



Õiguskantsler

Mait Palts  
Eesti Kaubandus-Tööstuskoda  
koda@koda.ee  
Marko.Udras@koda.ee

Teie 03.06.2014 nr 4/162

Meie 29.07.2014 nr 6-1/140791/1403230

**Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta  
Käibedeklaratsiooni lisast**

Austatud härra Palts

Teavitasin Teid oma 20.06.2014 kirjaga, et olen võtnud menetlusse Teie 02.06.2014 pöördumise. Selles pöördumises tõstatasite Te 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>

Analüüsisin käibemaksuseaduse muutmise seaduse asjakohaseid sätteid. Teatan Teile, et **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 tehingupartnerite 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- või 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 seisukohta, et kohustus esitada koos käibedeklaratsiooniga ka käibedeklaratsiooni lisa (nn KMD INF) võib ebaproportsionaalset piirata Eesti käibemaksukohustuslaste ettevõtlusvabadust. Põhjendasite oma seisukohta järgnevalt.

3. Kõigepealt selgitasite, et Teie hinnangul on käibedeklaratsiooni lisa täitmise nõude eesmärgid järgmised: 1) Maksu- ja Tolliameti riskianalüüsi võimaluste parandamine, 2) käibemaksukontrolli efektiivsemaks muutmine, 3) varjatud käibe parem avastamine, 4) fiktiivsete arvete parem tuvastamine, 5) ausalt tegutsevate ettevõtjate konkurentsivõime paranemine. Teie arvamusel võib nende eesmärkide, mida iseenesest pidasite legitiimseteks, saavutamiseks esineda teisi, käibemaksukohustuslasi oluliselt vähem koormavaid meetmeid, kui plaanitav käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustus. Leiate, et alternatiivsed abinõud „aitaksid kokkuvõttes oluliselt paremini võidelda ebaausa konkurentsiga ning seeläbi täita ka põhiseadusest tulenevat kaitset ettevõtlusvabadusele“. Sellisteks alternatiivideks võiksid Teie hinnangul olla järgnevad abinõud: 1) käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustuse seadmine sõltuvusse 1000 eurost kõrgema piirmäära saavutamisest; 2) nõue, et käibedeklaratsiooni lisal tuleks kajastada andmed ainult tehingupartnerite lõikes ning andmeid iga arve kohta ei peaks välja tooma; 3) arvete kohta andmete esitamist võiks nõuda ainult nendelt ettevõtjalt, kelle puhul eksisteerib suurem maksupettuste risk; 4) deklareerimiskohustust võiks rakendada ilma 1000 euro kriteeriumita. Leiate, et Rahandusministeerium ei ole neid alternatiive käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu ettevalmistamisel piisavalt põhjalikult analüüsinud.

4. Samuti tõite välja, et ettevõtjatele kaasnevad käibedeklaratsiooni lisa kasutuselevõtmisega ja selle igakuise esitamisega niivõrd märkimisväärsed kulud, et kokkuvõttes võivad need osutada suuremaks, kui käibedeklaratsiooni lisa nõude rakendamise tulemusena riigieelarvesse laekuv täiendav käibemaks. Nii tõite nt oma pöördumises välja, et Teie arvutuste kohaselt oleksid 2015. aastal ettevõtjatele käibedeklaratsiooni lisa täitmisega kaasnevad kulud ca 43,2 miljonit eurot.<sup>3</sup> Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja andmetel paraneb käibemaksu laekumine riigieelarvesse käibedeklaratsiooni lisa rakendamise tulemusel aga ca 30 miljoni euro ulatuses. Sellest tulenevalt leiate, et käibedeklaratsiooni lisa regulatsiooni kehtestamine ei pruugi olla mõõdukas abivahend taotletud eesmärkide saavutamiseks.

5. Lõpetuseks märkisite, et plaanitav käibemaksuseaduse muudatus ei vasta Teie hinnangul põhiseadusele ka selle pärast, et selles sättes toodud nõue kajastada käibedeklaratsiooni lisal tehingupartnerite registrikoodid on vastuolus Euroopa Liidu õigusega.

## II. Asjakohane õigusnorm

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

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 lisal kajastatakse juriidilisele isikule, füüsilisest isikust ettevõtjale ning riigi-, valla- ja linnaasutusele väljastatud ning nendelt saadud arvete andmed ning

<sup>3</sup> 2015. a kulude leidmisel ei võtnud Te arvesse ettevõtjate ühekordsed ja 2014. a tehtavad tarkvara arendamise kulud, milleks on Teie hinnangul ca 15 miljonit eurot.

tehingupartnerile Eestis väljastatud registrikood, notari ja kohtutäituri puhul isikukood. Käibedeklaratsiooni lisal 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 lisal 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 täita iga kuu käibedeklaratsiooni lisa. Nendes tegevustes väljendub käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõude ebasoodne mõju käibemaksukohustuslastele. Seega riivab see nõue käibemaksukohustuslaste ettevõtlusvabadust.

#### B. Põhiõiguse riive põhiseaduspärasus

10. Asjaolu, et esineb ettevõtlusvabaduse riive, ei tähenda iseenesest, et ettevõtjate põhiõigus on rikutud. Ettevõtlusvabadus ei ole nimelt absoluutne põhiõigus. PS § 31 teine lause lubab seadusandjal kehtestada ettevõtlusvabadusele piiranguid. Ettevõtlusvabaduse piiramiseks piisab igast mõistlikust põhjusest.<sup>8</sup> Lisaks peab piirang olema selle seadmise eesmärgi suhtes proportsionaalne.

<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.

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

### ***Riive eesmärk***

11. 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 enamasti 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 järelmite koosmõjul peaks vähenema käibemaksupettuste arv, riigieelarvesse laekuma rohkem käibemaksu ning Eesti ettevõtluskeskkond parenema. Kõiki eelnimetatud eesmärke tuleb pidada legitiimseteks ettevõtlusvabaduse riivamise eesmärkideks.

### ***Riive proportsionaalsus***

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

13. Tõstatasite oma pöördumises küsimusi seoses käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõude vastavusega proportsionaalsuse testi vajalikkuse ning mõõdukuse kriteeriumitele. Järgnevalt analüüsingi selle kohustuse proportsionaalsust Teie esitatud küsimuste valguses.

### ***Vajalikkus***

14. Oma pöördumises olete esitanud hinnangu, et käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõue ei pruugi täita proportsionaalsuse testi vajalikkuse kriteeriumit, sest käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirjas deklareeritud eesmärkide saavutamiseks esineb Teie sõnul alternatiivseid ja ühtlasi ettevõtjat vähem koormavaid meetmeid (vt p 3 ülalpool).

15. Nõustun, et Teie pakutud alternatiivlahendused võivad olla Eesti käibemaksukohustuslastele vähem koormavad.<sup>9</sup> Samas on mul kahtlus, kas need alternatiivsed abinõud oleksid vähemalt sama efektiivsed 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.

16. Olen seisukohal, et käibemaksupettuste avastamiseks ja tõkestamiseks ning MTA töö efektiivsemaks muutmiseks vajaliku analüüsi tõhustamise eesmärki võib saavutada eelkõige siis,

<sup>9</sup> Siinkohal sooviksin juhtida Teie tähelepanu asjaolule, et seadusandja on lisanud ühe Teie pakutud neljast alternatiivlahendusest – lahendust nr 4: deklareerimiskohustuse rakendamine ilma 1000 euro kriteeriumita – käibemaksuseaduse muutmise seadusesse (vt käibemaksuseaduse muutmise seaduse § 1 p 4, täpsemalt see osa sättest, millega käibemaksuseaduse § 27 täiendatakse lõikega 1<sup>3</sup>). Sellest tulenevat keskendun ma järgnevas analüüsis Teie pakutud alternatiivlahendustele nr 1, 2 ja 3.

kui MTA-l on võimalikult palju n-ö eelinfot võimalikult paljude ettevõtjate ja nende tehtud tehingute kohta.

**17.** 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>10</sup>, vähendada tarbetuid kontakte käibemaksukohustuslastega ning tagastada ausatele maksumaksjatele enammakstud käibemaksu kiiresti.<sup>11</sup>

**18.** 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 lisal peaks olema kajastatud võimalikult palju tehinguid. Seletuskiri pigem veenab mind, et käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustust ei oleks mõistlik panna sõltuvusse 1000 eurost kõrgema lävendi saavutamisest.

**19.** Samal põhjusel ei pruugi minu hinnangul olla mõttekas nõuda käibedeklaratsiooni lisa esitamist vaid nendelt ettevõtjatelt, kelle puhul eksisteerib suurem maksupettuste risk, või lasta deklareerida käibedeklaratsiooni lisal andmed ainult tehingupartnerite lõikes, konkreetsete arvete kohta infot andmata. Kui MTA-le esitataks andmeid ainult osade ettevõtjate tehtud tehingute kohta või kui edastatavate andmete pinnalt ei oleks võimalik tehinguid eristada, siis ei oleks MTA-l võimalik tõhustada oma analüüsialast tegevust. Enammakstud käibemaksu tagasitaotlemise põhjendatuse kontrollimiseks või käibemaksupettuse tuvastamiseks vajaliku teabe saamiseks peaks MTA ikka pöörduma paljudel juhtudel maksumaksja poole ning nõudma temalt täiendavaid dokumente ja selgitusi. Nii ei tooks muudatus kaasa soovitud tulemust muuta MTA menetlusi efektiivsemaks.

**20.** Eelneva pinnalt leian, et ei saa välistada, et käibemaksuseaduse muutmise seadusest tulenev nõue esitada käibedeklaratsiooni lisa just sellisel kujul, nagu alates 01.11.2014 jõustuv käibemaksuseadus seda ette näeb, võib siiski olla vajalik, et saavutada seadusandja taotletud eesmäärke. Täpsemalt ei pruugi Teie pakutud alternatiivsed abinõud minu hinnangul olla vähemalt sama efektiivsed, kui kohustus esitada käibedeklaratsiooni lisa viidatud kujul.

<sup>10</sup> Vt seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493 juurde, lk 54.

<sup>11</sup> Vt seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493 juurde, lk 58.

## **Mõõdukus**

**21.** Töite 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 kasutuselevõtmise ja igakuise täitmisega seonduvad kulud ühelt poolt ning riigieelarvesse täiendavalt laekuv käibemaksusumma 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>12</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>13</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 koondnäitajatega 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, milleks on hinnanguliselt 30 miljonit eurot.<sup>14</sup> Minu hinnangul tuleb arvesse võtta ka seda, et uue deklareerimissüsteemi rakendamisel (1) muutub kiiremaks ja täpsemaks MTA analüüsi ja järelevalve tööprotsess<sup>15</sup>; (2) MTA suudab senisest täpsemalt selekteerida käibemaksukohustuslasi, kelle suhtes alustatakse sisulist kontrolli, mis omakorda tähendab, et MTA kasutab oma ressursi efektiivsemalt<sup>16</sup>, tulitab ausaid maksumaksjaid vähem ja nii mõnelegi maksumaksjale tagastab nt enamakstud käibemaksu kiiremini<sup>17</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 saavad, kuid samas leian, et teatud positiivset mõju käibedeklaratsiooni lisa kasutuselevõtt ettevõtluskeskkonnale siiski omab ning võimaldab MTA tööd tõhusamaks muuta. Arvestades, et need mõjud on Eesti

<sup>12</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>13</sup> Ühtlasi ei tundu mulle täielikult selge meetodika, mille põhjal on saadud Teie esitatud eelduslikud andmed ettevõtjate kulude kohta seoses käibedeklaratsiooni lisa kasutuselevõtmisega ja igakuise täitmisega. Mõõnan samas, et Teil võib olla täielik õigus selles osas, et mõne ettevõtja kulud võivad olla märkimisväärsed.

<sup>14</sup> Vt seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493 juurde, lk 38.

<sup>15</sup> Vt seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493 juurde, lk 53.

<sup>16</sup> Vt seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493 juurde, lk 54.

<sup>17</sup> Vt seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493 juurde, lk 58.

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

**26.** Samuti märgin, et käibemaksuseaduse muutmise seaduse seletuskirja järgi on 30 miljoni eurot eeldatavasti vaid üks komponent summast, mis hakkab täiendavalt laekuma riigieelarvesse, kui käibedeklaratsiooni lisa võetakse kasutusele. Nimelt ütleb seletuskiri, et 30 miljonit eurot on raha, mida võib oodata ettevõtjate käitumise muutumisest seoses käibedeklaratsiooni lisa rakendamisega. Käibedeklaratsiooni lisa andmetel põhinevate tõhusamate kontrollide tulemusel määratavad summad ning käibemaksupettustega tõhusama võitluse tulemusel kogutavad summad lisanduvad sellele 30 miljonile juurde.<sup>18</sup> Seda ei saa minu hinnangul jätta arvestamata.

**27. Sellest tulenevalt olen ma seisukohal, et abstraktselt hinnates ei ole käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõue ebaproportsionaalne ja seega põhiseadusvastane.**

### C. Kokkuvõte

**28.** Olles analüüsinud 01.11.2014 jõustuva käibemaksuseaduse § 27 lg 1<sup>2</sup> osas, milles see kehtestab nõude kajastada käibedeklaratsiooni lisal 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. Küsimus käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõude vastavusest EL õigusele

**29.** Juhtisite oma pöördumise lõpus tähelepanu asjaolule, et käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõue 01.11.2014 jõustuva KMS § 27 lg 1<sup>2</sup> sätestatud kujul ei vasta põhiseadusele ka selle pärast, et kohustus kajastada käibedeklaratsiooni lisal tehingupartnerite registrikoodid on Teie hinnangul vastuolus Euroopa Liidu õigusega. Selgitasite, et käibedeklaratsiooni esitamisega seonduvate nõuete sätestamisel tuleb Eesti seadusandjal järgida direktiivist 2006/112/EÜ<sup>19</sup> (edaspidi *käibemaksudirektiiv*) tulenevaid nõudeid. Käibemaksudirektiivi artiklites 250 ja 251 on selgitatud, milliseid andmeid võib käibemaksukohustuslaselt käibedeklaratsioonis nõuda. Tehingupartnerite registrikoodid nende andmete hulka ei kuulu. Sellest tulenevalt leiate, et Eesti seadusandja ei või nõuda, et käibemaksukohustuslased märgiksid käibedeklaratsiooni osaks olevale käibedeklaratsiooni lisale oma tehingupartnerite registrikoodid.

**30.** Teatan Teile, et ma ei pea otstarbekaks analüüsida Teie pöördumise osas, milles see puudutab käibemaksuseaduse vastavust Euroopa Liidu õigusele. Põhjus on selles, kui ma peaks jõudma järeldusele, et alates 01.11.2014 kehtiva KMS § 27 lg 1<sup>2</sup> on vastuolus Euroopa Liidu õigusega, siis ei saa ma nõuda, et käibemaksuseadus viiakse EL õigusega kooskõlla. Nimelt on Riigikohus leidnud, et „[e]i õiguskantsleri seadus ega põhiseaduslikkuse järelevalve kohtumenetluse seadus anna õiguskantslerile pädevust taotleda Riigikohtult seaduste kehtetuks tunnistamist põhjusel, et seadus on vastuolus Euroopa Liidu õigusega. Siseriikliku õiguse ning Euroopa Liidu õiguse kooskõlla viimiseks on erinevaid võimalusi ning ei põhiseaduse ega

<sup>18</sup> Vt seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493 juurde, lk 53.

<sup>19</sup> Nõukogu 28.11.2006 direktiiv nr 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. EÜT L 347, 11.12.2006, lk 1.

Euroopa Liidu õiguse kohaselt ei pea selleks eksisteerima põhiseaduslikkuse järelevalve menetlust. [---]“<sup>20</sup>.

**31.** Sellest tulenevalt ei pea ma võimalikuks käsitleda Teie küsimust käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõude vastavusest Euroopa Liidu õigusele.

Sellega lõpetan Teie avalduse menetlemise. Tänan Teid veel kord pöördumise eest.

Lugupidamisega

*/allkirjastatud digitaalselt/*

Hent Kalmo  
õiguskantsleri asetäitja-nõunik  
õiguskantsleri volitusel

Olga Lavrova 693 8410  
Olga.Lavrova@oiguskantsler.ee

---

<sup>20</sup> RKÜKo 19.04.2005, nr 3-4-1-1-05, p 49; vt ka RKÜKo 01.07.2010, nr 3-4-1-33-09, p 41.