



Teie 31.08.2010 nr

Õiguskantsler 25.10.2010 nr 6-1/101688/1006216

## Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta

Austatud

Täna Teid pöördumise eest, milles palusite mul kontrollida maksukorralduse seaduse §-de 115 ja 117 vastavust põhiseadusele. Leidsite, et maksukorralduse seaduse §-s 115 sätestatud intressi mõiste erineb võlaõigusseaduses sätestatud intressi mõistest ning ei vasta intressi mõistele selle tavatähenduses, mistõttu ei ole kooskõlas õigusselguse põhimõttega. Rõhutasite, et õigusnormi adreassaad peab saama üheselt aru, millised tagajärjed tema õigustele ja kohustustele võivad õigusnormist tuleneda. Samuti palusite kontrollida, kas maksukorralduse seaduse § 117 lõikes 1 sätestatud intressimäär 0,06% päevas on kooskõlas võlaõigusseaduse § 94 lõikes 1 sätestatud intressi arvestamise alustega.

Ma ei tuvastanud, et maksukorralduse seaduse §-d 115 ja 117 oleksid Teie poolt osundatud põhjustel põhiseadusega vastuolus. Alljärgnevalt esitan oma seisukoha põhjenduse.

Ehkki maksukorralduse seaduses (edaspidi: MKS) sätestatud intressi mõiste erineb tõepoolest võlaõigusseaduses sätestatud intressi mõistest, ei tähenda see asjaolu minu hinnangul õigusselguse puudumist. MKS § 115 lõigetest 1 ja 2 nähtub piisava selgusega intressikohustuse õiguslik sisu: intressi tuleb maksta seaduses sätestatud tähtpäevaks tasumata jäetud maksusummalt, samuti juhul, kui maksukohustuslasele on tema taotluse alusel tagastatud või teiste tema kohustustega tasaarvestatud seaduses ettenähtust suurem summa. MKS §-s 117 on sätestatud eeltoodud juhtumitel kohaldamisele kuuluv intressimäär ning MKS § 115 lõigetes 3 ja 4 on selgitatud maksuhalduri poolt intressinõude esitamise korda. Eeltoodut arvestades ei saa maksukohustuslasel tekkida kahtlusi selles, milliseid tagajärgi toob kaasa maksude tähtpäevaks tasumata jätmise või seaduses ettenähtust suurema summa tagasitaotlemine.

Maksukorralduse seaduses sätestatud intress on maksuõigussuhtest tulenev kõrvalkohustus (MKS § 31 lg 1 p 5), mis ei pruugi tingimata olla seotud maksukohustuslase poolse rikkumisega – intressi maksmise kohustus tekib ka juhul, kui maksuhalduri ja maksukohustuslase vahelisel kokkuleppel maksuvõla tasumine ajatatakse (MKS §-d 111-113, vt ka MKS § 117 lg 2). Maksukorralduse seaduse alusel maksuvõlalt arvestataval intressil on mitu funktsiooni – esiteks on intressikohustuse kehtestamise mõtteks hüvitada riigile raha hilisemast laekumisest saamata jäänud finantstulu, sest laenusuhetes on võõra raha kasutamise eest tasu maksmine tavapärane, teiseks täidab intressikohustus ka mõjutusvahendi funktsiooni, kuna intress määratakse maksukohustuslasele maksukohustuse täitmisega viivitamise eest. Nii on maksuintressi olemust mõistnud ka Riigikohus: “Maksukorralduse seaduses ja rahandusministri määrustes käsitletav intress kujutab

Õiguskantsleri Kantselei

Kohtu 8, 15193 TALLINN. Tel 693 8404. Faks 693 8401. info@oiguskantsler.ee www.oiguskantsler.ee

endast sisuliselt ka viivist maksumaksja või maksu kinnipidaja viivituse eest maksusumma tasumisel või üle kandmisel. Intressi kehtestamise eesmärgiks on nii riigi varaliste huvide kaitsmine kui ka maksumaksja ja maksu kinnipidaja motiveerimine täita rahalisi kohustusi riigi ees õigeaegselt.“<sup>1</sup>

On riike, kus maksustamisel kasutatakse korraga nii viiviseid kui intresse. Kui maksumaksja rikub maksukohustuse täitmise tähtaega, määratakse viivised. Kui maksu tasumise tähtaega pikendatakse, tasub maksumaksja intresse.<sup>2</sup> Nagu eespool öeldud, on Eesti maksuõiguses need funktsioonid ühendatud samanimelises rahalises kohustuses – intressikohustuses. See, et maksukorralduse seaduse alusel määratav intressikohustus hõlmab endas mitu funktsiooni s.o. mõjutus- ja hüvitusfunktsiooni, ei viita siiski õigusselguse puudumisele.

Olete osundanud Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikale, millest tulenevalt peab riik kohaldama maksumenetluses õiglase õigusemõistmise garantiid Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni (edaspidi konventsioon) artikli 6 lg 1 tähenduses, kui maksumenetlus on konventsiooni kaitsealas. Kohus on leidnud asjas *Jussila vs Soome*<sup>3</sup>, et maksumenetlusele kohaldatakse konventsioon, kui lisaks maksusummale kohaldatakse täiendavalt ka sanktsioone. Viitate sellele, et viivis võlaõigusseaduse tähenduses on õiguskaitsevahend kohustuse rikkumise eest ning järeldate eeltoodust, et viivise puhul on tegemist kohustust rikkunud isiku suhtes kohaldatava sanktsiooniga. Kuna intressi ei ole võlaõigusseaduses toodud õiguskaitsevahendite loetelus nimetatud, leiate, et maksukohustuslasel puudub selgus küsimuses, kas ta saab lähtuda oma maksumenetluses kehtivate õiguste ja vabaduste määratlemisel konventsiooni põhimõtetest. Oletate, et kuna maksuhaldur võib maksukorralduse seaduse §-le 115 tuginedes asuda seisukohale, et tegemist on tasuga raha kasutamise eest, välistatakse sellega maksumenetlusele konventsiooni laienemine.

Selgitan, et konventsiooni artikli 6 lõikes 1 sätestatu laienemine maksumenetlusele ei olene sellest, kas võlaõigusseaduse õiguskaitsevahendite loetelus on vastav kohustus nimetatud või mitte, vaid maksumenetluses kohaldatava intressi õiguslikust iseloomust. Leian, et maksukorralduse seaduse alusel tasutav intress ei ole karistuslik trahv, vaid sunnivahend - mittekaristuslik rahaline mõjutusvahend, mille eesmärgiks on mõjutada subjekti täitma tal lasuvad varalised kohustused tähtaegselt. Seisukohale, et maksuintressi puhul ei ole tegemist sanktsiooniga, on asunud ka Riigikohus ühes oma varases lahendis, milles kohus keeldus maksumenetluses kohaldatava intressi puhul rakendamast karistusõiguslikku põhimõtet, et vastutust kergendaval seadusel on tagasiulatuv jõud ning jättis kassaatori taotluse hiljem kehtima hakanud soodsama intressimäära kohaldamiseks rahuldamata. Riigikohus leidis: “Vastutust kergendava seaduse tagasiulatuva jõu põhimõtte alusel ei kuulu maksuõiguses tagasiulatuvalt kohaldamisele soodsam intressimäär. Haldusõiguserikkumiste seadustiku §-s 4 lõikes 2 on küll sätestatud, et haldusõiguserikkumise eest vastutust kergendaval või tühistaval seadusel on tagasiulatuv jõud, kuid intress maksuõiguses ei ole vastutus haldusõiguserikkumiste seadustiku mõttes.“<sup>4</sup>

Intressikohustuse mittekaristuslikule iseloomule viitab ka asjaolu, et teatud juhtudel maksab intressi maksukohustuslasele riik (MKS § 116). Riigi suhtes karistusmenetluse läbiviimine on mõeldamatu, sest riik on ise karistusvõimu teostaja.

<sup>1</sup> RPKKo 05.11.2002 nr 3-4-1-8-02, p. 11

<sup>2</sup> Vt lähemalt Lehis, L. Maksuõigus 2004, lk 199, alamärkus 12.

<sup>3</sup> EIK kohtuotsus 23.11.2006 avaldus nr. 75053/01

<sup>4</sup> RKHKo 17.04.2000 nr 3-3-1-9-00, p. 1

Samuti palusite kontrollida, kas MKS § 117 lõikes 1 sätestatud intressimäär (0,06% päevas) on kooskõlas võlaõigusseaduse § 94 lõikes 1 sätestatud intressi arvestamise alustega. Kahtlete, kas maksumenetluses on vajalik ja mõõdukas kehtestada erinev intressimäär raha kasutamise eest võrreldes võlaõigussuhetega ja leiате, et tegemist on menetluse liigist sõltuva erineva kohtlemisega, mis ei ole vajalik ega mõõdukas.

Vastuseks märgin, et seadusandja võib aga ei ole kohustatud maksukorralduse seaduse ning maksuseaduste elik avaliku õiguse valdkonda kuuluvate seaduste andmisel järgima võlaõigusseaduses (eraõiguses) sätestatud. Maksukorralduse seaduse §-s 117 sätestatud intressimäär ei pea olema kooskõlas võlaõigusseaduse § 94 lõikes 1 sätestatud intressi arvestamise alustega. Samuti juhin Teie tähelepanu võlaõigusseaduse § 94 lõike 1 sõnastusele, mis lubab lepingu ja seaduse alusel kohaldada ka normis sätestatust erinevat intressimäära. Võlaõigusseaduse § 94 lõige 1 sätestab: “Kui kohustuselt tuleb vastavalt seadusele või lepingule tasuda intressi, on intressimääraks poolaasta kaupa Euroopa Keskpanga põhirefinantseerimisoperatsioonidele kohaldatav viimane intressimäär enne iga aasta 1. jaanuari ja 1. juulit, kui seaduses või lepinguga ei ole ette nähtud teisiti.“ Võlaõigusseaduse § 94 lõikest 1 tulenevalt kohaldatakse normi üksnes juhul, kui lepingus või seaduses on intressikohustuse suurus jäetud fikseerimata, seega ei ole võlaõigusseaduses toodud intressimäär ka võlaõiguslikes suhetes üldkohaldatav ning sellisena sobimatu eri liiki menetlustes kehtivate intressimäärade võrdlemiseks.

Kokkuvõtvalt märgin, et ma ei tuvastanud Teie väljatoodud põhjenduste alusel MKS § 115 ja § 117 vastuolu põhiseadusega.

Täna Teid veel kord pöördumise eest. Vabandan, et minu vastus Teile on viibinud.

Lugupidamisega

Indrek Teder