

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Õiguse instituut

Alena Starikova

**MAGUSTATUD JOOGI MAKSUOBJEKTI PIIRANGUD
KAUPADE VABA LIIKUMISE PÕHIMÕTTEST LÄHTUVALT**

Magistritöö

Juhendaja: PhD Kaido Künnapas

Tallinn 2018

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks.

Töö pikkuseks on 15020 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Alena Starikova

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: A162692

Üliõpilase e-posti aadress: alena.borissova@gmail.com

Juhendaja: Kaido Künnapas, PhD:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE.....	4
SISSEJUHATUS.....	5
1. MAGUSTATUD JOOGI MAKSU PÕHIOLEMUS JA EESMÄRK.....	9
1.1. Maksu nimetus vs. maksu objekt.....	10
1.2. Maksumäär, -periood ja arvutamiskord.....	13
1.3. Maksumaksjad.....	14
2. KAUPADE VABA LIIKUMISE PÕHIMÕTTEST TULENEVAD PIIRANGUD MAKSUDE KEHTESTAMISELE.....	18
1.1. Impordi- või ekspordimaksud ja samaväärse toimega maksud.....	20
1.2. Impordi- või ekspordipiirangud ja samaväärse toimega meetmed.....	22
1.3. Erandid.....	25
1.4. Diskrimineerimise keeld.....	26
3. MAGUSTATUD JOOKIDE MAKSUOBJEKTILE KAUPADE VABA LIIKUMISE ÕIGUSEST TULENEVAD PIIRANGUD.....	29
1.1. Riigiabi kui diskrimineerimise vahend.....	30
1.2. Maksu mõju ettevõtjatele.....	34
1.3. Ettevõtlusvabadusse sekkumine kui samaväärne meede.....	36
1.4. Maksuobjekti põhistamine.....	40
KOKKUVÕTTE.....	47
SUMMARY.....	52
KASUTATUD ALLIKAD.....	54

LÜHIKOKKUVÕTE

Töö eesmärgiks on vastuse saamine küsimusele, kas, ning kui jah siis millised Euroopa Liidu õigusest tulenevaid tingimusi peab järgima magustatud joogi maksuobjekti sisustamisel, arvestades kaupade vaba liikumise põhimõtet. Selleks autor kasutab võrdlevat analüütilist meetodit, võrdleb mujal Euroopa Liidus sarnast maksu nagu Eesti magustatud joogi maksu eelnõus kirjeldatud maks ning uurib kaupade vaba liikumise kontseptsioonist lähtuvalt piiranguid, millega tuleks maksu kehtestamisel arvestada.

Autor on arvamusel, et magustatud joogi maksu seaduse eelnõu koostaja ei ole arvesse võtnud kaupade vaba liikumisest tulenevaid piiranguid. Piirangute järgimata jätmise magustatud joogi maksuobjekti sisustamisel, mis seonduvad kaupade vaba liikumise kontseptsiooniga – moonutavad aga konkurentsioõigust. Teisisõnu autor on veendunud, et kui selliselt põhistatud maksu võetakse vastu, siis sellega riik soodustab olukordi konkurentsi moonutamiseks.

Magustatud joogi maks, riigimaks, aktsiis, ettevõtlusvabadus

SISSEJUHATUS

Alates hetkest kui Eesti astus Euroopa Liitu, Euroopa Liidu õiguse üle võtmine on muutunud äärmiselt oluliseks eesmärgiks. Põhjusel, et Liidu õigus peab olema ühtlustatud ja harmoniseeritud. Seega kogu liikmesriigi õigus peab olema Euroopa Liidu õigusega vastavuses, ja seda just olukorras kui eesmärk kui selline on ülevõetud Euroopa liidu õigusest – vahendid, mida liikmesriik selleks kehtestab või kasutab peavad olema kooskõlas Euroopa Liidu õigusega ja vastama Eesti põhiseadusele.¹ Juhul kui mingisugune norm on Euroopa Liidu õigusega vastuolus, siis riik peab kandma selle üle hoolt, et see üle vaadata ja vastavusse viia – kehtib Euroopa Liidu õiguse ülimuslikkuse põhimõtte². Sama kehtib ka uute normide kehtestamisel. Teisisõnu rääkides uute normide kehtestamisest liikmesriigi tasandil – peab viimane kindlasti arvestama Euroopa Liidus kehtiva õigusega ning sealt tulenevate piirangutega.

Hiljuti oli tekkinud poleemika seoses suhkrumaksu ehk magustatud joogi maksu seaduse vastuvõtmise üle. Nimelt riik on välja töötatud seaduseelnõu, mille kohaselt kuuluksid maksustamisele kõik nii nimetatud „magustatud joogid“³. Magustatud joogi maksu seaduse eesmärgiks oli seatud inimeste käitumisharjumuste muutmine, mis lõppkokkuvõttes leevendaks rasvumise ja näiteks diabeeti haiguse riski.⁴ Sealjuures lähtuti eelkõige sellest, et statistika kohaselt on tänapäeval Eestis palju ülekaalulisi lapsi (kitsamas mõistes oli eelnõu suunatud just noorukitele) ning põhjuseks oli nimetatud just karastusjookide ja muude magustatute jookide tarbimine.⁵ Siinkohal muidugi tekkib autoril omakorda küsimus, millise statistika alusel seda täpsemalt on tehtud? Ühtlasi lugedes Suurbritannias planeeritavast analoogilisest maksu seadusest, siis paratamatult autoril on tekkinud mulje, justkui Eesti seaduse eelnõu oli valminud üle kirjutamise meetodil (vähemalt eesmärgid ja põhjendused nii laste rasvumise kui ka haiguste kohta olid täpselt samasugused)⁶.

¹ RKPJK 3-4-1-10-10, p 38

² Laffranque, J., Eesti põhiseaduse ja Euroopa õiguse kooselu. *Juridica* 2003, Nr. 3, lk 184.

³ Magustatud joogi maksu seaduse eelnõu seletuskiri, p 1.1. Kättesaadav:

https://www.koda.ee/sites/default/files/content-type/content/2017-04/SK_Magustatud_jook.pdf, 16.04.2018.

⁴ *Ibid.*, p 2.

⁵ *Ibid.*, p 6.2.2.

⁶ Impact on individuals, households and families. Kättesaadav: <https://www.gov.uk/government/publications/soft-drinks-industry-levy/soft-drinks-industry-levy>, 27.10.2017.

Magustatud joogi maksu seadus jäi Presidendi poolt vastuvõetamatuks, kuna on leitud, et eelmainitud seadus on vastuolus Eesti Vabariigi Põhiseaduse §-ga 12 – võrdse kohtlemise põhimõttega.⁷ Autori hinnangul lisaks Põhiseaduse §-le 12 on siin kaasatud ka § 31, mille kohaselt Eesti kodanikel on õigus tegeleda ettevõtlusega, mis omakorda kuulub Euroopa Liidu põhivabadustesse.⁸ Vaatamata sellele, et seaduse eelnõue eesmärk on iseenesest õilis, tekib siiski küsimus, millist mõju avaldab see tootjatele? Kas taolise piirangu peale panek on kooskõlas ettevõtlusvabadusega? Tulenevalt magustatud joogi maksu seaduseelnõust uue maksu on kohustatud tasuma Eesti tootjad, importijad ja mujalt riikidest soetajad. Kuna maks sõltuks suhkru sisaldusest joogis ning mõjutab mitte üksnes siseriiklikuid tooteid vaid ka imporditud, siis kõne alla tuleb ka kauba vaba liikumine.

Ühtlasi huvitab autorit, mis on täpsemalt magustatud joogi maksuobjekt. Tulenevalt Euroopa Kohtu kohtuotsuses 120/78 Cassis de Dijon tuletatud printsiibist, kui toit on mingil moel markeeritud ühes liikmesriigis, siis see peaks olema samamoodi markeeritud ka kõigis teistes liikmesriikides.⁹ Kas samasugune arusaam kehtib ka maksuobjekti määratlemisel? Kuidas Euroopa Liidus on see reguleeritud?

Eelmainitud küsimustest tulenevalt, käesolevas töös autor käsitleb magustatud joogi maksu koosmõju Euroopa Liidu õigusega – kaupade ja isikute vaba liikumise põhimõttest lähtuvalt. Sellest tulenevalt hüpoteesiks on: Euroopa Liidu õigusest tulenevate piirangute järgimata jätmine magustatud joogi maksuobjekti sisustamisel, mis seonduvad kaupade vaba liikumise kontseptsiooniga – moonutavad konkurentsioigust. Tulenevalt kaupade vaba liikumise põhimõttest, eesmärgiks on Euroopa Liidus vaba kauplemine ilma konkurentsi moonutamisetä ühisturul. Selle teostamiseks näeb Euroopa Liidu õigus ette kindlaid piiranguid, millega tuleb arvestada. Autori hinnangul kõige suurem ja olulisem on – konkurentsi keeld, mis on sätestatud Euroopa Liidu toimimise lepingus ning kõik teised piirangud on just selleks, et esimest nii öelda kindlustada. Teiste piirangu all autor peab silmas näiteks impordi-/ekspordimaksute või nendega samaväärsete maksude keelu, või siis samaväärsete meetmete kasutamise või diskrimineerimise keelu. Ühtlasi ka riigiabi – see küll ei ole otseselt keeld, vaid justkui võimalus – kuid kuna seda

⁷ Vabariigi President jättis nn suhkrumaksu seaduse välja kuulutamata. Kättesaadav: <http://www.rmp.ee/uudised/maksud/vabariigi-president-jattis-nn-suhkrumaksu-seaduse-valja-kuulutamata-2017-07-03>, 20.09.2017.

⁸ Eesti Vabariigi Põhiseadus kommenteeritud väljaanne § 31 lg 4. Kättesaadav: <http://www.pohiseadus.ee/index.php?sid=1&ptid=36&p=31>, 01.12.2017.

⁹ Macmaolain, C., *EU Food Law: Protecting Consumers and Health a Common Market*. Oxford – Portland Oregon: Hart Publishing 2007 lk 17.

on võimalik ka vääri kasutada ning riigiabi kui selline on üks moodusest konkurentsi moonutamiseks, siis selle käsitlemine on äärmiselt oluline. Eriti juhul kui selle kasutamise võimalus on magustatud joogi maksu seaduse eelnõusse lisatud.

Hetkeseisuga autor on arvamisel, et seaduseelnõue koostaja ei ole arvestanud Euroopa Liidu õigusest tulenevate piirangute magustatud joogi maksu seaduse välja töötamisel. Seega sellise seaduse vastuvõtmine oleks olnud vastuolus liidu õigusega ning moonutaks konkurentsi ühisturul. Sellest tulenevalt töö eesmärgiks on vastuse saamine küsimusele, kas, ning kui jah siis millised Euroopa Liidu õigusest tulenevaid tingimusi peab järgima magustatud joogi maksuobjekti sisustamisel, arvestades kaupade vaba liikumise põhimõtet.

Vastamiseks hüpoteesis püstitatud küsimusele, tuleks analüüsida, mis on magustatud joogi maksuobjekt ja definitsioon ning mida see endast kujutab ja keda mõjutab. Selle lahti selgitamiseks on koostatud ka esimene peatükk. Täpsemalt autor tahab käsitleda seaduseelnõu koostaja eesmärki ning sealjuures hinnata selle tagamaid. Kuna autori hinnangul, hetkel ei ole seaduseandja Euroopa Liidust tulenevaid piiranguid arvesse võtnud seaduseelnõue koostamisel, siis teine peatükk on suunatuks just Euroopa Liidu õigusele. Autor toob välja kauba vaba liikumisega seotud piiranguid ning analüüsib neid Euroopa kohtupraktikast lähtuvalt. Teisisõnu, autori eesmärgiks on tuua välja mitte üksnes piiranguid, mis on seaduses sätestatud, vaid püüab välja tuua ka reaalseid probleem kohti, mis kaasnevad piirangute eiramisel. Lõpetuseks, kui on välja toodud piirangud, mis on Euroopa Kohus kujundanud maksude kehtestamisel tulenevalt kaupade vaba liikumise põhimõttest – käsitleb autor neid just lähtuvalt sellest, mida peaks arvestama magustatud joogi maksu objekti sisustamisel. Teisisõnu, kuidas need piirangud mõjutavad uue maksu kehtestamist ning juhul kui seaduseelnõu koostaja otsustab esitada sama maksu uuele kuulamisele, siis millega ta peaks arvestama just kauba vaba liikumise kontekstist lähtuvalt.

Nagu eelnevast on võimalik juba aru saada, siis töö kirjutamisel on kasutusele võetud võrdlevanalüütiline uurimismeetod. Lisaks kohtupraktikast tulenevate kohtuotsuste analüüsimisele, autor toob sisse võrdlust teiste Euroopa Liidu riikidega. Seaduseelnõus on korduvalt viidatud asjaolule, et sarnane maks nagu magustatud joogi maks on juba edukalt kasutuses mitmes Euroopa riigis. Seega autor analüüsib mõningate riikide sarnaseid makse, mille eesmärgiks on välja tuua sarnasusi või siis erinevusi planeeritud magustatud joogi maksu seaduseelnõuga. Eelnevalt autor on mainitud, et magustatud joogi maksu seaduseelnõu meenutab Suurbritannias aprillis kehtima

hakkavad seadust. Seega see on üks riikidest, mis tuleb vaatluse alla. Võttes arvesse seaduseelnõu eesmärki, jääb autoril mulje, et tegu oleks aktsiisiga. Aga kuna seaduseelnõus on välja toodud, et eesmärgiks oleks olnud eraldiseisva riigimaksu kehtestamine, siis teiseks riigiks on autor valinud Lätit. Nimelt, seal sarnane maks kehtib just aktsiisina. Seega selle võrdlemine peaks välja tooma reaalselt erinevust mõlema riigimaksu kehtestamisel. Võrdluse eesmärgiks on välja tuua, kuidas käsitletakse sarnast seadust mujal Euroopas ning kuidas on see kooskõlastatud kaupade vaba liikumise piirangutega.

1. MAGUSTATUD JOOGI MAKSU PÕHIOLEMUS JA EESMÄRK

Enne kui autor jõuab Euroopa Liidu õigusest tulenevate piirangute juurde, mis seonduvad magustatud joogi maksuobjekti sisustamisega, tuleks alustada magustatud joogi põhiolemusest ja eesmärgist – mis on magustatud jookide maks ning kus see asub maksusüsteem. Eelmainitu on vajalik selleks, et hiljem paremini seostada see Euroopa Liidu õigusest tulenevate piirangutega, millega maksu kehtestamisel seaduseandja peaks arvestama.

Maksukorralduse seaduse §-st 3 kohaselt Eesti Vabariigis maksud jagunevad riiklikuteks ja kohaliku omavalitsuse maksudeks. Riiklikud maksud on tulumaks, sotsiaalmaks, maamaks, hasartmängumaks, käibemaks, tollimaks, aktsiisid ja raskeveokimaks. Riikliku maksu võib kehtestada ainult seadusega¹⁰, seega magustatud joogi maksu näol oleks tegu riikliku maksuga. Seaduseelnõu koostajagi eesmärgiks oli luua just eraldiseisev riigimaks teiste maksude juurde. „Maks üldiselt on seadusega või seaduse alusel valla- või linnavolikogu määrusega riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordne või perioodiline rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele seaduse või määrusega ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel ning millel puudub otsene vastutusu maksumaksja jaoks“¹¹. Tulenevalt eelnõu seletuskirjast, magustatud joogi maksul on tervisekäitumist suunav eesmärk, kus sihtrühmaks on kitsamas mõttes lapsed ja noorukid, laiemalt vaadatuna aga kõik tarbijad.¹² Seletuskirja punktis 6.1 toonitatakse, et magustatud joogi maksul on sotsiaalne mõju (mõju tervisele).¹³ Teisisõnu, leitakse et just suhkru sisaldusega olevad joogid on need tegurid, mis ohustavad inimeste tervist ning aitavad kaasa rasvumise ja muude haiguste tekkeks.

¹⁰ Lehis, L., Maksuõiguse üldpõhimõtted, Juridica 1999, Nr. 5, Kättesaadav:

https://www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/1999/5/15481.PRN.prv.php, 30.10.2017

¹¹ Lehis, L., Maksuõigus. Tallinn, Juura 2012, lk 27.

¹² Riigikogu. Magustatud joogi maksu seadus 457 ES, Esimene lugemine. Kättesaadav:

[https://m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/5789049e-b839-44e1-a033-5fa589095bfe/Magustatud%20joogi%20maksu%20seaduse%20eeln%C3%B5u%20\(457%20SE%20I\)](https://m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/5789049e-b839-44e1-a033-5fa589095bfe/Magustatud%20joogi%20maksu%20seaduse%20eeln%C3%B5u%20(457%20SE%20I)), 28.09.2017, lk 17.

¹³ Ibid., lk 16..

Jätkates maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS) §-ga 4 lg 3 maksuseaduses peavad olema sätestatud maksu nimetus, maksu objekt, maksumäär, maksumaksja, maksu saaja või laekumise koht, maksu tasumise tähtpäev või tähtaeg või maksuperiood, maksumussumma arvutamise ja tasumise kord ning sellega kaasnevad lisakohustused ja võimalikud maksusoodustused. Riigikohtu otsuse 3-4-1-2-98 kohaselt maksu kehtestamine peab endaga kaasa tooma maksuõigussuhte tekkimise maksumaksja ja maksu saaja (riigi või kohaliku omavalitsuse) vahel. Mis omakorda tähendab seda, et seadus, millega maks kehtestatakse, peab sisaldama kõiki maksuõigussuhte olulisi tingimusi (maksumaksja, maksu saaja, maksu objekt, maksumäär, maksu tasumise kord ja tähtpäevad), ilma milleta ei saa õigussuhe eksisteerida. Kui vähemalt üks olulistest tunnustest on seaduses sätestamata, ei ole maksu kui sellist seadusega sätestatud.”¹⁴ Tõsi, magustatud joogi maksu seadus kui selline on tänaseks vastu võtmata. Põhjuseid, miks seda vastu ei ole võetud – on palju.

Tulenevalt eelmainitust autor toob välja magustatud joogi seaduse eelnõus¹⁵ sätestatud nii nimetatud kohustuslikud maksu tingimused, selleks et anda ülevaadet, kas ja mil määral eelnõu sisaldab kõiki vajalike tingimusi või mitte. See omakorda aitab anda paremat hinnangut selle kohta, mis oleks magustatud joogi maksu olemus. Ühtlasi, keda selline maks hakkaks mõjutama kui riik selle vastu võtaks.

1.1. Maksu nimetus vs. maksu objekt

Seaduse eelnõus oli toonitatud, et sarnane maks nagu planeeritud magustatud joogi maks, kehtib juba ka teistes liikmesriikides ning on üsna edukas. Teadusmaterjalidest on autoril silma jäänud üksnes 4 riiki – nendeks on Soome, Ungari, Prantsusmaa ja Mehhiko¹⁶. Antud töös autor neid siiski ei analüüsi. Küll aga vaatluse all on Lätis kehtiv sarnane aktsiisimaks ja Suurbritannias aprillist kehtima hakkav karastusjoogi maks. Siinkohal on oluline välja tuua, et maksud ei ole omavahel 100% sarnased.

¹⁴ Lehis, L., Maksuõiguse üldpõhimõtted, Juridica 1999, Nr. 5, Kättesaadav:

https://www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/1999/5/15481.PRN.prv.php, 30.10.2017

¹⁵ Riigikogu. Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, kolmas lugemine. Kättesaadav: [https://m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/5789049e-b839-44e1-a033-5fa589095bfe/Magustatud%20joogi%20maksu%20seaduse%20eelnou%20\(457%20SE%20I\)](https://m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/5789049e-b839-44e1-a033-5fa589095bfe/Magustatud%20joogi%20maksu%20seaduse%20eelnou%20(457%20SE%20I)), 28.11.2017.

¹⁶ Soft Drinks Industry Levy: 12 things you should know (2016). HM Revenue & Customs, HM Treasury, Department of Health and Social Care. Kättesaadav <https://www.gov.uk/government/news/soft-drinks-industry-levy-12-things-you-should-know>, 18.03.2018

Eesti seaduseelnõus magustatud joogi mõistet on püütud sätestada §-s 2 ning selleks on siis jook või joogi valmistamiseks mõeldud valmistis (näiteks siirupi, graanulite või pulbri kujul), mis sisaldab suhkrut või magusainet ja mis klassifitseeritakse käesoleva seaduse lisas nimetatud Komisjoni rakendusmääruse EL 2016/1821, millega muudetakse tariifi- ja statistikanomeklatuuri ning ühist tollitariifistikku käsitleva nõukogu määruse EMÜ nr 2658/87 I lisa rubriikidesse. Ühtlasi lõikes 4-5 on välja toodud hulk „jooke” (näiteks piim, jogurt, keefir, puu- ja köögiviljamahlad jne), millele seadust ei kohaldata, juhul kui saadakse riigiabi. Samas siinkohal tekkib koheselt küsimus, kas ka mujal Euroopa Liidus on magustatud jook täpselt samamoodi tõlgendatud/sõnastatud?

Euroopa Liidu õigus peab olema ühtlustatud. „Näiteks kohtuotsuses 120/78 Cassis de Dijon tuletatud printsiibist, kui toit on mingil moel markeeritud ühes liikmesriigis, siis see peaks olema samamoodi markeeritud ka kõigis teistes liikmesriikides.”¹⁷ Eesti on siinkohal võtnud aluseks Soome maksuseadust¹⁸, kus maksu defineerimisel on võetud tollitariifistiku nomenklatuur – mis on kogu Euroopa Liidus ühine. Ehk siis magustatud jookide alla toodete liigitamisel on justkui üritatud ühtlustamise faktiga arvestada. Kuid kas see on piisav? Teisisõnu, kas on piisav, kui magustatud joogi või mõni muu sarnase maksu alla liigitatud koostisosad on ühtsed või siiski peaks olema ühtne maksustamise alus?

Näiteks Läti aktsiiseseaduse §-st 6 lõikest 1 (Par akcīzes nodokli)¹⁹ nii nimetatud eraldi seisvat mõistet maksustavatele jookidele ei anta. Öeldakse üksnes, et maksustamisele kuuluvad kõik mittealkohoolsed joogid, mis sisaldavad suhkrut, välja arvatud puuvilja- ja juurviljamahlad ning joogid, mis sisaldavad vähem kui 10% mahla ja mitte rohkem kui 10% lisatud suhkrut ja mis ei sisalda toidu lisaaineid, lõhna- ja maitseaineid, looduslikku vett ja mineraale.²⁰ Ehk siis Läti on läinud lihtsamat teed pidi ja mingit konkreetset mõiste definitsiooni ei anna nagu seda püüab teha Eesti seaduslooja. Aluseks on võetud kõik joogid ning maks kui selline on suunatud tarbijate käitumisharjumuste muutmiseks.

¹⁷ Macmaolain, C., *EU Food Law: Protecting Consumers and Health a Common Market*. Oxford – Portland Oregon: Hart Publishing 2007 lk 17.

¹⁸ Köhler, K., Reinap, M. Paving the way to a sugar-sweetened beverages tax in Estonia. *Public Health Panorama*, Volume 3, Issue 4. World Health Organization 2017. Lk 636. Kättesaadav: http://www.euro.who.int/_data/assets/pdf_file/0006/357243/PHP-Vol3-Issue4-December-2017-rus.pdf#page=99, 18.03.2018.

¹⁹ Par akcīzes nodokli. Kättesaadav: <https://likumi.lv/doc.php?id=81066>, 27.10.2017.

²⁰ Ibid..

Suurbritannia seaduseelnõu²¹ on üsna sarnane Eesti seaduseelnõuga. Erinevus on üksnes selles, et Suurbritannias maksustamisele kuuluvad mitte kõik mitte alkohoolsed joogid või nii nimetatud magustatud joogid, mis sisaldavad magusainet ja suhkrut nagu see on Lätis ja hakkaks olema Eestis – vaid üksnes karastusjoogid (Soft Drinks). Seega nimeks on karastusjookide maks (Soft Drink Industry Levy) ning see on suunatud tootjatele ja importijatele – eesmärgiks on tootjate motiveerimine tootma nii öelda alternatiivseid tervislike jooke ning importijate motiveerimine, toomaks sisse vähema suhkru sisaldusega jooke sealjuures üritatakse suunata ka inimesi tarbima või valima vähema suhkru sisaldusega jooke. Eesti seaduse eelnõu punktis 1 oleks sätestatud justkui sama eesmärk (ettevõtjate motiveerimine), kuid võttes arvesse põhjendust, mille kohaselt toonitatakse, et maks on suunatud käitumisharjumuste suunamiseks – autor on siiski hinnangul, et eesmärk kui selline on suunatud just tarbijatele sarnaselt Lätiga. Teisisõnu, eesmärgiks on siiski tarbimise piiramine, kus hinna tõusuga tarbijad peaksid vähendama tarbimist ja sellega kindlustama oma tervist. Ettevõtjate (sealhulgas importijad ja tootjad) motiveerimine kui selline kaob sootuks ära.

Eelnevast tulenevalt autor on hinnangul, et maksu nimetust ja maksuobjekti omavahel võrrelda ei saa. Nimetus annab mingisuguse ettekujutuse sellest, mis maksuga täpselt tegu on. Maksuobjekt on aga alus, mille pealt maksu tasutakse. Võrreldes omavahel Läti, Eesti ja Suurbritannia makse – on näha et tegelikkuses on nad üpriski erinevad. Eesmärgid kui sellised oleksid justkui sarnased (käitumis harjumuste muutmine tervisliku elu nimel). Samas jällegi erinevad, kuna selleni jõudmiseks kasutatakse erinevaid mooduseid. Näiteks Läti ja Eesti maksuobjektid on sarnased (jättes välja nomenklatuurset nimistut), maks ise on aga erinev – üks on aktsiis ja teisest soovitakse teha iseseisev riigimaks. Suurbritannia planeeritaval maksul justkui kõik oleks sarnane Eestis välja töötatud magustatud joogi maksu seaduse eelnõuga, sest karastusjoogid läheksid kenasti Eesti nimistu alla, kuid sisu/eesmärk on teine – õigemini paberil kirja pandud eesmärk on identne, küll aga selgitused eesmärgi saavutamiseks on erinevad. Mõlema osas on märgitud, et maks peaks olema motiveerima tootjaid ja importijad – lugedes Suurbritannia seaduse eelnõud, on näha et keskpunktis ongi ettevõtjad ja kõik sellega seonduv. Teisisõnu maksu eesmärgiks pole üksnes tulu saamine ja tarbimise piiramine, vaid tootjatele ja importijatele uue suuna/võimaluse andmine – kasulikke jookide tootmiseks. Eesti magustatud

²¹ Soft Drinks Industry Levy. (2017). Draft legislation. HM Revenue & Customs. Kättesaadav: <https://www.gov.uk/government/consultations/draft-legislation-soft-drinks-industry-levy>, 20.03.2017.

joogi maksu seaduse eelnõu kohaselt – rõhk on pandud just suhkruisaldusega jookide piiramisele.

Vahekokkuvõttes võib väita, et sellist mõistet nagu magustatud joogi maks ei ole Euroopa Liidus olemas, õigemini ei ole ühtset mõistet, mida aluseks võta. Sellest tulenevalt varieerib ka maksuobjekti määratlemine, mis omakorda raskendab õige aluse sätestamist. Teisisõnu, autori hinnangul nimetus kui selline ei ole üldse oluline – oluline on eesmärgistatud maksuobjekti olemasolu, mida täpsemine on see sõnastatud seda parem ja selgem see on, ning tulenevalt püstitatud eesmärkidest nende suunas ka liikumine. Magustatud joogi maksul paraku on see puudu. Lihtsalt koostisosade liigitamine mõiste alla ei garanteeri maksu selgust. Eesti ja Suurbritannia näitel saabki väita, et sõnastus mängib suurt rolli. Isegi kui esmapilgul tunduvad nad olevat sarnased, siis lähemal vaatlusel selgub, et see siiski nii ei ole. Seetõttu jääbki hetkel autoril tunne, et Eesti on üritanud suurema osa seaduseelnõust üle võtta just Suurbritanniast, kuid sealjuures on välja jätnud just kitsenduse ja mõjutamise eesmärgi. Väljajäätud on just põhistatud osa, mis selgitab, mis moodi maks motiveeriks ettevõtjaid. See omakorda jätab negatiivse üldpildi Eesti magustatud joogi maksu seaduseelnõust.

Üldeesmärk – tervisekäitumise mõjutamine on sama, kuid Suurbritannias on see usaldusväärsem ja leebem lõpptarbija osas – see tähendab tähelepanu keskpunkt on ettevõtjate motiveerimisel ja inimestele parimate võimaluste andmises. Eesti seaduseelnõus on aga rõhk üksnes tulu saamises ja tarbimise vähendamises, mis omakorda jätabki mulje, et riik hoopis tahab sekkuda konkurentsi ja hakata ettevõtjatele dikteerima ette uusi reegleid, sest tarbimise piirangul riik sekkubki ettevõtjate (nii tootjate kui ka importijate) ettevõtlusvabadusse. Ehk siis nii nimetatud õilis eesmärk nagu tervise parandamine – jääb paratamatult tahaplaanile.

1.2. Maksumäär, -periood ja arvutamiskord

Järgmised kohustuslikud maksutingimused on nii maksumäära, maksuperioodi kui ka arvutamiskorra olemasolu. Seaduseelnõu kohaselt maksu saajaks on riik (seaduseelnõu § 4) ning maksuperioodiks on 1 kalendrikuu (seaduseelnõu § 8). Tasumisele kuuluva maksu tuleb deklareerida elektrooniliselt ning tasuda Maksu- ja Tolliametile maksuperioodile järgneva kalendrikuu 20.kuupäevaks. See on sätestatud ja sellega probleeme ei tohiks olla. Kuid kuidas on lood arvutamiskorraga, kas see on piisavalt arusaadav?

Tulenevalt seaduse eelnõu §-st 1 magustatud joogi maksuga maksustatakse magustatud jooki, mille suhkrusisaldus on vähemalt 5 grammi 100 milliliitri joogi kohta või magustatud jooki, mis sisaldab magusainet. Maksu määrad on sätestatud §-s 6. Selle kohaselt kui suhkrusisaldus joogis on 5-8 grammi 100 milliliitri kohta, siis tuleks tasuda 0,1 eurot ühe liitri joogi kohta. Kui suhkrusisaldus on vähemalt 8 grammi 100 milliliitri kohta, siis maksumääraks on 0,3 eurot ühe liitri joogi kohta. Kui jook sisaldab ainult magusainet või nii magusainet kui ka suhkrut ning selle suhkrusisaldus on alla 5 grammi 100 milliliitri kohta, siis maksumääraks on 0,1 eurot ühe liitri joogi kohta. Juhul kui suhkrusisaldus on 5 ja 8 grammi vahel, siis maksumääraks on 0,2 eurot. Kui aga suhkrut on vähemalt 8 grammi, siis maksumäär on 0,3 eurot. Määrad on küll välja toodud, kuid arvutamiseks on see puudulik. Nimelt, valiku võimalusi on palju, seega mõistlik oleks tekitada ka valem.

Kui maksukohuslane on kohustatud maksu maksa iga kuu, siis ta peab oskama seda ka õigesti arvutada (peab teadma kuidas seda tegema). Näiteks §-s 6 lg 6 sätestab järgmist: Magustatud jook, mida tuleb tarbimiseks lahjendada või lahustada, maksustatakse tootja poolt ette nähtud soovitusel lahjendatud või lahustatud joogi koguse ning selle suhkrus- ja magusainesisalduse järgi. Kui lahjendamis- või lahustamissoovitus on esitatud vahemikuna, maksustatakse magustatud jook selle vahemiku kõrgeima suhkrus- või magusainesisalduse järgi selles vahemikus. Lahjendamis- või lahustamissoovituse puudumisel maksustatakse selline magustatud jook arvestusega, et see lahjendatakse või lahustatakse vahekorras 1:6.” Autori hinnangul selle kohta peab olema kindlasti mingisugune näilik arvestus. Seaduse eelnõu koostajad ei saa olla kindlad, et iga mõistlik inimene on võimeline taolisest tekstist aru saama. Seega on see siiski konarlik. Isegi kui esmapilgul ei tundugi olevat see just kõige olulisem punkt – autori hinnangul siiski on. Magustatud joogi maksu näol oleks tegu eelkõige koormava seadusega (lisakohustusega) ning maksumaksjad väätivad seda, et vähemalt maksu arvutamine oleks selge ja kontrollitav.

1.3. Maksumaksjad

Kes on need isikud, kellele on pandud maksu maksmise kohustus ja kes seda reaalselt kannaks? Ehk kes on kohustatud isikuteks – kas ettevõtjad või siiski lõpptarbivad? Seaduse eelnõu § 5 lg 1 kohaselt maksumaksjateks on magustatud joogi Eesti tootja ja importija koos teisest Euroopa

Liidu liikmesriigist soetajaga. Maksu kohustus kui selline tekkib joogi esmakordselt kättesaadavaks tegemise hetkest. Maksusoodustused on sätestatud §-10 ning selle kohaselt maksust on vabastatud jook, mida kasutatakse teiste magustatud jookide tootmiseks, toorainena toidu valmistamisel, ravimite tootmiseks ja valmistamiseks, alkoholi valmistamiseks. Ühtlasi jook, mida tuuakse Eestisse oma isiklikuks tarbeks või jook, mida valmistatakse müügikohas kohapeal tarbimiseks. Magustatud jook, mida toimetatakse Eestist turustamiseks, tarbimiseks või kasutamiseks (eksport). Sellest tulenevalt on maksumaksjatele pandud koormav kohustus, mille käigus peavad nad hakkama jälgima jookides suhkru sisaldust ning maksma selle pealt ka maksu.

Mida võib see endaga kaasa tuua? Eesti tootjatel, importijatel ja teistest liimesriikidest soetajatel tekkib ilmselgelt lisa kulu. See omakorda tähendab seda, et müügist saadakse vähem tulu. Selle vältimiseks ilmselt kantakse nii nimetatud lisa kulu üle lõpptarbijale. Autori hinnangul riik selle peale ka loodab, kuna seaduseelnõus seletuskirjas mõonatakse fakti, et hinnad võivad kerkida ja just selle tulemusel väheneb ka tarbimine. Ühtlasi nõustutakse asjaoluga, et võib olla selle tulemusel madalama sissetulekuga inimesed lõpetavad sootuks selliste jookide tarbimise. Esmapilgul tekkib koheselt küsimus, miks madalama sissetulekuga inimeste arvelt püütakse saavutada selline eesmärk? Miks just neid pannakse sellisesse olukorda, kus sisuliselt neil polegi mitte mingid valikut, kui et leppida asjaoluga – pole raha, pole valikut? Ehk siis sisuliselt sellega püütakse vähem kindlustatud isikutel võtta ära valiku võimalus tarbimaks seda, mida nad ise soovivad. Ebaaus on olukord just seetõttu, et vähem kindlustatud isikutel niigi puuduvad võrdsed võimalused eksisteerimiseks võrreldes suurema sissetulekuga isikutega. Autori hinnangul, iga inimese kohustuseks on enda kindlustamine ning igal inimesel on õigus oma saatuse üle otsustamisel ning kindlasti ei saa riiki ega kedagi teist süüdistada asjaolus, et üks on paremini kindlustatud kui teine – kuid sellegi poolest pole õiglane eesmärgi saavutamine just vähemuste arvelt. See tähendab inimeste arvelt, kellel pole niigi mingit valikuvõimalust.

Tagasi esimese küsimuse juurde. Kes siis on kohustatud isikuks, kas tootjad ja importijad või hoopis tarbijad (eriti madalama sissetulekuga), kes lõppkokkuvõttes tasuvadki maksu? Autori hinnangul, vaatamata sellele et maks on suunatud justkui ettevõtjatele, kuid tegelikult maksumaksjateks on siiski lõpptarbijad, kuna see kantakse just neile edasi. See omakorda tekitab aga tunnet, et maks ei ole suunatud mitte käitumisharjumise suunamiseks ega tervise kaitseks, vaid just tarbimise piiramiseks, mis väljendub justkui tarbijate (eelkõige vähem kindlustatud) karistamises – kuna madalama sissetulekuga isikuid asetatakse ebavõrdsesse olukorda. Öeldakse,

et võrdsuse hindamisel on oluline mitte ressursside olemasolu, vaid võrdsete võimaluste olemasolu.²² Ehk siis võrdne ei pea olema inimeste palgad (ressursid), vaid võimalused, mida riik neile ette annab. Antud juhul valiku võimaluseks on nii öelda alternatiivsete jookide kasutamise võimaldamine. Kuid mida riik on teinud selleks, et selliste alternatiivide valik oleks ka tarbijatele kättesaadav? Hetkeseisuga tundub, et selleks ei ole midagi ette võetud. Teisisõnu pole garanteeritud, et alternatiiv oleks üle üldse olemas ja veel täpselt samas hinnaklassis, et siis madalama sissetulekuga tarbijad saaksid seda omale lubada.

Seaduse eelnõu koostaja arvates, hinna tõusu korral on inimestel võimalik valida vähema suhkru sisaldusega joogi kasuks. Samas unustatakse asjaolu, et hindade kerkimine kui selline võib endaga kaasa tuua ka toodete välja surumist turult, see omakorda võib tekitada nii kodumaisetele kui ka välismaisele tootjale ja importijatele kahju – tarbimise piiramisega sekkutakse ettevõtlusvabadusse. Pealegi, alternatiivsed tooted ei pruugi olla sama tootja tooted, vastupidiselt võivad need olla kellegi teise tooted, mis on niigi odavamad – hinna tõusu korral, tarbija silmis jääb ahvatlevaks odavam toode.²³ Eriti veel juhul kui madalama sissetulekuga inimestel, lihtsalt ei jää muud valikuvarianti.

Kuid see pole veel kõik – kodumaised tootjad võivad saada seadusest ka kasu. Nimelt, sellisel juhul on neil konkurentsieelis – nad võivad hakata valmistama kas või analoog tooteid, mida muidu tuuakse sisse mujalt. Kui võtta näiteks sellised joogid nagu Coca-Cola, Fanta, Sprite või näiteks energiajoogid – nad on üpris kõrge suhkru sisaldusega ning kui importijad peaksid nende pealt hakkama maksu maksma, siis ilmselgelt lõpphind muutuks võrdlemisi suuremaks, mis ta praegu on. Tegelikult lausa eeldatakse, et hind peab olema 10-20% kõrgem, selleks et maks saaks oma mõju avaldada ning kokkuvõttes vähendaks ka tarbimise.²⁴ See on aga omakorda oht, et tarbijad lülituvad ümber näiteks analoogsetele toodetele, mis on odavamad, kuid mis ei pruugi olla üldse tervislikumad. Igal juhul kodumaisel tootjal oleksid reaalsed võimalused hindade manipuleerimiseks turul.

²² Barhill, A., King, F.K. Evaluating Equity Critiques in Food Policy: The Case of Sugar-Sweetened Beverages. *Journal of Law, Medicine and Ethics*, Vol 41, 2013, lk 304.

²³ Heather, K. *Economics. Theory in Action*. Prentice Hall, 2004, lk 493.

²⁴ Köhler, K., Reinap, M. Paving the way to a sugar-sweetened beverages tax in Estonia. *Public Health Panorama*, Volume 3, Issue 4. World Health Organization 2017. Lk 636. Kättesaadav: http://www.euro.who.int/data/assets/pdf_file/0006/357243/PHP-Vol3-Issue4-December-2017-rus.pdf#page=99, 18.03.2018.

Autori hinnangul ülal käsitletud eelnõu on siiski puudulik ning ei anna eraldiseisva maksuseaduse kui sellise välja. Nimelt, esiteks jääb arusaamatuks, milline toode kuulub tasustamisele maksuga ja milline mitte. Vaatamata sellele, et seaduse eelnõuga on üritatud defineerida “magustatud joogi” mõistest, maksuobjekt on siiski puudulik. Eelnevast tulenevalt maksu aluse olemasolul ja selle eesmärgistamisel on võrdlemisi suurem vajadus kui üksnes ühise definitsiooni leidmine. Ühtlasi ajab segadusse eelnõus §-s 2 lõiketes 4-5 jookide loetelu, kus siis sätestatakse, et nende pealt ei pea maksu tasuma, kui on saadud riigiabi. Arusaadav, et seaduse eelnõu koostajad on üritanud endale jätta sellega nõ vaba ruumi kaalutlemiseks, juhaks kui riigiabi ei saa. Kuid maksukohuslaste seisukohast lähtuvalt jääb see arusaamatuks – st kui seadus oleks vastuvõetud ja riigiabi küsimata, siis mida oleks pidanud tegema toodetega, mis on eelmainitus loetelus? Ühtlasi siinkohal tõstatub ka asjaolu, et juhul kui teatud hulgale toodetele tehakse erandeid, siis kus on garantii, et kui inimesed peaksid ümberlülituma just nendele toodetele – on kasulikamad ja ei vii rasvumiseni või muudeni haigustele, mida seaduseelnõus kirjeldatakse? Kuna alternatiivseid valikuid on palju ja maksuobjekt on erinevalt mõistetav, siis hiljem võib selguda, et maksust kui sellist pole mitte mingit kasu.²⁵

Hetkeseisuga on selge, et oma olemuselt ja eesmärgilt magustatud joogi maks on puudulik ning vajab täiendamist. Tulenevalt asjaolust, et Eesti on Euroopa Liidu liikmesriigiks, siis Euroopa Liidu õiguskorra tõhususe põhimõttest lähtuvalt on oluline, et liikmesriigid ei kehtestaks õigusnorme, mis on vastuolus Euroopa Liidu õigusega.²⁶ Siis järgnevalt vaatleme, mida selle kõige kohta ütleb Euroopa Liidu õigus? See tähendab, kuidas Euroopa Liidu õigus reguleerib maksu kehtestamist, mis avaldab mõju mitte üksnes oma riigile vaid ka teistele riikidele, kust kaup sisse tuuakse?

²⁵ Wetter, S.A., Hodge, G.J. Taxing sugar-sweetened beverages to lower childhood obesity. *Journal of Law, Medicine and Ethics*. Vol 3, 2016, lk 361.

²⁶ Lõhmus, U., Kuidas liikmesriigi kohtusüsteem tagab Euroopa Liidu õiguse tõhusa toime? *Juridica* Nr. 3, lk 144.

2. KAUPADE VABA LIIKUMISE PÕHIMÕTTEST TULENEVAD PIIRANGUD MAKSUDE KEHTESTAMISELE

Kaupade vaba liikumise üldised põhimõtted on liidus paika pandud juba aluslepinguga, kuid selle sätete üldsõnalisuse ja pideva muutumise tõttu – on tasakaalustamise roll just Euroopa kohtul.²⁷ Kuna magustatud joogi maksu seaduseelnõu on seotud kaupade vaba liikumisega, siis siinkohal on oluline välja tuua piiranguid, mida Euroopa kohus on kujundanud maksude kehtestamisele tulenevalt kaupade vaba liikumise põhimõttest. Need on vajalikud, kuna sellisel juhul on võimalik hinnata, kas magustatud joogi maksu seaduse eelnõu koostaja on nende piirangutega arvestanud või mitte.

„Euroopa Liidu asutamislepinguga on loodud omaenda õigussüsteem, mis asutamislepingu jõustumisel muutus liikmesriikidele lahutamatuks osaks ja mida nende kohtud on kohustatud kohaldama.“²⁸ Euroopa Liidu õiguse üldiseks eesmärgiks on eelkõige liikmesriikide vahelise õiguse ühtlustamine ja harmoniseerimine – teisisõnu “elu lihtsustamine”. Siinkohal märksõnadeks on Euroopa Liidu põhivabadused²⁹. Teisisõnu kaupade, töötajate, teenuste, kapitali ja maksete vaba liikumine, just neid tuleb kaitsta. Rääkides kaupade vaba liikumisest on olulisel kohal majanduslik integratsioon, kuna selle eesmärgiks on luua ühine kaubavahetusala ning selle võimaldamiseks tuleb ühenduse territooriumil kaitsta eelnevalt nimetatud põhivabadused.³⁰ Antud töös autor piirdub üksnes ühe põhivabadusega – kaupade vaba liikumisega, mida nimetatakse ka ühenduse territooriumil ühisturu nurgakiviks.³¹ Miks nurgakivi, selle pärast et sellest sõltubki konkurents turul.

Rääkides kaupade vaba liikumisest, enne kui autor jõuab piirangude juurde, tuleks välja tuua, mida peetakse kaubaks. Euroopa Kohtu praktika kohaselt, kaup on rahalise väärtusega toode, mis

²⁷ Relve, K., Kaupade vaba liikumine ja keskkonnakaitse Euroopa Liidus. *Juridica* 2001, Nr 9, lk 635.

²⁸ Lõhmus, U., Kuidas liikmesriigi kohtusüsteem tagab Euroopa Liidu õiguse tõhusa toime? *Juridica* Nr. 3, lk 144.

²⁹ Laffranque, J., Euroopa Liidu õigussüsteem ja Eesti õiguse koht selles. Tallinna Raamatutrükikoda: Juura, lk 318.

³⁰ Eerola, R., Mylly, T., Saarinen, P. Euroopa Liidu õigus. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus. Lk 177

³¹ *Ibid.*, lk 181.

võib olla vahetamise objektiks.³² Kaubandustegevuse seaduse §2 punkt 4 kohaselt kaup on müügiks pakutav või müüdav vallasasi. Antud töö raames kaubaks on magustatud jook.

Põhivabaduse eesmärgiks on kaupade vaba liikumine Euroopa Liidus – sisuliselt juba nimi ütleb kõik ära. Kaupade vaba liikumise all peetakse silmas eelkõige vabalt turul konkureerimist, see tähendab igal ettevõtjal on õigus tegeleda ettevõtlusega ning pakkuda turul oma tooteid ilma et keegi (sealhulgas ka riik) takistaks tal seda teostada. Seega üks kõik milliste reeglite või eeskirjade kehtestamisel tuleks arvestada ka Euroopa Liidu õiguses sätestatud kaupade vaba liikumisest tulenevalte piirangutega.

Millised on need piirangud, mis on seotud just kaubaga? Tulenevalt Euroopa Liidu toimumise lepingu (edaspidi ELTL) artiklist 101 ja 102 – keelatud on igasugused ettevõtjavahelised kokkulepped, otsused ja kooskõlastatud tegevus, mis võivad omakorda mõjutada liikmesriikidevahelist kaubandust – ehk siis piirata või kahjustada konkurentsi siseturu piires. „Siseturupoliitika on majanduslik instrument, selle eesmärgiks on ühendada liikmesriikide killustunud turud üheks suureks siseturuks, kus toimib konkurents eri riikide ettevõtjate, nende kaupade ning teenuste vahel. Selline liikmesriikide ettevõtjate omavaheline võistlemine ja karastumine konkurentsisis peaks siseturupoliitika kohaselt muutma nad läbilöögi võimelisemaks väljaspool ühendust, s.o maailmaturgudel.“³³

Samast põhimõttest lähtuvalt on keelatud turgu valitseva seisundi kuritarvitamine. „Kõik kokkulepped, mis kahjustavad konkurentsi on algusest peale tühised ning pooled ei saa neile tugineda ei omavahelistes suhetes ega suhete kolmandate isikutega.“³⁴ Eelmainitud Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklid hõlmavad nõ üldist piirangut, millega iga tootja, kes tahab turul oma kaupa pakkuda – peab arvestama.

Edaspidiselt autor toob välja, kuidas maksude kehtestamine võib mõjutada konkurentsi. „Rahvusvahelise maksuõiguse normide eesmärk on elimineerida eri riikide maksuõiguse sätete kollisioone, mis põhjustavad topeltnaksustamist või võimaldavad maksudest kõrvalehoidmist. Rahvusvahelise maksuõiguse reguleerimisalasse kuulub näiteks ühetaolise maksustamise tagamine (topeltnaksustamise ja diskrimineerimise ärahoidmine), neutraalse maksustamise

³² Eerola, R., Mylly, T., Saarinen, P. Euroopa Liidu õigus. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus. Lk 181

³³ Ojasalu, T., Euroopa Ühenduse riigihankeõigus: konkurentsi tagamise põhimõte. Juridica 2007, Nr 8. Lk 565.

³⁴ Paas-Mohando, K., Käis. L., Konkurentsi kahjustava kokkulepe tühisus ja selle tagajärjed. Juridica 2014, Nr. 7, lk 509.

tagamine (nn ebaausa maksukonkurentsi tõkestamine), neutraalse maksustamise tagamine riikide vahel, maksudest kõrvalehoidumise vastane koostöö (infovahetus ja ametiabi nt tõendite kogumisel, haldusaktide kättetoimetamisel ja maksuvõlgade sissenõudmisel).³⁵ Eelnevale tuginedes, autor on hinnangul, et maksude kehtestamisel siseriiklikul tasandil võib eelkõige tekkida olukord, kus võib ilmneda kauba diskrimineerimine või tootja/importija koormamine sellisel viisil, et lõpptulemusena võib see avalduda ka turul – see tähendab võib mõjutada üldist konkurentsi. Selle vältimiseks tuleks järgida kaupade vaba liikumisega seotuid piiranguid.

Tulenevalt eelkõige kaupade vaba liikumisest on teada, et liikmesriikide vahel on keelatud impordi- ja eksporditollimaksud ja kõik samaväärse toimega maksud, selle kontrollimine kui selline on pandud tolliliidu ülesandeks.³⁶ Lisaks sellele keelatud on ka koguselised piirangud ja samaväärsed meetmed ning toodete diskrimineerimine. Eelmainitud piirangud on sätestatud Euroopa Liidu toimimise lepingus. „Liitumislepinguga võttis Eesti omale kohustuse täita ühenduse õigusakte. Maksustamist puudutavad eelkõige Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklid 30-32 (tolliliit) ja 110-113 (kaudsete maksude ühtlustamine).³⁷ Ühtlasi ka impordi ja ekspordiga seotud piirangud, mis on sätestatud artiklites 34-36.

Järgnevalt autor toob välja Euroopa kohtupraktikast tulenevat käsitlust seoses Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklites sätestatud piirangutega, mis on maksude kehtestamisel aset leidnud ning millega iga liikmesriik peaks ka arvestama uute maksude kehtestamisel.

1.1. Impordi- või ekspordimaksud ja samaväärse toimega maksud

Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 28 kohaselt Liit hõlmab tolliliitu, mis laieneb kogu kaubavahetusele ning millega kaasneb impordi- ja ekspordimaksude ja kõigi samaväärse toimega maksude keelustamine liikmesriikide vahel, samuti ühise tollitariifistiku vastuvõtmine nende suhetes kolmandate riikidega. Käesoleva jaotise artikli 30 ja 3. peatüki sätted kehtivad liikmesriikidest pärit toodete ning kolmandatest riikidest toodud toodete suhtes, mis on liikmesriikides vabas ringluses. Artikli 30 kohaselt liikmesriikide vahel on keelatud impordi- ja ekspordimaksud ja samaväärse toimega maksud. See keeld kehtib ka fiskaalsete tollimaksude suhtes.

³⁵ Lehis, L., Maksuõigus. Tallinn, Juura 2012, lk 27.

³⁶ Eerola, R., Mylly, T., Saarinen, P. Euroopa Liidu õigus. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus. Lk 178.

³⁷ Lehis, L., Maksuõigus. Tallinn, Juura 2012, lk 41.

Sama sõnastusega regulatsioon oli ka Euroopa Liidu asutamislepingus (enne Euroopa Liidu toimumise lepingu vastuvõtmist) ning sisuliselt peaks justkui kõik olema arusaadav, kuid sellegi poolest riigid on kehtestanud makse, mis on eelmainitud artikliga olnud vastuolus. Mõtte on eelkõige selles, et isegi kui tegu pole tollimaksuga, ei tähenda see koheselt, et riik saab ükskõik mis iganes maksu välja mõelda – keelatud on ka tollimaksuga samaväärsed maksud. Siiski on seda kohtupraktikas ette tulnud. Näiteks omal ajal Itaalia Vabariik oli kehtestanud nii nimetatud keskkonnakaitse maksu gaasijuhtmetelt kohtuasjas C-173/05 *Euroopa Ühenduste Komisjon versus Itaalia Vabariik* või näiteks lisa inspeksioonimaks õunade importimisel kohtuasjas Case 39/73 – *Rewe Zentralfinanz vs Landwirtschaftskammer Westphalen-Lippe* või dokimaksud kohtuasjas C-163/90 *Administration des douanes et droits indirects versus Léopold Legros jt* või lisa teenustasude kehtestamine kohtuasjas C-39/82 – *Donner* – otseloomulikult ei ole need kõik olukorrad, neid on olnud üpris palju ja selle alla võib liigitada põhimõtteliselt kõik maksud, mis ühel või teisel määral takistavad vabakaubandust.

Võttes kokku Euroopa Liidu õiguse kohtupraktikat, võib välja tuua järgmist: „iga ühepoolset kehtestatud rahaline kohustus, hoolimata selle nimetusest ja kohaldamise viisist, mis kehtib kaupade suhtes asjaolu tõttu, et neid toimetatakse üle piiri ja kui selle puhul ei ole ranges tähenduses tegemist tollimaksuga – kujutab endast samaväärse toimega maksu ELTL artikli 28 ja 30 (endine EÜ artikkel 23 ja 25) tähenduses“.³⁸ Sellest tulenevalt saab ka väita, et ükski riik ei tohi kehtestada sellist maksu, kus koormatakse mujalt sisse tooduid tooteid üksnes seetõttu, et nad ületavad piiri – kuna just sellisel juhul loetakse et tegu on tollimaksuga samaväärse maksuga.

„Kaupade tolliväärtusega proportsionaalne maks, mida liikmesriik kogub kõikidelt tema territooriumi ühte piirkonda toodud kaupadelt, kujutab endast tollimaksuga samaväärse toimega maksu mitte ainult seetõttu, et see kehtib sellesse piirkonda teistest liikmesriikidest toodud kaupadele, vaid ka seetõttu, et seda kogutakse sellesse piirkonda sama riigi mõnest teistest

³⁸ Lisaks eelnevalt väljatoodud kohtulahenditele on selline arusaam välja toodud ka kohtuasjades nagu 2/69 ja 3/69 *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders vs. Brachfeld jt*, C-163/90 *Administration des douanes et droits indirects versus Léopold Legros jt*, C-70/77 *Simmenthal SA vs. Amministrazione delle finanze dello Stato*, C-39/82 *Donner*, C-26/62 *Van Gend & Loos vs Administratie der Belastingen*, C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 *Lancry jt vs. Direction générale des douanes* ning C-411/93, C-293/02 punktis 55, C-517/04 punktis 15 ja C-173/05 punktis 28).

piirkonnast toodud kaupadelt.³⁹ Seega täienduseks eelmisele – pole oluline, kas kehtestatud maks on kohaldatud ka kodumaisele tootele või mitte, see tähendab maks ei pea eel tingimata olema diskrimineeriv imporditud või eksporditud toode suhtes võrreldes kodumaise tootega.⁴⁰ Siit tuleneb ka erisus ELTL artikliga 110, mida tihtipeale tahetakse kasutada koos ELTL artiklitega 28 ja 30. Artiklist 110 tuleb juttu veidi hiljem, kuid siinkohal autor toob välja, et eelmainitud artikleid koos kasutada ei saa.⁴¹

Vahekokkuvõttes võib öelda, et eelnevalt mainitud artiklite eesmärgiks on nii öelda vabakaubanduse prioriteetsuse välja toomine.⁴² ELTL artiklid 28 ja 30 kaitsevad mujalt riigist toodud kaupa ja nende tootjaid, kuna selle järgmisel riik ei tohi kehtestada makse, mis võivad liigselt koormata imporditud tooteid. Põhjusel, et selliste maksude kehtestamisel piiratakse uute toodete (tootjate) turule pääsemist, kus nad saavad seal teistega konkureerida.

1.2. Impordi- või ekspordipiirangud ja samaväärse toimega meetmed

Lisaks eelnevale on keelatud ka impordi ja ekspordi koguseliste piirangute kehtestamine, mida reguleerivad Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklid 34 ja 35. Teisisõnu siia alla saab kvalifitseerida põhimõtteliselt kõik muud liikmesriigi piirangud või keelud (ükskõik millised normid), mis ühel või teisel viisil mõjutavad vabakaubandust.

Euroopa kohus on koguseliste piirangute alla kvalifitseerinud näiteks teelõigu läbisõidu keeldu⁴³, ekspordi keeldu⁴⁴, impordi keeldu⁴⁵, kaubandustõkkeid⁴⁶, isegi ka riigiametniku nõ negatiivset arvamust⁴⁷. Kirjandus jaotab Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklitest 34 ja 35 tulenevaid piiranguid kolmeks: olukorrad, kus imporditud tooteid käsitletakse erinevalt kui kodumaiseid tooteid; meetmed, mis raskendavad impordi teostamist ja meetmed, mis tõstavad esile kodumaist

³⁹ Kohtuotsus, 8.11.2005, Jersey Produce Marketing Organization, C-293/02, ECLI:EU:C:2005:664 p 62 ja Kohtuotsus, 9.08.1994, Lancry and Others v Direction generale des douanes and others, C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-410/93 ja C-411/93, ECLI:EU:C:1994:315 p 32

⁴⁰ Kohtuotsus, 1.07.1969, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders vs. Brachfeld jt, C-2/69 ja 3/69, ECLI:EU:C:1969:30, p 15/18.

⁴¹ Gormley, L.W. EU Law of Free Movement of Goods and Customs Union. New York: Oxford University Press, 2009. Lk 390.

⁴² Relve, K., Kaupade vaba liikumine ja keskkonnakaitse Euroopa Liidus. Juridica 2001, Nr 9, lk 635.

⁴³ Kohtuotsus, 15.11.2005, *Komisjon vs Austria*, C-320/03, ECLI:EU:C:2005:684.

⁴⁴ Kohtuotsus, 8.11.2005, Jersey Produce Marketing Organization, C-293/02, ECLI:EU:C:2005:664.

⁴⁵ Kohtuotsus, 5.06.2007, Rosengren jt, C-170/04, ECLI:EU:C:2007:313.

⁴⁶ Kohtuotsus, 9.12.1997, Commission/ France, C-265/95, ECLI:EU:C:1997:595.

⁴⁷ Kohtuotsus, 17.04.2007, AGM-COS.MET, C-470/03, ECLI:EU:C:2007:213.

toodet⁴⁸. Autori hinnangul on selline jaotus pole siiski vajalik, kuna mõtte on siiski üks – vaatamata meetmele, eesmärgiks on oma toode esile toomine ning sellega ausa konkurentsi takistamine, kus siis jällegi takistatakse toode pääsemist turule.

Näiteks kohtuasjas C-293/02 *Jersey Produce Marketing Organization* punkt 73, kohus on öeldnud, et ELTL artikli 35 eesmärk või tagajärg on spetsiifiline ekspordi takistamine ning liikmesriigi sisekaubanduse ja selle ekspordikaubanduse erinev kohtlemine, nii et asjaomase liikmesriigi omamaistele toodetele või siseturule on teiste liikmesriikide kaubanduse või toodete arvelt antud eriline eelis. Siinkohal on märgatav ilmselge oht vabakaubanduse piiramiseks.

Oma toodete eelis olukorda paigutamisel võib ilmned ka oht, kus teised tooted turult sootuks elimineeritakse ehk siis piirangute kehtestamisel võib tekkida olukord, kus teised tooted on turult välja surutud ning kehtib monopol. Kaubanduslik monopolit kujutab aga endast omakorda koguselist impordipiirangut ELTL artikli 34 mõttes (*Kohtuasi C-170/04 Rosengren jt*).

Kui impordi- või ekspordimaksudega samaväärsete maksudega tegu on eelkõige siis kui maks kohaldatakse tootele just piiri ületamise ees, siis samaväärsete meetmetega on olukord veidi raskendatud. See tähendab, siin tõstetub küsimus, millal seda saab rakendada? Jah, piirangu eesmärgiks on eelkõige vabakaubanduse võimaldamine ning samaväärseks meetmeks võib pidada põhimõtteliselt üks kõik millist meedet nagu seda on näha ülal mainitust. „Küll aga esiteks, ei ole sätestatud piirangute ja meetmete rakendamise keeld kohaldatav, kui ühendus on täielikult harmoniseerinud valdkonna, mida impordi piirav abinõu käsitleb. Teiseks ei pruugi isik, kelle tegevus impordi takistab, olla lepingu subjekt artikli 34 (endine EÜ asutamislepingu artikkel 28) kontekstis. Kolmandaks ei pruugi imporditakistus olla piiranguks artikkel 34 (endine EÜ asutamislepingu artikkel 28) tähenduses.”⁴⁹

Juhul kui mingi valdkond on ühenduse tasandil täielikult ühtlustatud, siis tuleb selle valdkonna siseriikliku meetme hindamisel lähtuda ühtlustamisemeetme sättes, mitte aga otsida abi ELTL'st.⁵⁰ Subjektide osas „kohus on korduvalt asunud seisukohale, et artiklites 34-36 (endine

⁴⁸ Tillotson, J., Foster, N., *Text, Cases and Materials on European Law*. Great Britain: Cavendish Publishing Limited 2003, lk 274.

⁴⁹ Relve, K., Kaupade vaba liikumine ja keskkonnakaitse Euroopa Liidus. *Juridica* 2001, Nr 9, lk 635-636.

⁵⁰ Kohtuotsus, 17.04.2007, AGM-COS.MET, C-470/03, ECLI:EU:C:2007:213, p 50; Kohtuotsus, 12.10.1993, Vanacker ja Lesage, C-37/92, p 9; Kohtuotsus, 12.12.2001, *DaimlerChrysler*, C-324/99 p 32; Kohtuotsus,

EÜ asutamislepingu artiklid 28-30) sätestatu kehtib üksnes liikmesriikide abinõue suhtes.⁵¹ Näiteks kohtuasjas C-470/03 *AGM-COS.MET*, riigiametnik, kes teostas kontrolli tõstukite üle, mida tootis AGM-COS.MET – on andnud intervjuud ning teavitas, et tõstukitel on praagid, mis on ka ohtlikud. Kuna avaldatud arvamus jõudis nõ üldsuseni, siis selline negatiivne vastukaja toode osas tekitas ka tootjale negatiivset mainet – müük vähenes. Sellest tulenevalt tekkis küsimus, kes vastutab, kas riigiametnik isiklikult või riik. Teisisõnu, kas tekkinud olukorda saab käsitleda kui impordi või ekspordimaksuga samaväärset meetet ja kas ametnik on antud juhul subjektiks või mitte. Kohus on leidnud (punkt 77), et antud kaasuse puhul ametniku käitumine on Soome riigile omistatav, seega sisuliselt saaks öelda, et taolise arvamuse avaldamine, mis kahjustas tootjat – võib võtta kui impordi või ekspordimaksuga saamaväärset meetet. Kuid kuna masinate käsitlemise osas oli olemas direktiiv, mis reguleeris olukorda, siis just tulenevalt viimasest – kohus leidis, et lähtuda tuleks just direktiivist mitte aga ELTL artiklist 34. Seega, juhul kui mingi valdkond on ühenduse tasandil täielikult ühtlustatud, tuleb selle valdkonna siseriikliku meetme hindamisel lähtuda ühtlustamismeetme sättest, mitte esmase õiguse sätetest (kohtuotsuse punkt 50).⁵²

Vahekokkuvõttes võib öelda, et lisaks reaalsele maksudele, mis on kaupade vaba liikumise kontseptsioonist lähtuvalt keelatud, lubamatud on ka muud tegevused (sh normid, mis võivad seda tegevust/tegevusetust soodustada), mis mingil põhjusel saavad kaupade vaba liikumist takistada. ELTL artiklis 34 sätestatud koguseliste piirangutega samaväärse toimega meetmete keelu all peetakse silmas kõiki liikmesriikide õigusnorme, mis võivad otse või kaudselt, tegelikult või potentsiaalselt takistada ühendussisest kaubandust.⁵³ Sama on sätestatud näiteks ka kohtuasjas number 8/74 *Dassonville* punktis 5 ja kohtuasjas number C-192/01 pn 39 ja C-41/02 punktis 39.

Olukorrad, millal ELTL artiklites 34 ja 35 sätestatud piirangud on lubatud on omakorda sätestatud erandina artiklis 36 ning sellest on juttu järgmises alapeatükis.

11.12.2003, *Deutscher Apothekerverband*, C-322/01 p 64 ja Kohtuotsus, 14.12.2004, *Radlberger Getränkegesellschaft ja S.Spitz*, C-309/02 p 53.

⁵¹ Relve, K., Kaupade vaba liikumine ja keskkonnakaitse Euroopa Liidus. *Juridica* 2001, Nr 9, lk 639.

⁵² Lisaks on sama põhimõtte sätestatud ka: Kohtuotsus, 12.10.1993, *Vanacker ja Lesage*, C-37/92, p 9; Kohtuotsus, 12.12.2001, *DaimlerChrysler*, C-324/99 p 32; Kohtuotsus, 11.12.2003, *Deutscher Apothekerverband*, C-322/01 p 64 ja Kohtuotsus, 14.12.2004, *Radlberger Getränkegesellschaft ja S.Spitz*, C-309/02 p 53.

⁵³ Kohtuotsus, 5.06.2007, *Rosengren jt*, C-170/04, ECLI:EU:C:2007:313, p 32.

1.3. Erandid

Eelnevalt kirjeldatud piirangute osas (artikkel 34 ja 35) on kehtestatud ka erand, mis on sätestatud ELTL artiklis 36. ELTL artikkel 36 näeb ette ka kehtestatud maksude või sellega samaväärsete maksete või meetmete lubatavuse. Selle kohaselt artiklite 34 ja 35 sätteid ei välista ekspordi, impordi või transiitkaupade suhtes kehtestatud keelde või piiranguid, kui need on õigustatud kõlbluse, avaliku korra või avaliku julgeoleku seisukohalt; inimeste, loomade või taimede elu ja tervise kaitsmiseks; kunstilise, ajaloolise ja arheoloogilise väärtusega rahvusliku rikkuse või tööstus- ja kaubandusomandi kaitsmiseks. Sellised keelud või piirangud ei kujuta endast siiski suvalise diskrimineerimise vahendit või liikmesriikidevahelise kaubanduse varjatud piiramist.

Erandi kohaldamisel tuleb hinnata, kas sätestatud piirang on kooskõlas ülal väljatoodud väärtustega, kas kasutusel olev siseriiklik normi eesmärgiks on näiteks inimelu kaitse ja kas see ületab seatud impordi-/ekspordipiirangu.⁵⁴ Teisisõnu, kas meede on proportsionaalne. Proportsionaalsuse põhimõtte alusel avaliku võimu poolt rakendatavad meetmed peavad olema eelkõige sobivad, vajalikud ja mõõdukad.⁵⁵

Kohtuasjas C-320/03 *Commission v Austria* – komisjon on leidnud, et teelõigu sulgemise näol on tegu kaubatransiiti keelamisega, mis omakorda tähendab seda, et liikmesriigi määruse näol on tegemist vähemalt kaudse diskrimineerimisega ning see on vastuolus Artiklitega 34-36. Ühtlasi meedet saab ELTL artikli 36 alusel põhjendada näiteks tervisekaitsega ainult siis, kui asjaomastest kaupadest tingitud oht inimeste tervisele on vahetu ja kontrollitav (punkt 38-39).

Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on inimeste elu ja tervis ELTL artikliga 36 kaitsvate hüvede või huvide hulgas esikohal ning liikmesriikide ülesanne on otsustada asutamislepingu nõuete piires kaitse soovitava taseme üle (C-322/01 punkt 103).⁵⁶ Euroopa Kohus on juba sedastanud, et õigusnorm, mille eesmärk on alkoholi tarbimist kontrollides ennetada tingitud ühiskondlikke, sotsiaalseid ja terviseprobleeme ning millega soovitakse võidelda alkoholi kuritarvitamise vastu, on kooskõlas ELTL artiklis 36 tunnustatud rahatervise ja avaliku korra

⁵⁴ Macmaolain, C., *EU Food Law: Protecting Consumers and Health a Common Market*. Oxford – Portland Oregon: Hart Publishing 2007 lk 50.

⁵⁵ Triipan, M., Proportsionaalsuse põhimõtte Euroopa Liidu õiguses. *Juridica* 2006, Nr 3, lk 154.

⁵⁶ Kohtuotsus, 5.06.2007, Rosengren jt, C-170/04, ECLI:EU:C:2007:313, p 39.

kaitse kaalutlustega (C-434/04 punkt 28).⁵⁷ Sellegi poolest on vajalik, et kavandatav meede ei kujutaks endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega liikmesriikidevahelise kaubanduse varjatud piiramist.⁵⁸

Kohtuotsusest *Cassis de Dijon* on kasutusele võetud ka võrdleva koormamise arusaam.⁵⁹ Selle kohaselt kui piirangu meede on kasutuses mitte üksnes imporditud toode osas, vaid kohaldub ka kodumaisele tootele, siis diskrimineerimist kui sellist ei ole ning sellisel juhul piirang ei ole vabandav. Välja arvatud juhul kui välismaine tootja on suuteline tõendama, et just kasutuses olev konkreetne meede võib avaldada negatiivset mõju kogu tema toodangule ning ei ole kooskõlas ETLT artikliga 36. Selline siseriiklik õigusnorm või praktika, mis võib piirata või piirab importi, on asutamislepinguga kooskõlas vaid niivõrd, kui see on vajalik inimeste elu ja tervise tõhusaks kaitseks. Kui inimeste elu ja tervist on võimalik sama tõhusalt kaitsta ka liikmesriikidevahelist kaubandust vähem piiravate meetmetega, siis ETLT artiklis 36 ette nähtud erand siseriiklikule õigusnormile või praktikale ei laiene.⁶⁰ Sisuliselt eelmainitud erand on võrdlemisi sarnane Eesti Vabariigi proportsionaalsuse põhimõttega, kuid kuna sellest tuleb juttu järgnevas peatükis, siis autor siin seda ei analüüsi.

Liikmesriigile lasub tõendamiskoormis, et asjaomane õigusnorm vastab proportsionaalsuse põhimõttele, st on sobiv seatud eesmärgi saavutamiseks ja et seda eesmärki ei ole võimalik saavutada vähem ulatuslike või vähem ühendusesisest kaubandust mõjutavate keeldude või piirangutega (C-17/93 punkt 17, Franzen punkt 75 ja 76, Ahokainen ja Leppik punkt 31).

1.4. Diskrimineerimise keeld

Eelnevast on näha, et keelatud on maksud ja meetmed, mis asetavad liikmesriigi tooteid halvemasse olukorda ning kus ülistatakse kodumaiset toodet. Sisuliselt võiks väita, et tegu on diskrimineerimisega, kuid diskrimineerimine kui selline on sätestatud Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklis 110 ning see on täiesti eraldiseisev piirang, millega tuleb arvestada lisaks eelmainitule. Euroopa Liidu toimumise lepingu artikli 110 kohaselt ükski liikmesriik ei kehtesta

⁵⁷ Ibid., p 40.

⁵⁸ Ibid., p 41.

⁵⁹ Tillotson, J., Foster, N., *Text, Cases and Materials on European Law*. Great Britain: Cavendish Publishing Limited 2003, lk 288.

⁶⁰ Kohtuotsus, 5.06.2007, Rosengren jt, C-170/04, ECLI:EU:C:2007:313, p 43.

teiste liikmesriikide toodetele mingeid otseseid ega kaudseid riigimakse, mis on suuremad samasugustele kodumaistele toodetele kehtestatud otsestest või kaudsetest maksudest. Liiatigi ei kehtesta ükski liikmesriik teiste liikmesriikide toodetele selliseid riigimakse, mis võimaldaksid teiste toodete kaudset kaitset.

Eelnevas alampeatükis on välja toodud, et iga ühepoolselt kehtestatud rahaline kohustus, hoolimata selle nimetusest ja kohaldamise viisist, mis kehtib kaupade suhtes asjaolu tõttu, et neid toimetatakse üle piiri, ja kui selle puhul ei ole ranges tähenduses tegemist tollimaksuga, kujutab endast ELTL artiklite 29 ja 30 mõttes samaväärse toimega maksu. Kui aga liikmesriik nõuab maksu, mitte seetõttu, et mingi toode on piiri ületanud, siis kindlasti ei ole tegu mitte impordimaksuga või samaväärse toimega maksuga, vaid tegu on – riigimaksuga.

Kohtupraktikast lähtutavalt (*C-290/05 ja C-333/05 Nadasdi*, *C-2/09 Kalinchev*, *C-313/05 Brzezinski*, *C-221/06 Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten*, *C-393/04 ja C-41/05 Air Liquide Industries Belgium*) sellise rikkumisega nagu diskrimineerimine on eelkõige siis, kui imporditud tootelt ja samasuguselt kodumaiselt tootelt võetavad maksud arvutatakse erineval viisil, mille tulemusena imporditud toode on võrdlemisi kodumaise töödega tunduvalt halvemas olukorras. Teisisõnu vahet tuleks teha nii otsesel kui ka kaudselt diskrimineerimisel. Näiteks kohtuotsuses 302/00 *Commission v. France (tobacco)* võrdluse all oli „dark“ ja „light“ tubakas, kus siis maksustamise tingimused olid soodsamad just tumedal tubakal. Hiljem selgus, et tumedama tubaka tootjateks on enamuses prantslased ning teist pigem imporditakse – ehk siis kokkuvõttes kaudse diskrimineerimise alusel on eelistatud pigem kodumaist toodet.

Diskrimineerimine tuleb kõne alla mitte üksnes siis kui tooted on omavahel sarnased, vaid ka siis kui tooted on omavahel konkureerivad.⁶¹ Sellisel juhul kohus peaks analüüsima, mis toodetega tegu on, kas nad võivad oma vahel konkureerida, ka maksustamise kuidagi mõjutab teise toode halvemasse olukorda osutamist või mitte. Kohtuotsuses 170/78 *Commission v. UK* küsimuse all oli kas õlu ja vein on omavahel konkureerivad? Kohus on leidnud, et mõlemad on omavahel konkureerivad ning et imporditud veinile kohaldatava maksu näol on üritatud esile tõsta just õlu tarbimist (odavam).⁶²

Kui me hindame, kas mingi meede (maks või piirang) võib olla diskrimineeriv, siis ta ei saa

⁶¹ Barnard, C., *The Substantive Law of the EU: the four freedoms*. 3rd ed. Oxford University Press 2010, lk 61.

⁶² *Ibid.*, lk 63.

samal ajal kuuluda ELTL artikli 28 kohaldamisalasse – ehk siis tegu ei saa olla nii impordi- või ekspordimaksuga või sellega samaväärse maksuga kui ka diskrimineeriva riigimaksuga. Seega eelkõige tuleb otsustada kuhu kategooriasse siseriiklik meede kuulub – kas tegu on impordimaksuga või sellega samaväärse maksuga või hoopis riigimaksuga. Korruga mõlemasse kategooriasse maks aga kuuluda ei saa. ELTL artiklil 110 on nõ täiendav mõju ning tuleb kõne alla üksnes siis kui tootele kehtestatud piirangut ei saa käsitleda impordi- või ekspordimaksuna või samaväärse maksuna.

Kõikide piirangute näol, mis keelavad tollimakse või sellega samaväärseid makse või mingeid muid meetmega või riigimakse – mõtte on üks – võimaldada uute toodete sisenemist turule (sealjuures võimaldades nõ vaba kaubandust) ning kaitsta tarbijat. Selleks et piirang ei oleks vastuolus ELTL artiklitega, 30, 34, 35 või 36, siis riik (ehk maksu kehtestaja) peab tõendama, et eelmainitud piirangud on nõ ainuke viis eesmärki saavutamiseks ja mingeid muid variante – ei ole.⁶³ Kui riik kehtestab makse, siis ta peab eelmainitud piirangutega ka arvestama, vastasel juhul pannakse konkurents – eelkõige võistlus turul konkurentide vahel – ohu alla.

Seega üks kõik millise piirangu kehtestamisega, liikmesriik peaks mõtlema, et see ei moonutaks konkurentsi turul. Kui liikmesriik otsustab mingisuguse maksu või muu meetme kasuks, siis sellega koormatakse eelkõige tootjat. Miks tootjat? Sellepärast, et just tootja oleks eeldatavasti ka vastava toode müügist kasu saanud. Kui aga teda koormatakse muude maksudega või lisa meetmetega, siis ilmselgelt võib see tema võimalusi turule pääsemiseks ka raskendada.

⁶³ Macmaolain, C., *EU Food Law: Protecting Consumers and Health a Common Market*. Oxford – Portland Oregon: Hart Publishing 2007 lk 64.

3. MAGUSTATUD JOOKIDE MAKSUOBJEKTILE KAUPADE VABA LIIKUMISE ÕIGUSEST TULENEVAD PIIRANGUD

Eelnevalt autor on käsitlenud piiranguid, mis tulenevad maksu kehtestamisel Euroopa Liidu õigusest (sealhulgas eelkõige kohtupraktikast). Kaupade vaba liikumisest tulenevad piirangud on impordi- või ekspordimaks või sellega samaväärne maks või muud meetmed, mis tulenevad Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklist 28-35. Põhimõtteliselt sarnaseid väärtusi kaitseb ka ettevõtlusvabadus.⁶⁴ Kuid lisaks eelmainitule piiranguks on ka diskrimineerimise keeld, mis on sätestatud Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklis 110. Autor on jõudnud seisukohale, et need piirangud on nõ liikmesriigi turule sisenemise barjääriks, mis lõppkokkuvõttes mõjutavad eelkõige kauba tootjaid (sealhulgas ka importijaid), kuna liikmesriigi poolt kehtestatud piirangud võivad mõjutada vaba konkurentsi olemasolu turul. Võttes arvesse, Euroopa Liidu õigusest tulenevaid piiranguid, millega liikmesriik peab uue maksu või meetme kehtestamisel arvestama, asub autor analüüsima, millistega neist tuleks arvestada kui me räägime magustatud joogi maksust.

Meenutame, et magustatud joogi maksu seaduseelnõu kohaselt maksu on kohustatud tasuma Eesti tootjad, importijad ja teistest liikmesriikidest soetajad. See omakorda tähendab, et maksu kehtestamisega liikmesriik võib mõjutada konkurentsi turul – olukorda, kus seal olevad osalejad saavad üksteisega võistelda nõ ausate võttetega⁶⁵. Konkurentsi eesmärkideks on majanduslik tõhusus (economic efficiency), vaba kauplemine kui ka tarbija heaolu maksimeerimine (consumer welfare).⁶⁶ Paljud on seisukohal, et lõpp tarbija heaolu on just kõige olulisem eesmärk⁶⁷, mis on tegelikkuses üsna loogiline, kuna kokkuvõttes tootmine sõltub just tarbijate nõudlusest ning iga turul osaleja sisuliselt võistlebki tarbija eest. Selleks et võistlus oleks aus,

⁶⁴ Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne 2017. Kättesaadav: <http://www.pohiseadus.ee/index.php?sid=1&pt=&p=31#c4>, 17.03.2018.

⁶⁵ Dabbah, M.M. (2010). *International and Comparative Competition Law*. United Kingdom: Cambridge University Press, lk 21.

⁶⁶ Ibid., lk 41.

⁶⁷ Monti, G. (2007). *EC Competition Law*. New York: Cambridge University Press, lk 100.

kannab hoolt konkurentsioigus, mis võitleb konkurentsivastaste kokkulepetega, kuritarviliku käitumisega, igasuguste ühinemiste ja avalike konkurentsipiirangutega.⁶⁸

„Kaupade vaba liikumine on siseturu vältimatu eeltingimus ning seega Euroopa Ühenduse alustala.“⁶⁹ Uue seaduse kehtestamine peab olema vastavusest Euroopa Liidu õigusega. Nagu juba eelnevalt on korduvalt öeldud, Euroopa Liidu eesmärgiks on siseturu harmoniseerimine ja ühtlustamine. Tulenevalt kaupade vaba liikumisest eesmärgiks on vaba kaubanduse kindlustamine vastavalt konkurentsi reeglitele. Siinkohal tekkib küsimus, mis on konkurents? Kas tegu on üleüldise situatsiooniga turul või pigem nõ käitumisega nagu võistlus?⁷⁰ Autor leiab, et siiski konkurentsi näol on tegemist võistlusega, kuna lõpptulemusena – kõik konkurendid võistlevad omavahel – ja mida rohkem nõudlust esineb, seda edukam on ettevõtja turul. Konkurentsisurve põhjustajateks on ostjad/kliendid⁷¹ ehk lõpptarbivad, millest omakorda sõltuvad ka kõik siseturul olevad ettevõtjad. Teisisõnu kui toodetel puuduvad tarbijad, siis ettevõtja jaoks tähendab see seda ebaõnnestumist turul just tulenevalt sellest, et tal ei ole tulu.

Kui aus oleks võistlus kõikide Eesti tootjate, importijate ja teistest Euroopa liikmesriikidest soetajate vahel, kui vastu oleks võetud magustatud joogi maksu maks? Enne kui autor annab sellele küsimusele vastuse, tuleks tulenevalt eelmisest peatükist defineerida, millise maksu näol tegemist üldse oleks – st kas tegu on impordi- või ekspordimaksuga või sellega samaväärse maksuga või hoopis samaväärse meetmega või lihtsalt diskrimineeriva riigimaksuga.

1.1. Riigiabi kui diskrimineerimise vahend

Seaduse vastuvõtmisel magustatud joogi maksu peaksid tasuma kõik Eesti tootjad, importijad ja teistest liikmesriikidest soetajad toode ringlusesse esmasel laskmisel. Teisisõnu maksu tasumise kohustus kui selline tekkib mitte seepärast, et toode ületab piiri vaid selle esmasel kättesaadavusel tarbijatele. See omakorda tähendab, et maksualus ei kuulu Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklite 28-30 kohaldamisalasse, ehk siis tegu ei ole impordi- või ekspordimaksuga või samaväärse maksuga.

⁶⁸ Whish, R., Bailey, D. (2012). *EC Competition Law*, 7th ed. New York: Oxford University Press, lk 2.

⁶⁹ Relve, K., Kaupade vaba liikumine ja keskkonnakaitse Euroopa Liidus. *Juridica* 2001, Nr 9, lk 635.

⁷⁰ Sild, T., Konkurentsiseaduse kitsaskohtadest. *Juridica* 2000, Nr. 1, lk 47.

⁷¹ Frolov, R., Sild, T., Ustav, U. (2004). Turgu valitseva seisundi kuritarvitamine: Eesti õiguskäsitluse kriitika ja võrdlus Euroopa Liidu konkurentsioigusega. – *Juridica*. Nr. 5, 334-348.

Seaduseelnõu koostaja on välja toonud, et magustatud joogi maksu näol tegu oleks uue riigimaksuga, seega tulenevalt eelmisest peatükist – kõne alla tuleks kindlasti Euroopa Liidu toimumise lepingu artikkel 110. Ülalmainitust on teada, et kohtupraktikas lähtuvalt diskrimineerimisega on tegu eelkõige siis kui mujalt liikmesriigist toodetud tootele kohaldatakse karmimad meetmed kui seda tehakse siseriiklikule tootele. Võttes arvesse, et tulenevalt seaduse eelnõust kõigile on kohaldatud sisuselt üks ja sama maks koos ühise maksumääraga, siis esmapilgul tundub, et justkui kõik oleks Euroopa Liidu toimumise lepingu artikliga 110 kooskõlas.

Autori hinnangul on see aga petlik. Nimelt tulenevalt kohtupraktikast selleks et hinnata, kas maksusüsteem on diskrimineeriv või mitte, ei tule mitte arvesse võtta ainult maksumäärasid, vaid ka erinevate maksude määramise aluseid ja korda. „Õigusnorm, mis näeb ette maksuvabastuse teatud siseriiklikele toodetele, kuid mitte imporditud toodetele, võib teatud juhtudel tuua kaasa imporditud toote kõrgema määraga maksustamise võrreldes samasuguste kodumaiste toodetega. Seega on selline õigusnorm reeglina vastuolus Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklis 110 sätestatud diskrimineerimise keeluga.“⁷²

Magustatud joogi maksu seaduse eelnõus § 2 lõiked 4 ja 5 näevad ette riigiabi saamise võimaluse ja selle saamisel omakorda sätestab maksuvabastuse. Magustatud joogi maksu seaduse eelnõu §-s 2 lõige 4 ja 5 on sätestatud järgmiselt:

(4) Magustatud joogi maksu vabastusena antava riigiabi korral ei kohaldata käesolevat seadust pärast Euroopa Komisjoni poolt loa andmist kuni loa kehtivuse lõpuni kombineeritud nomenklatuuri rubriiki 2009 klassifitseeritavatele ilma suhkru - või muu magusainelisandita puu - ja köögiviljamahladele.

(5) Magustatud joogi maksu vabastusena antava riigiabi korral ei kohaldata käesolevat seadust pärast Euroopa Komisjoni poolt loa andmist kuni loa kehtivuse lõpuni järgmistele magustatud jookidele ja jookide valmistamiseks mõeldud valmististele:

1) kombineeritud nomenklatuuri rubriiki 0402 klassifitseeritav piim, kontsentreeritud, suhkru - või muu magusainelisandiga;

2) kombineeritud nomenklatuuri rubriiki 0403 klassifitseeritav petipiim, jogurt, keefir ja muu fermenteeritud või hapendatud piim, kontsentreeritud või kontsentreerimata, suhkru - või muu

⁷² Kohtuotsus, 8.11.2007, Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten, C-221/06, ECLI:EU:C:2007:657, punkt 51 ja 52.

magusainelisandiga;

3) kombineeritud nomenklatuuri rubriiki 0404 klassifitseeritav vadak, kontsentreeritud või kontsentreerimata, suhkru – või muu magusainelisandiga; mujal nimetamata tooted naturaalsest piimakomponentidest, suhkru- või muu magusainelisandiga;

4) kombineeritud nomenklatuuri rubriiki 2202 klassifitseeritavad taimepiima ja piima baasil valmistatud joogid.

Hetkeseisuga on autoril arusaamatu, kas maksuvabastus on mõeldud absoluutselt kõigile toodetele või üksnes kodumaisetele toodetele? Ning kui kõik nii öelda magustatud joogid peaksid kuuluma ühte gruppi, siis miks ühele on mõeldud maksuvabastus ja teisele mitte?

Tulenevalt Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklist 107 (endine EÜ asutamislepingu artikkel 87) lõike 1 kohaselt igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust. Selleks et aru saada, kas tegu on riigiabiga või mitte tuleb lähtuda järgmisest tingimusest:⁷³

- „Abi antakse riigi, linna või valla vahenditest;
- Abimeetmel on valikuline iseloom, st ta on suunatud teatud ettevõtjatele, ettevõtjate grupile või mingite kindlate kaupade tootmiseks;
- Abimeede annab eelise abi saajale;
- Abimeede moonutab või võib moonutada konkurentsi ja kaubandust Euroopa Liidu riikide vahel. „

Eelmainitu põhjal siiski selgub, et riigiabi saab olla antud justkui üksnes kodumaisele tootele. See aga omakorda tähendab, et sellisel juhul tulenevalt Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklist 110 oleks tegu ilmselge diskrimineerimisega, kuna selliselt kodumaised tooted oleksid paremas olukorras kui näiteks imporditud tooted ning maksumaksmist kui sellist polekski.

Üleüldse riigiabi kasutamine on riskantne, kuna riigiabi ongi üks moodustistest, mis konkurentsi moonutab. Euroopa Liidu õigusest tulenevalt konkurentsi moonutamine on aga keelatud ja just

⁷³ Kūbard, K., Ambrozevits, K., Maksuhalduri diskretsiooniõigus versus riigiabi. Juridica 2017, Nr. 4, lk 233.

selle vältimiseks ongi mõeldud kaupade vaba liikumise piirangud, millega iga liikmesriik peaks maksu kehtestamisel arvestama.

Ülal mainitud kohtuasjas *Air Liquide Industries Belgium* kohus oli välja toonud, et selleks et meedet (antud juhul maksu) käsitleda riigiabi, ei pea tõendama abi tegeliku mõju liikmesriikidevahelisele kaubandusele ja tegelikku konkurentsimoõnutamist, vaid piisab üksnes uurida, kas abi võib mõjutada kaubandust ja kahjustada konkurentsi või mitte. Ühtlasi pole oluline, mis suuruses on osutatav riigiabi, oluline on üksnes see, et selle andmine võib kahjustada liikmesriikide vahelist kaubandust.⁷⁴ Võttes arvesse, et seaduseelnõu ajal riigiabi oli küsimata, siis oleks seadus vastu võetud – olekski olukord selline, kus mingi osa toodetest olekski kuulunud tasustamisele ja teine oleks maksust vabastatud.

Igal juhul tundub, et seaduse eelnõu koostaja on jätnud kaalutlusruumi, kus siis riigiabi puudumisel loetletud tooted kuuluvad maksustamisele. Maksuseaduse tõlgendamise põhimõtte kohaselt, seadusest tuleb tõlgendada maksumaksja kasuks. Seega sellise valikuvõimaluse jätmine ei ole korrektne. Ühtlasi kuni riigiabi andmise loa saamiseni oleksid justkui maksumaksjad teadmatutes – pole sätestatud, kas tooted kuuluvad maksustamisele ka enne riigiabi loa saamist või neid jäätakse ootele ning kui peaks selguma, et riigiabi ei anta, siis nõutakse maksud tagantjärele sisse?

Üldreeglina tuleb liikmesriigil riigiabi andmisega oodata kuni Euroopa Komisjoni poolt loa andmiseni ehk kehtib nn standstill-klausel, selle rikkumisega (sh määrustega sätestatud standstill-klausli erandite rikkumisega) antud toetusi nimetatakse ebaseaduslikuks riigiabiks.⁷⁵ Seega juhul kui seaduseelnõu sõnatus jääb muutmatuks, sisuliselt § 4 ja 5 välja toodud toodetele enne riigiabi andmist korrektsuse mõttes siiski maksuvabastust ei tohi kohaldada. Kuid kuna nõuavanimene ei pruugigi teada, kas riigiabi on antud või mitte, siis sõnastus peab olema muudetud – vastasel juhul viib see inimesi segadusse. Maksuseadus kui selline ei tohi aga seda endale lubada.

⁷⁴ Kohtuotsus, 15.06.2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 ja C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403, p 34 ja 36

⁷⁵ Elias, S., Edaseadusliku riigiabi saaja usalduse kaitstavus riigiabi tagasinõudmise korras. *Juridica* 2014, Nr. 6, lk 433.

1.2. Maksu mõju ettevõtjatele

Tulenevalt magustatud joogi maksu seaduse eelnõu seletuskirja punktist 1.1 „Magustatud joogi maks on tervise käitumist mõjutav maks, mille peamine eesmärk on suunata tootjaid vahendama magustatud jookides suhkru ja magusaine kogust ning suunata tarbijaid neid vähem tarbima. Selleks, et maks täidaks võimalikult tõhusalt oma eesmärgi, on see kujundatud ühikupõhiseks maksuks.“ Siinkohal tekkitab autoril kohe mitu küsimust. Esiteks, mida riik on teinud selleks, et eelmainitud eesmärk täita? Ning teiseks, kas eesmärgiks on siis tootjate mõjutamine või siis hoopis tarbimise piiramine?

Autor on hinnangul, et riik ei ole midagi teinud selleks, et tootjaid ehk ettevõtjaid motiveerida tervislikumate jookide tootmiseks. Vastupidiselt on soodustanud olukorda, kus siseriiklik toode saab imporditud toodet turult välja suruda. Näiteks Eestisse imporditakse selliseid jooke, nagu Coca-Cola, Fanta, Sprite, igasugused energia joogid, ning nende hinnad on niigi veidi kõrgemad kui muud analoogid nagu näiteks Pepsi või 7Up jne. Kui nüüd imporditud toode pealt tuleks tasuda maks, mis sõltub suhkru sisaldusest, siis kindlasti muutuks selle võrra ka toode lõpphind. See omakorda ilmselt paneks tarbijat mõtlema, kas vastav jook soetada või mitte. Seaduseelnõu seletuskirjas mõonatakse fakti, et ilmselt veidi halvemas majanduslikus olukorras olevad inimesed lõpetaksid selle joogi tarbimise. Varasemalt autoril on tekkinud selles osas küsimus, et kui võrdne see on teiste lõpptarbijatega. Seaduslikust vaatevinklist tulenevalt oluline on mitte võrdsete ressursside olemasolu, vaid võrdsete võimaluste olemasolu ning selleks on alternatiivsete jookide kasutamise võimaldamine.

Autor siiski ei ole sellise põhjendusega nõus. Põhjusel, et neid nii nimetatud alternatiive justkui ei olegi, see tähendab et näiteks kui Suurbritannia pidas läbirääkimisi suurimate tootjatega seoses alternatiivsete jookide välja töötamisega, siis Eesti seda teinud ei ole. Teisisõnu, Eesti Vabariik ei saa olla kindel, et maksu vastuvõtmisel turul olemasolevad alternatiivid võivad olla tervislikumad kui originaaltooted ja seda eelkõige põhjusel, et pole teada kes neid alternatiive üleüldse pakub. Ehk siis autori hinnangul seaduseandja eesmärgiks on olnud eelkõige tarbimise vähendamine mitte aga tootjate suunamine tootmaks alternatiivseid jooke ning selline eesmärk toimub madalama sissetulekuga kodanike arvelt, siis selline suhtumine on ebavõrdne ja väär.

Selline olukord, kus tarbijal puudub valiku tegemise võimalus võib soodustada ka piiriülest kaubandust. Võtame näiteks alkoholi aktsiisi – hinna tõusu tõttu Eestis, tarbijad on nõus sõitma

Läti ning tegema oma ostud seal. Täpselt sellist olukorda võib oodata ka magustatud joogi maksu kehtestamise puhul. Näiteks Taanis elavad inimesed käivad nii alkoholi kui ka karastusjookide varusid Saksamaal täiendamas, sest nad on seal tunduvalt odavamad.

Lõpptulemusena hinna juurdekasv (maksu näol) võib mõjutada siseturgu konkurentsi – seda eriti juhul kui maksuga on soodustatud olukord, kus hinna tõusu tõttu valitakse/eelistakse mingi muu jook, mis on odavam, kuid ei pruugi olla üldse kasulikum või tervislikum. Kui seaduseelnõu koostaja eesmärgiks on ebatervislikku tarbimise vähendamine, siis riik võiks hoopis pakkuda ka nõ tervislikku alternatiivi – näiteks saadud maksu näol võib riik pakkuda toetusi just tervislikule toidule, nagu seda kaalutakse teha Suurbritannias.⁷⁶ Antud juhul seda ei tehta, vastupidiselt riik justkui eirab Euroopa Liidust tulenevat nõuet konkurentsi osas ning tahtlikult tekitab lünke, mille tagajärjel on võimalik konkurentsi moonutamine.

Ühtlasi esineb oht, et oma kodumaine tootja on võrreldes teiste tootjatega tunduvalt paremas olukorras – see on jällegi seotud konkurentsi võimaldamisega, kuid veidi teises valguses kui eelmine näide. Nimelt Eesti tootjal on palju soodsamad võimalused uue toode tootmisel. Kuna tegu on riikliku maksuga, siis tootja teab väga hästi, milliseid koostisosasid kasutada selleks et lõppkokkuvõttes maksta väiksemat maksu (kui üldsegi), kuid sealjuures saab küsida suuremat hinda. Suuremat hinda just sellest tulenevalt, et kui kõik importijad ja tootjad peavad tasuma suhkru sisalduse pealt maksu ning lõppkokkuvõttes lõpphind muutub, siis ilmselgelt see, kes maksab maksu vähem, kuid näeb et turul analoogne toode maksab rohkem (just maksu võrra), siis ka tema saab vabalt küsida suuremat hinda. Seega jällegi tekkib olukord, mis mõjutab konkurentsi turul ning asetab oma tootja palju paremasse olukorda, kuid seda võib olla mujalt liikmesriigist või maalt olev tootja.

Minnes edasi sama näitega, kus kodumaised tootjad saavad hindu mõjutada – kerkib esile ka teine probleem. Nimelt lähtudes Eesti Toiduainetööstuse Liidu nimekirjast on seal kaksteist joogitootjat ning nendest ca 9 on need, kes toodavad ka mittealkohoolseid jooke, mis ilmselt sisaldavad ka suhkrut ehk siis seaduseelnõu kontekstist nii nimetatud magustatud jooke.⁷⁷ Sellest tulenevalt võib öelda, et Eesti turg ei ole sugugi suur. Samas võttes arvesse, et joogi lõpphind suureneb ning eriti väiksed tootjad kaovad üleüldse konkureerimise eelise, siis nii öelda

⁷⁶ Cornelsen, L., Carreido, A., Health-related taxes on foods and beverages. Kättesaadav: <http://foodresearch.org.uk/wp-content/uploads/2015/06/Food-and-beverages-taxes-final-amended.pdf>, 28.10.2017.

⁷⁷ Eesti Toiduainetööstuse Liit. Joogitootjate nimekiri. Kättesaadav: <http://toiduliit.ee/liikmed/liikmete-nimekiri/joogitootjad>, 31.03.2018.

allesjäänud tugevamad tootjad võivad ühendada oma jõud kasumi saamise eesmärgil ning tõrjuda vähem jõudu omavaid tootjaid sootuks turult. Ehk siis esineb oht, et turgu hakkavad valitsema just nii õelda domineerivad ettevõtjad. Olukorras, kus neil ei ole muid konkurente (kuna nad tõrjuvad nad või siis ei lasegi turule), saavad nad tõsta hindu mitte lähtuvalt riigimaksu suurest, vaid lihtsalt selleks, et tõsta tootmist.⁷⁸ Teisisõnu, kui konkurente ei ole, samas esineb tarbijate poolne nõudlus, siis lihttarbijal ei jää muud üle kui sellega kaasa minna – juhul kui tõesti pole kohta kus odavamalt soovitud toodet võtta. Tulenevalt Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklist 102 turgu valitseva seisundi kuritarvitamine on aga keelatud kui see võib mõjutada liikmesriikidevahelist kaubandust.

Siinkohal on tihedalt seotud ka Euroopa Liidu toimumise lepingu artikkel 101, mille kohaselt on keelatud ükskõik millised ettevõtjavahelised kokkulepped, otsused või muu tegevus, mis võib mõjutada liikmesriikide vahelist kaubandust ning mille eesmärgiks on takistada, piirata või kahjustada konkurentsi siseturu piires. Paratamatult võivad mõlemad viimati mainitud artiklid kõne alla tulla, just siis kui soodustatakse kodumaisete toodete eelistamist ning takistatakse teiste tootjate sisenemist turule.

Eelmainitust tulenevalt autor jääb oma hinnangu juurde, et magustatud joogi maksu näol tegu oleks mitte ettevõtjate suunamisega tootmaks tervislike alternatiivseid jooke, vaid olemasolevate jookide tarbimise piiramine. Riik ei ole teinud mitte midagi selleks, mis soodustaks teist arvamust. Vastupidiselt annab alust üha rohkem veendumaks, et maks oleks kahjulik nii ettevõtjatele kui ka lõpptarbijatele, kuna tootjatele ja importijatele pannakse peale maksu kohustus ning lõpptarbijatel võetakse ära ka valikuvõimalus.

1.3. Ettevõtlusvabadusse sekkumine kui samaväärne meede

Eelnevast on selge, et magustatud joogi maks riigimaksuna oleks praegusel kujul ilmselgelt diskrimineeriv teiste tootjate osas (imporditud tooted) ning soodustaks võimalusi konkurentsi moonutamiseks tulenevalt Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklitest 101 ja 102. Vaatamata sellele, et magustatud joogi maksu näol on tegemist riigimaksuga ja ta ei ole impordi- või ekspordimaksuga samaväärne maks, kuna maksu tasumise kohustus ei tekki asjaolust, et toode

⁷⁸ Kalmo, H., Kollektiivne turgu valitsev seisund – uus instituut Eesti konkurentsiõiguses. *Juridica* 2008, Nr 3, lk 186.

tuuakse üle piiri – autor on arvamisel, et tegu võib olla siiski samaväärse meetmega lähtudes Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklitest 34 ja 35. Ja seda just tulenevalt asjaolust, et magustatud joogi maksu kehtestamisel riik sekkuks ettevõtlusvabadusse. „Ettevõtlusvabadus on tegevus, mille eesmärgiks on üldjuhul tulu saamine kauba tootmisest, müümisest, teenuste osutamisest, vara realiseerimisest jne.“⁷⁹ Maksu kehtestamist, mis mingil moel võib mõjutada ettevõtlust, saab nimetada riiveks. Viimane on lubatud üksnes siis kui seda kaalub üle avaliku huvi või teiste isikute õiguste ja vajaduste kaitse vajadus.⁸⁰

Tulenevalt peatükist, kus oli käsitletud Euroopa Liidu õiguse kohtupraktika, impordimaksuga samaväärne meede näol võib olla üks kõik mis siseriiklikku normiga või keeluga, mis takistaks vabakaubandust ning on lubatud üksnes siis kui see edendab Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklis 36 loetuletud asjaolusid. Praegusel hetkel oleks selleks inimese tervis, sest väidetavalt suhkruisaldusega joogid kahjustavad inimeste tervist. Ehk siis maksu vajadust üritatakse põhjendada just tulenevalt sellest, et isegi kui selle kehtivuse hakkamisel toode hind suureneb ning tarbijad loobuvad sootuks või vähemalt vähendavad selle tarbimist, siis see ongi nii öelda positiivne ootus. Just põhjusel, et suhkur mõjub inimese tervisele halvasti ning selle tarbimist tuleks vähendada. Seda saab aga saavutada just maksu kehtestamisega, kuna sellisel juhul hinnad on kerkinud ja inimesed loobuvad tarbimiseks ja ei riku oma tervist. See aga meenutab pigem ettevõtjatele käitumismustri ette dikteerimist, mitte aga inimeste tervise harjumuste mõjutamist. Teisisõnu sekkumist ettevõtlusvabadusse.

„Ettevõtlusvabaduse piirangud ei tohi kahjustada seadusega kaitstud huvi või õigust rohkem, kui seda normi legitiimse eesmärgiga saab põhjendada. Hea õigusloome ja normitehnika eeskirja § 5 kohaselt seaduseelnõusse kavandatavad isiku õiguste ja vabaduste piirangud peavad olema asjakohased ja proportsionaalsed eesmärgiga, mida seaduseelnõu avalikes huvides taotleb. Kasutatud vahendid peavad olema proportsionaalsed soovitud eesmärgiga.“⁸¹ Avaliku võimu meetmed on proportsionaalsed eelkõige siis kui nad on kohased, vajalikud ja mõõdukad. Põhiseaduse § 3 lg 1 esimese lause kohaselt teostatakse riigivõimu üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel. Sama seaduse § 11 kohaselt tohib õigusi ja vabadusi piirata ainult kooskõlas põhiseadusega. Need piirangud peavad olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud ega tohi moonutada piiratavate õiguste ja vabaduste olemust. Nüüd aga küsimus kas

⁷⁹ Kalbus, A., Avalik huvi ettevõtlusvabaduse piiramise alusena. – Juridica 2003, Nr. 6, lk 373

⁸⁰ Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne 2017. Kättesaadav: <http://www.pohiseadus.ee/index.php?sid=1&pt=&p=31#c20>, 17.03.2018.

⁸¹ Ibid., § 31 lg 4.

praegune magustatud joogi maksu seaduse olemasolu ehk siis piirangu olemasolu on piisavalt selgelt põhjendatud?

Peab tõdema, et praegune eesmägi põhistus kõlab üsna naiivse lootusena. Just põhjusel, et „proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt võib piiranguid seada üksnes juhul, kui need on vajalikud ning vastavad tegelikult liidu poolt tunnustatud üldist huvi pakkuvatele eesmärkidele või kui on vaja kaitsta teiste isikute õigusi ja vabadusi“⁸². Siinkohal tekkib aga küsimus, kas sellise riigimaksu kehtestamise eesmärk, mis peaks piirama tarbimise (seal juures kahjustab teisi ettevõtjaid) kaalub tõesti üle Euroopa Liidu õigusest tulenevat piirangud, mille kohaselt igasugused impordimaksud kui ka sellega samaväärsed meetmed on keelatud just tulenevalt sellest, et see ohustab konkurentsi ja takistab vaba kaubandust?

Autori hinnangul magustatud joogi maksu kehtestamisel riik sekkuks nii tootjate kui ka importijate ettevõtlusvabadusse just tulenevalt sellest, et sellisel juhul hakkaks ta ettevõtjale dikteerima ette tingimusi, mille tagajärjel üritatakse lahti saada jookidest, mis sisaldavad suhkrut – sealjuures andes kas oma kodumaisetele või muudele toodetele konkurentsieelise (*competitive advantage*). Konkurentsieelis kui selline kindlasti ei ole keelatud, vastupidiselt kuulub see iga ettevõtte strateegiasse (või vähemalt peaks kuuluma), kui soovitakse olla turul edukas. Ettevõtte omab konkurentsieelist eelkõige siis kui tal on eelis nii kulude (*cost advantage*) kui ka toote väärtuste (*value advantage*) osas.⁸³ Kehtestades uut maksu, mis suurendab toote lõpp hinda, lisaks sellele, et sekkutakse ettevõtlusvabadusse – riik justkui võtab ühelt eelise ära ja annab seda teisele. See aga omakorda mõjutaks konkurentsi üleüldse, just tulenevalt sellest, et riik annaks ise alust turuseisundi manipulatsiooniks ning ettevõtted võivad seda ka kuritarvitada, mis oleks omakorda kriminaliseeritud käitumine⁸⁴.

Tulles tagasi olukorra juurde, kus tõlgendatud eesmärgiks on suhkruisaldusega jookide turult välja surumine ning võttes arvesse, et edukamate tootjate strateegia on paigas nii tulenevalt kulude poole pealt kui ka toode väärtustest, ehk siis väärtustest, mille eest tarbija lõppkokkuvõttes on nõus tasuma. Ja nüüd kui riik sekkub, siis sisuliselt sellega traumeeritakse tootja poolt eelnevalt koostatud hinnasuhe. Teisisõnu, näiteks kui tootja on aus ja otsustab, et ta

⁸² Triipan, M., Proportsionaalsuse põhimõtte Euroopa Liidu õiguses. *Juridica* 2006, Nr 3, lk 153.

⁸³ Christopher, M., *Logistics & Supply Chain Management*. 4th ed. Great Britain: Pearson Education Limited 2011, lk 4.

⁸⁴ Kalmo, H., Kollektiivne turgu valitsev seisund – uus instituut Eesti konkurentsioiguses. *Juridica* 2008, Nr 3, lk 192.

ei lisa riigimaksu kulu joogile juurde ning ei muuda joogi konsistentsi, siis ta peab hakkama mõtlema, kuidas sellest kulust lahti saada, selleks et jätkata tulu saamist – kindlasti tuleks siinkohal kõne alla ka tööjõudu vähendamine. Kui lõpphinnale siiski lisatakse riigimaks, siis lõpptarbija jaoks joogi hind on suurem kui enne – siinkohal tekkib aga uus probleem, st lisaks kulude suuremisele, tootja ehk ettevõtja ei saa olla kindel, et sama tarbija on nõus soetama sama toodet suuremate kuludega. Siinkohal saavad kasu saada just nii öelda alternatiivsete toodete tootjat, kelle tooted on niigi odavamad (kindlasti maksu kehtestamisel hind suureneks, kui võrreldes asendatavate toodetega oleksid nad ikkagi odavamad), kuid ei pruugi olla sugugi tervislikumad.

Seega magustatud joogi maksu kehtestamisel riik paneks ohu alla kõikide turul osalejate konkurentsieeliseid ning takistaks kaubandusliku tegevuse. Autori hinnangul Euroopa Liidu toimumise lepingu artikkel 36, mis annaks võimaluse taolise maksu nii öelda õigeks mõistmiseks – antud juhul ei anna piisavat mõõtu välja. Eelkõige põhjusel, et ükski riik ei tohi sekkuda ettevõtlusvabaduse sellisel kujul, kus sooviks on ettevõtja turult välja surumine (konkurentsieelise ära võtmine paraku põhjustab seda) ja teiste ettevõtjate soodustamine. Ühtlasi pole tõestatud, et magustatud jookide tarbimine (olgu see karastusjook või mingi muu jook) kahjustaks inimese tervist. Vastasel juhul tekkiks küsimus, et miks neid jooke üldse toodetakse ja müüakse.

Autor nendib, et jah võib olla liigse suhkru tarbimine tõesti avaldab ohtu diabeedi ja muude haiguste tekkeks, kuid märksõnaks on siin „liigsus“. Autor ei ole näinud ühtegi adekvaatset statistikat, mis vähegi tõestaks, et Eesti oleks olnud liigne rasvumise oht, et nüüd seetõttu oleks äärmiselt oluline maksu kehtestamine, mis piiraks suhkru sisaldusega jookide joomist ja päästaks inimesid. Siinkohal autor tsiteerib JT Winkler't, kes on välja toonud Suurbritannia teadlaste arvamuse: „Ühed on leidnud, et 10% maksust vähendaks päevase tarbimise ca 7,5ml võrra, mis on väiksem kui lonks. Teised – et 20% maksust vähendaks tarbimist 4kcal võrra. See aga omakorda näitab, et sellised minimaalsed muudatused, mitte kuidagi ei mõjutaks ülemaailmset ülekaalulisust.“⁸⁵ See aga omakorda tähendab seda, et seaduseelnõus püsitatud eesmärki maksu kehtestamisega ei saavutata. Maksu tasumine ei paranda mitte kuidagi inimeste tervist.

⁸⁵ Sarlio-Lähteenkorva,S., Winkler, J. Could a sugar tax help combat obesity? BMJ: British medical Journal (Online). BMJ Publishing Group 2015. Kättesaadav: http://www.chsc.or.kr/wp-content/themes/twentytwelve/inc/downloadfile.php?filepath=http://www.chsc.or.kr/wp-content/uploads/2015/07/Debate_SugarTax1.pdf&filename=Debate_SugarTax&ext=pdf, 18.03.2018.

1.4. Maksuobjekti põhistamine

Seaduseelnõus on märgitud, et selline maks nagu magustatud joogi maks kehtib edukalt ka teistes riikides. Eelnevalt on autor jõudnud järeldusele, et teistes riikides kehtivad maksud, ei ole siiski magustatud joogi maksuga identsed ning võivad kehtida erinevate maksude näol. Autoril on seni jäänud arvamus, et Suurbritannias kehtima hakkav maks on tunduvalt edukam kui seaduseelnõus tutvustatud Eesti magustatud joogi maks – vaatamata sellele, et mõlemad tunduvad olevat esmapilgul üpris sarnased. Siinkohal autor soovib jõuda selgusele, miks see nii on – see tähendab, miks Lätis aktsiisina kehtiv maks ei ole seni probleeme avaldanud või miks Suurbritannias kehtima hakkav maks, mis on oma põhjenduste osas suhteliselt identne magustatud joogi maksuga – tekitab paremat vastukaja kui Eestis välja töötatud seaduseelnõu. Veel eriti siis kui eelneva põhjal, kui Eesti otsustab kehtestada magustatud joogi maksu kujul nagu see on tänasel päeval seaduseelnõus kajastatud – on vastuolus Euroopa Liidu õigusega ning kahjustaks kaupade vaba liikumist.

Ühest küljest uue maksu näol toode hind ilmselt suureneks ning teisest küljest maksu eesmärgiks on inimeste käitumismustri mõjutamine, sealjuures üritatakse suure suhkru sisaldusega jookide tarbimise vähendamist – siis ühel juhul meenutab soovitud maks käibemaksu ja teisel juhul – aktsiisimaksu. Samas võttes arvesse, et käibemaksul on puhtalt fiskaalne eesmärk ning tal puudub kõrval eesmärk (tervise käitumise mõjutamine) nagu aktsiisil⁸⁶, siis autor on seisukohal, et magustatud joogi maksu näol tegu oleks siiski justkui aktsiisiga (pealegi käibemaks on enamikele söökidele ja jookidele juba nagunii lisatud⁸⁷). Aktsiiside kaudu saab riik mõjutada tarbijate eelistusi, näiteks soodustada lahjamate alkoholsete jookide või kekskonnale ohutama kütuse tarbimist.⁸⁸ Antud juhul siis paralleel on tõmmatud suhkru või magusainet sisaldavate jookidega.

Lätis sarnane maks kehtib juba aastaid just aktsiisina – maksustamisele kuuluvad kõik mittealkohoolsed joogid, mis sisaldavad suhkrut, välja arvatud puuvilja- ja juurviljamahlad ning joogid, mis sisaldavad vähem kui 10% mahla ja mitte rohkem kui 10% lisatud suhkrut ja mis ei

⁸⁶ Lind, K., Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. *Juridica* 2001, Nr. 4, lk 242.

⁸⁷ Cornelsen, L., Carreido, A., Health-related taxes on foods and beverages. Kättesaadav: <http://foodresearch.org.uk/wp-content/uploads/2015/05/Food-and-beverages-taxes-final-20-May-2015.pdf>, 28. oktoober 2017, lk 5.

⁸⁸ Lehis, L., Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Eesti Maksumaksjate Liit 2017, lk 403.

sisalda toidu lisaaineid, lõhna- ja maitseaineid, looduslikku vett ja mineraale.⁸⁹ Läti aktsiisimaksu seaduse (Par akcīzes nodokli) § 7 kohaselt maksu on kohustatud tasuma importijad, laopidajad, registreeritud kaubasaatjad või kaugmüüjad, isikud, kes toovad/saavad tooteid teistest liikmesriikidest eeldusel, et tooted on juba vabaringlusesse lastud. Tulenevalt sama seaduse §-st 15 lg 1 alkohoolivaba joogi maks on fikseeritud ning moodustab 7,40 eurot 100 liitri joogi kohta ehk siis 0,074 eurot 1 liitri kohta. Maksustamisest on vabastatud joogid, mida kasutatakse jookide kvaliteedi määramiseks või mida füüsiline isik toodab enda tarbeks või söögikohas valminud joogid (pakendamata) või muude jookide või toitude valmistamiseks kasutatavad.

Sisuliselt tegu oleks justkui sama seadusega, mida taheti Eestis vastu võtta. Erinevus on üksnes nimetuses ja maksumääras. Nimelt lätlased on läinud lihtsamat teed pidi ning maksustamisele kuuluvad põhimõtteliselt kõik "mitte alkohoolsed joogid". Mis puudutab maksumäära, siis käsil on üks konkreetne summa ja ei mingeid gramme ega segavaid faktoreid, mida peaks lisaks jälgima. Ühtlasi on see tunduvalt odavam kui Eestis planeeritud maks – Eestis minimaalne maks 1 liitri kohta moodustab 0.10 eurot ning maksimaalne – 0.30 eurot.

Siinkohal tekkib autoril aga järjekordne küsimus, et kui seaduse eelnõus tutvustatud magustatud joogi maks on niivõrd sarnane aktsiisimaksuga, pealegi on põhimõtteliselt samal kujul kasusutes ka Lätis ning on kasutusel seal just aktsiisina – siis milleks koostada täiesti eraldiseisvat maksu? Miks ei saaks ka Eestis kasutada soovitud maksu sarnaselt naaberriigiga? Pealegi ka Soomes on jõutud järeldusele, et aktsiisimaksu kasutamine oleks kõige praktilisem. Soomlaste töögrupp küll mõonab fakti, et nii nimetatud suhkrumaks ilmselt annaks ka tulemust, kuid võttes arvesse, et hetkeseisuga pole Euroopa Liidus välja töötatud mingit kohustust suhkrumaksu üle, siis ilmselgelt raskendaks see suhkrumaksu kehtestamist välismaisetele toodetele.⁹⁰

Euroopa Liidus on aktsiide jaoks loodud nõ üldist korda sätestatav direktiiv 2008/118/EÜ. Siinkohal on oluline välja tuua, et Euroopa Liidus on harmoniseeritud üksnes alkoholi-, tubaka-, energia- ja kütuseaktsiis. See aga ei tähenda, et riik ei tohi uusi aktsiise kehtestata – selline õigus on olemas. Lihtsalt muude aktsiiside administreerimisel ei ole vaja järgida aktsiisi üldise

⁸⁹ Par akcīzes nodokli, Latvijas Vēstnesis", 161 (2926), 14.11.2003., "Zinotājs", 23, 11.12.2003. Kättesaadav: <https://likumi.lv/doc.php?id=81066>, 27. oktoobril 2017

⁹⁰ Sarlio-Lähteenkorva, S., Winkler, J. Could a sugar tax help combat obesity? BMJ: British medical Journal (Online). BMJ Publishing Group 2015. Kättesaadav: http://www.chsc.or.kr/wp-content/themes/twentytwelve/inc/downloadfile.php?filepath=http://www.chsc.or.kr/wp-content/uploads/2015/07/Debate_SugarTax1.pdf&filename=Debate_SugarTax&ext=pdf, 18.03.2018.

korralduse direktiivi nõudeid, näiteks ei ole kohustuslik aktsiisilao regulatsioon.⁹¹ Ühtlasi tulenevalt kaupade vaba liikumise peatükist, juhul kui mingi valdkond on ühenduse tasandil täielikult ühtlustatud, siis tuleb selle valdkonna siseriikliku meetme hindamisel lähtuda ühtlustamisemeetme sättes, mitte aga otsida abi Euroopa Liidu toimumise lepingust.⁹² Teisisõnu kui magustatud joogi maksu näol tegu oleks aktsiisiga, siis isegi kui see teoorias kohalduks impordi- või ekspordimaksu samaväärse meetme alla, mis on Euroopa Liidu poolt keelatud – Euroopa Liidu toimumise lepingu artikkel 34 ei kohalduks.

Ühest küljest see välistaks Euroopa Liidu toimise lepingu kasutamist, kuid teisest küljest kohustaks lähtuma just direktiivist. Antud juhul tundub, et see ongi põhjus, miks seaduslooja on otsustanud luua täiesti eraldiseisva riigimaksu. Sellisel juhul tuleks järgida üksnes kaupade vaba liikumise sätetest tulenevaid piiranguid. Ning võttes arvesse, et tegu on riigimaksuga, siis sisuliselt esmapilgul kõne alla tuleks üksnes diskrimineerimise keelu nõue ja kuna mõtte on, et maksu tasuvad kõik Eesti tootjad, importijad koos teisest Euroopa Liidu liikmesriigist soetajatega, siis justkui polekski mingit diskrimineerimist (välja arvatud viimati käsitletud riigiabi klauslit seaduseelnõus). Kui aga seaduse eelnõu koostaja oleks liigitanud magustatud joogi maksu aktsiisi alla, siis oleks ta pidanud järgima ka direktiivis sätestatud reegleid.

Siinkohal meenub aga Euroopa kohtulahend C-553/13⁹³, kus vaidluseks oli Tallinnas kehtestatud müügitaks. Müügitaksu kogumise eesmärgiks oli ühistranspordi edendamine ning seeläbi liikluskoormuse ja keskkonnale avaldatava negatiivse mõju vähendamine. Maksust laekuvat tulu Tallinna linn pidi kasutama ühistranspordi kvaliteedi tõstmiseks ning maksu eesmärgiks oli samuti karistada teatud kaupade või teenuste tarbimist, mis võivad tekitada ühiskonnale kulusid või põhjustada välist negatiivset mõju, kui ka üldistes huvides osutatud teenuseid rahastada (punkt 25).

Tulenevalt direktiivist 2008/118 artiklist 1 punktist 2 liikmesriigid võivad **erriesmärkidel** maksustada aktsiisikauba täiendavate kaudsete maksudega, kui kõnealused maksud on kooskõlas aktsiisi või käibemaksu suhtes kohaldatavate ühenduse maksueeskirjadega maksubaasi määramise, maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve kohta, arvestades et nende

⁹¹ Lehis, L., Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Eesti Maksumaksjate Liit 2017, lk 404.

⁹² Kohtuotsus, 17.04.2007, AGM-COS.MET, C-470/03, ECLI:EU:C:2007:213, p 50; Kohtuotsus, 12.10.1993, Vanacker ja Lesage, C-37/92, p 9; Kohtuotsus, 12.12.2001, *DaimlerChrysler*, C-324/99 p 32; Kohtuotsus, 11.12.2003, *Deutscher Apothekerverband*, C-322/01 p 64 ja Kohtuotsus, 14.12.2004, *Radlberger Getränkegesellschaft ja S.Spitz*, C-309/02 p 53.

⁹³ Kohtuotsus, 5.03.2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13.

eeskirjade alla ei kuulu maksuvabastusi käsitlevaid sätteid. Sätte eesmärgiks on eelkõige nõ „üleliigsete“ kaudsete maksude sätestamise välistamiseks, mis omakorda sobimatult takistaksid kaubandust (punkt 36).

Kohtuasjas C-553/13, kohus on asunud seisukohale, et müügitulul puudub erieesmärk. Teisisõnu, riik ei saa öelda, et maksu eesmärgiks on omavalitsuse kohustuste täitmine – see on nagunii tema kohustus. Kohtuotsuse punktis 41 on välja toodud, et erieesmärgi puhul on tarviklik, et maksu enesega soovitakse tagada viidatud erieesmärgi täitmine – peab esinema otsene seos maksutulu kasutamise ja erieesmärgi vahel.

Juhul kui magustatud joogi maks oleks aktsiis, siis seaduseandja peaks ka põhjendama, milline on selle maksu erieesmärk. Ühelt poolt on teada, et eesmärgiks on inimeste harjumiskäitumise muutmine, mille tulemusena oleks kaitstud inimeste tervis. Kuid kas see on ikka piisav ja aus eesmärk? Autori hinnangul on see siiski võlts ettekujutus, mida üritatakse inimestele ette anda. Põhjused, kuna tegelikult oodatakse, et maksu kehtestamisega inimesed lõpetavad konkreetsete jookide tarbimise. Kuid mis on selle maksu mõtte? Paraku autor ei näe siinkohal mitte mingit muud mõtet kui et tulu saamise eesmärki. Autori hinnangul seaduseelnõu koostaja on üritanud oma tegeliku eesmärgi peita inimeste tervise suunamisega. Kuid tõmmates siinkohal paralleeli müügituluga, saab väita, et rahva heaolu tagamine ehk tervise eest hoolitsemine on nagunii riigi töö ning tegu ei ole mingisuguse erieesmärgiga. Ehk siis sisuliselt sellega on ka vastatud küsimusele, miks riik on otsustanud riigimaksu mitte aktsiisimaksu kasuks – maksu eesmärki kui sellist, mis on aktsiisi kehtestamisel vajalik – ei ole ning seetõttu on otsustatud riigimaksu kasuks. Siinkohal autor julgeb aga öelda, et ka riigimaksuna ei anna väljatöötatud maks mõtte välja. Tuginedes töös käsitletule, planeeritud riigimaksu eesmärgiks on puhtalt tulu saamine maksude näol, sealjuures normaalse kaubanduse takistamisena.

Peatüki alguses, autor on esitanud küsimuse, kui aus oleks võistlus kõikide Eesti tootjate, importijate ja teistest Euroopa liikmesriikidest soetajate vahel, kui vastu oleks võetud magustatud joogi maksu maks? Ülal käsitletu najal, võib väita, et võistlus kui selline oleks ilmselgelt ebaaus. Kuna esiteks importijad (sh välismaised tootjad) oleksid võrdlemisi halvemas olukorras turule sisenemisel kui seda oleksid näiteks Eesti tootjad. Autor on juba varasemalt maininud, et tema hinnangul Eesti magustatud joogi maksu seaduseelnõu on võrdlemisi sarnane

Suurbritannia karastusjooigi eelnõuga (Soft drinks industry levy)⁹⁴, mis hakkab kehtima alates aprillist. Täpsemalt öeldes, autoril on jäänud mulje, justkui põhjus ja statistika on võetud just viimasest ülekirjutamise meetodil.⁹⁵ Ainuke erinevus on nimes ja maksualuses (nagu ka Läti aktsiisigi puhul). Kuigi eesmärk on püstitatud veidi kitsamalt ja tagasihoidlikumalt – nimelt maksu eesmärgiks on ülekaalulise vähendamine laste seas ning sellega ka tootjate suunamine suhkru vähendamiseks jookides.⁹⁶ Sellest tulenevalt on ka näha, et Suurbritannia vähemalt üritab enne maksu vastuvõtmist suhelda ja arvestada ka tootjatega, sealjuures pidades nendega läbirääkimisi ning hoiab neid oma eesmärkidega kursis⁹⁷. Ehk siis tootjatel on võimalus vajadusel kas oma toode konsistentsi muuta või siis välja töötada alternatiivset toodet ilma suhkruta – selline suhtlus omakorda leevendab ettevõtlusvabaduse piiramist. Teisisõnu Suurbritannia teeb endast kõik oleneva selleks, et konkurents turul jääks püsiva vaatamata uuele siseriiklikule seadusele.

Samuti Suurbritannias maksuga ei koormata nii väiksemaid tootjad kui ka importijaid, kes toovad jooke just väiksematelt tootjatelt.⁹⁸ Maks hakkab kehtima alates 6ndast aprillist 2018 ning kuu ajaga kõik tootjad ja importija on kohustatud end registreerima. Selle alusel hakatakse ka välistama väikseid ettevõtjaid, keda maksuga ei koormata. Väiksed tootjateks loetakse neid, kes viimase 12kuu jooksul on tootnud vähem kui 1 miljon liitrit maksustamisele kuuluvaid jooke ehk karastusjooke.⁹⁹ See järjekordselt tõestab seda, et Suurbritannias kehtestamisele kuuluva maksu eesmärgiks on mitte ettevõtlusvabaduse piiramine, vaid tõe poolest suuremate tootjate ja importijate mõjutamine kasutamaks vähem suhkrut jookides.

Eesti kohta paraku seda väita ei saa. Esmapilgul tundub, et seda ei saakski Eesti seaduseelnõu koostajast ka eeldada, kuna maksumaksjateks on Eesti tootjad, importijad kui ka mujalt riikidest soetajad ning maksuobjektiks on nii nimetatud magustatud jook – ehk siis iga jook, mis sisaldab endas üle 5 grammi suhtkust 100 liitri kohta. Selliste kriteeriumite tootjate ja importijate välja sorteerimine ilmselt raskendaks võrdlemisi seaduseandja elu. Kuid Suurbritannia näitel on see

⁹⁴ Soft Drinks Industry Levy. (2017). Draft legislation. HM Revenue & Customs. Kättesaadav: <https://www.gov.uk/government/consultations/draft-legislation-soft-drinks-industry-levy>, 27.10.2017.

⁹⁵ Soft Drinks Industry Levy (2016) Kättesaadav: <https://www.gov.uk/government/publications/soft-drinks-industry-levy/soft-drinks-industry-levy>, 27.10.2017.

⁹⁶ Ibid..

⁹⁷ Communications regarding the Soft Drinks Industry Levy. Kättesaadav: <https://www.gov.uk/government/publications/communications-regarding-the-soft-drinks-industry-levy>, 20.10.2017.

⁹⁸ Soft Drinks Industry Levy. (2016) Policy paper. HM Revenue & Customs. Kättesaadav: <https://www.gov.uk/government/publications/soft-drinks-industry-levy/soft-drinks-industry-levy>, 18.03.2018.

⁹⁹ Soft Drinks Industry Levy. (2018). Guidance. HM Revenue & Customs. Kättesaadav: <https://www.gov.uk/guidance/soft-drinks-industry-levy#who-has-to-register>, 19.03.2018.

siiski teostatav, nad viisid läbi ka uuringu, selleks et välja selgitada, mis tootjatega ja importijatega üleüldse oleks tegu.¹⁰⁰ Miks Eestis ei ole sarnast meetet kohaldatud? Kui enamus on niigi juba Suurbritannia seaduseelnõust ülevõetud, siis mõistlik oleks võtta ka kõige olulisem osast käiku. Igal juhul tuleb tõdeda, et Eesti seaduseelnõu koostaja ei ole kõiki nüansse läbi mõelnud ning haaranud korraga liiga suurest koogitükist, mis kokkuvõttes on liiga auklik ning kindlasti vajab üle vaatamist. Kuna maksu kehtestamisel Euroopa Liidu õigusest tulenevate piirangute järgimata jätmise, ilmselgelt moonutab konkurentsi ning sellisel viisil asetab kaupade vaba liikumise riski all.

Konkurentsi moonutamise tagajärjel saavad kannatada nii tootjad kui ka muud isikud, kes tegelevad edasimüügiga (antud töö kontekstis eelkõige importijad ja teistest liikmesriikidest soetajad). Põhjuseks on ebavõrdne kohtlemine ning ettevõtlusvabaduse piiramine.¹⁰¹ „Ettevõtluspiirangutena põhiseaduse § 31 mõttes on käsitletavat ka piirangud isiku sellise tegevuse suhtes, mille eesmärgiks üldjuhul on tulu saamine kauba tootmise, müümise, teenuste osutamise, vara realiseerimise kaudu jne.“¹⁰² Riive on lubatud üksnes siis kui seda kaalub üle avalik huvi või teiste isikute õiguste ja vajaduste kaitse vajadus.¹⁰³ Just põhjusel, et ettevõtlusvabaduse piiramine võib endaga kaasa tuua ka sellised tagajärjed, kus inimesed kaotav tööd – näiteks Taanis keelati nii nimetatud „rasvumise ja suhkru maks“ just sel põhjusel, et esines oht tööpuuduse osas.¹⁰⁴ Väiksemate ettevõtjate jaoks on see ilmselt paratamatu, võttes arvesse, et Euroopa Liidu õigusest tulenevate piirangute eiramisel, riik võtab neil võimaluse turule pääsemiseks. See omakorda tähendab, et kui ettevõtte jääb ilma tulust, mis jällegi omakorda võib põhjustada tööpuuduse.

Siinkohal autor jällegi esitab küsimuse, kuidas kehtestatud maks (ehk riive) kaalub üle Euroopa Liidu õigusest tuleneva piirangu järgimata jätmist ning kas tõesti seadusekoostaja poolt püstitatud eesmärki – ehk rasvumise ära hoidmist – ei saa saavutada teiste/leebemate meetmega

¹⁰⁰ Exploring Small Producers & Importers of Soft Drinks with Added Sugar. (2018). HR Revenue and Customs Research Report 465. Kättesaadav: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/684349/HMRC_report_Exploring_Small_Producers_Importers_of_Soft_Drinks_with_Adde...pdf, 19.03.2018.

¹⁰¹ Saar, K., Kas Eesti riigihangete reeglid põhjustavad konkurentsimoonutusi? – Juridica 2014, Nr. 6, lk 424.

¹⁰² Mitt, A., Ettevõtlusvabaduse õiguslik olemus. Juridica 2006, Nr 6, lk 380.

¹⁰³ Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne 2017. Kättesaadav: <http://www.pohiseadus.ee/index.php?sid=1&pt=&p=31#c20>, 17.03.2018.

¹⁰⁴ Stafford, Ned. Denmark cancels „fat tax“ and shelves „sugar tax“ because of threat of job losses. BJM:British medical Journal (Online), BMJ Publishing Group, London 2012. Kättesaadav: <https://search.proquest.com/openview/6a975752a4b93881dbc5700d575d4960/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2043523>, 17.03.2018.

selliselt, et see ei sekkuks ettevõtlusvabadusse ja vastaks Euroopa Liidu nõuetele? Autor on hinnangul, et võttes arvesse praegu olemasolevat Eesti magustatud joogi maksu seaduseelnõud, siis paraku ei ole võimalik täheldada, et ettevõtlusvabaduse sekkumise oleks olnud vabandatav. Teisisõnu rasvumise põhjendus mitte mingi juhul ei kaalu üle seatud piirangud, mis keelab ettevõtjatel vabalt turule pääsemist ja seal toimetamist.

KOKKUVÕTTE

Töö alguses autor on püstitanud järgmise hüpoteesi: Euroopa Liidu õigusest tulenevate piirangute järgimata jätmise magustatud joogi maksuobjekti sisustamisel, mis seonduvad kaupade vaba liikumise kontseptsiooniga – moonutavad konkurentsioigust. Töö eesmärgiks oli vastuse saamine küsimusele, kas, ning kui jah siis millised Euroopa Liidu õigusest tulenevaid tingimusi peab järgima magustatud joogi maksuobjekti sisustamisel, arvestades kaupade vaba liikumise põhimõtet.

Leidmaks töös püstitatud küsimustele vastuseid on autor jaotatud töö kolmeks osaks: 1) magustatud joogi maksu põhiolemus ja eesmärk, 2) kaupade vaba liikumise põhimõttest tulenevad piirangud maksude kehtestamisel ning 3) magustatud jookide maksuobjektile kaupade vaba liikumise õigusest tulenevad piirangud.

Esimese peatüki ülesandeks oli välja tuua, mis oleks magustatud joogi maksu olemus ja eesmärk sealjuures võrreldes seda Lätis kehtiva aktsiisimaksuga ja Suurbritannias alates aprillist kehtestatud karastusjooogi maksuga. Autor on jõudnud seisukohale, et ühtset mõistet kui sellist magustatud jookidel ei ole, asjaolu, et koostisosad on jaotatud tollitariifistiku nomenklatuuri alusel – ei anna aga ühtset arusaama nii nimetatud magustatud jookide kohta. Olgu nimeks mis on, oluline on siiski ühtse eesmärgi olemasolu ja selle põhistus. Lätis on tegu aktsiisimaksuga, mis kehtib kõikide mittealkohoolsetele jookidele ning eesmärgiks on eelkõige tarbimise vähendamine. Suurbritannias, maks kohaldatakse üksnes karastusjookidele, kus eesmärgiks on eelkõige ettevõtjate ja importijate motiveerimine tootmaks tervislike alternatiivseid jooke. Eestis aga selgitused on täpselt samasugused nagu Suurbritannias, kuid motiveerimise osa on välja lõigatud, mis omakorda kaotab ka oma õilsa eesmärgi – inimeste tervisekäitumise mõjutamise sootuks ära, alles jääb üksnes tulu saamise ja ettevõtlusvabaduse piiramise aspekt.

Praeguse seaduseelnõu kohaselt magustatud joogi maksu on kohustatud tasuma kõik Eesti tootjat, importijad ja teistest liikmesriikidest soetjad kui suhkrusisaldus on üle 5 grammi 100 milliliitri kohta ning seda kõike toode alates hetkest kui toode on vabasesse ringlusesse lastud.

Seaduseelnõu koostaja mõonab fakti, et juhul kui maks peaks olema vastuvõetud, siis vaatamata sellele, et maks on mõeldud Eesti tootjatele, importijatele ja teistest liikmesriikidest soetajatele, võib see siiski mõjutada lõpptarbijaid – see tähendab tootjad, importijad ja seotajad võivad oma kohustuse üle kanda tarbijatele (otse loomulikult nad ei pea seda tegema, kuid suurima tõenäosusega nii nad ka teevad). Ehk siis kui praegu lõpptarbija tasub kauba pealt käibemaksu, siis magustatud joogi maksu vastuvõtmise korral, peaks ta juurde tasuma ka magustatud joogi maksu, kui 100ml joogis sisaldub vähemalt 5 grammi suhkrut. Seaduse eelnõu põhjal selle peale ka loodetakse – kuna sellisel juhul on võimalik ka tarbimise vähendamine, mis omakorda soodustab nii öelda „inimeste tervisliku elu poole suunamist“. Ühtlasi nõustutakse ka faktiga, et ilmselt sellisel juhul madalama sissetulekuga isikud võivad sootuks loobuda sellise joogi ostust, mis jällegi aitab kaasa tarbimise vähendamisel. Paratamatult tekkib siinkohal küsimus kui õiglane see inimeste suhtes on – miks just madalama sissetulekuga inimeste arvelt, kes on niigi halvemas olukorras – üritatakse saavutada sellist eesmärki. Autor on jõudnud seisukohale, et sellisel viisil püstitatud eesmärki saavutamine oleks ebakorrekne.

Teises peatükis on autor välja toonud Euroopa kohtupraktikast tulenevaid piiranguid, mida tuleb järgida maksu kehtestamisel. Nendeks on impordi-/ekspordimaksud kui ka nendega samaväärsed maksud, impordi- või ekspordimaksuga samaväärsed meetmed ja impordi- või ekspordi toodete diskrimineerimine. Autor jõudis järeldusele, et riigimaksu kehtestamisel ehk siis magustatud joogi maksu kehtestamisel arvestada tuleks eelkõige piirangutega nagu impordi- või ekspordimaksu samaväärse meetmega kui ka toodete diskrimineerimisega, mis on ka viimases peatükis käsitletud. Nimelt autor leiab, et kuna maksu kehtestamisel riik sekkub ettevõtlusvabadusse, siis seda võib käsitleda just kui samaväärset meetet. Ning see on lubatud üksnes siis kui lubatud on Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklis 36 sätestatud ehk siis teatud juhtudel nagu näiteks tervise kaitse puhul. Antud juhul autori hinnangul erandid aga ei kohaldu. Diskrimineerimise osas on oluline riigiabi punkt, kui ka üleüldine asjaolu, kus kodumaine toode asetatakse paremasse olukorda kui imporditud toodet.

Magustatud joogi maksu seaduse välja töötamisel seaduseelnõu koostaja on toonitanud, et eesmärgiks on inimeste käitumisharjumuste muutmine, nagu näiteks rasvumise vähendamine ja muude haiguste tõkestamine, mis on seotud ebatervislike toiduainete manustamisega. Tuleb tõdeda, et tänapäeval kesksel kohal on nn „tervislik eluviis“. Siinkohal paratamatult kehtib ka asjaolu, et mis on tähelepanu punktis, on ka tuluallikaks. Nimelt tulenevalt tervislikust eluviisist, reklaamitakse inimestele igasuguseid mooduseid, kuidas tervislikult alla võtta, millised on

tervisele kasulikud ja kahjulikud tooted. Teisisõnu üritatakse inimesi mõjutada, selleks, et nn tervislik eluviis muutuks ihaldavaks eesmärgiks. Sealjuures suunates (kas kaudselt või otseselt) neid tarbima ehk siis ostma just tervisele kasulikke tooteid (või vähemalt inimene arvab, et tegu on tervisele kasulikke toodetega, selline variant ei ole sugugi välistatud).

Iseenesest eesmärk tundub olevat küll õilis, kuid kas ka päriselt see, mida riik saavutada tahab? Eeltoodust lähtuvalt autor siiski jääb seisukohale, et tegu on petliku ettekujutusega. Nimelt eesmärgiks ei ole mitte inimeste tervise parendamine, vaid üksnes tarbimise piiramine ja selle pealt tulu saamine. Selle piiramise tagajärjel kannatavad aga nii tootjad kui ka importijad, kuna sellise maksu kehtestamisel riivatakse ettevõtlusvabadus. Praegusel hetkel puudub igasugune statistika, mis puudutaks Eesti tootjaid või importijaid ning ettevõtjate nii öelda suurusjärku on võimatu mõõta. Kuid võttes arvesse, et Eesti on väike riik, siis ilmselt ka tootjad ei ole suured, see omakorda tähendab seda, et piirangu peale panemisega riik võib kahjustada ettevõtte tegevust ning seoses sellega võib tekkida ka reaalne oht ettevõtete tegevuse lõpetamiseks ning töökohtade kaotamisega.

Maksustamine on majanduslik korraldusvahend, mis annab riigile finantsjõu ja millest sõltub kogu riigi heaolu.¹⁰⁵ Seega isegi kui võtta kõrvale eelnevalt mainitud fakt ettevõtlusvabaduse osas – tekitab siiski eesmärgistamise osas vastuolu. Nimelt, kodanike heaolu tagamine on nagunii riigi kohustuseks – seega jääb kuidagi arusaamatuks, milleks on siis suunatud maksu kehtestamine. See tähendab, kuidas maksu kehtestamine aitab kaasa kogu riigi heaolu saavutamiseks? Hetkeseisuga tundub, et mitte kuidagi. Näiteks võrreldes magustatud joogi maksu Suurbritannias kehtiva hakkava karastusjoogi maksuga – on sealne seaduseandja selgelt välja öelnud, et maks on suunatud tootjate ja importijatele selleks, et lõppkokkuvõttes tootjad oleksid huvitatud vähendama suhkrut jookides ning töötama välja alternatiivne, mis ei sisaldaks nii palju suhkrut või muud magusainet. Sama motivatsioon kehtib ka importijate osas – eesmärgiks juurde tekkiks alternatiivsed joogid, see tähendab riik mitte mingil juhul ei pane ettevõtjatele kätt ette, vaid suunab neid välja töötama uusi lahendusi ja neid ka üldsusele tutvustama. Eesti ei ole seda teinud, kuigi suuremas osas tutvustatud eelnõu on võrdlemisi sarnane just Suurbritannia maksu eelnõuga, kuid siiski poolik – kuna muudetud on maksuobjekt ja eesmärki põhistus. Sellest tulenevalt paratamatult Eesti magustatud joogi maks avaldab pigem negatiivset kui positiivset mõju võrreldes Suurbritannia karastusjoogi seaduseelnõuga.

¹⁰⁵ Jõgi, J., Maksuseaduste tõlgendamine: kas maksumaksja kasuks või kahjuks? *Juridica* 2017, lk 203.

Töö käigus on autor esitanud küsimuse, miks seaduseelnõu koostaja eel tingimata soovis, et magustatud joogi maksu näol oleks tegu just riigimaksuga ja mitte näiteks aktsiisimaksuga. Võttes arvesse, et just aktsiisile on nii öelda käitumissuunav eesmärk omane ning seda määratakse ühiku kohta¹⁰⁶, siis antud juhul oleks see justkui parimaks variandiks. Veel eriti siis, kui aktsiisid on üleüldse kogu Euroopa Liidus ühtlustatud ning uue aktsiisi maksu loomiseks ei ole vaja miskit muud kui et järgida direktiivi nõudeid. Kuna üheks nõudeks on erieesmärki olemasolu ning nagu ilmneb eelnevast – magustatud joogi maksul erieesmärki ei ole – siis autor on jõudnud seisukohale, et see on ka põhjus, mis on otsustatud hoopis eraldiseisva riigimaksu kasuks. Aktsiisimaksu alla olemasoleval kujul seda liigitada ei saa – sellist ootaks teda ilmselt sama tulevik, mis oli määratud Tallinna müügitaksule. Samas võttes arvesse, et Lätis kehtib maks just aktsiisina, siis võib olla tasuks võtta eeskujul Lätist mitte aga Suurbritanniast või Soomest, nagu on seda hetkel tehtud.

Ühtlasi pole ka tõestust asjaolule, et nii nimetatud magustatud jookide tarbimine oleks ebatervislik ja põhjustab Eesti noortes rasvumise ohtu ning just nende toodete turule pääsemise piiramine ilmtingimata parandab inimeste tervist. Igal juhul kõigest sellest võib järeldada, et praegune lähenemine ei taga maksusüsteemi efektiivsust, paindlikkust ja ka sotsiaalset õiglust.¹⁰⁷ Pigem jääb mulje justkui riik on leidnud tervisliku eluviisi reklaamimises plusse, ning otsustanud selles valguses välja töötada magustatud joogi maksu seaduse – lihtsalt tulu saamise eesmärgil.

Juhul kui riigi eesmärgiks on tõepoolest tervise edendamine (ettevõtjate motiveerimisel tervislikke jookide valmistamiseks), siis sellisel juhul peaks leidma ka tõesed faktid, millele tugineda näitamaks, et sellise normi kehtestamine on äärmiselt vajalik ja muud moodi seda saavutada ei saa. Teisisõnu põhjus, mis lubaks tugineda Euroopa Liidu toimumise lepingu artiklile 36 või siis avalikule huvile, mis on nõutud Põhiseaduse §-s 31 – selleks et ettevõtlusvabadusse riive oleks vabandata. Praegune põhjendus paraku hetkel selle alla ei kohaldu. Ühtlasi riik võiks mõelda, kuhu läheks maksust saadud tulu. Kas riik on näiteks nõus maksust saadud tulu investeerima selleks, et töötada välja uued nõ tervislikud joogid? Või on nõus näiteks mingil moel soodustama just „tervislikku kaupa“? Tervise käitumist mõjutav maks saab olla edukas üksnes siis kui maksuobjekt on korrektselt defineeritud, seatud on efektiivne

¹⁰⁶ Cornelsen, L., Carreido, A., Health-related taxes on foods and beverages. Kättesaadav: <http://foodresearch.org.uk/wp-content/uploads/2015/05/Food-and-beverages-taxes-final-20-May-2015.pdf>, 28. oktoober 2017, lk 6.

¹⁰⁷ Lehis, L., Maksuõigus. Tallinn, Juura 2012, lk 75.

maksu määr ning maksust saadud tulu on nõuetekohaselt jaotatud.¹⁰⁸ Praeguses eelnõus seda aga ei kajastu.

Autori hinnangul magustatud joogi maksu seaduse eelnõu on oma olemuselt puudulik ning selle kehtestamine sellisel kujul nagu ta on praegu ei tooks kaasa maksuõigussuhe tekkimist maksumaksja ja maksu saaja vahel, juhul kui seda oleks otsustatud vastu võtta. Ühtlasi ei näe autor mõtet uue riigimaksu kehtestamisel. Pigem pooldab seda, et kui tegu peaks olema näiteks aktsiisimaksuga, kuid see tähendab eelkõige eesmärgi olemasolu – mida kahjuks hetkel ei ole. Juhul kui riik siiski soovib uue maksu kehtestamist eraldiseisva riigimaksuna, siis sellisel juhul jah võib mööda minna direktiivist, mis harmoniseerib aktsiisimakse, kuid Euroopa Liidu toimumise lepingust tulenevad piirangud kuuluvad siiski täitmisele. Teisisõnu riigimaks peab olema üks ja sama kõikidele toodetele ning ei tohi mujalt tooduid tooteid mingil moel osutada halvemasse olukorda. Võttes arvesse praegust olukorda, kahjuks ei saa väita, et nõue oleks täidetud. See aga omakorda tähendab seda, et Euroopa Liidust tulenevate piirangute järgimata jätmisel esineb oht konkurentsi moonutamiseks.

Seega, autor nõustub hüpoteesis püsistatud väitega, ehk siis magustatud joogi maksuobjekti sisustamisel tuleb arvestada Euroopa Liidu õigusest tulenevate piirangutega, mis tulenevad kaupade vaba liikumise kontseptsioonist, vastasel juhul esineb oht konkurentsiõiguse moonutamiseks. Teisisõnu enne kui riik sekkub ettevõtlusvabadusse (impordi-/ekspordimaksuga samaväärne meede), tuleks kaaluda, kas see vastab proportsionaalsuse põhimõttele – antud kujul kus eesmärgiks on tulu saamine ja tarbimine piiramine – kindlasti ei saa samastada tervise kaitsega ehk siis see ei ületa põhivabaduse piiramist. Samuti maksu kehtestamisel riik peab arvestama asjaoluga, et kehtestatud maks ei tohi asetada välismaist tooted halvemasse olukorda võrreldes kodumaise tootega. Sama kehtib ka isikute osas, see tähendab kõiki, kes kaupu müüvad või teenuseid osutavad – tuleb maksustada ühtemoodi.¹⁰⁹ See omakorda aitab vältida topeltmaksustamist¹¹⁰ ja konkurentsi moonutamist turul.

¹⁰⁸ Wetter, S.A., Hodge, G.J. Taxing sugar-sweetened beverages to lower childhood obesity. *Journal of Law, Medicine and Ethics*. Vol 3, 2016, lk 361.

¹⁰⁹ Lehis, L., *Maksuõigus*. Tallinn, Juura 2012, lk 60.

¹¹⁰ *Ibid.*, Lehis, lk 61.

SUMMARY

SWEETENED BEVERAGE TAX RESTRICTIONS ON THE BASIS OF FREE MOVEMENT OF THE GOODS

Alena Starikova

In the beginning of this written paper work, author has posed the following hypothesis: restrictions from European Union, which are in connection with the free movement of goods and which are not followed by the state – cause distortion of fair competition in the market. The aim of the work is to find the answer to the question – whether and if so, then which European Union law conditions on base of the free movement of the goods must be followed in order of fitting the tax object of a sweetened beverage.

To answer this, author has divided paper work into 3 chapters. First one, is about the sweetened beverage tax – namely, what is the essence and purpose of the tax. The second one is about the restrictions which are needed in order of free movement of the goods. The last, but not least is about – what restrictions should be followed in order of sweetened beverages tax.

While writing author has used the comparative analytical method. Namely, there was taken into account the similar taxes from Latvia (excise duty for all non-alcoholic drinks) and Great Britain (Soft drinks industry tax). Also, all the restriction, which should be applied in order of free movement of the goods are taken from case law.

Author is in the opinion, that Estonian sweetened beverage tax draft is mostly copy pasted from Great Britain draft, but as in Great Britain tax is meant only to the Soft drinks industry and they are having the negotiations with the industries as well, then to the author it seems, that Estonian attempt to do the same only with the different name – is failed. Namely, in Great Britain it is seen that as they are trying to negotiate with the industries in order to motivate them to produce so to say healthy alternatives, then there is seen positive note. In Estonia – the main point of the

tax law is the same, but the name and that negotiations fact is missing – in turn it seems to be totally negative in comparison with the Great Britain draft law. Therefore, instead of motivation industries, in Estonia purpose of tax became to be as reduction of consumption.

According to the made research Member State is able to set up their own state taxes. The importing thing is that it should be compliant with the European Union law. As we are talking about free movement of the goods, then it means, that states should take into account restriction, which are set in Treaty on the Functioning of the European Union (further TFEU). Namely, sweetened beverage tax as a state tax should be compliant with the TFEU article 34 (all measures with equivalent effect) and 110 (discrimination of imported products). At the moment it is not so.

In the end author is in the opinion, that draftsman did not take into account restriction from the principle of free movement of goods. In turn this kind of tax law is definitely distorting the competence.

KASUTATUD ALLIKAD

Teadusraamatud:

1. Barnard, C. (2010). *The Substantive Law of the EU: the four freedoms*. 3rd ed. Oxford University Press.
2. Christopher, M. (2011). *Logistics & Supply Chain Management*, 4th ed. Great Britain: Pearson Education Limited.
3. Dabbah, M.M. (2010). *International and Comparative Competition Law*. United Kingdom: Cambridge University Press.
4. Heather, K., (2004). *Economics: Theory in Action*, 4th ed. Prentice Hall.
5. Gormley, L.W. (2009). *EU Law of Free Movement of Goods and Customs Union*. New York: Oxford University Press.
6. Laffranque, J. (2006). *Euroopa Liidu õigussüsteem ja Eesti õiguse koht selles*. Tallinna Raamatutrükikoda: Juura.
7. Lehis, L. (2012). *Maksuõigus*. 3., täiendatud ja muudetud trükk. Tallinna Raamatutrükikoda: Juura.
8. Macmaolain, C. (2007). *EU Food Law: Protecting Consumers and Health a Common Market*. Oxford – Portland Oregon: Hart Publishing.
9. Monti, G. (2007). *EC Competition Law*. New York: Cambridge University Press.
10. Tillotson, J., Foster, N. (2003). *Text, Cases and Materials on European Law*. Great Britain: Cavendish Publishing Limited.
11. Whish, R., Bailey, D. (2012). *EC Competition Law*, 7th ed. New York: Oxford University Press.

Teadusartiklid:

1. Barhill, A., King, F.K.(2013). Evaluating Equity Critiques in Food Policy: The Case of Sugar-Sweetened Beverages. *Journal of Law, Medicine and Ethics*. Vol 41, SAGE Publications, lk 301-309.
2. Elias, S. (2014). Edaseadusliku riigiabi saaja usalduse kaitstavus riigiabi tagasinõudmise korras. – *Juridica*. Nr. 6, 433-442.
3. Frolov, R., Sild, T., Ustav, U. (2004). Turgu valitseva seisundi kuritarvitamine: Eesti õiguskäsitluse kriitika ja võrdlus Euroopa Liidu konkurentsioigusega. – *Juridica*. Nr. 5, 334-348.
4. Jõgi, J. (2017). Maksuseaduste tõlgendamine: kas maksumaksja kasuks või kahjuks. – *Juridica*. Nr. 4, 203-222.
5. Kalbus, A.(2003). Avalik huvi ettevõtlusvabaduse piiramise alusena. – *Juridica*. Nr. 6, 373-382.
6. Kalmo, H., (2008). Kollektiivne turgu valitsev seisund – uus instituut Eesti konkurentsioiguses. *Juridica*. Nr 3, 184-195.
7. Kübard, K., Ambrozevits, K. (2017). Maksuhalduri diskretsiooniõigus versus riigiabi. – *Juridica*. Nr. 4, 232-245.
8. Köhler. K., Reinap, M. (2017). Paving the way to a sugar-sweetened beverages tax in Estonia. *Public Health Panorama*, Volume 3, Issue 4. World Health Organization, 633-639.
9. Laffranque, J. (2003). Eesti põhiseaduse ja Euroopa õiguse kooselu. – *Juridica*. Nr. 3, 180-190.
10. Lehis, L. (1999). Maksuõiguse üldpõhimõtted. – *Juridica*. Nr. 5, 239-253.
11. Lind, K. (2001). Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. – *Juridica*. Nr. 4, 242-251.
12. Lõhmus, U. (2007). Kuidas liikmesriigi kohtusüsteem tagab Euroopa Liidu õiguse tõhusa toime? *Juridica*. Nr. 3, 143-154.
13. Mitt, A., (2006). Ettevõtlusvabaduse õiguslik olemus. *Juridica*. Nr 6, 380-387.
14. Ojasalu, T., Euroopa Ühenduse riigihankeõigus: konkurentsiga tagamise põhimõte. – *Juridica* 2007. Nr 8, 564-572.

15. Paas-Mohando, K., Käis, L. (2014). Konkurentsi kahjustava kokkulepe tühisus ja selle tagajärjed. – *Juridica*. Nr. 7, 499-509.
16. Relve, K. (2001). Kaupade vaba liikumine ja keskkonnakaitse Euroopa Liidus. – *Juridica*. Nr 9, 635-645.
17. Saar, K. (2014). Kas Eesti riigihangete reeglid põhjustavad konkurentsimoonutusi? – *Juridica*. Nr. 6, 423-432.
18. Sarlio-Lähteenkorva, S., Winkler, J. (2015). Could a sugar tax help combat obesity? *BMJ: British medical Journal* (Online). BMJ Publishing Group.
19. Sild, T. (2000). Konkurentsiseaduse kitsaskohtadest. – *Juridica*. Nr. 1, 45-53.
20. Stafford, N. (2012). Denmark cancels „fat tax“ and shelves „sugar tax“ because of threat of job losses. *BMJ: British medical Journal* (Online), BMJ Publishing Group.
21. Triipan, M., (2006). Proportsionaalsuse põhimõte Euroopa Liidu õiguses. *Juridica*. Nr 3, 151-158.
22. Wetter, S.A., Hodge, G.J. (2016). Taxing sugar-sweetened beverages to lower childhood obesity. *Journal of Law, Medicine and Ethics*. Vol 3. SAGE Publications. 359-369.

Muu kirjandus:

1. Eerola, R., Mylly, T., Saarinen, P. (2001) *Euroopa Liidu õigus*. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus.
2. Lehis, L. (2017). *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Eesti Maksumaksjate Liit.

Elektronilised allikad:

1. Communications regarding the Soft Drinks Industry Levy. Kättesaadav: <https://www.gov.uk/government/publications/communications-regarding-the-soft-drinks-industry-levy>, 20.10.2017.
2. Cornelsen, L., Carreido, A., Health-related taxes on foods and beverages. Kättesaadav: <http://foodresearch.org.uk/wp-content/uploads/2015/06/Food-and-beverages-taxes-final-amended.pdf>, 28.10.2017.
3. Eesti Toiduainetööstuse Liit. Joogitootjate nimekiri. Kättesaadav: <http://toiduliit.ee/liikmed/liikmete-nimekiri/joogitootjad>, 31.03.2018.

4. Eesti Vabariigi Põhiseadus kommenteeritud väljaanne. Kättesaadav: <http://www.pohiseadus.ee/index.php?sid=1&ptid=36&p=31>, 01.12.2017.
5. Impact on individuals, households and families. Kättesaadav: <https://www.gov.uk/government/publications/soft-drinks-industry-levy/soft-drinks-industry-levy>, 27.10.2017.
6. Köhler, K., Reinap, M. Paving the way to a sugar-sweetened beverages tax in Estonia. Public Health Panorama, Volume 3, Issue 4. World Health Organization 2017. Lk 636. Kättesaadav: http://www.euro.who.int/_data/assets/pdf_file/0006/357243/PHP-Vol3-Issue4-December-2017-rus.pdf#page=99, 18.03.2018.
7. Magustatud joogi maksu seaduse eelnõu seletuskiri (2017). Kättesaadav: https://www.koda.ee/sites/default/files/content-type/content/2017-04/SK_Magustatud_jook.pdf, 16.04.2018.
8. Sarlio-Lähteenkorva, S., Winkler, J. Could a sugar tax help combat obesity? BMJ: British medical Journal (Online). BMJ Publishing Group 2015. Kättesaadav: http://www.chsc.or.kr/wp-content/themes/twentytwelve/inc/downloadfile.php?filepath=http://www.chsc.or.kr/wp-content/uploads/2015/07/Debate_SugarTax1.pdf&filename=Debate_SugarTax&ext=pdf, 18.03.2018.
9. Soft Drinks Industry Levy (2016) Kättesaadav: <https://www.gov.uk/government/publications/soft-drinks-industry-levy/soft-drinks-industry-levy>, 27.10.2017.
10. Soft Drinks Industry Levy: 12 things you should know (2016). HM Revenue & Customs, HM Treasury, Department of Health and Social Care. Kättesaadav <https://www.gov.uk/government/news/soft-drinks-industry-levy-12-things-you-should-know>, 18.03.2018
11. Soft Drinks Industry Levy. (2017). Draft legislation. HM Revenue & Customs. Kättesaadav: <https://www.gov.uk/government/consultations/draft-legislation-soft-drinks-industry-levy>, 20.03.2017.
12. Stafford, Ned. Denmark cancels „fat tax“ and shelves „sugar tax“ because of threat of job losses. BMJ: British medical Journal (Online), BMJ Publishing Group, London 2012. Kättesaadav: <https://search.proquest.com/openview/6a975752a4b93881dbc5700d575d4960/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2043523>, 17.03.2018.
13. Vabariigi President jättis nn suhkrumaksu seaduse välja kuulutamata. Kättesaadav: <http://www.rmp.ee/uudised/maksud/vabariigi-president-jattis-nn-suhkrumaksu-seaduse-valja-kuulutamata-2017-07-03>, 20.09.2017.

Eesti õigusaktid:

1. Eesti Vabariigi Põhiseadus. RT I, 15.05.2015, 2.
2. Kaubandustegevuse seaduse. RT I 2004, 22, 152.
3. Käibemaksuseadus. RT I, 07.07.2017, 25.
4. Maksukorralduse seadus. RT I, 03.04.2018, 6.

EL-i rahvusvahelised õigusaktid:

1. Euroopa Liidu Lepingu ja Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioon – Deklaratsioonid, mis on lisatud 13.detsembril 2007 alla kirjutatud Lissaboni lepingu vastu võtnud valitustevaheliste konverentsi lõppaktile.

Teiste riikide õigusaktid:

1. Par akcizes nodokli. “Latvijas Vestnesis”, 161 (2926), 14.11.2003., “Zinotajs”, 23, 11.12.2003.

Eesti kohtulahendid:

1. RKPJK 3-4-1-10-10, p 38

Muud kohtulahendid:

1. Kohtuotsus, 5.02.1963, Van Gend en Loos v Administratie der Belastingen, Case 26/62, ECLI:EU:C:1963:1.
2. Kohtuotsus, 1.07.1969, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders vs. Brachfeld jt, C-2/69 ja 3/69, ECLI:EU:C:1969:30
3. Kohtuotsus, 11.10.1973, Rewe Zentralfinanz v Landwirtschaftskammer Westphalen-Lippe, Case 39/73, ECLI:EU:C:1973:105.
4. Kohtuotsus, 28.06.1978, Simmenthal SA v Amministrazione delle finanze dello Stato, Case 70/77, ECLI:EU:C:1978:139.
5. Kohtuotsus, 11.10.1979, Bouhelier, Case 225/78, ECLI:EU:C:1979:235.

6. Kohtuotsus, 12.01.1983, Donner, Case 39/82, ECLI:EU:C:1983:3.
7. Kohtuotsus, 16.07.1992, Administration des douanes and droits indirects v Legros and others, C-163/90; ECLI:EU:C:1992:326.
8. Kohtuotsus, 12.10.1993, Vanacker ja Lesage, C-37/92, ECLI:EU:C:1993:836.
9. Kohtuotsus, 9.08.1994, Lancry and Others v Direction generale des douanes and others, C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-410/93 ja C-411/93, ECLI:EU:C:1994:315.
10. Kohtuotsus, 9.12.1997, Commission/ France, C-265/95, ECLI:EU:C:1997:595
11. Kohtuotsus, 12.12.2001, *DaimlerChrysler*, C-324/99, ECLI:EU:C:2001:682.
12. Kohtuotsus, 27.02.2002, Commission v France (tobacco), C-302/00, ECLI:EU:C:2002:123.
13. Kohtuotsus, 11.12.2003, *Deutscher Apothekerverband*, C-322/01, ECLI:EU:C:2003:664.
14. Kohtuotsus, 14.12.2004, *Radlberger Getränkegesellschaft ja S.Spitz*, C-309/02, ECLI:EU:C:2004:799.
15. Kohtuotsus, 8.11.2005, Jersey Produce Marketing Organization, C-293/02, ECLI:EU:C:2005:664
16. Kohtuotsus, 15.11.2005, Commission v Austria, C-320/03, ECLI:EU:C:2005:684.
17. Kohtuotsus, 08.06.2006, Koornstra, C-517/04, ECLI:EU:C:2006:375.
18. Kohtuotsus, 15.06.2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 ja C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403.
19. Kohtuotsus, 5.10.2006, Nadasdi, C-290/05 ja C-333/05, ECLI:EU:C:2006:652.
20. Kohtuotsus, 18.01.2007, Brzezinski, C-313/05, ECLI:EU:C:2007:33.
21. Kohtuotsus, 17.04.2007, AGM-COS.MET, C-470/03, ECLI:EU:C:2007:213
22. Kohtuotsus, 5.06.2007, Rosengren jt, C-170/04, ECLI:EU:C:2007:313
23. Kohtuotsus, 21.06.2007, Commission v Italy, C-173/05, ECLI:EU:C:2007:362.

24. Kohtuotsus, 8.11.2007, Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten, C-221/06, ECLI:EU:C:2007:657.
25. Kohtuotsus, 3.06.2010, Kalinchev, C-2/09, ECLI:EU:C:2010:312
- 26.
27. Kohtuotsus, 5.03.2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, ECLI:EU:C:2015:149