

**TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL**

Sotsiaalteaduskond

Õiguse instituut

Kaia Kollo

**Süü vormi määratlemine ja selle sõltuvus rikutud kohustusest  
vastutusotsuse väljastamisel**

Magistritöö

Juhendaja:

Triin Kutberg, mag. iur

Tallinn 2014

Deklareerin, et käesolev magistritöö,  
mis on minu iseseisva töö tulemus,  
on esitatud Tallinna Tehnikaülikooli  
magistrikraadi taotlemiseks ja selle alusel  
ei ole varem taotletud akadeemilist kraadi.

Kaia Kollo

“.....“ ..... 2014

Töö vastab kehtivatele nõuetele

Juhendaja Maksu- ja Tolliameti maksuvõlgade sissenõudmise erimenetluse talituse jurist  
peajuristi ülesannetes Triin Kutberg, mag. iur

“.....“ ..... 2014

Kaitsmisele lubatud “.....“ ..... 2014

Õiguse instituudi magistritööde kaitsmiskomisjoni esimees

.....

## Sisukord

Lühendite loetelu .....	4
Sissejuhatus .....	5
1. Vastutusmenetlus ja vastutusotsus.....	9
1.1 Vastutusmenetlus.....	9
1.2 Vastutusotsus ja selle eeldused.....	13
2. Vastutus maksuõigusliku ja eraõigusliku kohustuse rikkumise korral.....	20
2.1 Maksuõigussätetest tulenevad juhatuse liikme kohustused ja vastutus nende rikkumise korral.....	20
2.1.1 Juhatause liikme kohustused maksuõigussuhetes .....	20
2.1.2 Maksuõigusliku juhatuse liikme vastutuse praktilisi aspekte.....	22
2.2 Eraõigussätetest tulenevad juhatuse liikme kohustused ja vastutus nende rikkumise korral .....	26
2.2.1 Juhatause liikme kohustused tsiviilõiguses .....	26
2.2.1.1 Lojaalsuskohustus tsiviilõiguses .....	27
2.2.1.2 Hoolsuskohustus tsiviilõiguses.....	28
2.2.1.3 Erikohustused tsiviilõiguses .....	31
2.2.2 Juhatause liikme vastutus tsiviilõiguses.....	33
2.2.2.1 Juhatause liikme kaudne vastutus tsiviilõiguses .....	33
2.2.2.2 Juhatause liikme otsevastutus tsiviilõiguses .....	37
2.3 Maksukohustuste täitmise tagamise kohustus .....	40
3. Süü mõiste vastutusotsuses.....	47
3.1 Hooletus ja raske hooletus.....	50
3.2 Tahtlus .....	58
3.3 Kaudne tahtlus .....	68
Kokkuvõte .....	76
Specification of culpability and its' dependence of violated obligation in case of composing the liability decision .....	79
Kasutatud allikad .....	82

## **Lühendite loetelu**

HMS – haldusmenetluse seadus

KarS – karistusseadustik

KMS – käibemaksuseadus

m – määrus

MKS – maksukorralduse seadus

o – otsus

PankrS – pankrotiseadus

RKHK – Riigikohtu halduskolleegium

RKKK – Riigikohtu kriminaalkolleegium

RKTK – Riigikohtu tsiviilkolleegium

RKÜK – Riigikohtu üldkogu

SMS – sotsiaalmaksuseadus

TlnHK – Tallinna Halduskohus

TlnRK – Tallinna Ringkonnakohus

TsÜS – tsiviilseadustiku üldosa seadus

TuMS – tulumaksuseadus

VÕS – võlaõigusseadus

ÄS – äriseadustik

## Sissejuhatus

Viimastel aastatel on maksuhaldur hakanud pöörama üha suuremat tähelepanu isikutele, kelle juhtimise all jäävad ettevõtted nii riigile kui ka teistele võlausaldajatele pidevalt võlgu. Võlgu jäävad äriühingud on aga tihti varatud ning maksuvõla sissenõudmise võimalused luhtuvad.<sup>1</sup>

Kolmanda isiku vastutuse rakendamisel maksukohustuslase maksuvõla eest ei ole Eesti ainulaadne. OECD raporti<sup>2</sup> kohaselt rakendatakse juhatuse liikmete vastutust maksukohustuse eest kindlate tingimuste olemasolul neljakümnes maksuadministratsioonis (mõnes on selleks siiski vaja kohtu luba).

Tulenevalt asjaolust, et kolmanda isiku vastutus teise isiku maksukohustuse eest on seaduses üldsõnaliselt sätestatud, on suures osas kohtupraktika ülesandeks selgitada, millisel juhul saab ning peab kolmas isik võõra maksukohustuse eest vastutama. Lisaks on vastutusotsusega seonduvat käsitletud erinevates uurimustöodes, mis samuti aitab kaasa vastutusotsuse väljastamisega kaasnevate asjaolude selgitamisele. Siiski ei saa pidada käesolevat tööd eelnevaid kordavaks, sest varasemates töodes ei ole põhjalikult analüüsitud juhatuse liikme vastutust äriühingu maksuvõla eest äriühingu sisesuhte rikkumise korral ning analüüsitud, kuidas sisustada süü vorme vastutusotsuse väljastamisel. Samuti on jõustunud uudset kohtupraktikat, mida ei ole varasemates töodes käsitletud.

Käesoleva magistritöö kirjutamise põhjuseks on eelkõige asjaolu, et maksukorralduse seaduses (MKS)<sup>3</sup> on kolmanda isiku vastutus sätestatud üldsõnaliselt, mis hiljuti tõi kaasa vastuolulise Riigikohtu lahendi. Riigikohtu halduskolleegiumi (RKHK) otsuses asjas nr 3-3-1-37-13 leidis kolleegium muuhulgas, et äriühingu juhatuse liikme tegevus äriühingu sisesuhtes ja sellest tulenevad rikkumised võivad tuua kaasa vastutusotsuse tegemise üksnes erandjuhul, kui tuvastatakse, et juhatuse liikme tegevuse eesmärk oli jätta maksukohustus täitmata. Kohus tõlgendas MKS § 8 lg-t 1 laiemalt, öeldes, et nimetatud sättes toodud kohustuseks on äriühingu maksukohustuse täitmine, mida on võimalik rikkuda ka äriühingu sisesuhtest tuleneva kohustuse

---

<sup>1</sup> Äripäev. Trend: firma võlg nõutakse juhatuse liikmelt. 2013. Kättesaadav arvutivõrgus [www.aripaev.ee/article/2013-11-06/firma\\_volg\\_noutakse\\_juhatuse\\_liikmelt](http://www.aripaev.ee/article/2013-11-06/firma_volg_noutakse_juhatuse_liikmelt) (04.04.2014).

<sup>2</sup> OECD. Tax administration 2013: Comparative Information on OECD and other advanced and emerging economies. 2013, lk 322. Kättesaadav arvutivõrgus [www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013\\_9789264200814-en](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en) (04.04.2014).

<sup>3</sup> MKS. RT I, 31.01.2014, 14.

rikkumise tulemusel, ning samal ajal kitsendas kohus MKS § 40 lg-s 1 toodud vastutuse kohaldamiseks võimalikke süü vorme, öeldes, et sisesuhte rikkumisest tuleneva vastutuse kohaldamiseks peab tegu olema toime pandud tahtlikult, välistades sellega raske hooletuse. Samas jäi üks riigikohtunik nimetatud asjas eriarvamusele, leides, et MKS § 40 lg-st 1 tuleneb seadusliku esindaja, tegevjuhi või vara valitseja vastutus ka juhul, kui ta rikub raskest hooletusest sama seaduse §-s 8 nimetatud kohustusi ja selle tagajärjel tekib maksuvõlg. Eriarvamusele jäänud riigikohtuniku seisukoha kohaselt hõlmab raske hooletus võlaõigusseaduse<sup>4</sup> (VÕS) § 104 lg 4 mõttes kaudset tahtlust ning seetõttu oleks nimetatud asjas olnud võimalik kohaldada sisesuhte rikkumisest tuleneva maksuvõla eest vastutust.

Lisaks on peale nimetatud otsuse tegemist jõustunud alamate astmete kohtute lahendeid, kus on asunud seisukohale, et MKS-st tulenevaks kohustuseks on muu hulgas ka juhatuse liikme kohustus tagada esindatava rahaliste kohustuste täielik täitmine ning vastutust on võimalik rakendada ka sellisel juhul kui juhatuse liikme süü vormiks on kaudne tahtlus.

Magistritöö hüpotees on järgmine: vastutusotsuse andmine on ühtviisi võimalik nii eraõiguslike kui ka maksuõigusnormide rikkumisel raskest hooletusest.

Seatud hüpoteesi kontrollimisel on magistritöö kõrvaleesmärgiks välja selgitada, kuidas sisustada erinevaid süü vorme vastutusotsuse kohaldamisel. Erinevate süü vormide sisustamise selgus on oluline selleks, et aru saada, kuhu üks või teine teguviis kvalifitseerub. Samuti, kui Riigikohus peaks tulevikus jääma samale seisukohale hiljuti väljendatuga, siis oleks selge, milline peab olema rikkumise iseloom, et vastutust eraõigussätete eest üldse kohaldada oleks võimalik. Lisaks paneb teadmine, et tahtlikult või raskest hooletusest põhjustatud maksuvõla eest võib oodata juhatuse liiget vastutus, äriotsuseid rohkem kaaluma ning see tagab teistele võlausaldajatele efektiivsema kaitse<sup>5</sup>.

Seatud hüpoteesi kontrollides antakse vastus järgmistele täpsustatavatele küsimustele:

1. Milliste kohustuste rikkumisel vastutab juhatuse liige isikliku varaga?
2. Kas MKS § 40 lg 1 ja § 8 lg 1 sõnastust arvestades on vastutuskohustuse tekkimine eraõiguslike normide rikkumisel võimalik?

---

<sup>4</sup> VÕS. RT I, 29.11.2013, 4.

<sup>5</sup> Äripäev. Otsusta vastutades, et vältida vastutusotsust. 2013. Kättesaadav arvutivõrgus [www.aripaev.ee/?PublicationId=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&paperarticleid=C4E1EC6D-47B1-4AB5-B385-9DF399787A0C](http://www.aripaev.ee/?PublicationId=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&paperarticleid=C4E1EC6D-47B1-4AB5-B385-9DF399787A0C) (04.04.2014).

3. Kuidas sisustada VÕS-i süü vorme vastutusotsuses?
4. Kas raske hooletus VÕS § 104 lg 4 mõttes hõlmab ka kaudset tahtlust karistusseadustiku<sup>6</sup> (KarS) tähenduses?

Seatud ülesande lahendamiseks, on magistritöö struktuur jagatud kolme ossa. Esimeses peatükis antakse ülevaade vastutusmenetluse sisust ja paiknemisest Eesti õigussüsteemis ning vastutusotsuse väljastamise eeldustest. Sellise ülevaate andmist peab autor oluliseks, et magistritöö oleks selle lugeja jaoks ülevaatlik ning olulisi taustteadmisi pakkuv. Peatükk jaguneb kaheks alapeatükiks, kus esimeses selgitatakse vastutusmenetluse mõiste päritolu, paiknemist õigussüsteemis ja menetlusele kehtivaid reegleid. Teises alapeatükis käsitleb autor vastutusotsuse väljastamise eeldusi.

Magistritöö teises peatükis antakse ülevaade vastutuse tekkimise võimalustest. Leidmaks vastust püstitatud küsimusele, kas juhatuse liikmele saab langeda vastutuskohustus äriühingu maksuvõla eest äriühingu sisesuhte rikkumise korral, siis on peatükk jaotatud kolmeks alapeatükiks. Esimeses alapeatükis selgitatakse kõigepealt maksuõigussätetest tulenevaid juhatuse liikme peamisi kohustusi ja nendest tulenevat vastutust. Teises alapeatükis käsitletakse eraõiguse sätetest tulenevaid kohustusi ja vastutust ning kolmandas alapeatükis analüüsitakse MKS § 8 lg-s 1 sätestatud tagamise kohustuse mõiste sisu ja seda, kas nimetatud säte hõlmab endas ka eraõiguses juhatuse liikmel lasuvaid kohustusi. Selline peatüki ülesehitus on tulenev MKS § 8 lg 1 sõnastusest, kus on öeldud, et äriühingu juhtorganil lasub kohustus tagada äriühingu kohustuste täitmine ning selleks, et välja selgitada, kas sätestatud kohustus hõlmab lisaks maksuseadustest tulenevatele kohustustele ka eraõiguses juhatuse liikmele langevaid kohustusi, on esmalt oluline teada, millised on maksuseadustest ja eraõigusest tulenevad kohustused juhatuse liikmetele ning kuidas need omavahel suhestuvad.

Kui teises alapeatükis teostatud analüüsi tulemusel on välja selgitatud, kas juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla eest saab tuleneda lisaks maksuseadustest tulenevate kohustuste rikkumisest ka eraõiguslike sätete rikkumisest, on järgnevalt vajalik analüüsida, kas eraõiguslike rikkumiste puhul on vastutuse järgnemiseks erisusi süü vormis. Seetõttu analüüsitakse magistritöö kolmandas peatükis süü vorme, et välja selgitada, milline on erinevate süü vormide sisu ning kuhu langeb karistusõiguses tuntud kaudne tahtlus VÕS §-s 104 toodud süü vormide

---

<sup>6</sup> KarS. RT I, 26.02.2014, 6.

puhul, mille osas on Riigikohtu kohtunikud jäänud erinevatele seisukohtadele. Analüüsi huvides on peatükk jagatud kolme alapeatükki, kus esmalt käsitletakse hooletuse ja raske hooletuse mõistet, seejärel tahtluse mõistet ning kolmandas alapeatükis analüüsitakse kaudse tahtluse kui süü vormi sisu ning selle asetust VÕS-i süü vormides. Magistritöös on hoolimata asjaolust, et vastutust maksuvõla eest saab kohaldada vaid tahtluse ja raske hooletuse korral, käsitletud ka hooletuse mõistet. Hooletuse mõistet on töös käsitletud selleks, et välja selgitada, ega kaudne tahtlus ei lange VÕS-i mõistes hoopis hooletuse alla, jäädes sellega vastutuse kohaldamise aluste hulgast välja.

Magistritöös kasutatakse süsteemset, analüütilist ja võrdlevat uurimismeetodit. Kvalitatiivsetest andmekogumismeetoditest kasutatakse tekstide ja muude dokumentide kogumist. Andmeanalüüsi meetoditest kasutatakse kvalitatiivset tekstianalüüsi.

Töö allikmaterjalina on kasutatud eesti-, inglise-, vene- ja saksakeelseid allikaid. Seatud hüpoteesi kontrollimiseks on oluline osa allikatel, mis käsitlevad juhatuse liikme kohustusi ja vastutuse küsimusi. Samuti on süü mõiste sisustamise ülesande täitmiseks oluline roll õiguskirjandusel. Lisaks avaldatud artiklitele ja õiguskirjandusele, on oluline roll ka Eesti kohtute praktikal, kuna vastutusotsuse regulatsiooni on kohtupraktikas oluliselt selgitatud.



# 1. Vastutusmenetlus ja vastutusotsus

## 1.1 Vastutusmenetlus

Selleks, et selgitada, kust tuleneb vastutusmenetluse mõiste, millised reeglid kehtivad vastutusmenetluses ning millised tingimused peavad vastutusmenetluses olema täidetud vastutusotsuse väljastamiseks, annab autor esmalt ülevaate vastutusmenetluse paiknemisest Eesti õigussüsteemis.

Vastutusmenetlus on haldusmenetlus, mida teostab Maksu- ja Tolliamet. Haldusmenetlus üldisemalt on otsustusprotsess haldusasutuses, mis puudutab üksikisiku õiguseid ja kohustusi. Haldusasutusteks on kõik riigi täitevvõimu ja kohaliku omavalitsuse asutused, avalik-õiguslikud juriidilised isikud ja avalikke ülesandeid täitvad eraisikud, sh ka Maksu- ja Tolliamet.<sup>7</sup>

Haldusõiguse puhul võib samuti nagu eraõigusegi puhul rääkida üld- ja eriosaks jagunemisest. Kui maksuõigus, keskkonnaõigus, avaliku teenistuse õigus jne moodustavad haldusõiguse eriosa, siis haldusõiguse üldosast leiame haldusmenetluse seaduse<sup>8</sup> (HMS).<sup>9</sup>

HMS-i põhieesmärgiks on õiguste kaitsmine.<sup>10</sup> HMS kaitseb isikute õigusi eelkõige preventatiivselt, sätestades menetlusreeglid, mis püüavad tagada selle, et asutus oleks piisavalt informeeritud asjaoludest (nt isiku ärakuulamise kohustuse kaudu) ja et otsus oleks põhjalikult läbi mõeldud ning motiveeritud. Asjaosalise menetlusse kaasamise põhimõtte võib tuletada ka põhiseaduses<sup>11</sup> (PS) sätestatud inimväärikuse põhimõttest (§ 10).<sup>12</sup> HMS-ist tulenevad seega haldusmenetlustes kehtivad üldised nõuded nii menetlusele endale, kui menetluse tulemusel väljastatavale haldusaktile.

Maksumenetlus on haldusmenetluse eriliik ning maksumenetluse raames maksuhaldur kas kontrollib maksumaksja esitatud maksuarvestuse õigsust, määrab tasumisele kuuluva maksusumma või nõuab sisse maksuvõla. Maksumenetlust reguleerib MKS ning MKS-i võib

<sup>7</sup> Aedmaa, A., Lopman, E., Parrest, N., Pilving, I., Vene, E. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus 2004, lk 3.

<sup>8</sup> HMS. RT I, 23.02.2011, 8.

<sup>9</sup> Aedmaa, A. jt, *op.cit.*, lk 36-37.

<sup>10</sup> Merusk, K. Menetlusosaliste õigused haldusmenetluse seaduses. Tartu: Juridica 2001, nr 8, lk 519, 530.

<sup>11</sup> PS. RT I, 27.04.2011, 2.

<sup>12</sup> Aedmaa, A. jt, *op.cit.*, lk 38.

pidada maksuseaduste üldosaks.<sup>13</sup> Maksumenetluse läbiviimisel kohalduvad kõik haldusmenetluse üldpõhimõtted, kuid tulenevalt maksuõiguse spetsiifikast on teatud küsimused reguleeritud erinevalt. Seetõttu ei ole MKS-i toodud viiteid HMS-ile vaid HMS-i asjassepuutuvad sätted on MKS-is tervikuna esitatud, millele on lisatud vaid vajalikud täpsustused ja erisätted. Harvemini rakendatavates spetsiifilistes küsimustes on piirdutud ka HMS-ile viitamisega (nt korralduste ja otsuste muutmine ja kehtetuks tunnistamine). Eelneva põhjuseks on asjaolu, et vastasel korral oleks maksuõiguse normistikus orienteerumine liiga keeruline, sest maksuõiguse üldnormid oleksid läbisegu kahes seaduses.<sup>14</sup>

Maksuarvestuse kontrollimisel kogub maksuhaldur tõendeid, nii maksukohustuslaselt kui kolmandatelt isikutelt, tuvastamaks maksukohustulase maksukohustuse suurust. Juhul kui maksuhaldur tuvastab puudusi maksuarvestuses ja maksukohustuslane ei korrigeeri maksuarvestust vastavalt maksuhalduri poolt tuvastatule, väljastab maksuhaldur maksumenetluse tulemusel haldusakti, milleks on maksuotsus. Levinumateks haldusaktideks ongi maksuotsused, maksuteated, vastutusotsused, korraldused jt.

Vastutusmenetluses kontrollitakse maksuvõla tekkimisega seotud asjaolusid, et tuvastada, kas kolmas isik (juhatuse liige) on äriühingu maksuvõla eest vastutav või mitte. Juhul kui vastutuskohustus tuvastatakse, väljastab maksuhaldur vastutusotsuse.

Haldusakti adressaadi õigusi piiravad ja kohustusi panevad haldusaktid peavad olema kirjalikult vormistatud ning põhjendatud (MKS § 46 lg 2).<sup>15</sup> Eelnev ongi olulisimaks tingimuseks haldusakti väljastamisel. Haldusakt peab olema nõuetekohaselt motiveeritud, et oleks võimalik kontrollida haldusakti õigsust. Haldusakt peab sisaldama nii õiguslikku motiveeringut kui ka faktilist motiveeringut,<sup>16</sup> mis tähendab, et elulised asjaolud tuleb siduda seaduste sätetega.

Üldjuhul tekib maksukohustus isiku poolt deklareeritud andmete alusel, kuid maksukohustuse võib maksuhaldur määrata ka haldusaktiga (maksuotsus, maksuteade). Maksuotsusega määratakse maksukohustuse ehk maksuvõla suurus, mitte ei tekitata maksuvõlga. Kuna maksuhaldur kontrollib tavapäraselt isiku poolt deklareeritud andmete õigsust, ehk möödunud perioodide andmeid, siis olukorras, kus maksuhaldur tuvastab, et isik on esitanud deklaratsioonis

<sup>13</sup> Kergandberg, E., Pilv, A., Lentsius, M. Maksumenetlus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus AS 2006, lk 9.

<sup>14</sup> Lehis, L. Maksuõigus, 3 tr. Tallinn: Juura 2012, lk 113.

<sup>15</sup> Kergandberg, E. jt, *op.cit.*, lk 19-20.

<sup>16</sup> *Ibid.*, lk 19-20.

valeandmeid, mille tulemusel on isiku maksukohustus väiksem tegelikkusest, tekib äriühingul tavapäraselt peale maksuotsuse väljastamist maksuvõlg, sest määramine toimub möödunud perioodi. Eelnev tähendab seda, et olukorras, kus maksuhaldur kontrollib 2014 aastal näiteks 2012 märtsi maksukohustust, mis kuulus tasumisele 2012 aprillis, siis maksukohustuse muutmisel toimub määramine möödunud perioodi (2012 aprilli), mis tähendab, et määratud summa arvestatakse võlas olevaks alates 2012 aprillist.

Maksuvõlg on ka tähtpäevaks tasumata jäetud maksusummalt arvestatud intress.<sup>17</sup> Maksuvõlg tekib seega konkreetse maksukohustuse täitmise tähtpäevale järgnevast päevast, kui maksukohustust tähtpäevaks ei täideta.

Olukorras, kus isikul on tekkinud maksuvõlg, mida isik ei täida, alustab maksuhaldur võla sissenõudmise toimingutega. Maksude sissenõudmine maksumenetluse raames on spetsiifiline haldusmenetluse liik, mida maksuhaldur teostab. Maksude sissenõudmise juures tuleb samuti arvestada õigusriigi põhimõtetega ning austada tuleb kõiki põhiseaduslikke õiguseid ja vabadusi. Kuna haldusmenetluses on pooled alati ebavõrdsed, tuleb õiguslikul reguleerimisel kõrgendatud tähelepanu pöörata nõrgema poole õiguste kaitsele.<sup>18</sup>

Maksuvõla sissenõudmiseks ehk sundtäitmiseks tuleb maksuhalduril MKS § 128 lg 3 kohaselt enne sundtäitmisega alustamist anda maksukohustustasele vähemalt ühel korral tähtaeg maksuvõla tasumiseks. Täiendava tähtaja andmisel tuleb esitada ka hoiatus kohustuse tähtajal täitmatajätmise tagajärgede kohta ehk sundtäitmise hoiatus (MKS § 129). Nimetatud tähtaeg maksuvõla tasumiseks antakse tavapäraselt korraldusega tasuta maksuvõlg 10 päeva jooksul ja korralduses sisaldub koheselt ka sundtäitmise hoiatus.

Maksuvõla sundtäitmiseks on maksuhalduril õigus teostada täitetoiminguid, mis on toodud MKS §-s 130. Lisaks nimetatud sättes toodud täitetoimingutele (käsutamise keelumärgete seadmine, hüpoteekide seadmine, varaliste õiguste arestimine jm) on maksuhalduril õigus MKS § 131 alusel arestida võlgniku pangakonto või kanda tema pangakontolt raha üle maksuvõla summa suuruses.

---

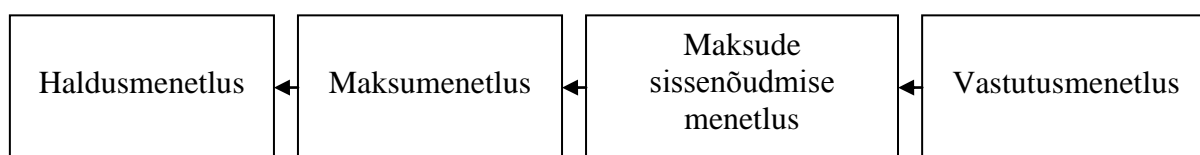
<sup>17</sup> MKS, *op.cit.*, § 32.

<sup>18</sup> Lehis, L. Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses. Tartu: Juridica 1997, nr 3, lk 128.

Olukorras, kus maksuhalduril ei ole õnnestunud maksukohustuslaselt kolme kuu jooksul maksuvõlga sisse nõuda MKS § 130 lg 1 p 3 toodud viisil, võib maksuhaldur MKS §-des 38-40 nimetatud isikute osas alustada vastutusmenetlust ning teha vastutuskohustuse olemasolul vastutusotsuse.

Nagu juba eelnevalt selgitatud viib maksuhaldur vastutusotsuse väljastamiseks läbi vastutusmenetluse. MKS eraldi sellist menetlusliiki nagu vastutusmenetlus ei sätesta. Õiguslikult on vastutusmenetluse puhul tegemist maksumenetlusega, kuid ka kohtud<sup>19</sup> on hakanud aktiivselt kasutama vastutusmenetluse mõistet. Kohtupraktikast<sup>20</sup> lähtuvalt on vastutusmenetlus maksumenetlus, mis on suunatud vastutusotsuse koostamisele. Vastutusmenetluses teostatakse kõiki tavapäraseid menetlustoiminguid – võetakse selgitusi, väljastatakse korraldusi, teostatakse vaatlusi jmt.

Vastutusmenetluse asetsemist haldusõiguses ilmestab alljärgnev skeem, mille puhul mahub järgnev sisuliselt eelneva sisse:



Joonis 1. Vastutusmenetluse paiknemine õigussüsteemis

Maksukohustuslase rahalised kohustused täidetakse MKS § 8 lg 1 kohaselt tema seaduslike esindajate (juhatuse liikme) poolt esindatava (maksukohustuslase) vara arvel, mis tähendab, et seaduslikul esindajal on kohustus hoolitseda esindatava varaga seotud maksukohustuste täitmise eest.<sup>21</sup> Eelnev aga viitab, et juhatuse liikmel puudub reeglina juriidilise isiku kohustusi täites iseseisev paralleelne maksuõiguslik suhe maksuhalduri kui võlausaldajaga.<sup>22</sup>

<sup>19</sup> RKHKm 3-3-1-7-13; RKHko 3-3-1-17-13.

<sup>20</sup> RKHKm 3-3-1-16-12, p 10.5; RKÜKm 3-3-1-15-12, p 50e.

<sup>21</sup> Maksukorralduse seaduse eelnõu seletuskiri SE 886 I, § 8 kommentaarid, kättesaadav arvutivõrgus [www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content\\_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=012960024](http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=012960024).

<sup>22</sup> Lorents, K., Lopman, V., Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest. Tartu: Juridica 2013, nr 2, lk 118.

Maksukohustuslane on maksuõigussuhte kohustatud osapoole üldnimetus.<sup>23</sup> Sellest tulenevalt saab maksukohustuslaseks olla ka isik, kes iseseisva subjektina ei ole realiseerinud mõnda maksuseaduse normi (näiteks pole tekitanud käibemaksuseaduse<sup>24</sup> (KMS) mõistes käivet või saanud tulu tulumaksuseaduse<sup>25</sup> tähenduses) ning selliseks isikuks saab olla ka juriidilise isiku seaduslik esindaja – juhatuse liige.<sup>26</sup>

Kokkuvõtlikult võib öelda, et kolmanda isiku kohustust tasuda teise isiku (maksukohustuslase) maksuvõlg nimetatakse vastutuskohustuseks. Vastutuskohustus tekib MKS-i §-des 38-42 toodud alustel ning võib lõppeda samadel alustel nagu maksukohustus (tasumine, tasaarveldamine, aegumine, kustutamine).<sup>27</sup> Vastutuskohustus tuvastatakse vastutusmenetluse tulemusel ning vastutusnõue esitatakse vastutusotsusega (va § 42 puhul). Vastutusotsuse sisust ja eeldustest lähemalt järgmises alapeatükis.

## 1.2 Vastutusotsus ja selle eeldused

Nagu eelnevalt selgitatud, on vastutusotsus üheks maksuhalduri poolt antavaks haldusaktiks ning selle väljastamist reguleerib MKS § 96. Vastutusotsusega ei määrata maksusummat, vaid nõutakse sisse varem fikseeritud maksusumma uuel kohustatud isikult – esitatakse vastutusnõue. Vastutusotsuses tuleb tuua välja vastutuse kohaldamise alus ja maksusumma arvutamise meetoodika.<sup>28</sup>

Vastutusotsuse instituuti võib käsitleda riigi tulude kaitse instituudina, kuna olukorras, kus puuduks alus kolmandalt isikult maksuvõla sissenõudmiseks, võiks riigil osa maksurahast jääda kätte saamata.<sup>29</sup>

Kolmandaid isikuid, kes vastutavad teise isiku maksukohustuse eest, võib liigitada järgmiselt:

- Isiku isiklik vastutus – isikul lasus seadusest tulenev kohustus, mida isik ei täitnud ning seetõttu vastutab isik maksukohustuse täitmise eest (nt isiku valduses olid vahendid,

---

<sup>23</sup> Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2009, lk 99.

<sup>24</sup> KMS. RT I, 18.02.2014, 11.

<sup>25</sup> TuMS. RT I, 23.12.2013, 23.

<sup>26</sup> Lorents, K., Lopman, V., (viide 22), lk 119.

<sup>27</sup> Lehis, L. Maksuõigus 2012 (viide 14), lk 88-89.

<sup>28</sup> *Ibid.*, lk 119-120.

<sup>29</sup> Marrandi, H. Äriühingu juhatuse liikme vastutus maksuvõla eest. Tallinn: MaksuMaksja 2007, nr 5, lk 43.

millest teise isiku maksukohustust täita, kuid isik ei teinud seda). Näiteks seadusliku esindaja vastutus, lepinguline vastutus.

- Isikul on majanduslik omand vara üle, millega on seotud maksukohustus – siin on silmas peetud eelkõige ettevõtte üleminekut.<sup>30</sup>

MKS § 40 lg-s 1 nimetatud vastutust saab sätte kohaselt rakendada seadusliku esindaja, tegevjuhi või vara valitseja suhtes. MKS § 8 lg-s 1 on sätestatud, et juriidilise isiku seadusliku esindaja kohustus, mistõttu käsitletakse käesolevas magistritöös vaid äriühingu juhatuse liikme vastutuse temaatikat ning ei analüüsita vara valitseja või tegevjuhi vastutuse küsimusi järgnevates peatükkides. Lisaks on viimatinimetatud isikute vastutuse kohaldamise osas hetkel puudu ka praktika. Selgitamaks vastutusotsuse olemust ning rakendamise võimalusi, on siiski käesolevas peatükis veel käsitletud kolmanda isiku vastutuse osas ka teisi MKS-is vastutuse aluseks olevaid sätteid.

Kolmanda isiku vastutust võõra maksukohustuse eest reguleerivad MKS §-id 38-42. Paragrahvides 38 ja 39 nimetatud vastutuse alused tulenevad tsiviilõigusest ning MKS-is on need välja toodud selleks, et tagada maksuhaldurile pädevus esitada oma nõue halduskorras, mitte läbi tsiviilhagi. Kui MKS-i §-des 38-39 sätestatud vastutuse alustel saavad sarnaseid nõudeid esitada ka teised võlausaldajad, siis §-des 40-41 nimetatud vastutuse alused hõlmavad üksnes maksuõigussuhteid.<sup>31</sup>

Maksuõigussuhe on õigussuhe maksumaksja ja maksu saaja vahel, mis tekib maksuseaduse alusel ning millest tulenevad kummagi poole õigused ja kohustused. Maksuõigussuhe on võlaõiguslikust suhtest oma olemuselt erinev seetõttu, et maksuõigussuhe tekib vahetult seaduse alusel ning maksuõigussuhte poolte vahel valitseb subordinatsioonisuhe. Tulenevalt eelnevast tagatakse maksuõigussuhtest tekkivate avalik-õiguslike nõuete täitmine riigi sunniga.<sup>32</sup>

Paragrahvides 38-41 sätestatud vastutuse korral väljastab maksuhaldur maksuvõla sissenõudmiseks kolmandalt isikult vastutusotsuse, kuid MKS-i §-s 42 nimetatud juhul saab garanteerida maksukohustusi vaid tsiviilõiguslikus vormis (hagi esitamine), kuna nimetatud

---

<sup>30</sup> Kergandberg, E. jt, *op.cit.*, lk 77-78.

<sup>31</sup> Lehis, L. Maksuõigus 2012 (viide 14), lk 99-100.

<sup>32</sup> Lehis, L. Maksuõigus 2012 (viide 14), lk 76.

paragrahv ei anna iseseisvat vastutuse alust.<sup>33</sup> MKS § 42 annab võimaluse sõlmida kolmanda isikuga kokkulepe võõra maksukohustuse tasumiseks. Selle jaoks asuvad pooled lepingulisse suhtesse, mis on võlaõigusliku olemusega, seepärast tuleb lepingu täitmata jätmisel pöörduda tsiviilkohtusse.

MKS-i eelnõu seletuskiri põhjendab viimatinimetatud erisust sellega, et lepinguga võla tasumiseks kohustunud isik on kohustuse võtnud vabatahtlikult ning maksuhalduril ei peaks tema suhtes olema seadusest tulenevat jõupositsiooni ning samu vahendeid kohustuste täitmisele sundimiseks, nagu need eksisteerivad seaduse alusel tekkinud maksukohustusega isikute suhtes.<sup>34</sup>

Juhatuse liikme vastutuse puhul juriidilise isiku maksuvõla eest, on tegemist aktsesoorse ehk kõrvalkohustusega, mis tähendab, et kõrvalkohustuse kehtivuse eelduseks on põhikohustuse kehtivus ja kõrvalkohustus jagab põhikohustuse staatust. Vastutusotsuse sisuks on maksuvõla sissenõudmine, mis tähendab, et vastutusotsuse tegemiseks peab eksisteerima kehtiv maksuvõlg.<sup>35</sup>

Vastutusotsust ei tehta, kui maksuvõlga ei ole tekkinud, maksuvõla sissenõudmine on aegunud või kui maksuvõlg on kustutatud (MKS § 96 lg 6).

Kehtiva maksuvõla üheks eelduseks on see, et põhivõlgnik eksisteerib. MKS § 7 lg 1 kohaselt kohaldatakse maksustamisel maksukohustuslase õigusvõime, teovõime ja seadusjärgse esinduse suhtes tsiviilseadustiku üldosa seaduse<sup>36</sup> (TsÜS) sätteid, kui ei ole sätestatud teisiti. TsÜS § 26 lg 2 kohaselt tekib juriidilise isiku õigusvõime registrisse kandmisest ning sama seaduse § 45 lg 2 kohaselt registrist kustutamisega juriidiline isik ka lõpeb.

MKS § 31 lg 3 sätestab MKS-ist või maksuseadustest tulenevate rahaliste nõuete ja kohustuste lõppemise alused ning sama lõike punkt 6 kohaselt võivad maksukohustused lõppeda ka muudel seadusega sätestatud juhtudel.

---

<sup>33</sup> Lehis, L. Maksuõigus 2012 (viide 14), lk 99-100.

<sup>34</sup> Maksukorralduse seaduse eelnõu seletuskiri, *op.cit.*, § 42 kommentaarid.

<sup>35</sup> RKHKo 3-3-1-75-09, p 9.

<sup>36</sup> TsÜS. RT I, 13.03.2014, 103.

Riigikohus on seisukohal<sup>37</sup>, et juriidilise isiku õigusvõime lõppemine (registrist kustutamine) on üks nimetatud muudest seadusega sätestatud juhtudest, mil maksukohustus lõppeb. Õigusi ja kohustusi omab õigusvõimeline juriidiline isik, siis tähendab isiku registrist kustutamine ka tema õiguste ja kohustuste lõppemist. Olukorras, kus juhatuse liikme solidaarne vastutus äriühingu maksuvõla eest on aktsessoorne, lõppeb see juriidilise isiku õigusvõime lõppemisega.

Lähtuvalt eelnevast tuleb MKS § 40 lg-st 1 tuleneva kolmanda isiku vastutuse rakendamiseks teha vastutusotsus juhatuse liikmele enne põhivõlgniku (äriühing, mille maksuvõla suhtes soovitakse vastutusotsust teha) õigusvõime lõppemist. Olukorras, kus vastutusotsus on tehtud enne äriühingu registrist kustutamist ja seega enne maksukohustuse lõppemist, jääb nõue vastutusotsuse adressaadi suhtes kehtima.<sup>38</sup>

Vastutusotsus kui haldusakt kehtib kuni kehtetuks tunnistamiseni või haldusaktiga määratud kohustuse täitmiseni, kui seadus ei sätesta teisiti, ning kehtiva haldusakti resolutiivosa on kohustuslik igapähele (HMS § 60 lg 2 ja § 61 lg 2).

Vastutusotsuse koostamisel tuleb analüüsida nii algse maksuõigussuhte poolt ja tema maksukohustusega seotud õiguslikke kriteeriume kui ka juhatuse liikme ja tema kohustustega seotud kriteeriume. Selline kahe isiku analüüs võib aga sisuliselt tähendada kahe haldusaktiga (maksuotsus ja vastutusotsus) töötamist ning selle raames tuleb mõlema koostamise eeldusi täieulatuslikult kontrollida.<sup>39</sup>

Maksusumma arvutamise meetodika vormistus sõltub sellest, kuidas on tekkinud ja tuvastatud põhivõlgniku maksuvõlg. Maksuvõla puhul on üldiselt tegemist deklareeritud maksuvõlaga, ehk võlg on tekkinud isiku (põhivõlgniku) poolt deklareeritud andmete alusel. Samas esineb olukordasid, kus maksuhaldur on maksusumma määranud maksuotsusega.

Deklareeritud maksuvõla puhul tuleb vastutusotsuses välja tuua deklaratsioonide loetelud ja võla arvestus (sh ka nt intresside arvestus) ning maksuotsusega määratud maksusumma puhul tuleb vastutusotsusele lisada maksuotsuse ärakiri.<sup>40</sup> Deklareeritud maksuvõla puhul ei pea maksuhaldur vastutusmenetluse käigus omal algatusel kontrollimenetluse meetmetega üle

---

<sup>37</sup> RKHKo 3-3-1-75-09, p 11.

<sup>38</sup> *Ibid.*

<sup>39</sup> Lorents, K., Lopman, V., (viide 22), lk 119.

<sup>40</sup> Lehis, L. Maksuõugis 2012 (viide 14), lk 120.



kontrollima vastutusotsuse adressaadiks oleva juhatuse liikme volituste kehtivusaja jooksul esitatud äriühingu maksudeklaratsioonide (sh parandusdeklaratsioonide) õigsust.<sup>41</sup>

Olukorras, kus põhivõlgniku maksuvõlg on tekkinud maksuotsuse alusel ning vastutusotsusele lisatakse maksuotsuse ärakiri, tagab see vastutusotsuse adressaadile õiguse vastutusotsuse vaidlustamisel esitada kõik vastuväited maksuotsusele, mida oleks saanud esitada põhivõlgnik maksuotsuse vaidlustamisel. Äriühingule eelnevalt väljastatud maksuotsust võib maksuhaldur kasutada tõendina vastutusotsuse motiveerimisel<sup>42</sup>. Sellisel juhul võib olla tulemuseks olukord, kus õigusvastane maksuotsus jääb kehtima põhivõlgniku suhtes, kuid kolmanda isiku vastutuse alusena see kohaldatav ei ole. Samuti saab vastutusotsuse adressaat vaidlustada teisi vastutuse aluseid (süü olemasolu, põhjuslik seos).<sup>43</sup>

Kohustuste ülemineku ja vastutuse erinevuseks on asjaolu, et vastutuse korral jääb põhivõlg kehtima ning maksuvõla tasumise (kohustuse täitmise) eest vastutavad algne ja uus maksukohustuslane solidaarselt. MKS-is ei ole selgitatud, kuidas toimub solidaarse võla sissenõudmine, kuid sellises olukorras on võimalik lähtuda võlaõiguslikest sätetest.<sup>44</sup> Siiski lähtudes MKS-i § 96 lg-st 5 ning maksuhalduri praktikast, kohaldatakse vastutust alles pärast seda, kui maksukohustuslaselt endalt ei ole võimalik maksuvõlga sisse nõuda ning seetõttu pööratakse nõue vastutava isiku vastu.<sup>45</sup>

Lisaks eelnevale järeldeb MKS § 40 lg-st 3, et juhul kui äriühingul on mitu juhatuse liiget, on nende vastutus MKS §-s 8 nimetatud kohustuste rikkumise korral solidaarne. Kahe või enama liikmelise juhatuse puhul võib olla otstarbekas jagada äriühingu juhtimistegevuse ja tegevusvaldkondade korraldamine, kuid seaduses sätestatud äriühingu kohustuste puhul on oluline, et kõik kohustused oleksid nõuetekohaselt täidetud, mitte see, kes juhatuse liikmetest neid täidab.<sup>46</sup> Mitme juhatuse liikme juhatusse kuulumise puhul on kohtupraktika<sup>47</sup> rõhutanud, et iga juhatuse liikme süü kohustuste rikkumisel on individuaalne ning tuleb seetõttu eraldi ka tuvastada. Mitmeliikmelise juhatuse puhul on vastutusotsuse tegemine põhjendatud vaid selle juhatuse liikme osas, kelle käitumises on tuvastatud MKS § 8 l-s 1 nimetatud rikkumine, süü

---

<sup>41</sup> TlnRKO 3-13-344, p 16.

<sup>42</sup> RKHKo 3-3-1-23-12, p 25.

<sup>43</sup> Lehis, L. Maksuõigus 2012 (viide 14), lk 120.

<sup>44</sup> *Ibid.*, lk 100.

<sup>45</sup> *Ibid.*

<sup>46</sup> TlnRKO 3-08-7/78.

<sup>47</sup> RKHKo 3-3-1-41-05, p 13; RKÜKo 3-3-1-37-13, p 27.

vastutuse kohaldamiseks nõutavas vormis ning põhjuslik seos selle teo ja maksuvõla vahel. Siinkohal on oluline meeles pidada, et ka passiivsele juhatuse liikmele on võimalik väljastada vastutusotsus kui isik on süüliselt rikkunud temal lasuvat tegutsemiskohustust.

Kokkuvõtlikult on Riigikohus selgitanud<sup>48</sup>, et vastutusotsuse väljastamiseks tuleb eelnevalt kontrollida järgmisi asjaolusid:

- Eksisteerima peab kehtiv maksuvõlg – ei tohi esineda MKS § 96 lg-s 6 nimetatud asjaolusid (maksuvõlga ei ole tekkinud, maksuvõla sissenõudmine on aegunud või maksuvõlg on kustutatud).
- Isik, kellele vastutusotsust tahetakse teha, vastutab seaduse alusel maksumaksja kohustuste täitmise eest, ehk siis isik oli võla tekkimise ajal kohustatud isik (juhatuse liige).
- Maksusumma määramise aegumistähtaeg (3 või 5 aastat) ei ole möödunud (MKS § 98).
- Enne vastutusotsuse tegemist on alustatud maksukohustuslase suhtes sissenõudmismenetlust ning selle tulemusel ei ole õnnestunud 3 kuu jooksul võlga sisse nõuda või maksukohustuslasele on välja kuulutatud pankrot.
- Vastutusotsus on tehtud enne juriidilise isiku (maksukohustuslase) õigusvõime lõppemist.

Kui on täidetud eelnimetatud nõ formaalsed eeldused vastutusotsuse väljastamiseks, tuleb vastutuse kohaldamise aluse näitamiseks maksuhalduril tuvastada ka asjaolu, et juhatuse liige on oma kohustusi rikkunud süüliselt ja süü vorm ning põhjusliku seose olemasolu.

Riigikohus on leidnud,<sup>49</sup> et MKS § 96 lg-st 1, § 40 lg-st 1 ja § 8 lg-st 1 tulenevalt on juhatuse liikmele vastutusotsuse koostamise sisulised eeldused järgmised:

- juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud oma kohustusi (esineb süü);
- rikutud on kohustust tagada MK-st ja maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegne ja täielik täitmine;
- sellise kohustuse rikkumise tõttu on tekkinud maksuvõlg.

Vastutusotsuses tuleb vastutuse kohaldamise aluse näitamisel motiveerida, miks maksuhaldur asus seisukohale, et juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud oma kohustusi.

---

<sup>48</sup> RKÜKm 3-3-1-15-12, p 50 e-i.

<sup>49</sup> RKHKo 3-3-1-41-05, p 12.

Juhul kui vastutuse aluseks on hooletus, lasub maksuhalduril suur koormus hooletuse liigi tuvastamisel ja motiveerimisel, sest kerge hooletus ei too kaasa juhatuse liikme vastutust.<sup>50</sup> Samas tuleb arvesse võtta, et süü vormi kohta esineb harva otseseid kirjalikke tõendeid, mistõttu tuleb süü hindamisel sageli lähtuda tõendite kogumist ja „elulise usutavuse“ kriteeriumist.<sup>51</sup> Elulise usutavuse kriteerium tähendab seda, et vaidluse korral süü vormi üle ning kui puuduvad otsesed tõendid, tuleb muude asjaolude pinnal hinnata, kas eluliselt on usutavam, et isik käitus tahtlikult või on pigem usutav, et isik oli hooletu.<sup>52</sup>

Kui õiguslik motiveering on vastutusotsustes ühesugune, kuna sätted, millele tuginedes vastutusotsus väljastatakse, on samad (MKS § 96 lg 1 ja MKS § 40 lg 1), siis vastutusotsuse keerulisimaks kohaks ongi selle faktiline motiveerimine ja kaasuse eluliste asjaolude sidumine MKS-i ja teiste maksuseaduste sätetega. Faktiline motiveerimine tähendab ka sisustamata õigusmõistete selgitamist konkreetse kaasuse asjaoludega. Kuigi MKS-is on süü vormi puhul viidatud VÕS-i vastavatele sätetele, võib lõputöö autori hinnangul pidada süü erinevaid vorme, eelkõige rasket hooletust sisustamata õigusmõisteks kuna raske hooletuse definitsioon VÕS-is on üldsõnaline ning selle selgitamiseks on seaduses kasutatud sisustamata mõisteid (käibes vajalik hool ja hoolsuse oluline määr). Selline definitsioon jätab maksuhaldurile sätte rakendajana palju ruumi kaalutusõiguse kasutamiseks, mis omakorda suurendab haldusakti andmisel subjektiivsuse osakaalu, samuti kohtu rolli seaduse mõtte tõlgendamisel.

Tulenevalt töö eesmärgist on enne süümõistete põhjalikumat käsitlust vajalik analüüsida, millised on juhatuse liikmel lasuvad kohustused, mille süülisel rikkumisel võib järgneda vastutus äriühingu maksuvõla eest. Vastav ülevaade antakse järgmises alapeatükis.

---

<sup>50</sup> RKHKo 3-3-1-41-05, p 13.

<sup>51</sup> RKHKo 3-3-1-23-12, p 13.

<sup>52</sup> TlnHKo 3-13-344/19, p 20.

## **2. Vastutus maksuõigusliku ja eraõigusliku kohustuse rikkumise korral**

### **2.1 Maksuõigussätetest tulenevad juhatuse liikme kohustused ja vastutus nende rikkumise korral**

#### 2.1.1 Juhatusel liikme kohustused maksuõigussuhetes

Juhatusel liikme üldsõnaline kohustus äriühingu esindajana on toodud MKS § 8 lg-s 1. Nimetatud sätte kohaselt on juhatuse liikme kohustuseks tagada esindatava MKS-st ja maksuseadusest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegne ning täielik täitmine.

Kokkuvõtvalt tähendab see juhatuse liikme kohustust korraldada äriühingu majandustegevus selliselt, et sellest tekkivad maksukohustused oleksid õigeaegselt ja korrektselt deklareeritud ning tasumisele kuuluvad maksusummad tasutud.<sup>53</sup>

Maksukohustuslase peamisteks kohustusteks, mis tulenevad MKS-st ja maksuseadusest, võib pidada:

- Raamatupidamisarvestuse ja arvestuse ning dokumentide säilitamise kohustust (MKS §-d 57-58).
- Deklareerimiskohustust (MKS § 3 lg 1, § 85-91).
- Maksude tähtaegse tasumise ja rahalise kõrvalkohustusena intressi arvestamise ja tasumise kohustust (MKS § 31, § 115).
- Kaasaaitamiskohustust (MKS § 56).

Eeltoodud loetelu ei ole kindlasti ammendav, kuivõrd erinevaid maksuseadusi on mitmeid ning igapähe võib olla erinevaid kohustusi tulenevalt konkreetse maksu spetsiifikast (näiteks registreerimiskohustus KMS-is). Üldjuhul on kõik eelnimetatud kohustused omavahel tihedalt seotud ning maksukohustuse korrektne deklareerimine on suuresti sõltuvuses raamatupidamisarvestuse korrektsusest. Seda eelkõige seetõttu, et olukorras, kus isik soovib vältida seadusest tulenevat maksukohustust hakatakse kas raamatupidamises kajastama tõele mittevastavaid dokumente või pidama nõ musta raamatupidamist, milles kajastavaid andmeid ei deklareerita ja maksuhaldurile ei esitata.

---

<sup>53</sup> TlnHKo 3-13-344/19, p 17,18.

Sellises olukorras ei ole äriühingu poolt esitatavad maksudeklaratsioonid korrektsed ning olukorras, kus maksuhaldur tuvastab puudused maksumenetluse käigus ja isik deklareerib kas vabatahtlikult või maksuotsuse alusel korrektsed andmed võib äriühingul tekkida maksukohustus, mida ei suudeta tasuda, kuna äriühingu juhatus ei ole tuvastatud kohustuse tasumisega arvestanud.

Lisaks eelnevale on maksuõiguses oluline koht ka hoolsuskohustusel. Maksusuhetes oluliste hoolsusnõuete eiramine toob kaasa riski, et tõendamiskoormuse üleminekul maksukohustuslasele ei suuda viimane oma hooletuse tõttu tõendada, et tehingud väidetavatel tingimustel on siiski toimunud. Maksusuhetes on olulised need hoolsuskohustused, mille täitmine annab teavet maksukohustuse väljaselgitamiseks oluliste asjaolude kohta, kusjuures selline hoolsuskohustus peab tulenema seadusest või heast äritavast.<sup>54</sup>

Maksumenetluse raames on võimalik, et maksuhaldur hindab ümber isiku poolt teostatud tehingud. Eelnevat nimetatakse majanduslikuks tõlgendamiseks – ehk tehingule maksuõigusliku hinnangu andmisel lähtutakse tehingu tegelikust sisust, mitte selle juriidilisest vormist. Tehingutele maksuõigusliku hinnangu andmine tähendab isiku jaoks paratamatult tema tsiviilõiguslike tehingu kujundusvõimaluste mittetunnustamist, sest maksuhaldur jõuab tõlgendamise käigus tihti järeldusele, et on sõlmitud teist liiki leping kui tegelikult kokku lepit.<sup>55</sup> Seega nähtub eelnevast, et juhatuse liikmel lasub tinglikult maksuõigusest tulenev kohustus ka vormistada tehingud vastavalt tehingu sisule, sest vastasel korral on maksuhalduril õigus tehing maksuõiguslikult ümber hinnata ja maksustada vastavalt tegelikule sisule.

Maksu- ja tsiviilõiguse vaheline vastasseis tekib vajadusest takistada maksude vältimist tehingu vormi kuritarvitamise korral. Sellises olukorras on maksustamise aluseks tehingu majanduslik sisu ning maksuhaldur korrigeerib ainult maksude arvestust, mitte ei muuda sõlmitud lepingu tsiviilõiguslikku kvalifikatsiooni.<sup>56</sup> Majandusliku tõlgendamise õiguse olemasolu näitab, et maksude korrektse tasumise osas on avalik huvi olulisem kui isiku võimalus eraõiguslikult tehinguid määratleda.

---

<sup>54</sup> RKHKo 3-3-1-18-10, p 16.

<sup>55</sup> Gauberg, T. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. Tartu: Juridica 2010, nr 3, lk 205.

<sup>56</sup> *Ibid.*, lk 206

Tulenevalt eelnevast on juhatuse liikme maksuõigusest tulenevad kohustused spetsiifilised ning oma olemuselt selged. Nagu varasemalt selgitatud, on maksuõiguses sätestatud kohustuste rikkumisel juhatuse liikme vastutus ette nähtud MKS § 40 lg-s 1. Juhatusel liikme vastutusest maksuõiguslike sätete rikkumisel lähemalt järgmises alapeatükis.

### 2.1.2 Maksuõigusliku juhatuse liikme vastutuse praktilisi aspekte

Nagu magistritöö punktis 1.2 selgitatud, reguleerib juhatuse liikme vastutust äriühingu maksuvõla eest MKS § 40, kus lg-s 1 sätestatakse, et kui juhatuse liige rikub tahtlikult või raskest hooletusest MKS §-s 8 nimetatud kohustusi vastutab ta selle tõttu tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega.<sup>57</sup> Tahtluse ja raske hooletuse mõisteid on käsitletud magistritöö kolmandas peatükis.

Juba maksuvõla tekkimine iseenesest kinnitab MKS § 8 lg-s 1 toodud kohustuse rikkumist juhatuse liikme poolt.<sup>58</sup> Samas ei saa alati eeldada juhatuse liikme isiklikku vastutust, kuna sellisel juhul kaotaks mõtte äriühingute kaudu tegutsemine, mis tagaks juhatuse liikmele piiratud vastutuse. Seepärast on vastutuskohustuse eelduseks süü tuvastamine raske hooletuse või tahtluse vormis.

Kuna juhatuse liikme vastutuse kohaldamisel langeb isikule reaalne rahaline kohustus on oluline järgida õiguskindluse põhimõtet. Viimatinimetatud põhimõtet tuleb eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, kuid arvesse tuleb võtta, et õiguskindluse printsiip peab tagasi astuma siis, kui selgub maksukohustuslase pahauskus. Sellises olukorras kaotab õiguskindlus oma usalduse kaitse põhimõttel rajaneva põhiseadusliku kehtivuse aluse.<sup>59</sup>

Tavapärastelt langeb maksuõigussätete rikkumisel vastutus juhatuse liikmele äriühingu maksuvõla eest olukorras, kus juhatuse liikme ametisoleku ajal on toimunud manipuleerimist äriühingu maksukohustuse suurusega ning maksuhaldur on manipulatsiooni olemasolu tuvastanud. Tavapärasteks juhtumisteks sellises olukorras on maksuarvestuses tõele mittevastavate arvete kajastamine, st arvetele ei ole märgitud tegelik müüja ning selliste arvete

---

<sup>57</sup> RKHKo 3-3-1-23-12, p 10.

<sup>58</sup> TlnHKo 3-13-344/19, p 17, 18.

<sup>59</sup> Gauberg, T., *op.cit.*, lk 207-208.

alusel on tehtud väljamakseid äriühingu rahalistest vahenditest. Sellises olukorras on manipuleeritud nii käibemaksukohustuse kui ka tulumaksukohustusega. Samuti võib esineda olukordi, kus äriühing ei kajasta maksuarvestuses osade tehingute teostamist ning nendelt tehingutelt teenitud tulu. Sellises olukorras on samuti rikutud käibemaksuarvestuse ja tulumaksuarvestuse korrektse pidamise kohustust.

Objektiivsete kriteeriumite alusel on võimalik veenduda, kas tehingu peamiseks eesmärgiks on olnud maksusoodustuse saamine või on maksumaksja tegevus olnud ajendatud ärilistest motiividest. Euroopa Kohus on öelnud, et juhul kui lepingulise lahenduse peamiseks eesmärgiks on olnud soodsama maksustamise saavutamine, on võimalik käsitada tehinguid kuritarvitusena, hoolimata võimalike majanduslike eesmärkide olemasolust. Maksukohustuslase tavapärasest erinev tehing, mis on põhjuslikus seoses võimaliku maksuobjektiga, viitab sellele, et isik ei ole lähtunud ärilistest kaalutlustest.<sup>60</sup>

Üldjuhul ei ole maksuõiguses lubatud seaduse tõlgendamine maksukohustuslase kahjuks, ehk maksukohustust suurendavalt. Kuid seda olukorras, kus maksukohustuslane planeerib oma tegevust heas usus, mis võib võtta maksustamise aspekte arvesse, kuid ei ole ajendatud maksusoodustuse saamisest kunstlike tehingute abil.<sup>61</sup>

Tehingud või toimingud, mis tehakse maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, saavad oma olemuselt olla vaid tahtlikud.<sup>62</sup> See tähendab, et selleks, et maksuhaldur saaks tehingu ümber hinnata, peab maksuhaldur tuvastama, et maksukohustuslase tegevuse eesmärk oli anda tehingutele maksude tasumise vältimiseks moonutatud õiguslik vorm.<sup>63</sup> Seega on olukorras, kus juhatuse liige on manipuleerinud äriühingu maksukohustusega, juhatuse liige sellise manipulatsiooni tulemusel tekkinud maksukohustuse (maksuvõla) eest ka vastutav.

Maksukohustuslase subjektiivsete kaalutluste väljaselgitamine tehingute teostamise osas, on oluliselt raskendatud olukorras, kus maksukohustuslane ei täida menetluses kaasaaitamiskohustust. Sellistes olukordades on Riigikohtu praktikas leitud, et faktiliste

---

<sup>60</sup> Gauberg, T., *op.cit.*, lk 209-210; Eko 21.02.2008, C-425/06, *Part Service Srl*, p 58 ja 62; Eko 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc jt*, p 81 ja 85.

<sup>61</sup> Gauberg, T., *op.cit.*, lk 210-211.

<sup>62</sup> RKHKo 3-3-1-62-06, p 13.

<sup>63</sup> RKHKo 3-3-1-23-09, p 14.

asjaolude esinemisel, millest tuleneb piisavalt selgelt maksudest kõrvalehoidumise eesmärk, oleks järelduse eiramine selgelt ebamõistlik.<sup>64</sup>

Tasakaal lepinguvabaduse ja ühetaolise maksustamise põhimõtete vahel sõltub sellest, kui oluline on maksudest kõrvalehoidumise eesmärk tehingute tegemisel. Majandusliku tõlgendamise meetod peaks olema siiski äärmiseks abinõuks, sest tehinguvabaduse piiramine peaks olema proportsionaalne ning õiguskindluse põhimõttest tulenevalt tuleb arvestada maksukohustuslase õigustatud ootusega, et ta võib teha vabalt enda majandusliku tegevusega seotud otsuseid.<sup>65</sup>

Oluliste teguritena, mis viitavad tehingute tegeliku majandusliku sisu puudumisele, on kohtupraktikas<sup>66</sup> nimetatud tehingutes osalejate vahelised juriidilised, majanduslikud, isiklikud sidemed; tehingute jada, kus ühe tehingu käigus tekkinud õigussuhe oleks olnud ülejäänud tehingute tegemiseta mõttetud; sellise jada etteplaneeritud; jadas mõne etapi puhul majandusliku eesmärgi puudumine; tehingute ebaloolelikkus võrreldes tavalise majandustegevusega; tehingute jada ajaline järgnevus ja kiirus.<sup>67</sup>

Lisaks on oluliseks kriteeriumiks tegevuse majanduslik otstarbekus või mõistlikkus keskmist ettevõtjat silmas pidades. Eelnev aitab välja selgitada maksukohustuslase tehingute eesmäärke, kuna annab ettekujutuse maksukohustuslase subjektiivsetest kaalutlustest, sest mõistlik äriisest edukusest huvitatud ettevõtja juhendub kasu saamisest, arvestades sealjuures ka maksunduslikke aspekte. Maksukohustuslase käitumist mingite tehingute teostamisel tuleb hinnata objektiivse kõrvaltvaataja pilgu läbi, et tuvastada, kas ettevõtja tegevus on olnud majanduslikult põhjendatud või möödapääsmatu.<sup>68</sup> Seega kujutab faktiliste asjaolude tsiviilõiguslik kuju endast üksnes ühte tõendit asjaolude maksuõiguslikul kvalifitseerimisel.<sup>69</sup>

Eelnevast nähtuvalt on maksuõiguslike sätete rikkumisel juhatuse liikme vastutuse seisukohalt oluline tuvastada maksuarvestuses kajastatud tehingute eesmärk. Juhul kui tehingute eesmärk oli maksueelise saamine ning äriühing on läbi juhatuse liikme tegutsenud selle eesmärgiga, siis

---

<sup>64</sup> Gauberg, T., *op.cit.*, lk 212; RKHKo 3-3-1-57-08, p 13.

<sup>65</sup> Gauberg, T., *op.cit.*, lk 207.

<sup>66</sup> RKHKo 3-3-1-23-09, p 15.

<sup>67</sup> Gauberg, T., *op.cit.*, lk 213.

<sup>68</sup> *Ibid.*, lk 213.

<sup>69</sup> Lopman, V. Majandusliku lähenemise põhimõtte Eesti maksuõiguses. Tartu: Juridica 2005, nr 7, lk 491.



olukorras, kus äriühing ei ole võimeline määratavat maksukohustust täitma, on juhatuse liikme osas vastutusotsuse väljastamine võimalik. Muidugi tuleb enne vastutusotsuse väljastamist kontrollida vastutusotsuse väljastamise eeldusi.

Lisaks juhatuse liikme vastutusele, mis on sätestatud MKS § 40 lg-s 1 on juhatuse liikme osas võimalik kohaldada ka vastutust MKS § 41 alusel, olukorras kui on toime pandud maksuõigusrikkumine, mille tagajärjel on tekkinud maksuvõlg. Kuriteo tagajärjel tekkinud maksuvõla eest vastutab KarS-is sätestatud maksualase kuriteo toime pannud isik süüdimõistva otsuse korral solidaarselt maksukohustuslasega. Peale isiku süüdi mõistmist kriminaalmenetluse tulemusel, saab maksuhaldur teha vastutusotsuse nimetatud isikule, sh ka juhatuse liikmele. Selline toimimine võimaldab kriminaalmenetluses mitte kulutada aega maksuvõla suuruse väljaselgitamisele, kuna maksuhaldur selgitab võla suuruse välja ja nõuab sisse haldusaktiga ning võimalikud vaidlused maksuvõla suuruse üle toimuvad halduskohtus.<sup>70</sup>

Oluline on meeles pidada, et võrreldes teiste olukordadega, mil toimub juhatuse liikme vastutuse rakendamine, ei ole MKS §-s 41 sätestatud nõue aktsessoorne.<sup>71</sup> Toodud paragrahvis nimetatud vastutus ei lõppe maksuvõla lõppemisega, kuid pärast maksukohustuse lõppemist nõutakse maksuvõlg sisse tsiviilhagi esitamise teel.

Igal juhul on juhatuse liikme vastutuse kohaldamisel oluline teha kindlaks, et maksuvõlg, mille tasumise kohustust soovitakse juhatuse liikmele esitada, peab olema põhjuslikus seoses selle juhatuse liikme tegevusega. Põhjusliku seose kindlakstegemiseks tuleb esmalt kasutada *conditio sine qua non* reeglit, mille kohaselt loetakse ajaliselt eelnev nähtus hilisema nähtuse põhjuseks siis, kui ilma esimeseta poleks teist saanud.<sup>72</sup> Näiteks ei oleks äriühingul tekkinud maksuvõlga olukorras, kus äriühing ei oleks käivet varjanud, vaid oleks kohustuse õigeaegselt deklareerinud ja kasutanud varjatud tulusid muuhulgas ka tekkiva maksukohustuse tasumiseks.

---

<sup>70</sup> Huberg, M. Maksuvõla sissenõudmine kolmandalt isikult. MaksuMaksja 2005, nr 12. Kättesaadav arvutivõrgust [www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=184](http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=184) (04.04.2014).

<sup>71</sup> Aktsessoorne õigus – kõrvalõigus, mis eeldab peaõiguse olemasolu; peaõiguse muutumisel või lõppemisel muutub või lõpeb ka kõrvalõigus. Maurer, K. Õigusleksikon. Tallinn: Interlex 2000, lk 17.

<sup>72</sup> Tampuu, T. Deliktiõigus võlaõigusseaduses. Üldprobleemid ja delikti üldkoosseisul põhinev vastutus. Tartu: Juridica 2003, nr 2, lk 76.

Seejärel tuleb anda kahju põhjusele õiguslik hinnang. Käibe varjamise osas saab juhatuse liikme käitumisele anda vaid hinnanguna tahtliku tegevuse käsitlese, kuna raske on ette kujutada olukorda, kus juhatuse liige hooletusest ei kajastaks osasid tehinguid äriühingu maksuarvestuses.

## **2.2 Eraõigussätetest tulenevad juhatuse liikme kohustused ja vastutus nende rikkumise korral**

### 2.2.1 Juhatuse liikme kohustused tsiviilõiguses

Juriidilise isiku juhtorgani (sh juhatuse) liikmed peavad oma seadusest või põhikirjast tulenevaid kohustusi täitma juhtorgani liikmelt tavaliselt oodatava hoolega ja olema juriidilisele isikule lojaalsed (TsüS § 35). Nimetatud sätte eesmärgiks on sätestada juriidilise isiku juhtorgani liikmete peamised kohustused, mis tulenevad sisesuhtest juriidilise isikuga. Selliste kohustuste seadmine on vajalik, et tagada juhtorgani liikmete hoolas tegutsemine juriidilise isiku huvides. Kaugemaks eesmärgiks on kaitsta nii juriidilist isikut ennast kui ka viimase võlausaldajaid juhtorgani liikmete võimalikust kahju tekitamisest juriidilisele isikule.<sup>73</sup>

Juriidilise isiku juhtorgani iga liige on eraldiseisvas reguleeritud õigussuhtes juriidilise isikuga, mille juhtorganisse ta kuulub. Juhtorgani liikme ja juriidilise isiku vaheline õigussuhe on käsitletav käsundilaadse lepingusarnase õigussuhtena, millele kohalduvad ka VÕS-i käsunduslepingut reguleerivad sätted. Seda lisaks juriidilise isiku või juriidilise isiku liigi kohta käivatele seadustele.<sup>74</sup>

Lisaks juriidilise isiku ja tema juhtorgani liikme vahelisele seadusjärgsele õigussuhtele võib poolte vahel olla sõlmitud ka eraldi leping, nt juhtorgani liikme leping. Selliste lepingutega üksnes täiendatakse ja täpsustatakse poolte õiguseid ja kohustusi. Seega on sõlmitud lepingul seadusega reguleeritud käsundussuhet täiendav iseloom.<sup>75</sup>

Nagu eelnevalt selgitatud üldjuhul võlasuhteid juriidilise isiku juhatuse ja juriidilise isiku võlausaldaja vahel ei teki. Eelnevast tulenevalt on võimalik väita, et juhatuse liikmel puuduvad

---

<sup>73</sup> Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Varul, P. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2010, lk 127.

<sup>74</sup> *Ibid.*

<sup>75</sup> *Ibid.*

kohustused võlausaldaja ees, mida juhatuse liige saaks rikkuda ning millega võiks kaasnedada tema vastutus võlausaldaja ees.<sup>76</sup>

Lähtudes juhatuse liikme kohustuste sisust võib need jagada üldisteks ja spetsiifilisteks. Hoolsus- ja lojaalsuskohustus on kohustuste täitmise hindamise üldised standardid ning seetõttu võib neid pidada üldisteks kohustusteks. Sellest võib järeldada, et hoolsuskohustusega määratakse juhtorgani liikme tegutsemise üldine ulatus, kuid hoolsuskohustuse kui sellise rikkumine võib ka iseseisvalt kaasa tuua juhtorgani vastutuse äriühingu võlausaldajate ees, sest seaduse kohaselt vastutab juhtorgani liige äriühingu ees oma kohustuste rikkumisel ilma eranditeta.<sup>77</sup>

Juhatusel liikmete kohustuste täpne ja selge õiguslik regulatsioon on vajalik eelkõige nende isikliku vastutuse seisukohast. Selleks, et saaks nõuda kohustuse täitmist, peab nimetatud kohustusel olema kindlaksmääratud sisu. Vaid siis on võimalik teha kindlaks, kas kohustus on nõuetekohaselt täidetud ning millised tagajärjed oleks nõuetekohane kohustuse täitmine pidanud ära hoidma. Siiski iseloomustavad enamikku juhatuse liikme kohustusi ja nende täitmise kvaliteeti just abstraktsed ja määratlemata õigusmõisted.<sup>78</sup>

Juhatusel liikmete üldise käitumise ja kohustuste täitmise standard, mis on kehtestatud TsÜS §-s 35, tuleneb hea usu põhimõttest (TsÜS § 138). Selle kohaselt peavad juhatuse liikmed täitma oma kohustusi, mis tulenevad seadusest või põhikirjast, juhatuse liikmelt tavaliselt oodatava hoolega ja olema juriidilisele isikule lojaalsed. Hoolsuskohustuse ja lojaalsuskohustuse sisu seadus samas aga täpsemalt ei ava.<sup>79</sup>

### *2.2.1.1 Lojaalsuskohustus tsiviilõiguses*

Juhtorgani liikmel lasub lojaalsuskohustus, mis tähendab, et isik peab eelistama oma tegevuses juhtorgani liikmena juriidilise isiku huve enda isiklikele või kolmandate isikute huvidele. Lojaalsuskohustus on kantud üldisest kohustusest tegutseda heas usus. Eelkõige väljendub eelnev selles, et juhtorgani liige ei tohi kuritarvitada oma õiguslikku seisundit.<sup>80</sup>

---

<sup>76</sup> Ots, M. Juhtorgani liikme kaudne vastutus äriühingu võlausaldaja ees. Tartu: Juridica 2006, nr 4, lk 234.

<sup>77</sup> *Ibid.*, lk 235.

<sup>78</sup> Tiivel, T. Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus. Tartu: Juridica 2005, nr 9, lk 621.

<sup>79</sup> *Ibid.*, lk 622.

<sup>80</sup> Kull, I. jt. Tsiviilseadustiku kommentaarid (viide 73), lk 132.

Hea tava näeb ette, et juhatuse liikmed ei tohi kasutada ametlikku positsiooni selleks, et teenida esindatava arvel endale varjatult isiklikku kasumit. Juhatuse liige on kohustatud tegutsema teenitava äriühingu jaoks hoolsalt, lojaalselt, majanduslikult kõige otstarbekamal viisil, heas usus ning kooskõlas heade ärikommetega. Ka huvide poolest konfliktsest tehingust peab äriühing saama nõuetekohase õigushüve või tasu.<sup>81</sup>

Piiratud vastutusega äriühingute juhatuse liikmete lojaalsuskohustuse täitmist tagavad sätted ÄS-is on pigem deklaratiivse kui preventatiivse iseloomuga. Seda nimelt seetõttu, et kui tegutseda läbimõeldult ja enam vähem mõistlikkuse piirides, on nende kohustuste ignoreerimise võimalused põhimõtteliselt ammendamatud. Lisaks on ÄS-i tasandil probleemkohaks asjaolu, et normitehniliselt on lojaalsuskohustus piiritletud küllaltki kitsalt ning see on otseselt seotud vaid juhatuse liikme isikuga.<sup>82</sup>

#### *2.2.1.2 Hoolsuskohustus tsiviilõiguses*

Tulenevalt pooltevahelisest õigussuhtest lasub juriidilise isiku juhtorganil keskse kohustusena üldine hoolsuskohustus. Tegemist on käitumisstandardiga, millest juhtorgani liige peab lähtuma ning mille järgi on võimalik hinnata juhtorgani liikme peamiste (juhtimine, esindamine, planeerimine, kontroll, järelvalve) ja spetsiifiliste (raamatupidamise korraldamine, pankrotiavalduse esitamine, aruandluse esitamine) kohustuste täitmist. Juhtorgani liikme kohustused võivad tuleneda lisaks seadusest tulenevatele ka põhikirjast või poolte vahelisest lepingust.<sup>83</sup>

VÕS § 620 lg-st 2 tulenevalt peab käsundisaaja täitma temale antud käsundi käsundiandja jaoks parima kasuga ning ära hoidma kahju tekkimise käsundisaaja varale. Käsundi saamisel peab juhtorgani liige arvestama, et tema puhul on tegemist majandus- ja kutsetegevuses tegutseva (professionaalse) käsundisaajaga. See tähendab, et juhtorgani liige peab ilmutama hoolsust, mida mõistlik inimene taolises ametis sarnastel tingimustel ilmutaks<sup>84</sup> ning juhtorgani liige ei saa põhjendada kohustustega mittehakkamasaamist sellega, et need käivad talle üle jõu. Juhul kui

---

<sup>81</sup> Tiivel, T. Piiratud vastutusega äriühingu juhatuse liikme lojaalsuskohustus. Tartu: Juridica 2001, nr 4, lk 226.

<sup>82</sup> *Ibid.*, lk 233.

<sup>83</sup> Kull, I. jt. Tsiviilseadustiku kommentaarid (viide 73), lk 127.

<sup>84</sup> RKTko 3-2-1-41-05, p 31; 3-2-1-67-03, p 23.

juhtorgani liige küll pingutab maksimaalselt, kuid ikkagi ei tule oma ülesannetega toime, on ta ühtlasi rikkunud hoolsuskohustust. Seda nimelt seetõttu, et isik, kes saab aru, et ta ei suuda temal lasuvaid kohustusi täita, peaks ennast juhtorgani liikme kohalt taandama (lõpetama vastava õigussuhte) või sellele kohale üldse mitte asuma.<sup>85</sup> Nii aktsiaseltsi kui ka osatüingu juhatuse liige võib tagasi astuda sõltumata põhjusest (ÄS § 309 lg 5 ja § 184 lg 7).

Näiteks on Riigikohus öelnud,<sup>86</sup> et juhatuse liikmel on tulenevalt ÄS § 306 lg-st 2 kohustus tegutseda majanduslikult kõige otstarbekamal viisil. See tähendab, et juhatuse liige peab olema hoolas, otsuste vastuvõtmiseks piisavalt informeeritud ega tohi võtta põhjendamatuid riske. Olukorras, kus juhatuse liige ei tegutse hoolsusega, mida tavaline mõistlik inimene taolises ametis sarnastel tingimustel ilmutaks, võib teda pidada hoolsuskohustust rikkunuks ning see võib tuua kaasa vastutuse. TsÜS § 108 lg 1 kohaselt on juhatuse liikmel kohustus toimida tsiviilõiguste teostamisel ja tsiviilkohustuste täitmisel heas usus.

Piiratud vastutusega äriühing on üks levinumaid majandusühenduse vorme, mistõttu on vajalik, et äriühingu kui n-õ kunstliku isiku juhtimis- ja täievoliliste esindusorganite liikmete käitumishormid oleksid täpselt ja õigusekindlalt reguleeritud. Eelnev on vajalik, et välistada võimalus kuritarvitada positsioonist tulenevaid laiaulatuslikke õigusi ja volitusi ning seeläbi kahjustada äriühingu või selle võlausaldajate huve. Eelkõige on see tähtis vastutuse määramise küsimustes.<sup>87</sup>

Juhatuse liikme hoolsuskohustuse sisustamiseks võib kasutada ka VÕS §-i 620, mis sätestab käsundisaaja hoolsusstandardi käsundi täitmisel, kuivõrd juhatuse liikme ja äriühingu õiguslik suhe on käsundilaadse olemusega.<sup>88</sup> Samas on mõistetav, et juhatuse liikme hoolsuskohustusel on küllaltki ranged nõudmised, mille täitmiseks ei piisa pelgalt sellest, et juhatuse liige rakendab äriühingu nimel tegutsedes sellist hoolt nagu oma isiklikus asjaajamises. Samuti ei saa juhatuse liikme tegutsemist võrrelda tavalise keskmise inimesega, sest juhtorgani liige peab teadma, uurima, tegema tavalisest isikust rohkem ja paremini. Seega peab juhatuse liige tegutsema tavalise mõistliku ärijuhi hoolsusstandardiga.<sup>89</sup>

---

<sup>85</sup> Kull, I. jt. Tsiviilseadustiku kommentaarid (viide 73), lk 129-130.

<sup>86</sup> RKTko 3-2-1-67-03, p 23

<sup>87</sup> Tiivel, T., Lojaalsuskohustus (viide 81), lk 225.

<sup>88</sup> Tiivel, T., Hoolsuskohustus (viide 78), lk 622.

<sup>89</sup> *Ibid.*, lk 624.

Samas tuleb juhatuse liikme hoolsuskohustuse tuvastamisel arvestada konkreetse ühingu tegevuse laadi, suurust, struktuuri jms. See tähendab, mida laiaulatuslikum ja komplitseeritum on ühingu tegevus, seda rangemad on eelduslikult ka juhtorgani liikmele esitatavad nõuded.<sup>90</sup>

Samuti tuleb arvesse võtta, et juhatuse liikme isikuga seotud subjektiivsed asjaolud võivad suurendada objektiivse hoolsuse määra. See tähendab, et hoolsuskohustuse täitmise hindamisel arvestatakse ka konkreetse juhatuse liikme tausta, kvalifikatsiooni ja konkreetseid kohustusi. Valdakonna spetsialistist (nt majandus, õigus vms) juhatuse liikmele on kõrgemad nõudmised ning isik ei saa end vabandada sellega, et käitus üksnes nagu tavalised juhatuse liikmed. Eriteadmiste olemasolu võib anda juhatuse liikmele kogemuse hinnata situatsiooni teistest juhatuse liikmetest erinevalt.<sup>91</sup>

Juhatus liikme ametikohta vastu võttes, peavad isikul olema selleks vajalikud oskused, teadmised ja eeldatavalt ka kogemused. Juhatus liige peab tundma valdkonna põhimõtteid vähemalt määral, mida peaks normaalseks keskmine ärijuht eeldusel, et tal tuleb asuda konkreetse ettevõtte juhatusse.<sup>92</sup> Isiklikku kvalifikatsiooni puudutavad subjektiivsed asjaolud ei vabanda objektiivsete kriteeriumite järgi hinnatavate kohustuste rikkumist. Juhatus liikmelt eeldatakse juhtimisel vajalike omaduste olemasolu. Juhul kui juhatuse liige leiab, et ta ei ole juhtimiseks pädev, siis peab ta omandama asjakohased teadmised, kasutama abilisi või oma juhatuse liikme positsioonist loobuma. Nimetatud tegutsemisviis oleks kooskõlas hea usu põhimõttega. Samas tuleb kvalifikatsiooni puhul nõuete esitamisel vaadelda konkreetset äriühingut. Näiteks börsil noteeritud aktsiaseltsi ja suletud väikese osauhingu juhatuse liikmetele ei saa esitada samu nõudmisi. Samas peaks aga igal juhatuse liikmel olema vähemalt näiteks üldised teadmised raamatupidamisest. Mõtlematult vastutusrikkale ametikohale asumine suurendab riski, et varem või hiljem kohustusi rikutakse.<sup>93</sup>

Kohtud on korduvalt rõhutanud, et üldine hoolsuskohustus koosneb kohustusest olla hoolas, olla otsuste vastuvõtmiseks piisavalt informeeritud ja kohustusest mitte võtta juriidilisele isikule põhjendamatuid riske.<sup>94</sup> Lisaks peab juhtorgani liige käituma majanduslikult kõige otstarbekamal viisil. Äriühingute juhtorganite liikmete tegevus eeldab teostatavate toimingutega kaasnevate

---

<sup>90</sup> Tiivel, T., Hoolsuskohustus (viide 78), lk 624.

<sup>91</sup> *Ibid.*, lk 625.

<sup>92</sup> *Ibid.*, lk 626.

<sup>93</sup> *Ibid.*, lk 626-627.

<sup>94</sup> RKTko 3-2-1-41-05 p 31; RKTko 3-2-1-67-03 p 23.

riskide hindamist, kuna igasuguste majanduslike otsuste vastuvõtmine eeldab teatud riskide võtmist. Kuid sellest lähtuvalt tuleb riske optimaalselt maandada, mis tähendab, et võetavate riskidega on tavapäraselt korrelatsioonis oodatava kasu või kantava kahju määr. Olukorras, kus juhtorgani liige võtab riski, mis realiseerumisel seab selgesse ohtu juriidilise isiku tegevuse jätkumise, on võetava riski näol tegemist selgelt põhjendamatu riskiga.<sup>95</sup>

### 2.2.1.3 Erikohustused tsiviilõiguses

Lisaks lojaalsus- ja hoolsuskohustusele võib ka eraõigusest tuleneda juhatuse liikmetele erikohustusi. Üheks selliseks kohustuseks on näiteks pankrotiavalduse esitamine. Vastutust seoses pankrotiavalduse esitamata jätmisega või mittetähtaegse esitamisega ei tohi segamini ajada juhtorgani liikmete vastutusega pankroti põhjustamise eest.<sup>96</sup>

Pankroti mõiste on sätestatud pankrotiseaduse<sup>97</sup> (PankrS) § 1 lg-s 1, mille kohaselt on pankrot võlgniku kohtumäärusega välja kuulutatud maksejõuetus.

Majandusteaduses ja ka mitmete riikide õiguses tuntakse maksejõuetuse kahte erinevat tähendust:

1. *equity insolvency* või *cash flow insolvency* – olukord, kus võlgniku ei ole võimeline täitma tähtaegselt võlausaldajate nõudeid;
2. *balance sheet insolvency* – olukord, kus võlgniku kohustuste maht ületab tema vara.<sup>98</sup>

PankrS § 1 lg-st 2 ja 3 on sisustatud maksejõuetuse mõiste ning nimetatud sätetes sisaldub kaks definitsiooni, millest lg-s 2 toodud määratlus kattub põhimõtteliselt *equity insolvency* mõistega ja lg-s 3 toodud määratlus *balance sheet insolvency* mõistega ehk teisisõnu on olemas rahavooline maksejõuetus ja bilansiline maksejõuetus.<sup>99</sup> Maksejõuetuse puhul tuleb eristada püsivat maksejõuetust ja ajutist maksejõuetust.<sup>100</sup>

---

<sup>95</sup> Kull, I. jt. Tsiviilseadustiku kommentaarid (viide 73), lk 130-131.

<sup>96</sup> *Ibid.*, lk 135.

<sup>97</sup> PankrS. RT I, 13.03.2014, 94.

<sup>98</sup> Manavald, P. Maksejõuetusõigusliku regulatsiooni valikuvõimaluste majanduslik põhjendamine. Doktoritöö. Tartu Ülikool, Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus 2011, lk 27.

<sup>99</sup> *Ibid.*, lk 27-28.

<sup>100</sup> *Ibid.*, lk 29; RKTKm 3-2-1-122-09, p 20.

Olukorras, kus juriidilise isiku püsiva maksejõuetuse on põhjustanud kuriteo tunnustega tegu või raske juhtimisviga tuleb kohtul esimesel juhul teavitada politseid või prokuröri kriminaalmenetluse alustamiseks ning teisel juhul on pankrotihaldur kohustatud esitama nõude süüdiolava isiku vastu.<sup>101</sup>

Raskeks juhtimisveaks on juhtorgani liikme poolt temal lasuva kohustuse tahtlik või raskest hooletusest tulenev rikkumine (PankrS § 28 lg 2). Juhul kui raske juhtimisveaga ei põhjustatud võlgniku maksejõuetust, kuid juriidilisele isikule on tekitatud kahju, siis ei vastuta juhtorgani liige, kes on toime pannud raske juhtimisvea mitte pankrotiseaduse, vaid TsÜS § 37 ja vastava juriidilise isiku liigi kohta käiva seaduse alusel.<sup>102</sup> Raske juhtimisvea sisustamine on jäetud kohtupraktika ülesandeks vastavalt iga kaasuse asjaoludele, kuid raskeks juhtimisveaks võib olla omakapitali nõuetele mittevastavusele reageerimata jätmine, nõuete kajastamine ühingu varana, majanduslikult ebaotstarbekas käitumine, põhjendamatute äririskide võtmine, raamatupidamise mittekorraldamine, pealiskaudne ja lohakas suhtumine juhatuse liikme kohustustesse jm.<sup>103</sup>

Kindlasti on eraõiguses ka teisi valdkondi, kus on sätestatud juhatuse liikme erikohustusi, kuid käesolevas töös pidas autor oluliseks tuua välja pankrotiga seonduva erikohustuse, kuna olukorras, kus juhatuse liige põhjustab süüliselt raske juhtimisveaga äriühingu maksejõuetuse, on võimalik kohaldada juhatuse liikme otsevastutust, mida on täpsemalt käsitletud töö punktis 2.2.2.2. Toodud olukord on oma olemuselt sarnane töö punktis 2.3. toodud käsitletusega, kus analüüsitakse, kas maksuõigusnormide alusel on võimalik väljastada juhatuse liikmele vastutusotsust, kui juhatuse liige on süüliselt rikkunud äriühingu sisesuhtest tulenevaid kohustusi.

---

<sup>101</sup> Kull, I. jt. Tsiviilseadustiku kommentaarid (viide 73), lk 135.

<sup>102</sup> *Ibid.*; RKTko 3-2-1-41-03, p 10

<sup>103</sup> Vutt, M. Juhtorgani kohustuse rikkumise, sealhulgas raske juhtimisvea ning kuriteotunnustega teo kindlaks tegemine pankrotimenetluse praktikas. Kohtupraktika analüüs. Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond 2008. Kättesaadav arvutivõrgus [www.riigikohus.ee/vfs/715/RaskeJuhtimisveaAnalyyis080318.pdf](http://www.riigikohus.ee/vfs/715/RaskeJuhtimisveaAnalyyis080318.pdf) (28.04.2014).



## 2.2.2 Juhatuse liikme vastutus tsiviilõiguses

### 2.2.2.1 Juhatuse liikme kaudne vastutus tsiviilõiguses

Juhtorgani liikme vastutuskohustus juriidilisele isikule tekitatud kahju eest on sätestatud TsÜS-i §-s 37. Nimetatud sätte kohaselt vastutab juhtorgani liige tekitatud kahju eest, kui see on tekitatud kohustuse rikkumisega. Sama sätte lg 2 annab ka juriidilise isiku võlausaldajale võimaluse nõuda juhtorgani liikmelt kahju hüvitamist juriidilisele isikule, kui võlausaldaja ei saa oma nõudeid rahuldada juriidilise isiku vara arvel.

Juriidilise isiku juhatuse liikme kaudne vastutus äriühingu võlausaldajate ees väljendub võimaluses võlausaldajal endal või pankrotihalduri vahendusel nõuda kahju hüvitamist äriühingule viisil, nagu see on sätestatud äriseadustiku<sup>104</sup> (ÄS) § 187 lg-s 4, § 315 lg-s 4 ja § 327 lg-s 4. Selline kaudne vastutus on sätestatud võlausaldajate kaitseks ning tähendab võlausaldajate õigust nõuda juhatuse liikmelt sisesuhetele tuginedes äriühingule tekitatud kahju hüvitamist.<sup>105</sup>

Taalise kaudse vastutuse põhjenduseks on juhatuse liikme kohustus arvestada võlausaldajate huviga.<sup>106</sup> Sellist põhjendust on peetud asjakohaseks ka Eesti õiguse kontekstis.<sup>107</sup> Võlausaldaja nõudeõiguse tunnustamine ja sellest tulenev äriühingu nõuete maksmapaneku võimaldamine tugineb preventiivsetel kaalutlustel, tagamaks äriühingu võlausaldajate huvide kaitse juhtorganipoolsete kuritarvituste eest.<sup>108</sup>

ÄS § 187 lg 4, § 315 lg 4 ja § 327 lg 4 annavad õiguse nõuda juhtorgani liikme poolt oma kohustuste rikkumisega äriühingule tekitatud kahju hüvitamist äriühingule. Sellises olukorras asuvad võlausaldajad või pankrotihaldur juhtorgani liikme vastu nõude esitamisel äriühingu asemele. ÄS ei tee vahet, kas juhtorgani liikme rikutud kohustus tuleneb ÄS-ist, muust seadusest, põhikirjast või kõrgema organi otsusest, kui määratakse sisesuhetest tuleneva kahju hüvitamise

---

<sup>104</sup> ÄS. RT I, 21.03.2014, 21.

<sup>105</sup> Ots, M., *op.cit.*, lk 234.

<sup>106</sup> Schlechtriem, P. Schadenersatzhaftung der Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften. – Die Haftung der Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften. Verhandlungen der Fachgruppe für vergleichendes Handels- und Wirtschaftsrecht anlässlich der Tagung der Gesellschaft für Rechtsvergleichung in Würzburg vom 13.-16.9.1989. Baden-Baden: Nomos 1991, lk 11.

<sup>107</sup> Ots, M., *op.cit.*, lk 234.

<sup>108</sup> Diezi, A. Versicherbarkeit der aktienrechtlichen Verantwortlichkeit. Dissertation. Zürich: Schulthess Polygraphischer 1982, lk 10.

nõude aluseid. Võlausaldaja või pankrotihaldur võib äriühingule kahju hüvitamise nõude esitamisel tugineda mis tahes juhtorgani liikme kohustuse rikkumisele äriühingu ees.<sup>109</sup>

Ka Saksamaal on tunnustatud juriidilise isiku juhtorgani vastutust juriidilise isiku kohustuste täitmata jätmise eest, kui juriidilise isiku kasutamine ei vasta õiguskorra eesmärgile. Seejuures on tegemist erandliku vastutusega näiteks järgmistes olukordades: faktiliselt ja raamatupidamise järgi ühingu ja isikliku vara eristamata jätmine, kuritegelikud toimingud, juhataja kohustuste rikkumine või õiguste kuritarvitamine.<sup>110</sup>

Juriidilise isiku juhtorgani tsiviilõiguslik vastutus, mis on sätestatud TsÜS-i §-s 37, seondub eelkõige juhtorgani liikme poolt sisesuhtest tulenevate kohustuste rikkumisega ning vastutus seisneb kahju hüvitamise kohustuses. Kahju hüvitamise eesmärgiks on juriidilise isiku asetamine olukorda, mis oleks võimalikult sarnane olukorrale, milles juriidiline isik oleks olnud, kui juhtorgani liikme poolset kohustuste rikkumist poleks aset leidnud, st kahju hüvitamise kohustuse aluseks olevat asjaolu ei oleks esinenud.<sup>111</sup>

Sarnaselt maksuõigusliku rikkumisega saab tsiviilõiguslikku vastutust juhtorgani liikme osas kohaldada vaid sellise õigusvastase käitumise eest, mis on toime pandud juhtorgani liikmeks olemise ajal.<sup>112</sup>

Juhtorgani liikme suhtes tsiviilõigusliku vastutuse (kahju hüvitamise nõude) kohaldamise eeldusteks on kohustuse rikkumine, vastutus kohustuse rikkumise eest, kahju tekkimine ning põhjusliku seose olemasolu kohustuse rikkumise ja kahju tekkimise vahel.<sup>113</sup>

Kohustuse rikkumise tuvastamiseks on esmalt vaja tuvastada, juhtorgani liikme poolt temal lasuva peamise või spetsiifilise kohustuse täitmata jätmine või mittenõuetekohane täitmine. Sellised olukorrad võivad olla näiteks pankrotiavalduse esitamata jätmine, raamatupidamise korraldamata jätmine, tehinguga põhjendamatu riski võtmine jm. Olukorras, kus juhtorgani liige ei täida temal lasuvaid seadusest, põhikirjast või lepingust tulenevaid peamisi või spetsiifilisi

---

<sup>109</sup> Ots, M., *op.cit.*, lk 235.

<sup>110</sup> Gustavus, E. Äriühinguõigus. Saksa keelest tõlkinud Tiina Prööm, Tallinn: AS Rebellis 2001, lk 83-84.

<sup>111</sup> Kull, I. jt. Tsiviilseadustiku kommentaarid (viide 73), lk 136-137.

<sup>112</sup> *Ibid.*, lk 137.

<sup>113</sup> *Ibid.*

kohustusi temalt tavaliselt oodatava hoolega (st majanduslikult otstarbekalt) või kui juhtorgani liige ei ole juriidilisele isikule lojaalne, on täidetud juhtorgani liikme vastutuse kohaldamise esmane eeldus.<sup>114</sup>

Tulenevalt asjaolust, et juhtorgani liikme sisesuhe juriidilise isikuga on käsundilaadne lepinguline õigussuhe, siis on õiguskaitsevahendite kohaldamiseks tema suhtes vajalik, et juhtorgani liige ka vastutaks kohustuse rikkumise eest. Kohustuse rikkumine on vabandav, kui juhtorgani liikme poolne rikkumine toimus vääramatu jõu tõttu.<sup>115</sup> Seega juhul, kui rikkumise osas ei esine vabandavaid asjaolusid, vastutab juhtorgani liige endal lasuva kohustuse rikkumise eest ning täidetud on teine vastutuse kohaldamise eeldus.

Kolmanda eeldusena juhtorgani liikme vastutuse kohaldamiseks tuleb kontrollida, kas juhtorgani liige on temal lasuvate sisesuhtest tulenevate kohustuste rikkumisega, mis ei ole vabandav, tekitanud juriidilisele isikule kahju. Kahju hüvitamisel ei laiene juriidilisele isikule põhiseaduses (PS § 25) sätestatud mittevaralise kahju hüvitamise põhiõigus. Juriidilisel isikul saab tekkida üksnes varaline kahju, mis võib seisneda nii otseses varalises kahjus kui ka saamata jäänud tulus. Kuna saamata jäänud tulu puhul on kahju täpse suuruse määratlemine problemaatiline, võib sellisel juhul eelkõige oluline tõendada negatiivse tagajärje saabumist, milleks võib olla näiteks vara või selle väärtuse vähenemine, loodetud tulu saamata jäämine.<sup>116</sup>

Lisaks kahju olemasolu ja juhtorgani liikme poolse kohustuse rikkumise, mis ei ole vabandav, tuvastamise on vajalik tuvastada põhjuslik seos nende kahe vahel. Kohtupraktika<sup>117</sup> kohaselt ei saa juhtorgani liikmelt nõuda kahju hüvitamist, kui tema käitumine poleks võimaldanud kahju ära hoida ja see käitumine oli mõistlik.<sup>118</sup>

Nõude oma kohustuse rikkumisega juriidilisele isikule kahju tekitanud juhtorgani liikme vastu saab esitada juriidilise isiku vastav pädev organ (üldjuhul selle juhtorgani üle kontrolli ja järelvalvet teostav juhtorgan, mille liikmeks kahju tekitaja on) või võlausaldaja. Erandiks on

---

<sup>114</sup> Kull, I. jt. Tsiivilseadustiku kommentaarid (viide 73), lk 137.

<sup>115</sup> *Ibid.*, lk 138.

<sup>116</sup> *Ibid.*

<sup>117</sup> RKHKo 3-3-1-2-04, p 15.

<sup>118</sup> Kull, I. jt. Tsiivilseadustiku kommentaarid (viide 73), lk 139.

pankrotihaldur, kellel on ainsana õigus esitada nõue kahju tekitanud juhtorgani liikme vastu pankroti korral.<sup>119</sup>

Võlausaldajal tekib nõude esitamise õigus vastutava juhtorgani liikme vastu vaid juhul, kui ta ei saa oma nõuet juriidilise isiku vastu rahuldada juriidilise isiku vara arvelt. Eelnev viitab aga sellele, et juriidilise isiku võlausaldaja peab enne nõude pööramist juhtorgani vastu, kasutama ära kõik mõistlikud võimalused oma nõude rahuldamiseks juriidilise isiku suhtes, sh ka täitemenetluse võimalused. Juhtorgani vastu nõude esitamisel peab võlausaldaja tõendama, et ta on teinud kõik mõistlikult võimalikul, et oma nõuet rahuldada juriidilise isiku vara arvelt. Eelnevast nähtub aga, et sellisel kujul nõude täitmise rakendusala on väike, kuna olukorras, kus juriidilise isiku varast ei ole võimalik võlausaldajate nõudeid täita, on tegemist juriidilise isiku püsiva maksejõuetusega ning sellises olukorras on juhtorgani liikmed kohustatud esitama pankrotiavalduse ning pankroti korral on juhtorgani liikme vastu nõude esitamise õigus üksnes pankrotihalduril (PankrS § 54 lg 1).<sup>120</sup>

Juriidilise isiku juhtorgani liikme vastu esitatava nõude aegumistähtaeg on viis aastat kohustuse rikkumisest (TsÜS § 37 lg 4). Tegemist on aegumise eritähajaga, mis erineb TsÜS §-des 146-152 sätestatud tehingust ja seadusest tulenevate nõuete üldisest aegumistähtaegadest.<sup>121</sup> Siiski esineb eelnevast ka erisus. Nimelt kehtib juriidilise isiku seadusjärgse otsevastutuse korral juriidilise isiku võlausaldaja ees nõudele kolme aastane aegumistähtaeg, mis hakkab kulgema ajast, mil õigustatud isik sai kahjust ja kahju hüvitama kohustatud isikutest teada või pidi teada saama (TsÜS § 150 lg 1). Nimetatud nõue aegub igal juhul kümne aasta möödumisel kahju põhjustanud teo toimumisest (TsÜS § 150 lg 3).<sup>122</sup>

MKS-i käsitlusest on eelnev erinev seetõttu, et MKS-is on nõude aegumistähtaja puhul oluline juhatuse liikme süü vorm rikkumisel. Olukorras, kus rikkumine on toime pandud tahtlikult on aegumistähtaeg 5 aastat, muudel juhtudel on maksusumma määramise tähtaeg 3 aastat (MKS § 98 lg 1).

---

<sup>119</sup> Kull, I. jt. Tsiviilseadustiku kommentaarid (viide 73), lk 140.

<sup>120</sup> *Ibid.*, lk 140-141.

<sup>121</sup> *Ibid.*, lk 142.

<sup>122</sup> *Ibid.*, lk 146.

### 2.2.2.2 Juhatuse liikme otsevastutus tsiviilõiguses

Seadusjärgne juhtorgani liikme otsevastutus juriidilise isiku võlausaldaja ees tekib olukorras, kus juriidilise isiku juhtorgani liige rikub oma ametiülesandeid juriidilise isiku ees, täites ka temale seadusest tulenevaid isiklikke kohustusi juriidilise isiku võlausaldajate ees ning tekitab selle tagajärjel võlausaldajatele kahju. Sellises olukorras on tegemist seadusest tulenevate kohustustega juriidilise isiku võlausaldaja suhtes, mille süüline rikkumine annab juriidilise isiku võlausaldajale õiguse nõuda temale sellega õigusvastaselt tekitatud kahju hüvitamist.<sup>123</sup>

Otsevastutusest tuleb eristada vastutuse juhtumit, kus juriidilise isiku võlausaldaja esitab nõude juriidilise isiku juhtorgani liikme vastu tulenevalt viimase poolt oma sisesuhtest tulenevate kohustuste rikkumisest juriidilise isiku ees ning nõutakse kahju hüvitamist juriidilisele isikule.<sup>124</sup>

Juriidilise isiku juhtorgani liige võib ametiülesandeid juriidilise isiku ees sisesuhte alusel täites panna toime õigusvastase teo, millega tekitab kahju juriidilise isiku võlausaldajale. Tegemist on samaaegselt käitumisega, mis omistatakse juriidilisele isikule (TsÜS § 31 lg 5 alusel), kuid mis tekitab samas seadusest tulenevalt õigussuhte juhtorgani liikme ja juriidilise isiku vahel. Sellest tulenevalt saab juhtorgani liikme otsevastutus juriidilise isiku võlausaldaja ees seonduda õigusvastaselt kahju tekitamisega VÕS § 1043 alusel. Nimetatud sätte kohaselt peab teisele isikule õigusvastaselt kahju tekitanud isik selle hüvitama, kui ta on kahju tekitamises süüdi või vastutab kahju tekitamise eest tulenevalt seadusest. Seega vastutab juhtorgani liige juriidilise isiku võlausaldaja ees otse, kui ta täidab oma isikliku käitumisega delikti koosseisu: objektiivne teokoosseis (tegu, kahju, põhjuslik seos), õigusvastasus ja süü. Otsevastutuse kohaldamiseks on vajalik välja selgitada, milline juhtorgani liikme poolt oma ametiülesandeid juriidilise isiku ees täites sooritatud tegu on käsitletav ühtlasi õigusvastase teona juriidilise isiku võlausaldaja suhtes.<sup>125</sup>

Näitlik loetelu õigusvastase kahju tekitamise juhtumitest on toodud VÕS § 1045 lg-s 1. Nimetatud lõike punktides 1-5 on toodud nõu esimese grupi juhtumid, mille puhul on juhtorgani liikme poolt toime pandud tegu rikkunud vahetult võlausaldaja absoluutseid isiklikke õigushüvesid. Teine juhtumite grupp on juhtorgani liikme poolt seadusest tulenevate kohustuste

---

<sup>123</sup> Kull, I. jt. Tsiviilseadustiku kommentaarid (viide 73), lk 144.

<sup>124</sup> *Ibid.*

<sup>125</sup> *Ibid.*

rikkuv käitumine (VÕS § 1045 lg 1 p 7), mille eesmärgiks on juriidilise isiku võlausaldajate kaitsmine. Selliseks kohustuseks võib olla pankrotiavalduse esitamine, mille rikkumisena on käsitletav nii selle õigeaegne esitamata jätmine kui ka tehingu tegemine juriidilise isiku nimel olukorras, kus pankrotimenetlus on vältimatu<sup>126</sup>. Kahju tekkimine sellises olukorras võib tuleneda asjaolust, et juriidilise isiku kohustused on veelgi suurenenud ning seetõttu on vähenenud võlausaldaja võimalused saada oma nõuded pankrotimenetluses rahuldatud pankrotivara arvel.<sup>127</sup>

Juriidilise isiku juhtorgani liikme poolt heade kommete vastase tahtliku käitumisega juriidilise isiku võlausaldajale tekitatud kahju juhtumid (VÕS § 1045 lg 1 p 8) moodustavad nõ kolmanda juhtumite grupi. Selline olukord võib tekkida juhul kui juriidilise isiku juhtorgani liige, rikkudes ühtlasi oma sisesuhtest tulenevaid kohustusi juriidilise isiku ees, jätab vastava teoga pahatahtlikult täitmata ka juriidilise isiku kohustused viimase võlausaldaja ees, kuigi juriidilisel isikul oli võimalus nimetatud kohustusi täita.<sup>128</sup>

VÕS § 1045 lg 1 p 7 ja 8 tulenev toetab järgmises alapeatükis käsitletavat MKS § 8 lg 1, § 40 lg 1 ja § 96 koosmõjulist tõlgendust, kus vastavate eelduste täitumisel on maksuhalduril kui võlausaldajal õigus nõuda kohustuse täitmist otse juhatuse liikmelt.<sup>129</sup>

Eelnevast analüüsist nähtub, et tsiviilõiguses on võlausaldajatel võimalik rakendada juhatuse liikme kaudset ja otsest vastutust. On igati loogiline, et sama õigus on ka maksuhalduril võlausaldajana. Eelnevast käsitlusest on ilmne, et maksuhalduril on oma nõude maksmapanekuks haldusmenetluses lihtsamad võimalused kui tsiviilkäibes osalejale tsiviilõiguses – maksuhalduril on võimalik kasutada vastutusotsuse institutsiooni.

Siiski tõusetub küsimus, kui järgnevas peatükis leiab kinnitust väide, et juhatuse liikmele võib langeda vastutus äriühingu maksuvõla eest ka sisesuhte rikkumisel, siis kas sellises olukorras on maksuhalduril võimalik esitada nõue vastutusotsusega või tuleb maksuhalduril oma nõue esitada hagina tsiviilkohtumenetluses.

---

<sup>126</sup> RKTKo 3-2-1-45-03, p 22; 3-2-1-30-07, p 10.

<sup>127</sup> Kull, I. jt. Tsiviilseadustiku kommentaarid (viide 73), lk 145.

<sup>128</sup> *Ibid.*

<sup>129</sup> Lorents, K. Vastutusotsus. Juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla eest. Magistritöö. Tartu 2012, lk 15.

Riigikohtu praktika<sup>130</sup> on üldjuhul välistanud tsiviilhagi esitamise võimaluse maksunõudes, kuna juhatuse liikme vastutuse korral (vastutusotsuse väljastamisega) on tegemist kohustuse täitmisele sundimisega ning solidaarse vastutusega maksuvõla eest.<sup>131</sup> MKS §-d 38-41 ei sätesta eraõiguslikku kahju hüvitamise alust, vaid isiku avalik-õigusliku solidaarvastutuse võõra maksuvõla eest. Reguleerides avalik-õiguslikku (maksuõiguslikku) suhet, ei saa nende sätete alusel esitatav nõue olla tsiviilhagi esemeks.<sup>132</sup> Maksunõue tuleb esitada haldusmenetluses, täpsemalt maksmenetluses ning seega üksnes vastutusotsuse tegemisega, mitte hagi esitamisega tsiviil- või kriminaalasjas.<sup>133</sup>

Siinkohal leiab autor, et lisaks eeltoodud Riigikohtu seisukohale, toetab vastutuse kohaldamise alusena vastutusotsuse väljastamist tsiviilhagi asemel tõendamiskoormuse asetust. Nimelt eeldatakse tsiviilasjades, et isik on oma kohustusi rikkunud süüliselt ning isik peab tõendama oma süütust, kuid vastutusotsuse väljastamisel on isiku süü tõendamise kohustus maksuhalduril. Võttes arvesse, et maksuhalduri ja võlgniku suhe on subordinatsioonisuhe, on põhjendatud, et maksuhalduril lasub tõendamiskoormus. Kui maksuhaldur kohaldab vastutust haldusaktiga on kohtuvaidluse vältimine võimalik, kuna maksukohustuslasel on võimalik eriarvamuse esitamiseks enne haldusakti väljastamist ning haldusakti väljastamisel selle vaidlustamine vaide esitamisega otse maksuhaldurile.

Lisaks toetab vastutusotsuse väljastamist tsiviilhagi esitamise asemel asjaolu, et vastutusotsuse vaidlustamine on isikule halduskohtumenetluses soodsam kui hagile vastuvaidlemine tsiviilkohtumenetluses, kuna viimases sõltuvad riigilõivud esitatud hagi summast. Samuti tuleb arvesse võtta asjaolu, et maksuhaldur kohaldab juhatuse liikme otsevastutust tunduvalt suuremal hulgal, kui seda teevad teised võlausaldajad.

Eelnevast tuleneb, et vastutusotsuse institutsiooni eelistamine tsiviilkohtuvaidlusele omab eeliseid nii maksuhalduri kui ka võla eest vastutava kolmanda isiku jaoks.

---

<sup>130</sup> RKKKo 3-1-1-60-07, p 38.

<sup>131</sup> Lehis, L. Maksuõigus 2012 (viide 14), lk 103, 165.

<sup>132</sup> Tsiviilkohtumenetluse seadustiku § 1 kohaselt vaadatakse tsiviilkohtumenetluses läbi tsiviilasi, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti. Tsiviilasi on eraõigussuhetest tulenev kohtuasi; RKKKo 3-1-1-60-07, p 38.

<sup>133</sup> RKTko 3-2-1-25-06, p 11.

### 2.3 Maksukohustuste täitmise tagamise kohustus

Eelnevatest alapeatükkidest tuleneb, et maksuõiguses ja eraõiguses sätestatud juhatuse liikme kohustused on erinevad. Eraõigus sätestab juhatuse liikmetele justkui kõrgemad ootused, sätestades hoolsus- ja lojaalsuskohustuse terves juhatuse liikme tegevuses. Tekib küsimus, kas maksuõigusliku vastutuse rakendamise seisukohast need kohustused tähtsust ei omagi.

Maksuõiguses sätestatud juhatuse liikme kohustused on väga spetsiifilised, v.a MKS § 8 lg-s 1 toodud tagamiskohustus, mis autori hinnangul on kohustus, mis oma olemuselt hõlmab ka eraõiguses sisustatud hoolsus- ja lojaalsuskohustust.

MKS § 8 lg 1 sätestab, et juriidilise /.../ isiku seaduslik esindaja on kohustatud tagama esindatava MKS-st ja maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegse ning täieliku täitmise. Rahalised kohustused täidetakse esindatava vara arvel.

Seadusesätete tõlgendamise eesmärgiks on erinevate teooriate kohaselt seadusandja tahte väljaselgitamine (subjektiivne teooria) või seaduse mõistliku, õiglase ja õige sisu kindlakstegemine (objektiivne teooria). Tõlgendamise koht aga on seal, kus normitekstist ühest vastust ei nähtu ning tekst on seetõttu „lahtine“. Samas ei piirdu tõlgendamine üksnes olukordadega, kus sätte tekst on mitmetimõistetav. Tõlgendusviiside kasutamine on õigustatud ja ka vajalik olukordades, kus sätte tekst on esmapilgul küll üheselt mõistetav, kuid tekivad põhjendatud kahtlused, kas seadusandja tahe oli suunatud nimelt sellise tõlgendustulemuse saavutamisele, milleni viib sätte grammatiline tõlgendamine.<sup>134</sup>

Kui läheneda MKS § 8 lg-le 1 läbi grammatilise tõlgendamise, sätestab sätte kohustusena vaid MKS-st või maksuseadustest tulevate kohustuste täitmise. Sellise käsitlusviisi kohaselt ei ole ilmne, et juhatuse liige oleks vastutav ka maksuseaduste väliste kohustuste rikkumise korral. Kui aga võtta arvesse, et maksuseadustest ja MKS-st tulenevaks peamiseks kohustuseks on siiski maksude tasumine, siis ei saa olla seadusandja tahteks vastutuse sätestamisel jätta äriühingu juhatuse liikmetele võimalus vältida raskustesse sattunud äriühingu maksukohustuse täitmist läbi eraõiguslike kohustuste rikkumise (kahjulike tehingute tegemine, lojaalsuskohustuse rikkumine).

---

<sup>134</sup> Ernits, M. Tõlgendamisest Riigikohtu praktikas. Tartu: Juridica 2010, nr 9, lk 667-668; RKHKo 3-3-1-72-03, p 15.



Selgitamaks välja, kas äriühingu juhatuse liikmele langeb vastutus ühtviisi nii eraõiguslike kui ka maksuseadustest tulenevate kohustuste rikkumisel äriühingu maksuvõla eest, on oluline välja selgitada, mida tähendab juhatuse liikme kohustus tagada maksuseadustest (sh MKS-st) tulenevate rahaliste kohustuste tähtaegne ja täielik täitmine. Seda eelkõige seetõttu, et olukorras, kus äriühingul on vaid üks juhatuse liige, ei taga juhatuse liige üksnes esindatava kohustuste nõuetekohast täitmist, vaid täidab neid kohustusi ise.<sup>135</sup> Siiski tuleb arvesse võtta, et avalikus õiguses takistab seadusliku aluse põhimõte (PS § 3 lg 1 esimene lause) olemasolevate seaduslike aluste laiendamist isiku kahjuks.<sup>136</sup>

Õigusselguse põhimõte nõuab, et sätte sõnastus oleks piisavalt selge ja arusaadav, et isikul oleks võimalik piisava tõenäosusega ette näha, milline õiguslik tagajärg kaasneb teatud tegevuse või tegevusetusega.<sup>137</sup> Seetõttu on oluline, et oleks üheselt selge, millisel juhul vastutab juhatuse liige äriühingu maksuvõla eest.

Toodud sättes nimetatud tagamiskohustuse sisustamisel jagunevad seisukohad üldiselt kaheks. Üks pool leiab, et MKS § 8 lg-s 1 nimetatud kohustuse rikkumine saab toimuda vaid kitsas tähenduses, st et rikkumiseks saab lugeda vaid MKS-st ja maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste mittetähtaegset ja mittetäielikku täitmist, mitte aga ühingu- või tsiviilõigussuhtest tulenevate kohustuste rikkumist üldisemalt. Teine pool leiab aga, et rikkumiseks toodud sätte tähenduses saab lugeda ka olukorra, kus vara puudumine, mille arvel rahalisi kohustusi täita, on tingitud otseselt vastutava isiku tegevusest.<sup>138</sup> Ehk siis teise seisukoha kohaselt, saab juhatuse liige MKS § 8 lg 1 alusel vastutada maksuvõla eest ka sellisel juhul, kus maksukohustust ei ole võimalik enam tulenevalt juhatuse liikme tegevusest täita, olenemata asjaolust, et võla tekkimise hetkel oleks äriühing olnud maksevõimeline.

---

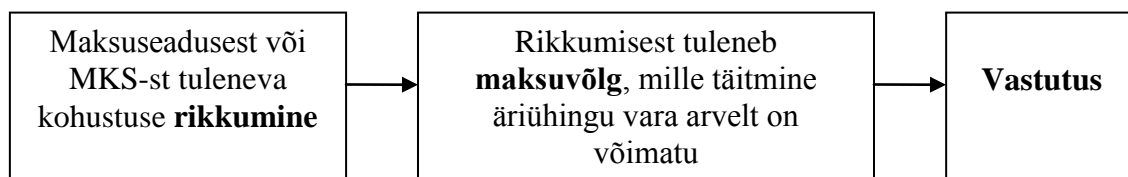
<sup>135</sup> RKHKo 3-3-1-23-12, p 15.

<sup>136</sup> Ernits, M., *op.cit.*, lk 669.

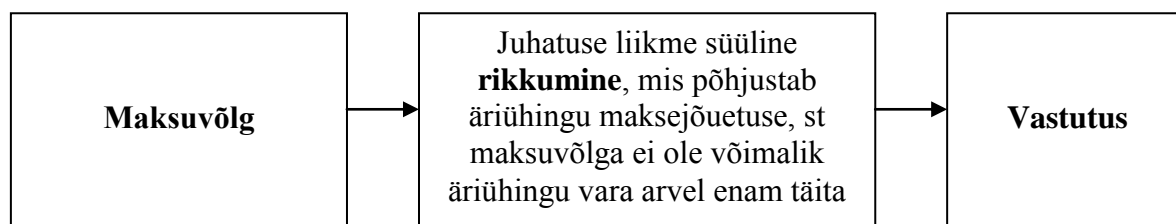
<sup>137</sup> Madise, Ü (peatoimetaja), Aaviksoo, B., Kalmo, H. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. 3 tr. Tallinn: Juura 2012, lk 186, § 13, komm 5.2.1.

<sup>138</sup> RKHKo 3-3-1-37-13, p 15.

Toodud seisukohti iseloomustavad järgmised joonised:



Joonis 2. Juhatuse liikme vastutus maksuõigusest tuleneva rikkumise korral



Joonis 3. Juhatuse liikme vastutus eraõigussätete rikkumise korral

Toodud seisukohtadest on Riigikohtu kolleegium sisuliselt toetanud mõlemat lähenemist. 19.12.2013 otsuses<sup>139</sup> leidis kohus, et rikkumiseks, mis võib kaasa tuua vastutusotsuse tegemise, saab üldjuhul pidada üksnes MKS § 8 lg 1 nimetatud kohustuse rikkumist ehk MKS-s ja maksuseadustes sätestatud kohustuste rikkumist. Kolleegiumi seisukoha kohaselt tuleneb eelnev otseselt normi sõnastusest.

Samas asjas leidis kohus siiski, et äriühingu juhatuse liikme tegevus sisesuhtes ja sellest tulenevad rikkumised võivad kaasa tuua vastutusotsuse tegemise üksnes juhul, kui tuvastatakse, et juhatuse liikme tegevuse eesmärgiks oli jätta maksud tasumata, ehk siis sisesuhte rikkumine on toime pandud tahtlusega, mis on suunatud maksuvõla tasumata jätmisele. MKS § 8 lg 1 ja § 40 lg 1 kohaldamisel on Riigikohus praktikas<sup>140</sup> rõhutanud, et tahtlus on seotud eeskätt subjektiivsete tunnustega – teadlikkus käitumise õigusvastasusest ja õigusvastase tagajärje soovimine.

Eelneva põhjal on võimalik kohtu seisukohast teha järeldus, et MKS § 8 lg-s 1 toodud tagamise kohustuse rikkumiseks võib pidada juhatuse liikme käitumist, kus juhatuse liige muudab äriühingu tahtlikult maksejõuetuks. Toodud järeldust toetab asjaolu, et Riigikohus ei võtnud

<sup>139</sup> RKHKo 3-3-1-37-13, p 17.

<sup>140</sup> RKHKo 3-3-1-17-13, p 14.

menetlusse kassatsiooni asjas, kus alama astme kohtud olid sisustanud MKS § 8 lg-s 1 toodud tagamise kohustust.

Kaasuses oli äriühingu juhatuse liige müünud äriühingule kuulunud kinnistu teisele äriühingule ning ostuhind tasaarvestati äriühingu poolt juhatuse liikmelt üle võetud juhatuse liikme ja teise äriühingu vahel sõlmitud laenulepingust tuleneva kohustusega. Ehk siis juhatuse liige andis makseraskustes äriühingule üle enda isikliku laenukohustuse teise äriühingu ees ning müüs selle kohustuse katteks kogu äriühingu vara.

Nimetatud asjas on MKS § 8 lg-s 1 ja § 40 lg-s 1 sätestatud põhjalikult käsitletud Halduskohtu<sup>141</sup> otsuses. Ringkonnakohtu otsuses<sup>142</sup> halduskohtu põhjendusi ei muudetud, ringkonnakohus nõustus halduskohtu otsuse põhjendustega ning tulenevalt HKMS § 201 lg-st 4 oma otsust ei põhjendanud.

Halduskohus leidis, et juhatuse liige rikkus tahtlikult kohustust tagada äriühingu maksukohustuste täitmine, mistõttu on tekkinud maksuvõlg, mille sissenõudmine äriühingult ei ole tulemusi andnud.<sup>143</sup>

Halduskohtu seisukoha kohaselt ei saa tõlgendada MKS § 40 lg-s 1 kasutatud sõnastust *vastutada selle tõttu tekkinud maksuvõla eest* selliselt, et juhatuse liikme suhtes on vastutusotsuse tegemine võimalik üksnes siis, kui juhatuse liikme poolne kohustuste rikkumine on põhjustanud selle, et konkreetne maksukohustus seaduses sätestatud tähtpäevaks täitmata jäi. Maksukohustuse täitmise tähtpäeva möödumine ei lõpeta maksukohustust ja seega ei lõpeta MKS § 32 mõistes maksuvõla tekkimise hetk juhatuse liikme vastutust. MKS § 8 lg-st 1 tulenev kohustus tagada esindatava maksukohustuste täitmine hõlmab endas ka kohustust likvideerida maksuvõlad ehk täita mingil põhjusel tähtajaks täitmata jäänud maksukohustused ja nendest tulenevad intressikohustused. Seega saab kohtu tõlgendusest lähtuvalt MKS § 40 lg-s 1 toodud juhatuse liikme vastutuse aluseks olla ka see, et tema tahtlik või raskest hooletusest tingitud rikkumine on põhjustanud selle, et äriühingul on maksuvõlg mistahes konkreetsel ajal pärast selle esialgset tekkimist.<sup>144</sup>

---

<sup>141</sup> TlnHKo 3-12-1608/28.

<sup>142</sup> *Ibid.*

<sup>143</sup> *Ibid.*, p 13.

<sup>144</sup> *Ibid.*, p 16.

Kuna vastutusotsuse väljastamiseks peavad olema täidetud seaduses toodud eeldused, tuleb MKS § 40 lg-t 1 tõlgendada muuhulgas koosmõjus MKS § 96 lg-s 5 toodud vastutusotsuse väljastamise eeldustega.<sup>145</sup> MKS § 96 lg 5 kohaselt saab äriühingu juhatuse liikmele vastutusotsuse teha alles pärast seda, kui maksukohustuslasest endalt (äriühingult) ei ole õnnestunud kolme kuu jooksul võlga sisse nõuda või on välja kuulutatud äriühingu pankrot.

Tulenevalt eelnevas lõigus toodust, tuleb MKS § 8 lg-t 1 ja § 40 lg-t 1 tõlgendada just selliselt, et äriühingu juhatuse liige vastutab äriühingu maksuvõla eest ka sõltumata maksuvõla esialgse tekkimise asjaoludest või põhjustest, kui selle juhatuse liikme kohustuste rikkumise tõttu on äriühingul mistahes hilisemal ajal jätkuvalt maksuvõlg, mille sissenõudmine äriühingult ei ole õnnestunud.<sup>146</sup>

Vastutusotsuse tegemine ei ole võimalik, kui maksuvõla saab sisse nõuda maksukohustuslaselt endalt, mistõttu tuleneb MKS § 8 lg 1, § 40 lg 1 ja § 96 koosmõjust, et vastutusotsuse saab teha äriühingu juhatuse liikmele, kelle tahtliku või raskest hooletusest tingitud tegevuse tõttu ei ole äriühingult maksuvõla sissenõudmine võimalik. Äriühingu majanduslik olukord, millest on tingitud maksuvõla sissenõudmise reaalne võimatus äriühingult endalt, võib olla tekitatud enne maksuvõla tekkimist (st enne maksukohustuse täitmise tähtpäeva möödumist) või ka hiljem.<sup>147</sup> Ekslik on arusaam nagu vastutaks äriühingu juhatuse liige äriühingu maksukohustuste täitmise eest üksnes kuni konkreetse maksusumma tasumiseks seaduses ette nähtud tähtpäevani (maksuvõla tekkimiseni).<sup>148</sup>

Vastupidise käsitluse korral tekiks olukord, kus äriühingu juhatuse liikmed saaksidki pärast maksukohustuse täitmise tähtpäeva möödumist hakata tegema toiminguid, mille eesmärgiks on juba tekkinud maksuvõla sissenõudmise vältimine. Eelnev ei oleks aga kooskõlas MKS §-dest 8 ja 40 tuleneva juhatuse liikme regulatsiooni eesmärgiga, milleks on välistada võimalus, et äriühingu juhatuse liikmed saaksid tahtliku või raskest hooletusest tingitud õigusvastase käitumise teel äriühingu tegevusega kaasnevat maksukohustust vältida.<sup>149</sup>

---

<sup>145</sup> TlnHKo 3-12-1608/28, p 17.

<sup>146</sup> *Ibid.*

<sup>147</sup> *Ibid.*, p 18.

<sup>148</sup> *Ibid.*, p 24.

<sup>149</sup> *Ibid.*, p 18.

Kohustus tagada äriühingu maksukohustuste täitmine on avar, hõlmates kohustuse korraldada äriühingu tegevus selliselt, et tegevusega kaasnevad maksukohustused oleksid täidetud. Nimetatud kohustuse rikkumisena on käsitletavat kõik juhatuse liikme poolt tehtud juhtimisotsused ja äriühingu nimel tehtud tehingud, mille tulemusena kas vahetult tekib maksuvõlg või mille tulemusena satub äriühing sellisesse majanduslikku olukorda, kus maksuvõla sissenõudmine muutub võimatuks. Majandusraskustes äriühingule täiendavate kohustuste võtmine või põhivara võõrandamine saavad olla MKS § 8 lg-s 1 sätestatud kohustusega kooskõlas vaid juhul, kui sellised sammud on majanduslikult põhjendatud ning tavapärasest majandusrisiki arvestades sellised, mis eelduslikult aitavad äriühingu majanduslikku olukorda parandada ning senini täitmata kohustused täita. Majandusraskustes oleva äriühingu juhatuse liikme hoolekohustus on tavapärasest isegi suurem ja sellises olukorras peavad võetavad majandusotsused ja täiendavad riskid põhinema mõistlikul lootusel, et selle tagajärjel äriühingu majanduslik olukord paraneb.<sup>150</sup> Autori hinnangul on kohus kirjeldanud eraõiguses sisalduvat üldist hoole- ja lojaalsusstandardit, mida maksuseadused otsesõnu ei nimeta.

Kokkuvõtlikult saab eelnevast lähtuvalt öelda, et MKS § 8 lg-s 1 toodud tagamise kohustus hõlmab endas ka kohustust tagada äriühingu juhtimisotsuste tegemist ja nende elluviimist selliselt, et tekkinud maksuvõlad likvideeritaks ning keeldu teha toiminguid, mis sellele eesmärgile vastu töötavad ning maksuvõla sissenõudmist takistavad. Juhatuse liikme tegevus ei või kahjustada äriühingu majanduslikku olukorda selliselt, et maksuvõla sissenõudmine muutub seeläbi võimatuks. Äriühingu kahjumlik majandamine ei pruugi iseenesest tähendada juhatuse liikme kohustuste rikkumist, kuid seda vaid juhul kui ilmneb, et juhatuse liige on astunud mõistlikke samme äriühingu kasumlikkuse saavutamiseks või kui äriühingu kahjumliku tegevuse jätkamine põhineb mõistlikul analüüsil, millest nähtuvad positiivsed tulevikuperspektiivid.<sup>151</sup>

Töö autor nõustub eeltoodud seisukohtadega MKS § 8 lg-s 1 sisalduvate kohustuste osas. Seda nimelt seetõttu, et vastupidise käsitluse korral tekiks põhjendamatult olukord, kus juhatuse liikmetel oleks võimalik kuritarvitada piiratud vastutusega ettevõtluses osalemise võimalust. Olukorda, kus äriühing on makseraskustes ning juhatuse liige otsustab probleemide lahendamise asemel pigem päästa enda investeringud ning viib äriühingust varjatult varad välja, ei saa pidada piiratud vastutusega ettevõtlusvormi põhimõtetega kooskõlas olevaks. Selliste kuritarvituste aktsepteerimine ei saa kindlasti olla põhjendatav ettevõtlusvabadusega.

---

<sup>150</sup> TlnHKo 3-12-1608/28, p 20.

<sup>151</sup> *Ibid*, p 25.

MKS § 8 lg 1 laiendav tõlgendus ei ole ebaproportsionaalne ka teiste võlausaldajate suhtes. Seda nimelt seetõttu, et ka teistel võlausaldajatel on võimalik esitada enda nõudeid juhatuse liikme kaudse- ja otsevastutuse korras vastavalt töö alapeatükkides 2.2.2.1 ja 2.2.2.2 käsitletule. Lisaks saab väita, et maksuhalduri tegevus vastutuse kohaldamisel on teisi võlausaldajaid kaitsev, sest olukorras, kus juhatuse liige teab, et maksuhalduril on tema süülise tegevuse korral võimalik kohaldada juhatuse liikme osas otsevastutust, kaalub isik juhtimisotsuseid põhjalikumalt.

Eelnevat toetab ka asjaolu, et MKS §-des 38-39 nimetatud vastutuse alused tulevad selgelt tsiviilõigusest ning MKS-i on need välja toodud selleks, et tagada maksuhaldurile pädevus esitada oma nõue halduskorras. Sellest lähtuvalt ei saa pidada ebaproportsionaalseks vastutuse kohaldamist halduskorras MKS §-s 40 alusel, kui juhatuse liige on rikkunud äriühingu sisesuhtes süüliselt temal lasuvaid kohustusi (tsiviilõigusest tulenevaid kohustusi) ning selle tagajärjel on äriühingul maksuvõlg, mida ei ole võimalik äriühingult sisse nõuda.

Toodud seisukohta toetavad autori hinnangul ka MKS eelnõu<sup>152</sup> kommentaarid, mille kohaselt on vastutuse kohaldamise osas erinevus vaid MKS §-s 42 toodud vastutuse puhul. Kui MKS §-ides 38-41 toodud vastutuse kohaldamiseks on maksuhalduril võimalik väljastada vastutusotsus, siis §-s 42 sätestatud vastutuse korra tuleb esitada hagi ning seda seetõttu, et §-s 42 toodud vastutuse puhul on isik vastutuse võtnud vabatahtlikult (lepinguga), mitte seadusest tulenevalt.

---

<sup>152</sup> Maksukorralduse seaduse eelnõu seletuskiri, *op.cit.*, §-de 38-42 kommentaarid.

### 3. Süü mõiste vastutusotsuses

Kuna vastutus maksuvõla eest, mis tuleneb eraõiguslike sätete rikkumisest, ei ole siiski kehtiva MKS-i sõnastusest ilmselge ning kohtute<sup>153</sup> käsitus sisesuhte rikkumise süü vormi osas on olnud erinev, on tervikliku käsitluse huvides oluline analüüsida, milline peab olema süü vorm, millega juhatuse liige rikub maksu- ja eraõigusest tulenevat kohustust, et järgneks vastutus äriühingu maksuvõla eest ning kas süü vormi osas on erinevate õigusharude sätete rikkumiste puhul erisusi vastutuse kohaldamiseks.

MKS-is on nimetatud süü vormidena, mille puhul kohaldatakse juhatuse liikme vastutust, tahtlust ja rasket hooletust. Kui esmapilgul tundub, et süü mõiste peaks tahtluseks ja raskeks hooletuseks jagamisel olema piisavalt selge, on kohtud<sup>154</sup> lisanud käsitlusele ka kaudse tahtluse mõiste rakendamise võimaluse ja võimatuse vastutuse alusena.

Kaudset tahtlust ei ole aga VÕS-is, millele tahtluse ja raske hooletuse sisustamiseks on MKS-is viidatud, käsitletud. See aga tõstatab küsimuse, kas olukorras, kus VÕS ei käsitle selgelt kaudse tahtluse mõistet ning maksuvõla eest vastutuse kohaldamisel tuleb süü sisustamisel lähtuda just VÕS-ist, on võimalik kaudse tahtluse mõiste kasutamine. Eelneva väljaselgitamiseks on vaja välja selgitada, mida tähendab kaudne tahtlus ning kuhu nimetatud tahtluse vorm langeb seda käsitlevas seaduses – KarS-is ning kas KarS-is toodud kaudse tahtluse mõiste on kasutatav ka VÕS-i tahtluse ja raske hooletuse kontseptsioonis.

Eeltoodud olukorra lahendamiseks on käesolev peatükk pühendatud süü mõiste analüüsimisele nii VÕS-i kui KarS-i vaatevinklist. Süü mõiste laiem analüüs on vajalik selleks, et välja selgitada, millised VÕS-i ja KarS-i käsitlused on võrreldavad ja millised mitte ning kas KarS-is käsitletud kaudne tahtlus on sellest tulenevalt sisalduv VÕS-is toodud tahtluse, raske hooletuse või hooletuse mõistes. KarS-i süümõistete käsitluste kasutamine on autori hinnangul asjakohane, kuna viide VÕS-i süü mõistetele lisati MKS-i 2013. aastal ning enne seda kasutas maksuhaldur vastutusotsustes viiteid ka KarS-i süümõistetele. Samuti on KarS-i süümõistete kasutamise võimalikkust käsitletud seadusemuudatusele eelnenud ja järgnevas kohtupraktikas. Analüüsi tulemusel peab samuti selguma, kas süü vormid, mille puhul on vastutuse kohaldamine

---

<sup>153</sup> RKHKo 3-3-1-37-13; TlnHKo 3-12-1608/28; TlnHKo 3-13-344/19.

<sup>154</sup> RKHKo 3-3-1-37-13; TlnHKo 3-13-344/19.

eraõiguslike sätete rikkumisel võimalik, on erinevad maksuõiguse sätete rikkumisel vastutuskohustuse tagavatest süü vormidest.

Ka peale nimetatud VÕS-i otseviite lisamist MKS-i on jätkuvalt segadust MKS-is nimetatud süüvormide sisustamisega, kuivõrd Riigikohus on enne seadusemuudatust oma lahendis öelnud, et kaudne tahtlus ei ole kasutatav vastutusotsuses juhatuse liikme süü vormina ning peale seadusemuudatust on jõustunud haldus- ja ringkonnakohtu otsused, milles on jäädud seisukohale, et kaudse tahtlus on siiski süümõistena vastutusotsustes kasutatav. Tulenevalt eelnevast on segaduse vältimiseks vajalik vaadata süü mõistet laiemalt, et analüüsi tulemusel välja selgitada, mis on MKS-is nimetatud süüvormide sisu.

Süü mõistet üldiselt saab sisustada kui etteheidet, et isik oleks antud olukorras võinud ja pidanud käituma teisiti. Normi rikkumise asemel oleks isik saanud ja pidanud käituma normikohaselt, nagu oleks tema asemel seda teinud teine isik.<sup>155</sup>

KarS-is nimetatud süü taga on silmas peetud isiku võimet mõista oma teo õiguslikku taunitavust. Süü kui õigusemõiste sisusse kuulub isiku teadmine oma teo ebaõigussisust ning süülist tegu iseloomustab isiku ebaõigusteadvus.<sup>156</sup>

VÕS-is on terminit vastutus kasutatud kahes tähenduses. Üldisemalt tähendab see teatava sanktsiooni ehk õiguskaitsevahendi kohaldamise võimalust õiguse rikkumise korral, kitsamalt mõistetakse selle all võlgniku teo või tegevusetuse etteheidetavust (kohustuse rikkumist).<sup>157</sup>

Kohustuse rikkumine, ei ole süülike vastutuse puhul iseenesest veel etteheidetav, vaid selleks on vajalik, et võlgnik on kohustust rikkunud süüliselt.<sup>158</sup>

Süüline vastutus on seega üldjuhul rikkumise etteheidetavus ning VÕS-i kohaselt on süül põhineva vastutuse aluseks kolmeastmeline delikti üldkoosseis, mille elementideks on:

1. objektiivne teokoosseis,
2. õigusvastasus ja
3. süü.<sup>159</sup>

---

<sup>155</sup> Sootak, J. Õigusvastasus. Süü. Tallinn: Juura 2003, lk 112.

<sup>156</sup> Sootak, J. Karistusõigus. Üldosa. Tallinn: Juura 2010, lk 443.

<sup>157</sup> Kull, I., Käerdi, M., Kõve, V. Võlaõigus I, Üldosa. Tallinn: Juura 2004, lk 192.

<sup>158</sup> *Ibid.*, lk 193.



Nimetatud delikti üldkoosseisu elementide olemasolu toimub etapiviisiliselt toodud järjekorras. Juhul kui ei esine esmalt nimetatud elementi, siis ei analüüsita järgneva elemendi esinemist. Tõendamise kohustus on objektiivse teokoosseisu ja õigusvastasuse osas tsiviilkohtumenetluses hagejal ning kostja peab vastutusest vabanemiseks tõendama kas õigusvastasust välistavate asjaolude esinemist või süü puudumist.<sup>160</sup> Vastutusotsuses peab aga maksuhaldur tõendama isiku süüd, mis tähendab, et sisuliselt motiveerimata vastutusotsuse puhul ei pea juhatuse liikmed tõendama, et nad ei ole süüdi.<sup>161</sup>

Süü element on kõige viimane, mida kontrollitakse. Süü puhul tuleb eristada kahte tasandit: objektiivset süüvormi ja subjektiivset süüvõimelisust. Objektiivse süüvormi analüüsil eristatakse süü eri vorme ning subjektiivse süüvõimelisuse analüüsil vaadeldakse, kes on deliktivõimelised ning kes mitte. Süü vormid näitavad õigusrikkumise raskusastet ning tsiviilõigusliku süü vormideks on tahtlus ja hooletus, viimase eriliigiks on raske hooletus.<sup>162</sup> MKS § 40 lg 1 kohaselt vastutab juhatuse liige MKS §-s 8 nimetatud kohustuste rikkumise korral vaid siis, kui rikkumine on toime pandud tahtlikult või raskest hooletusest.

Süü mõiste ülesandeks on tuvastatud ebaõiguse omistamine selle põhjustajale, ehk teo ja isiku omavaheline sidumine. Karistusõiguses käsitletakse isikut süüdiolavana, kui ta on süüdiv ning tegutseb hoolimata sellest, et nägi ette teo tagajärge (tahtlus) või ei näinud tagajärge ette, kuigi oleks pidanud seda ette nägema (ettevaatamatus).<sup>163</sup>

Vastavalt maksuõiguse spetsiifikale defineeritakse maksuõiguses tihti teiste õigusharude, eelkõige tsiviilõiguse, mõisteid teistsuguses tähenduses (nt subjekti mõiste, ettevõtluse mõiste, võõrandamine jt). Kui viidatud näidete puhul on kõrvalekalduvad mõistekasutused maksuseadustes konkreetselt defineeritud, siis esineb olukordasid, kus seadusandja ei ole näinud vajadust iseseisva definitsiooni järele ning seetõttu esineb praktikas juhuseid, kus tsiviilõiguslikku terminit tuleb maksuõiguses iseseisvalt tõlgendada ning omistada terminile teine sisu, mis vastab maksuõiguse normi eesmärgile ja sisule. Samas tekitab selline mõistete erinev

---

<sup>159</sup> Tampuu, T., *op.cit.*, lk 75.

<sup>160</sup> *Ibid.*

<sup>161</sup> РКНКо 3-3-1-41-05, p 15; РКНКо 3-3-1-23-12, p 11.

<sup>162</sup> Tampuu, T., *op.cit.*, lk 79.

<sup>163</sup> Pikamäe, P. Tahtluse struktuur. Tahtlus kui koosseisupäraste asjaolude teadmine. Doktoritöö. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus 2006, lk 16; Листъ, Ф. Учебникъ уголовного права. Общая часть. 12. Изд. Москва, 1903, § 36, I, 3.

sisustamine ebakindlust ja väärarusaamu<sup>164</sup> Selline olukord on tekkinud ka süümõistete sisustamisel maksuõigussuhete rikkumisel, kuna MKS-is ei ole iseseisvalt tahtluse ja raske hooletuse mõistet sisustatud. Eelnev on aga tekitanud olukorra, kus süü olemasolu hindamine ja süümõistete sisustamine on jäänud kaasustepõhiselt kohtute ülesandeks, kuid kohtute seisukohad ei ole järjekindlad, mis aga rikub isikute õiguslikke ootusi.

Tavapäraseks lahenduseks sellistes olukordades on võõraste mõistete kasutamise vältimine ja nende asendamine "omasõnaga" või defineerimisega. Samuti on võimalik kasutada viiteid eraõiguslikele "originaalidele".<sup>165</sup> Kohtuvaidluste kasv vastutusotsuste osas viitab autori hinnangul sellele, et MKS-is sisalduv viide VÕS-ile ei pruugi olla süü mõistete (tahtlus, raske hooletus) käsitlusena vastutusotsuse väljastamiseks piisav.

Autori hinnangul on eelnevast tulenevalt süü mõistete laiem analüüs nii VÕS-i kui KarS-i käsitluses vajalik, et välja selgitada, millised VÕS-i ja KarS-i käsitlused on võrreldavad ja millised mitte ning kas KarS-is käsitletud kaudne tahtlus on sellest tulenevalt sisalduv VÕS-is toodud tahtluse, raske hooletuse või hooletuse mõistes ning kas analüüsi tulemusest ilmneb, et eraõiguslike sätete rikkumisest tuleneva vastutuse puhul peab süü vorm olema raskem kui maksuõiguslike sätete rikkumise korral.

### **3.1 Hooletus ja raske hooletus**

MKS-s käsitletakse vastutuse alusena rasket hooletust või tahtlust. VÕS-is sätestatud hooletuse korral vastutust MKS-is sätestatud kohustuste rikkumisel ei järgne. MKS ega maksuseadused ei selgita raske hoolsuse või tahtluse mõistet ning nagu juba töös varasemalt selgitatud on MKS-i lisatud alles 2013. aastal viide VÕS-ile.

VÕS-i käsitluse kohaselt tähendab hooletus käibes vajaliku hoole järgimata jätmist ning raske hooletus tähendab vajaliku hoolsuse olulisel määral järgimata jätmist (VÕS § 104 lg 3 ja 4). Hooletuse tuvastamisel otsitakse vastust küsimusele, mida oleks olnud mõistlik nõuda isikult aset leidnud olukorras selleks, et ta ei oleks kahju põhjustanud.<sup>166</sup>

---

<sup>164</sup> Lehis, L. Maksuõigus 2012 (viide 14), lk 52.

<sup>165</sup> *Ibid.*

<sup>166</sup> Tampuu, T., *op.cit.*, lk 81.

Kuna käibes nõutav hool on objektiviseeritud, eeldab vastutust välistav hoolsus vastaval erialal tegutsemisel kehtivate standardite järgimist ehk siis võlasuhte pooled peavad käitumisel üles näitama nõutavat hoolsust.<sup>167</sup> Mida mingis olukorras tähendab mitte piisavalt hoolas olemine või olulisel määral hooletu olemine, tuleb vaadata iga kaasuse puhul eraldi, kuna hooletuse ja raske hooletuse sisustamiseks kasutatud mõisted „käibes vajalik hool“ ja „olulisel määral“ on sisustamata õigusmõisted.

KarS-is on hooletuse mõistet käsitletud kui ettevaatamatuse osa §-s 18. Nimelt jaguneb ettevaatamatus KarS-i käsitluse kohaselt kergemeelsuseks ja hooletuseks (KarS § 18 lg 1) ning hooletus on ettevaatamatuse kergem vorm, mille puhul ei ole alati vastutust ette nähtud.

Kergemeelsusest on isik teo toime pannud, kui ta peab võimalikuks süüteo koosseisule vastava asjaolu saabumist, kuid tähelepanematus või kohusetundetuse tõttu loodab seda vältida (KarS § 18 lg 2) ning hooletusest, kui ta ei tea süüteo koosseisule vastava asjaolu esinemist, kuid oleks seda tähelepaneliku ja kohusetundliku suhtumise korral pidanud ette nägema (KarS § 18 lg 3).

Eraõiguses jaguneb hooletus väliseks ja sisemiseks hooletuseks: sisemine hooletus on kahju tekitanud isiku subjektiivsetele võimalustele ja võimetele mittevastav objektiivselt hooletu käitumine ning väline hooletus on objektiivsete hoolsusnormide rikkumine.<sup>168</sup>

VÕS § 104 lg-tes 3 ja 4 toodud hooletuse liigitamisel on tegemist välise hooletuse liigitamisega. Välise hooletuse liigitamisel võetakse muuhulgas arvesse mõistliku isiku arusaama kahjuliku tagajärje saabumise tõenäosusest ja tõsidusest, mõistliku isiku arusaama käitumiskohustuse olemasolust.<sup>169</sup>

Välise hooletuse põhimõttest on tuletatud ka kutsealase hooletuse mõiste. Kutsealane hooletus tähendab seda, et mingisse kutsealasesse gruppi kuuluva isiku hoolsusstandardiks on sellise grupi keskmise liikme hoolsusstandard. Keskmisesse gruppi kuuluva liikme hoolsusstandard on aga kõrgem sellesse gruppi mittekuuluvate isikute hoolsusstandardist.<sup>170</sup> Sellise käsitluse kohaselt saab öelda, et ka äriühingute juhatuse liikmed kuuluvad nõ eraldi gruppi, kelle osas saab

---

<sup>167</sup> Kull, I. jt. Võlaõigus (viide 157), lk 201.

<sup>168</sup> Tampuu, T., *op.cit.*, lk 81

<sup>169</sup> *Ibid.*

<sup>170</sup> *Ibid.*

öelda, et nendele kehtivad teistsugused nõudmised hoolsusnõuete täitmisel (näiteks tehingute teostamisel), kui tavapärasele eraisikule. Eelnev vastab ka magistritöö punktis 2.2.1 käsitletule, mille kohaselt peab juhatuse liige mõistma, et astudes äriühingu juhatusse, kehtivad temale kõrgemad nõudmised.

Sisemine hooletus on etteheide konkreetsele isikule. Subjektiivse süü tuvastamisel hinnatakse, kas objektiivsete hoolsusnormide rikkumine isiku poolt on subjektiivselt andestatav. Isik võib olla hooletu näiteks juhul, kui ta ei järgi vastavalt asjaoludele temalt käibes oodatavat hoolsust, arvestades muuhulgas isiku vanust, haridust, teadmisi, võimeid või muid isiklikke omadusi.<sup>171</sup>

VÕS-i regulatsioon, mis arvestab süü tuvastamisel sisemist hoolsust ainult lepinguvälise kahju tekitamise juhtudel, võtab võlasuhete spetsiifikat arvesse sõltuvalt sellest, kas kohustused võetakse endale vabatahtlikult või on tegemist üldiste käibekohustuste rikkumisega.<sup>172</sup> Kuna äriühingu juhatusse kuulumiseks peab olemas olema ka isiku enda soov, siis saab juhatuse liikmeks astumisega kohustuste võtmist pidada vaid vabatahtlikuks kohustuste võtmiseks.

Juhatus liikmeks astumisega võib isik võtta endale kohustuse, mille täitmiseks ta ei ole võimeline – puuduvad erivõimed või on ta konkreetsest olukorrast tulenevalt võimetu toime tulema. Juhul kui isik endale kohustust võttes teab, et tal ei ole selle täitmiseks vastavaid teadmisi ja oskusi, siis saab juba öelda, et isik on ka KarS-i käsitluse kohaselt käitunud hoolsusvastaselt.<sup>173</sup> Siinkohal võib tuua näitena olukorra, kus äriühingu juhatuse liikmel puuduvad baasteadmised raamatupidamisest, kuid sellest hoolimata ei kaasa juhatuse liige raamatupidajat või ei arenda iseennast, et vastavaid baasteadmisi omandada.

KarS-i käsitluse kohaselt on ettevaatamatuse puhul tegemist etteheidetava käitumisega, olenemata sellest, et oma olemuselt on ettevaatamatusest toime pandud teod nõ nõrgemad kui tahtlusega toime pandud teod. Ettevaatamatuse korral puudub isikul taunitava teo asjaolude teadmine ja tahtmine. Siiski nõuab ühiskond selles osalejatelt, et need näeksid ette ja väldiksid ka ohte, mis võivad viia kahju tekkimiseni. Ettevaatamatus kujutabki endast isiku vastutust käitumise eest, millega ta rikub konkreetset valdkonnas kehtivaid hoolsusnõudeid (ootused ei saa olla piiramatud). Lühidalt on KarS-i käsitluses ettevaatamatus süüteo koosseisu asjaolude

---

<sup>171</sup> Tampuu, T., *op.cit.*, lk 81.

<sup>172</sup> Kull, I. jt. *Võlaõigus* (viide 157), lk 201.

<sup>173</sup> Sootak, J. *Ettevaatamatus. Tegevusetus*. Tallinn: Juura 2004, lk 47.

tahtmatu teostamine suhtlemises vajaliku hoolsuse kohustustevastase täitmata jätmisega<sup>174</sup>. Sellisel kujul on ettevaatamatuse mõiste lähedane tsiviilõiguse hooletuse mõistele, mis VÕS § 104 lg 3 ja 4 kohaselt on käibes vajaliku hoole järgimata jätmise.<sup>175</sup>

Nii kergemeelsus kui hooletus iseloomustavad ettevaatamatusdelikti, mistõttu seob neid mõlemaid tähelepanematu ja kohusetundetu suhtumine isikule pandud hoolsuskohustusse. Ühiseks tunnuseks kergemeelsusel ja hooletusel on see, et mõlemal juhul oleks teo toimepanija tähelepaneliku ja kohusetundliku suhtumise korral näinud ette tagajärje (süüteokoosseisu) realiseerumist.<sup>176</sup>

Hoolsuskohustuse rikkumine on tegu, millega tahtmatult (ilma tahtluseta) täidetakse süüteokoosseis, ehkki see oleks isikule jõukohase hoolsuskohustuse täitmise korral olnud ettenähtav ja välditav. Objektivse külje seisukohalt ei ole vahet kumma ettevaatamatusvormi süüdlane § 18 (KarS) mõttes täidab, rikutud peab olema hoolsuskohustust. Hoolsusetus on üldreegli kohustusliku vastutustundliku käitumise nõude rikkumine, kuna ei ole olemas hoolsuskohustusnormide ammendavat loetelu (nt paljudes valdkondades kehtivad oma hoolsusnõuded).<sup>177</sup>

Igal konkreetsel juhul tuleb analüüsida, milline oli hoolsuskohustus, mida tuli täita ning konstrueerida käitumisviis, mis oleks olnud õiguskorrale vastav. Mõõdupuuks on ex ante objektiivne vaatleja, kes enne sündmust oleks pidanud ohu ära tundma ja käituma olukorrale vastavalt. Juhul kui isik seda ei tee, tuleb tuvastada ettevaatamatuse liik – kergemeelsus või hooletus.<sup>178</sup>

Kergemeelsuse puhul näeb isik tagajärje saabumist ette, kuid loodab seda vältida. Täpsemalt, et isik nägi ette ehk pidas võimalikuks oma teos süüteokoosseisule vastava asjaolu teostumist, kuid lootis, et koosseisupärane asjaolu siiski mingil põhjusel tegelikkuses ei realiseeru ehk lootis seda vältida. On nõutav, et isik peaks süüteokoosseisule vastavate asjaolude saabumist konkreetselt võimatuks, mitte ei lähtuks üldisest ohutunnetusest.

---

<sup>174</sup> Beulke, W., Wessels, J. Strafrecht AT. 39. Aufl. Heidelberg: Müller 2009, vnr 656.

<sup>175</sup> Sootak, J. Karistusõigus (viide 156), lk 515-516.

<sup>176</sup> Pikamäe, P., Sootak, J. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. 3., täiendatud ja ümbertöötatud väljaanne. Tallinn: Juura 2009. Lk 112-113.

<sup>177</sup> Sootak, J. Karistusõigus (viide 156), lk 519-520.

<sup>178</sup> *Ibid.*, lk 523 ja 536.

Maksuõigussätete rikkumisel on kõige tavapärasemaks olukorraks, kus on võimalik tuvastada juhatuse liikme hoolsuskohustuse rikkumine, situatsioon, kus äriühingu sisendkäibemaksuarvestuses kajastatakse arveid, millele ei ole märgitud tegeliku müüja andmeid. Käibemaksu arvestuses on oluline tuvastada, kellele käibemaks ostja poolt tasutakse, sest sisendkäibemaksu on võimalik maha arvata vaid teise maksukohustuslase poolt väljastatud nõuetekohase arve alusel. Seega olukorras, kus juhatuse liige ei tuvasta, kellega äriühingu nimel tehinguid teeb, ning hiljem selgub, et kaupa või teenust ei ole soetatud arvel näidatud isikult ja selline arve on kajastatud äriühingu raamatupidamises, on juhatuse liikme tegevuses võimalik tuvastada vähemalt raske hooletus, kuna sisendkäibemaksu mahaarvamiseks on seaduses sätestatud kindlad tingimused, mille eiramine mõjutab äriühingu maksukohustust.

Kui maksukohustuslane on eiranud hoolsusnõudeid, mille järgimisel oleksid ilmnenu asjaolud, mis viitavad sellele, et arvel näidatud müüja ei ole tegelik müüja, siis on sisendkäibemaksu mahaarvamine õigusvastane. Lisaks mängivad hoolsuskohustuse rikkumise raskusastme tuvastamisel rolli kauba või teenuse iseärasused ning nõutavad või tavapärased müügitingimused.<sup>179</sup> Olukorras, kus juhatuse liige eirab seadusest tulenevaid kohustusi, saab öelda, et äriühingu juhatuse liige on jätnud järgimata käibes vajaliku hoole olulisel määral.

Sama rikkumine KarS-i käsitlesest tulenevalt langeb kergemeelsuse alla, kuivõrd äriühingu juhatuse liige, kontrollimata tehingu teostamisel tehingupartneri tausta, peab mõistlikult lähtudes pidama vähemalt võimalikuks, et tegemist ei pruugi olla tegeliku müüjaga (isik ei saa selles kindel olla), kuid loodab seda tähelepanematusse või kohusetundetuse tõttu vältida. Autori hinnangul ei lange selline hoolsuskohustuse rikkumine hooletuse alla KarS-i tähenduses, kuivõrd see välistab isiku teadmise rikkumise võimalikkusest, kuid mõistlikult tegutseva juhatuse liikme puhul peab isik aru saama, et olukorras, kus ei kontrollita tehingupartneri tausta, võib tekkida olukord, kus sisendkäibemaksuarvestuses kajastatakse selleks sobimatut arvet.

Hooletuse vormi piiritlemine võib osutada keerulisemaks olukorras, kus äriühing on sisendkäibemaksuarvestuses kajastanud arvet, millel näidatud müüja ei ole käibemaksukohustuslane, mistõttu on äriühingu maksuarvestus ebakorrektnene ning saab öelda, et äriühingu juhatuse liige on rikkunud oma kohustust maksuarvestuse pidamisel. Olukorras, kus

---

<sup>179</sup> RKHKo 3-3-1-18-10, p 17.

juhatuse liige selgitab, et ei kontrollinud müüja käibemaksukohustuslase numbri olemasolu, kuid tehingu üleüldises toimumises tehingupartnerite vahel kahtlus puudub (muud asjaolud kinnitavad tehingu toimumist), tekib küsimus kuidas kvalifitseerida juhatuse liikme käitumist? Esmapilgul tundub, et sellises olukorras on ilmselt tegemist hooletusega, kuna juhatuse liige ei ole näidanud üles käibes tavapärasest hoolt, mille kohaselt tuleb tehingupartneriga seotud olulisi asjaolusid kontrollida. Kui aga selliselt tehingult arvestatud sisendkäibemaksusumma on äriühingu jaoks olulise suurusega, võib juhatuse liikmele omistatav süü vorm olla hoopis raske hooletus, kuna saab öelda, et juhatuse liige on jätnud järgimata käibes vajalikku hoole olulisel määral, kuna konkreetne tehing oli äriühingu majandustegevuse seisukohast olulise tähtsusega ning suurem keskmise tehingu maksumusest, seega pidanuks tehingu tegemisel üles näitama kõrgendatud hoolsusmäära.

Hooletuse ja raske hooletuse eristamisel aitab hoolsuskohustuse rikkumise olulisuse määramisel otsust langetada võetava hoolsuskohustuse eiramisega võetava riski suurus ning asjaolu, kas sarnases olukorras oleks mõistlikult tegutsev isik võtnud vastava riski. Eeltoodud olukorras, kui käibemaksusumma oli näiteks 50 000 eurot, saab küsida, kas mõistlikult tegutsev majandustegevust mõjutavaid otsuseid langetav isik tasuks tehingupartnerile 50 000 eurot käibemaksu, ilma et ta eelnevalt veenduks, kas teine pool on käibemaksukohustuslane või mitte.

KarS-i süümõistete kohaselt võib autori hinnangul eeltoodud olukorras kvalifitseerida juhatuse liikme käitumist sarnaselt VÕS-iga selliselt, et süü vorm on seotud sellega, kui tavapäratu oli kõnealune tehing äriühingu jaoks ning kui suur oli võetav risk. Olukorras, kus äriühing teostab igapäevaselt tehinguid erinevate tehingupartneritega, võib pidada juhatuse liikme käitumist kergemeelsuseks olukorras, kus uue tehingupartneriga teostatakse suuremahuline tehing, kuid juhatuse liige ei kontrolli tehingupartneri tausta, sest sellises olukorras peab juhatuse liige endale teadvustama, et võib esineda rikkumine. Samas olukorras, kus jäetakse kontrollimata tavapärase tehingupartneri käibemaksukohustuslaseks registreerimise numbri kehtivus ning tehingu maht ei ole erinev tavapärasest, võib käsitleda juhatuse liikme rikkumist hooletusena kuna juhatuse liige ei tea rikkumisest, kuid kohusetundliku käitumise korral (käibemaksukohustuslaseks registreerimise numbri kontrollimisel) oleks tuvastanud, et tehingupartner pole enam käibemaksukohustuslane.

Kui eelnevad näited iseloomustasid maksuõiguses esinevate rikkumiste korral hooletuse ja kerge hooletuse eristamise situatsioone, siis eraõiguses võib tuua näitena olukorra, kus äriühingus on

kaks juhatuse liiget ning üks juhatuse liige teeb äriühingu nimel kahjuliku põhjendamatu tehingu, mille tulemusena jäävad täitmata äriühingu maksukohustused. Eelnev sai juhtuda ainult seetõttu, et teine juhatuse liige (passiivne juhatuse liige) ei tundnud huvi tehingu teostanud juhatuse liikme tegevuse vastu. Sellises olukorras on võimalik passiivse juhatuse liikme käitumisele (tegutsemiskohustuse mittetäitmine) omistada rasket hooletust, sest kuuludes äriühingu juhatusse, vastutab ka passiivne juhatuse liige äriühingu kohustuste täitmise eest. Jättes teisele juhatuse liikmele tegutsemiseks vabad käed, ei järgi passiivne juhatuse liige käibes vajalikku hoolt olulisel määral. Sellest tulenevalt saab passiivse juhatuse liikme teole omistada KarS-i käsitlusest tahtmatu rikkumise teostamise suhtlemises vajaliku hoolsuse kohustustevastase täitmata jätmise läbi, millest tulenevalt saab järeldada, et jättes teisele juhatuse liikmele vabad käed, tegutseb passiivne juhatuse liige kergemeelselt.

Võttes siinkohal aga arvesse Riigikohtu praktikat<sup>180</sup>, siis olenemata asjaolust, et passiivne juhatuse liige on rikkunud temal lasuvat tegutsemiskohustust raskest hooletusest, mille puhul sätestab MKS vastutuse, ei saaks viidatud lahendi kohaselt passiivsele juhatuse liikmele vastutust äriühingu maksuvõla eest vastutusotsusega kohaldada. Selline käsitlus tõstatab aga küsimuse, kuidas põhjendada juhatuse liikmete ebavõrdset kohtlemist, sest näiteks maksupettuste puhul vastutab ka passiivne juhatuse liige maksuvõla eest, kui ta on rikkunud temal lasuvat tegutsemiskohustust raske hooletusega. Juhatuse liikmete erinev kohtlemine ei saa tuleneda ka sellest, et hooletus või raske hooletus oleks maksu- ja eraasjades erinevalt sisustatud – mõlemad lähtuvad VÕS-ist. Lisaks on halduskohus nimetanud<sup>181</sup> uue süü vormina ka passiivset tahtlust, mida on võimalik omistada passiivsetele juhatuse liikmetele. Sellisele käitumisele, mille puhul juhatuse liige teadmata arvete päritolu ning vormistusega seotud asjaolusid, ei selgita välja arvetel kajastatud tehingutega seotud tegelikke asjaolusid ja kajastab selliseid arveid äriühingu raamatupidamises ning teeb nende alusel väljamakseid, on halduskohus omistanud tahtliku tegevusetuse mõiste. Kohus leidis, et sellise tegevusetuse puhul on süü vormiks siiski tahtlus ning tegemist ei saa olla hooletusega. Eelnevat just seetõttu, et süü vormi kohta esineb harva otseseid tõendeid, mistõttu tuleb enamasti lähtuda tõendite kogumist, tuvastatud asjaoludest ja elulise usutavuse kriteeriumist. Eelnev tähendab, et vaidluse korral süü vormi üle ning otseste tõendite puudumisel tuleb muude tõendite pinnalt hinnata, kas eluliselt on usutavam, et isik käitus tahtlikult või on pigem usutav, et isik oli hooletu.

---

<sup>180</sup> RKÜKo 3-3-1-37-13.

<sup>181</sup> TlnRKO 3-13-344/32, p 20.



Seetõttu ei saa autori hinnangul eeltoodud eristamist pidada põhjendatuks, kuna viidatud lahendist jääb arusaamatuks, miks on Riigikohus seadusesätet, mis ei jäta ruumi tõlgendamisele, piiritletud, samal ajal kui on tõlgendamisele avatud sätet laiendanud. Kirjeldatud kahe juhtumi puhul on mõlemad juhatuse liikmed olnud passiivsed ning võimaldanud sellega äriühingu maksuvõla tekkimise.

Kuna KarS-is käsitletud süümõistetes on kergemeelsusega kõrvuti paiknev kaudne tahtlus, siis nende eristamine seisneb selles, et kaudsest tahtlusest eristab kergemeelsust tahtmiskomponendi puudumine. Kuna kaudne tahtlus ja kergemeelsus on tihedalt seotud, sõltub kergemeelsuse sisustamine kaudse tahtluse mõiste defineerimisest.<sup>182</sup>

Kaudse tahtluse mõistet käsitletakse täpsemalt käesoleva osa kolmandas alapeatükis peale tahtluse mõiste käsitlust, kuid kergemeelsuse mõiste selgituseks tuleb märkida, et kuna kaudse tahtluse osas on kohtupraktika kohaselt selle piiritlemisel omaks võetud nõustumisteooria, on kergemeelsusega tegemist, kui teo toimepanija lootis konkreetsetele faktilistele asjaoludele (varasemad kogemused) tuginevalt, et tagajärg jääb saabumata.<sup>183</sup>

Hooletuse puhul, mis on ettevaatamatuse nõrgimaks vormiks, ei näe isik enda teoga kaasnevat tagajärge, kuigi ta oleks võinud ja pidanud seda ette nägema. Hooletuse puhul puudub isikul teadmine rikkumisest, st isik ei tea süüteo koosseisule vastava asjaolu esinemist, kuid oleks pidanud seda hoolsa käitumise puhul ette nägema. Võib öelda, et hooletuse puhul puudub isikul psüühiline seos teo tehivoludega ning hooletus on üksnes normatiivne etteheide – isik võinuks ja pidanud koosseisupärase asjaolu realiseerumist ette nägema.<sup>184</sup>

Kokkuvõtlikult võib öelda, et raske hooletuse mõiste sisustamisel tuleb lähtuda konkreetse kaasuse asjaoludest ning elulise usutavuse kriteeriumist. Tinglikult võib öelda, et VÕS-is sätestatud raske hooletus on võrdne KarS-i kergemeelsusega, kuna mõlema puhul saab öelda, et juhatuse liige on rikkumise toime pannud tahtmatu teoga, jättes täitmata suhtlemises vajaliku hoole olulisel määral.

---

<sup>182</sup> Pikamäe, P. jt. Karistusseadustiku kommentaarid (viide 176), lk 113.

<sup>183</sup> *Ibid.*

<sup>184</sup> *Ibid.*, lk 113-114.

Autori hinnangul puudub alus eristada eraõiguslike ja maksuõiguslike süüliste rikkumiste korral vastutuse kohaldamise alust raske hooletuse osas, kuna MKS § 40 lg 1 sätestab, et juhatuse liige vastutab äriühingu maksuvõla eest, kui rikkumine on toime pandud raske hooletusega ning peatükis 2.3 teostatud analüüsist ilmnes, et MKS § 8 lg-st 1 tuleneb üldine kohustus äriühingu maksukohustuste täitmiseks ning selle kohustuse rikkumine saab olla põhjustatud ka eraõiguslike sätete rikkumisest.

### 3.2 Tahtlus

Õigusteaduses opereeritakse tihti tahte mõistega. Tahe on juuras selleks kriteeriumiks, mis peab andma inimkäitumisele relevantse mõõtme. Teo definitsiooni kohaselt on tegu juriidiline fakt, mis on sõltuvuses õiguse subjektide teadvusest ja tahtest. Seega tegu, mis küll lähtub inimesest, kuid pole kantud tema tahtest, ei oma juriidilist väärtust.<sup>185</sup>

MKS tahtluse mõistet ei ava, vaid viitab mõiste sisustamisel VÕS-ile. Tahtlus, vastavalt VÕS § 104 lg-s 5 sätestatud legaaldefiniitsioonile, on õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel.<sup>186</sup>

Isik soovib teatud tagajärje saabumist, kui ta on teadlik sellest, et tema tegevus sellise tagajärje kaasa toob, kuid samas ei võta midagi ette selleks, et seda tagajärge ei saabuks. VÕS § 104 lg 5 mõistes ei ole tagajärje soovimine emotsionaalne kategooria ning seetõttu ei saa tahtluse esinemist pareerida paljasõnalise väitega, et isik tegelikult negatiivse tagajärje saabumist ei soovinud või et see polnud tema eesmärk.<sup>187</sup> Näiteks olukorras, kus juhatuse liige võtab majandusraskustes äriühingule täiendava kohustuse, millest ei teki äriühingule ettevõtluse seisukohast mistahes kasu ning võõrandab selle kohustuse täitmiseks sisuliselt kogu ettevõtlustegevuses kasutusel oleva vara, peab juhatuse liige enda ettevõtluskogemust arvestades aru saama, et ei ole võimalik majandustegevusega seotud maksukohustuste täitmine ning maksuvõlgade likvideerimine. Sellises olukorras saab öelda, et juhatuse liige tegutseb äriühingule kahjuliku tehingu tegemisel tahtlikult.<sup>188</sup>

---

<sup>185</sup> Pikamäe, P. Karistusõiguslik tahtluse mõiste ja tahte psühholoogiline käsitlus. Tartu: Juridica 2002, nr 2, lk 75.

<sup>186</sup> Kull, I. jt. Võlaõigus (viide 157), lk 200.

<sup>187</sup> TlnHKo 3-12-1608, p 25.

<sup>188</sup> *Ibid.*

Tahtluse legaaldefiniitsioon, mis on toodud VÕS § 104 lg-s 5 ("Tahtlus on õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõppemisel"), viitab üksnes otsesele tahtlusele ja nn tahtlusteooria<sup>189</sup> seisukohtadele, mille kohaselt on tegu tahtlik üksnes siis, kui isik teadis teo õigusvastasusest. Eelneva kohaselt ei saa tahtlust olla siis, kui kahju põhjustanud teo tahtlikult toime pannud isik ei saanud aru oma teo õigusvastasusest, näiteks ei olnud isik teadlik temal lasuvast tegutsemiskohustusest või tegutsemiskeelust. Süüteooria kohaselt aga ei sisalda tahtlus seaduses sätestatud kohustuse teadlikku rikkumist, küll aga õiget ettekujutust õigusrikkumise faktilistest asjaoludest.<sup>190</sup>

Olenemata asjaolust, et VÕS-is on nimetatud vaid tahtlust, on õiguskirjanduses VÕS-i tahtluse käsitluse analüüsimisel öeldud, et tahtluse osas eristatakse otsest tahtlust ja kaudset tahtlust.<sup>191</sup> Otsese tahtlusega on tegu toime pandud, kui teo teinud isik on soovinud ja ette näinud õigusvastast tagajärge.<sup>192</sup> Olukorras, kus kahju on rikkuja tahtliku tegevuse tagajärg ning rikkuja on teadlik oma tegevuse õigusvastasusest, on delikt toimepandud tahtlikult.<sup>193</sup> Õiguskirjanduses kaudse tahtluse mõistet VÕS-i käsitluses laiemalt lahatud ei ole.

KarS-is on tahtluseks kavatsetus, otsene ja kaudne tahtlus. Isik paneb teo toime kavatsetult, kui ta seab eesmärgiks süüteo koosseisule vastava asjaolu teostamise ja teab, et see saabub või vähemalt peab seda võimalikuks. Isik paneb teo toime kavatsetult ka siis, kui ta kujutab endale ette, et süüteo koosseisule vastav asjaolu on eesmärgi saavutamiseks hädavajalik tingimus (KarS § 16 lg 2). Otsese tahtlusega on tegu toime pandud, kui isik teab, et teostab süüteo koosseisule vastava asjaolu, ja ta tahab või vähemalt mõõnab seda (KarS § 16 lg 3) ning kaudse tahtlusega siis, kui isik peab võimalikuks süüteo koosseisule vastava asjaolu saabumist ja mõõnab seda (KarS § 16 lg 4).

Tahtluse liikide eristamise aluseks on teo toimepanija psüühilise suhtumise intensiivsuse aste teosse ja selle tagajärge. Sellest mõttest lähtuvalt on tahtluse liigid oma võrdleva raskuse poolest astmestatavad ka toodud järjekorras, kus siis kavatsetus on kõige raskem tahtluse liik ja kaudne tahtlus kõige kergem.<sup>194</sup>

---

<sup>189</sup> Schlechtriem, P. Võlaõigus. Üldosa. Õpik. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS, 1999, lk 107.

<sup>190</sup> Tampuu, T., *op.cit.*, lk 80.

<sup>191</sup> Kull, I. jt. Võlaõigus (viide 157), lk 200.

<sup>192</sup> *Ibid.*

<sup>193</sup> Tampuu, T., *op.cit.*, lk 80.

<sup>194</sup> Pikamäe, P. jt. Karistusseadustiku kommentaarid (viide 176), lk 85.

Saksa kriminaalseadustiku<sup>195</sup> § 15 kohaselt on karistatav üksnes tahtlik tegu, kui seadus ei ole selgelt sätestanud karistust hooletuse eest. Eelnevast nähtub, et saksa õiguses ei ole sisustatud tahtliku käitumise mõistet, mis tähendab, et selle sisustamine jäeti kohtupraktika ja teooria ülesandeks.<sup>196</sup> Tahtluse esinemisvormidena on siiski omaks võetud kavatsetus, teadlikkus ja kaudne tahtlus. Sarnaselt Eesti karistusõigusega on kavatsuslik tegu võrdsustatud eesmärgipärase tegevusega ehk kui tagajärje saabumisele suunatud tegevusega. Kavatsetust iseloomustab eriti intensiivne tahe.<sup>197</sup>

Teadlikkuse puhul on põhirõhk teadmisel ehk arusaamisel. See tähendab, et teo toimepanija teab teo toime panemise hetkel, et tema teo tulemusel saabub kindlasti koosseisupärane tagajärg. Erinevalt kavatsusest kaasneb siinpuhul kindel teadmine kõrvaltagajärgede, mitte põhitagajärgede kohta. Olles oma käitumise tagajärgedest kindlalt teadlik, soovib isik ka nende saabumist tahtluse jaoks vajalikul määral.<sup>198</sup>

Süüteokoosseisu osana (subjektiivsete tunnusena) on tahtlust käsitletud KarS-i §-s 16. Nimetatud paragrahv loetleb tahtluse liigid ja sätestab nende legaaldefiniitsioonid, kuid tahtluse üldmõistet, mis võtaks kokku kõigile kolmele tahtluse liigile – kavatsetusele, otsesele ja kaudsele tahtlusele – omased ühised tunnused, seadus ei sisalda.<sup>199</sup>

Siiski väljendab tahtlus karistusõiguses aktsepteeritud arusaama kohaselt teo toimepanija psüühilist suhtumist relevantsetesse asjaoludesse. Asjaolu, et tahtluse aluse moodustab inimese psüühika ning tahtlus kujutab endast selle teatud ilmingute väljundit, on tinginud selle, et mõistet käsitletakse muuhulgas psühholoogiliste õpetuste pinnalt.<sup>200</sup> Eelnev on üks oluline erinevus KarS-i ja VÕS-i tahtluse käsitluses, kuivõrd VÕS-is ei ole tahtlus emotsionaalne kategooria, seega ei oma erinevalt KarS-ist VÕS-i tahtlus isiku emotsionaalset tahet tagajärje osas.

---

<sup>195</sup> Strafgesetzbuch, kättesaadav internetis <http://www.gesetze-im-internet.de/stgb/> (15.04.2014)

<sup>196</sup> Kühl, K. Karistusõigus. Üldosa. Eesti keelde tõlkinud Milvi Kivistik. Tallinn: Juura 2002, lk 44.

<sup>197</sup> *Ibid.*, lk 52-53.

<sup>198</sup> *Ibid.*, lk 54-55.

<sup>199</sup> Sootak, J. Karistusõigus (viide 156), lk 280.

<sup>200</sup> Pikamäe, P. Tahtluse struktuur (viide 163), lk 7.

Võib öelda, et karistusõiguslik lähenemine tahtluse mõistele, mille kohaselt peab teo toimepanija tahtluseks olema teadlik oma teost ja nägema ette selle võimalikke tagajärgi, ei nõua inimeselt üldisest arusaamast enam.<sup>201</sup>

Kuigi KarS ei sisalda tahtluse kui süüteokoosseisu subjektiivse tunnuse üldmääratlust, võib siiski tahtluse liikide legaaldefiniitsioonidest järeldada, et KarS on lähtunud nende moodustamisel karistusõiguse teoorias üldiselt käibel olevast tahtluse lühimääratlusest, mille kohaselt on tahtlus toimepanija poolt süüteokoosseisule vastavate teo faktiliste asjaolude teadmine ja tahtmine. Eelnevast aga tuleneb, et tahtlus koosneb intellektuaalsest ja voluntatiivsest elemendist.<sup>202</sup>

Intellektuaalne element moodustab tahtluse tuuma. Seda nimelt seetõttu, et intellektuaalse elemendi osas on tahtluse olemasoluks nõutav, et isik oleks teadlik kõikidest süüteokoosseisu objektiivsetele tunnustele vastavatest faktilistest asjaoludest. Voluntatiivne element eeldab, et teo toimepanija peab koosseisupäraste asjaolude realiseerumist, lisaks nendest teadmisele, ka tahtma. Tahtmine seisneb otsuses tegu toime panna, mis vastab süüteokoosseisule ehk siis tegu peab olema suunatud õigusvastase teo toimepanemisele.<sup>203</sup>

Kavatsetuse puhul sätestab KarS-i norm, et isik *seab eesmärgiks* süüteokoosseisule vastava teo teostamise, mis tähendab, et koosseisupärane tagajärg ei ole mitte ainult isiku teo eesmärgiks, vaid ühtlasi sisemiseks põhjuseks, miks isik üldse teo toime paneb.<sup>204</sup> See eristabki kavatsust teistest tahtluse vormidest. Seega on isik alati tegutsenud kavatselt, kui koosseisupärase tagajärje põhjustamine on isiku käitumise eesmärk, siht.<sup>205</sup>

Samas tuleb tähele panna, et seisukoht, et isik peab kavatsuse korral püüdlema tagajärje kui lõppeesmärgi poole, on ekslik. Seda nimelt seetõttu, et tihti ei ole teo toimepanija lõppeesmärgid süüteokoosseisust hõlmatus, jäädes neist väljapoole. Kavatsuse korral on õigem kõneleda täideviija jaoks olulisest eesmärgist ning samuti ei ole vaja, et süüteokoosseisus sätestatud eesmärk oleks ainus eesmärk, ka mitme eri eesmärgi poole püüdlemine ei välista kavatsust.<sup>206</sup> Siiski ei ole kavatsusega seotud kõrvaltagajärjed, mis saabuvad koos põhitagajärjega, kuid mille

---

<sup>201</sup> Pikamäe, P. Tahtluse struktuur (viide 163), lk 133.

<sup>202</sup> Pikamäe, P. jt. Karistusseadustiku kommentaarid (viide 176), lk 87.

<sup>203</sup> *Ibid.*

<sup>204</sup> *Ibid.*, lk 92.

<sup>205</sup> Sootak, J. Karistusõigus (viide 156), lk 292.

<sup>206</sup> *Ibid.*, lk 293; Roxin, C. Strafrecht AT. Bd I. 4. Aufl. 2006; Bd II 2003. münchen: Beck, § 12/10; Samson, E. Absicht und direkter Vorsatz.-JA 1989, lk 450.

saavutamisele ei olnud isiku tahtlus suunatud. Viimaste osas tulevad kõne alla otsene või kaudne tahtlus.<sup>207</sup>

Otsene tahtlus on üldjuhul seotud teo kõrvalttagajärgedega, mis tähendab, et isik teab kindlasti, et teo toimepanemisel saabub selline tagajärg, kuid see pole tema teo eesmärk. Isik võib otsese tahtluse puhul oma teo tagajärgi soovida, kuid võib nendesse ka ükskõikselt suhtuda nendega leppides. Eelnev on selgitatav sellega, et kui isik midagi täiesti kindlalt teab, kuid tagajärje ärahoodmiseks midagi ette ei võta, siis ta paratamatult ka tahab seda.<sup>208</sup>

Vastutusotsuse seisukohast on Riigikohus analüüsinud<sup>209</sup> tahtluse mõistet ning leidnud, et VÕS-i ja KarS-i käsitus tahtlusest on erinev. Kolleegiumi seisukoha kohaselt on võlaõiguslikule tahtluse mõistele tinglikult lähedal karistusõigusliku tahtluse liikidest kavatsetus ja otsene tahtlus, kuna VÕS-i järgi on tahtluse tuumaks õigusvastase tagajärje soovimine.

Lisaks eeltoodud kohtu seisukohale lisab tahtluse mõiste käsitluse osas täiendavalt segadust kohtute hinnang tahtluse olemasolule maksuvaidlustes. Olukordades, kus maksukohustuslase poolt deklareeritud andmete kontrollimisel selgub, et maksuarvestuses näidatud müüja ei olegi tegelik müüja, on oluline tuvastada isiku tahtlus valeandmete esitamisel, kuna sellest sõltub maksusumma määramise aegumistähtaeg. Isiku tahtluse olemasolu tuvastamisel on sellises olukorras hinnatud, kas isik teadis või pidi teadma, et arvel näidatud müüja ei ole tegelik müüja.

Kui mõiste „teadis“ osas on isiku teadmine valeandmete esitamisest selge, siis „pidi teadma“, mis on mõistest „teadis“ nõrgem, tähendab, et maksukohustuslasel oli olemas teave asjaolude kohta, mis viitavad sellele, et arvel näidatud müüja pole tegelik müüja. Kui sellises olukorras maksukohustuslane, eirates tegelikule olukorrale viitavaid asjaolusid, st möönates, et arvel näidatud müüja pole ilmselt tegelik müüja, siiski kajastab sellist arvet maksuarvestuses, saab järeldada, et ostja (maksukohustuslane) käitus tahtlikult<sup>210</sup>. Kohus on ka hiljem selgitanud, et olukorras, kus isik teadis või pidi teadma tehingu tegelikest asjaoludest, sh ka tehingu kohta vormistatud dokumentide ebaõigsusest, kuid kajastas neid dokumente siiski oma

---

<sup>207</sup> Sootak, J. Karistusõigus (viide 156), lk 294.

<sup>208</sup> Pikamäe, P. jt. Karistusseadustiku kommentaarid (viide 176), lk 93.

<sup>209</sup> RKHKo 3-3-1-23-12, p 14.

<sup>210</sup> RKHKo 3-3-1-74-09, p 11.

maksudeklaratsioonis maksukohustust vähendavana, on tegemist ostja pahausksusega või osalemisega maksupettuses, ehk ostja on toiminud tahtlusega.<sup>211</sup>

Teadis ja pidi teadma mõisted on maksukohustuse määramisel olulised, kuna olukorras, kus maksuhaldur soovib pärast kolmeaastase aegumistähtaja möödumist maksusummat määrata, tuleb teha kindlaks maksukohustuslase tahtlus maksusumma tasumata jätmisel.<sup>212</sup>

Kui võrrelda „teadis“ ja „pidi teadma“ mõisteid, mille osas saab isiku käitumisele omistada tahtlikkuse, VÕS-is ja KarS-is käsitletud tahtluse mõistetega, siis „teadis“ mõiste omab ühiseid jooni VÕS-i tahtluse mõiste ja KarS-i kavatsuse ja otsese tahtlusega, kuna tegelikkusele mittevastavate arvete kajastamisel äriühingu maksuarvestuses soovib isik õigusvastase tagajärje saabumist (maksukohustuse alusetut vähendamist). Tõele mittevastavate arvete maksuarvestuses kajastamisel saab isiku tegevust vaadelda ka kui KarS-is sätestatud kavatsusena või otsese tahtlusena, sest isik seab maksukohustuse vähendamise eesmärgiks või vähemalt teab, et maksukohustus selliste arvete kajastamisel väheneb ja seda isik tegelikkuses selliste arvete kajastamisega soovibki.

Pidi teadma mõiste puhul, mille osas on kohus samuti järeldanud, et sellises olukorras on isik toimetanud tahtlusega, on olukord veidi keerulisem. „Pidi teadma“ tähendab kokkuvõtlikult seda, et isikule teadaolevad asjaolud viitavad selgelt, et arvel näidatud müüja ei ole tegelik müüja, kuid sellest hoolimata kajastab isik arvet äriühingu maksuarvestuses. Kui esmapilgul võib tunduda, et pidi teadma koosseisule vastava käitumise puhul on VÕS-i käsitlemise puhul pigem tegemist raske hooletuse kui tahtlusega, tuleb siinkohal arvesse võtta, et olukorras, kus isik arvab ilmsetest asjaoludest lähtuvalt, et arvel ei ole märgitud tegelik müüja, kuid ignoreerib sellist asjaolu ning kajastab arvet maksuarvestuses, on isiku eesmärgiks arve maksuarvestuses kajastamine maksukohustuse vähendamine, mis tähendab, et isik soovib tagajärge, mis on õigusvastane, mistõttu on tegemist tahtlusega VÕS-i mõistes.

Kui aga vaadelda isiku sellist käitumist KarS-i süümõistete valguses, on isik toimetanud kaudse tahtlusega, sest olukorras, kus isik kajastab maksuarvestuses arveid, mille osas asjaolud viitavad, et tegemist on tegelikkusele mittevastavate arvetega, siis saab öelda, et isik peab nimetatud asjaolu võimalikuks ning möönab seda. Sellise käsitlemise kohaselt langeb aga kaudne tahtlus oma

---

<sup>211</sup> RKHKo 3-3-1-73-10, p 15; RKHKo 3-3-1-23-12, p 21.

<sup>212</sup> RKHKo 3-3-1-9-12, p 24.

olemuselt maksuasjades VÕS-i tahtluse mõiste alla, mille on aga Riigikohus ise teistes lahendites<sup>213</sup> välistanud.

Kohtuasjas nr 3-3-1-37-13 käis vaidlus maksuhalduri poolt väljastatud vastutusotsuse üle, milles maksuhaldur heitis isikule ette hoolsuskohustuse rikkumist kahjuliku tehingu tegemisel, mille tulemusena ei jäänud äriühingule varasid, et maksuhalduril oleks olnud võimalik äriühingu maksuvõlg sundtäita ehk juhatuse liikme tegutsemise tulemusena muutus äriühing maksejõuetuks. Vaidlusküsimuseks kujunes, kas kahjuliku tehingu tegemine on rikkumine, millele vastutusotsust tehes tugineda saab, sest MKS ega teised maksuseadused sellist piirangut juhatuse liikmele otsesõnu ei sea.

Halduskohus tühistas vastutusotsuse, leides, et maksuvõlg tekkis enne etteheidetavat tegu ning kui on teada, et puudub põhjuslik seos teo ja tagajärje vahel, pole põhjust hinnata ka juhatuse liikme süü vormi.<sup>214</sup> Ringkonnakohus viitas küll ühelt poolt, et maksuseadused ei reguleeri äriühingu juhatuse liikmete otsustamisprotsessi majandustehingute tegemisel, kuid samas on juhatuse liikmel MKS § 8 lg-st 1 tulenevalt kohustus tasuda makse ning samuti kohustus tagada maksude tasumine äriühingu vara arvel. Kuna maksuvõlg oli tasumata, leidis ringkonnakohus, et juhatuse liige pole oma kohustusi täitnud ning tuleb hinnata selle kohustuse rikkumise süü vormi.<sup>215</sup>

Riigikohtu otsus antud asjas on mõnevõrra vastuoluline, kuivõrd kõigepealt asub kolleegium seisukohale, et rikkumiseks, mis võib tuua kaasa vastutusotsuse tegemise, saab üldjuhul pidada üksnes MKS § 8 lg-s 1 nimetatud kohustuste rikkumist ehk konkreetselt maksukorralduse seaduses ja maksuseadustes sätestatud kohustusi. Sellele olukorrale tuuakse aga erandiks juhtumid, mille puhul tuvastatakse, et juhatuse liikme tegevuse eesmärk ühingu- või tsiviilõigussuhtest tulenevate kohustuste rikkumisel oli jätta maksud tasumata. MKS § 40 lg-s 1 nimetatud tahtluse puhul peab seaduslik esindaja mõistma, et ta rikub sama seaduse paragrahvis 8 nimetatud kohustusi.<sup>216</sup> Sellise tõlgendusega on kolleegium andnud juhise, mille kohaselt on eraõiguses sisalduvate kohustuste rikkumisel vastutusotsuse väljastamine võimalik vaid sellisel juhul, kui maksuhaldur tuvastab, et isik rikkus neid kohustusi tahtlikult ning välistab täielikult vastutusotsuse väljastamise, kui süü vormina tuvastatakse raske hooletus. Seesugune järeldus

<sup>213</sup> RKHKo 3-3-1-37-13, p; RKHKo 3-3-1-23-12, p 14.

<sup>214</sup> RKHKo 3-3-1-37-13, p 4.

<sup>215</sup> RKHKo 3-3-1-37-13, p 6

<sup>216</sup> RKHKo 3-3-1-37-13, p 17, 22, 24.



tuleneb VÕS-is sisalduvast tahtluse definitsioonist, mille kohaselt on tahtlus õigusvastase tagajärje soovimine. Eesmärgi seadmine eeldab soovi olemasolu ning eesmärgistatud tegevuse korral ei saa rääkida hooletuse vormidest.

Teisalt ei ole kohus välistanud maksuhalduri käsitlemist, mille kohaselt on võimalik vastutusotsuse väljastamine, kui maksuvõlg on esialgu tekkinud küll enne etteheidetavat tegu, kuid juhatuse liikme süülise tegevuse tulemusena on see jäänud tasumata.<sup>217</sup> Halduskolleegiumi tõlgendus toetab lõputöö autori eelnevalt väljendatud seisukohta, mille kohaselt võib hoolsus- ja lojaalsuskohustust lugeda MKS § 8 lg-s 1 sisalduva tagamiskohustuse osaks, samas läheb kohtu tõlgendus vastuollu seaduses sätestatuga, kuna MKS § 40 lg 1 sätestab seadusliku esindaja vastutuse nii tahtluse kui ka raske hooletuse vormis. Seega on kohus ühelt poolt laiendavalt tõlgendanud rikutavaid kohustusi, mis annavad aluse vastutusotsuse väljastamiseks ning see on aktsepteeritav, kuivõrd nimetatud säte on üldsõnaline, jättes ruumi tõlgendamiseks. Teiselt poolt on lõputöö autori hinnangul lubamatult kitsendatud süü vorme, mis teevad võimalikuks vastutusotsuse väljastamise. Kuna MKS § 40 lg 1 sätestab otsesõnu kaks süü vormi, siis ei saa seda kitsendada ühtegi seaduse tõlgendusmeetodit kasutades. Selline lähenemine on kohtupraktikas esmakordne ning segadusttekitav.

Lisaks viitab Riigikohtu sõnastus, et juhatuse liige peab sisesuhte rikkumisel seadma eesmärgiks maksukohustuse tasumata jätmise, seega sellises olukorras peab juhatuse liikme tahe olema eriti intensiivne ning pigem võrdne KarS-i kavatsusega. Eelnev muudab aga Riigikohtu tahte mõiste käsitlemist veelgi segasemaks, sest Riigikohus on öelnud, et maksuõigussuhetes on kohaldatavateks süü vormideks VÕS-i poolt käsitletud süü vormid. VÕS-i osas on aga õiguskirjandusest tulenev, et isiku emotsionaalne side teo tagajärjega ei ole määrav, piisab sellest, et isik on rikkumisest teadlik. Sellega aga Riigikohtu tahte käsitletus antud kohtuasjas ei ühti, mistõttu on lõputöö autori hinnangul Riigikohtu sõnastus antud lahendis äärmiselt ebaõnnestunud ning tekitab täiendavat segadust.

Riigikohtunik Jüri Põld jäi antud asjas eriarvamusele, viidates lõputöö autori hinnangul korrektselt kohtuotsuse vastuolule seadusega süü vormi käsitlevas osas. Kohtunik rõhutas samuti raske hooletuse vormis esinevate rikkumiste kõrvalejätmise ebakorrektsust, tehes seda võlaõigusseaduses sisalduva raske hooletuse samastamisega kaudse tahtluse süü vormiga, mida

---

<sup>217</sup> RKHKo 3-3-1-37-13, p 26

tuntakse eelkõige karistusõiguses.<sup>218</sup> Kaudse tahtluse mõiste sisu on käsitletud põhjalikumalt järgmises alapeatükis, kuid siinkohal omab tähtsust, et karistusõiguses kvalifitseerub olukord, kus isik möönab tagajärje saabumist, kuid sooritab teo sellele vaatamata, kaudse tahtluse alla. VÕS piiritleb selles mõttes tahtlust rangemalt ning ei võimalda kaudset tahtlust karistusõiguse mõttes kvalifitseerida tahtluseks, sest tahtlus VÕS-i järgi eeldab tagajärje soovimist, eesmärgi püstitamist ning on selles mõttes võrreldav karistusõiguses sisustatud otsese tahtluse ning kavatsetusega.

Kui isik möönab kahjuliku tagajärje saabumist, kuid tegutseb sellele vaatamata, ei saa toimepandud rikkumist kvalifitseerida hooletuseks, sest hooletus eeldab vaid vajaliku hoole järgimata jätmist ehk sisuliselt tähelepanematust. Kahjuliku tagajärje möönmine eeldab võimaliku tulemi teadvustamist ning hõlmab endas sellest tulenevalt tahtluse elemente, kuid kuna teadvustamine üksi ei täida VÕS-i kohaselt tahtluse kriteeriumit, kuna võib puududa juhatuse liikme soov just seda tagajärge saavutada, peab lõputöö autor põhjendatuks käsitlust, et selline käitumisviis kvalifitseerub vähemalt raskeks hooletuseks. Tagajärje möönmine ning sellele vaatamata tegutsemine on enamat kui tavapärase hoole järgimata jätmise, seda tuleb pidada tavapärase hoole olulisel määral järgimata jätmiseks.

Pärast eelkirjeldatud Riigikohtu poolt antud tõlgendust tegi Tallinna Halduskohus eelnevaga vastuolulise lahendi<sup>219</sup>, mis läbis ka kohtuvaidluse teises astmes ning mille Riigikohus jättis menetlusse võtmata, nõustudes seeläbi sisuliselt eelnevate kohtute käsitlusega. Halduskohus pidas võimalikuks juhatuse liikmele vastutusotsuse väljastamist tulenevalt tehtud kahjulikust tehingust nii tahtluse kui ka raske hooletuse vormis.

Kohus on selgitanud, et tahtluse mõiste VÕS-i kohaselt eeldab juhatuse liikmelt tagajärje soovimist. Tagajärje soovimine tähendab, et isik on teadlik sellest, et tema tegevus sellise tagajärje kaasa toob ega võta samas midagi selle ärahoidmiseks ette. Kohus on rõhutanud, et tagajärje soovimine ehk tahtlus ei ole emotsionaalne kategooria ning seega ei välista tahtluse esinemist juhatuse liikme väide, et ta tegelikult tagajärje saabumist ei soovinud või et seesugune tagajärg ei olnud tegutsemisel eesmärgiks.<sup>220</sup> Nagu autor on eespool selgitanud, eeldab mingi tagajärje möönmine teataval määral teadlikkust, sest tegemist on olukorraga, kus juhatuse liige

---

<sup>218</sup> RKHKo 3-3-1-37-12 eriarvamus

<sup>219</sup> TlnHKo 3-12-1608/28.

<sup>220</sup> *Ibid.*, p 25.

peab mõistma, et maksuvõla tekkimine kui tema kohustuse rikkumise tagajärg on tema poolt vastuvõetava otsuse korral võimalik tulem. Sellises olukorras mõistab juhatuse liige, et otsus või tehing võib teatud tingimuste saabumisel kaasa tuua kahjuliku tagajärje maksuvõla näol, kuid see ei pruugi nii minna. Vahetult kirjeldatud halduskohtu tõlgendusest lähtudes on piiri tõmbamine raske hooletuse (kui selleks saab lugeda karistusõiguses sisustatud kaudset tahtlust) ja tahtluse vahel keeruline. Nii raske hooletus kui ka tahtlus võivad sisaldada teatavat teadlikkuse elementi, samal ajal ei saa väita, et tahtluse korral juhatuse liige teadis kindlalt, et kahjulik tagajärg saabub ning raske hooletuse puhul on see üksnes võimaluseks. Kui juhatuse liige võtab suure äririski, siis võib ta loota, et risk ei realiseeru ehk kahjuliku tagajärje saabumine ei ole kindel ning tema tegevus võib kvalifitseeruda nii raskeks hooletuseks kui ka tahtluseks.

Eeltoodud lähenemist kinnitab ka 3.04.2014 Riigikohtu määrusega 3-7-1-3-91-14 jõustunud haldusasi 3-13-344. Nimetatud asjas vaidlustati vastutusotsust, millega oli seatud juhatuse liikmele vastutus äriühingu maksuvõla eest, mis oli tekkinud deklaratsioonide alusel. Nimelt viis maksuhaldur äriühingu suhtes läbi maksumenetluse ning tuvastas, et kontrolliperioodi maksuarvestuses on kajastatud arveid, millede alusel ei ole tegelikkuses tehinguid toimunud ning nende arvete alusel tehtud väljamaksed ei olnud seotud äriühingu ettevõtlusega. Maksumenetluses tuvastatud asjaolude tutvustamise tulemusena esitas äriühing deklaratsiooniparandused. Kontrolliperioodil ja parandusdeklaratsioonide esitamisel oli äriühingul vaid üks juhatuse liige. Vastutusotsuses asus maksuhaldur seisukohale, et kuna isik juhtis äriühingu tegevust, siis pidi ta olema teadlik kõnealuste arvete fiktiivsusest ning ettevõttest tegelikkusele mittevastavate arvete alusel raha väljaviimine saab olla vaid tahtlik ja planeeritud tegevus.

Halduskohus asus seisukohale, et juhatuse liige on antud asjas tahtlikult rikkunud kohustust tagada äriühingu maksukohustuste täitmine ning põhjustas seeläbi äriühingu maksuvõla tekkimise, mida ei ole võimalik äriühingult sisse nõuda.<sup>221</sup> Põhiliseks vaidluskohaks antud asjas oligi süü vorm kohustuste rikkumisel. Nimelt, leidis juhatuse liige, et kuna nõ probleemsete tehingute puhul suhtles tehingupartneritega tema isa ning juhatuse liikmena ta ei kontrollinud tehingutega seotud asjaolude õigsust, kuna äriühing sai kauba kätte, siis ei esitanud ta valeandmeid tahtlikult nagu leidis maksuhaldur.

---

<sup>221</sup> TlnHKo 3-13-344/19, p 13.

Süü vormi analüüsimisel viitas halduskohus varasemale Riigikohtu praktikale<sup>222</sup>, mille kohaselt tuleb vastutusotsuses motiveerida, miks asuti seisukohale, et juhatuse liige on tahtlikult või raskest hooletusest rikkunud oma kohustusi. Nimetatud praktikas selgitati, et tahtluse mõiste sisustamisel tuleb lähtuda VÕS-i käsitlusest. VÕS § 104 lg-s 5 nimetatud tahtlus vastas kohtu seisukoha kohaselt KarS-is nimetatud otsese tahtluse mõistele, samas kui KarS-i kaudse tahtluse konstruktsioon ei ole juhatuse liikme süü tuvastamisel seoses vastutusotsusega kasutatav.<sup>223</sup>

Halduskohus nõustus maksuhalduri seisukohaga, et juhatuse liige on tegutsenud tahtlikult, kuid selgitas täiendavalt, et isegi juhul kui juhatuse liige tõepoolest ei teadnud, kust tõe le mitte vastavad arved pärinesid ja mis asjaoludel need täpselt vormistati, tuleb tema käitumine, mis sellisel juhul seisnes arvetel kajastatud tehingute tegelike asjaolude välja selgitamata jätmisel ja sellele vaatamata nende arvete aktsepteerimisel ja väljamaksete tegemisel, kvalifitseerida tahtliku tegevusena, mille puhul on süü vormiks tahtlus, mitte hooletus. Nagu varasemalt selgitatud puuduvad tavaliselt süü vormi kohta otsesed kirjalikud tõendid, mistõttu tuleb enamast lähtuda tõendite kogumist, tuvastatud asjaoludest ja elulise usutavuse kriteeriumist. Elulise usutavuse kriteerium tähendab kohtu hinnangul, et vaidluse korral süü vormi üle ning otseste tõendite puudumisel tuleb muude tuvastatud asjaolude pinnalt hinnata seda, kas eluliselt on usutav, et isik käitus tahtlikult või on pigem usutav, et isik oli hooletu.<sup>224</sup> Autori hinnangul tuleb eeltoodud seisukohaga nõustuda ning seda seetõttu, et Riigikohus on öelnud, et tõendite kogumist ilmnevate järelduse eiramine oleks selgelt ebamõistlik.<sup>225</sup>

Tahtluse olemasolu ning käsitlus on suures osas subjektiivne, nii tahtluse olemasolu kui ka tuvastamises. Eelneva keerukust kinnitab ka erinevate seisukohtadega lahendite kasv antud asja lahendustes. Sellisest segadusest nähtuvalt oleks õigusselguse huvides vaja MKS-is eraldi sätestada süü vormid, et osapooltele oleks ühiselt selge, millisel juhul järgneb äriühingu juhatuse liikme tegevusele vastutus äriühingu maksuvõla eest.

### 3.3 Kaudne tahtlus

Vastavalt eelmises alapeatükis käsitletule, on VÕS-i § 104 lg-s 5 nimetatud vaid tahtlust ning kaudse tahtluse sisaldumisele tahtluse mõistes VÕS-is viited puuduvad. Samas on

<sup>222</sup> RKHKo 3-3-1-45-05; RKHKo 3-3-1-23-12.

<sup>223</sup> TlnHKo 3-13-344/19, p 19.

<sup>224</sup> *Ibid.*, p 20

<sup>225</sup> Gauberg, T., *op.cit.*, lk 212; RKHKo 3-3-1-57-08, p 13.

õiguskirjanduses VÕS-i tahtluse mõiste osas selgitatud, et tahtlus jaguneb otseseks ja kaudseks tahtluseks. Kuna aga VÕS-i analüüsivast õiguskirjandusest ei nähtu nimetatud kaudse tahtluse sisu, on vaja kaudse tahtluse mõiste sisustamiseks vaadelda mõistet seda käsitleva seaduse (KarS-i) seisukohast ning kohtupraktika seisukohast.

KarS-i käsitlese kohaselt on tegu kaudse tahtlusega toime pandud, kui teo teinud isik on teo tagajärge ainult võimaliku tagajärjena ette kujutanud ja selle saabumisega heakskiitvalt soostunud. Kaudse tahtluse kõrval eristatakse ka teadlikku hooletust. Teadliku hooletuse puhul ei hõlma isiku tegutsemistahe võimaliku tulemuse äratundmist ja selle ootamist, küll aga teadmist, et teatud tulemus võib saabuda.<sup>226</sup>

Kaudse tahtluse osas tuleb nii teadmise kui tahtmise osas teha järelandmisi, mistõttu on seda vormi raske tahtluseks nimetada. Kaudse tahtluse mõiste elementide ja definitsiooni üle käib tänaseni vaidlus, mistõttu tuleb konkreetse kaasuse lahendamisel analüüsida asjaolusid mitme erineva teooria käsitlese järgi. Seda eelkõige seetõttu, et kaudse tahtluse ja kergemeelsuse eristamine on probleem. Võimalik on eristada kaheksat teooriat:

1. heakskiiduteooria – isik käitub tahtlikult kui ta peab tagajärje saabumist võimalikuks ning kiidab selle heaks, on sellega nõus või arvestab sellega. Juhul kui isik sisemuses ei nõustu tagajärjega ja loodab, et seda ei saabu, ei käitu isik tahtlikult.
2. ükskõiksusteooria – kaudse tahtlusega on tegemist, kui teo toimepanija kiidab võimaliku kõrvaltagajärje heaks või lepib sellega ükskõikselt. Juhul kui isik ei soovi kõrvaltagajärje saabumist või loodab, et seda ei juhtu.
3. Võimalikkuse teooria – kaudse tahtluse olemasoluks peab teo toimepanija pidama tagajärje konkreetselt võimalikuks, kuid sellest hoolimata paneb isik teo toime. Tagajärje ja tahte suhe pole oluline.
4. Tõenäosusteooria – isik käitub tahtlikult, kui peab tagajärje saabumist tõenäoliseks (s.t rohkem kui võimalikuks).
5. Vältimisteooria – Juhul kui isik peab soovimatu tagajärje saabumist võimalikuks ning tema tahe ei ole suunatud selle vältimisele, siis käitub isik tahtlikult.
6. Riskiteooria – Tegija otsustab teo kasuks, olles täiesti teadlik sellega seotud objektiivselt taunitavast koosseisu realiseerimise riskist.

---

<sup>226</sup> Kull, I. jt. Võlaõigus (viide 157), lk 200.

7. Objektiviseeritud arvestamise teooria – Isik loob lubamatu varjamatu ohu, s.t ohu, mis pole inimliku hoolsuse ja tähelepanelikkusega neutraliseeritud, siis olukorras, kus isik teab neid asjaolusid, tegutseb isik tahtlikult.
8. Arvestamise teooria – Tegija arvestab õigushüve rikkumise võimalusega ning lepib sellega.<sup>227</sup>

Kokkuvõtvalt võib öelda, et KarS-i käsitluse kohaselt on kaudse tahtlusega tegemist olukorras, kui tegija otsustab toime panna teo, mis ohustab õigushüve ning isik mõistab seda ohtu, suhtub sellesse täie tõsidusega ning on sellega leppinud.<sup>228</sup>

Siinkohal on vastutuskohustuse rakendamiseks äriühingu sisesuhte rikkumise korral oluline vaadelda näitena järgmist olukorda. Äriühingu juhatuse liige ja ainuosanik on naisterahvas, kes on lapseootel. On kalendriaasta viimane kuu, lapse sünnitähtaeg langeb järgmisse kalendriaastasse ning juhatuse liige on teadlik, et emapalka<sup>229</sup> arvestatakse lapse sünnile eelnenud kalendriaasta keskmise väljamakse alusel, kuid väljamakseid ei ole juhatuse liige äriühingust endale teinud. Kuna äriühingu kassas on olemas vahendid, mille väljamaksmisel ja väljamakse deklareerimisel, on isikul võimalik saada peale lapse sünni igakuiselt maksimaalset emapalka, otsustab juhatuse liige terve kassas oleva raha endale välja maksta ning väljamakse deklareerida. Deklareeritava maksukohustuse tasumiseks äriühingusse vahendeid ei jää ning kuna juhatuse liikmel ei ole plaanis peale lapse sünni äriühinguga edasi tegeleda, ei hooli isik asjaolust, et maksukohustus jääb deklareeritud väljamakselt tasumata.

Millele on suunatud juhatuse liikme tahtlus sellises olukorras ning millise tahtlusega on tegu toime pandud? Isik teeb selgelt äriühingule kahjuliku väljamakse, kuid tema soov ei ole maksukohustuse täitmata jätmine vaid emapalga saamine. Kas sellises olukorras juhatuse liige vastutab äriühingu maksuvõla eest või mitte?

Kahjuliku väljamakse tegemisel, millega rikutakse ka lojaalsuskohustust (viies äriühingust välja kõik äriühingu vahendid, millega juhatuse liige muudab äriühingu maksejõuetuks, eelistab

---

<sup>227</sup> Kühl, K, *op.cit.*, lk 55-57.

<sup>228</sup> *Ibid.*, lk 68.

<sup>229</sup> Vanemahüvitise seadus (RT I, 10.01.2014, 14) näeb ette, et riigi toetuse andmisega säilitatakse isikutele, kelle tulu väheneb laste kasvatamise tõttu varasem sissetulek (§ 1 lg 1). Hüvitise suurus arvutatakse isiku eelneva kalendriaasta ühe kalendrikuu keskmise isikustatud sotsiaalmaksu andmete alusel (§ 3 lg 1).

juhatuse liige isiklike huviseid äriühingu huvidele), on juhatuse liikme sooviks emapalga saamine, mitte maksuvõla tekitamine ja tasumata jätmine. Võttes siiski arvesse, et olukorras, kus isik viib kõik äriühingu vahendid äriühingust välja, peab mõistlik isik mõistma, et äriühingul ei jää vahendeid tekkiva maksukohustuse tasumiseks. Nüüd olukorras, kus isik mõistab, et maksukohustus jääb tasumata, kuid ei tee selle olukorra vältimiseks otsuseid (näiteks vähendada reaalselt väljamakstava summa suurust selliselt, et kassas olevatest vahenditest on võimalik tasuda ka tekkiv maksukohustus), ehk isik mõõnab tagajärje saabumist, on KarS-i käsitluse kohaselt tegemist kaudse tahtlusega. Kaudse tahtluse olemasolu kinnitavad enamikud teooriad, millega kaudse tahtluse olemasolu hinnatakse, sh heakskiiduteooria, ükskõiksusteooria, riskiteooria ja vältimisteooria.

Vaadeldes isiku tegu VÕS-i süü mõistete tahtlus ja raske hooletus valguses, ei ole esmapilgul selge, milline süü vorm teo toimepanemisel esines. Väljamakse tegemise saab kvalifitseerida tahtlikuks teoks, kuid väljamakse tegemine iseenesest üksinda ei ole sätteid rikkuv tehing. Kui nüüd vaadelda nimetatud väljamakselt tekkiva maksukohustusega seonduvat, siis ei saa öelda, et isiku tahtlus oleks suunatud maksuvõla tekitamisele vaid sotsiaalse eelise saamisele. VÕS-i käsitluse kohaselt langeb nimetatud kahjulik tehing, mille tulemusel tekib maksuvõlg, pigem raske hooletuse kui tahtluse alla. Seda nimelt seetõttu, et isiku soov ei ole maksuvõla tekkimine. Pigem saab öelda, et läbi selle, et juhatuse liige ei muutnud väljamakse suurust, ei järginud isik käibes vajalikku hoolt piisava hoolsusega.

KarS-i kergemeelsusega on tegemist olukorras, kus isik otsustab toime panna teo, kuid on seejuures kindel, et ta ei kahjusta õigushüve, teatud juhtudel ka seetõttu, et isik tõsimeeli püüab tagajärge vältida.<sup>230</sup> Sellest tulenevalt ei saa eelnimetatud käitumine langeda kaudse tahtlusega normistikus külgneva sätte alla.

Kaudse tahtluse ja kergemeelsuse eristamisel tekitab probleeme asjaolu, et kaudne tahtlus kujutab endast teo toimepanija sisemist osalemist teo välisel toimepanemisel, kuid kuidas on võimalik seda sisemist osalemist tuvastada? Tahtluse mõiste sisaldab endas kognitiivseid ja voluntatiivseid elemente, mis tähendab, et nende mõlema hindamiseks on vaja lähtepunkte. Kognitiivse elemendi hindamisel on oluline tuvastada teo objektiivne ohtlikkus ja teo toimepanija intelligentsust, et sellest ohust aru saada. Voluntatiivse elemendi tuvastamiseks tuleb

---

<sup>230</sup> Kühl, K, *op.cit.*, lk 68.

analüüsida, kas esineb tagajärge vältivat käitumist, milline on käitumine pärast tegu (nt elustamiskatsed), *tegija ja ohvri vaheline emotsionaalne lähedus, enesevigastuse tõenäosus*. Alternatiivide puudumisel tuleb leppida, et tahtlust piiritletakse vaid objektiivsete tunnustega.<sup>231</sup>

Kaudne tahtlus erineb kavatsetusest ja otsesest tahtlusest selle poolest, et teo toimepanija ei pürgi tagajärje poole ega tunnetata seda ka kindlalt saabuvana, vaid jätab selle pigem juhu hooleks. Kaudse tahtluse puhul peab isik üksnes võimalikuks (tõenäoliseks), et koos põhitagajärjega saabub kõrvalttagajärg (see võib juhtuda, kuid ei pruugi).<sup>232</sup> Kaudse tahtluse puhul on oluline isiku suhtumine tagajärge, ehk siis isik kiidab võimaliku tagajärje heaks, st soostub selle saabumisega.<sup>233</sup>

Kaudne tahtlus määratleb tahtluse kõige alumise piiri ning kuna kaudne tahtlus külgneb KarS-is ettevaatamatuse intensiivsema liigi kergemeelsusega, siis on nende kahe eristamiseks kasutusel järgmised käsitlused, millest on abi kaudse tahtluse sisustamisel. Riski- ehk omavastutusteooria kohaselt on isik tegutsenud kaudse tahtlusega, kui hinnates täiel määral oma käitumisega seotud lubamatut riski, otsustab isik siiski planeeritava tegevuse kasuks. Nõustumis- ehk heakskiiduteooria kohaselt on kaudse tahtlusega tegemist siis kui isik mõonab koosseisupärase asjaolu saabumist, sest teisiti ei ole tal võimalik oma eesmärki saavutada. Vältimisteooria järgi on tegemist kaudse tahtlusega, kui isik peab süüteokoosseisule vastava asjaolu saabumist võimalikuks ja tema tahe ei sisalda asjaolusid, mis võiksid selle saabumist vältida. Nimetatud teooriate puuduseks on see, et nõustumisteooria kitsendab otsese tahtluse ala ning vältimisteooria laiendab liigselt tahtluse ala.<sup>234</sup>

Kohtupraktika seisukoht vastab kaudse tahtluse osas kõige enam nõustumis- ehk heakskiiduteooria seisukohtadele, sest kohus on öelnud, et kaudset tahtlust iseloomustab eelkõige see, et toimepanija kiidab võimaliku tagajärje heaks, ehk soostub selle saabumisega.<sup>235</sup> Kergemeelsuse põhitunnuseks kohtupraktika kohaselt on toimepanija lootus tagajärje saabumata jäämisele ning selline lootmine peab olema adekvaatne, st tuginema isiku jaoks tuntud asjaoludele, mis lubavad mõistlikult eeldada, et tema poolt loodud oht ei realiseeru tagajärjes.

---

<sup>231</sup> Kühl, K, *op.cit.*, lk 68.

<sup>232</sup> Pikamäe, P. jt. Karistusseadustiku kommentaarid (viide 176), lk 94.

<sup>233</sup> RKKK o 3-1-1-142-05.

<sup>234</sup> Pikamäe, P. jt. Karistusseadustiku kommentaarid (viide 176), lk 95-96.

<sup>235</sup> *Ibid.*, lk 96; RKKKo 3-1-1-142-05, p 18; RKKKo 3-1-1-4-08, p 19.



Lootus tagajärje saabumata jäämisele peab toetuma konkreetsetele asjaoludele ega tohi olla sõltuvuses toimepanija poolt kontrollimatust juhuslikkusest.<sup>236</sup>

Kolme tahtluseliigi omavahelisel piiritlemisel on võimalik lähtuda sellest, et üldjuhul on kavatsetus seotud põhitagajärjega ning otsene ja kaudne tahtlus kõrvaltagajärjega. Otsese ja kaudse tahtluse piiritlemisel tuleb lähtuda sellest, et kui tegemist ei ole kavatsusega ja isikul puudub kindel teadmine süüteokoosseisule vastava asjaolust või tagajärjest, ei ole tegemist otsese tahtlusega, vaid kaudse tahtlusega. Lisaks tuleb eeltoodud olukorras, kus piiritletakse otsest ja kaudse tahtlust, täiendavalt kontrollida, kas tegemist ei ole kergemeelsusega.<sup>237</sup>

Kõik kolm toodud tahtluse liiki võivad esineda ka alternatiivse tahtluse vormis, mis ei ole iseseisev tahtluse liik, vaid isiku käitumises on mitme tahtluse seotust viisil, mis välistab nende tahtluse eraldivõetuna. Sisuliselt tähendab see olukorda, kus isik arvestab mitme erineva süüteo toimepanemise võimalusega. Samuti on alternatiivse tahtlusega tegemist olukorras, kus teo toimepanija ei ole kindel, millise tagajärje näiteks kahest erinevast ta oma tegevusega põhjustab, kuid peab vähemalt kaudse tahtluse tasemel võimalikuks mõlema realiseerumist.<sup>238</sup>

Riigikohus on kaudse tahtluse osas leidnud<sup>239</sup>, et kui VÕS § 104 lg-s 5 järgi on tahtluse tuumaks õigusvastase tagajärje soovimine ning sellele on tinglikult lähedane karistusõiguslik otsene tahtlus, siis karistusõigusliku kaudse tahtluse puhul ei pürgi teo toimepanija tagajärje poole, mistõttu ei saa sellise käsitluse puhul kaudne tahtlus langeda tahtluse mõiste alla võlaõigusliku käsitluse korral. Riigikohus<sup>240</sup> väitis, et juhatuse liikme süü tuvastamisel seoses vastutusotsusega pole karistusõigusliku kaudse tahtluse konstruktsioon kasutatav kuna karistusõigusliku kaudse tahtluse puhul ei pürgi teo toimepanija tagajärje poole ning karistusõiguses loetakse tegu tahtlikuks ka siis, kui isik seda toime pannes oma käitumise õigusvastasusest aru ei saanud, kuid MKS § 40 lg 1 nimetatud tahtluse puhul peab juhatuse liige aru saama, et ta rikub MKS §-s 8 nimetatud kohustusi.

Riigikohtu seisukohaga, et karistusõigusliku kaudse tahtluse konstruktsiooni ei ole vastutusotsustes käsitletava juhatuse liikme süü tuvastamisega seoses kasutatav, ei saa nõustuda.

<sup>236</sup> Sootak, J. Karistusõigus (viide 156), lk 302.

<sup>237</sup> *Ibid.*, lk 305; Roxin, C. Strafrecht AT. Bd I. 4. Aufl. 2006; Bd II 2003. münchen: Beck, § 12/20.

<sup>238</sup> Pikamäe, P. jt. Karistusõiguse kommentaarid (viide 176), lk 97.

<sup>239</sup> RKHKo 3-3-1-23-12, p 14.

<sup>240</sup> RKHKo 3-3-1-23-12, p 14.

Seda eelkõige seetõttu, et on arusaamatu, millest lähtuvalt kitsendas Riigikohus MKS § 40 lg-s 1 nimetatud süü vorme. Lisaks sellele on peale kõnealust otsust jõustunud alama astme kohtute otsused, mille kohaselt on tegevusetus, kus juhatuse liige esitab andmeid mille õiguses ta ei veendu, hõlmatud VÕS § 104 lg-s 5 sätestatud tahtluse mõistega, sest isik pidi aru saama, et sellise tegevusetuse korral ei suuda ta tagada maksuhaldurile edastatavate andmete õigsust ning samas soovis, et vaatamata võimalusele, et andmed ei ole õiged, määrataks maksukohustus kindlaks tuginedes nendele andmetele. Antud olukorras on tegemist situatsiooniga, kus isik saab aru, et õigusvastase tagajärje saabumine (st. esitatavate andmete põhjal tekkiv tasumisele kuuluva maksusumma väärarvestus) on tema tegevusetuse korral võimalik ja tõenäoline ning soovib sellele vaatamata sellise tagajärje saabumist. Nagu eelnevalt selgitatud ei ole tagajärje soovimine VÕS § 104 lg 5 mõistes emotsionaalne kategooria ning seega ei saa tahtluse esinemist pareerida paljasõnalise väitega, et isik tegelikult negatiivse tagajärje saabumist ei soovinud või et see polnud tema eesmärk.<sup>241</sup>

Kohtunik leidis, et toodud käsitluse puhul tegemist kriminaalõigusliku kaudse tahtluse konstruktsiooniga, mille kasutamise MKS § 40 lg 1 kohaldamisel Riigikohus eelviidatud kohtuasjas nr 3-3-1-23-12 välistas. Olukorras, kus isik on kohustatud esitama tõeseid andmeid, on suvaliste andmete esitamine, ilma et nende esitamiseks olnuks mingi loogiline põhjus, tahtlik tegevus. Lisaks kasutas Halduskohus nimetatud asjas lähenemist, et kui asjaoludest tulenevalt on ilmne, et isiku tegevus ületab usutava hooletuse piiri, siis on lubatud asuda seisukohale, et isik käitus tahtlikult.<sup>242</sup>

Lisaks on kaudse tahtluse mõiste sisust nähtuvalt tegemist sellise koosseisuga, mis iseloomustab isiku suhtumist teosse, mida VÕS-is nimetatud ei ole, kuid mille puhul ei oleks mõistlik, kui sellise süü vormi puhul ei järgneks vastutust. Selline käsitus looks olukorra, kus äriühingu juhatuste liikmetel on väga lihtne loobuda äritegevusest mistahes põhjustel, jättes samal ajal äriühingu sisuliselt varatuks. Selline olukord aga ei saa olla tolereeritav. Seda enam, et maksuvõlgade mahajätmisega rikutakse oluliselt avalikku huvi.

Kokkuvõtlikult võib autori hinnangul jõuda käsitletud näidete ja kohtulahendite pinnalt järeldusele, et kaudne tahtlus sisaldab endas juhatuse liikme teadlikkuse elementi tagajärje saabumisest ning isiku heakskiitu tagajärjele läbi selle, et isik ei tee midagi, et tagajärge vältida.

---

<sup>241</sup> TlnHK o 3-13-344/19, p 21.

<sup>242</sup> *Ibid.*

VÕS-is käsitletud tahtluse mõiste osas on erialakirjanduses öeldud, et puudub emotsionaalne seos tagajärjega ning sättes sisalduv sõna soovimine tähendab, et isik ei tee midagi tagajärje ärahoidmiseks – järelikult isik soovib tagajärje saabumist. Kaudse tahtluse ja (otsese) tahtluse erinevus seisneb autori hinnangul vaid selles, et kaudne tahtlus on isikul kõrvaltagajärje osas, milleks võib olla teoga kaasnev maksukohustus ning otsene tahtlus on sellises olukorras suunatud põhitagajärjele, milleks käsitletud näites oli isikliku kasu saamine. Sellises olukorras oleks põhjendamatu väita, et isik ei ole maksuvõlga põhjustanud tahtlikult ainuüksi seetõttu, et see ei olnud tema teo peamine eesmärk.

Kaudse tahtluse langemist tahtluse, mitte raske hooletuse, alla VÕS-i süümõistetes toetab ka asjaolu, et raske hooletuse puhul puudub isikul kindel teadmine saabuvast tagajärjest, järelikult ei saa isik seda teo toimepanemisel heaks kiita, mis on aga kaudse tahtluse element. Lisaks sellele on kohtud maksuasjades teadis ja pidi teadma mõistetele omistanud tahtluse olemasolu, kuid pidi teadma puhul tehakse järeldused kaudsete tõendite põhjal, ehk siis tahtluse järeldus tehakse justkui kaudse tahtluse pinnalt.

## Kokkuvõte

Magistritöö autor analüüsis süü vorme, mis on kasutatavad vastutusotsuse väljastamisel ning kas süü vorm sõltub rikutud kohustusest. Magistritöö hüpoteesiks seadis autor järgmise väite: vastutusotsuse tegemine on ühtviisi võimalik nii eraõiguslike kui ka maksuõigusnormide rikkumisel raskest hooletusest. Hüpoteesi kõrvaleesmärgiks oli välja selgitada, kuidas sisustada erinevaid süü vorme vastutusotsuse kohaldamisel.

Seatud hüpoteesi kontrollimiseks püstitas autor järgmised küsimused:

1. Milliste kohustuste rikkumisel vastutab juhatuse liige isikliku varaga?
2. Kas MKS § 40 lg 1 ja § 8 lg 1 sõnastust arvestades on vastutuskohustuse tekkimine eraõiguslike normide rikkumisel võimalik?
3. Kuidas sisustada VÕS-i süü vorme vastutusotsuses?
4. Kas raske hooletus VÕS § 104 lg 4 mõttes hõlmab ka kaudset tahtlust KarS-i tähenduses?

Seatud hüpoteesi kontrollimiseks jagas autor töö kolme ossa. Esimeses osas andis autor tervikliku teemakäsitluse huvides ülevaate vastutusmenetluse olemusest ja selle paiknemisest Eesti õigussüsteemis ning vastutusotsuse sisust ja eeldustest. Vastutusmenetluse mõiste tuleneb kohtupraktikast, kuna MKS eraldi sellist menetlusliiki ei nimeta. Vastutusmenetluse puhul on tegemist oma olemuselt maksumenetlusega, mille eesmärk on maksude sissenõudmine ning mille tulemusel väljastatakse vastutusotsus. Vastutusotsuse väljastamisel tuleb kontrollida nii vormilisi eeldusi kui sisulisi eeldusi. Kui vormilised eeldused on täidetud, st ei esine vastutusotsuse väljastamist välistavaid asjaolusid, on oluline välja selgitada, kas juhatuse liige vastutab äriühingu maksuvõla eest. Vastutuskohustuse tekkimiseks peab juhatuse liige olema süüliselt rikkunud temal lasuvat kohustust ning selle rikkumise tulemusena on tekkinud maksuvõlg.

Magistritöö teises peatükis vaadeldi esmalt juhatuse liikmetel lasuvaid kohustusi, mis tulenevad maksuõigusest ja eraõigusest ning analüüsiti nende kohustuste rikkumisest tulenevat vastutust. Peatüki peamiseks eesmärgiks oli välja selgitada, kas kehtiva MKS § 40 lg 1 ja § 8 lg 1 sõnastusest tulenevalt on võimalik vastutuskohustuse tekkimine eraõiguslike normide rikkumisel. Nimetatud sätete analüüsi tulemusena selgus, et MKS § 8 lg-s 1 nimetatud üldsõnaline kohustus hõlmab endas kokkuvõtvalt juhatuse liikme kohustust korraldada äriühingu

majandustegevust selliselt, et sellest tekkivad maksukohustused oleksid õigeaegselt deklareeritud ja tasumisele kuuluvad maksusumad tasutud. Sellest tulenevalt on hetkel kehtiva MKS-i sõnastusega võimalik kohaldada juhatuse liikme vastutust ka äriühingu sisesuhtest tulenevast kohustuse rikkumisest, kui selle rikkumise tulemusena jääb tasumata äriühing maksukohustus. Hoolimata positiivsest tulemusest uurimisküsimusele vastamisel, leiab magistrirühm autor, et õiguskindluse ja –selguse huvides tuleks MKS-i sõnastust täiendada selliselt, et kõnealusest sättest oleks eraõiguse normide rikkumisest tuleneva vastutuse võimalus üheselt selge. Praegune olukord loob võimaluse, et sätet tõlgendatakse erinevalt ja ajas muutuvalt.

Kolmandas peatükis analüüsis autor süü vorme, eesmärgiga selgitada välja, milline on erinevate süü vormide sisu ning kuhu langeb kaudne tahtlus VÕS § 104 toodud süü vormide puhul. Lisaks soovis autor süü mõistete analüüsiga välja selgitada, kas eraõiguslike ja maksuõiguslike sätete rikkumisel on erisusi süü vormide kohaldamise võimalikkusel. Analüüsi tulemusel jõudis autor järeldusele, et eraõiguslike ja maksuõiguslike sätete rikkumisel ei ole põhjendatud süü vormide kitsendamine MKS § 40 lg-s 1 sätestatust erinevalt, kuna nimetatud säte ei jäta ruumi tõlgendustele ning tõlgenduse lubamine põhjustaks juhatuse liikmete erineva kohtlemise, mis aga õhnestaks õiguskindluse põhimõtteid.

Analüüsides juhatuse liikme eraõiguses ja maksuõiguses sisalduvaid kohustusi, jõudis autor järeldusele, et paljud eraõiguses sätestatud kohustused on hõlmatud MKS § 8 lg-s 1 nimetatud maksukohustuste tagamiskohustusega. Seepärast peaks autori hinnangul erinevalt Riigikohtu seisukohast vastutusotsuse väljastamisel kontrollküsimuseks seadma, kas rikutud eraõigusnormis sisalduv kohustus on oma olemuselt sellist laadi, et mõjutab äriühingu võimet maksuhaldurile kui võlausaldajale makse tasuda, mitte keskenduma kitsalt küsimusele, kas maksude tasumise vältimine oli kohustuse rikkumisel seatud eesmärgiks. Autori seisukohta toetab kolmandas peatükis analüüsitü, millest ilmnes, et eesmärgi seadmine on tahtluse üks võimalik väljund, kuid VÕS-i tahtlus sisaldab ka nõrgemaid tahtluse vorme, mille puhul eesmärgi seadmine ei ole obligatoorne.

Kui rikutud eraõiguslik kohustus omab puutumust äriühingu maksevõimega, võib autori hinnangul varju jätta asjaolu, et üks kohustus, mida rikuti, tuleneb tsiviilõigusest, kuivõrd seeläbi rikutakse samaaegselt MKS § 8 lg-s 1 sisalduvat maksukohustuse tagamiskohustust, mis on iseseisvalt aluseks vastutusotsuse väljastamisel.

Süü vormide sisustamisel leidis autor, et tahtlus VÕS-i mõistes hõlmab endas lisaks KarS-i kavatsetusele ja otsesele tahtlusele ka kaudset tahtlust. Seda nimelt seetõttu, et KarS-i kaudse tahtluse ja VÕS-i tahtluse ühisteks joonteks on isiku teadlikkus tagajärjest ning selle heakskiit. Kuna VÕS-i tahtlus ei sõltu isiku emotsionaalsest seotusest tagajärjega ei ole oluline, et saabuv tagajärg oleks isiku poolt püüeldavaks eesmärgiks. Kaudse tahtluse paigutumist tahtluse alla toetab ka raske hooletuse sisu, mille kohaselt isik on olulisel määral hooletu, mis tähendab, et isik ei oma teadlikkust tagajärjest. Raske hooletuse mõiste osas leidis autor, et viimane omab ühiseid jooni KarS-i kergemeelsusega.

Lõputöö hüpotees leidis töös käsitletud teemade analüüsimisel kinnitust. Autori hinnangul on vastutusotsuse tegemine ühtviisi võimalik nii eraõiguslike kui ka maksuõigusnormide rikkumisel ka raske hooletuse korral. Samuti leidsid töös vastuse püstitatud uurimusküsimused.

Süü vormide käsitlemisel ilmnas autorile kohtulahenditest, et kohtute käsitus süü vormide kohaldamisel vastutusotsustes on vastuoluline, mistõttu leiab autor, et õigusselguse ja –kindluse huvides tuleks töö edasiarendusena täiendavalt analüüsidas, kas süü mõisted tuleks eraldi tuua MKS-i ning loobuda viitest VÕS-ile ning juhul kui süü mõisted sisustada MKS-is, siis millisel kujul.

## **Specification of culpability and its' dependence of violated obligation in case of composing the liability decision**

### **Resume**

The author of this Master's Thesis analyzed the forms of culpability which are used when issuing a liability decision and whether the form of culpability is dependant of the obligation that is violated. The author set the following statement as the hypothesis: it is possible to issue a liability decision equally if the obligations set by private or tax law are violated by gross negligence. The side goal of set hypothesis was to find out how to define the different types of culpability.

To test the set hypotheses, the author raised following questions in the Thesis:

1. What are the obligations of the board member that if violated the board member becomes personally responsible with owned property?
2. Taking into account the construction of Taxation Act § 40 section 1 and § 8 section 1 is it justified to compose a liability decision if the violated obligations are enacted in civil law?
3. How to define culpability (in the meaning of Law of Obligations Act) in liability decisions?
4. Does the gross negligence set in the Law of Obligations Act § 104 section 4 cover the indirect intent in the meaning of the Penal Code?

With the intention to test the set hypothesis the Master's Thesis is divided into three chapters. In Chapter 1 the Author gave an overview of the essence of the proceedings of issuing a liability decision, its overall content and presumptions. The essence of the procedure of issuing a liability decision is recovery of taxes. To issue a liability decision both formal and substantive assumptions must be checked. If the formal prerequisites are met, i.e. there is no liability excluding circumstances, it is important to find out whether the board member is responsible for the companies tax debt. For the liability to arise the board member must have violated its obligations with culpability and as a result of that breach of obligations the tax debt has incurred.

In Chapter 2 the Author examined the obligations of the board member enacted from tax and private law and analyzed the liability arising from a breach of those responsibilities. The main goal of the chapter was to determine whether the construction of Taxation Act § 40 section 1 and

§ 8 section 1 allows to issue a liability decision in a situation where the violated responsibilities lie in civil law. The analyze of named provisions showed that the wording of Taxation Act § 8 section 1 incorporates the obligation of the board member to organize economic activity in a way that arisen tax liabilities are declared on time and payable amounts paid. Consequently, the current wording of the Taxation Act allows applying the liability of the board member in a situation where as a result of a violation of obligation that has arisen from company's internal relationships, the tax liability of the company remains unpaid. Despite the positive outcome of answering the research question, the Thesis Author believes that for legal certainty and clarity the wording of the provision should be revised in a manner that the liability resulting from violating civil law provisions would be unequivocally clear. The current situation creates the possibility that the provision is interpreted differently and the interpretations change in time.

In Chapter 3 the Author analyzed the types of culpability, in order to identify the nature of the various forms of culpability and to find out where does the indirect intent fall in the forms of culpability named in law of Obligations Act § 104. With the analyze the Author also wished to determine whether there are differences between the forms of culpability dependant on the violation of the provision – civil law or tax law. Analysis led the Author to the conclusion that it is not justified to delimit the forms of culpability differently from Taxation Act § 40 section 1 regardless if the provision that has been violated arises from civil law or tax law. The Author made the conclusion as the named provision does not leave room for interpretation and to allow such interpretation it would lead to different treatment of board members which would undermine legal certainty.

By defining the forms on culpability the Author found that intent set in Law of Obligations Act also incorporates the meaning of indirect intent in addition to deliberate intent and direct intent which are regulated in the Penal Code. Author came to the conclusion as the common trait in indirect intent and in intent is the persons' awareness of the consequence of the action and its approval.

The Thesis hypothesis was confirmed by analyzing the topic covered in the Thesis. In the Authors opinion it is equally possible to issue a culpability decision for violating both civil law and tax law provisions with gross negligence.



When addressing the forms of culpability it became obvious for the Author that the courts handling of the culpability forms in liability decisions are inconsistent and therefore it is necessary to further analyze if the forms of culpability should be separately stated in the Taxation Act and the reference to Law of Obligations Act should be abandoned and if it is the case then in which form should the forms of culpability be defined.

## Kasutatud allikad

### Kasutatud kirjandus:

1. Aedmaa, A., Lopman, E., Parrest, N., Pilving, I., Vene, E. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus, 2004.
2. Beulke, W., Wessels, J. Strafrecht AT. 39. Aufl. Heidelberg: Müller 2009.
3. Diezi, A. Versicherbarkeit der aktienrechtlichen Verantwortlichkeit. Dissertation. Zürich: Schulthess Polygraphischer 1982.
4. Ernits, M. Tõlgendamisest Riigikohtu praktikas. Tartu: Juridica 2010, nr 9.
5. Grauberg, T. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. Tartu: Juridica 2010, nr 3.
6. Gustavus, E. Äriühinguõigus. Saksa keelest tõlkinud Tiina Prööm, Tallinn: AS Rebellis 2001.
7. Kergandberg, E., Pilv, A., Lentsius, M. Maksumenetus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus AS 2006.
8. Kull, I., Käerdi, M., Kõve, V. Võlaõigus I, Üldosa. Tallinn: Juura 2004.
9. Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Varul, P. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2010.
10. Kuhl, K. Karistusõigus. Üldosa. Eesti keelde tõlkinud Milvi Kivistik. Tallinn: Juura 2002.
11. Lehis, L. Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses. Tartu: Juridica 1997, nr 3.
12. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2009.
13. Lehis, L. Maksuõigus, 3 tr. Tallinn: Juura 2012.
14. Листъ, Ф. Учебникъ уголовного права. Общая часть. 12. Йзд. Москва, 1903.
15. Lopman, V. Majandusliku lähenemise põhimõtte Eesti maksuõiguses. Tartu: Juridica 2005, nr 7.
16. Lorents, K. Vastutusotsus. Juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla eest. Magistritöö, Tartu 2012.
17. Lorents, K., Lopman, V., Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest. Tartu: Juridica 2013, nr 2.
18. Madise, Ü (peatoimetaja), Aaviksoo, B., Kalmo, H. jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. 3 tr. Tallinn: Juura 2012.

19. Manavald, P. Maksejõuetusõigusliku regulatsiooni valikuvõimaluste majanduslik põhjendamine. Doktoritöö. Tartu Ülikool, Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus, 2011.
20. Marrandi, H. Äriühingu juhatuse liikme vastutus maksuvõla eest. MaksuMaksja 2007, nr 5.
21. Maurer, K. Õigusleksikon. Tallinn: Interlex 2000.
22. Merusk, K. Menetlusosaliste õigused haldusmenetluse seaduses. Tartu: Juridica 2001, nr 8.
23. Ots, M. Juhtorgani liikme kaudne vastutus äriühingu võlausaldaja ees. Tartu: Juridica 2006, nr 4.
24. Pikamäe, P., Sootak, J. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. 3., täiendatud ja ümbertöötatud väljaanne. Tallinn: Juura 2009.
25. Pikamäe, P. Karistusõiguslik tahtluse mõiste ja tahte psühholoogiline käsitus. Tartu: Juridica 2002, nr 2.
26. Pikamäe, P. Tahtluse struktuur. Tahtlus kui koosseisupäraste asjaolude teadmine. Doktoritöö. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus 2006.
27. Roxin, C. Strafrecht AT. Bd I. 4. Aufl. 2006; Bd II 2003. München: Beck.
28. Samson, E. Absicht und direkter Vorsatz.-JA 1989.
29. Schlechtriem, P. Schadenersatzhaftung der Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften. – Die Haftung der Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften. Verhandlungen der Fachgruppe für vergleichendes Handels- und Wirtschaftsrecht anlässlich der Tagung der Gesellschaft für Rechtsvergleichung in Würzburg vom 13.-16.9.1989. Baden-Baden: Nomos 1991.
30. Schlechtriem, P. Võlaõigus. Üldosa. Õpik. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS, 1999.
31. Sootak, J. Ettevaatamatus. Tegevusetus. Tallinn: Juura 2004.
32. Sootak, J. Karistusõigus. Üldosa. Tallinn: Juura 2010.
33. Sootak, J. Õigusvastasus. Süü. Tallinn: Juura 2003.
34. Tampuu, T. Deliktiõigus võlaõigusseaduses. Üldprobleemid ja delikti üldkoosseisul põhinev vastutus. Tartu: Juridica 2003, nr 2.
35. Tiivel, T. Piiratud vastutusega äriühingu juhatuse liikme lojaalsuskohustus. Tartu: Juridica 2001, nr 4.
36. Tiivel, T. Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus. Tartu: Juridica 2005, nr 9.

#### Kasutatud õigusaktid:

37. Eesti Vabariigi põhiseadus. 28. juuni 1992. a – RT 1992, 26, 349; RT I, 27.04.2011, 2.
38. Äriseadustik. 15. veebruar 1995. a – RT I 1995, 26, 355; RT I, 21.03.2014, 21.
39. Tulumaksuseadus. 15. detsember 1999. a – RT I 1999, 101, 903; RT I, 23.12.2013, 23.
40. Haldusmenetluse seadus. 6. juuni 2001. a – RT I 2001, 58, 354; RT I, 23.02.2011, 8.
41. Karistusseadustik. 6. juuni 2001. a – RT I 2001, 61, 364; RT I, 26.02.2014, 6.
42. Võlaõigusseadus. 26. september 2001. a – RT I 2001, 81, 487; RT I, 29.11.2013, 4.
43. Maksukorralduse seadus. 20. veebruar 2002. a – RT I 2002, 26, 150; RT I, 31.01.2014, 14.
44. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27. märts 2002. a – RT I 2002, 35, 216; RT I, 13.03.2014, 103.
45. Pankrotiseadus. 22. jaanuar 2003. a – RT I 2003, 17, 95; RT I, 13.03.2014, 94.
46. Käibemaksuseadus. 10. detsember 2003. a – RT I 2003, 82, 554; RT I, 18.02.2014, 11.
47. Vanemahüvitise seadus. 10. detsember 2003. a – RT I 2003, 82, 549; RT I, 10.01.2014, 14.
48. Tsiviilkohtumenetluse seadustik. 20. aprill 2005. a – RT I 2005, 26,197; TRI, 13.03.2014, 100.
49. Strafgesetzbuch, kättesaadav internetis <http://www.gesetze-im-internet.de/stgb/> (15.04.2014).

#### Kasutatud kohtupraktika:

50. 30.04.2003 RKTko 3-2-1-41-03.
51. 06.05.2003 RKTko 3-2-1-45-03.
52. 02.06.2003 RKTko 3-2-1-67-03.
53. 06.11.2003 RKHko 3-3-1-72-03.
54. 16.02.2004 RKHko 3-3-1-2-04.
55. 11.05.2005 RKTko 3-2-1-41-05.
56. 13.10.2005 RKHko 3-3-1-45-05.
57. 31.10.2005 RKHko 3-3-1-41-05.
58. Eko 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc jt versus Commissioners of Customs & Excise*
59. 01.03.2006 RKKko 3-1-1-142-05.
60. 09.06.2006 RKTko 3-2-1-25-06.
61. 11.01.2007 RKHko 3-3-1-62-06.
62. 25.04.2007 RKTko 3-2-1-30-07.

63. 28.01.2008 RKKKo 3-1-1-60-07.
64. Eko 21.02.2008, C-425/06, *Part Service Srl versus Ministero dell' Economia e delle Finanze*.
65. 31.03.2008 RKKKo 3-1-1-4-08.
66. 06.11.2008 RKHKo 3-3-1-57-08.
67. 17.06.2009 RKHKo 3-3-1-23-09.
68. 04.12.2009 RKHKo 3-3-1-75-09.
69. 20.02.2010 RKHKo 3-3-1-74-09.
70. 05.05.2010 RKHKo 3-3-1-18-10.
71. 24.01.2011 RKHKo 3-3-1-73-10.
72. 28.02.2011 TlnRko 3-08-7/78.
73. 17.05.2012 RKHKo 3-3-1-9-12.
74. 16.11.2012 TlnHko 3-12-1608/28.
75. 27.11.2012 RKÜKm 3-3-1-15-12.
76. 12.12.2012 RKHKo 3-3-1-23-12.
77. 27.12.2012 RKHKo 3-3-1-15-12.
78. 28.01.2013 RKHKo 3-3-1-16-12.
79. 14.05.2013 RKHKm 3-3-1-7-13.
80. 12.06.2013 RKHKo 3-3-1-17-13.
81. 12.06.2013 TlnHko 3-13-344/19.
82. 19.12.2013 RKÜKo 3-3-1-37-13.
83. 19.12.2013 RKÜKo 3-3-1-37-13 eriarvamus.
84. 16.01.2014 TlnRko 3-13-344/32.

Seaduste eelnõud ja seletuskirjad:

85. Maksukorralduse seaduse eelnõu seletuskiri SE 886 I, arvutivõrgus kättesaadav [http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content\\_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=012960024](http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=012960024).

Internetipõhised ja muud allikad:

86. Huberg, M. Maksuvõla sissenõudmine kolmandalt isikult. MaksuMaksja 2005, nr 12. Kättesaadav arvutivõrgus [www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=184](http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=184) (10.04.2014).
87. OECD. Tax administration 2013: Comparative Information on OECD and other advanced and emerging economies. 2013, lk 322. Kättesaadav arvutivõrgus

[www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013\\_9789264200814-en](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en) (04.04.2014).

88. Vutt, M. Juhtorgani kohustuse rikkumise, sealhulgas raske juhtimisvea ning kuriteotunnustega teo kindlaks tegemine pankrotimenetluse praktikas. Kohtupraktika analüüs. Tartu: Riigikohtu õigusteabe osakond 2008. Kättesaadav arvutivõrgus [www.riigikohus.ee/vfs/715/RaskeJuhtimisveaAnalyyis080318.pdf](http://www.riigikohus.ee/vfs/715/RaskeJuhtimisveaAnalyyis080318.pdf) (28.04.2014).
89. Äripäev. Trend: firma võlg nõutakse juhatuse liikmelt. 2013. Kättesaadav arvutivõrgus [www.aripaev.ee/article/2013-11-06/firma\\_volg\\_noutakse\\_juhatuseliikmelt](http://www.aripaev.ee/article/2013-11-06/firma_volg_noutakse_juhatuseliikmelt) (04.04.2014).
90. Äripäev. Otsusta vastutades, et vältida vastutusotsust. 2013. Kättesaadav arvutivõrgus [www.aripaev.ee/?PublicationId=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&paperarticleid=C4E1EC6D-47B1-4AB5-B385-9DF399787A0C](http://www.aripaev.ee/?PublicationId=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&paperarticleid=C4E1EC6D-47B1-4AB5-B385-9DF399787A0C) (04.04.2014).