

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Anna Svintitskaja

KONFISKEERITUD AKTSIISIKAUBA MAKSUSTAMINE

Lõputöö

Juhendaja:

Eve-Ly Kübard, MA

Kaasjuhendaja:

Uno Silberg, PhD

Tallinn 2011

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2011
Töö pealkiri: Konfiskeeritud aktsiisikauba maksustamine	
Töö autor: Anna Svintitskaja	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
<p>Töö on kirjutatud eesti keeles ning võõrkeelne kokkuvõte on vene keeles. Töö koosneb 46-st leheküljest, kasutatud on 24 allikat, millele on töös viidatud. Informatsiooni ja uuringu tulemuste piltlikuks edastamiseks on kasutatud lõputöös tabeleid.</p> <p>Lõputöö teema aktuaalsust kinnitab see, et EL-i Kohtu sigarettide salakaubaveo kaasustes tehtud kohtuotsused võivad oluliselt mõjutada Eesti MTA senist praktikat, ning tuua kaasa Eesti maksuseaduste, eeskätt ATKEAS-i muutmise vajaduse.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on analüüsida konfiskeeritud aktsiisikauba maksustamisel tekkivaid probleeme. Selleks, et töö eesmärki saavutada on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Antakse ülevaade aktsiisikaupade maksustamise põhimõtetest, maksuvõla, tollivõla ning aktsiisi maksukohustuse tekkimisest ja lõppemisest.2. Antakse ülevaade konfiskeerimise olemusest ja selle õiguslikust alusest.3. Antakse ülevaade Euroopa Kohtu lahenditest C-459/07 ja C-230/08.4. Antakse ülevaade MTA tegevusest aktsiisikaupade konfiskeerimisel ning analüüsitakse ATKEAS-i vastavust Euroopa Kohtu lahenditele. <p>Lõputöös kasutatakse nii kvantitatiivset uurimismeetodit, täpsemalt MTA statistika andmete analüüsi, kui ka kvalitatiivset uurimismeetodit, täpsemalt Euroopa Kohtu lahendite analüüsi.</p> <p>Autor jõudis järeldusele, et ATKEAS-i muudatus, mille kohaselt hakati konfiskeeritud aktsiisikaubalt aktsiisi sisse nõudma, ei mõjutanud isikuid salakaubaveost loobuma. Selle probleemi lahenduseks pakub autor karistust karmimaks muuta ning tollijärelevalvet laiendada. Lõputöös püstitatud eesmärk on täidetud ning tõendatud probleemi olemasolu.</p>	
Võtmesõnad: konfiskeerimine, maksuvõlg, tollivõlg, aktsiisikaup, salakaubandus, Tolliseadustik	
Ключевые слова: конфискация, налоговая задолженность, таможенная задолженность, товар, облагаемый акцизным налогом, контрабандная торговля, свод Таможенных законов	
Säilitamise koht:	
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja: Eve-Ly Kübard	Allkiri:
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktori nimi:	Allkiri:

SISUKORD

MÕISTETE JA LÜHENDITE SELGITUS	4
1. AKTSIISIKAUPADE MAKSUSTAMINE IMPORDIL.....	8
1.1 Aktsiisikaupade maksustamise põhimõtted	8
1.2 Aktsiisikauba konfiskeerimine	15
2. ÜLEVAADE AKTSIISIKAUPADE KONFISKEERIMIST KÄSITLEVATEST EUROOPA KOHTU LAHENDITEST NING MAKSU- JA TOLLIAMETI PRAKTIKAST	24
2.1 Euroopa Kohtu lahendite C-459/07 ja C-230/08 ülevaade ja analüüs	24
2.2 ATKEAS-i ning Maksu- ja Tolliameti praktika vastavus Euroopa Kohtu lahenditele	32
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	43
TABELITE LOETELU	46

MÕISTETE JA LÜHENDITE SELGITUS

AS – Alkoholiseadus

ATKEAS - Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus

EL – Euroopa Liit

KarS – Karistusseadustik

MKS – Maksukorralduse seadus

MTA – Maksu- ja Tolliamet

MTK – Maksu- ja Tollikeskus

TubS - Tubakaseadus

TS – Tolliseadus

VTMS – Väärteomenetluse seadustik

ÜTS – Ühenduse tolliseadustik

Aktsiisikaup – kaup, mida maksustatakse aktsiisiga (alkohol, tubakatooted, kütus ja elektrienergia).¹

Aktsiisikauba importija - isik, kelle poolt või kelle nimel deklareeritakse aktsiisikaup vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile ühenduse tolliseadustiku mõistes.²

Imporditollimaks – tollimaks ja samamõjuline maks, mis tuleb tasuda seoses kauba impordiga.³

¹ Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus, 04.12.2002, jõustunud 01.04.2003 - RT I 2003, 2, 17 ... RT I, 30.12.2010, 6, § 1 lg 1.

² *Ibid*, § 9.

³ Ühenduse Tolliseadustik, vastu võetud Nõukogu määrusega nr 2913/92, 12.10.1992, artikkel 4 p 10.

Konfiskeeritud kaup – väärteomenetluses konfiskeeritud kaup, mille konfiskeerimise otsus on jõustunud või kriminaalasjas kohtuotsuse- või määrusega konfiskeeritud vara, mis on tollis vastutaval hoiul.

Maksuvõlg - maksukohustuslase poolt tähtpäevaks tasumata jäetud maksusumma, tähtpäevaks tasumata jäetud maksusummalt arvestatud intress ning tollivõlast tulenev tähtpäevaks tasumata maksusumma ja sellelt arvestatud intress.⁴

Tollideklaratsioon – toiming, millega isik avaldab ettenähtud vormis ja korras soovi suunata kaup teatavale tolliprotseduurile.⁵

Tollikontroll - tolli konkreetsed toimingud nagu kauba läbivaatamine, dokumentide olemasolu ja autentsuse kontroll, ettevõtjate raamatupidamis- ja muude dokumentide läbivaatamine, transpordivahendite läbivaatamine, pagasi ja muu isikuga kaasas liikuva või tema juures oleva kauba läbivaatamine, ametlikud järelepärimised ja muud samalaadsed toimingud, mille eesmärk on tagada tollieeskirjade ja kui see on asjakohane, tollijärelevalve all oleva kauba suhtes kohaldatavate muude normide täitmine.⁶

Tollivõlg – isiku kohustus tasuda imporditollimaksu (tollivõlg impordil) või eksporditollimaksu (tollivõlg ekspordil) summa, mis kehtivate ühenduse õigusaktide alusel tuleb konkreetsetelt kaupadelt tasuda.⁷

⁴ Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 10.12.2010, 4, § 32.

⁵ ÜTS, *supra nota* 3, artikkel 4 p 17.

⁶ *Ibid*, artikkel 4 p 14.

⁷ *Ibid*, artikkel 4 p 9.

SISSEJUHATUS

Aktsiisikaupadelt makstav aktsiis ja käibemaks moodustab olulise osa Eesti riigieelarvest, samuti on aktsiisikaupade maksupettuste ja salakaubaveo tõkestamine MTA üks prioriteete. Teema valiku tegemisel lähtus autor sellest, et aktsiisikauba import on tänapäeval üks populaarsematest kauba liigi impordist, millega puutuvad kokku mitte ainult ärimehed kui ka tavalised inimesed.

Kauba impordi ja ekspordi korra kehtestavad EL-i tollieeskirjad. Tollimaksude kehtestamine on täielikult EL-i pädevuses, samuti on valdav osa tollieeskirjadest kehtestatud Euroopa Nõukogu ja Komisjoni määrustega, mis on liikmesriikide suhtes otsekohalduvad. Siiski on teatud tollipoliitika valdkonnad, näiteks tolliametnike pädevus ning tollikontrolli toimingud, mille osas võivad liikmesriigid kehtestada täiendavad õigusnormid.

Lõputöö teema aktuaalsust kinnitab see, et EL-i Kohtu sigarettide salakaubaveo kaasustes tehtud kohtuotsused võivad oluliselt mõjutada Eesti MTA senist praktikat, ning tuua kaasa Eesti maksuseaduste, eeskätt ATKEAS-i muutmise vajaduse.

Enne 2008. aastat ATKEAS-i ja KarS-i alusel aktsiisikauba konfiskeerimise puhul süüdistatavale isikule määrati rahaline karistus. Pärast 1. jaanuaril 2008. aastal ATKEAS-i muudatuste jõustumist peale aktsiisikauba konfiskeerimist ja ette nähtud rahalise karistuse määramist, määratakse ning nõutakse sisse ka aktsiis.

Lõputöö probleemiks on see, et ATKEAS-iga reguleeritud konfiskeeritud aktsiisikauba maksustamine ei ole kooskõlas Euroopa Kohtu lahendites kajastatud põhimõtetega. Seda võib näha lõputöös toodud EL-i kohtuasjadest C-459/07 ja C-230/08.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida konfiskeeritud aktsiisikauba maksustamisel tekkivaid probleeme. Selleks, et töö eesmärki saavutada on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade aktsiisikaupade maksustamise põhimõtetest, maksuvõla, tollivõla ning aktsiisi maksukohustuse tekkimisest ja lõppemisest.
2. Antakse ülevaade konfiskeerimise olemusest ja selle õiguslikust alusest.
3. Antakse ülevaade Euroopa Kohtu lahenditest C-459/07 ja C-230/08.
4. Antakse ülevaade MTA tegevusest aktsiisikaupade konfiskeerimisel ning analüüsitakse ATKEAS-i vastavust Euroopa Kohtu lahenditele.

Lõputöös kasutatakse nii kvantitatiivset kui ka kvalitatiivset uurimismeetodit. Kvantitatiivne uurimismeetod hõlmab MTA statistika andmete analüüsi. Kvalitatiivne uurimismeetod seisneb Euroopa Kohtu lahendite analüüsis. Autor on valinud ülalmainitud uurimismeetodeid, sest nad sobivad käesoleva teema käitlemiseks kõige paremini, kuna statistiliste andmete ja dokumentide analüüsimine aitab eesmärki saavutada.

Lõputöö koosneb kahest osast: teoreetiline ja empiiriline. Iga osa, mis tähendab iga peatükk, jaguneb veel alapeatükkideks. Esimeses peatükis antakse ülevaade maksustamise põhimõtetest, maksuvõla, tollivõla ning aktsiisi kohustuse tekkimisest ja lõppemisest. Käsitletakse ka tollieeskirjade rikkumise puhul kauba konfiskeerimist ning antakse ülevaade konfiskeerimise olemusest ja õiguslikust alusest.

Teises peatükis analüüsitakse Euroopa Kohtu lahendeid C-459/07 ja C-230/08 ning MTA süüteostatistikat, mis annab ülevaate kinnipeetud ja konfiskeeritud aktsiisikaupadest. Lõputöö empiirilises osas tehakse autoripoolsed järeldused ATKEAS-i ning MTA praktika vastavusest käsitletud lõputöös Euroopa Kohtu lahenditele.

Töö koostamisel kasutatakse Eesti ja EL-i õigusakte, kirjandust, Interneti allikaid, varasemaid uurimusi ning MTA poolt kogutuid statistilisi andmeid.

1. AKTSIISIKAUPADE MAKSUSTAMINE IMPORDIL

1.1 Aktsiisikaupade maksustamise põhimõtted

Tänapäeval suur hulk reisijaid ostavad endale välismaalt suveniire ja kaupu. Lisaks erinevatele riideesemetele ja kodukaupadele soetavad reisijad tagasitulekul tavaliselt ka erinevaid aktsiisikaupu, näiteks sigarette ja alkoholitooteid. Kui aga reisijad tulevad väljastpoolt EL-i (nt Venemaalt, Hiinast, Ukrainast jne), siis on maksuvabasid piirmäärasid ületavate kaupade puhul tegemist kauba impordiga.

Alates aastast 2004, kui Eesti liitus EL-iga tähistab mõiste „import“ kauba sissevedu ühenduse tolliterritooriumile.⁸ Tollimaksude ja tollieeskirjade kehtestamine on täielikult EL-i pädevuses, mistõttu seda valdkonda reguleeritakse kogu ühenduses otsekohaldatavate määrustega.⁹

Kuna aktsiisid mõjutavad kauba hinda ning seetõttu võib aktsiisidega maksustamine takistada kaupade vaba liikumist ühisturul, siis ühtlustatakse EL-is aktsiisialaseid maksueeskirju.¹⁰ Peamine õigusakt selles valdkonnas on nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiv 2008/118/EÜ aktsiisikaupade ja nende hoidmise, veo ja kontrolli üldise süsteemi kohta (nn süsteemidirektiiv).¹¹

Eraldi direktiivides (92/79/EMÜ, 92/83/EMÜ, 92/84/EMÜ) ühtlustatakse aktsiisikaupade nomenklatuur, maksuvabastused ja minimaalsed maksumäärad, mida liikmesriigid peavad rakendama. Sellest hoolimata on liikmesriikide vahel aktsiisimäärade küllaltki suured erinevused, eriti alkoholi ja tubaka osas.¹²

⁸ Lehis, L., Maksuõigus (Tallinn: Juura, 2009), lk 439.

⁹ Lehis, L., Maksuõigus, *supra nota* 8, lk 52.

¹⁰ Huberg, M., Uusorg, M., Lasse, L., Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega (Tartu: OÜ Maksuaksjate Liidu Kirjastus, 2008), lk 237.

¹¹ Lehis, L., Maksuõigus, *supra nota* 8, lk 430.

¹² *Ibid*

Eestis võeti süsteemidirektiivi üldnõuded (aktsiisiladude haldamine) üle 1. aprillist 2003. aastast kehtima hakanud seadusega, liikmesriikidevahelist kaubandust puudutavad erieeskirjad (nt registreeritud kauplejaid, kaugmüüki ja aktsiisi tagastamist puudutav regulatsioon) rakendusid Eesti liitumisel EL-iga 1. mail 2004. aastal.¹³

Eelpoolviidatud direktiivid puudutavad nii nimetatud euroaktsiise ehk alkoholi-, tubaka- ja energiatoodete aktsiis. Teistele kaupadele võib aktsiise ja muid kaudseid makse kehtestada, kuid need ei tohi olla vastuolus üldiste kaupade ja teenuste vaba liikumise põhimõtetega.¹⁴

Aktsiisiga maksustatakse teatud konkreetset kaubagrupperi. Alkoholi, tubakatooteid, kütust ja elektrienergiat maksustatakse aktsiisiga ATKEAS-i alusel ning aktsiisikaupade maksustamisel lähtutakse EL-i vastavatest õigusaktidest.¹⁵ Kuivõrd käesoleval juhul on käsitletavaks teemaks konfiskeeritud aktsiisikauba aktsiisiga maksustamine, ei käsitle me järgnevalt elektrienergiat.

Aktsiisiga maksustatakse üldjuhul tarvitavaid asju¹⁶ ning maksustamisel kehtivad kõik tarbimismaksu üldised põhimõtted, nagu neutraalsuse põhimõte (kauba maksustamine ei tohi sõltuda müüja või tootja isikust) ja sihtkohamaa printsiip (maksustamine toimub kauba tarbimiskohas).¹⁷

Aktsiis ei asenda käibemaksu, vaid täiendab seda. Aktsiisiga maksustatud kaubad maksustatakse üldises korras käibemaksuga, kusjuures aktsiis suurendab käibemaksuga maksustatavat väärtust.¹⁸

Üldistatult võib öelda, et teatud kaubagrupperide puhul kehtib tavapärasest kõrgem maksumäär, mis jaguneb käibemaksuks ja aktsiisiks. Aktsiise ei saa siiski käibemaksu lisaprotsendina

¹³ Huberg, M., Uusorg, M., Lasse, L., Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, *supra nota 10*, lk 237.

¹⁴ *Ibid*

¹⁵ Rahandusministeerium, „Aktsiisid”, <www.fin.ee/index.php?id=276> (25.11.2010).

¹⁶ Lehis, L., Maksuõigus, *supra nota 8*, lk 425.

¹⁷ *Ibid*, lk 426.

¹⁸ *Ibid*, lk 425.

vaadelda, sest aktsiiside administreerimine toimub omaette eeskirjade kohaselt ning need ei ole seotud käibemaksuarvestusega.¹⁹

Kuna aktsiisid on kaudsed maksud, siis sarnanevad nad selles osas käibemaksuga. Maksukoormust kannab lõpptarbija, kes kasutab aktsiisikaupa ettevõtlusväliselt, kuid maksu koguvad ja maksjad on ettevõtjad, kes toodavad või impordivad kaupu. Tarbimist maksustatakse toote hinna suurendamise kaudu. Erinevalt käibemaksust aktsiis jääb tarbijale varjatumaks, sest müüja ei näita arvetel kauba hinnas sisalduvat aktsiisi.²⁰

Aktsiiside kehtestamisel lähtutakse maksevõimelisuse põhimõttest – aktsiisiga maksustatavad kaubad ei kuulu tavaliselt esmatarbekaupade hulka, kuigi neid tarbitakse palju. Aktsiisikaupade tarvitamine annab tunnistust isiku maksevõimest ning aktsiisidega maksustamine on üldiselt ühiskonnas aktsepteeritav ning vastab inimeste ettekujutusele õiglasest maksustamisest.²¹

Aktsiisidel on lisaks fiskaalsele eesmärgile tarbimist piirav ja turgu reguleeriv iseloom. Aktsiisidega piiratakse tervisele ja keskkonnale ohtlike kaupade tarbimist. Aktsiisi kogumist võib põhjendada ka näiteks vajadusega koguda täiendavat raha maksustavate kaupade tarvitamisest tingitud kulutuste katteks, nagu näiteks alkoholismist põhjustatud haiguste ravi või teede ehitus. Aktsiiside kaudu püütakse mõjutada tarbijate eelistusi, näiteks eelistada lahjemaid alkohoolseid jooke või keskkonnale ohutumat kütust.²²

Aktsiisi kui tarbimismaksu üks põhimõte on ka see, et maksustamine ei tohi sõltuda kauba päritolust. Eestis toodetud, teisest EL-i liikmesriikidest Eestisse sisseveetud ja kolmandatest riikidest imporditud kaubad maksustatakse ühtemoodi.²³ Samal ajal aktsiiside puhul kehtib juba

¹⁹ *Ibid*

²⁰ *Ibid*

²¹ *Ibid*, lk 425 - 426.

²² *Ibid*, lk 426 - 427.

²³ *Ibid*, lk 427.

eespool mainitud tarbimismaksudele omane nii nimetatud sihtkohamaa põhimõte, mis tähendab, et iga kaupleja peab tootelt selle riigi aktsiisi maksma, kus asub toote lõpptarbija.²⁴

Eestis toodetud aktsiisikaubalt maksab aktsiisi aktsiisilaopidaja, Eestisse teisest liikmesriigist toimetatud aktsiisikaubalt üldjuhul aktsiisilaopidaja või registreeritud kaupleja ning Eestisse imporditud aktsiisikaubalt importija.²⁵ Eestis toodetud aktsiisikauba eksport on maksuvaba ning Eestisse imporditud aktsiisikaup maksustatakse Eestis.²⁶

Aktsiisikauba import on ATKEAS-i § 10 lg 1 alusel aktsiisikauba vabasse ringlusse lubamine ÜTS mõistes.²⁷ Aktsiisikauba impordiks loetakse ka aktsiisikauba toimetamist Eestisse nõukogu direktiivi 2008/118/EÜ artiklis 5 nimetatud territooriumidelt (nt Kanaari saared, Prantsusmaa ülemeredepartemangud jne), mis moodustavad osa EL-i tolliterritooriumist.²⁸

Samas ei ole ÜTS mõistes kauba vabasse ringlusse lubamine ning kauba import sünonüümid. Vabasse ringlusse lubamine hõlmab kaubanduspoliitiliste meetmete rakendamist ning importimisel tasumisele kuuluvate maksude tasumist, sealhulgas aktsiisi tasumist. Import tollieeskirjade tähenduses hõlmab aga igasugust sissevedu, mis tähistab eelkõige tollipiiri ületamist.

Aktsiisikauba import maksustatakse, kuid maksukohustuse tekkimise aeg sõltub sellest, kas kaup imporditakse aktsiisilattu või lubatakse kohe tarbimisse.²⁹ Aktsiisikauba kohe tarbimisse lubamine rakendub põhiliselt füüsiliste isikute poolt pagasis sisseveetud või postipakiga saadetud kaubale.³⁰ Viimase variandi puhul, kui kaup saadetakse Eestisse ühendusevälisest riigist postina, peab postiteenuse osutaja esitama tollile piiril paiknevas tolliasutuses vastavalt posti liigile koos

²⁴ *Ibid*, lk 435.

²⁵ Rahandusministeerium, „Aktsiisid”, *supra nota* 15.

²⁶ Lehis, L., Maksuõigus, *supra nota* 8, lk 434.

²⁷ ATKEAS, *supra nota* 1, § 10 lg 1.

²⁸ *Ibid*, § 10 lg 2.

²⁹ Lehis, L., Maksuõigus, *supra nota* 8, lk 434.

³⁰ *Ibid*

rahvusvahelise saatelehega ning post loetakse ajutiselt ladustatuks kuni tollikäitlusviisi määramiseni.³¹

Kui väljastpoolt EL-i saabunud aktsiisikaup imporditakse aktsiisilattu, siis samuti ladustatakse seda ajutiselt tolliterminalis kuni tollikäitlusviisi määramiseni.³² TS-i alusel tollikäitlusviis on kauba vabasse ringlusse lubamine, ekspordi ja majandusliku mõjuga tolliprotseduuride rakendamine, vabatsooni ja vabalattu toimetamine, kauba hävitamine tollijärelevalve all või ülekandmine riigi omandisse.³³

Kui aktsiisikaup toimetatakse aktsiisilattu, siis saab imporditav aktsiisikaup ajutise aktsiisivabastuse³⁴ ning kaup maksustatakse aktsiisilaost väljumisel samadel tingimustel nagu Eestis toodetud kaup.³⁵ Kui aktsiisikaup imporditakse tingimusel, mis ei võimalda ajutise aktsiisivabastuse rakendamist, näiteks reisija pagasis või kaupleja poolt, kellel ei ole aktsiisilaopidaja õigust, siis makstakse aktsiis tollivormistuse käigus ÜTS-i ja selle rakendusaktide kohaselt.³⁶

Selleks, et esitada maksunõuet, on vajalik esmalt selgeks teha see isik, kellele maksunõue esitada. Selleks isikuks on aktsiisimaksja ehk isik, kellel on seaduse alusel aktsiisikohustus tekkinud. Kuivõrd käesoleval juhul on käsitlese all üksnes sellised maksunõuded, mis esitatakse konfiskeeritud aktsiisikauba osas, siis ei ole siinkohal asjakohane käsitleda kõiki võimalikke isikuid, kes võivad teatud juhtumil aktsiisimaksjaks osutada vaid üksnes neid, kelle osas on käesolevat teemat arvestades (st konfiskeerimise koosseisudest ja juhtumitest tulenevalt) suurem tõenäosus, et nad võivad kvalifitseeruda aktsiisimaksjateks. Selliste aktsiisimaksjatena võiks käsitleda: aktsiisilaopidajat ATKEAS mõistes³⁷ ja võlgnikku ÜTS mõistes³⁸.

³¹ Rahvusvahelisele postisaadetisele tollikäitlusviisi määramiseks vajalike tolliformaalsuste teostamise kord, 07.07.2005, jõustunud 01.08.2005 - RT I 2005, 41, 315 ... RT I 2009, 40, 272, § 3 lg 1.

³² Lehis, L., Maksuõigus, *supra nota* 8, lk 434.

³³ Tolliseadus, 13.04.2004, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2004, 28, 188... RT I 2010, 11, 55, 6. peatükk.

³⁴ ATKEAS, *supra nota* 1, § 26 lg 1 p 5.

³⁵ Lehis, L., Maksuõigus, *supra nota* 8, lk 434.

³⁶ *Ibid*

³⁷ ATKEAS, *supra nota* 1, § 3, § 22 lg 1 p 1.

³⁸ ÜTS, *supra nota* 3, artikkel 4 p 12.

Kui lähtuda Eesti MTA praktikast, siis võib öelda, et aktsiisikaupade ebaseadusliku impordiga puutuvad tolliametnikud kokku iga päev. Sigarettide salakaubavedu on Eesti idapiiril tõsiseks probleemiks. Seepärast võib teha järeldust, et määruste ja direktiivide olemasolu eriti ei peata inimesi tuua väljastpoolt EL-i sellist aktsiisikauba kogust, mis on õigusaktide alusel keelatud. Seadusvastase aktsiisikaupade impordi puhul on MTA-l pädevus rakendada tõkestavaid meetmeid EL-i tollieeskirjade ning Eesti õigusaktide alusel.

Kui tollikontrolli käigus selgub, et tegemist on salakaubaga või kavatses reisija tuua tolliterritooriumile maksuvaba piirnormi ületava kaubakoguse, peab toll kauba kinni, kaup konfiskeeritakse ning hiljem hävitatakse. Importijale määratakse väärteomenetluses raha trahv, kriminaalmenetluses rahaline karistus.

Isikul, kes ebaseaduslikult tolliterritooriumile aktsiisikaupa toimetab, tekib tollivõlg.³⁹ ÜTS-i kohaselt moodustab tollivõla vaid tollimaks ning kuna aktsiisikauba konfiskeerimisel tollivõlg lõpeb, siis tollimaksu sisse ei nõuta. Kuna aga aktsiisi ei arvata tollivõla hulka, tekib aktsiisi osas ATKEAS-i alusel maksukohustus. Teisiti öeldes maksukohustus ei lõpe tollivõla lõppemisega illegaalse aktsiisikauba konfiskeerimisel.⁴⁰

ÜTS artikli 202 lõike kohaselt tekib tollivõlg ühendusevälise kauba impordil siis, kui kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, tuuakse ebaseaduslikult tolliterritooriumile.⁴¹ Samuti tekib tollivõlg impordil siis, kui vabatsõonis või -laos asuv kaup tuuakse ebaseaduslikult EL-i tolliterritooriumi muusse ossa.⁴²

ÜTS artikli 233 alusel lõpeb impordil tekkiv tollivõlg siis, kui imporditollimaksu summa tasutakse, tolliprotseduurile deklareeritud kaupa käsitlev tollideklaratsiooni kehtestakse tunnistatuks või kui kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaksud, konfiskeeritakse, arestitakse

³⁹ *Ibid*, artikkel 202 lg 2.

⁴⁰ ATKEAS, *supra nota 1*, § 24 lg 7.

⁴¹ ÜTS, *supra nota 3*, artikkel 202 lg 1 p a.

⁴² *Ibid*, artikkel 202 lg 1 p b.

ning samal ajal või järgnevalt konfiskeeritakse, hävitatakse tollijärelevalve all või loovutatakse riigile.⁴³

Kui isikul lasub tollivõlast tuleneva maksusumma tasumise kohustus, siis muutub isik ÜTS alusel võlgnikuks.⁴⁴ Seejärel tuleb ära näidata, millest tulenevalt on toll asunud seisukohale, et vastav isik on konkreetsel juhtumil võlgnikuks ÜTS mõttes. Selles osas tuleb viidata ühele konkreetsele imporditollivõla tekkimist käsitlevale ÜTS sättele ning viidata kõikidele faktilistele asjaoludele, millest tulenevalt on toll seisukohal, et tegemist on võlgnikuga.

Eelviidatud asjakohasteks ÜTS säteteks on ÜTS artiklid 201 lg 3, 202 lg 3, 203 lg 3, 204 lg 4 ja 205 lg 3. Kuna käesolevas töös on teemaks üksnes konfiskeeritud aktsiisikauba maksustamine, siis ei ole kõigi eeltoodud sätete kohaldamine tõenäoline ning seega käsitletakse üksnes sätteid, mille rakendamine on käsitletaval juhul tõenäolisem artiklites 201, 202 ja 203.

ÜTS-i mõistes kui aktsiisikauba sisseveol kaasneb tollivõla tekkimine, siis tekib võlgnikul tollivõla tekkimise päeval maksukohustus.⁴⁵ Maksukohustus on maksuõigussuhtest tulenev peasooritus. Maksukohustus tekib vahetult maksuseadusest sätestatud teokoosseisu saabumisel⁴⁶ ning vahetult seaduse või volikogu määruse alusel. See tunnus viitab maksukohustuse avalik - õiguslik iseloomule.⁴⁷ Maksukohustuse realiseerimiseks ei ole vaja kohustatud isiku nõusolekut ning seda ei saa asendada mitterahalise sooritusega (nt üldkasulik töö, kaitseväeteenistuse kohustus jne).⁴⁸

Maksukohustuste täitmist nimetatakse maksumenetluses sooritusmenetluseks ning MKS § 105 kohaselt peavad maksusumma ja maksukohustustest tulenevad kõrvalkohustused olema tasutud maksuseaduses või haldusaktis määratud tähtpäevaks.⁴⁹

⁴³ *Ibid*, artikkel 233.

⁴⁴ *Ibid*, artikkel 4 p 12.

⁴⁵ ATKEAS, *supra nota 1*, § 24 lg 7.

⁴⁶ Lehis, L., Maksuõigus, *supra nota 8*, lk 109.

⁴⁷ Huberg, M., Uusorg, M., Lasse, L., Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, *supra nota 10*, lk 21.

⁴⁸ *Ibid*

⁴⁹ Lillemets, K., Maksukorraldus (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006), lk 66.

Maksudeklaratsiooni esitamata jätmine või väärarvutuse esitamine ei muuda seaduse alusel tekkinud maksukohustust olematuks – sellises olukorras algab intresside arvestamine ja maksu määramise aegumistähtaaja kulgemine maksukohustuse tekkimise päevast.⁵⁰

Kui maksukohustuslase poolt jääb tähtpäevaks tasumata maksusumma või sellelt summalt arvestatud intress, siis tekib maksukohustuslasel maksuvõlg,⁵¹ mida võib maksuhaldur sisse nõuda ja vajadusel rakendada maksuvõlgade sissenõudmisel sanktsioone vastavalt maksukorralduse seadusele.⁵² Need vajalikud sunnivahendid maksukohustuste õigeaegseks ja kohaseks täitmiseks on maksuõiguses ette nähtud.⁵³

Kokkuvõtteks aktsiisid kehtivad alkoholile, tubakatoodetele, kütusele ja elektrienergiale. Peamisteks aktsiisimaksustamise põhimõteteks on maksevõimelisuse ja neutraalsuse põhimõte ning sihtkohamaa printsiip. Peale seda aktsiisidel on tarbimist piirav ja turgu reguleeriv iseloom ning aktsiisiga maksustamine ei tohi sõltuda kauba päritolust.

Aktsiisikauba sisseveol tekib importijal tollivõlg ning aktsiisi maksmise kohustus. Maksuvõlg aga tekib siis, kui maksukohustuslasel jääb tähtpäevaks tasumata konkreetne maksusumma. Tollivõla ja maksuvõla lõppemise erinevus seisneb selles, et tollivõlg lõpeb siis, kui imporditollimaksud tasutakse või kui kaup konfiskeeritakse, hävitatakse või loovutatakse riigile ning maksuvõlg lõpeb siis, kui maksusumma tasutakse.

1.2 Aktsiisikauba konfiskeerimine

Peamiseks rahastamisallikaks riigi jaoks on maksud. Kui riigi maksusüsteem ei ole stabiilne ning maksukogumise haldus ebaefektiivne, seab see olulised piirangud riigi arengule. Selleks, et riik

⁵⁰ Lehis, L., Maksuõigus, *supra nota* 8, lk 114.

⁵¹ MKS, *supra nota* 4, § 32.

⁵² *Ibid*, § 128.

⁵³ Lillemets, K., Maksukorraldus, MKS, *supra nota* 49, lk 91.

saaks kiiresti areneda, peab ta järelemõtlematu sammusid riigimaksusüsteemi arenemisel vältima. Seega maksude kehtestamisel peab riik olema nii subjektiivne, kui ka objektiivne.

Aktsiisimaksu rakendamise ja sellest tuleneva kõrgema hinna kaudu püüavad arenenud riigid aktsiisikaupade tarbimist vähendada ning aktsiisitulu arvel korvata ka teatud määral tarbimisest tekitatud kahjusid.⁵⁴

Eestis aktiveerus sigarettide ja alkoholi illegaalne kaubandus 1990ndate lõpus ning on olnud probleemiks käesoleva ajani mõjutades oluliselt sigareti- ja alkoholiturgu ning vähendades maksulaekumisi.⁵⁵

Alkoholi- ja tubakatoodete salakaubandus mõjutab oluliselt riigi tulubaasi, aktsiisikaupadega seotud kuriteod on Eestis laialt levinud. Lisaks avaldab aktsiisitoodete illegaalne müük negatiivset mõju ka ettevõtluskeskkonnale, tekitades ebavõrdset konkurentsi.

Kui aktsiisikaupade brände võltsitakse ja illegaalselt müüakse, siis tekib oht, et tarbija saab tundmatu ja ebakvaliteetse toote, mis omakorda võib avaldada soovimatut ja negatiivset mõju nii ostja tervisele (illegaalsete sigarettide ja alkoholi puhul) kui ka ostja varale (illegaalse kütuse puhul).

Selleks, et aktsiisikaupade käitlemise korra rikkumisi oleks vähem võitleb MTA salakaubanduse vastu eesmärgiga sellist kaubandust ennetada ja tõkestada. Tollieeskirjade rakendamisel MTA ülesanneteks on ühiskonna ja majanduse kaitsmine, maksupettuse ja salakaubaveo tõkestamine, kauba importimisel tasumisele kuuluvate maksude kogumine ning Eesti ja ühenduseväliste riikide vahelise seadusliku kaubanduse hõlbustamine.⁵⁶

⁵⁴Konjunkturiinstituut, „Illegaalsete tubakatoodete tarbimine ja kaubandus Eestis 2008” (2009), <www.ki.ee/publikatsioonid/valmis/Illegaalsete_tubakatoodete_tarbimine_ja_kaubandus_Eestis_2008_%28elanike_hinnangute_alusel%29.pdf> (10.03.2011).

⁵⁵*Ibid*

⁵⁶TS, *supra nota* 33, § 14.

Kuriteo- ja väärteostatistika näitab, et kõige rohkem pannakse toime süütegusid maksuvaba piirkogust ületavate sigarettidega. ATKEAS-iga kehtestatakse kogused, mida reisija võib ühendusevälisest riigist Eestisse toimetada maksuvabalt. Samuti kehtestatakse lubatud maksuvabad kogused neile reisijatele, kes tulevad Eestisse teisest EL-i liikmesriigist, kuid need määrad on oluliselt suuremad.

ATKEAS-i alusel on vähemalt 18 aasta vanusel reisijal lubatud väljastpoolt EL-i territooriumi Eestisse saabumisel tuua aktsiisivabalt mitteäriksel eesmärgil kuni 16 liitrit õlut, 4 liitrit veini, 2 liitrit alkoholi, mille etanoolisisaldus on kuni 22 mahuprotsenti, või 1 liiter alkoholi, mille etanoolisisaldus on üle 22 mahuprotsendi.⁵⁷ Teisest liikmesriigist aga Eestisse saabuva reisija maksuvabad kogused on järgmised: 110 liitrit õlut, 90 liitrit veini, mille hulgas võib vahuveini olla kuni 60 liitrit, 20 liitrit vahetoodet ning 10 liitrit muud alkoholi.⁵⁸

Rääkides tubakatoodetest, siis sama vanusega isikul on lubatud tuua endaga kaasa mitteäriksel eesmärgil kuni 40 sigaretti, 100 sigarillot, 50 sigarit, 50 grammi suitsetamistubakat või 50 grammi närimistubakat.⁵⁹ Teisest liikmesriigist on lubatud maksuvabalt tuua kuni 800 sigaretti, 400 sigarillot, mis ei kaalu rohkem kui kolm grammi tükk, 200 sigarit ning üks kilogramm suitsetamis- ja närimistubakat.⁶⁰

Eestis enne aastat 2008 aktsiisikaupade käitlemise korra rikkumise puhul importijatele määrati rahaline- või mitterahaline karistus. Kuid kuna trahvimäärad olid madalad võrreldes tuluga, mida isikud teenisid salakauba müügi pealt, siis ei avaldanud karistus soovitud mõju ning isikud panid jätkuvalt toime süütegusid.

Kui reeglina algatavad seadusemuudatusi ministriumid ning Vabariigi Valitsus esitab seaduseelnõud Riigikogule menetlemiseks ja heakskiitmiseks, siis kõnesoelva probleemi lahendamiseks algatsid Riigikogu liikmed 2007. aasta detsembris ATKEAS-i muudatuse.

⁵⁷ ATKEAS, *supra nota 1*, § 47 lg 1.

⁵⁸ *Ibid* § 47¹.

⁵⁹ *Ibid*, § 57 lg 1.

⁶⁰ *Ibid* § 57¹.

Muudatuse kohaselt kaotati aktsiisivabastus kaupade osas, mille toll on konfiskeerinud. Eelnõu seletuskirjast võib lugeda, et konfiskeerimine ei peaks olema aktsiisivabastuse aluseks, sest kaubad peavad olema võrdsetel alustel maksustatud, see tähendab tarbimisse lubamisel. ATKEAS-i alusel loetakse tarbimisse lubamiseks ka aktsiisikauba illegaalset tootmist, müüki või Eestisse toimetamist.⁶¹

Konfiskeerimine ise ei ole maksukohustuse tekkimise aluseks. Seaduse rikkumine, millega kaasneb aktsiisikauba konfiskeerimine, ei saa olla aktsiisivabastuse aluseks. Konfiskeeritud kauba aktsiisivabastus on seaduse rikkuja põhjendamata sooduskohtlemine tingimustes, kus kohtute poolt määratud rahatrahvid on sümboolsed. Rahatrahvi määradel puudub seos teenitud tulude ja maksmata jäänud maksusummaga.⁶²

Näiteks teistes EL-i liikmesriikides, sellistes nagu Leedu, Läti, Soome, Rootsi ja Saksamaa konfiskeeritud aktsiisikaup maksustatakse aktsiisiga. Samal ajal Belgias, Austrias ja Iirimaa ei maksustata konfiskeeritud aktsiisikaupa aktsiisiga, küll aga karistusmäär on seotud maksmata jäänud aktsiisisummaga.⁶³

Seega pärast 2008. aastal tehtud ATKEAS-i muudatust aktsiisikaupade käitlemise korra rikkumise puhul peale aktsiisikauba konfiskeerimist ja rahalise karituse määramist, mis on KarS-iga ette nähtud, määratakse ning nõutakse sisse ka aktsiis.

Kui tollikontrolli või –järelevalve käigus leitakse aktsiisikaupu, mis ei vasta seadusega kehtestatud nõuetele, siis tollil on õigus võtta kauba suhtes vajalikud meetmed, sealhulgas kaup konfiskeerida ja müüa või hävitada.⁶⁴

⁶¹ Seletuskiri alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, koostatud Eesti Reformierakonna, Isamaa ja Res Publica Liidu, Sotsiaaldemokraatliku Erakonna fraktsiooniga 03.12.2007, kättesaadav Riigikogu kodulehelt <www.riigikogu.ee/?page=en_vaade&op=ems&eid=197168&u=20110408094517> (07.04.2011).

⁶² *Ibid*

⁶³ *Ibid*

⁶⁴ ÜTS, *supra nota* 3, artikkel 75 p a.

Konfiskeeritud tubakatoode hävitamine toimub vastavalt TubS § 52 TS-i või VTMS-i alusel kehtestatud korras.⁶⁵ Konfiskeeritud alkoholi hävitamine või realiseerimine töötlemiseks tehnilisel otstarbel toimub vastavalt AS-i § 75 lg 1.⁶⁶

Kuid enne maksunõude esitamist tuleb selgitada välja, kas ei ole tegemist aktsiisivabastuse juhtumiga. Vastavad juhtumid on sätestatud ATKEAS-i §-s 27.⁶⁷ Mis tähendab, et juhul, kui leiab tuvastamist, et tegemist on mõne aktsiisivabastuse juhtumiga, on maksunõude esitamine välistatud.

Maksunõude esitamise eelduseks on asjaolu, et konfiskeeritud kaup on selline, millelt ei ole aktsiisi tasutud. Juhul, kui selgub, et konfiskeeritud kauba pealt on juba aktsiis tasutud, siis on tulenevalt topeltmaksustamise vältimise põhimõttest maksunõude esitamine välistatud.

Eeltoodud asjaolu kindlakstegemine on tihti üsnagi keerukas ning põhineb eelkõige tõendamisel. Näiteks on tubakatoodel ja kangel alkoholil olevad Eesti maksumärgid tõendid selles osas, et vastava kauba pealt on aktsiis tasutud. Samas ei saa nende puudumisest või välisriigi maksumärgist teha järeldust, et kauba pealt ei ole aktsiisi tasutud. Sellisel juhul on olemas võimalus, et vastavad aktsiisitooted on toimetanud Eestisse reisija, kes on need toonud sisse kas maksuvaba kogusena või on nende pealt juba piiril aktsiisi tasunud. Kõige paremaks tõendiks on ikkagi nii nimetatud teolt tabamine. Samuti on võimalik eeltoodud asjaolu seletuste võtmise teel välja selgitada.

Lisaks eeltoodule on üsna heaks tõendiks selles osas, et kauba pealt ei ole aktsiis makstud, see, kui konfiskeeritud kaup on avastatud aktsiisilaost, kus ta oli ajutises aktsiisivabastuses. Samuti on teatud juhul võimalik eeltoodud asjaolu välja selgitada tulenevalt sellest, millises toimingu etapis kaup kinni peeti – see tähendab, näiteks, kui tegemist salakaubaveoga ja isik saadi kätte kas piiril

⁶⁵ Tubakaseadus, 04.05.2005, jõustunud 05.06.2005 – RT I 2005, 29, 210 ... RT I 18.11.2010, 2, § 52.

⁶⁶ ATKEAS, *supra nota 1*, § 75 lg 1.

⁶⁷ *Ibid*, § 27.

või vahetult peale piiri ületamist, siis on ilmne, et temaga kaasas olnud aktsiisikaubalt ei ole veel aktsiisi tasutud.

Õigus teha konfiskeerimise otsust on kriminaalmenetluse raames kohtul⁶⁸, väärteomenetluses kohtuvälise menetlejana MTA-l või politseiasutusel.⁶⁹ Asjakohased konfiskeerimise alused tulenevad neljast õigusaktist: TS-st, TubS-st, AS-st, KarS-st.

TS-st tulenevad konfiskeerimise alused: konfiskeerimist võib kohaldada TS §-des 73-76 sätestatud väärteo toimepanemise objektiks olnud eseme või aine suhtes.⁷⁰

Kauba ebaseaduslik Eestisse või Eestist välja toimetamine⁷¹ omab seost ATKEAS § 24 lg 7 sätestatud aktsiiskohustuse tekkimisega.⁷² Sama ATKEAS-i sätte kohaselt võib aktsiiskohustus tekkida ka TS §-s 74 sätestatud rikkumise puhul (ebaseaduslikud toimingud Eesti ja ühendusevälise riigi vahel kaubaga, mille suhtes kehtivad keelud ja piirangud) ning samuti ka TS §-s 76 sätestatud rikkumise puhul (ebaseaduslikud toimingud Eestis oleva kaubaga).

Nende seos seisneb asjaolus, et kõigi eelviidatud TS-is sätestatud väärteogude toimepanemine võib suure tõenäosusega tuua kaasa tollivõla tekkimise, mis on ka aktsiiskohustuse tekkimine ATKEAS-i § 24 lg 7 kohaselt. TS-i § 75 kohane rikkumine (ebaseaduslikud toimingud liikmesriikide vahel kaubaga, mille suhtes kehtivad keelud ja piirangud) võib teatud juhtudel omada seost ATKEAS-i § 24 lg 1 kohase aktsiiskohustuse tekkimisega.

TubS-st tulenevad konfiskeerimise alused: konfiskeerimist kohaldatakse TubS-e §-des 38 ja 39 nimetatud väärteogude toimepanemise vahetuks objektiks olnud eseme suhtes.⁷³

⁶⁸ Karistusseadustik, 06.06.2001, jõustunud 01.09.2002 - RT I 2001, 61, 364 ... RT I 2011, 10, § 83 lg 1.

⁶⁹ Väärteomenetluse seadustik, 22.05.2002, jõustunud 01.09.2001 - RT I 2002,50,313 ... RT I 14.03.2011, 32, § lg 1 p 1.

⁷⁰ TS, *supra nota* 33, § 94 lg 3.

⁷¹ *Ibid*, § 73.

⁷² ATKEAS, *supra nota* 1, § 24 lg 7.

⁷³ TubS, *supra nota* 65, § 51 lg 8.

Tubakatoodete kohta kehtestatud nõuete rikkumine⁷⁴ võib teatud juhtudel kujutada endast ka aktsiisikauba tarbimisse lubamist ATKEAS-i § 4¹ mõttes (nt tootmine) ning võib seega omada seost ATKEAS-i § 24 lg 1 kohase aktsiisikohustuse tekkimisega ja eelkõige just ATKEAS-i § 24 lg 12 kohase aktsiisikohustuse tekkimisega (tootmine, võõrandamine), samuti ka ATKEAS-i § 24 lg 20 kohase aktsiisikohustuse tekkimise koosseisuga (edasitoimetamine füüsilise isiku poolt).⁷⁵

Tubakatoodete käitlemise korra rikkumine⁷⁶ võib omada seoseid sarnaselt eelnevale tubakaseaduse sättele seoseid ATKEAS-i § 24 lg-tes 1, 12 ja 20 sätestatud aktsiisikohustuse tekkimise koosseisudega.

AS-st tulenevad konfiskeerimise alused: konfiskeerimise aluse annavad alkoholi käitlemise korra rikkumine⁷⁷ ja käitlemiseks mittelubatud alkoholi omandamine, hoidmine ja edasitoimetamine.⁷⁸ Neist esimene juhus võib omada seost ATKEAS-i § 24 lg-tes 1 (edasitoimetamine), 12 (võõrandamine) ja 20 (edasitoimetamine) sätestatud aktsiisikohustuse tekkimisega. Samade aktsiisikohustuse tekkimise koosseisudega võib omada seost ka käitlemiseks mittelubatud alkoholi omandamine, hoidmine ja edasitoimetamine.⁷⁹

Lisaks konfiskeerimisele võib omanik kaubast ilma jääda kauba kinni pidamisel (väärteomenetluse korras), ära võtmisel (kaup kui asitõend) või hõivamisel (haldusmenetluse korras). Ka maksumuudatustega seonduvate õigusaktide muutmise korral tuleb ette, et omanik võib teadmatus tõttu tubakatoodetest või alkoholist ilma jääda.⁸⁰

KarS-ist tulenevad asjakohased konfiskeerimise alused: KarS käsitleb konfiskeerimist kui institutsiooni täpsemalt ning samuti on üsna paljud selliseid koosseise, mille puhul on konfiskeerimine lubatud.

⁷⁴ *Ibid*, § 38.

⁷⁵ ATKEAS, *supra nota 1*.

⁷⁶ *Ibid*, § 39.

⁷⁷ Alkoholi seadus, 19.12.2001, jõustunud 01.09.2002 - RT I 2005, 41, 315 ... RT I 2009, 40, 272, § 53 lg 3.

⁷⁸ *Ibid*, § 54 lg 2.

⁷⁹ *Ibid*, § 54.

⁸⁰ Müürisepp, P., „Konfiskeeritud kaupade realiseerimine ja hävitamine“ (2009), <www.customs.ee/index.php?id=25121&tpl=1071> (21.02.2011).

Maailma praktikas võib konfiskeerimise instituut olla nii karistuslik kui ka tsiviilõiguslik või administratiivne, kuid Eestis kuulub see üheselt karistusõigusesse. Konfiskeerimist reguleerib Eesti õiguses KarS-i 7. peatükk „Muud mõjutusvahendid“. Kuidas seda „muud mõjutusvahendit“ mõista?⁸¹

Kõigepealt on vaja esmalt selgitada, mis on konfiskeerimise kohaldamise eesmärk. KarS 7.peatükki vaadeldes ilmneb, et konfiskeerimist saab rakendada:

1. süüteo vahendi suhtes⁸²;
2. süüteo vahetu objekti või süüteo ettevalmistamiseks kasutatud objekti suhtes⁸³;
3. süüteoga saadud vara suhtes⁸⁴;
4. kuriteo toimepannud isiku vara suhtes, kui on alust eeldada, et isik on saanud vara kuriteo toimepanemise tulemusena.⁸⁵

Süüteoga saadud vara konfiskeerimine kui mittekaristuslik mõjutusvahend on vajalik selleks, et korraldada õigusvastaselt saadud varalise kasu tagasitaitmine. Praegu kehtiv regulatsioon süüteoga saadud vara konfiskeerimise kohta näeb ette kohtuotsuse kaudu konfiskeerimise võimaluse, juhul kui on pandud toime õigusvastane tegu ja süüteo toimepanija või teost osavõtja on saanud midagi teo toimepanemise eest – selle all mõeldakse tasu – või teo toimepanemise tulemusena – selle all mõeldakse süüteost saadud tulu. Süüdistaja peab õigusvastast tegu tõendama ja kohus peab selle tuvastama.⁸⁶

⁸¹ Parmas, A., „Süüteo vahendi konfiskeerimise eesmärk ja õiguslik olemus ning selle põhiseaduslik õigustus Riigikohtu üldkogu otsus asjas 3-1-1-37-07“. 8 *Juridica* (2008), 554-560, lk 555.

⁸² KarS, *supra nota* 68, § 83 lg 1.

⁸³ *Ibid*, § 83 lg 2.

⁸⁴ *Ibid*, § 83¹.

⁸⁵ *Ibid*, § 83².

⁸⁶ Sedman, M., „Konfiskeerimine: mõjutusvahendist karistuseks?“, 8 *Juridica* (2008), nr 8, 547-553, lk 549.

Kuriteo vahendite ja objektidena konfiskeeritakse need asjad ja õigused, mis tulenevad tahtlikest tegudest või mida kasutati teo ettevalmistamisel või kui need on selleks vajalikud.⁸⁷ Asja omandiõigus või konfiskeeritud õigus läheb otsuse õigusjõuga üle riigile.⁸⁸

Karistus õigus teoorias tõstetakse esile, et kuigi konfiskeerimisel on karistusega sarnane iseloom, ei lasu selle puhul kriminaalpoliitiline raskuspunkt mitte süü heastamisel, vaid eri- ja üldpreventsioonil, ühiskondliku ohutuse tagamisel ning teovahendi neutraliseerimisel.⁸⁹

Eelnevast tulenevalt ei saa nõustuda Riigikohtu üldkogu põhjendusega, et süüteo toimepanemise vahendi konfiskeerimise kui formaalselt mõjutusvahendi, kuid materiaalses mõttes karistuse paiknemist KarS 7. peatükis saab põhjendada just sellega, et konfiskeerimisel ei ole alati karistuslikku mõju.⁹⁰

Kokkuvõtvalt süüteoga saadud vara konfiskeerimine kui mittekaristuslik mõjutusvahend on vajalik selleks, et korraldada õigusvastaselt saadud varalise kasu tagasitaitmine ning kuriteo vahendite ja objektidena konfiskeeritakse need asjad ja õigused, mis tulenevad tahtlikest tegudest. Õigus teha konfiskeerimise otsust on kriminaalmenetluse raames kohtul, väärteomenetluses kohtuvälise menetlejana MTA-l või politseiasutusel. Asjakohased konfiskeerimise alused tulenevad AS-i, TubS-i, TS-i ja KarS-i §-dest, mis on seotud aktsiisikauba käitlemise korra rikkumiste, ning süüteo ja kuriteo toimepanemisega.

⁸⁷ *Ibid*, lk 552.

⁸⁸ *Ibid*, lk 549.

⁸⁹ Parmas, A., „Süüteovahendi konfiskeerimise eesmärk ja õiguslik olemus ning selle põhiseaduslik õigustus Riigikohtu üldkogu otsus asjas 3-1-1-37-07“, *supra nota 81*, lk 555.

⁹⁰ *Ibid*

2. ÜLEVAADE AKTSIISIKAUPADE KONFISKEERIMIST KÄSITLEVATEST EUROOPA KOHTU LAHENDITEST NING MAKSU- JA TOLLIAMETI PRAKTIKAST

2.1 Euroopa Kohtu lahendite C-459/07 ja C-230/08 ülevaade ja analüüs

Aastate jooksul on Euroopa Kohtu lahendite roll kasvanud, seega nende jälgimine on EL-i riikidele vajalik ning samal ajal ka kohustuslik. Kõige rohkem nõuab tähelepanu just õigusaktide muutuste jälgimine, sest õigusaktid muutuvad kiiresti.

Kohtulahendi C-459/07 kaasuse puhul on tegemist sigarettide salakaubaveoga, mis toimus Kosovost Austriasse. Welsi (Austria) lähedal võeti kinni V.Elshan ühes neist reisibussidest, mis polnud veel sihtkohta Eferdingi jõudnud ja mille vahekäiku oli peidetud 150 sigaretiplokki.⁹¹

Tulemusena olid toodud salasigaretid Austria tolli poolt kinni peetud, konfiskeeritud ja ametliku järelevalve all hävitatud. 2002. aasta otsusega nõudis Hauptzollamt põhikohtuasja hagejalt imporditollimaksu tasumist nende plokkide eest summas 961,46 eurot.⁹² Tehtud otsuse peale esitas põhikohtuasja hageja vaide. Hauptzollamt tegi vaide kohta vaideotsuse ja lükkas vaide põhjendamatusesse tõttu tagasi.⁹³ Seejärel oli V. Elshani esitanud viimati nimetatud otsuse peale kaebuse Austria sõltumatule maksukohtusele ning viimane otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule küsimused, mis puudutasid tollivõla lõppemist ning mõiste „ebaseaduslik sissetoomine” lahti kirjutamist.⁹⁴

Kõigepealt on vaja välja selgitada tollivõla tekkimise hetk. Tollivõlg tekib siis, kui kaup ebaseaduslikult tolliterritooriumile tuuakse. Tollivõla tekkimise hetkeks on see hetk, kui isik

⁹¹ *Veli Elshani versus Hauptzollamt Linz*, Kohtuasi C-459/07, Euroopa Kohus, 15.10.2009, 11.

⁹² *Ibid*, 13.

⁹³ *Ibid*, 14.

⁹⁴ *Ibid*, 15.

kaubaga ühenduse tolliterritooriumile siseneb ja on loonud olukorra, kus ta rikub mõnda ÜTS artiklites 38 – 41 sätestatud nõuet või ÜTS artikli 177 teises alajaotuses sätestatud nõuet.⁹⁵

Kui isik toimetab kauba ühenduse tolliterritooriumile väljaspool tollikontrolliks avatud piirpunkte ja ei teavita sellest tolli, on ta kohe kaupa üle tollipiiri toimetades rikkunud ÜTS artikli 38 ning sellest hetkest tekib ka tollivõlg.⁹⁶

Rääkides ebaseaduslikust sissetoomisest, võib märgata, et Austria seisukohal väljend „ebaseaduslikul sissetoomisel” on iseseisev mõiste, mis tähendab ajavahemikku, mida ei tohi segamini ajada tolliterritooriumile toomise hetkega, mis lõpeb piiriületamisel.⁹⁷ Ühenduse territooriumile ÜTS-i artikli 202 mõttes „ebaseaduslik toomine” toimub kaupade puhul, mis ületasid ühenduse välismaismaapiiri väljaspool esimest tolliasutust, ilma et neid kaupu oleks sinna toodud ja tollile esitatud, mille tulemus on see, et tollile ei ole teatatud kaupade toomisest isiku poolt, kes on selle kohustuse täitmise eest vastutav.⁹⁸

Tollivõla lõppemist puudutava küsimusega soovis eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, ÜTS artiklit 202 ja artikli 233 esimese lõigu punkti d tuleb tõlgendada nii, et ebaseaduslikult ühenduse tolliterritooriumile toodud kauba kinnipidamine lõpetab tollivõla ainult siis, kui see toimub enne kaupade väljaviimist tolliasutusest, või lõppeb tollivõlg ka siis, kui kauba peetakse kinni hiljem, juba vedamise ajal, kuid enne esimesse sihtkohta jõudmist.⁹⁹

Austria ja Soome valitsuse arvates kestab kauba sissetoomine ühenduse tolliterritooriumile, mille puhul tekkis tollivõlg, majanduslikust vaatepunktist seni, kuni kestab kauba vedu, seega seni, kuni kaup on jõudnud oma esimesse sihtkohta, nii et kuni selle hetkeni lõpetab kauba kinnipidamine ja konfiskeerimine veel tollivõla.¹⁰⁰ See tõlgendus on kooskõlas tollimaksude majandusliku ülesande ning nende eesmärgiga, mis eeldavad tollivõla lõppemist, kui

⁹⁵ ÜTS, *supra nota* 3, artikkel 202.

⁹⁶ *Ibid*

⁹⁷ *Veli Elshani Hauptzollamt Linz vastu, supra nota* 91, 17.

⁹⁸ *Ibid*, 26.

⁹⁹ *Ibid*, 16.

¹⁰⁰ *Ibid*, 18.

ebaseaduslikult sissetoodud kaubad peetakse kinni ja konfiskeeritakse enne nende vabasse ringlusse laskmist.¹⁰¹ Mis ülalmainitud riikide arvates tähendab, et kauba konfiskeerimine ja kinnipidamine enne sihtkohta jõudmist lõpetab tollivõla.

Kõigepealt oleks vaja tõdeda, et ÜTS-i artikli 233 esimese lõigu punktis d ette nähtud tollivõla lõppemise eesmärk on vältida tollimaksu võtmist juhul, kui kaup toodi küll ebaseaduslikult ühenduse territooriumile, kuid seda ei olnud võimalik turustada, ning see ei kujutanud seepärast ohtu ühenduse kaubale, kui kasutada konkurentsitermineid.¹⁰² Seega piiril avastatud ja konfiskeeritud aktsiisikaubalt ei saa maksu sisse nõuta, kuna kaup ei ole sisenenud turule ja ta ei mõjuta vaba konkurentsi.

Analüüsidest kohtuotsust võib järeldada, et „ebaseaduslik sissetoomine“ tähendab kaupade illegaalset sissetoomist ühenduse tolliterritooriumile tolliasutusele sellest teatamata ning esitamata. Rääkides tollivõla lõppemisest, võib teha järeldust, et tollivõlg lõpeb siis, kui keelatud kaup peetakse kinni enne nende kaupade väljumist esimesest EL-i tolliasutusest. Samal ajal tollivõlg ei lõpe, kui ÜTS artiklites 38-41 sätestatud formaalsuste täitmata kaup peetakse kinni väljaspool esimest tolliasutust ja leiab aset tegelikult juhuslikult.

Teine kohtuasi (C-230/08) lahendas kolm tolli- ja maksuõigusega seotud rikkumist, mis puudutasid samuti sigarettide salakaubavedu, kuid seda TIR-vedude käigus. Antud juhtumiga oli seotud Taani äriühing „Dansk Transport og Logistik“ (edaspidi DTL). DTL-il oli TIR-konventsiooni artikli 6 alusel Taani tolli- ja maksuasutuste luba anda välja TIR-märkmikke ja tegutseda garantiühinguna.¹⁰³

¹⁰¹ *Ibid*

¹⁰² *Ibid*, 29.

¹⁰³ *Dansk Transport og Logistik versus Skatteministeriet*, Kohtuasi C-230/08, Euroopa Kohus, 29.04.2010, 36.

Kaks esimest salakaubaveo katset toimusid meritsi. Esimeses Leedu veoautos avastati 537 200 kaubamärki „West” kandvat sigaretti ja teises Leedu veoautos 431 000 kaubamärki „Regal” kandvat sigaretti, mis olid peidetud poolhaagisesse ehitatud topeltpõhja alla ja topeltseina taha.¹⁰⁴

Antud olukorras, veoautod sisenesid ühenduse tolliterritooriumile meritsi ja toimetasid kauba sadamasse, kus esitatud tollile TIR – märkmikutes kauba nimetust, ega kauba kogust mainitud ei olnud. Seega võib järeldada, et kaup on tolliterritooriumile toimetatud ebaseaduslikult, kuna kauba osas oli esitatud tollile valeandmeid sisaldav TIR – märkmik.

Kolmandal salakaubaveo katsel toimus 1 005 840 kaubamärki „Prince” kandva sigareti vedu Taani maitsi läbi Poola ja Saksamaa. Need sigaretid olid peidetud Leedu veoautosse ja toodi esmakordselt EL-i tolliterritooriumile, kui saadeti ületas Saksamaa ja Poola vahelise piiri, ilma et Saksa ametiasutused oleksid sigarete avastanud. Kaubaaluste tugesse õõnestatud tühimikesse peidetud sigaretid avastasid Taani ametiasutused Taani ja Saksamaa piiril asuvas Frøslevi piiripunktis tolliläbivaatuse käigus.¹⁰⁵ Sellel juhul tekkis sama olukord, kus TIR – märkmikutes ei olnud mainitud aktsiisikaup, mis tegelikult oli veoautos olemas. Järelikult kaup toimetati ühenduse tolliterritooriumile illegaalselt.

Kauba tollile esitamise kohustus ei hõlma endas vaid tolli teavitamist kaupade saabumisest vaid ka muudest seda tüüpi toodet või kaupa puudutavatest asjakohastest andmetest, samuti kauba kogusest teavitamist.¹⁰⁶ Juhul, kui esitatud dokumentidest ei selgu deklareeritud kaupade tegelik olemus või asjaomased isikud ei ole tollile nende olemust teatanud, tuleb olla seisukohal, et neid kaupu ei esitatud tollile ÜTS artikli 40 mõttes.¹⁰⁷

Kõigis kolmes asjas hõivasid Taani ametivõimud – TIR-märkmikku kandmata – sigaretid ja hävitasid need pärast pikemaajalist ladustamist ajavahemikul 2004. aasta novembrist kuni 2005.

¹⁰⁴ *Ibid*, 37.

¹⁰⁵ *Ibid*, 38.

¹⁰⁶ Solopova, J., „Rikkumisega seotud tollivõla tekimise koosseisud Euroopa Liidu tolliõiguses”, lõputöö, Sisekaitseakadeemia Finantskolledž (2010), lk 19.

¹⁰⁷ *Ibid*

aasta märtsini. Alates sigarettide hõivamisest ei olnud need tolli valdusest välja läinud.¹⁰⁸ Tolliseaduse alusel tolli järelevalve all oleva kaubaga võib teostada vaid tolli poolt aktsepteeritud toiminguid ja tehinguid.¹⁰⁹

Taani ametiasutused esitasid TIR-märkmike valdajatele, kes olid Leedu ettevõtjad, kirjalikult nõude tasuda hõivatud sigarettidelt tollimaks, aktsiis ja käibemaks. Kuna ettevõtjad neile kirjadele ei vastanud, tegi maksuhaldur põhikohtuasjade puhul otsused, et TIR-konventsiooni alusel garantiühinguks olev DTL on kohustatud tasuma summa, mis vastab tema maksimaalsele kohustusele tema poolt vedudeks väljastatud TIR- märkmike alusel.¹¹⁰

Leedu ettevõtjatele oli esitatud 699 613,99 Taani krooni (619 127,42 eurot) suurust summat 537 200 kaubamärki „West” kandva sigareti eest, 561 305,85 Taani krooni (496 730,84 eurot) suurust summat 431 000 kaubamärki „Regal” kandva sigareti eest ja 1 349 719,60 Taani krooni (1 194 442,12 eurot) suurust summat 1 005 840 kaubamärki „Prince” kandva sigareti eest. Kaks viimati nimetatud summat tasus DTL mööndusega, esimesena nimetatud summat ta seevastu ei tasunud. Seejärel esitas DTL otsuse peale kaebuse Østre Landsret’ile (Taani ida ringkonnakohus).¹¹¹

Taani ida ringkonnakohus otsustas peatada menetluse ja esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimused. Üks küsimustest puudutas „kinnipeetud ja samaaegselt või hiljem konfiskeeritud“ kauba mõistet, kus Taani ida ringkonnakohus soovis teada, kas kaup, mille maksuhaldur on ebaseaduslikult tolliterritooriumile toomisel kinni pidanud ning mis viimati mainitud juhul ei ole tema valdusest kordagi välja läinud ja samaaegselt või hiljem hävitanud, kuulub antud mõiste alla või mitte.¹¹²

¹⁰⁸ *Dansk Transport og Logistik Skatteministeriet vastu, supra nota 103, 39.*

¹⁰⁹ *TS, supra nota 33, § 13 lg 1.*

¹¹⁰ *Dansk Transport og Logistik Skatteministeriet vastu, supra nota 103, 40.*

¹¹¹ *Ibid, 40.*

¹¹² *Ibid, 44.*

DTL, Madalmaade ja Itaalia valitsus ning EL-i Komisjon leiavad, et sellises olukorras oleva kauba suhtes on selle mõiste kohaldamine õige, nii et vastavalt ÜTS artikli 233 esimese lõigu punktile d lõpeb selle kauba puhul tollivõlg. Taani valitsus toetab vastupidist seisukohta eelkõige seetõttu, et konfiskeerimist tolliseadustiku selle sätte tähenduses ei ole võimalik samastada kauba hävitamisega tolliseaduse artikli 83 lõike 1 tähenduses.¹¹³

Menetluse käigus asus Euroopa Kohus seisukohale, et kaup, mille kohalik maksuhaldur on ebaseaduslikul ühenduse tolliterritooriumile toomisel kinni pidanud tsoonis, kus asub esimene tolliasutus ühenduse välispiiril, ja mille see maksuhaldur on samaaegselt või hiljem hävitanud ning mis viimati mainitud juhul ei ole tema valdusest kordagi välja läinud, on hõlmatud tolliseadustiku artikli 233 esimese lõigu punktis d sisalduva „kinnipeetud ja samaaegselt või hiljem konfiskeeritud” kauba mõistega, nii et selle sätte alusel lõpeb tollivõlg.¹¹⁴ Seega võib järeldada, et aktsiisikauba kinnipidamine, mis toimub ühenduse tolliterritooriumi tsoonis lõpeb tollivõla.

Teine eelotsuse küsimus puudutas aktsiisimaksu. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovis sisuliselt teada, kas kauba osas, mille pädev asutus on ühenduse territooriumile toomisel kinni pidanud ja samaaegselt või hiljem hävitatud, loetakse „aktsiis peatatuks”, nii et sellelt kaubalt aktsiisi tasumise kohustust ei teki või see lõpeb.¹¹⁵ Selleks et anda hinnang sellele, kuidas kauba hõivamine ja hävitamine mõjutab aktsiisivõla tekkimist, tuleb kõigepealt kindlaks teha, kas aktsiisidirektiivi artikli 5 lõikele 1 vastav aktsiisi tasumise kohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis on tekkinud.¹¹⁶

Kahes põhikohtuasjas käsitletavate olukordade puhul, kus kohalik maksuhaldur pidas meritsi veetud kauba kinni ja hiljem hävitas selle enne ühenduse territooriumil asuvast esimesest tolliasutusest väljumist, on ilmne, et kaupa ühenduse territooriumile ei imporditud, nii et ei

¹¹³ *Ibid*, 46.

¹¹⁴ *Ibid*, 57.

¹¹⁵ *Ibid*, 67.

¹¹⁶ *Ibid*, 69.

tekkinud aktsiisi tasumise kohustuse tekkimiseks vajalikku teokoosseisu. Järelikult ei ole see kaup aktsiisiga maksustatav.¹¹⁷

Mis kolmandaks puutub kaubasse selle kohtuasja puhul, kus kaupa veeti maad mööda, siis huvitab eelotsusetaotluse esitanud kohut vastus küsimusele, kas aktsiisi sissenõutavus võib aktsiisidirektiivi artikli 5 lõike 2 alusel peatuda selle tõttu, et kaup, mis peeti kinni ja konfiskeeriti pärast selle ebaseaduslikku ühenduse tolliterritooriumile toomist, on tolliseadustiku rakendusmääruse artikli 867a alusel suunatud tolliladustamisprotseduurile.¹¹⁸

Sellega seoses tuleb meenutada, et aktsiisidirektiivi artikli 4 punktis c määratletud peatamise kord on kauba tootmise, töötlemise, valdamise ja liikumisega seotud maksukord, mille puhul aktsiis on peatatud. Korda iseloomustab see, et selle korraga hõlmatud kaubalt tasumisele kuuluv aktsiis ei ole veel muutunud sissenõutavaks, kuigi maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis on juba tekkinud. Seega lükkab see kord aktsiisiga maksustatava kauba puhul aktsiisi tasumise edasi, kuni sissenõutavuse tingimus on täidetud.¹¹⁹

Euroopa Kohus järeldab, et illegaalselt imporditud salakaup on lubatud ringlusse tarbimiseks, nii et aktsiisi sissenõutavust ei mõjuta selle kauba hilisem suunamine tolliladustamisprotseduurile tolliseadustiku rakendusmääruse artikli 867a alusel pärast seda, kui see kaup on kinni peetud ja konfiskeeritud.¹²⁰ Seega aktsiisidirektiivi artikli 5 lõike 1 kolmandat lõiku ja artikli 6 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kaup, mille kohalik maksuhaldur on ühendusse toomisel kinni pidanud ja mille see maksuhaldur on samaaegselt või hiljem hävitanud ning mis viimati mainitud juhul ei ole tema valdusest kordagi välja läinud, ei ole ühendusse imporditud, nii et aktsiisi tasumise kohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis selle kauba suhtes ei teki.¹²¹

¹¹⁷ *Ibid*, 73.

¹¹⁸ *Ibid*, 77.

¹¹⁹ *Ibid*, 78.

¹²⁰ *Ibid*, 81.

¹²¹ *Ibid*, 86.

Kauba osas, mis on kinni peetud pärast ebaseaduslikku ühenduse tolliterritooriumile toomist, nimelt pärast seda, kui kaup on väljunud tsoonist, kus asub esimene tolliasutus ühenduse tolliterritooriumil, ja mille see maksuhaldur on samaaegselt või hiljem hävitanud ning mis viimati mainitud juhul ei ole tema valdusest kordagi välja läinud, ei ole „aktsiis peatatud” aktsiisidirektiivi artikli 5 lõike 2 esimese taande ja artikli 6 lõike 1 punkti c tähenduses koosmõjus tolliseadustiku artikli 84 lõike 1 punkti a, artikli 98 ja tolliseadustiku rakendusmääruse artikliga 867a. Nii et selle kauba osas on aktsiisi tasumise kohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis tekkinud ja seega on aktsiis selle kauba osas muutunud sissenõutavaks.¹²²

Seega, arvestades kõiki eespool mainitud, võib teha järeldust, et kui on vajalik teokoosseis tasumise kohustuseks tekkinud, siis muutub aktsiis sissenõutavaks. Aktsiis muutub samuti sissenõutavaks siis, kui ebaseaduslikult toodud kaup, mis on kinni peetud, väljub ühenduse tolliterritooriumi tsoonis asuvast esimesest tolliasutusest. Lisaks sellele on vaja teha järeldust, et aktsiisi sissenõutavus peatub siis, kui illegaalselt sisse toodud aktsiisikaup, mis on kinni peetud ja konfiskeeritud, suunatakse tolliladustamisprotseduurile.

Analüüsides käesolevaid kohtuotsusi, autor jõudis järeldusele, et tollivõlg lõpeb siis, kui toll avastab ning peab keelatud aktsiisikauba kinni enne selle edasitoimetamist esimesest EL-i tolliasutusest. Tollivõlg lõpeb, kuna kaubad ei ole veel ühenduse tolliterritooriumile sisenenud, vaid on tolli järelevalve all tollikontrolli tsoonis. Kui aga väljaspool esimest tolliasutust peetakse kinni aktsiisikaup, millel on täitmata ÜTS artiklites 38-41 sätestatud formaalsused, tollivõlg ei lõpe ning samuti nõuatakse sisse aktsiis.

¹²² *Ibid*

2.2 ATKEAS-i ning Maksu- ja Tolliameti praktika vastavus Euroopa Kohtu lahenditele

Tubakatoote käitlemise korda rikutakse tänapäevaks piisavalt palju. Enamasti ei peata rahaline ega mitterahaline karistus inimesi seadusest üle astuma. See puudutab mitte ainult tubakatooteid, kui ka üldiselt aktsiisikaupade käitlemise korra rikkumist.

Peale ebaseaduslikku kauplemist aktsiisikaupadega (peamiselt alkohol ja tubakatooted) liigituvad ebaseadusliku majandustegevuse alla veel tegevusloata majandustegevus (nt puudub ettevõtluseks vajalik tegevusluba) ja ettevõtluskeelu rikkumine jms. Allpool on toodud majanduskuritegude arvu muutuse tabel aastast 2007 aastani 2009.¹²³

Tabel 1. Majanduskuritegude arvu muutus.¹²⁴

	2007	2008	2009	Muutus	Muutus %
Ebaseaduslik majandustegevus	100	123	74	-49	-40%
Äriühingutega seotud kuriteod	26	20	40	20	100%
Pankroti- ja täitemenetluselased kuriteod	20	37	85	48	130%
Maksualased kuriteod	269	461	640	179	39%
Rahapesualased kuriteod	49	131	134	3	2%
Kuriteod väärtpaberiringluses	1	1	6	5	500%
Konkurenttsialased kuriteod	0	5	8	3	60%
Erakonnaalased kuriteod	0	1	0	-1	-100%
Kokku	465	779	987	208	27 %

Tabelist on näha, kuidas on aastatel 2007-2009 äriühingute, pankroti- ja täitemenetluselaste, maksualaste, rahapesualaste, erakonnaalastega seotud kuriteod ning kuriteod väärtpaberiringluses võrreldes ebaseaduslikku majandustegevusega muutunud. Mõnede kuriteoliikide muutus on vähene, samas on teiste osas muutus mitmekordne.

¹²³ Ahven, Jakobson, Klopets, Krusement, Leps, Rennik, Salla, Surva, Sööt, Tamm, „Kriminaalpoliitika uuringud 12. Kuritegevus Eestis 2009”, Justiitsministeerium, 2010

<www.just.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=50827/Kuritegevus+Eestis+2009.pdf> (01.03.2011), lk 63.

¹²⁴ Ibid

Tuginedes tabeli andmetele võib näha, et aastatel 2007-2008 peaaegu kõikide kuriteo liikide arv (v.a äriühingute ja väärtpaberiringlusega seotud kuriteod) on muutunud suuremaks. Ebaseaduslik majandustegevus suurenes 2007. aastalt 2008. aastani umbes ¼ võrra. Aastatel 2008-2009 majanduskuritegude arv jätkus oma kasvu. Ainult ebaseaduslik majandustegevus ning erakonnaalased kuriteod vähenesid.

Samuti antud tabelist on näha, et pankroti- ja täitemenetluslaste, maksualaste, rahapesualaste ja konkurentsialaste kuritegude protsentuaalsus on aastatel 2007-2009 muutunud suuremaks. Ebaseaduslik majandustegevus suurenes aastatel 2007-2008, kuid aga juba 2009. aastal vähenes. Kui vaadata protsentuaalsuse muutust, siis võib näha, et ebaseaduslik majandustegevus langes aastatel 2007-2009 40% võrra, kuid aga on vaja meeles pidada, et ebaseadusliku majandustegevuse alla peale ebaseaduslikku kauplemist aktsiisikaupadega liigituvad veel tegevusloata majandustegevus ja ettevõtluskeelu rikkumine.

Analüüsid antud majanduskuritegude arvu muutuse tabeli võib teha järeldust, et ebaseadusliku majandustegevuste arv on vähenenud ja põhjuseks sellele on majandustegevuste käitlemise korra rikkumise puhul karistuse karmimaks muutmine.

Vastavalt 2008. aastal tehtud ATKEAS-i § 27 lõike 1 p 3 ja 4 muudatustele maksustatakse konfiskeeritud kaup aktsiisiga sõltumata sellest, kas kaup hävitatakse või töödeldakse tehnilisel otstarbel. ATKEAS-i § 27 ei tee vahet, kas keelatud aktsiisikaup peeti tolli poolt kinni tollipiiril või mujal Eesti territooriumil ning hiljem süüteomenetluse käigus konfiskeeriti, kaup maksustatakse aktsiisiga.

Tuginedes analüüsitud alapeatükis 2.1 EL-i Kohtu lahenditele on vaja mainida, et aktsiisikauba kinnipidamine, mis toimub vahetult kaupade ühenduse tolliterritooriumile sisenemisel tollikontrolli tsoonis, lõpeb tollivõla, kuid aga kui väljaspool esimest tolliasutust peetakse kinni kaupu, millel on täitmata ÜTS artiklites 38-41 sätestatud formaalsused, tollivõlg ei lõpe. Rääkides aktsiisiga maksustamisest võib järeldada, et kui vajalik teokoosseis tasumise

kohustuseks on tekkinud, siis muutub aktsiis sissenõutavaks, mis tähendab samuti, et aktsiis muutub sissenõutavaks siis, kui ebaseaduslikult toodud kaup, mis on kinni peetud, väljub ühenduse tolliterritooriumi tsoonis asuvast esimesest tolliasutusest.

Seega võib teha järelduse, et ATKEAS-i järgi tollipiiril või mõnes muus kohas väljaspool tollikontrolli tsooni kinni peetud ning konfiskeerimisele kuuluv kaup maksustatakse igal juhul aktsiisiga. Analüüsid EL-i Kohtu otsuseid autor sai teada, et aktsiisiga maksustatakse aktsiisikaupa ainult siis, kui see väljub EL-i tolliterritooriumil asuvast esimesest tolliasutusest.

Selleks, et määrata kindlaks konkreetne aktsiisisumma, peavad olema usaldusväärsed andmed vastava aktsiisikauba koguse kohta. Vastav kogus peab olema kindlaks määratud usaldusväärselt ja mõteseaduses sätestatud korras, mis tähendab, et mõõtmisi teostanud isik peab olema kas akrediteeritud või tema erialane pädevus peab olema tõendatud. Juhul, kui tegemist on tükikaubaga – alkoholi pudelid, millel on maht peale märgitud või tubakatoodete pakid, siis ei ole vastava akrediteeringu olemasolu vajalik ja vastava kauba võib kokku lugeda tolliametnik ise. Kui aga on tegemist vedelikuga (kütus, alkohol) sellises anumask, mille maht ei ole teada, tuleb see kogus eraldi üle mõõta ja järgida seejuures eeltoodud tingimusi.

Aktsiisikaupade salakaubavedu on kuriteona karistatav juhul, kui tegu on suures koguses kaubaga või kui isikule on varem kohaldatud sama teo eest väärteokaristust.¹²⁵ Kõige suurem kogus, mida püüti korraka Eestisse smugeldada, oli 424 800 sigaretti: Poola autojuht püüdis piiri ületada autoga, mille topeltpõhja alla olid peidetud sigaretid. Veel avastati metsast kast 300 000 sigaretiga, 150 000 sigaretti püüti sisse tuua samuti auto pagasiruumi topeltvaheseina vahel.¹²⁶

Salakaubaveona registreeritud kuritegudega püüti ebaseaduslikult Eestisse tuua ligi 1,5 miljonit sigaretti. Kui eeldada, et keskmine Eesti elanik tarbib päevas ühe paki sigarette, oleks ühel inimesel võimalik seesuguse kogusega suitsetada pisut enam kui 200 aastat järjest. Sigarette püüti

¹²⁵ Ahven jt, „Kriminaalpoliitika uuringud 12...“, *supra nota* 123, lk 64.

¹²⁶ *Ibid*

üle Vene-Eesti piiri tuua nii peidetuna riiete alla, pagasisse, kuid ka spetsiaalselt ehitatud sõidukite peidikutes või sõiduki konstruktsioonides.¹²⁷

Justiitsministeeriumi andmete järgi 410-st 2009. aastal registreeritud salakaubaveo kuriteost 404 olid seotud sigarettide salakaubaveoga (neist mitmel juhul oli lisaks tegu ka alkoholi piirkoguse ületamisega). Ülejäänud kuue juhtumi puhul oli salakaubaks alkohol või kütus.¹²⁸ See näitab, et sigarettide salakaubavedu juhtub tihedamini, kui teiste aktsiisikaupade salakaubandus.

MTA andmete järgi enamus kuritegusid aastatel 2007-2010 oli seotud sigarettide salakaubaveoga (vt tabel 2). Tabelist 2 on hästi näha, et nii sigarettide kogused kui ka toime pandud kuritegude arv on järjest kasvanud. Kuritegude vähenemist alates aastast 2008, kui konfiskeeritud kaubalt hakati aktsiisi sisse nõudma, näha ei ole. Seega autor jõuab järeldusele, et aktsiisi sisse nõudmine ei mõjutanud isikuid vähem kuritegusid toime panema.

Tabel 2. Konfiskeeritud sigarettide ja algatatud kriminaalasjade arv.¹²⁹

Aasta	Konfiskeeritud sigarettid (tükid)	Algatatud kriminaalasjade arv
2007	6 134 132	219
2008	5 455 629	374
2009	13 342 084	605
2010	9 557 146	705

Järgnevalt on toodud MTA andmete 2008-2010 aastate tabel, kus on esitatud MTA kontrollimiste tulemused (vt tabel 3). Tabel on jaotatud MTK järgi. Tabel koosneb Põhja, Ida, Lääne ja Lõuna MTK Tollikorralduste tulemuslikkuse aruannetest, mis omakorda näitavad kinnipeetud sigarettide ja alkoholi arvu. Tabeli mõõtühikutena on sigarettide puhul tükk ja alkoholi puhul - liiter.

¹²⁷ *Ibid*

¹²⁸ *Ibid*

¹²⁹ Maksu- ja Tolliamet. Kuriteostatistika. Maksu- ja Tolliameti andmetebaas.

Tabel 3. Tollikontrolli tulemuslikkuse aruanne kinnipeetud sigarettide ja alkoholi kohta.¹³⁰

Aasta	2007	2008	2009	2010
<i>Kinnipeetud alcohol</i>	315 502	45 524	14 228,4	8 587,2
Põhja MTK	306 524	7 747	11 598,9	6 392,3
Ida MTK	962	654	312,9	651,7
Lääne MTK	3 241	326	794,4	1 171,8
Lõuna MTK	4 775	36 797	1 742,2	371,4
<i>Kinnipeetud sigarettid</i>	6 134 132	5 455 629	13 342 084	9 557 146
Põhja MTK	752 890	2 708 240	6 836 402	1 268 780
Ida MTK	962 940	1 458 604	4 287 116	5 127 531
Lääne MTK	3 310 760	380 850	2 157 306	2 656 695
Lõuna MTK	1 107 542	907 935	61 260	504 140

Vaadates kolmanda tabeli andmeid, mis puudutavad kinnipeetud alkoholi kogust, võib märkida, et aastal 2007 kõige rohkem alkoholi peeti kinni Põhja MTK-s, aastal 2008 - Lõuna MTK-s ning 2009. ja 2010. aastatel kõige suurem kinnipeetud alkoholi kogus oli jälle Põhja MTK-s. Tabelist on näha, et aastal 2007 alkoholi peeti kinni peaaegu 6 korda rohkem, kui aastal 2008 ning aastal 2008 - 3 korda rohkem kui aastal 2009.

Samuti ka aastal 2010 oli kinnipeetud alkoholi kogus võrreldes aastaga 2009 umbes 2 korda väiksem. Seega võib järeldada, et salaalkoholi hakati riiki vähem sisse tooma ning põhjuseks sellele võiks olla karmim tollikontroll ja -järelvalve piiripunktides. Teiseks põhjuseks on asjaolu, et pudelitesse villitud alkoholi on lihtsalt raskem peita ning tollikontrolli eest varjata. Sigarettide salakaubaveoks kasutavad reisijad spetsiaalseid veste, mille panevad teiste üleriiete alla.

Vaadates kinnipeetud sigarettide puudutavaid andmeid võib näha, et 2007. aastal kõige rohkem sigarettide peeti kinni Lääne MTK-s, 2008. ja 2009. aastatel Põhja MTK-s ning 2010. aastal Ida MTK-s. Kui võrrelda 2007. aasta andmeid aastaga 2008, siis võib näha, et kinnipeetud sigarettide kogus on natukene vähenenud. Võrreldes 2009. aastat aastaga 2008 kinnipeetud sigarettide arv oli umbes kaks korda suurem ning aastal 2010 kinnipeetud salasigarettide arv oli natukene vähenenud.

¹³⁰ Maksu- ja Tolliamet. Tollikontrolli tulemuslikkuse aruanne kinnipeetud sigarettide ja alkoholi kohta. Kättesaadav Maksu- ja Tolliameti Intraneti kodulehelt <<http://intranet.mta/index.php?id=25575>> (24.03.2011).

Analüüsid tabeli andmeid, võib teha järeldust, et võrreldes 2007. aastaga, aastal 2010 illegaalselt sissetoodud alkoholi kogus oli märgatavalt langenud ning sigarettide arv oluliselt suurenenud. Seega võib järeldada, et 2008. aasta ATKEAS-i muudatus, kus konfiskeeritud aktsiisikaubalt hakati aktsiisi sisse nõudma, eriti ei mõjutanud isikuid oma käitumist muutma ning sigarettide salakaubaveost loobuma. Põhjusi sellele võib olla mitu.

Üks põhjustest on ahvatlev soov tegeleda illegaalse äriajamisega, kus on alati võimalus suurt tulu teenida riigile makse maksmata. Kõigepealt sooviks mainida, et eelnimetatud soov tekib tavaliselt siis, kui ühiskonnas valitseb töötus ning perekondadel rahapuudus.

Oluline on ka märkida, et Eestis on viimastel aastatel korduvalt tõstetud aktsiisimäärasid. Eriti suur maksutõus on toimunud sigarettide osas, kuna Eestil on kohustus ühtlustada aktsiisimäärad EL-i miinimumtasemega. Autori arvates just see õhutab inimesi üle seaduste astuma ja kuritegu toime panema.

Teiseks põhjuseks võib olla täiesti inimlik soov soetada enda jaoks aktsiisikaupa, mis on Eestis olemasoleva turuhinnast tuntuvalt odavam. Selle all mõistab autor aktsiisikauba hindu kolmandates riikides. Eriti tulusalt võib osta aktsiisikaupa siis, kui soetada seda hulgaliselt. Seepärast inimesed ei too sisse tavaliselt 1-3 pakki sigarette, vaid pigem vähemalt ühe blokki.

Kokkuvõtteks 2008. aasta ATKEAS-i muutmine ikkagi ei mõjutanud seaduse üleastujaid, nagu lootis seda riik. Inimesed jätkasid oma ebaseaduslikku tegevust, kuid aga hakkasid kavalamaid viise välja mõtlema, et salakaupu kergelt riiki tuua. Tõenäoliselt salakaubandus kunagi ei kao, kuid autori arvates illegaalset kaubandust võib ikka vähendada. Selleks peab karistus, mis määratakse aktsiisikauba käitlemise korra rikkumise puhul karmim olema, näiteks aktsiisisumma, mis sisse nõutakse, võiks olla suurem. Seega suure aktsiisikauba koguse puhul muutub karistus seaduse rikkujate jaoks piisavalt tuntavaks ning kordussoov illegaalset tulu saada enam ei teki. Näiteks võis toll enne KarS-i jõustumist 2002. aastal kehtinud tollieeskirjade rikkumise regulatsiooni järgi määrata isikule rahatrahvi kuni kauba kolmekordse väärtuse ulatuses.

Samuti pakub autor tollijärelevalvet laiendada, palgata rohkem ametnikke, kes hakkaks tollipiiril inimesi ja veokeid üle vaatama. Just see annab riigile võimalust isikuid põhjalikumalt kontrollida ning rohkem seaduse rikkujaid kinni pidada.

KOKKUVÕTE

EL-i õigusakte tõlgendab Euroopa Liidu Kohus, Kohtu järeldused on EL-i liikmesriikidele järgimiseks kohustuslikud. Lõputöös oli tõstatatud probleem, et ATKEAS-iga reguleeritud konfiskeeritud aktsiisikauba maksustamine ei ole kooskõlas Euroopa Kohtu lahendites C-459/07 ja C-230/08 kajastatud põhimõtetega.

Töö uudsus seisneb selles, et ATKEAS-i 2008. aasta muutmise seaduse mõju rikkujatele kooskõlas Euroopa Kohtu lahenditega C-459/07 ja C-230/08 ei ole varem analüüsitud.

Töö eesmärgiks oli analüüsida konfiskeeritud aktsiisikauba maksustamisel tekkivaid probleeme.

Eesmärgi saavutamiseks püstitas autor esimeseks uurimisülesanneks anda ülevaade aktsiisikaupade maksustamise põhimõtetest, maksuvõla, tollivõla ning aktsiisi maksukohustuse tekkimisest ja lõppemisest.

Autor jõudis järeldusele, et maksustamise põhimõteteks on neutraalsuse põhimõte, mille all mõistetakse, et kauba maksustamine ei tohi sõltuda müüja või tootja isikust, ning sihtkohamaa printsiip, mis tähendab, et maksukoormust kannab lõpptarbija. Samuti aktsiiside kehtestamisel lähtutakse maksevõimelisuse põhimõttest – aktsiisiga maksustatavaid kaupu tarbitakse palju, kuid aga ei kuulu nad tavaliselt esmatarbekaupade hulka. Aktsiisidel on tarbimist piirav ja turgu reguleeriv iseloom - aktsiisidega piiratakse tervisele või keskkonnale ohtlike kaupade tarbimist. Maksukoormust kannab lõpptarbija ja tarbimist maksustatakse toote hinna suurendamise kaudu. Peale seda veel üheks aktsiisikaupade maksustamise põhimõteks on see, et maksustamine ei tohi sõltuda kauba päritolust – EL-i liikmesriikidest või kolmandatest riikidest imporditud kaubad maksustatakse ühtemoodi.

Rääkides maksuvõla ning tollivõla tekkimisest on vaja kõigepealt pöörata tähelepanu sellele, et tollivõlg ja maksuvõlg on kaks erinevat mõistet. Tollivõla hulka kuuluvad tollimaksud, importkaubalt tasumisele kuuluv aktsiis on tollivõlast tulenev maksusumma. ÜTS-i alusel tekib tollieeskirjade rikkumistel tollivõlg siis, kui kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, tuuakse ühenduse tolliterritooriumile ebaseaduslikult. Tollivõlg lõpeb imporditollimaksude tasumisel, kauba konfiskeerimisel, hävitamisel või riigile loovutamisel.

Maksuvõlg on tasumata jäetud maksusumma või tähtpäevaks tasumata jäetud maksusummalt arvestatud intress. Järelikult maksuvõlg tekib maksukohustuslasel siis, kui isik ei tasu määratud maksusummat õigel ajal ja lõpeb siis, kui maksusumma tasutakse.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade konfiskeerimise olemusest ja selle õiguslikust alusest. Autor selgitas välja, et süüteoga saadud vara konfiskeerimine kui mittekariistuslik mõjutusvahend on vajalik selleks, et korraldada õigusvastaselt saadud varalise kasu tagasitaitmine ning kuriteo vahendite ja objektidena konfiskeeritakse need asjad ja õigused, mis tulenevad tahtlikest tegudest või mida kasutati teo ettevalmistamisel või kui need on selleks vajalikud. Õigus teha konfiskeerimise otsust on kriminaalmenetluse raames kohtul, väärteomenetluses kohtuvälise menetlejana MTA-l või politseiasutusel. Asjakohased konfiskeerimise alused tulenevad AS-st, TubS-st, TS-st ja KarS-st.

Kolmandaks uurimisülesanneks oli anda Euroopa Kohtu lahendite C-459/07 ja C-230/08 ülevaade ning neljandaks uurimisülesanneks ATKEAS-i vastavust ülalmainitud Euroopa Kohtu lahenditele. Kohtulahendite analüüsi käigus selgus, kuidas tõlgendab Euroopa Kohus ÜTS-i konfiskeeritud kaubaga seoses tollivõla tekkimist ja lõppemist. Samuti jõudis autor järeldusele, et aktsiisi hakatakse sisse nõudma alles siis, kui tekib vajalik teokoosseis aktsiisi tasumise kohustuseks. Kui kaup peetakse kinni esimeses tolliasutuses ühenduse tolliterritooriumi piiril, ei ole maksukohustuseks vajalik teokoosseis tekkinud ning aktsiisi sisse ei nõuta.

Tuginedes EL-i Kohtu otsustele, jõudis autor järeldusele, et kinnipeetud ning konfiskeeritud kaupa maksustatakse aktsiisiga ainult siis, kui see väljub EL-i tolliterritooriumil asuvast esimesest tolliasutusest, kuid aga ATKEAS-i alusel kinnipeetud ning konfiskeeritud aktsiisikaup maksustatakse aktsiisiga igal juhul sõltumata sellest, kas keelatud aktsiisikaup peeti tolli poolt kinni tollipiiril või mujal Eesti territooriumil. Seega võib teha järeldust, et ATKEAS-iga reguleeritud konfiskeeritud aktsiisikauba maksustamine ei ole täiesti kooskõlas Euroopa Kohtu lahendites kajastatud põhimõtetega.

Samuti oli neljandaks uurimisülesanneks MTA andmeid analüüsida, mis on seotud salakauba kinnipidamise ning piirnormi ületava aktsiisikauba konfiskeerimisega. Autor jõudis järeldusele, et ATKEAS-i muudatus, mille kohaselt hakati konfiskeeritud aktsiisikaubalt aktsiisi sisse nõudma, ei mõjutanud isikuid salakaubaveost loobuma. Selle probleemi lahenduseks pakub autor karistust karmimaks muuta, kuna suure aktsiisikauba koguse puhul muutub trahv seaduse rikkujate jaoks piisavalt tuntavaks ning kordussoov illegaalselt tulu teenida enam ei teki. Samuti autori ettepanekuks on tollijärelevalve laiendamine, eeskätt piiril tolliinspektorite arvu suurendamine, mis annab riigile võimaluse isikuid põhjalikumalt kontrollida. Järelikult rohkem seaduse rikkujaid kinni pidada.

Edaspidi vajab täiendavat analüüsi see, kas aitab karistuse karmimaks muutmine salakaubaveost loobuda või mitte, kuna seaduse rikkumisel ei mõtle tavaliselt isik sellest, mis teda tulevikus ootab.

РЕЗЮМЕ

Дипломная работа написана на эстонском языке, иностранное заключение выполнено на русском языке. Работа состоит из 46 страниц (без дополнений), в ходе написания было использовано 24 источника, на которые в тексте имеются сноски.

Актуальность темы дипломной работы состоит в том, что решения двух ЕС Судебных дел, касающихся нелегальной перевозки сигарет, могут значительно повлиять на практику Налогово-таможенного департамента Эстонии, а также принести с собой возможные изменения в налоговом праве, в особенности в законе об акцизе на алкоголь, табак, топливо и электроэнергию.

Целью дипломной работы является анализ проблем налогообложения акцизного товара в случае конфискации данного товара.

Одним из методов исследования в дипломной работе является анализ статистики, полученной из Налогово-таможенного департамента. Вторым методом является анализ ЕС Судебных решений под номерами C-459/07 и C-230/08.

Автор пришёл к выводу, что изменения в эстонском законе об акцизе на алкоголь, табак, топливо и электроэнергию, следовательно, которому государство стало взимать с конфискованного акцизного товара налог на акциз, не привело к уменьшению контрабандных перевозок. В качестве решения данной проблемы автор предлагает увеличить наказание за нарушение, а также расширить таможенный контроль.

В итоге, поставленная автором цель, достигнута, а так же подтверждено наличие проблемы.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Ahven, A., Jakobson, J., Klopets, U., Kruusement, A., Leps, A., Rennik, H., Salla, J., Surva, L., Sööt, M., Tamm, K. Kriminaalpoliitika uuringud 12. Kuritegevus Eestis 2009. 2010. Justiitsministeeriumi kodulehelt
www.just.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=50827/Kuritegevus+Eestis+2009.pdf välja
otsitud 01.03.2011.

Rahandusministeerium. Aktsiisid. Rahandusministeeriumi kodulehelt
www.fin.ee/index.php?id=276 välja otsitud 25.11.2010.

Alkoholiseadus, 19.12.2001, jõustunud 01.09.2002 - RT I 2005, 41, 315 ... RT I 2009, 40, 272.

Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus, 04.12.2002, jõustunud 01.04.2003 - RT I
2003, 2, 17 ... RT I, 30.12.2010, 6.

Dansk Transport og Logistik versus Skatteministeriet, Kohtuasi C-230/08, Euroopa Kohus,
29.04.2010.

Huberg, M., Uusorg, M., Lasse, L., Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega (Tartu: OÜ
Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2008).

Konjunktuuriinstituut. Illegaalsete tubakatoodete tarbimine ja kaubandus Eestis 2008. Aprill
2009. Konjunktuuriinstituudi kodulehelt
www.ki.ee/publikatsioonid/valmis/Illegaalsete_tubakatoodete_tarbimine_ja_kaubandus_Eestis_2008_%28elanike_hinnangute_alusel%29.pdf välja otsitud 10.03.2011.

Karistusseadustik, 06.06.2001, jõustunud 01.09.2002 - RT I 2001, 61, 364 ... RT I 2011, 10.

Lehis, L., Maksuõigus (Tallinn: Juura, 2009).

Lillemets, K., Maksukorraldus (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006).

Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 10.12.2010, 4.

Maksu- ja Tolliamet. Kuriteostatistika. Maksu- ja Tolliameti andmetebaas.

Maksu- ja Tolliamet. Tollikontrolli tulemuslikkuse aruanne kinnipeetud sigarettide ja alkoholi kohta. Kätesaadav Maksu- ja Tolliameti Intraneti kodulehelt <http://intranet.mta/index.php?id=25575> välja otsitud 24.03.2011.

Müürisepp, P. 2009. Konfiskeeritud kaupade realiseerimine ja hävitamine. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt www.customs.ee/index.php?id=25121&tpl=1071 välja otsitud 21.02.2011.

Parmas, A., „Süüteo vahendi konfiskeerimise eesmärk ja õiguslik olemus ning selle põhiseaduslik õigustus Riigikohtu üldkogu otsus asjas 3-1-1-37-07“. 8 Juridica (2008), 554-560.

Rahvusvahelisele postisaadetisele tollikäitlusviisi määramiseks vajalike tolliformaalsuste teostamise kord, 07.07.2005, jõustunud 01.08.2005 - RT I 2005, 41, 315 ... RT I 2009, 40, 272.

Sedman, M., „Konfiskeerimine: mõjutusvahendist karistuseks?“, 8 Juridica (2008), nr 8, 547-553.

Riigikogu. Seletuskiri alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Eesti Reformierakonna, Isamaa ja Res Publica Liidu, Sotsiaaldemokraatliku Erakonna fraktsiooni 03.12.2007. a seletuskiri. Riigikogu kodulehelt www.riigikogu.ee/?page=en_vaade&op=ems&eid=197168&u=20110408094517 välja otsitud 07.04.2011.

Solopova, J., „Rikkumisega seotud tollivõla tekimise koosseisud Euroopa Liidu tolliõiguses“, lõputöö, Sisekaitseakadeemia Finantskolledž (2010).

Tubakaseadus, 04.05.2005, jõustunud 05.06.2005 – RT I 2005, 29, 210 ... RT I 18.11.2010, 2.

Tolliseadus, 13.04.2004, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2004, 28, 188... RT I 2010, 11, 55.

Veli Elshani versus Hauptzollamt Linz, Kohtuasi C-459/07, Euroopa Kohus, 15.10.2009.

Väärteomenetluse seadustik, 22.05.2002, jõustunud 01.09.2001 - RT I 2002,50,313 ... RT I 14.03.2011, 32.

Ühenduse Tolliseadustik, vastu võetud Nõukogu määrusega nr 2913/92, 12.10.1992.

TABELITE LOETELU

Tabel 1. Majanduskuritegude arvu muutus.	32
Tabel 2. Konfiskeeritud sigarettide ja algatatud kriminaalasjade arv.	35
Tabel 3. Tollikontrolli tulemuslikkuse aruanne kinnipeetud sigarettide ja alkoholi kohta.	36