

§ 113. [Avalik-õiguslikud rahalised kohustused]

Riiklikud maksud, koormised, lõivud, trahvid ja sundkindlustuse maksed sätestab seadus.

Autor *Mattias Jõgi*

Ajaloolised tekstid

PS 1920: § 83. Ühtegi avalikku maksu või koormatust ei või kellelegi peale panna muidu kui seaduse alusel.

PS 1937: § 29 lg 1. Ühtki avalikku maksu ega koormatist ei või kellelegi peale panna muidu kui seaduse alusel.

Olulised kohtulahendid

RKPJKo 23.03.1998, 3-4-1-2-98 – Tollitariifiseadus, p II, IV–IX; RKÜKo 22.12.2000, 3-4-1-10-00 – Vergin Danuques, p 20–25; RKPJKo 19.12.2003, 3-4-1-22-03 – Kohtutäituri tasu, p 17–19; RKPJKo 26.11.2007, 3-4-1-18-07 – Pakendiaktsiis, p 21–38; RKPJKo 20.10.2009, 3-4-1-14-09 – Tallink ja Hansatee, p 25–36; RKPJKo 08.06.2010, 3-4-1-1-10 – Narva, p 55–58, 65–68; RKÜKo 12.04.2011, 3-2-1-62-10 – Wipestrex Grupp, p 45; RKPJKo 06.01.2015, 3-4-1-34-14 – Jäätmeseadus, p 37–38; RKPJKo 26.05.2015, 3-4-1-59-14 – Kohtulõivud, p 28–41; RKÜKo 15.12.2015, 3-2-1-71-14 – Eesti Energia, p 90–100; RKÜKo 21.02.2017, 3-3-1-48-16 – Reklaamimaks, p 38–50

Valikkirjandus

Anneli Alekand. Mis on kohtutäituri tasu? – *Juridica* 2004/4, lk 252–261.

Lasse Lehis. Maksuõigus. 3., täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn: Juura 2012.

Lasse Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. – *Juridica* 1999/5, lk 239–253.

Villy Lopman. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. – *Juridica* 2005/7, lk 488–500.

Ivo Pilving. Põhiseadusvastase määruse alusel tasutud maksuintressi tagasinõudmine. – *Juridica* 2002/10, lk 702–708.

Sisukord:

- I. Sissejuhatus
- II. Avalik-õiguslikud rahalised kohustused
 - A. Maks, koormis, lõiv, trahv, sundkindlustuse makse
 - B. Muud avalik-õiguslikud rahalised kohustused
- III. Erilise seadusereservatsiooni klausel
 - A. Eesmärk
 - B. Õiguslik iseloom
 - C. Ulatus riiklike avalik-õiguslike kohustuste korral
 - D. Ulatus mitteriiklike avalik-õiguslike rahaliste kohustuste korral
 - E. Euroopa Liidu õigus
- IV. Maksukohustus

I. Sissejuhatus

- 1 Kommenteeritav säte loetleb viis avalik-õiguslikku kohustust (maksud, koormised, lõivud, trahvid ja sundkindlustuse maksed), mis tuleb sätestada seaduses. Kuna valdavalt on tegemist rahaliste kohustustega¹, võib neid kokkuvõtlikult nimetada avalik-õiguslikeks rahalisteks kohustusteks. Sätte kõige ilmsem praktiline tähendus on seadusereservatsiooni klausel, mis välistab avalik-õiguslike rahaliste kohustuste sätestamise õiguse delegeerimise seadusandjalt täidesaatvale võimule. Samuti on säte tõlgendatav volitusena seadusandjale maksude kehtestamiseks.
- 2 Sarnane säte on olnud kõigis Eesti põhiseadustes. See oli olemas juba esimeses Asutava Kogu põhiseaduse komisjonile esitatud põhiseaduse peatüki „Riigimaksudest ja eelarvest“ eelnõus järgmisel kujul: „Ühtegi maksu või koormatust ei või kellegi peale panna muidu, kui seaduse läbi.“² Asutava Kogu põhiseaduse komisjoni materjalide hulgas oli eesti keelde tõlgitud Soome 1919. a valitsuskord³, mille § 61 nägi ette, et maksud määratakse seadusega.⁴ Seega on võimalik, et sätte koostamisel võeti eeskujuna Soomest. Täiesti kindel selles siiski olla ei saa, sest nt põhiõiguste peatüki puhul on leitud, et eeskujuna võeti ka paljudest teistest põhiseadustest, mida PSi komisjoni materjalide hulgas polnud.⁵
- 3 Kui 1920. ja 1937. a PSis esinenud sätete üksikud sõnastuslikud erinevused on seletatavad nähtavasti üksnes sel ajal kiiresti arenenud kirjakeelega, siis 1992. a PSis on loetletud avalik-õiguslike tasude kataloogi oluliselt laiendatud. Sätte puudus Põhiseaduse Assamblees aluseks võetud Jüri Adamsi töögrupi PSi eelnõus⁶, kuid oli peaaegu praegusel kujul olemas Jüri Raidla töögrupi PSi eelnõus⁷. 15.11.1991 Põhiseaduse Assamblee PSi eelnõu redaktsioonis oli säte juba olemas.⁸

II. Avalik-õiguslikud rahalised kohustused

A. Maks, koormis, lõiv, trahv, sundkindlustuse makse

- 4 Maks on seadusega või seaduse alusel valla- või linnavolikogu määrusega riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordne või perioodiline rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele seaduse või määrusega ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel ning millel puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks.⁹ Võtmetähtsusega on definitsiooni lõpposa, mille kohaselt ei saa maksumaksja otsest vastutasu. Loomulikult saab maksumaksja sageli osa maksutuludest rahastatavatest avalikest hüvedest, nt teedest, tänavavalgustusest, pääste- ja korrakaitseasutuste tegevusest jpm. Oluline on aga seejuures, et maksu ei tasuta

¹ Üksnes koormis ei ole rahaline kohustus, kuid selle praktiline tähtsus on vähemalt rahuajal võrreldes ülejäänud sättes nimetatud kohustustega marginaalne.

² Põhiseaduse eelnõu peatükk „Riigimaksudest ja eelarvest“. – RA, ERA.15.2.414, l 182.

³ Soome valitsuskord. – RA, ERA.15.2.414, l 44.

⁴ Soome keeles oli selle akti nimeks „*hallitusmuoto*“ ja seda on nimetatud ka põhiseaduseks ja riigi-korraseaduseks. Tegemist oli neljast aktist koosneva konstitutsiooni esimese aktiga, mis kehtis kuni uue, ühtse Soome põhiseaduse jõustumiseni aastal 2000.

⁵ H. Vallikivi. Põhiõiguste peatükk Eesti 1920. aasta põhiseaduses. – Riigiõiguse aastaraamat 2020, lk 36.

⁶ V. Peep (toim). Põhiseadus ja Põhiseaduse Assamblee. Koguteos. Tallinn: Juura 1997, lk 1170–1182.

⁷ Samas, lk 1152.

⁸ Samas, lk 1200.

⁹ Vt MKS § 2. – RT I, 11.12.2021, 6. Iseenesest on PSis maksu mõiste (aga ka kõigi teiste PS §-s 113 nimetatud kohustuste mõisted) autonoomne ega saa sõltuda MKSis sätestatust. Kehtivas MKS §-s 2 toodud definitsiooni võib oma sisult siiski pidada ammendavaks. Loomulikult tuleb maksuks PSi tähenduses pidada ka muud rahalist kohustust, mida ei nimetata maksuks, kuid mis vastab selle tunnustele.

konkreetses vastusoorituse nimel. Päästjad peavad abistama isikut sõltumata sellest, kas ta on üldse kunagi makse maksnud, ning kohalik omavalitsus ei saa maja juures tänava-valgustust välja lülitada, kui seal elava füüsilise isiku maksustatavalt tulult pole maksu laekunud. Teoreetiliselt eristatakse maksu fiskaalset ja regulatiivset eesmärki, kusjuures peamine neist on fiskaalne (riigi tegevuseks vajalike tulude saamine).¹⁰ Siiski võib maksunormide puhul sageli ette tulla võrdlemisi tugev regulatiivne eesmärk. Nt aktsiiside eesmärk on lisaks tulu teenimisele teatud kaupade tarbimise ohjeldamine rahvatervise- või keskkonnaalastel kaalutlustel, samas kui maksusoodustuste eesmärk võib olla näiteks toetada ühiskonna demograafilist jätkusuutlikkust, vähemkindlustatud isikute toimetulekut või teatud tüüpi ettevõtlust. Eri eesmärgid ei muuda siiski üldjuhul maksu-õigusnormide kohaldamist praktikas. Nt küsimus, kas alkoholiaktsiisi suurus on tingitud eeskätt tulude kogumise või rahvatervise kaitsmise eesmärgist, võib olla oluline üksnes äärmuslikul juhul aktsiisimäära proportsionaalsust kontrollides.

- 5 **Koormis** on mitterahaline kohustus.¹¹ Seega erineb koormis kõigist teistest PS §-s 113 nimetatud kohustustest selle poolest, et selle täitmiseks tehakse küll sooritus, mis on tõenäoliselt rahaliselt hinnatav, kuid see täidetakse kas asjade üleandmise või töö tegemisega. Kuigi võrreldes rahaliste kohustustega kasutatakse koormisi vähe, on need võimalikud riigikaitse eesmärkidel. Riigikaitseaduses on sätestatud ühekordne töökohustus ning asja sundkasutus ja -võõrandamine.¹² Koormis on ka EhS § 97 lg-s 6 sätestatud maatüki omaniku kohustus korraldada sõidutee ja tema kinnisasja vahel asuva kõnnitee koristus. Olemuslikult võib koormisteks pidada ka kohustuslikku kaitsevää-teenistust või kinnipeetava töökohustust, mille kehtestamist lubab selgesõnaliselt PS § 29 lg 2.
- 6 **Lõiv** on rahasumma, mis tasutakse lõivustatud toimingu eest.¹³ Lõivu tasuja saab toimingu tegemise näol konkreetse vastuteene¹⁴ ehk nagu riigilõivuseaduses öeldakse: saab teatava õiguse, asja või muu hüve.¹⁵ Samas on oluline silmas pidada, et PS §-s 113 on lõivu mõiste laiem kui pelgalt riigilõiv RLS § 2 tähenduses. Praktikas nimetatakse riigilõivuseaduses nimetatud lõive sageli tasudeks.¹⁶ Sellisteks tasudeks on nt finantsinspektsiooni järelevalvetasu või raadiosagedusala kasutamise õiguse loatasu.¹⁷ Riigikohtu üldkogu on selgitanud, et lõivu eesmärk on riigi tehtava konkreetse toimingu kulutuste hüvitamine toimingust huvitatud isiku poolt.¹⁸ Seejuures on oluline, et lõivu suurus oleks proportsionaalne toimingu tegemise tegelike kuludega ega oleks sellest vähemalt suurem. Näiteks pole Riigikohus pidanud legitiimseks ega PS §-ga 113 kooskõlas olevaks kohtulõivu eesmärki teenida riigile lisatulu ja finantseerida sellest riigi muid kulusi, juhul kui lõiv on suurem, kui see on vajalik menetlusosaliste õigusemõistmise kulutuste kandmise ja menetlusökonomia tagamiseks.¹⁹ Toimingu reaalse kulu piiridesse mahtumine ei garanteeri siiski lõivu põhiseaduspärasust, sest liiga kõrged lõivud võivad riivata ebaproportsionaalselt isikute põhiõigusi (nt õigust oma õiguste kaitseks kohtusse pöörduda).²⁰
- 7 **Trahv** on karistamise eesmärgil ette nähtud rahaline kohustus. Eeskätt on loomulikult tuntud karistusseadustikus²¹ väärtegade eest ette nähtud rahatrahv ja kuritegude eest ette

¹⁰ L. Lehis, K. Lind. – PSKV, PS § 113 komm. 2.

¹¹ L. Lehis. Maksuõigus. 3., täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn: Juura 2012, lk 31.

¹² RiKS 5. ptk. – RT I, 10.03.2022, 26.

¹³ RLS § 2. – RT I, 30.11.2021, 14.

¹⁴ RKÜKo 22.12.2000, 3-4-1-10-00, p 24.

¹⁵ RLS § 3. – RT I, 30.11.2021, 14.

¹⁶ L. Lehis. Maksuõigus, lk 34.

¹⁷ Samas.

¹⁸ RKÜKo 22.12.2000, 3-4-1-10-00, p 24.

¹⁹ RKÜKo 12.04.2011, 3-2-1-62-10, p 45.

²⁰ RKPJKo 26.05.2015, 3-4-1-59-14, p 41.

²¹ RT I, 21.05.2021, 9.

nähtud rahaline karistus. Trahvi mõistet karistusõiguses ei defineerita. Seega on justkui tegemist algmõistega, mille sisu on üldjuhul kõigile selge pelgalt seda mainides. Kommenteeritava sätte tähenduses pole määrav, millise õigusharu kaudu avalik võim trahvi kohaldab, vaid oluline on rahaliselt koormava õigusjärelmi karistuslik iseloom. Arengud õiguskorras viitavad sellele, et trahvi võidakse kohaldada ka haldusõigusliku meetmena.²² Siiski ei pruugi ka trahvi materiaalne määratlemine olla alati lihtne. Kui üldiselt võib kommenteeritava sätte kontekstis kõrvale jätta leppetrahvi kui eraõigusliku instituudi, millel on sageli hoopis kahju hüvitamist lihtsustav funktsioon²³, siis ka teistmoodi nimetatud rahalistel kohustustel võib olla karistuslik iseloom. Euroopa Inimõiguste Kohtu suurkoda on pidanud karistuslikuks (st kriminaalõiguslikuks EIÖK²⁴ art 6 tähenduses) nt maksuõigusrikkumise eest käibemaksule kehtestatud 10% lisamaksu, sest selle eesmärk polnud hüvitada varalist kahju, vaid karistada ja avaldada preventiivset mõju.²⁵ Trahvi tunnuseid on kirjanduses leitud ka kõrgendatud määras keskkonnatasudel, mida kohaldatakse nt siis, kui loodusvara kasutatakse või saasteaineid viiakse keskkonda ilma loata või lubatust suuremas koguses.²⁶ Sellega võib nõustuda, sest sellisel juhul ette nähtud keskkonnatasude viiega jaguvate kordajate seos rahaliselt mõõdetava tegeliku keskkonnakahjuga on väga raskesti hoomatav.

- 8 Sundkindlustuse makse ja maksu erinevus seisneb vastusoorituses maksja jaoks. Sundkindlustuse maksete tasumisel tekib isikul reeglina õigus saada osa mingit tüüpi sotsiaalkindlustusest (nt töötuskindlustus, kogumispension). Eristada tuleb kohustuslikku kindlustust ja sundkindlustust, sest neist esimese puhul on tegemist siiski lepingulise suhtega.²⁷ Näiteks pole sundkindlustuseks PS § 113 tähenduses põhjust pidada kohustuslikku liikluskindlustust, küll aga kindlustamata sõidukile rakenduvat automaatset liikluskindlustust²⁸, mille puhul tekib kindlustuskaitse automaatselt LKindlS § 60 lg-s 2 sätestatud juhtudel. Maksu ja sundkindlustuse makse eristamine võib olla keeruline. Selle parimaks näiteks on sotsiaalmaks. SMS²⁹ § 1 järgi kogutakse seda pensionikindlustuseks ja riiklikuks ravikindlustuseks vajaliku tulu saamiseks. Ühest küljest on igapäev õigus saada rahvapensioni sõltumata sellest, kas nende eest kunagi on sotsiaalmaksu makstud³⁰, samuti on mitmeid isikute kategooriaid, kelle eest ei maksta sotsiaalmaksu, kuid kes on võrdsustatud ravikindlustusega kindlustatud isikuga³¹. Teisalt mõjutab sotsiaalmaksu suurus vanaduspensionide suurus³² ning selle tasumine annab üldjuhul õiguse ravikindlustusele.³³ Sellise hübriidse iseloomu tõttu on leitud, et sotsiaalmaks vastab osaliselt nii sihtotstarbelise maksu kui sundkindlustuse tunnustele.³⁴ Kogumispensionide maksetele ja töötuskindlustusmaksetele kohaldatakse MKS § 3 lg 4 p 1 järgi kogu maksuõiguse üldosa, kuid maksu ja sundkindlustuse makse eristamine on oluline ka seetõttu, et seadusereservatsiooni ulatust on nende puhul tõlgendatud erinevalt (vt komm. 28).

²² Vt nt konkurentsiseaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu. – Eelnõude infosüsteemi dokument nr 21-1573/01.

²³ I. Kull. – P. Varul jt (koost.). Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2016, § 158 komm. 4.1.2.

²⁴ RT II, 22.06.2021, 4.

²⁵ EIK 23.11.2006 – Jussila vs. Soome, p 37–39.

²⁶ A. Paas. Keskkonnatasude õiguslik olemus ja eesmärgid. – *Juridica* 2019/5, lk 377.

²⁷ Vt VÕS § 422¹. – RT I, 21.09.2021, 5.

²⁸ Vt LKindlS 5. ptk. – RT I, 13.03.2019, 14.

²⁹ RT I, 21.04.2021, 12.

³⁰ RPKS § 22 lg 1. – RT I, 28.12.2020, 7.

³¹ RaKS § 5 lg 4. – RT I, 29.12.2020, 19.

³² Vt RPKS § 11 ja §-d 28–30. – RT I, 28.12.2020, 7.

³³ RaKS § 5 lg 1. – RT I, 29.12.2020, 19.

³⁴ L. Lehis. Maksuõigus, lk 253.

B. Muud avalik-õiguslikud rahalised kohustused

- 9 Põhimõtteliselt on kommenteeritavas sättes toodud loetelu mõtestamisel kaks võimalust. Esiteks on võimalik asuda seisukohale, et loetelu on ammendav ning isegi siis, kui seaduses on avalik-õiguslikku rahalist kohustust nimetatud teisiti, tuleks leida loetelust kategooria, mille tunnustele kõnealune avalik-õiguslik rahaline kohustus sisuliselt kõige enam vastab. Nii talitas Riigikohtu üldkogu maa erastamise enampakkumise osavõtutasu puhul, kontrollides, kas see vastab enam maksu või lõivu tunnustele.³⁵ Hiljem ei ole Riigikohus siiski alati avalik-õigusliku rahalise kohustuse olemust selgelt määratlenud. Nt tuletorni- ja jäämurdetasu puhul leidis Riigikohus, et nende kehtestamise delegeerimine valitsusele on PS §-ga 113 vastuolus, kuid jättis täpsustamata, kas nende puhul on tegemist maksu või lõivuga.³⁶ Kuna säte on sõnastatud ammendava loeteluna, võiks eelistada avalik-õigusliku rahalise kohustuse sisulise olemuse määramist, laskmata seejuures end segada sellest, kui mõnes õigusaktis on avalik-õiguslikku rahalist kohustust nimetatud teisiti. Avalik-õiguslike rahaliste kohustuste liikide eristamine on oluline ka seepärast, et kohtuliku kontrolli maht nendest tuleneva põhiõiguste riive proportsionaalsuse üle võib erineda.³⁷
- 10 Kui pidada loetelu ammendavaks, tekib siiski küsimus, mida teha niisuguste avalik-õiguslike rahaliste kohustustega, mida on keeruline pidada PS § 113 tähenduses maksuks, koormiseks, lõivuks, trahviks või sundkindlustuse makseks. Üheks niisuguseks näiteks võib pidada sunniraha. Tõsi, sunniraha on püütud käsitada PS § 113 tähenduses trahvina.³⁸ Sellega on raske nõustuda. Sunniraha ei tohi rakendada karistusena³⁹, vaid ettekirjutuse täitmisele kallutamiseks.⁴⁰ Sunniraha ei tohi enam sisse nõuda isegi pärast seda, kui sissenõudmist on õiguspäraselt alustatud, kuid seejärel on ettekirjutus täidetud.⁴¹ Seega on tegemist trahvist olemuslikult erineva rahalise kohustusega. See ei vasta ka ühegi teise PS §-s 113 toodud rahalise kohustuse tunnustele. Sarnaselt on kirjanduses analüüsitud kohtutäituri tasu, mis ei sobi hästi ühegi PS §-s 113 nimetatud kohustuse hulka, kuid mis samas on vaieldamatult avalik-õiguslik tasu.⁴²
- 11 PSist ei tulene keeldu PS §-s 113 nimetatud rahaliste kohustuste kehtestamiseks, kui tegemist on proportsionaalse põhiõiguste riivega. Põhimõtteliselt oleks võimalik argumenteerida, et PS § 113 nimetab olulisemad rahalised kohustused, millele on ette nähtud rangemad reeglid, ning rahalisele kohustusele, mis ühegi sättes nimetatud rahalise kohustuse tunnustele ei vasta, sellest tulenevad reeglid ei kehti.⁴³
- 12 Praegune Riigikohtu praktika sellist lähenemist siiski ei toeta. Riigikohtu üldkogu on leidnud, et sätte kaitseala hõlmab kõik avalik-õiguslikud rahalised kohustused sõltumata sellest, kuidas neid ühes või teises õigusaktis nimetatakse.⁴⁴ Riigikohtu üldkogu oli seejuures sätte eesmärki sõnastades resoljuutne: „Paragrahvi 113 eesmärgiks on saavutada olukord, kus kõik avalik-õiguslikud rahalised kohustused kehtestatakse üksnes Riigikogu poolt vastu võetud ja seadusena vormistatud õigusaktiga.“⁴⁵ Sellest praktikast johtuvalt on

³⁵ RKÜKo 22.12.2000, 3-4-1-10-00, p 24–25.

³⁶ RKPJKo 20.10.2009, 3-4-1-14-09, p 25–36.

³⁷ RKÜKo 21.02.2017, 3-3-1-48-16, p 41.

³⁸ L. Lehis, K. Lind. – PSKV, PS § 113 komm. 11.

³⁹ RKHKO 22.04.2015, 3-3-1-72-14, p 27.

⁴⁰ Samas, p 14.

⁴¹ RKHKm 27.10.2015, 3-3-1-31-15, p 17.

⁴² A. Alekand. Mis on kohtutäituri tasu? – *Juridica* 2004/4, lk 253–254.

⁴³ Selles oleks seadusereservatsiooni põhimõttele vastav loogika olemas. Nii nagu PS § 3 lg-st 1 tuleneb põhimõte, et olulisemad riigielu küsimused otsustab Riigikogu või rahvas, saaks ka siit tuletada, et olulisemad avalik-õiguslikud rahalised kohustused kehtestab seadusandja.

⁴⁴ RKÜKo 22.12.2000, 3-4-1-10-00, p 20.

⁴⁵ Samas.

Riigikohtu üldkogu hiljem ka otsesõnu möönnud, et taastuenergia tasu on PS §-s 113 nimetatud avalik-õiguslik rahaline kohustus *sui generis*, millele tuleb PS §-i 113 kohaldada.⁴⁶

- 13 Riigikohtu üldkogu võis siinkohal sätte eesmärgi ja selle saavutamise vahendi segamini ajada ning selle eesmärgid on siiski kaitsta maksumaksjat põhjendamatute või ebaõiglaselt suurte riiklike rahaliste kohustuste eest ning rahva valitud seadusandja kontrolli täidesaatva võimu tegevuse ja sissetulekuallikate üle (vt eesmärkide kohta komm. 19–21). Samas toetavad need eesmärgi määratlused aga vähemalt sama tugevalt Riigikohtu üldkogu resolutsiooni seisukohta, et kõik avalik-õiguslikud rahalised kohustused on sätte kaitsealas. Seadusandjal ei tohiks kaduda kontroll riigi tulude üle põhjusel, et neid kogutakse uude iseloomuga rahaliste kohustuste kaudu. Seega tuleb nentida, et ilmselt oleks PS § 113 mõttega vastuolus see, kui mõni avalik-õiguslik rahaline kohustus selle kaitsealast välja jääks. Sellest saab teha järelduse, et esmalt tuleks püüda avalik-õiguslikku rahalist kohustust klassifitseerida mõne sättes nimetatud kohustuse tüübi alla ning kui avalik-õiguslik rahaline kohustus ei vasta tõesti ühegi sättes nimetatud kohustuse tunnustele, tuleb loetelu pidada näitlikuks.
- 14 Säte ei kohaldu riigi tegevusele eraõiguslikus suhtes tasu nõudes, nt lepingu poolena tasu nõudes, rikutud eraõigusliku kohustuse eest hüvitist või leppetrahvi nõudes jne.

III. Erilise seadusereservatsiooni klausel

A. Eesmärk

- 15 Paragrahviga 113 on tihedalt seotud PS § 3 lg-s 1 sätestatud üldine seadusereservatsiooni põhimõte. Riigikohtu üldkogu on PS §-i 113 pidanud üldise seadusereservatsiooni põhimõtte üheks väljenduseks.⁴⁷ PS § 3 lg 1 esimesest lausest tuleneva üldise seadusereservatsiooni ehk olulisuse põhimõtte sisu on, et kõik olulised küsimused otsustab Riigikohtu või kõrgeima võimu kandja rahvas.⁴⁸ Üldine seadusereservatsiooni põhimõte ei välista siiski, et seadusandja delegeerib osa oma seadusandlikust pädevusest täitevvõimule ning põhiõiguste piiramine seadusandjast alamalseisva organi poolt eeldab seadusandja volitust.⁴⁹ PS § 113 on sellest rangem, kohustades kõiki avalik-õiguslikke rahalisi kohustusi kehtestama seadusandjat.⁵⁰ Seetõttu on ilmselt õigem pidada seda mitte pelgalt üldise seadusereservatsiooni põhimõtte väljenduseks, vaid eriliseks seadusereservatsiooniks, nagu seda on samuti kohtupraktikas nimetatud.⁵¹
- 16 On leitud, et PS §-s 113 sätestatud parlamendi suveräänsest õigusest loobumine oleks vastuolus PS §-st 4 tuleneva võimude lahususe ja tasakaalustatuse põhimõttega.⁵² Seejuures on tähelepanuväärne, nagu ka Riigikohtu üldkogu on rõhutanud, et maksude kehtestamine on võimalik üksnes parlamentaarselt, sest PS § 106 lg 1 järgi ei saa makse rahvahääletusele panna ja PS § 110 keelab presidendil oma seadlusega muuta või tühistada riiklikke makse kehtestavaid seadusi.⁵³ Koormistele, lõivudele, trahvidele ja sundkindlustuse maksetele PS § 106 lg 1 ja § 110 piirangud ei laiene, kuid ometigi on PS § 113 ka nende puhul üldisest seadusereservatsioonist laiem, sest ei võimalda seadusandjal delegeerida ka

⁴⁶ RKÜKo 15.12.2015, 3-2-1-71-14, p 96.

⁴⁷ RKÜKo 21.02.2017, 3-3-1-48-16, p 39.

⁴⁸ Ü. Madise. – PSKV₃, PS § 3 komm. 3.

⁴⁹ RKPJKo 13.06.2005, 3-4-1-5-05, p 9.

⁵⁰ RKPJKo 26.11.2007, 3-4-1-18-07, p 36.

⁵¹ RKPJKo 08.06.2010, 3-4-1-1-10, p 55.

⁵² L. Lehis, K. Lind. – PSKV₃, PS § 113 komm. 1.

⁵³ RKÜKo 22.12.2000, 3-4-1-10-00, p 21.

väheoluliste rahaliste kohustuste kehtestamist. Seega kuulub Eesti PSis ette nähtud võimuharude jaotuses avalik-õiguslike rahaliste kohustuste sätestamine igal juhul seadusandliku võimu ainupädevusse.⁵⁴

- 17 See viib küsimuseni, mis on riiklikes rahalises kohustustes nii erilist, et põhiseadusandja on pidanud PS § 3 lg-s 1 sätestatud üldist seadusereservatsiooni põhimõtet selles kontekstis ebapiisavaks ning kõigis Eesti põhiseadustes on eraldi rõhutatud, et makse ja koormisi (ning kehtivas PSis ka muid avalik-õiguslike rahalisi kohustusi) saab kehtestada üksnes Riigikogu seadusega. Selleks põhjuseks on ühest küljest peetud õhtumaise esindusdemokraatia ajalugu üldiselt, nimelt protsessi, kuidas rahva valitud esindusorgan saavutas võimu täidesaatva võimu – mis ajalooliselt tähendas monarhi – tegevuse üle.⁵⁵ Tõepoolest näib selles põhimõttes olevat midagi valgustusajastu kulminatsioonile omast. 1765. aastal puhkesid Briti impeeriumi Ameerika kolooniates rahutused Briti parlamendi kehtestatud templimaksuseaduse tõttu.⁵⁶ Küsimus ei olnud mitte maksustamises kui niisuguses, vaid selles, et seda ei teinud kolooniate endi rahvaesindused. Nimelt kartsid kolonistid, et sel viisil ei sõltu Briti monarhi määratud kubernerid enam kohalike rahvaesinduste otsustest.⁵⁷ See tõi kaasa konstitutsiooniõigusliku debati, mis jõudis ka Briti parlamenti. Kolonistid ja nende toetajad tegid vahet seadusandlikul võimul ja maksustamise õigusel. Nad ei seadnud kahtluse alla Briti parlamendi õigust võtta vastu neid puudutavaid seadusi, kuid leidsid, et rahvaesindus saab maksustamise näol anda ära vaid seda, mis talle kuulub.⁵⁸ Et aga kolooniate esindajad Briti parlamenti ei kuulunud, polnud Briti parlamendil selle käsitluse järgi õigust kolonistide vara kellelegi lubada. Asi lõppes 1766. aastal vastava seaduse kehtetuks tunnistamisega Briti parlamendis⁵⁹, kuid sama küsimuse⁶⁰ juurde pöörduti tagasi ka hiljem, Ameerika Ühendriikide iseseisvumisele vahetumalt eelnenud sündmuste, nt nn Bostoni teejoomiseni viinud sündmuste käigus 1772. ja 1773. aastal.⁶¹
- 18 Pärast valgustusajastu lõpu murrangulisi sündmusi, Ameerika iseseisvussõda ja Suurt Prantsuse revolutsiooni, sai mõte rahvaesinduse ainupädevusest maksude kehtestamisel selge väljundi uute ühiskondlike suhete kujundamisel. 1789. aastal jõustus nii Ameerika Ühendriikide põhiseadus⁶², kui ka võeti Suure Prantsuse revolutsiooni käigus vastu inimese ja kodaniku õiguste deklaratsioon⁶³. Viimase artiklis 14 nähti igale kodanikule ette õigus võtta kas ise või asemike kaudu osa avaliku maksu vajalikkuse ning samuti selle suuruse, aluse, kogumise ja kestuse üle otsustamisest. Ameerika Ühendriikide põhiseaduse art I lg 8 rõhutab aga selgelt, et õigus makse kehtestada ja koguda on Kongressil. Seejuures tuletatakse art I lg-st 1 seadusereservatsiooni põhimõttega sarnane *nondelegation doctrine*, mille piiride üle on küll pidevalt vaieldud.⁶⁴

⁵⁴ Teatud juhtudel pole mõne rahalise kohustuse elemendi sätestamise delegeerimine siiski välistatud (vt komm. 27).

⁵⁵ L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. – *Juridica* 1999/5, lk 241.

⁵⁶ R. Middlekauf. *The Glorious Cause. The American Revolution, 1763–1789*. Oxford University Press 1985, lk 76.

⁵⁷ Samas, lk 73–74.

⁵⁸ Samas, lk 111.

⁵⁹ Samas, lk 117.

⁶⁰ See sai ajaloos tuntuks loosungina „*No taxation without representation*“.

⁶¹ R. Middlekauf. *The Glorious Cause. The American Revolution, 1763–1789*, lk 216–218.

⁶² *The Constitution of the United States: A Transcription*. National Archives, U.S. <https://www.archives.gov/founding-docs/constitution-transcript>.

⁶³ *The Declaration of the Rights of Man and of the Citizen*. <https://www.elysee.fr/en/french-presidency/the-declaration-of-the-rights-of-man-and-of-the-citizen>.

⁶⁴ *Constitution of the United States of America: Analysis and Interpretation*. ArtI.S1.1.1 *The History of the Doctrine of Nondelegability*. https://constitution.congress.gov/browse/essay/artI-S1-1-1/ALDE_00000009/.

- 19 PS § 113 on ilmselgelt kantud samast traditsioonist. Põhiseaduse Assamblee viiendal istungil, st PSi eelnõu koostamise võrdlemisi varases faasis ütles Jüri Adams: „Ma arvan, et tuleb väga täpselt sõnastada seda, et maksude liikide kehtestamine, ka maksude suuruste kehtestamine peaks olema parlamendi privileeg.“⁶⁵ Seega võib näha sätte ühe eesmärgina seadusandja kontrolli täidesaatva võimu üle.
- 20 Samuti on väidetud, et PS § 113 eesmärk on kaitsta maksumaksjat põhjendamatute või ebaõiglaselt suurte riiklike rahaliste kohustuste eest ning keeld kehtestada makse ja muid tasusid määrusega on selle eesmärgi saavutamise vahend.⁶⁶ Sellega võib nõustuda. Võib küsida, kas tegemist on täiendava eesmärgiga või on see eelnevalt määratletud eesmärgi – täidesaatva võimu rahva valitud esinduskogule allutamise – omakorda kaugem siht. Sõltumata sellest, kuidas sellele küsimusele vastata, on tegemist praktilise määratlusega, mille kaudu PS § 113 toimet (ja selle piire) sisustada.
- 21 Viimaks pole vähetähtis seegi, et seadusandjal ei peaks olema võimalik populistlikel põhjustel riigi kulusid suurendada, delegeerides samas selleks otstarbeks maksude kogumise kui ebapopulaarse sammu täidesaatvale võimule.⁶⁷ Sarnasest eesmärgist on kantud PS § 116 lg-s 1 sätestatud keeld teha riigieelarves või selle eelnõus tulude vähendamise või kulude suurendamise ettepanekuid ilma kulude katteks vajalikke tuluallikaid ära näitamata.⁶⁸

B. Õiguslik iseloom

- 22 Riigikohtu üldkogu on leidnud, et PS §-st 113 tuleneb subjektiivne õigus riigi vastu.⁶⁹ Kuigi Riigikohus pole otsesõnu selgitanud, milles see subjektiivne õigus seisneb, saab järeldada, et silmas on peetud õigust sellele, et maksud (ka muud avalik-õiguslikud rahalised kohustused) kehtestab üksnes seadusandja. Seda on nimetatud praktikas maksu-põhiõiguseks.⁷⁰ Selline määratlus tekitab siiski küsimusi. Nagu eelnevalt märgitud, on PS § 113 seadusereservatsiooni põhimõtte üks (olgu eriiline) väljendus. Seadusereservatsiooni põhimõtte järgimine kuulub koos määratuse põhimõtte järgimise ning pädevus-, menetlus- ja vorminõuete järgimisega formaalse põhiseaduspärasuse nõuete hulka.⁷¹ Põhiõiguse riive puhul peab saama kontrollida selle formaalset ja materiaalselt põhiseaduspärasust.⁷² PS §-st 113 tulenevaid nõudeid rikkudes kehtestatud kohustus on formaalselt PSiga vastuolus, kuid tundub asjakohatu kõnelda PS § 113 riive materiaalsest põhiseaduspärasusest. Kuigi PS §-s 113 sätestatud avaliku võimu teostamise vormilisest piirangust võib loomulikult välja lugeda isiku õiguse nõuda, et seda piirangut tema suhtes järgitaks, ei muuda see seda veel põhiõiguseks. Vastasel juhul oleksidki PSis sätestatud vormi- ja pädevusnõuded põhiõigused. Pigem on tegemist põhiõiguste kaitseks ette nähtud formaalse nõudega.⁷³

⁶⁵ V. Peep (toim.). Põhiseadus ja Põhiseaduse Assamblee, lk 142.

⁶⁶ I. Pilving. Põhiseadusvastase määruse alusel tasutud maksuintressi tagasinõudmine. – *Juridica* 2002/10, lk 705–706.

⁶⁷ Vt selle probleemi kohta Ameerika Ühendriikides R. J. Krotoszynski, Jr. Reconsidering the non-delegation doctrine: Universal service, the power to tax, and the ratification doctrine. – *Indiana Law Journal* 2005/2, lk 239–318.

⁶⁸ L. Lehis, K. Lind. – PSKV, PS § 116 komm. 1.

⁶⁹ RKÜKo 22.12.2000, 3-4-1-10-00, p 22.

⁷⁰ RKPJKo 26.11.2007, 3-4-1-18-07, p 25.

⁷¹ RKPJKo 13.06.2005, 3-4-1-5-05, p 8.

⁷² Nt RKPJKo 11.06.2019, 5-18-8/19, p 59.

⁷³ Põhiõiguste ja organikompetentside ehk -pädevuste eristamise kohta vt M. Ernits. Põhiõiguste mõiste ja tähtsus õigussüsteemis. – *Põhiõigused, demokraatia, õigusriik*. Tartu Ülikooli Kirjastus 2011, lk 142, allmärkus 69.

- 23 Seejuures väärrib siiski tähelepanu, et kui 1920. a PSis oli kommenteeritava sättega analoogiline säte praeguse PSi VIII peatükiga võrreldavas IX peatükis „Riigi maksudest ja eelarvest“, siis 1937. a PSis oli see paigutatud II, põhiõigusi puudutavasse peatükki. Sellest ei maksa siiski teha kaugeleulatuvaid järeldusi sätte iseloomu kohta, sest Põhiseaduse Assamblees oli jutuks ka kolmas ja neljas võimalus, st sätte paigutamine Riigikogu või seadusandluse peatükki.⁷⁴
- 24 PS §-ga 113 enim seotud põhiõiguseks on kahtlemata PS §-s 32 tagatud omandipõhiõigus. Riigikohtu üldkogu on leidnud, et avalik-õiguslikud rahalised kohustused riivavad vältimatult omandipõhiõigust.⁷⁵ PS § 113 järgimine on sellise riive formaalse põhiseaduspärasuse eeldus ja takistab seega omandipõhiõiguse liiga kergel käel riivamist. Oluline on seejuures märkida, et kuigi EIÕK lisaprotokoll nr 1 artikkel 1, mis ei luba kellelki võtta omandit muidu, kui üldistes huvides ja seaduses ettenähtud tingimustel, kehtib ka maksudele ja muudele avalik-õiguslikele rahalistele kohustustele, tuleb EIÕK tähenduses seadust mõista sisuliselt, mitte formaalselt.⁷⁶ Teisisõnu, EIÕK nõuete täitmiseks on piisav igasugune avaldatud, kättesaadav ja üldkehtiv õigusnorm. PS § 113 näeb ette selgelt rangema standardi.

C. Ulatus riiklike avalik-õiguslike kohustuste korral

- 25 Olles eelnevalt tõdenud, et PS § 113 hõlmab kõik avalik-õiguslikud rahalised kohustused sõltumata sellest, kuidas neid on seaduses nimetatud, tekib paratamatult küsimus, mida õigupoolest tähendab, et need „sätestab seadus“. Grammatiliselt võimaldab see äärmiselt erinevaid tõlgendusi, alustades sellest, et avalik-õiguslikud rahalised kohustused peavad olema seaduses loetletud, kuni selleni, et kõik iga avalik-õigusliku rahalise kohustuse tasumise või sissenõudmisega seonduv peab olema sätestatud üksnes seaduses. Nende kahe äärmuse vahele mahub väga lai spekter potentsiaalsetest käsitlustest, millises osas saab seadusandja avalik-õigusliku rahalise kohustusega seonduvaid küsimusi delegeerida. Seejuures tuleb tähele panna, et eristada võib rahalise kohustuste *sätestamist*, st selle elementide kirjeldamist kehtivas õiguses, ja selle *kehtestamist*, st isiku ja avaliku võimu vahel vastava õigussuhte tekkimist.⁷⁷ Iseenesest on võimalik, et rahalise kohustuse *sätestaja* ja selle *kehtestaja* ei lange kokku. Nt saab Riigikogu *sätestada* kohaliku maksu, aga anda kohaliku omavalitsuse volikogule õiguse otsustada, kas ja millal see *kehtestada*. Riigikohus on leidnud, et „maksu sätestamist“ PS § 113 tähenduses tuleb mõista nii selle *sätestamise* kui *kehtestamisena* kitsamas tähenduses.⁷⁸ Selline tõlgendus on kahtlemata sätte eesmärkidega kooskõlas.
- 26 PS §-s 113 sätestatud seadusereservatsiooni ulatust on põhjendatud otsida selle sätte kehtestamise ja kujunemise eesmärkidest. Kui eesmärk on ühtpidi tagada, et rahva valitud esindusorgan kontrolliks riigi tulude kogumise kaudu täitevvõimu, ja teisalt, et isikutele ei kehtestataks põhjendamatuid või ebaõiglaselt suuri rahalisi kohustusi, ei pruugi üksnes rahaliste kohustuste liikide ettenägemine seaduses olla piisav. Samas ei ole sellisel juhul põhjendatud keelata üksnes tehnilise ja abistava iseloomuga normide kehtestamise delegeerimist. Seadusandja peaks aga kindlasti määrama rahalise kohustuse tekkimise tingimused, st millise käitumisakti korral kellel rahaline kohustus tekib. Enesestmõistetavalt on igasuguse rahalise kohustuse korral üks keskse tähtsusega küsimus selle suurus.

⁷⁴ V. Peep (toim.). Põhiseadus ja Põhiseaduse Assamblee, lk 142.

⁷⁵ RKÜKo 15.12.2015, 3-2-1-71-14, p 90.

⁷⁶ EIK 09.11.1999 – Spacek, s.r.o. vs. Tšehhi, p 58–59.

⁷⁷ RKPJKo 23.03.1998, 3-4-1-2-98, p II.

⁷⁸ Samas.

- 27 Riigikohus on pidanud PS §-i 113 tõlgendades avalik-õigusliku rahalise kohustuse elementideks, mis peavad olema kindlaks määratud seadusega, kohustuse tekkimise alust ja kohustuse subjekti, kohustuse ulatust või selle suuruse määramise tingimusi, tasumise või sissenõudmise korda ja muid vastava kohustuse olemuslikke tunnuseid.⁷⁹ Eeltoodut ei saa võtta siiski absoluutse reeglina. Riigikohus on samas leidnud, et avalik-õiguslike rahaliste kohustuste kehtestamise delegeerimine täidesaatvale võimule võib olla lubatav, kui see tuleneb rahalise kohustuse iseloomust ning seadusandja määrab kindlaks diskretsiooni ulatuse, mis võib seisneda kohustuse alam- ja ülemmäära seadusega sätestamises, kohustuse suuruse arvestamise aluste kehtestamises vms.⁸⁰ Seda erandit on hiljem täpsustatud: nimelt peab delegeerimine tagama kohustuse suuruse kindlaksmääramise objektiivsetel alustel, võimaldama kohustatud subjektile piisava täpsusega näha ette kohustuse ulatust ja selle täitmise üksikasju ning tagama isikute võrdse kohtlemise.⁸¹
- 28 Tuleb nentida, et refereeritud Riigikohtu praktika põhjal jääb veidi ebaselgeks, milline on rahalise kohustuse iseloom, mis delegeerimist lubab, ning milline võib olla sellise diskretsiooni suurim võimalik ulatus. Kui seadusandja määrab rahalise kohustuse ulatuse kindlaks üksnes väga suurtes raamides, jättes selle määra kehtestamise täidesaatvale võimule, ei ole see PS § 113 mõttega kooskõlas. On avaldatud seisukohta, et PS §-s 113 sätestatud seaduse reservatsiooni klausli ulatus on maksu ja sundkindlustuse puhul erinev, sest sundkindlustusmaksete suurus sõltub kindlustusriskidest ja väljamaksete suurusest, mida seadusandja ei suuda operatiivselt arvestada.⁸² Sellele võib vastu vaielda: kui kõnealuse seadusereservatsiooni mõte on, et avalik-õiguslikud rahalised kohustused on parlamendi kontrolli all, ei tohiks pelgalt sundkindlustuse makse suuruse määramise tehniline keerukus õigustada maksude suuremat delegeerimist.
- 29 Täpsemalt on Riigikohus kirjeldanud kohustuslike seadusandja ainupädevuses olevaid elemente riikliku maksu puhul: nendeks on maksumaksja, maksu objekt, maksumäär, maksu saaja, maksu tasumise kord ja tähtpäev.⁸³ Varem on Riigikohus toonud siiski lubatava delegeerimise näitena maamaksu määra 0,5–2%⁸⁴ maa maksustamishinnast, mida saab kohaliku omavalitsuse volikogu muuta kord aastas.⁸⁵ Delegeerimise lubatavusse tuleb suhtuda seda rangemalt, mida olulisem konkreetne rahaline kohustus on.⁸⁶ Pole mõeldav, et kommenteeritava sättega oleks kooskõlas olukord, kus seadusandja jätab valitsusele vahemiku nt käibe- või tulumaksumäära kindlaksmääramiseks või võimaldaks määrusega otsustada, milliste toimingute eest tuleb riigilõivu tasuda.
- 30 Seoses maksu objektiga on PS § 113 oluline maksumaksja kahjuks kohaldatava analoogia keelu ühe allikana.⁸⁷ Kui maksustatava teokosseisu kirjeldamine on seadusandja ainupädevuses, ei ole maksuseaduse rakendajal võimalik tuletada maksukohustust asjaolust, mida maksuseaduse tekstist mõistliku pingutusega tõlgendada ei saa. Seetõttu on kirjanduses ettevaatlikult tähelepanu juhitud MKS §-des 83 ja 84 sisalduva majandusliku tõlgendamise põhimõtte ja PS § 113 vahelistele võimalikele pingetele.⁸⁸

⁷⁹ RKPJKo 01.07.2008, 3-4-1-6-08, p 40.

⁸⁰ RKPJKo 19.12.2003, 3-4-1-22-03, p 19.

⁸¹ RKPJKo 01.07.2008, 3-4-1-6-08, p 41.

⁸² L. Lehis. Maksuõigus, lk 253, allmärkus 354.

⁸³ RKÜKo 21.02.2017, 3-3-1-48-16, p 40.

⁸⁴ Oluline on tähele panna, et kehtivas õiguses on see vahemik 0,1–2,5%. Kuna tol ajal oli võimalik maksumäärade vahe üksnes neljakordne, nüüd aga 25-kordne, on raske öelda, kas maamaksu saaks ka tänapäeval tuua samas kontekstis heaks näiteks delegeerimisest. Iseasi, et maamaksu määra võib ehk pidada kohaliku elu küsimuseks, mille otsustamisel kohaliku omavalitsuse üksusel ongi avarad õigused.

⁸⁵ RKPJKo 23.03.1998, 3-4-1-2-98, p V.

⁸⁶ Olulisuse hindamisel võib kriteeriumiks võtta nt kohustusest mõjutatud isikute ringi ja selle rahalise mõju nii kohustatud isikule kui ka riigielarvele.

⁸⁷ V. Lopman. Majandusliku lähenemise põhimõtte Eesti maksuõiguses. – *Juridica* 2005/7, lk 496.

⁸⁸ Samas, lk 491.

Iseäranis puudutab see MKS §-i 84, sest see võimaldab tsiviilõiguslikult kehtivad tehingud maksustamisel kõrvale jätta, kui need on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, ja võtta selle asemel arvesse tehingu tegelikku majanduslikku sisu. Tehingu tegelik majanduslik sisu võib aga sageli olla hinnangu küsimus. Kirjanduses on selle potentsiaalse konflikti valguses leitud, et õiguse rakendajad peavad majandusliku lähenemise põhimõtte kohaldamisel olema väga tähelepanelikud, et nad ei asetaks end seadusest kõrgemale ega hakkaks maksukoosseisu osi juurde looma.⁸⁹ Ilmselt haakub PS §-ga 113 ja sellest tuleneva analoogia keeluga paremini tõlgendus, mille kohaselt on MKS § 84 juhis maksukoosseisude tõlgendamiseks, mitte nende laiendamiseks nendes kirja panemata eluliste juhtumitega. Piirjuhtumitel võib see vahetegu olla keeruline.

- 31 Põhiseaduslikkuse järelevalve praktikas on Riigikohus leidnud, et PS §-i 113 rikub nt tollimaksu kehtestamise ja selle maksumäärade sätestamise delegeerimine valitsusele⁹⁰, maa enampakkumisel osaleja osavõtutasu kehtestamine valitsuse määrusega⁹¹, maksuintressi määra sätestamise delegeerimine rahandusministrile⁹², kohtutäituri tasu sätestamise delegeerimine justiitsministrile⁹³, pakendiaktsiisi objekti (karastusjoogi mõiste) sisustamise delegeerimine rahandusministrile⁹⁴, tsiviilõhusõidukite ja neid käitavate lennuettevõtjate üle kontrolli teostamisel ettevõtja tasutavate kulude elementide kindlaks määramata jätmise⁹⁵, tuletorni- ja jäämurdetasu kehtestamise delegeerimine valitsusele⁹⁶, maanteepiiripunkti ootejärjekorra ja -alaga seotud teenuste eest tasu võtmine linnavalitsuse määrusega (sh ilma vastava volitusnormita seaduses)⁹⁷, mitteeluruumide erastamise enampakkumisest osavõtutasu kehtestamine valitsuse määrusega (sh ilma vastava volitusnormita seaduses)⁹⁸, sõiduki valdaja hüvitatavate sõiduki hoiukohta toimetamise ning seal hoidmise ja valvamise kulude määra kindlaksmääramise delegeerimine valitsusele ilma alam- ja ülemmäära ette nägemata⁹⁹, tsiviilasja lahendamiseks tehtavat rahalist kulu oluliselt ületava kohtuliku riigilõivu sätestamine¹⁰⁰.
- 32 Eeltoodust nähtub, et ajalooliselt on hulgaliselt probleeme tekitanud nii PS §-i 113 rikkuvad volitusnormid kui ka määrusandjate tegevus väljaspool volitusnormide piire. Ebamäärased (nt alam- ja ülemmäärata) volitusnormid polegi võimaldanud ministril või valitsusel põhiseaduspäraselt määrust anda. Kirjanduses on juba mõnda aega tagasi avaldatud seisukohta, et praeguseks ajaks on suurem osa omavolilisi tasusid kas seadustatud või kaotatud.¹⁰¹ Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve praktika kronoloogiline analüüs kinnitab seda järeldust. Viimastel aastatel näib PS § 113 olevat kohtuvaidlustes aktuaalsust kaotanud. Sellest võib ettevaatlikult järeldada, et olulisemad küsimused sätte kohaldamisel on selgeks vaieldud.

⁸⁹ Samas.

⁹⁰ RKPJKo 23.03.1998, 3-4-1-2-98, p IV.

⁹¹ RKÜKo 22.12.2000, 3-4-1-10-00, p 25.

⁹² RKPJKo 05.11.2002, 3-4-1-8-02, p 14.

⁹³ RKPJKo 19.12.2003, 3-4-1-22-03, p 19.

⁹⁴ RKPJKo 26.11.2007, 3-4-1-18-07, p 34.

⁹⁵ RKPJKo 01.07.2008, 3-4-1-6-08, p 44.

⁹⁶ RKPJKo 20.10.2009, 3-4-1-14-09, 35.

⁹⁷ RKPJKo 08.06.2010, 3-4-1-1-10, p 68.

⁹⁸ RKPJKo 13.02.2007, 3-4-1-16-06, p 26.

⁹⁹ RKPJKo 12.10.2011, 3-4-1-15-11, p 24.

¹⁰⁰ RKPJKo 26.05.2015, 3-4-1-59-14, p 41.

¹⁰¹ L. Lehis. Maksuõigus, lk 34.

D. Ulatus mitteriiklike avalik-õiguslike rahaliste kohustuste korral

- 33 PS § 113 räägib otsesõnu **riiklikest** maksudest, koormistest, lõivudest, trahvidest ja sund-kindlustuse maksetest. See on kontrastis varasemate põhiseadustega, mille tekstis oli juttu **avalikest** maksudest ja koormistest.¹⁰² PSi XIV peatükis („Kohalik omavalitsus“) on mitu sätet, mille suhe PS §-ga 113 pole ilmselge. PS § 154 lg 1 järgi otsustavad ja korraldavad kõiki kohaliku elu küsimusi kohalikud omavalitsused, kes tegutsevad seaduse alusel iseseisvalt. Kohalikud ülesanded võivad olla nii seadusega ette kirjutatud kui vabatahtlikult endale võetud.¹⁰³ Kohalikul omavalitsusel on iseseisev eelarve, mille kujundamise alused ja korra sätestab seadus (PS § 157 lg 1). Mis aga peamine, PS § 157 lg 2 järgi on kohalikul omavalitsusel seaduse alusel õigus kehtestada ja koguda makse ning panna peale koormisi. Niisiis, kuna kohalikul omavalitsusel on õigus kehtestada ja koguda makse seaduse alusel, ei saa kohalik omavalitsus ise uusi maksuliike välja mõelda. See tõdemus ei anna vastust, kas seadusereservatsiooni ulatuse kindlaks tegemisel tuleb lähtuda PS §-st 113 või on PS § 157 lg 2 selle suhtes erinorm.
- 34 Riigikohtu üldkogu on valinud viimase tee, leides, et PS § 113 ja § 157 lg 2 on konkureerivad sätted, ning PSi konkureerivate sätete tõlgendamisel tuleb üldjuhul eelistada õigussuhet spetsiifilisemalt reguleerivat normi.¹⁰⁴ Sellest on tehtud omakorda järeldus, et kuigi mõlemad sätted on üldise seadusereservatsiooni põhimõtte väljendused, võivad kohalike maksude kehtestamisel PSist tulenevad formaalsed nõuded olla erinevad kui riiklikele maksudele kehtivad nõuded.¹⁰⁵
- 35 Täidesaatvale riigivõimule ja kohalikele omavalitsusele erineva delegeerimise ulatuse õigustamisel võib tugineda nt sellele, et riik ja kohalik omavalitsus on erinevad õigus-subjektid, samas kui suhted Riigikogu ja täidesaatva riigivõimu vahel taanduvad küsimusele, kas tegemist on olulise või vähemolulise riigielu küsimusega.¹⁰⁶ Tõepoolest, kohalike maksude puhul ei ole päevakorral küsimus rahva valitud esinduskogu kontrollist täidesaatva riigivõimu üle. Ka Riigikohtu üldkogu on erinevat lähenemist õigustanud sellega, et kohaliku omavalitsuse volikogu on demokraatlikult legitimeeritud organ, kellele kohaliku omavalitsuse valijaskond on andnud õiguse otsustada kohaliku elu küsimusi.¹⁰⁷
- 36 See on siiski ainult rehkenduse üks pool. Teine pool ehk isikute kaitse põhjendamatu või ebaõiglaselt suurte rahaliste kohustuste eest võib jääda sedasi tegemata. Isiku põhiõiguste riive seisukohalt ei ole üldjuhul vahet, kas rahalise kohustuse on kehtestanud riik või kohalik omavalitsus.¹⁰⁸ Kummalgi juhul nõuab jõupositsioonil olev avalik võim temalt raha tasumist. Tõsi, hetkel kehtiv kohalike maksude loetelu on üpris kasin.¹⁰⁹ Nt pärast seda, kui Tallinnas kehtestati 1. juunist 2010 müügitaks, reageeris seadusandja sellele müügitaksu kehtestamist lubanud sätete kehtetuks tunnistamisega.¹¹⁰

¹⁰² Siiski rõhutati ka 1920. a PS §-i 83 kommenteerides, et makse saab koguda üksnes riigikassa kasuks, mitte aga mingite eraorganisatsioonide jaoks. Vt E. Maddison, O. Angelus. Eesti Vabariigi põhiseadus 15. juunist 1920. J. Schnur (tõlk). – Riigiõiguse aastaraamat 2021, lk 400.

¹⁰³ RKÜKo 16.03.2010, 3-4-1-8-09, p 53.

¹⁰⁴ RKÜKo 21.02.2017, 3-3-1-48-16, p 43.

¹⁰⁵ Samas, p 44.

¹⁰⁶ L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted, lk 241.

¹⁰⁷ RKÜKo 21.02.2017, 3-3-1-48-16, p 44.

¹⁰⁸ Teatud olukordades võib vahe olla selles, et isik saab oma elu või äritegevuse viia teise kohalikku omavalitsusse, aga sellise olukorra tekkimine viitab juba ise äärmiselt intensiivsele õiguste riivele.

¹⁰⁹ KoMS § 5. – RT I, 07.06.2013, 5.

¹¹⁰ Vt kohalike maksude seaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri, Riigikogu XI koosseisu 774 SE, lk 1.

- 37 Kuna PS § 157 lg 2 räägib erinevalt PS §-st 113 üksnes maksudest, on mõnevõrra ebaselge seegi, kas sellest või PS § 154 lg-st 1 tuleneb kohalikule omavalitsusele õigus kehtestada muid rahalisi kohustusi ilma PS §-s 113 sätestatud erilist seadusereservatsiooni klauslit arvestamata. Riigikohus on sellele vastanud eitavalt, leides, et PS § 113 kohaselt on jätmeveo teenustasu kehtestamise delegeerimine lubatud üksnes siis, kui kõik rahalise kohustuse elemendid on kindlaks määratud seaduses.¹¹¹ Sellist tõlgendust tuleb põhjendatuks pidada, sest nagu eespool seoses kohalike maksudega kirjeldatud, vastab see paremini PS § 113 eesmärgile. Seejuures tuleb silmas pidada, et PS § 113 ise ei sea avalik-õiguslike rahaliste kohustuste eesmärkidele piiranguid. Seadusandja võib avalik-õigusliku rahalise kohustuse kehtestada mis tahes eesmärgil, mis ei ole PSiga vastuolus.¹¹²
- 38 Lisaks riigile ja kohalikule omavalitsusele on teisigi avaliku võimu kandjaid, kes tasu nõuavad. Selliste näidetena on toodud avalik-õigusliku ülikooli õppemaksu¹¹³ või avalik-õiguslike korporatsioonide liikmemakse.¹¹⁴ Kuna Riigikohtu üldkogu on väga selgelt kohaldanud PS §-i 113 kõigile avalik-õiguslikele rahalistele kohustustele ja selleks on sätte eesmärkidest tulenevad kaalukad põhjused, peaksid sellise rahalise kohustuse elemendid olema seaduses määratud. Praktikast võib leida selle kohta piiripealseid näiteid. Nt Eesti Advokatuur on avalik-õiguslik juriidiline isik, mille liikmemaksu maksmise tingimused ja korra ning liikmemaksu suuruse kehtestab advokatuuri üldkogu, kusjuures ainus seadusandja seatud nõue on, et liikmemaks peab tagama advokatuuri piisava rahastuse.¹¹⁵ Range tõlgendamise korral võib siinkohal olla vastuolu PS §-ga 113, sest kohustuse suuruse arvutamise kohta on antud ainult väga ebamäärased juhised (sedagi ainult alammäära kohta), tasumise või sissenõudmise korda jms pole aga seaduses üldse reguleeritud. Siiski võib niisuguse omavalitsusliku kutseühenduse eripära arvestades olla põhjendatud nüansseeritum lähenemine. Teisalt annab advokatuuri kuulumine väga selged avalik-õiguslikud eelised õigusteenuse osutamisel, mis võiks õigustada rangemat lähenemist. Niisiis, kuigi kommenteeritav säte on kohtupraktikas viimastel aastatel aktuaalsust kaotanud, ei saa öelda, et selle toimeala piiridel vaieldavaid kohti ei oleks.

E. Euroopa Liidu õigus

- 39 PSTS § 2 seab Eesti kuulumisel Euroopa Liitu PSi kohaldamisele liitumislepingust tulenevad piirid. Riigikohus on toonitanud, et see puudutab ka PS § 113 kohaldamist ELi õiguse kontekstis.¹¹⁶ Praktiline tähendus on sel eeskätt tollimaksu puudutavas osas, mille PS § 113 mõttes kohustuslikud elemendid pole kehtestatud Eesti õigusakti, vaid otsekohalduva Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik¹¹⁷. Seega, tulenevalt PSTS §-st 2 ja ELi õiguse esimese põhimõttest ei kohaldata PS §-i 113 niisuguste rahaliste kohustuste korral, mille elemendid määratakse kindlaks otsekohalduva ELi õigusaktiga.¹¹⁸
- 40 Ka mitmel teisel kaudsel maksul on väga tihe seos ELi õigusega. Sellisteks näideteks on eelkõige käibe- ja aktsiisimaks. Kui maksu põhilised elemendid on kindlaks määratud ELi direktiiviga, tuleb see Eesti õigusesse üle võtta formaalselt põhiseaduspärase õigusaktiga.

¹¹¹ RKPJKo 06.01.2015, 3-4-1-34-14, p 37.

¹¹² RKÜKo 15.12.2015, 3-2-1-71-14, p 100.

¹¹³ L. Lehis. Maksuõigus, lk 34.

¹¹⁴ L. Lehis. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. – Juridica 1998/9, lk 440.

¹¹⁵ AdvS § 2 lg 2, § 9 p 9 ja § 14¹ lg 2. – RT I, 22.12.2020, 38.

¹¹⁶ RKHKo 10.05.2006, 3-3-1-66-05, p 9.

¹¹⁷ Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus (EL) nr 952/2013, 9. oktoober 2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (uuesti sõnastatud). – ELT L 269, 10.10.2013, lk 1–101.

¹¹⁸ Vt sama PS §-st 3 tuleneva üldise seadusereservatsiooni põhimõtte kohta. T. Annus. RÕ, lk 91.

Sellisel juhul ei ole võimalik irduda PS § 113 nõuetest. Näiteks käibemaksudirektiivi¹¹⁹ artiklitest 96 ja 97 tuleneb, et liikmesriigid määravad kindlaks hariliku käibemaksu määra teatud protsendina maksustatavast väärtusest, kuid see ei või olla madalam kui 15%. Sellisel juhul tuleb kohaldada PS §-st 113 tulenevat nõuet, et käibemaksu määr tuleb kindlaks määrata seaduses. Sama kehtib ka selliste direktiivi sätete kohta, mis liikmesriigile otsustusruumi ei jäta, kuid mis puudutavad PS § 113 järgi seadusandja ainupädevuses olevaid maksusuhte elemente.

- 41 Teisalt tuleb direktiivide ülevõtmiseks loodud riigisiseste õigusnormide kohaldamisel tõlgendada neid kooskõlas ELi õigusega ning jätta kohaldamata õigusnorm, mis ei ole ELi õigusega kooskõlas. Hüpotetiliselt näitena ei takista PS § 113 seega ELi õiguses reguleeritud maksude korral nõutavate põhimõtete kohaldamist isegi siis, kui seda tehakse vormiliselt Eesti õiguse alusel ja see peaks olema PS §-ga 113 vastuolus nt maksustatava teokoosseisu laiendamise vms tõttu.¹²⁰ Selliste põhimõtete näideteks võivad olla nõukogu direktiivi (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad¹²¹, artiklis 6 toodud äriühingute tulumaksu puudutav üldine kuritarvituste vastane reegel, mis on üle võetud TuMS § 5 lg-s 1¹, või liidu õigusest tulenev üldine kuritarvituste keelu põhimõte¹²², mis väljendub Eesti maksuõiguses MKS §-des 83 ja 84.¹²³

IV. Maksukohustus

- 42 Kuigi võib vaielda selle üle, kas PS §-s 113 sätestatud saab nimetada maksupõhiõiguseks, on sellest sättest kõneldes eeskätt juttu selle riigivõimu piiravast iseloomust. Siiski võib sätet vaadata ka teise nurga alt. PSis pole ühtegi sätet, millest tuleneks selgesõnaline maksukohustus. Ometi pole riik – ega paljude PSis sätestatud õiguste tagamine tegelikkuses – mõeldav ilma makse kogumata. Robert Alexy on Eesti PSis sisalduvaid põhiõigusi analüüsid leidnud, et PS § 113 on pädevusnorm, millest koos üldise kohustusega järgida seadust piisab kohustamiseks isikut makse maksma.¹²⁴ Sellest hoolimata pidas ta vajalikuks tõlgendamise teel PS §-i 113 inkorporeerida kirjutamata maksukohustuse, et põhikohustus tuleks kõne alla vastupõhjusena põhiõigustele.¹²⁵ Kuigi praktikas pole selle küsimusega põhiseaduslikkuse järelevalve raames tegeldud, võib tõdeda, et PS §-s 113 sisalduva maksukohustuse jaatamine muudab maksu materiaalse põhiseaduspärasuse (eeskätt proportsionaalsuse) kahtluse alla seadmise teoreetiliselt palju keerukamaks.
- 43 Õigupoolest ongi Riigikohtu üldkogu selgelt öelnud, et kohtulik kontroll maksukohustusest tuleneva põhiõiguste riive materiaalse põhiseaduspärasuse (eelkõige proportsionaalsuse) üle on piiratud. Tõsi, Riigikohus on seda põhjendanud asjaoluga, et maksu eesmärgiks on tulu teenimine ja sel puudub otsene vastutasu maksja jaoks.¹²⁶ Seevastu muu (spetsiifilise eesmärgiga) avalik-õiguslikku rahalist kohustust on Riigikohtu üldkogu pidanud PSiga kooskõlas olevaks, kui tasu kehtestatakse üksnes selle eesmärgi saavutamiseks, st tegu ei ole varjatud maksustamisega, seda eesmärki on võimalik selle

¹¹⁹ Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. – ELT L 347, 11.12.2006, lk 1–118.

¹²⁰ Vt majandusliku tõlgendamise põhimõtte ja PS § 113 seoste kohta komm. 30.

¹²¹ ELT L 193, 19.7.2016, lk 1–14.

¹²² Vt selle kohta EK 26.02.2019, C-115/16 – N Luxembourg 1 jt, p 96–102.

¹²³ Neid sätteid kohaldatakse muidugi ka olukordades, mil tegemist pole ELi õiguse kohaldamisalaga. Senises praktikas pole olnud vajadust ka nende tõlgendamise ulatust vastavalt eristada.

¹²⁴ R. Alexy. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. – Juridica eriväljaanne 2001, lk 29.

¹²⁵ Samas.

¹²⁶ RKÜKo 21.02.2017, 3-3-1-48-16, p 41.

meetmega saavutada ning tasu määr ei ole selle kehtestamisega taotletavaid eesmärke silmas pidades ilmselgelt põhjendamatu.¹²⁷ Seega sarnaneb muu avalik-õigusliku rahalise kohustuse materiaalse põhiseaduspärasuse kontroll üsna palju mis tahes muu põhiõiguse riive põhiseaduspärasuse kontrolliga. Nii on võimalik väita, et praktikas ongi saavutatud tulemus, mis on sarnane PS §-s 113 sisalduva spetsiifilise põhikohustuse – maksukohustuse – jaatamisega. See ei haakuks aga siiski tõsiasjaga, et sunniviisiline, ilma otsese vastusooritusega avalik-õiguslik rahaline kohustus (maks) on olemuslikult sarnane sundvõõrandamisega. Seetõttu on leitud, et PS § 113 näeb ette erandi PS § 32 lg-s 1 sätestatust, mille kohaselt peab omandi sundvõõrandamine toimuma kohese ja õiglase hüvituse eest.¹²⁸ Seda erandit oleks PS §-st 113 keeruline välja lugeda, kui see ühtlasi ei näeks ette maksukohustust.

- 44 Tegelikult pole maksukohustus PS §-s 113 ehk ka nii kirjutamata, kui R. Alexy arvas. PS § 113 sedastab, et „riiklikud maksud, koormised, lõivud, trahvid ja sundkindlustuse maksed sätestab seadus“. On ennegi tähele pandud PSi normitehnika omapära: paljud tegelikult kohustusi hõlmavad sätted on sõnastatud sedastusena – kirjeldusena, kuidas asjad on.¹²⁹ Teisisõnu – kirjeldusena, kuidas asjad olema peavad. PS § 113 kontekstis tähendab see küll esmalt, et rahalised kohustused peab kehtestama (üksnes) seadusandja, kuid sellest järeldub loogiliselt, et teatud ulatuses on nende kehtestamine olemuslikult möödapääsmatu ehk ka põhiseaduslikult nõutav.

¹²⁷ RKÜKo 15.12.2015, 3-2-1-71-14, p 105.

¹²⁸ Põhiseaduse juriidilise ekspertiisi komisjoni lõpparuanne. II osa, 8. ptk „Rahandus ja riigieelarve“, § 113.

¹²⁹ H. Kalmo, O. Kask. – PSKV, II ptk sissejuhatus.