

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND  
Avaliku õiguse instituut

Kristiina Toomann

**RIIGI ERINEVAD VÕIMALUSED MAKSUDE SISSENÕUDMISEL**

Magistritöö

Juhendaja: MA Dmitri Teplõhh

Tartu  
2019

# SISUKORD

SISUKORD .....	2
SISSEJUHATUS .....	4
1. MAKSUVÕLA SISSENÕUDMINE HALDUSMENETLUSES .....	7
1.1.Maksuvõla sissenõudmine maksumenetluses.....	7
1.1.1.Maksuvõla sundtäitmine ja selle eeldused.....	7
1.1.2.Maksuhalduri täitetoimingud.....	12
1.1.3.Tagastusnõude pantimine ja arestimine.....	16
1.1.4.Sissenõudmine rahvusvahelise ametiabi korras .....	17
1.2.Kolmanda isiku vastutus võõra maksukohustuse eest.....	20
1.2.1.Maksuvõla sissenõudmine vastutusmenetluses .....	20
1.2.2.Vastutusotsus ja kuriteoga saadud vara konfiskeerimine .....	26
1.2.3.Tegeliku juhi vastutus maksuvõla eest .....	29
1.2.4.Maksualase kuriteo toimepanemise eest süüdimõistetud kolmanda isiku vastutus .....	32
1.2.5.Lepinguline vastutus maksuvõla eest .....	33
2. MAKSUVÕLA SISSENÕUDMINE KRIMINAALMENETLUSES.....	37
2.1.Tsiviilhagiga riigi nõude hüvitamine.....	37
2.2.Avalik-õiguslik nõudeavaldus kriminaalmenetluses .....	42
2.2.1.Nõude faktiliste asjaolude kattumine olulises osas menetletava kuriteo tehiooludega.....	47
2.3.Tsiviilhagi ja avalik-õigusliku nõude põhistamine kriminaalmenetluses .....	49
2.4.Tsiviilhagi ja avalik-õigusliku nõudeavalduse kohta osaotsuse tegemine .....	52
3. MAKSUVÕLA SISSENÕUDMATA JÄTMINE.....	54
3.1.Maksuvõla kustutamine .....	54
3.2.Maksuvõla mahakandmine .....	58
3.3.Sundtäitmisest loobumine .....	60

3.4.Sundtäitmise aegumine.....	60
KOKKUVÕTE .....	63
DIFFERENT OPTIONS OF THE STATE FOR COLLECTING TAXES.....	68
KASUTATUD MATERJALID.....	75
Kasutatud normatiivmaterjal .....	77
Kasutatud kohtupraktika.....	77
Euroopa Inimõiguste kohtupraktika .....	77
Riigikohtupraktika .....	77
Ringkonnakohtu praktika .....	79

# SISSEJUHATUS

Maksu- ja Tolliamet on Rahandusministeeriumi valitsemisalasse kuuluv asutus, millel on juhtimisfunktsioon ja mis teostab riiklikku järelevalvet ning kohaldab riiklikku sundi seaduses ette nähtud alustel ja ulatuses (maksu- ja Tolliameti põhimäärus § 1<sup>1</sup>). Maksu- ja Tolliameti tegevusvaldkonna alla kuuluvad riigitulude haldamine, riikliku maksu- ja tollipoliitika rakendamine ning ühiskonna ja seadusliku majandustegevuse kaitsmine (maksu- ja Tolliameti põhimäärus § 6).

Maksu- ja Tolliameti ülesandeks on lisaks muule kokku koguda kõik maksud, mida seaduse kohaselt tuleb riigile tasuda. Kokku kogutud tulu eest saab riik pakkuda maksumaksjatele erinevaid avalikke teenuseid ja seista hea riigi arengu eest – näiteks tagada arstiabi, maksta pensione, ehitada lasteaedu, koole, teid jne. Maksu- ja Tolliameti tegevuse efektiivsusest sõltub, kui palju seadusjärgset maksuraha saab suunata riigi ülesannete täitmiseks. Maksu- ja Tolliameti tegevusest sõltub ka maksumaksjate võrdne kohtlemine maksude tasumisel. Suurem osa maksumaksjaid on oma igapäevases majapidamises või ettevõtlustegevuses arvestanud kohustusega maksu tasuda, väiksem osa seda aga teinud ei ole või hoidub pahatahtlikult maksude tasumisest kõrvale.<sup>2</sup>

Käesoleva magistr töö eesmärk on välja selgitada ja analüüsida tulenevalt magistr töö teemast Maksu- ja Tolliameti erinevaid võimalusi maksude sissenõudmiseks haldus- ja kriminaalmenetluses ning analüüsitakse, millal on võimalik jätta maksuvõlg sisse nõudmata. Autori eesmärgiks on vastata küsimusele, kas praegu kehtiv õiguslik regulatsioon annab riigile vajalikke vahendid selleks, et maksuhaldur saaks täita talle seadusega määratud ülesannet ja nõuda sisse kõik riiklikud maksud.

Käesoleva magistr töö teema on praegusel hetkel vägagi aktuaalne, sest viimasel paaril aastal on jõustunud erinevad ning väga olulised seadusemuudatused.

2019. a olulisemaks seadusemuudatuseks haldusmenetluses käesoleva magistr töö mõttes on tegelikule juhile vastutusotsuse tegemise võimalikkus. Tegelik juht on isik, kes vastutab äriühingu tegevuse eest, kuid kes ei ole juriidilise isiku seaduslik esindaja äriseadustiku mõttes.

---

<sup>1</sup> Maksu- ja Tolliameti põhimäärus. - RT I, 26.01.2018, 3.

<sup>2</sup> Maksu- ja Tolliameti tegevus maksuvõlgade menetlemisel ja sissenõudmisel. Kas Maksu- ja Tolliamet on maksuvõlgade sissenõudmisel tõhus? Riigikontrolli aruanne Riigikogule, Tallinn, 10. september 2009, lk 1.

Kriminaalmenetluses oluliseks muudatuseks on avalik-õigusliku nõudeavalduse seadusesse lisamine. Riigikogus algatati 2015. a septembris kriminaalmenetluse seadustiku revisjon, mille eesmärgiks oli tugevdada kannatanu positsiooni kriminaalmenetluses. Eelpool nimetatud revisjoniga taheti kriminaalmenetluse seadustik viia kooskõlla Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiviga 2012/29/EL (nn ohvrite direktiiv). Kriminaalmenetluse seadustiku eelnõu jõustumine oli plaanitud kolmes osas. Käesoleva magistritöö jaoks olulised muudatused jõustusid kõige viimases osas ehk 01.01.2017. Kriminaalmenetluse seadustikku loodi täiesti uus instituut – avalik-õiguslik nõudeavaldus. Avalik-õigusliku nõudeavalduse seadusesse lisamisega on riigil võimalus kriminaalmenetluses kannatanuna esitada rahaline nõue, kuid selle rahalise nõude faktilised asjaolud peavad kattuma kriminaalmenetluses menetletava teo tehiooludega. Avalik-õiguslikku nõudeavaldust on võimalik peale Maksu- ja Tollimeti esitada ka teistel riigiasutustel, kuid käesolevas magistritöös keskendutakse ainult Maksu- ja Tollimeti poolt esitatud avalik-õiguslikele nõudeavaldustele maksusüütegudes. Avalik-õigusliku nõudeavalduse Eesti õigusesse toomisega anti riigile võimalus lahendada asjad ära ühe menetluse raames ehk kriminaalmenetluse raames saab esitada koheselt ka avalik-õigusliku rahalise nõude.

Magistritöö peamisteks allikateks on aktuaalne normatiivmaterjal, õiguskirjanduses ilmunud artiklid ja asjakohane kohtupraktika. Käesolevas magistritöös on kasutatud andmekogumismeetodit, mille käigus on läbitöötatud ja analüüsitud teoreetilist kirjandust ja kohtupraktikat. Kuna avalik-õiguslik nõudeavaldus on niivõrd uus instituut, siis selle kohta on vähe õiguskirjandust ning mitte ükski menetlus ei ole jõudnud Riigikohtusse. Seega on avalik-õigusliku nõudeavalduse puhul kasutatud võrdlevat ja analüütilist uurimismeetodit. Avalik-õiguslikku nõudeavaldust on võrreldud tsiviilhagiga kriminaalmenetluses, sest tegemist on omavahel sarnaste institutsioonidega.

Käesolev magistritöö koosneb kolmest osast. Esimeses osas uurib autor maksuvõla sissenõudmist haldusmenetluses. Haldusmenetluses on võimalik maksuvõlga sisse nõuda maksumenetluse raames ning maksukorralduse seaduses on märgitud ka kolmanda isiku vastutuse alused, mille kohaselt on maksuvõlga võimalik sissenõuda vastutusotsusega või kolmas isik võib võtta omale lepinguga vastutuse võõra maksukohustuse eest.

Teises osas uurib autor maksuvõla sissenõudmist kriminaalmenetluses. Kriminaalmenetluses on võimalik tsiviilhagiga riigi nõude hüvitamine ja avalik-õigusliku nõudeavalduse esitamine.

Kolmandas ja viimases osas uurib autor maksuvõla sissenõudmata jätmist. Lisaks maksude sissenõudmisele nii haldus- kui ka kriminaalmenetluses on võimalik maksuvõla kustutamine ja mahakandmine ning sundtäitmisest loobumine.

Magistritöö kokkuvõttes on töö autoril soov jõuda selgusele, kas riigi võimalused maksude sissenõudmisel on paranenud, kuivõrd seadusandlusesse on juurde lisandunud erinevad olulised muudatused.

Käesolevat magistritööd iseloomustavad järgmised märksõnad: haldusmenetlus, maksumenetlus, kriminaalmenetlus, maksukuriteod.

# 1. MAKSUVÕLA SISSENÕUDMINE HALDUSMENETLUSES

## 1.1. Maksuvõla sissenõudmine maksumenetluses

### 1.1.1. Maksuvõla sundtäitmine ja selle eeldused

Eesti Vabariigi põhiseaduse<sup>3</sup> § 113 kohaselt sätestab riiklikud maksud seadus. Maks on Riigikohtu üldkogu seisukoha järgi avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud rahaline kohustus, mis ilma otsese vastutasuta kuulub vaieldamatult täitmisele.<sup>4</sup>

Maksu subjektiks on maksusuhtes kohustatud pool, kellel lasub maksuseaduses sätestatud koosseisu ilmnemisel kohustus maksu tasuda või täita muid seadusest tulenevaid kohustusi (näiteks: sotsiaalmaksu tasuvad tööandjad, tulumaksu tasuvad nii füüsilised kui juriidilised isikud, hasartmängumaksu tasuvad hasartmängu korraldajad jne).<sup>5</sup>

Maksumenetlus on maksuhalduri poolt läbiviidav haldusmenetlus, mille eesmärgiks on kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust.<sup>6</sup> Maksumenetluses kehtiva uurimispõhimõtte kohaselt on maksuhalduril *ex officio* kohustus välja selgitada nii maksukohustust suurendavad kui ka vähendavad asjaolud.<sup>7</sup>

Sellest lähtuvalt kehtib maksumenetluses uurimispõhimõtte, mille kohaselt on maksuhaldur kohustatud *ex officio* välja selgitama kõik nii maksukoormust suurendavad kui vähendavad asjaolud.

Maksumenetlus lõpeb üldjuhul maksumaksja poolt deklareeritud andmete kinnitamisega, deklaratsioonide parandamisega või koormava haldusakti andmisega ehk siis maksumenetluse tulemusena võib maksukohustus väheneda, jääda samaks või suurened. Kui maksukohustuslane tasub juurde tasumisele kuuluva maksusumma pärast deklaratsiooni parandamist või haldusakti andmist ning sellele ei järgne vaidemenetlus, siis sellega võib

---

<sup>3</sup> Eesti Vabariigi põhiseadus. - RT I, 15.05.2015, 2.

<sup>4</sup> RKHKo 3-4-1-10-20 p 24.

<sup>5</sup> L. Lehis. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. Juridica 1998/9, lk 434-443.

<sup>6</sup> K. Randlane. Maksuvõlgade sissenõudmine. Sisekaitseakadeemia 2016, lk 29.

<sup>7</sup> L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Juridica 1999/5, lk 239.

konkreetsel maksumenetluse lõppenuks lugeda. Kui aga maksumaksja mingil põhjusel maksusummat ei tasu või ei ajata, siis on maksuhalduril kohustus tasumata maksusumma sundkorras sisse nõuda.<sup>8</sup>

Maksuhaldurile on seadusega pandud kohustus sundkorras sisse nõuda maksuhalduri korraldusega, maksuotsusega või vastutusotsusega määratud maksuvõlg, mida maksukohustuslane ei ole määratud tähtaja jooksul tasunud ning kui maksumaksjat on teavitatud maksuvõla tasumata jätmise tagajärgedest.<sup>9</sup>

Maksukorralduse seaduse<sup>10</sup> (*edaspidi* MKS) § 128 lg 2 sätestab eeldused, millistel juhtudel on maksuvõla sundtäitmine lubatud:

- 1) kohustuse täitmise tähtpäev on saabunud ning nõue on sissenõutav;
- 2) nõuet sisaldav haldusakt on maksukohustuslasele seadusega ettenähtud korras teatavaks tehtud;
- 3) maksuvõlg ei ole ajatatud;
- 4) maksuvõlg ei ole aegunud, kustutatud või muul alusel lõppenud;
- 5) haldusakti täitmist ei ole peatatud.

MKS § 128 lg 3 kohaselt maksukohustuslase poolt deklareeritud ja tasumata jäetud maksusumma või maksuteate alusel tasumisele kuuluva maksusumma sundtäitmine on lubatud alles pärast seda, kui maksukohustuslasele on antud vähemalt üks kord tähtaeg maksuvõla tasumiseks koos hoiatusega kohustuse tähtajal täitmatajätmise tagajärgede kohta (MKS § 129) ehk enne sundtäitmist tuleb isikule anda võimalus oma tasumisele kuuluv maksusumma täita vabatahtlikult. Sellekohane hoiatus võib olla vormistatud iseseisva korraldusena, kuid hoiatus võib olla märkusena maksuotsuses või maksuteates – sel juhul ei ole maksetähtaja ületamise korral vaja uut hoiatust teha.<sup>11</sup> Maksuotsust või vastutusotsust on võimalik aga sundtäita koheselt peale maksuotsuses või vastutusotsuses antud tähtpäevaks kohustuse täitmata jätmist.<sup>12</sup>

---

<sup>8</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 31.

<sup>9</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 100.

<sup>10</sup> Maksukorralduse seadus. - RT I, 13.03.2019, 57.

<sup>11</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2016. Tartu 2016, lk 56.

<sup>12</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika>, (15.02.2017), lk 160.



Teiseks sundtäitmise eelduseks on see, et nõuet sisaldav haldusakt on maksukohustuslasele seadusega ettenähtud korras teatavaks tehtud. MKS § 52 lg 1 kohaselt antakse haldusaktid kätte allkirja vastu, toimetatakse kätte posti teel, elektrooniliselt või avaldatakse perioodilises väljaandes. Samas sätestatakse, et maksuhaldur võib valida kättetoimetamisviiside vahel, kui seadusega ei ole sätestatud kohustuslikku kättetoimetamisviisi. Näiteks juriidilisele isikule tähitult dokumendi saatmisel, registrisse märgitud aadressil, tuleb dokument lugeda kättetoimetatuks selle üleandmise hetkest ning kui dokumenti vahetult üle anda ei ole võimalik, siis loetakse dokument kättetoimetatuks tähtkirja saabumise kohta teatise jätmise hetkest. Füüsilistele isikutele on aga vaja dokument realselt allkirja vastu kättetoimetada.<sup>13</sup>

Kolmandaks sundtäitmise eelduseks on see, et maksuvõlg ei ole ajatatud. Ajatamine tähendab seda, kui maksumaksja ei suuda ajutiste makseraskuste tõttu tähtpäevaks tasumisele kuuluvat maksusummat tasuda<sup>14</sup>, siis on võimalik maksuvõlga tasuda graafiku alusel.<sup>15</sup> Maksukohustuslane esitab maksuvõla tasumise ajatamiseks põhjendatud taotluse ja maksuvõla tasumise ajakava (MKS § 111 lg 3) ning taotlusest peab olema näha, et kuigi maksukohustuslane ei ole võimeline koheselt maksuvõlga tasuma, siis peab ta seda olema võimeline tegema edaspidi. Kui maksukohustuslane ei ole ka tulevikus võimeline maksusummat tasuma, siis ei ole ajatamise graafikut võimalik teha.

Maksuhaldur võtab maksuvõla ajatamise taotluse rahuldamise otsustamisel arvesse maksukohustuslase varalist seisundit, majandusnäitajaid, varasemat maksuseadustest tulenevate kohustuste täitmist, maksuvõla ajatamise otstarbekust ja tagatise nõudmise korral esitatud tagatise usaldusväärsust (MKS § 112 lg 2). MKS § 112 lg 4 kohaselt on maksuhalduril õigus jätta maksuvõla tasumise ajatamise taotlus rahuldamata veel sellistel juhtumitel nagu:

- 1) taotluses puudub põhjendus või see ei ole piisav või
- 2) maksukohustuslasele on tehtud korraldus tasuda maksuvõlg 48 tunni jooksul korralduse saamise päevast arvates (§ 129) või
- 3) maksukohustuslane ei pea õigusaktides sätestatud korras arvestust, ei esita maksudeklaratsioone või ei säilita dokumente või
- 4) maksukohustuslane ei esita nõutavat tagatist või maksuhaldur ei pea esitatud tagatist küllaldaseks või usaldusväärseks või

---

<sup>13</sup> RKHKo 3-3-1-75-07 p 15.

<sup>14</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2009, lk 180.

<sup>15</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 146.

- 5) maksuhaldur leiab pankrotimenetluses võlgniku tehtud kompromisettepanekut kaaludes, et võlgniku varaline seisund ei võimalda ka kompromissi tegemise tulemusel võetud kohustuste täitmist või
- 6) esineb muid asjaolusid või põhjuseid, mille tõttu maksuhaldur ei pea maksuvõla tasumise ajatamist otstarbekaks.

Maksuhaldur teeb maksuvõla tasumise ajatamise taotluse rahuldamise või rahuldamata jätmise kohta otsuse 20 päeva jooksul selle saamisest arvates (MKS § 112 lg 1). Maksuhalduri poolt tehtud otsuse näol on tegemist kaalutusõiguse alusel tehtud otsusega, mis tähendab seda, et maksuhalduril on õigus taotlus rahuldada, rahuldada taotlus osaliselt või jätta taotlus üldse rahuldamata, muuta maksuvõla tasumise ajakava või nõuda tagatist.<sup>16</sup> Tagatist ei nõuta pankrotis maksukohustuslaselt, kelle maksuvõlg ajatatakse pankrotimenetluses kompromissi tegemise eesmärgil (MKS § 112 lg 3). Maksuhalduril on kohustus motiveerida taotluse rahuldamata jätmist või osalist rahuldamist.<sup>17</sup>

Maksuhalduril on õigus ajatamise otsus ka kehtetuks tunnistada. Kui maksukohustuslane ei täida maksuvõla tasumise ajakava, ei tasu ajakava kehtimise perioodil tähtaegselt oma jooksvaid makse, ei täida asjaõigusseaduses sätestatud kohustust hoida maksuvõla tagamiseks pandiga koormatud asja või ei esita tagatise väärtuse vähenemise korral maksuhalduri aktsepteeritavat asendustagatist, on maksuhalduril õigus rakendada valikuliselt või koos järgmisi meetmeid (MKS § 113 lg 1):

- 1) tunnistada maksuvõla tasumise ajatamise otsus kehtetuks;
- 2) tunnistada kehtetuks intressimäära vähendamine (§ 117 lg 2);
- 3) arvestada ajatatud maksusummalt tagasiulatuvalt intressi MKS § 117 lg-s 1 kehtestatud määras.

Maksuhaldur võib maksuvõla tasumise ajatamise otsuse veel kehtetuks tunnistada, kui maksukohustuslase suhtes algatatakse saneerimismenetlus või võlgade ümberkujundamise menetlus (MKS § 113 lg 3). Eelpool nimetatud asjaolu on vajalik aga selleks, et maksuvõla tasumise ajatamisel on oluline see, et maksukohustuslane oleks võimeline tasuma võlga ajatamise otsuses märgitud kuupäevadel. Saneerimismenetlus on mõeldud aga sellistele äriühingutele, kes vajavad abi majandamise jätkusuutlikkuse tagamiseks ja likviidsuse taastamiseks, mistõttu on ka maksuvõla tasumise ajatamise graafiku nõuetekohane täitmine

---

<sup>16</sup> L. Lehis. (viide 14), lk 180.

<sup>17</sup> L. Lehis. (viide 14), lk 180.

ebareaalne. Juhul kui, maksukohustuslase suhtes algatatud saneerimismenetlus lõppeb ennetähtaegselt või võlgade ümberkujundamiskava tühistatakse, on maksukohustuslasel võimalik uuesti taotleda maksuvõla tasumise ajatamist.<sup>18</sup>

Neljandaks sundtäitmise eelduseks on see, et maksuvõlg ei ole aegunud, kustutatud või muul alusel lõppenud ehk maksuvõlg peab olema kehtiv. Maksuvõla sundtäitmise aegumise eesmärgiks on tagada maksukohustuslasele kindlus, et mingi aja möödudes, ei ole maksuhalduril enam õigust tasumata jäänud maksusummasid sisse nõuda.<sup>19</sup> Maksuvõla kustutamisega maksuõigussuhe lõpeb ning maksuhalduril ei ole enam võimalik pärast tasumata maksusummat sisse nõuda. Lisaks sellele, et maksuvõlg aegub ja seda on erandlikel juhtudel kustutada, võib maksuvõlg lõppeda ka isiku lõppemisel.<sup>20</sup>

Viiendaks ning seega ka viimaseks sundtäitmise eelduseks on see, et haldusakti täitmist ei ole peatatud. Vaide esitamine ei peata vaidlustatava haldusakti täitmist, välja arvatud siis, kui kolmandale isikule antud korralduste täitmine peatub kuni selles asjas lõpliku lahendi jõustumiseni. Ka vaiet lahendav haldusorgan võib haldusakti täitmise peatada, kui see on vajalik. Maksukohustuslase taotlusel haldusakti täitmise peatamise korral on maksuhalduril õigus nõuda maksukohustuslaselt tagatise esitamist, kui peatatav haldusakt sisaldab rahalist kohustust (MKS § 146 lg 1-3). Kohtumenetluses käsitletakse haldusakti täitmise peatamist esialgse õiguskaitse meetmete rakendamises (halduskohtumenetluse seadustiku<sup>21</sup> § 249, *edaspidi* HKMS).

Maksu- ja Tolliameti näol on kohtutäituri kõrval tegemist ainsa avalik-õigusliku institutsiooniga, kellele on antud pädevus sisse nõuda tema enda poolt hallatavad nõuded.<sup>22</sup> Maksuhalduril on õigus sisse nõuda tasumata jäänud maksusuvõlg (MKS § 128 lg 1), maksukorralduse seadusest tulenevad rahalised kohustused, sealhulgas asendustäitmise kulud, sunniraha ja tõlgi, eksperdi või kolmanda isiku kohustuste täitmise kulud, Maksu- ja Tolliameti poolt määratud trahvid ning muud rahatrahvi otsusest tulenevad menetluskulud ning kriminaalmenetluses jõustunud kohtulahendist tulenevad kohustused, mille sissenõudjaks on Maksu- ja Tolliamet (MKS § 128 p 4 lg 1-3).

---

<sup>18</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 148.

<sup>19</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 40.

<sup>20</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 40.

<sup>21</sup> Halduskohtumenetluse seadustik. - RT I, 13.03.2019, 53.

<sup>22</sup> K. Randlane. Ühtsema riigivalitsemise suunas: kliendipõhise loogika rakendamise võimalused avalik-õiguslike rahaliste nõuete sissenõudmisel. Riigikogu Toimetised 2012/26, lk 145.

## 1.1.2. Maksuhalduri täitetoimingud

Maksuvõlgade ja muude rahaliste nõuete (nt intressid ja sunniraha) sissenõudmine toimub nii maksukorralduse seaduses kui ka täitemenetluse seadustikus sätestatud korras.<sup>23</sup> Maksuhaldur alustab võla sundkorras sissenõudmist, kui maksukohustuslane ei ole rahalist kohustust asunud täitma haldusaktis, väärteotsuses või kriminaalmenetluses jõustunud kohtulahendis määratud tähtaja jooksul (MKS § 130 lg 1). Maksuhalduril on kohustus sisse nõuda kõik tasumata jäänud maksuvõlad, sest vastasel juhul muutuks maksude tasumine vabatahtlikuks ning annaks maksukohustuslastele maksude tasumise kohustuse osas vale signaali, mistõttu kannataks üldine maksukäitumine.<sup>24</sup> Maksuhalduril on õigus iseseisvalt arestida pangakontosid ja muid varalisi õigusi (nt maksuhaldur võib arestida palga ja üüri makseid).<sup>25</sup> Muude toimingute sooritamiseks tuleb maksuhalduril pöörduda aga kohtutäituri poole.<sup>26</sup>

MKS § 130 lg 1 p 1-5 kohaselt on maksuhalduril õigus:

- 1) taotleda käsutuskeeldu nähtavaks tegeva keelumärke kandmist kinnistusraamatusse või muusse vararegistrisse puudutatud isiku nõusolekuta;
- 2) taotleda kinnisasjale, laevakinnistusraamatusse kantud laevale või tsiviilõhusõidukite registrisse kantud õhusõidukile hüpoteegi seadmist asjaõigusseaduses sätestatud kohtuliku hüpoteegi regulatsiooni kohaselt;
- 3) pöörata sissenõue rahalisele õigusele käesoleva seadusega ja täitemenetlust reguleerivate õigusaktidega sätestatud korras;
- 4) arestida muud varalised õigused, millele ei saa sissenõuet pöörata käesoleva lõike punkti 3 alusel, samuti taotleda käsutuskeeldu nähtavaks tegeva keelumärke kandmist õiguste kohta peetavasse registrisse;
- 5) anda korraldus väärtpaberite või väärtpaberikonto blokeerimiseks vastavalt väärtpaberite registri pidamise seaduses sätestatule.

Eelpool nimetatud toimingud on pigem täitmise tagamiseks rakendatavad meetmed<sup>27</sup> (v.a rahalistele õigustele sissenõude pööramine, sest maksuhalduril puudub õigus pöörata nõuet

---

<sup>23</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 146.

<sup>24</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 101.

<sup>25</sup> L. Lehis. (viide 33), lk 146.

<sup>26</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 163.

<sup>27</sup> A. Pilv, E. Kergandberg, M. Lentsius. Maksumenetlus. Äripäeva Kirjastus 2006, lk 113.

võlgniku varale),<sup>28</sup> mille täitmiseks pöördub maksuhaldur kohtutäituri poole. Kui kohtutäitur võtab üle juba maksuhalduri poolt algatatud täitemenetluse, siis ei ole vaja võlgnikule teha uut hoiatust. Samuti jäävad kehtima kõik maksuhalduri poolt kohaldatud arestid ja keelumärked. Alati on võimalus, kui maksuhaldur on võlgniku varale pannud peale võõrandamise keelumärke, siis võlgnik tasub oma kohustused ja maksuhalduril ei olegi vajadust kohtutäituri poole pöörduda.<sup>29</sup>

Võlgniku rahalistele õigustele sissenõude pööramine hõlmab endast õigust pöörata sissenõue isiku Maksu- ja Tolliameti ettemaksukontol olevatele summadele, pangakontole, töötasule või muule sissetulekule (nt üüritulu, lepingust tulenevad rahalised nõuded, dividenditulu).<sup>30</sup> Maksuhaldur väljastab võlgniku suhtes kohustatud isikule korralduse rahaliste õiguste arestimiseks (võlgniku suhtes kohustatud isikuks võib olla nt tema tööandja või krediidasutus, kus isik omab pangakontot).<sup>31</sup> Pangakonto on, täitetoimingute sooritamise hetkel, kui kontoomaniku nõue panga vastu, maksta ükskõik, mis hetkel, isikule välja teatud rahasumma.<sup>32</sup> Maksuhaldur väljastab krediidasutusele korralduse võlgniku pangakonto arestimiseks maksuvõla summa suuruses või selleks, et kanda võlgniku pangakontolt raha üle selleks ettemääratud kontole (MKS § 131 lg 1). Juhul kui pangakontol olev summa on maksuhalduri korralduse järgi ülekandmisele kuuluvast summast väiksem, siis jääb võlglase pangakonto arestitud kuni korralduses märgitud võla tasumiseni (MKS § 131 lg 2).

Füüsilise isiku maksuvõla sissenõudmisel või tema pangakonto arestimisel ei kuulu maksuhalduri poolt igakuisele sissenõudmisele ega arestimisele ühe kuupalga alammäära suurune summa võlgniku ja iga tema ülalpeetava perekonnaliikme kohta. Võlgniku enda kohustus on tõendada ülalpeetavate olemasolu (MKS § 131 lg 3).

Maksuhalduri poolt arestitud pangakontolt võib väljamakseid teha üksnes maksuhalduri loal ning ka konto avatakse arestist ainult maksuhalduri loal.<sup>33</sup>

Füüsilise isiku maksuvõla sundtäitmiseks oleks otstarbekas rakendada koos pangakonto arestimisega koheselt ka isiku töötasu arestimise võimalust. Sellisel juhul väljastab

---

<sup>28</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 102.

<sup>29</sup> A. Pilv, E. Kergandberg, M. Lentsius. (viide 25), lk 113.

<sup>30</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 165.

<sup>31</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 103.

<sup>32</sup> A. Alekand. Täitemenetlusõigus. Tallinn: Juura 2017, lk 123.

<sup>33</sup> Maksukäsiraamat. Äripäeva Käsiraamat. Tallinn: Äripäeva Kirjastus 1998 p 4.4.5., lk 2.

maksuhaldur korralduse töötasu arestimiseks isiku tööandjale. Praktika on näidanud, et töötasu arestimine on üldiselt tulemuslikum, kui pangakonto arestimine. Töötasu arestimise miinus pooleks on aga see, et peale maksuhalduri töötasu arestimise korralduse väljastamist ei saa võlgnikud tihti peale enam samalt tööandjalt töötasu – nendega on kas töösuhe lõpetatud või neile makstakse edasi palka mustalt.<sup>34</sup>

Maksuhaldur võib rakendada ka vara käsutamise keelamist, mis hõlmab nii vara võõrandamist kui ka asjaõiguslikku koormamist, mis välistab selle, et isik ei saaks talle kuuluvat vara müüa kolmandatele isikutele. Vara käsutamise keelamise eesmärgiks on siiski see, et võlgniku vara ei kaotaks oma väärtust. Eelnev ei tähenda automaatselt seda, et kohtutäitur hakkab koheselt keelumärke seadmisel võlgniku vara müüma. Juhul kui, võlgnik tasub haldustäitemenetluse käigus maksuhaldurile oma võlad, siis kustutatakse võlgniku varalt ka keelumärked.<sup>35</sup> Varasemalt on olnud probleeme nt keelumärgete seadmisel võlgniku kinnisvarale. Maksuhaldurilt on nõutud keelumärke seadmiseks ka notariaalse avalduse esitamist, mis tähendab aga seda, et keelumärke seadmiseks läheks oluliselt kauem aega ning antud toiming kaotaks oma eesmärgi ehk tagada võimalikult operatiivselt nõuete täitmine. Sellepärast on seadust täiendatud nii, et maksuhalduri poolt täitetoimingu tegemiseks piisab kirjalikust taotlusest.<sup>36</sup>

Maksuhalduril on õigus pöörata sissenõue ja seega ka arestida võlgniku varalisi õigusi. Maksuhalduril aga ei ole õigust sissenõuete pöörata sellistele varalistele õigustele, millega kaasneb nt hoidmine ja realiseerimine. Seevastu on maksuhalduril õigus arestida nii kohustuslikule registreerimisele (nendeks on nt kaubamärgid, asjaõiguslikud kasutusõigused, hüpoteegid jne) kui ka mitteregistreerimisele kuuluvad varalised õigused (nendeks on nt pärandi vastuvõtmise õigus, pandiõigus, omandiõiguse üleandmise nõudeõigus jne).<sup>37</sup>

Maksuhalduril on õigus pöörduda täitemenetluse jätkamiseks kohtutäituri poole, kui maksuhalduri poolt läbi viidud täitetoimingute tulemusel ei ole õnnestunud mõistliku aja jooksul võlgniku käest võlga kätte saada. Muuhulgas jäävad kehtima juba maksuhalduri poolt kohaldatud keelumärked ja arestid (MKS § 130 lg 2). Maksuhaldur ei tohi aga põhjendamatult

---

<sup>34</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 103.

<sup>35</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 106.

<sup>36</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 166.

<sup>37</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 165.

viivitada kohtutäituri poole pöördumisega. Maksuhalduri praktikas on välja kujunenud mõistlikuks ajaks paar kuud.<sup>38</sup>

Lisaks sellele, et maksuhaldurile on seatud piirangud, millal ta võib pöörduda võlgade sissenõudmiseks kohtutäituri poole, on võlgniku kaitseks seatud sisse ka pankrotiavalduse esitamise piirangud maksuhalduri poolt.<sup>39</sup> Maksuhalduril on õigus esitada avaldus maksukohustuslase pankroti väljakuulutamiseks alles siis, kui maksuhalduri või kohtutäituri poolt sooritatud täitetoimingute tulemusel ei ole õnnestunud maksuvõlga sisse nõuda (MKS § 133 lg 3). Kuna maksuhaldurile on antud seadusega pädevus võlgade sissenõudmiseks, siis on tal kohustus kasutada talle antud võimalusi maksuvõlgade sissenõudmiseks ja täitetoimingute sooritamiseks. Kui austusele endale on antud pädevus võlgade sissenõudmiseks, siis ei ole seadusandja sõnul kohtute koormamine asjatute avaldustega otstarbekas.<sup>40</sup>

MKS § 133 lg 4 annab maksuhaldurile aga võimaluse viia maksumenetlus läbi olulisemalt kiiremini ehk maksuhaldurile on antud võimalus põhjendatud kahtluse korral esitada avaldus maksukohustuslase pankroti väljakuulutamiseks enne maksuhalduri või kohtutäituri poolt sooritatud täitetoiminguid. Maksuhaldur saab antud sätet kasutada sellises asjas, kus isik on peale revisjoniakti kättesaamist hakanud võõrandama talle kuuluvat vallas- või kinnisvara.<sup>41</sup> Pankrotiseaduse<sup>42</sup> (*edaspidi* PankrS) § 10 lg 2 p 3 kohaselt võib maksuhaldur esitada pankrotiavalduse tehingute tagasivõitmiseks või nt ärikeelu kohaldamiseks, kui võlgnik hävitab, peidab või raiskab oma vara või teeb raskeid juhtimisvigu, mille tagajärjel ta on muutunud maksejõuetuks, või on muul viisil tahtlikult põhjustanud oma maksejõuetuse. PankrS § 10 lg 2 p 3 kohaselt võib maksuhaldur pankrotiavalduse esitada sõltumata sellest, kas tema nõue on muutunud sissenõutavaks või mitte.

Täitetoimingute sooritamise vajaduse enne rahalise nõude või kohustuse määramist on tinginud puhtalt praktiline vajadus. Maksuhalduri jaoks on ehk liialt tavapärane, et peale maksumenetluse algatamist alustab maksukohustuslane enda maksejõuetuks muutmist ning antud säte on maksuhalduri jaoks oluline just seetõttu, et maksuhalduril oleks võimalik kohe põhjendatud kahtluse korral tegutseda, et seda vältida. Vara, mis on kontrollperioodil võõrandatud ja mis on võib-olla ka mitu korda jõudnud omanikku vahetada, siis sellise vara tagasivõitmise tõenäosus

---

<sup>38</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 166.

<sup>39</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 108.

<sup>40</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 169.

<sup>41</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 169.

<sup>42</sup> Pankrotiseadus. - RT I, 19.03.2019, 26.

on praktiliselt lootusetu. Kokkuvõtvalt öeldes, tähendab maksumenetluse käigus ennast maksevõimetuks muutnud isik riigile ainult lisakulusid. Lisaks liigsetele kulutustele tähendaks antud olukord ka seda, et tekib reaalne oht ühetaolise maksustamise põhimõtte rakendumisele maksuõiguses. Seepärast on vajalik, et maksuhalduril oleks võimalus täitetoiminguid sooritada enne maksuseadusest tuleneva rahalise nõude või kohustuse kindlaksmääramist.<sup>43</sup>

MKS § 136<sup>1</sup> lg 1 kohaselt täitetoimingute sooritamiseks enne rahalise nõude või kohustuse määramist tuleb maksuhalduri juhil või tema volitatud esindajal teha halduskohtule motiveeritud taotlus loa saamiseks, et sooritada MKS § 130 lg 1 p-des 1-5 sätestatud täitetoiminguid.

Lisaks sellele, et halduskohtule esitatud täitmist tagavate toimingute taotlus ehk eelaresti taotlus peab olema motiveeritud, tuleb selles märkida põhjendus, millest nähtub võimaliku maksukohustuse sissenõudmise oluline raskenemine või võimatus, maksukohustuse hinnanguline suurus, andmed tagatise kohta, mille esitamisel maksuhaldur lõpetab täitetoimingud.<sup>44</sup>

Täitetoimingute kohaldamine toimub ainult kohtu loal sellepärast, et kaitsta maksukohustuslast kui haldusõigussuhte nõrgemat poolt täitevvõimu omavoli eest ning lisaks on nii tagatud ka maksuhalduri otsuste sõltumatu kontroll.<sup>45</sup>

### 1.1.3. Tagastusnõude pantimine ja arestimine

MKS § 33 lg 1 kohaselt on tagastusnõue isiku õigus saada tagasi maksuhaldurile seaduses või haldusaktis ettenähtust suuremas summas tehtud makse ja rahalise kohustuse tasumisel või tasaarveldamisel tekkinud enammakse, sealhulgas enne kohustuse tasumise tähtpäeva tehtud makse.

Maksukohustuslase ettemaksukontol asuv summa kuulub maksukohustuslasele, isegi kui seaduse kohaselt on määratud mõneks ajaks piirangud selle kasutamisele.<sup>46</sup>

---

<sup>43</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 172.

<sup>44</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 172-173.

<sup>45</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 110.

<sup>46</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 68.



Tagastusnõuet on võimalik arestida ning selle võib täitemenetluse käigus pöörata sissenõuet nagu rahalisele nõudele (MKS § 34 lg 1). Täituri poolt rahalise nõude arestimine toimub vastavalt täitemenetluse seadustiku<sup>47</sup> (*edaspidi* TMS) §-s 64<sup>12</sup> sätestatule.<sup>48</sup>

Tagastusnõudele võib seadusega sätestatud korras seada ka pandi. Tagastusnõude pantimise kohta esitab maksukohustuslane maksuhaldurile kirjaliku teate, milles näidatakse pantija ja pandipidaja nimi ja aadress, panditava tagastusnõude liik ja suurus. Teatele kirjutavad alla pantija ja pandipidaja. Tagastusnõude pantimisele kohaldatakse varaliste õiguste pantimise sätteid (MKS § 34 lg 2).

#### 1.1.4. Sissenõudmine rahvusvahelise ametiabi korras

Majanduse globaliseerumise tõttu on kasvanud rahvusvahelises keskkonnas tegutsevate maksumaksjate hulk. Euroopa Liidu üheks eesmärgiks ongi olnud luua ühtne tarbimis- ja teeninduspiirkond, kus oleks töötajatel võimalik vabalt liikuda ning samuti oleks tagatud äriühingute asutamise vabadus.<sup>49</sup> Arvestades inimeste vaba liikumist<sup>50</sup>, mis on suurendanud maksude tasumisest kõrvale hoidumist<sup>51</sup>, on üha tavaprasem, et tasumata rahalisi nõudeid on vaja piiriülevalt sisse nõuda.<sup>52</sup> Haldusasutustel puuduvad aga volitused väljaspool oma riigi territooriumi maksude sissenõudmiseks ning seega üha enam on hakanud teiste riikide asutused paluma nende riigi territooriumil tekkinud võlgade sissenõudmiseks abi teiste riikide pädevatelt asutustelt.<sup>53</sup>

Rahvusvaheline abi maksude sissenõudmisel tagab erinevate riikide maksumaksjate võrdse kohtlemise ja aitab vähendada maksudest kõrvalehoidmist. Rahvusvahelise abi eesmärgiks on maksuvõla kättesaamine, kui maksukohustuslane ise ei viibi enam võla tekkimise liikmesriigis ning liikmesriigil endal puuduvad võimalused maksuvõla sissenõudmiseks.<sup>54</sup>

Rahvusvahelise ametiabi korras on Maksu- ja Tolliametil õigus sisse nõuda välisriigi maksuvõlgu välisriigi pädeva asutuse taotlusel. Samuti on Maksu- ja Tolliametil õigus esitada

---

<sup>47</sup> Täitemenetluse seadustik. - RT I, 19.03.2019, 15.

<sup>48</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 68.

<sup>49</sup> S. Adamson. Rahvusvahelise ametiabi osutamine maksuvõlgade sissenõudmisel. Inga Klausoni kommentaar. – EML ajakiri MaksuMaksja 2007/12, lk 21.

<sup>50</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 113.

<sup>51</sup> S. Adamson. (viide 45), lk 21.

<sup>52</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 113.

<sup>53</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 85.

<sup>54</sup> S. Adamson. (viide 45), lk 21.

pädevale välisriigi asutusele taotlusi Eestis kogutavate maksude sissenõudmiseks välisriigis.<sup>55</sup> Rahvusvaheline ametiabi osutamine toimub vastastikku Euroopa Liitu kuuluvate riikide ning riikide, kelle vahel on sõlmitud vastavasisuline välisleping vahel.<sup>56</sup> Eesti on sõlminud 47 riigiga<sup>57</sup> tulu- ja kapitalimaksudega topelt maksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingud.<sup>58</sup>

Maksude sissenõudmisel välisriigist lähtutakse põhimõttest, et teise riigi maksunõue kogutakse teises riigis kokku nii nagu tegemist oleks tema enda maksudega.<sup>59</sup> Nt kui Eesti esitab Rootsile rahvusvahelise ametiabi taotluse maksuvõla sissenõudmiseks, siis Rootsis tehakse seda vastavalt Rootsis kehtivatele õigusaktidele ning vastupidises olukorras jälgitaks Eestis kehtivaid õigusakte.

Maksu- ja Tolliamet saadab üldjuhul välisriikidesse teavet kõikide tulude kohta, mida vastava riigi residendid on Eestist saanud ja mille kohta Maksu- ja Tolliametil on ligipääs.<sup>60</sup>

Rahvusvahelise ametiabi osutamisega on seotud ka mõningad probleemid, mis võivad pärssida riikidevahelist koostööd:

- 1) maksuvõlgade sissenõudmisprotsess on riigiti erinevalt reguleeritud;
- 2) menetlustoimingute tähtaegade erinev pikkus liikmesriikides;
- 3) riigil, mis ei kuulu Euroopa Liitu, ei ole liitunud OECD ja Euroopa Nõukogu mitme poolse konventsiooniga või selle riigiga ei ole sõlmitud kahepoolset lepingut maksuvõlgade sissenõudmiseks, siis selle riigi maksuhalduril ei ole kohustust osutada Eestile rahvusvahelist ametiabi maksuvõlgade sissenõudmisel;
- 4) suurimaks probleemiks rahvusvahelise ametiabi osutamisel on aga see, et seoses isikute vaba liikumisega Euroopa Liidus, ei ole võimalik välja selgitada otsitava isiku tegelikku asukohta.<sup>61</sup>

---

<sup>55</sup> L. Lehis. (viide 33), lk 147.

<sup>56</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 85.

<sup>57</sup> Albaania, Ameerika Ühendriigid, Armeenia, Aserbaidžaan, Austria, Belgia, Bulgaaria, Gruusia, Hiina, Hispaania, Holland, Horvaatia, Iirimaa, Iisrael, Island, Itaalia, Kanada, Kasahstan, Kreeka, Leedu, Luksemburg, Lõuna-Korea, Läti, Makedoonia, Malta, Moldova, Man'i saar, Norra, Poola, Portugal, Prantsusmaa, Rootsi, Rumeenia, Saksamaa, Serbia, Singapur, Slovakkia, Sloveenia, Soome, Suurbritannia, Šveits, Taani, Tšehhi, Türgi, Ukraina, Ungari, Valgevene.

<sup>58</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 83.

<sup>59</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 113.

<sup>60</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 85.

<sup>61</sup> S. Adamson. (viide 45), lk 24.

MKS § 51<sup>1</sup> lg 5 kohaselt on Maksu- ja Tolliametil õigus keelduda rahvusvahelise ametiabi andmisest, kui taotletavat teavet ei ole võimalik hankida; taotletava teabe edastamine kahjustaks maksukohustuslase äri-, tootmis- või ametisaladust; taotletava teabe edastamine ohustaks Eesti riigi julgeolekut või kahjustaks avalikku korda või maksude, maksete ja teiste meetmetega seotud nõude sissenõudmise taotluses märgitud nõuete kogusumma jääb alla 1500 euro. Maksu- ja Tolliametil on kohustus põhjendada, mille alusel keeldutakse rahvusvahelise ametiabi andmisest ning sellest tuleb teavitada ka abi taotlenud riiki.<sup>62</sup>

Käesoleva magistritöö autor on seisukohal, et MKS sätestab maksuhaldurile väga selged piirid selles osas, millal ning kuidas peab maksuhalduri nõuete sissenõudmine toimuma. Maksude tasumine on kohustuslik kõigile ning isikud peavad sellest aru saama. Kui maksusummat ei ole võimalik etteantud tähtajaks tasuda, siis on võimalik paluda maksuvõla tasumise ajatamist ning maksta osade kaupa. Kui makssumma ei ole tähtpäevaks tasutud ning ajatamist ei ole ka palutud, siis maksuhalduril on kohustus rakendada sundi ning maksuvõlg sissenõuda. Maksuhaldur peab andma endast kõik, et maksukohustuslaselt maksuvõlg mõistliku aja jooksul kätte saada, kuid kui see ei õnnestu, siis alles seejärel saab maksuhaldur pöörduda kohtutäituri poole, algatada pankrotimenetlust vms. Eelnev on oluline sellepärast, et maksuhaldur ei tekitaks maksukohustuslasele, kui nendevahelises suhtes nõrgemale poolele, liigseid kulutusi, kui tegelikult oleks võimalik tulem saavutada isikule ka väiksemate kulutustega.<sup>63</sup> Kohtutäituri poolt tehtavad toimingud võlgade sissenõudmiseks on tasulised, kuid maksuhaldur ei võta tasu tema poolt tehtavate täitetoimingute eest. Lisaks eelnevale on maksuhalduril üldjuhul võimalik täitemenetlust läbi viia kiiremini, sest maksuhalduril on juba endal võlgniku kohta piisavalt teavet.<sup>64</sup> Autor on arvamisel, et praegune seadus annab maksuhaldurile piisavalt erinevaid võimalusi, kuidas maksuvõlga sundkorras sissenõuda, ei saa minna ka üleliia rangeks. Alati on neid, kes ei soovi makse tasuda ning teevad kõik selleks, et seda vältida ja maksuhaldur peab arvestama, et kõiki makse ei ole niikuinii võimalik sisse nõuda (nt 2018. a tasuti kokku 98,53% maksukohustustest).<sup>65</sup>

---

<sup>62</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 84.

<sup>63</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. (viide 12), lk 162.

<sup>64</sup> L. Lehis. (viide 33), lk 146.

<sup>65</sup> Maksu- ja Tolliameti arengukava 2017–2020: 2018. a kokkuvõte, lk 4.

## 1.2. Kolmanda isiku vastutus võõra maksukohustuse eest

### 1.2.1. Maksuvõla sissenõudmine vastutusmenetluses

Vastutusotsuse näol on tegemist maksuvõla sissenõudmisega kolmandalt isikult.<sup>66</sup> „Vastutusotsuse instituuti võib vaadelda kui riigi tulude kaitse mehhanismi. Kui puuduks alus kolmandalt isikult maksusummade sissenõudmiseks, võib riigil osa maksurahast jääda kätte saamata.“<sup>67</sup>

Juhatuse liikme solidaarne vastutus äriühingu maksuvõla eest on olemuselt aktsessoorne kõrvalkohustus, see tähendab, et kõrvalkohustuse kehtivuse eelduseks on põhikohustuse (maksuvõla) kehtivus ja kõrvalkohustus jagab põhikohustuse saatust.<sup>68</sup> Kui maksukohustuslase suhtes on maksuvõlg aegunud või kustutatud, siis ei saa kolmandalt isikult võlga sisse nõuda. Samuti lõpeb vastutuskohustus siis, kui maksukohustuslane likvideeritakse õigusjärgluseta (nt äriühing kustutatakse registrist kas likvideerimise tulemusena või sundlõpetamise korras).<sup>69</sup>

Riigikohus on oma 31. oktoober 2005 otsuses nr 3-3-1-41-05 (p 12, 13 ja 15) kokku võtnud äriühingu seadusliku esindaja kolm vastutuse eeldust. MKS § 96 lg-st 1, § 40 lg-st 1 ja § 8 lg-st 1 tuleneb, et juhatuse liikme vastutuse eeldused temalt maksuvõla sissenõudmisel on järgmised:

- 1) juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud oma kohustusi

MKS § 40 lg 1 kohaselt vastutab äriühingu seaduslik esindaja, tegevjuht või vara valitseja solidaarselt maksukohustuslasega tema maksuvõla eest, kui ta on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud maksuõiguslikke norme. MKS § 8 lg 1 sätestab seadusliku esindaja ja vara valitseja kohustused. Juriidilise või füüsilise isiku seaduslik esindaja on kohustatud korraldama esindatava MKS-ist ja maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegse ning täieliku täitmise. MKS § 8 lg 2 kohaselt peab aga seltsingu või muu juriidilise isiku staatust mitteomava isikuteühenduse tegevjuht või õigusvõimetu varakogumi valitseja korraldama ühenduse varaga või hallatava varakogumiga seotud MKS-ist ja

---

<sup>66</sup> RKHKo 3-3-1-41-05 p 12.

<sup>67</sup> H. Marrandi. Äriühingu juhatuse liikme vastutus maksuvõla eest. MaksuMaksja 2007/5, lk 43.

<sup>68</sup> RKHKo 3-3-1-75-09 p 9.

<sup>69</sup> L. Lehis. (viide 33), lk 100.

maksuseadusest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegse ja täieliku täitmise. Eelnevast tulenevalt võime öelda, et MKS-is on seadusliku esindaja mõiste seotud juriidilise isiku kohustuste täitmise ja tegevjuhi ja vara valitseja mõiste on seotud seltsingu või muu juriidilise isiku staatust mitteomava isikuteühendusega.

Juriidilisel isikul on vajalik organite olemasolu õiguskäibes osalemiseks ning selleks vajaliku tahte kujundamiseks.<sup>70</sup> Tsiviilseadustiku üldosa seadus<sup>71</sup> (*edaspidi* TsÜS) § 31 lg 1 ja 2 sätestab aga juriidilise isiku organid ning nendeks on üldkoosolek, nõukogu ja juhatus. Juriidilisel isikul võivad eelpoolnimetatud organite asemel olla ka teised organid või mõned lisaorganid, kuid need peavad olema sätestatud konkreetse juriidilise isiku liigi kohta käiva seadusega.<sup>72</sup> TsÜS § 34 lg 1 kohaselt loetakse juriidilise isiku juhatus või seda asendav organ suhetes teiste isikutega juriidilise isiku seaduslikuks esindajaks. Eelnevast tulenevalt võime öelda, et MKS kohaselt saab juriidilise isiku vastutusotsuse adressaadiks olla juriidilise isiku esindusorgan ehk juhatuse liige. Teiste organite liikmed saavad vastutusotsuse adressaadiks olla ainult siis, kui nad on juhatuse liiget asendavaks organiks.<sup>73</sup>

MKS § 40 lg 1 kohaselt, kui äriühingu seaduslik esindaja rikub tahtlikult või raskest hooletusest MKS §-s 8 nimetatud kohustusi, vastutab ta selle tõttu tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega. MKS § 40 lg 3 lisab, kui äriühingul on mitu juhatuse liiget, siis vastutavad nad äriühingu kohustuste eest solidaarselt. Võlaõigusseadus<sup>74</sup> (*edaspidi* VÕS) § 65 lg 1 kohaselt, kui mitu isikut peavad täitma kohustuse solidaarselt (solidaarvõlgnikud), võib võlausaldaja nõuda kohustuse täielikku või osalist täitmist kõigilt võlgnikelt ühiselt või igähelt või mõnelt neist. Seadusest ei tulene, missugustele kriteeriumitele maksuhaldur peaks tuginema, et välja selgitada, millisele juhatuse liikmele tuleks teha vastutusotsus. Maksuhaldur eelistab praktikas likviidsema varaga juhatuse liiget vähemlikviidsele, samuti kohalikku füüsilist isikut välismaal resideeruvale.<sup>75</sup>

Solidaarse vastutuse korral on maksuhalduril õigus valida, kas nõuda võlg sisse kõigilt juhatuse liikmetelt ühiselt või igalt juhatuse liikmelt eraldi. Juhatuse liikmete solidaarne vastutus on

---

<sup>70</sup> K. Saare. Eraõigusliku juriidilise isiku organi liikmete õigussuhted. *Juridica* 2010/7, lk 482.

<sup>71</sup> Tsiviilseadustiku üldosa seadus. - RT I, 30.01.2018, 6.

<sup>72</sup> K. Saare. (viide 66), lk 482.

<sup>73</sup> K. Lorents. Vastutusotsus. Juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla eest. *Magistritöö. Juhendajad V. Lopman, E. Uustalu*. Tartu: Tartu Ülikool 2012, lk 18.

<sup>74</sup> Võlaõigusseadus. - RT I, 20.02.2019, 8.

<sup>75</sup> K. Lorents, V. Lopman. Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest. *Juridica* 2013/2, lk 120.

maksuhaldurile oluline just seetõttu, et siis on võimalik maksuvõlga efektiivsemalt ja kiiremalt sisse nõuda.<sup>76</sup>

Kui üks või rohkem solidaarvõlgnikku rahuldab võlgniku nõude, siis muutuvad oluliseks solidaarvõlgnike omavahelised suhted. Juhatuse liikmete omavahelise sisesuhte eesmärgiks on välja selgitada, kes juhatuse liikmetest ja millises ulatuses lõppastmes võlgniku nõude eest vastutavad.<sup>77</sup> Seega on lisaks maksuhaldurile ka juhatuse liikmetele endale vajalik solidaarvõlgnike omavahelise suhte regulatsioon, mis neid kaitseb ja aitab.

Juhatuse liikme rikkumise tuvastamisel tuleb edasi analüüsida juhatuse liikme süüd. MKS § 40 lg 1 kohaselt peab seaduslik esindaja olema rikkunud oma MKS §-s 8 sätestatud kohustusi tahtlikult või raskest hooletusest. Vastutuse kohaldamise aluse näitamiseks tuleb maksuhalduril tuvastada, kas juhatuse liige on oma kohustusi rikkunud süüliselt ja milline on juhatuse liikme süü vorm. Vastutuse kohaldamise aluse näitamine tähendab aga seda, et vastutusotsuses tuleb motiveerida, mis põhjusel maksuhaldur asus seisukohale, et juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud oma kohustusi.<sup>78</sup>

Mõisteid "raske hooletus" ega "tahtlus" maksukorralduse seadus ega maksuseadused ei selgita<sup>79</sup>, kuid 01.07.2013 jõustus MKS muudatus ning § 40 lg 4 kohaselt lähtutakse tahtluse ja raske hooletuse tuvastamisel VÕS § 104 lg-tes 3 – 5 sätestatust. VÕS § 104 lgtes 4 ja 5 on rasket hooletust defineeritud kui käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmist ja tahtlust kui õigusvastase tagajärje soovimist võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel. Riigikohus on leidnud, et süü vormid "tahtlus" ja "hooletus" ning selle eriliik "raske hooletus" iseloomustavad õigusrikkumise raskusastet ning sobivad seetõttu seadusliku esindaja vastutust piiravate või õigustavate kriteeriumitena vastutusotsuse tegemisel. Antud juhul tuleb rõhutada seda, et tahtlus on seotud eeskätt subjektiivsete tunnustega – teadlikkus käitumise õigusvastasusest ja sellise tagajärje soovimine, hooletus aga valdavalt objektiivsete tunnustega – kohaste nõuete mittejärgimisega.<sup>80</sup>

---

<sup>76</sup> K. Lorents. (viide 68), lk 56.

<sup>77</sup> P. Varul., I. Kull., V. Kõve., M. Käerdi., K. Sein. Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2016, § 65 kommentaarid lk 334 p 4.4.

<sup>78</sup> RKHKo 3-3-1-23-12 p 11.2.

<sup>79</sup> RKHKo 3-3-1-23-12 p 14.

<sup>80</sup> RKHKo 3-3-1-23-12 p 14.

Riigikohus on oma 31. oktoober 2005 lahendi 3-3-1-41-05 p-s nr 15 leidnud, et maksuhalduril on kohustus tuvastada vastutusotsuses juhatuse liikme süü ning seega ei saa tekkida olukord, kus juhatuse liikmed peaksid ise tõendama, et nad ei ole süüdi.

Vastutuskohustuse tekkimisel on juhatuse liikme süü vorm oluline lähtudes kolmest aspektist.<sup>81</sup> Esimene oluline aspekt on see, et kerge hooletus ei too kaasa juhatuse liikme vastutust ning seega on suur koormus just raske hooletuse tuvastamisel ja motiveerimisel.<sup>82</sup> Süü puudumine või raske hooletus on sellistel juhtumitel, kus rikutud on ebaselget või mitmeti tõlgendatavat maksunormi või reeglit, mille osas on maksuhalduri praktika jäänud ebaselgeks või praktika puudub. Süü peaks olema välistatud ka sellistel juhtumitel, kui maksuhaldur on andnud maksukohustuslasele ebaselge või lausa eksliku selgituse mingi konkreetse sätte kohta või kui Eesti või Euroopa Kohtu praktikas esineb vastuolu mingite küsimuste osas.<sup>83</sup>

Teine oluline aspekt süü vormi tuvastamise kohta on, „juhatuse liikme süü on individuaalne, s.t 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.“<sup>84</sup> Vastutusmenetluses tuleb seega välja selgitada, kui äriühingul on mitu juhatuse liiget, siis milline on iga juhatuse liikme kohustuse rikkumine ja süü. Oluline on aga antud asja juures märkida, et arvestades senist kohtupraktikat, siis arvestatakse juhatuse liikmete vahelist ülesannete jaotamist kui süüd vähendavat asjaolu väga piiratud ulatuses. Tallinna Ringkonnakohus on oma 22. veebruar 2012 otsuse nr 3-11-2679 leidnud, et „/.../ kui üks juhtorgani liige lähtub üksnes organisisesest kohustuste jagamise kokkuleppest ega huvitu üldse teiste liikmete tegevusest, jättes neile piiramatu tegutsemisvabaduse, siis ei ole ka see üks liige täitnud oma kohustusi nõuetekohaselt, kui teised liikmed tegutsevad ebaseaduslikult. Juhatuse liikme kohustus on organiseerida äriühingu töö selliselt, et ettevõtja tegevus vastaks õigusaktides sätestatud nõuetele, ning mõistlik juhatuse liige peab pidevalt täitma teiste juhatuse liikmete, alluvate töötajate juhendamise ja kontrollimise kohustust, et oleks välditud kolmandate isikute kahjustamine.“<sup>85</sup>

Kolmas oluline aspekt süü vormi tuvastamisel on, kas maksusumma määramise aegumistähtaeg vastutusotsuse koostamisel on kolm või viis aastat. Üldine aegumistähtaeg on kolm aastat, kuid tahtluse korral viis aastat (MKS § 98 lg 1).

---

<sup>81</sup> K. Lorents, V. Lopman. (viide 69), lk 121.

<sup>82</sup> RKHKo 3-3-1-41-05 p 13.

<sup>83</sup> K. Lorents, V. Lopman. (viide 69), lk 121.

<sup>84</sup> RKHKo 3-3-1-41-05 p 13.

<sup>85</sup> TlnHKo 3-11-2679.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et süü tuvastamine on vastutusotsuse koostamisel äärmiselt oluline, sest süü puudumine tähendab vastutusmenetluse lõppemist. Samas tunnistavad ka meie kohtud, et süü tuvastamine on praktikas väga keeruline, sest vastutusotsuse aluseks oleva süü hindamisel tuleb sageli lähtuda tõendite kogumist ja "elulise usutavuse" kriteeriumist.<sup>86</sup>

- 2) rikutud on kohustust tagada maksukorralduse seadusest ja maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegne ja täielik täitmine

Vastutusotsuse tegemisel on kõige problemaatilisemaks ja ka kõige olulisemaks asjaoluks tuvastada juhatuse liikme kohustuste rikkumine.<sup>87</sup> Kui äriühingul on tekkinud maksuvõlg, siis see ei tähenda koheselt seda, et seaduslikul esindajal on tekkinud vastutuskohustus ning seaduslik esindaja on rikkunud oma kohustuste täitmise nõuet. MKS § 40 lg 1 ja § 8 lg 1 kohaselt tekib seaduslikul esindajal vastutus MKS-is ja teistes maksuseadustes sätestatud rahaliste ja mitterahaliste kohustuste rikkumise tagajärjel. Rahalised kohustused on näiteks erinevate maksude tasumise kohustus ja intresside tasumise kohustus ning mitterahalisteks kohustusteks deklaratsioonide esitamise kohustus, Maksu- ja Tolliametiga suhtlemise kohustus ning dokumentide säilitamise kohustus.

- 3) sellise kohustuse rikkumise tõttu on tekkinud maksuvõlg

Juhatusel on vastutus vastutusotsuse alusel ei teki koheselt sellest, et isik on äriühingu juhatuse liige ja äriühingul on tekkinud maksuvõlg.<sup>88</sup> Riigikohus on oma lahendites öelnud, et äriühingu seaduslik esindaja vastutab MKS § 96 lg-st 1, § 40 lg-st 1 ja § 8 lg-st 1 tulenevalt selliste MKS-ist ja teistest maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tahtlikult või raskest hooletusest täitmata jätmise eest, mille tagajärjel on äriühingul tekkinud maksuvõlg. Vastutuskohustusel on kahjuhüvituslik iseloom ning seega peab kohustuse rikkumise ja riigile tekkinud kahju vahel olema põhjuslik seos.<sup>89</sup> VÕS § 127 lg 4 kohaselt 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).

---

<sup>86</sup> RKHKo 3-3-1-23-12 p 20.

<sup>87</sup> T. Tiivel. Äriühingu juhtorgani liikme hoolekohustus. *Juridica* 2005/9, lk 624.

<sup>88</sup> T. Grauberg. Juriidilise isiku juhatuse liikme vastutus maksuvõla eest. Bakalaureusetöö. Juhendaja L. Lehis. Tartu: Tartu Ülikool 2006, lk 18.

<sup>89</sup> K. Lorents, V. Lopman. (viide 69), lk 124.



Vastutusmenetluses tuleb tõendada, et maksuvõlg on tekkinud just juhatuse liikme rikkumise tõttu ning mitte mõnel muul põhjusel. Riigikohus on oma 10. detsember 2003 otsuse nr 3-2-1-125-03 p-s 27 leidnud, et „õigusrikkumise ja kahju vahel esineb põhjuslik seos, kui kahju poleks ilma õigusrikkumiseta saanud tekkida. Põhjusliku seose tuvastamisel lähtutakse põhimõttest, mille järgi ajaliselt eelnev sündmus on hilisema sündmuse põhjuseks siis, kui ilma esimeseta poleks teist saanud.“ Riigikohus on võtnud juhatuse liikme poolt tekitatud kahju osas seisukoha, et võlausaldaja kohustuseks on tõendada, et juhatuse liige on see, kes on äriühingu ees oma kohustusi rikkunud ning võlausaldaja kahju on põhjuslikus seoses juhatuse liikme kohustuse rikkumisega. Juhatuse liige peab aga tõendama, et ei ole kohustuste rikkumises süüdi, et pääseda vastutusest.<sup>90</sup>

Riigikohus on öelnud, et vastutusotsust ei saa teha sellise maksuvõla osas, mis on tekkinud etteheidetavast käitumisest varem või muudel põhjustel.<sup>91</sup> Ka MKS § 40 lg 1 sätestab, et vastutusotsuse saab seaduslikule esindajale teha vaid siis, kui maksuvõlg on tekkinud tema õigusvastase käitumise tõttu.

Solidaarvastutusega võib praktikas tekkida erinevaid probleeme. Näiteks juhatuse liikmed võivad proovida vastutusest vabaneda tuginedes omavahelise tööjaotusele, maksuhaldur saab valida, millisele juhatuse liikmele teeb vastutusotsuse ja seda nii, et teiste juhatuse liikmete osas seisukohta ei võta ning maksuhaldur võib jõuda maksumenetluse käigus järeldusele, et juhatuse liikmete süü vorm on erinev ning mõnel juhatuse liikmel puudub üldse süü.<sup>92</sup>

Käesoleva magistritöö autor on seisukohal, et vastutusotsuse instituut Eesti õiguses on vajalik. Äriühing peaks suutma tasuda ise oma maksuvõlgu, kuid erinevatel põhjustel ei pruugi see olla võimalik. Seetõttu on oluline maksude sissenõudmise võimalikkus äriühingu seaduslikult esindajalt. See annab riigile juurde ühe lisavõimaluse kätte saada maksuvõlg, mida muidu ei oleks võimalik ehk kätte saada. Oluline on siin tähele panna, et seaduslik esindaja ei vastuta automaatselt äriühinguga maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega. Riigikohus on välja toonud konkreetsed seadusliku esindaja vastutuse eelduse alused, mida on juba eelpool analüüsitud.

---

<sup>90</sup> RKTko 3-2-1-79-05 p 11.

<sup>91</sup> RKHko 3-3-1-23-12 p 26.

<sup>92</sup> K. Lorents. (viide 68), lk-d 57-58.

Vastutusotsuse vajalikkust kinnitab autori hinnangul ka see, et maksuhalduri poolt väljastatud vastutusotsuse arv suureneb iga aastaga.

Tabel 1. Viimaste aastate vastutusotsuste statistika.

Aasta	Vastutusotsuste arv	Maksukohustuse summa kokku
2018	101	11,3 miljonit eurot <sup>93</sup>
2016	78	4,3 miljonit eurot <sup>94</sup>
2015	77	32 miljonit eurot <sup>95</sup>
2014	58	1,6 miljonit eurot <sup>96</sup>
2013	12	-

Vastutusotsus on oma olemuselt vajalik riigile maksutulude kättesaamiseks, kuid selle tõendamine võib osutuda keeruliseks. Maksuhalduril on kohustus tuvastada juhatuse liikme kohustuse rikkumine. Juhatuse liige peab kohustust rikkudes olema käitunud raske hooletusega või tahtlikult. Kui äriühingul on mitu juhatuse liiget, tuleb tuvastada iga juhatuse liikme individuaalne süü. Kui iga juhatuse liikme süü on tuvastatud, tuleb tuvastada süülise kohustuse rikkumise ja tekkinud kahju omavaheline seos. Arvestama peab, et vastutusotsusega saab sissenõuda sellist maksuvõlga, mis on veel kehtiv ja mille sissenõudmine maksukohustuslaselt on ebaõnnestunud. Vastutusotsusega võib olla keeruline tõendada süü vormi. Ka Riigikohus on varasemalt öelnud, et süü tuvastamine on oma olemuselt keeruline, sageli tuleb süü vormi hinnata tõendite kogumis ja „elulise usutavuse“ kriteeriumist lähtudes.<sup>97</sup>

### 1.2.2. Vastutusotsus ja kuriteoga saadud vara konfiskeerimine

Käesoleva töö autor on seisukohal, et vastutusotsuse teema juures tuleks tähelepanu juhtida ka sellele, kui isikule on koostatud vastutusotsus ja kriminaalmenetluses on konfiskeeritud isiku vara, siis ei tohi kindlasti tekkida majanduslikku topeltmaksustamist. Riigikohus on öelnud, „majandusliku topeltmaksustamisega on tegemist juhtudel, kus juriidiliselt on küll maksumaksjateks erinevad subjektid, kuid tegelikult maksustatakse ühte ja sama maksuobjekti mitu korda ning seetõttu avaldub maksukoormuse tegelik mõju mitmekordsena.“<sup>98</sup>

<sup>93</sup> Maksu- ja Tolliameti arengukava 2017–2020: 2018. a kokkuvõte, lk 4.

<sup>94</sup> Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013–2016: 2016. a kokkuvõte, lk 3.

<sup>95</sup> Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013–2016: 2015. a kokkuvõte, lk 3.

<sup>96</sup> Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013–2016: 2014. a kokkuvõte, lk 2.

<sup>97</sup> RKHKo 3-3-1-23-12 p 20.

<sup>98</sup> RKHKo 3-3-1-33-12 p 19.

Topeltmaksustamine on vastuolus maksuõiguse üldpõhimõtetega, kuid seda võib rakendada ainult erandlikel asjaoludel ja kui see on seaduses selgesõnaliselt sätestatud.<sup>99</sup>

Ainult vastutusotsuse tegemine või isikult konfiskeerimise asendamise korras rahasumma väljamõistmine ei anna piisavalt kinnitust, et vastutusotsusega või konfiskeerimise asendamise korras välja nõutud summad isiku poolt ära makstakse. Riigil ei ole lubatud nõuda isikult samadest faktilistest asjaoludest tuleneva rahalise kohustuse topelt täitmist. Selline käitumine rikuks nii isiku põhiseadusest tulenevaid õigusi ning täitemenetluse toimingutega võivad kaasneda ka muud isiku õigusi puutuvad riived. Riigikohus on jõudnud seisukohale, et „isiku õiguste rikkumise vältimiseks tuleb seadusandjal kehtestada regulatsioon, mis väldiks samadest asjaoludest tulenevate topelt nõuete tekkimist või rahalise nõude puhul nii maksumenetluses tehtud otsus(t)e kui ka kriminaalasjas tehtud kohtuotsuse paralleelset täitmisele pööramist ja mõlema nõude osas täitemenetluse alustamist. Täitemenetluse puhul tuleb järgida konkreetse menetlusliigi otsuste täitmisele pööramise tähtaegu ja aegumise regulatsiooni. Sõltumata sellest, millises menetluses esitatud nõude katteks raha laekub, tuleb maksuhalduril korrigeerida maksuarvestust ning täitemenetluses laekunud summade jagamisel tuleb riigil vajaduse korral arvestada maksusumma jagunemist riigi ja kohaliku omavalitsuse vahel.“<sup>100</sup>

Eelpool nimetatud regulatsiooni meie õiguses aga veel kehtestatud ei ole. Vajaliku regulatsiooni puudumine ei tähenda aga seda, et isikul on kohustus tasuda nii vastutusotsusega kui ka kriminaalmenetluses tehtud otsusega, mille faktilised asjaolud kattuvad, määratud nõuded.

Kuni 31.12.2018 kehtinud MKS § 114 lg 3 kohaselt võis riiklike maksude maksuhaldur maksukohustuslase põhjendatud kirjalikul taotlusel kustutada tema maksuvõla, kui selle sissenõudmine oli ebaõiglane maksukohustuslasest mitteolenevate asjaolude tõttu. Alates 01.01.2019 MKS § 114 lg 3 sõnastus veidi muutus ning nüüd võib maksuhaldur lisaks maksukohustuslase põhjendatud kirjalikule taotlusele kustutada isiku maksuvõla erandjuhul ka omal algatusel.

Juhul kui, isik on nt vastutusotsusega määratud summa tasunud ja isiku osas on tehtud ka kriminaalmenetluses otsus, mille faktilised asjaolud kattuvad vastutusmenetluse asjaoludega, siis tuleb vastutusotsuse alusel tasutud summa võrra vähendada ka kriminaalmenetluses määratud summat.

---

<sup>99</sup> RKHKo 3-3-1-56-05 p 15.

<sup>100</sup> RKHKo 3-3-1-6-16 p 16.

Seoses vara konfiskeerimisega tõusetub veel üks oluline asjaolu. Kas on õiguspärane arvestada maksuintressi ajavahemiku eest, mis kestab raha arestimisest (isikult arestitakse tema maksukohustusest suurem summa) süüditunnistava kohtuotsuse jõustumiseni?

Kriminaalmenetluse seadustik<sup>101</sup> (*edaspidi* KrMS) § 142 lg 1 kohaselt on vara arestimise eesmärgiks tsiviilhagi, avalik-õigusliku nõudeavalduse, konfiskeerimise või selle asendamise ja varalise karistuse tagamine. Riigikohus on öelnud, et kriminaalmenetluses tuleb tagada arestitud vara säilimine. Aresti eesmärgiks ja lõppetulemuseks on maksukohustuse täitmise tagamine. Aresti korral on välistatud maksmata maksusumma kasutamine maksukohustuslase poolt.<sup>102</sup>

Maksuintress sarnaneb oma eesmärkidelt nii eraõiguslikes suhetes rakendatavale intressile kui ka viivitusintressile. Riik peab kaitsma oma varalisi huvisid ning kui maksukohustuslane ei tasu maksusummat tähtaegselt, tuleb viivitamise eest maksta hüvitist. Maksuintressi eesmärgiga tagatakse ka see, et maksukohustuslasel ei tekiks maksu tähtaegsest tasumata jätmisest likviidsuseelist võrreldes oma maksukohustusi õiguspäraselt täitvate isikutega. Intressil on ka motiveeriv eesmärk – maksumaksjad peavad oma kohustusi täitma õigeaegselt.<sup>103</sup> Kui isiku vara on maksukohustuse täitmise tagamiseks arestitud, ei saa maksuintress täies mahus täita oma eesmärke.<sup>104</sup> MKS § 114 lg 3 kohaselt võib maksukohustuslane esitada ise taotluse intressinõude kustutamiseks või võib maksuhaldur seda teha oma algatusel. Kuigi eelpool nimetatud säte annab maksuhaldurile ulatusliku kaalutusõiguse, siis sellisel näite puhul on maksuhalduri kaalutusruum oluliselt vähenenud, sest vara arestimise tõttu langes suures osas ära ka intressi arvestamise eesmärk.<sup>105</sup>

Arvestades seda, et MKS § 114 lg 3 kohaselt peab maksuhaldur talle teadaolevaid erandlikke asjaolusid arvesse võtma omal algatusel, siis kehtiva õiguse kohaselt on niisuguste asjaoludega arvestamine intressinõude tegemise materiaalse õiguspärasuse osaks. Seega on erandlikes olukordades intressinõude määramisel muutunud olulisemaks ka MKS § 13 lg-s 1 sätestatud ärakuulamisõiguse tagamine.<sup>106</sup>

---

<sup>101</sup> Kriminaalmenetluse seadustik. - RT I, 13.03.2019, 7.

<sup>102</sup> RKHKo 3-16-2514 p 15.

<sup>103</sup> RPKKo 3-4-1-15-16 p 110.

<sup>104</sup> RKHKo 3-16-2514 p 15.

<sup>105</sup> RKHKo 3-16-2514 p 18.

<sup>106</sup> RKHKo 3-16-2514 p 19.

### 1.2.3. Tegelik juhi vastutus maksuvõla eest

Enne 01.01.2019 kehtinud MKS-i ei olnud võimalik maksuvõlga sisse nõuda isikult, kes tegelikult juhtis äriühingu tegevust, kuid ei olnud äriseadustiku mõttes juriidilise isiku seaduslik esindaja. Alates 2019. a algusest on MKS § 40 lg-s 1<sup>1</sup> sätestatud, kui MKS §-s 8 nimetatud kohustuste täitmise üle on tegelik võim füüsilisel isikul, kes ei ole maksukohustuslase seaduslik esindaja, tegevjuht ega vara valitseja, kuid kelle tahtlik tegevus põhjustab maksuvõla, vastutab ta tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega. Tegelik juhi vastutus on oma olemuselt sarnane juhatuseliikme vastutusega.<sup>107</sup>

Riigikohus on juba aastal 2003 oma lahendis<sup>108</sup> öelnud, et lisaks äriseadustikus sätestatud juriidilise isiku seaduslikule esindajale tuleb analüüsida ka nende isikute tegevust, kes on tegelikult tegelenud äriühingu juhtimise ja mõjutamisega. Riigikohus on asunud seisukohale, et kui piirduakse ainult äriseadustikus märgitud vastutavate isikute ringi kindlaksmääramisega, aktsepteeritakse kaudselt ka õigusrikkumist.

MKS § 40 lg 1 kohaselt vastutab seaduslik esindaja, tegevjuht või vara valitseja tahtlikult või raskest hooletusest tekkinud maksuvõla eest, kuid MKS § 40 lg 1<sup>1</sup> kohaselt vastutab tegelik juht ainult tahtliku tegevuse tagajärjel tekkinud maksuvõla eest. Selline vahetegu on vajalik, et maksuhalduril ei oleks võimalik liiga kergekäeliselt väljastada vastutusotsuseid isikutele, kes on mingilgi määral äriühinguga seotud ning samuti on leitud, et ei ole mõistlik kehtestada regulatsiooni, mille kohaselt äriühinguga seotud isikud (nt raamatupidaja, osanikud) ei mõista, milline tegevus täpselt võib neile kaasa tuua vastutuse äriühingu maksuvõla eest.<sup>109</sup>

Tahtluse vormi võib olla keeruline tõendada. Riigikohus on öelnud, et „/.../ vastutusotsuse aluseks oleva süü hindamisel tuleb sageli lähtuda tõendite, mõnikord üksnes kaudsete, ja asjaolude kogumist ning "elulise usutavuse" kriteeriumist.“<sup>110</sup>

Äriühingu tegeliku juhi vastutuse tekitamisega soovitakse saavutada olukord, kus tegelik juht vastutab tahtlikult tekitatud maksuvõla eest haldusmenetluses juhatuse liikmega samadel alustel

---

<sup>107</sup> Vabariigi Valitsuse 22.08.2018 algatatud maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (675 SE), lk 9.

<sup>108</sup> RKKKo 3-1-1-12-03 p 9.3.

<sup>109</sup> Vabariigi Valitsuse 22.08.2018 algatatud maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 101), lk 9.

<sup>110</sup> RKHKo 3-3-1-17-13 p 16.

ja ulatuses. Seaduse muutmisega taheti maksuvõlgade eest vastutavate isikute ring muuta selgemaks ning keerulisemaks peaks muutuma aga olukord, kus äriühingu ülesannete formaalse edastamise kaudu tekitatakse olukord, kus puuduvad vastutavad isikud.<sup>111</sup>

Maksuhalduril tuleb ette selliseid juhtumeid, kus juhatuse liikme kanne äriregistris on puhtalt formaalne ehk sellel isikul puudub igasugune huvi ja võimekus tegeleda juhatuse liikme seadusest tulenevate ülesannetega, nad on varatud ning neil ei ole ülevaadet äriühingu tegevusest. Tegelikult kasusaajaks ja äriühingu tegevuse organiseerijaks on sellisel juhul keegi teine, kes soovib oma isikut varjata ning tekitada maksukahju. Isikliku kasu saamine pettuse tagajärjel võib olla üheks asjaoluks, mis kinnitab tegeliku võimu olemasolu ja seadusega määratud kohustuste tahtlikku rikkumist. Kuna kasu saamise tõendamise menetluses muutub ilmselt liiga keeruliseks, kui mitte öelda, et võimatuks, siis ei ole kasu saamise tõendamise ka maksuhalduri kohustus. Kui menetluse käigus tulevad välja asjaolud, mis viitavad isiklikule kasule, siis ei tohi neid kindlasti jätta tähelepanuta. Seadusandja mõnab, et haldusmenetluses ei pruugi olla võimalusi välja selgitada, millistel motiividel või kelle kaudu üldse pettus tegelikult toime pandi, seega ei saa luua ka eeldust, et tegeliku juhi vastutusele võtmise üheks aluseks peaks olema tema kasu saamise tuvastamine.<sup>112</sup>

Seletuskirja kohaselt tegelik võim MKS § 8 nimetatud kohustuste täitmise üle tähendab seda, et keegi füüsiline isik, kas seadusliku esindaja kõrval või üldse tema asemel, kontrollib siis kas osaliselt või täielikult äriühingu tehinguid. Tegelikule juhile saab ette heita konkreetse maksuseaduse tahtlikku rikkumist, olgu selleks siis deklareerimiskohustuse, tasumiskohustuse või tagamiskohustuse rikkumine. Tegelik juhi vastutuse toomisega seadusesse jäävad siiski maksukohustuse tagajateks äriühingu juhatuse liikmed. Tegelik juhi tegevust tuleb kontrollida läbi seadusliku esindaja tegevuse. Maksuhalduri ülesandeks on kindlaks määrata ja välja selgitada ühingu tegeliku juhi ja tema tegevuse ulatus ja seda arvestades tema tegelikku funktsiooni ja mõjuvõimu maksuseadustes ette nähtud kohustuste täitmise üle. Võime öelda, et isik omab tegelikku võimu äriühingu üle, kui ta realselt ning sisuliselt kontrollib MKS §-s 8 sätestatud kohustuste täitmist.<sup>113</sup>

---

<sup>111</sup> Vabariigi Valitsuse 22.08.2018 algatatud maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 101), lk 9.

<sup>112</sup> Vabariigi Valitsuse 22.08.2018 algatatud maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 101), lk 30-31.

<sup>113</sup> Vabariigi Valitsuse 22.08.2018 algatatud maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 101), lk 31.

Tegelikule juhile tehtav vastutusotsus peab vastama MKS § 8 lg 1, MKS § 40 lg 1 ja MKS § 96 sätestatud eeldustele täpselt nagu seaduslikule esindajale tehtav vastutusotsus. Nagu juba eelpool öeldud, siis ainus erinevus seisneb selles, et tegeliku juhi puhul peab olema tahtlik tegevus. Vastutusotsuse tegemist on lähemalt analüüsitud käesoleva töö p-s 1.2.1.

Magistritöö autor on seisukohal, ei ole põhjendatud, et juhatuse liige vastutab nii tahtlikult kui ka raskest hooletusest tekkinud maksuvõla eest aga tegelik juht vastutab ainult tahtliku tegevuse eest. Juhatuse liige ja tegelik juht omavad mõlemad äriühingu üle kontrolli ja otsustusõigust ning täidavad põhimõtteliselt samu ülesandeid ning seega ei ole põhjendatud süü vormi erinev käsitlus nende isikute puhul. Ka seadusandja on ise öelnud, et tegeliku juhi ja juhatuse liikme õiguste ja kohustuste reguleerimine peaks toimuma samadel alustel. Eelnevast tulenevalt peaks ka tegelik juht vastutama mitte ainult tahtliku tegevuse eest, vaid ka raske hooletuse korral.

Praeguseks hetkeks ei ole jõustunud mitte ühtegi kohtulahendit, mis käsitleks tegeliku juhi regulatsiooni. Tulevik näitab, kuidas saavad kohtud hakkama tegeliku juhi määratlemisega ja „tegelik võim“ mõiste sisustamisega. Kuna ka tahtluse tõendamine on keeruline, siis on autor arvamisel, et tegeliku juhi vastutuse regulatsiooni oleks kõige mõistlikum kasutada nende rikkumiste korral, mille summa jääb alla 40 000 euro. Karistusseadustiku<sup>114</sup> (*edaspidi* KarS) § 12<sup>1</sup> lg 2 kohaselt on suure kahjuga tegemist siis, kui rikkumise summa ületab 40 000 eurot. KarS § 389<sup>1</sup> lg 1 kohaselt on maksualase süüteoga tegemist juhul, kui rikkumise summa on vähemalt 40 000 eurot või enam. Kui summa mõttes on kuriteokoosseis täidetud, oleks selliste juhtumite puhul mõistlikum asja menetleda mitte haldusmenetluse vaid kriminaalmenetluses avalik-õigusliku nõudeavaldusega. Ka seadusandja ise möönab, et haldusmenetluse raames on suhteliselt keeruline välja selgitada pettuse motiive ja seda, kelle kaudu pettus on üldse toime pandud. Kriminaalmenetluses oleks oluliselt lihtsam selliste asjaolude väljaselgitamine, sest tõendite kogumiseks on oluliselt laiemad võimalused (nt jälitustoimingud, agentide kasutamine jne). Ning lisaks isikute kriminaalmenetluses süüditunnistamisele, saab kannatanu esitada avalik-õigusliku nõudeavalduse rahalise kahju nõude kohta. Seadusandja on öelnud, et vastutusmenetluse sihtrühmaks on umbes 5% maksukohustuslastest, mille juhatuse liikmed, tegelikud juhid ja muud kolmandad isikud on oma tahtliku tegevusega tekitanud äriühingu maksejõuetuse. Nendest üksikud on sellised isikud, kes kontrollivad äriühingut eelkõige faktiliselt.<sup>115</sup>

---

<sup>114</sup> Karistusseadustik. - RT I, 13.03.2019, 77.

<sup>115</sup> Vabariigi Valitsuse 22.08.2018 algatatud maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 101), lk 71.

#### 1.2.4. Maksualase kuriteo toimepanemise eest süüdimõistetud kolmanda isiku vastutus

MKS § 41 näeb ette vastutuse isikule, kes maksuõigusrikkumise tagajärjel on tekitanud äriühingule maksuvõla. See isik vastutab tema poolt toime pandud kuriteo tagajärjel tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega. Seda sätet rakendatakse siis, kui maksmaksja ja süüdimõistetud isikud ei kattu (nt juriidilise isiku juhatuse liige mõistetakse süüdi juriidilise isiku kasuks toime pandud kuriteos).<sup>116</sup> MKS § 41 kasutamine eeldab isiku süüdi tunnistamist maksualase kuriteo toimepanemise eest.<sup>117</sup>

MKS §-s 41 toodud vastutuse alus erineb selle poolest, et tegemist ei ole aktsessoorse vastutusega. Maksukuritegude läbi viimiseks kasutatakse sageli mittetegutsevaid äriühinguid, millel puudub vara ja mis võivad olla sundlõpetatud selleks ajaks, kui kurjategija on süüdimõistetud. Aktsessoorse vastutuse puhul peaks aga selles mittetegutsevas äriühingus toimuma pankroti- või likvideerimismenetlus senikaua, kui maksuhaldur on vastutusotsuse alusel maksuvõla sisse nõudnud. Süüdimõistetu õiguste paremaks tagamiseks nõutakse pärast maksukohustuse lõppemist maksuvõlg sisse tsiviilhagi või avalik-õigusliku nõudeavalduse esitamise teel. Kui süüdistatav oli mittetegutsev äriühingu juhatuse liige, siis sellise isiku vastu on maksuhalduril õigus esitada nõue juba enne kriminaalmenetluse lõppu. Kui maksuhaldur ei esita maksualases kriminaalmenetluses tsiviilhagi või avalik-õiguslikku nõudeavaldust, saab süüdimõistva kohtuotsuse jõustumisel teha süüdimõistetutele vastutusotsuse, kuid see eeldab äriühingu õigusvõime olemasolu.<sup>118</sup>

„MKS § 41 ei piira võimalike maksuvõla tekkimise eest vastutavate isikute ringi nende formaalse seotusega maksukohustuslasega (s.o erinevalt MKS §-des 38–40 sätestatust), vaid lähtub üksnes asjaolust, kas isiku poolt või tema osalusel toime pandud kuriteo tagajärjel on tekkinud maksukohustuslasel maksuvõlg.“<sup>119</sup> Seega saame öelda, et isikute ring, keda on võimalik MKS § 41 alusel süüdi mõista on päris suur.

---

<sup>116</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Eesti Maksumaksjate liit 2017, lk 29-30.

<sup>117</sup> TlnRnKo 3-17-2112 p 4.

<sup>118</sup> RKHKo 3-3-1-40-17 p 11.

<sup>119</sup> TlnRnKo 3-15-3058 p 14.



„Isiku süüdimõistmise õiguslikud tagajärjed, sealhulgas vastutus võõra maksuvõla eest ei sõltu MKS § 41 järgi sellest, millises menetluse vormis on isiku süüdimõistmine toimunud.“<sup>120</sup>

Maksuhaldur saab MKS § 41 lg 1 ja § 96 lg 1 alusel vastutusotsuse tegemisel piirduda viitamisega kokkuleppemenetluses tehtud süüdimõistvale kohtuotsusele ning eraldi ei ole vaja tuvastada vastutusotsuse andmise menetluses eraldi iga adressaadi süü ja vastutuse ulatus (sh põhjuslik seos konkreetse isiku tegevuse ja tekkinud maksuvõla suuruse vahel) individuaalselt.<sup>121</sup>

MKS § 41 sätte kohta puudub Riigikohtu praktika. Kättesaadavad on ainult ringkonna- ja halduskohtu lahendid ning ka neid on antud teema kohta vähe. Põhjus miks, MKS §-i 41 rakendatakse vähe võib olla selles, et kriminaalmenetluse menetlemine võtab lihtsalt liiga kaua aega ning selleks ajaks, kui kurjategija on süüdimõistetud, on maksukuriitides kasutatud äriühingud varatud või hoopis sundlõpetatud. Sundlõpetamise korral tuleb maksuhalduril aga nõue esitada tsiviilhagi või avalik-õigusliku nõudeavaldusega. Tsiviilhagi ja avalik-õigusliku nõudeavalduse esitamise võimalikkuse tõttu on autor arvamisel, et MKS § 41 olemasolu ei ole ka tegelikult väga vajalik. Seda kinnitab ka see, et selle §-i kohta puudub Riigikohtu praktika ja ka haldus- ning ringkonnakohtu lahendeid on vähe.

### 1.2.5. Lepinguline vastutus maksuvõla eest

Lisaks sellele, et seaduse alusel on võimalik võtta vastutus võõra isiku maksuvõla eest, võib kolmas isik võtta lepinguga vastutuse maksukohustuslase rahaliste kohustuste täitmise eest (MKS § 42 lg 1). Sellisel juhul on tegemist käendus- või garantiisuhtega VÕS § 142 – 155 järgi, kuid kõne alla võib tulla ka pandi seadmine kolmanda isiku poolt.<sup>122</sup> Käendaja vastutab solidaarselt maksukohustuslasega tähtpäevaks tasumata jäetud maksukohustuste eest ehk lisaks maksukohustuslasele võib maksuhaldur vajadusel võlga sisse nõuda lepingu alusel kolmandalt isikult. Tegemist on tagatisega ning üldreeglina maksukohustuslane esitab tagatise (käenduslepingu) eesmärgiga saada mingit vastu hüve (nt maksuvõla tasumise ajatamine, haldusakti täitmise peatamine). Lepinguline vastutus ei tähenda seda, et võlg kantakse lepingu alusel üle teisele isikule, vaid maksukohustuslase kohustused jäävad riigi ees endiselt kehtima

<sup>120</sup> TlnRnKo 3-15-3058 p 16.

<sup>121</sup> TlnRnKo 3-15-2568 p 21.

<sup>122</sup> K. Künnapas. Riigi maksuvõla tasumise nõude võõrandamine. Uurimustöö. Tallinn 2010, lk 7.

ja maksuhaldur saab nõuda maksukohustuslaselt oma võlgade tasumist. Kui see on võimalik, siis maksuhalduril on kohustus nõuda võlad sisse maksukohustuslaselt.<sup>123</sup>

MKS § 42 alusel võivad maksuhaldur ja kolmas isik sõlmida omavahel lepingu, mille kohaselt kolmas isik vastutab maksukohustuslase poolt tasumata jäänud maksusummade eest. Kui maksukohustuslane rikub oma kohustust maksude tasumisel, siis muutub kolmas isik ehk käendaja koos põhivõlgnikuga ehk maksukohustuslasega VÕS § 145 lg 1 kohaselt solidaarvõlgnikuks. Juhul kui, kolmas isik tasub maksukohustuslase maksuvõla, siis VÕS § 152 lg 1 kohaselt läheb põhivõlgniku kohustuse täitnud käendajale üle võlausaldaja nõue põhivõlgniku vastu.<sup>124</sup>

MKS § 42 ei anna iseseisvat vastutuse alust, vaid annab kolmandale isikule võimaluse võtta lepinguga vastutus maksukohustuslase rahaliste kohustuste täitmise eest. Vastutuse sisu ja tingimused sõltuvad aga juba lepingust.<sup>125</sup>

Lepingu alusel vastutavalt kolmandalt isikult nõutakse maksuvõlg sisse tsiviilkohtumenetluse korras hagi esitamise teel (MKS § 42 lg 3). Kuna maksukohustus tekib seaduse alusel ja lepinguline vastutus lepingu alusel, siis ei ole tegemist võrdselt koheldavate juhtumitega. Lepinguga võla tasumiseks kohustunud isik on seda teinud vabatahtlikult ning maksuhalduril ei peaks tema suhtes kehtima seadusest tulenevat jõupositsiooni ega samu vahendeid kohustuste täitmisele sundimiseks nagu need eksisteerivad seaduse alusel tekkinud maksukohustusega isikute suhtes.<sup>126</sup>

Maksu- ja Tolliameti poolt aktsepteeritud käendajateks on AS LHV Pank, AS DNB Pank, AS Citadele banka Eesti filiaal, AS SEB Pank, Danske Bank AS Eesti filiaal, AS Eesti Krediidipank, Nordea Bank Finland Plc Eesti filiaal, Pohjola Bank Plc Eesti filiaal, Swedbank AS, Svenska Handelsbanken AB Eesti filiaal, Tallinna Äripanga AS, Versobank AS, AS Inges Kindlustus, BTA Insurance Company SE Eesti filiaal, Tryg Garantiforsikring A/S, ERGO Insurance SE ja Salva Kindlustuse AS<sup>127</sup> ehk suuremad maksejõuetusriskita krediidi- ja

---

<sup>123</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika>, 15.02.2017, MKS § 42, lk 74.

<sup>124</sup> K. Künnapas. (viide 115), lk 7.

<sup>125</sup> TlnRnKo 3-16-675, p 11.

<sup>126</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika>, 15.02.2017, MKS § 42, lk 74.

<sup>127</sup> Maksu- ja Tolliameti koduleht. Tagatise nõue ja tagatise liigid. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/et/ari klient/toll-kaubavahetus/tagatised#kaendus> (27.02.2017).

kindlustusasutused. Käendus on riigile kindlasti hea ja ressursse säästev moodus maksuvõla tasumise nõude realiseerimiseks, kuid vaatamata eeltoodule, hõlmab kolmandalt isikult maksuvõla sissenõudmine kontseptsioon endas ka mitmeid puuduseid.<sup>128</sup>

Esiteks, MKS § 42 lg 2 kohaselt lepinguline vastutus ei võta maksuhaldurilt õigust esitada nõuet maksukohustuslase vastu, kelle maksukohustus tekib seaduse alusel ning lepinguline vastutus ei anna maksuhaldurile õigust loobuda maksuvõla sissenõudmisest seadusjärgselt maksukohustuslaselt. Seega isegi kui maksukohustus oleks käendusega tagatud, siis maksuhalduril ei ole lubatud tagatist realiseerida maksukohustuslasest „mööda minnes“. Eelnev kulutab aga liigselt Maksu- ja Tolliameti ressursse maksuvõla sissenõudmisel. Nõude võõrandamise korral läheks üle ka omandiõigus ning siis kaotaks riik ka nõude esitamise õiguse.<sup>129</sup>

Teiseks, kui seadusjärgse maksukohustuslase vastu suunatud nõude sissenõudmisest loobumine ei ole MKS § 42 lg 2 kohaselt lubatud, siis jääb ebaselgeks, millal maksuhalduril tekib õigus pöörduda oma nõudega käendaja vastu. Nõude võõrandamise võimalikkus kaotaks aga eelpool nimetatud probleemi.<sup>130</sup>

Kolmandaks, lepinguline suhe on tagatise andja poolt vaadatuna siiski ühepoolne, mistõttu ei pruugi MKS §-is 42 pakutud lepinguline vastutus maksukohustuslase rahaliste kohustuste täitmise eest, olla kolmandatele isikutele ligimeelitatav. Nõuete võõrandamine ning nõude hinna kujundamine aga võib pakkuda samaaegselt häid lahendusi nii maksuhaldurile kui ka kolmandale isikule ehk nõude omandajale. Arvestada tuleb sellega, et maksukohustuslase kohustuse suurust maksuhalduri ning kolmanda isiku vahelised kokkulepped mõjutada ei saa.<sup>131</sup>

Enne 01.01.2019 kehtinud MKS § 42 lg 3 sätestas, et MKS § 42 lg-s 1 nimetatud isikult nõutakse maksuvõlg sisse tsiviilkohtumenetluse korras hagi esitamise teel. TsÜS § 149 kohaselt on rahaline nõude sundtäidetav kümme aastat. Alates 01.01.2019 sätestab MKS § 42 lg 3, kui MKS § 42 lg-s 1 nimetatud isik ei ole lepinguga võetud kohustust tähtajaks täitnud, kohaldatakse sellise kohustuse sissenõudmisel käesoleva seaduse 13. peatükis maksuvõla sundtäitmise kohta sätestatut. Ehk rahalise kohustuse sundtäitmise tähtaeg lühenes kümnelt

---

<sup>128</sup> K. Künnapas. (viide 115), lk 8.

<sup>129</sup> K. Künnapas. (viide 115), lk 8.

<sup>130</sup> K. Künnapas. (viide 115), lk 8.

<sup>131</sup> K. Künnapas. (viide 115), lk 8-9.

aastal viiele aastale. Uut korda hakatakse kohaldama lepingutele, mis on sõlmitud hiljem kui 31.12.2018.<sup>132</sup>

Lepingulise vastutusega seotud täitmisele pööramise probleemid tuleb lahendada haldusmenetluse raames.<sup>133</sup> Samasugusele järeldusele on jõudnud ka Riigikohus öeldes, et halduskohtus toimub avalik-õiguslikus suhtes tekkinud vaidluste lahendamine. Kuna maksunõue tekib avalik-õiguslikus suhtes, on ka maksuvaidlus oma olemuselt avalik-õiguslik.<sup>134</sup> Lepingulise vastutuse täitmisele pööramise probleeme tuleb lahendada justnimelt halduskohtus, sest halduskohtu menetlus on uuriv ja menetlusosalisele vähem koormavam kui tsiviilkohtumenetlus, mis baseerub ainult lepingu enda vastavuse kontrollil ning ei avata maksustamise asjaolusid.<sup>135</sup>

Käesoleva töö autor on seisukohal, et sellise muudatuse tegemine oli väga vajalik. Äärmiselt ülekohtune oli eelmine seadus isikute suhtes, kes vabatahtlikult võtsid lepinguga üle teise isiku poolt tekitatud maksuvõla, sest nõude aegumise tähtjaks sellisel juhul oli kümme aastat. Kuid vastutusotsuse alusel juriidilisest isikust maksukohustuslase juhatuse liikmelt maksukohustuse täitmise nõue aegus viie aastaga.

MKS § 42 lg-s 1 nimetatud lepingust tulenev kohustus on mitteaktseessoorne ehk selle kehtivus ei sõltu sellest, kas maksukohustus ise kehtib või mitte.<sup>136</sup> Riigikohus on leidnud, et /.../ juriidilise isiku õigusvõime lõppemine on üks MKS § 31 lg 3 p-s 6 nimetatud "muudel seadusega sätestatud juhtudel" aset leidvatest maksukohustuse lõppemise alustest. Kuna õigusi ja kohustusi omab õigusvõimeline juriidiline isik, siis tähendab juriidilise isiku registrist kustutamine tema õiguste ja kohustuste, sh maksukohustuste lõppemist. Juriidilise isiku õigusvõime lõppemisel võivad jääda kehtima juriidilise isiku kohustuste täitmise tagamiseks eraõiguse sätete alusel antud mitteaktseessoorsed tagatised /.../.<sup>137</sup> „Kohustise täitmise tagamise eesmärgiks on tagada kohustise täitmine ka siis, kui seda ei täida võlgnik. Seega kohustiste täitmise tagamise instituudi eesmärgiga ei oleks kooskõlas, kui võlausaldaja nõue lõppeks

---

<sup>132</sup> Vabariigi Valitsuse 22.08.2018 algatatud maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 101), lk 12.

<sup>133</sup> Vabariigi Valitsuse 22.08.2018 algatatud maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 101), lk 34.

<sup>134</sup> RKÜKo 3-2-1-82-14 p 19.

<sup>135</sup> Vabariigi Valitsuse 22.08.2018 algatatud maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 101), lk 34.

<sup>136</sup> Vabariigi Valitsuse 22.08.2018 algatatud maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 101), lk 35.

<sup>137</sup> RKHKo 3-3-1-75-09 p 11.

pelgalt võlgnikuks oleva juriidilise isiku likvideerimise tõttu ning seetõttu ei saaks võlausaldaja oma nõuet rahuldada tagatise arvel.“<sup>138</sup>

MKS § 42 kohta puudub Riigikohtu praktika. Ka haldus- ja ringkonnakohtu lahendeid on lepingulise vastutuse kohta vähe. Seega saame ka selle §-i kohta öelda, et seda ei kasutata väga. Tegemist on võimalusega võtta endale vastutus kellegi teise maksuvõla eest. Näiteks kui kellegi perekonnaliige soovib aidata teist perekonnaliiget võla tasumisega. Maksuhaldurile on see samas jällegi üks võimalus saada võlas olevad maksusummad kätte.

## 2. MAKSUVÕLA SISSENÕUDMINE KRIMINAALMENETLUSES

### 2.1. Tsiviilhagiga riigi nõude hüvitamine

Riigikohus on leidnud, et riigil puudub võimalus esitada hagimenetluses maksuõiguslik nõue. Haldusorgan saab maksunõude esitada maksumenetluse käigus ning maksusumma sissenõudmiseks tuleb väljastada maksuotsus (MKS § 95). Seega, kui maksuhaldur leiab, et tal on õigus maksuvõlg maksukohustuslaselt sisse nõuda, siis tuleb seda teha maksukorralduse seaduses sätestatud korras.<sup>139</sup> Kriminaalmenetluslikus tsiviilhagis ei saa nõude materiaalõiguslikuks aluseks olla MKS § 41 lg 1 ja MKS § 168 (näevad ette maksualases kuriteos süüdi tunnistatud isiku vastutuse kuriteo tagajärjel tekkinud võõra maksuvõla eest), sest need §-id ei sätesta eraõiguslikku kahju hüvitamise alust, vaid näevad ette solidaarse vastutuse maksukuriteo tagajärjel tekkinud maksuvõla eest. MKS § 41 lg 1 ja MKS § 168 alusel saab esitada nõude maksuvõla sissenõudmiseks ainult maksumenetluses vastutusotsuse tegemisega, mitte hagi esitamisega tsiviil- või kriminaalasjas.<sup>140</sup> „See, et tsiviilhagis ei ole võimalik esitada maksunõuet (sh vastutusnõuet), ei tähenda aga seda, et tsiviilhagis ei saaks riik nõuda hüvitist sellise kahju eest, mis seisneb (kolmanda isiku vastu suunatud) riigi maksunõude reaalväärtuse vähenemises või maksunõudelt teenimata finantstulus. /.../ Viimati nimetatud juhul ei nõuta süüdistatavalt (võõra) maksuvõla tasumist, vaid hüvitist selle eest, et tema õigusvastase teo (deklareerimiskohustuse rikkumise) tõttu on riigi maksunõude väärtus langenud. Selline nõue ei ole käsitatav maksunõudena, vaid deliktiõigusliku kahju hüvitamise

---

<sup>138</sup> RKTko 3-2-1-119-04 p 21.

<sup>139</sup> RKTko 3-2-1-25-06 p 11.

<sup>140</sup> RKKko 3-1-1-60-07 p 38.

nõudena, mille materiaalõiguslik alus tuleneb tsiviilõigusest (nt VÕS §-st 1043 ja § 1045 lg 1 p-st 7 alusel).“<sup>141</sup>

KrMS § 38 lg 1 p 1 kohaselt on kannatanul õigus esitada tsiviilhagi uurimisasutuse või prokuratuuri kaudu hiljemalt KrMS § 225 lg-s 1 määratud tähtaja jooksul ehk kümne päeva jooksul alates kriminaaltoimiku tutvustamisest või KrMS §-st 224 tulenevalt kriminaaltoimiku tutvustamisest või kokkuleppemenetluse võimaliku kohaldamise puhul KrMS § 240 p 4 kohaselt mõistliku tähtaja jooksul.

KrMS § 154<sup>1</sup> lg 1 kohaselt esitatakse tsiviilhagi kirjalikus vormis ja selles märgitakse:

- 1) tsiviilhagi esitaja nimi, aadress ja muud kontaktandmed;
- 2) süüdistatava või tsiviilkostja nimi, kelle vastu tsiviilhagi on esitatud. Enne talle kriminaaltoimiku esitamist võib kannatanu jätta süüdistatava või tsiviilkostja nime tsiviilhagis märkimata. Sellisel juhul peab kannatanu tsiviilhagi täiendama käesoleva seadustiku § 225 lg-s 1 või § 240 p-s 4 sätestatud tähtaja jooksul;
- 3) tsiviilhagi esitaja selgelt väljendatud nõue;
- 4) tsiviilhagi esitaja nõude aluseks olevad faktilised asjaolud;
- 5) tõendid, mis kinnitavad nõude aluseks olevaid asjaolusid ja millele kannatanu soovib tugineda, sõltumata prokuratuuri esitatavast tõendikogumist, kui tsiviilhagi esitaja ei ole prokuratuur. Kui tsiviilhagi esitab käesoleva seadustiku § 381 lg 31, 32 või 33 alusel prokuratuur, märgitakse tsiviilhagis tõendid, mis kinnitavad nõude aluseks olevaid asjaolusid ja millele prokuratuur soovib tugineda.

Kannatanul on õigus kriminaalmenetluse raames tsiviilhagiga esitada süüdistatava vastu nõudeid. Selline võimalus muudab kannatanu jaoks kuriteo negatiivsete tagajärgede kõrvaldamise või heastamise kergemaks.<sup>142</sup> Samuti on menetluslikult ökonoomsem, kui kriminaalmenetluse käigus antakse ka hinnang kannatanu tsiviilõiguslikule nõudele<sup>143</sup> ning see omakorda tugevdab kohtuotsuse üldpreventiivset mõju.<sup>144</sup> Kriminaalmenetluse raames kannatanu nõude lahendamine aitab vältida kannatanu nõude ja riigi konfiskeerimisnõude omavahelise konkurentsi seotud probleeme.<sup>145</sup> Andes kannatanutele võimaluse lahendada

<sup>141</sup> RKKKo 3-1-1-57-11 p 17.2.

<sup>142</sup> J. Sarv. KrMS § 37/3. E. Kergandberg ja P. Pikamäe. Kriminaalmenetluse seadustik. Komm vlj. Tallinn: Juura 2012, lk 149.

<sup>143</sup> E. Kergandberg ja M. Sillaots. Kriminaalmenetlus. Tallinn: Juura 2006, lk 135.

<sup>144</sup> J. Sarv. KrMS § 37/3. (viide 135), lk 149.

<sup>145</sup> RKKKo 3-1-1-97-10 p 33 jj.

kriminaalmenetluse raames oma tsiviilõigusliknõue, täidab riik Euroopa Liidu Nõukogu raamotsuse artikkel 9 lg-t 1, mille kohaselt tagab iga liikmesriik kuritegude ohvritele õiguse saada mõistliku tähtaja jooksul kriminaalmenetluse vältel otsus kuriteo toimepannud isiku poolse hüvitise maksmise kohta, välja arvatud juhul, kui siseriiklikud õigusaktid sätestavad teatavatel juhtudel hüvitise andmise muul viisil.<sup>146</sup> Kannatanu saab tsiviilhagis tugineda suures osas prokuratuuri poolt kogutud tõenditele, kriminaalmenetluses on tsiviilhagi avalduse sisu- ja vorminõuded võrreldes tsiviilkohtumenetlusega leebemad ning KrMS § 38 lg 3 kohaselt on kriminaalmenetluses tsiviilhagi varalise kahju hüvitamise nõudes riigilõivuvaba.<sup>147</sup>

KrMS § 225 lg 1 kohaselt tuleb kannatanul tsiviilhagi esitada kriminaaltoimiku tutvustamisest alates kümne päeva jooksul. Kriminaalasja mahukuse või keerukuse korral võib prokuratuur menetlusosalise kirjaliku taotluse alusel seda tähtaega pikendada. Kannatanul on võimalus vaidlustada prokuratuuri määruse tähtaja pikendamisest keeldumist KrMS 8. peatüki 5. jaos sätestatud korras uurimiskaebemenetluses. Lisatoiminguga kogutud kriminaaltoimiku materjali kannatanule tutvustamisest hakkab KrMS § 225 lg 4 kohaselt uuesti kulgema tsiviilhagi esitamise kümnepäevane tähtaeg. Pärast kriminaaltoimiku materjaliga tutvumist on kannatanul õigus tsiviilhagi muuta või üldse esitada tsiviilhagi hoolimata sellest, et ta varem seda ei teinud. Kannatanul on õigus esitada tsiviilhagi juba ka enne kriminaalmenetluse alustamist, kuid siis tuleb silmas pidada, et kannatanul puudub võimalus tsiviilhagis kasutada kriminaalmenetluses kogutud tõendeid. Samas on kannatanul õigus esitada kriminaalmenetluse varasemal etapil esialgne tsiviilhagi ning seda on võimalus pärast kriminaaltoimikuga tutvumist muuta või esitada täiesti uus tsiviilhagi. Tsiviilhagi tuleb kriminaalmenetluse raames esitada hiljemalt kohtueelse menetluse lõpuleviimisel sellepärast, et anda kahtlustatavale/süüdistatavale piisavalt aega hagiga tutvumiseks ja omapoolsete nõuete esitamiseks.<sup>148</sup> Kui juhtub, et kannatanul ei ole võimalust tsiviilhagi esitada tähtaja jooksul, siis jääb talle KrMS § 225 lg 1<sup>1</sup> alusel võimalus esitada oma nõue tsiviilkohtumenetluse korras.

Kriminaalmenetluse käigus saab esitada üksnes sellise tsiviilhagi, mille aluseks olevad faktilised asjaolud kattuvad olulises osas süüdistuse aluseks olevate faktiliste asjaoludega<sup>149</sup> ning tsiviilõiguslik nõue peab vahetult olema suunatud kuriteo tunnustele vastava teoga rikutud hüveolukorra taastamisele.<sup>150</sup> KrMS § 37 lg 1 kohaselt saab riik või muu avaliku võimu kandja

---

<sup>146</sup> Euroopa Liidu Nõukogu 15. märts 2001 raamotsus ohvrite seisundi kohta kriminaalmenetluses (2001/220/JSK).

<sup>147</sup> J. Sarv. KrMS § 37/3. (viide 135), lk 149.

<sup>148</sup> J. Sarv. KrMS § 37/3. (viide 135), lk 149-150.

<sup>149</sup> RKKKo 3-1-1-79-09 p 11.

<sup>150</sup> RKKKo 3-1-1-3-10 p 24.

olla kannatanud ainult siis, kui tal on õigushüve kahjustamise tõttu tekkinud varaline nõue, mida on võimalik maksma panna kriminaalmenetluses. Meeles peab aga pidama seda, et nõue peab olema selline, mida on võimalik läbi vaadata tsiviilkohtumenetluses.<sup>151</sup> Tsiviilhagis esitatav nõue peab kuuluma kannatanule.<sup>152</sup> Kannatanu nõude kriminaalmenetluses läbi vaatamine, ei saa kuidagi mõjutada sellele nõudele antavat materiaalõiguslikku (tsiviilõiguslikku) hinnangut ja seega ka mitte nõude faktilisi eeldusi. Kohaldades tsiviilhagi lahendamisel tsiviilõiguse norme, on kriminaalasja arutav kohus põhimõtteliselt teistsuguses olukorras kui siis, kui ta tõlgendab mõnd kuriteokosseisus ettenähtud tsiviilõigusliku taustaga tunnust. Tsiviilhagi lahendades tuleb kohtul kohaldada tsiviilõiguse kui ka haldusõiguse norme. Kannatanu nõude eeldused, sisu ja ulatus peavad olema ühesugused, vaatamata sellele, kas see nõue vaadatakse läbi kriminaal- või tsiviilkohtumenetluses. „Kriminaalmenetluse eripära“ ei saa anda tsiviilõigusele teistsugust sisu ega olla õigustuseks sellele, kui eri menetlusliikides kujunevad välja paralleelsed tõlgenduspraktikad. Juhul kui kriminaal- ja tsiviilkohtumenetluses hakatakse mingit normi erinevalt tõlgendama, peab selle osas seisukoha võtma Riigikohtu eri- või üldkogu.<sup>153</sup>

Kriminaalmenetluse seadustik ei sätesta kannatanu tsiviilhagile esitatavaid nõudeid. Kannatanu tsiviilhagi avaldusele esitavate sisu- ja vorminõuete määratlemisel tuleb lähtuda tsiviilmenetluse korrast (tsiviilkohtumenetluse seadustik<sup>154</sup> (*edaspidi* TsMS) §-d 338 ja 363), kuid selle juures tuleb arvestada kriminaalmenetlusest tulenevate erisustega, kuid seda ainult nii palju, kui see on vajalik, et tagada kannatanu tsiviilnõude õiglane ja kohtumenetluse poolte huve arvestav menetlemine. See tähendab aga seda, et süüdistataval peab olema võimalus tutvuda kannatanu poolt esitatud tõenditega ning tal peab olema võimalus esitada omapoolsed vastuväited.<sup>155</sup>

TsMS § 363 lg 1 kohaselt tuleb hagiavalduses muu hulgas märkida hageja selgelt väljendatud nõue ehk hagi ese. Hagi ese on hageja protsessuaalne taotlus, milles taotletakse kohtult millegi väljamõistmist või tuvastamist ning mille kohta võtab kohus seisukoha kohtuotsuse resolutsioonis.<sup>156</sup> TsMS § 442 lg 5 esimese lause kohaselt lahendab kohus otsuse resolutsiooniga muu hulgas selgelt ja ühemõtteliselt poolte nõuded. TsMS § 439 kohaselt ei või

---

<sup>151</sup> RKKKo 3-1-1-101-09 p 9.

<sup>152</sup> J. Sarv. KrMS § 37/3. (viide 135), lk 150.

<sup>153</sup> J. Sarv. Haginõuded kriminaalmenetluses. *Juridica* 2011/5, lk 365-366.

<sup>154</sup> Tsiviilkohtumenetluse seadustik. - RT I, 19.03.2019, 22.

<sup>155</sup> RKKKo 3-1-1-79-09 p-d 9 ja 11.

<sup>156</sup> RKKKo 3-1-1-79-09 p 15.



kohus otsuses ületada nõude piire ega teha otsust nõude kohta, mida ei ole esitatud. Seega ei saa kohus otsuse resolutsioonis lahendada poolte nõudeid, mida ei ole kohtule hagi esemena esitatud.<sup>157</sup>

Kannatanu tsiviilhagi ei pea sisaldama täies mahus neid hagi aluseks olevaid faktilisi asjaolusid, mis kattuvad süüdistuse alusfaktidega (s.t tõendamiseseme asjaoludega KrMS § 62 mõttes). Süüdistatav aga peab teadma, et mingite süüdistuses nimetatud asjaolude alusel ei otsustata mitte üksnes tema süüküsimuse, vaid ka tsiviilõiguslike kohustuste üle. Süüdistataval peab olema tõhus võimalus esitada kannatanu nõude rahuldamise ja selle ulatuse vastu oma vastuväiteid ja tõendeid. Samuti ei ole tsiviilhagis vaja korrata süüdistusaktis nimetatud tõendeid asjaolude kohta, mis kuuluvad samaaegselt nii süüdistuse kui ka tsiviilhagi aluse hulka.<sup>158</sup>

TsMS § 363 kohaselt ei pea hagiavaldus sisaldama hagi õiguslikku alust. Samuti ei ole kohus seotud hageja poolt nõudele antud tsiviilõigusliku kvalifikatsiooniga ja võib kohaldada normi, millele hageja ei ole tuginenud. Kui kohus kasutab asjas hagejast erinevat õigusnormi, siis tuleb sellest pooltele teada anda.<sup>159</sup>

TsMS § 338 lg 1 p 1 kohaselt tuleb hagiavalduses märkida menetlusosaliste nimed. Kriminaalmenetluses vastupidiselt, kui ei ole veel teada kahju tekitanud isik, võib hagi esitada määratlemata isiku vastu, kelle kuriteo koosseisulistele tunnustele vastav tegu moodustab ühtlasi kannatanu tsiviilnõude aluse või olulise osa sellest. Kohtul tuleb siis eeldada, et kannatanu tsiviilnõue on suunatud isiku vastu, kellele on süüdistusaktis ette heidetud käitumist, mis ühtlasi moodustab tsiviilhagi aluse või osa sellest. Mitme süüdistatava korral tuleb juhul, kui kannatanu ei ole nõude adressaati täpsustanud ega nõuet osadeks jaganud, eeldada solidaarset vastutust.<sup>160</sup> Kui kannatanu on hiljem teada saanud, kes on kahju hüvitamiseks kohustatud isik, tuleb tal see isik tsiviilhagis nimetada.<sup>161</sup>

Tsiviilhagi peab üldiselt olema vormistatud kirjalikult, kuid erandjuhtudel võib selle esitada ka protokollilises vormis ehk kannatanu suulise avaldusena, mis peab olema menetleja poolt protokollitud. Võimalusel tuleks vältida tsiviilhagi vormistamist protokollitud kannatanu

---

<sup>157</sup> RKTko 3-2-1-91-09 p 15.

<sup>158</sup> RKKko 3-1-1-79-09 p 15.

<sup>159</sup> RKKko 3-1-1-60-07 p 33.

<sup>160</sup> RKKko 3-1-1-79-09 p 13.

<sup>161</sup> RKKko 3-1-1-106-12 p 45.

suulise avaldusena, sest selline dokument ei suuda siiski kohtus väga hästi täita tsiviilhagi funktsiooni ja kohus ei pruugi suuta selle alusel kaitsta kannatanu huve.<sup>162</sup>

Kui kannatanu on esitanud kriminaalmenetluses tsiviilhagi, siis kohtul on alati kohustus teha selle hagi osas üks KrMS § 310 lg-tes 1 või 2 märgitud otsustest.<sup>163</sup> Kohtul on õigus jätta tsiviilhagi läbi vaatamata ainult sellisel juhul, kui selleks on ette nähtud alus kriminaalmenetluse või tsiviilkohtumenetluse seadustikus.<sup>164</sup> Eriti pärast pikalt kestnud kriminaalmenetlust kannatanu tsiviilhagi läbi vaatamata jätmise võib rikkuda kannatanu EIÕK art 6 lg-st 1 tulenevat õigust tõhusale juurdepääsule õigusemõistmisele.<sup>165</sup>

KrMS § 263<sup>1</sup> lg 1 juhul kui tsiviilhagis esinevad puudused, väljastab kohus puuduste kõrvaldamiseks määruse, millega annab tähtaja puuduste kõrvaldamiseks.

## 2.2. Avalik-õiguslik nõudeavaldus kriminaalmenetluses

2017. aasta 1. jaanuaril jõustus kriminaalmenetluse seadustiku ja sellega seotud teiste seaduste muutmise seadus, millega laiendati kannatanute õigusi kriminaalmenetluses. Kriminaalmenetluse seadustikku toodi sisse Eesti jaoks täiesti uus instituut – riigi õigus esitada kannatanuna kriminaalmenetluses avalik-õiguslik nõudeavaldus. Riigi kui kannatanu jaoks on tegemist väga olulise muudatusega. Riik saab nüüd kriminaalmenetluse käigus lisaks tsiviilhagile esitada avalik-õigusliku nõudeavalduse ehk sisse nõuda avalik-õiguslikud rahalised kohustused, kui selle rahalise kohustuse faktilised asjaolud kattuvad olulises osas menetleva kuriteo tehivoludega. Kuna avalik-õiguslik nõudeavaldus on Eesti õiguses nii vähest aega eksisteerinud, siis ei ole selle instituudi kohta jõudnud tekkida laiaulatuslikku kohtupraktikat. Praegusel hetkel on avalik-õiguslike nõudeavalduste puhul kättesaadavad ainult I ja II kohtuastme lahendid ning üks Riigikohtu määrus.

KrMS eelnõu seletuskirja kohaselt arvatakse, et avalik-õiguslikku nõudeavaldust hakatakse ilmselt kõige rohkem kasutama maksukorralduse seaduse rakendamisel ning kuriteo tagajärjel tekkinud maksukohustuse väljanõudmisel.<sup>166</sup> Maksu- ja Tolliametil on õigus esitada

<sup>162</sup> J. Sarv. KrMS § 37/3. (viide 135), lk 152.

<sup>163</sup> RKKKo 3-1-1-52-05 p 9.1.

<sup>164</sup> RKKKo 3-1-1-47-07 p 36.

<sup>165</sup> EIK 22.01.2009 Dinchev vs. Bulgaaria p 42-52.

<sup>166</sup> Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (80 SE), lk 18.

süüdistatavate vastu kriminaalmenetluses avalik-õiguslikke nõudeavaldusi maksuvõla ja/või maksukahju kindlaksmääramiseks ning maksuvõla eest vastutuse määramiseks.<sup>167</sup>

KrMS muutmise eelselt ei olnud näiteks võimalik kriminaalmenetluses maksukohustuse deklareerimata jätmise tulemusena maksmata jäetud maksude ulatuses isiku vara arestida ega konfiskeerida, kuni riigil oli võimalik maksunõue maksmata panna ja kogu maksusumma maksukohustuslaselt reaalselt sisse nõuda.<sup>168</sup> Peale uue seaduse jõustumist on aga riigil võimalik sellises olukorras esitada avalik-õiguslik nõudeavaldus.<sup>169</sup> Avalik-õigusliku nõudeavalduse Eesti õigusesse toomine on oluline ka maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla osas, kus teo toime pannud isikud vastutavad kohustuste ees solidaarselt.<sup>170</sup> MKS § 41 kohaselt vastutavad maksualase kuriteo toimepannud isikud solidaarselt maksukohustuslasega kuriteo tagajärjel tekkinud maksuvõla eest. Antud sätet kasutatakse sellisel juhul, kui maksumaksja ja süüdimõistetud isikud ei kattu (nt juhatuse liige mõistetakse süüdi kuriteos, mille ta on pannud toime juriidilise isiku kasuks).<sup>171</sup> Eelnevalt on sellistel juhtumite puhul kasutatud tsiviilhagi esitamist kriminaalmenetluses.<sup>172</sup> Riigikohus on võtnud eelneva osas aga uue seisukoha ning sellest tulenevalt ei ole enam maksunõudes võimalik tsiviilhagi esitada, vaid maksuvõlg tuleb sisse nõuda vastutusotsusega.<sup>173</sup> Just eelnevalt tulenevatel põhjustel võeti kasutusele avalik-õigusliku nõudeavalduse instituut kriminaalmenetluses, et süüdlaselt oleks võimalik kohtuotsusega maksuvõlg sisse nõuda.<sup>174</sup> Tsiviilkohtumenetluses on aga alles jäetud võimalus esitada kahju hüvitamise nõue.<sup>175</sup>

KrMS § 38<sup>1</sup> lg 2 kohaselt võib avaliku võimu kandja esitada kannatanuna avalik-õigusliku nõudeavalduse süüdistatavalt nõutava avalik-õigusliku rahalise kohustuse kindlaksmääramiseks, kui sellise kohustuse tekkimise aluseks olevad faktilised asjaolud kattuvad olulises osas menetletava kuriteo tehiooludega. Avalik-õigusliku nõudeavalduse saab esitada haldusorgan, kes oleks õigustatud sama rahalise kohustuse kindlaks määrama haldusmenetluses. Oluline on aga antud asja puhul tähele panna, kui kriminaalmenetluses on

---

<sup>167</sup> Vabariigi Valitsuse 22.08.2018 algatatud maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (675 SE), lk 33.

<sup>168</sup> RKKKm 3-1-1-52-15 p 31.

<sup>169</sup> Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 158), lk 18.

<sup>170</sup> A. Rahamägi. Maksu- ja Tolliameti positsioon maksualaste süütegude menetlemisel haldus- ja süüteo menetluses. Magistritöö. Juhendajad A. Markina, K. Mikenberg. Tartu: Tartu Ülikool 2018, lk 34.

<sup>171</sup> L. Lehis. (viide 109), lk 29.

<sup>172</sup> RKKKo 3-1-1-41-99; RKKKo 3-1-1-136-03.

<sup>173</sup> RKKKo 3-1-1-60-07 p 38.

<sup>174</sup> L. Lehis. (viide 109), lk 30.

<sup>175</sup> RKTko 3-2-1-188-12 p 13; RKKKo 3-1-1-57-11 p-d 17-17.2.

avalik-õiguslik nõudeavaldus esitatud, siis muus menetluses sama nõuet enam esitada ei saa, kui ainult siis, kui kriminaalmenetluses jäetakse nõue läbi vaatamata. Ehk haldusorganil tekib valikuvabadus – kas esitada oma nõue haldusmenetluses või kriminaalmenetluses. See annab avaliku võimu kandjale võimaluses hoiduda paralleelmenetlustest.<sup>176</sup> Paralleelmenetlused koormavad liigselt nii avaliku võimu kandjat, kui ka teisi menetlusosalisi ning välistud on olukord, kus erinevates menetlustes jõutakse vastukäivate järeldusteni.<sup>177</sup>

Oma olemuselt on avalik-õiguslik nõudeavaldus kõige sarnasem HKMS-i 26. peatükis reguleeritud kaebusega eraisiku vastu. Seega tuleks nõudeavalduse rakendamisel kasutada seda regulatsiooni, kuid osas, mis on jäänud KrMS-is reguleerimata (KrMS § 38<sup>1</sup> lg 7).

Avalik-õigusliku nõudeavalduse menetlemine toimub analoogselt tsiviilhagiga, kuid arvestades seda, et nõudeavalduse esitajaks on avaliku võimu kandja ehk tugevam pool, siis sellest tulenevalt on see ka rangemalt reguleeritud. Kuna nõudeavaldusele on kohustuslik juurde märkida nõude materiaalõiguslik alus ning õiguslik ja faktiline põhjendus, siis vastavad avalik-õiguslikele nõudeavaldustele esitatavad nõuded HKMS §-s 38 sätestatud kaebuse nõuetele.<sup>178</sup>

Arvestades seda, et avalik-õiguslik nõudeavaldus esitatakse haldusakti andmise asemel, siis tekib üles õigustatud küsimus, kas avalik-õiguslik nõudeavaldus peab vastama ka haldusakti nõuetele? Haldusakti nõuetele peab võib-olla vastama avalik-õigusliku nõudeavalduse asemel hoopis maakohtu poolt välja antud kohtuotsus? Seletuskirjast sellele vastust ei tule<sup>179</sup> ning ka Riigikohtu tasandil hetkel vastus puudub.

Eelnevad küsimused on menetluslikult väga olulised. Kui avalik-õiguslik nõudeavaldus peab vastama haldusakti nõuetele, siis on haldusorganil kohustus viia enne nõudeavalduse esitamist läbi haldusmenetlus (vajalikud toimingud nt asjas vajalike tõendite kogumine, menetlusosaliste ärakuulamine) ning siis esitab haldusorgan avalik-õiguslikus nõudeavalduses õigusliku aluse, faktilise aluse ja kaalutlused. See tähendaks aga seda, et sellisel juhul esitaks haldusorgan avalik-õigusliku nõudeavalduse prokuratuuri kaudu, nõudeavaldus läbiks kohtuliku kontrolli ja süüteomenetluse otsusega muutuks avalik-õiguslik nõudeavaldus sundtäidetavaks ja kohtulikult

---

<sup>176</sup> L. Reisberg. Avalik-õiguslik nõudeavaldus kriminaalmenetluses. Kohtupraktika analüüs. Tartu: Riigikohtu õigusteabe- ja koolitusosakond 2018, lk 3.

<sup>177</sup> Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 158), lk 18.

<sup>178</sup> Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 158), lk 24.

<sup>179</sup> L. Reisberg. (viide 168), lk 5.

ei oleks seda enam võimalik kontrollida. Juhul kui, maakohtu lahend peaks vastama haldusakti nõuetele, siis oleksid menetlusõigused tagatud hoopis kriminaalmenetluse käigus.<sup>180</sup>

KrMS § 154<sup>2</sup> kohaselt avalik-õiguslik nõudeavaldus esitatakse kirjalikus vormis ja selles märgitakse:

- 1) avalik-õigusliku nõudeavalduse esitaja, aadress ja muud kontaktandmed;
- 2) selle süüdistatava või tsiviilkostja nimi, kelle vastu avalik-õiguslik nõudeavaldus on esitatud;
- 3) avalik-õigusliku nõudeavalduse esitaja selgelt väljendatud nõue;
- 4) avalik-õiguslikus nõudeavalduses esitatud nõude materiaalsoiguslik alus ning õiguslik ja faktiline põhjendus;
- 5) tõendid, mis kinnitavad nõude aluseks olevaid asjaolusid ja millele kannatanu soovib tugineda, sõltumata prokuratuuri esitatavast tõendikogumist, kui avalik-õigusliku nõudeavalduse esitaja ei ole prokuratuur. Kui avalik-õigusliku nõudeavalduse esitab prokuratuur, märgitakse tsiviilhagis tõendid, mis kinnitavad nõude aluseks olevaid asjaolusid ja millele prokuratuur soovib tugineda.

Avalik-õigusliku nõudeavalduse formaalse õiguspärasuse puhul tekivad üles erinevad küsimused. Kas isikud kuulatakse üle enne nõudeavalduse esitamist või maakohtu istungil? Haldusmenetluses on isikul kaasaaitamiskohustus aga kas see rakendub ka avalik-õigusliku nõudeavalduse puhul? Kas ja millised on tagajärjed, kui isik jäetakse üle kuulamata?<sup>181</sup> Eelpool olevatele küsimustele praeguseks hetkeks jõustunud lahenditest vastust ei tule. Nõude suuruse hindamisel lähtub kohus summast, mida kannatanu nõuab.

Materiaalse õiguspärasuse all hindab kohus seda, kas haldusakt on antud kehtiva seaduse alusel ning on sellega kooskõlas, proportsionaalne ning kaalutusvigadeta. KrMS § 154<sup>2</sup> ei sätesta midagi avalik-õigusliku nõudeavalduse proportsionaalsuse ja kaalutusvigade kontrollimise kohta, kuid kui tõlgendada seda §-i eesmärgipäraselt, siis võime öelda, et KrMS § 154<sup>2</sup> p 4 kohaselt on see punkt täidetud, sest selle § alusel tuleb avalik-õiguslikule nõudeavaldusele juurde lisada õiguslik ja faktiline põhjendus. Avalik-õigusliku nõudeavalduse õigusliku põhjenduse all võiks sel juhul näha materiaalsoigusliku aluse sidumist faktoloogiaga, millele on lisatud kaalutlused, kuid seda ainult juhul, kui nõude suurus on kaalumise tulemus.<sup>182</sup> Juba

---

<sup>180</sup> L. Reisberg. (viide 168), lk 5.

<sup>181</sup> L. Reisberg. (viide 168), lk 6.

<sup>182</sup> L. Reisberg. (viide 168), lk 6.

varem välja kujunenud seisukoha järgi aga ei saa halduskolleegium asuda haldusorgani asemele ja sisuliselt hinnata kaalumisel asjassepuutuvaid asjaolusid.<sup>183</sup> Kohus ei saa ümber hinnata kaalutusotsuse otstarbekust, vaid saab kontrollida, ega kaalutusotsuse tegemisel ei esinenud vormi- ja menetlusvigu, mis võiksid mõjutada asja sisulise otsustamise üle ning kas otsus on ikka kooskõlas kehtiva õiguse ja õiguse üldpõhimõtetega ning kontrollida tuleb ka seda, et tehtud ei oleks kaalutusvigu.<sup>184</sup> Kohus võib sekkuda kaalutusõiguse teostamisse siis, kui otsustus jääb küll kaalutusõiguse piiridesse, kuid tekivad kahtlused otsuse ratsionaalsuses (diskretsiooniviga on nt siis kui haldusorgan on lähtunud lubamatutest kaalutlustest või jätnud mõne olulise aspekti tähelepanuta).<sup>185</sup>

KrMS § 306 lg 1 p 11 kohaselt on aga maakohtul õigus otsustada, kas ja millises ulatuses avalik-õiguslik nõudeavaldus rahuldada. Kohus on varem tehtud lahenditega tsiviilhagi mõttes lähtunud seisukohast, et hagi rahuldatakse selles ulatuses, mis ulatuses see on tõendatud.<sup>186</sup> Sama põhimõte võiks olla rakendatav ka avalik-õigusliku nõudeavalduse puhul.<sup>187</sup>

Eelnevast analüüsist tulenevalt on selge, et haldusmenetluses ja süüteomenetluses toimub rahalise kohustuse kindlaksmääramine täiesti erinevalt. Maakohtute argumentatsioon tsiviilhagide põhjendamise osas ei tohi olla lubamatult puudulik, põhinedes sisuliselt hagiavalduste põhjenduste kriitikavabal kordamisel. Sellisel juhul oleks tegemist kriminaalmenetluse otsuse põhistamise kohustuse (KrMS § 3051 lg 1) rikkumisega ulatuses, mida tuleb pidada kriminaalmenetlusõiguse oluliseks rikkumiseks KrMS § 339 lg 2 mõttes.<sup>188</sup>

KrMS § 38<sup>1</sup> lg 2 kohaselt peab avalik-õiguslik nõudeavaldus olema:

- 1) avalik-õiguslik nõue;
- 2) nõude kohustuse tekkimise aluseks olevad faktilised asjaolud peavad kattuma olulises osas menetletava kuriteo tehiooludega;
- 3) rahaline nõue, mis on kindlaks määratud haldusmenetluses.

---

<sup>183</sup> RKHKo 3-3-1-52-13 p 33.

<sup>184</sup> RKHKo 3-3-1-72-13 p 23.

<sup>185</sup> RKHKo 3-3-1-54-03 p 40.

<sup>186</sup> RKKKo 3-1-1-105-10 p-d 7-7.5.

<sup>187</sup> L. Reisberg. (viide 168), lk 6.

<sup>188</sup> RKKKo 3-1-1-42-15 p 86.

Käesoleva töö autor leiab, et selgitamist ei vaja avalik-õiguslik nõue ja rahaline nõue, kuid täpsustama peab, mida tähendab nõude faktiliste asjaolude kattumine olulises osas menetletava kuriteo tehjoludega.

### 2.2.1. Nõude faktiliste asjaolude kattumine olulises osas menetletava kuriteo tehjoludega

KrMS seaduseelnõu seletuskirjas<sup>189</sup> ei ole öeldud, kelle kohustuseks on tõendada, kas faktilised asjaolud kattuvad olulises osas menetletava kuriteo tehjoludega. Riigikohtul on juba oma väljakujunenud praktika selles osas, kuidas tuleb tsiviilhagi puhul hinnata nõude faktiliste asjaolude kattumist menetletava kuriteo tehjoludega olulises osas. Seega saab ka avalik-õigusliku nõudeavalduse puhul lähtuda samadest kriteeriumidest.<sup>190</sup>

Riigikohtu kriminaal- kui ka tsiviilkolleegium on leidnud, et /... / „kuriteoga tekitatud kahju hüvitamise hagi ei ole materiaalsoiguslikult iseseisev nõue. Isiku mingi teo lugemine kuriteoks on üksnes karistusõiguslik hinnang teole, mitte uus iseseisev tegu, millest tekiks eraldiseisev tsiviilõiguslik nõue. Tsiviilõiguslikult ei mõjuta kriminaalasjas tehtud otsus seega tsiviilkohtumenetluses nõudele antavat kvalifikatsiooni. Tsiviilõiguslik vastutus saab jätkuvalt põhineda esmajoones lepingu rikkumisel või deliktil.“<sup>191</sup> „KrMS § 38<sup>1</sup> lg 1 kohaselt on kannatanul õigus esitada kahtlustatava, süüdistatava või tsiviilkostja vastu tsiviilhagi, mille kohus vaatab läbi kriminaalmenetluses. Kannatanu võib tsiviilhagis esitada nõude, kui: 1) nõude eesmärk on kriminaalmenetluse esemeks oleva teoga rikutud kannatanu hüveolukorra taastamine või heastamine, kui selle nõude aluseks olevad faktilised asjaolud kattuvad olulises osas menetletava kuriteo tehjoludega ja kui sellist nõuet oleks võimalik läbi vaadata ka tsiviilkohtumenetluses või kui 2) tegemist on kahjuhüvitisnõudega avaliku võimu kandja vastu, mida oleks võimalik esitada halduskohtumenetluses.“<sup>192</sup> Kui tsiviilhagis esitaval nõudel ei ole piisavat seost kriminaalmenetluse esemega, siis kannatanu nõude lahendamine satub vastuollu kriminaalmenetlusliku tsiviilhagi instituudi olemusega ja väljub kriminaalasja arutava kohtu pädevuse piiridest.<sup>193</sup>

---

<sup>189</sup> Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 158).

<sup>190</sup> L. Reisberg. (viide 168), lk 7.

<sup>191</sup> RKKKo 3-1-1-60-07 p 32. Vt ka RKTko 3-2-1-41-05 p 19.

<sup>192</sup> RKKKm 3-1-1-22-17 p 39.

<sup>193</sup> RKKKo 3-1-1-13-14 p 20.

Kriminaalasjas, kus on esitatud hagi kuriteoga tekitatud kahju hüvitamise nõudes, tuleb kohtul anda tuvastatud faktilistele asjaoludele paralleelselt nii karistusõiguslik kui ka tsiviilõiguslik hinnang.<sup>194</sup>

Eelnevalt on juba öeldud, et „kriminaalmenetluses on võimalik esitada üksnes selline tsiviilhagi, mille aluseks olevad faktilised asjaolud kattuvad "olulises osas" süüdistuse aluseks olevate faktiliste asjaoludega /.../. See, millal saab kannatanu tsiviilnõude tekkimise asjaolude ja kuriteo koosseisuliste asjaolude kattuvat osa pidada "oluliseks", on fakti küsimus. Nõutav ei ole, et tsiviilhagi aluseks olevad faktilised asjaolud oleksid täielikult hõlmatud süüdistuse alusfaktidest /.../. Kuna süüdistatava karistusõigusliku vastutuse ja tema vastu suunatud kannatanu nõude eeldused tulenevad erinevatest õigusnormidest, siis ei saa nende eelduste täitmiseks vajalik faktikogum tavaliselt täielikult kokku langeda. Seetõttu tulebki tsiviilhagi lahendamiseks üldjuhul tuvastada täiendavalt selliseid asjaolusid, millel isiku käitumise karistatavuse seisukohalt tähtsust ei ole /.../. Teisalt ei tohi tsiviilhagi aluseks olevate asjaolude seos kriminaalmenetluse esemeks oleva teoga olla ka liiga väike. Kriminaalasjas menetletav tegu (kuriteo koosseisulistele tunnustele vastavad faktilised asjaolud) peavad moodustama tsiviilhagi aluse raskuspunkti. Muidu ei ole kahel õigusvaidlusel piisavat ühisosa ja tsiviilnõude lahendamine kriminaalmenetluses ei täida enam oma eesmärki ning võib hakata ebamõistlikult takistama karistusõiguse rakendamist.<sup>195</sup>

„Lahendades küsimust, kas tsiviilhagi aluseks olevate asjaolude kattuvus süüdistuse alusfaktidega on konkreetsel juhul piisav, on kriminaalasja lahendaval kohtul hindamisruum, mis mh võimaldab arvestada juhtumi isepära. Samas on selline hindamisruum siiski piiratud ega anna kohtule alust jätta menetlemata tsiviilnõudeid, mis on süüdistuses kirjeldatud teoga olemuslikult seotud ja mille lahendamine kriminaalmenetluses on selgelt kooskõlas tsiviilhagi instituudi eesmärgiga, isegi kui see suurendab mõnevõrra menetluse mahtu. Siinkohal tuleb arvestada, et kui kriminaalasja arutamist ebamõistlikult edasi lükkamata ei ole võimalik tagada tsiviilhagi või avalik-õigusliku nõudeavalduse lahendamist, võib alates 1. jaanuarist 2017 kohus kuni kohtuotsuse tegemiseni määrata, et tsiviilhagi või nõudeavaldus lahendatakse osaliselt või tervikuna eraldi otsusega. Sellisel juhul jätkab kohus samas või kohtu esimehe otsusel teises kohtukoosseisus pärast süüdimõistva osaotsuse jõustumist tsiviilhagi või avalik-õigusliku nõudeavalduse menetlemist. (KrMS § 310 lg-d 3–4) Osutatud regulatsioonil puuduks mõte, kui kannatanu saaks kriminaalmenetluses esitada üksnes sellise tsiviilhagi, mille aluseks

---

<sup>194</sup> RKKKo 3-1-1-60-07 p 32.

<sup>195</sup> RKKKo 3-1-1-13-14 p 21



olevate süüdistusväliste faktide maht ja nende tuvastamise keerukus on väikene. Samas võimaldab osaotsuse tegemine vältida süüküsimuse lahendamise venimist mahuka või keeruka tsiviilhagi menetluse tõttu. Lisaks eelmärgitule on KrMS §-s 296<sup>1</sup> ette nähtud eraldi kord, esitamaks tsiviilhagi lahendamiseks selliseid tõendeid, mis ei ole olulised süüküsimuse lahendamiseks.“ /.../ tsiviilhagi ja süüdistuse olulise ühisosa nõuet ei tule tõlgendada kitsalt, vaid selliselt, et kriminaalmenetluses ei saa läbi vaadata tsiviilhagi, mille alus on süüdistuse teokirjeldusest kvalitatiivselt erinev.“<sup>196</sup>

KrMS § 296<sup>2</sup> lg 1 p 1 kohaselt jäetakse avalik-õiguslik nõudeavaldus läbi vaatamata kui see ei vasta KrMS § 38<sup>1</sup> lg-s 2 sätestatud tingimustele ehk kui nõudeavalduse aluseks olevad faktilised asjaolud ei kattu olulises osas kuriteo tehiooludega.

Eeltoodust tulenevalt on selge, et kohtud peavad ise hindama, kas tsiviilhagi aluseks olevad asjaolud kattuvad süüdistuse alusfaktidega piisavalt. Siin on selgelt olemas oht, et kohtutel võib tekkida selle hindamise osas erinev praktika. Tuleb loota, et erinevad kohtuastmed jälgivad teiste kohtute poolt võetud seisukohti ning leiavad seeläbi selles teemas ühtsed seisukohad.

Käesoleva töö autor on seisukohal, et avalik-õigusliku nõudeavalduse toomine Eesti õigusesse on väga oluline ja vajalik muudatus, sest tänu sellele on riigil võimalus vältida kriminaalmenetlusega paralleelset menetlust maksuvõla sissenõudmiseks. Paralleelmenetlus koormab tarbetult kõiki menetlusosalisi. Kui kriminaalmenetluses on võimalik lahendada ka tsiviilõiguslikud nõuded, siis sellisel juhul on menetlus osapoolte jaoks ökonoomsem ning see võiks lahendada ka selle probleemi, et erinevates menetlustes jõutakse erinevate lahendusteni.

### 2.3. Tsiviilhagi ja avalik-õigusliku nõude põhistamine kriminaalmenetluses

Juhan Sarv pidas 17.10.2008 XXX Eesti õigusteadlaste päevade raames ettekande teemal „Mittekaristusõiguslike nõuete lahendamine süüteomenetluses“<sup>197</sup> ning antud ettekande punktis 12 sõnab, „Eesti kriminaalkohtupraktikas on juurdunud lubamatult pealiskaudne suhtumine tsiviilhagi lahendamisse“. Lubatud ei saa olla olukord, kus kriminaalasjas tehtud otsus tsiviilhagi kohta võib olla vähem seaduslik ja põhjendatud, kui sama nõude kohta tehtud otsus

---

<sup>196</sup> RKKKo 3-1-1-22-17 p 42 ja 44.

<sup>197</sup> J. Sarv. Mittekariistusõiguslike nõuete lahendamine süüteomenetluses. Eesti õigusteadlaste päevad 17.10.2008, lk 3.

tsiviilkohtumenetluses.<sup>198</sup> Tsiviilhagide lahendamist puudutavas osas ei tohi kohtuotsuse argumentatsioon olla lubamatult puudulik, põhinedes sisuliselt ainult hagiavalduste põhjenduste kordamisel. Tegemist on kohtuotsuse põhistamise kohustuse (KrMS § 305<sup>1</sup> lg 1) rikkumisega ulatuses, mida tuleb pidada kriminaalmenetlusõiguse oluliseks rikkumiseks KrMS § 339 lg 2 mõttes.<sup>199</sup> Riigikohus on korduvalt tühistanud maa- ja ringkonnakohtuotsuseid, sest kohtuotsustest ei selgu millise õigusnormi alusel on kohtud maksuhalduri tsiviilhagi põhjendatust hinnanud ehk milline on hagi rahuldamise materiaalõiguslik alus. See tähendab aga seda, et maa- ja ringkonnakohtud jätavad oma otsused tsiviilhagi rahuldamist puudutavas osas õiguslikult põhistamata.<sup>200</sup>

Riigikohus on öelnud, et tsiviilhagi lahendamisel tuleb kriminaalmenetluses juhinduda tsiviilmenetluse regulatsioonist, kui see ei ole vastuolus kriminaalmenetluse üldiste põhimõtetega. Tsiviilhagi õiguslikul põhjendamisel tuleb lähtuda TsMS § 436 lg-st 1, TsMS § 438 lg-st 1 ja TsMS § 442 lg-st 8 koostoimes KrMS § 339 lg 1 p-ga 7. Seega mis tahes nõude rahuldamisel, peab kohus oma otsuses välja tooma õigusnormid, mis moodustavad nõude rahuldamise materiaalõigusliku aluse.<sup>201</sup>

Tsiviilhagi põhistamisel ei piisa hagi tõendatusest ja viitest KrMS § 310 lg-le 1. Riigikohus on selgitanud, „olukorras, kus ei ole määratletud nõude materiaalõiguslikku alust, ei ole ka võimalik kindlaks teha nõude rahuldamise eeldusi ega ulatust, s.t pole võimalik määratleda asjaolusid, mille tuvastamine on hagi tõendamiseks nõutav. Sarnaselt kuriteokoosseisule kriminaalsüüdistuse puhul määrab hagi materiaalõiguslik alus ära tsiviilhagi tõendamiseseme, mistõttu ei ole selle puudumisel põhimõtteliselt võimalik väita, et hagi on tõendatud. KrMS § 310 lg 1 näol on aga tegemist menetlusnormiga, millest ei saa tuleneda tsiviilhagi rahuldamise materiaalõiguslikku alust.“<sup>202</sup>

Rõhutada tuleb, et tsiviilhagi lahendamise õigusliku põhistamise kohustus ei piirdu ainult nõude rahuldamise alusnormide nimetamise või tsiteerimisega.<sup>203</sup> /./ „kriminaalasjas, kus on esitatud hagi kuriteoga tekitatud kahju hüvitamise nõudes, peab kohus andma tuvastatud faktilistele asjaoludele paralleelselt nii karistusõigusliku kui ka tsiviilõigusliku hinnangu. Teatud juhtudel

---

<sup>198</sup> T. Tampuu. Tsiviilhagi kriminaalmenetluses. *Juridica* 1996/4, lk 183.

<sup>199</sup> RKKKo 3-1-1-42-15 p 86.

<sup>200</sup> Vt RKKKo 3-1-1-63-09; RKKKo 3-1-1-60-08; RKKKo 3-1-1-60-07; RKKKo 3-1-1-11-07.

<sup>201</sup> RKKKo 3-1-1-11-07 p 47; RKTko 3-2-1-129-06 p 12.

<sup>202</sup> RKKKo 3-1-1-61-08 p 18.1.

<sup>203</sup> J. Sarv. Tsiviilhagi menetlemine kriminaalmenetluses – aeg tsiviliseeruda. Riigikohus. Kohtute aastaraamat 2009. Kättesaadav [www.riigikohus.ee](http://www.riigikohus.ee), lk 120.

on kahju hüvitamise küsimuse otsustamiseks vaja tuvastada täiendavalt asjaolusid, millel isiku käitumise karistatavuse seisukohalt tähtsust ei ole.<sup>204</sup>

Kohtul tuleb kõige esimesena kontrollida, kas tuvastatud faktilised asjaolud vastavad kuriteo koosseisulistele tunnustele ning teiseks, kas need faktilised asjaolud koos tsiviilhagis esitatud täiendavate asjaoludega täidavad süüdistatava vastu esitatud tsiviilõigusliku nõude alusnormi kohaldamis eeldused.<sup>205</sup>

KrMS seaduseelnõu seletuskirja kohaselt toimub avalik-õigusliku nõudeavalduse menetlemine analoogselt tsiviilhagiga.<sup>206</sup> Seega leiab käesoleva töö autor, et ka avalik-õigusliku nõudeavaldust tuleb põhistada samamoodi nagu tsiviilhagi.

Autor on läbi vaadanud juba jõustunud maakohtu lahendeid, mis käsitlevad avalik-õiguslikku nõudeavaldust ning silma paistab, et ka nendes asjades kohtud küll kohaldavad materiaalõiguslikke norme, kuid ei ole neid norme sisuliselt analüüsinud ja põhistanud. Allpool on mõned näited eeltoodu tõendamiseks:

Tartu Maakohtu Tartu kohtumaja 10. aprilli otsuses nr 1-17-2140 on märgitud, kuritegude toimepanemise tulemusel on isikule välja makstud toetusi kogusummas 31 507,69 eurot, mille osas on esitatud KrMS § 154<sup>2</sup> kohaselt avalik-õiguslik nõue. Isik tunnistab nimetatud nõuet ning on nõus selle hüvitama. Kohus mõistab KrMS § 306 lg 1 p 11 alusel isikult välja 31 507,69 eurot. Kohus on seiskohal, et avalik-õiguslik nõue on seaduslik ja selle suurus igati põhjendatud ning see kuulub isikult väljamõistmisele.

Harju Maakohtu 09. mai 2017 otsuses nr 1-17-3093 on märgitud, kohus rahuldab isiku vastu KrMS § 37 lg 1, § 38 lg 1 p 2, § 38<sup>1</sup> lg 2, § 154<sup>2</sup>, KarS § 389<sup>1</sup> lg 1-3 ning Vabariigi Valitsuse seaduse § 441 lg 1, § 65 lg 2 p 2 alusel esitatud avalik-õigusliku nõudeavalduse avalduses märgitud summas ning sellele summale lisanduvad intressid.

Harju Maakohtu 17. juuni 2017 otsuses nr 1-17-5297 on märgitud, kohus rahuldab isiku vastu KrMS § 38 lg 1 p 2 ja § 38<sup>1</sup> lg 2 alusel esitatud avalik-õigusliku nõudeavalduse avalduse märgitud summa ulatuses ning sellele summale lisanduvad viivised VÕS § 113 lg 1 alusel kuni

---

<sup>204</sup> RKKKo 3-1-1-60-07 p 32.

<sup>205</sup> J. Sarv. (viide 194), lk 120.

<sup>206</sup> Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 158), lk 14.

võla täieliku tasumiseni. Kohus lisab, et süüdimõistva kohtuotsusega kuulub avalik-õiguslik nõudeavaldus rahuldamisele.

Eeltoodust on selgelt näha, et kohtud kohaldavad ainult materiaalõiguse norme, kuid igasugune sisuline analüüs ja põhjendus puudub. Sellistel juhtudel on tegemist kohtuotsuse põhistamise kohustuse (KrMS § 305<sup>1</sup> lg 1) rikkumisega ulatuses, mis on kriminaalmenetlusõiguse oluline rikkumine KrMS § 339 lg 2 mõttes. Riigi ja tegelikult ükskõik milliste tsiviilõiguslike nõuete lahendamine kriminaalmenetluses ei ole piisavalt tagatud, kui kohtud rikuvad niivõrd elementaarset kohustust nagu seda on kohtuotsuse põhistamine.

## 2.4. Tsiviilhagi ja avalik-õigusliku nõudeavalduse kohta osaotsuse tegemine

Tsiviilhagi menetlemine võib pikendada teine kord oluliselt kriminaalasja kohtuliku arutamise kestust. Kriminaalasja raames tsiviilhagi lahendamisel võivad tekkida olukorrad, kus isiku süüküsimus on lahendatud, kuid tsiviilhagi lahendamiseks on vajalik juurde koguda tõendeid ja teha toiminguid. Ühe menetluse raames isiku süüküsimuse ja tsiviilhagiga tegelemine võib hakata kahjustama asja lahendamise üldist kvaliteeti.<sup>207</sup> Just eelpool toodud asjaolude ärahoidmiseks toodi kriminaalmenetluse seadustikku 01.01.2017 osaotsuse tegemise võimalus.

Osaotsuse tegemine tähendab seda, kui tsiviilhagi või avalik-õigusliku nõudeavalduse menetlemine hakkab segama süüküsimuse lahendamist mõistliku aja jooksul, siis saab kohus otsustada ära kõigepealt isiku süüküsimuse ning kui süüküsimus on jõustunud, siis saab kohus sama kohtukoosseisuga jätkata tsiviilhagi menetlemist. Kohtu esimehele on siiski antud võimalus otsustada, kas menetlust jätkab sama või mõni teine kohtukoosseis. Alati lihtsalt ei ole võimalik sama kohtukoosseisuga jätkata asja menetlemist.<sup>208</sup> Süüdimõistvas osaotsuses tuvastatud faktilised asjaolud loetakse tsiviilhagi või nõudeavalduse lahendamisel tõendatuks (KrMS § 310 lg 4 teine lause). Kui apellatsioon- või kassatsioonimenetluse tulemusena süüdimõistev osaotsus tühistatakse ja kriminaalasi saadetakse isiku süüküsimust puudutavas osas uuesti arutamiseks madalama astme kohtule, kelle menetluses on eraldatud tsiviilhagi või avalik-õiguslik nõudeavaldus, liidetakse tsiviilhagi või nõudeavalduse ja kriminaalasja arutamine uuesti ühte menetlusse (KrMS § 310 lg 6). Maakohtul on siis võimalus teha uuesti

---

<sup>207</sup> J. Sarv. (viide 194), lk 123.

<sup>208</sup> Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 158), lk 36.

osaotsus ainult süüküsimuses ning jätkata tsiviilhagi või avalik-õigusliku nõudeavalduse menetlemist pärast süüküsimuse otsuse jõustumist.<sup>209</sup>

Osaotsuse tegemise võimaluse lisamine KrMS-i on jällegi väga oluline seaduse muudatus ja aitab kriminaalmenetluse raames lahendatavaid tsiviilhagisid ja avalik-õiguslikke nõudeid kergemini menetleda. Kui osaotsus on jõustunud ja kohus hakkab edasi arutama tsiviilhagi või avalik-õiguslikku nõuet, siis ei ole vaja enam hakata tõendeid uuesti analüüsima, vaid menetlus läheb edasi sealt, kust see enne pooleli jäi. Samuti jäävad juba jõustunud süüdimõistvas kohtuotsuses tuvastatud faktilised asjaolud kehtima ehk menetlust täiendatakse ainult selles osas, mis asjaolude kohta on vaja täiendavaid tõendeid koguda ja menetlustoiminguid teha.

---

<sup>209</sup> Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 158), lk 36.

### 3. MAKSUVÕLA SISSENÕUDMATA JÄTMINE

MKS § 105 lõikest 1 tuleneb, et maksukohustuslane on kohustatud maksusumma ja maksu kõrvalkohustustest tulenevad summad (MKS § 31, nt intress, sunniraha või asendustäitmise kulud) tasuma maksuseaduses või haldusaktis määratud tähtpäevaks<sup>210</sup> selleks määratud kontole. Maksuhaldur on kohustatud tuvastama kõik maksuobjektid ning nõudma kõik maksud või muud rahalised kohustused sisse, tal ei ole õigust teha seda valikuliselt või eranditega.<sup>211</sup> Hoolimata sellest, võib maksuhaldur teatud juhtudel maksuvõla jätta sisse nõudmata. Näiteks võib juhtuda, et maksuvõlg kustutatakse, maksuvõlg kantakse maha selle sissenõudmise lootusetuse tõttu või juriidiline isik vabastatakse võlgade tasumisest saneerimismenetluses või füüsiline isik vabastatakse võlgadest võlgade ümberkujundamise menetluses või pankrotimenetluses.<sup>212</sup>

#### 3.1. Maksuvõla kustutamine

MKS § 114 eristab nii maksuvõla mahakandmist kui ka kustutamist. Maksukohustus, intressikohustus (maksuvõlg) ning kinnipidamiskohustusest ja vastutuskohustusest tekkinud maksuvõlad võivad lõppeda kustutamisega, kuid tegemist on siiski erandlike juhtumitega.<sup>213</sup> Maksuvõla kustutamiseks tuleb maksuhalduril anda välja haldusakt.<sup>214</sup> Maksuvõla kustutamisega maksuõigussuhe lõpeb ning nõuet ei ole võimalik enam sisse nõuda. Maksuvõla kustutamise otsus tehakse ainult sellisel juhul, kui kohustatud isik ei ole likvideeritud või surnud ning teoreetiliselt oleks võimalik temalt maksuvõlg kunagi sisse nõuda, kui seda ei kustutataks. Maksuhalduril ei ole lubatud aga põhjendamatult maksuvõlgasid kustutada, sest see rikuks ühetaolise maksustamise ja võrdse kohtlemise põhimõtet, selle all kannataks tõenäoliselt õiguskuulekus ja seeläbi ka maksude laekumine. Samas võib erandjuhtumil olla maksuvõla kustutamine vajalik, kui selle tasumine ohustaks võlgniku eksistentsi või on maks konkreetselt asjaoludest tingituna ebaõiglane, seades maksumaksja ebavõrdsesse olukorda võrreldes teiste maksumaksjatega.<sup>215</sup>

---

<sup>210</sup> L. Lehis. (viide 14), lk 178.

<sup>211</sup> L. Lehis. (viide 7), lk 239.

<sup>212</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 119.

<sup>213</sup> L. Lehis. (viide 14), lk 119.

<sup>214</sup> L. Lehis. (viide 14), lk 120.

<sup>215</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 120.

MKS § 114 lõiked 2 ja 3 sätestavad juhtumid, mille kohaselt on maksuvõla kustutamine lubatud. Riiklike maksude maksuhaldur võib kustutada maksuvõla järgmistel juhtudel:

- 1) pankrotimenetluses kompromissi tegemiseks;
- 2) võlgade ümberkujundamisel nende vähendamise teel saneerimismenetluses või võlgade ümberkujundamise menetluses;
- 3) maksukohustuslase põhjendatud taotluse alusel või põhjendatud erandjuhul omal algatusel, kui selle sisse nõudmine on lootusetu või oleks ebaõiglane maksu kohustuslasest mitteolenevate asjaolude tõttu, sh vääramatu jõu tõttu, ja kui tulumaksuvõlg tekkis maksukohustuslase vara realiseerimisest kolmanda isiku võla tagatisena.

Otsus maksuvõla kustutamiseks tuleb teha enne kompromissi kinnitamist pankrotimenetluses või enne maksunõuete vähendamise otsustamist saneerimismenetluses või võlgade ümberkujundamise menetluses.<sup>216</sup> Maksuhaldur teeb kompromisettepanekuga nõustumise korral maksuvõla kustutamise otsuse, mis jõustub kompromissi kinnitamise päeval (MKS § 114 lg 2). Kui maksuvõla kustutamise kohta on tehtud otsus, siis maksuhaldur võib hääletada isiku pankrotimenetluses võlgade vähendamiseks tehtud kompromisettepaneku poolt (maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord<sup>217</sup> § 4 lg 1). Kui maksuhaldur otsustab siiski kompromisettepaneku poolt mitte hääletada ning kompromiss siiski kinnitatakse, siis sellisel juhul on tegemist lootusetu maksuvõlaga, mis tuleb maha kanda. Maksuvõla juurde kuuluvad muud kõrvalkohustused võib maksuhaldur ise kaalutusõiguse alusel tühistada.<sup>218</sup> Praktikute sõnade kohaselt olevat aga kompromissi poolt hääletamine pankrotimenetluses tõenäoliselt pandiga tagamata nõuete puhul ainus võimalus nõue mingis osas rahuldatud saada.<sup>219</sup> Kompromissi tühistamisel PankrS §-s 190 sätestatud alustel tunnistab maksuhaldur maksuvõlgade kustutamise otsuse kehtetuks (maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord § 4 lg 1).

Maksuhaldur võib maksuvõla kustutamise kohta teha otsuse, kui pankrotimenetlus lõpetatakse võlausaldajate nõusolekul (maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord § 4 lg 1<sup>1</sup>). Pankrotimenetluse lõpetamisega peavad nõustuma kõik tähtaegselt nõuded esitanud võlausaldajad (PankrS § 160 lg 1). Kui menetluse lõpetamisega ei ole nõustunud võlausaldaja, kelle nõude on haldur või võlgnik vaidlustanud või kelle nõue on pandiga tagatud, siis otsustab

---

<sup>216</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 120.

<sup>217</sup> Maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord. - RT I, 25.05.2012, 30.

<sup>218</sup> L. Lehis. (viide 14), lk 120.

<sup>219</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 121.

kohus, kas menetluse lõpetamine selle võlausaldaja nõusolekuta või talle tagatist andmata on võimalik (PankrS § 160 lg 2).

Riiklike maksude maksuhaldur võib maksukohustuslase põhjendatud kirjalikul taotlusel kustutada tema maksuvõla, kui selle sissenõudmine on lootusetu või oleks ebaõiglane maksukohustuslasest mitteolenevate asjaolude, sealhulgas vääramatute jõu tõttu (MKS § 114 lg 3). Selle sätte all mõeldakse erandlikke olukordi, kus maksuseaduste alusel oleks maksude sissenõudmine õiguspärane, kuid mingis konkreetses olukorras maksude sissenõudmine konkreetselt maksumaksjalt oleks siiski ebaõiglane (nt valuutakursside kiire muutumine, tuluna saadud vara hävimine (nt pank, kus tuluna saadud raha hoiti läks pankrotti) jne. Maksuhalduri poolt maksuvõla kustutamise otsus on kaalutusõiguse alusel antud põhistatud haldusakt.<sup>220</sup>

Alates 01.01.2019 on täiendatud MKS § 114 lg-t 3 ning seda on täiendatud nii, et lisaks maksukohustuslase põhjendatud kirjalikule taotlusele võib ka riiklike maksude maksuhaldur põhjendatud erandjuhul omal algatusel kustutada isiku maksuvõla, kui selle sissenõudmine on lootusetu või oleks ebaõiglane maksukohustuslasest mitteolenevate asjaolude tõttu. Maksukohustuslasest mitteolenevaks asjaoluks loetakse vääramatute jõudu ning kui nt tulumaksuvõlg tekkis maksukohustuslase vara realiseerimisest kolmanda isiku võla tagatisena täitemenetluses või pankrotimenetluses. Maksuhalduril on õigus küsida täiendavaid tõendeid ja dokumente maksukohustuslaselt, kui ta leiab omal initsiatiivil, et maksuvõla kustutamine võiks olla põhjendatud. Muudatuse tegemine oli vajalik selleks, et maksukohustuslastel ei ole alati võimalik esitada taotlust maksuvõla kustutamiseks (füüsilisel isikul ei pruugi olla taotluse esitamiseks vajalikke teadmisi ja oskusi või taktistavad mõned muud olulised põhjused maksukohustuslasel taotlust esitamast) ning muudatus annab maksuhaldurile senisest paindlikuma kaalutusõiguse maksuvõla osaliseks kustutamiseks (maksuhaldur võib kustutada ka ainult intressi). MKS § 114 lg-s 3 nimetatud maksuhalduri poolt tehtud otsuse näol on tegemist kaalutusotsusega, mille puhul maksuhaldur peab järgima maksukohustuslaste võrdse kohtlemise põhimõtet.<sup>221</sup>

Füüsilise isiku poolt esitatud maksuvõla kustutamise taotluses, millele lisatakse kõik vajalikud tõendid või tehakse viide nende asukohale, tuleb esitada põhjendus, miks isik ei ole suuteline võlga tasuma, kõik andmed taotleja omandis ning valduses oleva vara, samuti taotleja varaliste

---

<sup>220</sup> L. Lehis. (viide 14), lk 120.

<sup>221</sup> Vabariigi Valitsuse 22.08.2018 algatatud maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (viide 159), lk 47.



kohustuste ja õiguste kohta ning tõendada, et maksuvõla täieliku tasumise korral ei ole isik suuteline ennast ega ülalpeetavaid üleval pidama ning võib sattuda suurtesse majanduslikesse raskustesse (maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord § 5 lg 1,2 ja 4). Oluline on antud juhul see, et maksuhalduril ei ole kohustust füüsilise isiku poolt esitatud taotlust rahuldada. Maksuhaldur hindab maksuvõla kustutamise taotlust koos selle lisadega ning taotleja andmeid ja kui on makshalduril on siiski alust arvata, et maksukohustuslasel on suure tõenäosusega võimalik olemasoleva vara realiseerimisest saadavast tulust või oskuslikuma majandamise korral maksuvõlg tasuda, siis üldjuhul maksuvõlakustutamise taotlust ei rahuldata.<sup>222</sup> Maksuhalduril on veel võimalus taotlus rahuldada osaliselt ja teha isikule ettepanek esitada taotlus ülejäänud maksuvõla tasumise ajatamiseks, kui isiku varaline seisund seda võimaldab (maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord § 5 lg 6).

Taotluse maksuvõla kustutamiseks ebaõigluse tõttu võivad esitada nii füüsilised kui ka juriidilised isikud.<sup>223</sup> Kui isik taotleb maksuvõla kustutamist maksuvõla sissenõudmise ebaõigluse tõttu, siis tuleb taotluses esitada asjaolud, mis seavad isiku konkreetses situatsioonis teiste maksukohustuslastega võrreldes ebavõrdsesse olukorda, kui need asjaolud ei tulene seaduses teiste sarnaste maksukohustuslaste kohta sätestatust ning lisaks veel tõendada, et maksuvõlgade kustutamiseks vajalike asjaolude tekkimine ei sõltunud taotleja tahtest, asjaolud ei olnud välditavad ja taotlejal ei ole võimalik neid kõrvaldada (maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord § 5<sup>1</sup> lg 2).

Teoorias eristatakse maksuvõla kustutamist kaht liiki motiivil:

- 1) subjektiivse ebaõigluse motiiv – isiku eksistentsi ohustamise motiivil toimuv kustutamine. Et isikul oleks kindlus, et maksuhaldur hiljem oma otsust ei muudaks (asjaga hakkab tegelema nt teine ametnik), tuleb sellisel juhul anda haldusakt, mille tulemusel isiku maksukohustus lõpeb;
- 2) objektiivse ebaõigluse motiiv – maksu sissenõudmine rikuks isiku põhiõiguseid (eelkõige võrdne kohtlemine). Kustutamise võimalus selleks, et taastada õiglus erandlikes olukordades, mida seadusandja ei ole osanud ette näha. Isik vabastatakse maksuvõla tasumisest ka siis, kui ta on võimeline seda tasuma, kuid võrreldes teiste maksumaksjatega oleks tema olukorras maksu nõudmine ebavõrdne (nt tasuma tulumaksu tuludelt, mida isik ei ole saanud, isik saab tulu muu riigi rahas selles riigis asuvale panga pangavarvele, raha devalveeritakse või kui isik peab tasuma maksu

---

<sup>222</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 122.

<sup>223</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 123.

vahetuse teel saadud varalt, selle turuhind on suur, kuid vara hävib või turuhind langeb).<sup>224</sup>

Maksuhaldur väljastab motiveeritud otsuse ehk haldusakti maksuvõla kustutamiseks, maksuvõla kustutamata jätmise või osaliseks kustutamiseks 30 päeva jooksul alates taotluse saamisest (MKS § 114 lg 3).

Juhul kui, maksuhaldur on teinud maksuvõla kustutamise otsuse seadusevastaselt (nt altkäemaksu tõttu isikule, kelle majanduslik olukord võimaldanuks maksuvõla tasumist), siis maksuhalduril on võimalus maksuvõlg ikkagi kätte saada. Vastavalt haldusmenetluse seadusele võib õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistada tagasiulatuvalt ning kuna nõue on kustutamise tõttu lõppenud, tuleb see sissenõudmiseks nõ taastada.<sup>225</sup>

### 3.2. Maksuvõla mahakandmine

Maksuvõla mahakandmise korral on tegemist lootusetu võlaga ehk võlaga, mida ei ole enam võimalik kellelki sisse nõuda. Sellisel juhul on tegemist füüsilisest isikust võlgniku surma või juriidilise isiku likvideerimisega juhul, kui võlga ei ole võimalik sisse nõuda ka kolmandatelt isikutelt. Maksuhalduri otsus võlg maha kanda, erinevalt maksuvõla kustutamisest, ei too kaasa muutusi isikute õigustes ja kohustustes.<sup>226</sup>

Riiklike maksude maksuhaldur kannab maha juriidilise isiku maksuvõla tema pankroti- või likvideerimismenetlusega lõpetamise või likvideerimismenetluseta sundlõpetamise korral, kui puudub maksukohustuse täitmise eest vastutav kolmas isik või sellelt isikult ei ole võimalik maksuvõlga sisse nõuda (MKS § 114 lg 1 p 1).

Juriidilise isiku maksuvõla maha kandmine pankrotimenetluses toimub järgmistel juhtudel:

- 1) Pankrotimenetluse raugemise korral (kohus lõpetab määrusega menetluse pankrotti välja kuulutamata raugemise tõttu olenemata võlgniku maksejõuetusest, kui võlgnikul ei jätku vara pankrotimenetluse kulude katteks ning ei ole võimalik vara tagasi võita või

---

<sup>224</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika>, 15.02.2017, MKS § 114 lg 3, lk 151.

<sup>225</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika>, 15.02.2017, MKS § 114 lg 3, lk 151.

<sup>226</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika>, 15.02.2017, MKS § 114 lg 1, lk 150.

- tagasi nõuda, sealhulgas puudub võimalus esitada nõue juhtorgani liikme vastu) (PankrS § 29 lg 1);
- 2) pankrotimenetluse lõpetamisel pärast pankroti väljakuulutamist, kui pankrotivarast ei jätku vahendeid pankrotimenetlusega seotud väljamakseteks (vara välistamise ja tagasivõitmise tagajärgedest tulenevad nõuded, võlgnikule ja tema ülalpeetavatele makstav elatis, massikohustused või pankrotimenetluse kulud) (PankrS § 146 lg 1 p 1-4);
  - 3) pankrotimenetluse lõppemisel lõpparuande kinnitamisega (maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord § 1 p 1-3).

Riiklike maksude maksuhaldur kannab juriidilise isiku maksuvõla maha tema lõpetamisel seoses likvideerimismenetlusega ja likvideerimismenetluseta sundlõpetamise korral, kui juriidilisel isikul ei jätku vara maksuvõla tasumiseks ja puudub maksukohustuse täitmise eest vastutav kolmas isik või sellelt isikult ei ole võimalik maksuvõlga sisse nõuda ning maksuhaldur ei pea otstarbekaks pankrotiavalduse esitamist (maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord § 2 lg 1).

Riiklike maksude maksuhaldur kannab füüsilise isiku maksuvõla isiku surma või surnuks tunnistamise korral maha surnud isiku pärija, testamenditäitja või pärandvara hooldaja, nende puudumise korral pärandvara inventuuritegija taotlusel või omal algatusel. Mahakandmise aluseks on isiku surmatunnistus, kohtuotsus surnuks tunnistamise kohta või Eesti rahvastikuregistri andmed isiku surma või surnuks tunnistamise kohta. Maksuhaldur võib surnud isiku pärandvara ja maksuvõla mahakandmisega seotud andmeid ja dokumente koguda iseseisvalt või nõuda nende esitamist maksuvõla mahakandmist taotlevalt isikult (maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord § 3 lg 1-3).

Maksuvõlgade mahakandmise eesmärgiks on maksuarvestuse korrastamine. Juhul kui, peale maksuvõla kustutamist selguvad uued asjaolud, mille kohaselt on juba maha kantud maksuvõla sissenõudmine võimalik (nt leitakse maksukohustuslase õigusjärglane), siis vaatamata võla maha kandmisele, on võimalik maksuvõlg sisse nõuda.<sup>227</sup>

---

<sup>227</sup> L. Lehis. (viide 14), lk 121.

### 3.3. Sundtäitmisest loobumine

Maksuhaldur on kohustatud sisse nõudma maksukohustuslase poolt tasumata maksuvõla (MKS § 128 lg 1). Maksuhalduril on õigus loobuda sundtäitmisest, kui sundtäitmisega seotud kulud ületavad sissenõutava summa või summa sissenõudmine on maksukohustuslase maksejõuetuse tõttu lootusetu ning pankrotiavalduse esitamine ei ole otstarbekas (MKS § 128 lg 8). Maksuhalduril on antud võimalus loobuda sundtäitmisest, mis ei anna tulemusi või mille kulud on suuremad, kui sissenõudmise tulemusel laekuv summa. Sundtäitmisest loobumist tuleb eristada maksuvõla kustutamisest, sest sundtäitmisest loobumisel maksukohustus ei lõpe,<sup>228</sup> kuid võlga ei nõuta ka aktiivselt sisse. Maksuhaldur inventeerib kord aastas tekkinud lootusetuid nõuded ning kui selgub, et mõnda nõuet on võimalik sisse nõuda (nt isiku vara on suurenenud), jätkatakse aktiivset sundtäitmist üldistel alustel.<sup>229</sup>

### 3.4. Sundtäitmise aegumine

Õiguskindluse põhimõttest tulenevalt on maksuõiguses ette nähtud aegumine ka maksuõigussuhetest tulenevate kohustuste puhul.<sup>230</sup> Alates 1. jaanuarist 2014 vähendati sissenõutava maksusumma sundtäitmise aegumistähtaega seitsmelt aastalt viiele aastale, sest Maksu- ja Tolliameti hinnangul on vanemate kui 5 aasta vanuste nõuete tasumine ebatõenäoline ning samuti muutub nende sissenõudmine ebaefektiivseks.<sup>231</sup> MKS § 168<sup>4</sup> lg 1 esimese lause kohaselt kehtib lühem aegumistähtaeg ka enne 1. jaanuari 2014 tekkinud maksuvõlgadele. MKS eelnõu seletuskirjas on öeldud, et „/.../ muudatuse eesmärgiks on saavutada üksikjuhtumitele sobivate lahenduste leidmisel maksumenetluses õigusrahu, mis seotud ebatõenäoliselt rahuldatavate nõuete menetlemisega.“<sup>232</sup> Isikutele saab loodetavasti muudatusega selgemaks, mis ajaperioodi jooksul saab riik sundi rakendada seoses maksuvõla sissenõudmisega. Õigusrahu on tähtis ka riigile endale, et oleks võimalik oma ressursse võimalikult optimaalselt planeerida seoses toimingutega maksuvõla sissenõudmiseks.<sup>233</sup>

---

<sup>228</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika>, 15.02.2017, MKS § 128 lg 8, lk 164.

<sup>229</sup> K. Randlane. (viide 6), lk 127.

<sup>230</sup> L. Lehis. (viide 33), lk 94.

<sup>231</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika>, 15.02.2017, MKS § 132, lk 164.

<sup>232</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika>, 15.02.2017, MKS § 132, lk 168.

<sup>233</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika>, 15.02.2017, MKS § 132, lk 169.

MKS § 132 lg 1 – 4 kohaselt on deklaratsiooni alusel arvutatud, haldusakti alusel arvutatud, maksuotsuse ja vastutusotsuse, intressinõude ja muude maksuhalduri sissenõutavate rahaliste kohustuste sundtäitmise aegumistähtjaks (välja arvatud eriseadustest sätestatud tähtjad) viis aastat. Aegumistähtaeg algab kohustuse täitmise, maksuotsuse või vastutusotsuse kättetoimetamise või nõude esitamise aastale järgneva aasta 1. jaanuarist alates.

MKS § 132 lg-s 5 sätestatud juhtudel võib aga sundtäitmise aegumistähtaeg katkeda järgmistel juhtudel:

- 1) kohtutäiturile maksuvõla sissenõudmiseks täitmisavalduse esitamisel;
- 2) maksukohustuslase pankroti väljakuulutamisel;
- 3) halduskohtu tehtud esialgse õiguskaitse määruse jõustumisel;
- 4) saneerimismääruse jõustumisel või võlgade ümberkujundamise avalduse menetlusse võtmise määruse jõustumisel.

MKS § 132 lg 6 sätestab, et uue sundtäitmise aegumistähtaja kulgemist hakatakse arvestama tähtaja katkemise aluse äralangemise aastale järgneva aasta 1. jaanuarist ning lg 7 kohaselt sundtäitmise aegumistähtaja katkemine kehtib ainult selle summa kohta, millega on seotud tähtaja katkemise põhjustanud asjaolu.

MKS § 132 lg 8 kohaselt sundtäitmise aegumistähtaja möödumisel lõpevad maksukohustus ja sellega seotud kõrvalkohustused ning muud maksuhalduri sissenõutavad rahalised kohustused.

Riigikohus on teinud 10. oktoober 2018 aegumise kohta olulise lahendi, kus on ümber lükanud varasemad Riigikohtu poolt välja öeldud seisukohad. „Seda mh ka täitetoimingu puhul aegumise katkemist reguleeriva TsÜS § 159 lg 1 kohaselt. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse järgi tähendab aegumise peatumine Tsiviilseadustiku üldosa seaduses sätestatud aegumise üldregulatsiooni kohaselt katkeb aegumine ja algab aegumise katkemise aluseks olevast sündmusest kohe uuesti., et mingit ajavahemikku pärast aegumise algust ei loeta aegumise hulka. Erikogu hinnangul ei loeta Riigikohtu eelviidatud lahendites enne 1. jaanuari 2014 kehtinud MKS §132 lg 4 p-le 4 ja lg-le 5 antud tõlgenduse kohaselt teatud perioodi (aega, mil täitemenetlus kestab) pärast aegumise algust aegumise hulka ning aegumine algab pärast aegumise katkemise aluse äralangemist (täitemenetluse lõpetamine) uuesti. Seega on tsiviilseadustiku üldosa seaduse mõttes tegemist hübriidiga aegumise katkemisest ja peatumisest. Erikogu leiab aga, et õiguskindluse põhimõtte järgi tuleb sundtäitmise aegumise instituudiga seotud reeglite ja põhimõtete puhul ka erinevates seadustes sätestatud

regulatsioonide kontekstis üldjuhul eelistada võimalikult sarnast tõlgendust. Seetõttu tuleb muuta Riigikohtu varasemat seisukohta, mille järgi on maksuvõla sundtäitmise aegumise katkemise aluse äralangemiseks varasema MKS § 132 lg 5 järgi MKS § 132 lg 4 p 4 kontekstis täitemenetluse lõpetamine. Erikogu hinnangul tuleb maksuvõla sissenõudmiseks täitemenetluse alustamise ajal kehtinud MKS § 132 lg 4 p 4 ja lg-t 5 ja kehtiva MKS § 132 lg 5 p 1 ja lg-t 6 tõlgendada selliselt, et maksuvõla sissenõudmiseks täitemenetluse alustamise korral (kohtutäiturile maksuvõla sissenõudmiseks täitmisavalduse esitamisel) maksuvõla sundtäitmise aegumine katkes ja sundtäitmise aegumise katkemise alus langes kohe ära. Nii varasema (MKS § 132 lg 5) kui ka kehtiva (MKS § 132 lg 6) regulatsiooni kohaselt hakatakse uue sundtäitmise aegumistähtaaja kulgemist arvestama tähtaaja katkemise aluse äralangemise aastale järgneva aasta 1. jaanuarist. Erikogu hinnangul on selline maksuvõla sundtäitmise aegumise katkemise regulatsiooni tõlgendus kooskõlas ka seadusandja tahtega, et maksukohustuslasele saabuks tema maksuvõlgade ja nende sissenõutavuse osas ettenähtava aja jooksul õigusrahu ning ei toimuks eesmärgipäratud maksuvõlgade sundtäitmist.<sup>234</sup>

---

<sup>234</sup> RKEKm 2-17-12525 p 17.2.

## KOKKUVÕTE

Käesolevas magistritöös uuriti riigi erinevaid võimalusi maksude sissenõudmiseks nii halduskui ka kriminaalmenetluses ning ka seda, millistel tingimustel on võimalik jätta maksuvõlg sissenõudmata. Autori eesmärgiks oli vastata küsimusele, kas praegu kehtiv õiguslik regulatsioon annab riigile vajalikke vahendid selleks, et maksuhaldur saaks täita talle seadusega määratud ülesannet ja nõuda sisse kõik riiklikud maksud.

Haldusmenetluse raames on maksuhalduril võimalik maksuvõlg sisse nõuda kas maksmenetluses maksuotsusega, kolmandalt isikult vastutusotsusega või isikul on võimalik võtta endale lepinguga kohustus tasuda võõra isiku maksuvõlg.

Maksuotsusega saab maksuvõlga sisse nõuda ainult maksukohustuslaselt. Maksmenetluse lõpedes võib selguda, et maksukohustuslane on algselt deklareerinud makse õigesti, samuti võib olla makse deklareeritud väiksemas summas või ka tegelikult suuremas summas. Olukorras, kus maksukohustuslane maksuotsust edasi ei kaeba ja tasub juurde tasumisele kuuluva summa ära, võime öelda, et maksuhalduri poolt läbi viidud maksmenetlus on lõppenud. Kui maksukohustuslase poolt vabatahtlikult tasumist ei toimu, siis on maksuhalduril kohustus need summad sundkorras sisse nõuda.

Äriühinguga seotud kolmandatelt isikutelt maksuvõla sissenõudmiseks on vajalik vastutusotsuse koostamine. MKS §-id 40-42 sätestavad kolmanda isiku vastutuse eeldused. Vastutusotsuste puhul on tegemist aktsessoorse kohustusega ehk maksuvõla sissenõudmiseks kolmandalt isikult peab maksukohustuslase võlg olema kehtiv (ei tohi olla kustunud või aegunud) ning äriühing peab olema äriregistris.

Juhatuse liikme vastutusele võtmiseks MKS § 40 lg 1 kohaselt peab olema tuvastatud tahtlus või raske hooletus kohustuste rikkumisel.

Alates 01.01.2019 on MKS § 40 lg 1<sup>1</sup> kohaselt vastutusotsusega võimalik vastutusele võtta ka äriühingu tegelikku juhti, kes vastutab äriühingu tegevuse eest, kuid kes ei ole juriidilise isiku seaduslik esindaja äriseadustiku mõttes. Tegelikku juhti saab vastutusele võtta ainult siis, kui on tuvastatud tahtlus kohustuste rikkumisel.

Riigikohus on oma 31. oktoober 2005 otsuses nr 3-3-1-41-05 (p 12, 13 ja 15) kokku võtnud äriühingu seadusliku esindaja vastutuse eeldused. MKS § 96 lg-st 1, § 40 lg-st 1 ja § 8 lg-st 1 tuleneb, et juhatuse liikme vastutuse eeldused temalt maksuvõla sissenõudmisel on järgmised:

- 1) juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud oma kohustusi;
- 2) rikutud on kohustust tagada maksukorralduse seadusest ja maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegne ja täielik täitmine;
- 3) sellise kohustuse rikkumise tõttu on tekkinud maksuvõlg.

Oluline on märkida, et tegeliku juhi vastutuse eeldused kattuvad äriühingu seadusliku esindaja vastutuse eeldustega suures osas ning ainsaks erinevuseks on juba välja toodud tahtluse vorm. Tegeliku juhi kohustuse rikkumise vormiks saab olla ainult tahtlik tegu, et oleks välistatud liiga kergekäeliselt väljastatud vastutusotsused isikutele, kellel ei ole puutumust vastava äriühinguga. Tegeliku juhi vastutuse toomisega seadusesse loodetakse selgemaks teha juriidilise isiku vastutavate isikute ring ning neid isikuid kergemini vastutusele võtta, kes oma tahtliku tegevusega tekitavad äriühingutele maksuvõlgu.

Käesoleva töö autor on seisukohal, et tegeliku juhi vastutust oleks kõige mõistlikum kasutada nõuete puhul, mille summa jääb alla 40 000 euro. Üle 40 000 euroste nõuete puhul on tegemist juba kriminaalasjaga ning kriminaalmenetluses oleks oluliselt lihtsam sellist asja menetleda, sest siis on kergem välja selgitada, kes on tegelik juht ja millised on tema motiivid, samuti on tõendite kogumise võimalused oluliselt laiemad.

Lisaks juriidilise isiku seadusliku esindaja ja tegeliku juhi vastutusele on veel võimalik võtta endale lepinguga vastutus võõra isiku maksukohustuse eest. Lepinguga kellegi teise maksukohustuse eest vastutamine aga ei tähenda automaatselt seda, et lepinguga kantakse maksukohustuslase võlg üle lepingu sõlminud isikule. Maksukohustuslane ja lepingu sõlminud isik vastutavad solidaarselt tasumata maksusummade eest, kuid kui maksuhalduril on võimalik maksukohustus sisse nõuda maksukohustuslaselt, siis tuleb seda ka teha. Ka lepingulise vastutuse puhul jõustus 01.01.2019 oluline muudatus. Eelnevalt oli nii, kui kolmas isik võttis endale lepinguga vastutuse maksukohustuslase rahaliste kohustuste täitmise eest, siis sellelt isikult nõuti maksuvõlg sisse tsiviilkohtumenetluses hagi esitamise teel. Alates 01.01.2019 nõutakse selline võlg sisse MKS-is sätestatud sundtäitmise korras ehk sundtäitmise tähtaeg vähenes kümnelt aastalt viiele aastale. Muudatus puudutab lepinguid, mis on sõlmitud alates 01.01.2019. Võrdse kohtlemise sisukohast on tegemist olulise muudatusega. Nüüd on



vabatahtlikult nõude üle võtnud isiku ja juriidilisest isiku maksukohustuslase juhatuse liikme nõude aegumistähtaeg sama.

Viimaste aastate ilmselt kõige olulisemaks muudatuseks on avalik-õigusliku nõude lisamine Eesti õigusesse. 2017. a jaanuaris kehtima hakanud kriminaalmenetluse seadustiku muudatustega on tahetud laiendada kannatanute õigusi kriminaalmenetluses ning avalik-õigusliku nõudeavaldusega saab riik, kui kannatanu, esitada kriminaalmenetluse käigus avalik-õiguslikke nõudeid (nt tasumata maksukohustuse väljamõistmiseks). Eelnevalt on riigil olnud võimalus esitada kriminaalmenetluses tsiviilhagi ja nõuda hüvitist riigi maksunõude väärtuse langemise eest. Tsiviilhagiga ei olnud võimalik riigil nõuda maksuvõla tasumist. Haldusorgan sai maksunõude esitada ainult haldusmenetluse käigus ning selleks tuli väljastada maksuotsus. Just nendel eelpool nimetatud asjaolude tõttu oli vaja kriminaalmenetluse seadustikku juurde lisada avalik-õiguslik nõudeavaldus, mis kaitseb riigi kui kannatanu õigusi. Avalik-õiguslik nõudeavaldus annab võimaluse ühe menetluse raames lahendada ära isiku süü küsimus ja kui isiku süü ning rahalise nõude aluseks olevad faktilised asjaolud kattuvad olulises osas, nõuda sisse tasumata maksuvõlg. Ära jääb isikuid koormav paralleelmenetlus. Paralleelmenetlused on koormavad nii kannatanule kui ka teistele menetlusosalistele, lisaks loodetakse sellega välistada olukord, kus erinevad kohtud jõuavad omavahel vastukäivate järeldusteni. Avalik-õigusliku nõueavalduse rakendamisel jääb maksumenetluses ära nõude topelt sissenõudmise võimalus (olukord kus ühte ja sama maksunõuet nõuti sisse nii haldusmenetluse kui kriminaalmenetluse raames).

Kahtlemata on avalik-õigusliku nõudeavalduse instituudi loomine riigi jaoks väga oluline muutus, isegi kui sellised menetlusi ei ole väga palju. Samas on täiesti mõistetav, et avalik-õigusliku nõudeavalduse puhul on tegemist uue regulatsiooniga ning seadusandja ei ole jõudnud kõiki asjaolusid ette näha ning ka kohtud peavad asjas oma seisukoha kujundama. Avalik-õiguslikku nõudeavalduse lahendamisel kriminaalmenetluses võivad üles kerkida probleemid, mida on ka käesoleva magistritöö raames uuritud.

Avalik-õigusliku nõudeavalduse faktilised asjaolud peavad olulises osas kattuma kuriteo tehiooludega. Riigikohus on öelnud, et tsiviilnõude ja kuriteo koosseisuliste asjaolude kattuvuse olulisuse hindamine on fakti küsimus. Tsiviilhagi faktilised asjaolud ei pea täies ulatuses kattuma kriminaalmenetluse tehiooludega, samas ei tohi nende omavaheline seos olla liiga vähene. Kohtul on sellises küsimuses hindamisruum, mis mh võimaldab arvestada konkreetse juhtumi eripära. Kuna kohtud saavad ise kaaluda, kas faktilised asjaolud kattuvad olulises osas,

siis on alati võimalus, et erinevatel kohtutel tekivad erinevad järeldused, mis viib erineva kohtupraktika tekkimiseni.

Kuna karistusõigusliku teo ja sama isiku vastu suunatud tsiviilõigusliku nõude eeldused tulenevad erinevatest normidest, siis võib tekkida olukord, kus isiku süü küsimus on oma lahenduse leidnud, kuid tsiviilõigusliku nõude lahendamiseks on vaja koguda veel tõendeid ja teha menetlustoiminguid. Alates 01.01.2017 on kriminaalmenetluse seadustikus sellisel juhul võimalik osaotsuse tegemine. Osaotsuse tegemine aitab kaasa kriminaalmenetluse kiiremale läbiviimisel ehk kriminaalmenetlus ei jää toppama seepärast, et tsiviilõigusliku nõude lahendamiseks on vaja veel teha lisatoiminguid. Kui isiku kohta tehtud karistusõiguslik otsus on jõustunud, siis saab edasi menetleda tsiviilõiguslikku nõuet ja seda sealt maalt, kus see pooleli jäi. Juba varem tehtud toiminguid ei ole vaja uuesti teha, piisab nendest toimingutest, mis jäid kriminaalmenetluses tegemata.

Riigikohus ja õigusosalases kirjanduses on öeldud, et kriminaalmenetluses on tsiviilõiguslike nõuete lahendamine puudulik. Tsiviilhagide lahendamise osas on kohtuotsused argumentatsiooni osas puudulikud. Tsiviilnõuded küll rahuldatakse, kuid rahuldamist puudutav osa on õiguslikult põhistamata. Sellisel juhul on tegemist kriminaalmenetlusõiguse olulise rikkumisega KrMS § 339 lg 2 mõttes. Kui riigikohus on tühistanud korduvalt maa- ja ringkonnakohtu otsuseid sellepärast, et need on põhistamata, siis võib täpselt samasugune olukord tekkida ka avalik-õiguslike nõudeavalduste puhul. Maa- ja ringkonnakohtu kohtunikud peavad olemas selles osas tähelepanelikumad ja kriminaalmenetluses tsiviilnõuete lahendamisse ei tohi suhtuda pealiskaudselt. Lisaks kriminaalmenetluse olulisele rikkumisele sellisel juhul, suurendatakse nii ka kohtute tööd. Kui kõrgema astme kohus leiab, et madalama astme kohus on rikkunud kriminaalmenetluses tsiviilnõude põhistamise kohustust, siis saadetakse see sama kohutuasi madalama astme kohtule tagasi uueks läbivaatamiseks.

Üheks võimalikuks probleemkohaks avalik-õiguslike nõuete menetlemisel maakohtutes võib olla kohtupraktika ebäühtlaseks muutumine, sest maakohtu kohtunikud ei pruugi süvenenult suuta tegeleda keerulise kriminaalasja ja samuti keerulise halduskohtumenetluse spetsiifikaga. Samas tuleb maakohutus niikuinii maksualase kriminaalasja puhul tuvastada samas asjaolud, mis halduskohtumenetluses. See on jällegi üks põhjustest, miks on mõistlik kriminaalmenetluse raames tsiviilõiguslike nõuete lahendamine. Kui siiski tekivad kohtunike pädevuse probleemid, siis tuleks kasuks ilmselt kohtunike koolitamine antud teemal.

Lisaks maksunõude erinevatele sissenõudmise viisidele on riigil võimalik jätta maksuvõlg sissenõudmata. Siin jõustus oluline muudatus 01.01.2019 ning täiendati MKS § 114 lg-t 3 nii, et lisaks maksukohustuslase põhjendatud kirjalikule taotlusele võib ka riiklike maksude maksuhaldur põhjendatud erandjuhul omal algatusel kustutada isiku maksuvõla, kui selle sissenõudmine on lootusetu või oleks ebaõiglane maksukohustuslasest mitteolenevate asjaolude tõttu. Maksuhaldurile on sellega antud juurde kaalutusõigust otsustamiseks ja võimalus näidata üles rohkem omapoolset initsiatiivi lootusetute või ebaõiglaste maksuvõlgade kustutamiseks.

Riigikohus on teinud maksuvõla kohta 10. oktoober 2018 olulise lahendi. Riigikohtu otsus muutis senini kehtinud maksuvõlgade sissenõudmise korda, mille kohaselt oli maksuvõla sundtäitmine sisuliselt aegumatu. Riigikohus tõi aegumisperioodi alguskuupäeva varasemaks. Uue kehtiva korra järgi muutub sundtäitmisel olev maksuvõlg aegunuks viie aasta möödudes arvestatuna täitemenetluse alustamise aastale järgneva aasta 1. jaanuarist. Riigikohtu otsus mõjutab tagasiulatuvalt kõiki neid kehtivaid maksunõudeid, mis on maksuhalduri poolt kohtutäiturile edastatud enne 1. jaanuari 2013.

Käesoleva magistritöö autor on analüüsinud erinevaid riigi võimalusi maksude sissenõudmisel ja leiab, et arvestades viimastel aastatel jõustunud erinevaid seadusemuudatusi, on riigi õigused maksude sissenõudmisel piisavalt kaitstud. Lisaks maksude sissenõudmisele on võimalik ka jätta maksuvõlg sissenõudmata. Viimastel aastatel on jõustunud rida erinevaid seadusemuudatusi, mis annavad riigile tõhusamad võimalused maksude sissenõudmiseks. Samas tuleb arvestada ka nende isikutega, kes tasuvad makse korrektselt ja õigeaegselt ning seega ei tohiks maksuvõlgade sissenõudmise meetmeid muutuda ka üleliia rangeks.

# DIFFERENT OPTIONS OF THE STATE FOR COLLECTING TAXES

## *Abstract*

The Tax and Customs Board is an institution within the management area of the Ministry of Finance, entitled to the management function supporting state supervision and the implementation of the reinforcement powers of the state in cases and range proceeding from the legislation. The activity area of the Tax and Customs Board comprises the management of state revenues, the implementation of the national tax and revenue policy and the protection of the society and the legal economic activity.

The task of the Tax and Customs Board in addition to everything else is to collect all taxes payable to the state according to the legislation. For the collected revenue the state can provide tax payers with different public services and enhance the development of the country; e.g. provide medical services, pay pensions, build kindergartens, schools, roads, etc. It depends on the efficiency of the activity of the Tax and Customs Board how much legal tax money the state can direct to the state for the execution of these tasks. The equal treatment of taxpayers upon paying taxes depends on the activity of the Tax and Customs Board. The majority of taxpayers take into account the obligation of paying taxes in their everyday household activities and entrepreneurship, a smaller part however does not want to do it and malevolently evades paying taxes.

In this Master's thesis the author focuses on different possibilities the Tax and Customs Board can apply for tax collection in both – the administrative and the criminal proceeding, and analyses when it is possible to leave tax arrears not collected. The author's aim is to answer the question whether the currently effective legal regulation provides the state with adequate measures so that the tax authority could execute the tasks legally imposed on them and collect all state taxes.

The theme of the Master's thesis is currently a burning issue because within a couple of last years very different and important amendments to the law have taken effect.

In the administrative proceeding the tax authority can collect any tax arrears whether with a notice of assessment in tax proceeding, by a third person's liability decision or a person can undertake by a contract the obligation to pay somebody else's tax arrears.

Tax arrears can be collected with the notice of assessment only from a taxable person. When the tax proceeding ends, it may appear that the taxable person has initially declared taxes in the right way, the taxes may be declared also in a smaller sum or even a bigger sum. Under the circumstances in which the taxable person does not appeal the notice of assessment and pays the payable sum, we may say that the tax authority has concluded the tax proceeding. If the taxable person does not pay voluntarily, then the tax authority can enforce the collection of the sums by compulsion.

To collect tax arrears from a third person connected with a company, it is necessary to compile a liability decision. § 40-42 of the Taxation Act provide the preconditions for the third person's liability. In case of a liability decision we deal with an accessory obligation or in other words: for the collection of tax arrears from a third person, the taxable person's arrears should be effective (must not be deleted or expired) and the company must be registered in the Commercial Register.

According to § 40 subsection 1 of the Taxation Act, a member of the management board can be held liable but first it has to be established whether the obligations were neglected deliberately or due to gross negligence.

Since 01.01.2019, according to § 40 subsection 1<sup>1</sup> of the Taxation Act, it is possible by a liability decision to hold liable also the actual manager of the company, responsible for the activity of the company, but not the legal representative of the legal person in the meaning of the Commercial Code. The actual manager can be held liable only when the intention to violate the obligations is identified.

The resolution of the Supreme Court as of October 31, 2005, no. 3-3-1-41-05 (article 12, 13 and 15) has summarised the preconditions which enable to hold the legal representative of the company liable. Proceeding from § 96 subsection 1, § 40 subsection 1 and § 8 subsection 1 of the Taxation Act, the preconditions for holding a member of the management board liable upon the collection of tax arrears are as follows:

- 1) a member of the management board has deliberately or due gross negligence violated his/her obligations;
- 2) the obligation to ensure the due payment of pecuniary and non-pecuniary obligations proceeding from the Taxation Act has been violated;
- 3) due to the violation of the corresponding obligations tax arrears have occurred.

It is important to note that the preconditions of the actual manager's responsibility greatly overlap with the responsibility preconditions of the company's legal representative and the only difference is the form of intention already mentioned above. The form of the violated obligation performed by the actual manager can only be the intended act to avoid too easily issued liability decisions to persons, who have nothing to do with the company. Bringing in the actual manager's responsibility in the law, it is hoped that the circle of legal persons responsible is established more clearly and it is easier to hold liable such persons, who have caused tax arrears to the companies by their intentional activity.

The author of the paper is of the opinion that it is most reasonable to use the actual manager's responsibility in case of claims which remain below 40 000 EUR. Claims over 40 000 EUR already are criminal cases and in criminal proceeding it would be easier to process such a case because it is easier to establish who the actual manager is and which kind of motives he/she has, at the same time the possibilities for the collection of evidence are much more wider.

In addition to holding liable the legal person's legal representative of the actual manager, it is possible to take the obligation to pay another person's tax arrears based on a contract. Being responsible for some other person's tax liability by a contract does not automatically mean that according to the contract the taxable person's debt is transferred to the person who concluded the contract. The taxable person and the person who has concluded the agreement are solitarily liable for payable tax arrears; however, when the tax authority has the right to collect the tax obligation from the taxable person, then it should be done. A significant change took effect as of 01.01.2019 in relation with the contractual liability. Primarily it was so that a third person, who took by a contract the liability for the pecuniary liabilities of a taxable person, the tax arrears were collected from the person in civil proceeding by filing an action. Since 01.01.2019 such arrears are claimed pursuant to the enforced proceeding provided in the Taxation Act or the deadline for the compulsory enforcement decreased from ten years to five years. The amendment concerns contracts concluded as of 01.01.2019. From the aspect of equal treatment it is a significant amendment. Now the expiry date of the claim of the person who has taken

over the claim voluntarily and the member of the management board of the taxable legal person are the same.

The most significant amendment made within the last five years is adding the claim under public law into the Estonian legislation. With the amendments in the Code of Criminal Procedure effective as of January 2017, it is intended to expand the rights of the injured party in the criminal proceeding and by the proof of claim under public law the state as the injured party can submit public law claims during the criminal proceeding (e.g. for ordering payment of unpaid tax liability). Primarily the state has had an option to submit a civil action in the criminal proceeding and claim compensation for the decrease of the value of the state's tax liability. By civil action the state cannot claim the payment of tax arrears. The administrative authority could file a claim for the payment only within the administrative proceeding and for that the tax order had to be issued. Due to the above-mentioned circumstances it was necessary to add the proof of claim under the public law in the Code of Criminal Procedure to protect the rights of the state as the injured. The proof of claim under the public law gives an opportunity to solve within one proceeding the issue of a person's guilt when the person's guilt and the factual circumstances, which form the basis for the pecuniary claim overlap in a significant part, to claim payable tax arrears. It enables to avoid the burden of parallel proceedings. Parallel proceedings impose burden of the injured party and also on other parties of the proceeding, in addition it is hoped that it enables to avoid the situation that different courts reach controversial results. If the claim of proof under public law is implemented, the tax proceeding avoids the double claim in the tax proceeding (situation in which one and the same tax claim was claimed within the administrative proceeding and the criminal proceeding).

Without no doubt the creation of the institution of the proof of claim under the public law is a very important change for the state, although the number of parallel proceedings is limited. At the same time it is totally understandable that in case of the proof of claim under public law we deal with a new regulation and the legislator has not yet foreseen all circumstances and the courts must develop their own viewpoints in this case. In the solution of the proof of the claim under public law in the criminal proceeding, several problems may occur, which have been discussed in this Master's thesis.

The factual circumstances of the proof of claim under the public law must in significant part overlap with the facts of the crime. The Supreme Court has stated that the importance of the valuation of the civil claim and the circumstances of the crime content is the question of fact.

The actual circumstances of the civil action do not have to overlap with the factual circumstances of the criminal proceeding in full extent but at the same time their mutual connection must not be very limited. The court has enough space for valuation, which among other things enables to take into account the peculiarities of a specific case. As the courts themselves can weigh whether the factual circumstances overlap in a significant part, there is always a possibility that different courts reach different deductions and that may lead to the occurrence of different court practices.

As the preconditions of the act under the penal law and the claim under civil law targeted against the same person proceed from different regulations, a situation may occur in which the person's guilt issue has already been solved but more evidence is required against him/her for the solution of the claim under the civil law and for carrying out procedural acts. As of 01.01.2017 it is possible to make a partial decision pursuant to the Code of Criminal Procedure in such a case. Making a partial decision enables to speed up the criminal proceeding or in other words the criminal proceeding is halted due to the solution of the civil law claim as more procedural acts have to be carried out. If a decision made in regard to the person under the penal code has taken effect, then the claim under the civil law can be processed further on from the situation it was interrupted. The proceedings already carried out do not have to be executed all over again; it is enough of the proceedings which remained non-executed in the criminal proceeding.

The Supreme Court and the legal literature have stated that the criminal proceeding for the solution of claims under the civil law is inadequate. From the aspect of the solution of the civil action, the argumentation of the court decisions is inadequate. Civil claims are settled, but the part satisfied, is legally not reasoned. Under such circumstances, this may be deemed as a significant violation of the criminal procedural law in the meaning of § 339 subsection 2 of the Law of Criminal Procedure. If the Supreme Court has repeatedly annulled the decisions of the county and district courts due to the act that they are not reasoned, the same situation may occur also in the case of the proof of claims under the public law. The judges of the county and district courts must be careful in regard to this problem and must focus more on the solution of criminal claims under the criminal proceeding. In addition to the substantial violation of the criminal proceeding, the work load of courts has increased. The court of the highest level finds that the courts of lower level have violated the obligation of the reasoned civil claim in criminal proceeding, and then the same case is sent back to the court of the lower lever for review.



One possible bottleneck in the problem that the court practice is becoming more and more uneven in the procedure of the requirements of the public law claims in county courts because the judges of the county court do not necessarily go into details deep enough in a complex criminal case and in the specifics of the complicated administrative proceeding. In the county court, while discussing the criminal case related to the taxation, the circumstances like in the procedure of the administrative court have to be identified. This is one of the reasons why it is reasonable to solve the civil law claims within the criminal proceeding. Even if the judges' competency causes problems, it would be beneficial to carry out a training for the judges in regard to this subject.

In addition to the different ways of the collection of tax claims, the state may leave the tax claim not collected. A significant amendment took effect as of 01.01.2019 and the § 114 subsection 3 of the Taxation Act was amended so that in addition to the taxable person's reasoned written application, the tax authority of state taxes may delete a person's tax arrears in reasoned cases when its collection is hopeless or is unfair due to the circumstances irrespective of the taxable person. So the tax authority has acquired more discretionary power in order to decide and a possibility to demonstrate initiative on his behalf for the deletion of hopeless and unfair tax arrears.

The Supreme Court has made an important judicial decision in regard to the tax arrears as of October 10, 2018. The Supreme Court's decision changed the order of the collection of tax arrears effective so far, according to which the tax arrears subject to immediate compulsory enforcement did not practically expire. The Supreme Court brought the beginning date of the expiry period earlier. According to the new effective regulation the tax arrears subject to immediate compulsory enforcement expire after five years after the beginning of the commenced execution proceeding as of January 1 of the following year. The Supreme Court's decision retrospectively affects all effective claims of tax arrears, which have been delivered to the bailiff by the tax authority before January 1, 2013.

The author of the Master's thesis has analysed different options for tax collection in the country and finds that taking into consideration amendments to the legislation that have taken effect in recent years, the state's rights upon the collection of taxes are adequately protected. In recent years a number of different amendments of the law have taken effect providing the state with effective measures for tax collection. The measures for the collection of tax arrears must not

become too strict both because these people who correctly and duly pay their taxes have also to be considered.

(kuupäev)

(allkiri)

## KASUTATUD MATERJALID

1. A. Alekand. Täitemenetlusõigus. Tallinn: Juura 2017.
2. A. Rahamägi. Maksu- ja Tolliameti positsioon maksualaste süütegude menetlemisel haldus- ja süüteomenetluses. Magistritöö. Juhendajad A. Markina, K. Mikenberg. Tartu: Tartu Ülikool 2018.
3. A. Pilv, E. Kergandberg, M. Lentsius. Maksumenetlus. Äripäeva Kirjastus 2006.
4. Euroopa Liidu Nõukogu 15. märts 2001 raamotsus ohvrite seisundi kohta kriminaalmenetluses (2001/220/JSK)
5. E. Kergandberg, M. Sillaots. Kriminaalmenetlus. Tallinn: Juura 2006.
6. E. Kergandberg, P. Pikamäe. Kriminaalmenetluse seadustik. Komm vlj. Tallinn: Juura 2012.
7. H. Marrandi. Äriühingu juhatuse liikme vastutus maksuvõla eest. MaksuMaksja 2007, nr 5.
8. J. Sarv. Haginõuded kriminaalmenetluses. Juridica 2011/5.
9. J. Sarv. Mittekarakteristivõiguslike nõuete lahendamine süüteomenetluses. Eesti õigusteadlaste päevad 17.10.2008. Arvutivõrgus kättesaadav: [media.voog.com/0000/0038/9691/files/30Sarv.rtf](http://media.voog.com/0000/0038/9691/files/30Sarv.rtf) (01.02.2019).
10. J. Sarv. Tsiviilhagi menetlemine kriminaalmenetluses – aeg tsiviliseeruda. Riigikohus. Kohtute aastaraamat 2009. Arvutivõrgus kättesaadav: [www.riigikohus.ee](http://www.riigikohus.ee) (29.02.2019)
11. K. Randlane. Maksuvõlgade sissenõudmine. Sisekaitseakadeemia 2016.
12. K. Lorents, V. Lopman. Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest. Juridica 2013/2.
13. K. Künnapas. Riigi maksuvõla tasumise nõude võõrandamine. Eesti Maksu- ja Tolliamet ja Pricewaterhousecoopers maksundusalaste uurimustööde konkurss. Uurimustöö. Tallinn 2010.
14. K. Randlane. Ühtsema riigivalitsemise suunas: kliendipõhise loogika rakendamise võimalused avalik-õiguslike rahaliste nõuete sissenõudmisel. Riigikogu Toimetised 2012/26. Arvutivõrgus kättesaadav: <https://rito.riigikogu.ee/eelmised-numbrid/nr-26/uhtsema-riigivalitsemise-suunas-kliendipohise-loogika-rakendamise-voimalused-avalik-õiguslike-rahaliste-nouete-sissenoudmisel/> (14.11.2017).
15. K. Saare. Eraõigusliku juriidilise isiku organi liikmete õigussuhted. Juridica 2010/7.
16. K. Lorents. Vastutusotsus. Juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla eest. Magistritöö. Juhendajad V. Lopman, E. Uustalu. Tartu: Tartu Ülikool 2012.
17. L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2016. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2016.

18. L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Eesti Maksumaksjate liit, 2017.
19. L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2009.
20. L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
21. L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Juridica 1999/5.
22. L. Lehis. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. Juridica 1998/9.
23. L. Reisberg. Avalik-õiguslik nõudeavaldus kriminaalmenetluses. Kohtupraktika analüüs. Tartu: Riigikohtu õigusteabe- ja koolitusosakond 2018.
24. Maksukäsiraamat. Äripäeva Käsiraamat. Tallinn: Äripäeva Kirjastus 1998.
25. Maksu- ja Tolliameti arengukava 2017–2020: 2018. a kokkuvõte. Arvutivõrgus kättesaadav: <https://www.emta.ee/et/kontaktid-ja-ametist/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/strateegia> (22.04.2019).
26. Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013–2016: 2016. a kokkuvõte. Arvutivõrgus kättesaadav: <https://www.emta.ee/et/kontaktid-ja-ametist/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/strateegia> (22.04.2019).
27. Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013–2016: 2015. a kokkuvõte. Arvutivõrgus kättesaadav: <https://www.emta.ee/et/kontaktid-ja-ametist/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/strateegia> (22.04.2019).
28. Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013–2016: 2014. a kokkuvõte. Arvutivõrgus kättesaadav: <https://www.emta.ee/et/kontaktid-ja-ametist/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/strateegia> (22.04.2019).
29. Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013–2016: 2013. a kokkuvõte. Arvutivõrgus kättesaadav: <https://www.emta.ee/et/kontaktid-ja-ametist/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/strateegia> (22.04.2019).
30. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Tagatisnõue ja tagatise liigid. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/et/ariklient/toll-kaubavahetus/tagatised#kaendus> (27.02.2018).
31. Maksu- ja Tolliameti tegevus maksuvõlgade menetlemisel ja sissenõudmisel. Kas Maksu- ja Tolliamet on maksuvõlgade sissenõudmisel tõhus? Riigikontrolli aruanne Riigikogule, Tallinn, 10. september 2009.
32. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika> (15.02.2017).
33. P. Varul., I. Kull., V. Kõve., M. Käerdi., K. Sein. Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2016.
34. S. Adamson. Rahvusvahelise ametiabi osutamine maksuvõlgade sissenõudmisel. Inga Klausoni kommentaar. – EML ajakiri MaksuMaksja 12/2007. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=656> (28.12.2018).

35. T. Tampuu. Tsiviilhagi kriminaalmenetluses. Juridica 1996/4.
36. T. Tiivel. Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus. Juridica 2005/9.
37. T. Grauberg. Juriidilise isiku juhatuse liikme vastutus maksuvõla eest. Bakalaureusetöö. Juhendaja L. Lehis. Tartu: Tartu Ülikool 2006.
38. Vabariigi Valitsuse 14.09.2015 algatatud kriminaalmenetluse seadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (80 SE).
39. Vabariigi Valitsuse 09.12.2013 algatatud karistusseadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (554 SE).
40. Vabariigi Valitsuse 22.08.2018 algatatud maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu seletuskiri (675 SE).

### Kasutatud normatiivmaterjal

41. Eesti Vabariigi põhiseadus. - RT I, 15.05.2015, 2.
42. Halduskohtumenetluse seadustik. - RT I, 13.03.2019, 53.
43. Karistusseadustik. - RT I, 13.03.2019, 77.
44. Kriminaalmenetluse seadustik. - RT I, 13.03.2019, 7.
45. Maksu- ja Tolliameti põhimäärus. - RT I, 26.01.2018, 3.
46. Maksukorralduse seadus. - RT I, 13.03.2019, 57.
47. Maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord. - RT I, 25.05.2012, 30.
48. Pankrotiseadus. - RT I, 19.03.2019, 26.
49. Tsiviilkohtumenetluse seadustik. - RT I, 19.03.2019, 22.
50. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. - RT I, 30.01.2018, 6.
51. Võlaõigusseadus. - RT I, 20.02.2019, 8.

### Kasutatud kohtupraktika

#### Euroopa Inimõiguste kohtupraktika

52. EIK 22.01.2009 Dinchev vs. Bulgaaria.

#### Riigikohtupraktika

53. RKHKo 26.03.2019, 3-16-2514.
54. RKEKm 10.10.2018, 2-17-12525.
55. RKKKm 25.05.2017, 3-1-1-22-17.
56. RKKKm 02.05.2017, 3-1-1-22-17.

57. RPKKo 29.03.2017, 3-4-1-15-16.
58. RKHKo 17.10.2016, 3-3-1-6-16.
59. RKKKo 15.06.2015, 3-1-1-52-15.
60. RKKKo 15.06.2015, 3-1-1-42-15.
61. RKÜKo 12.05.2015, 3-2-1-82-14.
62. RKKKo 27.03.2014, 3-1-1-13-14.
63. RKHKo 28.04.2014, 3-3-1-52-13.
64. RKHKo 02.04.2014, 3-3-1-72-13.
65. RKTko 25.02.2013, 3-2-1-188-12.
66. RKHKo 12.06.2013, 3-3-1-17-13.
67. RKHKo 14.12.2012, 3-3-1-33-12.
68. RKHKo 12.12.2012, 3-3-1-23-12.
69. RKKKo 23.02.2011, 3-1-1-105-10.
70. RKKKm 11.04.2011, 3-1-1-97-10.
71. RKKKo 17.08.2011, 3-1-1-57-11.
72. RKKKo 28.01.2010, 3-1-1-79-09.
73. RKKKo 14.04.2010, 3-1-1-3-10.
74. RKHKo 04.12.2009, 3-3-1-75-09.
75. RKKKo 30.11.2009, 3-1-1-101-09.
76. RKTko 02.10.2009, 3-2-1-91-09.
77. RKKKo 24.09.2009, 3-1-1-63-09.
78. RKKKo 01.12.2008, 3-1-1-61-08.
79. RKKKo 28.10.2008, 3-1-1-60-08.
80. RKKKo 28.01.2008, 3-1-1-60-07.
81. RKHKo 19.12.2007, 3-3-1-75-07.
82. RKKKo 04.06.2007, 3-1-1-11-07.
83. RKTko 13.12.2006, 3-2-1-129-06.
84. RKTko 09.06.2006, 3-2-1-25-06.
85. RKHKo 05.12.2005, 3-3-1-56-05.
86. RKHKo 31.10.2005, 3-3-1-41-05.
87. RKTko 22.09.2005, 3-2-1-79-05.
88. RKKKo 09.06.2005, 3-1-1-52-05.
89. RKKKo 1.06.2005, 3-1-1-39-05.
90. RKTko 11.05.2005, 3-2-1-41-05.
91. RKTko 07.02.2005, 3-2-1-119-04.

92. RKKKo 25.03.2004, 3-1-1-136-03.
93. RKTko 10.12.2003, 3-2-1-125-03.
94. RKHKo 14.10.2003, 3-3-1-54-03.
95. RKHKo 22.12.2000, 3-4-1-10-20.
96. RKKKo 27.02.2003, 3-1-1-12-03.
97. RKKKo 20.04.1999, 3-1-1-41-99.

### Ringkonnakohtu praktika

98. TlnRnKo 02.11.2018, 3-17-2112.
99. TlnRnKo 25.05.2018, 3-16-675.
100. TlnRnKo 19.12.2017, 3-15-2568.
101. TlnRnKo 06.10.2017, 3-15-3058.
102. TlnRnKo 22.02.2012, 3-11-2679.

## **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina, Kristiina Toomann

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

„Riigi erinevad võimalused maksude sissenõudmisel“,

mille juhendaja on Dmitri Teplõhh,

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

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

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

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

Tartus, **30.04.2019**