on maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv maksusumma tegelikust väiksem või tagastamisele või tasaarvestamisele kuuluv maksusumma tegelikust suurem. Kui ebaõigete andmete esitamise tulemusena tasumisele kuuluv maksusumma on vähenenud või on tagastamisele või tasaarvestamisele kuuluv maksusumma suurenenud määral, mis on suurele kahjule vastava summaga võrdne või sellest suurem, on ebaõigete andmete esitamine kuritegu ning kriminaalkorras karistatav.

Samuti selgitas autor välja, et KarS §-i 389¹ KarS §-ga 389² süüteokoosseisude (maksude maksimisest kõrvalehoidumise ja nn maksukelmuse) eristamise vajadus tuleneb karistusõiguslikust aspektist anda erinev karistusõiguslik hinnang ühelt poolt isikule, kes jätab näiteks tulu deklareerimata ja maksmata, ning teisalt isikule, kes kasutab maksumenetlust riigilt raha väljapetmiseks.

Selleks, et saada teada käesoleva bakalaureusetöö teema osas konkreetseid seisukohti ja vastuseid küsimustele, viis autor läbi pädeva eksperdiga intervjuu. Nii nagu rõhutas ka autor, märkis ka intervjuueeritav, et normatiivne maastik on olnud muutlik ning sellega seonduvalt puudub kohtutel kindlus konkreetse teo karistusväärtuse osas. Autor nõustub intervjuueeritavaga, et maksuasjades puudub emotsionaalne suhtumine kuriteosse, seega ka nõ „karistamishirm“. Intervjuueeritav nimetas “tüüpiliseks maksupetturiks” ettevõtjat, kes saab konkurentsisis eelise maksude maksmata jätmise tõttu või isikut, kes spetsialiseerub nn

„skeemitamisele“. Esimese grupi retsidiivsus oleneb asjaolust, kas pärast esimest juhtumit maksupetturitest ettevõtja säilitab piisavad aktiivust ettevõtlusega tegelemiseks või mitte. Kui jah, siis retsidiivi risk on suur. Teise grupi kriminaalne aktiivsus on elustiiliks. Seega nende poolt samade või teiste majandusalal kuritegude toimepanemine on reeglik, mitte erandiks.

Autor analüüsis kohtulahendeid, et uurida maksukuritegudes kohaldatud karistusi kohtute poolt KarS § 389¹ lg 1 alusel ning selgitada, millisel määral vastavad karistused sanktsiooninormile ja karistuspraktikas kirjeldatud põhimõtetele.

Kokku uuritud lahenditest määrati üle lähtepunkti 1/3 (ehk 1 aasta) sanktsioonimäära karistusi kokku 13 korral, mis moodustab 26 % uuritud lahenditest. Alla lähtepunkti 1/3 sanktsioonimäära määrati karistusi kokku 35 juhul, mis moodustab 70 % uuritud lahenditest. Keskmine kohtu poolt määratud põhikaristus oli 0,9 aastat, sealjuures sanktsiooninormist üle lähtepunkti 1/3 määratud karistuste puhul oli keskmine karistusmäär 1,9 aastat ja alla lähtepunkti 1/3 keskmine karistusmäär 0,6 aastat. Kõige kõrgemaid keskmisi karistusi määrati kokkuleppemenetluses.

Süüdistatavate üle käib kohtupidamine enamjaolt kokkuleppemenetluses. Reaalse vangistuse mõistmine süüdlastele on kindlasti pigem erakordne. Isikutele mõistetakse maksukuritegudes lühiajalised tingimuslikud vangistused või rahaline karistus. Kohtupraktika ilmutab tendentsi, et maksukuritegude toimepanijad “pääsevad” pigem rahalise karistusega, kui karistatakse neid vangistusega ja veel enam reaalse vangistusega. On selge, et juhul, kui nad panevad toime uue tahtliku kuriteo tõusetub päevakorda ka kohtuotsusega mõistetud vangistuse täitmisele pööramise küsimus. See teadmine on kohtute arvates piisav hoidmaks süüdistatavaid eemale kuritegelikust elustiilist.

Ei saa absoluutselt väita, et KarS 389¹ lg 1 järgnenud teole peab järgnema lähtepunkti 1/3 sanktsioonimäära ulatuses määratud karistus, kuid tuleb lähtuda põhimõttest, et õiglane on karistus, kui selle minetused vastavad süüdlase tehtud ebaõiglusele ja tema süü suurusele. Siinkohal peab karistus olema nii ratsionaalselt kui ka emotsionaalselt tajutav ning positiivses suunas mõjutav. Uuritud kohtulahenditest tõstatub küsimus, kas kohus, rakendades täna karistuspraktikat määrates alla lähtepunkti 1/3 sanktsioonimäära karistusi, täidab karistuse riikliku külge, milleks on see, et karistus on vajalik, kui riik tagab sellega õiguskorra ja ühiskonnaelu kindlustatuse? Kohtunikele etteantud karistusraam näeb ette, et ilma asjaolusid arvestamata ei tohi karistus ulatuda ülemisse kolmandikku vaid peab jääma lähtepunkti 1/3

piiridesse. Samas tuleb arvesse võtta, et karistus peab olema proportsionaalne süü suurusega. Kui karistus määratakse alla lähtepunkti 1/3 sanktsioonimäära, peab see olema vastuvõetav ja täitma üldpreventiivset eesmärki. Põhjendamatult kerge karistus võib kaasa tuua ühiskonnas ebaõigluse. Uuritud kohtulahenditest 70 % on määratud alla 1/3 lähtepunkti sanktsioonimäära. Keskmine määratud karistus oli uuritud lahendite põhjal 0,9 aastat, mis jääb alla sanktsiooninormi keskmise. Autori hüpotees sai kinnituse, et kohtutel on tendents rakendada KarS § 389¹ lg 1 kehtestatud sanktsiooninormi suhteliselt leebelt, mis võib aga üldsusele anda vale signaali ning tekitades ausate maksukohustuslaste seas pahameelt, mis omakorda omab väikest üldpreventiivset mõju.

SUMMARY

Tax Evasion at Large Extent (Article 389¹ section 1 in Penal Code)

Tax evasion and illicit financial flows are major barriers to economic growth, and the uncollected sums owed by tax avoiders are increasing. Tax fraud and crimes have a negative impact on the society, especially on the business environment: offenders obtain unfair competitive advantage over companies that respect the law. Given this situation, it is to understand the negative dimension of tax crimes in order to develop strong policy and practice to combat them.

This thesis addressed the above issue through an analysis of the tax evasion at large extent crimes (Article 389¹ section 1 in Penal Code) and the applicable penalties. It examined different tax evasion crimes, how they are formed, the issues regarding the punishment grounds, and the classification of criminal law. The main hypothesis here is that penalties in Penal Code article 389¹ section 1 sentenced by Estonian courts are not enough strict and, therefore, do not act as a deterrent.

The structure of tax evasion crime in Estonian jurisdiction has changed often. Therefore, characterising the constitution of tax evasion crime by criminological and the substantive definition proves difficult. On the one hand, changing the system of tax crimes constantly reflects the legislator's desire to modernise the regulation; on the other hand it turns out, that the implementation of new formations has not addressed the practical problems which exist in prosecuting tax offenders. The main question here, "given to the frequent statutory evasion crimes changes in legislation, is penalty imposition for a tax a crime problematic?" can be answered in affirmative way. First, the description of the tax offences are too broad and vague – for example, many individual cases of violations of the tax laws are grouped by random identifiers. Secondly, there is a problem determining qualifications – that is, to declare a person guilty of a tax evasion crime, courts need to classify the offence revising several versions of Penal Code.

This thesis shows that alongside uneven tax offences criminal political development there is no clarity in the terminology in the field of tax evasion. Here the activity that induces evasion is illegal, and alludes to fraudulent behaviour.

By the nature of tax offences it is possible to distinguish between material and formal tax offences. In the former, the Republic of Estonia loses very large sums by uncollected tax which is owed by tax cheats. In the latter, there are simply formal violations which do not warrant strict and harsh penalties.

The application of a penalty for the severe tax offence is generally carried out by the legislature estimated value, given to the merits of a judge's virtue judgement. The State has provided the necessary enforcement tools to ensure the compliance of tax obligations by applying the penal provisions. The grounds of the punishment are provided in the Penal Code article 56 section 1, which requires that, in addition to the acceptance of guilt and the mitigating and aggravating circumstances affecting the size of a guilt, specific punishment preventive goals must be taken into account. The procedure to arrive at this has several stages: the law provides the penalty and the types of frames; and the judge selects a specific punishment. The sanction which comes from special part section of the Penal Code by the frame is not always fair and lawful. The Penal Code does not impose any specific regulations which should be taken into account when sentencing penalties. Sentencing the penalty lies within existing options and by the frames of the right, that is, fair and legally justified punishment. The redemption of the guilt needs to be balanced with the aim of the punishment being fair if it plays a part in prevention. Put differently, the sanction may be the lowest minimum but has to be acceptable and to comply with general preventive aim. In a general sense, then, unreasonably light penalties may cause injustice in the society and will have no longer the general preventive aim.

This thesis shows that there is a liability in the Penal Code article 389¹ for the taxable person who shall submit false information (for example, if they fail to submit the information or gives false information) which results in a reduced tax burden. In this case if the reduced tax burden is equal the amount to of great loss (32 000 EUR) then the false reporting is a crime and sentenced by criminal penalties.

This thesis also shows that the Penal Code articles 389¹ and 389² configuration offences (tax evasion, and the so-called tax scam) separation need arises from a criminal law perspective to sentence different sanction of law to a person who leaves (for example) income undeclared and unpaid, and the other, a person who uses the tax proceeding to evade the payment of tax to the State.

To provide another layer of data and analysis an interview with a competent expert on tax crimes – Mr Andrei Voronin (works at Northern District Prosecutor's Office in the Department For Economic Crime And Corruption as a District Prosecutor) – was carried out. The interviewee pointed out that the changing regulatory landscape has led to a lack of certainty in penalty values of specific act in criminal courts. This view chimes with the overall finding in this thesis that there is no emotional attitude towards the tax crime, such as fear of punishment. Here the interviewee named a "typical tax cheater" to be a entrepreneur who receives an advantage for non- payment of taxes due or a person who specialises in different tax fraud mechanisms.

In addition to the literature review and interview, this thesis is based on a review of 50 (randomly selected)court decisions over the January 2008- 2013 period. This review centred on examining tax crimes subject to sanctions by the courts under article 389¹ section 1 in Penal Code to determine how is the extent the penalties for criminal sanction norm sentenced and how the valid criminal principles are practised. From the research, penalties over average sanction rate (which is 1 year, article 389¹ section 1 in Penal Code) were imposed 13 times (26% of the researched decisions). Penalties below average sanction rate were imposed 35 times (70% of the court decisions examined). The average time of imprisonment as the main penalty was 0,9 years. Furthermore, over the average sanction norm, the average penalty was 1,9 years, and below the average rate – it was 0,6 years. The highest average penalties were imposed through settlement procedures.

The trials over the accused are held largely in settlement proceedings and imprisonment for tax offenders is unusual; instead, short-term conditional sentences of imprisonment or monetary penalties are given. Case law shows a tendency to charge the tax offenders with a financial penalty rather than (suspended) imprisonment. However, if they commit a new criminal offence the suspended imprisonment imposed by the enforcement of a judgement issue. Courts find this knowledge to be sufficient deterrent.

Interestingly a portrait of a typical “white collar crime tax evader” has been created - 46 years old man, with a higher education, employed, a board member of a company and has not been punished earlier.

In conclusion, it cannot be absolutely said the offence in Penal Code section 389¹ article 1 must be followed subsequently by the one third penalty rate (1 year), but must be based on the

principle that the punishment is fair, when the offender accepts guilt. The penalty has to be perceived both rationally and emotionally, and must have a 'positive' impact. The examination court decisions highlights one key question: whether a court, applying the criminal law today and when setting the penalties below the sanction norm rate, shall the penalty carry out the national side, which is, that the punishment is necessary, when a state guarantees the rule of law and social security? The penalty framework given to judges requires that, without taking into account the circumstances, the penalty shall not extend to the upper third of the starting point, it must be close to 1/3 range. However, the sentence must be in proportion with the size of the fault. If the penalty is determined under the starting point (1/3) penalty rate, it must be acceptable and comply with general preventive aim. To recap, unreasonably lenient punishment may lead to injustice in society. From total amount of researched court decisions penalties below average sanction rate were imposed 35 times, representing 70% of the studied court decisions. The average time of imprisonment as the main penalty was 0,9 years, which is actually below the average level of sanction. This thesis has provided strong evidence in support of the hypothesis: Estonian courts have the tendency to impose penalties under 389¹ article 1 in Penal Code relatively leniently which may wrong signal to the public and may create resentment among honest taxpayers. This, in turn, reduces the preventive role the law is meant to play. Penalties imposed by the courts according to Penal Code article 389¹ section 1 have the tendency to be too liberal and, therefore, may not act as a deterrent because courts do not impose penalties by the grounds of valid criminal law. Criminal framework given to the judge foresees that without accounting for the circumstances, the penalty cannot be in the upper one-third, but must be within average bounds.

KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU

Kasutatud kirjandus

1. Baumann, J., Weber, U., Mitsch, W. Strafrecht. AT. 10. Aufl. Bielefeld: Giesekind, 1995 § 33 vrn 3.
2. Dunbar, D. Statutory General Anti-Avoidance Rules: Lessons for the United Kingdom from the British Commonwealth. Bulletin for International Taxation, December 2008.
3. Grauberg, T. Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel. Juridica 2008 nr 10.
4. Green, S. P. What is wrong with Tax Evasion? Houston Business and Tax Law Journal , Vol. 9, Issue 2, 2009.
5. Jescheck, H.-H., Weigend, T. Lehrbuch des Strafrechts. Berlin: Duncker & Humblot 1996 lk 879.
6. Kask, G. Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel. Magistritöö: juhendaja Lasse Lehis, Tartu Ülikool, õigusteaduskond, Avaliku õiguse instituut, 2010.
7. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn. 2012.
8. Lind, S. Karistuse mõistmine ja selle põhistamine – Juridica 2012 nr 8.
9. Maurach, R., Gössel, K. H. H. Zipf. Strafrecht. AT. Tb 2.6. Aufl, Heidelberg: Müller, 1984 § 57 vnr 4.
10. Müller-Dietz, H. Strafraumen und Folgenorientierung. Berlin: Gruyter, 1992.
11. Nuuma, P. Karistusõigus : Eriosa. Tallinna Tehnikaülikool, avaliku sektori majanduse instituut, majandusõiguse õppetool Tallinn, 2006.
12. Pikamäe, P. Karistusseadustiku eriosa probleeme: õiguspoliitilised lahendused ja edasine areng. Juridica 2005, nr 2.
13. Rebane, I. Eesti NSV kriminaalkoodeks. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn 1980.
14. Roxin, C. Strafrecht. München: Beck, 1996.
15. Saarmann, K., Matto, K. Kriminaalseadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn. 1937.
16. Samson, E. Kriminaalõiguse üldosa. Abimaterjal kohtunike ja prokuröride

- järelkoolituse karistusõiguse õppegrupile; saksa keelest tõlkinud O. Jaggo; Tallinn 2006.
17. Sarv, J. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest. *Juridica* 2005, nr 5.
 18. Schott, T. *Gesetzliche Strafrahmen und ihre trichterliche Handhabung*. Baden-Baden: Nomos, 2004.
 19. Schönke, A., Schröder, H. *Strafgesetzbuch. Kommentar*. 27. Aufl. München: Beck, 2006. § 38 vnr 18a.
 20. Sootak, J. *Eesti kriminaalõiguse arenguteedest*. Tartu 1997.
 21. Sootak, J. *Majanduskriminaalõigus*. Tartu 1998.
 22. Sootak, J. *Kuriteomõiste ja õigusriiklik kriminaalõigus. Kolme-elementilisest kuriteomõistest karistusseadustiku üldosa eelnõus*. *Juridica* 1998, nr 1.
 23. Sootak, J. *Sanktsiooniõigus. Karistusõiguslikud sanktsioonid ja nende kohaldamine*. 2007.
 24. Sootak, J., Pikamäe, P. *Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne*. Tallinn 2009.
 25. Zoană, M. G. *The moral foundations that underlie the crime of Tax Evasion in Europe*. HeinOnline. *Contemporary Readings in Law and Social Justice Volume 3(2)*, 2011.
 26. Welzel, H. *Das Deutsche Strafrecht. Eine systematische Darstellung*. Gruyter, 1967.

Kasutatud normatiivmaterjalid

27. Eesti Vabariigi põhiseadus, 28.06.1992 – RT I 1992, 26, 349; 2007, 33, 210.
28. Eesti Vabariigi kriminaalkoodeks - RT 1992, 20, 288.
29. Karistusseadustik. 01.09.2002- RT I 2001, 61, 364.
30. Karistusseadustiku rakendamise seadus. 01.09.2002 - RT I 2002, 56, 350.
31. Maksukorralduse seadus, 20.02.2002 – RT I, 17.04.2013, 14.
32. Haldusõigusrikkumiste seadustik. 01.08.1992 - RT I 1995, 76, 1345.
33. Vabariigi Valituse 10.01.2013 määrus nr 6 “Töötasu alammäära kehtestamine”- RT I, 11.01.2013, 7.

Kasutatud kohtupraktika

34. Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 19.06.2003.a otsus kriminaalasjas nr 3-1-1-79-03
35. Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 17. juuni 2004. a otsuse tegemisel kriminaalasjas nr 3-1-1-23-04 kohtunik Hannes Kiris'e eriarvamus.
36. Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 30.06.2006.a otsus nr 3-1-1-55-06.
37. Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 12.02.2007.a otsus kriminaalasjas nr 3-1-1-94-06.
38. Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 4.06.2007.a otsus kriminaalasjas nr 3-1-1-11-07.
39. Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 22.06.2007.a otsus kriminaalasjas nr 3-1-1-22-07.
40. Harju Maakohtu 17.01.2008.a. otsus kriminaalasjas nr 1-07-14321.
41. Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 28.01.2008.a otsus kriminaalasjas nr 3-1-1-47-07.
42. Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 01.03.2008 otsus kriminaalasjas nr 3-1-1-4-08.
43. Tartu Maakohtu 14.05.2008.a otsus kriminaalasjas nr 1-08-1670.
44. Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 01.12.2008 otsus nr. 3-2-1-92-08.
45. Tallinna Ringkonnakohtu 27.04.2011.a otsus kriminaalasjas nr 1-09-10013.
46. Harju Maakohtu 11.10.2011 otsus nr 1-11-9637.

Muud allikad

47. Euroopa Komisjoni maksunduse-ja tolliliidu pressiteade. MEMO/12/949, 06.12.2012.
Arvutivõrgus: [http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-12-949_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-949_en.htm),
01.02.2013.
48. Eesti Õiguskeele Keskuse avalik terminibaas ESTERM. Arvutivõrgus:
<http://mt.legaltext.ee/esterm/concept.asp?conceptID=8053&term=maksupettus>,
19.03.2013.
49. Euroopa Kohtu otsus 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs. Commissioners of Customs & Excise*.
50. Hirvoja, M. Ettekanne Eesti 29.õigusteadlaste päevadel 19.10.2006, Arvutivõrgus:
<http://www.just.ee/33192>, 17.03.2013.
51. Hirvoja, M. Kommentaar EML kirja osas Riigikogu õiguskomisjonile 29.11.2006.

- Arvutivõrgus:
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=360>,
03.02.2013.
52. Holes in the net. Shopping for low tax rates is no crime- The Economist, 2006.
Arvutivõrgus: <http://www.economist.com/node/6888888>, 02.02.2013.
53. Justiitsministeeriumi uuring "Kuritegevus Eestis 2011". Arvutivõrgus:
http://www.just.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=57627/Kuritegevus_Eestis_2011.pdf, 04.11.2012.
54. Justiitsministeerium Pressiteated. Kütuseäris avastati üle miljoni euro ulatuv maksupettus. 24.10.2012. Arvutivõrgus: <http://www.just.ee/57470>, 04.03.2013.
55. Kairjak, M. Karistusõiguslik vastutus maksuõigussuhtes. Advokaadibüroo Paul Varul Maksuõiguse infokiri: juuni 2009. Arvutivõrgus: <http://uudiskiri.varul.ee/2009-06/karistusõiguslik-vastutus-maksuõigussuhtes>, 18.03.2013.
56. Karistusseadustiku ja seonduvate seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. Arvutivõrgus: <https://eelnoud.valitsus.ee/main/mount/docList/256fc082-8ac4-4fa7-916e-74f1b315c081>, 17.03.2013.
57. MTA Pressiteated. MTA uurimisosakonna töötajad avastasid 650 000-eurose maksupettuse. 04.09.2012. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=32494>, 17.09.2012.
58. OECD International Tax Terms. Arvutivõrgus:
www.oecd.org/dataoecd/17/21/33967016.pdf, 16.03.2013.
59. Palm, K. Paralleelmenetlus maksuõigusnormide rikkumise korral. Arvutivõrgus:
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=785>,
18.03.2013.
60. Pikamäe, T. Maksualased süüteod – millal võib maksu määramisega kaasneda karistus? 28.10.2011. Arvutivõrgus:
http://www.eversheds.com/global/en/what/articles/index.page?ArticleID=en/global/Estonia/ee/TP_Maksualased_syyteod (15.03.2013).
61. Rank, S. Euroopa suitsutab välja maksudest kõrvalehoidjad. – Äripäev, 13.04.2013.. Arvutivõrgus: <http://www.ap3.ee/Default.aspx?PublicationId=8dc3e1cf-63d2-49e8-b657-06edb8851191>, 13.04.2013.
62. Riigikogu pressiteated (seoses karistusseadustiku jt seaduste muutmise seaduse eelnõu 931 SE kohta. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/index.php?id=40190>, 12.03.2013.

Avaldamata allikad

63. Kristina Harkovskaja ja Juhan Sarv kirjavahetus, 15.05.2013 (autori valduses).

Lisa 1. Intervjuu ringkonnaprokurör Andrei Voronin'iga

Seoses bakalaureusetöö kirjutamisega teemal “Maksudest kõrvalehoidumine suures ulatuses (KarS § 389¹)” on Kristina Harkovskaja poolt esitatavad küsimused alljärgnevad:

1. Kuidas on KarS-i § 389¹ koosseisu muudatused (al. 2007.a.-st) aidanud kaasa võitlusele maksupetturitega - kas on sellele kaasa aidanud või on see pigem seda raskendanud?

2007.a.muudatuste mõju maksupettuste maastikul tuleb diferentseerida mitmeteks aspektideks: õiguslik aspekt on väga vastuoluline. Ühelt poolt sooviti lihtsustada maksusüütegude koosseisu ja seeläbi, on võimalik, tõhustada maksupettustega võistlust, teiselt poolt tõsteti tuvastamisele kuuluvate koosseisuliste asjaolude mahtu võimalikult kõrgemale. Mõlema koosseisu puhul kavatsuse vormis süü sätestamine kajastab eeldatavasti mõnda kompromissi võimustruktuurides, kus vahetati ära KarS § 390 järgi kriminaliseeritud teod kavatsuse sisseviimise vastu. Samas, kohtupraktika kohaselt, kavatsuse nõude mõju on olnud määrav ainult ajutine ja paari aasta jooksul oluliselt vähenes. Psühholoogiline aspekt seisnes selles, et riik näitas, et seniolnud regulatsioon teda ei rahulda. Liigne ei ole mainida, et uuendused Karistusseadustikku viidi sisse paketina, koos teiste majanduslase koosseisude uuendamisega, mis näitas selgelt riigi soovi otsida kerkinud probleemidele lahenduse muuhulgas seaduste muutmise ja täiendamise teel. Praktilisele aspektidele uute koosseisude rakendamine mõju tegelikult ei avaldanud. Sellest üksikasjalisemalt punktis kaks.

2. Milliste raskustega puutute kokku oma töös maksupetturite tuvastamisel ja nende vastutusele võtmisel? Kas on Teil ettepanekuid või tähelepanekuid kuidas seda tööd tõhustada, efektiivsemaks muuta?

Eesti maksupettusliku maastiku omapära on selles, et kui üldiselt maailmas maksusüütegu on nn „raamatupidamislik kuritegu“, siis Eestis see on „peitkuritegu“.

Milles on vahe? Raamatupidamisliku kuriteo puhul suurem osa asjaolusid on tuvastatavad revisjoniga, sest suurem osa tõendamisele kuuluvaid asjaolusid on kajastatud raamatupidamises. Peitkuriteo puhul raamatupidamine kas üldse puudub või/ja kajastab realsust teadvalt valesti ja moonutatult. Kusjuures suurem osa kuriteoga kokkupuutunud isikutest ei ole huvitatud kuriteo avastamisest, mis tekitab tihedat paralleeli korrupsiooni süütegudega.

Raamatupidamisliku kuriteo uurimise ja tõendamise viisiks on klassikaline revisjon, mille tulemusi vormistatakse suuremal või väiksemal määral kriminaalmenetluslikku vormi. See eeldab, et on olemas vähemalt kolm positsiooni, mille on tegev ja efektiivne karistusõiguslik kate. Nendeks on, esiteks, äriühing (mille all mõtleme mis iganes majanduskeha, sealhulgas FIE või MTÜ) mis on olemuselt „õiguste ja kohustuste „ kogum. Fiktiivne ettevõtlik on kriminaalkorras karistatav iseenesest. Teiseks on vastutatavate isikute institutsioon. Maksusüüteo puhul vastutavateks isikuteks on äriühingu tippjuht ja raamatupidaja. Tippjuhi või/ja raamatupidaja kohustuste täitmata jätmine on kriminaalkorras karistatav. Ja, kolmandaks, olemasolev ja normidele vastav raamatupidamine.

Need eeltingimuste täitmine annaks aluse vaagida maksumaksja maksukohustuse järgimise aspekte raamatupidamislikult, mitte laskudes laiaulatuslikku jälitustegevusse. Mida Eestis hetkel kriminaalõiguses ei ole.

Peitkuritegude puhul on iseloomulik, et suurem osa tõendeid ja üldse informatsiooni hangitakse läbi jälitustegevuse. Siin peitubki kõige suurem vastuolu ja takistus maksusüütegude avastamisel ja uurimisel. Igas ühiskonnas on teatud „taluvuse piir“, kus peetakse jälitustegevust „vältimatuks kurjaks“. Katse tuvastada majandus ja/või äriüksuste ajaliselt pikalt kestvad majandustegevuse aspektid jälitustegevusega toob kaasa obligatoorselt ühiskondliku vastuseisu. Teisisõnu, laos kottide lugemiseks jälitustegevus on vajalik ja kohane kuid ei ole ilmselt proportsionaalne meede.

Tegemist on suletud ringiga. Riik ei saa õigeaegselt adekvaatset informatsiooni maksumaksja käitumisest ilma jälitustegevuseeta. Jälitustegevusega saadud teave selles mahus, millist on vaja kõige asjaolude tõendamiseks kohtus on vastuolus kohtumenetluse päris mitme põhimõttega.

3. Kuidas hindate Eesti kohtute karistuspraktikat antud liiki asjades? Kui tugineda sellele, et viimasel paaril aastal on Eestis levinuimad suuremate kahjudega kuriteod olnud just maksukuriteod ning samas nende eest levinuim määratud karistus on olnud tingimisi vangistus, kuidas Te isiklikult arvate, kas KarS § 389¹ ettenähtud maksukuritegude eest kohtute poolt kohaldatavad karistusmäärad on küllaldaselt karmid?

Karistuspraktika ei ole adekvaatne.

Põhjused:

3.1. Objektiivsed põhjused

- Menetlus on ülearuselt pikk. Võrdlemisi teiste kuriteoliikudega ja koostoimes mõistliku menetlusaja põhimõtte aktiivse rakendamisega nii pikk menetlus annuleerib sisuliselt karistuse kohaldamise väärtust kui reageerimismeedet.
- Kuna normatiivne maastik on väga muutlik, siis puudub kohtuil kindlus konkreetse teo karistusväärtuse osas. Kahekümne aasta jooksul ilmnenu trend väikeste eranditega viitab strateegilises perspektiivis pigem maksusüütegude dekriminaliseerimisele. Nimelt kasvas koosseisulise tunnusega kogu aeg materiaalne kahju, kaotati süüditunnistamise võimalus kaudse tahtlusega jne.
- Riigikohtu juhised karistuse määramise osas ei ole valdavas osas domineerivad kohtu reaalses kohtupraktikas. Seda eriti hästi naha majandusasjades ja veel rohkem maksuasjades. Kriminaalasjade arv, kus kohtumenetlus lõpeb reaalse vangistusega on kaduv väike. Reeglina piirduakse tingimisi karistamisega. Esmapilgul sama praktika on nn masskuritegude asjades ning pole seaduses sätestatud, et maksuasjades karistamine peab olema karmim, kuid võttes arvesse maksukuritegude menetlemiseks kulutatavat ressursi ja tekitatud kahju summat on võrdne lähenemine vaevalt ratsionaalselt põhjendatud.

3.2.Subjektiivsed põhjused

3.2.1.Kohtud laiendavad põhjendamatult vääriti mõistetud võistleva menetluse põhimõtteid majandusajade, eriti maksuasjade arutamisele. Siinjuures on kaks nõ suunda.

Klassikalises võistlevas menetluses kõik asjaolud, mille vastu pole vastuväidet esitatud, loetakse vastuvõetuteks teise poole poolt. Kui asjaolu kinnitav pool esitab selle kohta tõendit, siis teine pool võib esitada vastuväidet, võib esitada ümberlukkavat tõendit. Võistleva menetluse raames ei kohustata teist poolt esitama tõendit, mis kinnitaks vastaspoole väidet.

Samuti klassikalises võistlevas menetluses on piire ka süütuse presumptsioonil. Asjaolu tõendatakse konkreetse piirini, pärast mida kandub tõendamiskoormis teisele poolele.

Eestis on tekkinud *de facto* nn hübriidne protsess, kus kõik nii uuriva kui võistleva protsessi omadused töötavad reegeljuhtumil süüdistatava kasuks.

3.2.2. Tava kodaniku, kelle seas on ilmtingimata ka kohtunikud, arusaamas Maksuamet on ebaatraktiivne organisatsioon. Tasumata jäänud maksude suhtes puudub taju, et need numbriliselt suured summad ongi kahju ja kuriteoga saadud tulu. Kannatanu nendes asjades on riik, seega miski abstraktne ega suuteline oma hüvede eest süsteemselt seista. Teisisõnu, maksuasjades puudub emotsionaalne suhtumine kuriteosse, seega ka nõ „karistamishirm“.

4. Kas antud liiki kuriteole on omane eriretsidiivsus s.t. korratakse jälle samu meetodeid või võtteid uues "rüüs" pärast karistuse ärakandmist või tingimisi karistuse ajal?

Tüüpiliseks maksupetturiks võib pidada kas ettevõtjat, kes saab konkurentsisis eelise maksude maksmata jätmise tõttu või isikut, kes spetsialiseerub nn „skeemitamisele“.

Esimese grupi retsidiivsus oleneb asjaolust, kas pärast esimest juhtumi maksupetturitest ettevõtja säilitas piisavad aktiivid ettevõtlusega tegelemiseks või mitte. Kui jah, siis retsidiivi risk on suur.

Teise grupi kriminaalne aktiivsus on elustiilik. Seega nende poolt samade või teiste majandusalal kuritegude toimepanemine on reeglilik, mitte erandlik.

5. Kuidas iseloomustada meie keskmist, tüüpilist maksupetturit - kes ta selline on, mis sfääris töötab, tema erialane ettevalmistus, haridus, positsioon ühiskonnas jne?

Ei oma struktureeritud andmeid.

Lihthitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Kristina Harkovskaja (07.02.1987)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihthitsentsi) enda loodud teose “Maksude maksmisest kõrvalehoidumine suures ulatuses”, mille juhendaja on Heino Tõnismägi,

1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihthitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas, 20.05.2013