

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Avaliku õiguse instituut

Maarja-Liis Lall

**TRAHVIDE JA KÕRGENDATUD KESKKONNATASUDE TULUMAKSUGA
MAKSUSTAMISE ÕIGUSPÄRASUS**

Magistritöö

Juhendaja
dotsent *dr iur* Lasse Lehis

Tallinn

2014

Sisukord

Sissejuhatus	4
1. Kulude seotus ettevõtlusega	9
1.1. Ettevõtlusega mitteseotud kulude maksustamine	9
1.1.1. Eestis ettevõtlusega seotud kulude kvalifitseerimine ajalooliselt	9
1.1.2. Ettevõtlusega seotuse hindamine kehtiva regulatsiooni ja kohtupraktika alusel	12
1.1.3. Ettevõtlusega seotud kulude kvalifitseerimine välisriikides	16
1.1.4. Vahekokkuvõte.....	18
1.2. Trahvide mõiste ja olemus ning seotus ettevõtlusega	19
1.2.1. Trahvide mõiste ja olemus	19
1.2.2. Trahvide seotus ettevõtlusega	21
1.2.3. Trahvide mahaarvamise lubatavus välisriikides.....	25
1.2.4. Vahekokkuvõte.....	29
1.3. Kõrgendatud keskkonnatasu mõiste ja olemus ning seotus ettevõtlusega	30
1.3.1. Kõrgendatud keskkonnatasu mõiste ja olemus	30
1.3.2. Kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu seotus ettevõtlusega.....	33
1.3.3. Välisriikides keskkonnatasude(maksete) mahaarvamise lubatavus	37
1.3.4. Vahekokkuvõte.....	38
2. Ettevõtlusega seotud kulude tulumaksustamine kui põhiõiguste ja - vabaduste riive ning vastavus õigusselguse põhimõttele	40
2.1. Põhiseadusest tulenevad õigused seoses maksuõigusega	40
2.1.1. Omandiõiguse kaitseala ja riive	40
2.1.2. Ettevõtlusvabaduse kaitseala ja riive.....	43
2.1.3. Vahekokkuvõte.....	44
2.2. Vastavus õigusselguse põhimõttele	45
2.2.1. Vahekokkuvõte.....	47
2.3. Legitiimsed eesmärgid	47
2.3.1. Fiskaalsed eesmärgid.....	47
2.3.2. Regulatiivsed eesmärgid.....	49
2.3.3. Vahekokkuvõte.....	52
3. Riive proportsionaalsus	53
3.1. Sobivus ehk kohasus	53

3.1.1.	Sobivus fiskaalse eesmärgi suhtes.....	53
3.1.2.	Sobivus regulatiivse eesmärgi suhtes	54
3.1.3.	Vahekokkuvõte.....	57
3.2.	Vajalikkus ehk tarvilikkus	57
3.2.1.	Abinõu vajalikkus fiskaalse eesmärgi puhul	57
3.2.2.	Abinõu vajalikkus regulatiivse eesmärgi puhul	61
3.3.	Mõõdukuse kontrollimise vajadus.....	68
3.4.	Vahekokkuvõte.....	69
Kokkuvõte	70	
Résumé	74	
Lühendid.....	79	
Kasutatud allikad	81	
Kasutatud kirjandus	81	
Kasutatud õigusaktid	86	
<i>Kasutatud Eesti õigusaktid</i>	<i>86</i>	
<i>Kasutatud välisriikide õigusaktid</i>	<i>87</i>	
Kasutatud kohtupraktika.....	91	
<i>Kasutatud Eesti kohtupraktika.....</i>	<i>91</i>	
<i>Kasutatud Euroopa Inimõiguste Kohtu kohtupraktika.....</i>	<i>93</i>	
<i>Kasutatud Ameerika Ühendriikide kohtupraktika</i>	<i>93</i>	
<i>Kasutatud muu kohtupraktika.....</i>	<i>95</i>	
Kasutatud elektroonilised allikad	97	
Lihtlitsents	103	

Sissejuhatus

„Võim maksustada sisaldab endas võimu hävitada“¹. Sellest hoolimata on maksud tänapäeval üks elu ja äritegevuse vältimatu osa, mille osakaal aina suureneb. Seega on oluline kontrollida, et maksustamine kui selline ei oleks eesmärgiks, vaid vahendiks eesmärkide saavutamisel. Maksude kogumist põhjendatakse üldiselt sellega, et kui ei oleks makse, siis ei oleks ka riiki, kuna riik elatub maksudest.² Maksud ei ole aga ainult riigi peamine tulullikas vaid ka üks majandus- ja sotsiaalpoliitiline instrument³ ning üks riigi suveräänsuse tunnus. Eesti Vabariigi põhiseadus⁴ annab Riigikogule suveräänsuse ja võõrandamatu õiguse⁵ kehtestada makse enda diskretsiooni alusel, sätestades et riiklikud maksud sätestab seadus. Samas on aga riigi maksustamisõigus piiratud õiguse põhimõtete ja isikute põhiõiguste ja -vabadustega. Maksuseadused ei tohi riivata ebaproportsionaalselt teistes põhiseaduse sätetes kaitstavaid õigusi ja vabadusi⁶ ega omandada konfiskaatorlikku iseloomu.

Käesolevas magistritöös uuritakse riigi maksustamisõiguse piire põhiseaduslikus võtmes ning konkreetselt juriidiliste isikute tulumaksu objekti ning ettevõtlusega seotud kulude maksustamise proportsionaalsust. Dr iur Lasse Lehis on öelnud, et mõiste „ettevõtlusega seotud kulu“ tõlgendamine on üks olulisemaid probleeme tulumaksuseaduse⁷ rakendamisel.⁸ Tulumaks kui selline on üks riigieelarve täitmise vahendeid, mida on õigustatud sellega, et kuivõrd riik annab juriidilistele isikutele piiratud vastutuse, infrastruktuuri, koolitatud töötajaskonna jne, siis peab äriühing andma vastu osa enda kasumist, et seda rahastada. Tulumaksu objekt kui selline on klassikaliselt kasum (tulud miinus kulud). Kulude mahaarvamine tuleneb maksevõimelisuse põhimõttest ning netoprintsiibist, mille kohaselt ei saa maksustada isikut kõigilt tema tuludelt, kuivõrd vastasel juhul võib maksukohustus ületada kasumit, mille tulemusel võib isikud muutuda maksevõimetuks. Tulumaksusüsteemi

¹ Tsitaadi autor on John Marshall, Ameerika Ühendriikide endine ülemkohtunik (inglise keeles *Chief Justice*) kohtulahendis *McCulloch v. Maryland*. - 17 U.S. 316 (1819).

² Ulst, E. Riigirahandus I. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 1996, lk 107.

³ Kuna makse kasutatakse erinevate eesmärkide saavutamiseks nagu näiteks vara või sissetulekute ümberjagamiseks ühiskonnas, investeringute ja säästmise julgustamiseks, teatud kaupade kasutamisest heidutamiseks jne. Maksustamise kui sotsiaalse kontrolli vahendi intelligentse kasutamise vajadust on analüüsitud järgmises artiklis: Heer, C. Taxation as an Instrument of Social Control. - *American Journal of Sociology*, Vol. 42, No. 4 (Jan., 1937), p. 484, *passim*.

⁴ Eesti Vabariigi põhiseadus. - RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 1.

⁵ Lehis, L., Lind, K. PõhiSK § 113/1. – Madise, Ü. jt (toim). Eesti Vabariigi põhiseadus. Komm vlj. 3. tr. Tallinn, 2012.

⁶ Lehis, L., Lind, K. PõhiSK § 113/7.

⁷ Tulumaksuseadus. - RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 23.12.2013, 23.

⁸ Lehis, L. Tulumaksuseadus. Komm vlj. Tartu: OÜ Casus, 2000, lk 597.

toimimiseks peab isik ka tulu teenima, ehk tuluteenivad ühingud on üks eeldusi ühingutele tulumaksu kehtestamiseks⁹, mille vastu aga ettevõtlusega seotud kulude maksustamine töötab.

Eestis kehtestatud tulumaksusüsteem äriühingutele erineb klassikalisest tulumaksusüsteemist selle poolest, et isikut ei maksustata mitte aga tulu saamise hetkel vaid alles tulu jaotamisel (nn edasilükatud tulumaks). Seetõttu on äriühingul põhimõtteliselt võimalik enda tulumaksukohustust saadud tuludelt edasi lükata piiramatult, säilitades või reinvesteerides saadud tulud. Sestap ei ole Eesti õiguses äriühingute maksustamisel kasutusel ka klassikalise tulumaksusüsteemi puhul eksisteerivat mõistet „mahaarvatavad kulud“ vaid tagurpidiselt on ettevõtlusega mitteseotud väljamaksed ja kulud hoopis maksustatud. Ettevõtlusega seotuse hindamiseks on kehtestatud üldreegel, kuid lisaks sellele on nimetatud ka konkreetsed kulud, mida ei loeta ettevõtlusega seotuks. Maksustamisele kuuluvate ettevõtlusega mitteseotud kuludena on erireeglina sätestatud ka trahvid ning kõrgendatud keskkonnatasud, mis tähendab, et kui juriidiline isik nt ületab enda äritegevuses keskkonnalooga seatud piirnorme saastamisel, siis makstakse riigieelarvesse nii kõrgendatud keskkonnatasu kui ka trahv ning seejärel peab deklareerima ka tulumaksu nendelt kuludelt. Sellest tulenevalt on probleemne, kas õigusvastase käitumise tulemusel tekkinud, kuid ettevõtlusega seotud kulude maksustamine on kooskõlas Eesti maksusüsteemiga ja –põhimõtetega ning põhiseadusega.

Seadusandja otsustusõiguse ulatuse kindlakstegemisel on oluline arvestada ka seda, et Eesti riik kui võimuinstrument rajaneb õigusriigil, kui väärtusi ja üldisi huvisid arvestaval ning stabiilsust tagaval süsteemil ning mitte võimu ülimuslikkuse süsteemil.¹⁰ Materiaalses õigusriigis on õiglus üks maksustamise olulisemaid tingimusi, mis väljendub mh maksevõimelisuse printsiibis.¹¹ Põhiseadus on see, mida peavad kõik järgima, kuid mis peamiselt loob kohustusi võimule ning seab õiguslikud alused ja põhimõtted valitsemisele. Sellest tulenevalt lähtub käesolev magistritöö õiguse ülimuslikkuse süsteemist ja konstitutsionalismist. Võib öelda, et Eesti õiguspraktikat iseloomustub senimaani konstitutsionalismi rigiidsus ning kinniolemine meie lähiajaloo, millal Eesti omariikluse riigidoktriin oli riigikeskne.¹² Seega on põhiseaduslikkuse otsuste tegemisel on oluline arvesse võtta kooskõla rahvusvaheliste inimõigustega, (piirangu) vajalikkust demokraatlikkus ühiskonnas, tungivat sotsiaalset vajadust, üldist huvi, huvide tasakaalustamist ja

⁹ Harris, P. *Corporate Tax Law Structure, Policy and Practice*. New York: Cambridge Uni. Press 2013, lk 17.

¹⁰ vt Maruste, R. *Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja –vabaduste kaitse*. Tallinn: Juura, 2004, lk 11.

¹¹ Lind, K. *Tulu mõiste*. – *Juridica* nr V, 2003, lk 344.

¹² vt Maruste, *supra nota* 10, lk 18-20.

proportsionaalsust.¹³ Sellest tulenevalt lähtub ka käesolev magistr töö väärtusjurisprudentsist, millele on iseloomulik inimõiguste ja –vabaduste ülimuslikkus ning võimuotsustuste ja kehtivate õigusnormide kontroll ajas muutuv as väärtussüsteemis. Eelnevast tulenevalt seatakse teatud sätete proportsionaalsus kahtluse alla, mis on kehtinud juba peaaegu taasiseseisvunud Eesti algusest peale. TÜ riigirahanduse prof Elvi Ulst kirjutas juba 1996. a uue TuMS vastuvõtmisel artikli¹⁴ sellest, kuidas mitmed punktid (sh trahvide tulumaksustamine) töötavad riigi sotsiaal- ja majanduspoliitilistele eesmärkidele vastu ning ei vasta maksustamise headele tavadele, öeldes välja sama seisukoha¹⁵, mis on inspireerinud käesoleva magistr töö autorit ka käesolevat tööd kirjutama.

Seega käsitleb käesolev magistr töö ka teatud ulatuses küsimust tulumaksu olemusest ja eesmärgist, kuid ei uurita ega analüüsita seda, kas tulumaks *per se* on õigustatud ning ei ole meelevaldne. Teoorias peaks kõik ettevõtlustulu saamise eesmärgil tehtud kulutused, väljamaksud vms kulud olema tunnustatud sellistena selleks, et teha kindlaks netotulu ning seejärel see maksustada. Maksustamise põhieesmärk peaks olema maksutulude kogumine. Igasugune regulatiivne eesmärk peab olema kontrollitud ning vastama õiguse üldpõhimõtetele ja olema kooskõlas põhiseadusega. Riik ei tohi kasutada enda maksustamisõigust piiramatult. Õiguskirjanduses on leitud ka, et maksustamisõiguse kasutamine ainult regulatiivsel eesmärgil on ebaseaduslik.¹⁶ Tulumaks ei tohiks olla konfiskaatorlik ega piirata isikute ettevõtlusvabadust ebaseproportsionaalselt, sh kontrollima äriotsuseid, vaid koguma ettevõtluses saadud tulu pealt avalikes huvides rahalisi vahendeid.

Probleemi teoreetilisel uurimisel kasutatakse käesolevas magistr töös erinevaid meetodeid kombineeritult, kuna ühelt poolt uuritakse kehtivat regulatsiooni ning teiselt poolt pakutakse välja võimalusi, kuidas regulatsiooni muuta. Sellest tulenevalt kasutatakse terves magistr töös läbivalt funktsionalistlikku võrdleva õigusteaduse¹⁷, analüütilist, juriidilist ja ajaloolist

¹³ vt Maruste, *supra nota* 10, lk 18-20.

¹⁴ Ulst, E. Trahvide maksustamine on igand. – Postimees. 04.01.1996.

¹⁵ „[---] arvatakse ettevõtluse tuludest enne nende maksustamist maha ettevõtlusega seotud kulud. Eesti tulumaksuseaduse § 16 aga sätestab, et maksumaksja tulust ei arvata maha seaduse alusel määratud trahve, maksukorralduse seaduses ette nähtud intresse ning looduskeskkonnale tekitatud kahju kompensatsioone, samuti tasu, mida maksumaksja on maksnud tegemata jäänud tööde eest või osutamata jäänud teenuste eest. Ettevõtte seisukohalt on need kulud, sest kasum on nende võrra väiksem, ja pole selge, miks maksuseadus peaks neid kulusid võimendama, suurendades neid 26% võrra ja tehes need seega ettevõttele veelgi raskemaks kanda. Tulumaksuseaduse selles punktis lööb välja midagi sotsialismiaegset, siis püüdis (maksu)ametnik hoolitseda vahendite parema kasutamise eest riiklikus ettevõttes. Eraettevõtte puhul niisugust riiklikku kontrolli vaja ei ole“.

¹⁶ Peck, H. W. The Use of the Taxing Power for Non-Fiscal Purposes. - Annals of the American Academy of Political and Social Science, Vol. 183, Government Finance in the Modern Economy (Jan., 1936), p 57.

¹⁷ Zweigert, K., Kötz, H. Introduction to Comparative Law. Oxford: Clarendon Press 1998, 3rd rev.ed, *passim*; Thuronyi, V. Comparative Tax Law. Haag: Kluwer Law International 2003, *passim*.

meetodit. Kuigi maksundus on interdistsiplinaarne valdkond ning majandus-poliitiline ning ka sotsiaal-poliitiline aspekt selles on väga oluline, siis antud magistritöö keskendub erinevate probleemide juriidilisele poolele. Suuresti on töös kasutatud dogmaatilist meetodit, mis käsitleb positiivset õigust, selle institute, institutsioone, mõisteid nende seoses koos kriitilise analüüsiga.¹⁸ Lisaks sellele on kasutatud ka õiguspoliitilist meetodit, millega analüüsitakse kehtivat õigust ja pakutakse välja võimalikke muudatusi ja paremaid praktilisi lahendusi.¹⁹ Õiguse tõlgendamismeetoditest kasutatakse muuhulgas grammatilist, semantilist, ajaloolist, kronoloogilist, süstemaatilist, võrdlevat ja teleoloogilist meetodit, uurides erinevaid sätteid keeleliselt, nende ajaloolist käiku ja seadusandja eesmärgi nende loomisel erinevate seletuskirjade, protokollide ja stenogrammide näol. Magistritöö kirjutamisel järgiti Tartu Ülikooli poolt ettenähtud vorminõudeid.²⁰

Magistritöö kirjutamisele eelnes andmekogumismeetodi kasutamine, mille alusel töötati läbi Eesti õigusaktid, asjakohane kirjandus ja perioodika ning samuti mitmete teiste riikide õigusaktid. Töös keskendutakse enamuses siiski Eesti maksuõigussüsteemi analüüsimisele ning mitte niivõrd teiste riikide süsteemidele. Teiste riikide maksusüsteemi on kasutatud vaid võrdlemise eesmärgil ning näidetena. Magistritöös on uuritud Ameerika Ühendriikide, Saksamaa, Kanada, Leedu, Läti jt riikide asjakohaseid maksusätteid, teemakohast kohtupraktikat ja õiguskirjandust. Palju on kasutatud Ameerika Ühendriikide kohtupraktikat ja õiguskirjandust, kuna puudub vajadus lähtuda Euroopa Liidu liikmesriikidest, kuna tulumaks ei ole Euroopa Liidus ühtlustatud ning Eesti tulumaksusüsteemi on mõjutanud suuresti ka Ameerika Ühendriikide maksuõigus *Basic World Tax Code* kaudu.

Käesolevas magistritöös keskendutakse tulumaksu regulatsiooni analüüsimisele, milleks kasutatakse ainult traditsioonilisi õiguse tõlgendamise meetodeid²¹ eesmärgiga analüüsida trahvide ja kõrgendatud keskkonnatasu maksustamise vastavust põhiseadusele. Eesmärgi saavutamiseks püstitakse käesolevas magistritöös järgmised hüpoteesid: 1) trahvide maksustamine tulumaksuga on põhiseadusega vastuolus; ja 2) kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu maksustamine tulumaksuga on põhiseadusega vastuolus. Sellega seoses on vajalik tuvastada, kas trahvide ja kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu maksustamine rikuvad omandiõigust ja/või ettevõtlusvabadust ning kas see rikkumine on

¹⁸ Tammelo, I. Varased tööd (1939-1943). Eesti õigusteaduse allikad. Hamburg, 1993, lk 40.

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ Vastavalt järgmisele õpikule: Sootak, J. Üliõpilastöö kirjutamine ja vormistamine. Tallinn: Juura/Tartu Ülikool 2011.

²¹ Tõlgendamisel kasutatakse juhendina mh järgmist õpikut: Aarnio, A. Õiguse tõlgendamise teooria. Tartu: Avatud Eesti Fond 1996.

proportsionaalne ning kas kehtiv regulatsioon on piisavalt õigusselge. Käesolevas magistritöös on välja valitud just eespool nimetatud kululiigid eelkõige magistritöö piiratud mahu tõttu ning samuti kuna autor näeb neid kõige probleemsemana muuhulgas põhjusel, et nende puhul teeb maksumaksja väljamakseid riigile ning mitte kolmandatele isikutele.

Riigikohus on ka varasemalt uurinud maksuseaduse sätete kooskõla põhiseadusega ning tunnistanud sätte ebasobivuse tõttu põhiseadusvastaseks, kuna piirati ebaproportsionaalselt isiku ettevõtlusvabadust²², samuti on Riigikohus tunnistanud kehtetuks käibemaksuseaduse sätte, kuna see oli meelevaldne ning vastuolus võrdse kohtlemise põhimõttega²³. Sellest tulenevalt võib väita, et kuigi Riigikogu õigus kehtestada makse ei ole otsesõnu piiratud, peab sellegipoolest iga piirav säte olema proportsionaalne seatud eesmärgiga ning sätted ei tohi olla meelevaldsed. Käesolevat probleemi ei ole autorile teadaolevalt varasemalt kohtupraktikas ega ka teadustöodes uuritud. Hiljuti on aga õiguskantsler esitanud seisukoha, et kõrgendatud keskkonnatasu maksustamine tulumaksuga ei ole põhiseadusega vastuolus.²⁴

Magistritöös seatud eesmärgi saavutamiseks uuritakse ja analüüsitakse esimeses peatükis ettevõtlusega seotud ja mitteseotud kulude maksustamise regulatsiooni üldiselt ning selle regulatsiooni ajaloolist arengut ning võrreldakse seda teiste riikide regulatsiooniga. Peale selle analüüsitakse esimeses peatükis ka erinevate kulude olemust ning kas need kulud võivad olla seotud ettevõtlusega või mitte. Järgnevad peatükid on jaotatud põhiseadusele vastavuse kontrollimise skeemi alusel peatükkideks. Teises peatükis analüüsitakse, kas eespool nimetatud kulude maksustamine riivab omandiõigust ja/või ettevõtlusvabadust ning mis on selle riive legitiimsed eesmärgid. Samuti kontrollitakse regulatsiooni formaalset kooskõla põhiseadusega (ehk kas regulatsioon rikub õigusselguse põhimõtet). Kolmandas peatükis analüüsitakse, kas ettevõtlusega seotud kulude maksustamine tulumaksuga piirab ettevõtjate omandiõigust ja/või ettevõtlusvabadust proportsionaalselt seatud eesmärkidega.

²² RKPJKo 3-4-1-1-02, p 16. Riigikohus tunnistas ebasobivuse tõttu põhiseadusvastaseks KMS sätte, mis keelas ettevõtjal sisseostetud kaubalt käibemaksu maha arvata, kui ta oli tasunud üle 50 000 krooni maksva kauba eest sularahas. Käibemaksu mahaarvamiseks pidi käibemaksukohuslane tasuma kas rahaülekandega või maksmata sularaha müüja pangakontole. Säte ei olnud Riigikohtu arvates püstitatud eesmärgi – makspettuste vältimise – saavutamiseks sobiv. Autori arvates pigem ei olnud sätte püstitatud eesmärgi suhtes vajalik, kui sobiv, kuna ei saa väita, et abinõu siiski mitte mingil määral ei aidanud abinõule kaasa.

²³ RKPJKo 3-4-1-12-07, p 22.

²⁴ Õiguskantsleri 19.02.2013. a seisukoht nr 6-1/140233/1400806. Käesoleva magistritöö autor aga ei nõustu õiguskantsleri seisukohas väljatoodud põhjendustega, peamiselt seetõttu, et õiguskantsler ei ole autori arvates kontrollinud abinõu vajalikkust vaid ainult sobivust ning mõõdukust. Täpsemalt analüüsitakse õiguskantsleri seisukohti vastava peatüki juures.

1. Kulude seotus ettevõtlusega

1.1. Ettevõtlusega mitteseotud kulude maksustamine

1.1.1. Eestis ettevõtlusega seotud kulude kvalifitseerimine ajalooliselt

Käesolevas alapeatükis antakse ülevaade taasiseseisvunud Eesti Vabariigis tulu maksustamise ning detailsemalt ettevõtlusega seotud kulude arvestamise regulatsiooni kohta ning võrreldakse seda hetkelkehtiva regulatsiooniga. Õigusajalooline meetod võimaldab näidata, kuidas arenes välja hetkelkehtiv regulatsioon ning samuti uuritakse ka seadusandja eesmärki ja seaduse *ratio*'t õigusajaloolise argumentiga koos. Regulatsiooni uurimisel keskendutakse trahvide ning keskkonnatasude maksustamisele, kuivõrd magistritöö maht ei võimalda õigusajaloolist argumenti laiemalt kasutada.

1991. aastal toimus ettevõtete kasumi maksustamine „Ettevõtte tulumaksuga maksustamise korra“ alusel.²⁵ Ettevõtte tulumaksuga maksustamise korra alusel kehtestatud juhendi²⁶ punkt 2 alusel maksti tulumaksu brutokasumilt, mis moodustus sissetulekust, millest arvati maha väljaminekud (kulud, sh finantskulud). Seega võib öelda, et kohaldati raamatupidamis-põhimõtteid kasumi väljaselgitamisel ning samuti objektiivset netoprintsiipi ehk ettevõtlustulust lahutati tulu teenimiseks tehtud ettevõtluskulud. Juhendi Lisa nr 1 kohaselt arvati mahaarvatavateks finantskuludeks ka makstud trahvid, leppetrahvid, viivised ja mitmesugused sissenõuded, mis vähendasid maksustatavat tulu ehk brutokasumit. Seega peeti tulu teenimiseks vajalikeks kuludeks ka trahve. Keskkonnatasude vm loodusele kahju tekitamisega seonduvatele maksetele või kahjudele toleaeagne kord ega juhend ei viidanud.

Järgnevalt maksustati kuni 1.01.1994 juriidilisi ja füüsilisi isikud kahe eraldiseisva seaduse alusel²⁷. Eesti Vabariigi ettevõtte tulumaksu seaduse²⁸ § 1 alusel maksid ettevõtte tulumaksu kõik Eesti Vabariigi territooriumil asuvad ettevõtted ning muud majandustegevusest sissetulekuid saavad organisatsioonid. Sama seaduse § 2 lg 1 alusel maksustati ettevõtte korrigeeritud brutokasum. Sama paragrahvi lg-s 2 oli brutokasum defineeritud identselt 1990. a juhendi määratlusega, v.a. see, et väljaminekute loetelu kinnitas Rahandusministeerium (§ 2

²⁵ Ettevõtte tulumaksuga maksustamise kord. VVm 10.10.1990 nr 209. - RT 1991, 18, 238.

²⁶ Ettevõtte tulumaksu arvutamise ja eelarvesse maksmise juhendi kohta. RaMm 06.12.1990 nr 11. - RT 1991, 20, 254.

²⁷ Juriidilisi isikuid maksustati Eesti Vabariigi ettevõtte tulumaksu seadusega ja füüsilisi isikuid Eesti Vabariigi üksikisiku tulumaksu seadusega - Eesti Vabariigi üksikisiku tulumaksu seadus. - RT 1990, 14, 151 ... RT I 1993, 79, 1184.

²⁸ Eesti Vabariigi ettevõtte tulumaksu seadus. - RT 1991, 36, 446 ... RT I 1993, 79, 1184.

lg 3). Seega jätkati netoprintsiibi kasutamist. Ettevõtte tulumaksu arvutamise ja eelarvesse maksmise juhendis²⁹ olid eraldi välja toodud finantskuludena makstud trahvid, leppetrahvid, viivised ja mitmesugused sissenõuded (rida 10.2) ning et maksustatav brutokasumist lahutati finantskulud, sh trahvid (rida 11). Seega kuulusid ka selle seaduse kehtivuse ajal trahvid finantskulude hulka ning neid peeti ettevõtlusega seotud kuludeks. Ettevõtte tulumaksu seadus ei keelanud samuti maha arvata looduskaitsega seonduvate makseid ega tasusid kui kulusid. Samas aga kohaldus siiski üldreegel, lubades maha arvata ainult realiseeritud toodangule ja teenustele tehtud kulud ja finantskulud (ettevõtte puhul). Seega kuulus oli kulude seotus ettevõtlusega diskretsiooniline.

Taasiseseisvunud Eestis on olnud kolm tulumaksuseadust. 08.12.1993. a võttis Riigikogu vastu TuMS³⁰, mis reguleeris samaaegselt nii füüsiliste kui ka juriidiliste isikute maksustamist, mis on ka hetkel kehtiva TuMS alus, mille eeskujuks omakorda oli Harvardi Ülikooli spetsialistide poolt USA maksuõiguse lahjendatud versioon Basic World Tax Code (BWTC).³¹ Seaduse aluseks olnud BWTC § 31 p (a) alusel oli lubatud maksustatavast tulust maha arvata kulud, mida maksumaksja kandis ettevõtluseks.³² Paragrahv 32 loetles kulud, mis ei ole mahaarvatavad, mille hulgas aga ei olnud ei trahve ega ka keskkonna saastamisega seonduvaid hüvitisi.³³ BWTC kommentaarides sedastatakse, et § 31 p (a) lähtub üldisest testist, kas tehtud kulud oli makstud või kantud selleks, et tegeleda ettevõtlusega. Üldine test omakorda tugines mõistlikkuse printsiibile ehk arvesse pidi võtma, kas kulutus võis mõistlikult olla seotud ettevõtlusega, kuid sellegipoolest ei peaks maksuhaldur hakkama hindama ettevõtlusega seotud juhtimisotsuseid, mis on tehtud ettevõtlustulu saamiseks.³⁴

1993. a tulumaksuseaduses maksustati tulumaksuga maksumaksja tulu, millest tehti seadusega lubatud mahaarvamised. 1993. a tulumaksuseaduse § 13 lg 1 kohaselt arvati maksumaksja tulust maha ettevõtlusega seotud dokumentaalselt tõestatud kulutused, välja arvatud kahju. Paragrahv 16 p 4 alusel ei lubatud maksumaksja tulust maha arvata: „seaduse alusel määratud trahve, maksukorralduse seaduses ettenähtud intresse ning looduskeskkonnale

²⁹ Ettevõtte tulumaksu arvutamise ja eelarvesse maksmise juhendi kohta. RaM 09.01.1992 nr 4.- RT Lisa nr 1, 14.02.1992.

³⁰ Tulumaksuseadus. – RT I 1993, 79, 1184 ... RT I 1998,9, 111.

³¹ Lehis, L. TuMS. Komm vlj, *supra nota* 8, lk 9 ja 11; Basic World Tax Code redaktsioon kättesaadaval järgmises raamatus: Hussey, W. M., Lubick, D. C. Basic World Tax Code and Commentary. Virginia: Tax Analysts Arlington, 2006.

³² *Ibid.*, Hussey, lk 42.

³³ *Ibid.*, lk 43-44.

³⁴ *Ibid.*, lk 237.

tekitatud kahju kompensatsioone.³⁵ Seega kehtestati hetkel kehtiva redaktsiooniga sarnane ettevõtlusega mitteseotud kulude loetelu esimest korda 1993. a tulumaksuseadusega. Kuigi loetelus on kehtestatud enamuse BWTC pealt, siis ei ole see siiski identne. Seega jääb selgusetuks, mis alusel ja mis põhjusel hakati ettevõtlusega mitteseotud kuludeks pidama seaduse alusel määratud trahve ning looduskeskkonnale tekitatud kahju kompensatsioone, kuna eelnõu algtekstis selliseid punkte ei olnud ning samuti ei sisaldanud selliseid punkte ka BWTC. Algtekstis oli § 13 punkti 4 alusel vaid keeld maha arvata „vastavalt maksuseadustele ettenähtud trahvisummasid ja intresse“ ning punktina 9 oli kehtestatud ka üldine keeld maha arvata „kulusid, mis ei ole otseselt seotud tulu teenimisega“.³⁶

Seaduse vastuvõtmisel koostatud protokollist nähtub, et Keskkonnamisjoni tegevaldepaneku muuta § 13 p 4 ja keelata vastavalt seadustele ettenähtud trahvisummade, intressi ja keskkonnale tekitatud kahjude kompensatsiooni mahaarvamine, mis aga jäi juhtivkomisjoni poolt arvestamata.³⁷ Eelarve- ja maksukomisjoni ettepanekul sõnastati hiljem p 6 selliseks nagu ta lõpuks vastu võeti³⁸ ehk lisati keeld maha arvata trahve ja keskkonnale tekitatud kahju kompensatsioone. Mingit põhjendust sellele aga ei toodud ei protokollides ega stenogrammides. Samas aga ei eksisteerinud esialgselt TuMS-s looduskasutuse makse nii nagu need olid kehtestatud 1990. aastal määrusega³⁹ ning on kaheldav, kas need maksud, sh kõrgendatud määras maksud, olid hõlmatud TuMS-s sätestatud „looduskeskkonnale tekitatud kahju kompensatsioonide“ all.⁴⁰ Isegi kui oleks hõlmatud, siis ei diferentseeritud aga tavamaksimumäärade ega kõrgendatud maksimumäärade vahel⁴¹. Alles 01.07.2006 kehtestati KeTS jõustumisega TuMS § 34 p 6 sellisena nagu see on ka hetkel kehtivas TuMS-s sätestatud.

³⁵ Lisaks ei lubatud maha arvata ka ettevõtlusega otseselt mitteseotud kulusid ulatuses, mis ületasid seaduses toodud määra, kulutusi, mis on tehtud põhivarade soetamiseks või nende parendamiseks ja täiendamiseks, tulumaksu, tasu, mida maksumaksja on maksnud tegemata jäänud tööde või osutamata jäänud teenuste eest, kahju, mis tekkis vara müügist või vahetamisest maksumaksjaga otseselt seotud isikutele, kohalikke makse, kulutusi kingitustele. Hiljem lisati ka: „sidus- ja tütarettevõtetesse tehtud pikaajaliste finantsinvesteeringute kapitaliosaluse meetodil ümberhindamisest tekkinud kulu, kulutusi, mida avalik-õiguslik juriidiline isik on teinud riigi-, valla- või linnaelarvest saadud assigneeringute arvel, põhivara ümberhindlusest tekkinud kulu“.

³⁶ Tulumaksuseaduse eelnõu (261 SE I). Eelnõu dokument saadud Riigikogu arhiivist.

³⁷ Eelarve- ja maksukomisjoni protokoll. 02.11.1993 nr 106. Eelnõu dokument saadud Riigikogu arhiivist.

³⁸ Eelarve- ja maksukomisjoni protokoll. 05.11.1993 nr 107. Eelnõu dokument saadud Riigikogu arhiivist.

³⁹ Looduskasutuse maksustamise korra kohta. - VVm 20.11.1990 nr 237. RT 1990, nr. 20, art. 238. Tunnistati kehtetuks VVm 15.02.1994 nr 54.

⁴⁰ Hilisemalt aga sedastatakse TuMS kommentaarides, et „looduskeskkonnale tekitatud kahju kompensatsioon“ hõlmab uues tulumaksuseaduses punkte, millega hakati maksustama „saastetasu, mis on tasutud kõrgendatud määra järgi vastavalt saastetasu seaduse §-le 23 ning seadusega sätestatud nõuete rikkumise või saastamisega looduskeskkonnale ning kolmandale isikule tekitatud kahju hüvitamise tasu“ ja „maksed vee erikasutuse eest vee kasutamisel erikasutusloata või üle lubatud koguse vastavalt veeseaduse § 111 lg-le 3“ (Lehis, L. TuMS. Komm vlj, *supra nota* 8, lk 634-635); Saastetasu seadus. - RT I 1999, 24, 361; 54, 583; 95, 843.

⁴¹ Nt Looduskasutuse maksustamise korra punktis 3 lg-tes 2 ja 3 oli sätestatud nii tavamäär kui ka kõrgendatud maksimumäärade ebaratsionaalse kasutamise ja hävitamise ning lubatust suurema veetarvituse eest.

Eelnevast tulenevalt ei ole võimalik õigusajaloolise ja teleoloogilise argumendi alusel teha kindlaks seadusandja eesmärki ja seaduse *ratio*'t esialgu finantskuludena liigitatud trahvide ja ka keskkonnatasude ettevõtlusega mitteseotud kuludeks arvamise alus, kuna seletuskirjades, stenogrammides ega protokollides ei ole seda selgitatud. Sellegipoolest võib öelda, et taasiseseisvunud Eestis on alati lähtunud netoprintsiibist, kuna on lubatud maha arvata sissetulekutest tulu saamise eesmärgil tehtud väljaminekud. Samas on aga muutunud trahvide ning looduskaitse jaoks tehtud maksete käsitus mahaarvatavate kuludena. 1993. aastal tulumaksuseaduse vastuvõtmisel ei olnud trahvide mahaarvamise keelamine ka teistes riikides väga levinud.⁴²

1.1.2. Ettevõtlusega seotuse hindamine kehtiva regulatsiooni ja kohtupraktika alusel

Hetkel kehtiva TuMS alusel on juriidiliste isikute puhul maksustatud maksuobjektina annetused ja vastuvõtukulud, jaotatud kasum⁴³ ning ettevõtlusega mitteseotud kulud ja väljamaksed⁴⁴ (TuMS § 1 lg 3). Füüsiliste isikute (sh FIE-de) puhul maksustatakse tulumaksuga maksumaksja tulu, millest on tehtud seadusega lubatud mahaarvamised (TuMS § 1 lg 1). Seega on Eestis justkui kehtestatud kaks eraldi maksu, millel on nii erinev objekt, maksja, määr, maksustamisperiood kui ka deklareerimise ja tasumise kord, millest esimene on see, mida maksavad füüsilised isikud (sh FIE-d) ja mitteresidendid oma maksustatavalt tulult, ning teine on juriidiliste isikute kasumijaotusmaks, mille objektiks on väljamaksed.⁴⁵

TuMS 10. ptk-s on reguleeritud äriühingute maksustamine tulumaksuga. Selle peatüki alusel maksustatakse üldreeglina ainult füüsilisele isikule või mitteresidendile tehtud väljamakseid või soodustusi (maksuobjektiks on väljamaksed vastavalt §-des 48-53 nimetatule). TuMS mõtte ja eesmärgi kohaselt on maksustatava tuluga tegemist siis, kui kasum võetakse ettevõtlusest välja.⁴⁶ Kasumi jaotamine võib toimuda kahel viisil: 1) avalikult (nt dividendi makstes) või 2) varjatult (nt osanikele soodustuste andmisel), mistõttu on TuMS-s ka eriline rõhk nn abinõudel, mis tõkestavad kasumi varjatud jaotamist.⁴⁷ Eelnevast tulenevalt ei ole Dr iur Lasse Lehis sõnade järgi Eestis äriühingul tulumaksukohustust nii kaua, kuni äriühingu kasum ringleb äriühingus ning ei ole muutunud konsumeeritavaks. Selline tulumaksusüsteem on hetkel nii Euroopas kui ka maailmas üsna eripärane ning tundmatu.

⁴² Ulst, E., Hanson, M. Riigirahandus II: Maksundusõpetus. Tartu: TÜ Kirjastus 1996, lk 117.

⁴³ Mitte saadud kasum nii nagu klassikalise maksusüsteemi puhul.

⁴⁴ Kuivõrd ettevõtlusega mitteseotud kulusid ja väljamakseid saab pidada kasumi varjatud jaotamiseks.

⁴⁵ Lehis, L. TuMS. Komm vlj, *supra nota* 8, lk 11.

⁴⁶ *Ibid.*, lk 16.

⁴⁷ *Ibid.*, lk 16.

Olenemata aga sellest, kas äriühing jaotab kasumit avalikult või mitte, sätestab TuMS § 51 lg 1 üldreeglina kohustuse maksta ettevõtlusega mitteseotud kuludelt tulumaksu: „Residendist äriühing maksab tulumaksu ettevõtlusega mitteseotud kuludelt [---]“. Sama paragrahvi lg 2 toob välja konkreetse nimekirja, mis seadusandja arvates on ettevõtlusega mitteseotud kulu viidates ka TuMS § 34 p-dele 3-6 ja 11.⁴⁸ Loetelu algab viitenormina kinnisele loetelule, nimetades kindlad väljamaksed ja kulud, mis on loendatavad, kuid kaks viimast punkti avavad siiski loetelu, hõlmates maksustavatena kõik kulud ja väljamaksed ettevõtlusega mitteseotud kohustuste täitmiseks ja teenuste ostmiseks. Sellegipoolest saab grammatiliselt tõlgendades jõuda järeldusele, et ettevõtlusega mitteseotud kulude hulka ei loeta selliseid väljamakseid, mida ei ole loetletud TuMS § 34 p-des 3-6 ja 11, mille kohta on olemas korrektne kuludokument, mida ei ole võimalik tähistada mõistega „liikmemaks“ ning mis on kulu või väljamakse ettevõtlusega seotud teenuse ostmiseks või ettevõtlusega seotud kohustuse täitmiseks. Käesoleval juhul uuritakse magistritöös mitte terve § 51 põhiseadusele vastavust vaid konkreetselt § 51 lg 2 p 1 ja § 34 p-de 3 ja 6 õiguspärasust osas, millega on tulumaksuga maksustatud trahvid ja kõrgendatud keskkonnatasu.

„Ettevõtlusega seotud kulu“ iseenesest on määratlemata õigusmõiste, mille tõlgendamisel ja sisustamisel peab arvestama iga konkreetse ettevõtja iga konkreetse tehingu eripära.⁴⁹ Määratlemata õigusmõistete kohta on prof K. Merusk nentitud: „Määratlemata õigusmõistete rakendamisel loobub seadusandja kasuistlike normide andmisest talle ebaselgetes valdkondades, jättes sellega administratsioonile võimaluse normi edasiseks konkretiseerimiseks lähtudes õiguslikult olulistest asjaoludest“.⁵⁰ Sellest tulenevalt võib öelda, et määratlemata õigusmõistete kasutamine on maksuõiguses vajalik selleks, et tagada ühetaoline ja õiglane maksustamine ning et maksuhalduril oleks võimalik iga maksuobjekti maksustamisel lähtuda maksevõimelisuse põhimõttest, mille saavutamiseks tuleb tehingute tõlgendamisel eelkõige lähtuda tehingu majanduslikust sisust ning konkreetselt avaldunud tagajärgedest.⁵¹ Sellest

⁴⁸ Kulude loetelu: 1) seaduse alusel määratud trahvid ja sunniraha; 2) maksukorralduse seaduse alusel tasutud intress; 3) maksumaksjalt erikonfiskeeritud vara maksumus; 4) kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu vastavalt keskkonnatasude seadusele; 5) seadusega sätestatud nõuete rikkumise või saastamisega looduskeskkonnale ning kolmandale isikule tekitatud kahju hüvitamise tasu; 6) pistis ja altkäemaks; 7) mittetulundusühingutele tasutud sisseastumis- ja liikmemaksud, kui nendes ühingutes osalemine ei ole otseselt seotud maksumaksja ettevõtlusega; 8) väljamaksed, mille kohta maksumaksjal puudub raamatupidamist reguleerivates õigusaktides ettenähtud nõuetele vastav algdokument; 9) kulud või väljamaksed maksumaksja ettevõtlusega mitteseotud teenuste ostmiseks; 10) kulud või väljamaksed ettevõtlusega mitteseotud kohustuste täitmiseks.

⁴⁹ Lehis, L. TuMS. Komm vlj, *supra nota* 8, lk 597.

⁵⁰ Merusk, K. Administratsiooni diskretsioon ja selle kohtulik kontroll. Tartu: Juura 1997, lk 69.

⁵¹ Lehis, L. Tulumaksuseadus. Komm vlj, lk 597. Dr iur Lehis on sedastanud määratlemata õigusmõiste tähtsusest ettevõtlusega seotuse hindamisel ka järgmist: „Naiivne on loota, et demokraatlikus ühiskonnas ja turumajanduse tingimustes võiks keegi endale võtta õiguse koostada täpsed tabelid, kus oleks kirjas, mis kell, kui

tulenevalt on ettevõtlusega seotud kulu jätmise määratlemata õigusmõisteks äärmiselt oluline ning seaduses kulu määratlemisel ettevõtlusega mitteseotuna peaks olema põhjendatud ja proportsionaalne, kuna sellega seatakse isikule täiendav maksukohustus.

TuMS § 51 pealkirjana on sätestatud „Tulumaks ettevõtlusega mitteseotud kuludelt“. TuMS § 51 ei defineeri, mis on ettevõtlusega mitteseotud kulu, vaid lihtsalt sätestab residendist äriühingule kohustuse maksta tulumaksu ettevõtlusega mitteseotud kuludelt (TuMS § 51 lg 1), mida saab pidada ka üldreeglis. Riigikohus on asunud seisukohale, mille kohaselt "ettevõtlusega mitteseotud kulu" tuleb tõlgendada lähtudes TuMS § 32 lõikes 2 toodud ettevõtlusega seotud kulu määratlusest.⁵²

TuMS § 32 sätestab, et: „kulu on ettevõtlusega seotud, kui see on tehtud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise eesmärgil või on vajalik või kohane sellise ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks ning kulu seos ettevõtlusega on selgelt põhjendatud, samuti kui see tuleneb töötervishoiu ja tööohutuse seadus § 13 lõikest 1“. Grammatilise tõlgendamise tulemusel annab TuMS § 32 lg 2 esiteks kolm alternatiivset eeldust, millal loetakse kulu ettevõtlusega seotuks: (1) kui kulu on tehtud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise eesmärgil; või (2) kulu on vajalik sellise ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks; või (3) kulu on kohane sellise ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks. Kui üks eelmises lauses nimetatud alternatiivsetest eeldustest on täidetud, siis peab lisaks eelnevatele alternatiividele olema täidetud ka üks lisatingimus kõigi nende kolme eelduse puhul - kulu seos ettevõtlusega peab olema selgelt põhjendatud.

TuMS muutmise eelnõu seletuskirjas on samuti avatud ettevõtlusega seotud kulu definitsiooni sedastades, et: „Väljamakseid, mida äriühing oma normaalse majandustegevuse (so. ettevõtlustulu saamise, ettevõtluse säilitamise või arendamise eesmärgil) käigus võetud kohustuste täitmiseks teeb, ei maksustata“.⁵³ TuMS kommentaarides on seda veelgi laiendatud öeldes, et ettevõtlusega seotud kuludeks on kõik kulud, mis on seotud ettevõtluse

palju ja mismoodi peab midagi tegema, et lugeda mingi kulutus ettevõtlusega seotuks. Niikaua kui kehtib põhiseadus, mille preambula kohaselt on Eesti riik rajatud vabadusele, õiglusele ja õigusele, ei maksa selliseid tabeleid ja käsulaudu oodata. See aeg, kus raamatupidaja ülesandeks oli täita kõrgemalt poolt rullide kaupa laekuvaid instruksioone ja kus figureerisid ametimehed, kes võisid oma käskkirjaga määrata päikseloojangu kellaaega, keskmist eluiga või auto pikkust, on loodetavasti jäänud möödas“.

⁵² RKKHo 3-3-1-89-10, p 5. MTA on enda avaldatud juhistes samuti kinnitanud, et kuigi TuMS § 32 ning ettevõtlusega seotud kulu mõiste on esmajärjekorras suunatud füüsilistele isikutele, lähtutakse eelkirjeldatust siiski ka juriidiliste isikute maksustamisel. - „Juhised maksudeklaratsiooni TSD lisa 6 täitmiseks (alates 01.01.2011)“. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=31320>. Sama on tõdetud ka õiguskirjanduses. - Lehis, L. TuMS. Komm vlj, *supra nota* 8, lk 939.

⁵³ Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu (566 SE I) seletuskiri; Lehis, L. TuMS. Komm vlj. (lisakõide), Tartu: OÜ Casus 2001, § 51 lg 2, kommentaar 3, lk 156.

alustamisega, ettevalmistamisega, käivitamisega, käigushoidmisega, säilitamisega ja arendamisega, kuhu hulka kuuluvad ka väljaminekud, mida tehti suurema kahju ärahoidmiseks või mis olid põhjustatud ettevõtja tegevusega kaasnevatest riskidest.⁵⁴ Lisaks sellele, otsustamaks, kas tegemist on ettevõtlusega seotud kuluga, peab tuvastama põhjusliku seose tehtud kulu ja ettevõtlustulu vahel, mh tuleks prognoosida, mis oleks muutunud maksumaksja tegevuses, kui kulutust ei oleks tehtud ning kas kulutus oleks jäänud tegemata, kui maksumaksja ei oleks ettevõtja.⁵⁵ Selliste küsimuste esitamisel iseendale, hinnates tehtud kulutuse nii negatiivseid kui ka positiivseid tagajärgi, peabki esialgu ettevõtja ise hindama, kas selline tegevus on tema ettevõtlusega seotud või mitte ning samas suutma ka seda maksuhaldurile (ning võimalikult ka kohtule) põhjendada.

Ettevõtja tegevusega kaasnevatest riskidest tulenevate kulude maksustamisele kuulumist on analüüsitud ka Inforingi kohtuasjas.⁵⁶ Selles kohtuasjas oli küsimus, kas au ja hea nime teotamise tõttu mittevaralise kahju nõude esitamine on üks kirjastustegevuse tavapäraest majandusriskidest või mitte. Seega allutati mittevaralise kahju nõude maksustamise küsimus TuMS §-s 32 sätestatud üldreeglile. Samas kohtuasjas leidis Ringkonnakohus, et maksumaksja poolt tulumaksukohustuse deklareerimata jätmise ei olnud tahtlik ning seega ei ole alust väita, et kaebuse esitaja pidi teadma, et kohtuotsusega väljamõistetava moraalse kahju hüvitise puhul ei ole tegemist ettevõtlusega seotud kuluga. Eelnevalt tulenevalt on kohtud ettevõtlusega seotuse puhul hinnanud ka selle olemust tavapärase majandusriskina.

Sisustades mõistet "ettevõtlusega seotud kulu", on Riigikohus oma varasemas praktikas leidnud järgmist: "Selleks, et tunnistada kulutus ettevõtlusega seotuks, peab olema tõendatud seos tehtud kulutuse ning sama isiku ettevõtluse eesmärgi vahel" ning et "kulutuse seotus ettevõtlusega sõltub maksumaksja ettevõtluse olemusest. Iga üksiku kulutuse seotust ettevõtlusega tuleb hinnata lähtudes ettevõtluse sisust. Seepärast tuleb vajaduse korral välja selgitada nt ettevõtja tegevusala, ettevõtluse asukoht, ettevõtluses kasutatava vara koosseis, samuti kellele ning milliste lepingute alusel maksumaksja kaupu müüb või teenuseid osutab, kusjuures maksumaksja poolt esitatud tõendeid tuleb hinnata kogumis, lähtudes tema tegelikust majandustegevusest".⁵⁷ Lisaks on veel Riigikohus jõudnud seisukohale, et „Kulutuste seos ettevõtlusega sõltub kontekstist ning põhjuseid, miks kulu ei pruugi olla ettevõtlusega seotud, võib olla mitmeid [---]. [---] kui tõendamiskoormus on üle läinud

⁵⁴ Lehis, L. TuMS. Komm vlj, *supra nota* 8, lk 600.

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ TrtRnKo 3-07-2101.

⁵⁷ RKHKm 3-3-1-21-99, p 2. Sama seisukohta on RKHK kinnitanud ka lahendis asjas nr 3-3-1-89-10.

maksukohustuslasele ja viimane ei suuda tõendada vajalikkust seotust, saab kulutuse lugeda ettevõtlusega mitteseotuks⁵⁸. See tähendab samuti seda, et võib olla mitmeid põhjusi sõltuvalt kontekstist, miks kulu on ettevõtlusega seotud⁵⁹, sealjuures tuleb arvestada ettevõtja tegevusspetsiifikaga.

Ettevõtlusega seotud kulude mittemaksustamine (klassikalise süsteemi puhul ettevõtlusega seotud kulude mahaarvamine maksustatavast tulust) on seotud tulumaksusüsteemi netoprintsiibiga, mis kohaldub enamasti kõikide tulumaksusüsteemide puhul.⁶⁰ Selle järgi peab tulumaksuga maksustamine olema koosõlas isiku maksevõimelisusega ning sellest tulenevalt ei maksustata tulu saamiseks vajalikke väljaminekuid, kuna isiku maksukohustus võib sellisel juhul lõppkokkuvõttes ületada isiku kasumit.⁶¹ Maksevõimelisust konkretiseerib netoprintsiip⁶², millest on lähtunud ka BWTC puhul, mis oli ka kehtiva seaduse eeskujuks.⁶³

Eelnevalt tulenevalt võib öelda, et Eesti õiguses on kehtestatud üldreeglid (TuMS § 51 lg 1 ja lg 2 p-d 4 ja 5), mida on omakorda konkretiseeritud kohtupraktikas, ning erireglid (TuMS § 51 lg 2 p-d 1, 2 ja 3) ettevõtlusega seotud kulude puhul äriühingute jaoks. Antud juhul erireegel mitte ainult ei konkretiseeri üldreeglit vaid on võimalik, et see läheb ka vastuollu üldreegliga, juhul kui trahvide ja kõrgendatud keskkonnatasu puhul saab öelda, et tegemist on ettevõtlusega seotud kuludega.

1.1.3. Ettevõtlusega seotud kulude kvalifitseerimine välisriikides

Klassikalise tulumaksusüsteemi puhul on tavapäraselt ettevõtlusega seotud kulud mahaarvatavad. Mahaarvatavatel kuludel ja samuti soetamismaksumuse arvestamisel on see efekt, et maksustatakse ainult majanduslikku tulu ettevõtlusest, et maksumaksjal oleks tulu saamise eesmärgil võimalik teha kulutusi. Kõik kulud, mis on tehtud äritegevuse raames ning ettevõtlustulu saamiseks⁶⁴, peaksid olema mahaarvatavad, kui just ei ole tegemist isikliku

⁵⁸ RKKHo 3-3-1-54-11, p 14.

⁵⁹ Ka MTA on enda juhistes selgitanud, et „Ettevõtlusega seotud kulude mõistest tulenevalt saab ettevõtlusega mitteseotud kulude mõiste sisustada väga üldiselt – kulu ja väljamakse ei ole ettevõtlusega seotud, kui see ei vasta ettevõtlustulu saamise eesmärgile, ei ole vajalik ega kohane ettevõtluse arendamiseks ja säilitamiseks ning juhul kui maksumaksja ei suuda põhjendada kulu seost ettevõtlusega“.

⁶⁰ Samuti ka USA puhul, vt Manicke, R. T. Tax Deduction for Restitutionary Payments: Solving the Dilemma of the Thwarted Embezzler. - University of Illinois Law Review, No. 2 (1992), p 622.

⁶¹ Nt kui ettevõtja kannab kulusid 900 euro eest ja müüb kauba 1000 euroga, siis on tegelik tulu, millelt isik on võimeline makse maksta, 100 eurot. Kui kauba soetamise kulusid ei lubataks tulust maha arvata, siis tekiks olukord, kus tulumaksukohustus (239,24 eurot) oleks saadud tulust mitu korda suurem.

⁶² Lind, K. Tulu mõiste. – Juridica nr V, 2003, lk 344.

⁶³ Hussey, W. M., Lubick, D. C., *supra nota* 31, lk 11.

⁶⁴ Burns, L., Krever, R., Thuronyi, V. (editor). Tax Law Design and Drafting. Taxation of Income from Business and Investment. Volume 2; IMF: Haag 1998, ch 16, p 9.

kuluga, kapitalikuluga või mittemahaarvatav muudel põhjustel⁶⁵, nt kui soovitakse vältida maksudest kõrvalehoidumist või kui ei lubata maha arvata ametiisikule antud pistist.

Enamustes riikides on kehtestatud nn üldreegel, mille alusel hinnatakse kulu mahaarvamise lubatavust, ning samuti erireeglid konkreetset kulude kohta. Nt Saksamaal on isikutel lubatud maha arvata kulud, mis on tehtud äritegevuse tulemusel⁶⁶. Ühendkuningriigis võib maha arvata kulud, kui need on tervenisti ja eksklusiivselt (inglise keeles *wholly and exclusively*) tehtud ainult äritegevuse eesmärgil.⁶⁷ Ameerika Ühendriikide Ülemkohus on selgitanud: „on selge, et Kongressi eesmärk oli see, et tulumaksu seadustega maksustatakse tulusid ja kasumit miinus kulud ja kahjumid“.⁶⁸ Ameerika Ühendriikides on kulud mahaarvatavad, kui need on tavapärased ja vajalikud (inglise keeles *ordinary and necessary*) kulud [---] igasuguse äri ja kaubanduse läbiviimiseks.⁶⁹ Selleks, et kulud oleks tavapärased peaksid need esinema tihti ja harilikult maksumaksja äris.⁷⁰ Austria ettevõtte tulumaksuseaduse § 11 kohaselt võib arvata maha tulusid, kui neil on otsene majanduslik seos ettevõtlusega.⁷¹

Kanada tulumaksuseaduse⁷² § 18 lg 1 p (a) sätestab, et maksumaksja maksustava tulu arvutamisel lubatakse maha arvata kulu ainult siis kui see kulu kanti maksumaksja poolt tulu saamiseks äritegevusest. Art 18 lg 1 p (a) on üldreeglina välja toodud, et kulu võib maha arvata, kui kulu on tehtud ärist tulu saamise eesmärgil.⁷³ Samas on Kanada kohtud kinnitanud, et kulu mahaarvatavuse juures peab hindama, kas kulu kanti kooskõlas tavapäraste äritavadega.⁷⁴ Norra tulumaksuseaduse §-s 6-1 on üldreeglina välja toodud, et maha võib arvata kõik kulud, mis on seotud tulu saamise, tagamise ja säilitamisega, mida omakorda §-d

⁶⁵ Thuronyi, V., *supra nota* 17, p 274.

⁶⁶ Saksa keeles: „die durch den Betrieb veranlasst sind“. Einkommensteuergesetz. - BGBl. I S. 3366 ... BGBl. I S. 4318, § 4 (4).

⁶⁷ Corporation Tax Act 2009, s. 54 lg 1; Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005, s. 34(1).

⁶⁸ Ameerika Ühendriigid: *Tank Truck Rentals v. Commissioner*. - 356 U.S. 30, 33 (1958) (tsiteerides *Higgins v. Smith*, 308 U.S. 473, 477 (1940)); Colliton, J. W. The Tax Treatment of Criminal and Disapproved Payments. - *Virginia Tax Review*, Vol 9 (1989-1990), lk 274. Kanadas samuti: Duff, D. G. Deductibility of fines and penalties under the income tax act: public policy, statutory interpretation and the scheme of the act in 65302 B.C. LTD, p 336. Netoprintsiibi kohaldamist on sedastatud ka järgmistes artiklites: Pollack, S. D. Tax Treatment of Environmental Transactions. - *Tax Lawyer*, Vol. 52, No. 1. (1998), p 94; Schnee, E. J., Seago, W. E. Violation of Public Policy and the Denial of Deductions. - *The Tax Adviser*. May 01, 2011.

⁶⁹ Internal Revenue Code, s. 162 p a; *Hales-Mullaly, Inc. v. Commissioner*. - 131 F.2d 509, 511 (10th Cir. 1942).

⁷⁰ *Miller v. United States*. - 65 F.3d 687 (8th Cir. 1995) (viidatud: Pace, K. A. Tax Deductibility of Punitive Damage Payments: Who Should Ultimately Bear the Burden for Corporate Misconduct. - *Alabama Law Review* nr 47, 1995-1996).

⁷¹ Körperschaftsteuergesetz. - BGBl. Nr. 401/1988 ... BGBl. I Nr. 13/2014.

⁷² Income Tax Act. - R.S.C., 1985, c. 1, last amended 2014-03-16.

⁷³ Kanada: Income Tax Act. - R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)

⁷⁴ Duff, p 336, kus viidatakse järgmisele lahendile: *Royal Trust Co. v. Minister of National Revenue*. - [1957] C.T.C. 32 at p. 42, 57 D.T.C.1055 (Exch. Ct.).

6-10 - 6-32 täpsustavad.⁷⁵ Leedu tulumaksuseaduse art 17 lg 1 kohaselt on lubatud maha arvata kulusid, mida äriühing tegelikult kannab ettevõtlustulu teenimise või majandusliku kasu saamise eesmärgil⁷⁶. Eesti ettevõtlusega seotud kulu definitsioon ei ole identne ühegi teise uuritud riigi sätetega, vaid Eesti TuMS-s on justkui kombineeritud variant erinevate riikide ettevõtlusega seotud kulude kriteeriumitest ning toodud need alternatiivsete valikutena välja.

Kui õigusakt näeb kulude mahaarvamiseks ette teatud üldised piirangud nii nagu enamustes riikides, siis on konkreetsete ettevõtluskulude hindamiseks vajalik viia läbi *ex post* analüüs.⁷⁷ Kohtud on pigem sellises olukorras tõlgendanud piiranguid paindlikult selleks, et heidutada maksuametnike äriotsustuste hindamisest ning alt õõnestamisest ning seega mahaarvamise keelamiseks olukorras, kus äriotsus ei olnud efektiivne või sobiv.⁷⁸ Käesoleva magistritöö mahtu arvestades puudub vajadus välja tuua ning võrrelda ettevõtlusega seotuse hindamise kõiki kriteeriume ning seega keskendutakse kohtupraktika ja detailsemate reeglite uurimisel peamiselt trahvide ning kõrgendatud keskkonnatasu võrdleva õiguse alapeatükkides.

1.1.4. Vahekokkuvõte

Käesolevas alapeatükis leiti, et trahvide ning kõrgendatud keskkonnatasule sarnane mahaarvamise keeld kehtestati alates 1994. aastal kehtima hakanud TuMS-s, kus esimest korda taasiseseisvunud Eestis maksustati juriidiliste ja füüsiliste isikute tulu ühe seadusega. Nimetatud seaduse vastuvõtmisel koostatud protokollidest ega seletuskirjadest aga ei ole võimalik leida selgitust ega põhjendust sellele, miks otsustati keelata varasemalt mahaarvatavate finantskuludena määratletud trahve ning ka kõrgendatud keskkonnatasusudi maha arvata. Hetkelkehtiv TuMS sätestab üld-reeglina, et kulu on ettevõtlusega seotud, kui esineb üks kolmest alternatiivsest eeldusest⁷⁹. Lisaks peab olema kulu seos ettevõtlusega põhjendatud. Välisriikide seadustes on põhiliselt välja toodud üks kolmest nimetatud alternatiivist või sätestatud eeldusena nende kolme kriteeriumi korraga esinemine ettevõtlusega seotud kulu määratlemisel. Seega võib öelda, et Eestis on kehtestatud üsna lai ettevõtlusega seotuse legaaldefiniitsioon võrreldes teiste riikidega. Seega nt ei pea kulu olema vajalik ega kohane ettevõtluse säilitamiseks ega arendamiseks, kui kulu on tehtud

⁷⁵ Norra: Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven). - LOV-1999-03-26-14 ... LOV-2013-12-13-127.

⁷⁶ Republic of Lithuania Law on Corporate Income Tax. – 20.12.2001 – No IX-675 ... 23.11.2010 – XI-1157.

⁷⁷ Thuronyi, *supra nota* 17, p 606.

⁷⁸ *Welch v Helvering*. - 290 U.S. 111 (1933); *Commissioner v. Tellier*. - 383 U.S. 687 (1966) (viidatud: Burns, L., Krever, R., ch 16, p 9)

⁷⁹ (1) kulu on tehtud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise eesmärgil; või (2) kulu on vajalik; või (3) kulu on kohane sellise ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks

maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise eesmärgil ning seos ettevõtlusega eksisteerib. Seega võib öelda, et Eesti tulumaksuseaduses on ettevõtlusega seotud kulu määratlus üsna lai. Sellegipoolest on kõikide uuritud välisriikide puhul kehtestatud tulumaksuseaduses üldreegel ettevõtlusega seotud kulu tõlgendamiseks, mida siis omakorda täpsustavad erireeglid konkreetsete kulutuste kohta.

1.2. Trahvide mõiste ja olemus ning seotus ettevõtlusega

1.2.1. Trahvide mõiste ja olemus

Äriühingu puhul on maksustatud seaduse alusel⁸⁰ määratud trahvid (TuMS § 51 lg 2 p 1 ja § 34 p 3). TuMS § 34 p 3 ei täpsusta, kellele peab trahv olema määratud, kuid selles sättes peetakse tõenäoliselt silmas juriidilisele isikule ning mitte tema töötajale või esindajale määratud trahvi.⁸¹ Sellegipoolest vastutab juriidiline isik KarS⁸² § 14 lg 1 alusel seaduses sätestatud juhtudel teo eest, mis on toime pandud tema organi, selle liikme, juhtivtöötaja või pädeva esindaja poolt juriidilise isiku huvides, mis tuleneb sellest, et juriidiline isik kui õiguslik abstraktsioon ei ole võimeline tegutsema (sh ka õigusvastaselt tegutsema) muul viisil kui ainult füüsilise isiku vahendusel⁸³ (tuletatud ehk derivaatse vastutuse põhimõtte⁸⁴). Juriidiline isik on TsÜS⁸⁵ § 24 järgi seaduse alusel loodud õigussubjekt⁸⁶.

TuMS § 34 p-s 3 nimetatud „seaduse alusel määratud trahvid“ tähendab avaliku võimu poolt õiguserikkumise eest määratud karistust (sh nii rahatrahvi kui ka rahalist karistust⁸⁷), hõlmamata endas eraõiguslikest suhetest tulenevaid leppetrahve, viiviseid, kahjutasunõudeid jne.⁸⁸ Nimetatud säte hõlmab ka välismaal määratud trahve, mille puhul tuleks TuMS kommentaaride järgi lähtuda sellest, kas trahv on määratud avaliku võimu poolt juriidilisele isikule karistusena avalik-õigusliku sisuga normide rikkumise eest.⁸⁹ TuMS-s on trahvide

⁸⁰ Sõnapaar „seaduse alusel“ on üleliigne, kuna PS § 113 alusel seab trahvidele seadusereservatsiooni klausli.

⁸¹ Töötajate või juhtorganite liikmete trahvide maksmise puhul on tegemist erisoodustusega, mis maksustatakse TuMS § 48 alusel (Lehis, L. TuMS. Komm vlj, *supra nota* 8, lk 945).

⁸² Karistuseseadustik. - RT I 2001, 61, 364 ... RT I, 26.02.2014, 6.

⁸³ Pikamäe, P. (Koost. Sootak, J., Pikamäe, P.) § 14 komm. KarS. Komm vlj. 3., tr. Tallinn, Juura 2009, lk 78.

⁸⁴ RKKKo 3-1-1-137-04, p 14.3; Sootak, J. Karistusõigus, Üldosa. Tallinn: Juura 2010, lk 701, 705.

⁸⁵ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. - RT I 2002, 35, 216 ... RT I, 13.03.2014, 103.

⁸⁶ TsÜS § 25 lg 2 alusel on juriidiliseks isikuks täisühing, usaldusühing, osühing, aktsiaselts, tulundusühistu, sihtasutus ja mittetulundusühing, mis on *numerus claususe* põhimõtte alusel ammendav loetelu (RKTko 3-2-1-51-02, p 19).

⁸⁷ KarS kommentaaride järgi on rahalise karistuse ja rahatrahvi ühiseks terminoloogiliseks soomõisteks „trahv“. „Rahatrahvi“ ja „rahalise karistuse“ eristamine toimub süüteo liigi järgi - „rahatrahvi“ kasutatakse väärteo puhul ning „rahalist karistust“ kuriteo puhul (KarS § 3 lg-d 3 ja 4). - Pikamäe, P. § 44 komm. KarS. Komm vlj., *supra nota* 83, lk 48 ja 198.

⁸⁸ Lehis, L. TuMS. Komm vlj, *supra nota* 8, lk 946.

⁸⁹ *Ibid.*

mõiste kitsam kui PS § 113 mõttes, mille puhul kuuluvad trahvide hulka ka haldusõiguslikud mittekariistusliku iseloomuga mõjutusvahendid, sealhulgas ka sunniraha ning kõrgendatud määraga keskkonnatasu⁹⁰, mis on TuMS-s eraldi kululiikidena välja toodud.

Derivaatse vastutuse põhimõttest tulenevalt toimub äriühingu vastutuse tuvastamine kahes etapis: 1) peab olema tuvastatud süüteo koosseis, õigusvastasus ja süü konkreetse teo toime pannud äriühingu organi liikme, juhtivtöötaja või pädeva esindaja ehk füüsilise isiku käitumises; 2) peab olema tuvastatud, kas füüsiline isik pani teo toime juriidilise isiku huvides.⁹¹ Riigikohus on leidnud, et tunnus „juriidilise isiku huvides“ ei ole dogmaatiliselt iseseisev deliktstruktuuri element, vaid süüteo koosseisu tunnus, mis tuleb tuvastada koos koosseisu objektiivsete ja subjektiivsete tunnustega enne teo õigusvastasuse kindlakstegemist.⁹² Juriidilise isiku huvi kui selline on käsitatav koosseisu objektiivse tunnusena, mille suhtes tuleb tuvastada ka tahtlus.⁹³ Riigikohus on samuti leidnud, et nii süüdistusest kui ka kohtuotsusest peab obligatoorselt nähtuma, mil moel on koosseisupärane tegu pandud toime juriidilise isiku huvides.⁹⁴ Seega tuvastatakse juba enne trahvi määramist teatud määral juriidilise isiku huvides tegutsemine ehk ettevõtlusega seotus.

Juriidilisele isikule võib KarS § 44 lg 8 alusel mõista rahalise karistuse 3200-16 000 000 eurot ning lg 9 alusel võib juriidilisele isikule mõista ka rahalise karistuse, mille suurus arvutatakse protsendina juriidilise isiku käibest kriminaalmenetluse alustamise aastale vahetult eelneval majandusaastal või juhul, kui isik on tegutsenud alla aasta, siis kriminaalmenetluse alustamise aastal, kusjuures ei tohi see ületada 16 miljonit eurot (u 2,5 miljardit Eesti krooni)⁹⁵. KarS § 47 lg 2 alusel võib kohaldada äriühingule väärteo eest rahatrahvi 32–32 000 eurot. Seega on

⁹⁰ Lehis, L., Lind, K. PõhiSK § 113/8.2.

⁹¹ Pikamäe, P. § 14 komm. KarS. Komm vlj., *supra nota* 83, lk 78.

⁹² RKKKo 3-1-1-137-04, p 14.3; RKKKo 3-1-1-9-08, p 8.

⁹³ Elkind, E., Sootak, J. Juriidilise isiku vastutus – uued arengusuunad Eesti kohtupraktikas. – *Juridica* 2005, nr 10; Pikamäe, P. § 14 komm. KarS. Komm vlj., *supra nota* 83, lk 81.

⁹⁴ RKKKo 3-1-1-70-05, p 6; RKKKo 3-1-1-71-05, p 5.

⁹⁵ Kuni 23.10.2002. a oli äriühingute maksimaalne rahaline karistus 25 milj krooni. Alates 24.10.2002 kõrgendati äriühingutele määratava rahalise karistuse maksimaalmäära 250 milj kroonini. Selline tõus oli seletuskirja (Karistusseadustiku, kriminaalmenetluse koodeksi ja konkurentsiseaduse muutmise seadus (1147 SE I) seletuskiri) järgi tingitud liitumisläbirääkimistest Euroopa Liiduga eesmärgiga ühtlustada konkurentsirikumuste eest määratavaid karistusi. Tolleaegne justiitsminister M. Rask ütles eelnõu esimesel lugemisel, et „kuriteo eest mõistetava rahalise karistuse ülemmäär, 25 miljonit krooni, on konkurentsikuritegude puhul lihtsalt liiga väike“ (IX Riigikogu stenogramm. VIII istungjärk. 11.09.2002. Kriminaalmenetluse koodeksi, kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse, ravimiseaduse, konkurentsiseaduse ja karistusseadustiku muutmise seaduse eelnõu (1147 SE) esimene lugemine.). Eelnõu puhul pakkus õiguskomisjon, et üle 25 miljoni krooni suuruse trahvi määramise võimalus oleks ainult kindlate süütegude puhul (konkurentsioiguse rikkumised). Eelnõu teisel lugemisel tegi aga toleaegne justiitsminister M. Rask ettepaneku kohaldada maksimaalmäära kõikidele rikkumistele (IX Riigikogu stenogramm. VIII istungjärk. 18.09.2002. Kriminaalmenetluse koodeksi, kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse, ravimiseaduse, konkurentsiseaduse ja karistusseadustiku muutmise seaduse eelnõu (1147 SE) teine lugemine).

juriidilisele isikule maksimaalne karistus väärteo eest 32 000 eurot ja kuriteo eest 16 miljonit eurot.⁹⁶ Seletuskirjadest ega stenogrammidest ei tulene selgitusi, mis alusel on trahvide suurused täpselt määratud.

Samuti ei ole trahvi suuruse määramiseks seaduse kohaldajate poolt sätestatud kindlat meetodikat.⁹⁷ KarS § 56 lg 1 alusel arvestatakse karistuse mõistmisel kohtu poolt või määramisel kohtuvälise menetleja poolt kergendavaid ja raskendavaid asjaolusid, võimalust mõjutada süüdlast edaspidi hoiduma süütegude toimepanemisest ja õiguskorra kaitsmise huvisid.⁹⁸ KarS kommentaaride järgi on karistuse mõistmine peaaegu alati teatud valimine eriõiguslike variantide vahel või kõigi vajalike õiguslike tingimuste arvestamine ning etteantud õiguslikes piirides jääb kohtunikul alati teatud otsustamisvabadus, mis ei allu õiguslikule regulatsioonile, mistõttu sõltub kohtualusele mõistetav karistus alati suuremal või vähemal määral kohtuniku äranägemisest.⁹⁹

Eelnevast tulenevalt ei arvestata karistuse määramisel seda, kas isik peab trahvilt hiljem ka tulumaksu maksma. Samuti ei leidnud autor ühtegi märget selle kohta, et trahvide piirmäärade sätestamisel seaduses oleks arvestatud täiendava tulumaksukohustusega. Sellest tulenevalt kui näiteks äriühingule määratakse trahv suuruses 16 miljonit eurot, siis peab ühing maksma selle pealt veel lisaks tulumaksu umbes 4,25 miljonit eurot. Seega kui kohus on trahvi määramisel arvestanud kergendavaid ja raskendavaid asjaolusid, õiguskorra kaitsmise huvisid ning ka näiteks isiku varalist seisundit ning leidnud selle summa, mis on isiku karistamiseks sobilik, siis lisandub sellele tegelikult veel natuke rohkem kui 1/5 määratud summast.

1.2.2. Trahvide seotus ettevõtlusega

Trahvid on karistuslikud meetmed ebaseadusliku tegevuse eest ning seega tekib küsimus, kas trahv kui selline peaks olema tulumaksuga maksustatud kui ettevõtlusega mitteseotud kulu. Arvestades seda, et juriidilisele isikule rahatrahvi määramise otsustamisel näeb skeem ette ka

⁹⁶ Lisaks rahalisele karistusele on võimalik samaaegselt kohaldada juriidilisele isikule ka põhikaristusena sundlõpetamine, mis eeldab, et juriidiline isik on toime pannud tahtliku kuriteo rikastumise eesmärgil. - Pikamäe, P. § 44 komm. KarS. Komm vlj., *supra nota* 83, lk 203. Seega on juriidilise isiku maksimaalne võimalik tulumaksukohustus ühelt trahvilt 4 253 164,56 eurot.

⁹⁷ USA õiguskirjanduses on nt leitud, et karistuslike kahjuhüvitiste määramisel peaks pigem vandekohtunikke teavitama maksukohustusest, kui et keelama mahaarvamise, vt nt Polsky, G. D., Markel, D. Taxing punitive damages. - Virginia Law Review, Vol. 96, No. 6 (October 2010), p 1351.

⁹⁸ Nt menetluslike trahvide puhul arvestab KrMS § 138¹ lg 1 järgi kohus või eeluurimiskohtunik rahatrahvi suurust määrates isiku varalist seisundit ja muid asjaolusid.

⁹⁹ Pikamäe, P. § 14 komm. KarS. Komm vlj., *supra nota* 83, lk 229. Riigikohus on öelnud, et: „Karistuse kohaldamisel tuleb kahtlemata täpselt järgida vastavaid karistusõiguse sätteid, kuid õiguslike piire arvestav konkreetse karistusmäära valik on pigem siiski kohtuniku siseveendumusest lähtuva otsustamise küsimus“ (RKKKo 3-1-1-79-03, p 11).

selle kontrollimise, kas tegu, mis oli karistamise aluseks, oli tehtud juriidilise isiku huvides, siis võib öelda, et juba juriidilise isiku karistamine näeb ette teatud kontrollmehhanismi, et teha kindlaks, kas tegemist oli ettevõtlusega seotud kuluga (nt tehtud ettevõtlustulu saamise eesmärgil) või mitte. Juriidilise isiku puhul, kui tegu ei oleks tehtud juriidilise isiku huvides, siis ei saa juriidilisele isikule määrata ka trahvi (KarS § 14). Seega tekib küsimus, kas tegu saab olla tehtud juriidilise isiku huvides aga mitte ettevõtluse eesmärgil?

KarS kommentaaride järgi tähendab „juriidilise isiku huvides“ millegi tegemine täpsemalt seda, et kui tegu on toime pandud juriidilise isiku huvides, siis peaks see olema toime pandud juriidilise isiku tegevussfääris või vähemalt sellega seotud valdkondades.¹⁰⁰ Riigikohus on leidnud, et samuti ei saa juriidilisele isikule inkrimineerida vastutust teo eest, mis ei seonu töötaja tööülesannete täitmise ja on toime pandud väljaspool tööaega.¹⁰¹ Samas ei saa alati võrdsustada siiski juriidilise isiku huvides tegutsemist ja tegevust ettevõtlustulu saamise eesmärgil. KarS kommentaarides on nt sedastatud, et teo toimepanemisenä juriidilise isiku huvides on vaadeldav igasugune otsene või kaudne varaline või moraalne kasu, mida juriidiline isik õigusvastase teo toimepanemisest sai või võis saada.¹⁰² Samuti isegi kui ei saa teha kindlaks konkreetset juriidilise isiku kasu või eelist, siis piisab kui tegu on seostatav juriidilise isiku tegevuse või tegevusetusega, mis oli toime pandud sooviga edendada selle tegevust või eesmärke.¹⁰³ Riigikohus on ka leidnud, et mõiste „huvi“ ei ole samastatav mõistega „kasu“, kuna huvi on oluliselt laiem, hõlmates ka juhtumeid, kus karistatava teo toimepanemise tulemusena juriidilise isiku vara ei suurenenud¹⁰⁴ ning et juriidilise isiku huvid võivad puudutada ka valdkondi, mis jäävad tema põhitegevusest (äriregistrisse kantud tegevusaladest) väljapoole.¹⁰⁵

Seega võib öelda, et enne kui juriidilisele isikule määratakse trahv, siis kontrollitakse juba deliktistruktuuris süüteo koosseisu elemendina, kas tegu oli tehtud juriidilise isiku huvides juriidilise isiku tegevussfääris juriidilisele isikule kasu saamiseks. Seega põhimõtteliselt kontrollitakse enne trahvi määramist juba, kas nimetatud tegevus on tehtud ettevõtlustulu saamise eesmärgil, kuivõrd juriidilise isiku huvides tegutsemine siiski tavaliselt hõlmab

¹⁰⁰ Sellest tulenevalt on juriidilise isiku vastutus välistatud, kui füüsiline isik tegutses küll enda ametialaseid volitusi kasutades, kuid kolmanda isiku huvides. - Pikamäe, P. § 14 komm. KarS. Komm vlj., *supra nota* 83, lk 82.

¹⁰¹ RKKKo 3-1-1-108-03, p 5.

¹⁰² Pikamäe, P. § 14 komm. KarS. Komm vlj., *supra nota* 83, lk 82.

¹⁰³ *Ibid.*

¹⁰⁴ RKKKo 3-1-1-9-05 p 9.

¹⁰⁵ *Ibid.*

kasvõi kaudselt ettevõtlustulu saamise eesmärki, kuna juriidiline isik kui selline ongi loodud ettevõtlustulu teenimise eesmärgil.

Teatud süütegude eest ei ole juriidilistele isikutele ette nähtudki trahvi, kuna sellist tegu ei saa omistada juriidilisele isikule (ei saa toime panna juriidilise isiku huvides). Sellest tulenevalt võib öelda, et trahvi maksmine kui kulu võib olla ning enamasti on TuMS § 32 lg 2 alusel ettevõtlustulu saamise eesmärgil tehtud, kuigi see ei pruugi alati nii olla. Juriidiline isik kui selline tegutsebki tulu saamise eesmärgil ning kui selline tegevus oli seadusevastane ning tõi kaasa trahvi, siis on see seotud ettevõtlustulu saamisega, mh ettevõtlusega seotud riskide realiseerumisega.

Samas ei saa öelda, et trahvi maksmine ei ole kunagi seotud ettevõtlusega lihtsalt sellepärast, et tegu, mis trahvi kaasa tõi, oli seadusevastane. Õiguskirjanduses on samuti tõdetud, et kulu seos ettevõtlusega on olemas ka kulude puhul, mis olid põhjustatud ettevõtja tegevusega kaasnevatest riskidest.¹⁰⁶ Trahvid kui sellised ei ole tavapäraselt küll igapäevane või isegi igakuine kulu ettevõtja jaoks. Samuti ei ole tõenäoliselt enamasti tegemist ka kohase kuluga ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks, kuid sellegipoolest, kui see tekib, siis on tegemist tõenäoliselt ettevõtlusega seonduva riski realiseerumisega ning seega tehtud ettevõtlustulu saamise eesmärgil. Samuti oleks tõenäoliselt trahv kui kulutus jäänud ka tegemata, kui tegemist ei oleks ettevõtjaga. On ka teatud olukordi, kus tegemist võib olla ka vajaliku kuluga ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks (TuMS § 32 lg lause teine pool), kuid selle tõendamine maksuhaldurile on raskendatud.

Eesti tulumaksuseaduses ei ole ette nähtud, et ettevõtlusega seotud kulu peaks olema vältimatu selleks, et ta oleks käsitletav ettevõtlusega mitteseotud kuluna. Ettevõtluse eesmärgil tehtud kulud ei pruugigi olla alati efektiivsed. Tallinna Ringkonnakohus on leidnud, et ettevõtjal ei saa maksukohustust tekkida ainuüksi seetõttu, et ta ei kasuta tema omandis või valduses olevat vara maksimaalselt efektiivsel viisil või et tema poolt majandustegevuses tehtud otsustused ei ole kõige kasumlikumad.¹⁰⁷ Ettevõtlusega seotuse kriteeriumid peaksid olema objektiivsed ning jätma kõrvale maksumaksja tegevuse õigusvastasuse, õiguspärasuse, tegevuse efektiivsuse ja muud sellised faktorid, kuna TuMS alusel peaks maksustama isiku tulu, mitte hindama tema ettevõtlusega seotud tegevuse moraalsust või efektiivsust.

¹⁰⁶ Lehis, L. TuMS. Komm vlj, *supra nota* 8, lk 600.

¹⁰⁷ TlnRnKo 3-05-20, p 11.

Samas on aga TuMS kommentaarides ka sedastatud, et: „Kulude hindamisel ei saa lähtuda mitte ainult aritmeetikast, vaid tuleb arvestada kõiki äritegevust mõjutavaid aspekte, sh ka häid kombeid ja äritavasid“.¹⁰⁸ Lisaks on seal alamärgusena lisatud, et: „Teoorias lähtutakse üldiselt seisukohast, et seaduserikkumisi ja heade kommetega vastuolus olevaid tegusid ei loeta ettevõtlusega seotud tegevuseks, sest ettevõtlus on seaduslik tegevus, mille arendamiseks ei ole vaja kasutada ebaseaduslikke meetodeid“. Sealsamas on näiteks toodud, et ettevõtluse kuluks ei saa lugeda kaupu ja teenuseid, mille käive on keelatud (nt piraattarkvara, narkootilised ained, teenustasu võltsimise eest jne). See tähendab, et illegaalsete kaupade ja teenuste kulud on juriidiliste isikute puhul tulumaksuga maksustatud. Trahvide puhul aga ei ole tegemist illegaalse maksega, kuna trahvi maksmise kohustus tuleneb seadusest ning sellega isik heastab toimepandud süüteo.

Samas lubatakse aga maha arvata ning juriidiliste isikute puhul ei maksustata ehitamisega seonduvaid kulusid, isegi kui ettevõtjal ei olnud selleks ehitusluba ehk et ehitamine ning sellega seotud kulutused tehakse vastuolus seadusega. Seega võib öelda, et Eestis ei ole regulatsioon täielikult järjepidev. Samuti ei maksustata TuMS § 34 alusel ka muid sanktsiooni iseloomuga makseid (nt parkimistasu viivistasu, menetluskulud, kohtutäituri tasu) ning eraõiguslikes suhetes tekkivaid viivised, leppetrahvid ja kahju hüvitised, mis on samuti tekkinud seaduslike kohustuste mittetäitmisest ning ebaseaduslikust tegevusest. Nende väljamaksete puhul tuleb hinnata ettevõtlusega seotust üldiste põhimõtete kohaselt nagu vara soetamise, teenuse ostmise, laenu andmise jt tehingute puhul, kuna on võimalik, et tegemist on ettevõtlusega seotud kuluga.

Kui tavapäraselt on näiteks viivistasu otsus parkimisel käsitletav ka karistusliku meetmena (kohustuse mittetäitmise eest ettenähtud kohustus, mis peaks motiveerima õiguspäraselt parkima), siis viivistasu puhul on samamoodi vajalik maksustamisel hinnata, kas parkimine oli vajalik töökohustuste täitmiseks (kas kulutus oli ettevõtlusega seotud) või mitte. Kui ei olnud vajalik, siis peab maksma selle pealt tulumaksu.¹⁰⁹ Samamoodi on võimalik ka trahvid allutada üldreegli kontrollile, mille puhul maksumaksja peab tõendama, et tegemist oli ettevõtlusega seotud kuluga. Maksukohustuslane peab pidama arvestust maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta, sh andma seletusi, esitama deklaratsioone ja muid tõendeid ning säilitama neid seadusega ettenähtud tähtaja jooksul (MKS § 56 lg 2). Seega peab maksukohustuslane iseseisvalt ja omapoolselt tõendama, et trahv maksti seoses

¹⁰⁸ Lehis, L. TuMS. Komm vlj, *supra nota* 8, lk 600.

¹⁰⁹ MTA „Juhised maksudeklaratsiooni TSD lisa 6 täitmiseks (alates 01.01.2011). Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=31320>.

ettevõtlusega¹¹⁰ juhul kui maksuhalduril peaks tekkima kahtlus trahvi aluseks oleva teo eesmärgi kohta. Karistamine ebaseadusliku tegevuse eest, mis otseselt ei seonu maksustamisega, peaks olema reguleeritud sätteo sätetega ning nende alusel määratud karistustega. Eelnevast tulenevalt vastavad trahvid tihtipeale TuMS §-s 32 sätestatud kriteeriumitele, kuna nii trahvi saamise alusel olnud tegu kui ka trahv ise on makstud ettevõtlustulu saamise eesmärgil, sh on kulu seos ettevõtlusega selgelt põhjendatud.

1.2.3. Trahvide mahaarvamise lubatavus välisriikides

Magistritöö jaoks uuriti erinevate riikide tulumaksu regulatsioone, et selgitada välja, kas tavapäraselt on trahvide mahaarvamine lubatud või mitte ning kui mitte, siis mis põhjustel. Enamustes riikides on trahvid sätestatud mittemahaarvatavatena tulumaksuseadustes, kuid samas on ka riike, kus on trahvide mahaarvamine jäetud üldreegli alusel tõlgendamiseks. Võrreldes Eestis trahvide maksustamist ning välisriikides mahaarvamist, tuleb arvestada samas ka sellega, et Eesti unikaalses tulumaksusüsteemis on tavalooika „keeratud pea peale“, kuna Eesti tulumaksusüsteemi puhul mitte lihtsalt ei keelata trahve maha arvata, vaid trahvi pealt tuleb maksta tulumaksu.¹¹¹

Austria ühingumaksu seadus¹¹² § 12 lg 2 p 4b ja 4c alusel ei ole lubatud maha arvata trahve, mille on määranud kohus, ametiasutus või Euroopa Liidu asutus ning rahalisi karistusi. Sama sätestab ka Austria tulumaksuseadus¹¹³ § 20 lg 1 p 5a. Need sätted jõustusid 02.08.2011¹¹⁴ ning kehtestamise põhjenduseks toodi seda, et trahvide mahaarvamise lubamisega väldib maksumaksja justkui trahvide karistuslikku iseloomu ehk kasutati nn avaliku poliitika doktriini¹¹⁵. Enne 02.08.2011 aga oli trahvide mahaarvamine Austrias lubatud, kui see oli seotud äriühingu tavapärasel majandustegevuses realiseerunud riskiga ning karistus ei olnud süüst sõltuv või selle eelduseks oli vähene süü.¹¹⁶ Kohtupraktikas oli palju näiteid, mille

¹¹⁰ Colliton, *supra nota* 68, lk 284.

¹¹¹ Seda, et inimestes võib selline olukord segadust tekitada, tõdeti järgmises allikas: Tammert, P. Maksundus, lk 177 ja 202.

¹¹² Körperschaftsteuergesetz. - BGBl. Nr. 401/1988 ... BGBl. I Nr. 13/2014.

¹¹³ Einkommensteuergesetz. - BGBl. Nr. 400/1988 ... BGBl. I Nr. 13/2014.

¹¹⁴ Strafen und Geldbußen ab 2.8.2011 generell nicht abzugsfähig! ÖGWT Steuernews. September 2011. Arvutivõrgus: http://www.ecker-steuerberatung.at/content/steuerberater/news/%C3%B6gwt_steuernews/ausgabe_4_2011/strafen_und_geldbu%C3%9Fen_ab_2_8_2011_generell_nicht_abzugsf%C3%A4hig/

¹¹⁵ Bergmann, S., Bieber, T. Körperschaftsteuer – Rückblick 1/2012. - Taxlex. Juli 2012 nr 7, lk 258. Arvutivõrgus: https://www.jku.at/steuerrecht/content/e191087/e191088/e191110/e191676/29_taxlex_07_2012_Bergmann_Bieber_29_ger.pdf.

¹¹⁶ Einkommensteuerrichtlinien. Rz 1649; Novak, S. Strafen nicht abzugsfähig. CMS Newsletter. 20/12/2011. Arvutivõrgus: <http://www.cms-rrh.com/newsmedia/newsletters/newsletterdetail/pages/default.aspx?PublicationGuid=523e3046-7ef7-4da2->

puhul leidis Austria *Verwaltungsgerichtshof* (kõrgeim halduskohus Austrias), et trahvid on mahaarvatavad, nt trahvid, mis määrati järgmiste tegude eest: rikuti impordi hinnaorderit¹¹⁷, ehitusel alustati tööd enne ehitusloa saamist¹¹⁸, veoautoga laaditi ebaseaduslikult maha ettevõtlusega seotut kaupu¹¹⁹ ning analoogselt ka valesi parkimine eeldataval kliendi parkimisplatsil¹²⁰, lepinguliste kohustuste rikkumise eest saadud lepingulised trahvid (ehk leppetrahvid)¹²¹. Uue seadusemuudatuse alusel aga nende mahaarvamine keelati.

Ka Saksamaal on keelatud maha arvata maksustatavast tulust karistava iseloomuga trahve (Saksamaa ühingu tulumaksu seadus¹²² § 10 lg 3). Ameerika Ühendriikides on keelatud trahvide mahaarvamine tulumaksuseaduse § 162 p (f) alusel. Selle vastuvõtmisel toodi põhjenduseks, et mahaarvamise lubamine õhnestaks alt avalikku poliitikat, mis näeb ette teatud tegude ebaseaduslikkuse.¹²³ Selle tulemusel lõi USA Ülemkohus ka nn mahaarvamise testi, mille kohaselt ei ole kulu mahaarvatav, kui (1) valitsuse poolt on loodud põhimõtted/avalik poliitika ning (2) kulu mahaarvamine töötaks selle poliitika vastu.¹²⁴ Samas enne nimetatud sätte kehtestamist oli USA Kongress arvamisel, et tulumaksuseaduse eesmärk ei ole karistamine ega ebaseaduslike tegevuste keelamine ning et mahaarvamiste keelamine ei oleks põhiseaduspärane.¹²⁵ Norra tulumaksuseaduses aga ei ole eraldi sätet trahvide mahaarvamise keelamise kohta, samuti ei leia seda ka Norra tulumaksuseadust tutvustavas õiguskirjanduses, kus räägitakse mittemahaarvatavatest kuludest.¹²⁶ Eelnevast tulenevalt kohaldub üldreegel ning trahvi mahaarvamiseks peab tõestama, et see on ettevõtlusega seotud. Kohtupraktikas on leitud, et tavapäraselt ei ole trahvid enda karistusliku iseloomu tõttu mahaarvatavad, kuid see ei tähenda, et kõik trahvid on mittemahaarvatavad, kuna seaduses ei ole eraldi seda välja toodud.¹²⁷ Šveitsi

[a9d5-bb9b91f0485f](#); Strafen und Geldbußen ab 2.8.2011 generell nicht abzugsfähig! ÖGWT STEUERNEWS. September 2011.

¹¹⁷ VwGH 30.6.1961, 0994/59.

¹¹⁸ VwGH 11.5.1962, 1316/60.

¹¹⁹ VwGH 3.7.1990, 90/14/0069.

¹²⁰ Einkommensteuerrichtlinien. Rz 1649.

¹²¹ Ibid.

¹²² Körperschaftsteuergesetz. - BGBl. I S. 4144 ... BGBl. I S. 4318, § 10 (4).

¹²³ US Senate Rep. No. 552, 91st Cong., 1st Sess. 273-75 (1969), reprinted in 1969-3 C.B. 423 at 596-98 (viidatud: Todres, J. L. Internal Revenue Code Section 162(f): An Analysis and its Application to Restitution Payments and Environmental Fines. Dickinson Law Review nr 99 (1994-1995)).

¹²⁴ *Commissioner v. Tellier*. - 383 U.S. 687, 693-94 (1966); Pace, pp 831-832.

¹²⁵ 97 CONG. REC. 12230712244-44 (1951). - viidatud: Deutsch, J. Business Expenses, Disallowance, and Public Policy: Some Problems of Sanctioning with the Internal Revenue Code. The Yale Law Journal, Vol. 72, No. 1 (Nov., 1962), p. 111.

¹²⁶ European Tax Handbook, pp 671-672. Samas on seaduses näiteks eraldi välja toodud altkäemaksu ja pististe mahaarvamise keeld (Skatteloven § 6-22).

¹²⁷ PWC Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2013/14, p 1486.

tulumaksuseaduse¹²⁸ alusel pole samuti keelatud maha arvata trahve. Šveitsis ei ole mahaarvatavad ainult maksude mittemaksmisel kohalduvad trahvid¹²⁹, kuid teiste trahvide mahaarvamise puhul tuleb analüüsida trahvi seotust ettevõtlusega.¹³⁰ Filipiinidel on trahvid mahaarvatavad kui tavalised ja vajalikud ettevõtluskulud.¹³¹ Samuti on Poolas võimalik maha arvata trahve, kui on täidetud üldised ettevõtlusega seotuse tingimused.¹³²

Kanadas on trahvide mahaarvamise lubatavust analüüsitud väga detailselt¹³³ ning kuigi eelnevalt prooviti kohtute poolt kasutada erinevaid argumente, sh avaliku poliitika doktriini, vajalikkuse argumenti jne, siis 2000. aastal võttis Kanada Ülemkohus vastu pretsedenti loova otsuse, millega lubas ettevõtjal maha arvata tasu, mis määrati talle kehtestatud piirmäära ületamise eest karistusliku meetmena. Selles otsuses tugines kohus järgmistele põhjustele. Kohus leidis, et ei ole oluline, kas tasu puhul on tegemist lihtsalt tasuga (olemuselt pigem hüvitav) või trahviga (olemuselt karistav).¹³⁴ Samuti et trahvi ning karistuse mahaarvamist ei saa keelata ainult põhjusel, et see oleks vastuolus avaliku korraga. Selleks, et trahv oleks mahaarvatav nõuab Kanada tulumaksuseaduse § 18 lg 1 p (a) et see oleks tehtud tulu teenimise eesmärgil, kusjuures ei ole ette nähtud, et trahv peaks olema vältimatu selleks, et ta oleks mahaarvamisele kuuluv. Sellega seoses leiti, et trahv võib olla saadud tulu teenimise eesmärgil tegutsedes ning seega tuleks mahaarvamist lubada. Pärast seda lahendit aga seadusandja otsustas seaduses sätestada, et trahve ei või maha arvata.

Eelnevast tulenevalt on paljude riikide, sh Ameerika Ühendriikide, Ühendkuningriigi, Austraalia, Uus-Meremaa, Austria ja mitmete teiste riikide puhul kohtud ja seadusandjad trahvide mahaarvamise lubatavuse puhul põhjendanud trahvide ja muude karistuslike maksete mahaarvamise mittelubamist „avaliku poliitika“ doktriiniga.¹³⁵ See doktriin põhineb sellel, et

¹²⁸ Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer. Redaktsioon alates 01.01.2014.

¹²⁹ inglise keeles *tax fines*.

¹³⁰ PWC Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2013/14, p 1936.

¹³¹ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (Poola tulumaksuseadus); PWC Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2013/14, lk 1579.

¹³² Philippines National Internal Revenue Code; PWC Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2013/14, lk 1596.

¹³³ Hea ülevaate annab järgmine artikkel: Sibley, T. Breaking the Law and Writing it off: Should Fines and Penalties Be Deductible under the Income Tax Act. Saskatchewan Law Review 2002, vol 65.

¹³⁴ 65302 *British Columbia Ltd. v. The Queen*. - [2000] 1 CTC 57, 99 DTC 5799 (viidatud: Deductibility of Fines or Penalties. Income Tax Interpretation Bulletines. IT104R3. Arvutivõrgus: <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/it104r3/it104r3-e.html>).

¹³⁵ „Avaliku poliitika“ doktriin pärineb tõenäoliselt Inglismaalt järgmisest lahendist: *Inland Revenue Comm'rs v. Warnes & Co.*, [1919] 2 K.B. 444 ja *Commissioners of Inland Revenue v. Alexander von Glehn & Co.*, 2 K.B. 553 (1920). – viidatud Deutsch, p. 108. Veel lahendeid, kus on tuginetud „avaliku poliitika“ doktriinile - Ühendkuningriik: *McKnight (Her Majesty's Inspector of Taxes) v Sheppard*. - [1999] 3 All ER 491; Austraalia: *Magna Alloys and Research Pty Ltd v FCT*. - 80 ATC 4,542. Sama on arutletud ka Kanadas (vt Sibley). Ameerika Ühendriigid: *Tank Truck Rentals, Inc. v. Commissioner*. - 356 U.S. 30, 33-34 (1958); *Lilly v.*

riik ei peaks andma maksusoodustusi trahvide puhul isegi kui tegemist on kuludega, mis tekkisid ettevõtluse käigus ning et maksuseadused peaksid heidutama isikuid ebaseaduslikust tegevusest¹³⁶ ning et mahaarvamise lubamine frustreeriks avalikku poliitikat¹³⁷, kuna see vähendab karistuse mõju.¹³⁸ Ka Euroopa Kohus ja Euroopa Komisjon on kasutanud nn avaliku poliitika doktriini, võttes seisukoha, et Komisjoni poolt määratud trahve ei tohi maha arvata, kuna see võib vähendada karistuse mõju.¹³⁹

Samas aga on nn avaliku poliitika doktriini kohaldatud ebajärjepidevalt. Nt lubatakse seaduslikus äris tehtuid illegaalseid kulusid maha arvata (nt klientide töötajatele makstud illegaalseid tasusid).¹⁴⁰ Samuti lubatakse maha arvata legaalseid kulutusi, mida tehakse illegaalse äri raames.¹⁴¹ Peale selle lubatakse tavapäraselt maha arvata ka õigusabikulused ja kohtukulused seoses tegevusega, mille eest trahvi võib määrata.¹⁴² See näitab, et avaliku poliitika doktriini kohaldatakse valikuliselt. Kanadas toodi argumendina välja ka isikute võrdne kohtlemine, kuna progressiivse tulumaksu puhul võib olla trahvi mahaarvamise lubamisel erinev mõju maksumaksjatele, olenevalt millises „kastis“ nad on ning seega kehtestati see, et võrdsustada „päras-maksu“ trahvi mõju. Selline argument ei ole aga Eesti puhul kohane, kuna Eestis on proportsionaalne tulumaksusüsteem.

Enamasti leitakse, et lubades maha arvata trahvid, siis koheldakse ettevõtjatest seaduserikkujaid soodsamalt kui mitteettevõtjatest seaduserikkujaid ning see soodustab omakorda ebaseaduslikku tegevust. Avaliku poliitika doktriini puhul on tekkinud kohtutel aja jooksul palju kahtlusi selle vastuolulisuses ning selles aspektis, et see ei tulene ühestki

Commissioner. - 343 U.S. 90, 97 (1952); *Commissioner v. Heininger*. - 320 U.S. 467, 473 (1943). Avaliku poliitika doktriini on põhjalikult käsitletud ka järgmises artiklis: Taggart, J. Y. Fines, Penalties, Bribes, and Damage Payments and Recoveries. - *Tax Law Review* vol 25 (1969-1970), pp 612-616; Nussim, J., Tabbach, A. D. Deterrence and tax treatment of monetary sanctions and litigation costs. - *International Review of Law and Economics*. Vol. 29 (2009), p 1.

¹³⁶ Todres, p 650. Avaliku poliitika doktriini puhul on eelduseks justkui see, et kogu maksumaksja tulu kuulub riigile ning et igasugune kõrvalekalle sellest on maksusoodustus, mis ei ole samas loogiline. - vt Deutsch, lk 117.

¹³⁷ Ameerika Ühendriigid: *Hoover Motor Express Co., Inc. v. United States*. - 356 U.S. 38 (1958).

¹³⁸ Diamond, L. A. The Relevance (or Irrelevance) of Public Policy in Disallowance of Income Tax Deductions. - *Taxes*, Vol. 44 (1966), p 811, 821; Senner, M. A. An Inquiry into the Doctrine of Public Policy and Disallowance of Business Deductions. - *Washburn Law Journal*, Vol. 9 (1969-1970), p 116.

¹³⁹ *Tessenderlo Chemie NV v The Belgian State*. - European Commission. Written Observations in case No 5285 (08.03.2012), p 28; Euroopa Kohus ei ole veel otseselt sedastanud, et Komisjoni trahvide mahaarvamise lubamine on EL õigusega vastuolus, kuid on kaudselt sellele vihjanud järgmises lahendis - Case C-429/07: *Inspecteur van de Belastingdienst v X BV*, vt ka Opinion of Advocate General Mengozzi of 5 March 2009 in Case C-429/07 *Inspecteur van de Belastingdienst v X BV* [2009] ECR I-4833, paragraph 34, footnote 7.

¹⁴⁰ inglise keeles deductibility of the illegal commissions paid to employees of its customers - *Magna Alloys and Research Pty Ltd v FCT*. - 80 ATC 4,542.

¹⁴¹ Ameerika Ühendriigid: *Commissioner v Sullivan*. - 356 U.S. 27 (1958); (viidatud: *Taxation. Business Expense. Deduction of Penalty for Late Payment of City Taxes Not a Frustration of State Public Policy*. - *Virginia Law Review*, Vol. 46, No. 1 (Jan., 1960), p 155.

¹⁴² Nussim, J., Tabbach, A. D. Deterrence and tax treatment of monetary sanctions and litigation costs. - *International Review of Law and Economics*. Vol. 29 (2009), p 1.

seadusest ega aktist vaid inimeste eeldatavatest sotsiaalsetest ja majanduslikest põhimõtetest ühel ajahetkel, mis aga ei ole konstantsed ning avalik poliitika kui selline võib aja jooksul muutuda.¹⁴³ Erinevatest kohtulahenditest järelduvalt võib öelda, et kohtud on avaliku poliitika doktriini kohaldanud ja kasutanud pigem *stare decisis* raames, hindamata kas avalik poliitika võib olla muutunud. Samas on *dicta* teatud kohtulahendite puhul viidanud, et trahv võib olla mahaarvatav, kui tuvastatakse piisav seos tulu saamisel ja kulu tegemisel. Samuti on leitud, et avaliku poliitika doktriin pole majanduslikult põhjendatud.¹⁴⁴ Avaliku poliitika doktriini kohaldatavust Eestis analüüsitakse allpool alapeatükis 3.2.2

1.2.4. Vahekokkuvõte

Käesolevas peatükis leidsime, et trahvid võivad olla ettevõtlusega seotud kulud, kuivõrd nad vastavad TuMS-s toodud ettevõtlusega seotud kulu definitsioonile ning et trahvi määramisel selgitatakse mingis osas välja ka ettevõtlusega seotus, tuvastades kas isik tegutses juriidilise isiku huvides või mitte. Sellegipoolest ei leia autor, et kõik juriidilistele isikutele määratud trahvid peaks olema üldreeglina ettevõtlusega seotud vaid et ettevõtlusega seotuse hindamine on ka trahvi puhul (nii nagu viivistasu puhul on) võimalik allutada üldreeglile.

Samuti leiti analüüsi tulemusel, et mõndades riikides on trahvid allutatud üldreegli kontrollile ettevõtlusega seotuse määramisel, kuid teistes riikides on jällegi keelatud maha arvata trahve. Trahvide mahaarvamise keelamisel on põhjenduseks toodud enamasti avaliku poliitika doktriini (maksusoodustuse andmine seaduserikkujatele ja karistuse vähendamine) ning võrdse kohtlemise põhimõtet (progressiivse tulumaksu puhul), kuid analüüsimisel selgub, et Eesti maksusüsteemi puhul selliseid argumente on raske kohaldada, kuna tegelikkuses ei anta ehtsat maksusoodustust ning Eestis on proportsionaalne ning mitte progressiive tulumaksusüsteem.

¹⁴³ *Mayne Nickless Ltd v FCT*. - (1984) 15 ATR 752, p 772. Avaliku poliitika doktriini rakendamise probleeme on detailselt analüüsitud ka järgmises artiklis: Deal, C. V. Reining in the Unruly Horse: The Public Policy Test for Disallowing Tax Deductions. Vermont Law Review, Vol. 9 (1984), p 38, *passim*.

¹⁴⁴ *Commissioner v. Tellier*. - 383 U.S. 687 (1966). – viidatud: Diamond, p 811 (vt ka p 821).

1.3. Kõrgendatud keskkonnatasu mõiste ja olemus ning seotus ettevõtlusega

1.3.1. Kõrgendatud keskkonnatasu mõiste ja olemus

Äriühingu puhul on tulumaksuga maksustatud kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu (TuMS § 51 lg 2 p 1 ja § 34 p 6). Keskkonnatasusid reguleerib KeTS¹⁴⁵, mille § 3 lg 1 alusel on keskkonnatasu keskkonna kasutusõiguse hind. Eesti keskkonnatasude süsteem on üsna unikaalne ning tavaliselt on keskkonna kasutamise tasu teistes riikides sätestatud keskkonnamaksuna ning EL definitsiooni järgsed keskkonnamaksud jagatakse tavapäraselt kolme suurde rühma: energiamaksud, transpordimaksud ning saastamis- ja ressursimaksud.¹⁴⁶ Käesolevas magistritöös uuritakse pigem saastamis- ja ressursimakse selle rühmituse alusel. Keskkonnatasude kehtestamisel ja rakendamisel lähtutakse keskkonnakaitse vajadusest ning riigi majanduslikust ja sotsiaalsest olukorrast (KeTS § 2). Selline keskkonnatasude süsteem on Eestis kehtinud juba alates aastast 1991.¹⁴⁷ keskkonnatasude rakendamise eesmärk on vältida või vähendada loodusvarade kasutamisega, saasteainete keskkonda heitmisega ja jäätmete kõrvaldamisega seotud võimalikku kahju (KeTS § 4 lg 1). KeTS seletuskirjas on keskkonnatasude peamised eesmärgid ka detailsemalt lahti seletatud.¹⁴⁸ Keskkonnatasu jaguneb loodusvara kasutusõiguse tasuks ja saastetasuks (KeTS § 3 lg 3), mida makstakse KeTS-is sätestatud tasumäärade järgi (KeTS § 3 lg-d 4 ja 6).

Tasumäärade kehtestamisel arvestatakse vastavalt loodusvara kasutusõiguse tasu puhul loodusvaravarude seisundit, kasutuskohta, kvaliteeti, defitsiitsust, kasutusviisi keskkonnaohtlikkust, muude loodusvarade kaitse vajadust ning saastetasu puhul heitekohta saastetundlikkust, saasteaine ohtlikkust ja parima võimaliku tehnika kasutamist. Keskkonnatasu on kohustatud maksma isik, kes on saanud keskkonnalooga või muul alusel õiguse eemaldada looduslikust seisundist loodusvara, heita keskkonda saasteaineid või kõrvaldada jäätmeid või on teinud seda vastavat õigust omamata (KeTS § 5 lg 1) ning peab maksma kõrgendatud keskkonnatasu, kui isik kasutab loodusvara, heidab keskkonda

¹⁴⁵ Keskkonnatasude seadus. - RT I 2005, 67, 512 ... RT I 16.05.2013, 2.

¹⁴⁶ Lahtvee, V., Oja, A., Poltimäe, H. Ülevaade Euroopa Liidu riikides läbi viidud rohelise maksureformi tulemustest. SEI väljaanne nr 8. Säätva Eesti Instituut: Tallinn 2005, lk 19.

¹⁴⁷ Veinla, H. Relve, K. Environmental Law in Estonia. The Netherlands: Kluwer Law Int. BV 2012, lk 335.

¹⁴⁸ Toodud on näiteks järgmised eesmärgid: 1) ergutada loodusvarade säästlikku kasutamist; 2) tõhustada keskkonnasõbralikuma toorme ja kütuse kasutamist; 3) toetada riigi keskkonnakaitse haldusregulatsioonide kasutamist ning suurendada nende tõhusust; 4) aidata kaasa keskkonnaga seotud tootmisväliste kulutuste muutmisele tootmiskuludeks ja selle arvestamisele toodete hinna sisse; 5) ergutada loodusvarade kasutajaid ja keskkonna saastajaid rakendama keskkonnakaitsemeetmeid; 6) koguda raha loodusvarade säästliku kasutamise, keskkonnakaitse ja looduse mitmekesisuse säilitamise riiklike meetmete rahastamiseks. Teoorias peaks keskkonnatasude eesmärk seega olema motiveerida käitlejaid kasutama looduslikke ressursse efektiivsemalt ja säästlikumalt ning investeerima tootmistehnoloogiasse, millel on väiksem mõju keskkonnale.

saasteaineid või kõrvaldab jäätmeid keskkonnaloas lubatust suuremas koguses, loa omamise nõuet eirates või keelatud kohas (lg 3). Keskkonnatasusid arvestatakse kõrgendatud määra järgi, kui (KeTS § 22): 1) saasteaineid heidetakse või jäätmeid viiakse keskkonda (välisõhku, veekogusse, põhjavette või pinnasesse) lubatust suuremas koguses või kontsentratsioonis või ilma loata; 2) jäätmeid kõrvaldatakse lubatust suuremas koguses või ilma loata; 3) saasteaineid heidetakse merevette; 4) saasteaineid või jäätmeid viiakse keskkonda kemikaalide või jäätmete transportimise käigus; 5) loodusvara kasutatakse (võetakse vett või kaevandatakse maavara) lubatust suuremas mahus või ilma loata. Kõrgendatud määrade puhul muudetakse tavamäärad 5-100-kordseteks, olenevalt saasteaine ja tegevuse ohtlikkusest.

PS kommentaaride järgi kuulub kõrgendatud määraga keskkonnatasu ja sunniraha PS tähenduses trahvide hulka, olenemata sellest, et tegemist on haldusõiguslike mittekaristusliku iseloomuga mõjutusvahenditega.¹⁴⁹ Lasse Lehis on leidnud, et keskkonnatasud on oma olemuselt pigem „riiklikud lõivud“ PS § 113 alusel,¹⁵⁰ kuna need täidavad nn kontsessioonimakse iseloomu, mille puhul võetakse tasu õiguse eest kasutada piiratud ressursse.¹⁵¹ Samas on ka Riigikohus nentunud, et saastetasu kõrgendatud määral võib olla karistuslik iseloom, kuigi saastetasu ise ei ole põhiolemuselt karistuslik vaid pigem ennetava iseloomuga majandusliku reguleerimise vahend, millega püütakse mõjutada inimkäitumist, et keskkonda viidaks vähem saasteaineid ja jäätmeid, ning samuti ka heastava iseloomuga.¹⁵²

Ringkonnakohus on aga samas leidnud, et KeTS regulatsioonist tulenevalt on keskkonnatasude kõrgendatud määras rakendamise eesmärgiks loodusvarade kasutamise, saasteainete keskkonda heitmisega ja jäätmete kõrvaldamisega seotud võimaliku kahju vältimine või vähendamine, arvestades sealjuures keskkonnatasudest riigieelarvesse laekuva raha kasutamist sihtotstarbeliselt keskkonnaseisundi hoidmiseks, loodusvarade taastootmiseks ja keskkonnakahjustuste heastamiseks.¹⁵³ Ringkonnakohus leidis, et kuna saasteainete loata keskkonda viimisel võivad saasteained sattuda keskkonda ettenägematus koguses ja kohas ning saastuse mõju keskkonnale on sedavõrd prognoosimatum, siis võib ka keskkonnakahju

¹⁴⁹ Lehis, L., Lind, K. § 113/8.2. Tõenäoliselt on selle eesmärk kaitsta isikute põhiõigusi ja –vabadusi laiendavalt eesmärgil, et ka sellele kohalduks seadusereservatsiooni klausel.

¹⁵⁰ Lõiv erineb maksust selle poolest, et lõivu võib võtta mis tahes avaliku-õigusliku toiminguga eest või avaliku asja kasutamise eest. Lehis eristab riigilõivusid ja muid lõivusid (nimetatud tavaliselt tasudeks), mida sätestatakse tavaliselt vastavat valdkonda reguleerivates eriseadustes, kuigi mõned tasud on kehtestatud ka riigilõivuna. Lehis, L. Maksõigus, lk 34.

¹⁵¹ Lehis, L. Maksõigus, lk 34.

¹⁵² RKHKo 3-3-1-3-05, p 9.

¹⁵³ TlnHKo 3-11-1015, p 36.

olla potentsiaalselt suurem kui keskkonnaluba omades ning et seega ei saa öelda, et kõrgendatud määras tasutud keskkonnatasul on karistuslik iseloom.¹⁵⁴

Keskkonnatasu ja selle kõrgendatud määra hüvituslikule iseloomule viitab otseselt see, et keskkonnakasutusest riigieelarvesse laekunud raha eraldatakse loodusvarade kasutamise, saasteainete keskkonda heitmisega ja jäätmete kõrvaldamisega seotud võimalikku kahju vältimiseks ja vähendamiseks (KeTS § 56 lg 1). Keskkonnatasudest saadav raha jaotatakse riigieelarve ja keskkonnakasutuse asukoha kohalike omavalitsuste eelarvete vahel (KeTS § 4 lg 2). Keskkonnatasudest (sh kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasudest) kasutatakse riigieelarvesse laekuvat raha sihtotstarbeliselt keskkonnaseisundi hoidmiseks, loodusvarade taastootmiseks ja keskkonnakahjustuste heastamiseks (lg 3) ning taastuvate loodusvarade (kalavaru, kasvav mets, jahiulukid) kasutamisest laekunud raha suunatakse nende varade taastootmiseks ja kaitseks (lg 4). Sihtasutuseks, kellele suunatakse laekunud keskkonnatasud, on Keskkonnainvesteeringute Keskus.¹⁵⁵ Kõrgendatud määra järgi keskkonnatasu aga ei kanta kohalikele omavalitsustele. Sellest tulenevalt võib öelda, et kõrgendatud keskkonnatasu kasutatakse eranditult loodusele tekitatud kahju hüvitamiseks ja selle tekkimise vältimiseks. Seega ei pruugi kõrgendatud keskkonnatasudel olla karistuslikku iseloomu, kuid olenevalt olukorrast võib see isikule mõjuda kui karistus. Eesti keskkonnatasude puhul võib öelda, et pigem on tegemist hüvitava iseloomuga ning karistuslik iseloom on erandlik.

Nende eristamise põhjenduseks on toodud ka, et „tasusid“ kasutatakse, kui tulu on sihtotstarbeline ning kasutatud spetsiaalsel eesmärgil ning „maksu“, kui tulu laekub üldisesse eelarvesse.¹⁵⁶ Euroopa Komisjoni, OECD ja Rahvusvahelise Energiaagentuuri kasutatava definitsiooni kohaselt on keskkonnamaks selline maks, mille kehtestamise aluseks on

¹⁵⁴ TlnHKo 3-11-1015, p 38. Põhjendades p-s 41: Seejärel järeldab halduskohus, et: „eeltoodust tulenevalt leiab kohus, et asjaolu, et kaebuse esitaja on õigusaktide nõudeid eirates heitnud 2008. aastal loata kontrollimatult paiksest saasteallikast välisõhku saasteaineid, ei muuda kaebaja suhtes olematuks keskkonnatasu olemust ja KeTS § 4 lg-s 1 sätestatud keskkonnatasude rakendamise eesmärki vältida või vähendada saasteainete keskkonda heitmisega seotud võimalikku kahju. Seadusega keskkonnatasude kõrgendatud määras kehtestamisel KeTS § 5 lg-s 4 sätestatud viisil keskkonna kasutamise eest ja kaebaja suhtes rakendamisel ongi lähtutud eesmärgist kasutada keskkonnatasudest riigieelarvesse laekuvat raha võimalike keskkonnakahjustuste heastamiseks“ ning et: „arvestades aga, et keskkonnatasude seadusest tulenevalt on kõrgendatud määras keskkonnatasu näol tegemist avalik-õigusliku rahalise kohustusega tasuda KeTS § 5 lg-s 4 sätestatud viisil keskkonna kasutamise eest ning käesoleval juhul ei ole kaebaja suhtes ära langenud keskkonnatasu kõrgendatud määras rakendamise eesmärk vähendada saasteainete keskkonda heitmisega seotud võimalikku kahju ja kasutada keskkonnatasudest riigieelarvesse laekuvat raha kaebaja poolt saasteainete loata välisõhku heitmisest tulenevate võimalike keskkonnakahjustuste heastamiseks, ei nõustu kohus kaebuse esitajaga, et käesoleval juhul on tegemist erandiga, kus kaebajale määratud saastatasul kõrgendatud määras on karistuslik iseloom

¹⁵⁵ Osa keskkonnatasudest läheb ka kohalikele omavalitsustele ning KeTS § 15 järgi kantakse laekunud saastetasust 75% jäätmete päritolukoha kohaliku omavalitsuse üksuse eelarvesse jäätmehoolduse arendamiseks.

¹⁵⁶ Nömmann, S., Kärnsa O., Tammert, P., Oro, L., Tomson, A., Nömmann, T. Maailma maksunduse trendid. Strateegiliste Algatuste Keskus, Tallinn, 2003, lk 72.

tõestatud, spetsiifilise negatiivse keskkonnamõju füüsiline ühik (või sellega sarnane asendaja).¹⁵⁷ Rahvusvahelisel tasandil siiski puudub selgus, mis on keskkonnamaks ja mis mitte ning paralleelselt kasutatakse väljendit keskkonnaga seotud maksud ja tasud (inglise keeles *environmentally related taxes, fees and charges*). Samas on Eurostat võtnud kasutusele siiski ingliskeelse mõiste „environmental taxes“, mis peaks hõlmama kõiki Euroopa Liidus kehtestatud tasudest.¹⁵⁸

1.3.2. Kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu seotus ettevõtlusega

Järgnevalt analüüsin, kas kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu võib olla enda olemuselt ettevõtlusega seotud kulu või mitte. Arvestades seda, et kõrgendatud määra järgi peab ettevõtja tasuma keskkonnatasu juhul kui kas saastatakse või kasutatakse loodusvara loaga lubatust suuremas ulatuses või ilma loata. Üheks näiteks, mille puhul ettevõtja saastab on see, kui ettevõtjal on tehased ning tegeletakse millegi tootmisega. Sellisel juhul toimub saastamine tootmise käigus ning mida rohkem toodetakse, seda rohkem saastatakse ning seda rohkem peab maksma ka keskkonnatasu (sh võimalikult ka kõrgendatud määras) ning mida rohkem toodetakse, sh siis ka saastatakse, seda rohkem teenitakse ka kasumit ning ettevõtlustulu.

Sellest tulenevalt ei saa öelda, et kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu on igal juhul ettevõtlusega mitteseotud kulud, kuna tihtipeale saastamine tekibki ettevõtlusega seotud tegevusest sh ettevõtlustulu saamise eesmärgil tehtavast tegevusest. Seega võib öelda, et TuMS § 32 lg-s 2 nimetatud eeldustest üks alternatiivne eeldus on kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu puhul enamasti täidetud, kuna keskkonnatasu on tasutud kõrgendatud määra järgi ettevõtlustulu saamise eesmärgil. Samas on ka võimalik, et kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu ei ole ettevõtlusega seotud näiteks juhul kui saastamine ei seondu ettevõtja tegevusaladega.

Kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu seotuse kohta ettevõtlusega näitlikustamiseks võib tuua ühe näite. Oletame, et ettevõtjal on vee erikasutusluba, mille alusel on seotud saasteainete piirmäärad, mida ei tohi ületada ning mille ületamisel tuleb maksta kõrgendatud keskkonnatasu. Seega maksab ettevõtja kuni loas sätestatud piirmääradeni keskkonnatasu tavamääras ning isegi kui läheb paar milligrammi üle, siis on keskkonnatasu kõrgendatud.

¹⁵⁷ Lahtvee, V., Oja, A., Poltimäe, H. Ülevaade Euroopa Liidu riikides läbi viidud rohelise maksureformi tulemustest. SEI väljaanne nr 8. Säästva Eesti Instituut: Tallinn 2005, lk 19.

¹⁵⁸ Grüner, E., Salu, K., Oras, K., Nõmmann, T. Environmental taxes - economic instruments for environmental protection. Quarterly Bulletin of Statistics Estonia. 3/09, p 16.

Sellest tulenevalt juhul kui ettevõtja teatud juhtudel ja põhjustel ületab temale erikasutusloaga seatud piirmäärasid, ei saa öelda, et hetkeni, kui saastatakse piirmäärade ulatuse, on tegemist ettevõtlusega seotud kuluga ning sellest hetkest, kui ületatakse piirmäärasid, siis ei ole enam tegemist kuluga, mis on tehtud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise eesmärgil.

Keskkonnatasude regulatsioonist tulenevalt tuleb saastetasu maksta saasteainete heitmise eest veekogusse. Tasu maksab saastaja, sõltumata, kas ta on saastanud õiguslikul alusel või mitte. Teatud tegevusvaldkondades (tegevusspetsiifika) toob äritegevus endaga kaasa mh saasteainete heitmise keskkonda, mille jaoks on vajalik keskkonnaluba ning keskkonnatasude maksmine. Sellisel puhul on tegevuse elluviimine võimalik ainult juhul, kui tasutakse keskkonnatasu. Seega on keskkonnatasude tasumiseks tehtavad kulutused vaieldamatult tehtud ettevõtlustulu saamise eesmärgil ning kõrgendatud määra kohaldamine ei muuda keskkonnatasu olemust – seda tuleb tasuda tegevuse elluviimisega seotud saastamise eest.

Hoolimata teo ühiskondlikust hukkamõistetavusest (keskkonna saastamine) ei saa kuidagi väita, et pelgalt sellepärast, et ületatakse keskkonnalooga määratud piirmäärasid, on tegemist ettevõtlusega mitteseotud kuluga. Ettevõtja tõenäoliselt ei teeks selliseid kulutusi, kui ta ei oleks ettevõtja ning sellise kulutuse tegemata jätmine võib teatud juhtudel kaasa tuua tulust ilma jäämise. Sellest tulenevalt võib öelda, et kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu võib olla tehtud ettevõtlustulu saamise eesmärgil, kuna see on enamasti mh seotud ka ettevõtluses realiseeruvate riskidega.

Teatud juhtudel võib kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu olla ka vajalik ja kohane. Siinkohal on oluline see, et äriühingute poolt saastamine saab toimuda ka kehtivat ja õiguspärast keskkonnaluba omades ning juhtudel, kus enda tulu saamise eesmärgil ning enda ettevõtluse säilitamiseks ja arendamiseks ei ole muud võimalust, kui ületada keskkonnaloas seatud normpiire põhjusel, et õigusaktid ei võimalda tihtipeale piirmäärasid tõsta ning seega keskkonnatasu maksta õiguspäraselt loa alusel. Seega ei saa kuidagi väita, et pelgalt sellepärast, et ületatakse keskkonnalooga määratud piirmäärasid, kaob tootmise (sh saastamise) seos ettevõtlusega ära.

Näiteks hetkel kehtiv Vabariigi Valitsuse 29.11.2012. a määrusega¹⁵⁹ nr 99 “Reovee puhastamise ning heit- ja sademevee suublasse juhtimise kohta esitatavad nõuded, heit- ja sademevee reostusnäitajate piirmäärad ning nende nõuete täitmise kontrollimise meetmed“

¹⁵⁹ Reovee puhastamise ning heit- ja sademevee suublasse juhtimise kohta esitatavad nõuded, heit- ja sademevee reostusnäitajate piirmäärad ning nende nõuete täitmise kontrollimise meetmed. VVm 29.11.2012 nr 99, - RT I, 04.12.2012, 1 ... RT I, 13.06.2013, 13.

(edaspidi Määrus) on kehtestatud reostusnäitajate piirmäärad (piirväärtused). Määruse alusel on vee erikasutusloa andja (kui haldusorgani) diskretsiooni küll kitsendatud rohkemate ning rangemate piirmääradega, kuid sellegipoolest ei jäta regulatsioon võimalust äriühingutel ise mõjutada piirmäärasid lähtuvalt enda ettevõtluse vajadustest, vaid need nähakse ette õigusaktidega või haldusorgani diskretsiooni korras. Määruse lisaga 1 on heitvee reostusnäitajate piirväärtused ja reovee puhastusastmed määratud igas suuruses reostuskoormuse puhul (sh alla 300 ie on BHT7 piirväärtuseks pandud 40 mg/l ja heljuvaine sisalduseks 35 mg/l).

Eelnev tähendab seda, et see piir, millest ületades peab isik hakkama maksma kõrgendatud määras keskkonnatasu, on paika pandud õigusnormidega või määrab selle haldusorgan diskretsiooni korras. Seega juhul kui soovitakse enda tegevust suurema tulu saamise eesmärgil ja ettevõtluse arendamise eesmärgil laiendada ning sellest tulenevalt ületatakse keskkonnaloas õigusaktide või haldusorgani diskretsiooni korras määratud piirmäärasid, siis peab äriühing maksma kõrgendatud määras keskkonnatasu. Seega saab väita, et kõrgendatud määras keskkonnatasu maksmine on teatud olukorras vältimatu ning seega ka nii kohane kui ka vajalik enda ettevõtluse säilitamiseks ja arendamiseks.

Tootmise laiendamisega kaasneb paratamatult ka suurem saastamine. Seega kui asuda seisukohale, et kõrgendatud määras tasutud keskkonnatasu ei ole ühelgi juhul kohane ega vajalik, siis tähendaks see seda, et kui isik tegeleb keskkonda saastava tegevusega (näiteks tootmisega), siis isik võib enda ettevõtlust arendada ja säilitada ainult loaga seatud saasteainete piirmäärade raames ning ainult piirmäärade raames on kulutused kohased ja vajalikud. Sellest järelduks, et alates esimesest milligrammist loaga määratud saasteainete piirmäärade ületamisest ei ole enam keskkonnatasu tasumiseks tehtud kulutused ettevõtlusega seotud. Tootmise ja ettevõtluse puhul aga ei saa nii selget piiri tõmmata selle vahel, mis on ettevõtluseks vajalik ja kohane.

Teatud juhtudel kui ettevõtja säilitab ning arendab enda ettevõtlust ning selle jaoks peab ta maksma kõrgendatud määras keskkonnatasu, siis on need kulud tehtud ettevõtlustulu saamise eesmärgil ning samuti ka vajalikud ja kohased, kuna see tuleneb ettevõtja tegevusspetsiifikast. Tulumaksuseadus ei saa nõuda, et ettevõtja võiks teha ainult hädavajalikke kulutusi, sh puudub alus keelata sellise kulu mahaarvamist, mis on kasutatav ettevõtluses ning ei anna ettevõtjale mingeid isiklikke hüvesid ning sellest tulenevalt ei saa juriidiliste isikute puhul

maksustada kulutusi, mis on tehtud ettevõtluse käigus ja eesmärgil ning mis ei anna isiklike hüvesid¹⁶⁰.

Ettevõtja ei saa tihtipeale taotleda piirmäärade suurendamist loas vastavalt enda vajadustele, kuivõrd õigusaktides on sätestatud maksimaalsed piirmäärad, mida ei või ületada. Seega võib öelda, et kui ettevõtlusega seonduvalt tulu saamise eesmärgil suurendatakse tootmist ja ka saastamist, siis ei ole ettevõtjal tihtipeale võimalik vastavalt sellele suurendada loa piirmäärasid ning sellest tulenevalt loa alusel maksta keskkonnatasu, vaid ettevõtja peabki tulu saamise eesmärgil ületama piirmäärasid ja maksuma kõrgendatud määras keskkonnatasu.

Ettevõtja võib enda majandustegevuses vaba valiku alusel leida, et tootmise arendamiseks ja säilitamiseks on üle normide saastamine vältimatu ning seega otsustada maksta ka kõrgendatud määra järgi keskkonnatasu selle asemel, et piirata tootmist või investeerida äärmiselt kulukasse tehnoloogiasse. Ettevõtluseks tehtud kulutused ei pruugigi olla efektiivsed. Ettevõtjal ei saa maksukohustust tekkida ainuüksi seetõttu, et ta ei kasuta tema omandis või valduses olevat vara maksimaalselt efektiivsel viisil või et tema poolt majandustegevuses tehtud otsustused ei ole kõige kasumlikumad.¹⁶¹ Kuigi ettevõtjale võivad kohalduda teatud mahus tootmise puhul keskkonnatasu kõrgendatud määrad, ei tähenda see seda, et tegemist oleks ettevõtlusega mitteseotud kuluga sh ebakohase ja ebavajaliku kuluga ettevõtja ettevõtluse olemuse raames. Isegi kui ettevõtja saastab üle piirmäärade, siis teeb ta seda kontrollitult, kuivõrd ettevõtjal on selleks olemas keskkonnavalua ning üle loa kehtestatud piirmäärade saastamine deklareeritakse saastetasude deklaratsioonis. Samasugused asjaolud võivad esineda ka siis, kui ettevõtja alustab enda majandustegevusega enne kui ta saab endale keskkonnavalua. Keskkonnavalua saamine võib olla seotud mingite tingimustega, mida ettevõtja ei saa mõjutada ning sellest tulenevalt otsustab enda vabal valikul alustada majandustegevust enne keskkonnavalua saamist. Nii võib ka juhtuda siis, kui ettevõtja ei olegi teadlik keskkonnavalua omamise vajadusest ning saastab ise sellest mitteteadlik olles. Sellistest asjaoludest tulenevalt ei saaks samuti öelda, et näiteks tootmise tulemusel toimunud saastamine on ettevõtlusega mitteseotud ning samuti ka kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu.

Eelnevast tulenevalt on saastamine tihtipeale seotud ettevõtlusega ning sellega seoses ka keskkonnatasu maksmine nii tavamääras kui ka kõrgendatud määras tehtud ettevõtlustulu saamise eesmärgil. Samas võib olla ka juhtumeid, kus saastamine ning ka sellest tulenev

¹⁶⁰ Lehis, L. TuMS. Komm vlj, *supra nota* 8, lk 600.

¹⁶¹ TlnRnKo 3-05-20, p 11.

keskkonnatasu kohustus riigi ees ei olnud ettevõtlusega seotud ning sellest tulenevalt oleks see vajalik allutada üldreeglile, mille puhul maksumaksja peab kahtluse korral tõendama, et makstud keskkonnatasu oli tõepoolest seotud ettevõtlusega.

1.3.3. Välisriikides keskkonnatasude(maksete) mahaarvamise lubatavus

Austria ühingumaksu seaduses (saksa keeles *Körperschaftsteuergesetz*) ega tulumaksuseaduses (saksa keeles *Einkommensteuergesetz*¹⁶²) ei ole sätestatud keeldu maha arvata keskkonna kasutamise seonduvaid kulutusi. Austrias on kehtestatud erinevaid keskkonnamakse ning maksuseadused ei keela selliste maksude mahaarvamist, kui need on ettevõtlusega seotud. Juhul kui rikutakse keskkonnaõiguses sätestatud norme, siis võivad küll ette olla nähtud trahvid ning need on Austria maksuseaduste kohaselt mittemahaarvatavad. Sellegipoolest ei ole antud juhul võimalik samastada trahve ja kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasusid. Saksamaal on näiteks lubatud maha arvata makseid, mida tehti kahju hüvitamiseks.¹⁶³

Teatud riikides on kehtestatud kõrgendatud määraga keskkonnatasu sarnaselt Eestiga nagu näiteks Lätis ja Leedus.¹⁶⁴ Kusjuures Leedus ja Lätis ei ole tegemist mitte tasudega, vaid maksudega¹⁶⁵. Leedu saastemaksu seaduses on art 9 lõikes 3 välja toodud, et saastemaksu kõrgendatud määra kasutatakse, kui ületatakse seatud piirmäära või kui varjatakse saastamist. Leedu tulumaksuseaduse art 31 lg 1 punkti 3 alusel on keelatud maha arvata trahve ja muidu sanktsioone, mis on ettenähtud Leedu õigusaktide rikkumise eest. Artikkel 24 sätestab, et maksud ja tasud ning kohustuslikud maksed, mida näevad ette Leedu seadused ja Valitsuse otsused on üldreeglina tulust mahaarvatavad.¹⁶⁶ Seega on Leedus kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnamaks siiski võimalik ettevõtlusega seotud kuluna maha arvata.

Läti tulumaksuseaduse¹⁶⁷ art 6 lg 1 ei sätesta samuti maksustatavate kuludena keskkonnamaksusid, vaid ainult trahve. Seega on looduskasutusmaksud Lätis mahaarvatavad kulud.¹⁶⁸ Samas aga Belgia tulumaksuseaduse art 53 p 3 alusel ei ole lubatud maha arvata

¹⁶² Einkommensteuergesetz. - BGBl. Nr. 400/1988 ... BGBl. I Nr. 13/2014.

¹⁶³ PWC Worldwide Tax Summaries – Corporate taxes 2013/14, p 700.

¹⁶⁴ Lahtvee, V. jt, Keskkonnatasude mõjuanalüüs. - SEI Tallinn ja Tartu Ülikool, RAKE, 2013, lk 156; Speck, S., McNicholas, J., Markovic, M. Environmental Taxes in an Enlarged Europe. Szentendre: The Regional Environmental Center for Central and Eastern Europe 2001, lk 178, *passim*.

¹⁶⁵ Näiteks Leedu saastemaksu seadus: Republic of Lithuania Law on Pollution Tax. – 13.05.1999 ... 29.01.2008 - X-1438 ja Läti loodusvarade maksuseadus: Dabas resursu nodokļa likums.

¹⁶⁶ Seda, et kõik maksud on mahaarvatavad on väljatoodud ka järgmisest allikas: PWC Worldwide Tax Summaries. Corporate taxes 2013/14, lk 1181.

¹⁶⁷ Par uzņēmumu ienākuma nodokli. Arvutivõrgus: <http://m.likumi.lv/doc.php?id=34094>.

¹⁶⁸ PWC Worldwide Tax Summaries. Corporate taxes 2013/14, lk 1132.

keskkonnamakse kui kohalikke makse,¹⁶⁹ mis võib aga tuleneda sellest, et rahalised vahendid laekuvad erinevate valitsustasandite eelarvetesse. Ameerika Ühendriikides on hüvitava eesmärgiga tasude ja hüvitiste puhul leitud, et tegemist on mahaarvatava kuluga.¹⁷⁰

Näiteks leidis USA maksukohus ühes vaidluses¹⁷¹, kus maksumaksja arvas maha kahele osariigile makstud trahvid, mis määrati selle eest, et tema toodetud väetistes oli puudusi, et selline trahv ei ole karistusliku iseloomuga vaid hüvitava iseloomuga, kuna seda arvutati vastavalt sellele, mis oli puuduoleva komponendi väärtus, lisades sellele ka viljamaa hüvitusraha. Seega vaadatakse USA kohtupraktika järgi pigem makse iseloomu ning ka selle õigusakti iseloomu, mille alusel makseid määratakse.¹⁷²

Seega võib öelda, et enamasti on keskkonnamaksud ja –tasud loetud ettevõtlusega seotud kuluks. Teiste maksete puhul on pigem oluline, mis iseloom on maksele antud ning kui see on pigem trahv ning karistuslik meede, siis on tavapäraselt ei ole need mahaarvatavad. Samas aga kui tegemist on keskkonnakasutuse eest makstava hinnang, mille puhul on eristatud tava- ja kõrgendatud määra, siis tavaliselt on see pigem mahaarvatav. Kuivõrd Eestis on kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasul pigem hüvitav iseloom, siis peaks võrdleva õiguse argumendil olema ka Eestis võimalik sellise kulu liigitamine ettevõtlusega seotuks.

1.3.4. Vahekokkuvõte

Eelnevast tulenevalt võib öelda, et keskkonnatasu (sh kõrgendatud keskkonnatasu) ei käsitleta pigem karistusliku meetmena vaid hoopis kahju hüvitusliku meetmena, kuigi Riigikohus on jätnud avatuks ka võimaluse, et mingitel juhtudel võib olla kõrgendatud määral ka karistuslik iseloom. Käesolevas alapeatükis jõudis magistritöö autor järeldusele, et äriühingu poolt saastamine, maavara kaevandamine ja veevõtt on tõenäoliselt enamasti seotud ettevõtlusega

¹⁶⁹ Code des Impôts sur les Revenus. Arvutivõrgus: http://compta-excellent.be/FISCALITE/CIR_revenus2012.pdf; Schellekens, M. (ed). European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD 2013.

¹⁷⁰ Should environmental monetary sanctions be tax deductible; Todres, J. L. Internal Revenue Code Section 162(f): An Analysis and its application to restitution payments and environmental fines. – Dickinson Law Review nr 99, 645 (1994-1995), pp 672-673. Järgmistes kohtulahendites leiti, et on vajalik vaadata rahalise makse päritolu ja iseloomu: *Bailey v. Commissioner*. - 756 F.2d 44, 47 (6th Cir. 1985); *Ostrum v. Commissioner*. US Tax Court. - 77 T.C. 608 (1981); *Middle Atlantic Distributors v. Commissioner*. US Tax Court. - 72 T.C. 1136, 1144-45 (1979); *Uhlenbrock v. Commissioner*. US Tax Court. - 67 T.C. 818, 823 (1977). Järgmistes kohtulahendites leiti, et kui makse on hüvitav, siis on see ka mahaarvatav: *Southern Pacific v. Commissioner*. US Tax Court. - 75 T.C. 497 (1980); *Mason and Dixon Lines, Inc. v. United States*. - 708 F.2d 1043, 1047 (6th Cir. 1983); Wood, R. W. Cleaning Up: Tax Deductions for Restitution, Fines, and Penalties. Tax Analysts. Tax Practice. Tax Notes. (26.01.2009), p 490.

¹⁷¹ *S. Clark Jenkins et ux. v. Commissioner*. US Tax Court Memo. - 1996-539, Doc 96-32146, 96 TNT 242-12.

¹⁷² Schnee, E. J. Some Fines and Penalties Can Be Deducted. - Taxation for accountants. New York. Vol. 58.1997, 1, p. 20-24; Curry, K. T. The Deductibility of Punitive Damages as an Ordinary and Necessary Business Expense: Reviving the Public Policy Doctrine. - San Diego Law Review, vol 26. (1989), p 363.

ning sellega seoses ka keskkonnatasu maksmine nii tavamääras kui ka kõrgendatud määras tehtud ettevõtlustulu saamise eesmärgil ning seega ettevõtlusega seotud kulu. Samas võib olla ka juhtumeid, mille puhul saastamine ning ka sellest tulenev keskkonnatasukohustus riigi ees ei olnud ettevõtlusega seotud ning sellest tulenevalt oleks vajalik allutada see kulu üldreeglile, mille puhul maksumaksja peab kahtluse korral tõendama, et makstud keskkonnatasu oli tõepoolest seotud ettevõtlusega. Erinevate riikide regulatsiooni uurides selgus, et keskkonnatasude nimetus ning regulatsioon küll erineb, kuid põhimõtteliselt on tegemist ikkagi looduse kasutamise eest võetava tasuga. Tavapäraselt on selliste tasude/maksude mahaarvatavuse lubatavus hinnatav üldreegli alusel ning ei ole kehtestatud keeldu selliseid kulusid maha arvata.

2. Ettevõtlusega seotud kulude tulumaksustamine kui põhiõiguste ja -vabaduste riive ning vastavus õigusselguse põhimõttele

2.1. Põhiseadusest tulenevad õigused seoses maksuõigusega

2.1.1. Omandiõiguse kaitseala ja riive

Käesolevas peatükis üritatakse tuvastada, millist riivet kujutab endast tulumaksukohustus. Riigi poolt eraisikule kehtestatud kohustused, sh administratiivsed ja rahalised kohustused seonduvad kõige enam omandipõhiõigusega ja ettevõtlusvabadusega. Ühelt poolt on tegemist isiku rahaliste vahenditega ning teiselt poolt tegutsemisvabadusega. Allolevalt analüüsimegi riive kuulumist omandiõiguse ja ettevõtlusvabaduse kaitsealasse. Selle jaoks on vaja analüüsida PS omandipõhiõiguse paragrahvi (PS § 32) ja ettevõtlusvabaduse paragrahvi (PS § 31) normitehniliselt.

R. Maruste on enda raamatus sedastanud, et „Omandi puutumatus põhimõte on liberaalse demokraatia ja vaba turumajanduse *sine qua non* ehk tingimus, milleta need toimida ei saa“.¹⁷³ PS § 32 sätestab kahte liigi omandipõhiõiguse riivet.¹⁷⁴ Seega on kõigepealt vaja tuvastada PS § 32 esemeline kaitseala, mille puhul on küsimus selles, mida vastav põhiõigus kaitseb, milleks antud juhul võib olla õigusliku positsioonina omand asjale.¹⁷⁵ Riigikohus on tõdenud, et PS § 32 näol on tegemist üldise varalisi õigusi kaitsva normiga, mille kaitse ulatub ka rahaliselt hinnatavatele õigustele ja nõuetele.¹⁷⁶ Sealhulgas on Riigikohus mitmel korral leidnud, et mõiste "omand" ning seega ka PS § 32 kaitseala hõlmab ka rahalisi vahendeid.¹⁷⁷ Samuti on Riigikohus leidnud, et „Omandipõhiõiguse riive on PS §-s 32 sätestatud õigusliku positsiooni igasugune kitsendamine, omanikule varalise kaotuse põhjustamine“.¹⁷⁸ TsÜS § 51 mõttes on rahatähed asendatavad asjad ning rahasumma kui selline väljendab isiku vara suurust, kuid ei ole selge kummas tähenduses (kas rahatähed või isiku vara) rahale omandipõhiõigus laieneb.¹⁷⁹ Imselt hõlmab kaitseala pigem isiku varalist seisut, mille

¹⁷³ Maruste, *supra nota* 10, lk 475.

¹⁷⁴ Paragrahvi lg 1 sätestab, et „Igaühe omand on puutumatu ja võrdselt kaitstud. Omandit võib omaniku nõusolekuta võõrandada ainult seaduses sätestatud juhtudel ja korras üldistes huvides õiglase ja kohese hüvituse eest. Igaühel, kelle vara on tema nõusolekuta võõrandatud, on õigus pöörduda kohtusse ning vaidlustada vara võõrandamine, hüvitus või selle suurus“ sätestades omandi omaniku nõusolekuta võõrandamise. PS § 32 lg 2 sätestab omandikitsendustena muud piirangud (RKPJKo 3-4-1-25-11, p 35): „Igaühel on õigus enda omandit vabalt vallata, kasutada ja käsutada. Kitsendused sätestab seadus. Omandit ei tohi kasutada üldiste huvide vastaselt“.

¹⁷⁵ Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. Juridica. 2001 ERI.

¹⁷⁶ RKPJKo 3-4-1-9-07, p 20.

¹⁷⁷ RKTko 3-2-1-116-97; RKÜKo 3-2-1-143-03, p 18 ; 3-3-1-69-09, p 56.

¹⁷⁸ RKÜKo 3-3-1-69-09, p 57.

¹⁷⁹ Ernits, M. PõhiSK § 32/4.9.

vähenevamine kujutab endast omandipõhiõiguse riivet. PS kommentaarid toovad näitena, et „maksude tõstmine riivab omandipõhiõiguse kaitseala“.¹⁸⁰ Sellest tulenevalt võib öelda, et raha, kui isiku varaline seis ja ka rahatähed, kuuluvad PS § 32 esemelisse kaitsealasse. Samuti võib öelda, et juriidilised isikud, kui TuMS § 51 lg 2 p 1 ja § 34 alusel kohustatud isikud, kuuluvad PS § 9 lg 2 järgi PS § 32 isikulisse kaitsealasse.¹⁸¹

Riive kui selline klassikalises mõttes on (1) õigusakt, mis on (2) sunnijõuga tagatud, mis on (3) finaalselt suunatud põhiõigusliku kaitsehüve vastu ja (4) mõjutab seda vahetult.¹⁸² Antud juhul on tegemist õigusaktiga ehk TuMS sätetega, mis on tagatud riigi sunnijõuga, kuna mittemaksmisel nõutakse see maksumaksjalt sunniviisiliselt sisse. Maksukohustusega võetakse igal juhul maksumaksjalt rahalisi vahendid lõplikult enda kasutusse ilma vastutasuta ning selle eesmärgiks on isikult rahaliste vahendite äravõtmine ning selle mõju maksumaksjale on see, et talle jääb vähem rahalisi vahendeid. Seega võib öelda, et raha ning isiku vara kui selline kuulub PS § 32 kaitsealasse nii isikulises kui ka esemelises mõttes. Vaja on siiski analüüsida, kas maksukohustus riivab PS § 32 lõiget 1 või lõiget 2.

Seega tekib küsimus, kas isikule rahaliste kohustuste panemine kujutab endast „omandi nõusolekuta võõrandamist“, mille eest peab isik saama õiglase ja kohase hüvituse. Maksu definitsiooni kohaselt maksul „puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks“, mille kohaselt isikul ei olegi õigust nõuda „õiglast hüvitist“. R. Narits on sedastanud, et „Omandi kaitse põhimõttega seonduvalt võib tekkida arusaam, et ka rahaliste kohustuste panemine riigi poolt kujutab endast omandi sunniviisilist vähendamist, mis on lubatud ainult kohase ja õiglase vastutasu eest. Samas aga PS § 113 välistab seosed omandi puutumatus ja õiglase hüvituse nõuetega“.¹⁸³ Riigikohus on kohaldanud § 32 lg 1, kui omanik jäetakse täielikult või osaliselt ilma subjektiivsest õigusest, mille § 32 garanteerib.¹⁸⁴ Kuid ka omandikitsenduse puhul jäetakse omanik osaliselt ilma subjektiivsest õigusest, mille § 32 garanteerib.

Sellest tulenevalt võib öelda, et TuMS § 34 ja § 51 lg 2 p 1 alusel isikult nõutav tulumaks ehk raha äravõtmine kujutab endast pigem isiku PS § 32 lg-ga 2 tagatud omandi valdamise, kasutamise ja käsutamise vabaduse riivet¹⁸⁵, kuna raha maksmise kohustus ilma vastutasuta kuulub PS § 32 lg 2 kaitsealasse. TuMS § 51 lg 1 kohaselt maksab residendist äriühing

¹⁸⁰ Ernits, M. PõhiSK § 32/4.9.

¹⁸¹ Ernits, M. PõhiSK § 9/3.1.6.

¹⁸² Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. Juridica 2001. ERI.

¹⁸³ Merusk, K., Narits, R. Eesti konstitutsiooniõigusest. Tallinn: Juura 1998, lk 214.

¹⁸⁴ RKÜKo 3-2-1-59-04, p 13.

¹⁸⁵ RKPSJK on seda leidnud ka näiteks kohtutäituri lisatasu kohta lahendis nr 3-4-1-9-07, p 22.

tulumaksu määras 21/79 ettevõtlusega mitteseotud kuludelt. Eeltoodust tulenevalt seisneb antud juhul faktiliselt riive selles, et isikutele on pandud kohustus tasuda riigile tulumaksu juba tehtud kulutustelt ilma vastutasuta. See tähendab seda, et seadusandja on otsustanud esiteks, et isikud peavad arvestama ja deklareerima tasutud trahvid ning kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu enda tuludeklaratsioonis (administratiivne kohustus) ning teiseks, et isikud peavad lisaks tehtud kulutustele maksma enda isiklikest rahalistest vahenditest riigile veel teatud protsendi tehtud kulutuste summalt (rahaline kohustus). Seega antud juhul seisneb faktiliselt riive selles, et isikule on peale pandud nii administratiivne kui ka rahaline kohustus midagi teha, mida riik omakorda tagab enda sunnijõuga. EIK on nt tunnistanud omandi vaba kasutamise riiveks muuhulgas alkoholsete jookide müügiloa äravõtmist¹⁸⁶, tollivaba poe ja baari sulgemist¹⁸⁷, pangalitsentsi äravõtmist¹⁸⁸ ning ka enammakstud käibemaksu tagastamisest keeldumist¹⁸⁹ jt.

Lai kaitseala määratluse tõttu on ebaselged §-de 31, 32 ja 113 kaitsealade omavahelised piirid.¹⁹⁰ Nt on Riigikohus lugenud omandipõhiõiguse riiveks Eesti Haigekassa seaduse regulatsiooni, mille kohaselt nõudis haigekassa sotsiaalmaksuvõlglaselt sisse kulud, mida haigekassa oli kandnud kindlustatu ravikindlustushüvitiste tasumisel, samal ajal kui maksuvõlglane ei olnud vabastatud sotsiaalmaksuvõla maksmisest.¹⁹¹ Peale selle on Riigikohus leidnud, et tuletorni- ja jäämurdetasu kehtestamine riigi poolt riivab üldist maksupõhiõigust¹⁹² ja mitte omandipõhiõigust ning et rahandusministrile antud volitus kehtestada karastusjooogi pakendiaktsiisi maksuobjekt üldist maksupõhiõigust¹⁹³ ja mitte omandipõhiõigust. Riigikohtu arvates riivab samas kohtutäituri tasu nii § 32 kui § 113.¹⁹⁴ Lisaks eelnevale on Riigikohus kahel korral asunud seisukohale, et suurte tehingute puhul sularahas tasumise korral käibemaksu mahaarvamise õiguse äravõtmine oli ettevõtlusvabaduse riive, mitte omandipõhiõiguse riive.¹⁹⁵ Sellest tulenevalt on kohtupraktika ebajärjepidev omandipõhiõiguse kaitse ulatuse piiritlemisel vara kui terviku kaitset üldise maksupõhiõiguse kaitsealast ja ettevõtlusvabaduse kaitsealast.

¹⁸⁶ EIKo *Tre Traktörer AB vs. Roots*, 07.07.1989.

¹⁸⁷ EIKo *Bimer S.A. vs. Moldova*, 10.07.2007.

¹⁸⁸ EIKo *Capital Bank AD vs. Bulgaaria*, 24.11.2005.

¹⁸⁹ EIKo *S.A. Dangeville vs. Prantsusmaa*, 16.04.2002.

¹⁹⁰ Kask, O. PõhiSK § 31/6.

¹⁹¹ RKÜKo 3-2-1-143-03, p 19.

¹⁹² RKPJKo 3-4-1-14-09, p-d 35, 36.

¹⁹³ RKPJKo 3-4-1-18-07, p-d 25, 26, 38, 39.

¹⁹⁴ RKPJKo 3-4-1-9-07, p 22.

¹⁹⁵ RKPJKo 3-4-1-1-02, p 14, 17; 3-4-1-6-02, p 9.

2.1.2. Ettevõtlusvabaduse kaitseala ja riive

PS § 31 annab isikutele õiguse tegeleda ettevõtlusega ehk ettevõtlusvabaduse, sätestades et „Eesti kodanikel on õigus tegelda ettevõtlusega ning koonduda tulundusühingutesse ja liitudesse. Seadus võib sätestada selle õiguse kasutamise tingimused ja korra“. Riigikohus on öelnud, et ettevõtluse all mõistetakse eelkõige iseseisva majandustegevuse kaudu tulu teenimist¹⁹⁶ ehk ettevõtlusvabadus annab isikutele õiguse teenida tulu. PS § 31 mõistes on ettevõtlus tegevus, mille eesmärk on üldjuhul tulu saamine kauba tootmisest, müümisest, teenuste osutamisest, vara realiseerimisest jne.¹⁹⁷ Ettevõtlusvabaduse esemeline kaitseala hõlmab Riigikohtu poolt antud esimese määratluse järgi kõiki tegevusalasid ja elukutseid, mille puhul isik pakub enda nimel kaupu või teenuseid.¹⁹⁸ Hilisemalt laiendas Riigikohus kaitseala öeldes, et ettevõtlusvabaduse kaitsealasse kuulub kogu tulu saamise eesmärgil toimiv tegevus.¹⁹⁹ Ettevõtlusvabadust kui põhivabadust ei sätesta kodaniku ja poliitiliste õiguste rahvusvaheline pakt ja ega ka EIÕK õiguste kataloog²⁰⁰. EIK on ettevõtlusvabaduse piiranguid tunnistanud EIÕK 1. lisaprotokollis²⁰¹ art-s 1 sätestatud oma omandi segamatu kasutamise õiguse riiveteks ja hinnanud riive põhjendatust selle artikli raames.

Igal äriühingul on õigus korraldada enda tulu saamise eesmärgil toimivat tegevust kõige efektiivsemal ning kasutoovamal viisil, mis ongi ettevõtlusvabaduse esemeks. Riigikohus on öelnud, et ettevõtlusvabadust riivab iga abinõu, mis takistab, kahjustab või kõrvaldab mõne ettevõtlusega seotud tegevuse.²⁰² Seega isegi kui tegevusele on seadusandja tulenevalt teiste avalike huvide kaitse vajadusest seadnud teatud piirid nagu selleks on ka piirmäärad saastamisel, finantside kogumine maksustamise teel, deklareerimiskohustused jne, siis on ikkagi tegemist ettevõtlusvabaduse riivamisega, kuna see takistab ettevõtlusega seotud tegevust ehk korraldamaks oma tulu saamise eesmärgil toimuvat tegevust kõige optimaalsemalt ja kasutoovamal viisil²⁰³. Nende piirangute tulemusel, olenemata sellest, mis on nende eesmärgiks, tekib isikul administratiivne ja rahaline koormus ning selle kõige

¹⁹⁶ RKPJKo 3-4-1-27-13, p 44.

¹⁹⁷ Kask, O. PõhiSK § 31/5.

¹⁹⁸ RKPJKo 3-4-1-6-00, p 10.

¹⁹⁹ RKPJKo 3-4-1-1-02, p 12.

²⁰⁰ Lisaks on õiguskirjanduses sedastatud, et EIÕK I protokollis art 1 ei piira riigi õigust vajaduse korral kehtestada seadusi, mis üldistes huvides võimaldavad vara kasutada või kontrollida selle kasutamist maksude, maksete või trahvide tasumise tagamiseks. - Uibopuu, H.-J. Inimõiguste rahvusvaheline kaitse. Salzburg ja Tallinn: Juura 2002, lk 72. Seega EIÕK alusel õiguste riivet edaspidiselt ei analüüsita.

²⁰¹ EIÕK 1. lisaprotokoll. Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni protokollid. - RT II 2010, 14, 55.

²⁰² RKPJKo 3-4-1-6-00, p 11.

²⁰³ Avalike kohustuste täitmise kohustus (sh maksude maksmine) kui ettevõtlusvabaduse riivet on käsitletud ka R. Maruste. – Maruste, *supra nota* 10, lk 472.

tulemusel on tema tulu saamise eesmärgil toimiv tegevus takistatud ning äriühingu tulu väheneb.

Riive määratlemisel lähtutakse tänapäeva põhiõigusteooria käsitlest, mille kohaselt on vabadusõiguse kaitseala riivatud, kui vabadust mõjutatakse riigi poolt ebasoodsalt.²⁰⁴ Kui isik korraldab enda tulu saamise eesmärgil toimiva tegevuse selliselt, millega kaasneb näiteks lubatust suurem saasteainete vette heitmine, siis on see tegevus riigi poolt takistatud selliselt, et saastamisele on kehtestatud koormavad nõuded nii arvestuse pidamise ja deklareerimise kohustusena kui ka rahalise kohustuse näol nii keskkonnatasu kõrgendatud määras kui ka selle pealt tulumaksu maksmise kohustusega. Seega kui riik paneb äriühingule ebaseadusliku saastamise eest või ka näiteks trahvi maksmise korral lisa administratiivse ja rahalise kohustuse tulumaksu maksmise näol, siis on tegemist tema tulu saamise eesmärgil toimiva tegevuse piiramisega. Ettevõtlusvabaduse tuumaks on riigi kohustus mitte teha põhjendamatuid takistusi ettevõtluseks ning riigil on toetamiskohustus tagamaks õiguslik keskkond vaba turu toimimiseks.²⁰⁵

2.1.3. Vahekokkuvõte

Seega kuna TuMS § 34 ja § 51 lg 2 p 1 näeb isikule ette koormava nõude maksta tulumaksu tehtud kulutuste pealt, siis on tegemist nii ettevõtlusvabaduse kui ka omandiõiguse riivega. Tulumaksukohustus (sh nii rahaline kohustus kui ka administratiivne koormus tuludeklaratsiooni lisas eraldi arvestada ja deklareerida) koormava nõudena mõjutab negatiivselt äriühingute otsuseid ettevõtluses tegutsemisel ning piirab seega ettevõtlusvabadust. Igasugune rahaline kohustus aga kujutab endast piirangut omandi vabale valdamisele ehk omandiõigusele. Igasugune piiramine peab olema põhjendatud ja proportsionaalne. Eelnevalt tulenevalt on tuvastatud riive ning järgnevalt analüüsitakse seda, kas põhiseaduses sätestatud põhimõtteid ning omandipõhiõigust ja ettevõtlusvabadust on ka rikutud. Selleks kontrollitakse esiteks riive formaalset õiguspärasust (kontroll, kas riive on vastavuses õigusselguse põhimõttega) ning samuti tuvastatakse riive legitiimne eesmärk. Viimases peatükis aga kontrollitakse riive proportsionaalsust.

²⁰⁴ Ikkonen, K. Omandipõhiõigus ja selle piirid. – *Juridica*, nr 1 (2006), lk 59.

²⁰⁵ RKPJKo 3-4-1-27-13, p 44; RKÜKo 3-4-1-2-13, p 105; Kask, O. PõhiSK § 31/7. Lisaks sellele, et riik näeb ette erinevad koormavad nõuded, näeb riik ette ka sanktsioonid nende mittetäitmisel. Kõige tõsisemalt piirabki riigivõim ettevõtlusvabadust sel moel, et kirjeldab karistusseadustikus ettevõtlusega seotud tegusid kuritegude või väärtegudena ja näeb nende toimepanijatele ette karistused (Kask, O. PõhiSK § 31/18).

2.2. Vastavus õigusselguse põhimõttele

Eelnevalt tuvastasime, et TuMS § 34 ja § 51 lg 1 p 2 riivavad PS-s sätestatud põhiõigusi ja – vabadusi. PS § 11 alusel tohib õigusi ja vabadusi piirata ainult kooskõlas põhiseadusega, kusjuures need piirangud peavad olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud ega tohi moonutada piiratavate õiguste ja vabaduste olemust. Põhiõigusi piirav õigustloov akt on põhiseaduspärane, kui see on formaalselt ja materiaalselt põhiseadusega kooskõlas. Formaalne põhiseaduspärasus tähendab, et põhiõigusi piirav õigustloov akt peab vastama pädevus-, menetlus- ja vorminõuetele ning määratuse ja seadusereservatsiooni põhimõtetele. Peale selle peab akt vastama parlamendireservatsiooni (PS § 3 lg 1 esimene lause) ja õigusselguse põhimõtte (PS § 13 lg 2) nõuetele.

Käesoleval juhul vastab TuMS § 34 ja § 51 lg 2 p 1 formaalsest aspektist küll parlamendireservatsiooni nõuetele ning samuti ei ole küsimust pädevus-, menetlus- ja vorminõuetele vastavusest ning samuti vastavuses määratuse ja seadusereservatsiooni põhimõtetele, kuivõrd tulumaksuseadus on kehtestatud Riigikogu poolt seadusena. Küsitav on aga, kas nimetatud tulumaksuseaduse sätted vastavad õigusselguse põhimõttele. Riigikohtu praktika kohaselt tuleneb õigusselguse põhimõtte PS § 13 lg-st 2.²⁰⁶ Õigusselguse põhimõtte on formaalne nõue, mida tuleb tuvastada üldise põhiõiguste tuvastamise skeemi raames.²⁰⁷ PS § 13 lg 2 sätestab, et „Seadus kaitseb igauhte riigivõimu omavoli eest“. Maksuõiguses realiseerub õigusselguse põhimõtte eelkõige MKS § 4 kaudu, mis annab iseseisva tähenduse maksuseadusele, mille kohaselt peavad maksuõigussuhte elemendid olema sätestatud maksuseaduses.²⁰⁸ MKS § 4 lg 3 alusel on maksuseaduse elemendid maksu nimetus, maksu objekt, maksumäär, maksumaksja, maksumaksja arvutamise ja tasumise kord ning võimalikud maksusoodustused. Antud juhul võib öelda, et kõik maksuseaduse elemendid on tulumaksuseaduses olemas ning maksuseadus on piisavalt selge ja konkreetne, et maksumaksja saaks seaduse teksti lugedes oma maksukohustuse välja arvutada.²⁰⁹

Samas aga toob siiski hetkelkehtiva regulatsiooni alusel üks tegu isikutele kaasa erinevaid õiguslikke tagajärgi erinevatest seadustest, mida on tõenäoliselt isikutel raske tuvastada ja jälgida. Tulumaksukohustus lisaks tehtud kulutusele ei ole tõenäoliselt ettevõtjate puhul ettenähtav tagajärg. Näiteks võib keskkonnaloa alusel seotud normide ületamine tuua kaasa erinevatest seadustest erineva sisu ja ulatusega ning nii tsiviil-, haldus- kui ka

²⁰⁶ RKPKo 3-4-1-8-00, p 15.

²⁰⁷ Ernits, M. PõhiSK § 13/5.

²⁰⁸ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012. 3. tr, lk 72.

²⁰⁹ Tipke, K., Lang, J. Steuerrecht. 14. tr. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1994, lk 74; Lehis, *supra nota* 208, lk 72.

karistusõigusliku vastutuse. Samas ei saa öelda, et kõik normid ning kohustused peavad olema ettevõtjatele intuiitiivselt tuletatavad ning seaduse mittetundmine ei vabasta kohustusest. Seega antud juhul aga tõenäoliselt ei too selline õigusselgusetus kaasa küll normide põhiseadusega vastuolus olevaks tunnistamist ning nende kehtetust, kuid sellegipoolest on autor mitmete ettevõtjatega suheldes järeldanud, et paljud ettevõtjad ei ole teadlikud, et trahvid ning kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasudelt tuleb tasuda tulumaksu ning on jätnud selle deklareerimata. Autor arvab, et selle põhjuseks on see, et nende ettevõtjate jaoks on olnud need kulutused ettevõtlusega seotud ning keegi pole arvanud, et nende pealt peaks omakorda veel tulumaksu maksma, kuna enamasti teatakse vaid seda, et Eestis puudub klassikalises mõttes tulumaks ning et tulu saamisel ja kulude tegemisel maksukohustust esialgu ei teki vaid ainult siis, kui jaotatakse kasumit või tehakse muid taolisi väljamakseid (sh ettevõtlusega mitteseotud kulusid). Nimetatud kulud aga tavamõistes selle alla ei kuulu.

Riigikohus on öelnud, et õigusselguse põhimõtte kohaselt peab isikul olema võimalik piisava selgusega ette näha, missuguse õigusliku tagajärje üks või teine tegu kaasa toob.²¹⁰ Samuti, et õigusselgus tähendab, et õigusaktid peavad olema piisavalt selged ja arusaadavad, et normiadressaadil oleks mõistlik võimalus riigi tegevust ette näha ja kohandada oma tegevust sellele vastavalt.²¹¹ Selgemad ja täpsemad peavad olema normid, mis võimaldavad isiku õigusi piirata ja isikule peale panna kohustusi.²¹² Antud juhul tõenäoliselt ei näe ettevõtjad piisava selgusega ette, et trahvi maksmisega ning saastamisega kaasneb lisaks keskkonnatasudele ka veel tulumaksukohustus, kuivõrd üldiste põhimõtete järgi ei ole Eestis maksustatavad ettevõtlusega seotud kulud ning enamasti toimub isikute puhul saastamine ja trahvi maksmine nende ettevõtluse raames.

Lisaks eelnevale keelab õigusselguse põhimõtte ka riigivõimu omavoli.²¹³ Erinevates seadustes ettenähtud rahalistelt kohustustelt ja kuludelt tulumaksu nõudmine annab aluse ka riigi omavoliliseks tegevuseks, kuivõrd riik saab mõjutada varjatult (ilma maksuseadust muutmata) maksuobjekti suurust sellega, et suurendab keskkonnatasu kõrgendatud määrasid, ilma et maksumaksja saaks enda tegevusega vältida maksukohustuse suurenemist. Samamoodi annab erinevates seadustes ettenähtud rahaliste kohustuste maksustamine aluse sellele, et riik on liialt huvitatud sellest, et isikutele määratakse suuremad trahvid ning et nt

²¹⁰ RKPJKo 3-4-1-16-05, p 20; 3-4-1-33-05, p 21; 3-4-1-14-06, p 23.

²¹¹ RKÜKo 3-4-1-8-09, p 141.

²¹² RKPJKo 3-4-1-33-05, p 22.

²¹³ Ernits, M. PõhiSK § 13/5.

keskkonnaloas ei seataks äriühingutele liiga suuri saasteainete piirmäärasid, et riik saaks rohkem trahviraha ning kõrgendatud keskkonnatasusid ning selle pealt ka tulumaksu nõuda.

Sellega, et riigil võib olla enesekasu mõistes motiiv tõsta trahvide ja keskkonnatasude kõrgendatud määrasid ning hoida ettevõtjatele keskkonnaloas seatavaid saasteainete piirmäärasid madalatenas selleks et varjatult lisaks ka tulumaksuna teenida riigieelarvesse lisatulusid ning seega kasutada omavoli, on üks oht, millega peab käesoleva regulatsiooni puhul arvestama. Seda on tõdenud ka õiguskantsler enda seisukohas.²¹⁴ Samas tuleb tõdeda nii nagu õiguskantsler sedastas, et see ei tähenda tingimata, et seadusandja kuritarvitaks seda võimalust ja seega ka oma võimupositsiooni ning et sellise hinnangu andmine sõltub palju konkreetse muudatuse tegemise asjaoludest ning et abstraktselt ei ole võimalik selles küsimuses konkreetsele seisukohale jõuda.

2.2.1. Vahekokkuvõte

Eelnevast tulenevalt võib öelda, et õigusselguse põhimõtet on rikutud, kui riigil on võimalus omavoliliselt suurendada tulumaksukohustust sellega, et määratakse suuremas määras trahvid ja keskkonnatasud ning väiksemad piirmäärad keskkonnalubadesse ning seadustesse.

2.3. Legitiimsed eesmärgid

2.3.1. Fiskaalsed eesmärgid

Eelmises peatükis jõudsime järelduseni, et TuMS §-s 51 lg 2 p-s 1 ja § 34 p-des 3 ja 6 sätestatud tulumaksukohustus piirab omandiõigust ja ettevõtlusvabadust osas, millega äriühingut kohustatakse maksma tulumaksu. Materiaalne kooskõla PS-ga tähendab seda, et põhiõigust riivav õigusakt on kehtestatud põhiseadusega lubatava eesmärgi saavutamiseks ning on selle saavutamiseks proportsionaalne abinõu. Sellest tulenevalt tuleks kõigepealt kontrollida, kas TuMS § 51 lg 2 p 1 ja § 34, millega need normid riivavad isikute ettevõtlusvabadust ja omandiõigust, lähtuvad legitiimsest eesmärgist ning millistest eesmärkidest. Käesolevas peatükis analüüsitakse, milliseid eesmäärke nimetatud regulatsioon evib, milleks kasutatakse nii grammatilist kui ka süstemaatilist meetodit, samuti arvestatakse seaduse *ratio*'t.

PS kommentaarides on välja toodud, et maksu põhitunnuseks on tavapäraselt fiskaalne eesmärk ehk riigi tegevuseks vajalike tulude saamine, kuid maksul võib olla ka regulatiivseid

²¹⁴ Õiguskantsleri 19.02.2014. a seisukoht, lk 3.

eesmärke, mh teenib maksuseadus ka sotsiaalse õigluse jaluleseadmise eesmärki.²¹⁵ Kuna riik ei kehtesta iialgi makse üksnes sotsiaalriiklike postulaatide täitmiseks, ei sobi õigustada neid riiveid sotsiaalsete põhiõigustega, vaid pigem on maksude kehtestamise eesmärgiks tagada riigi finantsteovõime, mis on riigi üldise teovõime eeldus, kuid sotsiaalriik nõuab selle tunduvat laiendamist.²¹⁶

Tavapärastel on abinõudel erinevaid ja varieeruvaid üldsõnalisi eesmärke ning paljude abinõudega soovitakse saavutada erinevaid tulemusi, millest mõned on selged ja konkreetsed, kuid teised jällegi üldised ja abstraktsed.²¹⁷ Mida rohkem eesmärke on seatud, seda raskem on hinnata, mis on see konkreetne eesmärk, mille suhtes proportsionaalsust kontrollida.²¹⁸ Samuti on keeruline hinnata ka väga üldiste eesmärkide suhtes proportsionaalsust.²¹⁹ Sellest tulenevalt on soovitatav proportsionaalsuse testi puhul keskenduda pigem sätte konkreetsetele ja tegelikele eesmärkidele.²²⁰ Riigikohus on sedastanud omandiõiguse kohta: „PS § 32 lõike 2 teine lause näeb ette omandiõiguse piiramiseks lihtsa seadusereservatsiooni. Lihtne seadusereservatsioon tähendab, et üldjuhul võib omandiõigust piirata mis tahes eesmärgil, mis ei ole põhiseadusega vastuolus”.²²¹ Sellegipoolest ei tohi põhiseaduse kommentaaride järgi põhiseaduse alusel kahjustada ettevõtlusvabaduse (ning sellest järelduvalt ka omandipõhiõiguse) piirangud seadusega kaitstud huvi või õigust rohkem, kui seda normi legitiimse eesmärgiga saab põhjendada.²²² Seega peab ettevõtlusvabaduse ja omandipõhiõiguse piiramiseks olema aga põhjus, mis peab lähtuma avalikust huvist või teiste isikute õiguste ja vabaduste kaitse vajadusest, olema kaalukas ja õiguspärane.²²³

Selleks et tuvastada, mis on TuMS § 51 lg 2 p 1 eesmärk, tuleb uurida, mis on neid sisaldava õigusakti eesmärk. Tulumaksuseadusega kogub riik isikutelt maksutulu, mis on kõige olulisem tuluallikas riigile. Tulumaksuseadus kehtestab mh tulumaksu ka juriidilistele isikutele, mille objektiks ei ole mitte maksumaksja enda tulu, vaid teise isiku (sh töötaja,

²¹⁵ Lehis, L., Lind, K. PõhiSK § 113/2.

²¹⁶ Alexy, R., Ernits, M. Kollisioon ja kaalumine kui põhiõiguste dogmaatika põhiprobleemid. *Juridica* 2001, lk 5-13.

²¹⁷ Seda probleemi on täheldanud ning analüüsinud paljud õigusteoreetikud, nt Clark, J. M. *Legislative Motivation and Fundamental Rights in Constitutional Law*. - *San Diego Law Review*, Vol 15 (1978), p 975; Fried, C. *Two Concepts of Interests: Some Reflections on the Supreme Court's Balancing Test*. - *Harvard Law Rev.* Vol 76 (1963), p 758; Gerards, J. *How to improve the necessity test of the ECHR*. - *International Journal of Constitutional Law* (2013) 11 (2), p 479.

²¹⁸ Gerards, *supra nota* 217, p 479.

²¹⁹ *Ibid.*, p 480.

²²⁰ *Ibid.*

²²¹ RKPJKo 3-4-1-27-13, p 44; RKPJKo 3-4-1-25-11, p 37; RKTkm 3-2-1-49-03, p-d 33-34.

²²² Kask, O. PõhiSK § 31/19.

²²³ *Ibid.* Kommentaar 12.

aktsionäri jne) tulu, mis tähendab seda, et maksustatakse vaid jaotatud kasumit.²²⁴ Seega tasub juriidiline isik tulumaksu enda nimel aga teise isiku eest ja teise isiku arvel ning maksuobjektiks on väljamaksed teistele isikutele (teiste isikute tulu).²²⁵ Seega võib esiteks öelda, et nii nagu kõikide maksude kehtestamise peaeesmärk on ka kõikide tulumaksuseaduse sätete eesmärk riigi või kohaliku omavalitsuse üksuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks vajaliku raha saamine (fiskaalne eesmärk). See nähtub ka maksukorralduse seaduse²²⁶ §-s 2 sisalduvast „maksu“ definitsioonist, mille järgi on maks on mõeldud „avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks“ ning selle tingimuse täitmata jätmise puhul ei olekski tegemist maksuga.²²⁷ TuMS-l on seega üldiselt fiskaalne eesmärk, mis laieneb otseselt või kaudselt kõigile TuMS-s olevatele sätetele kuid selleks, et selgitada välja, mis on konkreetselt TuMS § 51 lg 2 p 1 eesmärk, siis tuleb uurida ka seda, mis on TuMS § 51 spetsiifiline eesmärk.

2.3.2. Regulatiivsed eesmärgid

TuMS 10. peatükis on reguleeritud tulumaksu maksmise erijuhud ning juriidiliste isikute maksustamine, mille kohaselt maksustatakse maksumaksja väljamakseid (sh TuMS §-s 51 ettevõtlusega mitteseotud kulused). Nii grammatilise, süstemaatilise kui ka teleoloogilise tõlgendamise tulemusel peaks TuMS §-s 51 seega olema tegemist väljamaksetega, mis ei seondu ettevõtlusega ehk tulu saamise eesmärgil läbiviidava tegevusega. Vastasel juhul võiks seadusandja sinna panna enda diskretsiooni järgi erinevaid maksumaksja poolt kantavaid kuluseid, selleks et lihtsalt koguda rohkem maksutulu, rikkudes niiviisi ebaproportsionaalselt maksumaksja õigusi. TuMS §-de 51 ja 52 ja konkreetselt ettevõtlusega mitteseotud kulude ja väljamaksete maksustamise eesmärk seisneb selles, et äriühingud ei saaks kõrvale hoiduda enda maksukohustusest ning selliselt vähendada maksubaasi. Riigikohus on sedastanud, et TuMS §-de 51 ja 52 eesmärk on maksustada ettevõtlusest välja viidud kasum.²²⁸ Ka õiguskirjanduses on tõdetud, et TuMS §-de 51 ja 52 puhul on tegemist tulumaksu tasumisest kõrvalehoidumise tõkestamise abinõudega (tõdedes küll, et TuMS §-l 51 ei ole fiskaalselt iseloomu), mis on vajalik selleks, et tagada õiglane ja ühetaoline maksustamine ning hoida ära

²²⁴ Lehis, L. TuMS. Komm vlj, *supra nota* 8, lk 27.

²²⁵ *Ibid*, lk 27.

²²⁶ Maksukorralduse seadus. - RT I 2002, 26, 150 ... RT I 23.12.2013, 1.

²²⁷ Samuti on näiteks Riigikohus leidnud keskkonnatasude puhul, et kuigi esmalt on tegemist ettevõtjate suunamisega loodusressursse säästvalt kasutama, siis on siiski tegemist ka riigieelarve tulude suurendamisega (RKPKo 3-4-1-27-13, p 64.)

²²⁸ RKHKo 3-3-1-60-11, p 32.

olukorrad, kus maksumaksjad saaksid tsiviilõiguse normide kuritarvitamise teel muuta seaduse alusel tekkiva maksukohustuste sisu ja ulatust.²²⁹

Juhul kui ettevõtlusega mitteseotud kulud ei oleks maksustatud, siis oleks võimalik kogu kasum välja viia tulumaksu maksmata, tehes kulutusi, mis pole ettevõtlusega seotud. Ka Riigikohus on öelnud, et „Ettevõtlusest välja viidud“ tähendab seda, et kauba või teenuse eest väidetavalt makstud tasu saab äriühing kasutada varjatult ja maksuvabalt väljamaksete tegemiseks.²³⁰ Samuti on Riigikohus sedastanud, et TuMS § 51 lg-te 1 ja 2 eesmärk on välistada põhjendamatute kulutuste tegemise kaudu äriühingust raha väljaviimine.²³¹ Seega on TuMS § 51 eesmärk maksustada ettevõtlusega mitteseotud kulud eesmärgiga säilitada maksubaasi ning vältida maksudest kõrvalehoidumist ja maksubaasi omavolilist vähendamist. Seega eelnevast tulenevalt on Riigikohus tõdenud, et TuMS § 51 eesmärk on maksustada ettevõtlusega mitteseotud kulud, mitte ettevõtlusega seotud kulusid.²³²

Seega lisaks eelnevale on TuMS § 51 lg 2 p-1 1 lisaks nii TuMS üldisele eesmärgile kui ka TuMS § 51 eesmärgile veel kolmas ning tõenäoliselt ka kõige põhilisem eesmärk. TuMS § 51 lg 2 p 1 tegelikku eesmärki selgitab 2003. aastal kavandatud tulumaksuseaduse ja sotsiaalmaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri²³³. Selles seletuskirjas on sedastatud, et TuMS § 34 p-des 3-6 olevad kulutused on olemuselt sanktsioonid erinevate õigusaktide rikkumise eest (sellel hetkel oli seal praegu kehtiva punkti 6 asemel sätestatud „maksed vee erikasutuse eest ilma erikasutusloata“), mis ei ole otseselt vajalikud ettevõtlustulu teenimiseks ja ettevõtja saab selliseid kulutusi oma käitumisega vältida. Samuti tõdeti, et: „Nimetatud väljamaksete võrdsustamine ettevõtlusega mitteseotud kuludega tähendab nende maksustamist tulumaksuga [---]“ ning seletuskirja alusel kavatseti kaotada

²²⁹ Lehis, L. TuMS. Komm vlj, *supra nota* 8, lk 812.

²³⁰ Nt dividendi maksmine osanikele, töötasu maksmine töötajatele või juhatuse liikmetele, kaupade või teenuste eest maksmine isikule, kes varjab oma ettevõtluse käivet. - RKHKo 3-3-1-60-11, p 32.

²³¹ RKHKo 3-3-1-67-08, p 16.

²³² TuMS § 51 lg-s 2 nimetatud loetelus on sellisteks kuludeks mh nimetatud mittetulundustühingutele tasutud sisseastumis- ja liikmemaksud, kui nendes ühingutes osalemine ei ole otseselt seotud maksumaksja ettevõtlusega, samuti väljamaksed, mille kohta puudub algdokument (seotus ettevõtlusega ei ole tõendatud), ning kulud ja väljamaksed ettevõtlusega mitteseotud teenuste ostmiseks ja kohustuste täitmiseks. Kõik nimetatud on kulud, mis enda olemuselt ei olegi ega saagi olla ettevõtlusega seotud.

²³³ Seletuskiri tulumaksuseaduse ja sotsiaalmaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu (132 SE I) juurde. Lõpptulemusena jäeti siiski eelmainitud eelnõuga vastavad punktid Riigikogu rahanduskomisjoni ettepanekul kehtetuks tunnistamata ilma avalike põhjendusteta ning p-dele 3-6 lisati vaid p 11. - Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja maamaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu (132 SE) viimane tekst. Arvutivõrgus: http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=032680012.

TuMS § 34 p-des 3-6 nimetatud kulude tulumaksustamine eesmärgiga vältida sanktsioonide kumuleerumist.²³⁴

Riigikohus on nentunud, et saastetasu kõrgendatud määral võib olla karistuslik iseloom.²³⁵ Sanktsioonide kumuleerumise näiteks on praegusel juhul olukord, kui keskkonnaloas seatud saasteainete piirmäärade ületamise puhul tekib isikul kohustus maksta keskkonnatasu lisaks tavamäärale ka lisaks veel kõrgendatud määras, piirmäärade ületamise eest võidakse määrata rahaline karistus ja nõuda välja kahju hüvitamise tasu keskkonnale tekitatud kahju eest ning omakorda maksustatakse nii kõrgendatud määras tasutud keskkonnatasu, trahvisumma ning ka kahju hüvitis tulumaksuga.

TuMS kommentaarides on tõdetud, et nende kulude maksustamisel eeldab seadusandja, et taolised seaduse rikkumised ei saa olla ettevõtluse jaoks vajalik ega sobiv tegevus, sest ettevõtlus on seaduslik ja väga lugupeetud tegevus.²³⁶ Seega on TuMS § 51 lg 2 p 1 koostoimes § 34 p-ga 6 eesmärk osas, millega maksustatakse tulumaksuga kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu, sanktsioneerida ebaseaduslikku tegevust ehk antud juhul saastamist, sundida isikut lõpetama seadusvastane käitumine ning hoidma õigusrikkujat ja teisi isikuid uute õigusrikkumiste toimepanemisest tulevikus (preventiivne funktsioon). Ka Riigikohtu praktikast leiame konstateeringu, et riiklik maks võib täita lisaks fiskaalsele eesmärgile (riigitulu laekumine) ka regulatiivset eesmärki, milleks on maksumaksja tegevuse mõjutamine.²³⁷ Selle näiteks on aga enamasti investeringute soodustamine ja tarbimise mõjutamine²³⁸, mitte aga karistusõiguslik funktsioon.

Kuivõrd TuMS § 51 lg 2 p 1 viitab TuMS §-le 34, kus on loetletud füüsilisest isikust ettevõtja maksustamise tarbeks erinevad kulud, mida ei ole lubatud ettevõtlustulust maha arvata, siis võib spetsiifiliselt sõltuvalt TuMS §-s 34 väljatoodud kululiigist tuua välja ka teisi

²³⁴ Sanktsioonide kumuleerumise illustreerimiseks toodi seletuskirjas näide, et juhul kui tehakse tulumaksu väärarvutus, siis tuleb tulumaksu väärarvutuse tõttu maksta trahvi ja vähem tasutud maksusummalt intressi ning trahvilt ja intressilt omakorda tulumaksu. Ka Ameerika Ühendriikide sätte puhul, mis keelab trahvide mahaarvamist maksustatavast ettevõtlustulust, on leitud, et tegemist on täiendava trahviga neile, kes on seadust rikkunud. Ameerika tulumaksuseaduse puhul on keelatud maha arvata makseid, mida on kantud karistusena ning millest tulenevalt makseid, mille tagajärjeks ei ole trahvi või muudel karistuslikel meetmetel ei ole maksuõiguslikku tagajärge, kuigi need isikud on samas või veel suuremas ulatuses seadust rikkunud. Näiteks on maksuamet lubanud maha arvata kulutusi reklaamile, mis rikkuvad tsiviilõigusi, kuna äriühingule ei määratud selle eest sanktsioone. - Colliton, p 286. Samuti on nt USA õiguskirjanduses leitud, et maksuseadust ei peakski kasutama maksumaksja moraalse isiksuse ümberkujundamiseks. - Tyler, G. G. The Disallowance of Deductions on Public Policy Grounds. - Tax Law Review, Vol 20 (1964-1965), p 697.

²³⁵ RKHKo 3-3-1-3-05, p 9.

²³⁶ Lehis, L. TuMS. Komm vlj, *supra nota* 8, lk 621.

²³⁷ RKPKo 3-4-1-2-98, p I.

²³⁸ Lehis, *supra nota* 208, lk 29.

konkreetsmaid eesmärgi. TuMS § 51 lg 2 p 1 ei viita kõikidele § 34 punktidele, vaid just p-
dele 3-6 ja 11²³⁹, mille puhul on võimalik, et nende kulude tegemise eesmärk oli ettevõtlusega
ehk tulu saamise eesmärgil läbiviidava tegevusega seotud. Antud juhul aga analüüsitakse
trahvide ning kõrgendatud keskkonnatasu maksustamise eesmärki.

Trahvide maksustamise puhul on raske välja tuua mingit muud argumenti peale selle, et
tegemist on lisakaristusega. Kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu puhul aga võib
täiendavalt välja tuua keskkonnakaitse eesmärgi. Eesmärk suunata ettevõtjaid loodusressursse
säästvalt kasutama tuleneb põhiseaduses sätestatud keskkonnakaitse eesmärkidest (PS §
53). Keskkonnakaitse on kindlasti kaalukas eesmärk.²⁴⁰ Samas aga ei kasutata kõrgendatud
määra järgi tasutud keskkonnatasu pealt saadud tulumaksu keskkonnakaitseks, kuna
tulumaksuna riigile laekuva raha kasutamise sihtotstarvet pole ette määratud.
Keskkonnakaitse eesmärkidel on kehtestatud keskkonnatasud, mida kasutatakse tekitatud
keskkonnakahju hüvitamiseks. Tulumaksu kasutatakse aga väga üldiselt „avalikes huvides“,
mis ei pruugi olla üldse seotud keskkonnakaitsega. Seega on ka kõrgendatud määra järgi
tasutud keskkonnatasu pealt tulumaksu küsimise puhul tegemist pigem karistusliku-
preventiivse meetmega, et heidutada ettevõtjaid saastamast. Mingi kulu tulumaksuga
maksustamine tähendab seda, et ebaseaduslik tegevus läheb kallimaks ning seega peaks
heidutama ettevõtjat seda tegemast või seda vähem tegema.²⁴¹

2.3.3. Vahekokkuvõte

Seega saab järeldada, et seadusandja on TuMS § 51 lg 2 p-le 1 andnud järgmised eesmärgid:

1. fiskaalne eesmärk, milleks on riigi või kohaliku omavalitsuse üksuse avalik-õiguslike
ülesannete täitmiseks vajaliku raha saamine ehk riigieelarve tulude suurendamine;
2. regulatiivne eesmärk, mis antud juhul kujutab endast tulumaksu tasumisest
kõrvalehoidumise tõkestamist, sh ka karistuslik eesmärk, mille eesmärk on heidutada
ettevõtjat ebaseaduslikest tegevustest ning millega kaudselt peaks kaasnema muuhulgas
vähem süütegusid ehk avaliku korra kaitse ja puhtam keskkond.

²³⁹ Mille hulka kuuluvad nii trahvid ja sunniraha ning maksukorralduse seaduse alusel tasutud intress, maksumaksjalt erikonfiskeeritud vara maksumus, kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu vastavalt keskkonnatasude seadusele ning seadusega sätestatud nõuete rikkumise või saastamisega looduskeskkonnale ning kolmandale isikule tekitatud kahju hüvitamise tasu kui ka pistis ja altkäemaks.

²⁴⁰ RKPJKo 3-4-1-27-13, p 73.

²⁴¹ Walker, D. I. Suitable for framing: business deductions in a net income tax system. - Forthcoming, William & Mary Law Review Boston University School of Law Working Paper No. 10-22 (2011), p 1251.

3. Riive proportsionaalsus

3.1. Sobivus ehk kohasus

3.1.1. Sobivus fiskaalse eesmärgi suhtes

Eelmises peatükis tuvastasime, et TuMS § 34 ja § 51 lg 2 p 1 kehtestamisel võis seadusandja küll lähtuda avalikest huvidest, kuid edasi analüüsitakse, kas nimetatud fiskaalsete ja regulatiivsete eesmärkidel maksumaksjate omandiõiguse ja ettevõtlusvabaduse piiramine on proportsionaalne. Avalikes huvides formaalselt korrektse seadusega põhivabaduse piiramine ei tähenda, et piirang on põhiseadusega kooskõlas.²⁴² Lisaks sellele peavad piirangud olema proportsionaalsed soovitud eesmärgiga, millega peab arvestama ka seadusandja²⁴³, kuna põhiõigused saavad oma kaitsejõudu realiseerida üksnes siis, kui sobimatud, mittevajalikud ja ülemäärased piirangud on välistatud.²⁴⁴ Proportsionaalsuse põhimõttele vastavust kontrollitakse järjestikuliselt kolmel astmel - kõigepealt abinõu sobivust, siis vajalikkust ja viimasena ka proportsionaalsust kitsamas tähenduses ehk mõõdukust.

Proportsionaalsuse põhimõtte tuleneb PS §-st 11, mis sätestab, et Riigikohus on sedastanud, et: „Õigusi ja vabadusi tohib piirata ainult kooskõlas põhiseadusega. Need piirangud peavad olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud ega tohi moonutada piiratavate õiguste ja vabaduste olemust“. Riigikohus on öelnud, et proportsionaalsuse põhimõttega tuleb arvestada ka PS §-des 31 ja ka 32 sätestatud põhiõiguse riive põhiseaduspärasuse hindamisel.²⁴⁵ Eelnevalt tuvastasime, et PS § 31 ja 32 puhul on tegemist lihtsa seadusreservatsiooniga õigustega, mille kohta on R. Alexy sedastanud, et selliste õiguste puhul on eriti oluline, et proportsionaalsuse põhimõtet rakendatakse, kuna ilma selleta oleks nende põhiõiguste sisu täielikult seadusandja meelevaldas ja jookseksid selles suhtes tühja.²⁴⁶ Seega on maksuõiguse puhul samuti eriti oluline järgida proportsionaalsuse põhimõtet. R. Alexy järgi saab n-ö tühja jooksmist ära hoida, kui rakendada üldist tuvastamisskeemi, mistõttu tuleb seda lihtsa seadusreservatsiooniga põhiõiguste puhul ilma muutusteta rakendada ehk kontrollida nii sobivust, vajalikkust ning vajadusel ka mõõdukust.

²⁴² Ernits, M. PõhiSK II peatükk sissejuhatus/8.1.

²⁴³ RKPJKo 3-4-1-6-00, p 13.

²⁴⁴ Ernits, M. PõhiSK § 11/3. RKPJKo 3-4-1-1-02, p 15; 3-4-1-6-02, p 12; 3-4-1-3-04, p 31; 3-4-1-6-09, p 21; 3-4-1-25-09, p 24; RKÜKo 3-1-3-10-02, p 30; 3-2-1-143-03, p 22; 3-1-1-92-06, p 31; 3-3-1-101-06, p 27; 3-3-1-5-09, p 37.

²⁴⁵ RKÜKo 3-3-1-69-09, p 59.

²⁴⁶ Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. Juridica 2001. ERI .

Sobivuse nõude sisuks on kaitsta isikut avaliku võimu tarbetu sekkumise eest.²⁴⁷ Sobiv ehk kohane on abinõu, mis soodustab eesmärgi saavutamist.²⁴⁸ Vaieldamatult eproportsionaalne on sobivuse mõttes abinõu, mis ühelgi juhul ei soodusta eesmärgi saavutamist.²⁴⁹ R. Alexy on sobivuse põhimõtte sõnastanud järgmiselt: „põhiõiguse riive on põhiseadusega vastuolus, kui see ei sobi edendama riigi poolt seatud eesmärgi saavutamist“.²⁵⁰ Eespool tuvastati, et TuMS § 51 lg 2 punktil 1 koos TuMS §-ga 34 on erinevaid eesmärke, mis osaliselt on üldised ning vastavalt igale punktile on tuletatavad ka konkreetsed eesmärgid. Üldisteks eesmärkideks on tulude kogumine riigieelarvesse, tulumaksu kõrvalehoidumisest takistamine ning karistuslik eesmärk ning konkreetses eesmärgiks on ka keskkonnakaitse. Kõikide uuritavate kululiikide maksustamine toob riigile küll lisatulusid ning seega soodustab teatud mõttes fiskaalse eesmärgi saavutamist. Seega kuna antud juhul võib asuda seisukohale, et säte aitab eesmärgi saavutamisele vähemalt natukenegi kaasa, siis on vaja fiskaalse eesmärgi osas (riigieelarvesse rahaliste vahendite kogumine) kontrollida pigem vajalikkust kitsamas tähenduses.²⁵¹

3.1.2. Sobivus regulatiivse eesmärgi suhtes

Küsitav on aga see, et kas TuMS § 51 lg 2 p 1 ja § 34 p-d 3 ja 6 on sobivad maksudest kõrvalehoidumise tõkestamiseks ja välistamiseks ehk kas nad soodustavad seda, et isikud ei viiks äriühingusse akumulieritud tulu äriühingust maksuvabalt välja selliselt, et kasumit jaotatakse varjatult või ettevõtlusega mitteseotult. Eespool sai juba tuvastatud, et nii trahvide kui ka kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu puhul võib olla tegemist ettevõtlusega seotud kuludega ning seega ei saa alati öelda, et äriühingud maksavad trahve, kõrgendatud keskkonnatasu, mis ei ole ettevõtlusega seotud. Ettevõtlusega seotus on võimalik tuvastada üldreegli alusel nii nagu ka teiste kulude puhul, nt leppetrahv, viivistasu, kohtutäituri tasu jne.

Kuivõrd kulu liigitamine ettevõtlusega mitteseotuks toob antud juhul kaasa ettevõtja omandiõiguse ja ettevõtlusvabaduse riive, siis on oluline, et see riive oleks siiski sobiv, vajalik ja mõõdukas nii fiskaalsete kui ka regulatiivsete eesmärkide suhtes ning seega tuleks trahve ja kõrgendatud määras keskkonnatasu samuti analüüsida üldiste kriteeriumite järgi, mis on seotud ettevõtlusega seotud kuludele. Ei saa argumenteerida, et äriühingutel oleks mingi muu eesmärk peale enda kasumi saamise eesmärgil toimuva tegevuse ehk ettevõtluse säilitamise ja arendamise selleks, et maksta talle riigi poolt määratud trahv ja kõrgendatud

²⁴⁷ *Ibid.*

²⁴⁸ Ernits, M. PõhiSK § 11/3.

²⁴⁹ *Ibid.*

²⁵⁰ Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. Juridica: 2001, ERI.

²⁵¹ Ernits, M. PõhiSK § 11/3.1.

keskkonnatasu. Kõik need kulud laekuvad lõppkokkuvõttes riigieelarvesse, mistõttu ei saa ka öelda, et tegemist oleks varjatult kasumi jaotamisega. Isegi juhul kui trahvid ja kõrgendatud määras tasutud keskkonnatasu ei oleks tulumaksustatud, siis on väheusutav, et äriühingud rikuksid ennem seadust kasumi vähendamiseks kui et jaotaksid selle sama summa nt dividendidena. Sest ühel juhul kaotatakse 100% tulust ning teisel juhul oleks vaja summalt maksta vaid tulumaksu määras 21/79. Seega ei saaks öelda, et isegi kui kõrgendatud määras tasutud keskkonnatasu ei oleks tulumaksuga maksustatud, et äriühingud kasutaksid seda maksubaasi vähendamiseks ja maksukohustusest kõrvale hoidumiseks. Seega ei saa ka väita, et trahvide ja kõrgendatud keskkonnatasu maksustamise eesmärk oleks maksustada ettevõtlusega mitteseotud kulusid ning seega välistada, et äriühingud ei saaks ilma loata või üle normide saastamisega ning selle tulemusel tekkiva keskkonnatasu kohustusega viia äriühingust maksustatavat kasumit varjatult välja. Eesti äriühingute puhul ei ole oluline n-ö kasumit vähendada erinevate kulutustega, et vähendada sealjuures maksukohustust, kuna kasumit maksustatakse ainult selles osas, kui palju otsustatakse kasumit jaotada. Seega ei soodusta antud juhul TuMS § 51 lg 2 p 1 ja § 34 maksudest kõrvalehoidumise tõkestamist mitte mingil viisil ning seega on tegemist vaieldamatult ebaproportsionaalse abinõuga sobivuse mõttes.

Kui aga analüüsida, kas TuMS § 51 lg 2 p 1 ja § 34 p-d 3 ja 6 on sobivad abinõud ettevõtja karistamiseks ebaseadusliku tegevuse eest mh ka ebaseadusliku saastamise vähendamiseks, siis oleks vajalik, et trahvide pealt makstav tulumaks heidutaks ettevõtjaid ebaseaduslikust tegevusest. Tulumaksukohustuse arvesse võtmise ettevõtja poolt ei ole väga tõenäoline, kuna need isikud, kelle ebaseaduslik tegevus loetakse juriidilise isiku tegevuseks (töötajad, juhtorgani liikmed) ei pruugi sellisest regulatsioonist teadlikud ollagi, kuna tihtipeale tegeleb maksudeklaratsioonidega kas sisseostetud teenusena või töölepingu alusel raamatupidaja. Kuigi mitteteadmised küll ei vabanda kohustusest, siis TuMS nüansside teadmine ei ole selline asi, mida peaks iga inimene teadma vaid millega pigem tegeleb raamatupidaja.²⁵²

Sellest tulenevalt on ka kaheldav, kas ettevõtjad on teadlikud, et trahvide ja kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu maksustatakse tulumaksuga ning kas see heidutaks neid ebaseaduslikust tegevusest ning saastamisest. Näiteks keskkonnakaitse eesmärgi puhul on OECD enda analüüsis soovitanud majandusarengu säilitamiseks ja arendamiseks, et riigid

²⁵² Vt ka Gordon, D. H. The Public Policy Limitation on Deductions from Gross Income: A Conceptual Analysis. - Indiana Law Journal 1968, Vol. 43, Iss. 2, Article 4, p 411.

pigem tõstaks keskkonnamaksusid (või tasusid) ning vähendaks tööjõumaksusid.²⁵³ Samas analüüsis on leitud, et kui mitu sama toimega meetet kattuvad (inglise keeles *overlap*) ühe saastaja puhul, siis võib sellel olla tühine mõju või isegi rohkem loomuvastaselt, segab see ettevõtjate saastamise vähendamist ja innovatsiooniotsuseid, mis viib kokkuvõttes vähemefektiivse strateegiani.²⁵⁴

Kõrgendatud keskkonnatasu ja sellelt tulumaksu maksmine on sarnase mõjuga, kuna ühest teost (üle normi või ilma loata saastamisest) kaasneb kõigepealt kohustus maksta kõrgendatud määras keskkonnatasu ning seejärel peab ettevõtja veel omakorda deklareerima ja maksuma määras 21/79 tulumaksu riigile enda rahalistest vahenditest. Teises analüüsis on veel OECD soovitanud, et kõige optimaalsem ja tugev keskkonnakaitse poliitika on see, kui on otseselt maksustatud keskkonnaohtlikud tegevused (ning seatud nende piirideni, mis peegeldab tekitatud keskkonnakahju) ning sellega käib kaasas ulatuslik innovatsioonipoliitika.²⁵⁵ Seega võib öelda, et keskkonnaohtlike tegevuste „maksustamine“ keskkonnatasuga ning seejärel veel tulumaksuga ei ole OECD soovitus järgi kõige optimaalsem keskkonnakaitse poliitika.

Eelnevast tulenevalt on ka keskkonnakaitse kui eesmärgi soodustamine TuMS § 51 lg 2 p 1 ja § 34 p 6 mõttes kaheldav, kuivõrd tulumaksu maksmine ei ole kohene ning ilmne tagajärg saastamisele. Selleks, et kõrgendatud määras tasutud keskkonnatasu oleks tulumaksuga maksustatud, peab esiteks olema kõrgendatud määras keskkonnatasu kas äriühingu enda poolt deklareeritud või siis haldusorgani poolt määratud ning teiseks peab see olema tasutud²⁵⁶.

Lisaks sellele peab kõrgendatud keskkonnatasu olema ka deklareeritud tuludeklaratsiooni lisa 6 või siis MTA poolt määratud ning välja nõutud selleks, et äriühingut see mõjutaks. Eelnevast tulenevalt on väheusutav, et tulumaksukohustus on äriühingule saastamise puhul selliselt ettenähtav tagajärg, et see heidutab teda saastamast. Seda eriti põhjusel, et loata või üle normi saastamise eest ettenähtud kohustused (sealhulgas kõrgendatud keskkonnatasu, kahju hüvitamine, trahvid) on nii ulatuslikud. Samas on määra suurus (21/79 ning alates 01.01.2015 20/80) nende summade pealt arvestatav ning mida suurem on kokkuvõttes ettevõtja jaoks ebaseadusliku tegevuse kulu, seda enam proovib ta seda vältida.

²⁵³ OECD. Environmental Taxation. A Guide for Policy Makers, lk 9. Arvutivõrgus: <http://www1.oecd.org/env/tools-evaluation/48164926.pdf>.

²⁵⁴ *Ibid.*, lk 12.

²⁵⁵ OECD. Taxation, Innovation and the Environment: A Policy Brief, lk 8. Arvutivõrgus: <http://www1.oecd.org/env/tools-evaluation/48178034.pdf>.

²⁵⁶ TuMS § 34 p 6 grammatilise tõlgendamise tulemusel saab järeldada, et see peab olema ära makstud, mitte lihtsalt deklareeritud või arvestatud.

3.1.3. Vahekokkuvõte

Eelneva analüüsi tulemusel võib öelda, et kuigi TuMS § 51 lg 2 p 1 ja § 34 p 3 ja 6 võivad olla sobilikud abinõud, et koguda riigieelarvesse tulusid, siis ei ole see kindlasti sobilik abinõu maksudest kõrvalehoidumise vältimise eesmärgi saavutamiseks. Samuti on kaheldav, kas TuMS § 51 lg 2 p 1 ja § 34 p 6 soodustavad keskkonna saastamise vähendamist äriühingute poolt, kuid sellegipoolest analüüsitakse selle abinõu vajalikkust järgmises peatükis. Seoses abinõude karistusliku eesmärgiga, on võimalik, et see omab väikest mõju ettevõtjatele ning motiveerib neid seadust mitte rikkuma ning täitma ettekirjutuses ettenähtud kohustusi, kuigi pigem täidab seda eesmärki trahvi suurus ning keskkonnakaitse puhul keskkonnatasude suurus.

3.2. Vajalikkus ehk tarvilikkus

3.2.1. Abinõu vajalikkus fiskaalse eesmärgi puhul

Eestis rakendatakse abinõu vajalikkuse kontrollimisel konkreetseid kriteeriume, millest on hea ülevaade antud PS kommentaarides M. Ernitsa poolt. Abinõu on vajalik, kui eesmärki ei ole võimalik saavutada mõne teise, kuid isikut vähem koormava abinõuga, mis on vähemalt sama efektiivne kui esimene.²⁵⁷ Avaliku võimu abinõu on vajalik kitsamas tähenduses, kui puudub teine sobiv ja vähemalt sama mõjus, kuid põhiõigusi vähem kitsendav abinõu.²⁵⁸ Vajalikkust kitsamas tähenduses kontrollitakse Pareto-optimaalsuse põhimõtte järgi: abinõu on mittevajalik vaid siis, kui on olemas üks teine abinõu, mille rakendamisel läheb vähemalt ühel asjaosalisel (abinõu adressaadil) paremini, kuid mitte kellelgi halvemini.²⁵⁹

EIK poolt laiemas tähenduses vajalikkusele antud tõlgendus on siiski midagi enam kui vajalikkuse põhimõtte leebeima vahendi põhimõtte tähenduses ning on välja arendanud stereotüüpse väljendi, mille kohaselt peab vajalikkuse jaoks olema olema tungiv sotsiaalne vajadus (inglise keeles *pressing social need*).²⁶⁰ Tungiv sotsiaalne vajadus riive järele on olemas siis, kui see on leebeima vahendi põhimõtte tähenduses vajalik eesmärgi jaoks, mille saavutamine või edendamine on vastavalt tungivale sotsiaalsele vajadusele nõutav.²⁶¹ Selline kriteerium kohtu poolt võib aga tekitada segadust, kuna esiteks sisaldab see kaalumiselementi, sest sotsiaalne vajadus peab olema „tungiv“ ning teiseks ei vasta kohtu definitsioon sellele,

²⁵⁷ Ernits, M. PõhiSK § 11/3.

²⁵⁸ *Ibid.*

²⁵⁹ Ernits, M. PõhiSK § 11/3.2.

²⁶⁰ Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. Juridica 2001. ERI.

²⁶¹ *Ibid.*

mida tavaliselt kujutab endast vajalikkus. Saksamaa konstitutsioonikohus, Kanada ülemkohus ja ka Eesti Riigikohus ning teoreetiline õiguskirjandus on vajalikkust pigem defineerinud kui „kõige vähem koormavam abinõu.“²⁶² Selle raames tähendab test seda, et peab kaaluma kõiki võimalikke instrumente, mis on suunatud eesmärgi saavutamisele ning nendest peab valima kõige vähem problemaatilisema abinõu seoses piirataivate inimõigustega.²⁶³

Ettevõtlusega seotud kulutuste tulumaksustamine toob riigieelarvesse raha ning täidab fiskaalset eesmärki. Riigieelarve tulude laekumine on kahtlemata oluline, kuna sellest sõltub riigi võimelisus täita oma kohustusi. Riigikohus on ka sedastanud, et „Kohtu pädevus hinnata põhiseaduslikkuse järelevalve menetluses fiskaalpoliitilisi otsustusi on üldjuhul piiratud. Arvestades seda, et riigil on palju erinevaid võimalusi eelarvetulude tagamiseks.“²⁶⁴ Sellegipoolest ei ole maksumaksjate rahalised vahendid aga piiramatuks ressursiks ning seega tuleb maksustamisel lähtuda tulumaksuõiguse ühest kõige tähtsamast printsiibist - maksevõimelisuse põhimõttest.²⁶⁵ Maksevõimelisuse põhimõtet saab pidada ka tulu maksustamise kontseptuaalseks aluseks.²⁶⁶ Üks tulu maksustamise positiivne omadus on see, et maksu suurus sõltub maksumaksja tulust ehk maksumaksmise võimest.²⁶⁷ Õiguskirjanduses on sedastatud, et maksevõimelisuse põhimõte kujundab maksusüsteemi tervikuna, kuid sellest põhimõttest tuleb kinni pidada ka iga üksiku maksuliigi kehtestamisel ja rakendamisel.²⁶⁸ Sealhulgas tuleb sellest kinni pidada ka iga üksiku maksusätte kehtestamisel. Tulumaksuga maksustamisel avaldub maksevõimelisuse põhimõte nn netoprintsiibis, mis tähendab, et enne maksustamist tuleb tulust maha arvata kõik tulu teenimiseks vajalikud kulutused²⁶⁹, mida klassikalise tulumaksusüsteemi puhul esindab ettevõtlusega seotud kulude mahaarvamine ning Eesti maksusüsteemi puhul ettevõtlusega seotud kulude mittemaksustamine.

Adam Smith on sõnastanud maksude neli põhinõuet: (1) „igäüht tuleb maksustada vastavalt tema varale ja sissetulekule“ (maksevõimelisuse printsiip); (2) „igäüks peab teadma, kui palju, kus, kuidas ja millal ta peab maksu maksma“ (määratletuse printsiip); (3) „maksu maksmine peab olema korraldatud maksumaksjale võimalikult sobivalt“ (mugavuse printsiip); (4)

²⁶² Gerards, *supra nota* 217, p 482.

²⁶³ *Ibid.*

²⁶⁴ RKPJKo 3-4-1-27-13, p 72.

²⁶⁵ Lehis, *supra nota* 208, lk 21.

²⁶⁶ Tammert, P. Maksundus, 3 tr, Tallinn: OÜ Aimwell 2005, lk 13.

²⁶⁷ Tammert, P., lk 139.

²⁶⁸ *Ibid.*, lk 63.

²⁶⁹ Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. - *Juridica* 1999, nr V, lk 253.

„maksustamiskulud peavad olema minimaalsed (odavuse printsiip).²⁷⁰ Netoprintsiibi kohaselt on maksustamine isiku maksevõimelisusega kooskõlas, kui tulust arvatakse maha isiku olemasolu ja tuluallika säilimist tagavad kulud. Kuna kõrgendatud keskkonnatasu on maksustatava tuluallika säilitamiseks tehtud väljaminek, siis lähtudes Eesti maksusüsteemi eripärast (mille puhul ei maksustata tulusid nende saamise hetkel ning seetõttu maksustatakse ettevõtlusega mitteseotud kulusid nende väljamaksmisel) rikub ettevõtlusega seotud kulude maksustamine maksevõimelisuse põhimõtet. Nii ettevõtlusega seotud trahv kui ka kõrgendatud keskkonnatasu on seaduse alusel kohustuslikud väljaminekud ning võivad kaasneda teatud äriolude tulemusena ning riskide võtmisel ning võivad olla teatud juhtudel ka vajalikud kulutused ettevõtluseks. Tulu saamiseks vajalike väljaminekute maksustamine rikub aga maksevõimelisuse põhimõtet, mis seondub ka otseselt omandiõiguse ja ettevõtlusvabadusega.²⁷¹

Netoprintsiip konkretiseerib maksevõimelisuse põhimõtet ning on üks kõige olulisem põhimõtte tulumaksu puhul ning see rõhub tulumaksusüsteemi „puhtusele“ ehk et tulumaksu peaks arvestama ainult netotulult.²⁷² See on põhimõtte, mille poole peaks maksusüsteem püüdlema ning mis kehtib peaaegu kõikides riikides.²⁷³ Ameerika Ühendriikide tulumaksuseaduse väljatöötamisel tõdeti, et selle seaduse eesmärk on maksustada isiku netotulu, mis tal on iga aasta lõpus pärast kulude ja kahjude maha lahutamist ning selle eesmärk ei ole muuta inimest moraalsemaks ning moraalsus on väga halb kriteerium maksustamiseks.²⁷⁴ Maksudega karistamisega kaasneb tõenäoliselt ebavõrdne kohaldamine, kuna ebamoraalsust on palju erinevaid vorme ja iga inimene hindab seda erinevalt.

Sellest tulenevalt ei ole ettevõtlusega seotud kulude maksustamine ning sealhulgas ka trahvide ja kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu maksustamine tulumaksuga vajalik abinõu fiskaalse eesmärgi saavutamiseks, kuna riigil on palju erinevaid võimalusi tulude kogumiseks ning maksevõimelisuse põhimõtet rikkudes maksude kogumine ei ole vajalik. Pareto-optimaalsuse põhimõtte järgi läheks maksumaksjal paremini, kui ettevõtlusega seotud kulusid ei maksustataks tulumaksuga. Isikut vähem koormavam abinõu oleks teistel

²⁷⁰ Smith, A. , Cannan, E. (ed) *Wealth of Nations*. 5th ed. London: Methuen & Co., Ltd 1904. (viidatud: Ulst, E., Hanson, M. Riigirahandus II: Maksundusõpetus. Tartu: TÜ Kirjastus 1996, lk 17).

²⁷¹ Samuti on välisriikide õiguskirjanduses ja kohtupraktikas ka välja toodud, et trahvide mahaarvamine ei ole kooskõlas maksevõimelisuse põhimõttega, nt Kanada: *British Columbia Ltd. v. The Queen*. - [2000] 1 CTC 57, 99 DTC 5799; P.W. Hogg, jt, *Principles of Canadian Income Tax Law*, 3rd ed. Scarborough: Carswell 1999, p 38-43; Sibley, p 218.

²⁷² Colliton, *supra nota* 68, lk 279.

²⁷³ Selle sama põhimõtte väljenduseks on ka see, et kui maksumaksja müüb vara ning maksustaks saadud tulu, siis on sellest eelnevalt lahutatud vara soetamismaksumus (TuMS § 38).

²⁷⁴ *Dixie Machine Welding & Metal Works, Inc. v. United States*. - 315 F.2d 439 (1963); Colliton, p 280.

viisidel eesmärgipäraselt tulude kogumine. Ettevõtlusega seotud kulude maksustamine aga rikub netoprintsiipi ning ei lähe kokku Eesti TuMS eesmärgiga.

Seega kuigi võib öelda, et ettevõtlusega seotud kulutuste tulumaksustamine küll toob riigieelarvesse raha, ei ole see siiski vajalik abinõu eesmärgi saavutamiseks, kuna riik võib oma tulusid saada ka teistest allikatest ning teiste meetmetega, nt üldise tulumaksu määra tõstmisega. Samuti isegi juhul, kui tunnistada kehtetuks TuMS § 35 p-d 3 ja 6, siis on riigil võimalik nende samade kululiikide pealt tulumaksu saada juhul kui üldreegli all tuvastatakse, et tegemist ei ole ettevõtlusega seotud kuluga. Sellisel juhul on välistatud, et rikutakse maksevõimelisuse põhimõtet. Isiku ettevõtluseks tehtud kulutuste maksustamine on ilmselgelt ebavajalik ning maksumaksjat liigselt koormav abinõu. Seega antud juhul on olemas sobivad ja vähemalt sama mõjusad kui mitte rohkem mõjusamad abinõud riigieelarvesse tulude saamiseks, mis kitsendavad põhiõigusi vähem.

Peale selle, seoses kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasuga, lähtutakse KeTS § 2 kohaselt keskkonnatasude kehtestamisel ja rakendamisel keskkonnakaitse vajadusest ning riigi majanduslikust ja sotsiaalsest olukorrast. KeTS § 4 lg 1 kohaselt keskkonnatasudest saadav raha jaotatakse käesoleva seadusega sätestatud ulatuses riigieelarve ja keskkonnakasutuse asukoha kohalike omavalitsuste eelarvete vahel. Sama paragrahvi lg 2 kohaselt keskkonnatasudest riigieelarvesse laekuvat raha kasutatakse sihtotstarbeliselt keskkonnaseisundi hoidmiseks, loodusvarade taastootmiseks ja keskkonnakahjustuste heastamiseks. Seega on ka keskkonnatasude määramisel juba arvestatud fiskaalpoliitiliste küsimustega. Fiskaalpoliitilist eesmärki saab keskkonnatasude puhul paremini ellu viia keskkonnatasu tasumäärade reguleerimisega, sest sellisel juhul on isiku administratiivne koormus väiksem ja riigipoolsete koormiste määramine on läbipaistvam ja selgem.

Seega ei saa öelda, et fiskaalsel eesmärgil oleks kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu tulumaksuga maksustamise järgi tungiv sotsiaalne vajadus ning kindlasti ei ole tegemist leebeima vahendi põhimõtte tähenduses vajaliku vahendiga eesmärgi jaoks, kuna fiskaalpoliitiline eesmärk on riigil täidetud juba teiste vahenditega (tulumaks jaotatud kasumilt, ettevõtlusega mitteseotud kuludelt ja keskkonnatasu nii tava- kui ka kõrgendatud määras) ning nende ebapiisavuse puhul on võimalik nende määrasid suurendada²⁷⁵, mitte maksustada kulusid, mis on ettevõtlusega seotud. Seega ka Pareto-optimaalsuse põhimõtte järgi on tegemist mittevajaliku abinõuga. Ka õiguskirjanduses on sedastatud, et maksude

²⁷⁵ Efektivsema vahendina trahvide suurendamist on leitud USA kaõiguskirjanduses: Senner, *supra nota* 138, p 116.

kasutamine piiravalt (karistades) ja regulatiivsel eesmärgil peaks toimuma juhul kui mingi teo ära keelamine ei ole proportsionaalne abinõu ning kui teisi regulatiivseid vahendeid ei ole või on ebapiisavad.²⁷⁶ Ainult siis, kui maksumeetme eesmärgiks on üldine heaolu ning maksimaalne sotsiaalne huvi ning maksumeede ka sellist eesmärki evib, siis võib maksustamine kui alternatiivne meede olla õigustatud.²⁷⁷

3.2.2. Abinõu vajalikkus regulatiivse eesmärgi puhul

Eelnevalt tuvastasime, et trahvide ning kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu maksustatakse ka regulatiivsel, mh karistuslikul eesmärgil. Karistuslik eesmärk hõlmab endas maksumaksja heidutamist nii edaspidisest ebaseaduslikust tegevusest kui ka keskkonna saastamisest. Abinõu on vajalik, kui eesmärki ei ole võimalik saavutada mõne teise, kuid isikut vähem koormava abinõuga, mis on vähemalt sama efektiivne kui esimene.²⁷⁸ Arvestada tuleb ka seda, kuivõrd koormavad erinevad abinõud kolmandaid isikuid, samuti erinevusi riigi kulutustes.²⁷⁹

Käesoleval juhul on regulatiivne eesmärk (isiku karistamine kas seaduse rikkumise eest, ettekirjutuses ettenähtu mittejärgimises või ilma loata või üle loas seatud piirmäärade saastamise eest ja sellega seonduv heidutamine) saavutatud ka juba konkreetsetes eriseadustes ja karistusseadustikus ettenähtud trahvidega. Lisaks näiteks keskkonnakaitse puhul on see saavutatud juba sellega, et 1) KeTS-ga on kehtestatud sellele kõrgendatud määr; 2) VeeS-s jt eriseadustes ja KarS-s on ebaseaduslik saastamine karistatud juriidilise isiku puhul rahalise karistusega; 3) keskkonnale ja kolmandale isikule tekitatud kahju peab hüvitama keskkonna regulatsiooni ja tsiviilõigusliku regulatsiooni alusel. Kõik nimetatud vahendid on kehtestatud selleks, et karistada ebaseaduslikku tegevust keskkonna saastamisel ning et heastada ka keskkonnale tekkinud kahju. Seega on küsitav, kas kõrgendatud keskkonnatasu ja trahvide maksustamine on enam vajalik.

Kõrgendatud keskkonnatasu ja trahvide tulumaksuga maksustamine suurendab riigi poolt kohaldatavat sanktsioonisummat 21/79 maksumäära võrra.²⁸⁰ Samas aga näiteks tasutud tulumaksu ei kasutata eesmärgipäraselt keskkonnakaitseks vaid see läheb üldisesse riigi

²⁷⁶ Peck, p 59.

²⁷⁷ *Ibid.* Nt riikides, kus altkäemaksu ja pistise andmist ei ole kriminaliseeritud, kuid soovitakse sellist tegevust heidutada maksuseaduse kaudu mahaarvamise keelamisega.

²⁷⁸ Ernits, M. PõhiSK § 11/3.

²⁷⁹ RKPJKo 3-4-1-1-02, p 15; RKÜKo 3-4-1-2-13, p 156.

²⁸⁰ Seda, et trahvide maksustamisel on karistuse suurendamise efekt on leitud nt USA õiguskirjanduses, nt Diamond, p 821.

eelarvesse. Keskkonnakahju hüvitamise eesmärk on tagatud juba keskkonnatasudega (mida saab vajadusel tõsta) ning ka kahju hüvitamise mehhanismidega. Lisaks eelnevale suurendab täiendava tulumaksuobjekti TuMS-s hoidmine kindlasti ka MTA halduskoormust nii järelevalve, arvestamise kui ka sissenõudmise osas ning seega tekitab riigile täiendavaid kulutusi, kuivõrd tulumaksu arvestamine igalt subjektilt iga objekti osas on äärmiselt töömahukas. See aspekt on väga oluline vajalikkuse hindamisel, mida on ka Riigikohus mitmel korral rõhutanud. Sellega, et riik maksustab tulumaksuga trahvi ning keskkonnatasu, nõuab riik sanktsiooni põhimõtteliselt kahes osas sisse – kõigepealt trahvi ja kõrgendatud keskkonnatasu sisse nõudes ning teistkordselt tulumaksu määramisel. See ei ole aga väga efektiivne, kuna alternatiivsena võiks riik määrata trahvi ja keskkonnatasu juba sellele kõrgusele, mis avaldaks seaduserikkujale vajalikku mõju.²⁸¹ Seega ei saa öelda, et TuMS § 51 lg 2 p 1 kui maksuõiguse norm on vajalik saavutamaks sanktsioneerivat mõju ning et Pareto-optimaalsuse põhimõtte järgi oleks tegemist vajaliku abinõuga regulatiivsest aspektist.

Trahvide ja kõrgendatud keskkonnatasu puhul on ühine see, et nende tasumine on kohustuslik ning tagatud riigi sunnijõuga.²⁸² Nende tasumisel n-ö heastatakse tehtud kahju. Samas aga TuMS § 34 p-ga 11, mille alusel on keelatud maha arvata pistist ja altkäemaksu, mis samuti võivad olla kulutused, mida ettevõtja on teinud enda ettevõtluse arendamiseks, kuid erinevalt trahvidest ja kõrgendatud keskkonnatasust on tegemist ebaseadusliku maksega ehk et sellise makse tegemine iseenesest on ebaseaduslik. Lisaks eelnevale makstakse pistist ja altkäemaksu kolmandatele isikutele ning mitte alati riigile, mistõttu võib olla tegemist ka varjatult kasumi jaotamisega ehk mingi vastuteene eest lubatakse osaleda selle ametnikul või siis muul kolmandal isikul kasumi jaotamises ehk varjatud osaniku või aktsionärina. Ajendiks keelata pistise ja altkäemaksu mahaarvamine tulenes OECD konventsiooni²⁸³ alusel väljaantud soovitusest²⁸⁴. OECD pistise ja altkäemaksu mahaarvamise keelamise soovitus ja ka hilisemas raportis²⁸⁵ on selle alustena ka märgitud, et paljudes riikides ei ole altkäemaks ja pistis kui selline ebaseaduslik tegevus ning et selliste kulude mahaarvamise keelamine peaks

²⁸¹ Vt ka Senner, *supra nota* 138, p 116.

²⁸² Trahvide maksmine iseenesest ei ole nn avaliku poliitika vastu (Deutsch, p 117).

²⁸³ OECD. Rahvusvahelistes äritehingutes välisriigi ametiisikutele altkäemaksu andmise vastu võitlemise konventsioon. Eesti liitus nimetatud konventsiooniga alates 01.01.2004 alates mis kuupäevast on kehtestatud ka TuMS § 34 p 11.

²⁸⁴ Recommendation Of The Council On The Tax Deductibility Of Bribes To Foreign Public Officials (adopted on 11.04.1996). Selle sätte vastuvõtmise seletuskirjas on sedastatud, et: „Ka praegu on näiteks altkäemaksu või pistise käsitlemine ettevõtlusega seotud kuluna praktiliselt välistatud (näiteks puudub kulu tõendav dokument, sest selle väljastamise või esitamise kinnitaks isik oma osalust õigusrikkumises), § 34 muudatus välistab sellise võimaluse täielikult. - Tulumaksuseaduse ja sotsiaalmaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu (132 SE I) seletuskiri.

²⁸⁵ OECD. Report: Implementation of the OECD Recommendation on the Tax Deductibility of Bribes to Foreign Public Officials.

aitama kaasa pistise ja altkäemaksu andmise kriminaliseerimisele, mille alustamiseks on hea alustada sellega, et keelatakse mahaarvamine, mis peaks mõjutama ettevõtjad ja panema neid tajuma, et tegemist on taunitavate maksetega. Trahvide määramine ja keskkonna saastamine on aga reguleeritud ning isikutele ning seega puudub vajadus eraldi veel tulumaksuga samuti isikuid mõjutada. Pistise ja altkäemaksu puhul leiti, et see on teatud riikides ainus viis ning seega vajalik.

Eestis võib üheks selliseks näiteks tuua sisendkäibemaksu mahaarvamise keelu, mille puhul Riigikohus leidis, et „sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld on kohane ja vajalik abinõu kutsumaks korrale ettevõtjaid, kes ei käitu õiguskuulekalt ning ei registreeri ennast õigeaegselt käibemaksukohustuslaseks, kui nende käive ületab registreerimiseks kohustusliku piirmäära“, kuid samas ka et „maksustamine peab toimuma maksumaksja maksevõimelisusest lähtuvalt ning ei tohi sõltuda tegudest, mis jäävad väljapoole maksuõigussuhte aluseks olevat teokoosseisu“²⁸⁶ (neutraalsuse põhimõte) Sarnast seisukohta on kolleegium rõhutanud ka varem, öeldes, et: „arvepidamise nõuete rikkumine iseenesest ei saa olla aluseks täiendava maksu määramisele“²⁸⁷ ning et „puudused maksumaksja raamatupidamis- või maksuarvestuses võivad endaga kaasa tuua maksu juurdemääramise vaid siis, kui puudus on oluline, s.t takistab maksukohustuse aluseks oleva majandustehingu olemasolu ja selle asjaolude kontrollimist“²⁸⁸. Seega on Riigikohtu praktikas peetud maksusätete regulatiivseid eesmärke kohaseks ja vajalikuks abinõuks, kui tegemist on maksuõigussuhte jaoks olulise asjaoluga. Trahvide ja kõrgendatud keskkonnatasu kui ettevõtlusega seotud kulude maksustamine aga ei ole seotud maksuõigussuhtega ning seega ei tohiks TuMS ka seda reguleerida.

Peale selle on ka küsitav see, kas on õiguspärane see, kui riik teostab maksustamisõigust ja karistamisõigust läbiseigi. Riigikohus on nt sedastanud, et: „ainuüksi võitluse tõhustamine ulatuslike käibemaksupettustega ei saa õigustada sisendkäibemaksu mahaarvamise keeldu, mille tulemuseks on käibemaksu kumuleerumine“²⁸⁹ ning et maksu määramisel ei tohi olla karistavat iseloomu ning et käibemaksu kumuleerumisel ei tohi olla karistavat eesmärki.²⁹⁰ Riigikohus on leidnud, et eelnevalt nimetatud põhimõtted kehtivad ka tulumaksu puhul.²⁹¹ Oluline on eristada seadusandja karistusvõimu ja maksustamisvõimu ning sellest tulenevalt ka

²⁸⁶ RKHKo 3-3-1-56-05, p 14; 3-3-1-73-04, p 11.

²⁸⁷ RKHKo 3-3-1-40-02, p 7.

²⁸⁸ RKHKo 3-3-1-55-03, p 13.

²⁸⁹ RKHKo 3-3-1-12-04, p 16.

²⁹⁰ RKHKo 3-3-1-50-04, p 12; RKHKo 3-3-1-51-04, p 12.

²⁹¹ RKHKo 3-3-1-56-05, p 14.

trahvi ja maksu.²⁹² Riigikohus on öelnud, et proportsionaalsuse põhimõttest tulenevalt ei tohi maksustamisel olla karistavat iseloomu ning ka õiguskirjanduses on sedastatud, et keelatud on karistava iseloomuga maksude kehtestamine.²⁹³ PS kommentaarides on samuti sedastatud, et kuigi PS § 113 ei piira Riigikogu otsustusõigust maksude kehtestamisel, siis tuleb ikkagi jälgida, et maksuseadused ei rikuks muudes PS sätetes kaitstavaid õigusi ja vabadusi ebaproportsionaalselt.²⁹⁴

Keskkonnatasude puhul on ka Riigikohus sedastanud, et suuremad vee erikasutuse ja kaevandamise tasu määrad (keskkonnatasu määrad) motiveerivad ettevõtjaid vett ja maavarasid tõhusamalt kasutama ning isegi kui vee ja maavara kasutamine ei vähene, siis laekub suuremate tasumäärade tõttu senisest rohkem raha (fiskaalne eesmärk) ning et Riigikohus ei näe nende eesmärkide saavutamiseks sama tõhusaid, kuid ettevõtlusvabadust ja õiguspärast ootust vähem riivavaid abinõusid kui et selleks on keskkonnatasud.²⁹⁵ Seega ei ole tulumaksustamine vajalik abinõu ei fiskaalsel ega regulatiivsetel eesmärkidel.

Kuivõrd eelnevalt tuvastasime, et maksudest kõrvalehoidumise tõkestamiseks regulatiivsel eesmärgil trahvide ja kõrgendatud määras keskkonnatasu tulumaksustamine ei ole sobiv abinõu, kuna keskkonnatasu, sh kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu on enda olemuselt ettevõtlusega seotud kulu ning seega on tegemist ebaproportsionaalse vahendiga, siis ei ole vajalik kontrollida, kas TuMS § 51 lg 2 p 1 ja § 34 p-d 3 ja 6 on vajalik vahend maksudest kõrvalehoidumise välistamiseks. Ilmselgelt ei ole tegemist vajaliku vahendiga, kuna nimetatud kulude maksustamine ei saavutagi maksudest kõrvalehoidumise eesmärki, kuna tegemist pole varjatult kasumi jaotamisega ega ei ole tõenäoliselt ka ettevõtlusega mitteseotud ning seega on kõik teised abinõud sobivamad.

Alapeatükis 1.2.3 tuvastasime, et paljudes riikides on trahvide mahaarvamine keelatud avaliku poliitika doktriinil.²⁹⁶ Eestis ei ole seda küll eraldi argumendina õiguskirjanduses ega

²⁹² Trahvi ning maksu eristamise tähtsust on analüüsitud nt järgmises artiklis: Cooter, R. D., Siegel, N. S. Not the power to destroy: an effects theory of the tax power. – *Virginia Law Review*, vol 98, no 6 (2012), p 1196, *passim*.

²⁹³ RKHKo 3-3-1-60-11, p 40; Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tallinn: Casus Tax Services OÜ 2013, lk 32. Tulumaksuseadusega karistamise ebasobivust on käsitletud ka J. Deutsch. – Deutsch, lk 143.

²⁹⁴ Sellest tulenevalt on toodud PS kommentaarides erinevaid kõige enam levinumaid näiteid, mida maksu kehtestamisel rikutakse: nt isikute võrdse kohtlemise nõue (seda nõuet võivad rikkuda mitmesugused meelevaldsed topeltmaksustamise juhtumid), proportsionaalsus (maksul ei tohi olla väljasuretavat ega karistavat iseloomu, maksupettuste tõkestamise eesmärgil sissetoodud täiendavad nõuded maksuarvestusele peavad olema eesmärgipärased ega tohi olla ülemäära koormavad), sotsiaalriigi põhimõte (tuleb tagada eksistentsiks vajaliku miinimumi säilimine) ning ettevõtlusvabadus (eri ettevõtlusvormide neutraalne maksustamine).

²⁹⁵ RKPJKo 3-4-1-27-13, p 67.

²⁹⁶ Trahvide mahaarvamise keeld kehtestati Ameerika Ühendriikides 1969. aastal põhjendusega, et trahvide mahaarvamine ei oleks kooskõlas riigi avaliku poliitikaga, mis näeb ette, et teatud teod on seadusevastased ja

kohtupraktikas ega ka seadusandja poolt kasutatud, kuid autor peab siiski vajalikuks selle analüüsimist. Avaliku poliitika doktriini põhiline mõte seisneb selles, et riik ei „toetaks“ kuritegelikku tegevust maksusoodustusega illegaalse tegevuse ja antisotsiaalse käitumisest tulenevate kulude mahaarvamise lubamisega, millest saab järeldada, et maksuseadus karistab isikuid ebaseaduslike tegevuste eest, keelates neil kasutada maksusoodustusi, mis oleks saadaval seaduslikust tegevusest tulenevatele ettevõtluskuludele.²⁹⁷ Maksu mahaarvamise lubamine vähendab avaliku poliitika argumendi kohaselt trahvi mõju, kuna väheneb maksukohustus.²⁹⁸ Samas tähendab avaliku poliitika doktriini kasutamine seda, et maksusätete põhieesmärk on substantiivse poliitika rakendamine ning mitte maksutulu kogumine.²⁹⁹

Käesoleva magistritöö autor aga seab kahtluse alla avaliku poliitika argumendi, kuna maksustatavast tulust mahaarvamiste tegemise lubamine ei ole ehtne maksusoodustus. Maksustavast tulust mahaarvamiste lubamine ei ole mõeldud isiku premeerimiseks eeskujuliku käitumise eest (nii nagu tavapäraselt ehtsad maksusoodustused on) vaid maksustatavast tulust mahaarvamiste lubamise eesmärk on tulumaksu eesmärgi ja põhimõtete järgmine, sh maksevõimelisuse põhimõtte ja netoprintsiip.³⁰⁰ Tulu maksustamine peaks olema pelgalt isiku poolt saadud tulu pealt raha korjamine, millest on maha arvatud selle tulu teenimise eesmärgil tehtud kulud ning tulumaks peaks olema enda olemuselt neutraalne³⁰¹ (neutraalsuse põhimõtte³⁰²). Saksa õiguskirjanduses on maksusoodustusi eristatud lähtuvalt nende eesmärgist majanduspoliitilisteks (ehtsateks) ja tehnilisteks (ebaehsateks).³⁰³ Ehtsate maksusoodustuste eesmärk on maksumaksjale nn kingituse tegemine teatud sotsiaalpoliitilistel või majanduslikel põhjustel.³⁰⁴ Ebaehsate puhul aga ei ole eesmärgina isikuid mitte majanduspoliitilistel põhjustel soodustada, vaid need tagavad eelkõige

karistatavad. Nimetatud säte keelab maha arvata kulud, kuna maksumaksja on tegelenud tegevustega, mis pole heaks kiidetud. - Senate Report. No. 552, 91st Congress, 1st Session 273-75 (1969), uuesti trükitud 1969-3 C.B. 423, 596-98 (viidatud: Todres, lk 647).

²⁹⁷ Colliton, *supra nota* 68, lk 277-278.

²⁹⁸ Taggart, p 615. Samas aga ei saa öelda, et riigil on õigus kogule maksumaksja tulule ning et mahaarvamise lubamine tähendab automaatselt maksusoodustust. Lisaks sellele on ühes hiljutises sotsiaal-majanduslikus uurimuses leitud, et täielik trahvide maksuvabastus loob neutraalse keskkonna, kuid USA, UK ja Austraalia maksurežiimid aga hoopis „lahjendavad“ kuritegevuse heidutamist. - Nussim, Tabach, p 7. Lisaks on ka varasemalt leitud, et maksukohustuse mitteamarvamine karistamisel on erinevaid majandust moonutavaid mõjusi, vt Png, I. P. L., Zolt, E. M. Efficient deterrence and the tax treatment of monetary sanctions. - International Review of Law and Economics, Vol. 9 (1989), p 216.

²⁹⁹ Note, The Judicial Policy Doctrine in Tax Litigation. - Michigan Law Review, Vol 74 (1976), p 131.

³⁰⁰ Colliton, *supra nota* 68, lk 279.

³⁰¹ *Ibid.*

³⁰² Neutraalsuse põhimõtte kohta vt ka Furman, J. The Concept of Neutrality in Tax Policy.

³⁰³ Lang, J. Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974; Tipke, Lang, § 7 Rn 36 ff.

³⁰⁴ Birk, D. Steuerrecht. 6. neu bearbeitete Auflage. Augsburg: J.P. Himmer GmbH & Co. KG 2003, Rn. 100.

maksuõiguspõhimõtete järgimist.³⁰⁵ Ebaehtsate maksusoodustuste eesmärk võib olla ükskõik millise õiguse üldpõhimõtte järgimiseks tehtud erand maksukohustusest. Põhjus, miks neid kutsutakse „ebaehtsateks“ tähendab seda, et tegelikult ei ole see seadusandja diskretsioon, kas soodustada maksusubjektide olukorda või mitte, vaid see seondub hoopis seadusandja kohustusega tagada maksuõigusnormide põhiseaduspärasus, seega ei ole tegemist ainult soodustamisega, vaid ka normide põhiseadusele ja maksuõiguse põhimõtetele vastavuse tagamine. Ehtsate ehk maksupoliitiliste maksusoodustuste eesmärgiks on seevastu tavapäraselt kellegi maksuõigusliku olukorra soodustamine poliitilise reklaami eesmärgil, mida kasutatakse lubadustena valitsusprogrammides.³⁰⁶

Lisaks sellele, arvestades Eesti tulumaksusüsteemi, mille puhul ei ole maksuobjektiks mitte isikute poolt saadud tulu selle saamise hetkel vaid alles tulu, mida jaotatakse (kas siis avalikult või varjatult), siis ei saaks ka öelda, et millegi tulumaksuga mittemaksustamine on automaatselt maksusoodustus ning trahvi mõju vähendav. Vastupidine tähendaks seda, et igal juhul kui riik nõuab isikutelt mingi raha sisse (sh ka näiteks maksud, tavamääras keskkonnatasud, viivistasud jne), siis oleks nende mittemaksustamine käsitletav maksusoodustusena, kuna see vähendab riigi poolt sisse nõutud raha väärtust. See viiks järelduseni, et riigil on õigus isikute kõigile rahalistele vahenditele ning iga kõrvalekalle sellest õhnestab alt avalikku poliitikat. Eesti TuMS-s on ette nähtud, et juriidiliste isikute puhul on maksuobjektiks annetused, vastuvõtukulud, jaotatud kasum ja ettevõtlusega mitteseotud kulud ja väljamaksed. Eelnevalt oleme tuvastanud, et trahvid ja kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu võivad küll olla ettevõtlusega mitteseotud kulud, kuid enamasti siiski ei ole, kuna need on tehtud ettevõtlustulu saamise eesmärgil ning seos ettevõtlusega on selgelt põhjendatud, seega ei ole põhjendatud ka seisukoht, et trahvid peavad igal juhul olema tulumaksuga maksustatud, kuna vastaselt juhul väheneb karistuse mõju. See et iga kulutus vähendab potentsiaalset maksubaasi ning seega vähendab karistuse mõju, ei ole pädev argument, kuna Eesti tulumaksusüsteemi puhul ei peagi ettevõtja tulumaksu maksmata seni kuni ta seda ei jaota.

Eestis ei ole küll avaliku poliitika argumenti välja toodud trahvide ning kõrgendatud keskkonnatasu maksustamiseks. Samas MKS § 83 lg 2 sätestab, et tehingu või toimingu vastuolu seaduse või heade kommetega võib kaasa tuua maksukohustuse suurenemise. MKS § 83 lg 2 on põhimõtteliselt seadusandja enda poolt endale antud volitus piirata õigusi ja

³⁰⁵ *Ibid.*, Rn. 98.

³⁰⁶ *Ibid.*, lk 87.

vabadusi³⁰⁷, mis ei vabasta abinõu proportsionaalsuse, sh vajalikkuse kontrollist. Riigikohus on mitmel korral öelnud, et maksuseadusel ei tohiks olla karistavat iseloomu ning ei maksustamisel ei tohiks arvesse võtta maksuõigussuhtest väljapoole jäävaid asjaolusid ning seega võib MKS § 83 lg 2 tõlgendada selliselt, et maksukohustus võib suurened, kui maksuseadus on ainuke ja kõige efektiivsem abinõu, et reguleerida ebaseaduslikku käitumist. Näiteks võib selliseks juhtumiks olla illegaalse kauba ostmise kulude maksustamine, et tõkestada illegaalsete kaupade ja teenuste käivet.³⁰⁸ Õiguskirjanduses on selle löike näiteks toodud ka TuMS § 14 lg 5, mis keelab kulude mahaarvamise ettevõtlustulust, kui füüsiline isik ei ole ennast nõuetekohaselt ettevõtjana registreerinud³⁰⁹, mis ühe vähese meetmena evib eesmärgi, et FIE-d ennast registreeriks ning et riigil oleks võimalik FIE-de üle järelevalvet teostada.

Kuigi võib riigile tunduda meelepärane, et kurjategijaid peakski lõputult ja kõikide meetmetega karistama, siis ei lähe see siiski kokku tulumaksusüsteemi põhimõtetega ning struktuuriga ning see viib meelevaldsete ning omavolist kantud tulemusteni. See viib lisakaristamisena teatud maksumaksjate puhul, keda on juba karistatud teiste seaduste alusel, kuid samas lubab teistel maksumaksjatel, kes samamoodi on seaduserikkujad, pääseda ilma karistuseta. Nt on lubatav maha arvata kulutusi, mis on tehtud ilma ehitusloata maja ehitamisel, samuti parkimisseaduste rikkumise eest makstud viivistasusid. Ettevõtluskulude mahaarvamise keelamine ei ole sobilik ega ka efektiivne viis, kuidas karistada õigusrikkujaid ja see ei ole kooskõlas maksuseaduse üldise eesmärgi ja struktuuriga.³¹⁰

Maksuseadus peaks olema neutraalsete fiskaalsete reeglite kogumik, mille eesmärk on koguda riigile tulu, olenemata sellest, et mingitel juhtudel võivad maksuseadused kas soodustada või heidutada mingist tegevusest. Tavaliselt on heidutavad eesmärgid pigem seotud maksuseaduse enda täitmisega ning maksude kogumisega ning mitte üldise karistusmeetmega.³¹¹ Sellised reeglid ei ole kooskõlas neutraalsuse ja netotulu põhimõttega, mille alusel maksustatakse tulu olenemata sellest, kas isik on käitunud seadusevastaselt enda äris või mitte. Isikut peaks karistama nende normide alusel mida rikuti, mitte maksuseaduse alusel. Karistusnormide alusel on võimalik karistuse suurus määrata täpselt sellisele tasemele,

³⁰⁷ MKS kehtestati 2002. aastal, aga trahvide ning kõrgendatud keskkonnatasu maksustamine on sätestatud juba 1993. aastast.

³⁰⁸ Maksukorralduse seaduse eelnõu (886 SE I) seletuskiri. Arvutivõrgus: http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=012960024.

³⁰⁹ Lehis, *supra nota* 208, lk 53.

³¹⁰ Colliton, *supra nota* 68, lk 278.

³¹¹ *Ibid.*, lk 280.

mis täidaks karistuslikud eesmärgid ilma, et peaks isikut karistama ka maksuseadustega. On teatud seaduserikkumisi, mida ei ole võimalik või efektiivne karistada trahviga ning sellisel juhul maksuseaduse kasutamine võib olla vajalik, kuid süütegude eest, mille puhul on ettenähtud trahv, ei ole vajalik maksuseadusega karistada.³¹² Alexy poolt toodud näite puhul ütleb vajalikkuse ehk tarvilikkuse põhimõte, et abinõu M_1 on siis, kui sellele leidub alternatiiv M_2 näol, mis edendab P_2 umbes sama hästi kui M_1 , kuid riivab P_1 vähem intensiivselt, P_1 ja P_2 relatsioonis keelatud.³¹³ Käesoleva näite puhul on ettevõtlusega seotud kulude maksustamine abinõu M_1 ning alternatiiviks M_2 on trahv ning keskkonnatasu. Võib öelda, et trahv ja keskkonnatasu edendavad eesmärgi sama hästi kui M_1 , kuid riivad P_1 vähem.

Lisaks sellele on õiguskirjanduses tõdetud, et materiaalses maksuõiguses tuleneb proportsionaalsuse põhimõttest ka keeld kehtestada väljasuretava iseloomuga makse.³¹⁴ Antud juhul on TuMS § 51 lg 2 p 1 puhul tegemist väljasuretava iseloomuga maksuobjektiga, kuna nendele sätetele seatud eesmärgid on kõige paremini täidetud siis, kui selle punkti alusel maksu üldse ei maksta (ehk et ettevõtjad ei riku seadust ega saasta keskkonda). Nt on Saksamaa Konstitutsioonikohus analüüsis maksu väljasuretavat iseloomu Kasseli linnas kehtinud pakendimaksu tühistamisel. Pakendimaksu objektiks olid ühekordselt kasutatavad toiduainete ja jookide pakendid, korduva kasutusega pakendid olid maksust vabastatud. Maksu kehtestamise eesmärk oli vältida looduse risustamist ühekordselt kasutatavate pakenditega, seega soovitati tegelikult mitte maksu maksmist, vaid just mittemaksmist.

3.3. Mõõdukuse kontrollimise vajadus

Riigikohus on mitmel korral võtnud seisukoha, et „[k]ui aga abinõu on sobiv, kuid pole vajalik, siis puudub vajadus kontrollida selle mõõdukust”.³¹⁵ Riigikohus on samuti öelnud, et „Ilmselgelt ebasobiva või mittevajaliku abinõu korral on proportsionaalsuse kontrollimine järgmistel astmetel tarbetu”.³¹⁶ Seega puudub vajadus ka antud juhul kontrollida abinõu mõõdukust ehk proportsionaalsust kitsamas mõttes.³¹⁷ Näiteks on Riigikohus ka hiljutises

³¹² Colliton, *supra nota* 68, lk 280.

³¹³ Alexy, R., Ernits, M., *supra nota* 216, lk 5-13.

³¹⁴ Lehis, L. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. – *Juridica*, nr 9 (1998), lk 435; Lehis, *supra nota* 208, lk 72.

³¹⁵ RKÜKo 3-1-3-10-02, p 30; 3-3-1-101-06, p 27.

³¹⁶ RKÜKo 3-2-1-143-03, p 20; RKÜKo 3-1-1-92-06, p 30.

³¹⁷ Ühe näitena, kus Riigikohus ei pidanud vajalikuks kontrollida mõõdukust, on Riigikohus tunnistanud mittevajalikkuse tõttu põhiseadusvastaseks Eesti Haigekassa seaduse sätte, mis andis haigekassale õiguse nõuda sotsiaalmaksu maksjalt sisse kulud, mida haigekassa kandis kindlustatu ravikindlustushüvitiste tasumisel, kui sotsiaalmaksu maksja oli jätnud sotsiaalmaksu tähtajaks maksmata. Riigikohus leidis, et: „[r]iigi maksuregulatsioon sisaldas [...] piisaval hulgal meetmeid, millega sundida sotsiaalmaksuvõlglast oma kohustusi täitma”. RKÜKo 3-2-1-143-03, p 24. Seega kuivõrd eesmärk oli saavutatav maksumaksjat vähem koormavalt, polnud abinõu vajalik eesmärgi saavutamiseks. Veel on Riigikohus arutlenud selle üle, kas tegevusloa peatamine

lahendis leidnud, et mõõdukust kontrollitakse üksnes juhul, kui piirang on sobiv ja vajalik eesmärgi saavutamiseks ning kuna üldkogu leidis, et piirangu sobilikkus on kaheldav ja kindlasti ei ole piirang eesmärgi saavutamiseks vajalik, siis ettevõtlusvabaduse piirangu mõõdukust ei kontrollita.³¹⁸ Eelnevalt tulenevalt kuna leiti, et trahvide ning kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu tulumaksuga maksustamine ei ole vajalik abinõu nendele sätetele seadusandja poolt seatud eesmärkide saavutamiseks, kuna nende eesmärkide saavutamiseks on paigas juba efektiivsed vahendid, siis ei kontrollita abinõude mõõdukust.

Õiguskantsler on enda seisukohas aga leidnud, et: „Arvestades, kui suure kaaluga on seadusandja keskkonnakaitse alased eesmärgid, ei näe ma, et vaidlusalused sätted riivaksid ettevõtjate omandipõhiõigust ega ettevõtlusvabadust ebaseaduslikult“ ehk õiguskantsler on koheselt kontrollinud abinõu mõõdukust ning kaalunud omavahel erinevaid eesmarke ning ei ole kontrollinud ega analüüsinud vahendi vajalikkust. Samas on tihtipeale teatud eesmarke peetud tähtsamaks kui teisi, kuna need on seotud üldise hüvega, ning kaalumisel võidakse seega jõua ebavajaliku abinõu suhtes järeldusele, et tegemist on mõõduka abinõuga ning sellisel juhul ei oleks vajalikkust üldse vaja kontrollida, mis ei ole aga põhiseadusele vastavuse kontrollimiseks väljatöötatud skeemi mõte.

3.4. Vahekokkuvõte

Eelneva analüüsi tulemusel võib järeldada, et kuna isikute karistamiseks ebaseaduslike tegude eest, sh ka ebaseadusliku saastamise eest on olemas palju efektiivsemad vahendid, siis ei ole tulumaksuseadusega nimetatud kulude maksustamine vajalik. Nende kulude tulumaksuga maksustamisel on maksuõiguse neutraalsuse põhimõtet eiravalt karistav iseloom, mida Riigikohus on mitmel korral leidnud, et maksud ei tohiks omada. Samuti võib nimetatud kulude automaatselt ettevõtlusega mitteseotud kuludeks lugemine rikkuda maksevõimelisuse põhimõtet ja netoprintsiipi, kuna eelmises peatükis tuvastasime, et trahvid ja kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu võivad olla ettevõtlusega seotud vastavalt TuMS üldreeglile. Samuti ei ole riigi poolt põhimõtteliselt ühe sanktsiooni sissenõudmine n-õ kahes osas ka efektiivne halduskoormuse mõttes (kõigepealt trahv/kõrgendatud keskkonnatasu ja siis tulumaks), vaid selle asemel on võimalik olemasolevate vahendite mõju suurendada.

tervisekaitseõuete täitmise tagamiseks oli vajalik abinõu: „Loa peatamine saab olla vajalik vaid siis, kui ei leidu muid vahendeid loa peatamise eesmärgi saavutamiseks. Asja uuel läbivaatamisel tuleb muuhulgas kontrollida, kas eesmärki – tagada tervisekaitseõuete täitmine ja kõrvaldada oht tarbijate tervisele – ei olnud võimalik saavutada näiteks puuduste kõrvaldamise ettekirjutusega või sellist liiki kaupade müügi keelamisega, mida rikkumine puudutas.”

³¹⁸ RKÜKo 3-4-1-2-13, p 162.

Kokkuvõte

Käesoleva magistritöö eesmärk oli analüüsida trahvide ja kõrgendatud keskkonnatasu tulumaksuga maksustamise õiguspärasust kontrollides regulatsiooni vastavust põhiseadusele. Selle jaoks analüüsiti esimeses peatükis trahvide ja kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu olemust ning tuvastati, kas kulutustena ettevõtluses võib neil olla seos ettevõtlusega. Edaspidi lähtuti struktuuris põhiseadusele vastavuse kontrollimise skeemist, tuvastades kõigepealt riivatud põhiõigused ja -vabadused ning seejärel nende riivete legitiimsed eesmärgid. Viimases peatükis analüüsiti riivete kui abinõude proportsionaalsust legitiimsetele eesmärkidele. Peatükid ja struktuur olid üles ehitatud selliselt, et tõestada kahte hüpoteesi: esiteks et trahvide tulumaksuga maksustamine on põhiseadusvastane ja teiseks et kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu tulumaksuga maksustamine on põhiseadusvastane.

Tulumaksu esialgne eesmärk selle kehtestamisel on olnud see, et kuivõrd riik annab enda õigusaktidega äriühingutele õigusvõime, tagab äriühingu tegevuseks vajaliku infrastruktuuri, asutused, koolitab potentsiaalseid töötajaid, siis on riigil justkui õigus osaleda ühingu kasumi jaotamisel. Samal ajal peaks riigi sekkumine äriühingu majanduslike otsustuste tegemisse olema minimaalne ning maksusätetega ei tohi rikkuda ebaproportsionaalselt maksumaksja õigusi, maksustades maksumaksja ettevõtlusega seotud kulusid, karistades maksuseadustega ebaseadusliku käitumise eest, seejuures rikkudes neutraalsuse ja maksevõimelisuse põhimõtet.

Esimese peatüki esimeses osas leiti, hetkelkehtiv TuMS näeb ette kolm alternatiivset eeldust tulu ettevõtlusega seotuse hindamisele: (1) kulu on tehtud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise eesmärgil; või (2) kulu on vajalik sellise ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks; või (3) kulu on kohane sellise ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks. Lisaks peab olema kulu seos ettevõtlusega põhjendatud. Välisriikide tulumaksuseadustes on põhiliselt välja toodud üks kolmest alternatiivist ettevõtlusega seotud kulu määratlemisel. Seega võib öelda, et Eesti tulumaksuseaduses on ettevõtlusega seotud kulu määratlus üsna lai. Sellegipoolest on kõikide uuritud välisriikide puhul kehtestatud tulumaksuseaduses üldreegel ettevõtlusega seotud kulu määramiseks, mida siis omakorda täpsustavad erireeglid konkreetsete kulutuste kohta. Sellest tulenevalt, kui on küsitav kulu seos ettevõtlusega, siis tuleb seda tavapäraselt hinnata vastavalt üldreeglile.

Esimese peatüki teises osas leiti, et trahvid on sätestatud karistuslike meetmetena, kuid sellegipoolest võivad need olla seotud ettevõtlusega, kuna juhul kui äriühing tegutseb

ettevõtlustulu saamise eesmärgil ning sellega seonduvalt rikub seadust ning talle määratakse trahv, siis on seos ettevõtlusega tihti peale olemas. See et trahvid võivad olla ettevõtlusega seotud kulud on leidnud ka paljude välisriikide kohtud. Pigem on trahvide mahaarvamist keelatud teistel argumentidel nagu näiteks avaliku poliitika doktriin ning progressiivse tulumaksu puhul võrdse kohtlemise põhimõtte tagamiseks. Analüüsiti ka, et juriidiliste isikute karistusõigusliku vastutuse tuvastamisel (trahvi määramisel) on ettevõtlusega seotuse nn eelkontroll juba deliktstruktuuris ette nähtud ja läbitud, kuna selleks, et juriidilisele isikule trahv määrataks, peab füüsiline isik tegutsema juriidilise isiku huvides. Juriidilise isiku huvid ja juriidilise isiku eesmärk on aga kasumi ehk tulu teenimine.

Kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu puhul jõuti järeldusele, et põhiliselt on kõrgendatud määral, nii nagu tavamääras keskkonnatasul, hüvitav iseloom, kuna see tuleneb KeTS-is väljatoodud keskkonnatasude kasutamise põhimõtetest. Keskkonnatasude määramisel on lähtutud sellest, kui palju kulub looduskasutuse tulemusel tekkinud kahju hüvitamisele ning kõrgendatud määra puhul on arvestatud sellega, et kahju võib olla ulatuslikum kui ette nähtud ning seega on ka määrad suuremad. Sellegipoolest on Riigikohus jätnud võimaluse tõlgendada kõrgendatud määra järgi keskkonnatasu iseloomu ka karistuslikuna, kuid senimaani ei ole seda kohtupraktikas veel tehtud, vaid pigem on rõhutatud hüvitavale iseloomule. See kas kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasul on karistuslik või hüvituslik iseloom omab tähtsust kui võrrelda seda teiste riikide praktikaga, kuna reeglina on teistes riikides hüvituslikud maksed pigem mahaarvatavad ning karistuslikud maksed ei ole. Samuti leiti kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu analüüsimisel, et tegemist võib olla ning enamasti on ettevõtlusega seotud kuluna üldreegli mõttes. Sama on leitud ka näiteks Lätis ja Leedus, kus keskkonnatasude regulatsioon on sarnane Eestile ning tulumaksuga maksustamisel ei ole seda eristatud ning maha on lubatud arvata kõik looduskasutusmaksud olenemata sellest, kas oli tegemist tava- või kõrgendatud määraga.

Teises peatükis leiti, et maksude kehtestamisel on oluline järgida proportsionaalsuse põhimõtet, maksuõiguse põhimõtteid ning muid põhiseaduslikke põhimõtteid. See et isikul on seaduse järgimise kohustus, ei tähenda et iga seadus on õiguspärane ning seda tuleb „pimedalt“ järgida. Sellest tulenevalt tuvastati, et iga riigi sunnijõuga tagatud tasu maksmise kohustus, sh ka tulumaksukohustus trahvidelt ja kõrgendatud keskkonnatasult, riivab isiku omandiõigust ja ettevõtlusvabadust. Maksukohustuse kui riive puhul ei ole Riigikohus enda praktikas selgelt eristanud omandiõigust ning ettevõtlusvabadust ning käesoleval juhul ei näe

magistritöö autor ka selleks vajadust, kuna maksukohustuse puhul kaasnevadki tihti peale mõlemad ning nende eristamine ei oma käesoleva magistritöö eesmärkide suhtes tähendust.

Trahvide ja kõrgendatud keskkonnatasu maksustamise puhul käsitleti teises peatükis ka selle vahendi formaalset õiguspärasust ehk käesoleval juhul vastavust õigusselguse põhimõttele. Leiti, et riigil on võimalus omavoliks, kuivõrd lõplik tulumaksukohustus sõltub summadest, mis on kehtestatud erinevate eriseadustega, mis ei ole maksuseadused. Riik suurendab kõrgendatud määrade ja trahvide tõstmisel vaikivalt ka enda tulumaksutuluseid ilma et peaks muutma tulumaksuseadust ega tõstma tulumaksumäära. Seadusandja võib keskkonnatasude puhul ka määrata kindlaks faktiliste asjaolude kogumi, millal isikud peavad maksma kõrgendatud määra järgi keskkonnatasu, mis annab veel täiendava omavoli instrumendi. Tulumaksu puhul neutraalsuse põhimõttest tulenevalt peaks isiku maksukohustus sõltuma temapoolsest aktiivsusest (kui palju tulu teenib, nii palju tulu makstakse). Seega tuleb tõdeda, et tulumaksuregulatsioon ei ole täielikult kooskõlas õigusselguse põhimõttega, kuid ainult see ei too kaasa regulatsiooni mittevastavust põhiseadusele.

Teises peatükis uuriti ja analüüsiti ka trahvide ja kõrgendatud keskkonnatasu maksustamise legitiimseid eesmärke, mis jaotati kahte gruppi: fiskaalsed ja regulatiivsed eesmärgid. Igal maksusätel, mis paneb isikule kohustuse tasuda riigile rahalisi vahendeid on ka fiskaalne eesmärk. Hetkel uuritavate sätete puhul aga on arvestades Eesti TuMS süsteemi ja struktuuri regulatiivse eesmärgina ka maksukohustustest kõrvale hoidumise takistamine. Võttes arvesse, et enamasti hinnatakse ettevõtlusega seotud kulude mahaarvamist üldreegli alusel ning trahvide ja kõrgendatud keskkonnatasu puhul on see konkreetselt keelatud, siis on magistritöö autori arvates ning tulenevalt ka seletuskirjadest võimalik tuletada maksustamise karistuslikku iseloomu. Karistuslik iseloom väljendub selles, et ebaseadusliku käitumise tulemusel tekkinud kulude maksustamisega üritatakse karistada neid juriidilisi isikuid, kes on käitunud ebaseaduslikult ning samas ka heidutada neid ja teisi isikuid sellisest tegevusest, mh kõrgendatud keskkonnatasude maksustamisega loodust kasutamast ja saastamast.

Kolmandas peatükis analüüsiti trahvide ja kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu maksustamist kui vahendite proportsionaalsust legitiimsete eesmärkide suhtes. Leiti, et teatud legitiimsete eesmärgid võivad olla sobivad eesmärkide suhtes, kuna ei ole võimalik väita, et mitte mingil juhul vahendid eesmärkide saavutamisele kaasa ei aita. Sellegipoolest ei leitud analüüsimisel, et vahendid oleksid vajalikud eesmärkide saavutamiseks peamiselt põhjusel, et eesmärgid on saavutatavad ning juba ka saavutatud teiste ning vähem isikute õigusi riivavate

vahenditega Pareto-optimaalsuse põhimõtte alusel. Lisaks sellele ei ole sanktsiooni sissenõudmine kaheastmeliselt (kõigepealt trahvina/kõrgendatud tasuna ja siis veel tulumaksuna) ka efektiivne halduskoormuse (sh riigi kulutuste) mõttes.

Vajalikkuse puhul on oluline silmas pidada ka seda, et Riigikogule on antud PS-ga üheltpoolt võim karistada ning teiselt poolt võim määrata makse. Autori arvates ei tohiks neid kahte võimu ajada segamini ning ühte teise vahendina kasutada, st et trahvide eesmärk ei tohiks olla riigi eelarve täitmine, vaid isiku karistamine ja maksude eesmärk ei tohiks olla isiku karistamine vaid riigi eelarve täitmine. Vastupidisel juhul ei ole trahvid ning maksud üksteisest eristavad ning subjektidele jääb, millisel juhul isikut karistatakse ja millisel juhul maksustatakse. Ka Riigikohus on mitmel korral leidnud, et maksustamisel ei tohiks olla karistavat eesmärki. Autor nõustub sellega ning leiab, et antud juhul on TuMS-l teatud mõttes ka väljasuretav iseloom selles mõttes, et tulumaksu peamine eesmärk on koguda võimalikult palju tulu riigile, kuid kohustades isikuid maksma trahvidelt ja kõrgendatud keskkonnatasult tulumaksu muudab eesmärgi pigem selleks, et nende konkreetsete tulumaksuobjektide (trahvide ja kõrgendatud keskkonnatasu) osas makstaks võimalikult vähe tulumaksu. Seega leiti, et põhiõiguste (nii omandiõiguse kui ka ettevõtlusvabaduse) riive on oma materiaalse põhiseadusvastasuse tõttu põhiõiguste rikkumine.

Eelnevast tulenevalt leidsid hüpoteesid tõestust, kuna arvestades Eesti TuMS ja tulumaksusüsteemi, ei ole trahvide ja kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu maksustamine tulumaksuga vajalik seatud legitiimsete eesmärkide suhtes ning seega ka mitte proportsionaalne, juhul kui trahvide ning kõrgendatud keskkonnatasu tasumine on ettevõtlusega seotud. Autori arvates oleks õiguspärasem allutada trahvide ja kõrgendatud keskkonnatasu ettevõtlusega seotuse hindamine ning seega ka maksustamine üldreeglile. Sellisel juhul oleks maksustamine täielikult põhiseadusega kooskõlas ning ei oleks rikutud maksuõiguse üldisi põhimõtteid nagu näiteks maksevõimelisuse põhimõtet, netoprintsiipi ja neutraalsuse põhimõtet. Üldreegli alusel on seega võimalik kahtluse korral hinnata makstud trahvi ja kõrgendatud keskkonnatasu seotust ettevõtlusega, kusjuures tõendamiskoormis langeb maksumaksjale. Juhul kui mitte tunnustada kehtetuks trahvide ja kõrgendatud keskkonnatasu maksustamist, siis tuleks kindlasti arvestada nii trahvide kui ka kõrgendatud keskkonnatasude määrade kehtestamisel ja määramisel täiendava tulumaksukohustusega. Juhul kui maksustamine kaotada juriidiliste isikute puhul, siis tuleks võrdse kohtlemise põhimõttest tulenevalt rakendada sama ka FIE-de puhul.

THE VALIDITY OF TAXING FINES AND INCREASED RATES OF ENVIRONMENTAL CHARGES WITH INCOME TAX

Résumé

It is a renowned dictum from the U.S. Chief Justice, John Marshall that “the power to tax involves the power to destroy”. The purpose of this thesis was to explore the limits of the taxing powers of the Parliament of Estonia by analysing the validity and the constitutionality of taxing business expenses with an income tax. The expenses in question were fines and the increased rates of environmental charges.

As the taxation of corporate income is “turned upside down” in the Estonian Income Tax Act then corporations are taxed only when distributing profit and not upon receiving profit. This does not mean that the Estonian corporations do not pay income tax, on the contrary, it means that the tax obligation is deferred to a later point in time when the company is making disbursements. Therefore, deducting business expenses is not relevant as the companies only pay tax on the profit that is being disbursed. However, non-business related expenses and disbursements are also taxed with the same income tax rate in order to prevent corporations from avoiding income tax by distributing the profit in a hidden form by expenses and disbursements. Therefore, when the new and innovative income tax system was established, basically all the expenses that beforehand were considered as non-deductible expenses were reformed as non-business related expenses and disbursements and taxed.

In order to efficiently analyse the constitutionality of taxing fines and increased rates of environmental charges with income tax, the author established two hypotheses: 1) the taxation of fines with income tax is unconstitutional; and 2) the taxation of increased environmental fees with income tax is unconstitutional. The thesis was divided into three chapters. In the first chapter, the author analysed the essence of business expenses and therefore also the non-business related expenses, the term and nature of fines, including whether fines can be considered as business expenses according to the general rules and how are fines regulated in the income tax systems of other countries. The same analyse was also conducted for increased rates of environmental charges. In the second chapter, the author identified the rights and freedoms that a tax obligation limits, analysed the formal validity of the regulations and also ascertained the legitimate purposes of the regulation in question. In the third and final chapter, the author conducted the necessity test in order to analyse the proportionality of the regulation

to its legitimate purposes by analysing whether the regulation is suitable, necessary and reasonable.

In the first chapter, it is analysed that as fines are mostly punitive in nature then increased environmental fees are mostly compensatory. Although, the Estonian Supreme Court has left it open for discussion whether in some cases the environmental fees can also possess a punitive nature as the fees are 5-100 times increased in case polluting is executed without an environmental permit or in case the limits set by the permit are exceeded. Moreover, it is found that both fines and increased environmental fees can be considered as business expenses according to the general rule in the Estonian Income Tax Act (ITA). The general rules for classifying expenses as related to business is more vast in the ITA than in other countries by giving three alternative possibilities: 1) if they have been incurred for the purposes of deriving income from taxable business; or 2) are necessary; or 3) appropriate for maintaining or developing such business. Moreover, one extra condition has to be fulfilled in all of the three alternative cases: the relationship of the expenses with business has to be clearly justified.

Therefore, it is highly likely that the fines and increased environmental fees are business expenses as they are most likely incurred for the purposes of deriving income from taxable business. The fact that fines are business expenses has also been claimed in Estonian legal literature and also in foreign law journals, reviews and also dictum. The main reasoning behind fines being non-deductible expenses in many countries is the public policy doctrine which foresees that allowing a tax payer to deduct fines as business expenses would constitute as a tax benefit and therefore lessen the sting of the punishment and frustrate public policy. Moreover, in countries with progressive income tax, an argument can be made to equality principle, as the ultimate fine burden would differ for taxpayers in different tax brackets. In Estonia however, there is a flat tax rate of 21/79 and therefore equality principle is not under question.

Furthermore, in the first chapter a comparative analyses was carried out and the regulations and court practice of other countries was compared to the Estonian regulation. Most of the countries do not allow fines as business expenses, however, in some countries it is left to the general rule of deductibility. However, increased environmental fees are not specifically considered as non-deductible in other countries, as environmental fees are usually regulated as taxes. A similar environmental fees regulation is established in Lithuania and Latvia where

also a regular and an increased non-compliance fee is instituted. In both of the countries, deducting the environmental taxes (whether by regular or increased rate) is not prohibited.

In Estonia the fines can amount to a maximum of 16 million euros meaning that for legal persons the final amount of the fine will be increased by 21/79 and therefore constitute a 4.25 million increase. Therefore, the taxpayer can pay 20.25 million euros to the state for a single act of illegal activity, although the criminal code sets the maximum at 16 million euros. When determining the size of the penalty, the Estonian regulation does not foresee that the income tax obligation also has to be taken into account and therefore it will result in a bigger penalty for the tax payer than the criminal court intends to.

In the second chapter it was analysed which rights and freedoms in the Estonian Constitution the tax obligation infringes. Regarding a tax obligation, the property right and the right to engage in entrepreneurial activity is most often found to be infringed. By taxing fines and increased environmental fees paid by the taxpayer with income tax, the property right and the right to engage in entrepreneurial activity is restricted. In order for the restrictions to be proportional, they need to have a legitimate purpose. In the thesis, both financial and regulatory purposes are ascertained for the taxation of fines and environmental fees. Even though in the explanatory note of the adaption of this regulation, no purposes were discussed, it is evident that one of the purposes is to raise revenue for the state.

As in Estonia only distributed profit is taxed then the purpose of the clauses in question should also be to eliminate tax avoidance by taxing expenses not related to business. If the expenses not related to business would not be taxed then taxpayers could conceal distributing profits by making expenses unrelated to business. Therefore, one of the regulatory purposes of taxing expenses unrelated to business is to eliminate tax avoidance. However, in the case of fines and environmental fees, taxpayers do not make these expenses in order to avoid distributing profit. Fines and environmental fees have to be paid under the law and all the revenue goes to the state, therefore, it is not credible to say that by taxing fines and environmental fees that this is an appropriate measure to fight tax avoidance.

Moreover, one of the regulatory purposes of the regulation is also to punish for illegal activities and to deter taxpayers from disobeying the law by taxing the fines and the increased environmental fees. With the environmental fees a secondary regulatory purpose is the protection of the environment. By taxing paid environmental fees then the deterrence should be more effective.

In the second chapter it is also analysed whether the regulation is formally valid. The regulation has been adopted according to all the requirements and therefore there is no question with that. However there are some concerns as to whether the regulation is ambiguous. This is due to the fact that when the taxpayer transgresses a law then he is being punished with different legal acts in different legal relations. For example, when a taxpayer has an environmental permit and exceeds the limits set in the permit then first of all, increased environmental fees will be applied, secondly a fine can be applied and thirdly the taxpayer also might have to compensate the damages incurred under the law of obligations and environmental acts. Moreover, the taxpayer also has to pay tax on all of these amounts which is another element of sanctioning the unlawful activity. By doing a wrongful act, the taxpayer will not only have to consider the fine but also the income tax burden. This burden however is not something that the taxpayer foresees usually as the acts were committed in the interests of the company and therefore related to business.

Moreover, by connecting the taxation object with expenses that the tax payer cannot control the state also has the possibility to raise revenue without increasing the tax rate by increasing the penalties and the environmental fees. Regarding the environmental fees, it is also possible to set more stricter limits on polluting, therefore, making it more difficult for companies to comply with the limits of the environmental permits and therefore polluting more than is allowed and paying more increased environmental fees and therefore raising more revenue with the ITA without increasing the income tax rate.

This also brings us to the reason why income tax has to be neutral. One aspect of the neutrality is that the income tax is meant to tax only the net income of a taxpayer, as the taxpayer has to make expenses in order to earn income (ability-to-pay principle and the net principle). When expenses would not be excluded from taxation, then it is possible that the taxpayer will pay more as taxes than it would earn profit, e.g. when the tax is 21% and the taxpayer makes expenses in the amount of 80 euros and earns 100 euros then the profit is 20 euros but the taxpayer has to pay 21 euros for taxes, therefore resulting in the insolvency of the taxpayer.

Another aspect of neutrality is the fact that the state on the one hand has the power to punish and on the other hand has the power to tax. Whether these two powers should be mixed is questionable. Both of these powers serve different agendas and influence the subject differently. Jan Deutsch has expressed an opinion in *The Yale Law Journal* that the power to

tax gross income would allow the state to accomplish by taxation almost everything that the state may accomplish in the field of criminal law by the exercise of their police power. The Estonian Supreme Court has many times stated that the tax law should not have a punitive nature, however, it is clear that the main purpose of taxing fines and environmental fees is punitive. The fiscal nature is secondary as by taxing fines and environmental fees the purpose of the legislator is actually the opposite – the state wants the taxpayers to pay less income tax on that particular tax object as the state does not want the taxpayer to violate the law and to pollute more than is allowed by the environmental permit given to that company.

In the third chapter, it is analysed whether the limitation of the property right and the right to engage in entrepreneurial activity is proportional in regard to the legitimate purposes or are the rights infringed and therefore, the regulation unconstitutional. Both the fiscal and regulatory purposes are taken into account when analysing the suitability, the necessity and the proportionality of the means (taxation of fines and increased environmental fees). It is concluded that even though the measures are suitable as to the purposes because the measures foster the achievement of the purposes in some respect and therefore according to the Estonian Supreme Court it cannot be said that a measure is unsuitable. However, the author questions whether the measures are necessary. This is mainly due to the reason that for all of the purposes more suitable measures already exist and if they are not enough, then the measures can be altered (the income tax rate, the fines and the environmental fee rates can be increased). The author does not see any extra value in punishing with the ITA. Even more so as by punishing with the ITA and taxing business expenses the ability-to-pay principle and the net principle are infringed.

In conclusion, the author finds that according to the Pareto principle, there are more effective and less harming measures in order to achieve the purposes. Therefore, the hypothesis proved to be correct, as the fines and increased environmental fees can in some cases also be business expenses. By increasing the fines, the income tax rate or the environmental fees, it is also less burdensome on the state, as the charging of the money from the violator will be done under one regulation and not in two stages (first of all collecting the fine and secondly collecting the income tax).

Maarja-Liis Lall

Lühendid

BverfGE - Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

BWTC - Basic World Tax Code

EIK – Euroopa Inimõiguste Kohus

EIÕK – Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon

EL – Euroopa Liit

FIE – füüsilisest isikust ettevõtja

Grundgesetz – GG

Jäätmeseadus – JäätS

k – korraldus

KeTS – keskkonnatasude seadus

KMS – käibemaksuseadus

KrMS – kriminaalmenetluse seadustik

m – määrus

MKS – maksukorralduse seadus

MTA – Maksu- ja Tolliamet

o – otsus

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development

PS – Eesti Vabariigi põhiseadus

RaM – Rahandusminister

RKHK – Riigikohtu halduskolleegium

RKKK – Riigikohtu kriminaalkolleegium

RKPKJK – Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium

RKTK – Riigikohtu tsiviilkolleegium

RKÜK – Riigikohtu üldkogu

TlnHK – Tallinna Halduskohus

TlnRnK – Tallinna Ringkonnakohus

TrtHK – Tartu Halduskohus

TrtRnK – Tartu Ringkonnakohus

TuMS – tulumaksuseadus

VeeS – veeseadus

VV – Vabariigi Valitsus

VwGH – Verwaltungsgerichtshof

Kasutatud allikad

Kasutatud kirjandus

1. Aarnio, A. Õiguse tõlgendamise teooria. Avatud Eesti Fond, 1996.
2. Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. Juridica: 2001, erinumber.
3. Alexy, R., Ernits, M. Kollisioon ja kaalumine kui põhiõiguste dogmaatika põhiprobleemid. Juridica 2001, lk 5-13.
4. Birk, D. Steuerrecht. 6. neu bearbeitete Auflage. Augsburg: J.P. Himmer GmbH & Co. KG 2003.
5. Clark, J. M. Legislative Motivation and Fundamental Rights in Constitutional Law. - San Diego Law Review, Vol. 15, Iss. 5 (1978), pp 953-1040.
6. Colliton, J. W. The Tax Treatment of Criminal and Disapproved Payments. - Virginia Tax Review, Vol 9 (1989-1990), pp 273-311.
7. Cooter, R. D., Siegel, N. S. Not the power to destroy: an effects theory of the tax power. - Virginia Law Review, Vol. 98, No. 6 (October 2012), pp 1195-1253.
8. Curry, K. T. The Deductibility of Punitive Damages as an Ordinary and Necessary Business Expense: Reviving the Public Policy Doctrine. - San Diego Law Review, Vol 26 (1989), pp 357-376.
9. Deal, C. V. Reining in the Unruly Horse: The Public Policy Test for Disallowing Tax Deductions. Vermont Law Review, Vol. 9 (1984), pp 11-42.
10. Deutsch, J. Business Expenses, Disallowance, and Public Policy: Some Problems of Sanctioning with the Internal Revenue Code. - The Yale Law Journal, Vol. 72, No. 1 (Nov., 1962), pp. 108-144.
11. Diamond, L. A. The Relevance (or Irrelevance) of Public Policy in Disallowance of Income Tax Deductions. – Taxes, Vol. 44 (1966), pp 803-826.

12. Duff, D. G. Deductibility of Fines and Penalties under the Income Tax Act: Public Policy, Statutory Interpretation and the Scheme of the Act in 65302 B. C. Ltd.. – Canadian Business Law Journal, Vol 34, Iss. 3 (2001), pp 336-390.
13. Elkind, E., Sootak, J. Juriidilise isiku vastutus – uued arengusuunad Eesti kohtupraktikas. – Juridica, nr 10 (2005), lk 671-681.
14. Fried, C. Two Concepts of Interests: Some Reflections on the Supreme Court's Balancing Test. - Harvard Law Rev. Vol. 76, Iss. 4 (1963), pp 755-778.
15. Gerards, J. How to improve the necessity test of the European Court of Human Rights. - International Journal of Constitutional Law (2013) 11 (2), pp. 466-490.
16. Gordon, D. H. The Public Policy Limitation on Deductions from Gross Income: A Conceptual Analysis. - Indiana Law Journal 1968, Vol. 43, Iss. 2, Article 4, pp 406-427.
17. Harris, P. Corporate Tax Law Structure, Policy and Practice. Corporate Tax Law. New York: Cambridge University Press 2013.
18. Heer, C. Taxation as an Instrument of Social Control. - American Journal of Sociology, Vol. 42, No. 4 (Jan., 1937), pp 484-492.
19. Hogg, P.W., Magee, J.E., Cook, T. Principles of Canadian Income Tax Law, 3rd ed. Scarborough: Carswell 1999.
20. Hussey, W. M., Lubick, D. C. Basic World Tax Code and Commentary. Virginia: Tax Analysts Arlington, 2006.
21. Ikkonen, K. Omandipõhiõigus ja selle piirid. – Juridica, nr 1 (2006), lk 54-70.
22. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. 3., täiendatud ja ümbertöötatud väljaanne. Juura: 2009 Tallinn.
23. Lahtvee, V., Oja, A., Poltimäe, H. Ülevaade Euroopa Liidu riikides läbi viidud rohelise maksureformi tulemustest. SEI väljaanne nr. 8, Tallinn, 2005.
24. Lang, J. Systematisierung der Steuervergünstigungen. Berlin: Steuerrecht Duncker & Humblot, 1974.

25. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tallinn: Casus Tax Services OÜ 2013.
26. Lehis, L. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. – *Juridica*, 1998, nr 9, lk 434-443.
27. Lehis, L. Maksuõigus. 3., täiendatud ja muudetud trükk. Tartu: Juura 2012.
28. Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. - *Juridica* 1999, nr V, lk 239-253.
29. Lehis, L. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne (lisaköide). Tartu: OÜ Casus 2001.
30. Lehis, L. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: OÜ Casus 2001.
31. Lind, K. Tulu mõiste. – *Juridica* nr V, 2003, lk 338-348.
32. Manicke, R. T. Tax Deduction for Restitutionary Payments: Solving the Dilemma of the Thwarted Embezzler. - *University of Illinois Law Review*, No. 2 (1992), pp 593-623.
33. Maruste, R. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja –vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004.
34. Merusk, K. Administratsiooni diskretsioon ja selle kohtulik kontroll. Tartu: Juura 1997.
35. Merusk, K. Narits, R. Eesti konstitutsiooniõigusest. Tallinn: Juura 1998.
36. Note, Taxation. Business Expense. Deduction of Penalty for Late Payment of City Taxes Not a Frustration of State Public Policy. - *Virginia Law Review*, Vol. 46, No. 1 (Jan., 1960), pp 154-156.
37. Note. The Judicial Public Policy Doctrine in Tax Litigation. - *Michigan Law Review*, Vol 74 (1976), pp 131-147.
38. Nussim, J., Tabbach, A. D. Deterrence and tax treatment of monetary sanctions and litigation costs. - *International Review of Law and Economics*. Vol. 29 (2009), pp 1-7.
39. Nõmmann, S., Kärnsa O., Tammert, P., Oro, L., Tomson, A., Nõmmann, T. Maailma maksunduse trendid. *Strateegiliste Algatuste Keskus*, Tallinn, 2003.

40. Pace, K. A. Tax Deductibility of Punitive Damage Payments: Who Should Ultimately Bear the Burden for Corporate Misconduct. - *Alabama Law Review*, Vol 47 (1995-1996), pp 825-881.
41. Peck, H. W. The Use of the Taxing Power for Non-Fiscal Purposes. *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, Vol. 183, Government Finance in the Modern Economy (Jan., 1936), pp 57-62.
42. Png, I. P. L., Zolt, E. M. Efficient deterrence and the tax treatment of monetary sanctions. - *International Review of Law and Economics*, Vol. 9 (1989), pp 209–217.
43. Pollack, S. D. Tax Treatment of Environmental Transactions. - *Tax Lawyer*, Vol. 52, No. 1. (1998), pp 81-132.
44. Polsky, G. D., Markel, D. Taxing punitive damages. - *Virginia Law Review*, Vol. 96, No. 6 (October 2010), pp 1295-1360.
45. Schellekens, M. (toimetaja). *European Tax Handbook*. Amsterdam: IBFD 2013.
46. Schnee, E. J. Some Fines and Penalties Can Be Deducted. - *Taxation for accountants*. New York. Vol. 58.1997, 1, p. 20-24.
47. Schnee, E. J., Seago, W. E. Violation of Public Policy and the Denial of Deductions. - *The Tax Adviser*. May 01, 2011.
48. Senner, M. A. An Inquiry into the Doctrine of Public Policy and Disallowance of Business Deductions. - *Washburn Law Journal*, Vol. 9 (1969-1970), pp 101-117.
49. Sibley, T. Breaking the Law and Writing it off: Should Fines and Penalties Be Deductible under the Income Tax Act. - *Saskatchewan Law Review*, Vol. 65 (2002), pp 217-263.
50. Smith, A. , Cannan, E. (ed) *Wealth of Nations*. 5th ed. London: Methuen & Co., Ltd 1904.
51. Smith, J. C. Should environmental monetary sanctions be tax deductible? *B. C. Environmental Affairs Law Review*, nr 26, 1998, pp 435-471.
52. Sootak, J. *Karistusõigus, Üldosa*. Tallinn: Juura 2010.

53. Sootak, J. Üliõpilastöö kirjutamine ja vormistamine. Tallinn: Juura/Tartu Ülikool 2011.
54. Sootak, J., Pikamäe, P. (koostajad) Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. 3. tr. Tallinn: Juura 2009.
55. Zweigert, K., Kötz, H. Introduction to Comparative Law. Translated from the German by Tony Weir. 3rd rev. ed. Oxford: Clarendon Press 1998.
56. Taggart, J. Y. Fines, Penalties, Bribes, and Damage Payments and Recoveries. - Tax Law Review, Vol 25 (1969-1970), pp 611-663.
57. Tammelo, I. Varased tööd (1939-1943). Eesti õigusteaduse allikad. Hamburg, 1993.
58. Tammert, P. Maksundus: õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele. Tallinn: OÜ Aimwell 2005.
59. Thuronyi, V. (editor). Tax Law Design and Drafting. Volume 2; International Monetary Fund: Haag, 1998.
60. Thuronyi, V. Comparative Tax Law. Haag: Kluwer Law International 2003.
61. Tipke, K., Lang, J. Steuerrecht. 14. tr. Köln: Dr. Otto Schmidt 1994.
62. Todres, J. L. Internal Revenue Code Section 162(f): An Analysis and its Application to Restitution Payments and Environmental Fines. Dickinson Law Review, nr 99, 1994-1995.
63. Tyler, G. G. The Disallowance of Deductions on Public Policy Grounds. - Tax Law Review, Vol 20 (1964-1965), pp 665-697.
64. Uibopuu, H.-J. Inimõiguste rahvusvaheline kaitse. Salzburg ja Tallinn: Juura 2002.
65. Ulst, E. Riigirahandus I. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 1996.
66. Ulst, E. Trahvide maksustamine on igand. – Postimees (04.01.1996).
67. Ulst, E., Hanson, M. Riigirahandus II: Maksundusõpetus. Tartu: Ülikooli Kirjastus 1996.

68. Walker, D. I. Suitable for framing: business deductions in a net income tax system. - Forthcoming, William & Mary Law Review. Boston University School of Law Working Paper No. 10-22 (2011).
69. Veinla, H., Relve, K. Environmental Law in Estonia. The Netherlands: Kluwer Law International BV 2012.
70. Wood, R. W. Cleaning Up: Tax Deductions for Restitution, Fines, and Penalties. Tax Analysts. Tax Practice. Tax Notes. (26.01.2009), pp 489-495.

Kasutatud õigusaktid

Kasutatud Eesti õigusaktid

71. Eesti Vabariigi ettevõtte tulumaksu seadus. - RT 1991, 36, 446 ... RT I 1993, 79, 1184.
72. Eesti Vabariigi põhiseadus. - RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 1.
73. Eesti Vabariigi üksikisiku tulumaksu seadus. - RT 1990, 14, 151 ... RT I 1993, 79, 1184.
74. Ettevõtte tulumaksu arvutamise ja eelarvesse maksmise juhendi kohta. RaMm 06.12.1990 nr 11. - RT 1991, 20, 254.
75. Ettevõtte tulumaksu arvutamise ja eelarvesse maksmise juhendi kohta. RaM 09.01.1992 nr 4.- RT Lisa nr 1, 14.02.1992.
76. Ettevõtte tulumaksuga maksustamise kord. VVm 10.10.1990 nr 209. - RT 1991, 18, 238.
77. Jäätmeseadus. - RT I 2004, 9, 52 ... RT I, 13.03.2014, 28.
78. Keskkonnatasude seadus. - RT I 2005, 67, 512 ... RT I 16.05.2013, 2.
79. Looduskasutuse maksustamise korra kohta. - VVm 20.11.1990 nr 237. RT 1990, nr. 20, art. 238. (Tunnistati kehtetuks VVm 15.02.1994 nr 54).
80. Maksukorralduse seadus. - RT I 2002, 26, 150 ... RT I 23.12.2013, 1.

81. Reovee puhastamise ning heit- ja sademevee suublasse juhtimise kohta esitatavad nõuded, heit- ja sademevee reostusnäitajate piirmäärad ning nende nõuete täitmise kontrollimise meetmed. VVm 29.11.2012 nr 99, - RT I, 04.12.2012, 1 ... RT I, 13.06.2013, 13.
82. Saastetasu seadus. - RT I 1999, 24, 361; 54, 583; 95, 843.
83. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. - RT I 2002, 35, 216 ... RT I, 13.03.2014, 103.
84. Tulumaksuseadus. - RT I 1993, 79, 1184 ... RT I 1998,9, 111.
85. Tulumaksuseadus. - RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 23.12.2013, 23.
86. Veeseadus. - RT I 1994, 40, 655 .. RT I 1999, 95, 843.

Kasutatud välisriikide õigusaktid

87. Ameerika Ühendriigid: Internal Revenue Code. –
Arvutivõrgus: <http://uscode.house.gov/browse/prelim@title26&edition=prelim> (viimati külastatud 04.05.2014).
88. Austria: Körperschaftsteuergesetz. - BGBl. Nr. 401/1988 ... BGBl. I Nr. 13/2014.
Arvutivõrgus: [https://www.jusline.at/Koerperschaftsteuergesetz_\(KStG\).html](https://www.jusline.at/Koerperschaftsteuergesetz_(KStG).html) (viimati külastatud 04.05.2014).
89. Austria: Einkommensteuergesetz. - BGBl. Nr. 400/1988 ... BGBl. I Nr. 13/2014.
Arvutivõrgus: [https://www.jusline.at/Einkommensteuergesetz_\(EStG\).html](https://www.jusline.at/Einkommensteuergesetz_(EStG).html) (viimati külastatud 04.05.2014).
90. Austria: Einkommensteuerrichtlinien. Arvutivõrgus:
http://www.steuerverein.at/einkommensteuer/05_betriebseinnahmen_betriebsausgaben_16.html (viimati külastatud 04.05.2014).
91. Belgia: Code des Impots sur les Revenus.
Arvutivõrgus: http://compta-excellent.be/FISCALITE/CIR_revenus2012.pdf (viimati külastatud 04.05.2014).

92. Filippiinid: Philippines National Internal Revenue Code no 8424 .. 10026. -
Arvutivõrgus: <http://www.bir.gov.ph/taxcode/taxcode.htm> (viimati külastatud 04.05.2014).
93. Kanada: Income Tax Act. - R.S.C., 1985, c. 1, last amended 2014-03-16. –
Arvutivõrgus: <http://laws.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/> (viimati külastatud 04.05.2014).
94. Leedu: Republic of Lithuania Law on Corporate Income Tax. – 20.12.2001 – No IX-675 ... 23.11.2010 – XI-1157. –
Arvutivõrgus:
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_e?p_id=390605&p_tr2=2 (viimati külastatud 04.05.2014).
95. Leedu: Republic of Lithuania Law on Pollution Tax. – 13.05.1999 ... 29.01.2008 - X-1438.
Arvutivõrgus:
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_e?p_id=315265&p_tr2=2 (viimati külastatud 04.05.2014).
96. Läti: Dabas resursu nodokļa likums.
Arvutivõrgus: <http://m.likumi.lv/doc.php?id=124707> (viimati külastatud 04.05.2014).
97. Läti: Par uzņēmumu ienākuma nodokli.
Arvutivõrgus: <http://m.likumi.lv/doc.php?id=34094> (viimati külastatud 04.05.2014).
98. Norra: Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven). - LOV-1999-03-26-14 ... LOV-2013-12-13-127. -
Arvutivõrgus: http://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14/KAPITTEL_7#KAPITTEL_7 (viimati külastatud 04.05.2014).
99. Poola: Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych 2013/2014 (15.02.1992-28.03.2013). –

Arvutivõrgus: <http://aktyprawne.poznajpodatki.pl/podatek-dochodowy/ustawa-o-podatku-dochodowym-od-osob-prawnych-2013/> (viimati külastatud 04.05.2014).

100. Saksamaa: Grundgesetz. - 23.05.1949. ... 11.07.2012/1478.

Arvutivõrgus: <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/gg/gesamt.pdf> (viimati külastatud 04.05.2014).

101. Saksamaa: Einkommensteuergesetz. - BGBl. I S. 3366 ... BGBl. I S. 4318.

Arvutivõrgus: <https://beck-online.beck.de.ezproxy.utlib.ee/default.aspx?vpath=bibdata%2Fges%2FESTG%2Fcont%2FESTG%2Ehtm> (viimati külastatud 04.05.2014).

102. Saksamaa: Körperschaftsteuergesetz. - BGBl. I S. 4144 ... BGBl. I S. 4318. –

Arvutivõrgus: http://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/ (viimati külastatud 04.05.2014).

103. Šveitsi: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer. 14.12.1990 – 01.01.2014. –

Arvutivõrgus: <http://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19900329/index.html> (viimati külastatud 04.05.2014).

104. Ühendkuningriik: Corporation Tax Act 2009. -

Arvutivõrgus: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/pdfs/ukpga_20090004_en.pdf (viimati külastatud 04.05.2014).

105. Ühendkuningriik: Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005. -

Arvutivõrgus: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/5/contents> (viimati külastatud 04.05.2014).

Kasutatud eelnõud, seletuskirjad, protokollid ja stenogrammid

106. Tulumaksuseaduse eelnõu (261 SE I). - *Eelnõu dokument saadud Riigikogu arhiivist.*

107. Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu (566 SE I) seletuskiri. -

Arvutivõrgus:

http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=003673932 (viimati külastatud 04.05.2014).

108. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja maamaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu (132 SE) viimane tekst. –

Arvutivõrgus:

http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=032680012 (viimati külastatud 11.04.2014).

109. Keskkonnatasude seaduse eelnõu (730 SE I) seletuskiri. –

Arvutivõrgus:

http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=052650006 (viimati külastatud 11.04.2014).

110. Kriminaalmenetluse koodeksi, väärismetalltoodete proovi seaduse, kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse, ravimiseaduse, arhiiviseaduse konkurentsiseaduse ja karistusseadustikumuutmise seaduse eelnõu (1147 SE I) seletuskiri. –

Arvutivõrgus:

http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=022460010 (viimati külastatud 11.04.2014).

111. Eelarve- ja maksukomisjoni protokoll. 02.11.1993 nr 106. - *Eelnõu dokument saadud Riigikogu arhiivist.*

112. Eelarve- ja maksukomisjoni protokoll. 05.11.1993 nr 107. - *Eelnõu dokument saadud Riigikogu arhiivist.*

113. IX Riigikogu stenogramm. VIII istungjärk. 11.09.2002. Kriminaalmenetluse koodeksi, kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse, ravimiseaduse, konkurentsiseaduse ja karistusseadustiku muutmise seaduse eelnõu (1147 SE) esimene lugemine.

Arvutivõrgus:

<http://www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenogramm&date=1031738400>

(viimati külastatud 04.05.2014).

114. IX Riigikogu stenogramm. VIII istungjärk. 18.09.2002. Kriminaalmenetluse koodeksi, kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse, ravimiseaduse, konkurentsiseaduse ja karistusseadustiku muutmise seaduse eelnõu (1147 SE) teine lugemine.

Arvutivõrgus:

<http://www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenogramm&date=1032343200>

(viimati külastatud 04.05.2014).

Kasutatud kohtupraktika

Kasutatud Eesti kohtupraktika

115. RKTko 3-2-1-116-97, 23.10.1997.
116. RKPko 3-4-1-2-98, 23.03.1998.
117. RKHKm 3-3-1-21-99, 17.05.1999.
118. RKPJKo 3-4-1-6-00, 28.04.2000.
119. RKPko 3-4-1-8-00, 05.10.2000.
120. RKPJKo 3-4-1-1-02, 06.03.2002.
121. RKPJKo 3-4-1-6-02, 12.06.2002.
122. RKHKo 3-3-1-40-02, 02.10.2002.
123. RKÜKo 3-1-3-10-02, 17.03.2003.
124. RKTkm 3-2-1-49-03, 13.05.2003.
125. RKHKo 3-3-1-55-03, 12.06.2003.
126. RKKKo 3-1-1-79-03, 19.06.2003.
127. RKKKo 3-1-1-108-03, 08.10.2003.
128. RKHKo 3-3-1-12-04, 19.04.2004.
129. RKPJKo 3-4-1-3-04, 30.04.2004.
130. RKÜKo 3-2-1-143-03, 17.06.2004.
131. RKHKo 3-3-1-50-04, 02.12.2004.
132. RKHKo 3-3-1-51-04, 02.12.2004.
133. RKHKo 3-3-1-73-04, 19.01.2005.
134. RKHKo 3-3-1-3-05, 17.03.2005.
135. RKÜKo 3-2-1-59-04, 18.03.2005.
136. RKKKo 3-1-1-9-05, 23.03.2005.
137. RKKKo 3-1-1-137-04, 06.05.2005.

138. RKKKo 3-1-1-70-05, 09.09.2005.
139. RKKKo 3-1-1-71-05, 09.09.2005.
140. RKHKo 3-3-1-56-05, 05.12.2005.
141. RKPJKo 3-4-1-16-05, 15.12.2005.
142. RKPJKo 3-4-1-33-05, 20.03.2006.
143. RKÜKo 3-1-1-92-06, 25.01.2007.
144. RKPJKo 3-4-1-14-06, 31.01.2007.
145. RKPJKo 3-4-1-9-07, 15.06.2007.
146. RKPJKo 3-4-1-12-07, 26.09.2007.
147. RKPJKo 3-4-1-18-07, 26.11.2007.
148. RKÜKo 3-3-1-101-06, 03.01.2008.
149. RKKKo 3-1-1-9-08, 09.04.2008.
150. RKHKo 3-3-1-67-08, 17.12.2008.
151. RKPJKo 3-4-1-6-09, 17.07.2009.
152. RKPJKo 3-4-1-14-09, 20.10.2009.
153. RKÜKo 3-3-1-5-09, 07.12.2009.
154. RKPJKo 3-4-1-25-09, 15.12.2009.
155. RKÜKo 3-4-1-8-09, 16.03.2010.
156. RKHKo 3-3-1-89-10, 02.02.2011.
157. RKÜKo 3-3-1-69-09, 31.03.2011.
158. RKHKo 3-3-1-54-11, 20.10.2011.
159. RKHKo 3-3-1-60-11, 01.02.2012.
160. RKPJKo 3-4-1-25-11, 17.04.2012.
161. RKÜKo 3-4-1-2-13, 09.12.2013.
162. RKPJKo 3-4-1-27-13, 16.12.2013.

163. TlnRnKo 3-05-20, 10.07.2006.
164. TrtRnKo 3-07-2101, 16.05.2008.
165. TlnHKo 3-11-1015, 22.09.2011.

Kasutatud Euroopa Inimõiguste Kohtu kohtupraktika

166. EIKo 07.07.1989, 10873/84, *Tre Traktörer AB vs. Rootsi*.
167. EIKo 16.04.2002, 36677/97, *S.A. Dangeville vs. Prantsusmaa*.
168. EIKo 24.11.2005, 49429/99, *Capital Bank AD vs. Bulgaaria*.
169. EIKo 10.07.2007, 15084/03, *Bimer S.A. vs. Moldova*.

Kasutatud Ameerika Ühendriikide kohtupraktika

170. *S. Clark Jenkins et ux. v. Commissioner*. US Tax Court Memo. - 1996-539, Doc 96-32146, 96 TNT 242-12. –

Arvutivõrgus: http://taxpravo.ru/sudebnie_dela/statya-78841-S_Clark_Jenkins_and_Mary_P_Jenkins_v_Commissioner_United (viimati külastatud 03.05.2014).

171. *McCulloch v. Maryland*. - 17 U.S. 316 (1819).

Arvutivõrgus: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/17/316/case.html>. (viimati külastatud 03.05.2014).

172. *Tank Truck Rentals, Inc. v. Commissioner*. - 356 U.S. 30, 33-34 (1958).

Arvutivõrgus: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/356/30/case.html> (viimati külastatud 03.05.2014).

173. *Lilly v. Commissioner*. - 343 U.S. 90, 97 (1952).

Arvutivõrgus: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/343/90/case.html> (viimati külastatud 03.05.2014).

174. *Commissioner v. Heininger*. - 320 U.S. 467, 473 (1943).

Arvutivõrgus: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/320/467/case.html> (viimati külastatud 03.05.2014).

175. *Hoover Motor Express Co., Inc. v. United States.* – 356 U.S. 38 (1958).
Arvutivõrgus: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/356/38/case.html> (viimati külastatud 03.05.2014).
176. *Commissioner v Sullivan.* – 356 U.S. 27 (1958).
Arvutivõrgus: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/356/27/case.html> (viimati külastatud 03.05.2014).
177. *Welch v Helvering.* - 290 U.S. 111 (1933).
Arvutivõrgus: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/290/111/case.html> (viimati külastatud 03.05.2014).
178. *Commissioner v. Tellier.* - 383 U.S. 687 (1966). -
Arvutivõrgus: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/383/687/case.html> (viimati külastatud 03.05.2014).
179. *Dixie Machine Welding & Metal Works, Inc. v. United States.* - 315 F.2d 439 (1963). -
Arvutivõrgus: <http://openjurist.org/315/f2d/439/dixie-machine-welding-metal-works-inc-v-united-states> (viimati külastatud 03.05.2014).
180. *Hales-Mullaly, Inc. v. Commissioner.* - 131 F.2d 509, 511 (1942). -
Arvutivõrgus: <http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/131/509/1511791/> (viimati külastatud 03.05.2014).
181. *Miller v. United States.* - 65 F.3d 687 (1995). –
Arvutivõrgus: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/357/301/case.html> (viimati külastatud 03.05.2014).
182. *Bailey v. Commissioner.* - 756 F.2d 44, 47 (6th Cir. 1985). –
Arvutivõrgus: <http://openjurist.org/756/f2d/44/bailey-v-commissioner-of-internal-revenue> (viimati külastatud 03.05.2014).
183. *Ostrum v. Commissioner.* US Tax Court. - 77 T.C. 608 (1981). –

Arvutivõrgus: http://www.leagle.com/decision/198168577artc608_1642 (viimati külastatud 03.05.2014).

184. *Middle Atlantic Distributors v. Commissioner*. US Tax Court. - 72 T.C. 1136, 1144-45 (1979). –

Arvutivõrgus:

http://www.leagle.com/decision/1979120872cptc1136_11115.xml/MIDDLE%20ATLANTIC%20DISTRIBUTORS,%20INC.%20v.%20COMMISSIONER (viimati külastatud 03.05.2014).

185. *Uhlenbrock v. Commissioner*. US Tax Court. - 67 T.C. 818, 823 (1977). –

Arvutivõrgus:

http://www.leagle.com/decision/197788567bltc818_1822.xml/UHLENBROCK%20v.%20COMMISSIONER (viimati külastatud 03.05.2014).

186. *Southern Pacific v. Commissioner*. US Tax Court. - 75 T.C. 497 (1980). –

Arvutivõrgus:

http://www.leagle.com/decision/198057275artc497_1529.xml/SOUTHERN%20PACIFIC%20TRANSPORTATION%20CO.%20v.%20COMMISSIONER (viimati külastatud 03.05.2014).

187. *Mason and Dixon Lines, Inc. v. United States*. - 708 F.2d 1043, 1047 (6th Cir. 1983)

Arvutivõrgus:

http://leagle.com/decision/195780098SE2d702_1790.xml/MASON%20AND%20DIXON%20LINES%20v.%20UNITED%20STATES%20CASUALTY%20CO. (viimati külastatud 03.05.2014).

Kasutatud muu kohtupraktika

188. Austraalia: *Magna Alloys and Research Pty Ltd v FCT*. - 80 ATC 4,542. 02.12.1980. -

Arvutivõrgus:

<http://www.austlii.edu.au/cgi-bin/sinodisp/au/cases/cth/FCA/1980/150.html?stem=0&synonyms=0&query=Magna%20Alloys> (viimati külastatud 03.05.2014).

189. Australia: *Mayne Nickless Ltd v FCT*. - 15 ATR 752. 29.07.1984.

Arvutivõrgus: <http://www.austlii.edu.au/cgi-bin/sinodisp/au/cases/vic/VicRp/1984/71.html?stem=0&synonyms=0&query=Mayne%20Nickless%20Ltd> (viimati külastatud 03.05.2014).

190. Australia: *Madad Pty Limited v the Commissioner of Taxation*. - [1984] FCA 287; (1984) 4 FCR 420; 84 ATC 4739 / 55 ALR 379. 5.10.1984.

Arvutivõrgus: <http://www.austlii.edu.au/cgi-bin/sinodisp/au/cases/cth/FCA/1984/287.html?stem=0&synonyms=0&query=84%20ATC%204739> (viimati külastatud 03.05.2014).

191. Austria: VwGH 11.5.1962, 1316/60.

Arvutivõrgus:
https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_1960001316_19620511X01&ResultFunctionToken=9a4cd053-d082-4dff-95dc-b00dfc59046a&Position=1&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=True&GZ=1316%2f60&VonDatum=&BisDatum=&Norm=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte= (viimati külastatud 11.04.2014).

192. Austria: VwGH 3.7.1990, 90/14/0069.

Arvutivõrgus:
https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_1990140069_19900703X03&ResultFunctionToken=6ab408b0-e567-4e15-8376-167306e91848&Position=1&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=True&GZ=90%2f14%2f0069&VonDatum=&BisDatum=&Norm=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte= (viimati külastatud 11.04.2014).

193. Austria: VwGH 30.6.1961, 0994/59.

Arvutivõrgus:
https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_1959000994_19610630X01&ResultFunctionToken=a7d77012-c737-49f1-bcbd-

[96543017a2c8&Position=1&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=True&GZ=0994%2f59&VonDatum=&BisDatum=&Norm=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=](#) (viimati külastatud 11.04.2014).

194. Kanada: 65302 *British Columbia Ltd. v. The Queen*. - [2000] 1 CTC 57, 99 DTC 5799. 31.01.1995.

Arvutivõrgus: <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/1753/1/document.do> (viimati külastatud 11.04.2014).

195. Saksamaa: BverfGE 93/121. 22.06.1995. *Einheitswerte II* –

Arvutivõrgus: <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv093121.html> (viimati külastatud 11.04.2014).

196. Ühendkuningriik: *McKnight v Sheppard*. House of Lords. 17.06.1999. -

Arvutivõrgus:
<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld199899/ldjudgmt/jd990617/mcknight.htm> (viimati külastatud 11.04.2014).

197. Euroopa Liidu Kohus: Case C-429/07, *Inspecteur van de Belastingdienst v X BV*.

Kasutatud elektroonilised allikad

198. „Juhised maksudeklaratsiooni TSD lisa 6 täitmiseks (alates 01.01.2011)“.

Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=31320> (viimati külastatud 11.04.2014).

199. Madise, Ü (peatoimetaja) jt. Eesti Vabariigi põhiseadus: kommenteeritud väljaanne. 3. tr. Tallinn: Juura 2012.

Arvutivõrgus: http://pohiseadus.ee/public/EVPS_kommeteeritud_valjaanne_2012.pdf (viimati külastatud 11.04.2014).

200. OECD. Report: Implementation of the OECD Recommendation on the Tax Deductibility of Bribes to Foreign Public Officials. –

Arvutivõrgus:

<http://www.oecd.org/ctp/crime/implementationoftheoecdrecommendationonthetaxdeductibilityofbribestoforeignpublicofficials.htm> (viimati külastatud 11.04.2014).

201. Environmental taxes — economic instruments for environmental protection. Eesti Statistikaamet. –

Arvutivõrgus:

http://www.google.ee/url?sa=t&rct=j&q=18.%20environmental%20taxes%20%E2%80%94%20economic%20instruments%20for%20environmental%20protection&source=web&cd=1&ved=0CC0QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.stat.ee%2Fdokumentid%2F37734&ei=bkxBU97KI8yQhQfmp4GADQ&usg=AFQjCNFFzjwEDHcB_JX5oTNDwR8pH5oDAw&sig2=mxkOk5nInD_INmWR-MM4Zw&bvm=bv.64125504,d.ZG4 (viimati külastatud 11.04.2014).

202. European Commission. Green paper on market-based instruments for environment and related policy purposes. SEC(2007)388. 2007. –

Arvutivõrgus:

[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/com\(2007\)140_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/com(2007)140_en.pdf) (viimati külastatud 11.04.2014).

203. Taxation trends in the European Union. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities 2013. –

Arvutivõrgus: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-13-001/EN/KS-DU-13-001-EN.PDF (viimati külastatud 11.04.2014).

204. Deductibility of Fines or Penalties. Income Tax Interpretation Bulletines. IT104R3. –

Arvutivõrgus: <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/it104r3/it104r3-e.html> (viimati külastatud 11.04.2014).

205. Grüner, E., Salu, K., Oras, K., Nõmmann, T. Environmental taxes —economic instruments for environmental protection. Quarterly Bulletin of Statistics Estonia. 3/09. –

Arvutivõrgus:

http://www.google.ee/url?sa=t&rct=j&q=eurostat%20environmental%20taxes&source=web&cd=5&ved=0CF0QFjAE&url=http%3A%2F%2Fwww.stat.ee%2Fdokumentid%2F37734&ei=4-ZCU6OID6Tt4gSGvoGQCQ&usg=AFQjCNFFzjwEDHcB_JX5oTNDwR8pH5oDAw&sig2=dPMJa-EIOsm9xQjQ7bkuew&bvm=bv.64125504,d.bGE (viimati külastatud 11.04.2014).

206. Lahtvee, V., Nõmmann, T., Runnel, A., Sammul, M., Espenberg, S., Karlõseva, A., Urbel-Piirsalu, E., Jüssi, M., Poltimäe, H., Moora, H., Keskkonnatasude mõjuanalüüs. - SEI Tallinn ja Tartu Ülikool, RAKE, 2013. –

Arvutivõrgus:

http://www.envir.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=1203614/Keskkonnatasude_m6juanalyys.pdf (viimati külastatud 11.04.2014).

207. Einkommensteuerrichtlinien. -

Arvutivõrgus:

http://www.steuerverein.at/einkommensteuer/05_betriebseinnahmen_betriebsausgaben_14.html (viimati külastatud 03.05.2014).

208. Strafen und Geldbußen ab 2.8.2011 generell nicht abzugsfähig! ÖGWT Steuernews. September 2011. -

Arvutivõrgus:

http://www.ecker-steuerberatung.at/content/steuerberater/news/%C3%B6gwt_steuernews/ausgabe_4_2011/strafen_und_geldbu%C3%9Fen_ab_2_8_2011_generell_nicht_abzugsf%C3%A4hig/ (viimati külastatud 03.05.2014).

209. Bergmann, S., Bieber, T. Körperschaftsteuer – Rückblick 1/2012. - Taxlex. Juli 2012 nr 7.

Arvutivõrgus:

https://www.jku.at/steuerrecht/content/e191087/e191088/e191110/e191676/29_taxlex_07_2012_Bergmann_Bieber_29 ger.pdf (viimati külastatud 03.05.2014).

210. Novak, S. Strafen nicht abzugsfähig. CMS Newsletter. 20/12/2011.

Arvutivõrgus: <http://www.cms-rh.com/newsmedia/newsletters/newsletterdetail/pages/default.aspx?PublicationGuid=523e3046-7ef7-4da2-a9d5-bb9b91f0485f> (viimati külastatud 03.05.2014).

211. Speck, S., McNicholas, J., Markovic, M. Environmental Taxes in an Enlarged Europe. Szentendre: The Regional Environmental Center for Central and Eastern Europe 2001.

Arvutivõrgus: http://documents.rec.org/publications/EnvTaxes_Oct2001_EN.pdf (viimati külastatud 03.05.2014).

Kasutatud OECD dokumendid

212. OECD. Recommendation of The Council on the Tax Deductibility of Bribes to Foreign Public Officials. –

Arvutivõrgus: [http://search.oecd.org/officialdocuments/displaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=c\(96\)27/final](http://search.oecd.org/officialdocuments/displaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=c(96)27/final) (viimati külastatud 11.04.2014).

213. OECD. Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and Strategies. Paris: OECD Publications Service, 2001. –

Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/2385291.pdf> (viimati külastatud 11.04.2014).

214. OECD. Implementing Environmental Fiscal Reform: Income Distribution and Sectoral Competitiveness Issues. Proceedings of a conference held in Berlin, Germany, 27 June 2002. –

Arvutivõrgus: [http://search.oecd.org/officialdocuments/displaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=COM/ENV/EPOC/DAFFE/CFA\(2002\)76/FINAL](http://search.oecd.org/officialdocuments/displaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=COM/ENV/EPOC/DAFFE/CFA(2002)76/FINAL) (viimati külastatud 11.04.2014).

215. OECD. Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions. -

Arvutivõrgus: http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery_ENG.pdf (viimati külastatud 03.05.2014).

216. OECD. Recommendation of the Council on Tax Measures for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions. Adopted on 26.11.2009. –

Arvutivõrgus: http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery_ENG.pdf
(viimati külastatud 03.05.2014).

217. OECD. Rahvusvahelistes äritehingutes välisriigi ametiisikutele altkäemaksu andmise vastu võitlemise konventsioon.

Arvutivõrgus:
<http://www.korruptsioon.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=6450/OECD+konventsioon+eesti++keeles.pdf> (viimati külastatud 03.05.2014).

218. OECD. Environmental Taxation. A Guide for Policy Makers.

Arvutivõrgus: <http://www1.oecd.org/env/tools-evaluation/48164926.pdf> (viimati külastatud 03.05.2014).

219. OECD. Taxation, Innovation and the Environment: A Policy Brief.

Arvutivõrgus: <http://www1.oecd.org/env/tools-evaluation/48178034.pdf> (viimati külastatud 03.05.2014).

220. Furman, J. The Concept of Neutrality in Tax Policy. - Testimony Before the U.S. Senate Committee on Finance Hearing on “Tax: Fundamentals in Advance of Reform,” April 15, 2008.

Arvutivõrgus:
http://www.brookings.edu/~media/research/files/testimony/2008/4/15%20tax%20neutrality%20furman/0415_tax%20_neutrality_furman.pdf.

Muud allikad:

221. Andresson, H., Tamm, V. Saksa-Eesti Õigussõnaraamat. Tartu: OÜ Greif 1998.

222. PWC Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2013/14.

223. Õiguskantsler. Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta. Kõrgendatud määra järgi tasutud keskkonnatasu maksustamine tulumaksuga. 19.02.2014. - Arvutivõrgus:

http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/6iguskantsleri_seisukoht_va_stuolu_mittetuvastamise_kohta_korgendatud_maara_jargi_tasutud_keskkonnatasu_ma_ksustamine_tulumaksuga.pdf (viimati külastatud 11.04.2014).

224. US Senate Rep. No. 552, 91st Cong., 1st Sess. 273-75 (1969), reprinted in 1969-3 C.B. 423.
225. Tessengerlo Chemie NV v The Belgian State. - European Commission. Written Observations in case No 5285 (08.03.2012).
226. Opinion of Advocate General Mengozzi of 5 March 2009 in Case C-429/07 Inspecteur van de Belastingdienst v X BV [2009] ECR I-4833.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, **Maarja-Liis Lall**,

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

„Trahvide ja kõrgendatud keskkonnatasude tulumaksuga maksustamise õiguspärasus“,

mille juhendaja on *dr iur* **Lasse Lehis**,

1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas, **05.05.2014** (kuupäev)