



Õiguskantsler

Hr Jürgen Ligi  
rahandusminister  
Rahandusministeerium  
info@fin.ee

Teie

nr

Õiguskantsler 12.11.2012 nr 6-1/120607/1205074

### **Pakendiaktsiisi maksustamisperioodi erisuste kohta**

Lugupeetud härra minister

Teile teadaolevalt pöördus minu poole avaldaja, kes palus mul kontrollida pakendiaktsiisi seaduses sätestatud maksustamisperioodide erisuste kooskõla põhiseadusega.

Täpsemalt puudutas avaldus pakendiaktsiisiga maksustamise perioodide erisusi sõltuvalt sellest, kas aktsiisimaksjast pakendiettevõtja on vastavalt pakendiaktsiisi seaduse (edaspidi: *PakAS*) §-le 11<sup>1</sup> oma seadusest tulenevad kohustused taaskasutusorganisatsioonile üle andnud või mitte. Nimelt tõi avaldaja välja, et *PakAS* § 7 lg 2 esimese lause järgi on Eestis turule lastud kauba pakendi, teisest liikmesriigist soetatud ja imporditud kauba pakendi aktsiisiga maksustamise periood kvartal. *PakAS* § 7 lg 2 teine lause täiendab, et sellise Eestis turule lastud kauba pakendi, teisest liikmesriigist soetatud ja imporditud kauba pakendi, mille osas aktsiisimaksja on oma kohustused vastavalt *PakAS* §-le 11<sup>1</sup> taaskasutusorganisatsioonile üle andnud, aktsiisiga maksustamise periood on kalendriaasta.

Pakendiaktsiisiga maksustamise periood seondub omakorda pakendite (seaduses sätestatud määral) taaskasutamise ning võimaliku pakendiaktsiisi vabastusega. Nimelt juhul, kui ettevõtja taaskasutab maksustamisperioodi jooksul (*PakAS* § 7 lg 2) pakendeid mahus, mis vastab seaduses sätestatud taaskasutamise sihtarvudele (*PakAS* § 8 lg 1 ning pakendiseaduse (edaspidi: *PakS*) § 36), ei pea ta pakendiaktsiisi maksma (*PakAS* § 8 lg 1<sup>1</sup>).

Avaldaja hinnangul on kvartaalne arvestuse pidamine ja kvartali jooksul taaskasutamise määrade täitmine taaskasutusorganisatsiooniga mitte liitunud pakendiettevõtjatele liiga koormav; lisaks on avaldaja arvates tegemist ebavõrdse kohtlemisega, kuna taaskasutusorganisatsioonide puhul on maksustamisperioodiks kalendriaasta, samas kui taaskasutusorganisatsiooniga mitte liitunud pakendiettevõtja peab aktsiisivabastuse saamiseks taaskasutamise määrad täitma kvartali jooksul.

Avaldaja kirjeldas, et tema ettevõttes tekib plast-, paber- ja metallpakendijäätmeid väheses koguses. Sellest johtuvalt ei ole avaldajaks olev ettevõtja liitunud ühegi taaskasutusorganisatsiooniga, vaid korraldab pakendijäätmete taaskasutust ise. Avaldaja sõnul võib ettevõtte kvartali jooksul tekkiv pakendi maht olla niivõrd väike, et tal on odavam maksta aktsiisi, kui maksta pakendijäätmete laadimise ja transpordi eest. Seejuures võib olukorras, kus pakendijäätmed tekivad alles maksustamisperioodiks oleva kvartali lõpus, olla ettevõtjal

Õiguskantsleri Kantselei

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

praktiliselt võimatu neid maksustamisperioodil taaskasutada ja seeläbi aktsiisivabastust saada. Pikema perioodi jooksul kogunenud pakendijäätmed (näiteks metallijäätmed) võib ettevõtja küll kokku koguda, taaskasutusse suunata ja seeläbi lõpp-astmes ka aktsiisivabastuse saamise eelduseks oleva taaskasutamise määra täita, kuid aktsiisivabastust ettevõtja enam sel juhul ei saa.

Alljärgnevalt selgitan Teile lühidalt oma seisukohti PS §-st 12 tuleneva võrdse kohtlemise nõude kohta pakendiaktsiisi seaduses sätestatud erinevate maksustamisperioodide kontekstis. Täpsemalt käsitlen küsimust pakendiaktsiisi maksustamisperioodide erinevusest sõltuvalt sellest, kas pakendiaktsiisikohustuslasest ettevõtja on liitunud taaskasutusorganisatsiooniga või mitte.

PS §-s 12 lg 1 esimene lause „Kõik on seaduse ees võrdsed“ sätestab üldise võrdsuspõhiõiguse. Üldise võrdsuspõhiõiguse riivega on tegemist siis, kui leiab aset sarnastes oludes olevate isikute ebavõrdne kohtlemine.<sup>1</sup> Taoline ebavõrdne kohtlemine võib olla õigustatud, kui selleks eksisteerib mõistlik ja asjakohane põhjus ning ebavõrdne kohtlemine on seda põhjust arvestades mõõdukas.<sup>2</sup>

Taaskasutusorganisatsiooniga liitumata pakendiaktsiisi maksukohustuslasest pakendiettevõtjal ja taaskasutusorganisatsioonil, kellele pakendiettevõtja võib oma pakendiseadusest ja pakendiaktsiisi seadusest tulenevad kohustused üle anda (PakAS § 11<sup>1</sup> ning PakS § 16 lg 2), on pakendite kogumis- ja taaskasutussüsteemis sisuliselt samasugused ülesanded: pakendite kogumine; taaskasutamine seaduses sätestatud sihtarvude ulatuses; sihtarvude mittetäitmisel pakendiaktsiisi maksmine; aasta lõikes turule lastud kauba pakendi massi ja pakendijäätmete taaskasutamise kohta teabe edastamine pakendiregistrile. Nii leian, et taaskasutusorganisatsiooniga liitumata pakendiettevõtja ja taaskasutusorganisatsioon, kellele pakendiettevõtjad võivad oma seadustest tulenevad kohustused üle anda, on pakendijäätmete taaskasutamise ja pakendiaktsiisi (võimaliku) maksmise seisukohalt sarnases olukorras.

Samas, nagu juba eespool mainitud, tuleneb PakAS § 7 lõikest 2, et taaskasutusorganisatsiooniga liitumata pakendiettevõtja puhul on tema turule lastud pakendi aktsiisiga maksustamise perioodiks kvartal; seevastu taaskasutusorganisatsiooni puhul on vastavaks perioodiks kalendriaasta. Nähes oma pakendeid ise kokku koguvatele ja taaskasutavatele ettevõtjatele ning taaskasutusorganisatsioonidele ette erinevad pakendiaktsiisi maksustamisperioodid – ja sellega seondult ka erinevad perioodid, mille jooksul tuleb aktsiisivabastuse saamiseks oma pakendijäätmed nõutud sihtarvude ulatuses taaskasutada – kohtleb PakAS 7 lg 2 neid sarnases seisus olevaid isikuid erinevalt.

Selgitasite vastusena minu küsimusele, et pakendiaktsiisi seaduses taaskasutusorganisatsiooniga liitumata pakendiettevõtjatele taaskasutusorganisatsioonidega võrreldes lühema maksustamisperioodi kehtestamise eesmärk on tagada parem kontroll nende ettevõtjate üle, kes ei soovi taaskasutusorganisatsiooniga liituda; seda eriti olukorras, kus kõnealune pakendiettevõtja võib aasta lõpuks taaskasutuse määrasid täitmata ja/või pakendiaktsiisi tasumata sootuks „ära kaduda“. Keskkonnaministri akrediteeritud taaskasutusorganisatsioone puhul Teie hinnangul sarnast „ära kadumise“ ohtu ei esine.

**Minu hinnangul ei saa välistada, et vajadus taaskasutusorganisatsiooniga mitteliitunud pakendiettevõtjate tõhusama kontrollimise ja seeläbi pakendiaktsiisist n-ö kõrvale hiilida plaanivate ettevõtjate varase tuvastamise järele võiks õigustada taoliste ettevõtjate lühemat**

<sup>1</sup> RKÜKo 20.12.2001, nr 3-3-1-61-01, p 5; RKÜKo 03.01.2008, nr 3-3-1-101-06, p 24; RKÜK 07.06.2011, nr 3-4-1-12-10, p 36.

<sup>2</sup> RKPJKo 30.07.2008, nr 3-4-1-8-08, p 32.

**aruandlus- ja maksustamisperioodi võrreldes keskkonnaministri akrediteeritud taaskasutusorganisatsioonidele kehtestatud aruandlus- ja maksustamisperioodiga.**

Seejuures on aga oluline, et pakendiettevõtjate parema kontrolli tagamiseks kehtestatud regulatsioon aitaks tõepoolest võimalikult tõhusalt kaasa soovitud eesmärgi saavutamisele, kuid ei oleks samas ettevõtjatele üleliia koormav ning seeläbi omakorda pakendite võimalikult suure taaskasutamise eesmärgi suhtes demotiveeriv.

Seoses sellega soovin Teie tähelepanu juhtida ühele küsimusele, mis mul pakendiseaduse ning pakendiaktsiisi seaduse asjakohaste sätete ning rakendatava halduspraktika uurimisel tõusetus.

Nimelt sätestavad PakAS § 7 lg 2 ja § 11 vastavalt, et taaskasutusorganisatsiooniga liitumata pakendiettevõtja pakendiaktsiisiga maksustamise periood on kvartal ning neil ettevõtjatel on kohustus pidada oma turule lastud pakendite ja nende taaskasutamise kohta arvestust kvartalite lõikes. PakAS § 7 lg 3 sätestab, et Eestis turule lastud kauba pakendilt, teisest liikmesriigist soetatud ja imporditud kauba pakendilt makstakse pakendiaktsiisi Maksu- ja Tolliametile pangakontole ja vastav aktsiisideklaratsioon esitatakse Maksu- ja Tolliametile maksustamise perioodile järgneva kuu 15. päevaks. Seega peab taaskasutusorganisatsiooniga liitumata pakendiettevõtja esitama Maksu- ja Tolliametile igale kvartalile järgneva kuu 15. päevaks pakendiaktsiisi deklaratsiooni.

Samas jäi mulle menetluse käigus silma, et senise halduspraktika kohaselt ei pea ettevõtja aktsiisideklaratsiooni esitama juhul, kui ta on eelneva kvartali jooksul oma turule lastud pakendeid seaduses sätestatud sihtarvude ulatuses taaskasutanud, s.t ettevõtjal ei ole kohustust esitada kvartalite kaupa nn 0-deklaratsiooni.<sup>3</sup> Samas peab taaskasutusorganisatsiooniga liitumata pakendiettevõtja oma turule lastud pakendite ja nende taaskasutamise kohta audiitori kontrollitud andmed pakendiregistrile esitama üksnes korra kalendriaastas, kusjuures seaduse järgi on esitatakse pakendiregistrile aasta koondandmed, mitte vastavad andmed kvartalite lõikes (PakS § 24 lg 4; PakS § 25 lg 2 alusel kehtestatud Vabariigi Valitsuse 26.11.2004 määrus nr 346 „Riikliku pakendiregistri põhimäärus“ §-d 9 ja 12)<sup>4</sup>.

Arvestades, et ettevõtjal pole nn 0-deklaratsiooni esitamise kohustust ning pakendiregistrile esitatakse aasta koondandmed kord kalendriaastas, neid kvartalite kaupa eristamata, tekkis mul kahtlus, et Maksu- ja Tolliamet ei pruugi vaatamata kvartalipikkusele maksustamisperioodile enne kalendriaasta lõppu pakendiaktsiisi maksimisest kõrvale hiilida plaanivast pakendiettevõtjast üldse teada saada<sup>5</sup>. Teisisõnu pole välistatud, et ka kehtiva regulatsiooni ja halduspraktika pinnalt võib ettevõtjatel olla võrdlemisi hõlbus kvartalite kaupa aktsiisideklaratsiooni mitte esitada, pakendiaktsiisi aasta jooksul mitte tasuda ning kalendriaasta lõpuks „ära kaduda“.

<sup>3</sup> Vt teave Maksu- ja Tolliameti kodulehel: <http://emta.ee/index.php?id=2955&highlight=pakendiaktsiis>. Seda, et ei pakendiettevõtjatel ega taaskasutusorganisatsioonidel ole nn 0-deklaratsiooni esitamise kohustust kinnitas 08.10.2012 telefonivestluses minu nõunik Merike Saarmannile ka Maksu- ja Tolliameti aktsiiside talitute peaspetsialist Hille Reinhold.

<sup>4</sup> Seejuures sätestab aga PakS § 26 lg 4, et Keskkonnainspeksioon igale kvartalile järgneva kuu 15. kuupäevaks Maksu- ja Tolliametile turule lastud kauba pakendi taaskasutamiskohustuse täitmata jätnud või pakendiregistrisse andmed esitamata jätanud või pakendiregistrisse kandmiseks valeandmeid esitanud ettevõtete nimekirja. Võib siiski eeldada, et kõnealune kvartalite kaupa esitav nimekiri ei hõlma kõiki pakendiettevõtjaid, vaid üksnes neid, kelle suhtes on Keskkonnainspeksioon teostanud nende tegevuskohas pistelist kontrolli. Seejuures on pakendiettevõtjal pakendiregistrile andmete esitamise kohustus siiski üksnes kord kalendriaastas, mitte kord kvartalis.

<sup>5</sup> Nt tekivad kahtlused alles siis, kui pakendiettevõtja ei ole esitanud järgmise aasta 30. juuniks kalendriaasta koondandmeid eelmisel aastal turule lastud pakendite massi ja taaskasutatud pakendijäätmete kohta. Nendin siiski, et Maksu- ja Tolliamet võib vastavat teavet saada pakendiettevõtjate ning pakendi ja pakendijäätmete kogumise ja taaskasutamisega tegelevate isikute tegutsemiskohti pisteliselt kontrollides (PakS § 26 lg 3).

Eelnevaga seondult on oluline rõhutada, et pakendiaktsiisi seaduse erinevaid maksustamisperioode ette nägeva regulatsiooni eesmärgiga – vältida pakendiaktsiisi maksimisest kõrvale hiilimist – seondult tõusetub küsimus võrdsuspõhiõigusesse, aga võimalik et ka ettevõtlusvabadusse sekkumise ulatusest ja intensiivsusest. Teisisõnu on oluline hinnata, kas kvartalipikkune maksustamisperiood *iseenesest* (ning sellega seonduv kohustus oma turule lastud pakendid kvartali jooksul taaskasutada) on soovitud eesmärki arvestades mõõdukas. Nii võib arutleda selle üle, kuivõrd sage kontroll on eesmärgi saavutamiseks ühest küljest piisav, teisalt aga ka mõõdukas, pidades seejuures silmas taaskasutusorganisatsiooniga liitumata pakendiettevõtjatele (kelle ettevõtted võivad olla ka üpris väikesed) pandavaid kohustusi arvestuse pidamise, andmete edastamise, taaskasutamise sihtarvude täitmise, pakendiaktsiisi deklaratsiooni esitamise ja pakendiaktsiisi tasumise osas. Mõnevõrra liialdades võiks näiteks leida, et taaskasutusorganisatsiooniga liitumata pakendiettevõtjatele veelgi lühema maksustamisperioodi, näiteks kvartali asemel ühe kuu kehtestamine, võiks teoreetiliselt tagada veelgi parema kontrolli pakendiaktsiisist kõrvale hiilida püüdivate ettevõtjate tabamiseks. Samas võiks niivõrd lühike maksustamisperiood ja sellega seonduvad aruandlus- jm kohustused olla küsitavad nii ettevõtlusvabaduse kui ka – taaskasutusorganisatsioonidega võrrelduna – võrdse kohtlemise aspektist.

Märgin, et pakendiaktsiisi seaduse maksustamisperioodi sätestav regulatsioon on taaskasutusorganisatsiooniga liitumata pakendiettevõtjate osas küllaltki nõudlik, nõudes arvestuse pidamist ning kas taaskasutamiskohustuse seaduses sätestatud määrades täitmist või nende määrade mittetäitmisel aktsiisi tasumist rangelt kvartalite kaupa. Seega isegi juhul, kui ettevõtjal ei õnnestu oma pakendijäätmeid iga kvartali lõikes eraldi nõutud määras taaskasutada<sup>6</sup>, kuid ta taaskasutab pakendijäätmed sihtarvude piires sellele vaatamata aasta lõikes tervikuna, peab ta siiski tasuma iga kvartali taaskasutamata jäänud pakendijäätmete eest aktsiisi. Samas peavad ka turul juba aastaid tegutsevad ettevõtjad, kelle puhul ei ole tegemist üksnes aktsiisi maksimisest pääsemiseks loodud nn riulifirmadega, mis kalendriaasta lõpuks „ära kaovad“, lähtuma kvartalipikkusest maksustamisperioodist.

Eeltoodud arutluskäigu valguses palun Teil põhjalikult hinnata, kas pakendiaktsiisi seaduses sätestatud kvartalipikkune maksustamisperiood on taaskasutusorganisatsioonidele kehtestatud kalendriaasta-pikkuse maksustamisperioodiga võrreldes Teie viidatud erineva kohtlemise eesmärki – vältida pakendiaktsiisi maksimisest kõrvale hiilimist – silmas pidades mõõdukas.

Palun Teid mind omapoolse analüüsi tulemustest teavitada. Palun teavitage mind ka sellest, kui peate analüüsi tulemusel vajalikuks mõningaid asjassepuutuvaid pakendiaktsiisi seaduse ja pakendiseaduse sätteid muuta. Palun Teil oma seisukohad mulle edastada hiljemalt 15.12.2012.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Indrek Teder

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

<sup>6</sup> Nt tekib kvartali käigus niivõrd väikeses mahus pakendijäätmeid, et pakendiaktsiisi tasumine on nende taaskasutamisse suunamisest (laadimine, transport, käitlustasud) soodsam, samas kui aasta lõikes oleks nõutud määras taaskasutamine ja sellega kaasnev pakendiaktsiisivabastus ka majanduslikult motiveeriv.