



Toomas Vitsut
esimees
Tallinna Linnavolikogu
infopunkt@tallinnlv.ee

Teie nr
Õiguskantsler 25.10.2010 nr 6-4/090360/1006221

Märgukiri

Austatud Toomas Vitsut

Kontrollisin Tallinna Linnavolikogu 10.02.2005 määruse nr 11 "Maamaksuvabastuse taotlemise ja menetlemise kord" vastavust põhiseadusele ja seadustele.

Analüüsi tulemusel leian, et Tallinna Linnavolikogu 10.02.2005 määruse nr 11 "Maamaksuvabastuse taotlemise ja menetlemise kord" punkt 1.2 on vastuolus põhiseadusega.

Palun Teil viia määruse nr 11 "Maamaksuvabastuse taotlemise ja menetlemise kord" punkt 1.2 põhiseadusega kooskõlla.

Põhjendan oma seisukohta alljärgnevalt. Kõigepealt käsitlen menetluse asjaolusid ja selle käiku (I), seejärel esitan asjakohase õigusnormi (II), misjärel annan õigusliku hinnangu ülalnimetatud määruse sätte kohta (III).

I Asjaolud ja menetluse käik

1. Eesti Maksumaksjate Liit (edaspidi: EML) pöördus minu poole ja osutas, et Tallinna Linnavolikogu 10.02.2005 määruse nr 11 "Maamaksuvabastuse taotlemise ja menetlemise kord" (edaspidi: maksuvabastuse määrus) punktis 1.2 sätestatud tingimus, et taotleja kasutuses olev Tallinna haldusterritooriumil asuv elamumaa sihtotstarbega maatükk või selle mõtteline osa peab maksuvabastuse saamiseks olema suurem kui 200 m², ületab maamaksuseaduse §-s 11 sätestatud volituse piire.

2. Otsustasin eelkirjeldatud probleemi analüüsida ning seisukoha kujundamiseks pöördusin teabe nõudmistega Tallinna Linnavolikogu ja Rahandusministeeriumi poole. Soovisin teada, millega on põhjendatud maksuvabastuse määruse punktis 1.2 sätestatud tingimuse, mille järgi riikliku pensioni saaja saab maamaksuvabastust üksnes siis, kui tema kasutuses olev maatükk on suurem kui 200 m², seadmine ning kas see on kooskõlas maamaksuseaduse (edaspidi: MaaMS) § 11 lõikes 2 sätestatuga.

3. Tallinna Linnavolikogu märkis oma vastuses järgmist.

Tallinna linna hinnangul annab MaaMS § 11 lg 2 kohalikule omavalitsusele kaalutusõiguse määramaks elamumaa suurus, mille piires maksuvabastust antakse. Linnavolikogu leiab, et MaaMS § 11 lg 2, mis volitab kohalikku omavalitsust pensioni saajatele tegema maamaksusoodustusi, oleks ebaõige tõlgendada kitsendavalt ehk selliselt, et selle kohaselt ei ole kohalikul omavalitsusel õigus kehtestada volitusnormi piires täpsustavaid tingimusi.

Maksuvabastuse määrase punkti 1.2 alusel vabastatakse Tallinnas maamaksust riikliku pensionikindlustuse seaduse mõttes pensioni saaja, kui tema kasutuses olev elamumaa sihtotstarbega maatükk või selle mõtteline osa on suurem kui 200 m². Sellekohast regulatsiooni ei kohaldata esmakordselt mitte maksuvabastuse määrase jõustumisest, vaid juba varem. Seetõttu on linn seisukohal, et vastava alampiiri kehtestamise motiivide teadasaamiseks on vaja uurida varasemate määruste sisu ja nende andmise põhjuseid.

Tallinna Linnavolikogu 30.05.2002 määruse nr 35 punktiga 1 muudeti Tallinna Linnavolikogu määrust nr 63 "Maamaksu määra kehtestamine ja maatüki maksustamishinna arvutamine ning ajutise maksuvabastuse andmise kord" punkti 7 ning lisati tingimus, mille kohaselt pensioni saaja vabastati maamaksust, kui tema kasutuses oleva elamumaa sihtotstarbega maatükk või selle mõtteline osa on suurem kui 300 m². Muudatust põhjendati sellega, et maamaksust tuleks vabastada ka pensionärid, kes elavad kuni 24 korteriga elamutes, kus korteriomandi hulka kuuluv maatüki mõtteline osa on tunduvalt suurem tavalisest. Tallinna Linnavolikogu 06.03.2003 määrusega nr 19 muudeti taaskord maksuvabastuse määrust ning alandati maaüksuse ruutmeetrite alampiiri selliselt, et maksuvabastust saaks ka need isikud, kelle maatükk või selle mõtteline osa on suurem kui 200 m². Niisiis saab kehtiva maksuvabastuse määrase järgi maksuvabastust pensionär, kelle kasutuses olev elamumaa on üle 200 m² ning maksuvabastust saab maksuvabastuse määrase punkti 2 alusel taotlema kuni 1000 m² ulatuses. Maksuvabastuse eesmärgiks oli vabastada maksukohustusest riikliku pensioni saajad, kui varaliselt oluliselt vähemkindlustatud grupp. Täpsemalt oli eesmärk anda maksuvabastus nendele, kelle kasutuses on maatükk, mis on tavapärasest suurem. Linnavolikogu hinnangul on 201 m² – 1000 m² maakasutuse eest tasumisele kuuluv maamaks pensionisaajatele kui toimetulekuraskustega isikutele liialt koormav.

Maamaksukohustus kuni 200 m² suuruse maakasutuse eest on Tallinna Linnavolikogu hinnangul rahaliselt sedavõrd väike, et selle eest ei ole maksuvabastuse andmine põhjendatud. Lisaks leiab Tallinna Linnavolikogu, et iga maksuvabastuse haldamisega on seotud kindel kulu, mis tuleb katta avalikest vahenditest. Täiendav rahaline kulutus ei ole põhjendatud, kui selle tulemusel saadav soodustus ei oleks märkimisväärne.

Kokkuvõttes leiab Tallinna Linnavolikogu, et MaaMS § 11 lg 2 alusel on kohalikul omavalitsusel õigus kehtestada volitusnormi piires täpsustavaid maamaksust vabastamise tingimusi. Piirangu seadmine vahemikku 201-1000 m² on kooskõlas MaaMS § 11 lg 2 ülempiiriga ja volitusnormi piire ei ole seega ületatud.

Lisaks märkis Tallinna Linnavolikogu, et MaaMS § 6 alusel laekub maamaks omavalitsusüksuse eelarvesse. Tegemist on üksnes kohaliku omavalitsuse maksulise tuluallikaga, mille abil kohalikku eelarvet täidetakse. Kohalikul omavalitsusel on aga põhiseaduse §-st 154 tulenevalt õigus kohaliku elu küsimuste iseseisvaks otsustamiseks. Kohaliku elu küsimuste hulka kuulub vaieldamatult

omavalitsusüksuse eelarve koostamine. Sellest tulenevalt on kohalikul omavalitsusel õigus reguleerida ka eelarve täitmise viisi ja meetodeid temale antud pädevuse piirides.

4. Rahandusminister on seisukohal, et MaaMS § 11 lg 2 esimene lause seab maamaksu tasumisest vabastamisel isikulise ning objektilise tingimuse ning ühtlasi ka maamaksust vabastamise ulatuse. Rahandusministri hinnangul lubab seadus kehtestada maksuvabastusele ka maksuvabastusega hõlmatud maaüksuse alampiiri. Säte ei kohusta kohalikku omavalitsust vabastama maksuvabastuse saajat maaüksuse esimesest ruutmeetrist. Samas peaks alampiir olema ühetaoliselt kehtiv kõigile MaaMS § 11 lõikes 2 nimetatud subjektidele. Arvestades seda, et maksuvabastuse määrus välistab isikud, kes omavad Tallinna linnas maad alla 200 m², täielikult maksuvabastuse saajate ringist, kuid 201 m² suuruse maaosa omanikud võivad saada vabastuse nõ esimesest ruutmeetrist, mööna rahandusminister, et maksuvabastuse määru p. 1.2 võib olla vastuolus võrdse kohtlemise ja ühetaolise maksustamise põhimõtetega. Rahandusminister osundas oma vastuses ka sellele, et MaaMS § 11 lg 2 maksuvabastuse eesmärgiks on vältida olukorda, et pensionärid maksaks neile ülejõu käivat maamaksu, sest eeldatavalt kuuluvad pensionärid ühiskonna madalama sissetulekuga gruppi. Kuna maamaks laekub täies ulatuses kohaliku omavalitsuse eelarvesse, peab rahandusminister õigeaks ja õiglaseks, et kohalikul omavalitsusel on teatav otsustuspädevus oma tulubaasi kujundamisel, sh maksusoodustuste andmise otsustamisel. Maamaksuseadus kehtestab reeglid, mida pidada aktsepteeritavateks soodustuse saamise tingimusteks. Maaüksuse suuruse reguleerimisel lähtub maamaksuseadus linnades üldlevinud kruntide suurustest ning ei võimalda kohalikul omavalitsusel muuta maamaksu tasumise kohustust sissenõutamatuks mistahes suurte maaüksuste osas.

II Asjassepuutuvad normid

5. Tallinna Linnavolikogu 10.02.2005 määruse nr 11 "Maamaksuvabastuse taotlemise ja menetlemise kord" punkt 1.2:

"Vabastada maamaksust riikliku pensionikindlustuse seaduse mõistes pensioni saaja (edaspidi taotleja) järgmistel tingimustel:

[...]

1.2. taotleja kasutuses olev ja Tallinna haldusterritooriumil asuv elamumaa sihtotstarbega maatükk või selle mõtteline osa on suurem kui 200 m²;

[...]."

III Õiguskantsleri seisukoht

6. Analüüsin järgnevalt esmalt seda, millised nõuded sätestab põhiseadus riiklike maksude ning maksusoodustuse kehtestamisele. Seejärel analüüsin maamaksuseaduse regulatsiooni maksuvabastuse osas, misjärel hindan maksuvabastuse määru p 1.2 kooskõla seaduste ja põhiseadusega.

3.1. Seaduslikkuse põhimõte maksusuhetes

7. Põhiseaduse § 3 lõike 1 järgi teostatakse riigivõimu üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel. Nimetatud põhiseaduse säte näeb ette seaduslikkuse põhimõtte, mis koosneb omakorda põhiseaduse ülimuslikkuse, üldise seadusereservatsiooni ja seaduse prioriteedi

põhimõtetest.¹ Seaduslikkuse põhimõttega peavad arvestama kõik avalik-õiguslike ülesannete täitjad, mitte ainult riik (keskvõim) kitsas tähenduses.² Ka kohaliku omavalitsuse üksustele laieneb seaduslikkuse põhimõte, mille kohaselt peavad nad oma võimu teostamisel lähtuma põhiseadusest ja nii riigi kui endi kehtestatud õigusaktidest.^{3,4} Seaduslikkuse põhimõttest peab riik lähtuma kogu oma tegevuses, sealhulgas ka soodustava tegevuse korral, mitte üksnes üksikisikut koormavate aktide ja toimingute puhul.⁵

Seaduslikkuse põhimõtte ühe alapõhimõtte – üldise seadusreservatsiooni põhimõtte järgi peab seadusandja otsustama põhiõiguste piiramisega seotud küsimused ise.⁶ Siiski on Riigikohus leidnud, et madala intensiivsusega põhiõiguste piiranguid võib kehtestada ka täitevvõim, kui selleks on seaduses selge volitus. Täpsemalt on Riigikohus öelnud, et: „[...] kuigi teatud intensiivsusega põhiõiguste piiranguid saab kehtestada üksnes formaalses mõttes seadusega, ei ole see põhimõtte absoluutne. Põhiseaduse mõttest ja sättest tuleneb, et vähem intensiivseid põhiõiguste piiranguid võib kehtestada täpse, selge ja piirangu intensiivsusega vastavuses oleva volitusnormi alusel määrusega.“⁷

8. Seda, et riiklikke makse ja avalik-õiguslike rahalisi kohustusi võib kehtestada vaid seadusandja, rõhutab eraldi PS § 113. Nimetatud norm sätestab erilise seadusreservatsiooni maksude ja teiste avalik-õiguslike rahaliste kohustuste kehtestamiseks.⁸

PS § 113 nimetatud riiklik maks tagab riigi toimimiseks vajaliku raha laekumise ja mõjutab maksumaksja tegevust. Maksude näol on tegemist isikule pandud rahalise kohustusega, millel on fiskaalne eesmärk – riigi kui terviku toimimiseks vajaliku tulu saamine. Arvestades, et ühelt poolt on maksutulu saamine riigile toimimise seisukohalt väga oluline, teisalt riivab maksude maksmise kohustus ulatuslikult isiku PS § 32 sätestatud omandipõhiõigust⁹, ei ole üllatav, et Riigikohus tõlgendab rangelt PS § 113 sätestatud eralist seadusreservatsiooni.

9. Riigikohtu seisukohtade järgi on PS § 113 eesmärgiks saavutada olukord, kus kõik avalik-õiguslikud rahalised kohustused kehtestatakse üksnes Riigikogu poolt vastu võetud ja seadusena vormistatud õigusaktiga.¹⁰ Riigikohtu praktika järgi pole PS § 113 rakendusalas üksnes avalik-õiguslike rahaliste kohustuste kehtestamine, vaid kõnealusest sättest tuleneb ka nõue, et kõik

¹ Ernits, M. Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2008. § 3 komm 2.

² Annus, T. Riigiõigus, 2006, lk. 74.

³ RKPJKo 19.03.2009, nr 3-4-1-17-08, p. 46.

⁴ RKPJKo 09.02.2000, nr 3-4-1-2-00, p.17: “Põhiseaduse § 154 lg 1 lauseosa “kes tegutsevad seaduste alusel iseseisvalt” seab kohalikele omavalitsustele siiski teatud piirid kohaliku elu küsimuste otsustamisel ja korraldamisel, sealhulgas määramise osas. Mõiste “seaduste alusel” sisuks on seaduslikkuse nõue. Sellest nõudest tulenevalt peab kohalik omavalitsus küsimused lahendama vastavuses seadustega. Kui kohaliku omavalitsuse üldakt, millega otsustatakse omavalitsuse pädevusse kuuluvaid kohaliku elu küsimusi, on vastuolus seadusega, siis on selline üldakt seadusevastane sellele vaatamata, et lahendatakse kohaliku elu, mitte riigielu küsimusi (vt *mutatis mutandis* Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kohtukolleegiumi 22.detsembri 1998. a otsus II osa - RT I, 1998, 113/114, 1887).

⁵ Annus, T. Riigiõigus, 2006, lk. 74.

⁶ RKÜKo 03.12.2007, nr 3-3-1-41-06, p 21.

⁷ RKÜKo 03.12.2007, nr 3-3-1-41-06, p 22.

⁸ Kui tegemist on kohaliku maksuga, siis on oluline osundada ka PS § 157 lõikele 2. Nimetatud sätte järgi on kohalikul omavalitsusel õigus seaduse alusel kehtestada ja koguda makse ning panna peale koormisi. Seega võib kohalik omavalitsus kohalikke makse ja tasusid samuti kehtestada üksnes siis, kui seaduses on tal selleks volitus.

⁹ Nimelt on PS § 32 kaitsealas nii asjad (kinnis- ja vallasasjad) kui ka rahaliselt hinnatavad õigused ja nõuded (vt RKÜKo 17.06.2004, nr 3-2-1-143-03, p 18). Kui seadusandja kohustab isikut teatud osa oma rahast maksudeks maksma, siis riivab nimetatut isiku omandiõigust. Samas, arvestades, et PS § 113 volitab seadusandjat kehtestama makse ja teisi avalik-õiguslikke rahalisi kohustusi, on selge, et seadusandja otsustusulatus maksude läbi omandiõiguse piiramisel on ulatuslik.

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

maksuõigussuhte elemendid peavad olema kindlaks määratud seaduses ning üksikute elementide osas ei ole lubatud piiritlemata otsustusõiguse delegeerimine täitevvõimule.¹¹ Konkreetset on Riigikohus märkinud, et: „Avalik-õigusliku rahalise kohustuse seadusega sätestamise nõue tähendab seda, et avalik-õigusliku rahalise kohustuse elemendid peavad olema kindlaks määratud seaduses. Avalik-õiguslike rahaliste kohustuste kehtestamise delegeerimine täidesaatvale võimule võib olla lubatav tingimusel, et see tuleneb rahalise kohustuse iseloomust ning seadusandja määrab kindlaks diskretsiooni ulatuse, mis võib seisneda tasu alam- ja ülemmäära seadusega sätestamises, tasu suuruse arvestamise aluste kehtestamises vms [...]. Volitusnorm avalik-õigusliku rahalise kohustuse kehtestamiseks peab tagama [...] isikute võrdse kohtlemise.“¹²

10. Ka erandid ja vabastused maksukohustusest ning maksusoodustused on PS § 113 rakendusalas ning need tuleb reeglina sätestada seaduses.¹³ Seda põhjusel, et PS § 113 eespool nimetatud eesmärki ei ole võimalik saavutada, kui seadus sätestaks vaid maksukohustuse ning sellest erandite tegemine delegeeritakse täitevvõimule: sellisel juhul ei ole tegemist olukorraga, kus kõik avalik-õiguslikud rahalised kohustused kehtestatakse üksnes Riigikogu poolt vastu võetud ja seadusena vormistatud õigusaktiga. Seega reeglina peavad maksumaksja kõik kohustused ja õigused, sh õigus maksusoodustustele tekkima vahetult maksuseadusest ning üksnes erandjuhul on lubatud nende elementide täpsustamine täidesaatva võimu poolt.¹⁴

11. Kui maksusoodustuste ja –vabastuste üle otsustamine jääks täidesaatvale võimule, võiks tekkida olukord, kus nt Vabariigi Valitsus või kohalik omavalitsused vabastavad isikuid enda äranägemisel maksude maksmisest. Nimetatuga läheks riigi tulude üle otsustamine seadusandjalt täidesaatvale võimule ning parlament kaotaks oma suveräänse ja võõrandamatu õiguse otsustada üle-riigilise maksustamise üle.¹⁵ Avalik-õiguslike rahaliste kohustuste kehtestamise parlamentaarset vormi peeti aga põhiseaduse koostamisel oluliseks - seda näitab põhiseaduse § 113 olemasolu ja seosed põhiseaduse teiste sätetega.¹⁶

12. Kohalik omavalitsus või Vabariigi Valitsus peavad maksusuhte elementide täpsustamisel, samuti iga teise seadusandja kehtestatud volitusnormi täitmisel (nt kohalik omavalitsus ehitusmääruse kehtestamisel), arvestama volitava seaduse nõuetega. Riigikohus on öelnud, et “Seadusele vastavus tähendab seejuures nõuet, et volitusest ei astutaks üle ega asutaks reguleerima küsimusi, mis pole volitusest hõlmatud.”¹⁷ Kohaliku omavalitsuse tegevus peab vastama volitusnormi eesmärgile, sisule ja ulatusele ning ei või minna sellest kaugemale. Et volituse alusel antud õigusakt peab vastama volitavale seadusele, tuleneb ka haldusmenetluse seaduse (edaspidi: HMS) § 90 lõikest 1, mis ütleb, et määruse võib anda ainult seaduses sisalduva volitusnormi olemasolul ja kooskõlas volitusnormi piiride, mõtte ja eesmärgiga.

Riigikohus on rõhutanud, et „Kui teatud küsimuse lahendamine on seadusega reguleeritud, ei ole kohalikul omavalitsusel õigust seadust ignoreerida ega iseseisvalt oma võimuvolitusi, sh õigustloovat pädevust laiendada.“¹⁸ Sellest tuleneb, et kui seadusandja on otsustanud teatud

¹¹ RKPJKo 26.11.2007 nr 3-4-1-18-07, p 24.

¹² RKPJKo 08.06.2010 nr 3-4-1-1-10, p 58.

¹³ Vt ka Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn, 2004. Lk 107 jj.

¹⁴ Nt on Riigikohus aktsepteerinud, et PS § 113 ei välista teatud tingimuste täitmisel maksumäära sätestamist alam- ja ülemmäärana (nt maamaksu puhul), kuid alammääraks ei tohi olla null. Vt RKPJKo 23.03.1998, nr 3-4-1-2-98.

¹⁵ Vt Lehis, L. Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2008. § 113 komm 1 ja 3: Paragrahvis loetletud maksete kehtestamine on parlamendi suveräänne ja võõrandamatu õigus. Sellest õigusest loobumine oleks vastuolus PS §-st 4 tuleneva võimude lahususe ja tasakaalustatuse põhimõttega.

¹⁶ RKPJKo 26.11.2007, nr 3-4-1-18-07, p 24 ning RKÜKo 22.12.2000 nr 3-4-1-10-00.

¹⁷ RKPJKo 13.06.2005, nr 3-4-1-5-05, p 9.

¹⁸ RKPJKo 18.11.2004, nr 3-4-1-14-04, p 17.

küsimused, nt maksuvabastuste kehtestamise või viivistasu määramise alused, siis ei saa kohalik omavalitsus kehtestada enam seaduses sätestatud täiendavaid maksuvabastusi või laiendada viivistasu määramise aluseid, sest sellega hakkaks kohalik omavalitsus põhiseadusvastaselt oma õigustloovat pädevust laiendama: ta hakkaks kujundama küsimusi, mille seadusandja on juba reguleerinud.

Arusaadavalt peab volitusnormi sisustamisel ning selle täitmisel kohalik omavalitsus arvestama ka põhiseaduse II peatüki sätteid. Muu hulgas peab kohalik omavalitsus arvestama PS §-s 12 sätestatud nõudega järgida üldist võrdsuspõhiõigust ning PS §-st 11 tuleneva põhimõttega mitte kehtestada õigusakte, mis riivavad ebaproportsionaalselt isikute põhiõigusi ja -vabadusi.

3.2 Maksuvabastuste regulatsioon maamaksuseaduses

13. Seadusandja on otsustanud, et üle Eesti maksustatakse maa. Maksukorralduse seaduse § 3 lg 2 p 3 järgi on maamaks riiklik maks ning maamaksuga seotud küsimusi reguleerib täpsemalt maamaksuseadus.

14. MaaMS § 1 lg 1 järgi on maamaks maa maksustamishinnast lähtuv maks. Maa maksustamishind määratakse lähtudes maa hindamise seadusest. Maamaksuga maksustatakse kogu maa, välja arvatud MaaMS § 4 nimetatud maa (nt kalmistute maa, kirikute alune maa). Seadusandja on MaaMS §-s 6 otsustanud, et maamaks laekub kohaliku omavalitsuse eelarvesse. Maamaksu arvestatakse kalendriaasta põhiselt ning maksumäära ülem- ja alampiir on sätestatud MaaMS §-s 5. Täpse maksumäära kehtestamine on jäetud kohalikele omavalitsustele. Kohalik omavalitsus võib vastavalt MaaMS §-le 5 kehtestada maksumääraks 0.1-2.5% maa maksustamishinnast (erandiks on haritav maa ja looduslik rohumaa, mille maamaksu määr on vahemikus 0.1-2.0% (MaaMS § 11 lg 1)). MaaMS § 5 lg 2 lubab kohalikul omavalitsusel maamaksu määra kehtestada diferentseeritult maa hinnatsoonide ja/või katastriüksuse sihtotstarvete liikide kaupa MaaMS § 5 lõikes 1 või § 11 lõikes 1 nimetatud vahemikus. Maksumäär tuleb kehtestada hiljemalt maksustamisaasta 31. jaanuariks.

15. Maamaksu subjekt ehk maksumaksja on vastavalt MaaMS §-le 3 maa omanik. MaaMS § 10 sätestab juhud, kui maksumaksjaks on maa kasutaja.

MaaMS § 11 lõiked 2-2² volitavad kohalikku omavalitsust vabastama allkirjeldatud tingimustel isikuid osaliselt maamaksu tasumise kohustusest. MaaMS § 11 lõike 2 järgi võib kohalik omavalitsus vabastada maamaksust riikliku pensionikindlustuse seaduse alusel pensioni saaja tema kasutuses olevalt elumumaalt linnas kuni 0,3 ha¹⁹ või vallas kuni 1,0 ha ulatuses. Kohalik omavalitsus võib maamaksust vabastada ka represseeritu ja represseerituga võrdsustatud isiku okupatsioonirežiimide poolt represseeritud isiku seaduse mõistes tema kasutuses oleva elumumaa osas (MaaMS § 11 lg 2¹). Kohalik omavalitsus võib maamaksust vabastada ka maaomaniku või maa kasutaja elumumaalt linnas kuni 0,3 ha või vallas kuni 1,0 ha ulatuses, kui sellel maal asuvas elamus on maksumaksja elukoht vastavalt rahvastikuregistrisse kantud elukoha andmetele (MaaMS § 11 lg 2²). Eelnevaid maksuvabastusi tohib teha tingimusel, et maksuvabastuse taotleja ei saa rendi- või üüritulu.

16. MaaMS § 11 lõikes 2 sätestatud maksuvabastus kehtestati 24.03.1994 vastu võetud maamaksuseaduse muudatustega. Nimetatud sätte algversioon kõlas: „Riiklikust ja kohalikust

¹⁹ 10.06.2009 vastu võetud ja 02.07.2009 jõustunud maamaksuseaduse muutmise seadusega tõsteti riikliku pensioni saajate maksuvabastuse ülemmäär 0,3 hektarini linnas. Enne oli nimetatud määr 0,1 hektarit.

maamaksust võib kuni 1997. aasta 31. detsembrini vabastada vanadus- või invaliidsuspensiooni saajaid, kelle kasutusõigus maale on tekkinud enne 1993. aasta 1. juulit – linnades 0,1 ha ja valdades 1,0 ha ulatuses – tingimusel, et maksuvabastuse taotleja ei saa maa kasutusõiguse alusel rendi- või üüritulu. Maksuvabastuste summa ühe maakasutaja kohta võib olla kuni 200 krooni aastas.“ Maksuvabastuse võimaldamise eesmärgiks oli nimetatud seaduseelnõu seletuskirja järgi kergendada kuni Eesti Vabariigi pensioniseaduste vastuvõtmiseni vanurite ja puudega isikute olukorda. Nimelt leiti seaduseelnõu seletuskirjas, et maamaks, eriti linnades, võib vanuritele ja puudega isikutele olla ülejõu käiv, sest nende sissetulekud võimaldavad neil vaevalt üldse ära elada.²⁰

23.11.2000 vastu võetud maamaksuseaduse § 11 lg 2 muudatustega kehtestati pensionäridele jätkuvalt võimalus maksusoodustustele: „Kohalik omavalitsus võib vabastada maamaksust riikliku pensionikindlustuse seaduse alusel pensioni saaja tema kasutuses olevalt elamumaalt linnas kuni 0,1 ha või vallas kuni 1,0 ha ulatuses. Maksuvabastust võib anda tingimusel, et maksuvabastuse taotleja ei saa maa kasutusõiguse alusel rendi- või üüritulu.“ Vastava eelnõu seletuskirjas märgiti selle põhjusena: „Praeguses olukorras, kus maamaks on enamikes omavalitsusüksustes oluliselt tõusnud (maksumäära tõusu ja eriti just maa maksustamishindade kasvu tõttu) ning pensionid on juba 3 aastat sisuliselt külmutatud, tõusevad aga oluliselt kütte, vee jne hinnad, on oluline säilitada pensionäridele võimalus saada maksusoodustusi. Vähemalt niikaua, kui maareform on lõpule viidud.“²¹

Rahandusministeerium kinnitas, et MaaMS § 11 lg 2 eesmärk on ka täna vältida olukorda, kus riikliku vanaduspensiooni seaduse alusel pensioni saavad isikud peaksid maksma neile ülejõu käivat maamaksu elamumaa eest. Rahandusministri sõnul on pensionäride positiivse erikohtlemise vajadus tingitud asjaolust, et pensionärid kuuluvad eeldatavalt ühiskonna madalama sissetulekuga gruppi.

17. MaaMS § 11 lg 2 kujutab endas tänapäeva maksustamise üldpõhimõtteks kujunenud maksevõimelisuse põhimõtte väljendust. Maksevõimelisuse põhimõtte järgi on maksukoormus sõltuv maksumaksja potentsiaalsest maksevõimest.²² Seega on seadusandja leidnud, et riikliku pensionikindlustuse seaduse alusel pensioni saavad isikud ei pruugi alati olla võimelised maksma täismääras maamaksu, mistõttu on kohalikele omavalitsustele antud õigus kehtestada maamaksuseaduses toodud piire arvestades maksuvabastusi. Asjaolu, et sellise maksuvabastuse kehtestamine on delegeeritud kohalikele omavalitsustele, on ka loogiline, sest maamaksukohustuse suurus ja sellega selle koormus isikutele sõltub palju maa hindamise tulemustest ning kohaliku omavalitsuse kehtestatud maamaksu määra.

Seega on seadusandja otsustanud, et maamaksuseaduses sätestatud piirides võib kohalik omavalitsus anda riikliku pensionikindlustuse seaduse alusel pensioni saavatele isikutele maamaksuvabastuse. MaaMS § 11 lg 3 järgi peab kohaliku omavalitsuse volikogu otsustama, kas ("võib vabastada") ja millises täpses ulatuses (nt lg 2 "linnas kuni 0,3 ha või vallas kuni 1,0 ha ulatuses") MaaMS § 11 lõikes 2 sätestatud maksuvabastust võimaldada. Lisaks peab volikogu kehtestama maksuvabastuse saamise menetluskorra. Realse maksuvabastuse otsustab kohaliku omavalitsuse volikogu määratud ulatuses ja korras kohaliku omavalitsuse täitevorgan ning need maksuvabastused vormistab Maksu- ja Tolliamet kohaliku omavalitsuse täitevorgani ettepanekul. Siinjuures tuleb märkida, et vastavalt MaaMS § 11 lõikele 4 ei hüvitata kohalike omavalitsuste

²⁰ Maamaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. Seisuga 13.12.1993. Kättesaadav Riigikogu arhiivist.

²¹ Maamaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu ja seletuskiri. Seisuga 20.09.2000. Kättesaadav: www.riigikogu.ee

²² Vt maksevõimelisuse põhimõtte kohta Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn, 2004. Lk 79-80.

eelarvetulude vähenemist, mis on tingitud MaaMS § 11 lõigete 2-2² alusel antavatest maksuvabastustest.

Seega on kohaliku omavalitsuse volikogu pädevuses määratleda, kas ta üldse vabastab riikliku pensionikindlustuse seaduse alusel pensioni saaja tema kasutuses oleva elamumaa eest maamaksust. Maksuvabastuste üle otsustamisel MaaMS § 11 lg 2 alusel peab kohalik omavalitsus arvestama sättes toodud piiride ja eesmärgiga. Lisaks peab kohalik omavalitsus arvestama sellega, et maksuvabastuste kehtestamisel peab muu hulgas järgima õiguskindluse ja õigusselguse põhimõtteid, samuti PS § 12 sätestatud võrdse kohtlemise põhimõtet: kui otsustakse anda maksuvabastus pensionäridele, siis tuleb seda anda võrdsuspõhiõigust rikkumata (nõ maksustada pensionäre ühetaoliselt).

18. Seega on kohalikul omavalitsusel õigus otsustada maamaksu määra ja maksuvabastuste üle seadusandja ette antud vahemikes ja eesmärkidel. Asjaolu, et maamaks laekub MaaMS § 6 alusel kohaliku omavalitsuse eelarvesse, ei muuda kohaliku omavalitsuse pädevust maamaksu määra või maksuvabastuste kehtestamisel avaramaks seaduses lubatust. Kui kohalikul omavalitsusel oleks õigus kehtestada seaduses sätestatule lisaks maksuvabastusi või muuta maksumäära, siis hakkaks kohalik omavalitsus sisuliselt täiendama ja reguleerima seda, mida seadusandja on juba reguleerinud ning see oleks vastuolus seaduslikkuse põhimõttega.²³

Seega puudub kohalikul omavalitsusel õigus kehtestada 0% maamaksu määr või kehtestada suuremas ulatuses kui maamaksuseaduses lubatu maamaksuvabastusi. Kui kohalikul omavalitsusel see õigus oleks, saaks omavalitsus sellega ühtlasi õiguse sisuliselt otsustada seadusandja asemel ise üle-riigilise maksustamise üle (seadusandja on otsustanud, et Eestis maksustatakse kogu maa, v.a MaaMS § 4 nimetatud maa maksuga ning maksumäärasid võib kehtestada maamaksuseaduse § 5 ja § 11 lg 1 vahemikes ning maksusoodustused isikutele on lubatud üksnes § 11 lg 2 – 2² ulatuses). Kui seadusandja on otsustanud, et piiratakse üle Eesti isikute omandipõhiõigust maamaksuga ja sätestanud asjakohased maksustamise kriteeriumid, siis ei saa kohalik omavalitsus hakata omal äranägemisel kehtestama erinevaid maksustamispõhimõtteid.

3.3 Maksuvabastuse määrase p 1.2 vastavus põhiseadusele ja seadustele

19. Järgmiseks tuleb vastata küsimusele, kas Tallinna Linnavolikogu on kehtestanud maksuvabastuse määrase p 1.2 kooskõlas MaaMS § 11 lõikega 2.

Ülal märkisin, et kohalik omavalitsus peab MaaMS § 11 lg 2 alusel maksuvabastusi kehtestades arvestama seadusandja poolt seatud eesmärkide ning piiridega ja ühtlasi tagama, et maksuvabastuste kehtestamisel ei kohelda isikuid ebavõrdselt. Seega tuleb MaaMS § 11 lg 2 alusel maksuvabastused kehtestada lähtudes PS § 12 sätestatud võrdse kohtlemise põhimõttest, mis kohustab võrreldavaid isikute gruppe kohtlema ühesuguselt, kui ei esine mõistlikku ja asjakohast põhjust nende erinevaks kohtlemiseks.²⁴ Käesoleval juhul ongi mul tekkinud kahtlus, kas maksuvabastuse määrase p 1.2 arvestab viimase nõudega.

²³ vt mh RKPJKo 18.11.2004, nr 3-4-1-14-04, p 17.

²⁴ Riigikohus on leidnud, et PS § 12 lg 1 tähendab ka õigusloome võrdsust: "Õigusloome võrdsus nõuab üldjuhul, et seadused sisuliselt kohtleks kõiki sarnases olukorras olevaid isikuid ühtemoodi. Selles põhimõttes väljendub sisulise võrdsuse idee: võrdselt tuleb kohelda võrdselt ja ebavõrdselt ebavõrdselt. Mitte igasugune võrdsuse ebavõrdne kohtlemine pole võrdsusõiguse rikkumine. Keeldu kohelda võrdselt ebavõrdselt on rikutud, kui kaht isikut, isikute gruppi või olukorda koheldakse meelevaldselt ebavõrdselt. Meelevaldselt saab ebavõrdselt kohtlemist lugeda siis, kui selleks ei leidu mõistlikku põhjust. [...] Kui on olemas mõistlik ja asjakohane põhjus, on ebavõrdne kohtlemine seadusloomes põhjendatud." RKPJKo 03.04.2002 nr 3-4-1-2-02, p.17, RKÜKo 03.01.2008, nr 3-3-1-101-06, p. 20.

20. Maksuvabastuse määrase punkti 1 järgi on riikliku pensionikindlustuse seaduse mõistes pensioni saajal õigus saada maamaksuvabastust, kui tema kasutuses olev ja Tallinna haldusterritooriumil asuv elamumaa sihtotstarbega maatükk või selle mõtteline osa on suurem kui 200 m² ning taotleja ei saa nimetatud maatükilt rendi- ega üüritulu. Maamaksuvabastust on võimalik saada üle 200 m² maatüki pensionärist kasutajal kuni 1000 m² ulatuses, kuid maksuvabastuse määrase p 3 järgi ei või maksuvabastuse summa pensioni saaja kohta ületada 700 krooni aastas.

Maksuvabastuse määrust nähtub, et maksuvabastust laiendatakse kõigile pensionäride maatükkidele, mis on suuremad kui 200 m². Kui see tingimus on koos muude maksuvabastuste eeldustega täidetud (isik saab riikliku pensionikindlustuse seaduse alusel pensioni, on maatüki omanik/ kasutaja), rakendub maksuvabastus mitte alates 201 m², vaid esimesest ruutmeetrist. Seega on nt 800 m² elamumaa sihtotstarbega maatükki kasutav pensionär vabastatud maamaksu tasumisest kogu maatüki ulatuses (st juhul kui vastav maamaks ei ületa 700 krooni). Seevastu pensionärid, kelle kasutatav elamumaa sihtotstarbega maatükk on nt 180 m² suurune, ei saa maamaksuvabastust üldse. Maksuvabastuse määrase punkt 1.2 jätab maksuvabastusest ilma peaaesjalikult korteris elavad pensionärid, sest korterile vastav osa maast ei ületa enamasti 200 m².²⁵

21. Maksuvabastuse määrase p 1 kohtleb määrase p 1.2 sätestatud tingimuse tõttu erinevalt pensionäre, kes kasutavad elamumaad enam kui 200 m² ulatuses võrreldes pensionäridega, kes kasutavad elamumaad 200 m² ja sellest väiksemas ulatuses. Nimelt on esimestele antud maksuvabastuse määrasega õigus taotleda alates kasutatava maa esimesest ruutmeetrist kuni 1000 m² maksuvabastust kuni 700 krooni, seevastu teisele grupil ei ole üldse õigust maksuvabastusele. Viimast ka olukorras, kus nende maamaksukohustus on üle 700 krooni. Järgmiseks hindan, kas selline ebavõrdne kohtlemine on õigustatud.

22. Tallinna Linnavolikogu on ülalkirjeldatud isikute eristamist põhjendanud sellega, et maamaksukohustus 200 m² ja väiksema maakasutuse eest on rahaliselt sedavõrd väike, et selle eest ei ole maksuvabastuse andmine põhjendatud. Maksuvabastuse eesmärgiks on anda vabastus neile, kelle kasutuses olev maatükk või korteriomandi hulka kuuluva maatüki mõtteline osa on tavapärasest suurem, sest eelduslikult on ka nende poolt tasutav maamaks suurem ja seega ülejõu käiv. Seejuures on volikogu osundanud ka maksukorralduse seadusele, mis lubab asjatu administreerimiskulu vältimiseks jätta maksuteate väljastamata, samuti tagastusnõude täitmata, kui maksusumma ei ületa teatavat rahalist määra.²⁶

Seega saab Tallinna Linnavolikogu vastusest järeldada, et isikute erineva kohtlemise põhjuseks on asjaolu, et volikogu hinnangul ei ole 200 m² ja väiksema maakasutuse eest makstav maamaks

²⁵ Et regulatsioon välistas maksuvabastuse saajate hulgast ka algselt ennekõike korteris elavad riikliku pensioni saajad, kinnitab Tallinna Linnavolikogu 06.03.2003 määrase nr 19 seletuskiri: "Soodustuse saajate hulgast jäeti välja maaomanikud, kelle maa [...] oli korteriomandi esemeks oleva maatüki mõtteline osa (korteriomanikud) [...] Linnavalitsusele tehti ülesandeks välja töötada põhimõtted, mille alusel saab vabastada maamaksust riikliku pensionikindlustuse seaduse alusel pensioni saavad pensionärid, kes elavad kuni 24 korteriga elamutes, kus korteriomandi hulka kuuluv maatüki mõtteline osa on tunduvalt suurem tavalisest." Tallinna Linnavolikogu 30.05.2002 määrasega nr 35 kehtestati maksuvabastuse õigus isikule, kelle kasutuses oleva elamumaa sihtotstarbega maatükk või selle mõtteline osa on suurem kui 300 m². 2003. aastal muudeti määrust taas ning maksuvabastus anti isikutele, kelle kasutuses oleva elamumaa sihtotstarbega maatükk või selle mõtteline osa on suurem kui 200 m². Paljud riikliku pensioni saajad, eelkõige korterites elavad isikud, jäävad seega maksuvabastuse määrase punktis 1.2 toodud kriteeriumi tõttu maksuvabastuse saajate ringist välja.

²⁶ Maksuteadet ei väljastata, kui maksusumma on kuni 50 krooni (MKS § 100 lg 1).

sedavõrd suur, et see käiks pensionäri ülejõu, mistõttu ei ole maamaksuvabastuse andmine põhjendatud. Teine, eelmisega seotud põhjus on see, et Tallinna Linnavolikogu soovib hoida kokku halduskulusid: linnavolikogu hinnangul oleksid kulud maksuvabastuse administreerimisele võrreldes sellest saadava kasuga liiga suured.

23. Leian, et Tallinna Linnavolikogu eeltoodud põhjendused ei ole asjakohased ega mõistlikud ega õigusta isikute ebavõrdset kohtlemist. Kirjeldatud eristamine on sellisel kujul vastuolus põhiseadusega. Põhjendan seda alljärgnevalt.

24. Minu hinnangul on väide, et alla 200 m² maatükilt makstav maamaks on alati sedavõrd väike, et selle maksmine ei tohiks põhjustada pensionäridele raskusi, küsitav.

Maamaks on maa maksustamishinnast lähtuv maks. Maa maksustamishind määratakse vastavalt maa hindamise seadusele ning viimane korraline hindamine oli aastal 2001. Maa korralise hindamise tulemused on kinnitatud keskkonnaministri 30.11.2001 määrusega. Tallinnas maamaksu arvestamisel aluseks võetavad maa maksustamishinnad on toodud nimetatud määruse lisana ja kättesaadavad muu hulgas Tallinna linna veebilehel.²⁷

Tallinna hinnatsoonide kaardilt²⁸ on näha, et maa hind, mis võetakse ka maamaksu arvestamise aluseks, on kesklinnas ja sellega piirnevatel aladel oluliselt kõrgem, kui näiteks Põhja-Tallinnas. Nii on näiteks kesklinna lähistel asuvas 6. hinnatsoonis maa ruutmeetri hind 1800 krooni, seevastu Põhja-Tallinnas tsoonis nr 35 on maa hind 160 krooni ruutmeeter. Nõmmel on vastav hind üldjuhul 330 krooni ning vanalinnas 3 500 - 4 600 krooni. Arvestades maksustamishinna erinevusi tuleb erinev ka inimeste maamaks, sealjuures võib tekkida olukord, kus ka väga väikese maakasutusega isik peab, elades kallis tsoonis juba ajalooliselt, maksma kõrget maamaksu.

Näiteks on Tallinna kesklinnas asuvale 73,3 m² suurusele korterile vastav osa maast on 82,1 m², sellelt tasumisele kuuluv maamaks on 2218 kr aastas. Vanalinnas asuvale 41 m² suurusele korterile vastav osa maast 62 m² ja maamaks sellelt 4 580 krooni aastas.²⁹ Võrdluseks: Nõmmel asuvalt 598 m² suuruselt kinnistult tasumisele kuuluv maamaks on 2400 krooni aastas.³⁰

Eeltoodud näidetest saab järeldada, et ei saa eeldada, et maksumaksjale ei valmista 200 m²-lt ja väiksemalt maatükilt või selle mõtteliselt osalt maamaksu tasumine ühelgi juhul liigseid raskusi. Vastupidiselt. Minu hinnangul võib Tallinna linnas elavate riikliku pensioni saajate jaoks, kelle kasutuses on 200 m² ja väiksem maatükk või selle mõtteline osa, maksuvabastusest ilmajäämise näol tegemist olla küllaltki intensiivse mõjuga - maamaksukohustus Tallinnas asuvalt 200 m² ja väiksemalt maatükilt või selle mõtteliselt osalt ei jää üldjuhul alla mõnesaja krooni ning võib teatud juhtudel olla tuhandetes kroonides.

25. Eelneva kokkuvõtteks leian, et volikogu seisukohta, mille järgi on maksuvabastuse määruse p 1.2 nõue kehtestatud seetõttu, et 200 m² ja väiksemalt maatükilt arvestatav maamaks on sedavõrd väike, et maamaksuvabastust ei ole nendel maksumaksjatel vaja, ei saa pidada mõistlikuks põhjuseks, mis õigustab väiksema maakasutusega pensionisaajate ilmajätmist maamaksuvabastusest ja sellega nende ebavõrdset kohtlemist võrreldes pensionäridega, kes kasutavad suuremat maatükki. Nimelt leian, et kui Nõmme pensionäri jaoks peetakse 2000

²⁷ Vt Tallinna linna veebileht: <http://www.tallinn.ee/est/Maade-korraliste-hindamise-tulemused>.

²⁸ Vt <http://www.tallinn.ee/est/g824s2457>.

²⁹ Korterid asuvad vastavalt hinnatsoonides nr 1 ja 6.

³⁰ Peensoo, P. Mitu korda tõusnud maamaks kärstab augu pealinlase rahakotti. <http://www.epl.ee/artikkel/422881>

kroonist maamaksu ülejõu käivaks, tuleb sellist maamaksukohustust pidada ülejõu käivaks ka kesklinna pensionäri jaoks.

26. Linnavolikogu toodud teine põhjus alla 200 m² maaüksusi kasutavate pensionisaajate välistamiseks maksusoodustuste saajate ringist oli soov hoida kokku halduskulusid: linnavolikogu hinnangul oleksid kulud maksuvabastuse administreerimisele võrreldes sellest saadava kasuga liiga suured. Leian, et soov hoida kokku administreerimiskulusid ei õigusta antud juhul isikute ebavõrdset kohtlemist.

Esiteks ülaltoodud näited kinnitavad, et sagedasti ei ole alla 200 m² maaüksuse kasutaja maamaks üldse mitte väikene. Teiseks tuleb tähele panna, et maksuvabastuse ülemmääraks aastas on kehtestatud 700 krooni. Seega peab linnavolikogu kuni 700-kroonist summat maksuvabastuse andmisel administreerimist väärivaks summaks. 200 m²-lt ja väiksemalt maatükilt või selle mõtteliselt osalt tasumisele kuuluv maamaks Tallinnas võib osutada maksuvabastuse ülemmäärast kordades suuremaks, mistõttu jääb arusaamatuks väide, mille järgi maksuvabastuse andmiseks on kuni 200 m²-selt maakasutuselt tasumisele kuuluva maamaksu summa liiga väike.³¹

Ühtlasi soovin märkida, et Riigikohus on rõhutanud, et administratiivsed või tehnilist laadi raskused ei ole reeglina kohased argumendid ebavõrdse kohtlemise õigustamisel.³²

27. Lisaks ülaltoodule, viitan ka õiguskantsleri 2007. a seisukohale, milles õiguskantsler leidis, et Kohtla-Järve Linnavolikogu määrus, milles nimetatud linn jättis korteris elavad pensionisaajad ilma maamaksuvabastusest on vastuolus põhiseaduses sätestatud võrdse kohtlemise põhimõttega.³³

28. Eelneva kokkuvõtteks leian, et riikliku pensionikindlustuse seaduse alusel pensioni saavate isikute ebavõrdseks kohtlemiseks maamaksuvabastuse andmise osas puudub mõistlik ja asjakohane põhjus. Elamumaa sihtotstarbega maatükile või selle mõttelise osa suurusele 200 m² miinimumnõude kehtestamisega on maksuvabastuse määruuse punktis 1.2 kehtestatud tingimus vastuolus MaaMS § 11 lõikes 2 sätestatud volitusnormi eesmärgiga ning rikub isikute PS § 12 lõikes 1 sätestatud õigusi. Seetõttu on maksuvabastuse määruuse punkt 1.2 vastuolus põhiseadusega.

Austusega

/allkirjastatud digitaalselt/

Indrek Teder

Ave Henberg, 6938435, ave.henberg@oiguskantsler.ee

Kristi Lahesoo, 6938408, kristi.lahesoo@oiguskantsler.ee

³¹ Arusaadavalt saab pidada teatud väikeseid maksukohustuse summasid selliseks, mille puhul ei ole maksuvabastuse andmine ilmselt põhjendatud, arvestades seda, et pensionisaajatele ei tekita nende maksmine raskust. Samas saab sellist regulatsiooni kehtestada ka nii, et järgitud oleks võrdse kohtlemise põhimõte. Näiteks saab linn võtta seisukoha, millisest suurusest alates on maksusumma pensionisaajale ülejõu käiv ja kehtestada regulatsiooni, et maksukohustus peab olema vähemasti suurususes X, et pensionisaaja saaks seda ületava summa osas taotleda maksuvabastust.

³² RKPJKo 21.01.2004, nr 3-4-1-7-03, p 39; RKPJKo 20.03.2006, nr 3-4-1-33-05, p 30.

³³ Õiguskantsleri ettepanek Kohtla-Järve Linnavolikogule. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.oiguskantsler.ee/files/221.pdf>