

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Kadi Rõžikov

TAHTLUS MAKSUÕIGUSES

Lõputöö

Juhendaja:

Villy Lopman, MA

Kaasjuhendaja:

Uno Silberg, PhD

Tallinn 2010

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. TAHTLUS ERINEVATES VALDKONDADES	5
1.1 Tahtluse mõiste ning eesmärk psühholoogias	5
1.2 Tahtluse mõiste ning eesmärk karistusõiguses	9
1.3 Tahtluse mõiste ning eesmärk võlaõiguses	13
1.4 Psühholoogia, võlaõiguse ning karistusõiguse olemuse ning selles määratletud tahtluse võrdlus	17
2. TAHTLUSE MÕISTE KASUTAMINE MAKSUÕIGUSES	20
2.1 Maksuõiguse olemuse analüüs	20
2.2 Maksuõiguses kasutusel oleva tahtluse analüüs	23
2.3 Maksuõigusliku tahtluse võrdlus teistes õigusvaldkondades kasutatava tahtlusega	26
2.4 Maksuõiguses kasutatava tahtluse reguleerimine	30
KOKKUVÕTE	35
SUMMARY	37
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	38
LISA. INTERVJUU PÕHJA MTK II KONTROLLIOSAKONNA TALITUSEJUHATAJA PIIA VIKSIGA TAHTLUSE TUVASTAMISE KOHTA. 09.03.2010.	41

SISSEJUHATUS

Maksuõigus maksustab majanduslikke protsesse ja seisundeid ning maksustamise eesmärk on koguda riigi funktsioneerimiseks vajalikke rahalisi vahendeid. Sellest tulenevalt tuleb majandustehingute tegijatel arvestada maksuõiguse regulatsiooniga ning vajadusel kujundada enda tehinguid ümber või jätta hoopis tegemata. Kuigi maksuõigus puudutab kõiki majanduselus osalevaid isikuid, ei ole maksuõiguse reeglistik üheselt selge ja probleemitu. Näiteks pole maksuõiguses sätestatud tahtluse mõistet, samas kohtab seda mõnedes maksuõiguse normides ja maksustamise kui lõpptulemuse jaoks omab see instituut olulist tähtsust.

Tahtluse kindlakstegemisel tuginetakse Riigikohtu praktikale, milles iseenesest puudub täna veel selles osas täielik selgus ning kindel väljakujunenud mõiste. Maksumenetluses on tahtlusel iseenesest oluline tähendus, kuna see on tähtis maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehingute tuvastamisel ning sellest sõltub MKSi järgi maksusumma määramise aegumistähtaeg (kas 3 või 6 aastat). Seega omab maksuhalduri ja maksumaksja jaoks tahtluse määramine ning selle kindlaks tegemine olulist praktilist tähendust, millest tulenevalt on antud teema aktuaalne nii tänasel ajal kui ka tulevikus. Lisaks pole töö autorile teadaolevalt seda teemat varasemalt lõputööna uuritud.

Lõputöö probleem seisneb selles, et tahtluse mõistet ei ole maksuseaduses defineeritud. Seadusandja ei ole eraldi maksuõiguses reguleerinud, millised on tahtluse sisu ja selle vormid. Praktikas kasutatakse erinevaid võimalusi: kas lähtuda karistusseadustikust¹ (KarS), võlaõigusseadusest² (VÕS), mingil määral mõlemast või püütakse luua iseseisev maksuõiguslik tahtluse mõiste ja lähtuda seejuures näiteks maksukorralduse seadusest³ (MKS). Mõlemas, nii KarSis kui ka VÕSis on välja toodud tahtluse erinevad vormid.

¹ Karistusseadustik, 06.06.2001, jõustunud 01.09.2002 – RT I 2001, 61, 364... RT I 2009, 68, 463;

² Võlaõigusseadus, 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2001, 81, 487 ...RT I 2009, 18, 108;

³ Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 26, 150... RT I 2009, 62, 405.

Töö eesmärgiks on analüüsida tahtluse rakendamist maksuõiguses. Selleks, et eesmärki saavutada, on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. antakse ülevaade tahtluse olemusest psühholoogias, võlaõiguses ja karistusõiguses;
2. antakse ülevaade ning analüüsitakse tahtluse mõistet maksuõiguses;
3. võrreldakse ning analüüsitakse tahtlust võlaõiguses, karistusõiguses ning maksuõiguses.

Käesolevas töös kasutatakse andmete analüüsi meetodit. Täpsemalt dokumentide analüüsi meetodit, tutvudes teema kohta käiva informatsiooni ja dokumentidega, hinnates olukordi ning pakkudes välja seletusi ning tõlgendusi. Analüüsitavateks dokumentideks on õigusaktid ning kohtulahendid. Sellest tulenevat on lõputöös kasutatud kvalitatiivset meetodit.

Töö koosneb kahest peatükist, millest esimene on teoreetiline ning teine uurimuslik. Et töö annaks parema ülevaate ning hõlmaks kõike vajalikku, koosneb esimene peatükk neljast alapeatükist, kus esimeses keskendutakse tahtluse olemusele psühholoogias. Teises alapeatükis on vaatluse all avalik õigus ehk karistusõigus ning kolmandas alapeatükis antakse ülevaade eraõiguses, täpsemalt võlaõiguses reguleeritud tahtluse mõistest. Neljandas alapeatükis võrreldakse nimetatud kolme valdkonna üldist olemust, eesmärke ning nendes valdkondades sätestatud tahtluse mõistet.

Saavutamaks töös seatud eesmärki ning saamaks sellest selgemat ülevaadet, jaguneb teine peatükk samuti neljaks alapeatükiks. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade maksuõiguse olemusest, teises alapeatükis kirjeldatakse maksuõiguses kasutusel olevat tahtlust. Seejärel võrreldakse maksuõiguses rakendatavat tahtlust karistusõigusega ning võlaõigusega. Viimases alapeatükis jõutakse analüüsi tulemusena järeldusele, millest lähtuda maksuõiguses tahtluse mõiste defineerimisel ning kas oleks vaja maksuõiguses rakendatavat tahtlust reguleerida.

Lõputöö koostamisel kasutab autor peamiste allikatena õigusakte, erialast kirjandust ning kohtulahendeid.

1. TAHTLUS ERINEVATES VALDKONDADES

1.1 Tahtluse mõiste ning eesmärk psühholoogias

Mõiste tahtlus on kasutusel erinevates õigus- ning muudes valdkondades. Tahtluse puhul on tegemist keeruka mõistega ning saamaks paremini selgust, mida see mõiste endast kujutab, tuleks esmalt keskenduda psühholoogiale, kuna selle valdkonna uurimisel saab parema ülevaate tahtluse mõistest.

Psühholoogia on teadus, mis seletab ja uurib organismide käitumist ning nende vaimset elu⁴. Avades aine sisu laiemalt, selgub, et psühholoogia puhul on tegu teadusharuga, mis käsitleb erinevaid nähtusi ning inimeste käitumist erinevates situatsioonides ning seda nii füüsilisest kui ka vaimsest punktist lähtudes. Psühholoogia mõistest tuleneb selle valdkonna eesmärk, milleks on selgitada välja, miks organismid just selliselt käituvad, mis paneb neid teatud tegusid tegema ning kust tuleb organismidel teatud võime selliseid tegusid teha.

Uurides, millele täpsemalt keskendutakse psühholoogias näiteks inimeste uurimises, tuleb esmalt esile tõsta selle teadusharu kaks suunda – „vana- ja uus psühholoogia“. Rääkides „uuest“, saab välja tuua, et seal on uurimisobjektiks inimeses toimuvad psüühilised protsessid ning inimese käitumine, täpsemalt tema tegevused, mis väljenduvad näiteks liigutustes või hääliitsustes⁵. Uus psühholoogia põhineb paljuski kogemustel, ehk siis analüüsitakse inimese käitumist läbi vaatluse ning seda nii enesevaatluse, meeleanalüüsi kaudu toimuva vaatluse kui ka katsetel põhineva vaatluse vormis⁶.

Uus psühholoogia ei uuri enam inimese hingelist seisundit, kuid see, mis toimub inimese teadvuses, on senini üheks keeruliseks psühholoogia analüüsi all olevaks aspektiks. Selgitamaks, mis paneb inimest käituma nii, nagu ta seda teeb, tuleb vaadelda, mis toimub tema teadvuses.

⁴ Aaro Toomela, *Ülevaade psühholoogiast I* (Tallinn: Koolibri, 1999), lk 9;

⁵ Jüri Allik (toimetaja), *Konstantin Ramu. I Elu ja psühholoogia* (Tartu Ülikooli Kirjastus, 2004), lk 171;

⁶ Allik (toimetaja), *Konstantin Ramu. I Elu ja psühholoogia*, *ibid*, lk 174.

Üldiselt orienteeruvad kõik inimesed nende andmete järgi, mida nad saavad välismaailmast ning nende mõju võib olla suur või väike. Tulenevalt keskkonnast ning nende teguritest, kujuneb inimesel välja oma seisukoht erinevatest asjadest. Carl Gustav Jung on pidanud tähtsaks eristada siinkohal ekstravertset ja introvertset tüüpi, kuna tulenevalt mõlemale tüübile omasest iseloomust, lasevad mõlemad tüübid end välismaailmast erinevalt mõjutada.⁷ See on oluline, kuna mõju, mis välismaailmast tekib, paneb inimese teataval viisil käituma ning teadvusse tekib tahe miskit just niiviisi teha.

Avamaks „tahte“ sisu erinevate psühholoogide poolt kirja pandu põhjal selgub, et tahe on seotud vaimsusega. Ehk siis on ühe variandina toodud välja, et tahe on teadlik eneseregulatsioon, mille tekkimiseks on vaja psüühilist aktiivsust⁸. Peale tekkinud aktiivsuse avaldumist, on tahte puhul oluline ka asjaolu, et isik püstitab endale teatud eesmärgi ning pidurdab teistele eesmärkidele suunavad püüdlused või impulsid ning sellest tulenevalt ohjab oma käitumist. Seega eeldab tahteline tegevus teadvuse sekkumist: isik seab endale mõttelise eesmärgi, valib selle saavutamiseks vajaminevad vahendid ning prognoosib ootuspärast tulemust.⁹ See tähendab, et tahtelise tegevuse puhul on märkimisväärne osa isiku mõttelisel tegevusel ning teadvusel.

Võrdluseks eelnevalt välja toodud käsitlusele, on Vene psühholoog V. Ivannikov leidnud, et tahe pole psüühiline nähtus. Lähtudes tema teooriast, toimub inimese asumine eesmärgistatud tegevusele aju ja psüühika kui terviku töö tulemusena, ehk siis täpsemalt - kõigi teadaolevate psüühiliste protsesside koostoimes. Sellest tulenevalt on tahe teoreetilis-filosoofiline probleem.¹⁰ See tähendab, et psühholoogid defineerivad selle mõiste sisu ning selle mõiste olemust erinevalt, mis omakorda tähendab, et täiesti ühtest mõistet pole psühholoogias selle kohta leitud.

Uurides täpsemalt „uues psühholoogias“ tahet või tahtlust, tuleb välja, et nimetatud teadusvaldkonnas on selle sõna defineerimisel erinevad seisukohad, kuid üldiselt on kasutusel pigem sõna „tahe“. Sõna „tahtlus“, mida kasutatakse õigusvaldkondades, pole selle teadusharu puhul tarvilusel, kuid nendel sõnadel on sarnane sisu. Mõlemad mõisted põhinevad sellistel omadustel nagu eesmärgipärasus ja teadlikkus.

⁷ Carl Gustav Jung, *Psühholoogilised tüübid [Psychologische Typen]*. Tõge eesti keelde: Piret Metsapalu. Tartu: Ilmamaa, 2005. (Originaal on publitseeritud C.G. Walter-velag Solothurn und Düsseldorf 1995), lk 437, 488;

⁸ Talis Bachmann ja Rait Maruste, *Psühholoogia alused* (Tallinn: Ilo, 2003), lk 206;

⁹ Anti Kidron, *Psühholoogia põhisuunad*. Kolmas trükk (Tallinn: Mondo, 2001), lk 123;

¹⁰ V. Ivannikov, *Psühholoogitšeskie mehhanismõ volevoi regulatsii* (Moskva, 1991), lk 75. Refereeritud: Priit Pikamäe, "Karistusõiguslik tahtluse mõiste ja tahte psühholoogiline käsitlus", *Juridica* (2002), nr 2, lk 75-81.

Nii ühe kui ka teise tahte käsitlemise puhul on tahte tekkimiseks vaja teatud aktiivsust, ning seega ei saa väita, et igasugusele psüühilisele aktiivsusele järgneks tahteline tegevus. Seda seetõttu, et inimese aktiivsuse võib tulenevalt tema tegevuse eneseregulatsioonist jagada kaheks: tahteliseks ja impulsiivseks. Tahtlikule tegevusele on iseloomulik see, et isik kujundab endale teadlikult ning tahtlikult mingi tegevuse lõppeesmärgi ja lisaks sinna jõudmise taktika ning strateegia.¹¹

Täpsemalt viitab tahtmine isiku otsusele tegutseda ning eeldatavalt kajastub see tema jõupingutustes, mida see inimene tõenäoliselt teeb, et saavutada eesmärki või sooritada teatud käitumine¹². Seevastu teiseks, psüühilise aktiivsuse tulemusena tekkinud käitumiseks on impulsiivne käitumine. Selle puhul järgib isik esmast ajendit või motiivi, ning seejuures ei analüüsi ta tekkinud impulsi tähendust või õigsust ja ka sellele järgneva tegevuse tagajärgi.¹³ Tuginedes T. Bachmanni ja R. Maruste teooriale, selgub, et kuigi tahteline ja impulsiivne tegevus on omavahel tihedalt seotud, on sellegipoolest tüüpiliseks inimekäitumiseks tahteline käitumine.

Käsitledes psühholoogias tahte erinevaid vorme, saab välja tuua plaanitud (kavatsetud) käitumise teooria, mis on üks kõige laialdasemalt rakendatavaid kognitiivse käitumise lähtevormi mudeleid¹⁴. Siinkohal on olulise tähtsusega niiöelda „jõud“, mis üldse paneb inimese mingit tegu sooritama. Nendeks jõududeks võivad olla kaasasündinud faktorid, või ka näiteks keskkonnafaktorid¹⁵.

Vaadeldes tahte vormidele lisaks seda, kuidas ja kas on seda mõistet psühholoogias kuidagi veel reguleeritud, on A. Kidron toonud välja, et tahtet saab jagada etappidesse ehk faasidesse. Seda seetõttu, nagu ka eelnevalt välja toodud, et tahe ei väljendu hetkeimpulsina. Tahe eeldab oma faaside läbimisel tegutsemisvalmidust ning ka selget sihikindlust. Nendeks faasideks on: elementaarse valikuvabaduse tajumine, eesmärkseisundi ettekujutamine, alternatiivse sihi teadvustamine, tegutsema ajendavate stiimulite toime, motiivide võitlus, otsustamise paine ja risk, eesmärgi saavutamist kindlustavate vahendite läbikaalumine, kahtluste uus esiletulek või ületamine, reaalse jõupingutuste tegemine eesmärgi saavutamiseks, iseloomu karastumine või nõrgenemine.¹⁶ Nendest faasidest selgub, et iseenesest on tahtelise käitumise protsess pikk, kuid

¹¹ Bachmann ja Maruste, *Psühholoogia alused, supra nota 8*, lk 206;

¹² Charles Abraham & Paschal Sheeran, „Acting on intention: The role of anticipated regret“. *British Journal of Social Psychology*, 2003, No 42, p 495-511, p 495. Välja otsitud EBSCO andmebaasist;

¹³ Bachmann ja Maruste, *Psühholoogia alused, supra nota 8*, lk 206;

¹⁴ Charles Abraham & Paschal Sheeran, „Acting on intention: The role of anticipated regret“, *supra nota 13*, p 496;

¹⁵ Jüri Saar, *Kriminaalpsühholoogia* (Tallinn: Juura, 2007), lk 17;

¹⁶ Anti Kidron, *Psühholoogia põhisuunad, supra nota 9*, lk 145.

olenevalt eesmärgist või sellest, mida üritatakse saavutada, võib nimetatud faaside läbimine võtta vähe aega. Lisaks selgub, et esimene faas on valikuvabadus, mis näitab, et isikul on igas olukorras võimalik valida (vaba valik) ning otsustada.

Nagu eelnevalt välja toodud, on psühholoogias tahte puhul erinevad teooriad ning lisaks erinevad faasid. Kuid uurides neid teooriad ei selgu, et tahte oleks astmestatud otseseks või kaudseks tahtluseks. Lisaks ei ole välja toodud tahte puhul ka ettevaatamatuse mõistet. Seega saab ettevaatamatuse pigem samastada impulsiivse käitumisega, kuna mõlemal juhul ei mõtle isik tagajärjele ja pole seda konkreetselt soovinud.

Tegur, mis võiks psühholoogias tahet mingilgi määral mõjutada, on ennetatav kahetsus. Ennetatav kahetsus põhineb uskumustel, kas kahetsuse tunded või endast väljas olek võib või ei või tuleneda tegevusetusest. Kahetsus iseenesest on võimas emotsioon, mida inimesed tahavad vältida. Vaidluse all on olnud ka asjaolu, et ennetatav kahetsus mõjutab otsuste tegemist, muutes potentsiaalse tulemuse subjektiivset kasulikkust. On leitud, et see prognoosib tahtlust ning ühtlasi aeglustab tahtluse ja sellest tuleneva käitumise suhet.¹⁷ See tähendab, et juhul, kui isik on endale midagi eesmärgiks seadnud ning soovib selle nimel tegutseda, kuid mõtleb mida negatiivset see tegutsemine omakorda kaas võib tuua, pärsib see esialgse eesmärgi sooritamist. Ning seega ka selle eesmärgiga kaasnevat tulemust.

Psühholoogia, kui inimesi uuriv teadusharu, sisaldab erinevaid inimese käitumist ning tema vaimset maailma seletavaid regulatsioone. Üheks oluliseks mõisteks selles teadusharus on „tahe“, mille defineerimisele on lähenetud erinevalt. Tähelepanu tuleb pöörata sellele, et tegemist on vaimse eneseregulatsiooniga, mis ajab inimest midagi tegema. Seega paneb tahe inimese mingit tegu korda saatma, olgu selleks keelatud või lubatud aktsioon, sealjuures on olulisel kohal isiku teadlikkus oma tegevusest. Psühholoogias ei keskenduta asjaolule, mis selle soorituse tagajärjel võib juhtuda, kuivõrd just teole endale ning sellele, mis põhjustab teatava käitumise. Tahe paneb inimese käituma vastavalt sellele, millise eesmärgi ta on endale loonud. Erineva raskuseastmega vorme pole psühholoogias tahtluse puhul reguleeritud, kuid tahtlus on jagatud erinevatesse faasidesse.

¹⁷ Charles Abraham & Paschal Sheeran, „Acting on intention: The role of anticipated regret“, *supra nota* 12, p 496.

1.2 Tahtluse mõiste ning eesmärk karistusõiguses

Karistusõigus on riigiõiguse ja haldusõiguse kõrval üks avaliku õiguse harudest. Avalik õigus on keskendunud riigi ning üksikisiku vaheliste suhete reguleerimisele, mis tähendab, et selles õiguses on üheks osapooleks riik. Selle suhte regulatsioon toimub imperatiivsete õigusnormide alusel, kuna subjektile on antud kindlad ning kohustuslikud käitumisreeglid, millest kinnipidamist jälgib riigivõimu esindaja¹⁸. Seega ei saa suhte pooled omavahel kokku leppida, kuidas tuleks või võiks omavahelises suhtes käituda.

Eestis kehtib alates 1. septembrist 2002 karistusseadustik, mis on loodud ühtse karistusõiguse alusel. Tuginedes selle seaduse sätetele selgub, et karistusõigus määrab ära, milliseid tegusid käsitletakse kui süütegusid ning millised isiku tehtud teod toovad kaasa karistuse. Lisaks, nagu teistes õigusvaldkondades, on ka karistusõiguse puhul olulisel kohal sanktsioonid. Sanktsiooni tunnusteks, mille saab karistusõiguse puhul välja tuua, on esiteks see, et sanktsioon omistatakse teo eest, ning teiseks, teole antakse negatiivne hinnang¹⁹.

Kuna karistusõigus on karistava iseloomuga, on selle õigusharu puhul tähtsal kohal õigusrikkumise tuvastamine. Karistuse kohaldamiseks annab õigusliku aluse süüteo toimepanemise fakt²⁰, mis tähendab, et isikut saab karistada vaid siis, kui ta on toime pannud teo, millega on rikutud õigusnorme. KarSis on § 12 välja toodud need tunnused, mis vastavad süüteo koosseisule ning nendeks on objektiivsed ning subjektiivsed tunnused. Objektiivseteks süüteo koosseisu tunnusteks on tegu või tegevusetus ning sellega põhjuslikus seoses olev tagajärg seaduses sätestatud juhtudel²¹. See tähendab, et olulisel kohal on isiku aktiivne- või passiivne käitumine. Subjektiks on teo toimepanija, millest tulenevalt on süüteo koosseisu subjektiivseteks tunnusteks selle toimepanija psüühiline suhtumine teosse ehk ettevaatamatus või tahtlus²².

Tulenevalt sellest, et tahtlus on süüteo koosseisu puhul üheks tunnuseks, on sellel arvestatav tähtsus. KarSi § 16 sätestab kolm tahtluse vormi, milleks on: kavatsetus, otsene ja kaudne tahtlus.

¹⁸ Jaan Sootak, *Karistusõiguse alused* (Tallinn: Juura, 2003), lk 14-15;

¹⁹ Jaan Sootak, *Sanktsiooniõigus* (Tallinn: Juura), lk 14;

²⁰ Sootak, *Karistusõiguse alused*, *supra nota* 18, lk 15;

²¹ Karistusseadustiku § 12 lg 2;

²² Priit Pikamäe ja Jaan Sootak, *Karistusseadustiku kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: Juura, 2009), lk 71.

See tähendab, et tuvastamaks inimese poolt toime pandud tegu, saab selle tahtluse määra eraldi lahterdada.

KarSis § 16 eristatakse tahtluse liike seetõttu, et teo toimepanija psüühiline suhtumine teosse ning selle tagajärge võib olla erineva intensiivsuse astmega. Oma võrdleva raskuse poolest on tahtluse liigid astmestatavad. KarSis § 16 lg 2 sätestatud kavatsetus on kõige raskem tahtluse liik, mille puhul isik kujutab ette, et süüteo koosseisule vastav asjaolu on tema poolt seatud eesmärgi saavutamiseks hädavajalik ning ta teab, et see asjaolu saabub. Otsene tahtlus, mis on reguleeritud KarSi § 16 lg 3, sätestab, et isiku poolt toime pandud tegu on otsese tahtlusega sooritatud, kui isik teab, et ta teostab süüteo koosseisule vastava asjaolu, ning tahab või vähemalt mõonab seda. Kõige nõrgema tahtluse liigi – kaudse tahtlusega – on KarSi § 16 lg 3 kohaselt tegemist siis, kui isik peab süüteo koosseisule vastava asjaolu saabumist võimalikuks, ja sealjuures mõonab seda.

KarSis § 16 on eraldi välja toodud küll tahtluse erinevad vormid, kuid ühte kindlat tahtluse definitsiooni pole antud. Kuid sellegipoolest on need kolm tahtluse vormi sätestatud piisavalt selgelt, tegemaks neil omavahel vahet. Tulenevalt tahtluse vormide definitsioonist selgub, et üldiselt kujutavad need endast mõistete teadmise ja tahtmise sisemist astmestamist selliselt, et intellektuaalne element ei hõlma ainult koosseisupäraste asjaolude kindlat teadmist, vaid hõlmab ka koosseisu realiseerimise võimaluse ettekujutamist²³. Juhul, kui isikul puudub süüteo koosseisule vastavate asjaolude suhtes tahtlus, võib tema poolt olla tegu toime pandud ettevaatamatusest, mis omakorda jaguneb kergemeelsuseks ja hooletuseks, mis on KarSis sätestatud § 18. Ettevaatamatus on karistatav üksnes juhul, kui on kontrollitud, kas teatud kuriteo toimepanemine ettevaatamatusest on kuulutatud karistatavaks²⁴. Seega kehtib karistusõiguses karistuse kohaldamisel põhimõte, et ettevaatamatu teo karistatavus võib olla erandlik, kuid tahtlik tegu on karistatav.

Eelnevalt on selgitatud, et tahtliku teoga kaasneb karistus. Seega on tähtis hinnata isiku käitumises tahtluse tugevust. Liigitades tahtlust selles määratletud tahtluse tugevuse järgi, on kõige raskemaks astmeks kavatsetus. Selle piiritlemisalus tahtluse teistest liikidest on määratletud voluntatiivse elemendi kaudu, mis seisneb selles, et „isik seab eesmärgiks“. Kavatsetus on seotud teo

²³ Kristjan Kühl, *Karistusõigus üldosa [Strafrecht – Allgemeiner Teil]*, Tõlge eesti keelde: T. Kivisild, O. Jaggo, U. Nagel, L. Oja, K. Paal, H. Siimets-Gross. Juura, Õigusteabe AS, 2002. (Originaal on publitseeritud München: Vahlen, 1994), § 5, vnr 9-10;

²⁴ Karistusseadustiku § 15 lg 1.

põhitagajärgedega, ehk siis isik on soovinud oma teo tagajärge²⁵, mis tähendab, et isik on seadnud endale eesmärgiks saavutada oma teoga midagi konkreetset. Seega on oluline, et isik tahab toime panna tegu, mis on kirjeldatud süüteo koosseisus. Kuna kavatsuse puhul ei ole isiku teo eesmärk ainult tagajärje saabumine, vaid ka sisemine põhjus selleks, on kavatsus võimalik ka selliste tagajärgede suhtes, mille saabumine on ebakindel.²⁶

Otsest tahtlust on kirjeldatud kui olukorda, mil isik teab, et ta teostab süüteo koosseisule vastava asjaolu, sealjuures seda tahtes või vähemalt mõõndes²⁷. Mis tähendab, et otsese tahtluse puhul on kesksel kohal isiku teadlikkus ehk intellektuaalne element. Isik teab kindlasti, et tema poolt tehtud teo tulemusena saabub teatud tagajärg, kuid see pole tema teo eesmärgiks. Kuid erinevalt otseses tahtluses esinevast intellektuaalsest elemendist, ei ole selles voluntatiivsel elemendil, ehk sõnal „tahab“ erilist tähtsust. Isik võib oma teo puhul teatud tagajärge soovida, kuid ta võib nende tagajärgede saabumisel nendega ka lihtsalt leppida.²⁸ Oma koosseisupärase teo sooritamisel teab isik, et tema teo tulemusel saabub kindlasti koosseisupärane tagajärg, kuid see kindel teadmine käib kõrvalt tagajärgede kohta, mitte aga lõppeesmärkide kohta²⁹. Sellest tuleneb omakorda erinevus eelmises lõigis välja toodud tahtluse vormist, kavatsusest.

Kõige nõrgema tahtluse vormi, kaudse tahtlusega on tegemist juhul, kui isik paneb toime teo ja peab võimalikuks süüteo koosseisule vastava asjaolu saabumist, kuid mõõnab seda. Võrreldes kahe teise tahtluse liigiga, on selle vormi iseloom nõrgem, kuna teo toimepanija ei tunneta tagajärge kindlalt saabuvana ning ei pürgi selle poole. Kaudse tahtluse puhul on olulise tähtsusega termin „peab võimalikuks“ ning seega on toimepanija süü suurus ning ebaõigussisu väiksem.³⁰ Käsitleva tahtluse vormi olemasolu kinnitamiseks tuleb tuvastada isiku otsus rikkuda karistusõiguslikult kaitstud õigushüve. Nagu ka eelmised kaks tahtluse vormi, peab ka see tahtlusevorm sisaldama tahteelementi, milleks võib olla näiteks tagajärgjega leppimine või tagajärgjega nõustumine. Lisaks võib tahteelement olla ka teadmise vormis.³¹

²⁵ Pikamäe ja Sootak, *Karistusseadustiku kommenteeritud väljaanne*, supra nota 22, lk 92;

²⁶ Pikamäe ja Sootak, *Karistusseadustiku kommenteeritud väljaanne*, ibid, lk 92;

²⁷ Karistusseadustiku § 16 lg 3;

²⁸ Priit Pikamäe, *Süüteo koosseis: subjektiivne koosseis* (Tallinn: Juura, 2003), lk 39-40;

²⁹ Kühl, *Karistusõiguse üldosa*, supra nota 23, § 5, vnr 38;

³⁰ Pikamäe ja Sootak, *Karistusseadustiku kommenteeritud väljaanne*, supra nota 22, lk 94;

³¹ Kühl, *Karistusõiguse üldosa*, supra nota 23, § 5, vnr 44.

Tahtluse tuvastamisel, sealhulgas kõigi kolme tahtluse vormi puhul, on oluline määratleda, mis on tahtluse esemeks, ehk objektiks, millele see on suunatud. Tahtluse liikide määratlused loevad tahtluse esemesse üksnes toimepanija teadmise koosseisule vastavatest välismaailma asjaoludest. Seega piisab, kui teo toimepanija on teadlik oma tegevuse faktilistest asjaoludest³². KarSi § 17 tuleneb, et kui isik ei tea teo toime pannes asjaolu, mis vastab süüteo koosseisule, ei pane ta tegu toime tahtlikult. Sellest järeldubki, et määramaks tahtluse olemasolu, peab isik eelnevalt olema teadlik asjaoludest, mis kuuluvad süüteo koosseisu alla.

Määramaks, kas tegemist on tahtlusega ning kuidas seda tuvastada, saab näite tuua Riigikohtu praktikast. Kriminaalkolleegium on toonud välja, et „ Isiku käitumise subjektiivsele küljele antav hinnang tuleb lahendada tahtluse intellektuaalse ja voluntatiivse külje eristamise kaudu. Subjektiivse külje tuvastamisel on abipakkuvateks kriteeriumiteks ka isiku teoelne- ja järgne käitumine, samuti tema teo objektiivne avaldumine, kuid nimetatud asjaolusid tuleb arvestada rangelt individualiseeritult konkreetset kriminaalasja silmas pidades /.../.³³“ Selgub, et praktikas on tahtluse tuvastamine keeruline protsess, ning igale juhtumile tuleb praktikas läheneda individuaalselt. Kuid ilmneb ka asjaolu, et kõigepealt tuleks tuvastada nende juhtumite puhul objektiivne tunnus, mille läbi tuvastatakse subjektiivne tunnus.

Lisaks on kohtupraktikas seoses tahtluse tuvastamisega tulnud välja see, et kui isik on täiel määral saanud aru oma teo ohtlikkusest, ei saa sellest iseenesestmõistetavalt järeldada, et ta arvestas ka võimaliku raske tagajärjega ja sellega sisimas nõustus. Selle saab kindlaks teha tõenditele antava üldhinnanguga kriminaalasja menetlemisel.³⁴ Ka sellise nimetatud näite puhul selgub, et tahtluse raskusastme tuvastamine on keeruline protsess.

Karistusõigus, kui avaliku õiguse üks harudest, reguleerib riigi ning üksikisiku vahelisi suhteid, kehtestades üksikisikule kindlad käitumisreeglid. Kui karistusõiguse subjekt neid reegleid rikub, tuleb karistusvõimu esindajal tuvastada rikkujä käitumises objektiivsed ja subjektiivsed tunnused. Täpsemalt on subjektiivseteks tunnusteks tahtlus või ettevaatamatus. Tulenevalt KarSi § 16, jaguneb tahtlus kolmeks: kavatsesus, otsene ja kaudne tahtlus. Karistusõiguse iseloomust ning eelnevalt välja toodud sättest selgub, et selles õigusvaldkonnas on tahtluse eesmärgiks selgitada

³² Pikamäe ja Sootak, *Karistusseadustiku kommenteeritud väljaanne, supra nota 22*, lk 88;

³³ Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 16.04.2007 otsus asjas nr 3-1-1-128-06 pt 9;

³⁴ Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 01.03.2006 otsus asjas nr 3-1-1-142-05 pt 23.

välja, kui suur on isiku poolt täide viidud teo õigusvastasuse määr. Tähtis on see seetõttu, et just õigusvastasus on see, mille alusel isikule määratakse karistus ning selle suurust mõjutab omakorda isiku tegevuses või tegevusetuses olev tahtluse määr. Ning et seda õigusvastasust kõige täpsemalt hinnata, ongi KarSis reguleeritud kolm erinevat tahtluse vormi, mis erinevad üksteisest raskusastme, teadlikkuse ning eesmärkide ettekujutamise poolest ning lisaks tuleks aluseks võtta ka konkreetseid asjaolusid (objektiivseid tunnuseid).

1.3 Tahtluse mõiste ning eesmärk võlaõiguses

Võlaõigus on üks tsiviilõiguse osa, mis keskendub isikutele ning nendevahelistele suhetele. Omakorda reguleerib tsiviilõigus isikute isiklikke ning varalisi suhteid poolte võrdsuse printsiibist lähtudes, ning kuna võlaõigus kuulub tsiviilõiguse valdkonda, kehtib nimetatud regulatsioon ka võlaõiguses³⁵. Kuna suhetes on poolteks võrdsed subjektid, tähendab see, et nimetatud õiguse valdkonnas on tegu dispositiivse suhtega. Dispositiivsuse põhimõtet reguleerib VÕS § 5, mille kohaselt võivad lepingupoole mõlema poole kokkuleppel seaduses sätestatust kõrvale kalduda, juhul kui seadusest ei tulene, et seadusest kõrvalekaldumine pole lubatud. Seega pole nimetatud valdkonnas õigussubjektidele nende käitumises rangeid piire seatud, kuid võlaõiguse puhul on oluline kindlustada mõlemale suhte poolele võrdsed tingimused.

Oma olemuselt on võlasuhe õigussuhe, millest tekib ühel isikul kohustus teha teise isiku jaoks mingi tegu või hoiduda teatud teo tegemisest. See tähendab, et võlausaldajal on õigus nõuda võlgnikult tema kohustuse täitmist.³⁶ Võlgnik peab kandma õiguslikke tagajärgi, mis on tema suhtes võlausaldaja poolt sunniviisiliselt kohaldatud ning seega on võlaõiguses oluline osa ka vastutusel³⁷. Eelneva põhjalt tulenebki võlaõiguses tähtsust omava mõiste „võlg“ tähendus, mis seisneb millegi võlgnemises kohustusena³⁸.

Võlaõigust reguleerib VÕS, mis kehtib Eestis alates 01.07.2002. Nimetatud seaduses on reguleeritud need kriteeriumid, millest tuleb võlausaldaja ja võlgniku vahelises õigussuhtes lähtuda. Selle õigusvaldkonna eesmärk on küll reguleerida subjektide vahelisi suhteid ning mitte

³⁵ Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 35, 216...RT I 2009, 18, 108 § 86;

³⁶ Irene Kull, Martin Käerdi ja Villu Kõve, *Võlaõigus I Üldosa* (Tallinn: Juura, 2004), lk 19;

³⁷ Kull, Käerdi ja Kõve, *Võlaõigus I Üldosa*, *ibid*, lk 19;

³⁸ Peter Schlechtriem, *Võlaõigus Üldosa [Schuldrecht, allgemeiner Teil]*, Tõlge eesti keelde: U. Tigane. Juura, Õigusteabe AS, 1999. (Originaal on publitseeritud Tübingen: Mohr, 1994), lk 1, vrn 1.

keskenduda õigusvastasusele, kuid VÕSis on sätestatud juhud, mil isiku poolt tekitatud kahju on õigusvastane (nt kui kahju on tekitatud seadusest tulenevat kohustust rikkuva ning heade kommete vastase tahtliku käitumisega, on tegu õigusvastasusega³⁹). Kuna mainitud olukordade puhul on tegemist õigusvastasusega, on eraõiguses sarnaselt karistusõigusega süül tähtis osa.

Süü mõistet käsitletakse võlaõiguses kui isiku eeldatavat hälbivat käitumist, mis omakorda väljendub kas hooletuses (raskes hooletuses) või tahtluses ning mis võib olla vastutuse aluseks kohustuse rikkumise eest.⁴⁰ VÕSis § 104 lg 1 on toodud välja, et süülist vastutust kohaldatakse ainult juhul, kui see tuleneb seadusest või lepingust. Mõiste „tahtlus“ on VÕSis toodud välja eraldi paragrahvina. Täpsemalt on see VÕSis § 104 lg 5 ning see on sätestatud kui õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimise, täitmisel või lõpetamisel.

VÕS sätestab tahtluse kui ühe üldise mõiste, jagamata seda erinevatesse astmetesse või vormidesse. Mistõttu tuginedes seadusele, ei süveneta selles õigusvaldkonnas subjektiivsuse raskusastme analüüsimisele. Lisaks on seaduses välja toodud, et tahtlusest nõrgemaks käitumise vormiks on raske hooletus või hooletus. Tegemist on hooletusega, kui jäetak järgimata käibes vajalik hool⁴¹. VÕSis on käibes nõutav hool objektiviseeritud ning sellest tulenevalt eeldab vastutust välistav hoolsus vastaval kutse- või majandusalal tegutsemisel kehtivate standardite järgimist⁴². See tähendab, et iga isik, kes teeb teatud tööd, peab üles näitama oodatavat hoolsust ning järgima reegleid. Tuginedes objektiivse süü kontseptsioonile, tuleb silmas pidada keskmise isiku hoolsust. See tähendab, et isiku (nt võlgniku) süü seisneb selles, millist hoolsust saab eeldada keskmiselt isikult, kes kuulub vastavasse käibegruppi ning on vastavas situatsioonis. Võlgnikul pole õigus tugineda oma puuduvatele teadmistele, arusaamisvõimele või oskustele.⁴³

Kolmas süü vorm, raske hooletus, on reguleeritud VÕSis § 104 lg 4 kui käibes vajaliku hoole järgimata jätmise raskel määral. Objektiivselt eeldatakse hooletuse tavalist määra tunduvalt ületavat hoolsusnõude rikkumist, subjektiivselt aga isiklikku etteheidetavust.⁴⁴ See tähendab, et

³⁹ Võlaõigusseaduse § 1045 lg 1 p 7-8;

⁴⁰ Irene Kull, Martin Käerdi, Villu Kõve ja Paul Varul, *Võlaõigusseadus I: kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: Juura, 2006), lk 331;

⁴¹ Võlaõigusseaduse § 104 lg 3;

⁴² Kull, Käerdi ja Kõve, *Võlaõigus I Üldosa*, supra nota 36, lk 201;

⁴³ Kull, Käerdi, Kõve ja Varul, *Võlaõigusseadus I: kommenteeritud väljaanne*, supra nota 40, lk 332;

⁴⁴ Schlechtriem, *Võlaõigus Üldosa [Schuldrecht, allgemeiner Teil]*, supra nota 38, lk 109.

tuleb hinnata ning analüüsida, kas ning kui suurel määral on isik jätnud täitmata talle ette nähtud ettevaatusabinõud.

Kuna võlaõigus keskendub pooltevahelisele suhtele, on selles valdkonnas tahtlusel lisaks õigusvastasusele ka muu funktsioon. Esmatähtis on see, et tahtemoment moodustab tsiviilõigusliku obligatsiooni tekkimises lahutamatu olulise osa, kuna tahe on tähtis suhte tekkimisel. Kuid kui suhe on tekkinud tänu õigusvastasele käitumisele, ei esine tahtemoment kohustust loova tegurina. Sellises suhtes (obligatsioonis) on tahtemoment olemas, kuid ta avaldub pigem negatiivses suunas.⁴⁵ Seda seetõttu, et niisugusel juhul on isik teadlik oma käitumise õigusvastasusest ning võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõppemisel soovib ta just seda õigusvastast tagajärge⁴⁶, millega seab ta teise suhte poole kahjulikku ning ebavõrdsesse olukorda võrreldes tema endaga.

Selles õigusvaldkonnas on tahtluse kindlakstegemisel oluline ka see, et kuna tahtlus omab tähtsust õigusvastasuse määramisel, on VÕS § 1045 sätestatud juhud, mil isiku poolt tekitatud kahju on õigusvastane. Teiste seas on nimetatud paragrahvis sätestatud, et tahtlus on tähtis, kui tekitati kahju seadusest tulenevat kohustust rikkuva käitumisega ning heade kommete vastase tahtliku käitumisega⁴⁷. Kui isik on rikkunud mingit normi tahtlikult, kuid ta tõendab ära, et esines mõni õigusvastasust välistav asjaolu, vabaneb see isik vastutusest. Näiteks kui tegu on vääramatute jõuga, st asjaoluga, mida võlgnik ei saanud mõjutada või temalt ei oleks saanud lepingu sõlmimise ajal oodata, et ta teatud asjaoludega arvestaks⁴⁸. Ehk siis on isiku tegu vabandatav, kui isiku poolne tegevus toob kaasa tagajärje, mida see sama isik ei saanud mõjutada.

Lisaks ei saa isiku käitumist lugeda tahtlikuks ka sellisel juhul, kui ta on tekitanud kahju, kuid pole aru saanud oma teo õigusvastasusest. Võlaõiguses kehtib tahtluseteooria, mis seisneb selles, et tegu on tahtlik vaid siis, kui isik teadis oma teo õigusvastasusest.⁴⁹ Kuna VÕSi § 104 lg 5 reguleeritud tahtluse mõistest järeldub, et tahtliku kohustuse rikkumise eeldus on teadlikkus õigusvastasusest, siis olukorras kus isik on tekitanud kahju, kuid pole aru saanud oma teo õigusvastasusest, ei saa olla tegemist tahtlusega.

⁴⁵ Juhan Vaabel (toimetaja prof. P. Järvelaid), *Eesti riigi maksundusõiguse põhiprobleeme* (Tartu: Akadeemilise kooperatiivi kirjastus, 1995), lk 58;

⁴⁶ Võlaõigusseaduse § 104 lg 5;

⁴⁷ Võlaõigusseaduse § 1045 lg 1 p 7-8;

⁴⁸ Kull, Käerdi ja Kõve, *Võlaõigus I Üldosa, supra nota* 36, lk 195;

⁴⁹ Tambet Tampuu, „Delitiõigus võlaõigusseaduses. Üldprobleemid ja delikti üldkoosseisul põhinev vastutus“, *Juridica*, (2003), nr 2, lk 71-83.

VÕS reguleerib küll ühe üldise tahtluse mõiste, kuid võlaõiguses on teoorias kasutusel kaks tahtluse vormi, otsene ja kaudne tahtlus. Otsene tahtlus on selline, nagu VÕSi § 104 lg 5 sätestatud, ehk isik soovib, et tema poolt sooritatud teoga kaasneks õigusvastane tagajärg. Kuid kaudse tahtluse korral ollakse õigusvastase tagajärje saabumisega nõus, kuid seda otseselt ei soovita⁵⁰.

Võlaõigus puhul ei tugineta praktikas eraldi tahtluse astmete määramisele, mistõttu on kasutusel üks tahtluse vorm. Tahtluse tuvastamisel on Riigikohus selgitanud, et tegu on tahtlusega, kui üks lepingu pooltest käitub teadlikult heade kommete vastaselt ning ühtlasi teab ja soovib ka sellega kaasnevat õiguslikku tagajärge. Tuvastamiseks tahtlikult heade kommete rikkumist, on tsiviilkolleegium erinevates lahendites toonud välja, et „Kohtute tuvastatu kohaselt ei ole hageja esile toonud asjaolusid, mis võimaldaksid kostja tegevusetust/tegevust lugeda tahtlikuks õigusvastase tagajärje soovimiseks /.../.”⁵¹ Seega on teisel lepingu poolel kohustus tuua välja tahtluse tuvastamiseks vajalikud asjaolud ning kui seda pole hagejal võimalik teha, puudub ka kohtul võimalus teise poole tahtlust kinnitada. Praktikas tuvastatakse võlaõiguses tahtlus objektiivsete asjaolude pinnalt. Ning kui üks võlasuhte pool ei tõesta ära teise suhte poole käitumises tahtlust, ei saa seda ka eeldada.

Selles alapeatükis selgitati võlaõiguse olemust. Võlaõigus on üks tsiviilõiguse harudest, mis reguleerib võlasuhet. See tähendab, et selles suhtes on osapooled, kes peavad järgima neile seatud kohustusi ning häid kombeid. Kohustuste rikkumisega võib kaasneda vastutus, kui see on ette nähtud üksnes seaduses või lepingust ning sellisel juhul on kohustuse rikkumise eelduseks süü olemasolu. Üheks süü vormiks on VÕS § 104 lg 5 sätestatud tahtlus, mis tähendab, et selles õigusharus on tahtlus oluline just õigusvastasuse tasandil. Seega on tahtluse eesmärgiks selgitada välja kaitsenormi rikkumine, millega võib olla tekkinud ka kahju. Siinkohal pole oluline selle õigusvastasuse suurus, vaid esmajoones just õigusvastane käitumine, sest VÕSis ei ole reguleeritud tahtluse erinevaid vorme. Tuvastamiseks tahtlust, peab võlasuhte üks pool tõendama teise poole õigusvastase (tahtliku) käitumise, sest tahtlust ei saa eeldada.

⁵⁰ Kull, Käerdi ja Kõve, *Võlaõigus I Üldosa*, supra nota 36, lk 200;

⁵¹ Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 16.09.2009 otsus lahendis nr 3-2-1-79-09 pt 11.

1.4 Psühholoogia, võlaõiguse ning karistusõiguse olemuse ning selles määratletud tahtluse võrdlus

Igal õigusvaldkonnal on neile omased kindlad eesmärgid ning funktsioonid. Võrreldes omavahel võlaõiguse ja karistusõiguse olemust, ilmnevad neil mõned erinevused ning sarnasused. Nagu alapeatükis 1.3 välja toodud, keskendub tsiviilõigus, sealhulgas võlaõigus, suhetele, mis on tekkinud võrdsete õigussubjektide vahel. Karistusõiguses pole pooltevaheline suhe võrdne, kuna üheks suhte pooleks on riik, kes on kehtestanud teisele suhte poolele kindlad käitumisreeglid⁵². See tähendab, et karistusõiguses on ühel osapoolel käitumises laiemad piirid. Kõrvutades võlaõigust ja karistusõigust psühholoogiaga selgub, et psühholoogia puhul on tegemist üldise teadusharuga, mis sarnaselt era- ning avaliku õigusega, käsitleb samuti pooltevahelisi suhteid, kuid seda teistel eesmärkidel ja seetõttu ka erineva metoodikaga.

Vastavalt inimese poolt täide viidud õigusvastasele teole, võidakse talle määrata karistus või hoiatus. See tähendab, et karistusõigus on oma olemuselt karistatava iseloomuga. Võlaõiguses seevastu ei ole eesmärgiks seatud isiku õigusvastase teo eest karistuse määramine, vaid ta keskendub just sellele, et suhete pooled oleksid võrdsel tasemel, ehk nõrgem pool oleks samas seisundis kui tugevam pool. Kuna karistusõigus on karistava iseloomuga, on selles õigusvaldkonnas süü alati vastutuse koosseisuline element, kuid võlaõiguses pole süüline vastutus reegel, vaid pigem on see erand. Psühholoogia on valdkond, mis erinevalt võlaõigusest ja karistusõigusest pole keskendunud kindlale isikute vahelisele suhetele või aspektile, vaid hõlmab endast üldist isikute käitumise ning nende suhete uurimist.

Kõigis kolmes valdkonnas - psühholoogias, karistusõiguses ja võlaõiguses – on tähtsal kohal isiku tahtlik ja eesmärgipärane käitumine. Keskendudes nendes erinevates valdkondades mõiste „tahtlus“ sisule, ilmneb nii sarnasusi kui ka erinevusi. Esimeses alapeatükis on toodud välja, et psühholoogias on kasutusel mõiste „tahe“. Kuid kuna psühholoogia tõlgendab tahet kui psüühilise aktiivsuse tulemusena tekkinud vaimset eneseregulatsiooni⁵³, saab seda teatud määral samastada juriidilise terminiga „tahtlus“.

⁵² Käesolev töö pt 1.2 lg 1 lk 9;

⁵³ Käesolev töö pt 1.1 lg 5 lk 6.

Keskendudes sellele, kui sarnane on juriidilise valdkonna tahtluse käsitlus psühholoogiale, tuleb välja, et tahe, kui teadvustatud käitumine nii karistusõiguses kui ka võlaõiguses, ei vasta siiski konkreetselt sellisele käsitlusele psühholoogias. Seda seetõttu, et psühholoogias ei pruugi olla isikul tema poolt tahtlikult täide viidud teo puhul nii selgelt teadvustatud ülevaadet, seda eriti siis, kus tahe on kujundanud kaugema eesmärgi⁵⁴. Kuid just enesele teadvustamine ning eesmärgi seadmine on oluline karistus- ja võlaõiguses. Lisaks, keskendudes nende kolme valdkonna puhul näiteks nendes olevale tahtluse eesmärgile, selgub, et võlaõiguses ja karistusõiguses on vaatluse all pigem teoga kaasnev tagajärg. Psühholoogias on vaatluse all kõik see, mis paneb inimese teatud tegu tegema – mida ta mõtleb ning mida ta üritab saavutada selle teo täideviimisel.

Võlaõiguses ja karistusõiguses kasutusel oleva tahtluse eesmärkide omavahelisel võrdlusel selgub, et karistusõiguses on olulisel kohal tuvastada täide viidud teo puhul tahtluse määr. Kuna karistusõiguses jagunevad tahtluse vormid oma raskuse astme poolest kolmeks, siis tulenevalt sellest sõltub ka teo karistatavus tahtluse suuruselt. Mida raskema tahtluse vormiga on tegu täide viidud, seda rangem on sellele isikule määratud karistus.⁵⁵ Eraõiguses puudub tahtluse vormide astmestamine ning seega on oluline välja selgitada vaid see, kas tegu on viidud täide tahtlikult või mitte, sest võlaõiguses saavutatakse tahtluse tuvastamisega see, et mõlemad pooled oleksid võrdses situatsioonis. Kõrvutades võlaõiguses reguleeritud tahtluse mõistet karistusseadustikus reguleeritud tahtluse kolme vormiga, ilmneb omavahelisel võrdlusel kõige suurem sarnasus otsese tahtlusega.

KarS § 16 lg 3 sätestab otsese tahtluse puhul järgmise „Isik paneb teo toime otsese tahtlusega, kui ta teab, et teostab süüteokoosseisule vastava asjaolu, ja tahab või vähemalt mõonab seda.“ Võlaõiguse ainuke reguleeritud tahtluse vorm on kirjeldatud VÕSi § 104 lg 5 kui isiku õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, selle täitmisel või lõpetamisel. Kuna võlaõiguse tahtluses pole toodud välja seda, et isik seaks omale eesmärgiks õigusvastase tagajärje soovimise ning lisaks ei ole sätestatud, et isik näeks ette oma teo tagajärge, siis ei saaks seda pidada võrdväärseks karistusõiguses reguleeritud tahtluse kõige tugevama vormiga, milleks on kavatsetus. Sarnaselt võlaõigusega, puudub ka psühholoogias tahtliku käitumise astmestamine selliselt, nagu seda on karistusõiguses. Psühholoogias on tahte seletamisel tuginetud erinevatele

⁵⁴ Bachmann ja Maruste, *Psühholoogia alused, supra nota* 8, lk 207;

⁵⁵ *Käesolev töö* pt 1.2 lg 5 lk 10.

seisukohtadele, kuid levinuimaks käsitluseks on tahteline käitumine, kui teadvuse sekkumine, samuti mõttelise eesmärgi seadmine ning teistele eesmärkidele seatud püüdluste pidurdamine⁵⁶.

KarSis ning VÕSis on reguleeritud see, mis juhul ei saa inimese poolt täide viidud tegu käsitleda kui tahtlikku käitumist. KarSis § 17 on sätestatud, et kui isik paneb teo toime ning ei tea asjaolu, mis vastab süüteo koosseisule, siis ei saa pidada seda tegu tahtlikult toimepanduks. Kuid nimetatud olukorras vastutab isik ettevaatamatusest toimepandud süüteo eest. Sama kehtib ka võlaõiguses. Ehk kui isik on pannud toime teo ning sellega tekitanud kahju, kuid ei ole kursis selle teo õigusvastasusega, siis sellisel juhul pole tegu tahtlusega⁵⁷. Mõlemal juhul, nii karistusõiguses kui ka võlaõiguses, jääb isik siiski vastutama oma teo eest. Lisaks kehtib karistusõiguses põhimõte, et seaduse mittetundmine ei välista ettevaatamatust ega tahtlust⁵⁸. Sarnane põhimõte kehtib ka võlaõiguses. Iseenesest on sellises olukorras, kus isik tugineb seaduse mittetundmisele, tahtlust suhteliselt raske tuvastada, seega oleks kergem tõendada hooletust või ettevaatamatust.

Selles alapeatükis analüüsiti psühholoogia, karistusõiguse ja võlaõiguse iseloomu ning neis sisalduvat tahtluse mõistet. Karistusõigus on karistusliku iseloomuga ning keskendunud õigusvastase käitumise tuvastamisele ning sellega kaasnevalt karistuse määramisele. Võlaõigus on keskendunud suhte pooltele võrdse aluse tagamisele ning psühholoogia analüüsib üldisi protsesse inimeste suhetes ning käitumistes. Seega on nendes valdkondades sisalduval tahtlusel samuti erinev osa.

Üldiselt on nimetatud kolmes valdkonnas tahtluse eelduseks psüühilise aktiivsuse avaldumine. Psühholoogias ollakse seisukohal, et tahtliku käitumise puhul võib isikul puududa kindel teadmine oma tegevusest. Kuid võlaõiguses ja karistusõiguses on tahtluse puhul tahtliku kohustuserikkumise eelduseks kindel teadmine, ehk siis eeldab tahtlus ebaõiguse koosseisuväliste asjaolude teadmist. See tähendab, et juhul kui isik teostab õigusvastast tegu ning omistades tema teole tahtlikku käitumist, tuleb eelnevalt tuvastada kas isik võis olla teadlik oma teo õigusvastasusest. Karistusõiguses on tahtlus jagatud oma raskuse poolest kolme vormi, kuid võlaõiguses ja psühholoogias puudub tahtluse selline astmestamine.

⁵⁶ Käesolev töö pt 1.1 lg 5 lk 6;

⁵⁷ Schlechtriem, *Võlaõigus Üldosa [Schuldrecht, allgemeiner Teil]*, *Supra nota* 38, lk 107, vnr 257;

⁵⁸ Karistusseadustiku § 17 lg 3.

2. TAHTLUSE MÕISTE KASUTAMINE MAKSUÕIGUSES

2.1 Maksuõiguse olemuse analüüs

Maksuõigus on õigusnormide kogum, mis reguleerib õigusi ja kohustusi maksuõigussuhtes. Täpsemalt määratledes sisaldab maksuõigus maksude liike, nende eesmärgid ning olemust, maksukohustusi ja ka maksukaristusõigust. Oma olemuselt kuulub maksuõigus avaliku õiguse valdkonda ning tegemist on haldusõiguse eriosa ühe haruga⁵⁹. See tähendab, et maksuõigusele kehtivad haldusõigusele omased üldpõhimõtted. Maksuõigussuhtes on osapoolteks riiki esindav maksuhaldur ning isik, ehk maksukohustuslane, kelleks võib olla maksumaksja, maksu kinnipidaja või kolmas isik, kes vastutab võõra maksuvõla eest⁶⁰.

Maksuõigussuhe on subordinatsioonisuhe, kus on poolteks riik ja maksukohustuslane⁶¹. See tähendab, et üks pool pole suhtes võrdne, kuna riik paneb teisele poolele ühepoolset kohustusi. Maksuhaldur kontrollib, kas maksukohustuslasele seatud kohustused on täidetud korrektselt ning lõpptulemusena võib maksuhaldur jõuda järeldusele, et makse on tasutud rohkem või vähem⁶². Seega võib maksukohustuslase jaoks tekkida olukord, kus tal tekib kohustus makse juurde maksta või õigus saada üleliigselt tasutud summa tagasi.

MKSis § 31 on toodud välja need rahalised nõuded ja kohustused, mis on seatud maksukohustuslasele täitmiseks. Sellest paragrahvist tuleneb, et reguleeritud kohustuste puhul on tegemist üldiste kohustustega, mis on kehtestatud kõigile maksumaksjatele. MKS §-i 31 lg 1 kohaselt on esmatähtsaks kohustuseks maksumaksja kohustus tasuda maksusumma, seejärel kinnipidamiskohustus ning tagastusnõue, ehk õigus saada tagasi enamakstud summa. Sama

⁵⁹ Prof. Dr. Klaus Tipke und Prof. Dr. Joachim Lang, *Steuerrecht* (Köln: O. Schmidt, 2002), S 3;

⁶⁰ Martin Huberg, Lasse Lehis ja Madis Uusorg, *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega*. Kõide 3 (Tartu: OÜ Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2008), lk 23;

⁶¹ Lasse Lehis, *Maksuõigus*. Trükk 2 (Tallinn: Juura, 2009), lk 94;

⁶² Rahandusministeerium, „Maksukorralduse seaduse seletuskiri“ § 10 (2009) <<http://www.fin.ee/maksundus>> (26.03.2009).

paragrahvi lg 3 kohaselt lõpeb maksukohustus esiteks selle täitmise või tasaarvestusega, kuid on ka teisi variante, näiteks aegumine, maksuvõla kustutamine jne.

Nagu eelmises lõigus välja toodud, on maksukohustuslasele riigi poolt pandud kohustusteks maksuarvestuse pidamine ning maksude tasumine. Kuna nimetatud kohustused tekivad vahetult seaduse alusel, on maksumaksjal kohustus maksta vaid selliseid riiklikke ning kohalikke makse, mis on ettenähtud maksuseadustes või siis linna- või vallavolikogu määrustes⁶³. Tulenevalt sellest pole maksumaksjad kohustatud täitma neid kohustusi, millel puudub seadusest tulenev alus. Tambet Grauberg on *Juridica* artiklis „Õiguse kuritarvitamise doktriin /.../“ toonud välja, et maksuseadusi kuritarvitatakse ning maksukohustuslased püüavad maksukohustustest kõrvale hoiduda. Tegemist on lünkadega, mis annavad maksumaksjale tehingute maksustamisel või muudel toimingutel mingil määral soodsaid otsused maksude optimeerimiseks.⁶⁴ Näiteks kui maksukohustuslane teeb mingi toiming, mis üldiselt seaduse järgi kuulub maksustamisele, kuid kasutades ära maksuseadustes esinevaid puudujääke, pole nende toimingute puhul tegemist ebaseaduslike tegevustega.

Maksuõiguse üks alusprintsiipe on ühetaolise maksustamise põhimõte. See põhimõte seisneb selles, et seaduse ees on kõik isikud võrdsed ning võrreldavates olukordades olevaid isikuid tuleb kohelda võrdselt⁶⁵. Näiteks füüsilisi isikuid, kellel on kohustus teha tuludeklaratsiooni ning lisaks tasuda makse, koheldakse sarnaselt ning neile kehtivad nende maksustamisel sarnased õigused ning kohutused. Erinevalt füüsilistest isikutest, kehtivad juriidilistele isikutele nende maksustamisel jällegi neile omased kriteeriumid.

Tulumaksuseaduse⁶⁶ (edaspidi TuMS) §-is 12 on reguleeritud nende tulude loetelu, millelt maksukohustuslased peavad maksu tasuma. Nimetatud paragrahvis on toodud välja kõik need tulu liigid, millelt füüsilisel isikul tuleb maksu tasuda. Kuna tulumaksuga maksustatakse TuMS § 12 kohaselt kõikidest tuluallikatest saadud tulu, sh näiteks palgatulu, pension ning stipendium, pole isikul võimalik valida ega otsustada temale makstavate tuluallikate üle ning nendelt kinni peetavate

⁶³ Huberg, Lehis ja Uusorg, *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, supra nota 60*, lk 22;

⁶⁴ Tambet Grauberg, „Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel“, *Juridica* (2008), nr 10, 664-673;

⁶⁵ Huberg, Lehis ja Uusorg, *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, supra nota 60*, lk 25;

⁶⁶ Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 – RT I 1999, 101, 903... RT I 2010, 1, 2.

maksude tasumise üle. Siit tuleneb maksuõiguse objektiivsus, ehk kui isikul tekib tulu, peab ta sellelt ka maksu tasuma, saamata ise selle üle otsustada.

Saavutamaks maksustamisel ühtlust ning võrdsust, on oluline kujundada maksukeskkond selliselt, et nii füüsilistel- kui ka juriidilistel isikutel ei jääks võrdsetel juhtudel võimalusi hoida kõrvale maksukohutustest⁶⁷. Nimetatud põhimõtetest tuleneb omakorda asjaolu, et kuna maksuõigus puudutab kõiki maksukohustuslasi, on see õigusvaldkond korra osa. Seega pole maksuõiguse eesmärk mitte jagada maksukohustuse tekkimise põhjal inimesi lahtritesse ning selle arvelt neid karistada, vaid maksuõigusel on üksnes riigitulude kogumise mõte ja eesmärk. Teiste sõnadega on maksusüsteemi eesmärk ühiskondlike ressursside ümberjagamine, isikutele konkurentsivõimelise keskkonna tagamine ning riigile tulu teenimine. Sest nagu maksu mõistest selgub - maks on avalik kohustus ning koormus, mida riik kehtestab eraldi majandussubjektidele ning mille kaudu ta teostab kindlat eesmärki⁶⁸.

Võrdsuse tagamiseks on maksuõiguses kehtestatud majandusliku lähenemise (tõlgendamise) printsiip. Nimetatud põhimõte seisneb selles, et maksuhalduril on õigus anda poolte vahel tehtud tehingule teistsugune hinnang ja seega määrata ka maksusumma, mis kuulub tasumisele⁶⁹. Põhjus, miks majandusliku tõlgendamise regulatsioon on kehtestatud, tuleneb esiteks maksuõiguses kehtivast ühetaolise maksustamise põhimõttest⁷⁰. Nagu eelpool välja toodud, on maksuõiguses oluline võrdsus, täpsemalt maksukohustuslaste võrdne maksustamine. Maksustades maksukohustuslaste vahelisi tehinguid vaid tulenevalt nende vormist, võib tekkida ebavõrdsus näiteks konkurentsi puhul.

Teiseks põhjuseks, miks eelnevalt nimetatud printsiip maksuõiguses vajalik on, tuleneb maksu kui avalik-õigusliku kohustuse olemusest. Juhul kui maksuhaldur ei maksustaks tehinguid nende tegeliku sisu põhjal, saaksid lepingupooled omavahelise kokkuleppega kindlaks määrata maksukohustuse ning selle sisu ja ulatuse.⁷¹ Ja see omakorda välistaks maksuõigusele iseloomulikud põhimõtted, kuna maksuõiguses pole lubatud poolevahelisi kokkuleppeid.

⁶⁷ Vaabel, *Eesti riigi maksundusõiguse põhiprobleeme, supra nota 45*, lk 54;

⁶⁸ Dr. Dieter Birck, *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht* (München: Beck, 1994), S 25;

⁶⁹ Maksukorralduse seadus § 83;

⁷⁰ Huberg, Lehis ja Uusorg, *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, supra nota 60*, lk 29;

⁷¹ Riigikohtu 04.11.1999 määrus asjas nr 3-3-1-31-99 pt 3.

Maksuõigus kuulub avaliku õiguse valdkonda, mis tähendab, et selles õigusharus kehtivad avalikule õigusele iseloomulikud regulatsioonid. Üheks suhte pooleks on maksuhaldur, kes esindab riiki, ning teiseks suhte pooleks on maksukohustuslane. Kohustused, mis maksukohustuslasel tuleb selles õigussuhtes täita, on sätestatud seadusega ning seega ei saa maksumaksjad valida ja otsustada oma maksukohustuse üle. Seega on maksuõigus objektiivne valdkond, kus maksustamisel kehtib ühetaolisus ning maksukohustuslasi ei jaotata erinevatesse lahtritesse.

2.2 Maksuõiguses kasutusel oleva tahtluse analüüs

Eesti Vabariigi põhiseaduse § 113 määratleb selle, mis tingimustele peab Eesti õiguskorras vastama maks kui avalik-õiguslik kohustus. Maksukorralduse seadus täpsustab lihtseadusena kuidas kooskõlas põhiseaduse §-ga 113 tekib Eesti maksuõiguses maksuõigussuhe, kuidas toimub selle täitmine ja millistel tingimustel maksuõigussuhe lõpeb. MKS on maksuõiguse üldseadus ja seega tuleb maksuõigussuhtes alati võtta aluseks selles katusseaduses kehtestatud süsteem.

Tahtluse mõiste uurimisel MKSi alusel tuleb esmalt välja selgitada, kas ja kuidas on seaduses sätestatud tahtluse mõiste. Iseenesest puudub konkreetne seaduse säte, mis keskenduks mõistele „tahtlus“. Puudub norm, mis ütleks, mida kujutab endast tahtlus, kas see jaguneb erinevateks vormideks ning mida tähendab tahtlus maksuõiguses. MKSi paragrahvid, mis tuginevad tahtlusele, on § 84 ja § 98.

MKS § 98 sätestab maksukohustuse määramise aegumistähtaaja. Sellest paragrahvist tuleneb, et kui üldjuhul on maksusumma aegumistähtaeg kolm aastat, siis olukorras, kus maksu tasumiseks kohustatud isik on maksusumma tahtlikult kinnipidamata või tasumata jätnud, laieneb maksusumma aegumistähtaeg kuuele aastale⁷². Seega, kui isik ei täida enda seadusest tulenevat kohustust maksuõigussuhte täitmisel, aegub tema maksukohustus pikema aja jooksul. Siinkohal selgub, et kui isik on jätnud maksu mingil teataval põhjusel kinni pidamata, tulenemata tahtlusest, kehtib tema puhul kolmeaastane aegumistähtaeg. Ning sellises olukorras ei saa maksuhaldur tuvastada vanemate perioodide käigus tekkida võinud maksukohustust. Kuid kui aegumistähtaeg laieneb kuuele aastale, kontrollib maksuhaldur maksukohustuslast pikema perioodi ulatuses. Juhul, kui maksuhalduril on revisjoni käigus üle kolme aastase perioodi uurimisel vaja tuvastada isiku

⁷² Maksukorralduse seaduse § 93 lg 1.

tahtlust, tuginetakse kontrolli käigus kogutud tõenditele selle tehingu või olukorra tegelike asjaolude kohta (LISA)⁷³. See tähendab, et sellisel juhul tuginetakse fikseeritud tõenditele.

MKSi paragrahv, kus samuti on maksukohustuslase tahtlus oluline, on § 84. Kuid iseenesest pole selles õigusnormis seda mõistet otseselt nimetatud ega defineeritud. Tegemist on õigusnormiga, mis keskendub sellele, kuidas maksustada reaalseid majandustehinguid. See tähendab, et tegemist on paragrahviga, mis räägib maksudest kõrvalhoidumise eesmärgil tehtavatest tehingutest ning nende maksustamisest.

Selle õigusnormi eesmärk on vältida olukordi, kus maksukohustuslane saavutab tulemuse, mida saab pidada tulu laekumiseks majanduslikus mõttes (võib olla ka käibe tekkimisega seotud), kuid ta soovib vältida tulumaksu tasumise kohustust, kajastades selle tehingu majanduslikku sisu teistmoodi⁷⁴. Seega on MKSi § 84 puhul oluline see, milline on tehingu või toimingu tegelik sisu. Ehk kui maksukohustuslase poolt tehtud toimingu sisust selgub, et see toiming või tegu on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule⁷⁵. Selle sätte puhul on tegemist üldreegliga, millega üritatakse vältida seda, et isikud saaksid omavahelise kokkuleppe teel riigi poolt kehtestatud maksukohustust vähendada või sellest üldsegi vabaneda⁷⁶.

Uurides, kuidas on Riigikohus seletanud § 84 sisu, saab välja tuua mõningad kohtulahendid, nagu näiteks kohtuasjad nr 3-3-1-57-08 ning nr 3-3-1-23-09. Mõlemas lahendis on Riigikohus rõhutanud, et tuvastamaks maksuõigussuhtes asjaolu, kas tehing on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, tuleb esmalt siiski tuvastada maksukohustuslase käitumises subjektiivne külg.

Riigikohtus on asjas nr 3-3-1-23-09 selgitanud, et maksukohustuslase poolt tehtud tehingu maksustamisel saab tugineda MKS §-le 84 vaid siis, kui selgub, et tehtud tehingu peamiseks eesmärgiks oli maksude tasumisest kõrvalehoidumine⁷⁷. See tähendab, et selle paragrahvi kasutamine maksukohustuslase suhtes eeldab tema eesmärgipärast käitumist ning seega tuleb see

⁷³ Lisa. Intervjuu põhja MTK II Kontrolliosakonna talitusejuhataja Piia Viksiga tahtluse tuvastamise kohta 09.03.2010;

⁷⁴ Riigikohtu halduskolleegiumi 04.11.2009 otsus asjas nr 3-3-1-59-09 pt 4;

⁷⁵ Maksukorralduse seaduse § 84;

⁷⁶ Rahandusministeerium, „Maksukorralduse seaduse seletuskiri“ § 84 (2009) <<http://www.fin.ee/maksundus>> (26.03.2010);

⁷⁷ Riigikohtu halduskolleegiumi 17.06.2009 otsus asjas nr 3-3-1-23-09 pt 6.

tuvastada. Samas kohtuasjas on ringkonnakohus isiku tahtluse tuvastamise osas arvanud järgmist: „MKS § 84 rakendamisel tuvastamisele kuuluv teo subjektiivne külg ehk maksumaksja tegevus eeldab ette kavandatud, eesmärgipärast ja teadlikku tegevust, mida võib tähistada terminiga "kavatsetus". Eesmärgistatud sihipärane tegevus mingi tulemuse saavutamiseks on MKS § 84 teokoosseisu subjektiivne element /.../.⁷⁸”

Tuginedes ringkonnakohtu seisukohale, selgub nagu tahtlust saaks iseloomustada kui karistusõiguses kasutusel oleva kõige raskemat tahtluse vormi - kavatsetust. Niisugune ringkonnakohtu poolt sissetoodud tahtluse tõlgendamine võib tegelikult tahtluse tuvastamise keerulisemaks teha, kuna konkreetselt kavatsust on keeruline tuvastada. Kuid iseenesest tahtlust ei saa kavatsetusega samastada, mistõttu pole ka halduskolleegium samas kohtulahendis sellist tahtluse tõlgendamist õigeks nimetanud.

Nagu varasemalt välja toodud, on tahtlus kui isiku subjektiivne käitumine. Riigikohus on otsuses nr 3-3-1-57-08 sedastanud, et enne seda kui selgub, kas MKS § 84 kuulub rakendamisele või mitte, tuleb tuvastada, kas isik on teinud tehingu maksudest kõrvale hoidmise eesmärgil või mitte. Ehk siis tuleks välja selgitada subjektiivsed kaalutlused. Kuid just seda, kas isikul oli maksudest kõrvale hoidumise eesmärk, on kohtu hinnangul raske tuvastada. Kui maksukohustuslane ei ole täitnud maksumenetluse käigus kaasaaitamiskohustust ning on sellega muutnud toimingute eesmärgi tuvastamise võimatuks, alles siis saavad määravaks faktilised asjaolud.⁷⁹ Seega ei saa eesmärgi tuvastamisel alati lähtuda maksukohustuslase subjektiivsetest kaalutlustest. Võib tekkida olukord, kus maksuhalduril on raskusi tuvastamaks kõrvalehoidumise subjektiivset poolt ning seetõttu on teatud olukordades just objektiivsed faktid need, mille abil saab tuvastada maksudest kõrvale hoidumist.

Tahtluse määramisel praktikas on Riigikohus seoses ostja-müüja tehingutega töötanud välja ka sellise tahtluse skeemi, nagu teadis/pidi teadma. Kuna maksukohustuslaselt eeldatakse heade kommetega vastavuses olevat käitumist ning selle jälgimist ka oma tehingutes teiste firmadega⁸⁰, on see oluline käitumisnõue maksuõigussuhtes. Riigikohus on selgitanud „pidi teadma“ sisu selliselt, et kui AS-l X on teavet selle kohta, et AS Y pole tegelik müüja, on see mõiste täidetud.

⁷⁸ Riigikohtu halduskolleegiumi 17.06.2009 otsus asjas nr 3-3-1-23-09 pt 6;

⁷⁹ Riigikohtu halduskolleegiumi 06.11.2008 otsus asjas nr 3-3-1-57-08 pt 13;

⁸⁰ Lehis, *Maksuõigus, supra nota* 61, lk 67.

Kuid juhul, kui AS X eeldas põhjendatult, ehk siis ei teadnud ega pidanudki teadma, et AS Y on tegelik müüja, pole tegu AS X-i poolse tahtlusega.⁸¹ Seega saab siinkohal määravaks see, kumb pool, kas maksukohustuslane või maksuhaldur, suudab ära tõestada oma seisukoha aluseks võetud faktid.

Eelnevalt selgitati, et maksuõiguse normid ei defineeri tahtluse mõistet, kuid iseenesest on termin „tahtlus“ olulise tähtsusega MKSi § 84 ning § 98 rakendamisel. Selgub, et maksuõiguses on mõiste tahtlus oluline just lõpptulemuse jaoks ning seda nii maksukohustuslase kui ka maksuhalduri seisukohalt. Kuna seaduses pole seda mõistet defineeritud, on selle mõiste tähendust selgitanud Riigikohus ning teinud seda erinevalt, vastavalt konkreetsetele kohtukaasustele. Seda on tuvastatud läbi objektiivsete ja subjektiivsete asjaolude, kuid praktikas on rõhutatud, et seda tuleks tuvastada läbi subjektiivsete tunnuste. Lisaks selgus, et maksuõiguses on tahtluse tuvastamise eesmärgiks maksukohustuslaste ühetaoline maksustamine. Kuna tegu on olulise mõistega, tuleks selgitada välja, kas peaks sellest mõistest rääkides tuginema mõnes paralleelses õigusharus sätestatule või see eraldi defineerida.

2.3 Maksuõigusliku tahtluse võrdlus teistes õigusvaldkondades kasutatava tahtlusega

Igal õigusharul on oma eesmärgid ja mõte. Seega on neil omane iseloom ning funktsioon. Õigusvaldkonnad jagunevad Eestis kaheks, eraõiguseks ja avalikuks õiguseks. Mõlemal valdkonnal on erinev eesmärk, mõte ja sellest tulenevalt ülesehitus ning funktsioon. Seega erinevad omavahel ka eraõigus ja avalik õigus ning õigusvaldkonnad nende harude sees.

Töös on vaatluse all maksuõiguses oleva tahtluse mõiste sisu tutvustamine ja defineerimine. Seega tuleb esmalt keskenduda maksuõiguse analüüsimisele ning võrdlusele teiste õigusvaldkondadega. Nagu eespool mainitud, kuulub maksuõigus avaliku õiguse alla, ning kui täpsemalt määratleda, siis omakorda haldusõiguse valdkonda. Seega kehtivad maksuõiguse puhul need üldised regulatsioonid, nagu need on avalikule õigusele iseloomulikud. Ka karistusõiguse, millest on töö esimeses pooles kirjutatud, saab liigitada avaliku õiguse valdkonda. Erinevalt neist kahest, kuulub võlaõigus eraõiguse alla. Seega tuleneb nende kolme õigusharu erinevus avaliku õiguse ja eraõiguse erinevatest suundadest, ehk siis nende kahe suuna üldistest põhimõtetest.

⁸¹ Riigikohtu halduskollegiumi 05.06.2006 otsus asjas nr 3-3-1-34-06 pt 14.

Era- ning avalikus õiguses on subjektide vahel erineva iseloomuga suhted. Eraõiguses, sh võlaõiguses, on poolte vahel võrdne suhe, mis tähendab, et mõlemal poolel on võrdsed õigused, kuid nad ise ei ole kokku leppinud teisiti⁸². Avalikus õiguses, sh karistusõiguses ja maksuõiguses, on ühel suhte poolel suuremad õigused ning seega on teine suhte pool (subjekt) alluvussuhtes. Maksuõigus ja karistusõigus kuuluvad mõlemad avaliku õiguse alla ning samuti kehtib neis mõlemas subordinatsioonisuhe. Kuid siiski on neis mõlemas valdkonnas subordinatsioonisuhtes mõningad erinevused. Karistusõiguse puhul on riigi ja isikute vahel määratud ära kindlad ja kohustuslikud käitumisreeglid, millest tulenevalt on selles suhtes riigil suurem võim kui üksikisikul⁸³. Samuti on maksuõiguses riigil suur võim teise suhte poole üle, kuid erinevalt karistusõigusest pole see nii määrav, sest maksuõigus ei karista isikut ega piira isiku vabadusi sellises ulatuses.

Võlaõiguses on pooltevaheline õigussuhe reguleeritud kui võlausaldaja ja võlgniku vaheline suhe, kus võlausaldajal on õigus nõuda võlgnikult kas teatud nõude täitmist või siis mingit teatud sooritust⁸⁴. Selline võlaõiguses kehtestatud üldreegel on sarnane maksuõiguse olemusega. Ka maksuõigussuhtes on üheks pooleks võlausaldaja ning teiseks pooleks on võlgnik. See tähendab, et üks suhte pool on kohustatud tegema teise poole kasuks teatava rahalise väärtusega toimingut⁸⁵. Vastandades nii karistusõiguses kui ka võlaõiguses reguleeritud suhteid maksuõigusele, selgub eelneva põhjal, et hoolimata maksuõiguse avaliku õiguse iseloomust, sarnaneb maksuõigus ka võlaõigusele.

Erinevate õigusharude spetsiifiliste eesmärkide ning iseloomuga kaasnevad nendes õigusharudes olevate regulatsioonide erinev käsitlus ja lähenemine tahtluse mõistele. Mõiste „tahtlus“ omab tähtsust nii maksuõiguses, karistusõiguses ja võlaõiguses. Karistusõiguses on mõiste tahtlus sätestatud KarS § 16 ning võlaõiguses on see VÕS § 104. Kuna nendel kahel õigusvaldkonnal on erinevad eesmärgid, on nendes õigusvaldkondades ka mõistel „tahtlus“ erinev eesmärk ning ka sisu. Karistusõigus on karistusliku iseloomuga ning selle õigusharu eesmärgiks on õigusrikkumise tuvastamine. Lisaks, kuna isiku subjektiivne käitumine on üheks süüteokoosseisu tunnuseks,

⁸² Kull, Käerdi ja Kõve, *Võlaõigus I Üldosa*, supra nota 36, lk 19;

⁸³ Sootak, *Karistusõiguse alused*, supra nota 18, lk 15;

⁸⁴ Kull, Käerdi ja Kõve, *Võlaõigus I Üldosa*, supra nota 36, lk 19;

⁸⁵ Vaabel, *Eesti riigi maksundusõiguse põhiprobleeme*, supra nota 45, lk 58.

teostatakse selles õigusharus eesmärki läbi isiku tahtluse, st olenevalt isiku tahtlikust käitumisest, sõltub tema poolt täide viidud teo õigusvastasuse määr⁸⁶.

Võlaõigus seevastu pole karistusliku iseloomuga, ning selle puhul üritatakse reguleerida poolte vahelisi suhteid selliselt, et nendes valitseks võrdsus. Ning mõistega „tahtlus“ püütakse reguleerida pooltevahelistes suhetes õiglust ning võrdsust. Võlaõiguses pole oluline tahtluse määr, kuid karistusõiguses on see väga oluliseks aspektiks.

Keskendudes nende kolme õigusvaldkonna eesmärkidele, ei saa maksuõiguse eesmärki võlaõiguse- ja karistusõigusega samastada, sest maksuõiguse põhieesmärk on siiski teenida riigile tulu. Vaatluse alla tuleks võtta mõiste tahtlus eesmärk nendes valdkondades. Nagu eelnevalt mainitud, on karistusõiguses oluline tahtluse raskusaste, ehk siis on selles valdkonnas tahtluse eesmärk selgitada välja, kui suur on isiku poolt täide viidud teo õigusvastasuse määr. Võlaõiguses tagatakse isiku tahtliku käitumise tuvastamise tagajärjel võrdne alus mõlemale suhte poolele, ehk siis on tahtluse eesmärk selgitada välja kaitsenormi rikkumine. Maksuõiguses on tahtluse eesmärgiks tagada ühetaoline maksustamine, mille kaudu omakorda tagada isikutele võrdne alus. Võrreldes eelnevalt välja toodud eesmarke maksuõiguses kasutatava tahtluse eesmärgiga, ilmneb, et võimalik oleks samastada seda võlaõiguse omaga.

Tahtluse analüüsimisel nende kolme õigusvaldkonna puhul on oluline ka nende valdkondade subjektiivsus või objektiivsus. Nagu antud töös mitmel korral välja toodud, on karistusõiguses oluline selgitada välja subjektiivsuse määr, kuna see on oluline lõpptulemuse jaoks. Sellest tulenevalt on KarSis reguleeritud kolm tahtluse astet, mis näitab selle valdkonna subjektiivsust ehk seda, kuidas karistusõiguse normid isikuid käsitlevad ja „mõõdavad“. Kuid võlaõiguses on oluline just asjaolu, et kohustust on rikutud ning selles õigusvaldkonnas pole oluline rikkumise määr, mistõttu on tahtlus seaduses reguleeritud ühe mõistena. Sellest tulenevalt on võlaõigus küll subjektiivne valdkond, kuid subjektiivsusele, ehk siis tahtluse raskusastmele, ei süveneta ning seega pole subjektiivsus sellisel määral oluline nagu see on karistusõiguses. Maksuõigus on objektiivne valdkond, kuna isikud ei saa valida kas täidavad oma kohustuse või mitte (kas isik maksab maksu või mitte). Tuginedes eelnevale, oleks maksuõiguses subjektiivsuse hindamine ning

⁸⁶ Käesolev töö pt 1.2 lg 7 lk 11.

selle mõõtmine ja maksumaksjate stigmatiseerimine vastavalt nende tahtlusele maksumaksjate karistamine, kuna maksuõigus on objektiivne valdkond, milles puudub subjektiivsus.

Eelnevalt on analüüsitud maksuõiguse sarnasusi võla- ning karistusõigusega. Järgnevalt on oluline keskenduda maksuõiguse normidele, milles on tahtlus oluline. Nagu alapeatükis 2.2 kirjutanud, on MKSi norme, mis sisaldaksid mõistet „tahtlus“, vaid üksikud paragrahvid. Maksuõiguses sätestatud normide võrdlusel võlaõiguses ning karistusõiguses sätestatuga, tuleks esmalt analüüsida nende normide iseloomu.

Õigusnorm, millega võideldakse maksudest kõrvalehoidumise vastu, on MKSi § 84 - kui tehingu sisust tuleneb, et selle tehinguga on eesmärgiks seatud maksudest kõrvalehoidumine, maksustatakse seda tehingut selliselt nagu on selle tehingu tegelik majanduslik sisu⁸⁷. Selgub, et see norm mõõdab inimest, ehk siis kui isik on käitunud õigust rikkuvalt, siis ta vastutab selle eest ja peab maksu tasuma ning tema kõrvalehoidumise püüe neutraliseeritakse maksuhalduri poolt.

Selline käsitlus on iseloomulik karistusõigusele - kui isik teostab õigusrikkumise, tuleb tal selle eest vastutada ning kanda karistust. Situaatsioonis, kus kohaldatakse MKS § 84, teostatakse sellist „maksuõigusliku karistuse kandmist“ just läbi majandusliku tõlgendamise meetodi. Isikute vahelisi tehinguid maksustatakse selliselt, nagu on nende tehingute õige, tegelik majanduslik sisu. Seega seisneb selline „karistamine“ õiges maksustamises, mis tähendab, et MKS § 84 on oma olemuselt karistusliku iseloomuga, kuid kuna maksuõigus ise pole karistusliku iseloomuga ja maksuõigus ka ei tohi isikut karistada, ei tuleks selle normi puhul tahtluse mõiste kasutamisel lähtuda karistusõiguses reguleeritust.

Maksuõiguse ainus põhieesmärk on teenida riigile tulu. Olukorras, kus maksuõiguses muutuks maksukohustuslase poolse tahtluse (ning selle raskusastme) tuvastamine oluliseks, või isegi eesmärgiks, muutuks maksuõigus tegelikult karistuslikuks, mida ta isenesest oma iseloomult pole. Makse peavad tasuma nii normikuulekad kui ka norme rikkuvad isikud. Maksuõiguse muutmisel karistusõiguse sarnaseks, hakataks maksukohustuslasi jagama kahte rühma: pahatahtlikeks ja heatahtlikeks ning makse maksaks vaid pahatahtlikud isikud. Kuid isiku tahtluse tuvastamine ei tohiks muuta maksuõiguse eesmärki, milleks on, maksutulude saamine. Ning oluline on ka asjaolu,

⁸⁷ Maksukorralduse seaduse § 84.

et kuna karistusõigus on karistusliku iseloomuga, saab isikule teha süüettehoidet⁸⁸. Kuid maksuõiguses ei saa isikule süüettehoidet teha. Vastupidi, maksude tasumine on oma olemuselt kiiduväärt käitumine, sest seeläbi tagab isik riigi toimimise ja põhiseaduslike väärtuste realiseerumise.

MKS §-i 98 on samuti isiku tahtlusel määrav osa. See paragrahv reguleerib maksusumma aegumistähtaega, mis ühel juhul on kolm aastat ning teisel juhul kuus aastat, tulenevalt isiku tahtlikust käitumisest. Nimetatud paragrahvi puhul selgub, et kui maksusumma on tahtlikult jäetud tasumata, on ühel suhte poolel, ehk siis võlausaldajal õigus nõuda võlgnikult tema kohustuse täitmist. Seega, kuna selle paragrahvi puhul tuleb esile just selline tsiviilõiguslik, st võlaõiguslik, vahekord, on võimalik väita, et MKS § 98 on eraõigusliku iseloomu ning olemusega.

Maksuõigus on küll eraldi õigusvaldkond, kuid tal on teatavaid sarnasusi nii karistusõiguse kui ka võlaõigusega. Hoolimata sellest, et maksuõigus on üks avaliku õiguse harudest, ilmneb tal ka võlaõigusele iseloomulikke tunnuseid. Keskendudes nende valdkondade üldistele eesmärkidele ning nendes kasutusel oleva tahtluse eesmärkidele, selgub, et nendel kolmel valdkonnal on täiesti erinevad eesmärgid. Kuid tahtluse eesmärkide kohapealt sarnaneb maksuõigus võlaõigusega. Seega tuleks maksuõiguses kasutusel oleva tahtluse puhul lähtuda mingil määral võlaõigusest. Iseenesest on nendel MKSi normidel, mille puhul on tahtlus oluline, nii võlaõiguslik kui ka karistusõiguslik iseloom. Kuid siinkohal on oluline see, et maksuõigus pole karistusliku iseloomuga ja ei tohiks selleks ka muutuda ning lisaks on maksuõigus objektiivne õigusvaldkond.

2.4 Maksuõiguses kasutatava tahtluse reguleerimine

Maksuõigus, võlaõigus ning karistusõigus on õigusharud, millel on erinevad funktsioonid ning eesmärgid, seega on ka neis valdkondades kasutusel olevatel mõistetel neile iseloomulik eesmärk. Maksuõigus on küll iseseisev õigusharu, kuid sellegipoolest esinevad tal sarnasused nii avaliku õiguse alla kuuluva karistusõiguse, kui ka tsiviilõiguse alla kuuluva võlaõigusega. Järgnevalt keskendutakse sellele, mis on need aspektid, mis on tahtluse tuvastamisel olulised ning kas võlaõiguses ning karistusõiguses sätestatud tahtluse mõistet saab iseenesest vastandada maksuõiguse tahtlusele.

⁸⁸ Sootak, *Karistusõiguse alused*, supra nota 18, lk 14.

Tahtlust käsitletakse kui subjektiivset tunnust, mis väljendub isiku käitumises ning tema psüühilises mõttemaailmas. Subjektiivsus on selline koosseisuline element, mida pole kerge tõestada, kuna selle puhul oleks vaja koguda tõendeid, mis edastavad infot isiku sisemiste protsesside, st tunnete, suhtumiste ja eesmärkide kohta (MKS § 98 kasutamisel) ja see muudab tõendamise aeganõudvamaks ning keerukamaks (LISA)⁸⁹. Riigikohus on toonud välja, et isiku tahtlus kuulub küll subjektiivse kaalutluse alla, mille välja selgitamine on oluline, kuid alati ei saa lähtuda tahtluse määramisel subjektiivsetest kaalutlustest ja tõenditest, mistõttu on teinekord määravaks just faktilised asjaolud ning nendega arvestamata jätmine oleks ebanõistlik⁹⁰. Selline seisukoht on täiesti õigustatud, kuna mõningates olukordades võivad faktilised asjaolud ning objektiivsed tõendid olla ilmselged näitajad, et tehing on tehtud maksukohustusest kõrvalehoidumise eesmärgil.

Vaadeldes maksuhalduri seisukohti maksukohustuslase tahtluse tuvastamisel selgub, et tahtlus tõendatakse faktiliste asjaolude põhjal. Tuues siinkohal sisse selle, kuidas karistusõiguses tahtlust tuvastatakse selgub, et ka seal tuvastatakse üldiselt subjektiivsed asjaolud objektiivsete asjaolude pinnalt. Kuid karistusõiguses liigutakse selle suunas, et üha enam loobutakse vaid objektiivsetele asjaoludele tuginemisest ning üha enam arvestatakse iga toimepanija individuaalseid omadusi⁹¹. Maksukohustuslase tahtluse tuvastamisel on näha, et kui maksukohustuslane ei suuda majanduslikult põhjendada oma tehinguid, viitab tema käitumine tahtlusele⁹². Selle põhjal saaks järeldada, nagu ei läheks maksuhaldur tahtluse tuvastamisel eriti sügavale isiku hingeellu.

Võttes eelnevaid seisukohti arvesse selgub, et nii Riigikohus kui ka maksuhaldur on seisukohal, et tahtlus kui subjektiivne külg, tuleks tuvastada läbi objektiivsete asjaolude. Kuid sellegi poolest ilmneb, nagu poleks maksuhaldur ja Riigikohus tahtluse tuvastamisel samadel seisukohtadel, sest Riigikohus rõhutab siiski tahtluse tõendamist läbi subjektiivsete asjaolude. Keskendudes sellele, kui tähtis on üldse maksukohustusest kõrvalehoidumisel subjektiivne või objektiivne element ning kumb neist aspektidest tähtsam on, saab näitena välja tuua kaks seisukohta, mis ilmnevad Euroopa Kohtulahendite põhjal.

⁸⁹ Lisa. Intervjuu põhja MTK II Kontrolliosakonna talitusejuhataja Piia Viksiga tahtluse tuvastamise kohta 09.03.2010;

⁹⁰ Riigikohtu halduskolleegiumi 06.11.2008 otsus asjas nr 3-3-1-57-08 pt 13;

⁹¹ Priit Pikamäe, "Teadmise lätete ja piiride otsinguil. Tahtluse piiride markeerimisega seotud probleemid karistusõiguses", *Juridica* (2006), nr 4, lk 262-272;

⁹² Riigikohtu halduskolleegiumi 17.06.2009 otsus asjas nr 3-3-1-23-09 pt 7.

Kohtuasjas Halifax plc jt *versus* Commissioners of Customs & Excise (C-255/02), on Euroopa Kohus maksukohustuse vältimise tuvastamisel tuginenud sellele, et maksukohustuslase maksude vältimisel tuleb selgitada välja tema eesmärgipärane käitumine. Seega on subjektiivne element oluline, kuid eelnevalt tuleks välja selgitada ka tehingute tegelik sisu, mida on võimalik teha läbi tehingutes osalejate juriidilise, majandusliku või isikliku sideme läbi.⁹³ Kohtujurist M. Poiares Maduro on pigem seisukohal, et fiktiivsuse tuvastamine ei tohiks põhineda üksnes subjektiivsete kavatsuste hindamisel. Ta leiab, et tehingute fiktiivne olemus, ehk siis maksukohustuse vältimine, tuleb kindlaks teha vaid objektiivsetel asjaoludel, mis omakorda näitavad, et isikul oli ühtlasi ka kavatsus õigust rikkuda.⁹⁴ M. Poiares Maduro seisukohast selgub, nagu maksumaksja subjektiivne käitumine pole oluline, ning tähtsaks ning määravaks on vaid kindlaid ning fikseeritud asjaolusid ise.

Tahtlus on siiski subjektiivne kriteerium, mida on vaja isiku käitumises tuvastada. Ning uurides praktikat selgub, et Eesti Riigikohus on mitmetes lahendites seda subjektiivse külje tuvastamist rõhutanud. Seega tuleb mõiste „tahtlus“ tuvastada läbi subjektiivse elemendi. Abiks selle tõendamisel, et isik on eesmärgipäraselt tegutsenud, oleks tehingu ebakohasuse tuvastamine, ehk siis näiteks see, et ebakohane õiguslik kujundus on andnud maksueelise võrreldes kohase tehinguga, mis annaks kõrgema makskoormuse või siis asjaolu, et ebakohase kujundamise kasutamiseks puudub mõistlik põhjendus⁹⁵.

Selgitamaks välja, millest maksuõiguse tahtluse mõiste võiks tuleneda, omab tähtsust järeldus, millele eelmises alapeatükis jõuti. Ehk see, et maksuõiguses kasutusel olev tahtluse eesmärk sarnaneb oma olemuselt eraõigusele, täpsemalt võlaõigusele. VÕSi § 104 lg 5 reguleeritud tahtluse mõistest selgub, et võlaõiguses on see mõiste reguleeritud läbi subjektiivse külje ning selle sätte puhul on olulisel kohal teatud tagajärje soovimine, kuid see pole seatud eesmärgiks. Maksuõiguses on Riigikohtu praktikas rõhutatud, et subjektiivse külje tuvastamisel tuleks maksukohustuslase puhul tuvastada just tema tegevuse eesmärk, milleks üldiselt on maksukohustusest

⁹³ Eur-Lex „Halifax plc jt *versus* Commissioners of Customs & Excise, Case C-255/02“, 21.02.2006, pkt 81. Kätte saadav aadressil <eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002J0255:ET:HTML> (15.03.2010);

⁹⁴ Euroopa Kohtu kohtujuristi M. Poiares Maduro ettepanek 7. aprillist 2005. a kohtuasjas Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs Commissioners of Customs and Excise nr C-255/02 pkt 70. Kätte saadav aadressil <eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002C0255:ET:HTML> (10.03.2010);

⁹⁵ Riigikohtu halduskolleegiumi 04.11.2009 otsus lahendis nr 3-3-1-59-09 pt 19.

kõrvalehiilimine, ehk siis on tegevust suunatud sellele, et saada maksueelist⁹⁶. Seega, kui võtta võlaõiguses sätestatud tahtluse mõiste üle maksuõigusesse, võiks seda siiski mõningal määral reguleerida.

VÕSis olev tahtluse definitsioon „Õigusvastase tagajärje soovimine...“ kehtib ka maksuõiguse kohta. Maksuõiguses soovib maksukohustuslane saada oma tegevusega maksueelist. See tähendab, et maksukohustuslane soovib, et tema tehingutele kehtiks teistsugune ning soodsam maksukohustus, kui see võiks olla. Seega soovib maksukohustuslane õigusvastast tagajärge. Tahtluse mõiste defineerimisel maksuõiguses saaks seega kasutada väljendit – „maksueelise soovimine (mis on vastuolus seadusega)“. Sellise sõnastusega võib kaasnedagi ka teatud probleemid. Nimelt kehtib maksuõiguses põhimõte, et maksukohustuslasel peab olema vabadus teha tema poolt valitud toiminguid, sealjuures arvestades maksunduslike kaalutlustega. Seega, kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, ei ole ta kohustatud valima seda tehingut, millega kaasneb suurem maksukohustus⁹⁷.

See tähendab, et maksukohustuslasel on võimalik oma tegevust selliselt reguleerida, et talle saaks kohaldada väiksemat maksukohustust. Ja iseenesest ongi juba sellise käitumise eesmärk samuti maksueelise saamine. Siinkohal võib tekkida teatav olukord, kus maksumaksja, võttes esimesena nimetatud planeeringu vabadust arvesse, ei tunneta ära piiri, kus tema tegevuse vorm ei vasta enam tema tehingu majanduslikule sisule ja seega läheb see vastuollu maksuseadusega.

Siinkohal saab tuua võlaõiguse tahtluse kõrvale võrdluse KarSis sätestatud tahtluse mõistega. KarS § 16 jaguneb tahtlus kolmeks: kavatsetus, otsene- ja kaudne tahtlus. Eelmises lõigus on välja toodud olukord, kus maksukohustuslane käitub eesmärgipäraselt, ehk reguleerib enda tehinguid ning maksekäitumist selliselt, et tal ei tekiks kõrgemat maksukoormust ning tulenevalt sellest võib tekkida olukord, kus tegemist on maksudest kõrvalehoidumisega. Kuid maksukohustuslane ei pruugi käituda mitte kuritarvituse mõttes eesmärgipäraselt, vaid lihtsalt eesmärgipäraselt, kasutades enda teada lubatud piire, kuid olles ka kursis, et oma tegevusega võib kaasnedagi piiride ületamine.

Tuginedes selle reguleerimisel KarSile, oleks sellisel puhul võimalik kohaldada maksukohustuslase käitumises näiteks kaudset tahtlust (KarS § 16 lg 4 - isik paneb teo toime kaudse tahtlusega, kui ta

⁹⁶ Riigikohtu halduskolleeegiumi 17.06.2009 otsus lahendis nr 3-3-1-23-09 pt 14;

⁹⁷ Halifax plc jt *versus* Commissioners of Customs & Excise, Case C-255/02, *supra nota* 93, pkt 73.

peab võimalikuks süütekoosseisule vastava asjaolu saabumist ja möönab seda). Kaudse tahtluse üle otsustamisel saab võtta arvesse asjaolusid „seejuures arvestades sellega, et..“, „ta leppis sellega“⁹⁸. Selline KarSi kolme vormi kasutamine annaks maksuhaldurile võimalik laiema piiri maksukohustuslase maksekäitumises tahtluse tuvastamisel, kuid see tooks maksuhalduri jaoks ühtlasi kaasa ka raskema ning keerulisema protsessi, kuna sellisel juhul tuleks põhjalikumalt tuvastada isiku subjektiivne käitumine.

Maksuõiguses mõiste „tahtlus“ selgitamisel ning selle reguleerimisel tuleks see mõiste üle võtta võlaõigusest. Kuid kuna maksuõigus on objektiivne valdkond, piisaks vaid ühest tahtluse vormist. Kehtestamiseks eraldi tahtluse mõistet MKSis, tuleks seda kohandada maksuõigusele vastavamaks. Põhja MTA II Kontrolliosakonna talitusejuhataja Piia Viks leiab, et juhul, kui defineeritava tahtluse normiga püütakse määrata seda, mis konkreetselt viitab tahtlusele, teaksid tahtlikult maksurikkumisi toime panevad isikud, milliseid konkreetseid „nõudeid“ täita, et tahtlust ei oleks võimalik tagantjärele nende osas tuvastada (LISA)⁹⁹. Autor sellise seisukohaga ei nõustu. Esiteks on õigusnormid üldiselt abstraktselt sõnastatud. Teiseks peavadki õigusnormid olema üldised ning kõigile mõistetavad. Mida täpsemalt ning konkreetselt on õigusnormis kirjas need asjaolud, mis tähendab tahtlus ning millise teo või situatsiooni puhul see norm on täidetud, seda selgemaks muutub õiguslik olustik, ehk tahtlusega seonduvad küsimused ja probleemid.

Vastavalt maksuõigusele ning selles kasutusel oleva tahtluse mõiste eesmärgile, saab maksuõigusliku tahtluse mõiste puhul lähtuda võlaõiguses reguleeritud tahtluse mõistest. KarSis kasutusel olevale tahtluse definitsioonile ei saa tugineda, kuna seal reguleeritud tahtluse mõistel on liiga erinevad eesmärgid maksuõiguse tahtlusega. VÕSis § 104 lg 5 sätestatust tuleneb, et tahtlus on õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhtes. Olles eelnevalt analüüsi tulemusena selgitanud välja, et maksuõiguses on tahtluse mõiste puhul tähtsad sellised terminid nagu „eesmärk, maksueelise soovimine, teadlikkus“, on võimalik järeldada, et võlaõiguses reguleeritud definitsioon sobib aluseks ka maksuõiguses. Kui maksuõiguses reguleerida eraldi definitsioonina tahtlust, oleks oluline see, kuidas see mõiste sõnastada, sest see mõiste ei tohiks anda ühele poolele eelisolukorda.

⁹⁸ Kuhl, *Karistusõiguse üldosa, supra nota* 23, § 69, vrn 89;

⁹⁹ Lisa. Intervjuu põhja MTK II Kontrolliosakonna talitusejuhataja Piia Viksiga tahtluse tuvastamise kohta 09.03.2010.

KOKKUVÕTE

Lõputöö pealkiri on „Tahtlus maksuõiguses“. Töö probleem seisnes selles, et maksuseaduses pole defineeritud maksuõiguslikku tahtluse mõistet. Praktikas pole konkreetselt välja kujunenud, millest tuleks lähtuda selle mõiste seletamisel ning seega lähtutaksegi erinevatest variantidest.

Töö eesmärgiks oli analüüsida tahtluse rakendamist maksuõiguses. Eesmärgi saavutamiseks oli seatud kolm uurimisülesannet. Esiteks anti ülevaade psühholoogias, karistusõiguses ning võlaõiguses kasutusel olevast tahtluse mõistest. Teiseks anti ülevaade ning analüüsiti maksuõiguses kasutusel olevat tahtluse mõistet. Kolmandaks võrreldi maksuõigust ning selles kasutusel olevat tahtluse mõistet võlaõiguse ning karistusõigusega.

Töös anti esiteks ülevaade tahtluse olemusest psühholoogias, võlaõiguses ning karistusõiguses. Tulenevalt tahtluse eesmärkidest nendes nimetatud valdkondades selgus, et see mõiste on nendes õigusharudes määratletud ning kasutusel vastavalt õigusharu iseloomule ning olemusele. Karistusõigus on karistusliku iseloomuga, kus on oluline tahtluse raskusaste, mistõttu on tegu subjektiivse valdkonnaga ning selliselt on see mõiste ka KarSis reguleeritud. Võlaõiguses pole tahtluse raskusaste oluline, vaid tähtis on just asjaolu, et võrdses suhtes on üks suhte pool rikkunud oma kohustust ning soovinud õigusvastast tagajärge.

Teiseks anti ülevaade ning analüüsiti tahtlust maksuõiguses. Selgus, et maksuõiguses pole mõistet „tahtlus“ defineeritud, kuid sellel mõistel on oluline tähendus lõpptulemuse jaoks. MKS § 84 ning § 98 puhul on oluline määrata ning tuvastada isiku tahtlik käitumine, mis tähendab, et isiku tahtluse tuvastamine määrab lõpptulemuse nii maksuhalduri kui ka maksukohustuslase jaoks.

Kolmandaks võrreldi ning analüüsiti tahtlust võlaõiguses, karistusõiguses ning maksuõiguses. Analüüsi tulemusena jõuti järeldusele, et kuigi maksuõigus on avaliku õiguse haru (nagu ka karistusõigus), sarnaneb maksuõigus eraõigusega, ehk siis sarnaneb maksuõiguses kasutusel oleva tahtluse eesmärk võlaõiguse tahtluse eesmärgile. Maksuõigus iseenesest on objektiivne valdkond,

kus subjektiivsust ei hinnata. Seega, kui karistusõiguses reguleeritud tahtlust kasutada maksuõiguses, oleks see isiku karistamine.

Lõputöös läbitud uurimisülesannete kaudu saavutati töö eesmärk. Uurimisküsimuste tulemusena jõuti järeldusele, et kuna maksuõiguses olev tahtluse instituudi eesmärk sarnaneb pigem võlaõiguse kui karistusõigusega, saaks VÕSis reguleeritud tahtluse mõistet üle võtta maksuõigusesse. VÕSi § 104 lg 5 kohaselt on tahtlus õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõppemisel. Kuna maksuõiguses on tahtluse mõiste puhul tähtsad sellised terminid nagu „eesmärk, maksueelise soovimine, teadlikkus“, selgub, et võlaõiguses reguleeritud definitsioon sobib aluseks ka maksuõiguses. Kui maksuõiguses soovib maksukohustuslane saada oma tegevusega maksueelist ning selle nimel käitub, saab sellest tuletada, et isik käitus õigusvastase tagajärje nimel.

Defineerimaks eraldi tahtluse mõistet MKSis, tuleks eelnevalt põhjalikult analüüsida võimalikke tagajärgi nii maksukohustuslasele kui ka maksuhaldurile. Sest mõiste „tahtlus“ tuvastamine on oluline mõlemale poolele maksuõigussuhtes. Mõiste tuleks reguleerida abstraktsel kujul, ning see peaks sisaldama võimalikult täpselt ning konkreetselt seda, mis puhul on tegu tahtlusega. Kuna see teeks tahtluse tuvastamise protsessi lihtsamaks.

SUMMARY

The thesis is entitled „Intent in tax law“. The work is written in Estonian, and consists of 41 pages, in which the substantive part includes 40 pages and one page is addition. The thesis writing has been cited to 39 sources, including the theoretical literature, legislation and court decisions. The problem of the work is that the concept of „intent“ is not regulated in the tax law. In practice there is no concrete way to define this concept, so different interpretations are used. The intention of this work is to examine the implementation of the concept of „intent“ in tax law and how it should be defined. Three research tasks are set. First there is an overview of the fields of psychology, criminal law and law of obligation with the description of usage of the „intent“ concept. Secondly there are an overview and analysis of the definition of intent in the tax law. Thirdly, the concept of “intent” used in the tax law is compared with the usage of the concept in the law of obligation and in the criminal law.

The objective of the thesis was achieved by analyzing the implementation of the concept of „intent“ in the tax law. Research questions led to the conclusion that it is not reasonable to provide the separated definition of „intent“ in MKS. Additionally it appeared that although the tax law is a public law (like the criminal law), it has more similarities to the law of obligation. Therefore it could be possible to use the concept of „intent“ used by the law of obligation in the tax law. The concept of „intent“ in the tax law could be based on VÕS § 104 lg 5, where it is prescribed that intention is the consequence of the desire. Analysis revealed that in the tax law, terms like „goal“ and „awareness“ are important in the case of „intention“. Therefore, it is possible to conclude that the definition of „intent“, which is regulated in the law of obligation, could be used in the tax law.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Aaro Toomela, *Ülevaade psühholoogiast I* (Tallinn: Koolibri, 1999).

Carl Gustav Jung, *Psühholoogilised tüübid [Psychologische Typen]*. Tõge eesti keelde: Piret Metsapalu. Tartu: Ilmamaa, 2005. (Originaal on publitseeritud C.G., Walter-velag Solothurn und Düsseldorf 1995).

Charles Abraham & Paschal Sheeran, „Acting on intention: The role of anticipated regret“, *British Journal of Social Psychology* (2003), No 42, p 495-511. Välja otsitud EBSCOhost Web andmebaasist.

Dr. Dieter Birck, *Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht* (München: Beck, 1994).

Eur-Lex, „Halifax plc jt *versus* Commissioners of Customs & Excise, Case C-255/02, Euroopa Kohus“ (21.02.2006). Kättesaadav aadressilt <www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002J0255:EN:HTML> (12.12.09).

Euroopa Kohtu kohtujuristi M. Poiaras Maduro ettepanek 7. aprillist 2005. a kohtuasjas Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs Commissioners of Customs and Excise nr C-255/02. Kättesaadav aadressilt <www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002C0255:ET:HTML> (14.12.09).

Irene Kull, Villu Kõve ja Martin Käerdi, *Võlaõigus I. Üldosa* (Tallinn: Juura, 2004).

Irene Kull, Villu Kõve, Martin Käerdi ja Paul Varul, *Võlaõiguseadus I: kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: Juura, 2006).

Jaan Sootak, *Karistusõiguse alused* (Kirjastus: Juura, 2003).

Juhan Vaabel (toimetaja prof. P. Järvelaid), *Eesti riigi maksundusõiguse põhiprobleeme* (Tartu: Akadeemilise kooperatiivi kirjastus, 1995).

Jüri Allik (toimetaja), *Konstantin Ramu.l Elu ja psühholoogia* (Tartu Ülikooli Kirjastus, 2004).

Jüri Saar, *Kriminaalpsühholoogia* (Tallinn: Juura, 2007).

Karistusseadustik, 06.06.2001, jõustunud 01.09.2002 – RT I 2001, 61, 364... RT I 2009, 68, 463.

Kristjan Kühl, *Karistusõigus üldosa [Strafrecht – Allgemeiner Teil]*, Tõlge eesti keelde: T. Kivisild, O. Jaggo, U. Nagel, L. Oja, K. Paal, H. Siimets-Gross. Juura, Õigusteabe AS, 2002. (Originaal on publitseeritud München: Vahlen, 1994).

Lasse Lehis, *Maksuõigus*, Trükk 2 (Tallinn: Juura, 2009).

Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 26, 150... RT I 2009, 62, 405.

Rahandusministeerium, „Maksukorralduse seaduse seletuskiri“ (2009)
<<http://www.fin.ee/maksundus>> (26.03.2009).

Martin Huberg, Lasse Lehis ja Madis Uusorg, *Eesti maksuseadused koos rakendusaktideg*. Köide 3 (Tartu: OÜ Maksu maksjate Liidu Kirjastus, 2008).

Peter Schlechtriem, *Võlaõigus Üldosa [Schuldrecht, allgemeiner Teil]*, Tõlge eesti keelde: U. Tigane. Juura, Õigusteabe AS, 1999. (Originaal on publitseeritud Tübingen: Mohr, 1994).

Priit Pikamäe ja Jaan Sootak, *Karistusseadustiku kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: Juura, 2004).

Priit Pikamäe, „Teadmise lätete ja piiride otsinguil. Tahtluse piiride markeerimisega seotud probleemid karistusõiguses”, *Juridica* (2006), nr 4, lk 262-272.

Priit Pikamäe, *Süüteo koosseis: subjektiivne koosseis* (Tallinn: Juura, 2003).

Prof. Dr. Klaus Tipke und Prof. Dr. Joachim Lang, *Steuerrecht* (Köln: O. Schmidt, 2002).

Riigikohtu halduskolleegiumi 05.06.2006 otsus lahendis nr 3-3-1-34-06: AS XXXXX XXXXXX kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 22. detsembri 2005. a otsuse peale haldusasjas 2-3/399/05 AS XXXXX XXXXXX kaebuses Saare Maksuameti otsuse ning Maksu- ja Tolliameti vaideotsuse tühistamiseks.

Riigikohtu halduskolleegiumi 25.09.2008 otsus nr 3-3-1-43-08: AS Magro-S kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 11. märtsi 2008. a otsuse peale haldusasjas nr 3-06-1474 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 27. juuni 2006. a maksuotsuse nr 12-5/515 tühistamiseks.

Riigikohtu halduskolleegiumi 17.06.2009 otsus asjas nr 3-3-1-23-09: MTA Lõuna maksu- ja tollikeskuse kassatsioonkaebus Tartu Ringkonnakohtu 19. jaanuari 2009. a otsuse peale haldusasjas nr 3-07-1205.

Riigikohtu halduskolleegiumi 04.11.2009 otsus asjas nr 3-3-1-59-09: Jüri Ilvesti (Ilvest) kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 6. veebruari 2009. a otsuse peale haldusasjas nr 3-07-1867 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 13. juuni 2007. a maksuotsuse nr 12-5/373 tühistamiseks.

Riigikohtu halduskolleegiumi 06.11.2008 otsus asjas nr 3-3-1-57-08: Madis Kaalu (Kaal) kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 15. mai 2008. a otsuse peale haldusasjas nr 3-07-1637 Madis Kaalu kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamiseks.

Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 16.04.2007 otsus asjas nr 3-1-1-128-06: Mirzasharif Agakerimovi kaitsja vandeadvokaat Tanel Pürni kassatsioon Tartu Ringkonnakohtu 16. oktoobri 2006. a

kohtuotsuse peale kriminaalasjas Mirzasharif Agakerimovi süüdistuses KarS §-de 25 lg-te 1 ja 2 - § 113 järgi.

Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 01.03.2006 otsus asjas nr 3-1-1-142-05: Liis Hea kaitsja vandeadvokaadi vanemabi Rein Laidi kassatsioon Tallinna Ringkonnakohtu 5. oktoobri 2005. a otsuse peale Liis Hea süüdistusasjas KarS § 118 p-de 1,2 ja 3 järgi.

Riigikohtu 04.11.1999 määrus asjas nr 3-3-1-31-99: Eino Tamme ja Kalle Tenno kassatsioonkaebuse läbivaatamised Tallinna Ringkonnakohtu halduskolleegiumi 12. aprilli 1999. a otsuse peale haldusasjas nr. II-3/52/99.

Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 16.09.2009 otsus asjas nr 3-2-1-79-09: Valeri Salnikov kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 28.01.2009. a otsusele Valeri Salnikovi hagis Erik Bondaruki vastu 2 980 227 krooni väljamõistmiseks.

Talis Bachmann ja Rait Maruste, *Psühholoogia alused* (Tallinn: Ilo, 2003).

Tambet Grauberg, „Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel“, *Juridica* (2008), nr 10, 664-673.

Tambet Tampuu, „Delitiõigus võlaõigusseaduses. Üldprobleemid ja delikti üldkoosseisul põhinev vastutus“, *Juridica* (2003), nr 2, lk 71-82.

Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 35, 216...RT I 2009, 18, 108.

Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 – RT I 1999, 101, 903... RT I 2010, 1, 2.

V. Ivannikov, *Psihhologitšeskie mehhanismõ volevoi regulatsii* (Moskva, 1991), lk 75.

Refereeritud: Priit Pikamäe, ”Karistusõiguslik tahtluse mõiste ja tahte psühholoogiline käsitus”, *Juridica* (2002), nr 2, lk 75-81.

Võlaõigusseadus, 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2001, 81, 487 ...RT I 2009, 18, 108.

LISA. INTERVJUU PÕHJA MTK II KONTROLLIOSAKONNA TALITUSEJUHATAJA PIIA VIKSIGA TAHTLUSE TUVASTAMISE KOHTA. 09.03.2010.

1. Kui palju te puutute oma töös kokku isiku tahtliku käitumise määramise ning selle tuvastamisega?

Kuna MTA KO eesmärk on kontrolle läbi viia võimalikult hilises perioodis (nt poolaasta või aasta), siis enamikes kontrollides ei ole vaja tõendada maksumaksja tahtlust tulenevalt MKS § 98.

2. Kui palju iseenesest sõltub teie töö maksukohustuslase tahtlikust käitumisest?

Üle 3 aastase perioodi kontrollimisel on vajalik maksude määramiseks tõendada isiku tahtlus. Tahtluse tõendamiseks on tavapäraselt omakorda vajalik koguda oluliselt rohkem ja kaalukaid tõendeid. Seeläbi võib muutuda kontrolli läbiviimine keerukamaks ja aeganõudvamaks.

3. Millele te tuginete, tuvastades isiku käitumises tahtlust? (Kas näiteks VÕS-le § 104 või KarS-le § 16?)

Juhul kui kontrolli käigus on revidendil vajalik tõendada isiku tahtlust maksude tasumata jätmisel, siis tuginetakse revisjoni käigus kogutud tõenditele tehingu või olukorra tegelike asjaolude kohta (nt tõendid, mis viitavad, et isik on teadlikult varjanud maksustamise aluseks olevaid asjaolusid (nt sularaha saamist või tasumist); isik oli tegelikult maksukohustuse tekkimisest teadlik (nt maksuhaldur on talle varem sellekohase infokirja teinud); jne). Sellised asjaolud kogumis näitavadki maksumaksja tahtlust, millele saab maksude määramisel tugineda. Asjaolud ja tõendid võivad olla väga erinevad ja sõltuvad alati kontrollitavast juhtumist, tehingust, isikust jne.

4. Juhul, kui te ei tugine tahtluse tuvastamisel ei VÕS-le, ega KarS-le, siis mida te võtate aluseks isiku tahtliku käitumise tuvastamisel?

Vastus ilmneb eelmisest punktist. Rõhutan, et kunagi ei saa tahtluse tuvastamisel aluseks võtta mingeid kindlaid tõendeid – need sõltuvad alati konkreetsest kontrollist.

5. Kas teie töös muutuks midagi lihtsamaks, kui MKS-is oleks sätestatud norm, mis reguleeriks täpsemalt isiku tahtlust?

Arvan, et sellist normi on väga keeruline määratleda. Samuti teaksid siis tahtlikult maksurikkumisi toime panevad isikud, milliseid konkreetseid “nõudeid” täita, et tahtlust ei oleks võimalik tagantjärele nende osas tuvastada.