

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Gaida Pošlin

**KOLMANDA ISIKU VASTUTUS VÕÕRA
MAKSUKOHUSTUSE EEST JURIIDILISE ISIKU NÄITEL**

Lõputöö

Juhendaja:

Kerly Randlane, MPA

Tallinn 2015

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2015
<p>Töö pealkiri eesti keeles: <i>Kolmanda isiku vastutus võõra maksukohustuse eest juriidilise isiku näitel</i> Töö pealkiri võõrkeeles: <i>Liability of Third Party for Tax Liability of Other Person, Based on an Example of Legal Person</i></p> <p>Lõputöö maht on 36 lehekülge. Kasutatud on 30 allikat, millele on viidatud. Eesmärk on analüüsida kolmanda isiku vastutust võõra maksukohustuse eest juriidilise isiku näitel. Teema aktuaalsus seisneb selles, et endiselt on kolmanda isiku vastutus päevakorral. Probleemiks on vastutuse kohaldamise keerukus. Uurimismeetodina on kasutatud kvalitatiivset uurimismeetodit. Lõputöö eesmärk saavutati nelja uurimisülesandega:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Antakse ülevaade seadusjärgsest ja lepingujärgsest vastutusest. 2. Antakse ülevaade vastutusotsuse tegemise eeldustest juhatuse liikmele. 3. Analüüsitakse juhatuse liikme vastutuse ulatust. 4. Analüüsitakse juhatuse liikme vastutuse tuvastamist. <p>Uurimisülesannete lahendamisel selgus, et kolmanda isiku vastutus võõra maksuvõla ees võib tuleneda seadusjärgselt või lepingu alusel. Juhatuse liikme vastutust ei kohaldata automaatselt, vaid juhul, kui on tõendatud tema kohustuste rikkumine, süüline käitumine ja põhjuslik seos maksuvõla tekkimisel. Oluline on iga juhatuse liikme süü üksikasjalik tõendamine. Lähtuvalt analüüsist on töö koostajal ettepanek täiendada MKS § 40 lg 1 järgmiselt: raske hooletus on käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmine. Tahtlus on õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel. Lõputöö eesmärk täideti.</p>	
<p>Võtmesõnad: <i>kolmas isik, maksuvõlg, seadusjärgne vastutus, lepinguline vastutus, vastutusotsus</i></p>	
<p>Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>third party, tax arrears, legal liability, contractual liability, liability decision</i></p>	
<p>Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: MTA arengukava aastateks 2013-2016 näeb ette tulemuslikuma kohtumenetluse ja kvaliteetsema vaidemenetluse. Riigieelarve arengukavas plaanitakse riigi tulusid 2017.aastaks tõsta umbes 1 395 miljonit eurot võrreldes 2013. aastaga</p>	
<p>Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu</p>	
<p>Töö autor: Gaida Pošlin Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p> <p>Juhendaja: Kerly Randlane</p>	<p>Allkiri:</p>
<p>Kaitsmisele lubatud</p> <p>Kolledži direktor: Uno Silberg</p>	<p>Allkiri:</p>

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. KOLMANDA ISIKU VASTUTUSE ALUSED	6
1.1 Seadusjärgne ja lepinguline vastutus	6
1.2 Vastutusotsuse tegemise eeldused juhatuse liikmele.....	12
2. JUHATUSE LIIKME VASTUTUS ÄRIÜHINGU MAKSUVÕLA EEST.....	18
2.1 Juhatusel liikmete vastutuse ulatus	18
2.2 Juhatusel liikme vastutuse tuvastamine	24
KOKKUVÕTE	31
SUMMARY.....	34
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	35

SISSEJUHATUS

Kolmanda isiku vastutus võõra maksuvõla ees tekib kas lepingu alusel või seadusjärgselt. Lepingulise vastutuse korral võtab juhatuse liige endale ise lepinguga kohustuse vastutada äriühingu maksuvõla eest, seaduse järgselt tekib see süülise käitumise korral. Juhatuse liikme süüliseks käitumiseks, misjärel tekib tal kohustus oma varaga vastutada äriühingu maksuvõla eest, loetakse tahtlust või rasket hooletust. Maksu sissenõudjal tekib kohustus tuvastada maksuvõla tekkimise põhjused ja seosed ning realselt äriühingu maksuvõla eest vastutav juhatuse liige. Samuti on maksuhalduril võimalik kohaldada vastutusotsust juhatuse liikmele pärast äriühingu õigusvõime lõppemist.

Lõputöö teema valik on tingitud autori isiklikust huvist. Lõputöös keskendutakse eraõiguslikule juriidilisele isikule ja toetatakse sätetele, mis reguleerivad osaühingu ja aktsiaseltsi kohta sätestatud.

Lõputöö teema on aktuaalne seetõttu, et kolmanda isiku vastutus Eesti maksuõiguses on jätkuvalt päevakorral ning maksuhalduri ja kolmandate isikute vahel on algatatud palju keerulisi kohtuvaidlusi.

Uudsus seisneb selles, et ettepanek maksukorralduse seaduse täiendamiseks kergendaks eeldatavasti maksuhalduri tööd süü tuvastamisel ja aitaks kolmandal isikul paremini mõista raske hooletuse ja tahtluse erisusi.

Lõputöö probleem seisneb kolmanda isiku vastutuse kohaldamise keerukuses, kus maksuhalduril tuleb muuhulgas tuvastada juhatuse liikme süüline käitumine, selle põhjuslik seos maksuvõla tekkimisel ja kas juhatuse liige on oma kohustusi täitnud ettevõtte makseraskuste ilmnemisel. Samuti maksuhalduri võimalustes esitada maksunõue juhatuse liikme vastu.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida kolmanda isiku vastutust võõra maksukohustuse eest juriidilise isiku näitel.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- 1) Antakse ülevaade seadusjärgsest ja lepingujärgsest vastutusest.
- 2) Antakse ülevaade vastutusotsuse tegemise eeldustest juhatuse liikmele.
- 3) Analüüsitakse juhatuse liikme vastutuse ulatust.
- 4) Analüüsitakse juhatuse liikme vastutuse tuvastamist.

Uurimismeetodina kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Lõputöös antakse ülevaade seadusjärgsest ja lepingujärgsest vastutusest ning vastutusotsuse tegemise eeldustest. Eesmärgi saavutamiseks analüüsitakse asjakohaseid kohtulahendeid.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, millel on omakorda kaks alapeatükki. Lõputöö esimeses peatükis antakse ülevaade kolmanda isiku vastutusest. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade kohustuste üleminekust seaduse alusel ja lepingujärgselt. Seejuures kirjeldatakse lepingujärgse ja seadusjärgse kohustuste ülemineku erisusi, antakse ülevaade kolmanda isiku vastutuse olemusest. Esimese peatüki teises alapeatükis antakse ülevaade vastutusotsuse tegemise eeldustest. Lisaks kirjeldatakse juhatuse liikme kohustusi, mille rikkumine võib kaasa tuua vastutukohustuse.

Teises peatükis analüüsitakse juhatuse liikme vastutust äriühingu maksuvõla eest. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse juhatuse liikmete vastutuse ulatust. Sealhulgas analüüsitakse 2013. ja 2014. aasta Riigikohtu kohtuotsuseid, mis on seotud mitme juhatuse liikme solidaarvastutusega. Sama peatüki teises alapeatükis analüüsitakse juhatuse liikme vastutuse tuvastamist. Seejuures analüüsitaks 2013. ja 2014. aasta Riigikohtu kohtuotsuseid, mis on seotud juhatuse liikme vastutuse tuvastamisega maksuhalduri poolt.

Lõputöös kasutatakse eestikeelseid allikaid, kuna tegemist on Eesti juhtumi käsitlemisega. Lisaks kasutatakse Eesti Riigikohtu lahendeid ning Eesti Vabariigi õigusakte seisuga märts 2015.

1. KOLMANDA ISIKU VASTUTUSE ALUSED

1.1 Seadusjärgne ja lepinguline vastutus

Vastutuse võõra maksukohustuse eest saab kolmas isik võtta lepingu alusel või tekib see seadusjärgselt. Lepinguga vastutuse võtnud isikule on see võimalus garanteerida rahalise maksukohustuse tasumist. Seadusjärgse vastutuse kohaldamise eelduseks juhatuse liikmele on maksuõigusrikkumine, millele järgneb maksukohustus.

Eestis sätestab kõik maksud, koormised, lõivud, trahvid ja sundkindlustuse maksed Eesti Vabariigi Põhiseaduse § 113 (Eesti Vabariigi põhiseadus, 28.06.1992). Maksukorralduse seadus (edaspidi MKS) § 1 lg 1 määrab maksuhalduri ja maksukohustuslase õigused, kohustused ning vastutuse, maksumenetluse korra ja maksuvaidluste lahendamise korra (Maksukorralduse seadus, 20.02.2002). Nimetatud sätted reguleerivad, et maksud ja maksumenetlus on rangelt seadustega sätestatud ja nendest kõrvale kaldumine pole lubatud.

Saare (2004) järgi juriidilist isikut kui sellist Euroopa Liidu õiguses defineeritud pole, vaid selle mõiste määratlemine on jäetud liikmesriikide õigussüsteemidele. Eestis on juriidiline isik tsiviilseadustiku üldosa seaduse (edaspidi TsÜS) § 24 mõistes seaduse alusel loodud eraõiguslik või avalik-õiguslik õigussubjekt (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002). Lõputöö eesmärgist tulenevalt keskendutakse käesolevas lõputöös eraõiguslikule juriidilisele isikule.

Varul *et al* (2005:11-55) toovad välja, et äriühing saab toimida ainult füüsiliste isikute kaudu ja eelkõige on need füüsilised isikud, kes kuuluvad äriühingu organitesse ja võtavad vastu organite otsuseid või teevad äriühingu nimel tehinguid või muid tegevusi, mis on käsitletavat äriühingu tegudena. Näiteks on äriühing

lepingupooleks, kui juhatuse liige on lepinguid tema nimel sõlminud ning äriühing on kohustatud hüvitama kahju, mille tema töötaja on põhjendanud oma tööülesandeid täites.

Ots (2006) toob esile, et juriidilise isiku organi huvides toimunud tegevust loetakse juriidilise isiku tegevuseks. Sellest tulenevalt kaasnevad juriidilise isiku juhtorgani tegevusega õigused ja kohustused juriidilisele isikule ning ühtlasi ka võlasuhted juriidilise isiku ja võlausaldajate vahel.

Seega võib öelda, et juriidilist isikut juhivad tema organid ja juriidilise isiku tegevus väljendub tema organite tegutsemise kaudu. Selleks, et paremini hinnata kolmanda isiku vastutuse aluseid, tuleb eelkõige mõista kolmanda isiku vastutuse algust maksumenetluses.

Kolmanda isiku vastutus maksumenetluses ilmus MKS-i 12.04.2000. aastal vastuvõetud maksukorralduse seaduse muutmise ja täiendamise seadusega, mis jõustus 01.06.2000. aastal (Maksukorralduse seaduse muutmise ja täiendamise seadus, 12.04.2000). Vanasse maksukorralduse seadusesse lisati § 231¹, mis kandis pealkirja „Maksuvõla sissenõudmine kolmandalt isikult”. Uus regulatsioon võimaldas teatud tingimuste täitmisel pöörata maksumenetluse raames nõude kolmanda isiku vastu maksumaksja ja maksu kinnipidaja maksuvõla täitmiseks. (Huberg 2005)

Kolmanda isiku vastutus võõra maksuvõla ees võib tuleneda seadusjärgselt ning lepingujärgselt. Lepinguline vastutus pole kohustuslik, vaid see on isiku vaba tahe.

Lepinguks nimetatakse tehingut kahe või enama osapoole vahel, keda nimetatakse lepingupoolteks. Leping kohustab lepingupooli midagi tegema või tegemata jätma ning leping on lepingupooltele täitmiseks kohustuslik. (Lepingute ja lepinguväliste kohustuste seadus, 26.09.2001)

MKS § 42 mõistes on lepinguline vastutus see, kui kolmas isik võtab endale lepinguga vastutuse maksukohustuslase maksuvõla eest. Kolmas isik, kes on lepinguga vastutuse võtnud, vastutab maksukohustuslase rahaliste kohustuste täitmise eest solidaarselt maksukohustuslasega. (Maksukorralduse seadus 20.02.2002)

Kolmanda isiku lepingulist vastutust kasutatakse maksumenetluses tagatisena. Vastutuse võtmise alusteks võivad olla kolmanda isiku maksuvõlgade tagamine käenduse, garantii või pandi seadmisega. Lepingulise vastutuse korral tekib maksukohustuslase kõrvale teine isik, kellelt maksuhaldur saab vajaduse korral võla tasumist nõuda. Tegemist on tagatisega, mille esitamise eesmärgiks on maksukohustuslase poolt mingi vastuhüve soovimine. Sellisteks hüvedes võivad olla maksukohustuslase maksuvõlgade tasumise ajatamine või haldusakti täitmise peatamine maksuhalduri haldusakti vaidlustamise korral. Maksuhalduril puudub lepinguvabadus maksunõude käsutamisel ning lepinguline suhe tagatise andja poolt vaadatuna on ühepoolne. (Lillemets 2006:60-61)

Lepinguline vastutus aga ei võta MKS § 42 järgi maksuhaldurilt õigust esitada nõuet maksukohustuslase vastu, kelle maksukohustus tekib seaduse alusel. Ehk siis teisisõnu ei anna lepinguline vastutus maksuhaldurile õigust loobuda maksuvõla sissenõudmisest seadusjärgselt maksukohustuslaselt. Kolmandalt isikult nõutakse lepingujärgse vastutuse korral maksuvõlg sisse tsiviilkohtumenetluses hagi esitamise teel. (Maksukorralduse seadus 20.02.2002)

Kuid lepinguline vastutus pole iseenesest vastutuse aluseks vaid volitab võimalust tagada maksukohustusi tsiviilõiguslikus vormis ja selle tsiviilõigusliku iseloomu tõttu ei koostata vastutusotsust. MKS eelnõu koostamisel jõudsid seadusloojad seisukohale, et kuna lepingulise vastutuse korral võib ette tulla vaidlusi tsiviilõiguslike elementide osas, nagu näiteks käenduse kehtivus, siis selle olukorra lahendamine kuulub tsiviilkohtu kompetentsi, mitte maksuhalduri. (Lillemets 2006:55)

Käenduse, garantii ja pandi seadmises on mõningad erinevused, kuid eelnevalt peab maksuhaldur veenduma tagatise usaldusväärsuses ja selle heaks kiitma. Lepingute sõlmimise eesmärgiks on osapoolte ühine soov täita lepingut nii nagu lepingus on kirjas. Üheks lepingust kinnipidamise tagatiseks on garantii. Garantii kehtivus ei sõltu põhikohustusest ning nõudegarantiist tuleneva nõude maksmapaneku eeldused sätestab üksnes garantiileping. Seetõttu võib võlaõigusseaduse (edaspidi VÕS) kohaselt garantii andja esitada võlausaldaja vastu üksnes garantiist endast tulenevaid vastuväiteid. (Laus 2012)

Lepingulise vastutuse võtab isik endale ise vabatahtlikult. Seadusjärgne vastutus tuleneb aga seadusest. Seadusjärgne vastutus on seadusest tulenev vastutus kolmandale isikule ettevõtte maksukohustuse eest. Seadused reguleerivad ühiskonna elukorraldust. Seadused on õigusaktid, mis reguleerivad erinevaid eluvaldkondi, inimeste õigusi, kohustusi ning vabadusi.

MKS § 96 sätestab reeglistiku vastutusotsuse tegemiseks isiku suhtes, kes seaduse alusel vastutab maksumaksja või maksu kinnipidaja kohustuste täitmise eest. (Maksukorralduse seadus 20.02.2002) .

Tiivel (2004) leiab, et üheks eelduseks, et juhatuse liikmele saaks omistada talle seadusest tulenevaid kohustusi, on juhatuse liikme kuulumine juhtorganisse. See loob õigusliku aluse kohustuste tekkimiseks vajalikule võlasuhtele, mis vastab VÕS § 2 välja toodud võlasuhte tunnustele. Ja juhul, kui juriidilise isiku organi liikme tegutsemine on omistatud juriidilisele isikule, vastutavad nad solidaarselt (Tampuu 2003).

Seaduslik esindaja, tegevjuht või vara valitseja vastutab MKS § 40 lg 1 järgi tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega, kui tahtlikult või raske hooletuse tõttu rikutakse MKS §-s 8 nimetatud kohustusi (Maksukorralduse seadus 20.02.2002) .

Oluline on tuvastada seadusliku vastutuse tekkimise alused. Ja seejärel tuvastada isik, kes vaatamata kõikidele võimalustele oma kohustust täita pole seda teinud ja on seaduslikult vastutav maksukohustuse täitmise eest.

Seaduse alusel tekkiv vastutus liigitatakse järgnevalt (Lillemets 2006:65):

- 1) vastutuse aluseks on isiklik vastutus – isikutel on seadusest tulenevad kohustused, mida nad pole täitnud hoolimata nende valduses olnud vahenditest ja seetõttu vastutavad nad maksukohustuse täitmise eest isiklikult. Isiklik vastutus hõlmab seaduslikku esindajat, vara valitsejat, siinhulgas pärandvara valitsejat, tegevjuhti, mitteõigusvõimelise isikuteühenduse tegevjuhti ja maksukuriteole kaasa aidanud ja toime pannud isikut.
- 2) vastutuse aluseks on omand vara üle, millega maksukohustus on seotud – näiteks ettevõtte või selle osa üleminek uuele omanikule.

Juhatuse liikme isiklik vastutus ei teki automaatselt, vaid rakendub juhul, kui juhatuse liige on oma kohustusi tahtlikult rikkunud, kahju tekitanud ja äriühingul on selle tulemusel tekkinud maksuvõlg.

Erandlikel juhtudel vastutab juhatuse liige isiklikult juriidilise isiku maksukohustuse eest. Sellisel juhul peab maksuhalduri poolt olema tuvastatud juhatuse liikme poolt toime pandud maksuseadusest tuleneva kohustuse rikkumine, mis avaldub süülises käitumises. Süülise käitumise all peetakse silmas rasket hooletust või tahtlust. Varasemas kohtupraktikas võis tahtluse ja hooletuse määratlemisel tugineda VÕS regulatsioonile, kuid nende mõistete määratlemisel võis lähtuda ka kriminaalkolleegiumi praktikast. (Lorents 2013) 01.07.2013 jõustus maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seadus, mis sõnastas muu hulgas, et maksuhaldur peab nüüdsest tuginema juhatuse liikme süü tuvastamisel VÕS § 104 lg 3-5 sätestatud tahtluse, raske hooletuse ja hooletuse mõistetest (Maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seadus 22.05.2013).

Kui ettevõttel on mitu juhatuse liiget, vastutavad nad solidaarselt ja maksuhalduril on kohustus tuvastada kõigi individuaalne süü, kuna juhatuse liige vastutab ainult enda rikkumiste tõttu tekkinud maksuvõla eest (Lopman, Lorents 2013). Ja kui vastutusnõuet saab korraga esitada mitmele isikule (nt täisühingu osanikud), siis esitatakse neile ühine vastutusotsus (Lehis 2012:100). Kusjuures süü raskus oleneb

juhatuse liikmete vaheliste ülesannete jaotusest ja maksuhaldur peab tõendama kohustuste süülise rikkumise ja sellest tekkinud kahju vahelise seose (Lopman, Lorents 2013). Põhjusliku seose mõistele on sisu antud VÕS § 172 lõikes 4, mis sätestab, et isik peab kahju hüvitama üksnes sel juhul, kui asjaolu, millel tema vastutus põhineb, on kahju tekkimisega sellises seoses, et tekkinud kahju on selle asjaolu tagajärg ehk põhjuslik seos (Võlaõigusseadus, 26.09.2001). Põhjusliku seose puhul ei saa vastutusotsust teha, kui maksuvõlg tekkis ajaliselt varem süülisest käitumisest, või muudel põhjustel (Lopman, Lorents 2013).

Kokkuvõtvalt selgus, et kolmanda isiku vastutus maksumenetluses on Eestis seadusega reguleeritud alates 2000. aastast. Kolmanda isiku vastutus võõra maksuvõla ees võib tuleneda seadusjärgselt ning lepingu alusel. Leping on tehing kahe või enama osapoolte vahel. MKS § 42 mõistes on lepinguline vastutus see, kui kolmas isik võtab endale lepinguga vastutuse maksukohustuslase maksuvõla eest. Kolmas isik, kes on lepinguga vastutuse võtnud, vastutab maksukohustuslase rahaliste kohustuste täitmise eest solidaarselt maksukohustuslasega. Kolmanda isiku lepingulist vastutust kasutatakse maksumenetluses tagatisena. Vastutuse võtmist tagatakse käenduse, garantii või pandi seadmisega. Lepingulise vastutuse korral tekib maksukohustuslase kõrvale teine isik, kellelt maksuhaldur saab vajadusel võla tasumist nõuda. Seadusjärgne vastutus on juhatuse liikme seadusest tulenev vastutus ettevõtte maksukohustuse eest. Seaduse alusel võib tekkida vastutus kahel järgneval juhul, kas vastutuse aluseks on isiklik vastutus või omand vara üle. Juhatuse liikme isiklik vastutus ei teki automaatselt, vaid kohaldub siis, kui juhatuse liige on raskest hooletusest või tahtlikult oma kohustusi rikkunud, kahju tekitanud ja ettevõttel on seetõttu tekkinud maksuvõlg. Kui ettevõttel on mitu juhatuse liiget, vastutavad nad solidaarselt ja maksuhalduril on kohustus tuvastada kõigi individuaalne süü, kuna juhatuse liige vastutab ainult enda rikkumiste tõttu tekkinud maksuvõla eest.

1.2 Vastutusotsuse tegemise eeldused juhatuse liikmele

Juhatuse liikme vastutust ei kohaldata automaatselt, vaid juhul, kui on tõendatud temale omistatavate kohustuste rikkumine, juhatuse liikme tahtlik süüline käitumine ja sellest tulenevalt põhjuslik seos maksuvõla tekkimisel.

Üldiselt võib juhtorgani liikmete kohustused liigitada üldisteks, põhilisteks ja spetsiifilisteks ning juhtorgani liikme põhilised ja spetsiifilised kohustused ei tähenda eraldiseisvat kohustuste rühma, vaid neid sisustavad üldised hoolsus- ja lojaalsuskohustus (Tolstov 2005:54-55). Kohustuste liigitamine lihtsustab juhtorgani erinevate kohustuste süstematiseerimist (Mulenok 2012).

Üldisteks kohustusteks peetakse hoolsus- ja lojaalsuskohutust, mis asuvad juhatuse liikme ametialases jaotuses püramiidi tipus. Hoolsuskohustus seondub eelkõige ettevõtte igapäevase juhtimise ja majandustegevusega, lojaalsuskohustus aga eelkõige usaldusküsimusega ettevõtte suhtes. (Tolstov 2005:53-55)

Põhikohustusteks on ettevõtte tegevuse juhtimine, planeerimine ja järelvalve, ehk siis need kohustused on seotud konkreetse ettevõtte pädevusega (Tiivel 2005). TsÜS § 34 sätestab, et juhatuse liikme puhul on põhikohustuseks ka juhtorgani esindamine (Tsiiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002). Neid põhikohustusi täiendavad mitmed seaduses, põhikirjas, töökorras ja töölepingus vms sätestatud ja ka hetkevajadustest tulenevad spetsiifilisemad kohustused (Tiivel 2005).

Vastavalt TsÜS § 35-le peavad juhtorgani liikmed oma seadusest või lepingust tulenevaid kohustusi täitma juhtorgani liikmelt tavapäraselt oodatava hoolega ja olema lojaalsed juriidilisele isikule (Tsiiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002).

Et juhatuse liikmel tekiks maksuvõla tasumise kohustus, on eelnevalt vaja kindlaks teha maksuvõla olemasolu. Vastupidine seisukoht tingiks olukorra, kus isikute ettevõtlusvabadus ja ühinguõiguslik piiratud vastutuse printsiip oleks olulisel määral riivatud, kuna juriidilise isiku maksuvõla eest oleks alati võimalik juhatuse liikmele

vastutusotsust esitada. Vastutusmenetlus on suunatud maksuvõla sissenõudmisele. (Lopman, Lorents 2013)

Vastutusmenetluse eelduseks on kehtiv põhivõlg. Juhatuse liikme vastutust nimetatakse vastutuskohustuseks. Vastutuskohustus on maksuõigussuhtest tulenev kohustuse liik, mis laiendab kolmanda isikuna käsitletavale äriühingu seaduslikule esindajale, tegevjuhile või vara valitsejale (vastutusotsuse adressaadile) kohustust tasuda äriühingu maksuvõlg. (Vastutusotsus...29.04.2014)

Vastutuse korras tekkinud kohustus võib üle minna õigusjärgluse korras. Kui seadus näeb ette õiguste ja kohustuste üleminekut uuele kohustatud isikule, siis lähevad õigusjärglasele üle ka kõik maksunõuded ja kohustused. Üldõigusjärgluse korral eristatakse juriidiliste isikute puhul ühinemist, ümberkujundamist ja jagunemist ning füüsilise isiku puhul pärimist. (Lillemets 2006:56)

Õigusjärgluse korras tekib MKS § 35 järgselt vastutuskohustus juhul, kus seadusega on ette nähtud, et koos õiguste ja kohustuste üleminekul ühelt isikult teisele lähevad õigusjärglasele üle ka MKS § 31 lg 1 äratoodud nõuded ja kohustused. Välja arvatud sunniraha maksmise kohustus, mis oma olemuselt on konkreetse isikuga seotud, ja seetõttu üle ei kandu. (Maksukorralduse seadus 20.02.2002)

MKS § 31 lg 1 märgitud nõuded ja kohustused on järgmised (Maksukorralduse seadus 20.02.2002):

- 1) maksukohustus- maksumaksja kohustus tasuda maksusumma,
- 2) kinnipidamiskohustus- maksu kinnipidaja kohustus pidada kinni ja tasuda kinnipeetud summa,
- 3) tagastusnõue- isiku õigus saada tagasi seaduses ettenähtust enam makstud maksusumma või muu enammakse vastavalt MKS §-le 33,
- 4) vastutuskohustus- kolmanda isiku kohustus tasuda maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõlg,
- 5) kõrvalkohustus- maksukohustuslase kohustus tasuda intress, sunniraha või asendustäitmise kulud.

Ettevõtte või selle osa omandi või valduse ülemineku korral lähevad MKS § 37 järgselt üle ka ettevõtte või selle organisatsiooniliselt iseseisva osaga olemuslikult seotud nõuded ja kohustused üle omandajale või valduse saajale vastavalt VÕS-s sätestatule (Maksukorralduse seadus 20.02.2002).

Vastutusotsusega ei määrata maksusummat, vaid selgitatakse välja maksusumma tähtaegselt mittetasumise ja kolmanda isiku käitumise vaheline põhjuslik seos.

Vastutusotsus on vastutusmenetluse käigus koostatud haldusakt, mis peab vastama maksuotsuse üldistele nõuetele. Vastutusmenetlus on maksuvõla sissenõudmise alaliik, mille käigus analüüsitakse kolmanda isiku vastutuse aluseks olevaid asjaolusid ja mille võimalikuks lõpptulemuseks on vastutusotsuse tegemine kolmandale isikule või menetluse lõpetamine seoses aluste puudumisega. (Vastutusotsus...29.04.2014)

Vastutusotsuse olemust võib vaadelda kui meedet riigi tulude kaitseks. Kui poleks võimalust maksuvõlga sisse nõuda kolmandalt isikult, võib osa maksurahast jääda laekumata. (Marrandi 2007)

Vastutusotsus ja maksuotsus on olemuselt sarnased haldusaktid, kuid on mõningaid erinevusi. Peamine erinevus seisneb selles, et vastutusotsuses tuuakse välja vastutuse alus, kuid maksuotsuses seda ei tehta. Ning vastutusotsus koostatakse ainult seaduse alusel tekkinud vastutuse korral.

Vastutusotsust eristab maksuotsusest eelkõige see, et vastutusotsuses on ära näidatud vastutuse alus, maksuotsuses mitte. Vastutuse aluse sisuks on varasemalt määratud maksusumma sissenõudmine uuel kohustatult isikult. (Lehis 2004:153) MKS § 96 lg 1 alusel koostatakse vastutusotsus kolmandale isikule kes vastutab äriühingu maksuvõla eest seadusjärgselt (Maksukorralduse seadus 20.02.2002).

Vastutusotsuse vormistamine sõltub suuresti sellest, mis viisil on põhivõlgniku maksuvõlg tuvastatud ja tekkinud. Kui vastutusotsuse aluseks on maksuotsus, siis lisatakse vastutusotsusele maksuotsuse ärakiri. Sel juhul on maksuotsus eelhaldusakt vastutusotsuse suhtes ning adressaadil tekib õigus vaidlustada maksuotsus ning esitada vastuväited, mida oleks saanud esitada põhivõlgnik. (Lehis 2004:153)

MKS § 96 sätestab, et vastutusotsuses näidatakse kohaldamise alus, maksusumma arvutamise meetodika ja maksusumma tasumise tähtaeg ning et vastutusotsuses võib teha hoiatuse sundtäitmise algatamise kohta kohustuste mittetäitmise korral. MKS § 96 sätestab veel, et kui seadusega pole teisiti sätestatud, saab vastutusotsuse teha maksusumma määramise aegumistähtaaja jooksul. (Maksukorralduse seadus 20.02.2002)

MKS § 98 lg 1 järgi on maksusumma määramise aegumistähtaeg kolm aastat. Maksusumma tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmise korral aga viis aastat. Aegumistähtaeg algab esitamata jäetud või esitatud andmete alusel valesti arvutatud andmetega maksudeklaratsiooni tähtpäevast. Aegumistähtaeg algab maksukohustuse tekkimise aastale järgneva aasta 1. jaanuarist. (Maksukorralduse seadus 20.02.2002)

MKS solidaarse võla sissenõudmise kohaldamist ei reguleeri. VÕS § 65 sätestab, et võlausaldaja võib kohustuste täitmist nõuda ühiselt kõigilt võlgnikelt või igäühelt või mõnelt neist (Võlaõigusseadus, 26.09.2001).

Lopman ja Lorents (2013) osundavad iga juhatuse liikme süü individuaalse tuvastamise olulisusele maksumenetluse käigus. Näiteks olukorras, kus tööülesanded on juhatuse liikmete vahel ära jagatud, on raamatupidamise eest vastutava juhatuse liikme süü maksukohustuse täitmise tagamise rikkumisel tõsisem kui näiteks turundusega tegelenud juhatuse liikmel ning viimati nimetatud juhtorgani liige võib maksumenetluse käigus vastutusotsusega kohustatud isikute ringist väljagi jääda. Sealsamas pole see juhatuse liikmele ilmtingimata vabandus vastutusest vabanemiseks (Werlauff 1997:263).

Seega võib väita, et kui juhatuses on rohkem kui üks liige, tuleb võimaliku vastutuse kohaldamise hindamisel kaaluda iga juhatuse liikme tegevust eraldi ja vaadelda, kuidas ta on oma seadusega pandud kohustusi täitnud. Juhatuse liige ei vastuta teiste liikmete kohustuste mittetäitmise eest, vaid üksnes oma kohustuste eest.

Süü vorm on vastutuskohustuse seisukohalt oluline kolmest aspektist. Esiteks on süü vormi määratlemine oluline, kui on tegemist kerge hooletusega, mille puhul ei saa rakendada juhatuse liikme vastutust. Just keerulistes kaasustes ja üksikjuhtumitel võib kerge ja raske hooletuse piiritlemine olla otsustava tähtsusega. Kerge hooletuse või süü puudumisega võib olla tegemist juhtumitel, kui rikutakse mitmeti tõlgendatavat maksunormi või reeglit, mille suhtes on ka maksuhalduri praktika ebaselge või puudub see üldse. Välistatud peaks süü olema juhul, kui maksukohustuslane on saanud maksuhaldurilt ebaselge või eksliku tõlgenduse mingi konkreetse sätte kohta või kui Euroopa Kohtu praktika on mingis küsimuses vastuoluline. Praktikas tegelikult puuduvad selged kriteeriumid, kuidas keerulisemates kaasustes eristada kergelt ja raskelt hooletust, sest senine maksuhalduri ja kohtute vastutusotsuste praktika käsitleb olulisel määral vaid selgemaid maksupettusi ja ümbrikupalkade maksmisi. Teiseks tuleb iga juhatuse liikme süü vormile läheneda individuaalselt ja mitmeliikmelise juhatuse puhul tuleb iga liikme süü tuvastada eraldi. (Lopman, Lorents 2013) Kolmandaks mõjutab süü raskusaste vastutusotsuse aegumistähtaega, mis alates 01.01.2014. aastast on raske hooletuse korral kolm aastat, tahtluse korral viis aastat (Maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seadus 22.05.2013).

Kokkuvõtvalt järeldus, et juhatuse liikme vastutust ei kohaldata automaatselt, vaid juhul, kui on tõendatud temale omistatavate kohustuste rikkumine, juhatuse liikme tahtlik süüline käitumine ja sellest tulenevalt põhjuslik seos maksuvõla tekkimisel. Reeglina liigitatakse juhtorgani liikmete kohustused üldisteks, põhilisteks ning spetsiifilisteks. Üldisteks kohustusteks peetakse hoolsus- ja lojaalsuskohutust. Põhikohustusteks on äriühingu tegevuse juhtimine, planeerimine ja järelevalve. Juhatuse liikme vastutust nimetatakse vastutuskohustuseks. Vastutuskohustus tuleneb maksuõigussuhtest ning laieneb kolmanda isikuna käsitletavale äriühingu

seaduslikule esindajale, tegevjuhile või vara valitsejale. Vastutusotsus on vastutusmenetluse käigus koostatud haldusakt, mis peab vastama maksuotsuse üldistele nõuetele. Vastutusmenetluse eeltingimuseks on kehtiv põhivõlg. Vastutusotsust eristab maksuotsusest eeskätt see, et vastutusotsuses on ära näidatud vastutuse alus. Süü vorm on vastutuskohustuse seisukohalt tähtis kolmest aspektist. Esiteks on süü vormi määramine oluline, sest kui on tegemist kerge hooletusega, ei saa rakendada juhatuse liikme vastutust. Teiseks tuleb iga juhatuse liikme süü vormile läheneda individuaalselt ja mitmeliikmelise juhatuse puhul on vajalik iga liikme süü eraldi tuvastamine. Kolmandaks mõjutab süü raskusaste vastutusotsuse aegumistähtaega.

2. JUHATUSE LIIKME VASTUTUS ÄRIÜHINGU MAKSUVÕLA EEST

2.1 Juhatuse liikmete vastutuse ulatus

Kui äriühingul on mitu juhatuse liiget, tuleb tõestada iga liikme süü eraldi, määratleda individuaalselt süü vorm ja iga liikme vastutuse ulatus. Juhatuse liikmed vastutavad maksuvõla eest solidaarselt vaid siis, kui nende süü ulatus on tõestatud samaväärseks. Juhatuse liikme solidaarse vastutuse kohaldamist kinnitab ka kohtupraktika.

MKS § 40 lg 3 sätestab, et kui mitu juhatuse liiget rikuvad tahtlikult või raskest hooletusest juhatuse liikme kohustusi, vastutavad nad maksuvõla eest solidaarselt (Maksukorralduse seadus, 20.02.2002). Lõputöö eesmärgist tulenevalt võeti esmalt analüüsimiseks Riigikohtu lahendid, mille märksõnaline otsingukriteerium oli seotud märksõnadega „vastutusotsus” ja „solidaarvastutus”. Kokku leiti selliste kriteeriumite alusel Riigikohtu lahendeid 14. Kolmas uurimisülesanne on analüüsida juhatuse liikme vastutuse ulatust, siis analüüsitakse alljärgnevalt vaid neid kohulahendeid, mis puudutavad juhatuse liikme vastutuse ulatust. Sellistele kriteeriumitele vastas neli kohtulahendit.

Esimesest vaadeldavast kohtulahendist nähtub, et maksuhalduril on väga oluline tuvastada iga juhatuse liikme kohustused ja nende kohustuste võimalik rikkumine individuaalselt, tõendada tahtlus ning põhjuslik seos maksuvõla tekkimiseks.

Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsus number 3-3-1-43-14 käsitleb selgelt nelja juhatuse liike vastutuse ulatuse määramist. Kohtuotsusest nähtub, et kõigil neljal juhatuse liikmel ei saa olla solidaarselt ühine vastutus maksuvõla eest. Sest on

kaheldav, et kõik neli liiget vastutasid ühiselt. Igal juhatuse liikmel on omad ülesanded ning kohustused, mille mittetäitmise tõttu antud kohtulahendis maksuvõlg tekkis.

Eelnimetatud kohtuotsus käsitleb vastutuse ulatuse määramist. Ettevõtte pankroti raugemise tõttu kohustas MTA-t neljalt juhatuse liikmelt solidaarvastutuse korras tasuda ettevõtte maksuvõlg. Vastutusotsuse järgi vastutavad juhatuse liikmed maksuvõla eest, mis tekkis nende juhatuse liikmeks oleku ajal. Vastutusotsuse põhjenduseks oli toodud fiktiivsete arvete vormistamine, deklareerimiskohustuse täitmata jätmine ning juhatuse liikmete hoolsuskohustuse täitmata jätmine. Juhatuse liikmed esitasid halduskohtule kaebuse, tuues välja, et maksuhaldur ei ole tõendanud maksupettust ning vastutusotsus on õigusvastane, kuna juhatuse liikmete süü ei ole selgelt sõnastatud ning viited kaebajate tahtlusele on üldsõnalised ja kohati vastuolulised. Samuti ei ilmne põhjuslikku seost juhatuse liikmetele omistatava rikkumise ja maksuvõla tekkimise vahel ning vastutusotsuses ei ole juhatuse liikmete tahtlus piisavalt tõestatud. Kolleegiumi seisukoht on järgmine: vastutuse ulatust saab määrata vaid siis kui juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud oma kohustusi, rikutud on rahaliste ja mitterahaliste kohustuste täitmist ning nende kohustuste rikkumise tõttu on tekkinud maksuvõlg. Veel tõi välja Halduskolleegium, et maksuhaldur on vaidlusaluse vastutusotsuse andmisel tuginenud kuueaastasele aegumistähtajale, mille kohaldamise eelduseks on juhatuse liikme tahtluse tuvastamine. 22.05.2013. aastal jõustus viieaastane aegumistähtaeg (*supra*). Kolleegium on oma praktikas rõhutanud, et juhatuse liikme süü on individuaalne, s.t et iga juhatuse liikme süü tuleb tuvastada eraldi. On võimalik, et mõni juhatuse liige erinevalt teistest pole süüdi või et juhatuse liikmete süü vorm on erinev. Kolleegium on oma praktikas mõõnnud, et vastutusotsuse aluseks oleva süü hindamisel saab lähtuda tõendite kogumist ja elulise usutavuse kriteeriumist. (Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsus nr 3-3-1-43-14 otsuse kuupäev 19.11.2014)

Kohtulahendist nr 3-3-1-43-14 nähtub, kui oluline on juhatuse liikmete süü üksikasjalik tuvastamine ja tõendamine. Iga juhatuse liikme vastutuse ulatus tuleb individuaalselt kindlaks määrata. Maksuhaldur tugines juhatuse liikmete süü

tuvastamises vaid nende juhatuse liikmeks oleku ajal. Selline tuvastus ei lähtu korrektsest süü hindamisest. Kohtuotsuses ei ole maksuhaldur välja toonud juhatuse liikmete tööülesandeid ega üksikisikulist vastutust maksuvõla eest. Samuti on kohtuotsuses selgelt välja toodud, et maksuhaldur saab kasutada kuue aastast aegumistähtaega vaid juhul kui on tuvastatud juhatuse liikme tahtlus.

Teine kohtulahend kajastab Halduskohtult loa saamist täitmist tagavate toimingute sooritamiseks enne rahalise nõude või kohustuse määramist. Riigikohtu otsus nr 3-3-1-24-14 kajastab maksuhalduri koostatud vastutusmenetlust kahe juhatuse liikme vastu ning nõudis kohtulikult hüpoteeги panemist mõlema juhatuse liikme kinnistule. Maksuhalduril oli põhjust arvata, et mõlemad juhatuse liikmed ei täitnud võrdselt oma rahaliste ja mitterahaliste kohustuste täitmist ning osalesid mõlemad näilike tehingute vormistamises, on teadlikult jätnud deklareerimata ning tasumata maksud. Samuti ei olnud andnud tulemust eelnevad täitemenetluse protseduurid, mille tulemusena müüdi ettevõtte vara. Halduskolleegium leidis, et maksuhalduri põhjendused loa saamiseks on põhjendatud. Samuti võttis Halduskolleegium seisukoha aegumistähtaaja kohta, märkides, et MKS § 98 lg 1 kohaselt on maksusumma määramise aegumistähtaeg kolm aastat. Maksusumma tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmise korral on maksusumma määramise aegumistähtaeg viis aastat. Aegumistähtaeg algab selle maksudeklaratsiooni esitamise tähtpäevast, mida ei esitatud või milles esitatud andmete alusel maksusumma valesti arvutati. (Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsus nr 3-3-1-24-14 otsuse kuupäev 09.06.2014)

Eeltoodud kohtulahendist järeldub, et mõlemad juhatuse liikmed vastutavad ettevõtte võla eest solidaarselt vaid sellisel juhul, kui nende süü ulatus on tõestatud võrdväärseks. Samuti märgib kohus, et aegumistähtaaja määramisel tuleb arvestada mitmete asjaoludega. Aegumistähtaega arvestades tuleb silmas pidada, et maksusumma määramise aegumistähtaeg on kolm aastat. Kui maksusumma on tahtlikult tasumata siis on maksusumma määramise aegumistähtaeg viis aastat. Aegumistähtaeg algab selle maksudeklaratsiooni esitamise tähtpäevast, mille põhjal maksuvõlg tekkis.

Kolmas kohtulahend kajastab selgesti maksuhalduri vajalikkust võtta kindel seisukoht tahtluses ning kasutada korrektseid termineid maksuotsuses ning vastutusotsuses.

Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsus nr 3-3-1-17-13 keskendub kahe juhatuse liikme solidaarvastutusele. Maksuhaldur koostas ettevõttele maksuotsuse, põhjendades seda ettevõtte poolt koostatud fiktiivsete arvete avastamisega. Kaks aastat hiljem koostas maksuhaldur vastutusotsuse, mille baasil pidid kaks juhatuse liiget solidaarselt vastutama tekkinud maksuvõla ees, põhjendades seda juhatuse liikmete tahtliku maksudest kõrvalehoidmisega. Halduskolleegiumi seisukoht on järgmine: hoolsusnõuete eiramisest ei tulene järeldus, et maksude tasumisest hoiduti tahtlikult. Hoolsusnõuete eiramine võib olla oluline seoses käibemaksuarvestuse ja käibemaksukohustuse täitmisega, mitte aga tahtluse väljaselgitamisega. Ainuüksi nendest asjaoludest, mis puudutavad müüjat ja tema tegevust ning hoolsusnõuete järgimist ostja poolt, ei tulene ka nende kogumis järeldus, et ostja on maksude tasumisest hoidunud tahtlikult. Ka siis, kui oleks tuvastatud, et hoolsusnõudeid eirati tahtlikult, ei saaks sellestki asjaolust teha järeldust, et maksude tasumisest hoiduti tahtlikult. Maksuhalduri positsioon vastutusotsuses nimetatud tehingutele hinnangu andmisel võib maksuhalduri poolt esiletoodud asjaolude, mõistete "fiktiivne arve" ja "varifirma" kasutamise alusel osutada näilikule tehingule. Seega eeldaks tahtluse tuvastamine vastamist küsimusele, kas vaidlusaluste tehingute osapooled leppisid kokku, et avaldatud tahtele vastavaid õiguslikke tagajärgi ei saabugi (tegelikult tehingut polegi) või varjati koos tegelikku tehingut. Samuti märkis kohus, et maksuhaldur pole maksuotsuses ega vastutusotsuses võtnud selget seisukohta, kas selles asjas on tegemist varjatud tehingutega. Samuti pole eesmärgipäraselt kogutud tõendeid ja tuvastatud asjaolusid selliselt, et otsustada, kas vaidlusaluste tehingute pooled on kokku leppinud tegelikult toimunud tehingute varjamises. Juhatuse liikme vastutuse üheks eelduseks on küll äriühingu maksuvõlg, kuid vastutusotsuse aluseks olevad asjaolud tuvastatakse vastutusotsuses ja sellele eelnenud vastutusmenetluses, kusjuures äriühingule eelnevalt tehtud maksuotsust võib kasutada tõendina vastutusotsuse põhjendamisel. MKS § 40 lg 1 nähtub, et vastutusotsuse saab

seaduslikule esindajale teha vaid siis, kui maksuvõlg on tekkinud tema õigusvastase käitumise tõttu. Seega tuleb vastutusotsuses tuvastada ka selline põhjuslik seos. Kui maksuvõlg on tekkinud ajaliselt varem kui etteheidetav käitumine või muudel põhjustel, ei saa vastutusotsust sellise maksuvõla osas teha. Samuti selgitati kohtuasjas solidaarvastutust järgmiselt: vastutusotsusel on käsitletud mõlemat juhatuse liiget eraldi, kuid vastutusotsuse õiguspärasuse kontrollimisel ja selle tühistamiseks esitatud taotluse lahendamisel tuleb kohtul aga hinnata, kas juhatuse liikmete vahel kehtis tööjaotus ja kas hoolimata tööjaotusest vastutavad ettevõtte maksuvõla eest kaebajad solidaarselt. (Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsus nr 3-3-1-17-13 otsuse kuupäev 12.06.2013)

Eeltoodud kohtuotsusest järeldub, et väga oluline on vastutusotsuses tuvastada seadusliku esindaja õigusvastane käitumine, samuti solidaarvastutuse puhul tuleb hinnata juhatuse liikmete tegevust eraldiseisvana ning vaadelda nende tööjaotust, mis maksuvõla tekkimise ajal kehtis. Samuti on oluliseks aspektiks see, et hooldusnõuete tahtlik eiramine ei tähenda automaatselt tahtlikku maksude tasumisest hoidumist. Sellest saab järeldada, et kui juhatuse liiga tahtlikult ei täida oma hoolduskohustust, mille tulemusena tekib maksuvõlg, siis Riigikohtu seisukohalt ei saa seda lugeda tahtlikuks maksude tasumisest hoidumiseks. Tahtlik maksude mittetasumine ja tahtlik hoolduskohuse mittetäitmine on kaks erinevat süü liiki.

Neljandas kohtulahendis kajastatakse ettevõtte üleminekut ja seoses sellega maksukohustuste üleminekut, siinhulgas ka tehinguosaliste kaasamist maksumenetlusse ja kohtumenetlusse.

Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsuses nr 3-3-1-55-13 väitis MTA, et pankrotis oleva ettevõtte maksuvõlg on üle läinud teisele juriidilisele isikule. Maksuhaldur selgitas oma otsust sellega, et tegu oli ettevõtte varjatud üleminekuga. Mõlema ettevõttega oli seotud isikuks raamatupidaja, kes oli ühtlasi ka mõlema ettevõtte juhatuse liige. Riigikohtu Halduskolleegium leidis asjas mitmeid menetlusvigu. Halduskolleegium võttis järgmise seisukoha, et ainuüksi solidaarkohustusele viitamine ei tähenda nõude esitamist kõigile solidaarvõlgnikele. Solidaarkohustuse

korral on maksuhalduril MKS § 95 lg 3 kohaselt õigus, mitte kohustus teha maksukohustuslastele ühine maksuotsus. Sellisel juhul on kõik solidaarselt vastutavad maksukohustuslased maksuotsuse adressaadid, mitte kolmandad isikud. Selleks, et saada ettevõtte üleandjalt vajalikke andmeid ettevõtte omandaja maksukohustuse õigeks kindlaksmääramiseks, ei pea ettevõtte üleandja osalema maksumenetluses kolmanda isikuna. Vajalike andmete saamiseks on maksuhalduril võimalik nõuda ettevõtte üleandjalt teavet MKS § 61 alusel. Asjas ei ole ilmnenud maksumenetluses uurimata asjaolusid, mida maksuhaldur oleks kaebaja õiguste tagamiseks pidanud selgitama välja nõutavate andmetega. Menetlusnormide olulise rikkumise tõttu eelnevates kohtuastmetes, saadetakse kohtuasi uuesti ülevaatuseks. (Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsus nr 3-3-1-55-13 otsuse kuupäev 26.03.2014)

Eeltoodud kohtuotsusest nähtub, et kõiki tõendeid tuleb hinnata igakülgset, täielikult ja objektiivselt. Ringkonnakohus on otsuse põhjendustes suuremalt jaolt lähtunud maksuotsuses ja halduskohtu otsuses esitatud väidetest ja järeldustest, jättes nende väidete ja järelduste aluseks olevad tõendid iseseisvalt uurimata ja hindamata. Samas on asjas jäetud tuvastamata asjaolud või hindamata olulised tõendid, milleta ei ole maksuotsuse õiguspärasusele võimalik hinnangut anda.

Lõputöö koostaja on arvamisel, et solidaarvastutust reguleerivat MKS § 40 lg 3 tuleks täiendada mitme juhatuse liikme solidaarvastutuse ulatuse alustega mida Riigikohus on oma lahendites välja toonud. Kõige olulisemaks aspektiks, mida peab nimetatud sätte juures märkima on see, et iga juhatuse liikme süü tuleb üksikasjalikult tuvastada ning iga juhatuse liikme vastutuse ulatus tuleb kindlaks määrata.

Kokkuvõtvalt järeldub, et oluline on juhatuse liikmete süü üksikasjalik tuvastamine ja tõendamine. Iga juhatuse liikme vastutuse ulatus tuleb individuaalselt kindlaks määrata. Maksuhaldur saab kasutada viie aastast aegumistähtaega vaid juhul kui on tuvastatud juhatuse liikme tahtlus. Juhatuse liikmed vastutavad äriühingu võla eest solidaarselt vaid siis kui nende süü ulatus tõestatakse samaväärseks. Aegumistähtaega arvestades tuleb silmas pidada, et maksusumma määramise

aegumistähtaeg on üldjuhul kolm aastat. Kui maksusumma on tahtlikult tasumata siis on maksusumma määramise aegumistähtaeg viis aastat. Aegumistähtaega hakatakse arvestama maksudeklaratsiooni esitamise tähtpäevast, mille alusel maksuvõlg tekkis. Oluline on tuvastada vastutusotsuses seadusliku esindaja õigusvastane käitumine, samuti tuleb solidaarvastutuse puhul hinnata iga juhatuse liikme tegevust eraldiseisvana ning vaadelda nende tööjaotust, mis maksuvõla tekkimise ajal kehtis. Oluline tahk on ka see, et hooldusnõuete tahtlik eiramine ei tähenda iseenesest tahtlikku maksude tasumisest hoidumist. Kõiki tõendeid tuleb hinnata igakülgset, täies ulatuses ning objektiivselt. Lõputöö autor leiab, et solidaarvastutust reguleerivat MKS § 40 lg 3 tuleks täiendada mitme juhatuse liikme solidaarvastutuse ulatuse alustega mida Riigikohus on oma lahendites välja toonud.

2.2 Juhatusel liikme vastutuse tuvastamine

Juhatusel liikme vastutuse tuvastamine on nii maksuhalduri kui ka juhatuse liikme seisukohalt väga oluline, sest vastutuse sisulised aspektid on küll kohupraktika lahendites selgelt välja kujunenud, kuid ebaselge on vastutuse tõlgendamine.

MKS § 96 lg 3 sätestab, et vastutusotsuses näidatakse vastutuse kohaldamise alus (Maksukorralduse seadus, 20.02.2002). Sellest saab järeldada, et maksuhaldur peab vastutusotsuses tuvastama milline on juhatuse liikme vastutuse ulatus ning mis on tehtud tegu ning selle tagajärg. Juhatusel liikme süü tõestamise kohustus on vastutusotsuse koostamisel maksuhalduril. Neljandast uurimisülesandest tulenevalt, milleks on analüüsida juhatuse liikme vastutuse tuvastamist, analüüsitakse neid Riigikohtu lahendeid, mille märksõnaline otsingukriteerium oli seotud märksõnadega: „vastutusotsus“ ja „solidaarvastutus“ ja asja liigiks valiti haldusasi. Kokku leiti 14 Riigikohtu lahendit ja alljärgnevalt analüüsitakse neist kahte.

Esimesest vaadeldavast kohtuasjast nähtub, et täitmist tagavate toimingute sooritamise üheks eelduseks on kavandatav vastutusotsus ja et kohus peab kontrollima maksuhalduri põhjenduste paikapidavust oma kahtluste esitamisel.

Vastutusotsuse tegemisel on oluliseks aspektiks MKS § 136¹, mis kajastab halduskohtult loa saamist hüpoteegi seadmiseks juhatuse liikme varale. Analüüsitavatest kohtulahenditest üle poolte on seotud MKS § 136¹ kohaldamiseks. Oluliseks aspektiks MKS § 136¹ kohaldamiseks on maksuhalduri põhjendused juhatuse liikme süü tuvastamisel ning põhjendatud kahtlus juhatuse liikme edasisel tegevusel, et kohaldada MKS § 136¹. Antud paragrahvi kohaldamist kavandatava vastutusotsuse puhul iseloomustab analüüsitud kohtulahenditest enim Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuasi nr 3-3-1-16-12.

Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuasjas nr 3-3-1-16-12 on maksuhalduri selgitused MKS § 136¹ kohaldamiseks järgmised: luba juhatuse liikme varale hüpoteegi ja käsutamise keelumärgete seadmiseks taotletakse tulevikus tehtava võimaliku vastutusotsuse täitmise tagamiseks. Maksuhaldur leidis, et arvestades muu hulgas juhatuse liikme senist käitumist juhatuse liikmena, on alust väita, et haldustoiminguks loa andmata jätmisel asub isik sundtäitmise vältimiseks isiklikku vara võõrandama või muul viisil käsutama. Juhatuse liikme nimetatud tegevus äriühingu juhatuse liikmena seisnes selles, et saamata jäänud kauba kohta väljastatud arveid osaühingu raamatupidamises kajastades püüti vähendada tasumisele kuuluvat maksusummat. Taotluses leiti, et maksumenetluse ning võimaliku kohtumenetluse kestust arvestades on vajalik, proportsionaalne ja põhjendatud täitmist tagavate toimingute sooritamine enne rahalise nõude või kohustuse määramist, kuna meetmete mitterakendamise korral võib haldusakti täitmine olla raskendatud või võimatu. Halduskolleegiumi seisukoht antud kohtuasjas on järgmine: loa taotlemise üheks eelduseks on kavandatav vastutusotsus. Vaidluse ajendanud taotluse esitamise ajal ei olnud juhatuse liikme suhtes veel vastutusotsust tehtud, kuid maksuhalduri taotlusest nähtuvalt oli alustatud menetlust vastutusotsuse tegemiseks. Kui vastutusotsust alles kavandatakse, tekib MKS § 136¹ lg 1 kohaldamisel ka küsimus, kui põhjalikult peab kohus hindama haldusakti andmise eelduste täitmist olukorras, kus haldusakti (vastutusotsust) pole veel antud. Täitmist tagavate toimingute jaoks, mille eesmärk on ennetavalt tagada tulevikus koostatava vastutusotsuse täitmist, luba andes välja selgitama mitmeid asjaolusid. Halduskolleegium hindas maksuhalduri

toiminguid järgmiselt (Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsus nr 3-3-1-16-12, otsuse kuupäev 28.01.2013):

- 1) Maksuhaldur on asunud maksude tasumise õigsust kontrollima.
- 2) Asjaolu, et äriühingult maksuvõla sissenõudmine pole õnnestunud vara puudumise tõttu, viitab sundtäitmise võimatusele.
- 3) MKS § 31 lg 1 punktis 4 märgitud tagajärje saabumine juhatuse liikmele tõenäoline.
- 4) Kohtud on pidanud põhjendatuks kahtlust, et sundtäitmine võib osutada raskendatuks või võimatuks.
- 5) Ei esinenud MKS § 96 lg-s 6 nimetatud vastutusotsuse tegemist välistavaid asjaolusid.
- 6) Äriühing oli halduskohtule taotluse esitamise ajal õigusvõimeline juriidiline isik.
- 7) Ei ole põhjust pidada ülemääraseks tagatise suurust halduskohtule taotluse esitamise ajal.

Kokkuvõtvalt polnud vastutusotsuse tegemine taotluse tegemise hetkel õiguslikult võimatu ega välistatud.

Ülaltoodud kohtuotsuse analüüsisist järeldub, et MKS § 136¹ kohaldamiseks peab maksuhaldur tuvastama juhatuse liikme vastutuse ning halduskohus peab välja selgitama kas maksuhaldur on kontrollinud maksude tasumise õigsust ning selle baasil rahalise nõude või kohustuse määranud. Samuti ka seda, kas maksuhalduril on tekkinud kontrollimisel põhjendatud kahtlus, et sundtäitmine võib osutada raskendatuks ning see tuleneb maksumaksja käitumisest. Ühtlasi ei tohi esineda ühtegi MKS § 96 lg 6 sätestatud alustest. Isik, kellele vastutusotsust soovitakse teha on kohustatud täitma maksumaksja kohustust, maksusumma määramise aegumisetähtaeg ei tohi olla möödunud ning eelnevalt on alustatud maksuvõla sissenõudmist. Ning maksuhaldur peab olema halduskohtule esitanud andmed tagatise kohta, mille esitamisel maksuhaldur lõpetab täitevtoimingud. Ülaltoodud kohtulahendis oli maksuhaldur kõiki neid nõudeid täitnud, seega oli MKS § 136¹ kohaselt loa taotlemine halduskohtult õigustatud.

Juhatuse liikme vastutuse tuvastamist iseloomustab enim kohtuotsus nr 3-3-1-37-13. Riigikohtu Halduskolleegium on kohtulahendis nr 3-3-1-37-13 konkreetselt välja toodud juhatuse liikme vastutuse tuvastamine maksuhalduri poolt. Ning selgub kui oluline on juhatuse liikme vastutuse tuvastamine seoses MKS § 8 lg 1 välja toodud kohustuste rikkumisega. MKS § 8 lg 1 ja § 40 lg 1 koostoimes kohaldamise eelduseks on süü tahtluse või raske hooletuse vormis. Seega on vastutusotsuse tegemiseks MKS § 8 lg 1 nimetatud kohustuste rikkumise tõttu oluline hinnata ka süü vormi.

Eeltoodud kohtulahendis on maksuhalduri poolt tuvastatud juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla tekkimise eest järgmine: maksuvõlg on tekkinud äriühingu deklareeritud maksukohustuste mittetähtaegse ja mittetäieliku täitmise tulemusena. Juhatuse liige on rikkunud juhatuse liikme kohustusi sellega, et ei ole arvestanud seotud osapooltega tehingute nõudeid. Juhatuse liige esindas mõlema äriühingu aktsionäri ning otsustas erakorralise koosoleku käigus aktsiakapitali suurendada, et katta rahalisi vahendeid. Juhatuse liige otsustas mõlema ettevõtte aktsiad välja lasta ülekursiga. Mõlema ettevõtte teine juhatuse liige ei olnud asjast teadlik. Vastutusotsuses leiti, et juhatuse liige tegutses osaühingu tavapärase majandustegevuse raamest väljuva tehingu tegemisel ilma osanike nõusolekuta ja vastuolus äriühingu põhikirjaga. Tema tegevuse tõttu jäi äriühing ilma õiglasest kompensatsioonist aktsiate eest ning polnud võimeline tasuma maksuvõlga. Osaühingu võimetus maksuvõlga tasuda tulenes maksuhalduri hinnangul otseselt juhatuse liikme tegevusest. Viimane pidi aru saama, et tehingu tulemusena väheneb äriühingu käibevara väärtus ja võime täita varalisi kohustusi. Selline tegevus on tahtlik. Juhul kui juhatuse liige ei oleks rikkunud seadusest tulenevat juhatuse liikme hoolsuskohustust ning aktsiad oleks jäetud tühistamata või nende eest oleks saadud õiglast hüvitist, oleks maksuvõlga olnud võimalik sundtäita või tasuda hüvitise arvel. Halduskolleegiumi seisukoht maksuhalduri poolt juhatuse liikme vastutuse tuvastamisele on järgmine: äriühingu maksuvõlg on tuvastatud. Vaidluseks on siinkohal see, kas maksuvõlg on tekkinud juhatuse liikme poolt tahtlikult või raskest hooletusest talle seadusest tulenevate kohustuste rikkumise tõttu. Kolleegium on seisukohal, et rikkumiseks, mis võib tuua kaasa vastutusotsuse tegemise, saab

üldjuhul pidada üksnes MKS § 8 lg-s 1 nimetatud kohustuste rikkumist ehk maksukorralduse seaduses ja maksuseadustes sätestatud kohustusi. See tuleneb ka otsesõnu normi sõnastusest. Kolleegiumi arvates võib äriühingu juhatuse liikme tegevus äriühingu sisesuhtes ja sellest tulenevad rikkumised tuua kaasa vastutusotsuse tegemise üksnes erandjuhul, kui tuvastatakse, et juhatuse liikme tegevuse eesmärk oli jätta maksud tasumata. Olukorras, kus makseraskustesse sattunud äriühing peab täitma oma kohustusi erinevate võlausaldajate ees, ei ole juhatuse liikmel seadusest tulenevat kohustust eelistada maksuhaldurit teistele võlausaldajatele ega kohustuste kollisiooni (huvide kokkupõrge) korral täitma mõnd kohustust, rikkudes samas oma kohustusi teiste võlausaldajate suhtes. Äriühingu juhatuse liikmele peab taolises olukorras jääma mõistliku ettevõtja hoolsusstandardi raamides otsustusvõimalus täita oma kohustusi proportsionaalselt võimalustega ning erinevate võlausaldajate huve arvestades. Maksude tasumata jätmise tõi praegusel juhul väidetavalt kaasa kaebaja hääletamine aktsiakapitali vähendamise poolt ja nõustumine väljamakse tasaarvestamisega. Maksuhalduri arvates muutis see tehing äriühingu varatuks ja tegi võimatuks maksukohustuse täitmise. Kolleegiumi hinnangul ei saa sellised ühingsisesed otsustused kujutada endast rikkumist MKS § 8 lg 1 mõttes, kui neid ei tehta maksude tasumisest kõrvalehoidmise eesmärgil. Tahtlus on seotud eeskätt subjektiivsete tunnustega – teadlikkus käitumise õigusvastasusest ja õigusvastase tagajärje soovimine. Viidates raskustele tahtluse tõendamisel on kolleegium märkinud, et vastutusotsuse aluseks oleva süü hindamisel tuleb sageli lähtuda tõendite (mõnikord üksnes kaudsete) ja asjaolude kogumist ning ka "elulise usutavuse". (Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsus nr 3-3-1-37-13, otsuse kuupäev 19.12.2013)

Analüüsitud kohtuotsusest nähtub kui oluline on juhatuse liikme vastutuse üksikasjalik tuvastamine. Iga vastutusotsuse tegemise eelduseks on maksuvõla olemasolu. Oluliseks aspektiks vastutusotsuse koostamisel on see kas juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud MKS § 8 lg 1 sätestatud kohustusi. Ainult erandjuhul on võimalik vastutusotsust koostada äriühingu sisesuhte rikkumise tõttu. Selleks peab olema tõestatud, et juhatuse liikme tegevuse eesmärk oli jätta maksud tasumata. Maksuvõla tasumine ei tohi olla teiste võlgade suhtes

eelisjärjekorras. Äriühingusisesed otsused ei saa kujutada endast rikkumist MKS § 8 lg 1 mõttes, kui neid ei tehta maksude kõrvalehoidmise eesmärgil. Juhatuse liikme vastutuse tuvastamisel tuleb juhinduda kogutud tõendite ja asjaolude tuvastamisest.

Kohtulahenduste analüüsist nähtub, et tänaseni on palju kohtuvaidlusi juhatuse liikme vastutuse tuvastamiseks. Lõputöö koostaja leiab, et MKS § 40 võiks täiendada raske hooletuse ja tahtluse definitsiooniga vastutusotsuse baasil. Raske hooletuse ja tahtluse selgitused peaksid olema nii VÕS-st kui ka Riigikohtu seisukohtadest tulenevalt kokkuvõtvalt üheselt MKS § 40-s sätestatud. Selle tulemusena on tagatud juhatuse liikmete õiguskindlus ning maksuhalduri töö kergendamine süü tuvastamise mõttes. Lähtuvalt analüüsist on töö koostajal ettepanek täiendada MKS § 40 lg 1 järgmiselt: raske hooletus on käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmine. Tahtlus on õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel.

Kokkuvõtvalt järeldub, et analüüsitud lahenditest enam kui pooled on seotud MKS § 136¹ kohaldamisega. MKS § 136¹ kohaldamiseks peab maksuhaldur tuvastama juhatuse liikme vastutuse ning halduskohus peab välja selgitama kas maksuhaldur on täitnud järgmised kriteeriumid: kontrollinud maksude tasumise õigsust ning selle baasil rahalise nõude või kohustuse määranud; kas maksuhalduril on tekkinud kontrollimisel põhjendatud kahtlus, et sundtäitmine võib osutuda raskendatuks ning see tuleneb maksumaksja käitumisest. Samuti ei tohi esineda ühtegi MKS § 96 lg 6 nimetatud alustest. Isik, kellele vastutusotsust soovitakse teha on kohustatud täitma maksumaksja kohustust, maksusumma määramise aegumisetähtaeg ei tohi olla möödunud ning eelnevalt on alustatud maksuvõla sissenõudmist. Ning maksuhaldur peab olema halduskohtule esitanud andmed tagatise kohta, mille esitamisel maksuhaldur lõpetab täitevtoimingud. Oluline on juhatuse liikme vastutuse üksikasjalik tuvastamine. Iga vastutusotsuse tegemise eelduseks on maksuvõla olemasolu. Oluline vastutusotsuse koostamisel on see kas juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud MKS § 8 lg 1 sätestatud kohustusi. Ainult erandkorras saab vastutusotsust koostada äriühingu sisesuhete rikkumise tõttu ja selleks peab olema tõendatud, et juhatuse liikme tegevuse eesmärk oli maksude

mittetasumine. Lõputöö koostaja leiab, et MKS § 40 võiks täiendada raske hooletuse ja tahtluse definitsiooniga vastutusotsuse baasil. Raske hooletuse ja tahtluse selgitused peaksid olema nii VÕS-st kui ka Riigikohtu seisukohtadest tulenevalt kokkuvõtvalt üheselt MKS § 40-s sätestatud. Selle tulemusena oleks tagatud juhatuse liikmete õiguskindlus ning maksuhalduri töö kergendamine süü tuvastamise mõttes. Lähtuvalt analüüsist on töö koostajal ettepanek täiendada MKS § 40 lg 1 järgmiselt: raske hooletus on käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmine. Tahtlus on õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel.

KOKKUVÕTE

Kolmanda isiku vastutus võõra maksuvõla ees tekib kas lepingu alusel või seadusjärgselt. Maksu sissenõudjal tekib kohustus tuvastada maksuvõla tekkimise põhjused ja seosed, reaalselt äriühingu maksuvõla eest vastutav juhatuse liige. Samuti on maksuhalduril võimalik kohaldada vastutusotsust juhatuse liikmele pärast äriühingu õigusvõime lõppemist. Vastutusotsust saab kohaldada juhul kui on kehtiv maksuvõlg.

Lõputöö teema valik on tingitud autori isiklikust huvist. Lõputöös keskendutakse eraõiguslikule juriidilisele isikule ja toetatakse sätetele, mis reguleerivad osauhingu ja aktsiaseltsi kohta sätestatud.

Lõputöö aktuaalsus seisneb selles, et kolmanda isiku vastutus Eesti maksuõiguses on jätkuvalt päevakorral ning maksuhalduri ja kolmandate isikute vahel on algatatud palju keerulisi kohtuvaidlusi.

Uudsus seisneb selles, et ettepanek maksukorralduse seaduse täiendamiseks kergendaks eeldatavasti maksuhalduri tööd süü tuvastamisel ja aitaks kolmandal isikul paremini mõista raske hooletuse ja tahtluse erisusi.

Probleem seisneb kolmanda isiku vastutuse kohaldamise keerukuses, kus maksuhalduril tuleb muuhulgas tuvastada juhatuse liikme süüline käitumine, selle põhjuslik seos maksuvõla tekkimisel ja kas juhatuse liige on oma kohustusi täitnud ettevõtte makseraskuste ilmnemisel. Samuti maksuhalduri võimalustes esitada kahjunõue juhatuse liikme vastu.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida kolmanda isiku vastutust võõra maksukohustuse eest juriidilise isiku näitel. Selleks, et eesmärk saavutada oli esimeseks

uurimusülesandeks anda ülevaade seadusjärgsest ja lepingujärgsest vastutusest. Selgus, et MKS § 42 mõistes on lepinguline vastutus see, kui kolmas isik võtab endale lepinguga vastutuse maksukohustuslase maksuvõla eest. Kolmas isik, kes on lepinguga vastutuse võtnud, vastutab maksukohustuslase rahaliste kohustuste täitmise eest solidaarselt maksukohustuslasega. Kolmanda isiku lepingulist vastutust kasutatakse maksumenetluses tagatisena. Vastutuse võtmise alusteks on käendus, garantii või pandi seadmine. Seadusjärgne vastutus tuleneb juhatuse liikmele ettevõtte maksukohustuse eest seadusest. Seaduse alusel võib vastutus tekkida kahel järgneval juhul: vastutuse aluseks on isiklik vastutus või on vastutuse aluseks omand vara üle. Juhatuse liikme isiklik vastutus ei teki automaatselt, vaid kohaldub siis, kui juhatuse liige on tahtlikult oma kohustusi rikkunud ning kahju tekitanud ja ettevõttel on tekkinud maksuvõlg.

Teiseks uurimusülesandeks oli anda ülevaade vastutusotsuse kohaldamise eeldustest juhatuse liikmele. Selgus, et juhatuse liikme vastutust ei kohaldata automaatselt, vaid peab olema tõendatud temale omistatavate kohustuste rikkumine, juhatuse liikme süüline käitumine ja sellest tulenev põhjuslik seos maksuvõla tekkimisel. Üldiselt võib juhtorgani liikmete kohustused liigitada üldisteks, põhilisteks ja spetsiifilisteks. Üldisteks kohustusteks loetakse hoolsus- ja lojaalsuskohutust, mis paiknevad juhatuse liikme kohustuste jaotuses tipus. Vastutusmenetluse eelduseks on kehtiv põhivõlg. Juhatuse liikme vastutust nimetatakse vastutuskohustuseks. Vastutuskohustus on maksuõigussuhtest tulenev kohustuse liik, mis laiendab kolmanda isikuna käsitletavale äriühingu seaduslikule esindajale, tegevjuhile või vara valitsejale. Vastutusotsus on vastutusmenetluse käigus koostatud haldusakt, mis peab vastama maksuotsuse üldistele nõuetele.

Kolmandaks uurimusülesandeks oli analüüsida juhatuse liikmete vastutuse ulatust. Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtulahendite analüüsist selgus, kui oluline on isikuliselt iga juhatuse liikme vastutuse ulatuse määratlemine. Juhatuse liikmed vastutavad ettevõtte võla eest solidaarselt vaid juhul kui nende süü ulatus on tõestatud samaväärseks. Samuti tuleb solidaarvastutuse puhul hinnata juhatuse liikmete tegevust eraldiseisvana ning vaadelda nende tööülesannete jaotust, mis

maksuvõla tekkimise ajal kehtis. Samuti on oluline, et hoolsusnõuete ignoreerimine ei tähenda automaatselt tahtlikku maksude tasumisest hoidumist. Kõiki tõendeid tuleb hinnata igakülgset, täielikult ning objektiivselt. Lõputöö koostaja arvab, et solidaarvastutust reguleeriva MKS § 40 lg 3 alla tuleks lisada kõik mitme juhatuse liikme solidaarvastutuse ulatuse alused mida Halduskolleegium on kohtulahendites välja toonud.

Neljandaks uurimusülesandeks oli analüüsida juhatuse liikme vastutuse tuvastamist. Selleks kasutati 2013. ja 2014. aasta Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtulahendeid, mis käsitlevad juhatuse liikme vastutuse tuvastamist. Selgus, et üle poolte analüüsitud kohtulahendites on seotud MKS § 136¹ kohaldamisega. Oluline on juhatuse liikme vastutuse üksikasjalik tuvastamine. Vastutusotsuse koostamisel on maksuhalduril oluline juhinduda sellest, kas juhatuse liikme tegevuses oma kohustuste täitmisel esineb raske hooletus või tahtlus. Üksnes erandjuhul saab vastutusotsust koostada äriühingu sisesuhete rikkumise tõttu, selleks peab olema tõestatud, et juhatuse liikme tegevuse eesmärgiks oli maksud jätta tasumata. Lõputöö koostaja arvab, et MKS § 40 võiks täiendada raske hooletuse ja tahtluse definitsiooniga vastutusotsuse baasil. Selle tulemusena oleks tagatud juhatuse liikmete õiguskindlus ning maksuhalduri töö kergendamine süü tuvastamise mõttes. Lähtuvalt analüüsist on töö koostajal ettepanek täiendada MKS § 40 lg 1 järgmiselt: raske hooletus on käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmise Tahtlus on õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel.

Edasi võiks analüüsida kolmanda isiku poolt tekitatud kahju mõju ulatust võõra maksukohustuse eest.

SUMMARY

The title of this thesis is " Liability of Third Party for Tax Liability of Other Person, Based on an Example of Legal Person".

Thesis written in Estonian and consists of 36 pages. The author has used 30 sources, which are all referred to in the text. The aim of this thesis is to analyze liability of third party for tax liability of other person. The topic is actual sinceliability of third party in Estonian tax law is currently a key subject. The issue resides in the complexity to apply liability of third party. Qualitative research method was used in the empirical part of this thesis.

To achieve this goal, the following four tasks have been set:

- 1) Give an overview of legal and contractual liability.
- 2) To give an overview of board member's prerequisites for liability decision.
- 3) Analyze the extent of liability of a board member.
- 4) Analyze the establishment of board member's liability.

The objective of the thesis was achieved. The author came to a conclusion that liability of third party for tax liability of other person arises from law or contract. Board member's liability is not applied automatically but only in case there is proof of liability offences, illegal conducts and therefore relation to the cause of the tax arrears. It is important to prove each board member's fault separately and in detail. The author concluded that gross negligence should be introduced to Taxation act § 40. Based on the analysis, the author suggests the revision of Taxation act § 40 (1) as following: gross negligence is failure to exercise necessary care to a material extent. Intent is the will to bring about an unlawful consequence upon the creation, performance or termination of an obligation.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. Eesti Vabariigi Põhiseadus 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992 - RT 1992, 26, 349... RT I, 27.04.2011, 2
2. Laus, K. 2012. Garantii andja võib erandjuhul nõudele vastu vaielda. Tamme Otsman Ruus Vabamets Advokaadibüroo koduleheküljelt <http://ee.triniti.ee/archives/2843>, välja otsitud 02.03.2014
3. Lehis, L. 2012. Maksuõigus. 3 trükk. Kirjastus Juura
4. Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Kirjastus Juura
5. Lepingute ja lepinguväliste kohustuste seadus 26.09.2001., jõustunud 01.06.2002 - RT I 2001, 81, 487
6. Lillemets, K. 2006. Maksuvõlgade sundtäitmine. Sisekaitseakadeemia
7. Lopman, V., Lorents, K. 2013. Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest. Juridica, nr 2. 121-124.
8. Lorents, K. 2013. Juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla eest, MaksuMaksja ajakiri nr 2, Välja otsitud maksumaksjate koduleheküljelt 08.03.2015
9. Maksukorralduse seadus 20.02.2002., jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 31.01.2014
10. Maksukorralduse seaduse muutmise ja täiendamise seadus 12.04.2000, jõustunud 01.06.2000 - RT I 2000, 35, 216
11. Maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seadus 22.05.2013, jõustunud 01.07.2013 - RT I, 07.06.2013, 1
12. Marrandi, H. 2007. Äriühingu juhatuse liikme vastutus maksuvõla eest. MaksuMaksja ajakiri nr 5. Välja otsitud 22.11.2014
13. Mulenok, K. 2012. Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus ja vastutuse erisused maksukohustuse täitmisel. Magistritöö. Tartu Ülikool.
14. Ots, M. 2006. Juhtorgani kaudne vastutus äriühingu võlausaldaja ees. Magistritöö. Juhendaja Paul Varul. Tartu Ülikool
15. Otsing. Riigikohtu koduleheküljelt <http://www.riigikohus.ee/?id=11>, välja otsitud 08.04.2015

16. Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsus nr 3-3-1-43-14 otsuse kuupäev 19.11.2014
17. Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsus nr 3-3-1-24-14 otsuse kuupäev 09.06.2014
18. Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsus nr 3-3-1-17-13 otsuse kuupäev 12.06.2013
19. Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsus nr 3-3-1-55-13otsuse kuupäev 26.03.2014
20. Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsus nr 3-3-1-16-12, otsuse kuupäev 28.01.2013
21. Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsus nr 3-31-37-13, otsuse kuupäev 19.12.2013
22. Saare, K. 2004. Eraõigusliku juriidilise isiku õigussubjektsuse piiritlemine. Doktoritöö. Tartu Ülikool
23. Tampuu, T. 2003. Deliktiõiguslik vastutus teise isiku poolt tekitatud kahju eest. *Juridica*, 7, 464-465
24. Tiivel, T. 2004. Äriühingu juhtorgani liikme kohustused ja vastutus. Magistritöö. Tartu Ülikool
25. Tiivel, T. 2005. Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus. *Juridica*, 9, 621-635
26. Tsiviilseadustiku üldosa seadus 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 35, 216... RT I, 13.03.2014, 103
27. Varul, P., Kaljurand, A., Mailend, A., Pikmets, H., Tolstov, L. 2005. Juhtorgani liikme kohustused. Raamatus „Äriühingu juhtorganid” (Toim. V. Riidas, I. Mehide). Äripäeva Kirjastuse AS
28. Vastutusotsus. Eesti maksu- ja tolliameti koduleheküljelt <http://www.emta.ee/index.php?id=34498> välja otsitud 03.03.2015
29. Võlaõigusseadus 26.09.2001., jõustunud 01.07.2002 –RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 29.11.2013, 4
30. Werlauff, E. 1997. Euroopa Liidu Ühinguõigus. Kirjastus Juura