

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Olavi Jakobson
FK040

ARVEVABRIKUTE VASTASE VÕITLUSE
TÕHUSTAMINE EESTIS

Lõputöö

Juhendaja:
Markko Kard, BSc

Tallinn 2007

ANNOTATSIOON

Käesolev lõputöö on kirjutatud teemal “Arvevabrikute vastase võitluse tõhustamine Eestis”.

Töö on kirjutatud eesti keeles ning selle mahuks koos lisadega on 51 lehekülge. Lõputöös on kasutatud ja viidatud 24-le eesti-, inglise- ja vene keelsele allikale. Töö lisadeks on varifirmale ja variisikule viitavate tunnuste loetelud ning autori poolt läbiviidud intervjuud valdkonna spetsialistidega.

Lõputöö uudsus seisneb selles, et Eestis on arvevabrikute temaatika uurimine nii teoreetilisel kui ka empiirilisel tasemel peaaegu olematu, kuigi nende käibemaksupettuste tõttu jäävad riigieelarvesse laekumata arvestatavad summad.

Töö eesmärgiks on analüüsida arvevabrikute kasutamist käibemaksupettustes ning selle kaudu välja selgitada puudused ja kitsaskohad arvevabrikute vastases võitluses ning teha ettepanekud olukorra parendamiseks.

Lõputöö koosneb kolmest peatükist. Esimeses peatükis käsitletakse käibemaksupettuste ohtu Eesti majandusele ja riigieelarvele. Autor vaatleb riigieelarve ja käibemaksu omavahelist seost, maksupettuse ja käibemaksupettuse olemust ning annab lihtsustatud ülevaate käibemaksupettuse alaliikidest. Teises peatükis selgitatakse arvevabrikute olemust, selle tunnuseid ning tegutsemise skeeme. Kolmandas peatükis keskendutakse arvevabrikute temaatika empiirilisele käsitlemisele, kus analüüsitakse kohtulahendeid, tuuakse välja tänase hetke probleemid ja vajakajäämised võitluses arvevabrikute tegevuse vastu ning autori poolt läbi viidud intervjuude ja analüüside põhjal tehakse ettepanekud olukorra parendamiseks.

Lõputöö tulemusena autori poolt väljapakutud ettepanekute rakendamine aitab paremini piirata arvevabriku teenuse levikut, mille tulemusena paraneks maksumaksjate seaduskuulekus maksude tasumisel ja samal ajal suureneks käibemaksu laekumine riigieelarvesse ning väheneks ebaaus konkurents.

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. KÄIBEMAKSUPETTUSTE OHT EESTI MAJANDUSELE JA RIIGIEELARVELE.....	6
1.1. Riigieelarve ja käibemaksu seos.....	6
1.2. Maksupettuse mõiste ja olemus.....	9
1.3. Käibemaksupettuste olemus ja liigid.....	12
1.3.1. Ülevaade enim kasutatavatest terminites.....	12
1.3.2. Lihtsustatud ülevaade käibemaksupettuste alaliikidest.....	14
2. ARVEVABRIKU OLEMUS, TUNNUSED JA TEGUTSEMISE SKEEMID.....	17
2.1 Põhilised indikaatorid, mis viitavad, et tegemist võib olla varifirmaga, sealhulgas ka arvevabrikuga	17
2.2. Põhilised indikaatorid, mis viitavad, et tegemist võib olla varifirma-, sealhulgas arvevabriku juhatuse liikmeks värvatud variisikuga	18
2.3. Tüüpilised käibemaksupettuse skeemid, milles kasutatakse arvevabriku teenust.....	20
3. VÕITLUS ARVEVABRIKUTE TEGEVUSE VASTU – ETTEPANEKUD OLUKORRA PARENDAMISEKS.....	25
3.1. Arvevabrikutega seonduva kohtupraktika analüüs.....	29
3.2. Ettepanekud olukorra parendamiseks	33
KOKKUVÕTE.....	36
SUMMARY	38
VIIDATUD ALLIKAD.....	39
LISA 1. Indikaatorid, mis viitavad, et tegemist võib olla varifirmaga, sealhulgas ka arvevabrikuga	41
LISA 2. Indikaatorid, mis viitavad, et tegemist võib olla varifirma-, sealhulgas arvevabriku juhatuse liikmeks värvatud variisikuga	43
LISA 3. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti Lääne Maksu- ja Tollikeskuse kontrolliosakonna juhatajaga.....	44
LISA 4. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti uurimisosakonna juhatajaga	47
LISA 5. Intervjuu Lääne Ringkonnaprokuratuuri ringkonnaprokuröriiga	49

SISSEJUHATUS

Eesti eelarve tuludest moodustab enamuse maksutulu. 2005. ja 2006. aastal laekus maksudest enam kui 80% eelarve vahenditest. Hoolimata sellest, et möödunud aastatel on tulude osas olnud ülelaekumine, mis on võimaldanud valitsusel vastu võtta lisaeelarveid, ei ole igavesti püsiv majanduskasv võimalik. Majanduskasvuks soodne keskkond eeldab võrdseid võimalusi ja konkurentsi, mistõttu seadusandliku ja täidesaatva võimu ülesanne on minimiseerida pettustest tulenevaid hälbeid. Euroopa riikide kogemus kinnitab, et käibemaksupettused mõjutavad olulisel määral nii vaba konkurentsi kui ka riigieelarve mahtu. Lähtuvalt eeltoodust peavad riigid, sealhulgas ka Eesti, pöörama teravdatud tähelepanu maksukuulekuse tõstmisele ja seadusega kehtestatud maksude tõhusamale kogumisele, mis hõlmab ka võitlust maksupettuste vastu.

Kui üksikisiku tulu- ja sotsiaalmaksu suuremale laekumisele on muuhulgas kaasa aidanud üldine palgatõus koos pensionireformi ja kodulaenude buumiga, siis käibemaksupettuste vähendamiseks pole veel maksuhaldurist sõltumatut tõhusat hooba leitud.

Eestis on aastate jooksul käibemaksupettuste toimepanemiseks kasutatud arvevabrikute teenust. Kuna käibemaksu laekumine moodustab olulise osa riigieelarvesse kantavast maksutulust, siis on arvevabrikute tegevuse tulemusena ebavõrdse konkurentsi tõttu piiratud jätkusuutlikkusega seadusekuulekas majandustegevus ja seetõttu on vähem laekuv maksutulu suureks ohuks Eesti majandusele. Maksuhalduri jaoks on võitlus arvevabrikutega olnud juba aastaid üheks prioriteediks, kuid see ei ole olnud piisavalt süsteemne, mistõttu on võimalik parandada koordineeritud tegevuste tulemuslikkust. Samas tuleb tunnistada, et üksi maksuhalduri pingutustest jääb väheseks ning seetõttu on vajalik sellesse protsessi kaasata ka teisi asutusi ja organisatsioone.

Lõputöö uudsus seisneb selles, et arvevabrikute temaatika uurimine on nii teoreetilisel kui ka empiirilisel tasemel Eestis peaaegu olematu. Töös on püstitatud autori poolt järgmised hüpoteesid:

1. Arvevabrikute kasutamine vähendab oluliselt käibemaksu laekumist riigieelarvesse.
2. Võitlus arvevabrikute vastu ei ole piisavalt süsteemne ning efektiivsust on võimalik tõsta.

Hüpoteeside tõestamiseks uurib autor käibemaksu osakaalu Eesti riigieelarvesse kantavast maksutulust. Annab ülevaate arvevabrikute olemusest, nende kasutamisest Eestis ja tuvastamise võimalustest. Samuti käsitleb arvevabrikute vastate võitlust ja analüüsib kohtulahendeid ning eriala spetsialistide arvamusi läbiviidud intervjuude põhjal.

Käesoleva töö eesmärgiks on välja selgitada puudused ja kitsaskohad arvevabrikute vastases võitluses. Töö esimene osa käsitleb käibemaksupettuste ohtu Eesti majandusele ja riigieelarvele. Alapeatükkides analüüsib autor riigieelarve ja käibemaksu omavahelist seost, maksupettuse ja käibemaksupettuste olemust ning annab lihtsustatud ülevaate käibemaksupettuste alaliikidest. Teine osa selgitab arvevabriku olemust, selle tunnuseid ning tegutsemise skeeme. Töö kolmas osa keskendub arvevabrikute temaatika empiirilisele käsitlemisele, kus analüüsitakse kohtulahendeid, tuuakse välja tänase hetke probleemid ja kitsaskohad. Autori poolt läbiviidud intervjuude ning eelpool mainitud analüüside põhjal tehakse ettepanekud olukorra parandamiseks arvevabrikute kasutamise vastases võitluses.

1. KÄIBEMAKSUPETTUSTE OHT EESTI MAJANDUSELE JA RIIGIEELARVELE

Eesti eelarve tuludest moodustab enamuse maksutulu, millest oluline osa kogutakse käibemaksu laekumisest. Levinumaks maksupettuse liigiks on käibemaksupettus, mis võimaldab petturitel ebaseaduslikult vältida või minimeerida käibemaksu tasumise kohustust või riigilt alusetult tagasi küsida enamakstud käibemaksu. Selline tegevus kahjustab olulisel määral Eesti majandust ning soodustab ebaterve konkurentsi levikut.

1.1. Riigieelarve ja käibemaksu seos

Iga riigi normaalseks eksisteerimiseks on vajalik tagada rahaliste vahendite olemasolu. Selleks, et oleks ülevaade kavandatavatest tuludest ning kuludest, koostatakse riigieelarve.

Riigieelarve on teatud perioodiks koostatav riigi tulude ja kulude süsteemne kalkulatsioon¹.

Selle alusel kasutab valitsus riigi raha. Riigieelarve määratleb, kuidas raha jagada, kui palju kulutada sellest haridusele, meditsiinile, korrakaitsele, sõjaväele, tuletõrjele ja paljude teiste avalike teenuste osutamiseks. Valitsus prognoosib riigieelarves, kui palju peaks riigikassasse raha laekuma füüsiliste- ja juriidiliste isikute poolt makstavatest maksudest, mille riik on kehtestanud ning kui palju muudest tuluallikatest. Sellest tulenevalt võib väita, et eelarve on üks olulisemaid vahendeid riigi juhtimiseks.

Eestis on riigieelarve Riigikogu poolt valitsusele antud volitus rahva raha kasutamiseks. Igal aastal kinnitab Riigikogu valitsuse esitatud eelarveprojekti, mis lubab valitsusel selle põhjal raha kasutada. Kui Riigikogu eelarveprojekti aasta alguseks ei kinnita, saab valitsus raha kasutada vaid eelmiseriigieelarve piires.²

Riigieelarve ja majandus mõjutavad teineteist vastastikku. Kui majandus liigub tõusujoones, siis tekib rohkem töökohti ning riigile laekub rohkem maksutuluseid, mis omakorda võimaldab riigieelarvet suurendada ning suunata enamlaekunud tulud valdkondadesse, mis

¹ Kubja, L. 1998. Finantsõigus I. Tallinn: Eesti Riigikaitseakadeemia, 11

² Rahandusministeerium. Riigieelarvest üldiselt. <http://www.fin.ee/index.php?id=358> – 17.01.2007

vajavad suuremat finantseerimist. Samuti võimaldab tulude enamlaekumine paigutada raha reservfondidesse, mis kaitseks riiki majanduslike tagasilöökide vastu.

Riigieelarve vahendite ebamõistlik kulutamine võib pidurdada majanduse arengut ning esile kutsuda majanduskriisi. Selleks, et sellist asja ei juhtuks peab riik järgima tasakaaluka kulutamise põhimõtet. Riigieelarve koostamisel peaks või võiks olla sihiks selle tasakaalustatus, mis tähendab, et kulud ei tohiks ületada tulusid. Kui eelarve on tasakaalust väljas, kulutab riik rohkem raha kui teenib ning valitsus on sunnitud raha laenama või elama reserve arvelt. Sellist olukorda nimetatakse eelarvedefitsiidiks. Laenukoormuse kasvades muutub laenu võtmine üha kulukamaks. Kuna teatud aja möödudes tuleb hakata laene tagasi maksma, siis on eelarve puudujäägi laenudega katmine tihtipeale vaid probleemide edasilükkamine ja elamine tuleviku arvelt. Sellistel puhkudel üritavad valitsused eelarve puudujäägist vabaneda suure riikliku kokkuhoiu abil.

Suurem osa tuludest laekub Eesti riigieelarvesse sotsiaalmaksust, käibemaksust ja üksikisiku tulumaksust. Lisaks laekub maksutulu ka erinevatest aktsiisimaksudest nagu näiteks kütuseaktsiisist, alkoholiaktsiisist ja tubakaaktsiisist.

Allpool toodud tabelist on näha, et käibemaks moodustab Eesti riigieelarvesse laekuvatest maksutuludest 25 - 29 %, mis tähendab, et riigi seisukohalt on käibemaksu laekumisel väga suur tähtsus, kuna ta moodustab olulise osa riigieelarvest.³

Tabel 1: Maksutulude laekumine

Aasta	Kokku kogutud maksutulu	Riigieelarvesse kogutud maksutulud	Kogutud käibemaks	Käibemaks %
2004	45,2 mld/EEK	39,3 mld/EEK	11,3 mld/EEK	25
2005	53,7 mld/EEK	45,9 mld/EEK	14,7 mld/EEK	27
2006	63,6 mld/EEK	55,2 mld/EEK	18,6 mld/EEK	29

³ Maksu- ja Tolliameti aastaraamat 2004. 2005. Tallinn: OÜ Print Best Trükikoda, 22,74,75; Maksu- ja Tolliameti aastaraamat 2005. 2006. Tallinn: Folger Art, 40,43; oppl 2006, <http://intranet.mta/?id=21242> – 26.03.2007

Käibemaks on:

- 1) Universaalne tarbimismaks. See hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid, mida koormatakse igas müügietaapis, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Käibemaks erineb teistest tarbimismaksudest selle poolest, et ta hõlmab kõiki müügietaappe ning maksuobjektiks on kauba või teenuse väärtus.
- 2) Objektiivne maks. Maksu suurus ei sõltu mitte maksumaksja isikust, vaid kauba või teenuse liigist ja väärtusest. Reeglina ei tehta maksustamisel vahet, kes on müüja või ostja.
- 3) Perioodiline maks. Käibemaksu perioodiks on Eestis üks kuu, kuid Euroopa Liidus lubatakse ka kuni aastapikkusi maksustamisperioode.
- 4) Kaudne maks. Käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. Maksu parema administreerimise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja. Ostja maksab müüja müügihinnas sisalduvat käibemaksu ning müüjal on õigus ja kohustus nõuda ostjalt sellise hinna tasumist, mida on suurendatud käibemaksu võrra. Riigi ees vastutab maksu tasumise eest müüja. Kauba või teenuse turuhinnaks loetakse hind, mis sisaldab käibemaksu. Lepingute tõlgendamisel eeldatakse, et kui ei ole teisiti kokku lepitud, siis sisaldab lepingus määratud hind käibemaksu.⁴

Kehtiv KMS tunneb kolme erineva nimetusega maksumaksjaid:

- 1) Maksukohustuslane – maksab käibemaksu oma ettevõtluses tekkivalt müügikäibelt ning tal on seetõttu ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.
- 2) Piiratud maksukohustuslane – maksab ainult niinimetatud pöördmaksustamise korras käibemaksu ostetud kaupadelt ja teenustelt. Tal ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, sest tema ei tegele ettevõtlusega.
- 3) Muu isik.⁵

Impordilt peavad kõik isikud ja asutused maksma käibemaksu, kuid ettevõtjatel on õigus tasutada käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata. Samuti on kohustatud käibemaksu tasuma iga isik, kes on müügidokumendil ebaõigesti käibemaksu näidanud.

⁴ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tartu: Juura, 353, 354

⁵ Käibemaksuseadus. 10.12.2003.-RT I 2003, 82, 554 § 3

Maksukohustuslane on isik või asutus, kellel tekib kohustus registreerida ennast käibemaksukohustuslasena, kui tema ettevõtluse tulemusena tekkinud käive ületab aasta arvestuses 250 000 krooni. Maksukohustuslane võib olla mistahes vormis juriidiline isik, samuti füüsilisest isikust ettevõtja, riigi- või omavalitsusasutus, välismaa ettevõtja või juriidilise isiku staatusega ettevõtja. Käibemaksuga maksustamisel kehtib põhimõte, et riigi- ja omavalitsusasutused loetakse iseseisvateks maksumaksjateks. Sellest lähtuvalt maksustatakse käibemaksuga ka kauba müüki või teenuse osutamist ühelt riigiasutuselt teisele.⁶

Eestis rakendatakse käibemaksumäära, mis on 18 % maksustatavast väärtusest, välja arvatud KMS § 15 lg 2-4 sätestatud juhtudel.⁷

1.2. Maksupettuse mõiste ja olemus

Maksude kogumine on üks vanemaid majanduse reguleerimise vahendeid. Erinevate riikide ja kogukondade elujõulisuse tagamiseks on juba aastatuhandeid kogutud makse. Alguses, kui raha polnud veel leiutatud, koguti makse natuuras, mis tähendab seda, et raha asemel maksid inimesed vilja, loomade, kodulindude, töökohustusega ning muu väärtuslikuga. Põhiliselt läksid maksud valitseva klassi ülalpidamiseks, kus tihtipeale ei tehtud vahet isikliku ja riigikassa vahel. Hiljem hakati maksukohustust tasuma rahas ning see süsteem kehtib arenenud riikides käesoleva ajani. Vahe möödanikuga on selles, et praegusel ajal on demokraatlikes maades kõrgeima riigivõimu kandjaks rahvas ning kogutud maksuraha näol saavad inimesed riigilt erinevaid eluks vajalikke teenuseid nagu haridus, tervishoid, pensionid, korrakaitse, julgeolek, infrastruktuurid jne.

Tänapäeva mõistes on maks rahaline kohustus, mida füüsiline või juriidiline isik maksab riigile või omavalitsusele vastavalt kehtivale seadusandlusele. Maksude tasumine tähendab seda, et teatud osa isiku või ettevõtluse tuludest ja muudest maksustamisele kuuluvatest sissetulekutest kuulub loovutamisele riigile või omavalitsusele.

Nagu inimkonna aastatuhandete pikkune ajalugu on näidanud, siis on ikka ja alati leidunud isikuid, kes on üritanud maksude maksmise kohustust osaliselt või täielikult vältida. Erandiks

⁶ Huberg, M., Raudjärv, I. 2005. Eesti maksuseadused 2005. Tartu: OÜ Casus, 542.

⁷ Käibemaksuseadus. 10.12.2003.-RT I 2003, 82, 554 § 15.

ei ole ka tänapäev, sest alati leidub ühiskonnas neid, kes püüavad ühel või teisel viisil oma heaolu või elukvaliteeti tõsta, kasutades selleks ebaseaduslike mooduseid. Praegusel ajal on üheks selliseks võimaluseks maksupettuste toimepanemine.

Maksupettuse all mõeldakse maksude tasumisest kõrvalehoidumist või maksude väiksemas summas maksmist kas maksustatava tulu kohta väärinformatsiooni andes või mingil muul viisil seaduse rikkumisega.⁸

Maksupettustel on palju sarnaseid jooni teiste finantsalaste pettustega nagu näiteks:

- 1) Nende toimepanek ettevõtlussfääris selles osalevate subjektide poolt
- 2) Objektide paljusus ja spetsiifilisus
- 3) Pettuste massilisus ja tüüpilisus
- 4) Õigusvastase käitumise varjamine ja omakasu eesmärk
- 5) Tegevus ei ole seotud vägivalda tarvitamisega
- 6) Konkreetse ohvri puudumine ning seetõttu ka vahetu kontakti puudumine⁹

Maksupettust nagu teisigi finantskuritegusid nimetatakse ka valgekraede kuriteoks. See on vägivaldatu kuritegu rahalise kasu saamiseks, mille puhul kasutatakse pettust ja mille sooritab ükskõik missugune inimene, sõltumata ametist, kellel on spetsiifilised, tehnilised ja erialased teadmised ärist ja riigivalitsemisest.¹⁰

Maksupettuse toimepanek võib jääda pikaks ajaks varjatuks ning ei ole välistatud, et seda ei avastatagi, mistõttu selle tagajärgi on väga raske mõõta ja hinnata. Eriti taunitavaks teeb maksupettuste toimepaneku puhul asjaolu, et nende tagajärjed avaldavad ühiskonnale mõju pika aja jooksul. Eelnevalt toodud tunnuste loetelus on mainitud, et maksupettusel puudub konkreetne ohver. See tähendab, et puudub füüsiline isik, kellele põhjustatakse vahetult moraalseid või füüsilisi kannatusi. Siiski puudutavad maksupettused väga suurt ja määramata hulka inimesi, kuna riik, kellel jääb saamata maksutulu, ei saa pakkuda oma elanikkonnale hüvesid sellisel hulgal ja sellises kvaliteedis, mida elanikkond oleks õigustatud saama.

⁸ Mereste, U. 2003. Majandusleksikon I. A-M. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus, 644.

⁹ Егоршин В.М., Колесников В.В. 2000. Преступность в сфере экономической деятельности. СПб.: Фонд "Университет", 273.

¹⁰ Spencer Picett, K. H., Picett, J. M. 2003. Valgekraede pettused. Tartu: OÜ Fontese Kirjastus, 11.

Maksupettuste toimepanekul, eriti, kui sellega tegeletakse organiseeritult, ühendatakse enamasti legaalne ja illegaalne äritegevus. Legaalne äri annab kogu tegevusele n.ö maksundusliku kaitse, vähendades riski maksupettuse avastamiseks, samas, kui illegaalsest majandustegevusest saadud ressursid segatakse nendega, millised tulevad legaalsest ärist, eriti kui tegemist on sularahahingutega.¹¹

Euroopa Komisjon avaldas 31. mail 2006.a. teatise, mille eesmärk oli algatada arutelu Euroopa maksupettuste vastase võitlemise strateegiast huvitatud asjaosaliste vahel.¹²

Selles tõdeti, et Euroopa Liidus on maksupettused kasvav probleem, liikmesriigid ei suuda selle vastu iseseisvalt võidelda ning maksupettused ei lõppe Euroopa Liidu välispiiril. Praegune strateegia on ajale jalgu jäänud ja vajab ümbervaatomist ning uute tõhusate meetmete väljatöötamist. Samuti tuleks laiendada kaasaegse infotehnoloogia kasutuselevõttu, mis võimaldaks vajaliku informatsiooni analüüsimist ja vahetamist võimalikult heal ja kiirel tasemel. See kõik eeldab aga seda, et liikmesriigid teeksid tihedat koostööd ning osaleksid aktiivselt arutelus ning koostööprogrammides.

Majandusalases kirjanduses eeldatakse, et maksupettused moodustavad umbes 2 kuni 2,5 % Euroopa Liidu SKP-st, ehk 200 kuni 250 miljardit eurot.¹³

Eestis ei ole taolist uurimustööd kahjuks tehtud, kuid tuginedes vanemate Euroopa Liidu liikmesriikide uurimistöödele ja kogemustele antud vallas, on alust eeldada, et ka meil võivad maksupettused moodustada umbes sama suure osa SKP-st. Nagu on maksupettused probleemiks Euroopa Liidus tervikuna, nii on see märkimisväärseks probleemiks ka Eestis, kus on selle temaatikaga viimastel aastatel tõsiselt ja süsteemselt tegelema hakatud.

¹¹ Abdinsky, H. 2003. Organized crime. Toronto: Wadsworth, 408.

¹² Combating tax fraud. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_eu.htm – 10.03.2007.

¹³ Taxation: European Commission suggests the need for a coherent European strategy to combat tax fraud. <http://europa.eu/rapid/pressreleasesAction.do?reference=IP/06/697&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en> – 10.03.2007.

1.3. Käibemaksupettuste olemus ja liigid

Suur osa liikmesriikide ja seega ka Euroopa Liidu eelarvest kogutakse käibemaksu laekumisest. Eestis on käibemaksu laekumine olnud absoluutarvudes kasvav, kuid nagu näitab varasemate liitujate kogemus, siis ei pruugi see nii alatiseks jääda, kui maksudest hoidumise vastu pidevalt ja sihipäraselt ei tegutseta. Sellest võib välja kujuneda olukord, kus käibemaksu laekumiste vähenemine Eesti riigieelarvesse käibemaksupettuste tõttu kujuneb ohtlikult suureks. Käibemaksupettused kujutavad tõsist ohtu nii Eesti kui ka Euroopa Liidu finantshuvidele.

Käibemaksupetturid ei ole rasket tööd tegevad ettevõtjad, kes proovivad kokku hoida mõnisada krooni. Paljuski panevad käibemaksupettusi toime kuritegelikud grupid, kellest osade jaoks on see vaheetapiks narkokuritegude, autovarguste, väljapressimiste ja muu taolise juurest ärimaailma. Käibemaksupettustega ei kaasne ainult riigi jaoks eelarvehahandite, mis on elutähtsad meditsiini, hariduse, õiguskorra kaitse ja muu elanikele vajaliku tagamiseks kaotamine, vaid see tähendab ka petturite jaoks ebaausa konkurentsieelise saavutamist võrreldes legitiimsete ettevõtjatega.

1.3.1. Ülevaade enim kasutatavatest terminites

Käesolevas alapeatükis annab autor omapoolsed definitsioonid töös enim kasutatavatest terminitest.

Käibemaksupettus on maksupettuse alaliik, kus ettevõtted varjavad oma käivet või näitavad tegelikust suuremana soetust, eesmärgiga maksta vähem käibemaksu või petta riigieelarvest välja juba tasutud käibemaksu.

Käibemaksukarussell on käibemaksupettuse alaliik, kus kaup ei ole esmajärjekorras mõeldud lõpptarbijale müümiseks, vaid kaup ringleb riikide vahel ja viiakse paljudel juhtudel riigist välja samasse riiki, kust see alguses sisse osteti, eesmärgiga petta riiki kauba hinnamuutustega ja/või deklareerimata jätmisega.

Tegutsev firma on käibemaksukohustuslasena registreeritud äriühing, millel on reaalne majandustegevus ja mille etteotsa on registreeritud juht, kes reaalselt äriühingu tegevust juhib.

Puhverfirma on toimivat majandustegevust ja juhtkonda omav äriettevõtte, kes maandab pettusskeemis ebaseaduslikku tulu saava reaalselt tegutseva äriettevõtte riske, võttes endale vastutuse tehingute eest varifirmadega. Puhverfirma juhtkond osaleb enamasti teadlikult hõlptulu saamise eesmärgil petuskeemides, väljastades tegutsevatele ettevõtete initsiatiivil neile fiktiivseid arveid tehingute eest, milliseid tegelikkuses aset ei ole leidnud. Puhverfirma omab raamatupidamist, kus ta kajastab ebaseaduslikult sisendkäibemaksu suurendamise eesmärgil fiktiivseid arveid ja tehinguid varifirmadega.

Eksportija ehk tarnija on väljaspool Eestit Euroopa Liidu liikmesriigis registreeritud äriühing, mis müüb kauba või teenuse Eestis käibemaksukohustuslasena registreeritud ettevõttele 0 % käibemaksumääraga. Juhul, kui tarnija asub kolmandas riigis (näiteks Venemaal), siis tekib Eestis asuval kaupa importival firmal õigus maha arvata 18 % käibemaksu imporditava kauba maksumusest.

Varifirma on reaalselt majandustegevust mitteomav äriettevõtte, mis on loodud pettuste toimepanemise eesmärgil ning mille tegevust juhivad tegelikkuses isikud, kellel puudub firmaga juriidiline puutumus, kuid kelle valduses on kogu dokumentatsiooni, kes käsutavad rahaliste väärtuste liikumist ning saavad selle firma ebaseaduslikust tegevusest kasu. Varifirma ametlik juhtorgan (juhatuse, nõukogu) koosneb isikutest, kellel puudub ülevaade ettevõtte majandustegevusest, ei oma üldjuhul teadmisi ega vahendeid ettevõtte juhtimisest ning kes on varifirma tegelike juhtide poolt manipuleeritavad. Sellised ettevõtted on loodud nõ projektipõhiselt mingi konkreetse pettuse või pettuste jada toimepanemiseks. Sageli on registrites kajastatud varifirma kontaktandmed ja aadress valed, mistõttu ei ole võimalik nendega ühendust saada ega ametiisikutel neid operatiivselt kontrollida. Pettuse avalikuks tuleku vältimiseks esitavad varifirmad maksudeklaratsioonides ja muudes aruandlusdokumentides riigiasutustele süstemaatiliselt valeandmeid või jätavad need üldse esitamata ning nende tegutsemisperiood on reaalselt tegutsevate firmadega võrreldes lühike.

Arvevabrik on varifirma, mille tegevus seisneb fiktiivsete arvete müümisel reaalselt tegutsevatele käibemaksukohustuslastele, et viimased saaksid selle võrra näiliselt tõsta tegevuskulusid ning viia alusetult ja makse tasumata ettevõttest raha välja.

Variisik on isik, kes on registreeritud (vari)firma juhatuse liikmeks ja/või omanikuks, kuid reaalselt selle tegevust ei juhi ja ettevõtte tegevusest ülevaadet ei oma.

Fiktiivne arve on kuludokument, mis hoolimata näilisest vastavusest raamatupidamislikult arvele esitatavatele nõuetele, on arve sisutühi, kuna arve väljastaja pole tegelikkuses arve saajale üle andnud arvel kajastuvaid kaupu või teenuseid. Fiktiivse arve eesmärgiks on arve saajal võimaldada raamatupidamises näidata suuremat soetamist ja sellega ka suuremat soetamisel tasutud käibemaksu ning selle kaudu riigile vähem maksta (või rohkem tagasi küsida) käibemaksu.

1.3.2. Lihtsustatud ülevaade käibemaksupettuste alaliikidest

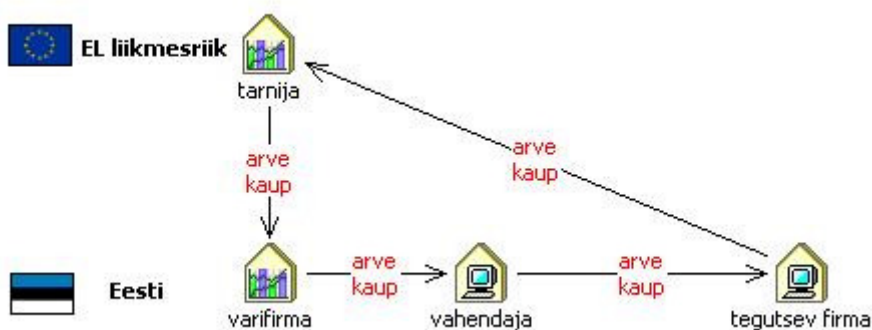
Tavaline käibemaksupettus - Tarnija müüb teise liikmesriigi käibemaksukohustuslasele ja kajastab arvel 0%-lise käibemaksumäära. Varifirma soetab kauba teisest liikmesriigist 0%-se käibemaksumääraga. Ei deklareeri soetamist ega müüki ja ei tasu realiseerimisel käibemaksu. Korralik firma näitab soetamist mõnelt varifirmalt (kes ei maksa käibemaksu) ja küsib ise soetusel tasutud käibemaksu tagasi. Korralikult firmal võimalik müüa kaupu käibemaksu võrra konkurentidest odavamalt.¹⁴



Joonis 1: Tavalise käibemaksupettuse skeem

¹⁴ Ruffles, D., Tudor, S. 2004. VAT Missing trader intra-community fraud: the effect on trade statistics. <http://eee.oecd.org/dataoecd/54/6/31458752.pdf> - 17.01.2007.

Käibemaksu karussellipettus (üks võimalikest variantidest) - Tarnija müüb teise liikmesriigi käibemaksukohustuslasele ja kajastab arvel 0%-lise käibemaksumäära. Varifirma soetab kauba teisest liikmesriigist 0%-se käibemaksumääraga. Müüb kauba sama riigi vahendajale koos käibemaksuga, kuid ei tasu käibemaksusummat riigieelarvesse. Vahendaja soetab kauba käibemaksuga ja müüb koos käibemaksuga siseriiklikult. Marginaal on väike, mis tähendab väga väikest "neto" käibemaksu tasumist riigieelarvesse. Tegutsev firma soetab koos käibemaksuga siseriiklikult ja müüb ühendusesiseselt 0%-lise käibemaksumääraga. Küsib riigilt tagasi soetamisel tasutud käibemaksu. Kaubad ei ole mõeldud lõpptarbijale müümiseks, vaid liiguvad riiki ja riigist välja, et tulla uuele ringile. Joonisel nr 2 on näidatud karuselli lihtsam variant, kus kaupade ja raha liikumine võib järgida arvete liikumist või jätta mõne lüli vahele.



Joonis 2: Käibemaksu karussellipettuse skeem

Kloonipettus - Pettur kasutab teisest liikmesriigist kauba soetamisel realselt tegutseva ettevõtte käibemaksukohustuslase registreerimisnumbrit. Probleemid tekivad temalt kauba soetanud firmadel, kellele ei pruugita fiktiivse arve alusel soetamisel tasutud käibemaksu tagastada. Samuti tekivad probleemid realselt tegutseval ettevõttel, kelle käibemaksukohustuslase numbrit kasutati, kellelt ametniku lähevad nõudma käibemaksu tasumist ja kes peab ametnikke veenma, et tegemist pole tema väljastatud arvete ega tema käibega.¹⁵

¹⁵ Sridharan, S. 2002. A VAT fraudster's toolkit. <http://www.thehindubusinessline.com/mentor/2002/12/30/stories/2002123000011000.htm> - 17.01.2007.

Tagastuspettus - Selle pettuse puhul registreeritakse käibemaksukohustuslane eesmärgiga esitada deklaratsioonides valeandmeid. Deklaratsioonides kajastatakse kas täiesti valesid või liialdatud andmeid, et taotleda käibemaksu tagastusi.

Arvete väljastamise keskus ehk arvevabrik - Eelmise eriliik, kus varifirma luuakse teistele maksukohustuslastele arvete müümiseks, mille alusel viimased saavad tagasi küsida soetamisel tasutud käibemaksu.

Planeeritud likviidsuskriis ja ettevõtte likvideerimine - Sellisel juhul tekitatakse ettevõttele suur maksuvõlgnevus ja ettevõtte likvideeritakse. Paljudel juhtudel asutavad samad osanikud samas sektoris tegutseva ettevõtte, kandivad sinna likvideeritava ettevõtte varad ja võtavad üle töötajad.

Registreerimata jätmise pettus - Ettevõtte, kes oma käibe poolest peaks registreerima ennast käibemaksukohustuslaseks, kuid jätab selle tegemata. Kasutatakse suure sularahakäibega ettevõtetes või füüsiliste isikute poolt teenuste osutamisel.¹⁶

Kuna Eestis puudub käesoleval ajal arvestatava väärtusega statistika, siis pole hetkel võimalik tuvastada ja eristada üksteisest erinevate pettuse liikidega kaasnevat kahju ning välja selgitada, millised pettused hõlmavad endas suurimaid kahjusid ja ohte riigieelarvele.

¹⁶ Sridharan, S. 2002. A VAT fraudster's toolkit.
<http://www.thehindubusinessline.com/mentor/2002/12/30/stories/2002123000011000.htm> - 17.01.2007.

2. ARVEVABRIKU OLEMUS, TUNNUSED JA TEGUTSEMISE SKEEMID

Arvevabrikute mõiste võeti kasutusele Maksu- ja Tolliameti (edaspidi MTA) uurimisosakonna töötajate poolt 2004.a. ja termini lühikese eluea tõttu, ei ole teadaolevalt Eestis seda problemaatikat tõsisemalt uuritud ning puudub sellekohane teaduskirjandus. Arvevabrik on oma olemuselt varifirma ning talle laienevad varifirma tunnused. Kui varifirmade kasutamise eesmärk võib olla muuhulgas tegelike omanike varjamine, pankrotiseaduse rikkumised või majanduskuriteod laiemalt, siis arvevabrikute eesmärk on konkreetsem - aidata tegutsevatel firmadel fiktiivsete arvete abil riigieelarvesse vähem makse tasuda või sealt välja petta käibemaksu. Oluline osa käibemaksupettustest sooritatakse arvevabrikute kaasabil. Arvevabrikuid puudutav kompetents on vaieldamatult olemas maksuhalduril, prokuratuuril ning eelkõige maksupetturitel, kes seda teenust oma ebaseaduslikus majandustegevuses tihedalt kasutavad.

Fiktiivseid arveid väljastavad varifirmad, mille kasutamise eesmärk on pettuse tegelike organisaatorite ja läbiviijate varjamine ning neile karistuse kohaldamise vältimine või selle tõenäosuse minimeerimine. Nagu MTA uurimisosakonna praktika näitab, siis arvevabrikuid kasutatakse praegusel ajal Eestis väga laialdaselt ja sellega tekitatakse riigi majandusele suurt kahju.

Käesolevas peatükis kirjeldatakse, missuguste äriühingutega on arvevabrikute näol tegemist, millised parameetrid neid iseloomustavad, milliste tunnuste järgi on nad äratuntavad, kuidas nad tegutsevad ning millistes pettuste skeemides neid kasutatakse.

2.1 Põhilised indikaatorid, mis viitavad, et tegemist võib olla varifirmaga, sealhulgas ka arvevabrikuga

Maksuhalduri jaoks on aastate jooksul väljakujunenud teatud indikaatorid (lisa 1), mis viitavad sellele, et tegemist võib olla varifirmaga. Nende tunnuste ilmnmisel etendavad olulist rolli ametniku isikuomadused, kogemused ja oskus eristada ausalt tegutsevaid äriühinguid varifirmadest. Siinjuures tuleb rõhutada seda, et ühe või isegi mõne tunnuse koosseksisteerimine ei viita veel tõsikindlalt varifirmale, vaid võib tuleneda mitmest muust

asjaolust (näiteks äriregistrile muudatuste esitamata jätmisest või hilinenud esitamisest, ettevõtte pole alustanud majandustegevust ja palju muud taolist). Sellest lähtuvalt tuleb pettuses osaleva äriühingu tuvastamiseks vaadata kõiki andmeid komplekselt ning analüüsida ja identifitseerida kõrvalekallete põhjused.

2.2. Põhilised indikaatorid, mis viitavad, et tegemist võib olla varifirma-, sealhulgas arvevabriku juhatuse liikmeks värvatud variisikuga

Selleks, et äriühingud käibemaksupettusi toime saaksid panna, võivad nad tegelikkusest väiksemat käivet deklareerida või siis vajavad nad fiktiivseid arveid, mida oma raamatupidamisest läbi kanda, et siis selle alusel ebaseaduslikult enamastud sisendkäibemaksu maha arvata. Selliseid arveid soetavad firmad tihtipeale arvevabrikult, mis on registreeritud käibemaksukohustuslaseks ning mille etteotsa on registreeritud variisik.

Juhatuse liikmeid otsitakse varifirmade etteotsa tavaliselt vahendajate kaudu ning kokku lepitud vahendusprotsendi eest saab reaalselt tegutsev firma sellist varifirma teenust sisse osta. Üsna tavaline on olukord, kus vahendajad otsivad ise äriühingute juhte, kes on nõus nende vahendusel varifirma, sealhulgas ka arvevabriku, teenust ostma. Vahendajad kasutavad aeg-ajalt isikuid niinimetatud brigadire, kes hakkavad otsima ja värbama isikuid, keda saaks vormistada varifirma juhatuse liikmeks ning kes hakkaks täitma reaalselt tegutseva ettevõtja korraldusi ja juhtnööre, kas siis läbi vahendaja või vahendajale alluva isiku ehk brigadiri kaudu.

Senised MTA uurimisosakonna kogemused kriminaalasjade menetlemisel on näidanud, et varifirma juhatuse liikmeks on sattunud väga erineva elukäigu ja taustaga inimesi. On neid, keda on jõu ja ähvardusega või võlgade katteks juhatuse liikmeks registreeritud, on neid, kes on sinna pettusega meelitatud ja on neid, kes on selleks ise soovi avaldanud ning seda täiesti teadlikult ja vabatahtlikult teinud. Siiski üheks käimapanevaks jõuks on rahaline ehk materiaalne olukord. See tähendab, et variisikuteks satuvad isikud, kes on jäänud elu hammasrataste vahele, sattunud võlgadesse või kes loodavad sellise tegevuse läbi elatist teenida, kas häda sunnil või oma naiivsusest. Mõnel juhul õnnestub sellistel inimestel taolise tegevuse eest väike rahasumma teenida, kuid sagedased on olukorrad, kui neid petetakse ning

räägitud jutt ja lubadused korralikust töökohast, palgast, tegevuse seaduslikkusest jne ei osutu hiljem tõeks.

Kui on leitud sobiv kandidaat, siis on saanud aeg soetada äriühing, mis on reeglina osäühing. Osäühingut eelistatakse selle pärast, et seda on lihtsam soetada, osäühingu juhatuse liikmel on limiteeritud vastutus, nõutav osakapital on suhteliselt madal, lihtne käibemaksukohustuslaseks registreerida, erinevalt aktsiaseltsist pole nõutav nõukogu olemasolu, mis maandab veelgi riske läbi selle, et varifirma tegevusest teadlik olev isikuteriing on minimaalne ning infolekked võimalus väiksem. Kavandatava käibemaksupettuse organiseerijad lepivad kokku notari juures aja, et soetatud osäühing värvatud isiku nimele kirjutada. Tavaliselt on vajalikud dokumendid notari juures juba valmis tehtud. Variisikule tehakse lühike instruktaaz, kuidas käituda ja kuidas notari poolt esitatavatele standardsetele küsimustele vastata. Peale seda antakse isikule kaasa äriühingu ümberkirjutamiseks vajalik rahasumma. Mõnikord on osäühingu soetussumma juba ette ära makstud (näiteks on olemas ka selline võimalus, et asutajalt ostetakse äriühing, mille juhatuse liikmeks on registreeritud juba varasemalt asutaja poolt leitud variisik) ning värvatud isikul ei ole muud vaeva, kui firma ostu-müügi lepingule oma allkiri panna. Lahkudes saab isik notarist äriühingu soetamise kohta dokumendid, mis tema käest ära võetakse. Nende dokumentide seas on tihtipeale ka eelmise omaniku poolt tehtud notariaalne volitus selle kohta, et uus omanik võiks kohe soetatud äriühingu nimel majandustegevust alustada. See on vajalik selleks, et saaks enne äriregistri kannete muudatuste registrisse kandmist avada ettevõtte nimel pangakontod ja sooritada vajadusel ka tehinguid. Peale maksuhalduri tihedama kontrolli rakendumist käibemaksukohustuslaste registreerimisel on seda volikirja vaja ka värskest asutatud ettevõtte käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse esitamiseks. Varasemal ajal registreerisid firmade asutamisega leiba teenivad isikud ise ettevõtted käibemaksukohustuslaseks, kuid maksuhalduri praktika täiustamine ning tööprotsessida redigeerimine on vähendanud seda võimalust.

Peale notari juures käimist viiakse äriühingu juhatuse liikmeks saanud isik pank, kus lastakse avada kontod ning teha deebetkaardid ja internetipanga kaardid. Panga poolt väljastatud kaardid võetakse variisikult reeglina ära. Järgmiseks etapiks on firma käibemaksukohustuslaseks registreerimine. Nimetatud etappide läbimise järel, kui firma on alustanud oma ebaseaduslikku tegevust, võib öelda, et värvatud isikust on saanud variisik ehk

rahvakeeles "tankist", sest tema kätte üldjuhul mingeid selle firma dokumente ei jää ning tema äriühingu reaalset majandustegevust mõjutama ja juhtima ei hakka.

Tegevusaastate jooksul on MTA töötajate jaoks välja joonistunud teatud isikuportree, mille põhjal võib kahtlustada, et tegu on just inimesega, kes on värvatud variisikuks varifirma või selle alaliigi, arvevabriku, etteotsa. Taoliste tunnuste ehk indikaatorite (lisa 2) ilmumine peaks pälvima MTA töötaja teravdatud tähelepanu.

Loetletud tunnuseid ei saa võtta muidugi sõna-sõnalt ning tuleb arvestada, et igale maksuhalduri poolt rakendatavale meetmele proovitakse petturite poolt leida vastumeede. Tegemist on spiraalse arenguga, kuid õiguskaitseorganid on paraku alati petturitest sammukese tagapool. Samuti ei ole ühel kahtlust ärataval juhatuse liikmel korraga kõiki neid tunnuseid, vaid mõned omavahel kombineerunud. Arvevabriku juhatuse liikme äratundmisel mängivad suurt rolli ametniku kogemused ning tähelepanuvõime neid tunnuseid märgata ning selle põhjal omad järeldused teha, usaldamaks juhatuse liiget reaalset tegevust alustava firma juhina või mitte. Kahtluse korral tuleks asjaolusid kindlasti hoolikamalt uurida ning tarvitusele võtta vastavad seaduslikud meetmed.

2.3. Tüüpilised käibemaksupettuse skeemid, milles kasutatakse arvevabriku teenust

Käibemaksupettuste toimepanemiseks kasutatakse üha enam skeeme, millesse on kaasatud arvevabrikud. Maksuhalduri tõhusamate vastumeetmete kasutuselevõtt on kurjategijaid sundinud välja mõtlema üha keerulisemaid ja varjatumaid skeeme pettuste toimepanemiseks. Alljärgnevalt on kirjeldatud paar näitlikku skeemi, kuidas tegutsevate firmade poolt proovitakse käibemaksukohustust vältida.

Joonisel 3 olev skeem on suhteliselt lihtne ja selles osaleb kolm instantsi: tegutsev firma, arvevabriku teenuse vahendaja ja variisik koos arvevabrikuga. Skeemi tööpõhimõte seisneb selles, et tegutsev firma vajab oma raamatupidamisse arveid ja lepinguid, mis võimaldaksid tema soetamisel tasutud käibemaksu kohustust riigi ees suurendada. Selleks pöördub tegutsev firma vahendaja poole (või tulevad "müügimehed" ja pakuvad fiktiivseid arveid). Lepitakse kokku, millist kaupa või teenust fiktiivsetes dokumentides näidata tuleb ja kui suure summa

ulatuses. Loomulikult räägitakse esimestel kordadel läbi ka kogu protsess, vahendustasud, tähtajad, sidepidamisviis ja muud detailid ning ebaseaduslik majandustegevus võib alata. Tegutsev firma kannab vajaliku summa arvevabriku kontole. Vahendaja võtab ühendust arvevabriku ees oleva variisikuga ning annab talle korralduse tegutseva firma poolt esitatud andmete põhjal fiktiivne arve koostada, see allkirjastada ning vahendajale toimetada. Vajaminevaid arveid võidakse koostada ka tegutseva firma poolt, kes need arvevabrikule läbi vahendaja allkirjastamiseks esitab, neid võib koostada vahendaja ja võib koostada ka variisik vahendaja juhendamisel. See kõik oleneb sellest, kui võrd üksteist usaldatakse ja kui pädev variisik arvete koostamisel on. Olenemata sellest, kus ja kelle poolt arved ette valmistatakse, peavad need allkirjastatud olema allkirjaõigusliku isiku poolt, kelleks üldjuhul on arvevabriku ees olev variisik. Paljudel juhtudel lastakse aga variisikust juhatuse liikmel juba firma notaris registreerimise järel allkirjastada tühjasid valgeid lehti ning sellisel juhul pole isikul ka parima tahtmise juures võimalik teada, mida tema allkirjastatud paberitele hiljem peale trükitakse. Pankade poolt pakutud teenustest kasutatakse ka sularaha laekumisest mobiiltelefonile (jälgede peitmiseks on kaart kas variisiku nimel või pole tegemist lepingulise kliendiga) tekstisõnumiga teavitamist, et operatiivselt teada saada, millal raha kontole laekub ning oleks võimalik see kontolt välja võtta.

Kui arvevabriku ees olevat variisikut usaldatakse, siis jäetakse deebetkaardid tema kätte ning teavitatakse teda, millal tegutseva firma poolt kontole kantav raha peaks laekuma ja antakse edasised juhtnöörid rahasumma välja võtmiseks ning vahendajale toimetamiseks. Üldjuhul võetakse raha kontolt välja üsna kiiresti. Raha väljavõtmine võib toimuda nii sularahaautomaatidest, kui ka pangakontoritest. Paljudel juhtudel on pangakaardid (et variisik ei hakkaks jooma või raiskama) vahendaja käes, kes ise võtab pangaautomaadist sularaha välja. Reeglina on ühe pangakonto kohta väljastatud kaks deebetkaardi, mille kummagi päevane sularaha välja võtmise limiit on 50 000 krooni. See tähendab, et ühelt kontolt saab päeva jooksul sularahaautomaatidest välja võtta sularaha kogusummas 100 000 krooni. Suurema käibega arvevabrikutel on mitu kontot erinevates pankades. Lisaks on võimalus suuremate summade kontolt kätte saamiseks juhatuse liige pangakontoris saata. Seal tuleb tal dokumendi alusel tõendada, et on sama isik, kellel on volitused nimetatud firma arvelt raha kätte saada ning peale vastavate protseduuride läbimist on juhatuse liikmel võimalus kontole laekunud summa välja võtta. Kuna variisiku käes deebetkaarte ei ole, siis puudub tal ettekujutus, kui suured on need summad, mis tema nimel oleva äriühingu pangakontodelt läbi kantakse.

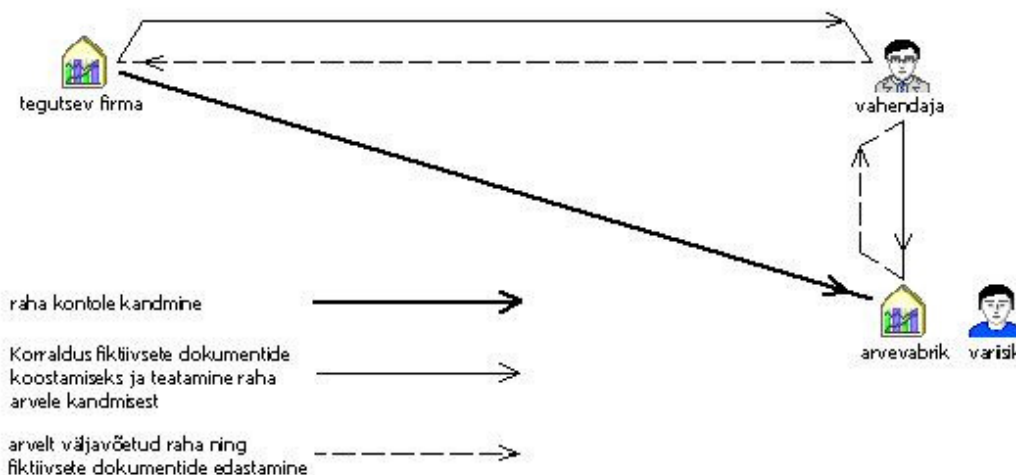
Arvevabriku kontolt välja võetud sularaha ja varisiku poolt allkirjastatud fiktiivsed arved liiguvad vahendaja kaudu tegutsevasse firmasse. Nende arvete alusel saab tegutsev firma soetatud või olematu kauba või teenuse eest tasutud käibemaksu kuludesse kanda ning MTA-le ülekantavat käibemaksu selle võrra vähendada. Selliste tehingute puhul tekib käibemaksukohustus arvevabrikule. Selleks, et maksude tasumist vältida esitab arvevabrik maksuhaldurile käibedeklaratsioonides valeandmeid. Selleks on mitu võimalust. Esimene, kus esitatakse 0-deklaratsioone, mis tähendab, et varifirma ei deklareeri majandustegevust ja näiliselt tehinguid nagu polegi toimunud ning teine, kus deklaratsioonides näidatakse ära olematu kauba ja teenuse soetamise ja edasimüügi vahetõrge selliselt, et maksuhaldurile ei pea maksma midagi või on tasutav summa marginaalne. Väga nahaalse käitumise korral võib varifirma omakorda näidata realiseerimisest suuremat soetamist ning küsida omakorda riigieelarvest tagasi käibemaksu. Selline praktika ei ole õnneks kuigi levinud ja tuleneb suuresti sellest, et maksude tagastamise kontroll toimub suurema tõenäosusega kui kontroll üldises korras ning petturite poolt proovitakse vältida MTA tähelepanu alla sattumist.

Tegelikult on olemas ka kolmas variant, kus arvevabrik jätab deklaratsioonid esitamata, aga sellega kaasneb oht, et sellist tegevust hakatakse uurima ning arvevabrik võidakse käibemaksukohustuslaste nimekirjast kustutada juhindudes KMS § 22 lg 3¹⁷, mis toob endaga kaasa olukorra, kus tegutsevatel firmadel ei ole enam õigust arvevabrikutega tehtud tehingute pealt sisendkäibemaksu maha arvata.

Kasu selle skeemi kasutamisest saavad eeskätt tegutsev firma ja vahendaja. Tegutsev firma saab tekitada endale seeläbi raamatupidamises kajastamata sularaha, mida saab kasutada ümbrikupalkade väljamaksmiseks oma tööjõule, kasutada seda isiklikeks hüvedeks, kauba või teenuse eest "mustalt" tasumiseks, altkäemaksude andmiseks või muu taolise jaoks.

Vahendaja saab tegutseva firma poolt arvevabriku kontole kantavast summast kokku lepitud vahendustasu, mis võib kõikuda, nagu 2005 II poolaasta praktika näitab, 6 kuni 10 % vahemikus. Sellest summast maksab vahendaja mingi väikse osa ka variisikule, kuid see ei pruugi nii olla. Eriti siis, kui variisik ise sularaha kontodelt välja võtmas ei käi ning tal puudub teadmine ettevõtte tegelikust "töötamisest", selle igapäevasest tegevusest ja summade suurusest, mis arvevabriku kontodele üle kantakse ja välja võetakse.

¹⁷ Käibemaksuseadus. 10.12.2003.-RT I 2003, 82, 554 § 22 lg 3.



Joonis 3: Käibemaksupettuse skeem, millesse on kaasatud kolm instantsi.

Joonisel 4 on pettuse skeemi tuvastamine proovitud teha veidi keerulisemaks. Sellesse on juurde toodud kaks instantsi - vahendaja kontrolli all olev puhverfirma, kus toimub ka mõningane legaalne majandustegevus ning vahendajale alluv brigadir, kes pole ametlikult seotud ühegi skeemis osaleva äriühinguga ning kes juhendab variisikut ja arvevabrikut. Skeemi tööpõhimõte on sama, mis eelmise skeemi puhul, aga seda kasutatakse selleks, et rohkem varjata tegutseva firma ja vahendaja ebaseadusliku tegevust. Sellise skeemi kasutamine on kulukam, sest tuleb raha maksta vahendajale ning lojaalsele ja usaldusväärsele brigadirile.

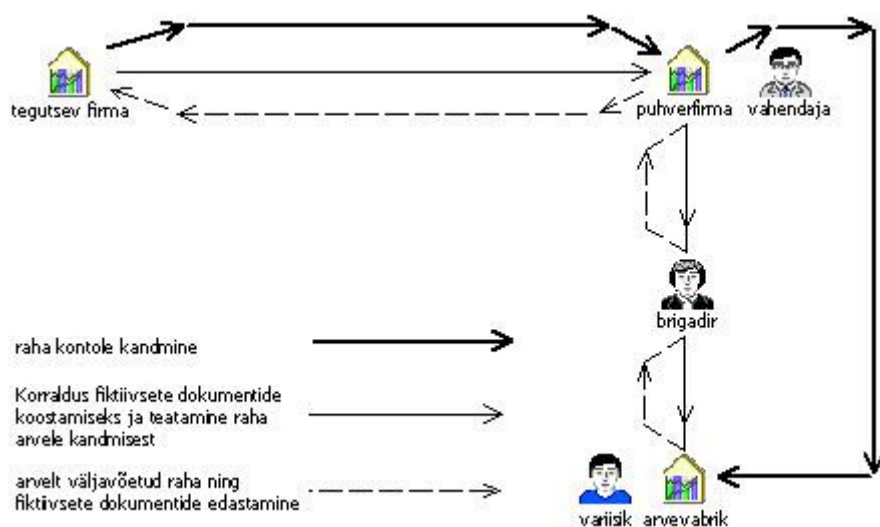
Nagu skeemilt näha, kannab tegutseva firma raha puhverfirma kontodele ja puhverfirma väljastab selle kohta fiktiivsed arved. Vastavad arved võidaks teha ükskõik millises keti lülis, kuid sagedamini tehakse seda kas tegutsevas firmas või puhverfirmas. Puhverfirma kannab sama summa kas korraga või osade kaupa arvevabriku arvelduskontole, mille kohta arvevabrik omakorda väljastab fiktiivsed arved puhverfirmale. Vahendaja kontrolli all oleva puhverfirma ja arvevabriku vahel on brigadir, kes teatab arvevabriku juhatuse liikmeks värvatud variisikule, et mingil ajal kantakse puhverfirma arvelt teatud summa arvevabriku kontole ja selle kohta tuleb arved koostada ning need allkirjastada. Käibe suurendamiseks peab infovahetus olema kiire ja osapoolte tegutsemine koordineeritud.

Enamasti teab variisik kogu skeemis osalejatest ainult brigadiri ning tal puudub teadmine puhverfirma tegelikust majandustegevusest ning sellega seotud isikutest. Samuti ei tea ta

seada, kelle käest on pärit arvevabriku kontole kantavad summad. Puhverfirma ja arvevabriku vahelisi fiktiivseid arveid võidakse koostada nii puhverfirmas, brigadiri poolt kui ka brigadiri juhendamisel variisiku poolt.

Suuremate rahaülekannete korral käib summasid pangakontoritest välja võtmas variisik, kes selle brigadirile üle annab. Väiksemaid summasid võtab välja reeglina brigadir ise, sest tema kätte on vahendaja poolt usaldatud arvevabriku deebetkaardid. Tasu taolise tegevuse eest saab variisik brigadiri käest, mis on reeglina suhteliselt tagasihoidlik. Pole erandiks ka see, kui variisikule lubatakse maksta, aga jäetakse see tegemata.

Kui brigadir on saanud variisiku käest kätte allkirjastatud fiktiivsed arved ja sularaha, toimetab ta need vahendaja kätte, kes selle edasi suunab tegutsevasse firmasse jättes enda kätte kokku lepitud vahendustasu. Teenitud vahendustasust maksab vahendaja teatud summa brigadirile ning see omakorda variisikule.



Joonis 4: Käibemaksupettuse skeem, millesse on kaasatud viis instantsi.

3. VÕITLUS ARVEVABRIKUTE TEGEVUSE VASTU – ETTEPANEKUD OLUKORRA PARENDAMISEKS

Arvevabrikute vastane võitlus on olnud maksuhalduri jaoks prioriteetne juba aastaid, kuna nende tegevus on laiaulatuslik ning kujutab endast suurt ohtu Eesti majanduse jätkusuutlikkusele. Arvevabrikuid kasutatakse üha keerukamates petuskeemides ning nende tegevus on läinud spetsiifilisemaks ja konspiratsioonitase on tõusnud võrreldes varasemate aastatega kõrgemale (lisa 3).

Maksuhaldur on oma tegevuses olnud järjepidev ning annab oma tegevusega avalikkusele teada, et arvevabrikute kasutamine on taunitav tegevus (lisa 4). Probleemiga tegeletakse süvendatult ning põhitähelepanu alla on võetud isikud ja äriühingud, kes tellivad ja vahendavad arvevabrikute teenust ning sellisest tegevusest ka kõige enam kasu saavad. Selline lähenemine võimaldab maksuhalduril saavutada paremaid tulemusi maksukuulekuse parandamiseks.

Ühed ohustatumad valdkonnad, kus arvevabrikute teenust Eestis laialdaselt kasutatakse on ehitus, puidu- ja metsatööstus, kalandus, kütuseäri, metalliäri, mootorsõidukite müük ja kinnisvara, mida kinnitab ka uurimisosakonna aastatepikkune praktika. Nimetatud valdkonnad on maksuhalduri poolt võetud suurema tähelepanu alla.

MTA on asunud korrastama käibemaksukohustuslaste registrit (lisa 3). Regristist kustutatakse äriühingud, mis pakuvad arvevabriku teenust või on oma tegevuse lõpetanud. Samuti on tõhustunud registrisse kantavate äriühingute kontroll, mille tulemusena võidakse osade suhtes vastu võtta otsus registrisse kandmisest keeldumiseks. Vaatamata sellele satub registrisse ikkagi firmasid, kes tegelevad arvevabriku teenuse pakkumisega. See võib tuleneda sellest, et registrisse kandjal on vähesed kogemused või teadmised variisikute ja varifirmade tuvastamiseks või eristamiseks. Teiseks põhjuseks on see, et mõned firmad alustavad oma tegevust ausalt, kuid kui mõne aja möödudes selgub, et firmal ei ole majanduslikult kõige paremini läinud ning otsustatakse lisaraha teenimise eesmärgil tegelema hakata ebaseadusliku majandustegevusega (lisa 3). Selliste võimaluste elimineerimiseks teostatakse värskelt registrisse kantud äriühingute suhtes järelkontrolli ning eksimuste ilmnemisel selgitatakse ettevõtjale esmalt majandustegevusega kaasnevat kohustusi, antakse võimalus

majandustegevus seadusega kooskõlla viia ja kui seda ei tehta, siis kustutatakse ettevõtte käibemaksukohustuslaste registrist.

Maksuhaldur on hakanud tõsiselt tegelema kontrollitavate objektide valiku analüüsiga (lisa 4). Kui varasemal perioodil määrati makse arvevabrikutele (põhimõtteliselt varatud äriühingud variisikute formaalsel juhtimisel), siis praegusel ajal on hakatud seda tegema firmade suhtes, kes selle teenust kasutavad ning sellest tegevusest kõige enam kasu saavad. Sellest tulenevalt on asjade menetlemine läinud keerulisemaks ja aeganõudvamaks. MTA teabeosakond määratleb riskianalüüside ja taustuuringute põhjal firmad ja isikud, kelle puhul on kõrgendatud risk, et nad võivad maksukuritegusid või –väärtegusid toime panna ning edastab saadud andmed seisukoha võtmiseks kas kontrolliosakonda või uurimisosakonda, sõltuvalt teo toimepanemise raskusastmest. Sellest on abi olnud, kuid kohati on ootused selle tegevuse efektiivsusest olnud suuremad, kui see reaalsuses välja on kujunenud.

Kontrolliosakond teostab igapäevaselt kontrolli äriühingute ja isikute maksude seadusliku tasumise üle. Samuti uuritakse projektipõhiselt firmasid, mis tegutsevad suurema riskiga valdkondades. Maksuhaldurile laekub maksudistsipliini rikkumiste kohta informatsiooni vihjetelefonile, mida asutakse uurima ning selle tõeks osutumisel võetakse tarvitusele meetmed olukorra normaliseerimiseks. Juhul kui kontrolli käigus tuvastatakse, et tegemist on kõigest formaalse pisirikkumisega, siis antakse maksumaksjale võimalus parandused deklaratsioonidesse sisse viia, kui aga on tegemist suurema rikkumisega, siis alustatakse väärteomenetlust või suunatakse materjalid kriminaalasja alustamise otsustamiseks uurimisosakonda. Sageli tuvastatakse kriminaalasjade lahendamisel mitmete teiste firmade poolt toime pandud maksuväärtegusid. Sellistel puhkudel edastatakse vastav informatsioon ja materjalid uurimisosakonnast kontrolliosakonda, kus nendega edasi hakatakse tegelema.

Maksualaste väärtegude menetlemisel jääb ametnikel aeg-ajalt puudu teadmistest ja kogemustest tõendite kogumisel (lisa 3). Paremate tulemuste saamiseks on vajalik oskuslikumalt planeerida menetlustaktikat, menetlustoiminguid ning rohkem kasutada õigust läbiotsimiste teostamiseks. Puudust tuntakse ka väärtegude menetlust läbiviivatest inimestest.

2006.a. määras maksuhaldur kontrolli tulemusel füüsilistele- ja juriidilistele isikutele täiendavaid makse üle 418 miljoni krooni¹⁸.

Maksuhaldur analüüsib tegevusalade ja piirkondade järgi äriühinguid ning saadud keskmisi näitajaid võrreldakse iga maksukohustuslase deklaratsioonides esitatud andmetega, mille põhjal selgitatakse välja firmad, mille näitajad erinevad oluliselt oma piirkonna ja tegevusala keskmistest näitajatest. Sellistele äriühingutele saadetakse märgukirjad, et nad oma raamatupidamisandmed üle kontrolliks ning vajadusel viiks sisse parandused maksuarvestuses. Äriühingud, kes oma maksudeklaratsioonides parandusi ei tee ning objektiivselt ei põhjenda maksuhaldurile madalamate maksusummade tasumist võrreldes keskmisega, lisatakse täiendava analüüsi järel kontrolliobjektide nimekirja. Sellise tegevuse eesmärk on anda firmadele võimalus oma majandustegevus seadusega kooskõlla viia ning toetada seeläbi ausat konkurentsi ja suurendada maksude laekumist riigieelarvesse, kulutades seejuures minimaalset kontrolliressurssi.

Kui maksupetturite poolt toimepandud teol on kuriteo tunnused, siis läheb asi menetlemisele MTA uurimisosakonda. Maksukuritegude menetlemine on mitmete teiste õigusrikkumiste uurimisest aeganõudvam ning ressursimahukam. Ühe maksukuriteo kohtueelne uurimine kestab tavaliselt 6 kuust kuni 2 aastani (lisa 5), aga on ka kauem kestvaid erandeid. Maksupettuste ja arvevabrikute kasutamise puhul on tegemist kuriteoliigiga, mille latentsus on väga suur ja kuna puudub otsene kannataja, siis ei laeku maksukuritegude kohta eraisikutelt kuigi palju avaldusi. Seetõttu on nende kuritegude avastamisel suur roll ka jälitustegevusel. Uurimisosakond vahetab informatsiooni maksuhalduri teiste allüksustega ning arendab koostööd teiste jõustruktuuridega nagu näiteks politsei ja Rahapesu andmebüroo, kes valdavad andmeid, mis maksuhaldurile on tööülesannete täitmisel olulised (lisa 4).

MTA uurimisosakond avastas 2005.a. jooksul 10 arvevabrikut. Maksuhaldur tuvastas, et arvevabrikute fiktiivseid arveid on kasutanud sajad firmad ning sellega tekitanud riigile kahju mõnesaja miljoni krooni väärtuses.¹⁹ MTA uurimisosakonna Koordinaatsiooni ja analüüsi talituse andmeil avastati 2006.a. uurimisosakonna Lõuna talituse töötajate poolt maksupettus, milles osales 35 arvevabrikut ja 7 puhverfirmat, kes väljastasid fiktiivseid arveid 526 firmale.

¹⁸ oppl 2006, <http://intranet.mta/?id=21242> – 26.03.2007

¹⁹ Maksu- ja Tolliameti aastaraamat 2005. 2006. Tallinn: Folger Art, 26

Pettuse käive ulatus esialgsete andmete põhjal 252 miljonit kroonini ning selle tulemusena jäi riigil tasumata käibemaksu näol saamata ca 45 miljonit krooni.

Uurimisosakonnal on vajadus suurendada IT-võimekust, et katta regioonides menetluste käigus teostatavate andmetöötluste ja analüüside vajadus (lisa 4). Vajalik on ka isikkoosseisu täiendamine, kuid suhteliselt keeruline on leida inimesi, kes vastaksid uurimisosakonna nõuetele, kuna sealne töö nõuab mitmete eriteadmiste ja oskuste olemasolu.

2004.a. loodi maksu- ja tollikeskustesse ümbrikupalga tõkestamise üksused.²⁰ Selles valdkonnas on tehtud tõsist tööd, kuid tahaplaanile on jäänud üksikisiku kaudne maksustamine. Isikute alusetu rikastumine ning ümbrikupalkade maksmine on saanud suuresti võimalikuks seeläbi, et firmadest on arvevabrikute teenust kasutades maksuvabalt välja viidud sularaha, mida hiljem kasutatakse kas isiklikuks tarbeks või nn musta palga maksmiseks (lisa 3).

Praegusel ajal puudub võimalus rakendada maksukuritegude puhul laiendatud konfiskeerimist, kuid seadus annab võimaluse teostada üksikisiku kaudset maksustamist. Juhul, kui maksuhaldur on kontrolli või menetluse käigus tuvastanud, et isik on maksupettuse toimepanemise teel saanud raha eest vara soetanud ning selle varjamiseks vara kolmanda isiku nimele kirjutanud, siis on maksuhalduril võimalus kolmanda isiku suhtes läbi viima hakata kaudset maksustamist.

MTA uurimisosakonnas toimuvat kohtueelset menetlust juhivad ja nende üle järelvalvet teostavad prokurörid. Tihtipeale on nad hõivatud ka teiste kuriteoliikide menetlemise juhtimisega ning seetõttu on neil suur töökoormus, millest tulenevalt ei jõua lõpule viidud kriminaalajjad nii kiiresti kohtusse kui see võimalik oleks (lisa 5). Parema tulemuse saavutaks siis, kui maksukuritegude menetlemise juhtimisega tegelevad prokurörid, oleksid sellele spetsialiseerunud. Sama kehtib ka kohtunike puhul, kes maksuasjades kohtumenetlust läbi viivad. Seda põhjusel, et kohtunik saavutaks antud liiki kohtuasjades suurema kompetentsuse ning saaks kiirest hinnata igas pettuses osalenud isiku reaalselt rolli ning vastutuse suurust (lisa 5).

²⁰ samas, 36

Probleeme on notarite teadlikkusega, kes vormistavad äriühingute ostu-müügi tehingute käigus juhatuse liikmeteks variisikuid. Enamus professionaalselt firmade asutamisega tegelevaid isikuid käib oma kindla notari juures ning neil on tekkinud vastastikkune usaldus, mida firmade asutajad tihtipeale kuritarvitavad selleks, et registreerida variisikuid äriühingute juhtideks. Üldjuhul ei tehta seda notarite poolt tahtlikult. Kahtluse tekkimisel tehingu vormistamisel, peaks notar kasutama õigust küsitleda isikut, kes kavatseb äriühingu soetada. Kui kahtlus kinnitust leiab, tuleb keelduda tehingu vormistamisest (lisa 5).

Koostööd tehakse riigi teiste jõustruktuuridega nagu näiteks politsei ja Rahapesu andmebüroo (lisa 4). Sageli puutuvad need struktuurid oma igapäevatoos kokku samade isikutega, kellega maksuhaldurigi. Seda põhjusel, et ühed ja samad isikud panevad toime erinevat liiki kuritegusid. See annab võimaluse ühiselt tegutseda ausama ja turvalisema ühiskonna kujundamisel.

Oluline on ausa maksukultuuri kujundamine Eestis. Selleks tuleb riigil tugevat tööd teha avalikus sektoris ning tegeleda preventsiiooniga. Inimesi tuleks teavitada ja harida maksukuulekuse tõstmiseks (lisa 5) ning koostööd tuleks edendada erinevate organisatsioonide ja ettevõtetega, kes on huvitatud ebaausa majandustegevuse tõkestamisest.

3.1. Arvevabrikutega seonduva kohtupraktika analüüs

Aastaid tagasi seisnes maksukuritegevuse vastu võitlemine suuresti selles, et kohtu alla anti varifirma juht ehk siis nõ "tankist". Selline asjaolu oli suuresti tingitud vähesest menetlus- ja kohtupraktikast. Politseil ei olnud ressursi, et muude kuritegude eeluurimise kõrvalt uurida süvendatult keerukaid maksukuritegusid – ei olnud ei inimressursi ega erialaseid teadmisi. Kohtu alla saadeti eelkõige "tankistid" ehk siis varifirmade juhid, kes ei teadnud oma ettevõtte tegemistest midagi ja olid sageli asotsiaalsete elukommetega alkoholilembesed inimesed. Politsei võttis sageli süüdistuse aluseks maksuameti revisjoni dokumendid ning formaal-juriidilise vastutuse alusel saadeti maksukuriteo toimepanemises täideviijana kohtu alla firma juht. Enamus selliseid kohtuasju said endale lahenduse kas lihtmenetluse teel või siis lõppes asi esimese astme kohtus ilma, et keegi oleks otsust vaidlustanud. Probleemiks sellise käsitlemise juures oli asjaolu, et riigil ei õnnestunud maksupettuste tõttu kaotatud

summasid tagasi saada, sest ei varifirmal ega variisikul polnud varasid, mida riigile tagasi võita. Samas pääsesid pettuse tegelikud juhtijad ja kasu saajad karistusest.

Näitena võib tuua 2002. aasta Pärnu Maakohtu kohtuotsused, kus lihtmenetluse kokkuleppena tunnistati täideviijatena KrK § 148¹ lg 2 ja 3 järgi kvalifitseeritavas kuriteos so. oma firma käibe varjamises kulude suurendamise eesmärgil ja käibemaksu tasumata jätmises süüdi just varifirmade OÜ Valvento²¹, OÜ Mailando²² ja OÜ Logero Grupp²³ juhatuse liikmed.

Maksuasjade menetlemine võttis politseis sageli väga palju aega ning enamasti kriminaalmenetlusega organisaatoriteni ei jõutud. 2001.a sai Maksuamet kohtueelse uurimise ja jälitustegevuse õigused ning maksupettuste vastu võitlemiseks loodi Maksupettuste Uurimise Keskus. Nimetatud üksusesse koondati inimesed, kes spetsialiseerusid maksukuritegude kohtueelsele uurimisele. Ajapikku hakati kriminaalmenetlusega jõudma maksupettusi toimepaneivate vahemeeste ja organisaatoriteni. Kohtu alla ei antud enam tankiste vaid tõendati ka organisaatorite, kaasaaitajate ja kihutajate osalus maksukuriteos – hakati uurima ja tõendama maksupetturite gruppe. Aegapidi arenesid maksuametil tehnilised võimalused, tuli praktika nii jälitus- kui ka kriminaalmenetluses. Õige pea sai selgeks, et paljude maksukuritegudega on seotud ühed ja samad isikud.

2003.a mõisteti Pärnu Maakohtus süüdi KrK § 17 lg 5, 6 ja § 148¹ lg 10 järgi maksupettusele kihutamises M.Valdmann, kelle tegevus seisnes selles, et ta kihutas variisikut igakuse 1000 kroonise tasu eest end vormistama varifirma (OÜ Jõesilm) omanikuks ja juhatuse liikmeks, kuid jättis enda kätte osaühingu majandustegevuse ja raamatupidamise juhtimise.²⁴ OÜ Jõesilm poolt maksude väärarvutuse tulemusel jäi riigile laekumata maksu üle kolme miljoni krooni, mis nõuti solidaarselt sisse maksupettusele kihutajalt ja täideviijalt (variisikult). Kihutamises süüdimõistetud M.Valdmann esitas maakohtu otsusele apellatsiooni, mille Tallinna Ringkonnakohtus jättis rahuldamata.

2004.a mõisteti Tallinna Linnakohtu poolt KarS § 386 lg 1 ja § 390 lg 1- § 22 lg 3 järgi süüdi D.Beliakov ja A.Mikhaylov, kui maksupettusele kaasaaitajad ning neid süüdistati selles, et nad värbasid varifirmade juhatusse isikud, kes äriühingu majandustegevusega kursis ei olnud

²¹ Pärnu Maakohtu otsus nr 1-169/202. 02.04.2002.

²² Pärnu Maakohtu otsus nr 1-693/201. 25.01.2002.

²³ Pärnu Maakohtu otsus nr 1-664/2001. 23.01.2002.

²⁴ Pärnu Maakohtu otsus nr 1-369/2003. 07.11.2003.

ja raamatupidamisdokumente ei hallanud. Tegelikult omasid varifirmade majandustegevuse üle kontrolli ja korraldasid nimetatud äriühingu nimel tehingute teostamist teiste äriühingutega D.Beliakov ja A.Mikhaylov.²⁵ Deklaratsioonide esitamata jätmise ning valeandmete esitamise tulemusel jäi riigile laekumata maks üle 12 miljoni krooni, mis määrati väljamõistmiseks varifirmade nõ tegelikele juhtidele D.Beliakovile ja A.Mikhaylovile solidaarselt. Nimetatud lahend on tähelepanuväärne just seetõttu, et tekitatud kahju hüvitamine määrati mitte variisikutele vaid kuriteo tegelikele organisatoritele ja kasu saajatele. Antud kohtuasjas esitati nii apellatsioon kui ka kassatsioon. Riigikohus tühistas ühe olulise punktina D.Beliakovile ja A.Mikhaylovile esimeses astmes süüks arvatud rahapesu, ülejäänud osas jäi esimese astme otsus sisuliselt muutmata²⁶.

Kuna maksukuritegude uurimisel hakati vastutusele võtma kuriteole kaasaaitajaid ja organisatooreid, siis õigeksmõistva kohtuotsuse lootuses mindi eeluurimise lõppedes sagedamini üldmenetluse korras (st. mitte lihtmenetluse korras) kohtusse ning seeläbi hakkas kujunema ka õiguspraktika maksuasjades.

Ühe olulise näitena võiks tuua Riigikohtu üldkogu lahendi, kus käsitleti A.Vinnali kaitsja vandeadvokaat J.Leppiku kassatsioon küsimuses, kas üldkohus on pädev tuvastama kõiki maksukuriteo koosseisulisi tunnuseid või peab maksukohustuse rikkumine ja selle tagajärjel laekumata maksu suurus olema enne tuvastatud haldus- ja halduskohtumenetluses. Antud küsimuses jõudis Riigikohtu üldkogu seisukohale, et: “Õigushüvede efektiivne karistusõiguslik kaitse eeldab, et kriminaalmenetlus kui riigi reaktsioon kuriteo toimepanemisele ei oleks sõltuvuses haldusmenetlusest. Seega juhtudel, mil teo kriminaalkorras karistatavus sõltub hinnangust mingile haldusõiguslikule või mis tahes muule õigussuhtele, antakse ka see hinnang kriminaalmenetluse raames ja kriminaalmenetluse reeglite kohaselt.” Samas lahendis märgib üldkogu, et: “kohtuotsuse tegemisel tuleb arvestada maksukorralduse seaduses maksuotsuse (vastutusotsuse) sisule esitatavaid põhinõudeid. Kohtuotsusest peab selguma, kuidas on kuriteo tagajärjel laekumata jäänud maksusumma määratud. Samuti tuleb kohtuotsuses põhjendada maksukohustustlase esitatud tõendite täielikkus või osalist arvestamata jätmist maksusumma määramisel. Samasugustele nõuetele peab vastama ka maksukuriteo asjas koostatav süüdistuskokkuvõte.”²⁷

²⁵ Tallinna Linnakohtu otsus nr 1-2317/03. 21.09.2004.

²⁶ 3-1-1-34-05 – RT III 2005, 24, 252.

²⁷ 3-1-1-120-03 – RT III 2004, 7, 69

Enim on uurijate jaoks probleemiks organisaatorite ja maksupettusest otsest tulu saavate isikute osaluse tõendamine kuriteos. Nende isikute jaoks on kuritegu täiesti teadlik ja kaalutletud tegevus, mille eest loodetakse suuri kasumeid ning proovitakse enda vahelejäämist ning hilisemat karistust puudutavad riskid viia miinimumini.

Viimastel aastatel on pööratud tähelepanu ettevõtetele, kes võtavad oma raamatupidamisse varifirmade poolt väljastatud fiktiivseid arveid ning seeläbi suurendavad ebaseaduslikult käibedeklaratsioonil sisendkäibemaksusummat. Ajakirjanduses ja menetlejate seas nimetatakse selliseid varifirmasid, kes väljastavad tegutsevatele ettevõtetele maksupettuse eesmärgil fiktiivseid arveid, arvevabrikuteks. MTA on karmistanud võitlust arvevabrikute kasutajate vastu nii haldus- kui kriminaalmenetluses. Seega võib öelda, et maksupetturite vastases võitluses on jõutud pettuse tellijateni, kelle huvides kogu pettus käib. Karistada ja avalikkuse ees hukka mõista tuleb ettevõtted, kes fiktiivsete arvetega suurendavad oma sisendkäibemaksu ja jätavad seetõttu riigile makse maksmata.

Arvevabriku kasutamise kohta võiks tuua Tallinna Ringkonnakohtu 2004.a kohtuasja²⁸, milles A.Bermann tunnistati KrK § 148¹ lg 1 järgi süüdi selles, et tema OÜ Kranius juhina, käibemaksukohustuse vähendamiseks, koostas ja lasi koostada mitmete varifirmade nimel 82 fiktiivset arvet kauba müümisest OÜ-le Kranius. Maksuametile esitatud käibemaksudeklaratsioonides esitas A.Bermann valeandmeid käibemaksu tasumise kohta. Samuti esitas A.Bermann nimetatud ajavahemikul tahtlikult tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsioonides maksuhaldurile valeandmeid, mille tulemusena jättis ettevõtlusega mitte seotud kuludelt tasumata tulumaksu. Maksude väärarvestamise ja maksuhaldurile ebaõigete andmete deklareerimise tulemusena jäi riigieelarvesse maksudena laekumata ca 2 miljonit krooni.

Kuna toimivad ettevõtted on taibanud, et kasutades oma raamatupidamises fiktiivseid arveid arvevabrikutelt, kelle juhid ei tea tehingutest midagi, võib kohus nad maksupettuses süüdi mõista, siis on hakatud tarneahelasse täiendavalt kaasama puhverfirmasid. See tähendab, et arve teenuse või kauba eest saadakse oma firmale puhverfirmalt, kellel on toimiv majandustegevus, raamatupidamine ja juhatus.

²⁸ Tallinna Ringkonnakohtu otsus nr 2-1/929. 15.12.2004

MTA käibemaksu tagastamise kontrollis enamasti ei kontrollita arvete vastavust kaugemale kui üks lüli, mistõttu ei tuvastata sedavõrd kergesti fiktiivsete arvete kasutamist. Puhverfirmasid väga suur oht ei ähvarda, kuna nemad ei taotle fiktiivse tehingu pealt käibemaksu tagastust ning üldjuhul on neil fiktiivsetel soetus- ja müügiarvel väike või olematu marginaal.

Firmad, kes kasutavad ebaseaduslikult oma maksukohustuse vähendamiseks arvevabrikute teenust ning kannavad fiktiivsete arvete alusel oma ettevõttest raha välja, lähevad sageli kohtueelse menetluse lõppfaasis uurimisasutuse ja prokuratuuriga koostööle ning soovivad kokkuleppemenetlust. Sellest tulenevalt on tehtud vähe kohtulahendeid üldises kohtupidamise korras. Enamus kriminaalasju lõppevad kokkuleppemenetlusega, kuna ettevõtja ei taha avalikku negatiivset kära enda ümber ning soovivad asja võimalikult ruttu ja valutult mööda saada.

3.2. Ettepanekud olukorra parendamiseks

Eestis on viimastel aastatel tehtud väga tänuväärset tööd ning saavutanud teatud edu võitluses arvevabrikute tegevuse vastu. Ometi esineb vajakajäämisi ja kitsaskohti, kus annab tööd tulemuslikumaks ja efektiivsemaks muuta. Alljärgnevalt toob autor välja ettepanekud olukorra parandamiseks.

1. Maksuhaldur peab koostööd tegema Notarite Kojaga ning näitama üles tahet osaleda notarite teabepäevadel ja koolitustel, kus maksuhalduri ametnikud saaksid notaritele tutvustada igapäevatöös varifirmade registreerimisega seonduvaid probleeme ja ohte ning jagada neile informatsiooni, kuidas tuvastada potentsiaalset variisikut ning mida sel puhul ette võtta.
2. Moodustada MTA-s töötavatest ametnikest, kellel on piisavad teadmised ja kogemused, varimajanduse toimimisest töögrupp, et nad töötaksid välja maksu- ja tollikeskustes äriühingute käibemaksukohustuslasteks registreerivate ametnike jaoks juhendmaterjali koos soovitusliku käitumisega variisikute ja varifirmade eristamiseks ausatest maksumaksjatest ning viiksid neile läbi vastava koolituse.

3. MTA juhtkond koostöös teabeosakonna, kontrolliosakonna ja uurimisosakonnaga peab välja töötama juhendi teabeosakonna ametnike jaoks, mis sisaldaks kriteeriume, mille abil oleks võimalik ühtlustada ja tõhustada õige objekti valikut ning tõsta osakonna analüüside täpsust.
4. Maksuhaldur peab pöörama suuremat tähelepanu kõrgema pettusriskiga valdkondades tegutsevate firmade ja isikute suhtes, suurendades koostööd ja infovahetust erialaliitude ja ettevõtjatega. See võimaldab maksuhalduril näidata kliendisõbralikkust aga samuti märku anda, et nende tegevust jälgitakse ning aitab ennetada või aegsasti tuvastada pettusi.
5. MTA uurimisosakonna töötajad peavad läbi viima koolituse maksuväärtegude menetlejatele kasutatava menetlustaktika ja meetodite kohta ning kaasama neid õppeeesmärgil enda poolt läbi viidavatesse toimingutesse, et menetlejal tekiks tegelik töökogemus. Samuti osutama võimalusel kaasabi tõendite kogumisel.
6. Maksuhaldur peab vajalike töökohtade täitmiseks leidma sobilikud kandidaadid. Selleks tuleb aktiivsemalt avalikkust teavitada tööpakkumistest ning koolides (näiteks Sisekaitseakadeemias ja teistes kõrgkoolides, kus õpetatakse finants- ja majandusteadust) peavad oma tööd tutvustamas käima omaala spetsialistid, et anda huvilistele ülevaade tehtava töö olemusest. Samuti peab aktiivsemalt uute töötajate värbamisse kaasama MTA ametnike, kes neis koolides loenguid peavad.
7. Maksuhaldur peab suurema tähelepanu alla võtma üksikisiku kaudse maksustamise. Selleks, et see tulemuslik oleks, on vaja parandada MTA erinevate osakondade omavahelist koostööd ja infovahetust õige objekti valikul.
8. Alustada MTA uurimisosakonna juhtide initsiatiivil Justiitsministeeriumi esindajatega diskussiooni prokuröride ja kohtunike spetsialiseerumiseks maksukuritegude menetlemiseks, et tagada kompetentsus, õiglasem kohtumõistmine koos raskemini vaidlustatavate kohtuotsuste saavutamiseks. Kuna üldises korras jõuab maksukuritegusid kohtulikku menetlusse suhteliselt vähe, siis on kohtunikel ning prokuröridel otstarbekas spetsialiseeruda samaaegselt nii maksukuritegude- kui ka majanduskuritegude menetlemisele, sest nimetatud kuriteoliikidel on mitmeid sarnaseid tunnuseid.

9. Maksuhaldur peab osalema teiste jõustruktuuride õppepäevadel, et selgitada, millega saavad nad kaasabi osutada võitluses maksukuritegudega ning kuidas ja kuhu vastavasisulist informatsiooni maksuhaldurile edastada.
10. Maksuhaldur peab laiendama oma koostööd ettevõtete ja organisatsioonidega, kes on huvitatud ebaterve konkurentsi vähendamisest ning elujõulise majanduse arendamisest.
11. Maksukuulekuse tõstmiseks on vaja pilk pöörata tulevaste maksumaksjate ehk koolis õppivate laste poole. Seoses sellega tuleb õppeprogrammidesse (näiteks ühiskonnaõpetuse õppekavva) sisse viia maksunduse ja varimajanduse temaatika, mida võiksid tutvustada ka MTA ametnikud.

KOKKUVÕTE

Eesti riigieelarve tuludest moodustab enam kui 80 % maksutulu. Viimastel aastatel on eelarve täitunud hästi ja on võimaldanud valitsusel vastu võtta lisaeelarveid. See annab tunnistust sellest, et riigi majandus liigub tõusujoones ning maksuhaldur on oma tööga hästi hakkama saanud. Jätkuv majanduskasv on tõstnud Eestis elavate inimeste elukvaliteeti ning andnud lootuse paremale elule tulevikus.

Suur osa Euroopa Liidu eelarvest kogutakse käibemaksu laekumisest. Eestis on käibemaksu laekumine olnud absoluutarvudes kasvav ning see moodustab üle ¼ kogutavast maksutulust. Nagu näitab varasemate liitujate praktika, siis ei pruugi see nii alatiseks jääda, kui riik oma tulusid ei kaitse ning maksude tasumisest hoidumise vastu pidevalt ja sihipäraselt ei tegutseta.

Eestis on väga levinud arvevabrikute teenuste kasutamise ja käibemaksupettuste toimepanek ning selle tulemusena jääb oluline osa käibemaksust riigituludesse laekumata. Lisaks võib fiktiivsete arvete kasutamise kaudsema tulemusena jääda riigile laekumata ka teisi makse. Näiteks saadud vahendite kasutamisel ümbrikupalga maksmiseks jääb riigil saamata sotsiaalmaksu ja üksikisiku tulumaksu. Arvevabrikute tegevus soodustab ebatervet konkurentsi, võimaldades pettusega tegeleval ettevõtjal oma tooteid võrreldes ausate konkurentidega odavamalt müüa ja ohustab sellega Eesti majandust. Maksuhalduri jaoks on olnud võitlus arvevabrikute vastu juba mitmeid aastaid üheks prioriteediks, kuid tegevust annab muuta veelgi efektiivsemaks. Tuleb tunnistada, et alati ei piisa eraldiseisvalt ainult maksuhalduri pingutustest ning seetõttu on vajalik sellesse protsessi kaasata ka teisi asutusi, organisatsioone ning avalikkus.

Lõputöö koostamisel püstitati hüpoteesid, et arvevabrikud vähendavad oluliselt käibemaksu laekumist riigieelarvesse ja võitlus nende vastu ei ole olnud piisavalt süsteemne, mistõttu võitluse efektiivsust on võimalik tõsta.

Püstitatud hüpoteesid leidsid kinnitust. Nende tõestamiseks käsitleti lõputöös arvevabrikute olemust, tegutsemise skeeme, nende tuvastamise võimalust ja nende vastast võitlust. Samuti analüüsiti antud temaatikaga seonduvaid statistilisi andmeid, kohtulahendeid ning arvevabrikute vastase tegevusega igapäevaselt kokku puutuvate spetsialistidega tehtud

intervjuusid. Kogutud andmete põhjal tõi autori välja praegused kitsaskohad ning tegi omapoolsed ettepanekud olukorra parendamiseks. Ettepanekute rakendamine aitaks piirata arvevabrikute tegevust, mille tulemusel suureneks käibemaksu laekumine riigieelarvesse ning väheneks ebaaus konkurents majandustegevuses.

SUMMARY

The current thesis is written on the topic „Improving the fight against receipt fraud in Estonia” and discusses upon combating a tax fraud scheme in which companies put bogus invoices, issued by the front-companies, in their books to avoid the payment of taxes. The thesis is written in Estonian and it consists of 51 pages with annexes and 24 sources in Estonian, English and Russian are cited. The annexes of the thesis list characteristics of front men and front-companies. The summaries of in-depth interviews conducted by the author with the specialists in the field, are also included.

The innovativeness of the thesis lies in the fact, that studying receipt fraud both on theoretical and empirical level is almost nonexistent in Estonia, although the government loses a significant amount of money due to this kind of VAT fraud.

The aim of the thesis is to analyze the use of receipt fraud among VAT frauds and thereby identify the drawbacks and droughts of counter fighting receipt fraud and to make suggestions to improve the situation.

The thesis consists of three chapters. The first chapter discusses the negative effects VAT fraud causes to Estonian economy and budget. The linkages between national budget and VAT frauds, as well as the essence of tax frauds are being looked into and a short description of different tax frauds is given. The second chapter sums up the core of receipt fraud, it's characteristics and schemes. The third chapter concentrates on the empirics of receipt fraud. Court cases are analyzed, current drawbacks of counter fighting receipt fraud are identified and suggestions to improve the situation, based on the author's research, are given.

The application of the suggestions made by the author in the thesis helps to fight better against the spreading of receipt fraud and to reduce its scope, which improves the obedience of laws and thereby the intake of national budget. It also reduces unfair competition.

VIIDATUD ALLIKAD

Kirjandus:

1. Abdinsky, H. 2003. Organized crime. Toronto: Wadsworth
2. Huberg, M., Raudjärvi, I. 2005. Eesti maksuseadused 2005. Tartu: OÜ Casus
3. Kubja, L. 1998. Finantsõigus I. Tallinn: Eesti Riigikaitseakadeemia
4. Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tartu: Juura
5. Maksu- ja Tolliameti aastaraamat 2004. 2005. Tallinn: OÜ Print Best Trükikoda
6. Maksu- ja Tolliameti aastaraamat 2005. 2006. Tallinn: Folger Art
7. Mereste, U. 2003. Majandusleksikon I. A-M. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus
8. Spencer Picett, K. H., Picett, J. M. 2003. Valgekraade pettused. Tartu: OÜ Fontese Kirjastus
9. Егоршин В.М., Колесников В.В. 2000. Преступность в сфере экономической деятельности. СПб.: Фонд "Университет"

Internetimaterjal:

1. Combating tax fraud.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_eu.htm - 10.03.2007
2. oppl 2006. <http://www.intranet.mta/?id=21242> – 26.03.2007
3. Riigieelarvest üldiselt. <http://www.fin.ee/index.php?id=358> – 17.01.2007
4. Ruffles, D., Tudor, S. 2004. VAT Missing trader intra-community fraud: the effect on trade statistics. <http://eee.oecd.org/dataoecd/54/6/31458752.pdf> - 17.01.2007
5. Sridharan, S. 2002. A VAT fraudster's toolkit.
<http://www.thehindubusinessline.com/mentor/2002/12/30/stories/2002123000011000.htm> - 17.01.2007
6. Taxation: European Commission suggests the need for a coherent European strategy to combat tax fraud.
<http://europa.eu/rapid/pressreleasesAction.do?reference=IP/06/697&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en> – 10.03.2007.

Õigusakt:

1. Käibemaksuseadus. 10.12.2003.-RT I 2003, 82, 554

Kohtupraktika:

1. Pärnu Maakohtu otsus nr 1-169/202. 02.04.2002.
2. Pärnu Maakohtu otsus nr 1-369/2003. 07.11.2003.
3. Pärnu Maakohtus otsus nr 1-664/2001. 23.01.2002.
4. Pärnu Maakohtus otsus nr 1-693/201. 25.01.2002.
5. Riigikohtu otsus 3-1-1-120-03 – RT III 2004, 7, 69
6. Riigikohtu otsus 3-1-1-34-05 – RT III 2005, 24, 252.
7. Tallinna Linnakohtu otsus nr 1-2317/03. 21.09.2004.
8. Tallinna Ringkonnakohtu otsus nr 2-1/929. 15.12.2004

LISA 1. Indikaatorid, mis viitavad, et tegemist võib olla varifirmaga, sealhulgas ka arvevabrikuga

- 1) Äriühingu juhatuse liikmeks on registreeritud isik, kes vastab variisiku (rahvakeeles kasutatakse ka mõistet "tankist") tunnustele.
- 2) Äriühingule on sageli võetud absurdne või mitte midagi ütlev nimi. (näiteks "OÜ Küla Kurnaja" või OÜ Sumlek).
- 3) Registreeritud tegevusalade spekter on väga lai või peamine tegevusala väga üldine (kasutatavad ruumid, pinnad, tehnilised vahendid, tööjõud jmt ei ole vastavuses).
- 4) Äriühingu aadress jäetakse peale variisiku nimele kirjutamist muutmata (aadressiks jääb "postkast" mõne firmade asutamisega tegeleva äriühingu juures).
- 5) Äriühing on registreeritud aadressile, mida reaalselt ei eksisteeri.
- 6) Äriühing on registreeritud ühte piirkonda, aga majandustegevus toimub hoopis teises piirkonnas või äriühingu tegevuskoht asub väga kaugel ettevõttega seotud isikute elukohast.
- 7) Äriühingul puuduvad vahendid ja võimalused teenuse või kauba müügiks.
- 8) Äriühingul puuduvad töölised või on neid mõni üksik. Tavaliselt on sellisel juhul palga saajaks ainult juhatuse liige, kes saab miinimumpalka või sellele lähedast palka.
- 9) Äriühingu juhatuse liikmel puudub ametlik sissetulek.
- 10) Äriühingu juhatuse liikmega on keeruline kontakti saada või on see üldse võimatu.
- 11) Äriühingu poolt esitatud kontaktandmed ei toimi (näiteks kontakttelefonina on esitatud vaid kõnekaardi number või esitatud telefoni abonentnumbrid ei tööta ja registreeritud aadressilt kedagi ei leia).
- 12) Äriühing ei esita süstemaatiliselt tähtjaks nõutavaid deklaratsioone või esitab pidevalt 0-deklaratsioone.
- 13) Äriühing näitab deklaratsioonides väga väikest käivet ning deklaratsioonid on täidetud nii, et äriühingul mingit maksukohustust riigi ees ei teki. Võib näidata ka suurt käivet aga selliselt, et käibemaks teenuste ja/või kaupade võõrandamiselt ning soetamisel tasutud sisendkäibemaks on samas suurusjärgus (pikaajaliselt väga väike või olematu marginaal).
- 14) Äriühingul on arvelduskontod avatud mitmes erinevas pangas. Pankadest on taotletud ühe konto kohta mitu deebetkaarti, millede päevalimiit on tehtud võimalikult suur.

- 15) Äriühingu arvelduskontole laekuvad summad võetakse kiiresti kogu summa ulatuses välja kas sularahaautomaatidest või suuremate summade puhul pangakontoritest. Äriühingu arvelduskontodele laekuvad suured summad saavutavad lühikese aja jooksul käibe.
- 16) Äriühingul puudub dokumentatsioon kaupade ja teenuste soetamise ja/või müügi kohta.
- 17) Maksu- ja Tolliameti kontrolli alla sattudes väidetakse, et raamatupidamisdokumendid on (üldjuhul vahetult) enne maksuhaldurile üleandmist saladuslikult hävinenud (näiteks tules või vees), varastatud või kadunud.
- 18) Juhatusel on mitu liiget ning ainuke, kes võib üksinda äriühingut esindada on välismaalane, kes ei ela püsivalt Eestis.

LISA 2. Indikaatorid, mis viitavad, et tegemist võib olla varifirma-, sealhulgas arvevabriku juhatuse liikmeks värvatud variisikuga

- 1) Isik on noor ja elukogenematu või isik on lapsemeelne või kerge vaimupuudega või isik põeb rasket haigust (vähk, tuberkuloos)
- 2) Isik on materiaalselt vähekindlustatud
- 3) Isik on asotsiaalse välimusega, mis viitab sellele, et tal ei pruugi olla juba pikemat aega töö- või elukohta
- 4) Isikul on vähene kooliharidus
- 5) Isik on varem kohtulikult karistatud
- 6) Isik on mitme äriühingu juhatuse liige, millel varajasemast ajast olnud probleeme maksuseadustega pandud kohustuste järgi.
- 7) Isikul puudub isiklik vara või siis isiku nimele ei ole registreeritud vara
- 8) Isikul puuduvad teadmised äritegevusest, tegevusvaldkonnast ja raamatupidamise korraldamisest
- 9) Isikul puudub ametlik sissetulek või saab miinimumpalka
- 10) Isik ei oska anda adekvaatseid vastuseid äriühingu tegevuse kohta.
- 11) Isik ei tea, milliseid dokumente peab äriühing igakuiselt Maksu- ja Tolliametile esitama ja mis nendes kajastuma peab.
- 12) Isik ei tea, millised nõuded ja dokumendid peavad äriühingul oma tegevusalal tegutsemiseks täidetud olema.
- 13) Isik ei tea, mis on äriplaan
- 14) Isik ei oska kirjeldada oma firma majandustegevust

LISA 3. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti Lääne Maksu- ja Tollikeskuse kontrolliosakonna juhatajaga

Olavi Jakobsoni üleskirjutus 12.03.2007.a. Pärnus intervjuu Airi Lepassarega.

Airi Lepassar töötab maksunduse süsteemis alates 1993.aastast ja ta kinnitas, et juba 90-ndate aastate algusest on maksuhalduril olnud suuri probleeme arvevabriku staatuses olevate äriühingutega. Neid on kogu aeg väga aktiivselt kasutatud ning see probleem on suur. Viimastel aastatel on maksuhalduri haldussuutlikus tunduvalt paranenud arvevabrikute vastases võitluses, kuid selle kohane teema on jätkuvalt päevakorras ning prioriteetne. Kui varasemal perioodil määrati makse arvevabrikutele, siis viimastel aastatel on hakatud seda tegema äriühingutele, kes selle teenust kasutavad. Sellest tulenevalt on töö olnud ka tulemuslikum, kuigi töendamisprotsess on läinud keerulisemaks. Lahenduse on saanud mitmed kohtuvaidlused, milles äriühingutele on määratud maksude tasumine arvevabrikutega tehtud fiktiivsete tehingute eest. Rõõm on tõdeda, et iga aastaga suudetakse üha rohkem protsesse võita, mis annab tunnistust maksuhalduri efektiivsemast tööst.

A. Lepassar väitis, et arvevabrikuid kasutatakse üha keerukamates pettuse skeemides, et hajutada riske. Nende tegevus on läinud spetsiifilisemaks ning juhatuse liikmeteks on hakatud värbama isikuid, kellest esmakohtumisel variisikut kahtlustada ei osata. Võib öelda, et arvevabrikute kasutamine on läinud uuele ja kõrgemale tasandile, mis esitab uue väljakutse maksuhaldurile.

A. Lepassare sõnade kohaselt on maksuhaldur aktiivselt korrastama hakanud käibemaksukohustuslaste registrit. Registrit kustutatakse äriühinguid, mis pakuvad arvevabriku teenust või on oma majandustegevuse lõpetanud. Endiselt on probleeme firmade käibemaksu kohustuslasteks registreerimisega. Nende registrisse kandmisel on kontroll viimastel aastatel tunduvalt tõhustunud, kuid ikkagi satub küllalt suur hulk selliseid äriühinguid käibemaksukohustuslaste registrisse, kes hakkavad osutama arvevabriku teenust.

Üheks selliseks põhjuseks võib A. Lepassare sõnul olla registrisse kandja vastavate teadmiste ja kogemuste vähesus. Teiseks põhjuseks on see, et varifirma juhatuse liikmeteks on hakatud registreeritud isikud, kellest ei osata esmapilgul variisikut kahtlustada, kuna neil puuduvad

tüüpilise variisiku tunnused ning sellele saadakse jälile alles hilisema kontrolli käigus. Kolmandaks põhjuseks on see, et mõned äriühingud alustavad oma tegevust ausalt, kuid mingi aja möödudes hakkavad tegelema arvevabrikut teenuse pakkumisega. See võib tuleneda sellest, et firmal ei ole majanduslikult kõige paremini läinud ning lisaraha teenimiseks on mindud libedale teele.

A. Lepassar kinnitas, et käibemaksudokumentide registrisse kandmisel teostatakse teeninduslikku kontrolli ka nende äriühingute suhtes, kes on oma majanduslikku tegevust alustanud koheselt peale äriregistrisse kandmist ning kelle firma käive maksuhalduri juurde registreerimisel tulles on ületanud 250 000 krooni piiri. Kui kontrollimise käigus leiab tõendamist fakt, et arvetel näidatud tehingud olid fiktiivsed, siis keeldutakse nende suhtes registrisse kandmisest. Värskest käibemaksudokumentide registrisse registreeritud äriühingute suhtes viiakse mõne aja möödudes läbi järelkontroll, et saada aegsasti jälile firmadele, kes on tegelema hakanud ebaseadusliku majandustegevusega. Taoliste faktide ilmnemisel võetakse maksuhalduri poolt koheselt kasutusele seadusega ettenähtud meetmed olukorra parandamiseks.

A. Lepassare sõnul teostab teabeosakond riskianalüüsi ning tegeleb kontrolli suunatavate objektide valikuga. Osakonnast on küll kasu olnud, kuid ootused selle osakonna efektiivsusest on suuremad olnud, kui see reaalsuses välja on kujunenud. Põhjuseks võib olla see, et pole täpselt paika pandud need kriteeriumid, mille järgi valik isiku või firma kontrolli suunamiseks langetatakse. Maksuhalduril on võimalus olukorda tõhustada ja edasi arendada, et kontrolli suunatavad objektid oleksid õigesti valitud ning kontrollimise tulemused annaksid positiivsemaid tulemusi.

A. Lepassar väitis, et väärtegade menetlemisel jääb sellega tegelevatel inimestel aegajalt puudu teadmistest ja kogemustest tõendite kogumisel. Paremate tulemuste saamiseks tuleks oskuslikumalt planeerida menetlustoiminguid ning menetlustaktikat. Vähe kasutatakse õigust teostada läbiotsimisi ning seletuste võtmisel jäävad mõnikord välja selgitamata nüansid, mis väärteo menetlemise tõendamisel oluliseks võivad osutuda. Suuremad kogemused ja oskused menetlustoimingute ja –taktika läbi viimiseks on maksuhalduril uurimisosakonna töötajate näol olemas, kes saaksid selles suhtes abiks olla, kuid takistuseks võib saada nende töötajate hõivatus oma tööülesannetega ning inimressursi piiratus.

Lähtuvalt eeltoodust, avaldas A. Lepassar oma arvamust, et olukorra lahenduseks saab olla maksu- ja tollikeskuse töötajatele koolituste ja õppepäevade korraldamine, kus räägitakse ja analüüsitakse kontrollis ja menetluses olnud asjades tehtud vigadest ning õnnestumistest ning enam tuleks koostööd arendada uurimisosakonna töötajatega, kes saavad nõustada menetlustaktikate välja töötamisel ning jagada kogemusi ja informatsiooni.

Puudu on A. Lepassare sõnul ka inimestest. Kehtestatud palgafond ei võimalda mitmete ametikohtade täitmist. Vaja oleks suurendada väärtegade menetlejate arvu. Tööle tuleks võtta noori ja energilisi inimesi, kuid aeg on näidanud, et suurt soovi töötajad selle elukutse vastu ülesse ei näita. Pealegi kõigile selline töö ei sobi, sest oma tööülesannete täitmisel tuleb kokku puutuda olukordadega, mis paljude jaoks on ebameeldivad või isegi hirmutavad. Näiteks tuleb teostada läbiotsimisi või võtta seletusi isikutelt, kes on varem toime pannud kuritegusid.

Võitluses arvevabrikute tegevuse vastu, ei tohiks A. Lepassare meelest ära unustada ka võitlust ümbrikupalkade vastu ning üksikisiku kaudset maksustamist, sest need teemad on tihti peale väga tihedalt seotud arvevabrikute teenuste kasutamisega. Isikute alusetu rikastumine ning ümbrikupalkade välja maksmine on saanud suuresti võimalikuks seeläbi, et firmadest on arvevabrikute teenust kasutades maksuvabalt välja viidud sularaha, mida hiljem kasutatakse kas isiklikuks tarbeks või palkade maksmiseks. Sellise tegevuse tõendamisel mängib olulist rolli vastava informatsiooni omamine ning õige objekti valik. Praegune seis on kahjuks selline, et üksikisiku kaudse maksustamisega tõsiselt ei tegeleta, kuigi see oleks vajalik ning otstarbekas.

A. Lepassar avaldas arvamust, et maksuhaldur üksi ei suuda efektiivselt arvevabrikute tegevust piirata. Selleks peaksid oma panuse andma ka teised asutused ja organisatsioonid. Riik peab välja näitama oma sallimatust sellise tegevuse suhtes, kuna see õõnestab Eesti majandust ning tekitab ebatervet konkurentsi. Parema maksukultuuri kujundamiseks tuleb sellesse aktiivselt kaasata avalikkust ning viia läbi teavitustöö, mis näitab arvevabrikute tegevuse ohtlikkust ning tutvustab maksuhalduri töid ja tegemisi antud probleemiga võitlemisel.

LISA 4. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti uurimisosakonna juhatajaga

Olavi Jakobsoni üleskirjutus 20.03.2007.a. Tallinnas intervjuu Rain Kuusiga.

Rain Kuus asus Maksu- ja Tolliameti Uurimisosakonda tööle 2003. aastal, kus hakkas täitma juhtivinspektori kohustusi kohtueelsel uurimisel. 2006. aasta kevadel sai temast Maksu- ja Tolliameti Uurimisosakonna juhataja.

Rain Kuus väitis, et arvevabrikutega seonduv problemaatika on olnud päevakorras juba aastaid ning selle vastane võitlus on prioriteetne valdkond. Sellega on tegeletud süsteemselt ning järjepidevalt, tänu millele on saavutatud ka teatud edu.

Rain Kuus ütles, et arvevabrikute tegevus hõlmab suurt osa pettusi, millest omakorda olulise osa moodustavad maksupettused. Arvevabrikute kasutamine kahjustab oluliselt Eesti fiskaalhuve ning soodustab ebatervet konkurentsi. Arvevabrikute teenust kasutatakse väga erinevatel eesmärkidel, nii on võimalik selle teenuse abil vähendada ebaausalt maksukohustust, tekitada alusetuid käibemaksu tagastusnõudeid või viia ebaseaduslikult ja maksuvabalt ettevõtlusest välja sularaha. Seda raha saab maksupettur omakorda kasutada näiteks isikliku heaolu tõstmiseks või ümbrikupalkade maksmiseks.

Rain Kuus kinnitas, et oma tegevusega annab maksuhaldur avalikkusele teada, et arvevabrikute kasutamine on taunitav tegevus, selle probleemiga tegeletakse aktiivselt ning sellele tegevusele järgneb seadusega ettenähtud karistus. Arvevabrikute vastases võitluses on võetud põhitähelepanu alla isikud ja firmad, kes kasutavad ja vahendavad aktiivselt arvevabrikute teenust. See tähendab, et menetlemisel tegeletakse tõsiselt õige objekti valikuga. Sellised isikud ja äriühingud ongi need, kes soodustavad arvevabrikute tegevuse laia levikut ning kasutust ning nende ebaseadusliku tegevuse tõkestamisega saab saavutada paremaid tulemusi maksukuulekuse parandamiseks antud valdkonnas.

Rain Kuus avaldas arvamust, et arvestades käesoleva aja ressursse ja võimalusi, siis võib Maksu- ja Tolliameti Uurimisosakonna töötulemusi heaks pidada. Osakonnas on ettenähtud 149 töökohta, millest täitmata on 36 kohta. Seda põhjusel, et praegune palgafond enam ei võimalda ning suhteliselt raske on leida pädevaid inimesi, kes nendel töökohtadel neile

pandud kohustusi edukalt võiks täita. Sisse on juurutatud süsteem, kus igas regioonis on prokurörid, kes on spetsialiseerunud maksukuritegude menetluse juhtimiseks ning järelevalve teostamiseks. Sama süsteem võiks rakenduda ka kohtunike puhul, kuid kahjuks käesoleval ajal see nii ei ole. Selline orienteeritus aitaks kindlasti kaasa arvevabrikute ning maksukuritegude vastases võitluses tervikuna, kuna see võimaldaks kohtunikel tõsta maksuspetsiifilisi teadmisi ning oluliselt lühendada kohtumenetluseks kuluvat aega.

Rain Kuus väitis, et maksuhaldur on hakanud tõsisemalt tegelema õigete objektide valikuga. Määratletakse ära firmad ja isikud, kes analüüsi ja taustauuringute põhjal võivad toime panna maksupettusi ning edastatakse sellekohased andmed kontrolliosakonda või uurimisosakonda. Sellest on kasu olnud ning mõningate selliste objektide suhtes on alustatud väärteo- või kriminaalmenetlust. Paraku peab tõdema, et maksuhalduril on täna puudus väärteomenetlejatest.

Rain Kuus kinnitas, et maksukuritegude menetlemisel ja arvevabrikute vastases võitluses on oluline roll jälitustegevusel, kuna need teod kuuluvad selliste kuritegude valda, kus latentsus on väga suur. Olukorra parendamiseks on kavas regionaalsetesse uurimisosakonna talitustesse paigaldada tehnika, mis tulevikus võimaldab informatsiooni kogumist selles vallas efektiivsemaks muuta. Peale selle oleks vajalik tagada kõikidele regioonidele IT tugi. Osadel regioonidel see käesoleval ajal puudub. IT tugi võimaldab kiirelt ja operatiivselt töödelda laekunud informatsiooni ning teostada vajalike andmete analüüsi, mis omakorda lihtsustab ja kiirendab menetlemise protsessi.

Rain Kuus ütles, et maksuhaldur peab jätkuvalt arendama koostööd teiste riigistruktuuridega nagu näiteks politseiga ning Rahapesu andmebürooga, kes valdavad informatsiooni, mis maksuhaldurile võitluses maksupettustega ja arvevabrikute tegevusega võivad kasulikuks osutada. Samuti peab maksuhaldur jätkama tööd ümbrikupalkade maksmise vähendamiseks ning pöörama rohkem tähelepanu üksikisiku kaudsele maksustamisele, kuna nendes sfäärides liikuva raha päritolu võib olla ebaseaduslik ja seotud rahapesuga.

Rain Kuusi kinnitas, et maksuhaldur peab jätkama tööd avalikkusega. Maksuhaldur peab suutma pakkuda koolitusi ning jagama teavet, mis aitaks parandada isikute ja firmade teadlikkust maksunduse vallas ning aitaks parandada maksukuulekust.

LISA 5. Intervjuu Lääne Ringkonnaprokuratuuri ringkonnaprokuröri

Olavi Jakobsoni üleskirjutus 22.02.2007.a. Pärnus intervjuu Helga Adamsooga.

Helga Adamsoo on juba alates 2002.a. juhtinud ja teostanud järelvalvet Maksu- ja Tolliameti Uurimisosakonna Lääne talituse poolt menetletavates kriminaalajades maksukuritegude kohtueelsel uurimisel.

H. Adamsoo tõdes, et käibemaksupettused on Eestis laialt levinud ning pettusskeemides kasutatakse aktiivselt arvevabrikute teenuseid. See on kuritegevusliik, mille latentsus on võrreldes teiste liikidega tunduvalt suurem ning kahjustab oluliselt riigi majandust, kuna riigieelarvesse jäävad laekumata märkimisväärsed summad.

Menetluses olnud maksukuritegudes on alati oma osa olnud arvevabrikutel. Taoliste kriminaalajade menetlus on aja- ja inimressursi mahukas. Olenevalt kriminaalaja menetluse iseärasustest, võib kohtueelne uurimine kesta 6 kuust kuni 2 aastani. Väga oluline roll tõendite kogumisel on jälitustegevusel ja õigesti planeeritud taktikal, mis eeldab menetlejate kõrget professionaalsust, suuri kogemusi, eriteadmiste olemasolu ning prokuröri asjatundlikust.

H. Adamsoo tõi välja probleemi, et riigi tasandil on lähtuvalt menetlejate suutlikkusest piiritlemata väärteo ja kuriteo piir, mis tähendab seda, et kehtiva seadusandluse kohaselt peaks maksuhaldur menetlema kõiki maksupettusi, millel on väärteo või kuriteo koosseisu objektiivsed tunnused, kuid reaalselt on see ilmvõimatu. Tema arust peaks maksuhalduril olema võimalus valida kriminaalmenetluse alustamise eelselt tegusid, mis on süüdimõistmiseks perspektiivsed ning kus oleks tehtud õige objekti valik isikute ja äriühingute suhtes. See võimaldaks oluliselt ressursse kokku hoida, riigile rohkem raha tagasi tuua, ning mõjutaks positiivselt avalikkuse suhtumist ja ausat äritegevust.

H. Adamsoo kinnitas, et Eestis on olemas prokurörid, kes on suutelised maksukuritegude menetlust juhtima, kuid tihtipeale on nad hõivatud ka teiste kuriteoliikide menetlemise juhtimisega ning seetõttu on tekkinud suur töökoormus. Sellest tulenevalt ei jõua kriminaalajad, milles menetlus on lõpule viidud nii kiiresti kohtusse, kui seda oleks vaja.

Praegusel ajal on prokuröridel kriminaalasju käes üle kümne, aga optimaalne oleks 5 kuni 6, millest 2 kuni 3 oleks kohtuurimise faasis ning ülejäänud eeluurimise faasis.

H. Adamsoo avaldas arvamust, et positiivsema tulemuse annaks see, kui prokurörid, kes maksukuritegude menetlemise juhtimisega tegelevad, oleksid sellele spetsialiseerunud, sest selle alaga tegelemine nõuab piisavalt palju eriteadmisi maksundusest ning äritegevusest. Spetsialiseerumine võiks toimuda ka kohtunikele, kes kohtutes maksuasjades kohtumenetlust läbi viivad. Seda põhjusel, et kohtunik saavutaks antud liiki kohtuasjades suurema kompetentsuse ning saaks kiirest hinnata iga pettuses osalenud isiku reaalselt rolli ning vastutuse suurust. Peale selle on väga oluline, et kohtunik näeks valgekraede kuritegevuse – maksupetturlusega tegelevate, üldjuhul varasemalt kohtulikult karistamata isikute tegelikku ohtlikkust ühiskonnale, vaatamata nende korrektsele keelekasutusele, positsioonile ühiskonnas ja hoolitsetud välimusele, sest enamasti just sellised isikud maksukuritegusid toime panevadki, kasutades teisi isikuid. Maksupettuste tegelikud toimepanijad erinevad oma välise kesta poolest tunduvalt neist isikutest, keda kohtunik on harjunud muidu kohtuprotsessidel süüpingis istumas nägema.

Teatud probleeme on notaritega, kes vormistavad äriühingute ostu-müügi tehingute käigus juhatuse liikmeteks variisikuid. Üldjuhul ei tehta seda teadlikult, kuid kui kahtlus tekib tehingu vormistamisel, siis peaks notar kasutama õigust küsitleda spetsiifilisemalt isikut, kes kavatses soetada äriühingu ning kahtlusele kinnituse saamisel, keelduma tehingu sõlmimisest. H. Adamsoo arvamuse kohaselt saab selle probleemi leevendamiseks maksuhaldur korraldada notaritele koolitusi, kus tutvustatakse variisiku tunnuseid ning räägitaks ohtudest, mis variisiku ja varifirma tegevus endaga kaasa toob ning samas rõhutaks notari kutseetikale vastava käitumise olulisust.

H. Adamsoo väitis, et maksukuritegude menetlemisel tuleb põhisuunaks võtta isikute ja äriühingute süü tõendamine, kes teadlikult kasutavad oma majandustegevuses arvevabrikute teenuseid ning kes sellest kõige enam tulu saavad. Neid tuleks käsitleda kui teo toimepanijaid ning arvevabriku teenuse pakkujaid teole kaasaaitajatena. Selline käsitus annab efekti, kus süü raskus langeb neile, kellest tegelikult kuritegelik käitumine alguse saab ja kes arvevabrikute kasutamisest kõige enam kasu saavad ning kes tegelikkuses arvevabrikute laia levikut ja kasutamist soodustavad, tekitades sellega ebaausat konkurentsi Eesti majanduses.

H. Adamsoo märkis, et Eesti seadusandluses tehakse pidevalt muudatusi, mis on tekitanud teatud ebastabiilsuse. Mõned vastu võetud seadusemuudatused võivad tulevikus arvevabrikute teenust kasutavate ja teenust pakkuvate isikute seaduskuulekust parandada. Põhjuseks see, et enim sai kuritegelikku ühendust rakendada vaid esimese astme kuritegude puhul, siis alates 2007.a. märtsist saab seda rakendada ka teise astme kuritegude puhul, kus selle teo tunnused on suudetud tuvastada. See võimaldaks prokuratuuril kuritegelikke kooslusi kohtu ette saada ja süüdlaste suhtes taotleda kohtult kõrgemat karistust. Maksukuritegude puhul on selline asi täiesti reaalne ning seda tuleks aktiivselt kasutama hakata. Praegune seadusandlus ei võimalda maksupetturite puhul kahjuks rakendada ka laiendatud konfiskeerimist, mis avaldaks kindlasti suurt mõju, kuna maksupettuse eesmärk on just raha säilitamine maksmata maksude arvelt. Tuleb tõdeda, et endiselt on seadustes kohti, mida kurjategijad ära kasutavad, et karistusest ja vastutuses vabaneda.

Rakendama peaks hakkama üksikisiku kaudset maksustamist, sest paljud isikud on oma vara saanud ebaseadusliku majandustegevuse tagajärjel, milles nii mõnigi kord on kasutatud arvevabrikute teenust sularaha äriühingust välja viimiseks. Välja viidud raha on läinud aga maksuvabalt äriühinguga seotud isikute isiklikuks tarbeks.

Oluline on H. Adamsoo meelest ausa maksukultuuri kujundamine Eestis. Selleks tuleb riigil tugevat tööd teha avalikus sektoris ning tegeleda preventsiiooniga. Inimesi tuleks teavitada ja harida maksunduse erialal. Isikute kujundamine saab alguse kodust ja koolist ning seepärast oleks hea, kui koolides käsitletak maksunduse teematikat, et noored saaksid juba aegsasti ettekujutuse, kust maksud laekuvad, milleks neid kogutakse ja kuhu kogutud maksusummad suunatakse, kuidas see riiki ja majandust mõjutab ning milliseid teenuseid rahvas sellega seonduvalt riigilt saab.