



Õiguskantsler

Hr Eiki Nestor
Riigikogu esimees
riigikogu@riigikogu.ee

Meie 16.10.2015 nr 6-1/141510/1504521

Ettepanek käibemaksuseaduse Põhiseadusega kooskõlla viimiseks

Austatav Riigikogu esimees

[Põhiseaduse](#) § 142 lõike 1 ja [õiguskantsleri seaduse](#) § 17 alusel teen Riigikogule ettepaneku viia käibemaksuseaduse § 30 lõike 3 ja lõike 4 punkt 3 Põhiseadusega kooskõlla.

[Käibemaksuseaduse](#) § 30 lg 3 ja lg 4 p 3 on vastuolus [põhiseaduse](#) §-ga 12, sest pole loogilist, õiglast ja kaalukat põhjendust sellele, miks taksoveoteenuseks kasutatavalt sõiduautolt ja selle tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt lubatakse sisendkäibemaks täies ulatuses maha arvata, kuid ühenduse tegevusloa alusel tasuliseks sõitjateveoks kasutatava M1 kategooria väikebussi puhul kehtib sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang. Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang ei laiene ka M2 ja M3 kategooria bussidele.

M1 kategooria väikebussiga tasulist sõitjatevedu¹ korraldavate ettevõtjate ebasoodsam maksustamine ei vasta käibemaksu neutraalsuse põhimõttele, mille järgi tuleb samal tegevusalal, kuid eri vormis tegutsevaid ettevõtjaid kohelda ühetaoliselt.

I Kokkuvõte

Põhiseaduslikkuse järelevalve algatamise ajendiks oli pöördumine osahingult, kes osutab ühenduse tegevusloa alusel tasulist bussiveoteenust M1 kategooria sõiduautoga, milles on 9 istekohta (edaspidi *väikebuss*)² ning kelle väikebussilt ja sellega seotud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu mahaarvamisest kehtib käibemaksuseaduse (KMS) § 30 lõikes 3 sätestatud piirang: sisendkäibemaksu on arvestatud käibemaksust³ lubatud maha arvata 50 % ulatuses.

¹ Siin ja edaspidi: väikebussiga korraldatava tasulise sõitjateveo all peetakse silmas ühenduse tegevusloa (01.10.2015 jõustunud [ÜTS](#) § 39) alusel korraldatavat sõitjatevedu.

² Õiguskantsleri poole pöördunud avaldaja osutab ühenduse tegevusloa alusel tasulist sõitjate veoteenust tellimuste korras (sh hotellitransfeerid) M1 kategooria väikebussiga, millel lisaks juhi istmele on 8 istekohta ning mille täismass on alla 3500 kg. Sõitjate vedu 6–9 istekohaga sõiduautoga (kaasa arvatud juhi koht) oli kuni 30.09.2015 kehtinud [ühistranspordiseaduse](#) (ÜTS) § 2 p 12 järgi käsitletav bussiveona, samuti on 01.10.2015 jõustunud ÜTS § 3 lg 1 sätestatud, et bussivedu on sõitjate vedu bussiga või 6–9 istekohaga sõiduautoga.

³ Arvestatud käibemaks on maksukohustuslase tehtud KMS § 3 lõikes 4 ning lõike 6 punktides 5 ja 6 nimetatud tehingute ja toimingute maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks (KMS § 29 lg 2 esimene lause).

Samal ajal on taksoveo vormis sõitjateveoteenust osutavad ettevõtjad piirangust vabastatud ning saavad sisendkäibemaksu maha arvata 100 % ulatuses (KMS § 30 lg 4 p 3). Taksode eraotstarbel kasutamist maksustatakse vastavalt selle tegelikule osatähtsusele.

Taksoveoloa alusel korraldatav tasuline sõitjate vedu ja ühenduse tegevusloa alusel korraldatav vedu M2 ja M3 bussidega on seaduses hinnatud maksustamise seisukohast samalaadseks. Pole ühtki mõistlikku põhjust kohelda halvemini neid väheseid ettevõtjaid, kes kasutavad turul nõutud tasulise sõitjateveoteenuse osutamiseks väikebussi, mitte taksot ega suurt bussi.

Taksoveoloa väljastab kohaliku omavalitsuse üksus vedudeks valdavalt selle linna või valla territooriumil. Taksoveoloa saamiseks tuleb paigaldada taksomeeter ja täita muid nõudeid, mis ei oleks M1 tüüpi väikebussiga tellimusvedusid tegeva ettevõtja jaoks proportsionaalsed. Ühenduse tegevusloa alusel tehakse väikebussiga vedusid sarnaselt M2 ja M3 bussidele. Ka väikebussiga tasulist sõitjateveo teenust pakkuvate ettevõtjate jaoks on väikebuss ettevõtluse kese.

KMS § 30 lg 3 järgse sõiduautolt ja sellega seotud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangu (edaspidi ka *piirang*) rakendamisel eeldatakse, et juhul kui ettevõtluses kasutatavat sõiduautot kasutatakse ka ettevõtlusvälistel eesmärkidel, on nii ettevõtlusvälise kui ka ettevõtlusalase kasutuse osatähtsus 50 %. Vastavalt eelnevale saab sisendkäibemaksu maha arvata ainult 50 %. Taoline eeldus ei ole mõnedel tegevusaladel tegutsevate ettevõtjate suhtes õiglane. Nii on tegevusala puhul, kus ettevõtlus seisneb sõidukiga transporditeenuse osutamises ning selle tarbeks on soetatud kõik vajalikud load, pigem põhjendatud eeldada sõiduki ettevõtluses kasutamise suuremat osakaalu. Sellisel juhul ei ole sõiduki omatarbe maksustamisel õige lähtuda eeldusest, et selle osatähtsus on vähemalt 50 %. Eelnev põhimõte peaks ühtmoodi kehtima nii taksode kui ka tasuliseks sõitjateveoks kasutatavate väikebusside puhul.

Kehtiv käibemaksuseadus võimaldab sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata ning sõiduki eraotstarbel kasutamist omatarbena maksustada vastavalt selle tegelikule osatähtsusele lisaks taksodele ka tasuliseks sõitjateveoks kasutatavate M2 ja M3 kategooria busside puhul. Seega **kehtib sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang üksnes neile sõitjateveo ettevõtjatele, kes osutavad teenust M1 kategooria väikebussiga** (mis ei ole takso). Ülejäänud sõitjateveoteenust osutavad käibemaksukohustuslased, kes osutavad teenust taksoveoloa alusel või ühenduse tegevusloa alusel muu kategooria sõiduvahendiga, on piirangust vabastatud.

Regulatsioon, mis lubab sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata ning sõiduki omatarvet maksustada vastavalt selle tegelikule osatähtsusele, peaks kehtima taksovedu ja väikebussidega tasulist sõitjatevedu korraldavate isikute suhtes ühtmoodi. Seda eeldusel, et tegemist on käibemaksukohustuslastega, kellel on olemas sõitjateveoteenuse osutamiseks vajalikud load, ning täidetud on muud seaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangust vabastamise tingimused.

Käibemaksu neutraalsuse põhimõttest tulenevalt peab samal tegevusalal tegutsevaid isikuid kohtlema käibemaksuga maksustamisel ühetaoliselt, olenemata teenuse osutamise vormist. Kui

samal tegevusalal tegevaid ettevõtjaid koheldakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt, peab erinevaks kohtlemiseks olema asjakohane ja piisavalt kaalukas põhjendus.

Vaidlusalusel juhul esineval erineval kohtlemisel seda ei ole. Rahandusministeeriumi põhjendus, mille kohaselt on taksode erakasutust lihtsam kontrollida, kui sõitjate veoks kasutatavate väikebusside ettevõtlusvälistel eesmärkidel kasutamist, ei pea paika ega õigusta samal tegevusalal, kuid erinevas vormis tegutsevate isikute erinevat maksustamist.

Taksode suhtes KMS § 30 lg 4 punktis 3 sätestatud erand peaks taksodele kehtestatud erandiga sarnastel alustel laienema ka 6–9 istekohaga M1 kategooria väikebussidele, mida kasutatakse peamiselt tasuliseks sõitjateveoks. Analoogselt taksode piirangust vabastamiseks kehtestatud tingimustega on võimalik tingimused kehtestada ka nende väikebusside puhul (nt tegutsemine ühenduse tegevusloa alusel, kasutatavale sõidukile on väljastatud ühenduse tegevusloa tõestatud koopia⁴). Nimetatud lubade ja dokumentide saamine nõuab pingutust ja kulutuste tegemist, mistõttu erandi kuritarvitamise võimalus on väike.

Käesolevas ettepanekus on keskendutud üksnes neile sõitjateveo ettevõtjatele, kes korraldavad tasulist sõitjatevedu ühenduse tegevusloa alusel väikebussidega.

Põhjalikku arutelu ja tõenäoliselt korrigeerimist vajavad ka reeglid, mis puudutavad sõitjateveoteenuse osutamist kuni 5 istekohaga sõiduautodega, kui sellise teenuse osutamise vorm erineb traditsioonilisest taksoveoteenusest.⁵ Selles ettepanekus neid norme ei käsitleta.

II Ettepaneku üksikasjalikud põhjendused

1. KMS sätteid, mis reguleerivad ettevõtluses kasutatavate sõiduautode ja nende tarbeks soetatud kaupadelt ja saadud teenustelt sisendkäibemaksu mahaarvamist⁶, annavad väikebussiga tasu eest sõitjateveoteenust osutavatele ettevõtjatele erineva ulatusega mahaarvamise õiguse, olenevalt teenuse osutamise vormist.

⁴ Kuivõrd sõitjateveo ettevõtjal võib olla ka sõiduvahendeid, mida tasuliseks sõitjateveoks ei kasutata, tuleks sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangust vabastamisel silmas pidada, et piirangust vabastataks sõiduk, millega on lubatud ühenduse tegevusloa alusel sõitjateveo teenust osutada - vastavat õigust tõendab ühenduse tegevusloa tõestatud koopia (vt ÜTS § 39 lg 2).

⁵ Nii ei ole päris selgelt määratletud juhud, mil nutirakenduse kaudu tellitava sõiduautoga inimeste vedamisel on tegemist tasulise sõitjateveoga, mille korraldamisel on ühenduse tegevusloa nõutav. Vt ka 09.09.2015 artiklit Postimehes [Hallid varjud juhuveo äppide ümber](#) ja 16.09.2015 artiklit Postimehes [MKM: igasugune sõitjate tasu eest vedamine tegevusloata on keelatud ja karistatav](#). Lisaks vt 21.07.2015 Äripäeva artiklit [Uber noutab oigust Euroopa Kohtust](#). Lisaks vt ka [MTA ja Uber otsivad koostöös lahendusi jagamismajanduse arendamiseks](#) ja 07.10.2015 Ärilehe artiklit [Maksuamet paneb koos Uberiga kokku uut maksude deklareerimise platvormi](#).

⁶ Ettevõtluses kasutatavate sõiduautodelt ja nende tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu mahaarvamisel kehtib üldreeglina piirang, mille järgi saab ettevõtja olenemata sõiduauto isiklikul otstarbel kasutamise mahust sisendkäibemaksust maha arvata 50 % (KMS § 30 lg 3). See ei kehti juhul, kui esineb mõni KMS § 30 lõikes 4 sätestatud alus, mis annab õiguse sisendkäibemaksu kuni 100 % maha arvata. Lisaks vt ka KMS § 29 lõike 4 viimane lause: “Sõiduauto soetamisel või kasutuslepingu alusel kasutamisel ning sellise sõiduauto tarbeks kaupade soetamisel ja teenuste saamisel arvatakse sisendkäibemaks maha vastavalt selle sõiduauto ettevõtluses kasutamise osatähtsusele, kuid mitte rohkem kui 50 protsenti, võttes arvesse maksustatava ja maksuvaba käibe osatähtsuse.” Maksustatava ja maksuvaba käibe suhte arvestamise kohta vt KMS § 30 lg 5.

2. Kui tegemist on taksoveoga, võib ettevõtja sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata. Sõiduauto eraeesmärgil kasutamist maksustatakse omatarbena vastavalt selle tegelikule osatähtsusele. Sama meetodikat kasutatakse ka juhul, kui tasulist sõitjateveoteenust osutatakse muu kategooria sõidukiga, nt M2 või M3 kategooria bussiga. Kui aga tasulist sõitjateveoteenust osutatakse väikebussiga, rakendatakse sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangut. Seetõttu ei saa viimati mainitud ettevõtja tasuliseks sõitjateveoks kasutatavalt väikebussilt ja sellega seotud kaupadelt (nt kütus) ja teenustelt (nt hooldus- ja remondikulud) tasutud sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata.⁷ Ettevõtja kanda jääb sisendkäibemaksu kulust vähemalt 50 % ja see kehtib ka siis, kui sõidukit kasutatakse muuks otstarbeks kui ettevõtluseks väga väheses mahu.

3. Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang kehtib sõitjateveoks kasutatavatest sõidukitest üksnes ühenduse tegevusloa alusel sõitjateveoks kasutatavate sõiduautode (sh väikebusside) suhtes. Seega, väike grupp ettevõtjaid, osutades tasulist sõitjateveoteenust väikebussiga, mis ei ole takso, saab sisendkäibemaksu maha arvata vähem, kui teised tasulist sõitjateveoteenust osutavad ettevõtjad. Juhul kui väikebussi kasutatakse peamiselt ettevõtluse tarbeks ja väikeses mahu eratarbeks, kannab see grupp piirangu rakendamise tõttu teatud osa käibemaksu koormusest, mis kooskõlas käibemaksu kui tarbijamaksu põhimõttega on tavaliselt tarbijale edasikantav. Samadel asjaoludel saavad ülejäänud tasulist sõitjateveoteenust osutavad isikud maksukoormuse tarbijale täielikult üle kanda ning maksustada omatarvet vastavalt selle tegelikule mahule. Nii toob piirang kaasa ettevõtjate erineva kohtlemise ning halvendab osa ettevõtjate konkurentsivõimet (st riivab nende põhiseaduse §-st 31 tulenevat ettevõtlusvabadust).⁸

4. Ettevõtjate erinev kohtlemine seisneb selles, et ettevõtlusvabadust piiratakse üksnes mõnede teenuse osutamise vormide osas.⁹ Võrdsuspõhiõiguse riivet saab lugeda seda intensiivsemaks, et takistatakse ka ettevõtlust, mida kaitseb PS §-s 31 sätestatud põhiõigus.

5. Isikute erinev kohtlemine ei ole põhiseaduse järgi keelatud, kui erinevaks kohtlemiseks on põhiseaduspärane õigustus. Seega on vaja vastata küsimusele, miks koheldakse sisendkäibemaksu mahaarvamisel erinevalt taksovedajaid ja isikuid, kes osutavad väikebussiga tasulist sõitjateveoteenust, ning hinnata, kas erinev kohtlemine on sellega õigustatav.¹⁰

⁷ See on võimalik üksnes juhul, kui sõidukit kasutatakse eranditult vaid ettevõtluse tarbeks (KMS § 30 lg 4 p 5).

⁸ Riigikohus on konkurentsivõime nõrgendamise kohta lähemalt selgitanud: "Kui piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtluses kasutatavate kaupade soetamisel ning ei vabastata samaaegselt nende kaupade müüki käibemaksust, siis sellise kauba omahind suureneb mahaarvamata käibemaksu võrra ning kaup muutub konkurentsivõimeetuks, sest ta on vähemalt osaliselt mitmekordselt käibemaksuga koormatud." Vt [RKHKo 28.05.2002 nr 3-3-1-21-02](#), p 18.

⁹ Majandustegevuse registri andmete põhjal oli sõitjateveo tegevusloa tõestatud koopia väljastatud 118 sõiduautole, millel on 6–9 istekohta (teave Maanteeametilt seisuga 18.09.2015). Ehkki ebavõrdselt koheldavate isikute grupp on võrdlemisi väike, ei saa riivet pidada väheoluliseks. Piirang võib avaldada väikese osaühingu maksukoormusele küllaltki suurt mõju, kui sõitjateveoteenuse osutamiseks on vaja soetada uus sõiduk või olemasolevat sõidukit remontida. Nt juhul kui ettevõtja soetab 20 000 eurot maksva sõiduki, saab ta sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvamise õiguse korral maha arvata 4 000 eurot, piirangu rakendumise korral 2 000 eurot.

¹⁰ Ehkki asjas on võimalik välja tuua rohkem kui kaks ebavõrdselt koheldavate isikute gruppi, tuleb kõigepealt võrrelda kaht kõige sarnasemat gruppi, keda erinevalt koheldakse. Kui grupi erinev kohtlemine kõige sarnasema grupiga on põhiseadusega vastuolus, siis puudub vajadus kontrollida erineva kohtlemise põhiseaduspärasust teiste vähem sarnaste gruppidega võrreldes. Vaidlusaluse piirangu aspektist on taksod ja M1 kategooria väikebussid

6. Tegemist ei ole olemuslikult erinevate teenustega, millega oleks võimalik õigustada erinevat kohtlemist. Nii väikebussiga sooritatava veo¹¹ kui taksoveo puhul osutatakse sõitjateveoteenust, mille eest võetakse tasu.¹² Erinevused on selles, et ühenduse tegevusloa ja taksoveo loa annavad erinevad asutused¹³, taksovedu toimub spetsiaalselt selleks kohandatud sõidukiga ning taksoveo hinna kujunemine on reguleeritud, samal ajal kui kõnealuste väikebussivedude puhul kujuneb hind tavaliselt tellija ja vedaja vahelisel kokkuleppel. Ehkki taksoveoloa väljastab kohalik omavalitsus, ei pruugi taksovedu toimuda ainult ühe omavalitsuse piires, sõitjaid võib teenindada ka sõiduks kohaliku omavalitsuse territooriumilt väljaspool asuvasse, sõitja poolt soovitud punkti.¹⁴ Sarnaselt võib ühe või mitme omavalitsuse piires sõitjateveoga tegeleda ka riigisiseseks sõitjateveoks ühenduse tegevusloa saanud väikebussiveo ettevõtja.¹⁵ Eespool väljatoodud erinevused ei ole maksustamise aspektist olulised ega õigusta ettevõtjate erinevat kohtlemist. Pealegi saavad ka M2 ja M3 kategooria bussidega veoteenust (sh pikematel distantidel) korraldavad ettevõtjad sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata. Seegi asjaolu viitab sellele, et seadusandja peab taksoveoloa alusel korraldatavat vedu ja ühenduse tegevusloa alusel korraldatavat bussivedu maksustamise seisukohast samalaadseks.

7. Kuivõrd [käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 644 SE seletuskirjas](#) ei olnud põhjendusi sellele, miks sõitjateveoteenust eri vormis osutavaid ettevõtjaid koheldakse erinevalt, pöördusime selgituste saamiseks rahandusministri poole. [Vastuses](#) selgitas

sarnases olukorras, kuivõrd tegemist on sõiduauto kategooriasse kuuluvate sõidukitega ning sõitjatevedu väikebussiga võib toimuda nii taksoveo kui juhuveo vormis. Sel põhjusel ei ole võrreldud M1 kategooria sõidukiga sõitjateveoteenust osutavaid isikuid M2 ja M3 kategooria bussidega sõitjateveoteenust osutavate isikutega.

¹¹ Ei ole välistatud, et väikebusse kasutatakse ka liinivedudeks. Praktikast ei ole juhtumeid teada, mistõttu liiniveole ei ole eraldi tähelepanu pööratud, vaid keskendutud tellimusvedudele ehk juhuveo vormis teenuste osutamisele. Siiski tuleks erandi laiendamisel lähtuda võimalusest, et mõnel juhul tehakse liinivedu ka väikebussiga. Ka neid ettevõtjaid ei tohiks asetada halvemasse olukorda teiste tasulist sõitjateveoteenust osutavate isikutega võrreldes. Ühistransport ei ole ka piiratud seaduses loetletud liikidega st juhuveo, taksoveo ja liiniveoga, vaid hõlmab igasugust sõitjatevedu, mille eest võetakse tasu (näiteks sõiduki rent koos juhiga). Vt 01.10.2015 jõustunud ÜTS § 2.

¹² 01.10.2015 jõustunud ÜTS § 3 lg 2 järgi on taksovedu teeliikluses sõitjate vedu tellija soovitud sihtkohta või sõitjale tellitud kohta järele sõitmine taksoveoks kohandatud ühissõidukiga, samuti selle sõidukiga taksopeatuses või sõitjaga kokkulepitud kohas sõitja ootamine. Juhuveo on teeliikluses teostatav sõitjatevedu, mis ei ole liinivedu või taksovedu ja mille põhiliseks eripäraks on see, et veetakse tellija või vedaja enda algatusel kokku pandud sõitjaterühmi (01.10.2015 jõustunud ÜTS § 5). Ka taksoga võidakse vedada tellija algatusel kokku pandud sõitjaterühmi.

¹³ Taksoveoloa väljastab kohalik omavalitsus, sõitjateveoks ühenduse tegevusloa ja ühenduse tegevuslubade tõestatud koopia väljastamiseks on volitatud Eesti Rahvusvaheliste Autovedajate Assotsiatsioon.

¹⁴ Vt kuni 30.09.2015 kehtinud [Sõitjate bussiliiniveo, bussijuhuveo, taksoveo ja pagasiveo üldeeskiri](#). 01.10.2015 jõustunud ÜTS § 64 lg 3 järgi peab taksovedu algama või lõppema teeninduspiirkonnas. Taksovedu ja juhuvedu on tavapärastel eristatud ka selle alusel, et juhuveo teenus lepitakse kokku varem, mh on võimalik, et juhuvedusid tehakse regulaarselt (nt hotell-sadam, hotell-lennujaam). Taksod on nii-öelda klientide ootel ja valmis teenust osutama kohe või lühikese ooteaja järel. Kuivõrd nii taksoveoteenuse osutajad kui ka ühenduse tegevusloa alusel tegutsevad veoettevõtjad saavad klientide leidmiseks kasutada tänapäevaseid IT-rakendusi, on kadumas seegi erinevus. Pikema ettetellimisega juhuveod ilmselt küll ei kao, kuid lisaks on võimalik, et nutirakendust kasutava ühenduse tegevusloa alusel tegutseva ettevõtja veoteenust saab tellida sama kiiresti kui taksoteenust.

¹⁵ Õiguskantsleri poole pöördunud avaldaja sõidutas reisijaid enamasti sadamast ja lennujaamast enda lepinguliste klientide juurde (hotellid, aktiivse vaba aja veetmise keskused), sõit jäi paari omavalitsuse piiresse. Samal marsruudil ei ole keelatud teenust osutada taksoga, kui sõit algab või lõpeb taksoveoloa väljastanud omavalitsuses. Ning ka juhul, kui käsitleda taksovedu teenusena, mis on kohalikuma iseloomuga ja millele on iseloomulik sõitjateveo korraldamine lühidistantidel, ning ühenduse tegevusloa alusel toimuvat vedu pikamaaveona, oleks keeruline õigustada lühema ja pikema distantisiga sõitjateveo erinevat maksustamist.

Rahandusministeerium, et piirangu rakendamisalast jäeti välja üksnes sellised sõidua autod, mille ettevõtlusega mitteseotud kasutamine on välistatud või see on kontrollitav. Taksode suhtes kehtivat erandit põhjendati peaaesjalikult sellega, et taksode ettevõtlusväline kasutamine on kontrollitav. Seejuures kirjeldas minister taksode välitunnustele ja taksoteenuse osutamiseks kehtestatud erinõudeid. Samas ei selgitanud Rahandusministeerium, milliseid erinõudeid tuleb oluliseks pidada ja miks, samuti, kuidas need nõuded aitavad paremini kaasa takso ettevõtlusvälise kasutamise kontrollimisele võrreldes nõuetega, mis kehtivad väikebussiga tasulist sõitjateveoteenust osutavatele ettevõtjatele.

8. Ehkki taksoveol ja sõitjate veol väikebussiga on mõningaid erisusi, ei tulene nendest erisustest, et taksode ettevõtlusvälist kasutust oleks võrreldes sõitjateveoks kasutatavate väikebussi erakasutusest lihtsam kontrollida. Sõiduki väliste tunnuste olemasolu või puudumine ei saa olla määrav, sest sõiduki välitunnused (ettevõtja nimi või logo sõiduki küljel, plafoon sõiduki katusel) ei aita tuvastada, mis eesmärgil sõidukit tegelikult kasutatakse. Ehkki taksodel on taksomeetri (ja printeri) paigaldamise nõue, ei tähenda seegi, et taksode erakasutust oleks lihtsam kontrollida. Taksoga võib sõita väljalülitatud taksomeetriga, nt kui takso sõidab tellimust täitma või siirdub pärast tellimuse täitmist ootekohta. Kõik taksomeetrile mittevastavad sõidud (ja vastav kütusekulu) ei ole automaatselt ettevõtlusvälised. Taksomeetri paigaldamise ja kasutamise nõue ei tähenda seega, et taksode erakasutust oleks lihtsam kontrollida. Omatarbe maksustamiseks tuleks pidada isiklike sõitude kohta eraldi arvestust, kuid täpsemad reeglid taksode erakasutuse kohta käibemaksuarvestuse pidamiseks puuduvad.¹⁶ Eelnevat arvesse võttes ei ole mõisteta, miks sellistel tingimustel on taksode omatarbe maksustamist peetud paremini kontrollitavaks ning tasuliseks sõitjateveoks kasutatava väikebussi puhul näib kehtivat eeldus, et selle omatarbeks kasutamine kontrollitav ei ole.¹⁷

9. Rahandusministeeriumi hinnangul toob piirangu ühetaoline kohaldamine (50 %) kaasa teataval määral ebavõrdsust, kuna rakendub ühtse protsendimäärana kõikidele maksukohustuslastele. Muu hulgas ei olene maksustamine sõiduauto tegelikust ettevõtluses ja mitteettevõtluses kasutamise osatähtsusest. Eeliseks on, et lihtsustatud lähenemine vabastab ettevõtja erasõitude kohta arvestuse pidamise kohustusest. See lahendus ei pruugi siiski anda

¹⁶ Sõiduaudoga seotud erisoodustusest maksude tasumiseks (tulumaks, sotsiaalmaks) on ettevõtjal valida, kas pidada erasõitude kohta arvestust või tasuda arvestusliku kuumäära alusel. 01.12.2014 jõustunud KMS muudatuste järgi ei ole sõiduauto omatarbe regulatsioon enam seotud tulumaksuseaduse erisoodustusemaksu jaoks kehtestatud arvestuse regulatsiooniga. Kuigi KMS § 30 lg 4 p 1–4 sätestatud erandite puhul eeldatakse, et omatarvet tuleb maksustada vastavalt erasõitude mahule, siis erasõitude kohta arvestuse pidamise kohta täpsemad reeglid puuduvad. Käibemaksuseaduses ei ole selle kohta viidet tulumaksuseadusele ega kehtestatud ka mõnda rakendusakti. Tõenäoliselt juhivad mõned ettevõtjad praktikas tulumaksuseaduses sätestatud reeglitest ja kasutavad vastavat arvestust ka käibemaksuga maksustamise eesmärgil. Teisalt, kui nt taksovedaja valib maksustamise aluseks arvestusliku kuumäära ([tulumaksuseadus](#) § 48 lg 8 viimane lause), ei ole tal tulumaksu- ja sotsiaalmaksukohustuse täitmise seisukohast vaja erasõitude kohta arvestust pidada. Sellisel juhul on tal vabadus otsustada, kuidas pidada arvestust sõiduauto omatarbe osas.

¹⁷ Juhueo korral on teenuse tellija tavaliselt tuvastatav, veetakse tellija või vedaja initsiatiivil moodustatud sõitjate rühmi ning tasutakse arve alusel. Rahvusvaheliste vedude korral on ettevõtjal kohustus täita ja pädevale isikule kontrollimiseks esitada sõidulehti (vt kuni 30.09.2015 kehtinud ÜTS § 48 lg 6 ning 01.10.2015 jõustunud ÜTS § 83 lg 1 p 5). Taoliste sõidulehtede täitmise nõude seadmine erandi rakendamise tingimuseks (ka Eestisestele vedudele) ei ole välistatud, kui see aitab sõiduki ettevõtlusväliselt ja ettevõtluseks kasutamist paremini kontrollida. Teisalt, kui eri vormis tegutsevatele veoettevõtjatele kehtestatakse erinevad arvestuse pidamise reeglid, tuleb seda põhjendada.

head tulemust olukorras, kus tegevusalast tulenevalt kasutatakse sõidukit ettevõtluseks väga suurel määral. Kui sellisel juhul lähtutakse sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramil eeldusest, et sõiduki ettevõtlusväline kasutus on vähemalt 50 %, toob see ettevõtjale kaasa koormavaid tagajärgi – mitte ainult väikest ebaõiglust, mida on võimalik kompenseerida sellega, et arvestust erasõitude kohta pidada ei tule. Taksode piirangust vabastamine tuleneb Rahandusministeeriumi sõnul sellest, et sõiduki kasutamisel on ettevõtluses keskne roll.¹⁸ Ettevõtlus seisneb sõiduautoga teenuse osutamises. Sellisel juhul võib eeldada, et sõidukit kasutatakse ettevõtluseks rohkem kui 50 %.¹⁹

10. Lihtsustusmeetod, mille järgi ükskõik millises mahus ettevõtlusvälise kasutuse esinemisel rakendatakse 50 %-list sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangut, ei anna tasuliseks sõitjateveoks kasutatavate sõidukite puhul enamasti õiglast tulemust. Nii taksode kui ka tasuliseks sõitjateveoks kasutatavate M1 kategooria väikebusside puhul tuleks võtta ühtmoodi aluseks eeldus, et sõidukit kasutatakse sedavõrd suurel määral ettevõtluses, et isegi juhul, kui neid sõidukeid kasutatakse mingil määral ka eratarbeks, ei ole 50 % mahaarvamise piirangut õiglane ega mõistlik kohaldada.²⁰

11. Rahandusministri vastusest ei nähtunud, et kaalutud oleks, millistel juhtudel ja tingimustel saaks taksodele kehtestatud erandit laiendada ka teistele tasuliseks sõitjateveoks kasutatavatele M1 kategooria sõiduautodele (st väikebussidele). Taksode puhul on piirangust vabastamise tingimuseks, et sõiduautot kasutatakse peamiselt taksoveoks, kui maksukohustuslasel on taksoveoluba ja sõidukikaart. Tasuliseks sõitjateveoks kasutatavale M1 kategooria väikebussidele erandi kehtestamisel saab ette näha analoogse nõude, seejuures oleks nõutavateks dokumentideks nt ühenduse tegevusluba ning ühenduse tegevusloa tõestatud koopia sõidukile, mida kasutatakse ühenduse tegevusloaga lubatud tasuliseks sõitjateveoks.²¹

12. Erandi laiendamise kuritarvitamise ohtu ei saa pidada sedavõrd tõsiseks, et õigustada taksoteenuse osutajate ja väikebussidega sõitjateveoteenust osutavate ettevõtjate ebavõrdset kohtlemist. Ühenduse tegevusloa taotleja ja veokorraldaja suhtes kehtivad nõuded ei võimalda tasuliseks sõitjateveoks ühenduse tegevusluba saada hõlpsasti.²² Tasuliseks sõitjateveoks

¹⁸ Sellega on selgitatav ka õppesõiduautode piirangust vabastamine.

¹⁹ Rahandusminister selgitas, et KMS § 30 lg 4 punktides 3 ja 4 sätestatud tingimus „sõidukit kasutatakse peamiselt taksoveoks või õppesõiduks“ tähendab seda, et sõiduauto peab olema ettevõtluses kasutuses rohkem kui 50 % ulatuses.

²⁰ See võib olla ka põhjuseks, miks EL Nõukogu [rakendusotsuse](#) 2014/797/EL artiklis 5 on sätestatud vabastus piirangust kõigile tasuliseks sõitjateveoteenuseks kasutatavatele sõidukitele, ehkki Eesti Vabariik taotles erandit üksnes taksodele. Rakendusotsuse art 5 p b järgi ei kohaldata erimeetme kehtestamiseks Eestile antud luba tasu eest reisijateveoks kasutatavatele sõidukitele, sealhulgas taksodele. Seetõttu tekib küsimus ka käibemaksuseaduse kooskõlast EL õigusega.

²¹ Vt kuni 30.09.2015 kehtinud ÜTS 31 lg 2 ja 2¹, 01.10.2015 jõustunud ÜTS § 39 ja 41. Ka on võimalik anda sõitjateveo ettevõtjatele valikuõigus, kas nende suhtes kehtib sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang (koos arvestuse pidamise kohustusest vabanemisega) või erand, mis toob kaasa ettevõtlusega mitteseotud sõitude kohta arvestuse pidamise kohustuse.

²² Vt kuni 30.09.2015 kehtinud ÜTS § 35 ja 36, 01.10.2015 jõustunud ÜTS § 43 ja 44. Samuti tuleb nende dokumentide eest maksta tasusid. Tasud, mida võetakse ühenduse tegevusloa (127,82 eurot + käibemaks (KM)), tõestatud koopia (12,78 eurot + KM) ja EÜ juhuveo kontrolldokumendi eest (38,35 eurot + KM), ning võimalikud koolituskulud annavad vastaval tegevusalal tegutsemiseks vajalike dokumentide saamise kuludeks kokku ca 600-700 eurot.

ühenduse tegevusluba taotleval isikul peab olema hea maine ja finantsseisundiga, samuti määrata veokorraldaja, kel omakorda on hea maine ja finantsseisund. Veokorraldaja pädevuse saamiseks peab olema läbitud koolitus, mis on aeganõudev ja võib kaasa tuua kulusid.²³ Samuti peab ühenduse tegevusloa taotleja ja omaja täitma omakapitali nõudeid.²⁴ Eelkirjeldatud nõuete täitmine on piisavalt tülikas ja aeganõudev isiku jaoks, kes soovib tegevusluba saada pelgalt sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangust vabanemise eesmärgil, kuid tegelikult tasulise sõitjateveoga ei tegele.²⁵

III Täiendav märkus

Seadust on vaja muuta ka seetõttu, et Eesti ei ole saanud EL luba käibemaksudirektiivi üldpõhimõtetest kõrvale kalduva sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangu kohaldamiseks tasuliseks sõitjateveoks kasutatavate sõidukite, sh väikebusside suhtes. Eesti rakendab sõiduautode sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangut EL Nõukogu [rakendusotsuse](#) artiklites 1 ja 2 antud loa alusel. Rakendusotsuse artikli 5 punktis b on sätestatud, et artiklites 1 ja 2 antud luba ei laiene tasu eest reisijateveoks, sealhulgas taksoteenuseks, kasutatavatele sõidukitele. Rakendusotsuse normid ei sätesta, et tasulisel reisijateveol²⁶ M1 kategooria sõiduautoga (sealhulgas väikebussiga), mis ei ole takso, oleks eristaatus: ka sellisele teenusele laieneb rakendusotsuse art 5 p b. Kuivõrd erimeetme kehtestamiseks ei ole nende sõidukite suhtes luba antud, kehtib reisijateveoks kasutatavate sõidukite (sh väikebusside) osas endiselt [Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ](#) art 168 ja 168a ning art 26 lõike 1 punktis a sätestatu. Täpsemalt tähendab see, et ka M1 kategooria väikebussiga tasulise reisijateveo teenuse osutamisel peab saama sisendkäibemaksu maha arvata 100 % ulatuses ning maksustada omatarvet vastavalt väikebussi ettevõtlusvälise kasutuse tegelikule mahule. Liikmesriik võib küll täpsustada, millistel tingimustel sisendkäibemaksu mahaarvamise erand (st 50% piirang) kehtib, kuid ei saa

²³ Vt lähemalt [kvalifikatsiooninõuded](#), [Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus nr 1071/2009](#). Kui isik ei vali aastast tasuta õpet (nt Narva, Tallinna ametikoolides), siis täiendkoolituse vormis läbitav koolitus võib olla tasuline. Nt avaldajal oli kulunud koolitusele 500 eurot. Avaldaja oli kaalunud mõne isikuga lepingu sõlmimist, kel juba on veokorraldaja pädevus, kuid kuivõrd veokorraldaja võib jääda ilma oma tegevusloast, kui tema vastutusel olev ettevõtja (avaldaja) rikub õigusnorme, siis avaldaja ei leidnud veokorraldajat, kes oleks olnud nõus temaga lepingu sõlmima. Avaldaja läbis veokorraldaja koolituse, lubade saamine võttis tal kokku 8 kuud. 01.10.2015 jõustunud ÜTS § 44 lg 5 kehtestab erandi kuni 9 istekohaga sõidukiga sõitjatevedu korraldava FIE puhul, kes on ühtlasi veokorraldaja. Isik loetakse ametialaselt pädevaks ka juhul, kui ta on läbinud autojuhi ametikoolituse, sooritanud sellekohase eksami ja omab taksojuhi kutsetunnistust. Mõnel juhul on ka kõrgkooli lõputunnistus aluseks isiku osaliseks või täielikuks vabastamiseks veokorraldaja koolituskursuse läbimise ja koolituskursuse kirjaliku eksami sooritamise kohustusest (ÜTS § 44 lg 6).

²⁴ Vt ka 01.10.2015 jõustunud ÜTS § 43 lg 8, mis näeb ette, et erandina ei pea ühenduse tegevusloa taotleja ja omaja, kes korraldavad sõitjate vedu kuni üheksa istekohaga sõiduautoga, omakapitali vastama Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määruse (EÜ) nr 1071/2009 artikli 7 lõikes 1 nimetatud suurustele, kuid see peab olema vähemalt 1250 eurot iga kasutatava sõiduki kohta. Samuti võib finantssuutlikkust tõendada Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määruse (EÜ) nr 1071/2009 artikli 7 lõigetes 2 ja 3 sätestatud korras.

²⁵ Lisaks ei piisa selleks, et mahaarvamise õigust saada, üksnes lubadest, tegeleda tuleks ka fiktiivsete sõitjateveo arvete, nõu raamatupidamise loomisega. See tegevus toob juba kaasa märkimisväärseid riske ja on tülikas, muud skeemid on võimalik et lihtsamad ja turvalisemad. Uut sõidukit soetavad isikud võivad piirangust pääsemiseks kaaluda lihtsalt ka muu kategooria sõiduki (kaubiku, väiksem veoauto) ostmist või muude skeemide kasutamist. Vt [AMTELi kirjeldatud petuskeeme](#).

²⁶ EL Nõukogu rakendusotsuses on kasutatud terminit „reisijatevedu“, samal ajal kui ÜTS kasutab terminit sõitjatevedu. Sisult on need mõisted sama tähendusega.

otsustada, et rakendusotsuse artiklites 1 ja 2 antud piirangu rakendamise luba laieneb ka nendele juhtudele, mille suhtes EL rakendusotsuse artikkel 5 selgesõnaliselt loa laienemise välistab.²⁷

Austusega

/allkirjastatud digitaalselt/

Ülle Madise

²⁷ Euroopa Kohus on korduvalt ka rõhutanud, et liikmesriigid võivad sisendkäibemaksu mahaarvamist piirata üksnes direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel. Nt Commission of the European Communities v French Republic, case No. [C-50/87](#), ECJ, Judgment 21.09.1988, ECR (1988), p 16, 17.