

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Merilin Randväli

**JUHATUSE LIIKME VASTUTUSE KOHALDAMISEGA
SEOTUD PROBLEEME MAKSUMENETLUSES**

Lõputöö

Juhendaja:

Kerly Randlane, MPA

Tallinn 2015

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2015
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Juhatuse liikme vastutuse kohaldamisega seotud probleeme maksumenetluses.</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Problems Related to Applying the Liability of a Board Member Encountered in Tax Proceedings.</p> <p>Lõputöö on kirjutatud juhatusse liikme vastutuse kohaldamisega seotud probleemidest maksumenetluses. Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 48 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 56 allikat. Teema on aktuaalne, kuna raskel hooletusel ja tahtlusel on maksumenetluses märkimisväärne tähendus – nendest sõltub maksukorralduse seaduse järgi maksusumma määramise aegumistähtaeg. Kuna maksuhalduri ja maksumaksja jaoks on raske hooletuse ning tahtluse määramine ja nende kindlaks tegemine väga oluline, on antud teema aktuaalne seni, kuni need mõisted saavad endale seaduse järgi tähenduse. Lisaks on lõputöö teema aktuaalsus seotud ka 01.11.2014 jõustunud käibemaksuseaduse muudatusega, kuna see toob eeldatavasti kaasa hulgalise variisikute kasutamise avastamise.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida juhatusse liikme vastutusega seotud probleeme maksumenetluses. Lõputöö eesmärgi saavutamiseks püstitati järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anda ülevaade juhatusse liikmest ning tema õiguste ja kohustuste ulatusest. 2. Anda ülevaade juhatusse liikme maksuõiguslikust vastutusest äriühingu maksuvõla eest. 3. Analüüsida juhatusse liikme vastutuse rakenduslikke probleeme. 4. Analüüsida probleeme juhatusse liikme vastutuse kohaldamisel kohtupraktika näitel. <p>Lõputöös läbitud uurimisülesannete kaudu saavutati töö eesmärk - peamised probleemid süü kohaldamisel on kerge ja raske hooletuse eristamine, kui äriühing on eksinud komplekssemate maksunormide rakendamisel. Samuti muudab vastutusotsuse temaatika keeruliseks juhatusse liikme maksuseadustest tulenevate kohustuste ringi piiritlemine nii kohustuste sisu kui ka ajalise ulatuse suhtes.</p>	
<p>Võtmesõnad: juhatusse liige, juhatusse liikme vastutus, vastutusotsus, süü, variisik, faktiline juht.</p>	
<p>Võõrkeelsed võtmesõnad: member of the management board, the liability of a member of the management board, liability decision, fault, undercover agent, factual manager.</p>	
<p>Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Lõputöös tehtud ettepanekud oleksid arvestatavad võimalused saavutamaks maksuvõla vähendamist, mis on Maksu- ja Tolliametite tulude valdkonna üheks eesmärgiks.</p>	
<p>Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu.</p>	
<p>Töö autor: Merilin Randväli</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjallikest allikatest ja muudest allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele.</p>	<p>Allkiri:</p>
<p>Juhendaja: Kerly Randlane</p>	
<p>Kaitsmisele lubatud.</p>	<p>Allkiri:</p>
<p>Kolledži direktor: Uno Silberg</p>	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. JUHATUSE LIIKME VASTUTUS MAKSUMENETLUSES.....	6
1.1 Juhatuse liige ning tema õiguste ja kohustuste ulatus.....	6
1.2 Juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest	14
2. JUHATUSE LIIKME VASTUTUSE KOHALDAMISEGA SEOTUD PROBLEEMID ...	24
2.1 Juhatuse liikme vastutuse rakenduslikud probleemid.....	24
2.2 Probleemid juhatuse liikme vastutuse kohaldamisel kohtupraktika näitel	31
KOKKUVÕTE	38
SUMMARY	41
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	43
TABELITE JA JOONISTE LOETELU	48

SISSEJUHATUS

Aina enam esineb olukordi, kus äriühingul on tekkinud maksuvõlg, mida on ettevõtte pankrotistumise tõttu temalt endalt võimatu sisse nõuda. Vältimaks kahju tekkimist riigile, saab teatud juhtudel maksuvõlga sisse nõuda äriühingu juhatuse liikmelt. Selleks aga tuleb tuvastada juhatuse liikme süüline vastutus maksunormide rikkumises.

Lõputöö teema käsitleb juhatuse liikme vastutuse kohaldamisega seotud probleeme maksumenetluses. Lõputöö keskendub eelkõige probleemide leidmisele, mis on seotud juhatuse liikme kohustuste rikkumise, vastutuse ja süü kohaldamisega.

Teema on aktuaalne, kuna raskel hooletusel ja tahtlusel on maksumenetluses märkimisväärne tähendus – nendest sõltub maksukorralduse seaduse järgi maksusumma määramise aegumistähtaeg. Kuna maksuhalduri ja maksumaksja jaoks on raske hooletuse ning tahtluse määramine ja nende kindlaks tegemine väga oluline, on antud teema aktuaalne seni, kuni need mõisted saavad endale seaduse järgi tähenduse. Lisaks on lõputöö teema aktuaalsus seotud ka 01.11.2014 jõustunud käibemaksuseaduse muudatusega, kuna see toob eeldatavasti kaasa hulgalise variisikute kasutamise avastamise.

Teema on uudne, kuna esmakordselt analüüsitakse juhatuse liikme vastutuse kohaldamisega seotud probleeme maksumenetluses terviklikuna. Lisaks sisaldab lõputöö värskemat statistikat vastutusotsustest ja nende vaidlustest nii kohtu- kui ka vaidemenetluses.

Lõputöö probleem seisneb selles, et kuna maksukorralduse seadus ja maksuseadused ei selgita mõistete „kerge ja raske hooletus“ ning „tahtlus“ sisu ja vorme, on nende rakendamine maksuhalduri jaoks suhteliselt keeruline. Lõputöö kirjutamisel on lähtutud nende mõistete kindlakstegemisel Riigikohtu praktikast. Lisaks on lõputöö teemast tulenevalt problemaatiline ka „variisikutega“ seotud küsimused.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida juhatuse liikme vastutusega seotud probleeme maksumenetluses.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade juhatuse liikmest ning tema õiguste ja kohustuste ulatusest.

2. Anda ülevaade juhatuse liikme maksuõiguslikust vastutusest äriühingu maksuvõla eest.
3. Analüüsida juhatuse liikme vastutuse rakenduslikke probleeme.
4. Analüüsida probleeme juhatuse liikme vastutuse kohaldamisel kohtupraktika näitel.

Uurimismeetodina kasutatakse käesolevas lõputöös kvalitatiivset uurimismeetodit. Uuritakse, millised on juhatuse liikme vastutuse kohaldamisega seotud probleemid maksumenetluses ning juhatuse liikmele kohaldatavad süü vormid. Analüüsitakse kohtulahendeid ning sellest tulenevalt antakse ülevaade probleemidele, mida on maksuhaldur teinud ettevõtte maksuvõlgade eest vastutaja süü määramisel. Lisaks analüüsitakse Maksu- ja Tolliameti värskeimat vastutusotsuste statistikat.

Lõputöö jaguneb kaheks peatükiks, mis omakorda koosnevad kahest alapeatükist. Esimeses peatükis antakse ülevaade juhatuse liikmest ning tema vastutusest maksumenetluses. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade juhatuse liikmest ning tema õigustest ja kohustustest. Teises alapeatükis käsitletakse aga juhatuse liikme maksuõiguslikku vastutust äriühingu maksuvõla eest.

Teises peatükis analüüsitakse probleeme, mis tekivad juhatuse liikme vastutuse kohaldamisel. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse juhatuse liikme vastutuse rakenduslikke probleeme. Lisaks analüüsitakse vastutusotsuste statistikat. Teise peatüki teises alapeatükis käsitletakse juhatuse liikme vastutusega probleeme kohtupraktika põhjal ning analüüsitakse vaidlustamise statistikat.

Lõputöö kirjutamisel on kasutatud erialaseid teoreetilisi allikmaterjale, asjassepuutuvaid kohtulahendeid ning õigusaktide kehtivaid redaktsioone seisuga 01.03.2015.

1. JUHATUSE LIIKME VASTUTUS MAKSUMENETLUSES

1.1 Juhatuse liige ning tema õiguste ja kohustuste ulatus

Teadaolevalt sõltub äriühingu edukus suurel määral tema juhtorganitest – juhatusest ja nõukogust. Kuna tulenevalt lõputöö eesmärgist keskendub käesolev lõputöö juhatuse liikme vastutusele, siis käsitletakse alljärgnevalt vaid juhatuse liikmete õigustest ja kohustustest lähtuvalt.

Äriseadustiku (ÄS) § 2 lg 3 kohaselt saab äriühing kui juriidiline isik õigusvõime ehk võime omada tsiviilõigusi ja kanda tsiviilkohustusi äriregistrisse kandmisest (Äriseadustik, 15.02.1995). Neid õigusi ja kohustusi saavad realiseerida ainult äriühingu nimel tegutsevad inimesed – reaalsed isikud (Kärsna 2007:9). Tsiviilseadustiku üldosa seadus (TsÜS) § 31 lg 1 kohaselt on eraõigusliku juriidilise isiku organiteks üldkoosolek ja juhatus (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002). TsÜS § 31 lg 5 kohaselt peetakse juriidilise isiku organi tegevust juriidilise isiku tegevuseks ning § 34 lg 1 kohaselt peetakse juriidilise isiku juhatust suhetes teiste isikutega juriidilise isiku seaduslikuks esindajaks.

ÄS § 180 lg 1 ja 306 lg 1 kohaselt on juhatus äriühingu juhtorgan, mis esindab ja juhib äriühingut. ÄS § 180 lg 2 ja 308 lg 1 alusel võib juhatusel olla üks või mitu liiget. Juhatusel liikmete arvu otsustavad äriühingu asutajad ja see fikseeritakse äriühingu põhikirjas. ÄS § 180 lg 3 ja 6 kohaselt nimetatakse üheliikmelise juhatuse liiget juhatajaks. Kui juhatusel on üle kahe liikme, valivad juhatuse liikmed endi hulgast juhatuse esimehe, kes korraldab juhatuse tegevust. Osäühingu juhatuse liikmed valitakse osanike poolt (Madisson, Volens, Loor, Hammerberg, Lepasepp, Altmets, Raudsepp, Puolakainen, Künnap, Miidla, Lõhmus, Matjus, Lehtsaar ja Eelmets 2014:13). ÄS § 180 lg 2 ja 308 lg 1 alusel ei pea juhatuse liige olema äriühingu osanik või aktsionär. Juhatusel tekib osanike otsusest, millega ta ametisse määratakse, nn juhatuse liikme ametiseisund, millega kaasnevad juhatuse liikmele seadusest tulenevad kohustused ning seda sõltumata ühingu ja juhatuse liikme kokkulepetest (Madisson jt 2014:13-14).

Tulenevalt ÄS § 180 lg 2 ja 308 lg 2 kohaselt peab juhatuse liige olema teovõimeline füüsiline isik. Täielik teovõime TsÜS § 8 lg 2 kohaselt on 18-aastaseks ehk täisealiseks saanud isikul. Alla 18-aastaselt alaealisel isikul ja samuti inimesel, kes vaimuhaiguse,

nõrgamõistuslikkuse või muu psüühikahäire tõttu ei suuda kestvalt oma tegudest aru saada või neid juhtida, on piiratud teovõime.

Teovõime on võime oma tegudega iseseisvalt omandada õigusi ja kohustusi ning teha iseseisvalt kehtivaid tehinguid (Varul, Kaljurand, Maileid, Pikmets ja Tolstov 2005:13). Seega võib eeldada, et inimene saab oma tegude tähendusest adekvaatselt aru. Kuna arusaamine võib olla piiratud eelkõige vanuse ning psüühilise seisundi tõttu, ongi täielik teovõime täisealistel psüühiliselt tervetel inimestel (Varul jt 2005:13). Täisealise isiku piiratud teovõime mõjutab isiku tehingute kehtivust üksnes ulatuses, milles ta ei suuda oma tegudest aru saada või neid juhtida. TsÜS § 124 kohaselt ei saa piiratud teovõimega isik olla äriühingu seaduslikuks esindajaks ehk juhatuse liikmeks.

Alates 01.01.2011 ei kehti juhatuse liikmetele enam residentsusnõuded. Selle ajani kehtis nõue, et vähemalt poolte juhatuse liikmete elukoht peab olema Eestis, mõnes teises Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigis või Šveitsis. Nüüd on nähtud ette võimalus, et kui juhatuse liikme elukoht asub mõnes muus riigis kui eespool mainitud (nt USA või Venemaa), peab ühing teavitama äriregistrit Eesti aadressist, kuhu saab sellele isikule kätte toimetada menetluskõigust ja ettevõtjale suunatud tahteavaldusi. (Madisson jt 2014:16)

Juhatusel tuleb kontrollida, et ei esineks seadusest tulenevaid takistusi. ÄS § 180 lg 3 ja 308 lg 3 kohaselt ei või juhatuse liikmeks olla nõukogu liige, kuna nõukogu kontrollib juhatuse tööd. Küll võib olla juhatuse liige muude äriühingute nõukogus. ÄS § 180 lg 3 ja 308 lg 3 kohaselt võib põhikirjas ette näha ka muid isikuid, kes ei või olla juhatuse liikmeks. Nt pankrotiseadus (PankrS) § 91 lg 1 kohaselt ei tohi olla selleks isik, kellel on välja kuulutatud pankrot ning kes on seega pankrotivõlgnik (Pankrotiseadus, 22.01.2003). Või nt krediidiasutuste seadus (KAS) § 49 lg 2 kohaselt ei või krediidiasutuse juhatuse liige olla teatud liiki ühingute puhul äriühingu juhatuse ega nõukogu liige (v.a juhul, kui on tegemist samase konsolideerimisgruppi kuuluvate äriühingutega) ega ka teise äriühingu prokurist, audiitor, revisjonikomisjoni liige ega revident (Krediidiasutuste seadus, 09.02.1999). Samuti ei tohi krediidiasutuse juhatuse liige olla töölepingulistest suhetes teiste isikutega. ÄS § 180 lg 3¹ ja 308 lg 3¹ kohaselt ei või juhatuse liikmeks olla ka selline isik, kelle suhtes on kohus vastavalt karistusseadustikule (KarS) § 49 või 49¹ kohaldanud juhatuse liikmena tegutsemise keeldu või ettevõtluskeeldu (Karistusseadustik, 06.06.2001). Samuti isik, kellel on keelatud tegutseda samal tegevusalal, millel tegutseb äriühing, või kellel on keelatud olla juhatuse liige seaduse või kohtulahendi alusel.

Üldistades on juhatuse ülesandeks igapäevane, pidev juhtimistegevus ning seadusest tulenev esindusõigus. TsÜS § 117 lg 1 kohaselt on esindusõigus õiguste kogum, mille piires saab esindaja esindatava nimel tegutseda. Juhatuse liige saab äriühingu seaduslikuks esindajaks kohe, kui ta on valitud juhatuse liikmeks (Varul jt 2005:37). ÄS § 309 lg 2 kohaselt valitakse aktsiaseltsi juhatuse liikmed tähtajaliselt kuni kolmeks aastaks. ÄS § 184 lg 2 kohaselt on osaühingu juhatuse liikmeid võimalik alates 01.01.2011 valida tähtajatult, juhul, kui põhikirjas ei ole tähtaega ette nähtud.

ÄS § 181 lg 1 ja 307 lg 1 kohaselt võib äriühingut kõikide tehingute tegemisel esindada iga juhatuse liige, kui põhikirjaga ei ole ette nähtud ühist esindamist. Ka TsÜS § 34 lg 2 kohaselt on mitme juhatuse liikme puhul igal liikmel täies ulatuses esindusõigus. Ühine esindusõigus võib olla määratud kõigile juhatuse liikmetele või mõnedele (Varul jt 2005:40). Nt, kui äriühingul on kolm juhatuse liiget ning neist üks on juhatuse esimees, võib olla ühine esindusõigus määratud vaid neile kahele juhatuse liikmele, kellest kumbki pole juhatuse esimees. Need juhatuse liikmed saavad teha tehinguid kas mõlemad kahekesi või kumbki koos juhatuse esimehega. Nõue võib aga hõlmata ka kõiki kolme, sh juhatuse esimeest. ÄS § 181 lg 1¹ ja 307 lg 1 kohaselt kehtib kolmandate isikute suhtes ühine esindus ainult siis, kui see on kantud äriregistrisse. ÄS § 181 lg 1¹ alusel nähakse kiirmenetluseks kasutatava põhikirjaga osaühingu juhatuse liikmete esindusõiguse erisused ette ühingu registrisse kandmise avalduses ning hiljem osanike otsuses.

TsÜS § 34 lg 2 kohaselt võivad ühise esindamise korral juhatuse liikmed volitada üht või mitut enda hulgast teatud tehingute tegemiseks. See võimalus on sätestatud praktilistel kaalutlustel. Nt võib mõni juhatuse liige olla eemal ja seetõttu võib kasulik tehing jääda tegemata. Oluline on, et ühist esindusõigust omavad juhatuse liikmed ei saa volitada nt ühte endi hulgast kõiki võimalikke tehinguid tegema (Varul jt, 2005:40). See oleks ühisest esindusõigusest hoidumine ning lubamatu.

ÄS § 181 lg 2 ja 307 lg 2 kohaselt on juhatuse liikmed äriühingu nimel tehingute tegemisel kohustatud äriühingu suhtes järgima põhikirjas ettenähtut ning osanike, nõukogu ja juhatuse kehtestatud piiranguid. Esindusõiguse piiramine ei kehti kolmandate isikute suhtes. Esindusõiguse piirangute mõju puudumine kolmandatele isikutele tähendab, et kolmas isik ei pea huvi tundma selle vastu, kas juhatuse liikme esindusõigus on n-ö sisemiselt piiratud või mitte (Varul jt 2005:38-39). Selline reegel kaitseb kolmandate isikute huve ning tagab tsiviilkäibes stabiilsuse.

ÄS § 181 lg 3 ja 307 lg 3 kohaselt on äriühingu ja juhatuse liikme vahel tehtud tehing tühine, kui tehinguga ei nõustunud osanikud või nõukogu. See ei kehti aga tehingu suhtes, mis tehakse äriühingu igapäevases majandustegevuses kauba või teenuse turuhinna alusel.

ÄS § 180 lg 5 ja 306 lg 3 kohaselt peab juhatus esitama nõukogule vähemalt kord nelja kuu jooksul ülevaate äriühingu majandustegevusest ja majanduslikust olukorrast. Samuti teatama koheselt äriühingu majandusliku seisundi olulisest halvenemisest ja muudest äriühingu majandustegevusega seotud olulistest asjaoludest. Juhatus peab teatama ka äriühinguga samasse kontserni kuuluvate ettevõtetega seotud asjaoludest, mis võivad oluliselt mõjutada äriühingu tegevust.

Kui äriühing on ÄS § 180 lg 5¹ ja 305 lg 5¹ alusel maksejõuetu ning maksejõuetus ei ole tema majanduslikust olukorrast tulenevalt ajutine, peab juhatus viivitamata, kuid mitte hiljem kui 20 päeva möödumisel maksejõuetuse ilmnemisest, esitama kohtule äriühingu pankrotiavalduse. Pärast maksejõuetuse ilmnemist ei saa juhatuse liikmed teha äriühingu eest makseid (v.a maksed, mille tegemine maksejõuetuse olukorras on kooskõlas korraliku ettevõtja hoolsusega). Juhatus liikmed on solidaarselt kohustatud hüvitama äriühingule pärast maksejõuetuse ilmnemist äriühingu tehtud maksed, mille tegemine vaadeldavas olukorras ei olnud kooskõlas korraliku ettevõtja hoolsusega.

Kolmandad isikud ei pea esindusõiguse ulatust kontrollima, kuna seadusest tulenevalt on juhatuse liige õigustatud tegema äriühingu nimel kõiki tehinguid (Varul jt 2005:37-38). Ent siiski on neil õigus esindusõiguse tõendit nõuda. Juhatus liikme esindusõiguse tõendamiseks on kõige usaldusväärsem tõend äriregistri kanne.

Lisaks esindamisõigusele on juhatuse liikmel ka konkreetsed kohustused. Juhatus liikmed on justkui usaldusisikud, kellele omanikud usaldavad oma investeeringud ja äriühingu vara, lootes, et nad suudavad seda hästi majandada. Selle kõige juures antakse juhatuse liikmetele aga ka teatav otsustusvabadus. Kuid juhatuse liige on kohustatud järgima omanike ja ühingu huve ning olema hoolas ja lojaalne ühingu, mida ta esindab. Juhatus liikme peamiseks kohustuseks on juhtida ühingut ning tegutseda lähtuvalt äriühingu, mitte osanike, aktsionäride, iseenda või muude isikute huvidest lähtuvalt (Madisson jt 2014:14).

Äriühingu juhatuse liikme kohustused on määratletud seaduste, põhikirja, kõrgemate organite otsuste ning juhatuse liikme ja äriühingu vahel sõlmitud kokkulepetega (Varul jt 2005:53). Riigikohus on otsusega nr 3-2-1-33-10 leidnud, et juhatuse liikmel on lisaks seadusest, põhikirjast, osanike või juhatuse otsustest ja võimalikust lepingust tulenevate konkreetsete kohustuste kõrval üldine kohustus täita oma ülesandeid juhtorgani liikmelt tavaliselt oodatava

hoolega (hoolsuskohustus) ja olla juriidilisele isikule lojaalne (lojaalsuskohustus). Ka võlaõigusseadus (VÕS) § 620 kohaselt peab juhatuse liige tegutsema ühingu lellaalselt ja ülesannete laadist tuleneva vajaliku hoolsusega (Võlaõigusseadus, 26.09.2001).

Juhatusel liikme kohustusi võib liigitada mitmeti. Kõige üldisema liigitusaluse järgi saab kohustused jagada tulenevalt nende hierarhilisest jaotusest: üldisteks, põhilisteks ja spetsiifilisteks kohustusteks (Varul jt 2005:53).

Üldisteks kohustusteks loetakse hoolsus- ja lojaalsuskohustust, mis on juhatuse liikme käitumise ja kohustuste täitmise peamiseks standardiks. Hoolsuskohustus on äriühingu igapäevase juhtimise ja majandamisega seotud kohustus. Lojaalsuskohustus seondub usaldusküsimusega. TsÜS § 35 lg 1 kohaselt peavad juriidilise isiku juhatuse liikmed seadusest või oma põhikirjast tulenevaid kohustusi täitma juhatuse liikmelt tavaliselt oodatava hoolega ja olema juriidilisele isikule lojaalsed. Ka ÄS § 187 lg 1 ja 315 lg 1 kohaselt peab juhatuse liige oma kohustusi täitma korraliku ettevõtja hoolsusega. TsÜS § 138 lg 1 kohaselt tuleb õiguste rakendamisel ja kohustuste täitmisel toimida heas usus. TsÜS § 138 lg 2 kohaselt ei tohi õigust kasutada seadusvastasel moel, samuti eesmärgiga tekitada kahju teisele isikule – see hõlmab ka kohustust kohelda aktsionäre võrdsete asjaolude korral võrdsetena (ÄS § 272). Lisaks VÕS § 620 lg 2 kohaselt peab juhatuse liige täitma oma ülesandeid vastavalt oma teadmistele ja võimetele käsundiandja jaoks parima kasuga ning ära hoidma kahju tekkimise käsundiandja varale.

Üldistades tähendab hoolsuskohustus heas usus ühingu huvides tegutsemist. Kuid on oluline, et hoolsuskohustust sisustatakse lähtudes konkreetse äriühingu tegevusvaldkonnast, suurusest, juhatuse liikme isikuomadustest ning konkreetsete täidetavate ülesannete laadist (Varul jt 2005:57). Riigikohtu praktika kohaselt tähendab hoolsuskohustus, et juhatuse liige:

1. peab olema hoolas;
2. peab olema otsuste vastuvõtmisel piisavalt informeeritud;
3. ei tohi võtta juriidilisele isikule põhjendamatuid riske;
4. peab tegutsema nii, nagu tegutseks mõistlik inimene säärases ametis sarnastel tingimustel (Riigikohtu otsused nr 3-2-1-33-10, 3-2-1-41-03, 3-2-1-45-03, 3-2-1-67-03, 3-2-1-41-05, 3-1-1-61-09 ja 3-1-1-89-11).

Juhatusel liikme hoolsuse hindamisel tuleb võtta arvesse ka tema oskusi ja teadmisi. Nt eeldatakse juristi koolitusega juhatuse liikmelt põhjalikku seadusetundmist või audiitori kvalifikatsiooniga isikult põhjalikke teadmisi raamatupidamisest ja finantskontrollist (Madisson jt 2014:44).

ÄS § 306 lg 2 kohaselt tuleneb aktsiaseltsi juhatuse liikmel kohustus tegutseda majanduslikult kõige otstarbekamal viisil. Riigikohus on otsuses nr 3-2-1-45-03 leidnud, et see põhimõte laieneb ka osaühingu juhatuse liikmele, olenemata sellest, et seda ei ole otseselt sätestatud osaühingu tegevust korraldavates normides. „Majanduslikult kõige otstarbekamal viisil tegutsemine“ tähendab, et tegutsetakse äriühingu maksimaalset kasu silmas pidades seadusega lubatud piirides (Madisson jt 2014:43-44). Juhatus liige peab olema veendunud, et tegutseb ühingu parimates huvides ning ta peab võtma arvesse ainult neid asjaolusid, mida mõistlik isik peaks pidama äriühingu huvides olevaks (Madisson jt 2014:43-44).

Majanduslikku otstarbekust tuleb eri olukordades hinnata erinevalt. Aspekt, mis eduka ja hästi funktsioneeriva äriühingu puhul võib osutada vähetähtsaks, võib finantsprobleemidega ja maksejõuetu ühingu puhul olla määrav (Madisson jt 2014:46). Riigikohus on otsuses nr 3-2-1-45-03 leidnud, et majanduslikku otstarbekust käsitletakse järgmiselt: juhatuse liige eelistab täita sellist kohustust, mis tagab äriühingu olemasolu, kui ta ei riku seejuures oma muid kohustusi.

Lisaks otstarbekusele kuulub hoolsuskohustuse alla ka mõistlikkus. VÕS § 7 kohaselt peetakse mõistlikuks seda, mida samas olukorras heas usus tegutsevad isikud peaksid tavaliselt mõistlikuks. Mõistliku inimese all peetakse silmas kedagi, kes on oma tegemistes ratsionaalne, objektiivne ning kaalub kõiki võimalusi. Mõistlikkuse standard on see, mida isik sarnases ametis ning sarnastel tingimustel võiks mõistlikult sobivaks pidada, mitte see, mida konkreetne juhatuse liige usub nimetatud olukorras kohane olevat (Madisson jt 2014:48).

VÕS § 620 lg 2 kohaselt peab juhatuse liige toimima üldiselt tunnustatud kutseoskuste tasemel. Rumala ja varatu isiku määramine juhatuse liikmeks ei päästa vastutusest. Pigem viib see isiku määranud organi liikmete vastutuseni, kuna nad ei ole sellise juhatuse liikme ametisse määramisel täitnud hoolsusstandardit.

ÄS § 306 lg 7 kohaselt on juhatuse liige kohustatud rakendama äriühingus sisekontrolli meetmeid, et avastada võimalikult vara aktsiaseltsi tegutsemist ohustavad asjaolud. Kuigi ÄS-is on sisekontrolli kohustus sätestatud vaid aktsiaseltsi puudutavas regulatsioonis, on see analoogia korras kohaldatav ka osaühingule (Madisson jt 2014:50). Sisekontrolli on vaja, et ennetada kahju teket ning kaitsta ühingu omanike investeeringut ning ühingu töötajate ja võlausaldajate huve (Madisson jt 2014:50).

Juhatus liikmel peab olema ülevaade tema delegeeritud ülesannete täitmisest. Delegeeritud ülesannete täitmise eest jääb kaasvastutajaks juhatuse liige. Nt töötaja poolt äriühingule tekitatud kahju eest võib solidaarselt vastutav olla ka ühingu juhatuse (Madisson jt 2014:52).

Juhatuse liige vabaneb vastutusest, kui tõendab, et rakendas piisavat hoolt ja sisekontrollimeetmeid, et kahju ära hoida. Juhatuse liikme vastutuse hindamisel tuleb otsustada, kas kahju oleks saanud ära hoida, kui juhatus oleks aktiivselt selle valdkonnaga tegelema. Nt võrrelnud sularahakassat, laoseisu, nõuete ja kohustuste seisu raamatupidamises, kontrollinud pisteliselt tehinguid ka pangakonto kaudu (Madisson jt 2014:52).

Arvestades äriühingu juhatuse liikmele antud laia esindusõigust äriühingu nimel tegutsemiseks, varaliste kohustuste võtmiseks ning õiguste teostamiseks, on oluline, et juhatuse liige käituks äriühingu suhtes lojaalselt ega kuritarvitaks oma õiguslikku positsiooni (Varul jt 2005:65-66). Riigikohus on otsustes nr 3-2-1-41-03 ja nr 3-2-1-41-05 leidnud, et juhatuse liikme lojaalsuskohustus tähendab kohustust vältida oma tegevuses enda ja aktsiaseltsi huvide konflikti. Alljärgnevalt on eristatud nelja üldisemat lojaalsuskohustust:

1. konfidentsiaalsuskohustus (ÄS § 186 ja 313);
2. konkurentsikeeld (ÄS § 185 ja 312);
3. huvide konflikti vältimise kohustus (ÄS § 168, 180 ja 306) ja
4. laenukeeld (ÄS § 159 ja 281).

Juhatuse liige saab ametikohustuste täitmisel enda valdusesse info, mida äriühing kolmandatele isikutele avaldada ei soovi ja mille avalikuks tulemisega võib tekkida äriühingule kahju. Ka VÕS § 625 kohaselt peab juhatuse liige oma ülesannete täitmise ajal hoidma saladuses talle äriühingu tegevusega seoses teatavaks saanud asjaolusid, mille saladuses hoidmiseks on äriühingul õigustatud huvi (eelkõige tootmis- või ärisaladust). Juhatuse liige peab ise hindama, kas info saladuses hoidmise vastu võiks olla ühingul huvi või mitte.

Kuna ÄS ei anna ärisaladuse mõiste definitsiooni ega sätesta selle ruumilisi ja ajalisi kehtivuspiire, tuleb need ühingul endal määratleda. Oluline on, et saladuse hoidmise kohustus säilib juhatuse liikmel ka pärast ametiaja lõppu ja seda ulatuses, mis on vajalik äriühingu õigustatud huvide kaitseks (Madisson jt 2014:57). Kuigi ärisaladuse hoidmise keeld on tähtajatu, tuleb juhatuse liikme lepingus kindlaks määrata ka konfidentsiaalsuskohustuse kehtivuse leping. Arvestades, et see ei oleks põhjendamatult pikk. Samuti, et ärisaladuse sisu ei oleks ebamõistlikult piirav. Tuleb vältida olukordi, kus ärisaladuse hoidmise kohustus ei võimalda juhatuse liikmel pärast ametiaja lõppemist üldse samal alal tegutsemist jätkata (Madisson jt 2014:60). Enamus juhatuse liikmeid hakkab uuel töökohal eelnevalt omandatud

kogemusi ja tegemisi mingis ulatuses kasutama. Riigikohus on otsuses nr 3-2-1-103-08 leidnud, et omandatud oskused ja kogemused ei saa olla ärisaladuse osaks.

Lisaks konkurentsiseadus (KonkS) § 63 kohaselt on ärisaladus niisugune teave ettevõtja äritegevuse kohta, mille avaldamine teistele isikutele võib selle ettevõtja huve kahjustada (Konkurentsiseadus, 05.06.2001). Eelkõige oskusteavet puudutav tehniline ja finantsteave ning kulude hindamise meetodika, tootmissaladuste ja –protsesside, tarneallikate, ostumüügimahtude, turuosa, klientide ja edasimüüjate, turundusplaanid, kulu- ja hinnastruktuuride ning müügistrateegia kohta käiv teave (Madisson jt 2014:58).

ÄS § 185 ja 312 kohaselt ei tohi juhatuse liige nõukogu või osanike/aktsionäride nõusolekuta:

1. olla füüsilisest isikust ettevõtja äriühingu tegevusalal;
2. olla äriühinguga samas valdkonnas tegutseva täisühingu osanik või usaldusühingu täisosanik;
3. olla äriühinguga samas valdkonnas tegutseva äriühingu juhtorgani liige (v.a, kui tegemist on ühte kontserni kuuluvate äriühingutega).

Tegemist ei ole absoluutse piiranguga, kuna kõrgema organi nõusolekul (st nõukogu või osanike koosolekul) on võimalik konkurentsikeelust vabaneda (Madisson jt 2014:62). Riigikohus on otsusega nr 3-2-1-115-05 leidnud, et kuna konkurentsikeelu korral on tegemist isiku tegevusala või töökoha vaba valiku piiramisega, peab see piirang olema sätestatud seaduses või poolte kokkuleppes. Piirang peab olema mõistlik ja vajalik.

Juhatuse liikme põhilised ja spetsiifilised kohustused ei moodusta mingit eraldiseisvat kohustuste rühma, vaid alluvad üldisele hoolsus- ja lojaalsuskohustusele. Juhatuse liikme põhilised kohustused on: äriühingu majandustegevuse juhtimine, selle planeerimine ja koordineerimine, organisatsiooniliste tingimuste loomine, järelevalve alluvate juhtorganite ja töötajate üle, juhtivtöökohtade täitmine ning äriühingu esindamine (Varul jt 2005:82).

Eelnimetatud põhilisi kohustusi täiendavad spetsiifilised kohustused, mida saavad ja peavad täitma vaid vastavad seaduses sätestatud juhatuse liikmed. Spetsiifiliste kohustused on: raamatupidamise korraldamine (ÄS § 331), üldkoosoleku kokkukutsumine (ÄS § 294), kinnitatud majandusaasta aruande alusel dividendide väljamaksmine (ÄS § 277), maksejõuetuse puhul pankrotiavalduse esitamine (ÄS § 306 lg 31) ja aruandlus kõrgema juhtorgani ees (ÄS § 306 ja 333).

Äriühingu raamatupidamise ja finantsaruandluse korraldamine on juhatuse eriti oluline spetsiifiline kohustus. Juhatus on kohustatud tagama, et ühingu raamatupidamine ja

finantsaruandlus on korraldatud vastavuses riigi kehtestatud nõuetega ning et see annab adekvaatse pildi ühingust osanikele/aktsionäridele, ametkondadele, võlausaldajatele ja võimalikele koostööpartneritele. Juhatus peab kehtestama asjakohased raamatupidamise siseeeskirjad ja tagama nendest kinnipidamise. Juhatus ei tohiks võtta lihtsalt üle teiste ühingute eeskirju, vaid need tuleb kohandada vastavale äriühingule sobivaks. (Madisson jt 2014:66-67)

Juhatus liikme spetsiifilised kohustused võivad olla täiendatud või täpsustatud äriühingu põhikirjas, juhatus liikmega sõlmitavas lepingus või kõrgemate juhtorganite otsustega (Varul jt 2005:82). Lisaks leiab spetsiifilisi nõudeid, mis puudutavad makse või raamatupidamist, eriseadustest. Nt keeleseadusest tulenev norm – juhatus liige on kohustatud tagama eesti keele kasutamise ettevõtja asjaajamises, kirjavahetuses, aruandluses, isikutega suhtlemisel või töötajate tööalase teabe edastamisel, samuti pitsatil, templil või kirjavormil (Madisson jt 2014:37).

Kokkuvõtvalt on juhatus äriühingu juhtimisorgan, mis esindab ja juhib äriühingut. See on nii õigus kui kohustus. Juhatusel võib olla üks või mitu liiget, selle otsustavad äriühingu asutajad. Kui juhatusel on üle kahe liikme, valivad juhatus liikmed endi hulgast juhatus esimehe, kes korraldab juhatus tegevust. Äriühingut võib tehingute tegemisel esindada iga juhatus liige, kui põhikirjaga ei ole ette nähtud ühist esindamist. Sõltumata ühingu ja juhatus liikme kokkulepetest, kaasnevad juhatus liikme ametiseisundiga seadusest tulenevad kohustused. Juhatus liikme kohustusi liigitatakse üldisteks, põhilisteks ja spetsiifilisteks. Juhatus liige peab oma kohustusi täitma korraliku ettevõtja hoolsusega ning on kohustatud tegutsema majanduslikult kõige otstarbekamal viisil. Kohustuste rikkumisega võib äriühingule või selle võlausaldajatele tekkida kahju, mille vastutajaks on juhatus liige või mitu liiget solidaarselt.

1.2 Juhatus liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest

Juhatus liige, kes on tuvastatud süüdi äriühingu maksuvõla tekkimises, vastutab oma kohustuste rikkumisel tekitatud kahju eest. Juhatus liikme tsiviilõigusliku vastutuse peamised alused on toodud TsÜS-is, VÕS-is ning ÄS-is.

Reeglina vastutab juhatus liige äriühingu ees, aga lisaks võib äriühingule tekitatud kahju hüvitamiseks esitada kahjunõude ka võlausaldaja (Kärsna 2007:22). Riigikohus on otsusega nr 3-2-1-41-05 leidnud, et on oluline, et eristatakse juhatus liikme vastutust tema poolt juhitava äriühingu ees (sisesuhete vastutus) ja lepinguvälist vastutust ühinguväliste isikute ees (välissuhte vastutus).

VÕS § 100 kohaselt võib kohustuse rikkumine seisneda nii selle mittetäitmisel, mittekohases täitmisel kui ka täitmisega viivitamisel. Kohustust võidakse rikkuda tegevusega ehk aktiivselt tegutsedes kui ka tegevusetusega ehk jäädes passiivseks olukorras, kus tegutsemine oli nõutav. Nt on juhatuse liikme kohustus esitada majandusaasta aruanne omanikele ja äriregistrile – kui seda kohustust ei täideta, on tegemist tegevusetusega.

Juhatusel liikme õigusliku vastutuse kohaldamise eelduseks on kõigi vastutuste materiaalõiguslike aluste olemasolu (Varul jt 2005:83). Äriühingu ja juhatuse liikme käsunduslepingul põhineva võlasuhte puhul on vastutuse materiaalõiguslikeks alusteks kohustuste rikkumine, kahju ning nende vaheline põhjuslik seos (Varul jt 2005:83). Vastutuse algmomendiks loetakse hetke, mil juhatuse liikmel tekivad kohustused. Kohustuse tekke algmomendiks loetakse aga hetke, mil äriühingu ja juhatuse liikme leping saab sõlmituks. Juhatusel liikme vastutuse algusmomendi määratlemisel ei oma tähtsust registrikanne juhatuse liikme kandmise kohta äriregistrisse (Varul jt 2005:89).

ÄS § 187 ja 315 ning VÕS § 115 kohaselt tekib äriühingul juhatuse liikme vastu kahju hüvitamise nõue, kui juhatuse liige on rikkunud seadusest, lepingust, äriühingu põhikirjast või ka äriühingu tegevusvaldkonna tavadest ja praktikast tulenevaid kohustusi. Kahju hüvitamise nõude kohaldamiseks on vaja, et oleksid samaaegselt täidetud kõik järgmised eeldused:

1. juhatuse liige on rikkunud juhatuse liikme kohustusi (ÄS § 315 lg 1 ja TsÜS § 35);
2. äriühingul on tekkinud või tekib kahju (VÕS § 127 lg 1 ja 128);
3. rikkumise ja kahju vahel on põhjuslik seos (VÕS § 127 lg 4);
4. juhatuse liige vastutab oma kohustuste rikkumise eest (ÄS § 315 lg 2).

VÕS § 128 lg 2 kohaselt on varaline kahju eelkõige otsene varaline kahju ja saamata jäänud tulu, sh puhtmajanduslikust kahjust. Hüvitamisele kuulub vaid tõendatud kahju. Äriühing peab tõendama, et juhatuse liikme kohustuste rikkumisest tulenevalt on äriühing kandnud VÕS § 128 lg 3 kohaselt otsest varalist kahju eelkõige kaotsiläänud või hävinud vara väärtuse või vara halvenemisest tekkinud väärtuse vähenemise ja tekkinud kahjuga seonduvate mõistlike kulutuste näol. Või VÕS § 128 lg 4 kohaselt kahju saamata jäänud tulu näol, mis väljendub hüpoteetilises tulus, mida äriühing oleks tõenäoliselt saanud, kui kohustust ei oleks rikutud. Juhatusel liige peab tekkinud ja tõendatud kahju äriühingule hüvitama (Madisson jt 2014:101). VÕS § 127 lg 5 kohaselt tuleb kahjuhüvitisest siiski maha arvata igasugune kasu, mida kahjustatud isik sai kahju tekitamise tagajärjel. Eelkõige tema säästetud kulud või nt kindlustushüvitis. Saadud kasu ei kuulu kahjuhüvitisest mahaarvamisele, kui see oleks

vastuolus kahju hüvitamise eesmärgiga (Madisson jt 2014:101). Eesmärk on asetada äriühing kohustuste rikkumise järgselt olukorda, milles ta oleks, kui kohustust ei oleks rikutud.

ÄS § 187 lg 2 ja 315 lg 2 kohaselt vastutavad juhatuse liikmed oma kohustuste rikkumisel tekitatud kahju hüvitamise eest solidaarselt. VÕS § 65 kohaselt võib äriühing nõuda kahju täielikku või osalist hüvitamist kõigilt juhatuse liikmetelt ühiselt või mõnelt neist täies ulatuses eraldi. Küll aga ei saa äriühing nõuda kahju hüvitamist mitmekordselt – kui üks juhatuse liige on tekkinud kahju hüvitanud, vabanevad teised juhatuse liikmed hüvitamiskohustusest äriühingu ees. Ka maksukorralduse seadus (MKS) § 40 lg 1 kohaselt vastutab maksuesindaja ehk juhatuse liige kohustuste täitmata jätmisel maksuvõla ees maksukohustuslasega ehk äriühinguga solidaarselt (Maksukorralduse seadus, 20.02.2002). Kui maksuesindajaid on mitu ehk äriühingul on mitu juhatuse liiget, vastutavad nemad kohustuste täitmise eest omavahel solidaarselt. Vastutus saab tekkida vaid maksukorralduse seaduse ja maksuseaduste rikkumise tagajärjel. MKS § 8 lg 1 kohaselt on juriidilise või füüsilise isiku seaduslik esindaja kohustatud tagama maksuseadusest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegse ning täieliku täitmise.

Vastutuse lõppemine ei ole seotud juhatuse liikme tagasikutsumisega, hoolimata sellest, et juhatuse liikme volitused lõppevad tema tagasikutsumise hetkest (Varul jt 2005:90). Juhatuse liikme tagasikutsumisest alates lõppevad tema kohustused äriühingu ees (Varul jt 2005:90). Nt on äriühingul igal ajal ning põhjuseta õigus juhatuse liige tagasi kutsuda ehk juhatuse liikmega sõlmitud leping üles öelda. MKS § 98 kohaselt võib vastutuse lõppemise momendiks juhatuse liikme kohustuste rikkumise eest lugeda nõude aegumise momenti, mis reeglina on viis aastat. Nõude aegumise tähtpäeva lugemine vastutuse lõppmomendiks on tinglik. Nõude aegumine ei lõpeta iseenesest vastutust, ehkki muudab võimatuks nõude sissenõudmise, kui juhatuse liige tugineb aegumisele (Varul jt 2005:90). Tagasikutsumise hetkest alates säilib juhatuse liikme vastutus äriühingu ees vaid enne seda toime pandud kohustuste rikkumisega tekitatud kahju eest.

Juhatuse liikme sisesuhtest tulenev vastutus on määratletud ÄS-i §-des 187 lg 2 ning 315 lg 2, mille kohaselt vabaneb juhatuse liige vastutusest, kui ta tõendab, et on oma kohustusi täitnud korraliku ettevõtja hoolsusega. Seega ei kohaldu juhatuse liikme vastutusele tavapärane lepinguline vastutus. VÕS § 103 kohaselt ei vastuta võlgnik kohustuste rikkumise eest, kui rikkumine on vabandata. (Nt see on toimunud vääramatu jõu tõttu.) Juhatuse liige peab täitma oma kohustusi kõrgendatud hoolega ehk juhatuse liikmete tegevusele kehtib tavapäraste lepinguliste suhetega võrreldes erinev hoolsusstandard (Madisson jt 2014:104). Riigikohus on otsusega nr 3-2-1-40-13 leidnud, et juhatuse liige vabaneb vastutusest vaid

juhul, kui ta tõendab, et ta ei ole oma lepingust tulenevaid kohustusi täitnud või et hoolimata rikkumise toimumisest on tema käitunud korraliku ettevõtja hoolsusega. Vastutuse tekkimiseks vajalike eelduste tõendamiskoormus on äriühingul (Madisson jt 2014:103). Juhatuse liige peab vaid tõendama vastutusest vabanemise aluseid.

Välissuhteks nimetatakse äriühingu ja selle organite suhteid kolmandate ühinguväliste isikutega (Madisson jt 2014:109). Äriühingu juhatuse liikmetel äriühingu võlausaldajate ees enamasti isiklikku vastutust ei teki, kuna juhatuse ja selle liikmete tegevust suhtes kolmandate isikutega käsitletakse äriühingu tegevusena, mistõttu võlausaldajate ees vastutab üksnes äriühing (Madisson jt 2014:109). Teatud juhtudel võib juhatuse liige siiski ka isiklikult äriühingu võlausaldaja ees vastutada. Tallinna ringkonnakohus on otsusega nr 2-05-14877 leidnud, et kui juhatuse liikme vastutust kolmandate isikute ees on laiendatud juhatuse liikme ja äriühingu vahelise lepinguga, vastutab kahju tekkimise eest juhatuse liige isiklikult. Samuti, kui juhatuse liige kahjustab äriühingu võlausaldajat oma õigusvastase tegevusega ning kahjustamine ei ole toimunud äriühingu huvides.

Kolmandale isikule on antud mõningatel juhtudel õigus kehtestada ka äriühingu enda nõue juhatuse liikme vastu. ÄS § 187 lg 4 ja 315 lg 4 kohaselt on võlausaldajatele ja äriühingu pankrotihalduril võimalus ise kahjunõue esitada. Selline säte on vajalik olukorras, kus äriühingu osanikuks ja juhatuse liikmeks on sama isik (Madisson jt 2014:110). Äriühing ei pruugi olla huvitatud juhatuse liikme vastu kahjunõude esitamisest. Seega ei tohi äriühingu võlausaldajate huvid jääda kaitseta.

Kahju sissenõudmiseks tuleb maksuhalduril alustada vastutusmenetlust. Vastutusmenetluse läbiviimise õiguslikud alused (MKS § 8 lg 1, 40 lg 1 ja 96 lg 1) on normid, mis annavad maksuhaldurile aluse isiku suhtes vastutusmenetlust läbi viia. Lisaks on normidel ka selgitava funktsioon haldusakti adressaadi jaoks. Selleks, et isik mõistaks, milliste eelduste täidetuse korral realiseerub tema vastutus, tuleb vastutusotsuses kajastada ka vastutusotsuse tegemise eeldused.

Vastutusotsus on maksuotsuse üks eriliik, mis tehakse maksuvõla sissenõudmiseks MKS §-de 38-42 kohaselt vastutavale kolmandale isikule (Lehis 2014:54). Vastutusotsus on maksuõigusliku vastutuse eesmärk anda riigile õiguslik instrument, millega oleks võimalik vältida kahju tekkimist riigile kui võlausaldajale. Vastutavate isikute ring on suhteliselt lai ega piirdu vaid juriidilise isiku seadusliku esindajaga. Seaduslik esindaja võib olla nt juriidilise isiku juhatuse liige või alaealise lapse vanem, aga vastutus võib tekkida ka nt seltsingu

tegevusjuhil, investeerimisfondi valitsejal, pärandvara hooldajal, pankrotihalduril või kohtutäituril (Lehis 2014:43).

MKS § 96 lg 1 kohaselt teeb maksuhaldur maksuvõla sissenõudmiseks kolmandalt isikult, kes seaduse alusel vastutab maksumaksja või kinnipidaja kohustuste täitmise eest, vastutusotsuse. Vastutusotsuse sisuks ei ole mitte maksusumma määramine, vaid varem maksuotsusega fikseeritud maksuvõla sissenõudmine uelt kohustatud isikult ehk juhatuse liikmelt (Lehis 2012:119). Uel kohustatud isikul tekib vastutus, kuna ta ei ole täitnud talle seadusega kindlaks määratud kohustusi. MKS § 96 lg 3 kohaselt näidatakse vastutusotsuses vastutuse kohaldamise alus ja maksusumma arvutamise meetodika. Lisaks määratakse maksusumma tasumise ja kõrvalkohustuste täitmise tähtaeg, mis ei või olla lühem kui 30 päeva arvates otsuse kättetoimetamise päevast. Kui maksusumma on määratud maksuotsusega, mida ei ole vastutusotsuse adressaadile kätte toimetatud, lisatakse vastutusotsusele maksuotsuse ärakiri ning maksusumma arvutamise meetodikat vastutusotsuses ei näidata (Pilv, Kergandberg ja Lentsius 2006:78). MKS § 96 lg 4 kohaselt võib vastutusotsuses teha hoiatuse sundtäitmise algatamise kohta kohustuste täitmatajätmise korral. Maksuhaldurite igapäevatöös tehakse seda aga alati.

Vastutusotsuste praktikas on probleemiks isikud, kes on formaalselt juhatuse liikmed, kuid kes tegelikult ei osale äriühingu juhtimises ega esinda äriühingut suhetes teiste isikutega (Lopman, Lorents 2013). Sellisel juhul võib tegemist olla nii variisikuga kui ka sisulisest majandustegevusest mingil põhjusel taandunud inimesega. Mõlemal juhul on tegemist juhatuse liikmega ÄS-i tähenduses. MKS aga ei sisalda mingeid erireegleid, mis välistaksid passiivse juhatuse liikme vastutavate isikute ringist.

MKS § 40 lg 3 kohaselt vastutavad äriühingu mitu juhatuse liiget kohustuste täitmise eest solidaarselt ehk solidaarvõlgnikena. VÕS § 37 kohaselt võib võlausaldaja nõuda kohustuse täielikku või osalist täitmist kõigilt võlgnikelt ühiselt või igaühelt või ainult mõnelt neist. Seadus ei täpsusta, millistele kriteeriumitele tuginedes peaks maksuhaldur välja valima juhatuse liikmed, kellele vastutusotsus tehakse ning kellele mitte. Tegemist on maksuhalduri enda otsusega. Maksuhaldur peab kaalutusõigust teostama oma volituste piires ja kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega. Üldjuhul eelistab maksuhaldur likviidsema varaga juhatuse liiget vähemlikviidsele ja kohalikku füüsilist isikut välismaal resideerivale (Lopman, Lorents 2013). Otsuse tegemisel tuleb aga iga juhatuse liikme süü tuvastada eraldi. Iga juhatuse liikme süü aluseks olevad asjaolud võivad olla erinevad ning sellest tulenevalt võib maksumenetluse lõpuks selguda, et mõne juhatuse liikme süü ei ole vastutusotsuse tegemiseks piisava

suurusega (nt kerge hooletus). Maksuhaldur peab vastutusotsuse adressaatide määramisel arvestama olulise asjaoluna vastutavate isikute süü vormi (Lopman, Lorents 2013).

Juhatuse liige vastutab vaid enda rikkumiste ja nende tõttu tekkinud maksuvõla eest. Vastutusotsuses kindlaks määratud vastutuskohustuse lõplik suurus sõltub juhatuse liikme süü vormist ja sellest, millise maksuvõla tekkimisega saab konkreetset juhatuse liiget seostada (Lopman, Lorents 2013). Nt võib üks isik olla käibemaksuvõla eest vastutav vaid teatud kalendri kuude osas ning teine kogu aasta ulatuses.

MKS §-d 8 ja 40 võimaldavad maksuvõlga sisse nõuda maksukohustuslase seaduslikult esindajalt või varakogumi valitsejalt, kes rikkus tahtlikult või raskest hooletusest oma esindatava kohustusi. Kui isik, kelle kätte on usaldatud teise isiku maksukohustuste täitmine, kuritarvitab oma pädevust ning tekitab sellega kahju nii riigile kui ka esindatavale, siis peab ta kandma ka isiklikku vastutust (Lehis 2014:43). Riigikohus on otsusega nr 3-3-1-41-05 leidnud, et juhatuse liikmele vastutusotsuse koostamise eeldused on järgmised:

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

Juhatuse liikme kohustuste rikkumise tuvastamise järel peab maksuhaldur hindama juhatuse liikme süüid, mis peab väljenduma tahtluses või raskest hooletuses. Kuna MKS ega muud maksuseadused ei selgita mõisteid „kerge ja raske hooletus“ ning „tahtlus“, on Riigikohus asunud seisukohale, et ka maksuõigussuhetes on võimalik seadusliku esindaja vastutuse raames lähtuda VÕS-ist. VÕS § 104 kohaselt on süü vormid hooletus, raske hooletus ja tahtlus. VÕS § 104 lg 3 kohaselt on hooletus käibes vajaliku hoole järgimata jätmine. VÕS § 104 lg 4 kohaselt on raske hooletus käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmine. Ja VÕS § 104 lg 5 kohaselt on tahtlus õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel. Hooletuse korral seaduslik esindaja tekkinud maksuvõla eest ei vastuta (Lopman, Lorents 2013).

Hooletus on valdavalt seotud objektiivsete tunnustega ehk kohaste nõuete mittejärgmisega. Kui vastutusmenetluses on tuvastatud, et seaduslik esindaja on oma kohustuste rikkumisel olnud hooletu, siis temalt maksuvõla tasumist nõuda ei saa ehk vastutusotsuse tegemine on välistatud. Rasket hooletust võib võrrelda seadusliku esindaja käitumise viisiga, mis on teistele isikutele samades tingimustes mõistlikult vastuvõtmatu. Raske hooletuse korral tuleb maksuhalduril tõendada, et hoolsuskohustusi on rikutud olulisel määral.

Kohtupraktika ei anna ühest vastust, kriteeriumeid, kuidas tuvastada, et isik on olnud raskelt hooletu. Riigikohus on otsusega nr 3-2-1-35-11 leidnud, et sõidukijuht, kes ületab libedal teel piirkiirust, on käibes jätnud järgimata vajaliku hoolsuse olulisel määral (st tema käitumine on vaadeldav raske hooletusena). Sellest näitest nähtub, et isiku tegevust on võimalik kvalifitseerida raske hooletusena juhul, kui lisaks n-ö tavapärasele rikkumisele eksisteerib veel mingi täiendav asjaolu, mis teeb selle rikkumise eriti raskeks. Samuti võib raske hooletusega olla tegemist olukorras, kus kohustus, mille isik jättis täitmata, ei nõua erilist pingutust (nt tööd, aega või mingeid vahendeid).

Äriühingu juhatuse liikmed peavad täitma oma kohustusi kõrgendatud hoolsusega ning ka omavahelistes suhetes järgima hea usu põhimõtet ja arvestama üksteise õigustatud huve. Õiguslikult ebaselges olukorras tähendab see kohustust aktiivselt tegutseda, et kõrvaldada takistused juhatuse liikme ülesannete täitmisel, või juhatuse liikme kohalt tagasi astuda. Tallinna ringkonnakohus on otsustega nr 3-12-2511 ja 3-11-2679 leidnud, et olukorras, kus juhatuse liikmel puudusid objektiivsed takistused äriühingu majandustegevuse juhtimises sisuliseks osalemiseks või vajaduse korral juhtorganist lahkumiseks, vaid tema passiivsus tulenes üksnes kokkuleppest teise juhatuse liikmega, ei ole välistavaks asjaoluks vastutusotsuse tegemisel.

Raske ja kerge hooletuse eristamisel võiks lähtuda sellest, kas mingit kohustust on võimalik kergemini rikkuda? Nt raamatupidaja juhib juhatuse liikme tähelepanu sellele, et teine juhatuse liige kajastab tavapärasest olulisemalt suuremas summas sisendkäibemaksu. Teavitatud juhatuse liige ei võta midagi ette teise juhatuse liikme kontrollimiseks, vaid aktsepteerib deklaratsioonide esitamist. Kui tegemist on valet informatsiooni kajastavate deklaratsioonidega, saab asuda seisukohale, et tegemist on raske hooletusega. Kohustust oleks võimalik kergemini rikkuda selliselt, et juhatuse liige küll kontrollib teist juhatuse liiget, kuid ei märka, et tehingutega on midagi valesti.

Riigikohus on otsusega nr 3-3-1-17-13 leidnud, et tahtlus on seotud eeskätt subjektiivsete tunnustega ehk teadlikus käitumise õigusvastasusest ja sellise tagajärje soovimine. Isik mõistab, et rikub oma kohustusi. Vastutusotsuse koostamisel tähendab tahtlus, et isiku käitumine oli teadlikult suunatud maksuõigusliku õigusvastase tagajärje esile kutsumisele. Tahtluse motiveerimisel peab täpselt välja tooma need tõendid, asjaolud, mis tõendavad, et seaduslik esindaja tehinguid tehes teadis tehingute tegelikku sisu. Vastutusotsuse adressaat peab üheselt ja arusaadavalt mõistma, kuidas makshaldur on sellisele järeldusele jõudnud ning millistele tõenditele ja asjaoludele on ta seisukoha kujundamisel tuginenud. Riigikohus on otsusega nr 3-3-1-17-13 leidnud, et vastutusotsuse aluseks oleva süü hindamisel tuleb lähtuda

tõendite (mõnikord üksnes kaudsete) ja asjaolude kogumist ning ka „elulise usutavuse“ kriteeriumist. „Elulise usutavuse“ kriteeriumi puhul tuleb täpselt selgitada, miks maksuhalduri hinnangul ei ole tehing, olukord, käitumine jms „eluliselt usutav“ ning milline oleks „eluliselt usutav“ käitumine vastavas olukorras olnud.

Riigikohus on ka otsusega nr 3-3-1-54-01 leidnud, et tahtlus võib tuleneda ettekirjutuse aluseks oleva õigusrikkumise iseloomust, maksuhalduri tuvastatud asjaoludest ja asjas kogutud tõenditest. Maksuhalduri kohustuseks on täpselt näidata, milline on see kogum, millele tuginetakse ning kuidas sellele kogumile tuginedes jõutakse seisukohale, et isik rikkus oma kohustusi tahtlikult.

Tahtlus võib seisneda ka juhatuse liikme tegevusetuses. Äriühingu juhatuse liige ei saa äriühingu juhtimis- ja järelevalveküsimustes olla passiivne. Juhatuse liige ei tohi anda kolmandatele isikutele täielikku kontrollimata tegutsemisvabadust. Tallinna halduskohus on otsusega nr 3-13-344 leidnud, et kui isik on taganud äriühingu andmete esitamise ilma, et ta oleks nende õigsust kontrollinud, ent samas puudus juhatuse liikmel mistahes mõistlik põhjus nende andmete õigsust eeldada, tuleb juhatuse liikme tegevuses eeldada tahtlust. Lisaks on Tallinna halduskohus otsusega nr 3-12-2115 leidnud, et kui isikul on kohustus esitada tõesed andmed, siis asjasse mitte puutuvate andmete esitamine, ilma et nende esitamiseks oleks mingi loogiline põhjus, on tahtlik tegevus.

Nt, kui tuvastatakse, et äriühingu poolt välja makstud summad jõuavad ringiga äriühingu juhatuse liikmele tagasi, kes maksuvõla tekkimise eest vastutab, siis on ilmne, et tema teadmata selline raha liigutamine toimuda ei saanud. Tallinna halduskohus on otsusega nr 3-12-1608 leidnud, et olukorras, kus maksuhaldur on tuvastanud, et seaduslik esindaja on tahtlikult oma kohustusi rikkunud, ei saa tahtluse esinemist tagasi lükata paljasõnalise väitega, et isik tegelikult negatiivse tagajärje saabumist ei soovinud või et see polnud tema eesmärk.

Juhatuse liikme süü tõendamise kohustus on maksuhalduril. Süü tuvastamisel tuleb küsida, kas käibes vajalikku hoolt järgides oleks juhatuse liige kohustust rikkunud või mitte. (Lopman, Lorents 2013) Nt, kui maksukohustus küll deklareeritakse korrektselt, kuid maks jäetakse tasumata, sest äriühingul puuduvad maksu tasumise tähtpäeval piisavad rahalised vahendid. Ehkki juhatuse liige on toodud näites rikkunud kohustust tagada juriidilise isiku rahalise kohustuse täitmine, puudub juhatuse liikme käitumises süü. Isegi hoolas juhatuse liige ei suuda rahaliste vahendite puudumisel täita äriühingu maksukohustusi.

Süü vorm on vastutuskohustuse tekkimisel oluline kolmest aspektist. Esiteks, nagu eelnevalt juba mainitud, ei too kerge hooletus endaga kaasa juhatuse liikme vastutust, kuid sellest tulenevalt võib kerge ja raske hooletuse piiritlemine omada üksikjuhtumil ning just keerulisemates kaasustes otsustavat tähendust. Teise olulise aspektina tuleb süü vormi puhul arvestada sellega, et iga juhatuse liikme süü on individuaalne ning tuleb tuvastada eraldi (Lopman, Lorents 2013). Kolmandaks mõjutab süü raskusastet see, kas vastutusotsuse koostamise aegumistähtaeg on kolm või viis aastat (Lopman, Lorents 2013). MKS § 98 lg 1 kohaselt algab tähtaeg selle maksudeklaratsiooni esitamise tähtpäevast, mida ei esitatud või milles esitatud andmete alusel maksusumma valesti arvutati. Raske hooletuse korral on aegumistähtaeg kolm aastat, tahtluse korral viis aastat.

Senises kohtupraktikas on tuvastatud süü järgmistel juhtudel: ümbrikupalga maksmine, fiktiivsed arved, käibe varjamine, käibemaksupettused ja raamatupidamisdokumentide puudumine.

MKS § 96 lg 6 kohaselt ei tehta vastutuskohustuse aktsessoorse olemuse tõttu vastutusotsust, kui vastutusotsuse esemeks oleva maksusumma määramise aegumistähtaeg on saabunud, maksuvõlga ei ole tekkinud, maksuvõla sissenõudmine on aegunud või maksuvõlg on kustutatud.

Kokkuvõtvalt vastutavad juhatuse liikmed oma kohustuste rikkumisega tekitatud kahju eest. Vastutusest vabanemiseks lasub tõendamiskoormus juhatuse liikmel ja seega on väga oluline, et tema tegevus ja toimingud oleksid ka hiljem tõendatavad (nt koosoleku arutelud, nimeline hääletamine jne). Kui rikkumise paneb toime juhatuse liige temale määratud vastutusvaldkonnas, on üldjuhul ühingu siseselt teised juhatuse liikmed vastutusest vabastatud, sest saavad tõendada, et käitusid korraliku ettevõtja hoolsusega. Kohustuste rikkumisega kaasnevat kahju saab maksuhaldur sisse nõuda vastutusotsusega. Vastutusotsus koostatakse kolmandale isikule, kes on tuvastatud süüdi äriühingu maksuvõla tekkimises. Vastutusotsus koostatakse kirjaliku haldusaktina ning see peab olema nõuetekohaselt põhjendatud. Kui äriühingul on mitu juhatuse liiget, peab maksuhaldur tuvastama kõigi individuaalse süü. Kuna süü hindamiseks puuduvad sageli otsesed tõendid ning tuleb lähtuda tõendite kogumist ja elulise usutavuse kriteeriumist, on raske tuvastada, kas mingi asjaolu ületab raske hooletuse või tahtluse piiri või mitte. Kerge hooletus ei too endaga kaasa juhatuse liikme vastutust, kuid just kerge ja raske hooletuse piiritlemine võib omada üksikjuhtumil ning keerulisemates kaasustes otsustavat tähendust. Raske hooletuse korral tuleb maksuhalduril tõendada, et hoolsuskohustusi on rikutud olulisel määral. Kohtupraktika ei anna aga ühest vastust ega kriteeriumeid, kuidas tuvastada, et isik on olnud raskelt hooletu.

Riigikohtu praktika kohaselt on isiku tegevust võimalik kvalifitseerida raske hooletusena juhul, kui lisaks n-õ tavapärasele rikkumisele eksisteerib veel mingi täiendav asjaolu, mis teeb selle rikkumise eriti raskeks. Veel mõjutab süü raskusastet ka see, kas vastutusotsuse koostamise aegumistähtaeg on kolm või viis aastat. Lisaks ei tohi vastutusotsuse puhul maksunõue olla aegunud ega ajatatud, kohustus peab olema jätkuvalt kehtiv ning maksuhalduri sissenõudmistoimingud äriühingu suhtes peavad olema nurjunud.

2. JUHATUSE LIIKME VASTUTUSE KOHALDAMISEGA SEOTUD PROBLEEMID

2.1 Juhatuse liikme vastutuse rakenduslikud probleemid

Isik, kes annab nõusoleku ennast juhatuse liikmeks valida, peab endale teadvustama, mis tagajärjed võivad sellega kaasneda ning millised on tema tegutsemispiirid. Ta peab mõistma, et tema tegevus või tegevusetus võib kaasa tuua vastutuse. Juhatuse liikmeks olemine ei saa olla üksnes formaalne. Vastutusotsuste praktikas on aga probleemiks isikud, kes on formaalselt juhatuse liikmed, kuid kes tegelikult ei osale äriühingu juhtimises.

Maksu- ja Tolliameti (MTA) andmetel jõustus esimene vastutusotsus 2007. aastal. Kuni 2014. aastani (k.a) on kokku väljastatud 190 vastutusotsust, millega on kohustatud 246 füüsilist isikut tasuma juriidilise isiku maksukohustust.

2007-2014. aasta on vastutusotsustega määratud kohustusi kogusummas 24 206 588,40 eurot, millest on tasutud 1 892 533,13 eurot (vt tabel 1). Ehk vaid 7,82% kogu maksukohustuse suurusest.

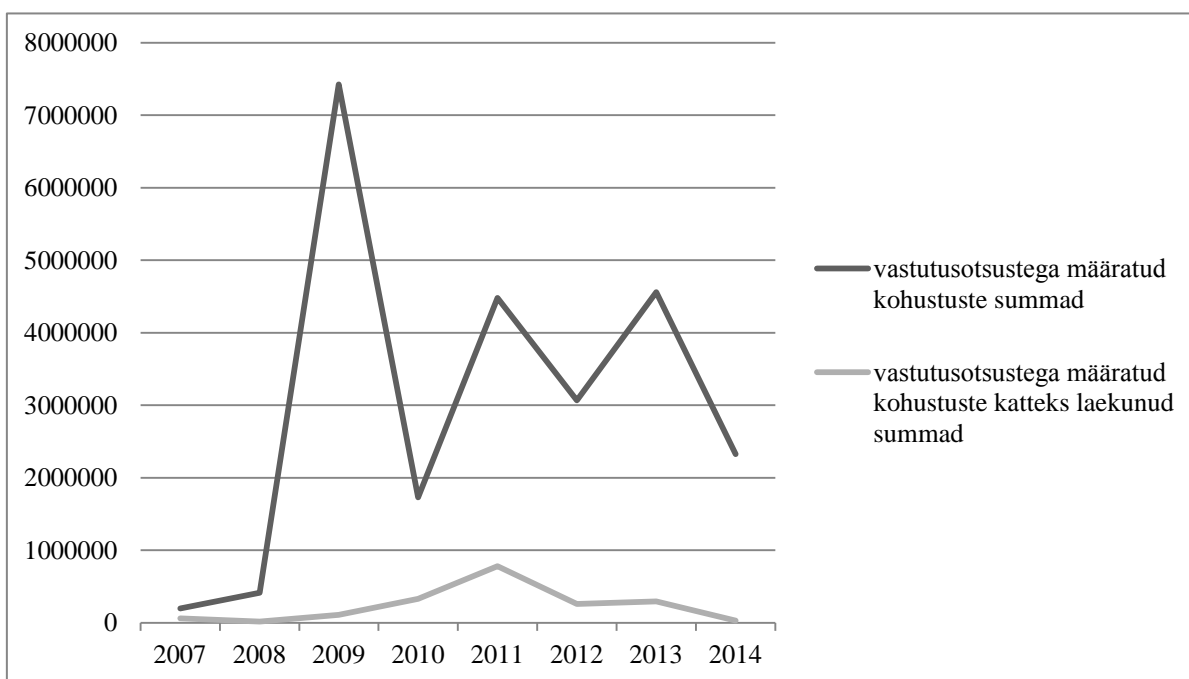
Tabel 1. Vastutusotsuste statistika, mõõtühik euro (autori koostatud Maksu- ja Tolliameti statistika andmete alusel)

Aasta	Vastutusotsuste arv	Vastutusotsustega määratud kohustuste summad	Vastutusotsustega määratud kohustuste katteks laekunud summad
2014	36	2 324 220	29 346,42
2013	47	4 560 615	297 516,88
2012	29	3 067 601	262 058,14
2011	34	4 481 468	782 599,57
2010	18	1 732 419	329 643,38
2009	16	7 426 509	111 732,68
2008	4	416 990,90	19 816,96
2007	6	196 765,50	59 819,10
Kokku:	190	24 206 588,40	1 892 533,13

2007. aasta oli MTA jaoks protsentuaalselt kõige tulusam – vastutusotsustega määratud kohustuste summade katteks laekus 30,40% (vt joonis 1). Selline „suur“ protsent tuleneb sellest, et 2007. aastal väljastatud vastutusotsuste kogusumma oli kõige väiksem võrreldes järgnevate aastatega (vt tabel 1). 2014. aasta oli protsentuaalselt kõige kehvem – laekus kõigest 1,26% kogu laekuma pidavatest summadest.

2008. ja 2009. aasta, vastavalt 4,75% ja 1,50%, olid võrreldes 2007. aastaga küllaltki suures muutuses (vt joonis 1). Põhjenduseks, et neil aastatel väljastati oluliselt vähem vastutusotsuseid, kui hilisematel (vt tabel 1). Eelnevast saab järeldada, et võimalus just erinevatelt isikutelt määratud summasi kätte saada, on väiksem. Tähelepanu tuleb pöörata ka asjaolule, et tabelis 1 ei ole konkreetselt välja toodud, kui mitmele füüsilisele isikule (mitmele erinevale juhatuse liikmele) on ühe otsusega vastutus kohaldatud.

Muutus 2009 ja 2010. aasta vahel – 2010. aasta laekumine oli 19,03%, kuid 2009. aasta laekumine vaid 1,50% (vt joonis 1). Protsentuaalselt „suurem“ laekumine ei kestnud kaua, kuna alates 2010-2014. aasta on laekumiseprotsent kahenevas suunas – vastavalt 2011. aasta – 17,46%, 2012. aasta – 8,54% ja 2013. aasta – 6,52% (vt joonis 1).



Joonis 1. Vastutusotsustega määratud kohustuste summade võrdlus nende katteks laekunud summade suhtes, mõõtühik euro (autori koostatud Maksu- ja Tolliameti statistika andmete alusel)

Väljastatud vastutusotsustega määratud suurte summade ja nende katteks nii väikeste laekumiste taga võivad olla varatud isikud. On juhatuse liikmeid, kes kirjutavad teadlikult oma vara kellegi teise nimele, aga on ka suur hulk selliseid juhatuse liikmeid, kellel puudub üldse igasugune vara.

Juhatus liikme kohustus on olla igakülgset informeeritud äriühingu majandustegevusest ja finantsilisest olukorrast. Olukorras, kus juhatuse liige delegerib majandustegevuse korraldamise ja finantsvahendite käsutamise tsiviilõigusliku lepinguga kolmandale isikule, ei ole seadusega kooskõlas. Tsiviilõiguslik leping ei saa vabastada juhatuse liiget vastutusest.

Isikuid, kes on vaid formaalselt juhatuse liikmed, nimetatakse variisikuteks ehk nn tankistideks. Mõiste variisik on MKS-is küll olemas, kui seal pole avatud selle mõiste sisu. MKS § 81³ lg 1 kohaselt on maksuhalduril õigus salajasel koostööl ja konspiratsioonivõtetel kasutada variisikuid. Politsei ja piirivalve seaduse (PPVS) § 7⁵⁶ lg 2 kohaselt on variisik isik, kes aitab tagada jälitustoimingute varjatust (Politsei ja piirivalveseadus, 06.05.2009). Eeldatavasti on MKS-is mõeldud variisiku mõiste all sarnaselt PPVS-is toodud isikuid, kes jäävad teatud toiminguid tehes varjatuks, mitte isikuid, kes varjavad midagi. Käesolevas lõputöös on aga termini „variisik“ all mõeldud isikut, kes aitab varjata maksupettuse toimepanijat. Juhul, kui täiendada MKS-i terminiga „variisik“ käesoleva lõputöö tähenduses, tekiks olukord, kus MKS-is on ühel ja samal mõistel kaks erinevat tähendust. Seega, lähtudes eelnevast, on tekkinud taas olukord, kus MKS vajaks täiendust.

MTA on järjepidevalt võidelnud variisikute äriühingute juhatuses või osanikena kasutamise vastu. Kehtivates õigusaktides on sätestatud erinevaid meetmeid varifirmade kasutamise vältimiseks (nt vastutusmenetlus), kuid siiani ei ole variisikute kasutamine vähenenud. Maksumenetluse käigus avastatud variisikute arv ja nende poolt tekitatud maksukahju on suhteliselt suur. 2014. aasta (k.a) seisuga oli variisikuid hinnanguliselt 3200 ja nende poolt tekitatud kahju ligikaudu 120 000 000 eurot (Maksu- ja Tolliameti statistika). Perioodil 2012-2014. aasta oli üle 800 maksuvõlga omava äriühingu juhatuse liikmeks just variisik. Nimetatud perioodil variisikute poolt tekitatud maksuvõlg oli üle 14 000 000 euro, mille sissenõudmine on tõenäoliselt lootusetu.

01.11.2014 jõustunud käibemaksuseaduse muudatus, millega kehtestati käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustus, võib arvatavasti kaasa tuua suure variisikute avastamise kasvamise. Saadav info võimaldab MTA-l paremini tuvastada ja selekteerida potentsiaalseid „arvevabrikud“ ja „puhverettevõttes“. Arvevabrik on organiseerunud kuritegelik grupp, mis pakub turul tegutsevatele maksupettustele orienteeritud äriühingutele teenust fiktiivsete arvete näol (Rum, P. 2008). Puhverettevõtte on ettevõtte, kus suure tõenäosusega reaalselt äritegevust ei toimu ja keda kasutatakse tehinguahelates vahelülidena, et varjata pettuse tegeliku kasu saajat (Laurits, R. 2014). Iga tuvastatud puhverettevõtte kahtlus tähendab aga registris oleva variisiku kahtlust.

Puhvrikahtlusega äriühingute poolt tekitatud käibemaksukahju on 12 300 000 eurot (Maksu- ja Tolliameti statistika). Reaalsete puhvrite (6070 äriühingut) poolt tekitatud käibemaksukahju 18 000 000 eurot. Võib esineda olukordi, kus ühe äriühingu juhatuses on erinevatel ajaetappidel erinevad variisikud. Nt, kui maksuhaldur blokeerib variisikuga äriühingu tegevuse käibemaksupettuse toimepanemisel, võetakse aja möödudes see sama

äriühing uuesti kasutusse. Ehk iga registris olev äriühing, mida on kasutatud pettuses, on ka edaspidi potentsiaalseks ohuallikaks. Antud olukorra vältimiseks tuleks võtta kasutusele meetmed, mis ei laseks sellise äriühinguga üldse äriregistris toiminguid teha.

Variisikute kasutamine põhjustab järgmisi probleeme:

1. maksuhalduri poolt kontrolli ja järelevalve teostamise ning võlamenetluse takistamine – kättesaamatud isikud ja puudulik dokumentatsioon;
2. maksude maksmisest kõrvale hoidmine – ümbrikupalga maksmine, käibe varjamine ning võlgadega maha jäetud äriühingud;
3. käibemaksukohustuslase registreerimise numbri (KMKR) kuritarvitamine – käibemaksupettused.

MTA üheks esmaseks tegevuseks käibemaksupettuste ennetamisel on tagada usaldusväärne käibemaksukohustuslaste register. 2014. aasta (k.a) seisuga on selles jätkuvalt ligikaudu 3000 variisiku kahtlusega äriühingut, moodustades 4% kõikidest registreeritutest (Maksu- ja Tolliameti statistika). Seega kannab antud sihtgrupp endas otsest maksupettuse riski.

Variisikute profiil on mitmekesine – kui varasemalt kasutati variisikutena inimesi, kes olid varatud, siis viimastel aastatel kasutatakse variisikutena hoopis nooremaid isikuid, kes on töövõimelised ja hea haridustasemega.

Variisikuid kasutatakse peamiselt järgmistel juhtudel: tarbijate petmisel, müües olematuid või mitte kvaliteetseid teenuseid või kaupu; rahapesuskeemides ja maksupettustes osalemisel, väljastades arveid olematutele teenustele ja kaupadele; fiktiivsete andmetega maksudeklaratsioonide esitamisel; tsiviil- kui ka haldusvastutuse vältimisel; tsiviilõiguslike ning haldusõiguslike võlgade sissenõudmise raskendamisel; kohtumenetluse kiiruse takistamisel.

KarS § 281 lg 1 kohaselt karistatakse äriregistripidajale ebaõigete andmete esitamise eest rahalise karistuse või kuni kaheaastase vangistusega. Harju maakohus on otsusega nr 1-09-4627 leidnud, et tuleb karistada tegelikku juhti, mitte variisikut. KarS § 281 lg 1 alusel ei pruugi aga variisiku karistamine olla õiguslikult võimalik, kuna nimetatud sätte kohaselt saab karistada ebaõigete andmete esitajat. Üldjuhul variisik äriregistripidajale andmeid ei esita. Ebaõigete andmete paber kandjal esitamisel võib esitaja isik üldse jääda tuvastamata. Probleem seisneb selles, kas variisiku märkimist saab juhatuse liikmena ebaõigete andmete esitamisenä kvalifitseerida? Kehtivates õigusaktides puudub regulatsioon, mis keelaks sellistel isikutel juhatuse liikmeks saada.

Variisikuks olemist ei saaks käsitleda kuriteona. Kuriteona saab kvalifitseerida riigile ja ühiskonnale ohtlikumaid tegusid, kui variisikuks olemist. Ka majandustegevuse seadustiku üldosa seadus (MsüS) § 75 lg 1 kohaselt karistatakse majandushaldusasutusele või registripidajale tahtlikult valeandmete esitamise eest väärteokorras rahatrahviga (kuni 300 trahviühikut), mitte kuriteokorras (Majandustegevuse seadustiku üldosa seadus, 23.02.2011).

Hetkel kehtivates õigusaktides puudub vastav koosseis, mille alusel oleks võimalik karistada isikuid, kes on nõus hakkama äriühingu juhatuse liikmeks ilma kavatsuseta teostada majandustegevust. Nt olukorras, kus maksuhaldur tuvastab äriühingu, kelle juhatuse liikmeks on variisik, poolt toime pandud maksupettuse või maksupettuses osalemise, ei ole variisiku vastutusele võtmine võimalik. Samuti ei ole temalt võlgade sissenõudmine võimalik. MKS § 153¹ ja KarS § 389¹ kohaselt on variisiku karistamine takistatud seetõttu, et nimetatud sätted näevad ette vastutuse üksnes isikule, kes pettuse realselt toime pani ning oli toimepandud pettusest teadlik. Üldjuhul variisik aga ise maksupettuseid toime ei pane, vaid seda tehakse tema nimel, ilma, et variisik maksupettusest üldse teadlik oleks.

Ka MKS § 154 kohaselt ei oleks variisikute karistamine mõistlik, kuigi see võimaldab vajadusel formaalset juhti karistada. Nimetatud sättes märgitud näeb koosseis ette äriühingu seadusliku juhatuse liikme vastutuse maksuhalduri tegevuse takistamise eest. Sätte kohaselt on nimetatud takistusteks: maksudeklaratsiooni, muu dokumendi või asja tähtpäevaks esitamata jätmine; maksuhalduri juures registreerimata jätmine; arvestuse pidamise nõuete eiramine või maksuhalduri korralduse täitmata jätmine. Hoolsuskohustuse rikkumist saab aga siiski ette heita vaid reaalsele juhile. Praktikas võib aga sellise koosseisu kasutamisel tekkida takistus, kuna eelnimetatud rikkumisi ei pruugi variisikut kasutaval äriühingul üldse esineda.

Äri-, ettevõtlus- või tegevuskeeldu rakendatakse üksnes formaalsetele juhatuse liikmetele. Neil vähestel juhtudel, kui on otsustatud isikule määrata ärikeeld, on seda kohtupraktika pinnalt tehtud üksnes variisikule, mitte reaalsele juhile. ÄS §-de 167¹ ja 289² kohaselt faktilise juhi vastutusele võtmist äriühingu tegevuse mõjutamise eest ei ole üldse praktikas aset leidnud. Kehtivas ÄS-is puudub äriühingu faktilise juhi mõiste. Riigikohus on otsustes nr 3-2-1-65-08, nr 3-2-1-92-08, nr 3-2-1-152-08, nr 3-2-1-124-09 ja nr 3-2-1-46-12 leidnud, et juhatuse liikme volituste tähtaegsel lõppemisel ei piisa volituste esinemise jaatamiseks vaid sellest, et juhatuse liige faktiliselt jätkab juhatuse liikmena tegutsemist. Juhatuse liikme ametiaega ei saa pidada pikenuks üksnes seetõttu, et isik jätkab tegutsemist juhatuse liikmena. Nimetatud reeglist on kohus teinud kaks erandit – osanike otsusega pikendatakse juhatuse liikme ametiaega tagasiulatuvalt ning juhatuse liikme seisundit kinnitatakse

majandusaasta aruande kinnitamisega. Seega on kohtupraktika kohaselt äriühingu faktilise juhi all silmas peetud vaid endiseid juhatuse liikmeid, kelle ametiaega pikendatakse kas osanike tagasiulatuva otsusega või majandusaasta aruandega. Antud olukorras tuleks aga äriühingu faktilise juhina käsitleda hoopis isikut, kes tegutseb faktiliselt nagu juhatuse liige, kuigi pole selleks formaalselt määratud.

MKS § 40 lg 1 kohaselt, kui seaduslik esindaja, tegevjuht või vara valitseja rikub tahtlikult või raskest hooletusest MKS §-s 8 nimetatud kohustusi, vastutab ta selle tõttu tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega. Eelnimetatud aluste esinemisel on maksuhalduril õigus vastutusotsus esitada äriühingu formaalsele ehk seaduslikule esindajale, st variisikule. Õigusaktis märgitud sõnastuse laiendamine on aga kaheldav ning seetõttu on probleemne ka selle kohaldamine äriühingu faktilisele juhile. Faktilise juhi karistusõiguslik positsioon ei tekita isikule mingeid kohustusi äriühingu suhtes, mistõttu ÄS-is rõhutatud lojaalsus- ja hoolsuskohustus ei oma antud juhul erilist tähendust (Kairjak 2011:543). Kuid just ÄS-is faktilise juhi institutsiooni loomise ja temale vastutuse kohaldamise võimaluse kehtestamisega saaks tõkestada variisikute kasutamist.

Ainuüksi ettevõtluskeelu rakendamine ei ole variisiku kasutamise takistamise kohaseks meetmeks. Variisikutele väärteokoosseisu loomine ja nende karistamine väärteokorras (trahvi, aresti või ühiskondliku kasuliku tööga) kannaks preventiivset eesmärki. Karistamise võimaluse loomisel oleks võimalik mõjutada isikuid rikkumiste toimepanemise otsuse tegemisel. Nt olukorras, kus isik on teadlik, et tema poolt toimepandav õigusrikkumine ei ole juriidiliselt karistatav, tekitab see isikul karistamatuse tunde ning muuhulgas soodustab ka õigusrikkumiste toimepanemist.

Variisikutele väärteokoosseisu rakendamise võimalus võiks anda ka täiendavaid võimalusi erinevatel juhtudel vastutusest vabanemiseks. Nt olukorras, kus maksuhaldur tunnistab isiku variisikuks olemist (st, et tegemist polnud reaalse juhatuse liikmega) ning karistab teda selle eest väärteokorras, võiks isikul tekkida võimalus vabaneda vastutusmenetlusest. Kuid tuleb arvestada, et vastutusmenetlusest vabanemise võimalus võib tekitada ka olukorra, kus enda variisikuks tunnistamist võivad soovida nende äriühingute juhatuse liikmed, kes tegelikult ei ole variisikud, kuid kelle äriühingu majanduslik seis on kehv.

Variisikute värbajate karistamiseks tuleks luua kuriteokoosseis, kuna variisikute värbajate tegevusega on võimalik tekitada arvestatavat maksukahju. KarS § 256 sätestab küll kuriteokoosseisu kuritegeliku ühenduse organiseerimise eest, kuid see ei kata variisikute värbajate tegevust, kuna variisikute värbajad ei ole otseselt seotud kuritegeliku ühenduse

loomisega. KarS ei näe ette vastutust isikutele, kes organiseerivad variisikuteks hakkamist ning variisikutega varustatud äriühingute vahendamist. Karistuse puudumine tingib olukorra, kus värbajate tegevus muutub järjest aktiivsemaks.

Arvestades variisikute kasutamise kaudu tekitatud maksukahju ulatust, pole variisikute andmete süstematiseeritud töötlemiseta võimalik maksupettuste vastu tulemuslikult ja efektiivselt võidelda. Eestis tuleks luua sellekohane andmebaas. Andmebaas ei tohiks olla avalik, vaid võiks olla üksnes MTA-le kasutamiseks. Lisaks võiks sellele ligipääsu omada ka äriregistripidaja. Variisikute andmebaasi toime võiks avalduda selles, et variisikute andmebaasi kantud füüsilisele isikule saaks panna seadusega täiendavaid kohustusi. Nt suurem tõendamiskoormus maksumenetluses. Samuti oleks äriregistripidajal alus keelduda registrikande tegemisest, kui uue äriühingu asutajaks või juhatuse liikmeks on variisikute andmebaasis juba eksisteeriv isik.

Põhiseaduse (PS) § 11 kohaselt tohib õigusi ja vabadusi piirata ainult kooskõlas põhiseadusega (Eesti Vabariigi põhiseadus, 28.06.1992). Need piirangud peavad olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud ega tohi moonutada piiratavate õiguste ja vabaduste olemust. Kaitstav riive, mille proportsionaalsust tuleb variisikute andmebaasi loomisega kontrollida, on isiku õigus heale nimele. Hea nimi ehk maine on valdavalt väline objektiivne kategooria, mida kannavad teised inimesed ja avalik arvamus (Madise, Aaviksoo, Kalmo, Mälksoo, Narits, Pruks ja Vinkel 2012:236-237). Riigikohus on otsuses nr 3-2-1-123-97 leidnud, et mõiste "au ja hea nimi" väljendab ühiskonna positiivset hinnangut inimesele kui isiksusele ning inimese enda suhtumist iseendasse. Olukorras, kus variisikute andmebaasis olevad andmed ei ole avalikud, ei saa andmebaasis olek ühiskonna hinnangu ega avaliku arvamuse kaudu isiku head nime ega mainet kahjustada. Seega saab nimetatud riivet pidada sobivaks.

Kokkuvõtvalt on MTA 2007-2014. aasta jooksul väljastanud 190 vastutusotsust, millega on määratud kohustusi kogusummas 24 206 588,40 eurot. Kohustuste katteks laekunud 7,82% kogu määratud kohustuste summadest on väike seepärast, et enamike äriühingute esindajaid, kellele vastutusotsus tehakse, on varatud. Isikuid, kes tihtipeale on varatud ja vaid formaalselt juhatuse liikmed, nimetatakse variisikuteks. Kehtiv MKS sisaldab küll mõistet „variisik“, kuid ei ava selle sisu. Erinevalt MKS-is käsitletud „variisikust“, tuleks selle mõiste all silmas pidada isikut, kes aitab varjata maksupettuse toimepanijat. Hetkel puudub kehtivates õigusaktides vastav koosseis, mille alusel oleks võimalik variisikuid karistada. Samuti pole ka variisikute värbajate tegevus ühegi seadusega reguleeritud. Süüteoosseisude puudumisel on variisikutel ja nende värbajatel võimalik toime panna õigusrikkumisi kartmata vastutuse

järgnemist. Nimetatud õigusliku probleemi lahendamiseks oleks vajalik luua variisikute karistamiseks väärtekoosseis ja variisikute värbajate karistamiseks kuriteekoosseis. Lisaks süüteoekoosseisude loomisele oleks variisikute kasutamise tõkestamiseks vajalik luua ka variisikute andmebaas. Variisikute andmebaas võimaldaks maksuhalduril tõhusamalt ja süsteemsemalt võidelda variisikute kaudu toimepandavate maksupettuste vastu. Nimetatud meede omab ka preventiivset mõju, välistades andmebaasis olevate isikute poolt uute maksupettuste toimepanemise. Veel aitaks faktilise juhi institutsiooni loomine ja temale vastutuse kohaldamise võimaluse kehtestamine tõkestada variisikute kasutamist, mistõttu tuleks ÄS-i lisada faktilise juhi mõiste. Erinevalt kohtuseisukohale võiks äriühingu faktilise juhina käsitleda isikut, kes tegutseb faktiliselt nagu juhatuse liige, kuigi pole selleks formaalselt määratud.

2.2 Probleemid juhatuse liikme vastutuse kohaldamisel kohtupraktika näitel

Hoolimata vastutusotsuse õiguspärasusest, on isikul võimalus seda vaidlustada. Vaidlustamisel tuleb aga arvestada sellega, et kohtuvaidlused on kulukad ja võivad kesta aastaid.

Vastutusotsuse adressaadil tekib vastutusotsuse vaidlustamisel õigus (ilma maksuotsust eraldi vaidlustamata) esitada kõik vastuväited, mida oleks saanud esitada põhivõlgnik maksuotsuse vaidlustamisel (Lehis 2012:120). Kuid võib tekkida olukord, kus õigusvastase maksuotsusega tuvastatud maksuvõlg jääb kehtima põhivõlgniku suhtes, aga see ei ole kohaldatav vastutuse alusena. Lisaks sellele saab vastutusotsuse adressaat esitada vastuväited vastutuse aluste kohaldamise osas (Lehis 2012:120). Nt põhivõla lõppemine ja süü või põhjusliku seose puudumine.

Õigusvaidluste puhul mõeldakse vaid võimaliku vaidluse lahenduse peale, jättes kohtumenetluse teised aspektid tähelepanuta. Ka need tuleks läbi kaaluda, sest sageli on vaidluse lahenemine vaidleja jaoks põhimõtte küsimus. Keskmise kohtuvaidluse kestus Eestis esimese astme kohtus kestab vähemalt üks aasta (Madisson jt 2014:148). Keskmisest keerukamad õigusvaidlused, kus osalisi on mitu ja tõendite kogumine on keerukam, võivad kesta aastaid (Madisson jt 2014:148).

Kohtus käimine on kulukas. Väiksemate nõuete puhul ületavad õigusteenuse ja kohtumenetlusega seotud kulud sageli nõude suuruse ja loodetava kasu. Juhatuse liikme

vastutuse teemalises kohtuvaidluses võib vaide rahuldamise otsus olla väärtusetu, kui juhatuse liige osutub varatuks. Juhatuse liikme vastutusele võtmiseks tuleks enne kohtusse minekut kõigepealt välja selgitada, kas tal üldse on vahendeid, mille arvelt kahju hüvitada (Madisson jt 2014:149).

Viimase nelja aasta (k.a 2015. aasta esimene kvartal) jooksul on vastutusotsuseid kokku vaidlustatud 142 (vt tabel 2 ja 3). Nendest 54 on vaidlustatud kohtumenetluses, mida lahendavad esmalt maa- või halduskohtud ning 88 vaidemenetluses, mida lahendab MTA juriidiline osakond. Selle põhjenduseks, et suurema osa vaietest – 2/3 (62%) lahendab MTA ja ülejäänud 1/3 (38%) kohtud, on vaidlejate soov vältida olulist ajakadu ja suurte kohtukulude teket. Samuti ühe MTA eesmärgi saavutamise – juriidilise valdkonna eesmärgiks on tagada MTA kui vaideorgani usaldusväärsus nii maksumaksjate kui kohtunike hulgas. „Püstitatud eesmärkide täitmine toob kaasa vaideotsuste kohtus vaidlustamise protsendi languse – isikutel tekib veendumus, et juba vaidemenetluses on saadud õiglane lahend“ (Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013-2016, 2014:38).

Tabel 2. Vaidluste statistika kohtumenetluses (autori koostatud Maksu- ja Tolliameti statistika andmete alusel)

Aasta	1	2	3	I kv	4	5	6	II kv	7	8	9	III kv	10	11	12	IV kv	Kokku
2015	0	4	0	4													
2014	1	1	1	3	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	2	2	6
2013	0	0	1	1	4	0	1	5	5	0	0	5	0	0	2	2	13
2012	2	1	0	3	4	2	2	8	2	1	1	4	0	1	1	2	17
2011	2	0	0	2	2	1	2	5	0	0	3	3	1	2	1	4	14

2011-2014. aasta vastutusotsuseid on vaidlustatud kõige rohkem II (kokku 38) ja III (kokku 37) kvartalis (vt tabel 2 ja 3). Kuna vaidlustamisel ja ajaperioodil ei ole mingit konkreetset seost, võib seda tõlgendada nii, et maksuhaldurid on teinud just nendel kuudel (aprill-august) rohkem vastutusotsuseid, kui aasta alguses või lõpus.

Alates 2011-2013. aasta on vaidlustamised aastas ühe ühiku võrra tõusnud (vt tabel 2 ja 3). See tuleneb sellest, et iga aastaga on väljastatud erinev arv vastutusotsuseid (vt tabel 1). Tegelik vaiete esitamise protsent langeb. Nt 2013. aastal väljastati kokku 47 vastutusotsust, millest 37 (kokku nii kohtu- kui ka vaidemenetluses) vaidlustati ehk 78,7%. Aasta hiljem väljastati 36 vastutusotsust, millest 22 vaidlustati ehk 61%.

Suurem vaiete esitamise vähenemine on toimunud aga 2014. aastal, kui esitati erinevalt eelmistest aastatest (2013. aasta – 37, 2012. aasta – 36 ja 2011. aasta – 35) kokku vaid 22 vaiet (vt tabel 2 ja 3). Kuna aga vaidlustamine ei sõltu konkreetsetest asjaoludest, vaid

isikutest endist, kellele on vastutusotsus koostatud, ei saa seda silmnähtavat vahet pidada reaalselt usutavaks suureks vaiete vähenemise languseks.

Tabel 3. Vaidluste statistika vaidemenetluses (autori koostatud Maksu- ja Tolliameti statistika andmete alusel)

Aasta	1	2	3	I kv	4	5	6	II kv	7	8	9	III kv	10	11	12	IV kv	Kokku
2015	6	2	0	8													
2014	2	1	1	4	2	1	3	6	1	1	1	3	0	2	1	3	16
2013	1	3	0	4	1	1	1	3	6	4	0	10	2	3	2	7	24
2012	3	1	1	5	2	1	2	5	1	1	3	5	0	4	0	4	19
2011	0	0	7	7	2	2	1	5	4	0	3	7	1	1	0	2	21

Järgnevad kohtulahendid on seotud juhatuse liikme õigusliku staatuse, esindamisõiguse, kohustuste ja vastutusega. Kohtulahendid on valitud sellised, millele on kohus ka uuemates lahendites viidanud. Kohtulahenditest on peamise asjaoluna väljatoodud Riigikohtu seisukohad.

Vastutusest vabanemist, lojaalsuskohustust ning juhatuse liikmete individuaalset süüd ja süü motiveerimist kajastab Riigikohtu otsus nr 3-2-1-41-05.

Riigikohus leidis, et juhatuse liikme õigussuhe äriühinguga on oma olemuselt lepingusarnane võlaõiguslik suhe, millele saab kohaldada käsunduslepingule sätestatud. Seetõttu tuleb juhatuse liikme kohustuste rikkumist hinnata sellest võlasuhtest tulenevate kohustuste rikkumisena ja kohaldada ei saa lepinguväliselt õigusvastaselt kahju tekitamise sätteid. Vastutusest vabanemiseks peab kohustuste rikkumine olema vabandata.

Juhatus liikme ametikohustused tulenevad seadusest, põhikirjast ja poolte vahel sõlmitud töölepingust. Kuni 01.07.2002 kehtinud TsÜS § 108 lg 1 kohaselt oli juhatuse liikme kohustus toimida tsiviilõiguste teostamisel ja tsiviilkohustuste täitmisel heas usus. Viimati nimetatust lähtub muu hulgas juhatuse liikme kohustus vältida oma tegevuses enda ja aktsiaseltsi huvide konflikti ehk nn üldine lojaalsuskohustus. Ainuüksi vara müük alla turuhinna ei tähenda automaatselt juhatuse liikme kohustuste rikkumist.

Riigikohus on esindaja vastutuse osas rõhutanud süü motiveerimise olulisust: „Vastutuse kohaldamise aluse näitamiseks tuleb maksuhalduril muuhulgas tuvastada, et juhatuse liige on oma kohustusi rikkunud süüliselt ja juhatuse liikme süü vorm. Vastutuse kohaldamise aluse näitamine tähendab, et vastutusotsuses tuleb motiveerida, miks maksuhaldur asus seisukohale, et juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud oma kohustusi. Juhatus liikme süü on individuaalne, st et iga juhatuse liikme süü tuleb tuvastada eraldi. On võimalik, et mõni juhatuse liige erinevalt teistest pole süüdi või et juhatuse liikmete süü vorm on erinev.

Eriti suur koorumus on raske hooletuse tuvastamisel ja motiveerimisel, sest kerge hooletus ei too endaga kaasa juhatuse liikme vastutust.“

Ehk maksuhalduril lasub märkimisväärne tõendamis- ja põhjendamiskohustus. Oluline on Riigikohtu seisukoht, et enne vastutusotsuse tegemist tuleb alustada maksuvõla sissenõudmist esialgselt maksukohustuslaselt. Alles kolmekuulise edutu sissenõudmise korral võib maksuvõla tasumist nõuda kolmandalt isikult. Vaid MKS § 96 lg 5 kohaselt võib esialgse võlgniku pankroti väljakuulutamise ja süüdimõistetud vastutuse korral maksuhaldur koostada vastutusotsuse, ilma et alustaks sissenõudmist esialgselt maksukohustuslaselt.

Veel ühe olulise asjaoluna tuleb tähelepanu pöörata Riigikohtu seisukohale, et kui äriühingu maksuvõlga on vähendatud näitaks kompromissotsusega, ei saa seda ületatavat osa nõuda ka juhatuse liikmelt.

Ühist esindusõigust kajastab Riigikohtu otsus nr 3-2-1-37-04.

Kuni 01.07.2002 kehtinud TsÜS § 96 lg 2 kohaselt polnud võimalik seadusliku esindaja volitusi ilma seadusliku aluseta juriidilisest isikust väljapoole piirata. Riigikohus leidis, et ühine esindusõigus tähendab seda, et juhatuse liikmed või mõned neist esindavad tehingu tegemisel juriidilist isikut üheskoos. Ühise esindusõigusega pole samastatav põhikirja nõue, mille kohaselt teatud tehingute tegemiseks on vajalik juhatuse eelnev nõusolek.

Majanduslikku otstarbekust ja solidaarset vastutust kajastab Riigikohtu otsus nr 3-2-1-67-03.

Riigikohus leidis, et juhatuse liiget võib pidada hoolsuskohustust rikkunuks, kui ta ei tegutse hoolsusega, mida tavaline mõistlik inimene taolises ametis sarnastel tingimustel ilmutaks.

Riigikohus leidis veel, et kui rasket juhtimisviga ei põhjustata võlgniku maksejõuetusest, kuid võlgnikule tekitatakse kahju, kannab juhtimisvea teinud isik ikkagi ÄS-i kohaselt vastutust. ÄS § 315 lg 1 kohaselt vastutavad juhatuse liikmed seaduse või põhikirja nõuete rikkumise ning oma kohustuste täitmata jätmisega aktsiaseltsile süüliselt tekitatud kahju eest solidaarselt.

Hoolsuskohustuse rikkumist kajastab Riigikohtu otsus 3-2-1-41-03.

ÄS 306 lg 1 kohaselt on juhatuse liikmel kohustus tegutseda majanduslikult kõige otstarbekamal viisil. Riigikohus leidis, et see kohustus tähendab ka seda, et juhatuse liige peab

olema hoolas, otsuste vastuvõtmiseks piisavalt informeeritud ega tohi võtta aktsiaseltsile põhjendamatuid riske.

Riigikohus leidis, et TsÜS § 108 lg 1 kohaselt tuleneb juhatuse liikmel kohustus toimida tsiviilõiguse teostamisel ja tsiviilkohustuste täitmisel heas usus. Viimati nimetatust tuleneb juhatuse liikmel kohustus vältida oma tegevuses enda ja aktsiaseltsi huvide konflikti.

Juhatuse liikme õigussuhet äriühinguga kajastab Riigikohtu otsus nr 3-2-1-45-03.

Riigikohus leidis, et juhatuse liikmel on õigussuhe osaühinguga. Seega saab juhatuse liige rikkuda oma kohustusi vaid osaühingu ees. ÄS § 187 lg 2 kohaselt on osaühingu võlausaldajal isiklik nõue osaühingu juhatuse liikme vastu juhul, kui võlausaldaja tõendab, et tal on täitmata jäänud nõue osaühingu vastu ning juhatuse liige on rikkunud mõnda oma kohustust.

Tahtluse mõistet kajastab Riigikohtu otsus nr 3-3-1-17-13.

Riigikohus leidis, et tahtlus on seotud eeskätt subjektiivsete tunnustega – teadlikkus käitumise õigusvastasusest ja sellise tagajärje soovimine. MKS § 40 lg 1 kohaselt peab tahtluse puhul seaduslik esindaja mõistma ka seda, et ta rikub sama seaduse §-s 8 nimetatud kohustusi.

Vastutusotsuse tegemise eeldusi kajastab Riigikohtu otsus nr 3-3-1-37-13.

Riigikohus leidis, et ühingusisesed otsustused ei saa endast kujutada rikkumist MKS § 8 lg 1 kohaselt, kui neid ei tehta maksude tasumisest kõrvalehoidmise eesmärgil. Ainuüksi äriühingu ja juhatuse liikme vahelisest sisesuhtest tuleneva kohustuse rikkumine ei ole automaatselt vastutusotsuse tegemise aluseks. Samuti on juhatuse liikme vastutuse tekkimise eelduseks põhjusliku seose olemasolu tahtlikult või raske hooletusega toime pandud teo ja maksuvõla tekkimise vahel. Juhatuse liige saab vastutada üksnes siis, kui maksuvõlg on tingitud konkreetselt tema enda õigusvastasest tegevusest. See tähendab, et isiku süü on individuaalne ja peab olema eraldi tuvastatud.

Riigikohus leidis veel, et kui maksuvõlg on tekkinud ajalisel plaanis varem kui etteheidetav käitumine või sellest erinevatel põhjustel, ei saa kohtupraktikas kujunenud seisukohtade järgi vastutusotsust sellise maksuvõla osas teha.

Juhatuse liikme süü motiveerimist kajastab Riigikohtu otsus nr 3-3-1-41-05.

Riigikohus leidis, et vastutusotsuse puhul on tegemist maksuvõla sissenõudmisega kolmandalt isikult, selles ajas juhatuse liikmelt, kusjuures vastutuse eelduseks on juhatuse liikme poolt

süüliselt tahtluse või raske hooletuse vormis oma kohustuste täitmata jätmise, mille tõttu on tekkinud maksuvõlg. ÄS § 187 lg 2 kohaselt on aga tegemist kahju hüvitamisega osaühingule. Seega on vastutus MKS-i ja ÄS-i alusel põhimõtteliselt erinev.

Lisaks ei saa vastutusotsust teha juhatuse liikme suhtes ÄS § 187 lg 2 kohaselt samuti siis, kui maksuvõlg on tekkinud enne kehtiva maksukorralduse seaduse jõustumist (s.o enne 1. juulit 2002. aasta)

Kehtiva maksuvõla olemasolu ja aegumist kajastab Riigikohtu otsus nr 3-3-1-75-09.

Riigikohus leidis, et vastutusotsuse võib koostada vaid juhul, kui eksisteerib esialgse maksukohustuslase maksuvõlg. „Kui maksuhaldur soovib rakendada MKS § 40 lg-st 1 tulenevat kolmanda isiku vastutust, siis tuleb vastutusotsus teha enne selle juriidilise isiku õigusvõime lõppemist, mille maksuvõla suhtes soovitakse vastutusotsust teha. Kui vastutusotsus on tehtud enne äriühingu registrist kustutamist ja maksukohustuste lõppemist, siis jääb nõue vastutusotsuse adressaadi suhtes kehtima.“ Riigikohus leidis, et juhatuse liikme vastu saab nõuet esitada vaid eeldusel, et äriühingu maksuvõlg on kehtiv.

MKS § 40 kohaselt tekkiv juhatuse liikme solidaarne vastutus äriühingu maksuvõla eest lõpeb koos äriühingu õigusvõime lõppemisega. Kui juriidilise isiku lõppemise hetkel ei ole maksuvõla eest vastutavale kolmandale isikule tehtud vastutusotsust, siis on maksukohustuse täitmine võimatu ja maksuvõlg tuleb tunnistada lootusetuks ning maha kanda.

MKS § 31 lg 3 kohaselt ei või vastutusotsust koostada, kui esialgne maksuvõlg on kustutatud või aegunud. Aegumise all on silmas peetud äriühingu maksuvõla sundtäitmise nõude aegumist, milleks MKS § 132 lg 1 kohaselt on alates 2014. aastast viieaastane tähtaeg. Oluline, et maksuhalduril on aegumise katkemise regulatsiooni abil võimalik välistada sundtäitmise aegumine. Alates 2014. aastast piisab sellest, kui kord viie aasta jooksul esitada kohtutäiturile tulutult täimisavaldus.

Kokkuvõtvalt on Riigikohus leidnud, et juhatuse liikme õigussuhe äriühinguga on oma olemuselt lepingusarnane võlaõiguslik suhe, millele saab kohaldada käsunduslepingule sätestatud ja seega saab juhatuse liige rikkuda oma kohustusi vaid äriühingu ees. Vastutusest vabanemiseks peab kohustuste rikkumine olema vabandata. Vastutusotsuse võib koostada vaid juhatuse liikmele, kes on tuvastatud süüdi äriühingu maksuvõla tekkimises. Riigikohus on leidnud, et juhatuse liikmele vastutusotsuse tegemise eelduseks on juhatuse liikme tahtlikult või raskest hooletusest tulenev kohustuste rikkumine. Juhatuse liige saab vastutada üksnes siis, kui maksuvõlg on tingitud konkreetselt tema enda õigusvastasest tegevusest.

Maksuhaldur peab mitme juhatuse liikme puhul tuvastama iga liikme individuaalse süü ja need põhjalikult motiveerima. Veel on Riigikohus leidnud, et vastutusotsuse tegemise eeldusteks on ka kehtiv kohustus ning maksuhalduri ebaõnnestunud sissenõudmistoimingud äriühingu suhtes. Vastutusotsust ei ole võimalik teha, kui maksunõue on aegunud või ajatatud. Kui vastutusotsus on tehtud õiguspäraselt, aga isik ei ole selle sisu või vormiga nõus, on tal võimalus esitada vaie nii MTA-le kui ka kohtule. MTA statistika kohaselt on vaiete esitamise protsent langemas. Viimase nelja aasta (k.a 2015. aasta esimene kvartal) jooksul on kokku vastutusotsuseid vaidlustatud 142 – nendest 54 on vaidlustatud kohtumenetluses ning 88 vaidemenetluses. Statistikast nähtuvalt läheb suurem osa vaietest lahendamiseks MTA-le, põhjusega, et vältida ajakadu ja suurte kohtukulude teket.

KOKKUVÕTE

Kuna ettevõtte ei saa iseseisvalt vastu võtta otsuseid, teeb seda juhatus. Juhatus koosneb ühest või enamast liikmest, kellele on määratud erinevad ülesanded, mille täitmisel peavad juhatuse liikmed lähtuma korraliku ettevõtja hoolsusest. Sellest hoolimata tekib aga olukordi, kus ettevõtte satub majandusraskustesse ning sageli on selle põhjuseks juhatuse liikme süü. Maksuhaldur peab tuvastama rikkumise, seejärel koguma tõendeid ning motiveerima oma seisukohti, et juhatuse tegevus või tegevusetus põhjustas ettevõttele maksuvõla, mida pole võimalik täita rahaliste ja mitterahaliste varade arvelt.

Lõputöö teema on aktuaalne kuni mõisted „raske hooletus“ ja „tahtlus“ saavad endale seaduse järgi tähenduse. Nendel mõistetel on maksukorralduse seaduse järgi väga oluline tähendus lõpptulemuse jaoks, kuna süü vormist tulenevalt määratakse maksusumma aegumistähtaeg.

Teema on uudne, kuna esmakordselt analüüsiti juhatuse liikme vastutuse kohaldamisega seotud probleeme maksumenetluses terviklikuna. Lisaks sisaldab lõputöö värskemat statistikat vastutusotsustest ja nende vaidlustest nii kohtu- kui ka vaidemenetluses.

Lõputöö probleem seisnes asjaolus, et maksuhalduril on raske määratleda juhatuse liikme süü ulatust äriühingu maksuvõla eest. Kui maksukorralduse seadus ja maksuseadused defineeriksid mõisteid „kerge ja raske hooletus“ ning „tahtlus“, oleks juhatuse liikme süü kohaldamine vastutusmenetluses maksuhalduri jaoks oluliselt lihtsam. Lisaks raskendab maksuhaldurite tööd ka variisikute kasutamine, mille jaoks ei ole siiani kasutusel ühtegi meetet, mis võimaldaks nende tegevust takistada.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida juhatuse liikme vastutusega seotud probleeme maksumenetluses. Eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet.

Esimeseks ülesandeks oli anda ülevaade juhatuse liikmest ning tema õiguste ja kohustuste ulatusest. Antud uurimisülesande abil jõuti järeldustele, et juhatuse liige on äriühingu seaduslik esindaja, kelle ülesanneteks on pidev juhtimistegevus ning kellel on õigus tegutseda äriühingu kui esindatava nimel. Juhatus liige peab oma kohustusi täitma korraliku ettevõtja hoolsusega ning on kohustatud tegutsema majanduslikult kõige otstarbekamal viisil. Kohustuste rikkumisega võib tekkida kahju, mille vastutajaks on juhatuse liige või mitu

juhatuse liiget solidaarselt.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade juhatuse liikme maksuõiguslikust vastutusest äriühingu maksuvõla eest. Antud uurimisülesande abil jõuti järeldustele, et juhatuse liige ei ole kohustust rikkunud ega kahju tekitanud, kui äriühing seda tõendanud pole. Kohustusi rikkunud juhatuse liikmelt saab maksuhaldur rikkumisega kaasnevat kahju sisse nõuda vastutusotsusega. Kui äriühingul on mitu juhatuse liiget, peab maksuhaldur tuvastama kõigi individuaalse süü. Kuna süü hindamiseks puuduvad sageli otsesed tõendid ning tuleb lähtuda tõendite kogumist ja elulise usutavuse kriteeriumist, on väga raske tuvastada, kas mingi asjaolu ületab raske hooletuse või tahtluse piiri või mitte. Kerge hooletus ei too endaga kaasa juhatuse liikme vastutust, kuid just kerge ja raske hooletuse piiritlemine võib omada üksikjuhtumil ning keerulisemates kaasustes otsustavat tähendust.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida juhatuse liikme vastutuse rakenduslikke probleeme. Vastutusotsuste statistikat analüüsid selgus, et 2007-2014. aasta on väljastatud kokku 190 vastutusotsust, millega on määratud kohustusi kogusummas 24 206 588,40 eurot. Kõikide väljastatud vastutusotsuste katteks on laekunud 1 892 533,13 eurot ehk vaid 7,82% kogu määratud kohustuste summast, mis on eeldatavasti tingitud sellest, et enamike äriühingute esindajaid, kellele vastutusotsus tehakse, on varatud. Isikuid, kes tihti peale on varatud ja vaid formaalselt juhatuse liikmed, nimetatakse variisikuteks. Hetkel kehtiv maksukorralduse seadus sisaldab küll mõistet „variisik“, kuid ei ava selle sisu. Erinevalt MKS § 81³ lg 1 kohaselt tuleks „variisiku“ mõiste all silmas pidada isikut, kes aitab varjata maksupettuse toimepanijat. Juhul, kui täiendada maksukorralduse seadust terminiga „variisik“ käesoleva lõputöö tähenduses, oleks maksukorralduse seaduses ühel ja samal mõistel kaks erinevat tähendust. MKS § 81³ lg 1 kohaselt käsitletava variisiku mõistet tuleks muuta nii, et see vastaks isikutele, kes aitavad tagada jälitustoimingu varjatust.

Lisaks jõuti kolmandana püstitatud uurimisülesande abil järeldusele, et hetkel kehtivates õigusaktides puudub vastav koosseis, mille alusel oleks võimalik variisikuid karistada. Samuti pole ka variisikute värbajate tegevus ühegi seadusega reguleeritud. Nimetatud õigusliku probleemi lahendamiseks oleks vajalik luua variisikute karistamiseks väärteokoosseis ja variisikute värbajate karistamiseks kuriteokoosseis. Lisaks variisikute andmebaas – see oleks kohane meede nii maksuhaldurile kui ka äriregistripidajale variisikute kasutamise tõkestamiseks. Veel leiti, et kuna faktilise juhi institutsiooni loomine ja temale vastutuse kohaldamise võimaluse kehtestamine aitab tõkestada variisikute kasutamist, tuleks äriseadustikku lisada faktilise juhi mõiste. Erinevalt kohtuseisukohale võiks äriühingu

faktilise juhina käsitleda isikut, kes tegutseb faktiliselt nagu juhatuse liige, kuigi pole selleks formaalselt määratud.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida kohtulahendeid. Riigikohus leidis, et juhatuse liikme õigussuhe äriühinguga on oma olemuselt lepingusarnane võlaõiguslik suhe, millele saab kohaldada käsunduslepingule sätestatud ja seega saab juhatuse liige rikkuda oma kohustusi vaid äriühingu ees. Vastutusotsuse tegemise eelduseks on juhatuse liikme tahtlikult või raskest hooletusest tulenev kohustuste rikkumine. Kui äriühingul on mitu juhatuse liiget, peab maksuhaldur tuvastama iga liikme individuaalse süü ja need põhjalikult motiveerima. Vastutusotsuse puhul ei tohi maksunõue olla aegunud ega ajatatud, kohustus peab olema jätkuvalt kehtiv ning maksuhalduri sissenõudmistoimingud äriühingu suhtes peavad olema nurjunud. Vaidlustamise statistika analüüsist selgus, et vaiete esitamise protsent on hakanud aastatega langema. Viimase nelja aasta (k.a käesoleva aasta esimene kvartal) jooksul on kokku vastutusotsuseid vaidlustatud 142, millest 54 on vaidlustatud kohtumenetluses ning 88 vaidemenetluses. Suurem osa vaietest lahendatakse MTA-s, mis näitab, et vaidlustajad üritavad esmalt vältida olulist ajakadu ja suurte kohtukulude teket.

Lõputööd võiks edaspidi jätkata analüüsides teiste Euroopa riikide kohtupraktikat juhatuse liikme vastutuse ulatuse osas. Samuti võiks laiemalt uurida ka variisikute teemat. Nt Lätis on maksuhalduril võimalik alates 01.01.2014 kanda füüsiline isik „riskantsete isikute nimekirja“.

SUMMARY

The thesis is titled 'Problems Related to Applying the Liability of a Board Member Encountered in Tax Proceedings'. It is written in Estonian and has 48 pages and 56 cited sources.

If the terms 'minor negligence', 'gross negligence' and 'intent' were defined in the Taxation Act and tax laws, it would be much easier for a tax authority to apply the fault of a member of the management board in liability proceedings. The meaning of these terms is essential, as the limitation period of the tax amount is defined based on the form of fault.

This graduation thesis aims to analyse the liability of a member of the management board in tax proceedings. To meet the objective, the author set four research tasks.

Through these, the author concluded that a member of the management board is a legal representative of the business entity, who is responsible for regular management activity and who has the right to act in the name of the business entity as the principal. A member of the management board must perform their duties with due diligence and is required to act in the most economically purposeful manner. The breach of duties may cause damage, which a tax authority can claim pursuant to a liability decision. If the entity's management board has several members, a tax authority has to establish their fault individually.

The key problem in the application of fault is the differentiation between minor and gross negligence, if the business entity has misapplied more complex taxation norms.

The use of undercover agents also complicates the work of tax authorities. The thesis resulted in the conclusions that the term of undercover agent as set out in article 81(3) of the Taxation act has to be revised so it will correspond to a person who helps ensure covert investigation. The definition of undercover agent who helps cover up persons who commit tax fraud should be added to the Taxation Act. Necessary elements of an offence should be established for the punishment of undercover agents and necessary elements of a criminal offence for the punishment of their recruiters. Also, a database of undercover agents should be set up, as it would be an appropriate measure both for the tax authority and the registrar of the commercial register. And as the establishment of the institution of factual manager and of the possibility

to hold them liable would help restrict the use of undercover agents, the definition of factual manager should be added to the Commercial Code.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

- Aivo Sauna ja Eero Lalli kaebus Kagu Maksuameti vastutusotsuse tühistamiseks, haldusasi nr 3-3-1-41-05, Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus, 31.10.2005.
- Aktsiaselts „Walko“ (pankrotis) hagi Kalle Pildi (Pilt) vastu 3 022 119 krooni ja 20 sendi saamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-41-05, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 11.05.2005.
- Aktsiaseltsi Talstok (pankrotis) pankrotihaldur Indrek Lepsoo hagi Pranas Mickevičiuse vastu 13 749 762 krooni ja 46 sendi (878 769,99 euro) saamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-40-13, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 29.05.2013.
- Andres Mägi hagi OÜ Noktett vastu osanike 31. jaanuari 2007. aasta koosoleku otsuste tühisuse tuvastamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-92-08, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 11.11.2008.
- AS Cronoes kassatsioonkaebuse alusel Tallinna Ringkonnakohtu tsiviilkolleegiumi 13. juuni 1997. aasta otsuse Peeter Kreitzbergi hagi AS Cronoes vastu au teotamise lõpetamiseks tegelikkusele mittevastavate andmete ümberlukkamiseks ja moraalse kahju 20 000 krooni hüvitamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-123-97, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 30.10.1997.
- AS Lembitu (pankrotis) hagi M. V ja Erik Seppingu vastu 6 179 139 krooni saamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-41-03, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 30.04.2003.
- AS Lembitu (pankrotis) hagi M. V vastu kahju hüvitamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-67-03, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 02.06.2003.
- AS Trikaado (pankrotis) hagi Ragnar Kõgeli vastu raske juhtimisveaga tekitatud kahju hüvitamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-75-02, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 03.06.2002
- AS-i Balteco hagi AS-i Neoqi vastu kõlvatu konkurentsi tuvastamiseks ja keelamiseks, tervisekapslite valmistamise ja võõrandamise keelamiseks ning kasuliku mudeli registreeringu õigusvastaseks tunnistamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-115-05, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 16.11.2005.
- AS-i Oma Ehitaja hagi Mart Opmanni vastu 10 845,30 euro ja viivise saamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-46-12, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 13.06.2012.

Eesti Vabariigi põhiseadus 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992 – RT I 2003, 29, 174 ... RT I, 27.04.2011, 1

Eesti Vabariigi (Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi kaudu) hagi Raivo Raidna vastu 385 384 krooni ja 8 sendi saamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-45-03, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 06.05.2003.

E. T ja A. N kaebused Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 2. augusti 2011. aasta vastutusotsuse nr 13-7/32-11 p-de 1 ja 2 tühistamiseks, haldusasi nr 3-11-2679, Tallinna ringkonnakohtu kohtuotsus, 26.03.2013.

Inna Rudskaja ja Oleg Dmitrejevi kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 11. oktoobri 2011. aasta vastutusotsuse nr 13-7/2-9 tühistamiseks, haldusasi nr 3-3-1-17-13, Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus, 12.06.2013.

J. M kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 30. aprilli 2012. aasta vastutusotsuse nr 13-7/5-20 osaliseks tühistamiseks, haldusasi nr 3-12-2115, Tallinna ringkonnakohtu kohtuotsus, 28.08.2014.

Kairjak, M. 2011. Faktilise ühingujuhi karistusõiguslik vastutus. Juridica nr 7, 540 – 547

Karistusseadustik 06.06.2001, jõustunud 01.09.2002 - RT I 2002, 44, 284 ... RT I, 23.12.2014, 14

Katrin Tasamäe kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 20. juuni 2008. aasta vastutusotsuse nr 13-1/583 tühistamiseks, haldusasi nr 3-3-1-75-09, Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus, 04.12.2009.

Kriminaalasi Andrus Oru (Org) süüdistuses KrK § 161 ja KarS § 373 järgi, kriminaalasi nr 3-1-1-61-09, Riigikohtu kriminaalkolleegiumi kohtuotsus, 24.09.2009.

Kriminaalasi Erki Aaviku süüdistuses KarS §-de 289, 201 lg 2 p-de 2 ja 3 ning 394 lg 2 p-de 2 ja 3 järgi; Helmo Hainsoo süüdistuses KarS § 289 järgi; Tõnu Jaanimetsa süüdistuses KarS §-de 201 lg 2 p-de 2 ja 3 ning 22 lg 3 järgi; KarS §-de 344 lg 1 ning 345 lg 1 järgi, kriminaalasi nr 3-1-1-89-11, Riigikohtu kriminaalkolleegiumi kohtuotsus, 14.12.2011.

Kriminaalasi Roman Märtsõni süüdistuses KarS §-de 349 ja 281 lg 2 järgi kokkuleppemenetluses, kriminaalasi nr 1-09-4627, Harju maakohtu kohtuotsus, 05.05.2009.

Konkurentsiseadus 05.06.2001, jõustunud 01.10.2001 - RT I 2001, 93, 565 ... RT I, 30.12.2014, 2

Krediitiasutuste seadus 09.02.1999, jõustunud 01.07.1999 – RT I 2000, 35, 222 ... RT I, 03.03.2015, 1

Kärsna, O. 2007. Juhatuse liikme vastutus ja õigused. OÜ Agitaator

- Laurits, R. 2014. MTA pidas kinni toiduõliäriiga seotud maksupettuses kahtlustatavad. Maksu- ja Tolliameti pressiteade. Välja otsitud Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt www.emta.ee/index.php?id=35583&highlight=puhverettevõte, 01.03.2015
- Lehis, L. 2012. Maksuõigus. Tallinna Raamatutrükikoda
- Lehis, L. 2014. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu
- Lopman, V., Lorents, K. 2013. Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest. *Juridica*, nr 2, 118 – 127
- Madise, Ü., Aaviksoo, B., Kalmo, H., Mälksoo, L., Narits, R., Pruks, P., Vinkel, P. 2012. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Kolmas, täiendatud väljaanne. Kirjastus Juura
- Madisson, K., Volens, U., Loor, K., Hammerberg, R., Lepasepp, K., Altmets, K., Raudsepp, P., Puolakainen, V., Künnap, P., Miidla, M., Lõhmus, G., Matjus, M., Lehtsaar, P. ja Eelmets, I. 2014. Juhatuse liikme vastutus. Äripäeva Kirjastus
- Majandustegevuse seadustiku üldosa seadus 23.02.2011, jõustunud 01.07.2014 – RT I, 12.12.2011, 2 ... RT I, 29.06.2014,1
- Maksuameti kassatsioonkaebuse läbivaatamine maksu tasumiseks tehtud ettekirjutuse aluste vaidlustamise asjas, haldusasi nr 3-3-1-54-01, Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus, 06.11.2001.
- Maksukorralduse seadus 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 57, 358 ... RT I, 23.12.2014, 15
- Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013-2016. Muudetud 2014. aastal perioodi 2014-2017. aasta kajastavate täiendustega. Rahandusministri 19.08.2014 käskkirja nr 130 lisa. Tallinn
- Maksu- ja Tolliameti statistika. 2015. Publitseerimata allikas. Maksu- ja Tolliamet.
- M. K kaebus Maksu- ja Tolliameti 27.09.2012. aasta vastutusotsuse nr 13-7/110-14 tühistamiseks, haldusasi nr 3-13-344, Tallinna ringkonnakohtu kohtuotsus, 16.01.2014.
- M. V kaebus Maksu- ja Tolliameti 8. augusti 2012. aasta vastutusotsuse nr 13-7/104-18 tühistamiseks, haldusasi nr 3-12-2511, Tallinna ringkonnakohtu kohtuotsus, 25.05.2014.
- Osaühingu Rahest hagi Toomas Pärna ja Margus Ehrenpreisi vastu solidaarselt 3 130 000 krooni väljamõistmiseks; tsiviilasi nr 3-2-1-33-10, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 04.05.2010.

- OÜ Esmamet (pankrotis) hagi Toomas Karpi, Katrin Kivila, Elna Liiveri, Tarmo Mäe ja Marge Laane vastu kahju hüvitamiseks, tsiviilasi nr 2-05-14877, Tallinna ringkonnakohtu kohtuotsus, 20.02.2008.
- OÜ K. Trans Pluss hagi AS Inges Kindlustus vastu kindlustushüvitise saamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-35-11, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 07.06.2011.
- OÜ LabelPrint hagi AS-i Estopress ja Eero Lattu vastu solidaarselt 2 000 000 krooni kahjuhüvitise saamiseks, AS-i Estopress vastu konkurentsi kahjustava tegevuse lõpetamiseks ning Eero Lattu vastu kohustamiseks mitte kasutama ning avaldama kolmandatele isikutele OÜ LabelPrint ärisaladusi, tsiviilasi nr 3-2-1-103-08, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 09.12.2008.
- OÜ Lunavista hagi Eesti Televisiooni vastu lepingu kehtivuse tunnustamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-37-04, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 30.04.2004.
- OÜ Star Ehitus (pankrotis) pankrotimenetluses ärikeelu kohaldamine Stasys Brilisele, tsiviilasi nr 3-2-1-124-09, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 22.02.2010.
- Pankrotiseadus 22.01.2003, jõustunud 01.01.2004 - RT I 2004, 37, 255 ... RT I, 29.06.2014, 109
- Pilv, A., Kergandberg, E. ja Lentsius, M. 2006. Maksumenetlus. Äripäeva Kirjastus
- Politsei ja piirivalveseadus 06.05.2009, jõustunud 01.01.2010 – RT I 2009, 62, 405 ... RT I, 07.01.2015, 8
- Raivo Mereranna hagi OÜ Rehviexpress vastu osanike koosoleku otsuste tühisuse tuvastamiseks või kehtetuks tunnistamiseks ja juhatuse liikme ametiaja pikenemise tuvastamiseks ning OÜ Rehviexpress vastuhagi Raivo Mereranna vastu esindusõiguse puudumise tuvastamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-65-08, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 08.10.2008.
- Rum, P. 2008. MTA likvideeris kuni 100 miljoni kroonise käibega arvevabriku. Maksu- ja Tolliameti pressiteated. Välja otsistud Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt www.emta.ee/index.php?id=23918&tpl=1026, 01.03.2015
- Tsiviilseadustiku üldosa seadus 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2003, 13, 64 ... RT I, 29.06.2014, 109
- Varul, P., Kaljurand, A., Mailend, A., Pikmets, H. ja Tolstov, L. 2005. Äriühingu juhtorganid. Äripäeva Kirjastus
- Varul, P., Kull, I., Kõve, V. ja Käerdi, M. 2006. Võlaõigusseadus I, Üldosa (§§1-207), kommenteeritud väljaanne. Tallinn
- Varul, P., Kull, I., Kõve, V. ja Käerdi, M. 2009. Võlaõigusseadus II, kommenteeritud väljaanne. Tallinn

Villu Vahuri (Vahur) kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 5. aprilli 2011. aasta vastutusotsuse nr 13-7/15-3 tühistamiseks, haldusasi nr 3-3-1-37-13, Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus. 14.10.2013.

Võlaõigusseadus 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 53, 336... RT I, 29.06.2014, 109

V.A.S. Investments OÜ hagi Oleg Burdeinõi vastu 287 953 krooni ja 21 sendi saamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-152-08, Riigikohtu tsiviilkolleegiumi kohtuotsus, 25.02.2009.

Äriseadustik 15.02.1995, jõustunud 01.09.1995 - RT I 1996, 40, 773 ... RT I, 29.06.2014, 109

TABELITE JA JOONISTE LOETELU

Tabel 1. Vastutusotsuste statistika	24
Tabel 2. Vaidluste statistika kohtumenetluses	32
Tabel 3. Vaidluste statistika vaidemenetluses.....	32
Joonis 1. Vastutusotsustega määratud kohustuste summade võrdlus nende katteks laekunud summade suhtes	25