

MAKSUVÕLGAGE SUNDTÄITMINE

KERLY LILLEMETS

Õppevahend samanimelise aine õpetamiseks Sisekaitseakadeemia maksukorralduse eriala üliõpilastele.

© Autoriõigused Kerly Lillemets ja Sisekaitseakadeemia, 2006

Sisekaitseakadeemia
Kase 61 12012 Tallinn
detsember 2006

SISUKORD

EESSÕNA	4
1. SISSEJUHATUS ÕPPEAINESSE	6
1.1. Maksuhalduri pädevus	6
1.2. Maksuõigussuhe	7
2. MAKSUVÕLA SUNDTÄITMINE	10
2.1. Maksuvõlgade sissenõudmise korraldamine Maksu- ja Tolliametis	10
2.1.1. Maksuvõlgade sissenõudmise rahvusvahelised palved	12
2.2. Maksuvõla sissenõudmine	13
2.2.1. Maksuvõlgade sissenõudmise protsess	13
2.2.2. Maksuvõlgade sundtäitmise hoiatus	15
3. TASUMATA MAKSUSUMMALT ARVESTATAV INTRESS	17
3.1. Intressinõue	18
3.2. Intressi arvestamise aegumine	19
4. MAKSUVÕLA TASUMISE AJATAMINE	21
4.1. Maksuvõla tasumise ajatamise otsustamine	21
4.1.1. Tagatis	22
5. MAKSUHALDURI TÄITETOIMINGUD	25
5.1. Täitemenetluse algatamine	26
6. TÄITEMENETLUS	28
6.1. Kohtutäituri õiguslik seisund	28
6.2. Kohtutäituri täitetoimingud	30
7. PANKROTIMENETLUS	34
7.1. Pankrotimenetluse algatamine	34
7.1.1. Võlgniku õigused ja kohustused pankrotimenetluses	35
7.2. Pankrotimenetluse organid	36
7.3. Nõuded pankrotimenetluses	37
7.4. Pankrotivara	38
7.5. Pankrotimenetluse lõppemine	40
7.5.1. Kompromiss	40
7.5.2. Füüsilisest isikust võlgniku kohustusest vabastamine	41
8. LIKVIDEERIMISMENETLUS	43
8.1. Äriühingu vabatahtlik lõpetamine	43
8.2. Äriühingu sundlõpetamine	44
9. SUNNIVAHENDITE RAKENDAMINE MITTERAHALISTE KOHUSTUSTE TÄITMISE TAGAMISEKS	46
9.1. Sunnivahendid	46
9.1.1. Sunniraha	47
9.1.2. Asendustäitmine	48
10. MAKSUÕIGUSSUHTE LÕPPEMINE	50
10.1. Aegumine	50
10.2. Maksuvõla mahakandmine ja kustutamine	52
11. VASTUTUS VÕÕRA MAKSUKOHUSTUSE EEST	55
11.1. Isiku vastutus võõra maksukohustuse eest	57
11.2. Vastutus maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest	61
12. VASTUTUSOTSUS	64
13. SITUATSIOONIÜLESANDED	67
KASUTATUD KIRJANDUS	77

EESSÕNA

Loengukonspektis annab autor ülevaate maksuhalduri pädevusest maksuvõlgade sissenõudjana kui Maksukorralduse seaduses sätestatud maksuhalduri ühest põhikohustusest. Maksuhalduri volitused maksuvõlgade sissenõudmisel ja täitetoimingute sooritamisel on rangelt piiritletud ning maksumenetluses kehtivate haldusmenetluse üldpõhimõtete kohaselt peab olema tagatud aus menetlus ja maksumaksja kui nõrgem pool peab olema kaitstud maksuhalduri omavoli eest. Maksuhalduri kohustus on menetlus läbi viia maksumaksja jaoks võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt. Maksuhalduri kohustuseks on maksumenetluses vältida liigseid kulutusi ja ebamugavusi maksumaksja jaoks ning maksumaksja õiguste piiramine ja temale kohustuste panemine võib toimuda vaid sellisel määral, mis on vastavuses taotletava eesmärgiga. Sellest tulenevalt on maksumaksja kaitseks sätestatud maksuhalduri kohustus enne maksuvõlgade sundtäitmist anda võlgnikule võimalus täita oma kohustusi vabatahtlikult.

Käesolev õppematerjal on koostatud õppevahendina Sisekaitseakadeemia maksunduse ja tolli eriala üliõpilastele, kelle sooviks on omandada maksuhalduri ametniku elukutse.

Õppematerjali spetsiifikast tulenevalt on õppematerjal kasutatav loengutes õppevahendina ning abivahendina hilisemas praktilises töös maksuhalduri ametnikuna.

Õppematerjali eesmärgiks on anda ülevaade maksuvõlgade sissenõudmisest, kui ühest maksuhalduri põhikohustusest ning anda teadmisi sunnivahendite rakendamise vajadusest maksumenetlusest, rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tagamiseks.

Õppematerjali kasutamine nõuab üliõpilaselt eelnevaid teadmisi maksukorraldusest ning õiguse üldteoreetilistest alustest.

Õppematerjal ning loengud antud valdkonnas on üles ehitatud nii, et need peaksid andma üliõpilasele tervikliku pildi maksuvõlgade sundtäitmise alustamisest maksuhalduri poolt kuni isiku lõppemiseni.

Õppematerjal on jagatud kaheteistkümneks peatükiks, millele on lisatud praktilised kaasused teoreetilise õppematerjali paremaks omandamiseks.

Esimene peatükk annab ülevaate seni õpitule, käsitledes maksuhalduri pädevust maksuõigussuhtes maksumaksjaga ning sellest õigussuhtest tekkivatest rahalistest kohustustest.

Õppematerjali teises peatükis käsitletakse maksuvõla sundtäitmise protsessi, kui üht maksuhalduri põhikohustust ning selle korraldust Maksu- ja Tolliametis. Tähelepanu alt ei ole välja jäetud ka tänapäeva globaliseerivas ühiskonnas vajalikku maksuvõlgade sissenõudmise rahvusvahelisi palveid.

Kolmanda peatüki eesmärgiks on selgitada maksuõigussuhtest tekkiva rahalise kõrvalkohustuse – intressi – mis on kehtestatud riigi huvide kaitsmiseks ja maksumaksja motiveerimiseks tasuda maksud tähtaegselt.

Neljandas peatükis kirjeldatakse maksuõiguses maksumaksjale antavat võimalust tasuda ajutise maksejõuetuse tingimustes oma maksuvõlad osade kaupa selleks kinnitatud graafiku alusel.

Loengukonspekti viienda peatüki ülesandeks on anda ülevaade maksuhalduri pädevusest täitetoimingute läbiviimisel ning nõude üleandmisest kohtutäiturile hetkel, kui maksuhaldur on teinud endast kõik oleneva, et maksumaksjalt maksuvõlga sisse nõuda.

Kuues peatükk annab üliõpilastele ülevaate täitemenetlusest kui riikliku sunni kohaldamisest eraõiguslike ja avalik-õiguslike rahaliste nõuete sundtäitmisest kohtutäituri poolt.

Seitsmenda peatüki eesmärgiks on selgitada isiku olemust kohtu poolt fikseeritud püsiva maksejõuetuse tingimustes ning anda ülevaade pankrotimenetluse organitest, nõuetest ja nende rahuldamisest pankrotivara arvelt ning peatükk lõpeb pankrotimenetluse lõppemise aluste väljatoomisega. Seitsmenda peatüki ühe alapunktina on välja toodud ka füüsilisest isikust võlgniku kohustustest vabastamine, mis annab võimaluse füüsilisel isikul vabaneda oma võlgadest Pankrotiseaduses sätestatud tingimuste täitmisel pärast viieaastast menetlusaega.

Kaheksas peatükk käsitleb äriühingute lõpetamist vabatahtliku ning sundlõpetamise tingimustes ja toob välja menetluse erinevused äriühingute lõppemisel kahel erineval alusel.

Sunnivahendite kasutamine mitterahaliste kohustuste täitmise tagamiseks on üheksanda peatüki teemaks ning selles peatükis käsitletakse haldusõiguslike sunnivahendite – sunniraha, asendustäitmise – olemust ning nende rakendamise võimalusi maksumenetluses.

Loengumaterjali kümnes peatükk toob välja maksuõigussuhte lõppemise alused ning selgitab muu hulgas maksuvõlgade kustutamise ja mahakandmise eristamise vajalikkust ning õiguslikke tagajärgi.

Üheteistkümnendal peatükil toob välja maksuõigussuhte tekkiva rahalise kohustuse, kolmanda isiku vastutuse võõra maksukohustuse eest. Õppematerjali nimetatud peatükis eristatakse erinevaid kolmanda isiku vastutuse võtmise viise – lepingujärgne, seadusjärgne ning vastutus maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest. Üheteistkümnendal peatükil käsitletakse põhjalikult isiku vastutust võõra maksukohustuse eest ettevõtte üleandmise tingimustest, äriühingu osaniku vastutuse ning seadusliku esindaja ja vara valitseja aspektist lähtuvalt.

Kaheteistkümnendal peatükil vastutusotsuse teemal lõpetab õppematerjali ning annab ülevaate vastutusotsusest kui maksumenetluse eriliigist, millega selgitatakse välja maksusumma tähtpäevaks tasumata jätmise ja kolmanda isiku käitumise vaheline põhjuslik seos.

Õppematerjal koos Maksukorralduse seadusega on maksunduse ja tolli eriala üliõpilastele abivahendiks õppeaine „Maksuvõlgade sundtäitmine” loengute paremaks mõistmiseks ning maksuvõlgade sundtäitmise alaste teadmiste omandamiseks. Õppematerjal peaks andma üliõpilastele piisava ülevaate maksuvõlgade sundtäitmismenetlusest maksuhalduri pädevuse piires, et nende teadmiste alusel oleks võimalik jätkata tööd maksuhalduri ametnikuna.

1. SISSEJUHATUS ÕPPEAINESSE

Maksud ei ole tänapäeva ühiskondliku elukorraldusega kaasnev uus nähtus, need on eksisteerinud kogu teadaoleva ajaloo jooksul, sama kaua, kui kaua on olnud olemas organiseeritud valitsused. Maksukorraldus on riigi sõltumatuse märk ja riigi üldise majanduspoliitika osa, mille abil rahastatakse riiklikke kulutusi ja jaotatakse ümber tulusid. Maksustamine on majanduslik korraldusvahend, mis annab riigile finantsjõu ja millest sõltub kogu riigi heaolu ning mida saab kasutada tarbimise mõjutamiseks, säästmise suurendamiseks ning äriühingute ülesehituse kujundamiseks.

Riigi ja kodanike vahelised suhted maksunduse valdkonnas on reguleeritud põhiseaduslikul tasandil, millest tulenevalt on maksude maksmine kodaniku üheks tähtsamaks kohustuseks riigi ees. Maksusuhe on võlasuhe riigi ja maksumaksja vahel, mis põhjustab maksumaksja moraalse kohustuse võlg riigi ees hüvitada.

Nii nagu maksustamine on ka võlgu võtmine ja võlgu andmine üks tsivilisatsiooni arengu tulemusel tekkinud vanimaid inimtegevusi. Kui ajalooliselt võeti võlgu vaid juhul, kui satuti suurde majanduslikku kitsikusse, siis kaasaegne ühiskond soosib laenamist ja võlgu olemist. Võlgu võtmist soosib sotsiaalse võrdsuse mudel, kus me võrdleme end rikkamatega ning võlgu võtmine on võimalus lähendada meid rikastele. Ühiskondlik elukorraldus on seatud nii, et võlasuheteta jääks elu praktiliselt seisma, mille tulemusel on ühiskond laenamise näol võlgu elamise mudeli omaks võtnud ning kinnistanud sellega võlgu elamise elustiili. Võlgu elamisel tuleb aga eristada, kelle arvelt seda tehakse. Ühiskond ei tohi ega saa soosida võlgu elamist riigitulude arvel, sest maksulaekumiste vähenedes riigieelarve tuludesse võib avaliku halduse kulude finantseerimise muuta raskendatuks.

Kuna maksuõigus on avalik õigus ning maksud kehtestatakse avalikes huvides, siis on riik ette näinud vajalikud sunnivahendid selleks, et tagada maksukohustuste õigeaegne ja kohane täitmine.

Vajadus maksumaksjatelt riigi ülalpidamiseks vajalikud finantsvahendid kätte saada on teinud maksuõigusest globaliseerivas ja e-ühiskonnastuvas maailmas ühe kõige kiiremini areneva õigusharu.

Õppematerjali esimeses peatükis käsitletakse maksuhalduri põhiülesandeid, maksuõigussuhte olemust ning millised rahalised nõuded ja kohustused tekivad maksuõigussuhtest.

Esimese peatüki eemärk on korrata studiumi käigus saadud teadmisi ning olemasolevatele teadmistele lisada uusi teadmisi, et õppeaine omandamise tulemusena tekiks tervikpilt formaalsest maksuõigusest.

1.1. Maksuhalduri pädevus

Maksukorralduse seadus¹ sätestab, et riiklike maksude maksuhalduriks on Maksu- ja Tolliamet. Maksuhaldur kui täidesaatva riigivõimu esindaja on maksumenetluse läbiviijaks.

Maksuhalduril on seadusest tulenev kohustus tagada maksude tasumise õigsuse kontroll ning vajadusel seadusega kooskõlas olevate meetmete kasutuselevõtt, et tagada maksude laekumine täies ulatuses. Maksuhalduri pädevust reguleerib Maksukorralduse seadus, haldusmenetluse seadus ning maksuseadused.

Maksukorralduse seaduse § 10 lõige 2 sätestab maksuhalduri ülesanded alljärgnevalt:

1. kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust ning jälgida, et makse tasutakse ja maksusoodustusi kohaldatakse seadusega sätestatud suuruses ja korras;
2. arvestada ja määrata seadusega sätestatud juhtudel tasumisele kuuluv maksusumma ja intress ning tagastada enamakstud või hüvitatavad summad;
3. nõuda sisse maksuvõlad;
4. kohaldada maksuseaduste rikkujate suhtes seadusega lubatud sunnivahendeid ja karistusi.

Riikliku maksuhalduri pädevuse hulka kuulub õigus esindada riiki tsiviilkohtumenetluses ja pankrotimenetluses, osutada rahvusvahelist ametiabi ning läbi viia maksuritegude kohtueelset uurimist.

¹ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 5 lg 1

Maksuhalduril on Maksukorralduse seaduse² kohaselt kohustus viia maksumenetlus läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi, järgides sealjuures haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse.

1.2. Maksuõigussuhe

Maksumenetlus on spetsiifiline haldusmenetluse liik, kus maksumenetlussuhte osapoolte vahel valitseb subordinatsioonisuhe. Maksuõigussuhe on võlasuhe, mis tekib maksumaksja ja maksuhalduri vahelise subordinatsiooni suhtena. Maksuõigussuhtes on maksumaksja nõrgemaks pooleks ning sellest tulenevalt peavad kõik maksumaksja õigused olema maksumenetluses kaitstud.

Maksuõigussuhe on maksuseaduse alusel tekkiv õigussuhe maksumaksja ja maksu saaja vahel, millest tulenevad kummagi poole õigused ja kohustused. Maksuõigussuhe on võlasuhe, mis tekib vahetult seaduse alusel. Maksuõigussuhe on subordinatsioonisuhe ning sellest tulenevad põhiseaduslikud piirangud riigi omavoli ohjeldamiseks ja maksumaksja kaitseks.³

Maksumaksja kui avalik-õigusliku suhte nõrgem pool peab olema riigi kaitse all, millest tulenevalt sätestab Eesti Vabariigi Põhiseaduse⁴ § 14 maksuhalduri nagu iga teise võimuorgani kohustuse tagada oma ülesannete täitmisel maksumaksja õigused ja vabadused ning seda nii maksualaste (materiaalsete) kui ka menetluslike õiguste osas. Eesti Vabariigi Põhiseaduse kohaselt on täidesaatev võim kohustatud tagama isiku põhiõigused täites avalikku võimu. Isiku põhiõigus Põhiseaduse mõttes on õigus õiglasele menetlusele, sest õige menetlus aitab kaasa õige tulemuse saavutamisele.

Riigivõimu teostatakse põhiseaduse järgselt vaid Põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel, millest tulenevalt saavad täitmiseks kohustatud olla vaid avaldatud seadused.⁵ Seega peab ka maksumenetluses olema tagatud põhiseadusjärgne võimude lahususe printsiibi realiseerimine, mis aitab kaasa riigivõimu seaduslikkusele, olles õigusriigi ja demokraatia lahutamatu osa. Võimude lahususe põhimõtte kohaselt on kolm riigi funktsiooni – seadusandlik, täidesaatev ja kohtuvõim – jagatud erinevate organite vahel, et selliselt riigivõimu jagades kindlustada demokraatia ja seaduslikkuse printsiip.⁶

Maksuõigussuhte kohustatud pooleks on maksu subjekt ehk maksukohustuslane, st isik kellel on seadusest tulenev maksukohustus⁷.

Maksukohustuslane on:

- maksumaksja,
- maksu kinnipidaja,
- kolmas isik, kes vastutab maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõlgade eest⁸.

Maksumaksja on isik⁹, kellel on maksuseadusest tulenev kohustus maksu maksta ning täita teisi talle seoses maksukohustusega pandud rahalisi ja mitterahalisi kohustusi.

Maksumaksjapoolse maksukohustuse täitmise eest võib vastutada maksuseaduse kohaselt ka teine isik- ehk **maksu kinnipidaja**. Maksu kinnipidaja on füüsiline või juriidiline isik või riigi-, valla- või linnaasutus, kes seadusega sätestatud tingimustel ja korras on kohustatud teise isiku poolt tasumisele kuuluva maksusumma kinni pidama ja maksuhalduri pangakontole tasuma, samuti täitma teisi talle seoses kinnipidamiskohustusega pandud rahalisi ja mitterahalisi kohustusi¹⁰.

² Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 10 lg 3

³ Lehis, L. Finantsõigus. Loengukonspekt. Tartu, 2003, lk 26

⁴ Eesti Vabariigi Põhiseadus. Rahvahääletusel vastu võetud 28. juunil 1992 // RT 1992, 26, 349.

⁵ Op.cit § 3

⁶ Justiitsministeerium. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura, 2002, lk 66

⁷ Isik saab endale võtta vastutuse maksukohustuse täitmise eest ka lepinguga.

⁸ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 6 lg 1

⁹ füüsiline või juriidiline isik või riigi-, valla- või linnaasutus – MKS § 6 lg 2

¹⁰ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 6 lg 3

Isik saab endale võtta vastutuse maksukohustuse täitmise eest ka lepinguga. Sellise lepinguga ei lõpe selle isiku kohustus, kellel on maksu tasumise kohustus tekkinud seaduse alusel. Lepinguga kohustunud isik ehk **kolmas isik** vastutab maksukohustuse täitmise eest kõrvuti seaduse alusel kohustatud isikuga.¹¹

Maksuõigussuhtest tulenevad Maksukorralduse seaduse ja maksuseaduste alusel või maksuhalduri haldusakti alusel maksunõuded ja kohustused, mis on tagatud riigi sunniga. Maksunõuded ja kohustused võivad olla rahalised ja mitterahalised.

Rahalisteks nõueteks ja kohustusteks on:

- 1) maksukohustus¹² – maksumaksja kohustus tasuda maksusumma;
- 2) kinnipidamiskohustus – maksu kinnipidaja kohustus pidada kinni ja tasuda kinnipeetud maksusumma;
- 3) tagastusnõue – õigus enammakse tagasisaamisele;
- 4) vastutuskohustus – kolmanda isiku kohustus tasuda maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõlg;
- 5) kõrvalkohustus – maksukohustuslase kohustus tasuda intress, sunniraha või asendustäitmise kulud¹³.

Mitterahalised nõuded ja kohustused:

- 1) registreerimiskohustus¹⁴ – kõik isikud on kohustatud enne tegevuse alustamist registreerima end vastavas registris. Maksu- ja Tolliametis peavad end registreerima isikud, keda muudesse riigi põhiregistritesse ei kanta (nt: füüsilisest isikust ettevõtjad, keda ei kata äriregistrisse, seltsingud);
- 2) kaasaaitamiskohustus¹⁵ – maksukohustuslane peab aitama kaasa maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisele, esitades maksudeklaratsioone ja muid tõendeid, peab õigusaktides sätestatud korras arvestust, säilitab dokumente ja ei tohi maksuhaldurit menetlustoimingute läbiviimisel takistada.
- 3) arvestuse pidamise kohustus¹⁶ – raamatupidamisarvestust¹⁷ peavad pidama kõik Eestis registreeritud eraõiguslikud juriidilised isikud, füüsilisest isikust ettevõtjad, Eestis püsivat tegevuskohta omavad välismaa juriidilised isikud, samuti Eestis asutatud avalik-õiguslikud juriidilised isikud ning riigi- ja omavalitsusasutused¹⁸;
- 4) dokumentide säilitamise kohustus¹⁹ – maksustamise seisukohast tähendust omavate dokumentide säilitamistähtaeg on seitse aastat, arvates dokumentide koostamise või saamise või toimikusse viimase sissekande tegemisele järgneva kalendriaasta 1. jaanuarist, kui seadus ei sätesta teisiti;
- 5) deklareerimiskohustus²⁰ – maksukohustuslase kohustus esitada maksuhaldurile maksudeklaratsioone tuleneb maksuseadustest. Deklaratsiooni esitaja on kohustatud esitama talle teadaolevalt õigeid andmeid ning andmete õigsust kirjalikult kinnitama.

Maksukohustus lõpeb:

- 1) maksukohustuse täitmisega (tasumisega);
- 2) tasaarvestamisega;
- 3) aegumisega;
- 4) maksuvõla kustutamisega;
- 5) muul alusel.

¹¹ Maksukorralduse seaduse seletuskiri.

¹² Maksukohustus tekib seaduses sätestatud tingimuse saabumisel

¹³ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 31 lg 1

¹⁴ Op.cit § 18

¹⁵ Op.cit § 56

¹⁶ Op.cit § 57

¹⁷ Kes ja millises ulatuses peab raamatupidamisarvestust korraldama, sätestab Raamatupidamise seadus

¹⁸ Raamatupidamise seadus. Riigikogus vastu võetud 20. novembril 2002 // RT I 2002, 102, 600.

¹⁹ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 58

²⁰ Op.cit § 85

Kordamisküsimused

1. Nimeta maksuhalduri põhiülesanded ja selgita nende olemust.
2. Milline on maksuvõlgade sissenõudmise eesmärk maksuhalduri põhikohustusena?
3. Millised ülesanded kuuluvad maksuhalduri pädevusse veel peale Maksukorralduse seaduses sätestatud põhiülesannete?
4. Selgita maksumenetluse kui spetsiifilise haldusmenetluse liigi olemust.
5. Nimeta maksuõigussuhtest tulenevaid rahalisi kohustusi?
6. Milline on rahaliste kohustuste rahuldamise järjekord?
7. Miks peab maksumaksja olema maksuõigussuhtes riigi poolt kaitstud?
8. Milliseid mitterahalisi kohustusi peab maksumaksja järgima ettevõtjana?
9. Millistel isikutel on maksude tasumise kohustus?
10. Millises seadusandlikus õigusaktis on sätestatud riiklike maksude kehtestamine? Millistel alustel?

2. MAKSUVÕLA SUNDTÄITMINE

Riigimaksud on riigiteooria kohaselt üheks riigi tunnuseks, pannes sellega maksud elutähtsasse rolli riigi ja valitsuse püsimisel. Maks on rahaline kohustus, mis kehtestatakse seadusega või kohaliku omavalitsuse volikogu määrusega ning mille eesmärgiks on tulu saamine avaliku halduse kulude katmiseks. Peale maksude kehtestamise sisaldab maksuõigus õigusriigi üldtunnustatud põhimõtteid nagu seaduse ülimuslikkus, maksusaladuse kaitse, seaduse tagasiulatuvuse keeld, keeld rakendada maksukoormust suurendavat analoogiat, õiguspärane ootus, haldusakti vaidlustamise võimalus, maksukoormuse piirangud, maksumaksjate võrdne kohtlemine, sotsiaalriigi põhimõtted jne.²¹ Selleks, et järgida õigusriigi üldtunnustatud põhimõtteid ning tagada maksude efektiivne laekumine riigieelarvesse, vajab riik organisatsiooni, kes selliste ülesannetega arenevas majanduskeskkonnas toime tuleb.

Eestis kannab tõhusa ja täpse maksude haldamise, ettevõtluskeskkonna hõlbustamise ning ühiskonna ja majanduse kaitse missiooni Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliametil kui riiklike maksude maksuhalduril on maksude tasumise õiguse kontrolli ning maksumääramise kõrval üheks põhikohustuseks maksuvõlgade sissenõudmine.

Sunni rakendamine maksumenetluses on vajalik käesoleval ajal Eesti riigi ja Euroopa Liidu poolt Maksu- ja Tolliametile antud funktsiooni täitmise ühe tulemusvaldkonna, ühiskonna ja majanduse kaitse arendamiseks.

Õppematerjali teise peatüki eesmärk on anda ülevaade maksuvõlgade sissenõudmise korraldusest Maksu- ja Tolliametis, sundtäitmise olemusest ning annab lugejale maksuvõla legaaldefiniitsiooni ning mõtestab lahti selle olemuse.

2.1. Maksuvõlgade sissenõudmise korraldamine Maksu- ja Tolliametis

Maksuvõlgade sissenõudmise üldiseks eesmärgiks on tagada maksukohustuslase poolt tähtpäevaks tasumata jäetud maksusumma või tähtpäevaks tasumata maksusummalt arvestatud intresside või muude maksuseadustest tulenevate rahaliste kohustuste operatiivne sissenõudmine. Maksuvõlgade sissenõudmine on Maksu- ja Tolliametis jagatud struktuuriliselt kahe tasandi vahel, kesktasandi ja piirkondliku tasandi vahel. Kesktasandi moodustab Maksu- ja Tolliameti keskasutus ning piirkondliku tasandi maksukeskused.

Maksuvõlgade sissenõudmise talitus kuulub tulude osakonna koosseisu, mille põhiülesanne on riiklike maksude ja muude rahaliste kohustuste tasumise korraldamine ning arvestuse pidamine, võlgade sissenõudmisega seotud tegevuste korraldamine, maksukohustuslaste registri pidamine ning maksu- ja tolli valdkonda puudutavate teiste põhiinfosüsteemide andmete töötlemine.

Maksuvõlgade sissenõudmise talituse ülesanded **kesktasandi tasemel** on:

- 1) võlgade sundsissenõudmisega seotud tegevuste korraldamine ja koordineerimine;
- 2) võlgade tasumise ajatamistaotluste läbivaatamine, võlgade ajatamise otsuste projektide ettevalmistamine ja võlgade tasumise ajakavade koostamine;
- 3) võlgade mahakandmise ja kustutamise otsuste projektide ettevalmistamine;
- 4) rahvusvaheliste maksukogumisalaste abipalvetega seotud tegevuste koordineerimine;
- 5) intressiarvestamise põhimõtete rakendamise korraldamine;
- 6) tagatissummade määramise ja haldamise korraldamine.²²

Maksuvõlgade sissenõudmise funktsiooni efektiivseks täitmiseks korraldab kesktasand maksuvõlgade sissenõudmisealases tegevuses vajalikku infovahetust ameti osakondade ja piirkondlike maksukeskuste vahel. Maksuvõlgade sissenõudmise osakonna tööülesannete hulka kuulub ka maksuvõlgade sissenõudmise alase tegevuse tulemuslikkuse analüüsimine ja selle tulemusena esile kerkinud probleemsete valdkondade töö paremaks korraldamiseks vastavate ettepanekute tegemine.

²¹ Merusk, K.; Narits, R. Eesti konstitutsiooniõigusest. Tallinn: Juura, 1998, lk 213

²² Maksu- ja Tolliameti Tulude osakonna põhimäärus. kinnitatud Maksu- ja Tolliameti peadirektori 1. aprilli 2005 käskkirjaga nr 132-P, muudetud 14. aprilli 2005 käskkirjaga nr 172-P

Kesktaasandi maksuvõlgade sissenõudmise talitus esitab maksuvõlgade sissenõudmise tõhustamiseks arvamusi õigustloovate aktide eelnõude kohta koostöös Maksu- ja Tolliameti teiste osakondadega ning töötab välja maksuvõlgade sissenõudmist reguleerivad rakendusaktid.

Käesoleval hetkel moodustavad **piirkondliku tasandi** maksu- ja tollikeskused²³, kelle tegevusvaldkonnaks on riigieelarve tulude laekumise tagamine riiklike maksude osas oma tööpiirkonnas.

Maksu- ja tollikeskuse sissenõudmise osakonna tegevusvaldkonnaks on maksuvõlgade sissenõudmine, maksu tasumise ajatamine, maksuvõla mahakandmine ja kustutamine, riigi esindamine pankroti-, likvideerimis- ja täitemenetluses eesmärgiga tagada operatiivne maksukohustuslaste poolt tähtpäevaks tasumata jäetud maksusumma või tähtpäevaks tasumata maksusummalt arvestatud intresside või muude maksuseadustest tulenevate rahaliste kohustuste sissenõudmine.

Piirkondliku tasandi maksuvõlgade sissenõudmise osakonna funktsiooniks on Maksukorralduse seadusest tuleneva maksuvõlgade sissenõudmise pädevuse realiseerimine ning pädevuse piires maksukohustuslaste registrisse sissenõudmisega seotud andmete ja muu informatsiooni kandmine.

Maksu- ja tollikeskuse maksuvõlgade sissenõudmise osakonna töökorraldust iseloomustab selle suhteliselt kõrge formaliseeritus. Ametniku töökoht on olulisel määral standardiseeritud ja määratletud maksuvõlglaste arvu ja võla suuruse järgi. Ametnike lõikes on tööülesanded funktsionaalselt määratletud, millest tulenevalt on ametnike vahel tööülesanded jaotatud vastavalt nende tööviljakusele, haridusele, ametijuhendile ja positsioonile osakonnas.

Piirkondliku tasandi maksuvõlgade sissenõudmise osakonna tööülesanded on sätestatud Maksu- ja tollikeskuse põhimääruses.

Maksuvõlgade sissenõudmise osakonna tööülesanneteks piirkondlikul tasandil on alljärgnevad tegevused:

- 1) maksuvõlgade ja maksuvõlglaste kindlakstegemine;
- 2) maksuvõlglaste nõustamine maksuvõla tasumisel;
- 3) maksuvõlgade tasumise ajatamise taotluste läbivaatamine ja maksuvõlgade ajatamine;
- 4) maksuvõlgade sissenõudmine maksukohustuslaselt;
- 5) seaduses lubatud sunnivahendite rakendamine ning materjalide edastamine Maksukorralduse seaduse ja maksuseaduste rikkumise kohta väärteo- või kriminaalmenetluse alustamiseks;
- 6) riigi esindamine pankroti-, likvideerimis- või täitemenetluses ning nendes menetlustes tekkinud vaidluste lahendamisel kohtus;
- 7) maksuvõlgade mahakandmine ja kustutamine;
- 8) vaiete menetlemine.²⁴

Maksuvõlgade sissenõudmismenetlus piirkondlikul tasemel on kahetasandiline – üld- ja erimenetlusena.

Maksu- ja tollikeskuse sissenõudmise osakonna toimingute alusteks üldmenetluse tasandil maksuvõlgade sissenõudmiseks on:

- 1) võlgnikest subjektide selekteerimine toimub kindlate kriteeriumite alusel automatiseeritult;
- 2) toimingud teostatakse kindlas järjekorras ja ettemääratud ajavahemike tagant;
- 3) haldusaktid ja -toimingud on tüüpdokumendi vormidel põhinevad;
- 4) võlgnikuga kontakteerumine võlakohustuste likvideerimise võimaluste leidmiseks;
- 5) ajatamistaotluste läbivaatamine, kohustuste täitmise tagamise kindlustamine.²⁵

Maksu- ja tollikeskuse erimenetluse tasandi funktsioonid on alljärgnevad:

- 1) subjektide selekteerimise aluseks on positiivse tulemuseta üldmenetluse tasandi läbinud võlgnikud;

²³ Põhja-, Ida-, Lääne- ja Lõuna Maksu- ja tollikeskus.

²⁴ Maksu- ja Tolliameti Põhja Maksu- ja tollikeskuse põhimäärus. p. 16

²⁵ Tööülesannete jaotus kahe tasandi vahel sissenõudmise osakonnas töötati välja 2003. aasta novembris Maksuameti reformimise käigus tulevase Põhja maksukeskuse sissenõudmise osakonna juhtivametnike poolt, sh ka autori poolt.

- 2) maksuvõlgade sissenõudmine viiakse läbi subjektikeskselt;
- 3) finants- ja õigusliku hinnangu teostamine võlgniku poolt esitatud majandusaasta aruannete, deklaratsioonide ja on-line andmebaaside alusel, kus analüüsitakse võla tekkimise asjaolusid, võlgniku majandustegevuse tulemusi, maksevõimet, varandusliku seisu hetkeolukorda registrite andmetel ja selle muutumist, palgalise tööjõu hetkeolukorda ning selle muutumist, seotust kolmandate isikutega, maksuotsuse ja väärteomenetlusega seotud asjaolusid;
- 4) võlgnikuga kontakteerutakse võlakohustuste likvideerimise võimaluste leidmiseks;
- 5) sissenõue pööratakse rahalistele nõuetele ja varalistele õigustele;
- 6) vastutusotsuse koostamine;
- 7) võlanõuete täitemenetlusse suunamine ja järelevalve;
- 8) pankrotimenetluses nõuete esitamine, osalemine ja menetluse järelevalve;
- 9) likvideerimismenetluses nõuete esitamine ja järelevalve;
- 10) võlamenetluse perspektiivikuse hindamine ja võla lootusetuks tunnistamine;
- 11) maksuvõla mahakandmine ja kustutamine.²⁶

2.1.1. Maksuvõlgade sissenõudmise rahvusvahelised palved

Seoses majanduse globaliseerumisega on tekkinud vajadus maksude efektiivsemaks administreerimiseks vahetada välisriikide samalaadsete organisatsioonidega informatsiooni. Sellest tulenevalt on Maksu- ja Tolliameti keskasutuse sissenõudmise talituse üheks tööülesandeks rahvusvaheline koostöö maksuadministratsioonide vahel, sh tegelda ka maksude sissenõudmise rahvusvaheliste palvetega.

Maksuvõlgade sissenõudjal on õigus alates liitumisest Euroopa Liiduga saata läbi pädeva asutuse liikmesriikidele teabetaotlusi, millega küsitakse välisriigilt maksuvõlgade sissenõudmiseks vajalikku informatsiooni.²⁷ Sellist informatsiooni küsimist võib näiteks kasutada isiku asukoha määratlemiseks, kui maksuvõlgade sissenõudjal on andmeid, et isik, kellelt maksuvõlga sisse nõutakse, võib asuda mõnes teises liikmesriigis.

Infot vahetatakse maksude sissenõudmise valdkonnas Euroopa Liidu liikmesriikidega ja riikidega, kellega on sõlmitud kehtiv maksuleping, milles sisaldub sissenõudmist puudutav klausel. Rahvusvaheliste maksukogumise palvete edastamine on reguleeritud Euroopa Liidu direktiividega 1976/308 ja 2002/94²⁸ ning maksulepingutega²⁹.

Vastavalt Euroopa Liidu direktiividele ning maksulepingutele on Eestil kohustus täita Euroopa Liidu liikmesriikide ja maksulepingu riikide poolt saadetud maksukogumise palveid ja tarvitusele võtma ettevaatusabinõusid võimaliku nõude täitmiseks siseriikliku seadusandluse ulatuses. Eestil on Euroopa Liidu liikmesriigina õigus nõuda teistelt liikmesriikidelt samasuguste palvete täitmist.

Abi saamiseks maksuvõlgade sissenõudmises võib maksuhaldur pöörduda välisriigi maksuhalduri poole, kui maksumaksjal on tekkinud maksuvõlg Eestis, mis on sissenõutavaks muutunud ning mida ei ole olnud võimalik sisse nõuda kasutades kõiki võimalikke siseriiklikke vahendeid ning maksuhalduril on andmeid selle kohta, et maksuvõlga oleks võimalik sisse nõuda välisriigis.³⁰ Kõik sissenõudmisega seonduvad kulud kannab see riik, kes maksukogumise palvet täidab.

Maksukogumise palve välisriiki edastamise õigus on vaid pädeva asutuse maksualase infovahetuse kaudu, mis tähendab, et piirkondlikud maksukeskused ei saa iseseisvalt välisriiki maksukogumise palveid saata.

²⁶ Tööülesannete jaotus kahe tasandi vahel sissenõudmise osakonnas töötati välja 2003. aasta novembris Maksuameti reformimise käigus tulevase Põhja maksukeskuse sissenõudmise osakonna juhtivametnike poolt, sh ka autori poolt.

²⁷ Rahvusvahelise maksustamise käsiraamat. Soovituslik juhendmaterjal. Tallinn, 2004, lk 22.

²⁸ <http://europa.eu.int/eur-lex/>, 09.august 2006.

²⁹ www.fin.ee, 09.august.2006.

³⁰ Rahvusvahelise maksustamise käsiraamat. Soovituslik juhendmaterjal. Tallinn, 2004, lk 24

2.2. Maksuvõla sissenõudmine

Võlg on märksõna, millega tahes või tahtmata, isiklikult või kaudselt oleme kõik seotud. Võlgu võtmine ja võlgu andmine on tsiviliseeritud ühiskonna tunnusmärk, kaasaegse inimese elustiil ning ajaloolises plaanis koguni inimlikkuse tekkimise üks viis. Võlgu võtmine sunnib inimest lahkuma kitsast ringist, pöörduma võõraste, tundmatute inimeste poole laenu saamiseks.³¹ Üheks võlausaldajaks on riiki esindav maksuhaldur, kes oma järelevalve funktsiooniga püüab takistada isikute võlgu elamist riigi heaolu arvel.

01.07.2002 kehtima hakanud Maksukorralduse seadus on kõige olulisem maksuõiguse akt Eesti Vabariigis, mis koondab endasse enamiku maksuõiguse üldosa sätteid, sätestab maksuhalduri pädevusse kuuluva kohustuse sisse nõuda maksuvõlad ning kolmanda isiku vastutuse juhtumid. Selline regulatsioon on erinev nn esimese Eesti Vabariigi ajal kehtinud Maksustamiskorralduse seadusest³², kus maksusummade sissenõudmist sunniviisilisel juhtumil ei reguleerinud maksuseadused ja Maksukorralduse seadus. Maksuvõlgade sissenõudmine ajalooliselt toimus administratiiv-sissenõudmise seaduse³³ alusel, kus seaduse eesmärgiks oli riigi ja omavalitsuste tuluvõlgade sissenõudmise korraldamine. Erinevalt kehtivast Maksukorralduse seadusest nõudis maksuhaldur 30-ndatel aastatel sisse ka omavalitsuste tuluvõlad. Sissenõudmise korraldust käsitles vaid administratiiv-sissenõudmise seadus, sest maksuseadused ei sisaldanud norme maksuvõlgade sissenõudmise kohta. Administratiiv-sissenõudmise seadus alustas oma normeeringut sealt, kus lõppes maksuseaduse regulatsioon.³⁴

Kehtiva Maksukorralduse seaduse³⁵ § 10 sätestab maksuhalduri ülesanded ning lõigetes 1 ja 2 väljendub maksuhalduri kui institutsiooni olemasolu õigustus. Maksuhalduri ülesanneteks on kontrollida Maksukorralduse seaduse ja maksuseaduste täitmist ning eelkõige maksude tasumise õigsust. Maksukorralduse seadus ning maksuseadused näevad ette mitmesuguseid kohustusi, mille täitmatajätmisel jääb üldjuhul tasumata ka maks. Sellest tulenevalt kontrollib maksuhaldur maksude tasumise õigsuse kindlakstegemise eesmärgil erinevate kohustuste täitmist ning nende kohustuste täitmise kontrollimise tulemusel võib jõuda hinnangule, et makse on makstud rohkem või vähem. Maksude vähesemal tasumisel on maksuhalduri kohustus määrata maksusumma ning arvestada tasumata maksusummalt intress ning need sisse nõuda.

Maksuvõlg Maksukorralduse seaduse tähenduses on maksukohustuslase poolt tähtpäevaks tasumata jäetud maksusumma, tähtpäevaks tasumata jäetud maksusummalt arvestatud intress ning tollivõlast tulenev tähtpäevaks tasumata maksusumma ja sellelt arvestatud intress³⁶. Vastavalt maksuhalduri põhikohustusele, on maksuhalduril **kohustus sisse nõuda maksukohustuslase poolt tasumata maksuvõlg** ning vajadusel rakendada sanktsioone vastavalt Maksukorralduse seadusele³⁷. Maksuhalduril on õigus koos maksuvõla sundtäitmisega nõuda sisse ka enda poolt määratud trahvid ning muud sellest seadusest tulenevad rahalised nõuded, sealhulgas asendustäitmise kulud ja sunniraha, samuti tõlgile, eksperdile ja kolmandale isikule nende kohustuse täitmisega kaasnenud kulud ja ekspertiisitasu. Maksuhaldur võib nõuete sundtäitmiseks pöörduda ka vastava taotlusega kohtutäituri poole.

2.2.1. Maksuvõlgade sissenõudmise protsess

Menetlustoimingute valiku ja teostamise järjekorra otsustamisel lähtutakse struktuuriüksuse sisest fikseeritud menetluse üldpõhimõtetest ja analüüsi tulemustest. Maksuvõlgade sissenõudmise protseduur on esitatud joonisel 1, kus on välja toodud maksuvõlgade sissenõudmise osakonna, üldmenetluse ja erimenetluse funktsioonid ja kahe tasandi omavaheline seotus.

Maksuhalduri põhikohustused lähtuvad haldusmenetluse üldprintsiipidest ning lisaks sellele on Maksukorralduse seaduses rõhutatud maksuhalduri seadusest tulenevat kohustust tagada maksude tasumise õigsuse kontroll ning vajadusel vastavate meetmete tarvituselevõtmine. Maksuhaldur kontrollib maksude

³¹ Reinart, T. Võlamülkad. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 2003, lk 30

³² RT 1932, 1, 1 ja 2

³³ RT 1932, 2, 15

³⁴ Vaabel, J. Eesti riigi-maksudõiguse põhiprobleeme. Tartu: Akadeemilise Kooperatiivi Kirjastus, 1934, lk 98-99

³⁵ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150

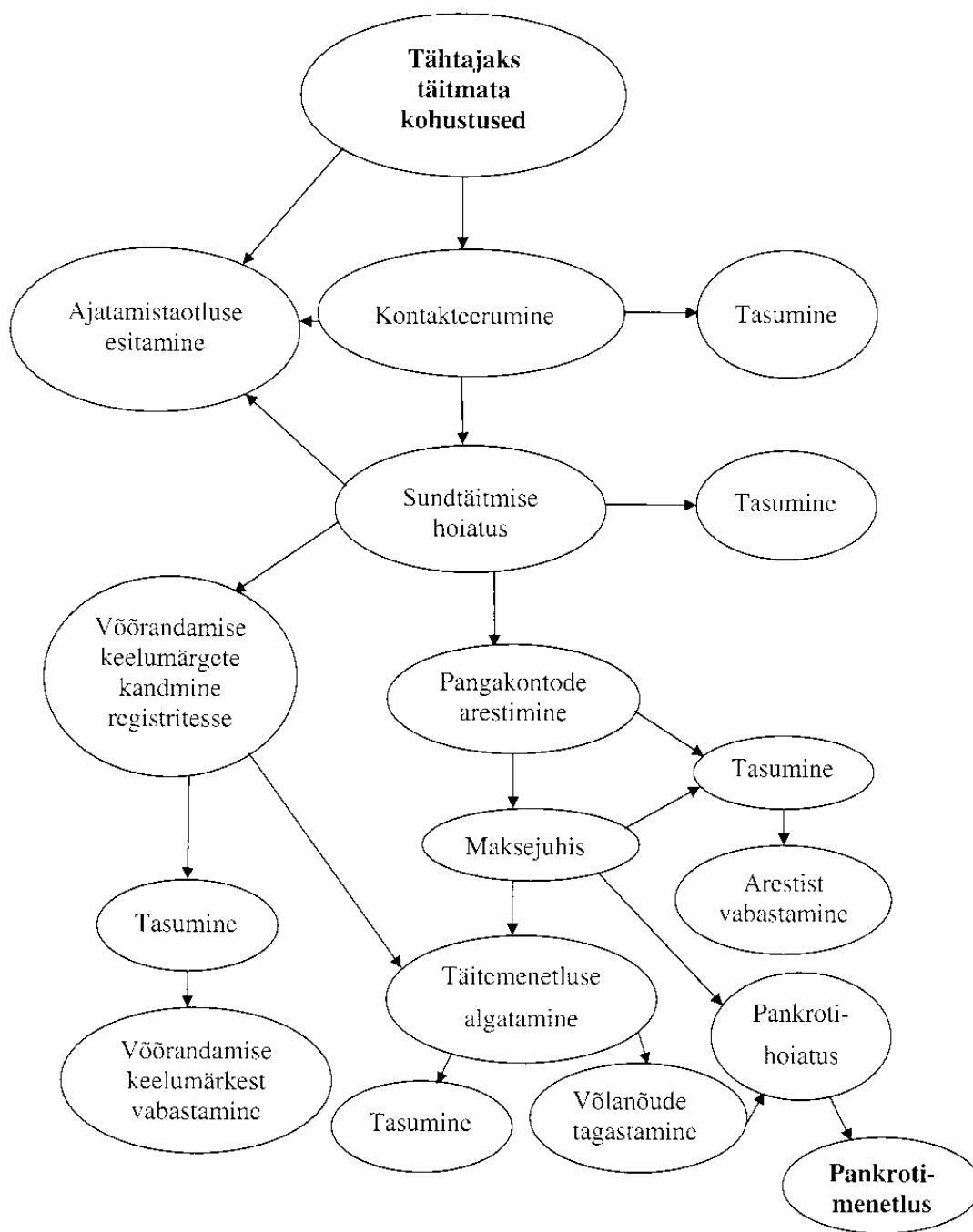
³⁶ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 32

³⁷ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 128

tasumise õigsuse kindlakstegemise eesmärgil erinevate kohustuste täitmist ning nende kohustuste täitmise kontrollimise tulemusel võib jõuda hinnangule, et makse on makstud vähem või rohkem. Kui makse on makstud vähem, peab maksuhaldur maksusumma ning sellelt arvestatavad intressid arvestama ja määrama ning need sisse nõudma. Vajaduse korral peab maksuhaldur maksude laekumise tagamiseks rakendama sanktsioone.

Maksuvõlgade sissenõudmine on maksuhalduri tegevus maksumenetluses, mille eesmärgiks on tasumisele kuuluva maksusumma sissenõudmine. Maksuvõlgade sissenõudmine on sooritusmenetlus, mis moodustab maksumenetluse kolmanda etapi, kus tasumisele kuuluvad maksusummad nõutakse sundkorras sisse pärast maksu määramiseks vajalike asjaolude tuvastamist ja nende määramist.

Milliseid maksuvõlgade sissenõudmise võimalusi maksukohustuslaselt ja kolmandalt isikult näeb ette kehtiv seadusandlus ja millised on riikliku maksuhalduri volitused maksuvõlgade sissenõudmisel, see on käesoleva õppematerjali järgnevat peatükkide teemaks.



Joonis 1. Maksuvõlgade sissenõudmise protsess

2.2.2. Maksuvõlgade sundtäitmise hoiatus

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 tähtajaks täitmata jätmise tagajärgede kohta.

Seega peab maksuhaldur enne täitetoimingute alustamist andma maksukohustuslasele maksusumma tasumist kohustava haldusakti koos **sundtäitmise hoiatusega** (vt näide), kus on kirjeldatud tagajärjed, mis kohaldatakse juhul, kui maksumaksja ei tasu maksuhalduri haldusaktis näidatud maksusummat haldusaktis antud tähtajaks. Erinevalt Eestist, haldab Norras sissenõudmist Ringkonnakohus ja täitevametnik, alustades sissenõudmismenetlust hetkel, mil maksu tasumise tähtpäevast on möödunud kaks nädalat.

Maksusumma tasumata jätmise tagajärjed sundtäitmise hoiatus vormistatakse:

- 1) iseseisva korraldusena;
- 2) hoiatusena maksuvõlgade tasumise korralduses;
- 3) hoiatusena maksuotsuses³⁸;
- 4) hoiatusena vastutusotsuses³⁹.

NÄIDE:

Võttes arvesse eeltoodut, kohustab Põhja maksu- ja tollikeskus osauhing MBX tasuma maksuvõla kogusummas 1 000 000 krooni Maksu- ja Tolliameti vastavatele pangakontodele SEB Eesti Ühispannas või Hansapangas kümne päeva jooksul käesoleva korralduse saamise päevast arvates, millise kohustuse tähtaegse täitmata jätmise korral algatab maksuhaldur sundtäitmise Maksukorralduse seaduse 13. peatükis ning täitemenetlust reguleeruvates õigusaktides sätestatud korras.⁴⁰

Kui maksu- või vastutusotsus sisaldab sundtäitmise hoiatust, siis on võimalik haldusakt sundtäita kohe pärast maksuotsuses või vastutusotsuses antud tähtpäevaks kohustuste täitmata jätmist.

Maksuhaldur annab maksukohustuslasele **korralduse** maksuvõla tasumiseks koos sundtäitmise algatamise hoiatusega alljärgnevalt:

- 1) 10 kalendripäeva jooksul korralduse saamise päevast arvates⁴¹;
- 2) 48 tunni jooksul kättetoimetamisest arvates, kui maksuhalduril on põhjendatud kahtlus, et võla sissenõudmise viivitamine võib muuta võla hilisema sissenõudmise võimatuks;
- 3) vastutusotsuse ja maksuotsuse korral ei tohi kohustuste täitmise tähtaeg olla lühem kui 30 kalendripäeva.

Kui maksuvõla tasumise eest vastutab solidaarselt mitu isikut, võib maksuhaldur anda neile ühise korralduse⁴².

Kui maksuhalduri haldusakt sisaldab maksuvõlgade sundtäitmise hoiatust ning maksumaksja ei täida maksuhalduri haldusakti ettenähtud tähtajaks, siis on maksuhalduril õigus alustada maksuvõlgade sissenõudmist ettehoiatamata.

Maksuhalduril on õigus koos maksuvõla sundtäimisega sisse nõuda ka enda poolt määratud trahvid ning muud seadusest tulenevad rahalised nõuded, sealhulgas asendustäitmise kulud ja sunniraha ning samuti tõlgile, eksperdile ja kolmandale isikule nende kohustuste täimisega kaasnenud kulud ja ekspertiisitasu.⁴³ Kui kulude või sunniraha tasumiseks kohustatud isikul ei ole maksuvõlga või kui maksuhaldur ei ole asunud selle sundtäitmisele, võib maksuhaldur pöörduda nende nõuete täitmiseks kohtutäituri poole.

³⁸ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 95

³⁹ Op.cit § 96

⁴⁰ Maksuvõlgade sundtäitmise hoiatus maksuvõlgade tasumise korralduses

⁴¹ Kättetoimetamise moment MKS §§ 53-56

⁴² Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 129 lg 4

⁴³ Op.cit § 128 lg 4

Maksuvõla sundtäitmine on lubatud, kui:

- 1) kohustuste 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 täitmine ei ole peatatud.⁴⁴

Maksuvõlgade sundtäitmisel on Maksukorralduse seaduses⁴⁵ sätestatud nõuete rahuldamise järjekord, mille kohaselt nõutakse esmajärjekorras sisse maksusumma ja seejärel kõrvalkohustused⁴⁶. Kui sundtäitmise tulemusel saadud rahast ei piisa kõigi maksunõuete rahuldamiseks, siis arvestatakse sundtäitmise tulemusel laekunud summad erinevate maksuliikide katteks võrdeliselt nende osas olevate nõuete suurusele. Eelnimetatud seadussätte eesmärk on tagada kohalike omavalitsuste eelarvetesse laekuvate ning sihtotstarbeliste maksude samaväärne kohtlemine riigieelarvesse laekuvate maksudega. Sundtäitmise tulemusel laekunud kuni 1000-kroonise summa võib kanda maksukohustuste katteks nende tekkimise järjekorras⁴⁷.

Kui sissenõutav maksuvõlg tuleneb tollivõla tekkimisega seotud maksukohustustest ja sundtäitmise tulemusena saadud rahast ei piisa kõigi maksunõuete rahuldamiseks, arvestatakse sundtäitmise tulemusena laekunud summad esmajärjekorras impordi- ja eksporditollimaksude katteks⁴⁸.

Maksuhalduril on õigus loobuda sundtäimisest, kui sundtäimisega seotud kulud ületavad sissenõutava summa või summa sissenõudmine on maksukohustuslase maksejõuetuse tõttu lootusetu ning pankrotiavalduse esitamine ei ole otstarbekas.⁴⁹ Maksuvõla sundtäimisest loobumist tuleb eristada maksuvõla kustutamisest. Maksuvõla kustutamine on maksuõigussuhtes maksukohustuse lõppemise aluseks. Loobumise tulemusena aga maksukohustus ei lõppe ning maksukohustuslase majandusliku seisundi paranemisel on võimalik maksuvõlga maksukohustuslaselt endiselt sisse nõuda.

Kordamisküsimused

1. Defineeri terminit “maksuvõlg” ning selgita selle tekkimise võimalikke põhjuseid.
2. Selgita maksuvõla sissenõudmise protsessi maksuhalduri pädevuse piires?
3. Milline on koostöö Eesti riiklikul maksuhalduril välisriikide samalaadsete organisatsioonidega maksuvõlgade sissenõudmise valdkonnas?
4. Millega tegeletakse maksuvõlgade sissenõudmisel üldmenetluse tasandil?
5. Mis on maksuvõlgade sissenõudmise erimenetluse tasandi eesmärgiks?
6. Mis ülesannet maksuvõlgade sissenõudmise protsessis täidab maksuvõlgade sundtäitmise hoiatus?
7. Mis on maksuvõlgade sundtäitmise hoiatuse sisuks? Millises haldusaktis seda leida võib?
8. Millised haldusaktid kohustavad maksumaksjat mingit kohustust täitma? Lisa tähtajad nende täitmiseks.
9. Millal on maksuvõlgade sundtäitmine maksuhalduri poolt lubatud?
10. Millised on maksuvõlgade sundtäimisest loobumise võimalused?

⁴⁴ Tammert, P. Maksundus. Tallinn: OÜ Aimwell, 2005, lk 6

⁴⁵ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 128 lg 5

⁴⁶ Intress, sunniraha, rahatrahv, asendustäitmise kulud

⁴⁷ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 128 lg 5

⁴⁸ Op.cit § 128 lg 5¹

⁴⁹ Op.cit § 128 lg 8

3. TASUMATA MAKSUSUMMALT ARVESTATAV INTRESS

Käesoleva õppematerjali kolmanda peatüki eesmärgiks on anda ülevaade maksuõigussuhtest tulenevast rahalisest kõrvalkohustusest – intressist.

Maksuõiguse menetlusnormide kogum Maksukorralduse seadus eristab kaht liiki intresse:

- 1) maksukohustuslase poolt riigile või kohalikule omavalitsusele makstavaid intresse⁵⁰;
- 2) maksukohustuslasele makstavaid intresse⁵¹.

Õppematerjali eesmärgist tulenevalt käsitleb autor käesolevas õppevahendis vaid maksukohustuslase poolt makstavaid intresse.

Intress on maksuõigussuhtest tulenev kõrvalkohustus⁵², mille eesmärgiks on:

- 1) riigi varaliste huvide kaitsmine;
- 2) maksumaksja ja maksu kinnipidaja motiveerimine, täita rahalisi kohustusi riigi ees õigeaegselt.

Maksuintress ei ole üldjuhul kokkulepitud laenult laekuv korrapärane finantstulu, vaid tal on kahju hüvitamise funktsioon. Intress⁵³ on maksukohustuse täitmisega viivitamise eest määratud lisamakse, millega hüvitatakse riigile maksude hilisemast laekumisest saamata jäänud tulu ning võlgnikult võetakse ära alusetult teenitud tulu⁵⁴.

Intressikohustus eeldab põhivõla kehtivust, seega on intressi kohustus aktsessoorne. Kui maksusumma aegub, kustutatakse või kantakse maha, siis kaob ka intressi nõudmise võimalus.⁵⁵

Maksukorralduse seaduse alusel maksavad intressi maksukohustuslased, kes on hilinevad maksu tasumisega või on talle tagastatud alusetu enammakse⁵⁶. Intressi arvestamine algab maksu tasumise või ülekandmise tähtpäevale järgnevat päevast kuni tasumise või tasaarvestamise päevani⁵⁷. Maksukohustuslasel on kohustus arvestada ja tasuda tähtpäevaks tasumata maksusummalt intressi.

Intressi tasumise kohustus ei eelda maksumaksja süülist käitumist, millest tulenevalt ei ole tegemist karistusega vaid mõjutusvahendiga, et maksumaksjad täidaksid rahalisi kohustusi riigi ees õigeaegselt.

Eesti õiguses ei eristata intressi määramise seisukohast olukordi, kus maksumaksja viivitas deklareeritud maksusumma tasumisega ja olukordi, kus maksumaksja pani toime väärarvutuse ja deklareeris tegelikust väiksema maksusumma. Mõlemal juhul määratakse intressid ühtemoodi ning ühesuguse määraga. Intressi arvestatakse alates päevast, mis järgneb päevale, mil maksu tasumine seaduse järgi pidi toimuma, kuni tasumise või tasaarvestamise päevani, viimane kaasa arvatud⁵⁸. Kui maksukohustuslasele on tema taotluse alusel tagastatud või teiste kohustuste katteks kantud suurem summa, kui oleks tulnud tagastada või kanda vastavalt maksuseadusele, siis on maksukohustuslane kohustatud arvestama ja tasuma alusetult tagastatud või tasaarveldatud summalt intressi. Intressi arvestatakse päevast, mil summa maksukohustuslasele tagastati või tasaarveldati, kuni selle summa tasumiseni või tasaarvestamise päevani, viimane kaasa arvatud⁵⁹. Maksuvõlalt arvestatakse intressi kogu viivitatud aja eest, sõltumata sellest, kas võla sissenõudmiseks on antud haldusakte või tehtud meeldetuletusi.

Intresside arvestamise kohustus on maksumaksjal, kuid tal on õigus tasumisele kuuluvate intresside kohta teha maksuhaldurile päringu.

⁵⁰ Op.cit § 115

⁵¹ Op.cit § 116

⁵² Op.cit § 31 lg 1 p 5

⁵³ Tsiviilõiguses nimetatakse sarnast kõrvalkohustust viiviseks.

⁵⁴ Huberg, M.; Raudjärv, I. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega I. Tartu: OÜ Casus, 2004, lk 24

⁵⁵ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2004, lk 199

⁵⁶ Nt maksumaksja on maksudeklaratsiooniks eksinud maksuarvestusega

⁵⁷ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 115 lg 1

⁵⁸ Op.cit § 115 lg 1

⁵⁹ Op.cit § 115 lg 2

Kehtivas Maksukorralduse seaduses on sätestatud nn summaarne intressiarvestus, mis tähendab, et intresse arvutatakse kõikide maksuvõlgade ja ettemaksete kogusummalt⁶⁰. Kui maksumaksjal on mõne maksu osas enamakse ja mõne teise maksuliigi osas võlgnevus, siis ei arvestata ettemakse suuruselt võlasummalt intressi.

Summeeritud intressiarvestus toimub kõikide riiklike maksude kogusaldode osas⁶¹ (varem vaid Maksuameti poolt hallatavate maksude osas). Kuni 30.06.2002 kehtinud Maksukorralduse seaduse järgi peatus intressiarvestus maksumaksja poolt taotluse esitamisega enamakse ja maksuvõla omavaheliseks tasaarvestamiseks. Uue korra rakendamiseks on jäänud maksumaksjale ekslik mulje, nagu maksuhaldur võiks oma algatusel maksuvõlgu ja ettemakseid omavahel tasaarveldada. Õppematerjali autori arvates on eksliku mulje tekitanud Maksukorralduse seaduse sõnastus nn automaatse summeeritud maksuvõlgade arvestuse kohta maksuhalduri poolt, mille tulemusena võis tekkida maksumaksjal põhjendatud teadmine sellest, et maksuhaldur võib ilma maksumaksja taotluseta maksuvõlgu katta enamaksete arvelt. Tegelikult intress küll peatub, kui enamaksete katavad maksuvõlad, kuid tasaarveldamiseks on vajalik maksukohustuslase avaldus⁶². Taotlus ettemaksu ja maksuvõla tasaarveldamiseks tuleb esitada maksuhaldurile vähemalt kolme aasta jooksul, et vältida ettemaksu aegumist⁶³.

Tasumata maksusummalt arvestatava **intressi määraks** on Maksukorralduse seaduse kohaselt⁶⁴ **0,06%** päevas. Maksuhalduril on maksuvõla tasumise ajatamisel õigus vähendada intressi määra kuni 50 protsenti ajatamise korral, kuid seda üksnes edasiulatuvalt.

Kuni 30.06.2002 kehtinud Maksukorralduse seaduse järgi oli intressimäär kehtestatud rahandusministri määrusega, mis Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 05.11.2002 kohtuotsusega⁶⁵ tunnistati Eesti Vabariigi Põhiseadusega vastuolus olevaks. Põhiseaduse vastaseks tunnistati rahandusministri poolt intressimäära kehtestamine ning intressimäära kehtestamiseks välja antud rahandusministri määrused. Maksuintress kui maksukohustuse kõrvalkohustus on avalik-õiguslik rahaline kohustus, mis Eesti Vabariigi Põhiseaduse⁶⁶ § 113 kohaselt tuleb sätestada seadusega. Põhiseaduse nimetatud punkti eesmärgiks on saavutada olukord, kus kõik avalik-õiguslikud rahalised kohustused kehtestatakse üksnes Riigikogu seadusega. Kuni 30.06.2002 kehtinud Maksukorralduse seaduses sätestatud intressi kehtestamise õiguse oli seaduseandja jätnud täitevvõimu kehtestada. Selline delegatsiooninorm seaduses ning selle alusel välja antud rahandusministri määrus intressi määra kehtestamise kohta oli vastuolus Eesti Vabariigi Põhiseaduse § 113-ga⁶⁷, sest kõik maksuõigussuhte kohustuslikud elemendid peavad olema kindlaks määratud seaduses.

3.1. Intressinõue

Kui maksukohustuslane ei tasu intresse, siis on maksuhalduril kohustus tasumata intressid maksumaksjalt sisse nõuda⁶⁸.

Intressinõue võib olla iseseisev haldusakt, kui selles määratakse ainult intresse või ka osa maksuotsusest, vastutusotsusest, tasaarvestamise otsusest või sundtäitmise hoiatusest, milles on arvatud intressisumma. Kuna intressinõue on vaid üldmõiste, siis on maksuhalduril võimalik otsustada, kas nõuda intress sisse koos maksusummaga või eraldi. Iseseisev intressinõue esitatakse siis, kui maksusumma, millelt intress arvutati, on tasutud.

Intressinõudes⁶⁹ näidatakse maksuhalduri poolt:

- 1) viivitatud päevade arv – periood, millise aja eest on intress arvestatud,

⁶⁰ Op.cit § 119 lg 2

⁶¹ Alates 01.01.2004

⁶² Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 108 lg 1

⁶³ Op.cit § 33

⁶⁴ Op.cit § 117

⁶⁵ Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 05. novembri 2002 otsus nr 3-4-1-8-02 // RT III 2002, 30, 326.

⁶⁶ Eesti Vabariigi Põhiseadus. Rahvahääletusel vastu võetud 28. juunil 1992 // RT 1992, 26, 349.

⁶⁷ Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 05.11.2002 otsus nr 3-4-1-8-02 // RT III 2002, 30, 326.

⁶⁸ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 115 lg 3

⁶⁹ Intressinõudele kohaldatakse maksuotsuse kohta käivaid sätteid

- 2) intressimäär,
- 3) tasumisele kuuluv intressisumma;
- 4) tasumise tähtaeg;
- 5) sundtäitmise hoiatus⁷⁰.

Intressinõude järgi kohustuste täitmise tähtpäev ei tohi olla lühem kui 10 kalendripäeva⁷¹ haldusakti kättesaamise päevast alates.

Maksukorralduse seadus näeb ette ka juhud, mil intressi arvestamine tasumata maksusummalt peatub:

- 1) krediidasutuse poolt tähtpäevaks täitmata maksukohustuselt krediidasutuse moratoriumi⁷² ajaks;
- 2) maksukohustulase pankroti⁷³ väljakuulutamisel;
- 3) tähtpäevaks täitmata maksukohustuselt, mille täitmine toimub vastavalt pankrotimenetluses kinnitatud ja kehtivale kompromissile⁷⁴;
- 4) pärandvaraga seotud tähtpäevaks täitmata maksukohustustelt pärandi avanemisest⁷⁵ kuni pärandvara vastuvõtmiseni pärijate poolt.⁷⁶

Intressinõude esitamiseks peab määratav intressisumma olema vähemalt 50 krooni⁷⁷. Maksuvõlgade sissenõudmiseks kohtuaituri kaudu ei tule maksumaksjale esitada eraldi intressinõuet ega kehti 50 krooni alammäär⁷⁸. Täitemenetluse läbiviija arvutab intressid vastavalt maksusumma sissenõudmise tulemustele.

3.2. Intressi arvestamise aegumine

Tulenevalt õiguskindluse põhimõttest on maksuõigussuhtest tulenevate kohustuste puhul ette nähtud aegumine. Kehtivas Maksukorralduse seaduses on sätestatud põhimaksu kõrval ka rahaliste kõrvanõuete aegumise reeglid. Maksunõude aegumine annab maksumaksjale kindlustunde, et teatud ajast alates ei ole talle võimalik täiendavaid maksusummasid määrata ja neid sisse nõuda.

Maksukorralduse seaduse kohaselt aegub intressinõude esitamise õigus 1 aastaga juhul, kui põhivõlg on makstud. Sellest tulenevalt üheaastast aegumistähtaega intressinõude esitamisel hakatakse arvestama alates maksusumma tasumise päevast⁷⁹. Juhul, kui põhivõlg on maksmata, saab esitada intressinõuet maksusumma määramise tähtaja jooksul⁸⁰.

Intressi kui kõrvalkohustuse sissenõudmise aegumistähtaja algust hakatakse arvestama kohustuse täitmise tähtpäeva saabumise aastale järgneva aasta 1. jaanuarist⁸¹. Sellisel intressi sissenõudmise aegumistähtaja arvestamisel peetakse silmas tavapärasest olukorda, kus lõpliku intressivõla sundtäitmine toimub pärast põhivõla tasumist.⁸²

⁷⁰ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 115 lg 3

⁷¹ Op.cit § 115 lg 3

⁷² Moratorium on makseraskustes oleva krediidasutuse tegevuse osaline või täielik peatamine eesmärgiga selgitada välja makseraskuste põhjused ja iseloom ning võimalused maksevõime taastamiseks ja kaitsta võlausaldajate varalisi huve – Krediidasutuste seadus. Riigikogus vastu võetud 09. veebruaril 1999 // RT I 1999, 23, 349 § 111 lg 1

⁷³ Pankrot on võlgniku kohtuotsusega väljakuulutatud maksejõuetus – Pankrotiseadus § 1 lg 1

⁷⁴ Kompromiss on võlgniku ja võlausaldajate vaheline kokkulepe võlgade tasumise kohta, mis seisneb võlgade vähendamises või nende tasumise tähtaja pikendamises – Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 178 lg 1

⁷⁵ Pärand avaneb pärandaja surma või surnuks tunnistamise korral. Pärandi avanemise aeg on pärandaja surmapäev. – Pärmissaadus. Riigikogus vastu võetud 15. mail 1996 // RT I 1996, 38, 752 § 3 lg 1, 2

⁷⁶ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 119 lg 1

⁷⁷ Op.cit § 119 lg 3

⁷⁸ Op.cit § 115 lg 4

⁷⁹ Op.cit § 118 lg 1

⁸⁰ Maksukorralduse seaduse seletuskiri § 118

⁸¹ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 132 lg 2

⁸² Riigikohtu halduskolleegiumi 29. märtsi 2006 otsus nr 3-3-1-7-06 // RT III 2006, 11, 110.

Kui intresse arvestatakse juba tasutud maksusummalt, siis on aegumistähtaeg üks aasta⁸³, kui intressid määratakse tasumata maksusummalt, siis kehtib intresside määramisel sama aegumistähtaeg, mis maksusumma sissenõudmisel⁸⁴.

Maksukorralduse seaduse § 128 lg 5 järgi ei ole intresside sissenõudmine lubatud enne maksusumma tasumist. Selline põhimõte tuleb maksumenetluses maksunõuete- ja kohustuste rahuldamise järjekorrast, mille järgi nõutakse esmalt sisse maksusumma ja seejärel kõrvalkohustused.

Kordamisküsimused

1. Mis on intressi, kui maksuõigussuhtest tekkiva kõrvalkohustuse kehtestamise eesmärk?
2. Nimeta kehtiv intressimäär ning selgita selle kehtestamise alust?
3. Mis on summaarne intressiarvestus?
4. Millistel juhtudel intressi arvestamine tasumata maksusummalt peatub?
5. Millistel juhtudel intressi tasumata maksusummalt ei arvestata?
6. Milliste haldusaktidega on võimalik kohustada isikut tasumata maksusummalt arvestatud intressi tasuma?
7. Milleks on vajalik maksukohustuse aegumine?
8. Nimeta intressinõude kohustuslikud osad?
9. Milline on intressinõude täitmise tähtaeg?
10. Milline on intressi arvestamise aegumise tähtaeg?

⁸³ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 118 lg 1

⁸⁴ Op.cit § 118 lg 2

4. MAKSUVÕLA TASUMISE AJATAMINE

Maksuvõla tasumise ajatamine võimaldab makseraskustes maksukohustuslasel osade kaupa tasuda maksuvõla. Ajatamine seisneb maksuvõla tasumises selleks kehtestatud graafiku alusel. Maksukohustuslane võib ajatamist taotleda, kui ta ei ole sel hetkel suuteline maksuvõlga tasuma, kuid ta on võimeline seda edaspidi tegema. Seega peab tegemist olema ajutise makseraskusega⁸⁵.

Maksuvõla ajatamise tingimused:

- 1) maksumaksja hetkeline suutmatuse tasuda maksuvõlga;
- 2) maksumaksja põhjendatud taotlus ning maksuvõla tasumise ajakava;
- 3) kinnipeetavaid makse ei ajatata;
- 4) ajatamine ei vabasta jooksvate maksukohustuste täitmisest.⁸⁶

Maksukorralduse seaduse § 111 kohaselt ei ajatata maksu kinnipidaja maksuvõlga, mis tekkis maksusumma kinni pidamata ja ülekandmata jätmise tulemusel. Samuti ei ajatata kaupade importimisel ja eksportimisel tasumisele kuuluvate maksude tähtpäevaks tasumata jätmisel tekkinud maksuvõlga (nn tollivõlga) ja sellelt arvestatud intresse. Seda põhjusel, et tollieeskirjad sätestavad selleks puhuks erireeglid (ajutine tollilattu paigutamine, impordimaksude tasumise tähtaja pikendamine jne).

Maksukohustuslane peab maksuhaldurile esitama maksuvõla tasumise ajatamiseks põhjendatud taotluse ja maksuvõla tasumise ajakava. Maksukorralduse seadus näeb ette ka olukorra, et maksuvõlgade ajatamist saab taotleda isik, kes seaduse alusel vastutab teise isiku maksukohustuste täitmisest. Maksumaksja maksukohustuse eest vastutavaks isikuks võib olla kolmas isik, kes ise ei ole maksukohustuslane, kuid kes vastutab maksukohustuslase maksukohustuse täitmisest seadusjärgselt või lepingujärgselt. Seadusjärgseks maksumaksja maksukohustuse eest vastutavaks isikuks võib olla näiteks pärija, kes vastutab maksumaksja maksuvõlgade eest pärandvara inventuuri ulatuses. Lepingujärgne vastutus võib tekkida näiteks käendajal, tema soovist vastutada maksumaksja maksuvõlgade eest.

Kuna ajatatud maksuvõlga Maksukorralduse seaduse mõtte kohaselt ei käsitleta kui maksuvõlga⁸⁷, siis on maksumaksjatel soov taotleda ajatamist oma hetkelise maksejõuetuse korral, et mitte kahjustada oma mainet maksuvõlglaste nimekirja sattumisega.

4.1. Maksuvõla tasumise ajatamise otsustamine

Maksuvõlgade ajatamiseks peab maksukohustuslane esitama maksuhaldurile põhjendatud taotluse ja maksuvõla tasumise ajakava. Maksuvõlgade ajatamise taotluse otsustamise ajaks peab ajatamist taotletava maksusumma tasumise tähtpäev olema saabunud, sest ei ole võimalik taotleda ajatamist tulevikus tekkiva maksuvõla kohta.

Riiklike maksude maksuvõla tasumise ajatamise kord on kehtestatud rahandusministri 30.04.2002 määrusega nr 60⁸⁸, mille kohaselt kontrollib maksuhaldur maksuvõla tasumise ajatamise taotluse läbivaatamisel taotluse põhjendatust, tagatisega seoses esitatud dokumentide nõuetekohasust ning seda, kas tagatis on piisav tagamaks ajatatavat maksuvõlga. Maksumaksja on kohustatud maksuvõla tasumise ajatamise taotluses põhjendama maksuvõla tekkimise ja tasumise ajatamise vajadust.

Maksuhaldur peab tegema otsuse maksuvõla ajatamise või ajatamisest keeldumise kohta 20 päeva jooksul arvates taotluse saamisest. Maksuhalduril on õigus muuta maksukohustuslase poolt esitatavat maksuvõla tasumise ajakava. Maksuhaldur võtab taotluse rahuldamise otsustamisel arvesse maksukohustuslase varalist seisundit, majandusnäitajaid, varasemat maksuseadustest tulenevate kohustuste täitmist, maksuvõla ajatamise otstarbekust ja tagatise nõudmise korral esitatud tagatise usaldusväärsust.⁸⁹ Tagatise nõudmise korral

⁸⁵ Püsiva maksejõuetusega on tegemist pankroti korral.

⁸⁶ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 111

⁸⁷ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 14 lg 5

⁸⁸ Riiklike maksude maksuvõla tasumise ajatamise kord: Rahandusministri 30. aprilli 2002 määrus nr 60 // RTL 2002, 55, 805.

⁸⁹ Tammert, P. Maksundus. Tallinn: OÜ Aimwell, 2005, lk 59

tehakse otsus viie tööpäeva jooksul tagatise esitamise päevast arvates. Pandi tagatiseks esitamise korral tehakse otsus viie tööpäeva jooksul kinnistusraamatusse või teise vastavasse registrisse kande tegemise päevast arvates.

Maksuvõla tasumise ajatamise taotluse rahuldamisel kinnitab maksuhaldur maksuvõla tasumise ajakava ja intressimäära. Maksuhalduril on maksuvõla tasumise ajatamisel õigus vähendada intressimäära kuni 50 protsenti ajatamise otsuse vastuvõtmise päevast arvates⁹⁰. Selline intressimäära alandamine maksuhalduri poolt on ajutises makseraskustes maksumaksjale soodsamate tingimuste loomine võrreldes teiste maksumaksjatega. Otsus maksuvõla tasumise ajatamise taotluse kohta jõustub otsuse vastuvõtmise päevast.

Maksuhaldur võib maksuvõla ajatamise taotluse jätta ka rahuldamata. Taotluse rahuldamata jätmine või osaline rahuldamine tuleb motiveerida. Maksuhaldur võib maksuvõla tasumise ajatamise taotluse jätta rahuldamata alljärgnevatel põhjustel:

- 1) maksuvõla tasumise ajatamise taotluses puudub põhjendus või see ei ole piisav;
- 2) maksukohustuslasele on tehtud korraldus tasuda maksuvõlg 48 tunni jooksul korralduse saamise päevast arvates;
- 3) maksukohustuslane ei järgi maksudistsipliini – ei pea õigusaktides sätestatud korras arvestust, ei esita maksudeklaratsioone või ei säilita dokumente;
- 4) maksukohustuslane ei esita nõutavat tagatist või maksuhaldur ei pea tagatist küllaldaseks või usaldusväärseks;
- 5) maksuhaldur leiab pankrotimenetluses võlgniku tehtud kompromissettepanekut kaaludes, et võlgniku varaline seisund ei võimalda kompromissi tegemise tulemusel võetud kohustuste täitmist;
- 6) esineb muid asjaolusid või põhjuseid, mille tõttu maksuhaldur ei pea maksuvõla tasumise ajatamist otstarbekaks.⁹¹

Ajatamisest keeldumise aluste loetelu on näitlik ning maksuhaldur võib ajatamisest keelduda ka seaduses nimetatata põhjustel. Ajatamisotsus on kaalutusõiguse alusel tehtav otsus, mis tähendab, et maksuhaldur võib ajatamisest keelduda, muuta ajakava või nõuda tagatist.⁹²

Kui maksukohustuslane ei täida maksuvõla tasumise ajakava, ei tasu ajakava kehtimise perioodil tähtaegselt oma jooksvaid makse, ei hoia maksuvõla tagamiseks pandiga koormatud asja või ei esita tagatise väärtuse vähenemise korral maksuhalduri aktsepteeritavat asendustagatist, on maksuhalduril õigus tunnistada maksuvõla tasumise ajatamise otsus kehtetuks ning sellega kaasnevalt ka intressimäära vähendamine ja arvestada ajatatud maksum summalt tagasiulatuvalt intressi täismääras.⁹³ Maksuvõla tasumise ajatamise kehtetuks tunnistamise, vähendatud intressimäära tühistamise või tagasiulatuvalt intressi arvestamise otsus jõustub selle vastuvõtmise päevast arvates. Sellekohasest otsusest on maksuhaldur kohustatud maksumaksjat koheselt kirjalikult teavitama.

4.1.1. Tagatis

Kui riiklike maksude maksuhaldur nõuab maksuvõla tasumise ajatamise otsuse tegemisel tagatise esitamist, teavitab ta maksumaksjat sellest kirjalikult, selgitades, milliste tagatise liikide vahel võib maksumaksja valida ning millised on tagatise esitamise korral sooritatavad toimingud ja nõutavad dokumendid.⁹⁴

Isik, kellel tekib tagatise esitamise kohustus, võib valida järgmiste tagatise liikide vahel:

- 1) käendus;
- 2) deposiidina maksuhalduri pangakontole makstud tagatissumma;
- 3) riigi, valla või linna kasuks seatud registerpant või hüpoteek.⁹⁵

⁹⁰ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 117 lg 2

⁹¹ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 112 lg 4

⁹² Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2004, lk 184

⁹³ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 113

⁹⁴ Riiklike maksude maksuvõla tasumise ajatamise kord: Rahandusministri 30.aprilli 2002 määrus nr 60 // RTL 2002, 55, 805 § 5 lg 1

Käendajaks võib olla isik, keda maksuhaldur käendajana aktsepteerib ja kes kohustub maksuhalduri nõudmise korral tasuma käenduslepingus märgitud summa. Maksuhalduril on õigus jätta ka käendaja aktsepteerimata, kui:

- 1) käendajal ei ole maksuvõla tagamiseks piisavalt vara;
- 2) summa, mille ulatuses tagatis esitatakse, ei ole maksuhalduri arvates piisav;
- 3) käendaja senise tegevuse, majandusliku seisundi või maine põhjal on küllaldane alus kahelda tema antava tagatise usaldusväärsuses.⁹⁶

Maksuhaldur võib nõuda tagatiseks esitatava käenduse korral käenduslepingut ning andmeid käendaja majandusliku olukorra, käendaja poolt kolmandate isikute ees võetud varaliste kohustuste kohta, juriidilisest isikust käendaja põhikirja, vajadusel juriidilise isiku osanike, nõukogu või üldkoosoleku otsust käendamise kohta⁹⁷.

Nõude pööramiseks käendaja vastu teatatakse käendajale käendatava poolt täitmata jäetud kohustustest ning antakse käendajale maksuvõlgade tasumiseks aega 30 päeva käendatud maksusumma ulatuses. Kui käendaja ei tasu käendatud maksusummat, on maksuhalduril õigus pöörduda võla sissenõudmiseks hagiga kohtusse.⁹⁸ Kuid Maksukorralduse seadus ei reguleeri kohustuse täitnud isiku st käendaja regressinõudeid maksukohustuslase suhtes ning seega rakendatakse Võlaõigusseaduse⁹⁹ § 152 tulenevat põhimõtet, mille kohaselt läheb põhivõlgniku kohustuse täitnud käendajale rahuldatud osas üle võlausaldaja nõue põhivõlgniku vastu. Regressinõue on tsiviilõiguslik nõue ja selle sissenõudmine toimub hagimenetluse teel.

Deposiidina maksuhalduri pangakontole makstud tagatissumma on kõige lihtsamalt tagatisena realiseeritav. Kui maksumaksja ei täida maksuvõla tasumise ajakava, siis maksuhalduri pangakontole makstud tagatissumma arvestatakse tagatava nõude täitmatajätmise korral selle katteks.¹⁰⁰

Pant seatakse Asjaõigusseaduses¹⁰¹ või Kommertsandiseaduses¹⁰² sätestatud korras. Maksuhalduril on õigus jätta tagatiseks esitatav pant aktsepteerimata, kui pandi eseme väärtus ei ole maksuhalduri arvates võla tagamiseks piisav või pandi ese ei ole lihtsalt realiseeritav või toob kaasa üleliigseid halduskulusid.¹⁰³ Maksuhaldur võib nõuda tagatiseks esitatava registerpandi või hüpoteegi korral pandilepingu sõlmimist, pandi eseme omandiõigust tõendavaid dokumente, juriidilisest isikust maksuvõlgnikult vajadusel osanike, nõukogu, üldkoosoleku otsust vara pantimise kohta, hüpoteegi või ehitise kui vallasasja pantimise korral pandi eseme kindlustamist tõendavaid dokumente.¹⁰⁴ Pandiga tagatud nõuded realiseeritakse täitemenetlust reguleerivates õigusaktides sätestatud korras kohtutäituri poolt¹⁰⁵, sest maksuhalduril puudub vara müügi õigus.

Maksuhaldur määrab tagatise ulatuse, lähtudes tagatava nõude ja võimaliku sundtäitmise kulude suuruselt. Tagatist ei nõuta riigi-, valla- ja linnaasutustelt, pankrotis maksukohustuslaselt, kelle maksuvõlg ajatatakse kompromissi tegemise eesmärgil ning juhul, kui nõue on alla 1 000 krooni.

Kui maksukohustuslane ei täida maksuvõla tasumise ajakava, ei tasu ajakava kehtimise perioodil tähtaegselt jooksvaid makse, ei täida Asjaõigusseaduses sätestatud kohustust hoida maksuvõla tagamiseks pandiga koormatud asja või ei esita tagatise väärtuse vähenemise korral maksuhaldurile aktsepteeritavat asendustagatist, on maksuhalduril õigus tunnistada kehtetuks maksuvõla tasumise ajatamise otsus, intressimäära vähendamine ning arvestada ajatatud maksusummalt tagasiulatuvalt intressi.¹⁰⁶

⁹⁵ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 122

⁹⁶ Op.cit § 123

⁹⁷ Riiklike maksude maksuvõla tasumise ajatamise kord: Rahandusministri 30.aprilli 2002 määrus nr 60 // RTL 2002, 55, 805 §5 lg 1

⁹⁸ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 127 lg 1

⁹⁹ Võlaõigusseadus. Riigikogus vastu võetud 26. septembril 2001 // RT I 2001, 81, 487.

¹⁰⁰ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 127 lg 2

¹⁰¹ Asjaõigusseadus. Riigikogus vastu võetud 09. juunil 1993 // RT I 1993, 39, 590

¹⁰² Kommertsandiseadus. Riigikogus vastu võetud 05. juunil 1996 // RT I 1996, 45, 848.

¹⁰³ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 124

¹⁰⁴ Riiklike maksude maksuvõla tasumise ajatamise kord: Rahandusministri 30.aprilli 2002 määrus nr 60 // RTL 2002, 55, 805 §5 lg2

¹⁰⁵ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 127 lg 3

¹⁰⁶ Op.cit § 113 lg 1

Kordamisküsimused

1. Selgita maksuvõla tasumise ajatamise olemust?
2. Millised on ajatamise tingimused?
3. Millised on võimalikud ajatamisest keeldumise põhjused?
4. Selgita ajatamise otsustamise protsessi?
5. Mis on ajatamise eesmärk?
6. Millised soodustused kaasnevad maksuvõla tasumise ajatamisega maksumaksja jaoks?
7. Nimeta võimalikke ajatamise taotluse rahuldamata jätmise võimalusi.
8. Nimeta võimalikke ajatamise tagamiseks seatavaid tagatise liike?
9. Selgita võimalike tagatiste realiseerimise võimalusi.
10. Nimeta ajatamisotsuste tühistamise tagajärgi?

5. MAKSUHALDURI TÄITETOIMINGUD

Kui maksukohustuslane ei tasu maksuvõlga maksuhalduri poolt korralduses, maksuotsuses või vastutusotsuses määratud tähtaja jooksul ning maksumaksjat on haldusaktis teavitatud maksuvõla tasumata jätmise tagajärgede eest, siis alustab maksuhaldur maksuvõlgade sundkorras sissenõudmist. Maksukorralduse seaduses on sätestatud maksuhalduri lubatud täitetoimingud maksuvõlgade sundtäitmise menetluses.

Maksukorralduse seaduse alusel on maksuhalduril õigus sooritada järgmisi toiminguid:

- 1) taotleda kinnisaja võõrandamise keelumärke kandmist kinnistusraamatusse;
- 2) taotleda ehitise kui vallasaja võõrandamise keelumärke kandmist hooneregistrisse;
- 3) taotleda sõiduvahendi või laeva võõrandamise keelumärke kandmist vastavasse registrisse;
- 4) taotleda võõrandamise keelumärke kandmist laevakinnistusraamatusse;
- 5) anda korraldus väärtpaberite või väärtpaberikonto blokeerimiseks vastavalt Eesti väärtpaberite keskregistri seaduses¹⁰⁷ sätestatule;
- 6) pöörata sissenõue rahalistele nõuetele või varalistele õigustele Maksukorralduse seaduses või täitemenetlust reguleerivate õigusaktidega sätestatud korras.¹⁰⁸

Maksukorralduse seaduses sätestatud täitetoimingute sooritamise aluseks on maksuhalduri kirjalik taotlus.

Eelnimetatud maksuhalduri täitetoimingud on rohkem täitmise tagamiseks võetavad meetmed, sest maksuhalduril ei ole õigust maksumaksja vara müüa. Sellest tulenevalt ei ole maksuhalduril seaduslikku alust pöörata nõuet maksumaksja varale. Arestitud vara müügi õigus on ainult kohtutäituril Täitemenetluse seadustikus sätestatud tingimustel ja korras¹⁰⁹. Täitemenetluse jätkamise korral kohtutäituri poolt jäävad kehtima maksuhalduri poolt kohaldatud keelumärked ja arestid.

Maksuhaldur saab iseseisvalt pöörata sissenõuet maksumaksja pangakontole, rahalistele nõuetele ja varalistele õigustele. Maksuhalduril on õigus arestida maksumaksja palk, üür, teenustasu, maksed ja maksutagastusnõuded.

Maksutagastusnõuete arestimine on kõige tulemuslikum maksuvõla tasumise viis maksuhalduri jaoks. Maksuhaldur võib enamakse tasaarvestada maksukohustuslase maksuvõlgadega, mis on maksuvõlasuhte lõppemise aluseks. Kui maksumaksjal on ka teisi võlausaldajaid peale maksuhalduri, kes on pöördunud võla sissenõudmiseks kohtutäituri poole, siis on võimalik ka nende nõuete rahuldamine maksuhalduri poolt maksukohustuslasele tagastamisele kuuluva summa arvelt.

Maksukorralduse seadus¹¹⁰ sätestab maksuhalduril õiguse anda krediidasutustele korraldusi arestida võlgniku pangakonto või kanda tema pangakontolt raha üle maksuhalduri pangakontole maksuvõla summa suuruses. Krediidasutus on kohustatud maksuhalduri korralduse maksukohustuslase pangakonto arestimise kohta viivitamatult täitma. Kui pangakontol olev summa on maksuhalduri korralduse järgi ülekandmisele kuuluvast summast väiksem, on krediidasutus kohustatud täitma maksuvõla ülekandmise korralduse maksukohustuslase pangakontol oleva summa ulatuses ning edaspidisel laekumisel võlgniku pangakontole kandma raha üle maksuhalduri pangakontole kuni korralduses märgitud summa tasumiseni, välja arvatud juhul, kui maksuhaldur on andnud loa avada arestitud pangakonto. 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 poolt ülalpeetava perekonnaliikme kohta. Infot ülalpeetavate olemasolu kohta peab maksuhaldurile andma maksumaksja ise ning esitama seejuures maksuhalduri nõudmisel ka sellekohased dokumendid. Maksukorralduse seadus näeb ette ka võimaluse, et maksumaksja ülalpeetavate olemasolu kohta lähtuda ka maksuhaldurile teadaolevatest andmetest. Kui maksumaksja esitab maksuhaldurile pärast korralduse esitamist muud andmed ülalpeetavate arvu kohta, siis uute andmete alusel muudetakse korraldust. Arestitud pangakontolt võib teha ülekandeid vaid maksuhalduri

¹⁰⁷ Eesti väärtpaberite keskregistri seadus. Riigikogus vastu võetud 14. juunil 2002 // RT I 2000, 57, 373.

¹⁰⁸ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 130 lg 1

¹⁰⁹ Täitemenetluse seadustik. Riigikogus vastu võetud 20. aprillil 2005 // RT I 2005, 27, 198

¹¹⁰ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 131

loal. Maksuvõlgade tasumisel teeb maksuhaldur krediidasutusele korralduse pangakontode aresti alt vabastamiseks kolme tööpäeva jooksul, arvates maksuvõla tasumisest. Krediidasutusel on keelatud avada pangakontot maksukohustuslasele, kelle pangakonto arestimise kohta on saadud maksuhalduri korraldus.

Tavaliselt on maksumaksjad oma tegutsemises alati maksuhaldurist ühe sammu võrra ees, millest tulenevalt ei ole pangakontode arestimine alati tulemuslik. Ungari Maksutulude Ameti¹¹¹ pädevusse kuulub pangakonto arestimise kõrval aga ka võlgniku sularaha või muu väärtusliku arestimine.

Maksumaksja õiguste kaitseks on Maksukorralduse seaduses sätestatud piirang, mille kohaselt võib maksuhaldur anda maksuvõla sissenõudmise kohtutäituri menetlusse alles pärast seda, kui maksuhalduri poolt sooritatud täitetoimingud ei ole andnud tulemusi. Piirangu eesmärgiks on vältida liigseid kulutusi maksumaksja jaoks. Kohtutäituri ametitoimingud on tasulised, maksuhalduri täitetoimingute eest aga tasu ei võeta. Maksuhaldur suudab tihti täitemenetluse läbi viia kiiremini ja efektiivsemalt, sest omab võlgniku kohta piisavalt teavet erinevalt kohtutäiturist.¹¹²

Võlgniku kaitseks on seatud Maksukorralduse seaduses maksuvõlgade sundtäitmise osas ka pankrotiavalduse esitamise piirang. Maksukorralduse seaduse § 133 lg 3 sätestab, et maksuhaldur võib esitada avalduse maksukohustuslase pankroti väljakuulutamiseks alles pärast seda, kui maksuhalduri või kohtutäituri poolt sooritatud täitetoimingute tulemusel ei ole õnnestunud maksuvõlga sisse nõuda. Selline maksumaksjat kaitsev säte piirab oluliselt maksuhalduri võimalusi maksuvõlg maksumaksjalt sisse nõuda ja seab maksuhalduri teiste võlausaldajatega võrreldes ebasoodsasse olukorda. Pankrotiseaduse¹¹³ § 10 lg 3 kohaselt võib võlausaldaja pankrotiavalduse esitada sõltumata sellest, kas tema nõue on muutunud sissenõutavaks või mitte. Maksuhaldur seda teha ei saa. Maksuhalduril on kohustus maksumenetlus läbi viia võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi¹¹⁴, mis tingib selle, et maksuhaldur võib maksuvõla sissenõudmise anda kohtutäituri menetlusse alles pärast seada, kui maksuhalduri poolt sooritatud täitetoimingud ei ole andnud tulemusi. Piirangu eesmärk on vältida liigseid kulusid.

5.1. Täitemenetluse algatamine

Kui maksuhalduri poolt teostatud täitetoimingud Maksukorralduse seaduses sätestatud pädevuse piires ei ole andnud tulemusi maksumaksja maksuvõlgade sissenõudmismenetluses, on maksuhalduril õigus pöörduda maksuvõlgade sissenõudmiseks kohtutäituri poole.

Kohtutäitur sundtäidab täitedokumente, milleks võivad olla kohtulahendid (kohtuotsused, kohtumäärused), mitmesugused haldusaktid (sh parkimistrahvid, maksuvõlad). Kohtutäituri alates 2001.aastast Eestis vabakutselised¹¹⁵, mis tähendab seda, et kohtutäitur tegutseb riigilt saadud volituste alusel¹¹⁶, kuid ei ole samas riigiteenistuja ega ka ettevõtja. Vabakutseline kohtutäitur peaks olema kõigi eelduste kohaselt rohkem motiveeritud kui riigipalgaline ametnik, sest kohtutäituri on majanduslikult iseseisvad ning nad majandavad end võlgnikelt nõutavaist tasudest. Riik ei maksu kohtutäiturile tasu ega vastuta tema tegevuse eest.

Kohtutäituri tegutsevad Eestis neljas tööpiirkonnas¹¹⁷, millest tulenevalt peab sissenõudja (võlausaldaja) valima kohtutäituri võlgniku elu- või asukoha või võlgniku vara asukoha järgi. Kui võlgniku elu- või asukohas ei ole vara, millele pöörata sissenõue, võib kohtutäitur jätkata alustatud menetlust väljaspool oma tööpiirkonda. Eesti kohtutäitur teeb täitetoiminguid vaid Eesti Vabariigi territooriumil, välisriigis toimuvale menetlusele kohaldatakse selle riigi õigust, kus täitemenetlus toimub.

Täitemenetluse algatamiseks peab võlausaldaja esitama kohtutäiturile allkirjastatud täitmisavalduse koos täitedokumentidega. Täitedokument esitatakse kohtutäiturile algdokumendina või kinnitatud ärakirjana.

¹¹¹ <http://www.apeh.hu/>, 28. august 2006

¹¹² Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2004, lk 185

¹¹³ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95.

¹¹⁴ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 10 lg 3

¹¹⁵ Mõningates riikides Euroopas ka riigipalgalised

¹¹⁶ kuid enda nimel ja vastutusel

¹¹⁷ Harju, Viru, Tartu, Pärnu

Täitemenetluse algatamiseks esitab võlausaldaja kohtutäiturile täitmisavalduse¹¹⁸, kus on märgitud alljärgnevad andmed:

- 1) sissenõudja andmed – nimi, elu- või asukoht, sidevahendid, pangarekvisiidid;
- 2) võlgniku andmed – nimi, registreerimiskood või isikukood, elu- või asukoht, sidevahendid, pangarekvisiidid;
- 3) nõude sisu ja suurus;
- 4) info võlgniku vara kohta;
- 5) avaldusele lisatud dokumendid.¹¹⁹

Maksuhalduri poolt alustatud täitemenetluse jätkamise korral kohtutäituri poolt ei tule teha võlgnikule uut hoiatust. Täitemenetluse jätkamise korral kohtutäituri poolt jäävad maksuhalduri kohaldatud keelumärked ja arestid kehtima. Maksuhalduri ja kohtutäituri täitetoimingute erinevus on vara müügi õiguses. Maksuhaldur ei või võlgniku vara müüa, küll seda aga saab teha kohtutäitur Täitemenetluse seadustikus sätestatud korras.

Kordamisküsimused

1. Nimeta maksuhalduri täitetoiminguid?
2. Mis eristab maksuhalduri ja kohtutäituri täitetoiminguid?
3. Milliseid toiminguid peab maksuhaldur sooritama enne nõude üleandmist kohtutäiturile? Miks on see vajalik?
4. Selgita füüsilise isiku pangakonto arestimise erisusi võrreldes juriidilise isiku pangakontode arestimisega?
5. Millise dokumendiga antakse maksuvõla sundtäitmine üle kohtutäiturile? Nimeta selle dokumendi kohustuslikud osad.
6. Millisel määral on maksuhalduri haldusaktid krediidasutusele kohustuslikud? Nimeta alused.
7. Millistel tingimustel on võimalik arestitud pangakontolt väljamakseid teha?
8. Kuidas toimub arestitud pangakonto avamine?
9. Milline on maksuhalduri poolt kohaldatud arestide kehtivus seoses maksuvõlgade sundtäitmise üleandmisega kohtutäiturile?
10. Mida sundtäidab kohtutäitur?

¹¹⁸ Kohtutäituri määrustik. Justiitsministri 22.detsembri 2005 määrus nr 58 // RTL 2006, 30, 527 lisa 5

¹¹⁹ Täitemenetluse seadustik. Riigikogus vastu võetud 20.aprillil 2005 // RT I 2005, 27, 198 § 23 lg 2

6. TÄITEMENETLUS

Täitemenetluse näol on tegemist riikliku sunni kohaldamisega, kus avalik-õiguslikku ametit pidav kohtutäitur on sõltumatu. Kohtutäitur ei ole ettevõtja ega riigiametnik, ta peab ametit oma nimel ja vastutusel vabakutselisena. Kohtutäituri ametitegevust maksustatakse kui füüsilisest isikust ettevõtja tegevust.¹²⁰

Täitemenetluse seadustik reguleerib nii eraõiguslike kui ka avalik-õiguslike rahaliste nõuete sundtäitmist¹²¹.

Kohtutäitur juhindub täitemenetluse läbiviimisel Täitemenetluse seadustikust, mis kaitseb ühelt poolt võlgnikku kui nõrgemat poolt, samas andes sissenõudjale võimalused nõudeid maksma panna. Kohtutäituri õiguslikku seisundit ning teenistuslikke küsimusi reguleerib kohtutäituri seadus¹²².

Tavaliselt tähendab sundtäitmine varaliste nõuete sissenõudmist võlgniku vara arestides ja müües, kuid see võib olla ka näiteks eluruumist väljatõstmine, lapse äravõtmine ja üleandmine või muu tegevus.

6.1. Kohtutäituri õiguslik seisund

Kohtutäitur peab ametitoiminguid tegema erapooletult ning äratama usaldust kõigis isikutes, kelle kasuks või kelle suhtes ta toiminguid teeb¹²³. Ka Eesti kohtutäiturite eetikakoodeks rõhutab, et kohtutäitur juhindub oma ametitegevuses seadustest, väljakujunenud praktikast ja headest tavadest, säilitades kriitilise meele ja terve skepsise, peab aitama kujundada sõltumatu, erapooletu, osapooli võrdselt kohtleva ja hoolika ameti maine. Kohtutäitur täidab oma ametiülesandeid sõltumatult, lähtudes enda hinnangust faktidele, kooskõlas seaduse ja südametunnistusega ning vabana igasugustest välistest mõjutustest, ajenditest, surveavaldustest, ähvardustest ja sekkumistest¹²⁴. Sellest tulenevalt peab kohtutäitur oma ülesandeid täitma poolehoiuta, erapooletult ja eelarvamusteta.

Kohtutäitur ei või kohtutäituri ameti kõrval teha teisi tasulisi töid, tegeleda ettevõtlusega, olla äriühingu asutaja, juhataja või nõukogu liige, prokurist, pankrotitoimkonna liige või äriühingu likvideerija (v.a kui kohus selleks määrab). Kohtutäituril on lubatud nagu ka avalikel teenistujatel pedagoogiline ja teadustöö ning lisaks sellele õigusnõustamine väljaspool täitemenetlust tsiviiläite ja maksejõuetuse valdkonnas ning tegutsemine pankrotihaldurina.¹²⁵

Kohtutäituri seadus keelab kohtutäituril ennast ja oma ametitegevust reklaamida ning eetikakoodeks rõhutab kohtutäituri kohustust mitte arvustada avalikkuse ees teisi kohtutäitureid.

Kohtutäitur vastutab avaliku võimu kandjana oma ametikohustuste süülise rikkumise eest riigivastutuse seaduse alusel. Riik ei vastuta kohtutäituri poolt tekitatud kahju eest.¹²⁶

Kohtutäituri seaduse § 10 kohaselt nimetatakse kohtutäituriks Eesti kodanik, kes valdab eesti keelt kõnes ja kirjas, on aus ja kõlbeline, kellel on akrediteeritud õppekava alusel omandatud magistriraad õigusteadustes või akadeemiline kõrgharidus õigusteadustes¹²⁷, mis on omandatud enne ülikooliseaduse 10.03.2003 jõustunud muudatusi¹²⁸ ning on läbinud ettevalmistusteenistuse ja sooritanud kohtutäituri eksami. Kohtutäituri ettevalmistusteenistus on kohtutäiturite väljaõpe, milles osaledes täidab kohtutäiturikandidaat juhendava kohtutäituri antud ülesandeid¹²⁹. Kohtutäituri ettevalmistusteenistuse kava kinnitab justiitsminister.

¹²⁰ Kohtutäituri seadus. Riigikogus vastu võetud 17. jaanuaril 2001 // RT I 2001, 16, 69 § 2 lg 1, 2

¹²¹ Avalik-õiguslike mitterahaliste nõuete täitemenetlust reguleerib Asendustäitmise ja sunniraha seadus.

¹²² Kohtutäituri seadus. Riigikogus vastu võetud 17. jaanuaril 2001 // RT I 2001, 16, 69

¹²³ Op.cit § 2 lg 3

¹²⁴ Eesti kohtutäiturite eetikakoodeks. Vastu võetud 30.05.2003 p 2.5

¹²⁵ Kohtutäituri seadus. Riigikogus vastu võetud 17. jaanuaril 2001 // RT I 2001, 16, 69 § 5

¹²⁶ Op.cit § 6

¹²⁷ akrediteeritud nelja-aastase nominaalkestusega õppekava alusel või enne Eesti Vabariigi haridusseaduse jõustumist kehtinud viieaastase nominaalkestusega õppekava alusel

¹²⁸ Kohtute seadus. Riigikogus vastu võetud 19. juunil 2002 // RT I 2002, 64, 390 § 47 lg 1, 1¹

¹²⁹ Kohtutäituri seadus. Riigikogus vastu võetud 17. jaanuaril 2001 // RT I 2001, 16, 69 § 12

Justiitsminister nimetab kohtutäituri ametisse tähtajatult¹³⁰ ning enne ametisse asumist peab kohtutäitur andma ametivande selle kohta, et lubab oma ametit kohtutäiturina pidada ausalt, väärilt ja erapooletult ning järgides Põhiseadust ja seadusi ning on truu Eesti Vabariigile¹³¹.

Kohtutäituri vabastab ametist justiitsminister alljärgnevatel põhjustel:

- 1) kohtutäituri isikliku avalduse alusel;
- 2) kohtutäituri tervislikel põhjustel;
- 3) kui kohtutäitur on saanud 65-aastaseks;
- 4) kui kohtutäituri suhtes on jõustunud süüdimõistetv kohtuotsus;
- 5) kui kohtutäitur on distsiplinaarkaristusena ametist tagandatud;
- 6) kui ei ole täidetud kohtutäituriks saamise tingimused;
- 7) kui kohtutäitur ei asu ametisse kolme kuu jooksul pärast ametisse nimetamist;
- 8) atesteerimistulemuste põhjal¹³²;
- 9) kui kohtutäiturile on välja kuulutaud pankrot¹³³.

Kohtutäituri ametitoimingud on tasulised ning tasumäärad on sätestatud Kohtutäituri seadusega¹³⁴. Kohtutäituri tasu koosneb täitemenetluse alustamise tasust ja põhitasust. Kohtutäituri tasu maksab võlgnik, kelle vastu on täitmiseks esitatud nõue. Kohtutäituri tasu nõutakse sisse kohtutäituri poolt koos võla põhisummaga. Kohtutäituri seadus keelab kohtutäituril tegemast kokkuleppeid kohtutäituri tasu suurendamiseks või vähendamiseks. Kohtutäituril puudub ka seaduslik võimalus võlgnik kohtutäituri tasust vabastada.

Täitemenetluse alustamise tasu sõltub täitmisteate kättetoimetamise viisist ning peaks seega katma kohtutäituri täitekulud seoses täitemenetluse algatamisega.

NÄIDE:

- *Täitemenetluse alustamise tasu on 250 krooni, kui täitmisteate toimetab võlgnikule kätte vahetult kohtutäitur ise või kohtutäituri abi.*
- *Täitemenetluse alustamise tasu on 100 krooni, kui täitmisteade toimetatakse võlgnikule kätte muul viisil, v.a elektrooniliselt.*
- *Täitmisteate kättetoimetamise puhul elektrooniliselt täitemenetluse alustamise tasu ei nõuta¹³⁵.*

Kohtutäituri põhitasumäär sõltub rahalise nõude suurusest või täitetoimingu sisust või on fikseeritud kindla summamana¹³⁶. Kohtutäituri tasule lisandub käibemaks.

*NÄIDE*¹³⁷:

Kuni 50 000 kroonise nõude puhul:

- *Sissenõude summa on kuni 150 krooni = kohtutäituri tasu 150 krooni.*
- *Sissenõude summa on kuni 500 krooni = kohtutäituri tasu 250 krooni.*
- *Sissenõude summa on kuni 2000 krooni = kohtutäituri tasu 600 krooni, ettemaks 100 krooni.*

¹³⁰ Op.cit § 13 lg 3

¹³¹ Kohtutäituri seadus. Riigikogus vastu võetud 17. jaanuaril 2001 // RT I 2001, 16, 69 § 14 lg

¹³² Kohtutäituri atesteeritakse kord viie aasta jooksul.

¹³³ Kohtutäituri seadus. Riigikogus vastu võetud 17. jaanuaril 2001 // RT I 2001, 16, 69 § 16 lg 1

¹³⁴ Op.cit

¹³⁵ Op.cit § 25¹¹

¹³⁶ Op.cit § 22 lg 1

¹³⁷ Op.cit § 25¹²

Üle 50 000 kroonine nõue¹³⁸:

- Sissenõude summa 50 001 krooni kuni 60 000 krooni on kohtutäituri tasu 14,75% nõude summast;
- Sissenõude summa 8 000 001 kuni 9 000 000 krooni on kohtutäituri tasu 4% nõude summast.

Üle 9 000 000 kroonine nõue¹³⁹:

- Sissenõude summa üle 9 000 000 krooni puhul on kohtutäituri tasu 360 000 krooni + 0,5% summalt, mis ületab 9 000 000 krooni.

Kindla tasumäära alusel makstakse kohtutäituri tasu vallasasja väljanõudmisel, kinnisasja väljaandmisel (väljatõstmise), lapse üleandmise ja lapsega suhtlemise võimaldamisel ja muudel seadusest tulenevatel juhtudel¹⁴⁰. Kohtutäituri tasu on sel juhul pool Vabariigi Valitsuse poolt kehtestatud kuupalga alammäära.

NÄIDE:

*Elatise sissenõudmise eest makstav põhitasu on ühekordne elatusraha miinimummäär, mis nõutakse sisse koos esimese igakuise elatusrahaga*¹⁴¹.

Kui võlgnik leiab, et kohtutäitur on täituritasu ebaõigelt määranud, võib isik esitada kohtutäituri büroo asukohajärgsele maakohtule kaebuse. Kui tegemist on pahauskse kaebajaga, siis võib kohtutäitur esitada kohtule taotluse kaebaja trahvimiseks. Trahv kantakse riigituludesse.¹⁴²

Kohtutäituri tegevuse üle peab järelevalvet tööpiirkonna maakohtu esimees ning kõigi kohtutäiturite üle justiitsminister.

6.2. Kohtutäituri täitetoimingud

Täitemenetluse osalisteks on sissenõudja (isik, kes on esitanud täitmiseks nõude), võlgnik (kelle vastu on täitmiseks esitatud nõue) ja muud isikud¹⁴³, kelle õigusi täitemenetlus puudutab.¹⁴⁴

Täitemenetluses on aktiivne roll eelkõige kohtutäituril info kogumisel jne, mitte aga sissenõudjal. Kohtutäitur peab tarvitusele võtma kõik seadusega lubatud abinõud täitedokumendi täitmiseks, koguma vajalikku teavet ning selgitama täitemenetluse osalistele nende õigusi ja kohustusi. Täitemenetluse osalistele õiguste ja kohustuste selgitamata jätmine võib olla aresti tühisuse aluseks.

Kohtutäitur peab täitemenetlusega seotud dokumendid toimetama võlgnikule samade reeglite kohaselt kui kohtukutse tsiviilkohtumenetluses¹⁴⁵. Tsiviilkohtumenetluse seadustik sätestab menetlusedokumendi kättetoimetamise saajale selliselt, et saajal oleks võimalik dokumendiga oma õiguse teostamiseks ja kaitsmiseks õigeaegselt tutvuda¹⁴⁶. Kohtukutse kättetoimetamise regulatsiooni kasutamine on tõhus, tagamaks võlgniku õiguse saada teada tema vastu algatatud täitemenetlusest ja muudest põhilistest täitetoimingutest. Täitemenetluse tõhususe eesmärki ja sissenõudja huvi arvestades ei pea esmane täitekutse olema võlgnikule kätte antud igal juhul allkirja vastu, kohtutäitur võib kasutada ka muid seadusest tulenevaid kutse kättetoimetamise viise. Menetlusedokumentide kättetoimetamise viiside valik tagab pahatahtliku võlgniku korral olukorra, kus on võimalik lugeda teatud tingimustel täitekuude kättetoimetatuks. Täitmisteate võlgnikule kättetoimetamisega loetakse täitemenetlus alanuks.

Kohtutäitur peab andma võlgnikule vabatahtliku täitmise tähtaja, mis ei tohi olla lühem kui 10 päeva ning mitte pikem kui 30 kalendripäeva¹⁴⁷. Kui võlgnik tasub võla vabatahtlikuks täitmiseks antud aja jooksul, siis

¹³⁸ ettemaks 3 000 krooni

¹³⁹ ettemaks 5 000 krooni

¹⁴⁰ Kohtutäituri seadus. Riigikogus vastu võetud 17. jaanuaril 2001 // RT I 2001, 16, 69 § 25¹³

¹⁴¹ Op.cit § 25¹⁴

¹⁴² Op.cit § 28

¹⁴³ kellel on sundtäitmist takistav õigus või nõue, mis annab õiguse saada osa vara müügist saadavast rahast jne

¹⁴⁴ Täitemenetluse seadustik. Riigikogus vastu võetud 20. aprillil 2005 // RT I 2005, 27, 198

¹⁴⁵ Op.cit § 10

¹⁴⁶ Tsiviilkohtumenetluse seadustik. Riigikogus vastu võetud 20. aprillil 2005 // RT I 2005, 26, 197 § 306

¹⁴⁷ Täitemenetluse seadustik. Riigikogus vastu võetud 20. aprillil 2005 // RT I 2005, 27, 198 § 25 lg 1

peab võlgnik tasuma vaid ½ kohtutäituri tasust¹⁴⁸. Selline kohtutäituri tasu maksmine 50% ulatuses on tingitud sellest, et kohtutäitur on teinud antud juhtumi puhul oluliselt vähem toiminguid kui tervikliku täitemenetluse läbiviimisel.

Täitekulud täitemenetluses kannab võlgnik¹⁴⁹. Täitekuludeks on kohtutäituri tasu ning kohtutäituri ja sissenõudja või kolmanda isiku poolt pärast täitemenetluse alustamist täitemenetluseks tehtud vajalikud kulutused.

*NÄIDE*¹⁵⁰:

- 1) isiku- ja varaandmete kindlakstegemiseks tehtud päringute tasud ja lõivud;
- 2) täitemenetlusega seotud dokumentide edastamise kulud;
- 3) arestitud vara veo, ladustamise ja valve kulud ning muud vara hoidmisega seotud kulud;
- 4) ruumide või muude esemete avamise, sulgemise, teisaldamise, lammutamise ja koristamise kulud;
- 5) täitetoimingutega seotud sõidu- ja majutuskulud;
- 6) võlgniku sundtoomise kulud;
- 7) enampakkumise korraldamise kulud, sealhulgas ostuhinna tasumisega kaasnevad kulud.¹⁵¹

Maksukorralduse seadus on sätestanud maksumaksja kui maksuõigussuhte nõrgema poole kaitseks sätte, mille alusel maksuhaldur võib asja üle anda kohtutäiturile alles siis, kui maksuhalduri poolt sooritatud täitetoimingud ei ole andnud tulemusi. Maksuhalduri täitetoimingud on sageli tulemuslikumad kohtutäituri samalaadsetest toimingutest, kuna maksuhalduri valduses on tunduvalt rohkem infot maksumaksja kohta kui kohtutäituri. Maksuhalduri täitetoimingud on maksumaksjale ka soodsamad, sel põhjusel et maksuhalduri täitetoimingud on võlgnikule tasuta, kuid kohtutäituri toimingud on tasulised. Maksuhalduri ja kohtutäituri täitetoimingute erinevus seisneb selles, et maksuhalduril on võlgniku registervara arestimise õigus, kuid tal puudub õigus võlgniku vara müüa¹⁵². Täitemenetluses aga sissenõudja nõue rahuldatakse vara müügist saadud raha arvel.

Enne vara müüki on kohtutäituri seadusjärgne kohustus arestida võlgniku vara nõude suuruses¹⁵³. See tähendab seda, et kohtutäitur peab juba arestimisel olema suuteline hindama arestitavate asjade ligikaudset väärtust, et vältida üleliigset hindamist. Täitemenetluse seadustikus on sätestatud uuendusena mõttetute menetluskulude ja aja raiskamise keeld ehk vajadusel vara arestimisest loobumine, kui sellega tekitatakse vaid mõttetuid menetluskulusid. Vara arestimisest võib loobuda, kui on ilmselge, et arestitud vara müügist saadud rahast ei jätku nõude rahuldamiseks, see katab vaid täitemenetluse kulud. Menetlust ei ole mõtet korraldada üksnes selleks, et tasuda menetluskulusid. Nn oodatav tulemus peaks ületama kulusid vähemalt kahekordselt. Vara arestimise järjekorra määrab kohtutäitur arvestades nõude võimalikku kiiret rahuldamist, seejuures kahjustamata võlgniku huve¹⁵⁴.

Kohtutäitur võib täitedokumendi täitmiseks, sh vara arestimiseks siseneda võlgniku valduses olevatesse ruumidesse ja viibida tema valduses oleval maatükil ning vajadusel need ka läbi otsida vaid võlgniku nõusolekul¹⁵⁵. Ilma nõusolekuta võib võlgniku ruumidesse siseneda vaid eraldi kohtumääruse alusel. Selline piirang võlgniku valduses oleva vara läbiotsimiseks on sätestatud kooskõlas põhiseadusjärgse isikuvabadusega.

Sotsiaalse miinimumkaitse seisukohast lähtudes tagatakse võlgnikule tema suhtes toimuva täitemenetluse korral ellujäämist ja hädavajalikku toimetulekut võimaldav vara. Täitemenetluse seaduses on sätestatud üldised kriteeriumid, milles sisalduvaid hinnanguid tuleb vaadelda igal üksikjuhtumil.

¹⁴⁸ Op.cit § 25 lg 2

¹⁴⁹ Op.cit § 38

¹⁵⁰ täitekulud

¹⁵¹ Op.cit § 37

¹⁵² nt Hollandis müüb maksuhaldur avalikul enampakkumisel võlgniku arestitud vara maksuvõlgade katteks.

¹⁵³ Täitemenetluse seadustik. Riigikogus vastu võetud 20.aprillil 2005 // RT I 2005, 27, 198 § 53

¹⁵⁴ Op.cit § 53

¹⁵⁵ Op.cit § 28

NÄIDE:

Ei arestita:

- 1) võlgniku isiklikud asjad ning maja- ja köögitarbed, riietusesemed, pesu, voodid ja muud majapidamises kasutatavad asjad;
- 2) vähemalt üks tehniline vahend, mis tagab võlgnikule info saamise õiguse kasutamise (nt raadio, televiisor)¹⁵⁶;
- 3) üheks kuuks vajalikud toiduained ja eluruumi kütmiseks vajaminev küte;
- 4) põllumajandusega tegeleva isiku põllumajandusseadmed, kariloomad, väetis ja põllumajandussaadused;
- 5) raamatud või muud esemed, mida võlgnik või tema perekonnaliige kasutab õppetöös;
- 6) võlgnikule kuuluvad raamatupidamisdokumendid, perekonnaürikud, abielusõrmused, ordenid ja teenetemärgid;
- 7) kunstjäsemed, prillid ja muud kehapuude tõttu vajalikud abivahendid;
- 8) muud asjad, mille arestimine on vastuolus seadusega või heade kommetega.¹⁵⁷

Arestitud vallasasjad müüakse täitemenetluses avalikul enampakkumisel. Kui vara müügist saadud rahast ei jätku kõigi nõuete rahuldamiseks, siis toimub raha jagamine täitemenetluses osalevate sissenõudjate vahel jaotuskava alusel¹⁵⁸, mida on võimalik vaidlustada kohtus.

Arestitud kinnisasjad võib täitemenetluses efektiivsuse huvides müüa ka muul viisil, kui enampakkumisel. Muul viisil müümise eelduseks on enampakkumiste nurjumine. Arestitud kinnisvara müügist saadud raha jaotatakse kinnistusraamatust nähtuvate järjekohtade alusel¹⁵⁹.

Arestid vara müügist saadud tasust kaetakse esmalt täitekulud, siis nõue ning kui vara müügist jääb raha üle, siis ülejäänud summa tagastatakse võlgnikule¹⁶⁰.

Täitemenetluse seadustiku kohaselt on kohtutäituril õigus sissenõuet pöörata võlgniku varalistele kohustustele, sh võlgniku pangakontole, väärtpaberitele, osaühingu osale, autoriõigustele, sissetulekutele jne.

Täitemenetluses kehtib formaliseerituse printsiip, mis tähendab, et kohtutäituri pädevusse ei kuulu täitedokumendi õiguspärasuse hindamine. Kohtutäitur peab kontrollima, kas täitmiseks esitatud dokument vastab formaalselt seaduse nõuetele, kuid ta ei pea kontrollima materiaaliõiguslikke asjaolusid. Täitedokumentide vaidlustamiseks on ettenähtud eraldi menetluskord. Kohtutäitur peab oma õigusteadmisi kasutama täitemenetluse läbiviimiseks vajalike õigusaktide õige kohaldamiseks. Formaliseerituse printsiip täitemenetluses väljendab Täitemenetluse seadustiku¹⁶¹ § 2, mis kehtestab täitedokumentide loetelu ehk õiguskindlatest allikatest pärinevad dokumendid, mida kohtutäitur täidab. Kui kohtutäiturile esitatakse formaalsetele nõuetele vastav täitedokument, on ta kohustatud täitedokumendi ja sissenõudja avalduse alusel algatama täitemenetluse. Kohtutäituril ei ole õigust kontrollida täitedokumendi sisu õiguspärasust. Kohtutäiturile ei ole ette nähtud kohtu rolli, sekkuda sisulistesse pooltevahelisse vaidlusesse ning otsustada täitedokumendi õiguspärasuse või mitteõiguspärasuse üle. Kohtutäitur peab menetlust läbi viies tähelepanu pöörama sellele, et ta ei saa anda hinnangut ühelegi õiguslikule küsitavusele. Kohtutäituri pädevusse kuulub üksnes seaduses sätestatud reeglite rakendamine. Samuti ei ole kohtutäituril õigust keelduda omal algatusel täitemenetluse algatamisest või täitemenetluse tegemisest ega täitemenetlust peatada.¹⁶²

Täitedokumendi tühistamisel ei vastuta ebaõige täitedokumendi väljastamise tõttu tekitatud kahju eest kohtutäitur, vaid täitedokumendi väljastaja. Kohtutäituri vastutuse küsimus võib tekkida juhul, kui kohtutäitur on rikkunud täitemenetluse reegleid. Ükski seadus ei pane kohtutäituri kanda täitedokumendi võimalikust tühistamisest tulenevat riski¹⁶³.

¹⁵⁶ Eesti Vabariigi Põhiseadus. Rahvahääletusel vastu võetud 28. juunil 1992 // RT 1992, 26, 349 § 44 lg 1

¹⁵⁷ Täitemenetluse seadustik. Riigikogus vastu võetud 20. aprillil 2005 // RT I 2005, 27, 198 § 66

¹⁵⁸ Op.cit § 105-106

¹⁵⁹ Op.cit § 174

¹⁶⁰ Op.cit § 57

¹⁶¹ Op.cit

¹⁶² Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 16. oktoobri 2002 otsus nr 3-2-1-119-02 // RT III 27, 2002, 304,

¹⁶³ Alekand, A. Täitemenetluslane kohtupraktika aastal 2001-2003. Juridica VIII/2003

Uudse võimalusena Eesti õiguskorras on kehtestatud Täitemenetluse seadustikus tagasivõitmine väljaspool pankrotimenetlust¹⁶⁴. Võlgniku vara tagasivõitmisega täitemenetluses loodab seadusandja vältida kulukaid pankrotimenetlusi, mis algatatakse üksnes lootusega võlgniku vara tagasi võita. Tagasivõitmine õigus on igal sissenõudjal, kes omab täitedokumenti võlgniku vastu. Tagasivõitmine on täitemenetlusväline toiming, st sissenõudja ei pea olema taotlenud täitemenetlust, eelduseks on vaid täitedokumendi olemasolu.

Kohtutäituri otsuse või tegevuse peale võib täitemenetluse osaline esitada kohtutäiturile kaebuse kümne päeva jooksul alates päevast, kui kaebuse esitaja sai teada või pidi teada saama otsuse või toimingute tegemisest, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti.¹⁶⁵

NÄIDE:

Kohtutäitur hindas koos võlgnikuga võlgnikule kuuluvat kinnisasja ilma eksperti kaasamata 500 000 kroonile. Kohtutäituri büroo edastas vara hindamise akti, mis oli koostatud 01.04.2006 sissenõudjale 01.08.2006. Seega sai sissenõudja teada vara hindamise otsusest 01.08.2006, millele järgneb 10 päevane kaebuse esitamise periood.

Täitemenetlus lõpetatakse kohtutäituri poolt kui nõue on rahuldatud sissenõudja avalduse alusel, kohtulahendi esitamisel, millega on kohustus tühistatud või on määratud sundtäitmise lõpetamine, sissenõudja või võlgniku surma või lõppemise puhul, kui nõue ei lähe üle õigusjärglastele ning võlgniku pankroti väljakuulutamisel või muudel juhtudel.¹⁶⁶

Täitemenetluse lõpetamise korral vabastab kohtutäitur vara aresti alt ning tagastab täitedokumendi sissenõudjale.

Kui üldjuhul loetakse maksusumma tasumise päevaks tasutava summa maksuhalduri pangakontole laekumise päeva, siis kohtutäituri poolt läbiviidava sundtäitmise korral loetakse tasumise päevaks summa kohtutäiturile tasumise või tema ametialasele pangakontole laekumise päev.¹⁶⁷

Kui kohtutäituri teostatud sundtäitmise tulemusena saadud rahast ei piisa kõigi riikliku maksuhalduri nõuete rahuldamiseks, arvestatakse laekunud summad kõigepealt täitekulude ja kohtutäituri tasu katteks, seejärel arvestatakse sundtäitmise tulemusel laekunud summad erinevate maksude katteks võrdeliselt nende osas olevate nõuete suurusega. Sundtäitmise tulemusel laekunud kuni 1000-kroonise summa võib kanda maksukohustuste katteks nende tekkimise järjekorras.¹⁶⁸

Kordamisküsimused

1. Selgita täitemenetluse olemust.
2. Milline on kohtutäituri õiguslik seisund oma ametitoiminguid sooritades? Mida peab kohtutäitur oma tegevuses jälgima?
3. Millised on tingimused kohtutäiturina tegutsema asudes (haridus, kõlbelised väärtused jne)?
4. Nimeta täitemenetluse osalised.
5. Selgita formaliseerituse printsiipi täitemenetluses?
6. Kui kohtutäituri teostatud sundtäitmise tulemusena saadud rahast ei piisa kõigi nõuete rahuldamiseks, siis kuidas jagatakse saadud raha erinevate nõuete katteks?
7. Mis on täitemenetluse lõpetamise aluseks?
8. Selgita vara tagasivõitmist väljaspool pankrotimenetlusest ehk täitemenetluse raames.
9. Kuidas toimub võlgniku vara müük täitemenetluses?
10. Too mõningad näited mida ei arestita täitemenetluse raames. Miks?

¹⁶⁴ Täitemenetluse seadustik. Riigikogus vastu võetud 20.aprillil 2005 // RT I 2005, 27, 198 § 187

¹⁶⁵ Op.cit § 217

¹⁶⁶ Op.cit §§ 48, 51

¹⁶⁷ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 105 lg 3

¹⁶⁸ Op.cit § 128 lg 6

7. PANKROTIMENETLUS

Pankrot on muutunud meie majanduselus tavaliseks nähtuseks. Iga päev luuakse uusi äriühinguid, iga päev lõpetab neist mõni oma äritegevuse ning osad neist lõpetavad oma tegevuse püsiva maksejõuetuse seisundis. Äriühingu lõppemisel püsiva maksejõuetuse seisundis lähevad kaduma kasumit tootva ettevõtte kõrval veel ka ettevõtte mittemateriaalsed väärtused nagu näiteks logistiline süsteem, oskusteave jne.

Pankrot on võlgniku kohtuotsusega väljakuulutatud maksejõuetus¹⁶⁹. Pankrotis maksumaksja puhul on tegemist isikuga, kellel kohus on tuvastanud püsiva maksejõuetuse. Püsiva maksejõuetuse puhul on tegemist olukorraga, kus maksejõuetus on tekkinud mitteajutise iseloomuga võlgade ülekoormatuse tõttu. Tegemist on olukorraga, kus võlgniku vara ei kata enam olemasolevaid kohustusi.

Pankrotimenetlus toimub nii kohtuliku kui ka kohtuvälise menetlusena võlausaldajate ja kohtu järelevalve all, mille peamiseks eesmärgiks on võlausaldajate nõuete rahuldamine.

Pankrotimenetluse efektiivne toimimine on oluline maailma majandusel tervikuna ning pankrotitemaatikaga tegelevad mitmed rahvusvahelised organisatsioonid – Maailmapank (*World Bank*), Rahvusvaheline Valuutafond (*International Monetary Fund, IMF*) Majandusliku Koostöö- ja Arengu Organisatsioon (*Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD* jt)¹⁷⁰

Kuidas algatatakse pankrotimenetlus, kuidas toimub võlausaldajate nõuete rahuldamine, kes teostab järelevalvet menetluse üle ning kas on mingeid alternatiive maksujõuetul äriühingul peale klassikalise pankrotimenetluse, mis lõpeb äriühingu likvideerimisega, on käesoleva õppematerjali seitsmenda peatüki eesmärgiks.

7.1. Pankrotimenetluse algatamine

Pankrotimenetluse algatamiseks kehtiva seadusandluse alusel on mitmeid erinevaid võimalusi. Pankrotiavalduse kohtule võlgniku pankroti väljakuulutamiseks võib esitada võlgnik ise, tema võlausaldajad, võlgniku pärijad või teised seadusega määratud isikud^{171 172}. Pankrotivõlgnikuks võib olla nii füüsiline kui ka juriidiline isik, kelle suhtes on kohus algatanud pankrotimenetluse¹⁷³. Võlausaldajaks on isik, kelle varaline nõue võlgniku vastu on tekkinud enne pankroti välja kuulutamist. Võlausaldaja peab võlgniku pankrotimenetluse algatamiseks põhistama võlgniku maksejõuetuse ning tõendama nõude olemasolu¹⁷⁴. Kui võlausaldaja esitab pankrotiavalduse, teades et sellel puudub seaduslik alus, siis peab ta sellest tulenevalt hüvitama võlgnikule tekitatud kahju¹⁷⁵. Juriidilise isiku püsiva maksejõuetuse korral on tema juhatuse liikmed või likvideerijad kohustatud ise pankrotiavalduse esitama. Isiku pankrotiavaldus esitatakse maa- ja linnakohtule üldise kohtualluvuse järgi^{176 177}.

Võlgnik peab ise oma elu- või asukohajärgsele kohtule pankrotiavalduse esitamisel¹⁷⁸ põhjendama oma maksejõuetust ning lisama avaldusele võlanimekirja. Juriidilisest isikust võlgniku nimel võib pankrotiavalduse esitada juhatuse liige iseseisvalt, st ka siis kui tal ei ole õigust juriidilist isikut üksinda esindada. Selline kohustus tuleneb Tsviilseadustiku üldosa seaduse¹⁷⁹ § 36-st, mis sätestab juhatuse liikme pankrotiavalduse esitamise kohustuse, kui on ilmne, et juriidiline isik on püsivalt maksejõuetu. Sellise nõude rikkumine võib kaasa tuua isikule nii tsiviil- kui ka kriminaalvastutuse.

¹⁶⁹ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 1

¹⁷⁰ Kerstna-Vaks, K. Kohtulik järelevalve ja selle seos pankrotimenetluse eesmärkidega. Juridica IX/2005

¹⁷¹ Nt Finantsinspektsioon Krediitiasutuste seaduses sätestatud juhtumitel (käsitletakse kui võlausaldaja pankrotiavaldust)

¹⁷² Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 9

¹⁷³ Op.cit § 8

¹⁷⁴ Op.cit § 10

¹⁷⁵ Op.cit § 10

¹⁷⁶ Tsviilkohtumenetluse seadustik. Riigikogus vastu võetud 20. aprillil 2005 // RT I 2005, 26, 197 § 79

¹⁷⁷ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 4

¹⁷⁸ Op.cit § 13

¹⁷⁹ Tsviilseadustiku üldosa seadus. Riigikogus vastu võetud 27. märtsil 2002 // RT I 2002, 35, 216.

Pankrotimenetluse algatamise otsustab kohus ning väljastab sellekohase määruse. Kohus võib Pankrotiseaduses sätestatud tingimuste esinemisel jätta ka pankrotimenetluse algatamata. Pankrotiavalduse menetlusse võtmise keeldumise peale on õigus esitada erikaebus. Kui pankrotimenetlus on algatatud, siis ei ole seda enam võimalik peatada ning kohus otsustab pankroti väljakuulutamise, jätab avalduse rahuldamata või lõpetab pankrotimenetluse raugemise tõttu¹⁸⁰. Pankrotimenetluse raugemine on sätestatud Pankrotiseaduse §-s 29, mille kohaselt vaatamata võlgniku püsivale maksejõuetusele ei kuulutata võlgniku pankrotti välja. Pankrotimenetluse raugemise aluseks on olukord, kus võlgnikul ei jätku vara pankrotimenetluse kulude katteks ja puudub vara tagasivõitmise ja tagasinõudmise võimalus. Kohus kuulutab pankroti välja otsusega, mida nimetatakse pankrotiotsuseks.

Pankrotimenetlust viib läbi pankrotihaldur, kes on kohtu usaldusisik ning kelle ülesandeks on kontrollida võlgniku majandustegevust ja kaitsta võlausaldajate huve. Pankrotihaldur on võlgniku seaduslik esindaja, kes teeb võlgniku nimel tehinguid pankrotivaraga ning esindab võlgnikku varalistes vaidlustes. Pankrotihaldurina võivad tegutseda vandeadvokaadid, nende vanemabid ning isikud, kes on sooritanud pankrotihalduri eksami. Pankrotihaldur kui kohtu käepikendus, annab oma tegevusest aru kohtule, võlgniku esindajana võlausaldajate üldkoosolekule ning pankrotitoimkonnale. Riiklikku järelevalvet pankrotihalduri tegevuse üle teostab Justiitsministeerium.

Pankroti väljakuulutamisel moodustub võlgniku varast pankrotivara, mille valitsemise õigus läheb üle pankrotihaldurile, st et võlgnik kaotab pärast pankroti väljakuulutamist õiguse pankrotivara valitseda ja käsutada. Võlgniku poolt pärast pankroti väljakuulutamist tehtud tehing on käsutusõiguse puudumise tõttu tühine. Pankrotiseaduse § 35 lg 1 p 6 kohaselt lõpetatakse intressi arvestamine võlgniku vastu suunatud nõuetelt. Sama regulatsioon on sätestatud ka kehtivas Maksukorralduse seaduse § 119 lg 1 p 2, mille kohaselt intressi arvestamine tasumata maksukohustuselt lõpeb isiku pankroti väljakuulutamisel.

Pankrotiotsuse kohta avaldatakse pärast võlgniku pankroti väljakuulutamist pankrotiteade väljaandes Ametlikud Teadaanded. Pankrotiteates märgitakse pankroti välja kuulutanud kohtu nimi, otsuse tegemise kuupäev kellaajalise täpsusega, andmed võlgniku ja halduri kohta, ettepanek võlausaldajatele oma nõuete esitamiseks ja nõuete esitamise tähtaeg ning võlausaldajate esimese üldkoosoleku toimumise aeg ja koht. Pankrotiteates märgitakse nõude tähtaegselt esitamata jätmise tagajärjed.¹⁸¹

Pankroti väljakuulutamiselega loetakse võlgniku võlausaldajate kõigi nõuete täitmise tähtpäev saabunuks¹⁸².

Võlausaldajate nõuete esitamine ja nende rahuldamine ühe pankrotimenetluse eesmärgina on käesoleva õppematerjali seitsmenda peatüki järgmiste alapeatükkide ülesandeks.

7.1.1. Võlgniku õigused ja kohustused pankrotimenetluses

Võlgnikul on kohustus teavitada pankrotimenetluse organeid oma majanduslikust olukorrast, st andma andmeid oma vara ja majandustegevuse kohta ning kinnitama kohtule nende andmete õigsust vandega¹⁸³. Võlgnikul on kohustus viibida pankrotiasja läbivaataval kohtu istungil, kui kohus teda selleks kohustab ning samuti võlausaldajate üldkoosolekul, pankrotitoimkonna koosolekul, vara nimekirja koostamise juures kui kohus või pankrotihaldur teda selleks kohustab¹⁸⁴.

Pankrotivõlgnikul on keelatud kohtu loata pärast pankroti väljakuulutamist ning enne vande andmist Eestist lahkuda¹⁸⁵.

Pankrotiseadus näeb ette pankrotivõlgnikule ärikeelud, mille kohaselt füüsilisest isikust võlgnik ei tohi pankrotimenetluse ajal ilma kohtu loata tegutseda ettevõtjana, olla juriidilise isiku juhtorgani liige, juriidilise isiku likvideerija ega prokurist. Pankrotiseaduse § 91 lg 2 kohaselt võib kohus määrata äritegevuse keelu ka juriidilisele isikule.. Kui võlgnik on kuriteoga põhjustanud oma maksejõuetuse või võlgnik hävitab, peidab või raiskab oma vara, teeb rakseid juhtimisvigu või muid tegusid, mille tagajärjel on ta muutunud

¹⁸⁰ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 27

¹⁸¹ Op.cit § 33

¹⁸² Op.cit § 42

¹⁸³ Op.cit § 85 lg 1, § 86

¹⁸⁴ Op.cit § 87 lg 3

¹⁸⁵ Op.cit § 88 lg 1

maksejõuetuks, võib kohus pankrotimenetluse lõpetamisel määrata isikule ärikeelu kehtivuse kolme aasta jooksul pärast pankrotimenetluse lõppu¹⁸⁶.

7.2. Pankrotimenetluse organid

Pankrotimenetluse juhtfiguuriks ning võlgniku seaduslikuks esindajaks on **pankrotihaldur**, kelle tegevuse üle teostavad järelevalvet pankrotitoimkond, justiitsminister, kohus ning võlausaldajate üldkoosolek.

Pankrotihalduriks nimetamise eeldused on toodud välja käesoleva õppematerjali alapeatükis 7.1.

Võlgnik kaotab pankroti väljakuulutamise vara valitsemis- ja käsutusõiguse ning see läheb üle pankrotihaldurile, kellel on õigus esindada võlgnikku kõikides õigustoimingutes. Mitme pankrotihalduri korral on igauks neist õigustatud võlgnikku esindama üksi, kui kohus ei ole ette näinud ühist esindusõigust.

Pankroti väljakuulutamine toob endaga automaatselt kaasa võlgniku vara aresti: pärast pankroti väljakuulutamist kaotab võlgnik käsutusõiguse ning kõik tema poolt pärast pankroti väljakuulutamist pankrotivaraga tehtud tehingud on kehtetud. Sellest tulenevalt võlgniku suhtes kohustusi omavad isikud, saavad need pärast võlgniku pankroti väljakuulutamist täita ainult haldurile. Kui nad ka täidavad kohustuse võlgnikule, ei vabane nad reeglina oma kohustusest ning peavad oma kohustuse uuesti täitma.

NÄIDE:

Võlgniku suhtes kohustusi omav krediidasutus teeb väljamakse pärast pankroti väljakuulutamist võlgnikule, mitte haldurile. Pankrotiseadusest tulenevalt peab krediidasutus kohustuse täitma ka haldurile, kui võlausaldaja esindajale, sest võlgniku tehtud tehingud pärast pankroti väljakuulutamist on kehtetud.

Siiski ei saa haldurit pidada kõikide spetsiifiliste valdkondade asjatundjateks, neil ei ole sageli eriteadmisi ja kogemusi võlgniku tegevusalal ning nende ettevalmistus sageli ei ole sobiv majandustegevuse juhtimiseks tavaolukorrast oluliselt keerulisemas situatsioonis, seetõttu võib pankrotihaldur pankrotimenetluses kaasata erialaspetsialiste¹⁸⁷.

Kui juriidilisest isikust võlgniku puhul on haldur võlgniku seaduslik esindaja võlgniku kõigis tehingutes ja õigustoimingutes, siis füüsilisest isikust võlgniku pankroti puhul võib haldur teha ainult neid tehinguid ja õigustoiminguid, mis on vajalikud pankrotimenetluse eesmärgi saavutamiseks¹⁸⁸.

Pankrotihaldur kaitseb pankrotimenetluses kõigi võlausaldajate huve ja tagab seadusliku, kiire ja majanduslikult otstarbeka pankrotimenetluse. Pankrotihalduri põhikohustused ja õigused on sätestatud Pankrotiseaduse §-s 55 alljärgnevalt:

- 1) selgitab välja võlausaldajate nõuded, valitseb pankrotivara, korraldab selle müügi ning pankrotivara arvel võlausaldajate nõuete rahuldamise;
- 2) korraldab vajadusel võlgniku majandustegevuse jätkamise;
- 3) viib vajadusel läbi juriidilisest isikust võlgniku likvideerimise;
- 4) annab seaduses ettenähtud juhtudel teavet võlausaldajale ja võlgnikule;
- 5) annab oma tegevusest aru ja esitab pankrotimenetluse kohta andmeid kohtule, järelevalveametnikule ja pankrotitoimkonnale;
- 6) täidab muid seadusest tulenevaid kohustusi.

Halduril on kohustus säilitada pankrotimenetlusega seotud dokumente kolm aastat arvates pankrotimenetluse lõpetamisest või kui haldur vabastati kohustustest pärast pankrotimenetluse lõppu, siis arvates päevast, mil ta kohustustest vabastati.

Pankrotihalduri tegevuse üle teostab **riiklikku järelevalvet** justiitsminister. Järelevalve põhisisuks on halduri tegevuse nõuetekohasuse, eelkõige pankrotimenetluse läbiviimise seaduslikkuse kontroll, halduri ja

¹⁸⁶ Op.cit § 91 lg 3

¹⁸⁷ raamatupidamisprobleemide lahendamiseks, juriidiliseks nõustamiseks, esindamiseks jne.

¹⁸⁸ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 54

pankrotivõlgniku raamatupidamise ning pankrotivõlgniku varalist seisukorra kontroll. Justiitsministril on halduripoolse kohustuse rikkumise ilmnemise korral võimalik nõuda haldurilt selgitust kohustuse rikkumise kohta ning esitada kohtule taotlus halduri vabastamiseks või haldurile trahvi määramiseks ning võtta haldurilt ära haldurina tegutsemise õigus kuni viieks aastaks.¹⁸⁹

Pankrotitoimkond on võlausaldajate huve esindav ning sellest lähtuvalt halduri üle järelevalvet teostav organ. Toimkonna liikmetel on kohustus võlgniku majandustegevuse jätkumise korral olla kursis tema raamatupidamise ning finantsolukorraga. Selline kohustus¹⁹⁰ peaks vähendama olukordi, kus toimkonna liikmeteks valitakse isikud, kellel puuduvad toimkonna töös osalemiseks vajalikud võimed ja teadmised.

Pankrotitoimkonna liikmete arvu otsustab võlausaldajate üldkoosolek, kuid seal peab olema vähemalt kolm ja mitte rohkem kui seitse teovõimelist füüsilist isikut. Pankrotitoimkonda peavad kuuluma nii suuremate kui ka väiksemate nõuetega võlausaldajad. Pankrotitoimkonda ei või kuuluda kohtunik, võlgniku lähikondne, samuti selle pankrotimenetluse haldur. Võlausaldajate üldkoosoleku otsusel võib jätta pankrotitoimkonna moodustamata, kui võlausaldajaid on vähem kui viis ning toimkonna ülesandeid täidab sel juhul võlausaldajate üldkoosolek.¹⁹¹

Võlausaldajate üldkoosoleku pädevuses on pankrotihalduri kinnitamine, otsustamine ettevõtja tegevuse jätkamise või selle lõpetamise üle, kompromissi tegemine, nõuete kaitsmine ja muude seadusega antud küsimuse lahendamine¹⁹². Võlausaldajate esimene üldkoosolek toimub mitte varem kui 15 päeva ja mitte hiljem kui 30 päeva pärast pankroti väljakuulutamist¹⁹³. Teate võlausaldajate üldkoosoleku toimumise kohta avaldab pankrotihaldur Ametlikes Teadaannetes¹⁹⁴. Esimesest võlausaldajate üldkoosolekust võtab osa vastava pankrotimenetlusega tegelev kohtunik, et vältida probleeme häälte arvu määramisel esimesel koosolekul. Võlausaldajate üldkoosolekul on igal võlausaldaja häälte arv võrdeline tema nõude suurusega. Häälte arvu määrab pankrotihaldur tema käsutuses olevate dokumentide¹⁹⁵ alusel, mis on haldurile esitatud vähemalt kolm tööpäeva enne üldkoosolekut¹⁹⁶. Kohtunik kinnitab halduri määratud hääled ning lahendab üldkoosolekul häälte määramise üle tekkinud vaidlused. Häälte arv kinnitatakse kohtuniku poolt määrusega, mille peale erikaebust esitada ei saa. Võlausaldajate üldkoosoleku otsused võetakse vastu koosolekust osa võtvate võlausaldajate lihthäälteenamusega¹⁹⁷. Järelevalvet pankrotimenetluse seaduslikkuse üle teostab pankrotimenetluse organina **kohus**.

7.3. Nõuded pankrotimenetluses

Pärast pankroti väljakuulutamist avaldatavas pankrotiteates märgitakse nõuete esitamise tähtaeg ning selgitatakse nende tähtaegselt esitamata jätmise tagajärjed¹⁹⁸. Pankroti väljakuulutamise loetakse kõigi nõuete tähtpäev saabunuks ning võlausaldajad on kohustatud hiljemalt kahe kuu jooksul pankrotiteate ilmumise päevast arvates esitama pankrotihaldurile nõudeavaldused oma nõuetest võlgniku vastu¹⁹⁹.

Pankrotiseaduse § 94 sätestab nõudeavalduse kohustuslikud elemendid, mille kohaselt peab nõudeavaldus olema kirjalik, kuhu on märgitud nõude sisu, alus ja suurus ning teave, kas nõue on tagatud pandiga või mitte. Nõudeavaldusele lisatakse nõuet tõendavad dokumendid.

Nõudeid kaitstakse võlausaldajate üldkoosolekul ehk nõuete kaitsmise koosolekul, millest antakse teada vähemalt 15 päeva enne nõuete kaitsmise koosolekut väljaandes Ametlikud Väljaanded²⁰⁰. Pankrotiseadus kohustab nii pankrotihaldurit kui ka võlgnikku osalema nõuete kaitsmise koosolekul.

¹⁸⁹ Op.cit § 71

¹⁹⁰ mille rikkumise korral võib kõne alla tulla toimkonna liikme vastutus

¹⁹¹ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 74

¹⁹² Op.cit § 77

¹⁹³ Op.cit § 78 lg 1

¹⁹⁴ Vähemalt viis päeva enne koosoleku toimumist

¹⁹⁵ nõudeavaldus

¹⁹⁶ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 82 lg 3

¹⁹⁷ Op.cit § 82 lg 1

¹⁹⁸ üldjuhul jääb nõue rahuldamata

¹⁹⁹ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 93 lg 1

²⁰⁰ Op.cit § 100 lg 4

Nõuete kaitsmise koosolekul vaadatakse nõuded läbi ning nõue ja nende rahuldamisjärgud loetakse tunnustatuks, kui sellele ei vaidle vastu nõuete kaitsmise koosolekul pankrotihaldur ega ükski võlausaldaja²⁰¹. Vaidlused nõude tunnustamise lahendab kohus.

Pankrotiseaduse § 153 sätestab nõuete rahuldamisjärgud, mille kohaselt on eesõigusnõue vaid pandiga tagatud nõue. Sellest tulenevalt rahuldatakse võlausaldajate nõuded alljärgnevatel järkudel:

- 1) pandiga tagatud tähtaegselt tunnustatud nõue – pandipidajate nõuded rahuldatakse pandieseme müügist saadu arvel pärast pankrotimenetlusega seonduvate väljamaksete²⁰² tegemist;
- 2) muud tähtaegselt esitatud tunnustatud nõue;
- 3) tähtaegselt esitamata, kuid tunnustatud nõue.

Järgmise järgu nõuded rahuldatakse pärast eelmise järgu nõuete täielikku rahuldamist. Kui varast ei piisa kõigi ühe järgu nõuete rahuldamiseks, rahuldatakse sama järgu nõuded võrdeliselt nõuete suurusega.²⁰³

Kuni 31.12.2003 kehtinud Pankrotiseaduse²⁰⁴ kohaselt asusid maksunõuded eespool muudest tähtaegselt tunnustatud nõuetest, kuid seaduseandja on kehtivas Pankrotiseaduses leidnud, et maksuvõlgade eelistamine teistele nõuetele ei ole põhjendatud. Sellisest riigile eeliseisundi andmisest on loobutud enamikes Euroopa Liidu liikmesriikides, sest sisuliselt ei ole olemas ühtki põhjust, miks peaks riik võlausaldajana olema paremas olukorras kui ülejäänud kreditorid. Riigil võlausaldajana on vaatamata pankrotimenetlusele väga tugev seisund, sest riigi käsutuses on võlgade sissenõudmiseks haldusaparaat Maksu- ja Tolliamet, kes saab võlgade sissenõudmiseks teha selliseid toiminguid, mis teistele kreditoridele on lubamatud. Riigi eelistamine teistele kreditoridele oleks vastuolus võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõttega²⁰⁵.

7.4. Pankrotivara

Võlgniku vara muutub pankrotivaraks võlgniku pankroti väljakuulutamisel ning seda kasutatakse võlausaldajate nõuete rahuldamiseks ja pankrotimenetluse läbiviimiseks. Pankrotivara moodustab võlgniku vara, mis oli võlgnikul pankroti väljakuulutamise hetkel, mis omandatakse pankrotimenetluse ajal ning tagasivõidetav vara²⁰⁶.

Tagasivõitmine Pankrotiseaduse mõistes on võlgniku sellise tehingu²⁰⁷ kehtetuks tunnistamine, mis on tehtud enne pankroti väljakuulutamist ja mis kahjustab võlausaldajate huve. Seega juhul, kui võlgnik on enne pankrotimenetluse algatamist teinud tehinguid, mis on võlausaldajale kahjulikud, on võimalik tagasi nõuda pankrotivarasse, et selle arvelt võlausaldajate nõudeid paremini rahuldada saada. Pärast pankroti väljakuulutamist lubatakse tagasivõitmise korras kehtetuks tunnistada tehingud, mis tavaolukorras on õiguspärased ja seaduslikud, kuid millega on kahjustatud võlausaldajate huve²⁰⁸.

Tagasivõitmisel tunnistab kohus kehtetuks tehingu²⁰⁹, kinkelepingu²¹⁰, ühisvara jagamise kokkuleppe²¹¹, pandilepingu²¹², rahaliste kohustuste täitmise²¹³ ning muud tehingud ja õigustoimingud, mis on võlgniku omandist välja läinud ning mille tagasivõitmise alused on sätestatud seaduses.

²⁰¹ Op.cit § 103 lg 1,2

²⁰² pankrotimenetluse kulud (pankrotihalduri tasu, pankrotitoimkonna liikmete tasu jne), võlgniku ülalpeetavatele makstav elatis jm.

²⁰³ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 153 lg 5,6

²⁰⁴ RT I 1992, 31, 403.

²⁰⁵ Seletuskiri pankrotiseaduse eelnõule.

²⁰⁶ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 108

²⁰⁷ eseme käsutamine

²⁰⁸ Sutt, M. Tagasivõitmine pankrotimenetluses. Juridica X/2000, kl 645

²⁰⁹ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 110

²¹⁰ Op.cit § 111

²¹¹ Op.cit § 112

²¹² Op.cit § 114

²¹³ Op.cit § 113

Tagasivõitmisel on kaks peamist eesmärki:

- 1) kindlustada võlausaldajaid võlgnike pahatahtlike tehingute vastu, mis vähendavad võlgniku vara – võlausaldajate kaitse;
- 2) tagada pankrotimenetluses võrdse kohtlemise printsiip – kõigil võlausaldajatel on oma nõuete rahuldamisel õigus võrdsele kohtlemisele.²¹⁴

Pankrotiseaduses kehtib tagasivõitmise aluste ammendavuse printsiip, mis tähendab seda, et tagasivõitmise aluseid on vaid niipalju, kui neid on seaduses ette nähtud. Ammenduvuse printsiip on põhjendatud asjaolust, et pankrotivõlgnik kui nõrgem pool oleks kaitstud, sest vastasel juhul puuduks võlgnikul pankrotieelsel perioodil igasugune otsustamis- ja tegutsemisõigus.

Tagasivõitmise näol on seaduseandja näinud ette võlgniku poolt pankrotimenetluse eel või ajal tehtud tehinguid, mis on võlausaldajate jaoks niivõrd kahjulikud, et hoolimata nende üldisest õiguspärasusest võib kohus need kehtetuks tunnistada, kui need vastavad seaduses kehtestatud tagasivõitmise alustele ning on keelatud nende aluste laiendav tõlgendamine.²¹⁵

Tagasivõitmine toimub hagi esitamisega kohtule tingimusega, et tegemist on tehinguga, mida saab tagasivõitmise korras vaidlustada ning selle vaidlustamise tulemusel on võimalik pankrotivara suurendada. Tagasivõitmine ei ole põhjendatud, kui võlgniku varast piisaks ka ilma tagasivõitmiseta kõigi võlausaldajate nõuete rahuldamiseks või kui tagasivõidetava vara väärtus katab vaid tagasivõitmiseks tehtavad kulutused.

Pankrotivara valitsemise kohustus pankrotimenetluses on pankrotihalduril, kes viivitamata pärast pankrotiotsuse tegemist peab võlgniku vara valduse üle võtma ning selle kohta nimekirja koostama. Haldur mitte üksnes ei ole õigustatud võlgniku vara valitsema, vaid ta on ka kohustatud seda tegema ning selle kohustuse rikkumise korral rikkumise eest vastutama. Lisaks peab haldur nõudma tagasi võlgniku vara, mis on kolmandate isikute valduses.

Kui võlgnik on raamatupidamiskohustuslane, siis vastutab pankroti väljakuulutamise hetkest võlgniku raamatupidamise eest pankrotihaldur²¹⁶. Pankroti väljakuulutamise algab uus majandusaasta²¹⁷.

Pankrotihalduril on seadusjärgne kohustus teha võlausaldajate esimesel üldkoosolekul ettekanne võlgniku majandusliku olukorra ja maksejõuetuse põhjuste kohta, sest kui pankrotivarasse kuulub ettevõtte, peab haldur selgitama, kas on võimalik võlgniku ettevõtte tervendamine, millised on võimalused kompromissi tegemiseks ja millised oleksid väljavaated võlausaldajate nõuete rahuldamiseks iga erineva võimaluse korral, samuti andma hinnangu massikohustuste²¹⁸ ja pankrotimenetluse kulude suuruse kohta pankrotivara kohese müügi korral. Kõik nimetatud andmed on vajalikud, võimaldamaks võlausaldajatel teha objektiivsetest asjaoludest lähtuvalt otsus võlgniku ettevõtte tegevuse lõpetamise või selle jätkamise kohta.²¹⁹

Pankrotihaldur võib alustada pankrotivara müüki Täitemenetluse seadustikus sätestatud korras pärast võlausaldajate esimest üldkoosolekut. Pankrotivara müüakse enamasti enampakkumisel, kus alghinna määrab pankrotihaldur kooskõlastades selle pankrotitoimkonnaga.

Pankrotivara tehakse väljamaksed pankrotihalduri koostatud jaotusettepaneku alusel. Võlausaldajate nõuded rahuldatakse pankrotivara arvelt pärast pankrotimenetlusega seotud väljamaksete tegemist – nt tagasivõitmise kulud, pankrotimenetluse kulud (kohtukulud, pankrotihalduri tasu jne)²²⁰. Pandipidajate nõuded rahuldatakse pandieseme müügist saadu arvel kohe pärast pankrotimenetlusega seonduvate väljamaksete tegemist.

Pankrotimenetluses kehtib põhimõte, et kui varast ei piisa kõigi samas järjekorras rahuldamisele kuuluvate nõuete rahuldamiseks, tehakse väljamaksed võrdeliselt vastavate nõuete suurusega.

²¹⁴ Sutt, M. Tagasivõitmine pankrotimenetluses. *Juridica X/2000*, lk 645

²¹⁵ Sutt, M. Tagasivõitmine pankrotimenetluses. *Juridica X/2000*, lk 647

²¹⁶ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 128 lg 1

²¹⁷ Op.cit § 128 lg 2

²¹⁸ Op.cit § 148 lg 1

²¹⁹ Seletuskiri Pankrotiseaduse eelnõule

²²⁰ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 146 lg 1

7.5. Pankrotimenetluse lõppemine

Pankrotimenetlus lõpeb²²¹:

- 1) pankrotiavalduse rahuldamata jätmisega²²²;
- 2) pankrotimenetluse raugemisega²²³ – võlgnikul ei jätku vara pankrotimenetluse kulude katteks ning puudub ka vara tagasivõitmise või tagasinõudmise võimalus;
- 3) pankroti aluse äralangemisega²²⁴ – kuivõrd pankroti väljakuulutamise põhieelduseks on võlgniku maksejõuetus, on loomulik, et selle eelduse äralangemisel lõpetatakse ka pankrotimenetlus;
- 4) võlausaldajate nõusolekul²²⁵;
- 5) lõpparuande kinnitamisega²²⁶;
- 6) kompromissi kinnitamisega²²⁷ – Kompromiss on võlgniku ja võlausaldajate vaheline kokkulepe võlgade tasumise kohta, mis seisneb võlgade vähendamises või nende tasumise tähtaja pikendamises;
- 7) muul seadusest tuleneval alusel.

7.5.1. Kompromiss

Pankrotimenetluse põhieesmärk on võlausaldajate huvide kaitsmine nõuete rahuldamise näol võlgniku vara arvel. Nõuete rahuldamiseks näeb aga Pankrotiseadus ette kaks võimalust:

- likvideeritav pankrotimenetlus,
- saneeriv pankrotimenetlus.

Likvideeritav pankrotimenetlus näeb ette võlausaldajate nõuete rahuldamine võlgniku vara võõrandamise teel. Saneeriva pankrotimenetluse käigus toimub nõuete rahuldamine võlgniku ettevõtte tervendamise kaudu.

Kompromiss kui võlgniku ja võlausaldaja vaheline kokkulepe võlgade tasumise kohta, mis seisneb võlgade vähendamises või nende tasumise tähtaja pikendamises, tehakse võlgniku või pankrotihalduri ettepanekul pärast pankroti väljakuulutamist. Kohus otsustab kompromissi kinnitamise. Kohtupoolse kinnitamise nõue tuleneb vajadusest erapooletu ja pädeva kontrollorgani järele, kes tagaks, et kompromissettepanek võeti vastu protseduureegleid ning võlausaldajate huve järgides. Eelkõige on oluline, et kompromissi ei oleks tehtud pettuse mõjul, st võlausaldajatele ettevõtte majandusliku olukorra ning väljavaadete kohta vale- või puuduliku informatsiooni esitamise tagajärjel. Samas ei ole kohtul võimalik keelduda kompromissi kinnitamisest üksnes põhjusel, et kompromiss ei ole kohtu hinnangul majanduslikult mõistlik.

Siiani ei ole praktikas saneerimist pankrotimenetluse raames eriti palju kasutatud, mille üheks põhjuseks on olnud kuni 31.12.2003 kehtinud Pankrotiseaduses sätestatud kompromissi suhteliselt jäik regulatsioon. Seadus peaks pankrotimenetluse raames looma eeldused saneerimist vajava ettevõtte saneeritavuse tagamiseks, mis võimaldaks tegutseva ettevõtte kui majandusüksuse säilimise. Eelkõige on vajalik eelduste loomine kompromissi kaudu majanduslikult mõistlike lahenduste saavutamiseks nii võlausaldajate kui võlgniku jaoks. Teiseks põhjuseks, miks ettevõtete tervendamine senini kuigi edukas ei ole olnud, võib pidada asjaolu, et reeglina tehakse ettevõtja suhtes pankrotiotsus liiga hilja, mil saneerimine ei pruugi enam majanduslikult võimalik olla. Järelikult on saneerimise võimaldamise üheks oluliseks eelduseks pankroti väljakuulutamise hetke ettepoole toomine ning menetluse algatamine juba ajal, mil ettevõtte tervendamine veel majanduslikult võimalik on ehk võimaldades võlgnikul endal esitada pankrotiavaldus juba siis, kui maksejõuetus ei ole veel saabunud, kuid selle saabumine on tulevikus tõenäoline.²²⁸

²²¹ Op.cit § 157

²²² Op.cit § 27 lg 5

²²³ Op.cit § 29 lg 1 ja § 158

²²⁴ Op.cit § 159

²²⁵ Op.cit § 160

²²⁶ Op.cit § 163

²²⁷ Op.cit § 183

²²⁸ Seletuskiri Pankrotiseaduse eelnõule

Tervendamise kasuks pankrotimenetluses otsustatakse võlausaldajate enamuse poolt. Ettevõtte tervendamine on eelkõige majanduslik, mitte juriidiline otsustus. Võlausaldajate huvide kaitse tõttu on lähtunud Pankrotiseaduses põhimõttest, et kompromissi tegemine on võimalik alles pärast pankroti väljakuulutamist. Kompromissetpaneku vastuvõtmine ning saneerimise edukas läbiviimine sõltub eelkõige halduri isikust, kes peab lisaks õiguslike küsimuste lahendamisele suutma hinnata ka ettevõtte majanduslikku potentsiaali.

Reeglina on saneeritava ettevõtte majandustegevuse jätkamine võimalik ainult täiendavate käibevahendite ehk lisakrediidi saamise korral. Samas aga ei ole krediidiandjad kuigi huvitatud täiendava laenu andmisest niigi maksejõuetuse äärel olevale ettevõtjale. Juhul kui saneerimine ebaõnnestub ning kompromiss tühistatakse, riskivad nad sellega, et kompromissile järgnevas taastatud pankrotimenetluses rahuldatakse nende tagasimaksenõudest üksnes suhteliselt väike osa. Sellest tulenevalt on Pankrotiseaduses sätestatud olukord, kus sellisel krediidiandjal on eelisseisund kõigi pankrotivõlausaldajate ning uute, kompromissi kehtivuse ajal lepingulise nõude omandanud võlausaldajate suhtes²²⁹.

Kompromissi kinnitamisega lõpetatakse pankrotimenetlus.

7.5.2. Füüsilisest isikust võlgniku kohustusest vabastamine

Kui juriidilise isiku pankroti puhul on menetlus sageli suunatud juriidilise isiku likvideerimisele, siis füüsilise isiku pankroti korral likvideerimismenetlust iseenesestmõistetavalt toimuda ei saa. Kuni 31.12.2003 kehtinud Pankrotiseaduse järgi jäi füüsiline isik oma kohustuste eest vastutavaks veel 10 aastaks. Selline lahendus ei motiveerinud füüsilist isikut selle aja jooksul aktiivselt majandustegevusega tegelema ning kasu saama. Sellest tulenevalt on praegu kehtivasse Pankrotiseadusesse sisse toodud füüsilisest isikust võlgniku kohustustest vabastamise regulatsioon. Füüsilisest isikust pankrotivõlgnikule antakse kehtiva seaduse järgi võimalus taasalustada puhtalt lehelt seaduses sätestatud konkreetsetel eeldustel ning järelevalve all.

Enne võlgadest vabastamise menetluse algamist viiakse võlgniku vara suhtes tavaline pankrotimenetlus, kus selgitatakse välja võlausaldajate nõuded, realiseeritakse võlgniku vara ning tehakse selle arvel võlausaldajatele väljamaksed.

Võlgniku kohustustest vabastamise menetluse algatamise otsustab kohus võlgniku avalduse alusel, mis esitatakse pankrotimenetluse raames hiljemalt esimese üldkoosoleku ajaks või esitada koos pankrotiavaldusega.

Kohustustest vabastamise avalduse rahuldamise otsustab kohus lõpparuande kinnitamisel. Kohus ei algata võlgniku kohustustest vabastamise menetlust, kui:

- 1) võlgnik on mõistetud süüdi pankroti- või täitemenetlusalse kuriteo, maksualase kuriteo või äriühinguga seotud süütegude toimepanemises;
- 2) võlgnik on viimase kolme aasta jooksul enne pankrotimenetluse algatamist või pärast seda andnud ebatäpseid andmeid oma majandusliku olukorra kohta, et saada toetusi või muid soodustusi;
- 3) kohus on viimase 10 aasta jooksul enne pankrotimenetluse algatamist otsustanud võlgniku kohustustest vabastada või jätnud võlgniku avalduse kohustustest vabastamiseks rahuldamata;
- 4) võlgnik on viimase aasta jooksul takistanud võlausaldajate nõuete rahuldamist, raisates vara või viivitades pankrotiavalduse esitamisega;
- 5) võlgnik on tahtlikult või raske hooletusega esitanud võlanimekirjas ebaõiged või ebatäielikke andmeid oma vara ja sissetulekute, võlausaldajate ja oma kohustuste kohta.²³⁰

Võlgniku kohustustest vabastamise menetluse kestuseks on viis aastat. Uue võimaluse saamiseks peab võlgnik kohustustest vabastamise menetluse kestel andma endast oma prima võlausaldajate nõuete rahuldamiseks, st otsima töötuse korral aktiivselt endale tööd ning mitte keelduma ka tema kvalifikatsioonile või väljaõppele mittevastavast ametist. Füüsiline isik ei tohi varjata oma sissetulekuid ning peab andma kohtule nõudmisel informatsiooni oma majandusliku olukorra kohta. Oma teenitud tulu peab võlgnik välja andma kohtu poolt võlausaldajate üldkoosoleku ettepanekul nimetatud usaldusisikule²³¹, kusjuures endale

²²⁹ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 186, § 187

²³⁰ Op.cit § 171 lg 2

²³¹ usaldusisik nimetatakse võlausaldajate üldkoosolekul ettepanekul

võib ta jätta teenitud tulust 15%, kui võlgniku vabastamise menetluse algatamisest on möödunud üks aasta, 20% kui on möödunud kaks aastat ning 25% kui on möödunud kolm aastat²³². Usaldusisik peab hoidma võlgnikult saadud maksed oma varast lahutatult ning jagama saadud sissetuleku võlausaldajate vahel võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtet järgides. Selline seaduse regulatsioon peaks tekitama võlgnikus majandusliku motivatsiooni oma tööjõu rakendamiseks ning tulu saamiseks. Kohustustest vabastamise üheks eeltingimuseks on võlgniku tööleasumine ja seeläbi võlausaldajate nõuetest teatud osa rahuldamine ning seejärel antakse võlgnikule menetluse edenedes võimalus jätta endale järjest suurem osa enda teenitud summadest.

Võlgniku kohustustest vabastamise menetluse kestel ei saa pankrotivõlausaldajad pöörata sissenõuet võlgniku varale²³³.

Kui võlgnik on viie aastase menetluse kestel oma kohustusi täitnud, otsustab kohus tähtaja möödumisel võlgniku kohustustest vabastamise²³⁴. Kohustuste rikkumise, teabe andmisest keeldumise või pankrotikuriteos süüdimõistmise korral vabastamist ei järgne. Kohustustest vabastamise määrusega lõpeb võlgniku pankrotimenetluses täitmata jäänud kohustustest vabastamise menetlus, mis omakorda tähendab kõigi pankrotivõlausaldajate nõuete lõppemist²³⁵.

Kordamisküsimused

1. Defineeri mõistet “pankrot” ning kes selle üle ja mil viisil otsustab?
2. Kes võib alustada pankrotimenetlust? Mis tingimustel?
3. Nimeta pankrotimenetluse organid. Mis on nende organite eesmärk pankrotimenetluses?
4. Kirjelda pankrotis füüsilise isiku erisusi pankrotimenetluses?
5. Millised on võlgniku õigused ja kohustused pankrotimenetluses?
6. Nimeta pankrotihalduri põhikohustused ja õigused pankrotimenetluses?
7. Millised on pankrotimenetluse lõppemise alused?
8. Millised on võlausaldajate nõuete rahuldamisjärgud pankrotimenetluses?
9. Milline on vara tagasivõitmise eesmärk pankrotimenetluses?
10. Selgita mõisteid “pankroti raugemine” ja “kompromiss”.

²³² Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 173

²³³ Op.cit § 175 lg 1

²³⁴ Op.cit § 175 lg 1

²³⁵ Op.cit § 176

8. LIKVIDEERIMISMENETLUS

Äriühingu lõpetamine võib toimuda vabatahtlikult või sunniviisiliselt. Äriühingu vabatahtlik lõpetamine toimub osanike otsusega või aktsionäride üldkoosoleku otsusega, sundlõpetamine toimub aga kohtumääruse alusel. Käesoleva loengukonspekti kaheksanda peatüki eesmärgiks on selgitada üliõpilastele äriühingu vabatahtliku ja sundlõpetamise erisusi ning vaatluse alla on võetud kahe äriühingu liigi: aktsiaseltsi ja osauhingu likvideerimismenetlus kui äriühingu lõppemine.

8.1. Äriühingu vabatahtlik lõpetamine

Äriühingu vabatahtlik lõpetamine otsustatakse osauhingus osanike otsusega ja aktsiaseltsis aktsionäride üldkoosoleku otsusega, kui selle poolt on antud vähemalt 2/3 koosolekul osalenud osanike häältest või kui põhikirjaga ei ole ette nähtud suurema häälteenamuse nõuet²³⁶.

Äriseadustiku § 204 ja § 367 sätestavad äriühingu juhatuse kohustuse esitada avaldus lõpetamisotsuse kandmiseks äriregistrisse, millele lisatakse osanike või üldkoosoleku otsus ja osanike või üldkoosoleku koosoleku protokoll. Äriühingu lõpetamisel toimub äriühingu likvideerimismenetlus. Vabatahtliku likvideerimise korral on üldjuhul likvideerijaks äriühingu juhatuse liikmed. Likvideerijal on juhatuse liikme õigused ja kohustused ning võivad teha neid tehinguid, mis on seotud äriühingu likvideerimismenetlusega nagu näiteks nõuavad sisse võlad, müüvad vara, rahuldavad võlausaldajate nõudeid jne. Likvideerijad avaldavad teate äriühingu likvideerimismenetlusest ametlikus väljaandes Ametlikud Teadaanded ning saadavad teada olevatele võlausaldajatele likvideerimisteate, mis on aluseks võlausaldajatele nõuete esitamiseks. Likvideeritava äriühingu võlausaldajad esitavad likvideerijatele nelja kuu jooksul teate avaldamisest kõigist oma nõuetest²³⁷ äriühingu vastu²³⁸. Isegi siis, kui võlausaldaja ei ole äriühingu likvideerijatele teatanud oma nõuetest likvideeritava äriühingu vastu, rahuldatakse võlausaldajate nõuded sõltumata nende teatamisest²³⁹.

Võlausaldajate nõuete rahuldamisest, vara müügist või võlgade sissenõudmisest alles jäänud vara jaotatakse osanike ja aktsionäride vahel likvideerijate poolt koostatud vara jaotusplaani kohaselt vastavalt nende osade või aktsiate nimiväärtustele.²⁴⁰ Kui on alust arvata, et likvideeritava äriühingu varast ei jätku kõigi võlausaldajate nõuete rahuldamiseks, siis on juhatuse liikmetel kohustus Äriseadustiku § 210 alusel esitada äriühingu pankrotiavaldus, et äriühingu maksejõuetuse tingimustes tagada kõigi võlausaldajate nõuete võrdne rahuldamine. Äriühing on maksejõuetu, kui ta ei suuda rahuldada võlausaldajate nõudeid või kui tema vara ei kata tema kohustusi ning see ei ole võlgniku majanduslikust olukorrast tulenevalt ajutine²⁴¹.

Pärast kõigi võlausaldajate nõuete rahuldamist koostatakse äriühingu likvideerijate poolt lõppbilanss ning kui likvideerimise tulemusel jääb raha järele, siis koostatakse järelejäänud vara kohta jaotusplan. Allesjäänud vara jaotatakse osanike või aktsionäride vahel likvideerijate poolt koostatud vara jaotusplaani järgi vastavalt osade või aktsiate nimiväärtusele.²⁴²

Pärast äriühingu likvideerimise lõpetamist esitatakse äriühingu likvideerijate poolt avaldus, millele on lisatud likvideeritava äriühingu lõppbilanss ja vara jaotusplan, äriühingu kustutamiseks äriregistrist.

Likvideeritava äriühingu kustutamiseks äriregistrist, on vajalik riikliku maksuhalduri nõusolek, mis tähendab seda, et ettevõtjad peavad arvestama asjaoluga, et juhul, kui neil on täitmata maksuseadustest tulenevad kohustusi, saab Maksu- ja Tolliamet likvideeritava äriühingu kustutamiseks nõusoleku andmisest keelduda.

Juriidilise isiku likvideerimisel tehtavate väljamaksete maksustamine toimub vastavalt Tulumaksuseaduse § 15 lõikele 3, mille kohaselt tulumaksuga maksustatakse juriidilise isiku likvideerimisel makstav likvideerimisjaotis osas, mis ületab osaluse soetamismaksumust või isiku poolt tehtud sissemakset osaluse

²³⁶ Äriseadustik. Riigikogus vastu võetud 15. veebruaril 1995 // RT I 1995, 26-28, 355 § 202, 365

²³⁷ nõude sisu, alus ja suurus ning sellele lisatakse nõuet tõendavad dokumendid

²³⁸ Äriseadustik. Riigikogus vastu võetud 15. veebruaril 1995 // RT I 1995, 26-28, 355 § 213, 376

²³⁹ Op.cit § 214, 377

²⁴⁰ Äriseadustik. Riigikogus vastu võetud 15. veebruaril 1995 // RT I 1995, 26-28, 355 § 216, 379

²⁴¹ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 1

²⁴² Äriseadustik. Riigikogus vastu võetud 15. veebruaril 1995 // RT I 1995, 26-28, 355 § 215-216, § 378-379

omandamisel. Äriühing on kohustatud likvideerimisjaotiste väljamaksmisest teavitama Maksu- ja Tolliameti piirkondlikku struktuuriüksust väljamakse tegemise kuule järgneva kalendrikuu 10. kuupäevaks²⁴³. Teates tuleb näidata väljamakse saaja nimi, isiku- või registrikood, aadress, isikule tehtud väljamakse suurus ning isikule kuulunud aktsia, osa, sissemakse või osamaksu nimiväärtuse suurus enne ja pärast väljamakse tegemist. Informatsioonikohustus on vajalik selleks, et Maksu- ja Tolliamet saaks kontrollida väljamaksete deklareerimise õigsust füüsilise isiku tuludeklaratsioonis. Juriidilise isiku likvideerimisel makstav likvideerimisjaotis osas, mis ületab osaluse soetamismaksumust või isiku poolt tehtud sissemakset osaluse omandamisel on maksustatav tulu²⁴⁴, mille füüsiline isik deklareerib oma tuludeklaratsioonis, mis esitatakse Maksu- ja Tolliameti piirkondlikule struktuuriüksusele maksustamisperioodile järgneva aasta 31. märtsiks.

8.2. Äriühingu sundlõpetamine

Äriühingu sundlõpetamine toimub kohtumääruse alusel alljärgnevate tingimuste esinemisel:

- 1) kui osanikud või üldkoosolek ei ole võtnud vastu äriühingu lõpetamise otsust, vaatamata sellele, et selle vastuvõtmine oli seaduse või põhikirja alusel kohustuslik;
- 2) kui osanikud või aktsionärid ei ole vastu võtnud ühtegi otsust äriühingu netovara vähenemise kohta;
- 3) juhatuse ametiaeg on lõppenud rohkem kui kaks aastat tagasi ja uut juhatust ei ole valitud;
- 4) muudel seaduses sätestatud juhtudel^{245, 246}.

Osahingu sundlõpetamise avalduse võib esitada juhatus, nõukogu, juhatuse liige, osanik ning teised Äriseadustikus nimetatud isikud. Kohus võib sundlõpetamise otsustada ka omal algatusel, kui seadusest ei tulene teisiti. Enne äriühingu sundlõpetamise määramise tegemist võib kohus määrata tähtaja sundlõpetamise aluseks olevate asjaolude kõrvaldamiseks.²⁴⁷ Äriühingu sundlõpetamise korral määrab äriühingu likvideerijad kohus²⁴⁸. Äriühingu sundlõpetamise kohta avaldatakse teade ametlikus väljaandes Ametlikud Teadaanded, kus märgitakse sundlõpetamisteate avaldamiseks saatnud registriosakonna nimi, viide sundlõpetamise alustele, äriühingu andmed (sh juhatuse liikmed) ja üleskutse võlausaldajatele nõuete esitamiseks.

Äriühingu sundlõpetamise põhjusteks võivad olla lisaks eelpool nimetatud tingimustele veel Äriseadustikus sätestatud juhtumid, näiteks kui äriregistrisse kantud äriühingu põhikiri ei sisalda seaduses nõutavaid sätteid või põhikirja sätted on vastuolus seadusega²⁴⁹. Äriseadustiku § 59 lg 6 kohaselt võib registripidaja otsustada äriühingu sundlõpetamise ka juhul, kui äriühingu juhatuse koosseis ei vasta seaduse või põhikirja nõuetele.

Üheks äriühingu sundlõpetamise põhjuseks võib olla ka äriühingu majandusaasta aruande esitamata jätmine. Kui äriühing ei ole registripidajale seaduses sätestatud tähtaja möödumisest alates kuue kuu jooksul esitanud majandusaasta aruannet, kohustab registripidaja teda registrist kustutamise hoiatusel esitama majandusaasta aruande määratud tähtaja jooksul, mille pikkuseks on vähemalt kaks kuud. Kui seejärel äriühing ei ole temale antud tähtaja jooksul esitanud majandusaasta aruannet ega esitanud registripidajale mõjuvat põhjust, mis takistab tal aruannet esitamast, võib registripidaja avaldada väljaandes Ametlikud Teadaanded teate majandusaasta aruande esitamata jätmise kohta ettenähtud aja jooksul ning kutsuda äriühingu võlausaldajaid üles teatama oma nõuetest äriühingu vastu ja taotlema likvideerimismenetluse läbiviimist kuue kuu jooksul, alates teate avaldamisest koos hoiatusega, et vastasel korral võidakse äriühing registrist kustutada likvideerimismenetluseta. Kui äriühingu võlausaldaja või äriühing esitab nimetatud teate avaldamisest alates kuue kuu jooksul äriühingu likvideerimise taotluse, otsustab registripidaja äriühingu sundlõpetamise.²⁵⁰

²⁴³ Tulumaksuseadus. Riigikogus vastu võetud 15. detsembril 1999 // RT I 1999, 101, 903 § 56

²⁴⁴ Tulumaksuseadus. Riigikogus vastu võetud 15. detsembril 1999 // RT I 1999, 101, 903 § 56 § 15 lg 3

²⁴⁵ aktsiaseltsi sundlõpetamise aluseks võib näiteks olla asjaolu, et kahe viimase majandusaasta jooksul ei ole toimunud üldkoosolekut

²⁴⁶ Äriseadustik. Riigikogus vastu võetud 15. veebruaril 1995 // RT I 1995, 26-28, 355 § 203, § 366

²⁴⁷ Op.cit § 203 lg 2, 3

²⁴⁸ võivad olla ka äriühingu juhatuse liikmed.

²⁴⁹ Äriseadustik. Riigikogus vastu võetud 15. veebruaril 1995 // RT I 1995, 26-28, 355 § 59 lg 5

²⁵⁰ Op.cit § 60

Äriühingu sundlõpetamise aluseid võib leida peale Äriseadustiku ka Tsiviilseadustiku üldosa seadusest, mille kohaselt võidakse äriühing sundlõpetada juhtudel, kui äriühingu eesmärk või tegevus on vastuolus seaduse, avaliku korra või heade kommetega või äriühingu asutamisel on rikutud seadust või asutamislepingu sõlmimisel või asutamisoatsuse tegemisel esines asjaolu, mis toob kaasa lepingu või otsuse kehtetuse ja rikkumist ei saa hiljem kõrvaldada.²⁵¹

Äriühingu sundlõpetamise aluseid võib leida ka Karistusseadustikust²⁵², kus on sätestatud sundlõpetamine kui karistus äriühingu poolt toime pandud süüteo eest. Karistusseadustiku § 46 sätestab juriidilise isiku sundlõpetamise kuriteo eest, kui juriidilise isiku tegevuse osaks on saanud kuritegude toimepanemine. Sundlõpetamine on juriidilisele isikule kohaldatav kõige raskem põhikaristus. Kuna sundlõpetamise sisuks on juriidilise isiku tegevuse lõpetamine ja likvideerimine, siis on Karistusseadustikus sätestatud juriidilise isiku sundlõpetamine allutatud eeldusele, et kuritegude toimepanek peab olema kujunenud juriidilise isiku tegevuse osaks²⁵³. Kuritegude toimepanek juriidilise isiku tegevuse osana tähendab seda, et juriidiline isik on kõrvale kaldunud oma põhikirjalisest tegevusest ja eesmärkidest ning äriühingu tegevuse eesmärgiks on saanud kuritegude toimepanemine. Selleks, et karistusena rakendada juriidilise isiku sundlõpetamist tuleb tuvastada, et kuritegude toimepanemine on juriidilise isiku tegevuses alalise iseloomuga. Sundlõpetamine karistusena Karistusseadustiku mõistes ei ole kohaldatav, kui äriühing on toime pannud ühe kuriteo. Äriühingu sundlõpetamine Karistusseadustiku § 46 alusel on erandlik juhus ning selle sätte kohaldamisel peab kohus üksikasjalikult motiveerima, milliste kuritegude toimepanek on saanud äriühingu tegevuse lahutamatuks osaks ning miks ei ole karistuse eesmärkide saavutamine võimalik muude karistusega.

Kordamisküsimused

1. Nimeta erinevaid äriühingu lõppemise viise?
2. Milliste otsuste alusel toimub äriühingu vabatahtlik lõpetamine?
3. Milline institutsioon otsustab äriühingu sundlõpetamise algatamise?
4. Anna ülevaade äriühingu likvideerimismenetlustest?
5. Nimeta erinevaid äriühingu sundlõpetamise põhjuseid.
6. Selgita olukorda, kus äriühingu sundlõpetamise aluseks on äriühingu poolt toime pandud süütegu.
7. Kuidas toimub juriidilise isiku likvideerimisel tehtavate väljamaksete maksustamine?
8. Kirjelda toiminguid mida peab teostama äriühingu juhatus, kui on alust arvata, et likvideeritava äriühingu varad ei kata võlausaldajate nõudeid?
9. Mis tehakse likvideerijate poolt olukorras, kui võlausaldajate nõuete rahuldamisest, vara müügist ja võlgade sissenõudmisest jääb üle vara? Kuidas see jagatakse ja kelle vahel?
10. Millega lõpeb äriühingu likvideerimismenetlus?

²⁵¹ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Riigikogus vastu võetud 27. märtsil 2002 // RT I 2002, 35, 216 § 40 lg 1

²⁵² Karistusseadustik. Riigikogus vastu võetud 6. juunil 2001 // RT I 2001, 61, 364.

²⁵³ Sootak, J. Pikamäe, P. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: 2002, lk 149

9. SUNNIVAHENDITE RAKENDAMINE MITTERAHALISTE KOHUSTUSTE TÄITMISE TAGAMISEKS

Maksuõiguses rakendatakse haldussundi selleks, et sundida maksumaksjat enne vastutuse kohaldamist kohustuste osaliselt või täielikult täitmata jätmise eest oma kohustusi täitma. Sellisteks mitterahalisteks kohustusteks, mille täitmata jätmise eest on võimalik haldussundi kasutada, on maksumenetluses näiteks maksudeklaratsioonide esitamine²⁵⁴, teabe andmata jätmine maksukohustuslase poolt²⁵⁵ jne. Mitterahaliste kohustuste täitmine tagamiseks maksumenetluses on haldussunni teostamise vahendid – sunniraha ja asendustäitmine. Haldusõiguslike sunnivahendite kohaldamise raamseaduseks on Asendustäitmise ja sunniraha seadus²⁵⁶. Sunnirahal haldussunni teostamise vahendina ei ole hoiatavat ja karistavat eesmärki, vaid ta peab tagama maksumaksja kohustuste kiire täitmise.

Õppematerjali üheksandas peatükis käsitletakse sunnivahendite rakendamist maksumenetluses, eesmärgiga selgitada üliõpilastele sunnivahendite olemust, millega tagatakse mitterahaliste kohustuste täitmine.

9.1. Sunnivahendid

Asendustäitmise ja sunniraha kohaldamisel rakendatakse üldseadusena Asendustäitmise ja sunniraha seadust ning maksumenetluses eriseadusena Maksukorralduse seadust²⁵⁷.

Asendustäitmine ja sunniraha on haldusõiguslikud sunnivahendid, mille kohaldamise kaudu on haldusorganil on õigus ja võimalus kohustada isikut²⁵⁸ täitma seadusest tulenevaid kohustusi²⁵⁹.

Sunnivahendi kohaldamisel tuleb juhinduda üldisest põhimõttest, mille kohaselt kohustuse täitmise tagamiseks tuleb kasutada leebeimat sunnivahendit ja -määrat, mis eelduste kohaselt on tõhusaimad. Haldusorgan peab seega valima sunnivahendi, mis isikut võimalikult vähe kahjustades sunnib teda täitma talle haldusaktiga pandud kohustust²⁶⁰.

Erinevus sunnivahendite vahel nähtub sellest, et asendustäitmist rakendatakse kohustuste puhul, mille täitmine ei ole isikuga lahutamatu seotud, st et kohustuse võib täita kolmas isik või ka maksuhaldur ise, kuid sunniraha saab määrata vaid juhul, kui kohustuse peab isik täitma isiklikult (asendustäitmine on võimatu).

Sunnivahendid on puhtalt haldusõiguslikud meetmed, mistõttu nende rakendamisel kohaldatakse haldusmenetluse seadust ning neid ei käsitleta karistusena²⁶¹.

Eelnevast tulenevalt võib sunnivahendit rakendada korduvalt kuni kohustuse täitmiseni²⁶². Haldussunnivahendi muutmine menetluse käigus on lubatud vastavalt Asendustäitmise ja sunniraha seaduse § 2 lõigetele 1 ja 2.

Maksukorralduse seaduses on siiski ettenähtud sunniraha määramise rahalised piirid ning seadusega ettenähtust rohkem sunniraha või ka asendustäitmise kulusid tasunud isikul on õigus nõuda maksuhaldurilt nende summade tagastamist või ka tasaarvestamist^{263 264}.

²⁵⁴ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 85-91

²⁵⁵ Op.cit § 60

²⁵⁶ Asendustäitmise ja sunniraha seadus. Riigikogus vastu võetud 09. mail 2001 // RT I 2001, 50, 283.

²⁵⁷ Sunnivahendite kohaldamise õigusliku aluse kohta vt ka RK lahend nr 3-3-1-3-04, I lõik.

²⁵⁸ Sunnivahendi adressaat vt ATSS § 5.

²⁵⁹ Kui isikul on täitmata mitu kohustust, tuleb sunniraha määrata iga kohustuse kohta eraldi (ATSS § 7 lg 5).

²⁶⁰ Asendustäitmise ja sunniraha seadus. Riigikogus vastu võetud 09. mail 2001 // RT I 2001, 50, 283 § 3 lg 3

²⁶¹ Samuti ei välista karistuse määramine sunnivahendi rakendamist (ATSS § 4 lg 2). Vrdl lisaks MKS § 154 lg 3.

²⁶² Asendustäitmise ja sunniraha seadus. Riigikogus vastu võetud 09. mail 2001 // RT I 2001, 50, 283 § 2 lg 2 ja MKS § 135 lg 1

²⁶³ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 33 lg 1 ja lg 2 p 2; 67 lg 3; 91 lg

²⁶⁴ Samuti on isikul õigus maksuhaldurilt nõuda temale maksuhalduri poolt tagastamisele kuuluva summa tasaarvestamist sunniraha ja/või asendustäitmise kuludega (MKS § 108 lg 1). Siinjuures tuleb ka märkida, et maksuhalduril on õigus jätta isiku tagastusnõue täitmata ja täita selle arvelt isiku poolt tasumata sunniraha ja/või asendustäitmise kulud (teha tasaarvestust).

Sunnivahendi rakendamine on õigustatud juhul, kui isik ei ole talle teatavaks tehtud ning kehtivat haldusakti ettenähtud tähtjaks täitnud²⁶⁵. Sunnivahendi rakendamine ei tohi samas tulla kohustatud isikule üllatusena, st et sunnivahendi rakendamisele peab igal juhul eelnema kirjalik ning mõistliku tähtjaga antud hoiatus. Hoiatus võib siiski sisalduda ka juba kohustuse täitmise haldusaktis endas²⁶⁶.

Maksukorralduse seaduse mõttes on asendustäitmine ja sunniraha kõrvalkohustused, st nad lõpevad koos nende rakendamise aluseks olnud maksukohustusega (kui peakohustuse), nt maksukohustuse aegumisel.

Sunnivahendit ei tohi seega rakendada, kui sunni rakendamise alused on ära langenud (nõ tagantjärele), haldusakti aluseks olnud õigusnorm on kehtetuks tunnistatud, rakendamine on edasi lükatud või kui halduskohus peatab sunnivahendi rakendamise²⁶⁷.

Kohustatud isiku poolt vabatahtlikult täitmata nõude asendustäitmise kulude ja/või sunniraha tasumiseks võib maksuhaldur ise sundtäita, kohaldades sel juhul maksuvõla sundtäitmise kohta sätestatud²⁶⁸.

Sunnivahendite rakendamise ning nende täitmise kohta maksumenetluses peetakse arvestust maksukohustuslaste registris. Sunnivahendeid rakendatakse korraldusega.

Sunnivahendite rakendamise korralduse peale võib isik esitada maksuhaldurile vaide või pöörduda kaebuse, esialgse õiguskaitse taotluse või kahju hüvitamise nõudega halduskohtu poole^{269 270}.

9.1.1. Sunniraha

Sunniraha on hoiatuses kindlaksmääratud summa, mille peab adressaat tasuma, kui ta haldusaktiga pandud kohustust hoiatuses märgitud tähtaja jooksul ei täida²⁷¹. Sunniraha on rakendatav vaid mitterahaliste kohustuste täitmise tagamiseks ning sunniraha on sunnivahendina isikuga lahutamatu seotud.

Kuna sunniraha puhul ei ole tegemist väärtekaristusega, ei registreerita seda karistusregistris ning korduva sunniraha kohaldamise korral ei saa kohaldada kriminaalkaristust²⁷². Sellest tulenevalt ei pea sunniraha määramiseks läbi viima ka muid väärtemenetlusele omaseid toiminguid. Sunniraha määramine peab tagama täitmata kohustuse võimalikult kiire täitmise.

Maksukorralduse seaduse § 67 sätestab maksuhalduri kohustuse hoiatada maksumaksjat eelnevalt kirjalikult mitterahalise kohustuse täitmise tagamiseks oleva võimaliku sunniraha määramisega. Sunniraha määramise hoiatusega kohustatakse isikut Maksukorralduse seaduses sätestatud maksuõigussuhtest tuleneva mitterahalist kohustust täitma isiklikult.

Nagu eelnevalt märgitud, saab sunniraha kohaldada vaid isiku suhtes, kes on jätnud kohustatud kohustuse isiklikult täitma. Sellest tulenevalt sunniraha maksmise kohustus õigusjärgluse korras, sh pärimise teel ja ettevõtte või selle osa üleandmise korral, ühelt isikult teisele üle ei lähe²⁷³.

Maksukorralduse seaduses on sunniraha määramise õigus sätestatud §-s 67. Selle kohaselt on maksuhalduril õigus määrata sunniraha teabe, asjade ja dokumentide²⁷⁴ esitamata jätmise eest²⁷⁵. Maksukorralduse seaduse §-i 91 kohaselt võib maksuhaldur sunniraha määrata isikule ka maksudeklaratsiooni tähtjaks esitamata jätmise ja deklaratsioonis tähtjaks puuduste kõrvaldamata jätmise eest.

Isikul on võimalik taotleda ka sunniraha kohustuse täitmise tähtaja pikendamist ning sellisel juhul sunniraha esialgu määratud tähtpäeva saabumisel ei rakendata.

²⁶⁵ Erandid vt ATSS § 12 ja asendustäitmise all.

²⁶⁶ Hoiatuse sisu ja vormi kohta vt ATSS § 7, samuti MKS § 46 lg 4 ja § 136.

²⁶⁷ Asendustäitmise ja sunniraha seadus. Riigikogus vastu võetud 09. mail 2001 // RT I 2001, 50, 283 § 8 lg 3

²⁶⁸ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 128 lg 4

²⁶⁹ Op.cit § 137

²⁷⁰ Asendustäitmise ja sunniraha seadus. Riigikogus vastu võetud 09. mail 2001 // RT I 2001, 50, 283 § 16

²⁷¹ Asendustäitmise ja sunniraha seadus. Riigikogus vastu võetud 09. mail 2001 // RT I 2001, 50, 283 § 10 lg 1

²⁷² Karistusseadustik. Riigikogus vastu võetud 6. juunil 2001 // RT I 2001, 61, 364 §§ 386, 389 ja 390 ning MKS §§ 152, 153, 154

²⁷³ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 §§ 35, 36, 37

²⁷⁴ Op.cit §§ 60-62

²⁷⁵ Siinjuures väärib märkimist, et juhul, kui isikule on tehtud sunniraha kohaldamise hoiatus, ei karistata teda MKS § 154 lg 1 sätestatud väärteo eest (maksuhalduri tegevuse takistamine), st eelistatakse isiku sundimist oma kohustuste täitmisele teda võimalikult vähe kahjustaval viisil.

Sunniraha määramisel on ka rahalised piirid. Vastavalt Maksukorralduse seaduse § 67 lõikele 3 ei või ühe kohustuse täitmisele sundimiseks määratavate sunnirahade kogusumma ületada 40 000 krooni. Maksukorralduse seaduse §-s 91 sätestatud juhul on rakendatavate sunnirahade kogusumma maksimaalseks suuruseks 50 000 krooni. Mõlemal juhul on rakendatava sunniraha proportsionaalsuse huvides sätestatud ka esimesel ja teisel korral määratava sunniraha ülemmäärad.

Sunniraha määramisel peab maksuhaldur arvestama proportsionaalsuse põhimõttega, mille kohaselt sunniraha suurus peab olema proportsionaalne sunniraha kohaldamise eesmärgiga. Sunniraha eesmärk on sundida selle adressaati oma kohustust täitma, mitte teda karistada. Sunniraha määramisel tuleb seega arvestada muuhulgas ka sellega, kas selle adressaat on füüsiline või juriidiline isik, äriühing või mittetulundusühing jms.

9.1.2. Asendustäitmine

Asendustäitmine seisneb maksuhalduri poolt või tema palvel kolmanda isiku poolt maksumaksja kohustuse täitmises, kui maksumaksja ei ole täitnud talle maksuhalduri poolt pandud kohustust määratud tähtpäevaks. Seega, kui adressaat hoiatuses ettenähtud tähtaja jooksul ei täida talle haldusaktiga pandud kohustust, mis ei ole temaga lahutamatu seotud, võib pädev haldusorgan selle adressaadi kulul täita ise või korraldada selle täitmise kolmanda isiku poolt (asendustäitmine)²⁷⁶. Seega asendustäitmine on sisuliselt kohustuse täitmise korraldamine haldusorgani enda poolt kohustatud isiku kulul.

Asendustäitmine on rakendatav mitterahaliste kohustuste täitmise tagamiseks sunnivahendina vaid juhul, kui maksumaksja ei pea seda kohustust isiklikult täitma. Kui on vajalik maksumaksja isiklik osavõtt mitterahalise kohustuse täitmiseks, on rakendatav sunnivahendina vaid sunniraha.

Asendustäitmise ja sunniraha seaduse §-s 12 sätestatud erandjuhtudel on asendustäitmist lubatud rakendada ka ilma eelneva haldusakti, hoiatuse ja täitekorralduseta. Selleks on olukord, kus esineb vahetu oht avalikule julgeolekule või avalikule korrale; samuti juhtum, kus isikule ei ole võimalik haldusakti õigel ajal esitada.

Maksumenetluses asendustäitmise ja sellega seotud kulude katmise korra sätestab Maksukorralduse seaduse § 71. Selle kohaselt võib maksuhaldur kohustatud isikule teha hoiatuse, et Maksukorralduse seaduse §-s 70 sätestatud kohustuse jätmise korral kohaldatakse asendustäitmist. Nimetatud sätte kohaselt on maksuhalduril õigus maksumääramise, maksude tasumise õigsuse kontrollimise või õigusrikkumise tõkestamise eesmärgil nõuda mahutile, hoidlale või seadmele mõõduri paigaldamist, samuti teatud objektile tõkendi kohaldamist (nt territooriumi sulgemine, mahutite plommimine jms).

Kuna antud juhul ei ole tegemist kohustusega, mille täitmine oleks kohustatud isikuga lahutamatu seotud, võib maksuhaldur mõõduri või tõkendi ka ise paigaldada või korraldada see kolmandate isikute kaudu. Siinjuures lasub asendustäitmisega kaasnevate kulude^{277 278} katmise kohustus hoiatuse adressaadil. Kulude arvatav suurus tuleb märkida hoiatuses. Juhul, kui kulud osutuvad eeldatavast suuremaks, tuleb sellest isikule viivitamatult teatada²⁷⁹.

Ka asendustäitmise rakendamise puhul tuleb rangelt järgida proportsionaalsuse printsiipi ning kohaldada seda siis, kui muud abinõud ei ole võimaldanud eesmärki täita. Seda just põhjusel, et asendustäitmise kohaldamine võib väga tugevalt takistada ja kahjustada isiku majandustegevust²⁸⁰.

Maksuhaldur on kohustatud hüvitama isikule otsese kahju, mis tekkis seoses mõõduri või tõkendi paigaldamisega²⁸¹. Siinjuures ei eeldata, et kahju on tekitatud õigusvastase teoga, vaid tegemist on õiguspärase teoga põhjustatud kahju hüvitamise korraga²⁸². Samuti ei ole õiguspäraselt tekitatud kahju hüvitamise juures oluline, kas asendustäitmist viis läbi maksuhaldur ise või selleks volitatud kolmas isik²⁸³.

²⁷⁶ Asendustäitmise ja sunniraha seadus. Riigikogus vastu võetud 09. mail 2001 // RT I 2001, 50, 283 § 11 lg 1

²⁷⁷ Asendustäitmise ja sunniraha seadus. Riigikogus vastu võetud 09. mail 2001 // RT I 2001, 50, 283 § 14 lg 1.

²⁷⁸ Asendustäitmise kulude arvestamise kord ja asendustäitmise läbi viinud kolmandale isikule makstava tasu piirmäärad ning tasu maksmise ja tasaarvelduse kord. Vabariigi Valitsuse 27. novembri 2001 määrus nr 361 // RT I 2001, 93, 569.

²⁷⁹ Asendustäitmise ja sunniraha seadus. Riigikogus vastu võetud 09. mail 2001 // RT I 2001, 50, 283 § 14 lg 2

²⁸⁰ Maksu- ja Tolliameti eesmärk ei ole nimelt ettevõtluse seiskamine

²⁸¹ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 70 lg 6

²⁸² Õigusvastaselt tekitatud kahju hüvitamine toimub riigivastutuse seaduse kohaselt, vt MKS § 16.

²⁸³ Asendustäitmise kulude arvestamise kord ja asendustäitmise läbi viinud kolmandale isikule makstava tasu piirmäärad ning tasu maksmise ja tasaarvelduse kord. Vabariigi Valitsuse 27.11.2001 määrus nr 361 // RT I 2001, 93, 569 §4 lg 1.

Kordamisküsimused

1. Nimeta haldusõiguslikke sunnivahendeid mitterahaliste kohustuste tagamiseks?
2. Mis on haldusõiguslike sunnivahendite kohaldamise eesmärk?
3. Millist sunnivahendit kasutatakse kohustuse puhul, mille täitmine ei ole isikuga lahutamatult seotud?
4. Nimeta sunnivahend, mida kasutatakse juhul, kui kohustuse peab isik täitma isiklikult.
5. Millisel juhul võib sunnivahendit kasutada?
6. Millises registris peetakse arvestust sunnivahendite rakendamise kohta?
7. Nimeta mitterahalisi kohustusi, mille tegemiseks on võimalik haldusorganil rakendada haldusõiguslikke sunnivahendeid?
8. Defineeri mõistet "sunniraha".
9. Selgita mõistet "Asendustäitmine".
10. Millise maksumenetluse põhimõttega peab arvestama haldussunnivahendite rakendamisega maksumenetluses?

10. MAKSUÕIGUSSUHTE LÕPPEMINE

Sarnaselt tsiviilõigusliku võlasuhtega võib maksuõigussuhte lõppemise alusena nimetada erinevaid sündmusi ja toiminguid. Kuna maksuõigussuhe tervikuna hõlmab paljusid makse pikkade perioodide jooksul, siis omab praktilist tähendust üksikute maksukohustuste lõppemine.

Enamlevinud maksukohustuste täitmise viisiks on **kohustuste täitmine** tasumise või tasaarveldamise teel. Kohustused loetakse täidetuks sellest hetkest, kui raha on laekunud maksuhalduri kontole. Täitemenetluse korral loetakse kohustused täidetuks hetkest, mil summa on laekunud kohtutäiturile²⁸⁴.

Maksuõigussuhte lõppemise aluseks maksusumma tasumise kõrval on **tagastusnõude täitmine**. Tagastusnõue erineb maksukohustuslase poolt toimuvast maksukohustuste täitmisest. Maksumaksjal võib tekkida tagastusnõue enamakstud maksusumma tagastamiseks mitmel erineval juhul, kas ekslikult ettenähtust rohkema maksusumma, intresside, sunniraha või asendustäitmise kulude tasumisel või õigus maksusumma tagastamisele tuleb seadusest (näiteks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, füüsilisel isikul tuludeklaratsiooni alusel jne). Tagastusnõude täitjaks on maksuhaldur riigi või omavalitsusüksuse esindajana, mitte maksukohustuslane²⁸⁵. Tagastusnõuet saab täita vaid maksukohustuslase taotluse alusel.

Üheks kohustuse täitmise viisiks on **tasaarvestus**, mille tulemusena loetakse kõik tasaarvestuses osalevad nõuded täidetuks. Maksumaksjal on õigus valida, kas nõuda enamakstud maksusumma tagastamist või tasaarvestamist teiste maksude intresside, sunniraha, asendustäitmise kulude või trahvide võlaga. Muude avalik-õiguslike või eraõiguslike nõuetega (riigilõiv, saastetasu jne) tasaarvestusi läbi viia ei saa. Samuti ei saa tasaarvestada omavahel riiklikke ja kohalikke makse.²⁸⁶

Maksuõigussuhte lõppemine on võimalik ka **aegumise** ja **maksuvõla kustutamise** teel. Maksuvõla kustutamist tuleb eristada maksuvõla mahakandmisest maksuõigussuhte lõppemise seisukohast vaadatuna. Maksuvõla mahakandmine ei ole maksuõigussuhte lõppemise aluseks, vaid on maksuarvestuse korrastamiseks maksuhalduri töös. Lähtudes loengukonspekti eesmärgist peab autor oluliseks neist maksuõigussuhte lõppemise alustest ning maksuvõla kustutamise ja maksuvõla mahakandmise erinevustest kirjutada põhjalikumalt alljärgnevatel alapunktides.

10.1. Aegumine

Tulenevalt õiguskindluse põhimõttest on maksuõigussuhtest tulenevate kohustuste puhul ette nähtud aegumine. Kehtivas Maksukorralduse seaduses on võrreldes kuni 30.06.2002 kehtinud Maksukorralduse seadusega sätestatud aegumise reeglid põhjalikult, tuues eraldi välja aegumistähtajad kõrvalnõuetele, aegumise peatumise ja katkemise kohta. Maksunõude aegumine annab maksumaksjale kindlustunde, et teatud ajast alates ei ole talle võimalik täiendavaid maksusummasid määrata. Aegumine puudutab maksunõudeid, maksutagastusnõudeid ja kõrvalnõudeid. Pärast aegumistähtaja möödumist ei saa maksusummat suurendada ega vähendada.

Maksukorralduse seadus eristab nelja liiki aegumist:

- 1) maksusumma määramise aegumine²⁸⁷;
- 2) intresside määramise aegumine²⁸⁸;
- 3) maksukohustuste ja kõrvalkohustuste sissenõudmise aegumine²⁸⁹;
- 4) tagastusnõude aegumine²⁹⁰.

²⁸⁴ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 105 lg 3

²⁸⁵ Op.cit § 106

²⁸⁶ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2004, lk 118

²⁸⁷ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 98

²⁸⁸ Op.cit § 118

²⁸⁹ Op.cit § 132

²⁹⁰ Op.cit § 33

Maksusumma määramine tähendab maksuotsuse tegemist või maksuteate väljastamist. Maksusumma määramise aegumistähtjaks on kolm aastat alates maksudeklaratsiooni esitamisest. Maksusumma tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmise korral on aegumistähtjaks kuus aastat. Tahtluse tuvastamiseks ei ole nõutav, et maksumaksja suhtes oleks jõustunud otsus väärteo- või kriminaalasjas. Tahtlust võib tuvastada maksu määramiseks tehtavas maksuotsuses. Kui maksudeklaratsiooni esitamise kohustus puudub (nt maamaks), siis maksusumma määramise aegumistähtaeg on üks aasta maksukohustuse tekkimise ajast^{291, 292}.

Intresside määramise puhul sõltub aegumine intresside määramise viisist. Kui intresse arvestatakse juba tasutud maksusummalt, siis on aegumistähtjaks üks aasta²⁹³. Kui intressid määratakse tasumata maksusummalt, siis kehtivad intresside määramisel maksusumma määramise ja sissenõudmise aegumistähtjad. Aegumistähtaegade erinevuse põhjus on selles, et juba tasutud maksusummalt on intressid lõplikult välja arvatud ja maksuhaldurile teada ning nende intresside määramiseks ei ole vaja läbi viia revisjoni ega muid kontrolltoiminguid. Intresside aastane aegumistähtaeg on antud selleks, et maksuhaldur saaks esitada pikema perioodi jooksul kogunenud intresside kohta ühe intressinõude ja hoida sellega kokku menetluskulusid.²⁹⁴

Tagastusnõude aegumise puhul on tegemist isiku nõudega riigi või omavalitsusüksuse vastu, kus ei ole võimalik nõude sundkorras määramine ega sissenõudmine. Maksukorralduse seadus näeb ette tagastusnõude aegumistähtjaks kolm aastat²⁹⁵. Üheks võimalikuks tagastusnõude täitmise viisiks on enamakse jätmine sama maksu tulevaste kohustuste katteks. Tagastusnõude puhul ei ole tähendust tahtlikul käitumisel ja pole vajadust ette näha aegumise katkemist. Taotluse esitamise tähtaja möödalaskmisel mõjuval põhjusel on maksukohustuslasel võimalik taotleda tähtaja ennistamist vastavalt Maksukorralduse seadusele.

Maksuvõlgade sundtäitmine aegub seitsme aastaga. Maksuvõlg Maksukorralduse seaduse mõiste tähenduses, on nagu eespoolgi toodud, maksukohustuslase poolt tähtpäevaks tasumata jäetud maksusumma, tähtpäevaks maksusummalt arvestatud intress ning tollivõlast tulenev tähtpäevaks tasumata maksusumma ja sellelt arvestatud intress²⁹⁶. Muude kõrvalnõuete, sh tasutud maksusummalt arvestatud intresside, sissenõudmine aegub ühe aastaga. Sundtäitmine eeldab seda, et maksusumma on eelnevalt määratud, st kas deklareeritud või määratud maksuotsuse või maksuteatega. Kui maksusumma määramine on aegunud, siis ei ole ka sissenõudmine enam võimalik. Kehtivas Maksukorralduse seaduses algab sissenõudmise aegumine pärast maksu määramist, järgmise aasta 1.jaanuarist. See tähendab, et näiteks maksimaalselt 6-aastasele maksu määramise perioodile järgneb veel 7-aastane sissenõudmise periood. Eestis on maksuvõlgade aegumistähtaeg võrreldes teiste Euroopa riikidega pikem, kui tuua näitena välja Rootsi maksuadministratsioon²⁹⁷, kus kehtib maksuvõlgade sissenõudmisel viie aastane aegumistähtaeg ning Norra maksuadministratsioon²⁹⁸, kus kehib üldjuhul kolme aastane aegumistähtaeg.

Maksuvõla sundtäitmise osas näeb Maksukorralduse seadus ette aegumise katkemise. Maksuvõlgade sundtäitmise aegumine katkeb alljärgnevatel juhtudel:

- 1) maksude tasumise tähtaja pikendamise korral;
- 2) maksuvõla tasumise ajatamise korral;
- 3) pankrotiavalduse esitamise korral;
- 4) maksuvõla sissenõudmiseks täitemenetluse alustamise korral.²⁹⁹

Uue aegumistähtaja kulgemist hakatakse arvestama aegumise katkemise aluse äralangemise aastale järgneva aasta 1.jaanuarist katkemise põhjustanud asjaolu algusest peale. Seega piisab näiteks asjaolust, et maksuhaldur üritab kord aegumistähtaja jooksul algatada täitemenetlust, et saavutada olukord, kus maksuvõlg ei aegugi. Näiteks juhul, kui maksuvõla tasumise ajatamise otsus tunnistatakse kehtetuks, hakatakse aegumist arvestama kehtetuks tunnistamise aastale järgneva aasta 1. jaanuarist, mitte

²⁹¹ Op.cit § 98 lg 2

²⁹² Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2004, lk 121

²⁹³ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 118 lg 1

²⁹⁴ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2004, lk 121

²⁹⁵ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 33 lg 1

²⁹⁶ Op.cit § 32

²⁹⁷ <http://skatteverket.se/>, 05.september 2006.

²⁹⁸ <http://odin.dep.no/>, 05.september 2006.

²⁹⁹ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 132 lg 4

maksukohustuse täitmise tähtpäevast. Selline aegumistähtaaja arvestamine annab maksumenetluses maksuhaldurile ajalise edumaa võrreldes aegumistähtaegadega väärteto menetluses. Väärtegu aegub, kui selle toimepanemisest kuni selle kohta tehtud otsuse jõustumiseni on möödunud kaks aastat³⁰⁰.

Aegumisega lõppevad maksukohustus ja sellega seotud kõrvalkohustused³⁰¹. Maksuvõla sundtäitmine ei ole lubatud pärast aegumistähtaaja möödumist³⁰².

10.2. Maksuvõla mahakandmine ja kustutamine

Erinevalt kuni 30.06.2002 kehtinud Maksukorralduse seadusest eristab kehtiv Maksukorralduse seadus maksuvõlgade kustutamist ja mahakandmist. Maksuvõlgade kustutamist ja mahakandmist reguleerib Maksukorralduse seaduse § 114-le lisaks rahandusministri 2. mai 2002. a määrus nr 61³⁰³, mis jõustus koos kehtiva Maksukorralduse seadusega 1. juulil 2002.aastal.

Maksuvõla mahakandmine³⁰⁴ on reaaloiming, millel ei ole õiguslikku tähendust. Maksuvõlgade mahakandmise puhul on tegemist lootusetu võlaga, mida ei ole enam võimalik sisse nõuda. Maksuvõlgade mahakandmine on seotud füüsilisest isikust võlgniku surma või juriidilise isiku likvideerimisega juhul, kui võlga pole võimalik kolmandatelt isikutel sisse nõuda ning juriidilise isiku lõpetamisel seoses pankrotimenetlusega.

Füüsilise isiku maksuvõlg kantakse maha isiku surma või surnuks tunnistamise korral, kui puudub pärandvara, millele sissenõuet pöörata või maksuvõla osa, mis ületab inventeeritud pärandvara maksumust, millest on vastavalt Pärimisseaduses³⁰⁵ sätestatule rahuldatud eelmiste järjekohtade nõuded³⁰⁶. Maksuvõlg kantakse maha surnud isiku pärija, testamenditäitja, pärandvara hooldaja või pärandvara inventuuritegija taotlusel või maksuhalduri omal algatusel. Maksuvõla mahakandmise aluseks on isiku surmatunnistus või kohtuotsus surnukstunnistamise kohta.

Juriidilise isiku maksuvõlg kantakse maha tema lõpetamisel seoses pankrotimenetlusega – kui pankrotimenetlus raugub, pankrotimenetluse lõppemisel lõpparuande kinnitamisega ning pankrotimenetluse lõpetamisel pärast pankroti väljakuulutamist – kui pankrotivarast ei jätku kõigi nõuete rahuldamiseks.

Juriidilise isiku maksuvõlg kantakse maha tema likvideerimismenetluse lõpetamise korral siis, kui juriidilisel isikul ei jätku vara maksuvõla tasumiseks ja seaduses ei ole sätestatud kolmandate isikute vastutust juriidilise isiku maksuvõlgade eest ning maksuhaldur ei pea otstarbekaks pankrotiavalduse esitamist.³⁰⁷

Maksuhalduri otsus võlg maha kanda ei too kaasa muutusi isikute õigustes ja kohustustes. Maksuvõla mahakandmise eesmärk on maksuarvestamise korrastamine. Maksukohustuse mittelõppemine maksuvõla mahakandmisega tähendab seda, et kui selgub maksuvõla sissenõudmise võimalikkus (nt leitakse maksukohustuslase õigusjärglane), siis ei takista maksuvõla mahakandmise fakt võla sissenõudmist.

Maksukohustus ja intressikohustus võivad lõppeda ka **maksuvõla kustutamisega**. Erinevalt maksuvõla mahakandmisest toob maksuvõla kustutamine kaasa muutusi maksukohustuslase kohustustes. Tegemist on maksukorralduses erandliku juhtumiga. Maksuvõla kustutamise otsus tehakse juhul, kui kohustatud isik ei ole likvideeritud või surnud ning teoreetiliselt oleks võimalik temalt maksuvõlg kunagi sisse nõuda, kui seda ei kustutataks. Kustutada on võimalik ka kinnipidamiskohustusest ja vastutuskohustusest tekkinud maksuvõlga. Samas võib konkreetse juhtumi asjaolusid arvesse võttes olla maksuvõla kustutamine vajalik, sest selle tasumine võlgniku poolt ohustaks tema eksistentsi või on maks konkreetsetest asjaoludest tingituna ebaõiglane, seades maksumaksja ebavõrdsesse olukorda võrreldes teiste maksumaksjatega. Maksuhalduril on keelatud kustutada maksuvõlga, kui see pole põhjendatud ning selle all kannataks õiguskuulekus ja seeläbi maksude laekumine.

³⁰⁰ Sootak, J.; Pikamäe, P. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura, 2002. lk 210

³⁰¹ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 132 lg 2

³⁰² Op.cit § 132 lg 7

³⁰³ Maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord. Rahandusministri 2.mai 2002 määrus nr 61 // RTL 2002, 56, 834.

³⁰⁴ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 114 lg 1

³⁰⁵ Pärimisseadus. Riigikogus vastu võetud 15. mail 1996 // RT I 1996, 38, 752.

³⁰⁶ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 114 lg 1 p 2

³⁰⁷ Op.cit § 114 lg 1 p 1

Riiklike maksude maksuhaldur võib kustutada maksuvõla kahel juhul:

- 1) pankrotimenetluses kompromissi tegemiseks³⁰⁸;
- 2) füüsilise isiku põhjendatud taotluse alusel kustutada tema maksuvõlg, kui selle sissenõudmine on lootusetu või oleks ebaõiglane maksukohustuslasest mitte olenevate asjaolude, sealhulgas väeramata jõu tõttu³⁰⁹.

Maksuvõla kustutamine pankrotimenetluses kompromissi tegemiseks vormistatakse haldusaktiga, mis antakse välja enne seda, kui maksuhaldur võlausaldajana hääletab kompromissi poolt. Kui maksuhaldur ei hääleta kompromissi poolt, kuid kompromiss sellegipoolest kinnitatakse, on tegemist lootusetu maksuvõlaga, mis tuleb maha kanda. Muid kõrvalnõudeid (nt sunniraha) võib maksuhaldur kaalutusõiguse alusel ise tühistada, kui ta seda vajalikuks peab.³¹⁰

Füüsilise isiku maksuvõlgade kustutamise korral nähakse ette erandlikke olukordi, kus maksuseaduste kohaselt oleks maksu sissenõudmine õigustatud, kuid konkreetses olukorras konkreetselt maksumaksjalt oleks võla sissenõudmine ebaõiglane. Ka Eesti Vabariigi 1931. a Maksustamiskorralduse seaduse³¹¹ § 118 ja § 119 nägid ette taolise maksuvõla kustutamise. Kustutamise aluseks olid sissenõudmise lootusetus, võlgniku majapidamise hävimine või äärmisesse majanduslikku kitsikusse viimine. Maksuvõla kustutamise otsus on kaalutusõiguse alusel antav haldusakt, millele peab eelnema asjaolude igakülgne hindamine.

Füüsiline isik võib esitada taotluse maksuvõla kustutamiseks, kui esinevad Maksukorralduse seaduse § 114 lõikes 3 sätestatud maksuvõla kustutamise alused (sissenõudmise lootusetus, ebaõiglus, väeramatu jõud). Maksuvõla kustutamise taotluses tuleb esitada põhjendus, miks isik ei ole suuteline maksuvõlga tasuma, andmed taotleja omandis ning valduses oleva vara, varaliste 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.³¹²

Isiku taotlemisel maksuvõla kustutamist maksuvõla sissenõudmise ebaõigluse tõttu, peab maksumaksja taotluses esitama asjaolud, mis seavad isiku konkreetses situatsioonis teiste maksukohustuslastega võrreldes ebavõrdsesse olukorda, kui need asjaolud ei tulene seaduses teiste sarnaste maksukohustuslaste kohta sätestatust. Maksukohustuslasel on kohustus tõendada, et maksuvõlgade kustutamiseks vajalike asjaolude tekkimine ei sõltunud taotleja tahtest, ei olnud välditavad ja taotlejal ei ole võimalik neid kõrvaldada. Maksumaksjal lasub maksuvõla kustutamiseks vajalike tõendite esitamise kohustus maksuhaldurile koos andmetega, et taotleja on antud asjas toiminud vastavalt kehtivatele seadustele.³¹³

Maksuvõla kustutamiseks annab maksuhaldur välja haldusakti. Selleks vaatab maksuhaldur maksuvõla kustutamise taotluse läbi ja teeb selle kohta motiveeritud otsuse 30 päeva jooksul taotluse saamise päevast arvates. Kui maksuhalduri hinnangul maksukohustuslase varaline seisund seda võimaldab, võib maksuhaldur taotluse rahuldada osaliselt ja teha isikule ettepanek taotleda ülejäänud maksuvõla tasumise ajatamist.

Maksuvõla kustutamine on maksuvõlgade tasumisest vabastamine, mis on kõrvalekalle ühetaolise maksustamise põhimõttest, kuid eesmärgiks pole ebaõigluse tekitamine, vaid püüde taastada õiglus olukorras, mida seaduse koostajad ei ole suutnud või mida polegi võimalik seaduse koostamise ajal ette näha. Maksukorralduse seaduse sätet füüsilise isiku maksuvõla kustutamise kohta³¹⁴ tuleb kasutada ebavõrdsuse likvideerimiseks, mitte selle tekitamiseks.

Erinevalt Eestis kehtivast Maksukorralduse seadusest, kehtib Rootsi maksuadministratsioonis³¹⁵ võlakergenduse seadus, mis hakkas kehtima 1. juulist 1994. aastast ning mis võimaldab täielikult või osaliselt vabastada füüsilist isikut võlamaksmise kohustusest. Võlgniku taotlusel võib sissenõudmise haldur algatada võlakergenduse juhtumi ning selle käsitlemise ajal ei ole sissenõudmine võlgniku suhtes lubatud.

³⁰⁸ Op.cit § 114 lg 2

³⁰⁹ Op.cit § 114 lg 3

³¹⁰ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2004, lk 122

³¹¹ Maksustamiskorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 18. detsembril 1931 // RT 1932, 1, 1 ja 2.

³¹² Maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord: Rahandusministri 2.mai 2002 määrus nr 61 RTL 2002, 56, 834 § 5 lg 1, 2

³¹³ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 5 lg 3

³¹⁴ Op.cit 150 § 114 lg 3

³¹⁵ <http://skatteverket.se/>, 03.september 2005.

Kehtiva Maksukorralduse seaduses järgi eristatakse teoorias maksuvõla kustutamise kahte liiki motiivi:

- 1) subjektiivse ebaõigluse motiiv – isiku eksistentsi ohustamise motiivil toimuv kustutamine. Maksukohustuslasele kindluse tagamiseks, et maksuhaldur oma otsust hiljem muuta ei saaks, antakse haldusakt, mille tulemusel isiku maksukohustus lõppeb;
- 2) objektiivse ebaõigluse motiiv – maksu sissenõudmine rikuks isiku põhiõigusi, eelkõige võrdse kohtlemise põhimõtet. Maksuvõla kustutamise võimalus on selleks, et taastada õiglus erandlikes olukordades, mida seaduseandja 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 tulult, mida ta pole saanud).³¹⁶

Maksuvõla kustutamine ei tähenda aga seda, et kui maksuhaldur on teinud maksuvõla kustutamise seadusevastaselt, siis ei saa enam maksuvõlga sisse nõuda. Vastavalt haldusmenetluse seadusele võib õigusvastase õigusakti kehtetuks tunnistada tagasiulatuvalt, et kustutamise tõttu lõppenud nõue saaks sissenõudmiseks taastatud.

Kordamisküsimused

1. Nimeta maksuõigussuhte lõppemise aluseid.
2. Mis on aegumise eesmärk maksuõigussuhte lõppemise alusena?
3. Milliseid tingimusi tuleb arvestada tagastusnõude täitmisel?
4. Nimeta maksuvõla sundtäitmise aegumise alused (sh katkemine)?
5. Kuidas arvestatakse aegumise katkemist?
6. Milliseid aegumise liike eristab Maksukorralduse seadus?
7. Mis on maksuvõlgade mahakandmise eesmärk?
8. Miks on seaduse andja ette näinud maksumenetluses maksuvõlgade kustutamise?
9. Mis eristab maksuvõlgade mahakandmist maksuvõlgade kustumisest?
10. Millistel juhtumitel kustutatakse maksumenetluses maksumaksja maksuvõlad?

³¹⁶ Maksukorralduse seaduse seletuskiri § 114 lg 3, www.fin.ee

11. VASTUTUS VÕÕRA MAKSU KOHUSTUSE EEST

Loengukonspekti üheteistkümnenda peatüki eesmärk on käsitleda maksuvõlgade sissenõudmist kolmanda isiku kaudu, kes on vastutav maksumaksja või maksu kinnipidaja maksukohustuste täitmise eest seadusjärgselt või lepinguga. Käesoleva peatüki teema „Vastutus võõra maksukohustuse eest” on praegusel hetkel Eesti maksuõiguses väga aktuaalne ning selles valdkonnas on tõusnud esile tõsiseid ja keerulisi vaidlusi maksumaksjate ja maksuhalduri vahel. Sellesse on kaasatud antud valdkonna maksuõiguse spetsialistid ning õiguskantsler, kes on teostanud järelevalvet täidesaatva riigivõimu antud valdkonna õigustloova akti ühe sätte Põhiseadusele vastavuse üle.

Maksusumma muutub maksuvõlaks hetkel, mil maks muutub sissenõutavaks, st maksukohustuse täitmise tähtpäeval. Maksu sissenõutavaks muutumisest alates arvestatakse tasumata maksusummalt intressi ja maksuhalduril tekib kohustus tasumata maksusumma sundkorras sisse nõuda. Maksuvõla tasumise eest vastutavate isikute hulk ei piirdu vaid maksukohustustlase ja maksu kinnipidajaga. Maksuvõla eest võib vastutada ka isik, kes ei ole ise maksukohustustlane, kuid kes on võtnud endale vastutuse võõra maksukohustuse eest lepinguga või vastutab maksuvõlgade eest seadusjärgselt. Käesoleva peatüki eesmärgiks on analüüsida isikute vastutust, kes on vastutavad võõra maksukohustuse eest.

Kõrvuti maksumaksjaga ja maksu kinnipidajaga on võimalik mitmete erinevate isikute vastutus maksusumma ja maksu kõrvalkohustustest tulenevate summade tasumise eest. Need isikud jagunevad seaduse alusel maksuvõla tasumiseks kohustatuteks ning lepinguga endale teise isiku maksukohustuse täitmise võtnud isikuteks.³¹⁷

Kolmanda isiku kohustust vastutada võõra maksukohustuse eest ning tasuda maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõlg nimetatakse vastutuskohustuseks. Vastutuskohustus tekib ettevõtte või selle osa üle andnud isikul, täisühingu või usaldusühingu osaniku ja ühistu liikmel, seaduslikul esindajal ja vara valitsejal, maksuõigusrikkumise tagajärjel ning lepingu järgselt³¹⁸.

Osa vastutuse aluseid tuleneb tsiviilõigusest, mis tähendab, et sarnaseid nõudeid saavad esitada ka teised võlausaldajad. Maksukorralduse seadus annab maksuhaldurile pädevuse esitada oma nõue halduskorras, mitte tsiviilhagi esitamise teel. Seadusliku esindaja, vara valitseja vastutus ning vastutus maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest on maksuõigussuhe. Kui isik on sõlminud lepingu, millega ta kohustub vastutama võõra maksukohustuse eest, siis selline vastutus ei anna iseseisvat vastutuse alust, vaid deklareerib võimaluse garanteerida maksukohustusi tsiviilõiguslikus vormis. Lepingulise vastutuse tsiviilõigusliku iseloomu tõttu ei koostata lepingulise vastutuse korral vastutusotsust. Lepingulise vastutuse tsiviilõiguslik iseloom tuleneb asjaolust, et Maksukorralduse seaduse eelnõu koostamisel jõuti seisukohale, et on võimalik olukord, kus lepingulise vastutuse korral võib tekkida vaidlusi tsiviilõiguslike elementide osas, nagu näiteks käenduse kehtivus, siis sellise olukorra lahendamiseks on pädev tsiviilkohtus, mitte maksuhaldur. Seadusandja lähtus ka seisukohast, et üldjuhul kolmanda isiku vastutust võõra maksuvõla eest lepingulise vastutuse kujul ei vaidlustata kohtus. Maksuhalduri poolt aktsepteeritud käendaja usaldusvääruse ja kontrollituse põhjal ollakse kindlad maksuvõla tasumises kolmanda isiku poolt, kes omakorda võib pöörduda sissenõudega põhivõlgniku poole. Lepingulise vastutuse võimalikuks näiteks on käenduse või garantii seadmine võõra maksukohustuse tagamiseks.

Selline seaduseandja tõlgendus³¹⁹, et maksuhalduri poolt kontrollitud ja usaldusväärne lepinguline vastutaja tasub vaidlustamata kolmanda isiku maksuvõla, ei ole käesoleva õppematerjali autori arvates põhjendatud, sest autor võib oma kogemusest maksuhalduri ametnikuna väita vastupidist. Autor on puutunud kokku olukorraga, kus äriühingu juhatuse liige võttis endale ja oma abikaasale lepingulise vastutuse käenduse teel, kus oma isikliku varaga kohustus tagama äriühingu maksukohustuste täitmise. Äriühingu tegevus, mis oleks pidanud kõiki tegevuseks kohustuslikke seadusesätteid järgides olema tulemuslik, seda ei olnud juhatuse liikmete ebapädeva juhtimise ja majandusliku otsustusvõime puudumise tõttu. Juhatuse liikmete majanduslik ebapädevus ning soov kiirelt rikastuda tekitas olukorra, kus äriühingu rahalised vahendid liikusid juhatuse liikmete isiklike rahaliste vahendite hulka. Äriühingu rahalised võimalused ning suutlikkus tasuda riigimakse ja muid rahalisi kohustusi muutusid olematuks, mille tulemusena võlausaldajad tegid ettepaneku äriühingu pankroti välja kuulutamiseks. Enne pankroti väljakuulutamist saatis maksuhaldur äriühingu kohustuste eest

³¹⁷ Birk, D. Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht. München: Beck, 1994, lk 137-138

³¹⁸ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 38-42

³¹⁹ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2004, lk 132

vastutavale äriühingu juhatuse liikmele korralduse tasuda lepingulise vastutuse korras tekkinud maksuvõlg, millele reageeris käendaja enesele pankroti väljakuulutamisega. Sellisel juhtumil, kus äritegevuses ei eristata äriühingu rahalisi vahendeid juhatuse liikmete isiklikest rahalistest vahenditest ning ei järgita äritegevuseks kohustuslike reeglite järgimist, toob seadusjärgselt endaga kaasa majanduslase süüteo, millele järgneb igakülgne uurimine kriminaalasja raames. Autor soovis sellise näitega välja tuua olukorra, mida seadusandja seaduse koostajana ette ei näinud, eeldades käendaja kui lepingulise vastutuse võtnud isiku usaldusväärst võõra maksukohustuse täitmise eest.

Vastutuse korras tekkinud kohustus võib üldises korras üle minna teisele isikule õigusjärgluse³²⁰ korras. Kui seadusega on ette nähtud õigusjärgluse korras õiguste ja kohustuste üleminek ühelt isikult teisele, siis lähevad õigusjärglasele üle ka kõik maksunõuded ja kohustused³²¹. Üldõigusjärgluse puhul on tegemist juriidiliste isikute ühinemise, ümberkujundamise, jagunemisega või füüsilise isiku puhul pärimisega³²².

Üldõigusjärglus on seotud õiguste kogumiga ning see toimib seaduse alusel. Üheks üldõigusjärgluse vormiks on pärimine, kus isiku surma korral läheb tema vara üle pärijatele. Pärimisseadus reguleerib maksunõuete ja kohustuse üleminekut pärandajalt pärijale. Pärijal on võimalik vastutust piirata Pärimisseaduse § 135 sätestatule, tehes pärandvarale inventuuri ning vastutades pärandaja kohustuste eest vaid pärandvara piires. Inventuuri mitte tehes vastutab pärija pärandaja kohustuse eest lisaks pärandaja varale, ka oma varaga. Pärandvarast nõuete rahuldamine toimub Pärimisseaduse § 134 alusel, mille kohaselt tasutakse esmajärjekorras pärandaja matuse, tema perekonnaliikmete ülalpidamise, pärandi hoiu ja hooldamise ning inventuuri tegemise kulud. Järgmises järjekorras rahuldatakse võlanõuded Pankrotiseaduses sätestatud järkude kaupa. Maksuvõlad on pankrotistunud isiku võlausaldajate nõuete rahuldamisel teisel järjekohal, pärast pandiga tagatud nõudeid.³²³

Pärandvara valitsejal või testamenditäitjal on kohustus maksukohustusi täita pärandi hõljumisajal, mil varakogumil pole omanikku. Määratud vara valitseja täidab maksukohustusi seni kuni pärand vastu võetakse või sellest keeldutakse.

Vastutuse korras tekkinud kohustuse korral on võimalik ka mitmekordne vastutus ehk teise isiku vastutus vastutuse korras tekkinud maksukohustuste eest. Näiteks täisühing vastutab üleantud ettevõttega seotud maksuvõlgade eest, täisühingu osanikuks on osäühing, kes vastutab täisühingu kohustuste eest ning osäühingu juhatuse liige võib vastutada omakorda seadusliku esindajana või maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest.³²⁴

Kolmanda isiku vastutus on üldjuhul aktsessoorne, st et vastutusnõuet saab esitada ja täita ainult siis, kui põhivõlg tekib. Erandiks on vastutus maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest. Kui maksukohustuslase suhtes on maksuvõlg aegunud või kustutatud, siis ei saa kolmandalt isikult seda maksuvõlga sisse nõuda. Samuti lõpeb vastutuskohustus siis, kui maksukohustuslane likvideeritakse õigusjärgluseta. Vastutuse kandjal on õigus esitada temale esitatud nõuetele kõiki vastuväiteid, mida saaks esitada maksukohustuslane ise, sõltumata sellest, kas maksukohustuslane on vastuväiteid esitanud või mitte. See tähendab, et vastutusotsust saab vaidlustada mitte ainult vastutuse aluse osas vaid ka maksuvõla osas.

Vastutuse korral jääb põhivõlgnikul võlg kehtima. Algne maksuvõlglane ja uus maksukohustuslane vastutavad kohustuste täitmise eest solidaarselt. Solidaarse vastutuse korral lähtutakse solidaarse kohustuse üldsätetest Võlaõigusseaduse³²⁵ § 65 lg 1 järgi, mis näeb ette, et kui mitu isikut peavad täitma kohustuse solidaarselt, siis võib võlausaldaja nõuda kohustuste täielikku või osalist täitmist kõigilt võlgnikelt ühiselt või igaühelt, või mõnelt neist.

Praktikas kohaldatakse vastutust vaid siis, kui maksukohustuslaselt endalt ei ole enam võimalik maksuvõlga sisse nõuda ning seepärast pööratakse nõue täitmata osas vastutava isiku vastu.

Maksukorralduse seaduses nimetatud kolmanda isiku vastutuse alused sarnanevad kõige enam tsiviilõiguses tuntud käendusega. Maksukorralduse seadus ei reguleeri kohustusi täitnud isiku regressinõudeid maksukohustuslase suhtes, siis seepärast rakendatakse regressinõue vastavalt Võlaõigusseadusele.

³²⁰ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Riigikogus vastu võetud 27. märtsil 2002 // RT I 2002, 35, 216 § 6

³²¹ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 35

³²² Pärimisseadus. Riigikogus vastu võetud 15. mail 1996 // RT I 1996, 38, 752 § 1 lg 1

³²³ Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95 § 153 lg 1

³²⁴ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2004, lk 112

³²⁵ Võlaõigusseadus. Riigikogus vastu võetud 26. septembril 2001 // RT I 2001, 81, 487.

Võlaõigusseaduse ³²⁶ § 152 sätestab põhimõtte, et põhivõlgniku kohustuse täitnud käendajale läheb rahuldatud ulatuses üle võlausaldaja nõue põhivõlgniku vastu. Regressinõue muutub tsiviilõiguslikuks nõudeks ning selle sissenõudmine toimub hagimenetluse teel. Maksunõuete puhul on aga regressinõuete esitamine praktikas olematu, sest võõra isiku maksuvõla eest vastutava isiku poole pöördutakse olukorras, kus maksukohustuslaselt ei ole enam võimalik maksuvõlga sisse nõuda, seega ei ole põhivõlgnik suuteline maksuvõlga tasuma ka regressinõude esitamisel.

Vastutuskohustus lõpeb nagu tavaline maksukohustus kas tasumise, tasaarvestamise, aegumise või kustutamiseega.

11.1. Isiku vastutus võõra maksukohustuse eest

Seadusejärgne vastutuskohustus, vastutamine võõra maksukohustuse eest, tekib Maksukorralduse seaduse regulatsiooni kohaselt ettevõtte või selle osa üleandnud isikul, täisühingu või usaldusühingu osanikul, ühistu liikmel, seaduslikul esindajal, vara valitsejal ning maksuõigusrikkumise tagajärjel. Kui suure ulatusega on isiku vastutus võõra maksukohustuse eest ning mil määral on see rakendatav maksumenetluses – selle selgitamise on autor seadnud alljärgneva alapeatüki eesmärgiks.

Üheks seadusjärgseks vastutuskohustuse tekkimise aluseks on ettevõtte või selle osa üleminek uuele omanikule. Ettevõtte üleminek on oma olemuselt õigusjärgluse üks vorme, kus vahetub ettevõtte moodustavate õiguste ja kohustuste omanik. Ettevõtte üleminekut tuleb eristada aktsiate või osakute võõrandamisest, sest see on oma olemuselt erinev ettevõtte üleminekust. Maksuhalduri huvi ettevõtte üleminekul seisneb maksuseadustest ja Maksukorralduse seadusest tulenevate kohustuste täitmisest ning tähelepanu on suunatud ettevõtte omandaja maksukohustuste nõuetekohase ja tähtaegsele täitmisele.

Ettevõtte või selle osa **üleandja vastutab** enne ettevõtte üleminekut tekkinud kohustuste eest, mis on ülemineku ajaks muutunud sissenõutavaks või mis muutuvad sissenõutavaks viie aasta jooksul pärast üleminekut, ettevõtja või selle osa üle andja vastutab võlausaldajate ees solidaarselt omandajaga ³²⁷.

Ettevõtte on Äriseadustiku ³²⁸ § 5 lõike 1 kohaselt majandusüksus, mille kaudu ettevõtja tegutseb. Ettevõtte koosneb asjadest, õigustest, kohustustest, mis on määratud või olemuslikult peaksid olema määratud ettevõtte tegevuseks. Selline ettevõtte definitsioon ei erine oluliselt majandusleksikonis ettevõtte olemuse defineeringuga, mille järgi on ettevõtte majandustegevuse kaudu tulu taotlev juriidiline isik, sealhulgas ka mittetulundusühing ja –liit ning muud mittetulundusorganisatsioonid jt eelarvelised riigi- ja munitsipaalasutused ning välismaa ettevõtte filiaalid ³²⁹.

Maksukorralduse seaduse ³³⁰ § 37 reguleerib ettevõtte kui majandusüksuse üleandmisega tekkivat õigusjärglust ettevõttega olemuslikult seotud maksunõuete ja kohustuste osas. Ettevõtte üleandmise lepingu järgi antakse üle ettevõttesse kuuluvad ettevõtte majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused ning ettevõttega seotud lepingud ³³¹. Ettevõtte või selle iseseisva osa ülemineku korral uuele omanikule või valduse saajale lähevad seega üle ka ettevõtte või selle osaga olemuslikult seotud rahalised nõuded ja kohustused – maksukohustus, kinnipidamiskohustus, tagastusnõue, vastutuskohustus ja kõrvalkohustused, v.a sunniraha tasumise kohustus, mis on isikuga olemuslikult seotud. Kolmandate isikute, st võlausaldajate ees vastutab ettevõtte üleandja solidaarselt ettevõtte omandajaga. Kuna Maksukorralduse seaduses puudub regulatsioon solidaarse vastutuse kohaldamisest, siis pöördutakse abi saamiseks Võlaõigusseaduse poole. Võlaõigusseaduse § 65 lg sätestab solidaarvõlgniku vastutuse, mille kohaselt võlausaldaja võib nõuda kohustuse täielikku või osalist täitmist kõigilt võlgnikelt ühiselt või igähelt või mõnelt neist. Autor võib kinnitada tuginedes oma kogemusele maksuametnikuna, et hetkel puudub Eestis praktika selle kohta, kuidas solidaarselt jagada isiku maksukohustusi erinevate majandusüksuste vahel ning seetõttu ei ole esinenud probleeme solidaarvastutuse kohaldamist täpsustavate sätete puudumisega Maksukorralduse seaduses.

³²⁶ Op.cit

³²⁷ Op.cit § 183

³²⁸ Äriseadustik. Riigikogus vastu võetud 15. veebruaril 1995 // RT I 1995, 26-28, 355.

³²⁹ Mereste, U. Majandusleksikon I. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastuse AS, 2003, lk 177

³³⁰ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150.

³³¹ Väli, V.; Mander, S. Tsiviilõigus Euroliiduga ühinemisel. Tallinn: Estada Kirjastus, 2004, lk 274

Ettevõtte üleandja ja omandaja kui solidaarvõlgnike omavahelisi suhteid ettevõtte ülemineku sätetes ei reguleerita ning seetõttu on Võlaõigusseaduses³³² eeldatud, et ettevõtte üleandja ja omandaja omavahelistes suhetes on kohustatud isikuks ettevõtte omandaja. Solidaarsuskohustus tekib ettevõtte või selle osa üleandmise puhul seadusest, kus mõlemad osapooled vastutavad võrdsetel alustel solidaarselt ettevõtte kohustuste eest.

Kui isiku vara läheb tervikuna üle teisele isikule, siis määrab seadus võlausaldaja kaitseks ülevõtja vastutuse varaga seotud kohustuste eest. Isiku vara on võlausaldajale tagatiseks. Eesmärgiks on kaitsta äriühingu võlausaldajaid, kellelt on võimalik nõuda nõuete sundtäitmist võlgniku vara arvel. Võlaõigusseadus keelab asjade ja õiguste kogumi üleandmist ilma nendega seotud kohustusteta. Kõigi ettevõtte või selle iseseisva osaga seotud õiguste ja asjade üleandmise korral on kohustuslik nende asjade ja õigustega seotud kohustuste üleandmine. Maksukohustustega ettevõtte või selle osa ülemineku korral on tegemist ettevõtte või selle osa üleandja maksuvõlga, mis läheb üle ettevõtte üleandmisel uuele omanikule või valdajale.

Kui nõue on muutunud sissenõutavaks ning nõude rahuldab ettevõtte omandaja, siis loetakse kohustus täidetud osas lõppenuks. Kui mingil põhjusel ei ole kohustust täidetud täies mahus, näiteks ettevõtte omandaja pankroti tõttu, siis saab võlausaldaja ettevõtte üleandjalt nõuda kohustuste täitmist täitmata kohustuste ulatuses.

Võlausaldajad ei ole kaitstud olukorras, kus ettevõtte üleandjaks on likvideeritav juriidiline isik või juriidiline isik, kes soovib oma majandustegevust lõpetada ja alustada likvideerimismenetlust. Sellises olukorras ei ole pärast ettevõtte üleminekut ettevõtte omandaja kõrval ettevõtte üleandjat, kes on kohustatud omandajaga vastutama solidaarselt ettevõtte kohustuste eest. Ettevõtte kohustused, mis on tekkinud ettevõtte üleandja tegevusest ning mis on muutunud sissenõutavaks ettevõtte üleandaja likvideerimismenetluse ajaks, tuleb likvideerimismenetluses rahuldada. Kohustused, mis on tekkinud ettevõtte üleandja tegevusest, kuid mis ei ole üleandaja likvideerimismenetluse ajaks muutunud sissenõutavaks, tuleb ettevõtte üleandjal likvideerimise lõpuleviimiseks tagada. Juhul, kui ettevõtte üleandja võlausaldajate nõudeid likvideerimismenetluses ei rahuldanud, ei saa ettevõtte üleandja võlausaldajad ettevõtte omandajalt kohustuste täitmist nõuda.

Maksukorralduse seaduses ettevõtte kui majandusüksuse üleandmisega³³³ tekkivat õigusjärglust ettevõttega olemuslikult seotud maksuõuete ja kohustuste osa reguleerides on seadusandja soovinud vältida olukordi, kus isik, kelle maksevõimelisus on muutunud või muutumas püsivalt problemaatiliseks, annab talle kuuluva ettevõtte valduse üle teisele isikule eesmärgiga vältida makse või nende reaalselt tasumist.

Ettevõtte või selle osa üleminek uuele omanikule on Eestis suhteliselt vähetuntud juhtum ning seetõttu puudub ka kogemus selle kohta, kuidas jagada isiku maksukohustusi erinevate majandusüksuste vahel.

Tänapäeval keerulisel ärimaastikul püüab iga äriühing tegutseda vaid kasumi saamise eesmärgil ja vahendeid valimata püütakse maksimeerida ettevõtlusest saadav tulu ning esineb olukordi, kus valitud vahendid ei ole kooskõlas seadusandlusega. Autor kinnitab oma kogemusele toetuses, et kõige levinum viis hoida kõrvale maksukohustuste täitmisest on uue äriühingu moodustamine, kus „vana” äriühing võõrandab majandustegevuseks vajalikud vahendid, kuid jätkab sama töötajaskonnaga ning samades ruumides sama liiki ettevõtlust. Selline püüe maksukohustusest kõrvale hiilida on käsitletav ettevõtte või selle osa ülemineku ja uue ettevõtte on kohustatud vastutama tekkinud ja tekkivate maksukohustuste eest solidaarselt ettevõtte endise omanikuga.

Äriühingu osaniku vastutus pärineb tsiviilõigusest ning selles on eristatav kaks vastutuse tüüpi – täisvastutus ja piiratud vastutus.

Äriseadustiku § 101 sätestab täisühingu ja osanike vastutuse, mille kohaselt täisühingu osanikud vastutavad ühingu kohustuste, sh maksuvõla eest solidaarselt täies ulatuses kogu oma varaga³³⁴. Kohustuste tekkimiseks ei pea kohustatud isikul olema antud asjas süüd. Äriseadustik näeb ette ka täisühinguga ühineva ja sellest lahkuva osaniku vastutuse³³⁵. Isik, kes saab täisühingu uueks osanikuks, vastutab ka ühingu nende kohustuste eest, mis on tekkinud enne tema osanikuks saamist. Täisühingu endine osanik vastutab solidaarselt teiste osanikega nende kohustuste eest, mis on tekkinud enne tema täisühingust väljaarvamise äriregistrisse

³³² Võlaõigusseadus. Riigikogus vastu võetud 26. septembril 2001 // RT I 2001, 81, 487 § 183 lg 1

³³³ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 37

³³⁴ Äriseadustik. Riigikogus vastu võetud 15. veebruaril 1995 // RT I 1995, 26-28, 355 § 101 lg 2

³³⁵ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 102

kandmist, mille tähtpäev on saabunud või saabub viie aasta jooksul arvates tema väljaarvamisest või lahkumisest.³³⁶

Üldpõhimõtte kohaselt vastutavad osanikud täisühingu kohustuste eest kogu oma varaga, kuid äriseadustik annab osanikule ka õiguse keelduda ühingu kohustuste täitmisest, kuni võlausaldaja ei ole oma nõuet tulemuselt esitanud täisühingu vastu või kuni ühingul on võlausaldaja suhtes õigused, mis võimaldavad nõude lõpetada³³⁷.

Usaldusühingu usaldusosanik ja tulundusühistu täis- või lisavastutusega liikmed vastutavad ühistu kohustuste eest ainult piiratud ulatuses, vastavalt Tulundusühituseaduses³³⁸ sätestatule. Tulundusühituseaduse § 37 näeb ette vastutuse nii ühistu uue kui ka lahkunud liikmele. Äriseadustikust tuleneb usaldusosaniku vastutus, mis näeb ette, et kui usaldusosanik ei ole tasunud sissemakset täielikult või teatud juhtudel kui talle on sissemaks tagastatud, vastutab ta usaldusühingu kohustuste eest tasumata või tagastatud sissemakse ulatuses³³⁹. Sissemakse täielikult tasunud osanik ei vastuta ühingu kohustuste eest.

Ühistu liikme vastutust reguleeriv Tulundusühituseadus lubab osaniku vastutuse ulatuse sätestada ka ühistu põhikirjas. Kui põhikirjaga on ette nähtud ühistu liikmete isiklik täielik vastutus või lisavastutus, kohaldatakse ühistu ja tema liikmete vastutusele vastavalt täisühingu ja selle osanike vastutuse kohta sätestatut. Selline seadusesäte seab maksuhalduri olukorda, kus konkreetse isiku vastu nõude pööramisel tuleb jälgida ühistu tegevuse aluseks olevates dokumentides sätestatut.

Kuna täisühingu, usaldusühingu ja tulundusühistu kui äriühingute liigid on Eestis väga vähe levinud, siis ei ole ka seaduses sätestatud vastutuse alustel praktilist tähendust.

Äriseadustiku kohaselt ei ole teistes äriühingutes, erinevalt täisühingust ja usaldusühingust, nagu osühing ja aktsiaselts, ette nähtud, et osanik või aktsionär vastutaks sissemakse tegemata jätmisel ühingu võlausaldajate ees. Tasumata sissemakse osas on nõudeõigus äriühingul endal³⁴⁰.

Maksukorralduse seadus näeb ette äriühingu **seadusliku esindaja ja vara valitseja vastutuse** esindatava isiku maksuvõla eest³⁴¹, kui ta on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud talle seadusega pandud kohustusi ning jätnud maksusumma tähtpäevaks tasumata või ülekanndmata ning maksukohustuste täitmata jätmise ja isiku käitumise vahel on põhjuslik seos. Maksukorralduse seadus³⁴² sätestab seadusliku esindaja kohustuse hoolitseda esindatava isiku varaga seotud maksualaste kohustuste täitmise eest.

Füüsilise isiku seaduslik esindaja võib olla alaealise, teovõimetu ning piiratud teovõimega isiku eestkostja, kes piiratud teovõimega isikule kuuluva varaga vastutab maksukohustuste täitmise eest.

Juriidilise isiku seaduslikuks esindajaks on Tsiviilseadustiku üldosa seaduse³⁴³ järgi äriühingu juhatus või seda asendav organ ning tehingu tegemisel äriühingu juhatuse liige või juhatust asendava organi liige. Kui juriidiline isik on likvideerimisel, siis on juriidilise isiku seaduslikeks esindajateks likvideerijad ning isiku pankroti korral pankrotihaldur.

Tulundusühistul ja usaldusühingul on esindajateks õigustatud isikud.

Seadusliku esindaja ja vara valitseja vastutus on pandud ka juriidilise isiku staatusega isikuteühenduse tegevjuhile või õigusvõimetu varakogumi valitsejale, testamenditäitjale, pärandvara hooldajale, kohtutäiturile, kinnisasja sundvalitsejale ja muudele isikutele, kellele on seadusest tulenevalt pandud maksukohustustlase vara valitsemise kohustus. Mitteõigusvõimeliste isikute ühenduse levinud vormiks on seltsingute moodustamine, näitena võib tuua koduloo huviliste või rahvatantsuhuvilise poolt seltsingu asutamine, kus seltsingu kohustuste eest vastutab ühendus oma varaga. Üldjuhul on seltsingutel määratud isikud, kes teostavad seltsinguga seotud õigusi ja kohustusi ning selline funktsioonide jaotamine isikute vahel on seltsingu ühise tegutsemise mõtte ja eesmärk. Tegevjuhi kohustus on tagada ühenduse maksukohustuste täitmine ning juhul, kui tegevjuht ei täida maksukohustusi, siis saab maksukohustuste

³³⁶ Op.cit § 102

³³⁷ Op.cit § 101 lg 5

³³⁸ Tulundusühituseadus. Riigikogus vastu võetud 19. detsembril 2001 // RT I 2002, 3, 6.

³³⁹ Äriseadustik. Riigikogus vastu võetud 15. veebruaril 1995 // RT I 1995, 26-28, 355 § 132-133

³⁴⁰ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 §§ 156, 275

³⁴¹ Op.cit § 40

³⁴² Op.cit § 8 lg 1

³⁴³ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Riigikogus vastu võetud 27. märtsil 2002 // RT I 2002, 35, 216 § 34 lg 1, lg 2

täitmist nõuda igalt ühenduse liikmelt³⁴⁴. Eesti maksuseadused näevad mitteõigusvõimeliste isikute puhul ette regulatsiooni, mille kohaselt neid ei käsitleta maksukohustuslasena, vaid igal üksikul liikmel võib tekkida maksukohustus³⁴⁵.

Seadusandja on ette näinud ka võimaluse, kus ühenduse liikmete ja tegevjuhi asemel hooldab ühenduse vara muu isik, kes tagab ka maksumaksja maksukohustuste täitmise. Varakogumi valitseja levinumaks vormiks on pärandvara valitseja ning ka lepingulise investeerimisfondi valitseja, kes vastutavad hooldatava varakogumiga seotud maksukohustuste täitmise eest. Kui varakogumil ei ole valitsejat, täidavad sellega seotud maksukohustusi varakogumi kaasomanikud. Maksuhaldur võib nõuda kohustuste täitmist igalt kaasomanikult. Kui kaasomanikke ei ole võimalik kindlaks teha ja varakogumis valitseja puudub, täidab varakogumiga seotud maksukohustusi isik, kellel on varaga seotud majanduslike hüvede üle tegelik võim. Tegelik võim õigusteooria kohaselt³⁴⁶ on füüsiline võimalus asja vahetult mõjutada ja välistada teiste isikute mõju sellele ning isikul peab olema tahe valduse pikemaajaliseks omandamiseks.

Seadusliku esindaja ja vara valitseja vastutuse puhul peetakse silmas olukordi, kus maksukohustuslane ise ei ole suuteline oma kohustusi täitma või seadusest tulenevalt on tema maksukohustuste täitmine tehtud teise isiku ülesandeks. Kui isik, kelle kätte on usaldatud teise isiku maksukohustuste täitmine, kuritarvitab oma pädevust ning tekitades oma süülise käitumisega kahju nii riigile kui ka maksukohustuslasele, siis peab ta kandma isiklikku vastutust. Isiklik vastutus on kehtestatud põhjusel, et maksukohustuslane on sageli esindajast sõltuv ning ei ole suuteline oma kohustusi iseseisvalt täitma.³⁴⁷

Vastutuse eelduseks on asjaolu, et seaduslik esindaja, tegevjuht või vara valitseja rikkus oma kohustusi tahtlikult või raskest hooletusest. Süü mõiste tuleneb tsiviilõigusest, mille vormideks on hooletus – vajaliku hoole järgimata jätmine, raske hooletus – vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmine ja tahtlus – õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhete tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel³⁴⁸.

Juriidilise isiku esindaja vastutuse puhul tuleb juhinduda ka Äriseadustikus äriühingu juhatuse liikme vastutust reguleerivatest sätetest, mille kohaselt juhatuse vastutab oma kohustuste täitmata jätmise või mittenõuetekohase täitmisega võlausaldajatele süüliselt tekitatud kahju eest solidaarselt äriühinguga³⁴⁹. Juhatuse liikme vastu esitatava nõude aegumistähtaeg on viis aastat rikkumise toimumisest või rikkumise algusest. Eesti kohtupraktikas on jõutud juhatuse liikme vastutuse osas seisukohale, et juhatuse liikme ja äriühingu võlausaldaja vahel ei teki eraldiseisvat õigussuhet. Juhatuse liikmel on õiguslikud kohustused ainult selle äriühingu ees, mida ta juhib. Riigikohus on rõhutanud Äriseadustiku³⁵⁰ § 306 lõiget 2, et juhatuse liikmel on kohustus tegutseda majanduslikult kõige otstarbekamalt³⁵¹. Seega juhul, kui juhatuse otsustab majanduslikult raskel ajal maksude asemel välja maksta töötajate palgad, siis vastutuse puhul tuleb arvesse võtta, et juhatuse liikmele laienevad maksuõiguslike kohustuste kõrval ka tsiviilõiguslikud kohustused. Sellele viidates on võimalik ka olukord, kus tsiviil- ja maksuõiguslike kohustuste vahel on tekkinud nn kohustuste konkurents ning maksuõiguslike kohustuste rikkumine on vabandata tsiviilõiguslike kohustuste täitmise tõttu.

Seaduslik esindaja või vara valitseja peab kohustuste tekkimiseks olema rikkunud tahtlikult või raskest hooletusest talle seadusega pandud kohustusi ning maksumat tähtpäevaks tasumata jätmise ja isiku käitumise vahel peab olema põhjuslik seos. Maksuhalduri ülesanne on vastutuse kohaldamisel tõendada Maksukorralduse seaduses sätestatud seadusliku esindaja kohustuste tahtlikku rikkumist ja põhjuslikku seost konkreetse teo vältimatu tagajärje kohta. Juriidilise isiku seadusliku esindaja poolt oma kohustuste tahtlikku rikkumist on võimalik tõendada näiteks juhtumitel, kus äriühingule on tehtud maksuotsus ning vaide- ja kohtumenetluse ajal majandustegevus sisuliselt lõpetatakse, eesmärgiga muuta maksuotsuse hilisem täitmine võimatuks. Ainuüksi maksude tasumata jätmise faktist juhatuse liikmele vastutuse kohaldamiseks ei piisa. Tuleb objektiivselt hinnata, mis põhjustasid maksude tasumata jätmise ning need peavad viitama tahtlikule

³⁴⁴ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 8 lg 3

³⁴⁵ Tulumaksu seadus. Riigikogus vastu võetud 15. detsembril 1999 // RT I 1999, 101, 903 § 18 lg 4

³⁴⁶ Schwab, K.H.; Prütting, H. Asjaõigus. Õpik. Tallinn: Juura, 1995, lk 16-17

³⁴⁷ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2004, lk 129

³⁴⁸ Võlaõigusseadus. Riigikogus vastu võetud 26. septembril 2001 // RT I 2001, 81, 487 § 104

³⁴⁹ Äriseadustik. Riigikogus vastu võetud 15. veebruaril 1995 // RT I 1995, 26-28, 355 § 187, § 315

³⁵⁰ Op.cit

³⁵¹ Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 03.06.2002 otsus nr 3-2-1-75-02 // RT III 2002, 18, 208.

või raskele hooletusele kohustuste täitmata jätmisel. Kohustuste süülise rikkumise korral järgneb seadusliku esindaja, tegevjuhi või vara valitseja vastutus rikkumise tõttu tekkinud maksuvõla tasumata jätmise eest.

Üheks vastutuse liigiks seadusjärgse vastutuse kõrval on Maksukorralduse seaduses sätestatud **lepinguline vastutus**, mis küll ei anna iseseisvat vastutuse alust, kuid deklareerib võimaluse garanteerida maksukohustusi tsiviilõiguslikus vormis. Lepinguline vastutus ei ole kolmandale isikule kohustuslik, vaid see on tema vaba tahe tagada kolmanda isiku maksukohustuste täitmine. Lepingulise vastutuse alusel võib kolmas isik endale lepinguga võtta vastutuse maksukohustustlase rahaliste kohustuste täitmise eest. Kolmanda isiku lepingulist vastutust kasutatakse maksumenetluses tagatisena. Vastutuse võtmise alusteks võib olla kolmanda isiku maksuvõlgade tagamine käenduse, garantii või pandi seadmisega. Isiku vastutuse sisu ja tingimused sõltuvad lepingust, millega on võetud kohustus vastutada võõra maksukohustuse eest.

Lepinguline vastutus ei tähenda võla teisele isikule ülekandmist, sest seadusega on sätestatud, et maksukohustuse – võla – ülekandmine konkreetsele isikule on lubamatu. Lepingulise vastutuse korral tekib maksukohustustlase kõrvale teine isik, kellelt maksuhaldur saab vajaduse korral võla tasumist nõuda. Tegemist on tagatisega, mille esitamise eesmärgiks on maksukohustustlase poolt mingi vastuhüve soovimine. Sellisteks hüvedes võivad olla maksukohustustlase maksuvõlgade tasumise ajatamine või haldusakti täitmise peatamine maksuhalduri haldusakti vaidlustamise korral. Lepingulise vastutuse korral jäävad maksukohustustlase kohustused riigi ees kehtima.

Käenduslepingu järgi kohustub käendaja kolmanda isiku st põhivõlgniku võlausaldaja ees vastutama põhivõlgniku kohustuste täitmise eest. Kui põhivõlgnik kohustust ei täida, kannab võlausaldaja ees vastutust mitte ainult põhivõlgnik, vaid ka käendaja käenduslepinguga määratud summa ulatuses.³⁵²

Lepinguline vastutus ei võta maksuhaldurilt õigust esitada nõuet maksukohustustlase vastu, kelle maksukohustus tekib seaduse alusel. Samuti ei anna lepinguline vastutus maksuhaldurile õigust loobuda maksuvõla sissenõudmisest seadusjärgselt maksukohustustlaselt³⁵³. Tähelepanu väärib asjaolu, et maksuhalduril puudub lepinguvabadus maksunõude käsutamisel ning lepinguline suhe tagatise andja poolt vaadatuna on ühepoolne.

Kuna maksukohustus tekib seaduse alusel ja lepinguline vastutus lepingu alusel, siis ei ole tegemist võrdselt koheldavate juhtumitega. Lepinguga võla tasumiseks kohustatud isik on seda teinud vabatahtlikult ning seadusandja on näinud ette, et maksuhalduril ei peaks tema suhtes kehtima seadusest tulenev jõupositatsioon ega samu vahendeid kohustuste täitmisele sundimiseks nagu need eksisteerivad seaduse alusel tekkinud maksukohustusega isiku suhtes.³⁵⁴

Lepingulise vastutuse puhul on tegemist lepingulise suhtega, mille tõttu toimub võla sissenõudmine tsiviilkohtumenetluse korras maksuhalduri hagi alusel³⁵⁵.

11.2. Vastutus maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest

Maksukorralduse seadus võimaldab maksuvõlga sisse nõuda isikult, kes on süüdi mõistetud Karistusseadustikus sätestatud maksualase kuriteo toimepanemise eest, olemata ise maksukohustustlane. Üks levinumaid maksualase kuriteo võimalikuks sooritajaks äriühingus võib-olla juriidilise isiku raamatupidaja, kellel on vajalik juurdepääs äriühingu rahalistele vahenditele. Maksukorralduse seaduse § 41 näeb ette maksualase kuriteo toime pannud isiku solidaarse vastutuse maksumaksja maksuvõla eest. Kahju hüvitamist võib nõuda ka võlausaldaja, sh maksuhaldur, kui ta ei saa oma nõudeid rahuldada juriidilise isiku vara arvel. Vastutust maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest rakendatakse siis, kui maksumaksja ja süüdimõistetud isikud ei kattu. Näiteks juriidilise isiku juhatuse liige või juriidilise isiku raamatupidaja mõistetakse süüdi juriidilise isiku kasuks toime pandud kuriteos. Maksusumma ja sellelt arvestatud intresside tasumata või ülekandmata jätmise ja isiku tegevuse vahel peab olema põhjuslik seos. Alates 01.09.2002 kehtima hakanud Karistusseadustiku järgi ei ole ette nähtud karistust maksude tasumata jätmise eest³⁵⁶. Karistatavad on kuriteod, mille tulemusel maksu on ettenähtust vähem tasutud – näiteks tahtlik valetabe

³⁵² Väli, V.; Mander, S. Tsiviilõigus Euroliiduga ühinemisel. Tallinn: Estada Kirjastus, 2004, lk 277

³⁵³ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 42 lg 2

³⁵⁴ Maksukorralduse seaduse seletuskiri § 42

³⁵⁵ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 42 lg 3

³⁵⁶ Eesti Maksuteadlaste selts. Riigikohtulahendid maksuasjades 1993 – 2002. Tartu, 2002, lk 513

esitamine, deklaratsiooni esitamata jätmine, enammakstud maksusummade tagasitaotlemise teel riigilt raha väljapetmine jt.

Maksuõigusrikkumised liigitatakse kuritegudeks ja väärtegudeks ning nende eristamine on lähtuv karistusest. Maksuseaduste rikkumistega seotud väärteokoosseisud on sätestatud Maksukorralduse seaduses, maksukuriteo koosseisud Karistusseadustikus³⁵⁷.

Maksusüütegusid on võimalik liigitada kahte rühma – maksusüüteod kitsamas mõistes³⁵⁸ ning salakaubaga seotud süüteod³⁵⁹. Käesoleva loengukonspekti autor peab oluliseks nimetada siinkohal rikkumised, mida Karistusseadustiku järgi loetakse maksukuritegudeks – maksude väärarvutus³⁶⁰, maksusumma kinnipidamata jätmine³⁶¹ ja maksuhalduri tegevuse takistamine³⁶². Maksukuritegude hulka kuuluvad ainult tahtlikud teod. Karistatav on ka maksukuriteo katse. Kuriteo toimepanemise eest karistatakse peale täideviija ka osavõtjat.

Karistusseadustiku § 386 sätestab kuriteona **maksude väärarvutuse**, mis seisneb maksudeklaratsioonis või muus maksuhaldurile esitatud dokumendis maksuarvutuse või valeandmete esitamise eest, mille tulemusel tasumisele kuuluv maksusumma on väiksem maksuseaduse alusel tagastamisele, hüvitamisele või tasaarveldamisele kuuluvast summast. Väära maksuarvestuse esitamist kohaldatakse kõikide riiklike maksude puhul, millega seoses on maksuseaduses ette nähtud maksuarvutuse esitamise kohustus. Rikkumine on karistatav kuriteona, kui isikut on varem karistatud sama väärte eest või kui maksudena jäi laekumata, tagastati, tasaarvestati või hüvitati alusetult 500 000 krooni või enam.

Maksude väärarvutus võib toimuda mistahes valeandmete esitamise teel alljärgnevalt:

- 1) maksuobjekti vähendamine – varjatakse sissetulekuid, ei deklareerita sularahakäivet ning võib toimuda nn „ümbrikupalkade” maksmine;
- 2) ebaõigete mahaarvamiste tegemine maksuobjektist – ettevõtlustulust arvatakse maha ettevõtlusega mitteseotud kulusid või tehakse mahaarvamisi fiktiivsete kuludokumentide alusel;
- 3) maksusoodustuste või -vabastuste ebaõige rakendamine – esitatakse valeandmeid soodustatud kauba või teenuste kohta;
- 4) ebaõige maksumäära rakendamine – fiktiivne eksport;
- 5) ebaõigete mahaarvamiste tegemine maksusummast – sisendkäibemaksu mahaarvamine ettevõtlusega mitteseotud kaupadelt ja teenustelt.³⁶³

Maksusumma kinnipidamata jätmise³⁶⁴ korral on tegemist olukorraga, kus maksumaksjale tehtavast väljamaksest on maksuseaduses ettenähtud maksusumma kinni pidamata jäetud või kinni peetud osaliselt. Praktikast võib olla tegemist seaduses ettenähtust madalama maksumäära rakendamisega, ebaõigete mahaarvamiste tegemisega või mitteõigeaegse maksusumma ülekandmisega maksuhalduri pangakontole, mille tulemusena on kinnipeetud maksusumma seaduses sätestatust väiksem. Maksuõigusrikkumine on karistatav süüteona, kui süüdlase suhtes on kohaldatud väärteokaristust maksu kinnipidamata või tasumata jätmise eest Maksukorralduse seaduse § 153 alusel.

Maksuhalduri tegevuse takistamisel³⁶⁵ peetakse silmas maksuhalduri tegevuse takistamist tõendite kogumisel, maksusumma määramisel või maksuvõlgade sissenõudmisel. Maksumaksja rikkumine võib seisneda maksudeklaratsiooni või muu teabe esitamata jätmises, maksuhalduri juures enda registreerimata jätmises, mõõduri või tõkendi rikkumises, maksuhaldurile valeandmete või ebaõigete dokumentide esitamises, arvestuse pidamise nõuete eiramises, maksuhalduri korralduse täitmata jätmises või muul viisil maksuhalduri tegevuse takistamises. Maksuhalduri tegevuse muul viisil takistamine on igasugune tegevus või tegevusetus, millega raskendatakse Maksukorralduse seaduses toodud maksuhalduri õiguste rakendamist tuvastusmenetluses. Maksuhalduri tegevuse takistamine puudutab ka maksuhalduri üht põhiülesannet

³⁵⁷ Karistusseadustik. Riigikogus vastu võetud 6. juunil 2001 // RT I 2001, 61, 364.

³⁵⁸ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 386-390

³⁵⁹ Op.cit § 391-393

³⁶⁰ Op.cit § 386

³⁶¹ Op.cit § 389

³⁶² Op.cit § 390

³⁶³ Sootak, J.; Pikamäe, P. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura, 2002, lk 648

³⁶⁴ Karistusseadustik. Riigikogus vastu võetud 6. juunil 2001 // RT I 2001, 61, 364 § 389

³⁶⁵ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 390

sooritusmenetluse protsessis, maksuvõla sissenõudmise takistamist maksumaksja poolt. Maksuvõla sissenõudmise takistamise alustena võib nimetada vara hävitamise, varjamise, välismaale paigutamise, loobumine nõuete sissenõudmisest, vara koormamine pandi- või üürilepingutega, põhjendamatute kohustuste võtmine, loobumine vaieldavale nõudele vastuväidete esitamisest, valeandmete esitamine vara kohta, teiste võlausaldajate eelistamine maksuhaldurile. Maksude sissenõudmist takistavaks tegevuseks võib olla ka valeandmete esitamine maksuvõla ajatamise taotluses. Maksuõigusrikkumine on karistatav süüteo, kui süüdlase suhtes on kohaldatud väärteokaristust sama teo eest Maksukorralduse seaduse § 154 alusel või kui selle tulemusena jäi maksudena laekumata 500 000 krooni või enam.³⁶⁶

Maksualaste süütegude koosseisudega kaitstavaks õigushüveks Karistusseadustiku järgi on maksude korrapärane laekumine ning maksuhalduri õiguspärane tegevus maksude haldamisel, millega tagatakse riigieelarve tulude korrapärane laekumine.

Karistusõigus ja maksuõigus toimivad iseseisvalt. Süüteo aegumine ei mõjuta maksumaksjate määramist ja sissenõudmist, sest maksuõiguses kehtivad karistusõigusest erinevad aegumistähtajad. Maksusüüteo eest karistamiseks ei ole vajalik eelnevalt teha maksu määramise kohta maksuotsust ning maksu määramiseks ei ole vajalik eelnevalt süüdlast karistada.³⁶⁷

Maksu määramise kohta teeb maksuhaldur vastutusotsuse pärast süüdimõistva kohtuotsuse jõustumist. Sellisel juhul ei pea kriminaalasja arutav kohus välja arvutama maksumaksjate maksumaksjate suurust ja selle sissenõudmise tingimusi, sest seda tehakse vastutusotsuses, mida on võimalik vaidlustada halduskohtus. Vastutusotsuse koostamisel, maksu määramisel tuleb kindlasti arvestada asjaoludega, mis ei oma kriminaalasjas tähtsust (nt osa maksuvõlga on juba tasutud või aegunud, maksumaksjal on tagastusnõuded jne). Samuti ei ole kuriteoasja arutamisel oluline intresside küsimus, kuid vastutusotsuse koostamisel on see olulise tähtsusega. Vastutusotsus on eriti oluline siis, kui maksumaksja jätkab tegevust, sest siis võib tegelik maksuvõlg olla võrreldes süüdistuse esitamise ajaga oluliselt muutunud.

Maksunõuet käsitletakse riigile tekitatud kahju hüvitamise nõudena. Maksuvõla rikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest vastutuse puhul ei ole tegemist aktsessoorse vastutusega. Aktsessoorne vastutus eeldab, et varaühing peaks kestma niikaua pankroti- või likvideerimismenetlus, kuni vastutusotsuse alusel on maksuvõlg sisse nõutud. Vastutus ei lõpe maksukohustuse lõppemisega ning pärast maksukohustuse lõppemist nõutakse maksuvõlg sisse tsiviilhagi esitamise teel. Kui maksumaksja on likvideeritud, nt juriidilise isik on lõppenud ilma õigusjärgluseta, siis on otstarbekas lahendada maksuvõla väljamõistmine tsiviilhagi alusel kriminaalmenetluses, sest pärast kohtuotsuse tegemist ei saa enam maksuvõlg muutuda.

Kordamisküsimused

1. Selgita vastutuskohustuse olemust.
2. Nimeta erinevaid maksumaksja maksukohustusest tulenevate vastutuse võtmise viise.
3. Selgita mõistet "seadusjärgne vastutus".
4. Anna seletus lepingujärgsele vastutuse tekkimisele.
5. Mis on solidaarvastutus?
6. Kui suur on ettevõtte ülendaja vastutus üleandmise hetkel olevate ja tekkivate kohustuste eest?
7. Selgita äriühingu osaniku vastutust?
8. Milline on äriühingu seadusliku esindaja ja vara valitseja vastutuse ulatus?
9. Millistes süütegudes peab maksumaksja olema süüdi mõistetud, et Maksukorralduse seadus võimaldaks maksuvõlga sisse nõuda Karistusseadustikus sätestatud maksualase kuriteo toimepanemise eest?
10. Milles seisneb maksude väärarvutus maksualase süüteo?

³⁶⁶ Sootak, J.; Pikamäe, P. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura, 2002, lk 653

³⁶⁷ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2004, lk 210

12. VASTUTUSOTSUS

Vastutusotsus on maksumenetluse eriliik, millega ei määrata maksusummat, vaid selgitatakse välja maksusumma tähtpäevaks tasumata või ülekandmata jätmise ja kolmanda isiku, sh seadusliku esindaja, käitumise vaheline põhjuslik seos.

Vastutusotsus on haldusakt vastutusnõude esitamiseks, mis tehakse kolmandale isikule, kes seaduse alusel vastutab võõra maksuvõla eest. Kolmandad isikud, kellelt on võimalik kõrvuti maksukohustuslasega maksuvõlga sisse nõuda, on seaduse alusel maksuvõla tasumiseks kohustatud isikud ning lepinguga endale teise isiku maksukohustuse täitmise võtnud isikud. Isikud, kes on kohustatud vastutama võõra maksukohustuse eest, on autor nimetanud ja nende vastutuse olemust selgitanud käesoleva õppematerjali eelmistes peatükkides.

Isiku kohustus vastutada võõra maksukohustuse eest võib tuleneda maksuõiguse menetlusnormide kogumikust, Maksukorralduse seadusest või mõnest muust seadusest, nt Äriseadustikust³⁶⁸ jt. Kui vastutus ei tulene Maksukorralduse seadusest, võib kolmandale isikule tasumise nõude esitada niikaua, kuni vastavate seaduste järgi nende isikute vastutus pole aegunud.

Kui isik on võtnud endale lepinguga kohustuse vastutada teise isiku maksukohustuste täitmise eest, siis on lepingujärgselt kohustatud isikult võimalik maksuvõlga sisse nõuda vaid Tsiviilkohtmenetluse seadustikus³⁶⁹ sätestatud korras. Seega on välistatud vastutusotsuse tegemine isikule, kes on võtnud endale lepinguga vastutuse võõra maksukohustuslase rahalise kohustuste täitmise eest.

Vastutusotsuse sisuks ei ole mitte maksusumma määramine, vaid varem fikseeritud maksuvõla sissenõudmine uuel kohustatud isikult. Maksumenetluse eesmärk on maksukohustuslasega solidaarselt vastutava isiku süü tuvastamine Maksukorralduse seaduses ja maksuseadustes ettenähtud kohustuste täitmata jätmises, mille tulemusena on tekkinud maksuvõlg ja mille eest seaduses sätestatud juhtumitel vastutab solidaarselt maksukohustuslasega seaduslik esindaja, tegevjuht või vara valitseja. Vastutusotsuses peab selguma kolmanda isiku süü, mis tähendab, et isik peab olema rikkunud tahtlikult või raskest hooletusest talle seadusega pandud kohustusi³⁷⁰. Süü tuvastamisel on eelkõige vaja kindlaks teha, kas maksude tasumata jätmise oli tahtlik või olid selleks objektiivsed põhjused. Seega on vastutusotsuse tegemiseks läbiviidav menetlus maksumenetlus, mille läbiviimisel on maksuhalduril kõik üksikjuhtumi kontrolli läbiviimiseks seaduses ettenähtud õigused³⁷¹.

Kui maksuvõla aluseks on jõustunud maksuotsus, kus on tuvastatud maksusumma tahtlik tasumata või kinni pidamata jätmise, on see üheks oluliseks argumendiks maksumaksjaga või maksu kinnipidajaga solidaarselt vastutava kolmanda isiku süü tuvastamisel. Vastutusotsuse koostamisel saab tugineda isiku eelnevale süülisel käitumisele, mis on kindlaks tehtud väärtemenetluse käigus ja mille kohta on jõustunud otsus. Eraldi tuleb süü tuvastada juhul, kui maksuvõlg on tekkinud deklareeritud andmete alusel või maksusumma määramise aluseks ei ole maksude tahtlik tasumata jätmise.

Vastutusotsuses tuleb näidata vastutuse kohaldamise alus ja maksusumma arvutamise meetodika ning määrata maksusumma tasumise ja kõrvalkohustuste täitmise tähtaeg³⁷². Vastutuse kohaldamise aluse näitamiseks tuleb maksuhalduril tuvastada, kas juhatuse liige on oma kohustusi rikkunud süüliselt ja milline on rikkumise süü vorm. Vastutuse kohaldamise aluse näitamine ehk vastutusotsuse motiveerimine näitab maksuhalduri positsiooni, miks ta asus seisukohale, et juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud kohustusi. Kolmanda isiku vastutus võõra isiku maksukohustuse eest ei ole formaalset laadi, vaid eeldab maksuhalduri poolset põhjalikku tõendamiskohustuse täitmist ning vastutuskohustuse aluseks ei saa olla pelgalt fakt, et isik on juhatuse liikmena kantud äriregistrisse. Juhatuse liikme süü on individuaalne, st et iga juhatuse liikme süü tuleb tuvastada eraldi. Kõik juhatuse liikmed ei pruugi olla süüdi ning mõningate liikmete süüvormid võivad olla erinevad.

Vastutuse eelduseks on üldjuhul põhivõla kehtivus ning maksukohustuse tekkimiseks on vajalik teokoosseis.

³⁶⁸ Äriseadustik. Riigikogus vastu võetud 15. veebruaril 1995 // RT I 1995, 26-28, 355.

³⁶⁹ Tsiviilkohtmenetluse seadustik. Riigikogus vastu võetud 20.04.2005 // RT I 2005, 26, 197.

³⁷⁰ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 8

³⁷¹ Op.cit §§ 59-72

³⁷² Op.cit § 96 lg 3

Seaduse alusel tekkiv vastutus liigitatakse alljärgnevalt:

- 1) nn isiklik vastutus – kuna neile isikutele on seadusega pandud kohustused, mida nad ei täitnud ning selle tulemusena muutuvad nad maksukohustuste täitmise eest isiklikult vastutavaks. Nende isikute valduses olid vahendid, millest teise isiku maksukohustust täita. Isiklik vastutus laieneb seaduslikule esindajale, vara valitsejale, sh pärandvara valitsejale, tegevjuhile, mitteõigusvõimelise isikuteühenduse tegevjuhile, maksukuriteo kaasa aidanud ja toime pannud isikule;
- 2) vastutuse aluseks on majanduslik omand vara üle, millega on seotud maksukohustus – nt ettevõtte, kui majandusüksuse või selle osa üleminek uuele omanikule.³⁷³

Vastutusotsuse koostamisel on määravaks see, kuivõrd tuvastusmenetluse käigus on võimalik kindlaks teha maksumaksjaga solidaarselt vastutava isiku tahtlus või raske hooletus Maksukorralduse seadusest või maksuseadustest tulenevate rahaliste kohustuste tähtajaks täitmata jätmisel või mittetäielikul täitmisel. Eriti keeruline on tuvastada rasket hooletust ja seda motiveerida, sest kerge hooletus ei too kaasa juhatuse liikme vastutust.

Vastutuse puhul on oluline silmas pidada, et vastutuse ulatus sõltub konkreetsest seadusest, mis vastutuse sätestatavad. Vastutuse kohaldamisel kolmandale isikule on oluline silmas pidada, kas maksuvõlg tekkis kehtiva Maksukorralduse seaduse ajal või enne 01.07.2002. Kehtiva Maksukorralduse seaduse järgi on vastutuse alused sätestatud Maksukorralduse seaduses, enne 01.07.2002 tuleb vastutuse aluseid otsida muudest seadustest nagu nt Äriseadustik, kus on sätestatud nt usaldusühingu usaldusosaniku vastutus tasumata või tagastatud sissemaksu ulatuses ning Tsiviilseadustiku üldosa seadusest. Kui kehtiv Maksukorralduse seadus kohustab maksuhaldurit enne 01.07.2002 tekkinud maksuvõlad sisse nõudma uues korras ka varasema perioodi eest³⁷⁴, siis riigikohtu halduskolleegium on võtnud seisukoha, et kui maksuvõlg on tekkinud enne kehtiva Maksukorralduse seaduse jõustumist (s.o enne 01.07.2002), siis ei saa vastutusotsust juhatuse liikme suhtes teha³⁷⁵.

Maksuõiguserikkujad, kes vastutavad maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest, vastutavad rikkumise tulemusel tasumata jäänud maksukohustuste ja kõrvalkohustuste täitmise eest piiramatult.

Vastutuskohustuse sissenõutavaks muutmiseks on vajalik haldusakti koostamine ning selle vormistamisel kehtivad haldusakti vormistamise nõuded. Erisused vormistamisel sõltuvad sellest, mil viisil on tekkinud ja tuvastatud põhivõlgniku maksuvõlg. Vastutusotsuses näidatakse vastutuse kohaldamise alus, maksusumma arvestamise meetodika ning määratakse maksusumma tasumise ja kõrvalkohustuste täitmise tähtaeg. Kui maksukohustuslane on maksusummad ise deklareerinud, siis tuleb vastutusotsuses ära näidata deklaratsioonide loetelu ja maksuvõla arvestamise meetodika, sh intresside arvestus. Kui maksusumma on määratud maksuotsusega, siis lisatakse vastutusotsusele maksuotsuse ära kiri ning maksusumma arvutamise meetodikat vastutusotsuses ei näidata³⁷⁶. Sel juhul on maksuotsus eelhaldusakt vastutusotsuse suhtes ning vastutusotsuse adressaadil tekib õigus vaidlustada maksuotsus ja ta saab esitada kõiki vastuväiteid, mida oleks saanud esitada põhivõlgnik. Vastutusotsusega kohustatud isikul on õigus vaidlustada vastutuse kohaldamise aluseid.

Vastutuse kohaldamise aluseks on isiku vastutus võõra maksukohustuse eest alljärgnevalt:

- 1) ettevõtte või selle osa üleandnud isiku vastutus;
- 2) täisühingu või usaldusühingu osaniku ja ühistu liikme vastutus;
- 3) seadusliku esindaja, vara valitseja ja maksuesindaja vastutus;
- 4) vastutus maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest.³⁷⁷

Maksumenetluse läbiviimisel on oluline, et tagada haldusakti adressaadile enne tema õigusi puudutava haldusakti andmist ärakuulamisõigus. Maksuhalduril on kohustus ära kuulata haldusakti adressaat ning anda talle võimalus selgitada, mis põhjusel on ta jätnud täitmata tema poolt juhitava äriühingu kohustused ja esitada vajadusel tõendid, mis välistavad tema süü kohustuste rikkumisel.

³⁷³ Maksukorralduse seaduse seletuskiri § 96

³⁷⁴ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 164 lg 1

³⁷⁵ Riigikohtu halduskolleegiumi 31. oktoobri 2005 otsus nr 3-3-1-41-05 // RT III 2005, 38, 374

³⁷⁶ Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150 § 96 lg 3

³⁷⁷ Op.cit § 38-41

Üldreeglina võib maksusumma tasumiseks kohustava vastutusotsuse anda maksusumma määramise kolme aastase aegumistähtaja või maksusumma tahtlikult tasumata või kinnipidamata jätmise korral kuue aastase aegumistähtaja jooksul, kui seadusega ei ole sätestatud teisiti³⁷⁸. Vastutusotsust ei anta, kui võlga ei ole tekkinud, selle sissenõudmine on aegunud, võlg on kustutatud³⁷⁹. Seaduse säte rõhutab vastutuse aktsessoorsust, st põhivõlg peab üldreeglina kehtima. Kui põhivõlg on aegunud või kustunud, ei saa enam vastutusotsust teha ning maksuvõlga on võimalik sisse nõuda tsiviilhagi esitamise teel³⁸⁰. Erandiks on olukord, kus maksuvõlg on tekkinud maksuõigusrikkumise tagajärjel ning sellisel juhul ei lõpe vastutuskohustus maksukohustuste lõppemisel. Maksukohustuste kehtivuse ajal tehtav vastutusotsus maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest koostatakse pärast süüdimõistva kohtuotsuse jõustumist.

Ettevõtte üleandnud isikule, täisühingu, usaldusühingu osaniku, ühistu liikme, seaduslikule esindajale või vara valitsejale saab teha vastutusotsuse alles pärast seda, kui maksumaksja või maksu kinnipidaja suhtes on alustatud sissenõudmist Maksukorralduse seaduse alusel või täitemenetlust reguleerivate õigusaktidega sätestatud korras ning kui selle tulemusel ei ole õnnestunud kolme kuu jooksul võlga sisse nõuda või kui maksumaksjale või maksu kinnipidajale on välja kuulutatud pankrot.³⁸¹

Algne maksukohustuslane ja uus maksukohustuslane, st kolmas isik, kes on vastutav võõra maksukohustuse eest, vastutavad isiku maksukohustuse täitmise eest solidaarselt. Vastutusotsust on võimalik esitada mitmele kohustatud isikule ning sellisel juhul realiseeritakse solidaarne vastutus kõigile vastutavatele isikutele ühise vastutusotsuse esitamisega.

Vastutusotsuse täitmise tähtpäev ei või olla lühem kui 30 päeva, arvates otsuse kättetoimetamise päevast. Maksuhalduril on vastutusotsuse ärakirja saatmise kohustus maksukohustuslasele, kelle maksu tasumiseks kolmandat isikut kohustati.

Eelnevates peatükkides andis autor ülevaate maksuvõlgade sissenõudmise võimalustest kolmandalt isikult, kes on vastutav võõra maksukohustuse eest. Kolmanda isiku määramisel – kes seaduse alusel või lepingu järgselt vastutab maksumaksja või maksu kinnipidaja rahaliste kohustuste täitmise eest – tuleb kinni pidada Maksukorralduse seaduses sätestatud loetelust. Äriühingute piiratud vastutusest tulenevalt oleks vastutuse aluse väga lai tõlgendus põhjendamatu.

Raskuspunktiks vastutusotsuse tõendamise osas, nagu ka käesolevas peatükis on autor välja toonud, on süü tuvastamine vastutusotsusele eelneva tuvastusmenetluse käigus, kus vääртеomenetluse läbiviimiseks seaduses ettenähtud kolmeaastane tähtaeg on aegunud, mistõttu süü tuleb tuvastada maksumenetluse käigus. Olenevalt maksu määramise aluseks olevatest asjaoludest võib süü tuvastamine tahtluse või raske hooletuse vormis maksumenetluse käigus osutada keeruliseks just nendes menetlustes, kus maksuotsuse tegemistest on möödunud liialt palju aega.

Vastutusotsuse koostamise aluste tingimuste tõendamise keerulisuse tõttu peaks maksuhaldur siiski suutma selliseid olukordi ennetada ning esmase maksuvõlgade sissenõudmise tööga suutma maksuvõlad sisse nõuda ning tegelema maksuvõlgade ennetamise küsimustega.

Kordamisküsimused

1. Mis on vastutusotsuse kui maksumenetluse eriliigi eesmärk?
2. Defineeri mõistet “vastutusotsus”.
3. Millistest alustest tuleneb isiku kohustus tasuda võõras maksuvõlg?
4. Milles seisneb kolmanda isiku süü Maksukorralduse seaduses ja maksuseadustes ettenähtud kohustuste täitmata jätmises? Millised on vastutuse kohaldamise alused?
5. Anna ülevaade vastutusotsuse sisust?
6. Selgita seaduse alusel tekkiva vastuse kaht alust.
7. Mis on vajalik vastutuskohuste sissenõutavaks muutmiseks?
8. Millised on isiku vastutuse kohaldamise alused võõra maksukohustuse eest?
9. Millistel juhtudel vastutusotsust ei anta?
10. Milline on vastutusotsuse täitmise tähtaeg?

³⁷⁸ Op.cit § 96 lg 5

³⁷⁹ Op.cit § 96 lg 6

³⁸⁰ Op.cit § 41 lg 3

³⁸¹ Op.cit § 96 lg 5

13. SITUATSIOONIÜLESANDED

1. Maksumaksjal Triinu Tiisukesel oli seisuga 02.10.2006 tasumata maksuhaldurile maksusumma järgmiselt:
 - põhimaksu osas 6682 krooni;
 - tasumata maksusummalt arvestatud intress 18 krooni.
 - Kui suur on Triinu maksuvõlg?
2. Gunnar Kivil oli maamaksuvõlg 300 000 krooni maa kasutusõiguse eest Ida-Virumaal 2001-2003 aasta eest. Mees oli novembris 2004 ilma püsiva elukohata ning Rakvere teenindusbüroo spetsialist hr Peeter Rebane ei teadnud, kust meest leida. Hr Rebane koostas korralduse 11.11.2004 maksuvõlgade tasumiseks ja saatis selle maksumaksja viimasele teadaolevale aadressile: Rakvere, Põhja 6-7, kuid korraldus tuli postist tagasi hoiutähtaja ületamise eest. Hr Rebane tegi taotluse avaldada korralduse resolutiivosa ajalehes "Rakvere Sõnumid". Korralduse resolutiivosa ilmus nimetatud ajalehes 02.01.2005. Pärast seda ilmus nimetatud teade ka Ametlikes Teadaannetes 20.01.2005.
 - Millal oli võimalik alustada sissenõudmist?
3. Sirli K-I lasus füüsilise isikuna, kes oli eelmisel maksustamisperioodil saanud elatist summas 24 000 krooni, tulumaksu tasumise kohustus füüsilise isiku tuludeklaratsiooni alusel 5760 krooni, mille ta oli riiklike maksude maksuhaldurile esitanud 20.02.2006.
 - 06.06.2006 omas Sirli K. tasumata maksuvõlga summas 5855 krooni.
 - Millise perioodi eest on maksuhaldur arvestanud intressi tasumata maksuvõlalt?
 - Millal (millisest hetkest alates) oleks võimalik hakata sisse nõudma maksumaksjalt maksuvõlga?
4. Füüsilisest isikust ettevõtjal Katrin Kuusepuul on käibemaksus maksuvõlg 10 450 krooni. Maksuhaldur on teinud ettevõtjale Maksukorralduse seaduse § 129 alusel korralduse, mis sisaldab sundtäitmise hoiatust. Maksuhaldur postitas korralduse 15.05.2005, millega kohustatakse maksumaksjat tasuma maksuvõlad 10 kalendripäeva jooksul.
 - Millal on maksumaksja kohustatud oma maksuvõlad nimetatud korralduse järgi tasuma?
5. Peeter Kikas omab maamaksu põhivõlga 70 krooni ning tasumata maksusummalt arvestatud intressi 29 krooni. Peeter teeb taotluse maksuhaldurile maksuvõlgade puudumise tõendi saamiseks.
 - Kas maksuhaldur rahuldab taotluse ja väljastab maksuvõlgade puudumise tõendi maksumaksjale?
 - Kui suur on maksumaksja maksuvõlg?
6. Peeter Kana omab maamaksu põhivõlga 150 krooni ning tasumata maksusummalt arvestatud intressi 20 krooni ning ettemaksu sotsiaalmaksu põhimaksu osas 160 krooni.
 - Milliselt summalt arvestatakse intressi?
7. Füüsilisel isikul tekkis 2004. aasta tuludeklaratsiooni alusel tulumaksu juurdemaksmise kohustus vara võõrandamise eest. Tasumise tähtpäevaks 01.10.2005 ei ole maksumaksja juurdemaksmisele kuuluvat summat maksuhalduri pangakontole tasunud. Maksuhaldur koostab Maksukorralduse seaduse § 129 lg 1 alusel maksumaksjale korralduse sundtäitmise hoiatusega maksuvõlgade tasumiseks 10 päeva jooksul ning saadab kohustava haldusakti isiku rahvastikuregistrisse kantud elukoha aadressile väljastusteataga. Haldusakt tagastatakse maksuhaldurile hoiutähtaja ületamise eest postkontorist.
 - Kas on võimalik alustada sundtäitmist 10 päeva jooksul?
 - Kui on tegemist juriidilise isikuga ning korraldus saadetakse äriühingu äriregistrisse kantud aadressil?

8. Maksumaksja Peeter Toru tasus maamaksuvõla põhivõla 1.01.2003 ja jättis tasumata intressi, summas 900 krooni. 02.02.2005 esitas maksuhaldur maksumaksjale intressinõude.
- Kirjelda maksuhalduri pädevust antud asjas ja põhjendust miks ta seda tegi?
9. OÜ Koorelahutaja kontokaardil avanes 15.02.2005 järgmine seis:
- käibemaksu põhimaksus ettemaks 6000 krooni,
 - tulumaksu põhimaksus ettemaks 3000 krooni,
 - sotsiaalmaksu põhimaksus võlg 7000 krooni.
- Millise summa peale teeb maksuhaldur maksumaksjale korralduse?
10. Maksumaksja kontol tekkis maksuvõlg 20.02.2005 põhimaksus 10 000 krooni. Maksumaksja tasus nimetatud summa 05.03.2005.
- Millise perioodi eest arvestatakse intressi?
11. Füüsilisest isikust ettevõtja Anni Manni on ettevõtjana registreeritud Maksu- ja Tolliametis ning tema tegevusalaks on meelelahutusteenuste pakkumine. Anni Manni on Maksu- ja Tolliametis registreeritud end ka käibemaksukohustuslasena. Anni Manni esitas taotluse enammakstud käibemaksu tagastamiseks. Maksuhalduri ametnik kontrollis ettevõtja maksude arvestamise ja tasumise õigsust perioodil 2004 juuni – 2005 jaanuar. Kontrolli tulemusena määrati maksumaksjale juurde täiendavalt käibemaksu 50 000 krooni. Ettevõtja keeldub sellist summat tasumast, kuna väidab, et tal ei ole selleks rahalisi vahendeid.
- Kuidas peab käituma maksumaksja antud olukorras ning millised on maksuhalduri ülesanded?
12. OÜ ABC taotles maksuvõlgade ajatamist. Põhjuseel, et maksumaksja oli ka varem sama maksuvõlga ajatanud, kuid ei olnud järginud ajatamisgraafiku täitmist, jättis maksuhaldur taotluse rahuldamata.
- Kas maksuhaldur käitus õiguspäraselt?
13. Osahingul "Y" on käibemaksuvõlg summas 15 000 krooni, sh intress 90 krooni. OÜ Y esitab 15.01.2005 maksuhaldurile põhjendatud taotluse maksuvõla ajatamiseks, lisades sellele maksuvõla tasumise ajakava. 03.03.2005 teeb maksuhaldur otsuse, milles on kirjas, et vastavalt Maksukorralduse seaduse §-le 112 lg 4 p 6 jätan ajatamistaotluse rahuldamata.
- Kas maksuhalduri tegevus oli õiguspärane?
14. Maksumaksjal F tekkisid rahalised raskused 2002. aasta mais, mille tulemusena jäi tasumata riiklike makse järgmiselt: 100 000 krooni kinnipeetud tulumaksu, 200 000 kr käibemaksu. Maksuhaldur tegi 01.11.2004 maksumaksjale korralduse maksuvõlgade ja maksuvõlalt arvestatud intressi tasumiseks, millega kohustas maksumaksjat tasuma maksuvõlad 5 päeva jooksul. Maksumaksja esitas 01.02.2005 taotluse maksuvõlgade tasumise ajatamiseks. Maksuhaldur keeldus maksuvõlgasid ajatamast kuna leidis, et maksumaksja varaline seisund ei ole piisav, et maksumaksja suudaks ajatamisgraafikut täita.
- Kas maksuhaldur käitus õiguspäraselt?
15. Elmar Rebane on füüsilisest isikust ettevõtja, kes omab käibemaksuvõlga 155 555 krooni ning sellelt arvestatud intressi 687 krooni, kohustusliku kogumispensioni makse võlga 166 krooni ja sellelt arvestatud intressi 50 krooni. Elmar Rebane esitab Maksu- ja Tolliametisse taotluse maksuvõlgade ajatamiseks üheks kalendriaastaks, oma maksejõuetuse tõttu.
- Kas maksuhaldur ajatab maksumaksja võlad ja kuidas ta seda teeb ja kui teeb, siis millised nõudmised ta maksumaksjale seab?

16. OÜ Kana & Tibu, kes omab Lool kaht kanafarmi omab maksuvõlga Maksu- ja Tolliameti poolt hallatavate maksude osas 15 000 000 krooni käibemaksu osas ja sellelt arvestatud intressi 300 000 krooni. OÜ esitas maksuhaldurile taotluse maksuvõlgade tasumiseks 1. märts 2007. a.
- Mis saab edasi, mida teeb maksuhaldur? Tähtajad, otsustamine jne?
17. OÜ Kool omab maksuvõlga summas 300 000 krooni käibemaksu osas ning maksuvõla tasumine maksegraafiku alusel on tagatud üksikisiku käendusega. 15.02 saabuval graafikujärgsel maksu tasumise kuupäeval ei ole maksuhalduri kontole maksu laekunud.
- Mis saab edasi?
18. Füüsilisest isikust ettevõtja Meelis Munk, kes omab sotsiaalmaksuvõlga 2002. aasta füüsilise isiku tuludeklaratsiooni esitamise tulemusena summas 30 000 krooni ja sellelt arvestatud intressi summas 3000 krooni, esitab maksuhaldurile taotluse maksuvõlgade tasumiseks ajatamise teel. Maksuhaldur tutvudes ettevõtja eelneva maksuseaduste täitmisega, teeb maksumaksjale korralduse esitada võlgade tagamiseks maksuhaldurile tagatis. Füüsilisest isikust ettevõtja Meelis Munk esitab tagatisena maksuhaldurile sõiduauto BMW 318 (1988. a)
- Millised on maksuhalduri järgmised otsustused?
19. OÜ Varandus esitas maksuhaldurile 10.12.2003. a taotluse maksuvõlgade tasumiseks summas 1 000 000 krooni. Maksuhaldur nõudis maksuvõlgade tagamiseks maksumaksjalt tagatist, mille too ka esitas. Maksuhaldur väljastas haldusakti maksuvõlgade ajatamiseks maksegraafiku järgi ning vähendas intressimäära 50%. Maksumaksja tasus maksuvõlga ajatamisgraafiku alusel kuni 12.12.2004, kuni tagatisena olnud kortermaja põlenguni, mis süttis ohutusnõuete täitmata jätmise tõttu keevitustööde teostamise käigus.
- Mis on maksuhalduri järgmised sammud?
 - Millised meetmed võtab maksuhaldur kasutusele?
20. Siil käendas Kalevipoja maksuvõla tasumist ajatamisgraafiku alusel. Mõnda aega laabus kõik kenasti. Kalevipojal on Peipsi taga tulus lauaäri ja tasub korralikult maksuvõlgu. Seletamatutel asjaoludel leitakse aga Kalevipoeg ühel päeval mõrvatuna. Maksuhaldur teeb viivitamata korralduse Siilile ajatatud maksuvõla tasumiseks 30 päeva jooksul, koos sundtäitmise hoiatusega. Siil ei tasu maksuvõlga ning maksuhaldur alustab maksuvõlgade sundsissenõudmist pangakontode arestimisega.
- Kas maksuhalduri tegevus on seaduspärane?
21. Füüsilisest isikust ettevõtja Kuldar Kullerkupp, kelle tegevusalaks on maasikate kasvatamine ja müük, sattus mingil tegevushetkel majanduslikesse raskustesse ning selle tulemusena tema maksuvõlg riigi ees oli 160 000 krooni (sh intress). Kuna maksuhalduri täitetoimingute tulemusena ei olnud võimalik maksuvõlga sisse nõuda, siis maksuhaldur andis maksuvõlgade sissenõudmise üle kohtutäiturile. Kohtutäituri täitetoimingute tulemusena õnnestus kätte saada 110 000 krooni. Täitetoimingute kulu oli 12 300 krooni (sh kohtutäituri tasu).
- Kuidas tuleb sundtäitmise tulemusel saadud rahasumma jagada täitekulude ja maksuvõla vahel?
22. Füüsilisest isikust ettevõtjal on tekkinud maksuvõlg seoses sotsiaalmaksu avansiliste maksete maksmata jätmisega. Maksuhaldur teeb ettevõtjale korralduse maksuvõlgade tasumiseks, koos sundtäitmise hoiatusega. Kuna maksumaksja ei tasunud maksuvõlgu, alustas maksuhaldur maksuvõlgade sundsissenõudmist ning tema esmaseks toiminguks oli pangakontode arestimine, mille tulemusena arestiti 15.05.2005. a maksumaksja pangakonto maksuvõla summa suuruses 15 500 krooni. 20.05.2005 laekus maksuhalduri pangakontole 15 500 krooni, mis katab täpselt maksumaksja maksuvõla.

- Kas maksuhaldur saab maksumaksja kontolt maksuvõla suuruse summa üle kandes maksuhalduri kontole maksuvõla likvideerituks lugeda?
 - Kui suur summa kantakse maksuhalduri kontole?
23. Maksuhaldur tegi maksumaksjale maksuvõla tasumise korralduse ning andis aega maksuvõlgade tasumiseks 10 päeva. Maksumaksja maksuvõlga ei tasunud ettenähtud aja jooksul, mille tulemusena maksuhaldur arestis maksumaksja pangakonto maksumaksjat sellest teavitamata. 15 päeva pärast, kui maksumaksja soovis pangaautomaadist raha võtta ja see ei õnnestunud, siis panga poole pöördudes sai maksumaksja teada, et tema pangakonto on arestitud. Maksumaksja esitas maksuhaldurile vaide pangakonto arestimise kohta.
- Kas maksuhalduri tegevus oli õiguspärane, st kas maksuhaldur võis pangakontot arestida ilma, et sellest oleks maksumaksjale teatanud?
24. Maksumaksjal tekkis maksuvõlg 01.01.2002. Pärast maksuhalduri tulemusetut täitetoimingute sooritamist anti 01.09.2002 maksuvõlg sundsissenõudmiseks üle kohtutäiturile ehk algatati täitemenetlus.
- Kas täitemenetlusega seoses maksuvõla aegumine katkeb?
25. Maksuhalduri sooviks on alustada maksumaksja maksuvõlgade sissenõudmist ning ta saadab maksumaksjale kirja võla 10 päeva jooksul tasumiseks. 10 päeva jooksul ettevõtte ei tasu maksuvõlga.
- Kas maksuhaldur saab võla kättesaamiseks pöörduda kohtutäituri poole ja mida peab ta selleks tegema?
26. Osaühing “Äraandja” omas seisuga 15.05.2005 maksuvõlga käibemaksu osas summas 37 540 krooni. Sama kalendrikuu lõppedes tegi maksuhaldur maksumaksjale korralduse maksuvõlgade tasumiseks 10 kalendripäeva jooksul koos sundtäitmise hoiatusega. Maksuhaldur pidas plaani, et arestib maksumaksja pangakontod, alustades sellega maksuvõlgade sundsissenõudmise toiminguid. Maksuhaldur plaanis korraldused pankadesse teha kuupäeval, kui maksumaksja on oma eelmise kalendrikuu käibedeklaratsiooni Maksu- ja Tolliametisse esitanud, et selle põhjal näha kui suur on tegelik võlg (võib ju tekkida ka olukord, kus maksumaksjal tekib hoopiski käibemaksu enamakse ning sissenõudmistoiminguid ei ole vaja teostada). Maksumaksja esitaski 02.07.2005 juunikuu käibemaksudeklaratsiooni, mille tulemusena tuleb maksumaksjal 20.07.2005 maksta riigieelarvesse täiendavalt käibemaksu 17 000 krooni. Maksuhaldur arestis maksumaksja pangakonto summas 54 540 krooni. Maksumaksja pangakontol Ühis pangas oli 59 665 krooni, mille arvelt sai maksumaksja maksuvõlg kaetud.
- Kas selline maksuhalduri tegevus oli õiguspärane?
27. Maksuhaldur kontrollis füüsilisest isikust ettevõtja Peeter Tuulepea majandustehinguid laevade ostul ja müügil ning maksude tasumise õigsust perioodil 2002 kuni 2004. Maksuhaldur on väljastanud maksukohustuslasele maksuotsuse 01. jaanuaril 2005. a 2,2 miljoni krooni käibemaksu tasumiseks, millele lisandub intress 380 000 krooni. Maksuotsusesse on lisatud hoiatus maksusumma tasumata jätmisel rakendatavate sanktsioonide eest. Maksukohustuslane ei ole maksuotsust vaidlustanud. 01. veebruariks oli maksukohustuslasel tasumata 2,2 miljonit krooni põhimaksu ning 400 201 krooni maksuvõlalt arvestatud intressi.
- Mis saab edasi?
28. Osaühing “Parimatest parim” alustas äritegevust 2005. aasta kevadkuul maksualaste konsultatsiooniteenuste pakkumisega Eesti Vabariigi pealinnas. Esimesel tegevusaastal äriühingul puudus palgatööjõud, mille tõttu puudus ka vajadus esitada maksuhaldurile tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsioon töötasu väljamaksete kohta vastavalt maksuseadustele. 2006. aasta 10. märtsil esitas maksumaksja maksuhaldurile esimese tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni oma viiele

töötajale jaanuari kuus väljateenitud töötasu väljamaksmise kohta veebruari kuus. Samal kuul, st märtsis esitas maksumaksja maksuhaldurile ka taotluse enda registreerimiseks käibemaksukohustuslaste registris. Vastava taotluse maksuhaldur rahuldab ning maksumaksja registreeriti käibemaksukohustuslaseks alates 01. aprillist 2006. Septembris peale avalikule teenistusele omast pikka suvepuhkust märkas Põhja Maksu- ja Tollikeskuse Juriidiliste isikute teenindusosakonna I juriidiliste isikute teenindustalituse vanemspetsialist pr Õnne Seen, et eelnimetatud äriühing ei ole esitanud maksuhaldurile mitte ühtegi käibedeklaratsiooni. Pr Seen koostas maksumaksjale korralduse käibedeklaratsioonide esitamiseks ning lisas sellele hoiatuse kohustuse täitmata jätmise tagajärgede kohta sunniraha rakendamise näol summas 5 000 krooni. Ettenähtud tähtaja jooksul vaatamata haldussunni vahendite rakendamise võimalustega maksumaksja puuduvaid käibedeklaratsioone maksuhaldurile ei esitanud. Sellest tulenevalt esitas maksuhaldur maksumaksjale sunniraha tasumise nõude hoiatuses märgitud suurusel, määras selle tasumise tähtaja ning lisab korraldusele sundtäitmise hoiatuse. Vaatamata haldusaktile sunniraha tasumiseks ei esita maksumaksja käibedeklaratsioone ega tasu sunniraha. Maksuhalduri ametnik pr Õnne Seen otsustas maksumaksja toimiku üle anda Juriidilise osakonna Väärteomenetluse talitusele maksumaksja trahvimiseks Maksukorralduse seaduses sätestatud tingimustel. Väärteomenetluse talituse peaspetsialist hr Toome Mägi tagastas toimiku juriidiliste isikute teenindusosakonnale nädal pärast selle saabumist Väärteomenetluse talitusele. Avades maksumaksja toimiku ei suutnud pr Õnne Seen sealt leida mingit märgit maksumaksja rahalise karistuse kohta.

- Mis võis olla selle põhjuseks, et pr Seen ei leidnud toimikust mingeid tõendeid selle kohta, et maksumaksjat on väärteomenetluse korras karistatud?
29. Füüsilisest isikust ettevõtjale M on koostanud maksuhaldur 15.03.2005 maksuvõla tasumiseks korralduse – tasuda käibemaksu summas 45 000 krooni ning sunniraha summas 3000 krooni. Füüsilisest isikust ettevõtja M ei täida maksukohustust ning maksuvõlg jääb ettenähtud aja jooksul tasumata (st 10 kalendripäeva jooksul). 30.03.2005 FIE M hukub autoõnnetuses. FIE M on lahutatud, tema vanemad ning õed, vennad on teadmata (FIE M on lastekodus kasvanud) ning tal on lahutatud abielust 18-aastane tütar ning 20-aastane poeg.
- Kes maksab maksumaksja maksuvõlad ja kui suures summas?
30. Äriühingu juhatuse liikmele teeb maksuhaldur maksuvõla tasumise kohta korralduse. Juhatuse liige vaidleb maksuhaldurile vastu ning selgitab, et tegemist on põhiõiguste riivega. Mõni aeg hiljem siiski nimetatud isik tasub võla.
- Millele peab juhatuse liige toetuma ja millise seaduse poole pöörduma, et juhatuse liige saaks tasunud summa nõuda sisse põhivõlgnikult?
 - Mis toiminguid peab maksuhaldur tegema, et ta võiks võlga sisse nõuda kolmandalt isikult, kes on lepingu alusel endale võtnud kohustuse vastutada võõra maksuvõla eest?
31. Millisest ajast alates on võimalik maksumenetluses koostada vastutusotsust kolmandale isikule, kes vastutab põhivõlgniku maksukohustuste eest?
32. A ja B on osauhingu juhatuse liikmed (50/50). Nimetatud osauhingule tehti vastutusotsus summas 2 miljonit krooni. Tahtlus on tõendatud. B sõitis paar päeva enne otsuse tegemist reisile. Solidaarse vastutuse korras pööras maksuhaldur nõude A-le 2 milj. krooni ulatuses. A esitas vaide, milles palus temale esitada nõue 1 miljoni krooni ulatuses ehk tema tegeliku võla ulatuses. A põhjendas, et tema pangakontol on vaid 1 miljon krooni ning selleks, et tasuda ka B-le kuuluv võlg, peab ta maha müüma oma eluaseme. Kinnisvara müük 30 päeva jooksul on keeruline ning omab emotsionaalset väärtust. Samas lisas A, et B-l on pangaarvel vähemalt 10 miljonit krooni. Vaiet ei rahulatud ning A pöördus kohtusse ning väitis, et Maksu- ja Tolliamet pole kasutanud kaalutusõigust Maksukorralduse seaduse § 12 kohaselt. Maksu- ja Tolliamet apelleeris solidaarsele vastutusele.
- Mida otsustaksid olles esimese astme kohtunik?
33. Maria Maasikal tekkisid maksuvõlad, mille tulemusena maksuhaldur saatis maksumaksjale maksuvõlgade tasumiseks korralduse, mille kohaselt tuleb Maria Maasikal tasuda maksuvõlg kümne kalendripäeva jooksul haldusakti kättetoimetamise momendist arvates. Korraldus maksuvõlgade

tasumiseks sisaldas ka sundtäitmise hoiatust. Korraldus saadeti Maksu- ja Tolliametisse tagasi postkontorist hoiutähtaja ületamise tõttu väljasaatmise hetkest arvates kalendrikuu möödudes. Maksuhaldur soovis asja selgitada ning võttis ühendust postkontoriga, kuhu pidi eelnimetatud haldusakt kõigi eeldustekohaselt jõudma. Postkontorist seletati maksuhaldurile alljärgnevat:

- Tähitud kirja saabumisel püüdis postiljon tähitud kirja allkirja vastu adressaadile üle anda, kuid kirja üleandmise hetkel (st kirja saabumise päeval sidejaoskonda) ei olnud võimalik kirja üle anda saaja kodusel aadressil, kuna adressaat ei viibinud tol ajahetkel kodus.
- Postitöötaja jättis adressaadile sellekohase teate, et postkontoris on ootel tema nimele tulnud tähtkiri.
- Postkontorisse tähtkirjale adressaat järele ei tulnud 30 kalendripäeva jooksul.
- Kiri tagastati maksuhaldurile hoiutähtaja ületamise tõttu.

Kuna maksumaksjani ei olnud võimalik haldusakti toimetada posti teel, siis otsustas maksuhaldur avaldada korralduse resolutiivosa ametlikus väljaandes Ametlikud Teadaanded vastavalt Maksukorralduse seaduses sätestatule. Haldusakti resolutiivosa avaldati Ametlikes Teadaannetes esimest korda 11.01.2006 ning teistkordselt 23.01.2006. Teistkordse avaldamise järgi, kui maksumaksja ei olnud ühendust võtnud maksuhalduriga, esitas maksuhaldur avalduse maksuvõlgade sundtäitmiseks kohtutäiturile.

- Kas maksuhalduri täitetoimingud olid õiguspärased dokumendi kättetoimetamisel ja täitemenetluse alustamisel?
- Kui maksuhaldur eksis millegi vastu, siis selgita seda seaduse abiga.

34. Seisuga 15.02.2006 on osaühingul "WWW" kinnipeetud tulumaksu osas maksuvõlg 3000 krooni. Maksuhaldur vaatamata sellele, et maksuvõlg ei ole märkimisväärse suurusega, plaanib teha maksumaksjale sundtäitmishoiatusega korralduse maksuvõlgade tasumiseks Maksukorralduse seaduse § 129 alusel. Enne korralduse koostamist ja väljastamist vaatab maksuhaldur veelkord läbi maksumaksja isikukontokaardid ning esitatud deklaratsioonid, et veenduda andmete õigsuses. Sellise kontrolli käigus avastab maksuhaldur, et maksumaksja on 09.02.2006 esitanud maksuhaldurile jaanuari kuu käibedeklaratsiooni, mille kohaselt tuleb maksumaksjal tasuda maksuhaldurile käibemaksu 20.02.2006 summas 10 000 krooni. Maksuhaldur on teadlik maksumaksja raskustest maksudistsipliini järgimises eelnevates kogemustest maksumaksjaga suhtlemises ning võtab vastu otsuse, mida Maksukorralduse seadus maksuhaldurile võimaldab ning esitab Maksukorralduse seaduse § 129 alusel maksumaksjale korralduse sundtäitmise hoiatusega, tasuda maksuvõlg 10 kalendripäeva jooksul summas 13 000 krooni (sh 3000 krooni tulumaksu, 10 000 krooni käibemaksu). Maksuhaldur koostas korralduse maksuvõlgade tasumiseks 16.02.2006 ning allkirjastatult postitati juriidilise isiku registrisse katud aadressil samal kuupäeval.

- Kas maksuhaldur käitus õiguspäraselt?
- Millisel hetkel (mis ajal) on maksumaksja kohustatud korralduse järgi maksuvõlad tasuma?

35. Osaühing "Ööbik" omab maamaksuvõlga seisuga 16.02.2006 alljärgnevalt:

- maamaksu põhimaks 5000 krooni;
- maksusummalt arvestatud intress 565 krooni.

Maksuhaldur teeb maksumaksjale maksuvõlgade tasumise korralduse MKS § 129 järgi summas 5000 krooni. Korraldus maksuvõlgade tasumiseks sisaldas maksuvõlgade sundtäitmise hoiatust.

- Kas maksuhalduri õigusakt on õiguspärane?
- Lahenduse leidmisel mõtle selle peale, millest maksuvõlg koosneb ning kuidas on võimalik sundida maksumaksjat tasumata maksusummat tasuma.

36. Osaühingul "CCC" oli tekkinud viimaste käibedeklaratsioonide järgi tasumisele kuuluva käibemaksu tasumata jätmise tõttu käibemaksus maksuvõlg summas 8 000 krooni. Maksuhaldur saatis OÜ-le CCC sundtäitmishoiatusega korralduse 02.01.2006 maksuvõlgade tasumiseks 10 kalendripäeva jooksul. OÜ

CCC ei allunud maksuhalduri korraldusele ja ei tasunud haldusakti järgi nõutud maksusummat ja sellelt arvestatud intressi. 15.01.2006 asus maksuhaldur läbi viima maksuvõla sundsissenõudmise toiminguid vastavalt Maksukorralduse seaduses lubatule. Maksuhaldur saatis korralduse krediitiasutusele äriühingu pangakontode arestimiseks ning 8 000 krooni üle kandmiseks maksuhalduri pangakontole. 17.01.2006 laekus maksuhalduri pangakontole 8 000 krooni. Maksuhaldur oli oma tegevuse tulemusest vaimustunud. Vaid õigeaegselt ja operatiivselt toimides on võimalik maksumaksjalt tasumata maksusummad sisse nõuda. 22.01.2006 esitas maksuhaldur uue korralduse pank, et selle alusel maksumaksja pangakonto arestitist vabastatakse. Õeldakse ju selgesõnaliselt Maksukorralduse seaduses, et arestitud pangakonto võib avada vadi maksuhalduri loal.

- Kas maksuhalduri tegevus oli õiguspärane?
- Leia vähemalt kolm toimingut maksuhalduri poolt, mille õiguspärasuses võib kahelda.

37. 12.01.2006 lõppes osauhingus "M&M" üksikjuhtumi kontroll ning maksuhaldur andis välja maksumaksjale koormava haldusakti, mille kohaselt on maksumaksjal kohustus tasuda maksuotsuse alusel riigieelarvesse täiendavalt käibemaksu summas 4 238 krooni ning tasumata maksusummal arvestatud intressi 285 krooni. Maksuotsuse järgi, mis ei sisaldanud sundtäitmise hoiatust, tuli maksumaksjal maksuvõlg tasuda 10 kalendripäeva jooksul. 30.01.2006 ei olnud maksumaksja maksuvõlga maksuhalduri pangakontole tasunud. Samal päeval esitas maksuhaldur krediitiasutusele korralduse maksumaksja pangakontode arestimiseks ning võlasumma suuruse summa ülekandmiseks maksuhalduri pangakontole.

- Kas maksuhalduri antud haldusaktid arvestades maksuhalduri põhiülesandeid olid õiguspärased?

38. Osauhing "Kaseke" läbis maksuhalduri poolt teostatud üksikjuhtumi kontrolli, mille käigus tuvastati sotsiaalmaksu ebatäpne arvestamine maksumaksja poolt. Kontrolli tulemusel koostati maksumaksjale koormav haldusakt ning kohustati maksumaksjat tasuma maksuotsuse järgi sotsiaalmaksu summas 24 501 krooni, millele lisandub intress 2 508 krooni, kümne kalendripäeva jooksul haldusakti kättetoimetamise hetkest arvates. Maksuotsusesse on lisatud sundtäitmise hoiatus kohustuste täitmata jätmise tagajärgede kohta. Maksuotsus toimetatakse äriühingule kätte posti teel lihtkirjaga äriühingu registreeritud aadressil ning loetakse kättetoimetatuks viie kalendripäeva möödudes. Määratud tähtjaks ei ole äriühing maksuvõlgasid tasunud.

- Kas maksuhaldur saab algatada maksuvõlgade sundtäitmist?

39. 01.02.2006 koostab Põhja Maksu- ja Tollikeskuse Sissenõudmise osakonna üldmenetluse talituse spetsialist pr Mesi Mumm äriühingule "Herilane" korralduse maksuvõlgade tasumiseks kümne kalendripäeva jooksul. Äriühingu juhatuse liige hr Põrnikas viibis haldusakti saabumise hetkel puhkusel ning seetõttu sai ta sellega tutvuda alles 20.02.2006. Kuna äriühing on rahalistes raskustes ning äriühing on esitanud kohtule avalduse äriühingu pankroti kuulutamiseks, siis leiab maksumaksja, et maksuhalduri selline korraldus maksuvõlgade tasumiseks kümne päeva jooksul tekitab maksuhaldurile soodusolukorra võrreldes teiste võlausaldajatega. Sellest tulenevalt otsustab maksumaksja esitada vaide eelnimetatud haldusakti peale. Kuna esindaja leidmine võtab omajagu aega, siis esitatakse vaide alles nädala pärast, st esmaspäeval 27.02.2006. Põhja Maksu- ja Tollikeskuse Sissenõudmise osakonna erimenetluse talituse jurist pr Putukas leiab, et vaide esitamise tähtaeg on möödunud ning tagastab vaide maksumaksjale. Äriühingu juhatuse esimees hr Põrnikas on segaduses ja palub Sinu abi.

Kuidas vastaksid järgmistele küsimustele:

- Millisest hetkest loeti haldusakt maksumaksjale kättetoimetatuks?
- Kas maksuhaldur käitus vaide tagastamisel õiguspäraselt?
- Kas maksumaksjal on veel mingeid võimalusi haldusakti vaidlustamiseks?

40. Põhja Maksu- ja Tollikeskus tegi Osauhingule "Kuupaiste" 12.11.2005 korralduse, millega kohustas äriühingut esitama puuduva aruandluse perioodi eest: aprill 2003 kuni märts 2004. a. Korraldus kuulus

täitmisele hiljemalt 24.11.2005. Korralduses sisaldus hoiatus, et tähtjaks korralduse täitmata jätmise korral võidakse rakendada maksumaksja suhtes sunniraha määramist summas 1 200 krooni. Maksuhalduri poolt nõutud tähtjaks äriühing puuduvat aruandlust ei esitanud. 02.12.2005 andis maksuhaldur välja korralduse sunniraha tasumiseks aruandluse esitamata jätmise eest, tasuda sunniraha 16.12.2005.

- Kas äriühingul on kohustus tasuda sunniraha?
 - Kui maksumaksja peab tasuma sunniraha, siis kas tähtjaks täitmise korral on võimalik algselt sundtäitmist ja mille alusel?
 - Mille alusel nõutakse sisse sunniraha ja asendustäitmise kulud?
 - Kui on lubatud korduv sunnivahendite rakendamine, siis mille alusel?
 - Kui isikule on määratud sunniraha tasumise kohustus mõjutusvahendina, kuid see ei anna tulemust, kas siis on võimalik ka isikut karistada rahatrahvi näol?
41. Mari Muulukal oli seisuga 02.12.2005 maksuvõlg maksuhalduri ees 7 490 krooni, sh tasumata maksusummalt arvestatud intress 230 krooni. Mari Muulukas ei ole maksuhaldurilt maksuvõla ajatamist taotlenud. Maksuhaldur saatis 02.12.2005 maksumaksjale tasumata maksusummade ja sellelt arvestatud intressi tasumiseks sundtäitmishoiatusega korralduse. Korralduse kohaselt peab maksumaksja maksuvõlad tasuma 10 päeva jooksul haldusakti kättetoimetamise hetkest alates. Maksuhaldur arvestas maksumaksjale haldusakti kättetoimetamiseks posti teel umbes viis päeva ja liitis sellele kümme päeva tasumiseks ning otsustas summade laekumata jätmise korral asuda tegutsema 19.12.2005. Kuna 19.12 oli just enne jõulumõllu, siis otsustas maksuhaldur, et lõuna ajal, kui läheb sõpradele kinke ostma, siis astub läbi ka Hansapangast, kus teadis toimuvat maksumaksja rahalised liikumised. Maksuhaldur esitas pangaametnikule oma töötõendi ja palus pr Muuluka pangakonto Hansapangas arestida. Pank keeldus.
- Milliseks hetkeks loetakse momenti, millal pr Muulukas sai haldusakti kätte?
 - Kas maksuhalduri poolt tehtud arvestused haldusakti kättetoimetamise kohta olid õiged?
 - Millisel kujul peab pr Muulukale haldusakti kätte toimetama?
 - Millal tohib alustada maksuhaldur maksuvõlgade sundtäitmist?
 - Kas maksuhalduri tegevus oli õiguspärane?
 - Kui ei, siis kuidas oleks pidanud maksuhaldur käituma?
 - Kui suure summa oleks pidanud pank Mari Muuluka pangakontol arestima?
42. Mart Mardikal oli maksuhalduri poolt hallatavate maksudes maksuvõlg üksikisiku tulumaksu osas 1 100 krooni ning tasumata maksusummalt arvestatud intressi 151 krooni. Maksumaksja esitas maksuhaldurile taotluse maksuvõlgade ajatamiseks. 20 päeva jooksul koostati maksuhalduri poolt otsus hr Mardika maksuvõlgade ajatamise kohta neljaks kalendrikuuks. Mõni nädal hiljem suundus maksumaksja jälle maksuhalduri asutusse, kaasas suur lillekimp ja šokolaadikarp ning püüdis lunida ametnikult maksuvõlgade puudumise tõendit Linnavalitsuse jaoks, et saaks jõulude eel natukene raha teenida jõulukuuskede müügiga.
- Kas ametnik väljastab maksumaksjale tõendi?
 - Kui väljastab, siis mille alusel?
 - Kui ei väljasta, siis mille alusel ta keeldub?
43. Aktsiaselts "Ooper" esitas 20.11.2005 maksuhaldurile käibemaksudeklaratsiooni, mille järgi kohustus tasuma samaks päevaks 150 000 krooni maksuhalduri pangakontole. 10.12.2005 koostas maksuhaldur maksumaksjale Maksukorralduse seaduse § 129 alusel korralduse maksuvõlgade tasumiseks. Korraldus sisaldas sundtäitmise hoiatust kohutusega tasuda maksuvõlad kümne päeva jooksul. 10.12.2005 volitatud ametnik allkirjastas eelnimetatud kohustava korralduse. Korralduse allkirjastamise kuupäev oli ka dokumendi postitamise kuupäevaks. Peale aastavahetust 02.02.2006 tööle tulles kontrollis

maksuhalduri ametnik AS Ooper korralduse täitmist, kuid tema üllatuseks ei olnud maksumaksja oma maksuvõlga korralduse järgi tasunud. Et veenduda, kas maksumaksja tõesti ei täitnud maksuhalduri korraldust, uuris ametnik maksuvõla ajatamise taotlusi maksumaksja võimaliku käitumise kohta. Kuid maksumaksja ei olnud esitanud ka taotlust maksuvõla ajatamise kohta.

- Millal sai maksumaksja maksuhalduri korralduse kätte?
- Kuidas peaks maksuhaldur käituma?

44. Osaihing "Maeimaksa" esitas 15.03.2006 maksuhaldurile käibedeklaratsiooni veebruari kuu eest, mille järgi kohustus maksumaksja tasuma maksuhaldurile käibemaksu summas 18 000 krooni. Kuna äriühing ei tasunud deklaratsiooni esitamise päeval maksuhalduri pangakontole käibemaksu summat 18 000 krooni, siis 16.03.2005 koostas maksuhaldur maksumaksjale Maksukorralduse seaduse § 129 alusel korralduse maksusumma tasumiseks 10 päeva jooksul. Eelnimetatud korraldus sisaldab ka sundtäitmise hoiatust. Maksuhaldur kontrollis kümne päeva möödudes äriühingu isikukontokaarti ning selle tulemusena leidis, et maksusummad on selle hetkeni, vaatamata korraldusele tasumata. Maksuhaldur tegi 27.03.2006 korralduse krediidasutusele (Ühispank, Sampo pank, Hansapank) maksumaksja pangakontode sulgemiseks ja maksusumma ülekandmiseks. Kõik kolm panka täitsid maksuhalduri korralduse ja kandsid maksuhalduri kontole üle 18 000 krooni.

- Millisel hetkel tekkis maksumaksjal maksuvõlg?
- Kas maksuhalduri toimingud olid kooskõlas seadusega?
- Kui maksuhaldur eksis millegi vastu, siis too see palun üksikasjalikult lahenduses välja.

45. Osaihingu "Pähklike" esitas möödunud kalendrikuu eest maksuhaldurile E-Maksuameti kaudu käibedeklaratsiooni tähtaegselt ning kohustus selle järgi tasuma jooksva kuu 20-ks kuupäevaks käibemaksu summas 25 000 krooni. Osaihing ei tasunud tähtpäevaks tasumisele kuuluvat käibemaksu, mille tulemusena esitas maksuhaldur maksumaksjale nõuetekohase haldusakti maksuvõlgade tasumises 10 kalendripäeva jooksul sundtäitmise hoiatusega. Korralduse täitmise tähtpäevaks ei tasunud maksumaksja maksuvõlga ning maksuhaldur otsustas alustada maksuvõlgade sundsissenõudmist. Maksuhaldur arestis maksumaksja pangakontod ning tegi krediidasutusele korralduse summa ülekandmiseks maksuvõla suuruses summas. Krediidasutus täitis maksuhalduri korralduse ja arestis maksumaksja pangakontod ning teatas, et hetkel ei ole maksumaksja pangakontodel rahalisi vahendeid. Maksumaksja esitas 10-ks kuupäevaks maksuhaldurile ka tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni, mille tulemusena kohustus maksumaksja tasuma tulumaksu 2 2123 krooni ning sotsiaalmaksu 7 877 krooni. Ka tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni alusel tasumisele kuuluvad summad jäid maksumaksjal tasumata. Seega suurenes maksumaksja maksuvõlg veelgi. Maksuhalduri arvestuse tulemusena omab maksumaksja maksuvõlga 35 000 krooni suuruses summas. Ühel hommikul maksumaksja isikukontokaarti uurides selgub, et maksumaksja pangakontolt on eelmisel tööpäeval (st esmaspäeval) laekunud 25 000 krooni tasumata käibemaksu summa katteks. Seega on maksumaksjal tasumata veel 10 000 krooni suurune maksusumma. Kuna maksuvõlg täies ulatuses on tasumata, siis jääb pangakonto arest kehtima. Kalendrikuu möödudes annab maksuhaldur maksuvõla sissenõudmise kohtutäiturile üle, sest maksumaksja käest ei ole võimalik maksuvõlga sisse nõuda maksuhalduri pädevuse piires. Nädal pärast avalduse esitamist kohtutäiturile võtab maksuhalduriga ühendust kohtutäituri abi ning küsib, millistel asjaoludel on maksumaksja pangakontod arestitud. Maksuhaldur seletab maksuvõla tekkimise asjaolusid. Kohtutäituri abi teatab maksuhaldurile, et temale teadaolevalt on maksumaksja pangakontol piisavalt rahalisi vahendeid, et maksuvõlad tasuda. Maksuhalduri ametnik saab väga kurjaks nii maksumaksja kui ka krediidasutuse peale ning teeb Eesti Pangale reegleid rikkunud krediidasutuse peale kaebuse.

- Ole hea ja aita ametnikul koostada kaebus krediidasutuse tegevusetuse peale.
- Kas ka maksumaksjal võib olla kellegi vastu pretensioone ja kui siis milliseid?
- Kas maksuhaldur eksis millegi vastu? Leia vähemalt kolm reeglit, mille vastu maksuhaldur eksis.
- Kui suure summa võis maksuhaldur arestida?
- Millisel hetkel peab maksuhaldur maksumaksja pangakontod arestist vabastama?

- Millal võib maksuhaldur pöörduda maksuvõlgade sissenõudmiseks kohtuaituri poole?
 - Kuidas kohtuaitur alustab maksuvõlgade sissenõudmist? Mis juhtub maksuhalduri täitetoimingutega pärast asja üleandmist kohtuaiturile?
 - Oma vastust tõesta seaduse sätete abiga.
46. Osühingul “Auto” on käibemaksuvõlg eelmise aasta viimase päeva seisuga 1 000 000 krooni. Maksuhaldur otsustas nii suure maksuvõla puhul teha kiirelt maksumaksjale korralduse maksuvõlgade tasumiseks 10 kalendripäeva jooksul koos sundtäitmise hoiatusega. Vaatamata maksuhalduri ootustele ei tasu maksumaksja eelnimetatud maksuvõlga ning maksuhaldur otsustab operatiivselt reageerida maksumaksja käitumisele ning esitab kohtuaiturile avalduse maksuvõlgade sissenõudmiseks kohtuaituri kaudu.
- Millal võib alustada maksuhaldur maksuvõlgade sissenõudmist eelnimetatud korralduse järgi?
 - Millised on täitetoimingud mida maksuhaldur võib sooritada oma pädevuse piires?
 - Millal võib maksumaksja asja üle anda sissenõudmiseks kohtuaiturile?
 - Kas maksuhaldur eksis selles kaasuses mingite reeglite vastu? Juhul, kui ta eksis, siis mille vastu?
 - Toeta oma vastust seaduse sätetega.
47. 16.01.2006 esitas maksuhaldur krediidasutusele korralduse maksumaksja pangakontode arestimiseks ja raha ülekanamiseks maksuvõla suuruses summas maksuhalduri pangakontole. Krediidasutus kannab maksuvõla suuruse summa maksuhalduri pangakontole 19.01.2006. a. Maksuhaldur teeb krediidasutusele korralduse maksumaksja pangakonto avamiseks 23.01.2006. a.
- Kas maksuhaldur toimis viimast korraldust andes õiguspäraselt?
 - Toeta oma vastust seaduse sätetega.
48. Osühingul “Hõberebane” oli maksuvõlg käesoleva aasta nääriliku viimase päeva seisuga käibemaksu osas 42 000 krooni. Maksuhaldur andis maksumaksjale korralduse Maksukorralduse seaduse § 129 lg 1 alusel, tasuda maksuvõlg 10 kalendripäeva jooksul. Korralduses märkis maksuhaldur maksumaksja maksuvõla korralduse koostamise kuupäeva seisuga, mida isikut tegema kohustatud, kohustuse täitmise kuupäev ning vaidlustamisviide. Maksuhaldur järgis haldusakti koostamisel Maksukorralduse seaduse §-s 46 sätestatud. OÜ Hõberebane ei tasunud maksuvõlga korralduses näidatud kuupäevaks. Maksuhaldur alustas maksuvõla sundtäitmist OÜ Hõberebane pangakontode arestimisega.
- Kas maksuhaldur tegutses õiguspäraselt?
 - Toeta oma vastust seaduse sätetega.
49. Pärast üksikjuhtumi kontrolli lõppu, mille tulemusena on maksumaksja deklareerinud ja tasunud ettenähtust vähem käibemaksu, koostatakse maksumaksjale maksuotsus summas 132 500 krooni (sh intress). Maksuotsus väljastatakse maksumaksja seaduslikule esindajale märtsikuu neljandal kuupäeval allkirja vastu. Maksuotsuse järgi on maksumaksja kohustatud tasuma maksusumma 30 kalendripäeva jooksul. Aprillikuu teise nädala lõpuks ei olnud maksumaksja maksusummat maksuhalduri pangakontole tasunud ning maksuhaldur pööras nõude maksumaksja rahalistele õigustele. Maksuhaldur esitas krediidasutusele korralduse maksumaksja arvelduskontode arestimiseks ja summade ülekanamiseks.
- Kas maksuhaldur tegutses õiguspäraselt?
 - Toeta oma vastust seaduse viidetega.

KASUTATUD KIRJANDUS

Raamatud

1. Alekand, A. Täitemenetluslane kohtupraktika aastal 2001-2003. Juridica VIII/2003.
2. Birk, D. Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht. München: Beck, 1994. 292 lk.
3. Eesti Maksuteadlaste selts. Riigikohtulahendid maksuasjades 1993 – 2002. Tartu, 2002. 576 lk.
4. Ensling, M. Maksuamet 1990-1999. Tallinn, 2000. 70 lk.
5. Holmes, O.W. The Common Law. Boston, Toronto: Little, Brown and Company, 1963. 337 lk.
6. Huberg, M.; Raudjärv, I. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega I. Tartu: OÜ Casus, 2004. 565 lk.
7. Justiitsministeerium. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura, 2002. 757 lk.
8. Kerstna-Vaks, K. Kohtulik järelevalve ja selle seos pankrotimenetluse eesmärkidega. Juridica IX/2005.
9. Lehis, L. Finantsõigus. Loengukonspekt. Tartu, 2003. 90 lk.
10. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2004. 479 lk.
11. Lust, E. Riigirahandus I. Tartu, 1996. 169 lk.
12. Lyons, M.S. International Tax Glossary. Amsterdam: IBFD Publications BV, 1992. 295 lk.
13. Maksu- ja Tolliamet 2005-2008. Strateegiline plaan. Tallinn, 2004. 9 lk.
14. Maksu- ja Tolliamet. Rahvusvahelise maksustamise käsiraamat. Soovituslik juhendmaterjal. Tallinn, 2004. 33 lk.
15. Mereste, U. Majandusleksikon I. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastuse AS, 2003. 643 lk.
16. Merusk, K.; Narits R. Eesti konstitutsiooniõigusest. Tallinn: Juura, 1998, 232 lk.
17. Nõmmann, S.; Kärsna, O.; Tammert, P.; Oro, L. Maailma maksunduse trendid. Tallinn: Riigi Teataja Kirjastus, 2003. 109 lk.
18. Osanik, R. Maksuvaidlused ja maksuprobleemid. Tallinn: Raamatupidaja.ee OÜ, 2003. 68 lk.
19. Pilv, A.; Kergandberg, E.; Lentsius, M. Maksumenetlus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 2006. 143 lk.
20. Reinart, T. Võlamüklad. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 2003. 142 lk.
21. Schwab, K.H.; Prütting, H. Asjaõigus. Õpik. Tallinn: Juura, 1995. 366 lk.
22. Sootak, J.; Pikamäe, P. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura, 2002. 772 lk.
23. Stiglitz, J.E. Ühiskondliku sektori ökonomika. Tallinn: Eesti Haldusjuhtimise Intstituut, 1995. 730 lk.
24. Sutt, M. Tagasivõitmine pankrotimenetluses. Juridica X/2000.
25. Tammert, P. Maksundus. Tallinn: OÜ Aimwell, 2003. 349 lk.
26. Terra, B.; Wattel, P. European Tax Law. London, Boston, The Hague: Kluwer Law International, 1997. 380 lk.
27. Thuronyi, V. Comparative tax law. The Hague, London, New York: Kluwer Law International, 2003. 373 lk.
28. Tipke, K.; Lang, J. Steuerrecht. Köln: Dr.Otto Schmidt KG, 2002. 996 lk.
29. Vaabel, J. Eesti riigi-maksundusõiguse põhiprobleeme. Tartu: Akadeemilise Kooperatiivi Kirjastus, 1934. 204 lk.
30. Vallaste, V. Kommenteeritud uus Maksukorralduse seadus. Tallinn, 2002. 103 lk.

31. Vallaste, V. Maksuseadus ja praktika. Tallinn, 2001. 92 lk.
32. Vallaste, V. Suhted maksuametiga. Tallinn: OÜ Cortez, 1998. 92 lk.
33. Varul, P.; Kaljurand, A.; Mailend, A.; Pikmets, H.; Tolstov, L. Äriühingu juhtorganid. Äriühingu juhtorganite liikmete õigused, kohustused ja vastutus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 2005. 208 lk.
34. Väli, V.; Mander, S. Tsiviilõigus Euroliiduga ühinemisel. Tallinn: Estada Kirjastus, 2004. 349 lk.

Seadused ja määrused

35. Administratiiv-sissenõudmise seadus.// RT 1932, 2, 15.
36. Asendustäitmise ja sunniraha seadus. Riigikogus vastu võetud 09. mail 2001 // RT I 2001, 50, 283.
37. Asendustäitmise kulude arvestamise kord ja asendustäitmise läbi viinud kolmandale isikule makstava tasu piirmäärad ning tasu maksmise ja tasaarvelduse kord. Vabariigi Valitsuse 27. novembri 2001 määrus nr 361 // RT I 2001, 93, 569.
38. Asjaõigusseadus. Riigikogus vastu võetud 09. juunil 1993 // RT I 1993, 39, 590.
39. Eesti kohtutäiturite eetikakoodeks. www.just.ee
40. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Rahvahääletusel vastu võetud 28. juunil 1992 // RT 1992, 26, 349.
41. Eesti väärtpaberite keskregistri seadus. Riigikogus vastu võetud 14. juunil 2002 // RT I 2000, 57, 373.
42. Karistusseadustik. Riigikogus vastu võetud 6. juunil 2001 // RT I 2001, 61, 364.
43. Kohtute seadus. Riigikogus vastu võetud 19. juunil 2002 // RT I 2002, 64, 390.
44. Kohtutäituri määrustik. Justiitsministri 22. detsembri 2005 määrus nr 58 // RTL 2006, 30, 527.
45. Kohtutäituri seadus. Riigikogus vastu võetud 17. jaanuaril 2001 // RT I 2001, 16, 69.
46. Kommertspandiseadus. Riigikogus vastu võetud 05. juunil 1996 // RT I 1996, 45, 848.
47. Krediitiasutuste seadus. Riigikogus vastu võetud 09. veebruaril 1999 // RT I 1999, 23, 349.
48. Maksu- ja Tolliameti Maksuvõlgade sissenõudmise osakonna põhimäärus
49. Maksu- ja Tolliameti põhimäärus. Rahandusministri 19. jaanuari 2004 määrusega nr 9 vastu võetud // RTL 2004, 9, 136.
50. Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 16. detsembril 1993 // RT I 1994, 1, 5.
51. Maksukorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 20. veebruaril 2002 // RT I 2002, 26, 150.
52. Maksukorralduse seaduse seletuskiri.
53. Maksustamiskorralduse seadus. Riigikogus vastu võetud 18. detsembril 1931 // RT 1932, 1, 1 ja 2.
54. Maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord. Rahandusministri 2. mai 2002 määrus nr 61 // RTL 2002, 56, 834.
55. Pankrotiseadus. Riigikogus vastu võetud 22. jaanuaril 2003 // RT I 2003, 17, 95.
56. Pankrotiseaduse eelnõu seletuskiri.
57. Pärimisseadus. Riigikogus vastu võetud 15. mail 1996 // RT I 1996, 38, 752.
58. Raamatupidamise seadus. Riigikogus vastu võetud 20. novembril 2002 // RT I 2002, 102, 600.
59. Riiklike maksude maksuvõla tasumise ajatamise kord: Rahandusministri 30. aprilli 2002 määrus nr 60 // RTL 2002, 55, 805.
60. Tolliseadus. Riigikogus vastu võetud 13. aprillil 2004 // RT I 2001, 88, 531.
61. Tsiviilkohtumenetluse seadustik. Riigikogus vastu võetud 20. aprillil 2005 // RT I 2005, 26, 197.
62. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Riigikogus vastu võetud 27. märtsil 2002 // RT I 2002, 35, 216.
63. Tulumaksuseadus. Riigikogus vastu võetud 15. detsembril 1999 // RT I 1999, 101, 903.

64. Tulundusühistuseadus. Riigikogus vastu võetud 19. detsembril 2001 // RT I 2002, 3, 6.
65. Täitemenetluse seadustik. Riigikogus vastu võetud 20. aprillil 2005 // RT I 2005, 27, 198.
66. Võlaõigusseadus. Riigikogus vastu võetud 26. septembril 2001 // RT I 2001, 81, 487.
67. Äriseadustik. Riigikogus vastu võetud 15. veebruaril 1995 // RT I 1995, 26-28, 355.

Kohtulahendid

68. Riigikohtu halduskolleegiumi 05. veebruari 2004 otsus nr 3-3-1-3-04 // RT III 2004, 6, 57.
69. Riigikohtu halduskolleegiumi 29. märtsi 2006 otsus nr 3-3-1-7-06 // RT III 2006, 11, 110.
70. Riigikohtu halduskolleegiumi 31. oktoobri 2005 otsus nr 3-3-1-41-05 // RT III 2005, 38, 374.
71. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 05. novembri 2002 otsus nr 3-4-1-8-02 // RT III 2002, 30, 326.
72. Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 03. juuni 2002 otsus nr 3-2-1-75-02 // RT III 2002, 18, 208.
73. Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 06. mai 2003 otsus nr 3-2-1-45-03 // RT III 2003, 18, 173.
74. Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 16. oktoobri 2002 otsus nr 3-2-1-119-02 // RT III 27, 2002, 304.

Elektroonilised teabeallikad

75. www.apeh.hu
76. www.europa.eu.int
77. www.fin.ee
78. www.iota-tax.org
79. www.ma.ee
80. www.odin.dep.no
81. www.skatteverket.se
82. www.vm.fi