



KOHTUOTSUS

Eesti Vabariigi nimel

Kohus	Tallinna Halduskohus
Kohtunik	Kadriann Ikkonen
Otsuse tegemise aeg ja koht	5. detsember 2016, Tallinn
Haldusasja number	X-XX-XXX
Haldusasi	OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 25.02.2016 intressinõude nr 13-3/31115 tühistamise nõudes
Menetlusosalised	Kaebaja – OÜ, esindaja advokaat Villy Lopman Vastsutaja – Maksu- ja Tolliamet, esindaja Kristel Uibo
Asja läbivaatamise viis	Kirjalikus menetluses

RESOLUTSIOON

Rahuldada kaebus osaliselt ja:

- 1. Jätta asja lahendamisel kohaldamata maksukorralduse seaduse § 117 lg 1 osas, milles seal sätestatud intressimäär ületab 0,03% päevas (10,95% aastas);**
- 2. Tunnistada maksukorralduse seaduse § 117 lg 1 põhiseadusega vastuolus olevaks osas, milles see kehtestab maksudeklaratsiooni alusel tekkinud maksuvõla tasumisega viivitamise korral tasumisele kuuluva intressi määraks rohkem kui 0,03 % päevas;**
- 3. Tühistada Maksu- ja Tolliameti 25.02.2016 intressinõue nr 13-3/31115 osas, milles OÜ-lt nõutav intress on arvestatud intressimäära järgi, mis ületab 0,03 % päevas;**
- 4. Jätta rahuldamata kaebaja taotlus tulumaksuseaduse § 51 lg 2 p 1 põhiseaduse vastaseks tunnistamiseks;**
- 5. Kohustada Maksu- ja Tolliametit esitama kooskõlas käesoleva otsuse resolutsiooni punktiga 3 kaebajale korrigeeritud intressinõue 5 päeva jooksul käesoleva otsuse jõustumisest arvates.**
- 6. Jätta menetlusosaliste menetluskulud nende endi kanda.**
- 7. Teha otsus teatavaks menetlusosalistele ja Riigikohtule. Edastada haldusasja toimik Riigikohtule.**

Edasikaebamise kord Otsusele on õigus 30 päeva jooksul Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve korras tehtud lahendi kuulutamisest arvates esitada apellatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtule (HKMS § 181 lg 2).

ASJAOLUD

1. 25.02.2016 koostas Maksu- ja Tolliamet (edaspidi MTA või vastustaja) OÜ-le (edaspidi kaebaja) intressinõude nr 13-3/31115. Intressinõude esitamise hetkeks oli arvestatud maksusummadelt intressi **30 418,40** eurot. Intressinõude aluseks oleva põhivõla suurus oli **71 690,79** eurot. Kaebaja maksuvõlg on tekkinud tema enda esitatud maksudeklaratsioonide alusel ja tema suhtes ei ole läbi viidud kontrollimenetlust. Kaebaja viivitus maksuvõla tasumisel oli erinevate maksude lõikes 1 päev kuni 680 päeva.

KAEBUSE SISU JA TAOTLUS

2. 28.03.2016 esitas kaebaja Tallinna Halduskohtule kaebuse intressinõude tühistamiseks, taotledes maksukorralduse seaduse (MKS) § 117 lg 1 ja tulumaksuseaduse (TuMS) § 51 lg 2 p 1 põhiseaduse vastaseks tunnistamist.

3. Kaebaja leiab, et MKS § 117 lg 1 ja TuMS § 51 lg 2 p 1 on vastuolus PS §-dega 11, 31 ja 32, kuna maksuintressi määr on ebaproportsionaalselt kõrge ning sisuliselt on maksuintress omandanud eraldiseisva maksu tähenduse. Kaebaja rõhutab, et ta deklareeris vabatahtlikult enda maksukohustused, kuid üldise majandusliku olukorra tõttu ei olnud tal võimalik deklareeritud kohustusi täita. Kaebaja toob välja, et maksuintressi määr on selgelt kõrgem eraõiguslikust viivitusintressist (mis näiteks ajavahemikul 01.01.2016-30.06.2016 oli 8,05% aastas) ja oluliselt kõrgem intressist, millega riik ise laenu võtab. Järelikult ei kaitse täna kehtiv regulatsioon ka riigi rahalisi huve, sest maksuintressi toime on selgelt intensiivsem sellest, et saaks rääkida riigi huvide kaitsest. Kaebaja toob välja, et kuna maksuintress maksustatakse ettevõtlusega mitteseotud kuluna veel tulumaksuga, on tasumata jäetud maksukohustusega kaasneva kõrvalkohustuse tegelik suurus **26,28% põhisummast aastas**, mis on maksumaksja jaoks ebaproportsionaalselt suur riive. Kaebaja hinnangul ei ole MKS-ist nähtav ega tuletatav, et selline rahaline koormus oleks olnud maksuintressi regulatsiooni eesmärgiks.

4. Viidates Riigikohtu otsustele kohtuasjades 3-2-1-143-03, 3-3-1-69-09 ja 3-4-1-8-02 leiab kaebaja, et temalt nõutav maksuintress riivab omandipõhiõigust (PS § 32) ja ettevõtlusvabadust (PS § 31). Sellise riive proportsionaalsuse hindamisel leiab kaebaja, et valitud abinõu ehk maksuintressi määr ja sellega koostoimes rakenduv tulumaks ei ole vajalik ega mõõdukas lähtuvalt maksuintressile seatud eesmärkidest, kusjuures maksuintressi määr koostoimes tulumaksuga võib tekitada olukorra, kus ettevõtjal ei ole pärast maksusumma ja sellega kaasnenud kõrvalkohustuste tasumist enam vahendeid ettevõtlusega jätkamiseks. Kaebaja hinnangul on problemaatiline juba sellise maksuintressimäärast vastavus sobivuse kriteeriumile, sest maksukohustuse täitmist toetav ja tagav regulatsioon ei ole sobiv, kui see võib tekitada maksumaksjale sedavõrd koormavaid tagajärgi, et see võib hakata pärssima soovi kaasaaitamise kohustuse (MKS § 56) täitmiseks. Kaebaja hinnangul praegune intressimäär ei soodusta eesmärgi saavutamist, vaid hoopis töötab sellele vastu.

5. Kaebaja peab vajalikkuse kriteeriumiga vastuolus olevaks intressisumma maksustamist tulumaksuga ning leiab, et täiendav tulumaks maksuintresside osas ei ole enam vajalik abinõu, kui intressimäär on mõistlikus suhtes eraõigusliku viivisega. Kaebaja leiab, et majanduslikult mõtlev isik saab ka juba tunduvalt väiksema maksuintressi kehtivuse korral aru, et ei ole kasulik maksude tasumisega viivitada ehk teisisõnu saabuks soovitud eesmärk ka oluliselt madalama maksuintressi korral. Kaebaja hinnangul oleks mõistlikuks maksuintressi määraks eraõiguslikes suhetes toimiva viivise määraga sarnane intressimäär.

6. Kaebaja hinnangul ei vasta kehtiv intressimäär ka mõõdukuse põhimõttele, sest selle puhul pole tasakaalus indiviidile tekitatud kahju ja ühiskonnale saadav kasu. Kaebaja leiab, et kui maksuintressi

määr ületab mitmekordselt eraõiguslikku intressimäära (8,05% vs 21,9% ehk tegelikult 26,28%), siis ainuüksi sellise intensiivse sekkumise korral tuleb rääkida proportsionaalsuse põhimõtte rikkumisest.

7. Kaebaja märgib, et maksuintressi pole erinevalt võlaõiguslikust viivisest korrigeeritud vastavalt majandusturgudel toimuvale. Kehtiv MKS jõustus samal kuupäeval kui VÕS, so 2002. aasta 1. juulil. 2002. aastal kehtinud VÕS-i kohaselt oli viivitusintressi määraks 11,25%. Maksukorralduse seadusest tulenev intressimäär on jäänud muutumatuks ning oli ka jõustumise hetkel 0,06% päevas ehk 21,9% aastas). Võlaõiguslik viivis on alates 2002. aastast langenud ligi 30%. MKS-st tulenev intressimäär oli juba seaduste jõustumise ajal tunduvalt kõrgem kui võlaõiguslik viivis ja ajaga on see vahe kasvanud veel suuremaks.

8. Kaebaja märgib ka, et maksuintressi puhul ei ole ette nähtud sellist intressi vähendamise mehhanismi, mis sarnaneks eraõiguslikes suhetes kohaldatava viivise vähendamise võimalustega ning MKS §-s 114 sätestatud intressi vähendamise võimalused on väga piiratud ja puudub võimalus hinnata maksuintressiga seotud tagajärgede mõistlikkust.

9. Kaebaja leiab, et maksuintress on ülemäärane koormav ka võrreldes riigilõivu määradega. Viidates Tallinna Ringkonnakohtu otsusele kohtuasjas nr 3-08-1466 leiab kaebaja, et kohtupraktikas on omistatud maksuintressile ka riigile tekkivate kulude katmise eesmärk ehk sisuliselt on maksuintressile omistatud sisu, mis on võrreldav riigilõivudega. Siinkohal viitab kaebaja Riigikohtu otsusele kohtuasjas nr 3-4-1-10-00, kus leiti, et ülemäärase riigilõivu väljamõistmine vähendab isiku vara väärtust ning takistab selle vaba kasutamist ja piirab isiku omandipõhiõigust, kusjuures riigilõivu eesmärkide osas ei saa legitiimseks lugeda kohtulõivu võimalikku eesmärki teenida riigile lisatulu ja finantseerida sellest riigi muid kulutusi, juhul kui lõiv on suurem, kui see on vajalik menetlusosaliste õigusemõistmise kulutuste kandmise ja menetlusökoonoomia tagamiseks. Kaebaja märgib, et käesolevas asjas on temalt nõutava intressi suurus 30 418,4 eurot, samas kui pole usutav, et riigile kaasnes antud juhul kaebaja maksukohustusega seoses sellises mahus kulu. Kaebaja rõhutab, et talle ei ole tehtud maksuotsust ega viidud läbi maksumenetlust, vaid ta on enda maksuvõla deklareerinud ise ja teinud seda vabatahtlikult. Seega puudub igasugune alus nõuda kaebajalt maksuintressi kui riigipoolsete toimingute tegemise kulu hüvitist. Eelnevast tulenevalt on selge, et kaebaja poolt tasumisele kuuluv intress ning tulumaks on riigi jaoks üksnes ja vaid tulu, millega ei kaeta mingeid otseseid kaebaja poolt tekitatud kulusid.

10. Kehtiva maksuintressi määra ebamõistlikkuse osas viitab kaebaja analoogia korras sunniraha regulatsioonile, tuues välja, et sunniraha proportsionaalsust tuleb kaaluda sunniraha igakordsel määramisel ning arvesse tuleb võtta ettekirjutuse olulisust, rikkumise asjaolusid ja isiku majanduslikku seisundit. Samuti toob kaebaja välja, et sunniraha ülemäär on seaduses sätestatud ning selle ülemäärane kehtestamisel peab seadusandja arvesse võtma eelkõige seda, millises valdkonnas isik tegutseb, selles valdkonnas tegutseva keskmise isiku majanduslikke näitajaid ja seda, millised on kaalul olevad väärtused. Kaebaja toob välja, et näiteks korrakaitseaduse § 24 lg 4 kohaselt on sunniraha ülemäär 9600 eurot, riikliku statistika seaduse § 39 lg 3 kohane sunniraha ülemäär on 2000 eurot ning suurim sunniraha määr kehtib näiteks keskkonnaseadustiku üldosa seaduse § 625 ja ühistranspordiseaduse § 82 lg 2 järgi ja on 32 000 eurot.

VASTUSTAJA SEISUKOHT

11. Vastustaja selgitab, et ei nõustu kaebaja seisukohtadega ja vaidleb nendele vastu. Viidates Riigikohtu otsusele kohtuasjas 3-4-1-8-02 leiab vastustaja, et intressi kehtestamise eesmärgiks on ühelt poolt riigi varaliste huvide kaitsmine ning teiselt poolt maksumaksja ja maksu kinnipidaja motiveerimine oma rahaliste kohustuste õigeaegseks täitmiseks riigi ees ning intressimäära kehtestamisel on seadusandjal lai mänguruum.

12. Vastustaja leiab, et eraõigusliku viivise langemisega ei pea kaasnema maksuintresside langemine samas proportsioonis ning eraõiguslikes suhetes valitsevate intressidega ligikaudu samas suuruses olev maksuintress seda ülesannet ei täidaks. Vastustaja rõhutab, et maksutulu õigeaegne ja korrektne laekumine on riigi seisukohast ülioluline küsimus, kuivõrd sellest sõltub olulises osas avaliku võimu teostamine ja avalike teenuste osutamine, mistõttu peavad seadusandjal olema laialdased võimalused kehtestada meetmeid maksutulu laekumise tagamiseks. Motiveerimaks maksukohustuslast maksukohustuste õigeaegseks ja korrektseks täitmiseks peabki intress olema oluliselt suurem laenuturul kohaldatavatest intressimääradest.

13. Vastustaja toob välja, et MKS §-s 117 kehtestatud intressimäär proportsionaalsuse ja põhiseaduspärasuse küsimust on Tallinna Ringkonnakohus vaagitud haldusasjades 3-04-426 ning 3-08-1466 tehtud otsustes, leides mõlemal juhul, et kohaldatud intressimäär ei ole ebamõistlikult suur.

14. Vastustaja viitab ka õiguskantsleri 25.10.2010 seisukohale nr 6-1/101688/1006212, kus selgitati, et seadusandja ei ole kohustatud avaliku õiguse valdkonda kuuluvate seaduste andmisel järgima eraõiguses sätestatud ning MKS-is sätestatud intressimäär ei pea olema kooskõlas VÕS-is sätestatud intressi arvestamise alustega.

15. Vastustaja rõhutab, et seadus sätestab 0,06% intressimäär nii maksukohustuslasele kui ka maksuhaldurile, mistõttu on see määr vastustaja hinnangul õiglane ning olles sel tasemel muutumatuna püsinud alates 01.07.2002, on see järelikult stabiilne ja põhjendatud.

16. Vastustaja hinnangul ei ole tähtsust sellel, et kaebaja maksuvõlg tekkis deklaratsiooni alusel ilma kontrollimenetlust läbi viimata, sest intressinõude koostamise tingis aga asjaolu, et kaebaja ei ole õigeaegselt täitnud MKS § 105 lg-s 1 sätestatud kohustust.

17. Vastustaja on seisukohal, et intressimäär suurus ei muuda maksuintressi karistuslikuks. Vastustaja leiab, et mingisuguse mõjutusvahendi määratlemine karistusena või kohustuste täitmist tagava mittekaristusliku mõjutusvahendina on peaaesjalikult seadusandjapoolse defineerimise küsimus ning seadusandja ei ole maksuintressi määratlenud karistusena. Selles küsimuses viitab vastustaja samuti õiguskantsleri 25.10.2010 seisukohale.

HALDUSASJA MATERJALIDE JUURDE VÕETUD SEISUKOHAD

18. Kuivõrd ka õiguskantsler analüüsib praegu maksuintressi põhiseaduspärasust, võttis kohus haldusasja materjalide juurde õiguskantsleri 21.07.2016 kirja nr 6-1/160616/1603098 rahandusministrile ja rahandusministri 12.10.2016 vastuse nr 5-1/09690-2 sellele.

I Õiguskantsleri küsimused rahandusministrile

19. Õiguskantsler on märkinud 21.07.2016 kirjas, et tal on tekkinud esialgse analüüsi põhjal kahtlus, kas MKS § 117 lg 1 ja 2 on põhiseadusega kooskõlas. Õiguskantsler selgitas, et kuigi intressikohustuse ja -määr kehtestamine ning selle eesmärkide sisustamine kuulub seadusandja avarasse kaalutusruumi, ei takista see intressimäär põhiseaduspärasuse hindamist. Intress on põhiseadusega kooskõlas, kui see teenib seadusandja määratud eesmärki, on kehtestatud üksnes selle eesmärgi saavutamiseks ning ei teeni varjatud eesmärke (ei ole varjatud maksustamine) ning intressimäär ei ole neid eesmärke silmas pidades selgelt ülemäärane. Intress ei tohiks olla ka varjatud kujul karistus, sest karistuse kohaldamisel tuleb lähtuda karistusõiguse printsiipidest. Intress on ühtaegu nii tasu raha kasutamise eest (kompensatsioon riigile õigeaegselt laekumata maksude ja viivitusega kaasnevate kulude eest) kui ka mõjutusvahend maksude õigeaegse tasumise motiveerimiseks ja järgmiste rikkumiste toimepanemise vältimiseks. Intressil on ka viivitusest maksumaksjale tekkinud eelist absorbeeriv mõju (täiendava likviidsuseelise kaotamine). Õiguskantsler viitas, et Eesti maksuintressi määr on silmatorkavalt kõrge

võrreldes nii Euroopa Liidu tolliseadustikuga kui Euroopa siseriiklike maksuintressi määradega. Õiguskantsler väljendas kahtlust, kas fikseeritud ning üsna kõrge maksukohuslase poolt tasutav intressimäär on proportsionaalne, kui rahaturgudel intressimäärad langevad. Arvestades intressikohustuse eesmärki kompenseerida viivitusest tulenevat kahju ja mõjutada isikute käitumist majanduskeskkonnas, tuleks kaaluda intressimäära aeg-ajalt korrigeerimist või sidumist mõne rahaturu muutuseid kajastava referentsimääraga. Õiguskantsler leidis, et kahtlus, et intressimäär on ülemäära kõrge, tekib ka ajatamisel alandatava intressimäära puhul ning et kõrge intressimäära puhul tõusetub ka küsimus intressist kui võimalikust varjatud karistusest.

II Rahandusministri vastuskiri õiguskantslerile

20. Rahandusminister leidis 12.10.2016 vastuses nr 5-1/09690-2 õiguskantslerile, et kehtiv intressimäär on põhiseaduspärane ja põhjendatud vajadusega tagada maksukohustuste korrapärane täitmine. Maksude tasumisega viivitamisel kohaldatavat intressi ei saa võrrelda võlaõiguslikus suhtes kokkulepitud finantstuluga rahakasutamise eest. Riik ei saa tasumata maksukohustuste puhul hinnata igakordselt konkreetse maksukohustuslase riskitaset ega otsustada sellest lähtuvalt intressimäära suurus. Kiirlaenu puhul, kus krediidiandja ei hinda põhjalikult isiku krediitvõimekust, rakendub oluliselt kõrgem intressimäär ning lisanduvad muud kulud, mis võivad ületada MKS-s kehtestatud intressimäära kordades. Maksukohustuse täitmist ei tagaks tänase maksusüsteemi juures intressimäär, mis vastab laenuturul üksnes pikaajalises krediidisuhtes ning kõrge usaldusväärsusega klientidele või pikemaajalistele koostööpartneritele pakutavale intressimäärale. Maksukohustuse täitmisega viivitamise korral täna kohaldatav intressimäär ei ole ega peagi olema soodsam rahaturu võrreldavatest hindadest. Seega ei saa intressimäära käsitleda ka karistuslikuna. Maksumenetluses peab intress täitma lisaks kahjuhüvitamise funktsioonile ka mõjutusvahendi funktsiooni. Ettevõtluskeskkonna jaoks on intressil lisaks ebaõiglaste konkurentsimoonutuste ärahoidmise funktsioon, kõrvaldades maksu tasumise viivitamisega kaasnenud eelise mõju. Ka riigile kohaldub sama intressimäär, kui maksukohustuslane on maksuhalduri haldusakti alusel tasunud või temalt on sisse nõutud või tema tagastusnõudega on tasaarvestatud suurem summa, kui oleks tulnud tasuda vastavalt maksuseadusele.

KOHTU SEISUKOHT JA PÕHJENDUSED

21. Kohus, kaalunud poolte seisukohti ja hinnanud asjas kogutud tõendeid, leiab, et kaebus tuleb rahuldada osaliselt. Kaebajale 25.02.2016 koostatud intressinõue tuleb tühistada, jättes selleks põhiseadusega vastuolus olevana kohaldamata MKS § 117 lg 1 osas, milles intressimäär ületab 0,03% päevas (10,95% aastas). Põhiseaduslikkuse järelevalve tuleb algatada MKS § 117 lg 1 osas, milles see kehtestab enam kui 0,03%-lise päevamääraga intressikohustuse deklaratsiooni alusel tekkinud maksuvõla korral. Kaebaja taotlus TuMS § 51 lg 2 p 1 kohaldamata jätmiseks ja põhiseaduslikkuse järelevalve algatamiseks tuleb aga jätta rahuldamata, kuna selles osas on kaebaja asunud oma õigusi kaitsma ennatlikult – asja materjalidest ei nähtu, et tal oleks vastav tulumaksukohustus juba tekkinud.

22. PS § 15 lõike 1 teise lause kohaselt võib igäüks oma kohtuasja läbivaatamisel nõuda mistahes asjassepuutuva seaduse, muu õigusakti või toimingu põhiseadusevastaseks tunnistamist. PS § 15 lõikest 2 ning halduskohtumenetluse seadustiku § 158 lõikest 4 tulenevalt jätab kohus asja lahendamisel kohaldamata seaduse või muu õigustloova akti, kui see on vastuolu Vabariigi põhiseadusega või Euroopa Liidu õigusega. Põhiseaduslikkuse järelevalve kohtumenetluse seaduse § 9 lg 1 kohaselt edastab kohus sellisel juhul otsuse Riigikohtule. Eeltoodust tulenevalt on õigustloova akti või selle normi kohaldamata jätmise eelduseks selle asjassepuutuvus. Sätte asjassepuutuvust on Riigikohus määratlenud selliselt, et vaidlustatud säte on asjassepuutuv, kui see on kohtuasja lahendamiseks

otsustava tähtsusega, ehk kui kohus peaks sätte põhiseadusele mittevastavuse korral otsustama teisiti kui sätte põhiseadusele vastavuse korral (Riigikohtu 28.10.2002 otsus asjas nr 3-4-1-5-02).

23. Kaebaja taotleb talle 25.02.2016 tehtud intressinõude tühistamist. Kaebaja ei vaidlusta maksuintressi kui instituudi vajalikkust ega selle määramise aluseid, nagu need on sätestatud MKS §-s 115. Kaebaja vaidlustab vaid maksuintressi määra 0,06% päevas ning asjaolu, et tasutud intressi käsitletakse ettevõtlusega mitteseotud kuluna ja see maksustatakse omakorda tulumaksuga, mille mõjul kujuneb intressi kui kõrvalkohustuse reaalseks aastaseks määraks 26,28%. Järgnevalt analüüsib kohus MKS § 117 lg 1 ja TuMS § 51 lg 2 p 1 asjassepuutuvust, siis kaebaja põhiõiguste rikkumist ning seejärel MKS § 117 lg 1 ja TuMS § 51 lg 2 p 1 ja seonduvate sätete kooskõla põhiseadusega.

24. MKS § 117 lg 1 sätestab: MKS §-des 115 ja 116 sätestatud intressimäär on 0,06 protsenti päevas. Käesolev vaidlus puudutab seega MKS § 117 lg 1 vaid osas, milles see reguleerib intressimäära maksumaksja või maksu kinnipidaja poolse maksusumma tähtaegse tasumata jätmise või üle kandmata jätmise korral. Samuti on kaebaja läbivalt rõhutanud, et ta deklareeris maksud ise ja tema suhtes ei ole viidud läbi maksumenetlust. Kohtu hinnangul on oluline teha vahet maksu vabatahtlikul deklareerimisel ja maksu määramisel maksumenetluse tulemusena eelkõige juba seetõttu, et maksumenetlus on kulukas, samas maksukohustuse isiku enda poolt deklareerimine ei nõua maksuhaldurilt peaaegu mingit administratiivset ressursi. Teiseks on küsitav, kas intressist tulenev lisakoormus peaks olema samaväärne maksumaksjal, kes oma varasema eksimuse ise parandab ning kelle maksuvõlg tekib maksudeklaratsioonide parandamisest ning maksumaksjal, kes oma maksuõigusrikkumist varjab ning kelle maksukohustuse pidi tuvastama maksuhaldur. Seetõttu analüüsib kohus käesolevas vaidluses vaid maksuintressi määra põhiseaduspärasust maksumaksja enda poolt deklareeritud maksukohustuselt.

25. Juhul, kui MKS § 117 lg 1 käesolevas vaidluses kohaldamisele kuulub, tuleb kohtul jätta kaebus rahuldamata, kuna vaidlustatud intressinõue on sel juhul õiguspärane ja selle tühistamiseks puudub alus. Seega on MKS § 117 lg 1 asjakohane norm.

26. Kaebaja on viidanud maksuintressilt tulumaksu tasumise kohustuse alusena TuMS § 51 lg 2 punktile 1, ent kaebajale ei teki tulumaksukohustust eelnimetatud sättest. Nimelt sätestab TuMS § 51 lg 2 p 1, et ettevõtlusega mitteseotud kulu TuMS § 51 lõike 1 tähenduses on TuMS § 34 punktides 3–6 ja 11 nimetatud kulud või väljamaksed. Kaebajat puudutab aga vaid TuMS § 34 p 3, mille kohaselt ei ole ettevõtlustulust lubatud maha arvata seaduse alusel määratud trahve ja sunniraha ning MKS alusel tasutud intresse. Ka sellest sättest puudutab kaebajat vaid MKS alusel tasutud intresside ettevõtluskuludest välistamine. Ilma TuMS § 34 p 3 lauseosata „maksukorralduse seaduse alusel tasutud intresse“ ei riku TuMS § 51 lg 2 p 1 kaebaja õigusi. Seega leiab kohus, et kaebaja taotlus TuMS § 51 lg 2 p 1 kohaldamata jätmiseks ja selles osas põhiseaduslikkuse järelevalve algatamiseks tuleb jätta rahuldamata. Säte, mis vaidluses maksuintresside ettevõtlustulust mahaarvamise keelu üle oleks asjakohane, oleks seega hoopis TuMS § 34 p 3 osas, milles see keelab ettevõtlustulust arvata maha maksuintresse.

27. Samas on vaidlustatud 25.02.2016 intressinõudega määratud kaebajale intress MKS § 117 lg 1 alusel, ent intressilt tulumaksu ei ole määratud. Kaebaja ei ole kohtule väitnud, et tal oleks vaidlustatud intressisummalt tulumaksu tasumise kohustus juba tekkinud. Intressi tasumise korral oleks kaebajal kohustus deklareerida see sama kuu tuludeklaratsioonis ning esitada deklaratsioon hiljemalt järgmise kuu 10. kuupäevaks (TuMS § 54 lg 2) ja samaks kuupäevaks tulumaksu ka tasuda (TuMS § 54 lg 4). Haldusasja materjalidest ei nähtu, et kaebaja oleks intressi tasunud, selle tuludeklaratsioonis deklareerinud või et maksuhaldur oleks intressi määranud maksuotsusega. Arvestades TuMS § 34 p 3

sõnastust on iseenesest selge, et kui kaebaja intressi maksab, tuleb tal makstud intress oma tuludeklaratsioonil ettevõtlusega mitteseotud väljamaksena kajastada ja sellelt tulumaks arvestada. Selles mõttes lisandub tulumaksukohustus intressile selle tasumise korral vältimatult. Samas, kuna vaidluse esemeks on vaid 25.02.2016 intressinõue, mille väljastamise aluseks ei ole ei TuMS § 51 lg 2 p 1 ega § 34 p 3, ei ole nimetatud sätted käesoleva vaidluse lahendamisel asjakohased ja kaebaja on asunud selles osas oma õigusi kaitsma ennatlikult. Seetõttu ei saa kohus alustada põhiseaduslikkuse järelevalve menetlust TuMS § 34 p 3 (ega TuMS § 51 lg 2 p 1) osas ja kaebaja selline taotlus jääb rahuldamata.

28. Küll on aga kaebajal õigus selles, et kuna võimalust, et intress tasutakse, kuid sellelt hiljem tulumaksu ei pea tasuma, puudub täielikult, tuleb intressi kui rahalise koormise hulka arvestada tulumaksu suurus. Kaebaja toodud näitesummalt 10 000 eurolt tekib maksuintressi kohustus aastas $10000 \times 0,219 = 2190$ eurot. Tulumaks 2190 eurolt on 20% ehk 438 eurot. Seega 10 000 eurolt tekib aastas maksuintressi ja tulumaksuna kõrvalkohustus 2628 eurot. Seega on aastase rahalise koormuse kogusuuruseks **26,28%**. Seetõttu on kaebaja viited vältimatult järgnevale tulumaksukohustusele iseenesest asjakohased maksuintressi suuruse hindamise aspektist.

29. Kokkuvõtlikult kontrollib kohus järgmise sätte põhiseaduspärasust:

MKS § 117 lg 1: Käesoleva seaduse §-s 115 [...] sätestatud intressi määr on 0,06 protsenti päevas.

30. Kuna seadusandja on MKS § 117 lõike 1 vastuvõtmisel järginud pädevus-, menetlus- ja vorminõudeid ning piirang on õigusselge, siis asjassepuutuva sätte formaalses põhiseaduspärasuses ei ole kahtlust. Järgnevalt analüüsib kohus MKS § 117 lõike 1 materiaalselt põhiseaduspärasust. Kaebaja hinnangul riivab maksuintressi määr ebaproportsionaalselt tema omandiõigust ja ettevõtlusvabadust. Selleks tuleb määrata PS § 31 lõike 1 (ettevõtlusvabadus) ja § 32 lg 1 (omandipõhiõigus) kaitseala riive lubatavad eesmärgid ja hinnata aastas 26,28% suuruse maksuintressi kui vahendi proportsionaalsust nende eesmärkide suhtes (PS § 11).

31. Riigikohus on 28.04.2000 otsuses asjas nr 3-4-1-6-2000 sõnastanud riive mõiste seoses ettevõtlusvabadusega alljärgnevalt: „Ettevõtlusvabadust riivab avaliku võimu iga abinõu, mis takistab, kahjustab või kõrvaldab mõne ettevõtlusega seotud tegevuse.“ (vt ka Riigikohtu 6.03.2002 otsus asjas nr 3-4-1-1-02, punkt 12). Tänapäevase määratluse kohaselt on põhiõiguse riive iga põhiõiguse ebasoodus mõjutamine. Nii omandipõhiõigus kui ettevõtlusvabadus kehtivad ka kaebaja kui juriidilise isiku suhtes (PS § 9 lg 2). Ei ole kahtlust, et 30 418,40 euro suurune intressinõue mõjutab ebasoodsalt (või isegi takistab) kaebaja õigust tegeleda ettevõtlusega ja riivab ühtlasi tema omandiõigust. Seega riivab intressinõue nii kaebaja PS § 31 kui 32 tulenevaid põhiõigusi.

32. Iseenesest riivab omandiõigust iga riigi või kohaliku omavalitsuse kehtestatud rahaline koormis. Riigil on avar kaalutlusruum maksude ja maksumäärade kehtestamiseks. Kohtu hinnangul ei saaks näiteks tulumaksu või sotsiaalmaksu määra üle iseenesest toetada kohtulikku kontrolli, kuid see on võimalik erijuhtudel, näiteks kui kõrgem maksumäär kehtestatakse liialt lühikese etteteatamisajaga või esineb probleeme maksumaksjate võrdse kohtlemisega. Kuna aga maksuintress on kehtestatud konkreetsetel eesmärkidel, saab kohus kontrollida, kas maksuintress teenib neid eesmäärke ning kas see on neid eesmäärke arvestades proportsionaalne riive nii maksumaksjate omandiõigusele kui ettevõtjate õigusele tegeleda ettevõtlusega. Ülemäärase maksuintressi tasumise kohustuse tõttu võib sattuda ohtu kaebaja võime tegeleda ettevõtlusega ning isegi kui mitte seda, riivaks ülemäärane maksuintress kaebaja omandiõigust ülemääraselt.

33. Ettevõtlusvabadus (PS § 31) ja omandipõhiõigus (PS § 32) on lihtsa seadusreservatsiooniga põhiõigused, mis tähendab, et nende piiramiseks sobib iga seaduses sätestatud põhjus, kui see on

kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega (PS § 11). Riivel peab olema siiski **legitiimne eesmärk**, mis kaalub üles riive ebasoodsa mõju isikule. Maksuintress kui avalik-õiguslik rahaline kohustus (PS §113) on kehtestatud avalikes huvides. Vastustaja on toonud maksuintressi legitiimsete eesmärkidena välja vajaduse **1) kompenseerida raha hilisemat laekumist, 2) motiveerida maksumaksjat makse õigel ajal tasuma ja 3) kompenseerida maksumenetluse kulusid**. Eelnimetatud eesmärgid on legitiimset ja riived ettevõtlusele ning omandiõigusele seega iseenesest õigustatud.

34. Ka legitiimsetel eesmärkidel kehtestatud maksuintress peab olema proportsionaalne (kooskõlas PS §-ga 11). Maksuintress ei tohi väljuda legitiimsete eesmärkide piiridest ja asuda teenima lisaks varjatud, so mittelegitiimseid eesmärke. Riigil ei ole lubatud kehtestada ebamõistlikult suurt maksuintressi määra, kuna sellisel juhul on varjatult kehtestatud uus iseseisev maks või on intressil muid varjatud (nt karistuslikke) eesmärke.

35. Mis puudutab maksuintressi eesmärki hüvitada (vähemalt osaliselt) maksude määramisega ja sissenõudmisega seotud kulutusi, siis on kaebaja toodud analoogia riigilõivuga asjakohane. Kohtusse pöördumisel makstavate riigilõivu määradega seoses on Riigikohus leidnud 12.04.2011 lahendis asjas nr 3-2-1-62-10 punktis 45 järgmist: „Üldkogu arvates saab lugeda põhiseaduse järgi lubatavaks eesmärki, et hagimenetluses kantakse vähemalt rahaliste vaidluste puhul riigi tehtavad kulud õigusemõistmisele eelkõige menetlusosaliste endi makstavate lõivude arvel (menetlusosaliste õigusemõistmise kulutuste kandmisest osavõtu põhimõte), st teised maksumaksjad ei pea seda menetlust vähemalt üldjuhul finantseerima. Küll ei saa seda põhimõtet laiendada selliselt, et sarnaselt peaks menetlusosalised tervikuna finantseerima ka kohtumenetlusi, kus on mängus avalikud huvid, nt lapsi ja perekonda puudutavates vaidlustes, vaidluseid riigiga või ka nt süüteomenetlusi. [...] Legitiimseks ei saa lugeda kohtulõivu võimalikku eesmärki teenida riigile lisatulu ja finantseerida sellest riigi muid kulutusi, juhul kui lõiv on suurem, kui see on vajalik menetlusosaliste õigusemõistmise kulutuste kandmise ja menetlusökonoomia tagamiseks. See oleks vastuolus PS §-st 113 tuleneva lõivu olemusega.“ Seega ei saaks olla maksuintressi legitiimseks eesmärgiks see, kui maksumaksja peab hüvitama ka teiste maksumenetlustega seotud kulusid või andma niisama lisapanuse riigikassasse.

36. Riigilõivude eesmärke käsitlevale Riigikohtu üldkogu 21.01.2014 otsusele asjas nr 3-4-1-17-13 esitasid riigikohtunikud Tõnu Anton, Eerik Kergandberg, Hannes Kiris, Indrek Koolmeister ja Ivo Pilving eriarvamuse, milles leidsid, et menetlusökonoomia ja õigusemõistmise kulude kandmisest osavõtu kui riigilõivu eesmärkide saavutamiseks piisab summast, mis ei ületa arvestuslikku riigile tekkivat, maakohtus tsiviilasja läbivaatamisega kaasnevat kulu. Kui mingi eesmärk on vähem koormava abinõuga juba täielikult saavutatud, ei ole koormavam abinõu vajalikkust enam võimalik põhjendada väitega, et koormavam abinõu on efektiivsem. Eriarvamuses leiti: „Põhiseaduspärane eesmärk on see, et isik osaleb enda tsiviilasjaga kaasnevate kulude kandmisel. Seejuures on lõivustamise aluseks võetava kuluarvestuse metoodika valikul seadusandjal ulatuslik tegutsemisruum. Põhiseaduspärane on ka see, kui seadusandja lähtub riigilõivumäärade kehtestamisel üldiselt kõigi tsiviilasjade või diferentseeritult vastavat liiki tsiviilasjade lahendamise keskmistest kuludest, sest iga üksiku asja läbivaatamisega põhjustatud tegelike kulude väljaarvutamine sendi täpsusega oleks ebamõistlikult keeruline, kui mitte võimatu. Kuna praegu vaidluse all olev lõiv kehtib igat liiki tsiviilasjades, mille puhul ei ole kehtestatud teistsugust määra, on põhjust lähtuda kõigi tsiviilasjade keskmisest arvestuslikust kulust esimeses kohtuastmes.“ Lisaks leiti eriarvamuses: „Miski ei õigusta seda, et enda õiguste kaitseks kohtusse pöördumisel peab isik lisaks enda asja lahendamisele kaasnevate arvestuslike kulude hüvitamisele panustama üldisemalt riigieelarve tuludesse. Just sellise tulemuseni viib aga kokkuvõttes riigilõivu nõudmine kordades suuremas ulatuses kui vastavat liiki

asjade keskmine kulu (eeldusel, et kohus ei tee kindlaks, et konkreetsetes asjas ületas tegelik kulu arvestusliku). Tuleb tõdeda, et paljudes tsiviilasjades ei ole riigil võimalik menetlusosalistelt nõuda ka arvestusliku või tegeliku kulu hüvitamist, mida asja lahendamine riigile põhjustab (vajadus anda menetlusabi, väikese hagihinnaga asjades ei pruugi kulu täies mahus väljamõistmine olla mõõdukas jne). See tekitab ahvatluse tsiviilasjade ristsubsideerimiseks – st nõuda suurema hagihinnaga asjades nende lahendamise kulust suuremat lõivu, et see kataks ka nende tsiviilasjade kulud, kus riik ei saa mingil põhjusel nõuda menetlusosalistelt kulude täielikku hüvitamist. Niisugune ristsubsideerimine ei ole lähemal vaatlusel siiski lubatav. Põhiseaduse § 15 lõike 1 esimese lause kui reservatsioonita põhiõiguse piiramist saab õigustada vaid põhiseaduse ise. Põhiseadusest ei tulene põhimõtet ega väärtust, mis nõuaks, et kohtusüsteem oleks isemajandav. Vastupidi, põhiseaduse §-d 14 ja 146 asetavad vastutuse õiguste kaitse ja õigusemõistmise tagamise eest riigile, mitte õiguskaitse taotlejale. Kohtuasja arvestuslikust kulust suuremat lõivu ei saa kohtusse pöördujalt nõuda pelgalt eesmärgil, et maksudest laekuvat raha kulutataks kohtusüsteemi toimimiseks võimalikult vähe. Riigi tegevust tulebki üldjuhul rahastada maksudest, hajutades riigieelarve tulude hankimisega erasfäärile põhjustatava finantskoormuse võimalikult paljude isikute (maksumaksjate) vahel.“

37. Kohus nõustub tsiteeritud eriarvamuse seisukohtadega täiel määral ja lähtub neist analoogia korras ka käesoleva asja lahendamisel. See tähendab, et maksumenetluse ristsubsideerimine ei saa olla maksuintressi eesmärk ja MTA ei pea majandama end vaid maksuintressi tulust. Maksuintressi suurus peaks seega olema ligilähedases seoses konkreetse maksu määramise ja/või sissenõudmisega seotud kuludega. Kui intress on nendest kuludest ilmselgelt suurem, siis ei saa intressi suurust nende kuludega põhjendada. Kahtlemata ei ole vaja määratleda maksumenetluse kulud igakordselt, kuid arvestusliku keskmisega peaks olema tunnetatav ja mõistlik seos. Kõrvutades vaidlustatud intressinõuet selle aluseks oleva põhivõla summaga, tekib põhjendatud kahtlus, kas selline seos siin eksisteerib.

38. Maksuintressi määr peab olema **proportsionaalne** meede selle eesmärkide saavutamiseks ja see ei tohi kahjustada riivatavaid põhiõigusi enam, kui hädapärast vajalik. Maksuintressi legitiimsete eesmärkide saavutamine ei saa tulla maksumaksjate põhiõiguste rikkumise hinnaga. Proportsionaalsuse põhimõttega peab arvestama mitte üksnes õiguse kohaldaja, vaid ka seadusandja. Need on avalikest huvidest kantud eesmärgid ja kahtlemata väga olulised, ent nende saavutamine iga hinnaga ja riivatavate isikute erahuve arvestamata oleks PS §-ga 11 vastuolus.

39. Esmalt peab riive olema **sobiv** maksuintressi legitiimsete eesmärkide täitmiseks. Sobiv on abinõu, mis soodustab piirangu eesmärgi saavutamist, ja sobivuse seisukohalt on vaieldamatult ebaproportsionaalne abinõu, mis ühelgi juhul ei soodusta piirangu eesmärgi saavutamist. Kohtu hinnangul soodustab maksuintress kahtlemata maksumenetlusega seotud kulude hüvitamist, mõjutab maksumaksjat makse õigel ajal tasuma ja kompenseerib riigile ka raha hilisemast laekumisest tekkiva kahju. Juhtumid, kus riive proportsionaalsuse kontrollimisel selgub, et riive ei sobi tema eesmärgi saavutamiseks, ongi praktikas üliharvad. Kaebaja on leidnud ka, et kuivõrd intressimäär on kõrge, võib see pärssida maksukohustuslase soovi osutada maksude määramisele kaasabi (MKS § 56) ja seetõttu ei ole kehtiv intressimäär isegi mitte sobiv meede maksukohustuslaste mõjutamiseks makse õigel ajal tasuma. Selliseid juhtumeid ei saa kahtlemata välistada, kuid kokkuvõtlikult leiab kohus siiski, et maksuintressi määr täidab oma eesmärgi ja on sobiv abinõu maksude õigeaegse laekumise tagamiseks.

40. Abinõu on **vajalik**, kui eesmärki ei ole võimalik saavutada mõne teise, kuid isikut vähem koormava abinõuga, mis on vähemalt sama efektiivne kui esimene. Maksuintressi legitiimsete eesmärgid on vajadus kompenseerida raha hilisemat laekumist, maksumaksja motiveerimine makse õigel ajal tasuma ja maksumenetluse kulude kompenseerimine. Maksuintressi eesmärk ei ole maksumaksja karistamine ega riigile lisatulu teenimine.

41. Riigikohus on lahendanud mitmeid põhiseaduslikkuse järelevalve asju, kus oli keskseks küsimuseks kohtusse pöördumise riigilõivude suuruse proportsionaalsus. Riigikohtu üldkogu hinnangul ei olnud 220 000 krooni (ca 14 066 eurot) suurune riigilõiv vajalik abinõu menetlusökonomia ega õigusemõistmise kulutuste kandmisest osavõtu eesmärgi täitmiseks (Riigikohtu 6.03.2012 üldkogu asjas nr 3-2-1-67-11 p 27). Riigikohus on seoses riigilõivuga leidnud ka: „Mida suurem on riigilõivu määr, seda suurema tõenäosusega esineb alternatiivne abinõu, mis aitab legitiimset eesmärki sama tõhusalt saavutada, kuid mis koormaks seejuures isikut vähem“ (Riigikohtu üldkogu 21.01.2014 otsus asjas nr 3-4-1-17-13). Samu põhimõtteid tuleb arvestada ka maksuintressi puhul.

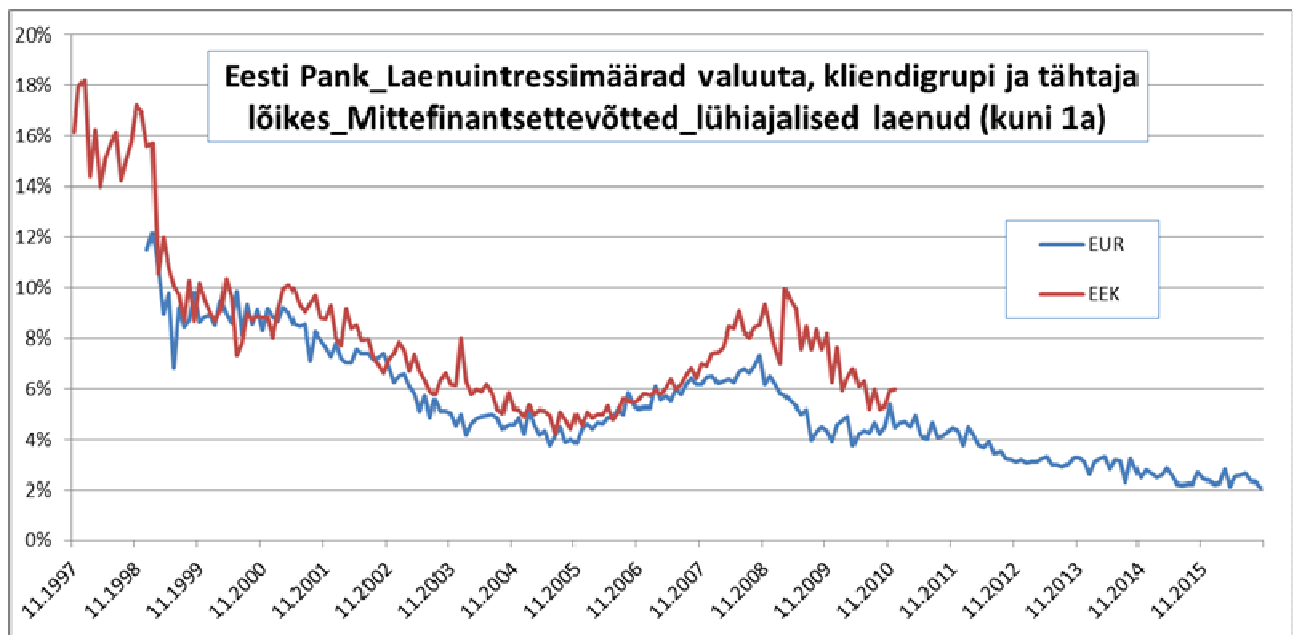
42. Esmalt analüüsib kohus eesmärki **hüvitada maksumenetluse kulud**. Ehkki kohtule ei ole teada keskmise maksumenetluse hinda, ei oleks see käesolevas asjas niikuinii võrdlusena kohaldatav, kuna kaebaja suhtes ei ole maksumenetlust läbi viidud. Seega ei saa antud asjas 30 418,40 euro suurust intressi maksumenetluse kulutuste hüvitamise vajadusega sootuks õigustada. Kuna aga konkreetse maksumussumma määramiseks maksuhalduri ressursi ei kulunud (v.a. intressinõude koostamine ja käesolev kohtuvaidlus, milleks reaalsed kulud on olnud minimaalsed), ei saa vaidlusalust intressi põhjendada maksumenetluse läbiviimise kuludega, kuna see oleks nimelt teiste maksumenetluste ristsubsideerimine, mille kohustust kaebajale panna ei saa. Kui maksukohustus on tähtaegselt tasumata, on keskmisest suurem võimalus, et maksuvõlga tuleb sundkorras sisse nõuda. Sel juhul lisandub mingil määral ka sissenõudmiskulud. Need kulud ei ole aga samas suurusjärgus maksumenetluse kuludega: maksuhalduri täitetoimingud tehakse küll maksuhalduri enda ressurside arvelt, ent need on lihtsamad ja vähem ressursimahukad; aeganõudvamad täitetoimingud (nt sundmüük) tehakse aga täitemenetluses kohtutäituri poolt ja seal nõutakse sissenõudmiskulud sisse võlgnikult. Lisaks on sundtäitmine teoreetiline asjade käik, seda ei pruugi tingimata vaja minna. Seetõttu ei ole vajalikkuse kriteerium maksumenetluse kulude hüvitamise eesmärgi puhul täidetud, kuna antud juhul oli intress selle eesmärgi täitmiseks ilmselgelt ülemäärane: kulud praktiliselt puudusid. Kindlasti ei ole võimalik ega vajalik arvutada igal juhul välja reaalne maksu määramise kulu, kuid mida kõrgem on intress, seda rohkem on juhtumeid, kus ühetaolist intressi kohaldades saavutatakse ebaproportsionaalne tulemus ja riivatakse isiku ettevõtlusvabadust ning omandiõigust liigselt.

43. Analüüsides maksuintressi eesmärki **mõjutada isikuid tasuma makse õigeaegselt**, tuleb arvestada järgmist. Esiteks ei toonud ei MTA vastustajana ega ka rahandusminister vastusena oma sellekohases seisukohas õiguskantslerile intressimäärana põhjendusena välja mingit hetkeolukorrast lähtuvat majanduslikku analüüsi. Kohus ei nõustu rahandusministri 12.10.2016 seisukohaga, et maksuintressi määrad ei peagi olema korrelatsioonis olukorraga rahaturul. Maksuintressi määrad (mis olid enne MKS jõustumist kehtestatud erinevate rahandusministri määrustega) on olnud järgmised: 1994. aastal 0,15% päevas ehk 54,75% aastas; 1996. aastal 0,12% päevas ehk 43,8% aastas ning alates 1998. aastal kuni maksuintressi määra sätestamiseni MKS-s 0,07% päevas ehk 25,55% aastas. Kolme ja poole kuu vältel (1.10.1998–15.01.1999) oli intressimääraks seoses niinimetatud Vene ja Aasia majanduskriisiga 0,035% ehk 12,775% aastas. Maksuintressi määr alates 1998. aastast kuni käesoleva ajani on püsitud pea muutumatuna, vähenedes 0,07%-lt päevas 1.07.2002 0,06%-le päevas. Seejuures kajastasid tänapäeva perspektiivist vaadatuna ülikõrged intressid aastatel 1994-1997 olukorda Eesti finantsturul, kuna hinnad kallinesid väga kiiresti ja majandus oli oluliselt ebastabiilsem.

44. Põhiseaduslikkuse järelevalve asja nr 4-3-1-8-02 kaasatud Riigikogu rahanduskomisjoni seletuse kohaselt oli intressimäärade kehtestamise delegeerimine rahandusministrile ajendatud soovist anda rahandusministrile võimalus intressimäärade lihtsamaks alandamiseks vastavalt olukorrale majanduses. Nagu näha, on rahandusminister perioodil 1994-1998 talle antud õigust intresse muuta ka kasutanud, pärast seda pole aga majanduses toimunud muutustele maksuintressimäärade langetamisega reageeritud.

45. Kui võrrelda intressmäärade muutusi finantsturul peale MKS § 117 lg 1 kehtestamist, on hõlpsasti tuvastatav, et need on langenud mitmeid kordi. Eesti Panga veebilehelt on võimalik laadida alla statistika eluasemelaenude ja tarbimislaenude kohta, mille kohaselt olid 2001. aasta algul üle 10-aastase laenuperioodiga eluasemelaenu keskmine intressiga 10,16% ja 2016. aasta algul vastavalt 2,39% (alla 10-aastase laenuperioodiga laenu 2001. aasta algul 10,35% ja 2016. aasta algul 3,91%); <http://statistika.eestipank.ee/?lng=et#listMenu/1073/treeMenu/FINANTSSEKTOR/147/979>). Samal veebilehel jälgitav tarbimislaenude dünaamika (mis oli 2001. aasta algul ca 13% ja 2016 a algul ca 14%), ei anna paraku adekvaatset võrdluspilti, kuna 2001. aastal ei tegutsenud veel tänapäeva mõistes kiirlaenu andjad, lisaks on erasikud hakanud aina enam kasutama krediitkaarte, mille intressimäärad on keskmisest tarbimislaenu intressimäärast kõrgemad (suurusjärgus 12-19%) ja mis samuti kajastuvad toodud statistikas. Seetõttu ei ole tarbimislaenu 2001. ja 2016. aastatel omavahel üks-ühele võrreldavad.

46. Samuti on võimalik laadida erinevate perioodide lõike Panga veebilehelt samal lingilt <http://statistika.eestipank.ee/?lng=et#listMenu/1811/treeMenu/FINANTSSEKTOR/147/979> alla andmed mittefinantsettevõtetele antud laenu intressimäärade kohta tegevusalade lõikes alates novembrist 1997 ning sealt on näha, et keskmine laenuintressi määr (arvestades kõiki tegevusalasid) 1.07.2002 oli 8% ja 1.01.2016 2,22% (oktoobris 2016 2,13%). Seega on ka pankadelt äriühingutele antavate laenu intressid langenud ja need intressimäärad on tegelikkuses võrreldavad pigem eluasemelaenu intresside, mitte aga kiirlaenuintressidega. Viidatud lingi alusel saadud info põhjal saab koostada järgmise graafiku:



Nende andmete alusel saab väita, et ettevõtjal on hetkel võimalik saada pangast kuni üheks aastaks laenu intressiga 2,22% aastas. Nende laenu saamiseks on samas reeglina antud ka tagatised.

47. Tuleb aga arvestada, et pangad ei anna laenu kõikidele ettevõtjatele, vaid ainult nendele, kelle krediidiriskid on piisavalt madalad. Rahaturul kasutatakse optimaalsetest võlasuhetest kõrvalekalduvate võlasuhete intressimäärade kindlaksmääramiseks mõödikut *euro high yield spread*. Nimetatud mõödiku muutumist ajas saab jälgida näiteks St. Louise Föderaalpanga (üks 12 harupangast, mis moodustavad Ameerika Keskpanga) koostatud statistika alusel diagrammilt

<https://fred.stlouisfed.org/series/BAMLHE00EHYIOAS> (selgitused graafiku all, ajatelg muudetav, alguspunkt 31.12.1997 – kasutada saab ka teiste finantsasutuste veebilehti, ent see diagramm on kasutajasõbralik). *Euro high yield spread* on hind, mida nõrga krediidiireitinguga ettevõtted on keskmiselt sunnitud ja/või valmis maksma madala krediidiriskiga ettevõtjatega võrreldes võörkapitali eest rohkem võrreldes mingi baasmääraga (nt Euribor). Sellised ettevõtted ei saa tavaliselt laenu pankadest ja peavad kasutama laenuandjaid, kes on nõus ka vähem usaldusväärsete klientidega, kuid kes kompenseerivad äririske pankadega võrreldes märksa kõrgema intressimääraga. Üheks selliseks krediidivõimaluseks on ka nõ rämpsvõlakiri ehk *junk bond*, mis on kõrge riski ja kõrge tulususega kommertsivõlakiri. Need on spekulatiivsed finantsinstrumendid, mida tavaliselt emiteerivad tundmatud või isegi veel aktiivselt mitte tegutsevad firmad, kuid mis annavad ka kõrget tulu. Seega on *euro high yield spread* rahaturu keskmistest intressidest märgatavalt kõrgem intressimäär. Kõrgema krediidiriskiga ettevõtjate laenude ja/või võlakirjade lõpphind tuleb arvutada järgmiselt: *euro high yield spread* + *spot Treasury curve* (riiklike võlakirjade tulusus), mis on hetkel Euroopas 0 või isegi alla selle, vt ka <https://www.bloomberg.com/markets/rates-bonds/government-bonds/germany>. Kohtu hinnangul ongi kohaseim võimalus võrrelda maksuintressi määra eelnimetatud *euro high yield spread*’iga. Maksuintressi võrdlemine eluasemelaenudega ja ettevõtjatele antud tagatud pangalaenudega ei oleks õige, kuna nende laenudega seotud riskid on võrdluseks liialt madalad (ehkki ka need intressid on seotud muutustega rahaturul ja viimase 20 aastaga langenud 3-4 korda). Ka pankadelt ettevõtjatele antud laenustatistika kajastab keskmisest madalama krediidiriskiga ettevõtjaid. Seega oleks lähtumine *euro high yield spread*’ist riigile soodne ja tegelikult madala krediidiriskiga maksumaksjatele isegi ebasoodne.

48. Eelmises punktis viidatud diagrammi järgi on *euro high yield spread* alates MKS-i kehtestamisest muutunud aastate lõikes järgmiselt (ümardatud sajandikeni):

1.01.2001	11,0 %	1.01.2007	2,3 %	1.01.2013	5,5 %
1.01.2002	12,3 %	1.01.2008	5,0 %	1.01.2014	3,6 %
1.01.2003	10,0 %	1.01.2009	22,0 %	1.01.2015	4,1 %
1.01.2004	4,1 %	1.01.2010	7,5 %	1.01.2016	5,3 %
1.01.2005	2,8 %	1.01.2011	6,0 %		
1.01.2006	4,0 %	1.01.2012	10,4 %		

Punktis 47 toodud lingilt avaneval graafikul on näha küll 2009. aasta majanduslangusest põhjustatud hüpe intressides (arusaadavalt mõjutab majanduslangus niigi kõrge riskitasemega antavat krediiti enam kui pankade antud laene, vrld graafikuga otsuse p 46), ent üldjoontes on intress stabiilselt ajas vähenenud ja hetkel üle kahe korra väiksem kui MKS § 117 lg 1 kehtestamise ajal 2002. aastal. Kokkuvõtlikult on põhjendatud väide, et MKS-i jõustumisest alates on intressid rahaturgudel langenud kõikide krediidiinstrumentide lõikes ja niisamuti on langenud hoiuseintressid. MKS § 117 lg-s 1 sätestatud maksuintressi määr oli intressinõude koostamise ajal seega neli korda suurem kui *euro high yield spread* ja tulumaksuga koos sellest isegi viis korda suurem.

49. Asjakohane on võrrelda kehtivat maksuintressi määra ka teistes riikides kehtivate maksuintressi määradega (trahvide ja muude võimalike sanktsioonide juurde arvestamiseks puudub vajadus, kuna hetkel analüüsib kohus vaid intressi baasmäära kaebaja deklareeritud maksukohustuse korral). Õiguskantsler on viidanud 21.07.2016 kirjas rahandusministrile, et intressimäär on 10 korda kõrgem võrreldes Euroopa Liidu tolliseadustiku alusel tollivõlale rakendatava viivise määraga (2% aastas: Liidu tolliseadustiku art 114 näeb ette, et Euroopa Keskpannga avaldatud võlasuhete intressimääradele tuleb lisada 2 protsendipunkti. Euroopa Keskpannga poolt peamistel refinantseerimistoimingutel rakendatav intressimäär seisuga 01.06.2016 oli 0, seega oli siis määr 2% aastas (0,0055% päevas;

Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus (EL) nr 952/2013, 9. oktoober 2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (ELT L 269, 10.10.2013, lk 1—101). Samuti on Eestis kehtiv määr kõrge võrreldes enamikes välisriikides kehtestatud intressimääradega (nt Šveitsis ja Suurbritannias on intressimäär 3% aastas, Prantsusmaal on intressimäär 0,4% kuus (4,8% aastas), Soomes 7,5% aastas, Norras 8,5% aastas, Itaalias olenevalt kohustusest 4-5% aastas (ülevaadet intressimäärade kohta vt EATLP (Euroopa Maksuõiguse Professorite Ühing) 2015. aasta Milano konverentsi üldraporti lisa 4 <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/AnnexesGP2015.pdf> ja Õiguskantsleri 21.07.2016 kiri rahandusministrile lk 2 allviited 5-6). Paljudes riikides ei ole intressimäär seaduses lõplikult fikseeritud, vaid see on seatud sõltuvusse rahaturu näitajast, millele on lisatud teatud protsent. Nt. Suurbritannias on intressimäär Inglismaa Keskpanga rahapoliitika komitee baasmäär, millele lisatakse 2,5% (praegu 3% aastas). Kõrgeim oli intress Suurbritannias aastatel 2000-2001 (8,5% aastas), kõige madalam 2009 märtsist kuni septembrini (2,5% aastas). Türgi on põhjendanud võrreldes teiste riikidega kõrget intressimäära (16,9 % aastas) sellega, et intressil on kompenseerimise ja kulude hüvitamise kõrval ka selgelt karistuslik eesmärk. Saksamaal ei ole seadusest tulenevat intressimäära kaua muudetud ja hiljuti tehti rahandusministrile ettepanek võrreldes kehtiva intressiga väga madala intressimäära (6% aastas) alandamiseks vähemalt poole võrra, sest määr ei vasta enam turuolukorrale. Sellise võrdluse taustal tundub Eesti maksuintressi määr üllatav ja põhjendamatu.

50. Juba mõnda aega on leitud ka maksuõiguslikus diskussioonis, et Eesti maksuintressi määr on Euroopa kontekstis silmatorkavalt kõrge. Nii on viidatud, et mujal Euroopas on tavapärased Eestis VÕS järgsele viivisemääradele sarnased määrad ehk 7–8% aastas ning et selle tulemusena on Eestis eriti ebasoodsas seisus need ettevõtjad, kes deklareerivad oma maksukohustused ausalt, kuid kellel on majanduslikel põhjustel tekkinud raskusi kohustuste täitmisega, kuna nad peavad tasuma intressi samas määras nagu maksupetturid (teoreetiliselt peaks maksuseaduste rikkujatele määratama täiendavalt ka rahatrahvid maksude väärarvutuse eest, kuid praktikas toimub seda üsna harva ja suurte maksumuudatuste puhul võib rahatrahvi ülemmäär kas või intressiga võrreldes jääda üsna väikeseks). (L. Lehis 27.09.2013 intervjuus portaalile „Raamatupidamis uudised“ <http://rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/kus-on-hea-ja-kurja-tundmise-puu> ja V. Kivistik arvamuskirjeldus 29.03.2005 Äripäevas <http://www.aripaev.ee/uudised/2005/03/28/kas-maksuintress-on-pohiseadusega-vastuolus> ning E. Matsalu arvamuskirjeldus 02.03.2016 Äripäevas „Maksuintress kui riigi magus tuluallikas“ <http://www.aripaev.ee/uudised/2016/03/02/maksuintress-kui-magus-tuluallikas>.)

51. Ivo Pilving on väljendanud arvamust maksuintressi vajaliku määra suhtes 2002. aasta Juridica artiklis nii: „Maksukohustuse rikkumisega riigilt omavoliliselt võetud laenu eest on õiglane nõuda samasugust viivist nagu kokkuleppeliste laenu tagasimaksmisega viivitamisel. Maksuintress peab olema täpselt nii suur, et oma kulusid kalkuleerival ratsionaalsel maksumaksjal ei oleks kasulik maksimisega viivitada.“ (I. Pilving. Juridica, 2002, nr 10, lk 702-708).

52. Rahandusministri pakutud maksuintressi määr võrdlus kiiralaenude intressidega ei ole mitmel põhjusel kohane. Esiteks on enamiku maksukohustuste ja maksumenetluste adreessatideks ettevõtjad (kuna ka füüsiliste isikute tööjõumaksude kinnipidajad on ettevõtjad). Seetõttu puudutab ka intress peamiselt ettevõtjaid. Nii on kohane võrrelda maksuintressi määr laenuintressi määradega, mida saaksid võtta ettevõtjad ja mitte eratarbijad. Kiiralaene võetakse aga ülekaalukalt just eratarbimiseks. Samal põhjusel ei oleks õige võrrelda maksuintressi määr keskmise krediitkaardi intressimääraga, kuna ka valdav osa krediitkaarte kasutatakse eratarbimises ja mitte ettevõtluses. Esiteks tuleb nõustuda kaebajaga, et kiiralaenuäri on äärmiselt kasumlik ja riigile tulu teenimine ei saa kindlasti olla maksuintressi legitiimne eesmärk. Ei ole ka põhjust väita, et maksumaksjate keskmine krediitdireiting oleks madalam kui keskmise kiiralaenuvõtja krediitdireiting, kuna riik hoiab maksukohustuste tekkimisel

siiski silma peal (käibemaksu tagastusnõuete kontroll, maksehälvete tuvastamine automaatselt vastavate arvutiprogrammide abil jne). Lisaks on maksuhalduril oluliselt suuremad võimalused maksuvõla sissenõudmiseks: maksuhalduri haldusakt ongi juba täitedokument täitemenetluse seaduse mõttes, samas kui kiirlaenuandja peab pöörduma võla tagasisaamiseks kohtu poole. Samuti saab maksuhaldur mitmeid täitetoiminguid ise läbi viia (MKS § 128 - § 136¹), sh taotleda halduskohtul juba enne maksuotsuse koostamist täitmist tagavate toimingute (arestid, hüpoteegid) läbiviimist. Maksunõude laekumisel on seega kiirlaenu ees olulisi eeliseid, mis vähendab nõude laekumata jätmise riski.

53. Selleks, et pidada hetkel kehtivat intressimäära maksude õigeaegseks tasumiseks vajalikuks, peab selle suurust suutma objektiivselt põhjendada. Seega tuleb analüüsida, milline oleks põhjendatud maksuintressi määr ja võrrelda seda hetkel kehtiva maksuintressi määraga. On vaja pidada silmas, et maksuintressi määr oleks mõnevõrra kõrgem intressitasemest, millega isik ise laenu võtta saab, kuna maksude tasumisega viivitamine ei peaks muutuma soodsamaks krediivõimaluseks kui laenu võtmine. Seega oleks põhjendatud, kui maksuintress on vähemalt sama suur või mõnevõrra suurem intressist, millega isik ise rahaturult krediiti saaks.

54. Eelistades alalhoidlikumat lähenemist, ei võta kohus siin lähtepunktiks statistikat mittefinantsettevõtetele antud laenude intressimäärade kohta (mille järgi võiks maksuintressi määr olla ka 4% aastas, ja see oleks ikkagi turu keskmisest (mis on 2,22%, vt p 46) kõrgem), vaid mõõdiku *euro high yield spread*, mis oli seisuga 1.01.2016 5,3% (otsuse p 47-48). Euroopa Keskpanga põhirefinantseerimisoperatsioonidele kohaldatav intressimäär oli alates 1.01.2015 0,05% ja alates 1.07.2016 0,0%. Seega tuleks baasmäärana lisada nimetatud intressimäärale intressinõude koostamise ajal kehtinud 0,05%, kokku 5,35%. Sellise intressimääraga oleks nõrga krediidireitinguga ettevõtja saanud võtta laenu ja/või emiteerida võlakirju intressinõude koostamise ajal. Seejuures on suur osa maksukohustuslastest iseenesest oluliselt kõrgema krediidireitinguga ja saaks krediiti oluliselt madalama intressimääraga.

55. Konservatiivsemaks lähenemiseks oleks mõistlik võtta *euro high yield spread* 'ist (mis on hetkel üsna madal) omakorda pisut kõrgem intress. VÕS § 113 (ja § 94) sätestatud intress seisuga 25.02.2016 oli 8,05% ehk 150% intressinõude koostamise aja *euro high yield spread* tasemest. Kui ka maksuintress oleks sama suur ja sellele lisada veel kehtiv tulumaksukohustus (TuMS § 34 p 3), on rahalise koormuse suurusks $8,05 \times 1,2 = 9,66\%$. See intress on omakorda 180,5% keskmisest intressist (5,35%, vt p 47), millega nõrga krediidireitinguga äriühing krediiti oleks saanud. Rahaturgudel peetakse 10-12% intressi (millele lisandub baasmäär, nt Euribor) piisavalt kõrgeks tasemeks, et olla preventiivse iseloomuga intressimääraks arenenud Euroopas, seega kahtlusteta tänapäeval ka Eestis (ligi 20 aastat tagasi 1997. aastal oleks võinud lisada Eestile veel teatud arenguruumiga maa koefitsiendi ja määratleda seetõttu Eestis krediidiriske keskmisest kõrgemalt, arenenud Euroopast kõrgemat intressi oleks õigustanud ka tollane hinnataseme kiire tõus). Intressimäär 10-12% on ka piisavalt kõrge (vrld: *euro high yield spread* oli 29.11.2016 4,15%), et kindlustada kreditori intressimäärade kõikumiste vastu.

56. Eeltoodud arvutuste põhjal leiab kohus, et ka igati konservatiivse lähenemise korral on maksuintress piisav oma legitiimsete eesmärkide täitmiseks, kui selle suurusks on **0,03% päevas**, mis teeb **aasta baasil intressiks 10,95%**. Selline intressimäär on 136% VÕS § 113 (§ 94) sätestatud intressimäärast ja 204,7% intressinõude koostamise hetke keskmisest *euro high yield spread*'ist. Kuna kehtiva TuMS § 34 p 3 kohaselt lisandub maksuintressile ka tulumaks, on koormus maksumaksjale tegelikult **0,036 % päevas ja 13,14% aastas**. Kaebajale tähendaks see intressinõuet tema 71 690,79

euro suuruselt põhivõlalt summas 15 209,2 eurot ja hiljem lisanduva tulumaksuga koos 18 251,04 eurot, mis on ikkagi märkimisväärselt suur summa.

57. MKS § 117 lg 1 maksuintressi määr on ülemäärane vaatamata sellele, et MKS pakub ka mõningaid aluseid intressikohustuse leevendamiseks. Kohus viitab Riigikohtu 6.03.2012 otsusele asjas nr 3-2-1-67-11, kus Riigikohus leidis, et riigilõivu suuruse põhiseaduspärasust saab kontrollida sõltumata menetlusabi taotluse lahendamise (isik ei olnud esitanud kohtule menetlusabi taotlust riigilõivust vabanemiseks või selle osaliseks tasumiseks, ent Riigikohus tunnistas liiga kõrge riigilõivu sellegipoolest põhiseadusevastaseks). Seetõttu saab kohus kontrollida kaebajale osaks saanud intressinõude suuruse põhiseaduspärasust vaatamata sellele, et kaebaja ei ole toonud välja seda, et intressinõude tasumine põhjustab talle maksejõuetust, ning sellele, et kaebaja ei ole taotlenud näiteks maksuvõla tasumise ajatamist ja maksegraafiku ajaks intressimäära vähendamist.

58. Maksuintressi vähendamine maksimaalselt 50% võrra on võimalik vaid maksusumma tasumise ajatamise korral (MKS § 117 lg 2), mis sõltub maksuhalduri kaalutusotsusest ja rakendub alates otsuse tegemisest. Ajatamise otsuse tegemise hetkeks võib olla kogunenud märkimisväärne maksuvõlg, mida vähendada ei saa. Kuna maksudeklaratsiooni saab parandada kolme aasta jooksul (MKS § 89 lg 1), võib olla selleks ajaks tekkinud juba ligi 65%-line maksuintress. MKS § 100 lg 2 kohaselt võib maksuhaldur jätta maksusumma määramata või sisse nõudmata, kui ta on kindlaks teinud, et määramise ja sissenõudmisega seotud kulud ületavad maksusumma või maksusumma sissenõudmine on maksukohustuslase maksevõimetuse tõttu lootusetu ning maksuhaldur ei pea pankrotiavalduse esitamist otstarbekaks. MKS § 114 lg 3 annab alused ka maksuvõla kustutamiseks pankroti või muul põhjusel võla lootusetuse tõttu. Sellised alused on seega rakendatavad vaid lootusetute maksuvõlgade puhul, mitte aga maksumaksjatele üldiselt. Samuti on ette nähtud alused intressiarvestuse peatamiseks ja lõppemiseks (MKS § 119), kuid kaebaja ei oleks saanud kasutada ühtegi nendest alustest (intressiarvestus peatub maksukohustuslase pankroti või krediidasutuse moratooriumi ajaks, teatud alustel saneerimismenetluses, intressiarvestus lõpeb, kui intressisumma on juba võrdne põhivõlaga, intressinõue jäetakse esitamata alla 10 euro suurusele maksuvõlale). Intressi vähendamise alused on seega äärmiselt piiratud ega muuda intressimäära ennast maksu deklareerinud, ent mingil põhjusel mitte tasunud isikule leebemaks.

59. Seega ei ole MKS § 117 lg 1 sätestatud maksuintress 0,06% päevas ehk 21,9% aastas (mis koostoimes TuMS § 34 punktiga 3 on tegelikkuses 0,072% päevas ja 26,28% aastas) maksude õigeaegselt laekumiseks vajalik intressimäär. Põhjendamatult on väita, et hetkel kehtivast intressimäärast madalama intressimääraga ei oleks võimalik saavutada olukorda, kus maksumaksjad on motiveeritud tasuma makse õigeaegselt. Kohtu eelnev analüüs näitab, et sellist eesmärki on võimalik saavutada ka 0,03% päevase ja 10,95% aastase intressimääraga, mis ei oleks seejuures vähem efektiivne kui 0,06% päevas. Seega ei ole vajalikkuse kriteerium maksude õigeaegse laekumise saavutamiseks täidetud.

60. Maksuintressi kolmandaks eesmärgiks on ka **hüvitada riigile raha hilisemast laekumisest tekkiv kahju**. Seega peaks olema maksuintress kõrgem intressist, mida riik ise laenu võttes tasuma peab. See intressimäär on aga madalam turu keskmisest, kuna riigi maksevõimes ei ole tänapäeva Eestis põhjust kahelda, seega on riigi kui võlgniku krediidirisk madal. Riik peaks praegust turuolukorda arvestades saama laenu igal juhul intressimääraga mitte rohkem kui 3%. Nii ei õigusta maksuintress 21,9% (26,28%) määraga aastas ka riigi vajadust raha hilisemat laekumist kompenseerida. Järelikult ei hüvitata maksuintresside tasumisega mitte riigile saamata jäänud tulu, vaid maksuintress on riigile muuhulgas iseseisev tuluallikas. See ei ole maksuintressi mõtteks ega legitiimseks eesmärgiks. Seetõttu on õigus kaebajal, et maksuintressi määr on sedavõrd kõrge, et see on omandanud sisuliselt eraldiseisva

maksu tähenduse. Asjaolu, et maksuintressi laekumine riigieelarvesse on aastatega kokkuvõttes kahanenud, ei muuda intressi üksikjuhtudel (nt hetkel kaebajale) proportsionaalsemaks.

61. MKS §-s 117 kehtestatud intressimäära proportsionaalsuse ja põhiseaduspärasuse küsimust on Tallinna Ringkonnakohus käsitlenud varasemalt 20.12.2007 otsuses haldusasjas nr 3-05-426 ning 12.01.2010 otsuses haldusasjas nr 3-08-1466, leides mõlemal juhul, et kohaldatud intressimäär ei olnud ebamõistlikult suur. Nimetatud lahendites on ringkonnakohus maksuintressi põhiseaduslikkust küll analüüsinud, kuid käesolevas haldusasjas tõusetunud argumente nendes otsustes analüüsitud ei ole. 20.12.2007 otsuses piirdus analüüs järgnevaga: „Käesolevas asjas rakendatud intressimäär on ringkonnakohtu hinnangul proportsionaalne ega ole vastuolus põhiseadusega. Halduskohtu viide sellele, et maksuintress ei ole samastatav rahaturu intressiga, ei ole asjakohatu, sest see aitab selgitada maksuintressi proportsionaalsust. Rahaturu intresside langemisega ei pea kohealt kaasas käima maksuintresside langemine samas proportsioonis. Intressimäära kehtestamisel on seadusandjal lai mänguruum. Käesoleval juhul rakendatavat maksuintressi ei saa pidada „väga rängaks“. Maksuintress peab motiveerima maksukohustuslast täitma maksukohustus õigeaegselt. Laenuturul valitsevate intressidega ligikaudu samas suuruses olev maksuintress seda ülesannet ei täidaks.“ 12.01.2010 otsuses on viidatud 20.12.2007 otsusele lisades mõtte, et maksuintress peab korvama riigile raha hilisemast laekumisest tekkiva kahju ja korvama maksumenetluse kulud. Kohus leiab, et vaatamata asjaolule, et kõrgem kohus on varem leidnud, et maksuintressi määr ei ole liigne, on siiski võimalik jõuda käesolevas haldusasjas teistsugusele järeldusele. Nimetatud lahendite olemasolu ei tähenda, et maksuintressi põhiseaduspärasuse kontrolli hiljem enam teostada ei saa. Esiteks saab intressimäära põhjendatust leida vaid intressimäära majandusliku analüüsi ja teisalt isikute põhiõiguste kaalumise teel. Varem seda tehtud ei ole. Teiseks on olukord rahaturul ka 2007. aastaga võrreldes oluliselt muutunud (vt graafikud otsuse p 46-47: hetkel on intressid 2-3 korda madalamad kui 2007. aastal), mistõttu tol hetkel ei pidanud ringkonnakohus ilmselt põhjalikumat analüüsi vajalikuks, kuna maksuintressi erinevus rahaturu intressidest ei olnud nii silmatorkavalt suur kui praegu. Seda arvestades on kaheldav, kas ringkonnakohus jõuaks täna uuesti samasugusele järeldusele, et kehtiv maksuintressi määr on vajalik. Ka on õiguskantsler 25.10.2010 seisukohas nr 6-1/101688/1006216 (http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/6iguskantsleri_seisukoht_vastuolu_puudumine_maksukorralduse_seaduse_ss-d_115_ja_117.pdf) leidnud, et maksuintress on põhiseadusega kooskõlas, ometi viitavad tema küsimused rahandusministrile 21.07.2016 kirjas, et neid küsimusi arvestades on lähitulevikus oodata õiguskantslerilt maksuintressi määra põhiseaduslikkuse osas uut seisukohta ja et see seisukoht võib kujuneda sootuks teiseks. Lisaks ei ole maksuintressi põhiseaduspärasuses saanud seniajani anda oma arvamust Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium. Käesolevas vaidluses on kaebaja maksude tasumisega viivituses (intressinõude koostamise seisuga) vaid vahemikus 1 päev kuni 680 päeva, seega vähem kui kaks aastat (vt intressinõude lisa), tema põhivõlg on 71 690,79 eurot ja intress sellelt 30 418,40. Vähem kui kahe aastaga on intressisumma küündinud 42,43%-ni põhivõlast. Tulevast tulumaksukohustust (TuMS § 34 p 3) arvestades on intressisumma intressinõude koostamise seisuga 36 502,08 eurot, mis moodustab 50,92% põhivõlast. Kohtu hinnangul oleks sellise intressisumma põhjendatuseks vaja äärmiselt kaalukaid ja põhjalikke argumente, mis veenaksid, et madalam intress mingil juhul oma eesmärgi ei täidaks. Selliseid argumente ja analüüsi kohus näinud ei ole.

62. Kokkuvõtlikult ei ole vajalikkuse kriteerium täidetud ühegi maksintressi legitiimse eesmärgi puhul. Kohus on veendunud, et kui maksuintressi määr kehtestataks täna uuesti adekvaatsele majanduslikule kalkulatsioonile tuginedes (mitte pelgalt viitega määrale, mis on enne kehtinud), siis ei kehtestataks intressimääraks 21,9% aastas. Seega on maksuintressi määr 0,06% päevas ebaproportsionaalne ja vastuolus PS §-ga 11.

63. Kuna maksuintress ei ole selle legitiimsete eesmärkide saavutamiseks vajalik, ei asu kohus analüüsima mõõdukust kitsamas tähenduses.

64. Eeltoodust tulenevalt tuleb MKS § 117 lg 1 jätta antud vaidluse lahendamisel kohaldamata ja tunnistada põhiseadusevastaseks osas, milles see sätestab intressimääraks päevas üle 0,03% ka isikutele, kes on maksud deklareerinud ise, s.o. kelle suhtes ei ole maksumenetlust läbi viidud. Selles osas tuleb algatada põhiseaduslikkuse järelevalve menetlus Riigikohtus.

65. Kohus nõustub kaebaja ja õiguskantsleri 21.07.2016 kirjas esitatud seisukohaga selles, et kõrge intressimäär mõjub karistuslikuna. Karistusena näikse kohtlevat maksuintressi juba TuMS § 34 p 3, kuna normi paiknemise järgi seaduses on see säte justkui eraldi alus karistuste tulust maha arvamise keeluks (koos on riiklikud trahvid, sunniraha, maksuintress). Karistuste kohaldamisel tuleb järgida karistusõiguslikke ning kriminaalmenetluse põhimõtteid, mis teistele avalik-õiguslikele tasudele ei rakendu. Maksuintress ei tohi olla karistus varjatud kujul. Kohut ei veena vastustaja seisukoht, et kuivõrd seadusandja ei ole maksuintressi määratlenud karistusena, siis ei ole seda alust ka karistusliku meetmena käsitleda. Seejuures leidis õiguskantsler 21.07.2016 kirjas rahandusministrile, et ka maksualase väärteto või kuriteo toimepanemine ei õigusta kõrgemat intressi ning selleks peab olema eraldi meede, mis võimaldab maksuhaldurile suuremat kaalumisruumi.

66. Eesti maksusüsteemi üheks oluliseks eesmärgiks on lihtsus ja läbipaistvus. Ühine maksuintressi määr igas olukorras kõikidele maksumaksjatele on selle ideega kindlasti kooskõlas. See ei saa aga õigustada suurele osale maksumaksjatele ebaproportsionaalselt ränga rahalise koormise panemist. Kohtu hinnangul on maksuintressi eesmärkide saavutamiseks vajalik esmalt maksuintresside määra muutmine kooskõlas rahaturul toimuvate muudatustega. Selliseid muutusi ei pea tegema iga-aastaselt, kuid olukord, kus sama intressimäär kehtib ligi 20 aastat, samas kui rahaturu intressid kahanevad oluliselt, on muutnud maksuintressi määra aja jooksul maksumaksjatele ülemääraseks rahaliseks koormuseks. Kohtu hinnangul oleks seadusandjal riskide maandamiseks otstarbekam kehtestada ka maksuintressimäär kombineerituna Euroopa Keskpanga põhirefinantseerimisoperatsioonidele kohaldatava intressimääraga nagu seda teeb VÕS § 94, kuna nii on riik enam kindlustatud rahaturu muudatuste vastu. Teiseks oleks otstarbekas kehtestada madalam intressimäär baasina kõikidele maksukohustusega hilinejatele, ja lisada siiski teatud rahalised koormised (nö maksuotsuse sunniraha vms) tõsisematele maksurikkumistele. Paljud riigid on seadnud piirangud ka maksuintressi summade ülemisele määrale, maksuintress ei peaks küündima põhivõlani.

67. Käesoleva haldusasja raames ei olnud küll võimalik kontrollida TuMS § 34 p 3 vastavust põhiseadusele, ent õigusselguse huvides tasuks seadusandjal tulevikus kaaluda maksuintresside ettevõtlustulust maha arvamise lubamist. Seda põhjusel, et vastasel juhul on MKS-s sätestatud intressimäär eksitav, kuna finantskoormus on tegelikkuses suurem (1,2 kordne intressisumma). See omakorda pole kooskõlas ideega maksusüsteemi läbipaistvusest. Riigikohus on 17.05.1999 määruses haldusasjas nr 3-3-1-21-99 leidnud: „kulutus on ettevõtlusega seotud, kui selle kulutuse tegemine oli otseselt tingitud maksumaksja ettevõtlusest ja kulutus oli vajalik ettevõtluse alustamiseks, säilitamiseks või arendamiseks“. Kui maksuintressi karistusena mitte käsitleda, on iseenesest selge, et ettevõtja tasub maksuintressi ära selleks, et ta saaks ettevõtlusega jätkata. Niisamuti on ettevõtlusega seotud kuludeks loetud eraõiguslikele isikutele tasutud intressid ja muud kõrvalkohustused: nendelt ettevõtja tulumaksu tasuma ei pea. Sisuliselt kohtleb TuMS hetkel ettevõtja eraõiguslikke võlausaldajaid ja maksuhaldurit ebavõrdselt: kui isikul on valida, kas jääda võlgu eraõiguslikus võlasuhtes või MTA-le, siis muidugi sooviks ta vabaneda esmalt maksuvõlast, kuna see on talle kallim muuhulgas ka intressisummale lisanduva tulumaksu poolest. Väärrib meenutamist, et 1.01.2004 jõustunud pankrotiseaduse (PankrS) § 146 lg 1 p 3 kaotas ära maksunõuete eelisõiguse võrreldes teiste tagamata nõuetega (enne seda tuli

1.09.1992-31.12.2003 kehtinud PankrS § 86 lg 1 p 3 kohaselt maksunõue rahuldada kolmandas järgus peale pandiga tagatud nõudeid, välja arvatud kommertspandiga tagatud nõuded; peale töötajate nõudeid, elatist, vigastuse või muu tervisekahjustusega, samuti toitja kaotusega tekkinud kahju hüvitist, seejuures ei olnud aga § 96 lg 3 kohaselt maksunõudelt kogunenud viivis eelisinõue). Paratamatult tundub, et TuMS § 34 p 3 keeld maksuintresse ettevõtlustulust maha arvata ja seeläbi maksuvõla tasumist muude kohustuste kõrval prioriteetseks seada on kantud samast ajastuvaimust, milles sündis maksunõuete eelistamine kuni 31.12.2003 kehtinud pankrotiseaduses. Selle põhjendatuses on aga piisavalt alust kahelda.

68. Kuivõrd kohus leidis, et MKS § 117 lõige 1 on põhiseadusega vastuolus osas, milles maksukohustuslaselt nõutav intressimäär ületab 0,03% päevas (10,95% aastas) ja seda olukorras, kus maksukohustus tekkis isiku enda esitatud või parandatud maksudeklaratsiooni alusel, st ilma maksumenetlust läbi viimata, ja jättis nimetatud sätte käesolevas asjas kohaldamata, siis tuleb kaebajale koostatud 25.02.2016 intressinõue nr 13-3/31115 tühistada osas, milles intressi nõuti üle 0,03% päevas (10,95% aastas). Maksu- ja Tolliametil tuleb esitada kooskõlas käesoleva otsuse resolutsiooni punktiga 3 kaebajale korrigeeritud intressinõue 5 päeva jooksul käesoleva otsuse jõustumisest arvates.

69. Kuivõrd kaebaja ei ole esitanud menetluskulude väljamõistmise taotlust, jäävad menetluskulud kummagi menetlusosalise enda kanda.

allkirjastatud digitaalselt

Kadriann Ikkonen
kohtunik