



Õiguskantsler

Priit Lätt  
Advokaadibüroo Glimstedt  
Priit.Latt@glimstedt.ee  
menetlus@glimstedt.ee

Teie 10.01.2014 nr

Meie 19.02.2014 nr 6-1/140233/1400806

**Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta  
Kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu maksustamine tulumaksuga**

Austatud Priit Lätt

Täna Teid 10.01.2014 AS-i Rannarootsi Lihatööstus nimel mulle esitatud avalduse eest. Oma pöördumises palusite mul kontrollida, kas tulumaksuseaduse (edaspidi *TuMS*) § 51 lg 2 p 1 koostoimes § 34 punktiga 6 on põhiseaduspärane. Leiate, et põhiseadusega ei ole kooskõlas see, et viidatud sätete alusel on tootmisettevõtja poolt kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu maksustatav tulumaksuga kui ettevõtlusega mitteseotud kulu. Kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu on Teie hinnangul tihedalt seotud tootjate ettevõtlusega, millest tulenevalt ei ole selle maksustamine ettevõtlusega mitteseotud kuluna põhjendatud. Sellest tulenevalt asusitegi seisukohale, et kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu maksustamine tulumaksuga riivab ettevõtjate omandipõhiõigust ja ettevõtlusvabadust ning et see riive ei ole proportsionaalne normidega taotletud eesmärkide<sup>1</sup> suhtes.

Lisaks märkisite, et küsitav on *TuMS* § 51 lg 2 p 1 ja § 34 p 6 (koostoimes) vastavus õigusselguse põhimõttele. Leiate, et kuna nõue tasuda keskkonnatasu kõrgendatud määra järgi on tihedalt seotud tootjate ettevõtlustegevusega, siis ei ole tulumaksu nõudmine sellise kulu pealt ettevõtjate jaoks ettenähtav ja loogiline järelem. Nii ei ole ettevõtjatel võimalik piisava selgusega ette näha, millise õigusliku tagajärje võib tema tegevus kaasa tuua. Samuti väljendasite arvamust, et vaidlustatud sätted võivad motiveerida riiki kas tõsta keskkonnatasu kõrgendatud määrasid või hoida ettevõtjale keskkonnaloas seatavate saasteainete piirmäärasid madaladena, sest nii suureneb tulumaksubaas ja riigieelarvesse laekub rohkem maksutulud. See viitab Teie hinnangul riigivõimu kuritarvitamisele, st omavoli rakendamise võimalusele.

Teatan Teile, et olen Teie avalduse läbi vaadanud, kuid ma ei tuvastanud, et *TuMS* § 51 lg 2 p 1 koostoimes § 34 punktiga 6 oleks vastuolus põhiseadusega. Alljärgnevalt põhjendan oma seisukohta.

---

<sup>1</sup> Teie hinnangul on nendeks eesmärkideks fiskaalne ja regulatiivne eesmärk. Regulatiivse eesmärgi all peate Te omakorda silmas, esiteks, eesmärki tõkestada tulumaksu tasumisest kõrvalehoidumist ning, teiseks, eesmärki sanktsioneerida keskkonna saastajaid saasteainete keskkonda ebaseaduslikult heitmise eest. Nii teenib regulatiivne eesmärk Teie hinnangul ka laiemat eesmärki vähendada saastajate ebaseaduslikku tegevust ehk keskkonna saastamist. – Teie 10.01.2014 avalduse p 4.2.15.

Põhiseadusest tulenevalt on seadusandjal väga lai diskretsiooniruum riigi maksupoliitika kujundamisel. Muu hulgas on seadusandja küllaltki vaba otsustama, milliseid toiminguid milliste maksudega maksustada ning kuidas peaks maksusüsteem toimima.

Eesti seadusandja on otsustanud, et Eestis toovad seadusvastase tegevuse tagajärjed kaasa üldjuhul samasuguse maksukohustuse, nagu see oleks tekkinud majandusliku sisu poolest sarnase õiguspärase tegevuse tagajärjel. Tegemist on ühe Eesti maksuõiguse üldise põhimõttega, mis on esitatud maksukorralduse seaduse § 83 lg 1 lauses 2. Samas on aga seadusandja jätnud endale õiguse teha sellest üldpõhimõttest erandeid. Nii sätestab maksukorralduse seaduse § 83 lg 2, et tehingu või toimingu vastuolu seaduse või heade kommetega võib kaasa tuua maksukohustuse suurenemise, kui nii on seadusega sätestatud.

TuMS § 51 lg 1 ning § 51 lg 2 p 1 ja § 34 p 6 (koostoimes) näol ongi tegemist ühe sellise erandiga.

TuMS § 51 lg 1 ütleb, et ettevõtja maksab tulumaksu ettevõtlusega mitteseotud kuludelt. TuMS § 51 lg 2 punktist 1 koostoimes § 34 punktiga 6 tuleneb, et keskkonnatasude seaduse alusel kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu loetakse üheks ettevõtlusega mitteseotud kulu liikiks. Selle põhjenduseks on asjaolu, et keskkonnatasu maksmine kõrgendatud määra järgi seondub ebaseadusliku tegevusega: keskkonnatasude seaduse § 5 lg 4 järgi maksab keskkonnatasu kõrgendatud määra järgi isik, kes kasutab loodusvara, heidab keskkonda saasteaineid või kõrvaldab jäätmeid keskkonnaloas lubatust suuremas koguses, loa omamise nõuet eirates või keelatud kohas.

TuMS § 51 lg 2 p 1 ja § 34 p 6 sõnastusest tulenevalt maksustatakse kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu ettevõtlusega mitteseotud kuluna objektiivsete tunnuste alusel, st olenemata sellest, kas kulutuse tegemine oli tegelikkuses ettevõtluseks vajalik või mitte.<sup>2</sup> Seega on seadusandja teadlikult võtnud otsuse, et isegi kui ettevõtja heidab saasteaineid keskkonda keskkonnaloaga lubatust suuremas koguses selleks, et saada rohkem ettevõtlustulu või kui see on vajalik ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks, ei loeta kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu maksustamise eesmärgil ettevõtlusega seotud kuluks. Olen seisukohal, et selline maksupoliitiline valik on tingitud keskkonnaalastest kaalutlustest: seadusandja annab signaali, et keskkonna saastamine üle seatud piirmäärade ei ole vastuvõetav, isegi kui see on vajalik ettevõtluse arendamiseks või säilitamiseks. Võib öelda, et norme ületava looduse saastamisega seotud tegevust ei pea seadusandja ettevõtluseks, sest see ei ole Eesti ühiskonna jaoks aktsepteeritav.<sup>3</sup>

Selline seadusandja hoiak on minu arvamusel põhjendatud, sest puhas keskkond on suur väärtus ning loodusvarad on seejuures piiratud ja keskkonnaseisund on ülemäärase kasutamise või saastamise vastu tundlik. Ka põhiseaduse § 5 sätestab, et Eesti loodusvarad ja loodusressursid on rahvuslik rikkus, mida tuleb kasutada säästlikult. Seega seisavad TuMS § 51 lg 2 p 1 ja § 34 p 6 olulise põhiseaduslikku järku väärtuse kaitsel.

Pean vajalikuks samas rõhutada, et seadusandja kriitiline suhtumine loodusvarade ülemäärase kasutamisesse või keskkonna saastamisesse üle piirnõrme ei tulene Teie vaidlustatud tulumaksuseaduse normidest, vaid mujalt – keskkonnakaitse- ja keskkonnatasude alastest

---

<sup>2</sup> Vt L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn, 2012. Lk 226–227. L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2000. Lk 621.

<sup>3</sup> Vt ka L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2000. Lk 621. Vt ka L. Lehis. Kommentaar tulumaksuseaduse juurde. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2013. Tartu, 2013. Lk 158–159.

õigusaktidest. TuMS § 51 lg 2 p 1 koostoimes § 34 punktiga 6 üksnes peegeldab seadusandja teistes õigusaktides esitatud põhimõtteid.

Otsus, et kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu tuleb tulumaksu kontekstis lugeda ettevõtlusega mitteseotud kuluks ning seda olenemata sellest, kas kõrgendatud tasu maksmise aluseks olnud ülemäärane loodusvarade kasutamine või keskkonna saastamine toimus ettevõtluse huvides või mitte, on minu hinnangul maksupoliitiline valik, mida seadusandja on põhiseaduse järgi pädev tegema. Arvestades, kui suure kaaluga on seadusandja keskkonnakaitse alased eesmärgid, ei näe ma, et vaidlusalused sätted riivaksid ettevõtjate omandipõhiõigust ega ettevõtlusvabadust ebaproportsionaalselt. Sellest tulenevalt olen ma seisukohal, et TuMS § 51 lg 2 p 1 koostoimes § 34 punktiga 6 ei ole põhiseadusega vastuolus.

Mis puudutab aga Teie küsimust TuMS § 51 lg 2 p 1 ja § 34 p 6 (koostoimes) vastavusest õigusselguse põhimõttele, pean vajalikuks selgitada järgnevat.

Põhiseaduses sätestatud õigusselguse põhimõtte ei eelda, et kõik regulatsioonid peavad olema kõikide isikute jaoks loogiliselt ja intuiitselt tuletatavad. Õigusselguse põhimõtte nõuab, et õigusnormid oleksid piisavalt selged ja arusaadavad, et isikul oleks võimalik – kui tarvis, siis asjakohase nõustamise abiga – asjaolusid arvestades mõistlikul määral ette näha tagajärgi, mida teatud tegevus võib kaasa tuua.<sup>4</sup> Isikud peavad aga ise tundma huvi selle vastu, millised regulatsioonid nendele kohalduvad, ja näitama üles aktiivsust kõikide asjakohaste õigusnormide ülesotsimisel. Põhiseadus ei kaitse isikut selle eest, et ta peab taluma seadusest tulenevaid negatiivseid tagajärgi, mis saabuavad selle tõttu, et isik ei täitnud temale seadusega pandud kohustust oma teadmatusest.<sup>5</sup>

Eriti selgelt avaldub see põhimõtte ettevõtjate puhul. Turul tegutsev ettevõtja on üldreeglina professionaal, kellelt eeldatakse, et ta tunneb põhjalikult nii enda tegevusvaldkonna normistikku kui ka teisi tema tegevust reguleerivaid õigusakte. Näiteks jäätmevaldkonna ettevõtja peab teadma nii asjakohast jäätmealast regulatsiooni kui ka nt maksu- ja tööõiguslast regulatsiooni. Sellise kohustuse panemist ettevõtjale ei saa minu hinnangul pidada ebaproportsionaalseks.<sup>6</sup>

Mis puutub Teie seisukohta, et TuMS § 51 lg 2 p 1 koostoimes § 34 punktiga 6 võivad motiveerida riiki tõsta keskkonnatasu kõrgendatud määrasid või hoida ettevõtjale keskkonnavalitsuse seatavate saasteainete piirmäärasid madaladena riigieelarvesse tulu teenimise eesmärgil, möönan, et selles osas võib Teil õigus olla. Samas ei näe ma, et see tähendaks tingimata, et seadusandja kuritarvitaks seda võimalust ja seega ka oma võimupositsiooni. Sellise hinnangu andmine sõltub väga palju konkreetse muudatuse tegemise asjaoludest. Abstraktselt hinnates ei ole selles küsimuses võimalik seisukohta võtta.

Selle tõdemusega lõpetan ma Teie avalduse menetlemise. Loodan, et Teil on minu selgitusest abi.

Lõpetuseks sooviksin märkida, et juhul kui Te ei ole minu seisukohtadega nõus, võite kaaluda TuMS § 51 lg 2 p 1 ja § 34 p 6 (koostoimes) põhiseaduspärasuse küsimuse tõstatamist halduskohtumenetluse raames, mille algatamise ajendiks võiks nt olla Maksu- ja Tolliameti

<sup>4</sup> RKÜKo 28.10.2002, nr 3-4-1-5-02, p 31.

<sup>5</sup> Vt nt RKKKo 28.10.2011, nr 3-1-1-49-11, p 23: „Pankrotiavalitsuse esitamata jätmise tahtlikkust ei välista see, kui isik pole teadlik võlgniku pankrotiavalitsuse esitamise kohustusest”.

<sup>6</sup> Vt analoogia korras RKKKo 29.05.2006, nr 3-3-1-23-06, p 12 ehitusettevõtja kohustuste kohta olukorras, kus ehitusluba ei olnud väga detailne.

keeldumine tagastada Teie kliendile kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasult arvatatud ja tasutud tulumaksu.

Lugupidamisega

*/allkirjastatud digitaalselt/*

Nele Parrest  
õiguskantsleri asetäitja-nõunik  
õiguskantsleri volitusel

Olga Lavrova 693 8410  
Olga.Lavrova@oiguskantsler.ee