

II

52. Kohus tõstatas käesolevas asjas küsimuse kaebajalt välja mõistetud maksuintressi suuruse võimalikust põhiseadusevastasusest. Tallinna Halduskohtu haldusasjas nr 3-16-605 5.12.2016 tehtud otsuse alusel algas MKS § 117 lg 1 osas põhiseaduslikkuse järelevalve kohtumenetlus Riigikohtus. Kohtul ei oleks aga mõistlik peatada käesoleva haldusasja menetlust asjas nr 3-16-605 Riigikohtu otsuse tegemiseni, kuna asjaolud on mõneti erinevad. Haldusasjas nr 3-16-605 oli tekkinud äriühingule intressivõlg tema enda deklareeritud maksukohustuselt, isiku suhtes ei olnud viidud läbi maksumenetlust ja kohtuotsuses tuginetigi sellele asjaolule, eristades seda olukorrast, kus maksuvõlg tekib maksumenetluse tagajärjel. Käesoleval juhul on aga viidud läbi maksumenetlus kaebaja juhitud äriühingu suhtes, äriühing ei ole maksumenetluses määratud maksusummat tasunud ning lisaks on viidud läbi vastutusmenetlus ja koostatud vastutusotsus kaebajale kui füüsilisele isikule. Haldusasjas nr 3-16-605 tehtav Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi lahend ei pruugi seetõttu laieneda olukorrale, kus intressivõlg on tekkinud maksumenetluse tulemusena ja seetõttu ei pruugi ka asjas nr 3-16-605 tehtav lahend hõlmata endas sisuliselt käesoleva haldusasja probleeme. Kohtu hinnangul on käesolevas haldusasjas intressiga seoses kolm probleemi, mille puhul tekib küsimus intressiarvestuse põhiseaduspärasusest: 1) kas intress 21,9% aastas (kuna kaebaja on füüsiline isik, ei lisandu intressile tulumaksu (tulumaksuseaduse § 34 p 3 ja § 51 lg 2 p 1)) on proportsionaalne; 2) kas maksusumma määramise aegumise peatumise korral on proportsionaalne, kui intressi arvestatakse maksusummalt ikkagi täies mahus edasi ja 3) kas intressi maksimummäär 100% põhivõlast on proportsionaalne. Neid küsimusi haldusasjas nr 3-16-605 ei tõusetunud ja neile tuleb vastata käesolevas menetluses. Ka soovib kohus täiendavalt analüüsida maksuintressi eesmärkide legitiimsust.

53. Põhiseaduse (PS) § 15 lõikest 2 ning halduskohtumenetluse seadustiku (HKMS) § 158 lõikest 4 tulenevalt jätab kohus asja lahendamisel kohaldamata seaduse või muu õigustloova akti, kui see on vastuolus Eesti 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. Riigikohus on leidnud, 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).

54. 28.10.2015 vastutusotsuses esitatud nõue koosneb ca 50% ulatuses intressinõudest ja kaebaja leiab, et intressinõue on põhiseadusevastane. Intressinõude kujunemise aluseks on MKS § 117 lg 1, MKS § 119 lg 1 p 5 ja ka MKS § 99 lg 1 p 2. Kohus analüüsib esmalt nende sätete asjassepuutuvust, siis kaebaja põhiõiguste rikkumist ning seejärel MKS § 117 lg 1, MKS § 119 lg 1 p 5 ja MKS § 99 lg 1 p 2 kooskõla põhiseadusega.

55. 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. 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.

56. MKS § 119 lg 1 p 5 kohaselt peatub intressi arvestamine, kui intressisumma ületab selle arvestamise aluseks oleva maksunõude. Seega on intressisumma maksimummääraks 100% põhivõlast. Nimetatud sättele tuginedes ongi kaebajalt välja mõistetud OÜ EXXX maksuintress vähendatud 100 protsendini põhivõlast. Kohus leiab, et intressisumma suurus arvestades on asjassepuutuv ka MKS § 119 lg 1 p 5, kuna on vaja kontrollida, ega selline intressisumma ülemmäär ei ole ebaproportsionaalselt kõrge.

57. MKS § 99 lg 1 p 2 kohaselt peatub maksusumma määramise aegumine maksuotsuse vaidlustamise ajaks kuni selles asjas tehtud lõpliku lahendi jõustumiseni. Samas puudub MKS-s alus, mis võimaldaks maksusumma määramise aegumise peatumise ajaks arvestada intressi väiksemas summas kui 0,06% päevas. Ka ei anna MKS õigust maksuhaldurile intressi vähendamist kaalutusõiguse alusel otsustada (analoogselt MKS § 117 lg 2 – ajatamise korral). Kuna antud asjas on aegumine olnud peatunud 3 aastat ja 2,5 kuud, oleks intressisumma kujunenud aegumise peatumise ajaks intressi arvestamise katkemise või vähendamise korral oluliselt väiksemaks ja seda ka MKS § 119 lg 1 p 5 piirangut arvestades. Seetõttu peab kohus vajalikuks analüüsida ka aegumise peatumise ajal intressiarvestuse samas mahus jätkumise põhiseaduspärasust.

58. Kokkuvõtlikult kontrollib kohus järgmiste sätete põhiseaduspärasust nende koosmõjus:

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

2) MKS § 119 lg 1 p 5: Intressi arvestamine peatub, kui intressisumma ületab selle arvestamise aluseks oleva maksunõude;

3) MKS § 99 lg 1 p 2: Maksusumma määramise aegumine peatub maksuotsuse vaidlustamise ajaks kuni selles asjas tehtud lõpliku lahendi jõustumiseni.

59. Kuna seadusandja on eelmises punktis nimetatud sätete vastuvõtmisel järginud pädevus-, menetlus- ja vorminõudeid ning need sätted on õigusselged, siis asjassepuutuvate sätete formaalses põhiseaduspärasuses ei ole kahtlust. Järgnevalt analüüsib kohus nimetatud sätete materiaalselt põhiseaduspärasust. Kohus kontrollib, ega kaebajale tasumiseks määratud maksuintress ei riiva ebaproportsionaalselt tema omandiõigust. Selleks tuleb määrata omandipõhiõiguse (PS § 32 lg 1) kaitseala riive lubatavad eesmärgid ja hinnata aastas kohaldatud maksuintressi kui vahendi proportsionaalsust nende eesmärkide suhtes (PS § 11). Kuna kaebaja on füüsiline isik, analüüsib kohus tõusetunud probleeme eelkõige just füüsilise isiku aspektist.

60. 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. Ei ole kahtlust, et 18 828,02 euro suurune intressinõue riivab kaebaja omandiõigust (PS § 32).

61. Maksuintress kui avalik-õiguslik rahaline kohustus (PS § 113) on kehtestatud avalikes huvides. Iseenesest riivab omandiõigust iga riigi või kohaliku omavalitsuse kehtestatud rahaline koormis. Riigil on avar kaalutlusruum maksude ja maksumäärade kehtestamiseks. Kohtu hinnangul ei saaks näiteks tulu- või sotsiaalmaksu määra üle iseenesest teostada kohtulikku kontrolli, kuid see on võimalik erijuhtudel, näiteks kui kõrgem maksumäär kehtestatakse liialt lühikese etteteatamisajaga või esineb probleeme maksumaksjate võrdse kohtlemisega. Kuna aga maksuintress ei ole eraldi maks, vaid meede maksude laekumise tagamiseks (on kehtestatud konkreetsetel eesmärkidel), saab kohus kontrollida, kas maksuintressi määr teenib neid eesmärke ning kas see on neid eesmärke arvestades proportsionaalne riive kaebaja omandiõigusele.

62. Omandipõhiõigus (PS § 32) on lihtsa seadusreservatsiooniga põhiõigus, mis tähendab, et selle 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. 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. Kohtul tuleb kontrollida nende eesmärkide legitiimsust ja kohaldatava meetme (maksuintressi määr) proportsionaalsust seatud eesmärkidega.

63. Eesmärkide hüvitada riigile raha hilisemast laekumisest tekkiv kahju ja motiveerida maksu-maksjat makse õigel ajal tasuma legitiimsus on kohtu hinnangul väljaspool kahtlust. Rahalise kohustuse täitmisega viivitamisel kohaldataval kõrvalkohustusel on sellised eesmärgid alati. Seetõttu ei asu kohus neid eesmäärke pikemalt analüüsima.

64. Uurimaks, kas maksuintressi eesmärgiks on ka kompenseerida maksumenetluse kulusid, tuleb uurida seadusandja poolt maksuintressi kehtestamise eesmäärke. Nendega saab tutvuda 22.10.2001 algatatud MKS (886 SE) seletuskirjas, nähtaval dokumendis algteksti lõpus, kommentaarid § 117 juurde <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/9ad19551-e825-355e-a92c-b9ebda028f0b/Maksukorralduse%20seadus/>, kus on kirjas vaid, et üle on võetud varem kehtinud intressimäär (0,07%). Eelnõu menetlemise käigus Riigikogus alandati määra 0,06%-ni, mis nii ka lõplikult vastu võeti. Ühtegi konkreetset maksuintressi eesmärki ei ole viidatud seletuskirjas välja toodud. Kuna intressimäär jäi sisuliselt samaks (isegi alanes), võib järeldada, et intressi eesmärgid ei ole muutunud. Varasemates maksuintressi puudutavate eelnõude seletuskirjades ei ole kulude hüvitamise eesmärki aga mainitud, selle asemel on mainitud vaid raha hilisema laekumise kompenseerimist ja maksumaksja õiguskuulekale käitumisele motiveerimist. Seega ei ole välja loetav seadusandja mõte hüvitada maksuintressi arvelt konkreetse maksumenetluse kulusid. Seetõttu on küsitav, kas eesmärk hüvitada maksumenetluse kulusid on üldse maksuintressi regulatsiooni legitiimne eesmärk. Kohtu hinnangul oleks selline eesmärk iseenesest legitiimne, kuid tekib küsimus, kas maksuintressile selline eesmärk üldse omistatud on. Kui riik sooviks, et maksumaksja osaleb enda maksumenetluse kulude katmises, siis on vaja tuvastada, millises osas seda osalust eeldatakse ning kas kõige kohasem on sellist osalust saavutada maksuintressiga (proportsioonina maksusummast) või on muid kohasemaid kulude hüvitamise viise. Kulude hüvitamise funktsioonile on hakanud rõhuma rahandusminister ja MTA alles peale MKS kehtestamist (vt nt rahandusministri 12.10.2016 kiri õiguskantslerile ja ka vastustaja vastus kaebusele). Kahtlemata suubub maksuintress riigieelarvesse ja kuna MTA on riigieelarvest finantseeritav riigiasutus, tuleb maksuintressist laekunud raha kaudselt ka MTA maksude määramise ja sissenõudmisega tegelevatele üksustele. Samas leiab kohus, et kuna intressi kui rahalise kõrvalkohustuse eesmärk on reeglina katta ka võla sissenõudmise kulusid, siis saab kulude hüvitamise funktsiooni oma olemusest lähtuvalt siiski maksuintressi legitiimseks eesmärgiks pidada. Kuna aga selline eesmärk ei ole sõnastatud nii, et maksumaksja peaks hüvitama oma maksumenetluse kogukulu, saab maksuintressi eesmärki mõista vaid selliselt, et maksumaksja peab panustama rahaliselt oma maksumenetluse kulude hüvitamisse (hüvitama kuludest osa).

65. Rahandusminister on toonud 12.10.2016 kirjas õiguskantslerile välja ka selle, et maksuintressi eesmärk on hoida ära konkurentsimoonusi. Arvatavasti mõtles rahandusminister seda, et kui üks ettevõtja tasub makse ja peab kehtestama kõrgema hinna ning teine ettevõtja makse ei tasu ja saab lubada madalamat hinda, siis maksuintress mõjutab isikut makse maksma ja seeläbi kaob ka konkurentsimoonus. Selline arutluskäik on iseenesest loogiline, ent ka seda eesmärki ei ole MKS § 117 lg 1 kontekstis seadusandja kunagi sätte eesmärgina välja toonud. Konkurentsimoonusite ärahoidmine kaasneb sellega, kui isikud maksavad makse õigel ajal ja õiges summas, kuid maksuintressi legitiimseks eesmärgiks ei ole kuskil sõnastatud olla muuhulgas korraldus konkurentsi vallas. Teiseks ei kehti see antud juhul kaebajale kui füüsilisele isikule. Maksuintressile sellise eesmärgi omistamine hälbiks selle instituudi mõttest ja olemusest.

66. Seega on MKS § 117 lõikes 1 kehtestatud maksuintressi legitiimsed eesmärgid **1) kompenseerida raha hilisemat laekumist ja 2) motiveerida maksumaksjat makse õigel ajal tasuma ja 3) hüvitada maksumenetluse kulud.** Maksuintress ei tohi väljuda legitiimsete eesmärkide piiridest ja asuda teenima lisaks varjatud, so mittelegitiimseid eesmäärke. Ka legitiimsetel eesmärkidel kehtestatud maksuintressi määr peab olema proportsionaalne (kooskõlas PS §-ga 11). 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) eesmäärke.

67. 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.

68. 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 kompenseerib maksuintress riigile raha hilisemast laekumisest tekkiva kahju, mõjutab maksumaksjat makse õigel ajal tasuma ja annab rahalise panuse maksumenetlusega seotud kulude hüvitamiseks. Juhtumid, kus riive proportsionaalsuse kontrollimisel selgub, et riive ei sobi tema eesmärgi saavutamiseks, ongi praktikas üliharvad. Kokkuvõtlikult maksuintressi määr täidab oma eesmärgi ja on sobiv abinõu maksude õigeaegse laekumise tagamiseks.

69. Abinõu on **vajalik**, kui eesmärgi ei ole võimalik saavutada mõne teise, kuid isikut vähem koormava abinõuga, mis on vähemalt sama efektiivne kui esimene. Selleks, et pidada hetkel kehtivat intressimäära vajalikuks kõikide eesmärkide saavutamiseks, peab selle suurust suutma objektiivselt põhjendada. Seega tuleb analüüsida, milline oleks põhjendatud maksuintressi määr ja võrrelda seda hetkel kehtiva maksuintressi määraga. Mida intensiivsem on riive, seda suurem on ka tõenäosus, et on olemas ka mõni isikut vähem riivav meede, mida täidaks riive eesmärgi.

70. Eesmärgi **hüvitada riigile raha hilisemast laekumisest tekkiv kahju** tagamiseks peaks maksuintress olema kõrgem intressist, mida riik ise laenu võttes tasuma peab. Kuna riigi maksevõimes ei ole tänapäeva Eestis põhjust kahelda, on riigi kui võlgniku krediidirisk madalam turu keskmisest. Arvelduskrediiti saab riik hetkel marginaaliga keskmiselt 1% (+ Eurobor, mis oli nii 2015. aastal kui on hetkel negatiivne <http://www.euribor-rates.eu/euribor-2015.asp>).

71. Peamiselt hangivad riigid finantsturult raha tagamata võlakirjadena (Eesti ei ole seda viimasel ajal praktiseerinud <http://news.err.ee/v/business/economy/09f6c562-3b68-4103-b68d-1cca01bef929/bank-of-estonia-buys-first-bonds>) ja osad riigid (nt Saksamaa) emiteerivad hetkel riigieelarvesse raha saamiseks tagamata võlakirju isegi negatiivse intressiga. Läti emiteeris 2015. aasta lõpus 10-aastaseid võlakirju fikseeritud intressiga 1,375% (<http://www.fm.gov.lv/en/news/51309-latvia-has-issued-bonds-on-international-financial-markets-at-the-historically-lowest-rate> ja pakkujaid oli 1,6 korda rohkem kui võlakirju saada oli võimalik. Reitinguagentuur Moody's krediidireiting Eestile on püsinud tasemel A1 (kõrgeimal tasemel) alates 2002. aasta lõpust <http://www.fin.ee/moodys-hoiab-estoni-krediidireitingu-senisel-korgel-tasemel/>. Ka reitinguagentuur Standard and Poor's kinnitas 2016. aasta lõpus Eesti pikaajalise riigireitingu senisel kõrgel tasemel AA- stabiilse väljavaatega. Lühiajaline reiting kinnitati tasemel A-1+ <http://www.fin.ee/reitinguagentuur-sp-kinnitas-estoni-reitingu-senisel-korgel-tasemel-3/>. Konkurentsiamet on oma analüüsi tulemusena kasutanud Eesti riigi riskipreemiana 0,78%, mis põhineb Eesti riigi riskireitingule AA-/A1 vastavast riigiriski preemiast (vt <http://www.konkurentsiamet.ee/file.php?27487eel> lk 6 tabel 1 ja selgitused seal all). Selle alusel võib väita, et kui Eesti riik emiteeriks hetkel võlakirju rahvusvahelisel turul, siis intress võiks olla 0,78%. Riigi võlakohustused on kuvatud Rahandusministeeriumi kodulehel <http://www.fin.ee/riigi-finantskohustused> ja 2015. aasta lõpu seisuga oli keskmiseks intressiks 1%. Riigi poolt võetud laenude hetke intressimäär on 0,76%. Seega peaks riik praegust rahaturu seisust arvestades saama laenu ka väga ettevaatliku arvestusega igal juhul intressimääraga mitte rohkem kui 3% (hetkeseisuga sisalduks seal veel puhver riigi kasuks). Nii ei õigusta maksuintress 21,9% määraga aastast riigi vajadust raha hilisemat laekumist kompenseerida ja 21,9% aastane maksuintress kui meede ei ole raha hilisemat laekumist tagavana vajalik.

72. Selleks, et **mõjutada isikuid tasuma makse õigeaegselt**, 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 vähemalt sama suur või mõnevõrra kõrgem intressitasemest, millega isik ise laenu võtta saab, kuna maksude tasumisega viivitamine ei peaks muutuma soodsamaks krediitdivõimaluseks kui laenu võtmine. Kõrge intressimäär soodustab maksukuulekust kahtlemata, kuid liiga kõrge intressimäär (liiga intensiivne riive isiku omandipõhiõigusele ja ettevõtja puhul ka ettevõtlusele) ei oleks õigusriigis lubatud ja seetõttu ei saa lähtuda põhimõttest „mida kõrgem intressimäär, seda parem riigile“.

73. Paraku ei toonud MTA vastustajana ega ka rahandusminister 12.10.2016 kirjas õiguskantslerile intressimäära põhjendusena välja mingit hetkeolukorrast lähtuvat majanduslikku analüüsi. Kohus ei nõustu rahandusministri 12.10.2016 kirjas väljendatud 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 püsinud pea muutumatuna, vähenedes 0,07%-lt päevas 1.07.2002 0,06%-le päevas. Seejuures olid tänapäeva perspektiivist vaadatuna ülikõrged intressid aastatel 1994-1997 Eesti finantsturuga adekvaatses suhtes, kuna hinnad kallinesid väga kiiresti, mis muuhulgas soodustas ka inflatsiooni, majandus oli oluliselt ebastabiilsem ja riskantsem, laenukapitali oli vähe (Eesti pangad ei olnud veel Rootsi pankade omandis) ja laenude järele oli nõudlust rohkem kui pakkumist. Ka Euribor oli märgatavalt kõrgem. Kõik see on tunduvalt erinev hetkeolukorrast.

74. Põhiseaduslikkuse järelevalve asja nr 4-3-1-8-02 kaasatud Riigikogu rahanduskomisjoni seletuse kohaselt oli intressimäära kehtestamise delegeerimine rahandusministrile ajendatud soovist anda rahandusministrile võimalus intressimäära 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 maksuintressimäära langetamisega reageeritud.

75. Kui võrrelda intressimäärade 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 eluasemelaenud keskmise intressiga 10,16% ja 2015. aasta oktoobris vastavalt 2.32% (alla 10-aastase laenuperioodiga laenud 2001. aasta algul 10,35% ja 2015. aasta oktoobris 3,71%);

<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 2015. aastal lõpus ca 14%), ei anna paraku adekvaatset võrdluspilti. Siin võrreldakse nii tagatud kui tagamata tarbimislaene. Viimaste hulka kuulub ka krediitkaartide kasutamine, mille intressimäär on tagatud tarbimislaenu intressimäärast kõrgem (reeglina vahemikus 12-18% <http://www.heaintress.ee/et/krediitkaardid/krediitkaartide-vordlus>) ja mida on aina enam hakatud kasutama. Seetõttu ei ole tarbimislaenud 2001. ja 2015. aastatel omavahel üks-ühele võrreldavad. Lisaks hõlmab viidatud statistika järeelmaksusid, tagatiseta väikelaene ja arvelduslaene, kuid krediitkaardi limiitide kasutatud osa on sellest summast suurim osa.

76. Seevastu vastustaja poolt kaebusele esitatud seisukohtades viidatud link <http://statistika.eestipank.ee/?lng=et#listMenu/2273/treeMenu/FINANTSSEKTOR/147/979> kajastab vaid tagatiseta tarbimislaenude statistikat, mida oli Eesti Panga andmetel 30.11.2016 sei-

suga 433 miljonit eurot ja mis moodustas kodumajapidamistele antud laenude kogusummast 7 667 miljonist eurost samal ajavahemikul ca 5,6%. Selle põhjal arvutatakse ühtlasi välja krediidi kulukuse määr krediidiandjate ja -vahendajate seaduse mõttes (mis seab piiri hoiulaenuühistutele (ühekordne määr § 2 lg 6 p 1)). Seisuga november 2015 oli see määr 18,95%, mis on iseenesest maksuintressi määraga 21,9% aastas tajutavas suhtes. Kohane on tuua ka võrdluseks, et tagatiseta väikelaenu pakub nt Swedbank hetkel intressimääraga 15-24% <https://www.swedbank.ee/private/credit/loans/newSmall?language=EST> ja SEB Pank näitesumma 2000 eurot tagatiseta kaheks aastaks intressimääraga 15,5% aastas <http://www.seb.ee/laen-ja-liising/vaikelaenud/vaikelaen>. Kohus möönab, et kaebaja kui füüsilise isiku puhul on iseenesest maksuintressi määra võrdlus tagamata tarbimislaenuga adekvaatne ja siit on näha, et maksuintressi määr on suurem kui keskmine krediidikulukuse määr, ent ei ületa seda siiski vähemalt mitte kordades (on sellest 115,57%). Siiski tuleb analüüsida, ega ei esine asjaolusid, mis välistavad maksuintressi määra otsese võrdluse samal ajal kehtiva krediidikulukuse määraga. Kohtu hinnangul neid asjaolusid on.

77. Esiteks ei saa jätta tähelepanuta, et kõik eelviidatud laenutooted on pankadele üldreeglina kasumlikud, mistõttu kajastab intress ka krediidiasutuse või krediidiandja kasumit, mida aga maksuintress sisaldada ei saaks (maksuintressi legitiimne eesmärk ei ole olla riigile täiendavaks tulullikaks).

78. Teiseks arvestatakse krediidikulukuse määra sisse ka lepingutasu, mis on reeglina 1,5% laenusummast (vt p 76 lingid väikelaenude kohta Swedbankis ja SEB Pangas). Kohtu hinnangul jääb väiksemas summas laenutoodetel see summa 1-2% piiresse laenusummalt.

79. Kolmandaks tuleb arvestada ka maksimaalset võlasuhte tähtaega. Krediitkaartide limiidid kehtivad reeglina 2-3 aastat ja pikenevad automaatselt vaid juhul, kui tagasimaksetega ei ole tekkinud probleeme. Tavapärane krediitkaardivõlgnevus on aga väga lühiajaline (arvestav pigem päevades). Ka järelmaksud ja arvelduskrediit on reeglina võetud oluliselt lühemaks ajaks kui MKS-s sätestatud maksimaalne 4 aasta ja 7 kuu pikkune intressi arvestamise aeg (arvestades MKS § 99 lg 1 sätestatud maksimaalset aegumistähtaega ja samas ka MKS § 119 lg 1 p 5 sätestatud intressinõude piiri: 100% põhivõlast).

80. Oluline on, et kõik laenutooted, mida võetakse arvesse krediidikulukuse määra statistikas, on suhteliselt väikeste laenusummadega. Kui ka laenuintress on suur, ei kujune lõplik intress ülemääraseks juhul, kui laenuperiood on maksimaalselt mõneaastane ja laenusumma ei ole suur (näitesumma: 1000 eurot 2 aastaks intressiga 19%: lõplik tasu krediidi võtmise eest (koos lepingutasuga) 380 eurot). On selge, et mida väiksem summa, seda kõrgem on tasu selle summa laenamise eest (kombineerituna lepingutasust ja intressimäärast). Swedbanki väikelaenude otsuse p 76 toodud lingilt nähtub, et ka väikelaenu maksimaalseks summaks on 20 000 eurot ja SEB Pangaga vastava lingi järgi (samuti otsuse p 76) 15 000 eurot. Maksimaalse laenusumma korral on kahtluseta ka intressimäär skaala väiksemas otsas.

81. Analüüsides muid eraõiguslikes suhetes tekkivaid intressikohustusi: ka 0,1% intressimäär päevas (36,5% aastas) ei pruugi olla ülemääraselt suur, kui võlgnetakse näiteks 10 000 eurot ja seda vaid kaks kuud (sel juhul on viivisintressiks 610 eurot). Seega on määravaks intressimäär, maksimaalne võlgnevuse periood ja võlasumma nende koosmõjus. Antud juhul on kaebaja võlgnevuse periood 4 aastat ja 7 kuud ja põhivõla summa samas suurusjärgus maksimaalse väikelaenu summaga. Sellist summat ei saa isik olla võlgu krediitkaardiga ega arvelduskrediidina, kuna nii on võimalik saada krediiti reeglina isiku ühe netokuupalga ulatuses. Rahaline kõrvalkohustus muutub kohtu hinnangul ülemääraseks, kui suur põhivõlg on kombineeritud pika võlaperioodi ja kõrge intressiga. Krediidikulukuse määra statistikas kajastuvad laenutooted on aga väiksemates summades ja lühema tähtajaga kui praktikas tihti ette tulevad maksuvõlad.

82. Veel on tagamata tarbimislaenude intressi sees ka võla sissenõudmiskulud. Esiteks peavad laenuandjad arvestama kohtu poole pöördumisega, maksuhalduri haldusakt on aga ise täitedokumendiks (täitemenetluse seadustiku § 2 lg 1 p 12). Lisaks saab võla sissenõudmisel esmased täitmistoimingud maksuhaldur ise teha (MKS 13. peatükk). MTA saab isegi juba enne maksuotsust/vastutusotsust taotleda kohtult oma nõude tagamist (täitmist tagavate toimingute sooritamine enne rahalise nõude või kohustuse määramist MKS § 136¹).

83. MKS-s on kehtestatud lisaks intressile ka sanktsioonid maksuseaduste rikkumise eest, mida saab väärtemenetluses mõista välja MTA (MKS § 162) ning mille eesmärgiks on samuti mõjutada maksukohustuslast ja suunata teda makse õigel ajal deklareerima ja tasuma. Nii on MKS § 153¹ lõike 1 kohaselt nähtud ette karistus maksuhaldurile tahtlikult andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise eest, kui sellega vähendatakse maksu- või kinnipidamiskohustust või suurendatakse tagastusnõuet - rahatrahv kuni 300 trahviühikut; ja lõike 2 kohaselt sama teo eest, kui selle on toime pannud juriidiline isik - rahatrahv kuni 32 000 eurot. MKS § 154 lõige 1 näeb ette karistuse maksudeklaratsiooni, muu dokumendi või asja tähtpäevaks esitamata jätmise, maksuhalduri juures registreerimata jätmise, arvestuse pidamise nõuete eiramise või maksuhalduri korralduse täitmata jätmise eest - rahatrahv kuni 300 trahviühikut; ja lõike 2 kohaselt sama teo eest, kui selle on toime pannud juriidiline isik - rahatrahv kuni 3200 eurot.

84. Lisaks on maksuvõla olemasolu isikule ka muudel põhjustel vältimist vääriv (võimatus osaleda riigihankes, tarnijad ei soovi anda kaupa järelmaksuga (need põhjused kehtivad küll pigem juriidilistele isikutele, kuid ei saa välistada ka füüsilisi isikuid), maksuvõlg rikub märkimisväärselt isiku krediidiaringut ja võib mõjutada potentsiaalseid võlasuhteid, võimalust üürida elamis-pinda, praktikas ei anna krediidiastutused sellisele isikule laenu jne).

85. Seega leiab kohus, et otsuse punktides 78-84 analüüsitud asjaolude tõttu on isegi hetkel kehtiva keskmise krediidikulukuse määraga (18,95%) sama või pisut madalama intressimäära korral maksuvõla olemasolu füüsilisele isikule eelduslikult sedavõrd häiriv, et ei ole eluliselt usutav, et isik eelistaks jätta puhtalt intressimäära järgi kalkuleerides esimeses järjekorras tasumata maksud ja võtta selle asemel krediiti muul moel. Kohtu hinnangul ei saagi jääda lootma maksude maksmisele motiveerimisel vaid maksuintressile, see on vaid üks komponent maksuhalduri seaduslikus arsenalis. Samuti on õigus MTA-l, et maksude maksmisele motiveerivad ka mugavad tehnilised lahendused, mis on loodud maksude deklareerimiseks ja tasumiseks. Eeltoodu põhjal on süvenenud kohtul veendumus, et intressimäär 21,9% aastas on intressi arvestamise aja pikkust ja maksusummade suurust arvestades ülemääraselt suur.

86. Võlasuhetele kohaldatav seadusjärgne intressimäär oli VÕS § 113 (ja § 94) kohaselt seisuga 28.10.2015 8,05%. Tuleb panna tähele, et 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. Võlasuhetes kohaldatav seadusest tulenev viivis on alates 2002. aastast langenud ligi 30%. MKS-st tulenev intressimäär oli juba nimetatud seaduste jõustumise ajal tunduvalt kõrgem kui võlaõiguslik viivis ja ajaga on see vahe kasvanud veel suuremaks.

87. Analüüsimaks vastustaja viidet korteriühituseaduses (KÜS) sätestatud viivisele 0,07% päevas tuleb iseenesest nõustuda sellega, et potentsiaalsete maksuvõlgnike (kaebaja tõttu keskendub kohus füüsilistele isikutele) ja korteriomanike profiilid on sarnased: väga lai ring eelduslikult füüsilisi isikuid, kelle krediidi võimekus on pigem kontrollimata. Samas on KÜS võetud vastu 27.06.1995 ja jõustus üldises korras 03.08.1995. KÜS § 7 lg 4, mille kohaselt majandamiskulude maksmisega viivitamisel võib korteriühistu juhatuse nõuda korteriomanikult viivist kuni 0,07 protsenti maksmata jäänud summalt päevas, on püsinud muutumatuna seaduse vastuvõtmise ajast. Kohtu hinnangul on ka KÜS sätestatud intress muutunud aja jooksul liiga kõrgeks ega ole enam adekvaatses suhtes rahaturu intressidega ja on rahaturgude muutuste tõttu muutunud aja

jooksul ebaproportsionaalseks. Vastustaja on jätnud ka tähelepanuta, et KÜS kehtivus lõpeb 31.12.2017 seoses 1.01.2018 korteriomandi- ja korteriühistu seaduse jõustumisega. Nimetatud seaduse § 42 lõike 1 kohaselt kui korteriomani viivitab majandamiskulude tasumisega, võib korteriühistu nõuda temalt viivist VÕS § 113 lõike 1 teises lauses sätestatud suuruses (hetkel 8,05% aastas ehk 0,022% päevas, seega hetkel kehtivast 3,18 korda väiksemas määras ja hetkel kehtivast maksuintressist 2,72% väiksemas määras). Võrdluses korteriomandi- ja korteriühistu seaduse § 42 lg-ga 1 on maksintressi määr ebaproportsionaalselt kõrge ja tekib küsimus, kui see katab korteriühistule võlgu jäämise kulud, siis miks ei kata see maksude võlgu jäämise kulusid. Tekib küsimus, kui maksuhalduri jaoks on maksuvõlasuhe võrreldav korteriühistule võlgu olemisega, millega on põhjendatav siis ligi 3 korda suurem maksuintress.

88. Rahandusministri 12.10.2016 kirjas pakutud maksuintressi määr võrdlus kiiralaenude intressidega ei ole mitmel põhjusel kohane, kuna kiiralaenuäri on äärmiselt kasumlik ja riigile tulu teenimine ei saa olla maksuintressi legitiimne eesmärk. Ei ole ka põhjust väita, et maksumaksjate keskmine krediidireiting oleks madalam kui keskmise kiiralaenuvõtja krediidireiting. Lisaks on maksuhalduril oluliselt suuremad võimalused maksuvõla sissenõudmiseks (otsuse p 82) ja võimalik maksuvõlgnikule rakendada lisaks intressile muid sanktsioone (MKS § 83). Maksunõude laekumisel on seega kiiralaenu ees olulisi eeliseid, mis vähendab nõude laekumata jätmise riski.

89. Konservatiivsemaks lähenemiseks oleks mõistlik võtta VÕS-s sätestatud (ja ka korteriomandi ja korteriühistuseaduses sätestatud) intressist pisut kõrgem intress. VÕS § 113 (ja § 94) sätestatud intress seisuga 28.10.2015 oli 8,05% (<http://www.eestipank.ee/volasuhete-intressimaar>). Samas on krediidikulukuse määr eelnevalt analüüsitud põhjustel liialt kõrge. Kohus leiab, et proportsionaalne maksuvõlale kohalduv baasintress oleks 0,03% päevas (10,95% aastas). Ei saa seejuures välistada, et sellele intressile saaks puhtalt maksukohustuslase mõjutamise eesmärgil kehtestada seadusega lisaks muid rahalisi kõrvalkohustusi (nt suurem intress väiksema maksumussumma puhul vms meetmed, mis tagavad selle, et ka pikema viivituses oleku ja suurem maksumussumma puhul on kõrvalkohustus proportsionaalne).

90. Seega ei ole MKS § 117 lg 1 sätestatud maksuintress 0,06% päevas ehk 21,9% aastas maksude õigeaegseks 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.

91. Kui vaadata intressi funktsiooni maksumaksja mõjutajana, ei korva see intress riigile mingeid kulusi (intress kui pelgalt mõjutusvahend). Seega ei tule eelmises punktis arvatud intressimäär summeerida intressimääraga, mis on vajalik muudeks eesmärkideks (raha hilisema laekumise kompensatsioon ja maksumenetluse kulude hüvitamine).

92. Viimasena analüüsib kohus, kas maksuintress on proportsionaalne **meede maksumenetluse kulude hüvitamise panustamiseks**. Iseenesest ei ole põhiseadusevastane see, kui MKS-s on meede maksumenetluse kulude hüvitamiseks, kuid sellisel juhul peaks selline eesmärk olema ka selgelt defineeritud ja tuvastatav ning meede peaks olema sobiv, vajalik ja mõõdukas. Kui maksuintressi eesmärk oleks hüvitada kogu maksumenetluse kulud, peaks olema välja arvatud keskmine maksuasja menetlemise hind ja määratletud, kas eesmärk on hüvitada kogu maksumenetluse kulu (mis oleks ilmselt ebareaalne ja võiks olla paljude maksumaksjate suhtes ebaproportsionaalne) või osa sellest.

93. Riigilõivu põhiseaduslikkust puudutavates kohtuvaidlustes on lähtutud riigilõivumäärade põhjendatuse analüüsis keskmisest kohtuasja hinnast. Nii on näiteks Riigikohtu üldkogu 6.03.2012 tsiviilasjas nr 3-2-1-67-11 tehtud otsuse p-s 26.2. viidatud, et Justiitsministeeriumi

andmetel oli 2010. aastal ühe tsiviilasja (v.a. maksekäsu kiirmenetlus) keskmine arvestuslik kulu maakohtus 285 eurot (4499 krooni ka 28 senti) ja ringkonnakohtus 700 eurot (10 952 krooni ja 62 senti) ning Riigikohus võrdleski vaidlustatud riigilõivu keskmise arvestusliku kohtumenetluse kuluga. Kaebajale tehtud vastutusotsusele eelnevalt on küll viidud läbi maksumenetlus OÜ EXXX suhtes ja siis vastutusmenetlus kaebaja suhtes, kuid kohtul puudub võimalus hinnata, millised võisid olla nende menetluste kulud, kuna teada ei ole keskmist maksuasja menetluse kulu.

94. Kohtu hinnangul on menetluskulude hüvitamine protsendina maksusummast ebaadekvaatne meede juhul, kui intressimäär on selle õigustusega kõrge ja eesmärk on kogu kulude katmine. Kui eesmärk on kulude katmine osaliselt ja intressimäär seda arvestades madal (kulude hüvitamise antakse oma panus, kuid ilmselt ei hüvitata kogu kulu või vähemalt ei ole see eesmärgiks seatud). Pelgalt maksusummast võetavat protsenti ei saa parimalgi tahtmise juures seada nii, et see adekvaatselt kajastaks asja menetlemise kulusid. Maksunõude suurus ja selle määramiseks ning sissenõudmiseks tehtavad riigipoolsed kulutused ei ole omavahel lineaarses suhtes. Nii võib riik kulutada 10 000-eurose maksuvõla määramisele ja kättesaamisele rohkem ressursi kui 100 000 eurosele maksuvõlale. Menetluse keerukust ei dikteeri mitte niivõrd maksuvõla suurus, kui tuvastatavate asjaolude iseloom (nt mitmeid erinevaid tehinguid mitmete äriühingutega, mitmed erinevad episoodid ja isikud), tõendite kogumise võimalus ja nendele kuluv ressurss, menetlusosalise kaasaaitamiskohustuse täitmine.

95. Kui riigile raha hilisemast laekumisest tekkivat kahju ja maksumaksja motiveerimist makse õigel ajal tasuma on kohane hüvitada protsendina maksusummast, siis menetluse kulude kompenseerimiseks on adekvaatsem sundrahalaadne instituut, mis annaks maksuhaldurile võimaluse määrata menetluse lõpus seaduses sätestatud vahemikus lisaks maksusummale ja vajadusel ka intressile konkreetne maksumenetluse kuludega mõistlikus suhtes olev summa. See summa ei peaks olema arvestatud sendi täpsusega, kuid kui näiteks skaala oleks 100 kuni 10 000 eurot, saaks maksuhaldur kaalutlusõiguse alusel määrata summa vastavalt oma praktilisele kogemusele arvestades, kui palju maksuhalduril ressursi menetlusele kulus. Siin oleks tuntav analoogia sundraha instituudiga karistusõiguses. Skaala alam- ja ülemmäär peavad olema maksumenetluse keskmise hinnaga põhjendatavad. Võimalikult kindlaksmääratud metoodika sellise sundraha määramiseks peaks välistama olukorra, kus maksuhaldur karistab lõpuks menetluses tülikas olnud maksukohustuslast liiga kõrge sundrahaga. See oleks lihtsalt üks pakutud võimalus. Menetluskulude sildi all ei ole aga võimalik võtta kõikidelt maksuvõlglastelt väga suure määraga intressi.

96. Kohus toob võrdlusena näiteks, et riigi ressurss ühe kriminaalmenetluse lõpule viimiseks (ja täideviimiseks) on ilmselt oluliselt suurem ressursist, mida kulutab maksuhaldur maksude kindlaksmääramiseks ja sissenõudmiseks maksumenetlustes. Konkreetsete kuludena saab süüdimõistetult mõista menetluskuluna välja vaid nt ekspertiisi kulu või asitõendi hoiu- või hävitamiskulu, tunnistajatasud. Riigikohtunik Eerik Kergandberg märgib kriminaalmenetluse õpikus (Tallinn 2006, lk 240), et „konkreetses kriminaalasjas väljaarvestatavad kulud ei kata kaugeltki kõiki kulutusi, mis riik seoses kuritegude menetlemise ja kuritegude tagajärgede kõrvaldamisega teeb. Jutt on kriminaalmenetluse üldistest kuludest, mis kaetakse riigieelarvelistest vahenditest, kuid süüdimõistetutelt välja ei mõisteta (näiteks õiguskaitseorganite halduskulud või riiklikule ohvriabile tehtavad kulutused). Siiski võib riik kriminaalmenetlusele tehtavate avalike kulutuste vähendamise ja riigi rahaliste vahendite säästlikuma kasutamise eesmärki silmas pidades panna kriminaalmenetluse üldiste kulude kompenseerimise kohustuse teatud osas isikutele, kes on kuritegude toimepanemisega kõnealused kulud põhjustanud. Riigikohtu kriminaalkollegium on (otsuses asjas nr 3-1-1-63-05) märkinud, et kehtivas õiguses toimub kriminaalmenetluse üldiste kulude sissenõudmine süüdimõistetult sundraha instituudi kaudu /.../ mis ei kanna karistuslikku, vaid kompensatoorset eesmärki.“ Kriminaalmenetluse seadustiku § 179 lg 1 kohaselt on sundraha suuruseks esimese astme kuriteos süüdimõistmise korral 2,5 (2015. aastal vastavalt 975 eurot)

ja teise astme kuriteo puhul 1,5 kuupalga alammäär (2015. aastal vastavalt 585 eurot). Lõike 2 kohaselt kui isiku suhtes tehakse süüdimõistev kohtuotsus karistusseadustiku mitme paragrahvi järgi, tuleb tal maksta sundraha, mis vastab raskeima kuriteo astmele. Ilma põhjaliku analüüsita on tajutav, et sundraha suurus on kriminaalmenetluse kuludid arvestades vaid sümboolne. Kaebajale tasumiseks määratud maksuintress on I astme kuriteo eest määratavast sundrahast ligi 19,3 korda suurem ja teise astme kuriteo eest määratavast sundrahast 32,19 korda suurem. Maksuimenetluse sundraha ei pruugi olla sümboolne, kuid riik ei saa võtta eesmärgiks, et kogu maksuimenetluse kulu finantseeribki konkreetne maksumaksja.

97. Võrreldes maksuintressi haldussunnivahendi - sunnirahaga - tuleb kaaluda sunniraha proportsionaalsust igakordsel määramisel ning arvesse tuleb võtta ettekirjutuse olulisust, rikkumise asjaolusid ja isiku majanduslikku seisundit. Sunniraha ülemmäär on seaduses sätestatud ning selle ülemmäära 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. Näiteks korrakaitseaduse § 24 lg 4 kohaselt on sunniraha ülemmäär 9600 eurot, riikliku statistika seaduse § 39 lg 3 kohane sunniraha ülemmäär on 2000 eurot ning suurim sunniraha määr kehtib näiteks keskkonnaseadustiku üldosa seaduse § 625 ja ühistranspordiseaduse § 82 lg 2 järgi ja on 32 000 eurot.

98. Riigikohus on lahendanud mitmeid põhiseaduslikkuse järelevalve asju, kus oli keskseks küsimuseks kohtusse pöördumise riigilõivude suuruse proportsionaalsus. Ehkki riigilõivu peamine eesmärk on hüvitada kohtuasja kulud ja maksuintressi puhul sai kohus selle vaid tuletada, on asjakohane viidata neile Riigikohtu seisukohtadele. Riigikohus on seoses riigilõivuga leidnud: „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.

99. 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 menetlusökoonoomia tagamiseks. See oleks vastuolus PS §-st 113 tuleneva lõivu olemusega.“

100. Riigilõivude eesmarke 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 menetlusökoonoomia 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 hagi hinnaga asjades ei pruugi kulu täies mahus väljamõistmine olla mõõdukas jne). See tekitab ahvatluse tsiviilasjade ristsubsideerimiseks – st nõuda suurema hagi hinnaga 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 põhiseadus 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.“

101. 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 suurus 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.

102. Kohus leidis, et maksumaksja maksude tasumisele motiveerimiseks oleks kohane maksuintressi määr 10,95% aastas. Kuna see intress ei kajasta riigi tehtud hüvitisi, peaks maksuintress muudel eesmärkidel olema eelnimetatud määrast suurem vaid siis, kui muid eesmärke teeniva intressi summa oleks suurem kui 10,95%. Kohus leidis eelnevalt, et riik saab kompenseerida raha hilisemat laekumist maksimaalselt 3% intressiga. Kohus leiab, et intressisumma maksumenetluse kulude hüvitamiseks kehtestatud kujul ei peaks olema suurem kui 7.95%. Vaidlustatud põhivõlalt arvutades oleks kulude hüvitamiseks arvestatud summa, mis teeks kokku (arvestades tasumisega tekkinud viivitust 4 aastat ja 7 kuud (maksimummäär)) ca **7000 eurot**. See summa on üle 7 korra suurem kui I astme kuriteo eest määratav sundraha ja ligi 12 korda suurem, kui II astme kuriteo eest määratav sundraha.

103. Mida kõrgem on intressimäär, seda suuremad peavad olema intressisumma vähendamise võimalused juhtudel, kui tavamääraga intress annaks selgelt ebaproportsionaalse tulemuse. Selleks uurib kohus, millised on maksuseadustes antud võimalused intressi vähendamiseks. MKS § 117 lg 1 maksuintressi määr on aga 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 lahendamisest (isik ei olnud esitanud kohtule menetlusabi taotlust riigilõivust vabanemiseks või selle osaliseks tasumiseks, ent Riigikohus tunnistas liiga kõrge

riigilõivu sellegipoollest 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. Samas on kaebaja olnud vabastatud kohtusse pöördumise riigilõivu tasumisest (kohutus oli tasuda vaid 50 eurot), kuna kohus leidis, et isiku maksevõimetus on piisavalt tõendatud. Seega on põhjust eeldada, et intressinõude tasumine on kaebajale ränk rahaline koormus, mida ta tõenäoliselt kanda ei jõua.

104. Maksuintressi vähendamine maksimaalselt 50% võrra on võimalik vaid maksusumma tasumise ajatamise korral (MKS § 117 lg 2), mis sõltub maksuhalduri kaalutlusotsusest ja raken-dub alates otsuse tegemisest. Ajatamise otsuse tegemise hetkeks võib olla kogunenud märkimis-väärne maksuvõlg, mida vähendada ei saa. Kuna vastavalt MKS § 98 lg 1 saab maksu määrata kas 3 või 5 aasta jooksul (tahtlus), võib maksu määramise ajaks tekkinud füüsilisele isikule 3-aastase aegumistähtaja korral juba kuni 65,7%-line maksuintress (ja äriühingule sellest reaalselt veel 20% suurem tulenevalt intressilt tulumaksu tasumise kohustusest (TuMS § 34 p 3) ehk kuni 78,85%) ning 5-aastase aegumistähtaja korral 109%-line intress (mida siis vähendatakse kuni põhivõlani vastavalt MKS § 119 lg 1 p 5).

105. MKS § 100 lg 2 kohaselt võib maksuhaldur jätta maksusumma määramata või sisse nõud-mata, kui ta on kindlaks teinud, et määramise ja sissenõudmisega seotud kulud ületavad mak-susumma või maksusumma sissenõudmine on maksukohustuslase maksevõimetus tõttu lootuse-tu ning maksuhaldur ei pea pankrotiavalduse esitamist otstarbekaks. Seda alust kohaldatakse praktikas aga harva ja on veel vähem tõenäoline, et seda kohaldataks füüsilise isiku puhul. 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 lõppe-miseks (MKS § 119), kuid kaebaja ei oleks saanud kasutada ühtegi nendest alustest (intressiar-vestus peatub maksukohustuslase pankroti või krediidiastutuse moratooriumi ajaks, teatud alustel saneerimismenetluses, intressiarvestus lõpeb, kui intressisumma on juba võrdne põhivõlaga (seda alust on antud juhul ka rakendatud), intressinõue jäetakse esitamata alla 10 euro suurusele maksuvõlale). Intressi vähendamise alused on seega äärmiselt piiratud ja peale MKS § 119 lg 1 p 5 ei ole kaebajale nendest hetkel leevendust olnud

106. Kontrollimaks eelneva analüüsi paikapidavust on asjakohane võrrelda kehtivat maksuintres-si määra ka teistes riikides kehtivate maksuintressi määradega. On tõsi, et välisriikides kasuta-takse lisaks intressile ka mitmeid muid rahalisi mõjutusvahendeid (trahvid ja muud võimalikud sanktsioonid). Samas on kõik muud mõjutusvahendid reeglina kohaldatavad kaalutlusõiguse alusel ja ei kohaldu automaatselt ja igas olukorras. Kaalutlusõigust mitte võimaldav kohustus (nt intress) võib osutada oma jäikuse tõttu paljudel juhtudel ebaproportsionaalseks riiveks. Seetõttu leiab kohus, et võrdlus on siiski asjakohane, et näha, milline intressimäär isikule vältimatult ko-haldub.

107. Õiguskantsler on viidanud 21.07.2016 kirjas rahandusministrile, et intressimäär on Eestis üle 10 korra kõrgem võrreldes Euroopa Liidu tolliseadustiku alusel tollivõlale rakendatava viivi-se määraga (2% aastas)¹. Samuti on Eestis kehtiv määr kõrge võrreldes enamikes välisriikides kehtestatud intressimääradega (nt Šveitsis ja Suurbritannias on intressimäär 3% aastas, Prant-susmaal on intressimäär 0,4% kuus (4,8% aastas), Soomes 7,5% aastas, Norras 8,5% aastas, Itaalia-s olenevalt kohustusest 4-5% aastas (ülevaadet intressimäärade kohta vt EATLP (Euroopa

¹ Liidu tolliseadustiku art 114 näeb ette, et Euroopa Keskpanga avaldatud võlasuhete intressimääradele tuleb lisada 2 protsendi-punkti. Euroopa Keskpanga 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)

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 intressimäära 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 Eestis kehtiva intressiga väga madala intressimäära (6% aastas) alandamiseks vähemalt poole võrra põhjendusega, et määr ei vasta enam turuolukorrale. Kohus leidis oma argumentidele toodud võrdlusest kinnitust.

108. 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 viivisemäärale 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 maksusummade puhul võib rahatrahvi ülemmäär kas või intressiga võrreldes jääda üsna väikeseks). (L. Lehis 27.09.2013 intervjuus portaalele „Raamatupidamisuudised“ <http://rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/kus-on-hea-ja-kurja-tundmise-puu> ja V. Kivistik arvamusartikkel 29.03.2005 Äripäevas <http://www.aripaev.ee/uudised/2005/03/28/kas-maksuintress-on-pohiseadusega-vastuolus> ning E. Matsalu arvamusartikkel 02.03.2016 Äripäevas „Maksuintress kui riigi magus tuluallikas“ <http://www.aripaev.ee/uudised/2016/03/02/maksuintress-kui-magus-tuluallikas>.)

109. Praegune Riigikohtunik 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 laenude tagasimaksmisega viivitamisel. Maksuintress peab olema täpselt nii suur, et oma kulusid kalkuleerival ratsionaalsel maksumaksjal ei oleks kasulik maksmisega viivitada.“ (I. Pilving. Juridica, 2002, nr 10, lk 702-708).

110. 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 koheselt 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 (hetkel on intressid 2-3 korda madalamad kui 2007. aastal), mistõttu tol hetkel ei pidanud ringkonnakohus ilmselt põhjalikumalt 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.

111. 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. Kuna Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi menetluses on haldusasjas nr 3-16-605 vaid kuu aega tagasi (5.12.2016) otsusega algatatud maksuintressi põhiseaduslikkuse järelevalve asi, kus probleemid tõusetuvad teise rakursi alt, leiab kohus, et on täiendav argument algatada põhiseaduslikkuse järelevalve ka käesolevas haldusasjas tõusetunud probleemide põhiseaduspärasuse kontrolliks, et Riigikohus saaks anda maksuintressi põhiseaduspärasusele laiemat hinnangu.

112. Kogu eelneva analüüsi põhjal leiab kohus, et ka igati konservatiivse lähenemise korral on maksuintress piisav oma legitiimsete eesmärkide täitmiseks, kui selle suurus on **0,03% päevas**, mis teeb **aasta baasil intressiks 10,95%**. Selline intressimäär on ühtlasi 136% VÕS § 113 (§ 94) ja korteriomandi- ja korteriühituseaduse § 42 lg 1 sätestatud intressimäärast (millest viimasega MTA maksuintressi suurust siduda soovis).

113. Kokkuvõtlikult ei ole vajalikkuse kriteerium täidetud ühegi maksuintressi legitiimse eesmärgi puhul. Legitiimseteks eesmärkideks vajaliku määra ületav maksuintress on aga riigile iseseisev tuluvallikas: see on omandanud sisuliselt eraldiseisva maksu tähenduse. See ei ole aga maksuintressi mõtteks ega legitiimseks eesmärgiks. Maksuintress ei tohi olla ka karistus varjatud kujul. Asjaolu, et maksuintressi laekumine riigieelarvesse on aastatega kokkuvõttes kahanenud, ei muuda intressi üksikjuhtudel (nt hetkel kaebajale) proportsionaalsemaks. Kohus on veendunud, et kui maksuintressi määr kehtestatakse täna uuesti adekvaatsele majanduslikule kalkulasioonile 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.

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

115. Eeltoodust tulenevalt tuleb MKS § 117 lg 1 jätta antud vaidluse lahendamisel kohaldamata ja tunnistada põhiseadusevastaseks osas, milles see sätestab intressimääraks päevas üle 0,03%. Selles osas tuleb algatada põhiseaduslikkuse järelevalve menetlus Riigikohtus.

116. Käesoleva otsuse jõustumise korral muutub MKS § 119 lg 1 p 5 sisutühjaks, kuna 0,03% päevaintressi määra korral saab maksimaalne intressinõue olla ka 5 aastat peale maksukohustuse tekkimist määratud maksusumma puhul (MKS § 98 lg 1 maksimaalne maksusumma määramise aegumistähtaeg) maksimaalselt 54,75% põhivõlast. Selline intressisumma ülemmäär on kohtu hinnangul ka oluliselt kohasem kui hetkel kehtiv 100% põhivõlast. Tuleb arvestada, et suurema maksusumma puhul on ka 54,75 % põhivõlast väga ränk rahaline koormis. Juhul, kui Riigikohus ei nõustu halduskohtu käsitlemusega maksuintressi baasmäära suurusel ja tühistab käesoleva otsuse ning kaebajale määratud intress küünib ikkagi 100%-ni põhivõlast, on kaebajal võimalik esi-

tada taotlus MKS § 119 lg 1 p 5 osas põhiseaduslikkuse järelevalve menetluse algatamiseks ringkonnakohtu poolt.

117. Eeldusel, et MKS § 117 lg 1 sätestatud intress on vähendatud 0,03%-ni viivitatud päeva eest, ei leia kohus, et MKS § 99 lg 1 p 2, mille kohaselt maksusumma määramise aegumine peatub maksuotsuse vaidlustamise ajaks kuni selles asjas tehtud lõpliku lahendi jõustumiseni, oleks ebaproportsionaalselt riivav. Kõrgema intressimäära korral oleks olukord aga teine: kui maksuhaldur reserveerib endale aegumise peatumise instituudiga õigused, peaksid nendele õigustele vastama ka maksukohustuslasele väiksema intressi arvestamine või vähemalt isiku taotlusel selle kaalumise analoogselt MKS § 117 lg 2 ajatamise instituudiga. Siingi kehtib sama: kui Riigikohus ei nõustu halduskohtu käsitlesega maksuintressi baasmäära suurusest ja tühistab käesoleva otsuse ning ka aegumise peatumise aja eest arvestatakse kaebajale intressi 0,06% päevas, on kaebajal võimalik esitada taotlus MKS § 99 lg 1 p 2 koostoimes MKS § 117 osas (intressi vähendamise võimaluse puudumine kohtumenetluse ajaks või vähemasti esialgse õiguskaitse korras maksuotsuse täitmise peatamise ajaks) põhiseaduslikkuse järelevalve menetluse algatamiseks ringkonnakohtu poolt. Käesoleval juhul aga halduskohus nimetatud norme põhiseadusevastaseks ei tunnista.

118. Kuivõrd kohus leidis, et MKS § 117 lõige 1 on põhiseadusega vastuolus osas, milles maksukohustuslaselt nõutav intressimäär ületab 0,03% päevas (10,95% aastas) ja jättis nimetatud sätte käesolevas asjas kohaldamata, siis tuleb kaebajale 28.10.2015 tehtud vastutusotsus nr 13-7/00574-9 tühistada osas, milles temalt 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.

119. HKMS § 108 lg 1 kohaselt kannab menetluskulud pool, kelle kahjuks otsus tehti. Vastustaja menetluskulude taotlust kohtule ei ole esitanud, mistõttu jäävad vastustaja võimalikud menetluskulud tema enda kanda. Vaidlustatud maksuvõla summaks on 37 657,48 eurot, millest põhinõue 18 829,46 eurot ja intressinõue 18 828,02 eurot. Põhivõla osas jättis kohus kaebuse rahuldamata ja intressinõude osas rahuldab kaebuse osaliselt. Seega kaebus rahuldatakse 1/4 ulatuses. Kaebaja on esitanud taotluse menetluskulude väljamõistmiseks summas 3797,90 eurot. Õigusabikulud on sellest 3732,90 eurot ja riigilõiv 65 eurot. Arvete tasumist tõendavad dokumendid on kaebaja kohtule esitanud. Kohus mõistab välja üksnes vajalikud ja põhjendatud menetluskulud (HKMS § 109 lg 6). Argumendid seonduvalt intressiga tõi kaebaja esmakordselt välja peale 8.11.2016 istungit, mistõttu kuuluvad menetluskulud välja mõistmisele samuti alates nimetatud kuupäevast ja sedagi osaliselt: intressinõudest rahuldatud osa 1/2 ulatuses. Seega mõistab kohus vastustajalt välja menetluskulud summas **500,25 eurot** (arve nr 1162 alusel 293,25 eurot, 28.12.2016 arve nr 1163 alusel 207 eurot). Ülejäänud taotletud summa osas jäävad õigusabikulud kaebaja enda kanda. Riigilõivu välja mõistmine vastustajalt ei ole samuti põhjendatud, kuna kaebaja vabastati Tallinna Ringkonnakohtu 23.05.2016 määrusega valdavas osas riigilõivu tasumisest ja tasutud 50 eurot oli vaid nõ sümboolne omaosalus. Määruskaebus (riigilõiv 15 eurot) jäi aga rahuldamata.

/allkirjastatud digitaalselt/

Kadriann Ikkonen
kohtunik