

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Õiguse instituut

Siret Talpsepp

**FAKTILISE JUHI VASTUTUS ÄRIÜHINGU MAKSUVÕLA
EEST**

Magistritöö

Õigusteaduse õppekava, peeriala Eesti avalik õigus

Juhendaja: Taavi Juul, LL.M

Kaasjuhendaja: Kaido Künnapas, PhD

Tallinn 2019

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on sõna sissejuhatausest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Siret Talpsepp

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 141758HAJM

Üliõpilase e-posti aadress: sirettalpsepp@gmail.com

Juhendaja: Taavi Juul, LL.M:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaasjuhendaja: Kaido Künnapas, Ph.D:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	4
SISSEJUHATUS	5
1. VASTUTUSKOHUSTUSE REGULATSIOON JA SELLE ALUSED	8
1.1. Äriühingu juhtimine ja selle õiguslik regulatsioon.....	8
1.2. Faktilise ühingujuhi mõiste ja olemus	14
1.2.1 Faktiline juht kui tegelik kasusaaja	18
1.3. Kolmanda isiku vastutuskohustus äriühingu maksuvõlgade eest.....	20
1.3.1 Ühing kui kahju eest vastutaja.....	22
1.3.2 Ettevõtte ülevõtja kui kahju eest vastutaja	24
1.3.3 Juhatuselise liige kui kahju eest vastutaja.....	28
1.3.4 Faktiline juht kui kahju eest vastutaja	33
2. FAKTILISE ÜHINGUJUHI VASTUTUSKOHUSTUSE RAKENDAMISEGA SEOTUD PROBLEMAATIKA ANALÜÜS	44
2.1. Tahtluse tuvastamine	44
2.1.1 Tahtluse aspekt karistusseadustiku mõistes.....	47
2.1.2 Tahtluse aspekt võlaõigusseaduse mõistes	51
2.2. Haldusmeetmete kohaldamine.....	53
KOKKUVÕTE	56
SUMMARY	59
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	63

LÜHIKOKKUVÕTE

22.08.2018 algatas Vabariigi Valitsus maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu (edaspidi eelnõu)¹. Selle eesmärgiks oli täiendada seadust selliselt, et tagatud oleks aus konkurents ning läbipaistev ja võrdne maksukeskkond. Muu hulgas täiendati maksukorralduse seadust (edaspidi MKS) seni probleeme tekitanud tegeliku juhi vastutuskohustuse regulatsiooniga, mis jõustus 01.01.2019.

Käesoleva magistritöö eesmärgiks on läbi varasema regulatsiooni analüüsimise välja selgitada, kas MKS täiendamine tegeliku juhi vastutuse osas oli vajalik või oli võimalik ka varasemalt kohaldada vastutuskohustust nimetatud isikule. Töö kontekstis käsitleb autor kolmanda isikuna MKS §-des 38-42 nimetatud isikuid, faktilist või tegeliku juhti kui füüsilist isikut üksnes MKS § 40 lg 1¹ mõistes. Magistritöö hüpoteesiks on: „17.12.2018 MKS redaktsioonis sätestatud kolmanda isiku vastutus võõra maksukohustuse eest võimaldas vastutuskohustuse kohaldamist kolmandale isikule mistõttu ei olnud vastutuskohustuse regulatsiooni muutmine vajalik”.

Probleemküsimusele vastamiseks kasutab autor kvalitatiivset uurimismeetodit. Töö sisaldab nii teoreetilist kui ka empiirilist osa. Analüüsiv ja võrdlev meetod aitab välja tuua teema kitsaskohad. Vahepeel kogemus MTA-s annab autorile praktilise aluse töö koostamiseks. Töö esimeses osas analüüsib autor teaduslikke allikaid, seadusandlust ja kohtupraktikat. Lisaks analüüsib autor tegeliku juhi olemust ja kolmanda isiku vastutuskohustust. Teine osa keskendub tahtluse tuvastamisele ning haldusmeetmete rakendamise analüüsimisele. Autor jõudis järelduseni, et varem kehtinud regulatsioon ei võimaldanud vastutuskohustuse kohaldamist tegelikule juhile. Sellest tulenevalt on olnud õigustatud ja vajalik regulatsiooni täpsustamine tegeliku juhi vastutuskohustust puudutavas osas.

Võtmesõnad: faktiline ühingujuht, äriühingu maksuvõlg, vastutusotsus, tahtlus

¹ Maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu nr 675 SE. Kättesaadav: <https://m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/6bca2238-c979-4838-a441-a3953ba14796/Maksukorralduse%20seaduse%20muutmise%20ja%20sellega%20seonduvalt%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus>, 09. september 2018.

SISSEJUHATUS

Eesti Vabariigi põhiseaduse § 12 kohaselt on kõik seaduse ees võrdsed. Kuigi põhiseadus sätestab üldise võrdsuspõhimõtte, siis hõlmab see endas ka võrdsust maksuõiguses ja selle põhimõtetes.² Mõne riigi põhiseaduses on aga eraldi välja toodud ka võrdse kohtlemise põhimõte maksuvaldkonnas. Näiteks Hispaania põhiseaduse kohaselt peab maksusüsteem olema õiglane, tuginema võrdsusel ja progressioonil.³ Kuigi Eesti põhiseaduses ei ole välja toodud eraldi võrdset maksustamise põhimõtet, siis sellegi poolest peab tagatud olema kõikide maksumaksjate võrdne ning ühetaoline kohtlemine. Kuigi maksukohustuslaseks võib olla nii füüsiline isik kui ka juriidiline isik, kes on kohustatud seaduse alusel maksu maksma, siis käesoleva töö teemat arvesse võttes käsitleb autor töö raames maksumaksjana üksnes juriidilisest isikust äriühingut.

Maksu- ja Tolliameti (edaspidi MTA) poolt väljastatud maksuvõla dünaamika kohaselt maksuvõla summa aastate lõikes järjest suureneb.⁴ Olenemata sellest, et aja jooksul on MTA kasutusele võtnud mitmed meetmeid maksuvõlgade ennetamiseks ning vähendamiseks⁵ ei ole maksuvõla vähendamise eesmärki saavutatud. Seega on oluline leida meede, mis aitaks vähendada maksuvõlga ja ennetada selle tekkimist. Seadusenormid on abstraktsed ning ei ole võimalik näha ette kõiki seaduse kitsaskohti. Seejuures on oluline, et ei tehtaks põhjendamatult rutakalt muudatusi, vaid analüüsitakse põhjalikult kõiki asjaolusid ning aspekte. Maksusätete kohaldamisel tuleb arvesse võtta maksuõiguse iseärasusi, mida ei ole võimalik tuletada muudest õigusvaldkondades kehtivatest normidest.⁶ Õiguskindluse põhimõtte kohaselt tuleb maksuseadusi tõlgendada kahtluse korral kohustatud isiku kasuks⁷.

² *Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne 4. väljaanne.* (2017)/ Toim. Ü. Madise, R. Narits, P. Vinkel, Jt. Tallinn: Kirjastus Juura.

³ Lehis, L. (2012). *Maksuõigus*. Tallinn: Kirjastus Juura, lk 102.

⁴ 02.01.2015 seisuga 238 341 eurot, 01.01.2016 seisuga 270 586 eurot, 01.01.2017 seisuga 274 705 eurot ning 01.11.2018 seisuga 276 147 eurot. Kättesaadav: <https://www.emta.ee/et/kontaktid-ja-ametist/avaandmed-maksulaekumine-statistika/maksuvola-dunaamika>, 16.11.2018.

⁵ Näiteks üle 1000 euro suuruste arvete deklareerimise kohustus KMD INF A ja B osal, metallitoodete pöördmaksustamine, töötamiseregister jm

⁶ Grauberg, T. (2009). Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. *Juridica International*, nr 6, lk 141-150.

⁷ Jõgi, J. (2017). Maksuseaduste tõlgendamine: kas maksumaksja kasuks või kahjuks? *Juridica*, No. 4, 203-222.

Üha kasvavaks trendiks võib pidada olukorda, kus äriühingu juriidiliseks (*de jure*) ning tegelikuks või faktiliseks (*de facto*) juhiks on erinevad isikud. Varasemalt oli reguleeritud kolmanda isiku vastutuskohustus piiratud, kuna puudusid sätted, mis oleksid käsitlenud konkreetselt tegeliku juhi õigusi ja kohustusi. Eelnõu üheks olulisemaks muudatuseks seega on olnudki seaduse täiendamine tegeliku juhi vastutust reguleerivate sätetega. Käesoleva magistritöö eesmärgiks on välja selgitada, kas ja millistel alusetel oli võimalik varem kehtinud õigusliku regulatsiooni alusel kohaldada vastutuskohustust faktilise juhi suhtes. Lisaks uurib töö autor, kas 01.01.2019 jõustunud sätted on põhjendatud või oli võimalik ka varem kohaldada vastutuskohustus tegelikule juhile.

MKS § 40 lg 1 kohaselt oli varem võimalik raske hooletuse tõttu või tahtlikult tekitatud maksuvõla eest vastutuskohustust kohaldada äriühingu juhatuse liikmele, tegevjuhile või vara valitsejale. Üha enam küsimusi ja problemaatikat tekitab aga vastutuskohustuse võimalikkus faktilise juhi suhtes. Üheks põhjuseks on kindlasti asjaolu, et järjest sagedasemad on olukorrad, kus juhatuse liikme kanne äriregistris on üksnes formaalne⁸ ning tegelikkuses juhib äriühingut kas osaliselt või täielikult ning võtab vastu otsuseid selle nimel kolmas isik, kellel puudub õigussuhe äriühinguga. Lisaks on maksuvõlgadega äriühingute likvideerimine aktuaalne probleem, kuna ärimaastikul tegutsevad isikud, kes sellist teenust tasu eest pakuvad seejuures likvideerimist korrektselt teostamata. Tulenevalt eeltoodust on oluline, et õiguslik regulatsioon tagaks isikute võrdse kohtlemise nende maksustamisel.

Töö kirjutamise ajendiks oli ka asjaolu, et varasemalt on põhjalikult analüüsitud juhatuse liikme vastutuskohustusega seotud probleeme, kuid mitte faktilise juhi vastutuskohustuse ning tahtluse tuvastamisega seotud problemaatikat. Näiteks 2012 aastal Tartu ülikoolis kaitstud magistritöö teemal „Vastutusotsus. Juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla eest”. Töö autor leidis, et MKS § 40 lg 1 alusel tekib vastutus *expressis verbis* äriühingu seaduslikul esindajal, kes on vastavalt tsiviilseadustiku üldosa seaduse (edaspidi TsÜS) ja äriseadustiku (edaspidi ÄS) nõuetele juhatuse liikmena käsitatavad. Lisaks jõudis autori järelduseni, et vastutuse kohaldamist tuleks laiendada juriidilise isiku üle kontrolli omavate isikute suhtes.⁹

⁸ Tavapärast kasutatakse selleks nn variisikuid, kes äriregistri andmete kohaselt on küll äriühingu juhatuse liige omamata seejuures teavet, millega äriühing tegeleb.

⁹ Lorents, K. Vastutusotsus. Juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla eest, magistritöö. Tartu Ülikooli õigusteaduskond, 2012.

Lisaks on faktilise juhatuse liikme ja tema vastutust äriühingu ees kirjeldanud Maiki Virks 2017 aasta *Juridica* väljaandes nr 6. Artikli autor leiab, et kuigi viimaste aastate jooksul on pidevalt arenenud faktilise juhatuse liikme vastutuse õiguslik regulatsioon, puudub konkreetne norm selle kohta. Siiski on ka Eesti kohtud hakanud kasvava vajaduse tõttu lahti mõtestama faktilise juhatuse olemust.¹⁰

Tulenevalt eeltoodust on vajalik analüüsida millistel alustel on võimalik kohaldada kolmandate isikute suhtes vastutuskohustust ning kas sellist meedet saab rakendada ka isikute suhtes, kellel otsene õigussuhe äriühinguga puudub. Töö alguses püstitas autor hüpoteesi, millele kinnituse saamiseks kasutab autor kvalitatiivset uurimismeetodit. Töö sisaldab nii teoreetilist kui ka empiirilist osa, mille käigus analüüsitakse suurel hulgal teoreetilisi allikaid, seadusandlust ning kohtupraktikat.

Magistritöö hüpotees: „01.11.2018 kehtinud MKS redaktsioonis sätestatud kolmanda isiku vastutus võõra maksukohustuse eest võimaldas vastutuskohustuse kohaldamist kolmandale isikule mistõttu ei olnud vastutuskohustuse regulatsiooni muutmine vajalik“.

Magistritöö esimeses osas analüüsib autor äriühingu juhtimise õiguslikku regulatsiooni ning vastutuskohustuse aluseid. Tuginedes teoreetilistele allikatele ning kohtupraktikale selgitab autor faktilise juhi mõistet ja selle olemust. Peatüki viimane osa keskendub vastutuskohustuse kohaldamise analüüsimisele erinevate äriühinguga seotud isikute osas. Kuna faktilise ühingujuhiga seotud kohtupraktikat on väga vähe, on autor kasutanud töös lisaks riigikohtu lahenditele ka teiste astmete lahendeid.

MKS muudatuste alusel on tegeliku ühingujuhi vastutuskohustuse eelduseks tahtluse tuvastamine. Sellest tulenevalt käsitleb ja uurib töö teine osa tahtluse tuvastamist, selle erinevaid aspekte ning ajalist kehtivust. Samuti analüüsib autor muude haldusmeetmete rakendamist faktilise ühingujuhi suhtes, annab hinnangu regulatsiooni muudatuse kohta ning toob välja enda ettepanekud.

¹⁰ Virks, M. (2017). Faktiline juhatuse liige ja tema vastutus äriühingu ees. *Juridica*, Nr 6, lk 401-413.

1. VASTUTUSKOHUSTUSE REGULATSIOON JA SELLE ALUSED

1.1. Äriühingu juhtimine ja selle õiguslik regulatsioon

TsÜS § 24 kohaselt on juriidiline isik seaduse alusel loodud õigussubjekt. Juriidilise isiku ehk tegutseva majandusüksuse loomine või asutamine eeldab teatud normide täitmist, milleks võib olla näiteks registreerimine äriregistris, sissemaksete tegemine jms. Selliste normide täitmise korral omandab juriidiline isik seaduses toodud ajal õigusvõime ehk TsÜS § 26 lg-s 1 toodud võime omada tsiviilõigusi ja kanda tsiviilkohustusi. Kuna juriidilise isiku puhul on tegemist „abstraktse kehaga“, siis väljendub kogu juriidilise isiku tegevus tema organite tegevuse kaudu.

TsÜS § 31 lg 1 kohaselt on eraõigusliku juriidilise isiku organid üldkoosolek ja juhatus. Sama paragrafi lõige 2 sätestab, et eraõigusliku juriidilise isiku juhtorgan on juhatus ning kui seaduses on sätestatud nõukogu olemasolu, on juhtorganiks ka nõukogu. TsÜS §-des 35 ja 37 kasutatud mõiste „juhtorgani liige“ hõlmab nii juhatust kui ka nõukogu. Seega juhib kehtiva õiguse kohaselt äriühingut juhatus või nõukogu *de jure*.

ÄS § 170 kohaselt on osaühingu kõrgeimaks organiks osanike koosolek ning § 180 lg-st 1 lähtuvalt kõrgeimaks juhtimisorganiks juhatus. Aktsiaseltsi kõrgeimaks juhtimisorganiks on ÄS § 290 lg 2 kohaselt. ÄS § 306 lg 1 sätestab aktsiaseltsi juhatuse esindamise ja juhtimise pädevuse. Nõukogu ülesandeks on tulenevalt ÄS § 316 äriühingu tegevuse planeerimine, aktsiaseltsi juhtimine ja järelvalve teostamine juhatuse tegevuse üle. Sarnaselt osanikega vastutavad aktsionärid oma otsuste eest üksnes erandjuhtudel. Selliseks erandjuhtumiks võib olla näiteks vastuvõetud otsusega süüliselt kahju tekitamine äriühingule. Seega tavapäraselt piiratud vastutusega äriühingute puhul osanikud ja aktsionärid äriühingu kohustuste eest isiklikult ei vastuta.

Varasemalt kehtinud seaduse alusel oli maksukuriteo tulemusel laekumata maksud võimalik maksuhalduril sisse nõuda tsiviilhagiga kriminaalmenetluses. Uue korra ja kohtupraktika kohaselt on selline võla sissenõudmine aga välistatud. Maksuvõla tekitajale on võimalik MKS § 41 alusel teha vastutusotsus, kuna tegemist on kohustuse täitmisele sundimisega tulenevalt solidaarvastutuse sättest.¹¹ Seega saab maksuvõla mittelaekumist üksnes erandkorras käsitleda

¹¹ Lehis, L. (2009). *Maksuõigus. 2., täiendatud ja muudetud trükk*. Tallinn, Kirjastus Juura, lk 104.

riigile tekitatud kahjuna. Muudatuse kontekstis on aktuaalne ka avaliku nõudeõiguse esitamise võimaldamine.

Juhatuse kohustuseks on ühingu igapäevane ja pidev juhtimine, selle esindamine ning vastutamine äriühingu tegevuse eest. Nõukogu peamiseks kohustuseks aga on järelvalve teostamine juhatuse tegevuse üle¹². Mõlemate organite liikmed vastutavad oma kohustuste rikkumisega tekitatud kahju eest. Osanike poolt valitud juhatuses võib olla kas üks või mitu liiget. Kõik juhatuse liikmed kantakse äriregistri B-kaardile.

Kuna juhatuse liikme roll hõlmab endas suurt vastutust ning erinevaid kohustusi, siis on seadusega piiritletud nende isikute ringi, kes võivad olla juhatuse liikmeks. Nii sätestab ÄS § 308 lg 2, et juhatuse liige peab olema teovõimelike füüsiline isik, sest üksnes teovõimelik isik on võimeline tegema iseseisvalt kehtivaid tehinguid. Lisaks eelnevale kehtestab äriseadustik veel piiranguid isikute suhtes, kes ei või olla osaühingu või aktsiaseltsi juhatuse liikeks. Näiteks ÄS § 308 lg 3 kohaselt ei saa aktsiaseltsi juhatuse liikmeks olla nõukogu liige, pankrotivõlgnik ega isik, kellel on seaduse alusel ära võetud õigus olla ettevõtja. Kui füüsiline isik tegutseks nii nõukogu kui ka juhatuse liikmena, tekiks huvide konflikt, sest nõukogu liige, kelle ülesandeks on juhatuse tegevuse üle järelvalve teostamine, ei saaks sellisel juhul täita enda kohustusi. Järelvalve teostamine iseenda üle ei ole võimalik.

Osaühingu juhatuse liikme piirangud on toodud välja ÄS § 180 lg-s 31¹, mille kohaselt juhatuse liikmeks ei saa olla isik, kelle suhtes on kohaldatud juhatuse liikmena tegutsemise keeldu või ettevõtluskeeldu. Juhatuse liikmeks ei saa olla ka isik, kelle suhtes kehtib keeld tegutseda samal tegevusalal või keeld tegutseda juhatuse liikmena kohtulahendi alusel. Nii tegutsemiskeelu kui ka ettevõtluskeelu puhul on tegemist tähtajalise lisakaristusega, mida kohus võib rakendada avalikes huvides siis, kui isik mõistetakse süüdi teatud liiki kuriteos¹³.

Praktikas rakendatakse kõige sagedamini PankrS §-st 91 tulenevat ärikeeldu tähtajaga üks kuni viis aastat. Ärikeelu eesmärgiks on piirata isiku õigusi ettevõtlusega tegelemises, kui see isik ei ole oma äritegevuses üles näidanud piisavat hoolt või on toime pannud äriühingu maksejõuetust põhjustanud kuriteo. Samuti kaitseb see meede kolmandate isikute huve tõkestades ärikeeldu

¹² RKTko 3-2-1-113-16

¹³ Kallion, M. (2014). *Juhatus liikme õiguslik seisund*. Tallinn: Kirjastus Kivinurme MTÜ, lk 12.

kohaldataval isikul toime panna uusi võimalikke süütegusid või tekitada nendele kolmandatele isikutele kahju¹⁴. Maksuvaldkonnas on ärikeelu seadmise eelduseks, et isik, kelle suhtes kohaldatakse ärikeeldu, on mõistetud süüdi kohtuotsuse alusel maksualase kuriteo või KarS §-des 380 ja 381¹ nimetatud kuritegudes.

Ärikeeld on preventiivne sunnivahend, mille rikkumine on karistatav kriminaalkorras. Kui Saksa õiguse kohaselt lõppevad juhatuse liikme volitused automaatselt keelu jõustumisega, siis Eestis see nii ei ole. Juriidilise isiku kohustuseks on ametisuhte lõpetamine keelu saanud isikuga ning teiselt poolt on keelu saanud isiku enda kohustus tagada, et ta keeldu ei rikuks.¹⁵ Ärikeelu rakendamise puhul on probleemiks asjaolu, et see meede hõlmab üksnes formaalseid positsioone ning näiteks volituse alusel võib isik tegutseda tegelikkuses isegi samal tegevusalal. Lisaks tekitab probleeme ka ärikeelu saanud isikute tegutsemise keelamine väljaspool Eestit.¹⁶

KarS § 49 kohaselt on võimalik rakendada ettevõtluskeeldu, mis on tegevusala ülene ning mida kohaldatakse kriminaalmenetluses lisakaristusena ehk vajalik on süüdimõistev otsus. Lisaks eelnevale ei anna kehtiv õiguslik regulatsiooni selget vastust küsimusele, kuidas käituda olukorras, kui isik on tagasi astunud, aga uut juhatust ei ole määratud või kuidas on võimalik saada teavet välisriigis väljastatud keeldude kohta. Samuti ei anna regulatsioon vastust küsimusele, kuidas käituda olukorras, kui isikul on kehtiv keeld, äriühingule on valitud uus juhatuse, kuid tegelikkuses tegutseb äriühingu nimel endiselt eelmine juhatuse liige.

Kuni 2001. aastani kehtis nõue, et minimaalselt poolte juhatuse liikmete elukoht pidi olema Eesti, Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriik või Šveitsi. Tulenevalt aga võimalikust vastuolust Maailma Kaubandusorganisatsiooni (WTO) teenustekaubanduse üldlepinguga, seda sätet täiendati ning asendati dokumentide vastuvõtmise korra vastu. Selle kohaselt peab ühing esitama registripidajale ühe isiku Eesti aadressi, millel kaudu saab kätte toimetada äriühingu dokumente ja muid tahteavaldusi.¹⁷ Arvestades üha globaliseeruvat majandust leiab autor, et selline muudatus on õigustatud. Vastasel juhul võiks see nõue omada pärssivat mõju Eesti majandusele, kuna üha enam tegutsevad isikud väljaspool enda päritolu maad.

¹⁴ RKTKm 3-2-1-124-09

¹⁵ Saare, K., Volens, U., Vutt, A., Vutt, M. (2015). *Ühinguõigus I. Kapitaliühingud*. Tallinn: Kirjastus Juura, lk 122.

¹⁶ Torga, M., Sarv, J. (2017). Äri- ja ettevõtluskeeldude piiriülene mõju. - *Juridica*. Nr 8, 552-558.

¹⁷ Kallion, M. (2014), *supra nota* 13, lk 11.

Siiski on antud muudatusel ka negatiivne külg. Nimelt väga palju on leidnud meedias kajastus olukorrad, kus makseraskuste ilmnemisel saab äriühingu juhatuse liikmeks välismaa kodanik, kellel on seoseid mitmekümnete või lausa sadade likvideerimisel, kustutamise hoiatusega või juba kustutatud äriühingutega. Kuna äriregistri kandeid on võimalik muuta interneti kaudu, puudub võimalus tuvastada, kes konkreetselt kasutas isiku ID-kaarti ning alati jääb kahtlus, et tegelikkuses tegutseb keegi kolmas isik nende tehingute taga. Seda enam, kui ühe isiku nimele on vormistatud kümneid või isegi sadu äriühinguid. Läbi sellise tegevuse on võimalik isikul, kes tegelikkuses neid äriühinguid juhib ennast äriühinguga sidumata ning varjatult tegutseda. See tähendab, et sisuliselt juhib isik äriühingu tegevust ilma B-kaartile kandmata ehk mitteformaalselt.

Juhatuse liikmetele on antud äriühingu omanike poolt õigus äriühingut ja selle vara käsutada, mistõttu tuleb arvestada erinevate piirangutega, mis juhatuse liikme ametisse nimetamisel võivad takistuseks osutuda. Juhatus liikme õigused hõlmavad endas kõiki toiminguid, mis on vajalikud juriidilise isiku esindamisel. Seejuures ei ole tähtsust, kas see toiming teenib äriühingu huve või on üksnes mõnel määral ühingu tegevusega seotud.¹⁸ Kui juriidiline isik sõlmib lepingu enda tehingupartneriga, siis selle lepingu poolteks on äriühing ning kolmas isik. Lepingu äriühingu nimel sõlmib juhatuse liige kasutades enda esindusõigust. Kui selle lepingu täitmise käigus tekib kolmandale isikule kahju, siis kahju hüvitamise kohustus lasub tavapäraselt juriidilisel isikul, kui lepingupoolel mitte selle juhatuse liikmel. Nii on tagatud füüsiliste isikute piiratud vastutus tehingute tegemisel. See on vajalik näiteks sellises olukorras, kus juhatuse liikmest mittesõltuvatel põhjuselt tekib äriühingule kahju, mis võib viia äriühingu likvideerimiseni. Kui tegemist ei ole raskest hooletusest või tahtlikult tekitatud kahjuga, puudub juhatuse liikmel kohustus kanda vastutust.

Kuid lisaks õigustele on juhatuse liikmel tulenevalt enda õigussuhtest äriühinguga mitmeid kohustusi, mis tulenevad seadusest, äriühingu põhikirjast, kõrgema organi otsusest või juhatuse liikme lepingust.¹⁹ Äriühingu juhatuse liikme kohustused jagunevad järgmiselt:

- 1) kohustused:
 - hoolsuskohustus;
 - lojaalsuskohustus.
- 2) põhilised kohustused:
 - majandustegevuse igapäevane ja pidev juhtimine;

¹⁸ Gustavus, E., Saksa keelest tõlkinud Prööm, T. (2001). *Ühinguõigus*. Tallinn-Berliin: M. Tamberg, lk 84.

¹⁹ RKTKo 3-2-1-113-16, p 15.

- planeerimine;
- esindamine;
- järelvalve teostamine jm.

3) spetsiifilised kohustused:

- raamatupidamise korraldamine;
- üldkoosoleku kokkukutsumine;
- dividendide väljamaksmise korraldamine jm.²⁰

Kõik eelpool nimetatud kohustused on juhatuse liikme igapäevase töö osaks. Tulenevalt maksumenetluse spetsiifikast on just hoolsuskohustuse nõude täitmine oluline tõendamaks tehingute toimumist poolte vahel. ÄS § 187 lg 1 kohaselt peab juhatuse liige täitma enda kohustusi korraliku ettevõtja hoolsusega.²¹ ÄR § 2 kohaselt vastutab juhatuse liige, kes oma kohustuste rikkumisega on tekitanud kahju osahingule, tekitatud kahju eest. Hoolsuskohustuse täitmise korral järgib äriühing selliseid norme ja reegleid, mis on omased tegevusvaldkonnale, kus äriühing tegutseb. Hoolduskohustus jaguned äris nõutavaks ja äris tavapäraseks hoolsuseks.

Enne lepingute sõlmimist ja tehingute tegemist on kohustus välja selgitada, kas isikul on õigus äriühingu esindamiseks ning lepingute sõlmimiseks. Selline tasutaanalüüs on vajalik, et olla teadlik, kellega täpsemalt tehinguid tehakse ning et vältida maksupettuse ahelasse sattumist. Tasutaanalüüsi tarbeks on loodud mitmeid erinevaid võimalusi. Näiteks saab tehingupartneri tausta kontrollida Maksu-ja Tolliameti kodulehel <https://www.emta.ee/et/taust> välja toodud andmebaaside kaudu. Tehingupartneri taustaaalüüs on vajalik seoses ostjale pandud kohustuse täitmise nõudega, milleks on müüja isiku tuvastamine.²²

Maksumenetluse käigus peab maksuhaldur iga asjaolu või tehingu puhul selgelt põhjendama, millistele tõenditele tuginedes ta leidis, et ostja oli või oleks olnud teadlik hoolsuskohustuse täitmisel ning kuidas see teave viitas sellele, et arvel märgitud teenuse või kauba müüja polnud tegelik müüja.²³ Lisaks hoolsuskohustuse nõudele on maksumenetluslikus mõttes oluline ka raamatupidamise korraldamise nõue, mis tähendab, et raamatupidamine peab olema korraldatud nii, et mõistliku aja jooksul oleks võimalik saada ülevaade tehingute toimumisest ning muudest

²⁰ Kallion, M. (2014), *supra nota* 13, lk 17-18.

²¹ *Äriseadustik. Märksõnaline sisujuht.* (2017). Tallinn: Kirjastus Juura, lk 66.

²² RKKKo 3-3-1-40-03

²³ RKHko 3-3-1-18-10, p 15.

maksustamise seisukohast tähendust omavatest asjaoludest. Näiteks millised on äriühingu kulud, tulud, varad ning kohustused.²⁴

Äriühingu majandustegevust juhib tavapäraselt selle seadusjärgne esindaja ehk juhatuse liige, kelle otsustest sõltub, kas äriühing teenib enda osanikele kasumit või mitte. Kuna tema esindusõigus on üldjuhul piiramatult, siis suurema isikliku kasu huvides võib juhatuse liige vastu võtta otsuseid, mis ei pruugi olla kooskõlas kehtiva seadusega. Näiteks sisendkäbemaksu alusetu suurendamine arvevabriku rekvisiitidega arvete alusel. Seetõttu on oluline, et juhatuse liikmed lähtuks enda õigusi ja kohustusi täites seadusest ning et õigusvastase tegevuse eest kannaksid isikud vastutust. Maksuvõla puhul kannab vastutust eelkõige äriühingu ise. Kui sellele vara puudub on võimalik võlg sisse nõuda juhatuse liikmelt või tegelikult juhilt maksuõigusliku haldusvõlga puhul.

Siiski võib juhtuda, et maksukahju põhjustajaks on muu isik, kes ei ole juhatuse liige. Sellisel juhul on vajalik tuvastada isiku seos äriühinguga ning välja selgitada, kuidas on seotud äriühingu maksuvõlg selle isiku tegevuse või tegevusetusega äriühingus. On oluline, et isik, kes on süüdi maksuvõla tekkimises kannab vastutust selle tekitamise eest. Maksuvõla sissenõudmisel on oluline välja selgitada teo täideviija, et vastutuskohustus tekiks isikul, kes on tegelikult võla tekitajaks. Kohtupraktika kohaselt võib teo toimepajaks pidada ka sellist isikut, kes ei ole äriühingu seaduslik esindaja, kuid kes tegelikkuses äriühingu nimel tegutses ja juhi kohustusi täites variisiku abil süüteo toime pani.²⁵

Eeltoodust tulenevalt võib kokkuvõtvalt öelda, et kuigi põhiseadus näeb ette ettevõtlusega tegelemise õiguse kõigil isikutel, siis teatud piirangud on vajalikud, et tagatud oleks võrdse kohtlemise põhimõtte tagamine. Kõiki isikuid tuleb kohelda võrdselt, sh tagatud peab olema äriühingute võrdne maksutamine, tagamaks võrdset konkurentsi ning head tegutsemiskeskonda ausatele isikutele. Autor leiab, et kui kõigile on antud võrdsed õigused, siis peavad isikud võrdsel alustel ka vastutust kandma.

²⁴ Pilv, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. (2006). *Maksumenetlus*. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, lk 52.

²⁵ RKKKo 3-1-1-12-03, p-d 9.1-9.6

1.2. Faktilise ühingujuhi mõiste ja olemus

Kehtiva õigusliku regulatsiooni kohaselt on juriidilise isiku kõrgeimaks juhtorganiks juhatus. Üha enam puudub maksuhaldur aga kokku olukorraga, kus äriregistrisse kantud juhatuse liige täidab üksnes formaalset juhi rolli. Tegelikult juhivad juriidilise isiku tegevust kas osaliselt või täies ulatuses kolmas isik, kellel puudub seadusega reguleeritud õigussuhe äriühinguga. Sellisel juhul saab rääkida juriidilise isiku faktilisest või tegelikust ühingujuhist.

Seega jaguneb juriidilise isiku juhtimine kaheks:

- 1) *de jure* (juriidiline, formaalne juhtimine);
- 2) *de facto* (faktiline, tegelik juhtimine).

MKS § 40 lg 1 sätestab äriühingu seadusliku esindaja, tegevjuhi või vara valitseja vastutuse, kui isik rikub tahtlikult või raskest hooletusest MKS §-s 8 nimetatud kohustusi. MKS § 8 lg 1 reguleerib juriidilise või füüsilise isiku seadusliku esindaja kohustuse, lg-d 2-4 seltsingu või muu juriidilise isiku staatust mitteomava ühenduse juhi või valitseja kohustused, kuid antud paragrafist ei tulene kohtu hinnangul äriühingu tegevjuhi kohustusi. Seega ei ole kehtiva regulatsiooniga täidetud tegevjuhi vastutuskohustuse eeldused MKS § 40 lg 1 mõistes ning tegevjuhil puudub vastutuskohustus antud sätte alusel.²⁶ Kohus on asunud seisukohale, et kehtiva õigusliku regulatsiooni kohaselt ei ole võimalik tegevjuhi või faktilise juhi vastutusele võtmine maksuvõlgade eest ning sellist kohustust ei ole võimalik sisustada ka tegevjuhi regulatsiooni kaudu.

Vastutusmenetlus võib jääda läbiviimata seoses majandusliku otstarbekusega (vara puudub või tegemist on väikese maksuvõlaga). Siiski on oluline, et tahtlikult tekitatud võlgade, sh tahtlikult või raske juhtimisvea tõttu tekitatud maksuvõla osas toimuks võla sissenõudmise menetlus sõltumata selle otstarbekusest, võlasummast või kasumlikkusest. Samuti leiab autor, et oluline on, et vastutust kannaks isik, kelle tegevuse tõttu on tekitatud maksukahju. Kuigi äriühingu juhatuse liikmel lasub hoolsuskohustuse täitmise nõue, ei ole õige vastutusotsuse tegemine üksnes selle nõude alusel, kuigi vastutust peab kandma ka juhatuse liige. Vastutust peaks kandma isik, kes tegelikult on maksuvõla tekitanud. Olukorra parandamise vajalikkust on rõhutatud ka

²⁶ TlnRnKm 3-14-51644, p 7.

UNICTRAL maksejõutuse juhistes. Seda põhjusel, et tagada õiglane kaubandus ning hea ärimoraal.²⁷

MKS muudatuste kohaselt on tegelik juht füüsiline isik, kes ei ole äriühingu seaduslik esindaja ehk äriregistrisse kantud juhatuse liige, ühingu tegevjuht ega vara valitseja, kuid kes omab kontrolli äriühingu üle.²⁸ See tähendab, et faktiliseks juhiks on füüsiline isik, kes omab tegelikku võimu MKS §-s 8 toodud äriühingu kohustuste täitmise üle ning kelle tahtlik tegevus on põhjustanud ühingu maksuvõla.

Igasuguse organiseeritud tegevuse eesmärgiks on kasu teenimine – olgu selleks siis ettevõtluse raames teenitud tulu või arvevabriku teenustasu arvete väljastamise eest. Mistõttu võib öelda, et ka faktilise ühingujuhi tegevuse eesmärgiks ise ei ole maksuvõla tekitamine, vaid maksude tasumise kohustusest kõrvale hoidmine või maksueelise andmine enda tehingupartneritele, kui tehinguid tegelikkuses ei toimu. Ka riigikohus on selgitanud, et maksupettuses osalemine võib seisneda eelkõige näiteks selles, et käibemaksu tagastamist taotleva äriühingu tehingupartneri majandustegevust korraldav isik tegutseb teadlikult tagastamist taotleva äriühingu juhatuse korraldusel, nende kontrolli all, kokkuleppel või teadmisel.²⁹ Sellisel juhul reaalseid tehinguid ei toimu, väljastatakse üksnes arve, mida üks osapooltest kajastab enda sisendkäibemaksu hulgas vähendades nii alusetult enda tasumisele kuuluvat käibemaksu.

Kuigi varasemalt puudus faktilist juhti, tema õiguste, kohustuste ning vastutuse regulatsioon, siis võttes arvesse tema olulisust ning ulatust, on seda mõistet analüüsinud nii õiguskirjandus kui ka kohus ning püüdnud anda sellele mõistele õiguslikku tähendust. Järgnevalt toob autor välja erinevad seisukohad, kuidas kohus või õiguskirjandus on tõlgendanud ja sisustanud faktilise ühingujuhi olemust.

2001. aastal leidis kohus, et kuigi juhatuse liikme volitused oleks pidanud lõppema sel ajal kehtinud ÄS regulatsiooni kohaselt enne haldusõigusrikkumist, jätkas endine juhatuse tegevust mistõttu kuulus ta endiselt äriühingu juhatusse. Juhatuse liikmete volituste tegelik lõppemine on

²⁷ United Nations Commission on International Trade Law (UNCITRAL). (2005). *Legislative Guide on Insolvency Law*. New York, lk 62. Kättesaadav: http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/insolven/05-80722_Ebook.pdf, 20.11.2018.

²⁸ Ibid., lk 62.

²⁹ RKKKo 3-3-1-50-03

seotud osanike aktiivse tegevusega, st juhatuse liige peab olema tagasi kutsutud ning valitud peab olema uus juhatus.³⁰ Kuna kohus leidis, et isik jätkas tegutsemist juhatuse liikmena ka haldusõigusrikkumise toimumise ajal oli ta ka vastutav selle eest. Faktiline juht on füüsiline isik, kes võis olla varasemalt seotud äriühinguga. Näiteks võis isik olla varasemalt äriühingu seaduslik esindaja, kuid mingitel põhjustel tema esindusõigus lõppes. Samas jätkas isik tegutsemist kui juhatuse liige.

Kui varasemalt loeti isiku tegutsemise jätkumise korral tema juhatuse liikme volitused pikenenuks, siis uuema aja kohtupraktika sellist automaatset pikenemine määratlemist äriühingu nimel tegutsemise puhul enam ei toeta. Seda põhjusel, et vaikimine või tegevusetus ei ole TsÜS § kohaselt tahteavaldus. Tegevuse jätkamisest saab järeldada üksnes isiku tahet jätkata juhatuse liikmena tegutsemist. Oluline on seejuures tuvastada, millistel tingimuste saab öelda, et tahteavaldus on jõustunud või kehtiv, sest üksnes kehtiv tahteavaldus on õiguslikult siduv.³¹

Küll aga leidis kohus, et juhatuse liikme ametiaja saab lugeda pikenenuks siis, kui mõlemad pooled on teinud vastava tahteavalduse ning seda saab järeldada nende käitumisest. Juhatuse liikme valimiseks on vajalik kõrgema organi otsus, mis vastab formaalselt juhatuse liikme nimetamise otsusele. Selliseks otsuseks võib olla näiteks juhatuse poolt koostatud majandusaasta aruanne, mille ta on esitanud osanikele, kes aruande kinnitavad. Kiites heaks majandusaasta aruande, tunnustavad osanikud juhatuse liikme ametiseisundit.³² Seega on äriühingu faktiliseks juhiks isik, kelle juhatuse liikme volitused on lõppenud, kuid kes jätkab äriühingu nimel tegutsemist selle omanike nõusolekul ja teadmisel ning täidetud on juhatuse liikmeks nimetamise formaalse otsuste tingimused.

Mõningatel juhtudel võib faktiline juht tegutseda ka ilma seadusliku esindaja või omaniku nõusolekuta või vastavasisulise otsuseta. Näiteks olukorras, kui äriühingu formaalseks juhatuse liikmeks on variisik, kes „värvati„ ametisse likvideerija või mõne muu isiku poolt. Faktiliselt tegutseb äriühingu nimel aga keegi kolmas isik, kelle huviks ei ole enda sidumine äriühinguga. Samas poolte vahelist õigussuhet reguleerivaid dokumente ega otsuseid volituste andmise kohta juhatuse liige väljastanud ei ole. Sellises olukorras ei ole formaalne juhatuse liige tavapärastelt

³⁰ RKKKm 3-1-1-85-01, p 9.

³¹ Varul, P., Irene, K., Kõve, V., Käerdi, M., Saare, K. (2012). *Tsiviilõiguse üldosa*. Tallinn: Kirjastus Juura, lk 91.

³² RKTko 3-2-1-92-08, p 9, RKTko 3-2-1-65-08, p 33.

teadlik ka sellest, millega äriühing üldse tegeleb või kes konkreetselt äriühingu nimel tegutseb. Kehtivat ametisuhet eelpool välja toodud juhtudel tekkinud ei ole.

Lisaks võib ka probleemide esilekerkimise tõttu jätkata endine juhatuse liige tegevust varjatul kujul. Üheks põhjuseks võib olla asjaolu, et isik, kes faktiliselt juhib äriühingu tegevust, ei vasta juhatuse liikme nõuetele, näiteks kui isikul on kehtiv ärikeeld. Võimalik on ka, et osanikud või nõukogu ei ole teinud isiku juhatuse liikme ametisse nimetamise otsust.³³ Selline olukord võib tekkida näiteks siis, kui äriühingu formaalseks juhatuse liikmeks on faktilise ühingujuhi abikaasa või tuttav, kuid tegevust juhib ja korraldab endine juhatuse liige, kes ennast juriidiliselt äriühinguga sisuda ei taha või seoses mõne kehtiva keeluga ei saa seda teha. Kui aga äriühingu eesmärgiks ongi üksnes alusetute arvete väljastamine maksueelise andmise eesmärgiga teistele äriühingutele ja selliste arvete väljastamiselt kasu teenimine, siis tavapäraselt selle tegevusega otseselt seotud isikud ennast äriühinguga siduda ei soovi. Varjatud viisil äriühingut juhtides on ühtlasi võimalik vältida ka riski realiseerumist ehk vastutuse kandmist äriühingu ees seoses maksukohustuse täitmisega.

Kokkuvõtvalt on tegeliku juhi peamisteks tunnusteks:

- 1) kehtiva ametisuhte puudumine;
- 2) tegutsemine juhatuse liikmena;
- 3) tegeliku võimu omamine;
- 4) kõrgema organi (osanike või nõukogu) teadmine või nõusolek tema tegutsemisest juhatuse liikmena.³⁴

Töö autor on käsitlenud äriühingu juhtimist *de jure* ja *de facto*. MKS muudatustega reguleeriti faktilise ühingujuhi vastutus. Kuigi kohtud on tegeliku juhi vastutuse sisustamisel käsitlenud nii varjatud juhtimist kui ka faktilist juhtimist, ei eristanud eelnõu faktilise juhi erinevaid võimalikke vorme vaid käsitles läbivalt ühtset tegeliku juhi mõistet. Siiski on nii õiguskirjanduses kui ka erinevates Euroopa riigid käsitletud kahte erinevat tegeliku ühingujuhi vormi: *de facto* ning *shadow director*.

Esimese puhul on Austria seaduste kohaselt tegemist isikuga, kes ei ole formaalselt juhatuse liige ning keda ei ole kantud äriregistrisse, kuid kes faktiliselt omab märkimisväärset võimu äriühingu

³³ Saare, K., Volens, U., Vutt, A., Vutt, M. (2015), *supra nota* 15, lk 158.

³⁴ *Ibid.*, lk 158.

juhtimisel. Ühendkuningriigi õiguses on käsitletud nii *de facto* kui ka *shadow director* mõistet. *De facto* on juht, kes juhib äriühingut ja täidab neid rolle, mis on juhi kohustuseks või õiguseks täita, *shadow director* on aga isik, kelle korralduste või juhiste alusel äriühingu juhid tegutsevad.³⁵ Eesti õiguses võib tõmmata paralleele *shadow directori* ja mõjutaja vahel, kuna tegemist on füüsilise isikuga, kes ise ei tegutse äriühingu nimel, kuid kes omab mõju juhatuse liikme üle ning mõjutab juhatuse liiget vastu võtma äriühingule kahjulikke otsuseid. Mõjutaja olemust on põhjalikult analüüsinud ja sisustanud ka kohus.³⁶

1.2.1 Faktiline juht kui tegelik kasusaaja

17. november 2017 vastu võetud ja 1. jaanuar 2018 jõustunud uue rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduse (edaspidi RTRS) kohaselt on kõigil äriühingutel kohustus avaldada selle tegelikud kasusaajad. Tegelik kasusaaja nimetatud seaduse kohaselt on füüsiline isik, kes teeb oma mõju ära kasutades tehingu või toimingu või omab muul viisil kontrolli tehingu, toimingu või teise isiku üle ja kelle huvides, kasuks või arvel tehing või toiming tehakse. Tegelik kasusaaja on füüsiline isik, kes lõplikult omab või kontrollib juriidilist isikut piisava arvu aktsiate, osade, hääleõiguste või omandiõiguse otsese või kaudse omamine kaudu või muul viisil. Otsese omamise puhul on eelduseks, et füüsiline isik omab rohkem kui 25% suurust osalust või omandiõigust äriühingust.³⁷ Andmed tegeliku kasusaaja kohta peavad olema avaldatud äriregistris.

Eeltoodust tulenevalt võib tegelik kasusaaja omada äriühingut kas otseselt või kaudselt. Otseselt omamise puhul kuulub füüsilisele isikule äriühingust rohkem kui 25% selle osalusest või omandiõigusest. Kaudse omamine puhul omab rohkem kui 25% suurust osalust või omandiõigust äriühingust teine äriühingu, mille kaudu tegutseb füüsiline isik.

Tegelike kasusaajate määratlemine ei tekita ilmselt probleeme väikeste äriühingute puhul, millel on üks või mõni omanikku või juhatuse liiget. Tegelike kasusaajate tuvastamine võib aga osutada raskeks sellistel puhkudel, kus äriühingu omanike ring on väga lai ning kus omanikeks on mitmed erinevad äriühingud, mis veel omakorda võivad kuuluda erinevate omanikele. Esineb olukordi, kus äriühingu omanikuks on teine äriühing, mille omanikuks omakorda on veel mõni äriühing.

³⁵ Gerner-Beuerle, C., Paech, P., Schuster, E.P. (2013) *Study on Directors' Duties and Liability*. Kättesaadav: <http://eprints.lse.ac.uk/50438/>, 25. november 2018.

³⁶ TlnRnKo 2-12-50785.

³⁷ Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus. RT I, 17.11.2017, 2.

Seejuures võib sellises ketis olla omanikuks ka välismaalane või välismaal registreeritud äriühing, mis teeb tegeliku kasusaaja tuvastamise veelgi keerulisemaks.

RTRS-i tegeliku kasusaaja sätted võivad kas osaliselt või täielikult kattuda faktilise ühingujuhi tunnustega. Näiteks äriühingu tegelikuks juhiks saab olla samuti üksnes füüsiline isik, kes omab kontrolli tehingute, toimingute ning äriühingu tegevuse üle ning selle tegevus on otseselt seotud tema isiklike huvidega. Tegeliku kasusaaja tuvastamine on vajalik, et tuvastada isikud, kes on mingil põhjusel eelistanud äriühingu tegevuse varju jääda, kuid kes on tegelikkuses tehingu või toimingu taga.³⁸ Kuid tegeliku juhi puhul ei ole alati määravaks just kasu saamine. Oluline on tuvastada isik, kelle tegevus või otsus on põhjustab äriühingu maksukahju. Lisaks esineb tegeliku kasusaaja ning tegeliku juhi puhul veel erisusi. Tegelik kasusaaja on füüsiline isik, kes omab äriühingus rohkem kui 25% suurust osa või kelle kontrolli all on äriühing, kes omab 25% suurust osa. Ka faktiline ühingujuht võis omada mingil ajaperioodil osalust tema poolt juhitud äriühingus olenemata asjaolust, et sel perioodil, mil faktiline juht tegutses nõ varjatult puuduvad viited ja õiguslik seos äriühinguga.

Seega võib tegelik kasusaaja ehk füüsiline isik, kes omab kontrolli äriühingu tegevuse üle ning kes lõppkokkuvõttes saab reaalselt kasu äriühingu tegevusest võib olla mõningatel juhtudel ka äriühingu faktiliseks juhiks. Omades mõju tehingute tegemisel või mõju selle äriühingu juhatuse liikme üle. Kuna see isik ei ole otseselt seotud tehingut tegeva äriühinguga (poolte vahel puudub reguleeritud õigussuhe), omab ta siiski kaudset mõju selle tegevuse üle. Kui äriühingu juhatuse liikmeks on varaiisik ja selle tegevust juhib äriühinguga mitteseotud kolmas isik, siis tavapärastel jääb kogu äriühingu tegevusega seotud tulu selle tegeliku juhi kätte.

Tulenevalt eeltoodust on tegelikuks kasusaajaks isik, kelle varalist seisundit äriühingu nimelt tehtav tehing või tehingud mõjutavad. See tähendab, et tegelikuks kasusaajaks on füüsiline isik, kes „seisab variisikute seljataga” ning kes omab kontrolli äriühingu nimel tehtavate tehingute üle ning kelle huvides või kasuks tehing tehakse.³⁹ Samad põhimõtted kehtivad ka faktilise ühingujuhi kohta.

³⁸ Tibar, I. (2018). Tähelepanekuid uue rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduse jõustumisega seoses. - *Juridica*. Nr 1, lk 37-46.

³⁹ Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduse eelnõu nr 459 SE. Kättesaadav: [https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/fb03e20e-caf7-463d-9b60-ddf6021742b2/Rahapesu%20ja%20terrorismi%20rahastamise%20%C3%B5kestamise%20seaduse%20eeln%C3%B5u%20\(459%20SE%20I\)](https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/fb03e20e-caf7-463d-9b60-ddf6021742b2/Rahapesu%20ja%20terrorismi%20rahastamise%20%C3%B5kestamise%20seaduse%20eeln%C3%B5u%20(459%20SE%20I)), 23.11.2018.

RTRS-i eelnõuga täiendati rahapesu ja terrorismi rahastamisega seotud riskide hindamise, juhtimise ja nende maandamise põhimõtteid, sh täiendati seadust tegeliku kasusaaja teatamiskohustuse osas. Maksuõiguslikke kohustusi ja vastutust antud seaduse alusel kohaldada ei ole võimalik. Tulenevalt eeltoodust võib öelda, et kuigi tegeliku kasusaaja ja faktilise juhi mõiste ja olemus sarnanevad teineteisega, siis vastutuskohustuse sisustamine läbi tegeliku kasusaaja ei ole võimalik.

1.3. Kolmanda isiku vastutuskohustus äriühingu maksuvõlgade eest

Maksukohustuslaseks on MKS § 6 lg 1 kohaselt maksumaksja, maksu kinnipidaja või muu isik, kes vastutab seaduse või lepingu alusel maksumaksja või maksu kinnipidaja maksukohustuste eest. Maksumaksja kui maksu subjekt on maksuõigussuhte kohustatud pooleks. Kolmanda isiku vastutuskohustust võõra maksukohustuse eest reguleerivad MKS §-d 38–42. Tsiiviilõigusest tulenevad MKS §-des 38 ja 39 sätestatud vastutuse alused, MKS §-des 40 ja 41 toodud vastutuse alusel on kohaldatavad üksnes maksuõigussuhetes ning MKS § 42 ei anna eraldi vastutuse alust. Viimase puhul on võimalik tagada kohustuse täitmise tsiiviilõigusliku vormiga kokkuleppe kaudu, näiteks läbi käenduse andmise või garantiiga.⁴⁰

Võrreldes muude õigussuhetega, on äriühingu ja tema juhtorgani liikme vahelise õigussuhte eripäraks asjaolu, et juhtorgani liikme kui käsundisaaja tegevus loetakse äriühingu ehk käsundiandja tegevuseks (TsÜS § 31 lg 5). See tähendab, et käsundisaaja juhib käsundiandja tegevust.⁴¹ See kehtib ka äriühingu maksuõigussuhetest tekkivate kohustuste puhul - kuigi maksude arvestamise, tasumise ning deklareerimise kohustus on äriühingul, siis täita saab neid kohustusi äriühingu eest füüsiline isik. Olgu selleks siis kas juhtorgani liige ise või tema poolt antud volituste alusel tegutsev raamatupidaja või mõni muu kolmas isik.

Kui maksukohustuslane poolt esitatud maksudeklaratsioonides on kajastatud ebakorrektsed või valesid andmeid või kui maksukohustuslane on jätnud deklaratsioonid esitamata väljastab maksuhaldur maksuotsuse, millega määrab tasumisele kuuluva maksusumma. Kuna maksuotsusega korrigeeritakse minevikus tekkinud maksukohustusi, siis on tavapärane, et lisaks

⁴⁰ Lehis, L. (2017). *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Casus Tax Services OÜ, lk 28-29.

⁴¹ Varul, R., Kaljurand, A., Mailend, A., Pikmets, H., Tolstov, L. (2005). *Äriühingu juhtorganid*. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, lk 22.

tasumisele kuuluvatele maksusummadele tuleb tasuda ka intress. Intressi arvestus algab sellest hetkest, kui tekkis kohustus esitada deklaratsioon.⁴²

Maksuhaldur on kohustatud alustama sissenõudmise toimingutega, kui maksukohustuslane ei tasu vabatahtlikult maksuvõlga. Kuna maksuvõla sissenõudmise on maksuhalduri üheks peamiseks kohustus, ei saa ta loobuda antud kohustuse täitmisest. Vastasel juhul tekiks vastuolu ühetaolise maksustamise põhimõttega.⁴³ Kuigi maksukohustuse täitmine lasub seaduse alusel maksukohustuslasel, siis teatud juhtudel on võimalik kohaldada ka vastutuskohustust kolmandate isikute suhtes. Eelkõige olukorras, kus maksuvõla sissenõudmine ühingult ei ole võimalik. Vastutusotsuse koostamisel on maksuhalduri kohustuseks analüüsida erinevaid õiguslikke kriteeriume, mis on seotud maksuõigussuhte ja äriühinguga ning äriühingu esindaja ja tema kohustustega.⁴⁴ Seega võib öelda, et maksuhalduril lasub vastutusotsuse koostamisel suurem tõendamiskoormus kui maksuotsuse puhul.

Halduskohtumenetluse seadustiku § 59 lg 1 kohaselt peab menetlusosaline tõendama neid asjaolusid, millele tuginevad tema väited, kui seadusest ei tulene teisiti, samuti kohtu nõudmisel neid asjaolusid, mille puhul võib eeldada, et just temal on vastavatele tõenditele juurdepääs.⁴⁵ Peale maksu- või vastutusotsuse tegemist lasub maksukohustuslasel objektiivne tõendamiskoormus, mille kohaselt on tal kohustus tõendada, et maksuhaldur on maksusumma valesti määranud.⁴⁶ Kui menetlusosalisel endal puudub võimalus tõendite kogumiseks ja kohtule esitamiseks on võimalik esitada kohtule taotlus nende tõendite kogumiseks. Üldjuhul aga eeldatakse ostja heausksust. Ostja-müüja kaasuste puhul, kus maksuhalduril on põhjendatud kahtlus, et ostja osales maksupettuses, see eeldus ei kehti. Kui maksuhalduri poolt kogutud asjaolud ja tõendid kogumis on eluliselt usutavad ja kinnitavad kahtlusi, läheb tõendamiskoormis MKS § 150 lg 1 alusel üle maksukohustuslasele.

Põhjendatud kahtlus maksuõiguses tähendab, et asjas kogutud tõendite kogumi põhjal on eluliselt usutav maksupettuses osalemine. Maksupettuse konspiratiivse iseloomu tõttu võib maksuhalduril olla raske või isegi võimatu esitada kohtule otseseid tõendeid pettuse kohta.⁴⁷ Seega tuleb

⁴² Pilv, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. (2006), *supra nota* 24, lk 19.

⁴³ Grauberg, T. (2010). Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. - *Juridica*, nr 3, lk 205-214.

⁴⁴ Lopman, V., Lorents, K. (2013). Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest. - *Juridica*. Nr 2, 118-127.

⁴⁵ *Halduskohtumenetluse seadustik. Märksõnaline sisujuht*. (2018) / Tallinn: Kirjastus Juura, lk 24.

⁴⁶ Kähri, M. (2004). Tõendamiskoormus maksumenetluses. - *Juridica*, nr 1, lk 53-62.

⁴⁷ RKHKo 3-3-1-15-13.

põhjendatud kahtluse sisustamisel lähtuda asjaolude ning kaudsete tõendite kogumist. Tõendamiskoormuse üleminekuks peavad maksuhalduri poolt kogutud tõendid ja muud asjaolud olema tõlgendatud objektiivselt ning nende alusel peab maksupettuses osalemine olema eluliselt usutav.

1.3.1 Ühing kui kahju eest vastutaja

Maksumaksja kõige olulisemaks rahaliseks kohustuseks on maksu kinnipidamise ja kinnipeetud maksusumma tasumise kohustus. Seaduses sätestatud tähtpäevaks tuleb maksusumma kas tasuda või kinni pidada ja tasuda maksuhaldurile.⁴⁸ Peamisteks mitterahalisteks kohustusteks on deklareerimis- ning maksusumma arvestamise kohustus. Näiteks on maksumaksjal kohustus deklareerida ning kinni pidada 10. kuupäevaks eelneval kuul isikutele tehtud töötasu jm väljamaksed. Samuti on äriühingu juhtorgani liikme kohustus tagada maksumaksja esindajana käibedeklaratsiooni ja selle lisade esitamine 20. kuupäevaks ning ühtlasti ka tasuda tasumisele kuuluv käibemaksu summa. Seega on maksusumma arvestamise ning deklareerimise kohustus otseselt seotud maksusumma tasumise kohustuse täitmisega. Lisaks annab deklaratsioonide esitamine äriühingu poolt maksuhaldurile võimaluse riski olemasolu tuvastamiseks ilma kontrolli alustamata, kuna deklaratsioonides kajastatud info pinnalt on võimalik kindlaks teha, millega äriühing tegeleb ja millised on tema kohustused.⁴⁹

Üldiselt vastutab äriühing ise enda kohustuste täitmise eest. See kehtib lisaks muudele äriühingu kohustustele ka maksukohustuste puhul. MKS § 8 lg 1 kohaselt on juriidilise või füüsilise isiku seaduslik esindaja kohustuseks korraldada esindatava nimel seadustest tulenevate kohustuste tähtaegne ning täielik täitmine. Kuigi äriühingu juhatuse liikme kohustuseks on esitada maksudeklaratsioonid, siis maksukohustuste tasumine on äriühingu kohustus enda vara arvelt.

Kui maksumeetluse käigus selgub, et äriühingu maksukohustused on tegelikkuses suuremad, kui äriühing neid deklareerinud, väljastab maksuhaldur täiendavalt tasumisele kuuluva maksusumma kohta maksuotsuse. Maksuvõlg koosneb tähtajaks tasumata maksudest ning intressist. Äriühingul on võimalus maksuvõlg tasuda vabatahtlikult kas korraga täies ulatuses või maksuvõlg ajatada ning tasuda see osadena graafiku alusel.

⁴⁸ Kallion, M. (2014), *supra nota* 13, lk 56.

⁴⁹ *Ibid.*, lk 56.

Kuna maksude tasumise kohustus on kehtestatud avalikes huvides, siis selleks, et tagada nende kohustuste õigeaegne ja õige täitmine on riik kehtestanud teatud sunnivahendid maksude laekumise tagamiseks. Maksuhalduri üheks peamiseks kohustuseks ongi selliste maksuvõlgade sissenõudmine isikutelt. Kui ühing jätab maksuvõla tasutama ega taotle ka selle ajatamist, on maksuhalduril kohustus võlg sisse nõuda. Kui puuduks sundtäitmise kohustus, oleks maksukohustuste täitmine vabatahtlik, mis aga mõjutaks oluliselt riigi tuludesse laekuvad maksutulu suurust ning üldist majanduskeskkonda.

Tulenevalt täitemenetluse seadustiku § 3 lg-le 1 korraldaval täitedokumentide täitmist kohtutäiturid, kui seaduses ei ole ette nähtud teisiti. Maksuvõlgade täitemenetluse puhul kehtivad aga mõningad erisused ning selliste võlgade täitevorganiks on maksuhaldur, kelle väljastatud haldusaktiks olev maksuotsus on täitedokumendiks.⁵⁰ Maksuvõla sundtäitmist reguleerib MKS § 128.

Sundtäitmine on lubatud, kui:

- 1) kohustuse täitmise tähtpäev on saabunud;
- 2) nõue on muutunud sissenõutavaks;
- 3) haldusakt on maksukohustuslasele teatavaks tehtud;
- 4) maksuvõlg ei ole ajatatud;
- 5) maksuvõlg ei ole aegunud, kustutatud või muul alusel lõppenud;
- 6) haldusakti täitmist ei ole peatatud.

Sundtäitmisele eelnevalt on maksuhalduril kohustus anda maksukohustuslasele täiendav tähtaeg maksuvõla vabatahtlikult tasumiseks koos hoiatusega tagajärgede kohta, mis saavad kohustuste tähtajal täitmatajätmise tagajärgede tulemusel. Tasumise tähtaeg ei saa olla varasem kui 30 päeva peale haldusakti kättetoimetamist.

Maksuhalduri täitetoimingud on toodud MKS §-s 130. Maksukohustuslaste maksuvõlg on võimalik sundtäita tema rahaliste vahendite või vara arvelt. Näiteks on maksuhalduril võimalik taotleda vara käsutuskeeldu, hüpoteegi seadmist kinnisasjale, arestida muud varalised õigused, sh äriühingu pangakontod. Sundtäitmise aegumistähtjaks on viis aastat. Seejuures peatus seaduse kohaselt aegumise tähtaja kulgemine, kui nõue oli vastavalt MKS § 371 lg 2 p 2 alusel üle antud

⁵⁰ Alekand, A. (2011). *Täitemenetlusõigus*. Tallinn: Kirjastus Juura, lk 84.

kohtutäiturile ning uus viieaastane aegumistähtaja kulgemine algas alles siis, kui täitemenetlus oli lõppenud. Sisuliselt oli tegemist olukorraga, kus võla sissenõudmise puhul oli tegemist aegumatu nõudega.

10.10.2018 Riigikohtu erikogu kohtumäärusega aga muudeti olulisel seni kehtinud nn aegumatut sissenõudmist. Nimetatud asjas leidis ringkonnakohus, et sundtäitmise lõpptähtaja määramine ei avalda maksude laekumise positiivset mõju vaid õhutab pigem sundtäitmisest kõrvale hoiduma. Sellest tulenevalt muutub maksuvõlg aegunuks viie aasta möödumisel täitemenetluse alguse aastale järgneva aasta 1. jaanuarist. Ringkonnakohtu seisukoht, mille kohaselt on selline tõlgendus kooskõlas seadusandja tahtega ning teatud aja möödumisel saabub maksukohustuslasele õigusrahu ega toimu eesmärgipäratut maksuvõlgade sundtäitmist. Seda enam, et varasemalt on „maksukorralduse seaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse“ eelnõuga lühendatud aegumistähtaega seitsmelt aastalt viiele.⁵¹

1.3.2 Ettevõtte ülevõtja kui kahju eest vastutaja

Kolmanda isiku vastutuskohustus tekib kas seaduse (ettevõtte ülemineku korral, seadusliku esindaja vastutus) või lepingu alusel (käenduse teel). Seejuures ei vabasta lepingujärgne vastutus põhivõlgnikku enda kohustuse täitmise eest. Kolmanda isiku vastutuskohustus lõppeb üksnes seaduses sätestatud juhtudel - maksuvõla tasumise, tasaarveldamise, aegumise või kustutamise korral.⁵² Vastutuskohustuse aluseks on isiku kohustuste täitmata jätmine või nende rikkumine. Sellise tegevuse või tegevusetuse tõttu muutub kolmas isik enda kohtuste mittetäitmise tõttu tekkinud maksuvõla eest isiklikult vastutavaks.

Maksuhaldur puutub enda töös kokku ka selliste olukordadega, kus maksuvõlgadega äriühingu vara ja õigused lähevad üle uude ühingusse, kohustused aga jäetakse äriühingu kanda. Sellistel puhkudel on tavapärane, et töötajad, pikaajalised lepingud, vara jms lähevad üle juhatuse liikmega seotud uuele juriidilisele isikule. See tähendab, et kogu äriühingu senine tegevus jätkub, kuid uues ühingus ning ilma võlgadeta. Sellistel puhkudel, kus tuvastamist leiab tegevuse üleviimine teise ühingusse saab rääkida ettevõtte üleminekust täies ulatuses või osaliselt.

⁵¹ RKEKm 2-17-12525

⁵² Randlane, K. (2016). *Maksuvõlgade sissenõudmine*. Tallinn: Trükk Paar OÜ, lk 12-13.

Ettevõtte üleminekut reguleerib VÕS § 180. Ettevõtte üleminek võib toimuda lepingu või seaduse alusel. VÕS § 180 lg sätestab, et ettevõttesse kuuluvad ettevõtte majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused, muu hulgas kuuluvad ettevõttesse ka sellega seotud lepingud. MKS § 35 sätestab juriidilise isiku õigusjärgluse. Kui seadusega on ette nähtud õigusjärgluse korras õiguste ja kohustuste üleminek ühelt isikult teisele, siis lähevad õigusjärglasele üle kõik seadustest tulenevad rahalised ja mitterahalised õigused ning kohustused, mis ei ole oma olemuselt isikuga lahutamatult seotud. Seejuures sunniraha maksmise kohustus ei lähe õigusjärgluse korras üle ühelt isikult teisele.

Ettevõtte ülemineku korral lähevad ühe äriühingu õigused üle teisele koos kohustustega. Vältimaks maksukohustuste tekkimist vormistatakse ostu-müügitehing. Selliselt puudub kohustus tasuda teise äriühingu võlga ning ühtlasi on võimalik äriühingul kajastada ostuarvet enda sisendkäibemaksu hulgas ning riigilt käibemaksu tagasi küsida. Seda juhul, kui mõlemal poolel on kehtiv KMKR number. Kui vormistatud oleks aga ettevõtte üleminek, siis läheksid üle lisaks õigustele ka kõik kohustused ning puuduks võimalus ka sisendkäibemaksu suurendamiseks. Seda põhjusel, et KMS § 4 lg 2 p 1 kohaselt ei teki käivet ettevõtte või selle osa üleminekul võlaõigusseaduse tähenduses.⁵³

Maksuhaldur on leidnud⁵⁴, et ostu-müügi tehingu puhul, kus üks äriühing omandab teiselt äriühingult läbi ostu-müügi tehingu vara võib tegelikkuses VÕS § 180 tähenduses tegemist olla ettevõtte üleminekul. Tehingu tegelikuks eesmärgiks on ettevõtte üleandmine selliselt, et kohustused, sh ka maksukohustused jäävad äriühingule, kellel puudub vara. Sellisele järeldusele jõudmine eeldab maksuhalduri poolt vastavate tõendite kogumist, mis kinnitavad, et tegemist ei olnud ostu-müügi tehinguga. Sellisteks tõendideks võivad olla näiteks asjaolud, et sama majandustegevus jätkub samas kohas, maksuvõla olemasolu ühendataval äriühingul, tööd teevad jätkuvalt samad töötajad, kes täitavad sisuliselt samu tööülesandeid. Nimetatud loend ei ole lõplik ega ammendav ning maksumenetluses hindab maksuhaldur tõendeid kogumis. Iga üksikjuhtumi puhul tuleb lähtuda konkreetse olukorra asjaoludest.

Lisaks eeltoodule sätestab MKS § 83 lg 1, et seaduse või heade kommetega vastuolus olevat tehingut maksustatakse võrdväärselt õiguspärase tehinguga. Sama paragrafi lg 4 kohaselt ei võeta näilikku tehingut maksustamisel arvesse. Kui näilik tehing tehakse eesmärgiga varjata mõnda teist

⁵³ RKHKo 3-3-1-20-11, p-d 13-14.

⁵⁴ RKHKo 3-3-1-1-13

tehingut, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid. Näilikkuse mõiste ise tuleneb aga TsÜS §-st 89, mille kohaselt näilik on tehing, mille puhul pooled on kokku leppinud, et tehingu tegemisel tehtud tahteavaldused ei ole avaldatud tahtele vastavaid õiguslikke tagajärgi, sest pooled tahavad jätta muljet tehingu olemasolust või varjata tehingut, mida nad tegelikult teha tahavad.

Näiliku tehingu puhul kehtib kaks võimalust: poolte vahel puudu igasugune soov õigusliku tagajärge saavutamiseks ning sellega püütakse jätta üksnes mulje, nagu tehing oleks toimunud või tehakse selle tehingu varjus muu tehing, mida soovitakse varjata.⁵⁵ Kui tegemist on näiliku tehinguga MKS § 83 lg 4 kohaselt, tuleb maksuhalduril tõendada tahtlust maksueelise saamisega⁵⁶ või tehingu tegemist teise tehingu varjamiseks⁵⁷. Näiliku tehingu tuvastamisel on maksuhalduri tõendamiskoormus suurem kui tavapäraste ostja-müüja tehingute puhul. Seda põhjusel, et näiliku tehingu tuvastamise puhul tuleb arvestada ka tsiviilõigusliku sättega, mille kohaselt peavad tuvastatud olema kõik vastavad asjaolud. Näiteks milline oli poolte tegelik kokkulepe, mis on tahe ja tahteavaldus, sellele järgnev õiguslik tagajärg jne. Näiteks võib seisneda maksueelis kõrgema maksukoormuse vältimises.⁵⁸ Näiliku tehingu toimumine on tihti seotud kinnisvara tehingutega, kus on vajalik koostada notariaalne leping. Vara müügi või kinkimise esmargiks teisele äriühingule on vältida kehtiva maksuvõla sissenõudmist vara arvelt.

Näilike tehingute puhul tuleb teatud juhtudel kohaldada varjatud tehingu kohta sätestatud. Kui tehingu tegelikuks eesmärgiks oli üksnes äriühing varatuks teha maksukohustuste vältimise eesmärgil, kuid tegelikkuses oli tegemist ettevõtte üleminekuga, tuleb kohaldada vastavaid sätteid ja maksuarvestus normidega kooskõlastada. Seejuures puuduvad ülemineku vormistamise kohta kindlaksmääratud normid ja eeskirjad.⁵⁹ Sellisel juhul ei ole võimalik vältida vastutuse tekkimise võimalikkust tehingu teisel poolel. Tulenevalt eeltoodust võib äriühingu kohustuste, sh maksukohustuste täitmise eest vastutust kanda teine äriühing. Näiteks peab maksuhaldur arvesse võtma õiglusjärglust ning nõue tuleb esitada uuele võlgnikule. Selliselt tegutsedes aga kaotab maksuhaldur õiguse esitada nõue eelmisele võlgnikule.⁶⁰

⁵⁵ Varul, P. (2011). Tühine tehing. - *Juridica*, Nr 1, lk 35-46.

⁵⁶ RKHKo 3-3-1-67-09, p 18.

⁵⁷ RKHKo 3-3-1-46-11

⁵⁸ RKHKo 3-3-1-52-09

⁵⁹ RKHKo 3-3-1-20-11, p 15.

⁶⁰ Lehis (2012), *supra nota* 3, lk 98.

Euroopa Kohus on käsitlenud asjas C-107/13 FIRIN OOD näiliku tehingu mõistet. Tegemist oli olukorraga, kus äriühing soetas arve kohaselt teiselt sama juhatuse liikmega seotud äriühingult nisu ning kajastas vastavat ostuarvet enda sisendkäibemaksu hulgas. Tegelikkuses aga kauba tarnet ei toimunud. Kohus analüüsis, kas käibemaksu mahaarvamise õigus on lubatav olukorras, kus mitmete põhjuste tõttu ei saanud tehingut täita, ja kas käibemaksu hilisem korrigeerimine oli võimalik. Kuna kaebajaks oli Bulaaria äriühing, siis analüüsis kohus, kas Bulaaria siseriiklik solidaarvastutuse süsteem on liidu õigusega kooskõlas⁶¹. Kohus leidis, et käibemaks kuulub korrigeerimisele isegi siis, kui ettemaksu ei tagastatud. Direktiivi 2006/122 art 65 ei kohaldu, kui ilmneb, et maksustatava teokoosseisu tekkimine ei ole ettemaksu tegemise ajal kindel ning tegemist on eelkõige pettusega. Mahaarvamisest tuleb keelduda, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tuvastatud, et liidu õigusnorme kasutatakse pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Selle eelduseks on asjaolu, et maksukohustuslane teadis või pidi teadma, et tehing, mille alusel taotletakse mahaarvamisõigust, on seotud pettusega.⁶²

Nagu ka eelnevate näidete puhul, selgub kohtupraktika analüüsimisel, et enim probleeme tekitavad maksuõiguses käibemaksuga maksutatavad tehingud. Lisandväärtuse süsteemi kohaldamine sellisel kujul suurendab riigi maksukahju esinemissagedust. Samuti on raske pettuseid tuvastada. Käibemaksu arvestamise süsteem võimaldab isikul vähendada enda maksukohustust või suurendab sisendkäibemaksu.⁶³

Alates 1. jaanuarist 2017 jõustus käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu, millega laiendati siseriiklikku pöormaksustamise korda käibemaksuseaduse § 41¹ lg 2 p-s 5 toodud metalltoodetele, mida peamiselt kasutatakse ehitusteenuses ning masinatööstuses. Antud meedet maksupettuste vähendamisel valdkonnas võib pidada tõhusaks. Seda põhjusel, et kui varasemalt olid suured maksupettused seotud just metalltoodetega seoses, siis peale eelnõu jõustumist ei tagasta uue korra kohaselt riik enam käibemaksu, mida riigi tuludesse laekunud ei ole. Maksupettuste läbiviimine läbi alusetu sisendkäibemaksu suurendamine nendes valdkondades enam võimalik ei

⁶¹ Tulenevalt Bulaaria seadustest sätestab ZDDS artikkel 177 (3) 2) et maksustatav tehing on näilik, kui sellega hiiliti seadusest kõrvale või selle eest makstakse turuhinnast oluliselt erinevat hinda. Value Added Tax Act of Republic of Bulgaria – SG No. 37/8.05.2007. Kättesaadav: www.nap.bg/en/document?id=112. 26.12.2018.

⁶² Kohtuotsus, 13.03.2014, FIRIN OOD, C-107/13, EU:C:2014:151.

⁶³ Lind, K. (2011). VAT Fraud and the Fight against It in Estonia: Practice of the Administrative Law Chamber of the Supreme Court. - *Juridica In ternational*, Nr 18.

ole.⁶⁴ Tulenevalt eeltoodust oleks mõistlik kaaluda samasugust pöördmaksustamist kõikide siseriiklike ostu-müügi tehingute puhul.

Kui maksuhaldur on tuvastanud ettevõtte ülemineku või näiliku tehingu, siis tuleb nende tehingute puhul arvesse võtta nende tegelikku sisu ning need vastavalt sellele maksustada. Kui toimunud on ettevõtte üleminek, siis vastutab ülevõtja ülevõetava kohustuste, sh ka maksukohustuste täitmise eest.

1.3.3 Juhatuse liige kui kahju eest vastutaja

Juhatuse liige on äriühingu seaduslik esindaja, kelle kohustuseks on muu hulgas näiteks maksudeklaratsioonide esitamine (KMS § 27 lg-d 1 ja 2) ning äriühingu raamatupidamise korraldamine (ÄS § 183). Kui juhatuse liige esitab äriühingu nimel deklaratsiooni, siis kinnitab ta enda allkirjaga andmete õigsust ning ühtlasi võtab sellega vastutuse andmete õigsuse osas. Korrektselt vormistatud raamatupidamine annab võimaluse saada igal hetkel ülevaade äriühingu tegevusest, sh selle tuludest ning kuludest. Seega on kohustuse täitmine vajalik eelkõige maksumaksjale, et kursis olla äriühingu varade seisust. Lisaks võimaldab see maksuhalduril saada kiire ülevaate maksude arvestamise ja tasumise õigsuse kontrollimisel.

Juhatuse liikme üldine vastutuskohustus tuleneb TsÜS §-st 37, mille kohaselt vastutab juhtorgani liige enda kohustuste rikkumisega tekitatud kahju eest. Seega seisneb juhatuse liikme tsiviilõiguslik vastutus eelkõige kahju hüvitamise kohustuses. Nii tuleneb ÄS § 187 lg-st 2 juhatuse liikme vastutus ühingu ees enda kohustuste rikkumisega. Äriühingu juhil on kohustus täita ning hoolitseda äriühingu maksukohustuste täitmise eest. Kui juhatuse liige on rikkunud enda kohustusi ning jätnud maksud tasumata ja maksuhalduril ei õnnestu maksusummat äriühingult või tema vara arvelt sisse nõuda, on maksuhalduril võimalik äriühingu võlausaldajana esitada kahju hüvitamise nõue ÄS § 187 lg 4 alusel juhi vastu. Nõude sisuks on kahju hüvitamine osaühingule. Kui juhatuse liige kohustatakse kahju hüvitama, tekib osaühingule vahendeid, mille arvelt on võimalik tasumata maksusumma äriühingult sisse nõuda.⁶⁵ Äriühingu muudesse organistesse kuuluvate isikute puhul kahju hüvitamise vastutus tavapäraselt puudub, kuna neil puuduvad ka juhtorgani liikmele omased õigused ja kohustused.⁶⁶

⁶⁴ Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 276 SE. Kättesaadav: [https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c532feee-c046-4dc6-81f9-af37217eb5d5/Käibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eelno%20\(276%20SE%20III\)](https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c532feee-c046-4dc6-81f9-af37217eb5d5/Käibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eelno%20(276%20SE%20III)), 25. september 2018.

⁶⁵ Saare, K., Volens, U., Vutt, A., Vutt, M. (2015), *super nota* 15, lk 156.

⁶⁶ Varul, R., Kaljurand, A., Mailend, A., Pikmets, H., Tolstov, L. (2005), *supra nota* 41, lk 11-12.

Lisaks tsiviilõiguslikule vastutusele on juhatuse liikme suhtes võimalik rakendada ka VÕS §-s 101 sätestatud õiguskaitsevahendeid, mis käsitlevad juhatuse liikme vastutust tema kohustuste täitmisega seoses. Näiteks on võimalik nõuda kohustuse täitmist, alandada hinda, keelduda omapoolsete kohustuste täitmisest, nõuda kahju hüvitamist ning öelda leping üles. Nimetatud säte kehtib näiteks juhatuse liikme kohustuste täitmise nõude, tasu alandamise jms olukordades ega käsitle vastutuskohustust maksukohustuslase maksuvõlgade eest. Küll aga on võimalik öelda tema leping üles, kui juhatuse liikme kohustuste täitmise või nende mittetäitmise tulemusel tekkis äriühingule maksuvõlg. Kuna antud säte ei reguleeri juhatuse liikme maksuvõlgadega seotus vastutuskohust, siis täpsemalt käesoleva töö raames vastutuse kohaldamist selle sätte alusel autor ei analüüsi.

Kui äriühingu maksuvõlga ei ole võimalik sisse nõuda äriühingult, siis on maksuhalduril võimalik teha vastutusotsus kolmandale isikule, kes seaduse alusel vastutab maksukohustuslase kohustuste täitmise eest (MKS § 96 lg 1), millega kohustatakse kolmandat isikut tasuma äriühingu maksuvõlga. Tavapäraselt mõistetakse ühingule tekitatud kahju välja selle seaduslikult esindajalt.⁶⁷ Kui juhatuse liige on rikkunud enda kohustusi teadlikult eesmärgiga jätta maksud riigile tasumata, võib see kaasa tuua vastutusotsuse koostamise juhatuse liikme suhtes MKS § 8 lg 1 alusel. Sellele sättele tuginedes on maksuhalduril võimalik asuda äriühingu maksuvõlga sisse nõudma selle juhatuse liikmelt. Vastutusotsuses tuleb välja tuua vastutuse alus. Kui vastutusotsuse tegemisele eelnes maksuotsuse tegemise äriühingule, puudub vastutusotsuse adressaadil maksuotsuse vaidlustamise kohustus isegi siis, kui ta ei nõustu maksuotsuses toodud maksuvõla suurusega. Tal on õigus vaidlustada vastutusotsus, kuna maksuotsus kui kehtiv haldusakt on siduv üksnes äriühingule.⁶⁸

Kehtiva õigusliku regulatsiooni kohaselt vastutab kolmas isik seadusest tulenevalt või lepingu alusel. Tulenevalt isiklikust vastutusest muutub isik maksukohustuste eest isiklikult vastutavaks. Isiklik vastutuskohustus on äriühingu seaduslikul esindajal (juhatuse liige), vara valitsejal, tegevjuhil, maksukuriteo toimepanemisele kaasa aidanud isikul. Isiklik vastutus on vajalik põhjusel, et maksukohustuslane ise ei ole võimeline enda kohusti täitma, kuna see ei ole iseseisvalt funktsioneeriv. See on enda esindajast sõltuv ja seotud tema poolt vastuvõetud otsustega. Selliseid õigusi on võimalik väga kergelt kuritarvitada ning just sel põhjusel on isikliku vastutuse

⁶⁷ Ots, M. (2006). Juhtorgani liikme kaudne vastutus äriühingu võlausaldaja ees. - *Juridica*, Nr 4.

⁶⁸ RKHK 3-3-1-23-12, p 25.

regulatsioon vajalik. Seejuures on vastutuse eelduseks asjaolu, et isik, kelle suhtes soovitakse rakendada vastutuskohustust, on tahtlikult või raskest hooletusest tingituna enda kohustusi rikkunud.⁶⁹ Vältimaks isikliku vastutuse kandmise kohustust on vajalik, et isikute õigused ja kohustused oleksid täpselt ning selgelt reguleeritud ning et isikud oleksid neist teadlikud.⁷⁰

Juhatuse liikme vastutuskohustus äriühingule tekitatud maksuvõla eest kehtib üksnes siis, kui ta on rikkunud enda kohustusi tahtlikult või raske hooletuse tõttu. Seega algab juhatuse liikme vastutus hetkest, millal ta täitab juhtorgani liikme kohustusi ehk vastutuskohustus rakendub sellest hetkest, millal äriühingu ja juhatuse liikme vaheline leping on sõlmitud. Lepingu saab lugeda sõlmituks hetkest, mil pooled on avaldanud selleks konkreetset tahet. See tähendab, et kohustuse aluseks ei pruugi olla juhatuse liikme kohta tehtav äriregistri kande kuupäev, kuna juhatuse liikme staatus saab tekkida tema ametisse valimisega millele on antud nõusolek.

Äriregistri kande kuupäev võib aga mõjutada äriühingu vastutust kolmandate isikute ees. Näiteks olukorras, kus äriühinguga tehinguid teinud kolmas isik ei olnud ega pidanud olema teadlik sellest, kas registrikanne vastab tegelikkusele või mitte. Kui tehing on tehtud juhatuse liikmega, kes oli tehingu tegemise hetkel juhatuse liikme kohalt tagasi kutsutud, kuid omas endiselt äriregistris juhatuse liikme staatuse kannet. Sellisel juhul on kolmandal isikul õigus nõuda tehingu täitmist.⁷¹ Eeltoodud vastutuse algushetke määratlemine peaks kehtima ka faktilise juhi kohta. Siinjuures võib siiski tekkida erinevus juhatuse liikme ametisse nimetamise osas, kuna faktilise juhi puhul ei pruugi vastavat otsust äriühingu osanikud või nõukogu vastu võta.

Kohtupraktikas on leidnud korduvalt kinnitust, et nii juhatuse kui ka nõukogu liikme ja äriühingu vahel on tegemist käsundilaadse õigussuhtega. Juhatuse liige ning ka nõukogu liige vastutab enda kohustuste rikkumisega põhjustatud kahju eest, kui ta ei suuda tõendada, et on täitnud enda kohustusi korraliku ettevõtja hoolsusega. Seega üldjoontes vastutavad nii juhatuse kui ka nõukogu liige samadel alustel⁷². Nõukogu peamiseks rolliks on järelevalve teostamine juhatuse üle. Sellest tulenevalt saab lugeda nõukogu kohustuste rikkumiseks olukorda, kus on tuvastatud, et juhatuse liige on rikkunud talle pandud kohustusi. Vastasel juhul ei oleks olnud võimalik juhatuse liikme poolt rikkumise toimepanek, kuna nõukogu oleks enda ülesandeid täites oleks olnud rikkumisest

⁶⁹ Lehis (2012), *supra nota* 3, lk 102.

⁷⁰ Tiivel, T. (2005). Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus. - *Juridica*, Nr 9.

⁷¹ Kallion, M. (2011). *Äriõigus. Lisamaterjal õppeainele*. Tallinn, lk 17.

⁷² RKTko 2-15-18186, p 24 ja RKTko 3-2-1-113-16, p 24.

teadlik. See kehtib tehingute puhul, mis erinevad tavapäraest majandustehingutest ning mis alluvad nõukogu kontrollile. Näiteks olukorras, kus enne tehingu tegemist on vaja saada nõusolek osanikelt.

Juhatuse liikme vastutuskohustuse puhul on tegemist aktsessoorse kõrvalkohustusega, mis tähendab et sellise kõrvalkohustuse kehtivuse eelduseks on põhikohustuse kehtivus ehk kehtiva maksuvõla olemasolu.⁷³ Riigikohus on käsitlenud MKS ja maksuseadustest tulenevate kohustuste rikkumise mõistet MKS § 8 lg 1 tähenduses enda lahendis⁷⁴, milles kohus tõi Riigikohtu senisele praktikale tuginedes välja juhatuse liikme vastutuse eeldused:

- 1) juhatuse liige on rikkunud enda kohustusi kas tahtlikult või raskest hooletusest;
- 2) rikutud on maksukorralduse seadusest ja maksuseadusest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegse ja täieliku tasumise kohustust;
- 3) selliste kohustuste rikkumise tulemusel on äriühingule tekkinud maksuvõlg, mis on vastutusotsuse tegemise ajal kehtiv.

Maksuvõlgade sissenõudmiseks vastutusotsuse tegemisel on oluline tuvastada, et juhatuse liikme tegevuse eesmärgiks oli maksude tasumata jätmine. Kohus on seisukohal, et vastutuse kohaldamise aluse näitamiseks peab maksuhaldur muu hulgas tuvastama ka selle, et juhatuse liige on rikkunud enda kohustusi süüliselt. Seega peab tuvastatud olema, kas tegemist oli tahtlikult või raskest hooletusest tekkinud maksuvõlga.

Juhatuse liikmed vastutavad solidaarselt enda kohustuste täitmise eest. Kui äriühingul on mitu juhatuse liiget, võivad nende ülesanded sisekorra alusel olla jaotatud. Siiski äriregistri kandest seda näha ei ole ning seaduse abstraktsusest tulenevalt seda ei eristada. Kuna aga süü on individuaalne, tuleb iga juhatuse liikme süü eraldi tuvastada. Eriti oluline on raske hooletuse tuvastamine ja selle motiveerimine maksuhalduri poolt, kuna kerge hooletus ei too kaasa vastutuskohustust.⁷⁵ Samuti on oluline tõendada põhjusliku seose olemasolu tegevuse ja maksuvõla tekkimise osas ehk seda, et maksuvõlg on tekkinud just juhatuse liikme rikumisest tulenevalt. See tähendab, et kui maksuvõlg oli tekkinud varem, kui juhatuse liikme poolt toime pandud tegu, siis ei saa kohaldada vastutuskohustus selle teo eest kuna puudub seos olemasoleva maksuvõlga ja juhatuse liikme teo vahel. Seega tuleb tõendada tegu, tagajärg ja selle põhjuslik seos.

⁷³ RKHKo 3-3-1-40-17, p 16.1.

⁷⁴ RKHKo 3-3-1-37-13

⁷⁵ RKHKo 3-3-1-41-05, p 13.

Lisaks seaduse alusel tekkinud vastutusele võib vastutus tekkida ka lepingu alusel, eelkõige läbi käenduse või garantii, aga ka pandi seadmine kolmanda isiku poolt. Lepingulist vastutus reguleerivad VÕS sätted. Maksuõiguses kasutatakse sellist liiki kolmanda isiku vastutust eelkõige maksuvõla ajatamisel, haldusakti täitmise peatamisel vms. Sellise vastutuse seadmine ei ole siiski väga levinud maksumenetluses. Maksuvõla tagamiseks võib olla seatud lepinguline vastutus, kuid isegi sellisel juhul on maksuhalduril õigus esitada nõue maksukohustuslasele.⁷⁶ Muudatuste kontekstis on see aga taas allutatud halduskohtule.

MKS § 40 näeb ette, et vastutusotsus tuleb teha enne, kui juriidilise isiku õigusvõime lõppeb. Kohus on seletanud MKS § 114 lg-s 1 sätestatud nii, et kui vastutusotust ei ole tehtud enne juriidilise isiku lõppemise hetke, siis ei ole maksukohustuse täitmine võimalik. Pankroti- või likvideerimismenetlusega lõpetamise või likvideerimismenetluseta sundlõpetamise korral tuleb lootusetu maksuvõlg maha kanda.⁷⁷ Aegumise, selle katkemise ja uuesti kulgema hakkamise kindlaksmääramisel on vaja lähtuda sellel ajal kehtinud seadusest, kui vastav sündmus aset leidis.⁷⁸ Kolmanda isiku vastutus on akseesoorne nõue, mis tähendab, et sellist nõuet on võimalik esitada ja täita siis, kui põhinõue on kehtiv. Kui maksukohustus on aegunud või kustutatud, siis ei ole võimalik nõuda maksuvõla tasumist enam kolmanda isiku käest. Vastutuskohustus lõppeb ka siis, kui äriühing likvideeritakse ning puudub õigusjärglane.

Kuna vastutuse alused sarnanevad eelkõige tsiviilõiguses reguleeritud käendusega, siis on kõige õigem rakendada VÕS §-s 152 sätestatud põhimõtet. Selle kohaselt läheb põhivõlgniku kohustuse täitnud käendajale üle võlausaldaja nõue põhivõlgniku vastu vastavalt käendaja poolt tasutud ulatuses.⁷⁹ Antud põhjenduse kohaselt on äriühingu juhatuse liikmel või muul isikul, kes kohustatus vastutusotsusega tasuma äriühingu maksuvõlga õigus taotleda äriühingult võla tagasimaksmist temale.

Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi artikkel 205 lubab kehtestada liikmesriikidel solidaarvastutuse ehk käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma. Artiklid 193-200 ja 202, 203 ja 204 annavad võimaluse

⁷⁶ Lehis (2012), *supra nota* 3, lk 103.

⁷⁷ RKHKo 3-3-1-75-09, p11.

⁷⁸ RKEKm 2-17-12525, p 15.

⁷⁹ Lehis, L. (2009), *supra nota* 11, lk 125.

esitada maksunõudeid laiema ringi isikute vastu.⁸⁰ Saksamaa käibemaksuseaduse § 25 D kohaselt tekib ostjal solidaarne vastutuskohustus müüjaga või tarneahelas eelneva isikuga juhul, kui ta on teadlik asjaoludest, et müüja ei tasu riigile käibemaksu.⁸¹

Euroopa Kohtu praktika võimaldab rakendada vastutust ka siis, kui isik pidi teadma tehingu tegelikest asjaoludest. Sätte eesmärgiks on karussellpettuste tõkestamine. Nimetatud regulatsiooni kitsaskohaks võib aga pidada maksusaladuse avaldamise võimaldamist kolmandale isikule. Seda põhjusel, et maksukohustusasel on jätkuvalt võimalik sisendkäibemaksu arvete alusel maha arvata, kuid regulatsiooni kohaselt võib nõuda maksuvõla tasumist mõne tarneahelas eespool asuva isiku käest⁸². Tulenevalt eeltoodust laiendatakse vastutuse aluseid ning vastutavate isikute ringi. Seda põhjusel, et maksupettuste skeemid ajas muutuvad. Selliseid muudatusi ei ole aga võimalik alati ette näha mistõttu on vaja korrigeerida seaduseid vastavalt muutunud ärikeskkonnale.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et juhatuse liige, kui äriühingu seaduslik esindaja omab suurut otsustusvõimet äriühingu tegevuse üle. Sellest tulenevalt peab tagatud olema, et raske hooletuse tõttu või tahtlikult tekitatud maksuvõla puhul oleks võimalik kohaldada ka isiklikku vastutust. Selleks, et vältida maksuhalduri omavoli ja liiga kergekäelist vastutusotsuste tegemist ning et tagada isiku õiguste kaitse peab isikliku vastutuse kohaldamisel väga selgelt olema määratletud, millised on vastutuskohustuse eeldused ning millistele asjaoludele tuginedes on võimalik vastutusotsust teha.

1.3.4 Faktiline juht kui kahju eest vastutaja

MKS § 31 lg 1 p 4 kohaselt on vastutuskohustus kolmanda isiku kohustus tasuda maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõlg. Vastutusmenetluse eesmärgiks on maksuvõla tekitanud isiku kui solidaarselt vastutava isiku süü tuvastamine tema kohustuste täitmata jätmise tõttu. See tähendab, et tegemist on tuvastusmenetlusega, mille raames tuleb maksuhalduril tuvastada kõik asjaolud, mis viitavad, et kolmas isik, sh ka faktiline ühingujuht vastutab isiklikult maksukohustuse täitmatajätmise eest.⁸³

⁸⁰ Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2. november 2006.

⁸¹ Lind, K (2012). *Käibemaksupettused ja nende tõkestamine*. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus, lk 81.

⁸² Virks, M. Äriühingu juhtimisega seotud selleks mitteõigustatud isikud ja nende vastutus äriühingu ees, magistritöö, Tartu Ülikooli õigusteaduskond 2017.

⁸³ RKHKo 3-3-1-41-05, p 14.

MKS § 40 lg 1 sätestab äriühingu seadusliku esindaja, vara valitseja ja maksuesindaja vastutuse, mille kohaselt vastutavad eelpool nimetatud isikud tahtlikult või raske hooletuse tõttu tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega. Antud sätete alusel on maksuhalduril õigus kohustada kolmandat isikut tasuma maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõlg, kuid tuginedes kohtupraktikale⁸⁴ on kolmanda isiku all mõeldud eelkõige selle äriühingu juhtorgani liiget. Selle üheks põhjuseks on kindlasti asjaolu, et tavapäraselt juhib äriühingu tööd selle juhatuse liige, kes ka vastutab tekitatud kahju eest.

Kui äriühingu juhtimine toimuks üksnes MKS § 40 lg-s 1 nimetatud isikute poolt, siis kahju tekitaja väljaselgitamine ja kohustamine maksuvõla tasumiseks ei oleks probleemne. Siiski võib lisaks äriregistrisse kantud juhatuse liikmele või nimetatud isikule äriühingu üle kontrolli omada ka mõni muu isik. Seetõttu leiab autor, et juhul, kui isikul on õigus äriühingu nimel tehingute tegemiseks peab olema tagatud ka tema kohustus kanda vastutust nende tehingute eest. Nimetatud põhjusel on vajalik ja oluline analüüsida faktilise ühingujuhi vastutuskohustuse võimalikkust ning välja selgitada, kas sellise vastutuskohustuse rakendamine oli võimalik ka enne 01.01.2019, mil jõustus uus MKS-i regulatsioon.

Kuigi MKS-i varem kehtinud regulatsioon ei käsitlenud konkreetselt tegeliku juhi mõistet ega sätestanud tema vastutuskohustust, oli võimalik kohaldada kolmanda isiku suhtes vastutuskohustust, sh ka faktilise ühingujuhi osas. MKS § 42 lg 1 kohaselt võib kolmas isik võtta endale lepinguga vastutuse maksukohustuslase rahaliste kohustuste täitmise eest. Sellest tulenevalt on võimalik nõuda maksuvõlga tsiviilkohtumenetluse korras hagi esitamise teel kolmanda isiku käest. Kui pooled on avaldanud selget tahet, tuleks lähtuda faktilise juhi ja äriühingu vahelise õigussuhte tuvastamisel lepingulisest õigussuhte sätete kohaselt. See eeldab kehtiva lepingulise suhte olemasolu poolte vahel, kuid faktilise juhi puhul lepingut tavapäraselt ei ole, kuna eesmärgiks on maksuvõlgade tasumisest kõrvale hoiduda mistõttu ei soovi isik ennast äriühinguga siduda. MKS 42 alusel ei saa vastutusotsust väljastada, esitada tuleb hagi⁸⁵. Sellisel juhul tuleks lähtuda käsundita asjaajamise sätetest või tuvastada deliktiõiguslik vastutus.⁸⁶ Uue korra kohaselt ei pea aga enam hagi esitama, vaid kaebus halduskohtule.

⁸⁴ RKHKo 3-3-1-20-16, RKHKo 3-3-1-23-12, RKHKo 3-3-1-17-13.

⁸⁵ Lehis (2012), *supra nota* 3, lk 119.

⁸⁶ TlnRnKo nr 2-12-50785

Faktilise ühingujuhi vastutuse eeldused on jõustunud õiguliku regulatsiooni kohaselt samad, kuid erinevad süü vormi nõuded. Õiguskirjanduses kajastatu kohaselt vastutab äriühingu faktiline juht äriühingu juhatuse liikmega samadel alustel ja eeldustel.⁸⁷ Suures osas juhatuse liikme, tegevjuhi ja faktilise juhi ülesanded ja kohustused kattuvad ning tegelikku juhti oleks justkui olnud võimalik ka varasemalt kehtinud õiguliku regulatsiooni kohaselt vastutusele võtta. Siiski puudus õiguslikus regulatsioonis faktilise juhi osas. Ka kohtupraktika kinnitab, et peale juhatuse liikme ei olnud sisuliselt kedagi teist võimalik antud sätte alusel maksuvõla eest vastutusele võtta.

Kohus anaüüsis asjas nr 3-15-1984 faktilise juhi vastutuse kohaldamise võimalikkust varem kehtinud regulatsiooni alusel. MTA vastutusotsusega kohustati isikut tasuma äriühingu maksuvõlg. MTA leidis, et isik tuleb käsitleda kui äriühingu juhatuse liikmena ning äriühingu juhatuse liikme poolt antud volitust isikule kui otsust tema juhatuse liikmeks nimetamise kohta. PT juhtides äriühingut jättis tahtlikult maksudeklaratsioonid õigeaegselt esitamata, viis raha äriühingust maksuvabalt välja, kasutas seda ettvõtlusega mitteseotud otstarbel, võõrandas äriühingu variisikule ning alles siis esitas käibedeklaratsioonid. Kui PT oleks kasutanud sularahana väljavõtetud raha maksukohustuste tasumiseks, ei ole tekkinud äriühingule maksuvõlga. Kuigi PT ei olnud äriregistrisse kantud juhatuse liige, tuleb teda sellegipoolest sellisena käsitleda ning hinnata tuleb juhtide faktilist käitumist. Samuti leidis MTA, et juhatuse liikme volitused ei alga vastava kande tegemise hetkest äriregistrisse vaid volitused hakkavad kehtima siis, kui juhatuse liige ametisse nimetati.⁸⁸

Antud asjas leidis halduskohus, et kuigi PT juhtis ja korraldas ainsana äriühingu tegevust, ei saa teda käsitleda juriidilise isiku seadusliku esindajana MKS § 8 lõike 1 ja MKS § 40 lg 1 tähenduses. Kuna TsÜS § 34 lõike 1 ja ÄS § 180 lõike 1 kohaselt on äriühingu seaduslikuks esindajaks juhatuse liige, saab MKS § 40 alusel osaühingu maksuvõla eest vastutusotsuse teha üksnes selle juhatuse liikmele. PT-d saaks käsitleda juhatuse liikmena üksnes siis, kui oleks tuvastatud tema ja äriühingu osaniku vahel sõlmitud kokkulepe, millega anti PT-le juhatuse liikme õigused, kohustused ja vastutus. Kuna aga sellised tõendid puuduvad, siis ei saa PT käsitleda kui juhatuse liiget. Ka ringkonnakohus nõustus halduskohtu poolt välja toodud põhjendustega ning tühistas PT vastutusotsuse.⁸⁹

⁸⁷ Saare, K., Volens, U., Vutt, A., Vutt, M. (2015), *supra nota* 15, lk 158.

⁸⁸ TlnRnKo 3-15-1984

⁸⁹ TRKHKo 3-15-1984/11

21. juuni 2016 otsuses leidis halduskohus, et kuigi AP-1 oli volikirja alusel õigus esindada äriühingut tehingute tegemisel, siis ainuüksi sellest, et AP ületas talle antud õigusi ei saa järeldada tema tahet täita juhatuse liikme kohustusi. Juhatuse liikme osas kohalduvad seadusest tulenevad keelud ja kohustused, mis ei kehti juhatuse liikmeks mitteoleva volitatud esindaja suhtes. Isegi kui AP tegevust äriühingu nimel saab kaudselt pidada juhatuse liikmeks asumise tahteavalduseks, puudub äriühingu osaniku vastav tahteavaldus. Kohus leidis, et isegi siis, kui äriühingu juhatuse liikmel puudus ülevaade ja teave selle kohta, et arvetel kajastatud tööde teostaja ei olnud tööde tegelikuks teostajaks, saab üksnes juhatuse liige vastutada juhatuse liikme kohustuste rikkumise ees. Jättes kontrollimata volitatud esindaja tegevuse on juhatuse liige jätnud täitmata enda seadusest tuleneva hoolsuskohustuse, mis tõi kaasa maksuvõla tekkimise.⁹⁰

ÄS § 184 lg 4 kohaselt valitakse ja kutsutakse juhatuse liige tagasi omanike või nõukogu poolt. Äriühingu juhatuse liikme volituste pikendamist on Riigikohus selgitanud enda 8. oktoobri 2008 otsuses⁹¹. Kohus leidis, et kuna juhatuse liikme ametiaja pikendamiseks on vajalik osanike vastavasisuline otsus ja juhatuse liikme nõusolek, siis ei saa pidada juhatuse liikme ametiaega pikendatuks ainult sellega, kui isik jätkab tegutsemist äriühingu nimel kui juhatuse liige. Vajalik on mõlema osapoolte tahteavaldus. TsÜS § 68 lg 1 kohaselt võib tahteavaldus tehtud mis tahes viisil, kui seadusega ei ole ette nähtud teisiti, kuid TsÜS § 68 lg 4 alusel vaikimisi või tegevusetust ei saa lugeda tahteavalduseks, kuna juhatuse liikme nimetamiseks on kehtetatud kindel formaalne kord. Tsiviilasjas nr 3-2-1-65-08 leidis kohus, et kaudsete tahteavaldustega (mõlema osapoolte tahteavaldusi ja käitumist hinnates) on võimalik juhatuse liikme ametiaeg lugeda pikendatuks TsÜS § 68 lg 3 alusel.⁹²

Nii nagu tsiviilasjades võib ka maksumenetluse käigus selguda, et juhatuse liikme esindusõigus on formaalselt lõppenud, kuid sellegi poolest jätkab isik tegutsemist juhatuse liikmena ning enda tegevusega tekitab ta äriühingule maksuvõla. Varem kehtinud seaduse kohaselt sai vastutusmenetluse raames maksuvõla tasumist nõuda üldjuhul juhatuse liikmelt. Kui tema esindusõigus on formaalselt lõppenud, puudub alus nõuda tema käest võla tasumist perioodil, kui ta ei olnud juhatuse liige. Riigikohus selgitas tsiviilasja nr 3-2-1-65-08 otsuses, et TsÜS § 117 lõike 2 kohaselt on volituse puhul tegemist kitsapiirilise terminiga, mis annab isikule volikirja alusel

⁹⁰ TRRo nr 3-15-630, p 26-31.

⁹¹ RKTKo 3-2-1-65-08, p-d 33 ja 34.

⁹² RKTKo 3-2-1-152-08, p 12.

teise isiku esindamise õiguse. Juhatuse liikme esindusõigus tuleneb seadusest ning lisaks õigustele on juhatuse liikmel on mitmeid seadusest tulenevaid kohustusi, mis ei laiene koos esindusõiguse andmisega kolmandale isikule volikirja alusel.⁹³

Ka varasemalt on kohus leidnud, et juhatuse liikme volituste tekkimine ning nende lõppemine ei toimu äriregistri kande tegemise ajal, vaid siis kui isik nimetati ametisse.⁹⁴ Haldusõigusrikkumise eest vastutab isik ka siis, kui tema ametiaeg on möödunud, kuid isik jätkab tegutsemist juhatuse liikmena.⁹⁵ Nimetatud asjas loeti isik juhatuse liikmena vastutavaks haldusõiguserikkumise eest, vaatamata tema ametisse nimetamise ajast kolme aasta möödumisele, põhjusel, et asjaoludest lähtuvalt jätkas isik faktiliselt tegutsemist juhatuse liikmena ja kutsuti ametist tagasi tegelikult alles hiljem, st tema ametiaeg loeti asjaolude kohaselt vaikimisi kokkuleppel osanikega pikendatuks. Lisaks on Riigikohus oma 27. veebruari 2004. a otsuses kriminaalasjas nr 3-1-1-123-03 leidnud, et osaühingu juhatuse liikme volituste tekkimine ja lõppemine ei ole määratud vastava kande tegemisega äriregistris.⁹⁶

Viimase aja kõige olulisemaks kohtulahendiks faktilist juhti puudutaval teemal võib pidada 02.03.2018 riigikohtu poolt tehtud otsust asjas nr 2-12-50785, mis jõustus 25.06.2018. Hagiavalduse kohaselt võtsid kostjad äriühingu enda kontrolli alla ning asusid seda faktiliselt juhtima eesmärgiga muuta ühing varatuks.⁹⁷ Nimetatud asjas leidis hageja, et kostjad olid äriühingu faktilised juhid mistõttu oli nende kohustuseks tagada vara säilimine. Kostjad aga ei käitunud faktiliste ühingujuhtidena korraliku ettevõtja hoolsusega ning võivad vastutada käsundita asjaajajatena või VÕS § 1043 ja § 1045 lg 1 p 8 alusel. Kohus analüüsis faktilise ühingujuhi võimalikku vastutust ja selle eelduseid.

Kohus leidis, et faktiliste ühingujuhtide kui käsindusaajate vastutuse esinemiseks tuleb tuvastada käsunduslepingu olemasolu. Samuti on vajalik tuvastada, et käsundisaaja rikkus käsundilepingust tulenevaid kohustusi ning rikkumise tõttu tekkis äriühingule kahju, millel on põhjuslik seos kohustuse rikkumisega. Kohus leidis, et kostjad ning äriühingu vahel käsunduslepingut sõlmitud ei ole. Juhul, kui isik tegutseb faktilise ühingujuhina ilma lepinguta, võib tema tegevus kvalifitseeruda VÕS § 1018 mõistes käsundita asjaajamisena, mis tähendab, et äriühingu juhtimine

⁹³ RKTko 3-2-1-65-08, p 35.

⁹⁴ RKTkm 3-2-1-89-07 p 13, RKTkm 3-2-1-39-05 p 15.

⁹⁵ RKHKm 3-1-1-85-01, p 9.

⁹⁶ RKKko 3-1-1-123-03

⁹⁷ TlnRnko 2-12-50785

faktilise juhi poolt vastab äriühingu poolt avaldatud tahte ja on kooskõlas tema huvidega (VÕS § 1018 lg 1 p 2). Tahe võib olla avaldatud ka TsÜS § 68 lg 3 mõistes kaudselt. Kuna käsundita asjaajamine tekib seaduse alusel (VÕS § 3p 6) on käsundita asjaajaja kui faktiline juht kohustatud täitma nimetatud võlasuhtest tekkivaid kohustusi. VÕS § 1022 lg 1 kohaselt on selliseks kohustuseks soodustatud isiku huvide kaitsmine ning lähtumine tema tegelikust või eeldatavast tahtest, välja arvatud siis, kui soodustatu huvidega arvestamine on vastuolus avalike huvidega.

Kui tegelik juht kui käsundita asjaajaja rikub nimetatud kohustust ja äriühingute tekib seetõttu kahju, peab ta VÕS § 115 lg 1 alusel kahju hüvitama. Kahju hüvitamise eelduseks on, et kahju on hõlmatud rikutud kohustuse kaitse-eesmärgiga. Faktiline ühingujuht on isik, kes langetab otsuse(id) äriühingu juhtorgani liikme asemel ise. Käsundita asjaajamine aga ei anna isikule juhatuse liikme seadusest tulenevat pädevust mistõttu ei saa omistada faktilisele juhile juhatuse liikme kohustuste rikkumisi. VÕS § 1024 alusel on võimalik kohaldada faktilisele ühingujuhile mittenõuetekohast ehk õigustamata käsundita asjaajamist sõltuvalt sellest, kas ta oli hea- või pahauskne ning juhul, kui ta juhtis äriühingut nagu juhatuse liige.

Tulenevalt eeltoodust omas äriühingu üle kontrolli isik, kes ei olnud tehingute tegemise ajal selle äriühingu juhatuse liikmeks ega omanud vastavat õigus. Sellise tegevuse tõttu tekkis äriühingule maksuvõlg, mida selle tegeliku tekitaja käest polnud võimalik sisse nõuda. Kuigi kohtupraktika on sisustanud enda lahendites faktilise ühingujuhi mõistet ja vastutust, ei ole nimetatud probleemkoht leidnud lõplikku lahendust. Kuna selliseid juhtumeid, kus äriühingut juhib tegelikkuses kolmas isik, esineb üha sagedamini, vajab teema konkreetseid lahendusi ja meetmeid probleemi lahendamiseks.

Lisaks eelnevale on probleemkohaks sellised olukorrad, kus maksumenetluse kestel või enne seda toimub äriühingu juhatuse liikme vahetus. Maksumenetluse läbiviimine toimub aga alati peale deklaratsioonide esitamist, mõnikord algab menetlus oluliselt hiljem peale seda. Deklaratsioonide esitamise kohutus on omakorda veel ajalises nihkes tehingute toimumise ajaga. See annab aga äriühingu endisele juhatuse liikmele piisavalt aega, et tööde teostamise või kauba müügilt laekunud raha pangakontolt välja võtta. Maksude deklareerimise ja tasumise kohustus jääb seejuures aga uue juhatuse liikme kohustuseks.

MKS täienduste üeks eesmärgiks on maksumenetluse sujuvamaks muutmine. Ühtlasi aitavad need lahenda ka paraktikas tõusetunud probleeme. Vastutusmenetluse puhul on tegemist haldusõigusliku vastutusega ja MKS muudatused ei tähenda automaatselt muude äriühinguga seotud isikute, sh näiteks töötaja, raamatupidaja või tehingupartneri vastutust maksuvõla eest. Seaduse muudatuse kohaselt on faktilise ühingu juhi vastutuskohustuse haldusõiguslik sätestamine tahtlikult tekitatud maksukahju eest samadel alustel ja ulatuses nagu see kehtib juhatuse liikme puhul.

Üheks oluliseks muudatuseks on faktilise ühingujuhi mõiste määratlemine ning tema vastutuskohustuse sätestamine eesmärgiga võimaldada maksuhalduril maksuvõla sissenõudmine äriühingu tegelikult juhilt või isikult, kelle tahtliku tegevuse tõttu on maksuvõlg tekkinud. Tegelik juhi vastutuskohustuse regulatsiooni kohaselt vastutab isik tahtlikult tekitatud maksuvõla eest samadel alustel ja ulatuses äriregistrisse kantud juhatuse liikmega, mis aitab kaasa muu hulgas ka majandusalaste süütegude ning terrorismi rahastamise efektiivsemale tõkestamisele.⁹⁸

Faktilist ühingujuhti puudutavad muudatused jõustusid 01.01.2019. Siiski tekitab küsimusi selle ajalise kehtivuse suhtes ehk kas muudatuse alusel on võimalik rakendada faktilise ühingujuhi vastutuskohustust alates 01.01.2019 tekkinud maksuvõlgade osas või on võimalik seda rakendada ka varasemalt tekkinud maksuvõldagele. Seaduse tagasiulatav jõud seisneb sellest, et seadusega antakse minevikus toimunud teole või sündmusele sel ajal kehtinud seaduse hinnanguga võrreldes teistsugunune hinnang ehk teo hindamisel lähtutakse teo toimumise suhtes hiljem jõustunud seadusest.⁹⁹ Vabariigi Valituse 22.12.2011 määrus nr 180 sätestab hea õigusloome ja normitehnika eeskirja, mille § 14 lg 4 kohasel või rakendada seaduse sätet tagasiulatavalt üksnes siis kui see toob kaasa kehtiva õiguse normidega võrreldes isiku õiguste laienemise, vabaduste suurenemise, kohustuste või vastutuse väheemise või muu taolise tagajärje ning kui sellega ei rikuta õiguskindluse põhimõtet.

Põhiseaduse kandvateks printsiipideks on õigusselgus, õiguskindlus, võimude lahusus ja tasakaalustatuse põhimõte. Õiguse üldpõhimõteteks on seaduslikkus, (ebasoodsa) tagasiulatava

⁹⁸ Maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu nr 675 SE seletuskiri. Kättesaadav: [https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c532feee-c046-4dc6-81f9-af37217eb5d5/Käibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eelno%20\(276%20SE%20III\)](https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c532feee-c046-4dc6-81f9-af37217eb5d5/Käibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eelno%20(276%20SE%20III)), 15. september 2018.

⁹⁹ Annus, T. (2006). *Riigiõigus*. Tallinn: Kirjastus Juura, lk 95.

mõju keeld ja õiguspärase ootuse põhimõtte või õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtte ning võrdse kohtlemise põhimõtte.¹⁰⁰ Seega on tagasiulatava jõu andmine õigusnormile, millega suurendatakse isikute kohustusi või vastutust vastuolus õigusriigi põhimõttega.

PS § 23 sätestab, et kedagi ei tohi süüdi mõista teo eest, kui seda tegu ei tunnista kuriteoks seadus, mis kehtis siis kui tegu toime pandi. Lisaks sätestab antud paragraaf ka seda, et kellelegi ei tohi määrata raskemat karistust, kui teo toimepanemise ajal kehtinud seadus seda võimaldas. See tähendab, et ei ole kuritegu ega ka karistust sellele teole, kui puudub täpselt kirja pandud seadus - *nullum crimen nulla poena sine lege scripta stricta*.¹⁰¹ Süütuse presumptsioon on sätestatud kriminaalmenetluse seadustiku § 7 lg-s 1, mille kohaselt ei käsitata kedagi kuriteos süüdi olevana enne, kui tema kohta on jõustunud süüdimõistev kohtuotsus.¹⁰² Lisaks on õiguskindluse osaks *vacatio legis* põhimõtte, mis tähendab, et kui muudetakse seaduse norme, siis on kohustus enne nende jõustumist anda piisavalt aega nende normidega tutvumiseks ja muudatuste tegemiseks. Piisava aja määratlemisel tuleb lähtuda õigussuhete iseloomu, muudatuste ulatust ja muid asjas tähtsust omavatest asjaoludest.¹⁰³

PS § 31 sätestab, et igaühel on õigus tegeleda ettevõtlusega. Ettevõtlusvabadus on igaühe õigus tegeleda tegevusega, mille eesmärgiks ja tulemuseks on tulu teenimine. Olgu selleks siis kauba või teenuse müük, vahendus või muul viisil tulu teenimine. Kuigi ettevõtlusvabadus on oluline vabadus, tuleb arvesse võtta põhiseaduse eesmärgid ning printsiipe ettevõtlusvabaduse riive võimalikkuse puhul. Ettevõtlusvabaduse piiramisel tuleb arvestada avalike huvide ja proportsionaalsuse põhimõttega.¹⁰⁴ Kohtud on antud sätet väga laiaulatuslikult käsitletud ning leidnud, et selle paragrafi kohaselt on igaühel õigus tegeleda sellise tegevusega, mille eesmärgiks on tulu saamine.¹⁰⁵

¹⁰⁰ *Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne 3. väljaanne.* (2012)/ Toim. Ü. Madise, R. Narits, P. Vinkel, Jt. Tallinn: Kirjastus Juura, lk 140.

¹⁰¹ Saarmets, V. (2008). *Kuidas sünnib õigusakt, haldusakt, kohtulahend?* Kättesaadav internetis: https://www.just.ee/sites/www.just.ee/files/virgo_saarmets_kuidas_sunnib_oigusakt_haldusakt_kohtulahend.pdf, 17.11.2018.

¹⁰² *Kriminaalmenetluse seadustik. Kriminaalmenetluse seadustiku rakendamise seadus.* (2018)/Tallinn: Kirjastus Juura, lk 6.

¹⁰³ Annus, T. (2006), *supra nota* 99, lk 103.

¹⁰⁴ Maruste, R. (2004). *Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja -vabaduste kaitse.* Tallinn: Kirjastus Juura, lk 471.

¹⁰⁵ RKHKo 3-3-1-68-14, p 4.71-4.72.

Seaduse tagasiulatuva mõju keelamist on selgitanud ka Riigikohus enda otsuses. Selle kohaselt on üksnes erandlikel juhtudel võimalik põhiseaduses sätestatu kohaselt seadust rakendada tagasiulatuvalt. See kehtib näiteks siis, kui ilma sätte tagasiulatuva rakendamiseta tekkivad negatiivsed tagajärjed on suuremad kui õiguskindluse põhimõte. Juhul kui seadusele antakse tagasiulatuv jõud peab see üheselt ja vaieldamatult välja toodud olema.¹⁰⁶ Kuna vastutuskohustuse sätestamisega suurendatakse isikute kohustusi ja vastutust ei ole võimalik eelnõuga planeeritud muudatusi tagasiulatuvalt rakendada. See tähendab, et eelnõuga planeeritavad seadusemuudatused jõustuvad tavapärasel korras ning tagasiulatuvalt vastutuskohustust isiku suhtes rakendada ei ole võimalik.

Seaduse tagasiulatuv mõju on välistatud ka inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni artikliga 7. Selle kohaselt ei või kedagi tunnistada süüdi kuriteos- teos või tegevusetuses, mis teo toimepanemisel kehtinud õiguse järgi ei olnud karistatav tegu. Raskemat karistust kui teo toimepanemise ajal kehtinud seadus ette nägi kohaldada ei ole lubatud.

Kuigi Eestis puudus varasemalt faktilist ühingujuhi puuduvat õiguslik regulatsioon, siis nii mõneski riigis see juba kehtib. Euroopa Komisjoni raporti kohaselt on käsitletud *de facto* või *shadow directors* olemasolu Euroopa Liidu liikmesriikidest näiteks Austria, Belgia, Küpros, Saksamaa, Kreeka jt. Horvaatias ei ole seadusega reguleeritud faktilise ühingujuhi mõiste, kuid kohtud on käsitletud *shadow directors* mõistet, kelleks on iga isik, kes omab mõju äriühingu otsuste tegemisel ning kes omab ka vastutust. Ka Taanis on just kohtud antud mõistet käsitletud. Läti ja Leedu õigus antud mõistet reguleeritud ei ole. Siiski eksisteerib faktilise juhi olemus Leedu õiguses läbi aktsionäride põhjendamatu sekkumise juhatuse töös.¹⁰⁷

Vabariigi Valitsuse eelnõu kohaselt on tegelikult ühingujuhiks isik, kes omab ühingu üle tegelikku mõjuvõimu ja kes on ühingu kasu täielikult või osaliselt kontrollides teinud tehinguid või toiminguid, mille tõttu on äriühingu tekkinud maksuvõlg. Seni on kohtud käitlenud läbi mõjutamise vastutust isiku osas, kes tegutses äriühingu nimel ilma õigusliku aluseta. Riigikohus on selgitanud, et mõju ärakasutamine on vastutuse koosseisu elemendiks. Mõjutamine on piisav faktiline või õiguslik positsioon, mille tulemusel rikuvad kahjustatava äriühingu juhatuse liikmed seadusest või ühinguisestest suhetest talle pandud kohustusi. Seejuures peab ühingu kahjustava tegevuse algatus tulema mõjutajalt. Lisaks eelnevale on vajalik tuvastada ka põhjusliku seose

¹⁰⁶ RKTko 3-2-1-51-02, p 12.

¹⁰⁷ Gerner-Beuerle, C., Paech, P., Schuster, E.P. (2013), *supra nota* 35.

olemasolu mõjutatava kahjuliku käitumise ning saabunud tagajärje vahel. Kui rikkumine oleks juhatuse liikme poolt toime pandud ka ilma mõjutamiseta, siis puudub ÄS § 167¹ lg 1 toodud rikkumise ja kahju vahel põhjuslik seos.

Mõjutajaks on isik, kes kallutab äriühingu seaduslikku esindajat äriühingu jaoks kahjulikku tehingut tegema. Faktiline ühingujuht teeb selliseid kahjulikke toiminguid ise.¹⁰⁸ Siiski saab ka tegeliku juhi puhul öelda, et tegevuse algatajaks on tema ise. Näiteks andes siduva käsu kannet omavale juhatuse liikmele otsustades nii tema eest. Samuti saabub nii mõjutaja kui ka faktilise ühingujuhi tegevuse tõttu kahjulik tagajärg äriühingule. Sellegi poolest puudub võimalus käsitleda faktilist ühingujuhti kui mõjutajat ja seeläbi kohaldada vastutukohustust, kuna nimetatud mõistete vahel on oluline erinevus seoses teo tegijaga- kui faktiline juht teeb ise vastavaid toiminguid või võtab vastu otsuseid, siis mõjutaja ise tehinguid ei tee. Mõjutaja kallutab äriühingu seadusliku esindajat tema üle mõju omades kahjulikke otsused või tegusid tegema.

Põhjusliku seose olemasolu teo ja tagajärje (kahju) vahel on võimalik välja selgitada *conditio sine qua non* reegli alusel. Selle reegli järgi loetakse ajaliselt eelnev sündmus hilisema põhjuseks üksnes siis, kui hilisem sündmus ei oleks aset leidnud, kui esimest sündmust toimunud ei oleks.¹⁰⁹ Isik vastutab üksnes siis, kui tema poolt tehtud teo tagajärjel on äriühingule tekkinud kahju ehk kui tekkinud kahju on selle teo tagajärjeks.

Vastutuse kohaldamiseks peavad nimetatud normide alusel oleva täidetud järgmised eeldused:

- 1) kehtiv võlasuhe või ametisuhe (v.a faktilise juhatuse liikme puhul);
- 2) kohustuse rikkumine;
- 3) äriühingule on tekitatud kahju (VÕS § 127 lg 1 ja VÕS § 128);
- 4) rikkumise ja kahju vaheline põhjuslik seos (VÕS § 127 lg 4);
- 5) vastutust välistavad asjaolud puuduvad (ÄS § 187 lg 2).¹¹⁰

Kui kahju põhjustanud teo aluseks on aktiivne tegutsemine, siis kasutatakse elimineerimismeetodit, mille kohaselt kõrvaldatakse kahju põhjustanud tegu sündmuste seast. Seejärel tuleb hinnata, kas kahjulik tagajärg oleks saabunud ka siis, kui tegu oleks jäänud tegemata.

¹⁰⁸ TlnRnKo 2-12-50785

¹⁰⁹ *Äriõigus. Osaihing: näidised ja kommentaarid.* (2008)./Toim. P. Jesse. Tallinn: Äripäeva käsiraamatute toimetis.

¹¹⁰ Saare, K., Volens, U., Vutt, A., Vutt, M. (2015), *supra nota* 15, lk 158.

Kui analüüsi käigus selgub, et kahju oleks tekkinud ka ilma selle konkreetse teota, siis puudub põhjuslik seos ning isik ei vastuta kahju eest. Kui aga selgub, et just selle teo toimepaneku tõttu on äriühingule kahju tekkinud, vastutab isik tekitatud kahju eest. Põhjuslik seos selgitatakse välja objektiivset faktilist olukorda hinnates VÕS § 127 lg 4 alusel.¹¹¹ Kui äriühingu maksuvõlg tekkis faktilise juhti poolt toime pandud teo tagajärjel, vastutab isik tekkinud kahju eest. Põhjusliku seose tõendamine on maksuhalduri kohustuseks.¹¹²

Kui kahju on tekkinud tegevusetuse tõttu, kasutatakse põhjusliku seose väljaselgitamiseks asendamisemeetodit¹¹³. Asendusmeetodiga hinnatakse, kas kahju oleks tekkinud, kui isik oleks käitunud nõuete kohaselt¹¹⁴. Kohtupraktikas on selgitatud, et kui juhatuse liikme käitumine ei oleks kahju ära hoidnud ja tema käitumine oli mõistlik, siis ei saa nõuda tema käest kahju hüvitamist¹¹⁵.

Tulenevalt eeltoodust puudus varasemalt faktilise ehk tegeliku ühingujuhi õiguslik regulatsioon. Puudus ka alus vastutuskohustuse rakendamiseks sellise isiku suhtes. Kohtupraktika näitab, et järjest sagemini leiab tuvastamist olukord, kus äriühingut juhib isik, kellel puudub õigussuhe äriühinguga. Kui isik omab otsustusõigust ja kontrolli äriühingu tegevuse üle, peab tagatud olema ka tema vastutuskohustus samadel alustel nagu see kehtib juhatuse liike puhul. Tulenevalt eeltoodust on põhjendatud faktilise ühingujuhi regulatsioon.

¹¹¹ RKTko 3-2-1-53-06, p 11.

¹¹² RKTko 3-2-1-173-12, p-d 18 ja 19.

¹¹³ Lind, K (2012), *supra nota* 81.

¹¹⁴ RKTko 3-2-1-38-15, p 19.

¹¹⁵ RKHko 3-3-1-2-04, p 15.

2. FAKTILISE ÜHINGUJUHI VASTUTUSKOHUSTUSE RAKENDAMISEGA SEOTUD PROBLEMAATIKA ANALÜÜS

2.1. Tahtluse tuvastamine

Juhatuse liikme vastutusotsuse eelduseks on tahtlikult või raskest hooletusest tulenevalt kohustuste rikkumine, mille tulemusel on äriühingule tekkinud maksuvõlg. Töö käigus kogutud asjaoludele ning 01.01.2019 jõustunud seaduse muudatuste eesmärgi kohaselt vastutab faktiline ühingujuht juhatuse liikmega samadel alustel. Seega peavad faktilisele ühingujuhile tehtud vastutusotsuse puhul olema täidetud samad eeldused, mis kehtivad juhatuse liikme vastutusotsuse tegemisel.

Siiski on piiritleti faktiline ühingujuhi vastutust üksnes tahtlikult tekitatud maksuvõlgade eest, et välistada kergekäeliselt menetluse alustamist, kaitsta võimalikke isikuid, kes ei ole tegu toime pannud jne. Välistatud on vastutusotsuse tegemine raske hooletuse tõttu tekitatud maksuvõla eest nagu see on võimalik juhatsue liikme puhul. Eelnõu koostajate selgituste kohaselt on see vajalik mõõdukuse huvides ning et vältida tavapärase äririski realiseerumise tõttu tekkinud maksuvõla sissenõudmist. Tahtluse tuvastamise kohustus lasub maksuhalduril ning puudub võimalus menetluse läbiviimiseks automatiseeritud kujul, kuna vajalik on kaalutusõiguse kohaldamine tahtluse tuvastamisel.¹¹⁶

Kuna nii juhatuse liige kui ka faktiline juht omavad otsustusõigust ja kontrolli äriühingu tegevuse üle, leiab töö autor, et selline erinev käsitus süü vormi määratlemisel sisuliselt samu ülesandeid täitvate isikute puhul ei ole õigustatud ning on vastuolus faktilise juhi vastutuskohustuse regulatsiooni eesmärgiga. Arusaamatuks jääb ka seisukoht, mis põhjusel tavapärase äririski realiseerumine faktilise juhi poolt raske hooletuse tõttu on aktsepteeritav, kuid juhatuse liikme puhul mitte.

Kuivõrd eelnõu eesmärgiks on faktilise ühingujuhi õiguste ja kohustuste reguleerimine juhatuse liikmega samadel alustel, siis leiab autor, et tegelik ühingujuht peaks vastutama enda kohustuste mittetäitmise või rikkumise eest ka raskest hooletusest tingitud maksuvõla korral. Seda põhjusel, et vastutusotsuse tegemiseks ei piisa kahtlusest või üksikust tõendist, vastutusotsuse koostamise aluseks on tõendid kogumis. Samuti on vaja välja tuua vastutuse alus ning tõendada konkreetse

¹¹⁶ Juul. T. (2018). Tegelikud juhid peavad hakkama tankistide kõrval vastutama. – *MaksuMaksja*, Nr 8, lk 23-24.

isiku süüd. Näiteks olukorras, kus raamatupidaja esitab juhi korraldusel äriühingu deklaratsiooni, milles on kajastatud ka fiktiivseid arveid. Üksnes valeandmetega deklaratsiooni esitamine ei tõenda raamatupidaja tahtlust. Seda põhjusel, et tavapäraselt on raamatupidaja ülesandeks deklaratsiooni koostamine talle edastatud andmete alusel. Tema ei kontrolli tehingupartneri tausta ega tea tehingu täpset sisu mistõttu ei saa ta olla teadlik fiktiivsest arvest. Kui menetluse käigus aga selgub, et raamatupidaja korraldab äriühingu tegevust, annab käsked töötajatele, teostab ülekandeid ja omab kontrolli äriühingu pangakonto üle, siis sellised asjaolud kogumis võivad tõendada ka raamatupidaja rasket hooletust või tahtlust. Siiski puudub tegelikul juhul võimalus deklaratsioonide parandamiseks. Kui juhatuse liige seda ei tee, puudub regulatiivne võimalus seda tahet sundkorras täitmisele pöörata.

Teiselt poolt tekivad küsimused ka siis, kui äriühingu nimel võtab vastu otsuseid isik, kellele on antud otsustusõigus lepingu alusel, kuid tegelikkuses on tegemist faktilise ühingujuhiga, kes enda vastutuse vältimiseks tegutseb justkui lepingu alusel. Kuigi TsÜS § 3 lg 3 kohaselt ei või juriidilise isiku organi pädevust üle anda muule organile ega isikule, ei ole keelatud mõningate kohustuste täitmise üle andmine käsundi alusel.¹¹⁷ Oluline on faktilise ühingujuhi mõiste selge määratlemine, et isik oleks teadlik oma tegevuse tagajärgedest.¹¹⁸ Näiteks kirjeldatud olukorra puhul, kus isik täidab lepingu alusel juhatuse liikmele pandud kohustusi. Kas ja millistel alusel vastutab sellisel juhul isik maksuvõlgade eest ning millele tuginedes on maksuhalduril võimalik öelda, et tegemist on faktilise juhiga, mitte lepingulise partneriga. Eelnõuga ei määratletud tegeliku ühingujuhi õiguste ja kohustuste tekkimise täpseid aluseid ning kindlasti ei likvideeri seaduse muudatus kõiki tulevikus tekkida võivaid puudusi. Seega ei ole võimalik praegu ka oletada, milliseid negatiivseid maksuõiguslikke tagajärgi regulatsiooni muudatus võiks endaga kaasa tuua seoses isikute sooviga varjata enda seost äriühingu või selle maksuvõlga.

Tegeliku ühingujuhi vastutuskohustus on piiritletud üksnes tahtlusega *mõelduka vastutuse* eesmärgil.¹¹⁹ Eelnõu seletuskirjas antud mõistet täpsemalt ei selgitatud, kuid seda on võimalik sisustada läbi põhiseaduse sätete ning kohtupraktika. PS § 11 sätestab, et õigusi ja vabadusi tohib piirata üksnes kooskõlas põhiseadusega ning need peavad olema vajalikud ega tohi muuta isiku

¹¹⁷ RKÜKo 3-2-1-82-14 p 32.

¹¹⁸ Kairjak, M. (2011). Faktilise ühingujuhi karistusõiguslik vastutus. - *Juridica*, nr 7, lk 540-547.

¹¹⁹ Maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu nr 675 SE seletuskiri. Kättesaadav: [https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c532feee-c046-4dc6-81f9-af37217eb5d5/Käibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eelno%20\(276%20SE%20III\)](https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c532feee-c046-4dc6-81f9-af37217eb5d5/Käibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eelno%20(276%20SE%20III)), 15. september 2018.

piiratavate õiguste ja vabaduste sisu ja mõtet.¹²⁰ Nimetatud säte annab põhilised suunised isikute õiguste piiramisel.

Kohus on leidnud, et sobiv on meede, mis soodustab eesmärgi saavutamist ning kaitseb avaliku võimu ebaotstarbeka sekkumise eest tema tegevusse. Kui soovitud tulemuse saavutamiseks puuduvad muud vähem koormavad võimalused, on tegemist vajaliku meetmega. Mõõdukuse üle otsustamiseks on aga vaja analüüsida lisaks vajalikkusele ka isiku põhiõigustesse sekkumist, selle ulatust ja suurust.¹²¹ Vastutuskohustuse eesmärgiks on maksupettuste tõkestamine läbi isikliku vastutuse. Kuigi vasutuskohustus võib piirata teatud isikute põhivabadusi on meede vajalik, et tagada maksuvõlgade tekitamine ning tasumata jätmine. Hetkel puuduvad alternatiivsed haldusmeetmed mistõttu võib pidada seda vahendit ka sobilikuks eesmärgi saavutamisel. Vastutuskohustus ei muuda ka isikute, sh faktilise ühingujuhi õiguste ja vabaduste üldist olemust. Kui isik täidab enda kohustusi korraliku ettevõtja hoolsusega puudub alus vastutusotsuse tegemiseks, kuna kohustust kohaldatakse üksnes tahtlikult tekitatud maksuvõla puhul.

MKS § 98 lg 1 kohaselt on maksusumma määramise aegumistähtaeg kolm aastat, maksusumma tahtliku tasumata jätmise või kinnipidamata jätmise korral aga viis aastat. Tahtluse tuvastamisel on oluline teada, millisest hetkel alates algab aegumine ning millistele tõenditele tuginedes on võimalik öelda, et tegemist oli tahtliku rikkumisega. Aegumistähtaeg algab hetkest, mil esitati valeandmetega deklaratsioon või mis jäeti esitamata. Peale kolme aasta möödumist on maksuhalduri kohustuseks selgitada, miks ta leiab, et maksukohustuslane on tahtlikult maksusumma tasumata jätnud. Seejuures ei ole õigustatud maksuhalduri poolt tahtluse omistamine kõikide kontrolliperioodi tehingute ja tehingupartnerite osas.

Kohus on selgitanud, et tervet perioodi või kõiki tehinguid puudutav hinnang tahtluse kohta annaks maksuhaldurile võimaluse laiendada viie aastast aegumistähtaega kõikide maksuotsuses kajastatud tehingute ja tehingupartnerite osas. Selline aegumistähtaja laiendamine on aga meelevaldne, kuna osaliselt võib tehingute puhul tegemist eksimuse tõttu vale deklareerimisega, mille aegumistähtaeg on kolm aastat.¹²² Seega peab tahtlus olema tuvastatud iga konkreetse

¹²⁰ Maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu nr 675 SE seletuskiri. Kättesaadav: [https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c532feee-c046-4dc6-81f9-af37217eb5d5/Käibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eelno%20\(276%20SE%20III\)](https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c532feee-c046-4dc6-81f9-af37217eb5d5/Käibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eelno%20(276%20SE%20III)), 15. september 2018.

¹²¹ RKPJKo 3-4-1-25-09, p 24.

¹²² RKHKo 3-3-1-54-11, p 11.

tehingu või tehingupartneri osas eraldi. Mis tähendab, et maksuhalduril on kohustus iga konkreetse tehingu osas välja tuua need asjaolud, mis tõendavad tahtliku tegevust maksueelise saamise eesmärgil. Selliseks eeliseks võib olla näiteks tasumisele kuuluva maksusumma vähendamine fiktiivse arve alusel või tegeliku maksukohustuse täitmata jätmine läbi käibe varjamise.

Kuna faktiline ühingujuht varjab enda seost äriühinguga tahtlikult, siis vastutab ta ka tahtlikul tekitatud maksuvõla eest. Faktilise ühingujuhi arvestatavaks süü vormiks vastutusotsuse koostamise puhul on üksnes tahtlus. Selliselt rakendatav vastutuskohustus on mõõdukas ja proportsionaalne.¹²³ Faktilise ühingujuhi osas puudub võimalus teha vastutusotsust hooletuse või raske hooletuse tõttu tekkinud maksuvõla tasumise kohta. Seega on tegeliku juhi vastutuskohustuse aegumistähtjaks viis aastat ning eksimuse tõttu tekkinud või tekitatud valearvestuse korral puudub tegelikul juhil vastutuskohustus.

Kuivõrd vastutusotsuse tegemise aluseks peale kolme aasta möödumist on tahtluse tuvastamine ei ole antud mõiste MKS-is reguleeritud. Tahtluse mõiste ja selle sisu võlaõigussuhetes ja karistusõiguses erinevad üksteisest. Kuna tahtlus on faktilise ühingujuhi vastutuskohustuse eelduseks on vajalik uurida, millistel konkreetsetel alustel toimub tahtluse tuvastamine ja vastutusotsuse motiveerimine faktilise ühingujuhi vastutusmenetluse raames. Sellest tulenevalt analüüsib autor järgnevalt tahtluse erinevaid aspekte ning faktilise juhi tahtluse sisutamist.

2.1.1 Tahtluse aspekt karistusseadustiku mõistes

Karistusõiguses on süü üheks kolmeastmelise deliktstruktuuri osaks koosseisupärasuse ja õigusvastatuse kõrval. KarS § 32 lg 1 kohaselt on isik teo toimepanemises süüdi, kui ta on teovõimelike ning puudub süüd välistav asjaolu. Süüvõimeline on süüdiv ja vähemalt neljateistaastane isik.¹²⁴ Seega vastutuse kindlakstegemisel tuleb esmalt tuvastada KarS § 14 lg-1 sätestatud teovõimelise füüsilise isiku poolt toime pandud süüteo koosseisule vastav ning õigusvastane ja süüline tegu. Seejärel on vaja välja selgitada, kas tegu on toime pandud juriidilise isiku huvides. Juriidilise isiku huvi tähendab soodsa seisundi loomist äriühingu jaoks.¹²⁵

¹²³ Maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu nr 675 SE seletuskiri. Kättesaadav: [https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c532feee-c046-4dc6-81f9-af37217eb5d5/Käibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eelno%20\(276%20SE%20III\)](https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c532feee-c046-4dc6-81f9-af37217eb5d5/Käibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eelno%20(276%20SE%20III)), 15. september 2018.

¹²⁴ Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Sein, K. (2016). *Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Kirjastus Juura, lk 491.

¹²⁵ Nuut, L., Vahing, M. (2018). Juriidilise isiku kriminaalvastutus: 16-aastane idee ja tegelikkus. - *Juridica*, Nr 8, lk 528-536.

KarS-is ei ole sõnastanud eraldi juriidilise ja füüsilise isiku karistusõigusliku vastutuse eelduseid. Lähtudes tuletatud ehk derivaatse vastutuse põhimõttest vastutab juriidiline isik KarS § 14 lg 1 kohaselt tema organi või juhtivtöötaja poolt toime pandud teos, milles esinevad kõik eelpool nimetatud deliktstruktuuri elemendid. Tegemist on omistamisnormiga, mis sätestab juriidilise isiku organi liikme, juhtivtöötaja või pädeva esindaja vastutuse ning mis määratleb ära alused ja tingimused isikutele karistatava käitumise omistamiseks.¹²⁶ Antud sätte kohaldamisel tuleb hinnata, kas tegutsemiskohustus (näiteks deklaratsioonide esitamise kohustus) oli konkreetsel füüsilisel isikul ning selgitada, kuidas oleks see isik pidanud õiguspäraselt käituma. See tähendab, et ühe subjekti (juriidiline isik) vastutuse eelduseks on teise subjekti (füüsilise isiku) käitumine või tegevus. Seega on karistusõiguse ülesandeks välja tuua need tingimused, mille täitumise korral langeb füüsilise isiku poolt toime pandud teo osas vastutuskohustus juriidilisele isikule.

Kuigi alati ei saa samastada äriühingu ning juhatuse liikme kohustusi on mõningatel juhtudel juhatuse liikmel teatud tegutsemiskohustus tagamaks kohustuste täitmise juriidilise isiku poolt. Tegutsemiskohustus tuleneb näiteks MKS § 8 lg-st 1. Kohustuste mittetäitmisel on võimalik kohaldada haldusvastutust MKS § 153¹, § 154 või KarS § 389¹ alusel, kui isik jätab esitamata maksudeklaratsioonid.¹²⁷ KarS § 389¹ kohaselt on maksukuritegudeks maksukohustuse varjamine ja tagastusnõude alusetu suurendamine. Kuriteona on eelpool nimetatud toimingud käsitletavad siis, kui varaline kahju või süüteo ulatus on KarS § 12¹ kohaselt suur kahju ehk kahju ületab 40 000 eurot.¹²⁸ Isiku karistusõigusliku vastutuse puhul on vajalik tuvastada, milles seisnes isiku tegutsemiskohustus ja kas selle konkreetse teo saab talle omistada. Juriidilise isiku vastutuse toob kaasa sellise isiku käitumine, kelle pädevuses on äriühingu nimel tegutsemine. KarS § 14 lg-s 1 on välja toodud muu hulgas ka juhtivtöötaja või pädev esindaja, kellena faktilist ühingujuhti on võimalik käsitleda.

Faktilise ühingujuhi vastutuse regulatsiooni eesmärgiks on välistada olukorrad, kus teo toime pannud isikute karistusõiguslik vastutus on välistatud seoses tegelike õigussuhete varjamisega. Samuti karistustehteite tegemine teo toime pannud või sellega seotud isikule.¹²⁹ Isiku süüline käitumine on üheks vastutuskohustuse eelduseks. Kuna tegemist on vastutuskosseisu subjektiivse

¹²⁶ Sootak, J., Pikamäe, P. (2015). *Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne*. Tallinn, Kirjastus Juura, lk 31.

¹²⁷ RKKKo 4-16-5811, p 12.

¹²⁸ Lehis, L. (2017), *supra nota* 40, lk 62.

¹²⁹ Kairjak, M. (2011), *supra nota* 118, lk 540-547.

elemendiga on vajalik tõendada süü olemasolu.¹³⁰ Seega käsitletakse isikut KarS raames kui äriühingu juhatuse liiget. KarS-is ei ole välja toodud konkreetset selgitust, keda konkreetselt on võimalik käsitleda pädeva esindajana. Õiguskirjanduse kohaselt võib pädevaks isikuks olla isik, kelle õigusvastane tegu võib kaasa tuua karistuse kohaldamise äriühingu suhtes. Nii nagu faktilise ühingujuhi puhul ei pea ka pädeval isikul olema kehtivad õigussuhet äriühinguga mistõttu piisab vastutuse kohaldamiseks sellest, kui on tuvastatud isiku esindusõigus tehingutes kolmandate isikutega.¹³¹

Käesoleva töö teemat arvesse võttes tekib seega küsimus, kas ka faktilise ühingujuhi puhul on võimalik alates 01.01.2019 karistusõiguslik vastutuskohustuse rakendamine. Eelpool väljatoodud kohtupraktikale tuginedes on KarS § 14 lg-s 2 sisalduvat mõistet „juhtivtöötaja“ selgitatud. Kohus leidis, et juhtivtöötajaks võib pidada ka näiteks keskastme juhti, kellele on juriidilise isiku organ või selle tippjuht vastavad õigused andnud ja kes sellest tulenevalt on pädev tegema iseseisvaid otsuseid äriühingu nimel või nende õiguste alusel suunama juriidilise isiku tahet.¹³² Seega oluline on karistusõigusliku vastutuse puhul teo toime pannud füüsilise isiku otsustamisvabatus teo tegemisel. Kohtulahendis välja toodud juhtivtöötaja tunnused kehtivad ka faktilise ühingujuhi puhul, kuna ka faktiline ühingujuht omab samasuguseid õigusi, mille alusel ta võtab vastu otsuseid ja teeb tegusid äriühingu nimel. Kui tegemist on kriminaalasjaga, jääb haldusmenetlus ootele, kuna paralleelselt kahte menetlust läbi ei viida.

Lisaks juhtivtöötajale näeb KarS § 14 lg 1 näeb ka pädeva esindaja juriidilise isiku vastutuse, mis annab võimaluse laiemalt käsitleda juriidilise isiku vastutusega seotud isikute ringi. Juriidilise isiku vastutus selle pädeva esindaja kaudu saab toimuda üksnes siis, kui sellele füüsilisele isikule on antud õiguspädevus oma üleannete täitmiseks.¹³³ Kui haldusmenetluses kogutud tõendid viitavad kriminaalasjale, on vajalik hinnata kriminaalmenetluse alustamist. Kuna maksumenetluse ja kriminaalmenetluse puhul oleks tegemist paralleelmenetlustega, siis korraga mõlemat läbi viia ei ole võimalik. Kuna käesolev töö käsitleb siiski haldusmeetmete rakendamise võimalikkust, siis täpsemalt kriminaalmenetluse läbiviimist utori ei käsitle. Karistusõigusliku vastutuse kohaldamine faktilise ühingujuhi osas edaspidi kohtupraktika sisustada.

¹³⁰ Lahe, J. (2002). Kahju tekitaja süü presumptsioon. – *Juridica*, Nr 2, lk 30-36.

¹³¹ Pikamäe, P. (2010). Kes on juriidilise isiku pädev esindaja karistusseadustiku § 14 mõttes? - *Juridica*, nr 1, lk 3-10.

¹³² RKKKo 3-1-1-137-04, p 14.4.

¹³³ Sootak, J., Pikamäe, P. (2015), *supra nota* 126, lk 35.

KarS § 15 lg 1 kohaselt on kuriteona karistatav üksnes tahtlik tegu. Karistusõiguslikus mõttes on tahtlus üldnorm ning KarS § 16 lg 1 toodud kavatsetus, otsene ja kadune tahtlus selle alaliigid. Tahtluse liigituse eesmärgiks on suunata seaduse rakendajat hindama toimepanija tegevuse objektiivset raskusastet ning kaaluma tema subjektiivset suhtumist koosseisupärase tagajärje põhjustamisse.¹³⁴ Tahtlus puudub, kui isik ei olnud teadlik enda teo õigusvastatusest. Lisaks eelnevale tekitab küsimusi, kas sellise teo puhul on võimalik karistuse kohaldamine lisaks juriidilisele isikule ka konkreetse teo toime pannud füüsilise isiku suhtes. Antud küsimust on selgitanud Riigikohus ning leidnud, et tegemist on ühe ja sama teoga, mille eest vastutavad kaks eraldi isikut- juriidiline ja füüsiline isik. Kohus lisas, et sellisel juhul ei saa rääkida teo toimepaneku osavõtust (KarS § 21 lg 2) ega kaastäideviimisest (KarS § 22 lg 1).¹³⁵

Maksukorralduse seaduse uue redaktsiooni kohaselt vastutab faktiline ühingujuht üksnes tahtlikult tekitatud maksuvõla eest. Kuna tahtluse alaliigiks on muu hulgas ka kaudne tahtlus, siis sellest tulenevalt tekib küsimus, kas isik vastutab ka kaudse tahtluse korral? Selles osas on kohus selgitanud, et tahtlus on isiku teadlikkus enda käitumise õigusvastatusest ning õigusvastase tagajärje soovimine. Sellest tulenevalt KarS § 16 lg-4 sätestatud kaudset tahtlust ei loeta tahtluseks VÕS § 104 lg 5 mõistes ehk seadusliku esindaja süü tuvastamisel seoses vastutusotsusega pole karistusõigusliku kaudse tahtluse konstruktsioon kasutatav.¹³⁶ Seega peab vastutuse kohaldamise puhul olema tuvastatud süü vormina isiku tahtlus, mida ei ole võimalik järeldada hoolsusnõuete rikkumisest.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et maksuõiguse ja selle normide eesmärgiks on läbi maksukorralduse maksutulu laekumise tagamine. Tegemist on haldusmenetluse alaliigiga, mille eesmärgiks on materiaalsoiguse normide täideviimine ja teostamine.¹³⁷ Maksumenetlus oma olemuselt ei ole karistusliku iseloomuga, selle eesmärgiks on korrektse maksusumma tuvastamine. See tähendab, et maksu tasumise kohustus tekib seaduse alusel (va maamaks, mis muutub sissenõutavaks haldusakti andmisest alates) ning maksuhalduri poolt antavad haldusaktid, sh ka vastutusotsus on õigussuhet tuvastavad, mitte õigussuhet tekitavad haldusaktid. Seega ei saa tahtluse tuvastamine või sisustamine muuta maksuõiguse eesmärki ja olemust.

¹³⁴ Ibid., lk 41.

¹³⁵ RKKKo 3-1-1-137-04, p 14.3.

¹³⁶ RKHKo 3-3-1-23-12, p 14.

¹³⁷ Maurer, H. (2004). *Haldusõigus. Üldosa*. Tallinn: Kirjastus Juura, lk 315.

2.1.2 Tahtluse aspekt võlaõigusseaduse mõistes

VÕS § 104 lg 1 kohaselt vastutab isik oma kohustuste rikkumise eest süü olemasolu korral. MKS näeb ette vastutuskohustuse, kuid puudub eraldi regulatsioon süülise vastutuse kohta. Süülist vastutust kohaldatakse tsiviilõiguses kas lepingust või seadusest tulenevalt.¹³⁸ Süü vormideks on hooletus, raske hooletus ja tahtlus. Süü vormid, sh „tahtlus“ iseloomustavad õigusrikkumise raskusastet ning vastutusotsuse tegemisel on vajalik määrata ka süü vorm. Tahtlus on seotud eelkõige subjektiivsete tunnustega. See tähendab, isik on teadlik enda õigusvastasest käitumisest ning soovib sellise tulemuse või eesmärgi saabumist.¹³⁹ Äriühingu juhatuse liikme vastutusotsuse tegemise eelduseks on raske hooletus või tahtlus, kuid faktilise ühingujuhi puhul üksnes tahtlus. Tahtlus on VÕS § 104 lg 5 kohaselt õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõppemisel. Süü vormi määratlemisel tuleb maksuõiguses järgida eelkõige MKS § 40 lg-e 4 järgi VÕS § 104 lg-test 3-5.¹⁴⁰

Kohtupraktika alusel on tahtluse tuvastamisel oluline välja selgitada, kas pooled leppisid kokku õigusvastase tagajärje saabumises. Tahtluse sisustamisel ei piisa maksuhalduri väitest, et isik on kajastanud enda raamatupidamises dokumente, mille puhul tehinguid tegelikkuses toimunud ei ole.¹⁴¹ Iga väite kohta on vaja välja tuua seda kinnitavad tõendid. Siiski kehtivad teatud erisused mõningate tehingute puhul. Kohtud on võtnud selge seisukoha, et selliste arvete, mille alusel realselt teenuseid ega kaupu soetatud ei ole, kajastamine enda raamatupidamises, saab olla üksnes tahtlik tegu.¹⁴² Kui tehingu objektiivsetest asjaoludest saab teha järelduse, et tehingu peamiseks eesmärgiks oli maksueelise saamine ning puuduvad muud majanduslikud põhjendused sellise tehingu tegemiseks on tegemist näiliku tehinguga, mis saab MKS § 84 mõttes olla üksnes tahtlik tegevus.¹⁴³ Oluline on tugineda objektiivsetele tõenditele ehk faktidele või tõenditele, mis kogumis kinnitavad maksuhalduri põhjendatud kahtlust. Subjektiivsete tõendite kogumine ei saa olla vastutusotsuse eelduseks, kuna selliste tõendite kogumine menetluse käigus võib osutada sisuliselt võimatuks.

Maksustamise puhul seisneb tahtlus näiteks sellisel asjaoludel, mis viitavad, et ostja teadis, et arvel märgitud müüja pole tegelik müüja. Täiendavateks asjaoludeks, mis tõendavad isiku teadlikkust

¹³⁸ Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M. (2006). *Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Kirjastus Juura, lk 331.

¹³⁹ RKHKo 3-3-1-23-12, p 14.

¹⁴⁰ Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Sein, K. (2016), *supra nota* 124, lk 489.

¹⁴¹ RKHKo 3-3-1-38-12, p 17.

¹⁴² RKHKo 3-3-1-23-12, p 13.

¹⁴³ RKHKo 3-3-1-79-11, p

on näiteks isikute vahelised seosed (nii isiklikud kui ka juriidilised), tehingu majandusliku kasu puudumine, tavapärasest tegevuses oluliselt erinevad tehingud, mille eesmärgiks on maksueelise saamine.

Maksumenetlus on haldusmenetlus mitte süüteomenetlus ning selle peamiseks eesmärgiks on fikseerida, tuvastada ja nõuda sisse maksusumma, mitte aga süü tuvastamine. Vastutusmenetluses toimub konkreetse isiku süü tuvastamine. Kuigi maksukohustuslasel on kaasaaitamiskohustus, siis teatud juhtudel võib selliste kohustuste täitmine kaasa tuua süüditunnistamise mõnes maksuõigusrikkumises. Näiteks olukorras, kus maksukohustuslase poolt kaasaaitamiskohustuse täitmisel saadud teavet või dokumente kasutatakse hiljem tõendina tema või ta lähedase vastu süüteomenetluses. Lisaks võib maksumenetluse raames kogutud tõendite pinnalt teha maksuhaldur vastutusotsuse juhatuse liikmele. Kuigi vastutusotsuse puhul on tegemist haldusmeetmega, pannakse selle alusel maksuvõla tasumise kohustus füüsilisele isikule.

Seejuures on kohus selgitanud, et kui ilmneb üksnes hoolekohustuse mittetäitmine, siis ei tähenda see, et maksude tasumisest hoiduti tahtlikult. Sellel võib olla oluline seos küll maksukohustuste täitmisega, aga mitte tahtluse väljaselgitamisega. Maksuõiguse valdkonnas tuleb kohtu hinnangul tahtluse tuvastamisel tugineda eelkõige võlaõigusseaduse sätetele, kuid mõiste sisutamisel võib lähtuda ka karistusõiguse normidele.¹⁴⁴ Eelnev on põhjuseks, miks kriminaalasju väga kergekäeliselt ei alustada.

Tulenevalt eeltoodust võib öelda, et maksumenetluses tahtluse sisustamise tuleb lähtuda eelkõige võlaõiguslikust aspektist, mida on rõhutanud ka kohtud enda lahendites. Kui maksuhaldur tuvastab hoolekohustuste täitmisest hoidumise tahtlikult, siis ei saa teha automaatselt järeldust, et ka maksude tasumisest hoiduti tahtlikult. Lisaks tuleb süü hindamisel lähtuda tõendite kogumist ja elulise usutavuse kriteeriumist, mis tähendab, et kõiki asjas kogutud tõendeid arvesse võttes on võimalik järeldada, et tegemist on tahtlusega.

¹⁴⁴ TlnRnKo 3-09-2127

2.2. Haldusmeetmete kohaldamine

Maksu- ja Tolliameti eesmärgiks on võrdse konkurentsi tagamine ning maksuvõla vähendamine.¹⁴⁵ Maksupettuste tulemusel kannab riik kahju- väheneb riigieelarvesse laekuv tulu, puudub aus konkurents ning tagatud ei ole isikute võrdne kohtlemine. Seetõttu on oluline võtta kasutusele meetmed, mis välistavad eelpool nimetatud olukordade esinemise. Järgnevalt analüüsib töö autor, milliste täiendavate meetmete rakendamine on võimalik maksukohustuse täitmise tagamiseks faktilise juhi poolt.

Alati ei ole maksuvõla tekkimine seotud isiku tahtliku tegevusega, tegemist võib olla näiteks teadmatusega. Seetõttu on oluline, et isikud oleksid informeeritud nende õigustest ning kohustustest. Nii näiteks on Maksu- ja Tolliamet viimaste aastate jooksul suurendanud erinevaid nõustamistoiminguid. Kui isikul on näiteks liiga suur isikustamata soetus, madalad töötajumaksud, probleemsed tehingupartnerid vms, selgitab Maksu- ja Tolliamet regulatsiooni rakendamist ilma kontrolli alustamata. Kui isik on teadlik enda õigustest ja kohustustest on ka haldusakti motiveerimine lihtsam. Teavitamine on oluline ka seetõttu, et maksukohustuse täitmine tagantjärele on maksukohustuslasele oluliselt koormavam. Näiteks olukorras, kus äriühingul puudub tegevuse alguses kohustus ennast käibemaksukohustuslaseks registreerida, kuid mõne kuu möödudes tekib seaduse alusel registreerimiskohustus. Kui tegemist on väikese äriühinguga, kus omanik ja juhatuse liige on üks ja sama isik, kes ühtlasi vastutab ka raamatupidamise eest, võib juhtuda, et äriühing jääb õigel ajal käibemaksukohustuslaseks registreerimata. Sellisel juhul ei saa aga alati rääkida tahtlikult maksude tasumisest kõrvale hoidumisest. Eelpool kirjeldatud olukorras võib kinnitust leida, et isik jättis täitmata hoolduskohustuse nõude, kuid tegemist ei pruugi olla tahtliku teoga.

Maksutulu laekumine on avalik huvi ning laekumise tagamine peaks algama juba enne võla tekkimist, mis tähendab, et enne, kui maksuvõlg üldse tekkinud on, tuleb kasutusele võtta tagajärgede (sh maksuvõla) ärahoidmiseks nn preventiivsed meetmed. Sellised meetmed aitavad tagada lisaks maksutulu laekumisele ka ühetaolise maksusamise, legaliteedi ning avaliku õigusrriigi põhimõtte täitmise.¹⁴⁶ Üheks selliseks tagamismeetmeks on tagatise nõudmine

¹⁴⁵ Maksu- ja Tolliameti Strateegiaesitlus. Kättesaadav: <https://www.emta.ee/et/kontaktid-ja-ametist/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/strateegia>, lk 9. 25.11.2018.

¹⁴⁶ Künnapas, K. (2016). *Maksukohustuse täitmise preventiivne tagamine enne maksukohustuse tuvastamist. Ettevaatuspõhimõtte maksumenetluses*. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus, lk 43.

maksukohustuslaselt. Siiski võib tagatiste nõudmine riivata isikute põhiõigusi mistõttu tuleks täiendavalt hinnata meetme vajalikkust ja proportsionaalsust.

Kui isik ei ole täitnud enda maksukohustust ning tekkinud on võlg, siis on maksuhalduril õigus nõuda võlg sisse sundkorras. MKS § 10 lg 2 p 4 sätestab maksuhalduri ülesande kohaldada maksuseaduste rikkujate suhtes lubatud sunnivahendeid ja karistusi. Mitterahaliste kohustuste, näiteks deklaratsioonide esitamise puhul kohaldatakse sunniraha või asendustäitmist. Maksukohustuse sundtäitmine algab tavapäraselt peale maksukohustuse väljaselgitamist ehk peale seda, kui maksuhaldur on väljastanud maksuotsuse. Seejuures on lubatud kohaldada üksnes selliseid sunnivahendeid, mis on nimetatud seaduses. Muude vahendite kasutamine eesmärgi saavutamiseks ei ole lubatud. Sundtäitmisele peab eelnema hoiatus. Tavapäraselt teavitab maksuhaldur sellest juba maksuotsusega, kuid keelatud ei ole ka eraldi korralduse tegemine. Sunniraha on sobilik vahend seadusest tulenevate kohustuste täitmise puhul motiveerimaks isikut enda kohustust täitma, näiteks deklaratsioonide esitamise kohustamisel.¹⁴⁷

Lisaks eelnevale on maksuhalduril võimalik teostada enne maksuvõla tekkimist mitmeid täiendavaid täitetoiminguid, kui maksukohustuse sundtäitmine võib osutuda oluliselt keerulisemaks või võimatuks. Sellised toimingud MKS alusel on:

- 1) käsutuskeelu nähtavaks tegeva keelumärke kandmise taotlemine kinnistusraamatusse;
- 2) hüpoteegi seadmise taotlemine;
- 3) sissenõude pööramine rahalisele õigusele;
- 4) muude varaliste õiguste arest;
- 5) korralduse tegemine väärtpaberite või väärtpaberikonto blokeerimiseks.

Lisaks eelnevale on maksuhalduril MKS § 136¹ kohaselt võimalik teha halduskohtule taotlus käsutuskeelu seadmise, hüpoteegi seadmise, sissenõude rahalisele õigusele pööramise või muude varaliste õiguste arestimise loa saamiseks. Tegemist on nn preventiivsete tagatistega.¹⁴⁸ Nimetatud meetmete kasutamine on vajalik, kui maksukohustuse sundtäitmine osutub oluliselt keerulisemaks või võimatuks.

¹⁴⁷ Jäätma, J. (2015). Sunniraha kui kohustatud isiku sundimise vahend ja sunnivahend. – *Juridica*, Nr 10, lk 720-734.

¹⁴⁸ Künnapas, K. (2016). *Maksukohustuse täitmise preventiivne tagamine enne maksukohustuse tuvastamist. Ettevaatuspõhimõtte maksumenetluses*. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus, lk 10.

Vastutusmenetluse puhul on tegemist maksuvõla sissenõudmise menetlusega. Ühingu tegelik juht vastutab maksukohustuslasega solidaarselt maksuvõla eest. See tähendab, et võlausaldaja, kelleks maksuvõlgade puhul on maksuhaldur, võib nõuda kohustuse täielikku või osalist täitmist kõigilt võlgnikelt ühiselt, igäühelt või mõnelt neist (VÕS § 65 lg 1). Kui kolmas isik, sh tegelik juht, ei täida enda kohustust, nõutakse selline täitmata rahaline kohustus sisse maksuhalduri poolt MKS-i 13. peatükis sätestatud korras. See õigus kehtib ka lepinguga võetud kohustuste puhul. Maksuvõlgade sissenõudmise meetmeteks on arest, käsutuskeeld või muu toiming. Kuid erinevalt kohtutäiturist puudub maksuhalduril õigus vara müügiks.

Vastutusmenetlus näeb ette võimaluse seada arest vastutava isiku varale. Kuna vastutuskohustuse puhul vastutab kohustatud isik maksukohustuslasega solidaarselt, siis on õigustatud aresti ja käsutuskeelu seadmine isiku varale, kui puudub võimalus võla täitmiseks äriühingu vara arvelt. Lisaks on võimalik seada aresti ka kolmanda isiku omandis olevale varale. Vara arestimine on võimalik nii tegeliku kui näilise tehingu korral. Siiski tuleks iga asja puhul hinnata tehingu sisu ja selle asjaolusid. Eelkõige hoolekohustuse täitmist müüja poolt. Samuti peab vara arestimisel välja selgitama, kas ostja on käitunud heauskselt või mitte.¹⁴⁹ Tulenevalt eeltoodust leiab käesoleva töö autor, et õigustatud on ka faktilise ühingujuhi vara arest maksuvõlgade täitmise tagamisel võttes arvesse hoolekohustuse nõudeid ning meetme proportsionaalsust. Seejuures on meetme rakendamisel suur kaalutusõigus- ühelt poolt tuleb hinnata avalikku huvi ning teiselt poolt isiku õiguste riivet.

Nõuete sundtäitmine toimub täitemenetluse seadustikus sätestatud korras arvestades MKS §-des 128-133 toodud erisusi. Täitemenetluse seadustiku § 64 lg 3 kohaselt võib kohtutäitur vara, mis on kolmanda isiku valduses, ära võtta otsese valdaja nõusolekul. Kui kolmas isik keeldub selle üleandmisest, võib kohtutäitur arestida võlgniku nõudeõiguse asja väljaandmiseks. Nõusolek ei ole vajalik juhul, kui vara on antud kolmanda isiku kätte arestimise vältimiseks.

Vastutuskohustuse kohaldamisel on oluline tagada avalik huvi, kuid seejuures peab arvesse võtma ka isikute põhiõigusi. Maksuvõlgade sissenõudmiseks näeb seadus ette mitmeid võimalusi, mis võivad oluliselt piirata isikute õigusi. Seetõttu on oluline kaaluda enne meetme rakendamist selle vajalikkust ja proportsionaalsust. Vajalik on tõhus, kuid samal ajal isikute õigusi tagav menetlus.

¹⁴⁹ RKHKo 3-3-1-60-11, p 21-23.

KOKKUVÕTE

Käesoleva magistritöö eesmärgiks on läbi varasema regulatsiooni analüüsimise välja selgitada, kas MKS täiendamine tegeliku juhi vastutuse osas oli vajalik või oli võimalik ka varasemalt kohaldada vastutuskohustust nimetatud isikule. Tulenevalt eeltoodust analüüsis töö autor, kas maksukorralduse seaduse muudatused olid vajalikud või oli võimalik ka varem kohaldada vastutuskohustust faktilise ühingujuhi suhtes. Magistritöö kirjutamisel püstitas autor hüpoteesi: „01.11.2018 kehtinud MKS redaktsioonis sätestatud kolmanda isiku vastutus võõra maksukohustuse eest võimaldas vastutuskohustuse kohaldamist kolmandale isikule mistõttu ei olnud vastutuskohustuse regulatsiooni muutmine vajalik“.

Hüpoteesi ning püstitatud töö eesmärkide saavutamiseks analüüsis autor hulgaliselt teaduslikke allikaid, teadusartikleid, kohtupraktikat ning muid allikaid eesmärgiga tuvastada, millistel alustel oli varasemalt võimalik kohaldada vastutuskohustust kolmanda isiku suhtes ning kas ja millistel tingimustel võimaldas seni kehtinud seadus kohaldada vastutuskohustust konkreetselt faktilise juhi suhtes.

Hüpoteegi kontrollimiseks ja kontrollküsimustele vastamiseks jagas autor töö kaheks osaks. Esimeses osas andis töö autor esmalt ülevaate sellest, kuidas on õiguslikult reguleeritud äriühingu juhimine ning milline on faktilise juhi õiguslik positsioon. Seejärel analüüsis autor erinevate allikate põhjal faktilise ühingujuhi mõistet ja olemust. Alates 01.01.2019 kehtima hakanud MKS § 40 lg 1¹ kohaselt vastutab §-s 8 toodud kohustuste täitmise eest solidaarselt maksukohustuslasega füüsiline isik, kellel on tegelik võim kohustuste täitmise üle ning kes ei ole maksukohustuslase seaduslik esindaja, tegevjuht ega vara valitseja, kuid kelle tahtlik tegevus põhjustab maksuvõla. Sisuliselt on võimalik vastutuskohustust rakendada isiku suhtes, kes omab tegelikku võimu äriühingu tegevuse ja selle kohustuste täitmise üle.

Järgmisena analüüsis autor kolmanda isiku vastutuskohustust ning selle eeldusi. Eelkõige vastutab äriühing ise enda kohustuste täitmise eest. Üha enam puutub maksuhaldur kokku aga selliste

olukordadega, kus äriühingu vara arvelt ei ole võimalik tema kohustusi täita ning maksuvõlg on tekkinud kolmanda isiku tegevuse tagajärjel. Kui isik omab otsustusõigust äriühingu tegevuse üle, siis raske hooletuse või tahtliku tegevuse tõttu tekitatud maksuvõla puhul vastutab ta isiklikult enda kohustuste rikkumise eest. Autor analüüsis erinevate kolmandate isikute suhtes vastutuskohustuse rakendamise võimalikkust ning selle aluseid. Lisaks analüüsis autor seda, kas vastutuskohustuse rakendamine tagasiulatuvalt on võimalik või mitte. Kokkuvõtvalt võib öelda, et kuna vastutuskohustuse puhul on tegemist isikute õigusi piirava normiga, siis puudub õigus antud sätet tagasiulatuvalt rakendada.

Kuna faktilise ühingujuhi vastutuskohustuse eelduseks on tahtluse tuvastamine ning selle seos tekkinud maksuvõlga, keskendus töö teine osa tahtluse karistusõigusliku ja võlaõigusliku aspekti võrdlemisele ja analüüsimisele. Maksuõiguses tuleb tahtluse sisustamisel lähtuda eelkõige võlaõiguslikust aspektist. Maksumenetluse puhul on tegemist haldusmenetlusega ning tulenevalt selle sisust ja iseloomust ei ole tegemist karistusõigusliku menetlusega. Siiski võib teatud olukordadest olla vajalik ka karistusõiguslikku aspekti arvetamine.

Tahtluse puhul on oluline tuvastada konkreetse kohustusi rikkunud isiku süü iga tehingu osas eraldi. Juhatusel liige kannab isikliku vastutust nii tahtlikult tekitatud maksuvõlgadele kui ka raske hooletuse tõttu tekitatud maksuvõla puhul. Tegelikult juhi vastutuskohustuse eelduseks on üksnes tahtlikult tekitatud maksuvõla olemasolu. Eelnõu koostajate selgituste kohaselt on selline süü piiritlemine vajalik mõõdukuse huvides ning et vältida tavapärase äririski realiseerumise tõttu tekkinud maksuvõlgade sissenõudmist. Töö autor jääb eelnõu koostajatega eriarvamusele, kuna selline süü erinev käsitlus on vastuolus regulatsiooni vajaduse ja eelnõu eesmärgiga. Nimelt käesoleva töö autori hinnangul ning ka eelnõu kohaselt peaksid nii juhatuse liige kui ka faktiline ühingujuht vastutama samadel alusel. Mõõdukuse huvidele ja tavapärase äririski realiseerumisele tuginemine ei saa olla aluseks sellisele piirangule, kuna vastutusotsuse tegemisel lasub maksuhalduril suur tõendamiskoormis. See tähendab, et ka raskele hooletusele tuginedes on vaja välja tuua konkreetsed tõendid ja asjaolud, mis kogumis viitavad isiku tegevuse tõttu tekkinud maksuvõla olemasolu. Vastutuskohustuse olemasolu tõendamiseks ei piisa üldistest asjaoludest või ühest tõendist, vajalik on lähtuda elulise usutavuse põhimõttest ning tõendite kogumist ning tavapärase äririski realiseerumise tõttu võib ka juhatuse liikme tegevuse tõttu äriühingul maksuvõlga tekkida.

Lisaks analüüsis autor ka muude haldusmeetmete rakendamist faktilise ühingujuhi osas. Alates 01.01.2019 kehtima hakanud MKS regulatsiooni kohaselt on võimalik võla sundtäitmine faktilise ühingujuhi osas, sest ühingu tegelik juht vastutab maksukohustuslasega solidaarselt maksuvõla eest. Autor leiab, et eelkõige on oluline teha piisavalt teavitustööd, et isikud oleksid teadlikud enda õigustest ning kohustustest, sest mitte alati ei ole maksuvõlg tekkinud isik tahtliku ja teadliku tegevuse tulemusel. Lisaks on autori hinnangul võimalik ka faktilise ühingujuhi puhul rakendada näiteks vara aresti tagamaks maksuvõla tasumist. Lisaks on maksuhalduril võimalik kohaldada ka käsutuskeeldu või teha muu toiming.

Õiguskirjandus ja kohtupraktika on varasemalt käsitlenud faktilise ühingujuhi mõistet ning seda ka sisustanud, kuid vastutuskohustust isiku suhtes rakendatud ei ole. Nii mõnegi asja puhul oli tuvastatud faktilise juhi tegevuse tõttu tekkinud maksuvõlg, kuid kehtiv kord ei võimaldanud võrdsustada faktilise ühingujuhi ja äriühingu juhatuse liikmel seadusest tulenevaid õigusi ja kohustusi mistõttu tegelikul juhil puudus seadusest tulenev vastutuskohustus. Sellest tulenevalt ning õigusselguse huvidest lähtuvalt jõudis autor seisukohale, et töö hüpotees ei leidnud kinnitust ning faktilise ühingujuhi vastutuskohustuse regulatsioon on vajalik, et tagada võrdne konkurents ja isikute vastutuskohustus nende tegevuse tõttu tekitatud maksuvõlgade eest. Regulatsioon on vajalik ka seetõttu, et isikud ise oleksid teadlikud enda vastutuse tekkimise alustest.

Töö koostamise tulemusel jõudis autor seisukohale, et äriühingu tegeliku juhi vastutuskohustuse regulatsioon on vajalik kuna tegemist oli aktuaalse probleemiga, mis vajas lahendamist. Eelkõige seetõttu, et kuigi varasemalt on korduvalt nii õiguskirjanduses kui ka kohtupraktikas käsitletud faktilist ühingujuhi puudutavat teemat, siis sellegi poolest puudus õiguslik alus vastutuskohustuse kohaldamiseks.

SUMMARY

THE LIABILITY OF THE *DE FACTO* DIRECTOR FOR THE COMPANY'S TAX ARREARS

Siret Talpsepp

The aim of the Master's thesis is to find out through the analysis of the previous regulation, whether it was necessary to apply the legal regulation of tax liability of third party in regard to the legal representative (*de facto* director) or it was possible before too. Based on the above-said, the author analyses whether the alteration of the Taxation Act and other acts related to it or the alterations implemented on the basis of the draft act are justified or whether it was possible to apply the tax liability of third party in regard to the legal representative. The author of the Master's thesis establishes the hypothesis: Taxation act in force from 01.01.2019 enabled to apply the tax liability of third party due to which the regulation in regard to the legal representative was not necessary.

In order to confirm the hypothesis and achieve the aims of the paper, the author analyses numerous scientific references and articles, court practice and other sources with the aim to establish on which basis it was previously possible to apply tax liability of third party and whether and on which conditions it was possible to implement the tax liability of third person and whether and on which conditions the previous Act enabled to apply the tax liability of third party in regard to the *de facto* director.

In order to check the hypothesis and respond to the check-up questions the author has divided the paper into two parts. In the first part the author gives an overview of the management of the legally regulated incorporated entity and the legal position of the legal representative. Thereafter, the author analyses the definition and the essence of the legal representative based on different sources. According to the new effective Taxation Act § 40 subsection 1¹, effective as of 01.01.2019, the

person liable for the obligations listed in § 8 is solidarily liable with the physical person, who has the actual power over the performance of obligations and who is not the legal representative, effective manager or the administrator of assets of the taxable person and whose intentional activity causes tax arrears. In essence it is possible to apply liability in regard to a person, who holds power in the incorporated entity over the actual activity of the incorporated entity and the performance of obligations.

Next, the author analyses tax liability of third person and its prerequisites. First and foremost, every incorporated entity itself is liable for the performance of its obligations. More and more often the tax administrators come across situations in which it is not possible to perform the obligations proceeding from the assets of the incorporated entity and tax arrears occurs due to the activity of the third person. When a person is entitled to make decisions in regard to the activity of an incorporated entity, then in case of severe negligence and tax arrears caused due to intended activity, the person shall be liable for the tax arrears caused due to the violation of the obligations. The author analyses the possibilities and their application basis applied in regard to a third person hold liable. In addition, the author analyses whether the application of tax liability of third person retrospectively is possible or not. In conclusion it may be stated that tax liability of third person is a regulation that restricts persons' rights, and it is not allowed to use this provision retrospectively.

As the prerequisite of the legal representative's liability is the establishment of intent and the relation to tax arrears caused due to that, the second part of the paper focuses on the comparison and analysis of the intent from the aspect of the penal law and the law of obligations. In the meaning of the Taxation Act the definition of intent has to be explained from the aspect of the Law of the Obligations Act first and foremost. In case of tax proceedings we deal with administrative proceeding and pursuant to its content and features it is not a penal law proceeding. However, under certain circumstances it may be necessary to take also the aspect of penal law into consideration.

In case of intent it is important to establish the guilt of the person who has violated the performance of obligations in regard to every transaction separately. A member of the management board is personally held liable for intentionally caused tax arrears or tax arrears caused due to severe negligence. The prerequisite of the legal representative's liability is only the tax arrear caused intentionally. According to the explanations of the people who prepared the draft act, the establishment of the limits of such kind of guilt is required due to the need of moderation and it

does not exclude the collection of tax arrears created due to the realisation of the common business risk. The author of the paper has a different opinion in comparison with the opinion of the people who have prepared the draft act because the different approach to such guilt is in controversy with the need of the regulation and the aim of the draft act. Namely, according to the author of the paper and the draft act, a member of the management board and the actual legal representative has to be liable according to the same basis. Being based on moderation and the realisation of common business risk it can not be the basis for such a restriction because upon passing the decision of tax liability constitutes a huge burden of verification requirements attributed to the tax administrator. It means that also being based on severe negligence requires bringing out certain details and circumstances, which all in all refer to tax arrears caused due to the person's activity. The verification of the tax liability of third person can not be based on common circumstances but require one certain evidence, and it is vital to follow credibility principles and the collection of evidence, and due to the realisation of the common business risk and the activity of the management board member, tax arrears may occur to the incorporated entity.

Furthermore, the author analyses also the application of other administrative measures in regard to the legal representative. According to the Taxation Act effective as of 01.01.2019 compulsory enforcement of the tax is possible in regard to the legal representative because the actual manager of the entity is solidarily responsible for tax arrears. The author finds that primarily it is important to spread adequate information so that people are informed about their rights and obligations, because not always tax arrears occur due to a person's intended and deliberate activity. In addition, the author is convinced that in case of a legal representative it is possible to apply the arrest of the legal representative's assets to guarantee the settlement of tax arrears. In addition, the tax administrator can apply also a restraint of disposition or perform other kind of proceedings.

Legal literature and court practice have previously handled the definition of the legal representative and given a meaning to it; however, in practice the tax liability to third person has not been applied. In several cases the legal representative's fault in the occurred tax arrears has been established but the effective legislation has not enabled to equalise the rights and obligations of the legal representative and the member of the management board due to which the representative was not liable according to the law. Due to that and the clarity of legislation the author comes to the conclusion that the hypothesis of the paper is not confirmed and the regulation of the legal representative's liability is necessary to ensure equal competition and responsibility

for tax arrears caused due to their activity. Regulation is necessary also because people should be aware of the basis of their liability.

In conclusion it may be stated that the regulation of the tax liability of the incorporated entity's legal representative is a burning issue which requires settlement. Primarily because earlier the topic of legal representative's liability has been repeatedly handled in legal literature and court practice, practically the legal basis for the application of tax liability of third person was absent.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

Teadusraamatud

1. *Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne 4. väljaanne.* (2017)/ Toim. Ü. Madise, R. Narits, P. Vinkel, Jt. Tallinn: Kirjastus Juura.
2. *Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne 3. väljaanne.* (2012)/ Toim. Ü. Madise, R. Narits, P. Vinkel, Jt. Tallinn: Kirjastus Juura.
3. Lehis, L. (2012). *Maksuõigus. 3 trükk.* Tallinn: Kirjastus Juura.
4. Lehis, L. (2009). *Maksuõigus. 2., täiendatud ja muudetud trükk.* Tallinn, Kirjastus Juura.
5. Saare, K., Volens, U., Vutt, A., Vutt, M. (2015). *Ühinguõigus I. Kapitaliühingud.* Tallinn: Kirjastus Juura.
6. Annus, T. (2006). *Riigiõigus.* Tallinn: Kirjastus Juura.
7. Maruste, R. (2004). *Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja -vabaduste kaitse.* Tallinn: Kirjastus Juura
8. Varul, P., Irene, K., Kõve, V., Käerdi, M., Saare, K. (2012). *Tsiviilõiguse üldosa.* Tallinn: Kirjastus Juura.
9. Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Sein, K. (2016). *Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne.* Tallinn: Kirjastus Juura.
10. Sootak, J., Pikamäe, P. (2015). *Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne.* Tallinn: Kirjastus Juura.
11. *Äriseadustik. Märksõnaline sisujuht.* (2017)/ Tallinn: Kirjastus Juura.
12. Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M. (2006). *Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne.* Tallinn: Kirjastus Juura.
13. Maurer, H. (2004). *Haldusõigus. Üldosa.* Tallinn: Kirjastus Juura.
14. *Halduskohtumenetluse seadustik. Märksõnaline sisujuht.* (2018)/ Tallinn: Kirjastus Juura.
15. *Kriminaalmenetluse seadustik. Kriminaalmenetluse seadustiku rakendamise seadus.* (2018)/ Tallinn: Kirjastus Juura.
16. Alekand, A. (2011). *Täitemenetlusõigus.* Tallinn: Kirjastus Juura.

Teadusartiklid

17. Virks, M. (2017). Faktiline juhatuse liige ja tema vastutus äriühingu ees. – *Juridica*. Nr. 6.
18. Kairjak, M. (2011). Faktilise ühingujuhi karistusõiguslik vastutus. – *Juridica*. Nr. 7.
19. Lahe, J. (2002). Kahju tekitaja süü presumptsioon. – *Juridica*. Nr. 2.
20. Pikamäe, P. (2010). Kes on juriidilise isiku pädev esindaja karistusseadustiku § 14 mõttes? – *Juridica*. Nr. 1.
21. Grauberg, T. (2009). Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. - *Juridica International*. Nr. 6.
22. Jõgi, J. (2017). Maksuseaduste tõlgendamine: kas maksumaksja kasuks või kahjuks? – *Juridica*, Nr. 4.
23. Lopman, V., Lorents, K. (2013). Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest. – *Juridica*. Nr. 2.
24. Künnapas, K. (2018). Maksukohustuse täitmise preventiivne tagamine ehk kuidas õigusriigile kohaselt ennustada. – *Juridica*. Nr. 1.
25. Torga, M., Sarv, J. (2017). Äri- ja ettevõtluskeeldude piiriülene mõju. – *Juridica*. Nr. 8.
26. Varul, P. (2011). Tühine tehing. – *Juridica*. Nr. 1.
27. Ots, M. (2006). Juhtorgani liikme kaudne vastutus äriühingu võlausaldaja ees. – *Juridica*. Nr. 4.
28. Tiivel, T. (2005). Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus. – *Juridica*. Nr. 9.
29. Tibar, I. (2018). Tähelepanekuid uue rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduse jõustumisega seoses. – *Juridica*. Nr. 1.
30. Lind, K. (2011). VAT Fraud and the Fight against It in Estonia: Practice of the Administrative Law Chamber of the Supreme Court. - *Juridica International*. Nr. 18.
31. Grauberg, T. (2010). Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. – *Juridica*. Nr. 3.
32. Kähri, M. (2004). Tõendamiskoormus maksumenetluses. – *Juridica*. Nr. 1.
33. Jäätma, J. (2015). Sunniraha kui kohustatud isiku sundimise vahend ja sunnivahend. – *Juridica*, Nr 10.
34. Nuut, L., Vahing, M. (2018). Juriidilise isiku kriminaalvastutus: 16-aastane idee ja tegelikkus. - *Juridica*, Nr 8.

Eesti õigusaktid

35. Eesti Vabariigi Põhiseadus. RT I, 15.05.2015, 2.
36. Halduskohtumenetluse seadustik. RT , 23.02.2011, 3.
37. Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. RT II 2000, 11, 57.
38. Karistusseadustik. RT I 2001, 61, 364.
39. Kriminaalmenetluse seadustik. RT I 2003, 27, 166.
40. Käibemaksuseadus. RT I 2003, 82, 554.
41. Maksukorralduse seadus. RT I, 03.04.2018, 6.
42. Pankrotiseadus. RT I, 26.06.2017, 2.
43. Raamatupidamise seadus. RT I, 09.05.2017, 30.
44. Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus. RT I, 17.11.2017, 2.
45. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. RT I 2002, 35, 216.
46. Täitemenetluse seadustik. RT I 2005, 27, 198.
47. Võlaõigusseadus. RT I 2001, 81, 487.
48. Äriseadustik. RT I, 1995, 26, 355

EL-i ja rahvusvahelised õigusaktid

49. Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2. november 2006.

Teiste riikide õigusaktid

50. Value Added Tax Act of the Republic of Bulgaria – SG no. 37/8.05.2007.

Eesti kohtulahendid

51. RKTko 3-2-1-113-16
52. RKTkm 3-2-1-124-09
53. RKKko 3-3-1-40-03
54. RKHko 3-3-1-18-10

55. TlnRnKm 3-14-51644
56. RKKKO 3-3-1-50-03
57. RKKKm 3-1-1-85-01
58. RKTko 3-2-1-92-08
59. RKTko 3-2-1-65-08
60. TlnRnKo 2-12-50785
61. RKEKm 2-17-12525
62. RKHKo 3-3-1-20-11
63. RKHKo 3-3-1-1-13
64. RKHKo 3-3-1-67-09
65. RKHKo 3-3-1-46-11
66. RKHKo 3-3-1-52-09
67. RKHKo 3-3-1-20-11
68. RKTko 2-15-18186
69. RKTko 3-2-1-113-16
70. RKHKo 3-3-1-40-17
71. RKHKo 3-3-1-37-13
72. RKHKo 3-3-1-41-05
73. RKHKo 3-3-1-75-09
74. RKEKm 2-17-12525
75. RKHKo 3-3-1-41-05
76. TlnRnKo nr 2-12-50785
77. TlnRnKo 3-15-1984
78. TRKHKo 3-15-1984/11
79. TRRo nr 3-15-630

80. RKTko 3-2-1-65-08
81. RKTko 3-2-1-152-08
82. RKTko 3-2-1-65-08
83. RKTm 3-2-1-89-07
84. RKTm 3-2-1-39-05
85. RKHm 3-1-1-85-01
86. RKKko 3-1-1-123-03
87. TlnRnko 2-12-50785
88. RKHko 3-3-1-68-14
89. RKTko 3-2-1-51-02
90. TlnRnko 2-12-50785
91. RKTko 3-2-1-53-06
92. RKTko 3-2-1-173-12
93. RKTko 3-2-1-38-15
94. RKHko 3-3-1-2-04
95. RKHko 3-3-1-54-11
96. RKHko 3-3-1-23-12
97. RKHko 3-3-1-79-11
98. TlnRnko 3-09-2127
99. RKKko 4-16-5811
100. RKHko 3-3-1-38-12
101. RKKko 3-1-1-137-04
102. RKÜko 3-2-1-82-14
103. RKKko 3-1-1-12-03
104. RKHko 3-3-1-60-11

105.RKHKo 3-3-1-15-13

106.RKHKo 3-3-1-20-16

107.RKHKo 3-3-1-23-12

108.RKHKo 3-3-1-17-13

109.RKPJKo 3-4-1-25-09

110.Kohtuotsus, 13.03.2014, FIRIN OOD, C-107/13, EU:C:2014:151

Muud kohtulahendid

111. Kohtuotsus, 13.03.2014, FIRIN OOD,, C-107/13, EU:C:2014:151. Kättesaadav võrgus: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=149137&pageIndex=0&doclang=ET&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=2570182>

Muud allikad

112. Lorents, K. Vastutusotsus. Juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla eest, magistritöö. Tartu Ülikooli õigusteaduskond, 2012.

113. Maksukorralduse seaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu nr 675 SE. Kättesaadav: <https://m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/6bca2238-c979-4838-a441-a3953ba14796/Maksukorralduse%20seaduse%20muutmise%20ja%20sellega%20seonduvalt%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus>

114. Gustavus, E., Saksa keelest tõlkinud Prööm, T. (2001). *Ühinguõigus*. Tallinn-Berliin: M. Tamberg.

115. Lind, K (2012). *Käibemaksupettused ja nende tõkestamine*. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus.

116. Kallion, M. (2014). *Juhatuse liikme õiguslik seisund*. Tallinn: Kirjastus Kivinurme MTÜ.

117. Lehis, L. (2017). *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Casus Tax Services OÜ.

118. Künnapas, K. (2016). *Maksudkohustuse täitmise preventiivne tagamine enne maksudkohustuse tuvastamist: ettevaatuspõhimõtte maksumenetluses*. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus.

119. Liin, S. *Maksejõuetusõiguse revisjon. Analüüs-kontseptsioon. Maksejõuetu juriidilise isiku juhatuse liikme kohustused ja vastutus*. Kättesaadav: https://www.just.ee/sites/www.just.ee/files/susann_liin_analuus_kontseptsioon_maksejõuetu_juriidilise_isiku_juhatuse_liikme_vastutus.pdf, 20. november 2018.

120. United Nations Commission on International Trade Law (UNCITRAL). (2005). *Legislative Guide on Insolvency Law*. New York, lk 62. Kättesaadav: http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/insolven/05-80722_Ebook.pdf, 20.11.2018.
121. Gerner-Beuerle, C., Paech, P, Schuster, E.P. (2013) *Study on Directors' Duties and Liability*. Kättesaadav: <http://eprints.lse.ac.uk/50438/>, 25. november 2018.
122. Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduse eelnõu nr 459 SE. Kättesaadav: [https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/fb03e20e-caf7-463d-9b60-ddf6021742b2/Rahapesu%20ja%20terrorismi%20rahastamise%20t%C3%B5kestamise%20seaduse%20eelnu%C3%B5u%20\(459%20SE%20I\)](https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/fb03e20e-caf7-463d-9b60-ddf6021742b2/Rahapesu%20ja%20terrorismi%20rahastamise%20t%C3%B5kestamise%20seaduse%20eelnu%C3%B5u%20(459%20SE%20I)), 23.11.2018.
123. Varul, R., Kaljurand, A., Mailend, A., Pikmets, H., Tolstov, L. (2005). *Äriühingu juhtorganid*. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS.
124. Pilv, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. (2006). *Maksumenetlus*. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS.
125. Randlane, K. (2016). *Maksuvõlgade sissenõudmine*. Tallinn: Trükk Paar OÜ.
126. Kallion, M. (2011). *Äriõigus. Lisamaterjal õppeainele*. Tallinn.
127. Virks, M. (2017). *Äriühingu juhtimisega seotud selleks mitteõigustatud isikud ja nende vastutus äriühingu ees. (Magistritöö)*. Tartu Ülikooli õigusteaduskond. Tartu.
128. Saarmets, V. (2008). *Kuidas sünnib õigusakt, haldusakt, kohtulahend?* Kättesaadav internetis: https://www.just.ee/sites/www.just.ee/files/virgo_saarmets_kuidas_sunnib_õigusakt_haldusakt_kohtulahend.pdf, 17.11.2018.
129. *Äriõigus. Osaiühing: näidised ja kommentaarid*. (2008)./Toim. P. Jesse. Tallinn: Äripäeva käsiraamatute toimetis.
130. Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 276 SE. Kättesaadav: [https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c532feee-c046-4dc6-81f9-af37217eb5d5/Käibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eelnu%20\(276%20SE%20III\)](https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c532feee-c046-4dc6-81f9-af37217eb5d5/Käibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eelnu%20(276%20SE%20III)), 25. september 2018.
131. Juul, T. (2018). Tegelikud juhid peavad hakkama tankistide kõrval vastutama. *MaksuMaksja*, nr 8.