

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Riigi- ja haldusõiguse õppetool

Karolin Lorents

VASTUTUSOTSUS
JUHATUSE LIIKME VASTUTUS ÄRIÜHINGU MAKSUVÕLA EEST

Magistritöö

Juhendajad
LL.M. Villy Lopman
LL.M. Erki Uustalu

Tartu
2012

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. VASTUTUSKOHUSTUS MAKSUÕIGUSES	10
1.1 Üldised nõuded maksuseadustele.....	10
1.2 Kolmanda isiku vastutuse asetus maksuõigussuhetest tulenevate nõuete ja kohustuste hulgas	13
1.3 Vastutusotsus ja võlausaldajate võrdne kohtlemine.....	15
2. JUHATUSE LIIKME VASTUTUSE EELDUSED ÄRIÜHINGU MAKSUVÕLA EEST ..	16
2.1 Vastutuskohustuse formaalsed ja materiaalsed eeldused.....	16
2.2 Juhatuse liikme vastutuse formaalsed eeldused	17
2.2.1 Vastutava isiku määratlemine.....	17
2.2.1.1 Seadusliku esindaja, vara valitseja ja tegevjuhi mõisted.....	17
2.2.1.2 Juhatuse liikme mõiste piiritlemine.....	18
2.2.2 Aegumistähtaeg ja aegumise peatumine.....	21
2.2.2.1 Aegumise üldised alused.....	21
2.2.2.2 Aegumise peatumine ja vastutusmenetlus.....	21
2.2.3 Sissenõudmistoimingud.....	25
2.2.4 Põhivõla kehtivus	26
2.2.5 Vastutusmenetluse sõltuvus pankrotimenetlusest	28
2.3 Juhatuse liikme vastutuse materiaalsed eeldused.....	30
2.3.1 Juhatuse liikme vastutuse sisuliste eelduste loetelu kohtupraktika alusel	30
2.3.2 Juriidilise isiku juhatuse liikme kohustused	30
2.3.2.1 Kohustuste alused ja kohustuste piiritlemine	30
2.3.2.2 Vastutusotsuse aluseks oleva kohustuse rikkumise tuvastamine	34
2.3.2.2.1 Kohustuse rikkumine vastutuse alusena	34
2.3.2.2.2 Juhatuse liikme passiivsus kohustuste täitmisel	36
2.3.2.2.3 Kohustuste piiritlemine vastutusmenetluse raskuspunktina	41
2.3.3 Süü küsimus.....	44
2.3.3.1 Analoogia kohaldamise võimalikkus	44
2.3.3.2 Võlaõigusseaduse kohaldamine tahtluse ja hooletuse sisustamisel	46
2.3.3.3 Karistusseadustiku kohaldamine tahtluse ja hooletuse sisustamisel	48
2.3.3.4 Kokkuvõtte tahtluse ja hooletuse sisustamiseks sobivast regulatsioonist	51

2.3.4	Põhjusliku seose tuvastamine	52
2.3.4.1	Põhjusliku seose tuvastamise alused	52
2.3.4.2	Põhjusliku seose tuvastamise praktilisi probleeme	55
2.3.5	Juhatuse liikmete solidaarvastutus.....	55
2.3.5.1	Solidaarvastutuse alused	55
2.3.5.2	Praktilisi probleeme seoses solidaarvastutusega	57
2.3.5.2.1	Maksuhalduri õigus valida menetlusalust isikut.....	58
2.3.5.2.2	Õigus vaidlustada kolmanda isiku suhtes tehtud otsustust.....	58
2.4	Vastutusotsuse tegemise piirangud	60
2.4.1	Üldised piirangud	60
2.4.2	Äriühingu maksevõimelisus – kas vastutusotsuse tegemise piirang?	60
2.5	Vahekokkuvõte	63
3.	VASTUTUSMENETLUSE JA MAKSUMENETLUSE SUHESTUMINE	64
3.1	Maksuvõla olemasolu kui vastutusotsuse tegemise eeldus.....	64
3.2	Maksuvõla tuvastamise kohustus.....	64
3.3	Kokkuvõtte maksuvõla tuvastamise kohustusest vastutusmenetluses	67
	KOKKUVÕTE	68
	ABSTRACT	74
	KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU	81
	KASUTATUD KIRJANDUS	81
	KASUTATUD EESTI ÕIGUSAKTID	83
	KASUTATUD VÄLISRIIKIDE ÕIGUSAKTID	84
	KASUTATUD EESTI KOHTUPRAKTIKA.....	84
	KASUTATUD EUROOPA KOHTU PRAKTIKA.....	86
	KASUTATUD AVALDAMATA MATERJAL	86
	MUUD ALLIKAD	87
	LISAD	88
	Lisa 1. Ettepanekud maksukorralduse seaduse muutmiseks.....	88
	Lisa 2. Põhjendused maksukorralduse seaduse muutmise ettepanekute juurde	89

SISSEJUHATUS

Maksukorralduse seadus¹ (MKS) sätestab kolmanda isiku kohustuse tasuda maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõlg – vastutuskohustus. MKS § 96 annab reeglid vastutusotsuse tegemiseks isikule, kes seaduse alusel vastutab maksumaksja või maksu kinnipidaja kohustuste täitmise eest. Väärrib märkimist, et kolmanda isiku vastutuse regulatsioon lisati maksukorralduse seadusesse suhteliselt hiljuti ning seadus ei kasutanud algselt mõistet "vastutusotsus". Nimelt 12. aprillil 2000. a vastuvõetud seadusega lisati maksukorralduse seadusesse § 23¹, mis kandis pealkirja „Maksuvõla sissenõudmine kolmandalt isikult“.² See regulatsioon võimaldas teatud eelduste täitmisel pöörata maksmenetluse raames nõude kolmanda isiku vastu maksumaksja ja maksu kinnipidaja maksuvõla täitmiseks.³ Kehtiva ja varasema regulatsiooni erisusele on tähelepanu juhtinud ka Riigikohus.⁴

„Vastutusotsuse instituuti võib vaadelda kui riigi tulude kaitse mehhanismi. Kui puuduks alus kolmandalt isikult maksusummade sissenõudmiseks, võib riigil osa maksurahast jääda kätte saamata.“⁵ Maksu- ja Tolliameti (MTA) poolt edastatud andmete kohaselt tehti 2010. a 18 ja 2011. a 38 vastutusotsust. 2012. a esimese kvartali jooksul on väljastatud 8 vastutusotsust.⁶ Täheldatav on maksuhalduri poolt väljaantavate vastutusotsuste arvu kasv. Vastutusotsuse regulatsioon on praktikas oluline vahend tagamaks maksuvõlgade sissenõudmine juhul, kui on tuvastatav, et maksuvõla tekkimise eest vastutab kolmas isik. Ühtlasi on kasvanud ka vaidlustatavate vastutusotsuste arv. MTA poolt edastatud andmete kohaselt on 2010. a vaidlustatud kohtumenetluses 17 vastutusotsust, 2011. a 35 vastutusotsust. 2012. a esimeses kvartalis on kohtumenetluses vastutusotsuseid vaidlustatud 8 korral.⁷ See omakorda toob kaasa ka vastava maksuõigusliku kohtupraktika täienemise ja arenemise.

¹ Maksukorralduse seadus. 20. veebruar 2002. a – RT I 2002, 26, 150; 22.12.2011, 38.

² Maksukorralduse seaduse muutmise ja täiendamise seadus. 12. aprill 2000. a – RT I 2000, 35, 216. Jõustus 1. juunil 2000. a.

³ M. Huberg. Maksuvõla sissenõudmine kolmandalt isikult. MaksuMaksja 2005, nr 12, lk 34.

⁴ RKHKo 31. oktoobrist 2005. a nr 3-3-1-41-05, p 11.

⁵ H. Marrandi. Äriühingu juhatuse liikme vastutus maksuvõla eest. MaksuMaksja 2007, nr 5, lk 43.

⁶ Maksu- ja Tolliamet. Vastutusotsuste statistika. 05.04.2012. a.

⁷ Maksu- ja Tolliamet. Vastutusotsuste vaidlustamise statistika. 23.04.2012. a.

Vastutusotsuse regulatsiooni puudutavad küsimused on õiguskirjanduses ja meedias kajastamist leidnud⁸, kuid juhatuse liikme vastutust äriühingu maksuvõla eest pikemalt teaduslikult uuritud ei ole.⁹ Arvestades, et vastutusotsuse instituudile tugineb maksuhaldur maksuvõlgade sissenõudmisel üha sagedamini, on põhjendatud nimetatud teema uurimine magistritöös.

Käesolev magistritöö käsitleb MKS §-s 96 sätestatud vastutusotsuse tegemise eelduseid. MKS § 96 võimaldab maksuvõla sissenõudmist kolmandalt isikult, kes seaduse alusel vastutab maksumaksja või maksu kinnipidaja kohustuste täitmise eest. Magistritöö rõhuasetus on äriühingu juhatuse liikme vastutusel äriühingu maksuvõla eest (MKS § 40). Nimelt tehakse praktikas valdav osa vastutusotsuseid äriühingu juhatuse liikmetele. Töös piiritleb autor, millised eeldused peavad olema täidetud, et oleks põhjendatud nimetatud äriühingu seadusliku esindaja vastutus äriühingu maksuvõla eest. Tulenevalt piiratud mahust keskendub töö vastavate eelduste analüüsil peamistele praktikas tõusetunud probleemidele seoses vastutusotsuse tegemise eelduste olemasolu ja selgusega.

Autori eesmärgiks on uurida, kas kehtiv õiguslik regulatsioon võimaldab piisava täpsusega piiritleda, millised eeldused peavad olema täidetud, et oleks põhjendatud äriühingu seadusliku esindaja vastutusele võtmine äriühingu maksuvõla eest. Nimetatud eesmärgi saavutamise lähtekohaks on hüpotees, et MKS-s ei ole piisavalt õigusselgelt sätestatud juhatuse liikme vastutuskohustuse tekkimise eeldused. Hüpoteesi püstitamise aluseks on maksuhalduri ja kohtute praktikas tõusetunud probleemid vastutusotsuse tegemise eelduste analüüsimisel ja täidetuse kontrollimisel.

⁸ Näiteks vt V. Põldoja. Äriühingu maksuvõla eest võib vastutada ka juhatuse liige. September 2009. a. Internetis kättesaadav: <http://uudiskiri.varul.ee/uudiskiri-2009-09/ariuhingu-maksuvola-eest-voib-vastutada-ka-juhatuse-liige>, 29.04.2012. a; J. Siim. Seadusliku esindaja vastutus juriidilise isiku maksuvõla eest lõpeb juriidilise isiku registrist kustutamisel. Internetis kättesaadav: <http://www.apilv.ee/seadusliku-esindaja-vastutus-juriidilise-isiku-maksuvola-eest-lopeb-registris-kustutamisel/19/387/44/article>, 29.04.2012. a.

⁹ Võrdlusena võib välja tuua, et Saksamaal on vastutusotsuse koostamiseks maksuhalduri poolt välja antud eraldi mahukad juhendmaterjalid, mis tuginevad kohtupraktika ja asjakohase õiguskirjanduse analüüsile. Vt Antwort vom Finanzamt Münster, 17.03.2012; Haftungs – Handbuch der Oberfinanzdirektion Münster. 2012.

Hüpoteesi kontrollimiseks on magistritöös vajalik leida vastused järgmistele küsimustele:

- 1) millised on juhatuse liikmele vastutusotsuse tegemise eeldused;
- 2) kas juhatuse liikmele vastutusotsuse tegemise eeldused on MKS-s piisavalt õigusselgelt sätestatud;
- 3) kas kohtupraktika on kujundanud mõne juhatuse liikmele vastutusotsuse tegemise eelduse, mis ei tulene MKS-st.

Magistritöö koosneb kolmest peatükist. Töö ülesehitus tugineb töös püstitatud probleemide järkjärgulisel analüüsil. Töö on struktureeritud kuni pealkirja tasemeni viis. Vastav süsteem tagab töö ülevaatlikkuse ja jälgitavuse.

Esimeses peatükis selgitab autor maksuõigussuhetest tulenevate nõuete ja kohustuste iseloomu ning jaotumist, samuti üldiseid nõudeid maksuseadustele. Nimetatud küsimuste kirjeldamine on oluline, et tuua välja alused, millele tuginevalt autor vastutusotsuse tegemise eelduseid uurib. Autor toob välja vastutuskohustuse erisused võrreldes muude maksuõigusest tulenevate nõuete ja kohustustega. Ühtlasi leiavad esimeses peatükis käsitlemist vastutuskohustuse ja võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte seosed. Magistritöö esimene peatükk võimaldab paremini mõista töö järgnevaid peatükke, kuna selgitab vastutuskohustuse asetust maksuõigussuhetest tulenevate nõuete ja kohustuste hulgas.

Teine peatükk keskendub vastutusotsuse tegemise eelduste analüüsile. See on jaotatud viide alapeatükki vastavalt juhatuse liikme vastutuse eelduste tuvastamise järjekorrale. Alapeatükis on eelduseid valdavalt käsitletud esmalt teoreetilisest küljest ja seejärel praktilise näite pinnalt. Selline ülesehitus tagab uurimise jälgitavuse ning tagab magistritöös käsitletavate teemade lõikes teooria ja praktika tasakaalu. Alapeatükkide jaotuse alusel moodustub äriühingu juhatuse liikme vastutuse eelduste kataloog.

Esiteks selgitab autor vastutuse tuvastamise lähtekohta. Teema struktureerituse ja parema mõistmise huvides on autor jaotanud eeldused kaheks: formaalsed ja materiaalsed eeldused. Kuivõrd vastutusotsuse tegemise piirangud on puutumuses nii vormiliste kui ka sisuliste eeldustega, siis on need analüüsitud eraldi alapeatükis.

Teiseks uurib autor selles peatükis vastutusotsuse formaalseid eelduseid. Vastutava isiku määratlemine on esimene samm vastutusotsuse tegemise vormiliste eelduste kontrolli protsessis. Juhatuse liikme vastutuse tuvastamisel tuleb igakordselt välja selgitada, millised konkreetsed isikud olid kohustuse tekkimise hetkel juhatuse liikmed ja kuidas mõjutab nende volituste kestus vastutusele võtmise võimalikkust. Lisaks hõlmab see aegumise ja sissenõudmistoimingute küsimusi, põhivõla kehtivuse problemaatikat ja vastutusmenetluse¹⁰ sõltuvust pankrotimenetlusest.

Juhatuse liikme vastutuse materiaalseid eelduseid uurib autor töö teise peatüki kolmandas alapeatükis. Isiku vastutusele võtmiseks on oluline tuvastada kohustused, mis on juhatuse liikmele pandud tagamaks korrektset maksukohustuse täitmist äriühingu poolt. Seda esiteks. Teiseks selgitab autor juhatuse liikme vastutuse sisulise külje kontekstis süü küsimust. Siinkohal on oluline välja tuua küsimus analoogia kohaldamise võimalikkusest maksuõiguses ning kuidas vastus sellele küsimusele võimaldab lahendada probleemi juhatuse liikme süü vormi tuvastamise õiguslikust alusest. Edasi käsitleb autor põhjusliku seose tuvastamise aluseid ja reegleid. Sisuliste eelduste all kuuluvad uurimisele ka juhatuse liikmete süülise vastutuse ja solidaarvastutuse küsimused. Mitmeliikmelise juhatuse korral on isikute tegevus omavahel seotud ning õigused ja kohustused sisesuhtes reeglina jaotatud. Sellises olukorras tulebki tuvastada, kas ja millised õigused on maksuõigusliku vastutuse puhul delegeeritavad ning kuidas see mõjutab otsustust konkreetse juhatuse liikme vastutuse osas.

Neljas alapeatükk keskendub vastutusotsuse tegemise piirangutele. Oluline on tuvastada üldised piirangud ning leida vastus küsimusele, kas kohtupraktika on kujundanud mõne piirangu, mis maksuseadustest sõnaselgelt ei tulene.

Viiendaks on teises peatükis välja toodud juhatuse liikme vastutuse eelduste kataloog kui kokkuvõtte vastavas peatükis analüüsitud teemadest.

¹⁰ Mõiste "vastutusmenetlus" all mõistetakse käesolevas töös maksumenetlust, kus tuvastatakse kolmanda isiku vastutuse põhjendatus vastutusotsuse alusel. Tegemist on praktikas kasutatava mõistega, mida sellisena kasutavad nii maksuhaldur kui ka maksumaksjad. Vt Maksu- ja Tolliameti pressiteade. 18. novembrist 2009. a. Selgituseks Postimehes tõstatatud võlgades ettevõtete mahajätmise teemale. Internetis kättesaadav: <http://www.emta.ee>, 29.04.2012. a; L. Lehis. Uued ajad, vanad kombad ehk Kõik pole silikaltsiit, mis hiilgab. MaksuMaksja 2009, nr 10, lk 39.

Kolmandas peatükis uurib autor vastutusmenetluse ja maksumenetluse omavahelist suhestumist. Nimetatud teema on töös käsitletud eraldi peatükina, sest see ei ole eraldiseisvalt arvestatav kui vastutusotsuse tegemise eeldus. Samas on see puutumuses mitmete vastutusotsuse tegemise vormiliste ja sisuliste eeldustega ning küsimus on ka praktikas oluline.

Käesolevas töös teeb autor mitmed ettepanekud kehtiva positiivse õiguse muutmiseks. Esiteks on töö põhiosas välja toodud vastutusotsuse regulatsiooniga seotud puudus, mis nõuab seaduse muudatust. Selle osas autor konkreetseid seaduse muudatusettepanekuid välja töötanud ei ole, kuna muudatuste analüüs väljuks käesoleva töö uurimiseseme raamidest. Teiseks on autor teinud konkreetseid ettepanekud MKS-i muutmiseks (*de lege ferenda*), mis kajastuvad magistritöö lisades.

Magistritöös on kasutatud süsteemset ja analüütilist meetodit, samuti võrdlevat ja modelleerivat meetodit. See annab võimaluse hinnata, millised on seaduste ja kohtupraktika järgi vastutusotsuse tegemise eeldused ning kas MKS-s sätestatud vastutusotsuse regulatsioon vastab õigusselguse nõuetele.

Võrdluseks Eesti õigusele on autor uurinud Hollandi, Saksamaa ja Soome maksuõiguses juhatuse liikme ja kolmanda isiku vastutuse võimalikkust ja erisusi.

Magistritöö vormistamisel on järgitud Tartu Ülikooli Õigusteaduskonna üliõpilastööde vormistamise ja viitamise põhireegleid.¹¹

Töö allikmaterjalina on kasutatud eesti-, saksa-, soome- ja ingliskeelseid allikaid. Eestikeelsed allikad on töö aluseks lähtuvalt sellest, millised on vastutusotsuse tegemise eeldused ning millised nõuded on esitatud vastavale regulatsioonile MKS-s. Oluline osa vastutusotsuse tegemise eelduste analüüsil on artiklitel äriühingute juhtorganite liikmete vastutusega seoses. Saksa-, soome- ja ingliskeelsed allikad võimaldavad vastutusotsuse problemaatika analüüsimisel võrdlusena kasutada teiste riikide regulatsioone. Töös on märkimisväärne roll Eesti kohtute praktikal. Töös viidatud Riigikohtu lahendite suur hulk on tingitud asjaolust, et juhatuse liikme vastutusega seotud küsimused on olulisel määral käsitlemist leidnud just seal, samuti on

¹¹ J. Sootak. Üliõpilastööde kirjutamise ja vormistamise juhend. Juhend õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Juura 2011.

Riigikohtul suuniseid andev roll maksuõiguses. Seevastu eestikeelses õiguskirjanduses on juhatuse liikme vastutus maksuõiguse kontekstis käsitlemist leidnud väga vähe. Lisaks esitas autor päringud Soome ja Saksamaa maksuhaldurile puutuvalt nendes riikides kehtivasse regulatsiooni seoses juhatuse liikmete maksuõigusliku vastutusega. Vastavat teavet kasutas autor võrdlusmaterjalina Eestis kehtivale õigusele.

Autori tänu kuulub magistritöö juhendajatele Villy Lopmanile ja Erki Uustalule pühendunud juhendamise, asjakohaste suuniste ning mõistva suhtumise eest.

1. VASTUTUSKOHUSTUS MAKSUÕIGUSES

Kuna magistratöö lähtub hüpoteesist, et MKS-s ei ole piisavalt õiguselgelt sätestatud juhatuse liikmele vastutuskohustuse tekkimise eeldused, siis on esiteks vajalik välja tuua olulisimad nõuded, millele maksuseadused peavad vastama. Teiseks selgitab autor kolmanda isiku vastutuse asetust maksuõigussuhetest tulenevate kohustuste ja nõuete jaotuses.

1.1 Üldised nõuded maksuseadustele

Riik võib teatud tingimustel isiku õigusi piirata, kuid avaliku võimu sekkumine eraõiguslikku sfääri saab toimuda seadusega kindlaks määratud tingimustel ja ulatuses.¹² Tuleb rõhutada, et avalik võim on õigustatud sekkuma üksnes siis, kui seadus annab selleks volituse. Seaduslikkuse põhimõtte kohaselt peavad kõik haldusorganite poolt antud õigusaktid olema kooskõlas Põhiseaduse¹³ (PS) ja teiste seadustega. PS § 113 sätestab: „Riiklikud maksud, koormised, lõivud, trahvid ja sundkindlustuse maksed sätestab seadus”. Riigikohus on sedastanud, et PS §-st 113 tuleneb isiku subjektiivne õigus riigi vastu, mida võib nimetada üldiseks maksupõhiõiguseks. Kaitseala on riivatud juhul, kui mõni maksuelement on määratud seadusest madalamal seisva aktiga.¹⁴ PS §-st 113 tuleneb nõue, et ka kõik maksuõigussuhte elemendid peavad olema kindlaks määratud seaduses ning üksikute elementide osas ei ole lubatud otsustusõiguse delegeerimine täitevvõimule. Maksumaksja õigused ja kohustused peavad tekkima vahetult maksuseadusest.¹⁵

Tulenevalt asjaolust, et maksukohustus tekib seaduses sätestatud tingimuste saabumisel, ei ole õige rääkida ka maksuhalduri diskretsioonist maksuotsuste tegemisel. Kui maksuhaldur tuvastab, et maksukoosseis on seadusele vastavalt täidetud, siis MKS §-st 10 tulenevalt puudub maksuhalduril õigus jätta maksukohustus fikseerimata. Ainukesed erandid sellest põhimõttest sätestab MKS § 100. Eeltoodut kokku võttes – maksuõigussuhetest tulenevad kohustused tekivad seaduses sätestatud koosseisu täitumisel. Selle nõude sätestab otseselt MKS § 31 lg 2. Seaduslikkuse nõue on täidetud siis ja ainult siis, kui maksukohustus põhineb seadusel.

¹² RKKHo 31. oktoobrist 2000. a nr 3-3-1-41-00, p 4.

¹³ Eesti Vabariigi põhiseadus. 28. juuni 1992. a – RT 1992, 26, 349; RT I, 27.04.2011, 1.

¹⁴ RKPJKo 26. novembrist 2007. a nr 3-4-1-18-07, p-d 25-26.

¹⁵ RKPJKo 23. märtsist 1998. a nr 3-4-1-2-98, p-d II, IV.

PS § 10 sätestab õiguskindluse põhimõtte. „Kõige üldisemalt peab see printsiip looma kindluse kehtiva õigusliku olukorra suhtes. Õiguskindlus tähendab nii selgust kehtivate õigusnormide sisu osas (õigusselguse põhimõte) kui ka kindlust kehtestatud normide püsijäämise suhtes (õiguspärase ootuse põhimõte).”¹⁶ Tulenevalt õiguskindluse põhimõttest on nõutav, et maksuseadus peab olema sedavõrd konkreetne, et tõlgendamis- ja valikuvõimalusi jääks võimalikult vähe.¹⁷

PS § 13 lg-st 2 tuleneb õigusselguse põhimõte, mis keelab riigivõimu omavoli. Õigusselguse põhimõte tähendab, et põhiõigust riivav seadus peab olema piisavalt määratletud. Õigusaktid peavad olema sõnastatud piisavalt selgelt ja arusaadavalt, et isik saaks piisava tõenäosusega ette näha, milline õiguslik tagajärg kaasneb teatud tegevuse või tegevusetusega.¹⁸ Samas on Riigikohus väljendanud seisukohta, et „nõutav normi määratletuse ehk õigusselguse aste ei ole kõikide normide puhul sama. Selgemad ja täpsemad peavad olema normid, mis võimaldavad isiku õigusi piirata ja isikule peale panna kohustusi.”¹⁹ Õigusselguse aspektist on oluline uurida vastutuskohustust reguleerivate õigusnormide sõnastuse selgust ja täpsust.

„Õiguspärase ootuse põhimõtte kohaselt peab igäühel olema võimalus kujundada oma elu mõistlikus ootuses, et õiguskorraga talle antud õigused ja pandud kohustused püsivad stabiilsetena ega muutu rabavalt isikule ebasoodsas suunas.”²⁰ Eelnev tähendab, et maksuõigusliku normi kohaldamise tagajärg ei tohi olla isikule üllatuslik.

Võrdse kohtlemise põhimõte tuleneb PS §-st 12. See tähendab eelkõige võrdsust seaduse kohaldamisel ning erapooletu seaduse rakendamise kohustust kõikide isikute suhtes.²¹ Võrdse kohtlemise põhimõttest tuleneb nõue, et maksustamine peab olema ühetaoline. Võrdne maksustamine tähendab kõikide maksumaksjate võrdselt maksustamist nende maksevõimelisusest lähtuvalt. Ühetaolise maksustamise põhimõttest tuleneb omakorda nõue topeltnmaksustamise vältimiseks.²²

¹⁶ RKPJKo 31. jaanuarist 2007. a nr 3-4-1-14-06, p 23.

¹⁷ L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Juridica 1999, nr 5, lk 244.

¹⁸ RKPJKo 15. detsembrist 2005. a nr 3-4-1-16-05, p 20.

¹⁹ RKPJKo 20. märtsist 2006. a nr 3-4-1-33-05, p 22.

²⁰ RKPJKo 2. detsembrist 2004. a nr 3-4-1-20-04, p 13.

²¹ RKPJKo 3. aprillist 2002. a nr 3-4-1-2-02, p 16.

²² L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2009, lk-d 76-77.

Proportsionaalsuse põhimõtte tuleneb PS §-st 11 ja selle järgimise kontrollimisel on kolm astet: sobivus, vajalikkus ja mõõdukus.²³ Proportsionaalsuse printsiip on läbi Euroopa Kohtu tõlgendamis- ja kohaldamispraktika ühenduse õiguse üldprintsiip.²⁴ *Leur-Bloem* lahendis rõhutab Euroopa Kohus liikmesriikide kohustust igal üksikjuhtumil võtta maksudest kõrvalehoidumise tehingu hindamisel arvesse ka proportsionaalsust.²⁵ Selleks, et riiklikud maksueeskirjad oleksid õiguspärased, peavad nad olema proportsionaalsed ja teenima täielikult kunstlike skeemide vältimise eesmärki.²⁶ Maksuõiguses saab kaalumisel välja tuua kahe poole huvid – maksumaksja ühelt poolt ja maksuhaldur teiselt poolt. Tegemist on mõistuslikkuse reegli kohaldamisega erinevate põhivabaduste kaalumisel konkreetse kaasuse kontekstis.²⁷ MKS-s on proportsionaalsuse printsiibi väljundiks ka MKS § 10 lg 3, mille kohaselt peab maksuhaldur menetluse läbi viima võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulusi ja ebamugavusi.²⁸

Eelnimetatud põhimõtted on põhilised nõuded, millele maksuõiguslik regulatsioon peab vastama. Puuduste korral vastavate nõuete järgimise osas tuleb kaaluda seaduse muutmist.

²³ RKPJKo 6. märtsist 2002. a nr 3-4-1-1-02, p 14; A. Zalasinski. Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law. INTERTAX. Volume 35, Issue 5. Kluwer Law International 2007, lk 311.

²⁴ A. Zalasinski. (viide 23), lk 310; J. Kokott. Euroopa Kohtu kohtujuristi ettepanek 30. märtsist 2006. a kohtuasjas *N vs Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo* nr C-470/04.

²⁵ EKo 17. juulist 1997. a kohtuasjas *A. Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*. nr C-28/95.

²⁶ Kuritarvituste vastaste meetmete olulisust rõhutab Euroopa Komisjon. – Komisjoni 10. detsembri 2007. a teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele – kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes /KOM/2007/0785/. Internetis kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/et/index.htm>, 29.04.2012. a.

²⁷ A. Zalasinski. (viide 23), lk 312.

²⁸ L. Lehis. (viide 22), lk 86; RKKKo 10. aprillist 2008. a nr 3-3-1-3-08, p 15.

1.2 Kolmanda isiku vastutuse aetus maksuõigussuhetest tulenevate nõuete ja kohustuste hulgas

MKS § 31 lg 1 sätestab loetelu võimalikest maksuõigussuhetest tulenevatest nõuetest ja kohustustest: maksukohustus, kinnipidamiskohustus, tagastusnõue, vastutuskohustus ning kõrvalkohustus. Käesoleva töö kontekstis on põhirõhk eelkõige kolmanda isiku kohustusel tasuda maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõlg (vastutuskohustus).

Vastutuskohustus on olemuselt vastutus võõra maksuvõla eest.²⁹ MKS §-de 38-42 alusel võib eristada ettevõtte üleandja vastutust (§ 38), äriühingu osaniku vastutust (§ 39), süüdimõistetu vastutust (§ 41), lepingulist vastutust (§ 42) ning seadusliku esindaja, vara valitseja ja tegevjuhi vastutust (§ 40). Kolmandalt isikult maksuvõla sissenõudmiseks teeb maksuhaldur vastutusotsuse (MKS § 96). Kuna vastutusotsus on isiku õigusi piirav haldusakt, siis kehtivad sellele üldised vorminõuded (MKS § 46). Tegemist on kirjaliku haldusaktiga, mis peab olema õiguslikult ja faktiliselt motiveeritud.

Üldreegli kohaselt vastutab maksuvõla eest maksukohustuslane ise, mitte kolmandad isikud, näiteks tema juhtorganite liikmed.³⁰ MKS § 8 lg 1 lause 2 kohaselt täidetakse rahalised kohustused esindatava vara arvel. Seega puudub reeglina juhatuse liikmel iseseisev maksuõiguslik suhe maksuhalduri kui võlausaldajaga. Eelnevat toetab ka tsiviilõiguslik regulatsioon. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse³¹ (TsÜS) järgi peetakse juriidilise isiku organi tegevust, kui see on toimunud juriidilise isiku huvides, juriidilise isiku tegevuseks (TsÜS § 31 lg 5). Reegliks on, et võlasuhteid juriidilise isiku juhtorgani liikme ja juriidilise isiku võlausaldaja vahel ei teki. Juriidilise isiku juhtorgani liikme teod toovad kaasa õiguste ja kohustuste tekkimise juriidilisele isikule ning võlasuhted juriidilise isiku ja tema võlausaldajate vahel.³² Samamoodi vastutavad oma õiguste ja kohustuste eest iseseisvalt füüsilised isikud ning juriidilise isiku staatust mitte omavad ühingud. Teiste isikute vastutus nende võlgade eest tuleb kõne alla tehingulisele või seaduslikule esindusele tuginedes.

²⁹ L. Lehis. (viide 22), lk 124.

³⁰ T. Grauberg. Juriidilise isiku juhatuse liikme vastutus maksuvõla eest. Bakalaureusetöö. Juhendaja L. Lehis. Tartu: Tartu Ülikool 2006, lk-d 6-7.

³¹ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27. märts 2002. a – RT I 2002, 35, 216; 06.12.2010, 12.

³² M. Ots. Juhtorgani liikme kaudne vastutus äriühingu võlausaldaja ees. Juridica 2006, nr 4, lk 234.

Ülaltoodule tuginedes võib asuda seisukohale, et primaarne on maksukohustuslase enda vastutus maksuvõla eest. Kolmanda isiku vastutus äriühingu maksuvõla eest saab olla üksnes sekundaarne ja on alati seotud mõne muu MKS § 31 lg-s 1 väljatoodud kohustusega.

Vastutuskohustuse sätestamine on vajalik võlausaldajate kaitse aspektist.³³ „Kui isik, kelle kätte on usaldatud teise isiku maksukohustuse täitmine, kuritarvitab oma pädevust ning tekitab sellega kahju nii riigile kui maksukohustuslasele (nt intresside näol), siis peab ta kandma isiklikku vastutust. Isiklik vastutus on kehtestatud põhjusel, et toodud juhtudel on maksukohustuslane tihti esindajast sõltuv ning ei suuda iseseisvalt oma kohustusi täita.”³⁴ Vastutuskohustuse sätestamine on oluline ka maksukohustuslase enda õiguste kaitse aspektist, kuna seaduslikud esindajad, tegevjuhid ja vara valitsejad tegutsevad äriühingu nimel ja vara arvelt. Täiendavalt kaitseb vastutusotsuse regulatsioon ka kolmandaid isikuid endid. Nimelt on seadusliku aluse kaudu sätestatud eeldused vastutusele võtmise osas, mis tagavad neile õiguskindluse, et iga isiku vastutus on individuaalne.

MKS § 96 lg 5 lause 2 järgi võib vastutusotsuse MKS §-des 38–40 nimetatud isikutele teha alles siis, kui maksumaksja või maksu kinnipidaja suhtes on alustatud sissenõudmist (st varalistele nõuetele ja varalistele õigustele on pööratud sissenõue), kuid selle tulemusel ei ole siiski kolme kuu jooksul õnnestunud võlga sisse nõuda või on maksumaksjale või maksu kinnipidajale välja kuulutatud pankrot. Seega on vastutusotsuse menetlus oma olemuselt maksuvõla sissenõudmise menetlus.³⁵ Maksusumma määramise ja sissenõudmise menetluse eristamise vajadus on tingitud vastavate haldusaktide andmise eelduste erisusest. Teisiti öeldes, selleks, et kolmandal isikul tekiks maksuvõla tasumise kohustus, on eelnevalt vajalik tuvastada maksuvõla olemasolu, mille sissenõudmisele on vastutusmenetlus suunatud.

Vastutusotsusega sarnased instituudid sisalduvad ka Saksamaa, Soome ja Hollandi õiguses. Autor käsitleb vastavaid regulatsioone ja nende spetsiifikat käesolevas töös edaspidi konkreetsete alateemade raames.

³³ T. Grauberg. (viide 30), lk 7.

³⁴ L. Lehis. (viide 22), lk 127; T. Grauberg. (viide 30), lk 8.

³⁵ RKKKo 31. oktoobrist 2005. a nr 3-3-1-41-05, p 12.

1.3 Vastutusotsus ja võlausaldajate võrdne kohtlemine

Kui vastutusotsust konkreetsemalt käesoleva töö uurimiseseme raames hinnata, siis leiab autor, et vastutuskohustuse regulatsioon, mis võimaldab juhatuse liikme vastutust juriidilise isiku maksuvõla eest, kujutab endast erandit põhimõttest, et reeglina võlasuhteid juriidilise isiku organite ja võlausaldaja vahel ei teki. Maksuhaldurile kui võlausaldajale on antud õigus nõuda kohustuse täitmist otse juhatuse liikmelt, kui selleks vastavad eeldused on täidetud.

Võlausaldajatel puudub reeglina õigus nõuda kohustuse täitmist otse juriidilise isiku juhtorgani liikmelt, kuna võlausaldajal on suhe juriidilise isikuga (välissuhe), mitte selle organi liikmega. Juhul, kui leiab tuvastamist, et äriühingu juhtorganid on oma kohustusi juriidilise isiku ees rikkunud, saavad võlausaldajad tugineda juhtorgani liikme kaudse vastutuse instituudile. See väljendub võimaluses võlausaldajal endal või pankrotihalduri vahendusel nõuda kahju hüvitamist äriühingule äriseadustikus³⁶ (ÄS) § 187 lg-s 4, § 314 lg-s 3 ja § 327 lg-s 4 väljendatud viisil.³⁷ Teatavatel juhtudel võib võlasuhe tekkida aga ka otse juhtorgani liikme ja äriühingu võlausaldaja vahel. Selleks peavad täidetud olema juhtorgani liikme deliktivastutuse eeldused võlaõigusseaduse³⁸ (VÕS) alusel. Ka Saksa õigus toetab äriühingu juhtorgani liikme deliktilise vastutuse võimalikkust.³⁹

Kokkuvõtvalt võib järeldada, et vastutusotsuse regulatsioon annab maksuhaldurile samal viisil nagu tsiviilõiguslikele võlausaldajatele võimaluse nõude maksmapanekuks juhatuse liikme vastu, kuna MKS sätestab otsese aluse, mis tekitab võlasuhte juhatuse liikme ja maksuhalduri vahel. Seega ei ole tsiviilõiguslikud võlausaldajad võrreldes maksuhalduriga asetatud ebavõrdsesse positsiooni, kuna mõlemal juhul on teatud eelduste täidetuse korral võimalik vastutust kohaldada äriühingu juhatuse liikmele.

³⁶ Äriseadustik. 15. veebruar 1995. a – RT I 1995, 26, 355; 28.12.2011, 50.

³⁷ M. Ots. (viide 32), lk-d 234-235.

³⁸ Võlaõigusseadus. 26. september 2001. a – RT I 2001, 81, 487; 08.07.2011, 21.

³⁹ K. Tamm. Äriühingu juhtorgani liikme deliktiline vastutus äriühinguga seotud kuritarvituste korral. *Juridica* 2006, nr 6, lk 397.

2. JUHATUSE LIIKME VASTUTUSE EELDUSED ÄRIÜHINGU MAKSUVÕLA EEST

2.1 Vastutuskohustuse formaalsed ja materiaalsed eeldused

Vastutusotsuse eelduste uurimise struktureerimise eesmärgil jaotab autor vastutusotsuse tegemise eeldused kaheks: formaalsed ja materiaalsed eeldused.⁴⁰ Autor lähtub eelduste jaotamisel sellest, et sisulised eeldused on seotud konkreetset juhatuse liikmele omistatava süü tuvastamise ja motiveerimisega, vormilised eeldused on seotud maksuvõla olemasoluga ning seadusest tulenevate menetluslike küsimustega. Alles siis, kui vormilised eeldused on täidetud, saab asuda vastutusotsuse sisuliste eelduste analüüsimisele. Vormilised eeldused käsitlevad vastutusele võetava isiku tuvastamist ning MKS § 95 lg-tele 5 ja 6 ja MKS § 31 lg-le 3 tuginevalt küsimusi sissenõudmistoimingutest, aegumisest ning põhivõla aktsessoorsusest (käesoleva töö p 2.2). Sisulised eeldused keskenduvad konkreetse isiku maksuõigusliku vastutuse tõendamisele ja motiveerimisele (käesoleva töö p 2.3). Vastutusotsuse tegemise piirangud on toodud välja eraldi alapeatükina, kuna need haakuvad nii vormiliste kui sisuliste eeldustega (käesoleva töö p 2.4).

Ka Saksa õiguskirjandus viitab vastutusotsuse koosseisu kirjeldamisel vormilistele ja sisulistele eeldustele. Vastutuskohustuse tekkimiseks peavad olema täidetud järgnevad tingimused: vastutusotsuse adressaadiks on seaduses nimetatud isik (esindaja) (Abgabenordnung⁴¹ (AO) §-d 33-35), maksukohustustase maksukohustused ei ole õigeaegselt täidetud (AO § 37), esindaja on rikkunud maksuseadusest tulenevat kohustust, esindaja on kohustuse rikkumisel käitunud tahtlikult või raske hooletusega, tekkinud on maksualane kahju (kausaalsus).⁴² Seega eraldi vastutusotsuse eelduste kataloogi vastavalt autori esitatud jaotusele väljakujunenud ei ole.

⁴⁰ Maksuhaldur on oma praktikas sisuliste ja vormiliste eelduste eristamisele tuginenud, kuid selle pinnalt ei ole kujundatud süsteemset vastutusotsuse eelduste kataloogi. Vt TlnRnKo 28. veebruarist 2011. a nr 3-08-7; TlnRnKo 14. oktoobrist 2011. a nr 3-10-2088.

⁴¹ Abgabenordnung. BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61; BGBl. I S. 3044. Internetis kättesaadav: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html, 29.04.2012. a.

⁴² F. Klein. Abgabenordnung (AO): Kommentar / Einschließlich Steuerstrafrecht. 10. Auflage. München: Beck Juristischer Verlag 2009, lk-d 409-410 äärenr 2.

2.2 Juhatuse liikme vastutuse formaalsed eeldused

2.2.1 Vastutava isiku määratlemine

2.2.1.1 Seadusliku esindaja, vara valitseja ja tegevjuhi mõisted

Käesolevas magistritöös analüüsib autor üksnes juriidilise isiku juhatuse liikme kui seadusliku esindaja vastutust. Füüsilise isiku seadusliku esindaja, tegevjuhi ning vara valitseja mõisted on olulised uurimiseseme piiritlemise eesmärgil.

Füüsilise isiku seaduslik esindus toimub reeglina tuginevalt isiku piiratud teovõimele (TsÜS § 8). Füüsiline isik saab ka ise tehingutes osaleda ning seadusliku esindaja küsimus tõusetub reeglina seoses tahteavalduste kehtivusega (TsÜS §-d 115-131). Juriidiline isik kui õiguslik abstraktsioon saab aga tegutseda vaid füüsiliste isikute kaudu.⁴³ Seadusliku esindaja küsimus on oluline just vastutuse omistamise seisukohast.

Vara valitseja ja tegevjuhi mõistete legaaldefiniitsioone maksuseadused ei sätesta. Tuginevalt erinevates seadustes toodud "vara valitseja" mõistega seotud sätetele võib asuda seisukohale, et vara valitseja on isik, kellele on antud õigused ja pandud kohustused seoses vara kasutamise ja käsutamisega. Sõltuvalt valdkonnast on nende kohustuste maht, ulatus ja sätestamise viisid erinevad.⁴⁴ Kui vaadata erinevates seadustes kasutatud mõistet "tegevjuht", siis ühtset käsitlust esile tuua ei saa.⁴⁵ Mõiste on seostatav nii juriidilise isikuga kui ka juriidilise isiku staatust mitte omava ühendusega. Sõltuvalt erinevatest ühingujuhtimise teooriatest võivad tegevjuhid olla ametis nii juhatuse liikmena kui ka eraldi ametikohal.⁴⁶ Kõige olulisem erisus seadusliku esindaja, tegevjuhi ning vara valitseja puhul on see, et seadusliku esindaja kohustused ja õiguslik staatus on määratud valdavalt just nimelt seaduse tasandil, tegevjuhi ja vara valitseja õigused ja kohustused juriidilise isiku ja kolmandate isikute ees aga valdavalt juriidilise isiku põhikirjas või siseregulatsioonis. Kokkuvõtvalt võib asuda seisukohale, et "vara valitseja" ja "tegevjuhi" mõistete sisustamine saab toimuda konkreetsete kaasuste põhjal konkreetse valdkonna praktikas

⁴³ RKKKo 15. maist 2006. a nr 3-1-1-13-06, p 10.

⁴⁴ Mõiste "vara valitseja" kasutamist vt näiteks tsiviilkohtumenetluse seadustikus (20. aprill 2005. a – RT I 2005, 26, 197; 28.12.2011, 44), riigivara seaduses (11. november 2009. a – RT I 2009, 57, 381; 05.01.2011, 18).

⁴⁵ Mõiste "tegevjuht" kasutamist vt näiteks Eesti Haigekassa seaduses (14. juuni 2000. a – RT I 2000, 57, 374; 23.12.2011, 7), korruptsioonivastases seaduses (27. jaanuar 1999. a – RT I 1999, 16, 276; 30.03.2012, 24), tulumaksuseaduses (15. detsember 1999. a – RT I 1999, 101, 903; 29.03.2012, 28) (TuMS).

⁴⁶ M. Vutt. Hea ühingujuhtimise tava tänapäeva ühinguõigusena. Juridica 2005, nr 9, lk-d 636-638.

ja sellega seonduvas kohtupraktikas. Siiski tuleb märkida, et MKS § 8 lg 1 sätestab seadusliku esindaja ja vara valitseja kohustused. Juriidilise või füüsilise isiku seaduslik esindaja on kohustatud tagama esindatava MKS-st ja maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegse ning täieliku täitmise. MKS § 8 lg 2 aga sätestab, et seltsingu või muu juriidilise isiku staatust mitteomava isikuteühenduse tegevjuht või õigusvõimetu varakogumi valitseja on kohustatud tagama ühenduse varaga või hallatava varakogumiga seotud MKS-st ning maksuseadusest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegse ja täieliku täitmise. Rahalised kohustused täidetakse hallatava vara arvelt. Eelnevast nähtub, et MKS on tegevjuhi mõiste sidunud eelkõige juriidilise isiku staatust mitteomavate isikute ühendusega, juriidilise isiku kohustuste täitmise eest vastutavad aga vara valitseja või juriidilise isiku seaduslik esindaja.

2.2.1.2 Juhatuse liikme mõiste piiritlemine

Selleks, et juriidiline isik saaks osaleda õiguskäibes ning kujundada selleks vastavat tahet, peavad juriidilisel isikul olema vajalikud organid.⁴⁷ TsÜS § 31 lg-te 1 ja 2 kohaselt on juriidilise isiku organiteks üldkoosolek, juhatus ja nõukogu. Juriidilise isiku seaduslikuks esindajaks on vastavalt TsÜS §-le 34 juhatus. Juriidilise isiku juhatus või seda asendav organ loetakse suhetes teiste isikutega juriidilise isiku seaduslikuks esindajaks. Eelnevast nähtub, et MKS on piiranud vastutusotsuse tegemise juriidilise isiku esindusorganitega, reeglina juhatuse liikmetega. Muude organite liikmed saavad olla vastutusotsuse adressaadiks vaid juhul, kui nad on juhatuse liiget asendavaks organiks.

MKS § 40 lg 1 alusel tekib vastutus *expressis verbis* äriühingu seaduslikul esindajal. Samas ei reguleeri vastav paragrahv aga maksuõiguslikult aktuaalset küsimust sellest, kas see kohaldub ka juhul, kui äriregistris on juhatuse liikmena nähtav "variisik" ning tegelikkuses juhitakse äriühingut kolmandate isikute poolt.

Siinkirjutaja leiab, et MKS § 40 lg 1 kohaldamisala hõlmab seadusliku esindajana üksnes isikud, kes on vastavalt TsÜS-i ja ÄS-i nõuetele juhatuse liikmetena käsitatavad. „Õigussuhe juhtorgani liikme ja äriühingu vahel tekib alates juhtorgani liikme valimisest, millele oli eelnenud tema nõusolek.”⁴⁸ „Õigussuhe saab oma sisu seadusest ning seda täpsustatakse sõlmitava lepinguga.”⁴⁹

⁴⁷ K. Saare. Eraõigusliku juriidilise isiku organi liikmete õigussuhted. *Juridica* 2010, nr 7, lk 482.

⁴⁸ S. Papp. Juhatusel liikme volituste lõppemine. *Juridica* 2007, nr 3, lk 174.

Sealjuures on oluline, et juhatuse liikme volitused ei alga sellekohase kande tegemisest äriregistris ning vastav kanne on deklaratiivne, mitte õigustloov.⁵⁰ Olukorra, kus äriühingu juhtimine toimub tegelikkuses muude isikute poolt, lahendamiseks on muud võimalused kui MKS § 40 lg 1 kohaldamisala laiendamine isikutele, kes tegelikkuses juriidilise isiku üle kontrolli omavad, kuid seda õiguslikult korrektsel viisil vormistanud ei ole.

Nimelt ei ole MKS § 41 kohaldamisala, mis sätestab vastutuse maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest, piiratud üksnes äriühingu seaduslike esindajatega. MKS § 8 ja § 40 aga kasutavad sõnaselgelt mõistet „seaduslik esindaja”. Autor on seisukohal, et selline sõnastus väljendab seadusandja tahet siduda normide õiguslikud tagajärjed üksnes isikutega, kes ka ÄS-i ja TsÜS-i kriteeriumite järgi vastavad juhatuse liikme mõistele või on muul seaduslikul alusel äriühingu seaduslikuks esindajaks. Juhul, kui seadusandja eesmärgiks oleks olnud vastavate sätetega hõlmata ka isikud, kes juhatuse liikme staatust ei oma, kuid evivad juriidilise isiku üle faktilist kontrolli, oleks olnud võimalik seaduse sõnastuse puhul ka sellega arvestada. Näiteks kasutades mõisteid ”juriidilise isiku üle valitsevat mõju omav isik” või ”juriidilise isiku seadusjärgsete kohustuste täitmise üle kontrolli omav isik”.

Üksnes seaduslikule esindajale vastutuse omistamist õigustab ka asjaolu, et ühinguõiguses on juhtorgani liikme õigused ja kohustused seotud just isikutega, kes on nimetatud ametikohal vastavalt seaduses sätestatud kriteeriumitele.⁵¹ See aga teenib eesmärki, et isikutele oleks ettenähtav, millised õigused ja kohustused on neil endil juhtorganite liikmetena ning millist käitumist võib oodata teistelt juhtorganite liikmetelt. Võib tekkida küsimus, kas on õige panna maksuvõla eest vastutama isik, kes faktiliselt juriidilise isiku üle mittemingisugust kontrolli ei oma, kuid on formaalselt juhatuse liige. Siinkirjutaja leiab, et vastav küsimus on lahendatav läbi kohustuse rikkumise, süü ja põhjusliku seose kriteeriumite, mida autor analüüsib töö p-s 2.3.

Oluline on ka juhatuse liikmete volituste kestuse küsimus, sest juhatuse liikme kohustused lasuvad isikul just sellel perioodil. See tähendab, et juhatuse liikmele saab vastutusotsuse teha

⁴⁹ A. Kaljurand., A. Mailend., P. Varul., jt. Äriühingu juhtorganid: äriühingu juhtorganite liikmete õigused, kohustused ja vastutus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus 2005, lk 22.

⁵⁰ RKTKo 10. oktoobrist 2007. a nr 3-2-1-89-07, p 13.

⁵¹ I. Kull., V. Kõve., M. Käerdi., jt. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2010, § 37 kommentaarid lk-d 136-137 p 3.1.

üksnes perioodi eest, millal ta oli juhatuse liige. Maksuhaldur peab igakordselt hindama juhatuse liikme volituste kestust. Seejuures tuleb lähtuda sisulistest, mitte formaalsetest kriteeriumitest⁵².

Probleemseks võib osutuda küsimus sellest, kas MKS lubab vastutusotsuse tegemist olukorras, kus maksuvõla tekkimise aluseks olnud faktilised asjaolud leidsid aset juhatuse liikme volituste kehtivuse ajal, kuid maksuvõla ilmsikstuleku või vastutusotsuse tegemise hetkeks isik enam juhatuse liige ei olnud. Siinkirjutaja on seisukohal, et asjaolu, et isik ei ole maksuvõla ilmsikstuleku või vastutusotsuse tegemise hetkel enam juhatuse liige, vastutusotsuse tegemist ei piira. Vastutusotsuse tegemisel on määrav isik, kes vastutab maksuvõla tekkimise eest. Nii vastutab fiktiivsete tehingute deklareerimise eest juhatuse liige, kelle ametis oleku ajal tehingud deklareeriti.

Kui nõustuda seisukohaga, et vastutusotsuse tegemine eeldab, et sissenõudmistoimingute ajal oleks maksuvõla eest vastutav isik äriühingu juhatuse liikmeks, tekiks olukord, kus vastutusotsuse tegemine ei ole seotud mitte maksuvõla tekkimise, vaid alati üksnes maksuvõla hilisema tasumisega. Sellist järeldust ei toeta maksuseadused ega ka asjakohane kohtupraktika. MKS § 8 järgi hõlmavad juhatuse liikme kohustused nii maksuvõla õige deklareerimise kui ka tasumise kohustust.

Hollandi õiguse järgi on üldreegliks, et vastutusotsuse alusel saab vastutada üksnes juhatuse liige. Erireegli kohaselt vastutab juhatuse liikme vastutuse sätete alusel kolmandate isikute ees, sh maksuhalduri ees, isik, kes faktiliselt äriühingu juhtimisega tegeles.⁵³ Saksamaa maksuõiguses on kolmanda isiku vastutus sätestatud sarnaselt Eesti seadusliku esindaja ja vara valitseja vastutusele. Maksuõiguslikke kohustusi ja kohustatud isikuid loetlev säte AO § 34 on sama sisuga kui MKS § 8. Seega muudele kolmandatele isikutele, näiteks raamatupidajale või tegevdirektorile, ei tulene otsesid kohustusi, mis tooks kaasa vastutuse vastutusotsuse alusel.⁵⁴ Soomes seevastu juhatuse liikme kui kolmanda isiku vastutust sätestatud ei ole, vastutavad äriühingute osanikud ning õigusjärgluse korras maksuvõlga ülevõtvad isikud.⁵⁵

⁵² RKTko 8. oktoobrist 2008. a nr 3-2-1-65-08, p-d 33-34.

⁵³ H. A. S. Lohman. Duties and liability of directors and shareholders under Netherlands law: piercing the corporate veil. London: Kluwer 1996, lk-d 36, 108.

⁵⁴ F. Klein. (viide 42), lk-d 409-410 äärenr 2.

⁵⁵ Arvonlisäverolaki. 30.12.1993/1501; 1202/2011. Internetis kättesaadav: <http://www.finlex.fi>, 29.04.2012. a, § 188; Veronkantolaki. 5.8.2005/609; 296/2010. (VeronkantoL). Internetis kättesaadav: <http://www.finlex.fi>, 29.04.2012. a.

2.2.2 Aegumistähtaeg ja aegumise peatumine

2.2.2.1 Aegumise üldised alused

Vastutusmenetlus on maksusumma sissenõudmise menetlus. MKS § 132 lg 1 sätestab, et maksusumma sundtäitmise aegumistähtaeg on seitse aastat.

MKS § 96 lg 5 kohaselt, kui seadusega ei ole sätestatud teisiti, võib teha maksusumma tasumiseks kohustava vastutusotsuse maksusumma määramise aegumistähtaeg (§ 98) jooksul. MKS § 98 lg 1 kohaselt on maksusumma määramise aegumistähtaeg kolm aastat. Maksusumma tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmise korral on maksusumma määramise aegumistähtaeg kuus aastat. Aegumistähtaeg algab selle maksudeklaratsiooni esitamise tähtpäevast, mida ei esitatud või milles esitatud andmete alusel maksusumma valesti arvutati. Seega seob MKS § 96 lg 5 vastutusotsuse tegemise aegumistähtaeg MKS §-s 98 sätestatud aegumistähtajaga. MKS § 96 lg-s 5 sisalduv viide MKS §-le 98 toob kaasa olukorra, kus vastutusotsust on võimalik teha nii kolme- kui kuueaastase tähtajaga. Lähtuda tuleb aga sellest, kas tegemist on tahtliku rikkumisega või mitte. Antud seisukohta toetab ka asjaolu, et vastutusotsuse tegemise eelduseks on MKS § 40 lg-st 1 tulenevalt kas tahtlus või raske hooletus. Seega kohaldub tahtlusele tuginevale vastutusotsusele kuueaastane aegumistähtaeg, raskele hooletusele tuginevale vastutusotsusele kolmeaastane aegumistähtaeg. Eelnev seisukoht on kinnitust leidnud ka kohtupraktikas.⁵⁶

Ülaltoodust nähtub, et MKS-s on sätestatud selgelt, millise tähtaja jooksul on võimalik vastutusotsuse tegemine. Seni kuni on võimalik maksusumma määramine, on võimalik ka vastutusotsuse tegemine. Sundtäitmise tähtaeg muutub siin oluliseks üksnes konkreetsete sissenõudmistoimingute tegemise kontekstis.

2.2.2.2 Aegumise peatumine ja vastutusmenetlus

Aegumise instituut lähtub õigusrahu ja õiguskindluse põhimõtetest. Nii peavad olemasolevad nõuded, mida ei ole pikema aja jooksul maksmata pandud, nimetatud printsiipide tagamise huvides taanduma.⁵⁷ Aegumistähtaja olulisus seisneb eelkõige selles, et see seab maksuhaldurile piirid

⁵⁶ TlnRnKo 2. aprillist 2009. a nr 3-07-1863; TlnRnKo 6. juunist 2011. a nr 3-07-1863.

⁵⁷ M. Vutt. Aegumine tsiviilõiguses. Kohtupraktika analüüs. Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond 2009. Internetis kättesaadav: www.riigikohus.ee, 29.04.2012. a, lk 4; H. G. Bamberger., H. Roth. Beck'scher

isikule koormava haldusakti tegemiseks.⁵⁸ Sellest tulenevalt muutub oluliseks ka aegumise peatumise regulatsioon. Maksusumma määramise aegumise peatumise alused sätestab MKS § 99. Sundtäitmise aegumise regulatsiooni annab MKS § 132. MKS vastutusotsuse tegemise osas eraldi aegumise regulatsiooni ei sätesta. Seega tekib küsimus, kas ja milline mõju on aegumise peatumise regulatsioonil vastutusotsuse tegemise võimalikkusele.

Nimelt selgitas autor eelnevalt, et maksusumma määramise ja vastutusotsuse tegemise aegumise puhul tuleb MKS § 96 lg-st 5 tulenevalt kohaldada maksusumma määramiseks ettenähtud aegumistähtaega. Teisiti öeldes, vastutusotsuse võib teha nii kaua kuni maksusumma määramine ei ole aegunud. See tähendab ühtlasi seda, et kui maksusumma määramise aegumine on vahepeal peatunud, siis see pikendab ka aega, millal maksuhalduril on õigus vastutusotsust teha.

Eelnev ei anna aga vastust küsimusele, kas aegumine peatub ka vastutusmenetluse läbiviimise ajaks. Küsimus võib praktikas tõusetuda näiteks olukorras, kus vastutusmenetlusega paralleelselt toimub äriühingu juhatuse liikme suhtes kriminaalmenetlus. Sealjuures sätestab MKS § 99 lg 1 p 5, et maksusumma määramise aegumine peatub ka kriminaalmenetluse alustamise päevast kuni kohtuotsuse jõustumiseni või kriminaalmenetluse lõpetamise päevani.

Selleks, et otsustada, kas MKS võimaldab aegumise peatumist ka vastutusmenetluse ajaks, tuleb hinnata aegumise peatumise, sissenõudmismenetluse ning maksusumma määramise menetluse omavahelist suhestumist.

Aegumise peatumine pikendab maksuhalduri ajalisi võimalusi isiku suhtes maksumenetluse ja sissenõudmistoimingute läbiviimiseks. Seega on tegemist sättega, mis riivab isiku õigusi kiirele ja õigusi võimalikult vähe kahjustavale menetlusele (MKS § 10 lg 3). Seadusandja eesmärgiks aegumise peatumise regulatsiooni sätestamisel on anda maksuhaldurile täiendav aeg menetluse läbiviimiseks, kui esinevad asjaolud, mis menetluse läbiviimist takistavad.⁵⁹ Aegumise peatumise aluseid hinnates nähtub, et tegemist on objektiivsete asjaoludega, mis ei ole tingitud maksuhalduri tegevusest. Sealjuures on oluline arvestada ka isiku õiguste riive ulatust. Nii

Online-Kommentar. Internetis kättesaadav: http://beck-online.beck.de/default.aspx?vpath=bibdata/komm/BeckOK_ZivR_22/cont/BeckOK.VorwortZivR%2Ehtm, 29.04.2012. a.

⁵⁸ Aegumistähtaegadest maksuasjades vt RKHK 26. septembrist 2011. a nr 3-3-1-42-11.

⁵⁹ Maksukorralduse seaduse eelnõu SE 886 I seletuskiri. Internetis kättesaadav: www.riigikogu.ee, 29.04.2012. a, § 99 kommentaarid.

näiteks ei ole aegumise peatumise regulatsiooni ette nähtud üksikjuhtumi kontrolli jaoks. Sellise regulatsiooni põhjendatust kinnitavad järgmised argumendid. Esiteks peaks üksikjuhtumi kontroll olema kiire menetlus, mis isiku õigusi vähe piirab. Teiseks kaitseb see füüsilise isiku õigusi, kelle suhtes ei ole revisjoni läbiviimine lubatud (MKS § 73 lg 4). Kolmandaks ei anna maksuhalduri enda tegevusest tulenevad asjaolud alust aegumise peatumiseks, vaid võivad hoopis tuua kaasa aegumise peatumise lõppemise⁶⁰.

MKS vastutusmenetluse läbiviimise osas aegumise peatumist sõna-selgelt ette ei näe. Samas seob MKS aegumise maksusumma määramise aegumisega. Kas eelnevast võib järeldada, et seadusandja eesmärgiks on olnud läbi vastava viitenormi lubada aegumise peatumist ka vastutusmenetluse ajaks?

Vastutusmenetluse ajaks aegumise peatumise poolt on asjaolu, et vastutusmenetluse läbiviimiseks teostab maksuhaldur samuti kontrollitoiminguid nagu maksumenetluseski. Lisaks on vastutusmenetlus iseseisev menetlus, mille läbiviimise takistuseks ei tohiks saada näiteks eelnevalt liiga hilja alustatud või liiga kaua kestnud maksumenetlus.

Vastutusmenetluses aegumise peatumise vastu on esiteks argument, et aegumise peatumine on isiku õiguste sedavõrd tõsine riive, et selle alused peaksid olema MKS-s sõnaselgelt kirjas. MKS § 96 lg 5 aga räägib vaid vastutusotsuse tegemise aegumisest, mitte aga aegumise peatumisest. Maksuõigus on koormav õigusvaldkond, kus seaduse reservatsiooni printsiibil on väga oluline kaal. Maksu maksja õigused ja kohustused peavad tekkima vahetult maksuseadusest⁶¹. Teiseks, sissenõudmismenetlus ja maksu määramise menetlus on oma olemuselt erinevad menetlused, mida on rõhutanud ka Riigikohus⁶². Seetõttu ei ole ilma seadusandja sõnaselge volituseta põhjendatud vastavate menetluste aegumise peatumise regulatsioonide samastamine. Kolmandaks, seoses vastutusmenetluse ajaks aegumise peatumise lubamisega, tuleb uurida ka seda, millist mõju avaldab see primaarse maksukohustuslase osas maksuvõla sissenõudmisele. MKS ei sätesta alust, mis lubaks vastutusmenetluse läbiviimise ajaks sissenõudmistoimingute aegumistähtaja peatumist. Juhul kui lubada aegumise peatumist vastutusmenetluse ajaks, tekiks olukord, kus kolmanda isiku suhtes aegub maksuvõla sissenõudmine hiljem kui

⁶⁰ RKHKo 25. septembrist 2008. a nr 3-3-1-43-08, p-d 9-12.

⁶¹ RKPJKo 23. märtsist 1998. a nr 3-4-1-2-98, p-d II, IV.

⁶² RKHKo 31. oktoobrist 2005. a nr 3-3-1-41-05, p 12.

maksukohustuslase osas. Ei nähtu põhjendusi, mis kolmanda isiku ja maksukohustuslase erinevat kohtlemist aegumise peatumisse puutuvalt selliselt õigustaks. Neljandaks, maksusumma määramise ja vastutusotsuse tegemise aegumistähtjad ning vastava maksusumma sissenõudmise aegumistähtjad kattuvad. Autori hinnangul on selline regulatsioon põhjendatud, kuna see võimaldab isikutel selgelt aru saada, millise tähtaja jooksul on maksuhalduril võimalik konkreetse maksuvõla osas isiku suhtes koormavaid haldusakte välja anda. Seda seisukohta toetab ka MKS § 96 lg 6, mis sätestab ühe vastutusotsuse tegemist välistava alusena sissenõudmise aegumise. See tähendab, et pärast maksuvõla sissenõudmise aegumist, ei saa enam ka vastutusotsust teha. Juhul, kui lubada aegumise peatumist vastutusmenetluse ajaks, oleks maksuvõla sissenõudmise ajalised piirid kolmanda isiku ja maksukohustuslase jaoks oluliselt erinevad. See omakorda tähendaks, et MKS § 96 lg 5 ei saaks enam tagada eesmärki, et maksuhalduri toimingud seoses konkreetse maksuvõlaga oleksid ajalises plaanis ettenähtavad. Viiendaks on vastuargumendiks ka aktsessoorsuse põhimõtte. Aktsessoorsuse põhimõtte kohaselt jagab kõrvalkohustus põhikohustuse saatust⁶³. Teisiti öeldes, maksukohustuslase kui põhivõlgniku ja juhatuse liikme kui kolmanda isiku kohustus võla tasumiseks lõppeb üheaegselt. Eelnevale tuginevalt ei ole põhjendatud MKS § 95 lg-t 5 tõlgendada selliselt, et see lubab ühtlasi ka aegumise peatumist vastutusmenetluse läbiviimise ajaks. Süstemaatilised ja maksumaksja õiguste kaitse argumendid kaaluvad üles maksuhalduri huvid menetluse läbiviimiseks.

Võrdlusena on Saksamaal vastutusotsuse tegemise aegumistähtaeg 4 aastat. Kuriteo tuvastamisel on üldine aegumistähtaeg 10 aastat, hooletuse korral 5 aastat. Aegumine algab selle aasta lõppemisest, mil vastutuse aluseks olev tegu toime pandi. Kui maksukohustus, mille eest isik vastutab, ei ole veel tuvastatud, ei lõpe vastutusotsuse tegemise aegumine enne vastava maksu määramise aegumist (AO § 191). Seega on Saksamaal vastutusotsuse aegumine eraldi seaduses välja toodud. Hollandis on üldreegliks, et vastutusotsuse tegemine on võimalik kolme aasta jooksul vastutava isiku poolt oma kohustuste rikkumisest alates.⁶⁴ Autori hinnangul on vastutusotsuse aegumise sidumine maksu määramise aegumisega eelnimetatud argumentidel põhjendatum kui sätestada eraldi aegumine vastutusotsuse tegemise jaoks, kuna tagab ajalises plaanis nõuete sissenõutavuse ettenähtavuse.

⁶³ A. Hussar., I. Kull. Kohustuste täitmise tagamine sõltumatu garantiiga. *Juridica* 2001, nr 10, lk 707.

⁶⁴ H. A. S. Lohman. (viide 53), lk 71.

Kokkuvõtvalt leiab autor, et MKS-s on vastutusotsuse tegemise võimalused seoses aegumise peatumisega ebaselged. Lahendused on tõlgendamise teel tuletatavad, kuid autori hinnangul on tegemist olukorraga, kus õigusselgusest tulenevalt tuleb seadust muuta. Vastav ettepanek on kajastatud käesoleva töö lisa 1.

2.2.3 Sissenõudmistoimingud

MKS §-des 38–40 nimetatud isikutele võib teha vastutusotsuse alles pärast seda, kui maksumaksja või maksu kinnipidaja suhtes on alustatud sissenõudmist MKS § 130 lg 1 p-s 6 sätestatud viisil ning selle tulemusel ei ole õnnestunud kolme kuu jooksul võlga sisse nõuda või kui maksumaksjale või maksu kinnipidajale on välja kuulutatud pankrot.

Maksuhalduri poolt eelnevalt teostatavate sissenõudmistoimingute nõue tugineb asjaolule, et vastutuskohustus on sekundaarne kohustus. Teisiti öeldes, äriühingu seaduslik esindaja vastutab äriühingu maksuvõla eest vaid juhul, kui maksukohustuslane ise ei ole suuteline seda tasuma.

Eelnev haakub põhimõttega, et juriidiline isik on iseseisev õiguslik abstraktsioon ning juriidiline isik vastutab oma õiguste ja kohustuste eest ise. Nii peetakse juriidilise isiku organi tegevust, kui see on toimunud juriidilise isiku huvides, juriidilise isiku tegevuseks (TsÜS § 31 lg 5). Juriidilise isiku juhtorganite teod toovad kaasa õigused ja kohustused juriidilisele isikule ning võlasuhtes juriidilise isiku ja võlausaldajate vahel. Üldjuhul ei teki võlasuhteid juriidilise isiku juhtorgani liikme ja juriidilise isiku võlausaldaja vahel.⁶⁵ Seega ei teki reeglina võlasuhteid maksuhalduri ja juriidilise isiku juhatuse liikme vahel. Juhatuse liikmele vastutusotsuse tegemine ning seega võlasuhte tekitamine juhatuse liikme ja maksuhalduri vahel on põhjendatud üksnes juhul, kui on tuvastatud juhatuse liikme süüline käitumine juriidilise isiku maksuvõla tekkimisel.

Ka Saksa õiguse kohaselt on vastutuskohustus subsidiaarne ja aktsessoorne. Vastutuskohustus tekib üksnes siis, kui algsele maksukohustuslasele on tekkinud maksukohustus ning seda ei ole õnnestunud temalt sisse nõuda.⁶⁶

⁶⁵ M. Ots. (viide 32), lk 234.

⁶⁶ F. Klein. (viide 42), lk 409 äärenr 1; AO § 69; J. Lang., K. Tipke. [et al.], Steuerrecht. 18. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt 2005, lk-d 181-182 äärenr-d 65, 67.

2.2.4 Põhivõla kehtivus

MKS § 96 lg 6 näeb ette, et vastutusotsust ei tehta, kui maksuvõlga ei ole tekkinud, maksuvõla sissenõudmine on aegunud või kui maksuvõlg on kustutatud. Kohtupraktikas on tõlgendamisprobleeme tekitanud aga põhivõla kehtivuse problemaatika. Täpsemalt – küsimus sellest, kas olukorras, kus äriühing on äriregistrist kustutatud, on maksuhalduril õigus teha juhatuse liikmele vastutusotsus.⁶⁷ Autor täpsustab, et antud alapunktis tuleb käsitlemisele maksuvõla olemasolu formaalne külg. See tähendab, et oluline on maksuvõla eksisteerimine selle sisulisest õiguspärasusest sõltumata. Maksuvõla sisulise õiguspärasuse küsimust uurib autor magistritöö p-s 2.3.4 ja 3. ptk-s.

Maksuvõlg kujutab endast täitmata jäänud rahalisi maksukohustusi, mis tekivad vahetult seaduses sätestatud teokoosseisu saabumisel ning mis lõpevad üksnes seaduse sätestatud juhtudel ja korras. Nimelt lõppevad maksukohustused MKS-st tulenevalt kohustuste täieliku täitmisega (MKS § 105), tasaarvestamisega (MKS § 105), maksukohustuste aegumisega (MKS § 98) või maksukohustuste kustutamisega (MKS 10. ptk).

Aktsessoorsed kõrvalkohustused lõppevad põhikohustuse lõppemisega. See tähendab, et kõrvalkohustuse kehtivuse eelduseks on põhikohustuse kehtivus ja kõrvalkohustus jagab põhikohustuse saatust. Aktsessoorsete kohustustena võibki vaadelda MKS §-de 38-40 alusel tekkinud kohustusi tasuda teise isiku maksuvõlg. Eelnevast tuleneb üheselt, et vastutusotsuse tegemise faktiliseks aluseks saab olla vaid kehtiv maksuvõlg.

Eelneva valguses tulebki vastata küsimusele, kas olukorras, kus äriühing on äriregistrist kustutatud, saab rääkida kehtivast maksuvõlast, mille saab solidaarkohustusena äriühingu seaduslikult esindajalt vastutusotsusega sisse nõuda. Riigikohus vastas toodud küsimusele eitavalt. Halduskolleegium selgitas, et juriidilise isiku õigusvõime lõppemine on üks MKS § 31 lg 3 p-s 6 nimetatud "muudel seadusega sätestatud juhtudel" aset leidvatest maksukohustuse lõppemise alustest. Arvestades, et õigusi ja kohustusi omab õigusvõimeline juriidiline isik, siis juriidilise isiku registrist kustutamine tähendab tema õiguste ja kohustuste, sh maksukohustuste lõppemist. Kuna MKS § 40 alusel tekkiv juhatuse liikme solidaarne vastutus äriühingu maksuvõla eest on olemuselt aktsessoorne, siis lõpeb see koos äriühingu õigusvõime

⁶⁷ RKKHo 4. detsembrist 2009. a nr 3-3-1-75-09.

lõppemisega.⁶⁸ Riigikohus on ka varem selgitanud, et juriidilise isiku õigusvõime lõppemisega lõppevad ka tema maksukohustused.⁶⁹

Eelnevast selgub, et juhul, kui maksuhaldur soovib teha seaduslikule esindajale vastutusotsust, tuleb seda teha igal juhul enne, kui äriühing on äriregistrist kustutatud.⁷⁰ Riigikohus pidas vajalikuks välja tuua, et „/.../maksuhalduril on kehtiva õiguse kohaselt piisavalt võimalusi selgitada välja äriühingu maksuvõla eest vastutavad isikud ja teha neile vastutusotsus enne äriühingu registrist kustutamist”.⁷¹ Siinkirjutaja hinnangul võib Riigikohtu seisukohta mõista kui kinnitust, et haldussuutlikkus või selle puudumine ei ole argumendiks, millega saaks õigustada haldusakti andmist, kui õiguslik regulatsioon seda tegelikkuses ei võimalda.

ÄS § 59 lg 4 sätestab, et äriühingut ei või vabatahtliku lõpetamise korral äriregistrist kustutada ilma MTA piirkondliku struktuuriüksuse kirjaliku nõusolekuta, välja arvatud siis, kui see on esitanud avalduse äriühingu äriregistrist kustutamiseks. Nõusoleku saamiseks esitab registripidaja kirjaliku taotluse maksuhaldurile. Maksuhaldur ei või nõusolekust keelduda, kui tal ei ole nõudeid äriühingu vastu. Kui nõusolekut ei ole saadud 20 päeva jooksul pärast taotluse saatmist, loetakse maksuhaldur registrist kustutamise nõus olevaks. Seega on maksuhalduril vabatahtliku likvideerimise korral õigus takistada äriühingu registrist kustutamist. Maksuhalduri võimalused takistada äriregistrist kustutamist mittevabatahtliku lõpetamise korral on aga piiratud.

Eelnevat hinnates tuleb arvestada ka asjaoluga, et Riigikohtu lahend haldusajlas 3-3-1-75-09 tõi kaasa uue õigusliku käsitluse. Nimelt ei arvestanud maksuhaldur varasemalt juriidilise isiku äriregistrist kustutamist kui maksuvõla lõppemise alust. Tuginedes Riigikohtu seisukohale on tegemist muu seaduses sätestatud alusega. Hetkel maksuseadused vastavat alust sõnaselgelt ei sätesta, vaid maksuvõla lõppemine kui juriidilise isiku äriregistrist kustutamise tulem on süstemaatiliselt ja teleoloogiliselt TsÜS-i, MKS-i ja Riigikohtu lahendite pinnalt tõlgendatav.

Arvestades, et maksuvõla lõppemine omab riigi seisukohalt olulist tähendust, kuna toob kaasa olemasoleva nõude sissenõudmise võimatuse, leiab autor, et vastav maksuvõla lõppemise alus

⁶⁸ RKKKo 4. detsembrist 2009. a nr 3-3-1-75-09, p 11.

⁶⁹ RKÜKo 17. veebruarist 2004. a nr 3-1-1-120-03, p 14; RKKKo 4. juunist 2007. a nr 3-1-1-11-07, p 18.

⁷⁰ Kohtupraktikas on täpsustatud, et vastutusotsuse tegemise nõue tähendab selle koostamist ja väljastamist, mitte isikule haldusakti kättetoimetamist, enne äriühingu õigusvõime lõppemist. Vt TlnRnKo 14. oktoobrist 2011. a nr 3-10-2088.

⁷¹ RKKKo 4. detsembrist 2009. a nr 3-3-1-75-09, p 13.

tuleks sõnaselgelt MKS-s sätestada. Vastava MKS-i muudatuse ettepaneku on autor teinud käesoleva töö lisas 1.

Kokkuvõtvalt võib asuda seisukohale, et juhatuse liikme vastutuse vormiliste eelduste all tuleb kontrollida põhivõla kehtivust selle formaalsest küljest. Põhivõla kehtivust kui vastutusotsuse tegemise sisulist eeldust uurib autor käesoleva töö p-s 2.3.4 ja 3. ptk-s.

2.2.5 Vastutusmenetluse sõltuvus pankrotimenetlusest

MKS § 95 lg 5 lause 2 teise alternatiivi kohaselt võib MKS §-des 38–40 nimetatud isikutele teha vastutusotsuse alles pärast seda, kui maksumaksjale või maksu kinnipidajale on välja kuulutatud pankrot. Pankrotiseaduse⁷² (PankrS) § 31 lg 1 kohaselt kuulutab kohus pankroti välja, kui võlgnik on maksejõuetu. Eelnevast tuleneb, et maksuhalduril on õigus teha juhatuse liikmele vastutusotsus ka juhul, kui pankrotimenetluses on tuvastatud maksukohustuslase maksejõuetus. Selline regulatsioon on kooskõlas vastutusmenetluse põhimõttega, et kolmanda isiku vastutus on sekundaarne ja tuleb kõne alla juhul, kui esmane maksukohustuslane ei ole võimeline maksuhalduri ees oma kohustusi täitma.

Praktikas ei ole pankroti väljakuulutamise kui alus, mis lubab maksuhalduril vastutusmenetlust alustada, probleeme tekitanud. Pankrotimenetlusega seoses on probleemne aga olukord, kus pankrotimenetluse või selle raugemise tulemusena otsustatakse juriidilise isiku likvideerimine (PankrS § 29 lg 8, § 130, § 160). Nimelt kustutakse juriidiline isik likvideerimisel äriregistrist (ÄS § 59). See toob aga kaasa maksuvõla lõppemise ning maksuhalduril puudub õigus vastutusotsuse tegemiseks.

Olukorras, kus juriidilise isiku registrist kustutamiseks on vajalik võlausaldaja nõusolek (PankrS § 160), ei ole nimetatud küsimus väga problemaatiline, sest maksuhalduril on võimalik oma õiguste tähelepanelikul kaitsmisel juriidilise isiku likvideerimist takistada. Teistsugune on aga olukord pankrotimenetluse raugemise korral. PankrS § 29 lg 8 sätestab, et kui juriidilisest isikust võlgniku pankrotimenetlus lõpetatakse raugemise tõttu, likvideerib ajutine haldur juriidilise isiku kahe kuu jooksul menetluse lõpetamise määruse jõustumisest arvates likvideerimismenetlusetä. Kui pankrotimenetluse raugemisel on võlgnikul mingi vara, makstakse sellest kõigepealt ajutise

⁷² Pankrotiseadus. 22. jaanuar 2003. a – RT I 2003, 17, 95; 29.06.2011, 14.

halduri tasu ja kaetakse vajalikud kulutused. Õigustatud isiku taotlusel võib kohus PankrS § 29 lg 8 esimeses lauses nimetatud tähtaega pikendada kuni kuue kuuni. Tähtaja pikendamisel määrab kohus kindlaks summa, mille taotluse esitanud isik peab tasuma likvideerija ülesannetes tegutseva ajutise halduri tasu ja likvideerimiskulutuste katteks ning mis ei ole suurem kui 396,25 eurot. Eelnevast lähtuvalt puudub maksuhalduril pankrotimenetluse raugemise korral võimalus juriidilise isiku likvideerimist takistada. Ainuke võimalus juriidilise isiku lõpetamist edasi lükata on taotleda likvideerimismenetluse tähtaja pikendamist. See aga tähendab, et maksuhaldur peab tasuma kohtu poolt määratud summa.

Autor leiab, et kirjeldatud olukord on problemaatiline ning küsimust ei ole põhjendatud taandada üksnes maksuhalduri võimekusele viia vastutusmenetlust läbi õigeaegselt. Esiteks on hetkel tegemist situatsiooniga, kus juhatuse liikmete vastutusele võtmine ei sõltu mitte maksuhaldurist, vaid pankrotimenetluse käigust. Teiseks, maksuhalduri maksumenetluslike võimaluste sõltuvusse seadmine kohtu poolt määratava summa tasumisest kulutab riigi ressursse. Probleemi lahendamisel on üheks võimaluseks reguleerida seaduse tasandil vastutusotsuse tegemise ajalised piirid selliselt, et juriidilise isiku äriregistrist kustutamine seda ei takistaks. Autori hinnangul oleks taoline lahendus aga väär, kuna äriregistrist kustutamine tähendab maksuvõla lõppemist. Lahenduse leidmisel tuleb analüüsida maksuhalduri õiguste ulatust seoses juriidiliste isikute äriregistrist kustutamise. ÄS § 59 lg 4 kohaselt on juriidilise isiku vabatahtlikuks lõpetamiseks vajalik maksuhalduri nõusolek. Siinkirjutaja leiab, et üheks võimalikuks lahenduseks oleks sätestada nõusoleku kriteerium ka pankrotimenetluses otsustatud likvideerimiste puhuks. Vähem pankrotimenetluses võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtet riivav⁷³ lahendus oleks MTA nõusoleku kriteeriumi lisamine üksnes pankrotimenetluse raugemise tulemusel äriregistrist kustutamisele. Antud küsimuse pikem analüüs väljuks käesoleva töö uurimisaine raamidest, kuna taandub eelkõige pankrotimenetluse ja ühinguõiguse teemaatikale. Autori hinnangul on eelkirjeldatud olukorra näol tegemist probleemiga, mis vajab täiendavat analüüsi ja uute lahenduste väljatöötamist seaduse tasandil.

⁷³ Võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte kohta vt lähemalt A. Kasak. Võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttest kõrvalekaldumine pankrotimenetluses. Magistritöö. Juhendaja P. Varul. Tartu: Tartu Ülikool 2010.

2.3 Juhatuse liikme vastutuse materiaalsed eeldused

2.3.1 Juhatuse liikme vastutuse sisuliste eelduste loetelu kohtupraktika alusel

Riigikohtu praktikale tuginevalt on MKS § 8 lg 1, § 40 lg 1 ja § 96 lg 1 alusel äriühingu seadusliku esindaja vastutuse eeldused temalt maksuvõla sissenõudmisel järgmised:

- 1) juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud oma kohustusi;
- 2) rikutud on kohustust tagada MKS-st ja teistest maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegne ja täielik täitmine;
- 3) juhatuse liikme poolt oma kohustuse rikkumise tõttu on tekkinud maksuvõlg.⁷⁴

Nähtub, et eelduste loetlemisel on välja toodud üksnes juhatuse liikme vastutuse süüline külg, arvestamata sealjuures menetluslikke nõudeid vastutusotsuse tegemiseks. Alljärgnevalt uurib autor vastutusotsuse sisulisi eeldusi ehk isikulist külge. Selleks analüüsib autor, milliste kohustuste rikkumine saab kaasa tuua juhatuse liikme vastutuse ning milline peab olema vastav süü vorm. Samuti uurib autor, millised aspektid on olulised põhjusliku seose tuvastamisel.

2.3.2 Juriidilise isiku juhatuse liikme kohustused

2.3.2.1 Kohustuste alused ja kohustuste piiritlemine

„Äriühingu maksuvõlg ei ole alati tekkinud juhatuse liikme kohustuste süülike rikkumise tulemusena, seetõttu tuleb tuvastada, kas ja milliseid kohustusi on ta rikkunud.”⁷⁵ Eelnevale tuginevalt on esiteks oluline, et juhatuse liikme õiguste ja kohustuste õiguslik regulatsioon oleks täpne ja selge. Autor on käesolevas töös juba toonud välja asjaolu, et maksuõiguses kui koormavas õigusvaldkonnas on isiku vastutust ettenägeva regulatsiooni täpsusastmel määrav tähendus. Lisaks on juhatuse liikme kohustuste täpne ja selge õiguslik regulatsioon tähtis eelkõige nende isikliku vastutuse seisukohast⁷⁶. See tähendab, et isikul peab olema võimalik kindlaks teha, millised on tema kohustused, mis võivad mõjutada tema vastutust maksuõiguslikult. Teiseks, haldusakt, mis näeb konkreetsel juhul ette juhatuse liikme vastutuse, peab olema täpne, selge ja motiveeritud. Teisiti öeldes, kohustused ja nende õiguslikud alused, mida juhatuse liige rikkunud on, tuleb välja tuua konkreetselt ja üheselt mõistetavalt.

⁷⁴ RKKHo 31. oktoobrist 2005. a nr 3-3-1-41-05, p 12.

⁷⁵ T. Grauberg. (viide 30), lk 10.

⁷⁶ T. Tiivel. Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus. Juridica 2005, nr 9, lk 621.

„Äriühingu juhtorgani liikme kohustused tekivad tehingutest, seaduses sätestatud sündmustest ja muudest toimingutest, millega seadus seob kohustuste tekkimise, samuti õigusvastastest tegudest.”⁷⁷ Sealjuures tuleb silmas pidada, et kohustuste ulatuse ja tekkimise alused on erinevad sõltuvalt sellest, kas tegemist on organi sise- või välissuhtega.⁷⁸ Juhtorgani liikme kohustused saab nende olemusest tulenevalt jagada üldisteks, põhilisteks ja spetsiifilisteks. Põhikohustused on seotud vastava organi pädevusega. Juhatuse liikme puhul hõlmab see äriühingu ja selle ettevõtte tegevuse juhtimist, planeerimist ja järelevalvet ning äriühingu esindamist. Põhikohustusi täiendavad spetsiifilisemad kohustused. Näiteks raamatupidamise korraldamise ja äriregistriiga suhtlemise kohustus. Üldkohustustena eristab TsÜS § 35 juhtorgani liikme hoolsus- ja lojaalsuskohustust.⁷⁹ Eelnev jaotus on käesoleva töö kontekstis oluline seetõttu, et juhatuse liikme vastutuse põhjendatuse väljaselgitamisel tuleb hinnata, millise eeltoodud kohustuse rikkumine võib kaasa tuua vastutusotsuse. Selleks kirjeldab autor alljärgnevalt esiteks juhatuse liikme põhi-, üldiste- ja spetsiifiliste kohustuste sisu. Edasi saab analüüsida vastavate kohustuste rikkumise maksuõiguslikke tagajärgi.

„Osahinguga juhatuse liikmetel on seadusest, osahinguga põhikirjast, osanike või juhatuse otsustest ja võimalikust lepingust tulenevate konkreetsete kohustuste kõrval TsÜS §-st 35 tulenev üldine kohustus täita oma ülesandeid juhtorgani liikmelt tavaliselt oodatava hoolega (nn hoolsuskohustus) ja olla juriidilisele isikule lojaalne (nn lojaalsuskohustus).”⁸⁰ Nimetatud kohustused annavad küll kriteeriumid juhatuse liikmete kohustuste täitmise ja võimaliku rikkumise hindamiseks, kuid kuna tegemist on määratlemata õigusmõistetega, kuulub nende sisu kohtupraktikas täpsustamisele.

Üldise hoolsuskohustuse kohaselt peavad juhtorgani liikmed oma konkreetsemaid igapäevakohustusi täitma vajaliku hoolsusega. See tähendab eelkõige parimal viisil ja heas usus juriidilise isiku huvides tegutsemist.⁸¹ Tegemist on objektiivse käitumisstandardiga, millest juhtorgani liige peab lähtuma oma tegevuses õigussuhtes juriidilise isikuga ning mille abil on võimalik hinnata juhtorgani liikme poolt põhi- ja spetsiifiliste kohustuste täitmist.⁸²

⁷⁷ T. Tiivel. Äriühingu juhtorgani liikme kohustused ja vastutus. Magistritöö. Juhendaja P. Varul. Tartu: Tartu Ülikool 2004, lk 8.

⁷⁸ K. Saare. (viide 47), lk-d 486, 490.

⁷⁹ T. Tiivel. (viide 77), lk 13.

⁸⁰ RKTKo 4. maist 2010. a nr 3-2-1-33-10, p 11.

⁸¹ K. Saare. (viide 47), lk 487.

⁸² *Ibid.*, lk 487.

Hoolsuskohustust täpsustavad seejuures erinevad ÄS-i sätted. ÄS § 315 lg 1 sätestab, et juhatuse liige peab oma kohustusi täitma korraliku ettevõtja hoolsusega. ÄS § 306 lg 2 lause 3 kohaselt on juhatus kohustatud tegutsema majanduslikult kõige otstarbekamal viisil. Kuna hoolsuskohustus annab juhtorgani liikmele objektiivse juhise käitumiseks, siis tähendab see juhtorgani liikme kohustust tegutseda üldiselt tunnustatud kutseoskuste tasemel⁸³. Kohtupraktikale tuginevalt tähendab käitumine korraliku ettevõtja hoolsusega seda, et sellises olukorras käituks keskmine heas usus tegutsev professionaal sama moodi.⁸⁴ Riigikohus on selgitanud, et juhatuse liikme kohustus tegutseda majanduslikult kõige otstarbekamal viisil tähendab ka seda, et juhatuse liige peab olema hoolas, otsuste vastuvõtmiseks piisavalt informeeritud ega tohi võtta äriühingule põhjendamatuid riske. Kui juhatuse liige ei tegutse hoolsusega, mida tavaline mõistlik inimene taolises ametis sarnastel tingimustel ilmutaks, siis võib teda pidada hoolsuskohustust rikkunuks.⁸⁵

Eelnev on kooskõlas OECD printsiipidega, mille järgi juhtorgani liikmed peavad olema informeeritud, käituma heas usus, nõutava hoolsusega ja juriidilise isiku parimates huvides.⁸⁶

Hollandi tsiviilseadustiku kohaselt on juhtorgani liige kohustatud korralikult täitma talle pandud kohustusi.⁸⁷ Juhatuse liige peab tegutsema juriidilise isiku parimates huvides.⁸⁸ Näiteks võib lugeda juhatuse liikme hoolsuskohustust rikkunuks, kui maksude vältimise eesmärgil maksab äriühing "ümbrikupalka" korrektselt deklareerimata sularaha väljamaksete arvel.⁸⁹ Saksamaal on juhtorgani liikmete vastutuse üldreegel sätestatud seaduse tasandil, mille kohaselt juhtorgani liikmed peavad äriasjade korraldamisel rakendama aruka ärimehe hoolikust.⁹⁰ Soome ühinguseadus sarnast hoolsuskohustust sõnaselgelt ei sätesta, kuid see tuleneb üldpõhimõttena sätete tõlgendamisest.⁹¹ Kui võrrelda OECD poolt väljatöötatud juhtimisprintsiipe, siis ka nende kohaselt peavad juhtorgani liikmed tegutsema täielikult informeeritult, heas usus, vajaliku usinuse ja hoolsusega.⁹²

⁸³ K. Saare. (viide 47), lk-d 487-488.

⁸⁴ RKTko 4. maist 2010. a nr 3-2-1-33-10, p 18.

⁸⁵ RKTko 2. juunist 2003. a nr 3-2-1-67-03, p 23; RKTko 11. maist 2005. a 3-2-1-41-05, p 31.

⁸⁶ OECD Principles of Corporate Governance. 2004. Internetis kättesaadav: www.oecd.org, 29.04.2012. a, lk-d 24-25.

⁸⁷ H. A. S. Lohman. (viide 53), lk-d 38-42; T. Tiivel. (viide 76), lk 622.

⁸⁸ H. A. S. Lohman. (viide 53), lk 9.

⁸⁹ *Ibid.*, lk 42.

⁹⁰ T. Tiivel. (viide 76), lk 622.

⁹¹ Osakeyhtiölaki. 21.7.2006/624; 981/2011. (OYL). Internetis kättesaadav: <http://www.finlex.fi>, 29.04.2012. a.

⁹² OECD Principles of Corporate Governance. (viide 86), lk-d 24-25.

Lojaalsuskohustus tähendab juhatuse liikme kohustust olla juriidilisele isikule lojaalne ning mitte eelistada isiklike huvisid juriidilise isiku huvidele. Lojaalsuskohustus tugineb põhimõttele, et juhtorgani liige peab oma õigusi ja kohustusi teostama heas usus.⁹³ See hõlmab reeglina küsimusi seoses huvide konfliktiga äriühingu ja selle juhatuse liikme vahelise tehingu puhul, juhatuse liikme tasuga, laenukeeluga, konkurentsikeeluga ja konfidentsiaalsuskohustusega.⁹⁴ Kuid juhtorgani liikme lojaalsuskohustus võib oluline olla ka juhatuse liikme maksuõigusliku vastutuse sisustamisel. Autori hinnangul saab lugeda juhatuse liiget lojaalsuskohustust rikkunuks olukorras, kus juhatuse liige kasutab äriühingut isikliku kasu saamise eesmärgil. Ehk teisiti öeldes, isikliku vastutuse välistamise eesmärgil tehakse tehinguid, mis toovad kaasa juriidilise isiku maksuõigusliku vastutuse, kuid juhatuse liikme vastutust reeglina kaasa ei too. Tegemist on olukorraga, kus juhatuse liige seab oma isiklikud huvid juriidilise isiku huvidest ettepoole, mis tähendabki lojaalsuskohustuse rikkumist.

Autori hinnangul on maksuseadustest tulenevad kohustused käsitletavad spetsiifiliste kohustustena, kuna need täpsustavad juhatuse liikme põhi- ja üldiseid kohustusi vastavalt maksuõiguse põhimõtetele ja spetsiifikale. MKS § 8 lg 1 sätestab, et juriidilise või füüsilise isiku seaduslik esindaja on kohustatud tagama esindatava MKS-st ja maksuseadusest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegse ning täieliku täitmise. MKS-st tulenevate rahaliste kohustustena võib esile tuua maksude tähtaegse tasumise. Rahalised kõrvalkohustused on seotud intressi (MKS 11. ptk), sunniraha ja asendustäitmisega (MKS §-d 67 ja 91). Mitterahalised kõrvalkohustused hõlmavad deklareerimiskohustust (MKS § 85-91, TuMS §-d 44 ja 54 lg 2, sotsiaalmaksuseaduse⁹⁵ § 9 lg 1 p 5, käibemaksuseaduse⁹⁶ (KMS) § 27 lg 1) ja registreerimiskohustust (MKS § 18, KMS § 19). Esile võib tuua ka arvepidamise ja dokumentide säilitamise kohustuse (MKS §-d 57 ja 58, TuMS § 36 lg 2, KMS § 36). Isikul lasub maksumenetluses ka kaasaaitamiskohustus (MKS § 56).

Võrrelduna Eesti õigusega on Hollandi õiguses juhatuse liikmetel täiendav maksuõiguslik kohustus. See on kohustus teavitada maksuhaldurit sellest, et juriidiline isik ei ole võimeline oma

⁹³ K. Saare. (viide 47), lk 489.

⁹⁴ T. Tiivel. Piiratud vastutusega äriühingu juhatuse liikme lojaalsuskohustus. *Juridica* 2001, nr 4, lk-d 225-233.

⁹⁵ Sotsiaalmaksuseadus. 13. detsember 2000. a – RT I 2000, 102, 675; 04.02.2011, 6.

⁹⁶ Käibemaksuseadus. 10. detsember 2003. a – RT I 2003, 82, 554; 27.03.2012, 14.

maksukohustusi täitma. Teavitustuleb maksuhaldurile esitada 14 päeva jooksul tasumise tähtpäevast.⁹⁷ Tegemist on võlausaldajate kaitseks vastuvõetud meetmega.⁹⁸

Vastutusotsuse temaatikas ei oma Saksa äriseadustikust tulenevad kohustused olulist tähendust. Vastutav isik peab olema rikkunud maksuseadusest tulenevaid kohustusi ja seetõttu ei ole olnud võimalik maksuseadusest tulenevaid nõudeid tuvastada, täita (AO § 37, MKS § 31). Rikutavad kohustused tulenevad maksuõigusest, mitte äriseadustikust (nt deklaratsiooni mitteesitamine, sellega hiline mine, valeandmete esitamine jne).⁹⁹

Autor tõi välja juhatuse liikmele laienevad üldised, põhi- ning spetsiifilised kohustused. Edasi tuleb uurida, kuidas vastavate kohustuste rikkumine mõjutab juriidilise isiku juhatuse liikme vastutust kolmanda isikuna vastutusotsuse alusel.

2.3.2.2 Vastutusotsuse aluseks oleva kohustuse rikkumise tuvastamine

2.3.2.2.1 Kohustuse rikkumine vastutuse alusena

Käesoleva töö p-s 2.3.2.1 selgitas autor, millised on juhatuse liikmete kohustused, mille rikkumine võib kaasa tuua vastutuse vastutusotsuse alusel. Alljärgnevalt tuleb selgitamisele, milline tegevus on käsitatav kohustuse rikkumisena. Vastutuse kohaldamisel on juhatuse liikme kohustuse rikkumise tuvastamine üheks määravamaks kriteeriumiks¹⁰⁰. Isikut saab lugeda vastutavaks üksnes kohustuse rikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla või kahju eest. Kui isik on käitunud nõuetekohaselt, ei ole alust ka süüd tuvastama hakata. Näiteks ei ole alust juhatuse liiget vastutusele võtta, kui ta on oma seadusjärgsed kohustused nõuetekohaselt täitnud, kuid maksude tasumine ei ole osutunud võimalikuks äririskide realiseerumise tulemina.

Juhatusel liikme poolt oma kohustuse rikkumisena võib mõista kohustuste täitmata jätmist või mittenõuetekohast täitmist.¹⁰¹ See tähendab, et juhatuse liige peab käituma teatud nõutaval viisil,

⁹⁷ H. A. S. Lohman. (viide 53), lk-d 66-68, 154-156.

⁹⁸ S. R. Schuit. (ed). Corporate law and practice of the Netherlands. The Hague: Kluwer Law International 2002, lk 144.

⁹⁹ F. Klein (viide 42), lk 409 äären 1; AO § 69.

¹⁰⁰ T. Tiivel. (viide 76), lk 624.

¹⁰¹ L. Tolstov. Äriühingu juhtorgani liikme vastutus ümberkujundamisõiguse alusel. Juridica 2011, nr 7, lk 531.

kuid ta ei tee seda.¹⁰² Juhatuse liikme kohustuse rikkumine võib aset leida nii tegevusega kui tegevusetusega. Esimesel juhul käitub juhatuse liige viisil, mis on otseses vastuolus temalt nõutavaga. Teisel juhul on juhatuse liige oma kohustuste täitmisel passiivne. Lisaks saab nii tegevuse kui tegevusetuse tulemuseks olla juhatuse liikme kohustuste osaline ehk mittenõuetekohane täitmine. Seda võib mõista olukorrana, kus juhatuse liige teataval määral küll täidab oma kohustusi, kuid teeb seda osaliselt või mitte nõutaval määral. „Õiguslikust aspektist lasub juhatuse tegevuse raskuspunkt otsuste tegemisel. Tekib küsimus, kas halvasti tehtud otsus on parem, kui otsuse tegemata jätmine. Vastutust silmas pidades ei ole sellele küsimusele võimalik üheselt vastata. Vastutus ning sellega seotud negatiivsed tagajärjed võivad kaasneda nii otsuste tegemata jätmise kui ka kaalutlemata ning juriidilisele isikule kahjuliku otsuse tegemisega.”¹⁰³

Kui juhatuse liige käitub viisil, mis on otseses vastuolus temale pandud kohustustega, siis on ta oma kohustusi rikkunud. Selline käitumine võib avalduda nii tegevuse kui ka tegevusetuse vormis, sest mõlemal juhul võivad kaasneda juriidilisele isikule negatiivsed tagajärjed. Praktikas on aga küsitavusi tekitanud see, milline juhatuse liikme käitumine on siiski käsitatav kohustuse rikkumisena.

Kui juhtorgani liige ei järgi oma tegevuses nõutavat juhtimise kvaliteeti, on toimunud rikkumine.¹⁰⁴ Seega väljendub oma kohustuste mittenõuetekohane täitmine hoolsuskohustuse rikkumises. Teisiti öeldes, juhatuse liige küll järgib talle pandud kohustusi, kuid ta ei tee seda piisava hoolega, mis tagaks juriidilise isiku huvide parima esindatuse ja kaitse. Hoolsuskohustust ei ole piisaval määral järgitud eelkõige juhul, kui otsus ei ole ratsionaalselt põhjendatav või otsuste tegemise alused ei ole piisavalt kontrollitud¹⁰⁵.

¹⁰² T. Tiivel. (viide 76), lk 623.

¹⁰³ K. Saare. Eraõigusliku juriidilise isiku õigussubjektsuse piiritlemine. Doktoritöö. Juhendaja P. Varul. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2004, lk 147.

¹⁰⁴ T. Tiivel. (viide 76), lk 634.

¹⁰⁵ K. Saare. (viide 103), lk 147.

2.3.2.2.2 Juhatuse liikme passiivsus kohustuste täitmisel

Kuidas hinnata juhatuse liikme tegevust aga juhul, kui juhatuse liige on kohustuste täitmisel passiivne? Kohtupraktika pinnalt võib asuda seisukohale, et probleemsed on eelkõige kolm kaasuste gruppi. Esiteks olukord, kus juhatuse liikmed on juriidilise isiku sisemise töökorralduse teinud selliselt, et maksuõiguslikud kohustused lasuvad vaid ühel juhatuse liikmel. Teiseks olukord, kus juhatuse liige on passiivne tulenevalt sellest, et vastavalt kokkuleppele on tegemist ”variisikuga”. Kolmandaks olukord, kus juhatuse liikmete vahetamise tulemusena, on maksuvõla tuvastamise hetkel juhatuse liikmeks maksuvõla tekkimisega võrrelduna teine isik.¹⁰⁶

Juhtorgani liikmetelt nõutav hoolsus ja pädevus eeldab, et juhtorganid oleksid suutelised täitma nende peamisi kohustusi, s.o äriühingu juhtimis-, planeerimis- ja järelevalvekohustust.¹⁰⁷ Solidaarkohustusi, mis on seaduses sätestatud, peavad täitma eranditult kõik juhtorgani liikmed. Määrav ei ole, kes juhatuse liikmetest kohustused täidab. Juhatusel on õigus korraldada sisemine tööjaotus vastavalt kokkuleppele. Peamine on, et kohustused oleksid täidetud.¹⁰⁸ Samas ei ole juhatuse liikme vastutus piiramatut. See tähendab, et juhatuse liige saab vastutada eelkõige enda kohustuste rikkumise eest.¹⁰⁹

Hollandi õiguses on juhatuse liikmete tööjaotus sisemiste kokkulepete alusel lubatud. Tulenevalt juhatuse liikmete solidaarvastutuse põhimõttest, ei too see aga automaatse järelmina kaasa ühe või teise juhatuse liikme vastutusest vabastamist. Vastutusest vabanemiseks peab isik tõendama, et puudujäägid juhtimises ei olnud seotud tema tegevusega või ta on kohaselt täitnud hoolsuskohustust.¹¹⁰

Saksa õiguse alusel on juhatuse liikmete tööjaotus üldpõhimõtte tasandil samuti lubatud. Oluline aga on, et seadusest tulenevaid kohustusi ei saa vastutusest vabanemiseks delegeerida.¹¹¹ Vastutust on võimalik aga piirata selgete, kirjalike kokkulepete (põhikiri, juhatuse otsus) alusel, millega jaotatakse iga isiku tegevusvaldkond. Suuline jaotus ei piira vastutust ka siis, kui *de facto*

¹⁰⁶ Nimetatud probleemid on käsitlemist leidnud näiteks järgmistes kaasustes: TlnHKo 12. aprillist 2011. a nr 3-10-3203; TlnRnKo 28. veebruarist 2011. a nr 3-08-7; RKHKo 1. veebruarist 2012. a nr 3-3-1-60-11.

¹⁰⁷ T. Tiivel. (viide 76), lk-d 626-627.

¹⁰⁸ T. Tiivel. (viide 77), lk 78; OECD Principles of Corporate Governance. (viide 86), lk-d 60-61.

¹⁰⁹ T. Tiivel. (viide 77), lk 79.

¹¹⁰ H. A. S. Lohman. (viide 53), lk-d 8, 35, 44.

¹¹¹ M. Arnold., M. Green., G. Wirth. Corporate Law in Germany. Munich: C.H. Beck'sche, Oscar Beck Verlagbuchhandlung 2003, lk-d 33, 88-89.

seda suulist otsust järgiti. Maksudega tegelemise kohustus tuleb anda usaldusväärsele juhatuse liikmele. Kui juhatuse liige märkab, et ta ei suuda enda oskuste ja teadmistega maksukohustuste korrektset täitmist tagada, peab ta ametikohast loobuma. Ülesannete jaotus tagab seni piiratud vastutuse teiste juhatuse liikmete osas, kuni ei ole ühtegi põhjust kahelda vastava juhatuse liikme tegevuses või kui äriühingu üldine majanduslik olukord ei anna põhjust kontrollida maksude korrektset tasumist. Maksudega mittetegelev juhatuse liige ei saa end kunagi täiesti vabastada vastutusest. Saksa kohtupraktika kohaselt võib eeldada, et isik siiski juhuslikkuse põhimõtte alusel kontrollib maksude tasumist.¹¹²

Kuidas eelneva valguses hinnata juhatuse liikme käitumist, kes vastavalt tööjaotusele on maksuseadustest tulenevate kohustuste täitmisel passiivne, ning teine juhatuse liige samas rikub vastavaid kohustusi?

Oluline on eristada juhatuse liikmete seadusest tulenevaid ülesandeid ja äriühingu majandustegevuse valdkonnast ja sellele vastavast võimalikust juhatuse liikmete omavahelisest tööjaotusest tulenevaid ülesandeid. Kui sisesuhtes jaotatud kohustuste osas on aktsepteeritav delegeerimine ja võimalik on tsiviilõigusliku vastutuse eristamine tehingute tagajärgedesse puutuvalt, siis seadusest tulenevad kohustused lasuvad igal juhatuse liikmel ning nende mittetäitmine on käsitatav kohustuse rikkumisena. Juhatuse liige ei või kõiki tema seadusest tulenevaid ülesandeid delegeerida ja kui ta ka seda teinud on, siis selle eest on vastutav juhatuse liige ise¹¹³. Juhatuse liikmelt eeldatakse aktiivselt äriühingu juhtimist ning ta ei tohiks olla oma ülesannete täitmisel passiivne¹¹⁴. Täielik passiivsus oma kohustuste täitmisel ja seda ka tööjaotuse alusel, ei ole vabandatav, sest kui isik on passiivne ja ei täida oma kohustusi, siis on ta oma tegevusetusega rikkumisele kaasa aidanud.

Autori hinnangul tuleb tööjaotust siiski ka maksuõigusnormide järgimisel arvestada. Tööjaotuse alusel tehtavate ülesannete täitmise osas on juhatuse liikmetel võimalik oma isikliku vastutuse riski maandada järelevalvekohustust täites. Järelevalvekohustus on osa juhatuse liikme hoolsuskohustusest¹¹⁵. Eelnev tähendab, et juhatuse liige ei pea küll tuginevalt tööjaotusele igapäevaselt jälgima maksuseadustest tulenevate nõuete täitmise tagamist teise või teiste juhatuse

¹¹² F. Klein. (viide 42), lk 429 äärenr-d 105-107.

¹¹³ T. Tiivel. (viide 76), lk 627.

¹¹⁴ T. Tiivel. (viide 77), lk 81.

¹¹⁵ T. Tiivel. (viide 76), lk-d 626-627.

liikmete poolt, kuid ta peab olema vastavate kohustuste täitmisest piisavalt informeeritud ja piisavat järelevalvet teostama. Juhatuse liikme kohustusi selliselt hinnates on võimalik tasakaalustada juriidilise isiku sisesuhtest tulenev õigus jaotada ülesanded erinevate juhatuse liikmete vahel ja juhatuse liikmete seadusest tulenevate kohustuste täitmise tagamine. Ühest küljest ei saa juhatuse liige täieliku passiivsuse korral ennast tööjaotuse alusel vastutusest vabastada, teisest küljest ei pea hoolas juhatuse liige vastutama teiste, oma kohustusi rikkunud, juhatuse liikmete tegude eest.

”Variisik” kui passiivne juhatuse liige ei saa ennast vastutusest vabastada argumendiga, et ta oli oma kohustustest teadmatutes. Juhatuse liikmel lasub alati hoolsuse järgimisel aktiivse tegutsemise kohustus.

Kuna juhatuse liikmel lasub maksude õige deklareerimise kohustus, siis ei saa juhatuse liige jääda passiivseks juhul, kui maksuõlg on küll tekkinud varem, kuid isik on teadlik, et maksuhaldurile on esitatud väärad andmed. MKS ei seo maksude nõuetekohast tasumist konkreetse perioodi juhatuse liikmega, vaid see laieneb igakordsele juhatusele liikmele. Kui isik maksuseaduste rikkumisest teadis või pidi teadma, kuid olukorra õigusvastasust kõrvaldada ei püüdnud, on ta oma seadusjärgseid kohustusi rikkunud. Ka Saksa õiguse järgi peab ametisse asunud uus juhatuse liige enda eelkäija poolt täitmata maksukohustused täitma. Ekslikud deklaratsioonid tuleb parandada, võlad tasuda. Saksa kõrgeim maksukohus jaatab isegi põhimõtteliselt kohustust, et uus juhatuse liige peab mõistlikkuse piires kontrollima ka vanade perioodide maksukäitumist.¹¹⁶ Samast põhimõttest lähtub ka Hollandi maksuõigus.¹¹⁷

Kokkuvõtvalt võib mitme juhatuse liikme korral passiivse juhatuse liikme vastutuse hindamise taandada järgmisele küsimusele: kas juhatuse liikme teadmatust teiste juhatuse liikmete poolt oma kohustuste rikkumisest on tingitud juhatuse liikme enda hoolsuskohustuse rikkumisest? Nimetatud küsimusele vastuse otsimine aga tagab selle, et kohaldamisele ei tule juhatuse universaalvastutus. See tähendab, et juhul, kui juhatuse liige tegi endast kõik oleneva, et tagada äriühingu seadusjärgne maksukäitumine, kuid sellest hoolimata pani mõni teine juhatuse liige toime kuritarvituse, siis võib asuda seisukohale, et hoolsuskohustust eeskujulikult täitnud juhatuse liige ei pidanud teadma pettuse toimepanemisest. Teisiti öeldes, tal puudus teadmine

¹¹⁶ F. Klein. (viide 42), lk 430 äärenr 109.

¹¹⁷ H. A. S. Lohman. (viide 53), lk 71.

pettusele viitavatest asjaoludest. Sisuliselt samale seisukohale on asunud Tallinna Ringkonnakohus selgitades, et „/.../ kui üks juhtorgani liige lähtub üksnes organisestest kohustuste jagamise kokkuleppest ega huvitu üldse teiste liikmete tegevusest, jättes neile piiramatut tegutsemisvabadust, siis ei ole ka see üks liige täitnud oma kohustusi nõuetekohaselt, kui teised liikmed tegutsevad ebaseaduslikult.”¹¹⁸

Samas näiteks karistusõiguses on Riigikohus selgitanud järgmist: „Kui kriminaalmenetluse raames tuvastatakse, et juriidilise isiku organ on jätnud tegemata mingi nõutava teo, siis on võimalik ja ka vajalik selgitada, kes vastavalt juriidilise isiku organi sisesele tööjaotusele konkreetselt oli kõnealuseks nõutavaks teoks kohustatud. Kui sellist tööjaotust ei ole läbi viidud, võib tõusetada juriidilise isiku organi kõigi liikmete kriminaalvastutuse küsimus”.¹¹⁹ Seega saab kõik juhatuse liikmed kriminaalvastutusele võtta üksnes juhul, kui konkreetset juhatuse liiget, kellele tööjaotusega kohustus oli pandud, ei ole võimalik kindlaks teha. Autori hinnangul ei ole see seisukoht tõlgendatav aga selliselt, et sisesuhtest tulenev tööjaotus võiks välistada mõne juhatuse liikme vastutusest ja on sellisena maksuõigusesse ülekantav. Kui juhatuse liige passiivsusega rikub oma maksuõiguslikke kohustusi, siis võib ka see tuua kaasa vastutuse. Nimelt see, mis maksuõiguslikult on ette heidetav kohustuse rikkumisena juhatuse liikmele, ei pruugi olla karistusõiguslikult karistatav. Siin nähtub karistusõiguse ja maksuõiguse oluline vahetegu. Samamoodi saab karistusõiguses vastutusele võtta juhtivtöötaja, kuid maksuõiguslikult on vastutusotsuse regulatsioon hetkel rangelt seotud juriidilise seadusliku esindaja, tegevjuhi või vara valitseja mõistega (vt mõistete selgitusi käesoleva töö p-s 2.2.1).

Analoogselt eeltoodule ei saa juhatuse liige vabastada ennast vastutusest väitega, et ta on oma kohustused delegeerinud mõnele töötajale. Vastutus majandus- ja kutsetegevuses kasutatavate abiliste eest tugineb põhimõttele, et isik, kes oma kohustuste täitmisel saab eeliseid ülesannete jaotamisest, peab kandma ka sellega seonduvaid riske¹²⁰. Autori hinnangul on nimetatud põhimõtte kohaldatav ka maksuõiguses. Maksuõiguslikud kohustused on seadusest tulenevad, kuid nende täitmine on sedavõrd spetsiifiline, et reeglina usaldatakse need töötajatele ja spetsialistidele. Juhul kui lubada maksuõiguslike kohustuste delegeerimist selliselt, et see

¹¹⁸ TlnRnKo 28. veebruarist 2011. a nr 3-08-7.

¹¹⁹ RKKKo 6. maist 2005. a nr 3-1-1-137-04, p 19.

¹²⁰ K. Saare. (viide 103), lk 184.

võimaldaks ka vastutuse delegeerimise, ei oleks tagatud seadusest tulenevate juhatuse liikmete kohustuste võrdne täitmine ja järgimine.

Autor on seisukohal, et maksuõiguslike kohustuste delegeerimine juhatuse liikmete poolt ei vabasta juhatuse liiget vastutusest nende kohustuste rikkumise eest. Mitme juhatuse liikme korral tuleb igakordselt hinnata, kas igaüks neist täitis hooldsuskohustust ja vastutus tuleb tuvastada sellest lähtuvalt.

Hollandi õiguses on kasutusel ilmselgelt väär juhtimise kontseptsioon. Sellele saab tugineda, kui juhatuse liige jätab täitmata temale pandud kohustused ja see on asjaolusid arvestades ilmselge.¹²¹ Maksuõiguslike kohustuste rikkumine on Hollandis jagatav kaheks: vastutus teavituskohustuse nõuetekohase täitmise korral ja vastutus teavituskohustuse mittekohase täitmise korral. Kohase teavituse korral lasub maksuhalduril tõendamiskoormis, et tegemist on olnud ilmselgelt väär juhtimisega, mis viis maksuvõla tekkeni. Üksnes siis saab juhatuse liikme maksuvõla eest vastutusele võtta. Ebakohase teavituse korral on aga tegemist ümberpööratud tõendamiskoormisega, kus juhatuse liige peab vastutusest vabanemiseks tõendama nii seda, et tema ei olnud süüdi teavituskohustuse rikkumises kui ka maksuvõla tekkimises.¹²²

Eeltoodule tuginedes võib asuda seisukohale, et sarnaselt Eesti õigusele on juhatuse liikme vastutuse võtmise eelduseks Hollandis juhatuse liikme kohustuste rikkumine. Erinev on aga tõendamiskoormise jaotus. Kui Eestis on igakordne kohustuse rikkumise tuvastamise tõendamiskoormis maksuhalduril, siis Hollandis on see sõltuv teavituskohustuse täitmisest.

Saksamaal paneb maksukorralduse seadus äriühingu seaduslikule esindajale ja vara valitsejale sõnaselge kohustuse maksukohustuste täitmiseks äriühingu nimel. Samamoodi nagu Eestis, tuleb vastavad kohustused täita esimeses järjekorras juriidilise isiku varade arvelt (AO § 34). Õiguslalases kirjanduses on see välja toodud ühena juhatuse liikme põhikohustustest, mis tagab käitumise äriühingu parimates huvides.¹²³

¹²¹ H. A. S. Lohman. (viide 53), lk-d 44, 66; S. R. Schuit. (ed). (viide 98), lk-d 141-142, 146.

¹²² H. A. S. Lohman. (viide 53), lk-d 69-70; G. Spenke. Taxation in Netherlands. Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers 1995, lk 13.

¹²³ Arnold, M., Green, M., G. Wirth. (viide 111), lk 32.

Soome ühinguõigus juhatusel liikmete maksuõiguslikke kohustusi ei sätesta. Küll on juhatusel liikmetel sõnaselge kohustus vastutada juriidilise isiku raamatupidamise ja rahanduse eest.¹²⁴

Kokkuvõtvalt võib asuda seisukohale, et juhatusel liikme poolt maksuõiguslike kohustuste delegeerimine ei too automaatse järelmina kaasa isiku vastutusele võtmist või sellest vabastamist. Juhatusel liikmel lasub aktiivse tegutsemise kohustus seadusest tulenevate maksunormide järgmiseks, mille täitmist tuleb vastutusotsuse koostamisel maksuhalduril hinnata.

2.3.2.2.3 Kohustuste piiritlemine vastutusmenetluse raskuspunktina

Haldusakt peab olema faktiliselt ja õiguslikult motiveeritud. Vastutusotsuse õiguslikud alused ei hõlma maksuhalduri praktikas aga mitte üksnes maksuseaduste sätteid, vaid ka norme tsiviilõigusest. Käesoleva töö p-s 1.1 tõi autor välja, et maksukohustus saab tekkida üksnes maksuseaduste alusel.

Eelnevale tuginevalt tõusetub küsimus sellest, kas juhatusel liikme õigusvastane käitumine hõlmab üksnes maksuõiguslike normide rikkumist või saab isiku vastutuse motiveerimisel õiguslike alustena tugineda ka muudele seadustele, mis sätestavad äriühingu seadusliku esindaja kohustused. Teisiti öeldes puudutab küsimus seda, kas juhatusel liikme vastutus on piiratud üksnes maksude õigeaegse deklareerimise kohustusega või lasub juhatusel liikmel ka kohustus tagada äriühingu juhtimine viisil, et äriühingul oleks vahendeid maksukohustuse täitmiseks.

„Juhatusel liikme hoolsuskohustuse olemuse väljaselgitamiseks peab juhendumas nendest normidest, mis on sätestatud ÄS-s ja TsÜS-s, mis sisustavad juhatusel MKS § 40 lg 1 nimetatud vastutuse objektiivse tunnusega käibes vajaliku hoole mõistet.”¹²⁵ Seega tuleb juhatusel liikme vastutuse sisustamisel arvestada ka teistes seaduses sätestatud kohustustega, sest juhatusel liikme maksuõiguslikud kohustused ei eksisteeri autonoomsetena teistest juhatusel liikme kohustustest.

Juhatusel liikme kohustus tegutseda majanduslikult kõige otstarbekamal viisil sisaldub ÄS § 306 lg 2 lauses 3. Äriühingu juhatusel liige peab oma kohustusi täitma korraliku ettevõtja hoolsusega

¹²⁴ OYL 6. ptk § 2, 22. ptk § 1.

¹²⁵ T. Grauberg. (viide 30), lk 12.

ning tal lasub äriühingu suhtes ka lojaalsuskohustus.¹²⁶ „Lisaks peavad juhatuse liikmed TsÜS § 32 järgi omavahelistes suhetes ning suhetes osanikega ja teiste juhtorganite liikmetega järgima hea usu põhimõtet ja arvestama üksteise õigustatud huve. Samuti laieneb juhatuse liikmetele TsÜS §-st 138 ja VÕS §-st 6 tulenev üldine hea usu põhimõtte järgimise kohustus. Hoolsust ja lojaalsust nõuab juhatuse liikmetelt ka VÕS § 620.”¹²⁷

Riigikohus on selgitanud, et majanduslikult kõige otstarbekam käitumine tähendab seda, et juhatuse liige peab olema hoolas, otsuste vastuvõtmisel piisavalt informeeritud ega tohi võtta põhjendamatu riski.¹²⁸ Näiteks äriühingu arvelduskontolt sularaha väljavõtmine maksuseaduste nõudeid täitmata jättes, seejuures tõendamata raha kasutamise otstarvet ning korraldamata äriühingu poolt MKS-i ja maksuseaduse järgimist, on otseselt vastuolus kõigi kolme eelnimetatud põhimõttega. Maksuõiguslikult on seejuures rikutud deklareerimiskohustust ja arvepidamiskohustust.

Lisaks võib näiteks tuua olukorra, kus isik on juhatuse liige kahes erinevas äriühingus. Tegemist on seotud isikutega TuMS § 8 lg 1 tähenduses. Olukorras, kus juhatuse liige teeb ühele äriühingule kahjuliku tehingu võib olla võimalik küll tehingu korrigeerimine siirdehindade regulatsiooni alusel (TuMS § 50 lg 4), kuid millised on maksuhalduri võimalused juhul, kui juhatuse liikme äriühingule kahjulike tehingute tegemise tulemusel ei ole äriühing enam võimeline oma maksukohustusi täitma ning maksukohustuste ”mahajätmine” oligi tehingute tegemise primaarne eesmärk. Siin on tegemist olukorraga, kus äriühingu maksukohustused võivad olla tähtaegselt ja numbriliselt õigesti deklareeritud, kuid äriühingul ei jätku juhatuse liikme tegevuse tulemusel vahendeid maksude tasumiseks. Sisuliselt on see käsitatav juhatuse liikme poolt ÄS § 181 lg-s 1 ja § 187 lg-s 1 sätestatud kohustuste rikkumisena.

Maksuõigus ei eksisteeri autonoomsena teistest õigusharudest. Siinkirjutaja leiab, et olukorras, kus juhatuse liikme kohustuste rikkumine on põhjuslikult seotud maksuõiguslike kohustuste rikkumisega, tuleb jaatada juhatuse liikme vastutust vastava maksukohustuse eest vastutusotsuse alusel. Vastupidine tõlgendus toob kaasa olukorra, kus tsiviilõigussuhtes võlausaldajad on

¹²⁶ RKTko 30. aprillist 2003. a nr 3-2-1-41-03, p 10; RKTko 11. maist 2005. a 3-2-1-41-05, p 31.

¹²⁷ RKTko 4. maist 2010. a nr 3-2-1-33-10, p 11.

¹²⁸ RKTko 30. aprillist 2003. a nr 3-2-1-41-03, p 10.

maksuhalduriga võrreldes tunduvalt paremas olukorras. Nemad võivad lõppastmes esitada nõude ka juhatuse liikme vastu¹²⁹.

MKS-i eelnõu seletuskirja¹³⁰ kohaselt on vastutusotsuse aluseks isiklik vastutus ehk asjaolu, et neile isikutele olid pandud seadusega kohustused, mida nad ei täitnud ning selle tulemusel muutuvad maksukohustuse täitmise eest isiklikult vastutavaks (nende isikute valduses olid vahendid, millest teise isiku maksukohustust täita). Seega tuleneb ka MKS-i eelnõu seletuskirjast, et vastutusotsuse tegemise eelduseks on asjaolu, et juhatuse liige oleks rikkunud talle seadusega pandud kohustusi.

Juhatuse liikme vastutuse piiramine üksnes maksude õigeaegse ja õige deklareerimise kohustusega kitsendaks oluliselt maksuhalduri võimalusi maksumenetluses oma huve kaitsta. Vastav piirang ei tulene ka seadusest ega kohtupraktikast. Vastutusotsuse regulatsiooni eesmärk on välistada võimalus, et juriidilise isiku esindajad saaksid tahtliku või raskest hooletusest tingitud õigusvastase käitumise tulemusel juriidilise isiku tegevusega kaasnevat maksukohustust vältida. Piirates vastutusotsuse tegemise võimaluse üksnes nende juhtumitega, kus esindataval küll põhimõtteliselt oli maksude tasumiseks vajalik vara olemas, ent maksukohustuse täitmise eest vastutav isik sellele vaatamata maksukohustust õigeaegselt ja täielikult ei täitnud, ei ole vastutusotsuse regulatsiooni eesmärk saavutatav.

Eelnevat seisukohta toetavaks näiteks võib tuua Hollandi kohtupraktika, mille järgi on tahtlik maksudest kõrvalehoidumine käsitatav ilmselgelt väärä juhtimisena, mis on juhtorgani liikme maksuõigusliku vastutuse aluseks.¹³¹ Maksude tasumisest kõrvalehoidumine hõlmab endast ka rahaliste vahendite õigusvastast väljaviimist äriühingust, mille tulemuseks võib olla äriühingu suutmatus makse tasuda.

Eelnevat arvestades tuleb siiski rõhutada, et üksnes juhatuse liikme muudest seadusest kui maksuseadusest tulenevate kohustuste rikkumine iseseisvalt isiku maksuõiguslikku vastutust kaasa tuua ei saa. Tuvastatud peab olema, et kohustuste rikkumine on põhjuslikus seoses

¹²⁹ RKTko 6. maist 2003. a nr 3-2-1-45-03, p 23; RKTko 25. aprillist 2007. a nr 3-2-1-30-07, p 10.

¹³⁰ Maksukorralduse seaduse eelnõu SE 886 I seletuskiri, (viide 59), § 96 kommentaarid.

¹³¹ H. A. S. Lohman. (viide 53), lk 66.

äriühingu maksuvõla tekkimisega. Põhjuslikku seost vastutusotsuse kontekstis analüüsib autor käesoleva töö p-s 2.3.4.

2.3.3 Süü küsimus

2.3.3.1 Analoogia kohaldamise võimalikkus

Maksuhaldur peab vastutusotsuse andmisel hindama juhatuse liikme tahtlust ja hooletust kohustuste rikkumisel. MKS § 40 sätestab, et kui seaduslik esindaja, tegevjuht või vara valitseja rikub tahtlikult või raskest hooletusest MKS §-s 8 nimetatud kohustusi, vastutab ta selle tõttu tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega.

Maksuseadused tahtluse, hooletuse mõistete legaaldefiniitsioone ei sätesta. Seega tuleb mõistetele anda sisu tõlgendamise teel või kasutada seaduse analoogiat. Sealjuures on Riigikohus sedastanud, et maksuseaduse sätteid tuleb tõlgendada sama seaduse teiste sätete ning selle seaduse mõtte ja eesmärgi, samuti maksuõiguse üldiste põhimõtete kohaselt.¹³²

Riigikohus on tahtluse ja hooletuse tuvastamiseks andnud selgitavad reeglid, kuid tegemist on üldiste põhimõtetega.¹³³ Lisaks on tahtluse mõistet selgitatud valdavalt MKS § 84 kontekstis, hooletust aga käibemaksupettuste kontekstis. Konkreetselt tahtluse, hooletuse ja raske hooletuse mõisteid Riigikohus määratlenud ei ole.

Eelnevale tuginevalt tekib küsimus, millise õigusharu normidele nende mõistete sisustamisel tuleks tugineda. Kaalutavateks alternatiivideks on karistusõiguse alusel karistusseadustik¹³⁴ (KarS) ja tsiviilõiguse alusel VÕS. Kui normi koosseis ei sobi, kuid nähtub, et muude seaduste regulatsioon võiks anda lahenduse, siis tuleb kaaluda analoogia kohaldamist.

Analoogia kohaldamise üldreegli Eesti õiguses sätestab TsÜS § 4. Haldusõiguslik regulatsioon analoogia kohaldamise võimalust sõnaselgelt ette ei näe. Riigikohtu halduskolleegium on öelnud: „Õigusteooria kohaselt peavad seadusanaloogia rakendamisel reguleerimata õigussuhte

¹³² RKKHKm 4. oktoobrist 1999. nr 3-3-1-31-99, p 3.

¹³³ Subjektiivse külje ja hoolsuskohustuse kohta vt RKKHko 20. jaanuarist 2010. a nr 3-3-1-74-09, p-d 9, 18; RKKHko 5. maist 2010. a nr 3-3-1-18-10, p 16.

¹³⁴ Karistusseadustik. 6. juuni 2001. a – RT I 2001, 61, 364; 04.04.2012, 3.

õiguslikult olulised omadused langema kokku reguleeritud õigussuhte õiguslikult oluliste omadustega.¹³⁵ Kokkuvõtvalt on analoogia kohaldamise eelduseks see, et tuvastatud on „/.../ üksikjuhul plaanivälise või -vastase lünga olemasolu ja olukordade õiguslikult oluline sarnasus.”¹³⁶

PS-i põhiõigustest tuleneb, et normi tuleb tõlgendada isiku kasuks. Mistahes avalik-õigusliku kohustuse panemine isikule analoogia teel on keelatud.¹³⁷ Maksuõiguses tähendab see seda, et üldreegli kohaselt maksuõiguses analoogia rakendamine lubatud ei ole.¹³⁸ Eelnev ei tähenda, et analoogia oleks maksuõiguses kui avalikus õiguses täielikult lubamatu. Analooogia lubatavust avalikus õiguses saab jagada kaheks sõltuvalt sellest, kas sellega kaasneb isiku õiguste riive või mitte. Isiku õiguste riive kaasnemise korral ei pruugi analoogia kohaldamine olla kooskõlas põhiseadusega. Muudel juhtudel ei ole analoogia aga välistatud, kui analoogia kasutamiseks muud tingimused on täidetud.¹³⁹ Lisaks on õiguskirjanduses rõhutatud, et analoogiat saab avalikus õiguses rakendada õiguslikesse tagajärgedesse puutuvalt, mitte aga seaduslikule alusele tuginevalt.¹⁴⁰

Eeltoodule tuginevalt ei ole Eesti õiguse kohaselt välistatud maksuõiguses analoogia korras teiste õigusharude normide rakendamine, kui analoogia kohaldamise muud eeldused on täidetud. Alljärgnevalt uurib autor, kas ja milline regulatsioon on maksuõiguses analoogia korras kohaldatav tahtluse ja hooletuse mõistete sisustamiseks.

Tahtluse ja hooletuse mõistete sisustamine analoogia abil ei tähenda isikule otsese kohustuse panemist, vaid seaduses toodud mõistete sisustamist asjakohase regulatsiooniga. Seega võib autori hinnangul analoogiat käesoleval juhul maksuõiguses jaatada. Seda eeldusel, et muud analoogia kohaldamise tingimused on täidetud.

Autor leiab, et tahtluse ja hooletuse mõistete puudumine või viitenormid asjakohasele muule seadusele on käsitatavad seadusandja plaanivälise lüngana. Tegemist on maksuõiguses oluliste ja

¹³⁵ RKHKm 8. septembrist 2008. a nr 3-3-1-38-08, p 16; RKHko 5. juunist 2003. a nr 3-3-1-45-03, p 14.

¹³⁶ M. Ernits. Tõlgendamisest Riigikohtu praktikas. *Juridica* 2010, nr 9, lk 681.

¹³⁷ B. Aaviksoo., M. Allik., M. Ernits., jt. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2008, § 13 kommentaarid lk 151 p 5.2.2.

¹³⁸ V. Lopman. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. *Juridica* 2005, nr 7, lk 496.

¹³⁹ M. Ernits. (viide 136), lk 680.

¹⁴⁰ H. Maurer. Haldusõigus. Üldosa. [tõlkijad: T. Kõrnas. (lk 1-225), H. Bonde. (lk 226-545); eessõna: K. Siigur., K. Vilms]. Tallinn: Juura 2004, § 3 lk 38 äärenr 30.

sagedaselt kasutatavate mõistetega, mille väljajätmine vastutusotsuse regulatsioonist ei saa teenida legitiimset eesmärki ega omada mõistlikku põhjendust. Nii näiteks on tsiviilõiguses ja karistusõiguses tahtluse ja hooletuse mõisted seaduses lahti seletatud, haldusõiguses aga mitte. See, kas olukordade õiguslikult oluline sarnasus on antud juhul täidetud, kuulub analüüsimisele koos sätetega, mille analoogia korras kohaldamine on kaalumise all.

2.3.3.2 Võlaõigusseaduse kohaldamine tahtluse ja hooletuse sisustamisel

Uurides eraõiguse normide kohaldamist halduskolleegiumi poolt analoogia põhjal on õiguskirjanduses asunud seisukohale, et halduskolleegium on küll kohaldanud analoogiat protsessiõiguslikes küsimustes ja täitnud seaduse lünki analoogsete haldusõiguslike instituutide või normidega, kuid eraõiguse instituute puhta analoogia põhjal halduskolleegium üldjuhul kohaldanud ei ole. Kõige enam esineb halduskolleegiumi praktikas juhtumeid, kus on vajalik eraõiguslike õigusmõistete tõlgendamine haldusõigussuhtest tekkinud vaidluse lahendamisel mõnele sisulisele eraõiguse normiga reguleeritud asjaolule või haldusõiguslikus regulatsioonis endas sisalduvale mõistele hinnangu andmisena.¹⁴¹ Autori hinnangul võiks tahtluse ja hooletuse mõistete sisustamine VÕS-i abil kuuluda just viimatinimetatud kaasuste gruppi.

VÕS § 104 sätestab vastutuse süü puhul. Üldreegli kohaselt kohaldatakse süülist vastutust lepingust või seadusest tulenevalt.¹⁴² MKS sõnaselgelt aga süülisest vastutusest ei räägi. Kasutusel on vaid mõisted tahtlus ja raske hooletus. Seega selleks, et saaks tugineda VÕS-le tuleb hinnata, kas ja kuidas sobitub VÕS-i süüline vastutus maksuõiguse, sh vastutusotsuse, regulatsiooniga.

VÕS § 104 lg 2 kohaselt on süü vormid hooletus, raske hooletus ja tahtlus. VÕS § 104 lg 3 järgi on hooletus käibes vajaliku hoole järgimata jätmise. VÕS § 104 lg 4 sätestab, et raske hooletus on käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmise. VÕS § 104 lg 5 kohaselt on tahtlus õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel.

¹⁴¹ M. Vutt. Eraõiguse normide kohaldamine Riigikohtu halduskolleegiumi praktikas. Kohtupraktika analüüs. Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond 2006. Internetis kättesaadav: www.riigikohus.ee, 29.04.2012. a, lk-d 10, 12.

¹⁴² I. Kull., M. Käerdi., V. Kõve. Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2006, § 104 kommentaarid lk 331 p 4.

Kui hinnata regulatsiooni sobivust maksuõigusesse, siis nähtub, et MKS-i ja VÕS-i mõisted tahtluse ja raske hooletuse puhul grammatilises mõistes kattuvad. Kui siinjuures analüüsida vastutusotsusega seoses väljendatud seisukohti, siis Riigikohus on rõhutanud, et „/.../eriti suur koormus on raske hooletuse tuvastamisel ja motiveerimisel, sest kerge hooletus ei too kaasa juhatuse liikme vastutust.”¹⁴³ Seega viitab ka Riigikohus VÕS-i regulatsioonile tuues välja erisuse raske ja kerge hooletuse vahel, mis on omane just VÕS-le.

Teiseks VÕS-i regulatsiooni kohaldamist pooldavaks argumendiks on see, et vastutusotsuse regulatsioon on juba olemuslikult seotud tsiviilõigusega. Kuigi vastutus on rangelt maksuõiguslik, kuuluvad juhatuse liikme vastutuse analüüsimisel rakendamisele ka tsiviilõiguse sätted. Nimelt analüüsitakse juhatuse liikme hoolsuskohustust ka ÄS-i alusel ja tsiviilkolleegiumi praktikale tuginevalt.

Kolmandaks on süü määratlemise õiguslike aluste küsimuse puhul ringkonnakohus asunud seisukohale, et tahtluse ja hooletuse määratlemisel on põhjendatud lähtuda VÕS-i regulatsioonist, kuid mõistete sisustamisel võib lähtuda ka kriminaalkolleegiumi praktikast.¹⁴⁴ Seega on ringkonnakohus näinud prevaleeriva regulatsioonina VÕS-i regulatsiooni.

Hinnata tuleb ka mõju isiku õigustele, kui kohaldada VÕS-i regulatsiooni. Arvestades, et tegemist on eraõigusliku valdkonnaga, mis tugineb privaatautonomia põhimõtetele, ei nähtu ilmselgelt maksuõigusesse mitte sobivat isiku õiguste riivet.

Vastuargumendina VÕS-i sätete kohaldamisele toob autor välja, et Riigikohus on rõhutanud, et vastutus vastutusotsuse ja eraõiguse alusel on põhimõtteliselt erinev.¹⁴⁵ Selline juhis Riigikohtu poolt tugineb autori hinnangul aga sellele, et teatud juhtudel tuleb teha valik, kas kohaldada mingis suhtes eraõiguse norme või haldusõiguse vastavaid erinorme.¹⁴⁶ Teisiti öeldes, tegemist ei ole olukorraga, kus lünk tuleb lahendada analoogia abil, vaid on valik kahe normi koosseisu vahel.

¹⁴³ RKHKo 31. oktoobrist 2005. a nr 3-3-1-41-05, p 13.

¹⁴⁴ TlnRnKo 17. juunist 2010. a nr 3-09-2127, p 9.

¹⁴⁵ RKHKo 21. novembrist 2005. a nr 3-3-1-53-05, p 11; RKHKo 31. oktoobrist nr 3-3-1-41-05, p 12.

¹⁴⁶ M. Vutt. (viide 141), lk 17.

Eeltoodu kokkuvõtteks võib asuda seisukohale, et argumendid VÕS-i regulatsiooni kohaldamiseks analoogia korras kaaluvad üles vastuargumendid. Lõplikku otsustust VÕS-i kohaldatavuse üle ei saa aga teha enne, kui on analüüsitud KarS-i regulatsiooni sobivust.

2.3.3.3 Karistusseadustiku kohaldamine tahtluse ja hooletuse sisustamisel

Puudub kohtupraktika, kus halduskohus oleks karistusõiguslike mõistete kohaldamist analoogia korras sõnaselgelt tunnustanud. Samas on Riigikohus ja ringkonnakohus mitmetes lahendites viidanud haldusmenetluse ja kriminaalmenetluse paralleelsusele ja kinnitanud ka vastastikust tõendite kasutamise lubatavust.¹⁴⁷ Seega ei ole kohtud karistusõiguslike mõistete analoogia korras kasutamist jaatanud, kuid samas ei ole ka menetluste omavahelist seotust ja kattuvust täielikult välistanud.

KarS tahtlust ja rasket hooletust süü vormidena ei sätesta. Tahtluse ja hooletuse mõisted kuuluvad karistusõiguse dogmaatika järgi süüteo koosseisu subjektiivsete tunnuste hulka (KarS § 12 lg 3).

Tahtlus jaguneb KarS § 16 lg 1 järgi kavatsuseks, otseseks ja kaudseks tahtluseks. Tahtluse liikide eristamine tugineb sellele, et toimepanija psüühiline suhtumine teosse ja selle tagajärge võib olla erineva intensiivsuse astmega.¹⁴⁸ Tahtlus koosneb kahest elemendist: intellektuaalsest küljest ehk koosseisuasjaolude teadmisest ning voluntatiivsest küljest ehk koosseisuasjaolude tahtmisest.¹⁴⁹ Intellektuaalne element moodustab tahtluse tuuma, mis nõuab, et isik oleks teadlik kõikidest süüteo koosseisu objektiivsetele tunnustele vastavatest asjaoludest. Voluntatiivne element nõuab, et isik peab koosseisupäraste asjaolude realiseerumist ka tahtma.¹⁵⁰

KarS § 16 lg 2 kohaselt paneb isik teo toime kavatselt, kui ta seab eesmärgiks süüteo koosseisule vastava asjaolu teostamise ja teab, et see saabub, või vähemalt peab seda võimalikuks. Isik paneb teo toime kavatselt ka siis, kui ta kujutab endale ette, et süüteo koosseisule vastav asjaolu on eesmärgi saavutamise hädavajalik tingimus. KarS § 16 lg 3 sätestab, et isik paneb teo toime otsese tahtlusega, kui ta teab, et teostab süüteo koosseisule

¹⁴⁷ RKHKo 6. novembrist 2001. a nr 3-3-1-54-01, p 1; RKHKo 16. jaanuarist 2003. a nr 3-3-1-2-03, p-d 11-13; TlnRnKo 21. oktoobrist 2008. a nr 3-07-2100, p 12; TlnRnKo 26. septembrist 2008. a nr 3-07-363, p 9.

¹⁴⁸ Pikamäe, P. Sootak, J. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2009, § 16 kommentaarid lk 85 p 1.

¹⁴⁹ RKKKo 22. aprillist 2009. a nr 3-1-1-20-09, p 9.2.

¹⁵⁰ P. Pikamäe., J. Sootak. (viide 148), § 16 kommentaarid lk 87 p-d 4-6.

vastava asjaolu, ja tahab või vähemalt möönab seda. KarS § 16 lg 4 järgi paneb isik teo toime kaudse tahtlusega, kui ta peab võimalikuks süüteo koosseisule vastava asjaolu saabumist ja möönab seda.

Ettevaatamatus jaguneb KarS § 18 lg 1 järgi kergemeelsuseks ja hooletuseks. Ettevaatamatusdeliktile on iseloomulik tähelepanematu ja hooletu käitumine, mis viib süüteo koosseisu realiseerimiseni¹⁵¹. Ettevaatamatusdelikti puhul tuleb aga kontrollida, et seadusandja on kuriteo ettevaatamatuses ka karistatavaks tunnistanud¹⁵². Teisiti öeldes, mitte kõik teod ettevaatamatuses ei ole karistatavad.

KarS § 18 lg 2 järgi paneb isik teo toime kergemeelsusest, kui ta peab võimalikuks süüteo koosseisule vastava asjaolu saabumist, kuid tähelepanematuses või kohusetundetuse tõttu loodab seda vältida. KarS § 18 lg 3 sätestab, et isik paneb teo toime hooletusest, kui ta ei tea süüteo koosseisule vastava asjaolu esinemist, kuid oleks seda tähelepaneliku ja kohusetundliku suhtumise korral pidanud ette nägema.

KarS-i regulatsiooni kasutamise eeliseks on see, et KarS-i tahtluse regulatsioon võimaldab isiku tahtluse täpsemalt määratleda kui VÕS-i regulatsioon. Kui VÕS kasutab üksnes tahtluse mõistet, siis KarS sätestab tahtluse liigid, mille järgi saab isiku käitumise konkreetsemalt määratleda.

KarS-i mõistete analoogia korras kohaldamist toetab ka MKS § 41, mis sätestab vastutuse maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest. Isik, kes on süüdi mõistetud karistusseadustikus sätestatud maksualase kuriteo toimepanemise eest, vastutab tema poolt toime pandud kuriteo tagajärjel tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega (MKS § 41 lg 1). Seega, kui lähtuda tahtluse ja hooletuse määratlemisel KarS-i regulatsioonist, puudub maksuõigusliku vastutuse tuvastamisel vajadus opereerida uue mõisteaparaadiga, vaid saab lähtuda juba kriminaalmenetluses kasutusel olnud mõistetest. Seevastu VÕS-i regulatsiooni rakendamisel, tuleks kriminaalmenetluses tuvastatud tahtlus või hooletus vastavalt tsiviilõiguse standarditele ümber kvalifitseerida. Sama kehtib ka juriidilise isiku enda vastutusse puutuvalt.

¹⁵¹ P. Pikamäe., J. Sootak. (viide 148), § 18 kommentaarid lk 106 p 2.

¹⁵² *Ibid.*, § 18 kommentaarid lk 107 p 4.1.

Kui kohaldada analoogia korras KarS-i regulatsiooni väheneks ka risk paralleelmenetluse tulemina menetluste konfliktiks. Kui juhatuse liikme suhtes toimub vastutusmenetlusele paralleelselt kriminaalmenetlus, siis menetlustes kasutatavate mõistete kattuvuse korral, väheneb tõenäosus, et menetlustes jõutakse isiku vastutuse osas erineva otsuseni.

Grammatiline tõlgendamine ei toeta MKS-i järgi tahtluse eristamist otsese ja kaudse tahtluse tasandil, nagu seda teeb KarS. MKS kasutab üksnes mõistet tahtlus. Samuti kasutab KarS mõistet ettevaatamatus ning hooletus on ettevaatamatuse alaliik. MKS aga lähtub raskest hooletusest. Lisaks tuleb arvestada, et ettevaatamatusdelikt on karistatav üksnes seaduses ettenähtud juhtudel. See ei haaku aga MKS-i regulatsiooniga, kus vastutuse alused jagunevad tahtluseks ja raskeks hooletuseks ning erikoosseise ette nähtud ei ole.

KarS-i regulatsiooni kasutamise vastu räägib ka see, et karistusõiguse dogmaatikas, ei ole tahtlus ja hooletus süü vormid, vaid on subjektiivse süüteokoosseisu osised. Süü kui teo subjektiivne omistamine tugineb aga normatiivsele süü mõistele¹⁵³. MKS küll ei sõnasta otseselt süülist vastutust, kuid Riigikohus on siiski välja toonud, et vastutusotsuse eelduseks on süü vormi tuvastamine.¹⁵⁴

Kolmandaks vastuargumendiks on põhimõte, et maksustamisel ei tohi üldjuhul olla karistuslikku iseloomu.¹⁵⁵ Kuna KarS-i regulatsioon lähtub ka karistuslikust eesmärgist, siis MKS-i ja KarS-i regulatsioon ei ole eesmärgist tulenevalt kokkulangevad. Kriminaalmenetlus ei saa asuda asendama maksumenetlust¹⁵⁶. Samamoodi ei saa maksumenetlus hakata asendama kriminaalmenetlust, milline oht aga eksisteeriks, kui maksumenetluse kriminaalmenetluslikud mõisted ja põhimõtted üle võtta. Menetluste iseseisvust on toonitanud ka Riigikohtu halduskolleegium selgitades, et „.../kui maksumenetluse käigus on kogutud kõik maksu määramiseks vajalikud tõendid, siis ei tohi maksuhaldur viivitada maksu määramisega ning halduskohus ei pea jääma ootama, milline hinnang nendele tõenditele antakse kriminaalmenetluses.”¹⁵⁷

¹⁵³ P. Pikamäe., J. Sootak. (viide 148), § 32 kommentaarid lk 172 p-d 1-2.

¹⁵⁴ RKHKo 31. oktoobrist 2005. a nr 3-3-1-41-05, p 13.

¹⁵⁵ RKHKo 2. detsembrist 2004. a nr 3-3-1-51-04, p 12.

¹⁵⁶ RKKKo 17. veebruarist 2004. a nr 3-1-1-120-03, p 21.

¹⁵⁷ RKHKo 7. detsembrist 2006. a nr 3-3-1-63-06, p 9.

Neljandaks võib esile tuua karistusõiguse autonoomsuse läbi karistusõiguslike mõistemääratluste iseseisvuse ning terviklikkuse. Eelnev toob kaasa selle, et mõisteid ei saa analoogia korras kasutada osaliselt, vaid need tuleb üle võtta tervikliku süsteemina. Nii näiteks ei ole maksuõiguses erikoosseisudena ettevaatamatusest toimepandud tegusid, samuti puudub katset käsitlev regulatsioon.

Lisaks tuleb arvestada asjaoluga, et tõendamisnõuded haldusmenetluses ja kriminaalmenetluses on erinevad¹⁵⁸. Mõisteid ei saa lahutada nende tõendamiseks vajalikest asjaoludest ja tõendamiskoormisest. Kriminaalmenetluslike tõendamisnõuete ülekandmine haldusmenetlusse ei ole põhjendatud, sest haldusmenetlus ei oma karistuslikku iseloomu ning haldusorganitel on oma ülesannete täitmisel piiratumad volitused, kui kriminaalmenetlust läbiviivatel organitel.

Eeltoodu kokkuvõtteks leiab autor, et KarS-i tahtluse ja ettevaatamatuse mõisted ei sobi analoogia korras maksuõiguses kohaldamiseks. Karistusõigusel ja maksuõigusel on küll olulised kokkupuutepunktid, kuid mõisted ja põhimõtted, millega valdkonnad opereerivad on sedavõrd erinevad, et nende ühildamine ei ole põhjendatud.

2.3.3.4 Kokkuvõtte tahtluse ja hooletuse sisustamiseks sobivast regulatsioonist

Ülaltoodule tuginedes leiab autor, et VÕS-i tahtluse ja raske hooletuse mõistete kasutamine analoogia korras on põhjendatud. Grammatiliselt kattuvad mõisted MKS-i määratlusega ning ka Riigikohus on vastutusotsuse regulatsiooni analüüsimisel välja toonud, et vastutusotsuse puhul tuleb tuvastada süü vormid, mis vastab just tsiviilõiguslikule regulatsioonile. Samuti on tsiviilõiguslik vastutus olemuslikult sarnasem maksuõiguslikule vastutusele.

MKS-s iseseisvate tahtluse ja hooletuse mõistete sõnastamine ei ole põhjendatud, kuna see tekitaks olukorra, kus maksuõiguses haldusõiguse eriharuna tekiks autonoomne tahtluse mõiste, olukorras, kus maksuõigusesse sobivad mõistemääratlused on VÕS-s juba olemas. Autonoomse mõiste kasutamine on põhjendatud ainult juhul, kui esinevad kaalukad argumendid, mis muu regulatsiooni vastu räägivad. Autori hinnangul selliseid argumente ei leidu.

¹⁵⁸ J. Sarv. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest. *Juridica* 2005, nr 5, lk 310.

Ka Soome ja Hollandi maksuõiguses ei ole tahtluse ja hooletuse mõisteid iseseisvalt reguleeritud¹⁵⁹. Hollandis lähtutakse iseseisvalt ilmselgelt väära juhtimise kontseptsioonist, mis on kasutusel ka tsiviilõiguses.¹⁶⁰ Soome õiguses on maksuõiguslik vastutus selgelt tsiviilõigusest lahus.¹⁶¹ Saksamaal on juhatuse liikme vastutus sarnaselt Eestiga seatud sõltuvusse tahtluse ja raske hooletuse tuvastamisest. Nimetatud mõisteid maksuseadustes defineeritud ning iga kaasust vaadatakse eraldi. Tsiviilõiguses määratletud tahtluse ja hooletuse mõistetest ei lähtuta.¹⁶²

Eelnevast nähtub, et tahtluse ja raske hooletuse mõistete sisustamise raskused on ületatavad analoogia teel. Maksukohustuslase õiguste parema kaitse ja õigusselguse tagaks see, kui seaduses sisalduks selge viide kohaldatavale regulatsioonile. Õigusaktid peavad olema sõnastatud piisavalt selgelt ja arusaadavalt, et isik saaks piisava tõenäosusega ette näha, milline õiguslik tagajärg kaasneb teatud tegevuse või tegevusetusega.¹⁶³ Samas on Riigikohus väljendanud seisukohta, et nõutav normi määratletuse ehk õigusselguse aste ei ole kõikide normide puhul sama. Rangemad nõuded kehtivad nendele normidele, mis võimaldavad isiku õigusi piirata ja isikule peale panna kohustusi.¹⁶⁴ Kuna maksuõigus on oma olemuselt isikut koormav õigusvaldkond, on nõuded normide määratletusele kõrged. Sellest tulenevalt leiab autor, et MKS-i tuleks täiendada VÕS-i tahtluse ja hooletuse mõistetega. Vastav ettepanek sisaldub käesoleva töö lisas 1.

2.3.4 Põhjusliku seose tuvastamine

2.3.4.1 Põhjusliku seose tuvastamise alused

Oluline on rõhutada, et juhatuse liikme vastutus vastutusotsuse alusel ei teki automaatse järeelmina sellest, et isik on äriühingu juhatuse liige ja äriühingul on maksuvõlg.¹⁶⁵ Vastupidine seisukoht tooks kaasa olukorra, kus isikute ettevõtlusvabadus ja ühinguõiguslik piiratud vastutuse põhimõte oleks oluliselt riivatud, kuna juriidilise isiku maksuvõlg oleks alati omistatav seda juhtivatele füüsilistele isikutele. Teisiti öeldes, maksuõiguses ei saa lähtuda põhimõttest, et juhatuse liikme süüd eeldatakse. Juhatuse liikme süü tõendamiskoormis lasub igakordselt

¹⁵⁹ H. A. S. Lohman. (viide 53), lk-d 42, 66-68; VeronkantoL.

¹⁶⁰ H. A. S. Lohman. (viide 53), lk-d 69-70.

¹⁶¹ VeronkantoL; Suomen Verohallinnon vastausket 27.02.2012.

¹⁶² F. Klein (viide 42), lk 409 äärenr 1; AO § 69.

¹⁶³ RKPJKo 15. detsembrist 2005. a nr 3-4-1-16-05, p 20.

¹⁶⁴ RKPJKo 20. märtsist 2006. a nr 3-4-1-33-05, p 22.

¹⁶⁵ T. Grauberg. (viide 30), lk 18.

maksuhalduril. Überpööratud töendamiskoormis nagu see on maksupettuse kahtluse korral¹⁶⁶ vastutusotsuse vaidlustamisele ei kohaldu, kuna tegemist on juhatuse liikme kui füüsilise isiku vastutusega.

Riigikohtu praktikale tuginevalt vastutab juhatuse liige MKS § 8 lg-st 1, § 40 lg-st 1 ja § 96 lg-st 1 tulenevalt üksnes sellise kohustuse rikkumise eest, mille tulemusena on tekkinud äriühingul maksuvõlg. Kolmanda isiku vastutuse tuvastamisel tuleb tõendada, et kolmanda isiku tegu oli vajalikuks ja vältimatuks põhjuseks maksuvõla tekkimisel. See tähendab põhjusliku seose tuvastamist.

Maksuõiguse normid põhjusliku seose tuvastamise jaoks erireegleid ei anna. Autor asus seisukohale, et süü tuvastamisel on põhjendatud lähtuda VÕS-i regulatsioonist. Sarnaselt leiab autor, et põhjusliku seose tuvastamise põhimõtete väljaselgitamiseks on mõistlik pöörduda VÕS-i sätete ja vastava kohtupraktika poole.

VÕS § 127 lg 4 järgi peab isik kahju hüvitama üksnes juhul, kui asjaolu, millel tema vastutus põhineb, on kahju tekkimisega sellises seoses, et tekkinud kahju on selle asjaolu tagajärg (põhjuslik seos). Põhjusliku seose tuvastamiseks saab sõltuvalt etteheidetavast teost kasutada elimineerimis- või asendamismeetodit.¹⁶⁷ Põhjusliku seose motiveerimisel on pöhirõhk selle tõendamisel, kas maksuvõlg on tekkinud just nimelt juhatuse liikme tegevusest tulenevalt, mitte mõnel muul põhjusel. „Õigusrikkumise ja kahju vahel esineb põhjuslik seos, kui kahju poleks ilma õigusrikkumiseta saanud tekkida. Põhjusliku seose tuvastamisel lähtutakse põhimõttest, mille järgi ajalisel eelnev sündmus on hilisema sündmuse põhjuseks siis, kui ilma esimeseta poleks teist saanud.“¹⁶⁸ Juhatuse liikme poolt kahju tekitamise juhtudel on Riigikohtu tsiviilkolleegiumi praktikas välja kujunenud reegel, et võlausaldaja peab tõendama, et juhatuse liige on rikkunud oma kohustust äriühingu ees ning võlausaldaja kahju on tekkinud nimelt juhatuse liikme kohustuse rikkumise tõttu (põhjuslik seos).¹⁶⁹

¹⁶⁶ Überpööratud töendamiskoormise kohta maksupettuse korral vt RKKKo 20. jaanuarist 2010. a nr 3-3-1-74-09, p 10.

¹⁶⁷ I. Kull., M. Käerdi., V. Kõve. (viide 142), § 127 lg 4 kommentaarid lk-d 445-446 p 4.10.

¹⁶⁸ RKKKo 10. detsembrist 2003. a nr 3-2-1-125-03, p 27.

¹⁶⁹ RKKKo 25. aprillist 2007. a nr 3-2-1-30-07, p 10; RKKKo 22. septembrist 2005. a nr 3-2-1-79-05, p-d 11-12; RKKKo 28. jaanuarist 2008. a nr 3-1-1-60-07, p 42.

Juhatuse liikme teo tuvastamine tugineb juhatuse liikme poolt tema kohustuse rikkumise tuvastamisele. Autor selgitas ka käesoleva töö p-s 2.3.2, et kohustuse rikkumise tuvastamine on vastutuskohustuse tuvastamisel määravalt oluline.

Tagajärje tuvastamine vastutusmenetluses tähendab maksuvõla olemasolu tuvastamist. Maksukohustuse saab tuvastada, kas deklaratsiooni esitamisega (MKS § 85) või maksuotsusega (MKS § 92 ja § 95). Maksuvõlg on tasumata maksukohustus (MKS § 32). Eelnimetatud variandid kinnitavad maksuvõla formaalset olemasolu. Autor on seisukohal, et vastutusmenetluses tuleb tuvastada maksuvõlg ka materiaalsest küljest. Maksuvõla tõendamise kohustust vastutusmenetluses käsitleb autor pikemalt käesoleva töö p-s 3.

Määrav isiku vastutusele võtmiseks on, et juhatuse liikme tegu oleks maksuvõla põhjuseks. See tähendab, et olukorras, kus juhatuse liige ei ole oma kohustusi rikkunud või on rikkunud kohustusi kergest hooletusest, ei too maksuvõla olemasolu kaasa vastutust äriühingu maksuvõla eest. Maksuvõlgade tekkimine võib olla seotud näiteks äririskide realiseerumisega, millisel juhul ei pruugi juhatuse liige maksuvõla tekkimise eest vastutada.

Maksuõiguse kontekstis on oluline märkida, et põhjuslik seos ei pea olema alati vahetu, st tekkinud kahju ei pea igal juhul olema kohustuse rikkumise vahetu tagajärg. Põhjuslik seos on olemas juhul, kui ilma isikule etteheidetava teota ei oleks kahju tekkinud (*conditio sine qua non* reegel)¹⁷⁰. Nii näiteks ei pruugi juhatuse liige valede andmetega deklaratsioone isiklikult maksuhaldurile esitada, vaid laseb seda teha raamatupidajal.

Kokkuvõtvalt ei saa põhjusliku seose tuvastamisel lähtuda isoleeritult üksnes juhatuse liikme teost ja maksuvõla formaalsest olemasolust. Tõendada tuleb nende vaheline põhjuslikkuse ahel, sest põhjuslikkuse tuvastamine eeldab alati ka tagajärje – maksuvõla – tuvastamist.

¹⁷⁰ RKTko 7. detsembrist 2005. a nr 3-2-1-149-05, p 13.

2.3.4.2 Põhjusliku seose tuvastamise praktilisi probleeme

Praktikas on põhjusliku seose tuvastamise probleemid seotud eelkõige uurimiskohustuse täitmise ja järelduste tegemisega olukorras, kus järelduseks vajalikke eelduseid tegelikkuses ei esine.

Põhjuslikku seost ei saa automaatse järelmina jaatada olukorras, kus äriühingule on tehtud maksuotsus ning seda ei ole vaidlustatud.¹⁷¹ Eelnev tähendab, et maksuvõla olemasolu ei kinnita, et juhatuse liige oleks tahtlikult või raskest hooletusest oma kohustusi rikkunud. Kui vaidlustamata maksuotsusest saaks otseselt järeldada juhatuse liikme vastutust, siis kaoks ära vastutusotsuse instituudi iseseisev tähendus, sest solidaarvastutus äriühingu maksuvõla eest tekiks maksuotsusega, olenemata juhatuse liikme süüst. Samuti ei saa põhjusliku seose olemasolu järeldada koheselt, kui juhatuse liikmele on tehtud otsus väärteomenetluses. Riigikohus on maksuhaldurit kritiseerinud selle eest, et maksuhaldur põhjendas isiku süüd vastutusotsuses asjaoluga, et äriühing on tahtlikult rikkunud oma maksukohustust ja selle rikkumise eest on väärteoasjas karistatud nii äriühingut kui ka juhatuse liiget, kes vastutas raamatupidamise eest.¹⁷² Seega tuleb vastutuse kohaldamise aluse näitamiseks maksuhalduril tuvastada, et juhatuse liige on kohustusi rikkunud süüliselt ja tuvastada juhatuse liikme süü vorm.

Kokkuvõtvalt võib järeldada, et vastutusotsuses tuleb igakordselt tõendada ja motiveerida põhjuslik seos juhatuse liikme tegevuse ja äriühingu maksuvõla tekkimise vahel. Maksuhaldurile sellise kohustuse panemine tagab, et maksuvõla eest vastustab solidaarselt äriühinguga üksnes see juhatuse liige, kelle süüline tegevus maksuvõla põhjustas.

2.3.5 Juhatuse liikmete solidaarvastutus

2.3.5.1 Solidaarvastutuse alused

Tulenevalt MKS § 40 lg-st 1 vastutab seaduslik esindaja raskest hooletusest või tahtlusest MKS §-s 8 nimetatud kohustuste rikkumise tõttu tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega. MKS § 40 lg 1 ei täpsusta, milliselt jaguneb juhatuse liikmete vastutus, kui äriühingu juhatus koosneb enam kui ühest liikmest.

¹⁷¹ TlnRnKo 6. juunist 2011. a nr 3-07-1863, p-d 11-12.

¹⁷² RKHKo 31. oktoobrist 2005. a nr 3-3-1-41-05, p-d 14-15.

MKS § 40 lg 3 kohaselt olukorras, kus MKS § 40 lg 1 alusel on mitu vastutavat isikut, vastutavad nad kohustuse täitmise eest solidaarselt. Juhatuse liikmete solidaarse vastutuse võimalikkust äriühingu maksuvõla eest kinnitab ka kohtupraktika.¹⁷³ VÕS § 65 lg 1 sätestab, et kui mitu isikut peavad täitma kohustuse solidaarselt (solidaarvõlgnikud), võib võlausaldaja nõuda kohustuse täielikku või osalist täitmist kõigilt võlgnikult ühiselt, igalt või mõnelt neist. Kui tegemist on mitme juhatuse liikme süülise rikkumisega MKS §-s 8 sisalduvate kohustuste täitmisel, siis on tegemist solidaarkohustusega. Siinjuures tuleb aga rõhutada, et iga juhatuse liige vastutab enda tegevuse eest, mitte aga teise juhatuse liikme tegevuse eest. „Juhatuse liikme süü on individuaalne, st et iga juhatuse liikme süü tuleb tuvastada eraldi. On võimalik, et mõni juhatuse liige erinevalt teistest pole süüdi või et juhatuse liikmete süü vorm on erinev.“¹⁷⁴

Maksuhalduri jaoks on solidaarvastutus oluline maksuvõla efektiivse ja kiire sissenõutavuse aspektist. Solidaarvastutuse korral on maksuhalduril õigus valida vastutavate isikute hulgast, kelle suhtes ta nõude täitmisele pöörab.

Kui hinnata solidaarvastutust juhatuse liikme seisukohast, siis nähtub, et see kaitseb ka juhatuse liikmeid endid, kuna kollegiaalsusest tulenevalt lasub vastutus tervel juhatusel ning mitme juhatuse liikme korral ei pea juhatuse liige üksi vastutama. Juhatuse liikmete solidaarne vastutus on oluline tagamaks juhatuse kui kollegiaalse organi vastutust äriühingu juhtimise ja selle tagajärgede eest. Juhul, kui maksuhaldur nõuab maksuvõla sisse ühelt juhatuse liikmelt, on temal omakorda õigus sisesuhtest tulenevalt tsiviilõiguslikus korras esitada nõue teiste vastutavate juhatuse liikmete vastu¹⁷⁵.

Oluline on märkida, et juhatuse liikmed ei pea alati kogu äriühingu maksuvõla eest solidaarselt vastutama. Vastutus sõltub sellest, millise maksuvõla tekkimisega konkreetne juhatuse liige on seostatav ja samuti süü vormist. Süü vorm on oluline eelkõige aegumise kontekstis. Näiteks kui vastutavate juhatuse liikmete süü vormid on erinevad, võib tulenevalt aegumisest olla ühe juhatuse liikme vastutus summaliselt väiksem. See, kuidas kohustus solidaarselt vastutavate isikute vahel lõppastmes jaguneb, sõltub sisesuhtest. Kui isik on välissuhtes võlausaldajaga

¹⁷³ TlnRnKo 28. veebruarist 2011. a nr 3-08-7.

¹⁷⁴ RKHKo 31. oktoobrist 2005. a nr 3-3-1-41-05, p 13.

¹⁷⁵ I. Kull., M. Käerdi., V. Kõve. (viide 142), § 65 kommentaarid lk-d 204-205 p 4.

täitnud suurema osa, kui temale sisesuhte alusel saab omistada, siis tekibki küsimus regressnõudest.¹⁷⁶

Hollandi maksuõiguses jaguneb juhatuse liikmete vastutus äriühingu maksuvõla eest solidaarvastutuseks ja ainusikuliseks vastutuseks. Juhatuse liige vabaneb solidaarvastutusest, kui ta tõendab, et rikkumine ei langenud tema kohustuste alasse või, et rikkumine ei ole talle omistatav ja ta ei ole sealjuures rikkunud etteheidetava teo tagajärgede ärahoidmise kohustust.¹⁷⁷ Sarnaselt Eesti õigusele on ka Hollandi maksuõiguses solidaarvastutuse korral juhatuse liikmetel üksteise suhtes tagasinõudeõigus.¹⁷⁸

Saksa õiguse kohaselt on kõikidel juhatuse liikmetel eraldi kohustus tagada ühingu maksukohustuste täitmine. Kehtib ühise vastutuse põhimõte (*Grundsatz der Gesamtverantwortung*). Kohustuste mittetäitmisel tekib solidaarne vastutus. Vastutusest ei pääse ka auameit (juhatuse auliige) pidavad isikud või tasuta tegutsevad juhatuse liikmed. Vastutust ei välista ka see, kui juhatuse liikmed saavad vaid koos tegutseda, st esindusõigus kehtib vaid ühiselt.¹⁷⁹ Juhatuse liikmed võivad maksualaste ülesannete täitmise anda ka kolmandatele isikutele, nt maksunõustajale. Sellisel juhul vastutab juhatuse liige selle eest, et on valinud õige isiku ning teostab piisaval määral järelvalvet kohustuste täitmise üle.¹⁸⁰ Vastutusotsuse tegemisel kehtib maksuhalduril valikudiskretsioon ning maksuhaldur valib välja selle juhatuse liikme, kellele vastutusotsus tehakse.¹⁸¹

2.3.5.2 Praktilisi probleeme seoses solidaarvastutusega

Praktikas võib solidaarvastutusega seoses probleeme tekkida mitmeid. Esiteks olukord, kus juhatuse liige üritab solidaarvastutusest vabaneda tuginevalt tööjaotusele. Nimetatud käsitles autor käesoleva töö p-s 2.3.2.2.2. Teiseks on küsimusi tekitanud asjaolu, kas maksuhalduril on õigus valida, millisele juhatuse liikmele vastutusotsus teha, ilma teiste juhatuse liikmete osas seisukohta võtmata. Kolmandaks võib välja tuua situatsiooni, kus maksuhaldur jõuab uurimise

¹⁷⁶ I. Kull., M. Käerdi., V. Kõve. (viide 142), § 69 kommentaarid lk 210-213 p-d 4.1-4.2.

¹⁷⁷ H. A. S. Lohman. (viide 53), lk-d 8, 35.

¹⁷⁸ *Ibid.*, lk 45; T. Tiivel. Aktsiaseltsi juhatuse liikme vastutuse piiramine. *Juridica* 2001, nr 10, lk 727.

¹⁷⁹ F. Klein. (viide 42), lk-d 428- 429 äärenr 105.

¹⁸⁰ *Ibid.*, lk 430, äärenr 122; AO § 69.

¹⁸¹ J. Lang., K. Tipke. (viide 66), lk 182 äärenr 66.

tulemusel järeldusele, et juhatuse liikmete süü vorm on erinev või mõni juhatuse liige ei vastuta.¹⁸²

2.3.5.2.1 Maksuhalduri õigus valida menetlusalust isikut

Maksuhalduril on õigus valida, milliselt konkreetselt isikult ta maksuvõla täitmist nõuab, üksnes juhul, kui on mitu solidaarselt vastutavat isikut. Sellest tuleneb, et maksuhalduri vastava valiku eelduseks on, et solidaarvastutus on tuvastatud. Maksuhalduril on õigus valiku tegemisele üksnes isikute vahel, kes on solidaarselt vastutavad.

Olukorras, kus maksuhaldur on tuvastanud äriühingu maksuvõla ning juhatuse liikmete osas ei ole vastutusotsust tehtud, ei ole veel olemas mitut solidaarselt vastutavat isikut. Solidaarselt vastutavatest isikutest saab rääkida vaid juhul, kui maksuhaldur on vastutusotsusega tuvastanud konkreetsed isikud, kes äriühingu maksuvõla eest vastutavad. Sealt edasi on maksuhalduril õigus valida, millise konkreetse isiku suhtes ta nõude täitmisele pöörab.

Autor leiab, et enne vastutusotsuse tegemist, et ole maksuhalduril õigust valida, millise juhatuse liikme suhtes vastutusmenetlust alustada tuginevalt solidaarse vastutuse printsiibile. Maksuvõla tuvastamise järgselt ei ole veel maksuhalduri seisukohast tuvastatud solidaarset vastutust ja seetõttu ei saa tugineda ka sellele, et maksuhaldur valib, kellele ta vastutusotsuse teeb.

2.3.5.2.2 Õigus vaidlustada kolmanda isiku suhtes tehtud otsustust

Erinev hinnang juhatuse liikme süülisusele toob kaasa vastutuse erisuse. Sellest tulenevalt on tõusetunud küsimus sellest, kas ja millises ulatuses on mitme juhatuse liikmega äriühingu korral ühel juhatuse liikmel õigus vaidlustada teisele juhatuse liikmele tehtud vastutusotsust või omistatud vastutust.

Juhatus liige saab talle adresseeritud vastutusotsust vaidlustada täies ulatuses. Kui teiste juhatuse liikmete vastutus on samuti vastavas dokumendis kajastatud, saab isik suunata oma argumentid ka teiste juhatuse liikmete süü tuvastamise õigsuse vastu. Näiteks saab juhatuse liige tugineda argumentidele, et kuna juhatuse liikmete tegevuse suhtes on uurimiskohustust rikutud, on ekslikult

¹⁸²

Solidaarvastutusega seonduvatest argumentidest vt ka TlnRnKo 28. veebruarist 2011. a nr 3-08-7.

peetud tahtluse alusel vastutavaks teda, mitte teist juhatusse liiget, kellele on omistatud raske hooletus. Sellised argumendid ja vastutusotsuse vaidlustamine saavad aga omada õiguslikke tagajärgi üksnes isiku suhtes, kellele vastav otsus on adresseeritud. Kas juhatusse liikmel on õigus vaidlustada teistele juhatusse liikmetele omistatud süüd selliselt, et sellest tuleneks ka nendele isikutele õiguslikud tagajärjed?

Selleks, et isik saaks vaidlustada teise isikuga seotud asjaolusid, peab tal olema selleks vastav menetluslik staatus. Kui isik ei ole vastava haldusakti adressaat (MKS § 43 p 2), tuleb kõne alla kolmanda isiku instituudi kohaldamine. MKS § 43 p 3 kohaselt on muu isik, kelle õigusi haldusakt või toiming puudutab (kolmas isik). Seega tuleb kontrollida, kas ühe juhatusse liikme osas tehtud otsustuse vastutusmenetluses mõjutab teise juhatusse liikme õigusi ja kohustusi.

Kui maksuhaldur otsustab ühe juhatusse liikme osas kohaldada vastutust hooletusele ja teise osas tahtlusele tuginevalt, on selge, et vastutusotsuse tegemise hetkeks võib ühe juhatusse liikme osas olla maksuvõlg aegunud. See toob omakorda kaasa olukorra, kus solidaarse vastutuse asemel, vastustab tahtluse alusel vaid üks juhatusse liige. Seega nähtub, et teisele juhatusse liikmele tehtud vastutusotsus omab otsest mõju vastutusotsusega tasumiseks määratavale summale.

Eelnevale tuginevalt leiab siinkirjutaja, et mitme juhatusse liikmega äriühingu korral on juhatusse liikmed üksteise vastutusmenetluste suhtes menetluslikult kolmanda isiku staatuses. See tähendab, et neil on õigus vaidlustada neid puudutav haldusakt. Lisaks on isikutel õigus olla kaasatud menetlusse kolmanda isikuna. Riigikohus on selgitanud, et juhul, kui on olemas oht, et haldusakt võib isiku õigusi või kohustusi puudutada, tuleb isik kaasata menetlusse.¹⁸³ Kokkuvõtvalt on mitmeliikmelises juhatuses juhatusse liikmel äriühingu maksuvõla sissenõudmisele suunatud vastutusmenetluses kahetine menetluslik staatus. Enda suhtes läbiviidavas menetluses on isik haldusakti adressaat ja menetlusosaline. Teise juhatusse liikme suhtes läbiviidavas menetluses aga on ta käsitatav kolmanda isikuna. Ometi on tegemist ühe ja sama maksuvõla sissenõudmise menetlusega.

¹⁸³ RKKHo 9. detsembrist 2009. a nr 3-3-1-67-09, p 11.

2.4 Vastutusotsuse tegemise piirangud

2.4.1 Üldised piirangud

MKS § 96 lg 6 kohaselt vastutusotsust ei tehta, kui maksuvõlga ei ole tekkinud (p 1), maksuvõla sissenõudmine on aegunud (p 2) või maksuvõlg on kustutatud (p 3). Lisaks nimetatutele on kohtupraktikas asunud seisukohale, et vastutusotsuse tegemise piiranguks on ka asjaolu, et kehtivat maksuvõlga ei eksisteeri tulenevalt juriidilise isiku õigusvõime lõppemisest. Autor analüüsis nimetatud küsimust käesoleva töö p-s 2.2.4 ning tegi sellest tulenevalt ettepaneku MKS § 31 lg 3 ja MKS § 96 lg 6 täiendamiseks.

MKS § 96 lg 6 rõhutab vastutuskohustuse aktsessoorsust¹⁸⁴. Kokkuvõtvalt võib märkida, et vastutusotsuse tegemise piirangud tagavad, et mingil hetkel tekib maksuvõla osas nii primaarselt kui sekundaarselt vastutava isiku osas õigusrahu ja annab neile õiguskindluse, et vastavat nõuet enam maksta ei panda.

Praktikas nimetatud MKS § 96 lg 6 p 2¹⁸⁵ ja p 3 alusega seoses probleeme tekkinud ei ole. Küll tekitab vaidlusi MKS § 96 lg 6 p 1. Seda küsimust käsitleb autor käesoleva töö 3. ptk-s, kuna vastav küsimus taandub otseselt maksuotsuse ja vastutusotsuse omavahelisele suhestumisele.

2.4.2 Äriühingu maksevõimelisus – kas vastutusotsuse tegemise piirang?

Praktikas on tõusetunud küsimus sellest, kas vastutusotsuse tegemise eelduseks on see, et maksuvõla tekkimise hetkel oli isik võimeline maksuvõlga tasuma.¹⁸⁶ Teisiti öeldes, on maksukohustuslased tuginenud väitele, et maksuhalduril lasub vastutusmenetluses kohustus hinnata tagantjärele äriühingu maksevõimelisust maksuvõla tekkimise hetkel. Nimetatud seisukoha järgi ei saa olla juhatuse liige maksuvõlga põhjustanud, kui maksuvõla tekkimise hetkel puudusid äriühingul vahendid maksuvõla tasumiseks.

¹⁸⁴ Maksukorralduse seaduse eelnõu SE 886 I seletuskiri. (viide 59), § 96 kommentaarid.

¹⁸⁵ Seoses sissenõudmise aegumisega märgib autor, et kehtiva MKS § 132 järgi on sundtäitmise tähtaeg 7 aastat. Samuti on kehtiva MKS § 132 lg 4 p 4 alusel ette nähtud maksuvõla aegumise katkemine sissenõudmiseks täitemenetluse alustamise korral. Kui maksuhaldur on 7 aasta jooksul alustanud maksuvõla sissenõudmist, on maksuvõlg aegumatu. Seda kinnitab ka kohtupraktika. Vt RKHKo 18. maist 2006. a nr 3-3-1-11-06.

¹⁸⁶ TlnRnKo 6. juunist 2011. a nr 3-07-1863, p 5 kaebuse põhjendused.

Maksevõimelisuse tuvastamist pooldav seisukoht tugineb Riigikohtu kriminaalkolleegiumi praktikale seoses tsiviilhagi rahuldamisega. Nii on Riigikohus asunud seisukohale, et „/.../ otsustamaks deklareerimiskohustust rikkunud äriühingu juhatuse liikme vastu TsK § 448 lg 1 alusel esitatud riigi kahjunõude põhjendatuse üle, tuleb muu hulgas tuvastada nii varjatud maksukohustuse sissenõutavus selle tekkimise ajal kui ka see, et maksunõude täitmine ei ole maksunõude ilmsikstulekul enam täielikult või osaliselt võimalik.”¹⁸⁷ Autor leiab, et tsiviilhagi regulatsiooni puudutavate seisukohtade kohaldamine vastutusmenetluses ei ole põhjendatud. Vastutusotsuse regulatsioon on olemuselt maksuvõla sissenõudmise menetlus, mitte kahjuhüvitise väljanõudmine juhatuse liikmelt. Riigikohus on korduvalt selgitanud, et juhul, kui maksuhaldur leiab, et tal on õigus maksukohustuslaselt sisse nõuda maksuvõlga, peab ta seda tegema MKS-s sätestatud alustel ja korras.¹⁸⁸ Vastutusmenetluse abil maksuvõla sissenõudmine toimubki MKS-s sätestatud alustel ja korras. Eelnevast tuleneb, et kriminaalmenetluses tsiviilhagi lahendamisel kasutatavat kahju mõistet ei ole õige tuua üle maksumenetluse maksunõude sissenõudmisel.

Eelnevat seisukohta toetab ka asjaolu, et MKS § 96 lg 5 kohaselt on vastutusotsuse tegemise eelduseks sissenõudmistoimingud juriidilise isiku osas. MKS § 96 lg 5 kohaselt võib MKS §-des 38-40 nimetatud isikutele teha vastutusotsuse alles pärast seda, kui maksumaksja või maksu kinnipidaja suhtes on alustatud sissenõudmist MKS § 130 lg 1 p-s 6 sätestatud viisil ning selle tulemusel ei ole õnnestunud kolme kuu jooksul võlga sisse nõuda või kui maksumaksjale või maksu kinnipidajale on välja kuulutatud pankrot. Teisisõnu, juhatuse liige vastutab äriühingu maksuvõla eest vaid juhul, kui maksukohustuslane ise ei ole suuteline seda tasuma. Nimetatu tugineb põhimõttele, et vastutuskohustus on oma olemuselt teisene vastutus. MKS näeb ette konkreetse regulatsiooni, mis annab ajavahemiku, millal enne vastutusotsuse tegemist on nõutav, et maksuhaldur kontrolliks maksuvõla tasumise võimalikkust äriühingust maksukohustuslase poolt. MKS § 96 lg-s 5 regulatsioon osutuks tühjaks normiks, kui maksuhalduril lasuks igakordselt kohustus hinnata äriühingu maksevõimelisust. Ka Tallinna Ringkonnakohus on rõhutanud, et vastutusotsuse tegemise eelduseks on just sissenõudmistoimingute kohane teostamine MKS § 96 lg 5 tähenduses.¹⁸⁹ Kohtupraktika ei ole tunnustanud põhimõtet, et

¹⁸⁷ RKKKo 16. novembrist 2010. a nr 3-1-1-83-10, p 30.

¹⁸⁸ RKKKo 2. oktoobrist 2009. a nr 3-1-1-73-09, p 11.

¹⁸⁹ TlnRnKo 10. veebruarist 2011. a nr 3-10-14, p 7.

äriühingu maksevõimelisus mõjutab juhatuse liikme vastutust süüliselt täitmata jäetud kohustuste eest.

Autori seisukohta toetab ka järgnev praktiline näide: Äriühing A deklareerib alusetult sisendkäibemaksu tegelikkuses mitte toimunud tehingute arvelt 10 000 euro ulatuses ning tema tagastus- ja täitmisenõue rahuldatakse (KMS §-d 24, 31, 34, 38; MKS §-d 33, 107). Äriühingu pangakontole laekub selle tulemusel 10 000 eurot. Vastava 10 000 eurot kannab A koheselt B-le varasemate võlgade katteks, sest maksuhalduri poolt rahuldatud tagastusnõude arvelt saadud raha oli A ainukeseks rahaliseks vahendiks, millest võlga B-le tasuda. Järgneval kuul võtab maksuhaldur A kontrolli ning tuvastab, et A poolt deklareeritud tagastusnõue oli alusetu, sest tegelikkuses selle aluseks toimunud tehingut ei toimunud, ning määrab A-le tasumiseks 10 000 eurot käibemaksu. Maksuhaldur asub maksuvõlga sisse nõudma, kuid 6 jooksul see ei õnnestu. Maksuhaldur alustab vastutusmenetlust ning tuvastab, et A juhatuse liikme X tahtliku tegevuse tulemusel deklareeris A alusetult sisendkäibemaksu, mille tõttu tekkis maksuvõlg. Kui eelnevale näitele kohaldada maksevõimelisuse tuvastamise kohustuse nõuet, siis tuleneks, et juhatuse liige ei vastuta äriühingu maksuvõla eest, kuna maksuvõla tekkimise hetkest alates, ei olnud äriühing võimeline maksuvõlga tasuma. Nimetatu tooks aga kaasa olukorra, kus alusetute tagastusnõuete tahtlik genereerimine juhatuse liikmete poolt võimaldaks neil oma varasemaid võlgnevusi tagastusnõuete arvelt katta ning isikliku vastutuse kohaldamine oleks välistatud.

Kokkuvõtvalt on autor seisukohal, et äriühingu maksevõimelisuse kontrollimine maksuvõla tekkimise hetkel ei ole vastutusotsuse tegemise eelduseks. MKS § 96 lg 5 tagab piisavalt, et seadusandja poolt seatud põhimõtte vastutuskohustuse sekundaarsusest oleks tagatud.

2.5 Vahekokkuvõte

Ülaltoodule tuginevalt saab välja tuua juhatuse liikme vastutuse eelduste kataloogi:

Esiteks formaalsed nõuded, mida tuleb vastutusotsuse tegemisel järgida, hõlmavad:

- 1) vastutava isiku määratlemist;
- 2) aegumise kohaldumise kontrollimist;
- 3) sissenõudmistoimingute kohast teostamist;
- 4) põhivõla kehtivuse kontrollimist formaalsest küljest;
- 5) pankrotimenetlusega seotud piirangute kontrollimist.

Sellise kontrolli nõue tuleneb asjaolust, et vastutuskohustus on sekundaarne kohustus, mis eeldab esiteks põhikohustuse olemasolu ja teiseks seda, et põhikohustust ei ole võimalik täita.

Teiseks, materiaalsed nõuded MKS § 8 lg 1, § 40 lg 1 ja § 96 lg 1 alusel lähtuvad juhatuse liikme toole antavast hinnangust puutuvalt maksuvõla tekkimisse ning hõlmavad järgmise tuvastamist:

- 1) juhatuse liikme maksuseadustest tulenevad kohustused;
- 2) juhatuse liikme poolt vastava kohustuse rikkumine;
- 3) juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud oma kohustusi;
- 4) põhjuslik seos juhatuse liikme kohustuse rikkumise ja maksuvõla tekkimise vahel;
- 5) juhatuse liikmete solidaarvastutuse kohaldamise põhjendatus.

Kolmandaks tuleb jälgida, kas rakenduvad vastutusotsuse tegemise piirangud:

- 1) maksuvõlga ei ole tekkinud;
- 2) maksuvõla sissenõudmine on aegunud;
- 3) maksuvõlg on kustutatud;
- 4) maksuvõlg on lõppenud.

Vastavate eelduste ja piirangute sisustamiseks ei saa tugineda üksnes MKS-le, vaid tugineda tuleb ka kohtupraktikale ja kasutama peab seaduse analoogiat. Nimetatu kinnitab seisukohta, et vastutusotsuse regulatsioon tuleb õigusselgemaks muuta.

3. VASTUTUSMENETLUSE JA MAKSUMENETLUSE SUHESTUMINE

Käesoleva töö teises peatükis analüüsis autor vastutusotsuse tegemise menetluslikke ja sisulisi eelduseid. Kolmandas peatükis käsitleb autor vastutusmenetluse sõltuvust maksumenetlusest. Autor keskendub vastava küsimuse uurimisel praktikas nimetatud teema raames tõusetunud peamisele probleemile – vastutusotsuse aluseks oleva maksuotsuse tähendus maksuvõla tuvastamise kontekstis. Probleem leiab käsitlemist eraldi peatükis kuna nimetatud küsimus ei mahu vastutusotsuse eelduste kataloogi, kuid samas haakub vastutusotsuse tegemise nii vormiliste kui sisuliste eeldustega.

3.1 Maksuvõla olemasolu kui vastutusotsuse tegemise eeldus

Üheks maksuvõla tuvastamise aluseks on maksuotsus. See tähendab, et maksuvõla kujunemise faktilised ja õiguslikud alused peavad olema kohaselt kajastatud ja motiveeritud maksuotsuses. Kehtiva maksuvõla olemasolu saab jaatada, kui eksisteerib kehtiv maksuotsus, millega on tuvastatud maksuvõlg ning maksuotsust ei ole täidetud. MKS § 96 lg 6 p 1 kohaselt vastutusotsust ei tehta, kui maksuvõlga ei ole tekkinud.

MKS § 96 lg 6 p 1 valguses tekib küsimus, kas maksuvõla olemasoluks piisab kehtiva maksuotsuse eksisteerimisest, või on nõutav, et vastutusotsuses oleks samuti tõendatud maksuvõla olemasolu. Teisiti öeldes, küsimus taandub sellele, kas vastutusotsuse adressaat saab vastutusotsuse vaidlustamisel vaidlustada ka maksuvõla olemasolu ning tugineda MKS § 96 lg 6 p-le 1. Jaatava vastuse korral ei ole juhatuse liikme vastutus põhjendatud, kui maksuotsus formaalselt küll kehtib, kuid juhatuse liige tõendab vastutusmenetluses, et maksuvõla tekkimine ei ole tõendatud.

3.2 Maksuvõla tuvastamise kohustus

Maksuotsusega tuvastatud maksuvõlg ei tähenda aga automaatselt juhatuse liikme vastutust vastava maksuvõla eest. Vastutusmenetluses tuleb juhatuse liikme vastutus iseseisvalt tuvastada. Kas nimetatud kohustus hõlmab ka maksuvõla olemasolu tuvastamise kohustust?

Maksuvõla iseseisva tuvastamise kohustuse olemasolu kinnitab esiteks asjaolu, et maksumenetlus ja vastutusmenetlus on erinevad menetlused. Maksumenetluses tuvastatakse maksuvõla

olemasolu. Vastutusmenetluses lasub maksuhalduril õigus ja kohustus tuvastada, kas äriühingu seaduslik esindaja on rikkunud oma kohustusi raskest hooletusest või tahtlusest. Seejuures tuleb tuvastada põhjuslik seos teo ja tagajärje vahel – juhatuse liikme tegevuse ja maksuvõla tekkimise vahel. Seega tuleb vastutusmenetluses tuvastada nii juhatuse liikme tegu, tagajärg, kui ka vastav põhjuslik seos. Maksuvõla olemasolu tuvastamine on aga olemuslikult seotud juhatuse liikme tegevusega. Seega, ilma maksuvõla tekkimise analüüsita, ei saa asuda põhjuslikku seost tuvastama.

Teiseks, maksuotsusel ja vastutusotsusel on erinevad adressaadid. Haldusakti adressaadil peab olema võimalus haldusakti aluseks olevaid asjaolusid vaidlustada. Kui asuda seisukohale, et maksuvõla olemasolu tuvastamise kohustust maksuhalduril ei ole ja vastavalt ka selle vaidlustamise õigust juhatuse liikmel, siis oleksid oluliselt piiratud isiku võimalused oma õiguste kaitseks. Näiteks ei pruugi vastutusotsuse adressaadiks olev juhatuse liige maksuotsuse ja vastutusotsuse tegemise hetkel enam äriühingu juhatuse liige olla. See tähendab, et tal puudub teave maksuvõla kujunemise asjaoludest ja ta ei ole saanud selles osas oma vastuväiteid esitada. MKS § 104 lg 2 lause 2 sätestab, et vastutusotsus tunnistatakse kehtetuks või muudetakse ka juhul, kui maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõla tasumise eest vastutava isikukohustuse suurus muutub maksuotsuse tegemise, muutmise või kehtetuks tunnistamise tulemusel. Eelnev tähendab, et juhul, kui vastutusotsus tehakse olukorras, kus maksuotsus on vaidlustatud, saab maksuotsuse vaidlustamise tähtaja jooksul juhatuse liikmeks olev isik oma õigusi kaitsta ka maksuotsuse vaidlustamisega. Kui asuda seisukohale, et lõplikult jõustunud maksuotsuse korral maksuvõla suuruse vaidlustamise õigust isikul ei ole, siis seaks see juhatuse liikme vastutuse sõltuvusse maksuotsuse vaidlustamisest. Maksuotsuse vaidlustamisel on juhatuse liikmed alati paremas seisus juhul, kui see on jäetud vaidlustamata. See aga oleks vastuolus sellega, et vastutusmenetlus on eraldiseisev menetlus. Tinglikult võib seda nimetada vastutusmenetluse iseseisvuse põhimõtteks.

Kolmandaks, kui jaatada, et vastutusotsus on lõplikult seotud maksuotsusega tuvastatud maksuvõlaga, siis tekiks olukord, kus vastutusmenetluse läbiviimine kaotaks oma iseseisva tähenduse, sest juhatuse liige saaks vaidlustada vaid temale omistatud süü vormi, mitte aga selle aluseks olevaid faktilisi asjaolusid. See tähendaks ühtlasi, et maksuotsusega oleks võimalik tuvastada ka juhatuse liikme süülise vastutuse eeldused. Kuna seadusandja on vastutusotsuse

koostamiseks näinud ette eraldi regulatsiooni, on maksuotsusega juhatuse liikme vastutuse tuvastamine otseses vastuolus seadusandja eesmärgiga.

Neljandaks, kuna äriühing ja juhatuse liige vastutavad maksuvõla eest solidaarselt, siis on solidaarvõlgnikul õigus tugineda võla puudumisele. VÕS § 67 lg 2 järgi võib solidaarvõlgnik esitada võlausaldaja vastu vastuväited, mis tulenevad solidaarkohustusest või tema enda suhtest võlausaldajaga. Solidaarkohustusest tulenevaks vastuväiteks on ka solidaarkohustuse puudumine.¹⁹⁰

Kokkuvõtvalt leiab siinkirjutaja, et kirjeldatud vastutusmenetluse iseseisvus teenib maksukohustuslase õiguste kaitse eesmärki, sest maksuotsuse ja vastutusotsuse adressaadid on erinevad, millest tulenevalt on erinevad ka vastavate haldusaktide vaidlustamise ja nendele vastuväidete esitamise võimalused.

Ühe vastuargumendina maksuvõla tekkimise tuvastamise kohustusele saab välja tuua selle, et vastutusotsusele peab maksuhaldur lisama juurde selle aluseks olevad maksuotsused (MKS § 96 lg 3). Seega on igal juhatuse liikmel võimalus maksuvõla tekkimise asjaoludega tutvuda. Nimetatud väide aga toetab üksnes maksuvõla formaalset olemasolu, mitte aga maksuvõla olemasolu kui juhatuse liikme vastutuse imperatiivse eelduse sisulist täidetust.

Ülaltoodut arvestades võib asuda seisukohale, et argumendid maksuvõla olemasolu tuvastamise hindamise poolt vastutusotsuses on kaalukad. Ka kohtupraktikas on asutud seisukohale, et maksuvõla kujunemise asjaolud kuuluvad ka vastutusmenetluses täiendavalt hindamisele.¹⁹¹

Autori hinnangul ei tähenda eelnev siiski seda, et vastutusotsuse vaidlustamisel saab vaidlustada ka lõplikult jõustunud maksuotsust. Kui maksuotsuse vaidlustamise tähtaeg on möödunud, siis on maksuotsus kehtiv. Kehtiv haldusakt on täitmiseks kohustuslik. Haldusakti õigusjõu murdmine eeldab selle kehtetuks tunnistamist.¹⁹² Vastutusotsuse vaidlustamisel peavad argumendid olema suunatud maksuvõla kujunemise faktilistele asjaoludele, mitte aga maksuotsuse kehtivuse murdmisele.

¹⁹⁰ I. Kull., M. Käerdi., V. Kõve. (viide 142), § 67 kommentaarid lk-d 207-208 p 4.

¹⁹¹ TlnRnKo 6. juunist 2011. a nr 3-07-1863, p-d 11-12.

¹⁹² RKHKo 12. oktoobrist 2009. a nr 3-3-1-50-09, p 13.

Ringkonnakohus on selgitanud, et maksuotsused on vastutusotsuse suhtes eelhaldusaktiks.¹⁹³ Kohtu seisukoha järgi on maksuotsus eelhaldusakt haldusmenetluses seaduse¹⁹⁴ § 52 lg 1 p 2 tähenduses, millega õiguslikult siduvalt tehakse kindlaks asja lõplikul lahendamisel tähtsust omav asjaolu. Nimetatud asjaoluna näeb ringkonnakohus maksuvõlga. Siit tõusetub küsimus, kas isikul on vajadus ja kohustus ka maksuotsuse eraldi vaidlustamiseks. „Eelhaldusakti vaidlustamine enne lõplikku akti on vajalik siis, kui eelhaldusaktiga on vältimatult kindlaks määratud ka lõpliku haldusakti sisu.¹⁹⁵ Kuna maksuotsusega ei ole lõplikult kindlaks määratud vastutusotsuse sisu, siis puudub isikul vajadus maksuotsuse eelnevals vaidlustamiseks.” Lisaks on kohtupraktikas seni tunnistatud, et vastutusotsusega tuvastatud kolmanda isiku vastutuse vaidlustamisel ei ole isikul vaja vaidlustada ka maksuotsust, vaid piisab üksnes vastutusotsuse vaidlustamisest. See on kooskõlas põhimõttega, et vastutusotsusega tuleb iseseisvalt isiku vastutus maksuvõla ees tuvastada.

3.3 Kokkuvõtte maksuvõla tuvastamise kohustusest vastutusmenetluses

Maksuvõla tuvastamine on vastutusotsuse tegemise imperatiivne eeldus ning vastutusotsuse tegemise menetluses tuleb iseseisvalt uurida ja tuvastada maksuvõla olemasolu ning seda ka vastutusotsuses vastavalt motiveerida, sest jõustunud maksuotsus ei saa automaatse järeldamina tuua kaasa juhatuse liikme vastutust äriühingu maksuvõla eest. See tähendab, et maksuvõla olemasoluga seoses tuleb vastutusotsuse puhul eristada kahe eeldust. Esiteks maksuvõla formaalne olemasolu ehk kehtiva maksuvõla tuvastamine. Teiseks maksuvõla olemasolu kui põhjuslik seose osis juhatuse liikme tegevuse ja maksuvõla tekkimise vahel, sest põhjusliku seose tuvastamiseks tuleb alati tuvastada ka tagajärg – maksuvõlg. See taandub lõppastmes isiku õigusele vastutusotsuse vaidlustamisel tugineda MKS § 96 lg 6 p-le 1.

¹⁹³ TlnRnKo 6. juunist 2011. a nr 3-07-1863, p 11.

¹⁹⁴ Haldusmenetluse seadus. 6. juuni 2001. a – RT I 2001, 58, 354; 23.02.2011, 3.

¹⁹⁵ RKHKo 15. oktoobrist 2002. a nr 3-3-1-48-02, p 8.

KOKKUVÕTE

Võlausaldajatel puudub reeglina õigus nõuda kohustuse täitmist otse juriidilise isiku juhtorgani liikmelt, kuna võlausaldajal on suhe juriidilise isikuga, mitte selle organi liikmega. Juhul, kui leiab tuvastamist, et äriühingu juhtorganid on oma kohustusi juriidilise isiku ees rikkunud, saavad võlausaldajad tugineda juhtorgani liikme kaudse vastutuse instituudile. Samal põhimõttel on MKS-s sätestatud kolmanda isiku vastutus maksukohustuslase maksuvõla eest – vastutuskohustus (MKS §-d 8, 40 ja 96). See on olemuselt sekundaarne kohustus, millest tulenevalt on see alati seotud mõne muu MKS § 31 lg-s 1 väljatoodud kohustusega. Primaarne on maksukohustuslase enda vastutus maksuvõla eest.

Vastutusotsuse regulatsioon kaitseb maksuhaldurit kui võlausaldajat, kuid seejuures tuleb silmas pida ka juhatuse liikmete õigusi. Isikule peab olema piisava selgusega arusaadav ja ettenähtav, millised kohustused temale maksuõiguslik regulatsioon kaasa võib tuua. See eeldab vastutusotsuse aluseks oleva regulatsiooni vastavust määratletuse põhimõttele. Seda enam, et tegemist on süülise vastutusega.

Magistritöö rõhuasetus on äriühingu juhatuse liikme vastutusel äriühingu maksuvõla eest (MKS § 40). Autor analüüsis, millised eeldused peavad olema täidetud, et oleks põhjendatud äriühingu juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla eest. Töö keskendub vastavate eelduste analüüsil peamistele praktikas tõusetunud probleemidele seoses vastutusotsuse tegemise eelduste olemasolu ja selgusega.

Magistritöös on vastutusotsuse tegemise eeldused jaotatud kaheks: formaalsed ja materiaalsed eeldused. Vormilised eeldused on seotud maksuvõla olemasoluga ning seadusest tulenevate menetluslike küsimustega. Sisulised eeldused on seotud konkreetselt juhatuse liikmele omistatava süü tuvastamise ja motiveerimisega. Formaalsete eelduste analüüsile järgneb materiaalsete eelduste analüüs. Kontrollida tuleb ka vastutusotsuse tegemise piirangute esinemist, kusjuures need haakuvad nii vastutusotsuse tegemise vormiliste kui ka sisuliste eeldustega, mistõttu ei ole võimalik neid üheselt ühte ega teise eelduste gruppi paigutada. Vastava jaotuse tegi autor vastutusotsuse eelduste uurimise struktureerimise eesmärgil. Selline juhatuse liikme vastutuse põhjendatuse kontrollimise loogika võimaldab luua juhatuse liikme vastutuse eelduste kataloogi ning hiljem jälgitavalt analüüsida juhatuse liikme vastutuse kujunemist ja tõendatust.

Magistritöös püstitatud hüpotees leidis kinnitust. Autor jõudis järeldusele, et MKS ei sätesta piisava selgusega juhatuse liikme vastutuskohustuse tekkimise kõiki eelduseid. Hüpoteesi kontrollimiseks püstitas autor magistritöös küsimused, mille vastused toob kokkuvõtvalt välja alljärgnevalt.

1) Millised on juhatuse liikmele vastutusotsuse tegemise eeldused?

Esiteks, vormilised eeldused hõlmavad: vastutava isiku määratlemist, võimaliku aegumise kontrollimist, sissenõudmistoimingute kohast teostamist, põhivõla kehtivuse kontrollimist formaalsest küljest, pankrotimenetlusega seotud piirangute kontrollimist.

Teiseks, sisulised nõuded MKS § 8 lg 1, § 40 lg 1 ja § 96 lg 1 alusel lähtuvad juhatuse liikme teole antavast hinnangust puutuvalt maksuvõla tekkimisse ning hõlmavad järgmise tuvastamist: juhatuse liikme maksuseadusest tulenevad kohustused, juhatuse liikme poolt vastava kohustuse rikkumine, juhatuse liikme süü tahtluse või raske hooletuse vormis, põhjuslik seos juhatuse liikme kohustuse rikkumise ja maksuvõla tekkimise vahel, juhatuse liikmete solidaarvastutuse kohaldamise põhjendatus.

Kolmandaks tuleb jälgida, kas rakenduvad vastutusotsuse tegemise piirangud: maksuvõlga ei ole tekkinud, maksuvõla sissenõudmine on aegunud, maksuvõlg on kustutatud, maksuvõlg on lõppenud.

2) Kas juhatuse liikmele vastutusotsuse tegemise eeldused on MKS-s piisavalt õigusselgelt sätestatud?

Esiteks, juhatuse liikme vastutuse kõik vormilised eeldused ei ole piisavalt õigusselgelt sätestatud. Põhjendatud on seaduse regulatsiooni täpsustamine aegumise peatumise ja maksuvõla lõppemisega seoses.

MKS § 40 lg 1 alusel tekib vastutus *expressis verbis* äriühingu seaduslikul esindajal. Töös on jõutud järeldusele, et MKS § 40 lg 1 kohaldamisala hõlmab juhatuse liikmena üksnes isikud, kes on vastavalt TsÜS-i ja ÄS-i nõuetele juhatuse liikmetena käsitatavad. Praktikas tõusetunud probleemid seoses "variisikute" vastutusele võtmisega ning juhatuse liikme volituste kestusega

puutuvalt maksuvõla kujunemisse on lahendatavad tõendamise ja tõlgendamise teel ning ei vaja seaduse tasandil täpsustamist.

Vastutusotsuse võib teha maksusumma määramise aegumistähtaja (§ 98) jooksul (MKS § 96 lg 5). Tegemist on selge üldreegliga vastutusotsuse aegumistähtaja osas. Samas ei reguleeri MKS vastutusmenetluse ja aegumise peatumisega seonduvaid küsimusi. Autor jõudis järeldusele, et MKS-s on vastutusotsuse tegemise võimalused seoses aegumise peatumisega ebaselged. Lahendused on tõlgendamise teel tuletatavad, kuid tegemist on olukorraga, kus õigusselgusest tulenevalt on vajalik MKS-i muutmine. Seda just seetõttu, et vastutusmenetluse läbiviimise ajaks aegumise peatumise osas leidub nii poolt- kui vastuargumente. See loob ebaselgust vastutusotsuse potentsiaalsele adressaadile, kellel puudub MKS-i pinnalt selge arusaam, millal saabub konkreetse maksunõude osas õigusrahu.

MKS §-des 38–40 nimetatud isikutele võib teha vastutusotsuse alles pärast seda, kui maksumaksja või maksu kinnipidaja suhtes on alustatud sissenõudmist MKS § 130 lg 1 p-s 6 sätestatud viisil ning selle tulemusel ei ole õnnestunud kolme kuu jooksul võlga sisse nõuda või kui maksumaksjale või maksu kinnipidajale on välja kuulutatud pankrot. Nimetatud reegli osas praktikas tõlgendamisprobleeme seni tekkinud ei ole.

Riigikohtu praktikale tuginevalt tuleb vastutusotsus seaduslikule esindajale teha igal juhul enne, kui äriühing on äriregistrist kustutatud. Nimelt toob äriregistrist kustutamine vältimatu järelmina kaasa maksuvõla lõppemise. Teisiti öeldes, juhatuse liikme vastutuse vormiliste eelduste all tuleb kontrollida põhivõla kehtivust selle formaalsest küljest. Juriidilise isiku õigusvõime lõppemine maksuvõla lõppemise alusena ei ole hetkel MKS-s sõnaselgelt sätestatud. Ometi on Riigikohus selle välja toonud kui muu seadusega sätestatud aluse, mille alusel maksuvõlg lõppeb. Samas konkreetsele seaduslikule alusele viidatud ei ole. Eelnevast tulenevalt on vajalik MKS-s eeltoodud vastutusotsuse tegemise piirang sõnaselgelt sätestada. See tagab õigusselguse maksuvõla lõppemise aluste osas ja selged oleksid ka vastutusotsuse tegemise ajalised piirid.

Maksuhalduril on õigus teha juhatuse liikmele vastutusotsus ka juhul, kui pankrotimenetluses on tuvastatud maksukohustuslase maksejõuetus. Pankrotimenetlusega seoses on probleemne olukord, kus pankrotimenetluse või pankrotimenetluse raugemise tulemusena otsustatakse juriidilise isiku likvideerimine (PankrS § 29 lg 8, § 130, § 160). Nimelt kustutatakse juriidiline

isik likvideerimisel äriregistrist (ÄS § 59). See toob aga kaasa maksuvõla lõppemise ning maksuhalduril puudub õigus vastutusotsuse tegemiseks. Eelnevast tulenevalt on maksuhalduril piiratud ajaline võimalus vastutusotsuse koostamiseks. Autori välja pakutud lahendus praktilisele probleemile on sätestada ÄS § 59 lg-le 4 sarnane nõusoleku kriteerium ka pankrotimenetluses otsustatud likvideerimiste puhuks.

Ülaltoodule tuginevalt võib asuda seisukohale, et kõik vastutusotsuse tegemise vormilised eeldused ei ole MKS-s piisava selgusega sätestatud. Käesoleva töö lisas 1 on autor teinud konkreetsed ettepanekud aegumise peatumise ja maksuvõla lõppemise osas seaduse regulatsiooni täpsustamiseks.

Teiseks, sisulised eeldused, mis keskenduvad konkreetse isiku maksuõigusliku vastutuse tõendamisele ja motiveerimisele, on MKS-s valdavalt selgelt sätestatud. Täpsustamist vajab autori hinnangul üksnes süü vormidega seonduv regulatsioon.

Autor tõi käesolevas töös välja juhatuse liikmele laienevad üldised, põhi- ning spetsiifilised kohustused. Üksnes juhatuse liikme poolt maksuseadustest tulenevate kohustuste rikkumine saab kaasa tuua vastutusotsuse tegemise. Seejuures tuleb igakordselt tõendada ja motiveerida põhjuslik seos juhatuse liikme tegevuse ja äriühingu maksuvõla tekkimise vahel. Maksuhaldurile sellise kohustuse panemine tagab, et maksuvõla eest vastutab solidaarselt äriühinguga üksnes see juhatuse liige, kelle süüline tegevus maksuvõla põhjustas. Kokkuvõtvalt leiab autor, et kohustuse rikkumise tuvastamine ja põhjusliku seose analüüs on olemuselt tõenduslikud küsimused, mille osas juhatuse liikme vastutuse regulatsiooni MKS-s muuta vaja ei ole.

Probleemne on regulatsioon MKS-s aga tahtluse ja raske hooletuse mõistete sisustamisel. MKS-st ei tulene, millise õigusharu normidele nende mõistete sisustamisel tuleks tugineda. Kaalutavateks alternatiivideks on tugineda karistusõigusele ja KarS-le või tsiviilõigusele ja VÕS-le. Analüüsides mõlema seaduse regulatsiooni ühilduvust maksuõigusega jõudis autor järeldusele, et põhjendatud on VÕS-i tahtluse ja raske hooletuse mõistete kasutamine analoogia korras. Grammatiliselt kattuvad mõisted MKS-i määratlusega ning ka Riigikohus on vastutusotsuse regulatsiooni analüüsimisel välja toonud, et vastutusotsuse puhul tuleb tuvastada süü vormid, mis vastavad just tsiviilõiguslikule regulatsioonile. Samuti on tsiviilõiguslik vastutus olemuslikult sarnasem maksuõiguslikule vastutusele. Kuigi tahtluse ja raske hooletuse mõistete sisustamise

raskused on ületatavad analoogia teel, leiab autor, et põhjendatud ei ole olukord, kus ilma vastavasisulise viiteta või kohtute selge juhise ta, tuleb mõistetele sisu otsida analoogia kasutamise teel. Hetkel ei ole maksukohustuslasele MKS-i pinnalt üheselt arusaadav, milliste süü standardite alusel tema potentsiaalset vastutust tuvastada võidakse. Küsimus on oluline, kuna vastusest sellele sõltub ka tõendamisstandard ning tõendamiskoormise jaotus. Sellest tulenevalt on vajalik MKS-i täiendamine VÕS-le vastavate tahtluse ja hooletuse mõistetega. Vastav ettepanek sisaldub käesoleva töö lisas 1.

MKS § 40 lg 3 kohaselt olukorras, kus MKS § 40 lg 1 alusel on mitu vastutavat isikut, vastutavad nad kohustuse täitmise eest solidaarselt. Juhatuse liikmete solidaarse vastutuse võimalikkust äriühingu maksuvõla eest kinnitab ka kohtupraktika. Praktikas tekitab juhatuse liikmete solidaarvastutus probleeme juhatuse liikme tööjaotusesse puutuvalt, vastutusotsuse adressaadi valikul ning juhatuse liikmete süü vormi tuvastamisel. Nimetatud probleemid on ületatavad uurimiskohustuse täitmise ja maksuseaduste normide eesmärgipärase tõlgendamise teel.

Kolmandaks, vastutusotsuse tegemise piirangud ei ole MKS § 96 lg-s 6 selgelt sätestatud. MKS § 96 lg 6 järgi vastutusotsust ei tehta, kui maksuvõlga ei ole tekkinud, maksuvõla sissenõudmine on aegunud või maksuvõlg on kustutatud. Lisaks nimetatutele on kohtupraktikas asunud seisukohale, et vastutusotsuse tegemise piiranguks on ka asjaolu, et kehtivat maksuvõlga ei eksisteeri tulenevalt juriidilise isiku õigusvõime lõppemisest. Tuginevalt Riigikohtu seisukohale on tegemist muu seaduses sätestatud maksuvõla lõppemise alusega. Hetkel maksuseadused vastavat alust sõnaselgelt ei sätesta, vaid maksuvõla lõppemine kui juriidilise isiku äriregistrist kustutamise tulem on süstemaatiliselt ja teleoloogiliselt TsÜS-i, MKS-i ja Riigikohtu lahendite pinnalt tõlgendatav. Seega ei ole nimetatud piirang MKS-s selgelt sätestatud.

3) Kas kohtupraktika on kujundanud mõne juhatuse liikmele vastutusotsuse tegemise eelduse, mis ei tulene MKS-st?

Kuna juriidilise isiku õigusvõime lõppemine kui maksuvõla lõppemise alus ei ole sõnaselgelt MKS-s sätestatud, leiab autor, et tegemist on olukorraga, kus Riigikohus on seeläbi kujundanud juhatuse liikmele vastutusotsuse tegemise eelduse, mis ei tulene sõnaselgelt MKS-st. Arvestades, et maksuvõla lõppemine omab riigi seisukohalt olulist tähendust, sest toob kaasa olemasoleva nõude sissenõudmise võimatuse, leiab autor, et vastav maksuvõla lõppemise alus tuleb

sõnaselgelt MKS-s sätestada. Vastav MKS-i muudatuse ettepanek on autori poolt tehtud käesoleva töö lisas 1.

Töö viimases peatükis analüüsis autor, milline on vastutusotsuse ja maksuotsuse omavahelise suhestumise tähendus eelnimetatud küsimuste kontekstis. Teematika on oluline, kuna maksuvõla tuvastamise küsimus puudutab nii vastutusotsuse tegemise vormilisi kui sisulisi eelduseid. Ühest küljest tuleb maksuvõla olemasolu kontrollida vastutusotsuse tegemise vormiliste eelduste all, sest vastutusotsuse võib teha üksnes juhul kui eksisteerib kehtiv maksuvõlg. Teisest küljest on maksuvõla tuvastamine oluline sisuliste eelduste all, sest põhjusliku seose tuvastamise raames tuleb tõendada maksuvõla tekkimine ja selle seos juhatuse liikme tegevusega. Autor jõudis sealjuures järeldusele, et maksuvõla formaalne kehtivus maksuotsuse alusel ei seo maksuhaldurit vastutusmenetluses. Maksuvõla tuvastamine on vastutusotsuse tegemise imperatiivne eeldus ning vastutusotsuse tegemise menetluses tuleb põhjusliku seose tuvastamise juures iseseisvalt uurida ja tuvastada maksuvõla olemasolu ning seda ka vastutusotsuses vastavalt motiveerida, sest jõustunud maksuotsus ei saa automaatse järeldamina tuua kaasa juhatuse liikme vastutust äriühingu maksuvõla eest.

Autor koostas magistritöös juhatuse liikme vastutuse eelduste kataloogi, mis aitab süsteemselt tuvastada ja kontrollida juhatuse liikme vastutuse põhjendatust vastutusotsuse alusel. Töö praktiline väärtus seisneb täiendavalt selles, et käesoleva töö lisadena on esitatud maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu ja põhjendused seletuskirja, milles sisalduvad ettepanekud vastutusotsuse regulatsiooni muutmiseks. Ettepanekute tegemise eesmärgiks on muuta juhatuse liikme vastutuse aluseks olev regulatsioon maksukohustuslastele ja maksuhaldurile selgemaks ning viia see kooskõlla kohtupraktikaga.

ABSTRACT

As a general rule the taxable person itself, not a third party is liable for tax arrears, e.g. the members of its management body. According to the second sentence of subsection of 8(1) of the Taxation Act (TA) monetary obligations shall be performed out of the assets of the principal. Thus, under tax law, a member of the management body of a legal person has no independent relationship with the tax authority as a creditor. This is further supported by the provisions of civil law. The primary liability for tax arrears lies with the taxable person itself. A third party could only be liable for the tax arrears of a company secondarily.

Subsection 31(1) of the TA provides a list of financial claims and obligations that may arise from potential tax law relationships: tax liability, obligation to withhold, claim for refund, tax liability of third party and accessory obligation. This Thesis focuses on the obligation of third party to pay tax arrears of a taxpayer or withholding agent (tax liability of third party).

According to subsection 96(1), the tax authority shall make a liability decision in order to collect tax arrears from third party who is liable for the performance of obligations of a taxpayer or an withholding agent pursuant to law.

The institute of liability decision may be regarded as a protection mechanism for state revenues. If no basis for collecting tax from third party existed, the state might fail to receive some of the tax money. In practice the regulation on liability decision is an essential instrument to ensure the collection of tax arrears in cases where it can be established that a third party is liable for the incurrance of tax arrears. The number of liability decisions issued by the tax authority and the number of challenged liability decisions have risen over the recent years.

Regulation on tax liability of third party is also important from the perspective of protecting the rights of taxable person, since legal representatives, managers and administrators of assets act in the name and out of the assets of the company. Moreover, the regulation concerning liability decision provides additional protection for third parties themselves – by providing the prerequisites as legal basis for holding one liable, ensuring them legal certainty that the liability of each party is individual.

In the light of the above it is important that the regulation on liability decision complies with the general requirements for tax law. Above all, the compliance with the principles of legal clarity, legitimate expectation, equal treatment and proportionality shall be assessed.

This Master's Thesis looks at the prerequisites for making a liability decision. Pursuant to section 96 of the TA, tax arrears can be collected from any third party who is liable for the performance of obligations of a taxpayer or an withholding agent pursuant to law. This Master's Thesis focuses on the liability of the legal representative of the company for the tax arrears of the company (TA § 40). In practice the majority of liability decisions are issued to the members of the company's management board. In this Thesis the Author delimits the prerequisites that must be complied with for establishing that holding a management board member liable for the tax arrears of the company is justified. The Thesis focuses on the main issues arising in practice in relation to the existence and the clarity of prerequisites for making a liability decision.

The aim of the Thesis is to examine whether the effective legislative regulation provides a basis for adequately defining, which prerequisites shall be met in order that holding a management board member of a company liable for the company's tax arrears would be justified. Fulfilling the aim of the Thesis relies on the hypothesis that the prerequisites for creating tax liability of management board member are not provided by the TA explicitly enough. The hypothesis is based on issues arisen in the practice of tax authorities and courts in analysing the prerequisites for making a liability decision and in verifying whether the prerequisites have been met.

The Author raised the following questions in the Thesis for testing the hypothesis:

- 1) what are the prerequisites for making a liability decision concerning a management board member;
- 2) are the prerequisites for making a liability decision concerning a management board member set out in the TA with adequate legal clarity;
- 3) has judicial practice developed any prerequisites not provided by the TA for making a liability decision concerning a management board member.

The Master's Thesis consists of three chapters.

In Chapter 1 the Author explains the nature and distribution of financial claims and obligations arising from tax law relationships. This is important for specifying the basis on which the Author examines the prerequisites for making a liability decision.

Chapter 2 focuses on analysing the prerequisites for making a liability decision. The chapter is further divided into five subchapters following the order in which the prerequisites for liability of a management board member were established. Subsequently, based on these five subchapters, a catalogue of prerequisites for the liability of a company's management board member is created.

The Author first explains the starting point for establishing liability. For a better structuring and understanding of the subject matter the Author has grouped the prerequisites as formal and substantive prerequisites. Since restrictions on making a liability decision concern both formal and substantive prerequisites, these are analysed in another subchapter. Second, the Author examines formal prerequisites for a liability decision in this chapter. Third, substantive prerequisites for liability of a board member are examined in the third subchapter of Chapter 2. Fourth, restrictions on making a liability decision are analysed. Fifth, Chapter 2 contains a catalogue of prerequisites for liability of a management board member as a summary of the questions analysed in the chapter.

In Chapter 3 the Author examines how liability proceedings and tax proceedings relate to each other. A separate chapter is dedicated to this subject matter since it cannot be independently handled as a prerequisite for making a liability decision. However, it concerns several prerequisites for making a liability decision and is also important when it comes to practice.

The hypothesis suggested in the Master's Thesis was confirmed. The Author concluded that not all prerequisites for creating tax liability of third party are stipulated explicitly enough in the TA. The Author provides her reasons in accordance with the questions raised for testing the hypothesis as described below.

In verifying the prerequisites for making a liability decision concerning a management board member three steps should be taken according to §§ 8, 40 and 96 of the TA. The first is verifying the formal prerequisites, including determining the person liable, ascertaining the potential limitation period, proper performance of recovery proceedings, verifying the formal aspects of

the validity of arrears and the restrictions related to bankruptcy proceeding. Second, substantive requirements are based on the assessment of the action of the board member in regard to the incurrence of tax arrears and include establishing the following: obligations of a management board member arising from TA; violation of obligations by a board member; culpability by the board member in the form of intentionality or gross negligence; a causal relationship between the violation of their obligations by the board member and the incurrence of tax arrears; the justification for applying solidary liability of the members of the board. Third, it must be considered whether restrictions on making a liability decision are applicable: no tax arrears have been incurred; the limitation period for the collection of the tax arrears has expired; the tax arrears have been forgiven; tax arrears have been extinguished.

The Author concluded that not all of the above prerequisites are provided by the TA explicitly enough.

First, regarding formal prerequisites for liability of a board member the Author established that the TA explicitly regulates the basis for determining the liable person, performance of recovery proceedings and the limitation period for making a liability decision. However, issues concerning the suspension of limitation period, the existence of tax arrears and bankruptcy proceedings would need to be further specified in law.

In terms of determining the person liable, it is important that pursuant to subsection 40(1) of the TA the liability is created *expressis verbis* for the legal representative of a company. Only a person classified as a member of the board in the meaning of General Part of The Civil Code Act and the Commercial Code (CC) falls under the scope of application of subsection 40(1) of the TA as legal representative. The issues arisen in practice concerning holding “undercover agents” liable and the term of office of a board member in relation to the incurrence of tax arrears can be solved by interpretation and do not need to be specified in law.

In ascertaining the potential limitation period a clear rule can be indicated in terms of the limitation period for making a liability decision – making a liability decision is permitted within the limitation period for making an assessment of tax. However, the TA does not clearly stipulate whether the limitation period for liability proceedings is suspended for the time of completing liability proceedings or not. This creates ambiguity for the potential addressee of a liability

decision, who has no clear understanding from the TA about when legal stability is created for this particular tax claim. This means the provisions of the TA are ambiguous as regards the opportunities to make a liability decision as far as the suspension of the limitation period is concerned. In Annex 1 to this Thesis the Author makes a concrete proposal to specify the regulation on suspending the limitation period in the TA.

Recovery proceedings are performed properly if a liability decision concerning a board member has been made after collection is commenced in the manner provided for in clause 130 (1) 6) of the TA and, as a result thereof, the tax arrears have not been collected within three months, or after the taxpayer or withholding agent is declared bankrupt. In practice no problems have occurred in interpreting this rule.

Under the formal prerequisites for the liability of a board member the formal aspects of validity of arrears shall be verified. This means valid tax arrears must exist. Among other things it means in practice that a liability decision must be made to a legal representative certainly before the company is deleted from the commercial register. The principle that termination of the legal capacity of legal person is the basis for extinguishing the tax arrears is formed by the Supreme Court and is not currently provided by the TA. This leads to the conclusion that the above prerequisite for making a liability decision must be explicitly stipulated in the TA. The Author has made a relevant proposal in Annex 1 to the Thesis.

A tax authority has the right to issue a liability decision to a member of the board even if the taxable person is declared insolvent in the course of bankruptcy proceeding. In terms of bankruptcy proceeding, problems arise when the proceeding or abatement of it results in liquidation of a legal person (subsection 29(8), sections 130 and 160 of the Bankruptcy Act). That is, upon dissolution of a company, the company shall be deleted from the commercial register (section 59 of the CC). Consequently any tax arrears are extinguished and the tax authority has no right to issue a liability decision. This leads to the conclusion that the tax authority only has a limited period of time for issuing a liability decision. What the Author proposes as a solution for this practical concern, is that a consent criterion similar to the one mentioned in subsection 59(4) of CC would be provided for the cases where liquidation of the company is decided during bankruptcy proceeding.

Second, the Author found that the substantive prerequisites for the liability of a board member must be specified as concerns the legal basis for the types of culpability. Prerequisites concerning other matters are clearly stipulated in the TA.

Ascertaining the violation of obligations is a prerequisite for creating the liability of a board member. General, principal and specific obligations apply to a member of board. Here it is important to note that a liability decision can only be issued if the obligations arising from the TA have been violated by a member of board. Whereas a causal relationship between the actions of the board member and the incurrence of tax arrears, that also is an imperative prerequisite for creating liability of a board member, must be proved and motivated each time.

In relation to the above the Author concluded that ascertaining the violation of obligation and the presence of a causal relationship as substantive prerequisites for making a liability decision create problems in practice primarily due to evidential reasons; no problems have arisen in terms of interpreting the law.

Establishing culpability is an imperative prerequisite for making a liability decision to a board member. According to the TA the relevant types of culpability are intentionality and gross negligence (section 40 of TA). The TA does not stipulate on the norms of which branch of legislation giving meaning to these concepts should be based on. The alternatives considered are the Penal Code and the Law of Obligations Act (LOA). In analysing the compatibility of the regulation of both of these Acts with tax law the Author reached the conclusion that it is justified to use the definitions of intentionality and gross negligence as used in the LOA on the basis of analogy. Nevertheless, it is currently not unambiguously clear from the TA for the taxable person, based on which culpability standards their potential liability may be established. The question is important, since the answer determines the standard of proof and the distribution of the burden of proof. Therefore the TA must be supplemented with the definitions of intentionality and negligence corresponding to those of the LOA. A relevant proposal has been put forward in Annex 1 to this Thesis.

According to subsection 40(3) of the TA if several persons are liable pursuant to subsection 40(1) of the TA, they shall be solidarily liable for the performance of obligations. In practice solidary liability of board members creates problems in connection to the division of tasks of each

member, in selecting the addressee of the liability decision and in establishing the type of culpability. These issues can be overcome by performing the obligation to examine and by interpreting the norms of tax laws in a purposeful way; there is no need to amend the TA to this end.

The restrictions on making a liability decision are not clearly set out in subsection 96(6) of the TA. However, this list is not exhaustive because judicial practice has developed an additional restriction on making a liability decision. Specifically, the Supreme Court has formed an opinion that valid tax arrears cease to exist once the legal capacity of a legal person has been terminated. The position of the Supreme Court is that it is other basis provided by law. Current tax law does not explicitly provide such basis; extinguishing tax arrears as a result of deleting a legal person from the commercial register can be systematically and teleologically interpreted on the basis of the TA and decisions of the Supreme Court. Thus this restriction is not clearly provided by the TA. For the purposes of ensuring legal clarity the Author has made a proposal in Annex 1 to this Thesis to amend the TA correspondingly.

In the last chapter of the Thesis the Author analyses the meaning of interrelation between liability decision and notice of assessment in the context of the above issues. Whereas, ascertaining tax arrears is related to both formal and substantive prerequisites for making a liability decision. Formal prerequisite entails that tax arrears are formally valid and it is not binding on the tax authority in terms of the result of liability proceeding. According to the substantive prerequisite there must be a causal relationship between the incurrence of tax arrears and the actions of a board member and it has to be proved and motivated each time in the course of a liability proceeding. In summary the Author concluded that an effective notice of assessment can not automatically result in holding a board member liable for the tax arrears of a company.

In the framework of the Thesis, the Author prepared a catalogue of prerequisites for the liability of a board member. The particular value of this Thesis in practice lies in the fact that the draft Act to amend the TA and the draft reasoning of the explanatory memorandum, including proposals concerning amending the regulation on liability decision, are annexed to the Thesis. These proposals aim at amending the regulation the liability of a board member is based on, in order to make it clearer for both taxable persons and the tax authority and to align it with judicial practice.

KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU

KASUTATUD KIRJANDUS

1. **B. Aaviksoo., M. Allik., M. Ernits., jt.** Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2008.
2. **M. Arnold., M. Green., G. Wirth.** Corporate Law in Germany. Munich: C.H. Beck'sche, Oscar Beck Verlagsbuchhandlung 2003.
3. **H. G. Bamberger., H. Roth.** Beck'scher Online-Kommentar. Internetis kättesaadav: http://beck-online.beck.de/default.aspx?vpath=bibdata/komm/BeckOK_ZivR_22/cont/BeckOK.VorwortZivR%2Ehtm, 29.04.2012. a.
4. **M. Ernits.** Tõlgendamisest Riigikohtu praktikas. Juridica 2010, nr 9.
5. **T. Grauberg.** Juriidilise isiku juhatuse liikme vastutus maksuvõla eest. Bakalaureusetöö. Juhendaja L. Lehis. Tartu: Tartu Ülikool 2006.
6. **M. Huberg.** Maksuvõla sissenõudmine kolmandalt isikult. MaksuMaksja 2005, nr 12.
7. **A. Hussar., I. Kull.** Kohustuste täitmise tagamine sõltumatu garantiiga. Juridica 2001, nr 10.
8. **A. Kaljurand., A. Mailend., P. Varul., jt.** Äriühingu juhtorganid: äriühingu juhtorganite liikmete õigused, kohustused ja vastutus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus 2005.
9. **A. Kasak.** Võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttest kõrvalekaldumine pankrotimenetluses. Magistritöö. Juhendaja P. Varul. Tartu: Tartu Ülikool 2010.
10. **F. Klein.** Abgabenordnung (AO): Kommentar / Einschließlich Steuerstrafrecht. 10. Auflage. München: Beck Juristischer Verlag 2009.
11. **J. Kokott.** Euroopa Kohtu kohtujuristi ettepanek 30. märtsist 2006. a kohtuasjas *N vs Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo* nr C-470/04.
12. Komisjoni 10. detsembri 2007. a teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele – kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes /KOM/2007/0785/. Internetis kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/et/index.htm>, 29.04.2012. a.
13. **I. Kull., V. Kõve., M. Käerdi., jt.** Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2006.

14. **I. Kull., V. Kõve., M. Käerdi., jt.** Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2010.
15. **J. Lang., K. Tipke.** [et al.], Steuerrecht. 18. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt 2005.
16. **L. Lehis.** Maksuõiguse üldpõhimõtted. Juridica 1999, nr 5.
17. **L. Lehis.** Uued ajad, vanad kombesid ehk Kõik pole silikaltsiit, mis hiilgab. MaksuMaksja 2009, nr 10.
18. **L. Lehis.** Maksuõigus. Tallinn: Juura 2009.
19. **H. A. S. Lohman.** Duties and liability of directors and shareholders under Netherlands law: piercing the corporate veil. London: Kluwer 1996.
20. **V. Lopman.** Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. Juridica 2005, nr 7.
21. Maksukorralduse seaduse eelnõu SE 886 I seletuskiri. Internetis kättesaadav: www.riigikogu.ee, 29.04.2012. a.
22. **H. Marrandi.** Äriühingu juhatuse liikme vastutus maksuvõla eest. MaksuMaksja 2007, nr 5.
23. **H. Maurer.** Haldusõigus. Üldosa. [tõlkijad: T. Kõrnas. (lk 1-225), H. Bonde. (lk 226-545); eessõna: K. Siigur., K. Vilms]. Tallinn: Juura 2004.
24. OECD Principles of Corporate Governance. 2004. Internetis kättesaadav: www.oecd.org, 29.04.2012. a.
25. **M. Ots.** Juhtorgani liikme kaudne vastutus äriühingu võlausaldaja ees. Juridica 2006, nr 4.
26. **S. Papp.** Juhatuse liikme volituste lõppemine. Juridica 2007, nr 3.
27. **P. Pikamäe., J. Sootak.** Karistuseseadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2009.
28. **K. Saare.** Eraõigusliku juriidilise isiku õigussubjektsuse piiritlemine. Doktoritöö. Juhendaja P. Varul. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2004.
29. **K. Saare.** Eraõigusliku juriidilise isiku organi liikmete õigussuhted. Juridica 2010, nr 7.
30. **J. Sarv.** Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest. Juridica 2005, nr 5.
31. **S. R. Schuit.** (ed). Corporate law and practice of the Netherlands. The Hague: Kluwer Law International 2002.
32. **G. Spenke.** Taxation in Netherlands. Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers 1995.
33. **K. Tamm.** Äriühingu juhtorgani liikme deliktiline vastutus äriühinguga seotud kuritarvituste korral. Juridica 2006, nr 6.

34. **T. Tiivel.** Aktsiaseltsi juhatuse liikme vastutuse piiramine. *Juridica* 2001, nr 10.
35. **T. Tiivel.** Piiratud vastutusega äriühingu juhatuse liikme lojaalsuskohustus. *Juridica* 2001, nr 4.
36. **T. Tiivel.** Äriühingu juhtorgani liikme kohustused ja vastutus. Magistritöö. Juhendaja P. Varul. Tartu: Tartu Ülikool 2004.
37. **T. Tiivel.** Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus. *Juridica* 2005, nr 9.
38. **L. Tolstov.** Äriühingu juhtorgani liikme vastutus ümberkujundamisõiguse alusel. *Juridica* 2011, nr 7.
39. **M. Vutt.** Hea ühingujuhtimise tava tänapäeva ühinguõigusena. *Juridica* 2005, nr 9.
40. **M. Vutt.** Eraõiguse normide kohaldamine Riigikohtu halduskollegiumi praktikas. Kohtupraktika analüüs. Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond 2006. Internetis kättesaadav: www.riigikohus.ee, 29.04.2012. a.
41. **M. Vutt.** Aegumine tsiviilõiguses. Kohtupraktika analüüs. Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond 2009. Internetis kättesaadav: www.riigikohus.ee, 29.04.2012. a.
42. **A. Zalasinski.** Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law. *INTERTAX*. Volume 35, Issue 5. Kluwer Law International 2007.

KASUTATUD EESTI ÕIGUSAKTID

43. Eesti Vabariigi põhiseadus. 28. juuni 1992. a – RT 1992, 26, 349; RT I, 27.04.2011, 1.
44. Äriseadustik. 15. veebruar 1995. a – RT I 1995, 26, 355; 28.12.2011, 50.
45. Korruptsioonivastane seadus. 27. jaanuar 1999. a – RT I 1999, 16, 276; 30.03.2012, 24.
46. Tulumaksuseadus. 15. detsember 1999. a – RT I 1999, 101, 903; 29.03.2012, 28.
47. Maksukorralduse seaduse muutmise ja täiendamise seadus. 12. aprill 2000. a – RT I 2000, 35, 216. Jõustus 1. juunil 2000. a.
48. Eesti Haigekassa seadus. 14. juuni 2000. a – RT I 2000, 57, 374; 23.12.2011, 7.
49. Sotsiaalmaksuseadus. 13. detsember 2000. a – RT I 2000, 102, 675; 04.02.2011, 6.
50. Haldusmenetluse seadus. 6. juuni 2001. a – RT I 2001, 58, 354; 23.02.2011, 3.
51. Karistusseadustik. 6. juuni 2001. a – RT I 2001, 61, 364; 04.04.2012, 3.
52. Võlaõigusseadus. 26. september 2001. a – RT I 2001, 81, 487; 08.07.2011, 21.
53. Maksukorralduse seadus. 20. veebruar 2002. a – RT I 2002, 26, 150; 22.12.2011, 38.
54. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27. märts 2002. a – RT I 2002, 35, 216; 06.12.2010, 12.
55. Pankrotiseadus. 22. jaanuar 2003. a – RT I 2003, 17, 95; 29.06.2011, 14.

56. Käibemaksuseadus. 10. detsember 2003. a – RT I 2003, 82, 554; 27.03.2012, 14.
57. Tsiviilkohtumenetluse seadustik. 20. aprill 2005. a – RT I 2005, 26, 197; 28.12.2011, 44.
58. Riigivara seadus. 11. november 2009. a – RT I 2009, 57, 381; 05.01.2011, 18.
59. Hea õigusloome ja normitehnika eeskiri. 22. detsember 2011. a – RT I, 29.12.2011, 228. Nr 180. Määrus on kehtestatud Vabariigi Valitsuse seaduse § 27 lõike 3 alusel.

KASUTATUD VÄLISRIIKIDE ÕIGUSAKTID

60. Abgabenordnung. BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61; BGBl. I S. 3044. Internetis kättesaadav: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html, 29.04.2012. a.
61. Osakeyhtiölaki. 21.7.2006/624; 981/2011. Internetis kättesaadav: <http://www.finlex.fi>, 29.04.2012. a.
62. Veronkantolaki. 5.8.2005/609; 296/2010. Internetis kättesaadav: <http://www.finlex.fi> 29.04.2012. a.
63. Arvonlisäverolaki. 30.12.1993/1501; 1202/2011. Internetis kättesaadav: <http://www.finlex.fi>, 29.04.2012. a.

KASUTATUD EESTI KOHTUPRAKTIKA

64. RKPJKo 23. märtsist 1998. a nr 3-4-1-2-98.
65. RKHKm 4. oktoobrist 1999. nr 3-3-1-31-99.
66. RKHKO 31. oktoobrist 2001. a nr 3-3-1-41-00.
67. RKHKO 6. novembrist 2001. a nr 3-3-1-54-01.
68. RKPJKo 6. märtsist 2002. a nr 3-4-1-1-02.
69. RKPJKo 3. aprillist 2002. a nr 3-4-1-2-02.
70. RKHKO 15. oktoobrist 2002. a nr 3-3-1-48-02.
71. RKHKO 16. jaanuarist 2003. a nr 3-3-1-2-03.
72. RKTko 30. aprillist 2003. a nr 3-2-1-41-03.
73. RKTko 6. maist 2003. a nr 3-2-1-45-03.
74. RKTko 2. juunist 2003. a nr 3-2-1-67-03.
75. RKHKO 5. juunist 2003. a nr 3-3-1-45-03.
76. RKTko 10. detsembrist 2003. a nr 3-2-1-125-03.
77. RKÜKO 17. veebruarist 2004. a nr 3-1-1-120-03.

78. RKPJKo 2. detsembrist 2004. a nr 3-4-1-20-04.
79. RKHKo 2. detsembrist 2004. a nr 3-3-1-51-04.
80. RKKKo 6. maist 2005. a nr 3-1-1-137-04.
81. RKTCo 11. maist 2005. a 3-2-1-41-05.
82. RKTCo 22. septembrist 2005. a nr 3-2-1-79-05.
83. RKHKo 31. oktoobrist 2005. a nr 3-3-1-41-05.
84. RKHKo 21. novembrist 2005. a nr 3-3-1-53-05.
85. RKTCo 7. detsembrist 2005. a nr 3-2-1-149-05.
86. RKPJKo 15. detsembrist 2005. a nr 3-4-1-16-05.
87. RKPJKo 20. märtsist 2006. a nr 3-4-1-33-05.
88. RKKKo 15. maist 2006. a nr 3-1-1-13-06.
89. RKHKo 18. maist 2006. a nr 3-3-1-11-06.
90. RKHKo 7. detsembrist 2006. a nr 3-3-1-63-06.
91. RKPJKo 31. jaanuarist 2007. a nr 3-4-1-14-06.
92. RKTCo 25. aprillist 2007. a nr 3-2-1-30-07.
93. RKKKo 4. juunist 2007. a nr 3-1-1-11-07.
94. RKTCo 10. oktoobrist 2007. a nr 3-2-1-89-07.
95. RKPJKo 26. novembrist 2007. a nr 3-4-1-18-07.
96. RKKKo 28. jaanuarist 2008. a nr 3-1-1-60-07.
97. RKHKo 10. aprillist 2008. a nr 3-3-1-3-08.
98. RKHKm 8. septembrist 2008. a nr 3-3-1-38-08.
99. RKHKo 25. septembrist 2008. a nr 3-3-1-43-08.
100. TlnRnKo 26. septembrist 2008. a nr 3-07-363.
101. RKTCo 8. oktoobrist 2008. a nr 3-2-1-65-08.
102. TlnRnKo 21. oktoobrist 2008. a nr 3-07-2100.
103. TlnRnKo 2. aprillist 2009. a nr 3-07-1863.
104. RKKKo 22. aprillist 2009. a nr 3-1-1-20-09.
105. RKKKo 2. oktoobrist 2009. a nr 3-1-1-73-09.
106. RKHKo 12. oktoobrist 2009. a nr 3-3-1-50-09.
107. RKHKo 4. detsembrist 2009. a nr 3-3-1-75-09.
108. RKHKo 9. detsembrist 2009. a nr 3-3-1-67-09.
109. RKHKo 20. jaanuarist 2010. a nr 3-3-1-74-09.
110. RKTCo 4. maist 2010. a nr 3-2-1-33-10.

111. RKHKO 5. maist 2010. a nr 3-3-1-18-10.
112. TlnRnKo 17. juunist 2010. a nr 3-09-2127.
113. RKKKO 16. novembrist 2010. a nr 3-1-1-83-10.
114. TlnRnKo 10. veebruarist 2011. a nr 3-10-14.
115. TlnRnKo 28. veebruarist 2011. a nr 3-08-7.
116. TlnHKO 12. aprillist 2011. a nr 3-10-3203.
117. TlnRnKo 6. juunist 2011. a nr 3-07-1863.
118. RKHKO 26. septembrist 2011. a nr 3-3-1-42-11.
119. TlnRnKo 14. oktoobrist 2011. a nr 3-10-2088.
120. RKHKO 1. veebruarist 2012. a nr 3-3-1-60-11.

KASUTATUD EUROOPA KOHTU PRAKTIKA

121. EKO 17. juulist 1997. a kohtuasjas *A. Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*. nr C-28/95.

KASUTATUD AVALDAMATA MATERJAL

122. Suomen Verohallinnon vastaukset, 27.02.2012. (Kättesaadav Maksu- ja Tolliametis, Narva mnt 9j, 15176 Tallinn).
123. Antwort vom Finanzamt Münster, 17.03.2012. (Kättesaadav Maksu- ja Tolliametis, Narva mnt 9j, 15176 Tallinn).
124. Haftungs – Handbuch der Oberfinanzdirektion Münster. 2012. (Kättesaadav Maksu- ja Tolliametis, Narva mnt 9j, 15176 Tallinn).
125. Maksu- ja Tolliamet. Vastusotsuste statistika. 05.04.2012. a. (Autori valduses).
126. Maksu- ja Tolliamet. Vastusotsuste vaidlustamise statistika. 23.04.2012. a. (Autori valduses).

MUUD ALLIKAD

127. Maksu- ja Tolliameti pressiteade. 18. novembrist 2009. a. Selgituseks Postimehes tõstatatud võlgades ettevõtete mahajätmise teemale. Internetis kättesaadav: <http://www.emta.ee>, 29.04.2012. a.
128. **V. Põldoja.** Äriühingu maksuvõla eest võib vastutada ka juhatuse liige. September 2009. a. Internetis kättesaadav: <http://uudiskiri.varul.ee/uudiskiri-2009-09/ariuhingu-maksuvola-eest-voib-vastutada-ka-juhatuse-liige>, 29.04.2012. a.
129. **J. Siim.** Seadusliku esindaja vastutus juriidilise isiku maksuvõla eest lõpeb juriidilise isiku registrist kustutamisel. Internetis kättesaadav: <http://www.apilv.ee/seadusliku-esindaja-vastutus-juriidilise-isiku-maksuvola-eest-lopeb-registrist-kustutamisel/19/387/44/article>, 29.04.2012. a.

LISAD¹⁹⁶

Lisa 1. Ettepanekud maksukorralduse seaduse muutmiseks

§ 1. Maksukorralduse seaduse muutmine

Maksukorralduse seaduses (RT I 2002, 26, 150; ...) tehakse järgmised muudatused:

1) paragrahvi 31 lõiget 3 täiendatakse punktiga 5¹ järgmises sõnastuses:

„5¹) juriidilise isiku õigusvõime lõppemisega.”;

2) paragrahvi 40 lisatakse lõige 4 järgmises sõnastuses:

„(4) Tahtluse ja hooletuse tuvastamine toimub vastavalt võlaõigusseaduse §-s 104 sätestatule.”;

3) paragrahvi 96 lõikesse 6 lisatakse punkt 4 järgmises sõnastuses:

„4) maksuvõlg on lõppenud.”;

4) paragrahvi 99 lisatakse lõige 3 järgmises sõnastuses:

„(3) Vastutusotsuse tegemise menetluse ajaks maksusumma määramise aegumine ei peatu.”.

¹⁹⁶ Hea õigusloome ja normitehnika eeskirja (22. detsember 2011. a – RT I, 29.12.2011, 228. Nr 180. Määrus on kehtestatud Vabariigi Valitsuse seaduse § 27 lõike 3 alusel) kohaselt tuleb seaduseelnõu vormistada muutmismuudatuste abil. Käesolevas töös ei esitata maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõud tervikuna, kuna tegemist on ettepanekuga seaduse muutmiseks magistratöö lisana. Esitatud on maksukorralduse seaduse muutmise ettepanekud muutmismuudatustena. Selguse huvides on autor esitanud *de lege ferenda* punktis 2 maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde muudatuste vajalikkust kinnitavad põhjendused, mis vastavad seaduse eelnõu seletuskirja osale „Eelnõu sisu ja võrdlev analüüs”.

Lisa 2. Põhjendused maksukorralduse seaduse muutmise ettepanekute juurde

§ 1. Maksukorralduse seaduse muutmine

1) Punkt 1

Maksukorralduse seaduse (RT I 2002, 26, 150; ...) (MKS) § 31 lg 3 täiendamisel p-ga 5¹ tuuakse selgelt välja, et maksuvõlg lõppeb ka juriidilise isiku õigusvõime lõppemisega.

Muudatuse vajalikkus on tingitud sellest, et praktikas on tõlgendamisprobleeme tekitanud põhvõla kehtivuse problemaatika. Täpsemalt – küsimus sellest, kas olukorras, kus äriühing on äriregistrist kustutatud, on maksuhalduril õigus teha juhatuse liikmele vastutusotsus.¹⁹⁷ Riigikohus vastas toodud küsimusele eitavalt. Halduskolleegium selgitas, et juriidilise isiku õigusvõime lõppemine on üks MKS § 31 lg 3 p-s 6 nimetatud "muudel seadusega sätestatud juhtudel" aset leidvatest maksukohustuse lõppemise alustest. Arvestades, et õigusi ja kohustusi omab õigusvõimeline juriidiline isik, siis juriidilise isiku registrist kustutamine tähendab tema õiguste ja kohustuste, sh maksukohustuste lõppemist. Kuna MKS § 40 alusel tekkiv juhatuse liikme solidaarne vastutus äriühingu maksuvõla eest on olemuselt aktsessoorne, siis lõppeb see koos äriühingu õigusvõime lõppemisega.¹⁹⁸ Riigikohus on ka varem selgitanud, et juriidilise isiku õigusvõime lõppemisega lõpevad ka tema maksukohustused.¹⁹⁹ Eelnõuga tagatakse nimetatud küsimuses õigusselgus ning sätestatakse Riigikohtu poolt sõnastatud maksukohustuse lõppemise alus MKS-s.

Muudatus on kooskõlas MKS § 96 lg 6 täiendamisega p-ga 4 (vt käesoleva seletuskirja p 4).

2) Punkt 2

Eelnõuga sätestatakse, et maksukohustuslase tahtluse ja hooletuse tuvastamine toimub vastavalt võlaõigusseaduse (RT I 2001, 81, 487;...) (VÕS) §-s 104 sätestatule.

¹⁹⁷ RKHKo 4. detsembrist 2009. a nr 3-3-1-75-09.

¹⁹⁸ RKHKo 4. detsembrist 2009. a nr 3-3-1-75-09, p 11.

¹⁹⁹ RKÜKo 17. veebruarist 2004. a nr 3-1-1-120-03, p 14; RKKKo 4. juunist 2007. a nr 3-1-1-11-07, p 18.

MKS § 96 kohaselt peab maksuhaldur vastutusotsuse andmisel hindama juhatuse liikme tahtlust ja hooletust kohustuste rikkumisel. Vastutusotsuses tuleb motiveerida, miks maksuhaldur asus seisukohale, et juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud oma kohustusi. MKS § 40 sätestab, et kui seaduslik esindaja, tegevjuht või vara valitseja rikub tahtlikult või raskest hooletusest MKS §-s 8 nimetatud kohustusi, vastutab ta selle tõttu tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega.

Maksuseadused tahtluse, hooletuse, kerge ja raske hooletuse mõistete legaalseaduslike definitsioone ei sätesta. Käesoleval hetkel antakse praktikas vastavatele mõistetele sisu tõlgendamise teel või kasutades seaduse analoogiat. Maksuhaldur ja kohtud viitavad mõistete sisustamisel nii VÕS §-le 104 kui ka karistusseadustiku (RT I 2001, 61, 364;...) (KarS) §-dele 16 ja 18²⁰⁰. Tegemist on õiguslikult ebaselge olukorraga, kus maksukohustuslasele ei nähtu selgelt, millisele alusele tuginevalt tema süü vormi tuvastama hakatakse. MKS-i regulatsiooni täpsustamine süü vormidesse puutuvalt on oluline, et isik teaks, milline on tahtluse ja hooletuse tuvastamisel tõendamisstandard ning tõendamiskoormise jaotus.

Eelnõuga sätestatakse viide VÕS §-s 104 sisalduvale regulatsioonile. VÕS-i regulatsiooni kasuks võrreldes KarS-i sätetega räägivad järgmised argumendid.

MKS-i ja VÕS-i mõisted tahtluse ja raske hooletuse puhul grammatilises mõistes kattuvad. Kui siinjuures analüüsida kohtupraktikas vastutusotsusega seoses väljendatud seisukohti, siis Riigikohus on rõhutanud, et „/.../eriti suur koormus on raske hooletuse tuvastamisel ja motiveerimisel, sest kerge hooletus ei too kaasa juhatuse liikme vastutust.”²⁰¹ Seega viitab ka Riigikohus VÕS-i regulatsioonile tuues välja erisuse raske ja kerge hooletuse vahel, mis on omane just VÕS-le. Grammatiline tõlgendamine ei toeta MKS-i järgi tahtluse eristamist otsese ja kaudse tahtluse tasandil, nagu seda teeb KarS. MKS kasutab üksnes mõistet tahtlus. Samuti kasutab KarS mõistet ettevaatamatus ning hooletus on ettevaatamatuse alaliik. MKS aga lähtub raskest hooletusest. Lisaks tuleb arvestada, et ettevaatamatusdelikt on karistatav üksnes seaduses ettenähtud juhtudel. See ei haaku aga MKS-i regulatsiooniga, kus vastutuse alused jagunevad tahtluseks ja raskeks hooletuseks ning erikoosseise ette nähtud ei ole.

²⁰⁰ TlnRnKo 17. juunist 2010. a nr 3-09-2127, p 9.

²⁰¹ RKHKo 31. oktoobrist 2005. a nr 3-3-1-41-05, p 13.

KarS-i regulatsiooni kasutamise vastu räägib ka see, et karistusõiguse dogmaatikas ei ole tahtlus ja hooletus süü vormid, vaid on käsitatavad süüteo koosseisu subjektiivsel tasandil. Süü kui teo subjektiivne omistamine tugineb aga normatiivsele süü mõistele. MKS küll ei sõnasta otseselt süülist vastutust, kuid Riigikohus on siiski välja toonud, et vastutusotsuse eelduseks on süü vormide tuvastamine.²⁰²

Vastutusotsuse regulatsioon on juba olemuslikult seotud tsiviilõigusega. Kuigi vastutus on rangelt maksuõiguslik, kuuluvad juhatuse liikme vastutuse analüüsimisel rakendamisele ka tsiviilõiguse sätted. Nimelt analüüsitakse juhatuse liikme hoolsuskohustust ka äriseadustiku alusel ja tsiviilkolleegiumi praktikale tuginevalt. Maksustamisel ei tohi üldjuhul olla karistuslikku iseloomu.²⁰³ Kuna KarS-i regulatsioon lähtub ka karistuslikust eesmärgist, siis MKS-i ja KarS-i regulatsioon ei ole eesmärgist tulenevalt kokkulangevad. Karistusõiguse autonoomsusest tuleneb, et karistusõiguslikud mõistemääratlused on iseseisvad ning terviklikud. Eelnev toob kaasa selle, et mõisteid ei saa analoogia korras kasutada osaliselt, vaid tuleb võtta üle tervikliku süsteemina. Nii näiteks ei ole maksuõiguse erikoosseisudena ettevaatamatusest toimepandud tegusid, samuti puudub katset käsitlev regulatsioon. Lisaks tuleb arvestada ka asjaoluga tõendamisnõuded haldusmenetluses ja kriminaalmenetluses on erinevad²⁰⁴. Mõisteid ei saa lahutada nende tõendamiseks vajalikest asjaoludest ja tõendamiskoormisest.

VÕS-i regulatsiooni kohaldatavust kinnitab ka asjaolu, et tegemist on eraõigusliku valdkonnaga, mis tugineb privaatautonomial põhimõtetele, mistõttu ei nähtu ilmselgelt maksuõigusesse mitte sobivat isiku õiguste riivet.

MKS-s iseseisvate tahtluse ja hooletuse mõistete sõnastamine ei ole põhjendatud, kuna see tekitaks olukorra, kus maksuõiguses, mis on haldusõiguse eriharu, tekiks autonoomne tahtluse mõiste. Maksuõigusesse sobivad mõistemääratlused on aga VÕS-s olemas. Autonoomse mõiste kasutamine on põhjendatud juhul, kui esinevad kaalukad argumendid, mis muu regulatsiooni vastu räägivad. Antud juhul neid aga ei ole.

²⁰² RKHKo 31. oktoobrist 2005. a nr 3-3-1-41-05, p 13.

²⁰³ RKHKo 2. detsembrist 2004. a nr 3-3-1-51-04, p 12.

²⁰⁴ Sarv, J. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteo menetluse paralleelsusega seotud probleemidest. *Juridica* 2005, nr 5, lk 310.

3) Punkt 3

MKS § 96 lg 6 täiendamisel p-ga 4 tuuakse selgelt välja, et vastutusotsuse tegemise piiranguks on ühtlasi asjaolu, et maksuvõlg on lõppenud. Muudatuse vajalikkus on tingitud sellest, et Riigikohus on andnud selge juhise, et olukorras, kus äriühing on äriregistrist kustutatud on maksuvõlg lõppenud ning maksuhalduril puudub õigus teha juhatuse liikmele vastutusotsus.²⁰⁵

Muudatus on kooskõlas MKS § 31 lg 3 täiendamisega p-ga 5¹ (vt käesoleva seletuskirja p 1).

4) Punkt 4

Maksusumma määramise aegumise peatumise alused sätestab MKS § 99. Sundtäitmise aegumise regulatsiooni annab MKS § 132. MKS vastutusotsuse tegemise osas eraldi aegumise regulatsiooni ei sätesta. Maksusumma määramise ja vastutusotsuse tegemise aegumise puhul tuleb MKS § 96 lg-st 5 tulenevalt kohaldada maksusumma määramiseks ettenähtud aegumistähtaega. Teisiti öeldes, vastutusotsuse võib teha nii kaua kuni maksusumma määramine ei ole aegunud. See tähendab ühtlasi seda, et kui maksusumma määramise aegumine on vahepeal peatunud, siis see pikendab ka aega, millal maksuhalduril on õigus vastutusotsust teha. Kehtivast MKS-st ei tulene aga selgelt vastust küsimusele, kas aegumine peatub ka vastutusmenetluse läbiviimise ajaks.

MKS-i sätete teleoloogilise tõlgendamise teel on võimalik nimetatud ebaselgus ületada. Tuleb hinnata aegumise peatumise, sissenõudmismenetluse ning maksusumma määramise menetluse omavahelist suhestumist.

Vastutusmenetluse ajaks aegumise peatumise poolt on asjaolu, et vastutusmenetluse läbiviimiseks teostab maksuhaldur samuti kontrollitoiminguid nagu maksumenetluseski. Lisaks on vastutusmenetlus iseseisev menetlus, mille läbiviimise takistuseks ei tohiks saada näiteks eelnevalt liiga hilja alustatud või liiga kaua kestnud maksumenetlus.

²⁰⁵ RKHKo 4. detsembrist 2009. a nr 3-3-1-75-09, p 11.

Vastutusmenetluses aegumise peatumise vastu on esiteks argument, et aegumise peatumine on isiku õiguste sedavõrd tõsine riive, et selle alused peaksid olema MKS-s sõnaselgelt kirjas. MKS § 96 lg 5 aga räägib vaid vastutusotsuse tegemise aegumisest, mitte aga aegumise peatumisest. Maksuõigus on koormav õigusvaldkond, kus seaduse reservatsiooni printsiibil on väga tugev kaal. Maksumaksja õigused ja kohustused peavad tekkima vahetult maksuseadusest.²⁰⁶ Teiseks, sissenõudmismenetlus ja maksu määramise menetlus on oma olemuselt erinevad menetlused, mida on oma seisukohtades rõhutanud ka Riigikohus.²⁰⁷ Seetõttu ei ole ilma seadusandja sõnaselge volituseeta põhjendatud vastavate menetluste aegumise peatumise regulatsioonide samastamine. Kolmandaks, seoses vastutusmenetluse ajaks aegumise peatumise lubamisega, tuleb uurida ka seda, millist mõju avaldab see primaarse maksukohustuslase osas maksuvõla sissenõudmisele. MKS ei sätesta alust, mis lubaks vastutusmenetluse läbiviimise ajaks sissenõudmistoimingute aegumistähtaja peatumist. Juhul, kui lubada aegumise peatumist vastutusmenetluse ajaks, tekiks olukord, kus kolmanda isiku suhtes aegub maksuvõla sissenõudmine hiljem kui maksukohustuslase osas. Ei nähtu põhjendusi, mis kolmanda isiku ja maksukohustuslase erinevat kohtlemist selliselt õigustaks. Neljandaks, maksusumma määramise ja vastutusotsuse tegemise aegumistähtjad ning vastava maksusumma sissenõudmise aegumistähtjad kattuvad. Selline regulatsioon on põhjendatud, kuna see võimaldab isikutel selgelt aru saada, millise tähtaja jooksul on maksuhalduril võimalik konkreetse maksuvõla osas isiku suhtes koormavaid haldusakte välja anda. Seda seisukohta toetab ka MKS § 96 lg 6, mis sätestab ühe vastutusotsuse tegemist välistava alusena sissenõudmise aegumise. See tähendab, et pärast maksuvõla sissenõudmise aegumist, ei saa enam ka vastutusotsust teha. Juhul, kui lubada aegumise peatumist vastutusmenetluse ajaks, oleks maksuvõla sissenõudmise ajalised piirid kolmanda isiku ja maksukohustuslase jaoks erinevad. See omakorda tähendaks, et MKS § 96 lg 5 ei saaks enam tagada eesmärki, et maksuhalduri toimingud seoses konkreetse maksuvõlaga oleksid ajalises plaanis ettenähtavad. Viies vastuargument tuleneb aktsessoorsuse põhimõttest. Aktsessoorsuse põhimõtte kohaselt jagab kõrvalkohustus põhikohustuse saatust.²⁰⁸ Teisiti öeldes, maksukohustuslase kui põhivõlgniku ja juhatuse liikme kui kolmanda isiku kohustus võla tasumiseks lõppeb üheaegselt. Seega ei ole põhjendatud MKS § 95 lg-t 5 tõlgendada selliselt, et see lubab ühtlasi ka aegumise peatumist vastutusmenetluse läbiviimise ajaks. Süstemaatilised ja

²⁰⁶ RKPJK 23. märtsist 1998. a nr 3-4-1-2-98.

²⁰⁷ RKHKo 31. oktoobrist 2005. a nr 3-3-1-41-05, p 12.

²⁰⁸ Hussar, A., Kull, I. Kohustuste täitmise tagamine sõltumatu garantiiga. *Juridica* 2001, nr 10, lk 707.

maksumaksja õiguste kaitse argumendid kaaluvad üles maksuhalduri huvid menetluse läbiviimiseks.

Eelnevast nähtub, et MKS-s on vastutusotsuse tegemise võimalused seoses aegumise peatumisega ebaselged. Lahendused on tõlgendamise teel leitavad, kuid tegemist on olukorraga, kus õigusselgusest tulenevalt on põhjendatud sõnaselgelt MKS § 99 lg-s 3 sätestada, et vastutusotsuse tegemise menetluse ajaks maksusumma määramise aegumine ei peatu. Nimetatud regulatsiooni põhjendatust toetavad samas eeltoodud argumendid.

Põhjendatud on vastava sätte lisamine just MKS § 99 lg-sse 3 mitte MKS § 96 lg-sse 5, kuna MKS § 96 käsitleb viitena maksu määramise aegumist, aegumise peatumise regulatsioon on sätestatud aga MKS §-s 99.