



ÕIGUSKANTSLER

## ETTEPANEK nr 5

Tallinn

23. juuli 2009

### **Riigi 2009. aasta teise lisaeelarve seadusega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse põhiseaduspärasuse kohta**

Analüüsinud Eesti Vabariigi põhiseaduse § 139 lg 1 ning õiguskantsleri seaduse § 1 lg 1 alusel põhiseaduslikkuse järelevalve korras Riigikogu vastu võetud riigi 2009. aasta teise lisaeelarve seadusega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse §-i 7 koostoimes § 23 lõikega 2, leian, et nimetatud sätted on vastuolus põhiseaduse §-ga 31 koostoimes §-dega 10 ja 13 osas, milles maksukohustuslastele **ei jäetud piisavalt aega käibemaksutõusust tulenevate ümberkorralduste tegemiseks.**

Tuginedes põhiseaduse § 142 lõikele 1 ja õiguskantsleri seaduse §-le 17 teen Riigikogule ettepaneku

**viia põhiseadusega kooskõlla riigi 2009. aasta teise lisaeelarve seadusega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse § 7 ja § 23 lg 2 osas, milles see sätestab, et § 7 jõustub 01.07.2009.**

#### **I Asjaolud ja menetluse käik**

1. Riigi 2009. aasta teise lisaeelarve seadusega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse (edaspidi *lisaeelarvega seonduv seadus*) §-ga 7 muudeti käibemaksuseadust (edaspidi KMS) ja koostoimes lisaeelarvega seonduva seaduse § 23 lõikega 2 tõsteti käibemaksumäär alates 01.07.2009 18 %-lt 20 %-le.
2. Vabariigi Valitsus algatas lisaeelarvega seonduva seaduse eelnõu Riigikogus 21.05.2009. Eelnõu algse versioonis ei olnud käibemaksumäära tõstmist ette nähtud.
3. Pärast lisaeelarvega seonduva seaduse eelnõu esimest lugemist 03.06.2009 esitasid Eesti Reformierakonna fraktsioon ning Isamaa ja Res Publica Liidu fraktsioon muudatusettepaneku, mille sisuks oli tõsta käibemaksu 2 %. 15.06.2009 toimunud Riigikogu rahanduskomisjoni istungil ei leidnud ettepanek tõsta käibemaksumäära 2 % võrra toetust.
4. 17.06.2009 oli lisaeelarvega seonduva seaduse eelnõu Riigikogus teisel lugemisel ning siis hääletati käibemaksutõusu puudutav ettepanek 54 poolthäälega eelnõusse. Ühtlasi hääletati eelnõusse ka muudatusettepanek, millega jõustati käibemaksuseaduse muudatused 01.07.2009.
5. 18.06.2009 võeti seadus vastu. 19.06.2009 saadeti see presidendile välja kuulutamiseks.

6. President kuulutas seaduse välja 22.06.2009. Seadust välja kuulutades märkis president järgnevat: “Olukord, kus sedavõrd erineva reguleerimisala, sisulise ja normitehnilise kvaliteediga seadused on omavahel liidetud ning nende väljakuulutamise otsustamiseks jääb lühem aeg kui põhiseaduse §-s 107 ette nähtud kaks nädalat, iseloomustab kahetsusväärset seadusandja poolt hea riigiõigusliku tava küsimärgi alla seadmist.”<sup>1</sup>

7. Seadus avaldati Riigi Teatajas 26.06.2009.<sup>2</sup> Käibemaksutõusu puudutavad sätted jõustusid 01.07.2009. Seega jäi nende muudatuste Riigi Teatajas avaldamise ja jõustumise vahele neli päeva, neist kaks tööpäeva.

8. Eesti Väike ja Keskmiste Ettevõtjate Assotsiatsioon (edaspidi EVEA) pöördus minu poole ja palus mul kontrollida nimetatud muudatuse kooskõla põhiseadusega.

9. EVEA leidis, et seadusandja on jätnud hindamata oma otsuse rakendamisega kaasneva kulu ja halduskoormuse ettevõtjatele ning on seadnud uuele maksumäärale üleminekuks ebamõistlikult lühikese tähtaja. Maksumuudatuse nii lühikene etteteatamistähtaeg on vastuolus õiguspärase ootuse printsiibiga ja põhiseadusevastane. Õigustloovate aktide eelnõude normitehnilise eeskirja järgi on jõustumisnormi sätestades muu hulgas vaja arvestada, et seaduses ette nähtud õiguste ja kohustuste muudatustega tutvumiseks ning korralduslikuks ja halduslikuks eeltööks jääks piisavalt aega.

10. Avaldaja märkis, et seadusandja on kehtestanud maksutõusule ebamõistlikult lühikese jõustumise tähtaja, mida käesoleval juhul ei õigusta ka valitsev majandussurutis, mis ei muuda hea seadusloome põhimõtet ega ettevõtjate põhiseaduslikke tagatisi olematuks. Lisaks eeltoodule on selge, et nii lühike etteteatamisaeg põhjustab arvukalt vaidlusi tsiviilkäibes ning muudab väike- ja keskmiste ettevõtjate olukorra niigi keerulises seisus veelgi raskemaks. Riigikogu otsus käibemaksumäära muudatuste rakendamise kohta kuue tööpäevase etteteatamisega<sup>3</sup> oli avaldaja hinnangul põhiseadusevastane ja ettevõtjatele ebamõistlikult koormav.

11. Võtsin EVEA avalduse menetlusse ja analüüsisin vaidlustatud sätete kooskõla põhiseadusega. Tutvusin eelnõu menetlemist puudutavate asjakohaste materjalidega, Riigikogu istungite stenogrammidega, ajakirjanduses avaldatud teabega seaduse rakendamisel tekkinud probleemide kohta, Tarbijakaitseameti, Rahandusministeeriumi ning Maksu- ja Tolliameti kodulehel avaldatud soovitude ja selgitustega uue maksumääraga maksustamisele ülemineku kohta.

## II Vaidlustatud sätted

12. Lisaearvega seonduva seaduse §-d 7 ja 23 lg 2:

“§ 7. Käibemaksuseaduse (RT I 2003, 82, 554; 2009, 24, 146) § 15 lõigetes 1 ja 7 asendatakse sõnad “18 protsenti“ sõnadega “20 protsenti“.

[...]

<sup>1</sup> 22.06.2009 pressiteade: “President kuulutas välja kaheksa seadust.“ Kättesaadav arvutivõrgus: [http://www.president.ee/et/meedia/ametlikud\\_teated.php?gid=128794](http://www.president.ee/et/meedia/ametlikud_teated.php?gid=128794).

<sup>2</sup> RT I 2009, 35, 232.

<sup>3</sup> Avaldaja lähtus seaduse vastuvõtmise ja jõustumise vahele jäävate päevade arvust.

§ 23. Seaduse jõustumine  
[...]

(2) Käesoleva seaduse [...] § 7, [...] jõustuvad 2009. aasta 1. juulil.“

### III Õiguskantsleri seisukoht

13. Riigi Teatajas 26.06.2009 avaldatud lisaelarvega seonduva seaduse § 7 ning § 23 lg 2 koostoides hakkas 01.07.2009 Eestis kehtima senise üldise 18 % käibemaksumäära asemel 20 % käibemaksumäär.

Analüüsin kõigepealt, milliseid põhiõigusi ja kuidas mõjutab käibemaksumäära tõusu jõustamine sedavõrd lühikese aja jooksul. Seejärel uurin, mis põhjusel tõsteti käibemaksumäära sedavõrd kiiresti ning kas muutmise põhjused kaaluvad üles negatiivsed tagajärjed põhiõiguste kandjatele.

14. Kõrgema käibemaksumäära jõustumine alates 01.07.2009 puudutab kõiki isikuid - tarbijaid, ettevõtjaid, riigiasutusi, kohaliku omavalitsuse asutusi, mittetulundusühinguid, sihtasutusi jne. Minu poole on pöördunud ettevõtjate esindusorganisatsioon, kes osundab ettevõtjate raskustele kiiruga jõustatud seadusemuudatuste rakendamisel. Mõnepäevase etteteatamisega kehtestatud käibemaksutõus puudutab kõige vahetumalt just ettevõtlusega tegelevaid isikuid, kes peavad olema suutelised seadusemuudatust rakendama.<sup>4</sup>

15. Vastavalt Eesti Vabariigi põhiseaduse (edaspidi PS) §-s 31 sätestatule on Eesti kodanikel õigus tegelda ettevõtlusega ning koonduda tulundusühingutesse ja -liitudesse. Riigikohus on leidnud, et seadus võib sätestada selle õiguse kasutamise tingimused ja korra. “PS § 31 1. lause esimene osa „Eesti kodanikul on õigus tegelda ettevõtlusega ...“ sätestab ettevõtlusvabaduse, mis laieneb põhiseaduse § 9 lg 2 alusel ka juriidilistele isikutele.“<sup>5</sup>

16. Ettevõtlusvabaduse esemeline kaitseala hõlmab kõiki tegevusalasid ja elukutseid, mille puhul isik pakub enda nimel kaupu ja teenuseid.<sup>6</sup> Ettevõtluse majanduslikku olemusse kuulub tulu saamise ootus.<sup>7</sup> Seega saab ettevõtlusvabaduse kaitsehüveks pidada isikute varalisi ootusi.<sup>8</sup> Ettevõtluse sisustamisel on oluliseks kriteeriumiks ka ettevõtja iseseisvus oma majandustegevuse korraldamisel. Ettevõtlusvabadus on ettevõtja õigus otsustada, mida ja kellele toota, ning see, kuidas toota. Viimased küsimused hõlmavad endas organisatsiooni asutamise, käigushoidmise ja

<sup>4</sup> Ei ole välistatud, et käibemaksumäära ootamatu tõstmine mõjutab ka teisi isikuid peale ettevõtjate ja riivab seega ka muid põhiõiguseid ja -vabadusi.

<sup>5</sup> RKPJKo 12.06.2002, nr 3-4-1-6-02, p 9.

<sup>6</sup> RPKJKo 28.04.2000, nr 3-4-1-6-00, p 10.

<sup>7</sup> Riigikohtu 06.03.2002 otsuses on ettevõtlusvabaduse kaitseala määratletud tulu saamise funktsiooni kaudu – ettevõtlusvabaduse kaitsealasse kuulub tulu saamise eesmärgil toimuv tegevus. RKPJKo 06.03.2002, nr 3-4-1-1-02, p 12.

<sup>8</sup> A. Mitt. Ettevõtlusvabaduse õiguslik olemus. Juridica VI, 2006, lk 383-384.

arendamise õigust, koordineerimisvabadust jne.<sup>9</sup> Ettevõtlusvabaduse kui vabadusõiguse kaitseala on riivatud, kui avalik võim mõjutab seda vabadust ebasoodsalt.<sup>10</sup>

17. Käibemaksumäära tõus põhimõtteliselt mõjutab ettevõtlusvabadust, sest maksutõus toob üldjuhul kaasa kaupade ja teenuste hinnatõusu. See võib mõjutada aga kaupade ja teenuste läbimüüki. Margin, et otsus tõsta või alandada käibemaksu on seadusandja pädevusse kuuluv maksupoliitiline otsus, mille kontrollimise võimalus õiguskantsleri poolt on väga piiratud.<sup>11</sup> Käibemaksumäära tõus riivab ettevõtlusvabadust aga ka tulenevalt sellest, et ettevõtjale on seadusega pandud seoses käibemaksuga maksuhalduri roll.<sup>12</sup> Ettevõtjate omavaheline käive küll maksustatakse, kuid see on maksu administreerimiseks vajalik tehniline võte. Lõppkokkuvõttes on käibemaksukoormuse kandjaks tarbija. Maksukoormuse lõpptarbijale edasikandmine saavutatakse maksustatavalt käibelt arvatud käibemaksust sisendkäibemaksu mahaarvamise teel. Käibemaksuseaduses muudatuste tegemisel tuleb seadusandjal arvestada sellega, et ettevõtjal oleks võimalik korrekselt täita talle pandud käibemaksu administreerimise kohustust, sealhulgas tuleks ettevõtjale muudatustega kohanemiseks ning ettevalmistusteks anda piisavalt aega.

18. Seda, et Eesti riigis ei muutuks ettevõtlust mõjutavad ega teised õiguslikud regulatsioonid “üleöö”, kaitseb PS §-st 10 tulenev õiguskindluse põhimõte. See põhimõte loob üldises plaanis stabiilsust ja korrapära ühiskonnas ning kaitseb üksikisiku ja riigi vahelist usaldussuhet.<sup>13</sup> Õiguskindluse printsiibi ideeks on luua ühiskonnas kindlaksmääratus, eesmärgipärasus ja ettearvatavus.<sup>14</sup> Riigikohus on öelnud, et: “Õiguskindluse põhimõte tähendab muu hulgas, et uute regulatsioonide jõustamiseks tuleb ette näha mõistlik aeg, mille jooksul adressaadid saaksid uute normidega tutvuda ning oma tegevuse vastavalt ümber korraldada. Õiguskindlusele vastab olukord, kus riik ei kehtesta uusi regulatsioone meelevaldselt ja n-ö üleöö. Sama põhimõte on tuletatav ka põhiseaduse § 13 lõikest 2, mille järgi kaitseb seadus igäüht riigivõimu omavoli eest, ning õiguse üldpõhimõtetest.”<sup>15</sup>

19. Uus, vanast käibemaksumäärast 2 % kõrgem käibemaksumäär jõustus kuus tööpäeva pärast selle vastuvõtmist Riigikogus. Riigi Teatajas avaldamise ning käibemaksumäära tõusu vahele jäi neljapäevane ajavahemik, neist kaks päeva olid tööpäevad (seadus avaldati Riigi Teatajas 26.06.2009 ning uus määr jõustus 01.07.2009).

20. Arvestades kui lühikese perioodi teadsid ettevõtjad ette käibemaksumäära tõusust, olid nad sunnitud tegema oma majandustegevuses kiireid ja ootamatuid ümberkorraldusi ja kandma sellega seotud kulusid. Ettevõtja suutmatus muudatusi kohe rakendada võis takistada ettevõtlusega seotud

<sup>9</sup> A. Mitt. Ettevõtlusvabaduse õiguslik olemus. *Juridica* VI, 2006, lk 387.

<sup>10</sup> RKPJKo 06.03.2002, nr 3-4-1-1-02.

<sup>11</sup> Õiguskantsler saab kontrollida, kas seadus on vastu võetud pädevus-, vormi -ja menetlusnõudeid järgides, kas kinni on peetud seadusereservatsiooni nõudest ning kas regulatsioon vastab õigusselguse ja õiguskindluse põhimõttele.

<sup>12</sup> Vt lähemalt L. Lehis. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 01.04.2008 3 kd. Kommentaarid, lk.183-184.

<sup>13</sup> M. Ernits. Kommentaarid §-le 10. E.J. Truuväli, Aaviksoo, B. jt. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Teine täiendatud väljaanne, 2008, lk 120-122.

<sup>14</sup> Samas.

<sup>15</sup> RKPJKo 02.12.2004, nr 3-4-1-20-04, p 26.

tegevusi (nt arvete väljastamine), peatada täielikult või osaliselt ettevõtja tegevuse ja/või kaasa tuua ettenägematud kulusid.

**21. Ülaltoodut arvestades leian, et sedavõrd lühikese etteteatamisajaga käibemaksumäära tõstmine riivab PS §-s 31 sätestatud ettevõtlusvabadust koostoides PS §-des 10 ja 13 sätestatud õiguskindluse põhimõttega.**

22. Kuna eelkirjeldatud põhiõiguste riive seisneb lühikeses etteteatamisajas, käsitlen järgnevalt, kas eelkirjeldatud riive on kooskõlas põhiseadusega ehk kas seadusandja jättis piisava aja seaduse avaldamise ja jõustumise vahele (*vacatio legise*). Kõigepealt analüüsin Riigikohtu asjakohast praktikat, sealhulgas maksukohustuste jõustumise osas (p-d 23-26). Seejärel analüüsin konkreetse muudatuse põhiseaduspärasust (p-d 27-39). Selleks hindan riive intensiivsust, selgitan välja riive eesmärgi ning hindan riive mõõdukust ehk kaalun, kas riive eesmärk kaalub üles riive intensiivsuse.

23. Riigikohus on leidnud, et: “Uue õigusliku olukorra loomisel peab seadusandja tagama, et õiguse adreessaadil oleks oma tegevuse ümber korraldamiseks mõistlikul määral, s.t piisavalt aega. Piisavust ehk mõistlikkust saab hinnata, arvestades vaatluse all oleva õigussuhte iseloomu, õigussuhte muutmise ulatust ning sellest tulenevat vajadust ümberkorraldusteks normiadressaatide tegevuses, samuti hinnates, kas muudatus õiguslikus olustikus oli ettenähtav või ootamatu.”<sup>16</sup> Riigikohtu hinnangul tuleb üldjuhul pidada piisavaks PS §-s 108 sätestatud üheksapäevast *vacatio legist*. Kohtu hinnangul peavad sellest pikema jõustumisaja vajalikkuse motiivil kümnendal päeval jõustumise põhiseadusevastaseks tunnistamiseks olema väga mõjuvad põhjused, näiteks mingi õigusharu terviklik reform.<sup>17</sup>

24. Sisuliselt sõltub Riigikohtu hinnangul piisava *vacatio legise* pikkus sellest, kui võrd intensiivne on muudatus isikute jaoks: mida mõjuvam on muudatus, seda pikem peab olema *vacatio legis*. Lisaks tuleb *vacatio legise* põhiseaduspärasuse hindamisel arvestada nende asjaoludega, mis õigustavad õigusliku regulatsiooni kiiret kehtestamist. Teisisõnu tuleb kaaluda ühest küljest asjaolusid, mis tingisid vajaduse kiireteks ümberkorraldusteks, ning teisalt muudatuse mõju isikutele ja nende põhjendatud huvi piisava aja järele muudatustega kohanemiseks.

25. Mis puudutab maksukohustuste jõustumise aega, siis selle kohta on Riigikohus märkinud järgnevat: “Ei saa pidada õigeks, et maksukohustusi kehtestav õigusakt võetakse vastu ning avaldatakse vahetult enne selle jõustumist. Olulisi muudatusi kaasa toov õigusakt tuleks vastu võtta võimalikult aegsasti enne jõustumist selleks, et anda adreessaatidele piisavalt aega sellega tutvumiseks ja oma tegevuses ümberkorralduste tegemiseks. See põhimõte tuleneb õiguskindluse üldpõhimõttest, mis on omane nii Euroopa Liidu õigusele kui ka Eesti õigusele. Euroopa Kohus on õiguskindluse põhimõttest tuletanud ka õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte (vt Euroopa Kohtu 15. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-63/93: *Duff jt*, EKL 1996, lk I-569, punkt 20).”<sup>18</sup>

26. Riigikohus on seega pidanud oluliseks, et maksumuudatustega saaks isikud kohaneda piisava aja jooksul. Viimast seetõttu, et maksumuudatused mõjutavad reeglina väga paljusid inimesi ning

<sup>16</sup> RKPJKo 02.12.2004, nr 3-4-1-20-04, p 26.

<sup>17</sup> RKPJKo 02.12.2004, nr 3-4-1-20-04, p 27.

<sup>18</sup> RKHKo 15.10.2006, nr 3-3-1-33-06, p 18.

on sõltuvalt asjaoludest (mis maksuga on tegu, kui suur on tõus, kui suur on puudutatud adreassaatide ring ning ümberkorralduste ulatus jms) üldjuhul intensiivsed. Ka analüüsiv kaibemaksumäära muudatus mõjutab paljusid isikuid oluliselt.

27. Sisuliselt mõjutas 01.07.2009 jõustunud kaibemaksumäära muudatus peaaegu kõiki kaibemaksukohustuslasi.<sup>19</sup> On ilmne, et muudatus on mastaapne ja sellest mõjutatud õigussuhete spekter on väga lai. Kaibemaksumäära tõstmine eeldab ühiskonnaliikmetelt ulatuslikke ümberkorraldusi. Näiteks ettevõtjatel tuleb teha muudatusi müügikorralduses, raamatupidamis- ja kassasüsteemides, lahendada varem kehtinud õiguse pinnalt sõlmitud lepingute täitmisel tekkivaid erimeelsusi jne. Muudatus mõjutab ka kohalike omavalitsuste ja riigiasutuste eelarveid<sup>20</sup>, mittetulundusühinguid ja sihtasutusi<sup>21</sup> ning piiratud maksukohustuslasi,<sup>22</sup> sest kaibemaksutõus toob kaasa planeerimata lisakulud.

28. Arvestades ülaltoodut saab öelda, et kaibemaksutõusu sätestava muudatuse avaldamise ja jõustumise vaheline ajavahemik peab olema piisav, et maksukohustuslane saaks muudatusega mõistlikult kohaneda.<sup>23</sup>

Praegu seadusandja jäetud jõustumisperiood tähendab seda, et sisuliselt paaripäevase etteteatamisajaga<sup>24</sup> oli ettevõtjal vaja korraldada kassa- ja raamatupidamissüsteemide ja tarkvara ümberseadistamine ning muuta hinnakorraldust.<sup>25</sup> Ettevõtja võib selle tõttu seista valiku ees, kas ümberkorralduste ajaks oma tegevus peatada. Vajalikuks võib osutada ka mõne toote müügi katkestamine.<sup>26</sup> Täiendavad erakorralised kulud tekivad muudatuste rakendamiseks vajalikust ületunnitööst, IT-teenuste ostmisest, turundusmaterjalide muutmisest, menüüde, reklaamtrükiste ümbertrükkimisest jne.<sup>27</sup> Et muudatused võeti vastu suveperioodil vahetult enne riiklikke pühi, võis

<sup>19</sup> Erandiks on nt maksukohustuslased, kelle tehingud ja toimingud on maksustatud madalama määraga.

<sup>20</sup> Nt suureneb sõlmitud riigihankelepingute maksumus, majandamiskulud.

<sup>21</sup> Nt kaasnes kaibemaksutõusuga juba kinnitatud eelarvega abiprojektide kulude ootamatu suurenemine.

<sup>22</sup> Kauba impordil ja ühendusesisesel soetamisel kui kaup oli tellitud enne 01.07.2009 ja jõudis kohale pärast 01.07.2009, tuli maksukohustuslasel tasuta kaibemaksu juba kõrgemas määras, millega ta kauba tellimisel ei olnud arvestanud.

<sup>23</sup> Riigi Teataja seaduse § 5 lg 2 sätestab, et rahvahääletusel või Riigikogus vastuvõetud ja Vabariigi Presidendi poolt väljakuulutatud seadus ja Vabariigi Presidendi seadlus jõustuvad 10. päeval pärast Riigi Teatajas avaldamist, kui seaduses eneses ei sätestata teist tähtpäeva. Olulisemate maksumuudatustega kohanemiseks tuleks anda pikem tähtaeg. Euroopa riikide praktikas on tavaks olnud ulatuslikematest maksumuudatustest teatada ette umbes 6 kuud. Majanduslanguse tingimustes võib tähtaeg olla ka lühem.

<sup>24</sup> Seadus võeti vastu 18.06.2009, avaldati Riigi Teatajas 26.06.2009 ja jõustus 01.07.2009. Seaduse vastuvõtmise ja jõustumise vahele jäi tulenevalt samasse ajavahemikku langenud riiklikest pühadest ja puhkepäevadest kõigest kuus tööpäeva. Sellesse ajavahemikku jäi seaduse väljakuulutamise ja Riigi Teatajas avaldamise. Riigi Teatajas avaldatud muudatustega kohanemiseks jäi õiguse adreсадile seega kaks tööpäeva.

<sup>25</sup> Seejuures tuleb arvestada, et ettevõtja ei pruugi olla suuteline neid muudatusi ise sisse viima, vaid peab vastava teenuse IT-lahenduste pakkuvalt sisse ostma. IT-teenuste osutajatelt saadud teabe põhjal on lahenduste väljatöötamiseks vaja tavaliselt paar nädalat, võimalike süsteemivigade testimiseks jäetakse 1 kuu.

<sup>26</sup> Käesoleva aasta alguses aset leidnud raamatute kaibemaksutõusust tingitult erinesid mõnes raamatupoes raamatutele märgitud ning kassas võetavad hinnad veel kuid hiljem. TEA kirjastuse juht märgib, et kaubanduskeskustes oli mõne toote müük ca 3,5 kuud peatatud. Kätesaadav arvutivõrgus: <http://www.ap3.ee/Default2.aspx?ArticleID=8b64fd38-9cf2-4553-89dd-6176e5717963&open=sec>.

<sup>27</sup> K. Paas. Riik roogib ettevõtjailt miljoneid. Kätesaadav arvutivõrgus: <http://www.ap3.ee/Default2.aspx?ArticleID=8b64fd38-9cf2-4553-89dd-6176e5717963&open=sec>.

ootamatu muudatus mõne ettevõtja jaoks kaasa tuua ka puhkuste katkestamise ja töötajate töölekuksümise vajaduse.

29. Ettevõtja, kes ei jõudnud kõigi tarbijale müüdavate tootegruppide puhul käibemaksutõusust tingitud hinnatõusu välja arvutada ja rakendada, on sunnitud käibemaksutõusu ise kinni maksuma. Kauba või teenuse müüja võib olla sunnitud käibemaksuvahe katma tulenevalt kehtivat õigust usaldades sõlmitud lepingutest, milles on kokku lepitud kauba või teenuse lõpphind.<sup>28</sup> Ootamatu muudatus võib kaasa tuua ka lepingutest taganemisi, kui tehingu maksumus on suur ja kumbki tehingu pool ei pea võimalikuks maksutõusust tingitud hinnavahet enda kanda võtta.<sup>29</sup> Lisaks võib ettevõtjal tekkida kahju tulenevalt vajadusest müügitegevus täielikult või osaliselt ümberkorralduste tegemise ajaks peatada. Samuti võib ettevõtjal tekkida probleeme sisendkäibemaksu õigeaegse mahaarvamise seoses tema tehingupartnerite suutmatusega väljastada pärast seadusemuudatuse jõustumist korrektseid arveid.<sup>30</sup> Sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub arvete alusel ja kui arve puudub, lükkub mahaarvamine edasi. Seoses sellega suureneb ajutiselt maksukohustuslase käibemaksukohustus riigi ees ning ettevõtja peab riigile maksuma käibemaksu, mille ta saab tagasi alles hiljem, kui tal on olemas arve, mille alusel sisendkäibemaksu maha arvata.

30. Kassapõhist käibemaksuarvestust pidaval füüsilisest isikust ettevõtjal tuleb parandada enne seadusemuudatuse jõustumist 18 % maksumääraga väljastatud arved, kui need tasuti pärast 01.07.2009, sest kassapõhise käibemaksuarvestuse korral tekib käibemaksukohustus vastavalt KMS §-s 44 sätestatule kauba või teenuse eest raha saamisel. Hinda võib käibemaksutõusust tingitult suurendada üksnes ostja nõusolekul, selle puudumisel väheneb füüsilisest isikust ettevõtja jaoks tehingust saadud tulu, kuna maksukoormus jääb ettevõtja kanda.<sup>31</sup> Sarnane situatsioon tekib ka olukorras, kus maksukohustuslasele tehti juunis kauba eest ettemaks ning juulis tasuti lõpphind. Ettemaks maksustatakse 18 % maksumääraga, juulis makstud osa tuleb maksustada 20 % maksumääraga olenemata sellest, kas kauba või teenuse lõpphinda suurendatakse või mitte. Tõenäoliselt jääb käibemaksutõusuga kaasnev maksukoormus selliste tehingute puhul kauba või teenuse võõrandaja kanda. See ei ole kooskõlas käibemaksu kui tarbijat koormava maksu põhimõtetega.<sup>32</sup>

31. Seega võib ettevõtja õiguste riive olla sõltuvalt konkreetse juhtumi asjaoludest vägagi intensiivne.

<sup>28</sup> Nt 01.01.2009 toimunud raamatute käibemaksutõusuga seotud kulud kandsid osad kirjastused ise. Vt [http://www.argokirjastus.ee/?o=teade&t\\_id=70](http://www.argokirjastus.ee/?o=teade&t_id=70).

<sup>29</sup> Saksa käibemaksuseaduses (Umsatzsteuergesetz) reguleerib selliseid olukordi § 29, mis võimaldab lepingut muuta seoses maksumäära, maksuvabastuste, -soodustusi tehtud muudatustega. Kättesaadav arvutivõrgus: [http://www.steuernetz.de/aav\\_steuernetz/home/gesetzeUndUrteile/gesetze/inhalt.xhtml?currentModule=home,gesetzeUndUrteile&right=steuerrecht&law=UStG&paragraph=29](http://www.steuernetz.de/aav_steuernetz/home/gesetzeUndUrteile/gesetze/inhalt.xhtml?currentModule=home,gesetzeUndUrteile&right=steuerrecht&law=UStG&paragraph=29).

<sup>30</sup> Mulle teadaolevalt on juulikuus väljastatud 18 % maksumääraga arveid ehkki käive oli tekkinud juulis ja seega maksustatav 20 % maksumääraga.

<sup>31</sup> Vt ka EML nõuanded ja soovitused seoses käibemaksumäära tõusuga. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=2821>.

<sup>32</sup> Vt RKKKo 22.02.2001, nr 3-3-1-62-00, p1; RKKKo 02.05.2001, nr 3-3-1-18-01, p.3; RKKKo 28.05.2002, nr 3-3-1-21-02, p-d 15, 17 ja 18.

32. Kõike ülaltoodut arvestades võib öelda, et ettevõtja jaoks tähendab sedavõrd kiire käibemaksumäära tõus väga olulisi negatiivseid tagajärgi. Oluline on ka seda märkida, et ettevõtja ei teadnud ette, et Riigikogul on plaanis käibemaksumäära tõsta.

33. Võib küll väita, et majanduslangust ning käesoleva aasta algusest peale toimunud eelarvearutelusid arvestades võis ettenägelik ettevõtja arvestada sellega, et tema maksukoormus veel sel kalendriaastal ühel või teisel moel suureneb. Teisalt ei saanud ettevõtja arvestada konkreetselt käibemaksutõusuga<sup>33</sup> ja sellega, et nii ulatuslik seadusemuudatus kehtestatakse mõnepäevase etteteatamisega. Käibemaksu üldist määra tõsteti viimati 20.06.1992 seoses rahareformiga,<sup>34</sup> s.o. enne põhiseaduse rahvahääletusel vastuvõtmist ja jõustumist.<sup>35</sup>

Analüüsiv käibemaksutõusu puudutav muudatus hääletati seaduse eelnõusse selle teisel lugemisel 17.06.2009, päev enne seaduse vastuvõtmist. Rahanduskomisjonis nimetatud muudatusettepanek toetust ei leidnud.<sup>36</sup> Ka seaduse vastuvõtmisest 18.06.2009 ei saanud ettevõtja täie kindlusega järeldada, et muudatus jõustub 01.07.2009, sest president polnud seadust välja kuulutanud ning seadus oli Riigi Teatajas avaldamata. Et seadusandja otsustab 17 aastat samal tasemel püsinud maksumäära tõsta kõigest paari päevaga ning muudatus jõustatakse kiirkorras, ei olnud minu hinnangul ettenähtav.

34. Hindamaks, kas seadusandja käesoleval juhul jäetud äärmiselt lühike *vacatio legis* on põhiseaduspärane, tuleb välja selgitada, mis oli käibemaksumäära sedavõrd kiire tõstmise põhjuseks ja analüüsida, kas need põhjused kaaluvad üles negatiivsed tagajärjed, mis tekivad ettevõtjatele seadusemuudatuse rakendamiseks jäetud lühikese *vacatio legis* tõttu.

35. Käibemaksuseaduse muudatusettepaneku esitajad on muudatuse selgituseks märkinud, et selle rakendamisel lisandub riigieelarvesse 800 miljonit krooni.<sup>37</sup> Riigikogu rahanduskomisjoni esimees selgitas eelnõu teisel lugemisel 17.06.2009, et eelnõu eesmärgiks on parandada Eesti riigieelarve ja tervikuna valitsussektori finantspositsiooni.

---

<sup>33</sup> 19.09.2008 lubas peaminister Andrus Ansip Kuku raadio saates "Ministri vastuvõtt", et seni kuni Reformierakond on valitsuses, ei tõuse järgmisel aastal tulumaksumäär, käibemaksumäär ja ei kehtestata ka automaksu. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.postimees.ee/?id=34657>. Äripäeva 26.06.2009 juhtkirjas on märgitud: "[...] veel tänavu aprilli lõpulgi, kui Äripäev tegi esiküljeloo maksukoormuse tõusust, ei tahtnud ei Ansip ega IRLi esimees Mart Laar maksutõusuid arutada (ehkki Laar lõpuks möönis, et käibemaks on siis juba parim variant). Muidugi ei tahtnud erakonnad võtta sellist ebapopulaarset otsust vastu varem, kui hädapärased vajalik." Kättesaadav arvutivõrgus: [http://www.ap3.ee/Default2.aspx?PaperArticle=1&code=4359/arv\\_juhtkiri](http://www.ap3.ee/Default2.aspx?PaperArticle=1&code=4359/arv_juhtkiri).

<sup>34</sup> Vt lähemalt L. Lehis. Maksuõigus, Õigusteabe AS Juura, Tallinn 2004, lk 397.

<sup>35</sup> EV Põhiseadus võeti rahvahääletusel vastu 28.06.1992 ning jõustus 03.07.1992.

<sup>36</sup> Rahanduskomisjoni tegevus käibemaksutõusuga seotud muudatuste menetlemisel oli vastuoluline. Kui käibemaksutõus ei leidnud toetust, siis käibemaksumäära tõusuga arvestav üleminekusäte sigarettide lubatud maksimaalsest jaehinnast 1,7 korda kõrgema hinnaga võõrandamise kohta võeti arvesse.

<sup>37</sup> Riigi 2009. aasta lisaelarvega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu muudatusettepanekute loetelu, teisele lugemisele esitatud tekst. Kättesaadav arvutivõrgus: [http://www.riigikogu.ee/?page=pub\\_ooc\\_file&op=emsplain&content\\_type=text/html&u=20090717113423&file\\_id=680403&mnsme=511+SE&etapp=15.06.2009&fd=16.06.2009](http://www.riigikogu.ee/?page=pub_ooc_file&op=emsplain&content_type=text/html&u=20090717113423&file_id=680403&mnsme=511+SE&etapp=15.06.2009&fd=16.06.2009).



36. Käibemaksumäära tõstmisega taotletakse eelarvesse täiendavalt raha eesmärgiga viia riigieelarve tasakaalu.<sup>38</sup> Selline eesmärk on legitiimne ja arvestades majanduskeskkonna halvenemist<sup>39</sup>, oluline. Ometigi on nii Riigikogu liikmed kui ka majandusteadlased avaldanud arvamust, et ei ole kindel, kas käibemaksu tõstmisega taotletav eesmärk elik eelarvepositsiooni paranemine ka saavutatakse.<sup>40</sup>

37. Kuigi seadusandjal on eelarve- ja maksukoormust puudutavates küsimustes ulatuslik otsustusõigus<sup>41</sup>, tuleb poliitilistes valikutes arvestada põhiseaduslike õiguste ja vabaduste tagamise nõudega. Õigusakti adressaatide usaldus õiguskorra stabiilsuse ja püsivuse suhtes on oluline väärtus ja seda ka majanduslanguse tingimustes. Samuti on oluline, et seadust oleks võimalik täita ja et täitmine ei tooks isikutele ootamatult kaasa oluliselt kõrgemaid kulusid. Seadusandja peab õigusakti adressaatidele kohustuste kehtestamisel olema mõistlik ning arvestama sellega, kas ja millises ajast on õigusakti adressaadid suutelised neile pandud kohustusi täitma. Uue regulatsiooni kehtestamisel ei tohiks õigusakti adressaate panna olukorda, kus nad on sunnitud uue kohustuse täitmiseks rikkuma neile teiste seadustega pandud kohustusi.<sup>42</sup>

38. Lisaeelarvega seonduva seaduse eelnõu menetlemist kajastavatest materjalidest nähtub, et Riigikogus ei toimunud sisulist arutelu käibemaksumuudatuse jõustumisel tekkivate

<sup>38</sup> Eesti Panga hinnangul on püsiva majanduskasvu kiire taastumise eelduseks euroalaga liitumise perspektiiv ning eelarvetasakaalu ja –ülejäägi taastamise kindel väljavaade eelolevatel aastatel. Kättesaadav arvutivõrgus: [http://www.eestipank.info/pub/et/press/Press/kommentaariid/Arhiiv/\\_2009/\\_229.html](http://www.eestipank.info/pub/et/press/Press/kommentaariid/Arhiiv/_2009/_229.html).

<sup>39</sup> Statistikaameti andmeil vähenes nii import kui eksport maikuu drastiliselt võrreldes eelmise aasta sama perioodi andmetega (40%), väliskaubanduse puudujääk oli neli korda väiksem, tarbijahinna indeks on jätkuvalt languses, müük jaekaubanduses oli 16 % väiksem eelmise aasta maikuust, majutusteenuse kasutajaid sama protsendi võrra vähem. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.stat.ee/pohinaitajad>.

<sup>40</sup> Riigikogu 16.06.2009 ja 17.06.2009 istungi stenogrammid, kättesaadavad arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee>; V. Trasberg. "Tarbimismaksude tõus süvendab majandussurutist" <http://www.epl.ee/artikkel/471690>; A. Arrak. "Majanduspohmell ehk bensiiniga tuld kustutamas" Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.ekspress.ee/2009/07/03/eesti-uudised/43521-majanduspohmell-ehk-bensiiniga-tuld-kustutamas>; Vt. ka "Käibemaksu tõstmine annab matsu hindadele ja jätab eelarve kuivale", Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.arileht.ee/artikkel/469978>.

<sup>41</sup> Riigikohus on leidnud: "Põhiseadusest tulenevalt on majandus-, sotsiaal- ja eelarvepoliitika kujundamine seadusandja pädevuses ning põhiseaduslikkuse järelevalve kohus peab vältima olukorda, kus näiteks eelarvepoliitika kujundamine või sotsiaalpoliitika kujundamine läheb suures osas kohtu kätte" RKPKo 21.01.2004, nr 3-4-1-7-03, p-d 15 ja 16. Ka õiguskantsleril on vaja oma tegevuses hoiduda küsimustesse sekkumisest, mille otsustamine kuulub seadusandja pädevusse.

<sup>42</sup> Tarbijakaitse seaduse §-s 7 kauplejale pandud kohustus avaldada tarbijale pakutavate teenuste ja kaupade müügihind (s.o tarbija poolt kauba eest tasutav lõpphind). Hinna avaldamise nõuete rikkumise eest võib füüsilist isikut karistada rahatrahviga kuni 100 trahviühikut, juriidilist isikut rahatrahviga kuni 30 000 krooni. Tarbijakaitseamet on teatanud, et Kaupmeeste Liiduga ja suurte jaekaubandusettevõtete esindajatega lepitati kokku, et kaubale või kauba vahetusse lähedusse märgitud ning tarbija poolt kassas maksmisele kuuluva summa vahel võib kuni 31. augustini rakendada 1,7 protsendilist erinevust. vt Tarbijakaitseameti pressiteade: Tarbijakaitseamet soovib ettevõtjatel seoses käibemaksutõusuga jätta tarbijatele lõpphind esialgu muutmata. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.tka.riik.ee/index.php?id=12715>. On küsitav, kas see lahendus on kooskõlas Euroopa Parlamendi ja Nõukogu 16.02.1998 a direktiiviga 98/6/EÜ, tarbijakaitse seaduse §-ga 7 ning selle alusel kehtestatud majandus- ja kommunikatsiooniministri 14.04.2004 määrusega nr 76 "Kauba ja teenuse hinna avaldamise nõuded". Tarbijakaitse seadus ei näe ette, et Tarbijakaitseameti ja ettevõtjate ühenduste vaheliste kokkulepete alusel võiks teha tarbijakaitse seaduse §-s 7 sätestatust erisusi. Riigikohus on rõhutanud, et "[...] üksnes mõistlikkuse ja õigluse põhimõtte järgimise eesmärki silmas pidades ei saa jätta kohaldamata seaduses sätestatut." RKTKo 28.11.2006, nr 3-2-1-119-06, p 16.

rakendusprobleemide üle<sup>43</sup> ehk teisisõnu Riigikogu ei teinud kindlaks, et ettevõtjad on võimelised muudatust rakendama.<sup>44</sup>

Riigikogu ei ole olulist ja põhimõttelist muudatust tehes välja selgitanud mõjusid, mida toob kaasa ootamatu käibemaksutõus ja kaalunud, kas kõigile normiadressaatidele jääb piisav aeg uue regulatsiooni täitmiseks vajalike ümberkorralduste tegemiseks. Seadusandja ei ole arutanud, kas eesmärgi saavutamiseks on muid, ettevõtlusvabadust vähem intensiivselt riivavaid abinõusid, nt kaalunud käibemaksutõusu edasilükkamist.

39. Kaaludes seadusandja eesmärki tuua riigieelarvesse käibemaksumäära tõstmisega täiendavalt raha ning võttes arvesse rakendusprobleemide tähelepanuta jätmist ja ootamatust seadusemuudatusest tingitud riive intensiivsust, leian, et piirangu eesmärk ei kaalu üles sedavõrd lühikese *vacatio legis* andmisega kaasnevaid negatiivseid tagajärgi.

40. Kokkuvõtvalt leian, et 01.07.2009 jõustunud käibemaksuseaduse muudatused ei ole kooskõlas **põhiseaduse §-ga 31 koostoimes §-dega 10 ja 13, sest ei jäta maksukohustuslastele piisavalt aega käibemaksutõusust tulenevate ümberkorralduste tegemiseks.**

**Eeltoodust lähtudes teen Teile ettepaneku viia põhiseadusega kooskõlla riigi 2009. aasta teise lisaelarve seadusega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse § 7 ja § 23 lg 2 osas, milles see sätestab, et § 7 jõustub 01.07.2009.**

Austusega

Indrek Teder

---

<sup>43</sup> Käibemaksutõusust tingitud üleminekuprobleeme peeti vajalikuks reguleerida üksnes seoses sigarettide müügiga. Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisiseaduse § 85<sup>6</sup> lubab sigarette, mille müügipakendile kinnitatakse maksu- ja Tolliametiga poolt enne 01.07.2009, võõrandada maksimaalsest jaehinnast kuni 1,7 % kõrgema hinnaga kuni 30.09.2009.

<sup>44</sup> Riigikogu rahanduskomisjoni protokollide, eelnõuga seotud dokumentidega ja Riigikogu istungite stenogrammidest ei nähtu, et oleks arutatud uuele maksumäärade üleminekuga seotud küsimusi. Riigikogu liikmete Jüri Ratase, Jüri Tamme, Arvo Sarapuu ja Evelyn Sepa selleteemalisi küsimusi sisuliselt ei arutatud, rääkimata tõstatatud probleemide lahenduse pakkumisest. Vt Riigikogu 16.06.2009 ja 17.06.2009 istungi stenogrammid, kättesaadavad arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee>.