

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Katrin Dulder

**JUHATUSE LIIKME VASTUTUSKOHUSTUSEGA SEOTUD
PROBLEEME ETTEVÕTTE VARJATUD ÜLEMINEKUL**

Lõputöö

Juhendaja:

Kerly Randlane, MPA

Tallinn 2017

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Kaitsmine: juuni 2017
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Juhatuse liikme vastutuskohustusega seotud probleeme ettevõtte varjatud üleminekul</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Problems Related To Board Members' Liability On Hidden Acquisition Of An Enterprise</p> <p><i>Lühikokkuvõte</i></p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 42 leheküljest. Töös on kasutatud 42 allikat.</p> <p>Lõputöö teema oli aktuaalne, sest Riigi eelarvestrateegias aastateks 2017-2020 ja Rahandusministeeriumi valitsemisala arengukavas aastateks 2016-2019 seatakse eesmärgiks võrdsustada ettevõtluskeskkonda ning hoida üldist maksukoormust konkurentsivõimelisena. Lõputöö oli uudne, sest uuritakse juhatuse liikme vastutuskohustusega seotud probleeme ettevõtte varjatud üleminekul füüsilise isiku ehk juhatuse liikme vaatepunktist.</p> <p>Lõputöö eesmärk on analüüsida juhatuse liikme vastutuskohustusega seotud probleeme ettevõtte varjatud üleminekul.</p> <p>Eesmärgi saavutamiseks püstitati järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anda ülevaade juhatuse liikme vastutuskohustusest. 2. Anda ülevaade ettevõtte varjatud üleminekust. 3. Analüüsida juhatuse liikme vastutuskohustust Eesti kohtupraktika näitel. 4. Analüüsida juhatuse liikme vastutuse kohaldamist ettevõtte varjatud üleminekul. <p>Töös antakse teoreetiline ülevaade juhatuse liikme vastutuskohustusest ja ettevõtte varjatud üleminekust. Töö empiirilises osas kasutati kvalitatiivset uurimismeetodit. Andmete kogumiseks analüüsiti Eesti kohtulahendeid ja viidi läbi intervjuu Maksu- ja Tolliameti tulude osakonna sissenõudmise erimenetluse spetsialistiga. Lõputöö tulemusel selgus, et vastutusmenetlus järgneb ettevõtte ülemineku korraldusele ainult probleemsete juhatuse liikmete korral ning on pigem erand kui reegel. Võimalike lahendustena pakutakse välja, et vastutusmenetlus järgneks ettevõtte ülemineku korraldusele alati selgitamaks välja, kas ettevõtte ülemineku üheks põhjuseks oli juhatuse liikme süül tekkinud maksuvõlg ning selle tahtlik tasumata jätmine. Edaspidi võiks täiendavalt uurida, kuidas on sarnane olukord reguleeritud teistes Euroopa Liidu riikides.</p>	
Võtmesõnad: juhatuse liige, vastutuskohustus, ettevõtte varjatud üleminek, kohtupraktika	
Võõrkeelsed võtmesõnad: board member, liability, hidden acquisition of an enterprise, court practice	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Rahandusministeeriumi valitsemisala arengukava 2016-2019 Riigi eelarvestrateegia 2017-2020	
Säilitamise koht: SKA raamatukogu	
Töö autor: Katrin Dulder	
<p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste tööde autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Kerly Randlane, MPA	Allkiri:
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. JUHATUSE LIIKME VASTUTUSKOHUSTUS ETTEVÕTTE VARJATUD ÜLEMINEKUL	6
1.1. Juhatusel liikme vastutuskohustus tasumata maksukohustuse eest.....	6
1.2. Ettevõtte varjatud üleminek.....	13
2. JUHATUSE LIIKME VASTUTUSKOHUSTUSEGA SEOTUD PROBLEEME	20
2.1. Juhatusel liikme vastutuskohustus Eesti kohtupraktika näitel.....	20
2.2. Juhatusel liikme vastutuse kohaldamine ettevõtte varjatud üleminekul.....	26
KOKKUVÕTE	32
SUMMARY	34
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	36
LISA. INTERVJU MAKSU- JA TOLLIAMETI SPETSIALISTIGA	40

SISSEJUHATUS

Ettevõtluses on oluline aus konkurents. See tagab, et kõiki ettevõtjaid koheldakse võrdselt. Alati leidub aga neid, kes soovivad saada ebaausate võtetega konkurentsieelist makstes näiteks vähem makse või jättes võlausaldajate nõuded tasumata. Selle tõttu muutub ettevõtluskeskkond ebasoodsamaks ettevõtjatele, kes tasuvad ettevõtluse käigus tekkinud kohustused alati ära. Kohustuste tasumine suurendab aga ettevõtte kulusid ning võib vähendada kasumit. Seega on oluline, et ettevõtluskeskkond ei tekitaks kellelegi konkurentsieelist ja oleks aus.

Lõputöö teema on aktuaalne, sest Riigi eelarvestrateegias aastateks 2017-2020 on võetud üheks eesmärgiks võrdsustada ettevõtluskeskkonna konkurentsi ja kohtlemist. Rahandusministeeriumi valitsemisala arengukavas aastateks 2016-2019 seatakse eesmärgiks hoida üldist maksukoormust konkurentsivõimelisena, vähendada maksupettuseid ja tagada ausam konkurentsikeskkond. Ettevõtte varjatud üleminekul ja hilisemal pankrotistumisel juhatuse liikme süü tõttu saadakse eelis konkurentide ees, sest tasumata maksud ja teised kohustised võlausaldajate ees jäetakse maha pankrotistunud ettevõttesse. Selline tegevus aga halvendab majandus- ja konkurentsikeskkonda.

Lõputöö uudsus seisneb selles, et uuritakse juhatuse liikme vastutuskohustusega seotud probleeme ettevõtte varjatud üleminekul. See tähendab, et lõputöös uuritakse ettevõtte varjatud üleminekul kohaldatavat vastutuskohustust juhatuse liikme suhtes. Kõik varasemad uurimused lähtuvad eelkõige juriidilise isiku vaatepunktist, kuid lõputöö keskendub juhatuse liikme vastutuskohustusele. Varasemalt on näiteks uuritud ettevõtte varjatud üleminekuga seotud kohtupraktikat Eestis ja Euroopa Liidus. Samuti on uuritud ettevõtte varjatud ülemineku tõendamiseiga seotud probleeme Maksu- ja Tolliameti näitel ning maksuriske ja maksuõiguslikke probleeme.

Peamine probleem ettevõtte varjatud üleminekul seisneb selles, et tekitatakse olukord, kus bilansis olevaid kohustusi ei suudeta täita ja seega kahjustatakse võlausaldajate huve. Sellises olukorras on võlgnikul võimalus taotleda ettevõtte pankrotti, et vabaneda tekkinud võlgadest ja jätkata hiljem ettevõtlust. Selleks, et ettevõtte juhatuse vastutusele võtta kirjeldatud olukorra eest, peab maksuhaldur tuvastama ettevõtte ülemineku ning kui ettevõtte maksejõuetuse põhjustaja on juhatuse liige, siis vastutuse kohaldamiseks peab tuvastama isiku süü.

Lõputöö eesmärk on analüüsida juhatuse liikme vastutuskohustusega seotud probleeme ettevõtte varjatud üleminekul.

Eesmärgi saavutamiseks püstitati järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade juhatuse liikme vastutuskohustusest.
2. Anda ülevaade ettevõtte varjatud üleminekust.
3. Analüüsida juhatuse liikme vastutuskohustust Eesti kohtupraktika näitel.
4. Analüüsida juhatuse liikme vastutuse kohaldamist ettevõtte varjatud üleminekul.

Lõputöös kasutatakse kvalitatiivset uurimismetoodikat. Peamiste allikatena kasutatakse teemakohaseid teadusallikaid (näiteks Juridica artikleid), Riigikohtu lahendeid juhatuse liikme vastutuskohustuse ja ettevõtte varjatud ülemineku kohta, Eesti Vabariigi seaduseid (näiteks maksukorralduse seadus, võlaõigusseadus, äriseadustik ja teisi teemakohaseid seaduseid) ning seaduste seletuskirju.

Lõputöö koosneb kahest peatükist ja mõlemad peatükid kahest alapeatükist. Esimeses peatükis antakse ülevaade teemaga seotud teoreetilistest alustest. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade juhatuse liikme kohustustest ja vastutuskohustuse kohaldamise eeldustest ning juhatuse liikme kohustustest ettevõtte pankroti korral. Teises alapeatükis antakse ülevaade ettevõtte üleminekust, varjatud ülemineku tuvastamisest ja võlausaldajate nõuete rahuldamisest pankrotimenetluses.

Teises peatükis viiakse läbi kvalitatiivne uurimus. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse kohtulahendeid, milles käsitletakse juhatuse liikme vastutust ettevõtte maksuvõla eest vastutusotsuse alusel. Teises alapeatükis analüüsitakse juhatuse liikme vastutuskohustusega seotud probleeme ettevõtte varjatud üleminekul. Analüüsi teostamiseks tehakse intervjuu Maksu- ja Tolliameti tulude osakonna sissenõudmise erimenetluse spetsialistiga selgitamaks välja, millised on peamised probleemid juhatuse liikme suhtes vastutuse kohaldamisega, kui on tuvastatud ettevõtte varjatud üleminek.

1. JUHATUSE LIIKME VASTUTUSKOHUSTUS ETTEVÖTTE VARJATUD ÜLEMINEKUL

1.1. Juhatuse liikme vastutuskohustus tasumata maksukohustuse eest

Igal isikul on kohustus vastutada oma tegude eest. Füüsilise isiku puhul pole maksukohustuse eest vastutava isiku kindlaks määramine probleem. Juriidilise isiku vastutus võib aga sõltuvalt asjaoludest olla jagatud – see tähendab, et tegude eest võib vastutada nii juriidiline isik kui ka juhatuse liige (või liikmed). Juhatuse liikme vastutuskohustus maksukohustuse eest tuleb kindlaks määrata isiku süüst ja konkreetsetest asjaoludest lähtuvalt ning kindlasti iga juhatuse liikme puhul eraldi.

Juhatuse liikmel on äriühingut juhtides õiguste kõrval ka mitmeid kohustusi, mille täitmisest sõltub äriühingu edukus ja jätkusuutlikkus. Juhatuse liikme kohustused ei ole loetletud konkreetse ja täpse nimekirjana, vaid tulenevad erinevatest seadustest ja riigikohtu lahenditest. Samuti määratakse need äriühingusiseselt näiteks lepingute või otsustega. Nimetatud allikatest tulenevalt liigitatakse juhatuse liikme kohustused üldisteks, põhilisteks ja spetsiifilisteks kohustusteks. Üldiste kohustuste hulka kuuluvad juhatuse liikme hoolsus- ja lojaalsuskohustus, mida käsitletakse kui juhatuse liikme üldist käitumise ja kohustuste täitmise standardit. (Varul, Kaljurand, Mailend, Pikmets ja Tolstov, 2005, lk 53) Ka riigikohus on rõhutanud, et juhatuse liikmel on kohustus täita oma ülesandeid kõrgendatud hoolsusega (nn korraliku ettevõtja hoolsusega) ja olla äriühingule lojaalne (Osäühingu RAHEST hagi Toomas Pärna ja Margus Ehrenpreisi vastu solidaarselt 3 130 000 krooni väljamõistmiseks, 2010). Üldiste kohustuste hulka võib liigitada lisaks konkurentsiõiguslikud kohustused ning ärisaladuse hoidmise kohustuse (Äriseadustik (edaspidi ÄS) § 185, § 186 lõige 1 ja § 312, § 313 lõige 1). Põhilised kohustused on kohustused, mis kaasnevad äriühingu juhtimisega ja nende kohta ei ole seadusega sätestatud detailseid regulatsioone. Põhilisteks kohustusteks on äriühingu majandustegevuse juhtimine, planeerimine ja äriühingu esindamine. Vastupidiselt põhilistele kohustustele on spetsiifilised kohustused seadusega sätestatud. Spetsiifilised kohustused täiendavad põhilisi kohustusi näiteks raamatupidamise korraldamisega (ÄS § 331), pankrotiavalduse esitamise kohustusega (ÄS § 180 lõige 5¹ ja § 306 lõige 3¹). (Madisson, Volens, Loor, Hammerberg, Lepasepp, Altmets, Raudsepp, Puolakainen, Künnap, Miidla, Eelmets, Lõhmus, Matjus ja

Lehtsaar, 2014, lk 41-66; Varul, *et al.*, 2005, lk 54) Spetsiifiliste kohustuste hulka kuulub järelikult ka juhatuse liikme vastutuskohustus maksuõigussuhtes.

Seaduste, kohtulahendite ja lepingute alusel tulenevate kohustuste täitmine on äriühingu juhatuse liikmetele kohustuslik. Kohustuse rikkumine võib olla nii tegevus kui ka tegevusetus. Kohustuse rikkumise korral on juhatuse liige vastuolus nõutava tegevusega, tegevusetuse korral kohustust ei täideta. (Lorents, 2013) Ka näiteks kohustustest mitte teadmine ei vabasta juhatuse liiget vastutusest ega kohustuse mittetäitmisest (Varusk, 2014, p. 187). Kohustuste rikkumine tähendab, et juriidilisele isikule on tekkinud otseselt või kaudselt kahju ning sellele peab järgnema kohustust rikkunud isiku vastutus. Olenevalt sellest, milline on kohustuse tekkimise alus, liigitub vastutus tsiviilõiguslikuks ning haldus- ja karistusõiguslikuks.

Tsiviilõigusliku vastutuse kohaldamise eelduseks on eelkõige võlasuhtest tulenev kohustuste rikkumine, mida reguleerib võlaõigusseadus (edaspidi VÕS). Tsiviilõigusliku vastutuse puhul peab eristama vastutust sise- ja välissuhtes. Sisesuhte vastutuse korral on juhatuse liikmel äriühinguga sõlmitud võlaõiguslik leping ning vastutus kohaldatakse vastavalt lepingus kokku lepitud kohustuste rikkumise puhul. Sisesuhtes vastutab juhatuse liige isiklikult oma kohustuste rikkumise eest (Varul, *et al.*, 2005, lk 94). Välissuhte vastutuse korral on tegemist olukorraga, kus eelnevalt sõlmitud võlaõiguslik suhe poolte vahel puudub, kuid juhatuse liikme tegevus on õigusvastane ja süüline tegevus. See tähendab, et üldjuhul loetakse kahju tekitajaks äriühing (hoolimata sellest, et kahju võis põhjustada juhatuse liikme tegevus), kuid nõuete kohasel süü tõendamisel võib vastutajaks olla ka kahju tekitanud juhatuse liige ainuisikuliselt (Varul, *et al.*, 2005, lk 94). Näiteks teatud juhul on juhatuse liige isiklikult vastutav äriühingu võlausaldaja ees (Madisson, *et al.*, 2014, lk 95-96, 109). Sellest järeldub, et juhatuse liige ei ole tegutsenud äriühingu huvides ja kohustuste rikkumise tõttu kahjustanud ka äriühingu huve.

Haldus- ja karistusõiguslik vastutus tuleneb maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS) ja karistusseadustiku (edaspidi KarS) sätetest. Haldus- ja karistusõiguslik vastutus ei vabasta isikut võimalusest kohaldada tema suhtes tsiviilõiguslikku vastutust (Madisson, *et al.*, 2014, lk 155). Karistusõiguslik vastutus on sätestatud maksualaste süütegudena KarS §-is 389¹ ja MKS §-is 153¹ ning need seisnevad peamiselt maksudest kõrvalehoidumises. MKS §-st 40 tuleneb kolmanda isiku vastutus võõra maksukohustuse eest, mille alusel vastutab juhatuse liige solidaarselt äriühingu maksuõlgade eest. Üldjuhul vastutab maksukohustuse eest

maksukohustuslane (ehk juriidilise isiku maksuvõla peab tasuma juriidiline isik ise), kuid solidaarse vastutuse puhul on vastutavaks nii juriidiline isik kui ka füüsiline isik (enamasti juhatuse liige), kelle õigusvastane tegu tõi kaasa maksuvõla tekkimise.

Haldus- ja karistusõigusliku vastutusega kohalduvad isikule ka sellest tulenevalt tagajärjed. Olenevalt süüteo asjaoludest võib tegu olla kas rahatrahvi, aresti või vangistusega. Lõputöös käsitletakse peamiselt juhatuse liikme kohustuse rikkumise tagajärjel tekkiva maksuvõla eest tehtavat vastutusotsust. Maksuhaldur koostab vastutusotsuse MKS § 96 alusel, kui seaduse järgi vastutab maksumaksja või maksu kinnipidaja kohustuste täitmise eest ning maksuvõlg nõutakse sisse kolmandalt isikult. MKS seletuskirja järgi võib kolmandaks isikuks olla kohustatud isik seaduse või lepingu alusel (Rahandusministeerium, 2014). MKS §-d 38-40 sätestavad kolmanda isikuna ettevõtte üle andnud isiku, täisühingu või usaldusühingu osaniku või ühistu liikme, seadusliku esindaja (MKS § 8 lõige 1), vara valitseja või maksuesindaja. Vastutus kohaldatakse haldusakti andmisega (vastutusotsusega). MKS seletuskirja kohaselt toimub lepingulise vastutuse puhul võla sisse nõudmine tsiviilkohtumenetluse seadustiku alusel (Rahandusministeerium, 2014). Seega koostatakse juhatuse liikmele vastutusotsus, kui isiku süülise käitumise tõttu on äriühingule tekkinud maksuvõlg.

Juhatusel liikme vastutuse eelduseks on riigikohtu poolt nimetatud tingimused, mis peavad olema täidetud üheaegselt: juhatuse liikme tahtlus või raske hooletus kohustuse rikkumisel (ehk süü kindlaks tegemine), rahaliste ja mitterahaliste kohustuste õigeaegne täitmine on tagamata ning nende kohustuste rikkumise tulemusel on tekkinud äriühingule maksuvõlg (Aivo Sauna ja Eero Lalli kaebus Kagu Maksuameti vastutusotsuse tühistamiseks, 2005).

Juhatusel liikme süü kindlaks määramine algab juhatuse liikmete koosseisu määratlemisest. Kuna juhatuse liikmeks loetakse isik, kelle suhtes on teostatud äriõiguses ettenähtud tegevused, siis tuleb esimesena kindlaks teha, kes on juriidilises mõttes juhatuse liikmed ja kes mitte. Praktikas on osutunud probleemiks variisikud ja enne ettenähtud ametiaja lõppu juhatusest taandunud isikud, kes on küll formaalselt juhatuse liikmed, kuid ei osale äriühingu juhtimises ega esinda seda muul viisil. Samas pole nimetatud isikutel õigus välistada ennast vastutuskohustusest põhjusel, et nende olukord äriühingu juhatuses on passiivne ning puuduvad faktid, mis tõestaksid nende seotust aktiivses juhatuse töös osalemise kohta. (Lorents & Lopman, 2013, lk 120) Ehkki MKS § 40 lõikes 3 sätestatud alusel vastutavad juhatuse liikmed kohustuste täitmise eest solidaarselt, on maksuhalduril sellest hoolimata

kohustus tuvastada iga juhatuse liikme süü eraldi. Vastutuskohustuse suurus sõltub paljuski sellest, millise maksu võlg ja tekkimise periood on seostatav (ning tõendatav) konkreetse juhatuse liikmega (Lorents & Lopman, 2013, lk 120). Süü vormide osas on riigikohus selgitanud, et tahtlus tähendab teadlikkust käitumise õigusvastasusest ja sellise tagajärje soovimist ehk see on seotud subjektiivsete tunnustega, hooletus tähendab aga nõuete mittekohast järgimist ning seostub objektiivselt hinnatavate tunnustega (A.L. kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 21. märtsi 2011 vastutusotsuse nr 13-7/96-8 tühistamise nõudes, 2012). Kuna juhatuse liikme süüd peab tõendama maksuhaldur, siis esineb praktikas probleem, kas olulisem on tuvastada süü arvestades konkreetse juhatuse liikme teadmisi, oskusi ja võimeid äriühingu juhtimisel või võtta arvesse keskmise juhatuse liikme teadmisi ja oskusi (Lorents & Lopman, 2013, lk 121). Järelikult on juhatuse liikme süü kindlaks määramine komplitseeritud, kuid samas oluline osa vastutuse kohaldamisel. Peamine eesmärk on välistada isikud, kes pole kohustust rikkunud ning tuvastada need, kes on. Ehkki seadus sätestab kolmandate isikute suhtes solidaarvastutuse, võib järeldada, et solidaarvastutus on ainult formaalsus ning praktikas lähtutakse konkreetse isiku konkreetsest süüst ja süü ulatusest.

Pärast juhatuse liikme süü kindlaks määramist, peab olema välja selgitatud milliste rahaliste ja mitterahaliste kohustuste õigeaegne täitmine on jäänud tagamata. Ehkki maksukohustus ja vastutuskohustus on omavahel seotud (vastutusotsus antakse reeglina pärast maksuotsuse koostamist ja selle alusel), siis on tegelikult tegemist iseseisvate ja erinevate õigusnormide osadega (Lorents & Lopman, 2013, lk 122). Vastutusotsus tehakse ainult juhul, kui juhatuse liige rikub MKS-s või teistes maksuseadustes sätestatud rahalisi või mitterahalisi kohustusi. Sellest järeldub, et teiste juhatuse liikme kohustuste (näiteks riigikohtu poolt nimetatud hoolsus- ja lojaalsuskohustuse või ÄS-s sätestatud ärisaladuse hoidmise kohustuse) mittetäitmise korral vastutusotsust ei koostata. Ka on riigikohus otsustanud, et vastutusotsuse aluseks ei saa olla juhatuse liikme poolt tekitatud kahju ja selle hüvitamine äriühingule, sest MKS-s ja ÄS-s sätestatud vastutused on põhimõtteliselt erinevad (Aivo Sauna ja Eero Lalli kaebus Kagu Maksuameti vastutusotsuse tühistamiseks, 2005). Eelnevalt järeldub, et vastutuse kohaldamisel tuleb eristada juhatuse liikmele erinevates seadustes sätestatud kohustusi. Vastutusotsus on seotud ainult maksuõiguses sätestatud rahaliste ja mitterahaliste kohustustega, mistõttu pole võimalik põhjendada vastutusotsust näiteks äriõiguses sätestatud kohustuse rikkumisega. Samas on selline vastutuse eristamine ka mõistetav, sest maksuhalduri pädevuses on kontrollida maksuõiguse nõuete kohast

täitmist ning ülejäänud juhatuse liikme kohustuste kontrollimine suurendaks halduskoormust ega poleks otstarbekas. Ehkki mõnes olukorras oleks see kindlasti vajalik ning aitaks ennetada võimaliku maksuvõla tekkimist.

Kui juhatuse liikme süü on tuvastatud ning on välja selgitatud, millised maksuõiguslikud kohustused on jäänud täitmata, peab maksuhaldur leidma ka põhjusliku seose, mis kinnitab et maksuvõlg tekkis juhatuse liikme kohustuse täitmata jätmise tõttu. Põhjusliku seose motiveerimisel on kõige olulisem tõendada, et maksuvõlg on tekkinud konkreetse juhatuse liikme teo tagajärjel, millega rikuti maksuõigusest tulenevat kohustust. Põhjuslikku seost kinnitab näiteks asjaolu, et äriühingul oli piisavalt vara maksukohustuse täitmiseks ajal, kui juhatuse liige rikkus talle määratud kohustusi. Samas ei loeta põhjuslikuks seoseks aga äriühingule makseraskuste tekitamist. (Lorents & Lopman, 2013, lk 124) Makseraskuste tekkimine on aga tõenäoline põhjus maksuvõla tekkeks, sest maksuvõla tasumine ei pruugi olla äriühingu esimene valik võlausaldajate nõuete rahuldamisel. Seega peab juhatuse liikme suhtes vastutuse kohaldamiseks tõendama äriühingu iga juhatuse liikme süüd, maksuõigusest tulenevaid rikutud rahalisi ja mitterahalisi kohustusi ning leidma nende vahel põhjusliku seose. Põhjusliku seosena peaks käsitlema ka äriühingule makseraskuste tekitamist, sest maksuvõlg ei pruugi tekkida ainult ühe kindla tegevuse tulemusel, vaid mitme tahtliku tegevuse koostoimel.

Vastutusotsuse tegemiseks äriühingu juhatuse liikmele peavad olema täidetud seadusest tulenevad eeldused. Eelkõige on oluline, et on olemas maksuvõlg ning selle sissenõudmiseks ettenähtud periood ei ole möödunud (MKS § 96 lõige 6). Kui maksuhalduri täitetoimingud on kolme kuu jooksul olnud edutud, siis võib täitetoiminguid alustada kolmanda isiku suhtes. Sealjuures peab vastutusotsuses olema motiveeritud iga juhatuse liikme individuaalne süüteo koosseis äriühingule maksuvõla tekitamises. Kõik äriühingu juhatuse liikmed ei pruugi olla maksuvõla tekkimises süüdi või erineb nende süü vorm (Madisson, *et al.*, 2014, lk 162-163). Vastutusotsuse tegemiseks peab olema tõendatud, et juhatuse liige rikkus tahtlikult või raskest hooletusest temale pandud nii maksu- kui ka tsiviilõiguslikke kohustusi. See tähendab, et ainult tasumata jäänud maksude alusel ei saa juhatuse liiget vastutusele võtta, kuid näiteks ümbrikupalga maksmisel töötajatele on tegemist juhatuse liikme raske hooletuse või tahtlusega. (Randlane, 2016, lk 141-142) Samas on küsitav, kuidas pole tegemist kohustuse rikkumisega, kui juhatuse liige eelistab sama tähtpäevaga kohustuste puhul täita esimesena tsiviilõiguslikud kohustused (näiteks töötajatele töötasude välja maksmine) mitte maksuõigusest tulenevad kohustused. Näiteks Saksamaa praktika järgi on

piisavate rahaliste vahendite puudumisel juhatuse liikmel kohustus tasuda sama tähtpäevaga maksukohustused ja muud kohustused võrdses osas (Klein, 2009, S. 420 ref Lorents & Lopman, 2013, lk 123). See hajutab riske ning kohtleb võlausaldajaid võrdselt. Ehkki maksuhaldur peab analüüsima nii juriidilise isiku maksuõigussuhtest tulevaid kriteeriume kui ka juriidilise isiku juhtorgani tegevust kooskõlas seadusega sätestatud kohustustega, ei põhjusta näiteks tasumata jäänud maksud alati vastutuse kohaldamist.

Vastutusotsuse eesmärk on võtta vastutusele isik, kes on tegelikkuses tekitanud maksuvõla ning võimaldab nõuda maksuvõla tasumist äriühingu juhatuse liikme isikliku vara arvelt (Lorents & Lopman, 2013, lk 118). Tsviiliseadustiku üldosaseaduse (edaspidi TsÜS) § 31 lõikes 5 sätestatakse, et juriidilise isiku juhtorgani tegevus loetakse juriidilise isiku tegevuseks. Samasugune põhimõte kehtib MKS seletuskirja järgi ka maksuõiguses (Lorents & Lopman, 2013, lk 118; Rahandusministeerium, 2014). Seega üldreegli järgi peab võlausaldajate nõuded täitma juriidiline isik kui maksumaksja. Samas võib võlg tekkida mitte juriidilise isiku tavapärase ettevõtlustegevuse käigus, vaid selle põhjustajaks on otseselt äriühingu juhatuse liige.

Pankroti väljakuulutamise või raugemise korral on oluline asjaolu, kas võlgnik vastutab maksejõuetuse tekitamise eest (Varul, 2003, lk 449). Lõputöö kontekstis tõusetub aga laiem küsimus: kas võlgniku (ehk juriidilise isiku) maksejõuetuse põhjustajaks ja seega vastutajaks on juhatuse liige. Maksejõuetuse põhjuse välja selgitamise eesmärk on selgitada välja kuriteo või juhtimisvea esinemine. Pankroti väljakuulutamine viitab juhatuse liikmete võimalikule kohustuste rikkumisele. Sellest tulenevalt peaks ärikeeld kui pankrotiõiguslik õiguskaitsevahend kohalduma juhatuse liikmetele automaatselt, sest juriidilise isiku maksejõuetuse eest peaksid vastutama eelkõige juhatuse liikmed. (Varul, 2003, lk 449-450, 453, 456). Seega on juhatuse liikmete süü tõendamine oluline ka pankrotimenetluses.

Kuna enne vastutusotsuse tegemist, peab maksuhaldur teostama täitetoiminguid maksukohustlase suhtes, siis äriühingu pankroti väljakuulutamisel ei pea maksuhaldur maksukohustlase suhtes täitetoiminguid sooritama ning vastutusotsuse võib kolmandale isikule (juhatuse liikmele) esitada kohe (Madisson, *et al.*, 2014, lk 163). Selline maksuhaldurile antud õigus on oluline, sest pärast pankroti väljakuulutamist ning äriühingu äriregistrist kustutamist kustutatakse ka äriühingu võlad. Maksuvõlgade puhul toimub nende maha kandmine mitte kustutamine, sest see võimaldab hilisemat sissenõudmist, kui see on

võimalik. Sellest hoolimata jääb ka maksuvõlgade maha kandmisel riigil oluline osa maksutulust saamata.

Pankroti väljakuulutamiseks peab esitama kohtule pankrotiavalduse. Juhatuse kohustus püsiva maksejõuetuse korral sedasi toimida on sätestatud ÄS §-is 180 lõikes 5¹. Peamine eesmärk, miks pankrotiavalduse peab esitama, on kaitsta võlausaldajate huve (Kerstna-Vaks, 2015, p. 86; Varusk, 2014, p. 193). Samas ei ole pankrotiavalduse esitamise kohustuse täitmata jätmine enam süütegu, sest alates 1. jaanuarist 2015 jõustunud KarS § 385¹, mis reguleeris pankrotiavalduse esitamise kohustuse täitmata jätmist, on kehtetu. Ehkki pankrotiavalduse esitamine on äriühingu püsiva maksejõuetuse korral kohustus, kuid täitmata jätmine ei too kaasa karistust, on pankrotiavalduse esitamine teatud juhtudel äriühingu juhatuse huvides. Seejuures võib pankroti väljakuulutamine viidata asjaolule, et ettevõtte maksejõuetuse põhjustajaks on juhatuse liikme kohustuste rikkumine. Seega peaksid ettevõtte maksejõuetuse eest vastutama eelkõige juhatuse liikmed (Varul, 2003, lk 456). Äriühingust vara välja viimisega muudetakse äriühing varatuks, et pankrotimenetlus lõppeks raugemisega ning pärast äriühingu pankroti väljakuulutamist ja äriregistrist kustutamist alustatakse ettevõtlust uuesti. See tähendab, et registreeritakse uus äriühing, kuid tegevus jätkub samas kohas ja mahus, sama juhtkonna, töötajate, tarnijate ja klientidega. Erinevus seisneb vaid selles, et pankrotistunud äriühingu võlad pole enam sissenõutavad ja uus äriühing alustab tegevust võlgadeta.

Vastutuskohustuse kohaldamisel on oluline, et isikud, kellele on antud volitused juhtida äriühingut, kannavad ka sellekohast vastutust. Vastutust saab kohaldada Maksu- ja Tolliamet vastutusotsuse regulatsiooni kaudu. Samas on teoreerilistes allikates viidatud ka võimalusele kohaldada vastutust juhatuse suhtes juba enne pankrotiavalduse esitamist, kui ettevõtte kohustused ületavad varasid (Tolstov, 2014, p. 175). Tabelist nähtub, et 2015. ja 2016. aastal tegi maksuhaldur vastutusotsuse ligikaudu 100 isikule. Maksuvõla summa, mida tasuma kohustati, oli aga oluliselt väiksem.

Tabel. Vastutusotsuse saanud isikute arv ja maksuvõla summa 2015. ja 2016. aastal (Maksu- ja Tolliamet, 2016; Maksu- ja Tolliamet, 2017; autori koostatud)

Vastutusotsused	2015. aasta	2016. aasta
Vastutusotsuse saanud isikute arv	98	91
Vastutusotsusega tasumisele kuuluv maksuvõla summa	32 000 000	4 400 000

Samas oli maksuaugu suurus 2014. aastal 412 miljonit eurot ning 2015. aastal juba 420 miljonit, millest enamuse moodustas käibemaks. (Maksu- ja Tolliamet, 2016; Maksu- ja Tolliamet, 2017) Kuna käibemaksu tasumise kohustus on juriidilistel isikutel, siis võib järeldada, et tasumata jäänud käibemaksu põhjuseks võib olla ka juhatuse liikme kohutuste rikkumine, mille tulemusel on äriühingule tekkinud maksuvõlg. Seega toob vastutuse kohaldamata jätmise kaasa kahju nii riigile kui ühiskonnale. Riik kaotab osa maksutuludest ning ühiskonnas tekib vastutuse kohaldamata jätmisel arusaam, et isikute tegevust ei kontrollita. Samuti võib vastutuskohustuse kohaldamata jätmise halvendada ettevõtluskeskkonda, sest isikud, kes ei täida neile seadusega pandud kohustusi võivad selle tulemusel saada konkurentsi- ja muuhulgas ka maksueelise. Ebaaus konkurents aga moonutab ettevõtluskeskkonda. Seega on vastutuskohustusel ja vastutusotsuse tegemisel oluline eesmärk nii riigi kui ühiskonna seisukohast.

Kokkuvõtvalt on äriühingu juhatuse liikme vastutuskohustus seadusega sätestatud spetsiifiline kohustus ning on sama oluline, kui muud juhatuse liikmele pandud kohustused. Kohustuste rikkumisel kohaldub vastutus vastavalt kohustuse tekkimise järgi kas haldus- või karistusõiguse alusel. Samas ei vabasta haldus- või karistusõiguslik vastutus tsiviilõiguslikust vastutusest. Juhatuse liikme vastutuskohustus määratakse vastutusotsusega, mille tegemiseks peab esmalt tuvastama juhatuse liikme süü, rikutud rahalised ja mitterahalised kohustused ning leidma põhjusliku seose juhatuse liikme tegevuse ja äriühingu maksuvõla tekkimise vahel. Samuti ei tohi maksuvõlg olla aegunud või muul alusel lõppenud. Vastutusotsuse tegemise eesmärk on kohaldada vastutust ja selle kaudu kaitsta nii riigi kui ka ühiskonna huve lisaks ausa ettevõtluskeskkonna säilitamisele.

1.2. Ettevõtte varjatud üleminek

Ettevõtte üleminek on ettevõtluskeskkonnas tavapärasest majandustegevusest erinev ja mitte igapäevane tehing. Ettevõtte ülemineku reguleerimiseks on riik kehtestanud teatud nõuded, mida tuleb järgida, et ettevõtte võõrandamine oleks kooskõlas seadusega. Alati ei toimu eelnevalt nimetatud tehingud aga seaduspäraselt ning sellisel juhul on vajalik riigi sekkumine. Üheks näiteks on ettevõtte varjatud üleminek.

Ettevõtte on selle koosseisu kuuluvate majandustegevusega seotud õiguste ja kohustuste kogum (Varul, Kull, Kõve ja Käerdi, 2006, lk 589). Ettevõtte üleminek on üks ettevõtte õigusjärgluse vormidest (Randlane, 2016, lk 133). Õigusjärgluse aluseks on tehing või seadus ning õigused ja kohustused antakse üle üleandmise tehinguga (TsÜS § 6 lõiked 2-3). Üleandmistehing koosneb kohustusest ettevõtte üle anda ning käsutustehingust, mis määrab kindlaks üleandmise korra, õigusliku aluse ja tehingupoolte teavitamiskohustuse jaotuse. (Varul, *et al.*, 2006, lk 593; VÕS § 180 lõige 1, § 182).

Ettevõtte üleminekul vahetub ettevõtte moodustavate õiguste ja kohustuste omanik (Tamme, 2003, lk 400). Tehingupoolte huvidest lähtuvalt on olulised ettevõtte väärtus ja koosseisu kindlaks tegemine. Võlausaldajate huvi on aga võlgniku kohustuste nõuetekohase täitmise tagamine (Randlane, 2016, lk 133; Tamme, 2003, lk 400). VÕS § 180 sätestatu eesmärk on tagada, et ettevõttega seotud õigused ja kohustused antakse omandajale üle kogumis ning seega kaitstakse võlausaldajate huve. Ettevõtte ülemineku tehingu puhul on tavapärane praktika, et ettevõtte üleandja annab omandajale kinnituse kohustuste ulatuse ja seisukorra kohta. Kinnitused sisaldavad näiteks informatsiooni töölepingute, maksukohustuste ja muude ettevõttega seotud kohustuste kohta. (Varul, *et al.*, 2006, lk 586-587) Lähtuvalt erinevate osapoolte huvidest on tehingu osapooltele oluline ettevõtte väärtus. Võlausaldajatele on aga oluline, et ettevõtte ei vahetaks omanikku ilma kohustusteta vastava ettevõtte võlausaldajate vastu (VÕS § 182 lõige 2). Sealhulgas on ka maksuhalduri huvi, et kõik MKS § 31 lõikes 1 nimetatud rahalised nõuded ja kohustused (välja arvatud MKS § 37 sätestatud sunniraha maksmise kohustus) oleksid täidetud nõuete kohaselt. Seega on ettevõtte üleminek tehing, millega antakse üle ettevõtte tervikuna koos kõigi ettevõttele kuuluvate õiguste ja kohustustega.

Juhul, kui seaduses ei ole teisiti sätestatud, pole võlausaldaja või teise lepingupoole nõusolekut kohustuse või lepingu üleminekuks vaja (VÕS § 182). Ettevõtte ülemineku moment on oluline kohustuste üleminekul, sest ülemineku momendil vahetub kohustuse täitja (Varul, *et al.*, 2006, lk 589, 594-595, 598). Ettevõtte ülemineku regulatsiooni mõte on tagada kohustuste üleminek omandajale ja see on seotud ülemineku momendiga. Ettevõtte seaduslikul ja nõuete kohasel üleminekul polegi võlausaldajate nõusoleku saamine otstarbekas. Probleemiks on ettevõtte varjatud üleminek, mille peamine eesmärk on vabaneda ettevõtte kohustustest.

Kuna võlausaldajal puudub seega võimalus ettevõtte üleminekut mõjutada, siis tagab võlausaldajate huvide kaitse VÕS § 183 lõige 1, mis sätestab solidaarvastutuse ettevõtte üleandja ja omandaja vahel. Võlausaldajate huvide kaitsega seotud probleem tekib siis, kui ettevõtte üleandja on likvideeritav juriidiline isik. (Tamme, 2003, lk 403) See tähendab, et pärast ettevõtte üleminekut ei saa võlausaldajate nõudeid enam solidaarvastutusega tagada (Randlane, 2016, lk 133). Kui ettevõttel on kohustused, mis on tekkinud ettevõtte üleandja tegevusest (või tegevusetusest) ja mis on likvideerimismenetluse ajaks sissenõutavad, tuleb need likvideerimismenetluses rahuldada (Varul, *et al.*, 2006, lk 603). Ettevõtte üleandja peab esitama tagatise nende kohustuste kohta, mis ei ole likvideerimismenetluse ajaks sissenõutavaks muutunud. Kui võlausaldajate nõuded jäävad likvideerimismenetluses rahuldamata, ei saa võlausaldajad ettevõtte omandajalt kohustuste täitmist enam nõuda. (Randlane, 2016, lk 133-134) Seega on seadusega sätestatud küll võlausaldajate kaitse ettevõtte üleminekul solidaarvastutusega, kuid kui ettevõtte üleandja on likvideeritav juriidiline isik, tekib võlausaldajate nõuete tagamisel probleem. Ehkki likvideerimismenetluses tuleb kõik ettevõtte kohustused täita, ei pruugi üleantaval ettevõttel olla piisavalt vara nõuete rahuldamiseks ning võlausaldajatel puudub võimalus nõuda kohustuste täitmist ettevõtte omandajalt. Järelikult on võimalik olukord, kus toimub ettevõtte üleminek, üleandja likvideeritakse ja kohustused jäävad täitmata, kuid solidaarvastutust kohaldada ei saa, sest võlausaldajatel pole võimalik nõuet ettevõtte omandajale esitada.

Äriühingu lõpetamine toimub likvideerimise kaudu ja selle aluseks võib olla muuhulgas ka pankrot (ÄS § 201 punktid 2¹-2², § 205, § 364 punktid 2¹-2² ja § 368). 2016. aastal kuulutati välja 340 ettevõtte maksejõuetus, sealhulgas 335 olid äriühingud ning 203 juhul pankrot lõppes raugemisega (Creditinfo Eesti AS, 2016). Ettevõtte üleminekul tekib võlausaldajate ees solidaarvastutusega eriolukord ettevõtte üleandja pankroti korral. Võlausaldaja peab valima, kelle vastu ja kui suures ulatuses nõue esitatakse. See tähendab, et sisuliselt peab võlausaldaja varasema ühe nõude asemel tegelema kahega, sest ühe nõude täitmise ulatus selgub pankrotimenetluses ning teise nõude täitmine toimub hagimenetluses (kui pankrotimenetluses ei saa nõue täies ulatuses täidetud). (Varul, *et al.*, 2006, lk 603) Pankroti korral on võlausaldajate nõuete täitmisel kaks erinevat võimalust (Tamme, 2003, lk 404). Kui nõue on sissenõutav, saab solidaarvastutuse alusel esitada nõude mõlema võlgniku vastu kas tervikuna või osaliselt (Pankrotiseadus (edaspidi PankrS) § 96). Kuna pankroti väljakuulutamise loetakse kõigi võlgniku võlausaldajate nõuete täitmise tähtpäev saabunuks (ja seega sissenõutavaks), siis peaks võlausaldajal olema solidaarvastutuse alusel

võimalus esitada nõue nii ettevõtte üleandja (kelle suhtes alustati pankrotimenetlust) kui ka ettevõtte omandaja vastu (PankrS § 42). Eelnevast tulenevalt toimuks üleandmise ja likvideerimise loogiline järjekord järgnevalt: toimub ettevõtte ülemineku tehing; üleandja pankrotistub; solidaarvastutusest tulenevalt on võlausaldajatel võimalus esitada nõue nii üleandja kui omandaja vastu ja kuna ülemineku tehingust on teada, kes on omandaja, siis saavad võlausaldajad seda teavet kasutada nõuete esitamiseks ettevõtte omandaja vastu. Tegelikult toimub kirjeldatud tegevustejadas ainult üks toiming – ettevõtte arvatava üleandja pankroti väljakuulutamise – mille tulemusel puudub võlausaldajatel teave ettevõtte arvatava omandaja kohta. Pankrotistunud ettevõtte varadest ei piisa enamasti kõigi kohustuste tagamiseks ning võlausaldajad ei saa nõuet ka ettevõtte omandajale esitada, sest näiliselt pole ettevõtte üleminekut toimunud. Sellises olukorras peab maksuhaldur tuvastama ettevõtte ülemineku, misjärel saab esitada maksunõude ettevõtte omandajale (Vutt, 2010, lk 9). MKS § 38 järgi on vastutus maksuvõla tasumise eest solidaarne, see tähendab et vastutab nii ettevõtte üleandja kui omandaja.

Selleks, et vältida ettevõtte üleminekut ilma vastavate kohustusteta, tuleb enne ettevõtte üleminek tuvastada. Ettevõtte üleminekule viitavaid tunnuseid on selgitanud riigikohus. Ettevõtte ülemineku analüüsimisel peab lähtuma konkreetsete tehingute asjaoludest ning äriühingu käitumisest, mis tehingule eelneb ja järgneb. Riigikohtu hinnangul tuleb ettevõtte ülemineku kindlaks tegemisel arvestada järgmisi kriteeriume (OÜ T.R.E.C. kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 12. jaanuari 2010 maksuotsuse nr 12.2-3/8261-9 ja Maksu- ja Tolliameti 8. veebruari 2010 vaideotsuse nr 6-1/17-3 tühistamiseks, 2011; Randlane, 2016, lk 135):

1. ettevõtte tüüp;
2. kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
3. immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
4. kliendi- ja tarnijasuhete jätkuvus;
5. üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus; majandustegevuse jätkuvus ning kui tegevus on vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
6. personali säilitamine, mis on eriti oluline nn vähete vahenditega ettevõtte puhul;
7. ettevõtte omandaja varasem tegevus;
8. üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus.

Lisaks tuleb erinevate ettevõtete puhul arvestada, et eelnevalt nimetatud kriteeriumitel on ettevõtete puhul erinev kaal. Viidates Euroopa Kohtu praktikale, tuleb ettevõtte ülemineku kriteeriume hinnata kogumis, sest tegemist on üksikfaktoritega. Tavapärase praktikana vormistatakse ettevõtte üleminekul tehingu toimumist tõendavad dokumendid kirjalikult. Muuhulgas annab ettevõtte üleandja omandajale üle ka kinnituse kohustuste ulatuse ja seisukorra kohta. Ettevõtte varjatud ülemineku puhul selline dokumentatsioon puudub ning arvatavad tehingu osapooled tõenäoliselt eitavad ka suulise lepingu olemasolu. Samas ei ole kirjaliku tõendi puudumine aga piisav alus, et välistada lepingu olemasolu, sest lepingut saab tuvastada ka tehingupoolte tahteavalduste kaudu, mis väljendub peamiselt ettevõtte varaga tehtud tegevustes. Nendeks tegevusteks on näiteks ettevõtte olulise vara ja/või töötajate üleminek, suhete jätkumine oluliste tarnijate ja klientidega, majandustegevuse sarnasus enne ja pärast ettevõtte üleminekut ning ajaline jätkuvus. Tahteavalduste kindlaks tegemisel on olulised tõendusallikad ka ettevõttega seotud isikute küsitlemine. Nende hulka kuuluvad juhatuse liikmed, osanikud või aktsionärid, töötajad, tarnijad ja kliendid. (Tamme, 2009, lk 183-185) Nimetatud tõendeid tuleb hinnata kogumis ning alati ei saa ainult nende asjaolude ilmnemisel järeldada, et tegemist on ettevõtte üleminekuga. Seega on tegemist küll oluliste tunnustega, millest ettevõtte üleminekul lähtuda, aga iga kaasust tuleb nendest asjaoludest lähtuvalt eraldi hinnata.

Lisaks tuleb arvesse võtta isikulisi tõendusallikaid. Ettevõtte üleandja ja omandajaga seotud isikute küsitlemisel on ettevõtte varjatud ülemineku kindlaks tegemisel oluline osa. Kuna ettevõtte üleminek on tavapärasest majandustegevusest erinev tehing, siis on selle tehingu jaoks tarvis juhtorgani ja ettevõtte omanike otsust. See tähendab, et juhatuse ja omanikud peavad olema teadlikud sellistest ülemineku seotud asjaoludest nagu ülemineku põhjused ja finantseerimine, otsuse vastu võtmise aeg ja isikud ning muud asjas tähtsust omavad faktid. (Tamme, 2009, lk 185-186) Kui juhatuse liikmed ja ettevõtte omanikud ei suuda sellistele küsimustele usaldusväärseid vastuseid anda, siis võib järeldada, et loetletud toiminguid pole tehtud heauskselt ning see võib omakorda viidata ettevõtte ülemineku varjamisele.

Vara müügiga seotud asjaoludel on tavaliselt kõige suurem tõenduslik mõju ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisel. Enamasti toimub enne pankrotti ettevõtte vara võõrandamine isikutele, kes on ettevõttega seotud. Selle eesmärk on muuta ettevõtte varatuks, mis toob kaasa pankroti raugemise, kuid vara jääb ettevõttega seotud isikutele alles mitte ei lähe võlausaldajate nõuete tagamiseks (Randlane, 2016, lk 133). Sellest tulenevalt

on oluline tuvastada vara soetanud isikud ja leida müügiga seotud asjaolud (näiteks ostja ja müüja leidmine ning ostuhinna kujunemise välja selgitamine). Samas viitab ettevõtte ülemineku varjamisele ka vara osaline võõrandamata jätmine, kui tegemist ei ole väga spetsiifilise või suurt investeeringut nõudva varaga, mille võib ettevõtja soetada endale hiljem uuesti. Alla turuhinna müümine ei ole ettevõtte ülemineku varjamise puhul samuti piisavalt mõjuv põhjus, sest see suurendab riski pankrotimenetluses tehingud tagasi võita. Ettevõtte üleminekule viitab eelkõige asjaolu, kas ettevõtte arvatav omandaja jätkab oma tegevust samas tegevuskohas ja/või talle kuulub tegevuskohaga seotud kinnisvara. (Tamme, 2009, lk 187) Vara (või sellest saadav kasu) on peamine põhjus, miks ettevõtte üleminekut varjatakse. Seega tuleneb vara müügiga seotud asjaoludest suur osa tõenditest, mis võivad viidata ettevõtte varjatud üleminekule.

Sarnaselt juhatuse liikmete ja osanike või aktsionäride küsitlemisele, saab olulist tõendusmaterjali ka ettevõtte töötajate, tarnijate ja klientidega seotud asjaolude uurimisel. Eelkõige peab kindlaks tegema uute lepingute sõlmimise põhjused, mis hõlmavad vastuseid küsimustele, kelle algatusel, millal ja mis põhjusel uus leping loodi; miks ei jätkatud töö- või ärisuhet eelmise lepingupartneriga ning mille poolest erinevad lepingutingimused eelmise ja uue partneriga sõlmitud lepingus. Muuhulgas peab arvestama ettevõtte majandustegevuse eripäraga. Näiteks kui ettevõtte toodab mingit toodet väga spetsiifilisest toorainest, mida tarnib võib-olla üks-kaks tarnijat, siis on see ettevõtte majandustegevuse jaoks oluline ressurss, mida on raske asendada. Samamoodi tuleb tuvastada nn. võtmetöötajad, kes jätkavad tööd ka uues ettevõttes. Võtmetöötajate puhul on tegemist spetsialistidega, kes suhtlevad tarnijate ja klientidega. Samas tuleb arvestada ka olukorraga, kus võtmetöötaja lahkumine teise sarnasesse ettevõttesse toob kaasa olukorra, kus koos võtmetöötajaga liiguvad kaasa ka kliendid, mis omakorda võib põhjustada ettevõtte pankroti. Ettevõtte üleminek on aga üheselt selge, kui tuvastatakse peaaegu kõigi töötajate, oluliste tarnijate- ja/või kliendisuhete jätkumine ettevõtte omandajaga ning ettevõtte jätkab samasugust majandustegevust. (Tamme, 2009, lk 185-187) Sellise info põhjal võib aga järeldada, et kui ettevõtte arvatav omandaja jätkab sama tarnijaga samasuguste tingimustega lepingut ning tema majandustegevus kattub pankrotistunud ettevõtte arvatava üleandjaga, siis võib tegemist olla ettevõtte varjatud üleminekuga. Samas peab arvestama ka võtmetöötajatega, kellest võib oleneda ettevõtte suhe tarnijate ja klientidega ning kogu ettevõtte edukus.

Lisaks eelnevatele tunnustele tuleb hinnata ka majandustegevuse sarnasust ja ajalist jätkuvust. Eelkõige tuleb arvestada ühe ettevõtte tegevuse lõppemise ja teise ettevõtte alustamise vahelist aega. Kui selline paus ulatub mitme kuuni, ei pruugi ettevõtte üleminekut toimunud olla, sest ettevõtte arvatav omandaja võis näha turul konkurentsi vähenemist (või kadumist) ja alustada sarnase tegevusega ise. (Tamme, 2009, lk 188) Samas on ettevõtlustegevuse ajalise jätkuvuse täpne määratlemine kuudes ennatlik, sest tuleks lähtuda konkreetse ettevõtte tegevusvaldkonnast. Mõnel juhul võibki tegu olla hooajalise ettevõtlustegevusega, kus näiteks teatud aastaegadel ettevõtlusega ei tegeleta. Sellisel juhul võib mitme kuu pikkune paus pankrotistunud ja uuesti alustava ettevõtte tegevuse vahel olla tavapärane ning sellest ei saa järeldada, et tegu poleks olnud ettevõtte varjatud üleminekuga.

Ettevõtte varjatud ülemineku korral esineb peamiselt võlausaldajate kaitse tagamise risk (Leppik & Lillsaar, 2013, lk 5). Kui ettevõtte üleminek ei toimu dokumenteeritud tehinguna, siis ei pruugi olla võimalik kindlaks teha ettevõtte omandajat ning võlausaldajatel pole ettevõtte üleandja vastu esitatud nõudeid kelleltki teiselt sisse nõuda. Samuti on ettevõtte üleandja pankrotistumisel oht, et pankrotivarast ei piisa nõuete täitmiseks. Teiste võlausaldajate hulgas võivad rahuldamata jääda ka maksuhalduri nõuded. Maksuõiguses on ettevõtte ülemineku tuvastamine oluline, sest vastasel juhul ei saa kindlaks teha ettevõtte omandajat ega esitada maksunõuet. Maksude tasumise kohustus on aga oluline riigi huvi ja kohustuse täitmist peab maksuhaldur kontrollima.

Kokkuvõtvalt on ettevõtte üleminek ettevõtluskeskkonnas tavapärasest majandustegevusest erinev tehing ning üks õigusjärgluse vorme. Tihti ei toimu see tehing aga seaduspäraselt ja ettevõtte üleminekut varjatakse. Peamine varjamise põhjus on tehingust saadav kasu, mis kajastub kohustuste jätmises ettevõtte üleandjale ja õiguste üleandmises ettevõtte omandajale. Ettevõtte üleandja enamasti pankrotistub ja piisava vara puudumisel jäävad võlausaldajate nõuded rahuldamata. Muuhulgas kantakse maha ka maksuvõlad, millest tulenevalt tekib riigile kahju. Ettevõtte varjatud ülemineku tõendamiseks peab maksuhaldur analüüsima olulisi ettevõtte üleminekule vastavaid tunnuseid, näiteks ettevõtte varaga tehtud tehinguid ning vastavate tunnuste ilmnemisel tegema ettevõtte ülemineku korralduse.

2. JUHATUSE LIIKME VASTUTUSKOHUSTUSEGA SEOTUD PROBLEEME

2.1. Juhatuse liikme vastutuskohustus Eesti kohtupraktika näitel

Juhatuse liikme vastutuskohustusega seotud asjaolud pole alati üheselt tõlgendatavad. Kuna vastutusotsuse tegemine ei pruugi alati olla piisavalt põhjendatud, siis on riigikohus juhatuse liikme vastutuskohustusega seotud asjaolusid analüüsinud mitmes kohtulahendis. Analüüsiks kasutatavate riigikohtu lahendite valimi aluseks olid kohtulahendid, milles käsitletakse juhatuse liikme vastutust äriühingu maksuvõla eest vastutusotsuse alusel. Otsing teostati riigikohtu kodulehe märksõnastiku järgi. Samuti kasutati Eesti Maksumaksjate Liidu kodulehel välja toodud kohtulahendeid, mille sisuks oli juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla eest.

Riigikohtu lahend nr 3-3-1-41-05 on üks olulisim kohtulahend juhatuse liikme vastutuskohustuse kohaldamise osas, sest riigikohus selgitab kolmandalt isikult maksuvõla sisse nõudmise eelduseid. Vastutuskohustuse kohaldamiseks juhatuse liikme suhtes peavad olema samaaegselt täidetud kolm kriteeriumi (Aivo Sauna ja Eero Lalli kaebus Kagu Maksuameti vastutusotsuse tühistamiseks, 2005):

1. Juhatuse liige on süüliselt rikkunud oma kohustusi. Tuvastatud peab olema kas tahtlus või raske hooletus.
2. Rikutud kohustusteks on MKS-is ning maksuseadustes sätestatud rahaliste ja mitterahaliste kohustuste mittetähtaegne ja mittetäielik täitmine.
3. Kohustuse rikkumise tõttu on maksumaksjale või maksu kinnipidajale tekkinud maksuvõlg.

Hilisemates kohtulahendites on analüüsitava kohtulahendi punktile 12 korduvalt viidatud. Lisaks rõhutab kohus samas lahendis, et oluline on eristada põhimõtteliselt erinevaid MKS-s ja ÄS-s sätestatud juhatuse liikme vastutusi. Sellest tulenevalt ei ole ka võimalik põhjendada vastutusotsust ÄS sätestatud juhatuse liikme kohustuste rikkumisega. Motiveeritud vastutusotsuse aluseks on ainult MKS-is sätestatud juhatuse liikme kohustuste rikkumine. (Aivo Sauna ja Eero Lalli kaebus Kagu Maksuameti vastutusotsuse tühistamiseks, 2005)

Riigikohtu lahendis nr 3-3-1-53-05 selgitas riigikohus vastutusotsuse sisu, konstateerides et vastutusotsuse eesmärk on sisse nõuda maksuvõlg. Muuhulgas on oluline, et vastutusotsusega ei saa sisse nõuda sunniraha, sest tegemist ei ole maksuga ning selle tähtpäevaks täitmata jätmist ei saa lugeda maksuvõlaks. (Martin Viljasaare kaebus Kagu Maksuameti vastutusotsuse tühistamiseks, 2005)

Riigikohtu asjas nr 3-3-1-23-12 selgitas kohus vastutuse aluse järjekindlust. Maksuhaldur oli vastutusotsuses nimetanud vastutuse alusena nii hooletust kui ka tahtlust. Samuti selgitas riigikohus mõisteid raske hooletus ja tahtlus. Raske hooletus, kui hooletuse eriliik, iseloomustab objektiivseid tunnuseid ehk nõuete mittejärgimist. Tahtlus iseloomustab subjektiivseid tunnuseid ehk teadlikku õigusvastast käitumist ja tagajärje soovimist. Tahtluse puhul on oluline kindlaks teha, et isik mõistab MKS-is sätestatud kohustuste rikkumist. Sealjuures tuleb eristada äriühingu tahtlust seoses maksukohustusega ja äriühingu juhatuse liikme tahtlust seoses vastutuskohustusega. Kui äriühingul on ainult üks vastutav seaduslik esindaja, siis on äriühingu ja juhatuse liikme tahtlust tõendavad asjaolud kattuvad. Lisaks rõhutas riigikohus, et hoolsusnõuete rikkumisest ei saa järeldada maksude tasumisest tahtlikku kõrvale hoidumist. (A.L. kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 21. märtsi 2011 vastutusotsuse nr 13-7/96-8 tühistamise nõudes, 2012)

Analüüsitava kohtuasjas võttis riigikohus süü hindamisel tahtluseks arvesse muuhulgas järgmiseid asjaolusid (A.L. kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 21. märtsi 2011 vastutusotsuse nr 13-7/96-8 tühistamise nõudes, 2012):

1. Äriühingul oli ainult üks vastutav seaduslik esindaja, sest teine juhatuse liige juhatuse töös ei osalenud.
2. Tehingud toimusid pikema ajaperioodi vältel, kuid juhatuse liige ei osanud selgitada tehingute majanduslikku sisu, mahtu ega muid tehinguga seotud asjaolusid.
3. Fiktiivsete arvete väljastamine toimus juhatuse liikme antud juhiste ja andmete alusel.

Ehkki riigikohus võttis isiku süü hindamisel arvesse asjaolu, et äriühingu juhatuses oli kaks liiget, kuid üks liige juhatuse töös ei osalenud, viitab teooria süü tuvastamise kohta hoopis vastupidist. Isikutel, kes ei osale aktiivselt juhatuse töös, kuid on formaalselt vormistatud juhatuse liikmeteks, pole õigust end vastutuskohustusest välistada põhjusel, et nende tegevus on olnud passiivne.

Riigkohus märkis ka, et süü vormi määratlemisel tuleb lähtuda tõendite kogumist ja elulise usutavuse kriteeriumist (A.L. kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 21. märtsi 2011 vastutusotsuse nr 13-7/96-8 tühistamise nõudes, 2012). Näiteks isikule, kes on samal ajal nii äriühingu raamatupidaja kui juhatuse liige, ei saa jääda märkamatuks ost, millel ei ole äriühingu majandustegevusega mingit seost. Sellises olukorras ei ole võimalik eluliselt usutavalt põhjendada isiku tahtluse puudumist tehingu tegemisel. (Leonid Zahharovi, Pavel Grigorjevi ning Maria Šepeli kaebused Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 3. veebruari 2011 vastutusotsuse nr 13-7/87-14 osalise tühistamise nõudes, 2014) Sellest tulenevalt puudub elulise usutavuse kriteerium ka olukorras, kus näiteks pärast ettevõtte pankrotistumist alustatakse majandustegevust uuesti samas mahus, kohas, töötajate, klientide, tarnijate ja juhatuse liikmetega. Selliste asjaolude ilmumine võib viidata ettevõtte varjatud üleminekule.

Riigikohtu asjas nr 3-3-1-17-13 selgitas kohus, et hoolsuskohustuse rikkumisest ei järeldu alati tahtlik maksudest kõrvalehoidumine. Tahtluse tuvastamine eeldab tõendeid, et tehingupoole leppisid kokku tehingu varjamises või et tehingule ei järgne tavapärasest õiguslikku tagajärge (Inna Rudskaja ja Oleg Dmitrejevi kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 11. oktoobri 2011 vastutusotsuse nr 13-7/2-9 tühistamiseks, 2013). Ettevõtte varjatud ülemineku kontekstis sellised tõendid enamasti puuduvad. Kui äriühingul on ainult üks juhatuse liige, siis tegelikkuses on tehingus ainult üks osapool, ehkki ettevõtte üleandjat ja omandajat võib pidada kaheks erinevaks juriidiliseks isikuks. Ettevõtte varjatud ülemineku puhul on juhatuse liikme tahtlust võimalik tõendada tehingu tavapärase õigusliku tagajärje puudumisega ehk ettevõtte omandaja saab ainult ettevõtte varad, kuid mitte kohustused.

Riigikohtu asjas nr 3-3-1-37-13 selgitati, kuidas sisustada MKS § 8 lõikes 1 sätestatud MKS ja maksuseadustest tulenevate kohustuste rikkumise mõistet, süü ja põhjusliku seose tuvastamist juhatuse liikmele vastutusotsuse tegemisel. Juhatuse liige võib vastutada juriidilise isiku võlausaldaja ees, kui ta on rikkunud seadusega sätestatud kohustust, mida ta pidi isiklikult täitma selleks, et juriidilise isiku võlausaldajal ei tekiks kahju. Selliseks kohustuse rikkumiseks võib olla näiteks pankrotiavalduse esitamata jätmine. (Villu Vahuri (Vahur) kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 5. aprilli 2011 vastutusotsuse nr 13-7/15-3 tühistamiseks, 2013) Ehkki kohus nimetab vastutuse aluseks oleva kohustuse rikkumisena pankrotiavalduse esitamata jätmise, pole alates 1. jaanuarist 2015 tegu karistatava süüteoga. Samas tasuks kohustuse rikkumisena arvesse võtta näiteks

maksukohustuse täitmata jätmist. Kui tuvastada ettevõtte varjatud ülemineku eesmärgina võlgadest vabanemine ning sealjuures juhatuse liikme süü, siis oleks võimalik kohaldada vastutust juhatuse liikmele ettevõtte üleandja maksukohustuse eest.

MKS §-st 40 lõikest 1 ja kohtupraktikast tulenevalt on vastutusotsuse tegemise eelduseks juhatuse liikme õigusvastane tegevus ning sellest põhjustatud maksuvõlg. Analüüsitava kaasuses hindab riigikohus käitumise eraõiguslikuks, mille tagajärg on maksuvõla suurenemine. See tähendab, et juhatuse liikme vastutus on kohaldatav äriühingu sisesuhtes. Sisesuhte vastutus saab vastutusotsuse aluseks olla ainult erandjuhtudel kui tuvastatakse, et juhatuse liikme tegevuse eesmärk oli jätta maksud tasumata. Kui äriühing peab kohustusi täitma mitme võlausaldaja ees, siis ei ole seadusest tulenevat kohustust eelistada maksuhaldurit teistele võlausaldajatele. Seega ei ole maksuvõlg eelisseisundis. Juhatuse liikmel on sellises olukorras võimalus otsustada, milliste võlausaldajate nõudeid täita ja milliseid mitte või teha seda proportsionaalselt. (Villu Vahuri (Vahur) kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 5. aprilli 2011 vastutusotsuse nr 13-7/15-3 tühistamiseks, 2013) Seega näiteks täites kohustused töötajate ees, on ettevõttel võimalik vältida maksude tasumist. Kui ettevõtte ainus töötaja on aga juhatuse liige, siis võib tegemist olla ettevõtte vara välja viimisega ning elulise usutavuse kriteeriumist lähtuvalt pole võimalik põhjendada isiku tahtluse puudumist tehingu tegemisel. Seega peab süü vormi tuvastama eelkõige maksuõiguslike rikkumiste puhul, kuid kui vastutusotsus lähtub eraõigusliku kohustuse rikkumisest, peab olema tõendatud, et rikkumise eesmärk oli õigusvastane maksuõiguslik tagajärg. See omakorda võimaldab vastutusotsust motiveerida erandlikult eraõiguslike normide rikkumisena.

Riigikohtu lahendis nr 3-3-1-56-16 selgitab riigikohus, et kui pangakontode arestimine kolme kuu jooksul ei ole tulemuslik ning äriühingul puudub registervara, siis on maksuhalduril põhjendatud alus pidada äriühingut maksejõuetuks (Valentyna Khrystyuki kaebus Maksu- ja Tolliameti 26. märtsi 2014 vastutusotsuse nr 137/41716 tühistamiseks, 2016) ning seega esitada juhatuse liikmele vastutusotsus.

Riigikohtu asjas nr 3-3-1-75-09 selgitas kohus, et juhatuse liikme solidaarne vastutus äriühingu maksuvõla eest on olemuselt aktsessoorne kõrvalkohustus, mis eeldab põhikohustuse kehtivust. Kuna juriidilise isiku õigused ja kohustused on seotud õigusvõimega, siis tähendab juriidilise isiku registrist kustutamine õiguste ja kohustuste (sealhulgas maksukohustuse) lõppemist. Et vastutusotsuse faktiline alus on kehtiv

maksuvõlg, siis sellest tulenevalt lõpeb juhatuse liikme solidaarne vastutus äriühingu maksuvõla eest koos äriühingu õigusvõime lõppemisega. Vastutusotsus jääb adressaadi suhtes kehtima ainult siis, kui see tehakse enne äriühingu registrist kustutamist ja seega enne maksukohustuse lõppemist. Lisaks selgitab riigikohus, et MKS § 114 lõikes 1 sätestatud tuleb tõlgendada järgnevalt: kui juriidilise isiku lõppemise hetkel ei ole kolmandale isikule vastutusotsust tehtud, siis järeldub sellest, et maksukohustuse täitmine on võimatu ning maksuvõlg tuleb tunnistada lootusetuks ja maha kanda. (Katrín Tasamäe kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 20. juuni 2008 vastutusotsuse nr 13-1/583 tühistamiseks, 2009) Ettevõtte varjatud ülemineku korral on suur tõenäosus, et ettevõtte üleandja kustutatakse registrist enne, kui tuvastatakse juhatuse liikme süü äriühingu maksuvõla tekitamises, sest varatu ettevõtte pankrot lõpeb enamasti raugemisega. Lisaks on juhatuse liikme süü tuvastamine raskendatud olukorras, kus puuduvad süüd tõendavad asjaolud.

Riigikohtu lahendis nr 3-3-1-20-16 kohustati äriühingu juhatuse liiget vastutusotsusega tasuma nii äriühingu maksuvõlga kui ka äriühingule määratud sunniraha. Põhjuslik seos juhatuse liikme süülises kohustuste rikkumises seisneb lisaks tasumata maksudele kahele äriühingule väljastatud laenudes. Pärast laenude väljastamist äriühingu majandustegevus peatus. Laenu võtnud äriühingu juhatuse liige võttis saadud laenuraha kohe sularahana välja. Maksuhalduri hinnangul seisneb vastutusotsuse saanud juhatuse liikme tegevuse eesmärk teha näilikke tehinguid, mis ei ole äriühingu huvides. Juhatuse liikme huvi näilikke tehingute tegemisel seisneb likviidsete vahendite äriühingust välja viimises, maksuvõlgade tasumata jätmises ja pärast tehingute tegemist äriühingu majandustegevuse lõpetamises. (Dmitri Tšerkassovi kaebus Maksu- ja Tolliameti 24. mai 2013 vastutusotsuse nr 137/17125 tühistamiseks, 2016) Samas vastutab juhatuse liige aga äriühingu maksuvõlgade eest solidaarselt äriühinguga. Kuna varjatud tehingu maksustamisel lähtutakse selle tegelikust sisust (MKS § 84), siis peab ettevõtte omandaja saama ka üleantava ettevõtte kohustused. See tähendab, et ettevõtte ülemineku tuvastamisel ei saa lähtuda ainult tehingule antud vormist. Tehingu osapooled ei saa valida tehingule vormi, mis ei vasta selle tehingu sisule, kuid annab maksueelise. (OÜ Dedi kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 14. jaanuari 2011 maksuotsuse nr 12.2-3/6648-10 ja Maksu- ja Tolliameti 28. veebruari 2011 vaideotsuse nr 6-1/87-2 tühistamiseks, ning Wesico Project OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 13. jaanuari 2011 maksuotsuse nr 12.2-

3/3573-14 ja Maksu- ja Tolliameti 10. märtsi 2011 vaideotsuse nr 6-1/86-2 tühistamiseks, 2013).

Riigikohtu lahendis nr 3-3-1-85-12, selgitas kohus, et käibemaksuseaduse kohaselt ei teki käivet ettevõtte või selle osa üleandmisest VÕS tähenduses. Sellest tulenevalt ei ole õige kajastada ettevõtte üleandmist põhivara soetusena. See tähendab, et kinnistu ostumüügitehingu varjus võib toimuda tegelikult ettevõtte üleminek ning sellest tehingust käivet ei teki. Tehingute eesmärk oli lisaks ettevõtte varjatud üleminekule ka sisendkäibemaksu kaudu ettevõtte omandaja majandustegevuse rahastamine ning äriühingu varade ja tulude suurendamine. Riigikohtu seisukoht on, et kui kinnistu on äriühingu majandusüksus ja seda kasutatakse tulu teenimise eesmärgil, siis saab kinnistu müüki pidada ettevõtte üleminekuks. (Aurincop OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 2. jaanuari 2012 maksuotsuse nr 12.2-3/8172-28 osaliseks tühistamiseks, 2012) Sama on riigikohus öelnud ka kohtuasjas nr 3-3-1-82-04, et ehitise võõrandamine on tõlgendatav ettevõtte kui majandusüksuse üleandmisena (AS Tartu KEK kaebus Tartu Linna Maksuameti nõudeavalduse peale Milleenia Valduse AS (pankrotis) pankrotimenetluses ja Tartu Linna Maksuameti ettekirjutuse tühistamiseks ning Milleenia Valduse AS (pankrotis) pankrotihalduri kaebus Tartu Linna Maksuameti, 2004). Kuna kohus tuvastas ettevõtte varjatud ülemineku, siis peaks juhatuse liikme vastutuse kohaldamisel välja selgitama juhatuse liikme süü ning kas selle tulemusel hoiduti maksuvõla tasumisest.

Kokkuvõtvalt on riigikohus erinevates kohtulahendites välja toonud mitu olulist asjaolu, millest võib sõltuda vastutusotsuse kehtivus. Lõputöö teemast tulenevalt ei leitud ühtegi kohtulahendit, milles oleks vaieldud juhatuse liikme vastutuskohustuse kohaldamise üle pärast ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamist. Nendele asjaoludele sarnanesid kõige enam kohtuasjad nr 3-3-1-75-09 ja 3-3-1-20-16, kus juhatuse liikme tegevuse eesmärk oli ettevõtlustegevuse lõpetamine võlausaldajate nõudeid rahuldamata. Kui kohtuasjas oleks tuvastatud, et juhatuse liige jätkas majandustegevust sarnaste tunnustega äriühingus, siis oleks olnud võimalik viidata ka ettevõtte varjatud üleminekule. Siiski saab analüüsitud kohtulahenditest järeldada, et vastutusotsuse andmisel peavad olema täidetud mitmed eeldused. Olulisim eeldus on juhatuse liikme süü tuvastamine. Süü tuvastamisel tuleb aga lähtuda tõendite kogumist ja elulise usutavuse kriteeriumist. Süü vormi aluseks peab üldjuhul olema maksuõiguslik rikkumine, kuid erandjuhul on juhatuse liikme vastutus kohaldatav ka äriühingu sisesuhtes.

2.2. Juhatuse liikme vastutuse kohaldamine ettevõtte varjatud üleminekul

Juhatuse liikme vastutus hõlmab mitmeid valdkondi ning pole alati üheselt mõistetav, kui suur on ühe juhatuse liikme vastutuse ulatus. Äriühingu võlausaldajate ees vastutab äriühing, mõnel juhul ka juhatuse liige. Alati ei käitu aga äriühingu juhtorgan seaduspäraselt ja võlgadest vabanemise eesmärgil kasutatakse praktikas ettevõtte varjatud üleminekut. Kuna ettevõtte (varjatud) üleminek väljub tavapärasest majandustegevusest, siis peab see lähtuma juhatuse otsusest. Seega peavad juhatuse liikmed olema teadlikud, kui äriühingu pankrotistumise eesmärk on võlgadest vabanemine ja ettevõtluse jätkamine.

Juhatuse liikme vastutust ja ettevõtte varjatud üleminekut käsitlev teooria ning kohtupraktika ei anna täielikku ülevaadet juhatuse liikme vastutuskohustusega seotud probleemidest ettevõtte varjatud üleminekul. Kuna juhatuse liikme vastutuskohustuse ja ettevõtte ülemineku tuvastamisega tegeleb Maksu- ja Tolliamet, siis on oluline teada ameti seisukohti uuritavas probleemis. Selleks küsiti Maksu- ja Tolliameti tulude osakonna sissenõudmise erimenetluse talituse juristilt ameti seisukohta uuritavas probleemis.

Ettevõtte tegevuse eest vastutab juhatuse ja seega tulenevad kõik majandustehingud juhatuse otsustest. Ehkki ettevõtte üleminek ei kuulu ettevõtte igapäevase majandustegevuse juurde, ei ole tegemist erandliku tehinguga. Ettevõtte ülemineku tuvastamine pole vajalik, kui tehing toimub lähtuvalt ülemineku ajahetkel kehtiva ja ettevõtte üleminekut reguleeriva seaduse järgi. Probleem tekib ettevõtte varjatud üleminekul uuele õigusjärglasele, sest tehingu osapooled ei järgi seadusega sätestatud nõudeid. Kuna ettevõtte varjatud ülemineku peamine eesmärk on hoiduda võlausaldajate nõuete (sealhulgas ka maksukohustuse) täitmisest, siis on ülemineku varjamine ajendatud peamiselt selle tulemusel saadavast majanduslikust kasust.

„Ettevõtte varjatud ülemineku eesmärgiks ongi eelkõige see, et kohustused jääksid maksejõuetule ja edasi mittetegutsevale ettevõttele.“ (Intervjueeritav, 2017)

Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisega tegeleb maksuhaldur, sest maksuhalduri üheks ülesandeks on sisse nõuda maksuvõlad. Avaliku huvi kaitsmiseks maksulaekumise kaudu, peab maksuhaldur tuvastama ettevõtte varjatud ülemineku ning nõudma üleandja maksuvõla sisse ettevõtte omandajalt.

„Maksu- ja Tolliameti ülesandeks on nõuda sisse maksuvõlad MKS § 10 lg 2 p 3 kohaselt, mis hõlmab muuhulgas ka seda, et kui korraldatakse varjatud ettevõtte üleminekut maksukohustustest vabastamise eesmärgil, siis maksuhalduri tegeleb maksuvõla sissenõudmisega uuel kohustatud isikult. Oluline on märkida, et selleks, et kaitsta olulist avalikku huvi maksulaekumise näol, ongi seadusandja näinud ette regulatsiooni, /.../ mille kohaselt ettevõtte üleandja vastutab solidaarselt ettevõtte omandajaga maksuvõla tasumise eest, kui on tõendatud ettevõtte üleminek.“ (Intervjueeritav, 2017)

Peamine probleem ettevõtte varjatud ülemineku kindlaks tegemises seisneb ettevõtte ülemineku toimumise fakti tõendamises. Teoriast lähtudes, peab ettevõtte ülemineku tuvastamisel hindama erinevaid üleminekule viitavaid kriteeriume kogumis. Ettevõtte ülemineku hindamisel tuleb hinnata töötajate, oluliste tarnijate- ja/või kliendisuhete jätkumist ettevõtte omandajaga ning kas samasugune majandustegevus jätkub.

„Peamine raskus seisnebki varjatud ettevõtte ülemineku toimumise tõendamises. /.../ Sellistel juhtudel tuleb, vaatamata kasutatud skeemidele ja toimingutele tehingute varjamiseks, hinnata majandusüksuse identiteedi säilimist ja üleminekuks vajalike kriteeriumite täitumise hindamisel vaadelda, kas ettevõtte varad/olulised töötajad/lepingud/kliendid/äriidee/tegevuskoht/juhtimisorganid/töökorraldus on omandajale üle läinud ning kas jätkatav majandustegevus sarnaneb varasemalt läbiviidud tegevusele.“ (Intervjueeritav, 2017)

Äriühingu seadusliku esindamisõigusega kaasneb juhatuse liikmele ka vastutus. Kuna ettevõtte üleminek on teoriast lähtuvalt planeerimist ja ettevalmistust nõudev protsess ning muudab ettevõtte omanikku, siis saab ülemineku otsuse vastu võtta ainult juhatuse. Ehkki MKS sätestab kolmanda isiku vastutuse võõra maksukohustuse eest, on vastutusmenetlus ja ettevõtte ülemineku tuvastamise menetlus olemuselt erinevad. Menetlused erinevad teineteisest menetluse subjektide, alustamise eelduste ja tingimuste poolest. Vastutusmenetluses on subjekt füüsiline isik (juhatuse liige), ettevõtte ülemineku menetluses aga juriidiline isik (ettevõtte omandaja).

„Vastutusmenetluse ja ettevõtte ülemineku tuvastamise menetluses on erinevad subjektid, menetluse alustamise eeldused ja tingimused. /.../ Ettevõtte ülemineku korral on solidaarvõlgnikuks õigusjärglane ehk äriühing, kus toimub ülevõtja majandustegevuse jätkumine. Vastutusmenetluse puhul on solidaarvõlgnikuks äriühingu juhatuse liige, kelle süüülise tegevuse tagajärjel on maksuvõlg tekkinud.“ (Intervjueeritav, 2017)

Kuigi menetlused on erinevad, ei ole mõlema menetluse läbiviimine omavahel seotud isikute puhul välistatud. Kui maksuhaldur on ettevõtte ülemineku tõendanud ning üleandja maksuvõla sissenõudmine omandajalt on olnud tulutu, siis on võimalik esitada vastutusotsus ka üleandja juhatuse liikmele. Seega ei välista kumbki menetlus teineteist, kuid mõlemad menetlused sõltuvad eelkõige vajalike tõendite olemasolust.

„Iseenesest ei ole välistatud olukord, kui toimub varjatud ettevõtte üleminek, maksuhaldur tõendab seda ja nõuab maksuvõlga ülevõtjalt sisse ja kui võla sissenõudmine ei ole võimalik, siis võetakse vastutusele ka juhatuse liige MKS § 40 alusel, kui vastutusotsuse tegemise eeldused on täidetud.“ (Intervjueeritav, 2017)

Ettevõtte varjatud ülemineku korral võib kaasneda ka ettevõtte üleandja pankrot. Kuna ettevõtte varjatud ülemineku eesmärk on vabaneda maksuvõlast (aga ka teistest võlgadest), siis pole tavapärane, et pankrotivara rahuldab kõik võlausaldajate nõuded. Sellist ettevõtte pankrotti võib pidada pahatahtlikuks, sest ettevõtte ei tegutse ausalt ning kahjustab oma tegevusega võlausaldajate huve. Haldusõiguslikult vastutab juhatuse liige äriühingu maksuvõla eest. Kui pole tõendatud, et juhatuse liige rikkus MKS-st tulenevaid kohustusi, siis ei saa tema suhtes ka haldusõiguslikku vastutust kohaldada. Sealjuures pole maksejõuetuse põhjustamine haldusõiguslik rikkumine ning seega ei saa ainult maksejõuetuse tekitamise eest juhatuse liikmele vastutusotsust esitada.

„Kui juhatuse liikmele heidetakse ette üksnes äriühingu maksejõuetuks tegemist, siis tegemist on tsiviilõigusliku kohustuse rikkumisega, mille eest on võimalik isikut vastutusele võtta hagi esitamise teel tsiviilkohtus.“ (Intervjueeritav, 2017)

Küll aga on kohaldatav tsiviilõiguslik ning karistusõiguslik vastutus. Tsiviilõigusliku vastutuse puhul peab omakorda eristama sise- ja välissuhte vastutust. Karistusõiguslik vastutus seisneb eelkõige maksu- ja pankrotialastes süütegudes. Muuhulgas ei ole välistatud, et lisaks haldus- ja/või karistusõiguslikule vastutusele lisandub ka tsiviilõiguslik vastutus.

Vastutuse kohaldamisel solidaarvõlgniku suhtes on oluline jälgida pankroti väljakuulutamist või raugemist. Kui võlgniku pankrot on väljakuulutatud, võib maksuhaldur esitada juhatuse liikmele vastutusotsuse ilma, et maksukohustuslane suhtes oleks tehtud maksuvõla sisse nõudmiseks ette nähtud toiminguid. Sealjuures peab vastutusotsuse esitama enne, kui maksukohustuslane äriregistrist kustutatakse. Pärast registrist kustutamist lõpeb ka isiku õigusvõime ja seega pole võimalik enam maksuvõlga sisse nõuda. Ka pankroti raugemise korral peab vastutusotsuse esitama enne äriühingu registrist kustutamist.

„Oluline on märkida, et pankrotimenetluse raugemine ei välista juhatuse liikmete vastutusele võtmist MKS § 40 lg 1 ja § 96 lg 1 alusel kui vastutusotsus on tehtud enne äriühingu õigusvõime lõppemist.“ (Intervjueeritav, 2017)

Kuna vastutusotsuse üheks eelduseks on juhatuse liikme süü tõendamine, siis tähendab see, et iga juhatuse liikme süü tuleb tuvastada individuaalselt. MKS § 40 lg 3 sätestab, et juhatuse liige vastutab äriühingu maksuvõla eest süülise kohustuste rikkumise korral solidaarselt äriühinguga. Olukorras, kus ettevõtte varjatud üleminekule on järgnenud üleandja pankrot ja pankrotivarast ei piisa võlausaldajate nõuete rahuldamiseks ning juhatuse liikmele on esitatud vastutusotsus, ei saa eeldada, et maksuvõla tasub varatu äriühing. Kuna vastutusotsuse üheks eelduseks on juhatuse liikme süü, mis tuleb iga juhatuse liikme puhul eraldi tõendada, siis lähtutakse praktikas siiski konkreetse isiku süüst. See tähendab, et välistatakse juhatuse liikmed, kes on kohustusi rikkunud ja kes mitte. Järelikult on ettevõtte varjatud ülemineku korral solidaarvastutus formaalsus, sest varatu ettevõtte ülemineku korral pole maksuvõla sissenõudmine äriühingult ilmselt edukas ning juhatuse liikmele vastutusotsuse esitamine eeldab isiku süü tõendamist.

„MKS § 40 lg 3 puhul ei ole tegemist formaalsusega. MKS § 40 lg 3 tähendab seda, et kui maksuvõlg on tekkinud mitme juhatuse liikme süülise rikkumise tagajärjel, siis vastutavad need juhatuse liikmed solidaarselt omavahel vastutusotsusega pandud maksukohustuse eest.“ (Intervjueeritav, 2017)

Ehkki maksuhalduri seisukoht on, et solidaarvastutus pole formaalsus, võib see ettevõtte varjatud ülemineku korral teoreetiliselt nii olla. Kui äriühingul on mitu juhatuse liiget ning tõendatud on samuti mitme juhatuse liikme süü, siis on seaduses sätestatud solidaarvastutus kohaldatav.

Vastutusotsuse eesmärk on maksuvõlg sisse nõuda. Tegemist on haldusõigusliku vastutuse kohaldamisega, mis on sätestatud MKS-is. Sellest tulenevalt on vastutuskohustuse eelduseks maksuseadustes sätestatud kohustuste rikkumine.

„Vastutusotsuse regulatsioon on ikkagi haldusõiguslik vahend kolmanda isiku vastutusele võtmiseks maksuseadustes sätestatud kohustuste rikkumise eest.“ (Intervjueeritav, 2017)

Ehkki vastutusotsust saab motiveerida ainult MKS-st tulenevate kohustuste rikkumisega, on juhatuse liikme kohustused sätestatud ka ÄS-s. Mõnel juhul võib aga maksuvõla põhjustada otseselt juhatuse liikme ÄS-st tulenevate kohustuste rikkumine, näiteks hoolsuskohustuse

mittetäitmine. Siiski on riigikohus öelnud, et erandlikult võib vastutusotsus järgneda ka tsiviilõigusliku kohustuse rikkumisele, kui on tõendatud, et kohustuse rikkumise eesmärk oli maksude tasumata jätmine (ehk õigusvastane maksuõiguslik tagajärg).

Eelnevast tulenevalt on võimalik, et ettevõtte ülemineku korral vastutab juhatuse liige ettevõtte maksuvõla eest. Kui Maksu- ja Tolliamet on tuvastanud ettevõtte ülemineku ning alustanud üleandja maksuvõla sissenõudmist, on võimalik esitada vastutusotsus ka üleandja juhatuse liikmele. Näiteks olukorras, kus sissenõudmise toimingud pole olnud tulemuslikud ja juhatuse liikme tegevuse tagajärjel maksuvõlg suureneb, kasutatakse lisaks õigust nõuda maksuvõlg sisse juhatuse liikmelt vastutusmenetluse kaudu.

„Kui maksuvõla sissenõudmine ei ole aga tulemust andnud ja tegemist on probleemse juhatuse liikmega, kes tekitab maksuvõlga edasi, siis oleme rakendanud lisaks ka vastutusotsuse regulatsiooni.“ (Intervjueeritav, 2017)

Teoriast tulenevalt on maksuotsus ja vastutusotsus tihti omavahel seotud eelkõige selle kaudu, et vastutusotsus antakse pärast maksuotsuse koostamist. Kui maksuotsus on esitatud äriühingule, siis võib juhatuse liikmele esitatud vastutusotsust motiveerida eelneva maksuotsusega. Analoogne seos võiks kehtida ka ettevõtte ülemineku korralduse ja vastutusotsuse vahel, kui on tõendatud juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla eest. Ehkki vastutusmenetlust alustatakse ainult juhul, kui tegemist on probleemse juhatuse liikmega, kelle süül maksuvõlg suureneb, võiks vastutusmenetlus järgneda olenemata sellest, kas tegu on probleeme juhatuse liikmega või mitte. Peamine eesmärk on sellisel juhul välja selgitada, kas ettevõtte ülemineku ajend oli maksuvõlast vabanemine ning kas maksuvõla põhjustas juhatuse liikme süüline tegevus. Ehkki seaduse järgi loetakse juhatuse tegevus juriidilise isiku tegevuseks, on juhatuse näol tegemist siiski füüsiliste isikutega (või isikuga), kes tegutsevad kas ettevõtte või isiklikest huvidest lähtuvalt.

Kokkuvõtvalt on riigi huvides koguda maksimaalselt maksutuluseid, et pakkuda avalikke teenuseid. Maksuhalduri ülesanne on aga maksutulud kokku koguda ja vastutusele võtta isikud, kes hoiavad maksukohustuse täitmisest kõrvale. Juhatuse liikme vastutuskohustus ning ettevõtte üleminek tuvastatakse menetlustes, mis on oma olemuselt erinevad. Samas on mõlemad omavahel siiski seotud, sest ettevõtte tegutseb juhatuse juhtimisel. Ettevõtte üleminek on tavapärasest majandustegevusest väljuv tehing ning seega tuleneb juhatuse otsusest. Ei ole välistatud võimalus, et maksuhaldur tuvastab ettevõtte ülemineku ning juhatuse liikme süülike käitumise maksuvõla tekitamises ning sellel järgneb ka

vastutusmenetlus. Ehkki vastutusotsus on eelkõige haldusõiguslik meede ning järgneb maksuseadustes sätestatud kohustuse rikkumisele, võib juhatuse liikme suhtes vastustust kohaldada erandlikult ka tsiviilõigusliku kohustuse rikkumisel.

KOKKUVÕTE

Ettevõtluskeskkonnas on võrdsete võimaluste loomiseks vajalik ettevõtete vaheline aus konkurents. Alati leidub aga ettevõtjaid, kes üritavad saada konkurentsieelist maksudest kõrvale hoidudes, jättes tasumata oma võlausaldajatele või kasutades muid ebaausaid võtteid. Näiteks võib võlgadesse sattunud ettevõtte pankrotistuda, vabanedes enne menetlust varadest ning pärast äriregistrist kustutamist ka võlausaldajate võlgadest. Selle tõttu muutub ettevõtluskeskkond ebasoodsamaks ettevõtjatele, kes tasuvad tegevuse käigus tekkinud kohustused võlausaldajatele ära. Seega peaks riik vältima olukordi, kus tekitatakse konkurentsieelis ning moonutatakse ettevõtluskeskkonda.

Lõputöö teema oli aktuaalne, sest Riigi eelarvestrateegias aastateks 2017-2020 ja Rahandusministeeriumi valitsemisala arengukavas aastateks 2016-2019 seatakse eesmärgiks võrdsustada ettevõtluskeskkonda ning hoida üldist maksukoormust konkurentsivõimelisena. Lõputöö oli uudne, sest uuritakse juhatuse liikme vastutuskohustusega seotud probleeme ettevõtte varjatud üleminekul füüsilise isiku ehk juhatuse liikme vaatepunktist. Kõik varasemad uurimused lähtuvad eelkõige juriidilise isiku vastutusest, kuid lõputöö keskendub juhatuse liikmele.

Lõputöö uurimisprobleem seisnes konkurentsieelise saamises ettevõtte varjatud üleminekul. See tähendab, et tekitatakse olukord, kus ettevõtte ei suuda oma kohustusi täita ja seega kahjustatakse võlausaldajate huve. Sellises olukorras on võlgnikul võimalus taotleda ettevõtte pankrotti, et vabaneda tekkinud võlgadest ning jätkata hiljem ettevõtlust.

Lõputöö eesmärk oli analüüsida juhatuse liikme vastutuskohustusega seotud probleeme ettevõtte varjatud üleminekul.

Eesmärgi saavutamiseks püstitati uurimisülesanded. Esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade juhatuse liikme vastutuskohustusest. Vastutuskohustus on üks mitmest juhatuse liikmele määratud kohustustest, mis võivad tuleneda seadusest või lepingust. Kohustuste rikkumine toob kaasa vastutuse. Vastutuskohustus määratakse vastutusotsusega, mis kohaldub ainult maksuvõla puhul. Juhatuse liikmele vastutusotsuse tegemisel peab maksuhaldur tuvastama ja tõendama konkreetse juhatuse liikme süü, rikutud rahalised ja mitterahalised kohustused ning leidma põhjusliku seose juhatuse liikme tegevuse ja

juriidilise isiku maksuvõla tekkimise vahel. Sealjuures ei tohi sissenõutav maksuvõlg olla aegunud või maksuõigussuhe muul alusel lõppenud.

Teise uurimisülesande täitmisega anti ülevaade ettevõtte varjatud üleminekust. Ettevõtte varjatud ülemineku eesmärk on vabaneda ettevõttega seotud kohustustest. Enamasti ettevõtte üleandja pankrotistub ning alustab ettevõtlustegevust sama mahu, juhtkonna, töötajate, tarnijate ja klientidega, kuid ilma varasemate kohustusteta. See aga kahjustab võlausaldajaid, muuhulgas ka riiki maksutulude kaudu. Varjatud ülemineku tõendamiseks peab maksuhaldur hindama ettevõtte üleminekut tõendavaid asjaolusid ning vajadusel tegema ettevõtte ülemineku korralduse.

Kolmas uurimisülesanne oli analüüsida kohtupraktikat juhatuse liikme vastutuse kohaldamisel. Ehkki kohtupraktika juhatuse liikme vastutuse kohaldamisel ettevõtte varjatud üleminekul puudub, sarnanesid nendele asjaoludele kõige enam kaks kohtulahendit. Juhatuse liikme vastutuse analüüsimisel kohtupraktikas selgus, et juhatuse liikme süü tuvastamisel on keskne tähtsus süü tõendamisel. Süü tuvastamisel peab maksuhaldur hindama tõendeid kogumis ja elulisest usutavusest lähtuvalt. Süü vormi aluseks peab reeglina olema maksuõiguslik rikkumine, kuid erandina on juhatuse liikme vastutus kohaldatav ka eraõigusliku kohustuse rikkumisena. Oluline on jälgida, et maksukohustus (põhikohustusena) poleks lõppenud, sest juhatuse liikme solidaarne vastutus lõpeb koos äriühingu õigusvõime lõppemisega.

Neljas uurimisülesanne oli analüüsida juhatuse liikme vastutuse kohaldamist ettevõtte varjatud üleminekul. Riigi huvides on koguda maksimaalselt maksutulusid ning maksuhalduri kohustus seega lisaks maksude kogumisele ka vastutusele võtta isikud, kes hoiavad maksukohustuse täitmisest kõrvale. Ehkki juhatuse liikme vastutuskohustus ja ettevõtte üleminek tuvastatakse erinevates menetlustes, on mõlemad omavahel siiski seotud, sest ettevõtte tegutseb juhatuse juhtimisel. Analüüsi tulemusena selgus, et vastutusmenetlus järgneb ettevõtte ülemineku korraldusele ainult probleemsete juhatuse liikmete korral ning on pigem erand kui reegel. Võimalike lahendustena pakutakse välja, et vastutusmenetlus järgneks ettevõtte ülemineku korraldusele alati selgitamaks välja, kas ettevõtte ülemineku põhjuseks oli juhatuse liikme süül tekitatud maksuvõlg ning selle tahtlik tasumata jätmine.

Edaspidi vajab analüüsi, kuidas on sarnane olukord reguleeritud teistes Euroopa Liidu riikides.

SUMMARY

Acquisition of an enterprise is a common practice. Regardless when hidden acquisition of an enterprise is carried out, it could be harmful to the business environment altogether and more importantly to state's tax revenues. Since all transactions originate from board's decisions it is therefore concluded that the board members are liable to tax liabilities when hidden acquisition of an enterprise is carried out in order to evade tax liability.

The title of this diploma thesis is "Problems Related To Board Members' Liability On Hidden Acquisition Of An Enterprise". Thesis is written in Estonian, it contains 42 pages and refers to 42 sources.

Diploma thesis is actual because in State Budget Strategy for 2017-2020 and in the Development Plan for 2016-2019 of the Ministry of Finance of the Republic of Estonia is aimed to equalize the business environment and maintain the general taxation competitive. Thesis is new because the author analyzes board members' liability on hidden acquisition of an enterprise from the viewpoint of a natural persons' liability. All the previous thesis' originate from the juridical persons' liability of that matter. The main research problem of the thesis is that hidden acquisition of an enterprise gives a competitive advantage because of unfilled liabilities which can also result in decrease of tax revenues.

The aim of this diploma thesis was to analyze problems related to board members' liability specially on hidden acquisition of an enterprise. The following research assignments were tasked to accomplish the aim of this thesis:

1. To provide an overview of board members' liability.
2. To provide an overview of hidden acquisition of an enterprise.
3. To analyze Estonian court practice of board members' liability.
4. To analyze applying board members' liability to hidden acquisition of an enterprise.

In the first paragraph of the diploma thesis an overview of board members' liability and hidden acquisition of an enterprise is given. In the second paragraph of the thesis an analysis of Estonian court practice of board members' liability and applying that liability to hidden acquisition of an enterprise is carried out. In empirical part of the thesis a qualitative research method is used. For gathering the data needed to carry out the analysis, the author analyzed

constitutional judgements of Supreme Court of Estonia and also interviewed Estonian Tax and Customs Board's specialist.

As a result of the diploma thesis can be drawn a conclusion that after the order of acquisition of an enterprise liability proceedings do not always follow. It only applies when the board member is considered as a problematic person who will continue to increase the tax liability. As a possible solution for this problem, it is suggested that liability proceedings would follow the order of acquisition of an enterprise every time. It is important because it helps to find out whether the board member is liable for the arrears of an enterprise or not. Further research should focus on finding out how the problem is regulated in other European Union countries.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

A.L. kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 21. märtsi 2011 vastutusotsuse nr 13-7/96-8 tühistamise nõudes (2012), 3-3-1-23-12.

Aivo Sauna ja Eero Lalli kaebus Kagu Maksuameti vastutusotsuse tühistamiseks (2005), 3-3-1-41-05.

AS Tartu KEK kaebus Tartu Linna Maksuameti nõudeavalduse peale Milleenia Valduse AS (pankrotis) pankrotimenetluses ja Tartu Linna Maksuameti ettekirjutuse tühistamiseks ning Milleenia Valduse AS (pankrotis) pankrotihalduri kaebus Tartu Linna Maksuameti (2004), 3-3-1-82-04.

Aurincop OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 2. jaanuari 2012 maksuotsuse nr 12.2-3/8172-28 osaliseks tühistamiseks (2012), 3-3-1-85-12.

Creditinfo Eesti AS, 2016. *Pankrotid Eestis 2016*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://web.creditinfo.ee/pankrotid2016.pdf> [Kasutatud 07. 04. 2017].

Dmitri Tšerkassovi kaebus Maksu- ja Tolliameti 24. mai 2013 vastutusotsuse nr 137/17125 tühistamiseks (2016), 3-3-1-20-16.

Inna Rudskaja ja Oleg Dmitrejevi kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 11. oktoobri 2011 vastutusotsuse nr 13-7/2-9 tühistamiseks (2013), 3-3-1-17-13.

Intervjueeritav, 2017. *Juhatuse liikme vastutuskohustusega seotud probleeme ettevõtte varjatud üleminekul* [Intervjuu] (31. 03. 2017).

Karistusseadustik (2017).

Katrin Tasamäe kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 20. juuni 2008 vastutusotsuse nr 13-1/583 tühistamiseks (2009), 3-3-1-75-09.

Kerstna-Vaks, K., 2015. Available Options for Funding the Insolvency Proceedings of Corporate Debtors. *Juridica International*, Issue 23, pp. 78-86.

*Klein, F., *Abgabenordnung (AO): Kommentar / Einschließlich Steuerstrafrecht*. 10. Aufl. München: Beck Juristischer Verlag 2009, vnr 58.

Leonid Zahharovi, Pavel Grigorjevi ning Maria Šepeli kaebused Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 3. veebruari 2011 vastutusotsuse nr 13-7/87-14 osalise tühistamise nõudes (2014), 3-3-1-43-14.

Leppik, M. & Lillsaar, M., 2013. *Ettevõtte üleminek maksuõiguses: kohtupraktika analüüs*. Tartu: Riigikohus.

Lorents, K., 2013. Juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla eest. *MaksuMaksja*, 2, lk. 31-35.

Lorents, K. & Lopman, V., 2013. Vastutusotsus: äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest. *Juridica*, II, lk. 118-127.

Madisson, K., Volens, U., Loor, K., Hammerberg, R., Lepasepp, K., Altmets, K., Raudsepp, P., Puolakainen, V., Künnap, P., Miidla, M., Eelmets, I., Lõhmus, G., Matjus, M. & Lehtsaar, P., 2014. *Juhatuse liikme vastutus*. Tallinn: Äripäev.

Maksu- ja Tolliamet, 2016. *Kokkuvõte 2015. aastast*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/faktileht_mta_2015_a_kokkuvote.pdf [Kasutatud 20. 11. 2016].

Maksu- ja Tolliamet, 2017. *Kokkuvõte 2016. aastast*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/mta_2016._aasta_faktileht.pdf [Kasutatud 25. 02. 2017].

Maksukorralduse seadus (2017).

Martin Viljasaare kaebus Kagu Maksuameti vastutusotsuse tühistamiseks (2005), 3-3-1-53-05.

Osaiühingu RAHEST hagi Toomas Pärna ja Margus Ehrenpreisi vastu solidaarselt 3 130 000 krooni väljamõistmiseks (2010), 3-2-1-33-10.

OÜ Dedi kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 14. jaanuari 2011 maksuotsuse nr 12.2-3/6648-10 ja Maksu- ja Tolliameti 28. veebruari 2011 vaideotsuse nr 6-1/87-2 tühistamiseks, ning Wesico Project OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 13. jaanuari 2011 maksuotsuse nr 12.2-3/3573-14 ja Maksu- ja Tolliameti 10. märtsi 2011 vaideotsuse nr 6-1/86-2 tühistamiseks (2013), 3-3-1-1-13.

OÜ T.R.E.C. kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 12. jaanuari 2010 maksuotsuse nr 12.2-3/8261-9 ja Maksu- ja Tolliameti 8. veebruari 2010 vaideotsuse nr 6-1/17-3 tühistamiseks (2011), 3-3-1-20-11.

Pankrotiseadus (2017).

Rahandusministeerium, 2014. *Masukorralduse seaduse seletuskiri*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika> [Kasutatud 26. 11. 2016].

Rahandusministeerium, 2015. *Rahandusministeeriumi valitsemisala arengukava 2016-2019*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.fin.ee/arengukava> [Kasutatud 25. 10. 2016].

Rahandusministeerium, 2016. *Riigi eelarvestrateegia 2017-2020*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.fin.ee/riigi-eelarvestrateegia> [Kasutatud 25. 10. 2016].

Randlane, K., 2016. *Maksuvõlgade sissenõudmine*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Tamme, M., 2003. Ettevõtte tehingulise ülemineku mõningaid aspekte. *Juridica*, VI, lk. 400-407.

Tamme, M., 2009. Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna. *Juridica*, III, lk. 181-188.

Tolstov, L., 2014. Personal Liability of a Director to Creditors in the Case of Thin Capitalisation of a Company. *Juridica International*, Issue 21, pp. 168-175.

Tsiviilseadustiku üldosa seadus (2017).

Valentyna Khrystyuki kaebus Maksu- ja Tolliameti 26. märtsi 2014 vastutusotsuse nr 137/41716 tühistamiseks (2016), 3-3-1-56-16.

Varul, P., 2003. Võlgniku vastutus pankroti korral. *Juridica*, VII, lk. 449-456.

Varul, P., Kaljurand, A., Mailend, A., Pikmets, H. & Tolstov, L., 2005. *Äriühingu juhtorganid: äriühingu juhtorganite liikmete õigused, kohustused ja vastutus*. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.

Varul, P., Kull, I., Kõve, V. & Käerdi, M., 2006. *Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Juura.

Varusk, M., 2014. Company Board Members' Liability and Prerequisites for it in Bankruptcy Proceedings. *Juridica International*, Issue 21, pp. 186-196.

Villu Vahuri (Vahur) kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 5. aprilli 2011 vastutusotsuse nr 13-7/15-3 tühistamiseks (2013), 3-3-1-37-13.

Vutt, M., 2010. *Ettevõtte üleminek: kohtupraktika analüüs*. Tartu: Riigikohus.

Võlaõigusseadus (2017).

Äriseadustik (2017).

LISA. INTERVJUU MAKSU- JA TOLLIAMETI SPETSIALISTIGA

1. Mis on peamised probleemid, miks ettevõtte varjatud üleminekut ei tehta kindlaks?

Vastus: Maksu- ja Tolliamet tegeleb varjatud ettevõtte ülemineku tuvastamisega. Maksu- ja Tolliameti ülesandeks on nõuda sisse maksuvõlad MKS § 10 lg 2 p 3 kohaselt, mis hõlmab muuhulgas ka seda, et kui korraldatakse varjatud ettevõtte üleminekut maksukohustustest vabastamise eesmärgil, siis maksuhalduri tegeleb maksuvõla sissenõudmisega uuel kohustatud isikult. Oluline on märkida, et selleks, et kaitsta olulist avalikku huvi maksulaekumise näol, ongi seadusandja näinud ette regulatsiooni maksukorralduse seaduse §-s 38, mille kohaselt ettevõtte üleandja vastutab solidaarselt ettevõtte omandajaga maksuvõla tasumise eest, kui on tõendatud ettevõtte üleminek.

Peamine raskus seisnebki varjatud ettevõtte ülemineku toimumise tõendamises. Ettevõtte varjatud üleminekule on iseloomulik, et maksuvõlgadega ja maksuraskustes olev ettevõtte jäetakse maha ning samaaegselt alustatakse tegevust uues juriidilises kehas kasutades üleandja töötajaid, vara, tegevuskohta, kliendi- ja tarnijate suhteid ning äriideid, mis kogumis võimaldab jätkata sarnast või analoogset majandustegevust uues äriühingus, millel puuduvad võlad. Ettevõtte varjatud ülemineku eesmärgiks ongi eelkõige see, et kohustused jääksid maksejõuetule ja edasi mittetegutsevale ettevõttele. Seejuures maksukohuslased astuvad mitmeid samme varjatud ülemineku tuvastamise raskendamiseks.

Ilmselt vaidlust ettevõtte ülemineku kohta ei teki siis, kui see toimub seaduse alusel või sätestatakse sõnaselgelt lepingus või kui ettevõtte ülemineku kõik asjakohased kriteeriumid on kergelt tuvastatavad. Probleemseks muutub olukord aga siis, kui ettevõtte üleminek toimub varjatud kujul maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil. Sellistel juhtudel mõeldakse välja erinevaid skeeme selleks, et pääseda vastutusest – müüakse üleandja vara eri äriühingutele eri aegadel, lepatakse kokku lepingute lõpetamises ja uute sõlmimises, muudetakse majandustegevuse asukohta, uues äriühingus tegeletakse mõne muu lisategevusega jms. Sellistel juhtudel tuleb, vaatamata kasutatud skeemidele ja toimingutele tehingute varjamiseks, hinnata majandusüksuse identiteedi säilimist ja üleminekuks vajalike kriteeriumite täitumise hindamisel vaadelda, kas ettevõtte varad/olulised töötajad/lepingud/kliendid/

äriidee/tegevuskoht/juhtimisorganid/töökorraldus on omandajale üle läinud ning kas jätkatav majandustegevus sarnaneb varasemalt läbiviidud tegevusele.

2. Miks ettevõtte varjatud üleminekul on juhatuse liikme vastutuskohustuse kindlaks tegemine raskendatud?

Vastus: Oluline on märkida, et kolmanda isiku vastutust ettevõtte ülemineku korral reguleerib MKS § 38 ja seadusliku esindaja vastutust reguleerib MKS § 40. Vastutusmenetluse ja ettevõtte ülemineku tuvastamise menetluses on erinevad subjektid, menetluse alustamise eeldused ja tingimused. Tulenevalt eeltoodust tuleb nendel vahet teha.

Ettevõtte ülemineku korral on solidaarvõlgnikuks õigusjärglane ehk äriühing, kus toimub ülevõtja majandustegevuse jätkumine. Vastutusmenetluse puhul on solidaarvõlgnikuks äriühingu juhatuse liige, kelle süüülise tegevuse tagajärjel on maksuvõlg tekkinud. Iseenesest ei ole välistatud olukord, kui toimub varjatud ettevõtte üleminek, maksuhaldur tõendab seda ja nõuab maksuvõlga ülevõtjalt sisse ja kui võla sissenõudmine ei ole võimalik, siis võetakse vastutusele ka juhatuse liige MKS § 40 alusel, kui vastutusotsuse tegemise eeldused on täidetud. Tulenevalt sellest ei saa nõustuda sellega, et varjatud ülemineku korral on vastutusotsuse tegemine välistatud või raskendatud.

3. Kas on võimalik tuvastada pahatahtlikke pankrotte, kui on teada, et juhatuse tegutseb eesmärgiga võlgadest vabaneda?

Vastus: Haldusõiguslikult on võimalik juhatuse liiget vastutusele võtta äriühingu maksuvõla eest MKS § 40 lg 1 ja § 96 lg 1 alusel siis, kui leiab tõendamist, et juhatuse liige on rikkunud MKS §-s 8 sätestatud kohustusi, rikkumine on olnud süüline ja rikkumise tagajärjel on tekkinud maksukohustus. Tulenevalt eeltoodust kui tegemist ei ole MKS § 8 sätestatud rikkumisega, siis vastutusotsuse väljastamine seaduslikule esindajale ei ole võimalik. Kui juhatuse liikmele heidetakse ette üksnes äriühingu maksejõuetuks tegemist, siis tegemist on tsiviilõigusliku kohustuse rikkumisega, mille eest on võimalik isikut vastutusele võtta hagi esitamise teel tsiviilkohtus. Lisaks eeltoodule ei ole välistatud ka kriminaalõiguslik vastutus KarS § 384-385 alusel pankrotialase süüteo eest.

4. Kas võib väita, et solidaarvastutus (MKS § 40 lg 3) on ainult formaalsus ja tegelikkuses ei ole see rakendatav, kui äriühingu pankrot on raugenud?

Vastus: Oluline on märkida, et pankrotimenetluse raugemine ei välista juhatuse liikmete vastutusele võtmist MKS § 40 lg 1 ja § 96 lg 1 alusel kui vastutusotsus on tehtud enne

äriühingu õigusvõime lõppemist. MKS § 40 lg 3 puhul ei ole tegemist formaalsusega. MKS § 40 lg 3 tähendab seda, et kui maksuvõlg on tekkinud mitme juhatuse liikme süüülise rikkumise tagajärjel, siis vastutavad need juhatuse liikmed solidaarselt omavahel vastutusotsusega pandud maksukohustuse eest.

5. Kas Teie hinnangul peaks vastutusotsuse andmise aluseid maksuseadustes sätestatud kohustustelt laiendama ka teistes seadustes sätestatud kohustustele (näiteks äriseadustikus sätestatud hoolsuskohustusele)?

Vastus: Vastutusotsuse regulatsioon on ikkagi haldusõiguslik vahend kolmanda isiku vastutusele võtmiseks maksuseadustes sätestatud kohustuste rikkumise eest. Kui juhatuse liige rikub muust seadusest tulenevaid kohustusi ja kahjustab sellega võlausaldajate huve, siis võlausaldajatel on võimalik oma õigusi kaitsta tsiviilkohtus kahjuhüvitamise nõude esitamise teel.

6. Kas maksuhalduri praktikas on juhtumeid, kus pärast ettevõtte ülemineku tuvastamist on omakorda tuvastatud ka sama ettevõtte juhatuse liikme vastutus ettevõtte maksuvõla eest?

Vastus: Jah, Maksu- ja Tolliameti praktikas on aset leidnud kaasused, kus tuvastatakse ettevõtte üleminek ja nõutakse maksuvõlg sisse ülevõtjalt, kui maksuvõla sissenõudmine ei ole aga tulemust andnud ja tegemist on probleemse juhatuse liikmega, kes tekitab maksuvõlga edasi, siis oleme rakendanud lisaks ka vastutusotsuse regulatsiooni.