



Õiguskantsler

Aira Toss
MTÜ Eesti Erametsaliit
liina.laineveer@erametsaliit.ee;
erametsaliit@erametsaliit.ee;
aira.toss@erametsaliit.ee

Teie 08.12.2014 nr 70/14

Meie 05.02.2015 nr 6-1/150165/1500577

**Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta
Natura 2000 erametsamaa toetuse maksustamine tulumaksuga**

Austatud proua Toss

Täna Teid minule 08.12.2014 saadetud pöördumise ning 30.12.2014 edastatud lisamaterjalide eest.

Oma pöördumises selgitate, et 01.01.2015 jõustus tulumaksuseaduse muudatus, mille järgi muutuvad Euroopa Liidu ühise põllumajanduspoliitika rakendamise seaduse alusel ettevõtlusega mittetegelevatele füüsilistele isikutele makstavad toetused maksustatavaks tulumaksuga.¹ See tähendab mh seda, et kõikidelt eelnimetatud toetustelt, mis makstakse ettevõtlusega mittetegelevatele füüsilistele isikutele välja pärast 01.01.2015, peetakse kinni tulumaks. Seejuures peetakse tulumaks kinni ka sellistelt pärast 01.01.2015 väljamakstavatelt toetustelt, mida inimene taotles enne tulumaksuseaduse muudatuse tegemist ja jõustumist – nt Natura 2000 toetusi erametsamaale, mida makstakse välja 2015. aastal, tuli taotleda 2014. aasta aprillis. Olete seisukohal, et selline olukord on vastuolus õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõttega.

Lisaks osutate oma avalduses, et pärast 01.01.2015 ettevõtlusega mittetegelevale füüsilisele isikule väljamakstavate Natura 2000 erametsamaa toetuste maksustamisel ei järgita võrdse kohtlemise põhimõtet. Selgitate, et ettevõtlusega mittetegelevaid füüsilisi isikuid, kes saavad toetusi, koheldakse kehvemini, kui toetusi saavaid füüsilisest isikust ettevõtjaid (FIE-sid). Halvem kohtlemine seisneb selles, et erinevalt FIE-st peetakse ettevõtlusega mittetegeleva füüsilise isiku puhul tulumaks kinni kohe toetuse väljamaksmisel. FIE-le väljamakstud toetuse maksustamine toimub teisiti: FIE peab ise deklareerima saadud toetuse ning maksma selle pealt makse, kuid see toimub oluliselt hiljem, kui ettevõtlusega mittetegeleva füüsilise isiku puhul. Leiate, et ettevõtjatest ja mitteettevõtjatest füüsiliste isikute erinevale kohtlemisele ei ole mõistlikku põhjust.

Teatan Teile, et olen Teie avalduse läbi vaadanud.

¹ Kui võrd Euroopa Liidu ühise põllumajanduspoliitika rakendamise seaduse alusel makstavate toetuste ehk PRIA toetuste liike on väga palju ja nende kohta käivad regulatsioonid erinevad üsna oluliselt ning kuna Te selgitasite oma avalduses püstitatud probleeme Natura 2000 erametsamaa toetuse näitel, siis analüüsisingi tulumaksuseaduse muudatusi Natura 2000 erametsamaa toetuse valguses.

Ma ei tuvastanud, et alates 01.01.2015 kehtiv Natura 2000 erametsamaa toetuse tulumaksuga maksustamise kord oleks vastuolus põhiseadusega.

Samas tõden, et hea halduse tavaga oleks enam kooskõlas olnud olukord, kus tulumaksuseaduses oleks sisaldunud rakendussäte, mille järgi ei peetaks tulumaksu kinni neilt toetustelt, mis makstakse välja 2015. aastal, kuid mille osas sihtasutus Erametsakeskus langetas otsuse 2014. aastal.

Alljärgnevalt selgitan, miks ma nii arvan. Kõigepealt toon aga selguse mõttes välja vaidlusalused õigusnormid.

Vaidlusalused sätted ja seadusandja seletus neile

1. Peamisteks säteteks, mis puudutavad Teie avalduses kirjeldatud olukorda, on tulumaksuseaduse (TuMS) § 19 lg 2, mille praegune sõnastus on kehtinud alates 2011. aastast, ning 01.01.2015 jõustunud TuMS § 19 lg 3 p 3 ja lg 4 p 3. Riigikogu muutis TuMS § 19 lg 3 p 3 varasemat sõnastust ning lisas tulumaksuseadusesse § 19 lõike 4 tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seadusega. Selle seaduse võttis Riigikogu vastu 01.07.2014.²

2. TuMS § 19 lg 2 sätestab toetuste tulumaksuga maksustamise üldreegli. Selle sätte järgi kuuluvad kõik füüsilise isiku saadud toetused maksustamisele tulumaksuga. Toetuste tulumaksuga maksustamise põhjuseks on, et toetuse saamise tagajärjel suureneb majanduslikus mõttes isiku vara ehk isik saab tulu. Riigikogu on otsustanud, et Eestis peavad kõik inimesed maksma saadud tulu pealt tulumaksu (vt TuMS § 1 lg 1 ja § 12 lg 1). St ka toetused kuuluvad üldjuhul tulumaksuga maksustamisele (vt TuMS § 12 lg 1 p 7).

3. TuMS § 19 lg 3 nimetab eespool viidatud toetuste tulumaksuga maksustamise üldreeglist erandid. Kuni 2014. aasta lõpuni sätestas TuMS § 19 lg 3 p 3, et „tulumaksuga ei maksustata [---] seaduse alusel makstavaid toetusi [---]“. Seega kuni möödunud aasta lõpuni olid ettevõtlusega mittetegelevale füüsilisele isikule seaduse alusel makstavad toetused, sh PRIA toetused maksuvabad. 01.01.2015 jõustus TuMS § 19 lg 3 p 3 muudatus. Nüüd sätestab TuMS § 19 lg 3 p 3, et tulumaksuga ei maksustata „seaduses [---] sätestatud toetust, välja arvatud [---] lõikes 4 nimetatud toetused“. Seega alates 01.01.2015 on maksuvaba vaid selline ettevõtlusega mittetegelevale füüsilisele isikule makstav toetus, mis on sätestatud seaduses ning mis ei ole nimetatud TuMS § 19 lõikes 4.

4. TuMS § 19 lõikes 4 on seadusandja välja toonud toetused, mis kuuluvad maksustamisele tulumaksuga ning seda hoolimata asjaolust, et neid toetusi sätestab seadus ja toetuse saajaks on ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik. Üheks selliseks toetuseks on Euroopa Liidu ühise põllumajanduspoliitika rakendamise seaduse (ELÜPS) alusel makstav toetus (TuMS § 19 lg 4 p 3). St alates 01.01.2015 on ELÜPS alusel ettevõtlusega mittetegelevale füüsilisele isikule makstavad toetused maksustatavad tulumaksuga.³

5. Otsust maksustada ELÜPS alusel makstavad toetused põhjendas seadusandja asjakohases seletuskirjas nii: „[Toetustele laieneva m]aksuvabastuse mõte on olnud eelkõige sotsiaalset laadi, isiku toimetuleku soodustamiseks makstavate toetuste mittemaksustamine, et toimetulekut mitte

² Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu nr 683 menetlusinfo ja -dokumentidega on võimalik tutvuda Riigikogu veebilehel:

<http://www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=84be0389-0b93-4601-b4ba-6db3fd76047c&>

³ ELÜPS-i alusel ettevõtlusega mittetegelevale füüsilisele isikule makstavate toetuste tulumaksustamise maksustamise puhul on asjakohane on ka TuMS § 41 lg 13. Selle sätte järgi toimub inimesele makstava toetuse maksustamine tulumaksuga toetuse väljamaksmise hetkel – tulumaksu kinnipidamise teel.

kahjustada. Seaduse laiast sõnastusest tulenevalt on maksuvabastus aga laienenud igasugustele summadele, mida mõne seaduse alusel toetuse nime all makstakse. Sageli ei ole selliste toetuste puhul maksuvabastus sisuliselt põhjendatud, eriti siis, kui neid makstakse sisuliselt tasuna mingi tegevuse eest või saamata jääva tulu hüvitisena (teatud põllumajandus- ja keskkonnatoetused). [---] Seoses sellega tuakse § 19 lõikes 4 välja toetused, millele üldine seaduses sätestatud toetuste maksuvabastus edaspidi ei kohaldu. Nendeks on [muu hulgas] ka Euroopa Liidu ühise põllumajanduspoliitika rakendamise seaduse alusel makstavad toetused. [---] Selliste toetuste maksustamine on põhjendatud, kuna nende maksmisega hüvitatakse põllumajandustootjatele või erametsaomanikele saamata jäävat tulu või kompenseeritakse muul moel turutõrkeid või makstakse toetust mingi tegevusega seoses. [---]“⁴

6. Natura 2000 toetus erametsamaale on maaelu arengu toetuste üks liik, mida makstakse ELÜPS⁵ alusel (vt ELÜPS § 57 ning ELÜPS § 57 lg 5 alusel antud põllumajandusministri 21.02.2014 määruse nr 14 „2014. aastal „Eesti maaelu arengukava 2007–2013” alusel antavad Euroopa Liidu ühise põllumajanduspoliitikaga kaasnevad maaelu arengu toetused“ § 1 p 7). Seetõttu kohalduvad selle toetuse puhul eeltoodud tulumaksuseaduse normid.

Seadusandja õigusest kujundada maksusüsteemi ja -poliitikat üldiselt

7. Põhiseaduse järgi otsustab Eesti elu kõige olulisemad küsimused seadusandja. Põhiseaduse § 113 järgi on seadusandja pädev kujundama ka riigi maksupoliitikat ja maksusüsteemi. Seejuures on tal väga lai kaalutlusruum selle otsustamisel, kes peab makse (sh tulumaksu) maksma, millise sündmuse saabumine tähistab maksukohustuse tekkimist, kui suur on maksumäär jne. Niisamuti on seadusandja küllaltki vaba otsustama, kellele milliseid maksusoodustusi või maksuvabastusi võimaldada ning millistel tingimustel seda teha.

8. Olen seisukohal, et välistades 01.01.2015 jõustunud tulumaksuseaduse § 19 lg 4 punktiga 3 tulumaksuvabade toetuste hulgast ELÜPS alusel ettevõtlusega mittetegelevale füüsilisele isikule makstavad toetused, tegutses seadusandja oma pädevuse piirides. Tegemist on valikuga, mida seadusandja on põhiseaduse järgi õigustatud tegema.

9. Kuigi seadusandja on vaba maksupoliitika sisulisel kujundamisel, peab ta seda tehes arvestama teiste põhiseaduse nõuete ja printsiipidega. Muu hulgas ei või nt maksumuudatused olla sellised, et inimesed, kes on põhjendatult arvestanud oma elu planeerimisel teatud maksusoodustustega, jäävad neist ilma. Seega kuigi ma põhimõtteliselt tunnustan seadusandja õigust maksustada tulumaksuga seaduse alusel isikutele makstavad toetused, pean järgmiseks vajalikuks analüüsida, kas seadusandja on seda tehes järginud õiguspärase ootuse põhimõtet.

TuMS § 19 lg 4 p 3 vastavus õiguspärase ootuse põhimõttele

10. Õiguspärase ootuse põhimõte tuleneb õiguskindluse põhimõttest, mis on omakorda põhiseaduse §-s 10 sätestatud õigusriigi põhimõtte üheks alaprintsiibiks.⁶ Riigikohus on selgitanud

⁴ Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja Eesti Kultuurkapitali seaduse muutmise seaduse eelnõu nr 683 juurde on kättesaadav Riigikogu veebilehel – vt pln joonealune viide 2.

⁵ Kuivõrd Teie küsimus puudutab vaid 2014. aasta kevadel PRIA toetusi taotlenud isikuid, on selle puhul asjakohane kuni 2014. a lõpuni kehtinud ELÜPS redaktsioon (vt lisaks 19.11.2014 vastu võetud ning 01.01.2015 jõustunud ELÜPS § 124 lg 1: „Enne 2015. aasta 1. jaanuari kehtinud Euroopa Liidu ühise põllumajanduspoliitika rakendamise seaduse alusel esitatud taotluse menetluse suhtes kohaldatakse menetluse algatamise ajal kehtinud õigusaktides sätestatud nõudeid“). 01.01.2015 jõustunud ELÜPS ma selles seisukohas ei käsitle.

⁶ RKPJKo 30.09.1994, nr III-4/1-5/94: „Põhiseadus ja sellega kooskõlas vastu võetud seadused ja muud õigusaktid on määratud looma korrapära ja stabiilsust ühiskonnas. Selle kaudu luuakse kindel ja püsiv alus põhiõiguste ja vabaduste seaduspäraseks kasutamiseks ning kujuneb õiguskindlus kui sotsiaalne väärtus.“

õiguspärase ootuse põhimõtet järgnevalt: „Põhiseaduse mõtte kohaselt on Eestis õiguse üldpõhimõtteks õiguspärase ootuse printsiip. Selle printsiibi kohaselt on igaühel õigus tegutseda mõistlikus ootuses, et rakendatav seadus jääb kehtima.“⁷ Samas ei tähenda õiguspärase ootuse põhimõte, et: „[---] isikute õiguste piiramine või soodustuste lõpetamine on üldse lubamatu. Õiguspärase ootuse põhimõte ei nõua kehtiva regulatsiooni kivistamist – seadusandja võib õigussuhteid vastavalt muutunud oludele ümber kujundada ning sellega paratamatult halvendada mõnede ühiskonnaliikmete olukorda.“⁸ Õiguspärase ootuse printsiibist tulenevalt ei tohi seaduses tehtav muudatus olla õiguse subjektide suhtes sõnamurdlik.⁹ Riigikohus on täpsustanud, et „[r]iigi sõnamurdmisega saab olla tegemist siis, kui isik on oma tegevusega täitnud eeldused, millest tulenevalt tal on tulevikus õigus enda suhtes soodsa regulatsiooni kohaldamisele, kuid riik kehtestab sellest hoolimata tema suhtes uue, vähem soodsa regulatsiooni.“¹⁰ Kohus rõhutas, et „[i]ga pettumus, mis on tingitud isikule soodsa regulatsiooni muutmisest, ei kätke õiguspärase ootuse riivet.“¹¹

11. TuMS § 19 lg 4 p 3 õiguspärase ootuse põhimõttele vastavuse kontrollimisel tuleb minu hinnangul muu hulgas küsida, kas Natura 2000 erametsamaa toetust 2014. aastal taotlenud isikutel sai juba taotluse esitamisel tekkida mõistlik ootus, et nad saavad toetuse taotletud ulatuses ning väljamakstavale toetustele ei kohaldata tulumaksu.

12. Leian, et asjaolu, et inimesed taotlesid 2014. aasta kevadel Natura 2000 toetusi erametsamaale, ei tekitanud neile veel sellega kaitstavat ootust, et nad saavad toetust taotletud summa ulatuses (sh tulumaksuvabalt). Selgitan.

13. 2014. aasta kevadel taotletud Natura 2000 erametsamaa toetuse määramine ja väljamaksmine ei toimunud kõikidele soovijatele automaatselt ning alati taotletud suurus, vaid toetuste maksmise ning toetuse suuruse üle otsustas haldusorgan taotluse läbivaatamise, kontrollimise ja asjaolude kaalumise teel. Täpsemalt sätestas kuni 2014. aasta lõpuni kehtinud ELÜPS, et kui inimene taotles Natura 2000 toetust erametsamaale, siis kõigepealt pidi Põllumajanduse Registrite ja Informatsiooni Ameti (PRIA) volitatud eraõiguslik juriidiline isik (Natura 2000 erametsamaa toetuse näitel on selleks isikuks sihtasutus Erametsakeskus ehk EMK) kontrollima, kas taotleja ja taotlus vastasid toetuse saamise nõuetele.¹² Kontrolli tulemusel võis EMK otsustada¹³ teha PRIA-le ettepaneku maksta taotletud toetus välja täies ulatuses¹⁴, keelduda toetuse maksmisest¹⁵ või ka maksta toetus välja vähendatud määral¹⁶. Seejuures nägid õigusaktid toetuse vähendamiseks ette teatud vahemikud.¹⁷ Kui palju ühel või teisel konkreetsel juhtumil toetust vähendati, sõltus EMK otsusest.

⁷ RKPJKo 30.09.1994, nr III-4/1-5/94.

⁸ RKPJKo 02.12.2004 nr 3-4-1-20-04 p 14. Ka RKHKo 29.03.2006 nr 3-3-1-81-05 p 14: „Usalduse kaitse ei ole absoluutne, kuid see on oluline õiguslik põhimõte [---]“.

⁹ RKPJKo 30.09.1994, nr III-4/1-5/94.

¹⁰ RKPJKo 09.12.2013, nr 3-4-1-27-13, p 50. RKÜKo 26.06.2014, nr 3-4-1-1-14, p 90; RKÜKo 06.01.2015, nr 3-4-1-18-14, p 55.

¹¹ RKPJKo 09.12.2013, nr 3-4-1-27-13, p 50.

¹² Vt ELÜPS § 57 lg 3 ja 4, § 59 lg 3 ja 5 ning ELÜPS § 59 lg 5 alusel antud põllumajandusministri 11.03.2010 määruse nr 26 „Natura 2000 alal asuva erametsamaa kohta antava toetuse saamise nõuded, toetuse taotlemise ja taotluse menetlemise täpsem kord“ ptk 3.

¹³ Joonealuses viites 12 nimetatud põllumajandusministri määruse nr 26 § 8 lg 1 järgi langetab otsuseid Natura 2000 erametsamaa toetuste saamiseks esitatud taotluste rahuldamise või rahuldamata jätmise osas EMK. Pärast otsuse langetamist teeb EMK PRIA-le ettepaneku toetuse maksmise või maksmisest keeldumise kohta (määruse § 9 lg 1). Seejärel maksab PRIA toetused välja (määruse § 9 lg 2; vt lisaks ka ELÜPS § 62 lg 5 ls 1). EMK täidab eelnimetatud ülesanded PRIA-ga 2008. aastal sõlmitud metsanduse valdkonna toetuste menetlemise halduslepingu alusel.

¹⁴ Vt joonealuses viites 12 nimetatud põllumajandusministri määruse nr 26 § 8 lg 1 ja § 9 lg 1.

¹⁵ Vt joonealuses viites 12 nimetatud põllumajandusministri määruse nr 26 § 8 lg 1 ja § 9 lg 1.

¹⁶ Vt joonealuses viites 12 nimetatud põllumajandusministri määruse nr 26 § 8 lg 1 ja § 9 lg 1 koostoimes §-ga 7.

¹⁷ Vt joonealuses viites 12 nimetatud põllumajandusministri määruse nr 26 § 7.

14. Isegi kui taotleja taotlus vastas kõigile nõuetele ning ka EMK taotluse läbivaatamise käigus seda kinnitas, tuleb tähelepanu pöörata sellele, et 2014. aasta lõpuni kehtinud ning Teie avalduse puhul asjakohane ELÜPS redaktsioon sätestas, et PRIA sai maksta maaelu arengu toetusi üksnes rahastamise eelarve piires (Vt ELÜPS § 62 lg 1). Olukordades, kus rahastamise eelarve piires ei oleks olnud võimalik rahuldada kõiki nõuetele vastavaid taotlusi¹⁸, oleks EMK pidanud tegema otsused mõnede toetustaotluste rahuldamata jätmise kohta (vt nt ELÜPS § 62 lg 2 p 2 ja lg 4 ls 2).

15. Seega ei saanud inimene kevadel toetust taotledes olla kindel, kas ja millises summas ta toetust saab.¹⁹ Sellest järeldub, et asjaolu, et inimene taotles PRIA-lt 2014. aasta kevadel Natura 2000 erametsamaa toetust, ei tähenda iseenesest seda, et (1) tal tekkis kohe subjektiivne õigus toetuse saamisele ning et (2) ta sai loota, et saab toetust täpselt sellises ulatuses, nagu ta on seda taotlenud. Inimene sai olla kindel, et talle on määratud toetus teatud summas alles pärast seda, kui EMK oli taotlust ning olemasolevaid eelarvevahendeid analüüsinud ning otsustanud selle rahuldada ehk toetuse määrata.²⁰

16. Minule teadaolevalt tegi EMK otsused 2014. aasta kevadel esitatud Natura 2000 erametsamaa toetuse taotluste rahuldamise osas detsembris 2014.²¹

17. Õigusaktidest tulenevalt ei tähendanud aga EMK otsuse tegemine seda, et samal ajal ka toetus välja maksti. Nimelt sätestas põllumajandusministri 11.03.2010 määruse nr 26 „Natura 2000 alal asuva erametsamaa kohta antava toetuse saamise nõuded, toetuse taotlemise ja taotluse menetlemise täpsem kord“ § 9 lg 2, et PRIA maksab toetused välja EMK ettepaneku alusel taotluste esitamise aastale järgneva aasta 30. juuniks. St Natura 2000 erametsamaa toetused, mida taotleti 2014. aasta kevadel ja mille suhtes tegi EMK otsuse 2014. aasta detsembris, tuleb PRIA-l välja maksta alles 2015. aastal – hiljemalt 30.06.2015. Nagu öeldud, selline menetluskord tuleneb 2014. aasta kohta makstava Natura 2000 erametsamaa toetust reguleerivast põllumajandusministri määrusest. Samast määrusest tuli juhendada kõikidel inimestel, kes kevadel 2014 seda toetust taotlesid. Seega kui inimene taotles kevadel 2014 Natura 2000 toetust erametsamaale, siis pidi ta teadma, et PRIA võib maksta talle toetuse välja alles 2015. aastal.

18. 2014. aasta detsembriks oli teada ka see, et alates 01.01.2015 muutuvad ELÜPS alusel ettevõtlusega mittetegelevale füüsilisele isikule väljamakstavad toetused – st ka 2014. aasta kohta makstav Natura 2000 toetus erametsamaale – maksustatavateks tulumaksuga: vastava tulumaksuseaduse muudatuse võttis Riigikogu vastu 01.07.2014, president kuulutas selle välja 03.07.2014 ning seadus avaldati Riigi Teatajas 11.07.2014.²² Kuigi tulumaksuseadus ei olnud EMK otsuse ajaks jõustunud, oli inimestele ajaks, kui EMK otsustas neile toetuse määramise, teada, et kuna toetuse väljamaksmine toimub alles 2015. aastal, peetakse sellelt kinni tulumaks.

¹⁸ Minule teadaolevalt ei tulnud 2014. aastal sellist olukorda küll ette, kuid see ei tähenda, et toetuste vähendamine või taotluse rahuldamata jätmine rahaliste vahendite puudumise tõttu oleks välistatud.

¹⁹ Sooviksin siinkohal juhtida Teie tähelepanu ka asjaolule, et nii Riigikohus kui ka Euroopa Liidu Kohus on seisukohal, et inimesel ei ole subjektiivset õigust toetuste saamisele Euroopa Liidu ühise põllumajanduspoliitika raames. Vt nt RKHKo 30.07.2014, nr 3-3-1-39-14, p 13 ja Euroopa Kohtu 03.09.2014 otsus asjas nr C-410/13.

²⁰ Vt lisaks haldusmenetluse seaduse § 51 lg 1 „Haldusakt on haldusorgani poolt haldusülesannete täitmisel avalikõiguslikus suhtes üksikjuhtumi reguleerimiseks antud, isiku õiguste või kohustuste tekitamisele, muutmisele või lõpetamisele suunatud korraldus, otsus, ettekirjutus, käskkiri või muu õigusakt“ ja § 60 lg 1: „Õiguslikke tagajärgi loob ja täitmiseks on kohustuslik ainult kehtiv haldusakt“; vt nt ka RKHKo 06.06.2007, nr 3-3-1-25-07, p 15. Üldakti kui üksikisikule vahetu mõju mitteomava normistiku kohta vt nt RKHKo 05.04.2010, nr 3-3-1-7-10, p-d 9 ja 10.

²¹ Sellega täitis EMK ka õigusaktide nõudeid: põllumajandusministri 11.03.2010 määruse nr 26 „Natura 2000 alal asuva erametsamaa kohta antava toetuse saamise nõuded, toetuse taotlemise ja taotluse menetlemise täpsem kord“ § 10 lg 2 järgi pidi EMK otsustama 2014. aastal esitatud taotluse rahuldamise või rahuldamata jätmise hiljemalt 31.12.2014.

²² Vt pln joonealune viide 2.

19. Mõõnan, et tulumaksuseaduse muutmisel oleks seadusandja võinud arvestada 2014. aasta kevadel Natura 2000 erametsamaa toetusi taotlenud inimeste olukorraga ning kehtestada selliseks puhuks rakendussätteid, mis võimaldaksid sujuvamat üleminekut uuele toetuste maksustamise korrale. Kahjuks otsustas seadusandja seda mitte teha.

20. Nagu eespool juba märkisin, on maksupoliitika ja maksusüsteemi kujundamine seadusandja ülesanne. Seadusandja on üles ehitanud füüsiliste isikute tulu maksustamise süsteemi nii, et üldjuhul kuuluvad kõik tulud maksustamisele tulumaksuga. Seadusandja on otsustanud kehtestada sellest reeglist ka mõned erandid. Alates 2015. aasta algusest väljamakstavad Natura 2000 toetused erametsamaale selliste erandite alla enam ei kuulu. Tegemist on seadusandja poliitilise valikuga. Nimelt tuleneb põhiseadusest, et maksuerandite kehtestamisel on seadusandjal üpris lai kaalutlusruum, sest nende võimaldamine on seotud eelkõige seadusandja n-ö vaba tahtega anda inimestele lisahüvesid. Riigikohus on öelnud, et n-ö vabatahtlike hüvede või soodustuste andmisel tuleb järgida põhiseaduse üldisi põhimõtteid, nt võrdse kohtlemise põhimõtet, samuti õiguspärase ootuse põhimõtet, kuid samas on seadusandja neile hüvedele tingimuste seadmisel siiski vabam, kui mõne kohustusliku ülesande täitmisel.²³

21. Kokkuvõttes tähendab see, et kuivõrd maksusoodustuste andmine on tugevalt seotud seadusandja poliitiliste eesmärkide ja prioriteetidega, siis põhiseadusest tulenevalt riik võib, kuid ei pea võimaldama inimestele maksusoodustusi. Sellest tulenevalt ei ole minu hinnangul seadusandjale võimalik põhiseaduslikult ette heita, et ta otsustas kaotada alates 01.01.2015 maksuvabastuse Natura 2000 erametsamaa toetustele ning mitte kehtestada seejuures üleminekuregulatsiooni nende Natura 2000 erametsamaa toetuste osas, mida inimesed taotlesid 2014. aasta kevadel, mille osas tegi EMK otsused 2014. aasta detsembris, kuid mille väljamaksmine toimub 2015. aastal.

22. Samas tõden, et hea halduse tavaga oleks enam kooskõlas olnud see, kui tulumaksuseaduses oleks sisaldunud rakendussäte, mille järgi toetustelt, mis makstakse välja 2015. aastal, kuid mida taotleti ja mille osas EMK langetas otsuse 2014. aastal, ei peetaks kinni tulumaksu.

TuMS § 19 lg 4 p 3 ning TuMS § 41 lg 13 vastavus võrdse kohtlemise põhimõttele

23. Märkite oma avalduses, et 2014. aasta kevadel taotletud PRIA toetuste väljamaksmisel füüsilistele isikutele alates 01.01.2015 ei järgita võrdse kohtlemise põhimõtet. Erinevalt koheldakse ettevõtlusega mittetegelevaid füüsilisi isikuid ja FIE-sid. Füüsiliste isikute erinev kohtlemine seisneb Teie hinnangul selles, et erinevalt FIE-st peetakse ettevõtlusega mittetegeleva füüsilise isiku puhul tulumaks kinni kohe toetuse väljamaksmise hetkel (see nõue tuleneb TuMS § 41 lõikest 13). FIE-le makstavate toetuste puhul tulumaksu kinni ei peeta: FIE peab ise deklareerima saadud toetust ning maksma selle pealt makse. Tähtis on seejuures see, et FIE puhul toimub maksude tasumine oluliselt hiljem, kui ettevõtlusega mittetegeleva füüsilise isiku puhul. Leiate, et sellisele erinevale kohtlemisele ei ole ühtegi mõistlikku põhjust, millest tulenevalt on see põhiseadusvastane.

24. Teatan Teile, et ma ei jaga Teie seisukohta, et kirjeldatud erinev kohtlemine on vastuolus põhiseaduse §-st 12 tuleneva võrdse kohtlemise põhimõttega. Selle põhjuseks on asjaolu, et ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik ei ole minu hinnangul sarnases olukorras ettevõtlusega tegeleva füüsilise isikuga. Nimelt nõuab põhiseaduses sätestatud võrdse kohtlemise printsiip, et ühtemoodi koheldaks vaid sarnases olukorras olevaid isikuid.²⁴ Kui isikute olukorrad on erinevad, siis ei pea põhiseaduse § 12 järgi isikute kohtlemine olema ühesugune.

25. Olen varem põhjalikult analüüsinud seda, kas ettevõtlusega mittetegelevat füüsilist isikut tuleb maksustamisel pidada FIE-ga sarnases olukorras olevaks ning kas seadusandja peab neid

²³ Vrdl RKPJKo 27.12.2011, nr 3-4-1-23-11, p 68.

²⁴ RKPJKo 26.09.2007, nr 3-4-1-12-07, p-d 18 ja 19.

kohtlema ühtemoodi. Leidsin, et nii see ei ole. Lühidalt on niisugune järeldus põhjendatud sellega, et FIE-le ja ettevõtlusega mittetegelevale füüsilisele isikule kohalduv maksuregulatsioon on tehniliselt erinev, mis omakorda on tingitud FIE ja ettevõtlusega mittetegeleva füüsilise isiku olemuslikest erinevustest.²⁵

26. Kokkuvõttes ei näe ma, et TuMS § 41 lg 13 koostoimes § 19 lg 4 p 3 oleks vastuolus põhiseaduse §-ga 12.

Selle selgitusega lõpetan Teie avalduse menetlemise. Tänan Teid veel kord pöördumise eest ning palun vabandust minu vastuse viibimise pärast.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Nele Parrest
õiguskantsleri asetäitja-nõunik
õiguskantsleri volitusel

Teadmiseks: Rahandusministeerium

²⁵ Viidatud analüüsi (õiguskantsleri 14.10.2013 seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta nr 6-1/120702/1304375) terviktekstiga saate tutvuda arvutivõrgus:
http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/õiguskantsleri_seisukoht_vastuolu_mittetuvastamine_sotsiaalmaksu_avansiline_makse_fie-ks_registreerimise_kuu_eest.pdf