



Õiguskantsler

Kaido Kaljulaid  
MTÜ Teenusmajanduse Koda  
info@teenusmajandus.ee  
kristina.narusk@teenusmajandus.ee

Teie 17.06.2014 nr

Meie 29.07.2014 nr 6-1/140942/1403229

**Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta  
Käibedeklaratsiooni lisast**

Austatud härra Kaljulaid

Tänan Teid 16.06.2014 pöördumise eest, milles tõstatisite küsimuse 01.11.2014 jõustuva käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõude vastavusest põhiseadusele. Vaidlustatud nõue tuleneb Riigikogus 07.05.2014 vastu võetud ning president Toomas Hendrik Ilvese poolt 20.05.2014 välja kuulutatud käibemaksuseaduse muutmise seadusest.<sup>1</sup>

Olen Teie avalduse läbi vaadanud ja Teie tõstatatud küsimusi analüüsinud.

**Ma ei tuvastanud, et 01.11.2014 jõustuva käibemaksuseaduse § 27 lõikes 1<sup>2</sup> sätestatud nõue kajastada käibedeklaratsiooni lisal kõik ostu- ja müügitehingud, mille koguväärtus tehingupartneri lõikes ületab 1000 euro piiri (ilma käibemaksuta), oleks põhiseadusega vastuolus.**

Selgitan Teile alljärgnevalt, kuidas ma sellisele seisukohale jõudsin.

**I. Asjaolud**

1. Käibemaksuseaduse muutmise seaduse § 1 punkti 4 järgi täiendatakse käibemaksuseaduse §-i 27 muu hulgas lõikega 1<sup>2</sup>. Selle normi järgi peavad käibemaksukohustuslased deklareerima käibedeklaratsiooni lisal kõik arved, millele kauba võõrandaja või teenuse osutaja on märkinud 20- ja 9-protsendise käibemaksuga maksustatava käibe, kui arve või arvete kogusumma ilma käibemaksuta on maksustamisperioodil ühe tehingupartneri kohta vähemalt 1000 eurot. Käibedeklaratsiooni lisa tuleb esmakordselt esitada 2014. aasta 20. detsembriks.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493. Eelnõu menetlusinfo ja -dokumentidega (sh seletuskirjaga eelnõu juurde) on võimalik tutvuda Riigikogu veebilehel:

<http://www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=4bc15645-7f31-4567-8ec9-808417bbc968&>.

<sup>2</sup> Vt vaidlusaluse käibemaksuseaduse muutmise seaduse § 1 p 8.

2. Väljendasite oma pöördumises kahtlust, et kohustus esitada koos käibedeklaratsiooniga ka käibedeklaratsiooni lisa (nn KMD INF) võib ebaproportsionaalselt piirata käibemaksukohustuslaste ettevõtlusvabadust ja omandipõhiõigust. Põhjendasite oma seisukohta järgnevalt.

3. Kõigepealt selgitasite, et Teie hinnangul on käibedeklaratsiooni lisa täitmise nõude eesmärkideks käibemaksupettuste vähendamine ning ausalt tegutsevate ettevõtjate konkurentsivõimele kaasa aitamine. Teie arvates esineb nende eesmärkide, mida iseenesest pidasite legitiimseteks, saavutamiseks teisi, võrreldes plaanitava käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustusega käibemaksukohustuslasi oluliselt vähem koormavamaid meetmeid, mis aga oleksid Teie hinnangul „pettuste vähendamisel ilmselt sama tõhusad või ligilähedase tõhususega“. Tõite näiteks välja, et käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõude kehtestamisel oleks võinud seada piirmäära 1000 eurost kõrgemale. Leiate, et Rahandusministeerium ei ole seda alternatiivi käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu ettevalmistamisel piisavalt analüüsinud.

4. Lisaks tõite välja, et käibedeklaratsiooni lisa kasutuselevõtmisega ja selle igakuise esitamisega kaasneb ettevõtjatele täiendav halduskoormus ja ka halduskulud. Märkisite, et erinevate ettevõtjate käivet ja muid tegureid arvestades ei ole eluliselt usutav, et ühel ettevõtjal võib kuluda käibedeklaratsiooni lisa kasutuselevõtmiseks (keskmiselt) vähem kui 10 000 eurot. Korrutasite selle summa nende ettevõtjate arvuga, kes peaksid Maksu- ja Tolliameti (MTA) hinnangul esitama tulevikus käibedeklaratsiooni lisa (50 000 isikut), ja leidsite, et kokkuvõttes toob muudatuse rakendamine endaga kaasa ettevõtjate halduskulude kasvu 500 miljoni euro võrra. Rõhutasite, et tegemist on üksnes käibedeklaratsiooni lisa kasutuselevõtmiseks kuluva summaga: ettevõtjate kulud käibedeklaratsiooni lisa igakuiseks täitmiseks lisanduvad sellele summale. Järeldasite sellest, et isegi juhul, kui käibedeklaratsiooni lisa kasutuselevõtmise tagajärjel suudetakс likvideerida maksuauk summas 250 miljonit eurot<sup>3</sup>, siis ei ole käibedeklaratsiooni esitamise nõue proportsionaalne (mõõdukas), sest ettevõtjate halduskulud selle nõude täitmiseks ületavad mitmekordselt riigieelarvesse täiendavalt laekuvat tulu.

5. Veel leiate, et käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõue ei vasta proportsionaalsuse testi mõõdukuse kriteeriumile selle pärast, et sellega kaasneb ärisaladust sisaldavate andmete MTA-le edastamise kohustus ja seega ka ärisaladuse lekkimise risk. Märkisite, et käibedeklaratsiooni lisale märgitav teave on tulevikus kättesaadav kõikidele MTA teenistujatele ning et kehtivad õigusnormid ei paku garantiid andmete lekkimise vastu. Maksukorralduse seaduse § 26 lõige 1, mis sätestab MTA ametnikele ja töötajatele kohustuse hoida saladuses maksukohustuslast puudutavat teavet, ei ole Teie hinnangul piisav, et välistada käibemaksukohustuslaste ärisaladust sisaldavate andmete konfidentsiaalsuse kadu. Viitasite ka Euroopa Liidu Kohtu 08.04.2014 otsusele liidetud kohtuasjades nr C-293/12 ja C-594/12, kus Euroopa Liidu Kohus sedastas, et andmete säilitamine kõikide isikute eraelu kohta eesmärgiga võidelda kuritegevusega, ilma neid andmeid piisavalt kaitsmata, ei ole aktsepteeritav. Olete seisukohal, et selle kohtuotsuse järeldused on asjakohased ka käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõude põhiseaduspärasuse hindamisel.

## II. Asjakohane õigusnorm

6. 01.11.2014 jõustuva käibemaksuseaduse § 27 lg 1 ls 2 ja § 27 lg 1<sup>2</sup> sätestavad:

<sup>3</sup> Saan Teie avaldusest aru, et Teie hinnangul saab käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõude abil saavutatav maksutululu olla siiski marginaalne, seda mh ka selle pärast, et suurt osa käibemaksupettustest – piiriüleseid pettusi – see mõjutada ei saa.

paragrahvi 27 lõike 1 teine lause:

”Käibedeklaratsioon ja selle lisa (edaspidi koos käibedeklaratsioon) esitatakse maksuhaldurile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks.”;

paragrahvi 27 lõige 1<sup>2</sup>:

”(1<sup>2</sup>) Käibedeklaratsiooni lisa kajastatakse juriidilisele isikule, füüsilisest isikust ettevõtjale ning riigi-, valla- ja linnaasutusele väljastatud ning nendelt saadud arvete andmed ning tehingupartnerile Eestis väljastatud registrikood, notari ja kohtutäituri puhul isikukood. Käibedeklaratsiooni lisa kajastatakse arved, millele kauba võõrandaja või teenuse osutaja on märkinud 20-protsendise ja 9-protsendise käibemaksumääraga maksustatava käibe, välja arvatud käesoleva seaduse §-s 40 sätestatud erikorra alusel esitatud arved, kui arve või arvete kogusumma ilma käibemaksuta on maksustamisperioodil ühe tehingupartneri kohta vähemalt 1000 eurot. Tehingupartneripõhist piirmäära arvestatakse ostu- ja müügiarvete puhul eraldi. Käibedeklaratsiooni lisa arveid ei summeerita“.

### III. Õiguslik hinnang

7. Teie vaidlustatud ja novembris 2014 jõustuva käibemaksuseaduse (KMS) § 27 lg 1<sup>2</sup> põhiseaduspärasuse hindamisel tuleb esmalt leida vastus küsimusele, milliseid põhiõigusi see säte riivab. Riive tuvastamise järel tuleb hinnata selle põhiseaduspärasust.

#### A. Ettevõtlusvabaduse riive

8. Põhiseaduse (PS) § 31 sätestab õiguse tegeleda ettevõtlusega. Ettevõtlus on tegevus, mille eesmärk on üldjuhul tulu saamine kauba tootmisest, müümisest, teenuste osutamisest, vara realiseerimisest jne.<sup>4</sup> Ettevõtlusvabaduse kaitsealasse kuulub Riigikohtu senise avara tõlgenduse kohaselt kogu tulu saamise eesmärgil toimiv tegevus.<sup>5</sup> Ettevõtlusvabaduse tuumaks on riigi kohustus mitte teha põhjendamatuid takistusi ettevõtluseks. Ettevõtlusvabadust riivab seega iga abinõu, mis takistab, kahjustab või kõrvaldab mõne ettevõtlusega seotud tegevuse.<sup>6</sup> Ettevõtlusvabaduse kaitseala on samuti riivatud siis, kui seda vabadust mõjutatakse avaliku võimu poolt ebasoodsalt.<sup>7</sup>

9. Käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõue tekitab käibemaksukohustuslastele täiendava ressursikulu ja halduskoormuse: ettevõtja peab kulutama raha ja aega kõigepealt selleks, et käibedeklaratsiooni lisa täitmiseks vajalikud protseduurid oma töökorralduses sisse seada, ning seejärel selleks, et iga kuu täita käibedeklaratsiooni n-ö põhivormi kõrval ka käibedeklaratsiooni lisa. Nendes tegevustes väljendub käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõude ebasoodne mõju käibemaksukohustuslastele. Seega riivab see abinõu käibemaksukohustuslaste ettevõtlusvabadust.

#### B. Omandipõhiõiguse riive

10. Märkisite oma pöördumises, et vaidlusaluses küsimuses on asjakohane ka omandipõhiõigus. Põhjendasite oma seisukohta sellega, et käibedeklaratsiooni lisa esitamise

<sup>4</sup> O. Kask, U. Lõhmus. Kommentaar § 31 juurde. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2012. Lk 384, kommentaar 5. Kättesaadav ka arvutivõrgust: <http://www.pohiseadus.ee/ptk-2/pg-31/>.

<sup>5</sup> RKPJKo 06.03.2002, nr 3-4-1-1-02, p 12.

<sup>6</sup> RKPJKo 28.04.2000, nr 3-4-1-6-00, p 11.

<sup>7</sup> RKPJKo 06.03.2002, nr 3-4-1-1-02, p 12.

kohustusega kaasneb ärisaladust sisaldavate andmete MTA-le edastamise kohustus ja seega ka kõrgem ärisaladuse (ettevõtja omandi) lekkimise risk. See võib ebaproportsionaalselt riivata käibemaksukohustuslase omandipõhiõigust.

11. Olen seisukohal, et Teie tõstatatud ärisaladusega seonduvat argumenti seoses käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustuse jõustumisega on otstarbekas käsitleda eraldi üldisest käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustuse põhiseaduspärasuse analüüsist. Teen seda seisukoha peatükis IV. Selles peatükis keskendun aga selle analüüsimisele, kas käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustus sellisel kujul, nagu ta 01.11.2014 jõustub, riivab põhiseadusvastaselt ettevõtlusvabadust.

### **C. Põhiõiguste riive põhiseaduspärasus**

12. Eelpool tuvastasin, et käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõue riivab käibemaksukohustuslaste ettevõtlusvabadust. Asjaolu, et esineb ettevõtlusvabaduse riive, ei tähenda aga iseenesest, et põhiõigus on rikutud. Ettevõtlusvabadus ei ole nimelt absoluutne põhiõigus. PS § 31 teine lause lubab seadusandjal kehtestada ettevõtlusvabadusele piiranguid. Ettevõtlusvabaduse piiramiseks piisab igast mõistlikust põhjusest, mis johtub avalikust huvist või teiste isikute õiguste ja vabaduste kaitse vajadusest.<sup>8</sup> Lisaks peab piirang olema proportsionaalne.

#### ***Riive eesmärk***

13. Seletuskirjast käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde tuleneb, et eelnõu üks peamisi eesmärke on tõhustada Maksu- ja Tolliamet (MTA) käibemaksukontrolli, täpsemalt aidata kaasa selleks vajaliku analüüsi tegemisele. Tõhusam analüüs võimaldab omakorda lihtsustada ja kiirendada enamakstud käibemaksu tagastamist ausatele ettevõtjatele, avastada käibemaksupettusi (sh paremini valida ettevõtjaid, kelle maksuarvestuse õigsust põhjalikumalt kontrollida) ning välistada pahatahtlike ettevõtjate liikumist ühest (MTA kõrgendatud tähelepanu alla sattunud või seadusandja tihedamalt reguleeritud) tegevusvaldkonnast teise eesmärgiga jätkata käibemaksupettuste toimepanemist. Muudatusega kaasneb ka käibemaksukohustuslaste parem maksudistsipliin – teades, et MTA-l on rohkem infot tehingute kohta ning on olemas võimalus võrrelda omavahel müüja ja ostja deklareeritud andmeid, võivad mõned käibemaksukohustuslased otsustada jätta mõned maksuõigusrikkumised toime panemata. Kõikide nende järelduste koosmõjul peaks vähenema käibemaksupettuste arv, riigieelarvesse laekuma rohkem käibemaksu ning Eesti ettevõtluskeskkond parenema. Kõiki viimatinimetatud eesmärke tuleb pidada legitiimseteks ettevõtlusvabaduse riivamise eesmärkideks.

#### ***Riive proportsionaalsus***

14. Olles tuvastanud ettevõtlusvabaduse riive eesmärgid, on vaja hinnata, kas riive on proportsionaalne nende suhtes. Riive vastavust proportsionaalsuse põhimõttele kontrollitakse Riigikohtu praktika järgi järjestikku kolmel astmel – kõigepealt kontrollitakse põhiõigust riivava abinõu sobivust, siis vajalikkust ning vajadusel ka proportsionaalsust kitsamas tähenduses ehk mõõdukust.

15. Tõstatasite oma pöördumises küsimusi seoses käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõude vastavusega proportsionaalsuse testi vajalikkuse ning mõõdukuse kriteeriumitele. Järgnevalt analüüsin käibemaksuseaduse muutmise seaduse § 1 punktist 4 tuleneva selle kohustuse proportsionaalsust Teie esitatud küsimuste valguses.

---

<sup>8</sup> RKPJKo 10.05.2002 nr 3-4-1-3-02, p 14.

### ***Vajalikkus***

**16.** Oma avalduses olete esitanud hinnangu, et käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõue ei pruugi täita proportsionaalsuse testi vajalikkuse kriteeriumit, sest käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirjas deklareeritud eesmärkide saavutamiseks võib Teie arvamusel esineda alternatiivseid ja ühtlasi ettevõtjaid vähem koormavaid meetmeid (vt p 3 ülalpool).

**17.** Nõustun, et Teie pakutud lahendus võib olla Eesti käibemaksukohustuslastele vähem koormav. Samas on mul kahtlus, kas see alternatiiv oleks vähemalt sama efektiivne käibemaksuseaduse muutmise seadusega taotletud eesmärkide saavutamisel, kui käibedeklaratsiooni lisa täitmise nõue, nagu see on sätestatud 01.11.2014 jõustuva KMS § 27 lõikes 1<sup>2</sup>. Selgitan.

**18.** Olen seisukohal, et käibemaksupettuste avastamiseks ja tõkestamiseks ning MTA töö efektiivsemaks muutmiseks vajaliku analüüsi tõhustamise eesmärki võib saavutada eelkõige siis, kui MTA-l on võimalikult palju eelinfot võimalikult paljude ettevõtjate ja nende tehtud tehingute kohta.

**19.** Kui MTA uurib nt mõnda tehingute ahelat eesmärgiga tuvastada ja tõkestada käibemaksupettuse toimepanemist või nt kui käibemaksukohustuslane esitab MTA-le taotluse enammakstud käibemaksu tagastamiseks, siis eelinfo olemasolu tehingute kohta võimaldab MTA-l paremini hinnata maksukohustuslase tehingutega seonduvat riski (kellega maksukohustuslane tehinguid teeb; kas mõlemad tehingupooled deklareerivad väidetavalt toimunud tehinguid; kas maksu tasumiseks kohustatud pool deklareerib müüki, mida tema partner on ostuna oma deklaratsioonil kajastanud jne) ning vajadust täiendavate kontrolltoimingute järgi. See aga eeldab, et MTA-le eelinfona – nt käibedeklaratsiooni lisa vahendusel – esitatav teave on selline, mis võimaldab MTA-l saada enam-vähem tervikpildi käibemaksukohustuslase tegevuse kohta, st suures osas kõikide maksukohustuslase tehingute kohta. Kui seada käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustus sõltuvusse 1000 eurost kõrgema lävendi saavutamisest – nt 3000 euro või 5000 euro suuruse piirmäära saavutamisest, siis ei jõua MTA-ni info väga paljude Eestis tehtavate tehingute kohta. Selle tulemusel ei saa MTA tõenäoliselt ilma maksukohustuslasega ühendust võtmata ja täiendavaid kontrolltoiminguid teostamata selgust nt küsimuses, kas ja kellega maksukohustuslane tehinguid teinud on. See tähendab omakorda, et MTA ei saa piisavalt tõhusalt teostada analüüsi ehk valida täpsemalt käibemaksukontrolli objekte<sup>9</sup>, vähendada tarbetuid kontakte käibemaksukohustuslastega ning tagastada ausatele maksumaksjatele enammakstud käibemaksu kiiresti.<sup>10</sup>

**20.** Sellest tulenevalt kaldun nõustuma käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirjas toodud seisukohaga, et soovitud eesmärkide saavutamiseks tuleks andmete esitamise nõue kehtestada võimalikult paljudele käibemaksukohustuslastele ühetaoliselt ning käibemaksudeklaratsiooni lisa peaks kajastama võimalikult palju tehinguid. Seletuskiri pigem veenab mind, et käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustust ei oleks mõistlik panna sõltuvusse 1000 eurost kõrgema lävendi saavutamisest, sest sellisel juhul väheneks tõenäosus, et seadusega seatud eesmärgid saaksid täidetud. Teisisõnu ei oleks sellisel juhul regulatsioon samavõrd tulemuslik.

<sup>9</sup> Vt seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493 juurde, lk 54.

<sup>10</sup> Vt seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493 juurde, lk 58.

### **Mõõdukus**

**21.** Tõite oma pöördumises välja ka selle, et käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõue ei pruugi vastata mõõdukuse kriteeriumile. Põhjendasite seda arvamust, tuues välja numbrilised näitajad selle kohta, kui suurteks võivad osutuda ettevõtjate käibedeklaratsiooni lisa kasutuselevõtmisega seonduvad kulud ühelt poolt ning riigieelarvesse täiendavalt laekuvad käibemaksusummad teiselt poolt.

**22.** Pean tunnistama, et mul ei ole võimalik Teie esitatud andmete pinnalt järeldada, et käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustus on ebaproportsionaalne selle sisseseadmise eesmärkide suhtes. Põhjused on alljärgnevad.

**23.** Riigikohus on öelnud, et abinõu mõõdukuse üle otsustamiseks tuleb kaaluda ühelt poolt põhiõigustesse sekkumise ulatust ja intensiivsust, teiselt poolt aga eesmärgi tähtsust. Mida intensiivsem on põhiõiguse riive, seda kaalukamad peavad olema seda õigustavad põhjused.<sup>11</sup> Teisisõnu öeldes on Riigikohtu arvates mõõdukuse hindamisel olulise tähendusega see, kui intensiivselt riivab abinõu isiku põhiõigusi.

**24.** Teie pakutud kontrolliskeem ei võimalda minu arvamusel hinnata, kui intensiivselt riivab käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõue erinevate käibemaksukohustuslaste ettevõtlusvabadust.<sup>12</sup> Ettevõtlusvabaduse riive intensiivsuse kindlakstegemine nõuab konkreetseid andmeid selle kohta, kui suurt kulu üks või teine käibemaksukohustuslane käibedeklaratsiooni lisa tõttu kannab ning kas see kulu on selle ettevõtja jaoks suur või väike. Kuna Eesti käibemaksukohustuslaste olukorrad võivad olla väga erinevad, tähendab see, et ühe ettevõtja puhul võib ettevõtlusvabaduse riive, mis tekib käibedeklaratsiooni lisa kasutuselevõtmise tõttu, olla suhteliselt intensiivne, teise puhul aga mitte. Erinevate käibemaksukohustuslaste andmeid koondades ja keskmiste näitajatega opereerides ei ole võimalik anda ühest hinnangut, et käibedeklaratsiooni esitamise nõude tõttu esinev ettevõtlusvabaduse riive on üldjuhul ettevõtjatele äärmiselt intensiivne.

**25.** Lisaks ei ole ma nõus sellega, et vaidlusalusel juhul tuleb ettevõtlusvabaduse riive proportsionaalsuse peamiseks mõõdupuuks võtta riigieelarvesse käibedeklaratsiooni lisa kehtestamise tagajärjel täiendavalt laekuva rahasumma. Minu hinnangul tuleb arvesse võtta ka seda, et uue deklareerimissüsteemi rakendamisel (1) muutub kiiremaks ja täpsemaks MTA analüüsi ja järelevalve tööprotsess<sup>13</sup>; (2) MTA suudab senisest täpsemalt selekteerida käibemaksukohustuslasi, kelle suhtes alustatakse sisulist kontrolli, mis omakorda tähendab, et MTA kasutab oma ressursi efektiivsemalt<sup>14</sup>, tülitab ausaid maksumaksjaid vähem ja nii mõnelegi maksumaksjale tagastab nt enammakstud käibemaksu kiiremini<sup>15</sup>; ning (3) paljud ebaausad ettevõtjad kaotavad oma konkurentsieelise, mis parandab ausate ettevõtjate olukorda turul. Tõden, et hetkel ei saa kindel olla, et kõik need mõjud käibedeklaratsiooni lisa kasutuselevõtmise tagajärjel suuremastaapselt saabuvad, kuid samas leian, et teatud positiivset mõju käibedeklaratsiooni lisa kasutuselevõtt ettevõtluskeskkonnale siiski omab ning võimaldab MTA tööd tõhusamaks muuta. Arvestades seda, et need mõjud on Eesti ettevõtjate jaoks küllaltki

<sup>11</sup> Vt nt RKPJKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02, p 15; RKPJKo 17.07.2009, 3-4-1-6-09, p 21 jne.

<sup>12</sup> Ühtlasi ei tundu mulle täielikult selge meetodika, mille põhjal on saadud Teie esitatud andmed ettevõtjate kulude kohta seoses käibedeklaratsiooni lisa kasutuselevõtmisega. Mõõnan samas, et mõne ettevõtja kulud võivad olla märkimisväärsed.

<sup>13</sup> Vt seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493 juurde, lk 53.

<sup>14</sup> Vt seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493 juurde, lk 54.

<sup>15</sup> Vt seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493 juurde, lk 58.

olulised, leian, et otsus kehtestada käibemaksukohustuslastele kohustuse esitada koos käibedeklaratsiooniga ka isiku tehinguid kajastavat lisa on siiski mõõdukas.

**26. Sellest tulenevalt ja hoolimata asjaolust, et mõne ettevõtja kulud käibedeklaratsiooni lisa kasutuselevõtmiseks võivad olla üpris suured, olen ma seisukohal, et abstraktselt hinnates ei ole käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõue ebaproportsionaalne ja seega põhiseadusvastane.**

#### **D. Kokkuvõte**

**27.** Olles analüüsinud 01.11.2014 jõustuva KMS § 27 lg 1<sup>2</sup> osas, milles see kehtestab nõude kajastada käibedeklaratsiooni lisa kõik ostu- ja müügitehingud, mille koguväärtus tehingupartneri lõikes ületab ühes kuus 1000 euro piiri (ilma käibemaksuta), ei ole ma jõudnud veendumusele, et see säte rikub ebaproportsionaalselt käibemaksukohustuslaste PS §-st 31 tulenevat ettevõtlusvabadust.

#### **IV. Ärisaladuse kaitse küsimused**

**28.** Oma avalduses tõite eraldi küsimusena välja ka selle, et käibedeklaratsiooni lisa esitamise kaudu saab MTA-le teatavaks väga palju andmeid ettevõtjate tehtud tehingute, nende mahu, ettevõtja äripartnerite ning omavaheliste suhete kohta. Teisisõnu võib sügisel jõustuva KMS 27 lg 1<sup>2</sup> sätestatud kohustuse läbi saada MTA-le saada teatavaks ettevõtjate ärisaladus.

**29.** Olete asunud oma pöördumises seisukohale, et käibemaksuseaduse 01.11.2014 jõustuva redaktsiooni § 27 lg 1<sup>2</sup> riivab käibemaksukohustuslaste omandipõhiõigust, sest käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõude tõttu väheneb käibemaksukohustuslaste ärisaladuse kaitse. Selle põhjuseks on, et MTA-le andmete edastamisel saavad need teatavaks kõigile MTA töötajatele, kellel on juurdepääs MTA peetavale maksukohustuslaste registrile. Olete seisukohal, et maksukorralduse seaduse § 26 lõikega 1 MTA ametnikele ja töötajatele sätestatud kohustus hoida saladuses maksukohustuslast puudutavat teavet, ei ole piisav, et seda saaks pidada garantiiks, mis võimaldab vältida andmete lekkimist. Viidates Euroopa Liidu Kohtu otsusele liidetud asjades nr C-293/12 ja C-594/12, järeldata, et kuna kehtiv õigus ei paku piisavalt tõhusat kaitsemehhanismi käibemaksukohustuslaste andmete kuritarvitamise vastu, siis ei ole nõue esitada ärisaladust sisaldavad andmed MTA-le mõõdukas.

**30.** Kohustus esitada MTA-le potentsiaalset ärisaladust sisaldavaid andmeid suuremas ulatuses, kui varem, võib minu hinnangul riivata nii käibemaksukohustuslaste ettevõtlusvabadust kui ka omandipõhiõigust. Samas ei ole ma veendunud, et see riive on ebaproportsionaalne ja seetõttu põhiseadusvastane.

**31.** Selleks, et anda Teie seisukohtadele hinnangut, tuleb kõigepealt peatuda põhiõiguste riive intensiivsuse küsimusel. Olen arvamusel, et nõue esitada MTA-le ärisaladusega hõlmatud teavet ei riiva käibemaksukohustuslaste põhiõigusi äärmiselt intensiivselt. Arvan nii selle pärast, et ma ei näe, et andmete avaldamisega MTA-le kaasneb suur andmete lekkimise risk. Selgitan.

**32.** Maksukorralduse seaduse (MKS) § 26 lg 1 paneb MTA-le, tema ametnikele ja töötajatele kohustuse hoida saladuses maksukohustuslast puudutavat teavet, sealhulgas kõiki andmekandjaid (otsused, aktid, teated ja muud dokumendid) maksukohustuslaste kohta, teavet andmekandjate olemasolu kohta, äri- ja pangasaladust, mida nad teavad seoses maksude tasumise õigsuse kontrollimise, maksu määramise, maksuvõla sissenõudmise, maksuõigusrikkumise asja

menetlemise või muude teenistus- või töökohustuste täitmisega Maksusaladuse säilimist garanteerib see, et MKS § 26 lg 1 järgi ei lõpe maksusaladuse hoidmise kohustus teenistus- või töösuhte lõppemisega.

**33.** MKS § 26 lg 1 sätestatud kohustuse rikkumine on ka karistatav. Nimelt karistusseadustiku § 157 järgi karistatakse kutse- või ametitegevuses teatavaks saanud teise isiku äritegevust puudutava teabe (st mh äri- ja maksusaladuse) avaldamise ees isikut, kellel on seadusest tulenev kohustus hoida sellist teavet saladuses.

**34.** Leian, et maksukorralduse seaduse ning karistusseadustiku normidega on piisavalt tagatud maksuhalduri kätte sattunud ärisaladuse kaitse.<sup>16</sup>

**35.** Ühtlasi märgin, et mul puudub alus arvata, et käibemaksukohustuslaste ärisaladus võib lekkida nt selle tõttu, et MTA kasutatavad infotehnoloogilised lahendused ei ole piisavalt turvalised. MTA käes oleva teabe kaitsmiseks on õigusaktides sätestatud ranged nõuded. Muu hulgas sisaldavad õigusaktid reegleid selle kohta, milliseid turvameetmeid tuleb andmekogude puhul rakendada (vt nt avaliku teabe seaduse peatükk 5<sup>1</sup>, Vabariigi Valitsuse 20.12.2007 määrus nr 252 „Infosüsteemide turvameetmete süsteem“ jne). Nende reeglite järgimise üle teostab järelevalvet Riigi Infosüsteemi Amet (avaliku teabe seaduse § 53<sup>1</sup> lg 1).

**36.** Väheoluline ei ole minu hinnangul ka asjaolu, et MTA-l on suur kogemus tema tegevuse raames maksumaksjate kohta kogutud teabe hoidmisel. Ma ei näe, et MTA kavatseks kohelda käibedeklaratsiooni lisa vahendusel maksukohustuslastelt saadavat teavet kuidagi teistmoodi, kui muud tema valduses olevat ja maksusaladusega hõlmatud teavet.<sup>17</sup> Minu seisukoht seega on, et alus etteulatavalt kahelda MTA võimes käidelda maksusaladusega hõlmatud andmeid turvaliselt puudub.

**37.** Eelnevast tulenevalt leian, et risk, et käibedeklaratsiooni lisa MTA-le alates 20.12.2014 esitatavad ja ärisaladust sisaldavad andmed võivad lekkida ja sellega kahjustada ettevõtjat, ei ole eriti kõrge. Seetõttu ma ka ei leia, et ettevõtja põhiõiguste riive ärisaladuse kaitse aspektis oleks intensiivne.

**38.** Leian, et käibedeklaratsiooni lisa rakendamise tagajärjel tekkiv põhiõiguste riive ei kaalu antud juhul üles võimalikke positiivseid tagajärgi, mis suure tõenäosusega tekivad käibedeklaratsiooni lisa kasutusele võtmisega. Nagu märkisin juba eespool, muutub uue deklareerimissüsteemi rakendamisel kiiremaks ja täpsemaks MTA analüüsi ja järelevalve tööprotsess. Muu hulgas tähendab see, et MTA suudab senisest täpsemalt selekteerida käibemaksukohustuslasi, kelle suhtes alustatakse sisulist kontrolli. See omakorda viib MTA ressursi efektiivsema kasutamiseni. Samuti tulitab MTA tõhustatud analüüsitegevuse tagajärjel ausaid maksumaksjaid vähem ja nii mõnelegi maksumaksjale tagastab nt enammakstud käibemaksu kiiremini. Lisaks kui MTA suudab paremini tuvastada ja takistada käibemaksupettusi, muutub Eesti ettevõtluskeskkond ausamaks. Selle tõttu leiangi, et

<sup>16</sup> Maksu- ja Tolliameti töötajate ja teenistujatega sarnane kohustus ja vastutus on ka kõikidel teistel isikutel, kes puutuvad oma teenistus- või tööülesannete täitmise tõttu maksusaladusega: vt maksukorralduse seaduse § 26 lg 3 ja § 68 lg 4 ls 2, karistusseadustiku § 157.

<sup>17</sup> Vt seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493 juurde, lk 49: „Käibedeklaratsioonid on maksukohustuslaste registri andmekoosseisus. Maksukohustuslaste register on registreeritud riigi infosüsteemi haldussüsteemis ja kooskõlastatud vastavalt avaliku teabe seaduse § 43<sup>3</sup> lõikes 3 sätestatud nõuetele. [...] Andmekoosseisu muudatus riigi infosüsteemi haldussüsteemis ja seadusest tulenevad kooskõlastused läbitakse pärast seda, kui [...] muudatuse tegemiseks on olemas seaduslik alus“.



**käibemaksuseaduse normide võimalik kasu kaalub üle käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõude kehtestamisega kaasneva põhiõiguste riive.**

**39.** Lõpetuseks peatun Euroopa Liidu Kohtu (ELK) 08.04.2014 otsusel liidetud kohtuasjades nr C-293/12 ja C-594/12, millele Te oma pöördumises viitasite. **Leian, et selle otsuse järeldused ei ole Teie esitatud kujul ülekantavad käibedeklaratsiooni lisa küsimusele.** Selgitan.

**40.** Asjas nr C-293/12 ja C-594/12 hindas ELK seda, kas direktiiviga 2006/24<sup>18</sup> sätestatud võimalus koguda ja säilitada kogu Euroopa elanikkonna kohta andmeid, mis võimaldavad teha väga detailseid järeldusi isikute eraelu kohta, eesmärgiga uurida, tuvastada ja tõkestada tõsiseid süütegusid, on proportsionaalne inimeste põhiõiguste – õigus eraelu puutumatusele ning õigus isikuandmete kaitsele – riivete suhtes. ELK leidis, et see abinõu ei ole proportsionaalne.

**41.** ELK ütles, et õigus eraelu puutumatusele on fundamentaalse tähendusega ning et andmete pideva kogumise tõttu võivad inimesed tajuda, et seda olulist põhiõigust pidevalt rikutakse. Seega saab õigus eraelu puutumatusele väga intensiivselt riivatud.<sup>19</sup> Samas märkis ELK, et kuna andmete kogumine aitab kaasa avaliku korra tagamisele ja seega teenib avaliku huvi pakkuvat eesmärki, siis võib põhiõiguse riive olla õigustatud.<sup>20</sup>

**42.** Edasi asus ELK hindama eraelu puutumatuse põhiõiguse riive proportsionaalsust. ELK leidis, et andmete kogumine on sobiv abinõu kuritegude uurimise, tuvastamise ja tõkestamise eesmärgi saavutamiseks<sup>21</sup>, kuid see läheb kaugemale sellest, mis on ilmtingimata vajalik, et seda eesmärki saavutada. ELK põhjendas seda nii. Kõigepealt selgitas ELK, et vaidlusalune direktiiv 2006/24 ega ükski muu Euroopa Liidu õigusakt ei kehtesta miinimumnõudeid, kuidas inimeste isikuandmeid tuleb kaitsta kuritarvitamise ohu ning ebaseadusliku juurdepääsu ja kasutamise eest<sup>22</sup>, ega nõua, et selliseid nõudeid kehtestaksid liikmesriigid<sup>23</sup>. Samuti ei sätesta õigusaktid selgeid ja täpseid reegleid selle kohta, kes, kuidas, milleks ja mis olukordades võib kogutud andmetele ligi pääseda ja neid kasutada.<sup>24</sup> Veel märkis ELK, et direktiivi normid ei sisalda piiranguid, mis kindlustaksid, et inimeste isikuandmetele võivad ligi pääseda üksnes need isikud, kellel on see vajalik oma tööülesannete täitmiseks, ning et andmeid säilitatakse üksnes nii kaua, kui seda nõuavad andmete kogumise eesmärgid.<sup>25</sup> Kokkuvõttes järeldaski ELK, et direktiivi 2006/24 sätted ei ole proportsionaalsed, sest need ei välista, et inimeste põhiõigus eraelu puutumatusele võib saada riivatud rohkem, kui seda on vältimatult vaja, et uurida, tuvastada ja tõkestada tõsiseid kuritegusid.

**43.** Leian, et ELK otsuses nr C-293/12 ja C-594/12 kirjeldatud asjaolusid ning käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõuet ei saa käsitleda analoogsetena. Põhjuseks on eelkõige see, et nendes asjades on tegemist erinevate isikutega, kaalul on erinevad põhiõigused ning nende riivete intensiivsus erineb väga oluliselt.

<sup>18</sup> Euroopa parlamendi ja nõukogu 15.03.2006 direktiiv nr 2006/24/EÜ, mis käsitleb üldkasutatavate elektrooniliste sideteenuste või üldkasutatavate sidevõrkude pakkujate tegevusega kaasnevate või nende töödeldud andmete säilitamist ja millega muudetakse direktiivi 2002/58/EÜ.

<sup>19</sup> Vt kohtuotsuse p 37.

<sup>20</sup> Vt kohtuotsuse p 41 ja 44.

<sup>21</sup> Vt kohtuotsuse p 49.

<sup>22</sup> Vt kohtuotsuse p 55; lisaks vt kohtuotsuse p 68.

<sup>23</sup> Vt kohtuotsuse p 66.

<sup>24</sup> Vt kohtuotsuse pp 55, 60, 61.

<sup>25</sup> Vt kohtuotsuse pp 62 ja 64.

44. Olen seisukohal, et andmete kogumise kontekstis ei saa nõuda, et juriidilisi isikuid koheldaks samamoodi, nagu füüsilisi isikuid. Juriidiline isik on siiski üksnes õiguslik fiktsioon, kellel olemuslikult ei ole kõiki põhiõigusi. Mh on äärmiselt küsitav eraelu puutumatuse nõude laienemine juriidilistele isikutele.<sup>26</sup> Samuti on ettevõtlusvabadust ja omandipõhiõigust põhiseaduse järgi seadusandjal võimalik laiematel eesmärkidel piirata, kui eraelu puutumatust. Näiteks kui vaadata põhiseaduse § 26, mis sätestab õiguse eraelu puutumatusele, ja põhiseaduse § 31, mis sätestab ettevõtlusvabadusõiguse, siis lubab põhiseadus viimast õigust piirata igal võimalikul legitiimsel eesmärgil<sup>27</sup>, samas kui PS § 26 õiguse piiramine peab üldjuhul toimuma vaid samas sättes nimetatud eesmärkidel ehk tegu on kvalifitseeritud seadusereservatsiooniga õigusega.<sup>28</sup> Lisaks sellele on põhiõiguste riive intensiivsus nendes asjades erinev: kui ELK hindas eraelu puutumatuse põhiõiguse riivet oma otsuses väga intensiivseks, siis käibedeklaratsiooni lisa kasutuselevõtmisega kaasnev põhiõiguste riive ei ole eriti suur (vt ülalpool).

45. Lisaks on reeglid, mis valitsevad käibedeklaratsiooni lisa MTA-le esitatavate andmete kasutamist ja nende turvalisust, palju rohkem määratletud, kui ELK otsuses kirjeldatud juhul. Esiteks on käibedeklaratsiooni lisa kasutamise eesmärk ELK otsuses kirjeldatud olukorraga võrreldes väga kitsas: andmeid kasutatakse käibemaksu arvutamise õiguse kontrollimiseks. Teiseks on maksukorralduse seadusest ning ka MTA siseaktidest tuletatav andmetele minimaalse ligipääsetavuse põhimõte, mille järgi saab ameti siseselt ligipääsu maksumaksjalt saadud teabele vaid põhjendatud vajadusel, st üksnes siis, kui seda on vaja jooksvate tööülesannete täitmiseks.<sup>29</sup> Kolmandaks sätestavad õigusaktid nõuded ja standardid, mis tagavad, et maksusaladusega hõlmatud andmed on tõhusalt kaitstud ebaseadusliku juurdepääsu ja kasutamise eest (vt eespool p 35).

46. Nendel põhjustel leian, et ELK otsuse nr C-293/12 ja C-594/12 järeldusi ei saa kasutada käibedeklaratsiooni lisa põhiseaduspärasuse analüüsimisel. Olen arvamisel, et ELK otsuse põhjendused ei tõenda, et käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõue ei ole põhiseaduspärane.

## V. Järeldus

Kokkuvõttes ma ei näe, et 07.05.2014 vastu võetud käibemaksuseaduse muutmise seaduse § 1 p 4, mille järgi täiendatakse käibemaksuseaduse § 27 alates 01.11.2014 lõikega 1<sup>2</sup> ning käibemaksukohustuslastele kehtestatakse nõue kajastada käibedeklaratsiooni lisa kõik ostu- ja

<sup>26</sup> Vt M. Ernits. Kommentaar § 9 juurde. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2012. Lk 134-138, komm 5 jj, eriti komm 5.3. Kättesaadav ka arvutivõrgust: <http://www.pohiseadus.ee/ptk-2/pg-9/>.

<sup>27</sup> Ka PS § 32 lõikes 2 sätestatud garantii omandikitsenduste eest on lihtsa seadusereservatsiooniga põhiõigus. Omandipõhiõiguse piiramiseks on vaja täita täiendavaid tingimusi vaid juhul, kui omandit võõrandatakse omaniku nõusolekuta (PS § 32 lg 1).

<sup>28</sup> Teatud juhtudel võib ettevõtjaks olla ka füüsiline isik, st ka füüsilisel isikul võib olla ärisaladusega hõlmatud teavet. Siiski ei tähenda see, et kõik isikud, kes tegelevad ettevõtlusega ja omavad seetõttu ärisaladusega hõlmatud teavet, on eraelu puutumatuse põhiõiguse kaitsealas: füüsilisest isikust ettevõtja ärisaladusega hõlmatud teave ei ole valdavalt seotud isiku eraeluga, nii et ei pruugi ärisaladus kaugeltki alati olla füüsilisest isikust ettevõtja eraelu puutumatuse põhimõtte kaitsealas.

<sup>29</sup> Vt nt maksukorralduse seaduse § 26 lg 1 ls 1 sõnastus („Maksuhaldur, tema ametnikud ja töötajad on kohustatud hoidma saladuses maksukohustuslast puuduvat teavet, sealhulgas kõiki andmekandjaid (otsused, aktid, teated ja muud dokumendid) maksukohustuslase kohta, teavet andmekandjate olemasolu kohta, äri- ja pangasaladust, mida nad teavad seoses maksude tasumise õiguse kontrollimise, maksu määramise, maksuvõla sissenõudmise, maksuõigusrikkumise asja menetlemise või muude teenistus- või töökohustuste täitmisega [---]“). Lisaks vt Maksu- ja Tolliameti peadirektori 21.11.2012 käskkiri nr 372-P „Maksu- ja Tolliameti infoturbepoliitika“ ja seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493 juurde, lk 47-49.

müügitehingud, mille koguväärtus tehingupartneri lõikes ületab (ilma käibemaksuta) 1000 euro piiri, oleks põhiseadusega vastuolus.

Selle tõdemusega lõpetan ma Teie avalduse menetlemise.

Lugupidamisega

*/allkirjastatud digitaalselt/*

Hent Kalmo  
õiguskantsleri asetäitja-nõunik  
õiguskantsleri volitusel