



Õiguskantsler

Hr Andres Sutt
Majandus- ja
Kommunikatsiooniministeerium
info@mkm.ee

Teie nr
Meie 10.05.2021 nr 6-3/210908/2103243

Märgukiri majutusettevõtja toetuse tingimuste kohta

Austatud minister

Õiguskantsleri poole pöördus füüsilisest isikust ettevõtja murega, et tal ei ole võimalik saada majutusettevõtjatele ettenähtud toetust, kuna ta ei ole deklareerinud üheksaprotsendise käibemaksumääraga maksustatud teenuseid ega ole käibemaksukohustuslane.

Väliskaubandus- ja infotehnoloogiainistri 20.01.2021 määrusega „[Turismiga seotud majandusharu ettevõtjate toetamine seoses COVID-19 haigust põhjustava koroonaviiruse levikuga](#)“ (määrus nr 2) kehtestatud toetuse eesmärk on koroonakriisi ajal turismiga seotud majandusharude (sh majutusettevõtjate) toetamine. Meede on mõeldud kõikidele majutusettevõtjatele, kes on koroonakriisi tõttu märkimisväärselt kahju kannatanud. Sealjuures ei eristata majutusettevõtjaid nende majandustegevuse ulatuse või tegutsemisvormi järgi.

Majutusettevõtjale on toetuse saamise eelduseks seatud üheksaprotsendise käibemaksumääraga maksustatava käibe deklareerimine (s.o majutus või majutus koos hommikusöögiga) (määruse nr 2 § 4 punktid 2 ja 11). Seaduse kohaselt ei ole üheksaprotsendise käibemaksumääraga maksustatava käibe deklareerimine alla 40 000-eurose käibega ettevõttele kohustuslik, kuid seda võib vabatahtlikult siiski teha.

Tekkinud on olukord, kus need väikeettevõtjad, kelle käibe jääb alla 40 000 euro ja kes ei ole vabatahtlikult üheksaprotsendise käibemaksumääraga maksustatavat käivet deklareerinud, ei saa toetust isegi juhul, kui nende majanduslik seis ja kriisi tõttu tekkinud kahju olid samas suurusjärgus ettevõtjatega, kes vabatahtlikult üheksaprotsendist käibemaksumääraga maksustatavat käivet deklareerisid. Nendel väikeettevõtjatel ei olnud ka võimalik ette näha, et vabatahtlik üheksaprotsendise käibemaksumääraga maksustatava käibe deklareerimine saab toetuse taotlemise tingimuseks. Neile ettevõtjatele ei ole antud määrusega võimalust tugineda oma majandusnäitajate tõendamiseks muudele tuluandmetele, nagu võisid teha teised määruses nr 2 nimetatud ettevõtjate grupid.

Määrusega kehtestatud tingimused majutusettevõtjatele toetuse saamiseks ei too tingimata kaasa põhiseadusvastast olukorda. Samas ei taga regulatsioon, kus puudub üheksaprotsendise käibemaksumääraga maksustatava käibe deklareerimise kõrval alternatiivne võimalus oma majandusnäitajate tõendamiseks, põhiseadusega kooskõlalist tulemust igas olukorras.

Õiguskantsleri Kantselei

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

Võrdse kohtlemise tagamiseks on oluline, et toetuse tingimuste määramisel arvestatakse asjakohase analüüsi alusel kõiki ühesuguses olukorras olevaid ettevõtjaid. Kriteeriumite määramise kaalutlused peavad olema selged ja avalikult kättesaadavad.

Palun Teil edaspidi analoogsete toetuse tingimuste sätestamisel arvestada asjaolu, et deklareeritud üheksaprotsendise käibemaksumääraga maksustatav käive ei ole ainus näitaja, mis võimaldab hinnata ettevõtja majanduslikku seisu ja selle muutumist aja jooksul. Ettevõtja tegeliku majandusliku seisu hindamisel on võimalik arvesse võtta ka muid andmeid, mille dokumenteerimise ja esitamise kohustus on pandud ettevõtjale seadustega.

Majutusettevõtjale toetuse jagamine sõltuvalt üheksaprotsendise määraga maksustatava käibe deklareerimisest

1. Määruse nr 2 mõistes on majutusettevõtja äriregistris või mittetulundusühingute ja sihtasutuste registris registreeritud eraõiguslik juriidiline isik või füüsilisest isikust ettevõtja, kes pakub üheksaprotsendise käibemaksumääraga maksustatud teenuseid ning kelle tegevusala on justiitsministri 28. detsembri 2005. aasta määruse nr 59 „Kohtule dokumentide esitamise kord” lisas 16 „Eesti majanduse tegevusalade klassifikaator (EMTAK)” sätestatud tegevusala koodiga jagu I 551, 552 või 553 või jagu Q 86905 (määrus nr 2 § 4 p 2).

Määruse nr 2 § 4 punkt 10 sätestab, et käibeks loetakse käibemaksukohustuslasest reisiettevõtja, Tallinna vanalinna toidlustusettevõtja ja käsitöö, suveniiri või Eesti disaini müüja puhul taotleja poolt Maksu- ja Tolliametile (MTA) esitatud käibedeklaratsioonidel deklareeritud käibe suurus, mittekäibemaksukohustuslasest reisiettevõtja, Tallinna vanalinna toidlustusettevõtja ja käsitöö, suveniiri või Eesti disaini müüja puhul taotleja kasumiaruande müügitulud ja muud äritulud või füüsilise isiku tuludeklaratsioonid (vorm E) deklareeritud ettevõtlustulu.

Määruse nr 2 § 4 punktis 11 on öeldud, et majutusettevõtja käibeks loetakse MTA-le esitatud käibedeklaratsioonidel deklareeritud üheksaprotsendise käibemaksumääraga deklareeritud käibe suurus.

2. Määruse nr 2 [seletuskirjas](#) on märgitud, et „määruse eesmärk on toetada raskustesse sattunud turismiga otseselt seotud majandusharude ettevõtjaid kriisist kiiremaks väljumiseks rahvusvahelise reisimise ja nõudluse taastumisel. Toetus on suunatud ettevõtjatele, kes on jätkuvalt erinevatest piirangutest enim mõjutatud. Toetusmeetme sihtgrupiks on majutusettevõtjad, reisiettevõtjad, Tallinna vanalinna toidlustusettevõtjad ning käsitöö- ja suveniirimüüjad üle Eesti. Meede on kavandatud lähtuvalt ettevõtjatest: kelle käive on kukkunud kõige kiiremini ja ulatuslikumalt ning ei taastu eeldatavalt enne rahvusvahelise reisimise piirangute leevenemist ja vaktsiini kasutuselevõttu 2021. a; kes on elujõulised, kuid kelle äri on peatunud pikemaks ajaks erinevate piirangute tõttu ning rahvusvahelise reisimise aeglast taastumist arvestades taastub pikema aja jooksul; kes on kõige raskemas seisus november 2020. a seisuga; kellel on suured püsikulud“.

Seoses käibekriteeriumiga on seletuskirjas märgitud, et „käibe suuruse ja käibe languse kindlaksmääramisel võetakse aluseks käibemaksukohustuslasest käsitöö- ja suveniirimüüja puhul taotleja poolt Maksu- ja Tolliametile esitatud käibedeklaratsioonidel deklareeritud käibe suurus, mittekäibemaksukohustuslasest käsitöö- ja suveniirimüüja puhul taotleja kasumiaruande müügitulud ja muud äritulud või füüsilise isiku tuludeklaratsioonid (vorm E) deklareeritud ettevõtlustulu. Kuna majutusettevõtja käibe languse osalise hüvitamise toetuse saamise eelduseks on 9-protsendilise käibemaksumääraga maksustatud käibe langus ja 9-protsendilise käibemaksumääraga maksustatud käive deklareeritakse Maksu- ja Tolliametile esitatavas käibedeklaratsioonid, on 9-protsendilise käibemaksumääraga maksustatud käive määruse tähenduses vaid Maksu- ja Tolliametile esitatud käibedeklaratsioonidel deklareeritud 9-protsendilise käibemaksumääraga deklareeritud käibe suurus“.

Kõnealuse määruse viimase muudatuse [seletuskirjas](#) on aga märgitud nii: „Punktis 4 sisalduvate muudatustega (§ 4 p 10–11) täpsustatakse käibe mõistet toetusmeetme tingimuste tähenduses, hõlmates selle alla ka mittekäibemaksukohuslastest ettevõtjate käibe. Muudatuse kohaselt kaob ära tingimus, et käibe langust kontrollitakse vaid vastu MTA-le esitatud käibedeklaratsioonidel toodud andmeid. Lisatakse võimalus, et mittekäibemaksukohuslasest ettevõtja puhul võrreldakse käibe langust ka kasumiaruande müügitulude ja muude äritulude või füüsilise isiku tuludeklaratsioonis (vorm E) deklareeritud ettevõtlastulu kasumiaruannetega. MTA andmete põhjal käibe languse kontroll jääb kehtima vaid majutusettevõtjate puhul, kellel on 9% käibemaksuga maksutatud käibe tõttu kohustus niigi end käibemaksukohuslasena arvele võtta ja käibedeklaratsioone MTA-le esitada.“

3. Nähtub, et majutusettevõtjale on seatud määrusega nr 2 toetuse saamise eeltingimuseks see, et majutusettevõtja on deklareerinud üheksaprotsendise käibemaksuga maksustatavat käivet, mis omakorda eeldab, et ettevõtja on ennast registreerinud käibemaksukohustuslaseks ([käibemaksuseadus](#) (KMS) § 19 lg 1 koostoimes KMS § 4 ja § 15 lg 2). Teised ettevõtjate grupid saavad toetust taotleda ka muudele tuluandmetele tuginedes (määrus nr 2 § 4 p 10).

Kui ettevõtja käive ületab maksustatava käibe piirmäära 40 000 eurot, peab ta registreerima end maksukohustuslasena (KMS § 19 lg 1). Samas on isikul võimalus end vabatahtlikult maksukohustuslasena registreerida ka juhul, kui tema maksustatav käive ei ületa 40 000 euro piirmäära või kui tal ei ole maksustatavat käivet veel tekkinud. Seega ei ole ettevõtjal kohustust end maksukohustuslasena registreerida, kui tema käive ei ületa seadusega kehtestatud piirmäära. Küll aga võib ta seda teha vabatahtlikult.

Majutusettevõtjad, kelle käive jääb alla 40 000 euro, võib jagada kahte gruppi, sõltuvalt sellest, kas nad on vabatahtlikult üheksaprotsendise käibemaksuga käibe deklareerinud või mitte. Käibe suurusest hoolimata võivad aga mõlema ettevõtete grupi majandusnäitajad (summaarne käive, tulu, kasum, deklareeritud ja tasutud tööjõumaksud, FIE puhul avansiline sotsiaalmaks, tehingute arv, külastatavus jne) olla samas suurusjärgus. See tähendab, et majutusettevõtjad võivad olla majanduslikult võrreldavas olukorras sõltumata sellest, kas nad on üheksaprotsendist käibemaksuga käivet deklareerinud või mitte. Deklareeritud käive on ainult üks võimalik ettevõtja majanduslikku seisuga ja selle muutumist kirjeldav kriteerium.

Samas on määruse nr 2 alusel toetuse andmise eesmärk turismiga seotud majandusharude ettevõtjate, sh majutusettevõtjate toetamine seoses Covid-19 põhjustava koroonaviiruse levikuga (määrus nr 2 § 3) ning seda ei ole piiratud majutusettevõtja majandustegevuse ulatuse või tegutsemisvormi järgi, mistõttu on meede mõeldud abistama kõiki majutusettevõtjaid, kes on koroonakriisi tõttu oluliselt kahju kannatanud.

4. Niisiis tekib küsimus, mis on üheksaprotsendise käibemaksuga käibe deklareerimise kohustuse kui toetuse saamise imperatiivse eelduse eesmärk ning kuidas see aitab tagada kõnealuse määruse eesmärgi täitmist.

Majutusettevõtjate ebavõrde kohtlemine

5. Põhiseaduse §-s 12 sätestatud õigusloome võrdsus nõuab seda, et seadused ka sisuliselt kohtleks kõiki sarnases olukorras olevaid isikuid ühtemoodi. Võrdsuspõhimõtte piiramine ei ole iseenesest veel selle põhimõtte rikkumine. (RKPSJKo [02.05.2005, nr 3-4-1-3-05](#), p 20). Keeldu kohelda võrdseid ebavõrdselt on rikutud, kui kaht isikut, isikute gruppi või olukorda koheldakse meelevaldselt ebavõrdselt. Meelevaldselt saab ebavõrdselt kohtlemist lugeda siis, kui selleks ei leidu mõistlikku põhjust. Kui on olemas mõistlik ja asjakohane põhjus, on ebavõrdne kohtlemine seadusloomes põhjendatud ([RKPSJKo 26.09.2007, nr 3-4-1-12-07](#), p-d 18–19).

Kuna uurimise all on küsimus, kas üheksaprotsendise käibemaksumääraga käibe deklareerimise kohustus on toetuse saamise tingimusena lubatud, on võrdluse lähtekoht majutusettevõtja, kelle käive jääb alla 40 000 euro ja kes vastab muudele määruses nr 2 toodud nõuetele.

Võrreldavad grupid on kõnealusel juhul:

- a) majutusettevõtjad, kelle käive ei ületa 40 000 euro piirmäära ja kes on vabatahtlikult deklareerinud üheksaprotsendise käibemaksumääraga maksutatavat käivet ning kellel on nende andmete alusel õigus saada toetust määruse nr 2 alusel;
- b) majutusettevõtjad, kelle käive ei ületa 40 000 euro piirmäära ja kes ei ole vabatahtlikult deklareerinud üheksaprotsendise käibemaksumääraga maksutatavat käivet ning kellel puudub seetõttu õigus saada toetust määruse nr 2 alusel.

Määruse nr 2 § punktis 10 kehtestatud üheksaprotsendise käibe deklareerimise nõue riivab eelkõige põhiseaduse § 12 lõikes 1 sätestatud võrdsuspõhiõigust. Selle nõude kohaldamine võib viia ühesuguses majanduslikus olukorras olevate majutusettevõtjate ebavõrdse kohtlemiseni.

6. Määrusega nr 2 toetuse tingimuste kehtestamise [seletuskirjas](#) ega tingimuste muutmise [seletuskirjas](#) ei ole öeldud, miks on majutusettevõtjate toetuse tingimuseks seatud just üheksaprotsendise käibemaksumääraga käibe deklareerimine ning miks pole antud võimalust majandusnäitajaid tõendada muul viisil.

Vastuseks õiguskantsleri nõuniku pöördumisele selgitas Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium (MKM), et määruse nr 2 „eesmärk oli sihtida toetus kitsalt majutusteenusele. Väga tihti pakutakse majutust n-ö kõrvalteenusena ja ettevõtja põhikäive tuleb mujalt – näiteks seminariteenindus, spaa, toitlustus, ruumide rent, muud täiendavad teenused. Majutusettevõtja käibe languse osalise hüvitamise toetus kavandati aga kitsalt majutusteenusele, mistõttu oli eesmärk võtta isiku käibe languse hindamisel ning toetuse suuruse arvutamisel arvesse mitte isiku kogukäive, vaid kitsalt majutusteenuse osutamise seotud käibe osa. Nagu öeldud, siis majutusteenust osutava isiku äritulu, müügitulu või ettevõtlustulu sisaldab väga tihti lisaks majutusteenusele muid teenuseid ning nende arvestamine majutusteenuse käibe muutuse hindamisel tekitab meie hinnangul võimaluse isikute ebavõrdseks kohtlemiseks. Lisaks tuleb arvestada, et kui arvesse oleks võetud majutusettevõtja kogukäive, siis oleks tekkinud kahtlemata mingi teine hulk majutusettevõtjaid, kellel on küll olnud oluline langus majutusteenuste (ehk toetatavate tegevuste) käibes, kuid kelle kogukäive pole piisavalt langenud ja kes seega toetust ei saaks“. Peale selle märkis MKM esindaja, et „toetuse tingimuste kujundamisel lähtuti eeldusest, et oluline osa enamike majutusteenuste osutajate käibest tuleneb tehingutest juriidilistest isikutest klientidega, mistõttu sooduskäibemaksumäära kasutamiseks majutusettevõtjad pigem registreerivad end käibemaksukohustuslastena ka vabatahtlikult“. MKM rõhutas, et „üheksaprotsendise käibemaksumäära kasutamisest ja selle esmakordsest MTA-le deklareerimisest lähtumine võimaldab täpselt määrata majutusteenuste pakkumise algusaja. Tegemist on õigusliku tähendust omava asjaoluga, millest sõltuvad toetuse tingimused“.

7. Niisiis on määruse andnud minister üksnes käibeandmetele tuginemist õigustanud ohuga, et tuluandmete puhul sisaldavad need andmed suurel määral ka muu teenuse tulu, mistõttu ei teeniks toetus sellisel juhul eesmärki toetada just majutusettevõtja tegevust. Selline risk võiks erandlikku kohtlemist mingil määral õigustada üksnes juhul, kui ettevõtjate selline käitumismuster on tuvastatud statistiliste andmete alusel juba varem ning kui see seab otseselt ohtu toetuse eesmärgipärase kasutamise ning selle kontrollimine põhjustaks saadava kasuga võrrelduna märkimisväärselt suurt administratiivset kulu. Sellist eeldust kinnitavaid andmeid määruse väljatöötamisel kogutud ei ole. Seega ei saa see olla mõistlik ega asjakohane põhjus, mis välistab automaatselt toetuse saajate hulgast majutusettevõtjad, kes ei ole vabatahtlikult üheksaprotsendise käibemaksumääraga käivet deklareerinud.

Olukorras, kus alternatiivsete tuluandmete esitamise võimalust ettevõtjatele ei anta, kuna kahtluse alla seatakse sisuliselt ettevõtte põhitegevusala, tekib küsimus, mis on EMTAK koodi nõude tähendus ja kas see on konkreetse toetuse määramise eeldusena põhjendatud.

Oluline on, et toetuse tingimused arvestaksid võimalikult täpselt sellega, milline on ettevõtja poolt majutusteenuse osutamise aeg. Samas ei ole äratuntav, miks saab majutusteenuse osutamise aega tuvastada üksnes käibeandmete alusel. Toetuse saamisel võib panna tõendamiskoormise toetuse taotlejale, sõltuvalt sellest, millised on temale [raamatupidamise seadusega](#) ja maksuseadustega pandud kohustused.

Majandusliku seisundi tõendamise võimalus on piiritletud väga kitsalt üheksaprotsendise käibemaksümääraga deklareeritud käibe kaudu. Samas ei ole MKM kinnitusel analüüsitud, kui paljud majutusettevõtjad tegelikult toetuse tingimustele vastavad või toetusmeetme raamidest välja jäävad (s.o kui palju on majutusettevõtjaid, kelle käive jääb alla 40 000 ning nad ei ole ennast käibemaksukohustuslasena registreerinud). Alternatiivsete majandusnäitajate esitamise võimaluse sätestamata jätmist ei saa pidada mõistlikuks, sest ei ole teada, kui suures ulatuses on selle meetmega võimalik võrreldavas majanduslikus seisus olevaid majutusettevõtjaid hõlmata. Analüüsi teostamata on toetusmeetmest ilma jäetud terve grupp majutusettevõtjaid teadmata, milline on nende arv või majanduslik profiil ja abivajadus kriisiolukorras.

8. Nagu eelnevalt öeldud, on alla 40 000 euro suuruse käibe puhul käibe deklareerimine vabatahtlik. Majutusettevõtjatel ei olnud seega võimalik ette näha, et käibe deklareerimine on toetuse saamise eeldus (vrd RKPSJKo [22.12.2020, nr 5-20-6](#), p 18). Käibemaksukohustuslaseks registreerimise üle otsustamisel arvestatakse üldjuhul maksunduslikke ja raamatupidamisega seotud aspekte, mitte aga seda, kas isik vastab toetuse nõuetele.

9. Kokkuvõtvalt võib öelda, et toetust saavad ettevõtjatest, kelle käive jääb alla 40 000 euro, ainult need, kes on vabatahtlikult käivet deklareerinud. Ettevõtjad, kelle käibevahemik on samas suurusjärgus, kuid kes on otsustanud käivet mitte deklareerida, toetust ei saa. Neil ei olnud võimalik ette näha, et käibeandmete esitamisest saab toetuse saamise tingimus, samuti ei saanud nad toetuse taotlemiseks esitada alternatiivseid tuluandmed, nagu said teha teised ettevõtjate grupid. Seega koheldakse võrreldavaid isikute gruppe õigusloomes erinevalt.

Eelnevat silmas pidades puuduvad äratuntavad asjakohased ja mõistlikud põhjused, millega saaks õigustada võrreldavas majanduslikus olukorras olevate majutusettevõtjate erinevat kohtlemist.

10. Võimalik on toetuse tingimused kirja panna selliselt, et ettevõtjad, kes ei ole käibemaksukohustuslased, võiksid esitada oma majandusliku seisu kohta lisaks käibeandmetele teisi usaldusväärseid andmeid. Seda kinnitavad ka uue toetusmeetme kohta kehtestatud tingimused – selle meetme puhul on selline võimalus loodud (vt ettevõtjate ja infotehnoloogiaministri 21.04.2021 määrus nr 16 „[Ettevõtjate toetamine seoses COVID-19 haigust põhjustava koroonaviiruse levikust tulenevate piirangutega](#)“). Oluline on, et kõik sarnases majanduslikus seisus olevad majutusettevõtjad saaksid toetuse taotlemisel võimaluse oma majandusnäitajaid tõendada ning need näitajad ei oleks piiratud üksnes andmetega, mille esitamine on vabatahtlik ja mille seost toetuse taotlemisega ei olnud ettevõtjatel võimalik ette näha.

Efektiivse ja ajakohase õiguskaitse võimalusi silmas pidades on oluline ka see, et toetusmeetme eesmärk ja tingimuste kehtestamise põhjendused oleksid võimalikult arusaadavalt ja ammendavalt kajastatud seletuskirjas (vt [hea õigusloome ja normitehnika eeskirja](#) § 63). See on tähtis just selle tõttu, et tavaliselt on määruste alusel antavate toetuste taotlemise ajavahemik küllalt lühike. Näiteks turismisektori kahjude hüvitamise taotlusvoor oli avatud [29. märtsist 8. aprillini](#). Kuna toetuse vajadus on ajakriitiline, on see ka mõistetav. Samas, kui inimesele on teada üksnes toetuse saamise kriteeriumid, kuid ei ole üheselt selge, mis alustel on konkreetsetel

juhul toetuse kriteeriumid määratud, pole tal piisavalt informatsiooni otsustada, kas tema on jäetud meetme sihtgrupist välja õiguspäraselt või õigusvastaselt. See aga kahandab inimese võimalust enda õiguste kaitseks toetusmeetmete osas märkimisväärselt, kuna ainukeseks sisuliseks võimaluseks oma võimalikus õiguste riives selgust saada jääb nõ igaks juhuks toetuse taotluse esitamine ning seejärel negatiivse otsuse kohtumenetluses vaidlustamine ühes põhiseaduslikkuse järelevalve taotlusega. Õiguskantsleril on küll võimalus avaldusest ajendatuna kontrollida määruse põhiseaduslikkusele vastavust, kuid see ei pruugi inimest õigel ajal aidata, kuna analüüsi tulemus selgub tõenäoliselt alles siis, kui konkreetset toetust taotlema ei ole enam võimalik.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Ülle Madise

Teadmiseks: avaldajale

Karolin Soo 693 8410
Karolin.Soo@oiguskantsler.ee