



Õiguskantsler

Kristjan Olei
United Oil OÜ
kristjan@unitedoil.ee

Teie 22.03.2017 nr

Meie 01.06.2017 nr 6-1/170527/1702385

Vedela põlevaine, raske kütteõli ja põlevkivikütteõli aktsiisiga maksustamine

Austatud Kristjan Olei

Palusite õiguskantsleril kontrollida, kas [alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse](#) (ATKEAS) § 19 lõige 1, § 22 lg 1 punkt 7, § 24 lõiked 5¹, 5² ja 5³, § 25 lg 2², § 33 lõiked 5 ja 6 ning § 66 lõiked 8, 8¹, 9 ja 9¹ on põhiseadusega kooskõlas.

Vaidlustatud sätted reguleerivad vedela põlevaine, raske kütteõli ja põlevkivikütteõli aktsiisiga maksustamist. Osa vaidlustatud sätetest lisati ATKEASi 19.12.2016 vastu võetud [tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja teiste seaduste muutmise seadusega](#) ning jõustuvad 01.07.2017.

Õiguskantsler ei tuvastanud vaidlustatud sätete vastuolu põhiseadusega.

Vedela põlevaine maksustamine (ATKEAS § 19 lg 1 ls 3, § 22 punkt 7, § 24 lg 5¹, § 25 lg 2²)

1. Märkite avalduses, et maksukohustuse elemendid on seaduses määratlemata ja puudub selgus, milliseid kemikaale käsitatakse seaduse rakendamisel vedela põlevainena, mistõttu vaidlustatud sätted on vastuolus PS §-ga 113. Samuti leiate, et sätted on vastuolus Euroopa Liidu (EL) direktiiviga 2003/96/EÜ ja Euroopa Kohtu praktikaga.

2. ATKEAS § 19 lg 1 kolmas lause annab MTA-le õiguse käsitada vedela põlevainena ka kemikaale, mis omadustelt on sarnased mootorikütusega ning mis puhtal kujul või segatuna pliivabale bensiinile, pliibensiinile või diislikütusele on kasutatavad mootorikütusena. ATKEAS § 24 lg 5¹ esimese lause järgi tekib ATKEAS § 19 lõike 1 kolmandas lauses nimetatud juhul vedela põlevaine käitlejal maksukohustus vastavalt vedela põlevaine omadustele kas bensiini või diislikütuse aktsiisimääraga, välja arvatud kui vedela põlevaine käitleja tõendab vedela põlevaine kasutamist muul otstarbel kui mootorikütusena.

3. ATKEAS § 19 lg 1 kolmas lause ning § 24 lõike 5¹ esimene ja kolmas lause jõustusid 2014. aasta 1. aprillil. [Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja teiste seaduste muutmise seadusega](#) lisati ATKEAS § 24 lõikesse 5¹ teine lause, mis jõustub 01.07.2017. Täienduse järgi, kui vedela põlevaine käitleja pakub vedelat põlevainet müügiks mootorikütusena või selle lisandina või on toimetanud selle tanklasse või võtnud kasutusele mootorikütusena või selle lisandina, ei hinnata

Õiguskantsleri Kantselei

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

vedela põlevaine omadusi, vaid maksukohustus tekib diislikütuse aktsiisimääraga ilma muul otstarbel kasutamise tõendamise võimaluseta.

4. Kuivõrd vaidlustatud regulatsioon jõustus põhiosas 01.04.2014, on selle rakendamise pinnalt olemas ka kohtupraktikat, muuhulgas on kohtud regulatsiooni sisustamisel käsitlenud maksukohustuse elementide määratletuse küsimust.

5. Riigikohtu halduskolleegium on 16.12.2015 otsuses asjas nr [3-3-1-60-15](#) sisustanud ATKEAS § 19 lg 1 kolmandat lauset järgmiselt: “ATKEAS § 19 lg-st 1 nähtub, et ka sellist vedelat põlevainet, mis pole mootorikütus või kütteõli ega pole ka kütusesarnane toode, võidakse käsitada kütusena, kusjuures vedela põlevainena võib MTA käsitada ka kemikaale, mis on oma omadustelt sarnased mootorikütusega ja mis puhtal kujul või segatuna on kasutatavad mootorikütusena. Kolleegiumi hinnangul tuleks kemikaali sarnasust mootorikütusega mõista, lähtudes kasutusvõimalusest ehk sellest, kas kemikaal on kasutatav mootorikütusena.” (otsuse p. 14).

6. Maksukohustuse elementide määratletuse aspektist on regulatsiooni põhiseaduspärasust hinnanud Tallinna Halduskohus: “Kemikaali omadusi ja selle kasutamist mootorikütuse või selle osana saab objektiivselt hinnata labori analüüside põhjal. Seaduses ammendava kemikaalide loetelu andmine oleks ilmselt mõeldamatu. Kuna seadusandja tahe maksuobjekti kehtestamisel on selge (vedela põlevaine maksustamine vastavalt selle kasutusotstarbele) ning maksuhalduri otsustamisõiguse piirid on määratletud (pädevus tuvastada, kas kemikaal on mootorikütusele sarnane ja kasutatav mootorikütuse või selle osana), ei ole ATKEAS § 19 lg 1 ls 3 kaebaja märgitud põhjustel PS §-ga 113 vastuolus.”¹

7. Kohtupraktikas väljendatud seisukohtadega võib nõustuda. ATKEASi järgi maksustatakse aktsiisiga energiatooteid, mis on mõeldud kasutamiseks mootorikütusena või kütteinena. Mootorikütusena kasutatavad energiatooted on tavaliselt maksustatud kõrgema maksumääraga, kütteinena kasutatavad energiatooted madalama maksumääraga. Aktsiisiga maksustatav kütuse määratlus tugineb [nõukogu määrusega \(EMÜ\) nr 2659/87](#) tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta kehtestatud kombineeritud nomenklatuuril (edaspidi KN). Kütust on võimalik teiste kemikaalidega kokku segada aineks, mis ei kuulu ühegi KN numbri alla, millega seoses on maksukohustus seaduses ette nähtud. Sellist segu võib olla võimalik mootorikütusena või selle lisandina kasutusele võtta ning sel juhul tuleb vastavat ainet mootorikütusena ka maksustada.

8. Vaidlustatud sätted annavad maksuhaldurile õiguse maksustamisel lähtuda kemikaali omadustest, mis näitavad, et see on kasutatav mootorikütusena või selle lisandina. Kemikaal maksustatakse aine omaduste põhjal hinnatud kasutamisetstarbe, mitte kemikaalile formaalselt omistatud kaubakoodi järgi. Maksumaksjal on võimalik kemikaali omaduste põhjal tehtud järeldus, et kemikaal on mõeldud mootorikütusena või selle lisandina kasutamiseks, ümber lükata ning tõendada, et kemikaali ei kasutata mootorikütuse või selle lisandina, vaid näiteks toorainena keemiatööstuses. Tegemist on tõendamiskoormuse jaotust reguleeriva sättega. Sellist sätet ei ole põhjust pidada õiguslikult ebaselgeks.

9. Tõstataste ka küsimuse, et ATKEAS § 24 lg 5¹ esimese lause järgi maksustatakse vedel põlevaine bensiini või diislikütuse aktsiisimääras ning sama sätte teise lause järgi ainult diislikütuse aktsiisimääras, st ka juhul, kui vedelat põlevainet kasutatakse bensiini asendajana, maksustatakse see diislikütuse, mitte bensiini määras. Erisus on tingitud sellest, et esimesel juhul määratakse maks vastavalt vedela põlevaine omadustele, teisel juhul on vedela põlevainega

¹ Tallinna Halduskohtu 16.12.2014 otsus haldusasjas nr 3-14-51471.

tehtud toiminguid, mis viitavad selle mootorikütusena kasutusele võtmisele (nt on vedel põlevaine võõrandatud või võetud kasutusele mootorikütusena, toimetatud tanklasse) ning aine mootorikütusena kasutatavust ei ole vaja omaduste põhjal täiendavalt hinnata. Kui toimingutest nähtuvalt ei ole alust kahelda aine mootorikütusena kasutamises, maksustatakse aine mootorikütusena. Diislikütuse maksumäärast lähtumine ei ole ka juhul, kui vedelat põlevainet kasutatakse bensiini asendajana, maksumaksjale ebasoodne, sest diislikütuse aktsiisimäär on bensiinile kohaldatavast aktsiisimäärast madalam.

10. Mis puudutab ATKEAS § 22 lõike 1 punkti 7, siis säte ei ole õigusselgusetu. ATKEAS § 22 sätestab aktsiisimaksjate loetelu. Punktist 7 on aktsiisilaopidaja välistatud põhjusel, et aktsiisilaopidaja on loetelus nimetatud eespool (ATKEAS § 22 lg 1 p 1).

Raske kütteõli ja põlevkivikütteõli, mida kasutatakse mootorikütusena, kõrgemas määras maksustamine

11. Tõstatate küsimuse ka sellest, kas võrdse kohtlemise põhimõttega on kooskõlas ATKEAS § 24 lg 5², mille 01.07.2017 jõustuv redaktsioon näeb ette, et isikul, kes käitleb käesoleva seaduse § 66 lõikes 8¹ nimetatud rasket kütteõli või § 66 lõikes 9¹ nimetatud põlevkivikütteõli, tekib maksukohustus diislikütuse aktsiisimääraga varaseimal hetkedest, millal sooritati üks alljärgnevatest toimingutest: 1) kütuse võõrandamine mootorikütusena või selle lisandina; 2) kütuse toimetamine tanklasse või punkerdamiskohta; 3) kütuse mootorikütusena või selle lisandina kasutusele võtmine. Näete võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumist selles, et kui raske kütteõli või põlevkivikütteõli on aktsiisilaos, tekib aktsiisilaos oleva kütteõliga eelkirjeldatud toimingute tegemisel maksukohustus, kuid tavaliselt aktsiisilaos oleva kauba võõrandamisega maksukohustust ei kaasne.

12. Juhul, kui raske kütteõli või põlevkivikütteõli on aktsiisilaos (ajutises aktsiisivabastuses), kohalduvad aktsiisilaopidaja maksustamist reguleerivad õigusnormid - maksukohustus tekib vastavalt kas kütuse tarbimisse lubamisest kütuse aktsiisilaost väljastamisel või nt aktsiisilaopidaja poolt kütuse omatarbeks kasutusse võtmisel. ATKEAS § 24 lg 5² ei kohaldu kütusele, mis asub aktsiisilaos. Seega kirjeldatud ebavõrdset kohtlemist ei teki.

13. Samuti ei ole regulatsioon õigusselgusetu. ATKEAS § 24 lõikes 5² sätestatud maksukohustus standardites kirjeldatud katsemeetodite põhjal hinnatud aine omadustest, vaid toimingutest, millest nähtuvalt on kütteõli kasutusotstarbeks mootorikütus. Asjaolu, et ATKEAS § 33 lõigetes 5 ja 6 on viidatud madalamas määras maksustatava kütteõli omaduste kindlakstegemisel standardis kirjeldatud katsemeetoditele, ei mõjuta kõnealuse sätte alusel tekkivat maksukohustust.

14. ATKEAS § 25 lõige 2² sätestab, et vedela põlevaine käitleja ja isik, kelle maksukohustus tekib ATKEAS § 24 lg 5¹-5⁵ alusel, peavad aktsiisi deklareerima ja tasuma viie päeva jooksul peale maksukohustuse tekkimist. Tõstatasite küsimuse ka sellest, miks ei ole neil isikutel võimalik sarnaselt aktsiisilaopidajatega maksu deklareerida ja tasuta regulaarselt esitatava igakuise deklaratsiooni alusel. Aktsiisilaopidaja puhul kehtivad erireeglid, mh on ette nähtud, et aktsiisilaopidaja esitab üldtagatise. Sel põhjusel võimaldatakse aktsiisilaopidajale aktsiisi deklareerimist ja kohustuse täitmist pikema aja jooksul.

Kütuse omaduste mõõtmine (ATKEAS § 33 lg 5 ja 6)

15. ATKEAS § 33 lõigetes 5 ja 6 on sätestatud ATKEAS alusel maksustatavat rasket kütteõli ja põlevkivikütteõli tarbimisse lubava isiku kohustus mõõta iga tarbimisse lubatava kütteõli partii tihedust temperatuuril 15°C, viskoossust temperatuuril 40°C ja väävlisisaldust, kasutades selleks Eesti standardis EVS-EN 590 kirjeldatud katsemeetodeid.

16. Märkite, et kohustus mõõta kütusepartii omadusi on pandud isikule, kes lubab kütuse tarbimisse, kuid isikul ei ole mõõtmiseks vajalikku pädevust. Peate probleemseks, et normis on viidatud standardile, mis on kättesaadav üksnes tasu eest. Samuti seate kahtluse alla, kas diislikütuse standardis kirjeldatud katsemeetodid sobivad põlevkivikütteõli ja raske kütteõli omaduste, eelkõige väävlisisalduse kindlakstegemiseks.

17. ATKEAS § 33 lg 5 ja 6 paneb kütusepartii omaduste mõõtmise kohustuse kütust tarbimisse lubavale isikule. On õige, et kütuse omadusi võib mõõta üksnes selleks asjakohase ettevalmistuse saanud isik. [Mõõteseaduse](#) (MõõtS) § 5 lg 2 punkti 1 järgi peab mõõtetulemuste jälgitavus olema tõendatud muuhulgas ka tolli- ja maksuseadustes sätestatud mõõtmiste korral. MõõtS § 5 lg 1 järgi on mõõtetulemuste jälgitavus tõendatud, kui mõõtmised on teinud pädev mõõtja, kes kasutab mõõtmisel taadeldud või kalibreeritud mõõtevahendit või asjakohast meetodikat. Mõõtja pädevust hinnatakse ja tõendatakse akrediteerimise või erialase pädevuse hindamise ja tõendamise teel (MõõtS § 5 lg 3).

18. ATKEAS § 33 lg 5 ja 6 sätestatud kohustust tuleb mõista kütust tarbimisse lubava isiku kohustusena tagada, et iga kütusepartii omadused on nõuetekohaselt mõõdetud. Kuivõrd enamasti puudub kütust tarbimisse lubaval isikul mõõtmisteks asjakohane pädevus, tuleb vastav teenus osta akrediteeritud laborilt.

19. ATKEAS § 33 lõigetes 5 ja 6 on raske kütteõli ja põlevkivikütteõli omaduste kindlakstegemisel viidatud diislikütuse standardis EN 590 kirjeldatud katsemeetoditele. Rahandusministeeriumi esindajate selgituste järgi on standardile EN 590 viitamisel arvestatud valdkonna asjatundjate soovitusi. Väävlisisalduse määramisel saab valida erinevate meetodite vahel. Asjatundjatel saadud teabe järgi lubab standard EN ISO 20884 (standard EN 590 viitab väävlisisalduse katsemeetodi osas mh ka standardile EN ISO 20884) määrata ka kõrgemaid väävlisisalduse kontsentratsioone kui 500 mg/kg.

20. Mis puudutab standardite piiratud kättesaadavust, siis kütuselaborite töös on standardites kirjeldatud katsemeetodid igapäevaselt kasutusel, vajalike standardite hankimiseks on labor teinud ühekordselt kulutused ja need kulud saab ettevõtja arvestada oma teenuse hinna sisse. Standarditega on võimalik tasuta tutvuda Eesti Standardikeskuses kohapeal või standardite [lugemispunktides](#).

Raske kütteõli ja põlevkivikütteõli erinevas määras maksustamine olenevalt kütuse omadustest (ATKEAS § 66 lõiked 8, 8¹, 9 ja 9¹)

21. Alates 01.07.2017 jõustuvad raske kütteõlile ja põlevkivikütteõlile aine omadustest sõltuvad maksumäärad. ATKEAS § 66 lõike 8¹ järgi on raske kütteõli, mille tihedus temperatuuril 15 °C on suurem kui 900 kilogrammi m³ kohta, viskoossus temperatuuril 40 °C on suurem kui 5 mm²/s ja väävlisisaldus on suurem kui 0,5 massiprotsenti, aktsiisimäär 58 eurot 1000 kilogrammi kohta. Sarnaste omadustega põlevkiviõli aktsiisimäär on 57 eurot 1000 kilogrammi kohta (ATKEAS § 66 lg 9¹). Kui raske kütteõli või põlevkivikütteõli ei vasta eelkirjeldatud omadustele, on

aktsiisimäärad vastavalt 559 eurot 1000 kg raske kütteõli kohta ning 548 eurot 1000 kg põlevkivikütteõli kohta.

22. Teie hinnangul on regulatsioon probleemne esiteks põhjusel, et väiksema väävlisisaldusega ja vähem saastavamale kütusele on kehtestatud kõrgem maksumäär. Teiseks leiame, et madalas ja kõrges määras maksustatava kütteõli eristamiseks kasutatavates parameetrites lähtutakse kodumaise põlevkivikütteõli omadustest ning madalama maksumääraga antakse riigiabi kodumaisele põlevkiviõlitööstusele. Kolmandaks märgime, et seadusandja eesmärgiks aktsiisitõusu kehtestamisel oli raske kütteõli kasutamise väljasuretamine, kuid maks ei tohi olla väljasuretav.

23. Raske kütteõli ja põlevkivikütteõli, millele hakkab alates 01.07.2017 kehtima kõrgem maksumäär, ei sarnane omadustelt tavapärasele raskele kütteõlile. Tavapäraselt on raske kütteõli koostiselt tihe ja läbipaistmatu õli ja ei ole kasutatav mootorikütusena.² Kõrges määras maksustatav kütteõli sarnaneb viskoossuselt ja tiheduselt mootorikütusele ja on kasutatav mootorikütusena. Raske kütteõli omaduste diislikütuse omadustega sarnaseks muutmine ja selle mootorikütusena kasutusele võtmine annab olulise maksueelise, sest mootorikütustele kehtestatud aktsiisimäärad on muude kütuste aktsiisimääradest kõrgemad. Aktsiisikohustuse vältimiseks on kasutusel ka diislikütuse segamine muude ainetega (nt vahekorras 90% diislikütust, 10 % raske kütteõli). Segamise tulemusel kvalifitseerub aine raskeks kütteõlaks, ehkki tehnilistelt näitajatelt on saadud aine diislikütusele väga sarnane.

24. [07.12.2016 muudatusettepanekute](#) selgituses (p. 34) on märgitud: „Arvestades, et raske kütteõli tarbimisse lubamine on pidevalt suurenenud ning heakvaliteedilist rasket kütteõli kasutatakse asenduskütusena üheksa korda kõrgemalt maksustatud kerge kütteõli asemel, samuti esineb väärkasutamist mootorikütusena, on riigil otstarbekas selles osas aktsiisipoliitikat korrigeerida. Diislikütusega kvaliteediomadustelt peaaegu võrreldaval tasemel oleva raske kütteõli tarbimisse lubamine on tegevus, mille peamiseks eesmärgiks on saada konkurentsieelis tänu madalamale maksukoormusele. Kavandatava muudatuse eesmärgiks on lõpetada olukord, kus kõrgelt maksustatud diislikütusele ja kergele kütteõlile suhteliselt sarnased ja kvaliteedilt võrreldavad raske kütteõli liigid oleksid madala aktsiisimääraga maksustatud.“

25. Seega, muudatuse eesmärgiks oli võtta diislikütusega sarnaselt raskelt kütteõlilt madalamast maksukoormusest tulenev konkurentsieelis. Kuivõrd mootorikütusele on kehtestatud rangemad keskkonnanõuded kui nt raskele kütteõlile³, kaasneb mootorikütuse omadustele sarnaste omadustega raske kütteõli ja põlevkivikütteõli diislikütusega sarnases määras maksustamisega paratamatult see, et vähem saastavat rasket kütteõli ja põlevkivikütteõli maksustatakse kõrgemas määras.

26. Arvestades seadusandja avarat otsustusruumi maksukohustuste kehtestamisel, ei ole siiski alust eelkirjeldatud regulatsiooni põhiseadusvastaseks pidada. Põhiseadus ei kohusta seadusandjat maksukohustust määratlema ainuüksi ainele omistatud KN numbri alusel, vaid maksukohustuse tekkimise aluseks võivad olla ka seaduses kirjeldatud omadused. Samuti ei kohusta põhiseadus seadusandjat kehtestama madalama väävlisisaldusega ainele madalamat maksumäära ega lähtuma diislikütusega sarnase kütuse määratlemisel täpselt diislikütuse

²Vt ka [Raske kütteõli omadused](#).

³Vt lähemalt [Keskkonnaministri 20.12.2016 määrus nr 73](#) “Vedelkütuste kohta esitatavad keskkonnanõuded, biokütuste säästlikkuse kriteeriumid, vedelkütuste keskkonnanõuetele vastavuse seire ja aruandmise kord ning biokütuste ja vedelata biokütuste kasutamisest tuleneva kasvuhoonegaaside heitkoguste vähenemise määramise meetodika“, lisad 1-8

standardis kirjeldatud parameetritest. Kui kütus ei vasta täpselt diislikütuse standardis kirjeldatud parameetritele, ei tähenda see tingimata, et kütus ei ole mootorikütusena kasutatav. Olemas on ka standardis EN 590 kirjeldatud diislikütusest kõrgema väävlisisalduse ja viskoossusega diislikütuseid, nt laeva diislikütused.

27. Samuti ei ole alust regulatsioonile ette heita kodumaise põlevkivitööstuse eelistamist. Seaduses sätestatud parameetritele, millega seoses on kehtestatud madalam maksumäär, võib vastata ka nafta baasil, mitte ainult põlevkivist toodetud raske kütteõli. Asjatundjatel saadud teabe järgi on võimalik, et naftast toodetud rasked kütteõlid, rasked laevakütused jm sarnased tooted on tihedusega üle 900 kg/m³. Ka ei ole võimalik abstraktselt hinnates tuvastada, et diislikütusele sarnanevale raskele kütteõlile ja põlevkivikütteõlile kehtestatud maksumäär oleks sedavõrd kõrge, et muudab teatud tüüpi ettevõtjate jaoks ettevõtlusvabaduse teostamise võimatuks või ülimalt raskeks. Ilmselget vastuolu põhiseadusega ei ole.

28. Kehtivad raske kütteõli ja põlevkivikütteõli aktsiisimäärad on otsustatud 15.06.2015 vastu võetud [sotsiaalmaksuseaduse, tulumaksuseaduse ja teiste seaduste muutmise seadusega](#), millega sätestati alates 2016. aasta 1. jaanuarist raske kütteõli aktsiisimäära tõus 58 eurole 1000 kg kohta ja põlevkivikütteõli aktsiisimäära tõus 57 eurole 100 kg kohta. Ei 15.06.2015 vastu võetud seaduses ega ka hiljem ei ole seadusandja andnud raske kütteõli või põlevkivikütteõli maksumäärade osas tähtajalisi lubadusi. Seega ei saanud ettevõtjatel tekkida õiguspärast ootust, et nn kõrge kvaliteediga raske kütteõli või põlevkivikütteõli maksumäärad 2017. aastal ei muutu.

29. Leidsite, et vaidlustatud sätted võivad olla mitmel põhjusel vastuolus ka EL õigusaktidega. Kuivõrd õiguskantsleril puudub pädevus teha ettepanekut seaduse EL õigusaktidega kooskõlla viimiseks, ei pidanud õiguskantsler vajalikuks selles osas seisukohta kujundada.

Austusega

/allkirjastatud digitaalselt/

Ülle Madise