



Õiguskantsler

Teie 29.03.2012 nr

Õiguskantsler 21.09.2012 nr 6-1/120606/1204299

**Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta
Pakendiaktsiisi ja pakendi tagatisraha kohta**

Lugupeetud

Pöördusite minu poole avaldusega, milles palusite mul kontrollida pakendiseaduse ja pakendiaktsiisi seaduse pakendi tagatisrahast ja pakendiaktsiisist vabastamise regulatsiooni vastavust põhiseadusele.

Osutasite oma avalduses pakendiseaduse (edaspidi *PakS*) § 21 lg 4¹ punktide 2 ja pakendiaktsiisi seaduse (edaspidi *PakAS*) § 8 lg 2 punktide 4, mille järgi on pakendi tagatisrahast ja pakendiaktsiisist vabastatud pakend, mis toimetatakse Eestist teise liikmesriiki, ja pakend, mis toimetatakse rahvusvahelisi reise tegeva vee- või õhusõiduki pardale tarbimiseks või kaasamüüdavaks kaubaks. Teie hinnangul tingivad ülaltoodud sätted nende müüjate, kelle maismaal müüdavast kaubast suur osa viiakse samuti riigist välja, kuid kelle kaubale tagatisrahast ja pakendiaktsiisist vabastus ei laiene, ebavõrdse kohtlemise võrreldes nende ettevõtjatega, kes müüvad sisuliselt sama kaupa (nt õlut, karastusjooke) laeval tarbimiseks või kaasamüümiseks ning kelle kaubale ei rakendu pakendi tagatisraha ja pakendiaktsiis.

Teile teadaolevalt võtsin Teie avalduse menetlusse.

Menetluse tulemusel ei tuvastanud ma, et PakS § 21 lg 4¹ p 2 ning PakAS § 8 lg 2 p 4 oleksid osas, milles need näevad ette pakendi tagatisrahast ja pakendiaktsiisist vabastuse neile pakenditele, mis toimetatakse Eestist teise liikmesriiki või rahvusvahelisi reise tegeva vee- või õhusõiduki pardale tarbimiseks või kaasamüüdavaks kaubaks, põhiseadusega vastuolus.

Alljärgnevalt selgitan ma menetluse käiku ja oma õiguslikku seisukohta pikemalt. Kõigepealt kirjeldan menetluse käigus rahandusministrile ja keskkonnaministrile esitatud teabe nõudmiste sisu

Õiguskantsleri Kantselei

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

ning ministrite vastuseid minu küsimustele. Seejärel põhjendan oma seisukohta ning selgitan lähemalt, kuidas ma sellisele järeldusele jõudsin.

I Menetluse käik

1. Menetluse käigus pöördusin teabe nõudmisega nii keskkonnaministri kui rahandusministri poole. Oma teabe nõudmises palusin ministritel muu hulgas selgitada, mis kaalutlustel on pakendi tagatisrahast ja pakendiaktsiisist vabastatud need pakendid, mis eksporditakse (st viiakse väljapoole Euroopa Liitu), mis toimetatakse Eestist teise Euroopa Liidu liikmesriiki (edaspidi *liikmesriiki*) või mis toimetatakse Eestist rahvusvahelisi reise tegeva vee- või õhusõiduki pardale tarbimiseks või kaasamüüdavaks kaubaks. Samuti soovisin teada, milliseid samme peab pakendit teise liikmesriigi toimetav isik (või sellele isikule pakendit võõrandav isik) astuma, et kõnealusele pakendile ei kehtestataks tagatisraha ning et see pakend oleks vabastatud pakendiaktsiisist. Palusin ka selgitada, kuidas toimub praktikas rahvusvahelisi reise tegevale vee- või õhusõidukile tarbimiseks või kaasamüüdavaks kaubaks toimetatava pakendi tagatisrahast ning pakendiaktsiisist vabastamine ning milliseid praktilisi samme peavad pakendi võõrandaja ja soetaja nimetatud vabastuste saamiseks astuma. Uurisin ka selle kohta, kas ja kuidas rakendatakse pakendiaktsiisi ning pakendi tagatisraha vabastusi olukorras, kus pakend toimetatakse küll rahvusvahelisi reise tegeva vee- või õhusõiduki pardale tarbimiseks või kaasamüüdavaks kaubaks, kuid see jõuab siiski Eestisse tagasi.

2. Rahandusminister vastas minu teabe nõudmisele osas, mis käsitles pakendiaktsiisiga seonduvat. Keskkonnaminister vastas pakendi tagatisraha kohta käivatele küsimustele.

3. Rahandusminister selgitas vastuses minu teabe nõudmisele, et Eestis pakendatud kauba pakendilt maksab pakendiaktsiisi isik, kes laseb pakendatud kauba Eestis esmakordselt turule ning teeb selle levitamiseks või kasutamiseks kättesaadavaks. Pakendiaktsiisi maksmise kohustust ei ole isikul, kes ostab turul juba pakendatud kaupa. Minister märkis, et pakendiaktsiisiga maksustamise põhimõtetest lähtudes ei maksustata aktsiisiga selle kauba pakendit, mille esmane turulelaskmise koht ei ole Eesti. Sellist pakendit ei ole võimalik Eestis kokku koguda ning taaskasutada pakendiseaduse § 36 lõikes 3 ettenähtud sihtarvudeni. Seetõttu on pakendiaktsiisist vabastatud selle kauba pakend, mis eksporditakse, toimetatakse teise liikmesriiki või rahvusvahelisi reise tegeva vee- ja õhusõiduki pardale tarbimiseks või kaasamüümiseks.

4. Minister selgitas, et olukorras, kus pakendiettevõtja soovib saada pakendiaktsiisi vabastust teise liikmesriiki toimetatud pakendilt, peab see pakendiettevõtja ise kauba teise riiki toimetama või peab kauba teise liikmesriiki viimine olema dokumentaalselt tõendatud. Seevastu maismaal asuvast kauplusest soetatud kauba pakend on Eestis juba turule lastud kauba pakend ja sellele kohaldub pakendiaktsiis. Kui Eesti ettevõtja soetab kauba otse tootjalt, siis loetakse seda pakendatud kauba turule laskmiseks Eestis ja tootja ei saa pakendiaktsiisi vabastust, kuna ta ei saa dokumentaalselt tõestada, et kaup viiakse (hiljem) teise liikmesriiki.

5. Mis puutub pakenditesse, mis toimetatakse rahvusvahelisi reise tegevale vee- või õhusõidukile tarbimiseks või kaasamüüdavaks kaubaks, siis vabastatakse see pakend aktsiisist juhul, kui pakendi võõrandaja toimetab selle ise pardale ning tal on dokumentaalne tõestus selle kohta, et kaup on viidud vee- või õhusõidukile. Rahandusminister lisas, et pakendiaktsiisi vabastust ei saa rakendada kauba pakendile, kui seda ei viida tootja poolt otse laevale või lennukile, vaid ladustatakse vahepeal soetaja laos. Mis puutub pakenditesse, mis toimetatakse vee- või õhusõiduki pardale kohapeal tarbimiseks või kaasamüüdavaks kaubaks, kuid mis satuvad siiski lõppastmes Eestisse tagasi, märkis rahandusminister, et pakendiettevõtja saab pakendiaktsiisivabastuse üksnes

siis, kui dokumentaalselt on tõendatud, et kauba pakend ei jää Eestisse. Juhul, kui vee- või õhusõiduki pardale kohapeal tarbimiseks või kaasamüüdavaks kaubaks toimetatud pakend satub tagasi Eestisse, maksustatakse ka selline pakend pakendiaktsiisiga, kui pakendiettevõtja ei ole oma pakendatud kauba pakendimaterjali PakS § 36 lõikes 3 sätestatud sihtarvude ulatuses taaskasutanud.

6. Samamoodi rahandusministriga selgitas ka keskkonnaminister, et kõik olulised pakendiga seotud kohustused, nagu pakendimaterjalide ja -koguste arvestus, pakendijäätmete kogumine ja taaskasutus vähemalt PakS §-s 36 sätestatud sihtarvude ulatuses, pakendiaktsiisi tasumine jm on seotud pakendi Eestis turule laskmise mõistega (PakS § 9¹). Seega ei ole pakendiettevõtjal vastavaid kohustusi nende pakendite osas, mida ei lasta Eestis turule (nt pakendite osas, mis Eestist eksporditakse, viiakse teise liikmesriiki vms).

7. Rahvusvahelisi reise tegevale vee- või õhusõidukile tarbimiseks või kaasamüüdavaks kaubaks toimetatavate pakendite tagatisrahast vabastamise kohta märkis keskkonnaminister veel, et pakendiettevõtjal endal tuleb Eestist välja viidavate pakendite ja pakendijäätmete üle vastavalt PakS §-le 24 pidevat arvestust pidada. PakS § 24 lg 3 sätestab kõnealuse arvestuse aluseks olevad algdokumendid, milleks on muu hulgas ka pakendatud kauba müüki ja väljavedu käsitlevad raamatupidamise algdokumendid, muud pakendi soetamist ja väljavedu käsitlevad dokumendid, tolli aktsepteeritud kaubadeklaratsioonid pakendi, pakendatud kauba ning pakendijäätmete sisse- ja väljaveo kohta. Võõrandaja, pakendiseaduse mõistes pakendatud kauba Eestis turule laskja (PakS § 91), peab omama informatsiooni, et müüdav kaup toimetatakse kaasamüüdavaks kaubaks vee- või õhusõiduki pardale. Nimetatud informatsiooni peab edastama kauba soetaja ja see peab olema dokumentaalselt tõestatud.

8. Mis puutub teise liikmesriiki või vee- või õhusõidukile kaasamüümiseks või tarbimiseks toimetatud pakendeid, mis jõuavad siiski Eestisse tagasi, asus minister seisukohale, et neile pakenditele ei peaks pakendiaktsiisi ja pakendi tagatisraha vabastus kohalduma, kuna suure tõenäosusega suunatakse need pakendid tagatisrahaga pakendite tagastussüsteemi ning saadakse tulu tagastatava tagatisraha näol. Ministri sõnul peaks tõhus järelevalve seaduse täitmise üle tagama selle, et tagatisrahast ja pakendiaktsiisist vabastatud pakend ei satuks tagasi Eestisse. Minister möönis, et nende tagatisrahast ja pakendiaktsiisist vabastatud pakendite, mis toimetatakse rahvusvahelisi reise tegevale vee- ja õhusõidukile tarbimiseks või kaasamüüdavaks kaubaks, kuid jõuavad tagasi Eestisse, eristamine muudest pakenditest on praktikas problemaatiline.

II Õiguskantsleri seisukoht

9. Nagu eespool mainisin, ei tuvastanud ma oma menetluse käigus PakS § 21 lg 4¹ p 2 ning PakAS § 8 lg 2 p 4 vastuolu põhiseadusega. Selgitan alljärgnevalt pikemalt, kuidas ma sellisele seisukohale jõudsin. Esiteks selgitan laiemalt, miks on Eestist välja viidav pakend vabastatud nii pakendiaktsiisist kui ka pakendi tagatisrahast. Seejärel põhjendan, miks ei ole Eesti maismaakauplusest ostetud kauba pakend pakendiaktsiisist ning pakendi tagatisrahast vabastatud. Seejuures kirjeldan lähemalt, kuidas toimib pakendite pakendiaktsiisiga maksustamine ning pakendite tagatisraha süsteem. Viimaks põhjendan, miks minu hinnangul ei saa Teie avalduses kirjeldatud olukorda käsitleda ebavõrdse kohtlemisena põhiseaduse (edaspidi PS) § 12 mõttes.

¹ PakS § 9¹ sätestab: „Käesoleva seaduse tähenduses on pakendatud kauba turule laskmine Eestis pakendatud oma kauba või sisseveetud pakendatud kauba esmakordne kättesaadavaks tegemine Eestis levitamiseks või kasutamiseks. Kui kaup pakendatakse ümber, siis ümberpakendatud kauba esmakordselt kättesaadavaks tegemist Eestis käsitatakse samuti pakendatud kauba turule laskmisena.”

1. Pakendiaktsiisi ja pakendi tagatisraha eemärk. Pakendiaktsiisi ja tagatisraha vabastused.

10. Nii pakendiaktsiis kui pakendi tagatisraha süsteem teenivad laiemat keskkonnakaitselist eesmärki. Nende meetmete mõte on motiveerida nii pakendiettevõtjaid kui tarbijaid pakendi äraviskamise asemel neid tagastussüsteemi kaudu kokku koguma, soodustades seeläbi pakendite kordus- ja taaskasutust (PakS § 19).²

11. Samas näevad nii pakendiaktsiisi seadus kui pakendiseadus ette juhud, mil pakend on pakendiaktsiisist vabastatud ning sellele ei kehtestata ka pakendi tagatisraha.

12. PakAS 8 lg 2 sätestab juhud, mil pakend on täielikult aktsiisist vabastatud³. Muu hulgas on pakendiaktsiisist täielikult vabastatud (väljapoole Euroopa Liitu) eksporditud pakend (PakAS § 8 lg 2 p 2), samuti pakend, mis toimetatakse Eestist teise liikmesriiki ja pakend, mis toimetatakse rahvusvahelisi reise tegeva vee- või õhusõiduki pardale tarbimiseks või kaasamüüdavaks kaubaks (PakAS § 8 lg 2 p 4).

13. PakS § 21 lg 4¹ sätestab juhud, mil pakend on vabastatud pakendi tagatisrahast. Analoogselt pakendiaktsiisi regulatsiooniga ei kehtestata pakendi tagatisraha pakenditele, mis eksporditakse (PakS § 21 lg 4¹ p 1) ega pakenditele, mis toimetatakse Eestist teise liikmesriiki või mis toimetatakse rahvusvahelisi reise tegeva vee- või õhusõiduki pardale tarbimiseks või kaasamüüdavaks kaubaks (PakS § 21 lg 4¹ p 2).

14. Juhin siinkohal tähelepanu, et pakendiseaduse ja pakendaktsiisi seaduse järgi ei ole pakendi tagatisrahast ja pakendiaktsiisist vabastatud mitte üksnes selle kauba pakend, mis toimetatakse rahvusvahelisi reise tegeva vee- või õhusõiduki pardale tarbimiseks või kaasamüüdavaks kaubaks. Pakendi tagatisrahast ja pakendiaktsiisist on vabastatud ka pakend, mis viiakse Eestist kas mõnda teise Euroopa Liidu liikmesriiki või eksporditakse Eestist väljapoole Euroopa Liitu.⁴

15. Järgmiseks selgitan, miks minu hinnangul on Eestist välja viidava kauba pakendi tagatisrahast ja pakendiaktsiisist vabastamise põhjendatud. Kirjeldan kõigepealt, kuidas pakendiaktsiis ja pakendi tagatisraha motiveerivad nii pakendiettevõtjaid kui tarbijaid Eestis turule lastud kauba pakendit kokku koguma ja taaskasutusse suunama. Seejärel selgitan, kuidas pakendiaktsiis ja tagatisraha ei täida olukorras, kus kauba pakend viiakse Eestist välja, enam oma kokku kogumist ja taaskasutamist motiveerivat eesmärki.

16. Nii pakendiaktsiisi tasumine kui pakendi tagatisraha rakendamine on seotud pakendi Eestis turule laskmise mõistega, s.t sellega, et pakend tehakse esmakordselt Eestis levitamiseks või kasutamiseks kättesaadavaks (PakS § 9¹).

17. Nii tuleb esmakordselt Eestis turule lastud kauba pakenditelt tasuda pakendiaktsiisi ettevõtjal, kes kauba (väljastpoolt Euroopa Liitu) importis, selle teisest liikmesriigist soetas või Eestis

² Märgin, et minu hinnangul teenivad pakendi tagatisraha rakendamine ja pakendiaktsiis maksmise kohustus legitiimset eesmärki ega riiva seejuures ebaproportsionaalselt PS §-s 31 sätestatud ettevõtlusvabadust.

³ Allpool selgitan lähemalt ka PakAS § 8 lõigetest 1–1¹ tulenevat olukorda, mil pakendi aktsiisivabastus sõltub sellest, kas pakendiettevõtja suudab maksustamisperioodil pakendeid seaduse sätestatud määrades taaskasutada.

⁴ Pöördun selle tähepanekuni tagasi võrdse kohtlemise nõude võimaliku riive analüüsimise juures.

pakendas (PakAS § 5). Samas on oluline rõhutada, et pakendatud kauba turule lasknud ettevõtja peab pakendiaktsiisi maksma ainult siis, kui ta ei taaskasuta oma pakendeid. Nimelt sätestavad PakAS § 8 lõiked 1–1¹ võimaluse, mille kohaselt on pakendatud kauba turule lasknud ettevõtja, eeldusel, et ta taaskasutab enda turule lastud pakendid kõnealustes sätetes ette nähtud määras, aksiisi maksmise kohustusest üldse vabastatud⁵. Nii on võimalik, et pakendatud kauba esmakordselt turule lasknud ettevõtja, kes oma turule lastud pakendid maksustamisperioodi jooksul nõutud määras taaskasutab, ei peagi pakendiaktsiisi tasuma. Võimalus saada viidatud taakasutamise sihtarvude täitmisel aksiisivabastus peaks motiveerima pakendiettevõtjaid oma pakendeid kokku koguma ja taaskasutusse suunama⁶.

18. Lisaks kehtestatakse Eestis turule lastud õlle, vähese etanoolisisaldusega alkoholse joogi, siidri, perry ja karastusjoogi pakenditele tagatisraha – iga müügiühiku hinnale lisatud kindel tasu ühe pakendi eest (PakS § 21) – ning pakendi turule lasknud ettevõtjal on kohustus kanda pakendile või pakendi etiketile tagatisraha märk (PakS § 23). Tagatisrahaga pakendis kaupa ostnud tarbija maksab praktikas kaupa ostes lisaks kaubale endale ka vastava kauba pakendi eest, kuid seejuures on tal võimalik pakend hiljem tagastada ning tagatisraha makstakse talle sel juhul tagasi. Just võimalus saada pakendi tagastamisel tagasi varasemalt tasutud tagatisraha peaks omakorda motiveerima tarbijaid pakendeid äraviskamise asemel kokku koguma ja müüjale tagastama.

19. Pakendite kokku kogumise, nende taaskasutamise ja sellega seonduva aksiisivabastuse ning tagatisraha tagastamise näited toimivad praktikas olukorras, kus kaup lastakse esmakordselt turule ning kogutakse hiljem kokku Eestis. Seevastu olukorras, kus pakendatud kaup Eestist eksporditakse, teise liikmesriiki või rahvusvahelisi reise tegeva vee- või õhusõiduki pardale tarbimiseks või kaasamüüdavaks kaubaks toimetatakse, ei ole pakendiettevõtjal eelduslikult⁷ enam võimalik seda pakendit kokku koguda, PakAS §-s 8 ning PakS §-s 36 sätestatud määrade ulatuses taaskasutada ning seeläbi aksiisivabastust saada.⁸ Mis puutub aga pakendi tagatisrahasse, siis olukorras, kus pakendi tagatisraha kehtestatakse ka Eestist välja viidava kauba pakendile, peaks kauba väljavedaja Eestis küll tasuma lisaks kauba hinnale ka tagatisraha, kuid seejuures ei pruugi

⁵ PakAS § 8 lg 1 sätestab: „Aktsiisist on täielikult vabastatud:

1) pakend, millele on pakendiseadusega kehtestatud tagatisraha, välja arvatud metallist joogipakend, ja millest alates 2005. aasta 1. jaanuarist taaskasutatakse iga pakendimaterjali liigist vähemalt 60%;
alates 2006. aasta 1. jaanuarist taaskasutatakse iga pakendimaterjali liigist vähemalt 63%;
alates 2007. aasta 1. jaanuarist taaskasutatakse iga pakendimaterjali liigist vähemalt 65%;
alates 2008. aasta 1. jaanuarist taaskasutatakse iga pakendimaterjali liigist vähemalt 70%;
alates 2009. aasta 1. jaanuarist taaskasutatakse iga pakendimaterjali liigist vähemalt 75%;
alates 2012. aasta 1. jaanuarist taaskasutatakse iga pakendimaterjali liigist vähemalt 85%;
[RT I 2008, 20, 138 - jõust. 31.05.2008]

2) metallist joogipakend, millest taaskasutatakse vähemalt 40%;
alates 2010. aasta 1. jaanuarist taaskasutatakse vähemalt 50%;
[RT I 2008, 20, 138 - jõust. 31.05.2008]

3) [kehtetu - RT I 2008, 20, 138 - jõust. 01.01.2009]

4) [kehtetu - RT I 2008, 20, 138 - jõust. 01.01.2009]

5) alates 2009. aasta 1. jaanuarist muu pakend, mida taaskasutatakse pakendiseaduse §-ga 36 sätestatud määral.”
PakAS § 8 lg 1¹ sätestab: „Aktsiisivabastuse saamiseks tuleb käesoleva paragrahvi lõikes 1 sätestatud pakendi taakasutamise määrad täita maksustamisperioodi jooksul.”

⁶ Pakendiaktsiisist vabastuse saamist taaskasutuse määrade täitmise korral, sh olukorras, kus pakendiettevõtja annab oma seadusest tulenevad kohustused üle taaskasutusorganisatsioonile, käsitlet lähemalt allpool.

⁷ Lähtun siinkohal eeldusest, et reeglina ei satu Eestist välja viidud kauba pakend enam Eestisse tagasi.

⁸ Nii sätestab ka PakS § 16 lg 4 kolmas lause, et turule lastud pakendi massi – mille põhjal arvutatakse, kas ettevõtja on täitnud aksiisivabastuse saamiseks nõutava pakendi taakasutamise määra – hulka ei arvata Eestist välja viidud kauba pakendi massi. Viimasel juhul peab ettevõtja muidugi suutma dokumentaalselt tõendada, et kõnealune kaup tõepoolest Eestist välja viidi. Sellele juhib tähelepanu ka PakS § 16 lg 4.

tal mõnes teises riigis olla võimalik Eesti tagatisraha märgiga pakendit samal moel ja võrdväärse tagatisraha vastu tagastada⁹.

20. Nagu eeltoodust nähtub, ei täida pakendiaktsiis ja tagatisraha Eestist välja viidava kauba pakendi osas enam oma pakendi kokkukogumisele ja taaskasutamisele suunavat eesmärki. Seepärast asun eespool toodud arutluskäikudele tuginedes seisukohale, et kauba puhul, mida ei lasta esmakordselt turule Eestis, vaid mis eksporditakse või viiakse teise liikmesriiki või rahvusvahelisi reise tegeva vee- või õhusõiduki pardale tarbimiseks või kaasamüüdavaks kaubaks ning mille pakend ei satu eelduslikult Eestisse tagasi, on pakendi pakendiaktsiisist ning tagatisrahast vabastamine põhjendatud. Seejuures märgin, nagu viitasid ka nii keskkonna- kui rahandusminister oma vastustes, et pakendiettevõtjal on kohustus pidada pakendimaterjali ja pakendijäätmete üle arvestust (sh väljaveetud pakendatud kauba pakendi osas) (PakS § 24 lg 1) ning ettevõtja peab suutma pakendatud kauba väljavedu dokumentaalselt tõendada (PakS § 24 lg 3).

2. Pakendiaktsiis ja pakendi tagatisraha jaekaubanduses

21. Alljärgnevalt käsitlen Teie avalduse pinnalt tõusetunud küsimust sellest, miks ei ole pakendiaktsiisist ja pakendi tagatisrahast vabastatud selle kauba (nt alkoholi ja karastusjookide) pakendid, mis ostetakse maismaal asuvatest müügikohtadest, kuid mille ostjad seejärel endaga välisriiki kaasa viivad. Oma vastuses käsitlen kõigepealt kauba Eestist väljaveo dokumentaalse tõendamise probleeme. Seejärel põhjendan pakendiaktsiisi ja tagatisraha süsteemi toimimise tagamise vajalikkuse pinnalt lähemalt, miks ei ole kaupluses jaemüügi korras kaupa müüval ettevõtjal võimalik kaupa pakendiaktsiisist ja pakendi tagatisrahast vabastada.

2.1. Pakendi väljaveo dokumentaalne tõendamine

22. Nagu ülalpool viitasin (vt kirja p 14), ei laiene pakendiaktsiisist ja pakendi tagatisrahast vabastus mitte üksnes rahvusvahelisi reise tegevate vee- ja õhusõidukite pardale tarbimiseks või kaasamüümiseks viidava kauba pakenditele. Pakendi tagatisrahast ja pakendiaktsiisist on vabastatud ka selle kauba pakend, mis toimetatakse teise liikmesriiki või eksporditakse Eestist väljapoole Euroopa Liitu. Kõigil eelnimetatud juhtudel on aga oluline, et ettevõtja, kes pakendatud kaupa välismaale müüb, suudaks dokumentaalselt tõendada, et pakendiaktsiisist ning pakendi tagatisrahast vabastatud kaup tõepoolest Eestist välja viidi. Maismaal asuvates jaemüügiga tegelevates kauplustes käivad aga praktikas sisseoste tegemas peamiselt eraisikud, sh nii isikud, kes plaanivad ostetud kaupu tarbida Eestis, kui need, kes soovivad kauba Eestist välisriiki kaasa viia. Sellest tulenevalt ei pruugi jaemüügiga tegeleval ettevõtjal olla praktiliselt võimalik kindlaks teha, kas klient plaanib ostetud kaupa (nt limonaadi) tarbida Eestis (nt kohe poest väljudes) või soovib ta selle endaga näiteks välisreise tegevale laevale kaasa võtta. Seejuures ei piisa üksnes kliendi suusõnalisest kinnitusest, vaid ettevõtja peab hiljem suutma ka dokumentaalselt tõendada, et pakendatud kaup välisriiki viidi.

⁹ Eelduslikult ei kanta Eestist välja viidavale ja pakendi tagatisrahast vabastatud pakendile ka pakendi tagatisraha suuruse märki (PakS § § 21 lg 4²; vt ka OÜ Eesti Pandipakendi pakendiettevõtjaga sõlmitava pakendite ja pakendijäätmete kogumise ja taaskasutuse korraldamise lepingu tüüptingimused, p 4.2.2). Praktikas ei pruugi suuremad tootjad siiski kasutada erinevaid pakendietikette Eestis turule lastava ja Eestist välja viidava kauba pakenditele, s.t ka Eestist välja viidava kauba pakenditelt võib leida tagatisraha märke.

Siinkohal möönan, et ka maismaal asuvast jaemüügiga tegelevast kauplusest ostetud kauba puhul, millele rakendub tagatisraha, ei pruugi selle Eestist ostnud, kuid endaga välismaale kaasa viinud isikul olla võimalik pakendit tagastades selle eest tagatisraha saada. Seda, miks on minu hinnangul siiski põhjendatud tagatisraha rakendamine olukordades, kus tagatisrahaga kaupu ostetakse jaemüügi korras, selgitan allpool pikemalt.

23. Isegi kui leida, et teatud juhtudel võiks ettevõtjal olla võimalik veenduda, et klient (nt mõni oste sooritav Soome kodanik) viib kauba endaga Eestist välja, siis selgitan alljärgnevalt, miks ei ole pakendiaktsiisi ja pakendi tagatisraha süsteemi toimimist arvestades maismaal asuvat jaekauplust pidaval ettevõtjal võimalik anda oma klientidele pakendiaktsiisi ja pakendi tagatisraha vabastusi.

2.2. Pakendiaktsiisiga maksustamine – aktsiisi maksja ja aktsiisivabastus taaskasutamisel

24. Nagu eelnevalt selgitasin, maksustatakse PakAS § 1 järgi pakendiaktsiisiga Eestis turule lastud kauba pakend, teisest Euroopa Liidu liikmesriigist soetatud pakend ja väljastpoolt Euroopa Liitu imporditud pakend (vt kirja p 16–17). Näiteks Eestis pakendatud kauba puhul on aktsiisimaksjaks PakAS § 5 lg 2 järgi isik, kes laseb pakendatud kauba Eestis esmakordselt turule ning teeb selle kättesaadavaks levitamiseks või kasutamiseks¹⁰. Siinjuures on oluline silmas pidada, et pakendiaktsiisi maksmata kohustatud isikuks ei ole mitte pakendiaktsiisiga maksustatud toodete jaemüüja (nt Teie avalduses toodud näite puhul maismaal asuvates kauplustes tarbijatele alkoholi ja karastusjooke müüv ettevõtja), vaid see isik, kes kõnealuse pakendatud kauba esmakordselt tarbimisse lubas (nt isik, kes kõnealuseid jooke majandus- või kutsetegevuse käigus pakendab ja need siis seejärel esmakordselt Eestis levitamiseks ja kasutamiseks kättesaadavaks teeb). Seejuures tuleb tähele panna, et kõnealune ettevõtja peab pakendiaktsiisi maksmata üksnes juhul, kui tal ei õnnestu täita PakAS § 8 lõikes 1 sätestatud pakendi taaskasutamise määrasid. Juhul, kui ettevõtja taaskasutab maksustamisperioodi jooksul (PakAS § 7) pakendeid mahuks, mis vastab seaduses sätestatud taaskasutamise sihtarvudele, ei pea ta pakendiaktsiisi maksmata. Viimaks on oluline juhtida tähelepanu ka asjaolule, et pakendiaktsiisi seadus võimaldab aktsiisimaksjast pakendiettevõtjal anda oma pakendiaktsiisi seadusest tulenevad kohustused (sh pakendi kogumise ja taaskasutamise määrade täitmise kohustus; kohustus pidada kvartalite lõikes arvestust Eestis turule lastud kauba pakendite müümise, tasuta võõrandamise, vahetamise ja oma tarbeks kasutusse võtmise üle jm) üle taaskasutusorganisatsioonile (PakAS § 11¹¹). Kui pakendiettevõtja on oma vastavad kohustused taaskasutusorganisatsioonile lepingu alusel üle andnud, ei pea pakendiettevõtja enam ise pakendiaktsiisi tasuma¹² – seda teeb taaskasutusorganisatsioon, juhul kui viimane ei suuda nõutavaid taaskasutusmäärasid täita.

25. Eeltoodust nähtuvalt on pakendiaktsiisi näol tegemist ühetasandilise maksuga – selle maksmise kohustus tekib kauba esmakordsel tarbimisse lubamisel. Pakendiaktsiisi maksmise kohustus on Eestis pakendatud kauba puhul seega ainult ettevõtjal, kes selle esimesena turul kättesaadavaks teeb. Hilisematel müügietappidel (nt siis, kui jaemüügiga tegelev ettevõtja müüb pakendatud kaupu tarbijatele) täiendavat pakendiaktsiisiga maksustamist enam ei toimu. Lisaks on oluline silmas pidada, et pakendiaktsiisi maksmise kohustus tekib selle esmakordselt turule

¹⁰ Lähtun alltoodud kirjelduses näitena olukorrast, kus tegemist on Eestis pakendatud kaubaga. Väljastpoolt Euroopa Liitu imporditud pakendite ning teistest liikmesriikidest soetatud pakendite puhul on aktsiisimaksjaks vastavalt kas isik, kelle poolt või kelle eest deklareeritakse kaup vabasse ringlusesse lubamise tolliprotseduurile ühenduse tolliseadustiku mõistes, või isik, kes teisest liikmesriigist pakendi soetas.

¹¹ PakS § 10¹ lg 1 järgi on taaskasutusorganisatsioon keskkonnaministri poolt akrediteeritud juriidiline isik, mille asutajad ja liikmed on pakendiettevõtjad või nende moodustatud juriidilised isikud, mille liikmed, osanikud või aktsionärid on pakendiettevõtjad. Taaskasutusorganisatsiooni akrediteerimist reguleerib PakS § 17. Akrediteeritud taaskasutusorganisatsioonid segapakendite kogumiseks ja taaskasutamiseks on Eesti Taaskasutusorganisatsioon MTÜ, Eesti Pakendiringlus MTÜ ning Tootjavastutusorganisatsioon OÜ.

¹² Sellisel juhul sõlmib aktsiisimaksukohustuslasest ettevõtja taaskasutusorganisatsiooniga lepingu ning tasub edaspidi taaskasutusorganisatsiooni poolt esitatud teenustasu arveid (mis võivad sõltuda Eestis turule lastud pakendite kogusest, nõutud taaskasutusmäärast, pakendi liigist jms).

lasknud ettevõtjal üksnes siis, kui nimetatud ettevõtja ei ole kas oma pakendiaktsiisi seadusest tulenevaid kohustusi lepingu alusel taaskasutusorganisatsioonile üle andnud või ei suuda täita pakendiaktsiisi seaduses sätestatud pakendi taaskasutamise määrasid. Seega on võimalikud ka juhud, kus pakendi turule lasknud ettevõtja ei maksagi pakendite pealt pakendiaktsiisi. Nii ei ole vähemalt pakendiaktsiisi osas võimalik teha järeldust, nagu oleksid maismaal asuvates kauplustes müüdavad alkohol või karastusjoogid alati kindlas summas fikseeritud pakendiaktsiisi võrra kallimad kui samad tooted, mis viiakse Eestist välja.

26. Eelnevast arutluskäigust järeldub ka, et näiteks alkoholi ja karastusjooke maismaal asuvas kaupluses jaemüügi korras müüv ettevõtja ei ole reeglina ise (eeldusel, et ta ei pakendanud kaupa ise ega olnud ise selle esmakordne tarbimisse laskja) pakendiaktsiisi maksja. Nii ei ole jaemüügiga tegeleva ettevõtja – isegi siis, kui tal oleks võimalik veenduda asjaolus, et müüdavad kaubad kindlasti Eestist välja viiakse – võimalik neid kaupu tulenevalt pakendiaktsiisi rakendamise loogikast võimalik kuidagi pakendiaktsiisist „vabastada”.

2.3. Pakendi tagatisraha süsteemi toimimine

27. Erinevalt pakendiaktsiisist on pakendi tagatisraha iga müügiühiku hinnale lisanduv kindlas suuruses tasu iga pakendi eest. Pakendi tagatisraha lisandub pakendatud kauba hinnale igal müügi etapil kogu müügitsükli vältel ning tagasiarveldus tehakse iga tagastamistehingu käigus (PakS § 21 lg 11). Lihtsustatult võib tuua järgmise näite: tarbijatele kaupa müüv jaettevõtja hangib oma kauba tootjalt (pakendiettevõtja), makstes lisaks kauba hinnale ka tagatisraha; edasi müüb jaettevõtja kauba tarbijale, kes omakorda maksab lisaks toote hinnale ka pakendi tagatisraha. Tagatisrahaga pakendit lõppkasutajale või tarbijale müüval ettevõtjal on pakendi tarbijalt tagasi võtmise kohustus (mida ta ei või ühelegi taaskasutusorganisatsioonile üle anda) (PakS § 20 lõiked 2 ja 4). Kui tarbija tagatisrahaga pakendi müüjale tagastab, maksab müüja tarbijale tagasi varem tasutud tagatisraha. Juhul, kui müüja ei ole liitunud tagatisrahaga pakendeid kokku koguva taaskasutusorganisatsiooni¹³ süsteemiga ja tagastab pakendi otse tootjast pakendiettevõtjale (või juhul, kui tegemist on korduskasutuspakendiga, mille müüja tagastab otse tootjale), maksab pakendiettevõtja talle pakendite tagastamisel tagasi tagatisraha. Juhul, kui jaemüüja on liitunud vastava taaskasutusorganisatsiooni süsteemiga, korraldab viimane tagatisrahaga pakendite äraveo ja loendamise ning maksab loendatud pakendite alusel jaemüüjale tagatisraha.

28. Eeltoodud pakendi tagatisraha süsteemi toimimise kirjeldusest nähtub, et maismaal asuvas kaupluses nt karastusjookide ja alkoholi jaemüügiga tegelev ettevõtja tasub pakendi tagatisraha juba siis, kui ta enda kauplusesse tarbijatele edasimüümiseks kaupa soetab. Seejuures ei ole jaemüügiga tegeleva ettevõtja ilmselt selles etapis pakendi tagatisraha vabastuse saamise eesmärgil võimalik määratleda ega dokumentaalselt tõendada, milline osa sisseostetavast kaubast müüakse hiljem Eestis tarbimiseks ja kui palju viivad sisseoste tegevad kliendid endaga Eestist

¹³ Tagatisrahaga joogipakendite osas on vastavaks PakS § 17 järgi akrediteeritud taaskasutusorganisatsiooniks Eesti Pandipakend OÜ. Eesti Pandipakend OÜ on 2005. a loodud tootjavastutusorganisatsioon, mis tegeleb tootjate, maaletootjate ja kaupmeeste pakendite taaskasutuse korraldamisega. Eesti Pandipakend OÜ ülesanne on üle-eestiliselt hallata ja korraldada pandipakendite (s.t pakendite, millele on kehtestatud tagatisraha) kogumist, transporti, sorteerimist, loendamist ja taaskasutamist. Seega tegeleb Eesti Pandipakend OÜ vee-, karastusjoogi, õlle ja lahja alkohoolse joogi plastmass-, klaas- ja metallpakenditega.

Eesti Pandipakend OÜ tagatisrahaga pakendite kokkukogumise ja taaskasutamise süsteemiga liitumiseks peab jaemüüja Eesti pandipakend OÜ-ga sõlmima vastava pakendite üleandmise ja sellega seonduvate teenuste lepingu.

Täiendav teave Eesti Pandipakend OÜ tegevuse ja tagatisraha süsteemi toimimise kohta kaubandusketi erinevate osaliste vahel on kättesaadav Eesti Pandipakend OÜ kodulehelt: <http://www.eestipandipakend.ee/>.

välja. Olukorras, kus tootja on pakendile juba tagatisraha rakendanud ja jaemüüja on selle tootjale kaupa soetades tasunud, ei ole jaemüüjal tagatisraha süsteemi toimimist – tagatisraha igal müügiastmel tasumist ja pakendi tagastamistehingu käigus tagastamist – arvestades enam võimalik (ega ilmselt ka majanduslikult mõttekas¹⁴) tarbijatelt tagatisrahaga pakendis kauba müümisel tagatisraha mitte küsida. Sellises olukorras – jaemüügikauplusest soetades – ei oleks pakendi tagatisrahast vabastatud ka selle kauba pakend, mille soetaks rahvusvahelisi reise tegev laevaettevõtja oma laevadele kaasamüüdavaks kaubaks või pardal tarbimiseks.

2.4. Võrdse kohtlemise nõue

29. Teie hinnangul kohtlevad pakendiaktsiisi seadus ja pakendiseadus ebavõrdselt ühest küljest neid ettevõtjaid, kelle rahvusvahelisi reise tegeva vee- või õhusõiduki pardale viidava kauba pakend on pakendiaktsiisist ja pakendi tagatisrahast vabastatud, ning teisalt ettevõtjad, kelle maismaal asuvas kaupluses müüdava kauba pakend ei ole pakendiaktsiisist ja pakendi tagatisrahast vabastatud. Teie arvates on selline ebavõrdne kohtlemine vastuolus PS §-s 12 sätestatud võrdsuspõhiõigusega.

30. PS §-s 12 sätestatud võrdse kohtlemise nõude kohaselt tuleb võrdseid isikuid, isikute gruppe ja faktilisi asjaolusid kohelda võrdselt. Üldise võrdsuspõhiõiguse riivega on tegemist siis, kui leiab aset võrdsetes oludes olevate isikute ebavõrdne kohtlemine.¹⁵ Seega nõuab üldise võrdsuspõhiõiguse riive tuvastamine esmalt kindlaks tegemist, kas isikud, keda väidetavalt erinevalt koheldakse, on võrreldavas olukorras.

31. Nagu juba eespool selgitasin, ei ole pakendiaktsiisist ja pakendi tagatisrahast vabastatud mitte üksnes rahvusvahelisi õhu- ja veereise tegeva sõiduki pardale tarbimiseks või kaasamüümiseks mõeldud kauba pakend, vaid ka see pakend, mis viiakse üldiselt Eestist välja – kas teise Euroopa Liidu liikmesriiki või ka väljapoole Euroopa Liitu¹⁶. Seega ei ole minu hinnangul asjakohane võrrelda ainult ettevõtjaid, kes müüvad pakendatud kaupa vee- või õhusõiduki pardal kas kohapeal tarbimiseks või kaasavõtmiseks, ettevõtjatega, kes müüvad pakendatud kaupa maismaal asuvas kaupluses jaemüügi korras. Võrdluse lähtekohana tuleb minu hinnangul käsitada ühest küljest kõiki ettevõtjaid, kelle Eestist välja viidav pakendatud kaup on pakendiaktsiisist ja pakendi tagatisrahast vabastatud, ning teisest küljest jaemüügi korras kaupa müüvaid ettevõtjaid, kelle müüdav kaup võidakse samuti Eestist välja viia, kuid kellele kõnealused vabastused ei laiene.

32. Rõhutan, et pakendiaktsiisi ja tagatisraha vabastuse saamine eeldab, et pakendatud kaupa ei ole eelnevalt Eestis turule lastud ning (pakendiaktsiisi maksmata kohustatud) pakendiettevõtjal on võimalik pakendatud kauba Eestist väljaviimist dokumentaalselt tõendada. Jaemüügi korras on tarbijatele müüdava kauba näol tegemist Eestis juba turule lastud kaubaga, mille puhul ei ole jaemüügiga tegeleva ettevõtjal pealegi reeglina võimalik kindlaks teha ja dokumentaalselt tõendada, kas tema kaupluses sisseoste tegevad kliendid tarbivad ostetud kaupa Eestis või plaanivad selle Eestist välja viia (vt kirja punktid 22–23). Eelnevaga seondult on jaemüügiga tegelev ettevõtja tootjalt kaupa soetades lisaks kauba hinnale eelduslikult tasunud ka juba pakendi

¹⁴ Olukorras, kus jaemüüjal oleks võimalik tagatisraha märgiga varustatud pakendi tarbijale müümisel pakendi eest tagatisraha mitte küsida, ei vabastaks see teda kohustusest tagastada ostjale tagatisraha, kui viimane tühja pakendi müüjale tagastab.

¹⁵ RKÜKo 20.12.2001, nr 3-3-1-61-01, p 5; RKÜKo 03.01.2008, nr 3-3-1-101-06, p 24.

¹⁶ Nii ei pea paika ka väide, nagu kohtleksid pakendiaktsiisi seadus ja pakendiseadus erinevalt ühelt poolt neid ettevõtjaid, kes viivad pakendatud kaupa rahvusvahelisi reise tegeva vee- või õhusõiduki pardale tarbimiseks või kaasamüümiseks ja kõiki teisi ettevõtjaid, kes pakendatud kaupa samuti välismaale müüvad, kuna mõlemad ettevõtjate kategooriad on pakendiaktsiisist ja tagatisrahast vabastatud.

tagatisraha (vt kirja punktid 27–28). Pakendiaktsiisi osas ei ole aktsiisiga maksustatava pakendi puhul otseseks aktsiisimaksjaks aga mitte isik, kes kaupa jaemüügi korras tarbijatele müüb, vaid ettevõtja, kes selle pakendatud kauba esmakordselt Eestis turule lasi (vt kirja punktid 24–26).

33. Eeltoodule tuginedes olen seisukohal, et jaemüügi korras kaupluses pakendatud kaupa müüv ettevõtja ei ole pakendiaktsiisi ja pakendi tagatisraha maksmise seisukohast võrreldavas olukorras ettevõtjaga, kes ei lase kaupa üldse Eestis turule, vaid toimetab selle teise liikmesriiki või ekspordib selle väljapoole Euroopa Liitu (sh kaup, mis viiakse rahvusvahelisi reise tegeva vee- või õhusõiduki pardale ning mille pakend eelduslikult Eestisse tagasi ei jõua) ning saab seda seejuures dokumentaalselt tõendada.

34. Kuna minu hinnangul ei ole ülalkirjeldatud ettevõtjate kategooriad pakendiaktsiisi tasumise ja pakendi tagatisraha kohaldamise seisukohalt sarnases olukorras, ei tuvastanud ma Teie poolt kirjeldatud olukorras võrdse kohtlemise nõude riivet. Eelneva arutluskäigu tulemusel asun seisukohale, et pakendiaktsiisi seaduse ja pakendiseaduse aktsiisi ning pakendi tagatisraha vabastust ette nägevad sätted ei ole vastuolus PS §-st 12 tuleneva võrdse kohtlemise nõudega.

3. Eestisse tagasijõudev pakend

35. Viitasite oma avalduses veel olukorrale, kus Eestist eelduslikult välja viidud – eelkõige rahvusvahelisi reise tegeva veesõiduki pardale tarbimiseks viidud – kauba pakend jõuab tegelikult Eestisse tagasi. Osutasite, et näiteks AS-i Tallink Grupp kuuluvad laevad ei jäta pakendijäätmeid mitte sihtkoha sadamasse, vaid toovad need tagasi Eestisse.¹⁷

36. Mõõnan, et Eestist välja viidava kauba pakendi pakendiaktsiisist ning tagatisrahast vabastamine on põhjendatud üksnes olukorras, kus kõnealune pakend ei satu ringiga tagasi Eestisse, kus see ikkagi kokku koguda ning taaskasutada tuleks. Samas pean siinkohal viitama, et minu pädevuses ei ole järelevalve teostamine eraõiguslike juriidiliste isikute, näites AS-i Tallink Grupp tegevuse üle.¹⁸

37. Pakendi ja pakendijäätmete kohta arvestuse pidamise ja andmete esitamise, pakendite taaskasutamise ning pakendiaktsiisi laekumise üle teostavad järelevalvet Keskkonnainspeksioon ning Maksu- ja Tolliamet¹⁹.

38. Ülaltoodud järelduste valguses lõpetan oma menetluses avaldusaluses asjas. Tänan Teid veel kord minu poole pöördumast. Mul on kahju, kui minu järeldused ei pakkunud Teile soovitud lahendust, kuid loodan, et minu selgitustest oli Teile pakendiaktsiisi ja pakendi tagatisraha süsteemi toimimise mõistmisel siiski abi.

¹⁷ Viitan, et asjaolu, et AS-i Tallink Grupp kuuluvad laevad ei anna enne sihtkoha sadamast lahkumist üle kõiki pakendijäätmeid, vaid toovad need tagasi Eestisse, ei ütle veel midagi selle kohta, kas AS-ile Tallink Grupp kauba müünud pakendiettevõtja sai selle kauba pakendite osas pakendiaktsiisi vabastust või kas kõnealustele pakenditele kehtestati pakenditagatisraha või mitte.

¹⁸ Õiguskantsleri seaduse § 19 lg 1 sätestab: „Igaühel on õigus pöörduda oma õiguste kaitseks õiguskantsleri poole taotlusega kontrollida, kas riigiasutus, kohaliku omavalitsuse asutus või organ, avalik-õiguslik juriidiline isik või avalikke ülesandeid täitev füüsiline või eraõiguslik juriidiline isik (edaspidi järelevalvealune asutus) järgib põhiõiguste ja -vabaduste tagamise põhimõtet ning hea halduse tava.”

¹⁹ Mõõnan – nagu viitas oma vastuses ka keskkonnaminister – et nende pakendite, mis viiakse rahvusvahelisi reise tegevale vee- või õhusõidukile kohapeal tarbimiseks ning mis on pakendiaktsiisist ja tagatisrahast vabastatud, kuid mis siiski jõuavad tagasi Eestisse, eristamine Eestis turule lastud pakenditest on keeruline. Seega ei pruugi järelevalve praktikas alati ja igal üksikjuhul tagada Eestisse tagasi jõudnud pakendite tabamist.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Indrek Teder

Merike Saarmann, 693 8414
E-post: merike.saarmann@oiguskantsler.ee