



Õiguskantsler

Riigikohus
kantselei@riigikohus.ee

Teie 16.08.2022 nr 5-22-8/3

Meie 15.09.2022 nr 9-2/221307/2204824

Arvamus põhiseaduslikkuse järelevalve asjas nr 5-22-8

Austatud Riigikohtu esimees

Küsisite arvamust, kas Eesti Vabariigi põhiseadusega on kooskõlas väliskaubandus- ja infotehnoloogiaministri 20.01.2021 määruse nr 2 „Turismiga seotud majandusharu ettevõtjate toetamine seoses COVID-19 haigust põhjustava koroonaviiruse levikuga“ § 4 punktid 9 ja 10 osas, milles need ei võimalda põhiseaduslikkuse järelevalve kohtumenetluse algatanud kohtu hinnangul arvestada käibemaksuseaduse § 40 lõikes 5 sisalduva reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorda.

Leian, et määruse sätted on vastuolus põhiseaduse § 12 lõikega 1, kuna pole mõistlikku ega asjakohast põhjust kohelda käibemaksuseaduse § 40 lõikes 5 sätestatud reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikorda rakendavaid reisikorraldajaid toetuse taotlemisel ebasoodsamalt kui teisi turismiettevõtjaid, kes erikorda ei rakenda. Erikorda rakendavate turismiettevõtete käibedeklaratsioonid ei kajasta koroonapiirangute mõju käibe, sest nende ettevõtete käibedeklaratsioonidesse on märgitud varasemate maksustamisperioodide andmete põhjal arvutatud keskmine kasumimarginaal. Kuna toetuse taotlemisel tuleb käibe vähenemist tõendada käibedeklaratsiooni alusel, takistab see erikorda rakendavatel ettevõtjatel toetust saada. Niisiis ei võimalda see nõue nende ettevõtjate puhul saavutada määruse eesmärki (koroonapiirangute tõttu kahju kannatanud ettevõtjate toetamine).

I. Asjaolude lühikirjeldus

1. Väliskaubandus- ja infotehnoloogiaministri 20.01.2021 määruse nr 2 „[Turismiga seotud majandusharu ettevõtjate toetamine seoses COVID-19 haigust põhjustava koroonaviiruse levikuga](#)“ (edaspidi määrus) § 8 järgi võib taotleda kahjude osalist hüvitamist reisiettevõtja, kelle

- 1) perioodi 2020. aasta 1. aprill kuni 30. september summaarne käibe langus oli võrreldes 2019. aasta sama perioodi summaarse käibega vähemalt 70 protsenti ja
- 2) 2019. aasta eest tasutud tööjõumaksude kogusumma oli vähemalt 5000 eurot.

2. Kaebaja on reisiettevõtja, kes esitas Ettevõtjate Arendamise Sihtasutusele (EAS) 02.04.2021 taotluse toetuse saamiseks.

Õiguskantsleri Kantselei

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

3. EAS otsustas 10.04.2021, et toetuse taotlus jäetakse rahuldamata, sest taotleja ei vasta määruse § 8 lõike 1 punktis 1 sätestatud nõudele. EAS hinnangul vähenes käibedeklaratsioonide (KMD) kohaselt taotleja käive määrukses nimetatud perioodil vähem kui 70 protsenti.

4. Kaebaja vaidlustas otsuse. Tallinna Halduskohus rahuldab 06.07.2022 otsusega kaebuse ja tühistas EAS-i otsuse, mille kaebaja oli vaidlustanud. Kohus otsustas, et sätted, mille alusel EAS jättis kaebaja taotluse rahuldamata, on põhiseadusvastased ning jättis need kohaldamata osas, milles need ei võimalda arvestada reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikorraga ega tuvastada kõnealuste perioodide käivet muul moel kui ainult käibedeklaratsioonide alusel. Kohus pani vastustajale kohustuse taotlus uuesti läbi vaadata.

II. Põhiseadusega vastuolus olevaks loetud sätted

5. Määruse § 4 punktid 9 ja 10:

„9) käibeks loetakse reisiettevõtja ja Tallinna vanalinna toitlustusettevõtja puhul taotleja poolt Maksu- ja Tolliametile esitatud käibedeklaratsioonidel deklareeritud käibe suurus;

10) käibeks loetakse käibemaksukohustuslasest reisiettevõtja, Tallinna vanalinna toitlustusettevõtja ja käsitöö, suveniiri või Eesti disaini müüja puhul taotleja poolt Maksu- ja Tolliametile esitatud käibedeklaratsioonidel deklareeritud käibe suurus, mittekäibemaksukohustuslasest reisiettevõtja, Tallinna vanalinna toitlustusettevõtja ja käsitöö, suveniiri või Eesti disaini müüja puhul taotleja kasumiaruande müügitulud ja muud äritulud või füüsilise isiku tuludeklaratsioonis (vorm E) deklareeritud ettevõtlustulu;“

III. Õiguskantsleri seisukoht

Põhiseadusvastaseks tunnistatud sätte asjassepuutuvus

6. Vaidlustatud sätted on asjassepuutuvad. Kui sätted vastaksid põhiseadusele, pidanuks kohus jätma kaebuse rahuldamata. Vaidlustatud normid kohustavad taotluse nõuetele vastavuse hindamisel lähtuma toetuse taotleja käibedeklaratsioonidest. Kui nõue oleks põhiseaduspärane, pidanuks kohus otsustama teisiti ja poleks saanud vastustajat kohustada taotlust uuesti läbi vaatama ning seejuures arvestama ka teiste tõenditega peale käibedeklaratsioonide.

Põhiõiguse riive ja selle põhiseaduspärasus

7. [Käibemaksuseaduse](#) (KMS) § 40 lõikes 5 on sätestatud, et maksuhaldur võib anda maksukohustuslasele loa kasutada reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamisel teenuse osutamisele eelnenud kalendriaasta keskmist kasumimarginaali. Marginaal on maksukohustuslase poolt teistelt maksukohustuslastelt reisiteenuse saaja teenindamiseks soetatud kaupade ja saadud teenuste käibemaksuga kogumaksumuse ja teenuse saaja poolt maksukohustuslasele teenuse eest makstava kogusumma suhe. Maksukohustuslane, kes kasutab reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamisel maksuhalduri loal eelmise kalendriaasta keskmist marginaali, on kohustatud seda marginaali kasutama kuni kalendriaasta lõpuni. Kalendriaasta lõpus peab maksukohustuslane korrigeerima reisiteenuse maksustatavat väärtust kogu kalendriaasta ulatuses, lähtudes KMS § 40 lõike 4 kohaselt arvutatud reisiteenuse maksustatavast väärtusest.

8. KMS § 40 lõikes 5 sätestatud erandit kasutavate reisikorraldajate käibedeklaratsioonid, mis on esitatud 2020. aastal ja 2019. aastal ajavahemikul 1. aprillist 30. septembrini, ei kajasta tegelikku käivet, vaid vastavalt 2019. ja 2018. aasta keskmist kasumimarginaali. Detsembrikuus tehtav parandus puudutab kogu kalendriaastat. See tähendab, et nimetatud perioodide

käibedeklaratsioonide alusel ei saa tuvastada KMS § 40 lõikes 5 sätestatud erandit kasutanud ettevõtja tegelikku käivet ega selle põhjal hinnata, kas ettevõtjal on õigus saada oma kahju osaliseks hüvitamiseks toetust.

9. Põhiseaduse § 12 lõikes 1 sätestatud võrdsuspõhiõigust on riivatud siis, kui sarnases olukorras olevaid isikuid koheldakse erinevalt. Ebavõrdse kohtlemise keelu tuvastamiseks tuleb määrata kindlaks võrdluse lähtekoht ja selle alusel tuua välja võrreldavate isikute rühmad.

10. Võrdluse lähtekoht on turismiettevõtja, kelle käive on koroonapiirangute tõttu vähenenud ning kelle toetamist reguleerib määrus. Võrrelda tuleb ettevõtjaid, kes 1) ei rakenda ega pea rakendama KMS § 40 erikorda, 2) ettevõtjaid, kes rakendavad erikorda ja 3) ettevõtjaid, kes rakendavad erikorra erandit (KMS § 40 lg 5).

11. Küsimus on viimases ettevõtjate rühmas. Määrus ei võimalda nende ettevõtjate käibe vähenemist hinnata asjakohaste tõendite alusel, sest KMS § 40 lõikes 5 sätestatud erikorda rakendavate ettevõtjate käibedeklaratsioonidest saab teavet vaid eelnenud maksustamisperioodi keskmise kasumimarginaali kohta.

12. Võrdsuspõhiõiguse riive on põhiseadusega vastuolus juhul, kui erinevaks kohtlemiseks puudub mõistlik ja asjakohane põhjus. Riive põhiseaduspärasuse hindamisel tuleb kaaluda erineva kohtlemise eesmärki ja tekitatud erineva olukorra raskust.¹

13. Seletuskirjast ei nähtu, miks toetuse taotluse nõuetele vastavuse hindamise korral ei ole arvesse võetud, et osa reisikorraldajaid kasutab deklareerimisel Maksu- ja Tolliameti loal varasemate perioodide keskmist kasumimarginaali. On tõenäoline, et erikord jäi määruse ettevalmistamisel tähelepanuta. Toetuste väljatöötamisega kiirustati. Kiirustamist võib järeldada näiteks asjaolust, et 20.01.2021 vastu võetud määrust parandati 09.03.2021 muudatustega, mis jõustusid 15.03.2021.

14. Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium selgitas kohtumenetluses, et erikorda rakendavate ettevõtjate kohta eriregulatsiooni ei kehtestatud, sest eesmärk oli tagada kiire, lihtne ja ühetaoline menetlus. Isegi kui määruse väljatöötamisel ei jõutud arvestada ettevõtjatega, kes käibedeklaratsioone ei esita või kelle käibedeklaratsioonide põhjal ei ole võimalik vastava perioodi käibe vähenemist adekvaatselt hinnata, oleks saanud teha vajalikud täiendused hiljem. See puudutab ka KMS § 40 lõikes 5 sätestatud erikorda rakendavate ettevõtjate käibe tõendamist.

15. Erinevat kohtlemist võib mõnel juhul küll põhjendada toetuse administreerimise raskustega², kuid riik ei ole konkreetsel juhul näidanud, milles need raskused kõnealust ettevõtjate rühma silmas pidades seisnevad. Nii ei ole näiteks selge, mille poolest oleks erikorda rakendavate reisikorraldajate käibe kindlakstegemine kasumiaruannetes kajastuvate müügitulude põhjal keerulisem kui samasugune töö mittekäibemaksukohustuslasest ettevõtjate puhul, mis on määruses ette nähtud. Ei selgu, miks riik peab osa ettevõtjate käibe vähenemist kindlaks tehes oluliseks kiiret, lihtsat ja ühetaolist menetlust, kuid teiste ettevõtjate puhul mitte.

¹ RKPJK 29.01.2014 otsus asjas nr [3-4-1-52-13](#), p 47, RKÜK 30.06.2016 otsus asjas nr [3-3-1-86-15](#), p 53.

² Riigikohus on administratiivseid raskuseid erinevat kohtlemist õigustava asjaoluna arvestanud näiteks järgmistes lahendites: RKPJK 29.01.2014 otsus asjas nr [3-4-1-52-13](#), p-d 56, 57, koos kuritarvitamise ohuga; RKÜK 20.10.2020 asjas nr [5-20-3/43](#), p 104. Samas pole Riigikohus pidanud administratiivseid ega tehnilist laadi raskusi erineva kohtlemise mõistlikuks ega asjakohaseks põhjuseks järgmistes lahendites: RKPJK 21.01.2004 otsus asjas nr [3-4-1-7-03](#), p 39; RKPJK 20.03.2006 otsus asjas nr [3-4-1-33-05](#), p 30.

16. Erineva kohtlemise põhjenduseks ei saa olla ka see, et erikorda rakendavate ettevõtjate kohta pole riigil teavet. Riigil on erikorda rakendavatest ettevõtjatest ülevaade, kuna KMS § 40 lõike 5 kohaselt tuleb erikorra rakendamiseks taotleda Maksu- ja Tolliameti luba. Määruse kehtestanud ministril oli võimalik välja selgitada, et osa reisikorraldajatest rakendavad erikorda ning arvestada sellega õigusloomes. Kui riik nõuab ettevõtjatelt seaduste tundmist ja täitmist, peab seadustega olema kursis ja neid järgima ka minister. Kui toetuse hindamise aluseks määratakse käibedeklaratsioonid, on iseenesestmõistetav, et selgitatakse välja, millist teavet sihtrühma kuuluvate ettevõtjate käibedeklaratsioonidest leiab ja kas see teave on määruse eesmärgi silmas pidades vajalik ja piisav.

17. Praegusel juhul ei saa erineva kohtlemise põhjenduseks olla ka toetusteks eraldatud summa ammendumine või kulude kokkuvõid. Kui taotluste rahastamiseks eelarvevahenditest ei piisa, rahuldatakse taotlused osaliselt (määruse § 15 lg 2). Ei ole selge, miks tuleks raha kokku hoida nimelt KMS § 40 lõikes 5 sätestatud erikorda rakendavate reisikorraldajate arvel, jättes selle rühma toetusest ilma, ning teiste kohta teha toetuse osalise rahuldamise otsus.

18. Leian, et ettevõtjate erinevaks kohtlemiseks pole asjakohast ja mõistlikku põhjust. Samuti nõustun kohtu hinnanguga, et kõnealune piirang ei ole proportsionaalne. Andmed, mis on kantud KMS § 40 lõikes 5 sätestatud erikorda rakendavate ettevõtjate käibedeklaratsioonidesse, ei kajasta koroonapiirangute mõju käibe. Seega takistab käibedeklaratsioonide kasutamise nõue erikorda rakendavate ettevõtjate puhul määruse eesmärgi saavutamist.

Austusega

/allkirjastatud digitaalselt/

Ülle Madise

Kristi Lahesoo 693 8409
Kristi.Lahesoo@oiguskantsler.ee