



Õiguskantsler

Teie 07.06.2016 nr

Meie 14.06.2016 nr 6-1/160709/1602598

Kauba või teenuse hinnas sisalduva aktsiisi ja taastuenergia tasu maksustamine käibemaksuga

Austatud []

Pöördusite õiguskantsleri poole küsimusega, kas aktsiisi ja taastuenergia tasu käibemaksuga maksustamisel on tegemist lubamatu topeltmaksustamisega.

[Käibemaksuseaduse](#) (KMS) § 12 lõike 1 järgi moodustavad käibe maksustatava väärtuse kauba või teenuse müügihind ning kõik muu tasuna käsitatav. KMS § 12 lg 6¹ näeb ette, et maksustatava väärtuse hulka arvatakse ka muud summad, sealhulgas kõrvalkulud ning lõivud ja maksud, välja arvatud käibemaks.

Kui võrd käibemaks on Euroopa Liidus (EL) suurel määral ühtlustatud, peab seadusandja käibemaksuseaduse vastuvõtmisel arvestama EL õigusega. Säte, mille järgi arvatakse maksustatava väärtuse hulka kõik maksud, lõivud ja tasud, on vastu võetud kooskõlas EL õigusega. [Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ](#) artikli 78 punkt a näeb ette, et maksustatava väärtuse hulka arvatakse maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks. Säte ei jäta liikmesriigile kaalutlusruumi. Kui Riigikogu võtaks vastu seaduse, mille järgi tootele või teenusele lisanduvat aktsiisi käibemaksuga ei maksustata, oleks see vastuolus ka EL õigusega.

See, miks käibemaksuga maksustatakse ka maksud ja muud summad, mis sisalduvad kauba või teenuse hinnas, on selgitatav mitme asjaoluga.

Esiteks on aktsiis osa toote või teenuse müügihinnast ning käibemaksuga tuleb maksustada kogu müügihind. Ehkki lõppastmes maksab tarbija toote eest tasudes ka aktsiisi, on aktsiis tootja kulu, aktsiisi maksmise kohustus on reeglina tootjal.¹ Tootmiskuluks on ka teised tootja tasutavad maksud (nt tööliste palgad ja neilt palkadelt tasutavad tööandja tööjõumaksud). Ka need maksud maksab tarbija toote hinna eest tasudes kinni. Kõigilt toote hinnas sisalduvatelt maksudelt, tasudelt ja lõivudelt (st mitte ainult aktsiisilt, vaid ka tööandja sotsiaalmaksult, dividendide tulumaksult, saastetasult, ettevõtlusega seotud lõivudelt jne) arvestatakse käibemaksu.

¹ [Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisiseaduse](#) § 22 lg 1 p 7⁵ järgi on elektriaktsiisi maksjaks üldjuhul võrguettevõtja, kes edastab elektrienergiat tarbijale.

Taastuenergia tasu on avalik-õiguslik rahaline kohustus, mis kaasneb automaatselt võrguteenuse ja otseliini kaudu elektrienergia tarbimisega (vt [Riigikohtu üldkogu 15.12.2015 otsus](#), punktid 92 ja 96). Taastuenergia tasu on kehtestatud eesmärgiga toetada keskkonnasäästlikuma elektrienergia tootmist.² Kuna võrguettevõtja ei saa teenust ilma nimetatud tasu rakendamata osutada, tuleb ka taastuenergia tasu lisada vastavalt KMS § 12 lõikele 6¹ teenuse maksustatavale väärtusele ning vastavalt käibemaksuga maksustada.

Teine põhjus, miks maksustatava väärtuse hulka arvestatakse maksud, lõivud ja tasud, on maksutehniline. Käibemaks on mitmetasandiline tarbimismaks, mida rakendatakse müügiahela igas etapis ning ettevõtjad arvavad kumulatsiooni vältimiseks sisendkäibemaksu enda tasutavast käibemaksust maha. Selle tulemusel jääb käibemaksukoormus lõppastmes tarbija kanda.

Enamasti kasutatakse ettevõtluses lisandväärtuse loomiseks (kaupade tootmiseks, teenuste osutamiseks) aktsiisikaupa (kütus, elekter, gaas). Kui aktsiis ja muud tasud tuleks arvetel kajastada eraldi ning sellelt tootmissisendilt ei oleks ettevõtjatel enam õigus käibemaksu maha arvata, kaasneks nende maksude ja kohustuste arvetel eraldi kajastamisega palju lisatööd ja kulusid.

Tõenäoliselt seadusandja tõstaks sel juhul ka aktsiisi, et kompenseerida ühe hinnakomponendi käibemaksuga maksustamata jätmisest tulenevat eelarvetulu vähenemist. Mahaarvatav käibemaks moodustaks toote lõpphinnast väiksema osa ja aktsiisi osatähtsus (ei ole mahaarvatav) toote lõpphinnas suureneks. Kokkuvõttes kallineks toote või teenuse hind.

Lõpetuseks ei ole ebatavaline, et ühe maksu maksubaasis on kaudselt peidus ka teine maks. Nt ka sotsiaalmaksu arvutatakse brutopalgalt, seega maksustatakse sotsiaalmaksu 33 % määraga ka tulu sellist osa, mida makstakse tulumaksuna riigile.

Austusega

/allkirjastatud digitaalselt/

Ülle Madise

Kristi Lahesoo 693 8409
Kristi.Lahesoo@oiguskantsler.ee

² [Elektrituruseaduse](#) § 59² lg 5 kohustab jaotusvõrguettevõtjat taastuenergia tasu arvel eraldi välja tooma.