



KOOPIA

RIIGIKOHUS

PÕHISEADUSLIKKUSE JÄRELEVALVE KOLLEEGIUM

KOHTUOTSUS

Eesti Vabariigi nimel

Kohtuasja number	3-4-1-24-11
Otsuse kuupäev	31. jaanuar 2012
Kohtukoosseis	Eesistuja Märt Rask, liikmed Tõnu Anton, Jüri Ilvest, Henn Jõks ja Jüri Põld
Kohtuasi	Tallinna Halduskohtu taotlus tunnistada põhiseadusega vastuolus olevaks käibemaksuseaduse § 44 ² lõige 2 ning vedelkütuse seaduse § 3 lõige 3, § 4 ¹ , § 4 ² lõige 2, § 14 lõige 3, § 15 lõige 3 ning § 36 lõige 5
Menetluse alus	Tallinna Halduskohtu 4. oktoobri 2011. a otsus asjas nr 3-11-1316
Asja läbivaatamine	Kirjalik menetlus

RESOLUTSIOON

1. Tunnistada vedelkütuse seaduse § 36 lõige 5 põhiseadusega vastuolus olevaks ja kehtetuks osas, milles see kohaldub tarbimisse lubatud kütuse müüjate suhtes, kes olid 1. aprillil 2011 registreeritud majandustegevuse registris kütuse müüjana ning olid kütuseturul tegutsenud vähem kui kolm aastat.
2. Tunnistada vedelkütuse seaduse § 4² lõike 5 punkti 1 tekstiosa „ning vähemalt kolmeaastane kogemus kütuse käitlemise valdkonnas“ põhiseadusega vastuolus olevaks ja kehtetuks.

ASJAOLUD JA MENETLUSE KÄIK

1. Kõrveküla Tankla OÜ peamiseks tegevusalaks on 2010. aasta majandusaasta aruandest nähtuvalt mootorikütuse jaemüük Kõrveküla tanklas, mootorikütuse hulgimüük tarnijatele ning jaekaubandus tankla kaupluses. Kõrveküla Tankla OÜ registreeriti 30. juunil 2010 majandustegevuse registris ning Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 10. novembri 2010. a otsusega oli määratud Kõrveküla Tankla OÜ tulevikus tekkida võiva käibemaksukohustuse täitmise tagamiseks tagatis 19 200 krooni.
2. Vedelkütuse seaduse ja käibemaksuseaduse muutmise seadus võeti vastu 22. veebruaril 2011. Seadusemuudatused avaldati Riigi Teatajas 15. märtsil 2011. Muudatused jõustusid 1. aprillil 2011. Vedelkütuse seaduse (VKS) § 36 lõike 5 kohaselt pidid enne muudatuse jõustumist majandustegevuse registrisse kantud isikud, kes müüsid tarbimisse lubatud kütust ja soovisid selle müüki jätkata, esitada Maksu- ja Tolliametile uue registreerimistaotluse ning 100 000 euro suuruse käibemaksutagatise.

3. Kõrveküla Tankla OÜ esitas 14. aprillil 2011 maksuhaldurile taotluse, milles palus ennast majandustegevuse registrisse registreerida tarbimisse lubatud kütuse müüjana, taotledes samas käibemaksutagatise vähendamist alla seaduses sätestatud määra.

4. **Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskus** määras 3. mai 2011. a otsusega nr 12.2-7/121-1 Kõrveküla Tankla OÜ-le käibemaksu tagatiseks 100 000 eurot, leides, et Kõrveküla Tankla OÜ-l ei ole kolmeaastast kogemust kütuse käitlemise valdkonnas, mistõttu ei ole VKS § 4² lõike 5 kohaselt alust vähendada tema käibemaksutagatist.

5. Kõrveküla Tankla OÜ esitas 27. mail 2011 **Tallinna Halduskohtule kaebuse**, taotledes Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 3. mai 2011. a otsuse nr 12.2-7/121-1 tühistamist ning Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse kohustamist registreerida Kõrveküla Tankla OÜ majandustegevuse registris kütuse käitlejana. Kõrveküla Tankla OÜ leidis, et vedelkütuse seaduse regulatsioon piirab ebaproportsionaalselt tema ettevõtlusvabadust ning on seega vastuolus põhiseaduse (PS) §-dega 11 ja 31. VKS § 3 lõiked 3 ja 4¹ on ebaproportsionaalsed osas, milles seadus ei võimalda maksuhalduril valida, kas määrata kütuse müüjale tagatis, ega võimalda seega hinnata, kas isiku õiguste ja vabaduste piiramine konkreetsel juhtumil on vajalik. Kõrveküla Tankla OÜ hinnangul sätestatakse maksukorralduse seaduse (MKS) §-s 120 ja käibemaksuseaduse (KMS) § 44² lõikes 2 maksuhalduri õigus nõuda tagatise esitamist, mis viitab maksuhalduri kaalutusõigusele ja seadusega antud volitusele kaaluda tagatise määramise õigustatust. VKS § 4² lõikes 2 nõutav 100 000 euro suurune tagatis ei ole mõõdukas, sest tagatis on liiga kõrge ja käib keskmise või väiksema suurusega kütusemüüjale üle jõu. Riigi soovitud eesmärki, ohjeldada maksupettusi, on võimalik saavutada ka väiksema tagatise määramisega, mille juures saaks riik arvestada iga kütusemüüja eripära ja usaldusväarsust.

6. **Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskus** vaidles kaebusele vastu. VKS § 3 lõikest 3, §-st 4¹ ja § 4² lõikest 2 tulenev käibemaksutagatise esitamise kohustus küll piirab kütusemüügiga tegelevate isikute ettevõtlusvabadust, kuid piirangul on kaalukas legitiimne eesmärk, mille saavutamiseks on piirang nii vajalik kui ka proportsionaalne.

TALLINNA HALDUSKOHTU OTSUS

7. Tallinna Halduskohus rahuldab Kõrveküla Tankla OÜ kaebuse, tühistas Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 3. mai 2011. a otsuse nr 12.2-7/121-1 ja kohustas Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskust vaatama uuesti läbi Kõrveküla Tankla OÜ 14. aprilli 2011. a taotluse ning otsustama Kõrveküla Tankla OÜ registreerimine majandustegevuse registris vastava otsuse tegemise ajal kehtivate õigusnormide alusel. Halduskohus jättis kohaldamata ning tunnistas põhiseadusvastaseks KMS § 44² lõike 2 ning VKS § 3 lõike 3, § 4¹, § 4² lõike 2, § 14 lõike 3, § 15 lõike 3 ning § 36 lõike 5 osas, milles need kohalduvad isikute suhtes, kes olid 1. aprillil 2011 registreeritud majandustegevuse registris kütuse müüjana ja soovisid jätkata kütuse müüki.

8. Tallinna Halduskohus asus seisukohale, et käibemaksuseaduse ja vedelkütuse seaduse regulatsioon, mis eeldab vedelkütuse müügiga tegelemiseks 100 000 euro suuruse käibemaksutagatise andmist, piirab isikute ettevõtlusvabadust. Ühetaolise 100 000 euro suuruse tagatise nõudmine vedelkütuse müüjatelt võib põhimõtteliselt olla mõõdukas nende ettevõtjate suhtes, kes soovivad kütuse müügiga tegelema hakata pärast käibemaksuseaduse ja vedelkütuse seaduse muudatuste kehtestamist, kuna nende ettevõtjate jaoks on tegemist ette teada oleva meetmega ning nad saavad oma majandustegevuse planeerimisel sellega arvestada.

9. Kohtu hinnangul ei olnud aga selline regulatsioon mõõdukas nende isikute puhul, kes regulatsiooni kehtima hakkamisel kütuseturul vedelkütuse müügiga juba tegelesid ja olid selleks tarbeks majandustegevuse registris registreeritud. Uue registreerimistaotluse esitamiseks ning

maksuhalduri määratud tagatise andmiseks ette nähtud tähtaeg seadusemuudatuse avaldamisest 15. märtsil 2011 kuni 31. maini 2011 (2,5 kuud) on põhjendamatult lühike varem sama majandustegevusega tegelenud ettevõtjate jaoks. See on vastuolus PS §-s 10 sätestatud õiguspärase ootuse põhimõttega. Isiku õiguspärase ootuse rikkumist ei kompenseeri ka VKS § 4² lõiked 5 ja 6, sest nende sätete alusel tagatise vähendamine eeldab vähemalt kolmeaastast kogemust kütuse käitlemise valdkonnas, mida kaebajal ei olnud.

Tallinna Halduskohtu 4. oktoobri 2011. a otsus jõudis Riigikohtusse 6. oktoobril 2011.

MENETLUSOSALISTE ARVAMUSED

Riigikogu

10. Riigikogu põhiseaduskomisjon leidis, et halduskohtus põhiseaduse vastaseks tunnistatud sätted on põhiseadusega kooskõlas. Isikutele, kes tegutsesid kütuseturul juba enne vaidlusaluse regulatsiooni jõustumist ning soovivad seal tegutsemist jätkata ka pärast 31. maid 2011, on 2,5 kuu pikkune aeg piisav ja asjakohane 100 000 euro suuruse tagatise leidmiseks ning riive ei kaalu üles regulatsiooni eesmärki.

11. Regulatsiooni eesmärk, riigile seadusega ettenähtud laekumiste tagamine ning maksupettuste vähendamine, on äärmiselt kaalukas, arvestades riigieelarvesse laekumata jäänud maksude suurust ning enne seaduse muudatuse jõustumist majandustegevuse registrisse kantud kütusemüüjate suurt arvu, kellest on teada, et paljud on asutatud käibemaksupettuse eesmärgil. Oluline on ka pettusest tingitud ebavõrdne konkurents turul. Riive intensiivsuse üle otsustamisel tuleb võtta arvesse, et MKS § 122 sätestab võimaluse valida tagatise liikide vahel. Ei ole tõenäoline, et isik, kes ei leia tagatist 2,5 kuu jooksul, leiab selle 6 kuu jooksul. Lisaks tuleb arvestada ka seda, et kui üleminekuaeg oleks 6 kuud või 1 aasta, on suur tõenäosus, et riik kannaks selle aja jooksul maksupettuste toimepanemise tõttu suurt kahju.

Kõrveküla Tankla OÜ

12. Kõrveküla Tankla OÜ nõustus Tallinna Halduskohtu seisukohtadega käibemaksuseaduse ja vedelkütuse seaduse tagatise regulatsiooni põhiseadusvastasuse kohta. Lisaks leidis Kõrveküla Tankla OÜ, et käibemaksuseaduse ja vedelkütuse seaduse käibemaksu tagatise regulatsiooni põhiseadusvastasuse küsimust tuleb käsitleda laiemalt, kui seda tegi Tallinna Halduskohus. KMS § 44², VKS § 3 lõige 3 ja § 4¹ on vastuolus võrdse kohtlemise põhimõttega, kuivõrd kütusemüügiga tegelevaid isikuid, sh kaebajat, koheldakse ebavõrdselt võrreldes teistes majandusharudes tegutsevate ettevõtjatega, kus analoogset tagatist sätestavat regulatsiooni ei ole ette nähtud. Lisaks koheldakse ebavõrdselt ka kütusevaldkonna sees, kuna tagatise esitamise kohustusest on vabastatud kütusemüüjad, kes käitlevad ainult lennukikütust või vedelgaasi. Ebavõrdne kohtlemine toimub ka Euroopa Liidu tasandil, kuna tagatise esitamise kohustus kütusemüüjatele Eestis takistab oluliselt teiste liikmesriikide kütusemüüjate sattumist Eesti kütuseturule.

13. Teiseks on käibemaksu tagatise regulatsioon vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega. Kuna tagatise regulatsiooni mõjuks on mitmete ausalt tegutsevate väiksemate maapiirkondade kütusemüüjate tegevuse lõpetamine, ei ole tagatise nõudmine sellisel kujul vajalik ega mõõdukas. Proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus ka VKS § 4² lõige 5 osas, millest tulenevalt peavad tagatise vähendamiseks olema täidetud VKS § 4² lõikes 5 nimetatud kõik kolm kriteeriumi korraga.

14. VKS § 4² on vastuolus seaduslikkuse põhimõttega osas, milles see ei sätesta käibemaksutagatise ülemmäära. VKS § 4² on vastuolus ka õigusselguse põhimõttega, kuna seadus ei sisalda

käibemaksutagatise ulatuse ülemmäära ja tagatise ulatuse arvestamiseks olevad kriteeriumid on ebamäärased ega võimalda isikul ette näha oma kohustuse ulatust.

15. VKS § 36 lg 5 on vastuolus õiguspärase ootuse põhimõttega, kuivõrd käibemaksuseaduse ja vedelkütuse seaduse muudatuste rakendamise tähtaeg on nii lühike, et see ei jäta ettevõtjale piisavalt aega oma tegevuse ümberkorraldamiseks. VKS § 36 lõige 5 on vastuolus ka seaduslikkuse ja tagasiulatuva keelu põhimõttega, kuna vedelkütuse seaduse muudatuste jõustumisega on seadusandja lugenud sisuliselt kehtetuks kaebaja kehtiva registreeringu majandustegevuse registris, mis pidi varem kehtinud regulatsiooni alusel kehtima kuni 15. aprillini 2012.

Maksu- ja Tolliamet

16. Maksu- ja Tolliameti hinnangul on regulatsioon põhiseadusega kooskõlas.

17. Asja lahendamisel on asjassepuutuvaks sätteks üksnes VKS § 36 lõige 5. VKS § 36 lõikest 5 tulenev ettevõtlusvabaduse piirang on mõõdukas. Ehkki 100 000 euro suurust tagatist võib väiksemate kütusemüüjate puhul lugeda küllaltki suureks summaks, vähendab MKS §-s 122 sätestatud tagatise liikide valikuõigus põhiõigusesse sekkumise ulatust ja intensiivsust. Arvestades tagatise liikide valikuõigust, ei ole tagatise esitamise kulud üldjuhul tegelikult „ettevõtlust väljasuretavad“. Näiteks panga 100 000 euro suuruse garantii korral tuleks ettevõtjal tasuda aastas pangale keskmiselt 1278 eurot, seega igas kuus napilt üle 100 euro. Tegutseva kütuseettevõtja jaoks peaks olema tegemist igal juhul talutava koormusega, isegi juhul, kui ta ei saanud sellise kulutuse tekkimisest ette teada rohkem kui kaks kuud.

18. Põhiõigusesse sekkumise ulatust ja intensiivsust vähendab ka VKS § 4² lõikes 5 sätestatud tagatise vähendamise võimalus. Ka kolmeaastase valdkondliku kogemuse nõue tagatise vähendamise tingimusena on igati põhjendatud, kuna just äriühingu esimesed tegutsemisaastad on äriühingu n-ö ellujäämise aspektist kriitilise tähtsusega. Kui äriühing olelusvõitluses ellu ei jää, jääb sageli ka maksukohustus täitmata.

19. Riske arvestades ei ole 100 000 euro suurune tagatis liiga suur ega meelevaldne. Maksuhalduri andmetel jäi riigieelarvesse 2010. aastal laekumata vedelkütuse müügilt käibemaksu kokku ca 732 mln krooni. Ühe isiku tekitatava kahju keskmiseks suuruseks on ligikaudu 100 000 eurot kuus. Iga kuu, mil üleminekuperioodi pikendatuks, „maksnuks“ see riigile 61 miljonit krooni.

20. Seadusandja ei ole uut regulatsiooni kehtestanud n-ö üleöö. Ettevõtjatele jäi tagatise esitamiseks aega ca 2,5 kuud. Juhul kui ettevõtja on üldse võimeline nõutavas suurusel tagatist andma (kas käibevahendi eraldamise, kinnisvarale pandi seadmise, käenduse hankimise, krediidasutusest laenu taotlemise vms teel), on kaks ja pool kuud selleks igati piisav aeg.

Õiguskantsler

21. Õiguskantsler leidis, et VKS § 36 lõige 5 on vastuolus PS §-dega 31 ja 10 nende koostoimes. Teiseks rikuvad KMS § 44² lõige 2 ning VKS § 3 lõige 3, § 4¹, § 4² lõige 2 ja lõike 5 punkt 1 ning § 15 lõige 5 ja § 15 lõike 6 punkt 6 enne 1. aprill 2011 majandustegevuse registris kütuse müüjana registreeritud isiku PS §-des 31 ja 10 sätestatud õigusi.

22. Õiguskantsler on seisukohal, et asjassepuutuvaks sätteks tuleb lugeda VKS § 36 lõige 5 ning õigusselguse tagamise eesmärgil ka KMS § 44² lõige 2, VKS § 3 lõige 3, § 4¹, § 4² lõige 2 ja § 4² lõike 5 punkt 1 ning § 15 lõige 5 ja § 15 lõike 6 punkt 6 osas, milles need sätted kohalduvad enne 1. aprilli 2011 majandustegevuse registris registreeritud kütusemüüjate suhtes. Nimelt isegi siis, kui VKS § 36 lõige 5 oleks põhiseadusvastane ja Kõrveküla Tankla OÜ registreering jääks kehtima, tuleneks viimati nimetatud sätetest Kõrveküla Tankla OÜ-le kohustus tasuda tagatist raha Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 3. mai 2011. a otsuses märgitud suurusel. Kui ettevõtja ei oleks tagatist esitanud, oleks Maksu- ja Tolliametil tekkinud õigus peatada ettevõtja tegevus (VKS §

15 lõige 5) ning kuue kuu möödudes pärast ettevõtja registreeringu peatamist registreering kustutada (VKS § 15 lõike 6 punkt 6).

23. Tagatise regulatsioon on ebaproportsionaalne isikute osas, kes olid enne 1. aprilli 2011 majandustegevuse registris registreeritud. Erinevalt äri alles alustavatest ettevõtjatest on juba kütuseturul mõnda aega tegutsenud ettevõtjatel (ka nendel, kes on tegutsenud nt 6 kuud või aasta) juba tekkinud mõningane turul tegutsemise ja kohustuste täitmise kogemus, st nad olid kõik oma ärialast käitumist ja distsipliini demonstreerinud riigile käibemaksuseaduse ja vedelkütuse seaduse muudatuste jõustumise ajaks. Kuna Maksu- ja Tolliametil oli nende ettevõtjate kohta informatsioon, mille põhjal oli võimalik hinnata iga kütusemüüjaga seotud riske, ei olnud nende ettevõtjate puhul ühtse käibemaksutagatise rakendamine õigustatud. Äriühingu jaoks oleks tema käivet ja tegevushaaret arvestava käibemaksutagatise esitamine oluliselt leebem kohustus võrreldes ühtse, vähemasti väikeettevõtja jaoks kõrge määraga käibemaksutagatise esitamise kohustusega.

24. Lisaks ei jäetud kütuseturul juba tegutsevatele ettevõtjatele regulatsiooniga tutvumiseks ja kohanemiseks piisavalt aega. Tagatise esitamise kohustus tekkis turuosaliste jaoks ootamatult. 100 000 euro suuruse tagatise esitamise kohustuse täitmine ei pruugi olla kahe kuuga teostatav, samuti võib sellise kohustuse täitmine nõrgendada äriühingu finantsseisu. Kohustuse täitmata jätmine aga sunniks ettevõtjaid kütuseturul tegevust lõpetama. Mõistlikuks üleminekuajaks saaks pidada perioodi, mis tagaks mitte üksnes selle, et ettevõtja saaks oma majandustegevust ümber korraldada selleks, et seadusemuudatuste jõustumise järel tegevust jätkata, vaid ka selle, et soovi korral saaks ettevõtja turult normaalsetel tingimustel lahkuda.

Justiitsminister

25. Justiitsministri hinnangul on VKS § 36 lõige 5 koosmõjus VKS § 3 lõikega 3 ja § 4² lõikega 2 kooskõlas PS §-st 10 tuleneva õiguspärase ootuse põhimõtte ja §-s 31 sätestatud ettevõtlusvabadusega.

26. Asjassepuutuvaks õigusnormiks on eelkõige VKS § 36 lõige 5, kuivõrd küsimus seisneb selles, kas vedelkütuse seaduse muudatuste jõustumise ajal kütuseturul tegutsenud ettevõtjate suhtes suurendatud tagatise nõude kohaldamiseks ette nähtud *vacatio legis* oli piisavalt pikk või mitte. VKS § 36 lõike 5 sisustamiseks tuleb asjassepuutuvaks lugeda ka VKS § 3 lõike 3 lauseosa „Kütust võib müüa äriühing, kes on esitanud Maksu- ja Tolliametile käesoleva seaduse §-s 4¹ nimetatud tagatise [...]“ ning VKS § 4² lõige 2. Nimetatud sätted on asjassepuutuvad osas, milles kohalduvad isikute suhtes, kes olid 1. aprillil 2011 registreeritud majandustegevuse registris kütuse müüjana.

27. Kütuseturu korrastamine, maksupettuste vähendamine ja maksutulu laekumise parandamine on legitiimsed eesmärgid, mille saavutamise suhtes on ülekaalukas avalik huvi.

28. Tagatise esitamise kohustus ei tähenda üksnes tagatiseks määratud summa deponeerimist Maksu- ja Tolliameti pangakontole, vaid tagatisena on MKS § 122 kohaselt aktsepteeritavad ka käendus, hüpoteek ja registerpant. Praktikas tähendas tagatise nõude kehtima hakkamine väiketanklate jaoks eelkõige seda, et neil tuli jõuda kokkuleppele garantiid andva krediitiasutusega ning sõlmida vastav leping. Justiitsministri hinnangul on 2,5 kuud piisav aeg täiendava tagatislepingu sõlmimiseks, kuivõrd on kaheldav, kas ettevõtja, kes ei suutnud sõlmida tagatislepingut 2,5 kuu jooksul, suudaks seda teha märkimisväärselt pikema aja jooksul. Lisaks sätestab VKS § 4² lõige 5 kütuseturul tegutseva ja ennast õiguskuulekana näidanud kütusemüüja tagatise vähendamise võimaluse.

29. Tagatisnõude suurendamise regulatsiooni puhul ei ole tegemist mastaapse õigusreformiga, mis eeldaks 6-kuulist või pikemat ettevalmistusaega. VKS § 36 lõikest 5 tulenev muudatuste jõustumise aeg on oluliselt pikem kui PS §-s 108 sätestatud tavapärane seaduste jõustumiseks ettenähtud aeg. Vedelkütuse seaduse muudatuste ulatus ja sellest tulenev vedelkütuse käitlejate vajadus korraldada

ümber oma tegevus on suurema tagatise tõttu küll märkimisväärne, kuid mitte sedavõrd mahukas, et see oleks 2,5-kuulise kohanemisaja suhtes eproportsionaalne. Võttes arvesse seaduse vastuvõtmisele eelnenud avalikku debatti, oli vedelkütuse seaduse muudatus kütuse käitlejatele piisavalt ettenähtav, mis võimaldas asuda oma edasist tegevust planeerima piisava ajavaruga.

Rahandusminister

30. Rahandusministri hinnangul on regulatsioon põhiseadusega kooskõlas.

31. Asjassepuutuvaks sätteks on VKS § 36 lõige 5, millega on lahutatamatult seotud VKS § 3 lõige 3, § 4² lõige 2 ja § 15 lõiked 3 ja 5. KMS § 44² lõikel 2 ja VKS §-l 4¹ ei ole iseseisvat õigusjõudu ega ole seepärast asjassepuutuvad.

32. Vedelkütuse seaduse tagatise regulatsioon on küll ettevõtlusvabadust intensiivselt riivav, kuid riivet õigustavad põhjused (kütuseturu korrastamise vajadus, maksupettuste osakaalu vähendamine ning maksutulu laekumise parandamine) kaaluvad üles ettevõtlusvabadusse valitud moel sekkumise. Intensiivsuse liiasust välditakse VKS § 4² lõikes 2 sätestatud summa indikatiivsuse, rakendaja kaalutusõiguse ning tagatise vähendamise võimalustega (VKS § 4² lõiked 4 ja 5 ning § 4⁴ lõige 2).

33. *Vacatio legis*'e nõude rikkumine võiks olla tagatise regulatsiooni iseseisev põhiseadusvastasuse alus ning seda ei tuleks siduda asjassepuutuvate sätete proportsionaalsuse hindamisega. Samuti on põhjendamatult eristada regulatsiooni mõõdukuse ja *vacatio legis*'e järgimise hindamisel enne käibemaksuseaduse ja vedelkütuse seaduse muudatuste jõustumist registreeritud isikut isikust, kes nimetatud muudatuse jõustumise ajal registreeritud ei olnud. Mõlema isikute grupi puhul on põhjendatud kohaldada sama pikka hõljumisaega põhjusel, et neil mõlemal tuleb anda vajalik tagatis.

34. VKS § 36 lõikest 5 tulenev 2,5 kuu pikkune aeg oli piisav vajalike muudatuste tegemiseks. Muudatused õiguslikus olustikus ei saanud ühelegi kütuseturul tegutsevale isikule olla üllatuslikud. Ehkki VKS § 36 lõige 5 näeb ette, et mingil määral jäetakse ka Maksu- ja Tolliametile aega tagatise määramiseks ning aktsepteerimiseks, ei ole nimetatud tähtaega kohane arvestada *vacatio legis*'e perioodist maha. Nimelt ei peatanud Maksu- ja Tolliamet praktikas ühtegi registrikannet juhul, kui neile olid asjakohased taotlused esitatud enne 1. juunit 2011, st ühtegi registrikannet ei peatatud ega kustutatud põhjusel, et Maksu- ja Tolliamet vajas taotluse menetlemiseks aega ka juhul, kui taotlused esitati vaid mõni päev enne 1. juunit 2011.

35. Rahandusminister juhtis tähelepanu sellele, et kui tunnistada VKS § 36 lõige 5 põhiseadusvastaseks ning seda mitte kohaldada, siis enne 1. aprilli 2011 majandustegevuse registris vedelkütuse seaduse alusel tehtud registreeringuid ei tule nende tähtajatust arvestades uuesti otsustada.

VAIDLUSALUSED SÄTTED

36. KMS § 44² „Tagatised“ lõige 4:

„(4) Vedelkütuse müüja esitab maksuhaldurile tagatise vedelkütuse seaduses kehtestatud korras.“

37. VKS § 3 „Kütuse käitlejatele esitatavad nõuded“ lõige 3:

„(3) Kütust võib müüa äriühing, kes on esitanud Maksu- ja Tolliametile käesoleva seaduse §-s 4¹ nimetatud tagatise ja [---].“

38. VKS § 4¹ „Tagatis“:

„Kütuse müüja esitab Maksu- ja Tolliametile käibemaksuseaduse § 44² lõikes 2 nimetatud tagatise maksukorralduse seaduses sätestatud korras, võttes arvesse käesolevas seaduses sätestatud erisusi. Tagatis loetakse esitatuks, kui Maksu- ja Tolliamet on tagatise aktsepteerinud.“

39. VKS § 4² „Tagatise suurus“ lõige 2 ja lõike 5 punkt 1:

„(2) Tarbimisse lubatud kütuse müüja tagatis on 100 000 eurot.

[---]

(5) Maksu- ja Tolliamet võib käesoleva paragrahvi lõikes 2 nimetatud isiku ja alates 2013. aasta 1. jaanuarist ka käesoleva paragrahvi lõikes 1 nimetatud isiku taotluse alusel vähendada tagatist, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

1) isikul on laitmatu ärialane reputatsioon ning vähemalt kolmeaastane kogemus kütuse käitlemise valdkonnas;“.

40. VKS § 14 „Registreerimistaotlus“ lõige 3:

„(3) Maksu- ja Tolliamet määrab isikutele tagatise kümne tööpäeva jooksul registreerimistaotluse ning selle lisatud dokumentide ja andmete saamisest arvates.“

41. VKS § 15 „Registreerimismenetlus“ lõige 3:

„(3) Lisaks majandustegevuse registri seaduses sätestatule kantakse ettevõtja andmed registrisse viie tööpäeva jooksul käesoleva seaduse §-s 4¹ nimetatud tagatise esitamise päevast arvates.“

42. VKS § 36 „Üleminekusäte“ lõige 5:

„(5) Enne 2011. aasta 1. aprilli majandustegevuse registris vedelkütuse seaduse alusel tehtud registreeringud, mille üks tegevusaladest oli kütuse müük, kehtivad kuni 2011. aasta 31. maini. Majandustegevuse registris registreeritud isikud, kes soovivad jätkata kütuse müüki, peavad Maksu- ja Tolliametile esitama registreerimistaotluse koos käesoleva seaduse § 14 lõigetes 1 ja 2 nimetatud dokumentide ja andmetega. Maksu- ja Tolliamet määrab isikule tagatise 30 kalendripäeva jooksul registreerimistaotluse ning sellele lisatud dokumentide ja andmete saamisest arvates. Maksu- ja Tolliamet teeb otsuse tagatise aktsepteerimise kohta viie tööpäeva jooksul tagatise esitamisest arvates. Majandustegevuse registrisse kantakse isikud, kes on esitanud käesoleva seaduse §-s 4¹ nimetatud tagatise hiljemalt 2011. aasta 31. maiks.“

KOLLEEGIUMI SEISUKOHT

43. Kolleegium käsitleb esmalt sätete asjassepuutuvust (I). Seejärel hinnatakse, kas VKS § 36 lõige 5 riivab ebaproportsionaalselt isiku PS §-ga 10 tagatud õiguskindlust (II). Lõpuks analüüsitakse, kas maksuhalduri kaalutusõiguse puudumine kütusemüüja taotlusel tagatise vähendamiseks, kui ettevõtja on kütuseturul tegutsenud vähem kui kolm aastat, riivab ebaproportsionaalselt isiku PS §-ga 31 tagatud ettevõtlusvabadust (III).

I

44. Põhiseaduslikkuse järelevalve kohtumenetluse seaduse § 14 lõike 2 järgi peab säte, mille põhiseaduspärasust Riigikohus hindab, olema põhivaidluse lahendamisel asjassepuutuv. Riigikohtu praktika kohaselt on asjassepuutuv norm, mis on kohtuasja lahendamisel otsustava tähtsusega. Norm on otsustava tähtsusega siis, kui kohus peaks asja lahendades normi põhiseadusele mittevastavuse korral otsustama teisiti kui selle põhiseadusele vastavuse korral.

45. Kolleegium leiab, et asjassepuutuv on kõigepealt VKS § 36 lõige 5. See säte reguleerib enne käibemaksuseaduse ja vedelkütuse seaduse muudatusi majandustegevuse registrisse kantud isiku kohustust esitada uus registreerimistaotlus ja vedelkütuse seaduses sätestatud tagatis hiljemalt 31. maiks 2011. Selle normi põhiseadusvastasuse korral oleks Kõrveküla Tankla OÜ registreering kehtinud 15. aprillini 2012, mil ettevõtja oleks pidanud majandustegevuse registri seaduse § 26 lõike 1 kohaselt kinnitama registreeringu õigsust. Ettevõtja ei oleks pidanud enne 15. aprilli 2012

esitama uut registreerimistaotlust ega 100 000 euro suurust tagatist. Seega oleks kohus pidanud VKS § 36 lõike 5 põhiseadusvastasuse korral hindama Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 3. mai 2011. a otsust, millega nõuti Kõrveküla Tankla OÜ-lt 100 000 euro suuruse tagatise esitamist hiljemalt 31. maiks 2011, teisiti kui sätte põhiseaduspärasuse korral. VKS § 36 lõige 5 tuleb lugeda asjassepuutuvaks osas, milles see kohaldub tarbimisse lubatud kütuse müüjate suhtes, kes olid 1. aprillil 2011 registreeritud majandustegevuse registris kütuse müüjana ning olid kütuseturul tegutsenud vähem kui kolm aastat.

46. Lisaks on kolleegiumi hinnangul asjassepuutuv VKS § 4² lõike 5 punkt 1. Säte on asjassepuutuv osas, milles see näeb tagatise vähendamise ühe kriteeriumina ette kütusemüüja vähemalt kolmeaastase tegutsemise kütuse käitlemise valdkonnas. Sätte põhiseadusvastasuse korral oleks kohus pidanud hindama Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 3. mai 2011. a otsust teisiti kui sätte põhiseaduspärasuse korral. Kõrveküla Tankla OÜ taotluse rahuldamata jätmine üksnes põhjusel, et ettevõtja ei ole kütuseturul tegutsenud vähemalt kolm aastat, oleks olnud sellisel juhul õigusvastane.

II

47. Alljärgnevalt hindab kolleegium VKS § 36 lõike 5 põhiseaduspärasust. Tallinna Halduskohus leidis, et VKS § 36 lõige 5 riivab ebaproportsionaalselt isiku õiguspärase ootuse põhimõtet.

48. Põhiseaduse §-st 10 tuleneb õigusriigi põhimõte, mis hõlmab õiguskindluse põhimõtte. Õiguskindluse põhimõte hõlmab omakorda õiguspärase ootuse ja *vacatio legis*'e põhimõtte. Kolleegium analüüsib järgnevalt ettevõtlusvabadust (PS § 31) silmas pidades VKS § 36 lõike 5 põhiseaduspärasust õiguspärase ootuse ja *vacatio legis*'e põhimõtete aspektist.

49. Ehkki õiguspärase ootuse põhimõte ei nõua kehtiva regulatsiooni kivistamist, tuleb silmas pidada, et õigus ei tohi olla õiguse subjektide suhtes sõnamurdlik. Igatüks peab saama temale seadusega antud õigusi ja vabadusi kasutada vähemalt seaduses sätestatud tähtaja jooksul (Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 2. detsembri 2004. a otsus asjas nr 3-4-1-20-04, punktid 13 ja 14). Igaühel on õigus mõistlikule ootusele, et seadusandja lubatud rakendatakse isiku suhtes, kes on hakanud oma õigust realiseerima (Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 17. märtsi 1999. a otsus asjas nr 3-4-1-2-99, punkt II).

50. Õiguspärase ootuse põhimõtte esemeline kaitseala hõlmab isiku mõistliku ootuse, et õiguskorras talle antud õigused ja pandud kohustused püsivad stabiilsena ega muutu rabavalt ebasoodsas suunas. PS § 9 teise lause kohaselt laienevad põhiseaduses loetletud õigused, vabadused ja kohustused juriidilistele isikutele niivõrd, kui see on kooskõlas juriidiliste isikute üldiste eesmärkide ja selliste õiguste, vabaduste ja kohustuste olemusega. Seega hõlmab õiguspärase ootuse põhimõtte isikuline kaitseala PS § 9 teisest lausest tulenevalt ka juriidilised isikud, sh Kõrveküla Tankla OÜ.

51. Kõrveküla Tankla OÜ registreeriti majandustegevuse registris 30. juunil 2010. Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 10. novembri 2010. a otsusega oli määratud Kõrveküla Tankla OÜ-le tulevikus tekkida võiva maksukohustuse täitmiseks tagatis 19 200 krooni, s.o 81 korda väiksem summa võrreldes uue regulatsiooni alusel tasumisele kuuluva summaga. Kuivõrd majandustegevuse registri seaduse § 26 lõike 1 kohaselt kinnitab ettevõtja kehtiva registreeringu õigsust iga aasta 15. aprilliks, oli Kõrveküla Tankla OÜ-l õiguspärane ootus, et tema registreering kehtib 15. aprillini 2012 ning talle ei määrata uut tagatist enne registreeringu õigsuse kinnitamise tähtaega.

52. VKS § 36 lõikes 5 sätestatud regulatsioon, mille kohaselt tuli enne käibemaksuseaduse ja vedelkütuse seaduse muudatusi majandustegevuse registris registreeritud tarbimisse lubatud kütuse

müüjal esitada hiljemalt 31. maiks 2011 uus registreerimistaotlus ja 100 000 euro suurune tagatis, riivas Kõrveküla Tankla OÜ õiguspärasest ootust.

53. Uue regulatsiooni kehtestamise eesmärgiks oli tagada maksupettuste vähenemine ja soodustada ausat konkurentsi kütuseturul. Maksupettuste vähendamine parandab vedelkütuse tehingutest tasumisele kuuluvate maksusummade riigieelarvesse laekumist. Tegemist on avalikust huvist lähtuva eesmärgiga. Maksupettuste toimepanemine kütuseturul kahjustab seadusekuulekate ettevõtjate huve, kes on sunnitud konkureerima ettevõtjatega, kes käibemaksu tasumata jätmisega saavad ebaseadusliku konkurentsieelise. Tegemist on teiste ettevõtjate ettevõtlusvabaduse kaitse vajadusest lähtuva eesmärgiga. Kolleegiumi hinnangul on nimetatud eesmärgid legitiimsed.

54. Uue tagatise regulatsiooni kehtestamine võimalikult kiiresti on sobiv abinõu, et vähendada kütuseturul võimalikult kiiresti maksupettusi ja soodustada ausat konkurentsi. Kuna 100 000 euro suuruse tagatise nõue võimaldab vähendada maksupettuste toimepanemist, oleks üleminekuperioodi pikendamise tõttu 15. aprillini 2012 riik kandnud suuremat kahju.

55. Tagatise regulatsiooni proportsionaalsuse hindamisel tuleb kaaluda abinõu vajalikkust ehk seda, kas soovitud eesmärgid on võimalik saavutada mõne teise, isikut vähem koormava abinõuga, mis on vähemalt sama efektiivne kui esimene. Soovitud eesmärkide saavutamise alternatiivsete lahendustena saab kaaluda maksuhalduri kaalutusõigust tagatise määramisel, kütusemüügile pöördmaksustamise rakendamist ja kohese sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramist.

56. Kaalutusõiguse alusel tagatise määramisel tuleb maksuhalduril lähtuda ettevõtja varasemast käibest või alustava ettevõtja puhul äriplaanis planeeritud käibest. Vastav abinõu ei ole maksupettuste vastu võitlemisel nii efektiivne kui fikseeritud tagatise regulatsioon. Nimelt on võimalik nii alustavate ettevõtjate kui ka juba tegutsevate ettevõtjate puhul näidata tegelikust väiksemaid käideldavaid mahtusid, et määrataks võimalikult väike tagatis. Maksuhalduril ei ole ka juba tegutsevate ettevõtjate puhul võimalik kontrollida ja ette arvestada tulevikus tekkida võivat käibemaksu võlga. Maksuhalduri kaalutusõiguse alusel määratud (nt tuginedes ettevõtja sihilikult kordades väiksemana näidatud käibe andmetele) väiksema tagatise korral oleks ka riigi kahju maksupettuste korral samuti kordades suurem. Seetõttu ei oleks kaalutusõiguse rakendamine samavõrd efektiivne kui 100 000 euro suurune tagatis.

57. Teise alternatiivina võib näha kütusemüügile pöördmaksustamise rakendamist (nagu kinnisvaraga seotud ehitusteenuste ja metallijäätmete puhul). Pöördmaksustamise võimaluse isikut vähem koormava abinõuna välistab aga Euroopa Nõukogu 28. novembri 2006. a direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Nimelt ei võimalda selle direktiivi artikkel 199 liikmesriigil valida kütusetehingute puhul pöördmaksustamist.

58. Ka kolmas võimalik alternatiiv – kohese sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine – koormaks isikuid teisel moel.

59. Seega ei ole kolleegiumi hinnangul isikut vähem koormavaid alternatiive, mis võimaldaksid samavõrd kiiresti ja tõhusalt vähendada maksupettuste toimepanemist ja soodustada ausat konkurentsi kütuseturul.

60. Abinõu mõõdukuse üle otsustamisel tuleb kaaluda ühelt poolt isiku õiguspärasesse ootusesse sekkumise ulatust ja intensiivsust ning avalikku huvi kiiresti vähendada maksupettusi ja soodustada ausat konkurentsi kütuseturul.

61. Kõrveküla Tankla OÜ oli oma majandustegevuse korraldanud (sh teinud investeeringuid, ostnud müügiks kauba, palganud töötajad), arvestades sellega, et tal on kehtiv registreering ja esitatud nõuetekohane tagatis, mis võimaldab kütuseturul tegutseda vähemalt kuni 15. aprillini 2012. Ettevõtja ei osanud ette näha ega oma tegevust planeerida vastavalt sellele, et vedelkütuse seaduses tehtavate muudatustega sätestatakse kohustus esitada kütuseturul tegevuse jätkamiseks enne 15.

aprilli 2012 uus registreerimistaotlus ja 100 000 euro suurune tagatis. Kuna Kõrveküla Tankla OÜ-l tuli esitada 81 korda suurem uus tagatis võrreldes varasema regulatsiooni alusel määratud tagatisega, oli tegemist ulatusliku muudatusega.

62. Vedelkütuse seaduse muudatuste avaldamisest Riigi Teatajas kuni 31. maini 2011 jäi varem kütuseturul tegutsenud ettevõtjal 100 000 euro suuruse tagatise esitamiseks üksnes 2,5 kuud. Seega olid seaduses tehtud muudatused õiguse subjektide jaoks ootamatud. Ettevõtjatelt ei saa nõuda, et nad peaksid hakkama juba eelnõu menetlemise ajal otsima vahendeid tulevikus võib-olla tekkiva kohustuse täitmiseks.

63. Juhul kui ettevõtja ei esitanud uut registreerimistaotlust ja 100 000 euro suurust tagatist hiljemalt 31. maiks 2011, ei olnud kütuseturul tegutsemine enam võimalik. Seega on tegemist õiguspärase ootuse intensiivse riivega.

64. Arvestades seda, et vedelkütuse seaduse muudatus oli kütuseturul varem tegutsenud ettevõtjate suhtes ootamatu, et tegemist oli ulatusliku muudatusega ning et 31. maiks 2011 uue registreerimistaotluse ja tagatise esitamata jätmisel oli kütuseturul tegevuse jätkamine võimatu, on kolleegium seisukohal, et ettevõtja mõistlik ootus registreeringu ja esitatud tagatise püsima jäämisesse kuni 15. aprillini 2012 kaalub üles avaliku huvi teha võimalikult kiiresti ümberkorraldusi. Kolleegiumi hinnangul riivab VKS § 36 lõige 5 ebaproportsionaalselt Kõrveküla Tankla OÜ õiguspärasust ootust.

65. Järgnevalt analüüsib kolleegium VKS § 36 lõike 5 põhiseaduspärasust ka *vacatio legis*'e põhimõtte aspektist.

66. *Vacatio legis*'e põhimõtte kohaselt tuleb uute regulatsioonide jõustumiseks ette näha mõistlik aeg, mille jooksul saaksid adreassaadid uute normidega tutvuda ning oma tegevuse vastavalt ümber korraldada. Õiguskindlusele vastab olukord, kus riik ei kehtesta uusi regulatsioone meelevaldselt ja n-ö üleöö (Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 2. detsembri 2004. a otsus asjas nr 3-4-1-20-04, punkt 26). See kehtib eriti seaduste puhul, millega võivad kaasneda olulised muudatused. Olulisi muudatusi kaasa toov õigusakt tuleks vastu võtta võimalikult aegsasti enne jõustumist selleks, et anda adrestaatidele piisavalt aega sellega tutvumiseks ja oma tegevuses ümberkorralduste tegemiseks (Riigikohtu halduskolleegiumi 5. oktoobri 2006. a otsus asjas nr 3-3-1-33-06, punkt 18).

67. *Vacatio legis*'e põhimõtte esemeline kaitseala hõlmab mh kindluse, et seadusemuudatuste jõustumata hakkamiseks nähakse ette mõistlik aeg, mille kestel on isikul võimalik uute normidega tutvuda ja oma tegevus vastavalt ümber korraldada. *Vacatio legis*'e põhimõtte isikuline kaitseala hõlmab PS § 9 teise lausest tulenevalt ka juriidilised isikud, sh Kõrveküla Tankla OÜ.

68. Vedelkütuse seaduse muudatused avaldati Riigi Teatajas 15. märtsil 2011. VKS § 36 lõike 5 kohaselt tuli kütuseturul varem tegutsenud ettevõtjal esitada uus registreerimistaotlus ja tarbimisse lubatud kütuse müügi puhul 100 000 euro suurune tagatis hiljemalt 31. maiks 2011. Seega jäi Kõrveküla Tankla OÜ-l aega 2,5 kuud leida tagatise esitamiseks võimalus ja selle leidmata jäämisel turult lahkuda. Kui Kõrveküla Tankla OÜ õiguspärasust ootust ei oleks rikutud, oleks seadusandja pidanud niivõrd ulatusliku seadusemuudatuse tegemisel (Kõrveküla Tankla OÜ-l tuli esitada 81 korda suurem tagatis võrreldes varasema regulatsiooni kohaselt määratud tagatisega) ette nägema mõistliku aja, mille jooksul on isikul võimalus oma tegevus vastavalt seadusemuudatustele ümber korraldada.

69. Kolleegium käsitles uue tagatise regulatsiooni kehtestamise eesmärke, eesmärkide legitiimsust, fikseeritud tagatise regulatsiooni sobivust ja vajalikkust eespool kohtuotsuse punktides 53 jj. Järgnevalt analüüsib kolleegium, kas avalik huvi kiirete ümberkorralduste vastu kaalub üles enne seadusemuudatusi kütuseturul tegutsenud tarbimisse lubatud kütuse müüja huvi viia oma tegevus piisava aja jooksul muutustega kooskõlla. Esmalt tuleb selleks analüüsida, kas kütuseturul

tegutseval ettevõtjal oli tegelikult võimalik 2,5 kuu jooksul leida 100 000 euro suurune tagatis ja selle mitteleidmisel vedelkütuse turult lahkuda.

70. Ehkki seadusemuudatuste Riigi Teatajas avaldamisest kuni 31. maini 2011 jäi 2,5 kuud, tuleb kolleegiumi hinnangul võtta arvesse ka aega, mis kulus VKS § 36 lõike 5 kohaselt maksuhalduril registreerimistaotluste kontrollimiseks, tagatise määramiseks ning esitatud tagatise aktsepteerimiseks. VKS § 36 lõike 5 kohaselt määrab Maksu- ja Tolliamet isikule tagatise 30 kalendripäeva jooksul registreerimistaotluse ning sellele lisatud dokumentide ja andmete saamisest arvates ning teeb otsuse tagatise aktsepteerimise kohta viie tööpäeva jooksul tagatise esitamisest arvates. Seega vähenes aeg, mille jooksul tuli kütusemüüjal oma tegevus vastavalt seadusemuudatustele ümber korraldada, veelgi. Kuigi Rahandusministeeriumi Riigikohtule esitatud arvamusest nähtuvalt ei peatanud maksuhaldur ühtegi registrikannet praktikas juhul, kui taotlused esitati vaid mõni päev enne 1. juunit 2011, lähtub Riigikohus kehtivast õigusest, mitte halduspraktikast.

71. Lähtuvalt VKS § 4² lõike 5 punktist 1 võib Maksu- ja Tolliamet tarbimisse lubatud kütuse müüja tagatist vähendada üksnes juhul, kui müüjal on vähemalt kolmeaastane kogemus kütuse käitlemise valdkonnas. Kõrveküla Tankla OÜ oli kütuseturul tegutsenud vähem kui kolm aastat.

72. MKS § 122 kohaselt on ettevõtjal võimalik valida, kas esitada tagatiseks a) käendus (nt panga käendus); b) maksta tagatissumma deposiidina maksuhalduri pangakontole või c) seada riigi, valla või linna kasuks registerpant või hüpoteek.

73. Kütuseturul tegutsev ettevõtja on oma tegevuse korraldanud, võtnud riske ja teinud investeringuid, uskudes kehtiva regulatsiooni kehtima jäämisesse. Kõige raskemas olukorras olid 100 000 euro suuruse tagatise 2,5 kuu jooksul leidmisel väikeettevõtjad (1-2 tanklat opereerivad ettevõtjad, sh Kõrveküla Tankla OÜ). On ebatõenäoline, et väikeettevõtja leiab 2,5 kuu jooksul vaba raha 100 000 euro suuruse tagatise esitamiseks deposiidina maksuhalduri pangakontole. Teiseks juhul, kui väikeettevõtjal oleks raha panga käenduse eest iga kuu tasumiseks, ei pruugiks pank väikeettevõtjat käendada. See, kas pank nõustub ettevõtjat käendama, sõltub panga riskipoliitikast ning sellest, kas ettevõtjal on vara pangale tagatise seadmiseks või mitte. Ka riigi kasuks registerpandi või hüpoteegi seadmise võimalikkus sõltub sellest, kas ettevõtjal on vara, millele oleks võimalik registerpant või hüpoteek seada.

74. Kõrveküla Tankla OÜ 2010. aasta majandusaasta aruandest nähtuvalt ei ole ettevõtjal 100 000 eurot vaba raha. Ehkki pangale käenduse eest iga kuu tasumiseks oleks ettevõtjal ilmselt olnud võimalik raha leida, oli pangalt käenduse saamine vähetõenäoline, kuna Kõrveküla tankla on renditud. Pangalt käenduse taotlemisel võtab käendamise üle otsustamine aega. Juhul kui muu või lisatagatis osutub vajalikuks ning ettevõtte omanikud leiavad võimaluse selle andmiseks, võtab selle leidmine ja vormistamine omakorda aega.

75. *Vacatio legis* peab arvestama lisaks sellele, et ettevõtja saaks oma majandustegevuse ümber korraldada tegevuse jätkamiseks, ka sellega, et ettevõtjal oleks soovi korral võimalik turult normaalsel tingimustel lahkuda. Seejuures tuleb arvestada ka olukorraga, kus ettevõtja püüab esmalt leida võimalusi uutele nõuetele vastamiseks (nt taotleb maksuhaldurilt tagatise vähendamist, proovib saada panga käendust, leida muud lisatagatist), kuid võimaluste leidmata jäämisel otsustab vedelkütuse turult lahkuda. Sel juhul jääb ettevõtjale turult lahkumiseks kahest ja poolest kuust palju lühem aeg. See aeg ei ole piisav, et ettevõtte müüa või likvideerida, töötajatega töösuhe lõpetada ja ostetud kaup müüa.

76. Kolleegiumi hinnangul nõuab eespool toodud põhjustel 100 000 euro suuruse tagatise esitamise kohustus ettevõtjalt oma majandustegevuses ümberkorralduste tegemist, milleks 2,5 kuud on ebamõistlikult lühike aeg. Samuti on 2,5 kuud ebamõistlikult lühike aeg, et ettevõtjal oleks võimalik mõistlikul viisil oma tegevus kütuseturul lõpetada.

77. Arvestades seda, et tegemist on äärmiselt intensiivse riivega – 31. maiks 2011 tagatise esitamata jätmisel ei olnud võimalik enam kütuseturul tegevust jätkata, tegemist oli ulatusliku ja ootamatu muudatusega ning kütuseturul tegutseval ettevõtjal ei jäänud piisavalt aega 100 000 euro suuruse tagatise esitamiseks võimaluse leidmiseks ega soovi korral kütuseturult mõistlikult lahkumiseks –, on kolleegium seisukohal, et avalik huvi kiiresti vähendada maksupettusi ja soodustada ausat konkurentsi ei kaalu üles isiku õiguspärasest ootust, et vedelkütuse seaduse muudatustega nähakse ette mõistlik aeg isikule oma tegevuse ümberkorraldamiseks. Seega riivab VKS § 36 lõike 5 ebaproportsionaalselt tarbimisse lubatud kütuse müüjate, kes olid 1. aprillil 2011 registreeritud majandustegevuse registris kütuse müüjana ning olid kütuseturul tegutsenud vähem kui kolm aastat, õiguspärasest ootust ja on selles osas põhiseadusvastane ning tuleb tunnistada kehtetuks.

III

78. Järgmisena analüüsib kolleegium VKS § 4² lõike 5 punkti 1 põhiseaduspärasust Kõrveküla Tankla OÜ ettevõtlusvabadust (PS § 31) silmas pidades.

79. VKS § 4² lõike 5 punkti 1 kohaselt on maksuhalduril võimalik kütuse müüja taotlusel kaaluda 100 000 euro suuruse fikseeritud tagatise vähendamist, kui isikul on vähemalt kolmeaastane kogemus kütuse käitlemise valdkonnas. Juhul kui ettevõtja ei esitanud nõutud tagatist VKS § 36 lõike 5 kohaselt hiljemalt 31. maiks 2011, ei olnud kütuseturul tegevuse jätkamine enam võimalik. Kõrveküla Tankla OÜ ettevõtlusvabadust on riivatud, kuna ettevõtjale kohaldub 100 000 euro suuruse tagatise nõue, ilma et maksuhalduril oleks võimalik tagatise vähendamist kaaluda, kuivõrd Kõrveküla Tankla OÜ ei ole kütuseturul tegutsenud vähemalt kolm aastat. Ilma tagatist esitamata ei ole Kõrveküla Tankla OÜ-l võimalik kütuseturul tegutseda.

80. Fikseeritud tagatise regulatsiooni kehtestamise eesmärgiks oli a) maksupettuste tõkestamine, b) kütuseturul ausa konkurentsi soodustamine ning c) kütusemüüjate arvu vähendamine.

81. Kuna ettevõtlusvabadus on lihtsa seadusereservatsiooniga põhiõigus, võib ettevõtlusvabadust piirata igal põhjusel, mis ei ole põhiseadusega keelatud. Riigikohtu hinnangul piisab ettevõtlusvabaduse piiramiseks igast mõistlikust põhjusest. See põhjus peab lähtuma avalikust huvist või teiste isikute õiguste ja vabaduste kaitse vajadusest (Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 10. mai 2002. a otsus asjas nr 3-4-1-3-02, punkt 14).

82. Riigikohtu hinnangul on maksupettuste vähendamine ja kütuseturul ausa konkurentsi soodustamine legitiimsed eesmärgid (vt põhjendused otsuse punktides 53 jj). Allpool käsitleb kolleegium kütusemüüjate arvu vähendamise eesmärgi legitiimsust.

83. Eelnõu 895 seletuskirjas on märgitud, et 100 000 euro suuruse tagatise „üks eesmärkidest on vähendada kütusemüüjate arvu, kusjuures ära peaksid kaduma nn „riiulifirmad“ ja ka sellised ettevõtted, mis ei ole loodud ettevõtlusega tegelemiseks“. Kolleegiumi hinnangul ei ole eesmärk vähendada kütusemüüjate ja ettevõtlusega mittetegelevate äriühingute arvu iseenesest legitiimne. Legitiimne on eesmärk vähendada maksupettuste toimepanemiseks loodud ettevõtete arvu, kuid see eesmärk on kaetud juba maksupettuste tõkestamise eesmärgiga.

84. Järgnevalt analüüsib kolleegium fikseeritud tagatise regulatsiooni sobivust maksupettuste vähendamise ja kütuseturul ausa konkurentsi soodustamise eesmärgini jõudmiseks.

85. Maksu- ja Tolliameti hinnangul toimuvad maksupettused kütusemüügi puhul väga lühikese aja jooksul ning maksu tasumise ajaks on maksupettuse toimepanija oma tegevuse sisuliselt lõpetanud, selle juhtideks on saanud variisikud ning ajaks, mil maksuhaldur pettuse avastab, on ettevõtte varatu, mistõttu tegelikult ei ole võimalik temalt makse sisse nõuda. Seega on fikseeritud tagatise sätestamisel võimalik saada vähemalt mingigi osa käibemaksust, mille maksupettuse toimepanija on jättnud riigile maksmata. Teiseks vähendab fikseeritud tagatise regulatsioon ühtlasi maksupettuste

toimepanemise atraktiivsust, kuna maksupettuse toimepanemisel saadavast tulust tuleb maha arvata 100 000 euro suurune tagatis. Seega ei ole maksupettuste toimepanemine enam nii tulus kui varasema regulatsiooni kehtivuse ajal ja maksupettuste toimepanemisel saadav tulu ei pruugi enam kaaluda üles riski, mis kaasneb maksupettuse avastamisega. Ehkki uus tagatise regulatsioon ei suuda täielikult ära hoida maksupettuste toimepanemist ega jäägitult tagada ausat konkurentsi kütuseturul, on see siiski sobiv vahend, mis aitab kaasa nii maksupettuste vähenemisele kui ka ausa konkurentsi soodustamisele.

86. Kolleegiumi hinnangul on fikseeritud tagatise regulatsioon vajalik, kuna soovitud eesmärged ei ole võimalik saavutada mõne teise isikut vähem koormava abinõuga, mis on sama efektiivne kui esimene (vt eespool toodud põhjendused punktides 55 jj).

87. Järgnevalt analüüsib kolleegium, kas tagatise regulatsioon, mis ei võimalda maksuhalduril kaaluda vähem kui kolm aastat kütuseturul tegutsenud ettevõtjate tagatise vähendamist, kaalub üles avaliku huvi maksupettuste tõkestamise ja teiste kütusemüüjate huvi kütuseturul ausa konkurentsi soodustamise vastu ehk kas see on proportsionaalne kitsamas tähenduses.

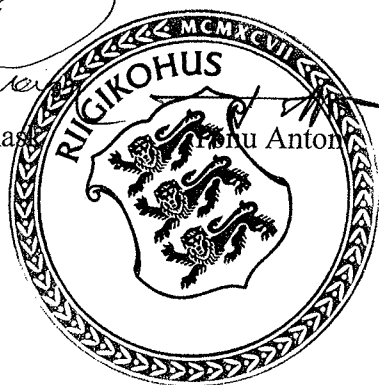
88. Kolleegiumi hinnangul on põhjendamatult, et seadusandja on andnud maksuhaldurile õiguse kaaluda nende isikute tagatise vähendamist, kes on kütuseturul tegutsenud vähemalt kolm aastat, leides, et nt kaks aastat kütuseturul tegutsenud ettevõtjate tagatise vähendamist ei või ühelgi juhul kaaluda. Ka nende ettevõtjate puhul on maksuhalduril andmed nii ettevõtja käibemaksukohustuse täitmisest kinnipidamise kui ka käideldavate kütusekoguste kohta. Maksuhalduril oleks võimalik kaaluda ka alles kütuseturul alustava ettevõtja tagatise vähendamist, lähtudes ettevõtja äriplaanis planeeritud käibest ning ettevõtja maksukohustusest kinnipidamisest teises ettevõtlusvaldkonnas tegutsedes. Seega oleks maksuhalduril võimalik ka kütuseturul vähem kui kolm aastat tegutsenud ettevõtjate puhul, sh kütuseturul tegevust alles alustavate ettevõtjate puhul, arvestada kütuse müüja tulevikus tekkida võivat käibemaksuriski. Lisaks tuleb arvestada, et praegusel juhul on ettevõtlusvabadusse sekkumine väga intensiivne. Kütuseturul tegutsevad ettevõtjad, kellel ei olnud võimalust 100 000 euro suuruse tagatise esitamiseks ning kes ei olnud kütuseturul tegutsenud veel kolm aastat, mille tõttu ei olnud maksuhalduril võimalik kaaluda ka tagatise vähendamist, pidid pärast 31. maid 2011 kütuseturul tegutsemise lõpetama. Arvestades eeltoodud põhjendusi, ei kaalu avalik huvi maksupettuste vähendamise ning kütuseturul tegutsevate isikute huvi ausa konkurentsi soodustamise vastu üles kütuseturul vähem kui kolm aastat tegutsenud ettevõtjate ettevõtlusvabadusse sekkumist.

89. Lähtudes eeltoodust, on VKS § 4² lõike 5 punkti 1 lauseosa „ning vähemalt kolmeaastane kogemus kütuse käitlemise valdkonnas“ põhiseadusvastane ja tuleb kehtetuks tunnistada.

90. Kolleegium märgib, et seadusandjal on võimalik sõltumata kolmeaastase tegutsemisnõude kehtetuks tunnistamisest näha ette täiendavaid asjakohaseid kriteeriume, mille puhul võib maksuhaldur kaaluda tagatise vähendamist. Võtmata seisukohta selle põhiseaduspärasuse kohta, juhib kolleegium tähelepanu ka sellele, et vedelkütuse seadus sätestab juhud, mil Maksu- ja Tolliamet võib asuda kaaluma tagatise vähendamist (VKS § 4² lõige 5), kuid ei näe ette, millise mõõdupuu järgi tuleb vähendamist otsustada. Kuna tagatise vähendamata jätmine on soodustava haldusakti andmata jätmine, siis tuleks seadusega lähemalt reguleerida tagatise vähendamist. Reguleerimata jätmine sünnitab asjatuid vaidlusi ning muudab haldusorgani otsused kohtus raskesti kontrollitavaks. MKS § 121 küll sätestab: „Maksuhaldur määrab, kui suur tagatis tuleb esitada. Maksuhaldur lähtub tagatise ulatuse määramisel tagatava nõude ja võimaliku sundtäitmise kulude suurusest,“ kuid see säte ei sobi vedelkütuse seaduse alusel ette nähtud tagatise suuruse määramiseks. MKS § 121 on mõeldud rakendamiseks MKS § 120 lõike 1 punktides 1, 2 ja 2¹ nimetatud tagatise juhtumite puhul, st juhtudel, kui nõude suurus on täpselt teada. Vedelkütuse käitleja käibemaksu tagatis määratakse olukorras, kus maksukohustuse suurus ei ole teada. Vedelkütuse käitleja käibemaksu tagatise vähendamist reguleerib VKS § 4⁴ lõige 2, nähes

vähendamise ette juhul, kui tagatis on „tekkida võiva käibemaksukohustuse tagamiseks ebaproportsionaalselt suur“, st väga üldsõnaliselt ja sedagi üksnes juba esitatud tagatise puhul. Seadusandja on kehtestanud VKS § 4² lõikes 4 tagatise suurendamiseks riski hindamise alused ja sarnased kriteeriumid tuleks kehtestada ka tagatise vähendamiseks.

Märt Rask



Jüri Ilvest

Henn Jõks

Jüri Pöld

KOOPIA ÕIGE Kantselei

Belivits
Piret Lehemets
 Riigikohtu sekretär

"31." 01..... 2012.....