



Õiguskantsler

Hr Priit Pikamäe
Riigikohus
kantselei@riigikohus.ee

Teie 26.01.2017 nr 4-3-5-17

Meie 06.02.2017 nr 9-2/170133/1700512

Arvamus liidetud põhiseaduslikkuse järelevalve asjas nr 3-4-1-15-16

Austatud Riigikohtu esimees

Leian, et maksukorralduse seaduse § 117 lg 1 sätestatud maksuintressi määr 0,06% päevas on Põhiseadusega kooskõlas, arvestades sellele seatud ülempiiri ning seda, et maksuintressi ei nõuta, kui maksuvõlg on tekkinud maksuhalduri ebaõigete juhiste või viivituse tõttu.

MKS § 117 on põhiseaduse §-dega 15 ja 32 vastuolus osas, milles see ei anna maksuhaldurile õigust vähendada maksuintressi määra vastavalt: a) kohtuvaidluse perioodil arvestatud maksuintresside osas; ning b) olukorras, kus isikule on eelnevalt mõistetud süüteokaristus samas juhtumis.

Kokkuvõte

Maksuintress on oma olemuselt haldusõiguslik mõjutusvahend, mille eesmärk on kindlustada maksude õigeaegne ja õiges summas tasumine. Maksuintress erineb sellega intressist eraõiguslikus tähenduses ning süüteokaristusest.

Küsimuses, milline maksuintressi määr on piisavalt tõhus, mõjutamaks maksumaksjat tegema maksude õigeaegseks tasumiseks maksimaalseid pingutusi, on Riigikogul avar, ehkki mitte piiramatu kaalutlusruum.

Põhiseadusevastane oleks eesmärgi saavutamiseks ilmselgelt ebaproportsionaalne maksuintressi määr. Kehtiv maksuintressi määr 0,06% päevas, mis on omakorda piiratud põhivõla summaga, seda piiri ei ületa. Maksuintressi on võimalik makse õigesti tasudes vältida. Samuti ei nõuta maksuintressi, kui maksuvõlg on tekkinud maksuhalduri ebaõigete juhiste või viivituse tõttu.

Maksumaksjal peab olema võimalus oma õigusi kohtus kaitsta, kui ta leiab, et maksuhaldur on eksinud. Riigikogu valitud õiguslik lahendus suunab maksuintressi vältimiseks maksumaksja esmalt tasuma maksud ja taotlema õigusvastaselt tasutud makse tagasi kohtu kaudu. Juhul, kui kohus leiab, et maksumaksja ei pidanud makse tasuma maksuhalduri näidatud määras, tagastatakse liigselt tasutud summa üldjuhul koos intressiga 0,06% päevas võlgnetavalt summalt. Kui aga maksumaksja ei tasu enne kohtuvaidlust maksuvõlga, arvestatakse sellelt enamasti intressi kogu kohtuvaidluse aja vaatamata sellele, et maksuintressi arvestuse aegumine on kohtuvaidluse ajal peatunud. Vaidluse kaotuse korral puudub maksuhalduril alus vähendada

kohtuvaidluse ajal arvestatud tasumisele kuuluvat intressisummat määrani, mis tagaks riigile piisava kahjuhüvitise, kuid ei sisaldaks maksumaksja mõjutamise osa. Selline olukord takistab kohtusse pöördumist riskantsete maksuvaidluste korral ning on vastuolus põhiseaduse § 15 tagatud kohtukaebeõigusega.

Mõnede maksuseaduse rikkumiste eest on ette nähtud väärteo- ja kuriteokaristused. Võib tekkida olukord, kus maksumaksja sama teo suhtes toimub nii maksu- kui süüteomenetlus. Maksuintressi eesmärk on olla väärtusneutraalne mõjutusvahend suunamaks isikuid maksusumma õigeaegsele tasumisele. Karistuse eesmärk on teha süüdlase ühiskondlik etteheide petturliku tegevuse eest. Arvestades, et maksuintressi nõudmise ja karistamise eesmärgid on erinevad, ei ole maksuintressi nõudmine ja süüteo etteheide üheaegne tegemine vastuolus PS § 23 lg 3 sätestatud topeltkaristamise keeluga. Küll aga võib viia põhiseadusevastase tulemuseni maksimummääras maksuintressi nõudmine ning karmi karistuse mõistmine ühe ja sama teo eest. Seepärast tuleks isiku karistamisel arvestada juba määratud ja tasutud maksuintressiga (KarS § 57 lg 2). Kuna maksumenetlus võib lõppeda peale süüteomenetlust, peaks maksuhalduril olema võimalik arvestada juba jõustunud süüteokaristust maksuintressi suuruse üle otsustamisel. Seda võimalust maksukorralduse seadus maksuhaldurile täna ei anna. Põhiseadusega on vastuolus olukord, kus maksuhalduril puudub õigus maksuintressi määra vähendamiseks, kui isikule on eelnevalt mõistetud samas asjas süüteokaristus.

I Tallinna Halduskohtu taotluste lubatavus

1. Tallinna Halduskohtu taotlused on lubatavad, sest maksukohustuslasele kohalduva intressimäära osas MKS § 117 lõiget 1 põhiseadusega vastuolus olevaks tunnistamata ja kohaldamata jätmata puudub kohtul alus kaebajaid intressi tasumisest kohtu hinnangul ebaproportsionaalselt koormavas osas vabastada.

II Maksuintressi olemus ja rakendamine

2. Maksukorralduse seaduse (MKS, jõustunud 01.07.2002) 11. peatükk reguleerib maksuintressi tasumise kohustust. MKS § 115 näeb ette intressi maksmise reeglid maksumaksja osas, MKS § 116 reguleerib aga olukorda, kus maksuhaldur on kohustatud tasuma intressi maksumaksjale. Mõlemal juhul on maksuintressi määr 0,06% päevas (MKS § 117).

3. Enne 2002. a juulit kehtinud maksukorralduse seaduse (jõustunud 06.01.1994) § 28 delegeris maksuintressi määra kehtestamise rahandusministrile ilma täiendavaid juhiseid andmata. Rahandusminister kehtestas nt 14.11.1996. a maksuintressi määraks 0,07% päevas. Paralleelselt intressiga nägi 1994. a jõustunud MKS füüsilistele isikutele ette täiendava maksu maksu tähtpäevaks tasumata jätmisel 50% vähemtasutud maksusummast¹ ning juriidiliste isikutele trahvid maksuseaduse rikkumise eest, mis olid fikseeritud protsendina rikkumise tulemusel tasumata jäänud maksusummast (maksimaalselt 200% rikkumise tulemusel tasumata jäänud maksusummast). Asjaolust, et kehtis täiendav maks maksu tähtajaks tasumata jätmise puhuks, võib järeldada, et 1994. a MKS-is ei nähtud maksuintressi niivõrd kui mõjutusvahendit, vaid kui tasu raha kasutamise eest.

¹ Vt 16.12.1993 vastu võetud seaduse menetlusinfo <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/ab1fd3ec-18aa-3e1f-b048-31c7023647d3/Maksukorralduse%20seadus/>

4. Kehtiva MKS seletuskirjas² ei ole avatud intressikohustuse eesmärgi ega põhjendatud määra suurust. MKS ei näe enam ette lisamaksu maksu tähtpäevaks tasumata jätmise korral.

5. Tsiviilõiguses tähendab intress kas kasutus- või viivitusintressi.³ Kasutusintress on tasu raha kasutamise eest ja seda saab üldjuhul nõuda vaid seni, kuni võlg ei ole muutunud sissenõutavaks (nt laenulepingute puhul). VÕS § 94 järgi on poolte kokkuleppe puudumisel kasutusintressi määraks Euroopa Keskpanka põhirefinantseerimisoperatsioonidele kohaldatav viimane intressimäär enne iga aasta 1. jaanuari ja 1. juulit (seisuga 31.1.2017 on selleks 0,0%). Viivitusintress on sätestatud VÕS §-s 113. Selle määraks on VÕS § 94 sätestatud kasutusintressi määr pluss 8%. Viivitusintressi saab nõuda kohustuse sissenõutavaks muutumisest kuni selle kohase tasumiseni. Sellega väljendatakse rahalise kohustuse täitmisega viivitamisest tulenevat võlausaldaja kahju hüvitamise nõuet. Viivis väljendab minimaalset eeldatavat kahju hüvitamise nõuet, mida võib raha maksmisega viivitamise korral alati nõuda sõltumata tegelikust kahjust ja tema eesmärk on eelkõige lihtsustada võlausaldaja kahju sissenõudmise võimalusi.⁴

6. Maksumaksjal tekib MKS § 115 järgi intressi tasumise kohustus siis, kui ta on jätnud maksusumma riigile tähtpäevaks tasumata. See tähendab, et teatud osas saab tõmmata paralleeli maksuintressi ja tsiviilõigusliku viivitusintressi vahele, sest mõlemad tuleb tasuda alates hetkest kui võlg muutus sissenõutavaks.

7. Maksuintressi oluline eesmärk on maksumaksja mõjutamine maksude õigeaegsele tasumisele. Riigikohus on 2002. aastal öelnud, et maksuintress on maksukohustuse kõrvalkohustus ning see „kujutab endast sisuliselt ka viivist maksumaksja või maksu kinnipidaja viivituse eest maksusumma tasumisel või ülekandmisel. Intressi kehtestamise eesmärgiks on nii riigi varaliste huvide kaitsmine kui ka maksumaksja ja maksu kinnipidaja motiveerimine täita rahalisi kohustusi riigi ees õigeaegselt.“⁵

8. Maksuintressi nagu ka maksusumma tasumist nõutakse maksumenetluses, mis on haldusmenetlus. Maksumenetluse ülesanne on tagada, et seadusjärgne maksukohustus oleks täidetud – kehtivate õigusaktide alusel tasumisele kuuluv rahasumma oleks õigel ajal riigieelarvesse laekunud ning riigil oleks rahalised vahendid avalike teenuste osutamiseks. Maksuintress kui haldusõiguslik sunnivahend on mõeldud mõjutama kõiki maksumaksjad maksma tasumisele kuuluvad maksud õigel ajal ja summas.

9. Maksuintress ei ole formaalne ega materiaalne karistus. Riigikohtu üldkogu on 2013 täitemenetluse seadustiku sunniraha regulatsiooni analüüsid öelnud, et: „karistuse olemus seisneb süüdimõistetud isiku õiguste ja vabaduste kitsendamises läbi tema represseerimise. Karistuse kohaldamise aluseks on isiku süü (karistusseadustiku (KarS) § 56 lg 1) ja karistuses väljendub ühiskonna sotsiaaleetiline etteheide toimepandud teo pärast (...). Seega on karistuse olemuslikuks tunnuseks riigi poolt süüdlasele avaldatav sotsiaaleetiline hukkamõist, millega kaasneb samal ajal tema stigmatiseerimine.“ Sisuliselt samadest kriteeriumitest karistuse defineerimisel on lähtunud Euroopa Inimõiguste Kohus Engel vs Holland otsuses.

²Vt maksukorralduse seaduse eelnõu (886 SE) seletuskiri algteksti lõpus <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/9ad19551-e825-355e-a92c-b9ebda028f0b/Maksukorralduse%20seadus/>.

³Vt Ots, J. Intressilt viivise arvestamise keeld. Juridica VI/2010, lk. 419.

⁴Vt ka Varul, P. jt Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn 2016, lk 555

⁵RKPJKo 05.11.2002, [3-4-1-8-02](#)

10. Maksuintressi tasumise kohustust kehtestades ei ole seadusandja soovinud teha sotsiaaleetilist etteheidet ja maksumaksjat stigmatiseerida, vaid üksnes kindlustada maksude õigeaegset laekumist. Kuigi maksuintressi tasumise kohustus vaieldamatult kitsendab maksumaksja varalisi õigusi ja teatud olukordades võib intressikohustus olla üsna kõrge, ei muuda see intressi karistuseks. Muu hulgas on intressi maksimummäär piiratud põhivõla summaga (MKS § 119 lg 1 p 5), mis tähendab, et on arvestatud maksuõiguses kehtiva maksevõimelisuse põhimõttega.

11. Teatud maksuseaduse rikkumiste puhul on seadusandja ette näinud väärteo- ja kuriteokaristused. Analüüsides nimetatud süütegude koosseise, on nendes täiendav element lisaks maksumaksja tasumata jätmisele (nt valeandmete esitamine, deklareerimiskohustuse rikkumine). Seega on karistatavaks muudetud eelkõige teatav petturlik tegevus, mida ühiskond hukka mõistab. Samas maksuintressi peavad tasuma kõik maksumaksjad, ka need, kes on deklareerimise jms kohustused täitnud, kuid kel lihtsalt ei ole raha, et maksumaksja tasuda. See näitab, et maksuintress pole karistusliku iseloomuga, vaid on haldusõiguslik sunnivahend. Maksuintressi nõudmise ja karistamise eesmärgid on erinevad, mistõttu ei ole maksuintressi nõudmine ja süüteo etteheite üheaegne tegemine vastuolus PS § 23 lg 3 sätestatud topeltkaristamise keeluga.

12. Eestis kehtib üldine maksuintressi määr, mis on MKS § 117 järgi 0,06% päevas. See tähendab, et Eestis ei rakendata erinevat intressimäära sõltuvalt sellest, kas maksuintress on määratud tagasiulatuvalt (nt peale parandusdeklaratsiooni esitamist tekkinud maksuvõlalt) või kas tegemist on pikaajalise või lühiajalise maksuvõlaga. Küll aga on seadusandja piiranud maksuintressi maksimaalse summa maksunõude enda summaga (MKS § 119 lg 1 p 5). MKS § 117 lg 2 järgi võib maksuhaldur maksuvõla ajatamise korral vähendada maksuintressi kuni 50% ajatamise otsuse vastuvõtmise päevast arvates.

13. On välisriike, kus intressimäär on kehtestatud erinevalt, olenevalt sellest, kas seda rakendatakse maksude tagasiulatuva määramise või maksu tähtpäevaks tasumata jätmise korral. Esimesel juhul on intressimäär tunduvalt madalam. Nt Norras on esimene määr 1,6% ja teine 8,5%. Teistes riikides on lisamakse – kehtestatud eraldi kõrgemas määras ning seda võetakse ca 12-14 kuu jooksul, madalamas määras intressi rakendatakse pikemaajalistele võlgnevustele korral (nt Saksamaal on kehtestatud lisamakse 12% aastas, intress 6% aastas, neid kohustusi samaaegselt ei rakendata). Ei ole aga üheselt selge, kas tagasiulatuvalt arvestatava intressi määr on madalam või eraldi kõrgemas määras lisamakse on kehtestatud selleks, et tagada pikalt perioodilt arvestatud intressi puhul mõistlik rahaline koormus, takistada erinevate rahaliste kohustuste ja karistuste kumuleerumist või mõlemal eesmärgil.

14. MKS § 119 sätestab olukorrad, kus maksuintressi ei arvestata või intressiarvestus peatub. Nt ei arvestata intressi üldjuhul maksuhalduri kirjalikult antud eksitava või vale teabe tõttu vähem deklareeritud või seadusega ettenähtust rohkem tagasi taotletud summalt (vt MKS § 119 lg 5). Praktikas ei arvestata maksuintresse ka juhul, kui maksumenetlus on veninud maksuhalduri tõttu, so. maksukohustuslasest olenematutel asjaoludel. Maksu ja Tolliameti veebilehel selgitatakse: „Lähtudes heast haldustavast ja tuginedes Riigikohtu halduskolleegiumi otsusele, ei arvesta maksuhaldur intresse ka olukordades, kus maksumenetlus on veninud põhjustel, mis on tingitud Eesti maksuhaldurist endast. Selliste juhtudena võib välja tuua: maksuhalduri tegevusetusest tulenevalt on tekkinud põhjendamatu viivitus kontrolltoimingute läbiviimisel; maksuhalduril võtab maksustamise seisukohtade kujundamine tavapärasest enam aega ja menetluse jätkamine

sõltub olemasolevate tõendite pinnalt tehtavatest täiendavatest otsustest.⁶ MKS § 119 lg 1 näeb ette olukorrad, kus intressi arvestamine peatub, nt saneerimismenetluse algatamisest kuni saneerimiskava kinnitamiseni. Maksuintressi arvestus aga ei peatu ajaks, kui isik vaidlustab maksusumma tasumise kohtus, kuigi sellel ajal peatub maksuintressi arvestamise aegumine (vt MKS § 118 lg 6).

III Maksuintressi määra põhiseaduspärasus

15. Põhiseaduse järgi on Riigikogul väga avar pädevus riigi tulude ja kulude planeerimisel, sealjuures erinevate maksude kehtestamisel. Riigikogu peab planeerima riigi tulud nii, et oleks võimalik täita riigi kohustused ühiskonnaliikmete ees. Seetõttu on seadusandjal õigus hinnata, milline maksuintressi määr on piisavalt tõhus, mõjutamaks maksumaksjaid õigel ajal ja õiges summas maksu tasuma. Riigikogu piiravad maksuintressi määra kehtestamisel eelkõige PS §-st 113 tulenevad formaalsed nõuded. Samuti ei tohi maksuintressi määra kehtestada sellisena, mis ilmselgelt rikuks põhiõigusi, nt PS § 32 sätestatud omandipõhiõigust või PS § 31 kaitstud ettevõtlusvabadust. Maksuintressi määr, nagu ka iga teine avalik õiguslik rahaline kohustus ei tohi olla väljasuretava iseloomuga.

16. MKS-is on maksumaksjale kehtestatud intressimäär 0,06% päevas, mis on piiratud põhivõla summaga. See intressimäär ei ole ilmselgelt ülemäärane, seda ka pikaajaliste ja suurte võlgnevuste puhul, sest nõutav intress ei ole kunagi kõrgem kui põhivõlg. Maksumaksjal on võimalik intressi tasumist maksude õigeaegse tasumisega vältida. Olukorras, kus maksuvõlg on tekkinud maksuhalduri viivituse või ebaõigete juhiste tõttu (MKS § 119 lg 5), maksuintressi ei nõuta.

17. Maksumaksjal on PS §-st 15 tulenev õigus vaidlustada tasumisele kuuluv maksusumma kohtus. Kui maksumaksja ei ole oma võlga enne vaidluse alustamist tasunud, siis maksuintressi arvestus ei peatu. Kui maksumaksja tasub esmalt sissenõutava maksuvõla ja vaidlustab selle seejärel kohtus ning kohus otsustab maksumaksja kasuks, tasub maksuhaldur sellelt üldjuhul maksuintressi vastavalt PS §-dele 116 ja 117. Kui aga isik ei tasu enne kohtuvaidlust maksuvõlga ning maksuhaldur on maksumaksjale määranud koos maksuvõla nõudega ka intressinõude, on isikul võimalik taotleda halduskohtumenetluse seadustikus sätestatud korras esialgse õiguskaitse (HKMS § 249 jj) kohaldamist, st vastava haldusakti kehtivuse või täitmise, sh ka intressinõude tasumise peatamist. Olukorras, kus kohus ei rahulda esialgse õiguskaitse taotlust või kui juhtumi muudest asjaoludest tingitult on kohtuvaidluse ajal tasumisele kuuluv maksuvõlg üleval, tekib maksumaksjal kohtuvaidluse kaotuse korral kohustus tasuda täismääras intressi ka kohtuvaidluse perioodi eest. Siinjuures on MKS § 118 lg 6 järgi kohtuvaidluse perioodil intressinõude arvestamise aegumine peatunud. Kohtuvaidluse ajal maksuvõlalt intressi arvestamine 0,06% päevas kuni lõpliku lahendi jõustumiseni on ülemäärane. Nimelt võivad kohtumenetlused kesta mitu aastat ja seda maksumaksjast olenemata põhjustel. Selle aja jooksul on intressi arvestamise aegumine peatunud ning intressisumma võib kergesti kasvada kuni põhivõla summani. Kui maksumaksja leiab, et tema õigusi on rikutud, kuid ta ei ole eelnevale kohtupraktikale ja analüüsile tuginedes oma positsioonis väga kindel, võib see tähendada, et riskantne vaidlus jäetakse üldse ära, sest potentsiaalne intressikohustus võib kaotuse olla pelgalt vaidluse tõttu tuntav. Isikute PS § 15 sätestatud kohtukaebeõiguse rikkumist ei oleks ning ka riigi huvi olla

⁶ <https://www.emta.ee/et/ariklient/maksukorraldus-maksude-tasumine/intresside-tasumine>

kaitstud põhjendamatute vaidluste eest oleks kaitstud, kui maksuhalduril oleks võimalik põhjendatud juhtudel vähendada kohtuvaidluse ajal arvestatavat intressisummat määrani, mis tagaks riigile piisava kahjuhüvitise, kuid ei sisaldaks maksumaksja mõjutamise osa.

18. Kehtiv regulatsioon on liiga jäik ka olukordades, kus isiku sama maksurikkumise suhtes toimub nii maksumenetlus kui süüteo menetlus. Maksuintressi ja karistamise eesmärgid on erinevad, mistõttu ei ole maksuintressi nõudmine ja süüteo etteheite tegemine ühe ja sama teo eest keelatud. Küll aga on ülemäärane kui isikule kohaldatakse sama eksimuse eest nii täismääras maksuintressi kui ka süüteo eest ette nähtud karistust. Kui isiku maksuseaduse rikkumises on süüteomenetluse tunnused ja süüteomenetlus järgneb maksumenetlusele, siis on võimalik, et juba määratud maksuintressi arvestatakse karistuse raskuse üle otsustamisel (vt KarS § 57 lg 2). Samas võib olla ka olukord, kus süüteomenetlus lõpeb enne maksumenetlust. Nii võib isik esmalt saada karistada maksuhaldurile valeandmete esitamise eest (vt MKS § 153¹), samas kui tasumisele kuuluv maksumäär selgub alles hilisemas maksumenetluses. Sel juhul ei ole maksuhalduril kehtivas õigusraamistikus võimalik vähendada nõutavat maksuintressi summat, isegi kui isik oli saanud karistada MKS § 153¹ nimetatud maksimummääras (32 000 EUR). Leian, et isiku PS § 32 sätestatud omandipõhiõigust on ülemääraselt piiratud kui tal on kohustus taluda sama maksualase rikkumise eest nii täismääras maksuintressi kui ka mõistetud karistust. Põhiseadusvastane on olukord, kus maksukorralduse seaduses puudub maksuhalduri võimalus vähendada intressisummat olukorras, kus isikule on sama teo eest mõistetud juba rahatrahv või rahaline karistus.

Austusega

/allkirjastatud digitaalselt/

Ülle Madise