



KOHTUOTSUS

EESTI VABARIIGI NIMEL

Kohus	Tallinna Halduskohus
Kohtunik	Kaupo Kruusvee
Otsuse tegemise aeg ja koht	06.07.2022, Tallinn
Haldusasja number	3-21-1495
Haldusasi	Kaebus Ettevõtluse Arendamise Sihtasutuse 10.04.2021 otsuse nr 1.1-5.1/21/459 tühistamiseks ning Ettevõtluse Arendamise Sihtasutuse (õigusjärglane Ettevõtluse ja Innovatsiooni Sihtasutus) kohustamiseks tegema kaebaja taotluse osas uus otsus
Menetlusosalised	Kaebaja ja tema volitatud esindaja Henno Nurmsalu Vastustaja – Ettevõtluse ja Innovatsiooni Sihtasutus, volitatud esindaja Age Rebane Kaasatud haldusorgan - Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, volitatud esindaja Ivar Siska

RESOLUTSIOON

1. /.../.
2. Tunnistada põhiseadusega vastuolus olevaks ja jätta kohaldamata väliskaubandus- ja infotehnoloogiaministri 20.01.2021 määruse nr 2 „Turismiga seotud majandusharu ettevõtjate toetamine seoses COVID-19 haigust põhjustava koroonaviiruse levikuga“ § 4 p-d 9 ja 10 osas, milles need ei võimalda arvestada käibemaksuseaduse § 40 lg-s 5 sisalduva reisisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorraga.
3. Tühistada Ettevõtluse Arendamise Sihtasutuse 10.04.2021 otsus nr 1.1-5.1/21/459 ning kohustada vastustajat vaatama kaebaja taotlus uuesti läbi.
4. Mõista vastustajalt kaebaja kasuks välja menetluskulu summas 15 eurot. Jätta poolte muud menetluskulud nende endi kanda.
5. Edastada käesolev otsus põhiseaduslikkuse järelevalve menetluse läbiviimiseks Riigikohtule.

EDASIKAEBAMISE KORD

Otsuse peale võib esitada apellatsioonkaebuse Tallinna Ringkonnakohtule 30 päeva jooksul kohaldamata jäetud õigustloova akti kohta Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve korras tehtud lahendi kuulutamisest arvates (halduskohtumenetluse seadustiku (*HKMS*) § 181 lg 2).

ASJAOLUD JA MENETLUSE KÄIK

1. Kaebaja esitas 02.04.2021 Ettevõtluse Arendamise Sihtasutusele (*EAS*, alates 2022. a Ettevõtluse ja Innovatsiooni Sihtasutus (*EIS*)) taotluse väliskaubandus- ja infotehnoloogiainistri 20.01.2021 määruse nr 2 „Turismiga seotud majandusharu ettevõtjate toetamine seoses COVID-19 haigust põhjustava koroonaviiruse levikuga“ (*määrus nr 2*) alusel toetuse saamiseks.

2. EAS tegi **10.04.2021 otsuse 1.1-5.1/21/459** (digitaalselt allkirjastatud dokumendi sisuks on fail nimega „Otsus_06.04.21586.pdf“), millega tunnistas kaebaja nõutele mittevastavaks ning jättis taotluse rahuldamata.

EAS tuvastas, et taotleja ei vasta määruse nr 2 § 8 lg 1 p-s 1 sätestatud nõudele. Reisisettevõtja kahjude osalise hüvitamise toetust võib taotleda reisisettevõtja, kelle perioodi 2020. a 1. aprill kuni 30. september summaarne käibe langus oli võrreldes 2019. a sama perioodi summaarse käibega vähemalt 70 protsenti. Taotleja käibe on Maksu- ja Tolliameti (*MTA*) andmetele tuginedes 2020. a 1. aprill kuni 30. september 30 951,18 eurot ja 2019. a samal perioodil 71 770,27 eurot. Taotleja käibe langus on 40 819,09 eurot ehk 56,87 protsenti ($= 40\,819,09 / 71\,770,27 * 100\%$). Seega ei vasta taotleja määruse nr 2 nõudele ja toetust ei maksta. Määruse nr 2 § 15 lg-st 3 tulenevalt tehakse taotluse rahuldamata jätmise otsus juhul kui taotleja või taotlus ei vasta määruse tingimustele. Haldusmenetluse seaduse (*HMS*) § 40 lg 3 p 2 kohaselt võib haldusmenetluse läbi viia menetlusosalise arvamust ja vastuväiteid ära kuulamata, kui menetlusosalise poolt taotluses või seletuses esitatud andmetest ei kalduta kõrvale ning puudub vajadus lisaandmete saamiseks. Kuna otsus põhineb MTA andmetel, mis on taotleja enda esitatud, ei ole ärakuulamine vajalik.

3. Kaebaja esitas 26.04.2021 vaide, mille EAS jättis 03.06.2021 vaideotsusega nr 1.1-5.1/21/984 rahuldamata.

1) Määruse nr 2 § 2 kohaselt on toetuse andmise eesmärk turismiga seotud majandusharude ettevõtjate toetamine seoses COVID-19 haigust põhjustava koroonaviiruse levikuga. Tulenevalt toetuse eesmärkidest on määrusega kehtestatud nõuded, millele toetuse saaja peab vastama, et täita toetuse andmise eesmärgi ning tagamaks toetuse andmise läbipaistvus ja isikute võrdne kohtlemine. Seega on toetusmeede valikuline ning toetust antakse vaid sellisele ettevõtjale, kes täidab toetuse saamiseks ettenähtud tingimused.

2) Määruse nr 2 § 4 p-st 9 ja § 8 lg 1 p-st 1 tuleneb, et käibelangust arvestatakse taotleja poolt MTA-le esitatud käibedeklaratsioonidel (*KMD*) deklareeritud käibe suuruse alusel. Seetõttu on EAS vaide esitaja käibe languse puhul õigesti lähtunud MTA-lt saadud andmetest KMD-del deklareeritud käibe suuruse kohta.

3) Vaides on põhjendatud, et MTA-l ei ole võimalik anda kinnitust reisisettevõtja tegeliku raamatupidamisliku käibe kohta. Vaideorgan selgitab, et käibe suuruse arvestamisel ei tule arvesse võtta mitte MTA kinnitust reisisettevõtja tegeliku raamatupidamisliku käibe kohta, vaid taotleja poolt MTA-le esitatud KMD-del deklareeritud käibe suurus. Maksukorralduse seaduse § 29 p-st 46 tulenevalt oli EAS-il õigus MTA-lt saada vaide esitaja käibega seotud andmeid ja EAS on vaide esitaja käibe languse puhul õigesti lähtunud MTA-lt saadud andmetest.

4) EAS on 13.04.2021 kirjast vaide esitajale õigesti selgitanud, et toetuse andmise alused on määruses täpselt määratletud ja EAS-il ei ole võimalik otsuse tegemisel aluseks võtta muid andmeid. HMS § 54 kohaselt on haldusakt õiguspärane, kui ta on antud pädeva haldusorgani poolt andmise hetkel kehtiva õiguse alusel ja sellega kooskõlas, proportsionaalne, kaalutusvigadeta ning vastab vorminõuetele. EAS haldusorganina on kohustatud tegutsema kooskõlas haldusmenetluse läbiviimist reguleerivate õigusaktidega. Haldusakt peab jääma rangelt selle õigusliku aluse piiresse. Kooskõla õigusliku alusega on üks haldusakti õiguspärasuse eeldusi. Määrusest kõrvalekaldumisega kaasneks taotluse esitajate ebavõrdne kohtlemine, mis on lubamatu. Määruse alusel antakse toetust läbipaistvalt ja koheldakse kõiki taotlejaid võrdselt läbi selle, et taotlejale ja taotlusele on kehtestatud kindlad nõuded. 5) Asjakohased ei ole vaides esitatud väited proportsionaalsuse põhimõttest lähtumise, väljaselgitatud rikkumise raskusastme, ulatuse, kestuse ja kordumise arvestamise, halduskaristuse ning eeskirjade rikkumise kohta. Haldusmenetluse eesmärgiks ega sisuks ei olnud halduskaristuse määramine ega toetuse taotleja poolt toimepandud rikkumise tuvastamine. Haldusmenetluses kontrolliti, kas taotleja vastab määruses sätestatud nõuetele, ning leiti, et vaide esitaja ei vasta määruse nr 2 § 8 lg 1 p-s 1 sätestatud nõudele. Sellises olukorras ei olnud EAS-il kaalutusõigust, kuna määruse nr 2 § 15 lg-st 3 tulenevalt tehakse taotluse rahuldamata jätmise otsus juhul, kui taotleja ei vasta määruse tingimustele. Vaidemenetluses kohaldati vaide esitaja suhtes HMS § 40 lg-s 1 sätestatud ärakuulamist ning anti vaide esitajale võimalus seisukohtade esitamiseks (14.05.2021 kiri). Vaide esitaja esindaja teatas 17.05.2021, et loobub täiendavate seisukohtade esitamisest.

MENETLUSOSALISTE SEISUKOHAD

4. Kaebaja esitas 05.07.2021 Tallinna Halduskohtule **kaebuse** (täiendatud 01.03.2022 ja 07.04.2022) EAS-i 10.04.2021 otsuse tühistamiseks ning EAS-i (õigusjärglane EIS) kohustamiseks tegema kaebaja taotluse osas uus otsus.

1) Kaebaja näol on tegemist reisiettevõtjaga. Käibe mõiste tuleneb käibemaksuseaduse (KMS) § 4 lg-st 1. Vastavalt KMS §-le 40 loetakse reisiettevõtja poolt enda nimel lõpptarbijatele edasi müüdüd (st reisijate jaoks teistelt isikutelt tellitud ja tegelikult nende teiste isikute osutatavate) reisiteenuste käibe maksustatavaks väärtuseks ainult reisiettevõtja kasumimarginaal, mitte reisiteenuste tegelik hind lõpptarbija jaoks. Seega on reisiettevõtjate raamatupidamislik käive ja KMD-des deklareeritud käive sisuliselt erinevad. MTA-l aga ei ole võimalik anda kinnitust reisiettevõtja tegeliku raamatupidamisliku käibe kohta, sest see ei kajastu KMD-s eelviidatud erandi tõttu. MTA selgituse kohaselt peab reisiettevõtte tegeliku käibe saamiseks võtma aluseks raamatupidamisarvestuse. Seega ei saa reisiettevõtja puhul tegeliku käibe osas tugineda KMD-des esitatule. Kui reisiteenuste käibe maksustamisel ja deklareerimisel on võetud maksuhalduri loal aluseks eelmise kalendriaasta keskmine marginaal, siis on võimalik, et see, kuidas aasta jooksul reisiteenuseid maksustatakse ja vormil KMD deklareeritakse, ei peegelda jooksval kalendriaastal osutatud reisiteenuste tegelikku maksustatavat väärtust ja selguse toob alles detsembri KMD-s aasta tegeliku marginaali alusel tehtud ümberarvestus. Juhul kui KMD-d ei kajasta tegelikke andmeid, tuleb lähtuda haldusmenetluse eesmärgipärasuse põhimõttest ja saada tegelikud andmed muudest allikatest (ettevõtte raamatupidamisandmed koostoimes detsembris korrigeeritud KMD-de andmetega).

2) Kaebaja esitab tegeliku käibelanguse tõendamiseks nii 2019. kui 2020. a kohta pangakonto väljavõtted ning kasumiaruanded. Eelviidatud allikad on kooskõlas 2020. a lõpus tehtud KMD tasaarvestusega. Need tõendavad, et kaebaja pangakontole laekus reisiteenuste

eest 2019. a-l (01.04.-30.09.2019) 503 511,27 eurot ja 2020. a-l (01.04.-30.09.2020) 31 356,18 eurot. Kasumiaruannete järgi oli 01.04.-30.09.2019 müügitulu 584 742,36 eurot ja 01.04.-30.09.2020 müügitulu 42 414,65 eurot. Seega kaebaja käibe langus oli 2020. a-l 2019. a-ga võrreldes ca 12-kordne.

3) Arusaamatuks jääb väide, et tegelike käibeandmete arvesse võtmisel oleks tegemist taotlejate ebavõrdse kohtlemisega. Kaebaja on välja toonud asjaolud ja tõendid, millest nähtub, et käibeandmete arvesse võtmisel on vajalik lähtuda kaebaja esitatud allikatest. Kuna tegemist on KMS-st tuleneva seadusliku erisusega, siis ei puutu asjasse vastustaja väide, et nimetatud väidete arvesse võtmisel ei lähtuta haldusakti andmisel selle õiguslikust alusest ja seetõttu ei ole haldusakt õiguspärane. Kaebus on vajalik kaebaja õiguste kaitseks, et tagatud oleks kaebaja seadusest tulenev õigus toetuste saamiseks.

4) Kaebaja 2019. a-l deklareeritud maksustatava käibe aluseks oli 2018. a-l saadud tulud ja kulud (teenuse osutamisele eelnenud kalendriaasta keskmine marginaal). 2018. a tulemuste alusel oli 2019. a-l ühes kuus deklareeritud 20% määraga käibe marginaal 7328,65 eurot ning 0% määraga käibe marginaal 3035,03 eurot. Aasta lõpus on detsembri KMD-ga tehtud korrigeeriv aruanne (20% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud 8270,26 eurot ning 0% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud 43 442,99 eurot).

2019. a andmete alusel oli 2020. a-l ühes kuus deklareerimisele kuuluv 20% määraga käibe marginaal 7406,87 eurot ning 0% määraga käibe marginaal 6418,86 eurot. Seoses käibe olulise langusega sai kaebaja MTA-lt loa muuta maksustatava käibe arvestust KMD-del alates mai 2020. a eeldatava käibe alusel, s.o ühes kuus deklareerimisele kuuluvaks 20% määraga käibe summaks on 1666,67 eurot ja 0% määraga käibe summaks 1400 eurot.

5) Kui lähtuda üksnes aprill – september 2020. a esitatud KMD-dest, ei oleks kaebaja käibe langus olnud 2019. a-ga võrreldes vähemalt 70%. Küll aga lähtudes KMS § 40 lg 5 kohaselt detsembris tehtud tasaarveldusest (lähtudes mh ka pangakonto väljavõtetest), on näha, et kaebaja tegelik käibelangus oli oluliselt suurem kui määruses nr 2 kehtestatud lävend. Ebavõrdne kohtlemine esineb kaebaja tegeliku käibe mitteamestamisest sisuliselt kõigi määruses nimetatud teiste turismiettevõtjatega. KMS §-s 40 sätestatud käibemaksu erikord kohaldub vaid reisikorraldajatele. Reisikorraldajate puhul saab käibe tuvastada kas igakuiste KMD-de alusel või erikorra alusel alles aasta lõpus lähtudes KMS § 40 lg 5 sätestatust. Seega on taotlejate ebavõrdne kohtlemine kõigi nende reisi-ettevõtjate osas (võrreldes teiste turismiettevõtjatega), kelle suhtes kohaldub KMS § 40 lg 5 sätestatud erikord, kelleks on ka kaebaja.

5. Vastustaja palub 06.09.2021 **vastuses** (täiendatud 22.03.2022) jätta kaebus rahuldamata. 1) Vastustaja ei nõustu kaebaja seisukohaga, et toetuse andmisel tuleks võtta arvesse reisi-ettevõtja raamatupidamislik käive, mis erineb deklareeritud käibest. Õigusnormi tõlgendamisel lähtuvalt selle grammatilisest tähendusest tuleb lähtuda sätte sõnastusest. Määruse nr 2 sõnastusest tuleneb üheselt mõistetavalt, et käibelangust arvestatakse taotleja poolt MTA-le esitatud KMD-del deklareeritud käibe suuruse alusel. Seega ei ole võimalik sätete tõlgendamine, kuna sätte sõnastus tõlgendamiseks võimalust ei anna. Kaebuse lisana saadetud MTA ametniku seisukoht ei ole asjakohane. Tegemist on maksuameti konsultandi seisukohaga, kuidas tema hinnangul oleks õiglasem käibelangust arvestada, mitte kuidas toetuse saamiseks määruse kohalduvaid sätteid mõista. Kuna antud juhul on tegemist tõlgendamisruumi mittevõimaldava määruse sättega, peab haldusorgan sellest juhinduma. EAS-i otsuse näol ei ole tegemist kaalutlusotsusega, vaid toetuse saamise õigus sõltus määruses nr 2 sätestatud tingimuste täidetusest.

2) Õigusnormi tõlgendamisel lähtuvalt eesmärgist on aluseks määruse nr 2 § 1, mille kohaselt on toetuse sihtrühm turismiga seotud majandusharu ettevõtja, kelle majandustegevust on negatiivselt mõjutanud COVID-19 haigust põhjustava koroonaviiruse puhangust tingitud erandlikud asjaolud. Määruse nr 2 § 2 kohaselt on toetuse andmise eesmärk turismiga seotud majandusharude ettevõtjate toetamine seoses COVID-19 haigust põhjustava koroonaviiruse levikuga. Eesmärgile vastavalt saab toetada neid taotlejaid, kes täidavad kõik taotlejale ja taotlusele esitatud nõuded ehk teisisõnu, toetusmeede on valikuline, toetust ei anta ükskõik millisele turismiga seotud majandusharu ettevõtjale, vaid sellisele, kes täidab toetuse saamiseks ettenähtud tingimused. Riik ei olegi seadnud toetusmeetmete rakendamisel eesmärki, et kõigi ettevõtjate kõikvõimalikud kahju tuleb korvata, vaid ootas ühiskonnalt vastutulekut ja mõistmist, et pandeemia levikuga võimalikult kiiresti ja säästlikult hakkama saada. Ilmselt on olemas isikuid, kellel puudus igasugune võimalus kahjude korvamiseks riigipoolset abi saada. See, milliseid isikute kategooriaid milliste meetmetega ja millises mahus toetada, on riigi poliitiline valik, mille tegemisel tuleb paratamatult arvestada riigi võimekusega erasektorile appi tulla. Ilmselt on avalikud vahendid piiratud ja kõiki ettevõtjaid ei ole võimalik toetada.

3) Koroonaviirusest tingitud mõjude leevendamiseks toetuse maksmise kohustust ei tule riigile ühestki õigusaktist, sh ühestki Euroopa Liidu õigusaktist. Tegemist on riigi poliitilise vaba valikuga. Toetusraha määramise küsimus on poliitiline otsustus ning selle üle otsustamine kriisimeetmete raames on Vabariigi Valitsuse (VV) ja ministrite ülesanne, kellel on selles osas avar otsustusruum, missuguseid toetusi, millistes summades ja missugustele sihtgruppidele jagada. Seega on riik vaba kujundamaks toetuse saamise tingimusi ja eelduseid, sh millistele sihtgruppidele ja millises summas toetust antakse. Piiratud ressursside tingimustes on põhjendatud, et toetuse saamisele sätestatakse teatud kriteeriumid. Kriisimeetmete kehtestamisel peab leidma tasakaalu piiratud ressursside olukorras olemasolevate vahendite ja kriisis kahju kannatada saanud ettevõtjate huvide vahel. Selle tasakaalupunkti kindlakstegemine ja prioriteetide seadmine on ministri ülesanne. Seega, määruse alusel antakse toetust läbipaistvalt ja koheldakse kõiki taotlejaid võrdselt läbi selle, et taotlejale ja taotlusele on kehtestatud kindlad nõuded.

4) Eelnevast tulenevalt ei ole ka määruse eesmärgipärase tõlgendamise puhul võimalik tõlgendada sätteid toetuse taotlejale soodsamalt. Õige ei ole kaebaja nõue, et talle peaks olema tagatud seadusest tulenev õigus toetuste saamiseks. Toetuse taotlus on võimalik rahuldada juhul, kui taotleja vastab seatud tingimustele. Taotlejal puudub subjektiivne õigus toetuse saamiseks.

5) Vastustaja on vaidemenetluses juba selgitanud määruse tingimustest kõrvalekaldumise lubamatuse asjaolusid, kuid toob siinkohal välja, et kuna toetuse andmise alused on määruses täpselt määratletud, ei ole vastustajal võimalik otsuse tegemisel aluseks võtta muid andmeid. Haldusakt peab jääma rangelt selle õigusliku aluse piiresse. Kooskõla õigusliku alusega on üks haldusakti õiguspärasuse eeldusi. Määrusest kõrvalekaldumisega kaasneks taotluse esitajate ebavõrdne kohtlemine, mis on lubamatu.

6. Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium (MKM) leiab 04.05.2022 vastuses, et kaebus tuleb jätta rahuldamata.

1) Kaebuse sisu on ebaselge. Vaidlustatud otsus on tehtud kehtiva määruse alusel ja sellega kooskõlas. Määruses toodud toetuse andmise alused on selgelt määratletud ning vastustajal puudusid võimalused sellest kõrvale kalduda. Seejuures ei ole kaebaja taotlenud, et määruse mõni säte tuleks jätta tema suhtes kohaldamata selle vastuolu tõttu põhiseadusega. Seetõttu ei ole arusaadav, millist normi on kaebaja hinnangul rikutud.

2) MKM-i hinnangul on määruses toetuse saamise tingimused selgelt määratletud ning need olid kõigile taotlejatele taotlemise ajal teada. Kui vastustaja oleks kaebaja osas kaldunud kõrvale määruses ette nähtud käibelanguse hindamise korrast, oleks see toonud kaasa taotlejate ebavõrdse kohtlemise. Siinkohal võib tekkida küsimus, miks on määruses aluseks võetud ettevõtjate majanduslik olukord perioodil aprill kuni september 2020. MKM selgitab, et perioodi algusaeg (aprill) on seotud COVID-19 pandeemia algusega ehk esimese 2020. a kalendrikuuga, mil ettevõtja majandustulemused olid eelduslikult mõjutatud COVID-19 pandeemiast. Perioodi lõpu aeg (september) on aga seotud sellega, et määruse väljatöötamist alustati ajal, mil viimased kättesaadavad käibe ja muud vajalikud andmed olid 2020. a septembri kohta. Kooskõlas riigieelarve seaduse § 81² lg 1 alusel kehtestatud VV määrusega vajas määrus VV heakskiitmist ning ka Euroopa Komisjoni riigiabi lubavat otsust. Tegemist on aeganõudva protsessiga, kuid pärast riigiabi loa taotluse esitamist või loa saamist määruses toodud ajaperioode enam muuta polnud võimalik. Seega polnud käivete võrdlusperioodi ajavahemike alguse ja lõpu valik suvaline ja oli otseselt seotud andmetega, mis ettevõtjatel realselt olid määruse väljatöötamise ajal olemas. 2020. a käibe languse tuvastamiseks võetakse määruse kohaselt aluseks 2020. a ajaperioodi võrdlus 2019. a sama ajaperioodiga. Siinjuures 2019. a käivet käsitletakse ettevõtja tavapärase käibena ja 2020. a käivet käibena, milles tavapärase käibega võrrelduna toimunud muutused on eelduslikult tingitud või mõjutatud COVID-19 pandeemiast. Võrdlusperiood on valitud pikem, et filtreerida välja püsiv madalseis 2019. a vs 2020. a.

3) Käibe mõiste tuleneb KMS § 4 lg-st 1. MKM hinnangul ei ole võimalik käivet kindlaks määrata kasumiaruande või pangakonto väljavõtte alusel. Raamatupidamise aastaaruanne, sh selle osaks olev kasumiaruande rida „käive“ ei sisalda. Samuti ei ava raamatupidamise aastaaruande koostamist reguleeriv raamatupidamise seadus (RPS) termini „käive“ sisu. Tavakeeles kasutatakse terminit „käive“ sageli ka raamatupidamise aastaaruandes toodud äritulu või müügitulu tähenduses. Ettevõtja äritulu suurus ja käibe suurus võivad kattuda, kuid ei pruugi, sest nimetatud summade arvutamiseks on erinevad reeglid vastavalt KMS-is ja RPS-is. Määruse kiireks ja ühetaoliseks rakendamiseks tuli lähtuda terminile õigusaktiga, milleks antud juhul on KMS, antud sisust ja tähendusest. Kuna COVID-19 kriisi toetused pidid olema realselt ja võimalikult kiiresti elluviidavad (turismisektori kriisitoetusi taotles kokku ca 9700 ettevõtjat), siis polnud mõeldav olukord, kus erikorda rakendava isiku nii 2019. a kui 2020. a toetuse maksmisel aluseks võetavate perioodide käibed oleks tulnud arvutada vastustajal lähtudes KMS-s toodud käibe arvutamise reeglitest. Lisaks, kuna aasta lõpus korrigeeritud KMD-ga ei parandata toetuse andmise alusena kasutatud võrdlusperioodi kuude KMD-sid, ei ole korrigeeritud KMD andmed võrdlusperioodi kuudele üheselt ülekantavad ning seega ei võimalda need hinnata ettevõtja käibelangust kõnealusel perioodil.

4) Määrus kohtleb reisiettevõtjaid, kes kasutavad KMS § 40 lg-s 5 sätestatud reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorda, võrreldes teiste määruses nimetatud turismiettevõtjatega võrdselt. Erikorra rakendamisel lähtutakse osutatavatest teenustest, mitte teenuse osutajast. Seega peab erikorda rakendama iga maksukohustuslane, ka äriühing, kes ei ole reisibüroo või reisikorraldaja. Näiteks peab erikorda rakendama ka hotell või laevafirma, kes oma klientide paremaks teenindamiseks korraldab näiteks linnaekskursiooni, tellides selleks bussitranspordi ja giidi. Seetõttu ei ole õige kaebaja väide, nagu kohalduks eelviidatud käibemaksu arvutamise erikord vaid reisiettevõtjatele ning teistel turismiettevõtjatel sellist erisust olla ei saa. Kui maksukohustuslane osutab lisaks reisiteenustele teenuseid, mida ei saa lugeda reisiga otseselt seotud teenuseks, siis tuleb need teenused eraldada ja maksustada tavareeglite järgi.

5) Kiire ja lihtne ühetaoline menetlus kaalus üles selle, et teha sellistele ettevõtjatele eriregulatsioon, mis oleks muutnud kaheldavaks kõigi toetuse taotlejate võrdse kohtlemise. KMS § 40 lg 5 puudutab mitte konkreetse ettevõtja käibe tervikuna arvutamist, vaid ainult selle ettevõtja reisiteenuste maksustatavat väärtust. Kui maksumaksja kasutab eelmise aasta keskmist marginaali, peab ta aasta lõpus kogu aasta reisiteenuse maksustatavat väärtust korrigeerima vastavalt aasta tegelikule keskmisele marginaalile. Seega ei puuduta KMS § 40 lg 5 alusel erand ettevõtja käivet tervikuna, vaid ainult teatud osa sellest.

6) Määruses toodud toetuse tingimuste kujundamisel lähtuti vajadusest määrata toetuse sihtrühm ja tingimused kindlaks läbipaistvalt, mittediskrimineerivalt ja üheselt kõigi sihtrühma kuuluvate isikute jaoks. Sihtrühma kuuluvate isikute ebavõrdse kohtlemisega pole tegu pelgalt seetõttu, et ettevõtja tegevuse spetsiifilisi asjaolusid arvestades oleks olnud teistsugused tingimused (nt käibelanguse hindamine) soodsamad või taganud toetuse saamise. COVID-19 pandeemiat põhjustava koroonaviiruse puhang on mõjutanud paljusid ettevõtjaid negatiivselt. Kahjuks pole võimalik riigil toetada kõiki ettevõtjaid ja paika on tulnud panna konkreetsed ning kõigi suhtes võrdselt kohalduvad toetuse saamise eeldused. Asjaolu, et toetuse tingimused ei taga mõnele ettevõtjale toetuse saamist, ei tähenda veel isikute ebavõrdset kohtlemist.

KOHTU PÕHJENDUSED

7. Kohus leiab, et Kaebaja kaebus kuulub rahuldamisele, põhjendades seda alljärgnevalt.

8. Määruse nr 2 (väliskaubandus- ja infotehnoloogiainistri 20.01.2021 määrus nr 2 „Turismiga seotud majandusharu ettevõtjate toetamine seoses COVID-19 haigust põhjustava koroonaviiruse levikuga“) § 8 lg 1 kohaselt reisieetvõtja kahjude osalise hüvitamise toetust võib taotleda reisieetvõtja, kelle: 1) perioodi 2020. a 1. aprill kuni 30. september summaarne käibe langus oli võrreldes 2019. a sama perioodi summaarse käibega vähemalt 70 protsenti ja 2) 2019. a eest tasutud tööjõumaksude kogusumma oli vähemalt 5000 eurot.

Määruse nr 2 § 4 p 9 kohaselt loetakse käibeks reisieetvõtja ja Tallinna vanalinna toitlustusettevõtja puhul taotleja poolt MTA-le esitatud KMD-del deklareeritud käibe suurus.

Määruse nr 2 § 4 p 10 (alates 15.03.2021 kehtivas redaktsioonis) kohaselt loetakse käibeks käibemaksukohustuslasest reisieetvõtja, Tallinna vanalinna toitlustusettevõtja ja käsitöö, suveniiri või Eesti disaini müüja puhul taotleja poolt MTA-le esitatud KMD-del deklareeritud käibe suurus, mittekäibemaksukohustuslasest reisieetvõtja, Tallinna vanalinna toitlustusettevõtja ja käsitöö, suveniiri või Eesti disaini müüja puhul taotleja kasumiaruande müügitulud ja muud äritulud või füüsilise isiku tuludeklaratsioonis (vorm E) deklareeritud ettevõtlustulu.

9. Kohus märgib esmalt, et käesolevas asjas vaidlustatud EAS-i 10.04.2021 otsus on kooskõlas määruse nr 2 § 4 p-dega 9 ja 10 ning § 8 lg-ga 1. Kaebaja perioodi 2020. a aprill kuni september KMD-del deklareeritud käibe langus ei olnud võrreldes 2019. a sama perioodi KMD-del deklareeritud käibega vähemalt 70 protsenti. Kohus ei nõustu kaebaja seisukohaga, et EAS-i 10.04.2021 otsus ei ole määrusega nr 2 kooskõlas põhjusel, et lähtuda oleks tulnud haldusmenetluse eesmärgipärasuse põhimõttest ja saada tegelikud andmed muudest allikatest (st kooskõlas määrusega oleks saanud lähtuda ka muust teabest kui aprill kuni september KMD-d). Kaebaja viidatud eesmärgipärasuse põhimõtte ei võimalda haldusorganil (EAS-il) kalduda õigusakti regulatsioonist kõrvale.

10. Kaebaja ei ole taotlenud määruse nr 2 (mõne sätte) põhiseadusevastasuse tuvastamist. Samas on kohtul võimalik ka omal initsiatiivil jätta kohtuasja lahendamisel kohaldamata mis tahes asjassepuutuv õigustloov akt, tunnistades see põhiseadusega vastuolus olevaks, või tunnistada õigustloova akti andmata jätmine põhiseadusega vastuolus olevaks (Eesti Vabariigi põhiseaduse (PS) § 152 lg 1, põhiseaduslikkuse järelevalve kohtumenetluse seaduse (PSJKS) § 9 lg 1).

Kohtu hinnangul on määrus nr 2 õigustloov akt. Määruse nr 2 aluseks olevas volitusnormis (riigieelarve seaduse § 53¹ lg 1) on sätestatud, et toetuste jaotamise tingimused tuleb kehtestada määrusega. Vabariigi Valitsuse seaduse § 51 lg 1 kohaselt on ministri määrus õigustloov akt. HMS § 88 kohaselt on määrus õigusakt, mille haldusorgan annab piiritlemata arvu juhtude reguleerimiseks. Määrus nr 2 on kohaldatav turismiga seotud majandusharu ettevõtjatele toetuste jaotamiseks mitmes taotlusvoorus. Selle adressaatide ring ei ole piiritletud individuaalselt.

11. Kohus on seisukohal, et määruse nr 2 § 4 p-d 9 ja 10 on vastuolus PS §-s 12 sisalduva õigusloome võrdsuse põhimõttega (kõik on seaduse ees võrdsed) osas, milles need ei võimalda arvestada käibemaksudokumentatsioonist (reise)ettevõtja käibe suuruse tuvastamisel KMS §-s 40 sisalduva reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorraga, täpsemalt KMS § 40 lg-s 5 sisalduva regulatsiooniga.

KMS § 40 lg 1 näeb ette, et reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorda (edaspidi samas paragrahvis *erikord*) kohaldatakse juhul, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisijale, sealhulgas juriidilisele isikule või asutusele, reisiga otseselt seotud teenust (edaspidi *reisiteenus*) ning kasutab reisiteenuse osutamisel ettevõtlusega tegelevalt Eesti või välisriigi isikult soetatud kaupa või saadud teenust.

KMS § 40 lg 4 kohaselt on erikorra alusel maksustatava reisiteenuse maksustatav väärtus reisiteenuse saaja poolt maksukohustuslasele teenuse eest makstava kogusumma ja maksukohustuslase poolt teistelt maksukohustuslastelt või ettevõtlusega tegelevatelt isikutelt vahetult teenuse saaja teenindamiseks soetatud kaupade ja saadud teenuste käibemaksuga kogumaksumuse vahe, mida vähendatakse selles sisalduva käibemaksu võrra.

KMS § 40 lg 5 kohaselt võib maksuhaldur maksukohustuslase põhjendatud kirjaliku taotluse alusel anda maksukohustuslasele loa kasutada reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamisel teenuse osutamisele eelnenud kalendriaasta keskmist marginaali. Marginaal on maksukohustuslase poolt teistelt maksukohustuslastelt reisiteenuse saaja teenindamiseks soetatud kaupade ja saadud teenuste käibemaksuga kogumaksumuse ja teenuse saaja poolt maksukohustuslasele teenuse eest makstava kogusumma suhe. Maksukohustuslane, kes kasutab reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamisel maksuhalduri loal eelmise kalendriaasta keskmist marginaali, on kohustatud seda marginaali kasutama kuni kalendriaasta lõpuni ning korrigeerima reisiteenuse maksustatavat väärtust kalendriaasta lõpul kogu kalendriaasta ulatuses, lähtudes sama paragrahvi lõike 4 kohaselt arvutatud reisiteenuse maksustatavast väärtusest.

12. Määruse nr 2 § 4 p-de 9 ja 10 rakendamine on viinud tulemuseni, et kaebaja ei vastanud määruse nr 2 § 8 lg-s 1 sätestatud toetuse saamise tingimustele (kaebaja taotlus jäeti EAS-i 10.04.2021 otsusega rahuldamata). Samas saab kohtu hinnangul asuda seisukohale, et kui määruse nr 2 § 4 p-d 9 ja 10 oleksid näinud ette võimaluse arvestada (reise)ettevõtja käibe suuruse tuvastamisel KMS § 40 lg-s 5 sisalduva regulatsiooniga, oleks kaebaja suure

tõenäosusega vastanud määruse nr 2 § 8 lg 1 p-s 1 sätestatud toetuse saamise tingimustele (kohus analüüsib seda täpsemalt allpool).

12.1. Kohus selgitab esmalt, et reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra aluseks on käibemaksudirektiivi¹ artiklites 306 – 310 sätestatud reisibüroode erikord. Erikord seisneb selles, et reisiteenuse osutaja poolt oma nimel reisijale osutatavate reisiteenuste korral loetakse teenuse osutaja käibeks (maksustatavaks väärtuseks) üksnes tema poolt teiselt maksukohustuslaselt ostetud kaupade ja teenuste hinnale lisatud osa ehk marginaal nende edasimüügil reisijale. KMS §-s 40 sisalduvast erikorrast (täpsemalt KMS § 40 lg 4) lähtumine ei ole ettevõtja vaba valik, vaid kohustus. KMS § 40 lg-s 5 on omakorda ette nähtud n-ö erand erikorrast, s.o võimalus kasutada (maksuhalduri loal ja maksukohustuslase põhjendatud taotlusel) reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamisel teenuse osutamisele eelnenud kalendriaasta keskmist marginaali.

Kohus leiab, et reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord oma olemuselt – ehk siis eelnimetatud marginaali deklareerimine käibena – võimaldab iseenesest KMD-de alusel ettevõtja majandustulemuste dünaamikat (käibe langust) analüüsida. Küll aga ei anna üksikute KMD-de võrdlemine korrektset tervikpilti juhul, kui ettevõtja kasutab KMS § 40 lg-s 5 nimetatud erandkorda, s.o teenuse osutamisele eelnenud kalendriaasta keskmist marginaali.

Sellisel juhul tuleb konkreetse kalendriaasta üksikute kuude majandustulemuste analüüsimiseks võtta arvesse ka kalendriaasta lõpus (detsembri KMD-l) toimuvat korrektsiooni, mis hõlmab kogu kalendriaastat.

Kaebaja ongi kasutanud kohtule arusaadavalt nii 2019. a-l kui 2020. a-l KMS § 40 lg-s 5 reguleeritud reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamise korda. See viis aga tulemuseni, et kaebaja tegelikku käibe langust ei saanud määruse nr 2 alusel tuvastada ega arvestada.

12.3. Kohtule esitatud KMD-dest nähtub, et kaebaja summaarne käive (20% määraga maksustatava käibe, 0% määraga maksustatava käibe ja maksuvaba käibe summa) perioodil aprill kuni september 2019. a oli 71 770,27 eurot. Määruse nr 2 § 8 lg 1 järgi vastaks kaebaja seega toetuse saamise tingimustele (sätte p-s 1 sisalduvale käibe languse nõudele) juhul, kui tema 2020. a sama perioodi summaarne käive oleks olnud vähemalt 70% madalam, s.o maksimaalselt 21 531,08 eurot (= 71 770,27 * 30%).

Kaebaja poolt perioodi aprill kuni september 2020. a KMD-del deklareeritud summaarne käive oli 30 951,18 eurot, st ca 57% (vähem kui 70%) madalam eelneva aasta sama perioodi KMD-del deklareeritud summaarsest käibest. Samas ei ole tegemist kaebaja kõnealuse perioodi tegelikku käibe / maksustatava väärtuse (KMS § 4 ja § 40 lg 4) mahtu kajastava summaga, vaid KMS § 40 lg-s 5 reguleeritud erikorra rakendamise tuleneva summaga, mis kuulus samast sättest tulenevalt korrigeerimisele 2020. a detsembri kohta esitatavas KMD-s.

Seejuures on tähelepanuväärne, et KMS § 40 lg 5 ei näe ette võimalust samas sättes reguleeritud reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamise korra muutmiseks aasta kestel (*„Maksukohustuslane, kes kasutab reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamisel maksuhalduri loal eelmise kalendriaasta keskmist marginaali, on kohustatud seda marginaali kasutama kuni kalendriaasta lõpuni /-/.../-/“*). Samas on MTA siiski aktsepteerinud

¹ Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&qid=1656920110610&from=EN> [lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&qid=1656920110610&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&qid=1656920110610&from=EN))

koroonaviiruse levikust tingitud majanduslike raskuste tõttu kaebaja poolt alates 2020. a maist eeldatava käibe deklareerimisele üleminekut². Kaebaja 2020. a KMD-dest nähtub, et kaebaja ongi 2020. a aprilli kohta esitatud KMD-s rakendanud veel eelmise kalendriaasta keskmist marginaali (2020. a aprilli summaarne käive 13 825,73 eurot) ning perioodil mai kuni september 2020. a deklareerinud eeldatavat käivet (kokku 17 125,45 eurot, sh mais 3471,47 eurot, juunis 3314,67 eurot, juulis 3391,50 eurot, augustis 3634,64 eurot ja septembris 3313,17 eurot). Kohtule ei ole teada, kui suur oli kaebaja 2020. a aprilli eeldatav või tegelik käive, kuid kui see jäi alla 4405,63 euro (= 21 531,08 – 17 125,45), siis oleks matemaatiliselt kaebaja vastanud määruse nr 2 § 8 lg 1 p-s 1 sätestatud toetuse saamise tingimustele. Arvestades, et kaebaja perioodi 2020. a mai kuni september deklareeritud summaarne käive oli vahemikus 3313,17 kuni 3634,64 eurot, siis on kohtu hinnangul tõenäoline, et ka kaebaja perioodi 2020. aprilli summaarne käive oli alla 4405,63 euro.

12.4. Siinkohal tuleb möönda, et kohtu arvestused on teatud määral hinnangulised. Nimelt tuleb esmalt arvestada, et kaebaja kasutas eelneva kalendriaasta keskmist marginaali ka 2019. a käibe deklareerimisel. See tähendab, et 2019. a aprilli kuni septembri KMD-del deklareeritud summaarne käive (kokku 71 770,27 eurot) ei pruugi kajastada kaebaja tegelikku käivet sel perioodil. Korrigeerimine toimus 2019. a detsembri KMD-s, seejuures ei ole üksnes KMD-de alusel kohtu jaoks kontrollitav, milliseid konkreetseid maksustamisperioode (kalendrikuid) ja millistes konkreetsetes summades 2019. a detsembri KMD-s tehtud korrigeerimine puudutas. Samas tuleb siiski tõdeda, et 2019. a detsembri KMD-l deklareeritud summa ületab eelnevatel kuudel deklareeritud summaarse käibe summasid, mis lähtusid varasema aasta keskmisest marginaalist (perioodide 2019. a aprill kuni september KMD-des deklareeris kaebaja summaarset käivet vahemikus 10 831,41 kuni 13 864,81 eurot ühes kuus ning 2019. a detsembri KMD-s 52 260,11 eurot). Seega saab järeldada, et kaebaja tegelik käive perioodidel 2019. a jaanuar kuni november (sh aprill kuni september) oli pigem suurem kui väiksem nende perioodide KMD-del deklareeritud summadest. See tähendab omakorda, et 2020. a aprill kuni september tegelik käive võis olla tegelikkuses ka suurem kui kohtu poolt eelnevalt arvestatud 21 531,08 eurot, et vastata määruse nr 2 § 8 lg 1 p-s 1 sätestatud 70% väiksema käibe kriteeriumile.

Teiseks on oluline, et ka kaebaja 2020. a jaanuar kuni november KMD-del deklareeritud summasid korrigeeriti 2020. a detsembri kohta esitatud KMD-l (ning üksnes KMD-de alusel ei ole kontrollitav, milliseid konkreetseid perioode ja summasid see puudutas). Samas nähtub 2019. a detsembri KMD-st, et kaebaja on deklareerinud negatiivset summeeritud käivet (-38 837,13 eurot). Seega võib järeldada, et kaebaja tegelik käive perioodil 2020. a aprill kuni september oli tegelikkuses pigem väiksem kui suurem nende perioodide KMD-del deklareeritud summadest. Sel juhul võis ka 2019. a võrdlusperioodi tegelik käive olla deklareeritust madalam, et kaebaja vastaks määruse nr 2 § 8 lg 1 p-s 1 sätestatud toetuse saamise tingimustele.

Kaebaja perioodide 2019. a aprill kuni september ja 2020. a aprill kuni september täpse tegeliku käibe tuvastamist kohtu poolt ei saa samas pidada ka vajalikuks. Probleem ei seisne käesoleval juhul nimelt tegeliku müügikäibe täpsel tuvastamises, vaid selles, et määruse nr 2 § 4 p-d 9 ja 10 ei näe ette võimalust seda arvestada toetuse andmisel. Seejuures esineb arvestatav tõenäosus, et kaebaja tegelikkuses vastab määruse nr 2 § 8 lg 1 p-s 1 sätestatud toetuse saamise tingimustele, kuid selle tuvastamist takistavad määruse nr 2 § 4 p-d 9 ja 10.

² Kaebaja 07.04.2022 menetluskirjelduse lisad 2 ja 3; 04.05.2020 kirjavadetud MTA-ga ning MTA 16.06.2020 otsus nr 9-1.3/0664

13. Kohus märgib siinkohal, et määruse nr 2 § 4 p-d 9 ja 10 ei kohusta iseenesest *expressis verbis* arvestama taotluse lahendamisel üksnes perioodide aprill kuni september KMD-sid. Halduskohtu hinnangul ei saa siiski asuda seisukohale, et määruse nr 2 § 4 p-d 9 ja 10 koostoimes § 8 lg 1 p-ga 1 võimaldaksid arvestada ka ettevõtja detsembri KMD-dega või muude tõenditega ja seeläbi KMS § 40 lg-s 5 sätestatud erikorraga.

14. Käibemaksukohustuslasest (reisi)ettevõtja osas muude tõenditega arvestamist (lisaks võrdlusperioodide KMD-dele) piiravad määruse nr 2 § 4 p-d 9 ja 10, seega on nimetatud sätted praeguses vaidluses asjassepuutuvad normid (vt ka Riigikohtu üldkogu 26.06.2014 otsus asjas nr 3-4-1-1-14 p 77 ja seal viidatud lahendid).

15. Võrduspõhiõigus (PS § 12) on lihtsa seadusreservatsiooniga põhiõigus, mis tähendab, et selle piiramiseks sobib iga seaduses sätestatud põhjus, kui see on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega (PS § 11). Materiaalses mõttes peab riivel olema legitiimne eesmärk ja riive peab olema proportsionaalne (sobiv, vajalik ja mõõdukas), st kaaluma üles riive ebasoodsa mõju ja ebavõrdse kohtlemise. Riive põhiseaduspärasuse hindamiseks tuleb seega teha kindlaks võrreldav isikute grupp, põhiõiguse riivamise eesmärk ning riive põhjuse mõistlikkus ja asjakohasus.

15.1. Võrreldavaks grupiks on kohtu hinnangul praegusel juhul turismiga seotud majandusharu ettevõtjad, kelle toetamisele on määrus nr 2 suunatud (vastavalt määruse § 1 lg-le 1 ja §-le 2). Sellisteks ettevõtjateks on määruse nr 2 § 4 lg 1 kohaselt majutusettevõtjad, reisiettevõtjad, Tallinna vanalinna toitlustusettevõtjad ning käsitöö, suveniiri või Eesti disaini müüjad. Erinevad turismiga seotud majandusharu ettevõtjad saavad omakorda jaguneda kolme alagruppi, s.o need, kes ei rakenda (ja ei pea rakendama) KMS §-s 40 sätestatud erikorda, need kes rakendavad KMS §-s 40 sätestatud erikorda ning need, kes rakendavad KMS § 40 lg-s 5 reguleeritud erikorra erandit. Kaebaja kuulub viimasesse gruppi.

15.2. Määruse nr 2 eelnõu seletuskiri³ ei käsitle KMS §-s 40 sisalduva reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra küsimust. Samuti ei käsitle seda määruse nr 2 (sh selle § 4 p 10) muutmise eelnõu seletuskiri⁴. Seega ei ole eelnõude seletuskirjade pinnalt tuvastatav, kas määruse nr 2 ettevalmistamisel ja muutmisel vastavat asjaolu kaaluti, st kas määrusandja üldse teadvustas, et KMS §-s 40 sisalduv reisiteenuse käibemaksuga maksustamise, sh KMD-del käibe deklareerimise erikord. Seejuures ei nähtu seletuskirjadest, et määrusandja oleks teinud selge poliitilise valiku jätta KMS § 40 lg-s 5 reguleeritud majandustegevus, s.o sellist majandustegevust läbi viivad ettevõtjad koroonaviiruse levikuga seonduvalt toetuseta (olgu siis administreerimisraskuste tõttu, toetusteks mõeldud rahaliste vahendite nappuse tõttu või muul põhjusel).

15.3. Kohtumenetluses on MKM selgitanud, et kiire, lihtne ja ühetaoline menetlus kaalus üles selle, et teha erikorda rakendavatele ettevõtjatele eriregulatsioon toetuse saamiseks. Kuna COVID-19-kriisi toetused pidid olema reaalselt ja võimalikult kiiresti elluviidavad, siis polnud MKM-i hinnangul mõeldav olukord, kus erikorda rakendava isiku nii 2019. a kui 2020. a toetuse maksimiseks võetavate perioodide käibed oleks tulnud arvutada lähtudes KMS-s toodud käibe arvutamise reeglitest.

Kohtu hinnangul ei ole MKM piisavalt selgitanud, kuidas täpsemalt oleks KMS §-s 40, sh lg-s 5 sätestatud erikorra arvestamine takistanud kiire, lihtsa ja ühetaolise menetluse läbiviimist,

³ https://www.eas.ee/wp-content/uploads/2021/02/Turismisektori-kriisitoetus-3_SELETUSKIRI.pdf

⁴ https://www.eas.ee/wp-content/uploads/2021/03/Seletuskiri_turismisektori_kriisitoetuse_nr3_muutmise.pdf

st milles oleks väljendunud Eesti riigi (MKM-i / EAS-i / EIS-i) mõeldamatu halduskoormuse kasv. Esmalt tuleb pöörata tähelepanu asjaolule, et määruse nr 2 jõustumise ajaks (08.03.2021) olid nii 2019. a kui 2020. a detsembri KMD-de esitamise tähtajad möödunud, st puudusid takistused tutvuda ettevõtjate 2019. a ja 2020. a detsembri kohta esitatud KMD-dega. Iseenesest on seejuures õige MKM-i seisukoht, et aasta lõpus korrigeeritud KMD-ga ei parandata varasemate perioodide KMD-sid, st korrigeeritud KMD andmed ei ole võrdlusperioodi kuudele üheselt ülekantavad. Samas ei selgita see seisukoht siiski seda, milles oleks väljendunud märkimisväärne halduskoormus, et tuvastada, milliseid kalendrikuid ja millises mahus puudutab detsembri KMD-s KMS § 40 lg 5 alusel tehtud korrektsioon. Kohus leiab, et sarnaselt, nagu ettevõtja deklareerib igakuises KMD-s oma käibe koondsummad (ilma, et MTA või EAS või mõni kolmas haldusorgan kontrolliks igakordselt deklareeritud käibeandmete sisulist õigsust), saaks ettevõtja selgitada / deklareerida ka toetuse taotlemise menetluses seda, milline oli konkreetsete kuude (määruse nr 2 kontekstis 6 kuu, s.o aprill kuni september) tegelik summaarne käive detsembri KMD-s toodud korrektsiooni kontekstis (ilma, et EAS või mõni kolmas haldusorgan peaks kohustuslikus korras viima läbi maksuauditi). Isegi kui 2020. a detsembri KMD esitamise tähtaeg ei oleks olnud taotluse esitamise ajaks möödunud, saaks ettevõtjalt küsida vajalikku tõendusteavet tema tegeliku käibe kohta. Andmete koondamise ja esitamise koormus langeks seega eelkõige toetuse taotlejale. Seega ei ole veenev MKM-i seisukoht, et kiire, lihtsa ja ühetaolise menetluse läbiviimise vajadus kaalub üles KMS § 40 lg-s 5 sätestatud korda rakendava (reisi)ettevõtja ootuse saada koroonaviiruse levikust tingitud kahjude osalist hüvitist sarnaselt teiste turismiga seotud majandusharude ettevõtjatega (vt määruse nr 2 § 2 ja § 4 p 1). Seda eriti olukorras, kui määruse nr 2 ettevalmistamise ja muutmise eelnõu seletuskirjadest ei nähtu, et oleks analüüsitud, kas toetuse saamise õigus peaks laienema ka KMS § 40 lg-s 5 sätestatud korda rakendavale ettevõtjale ning millise halduskoormuse see võiks kaasa tuua.

Seejuures nähtub määrusest nr 2, et osade ettevõtjate gruppide puhul on määrusandja pidanud võimalikuks lähtuda käibe suuruse hindamisel ka muudest tuluandmetest kui KMD-d. Nimelt sätestab määruse nr 2 § 4 p 10 (alates 15.03.2021 kehtiv redaktsioon), et käibeks loetakse mittekäibemaksukohustuslasest reisieetvõtja, Tallinna vanalinna toidlustusettevõtja ja käsitöö, suveniiri või Eesti disaini müüja puhul taotleja kasumiaruande müügitulud ja muud äritulud või füüsilise isiku tuludeklaratsioonis (vorm E) deklareeritud ettevõtlustulu. Määruse nr 2 muutmise eelnõu seletuskirjas⁵ on märgitud: „*Punktis 4 sisalduvate muudatustega (§ 4 p 10–11) täpsustatakse käibe mõistet toetusmeetme tingimuste tähenduses, hõlmates selle alla ka mittekäibemaksukohuslastest ettevõtjate käibe. Muudatuse kohaselt kaob ära tingimus, et käibe langust kontrollitakse vaid vastu MTA-le esitatud käibedeklaratsioonidel toodud andmeid. Lisatakse võimalus, et mittekäibemaksukohuslasest ettevõtja puhul võrreldakse käibe langust ka kasumiaruande müügitulude ja muude äritulude või füüsilise isiku tuludeklaratsioonis (vorm E) deklareeritud ettevõtlustulu kasumiaruannetega.*“ Seega on määruses nr 2 peetud muu hulgas reisiteenuste osutaja puhul võimalikuks ja eesmärgipäraseks lähtuda käibe suuruse hindamisel ka muudest tuluandmetest kui KMD-d. Selles kontekstis on veelgi küsitavam MKM-i seisukoht, et kiire, lihtne ja ühetaoline menetlus kaalus üles selle, et teha KMS-i erikorda rakendavatele (reisi)ettevõtjatele eriregulatsioon toetuse saamiseks.

Kohus leiab, et teatud tingimustel võib olla mõeldav, et võrdsuspõhiõiguse piiramise legitiimne eesmärk on administreerimise lihtsus ja halduskoormuse vältimine⁶. Samas ei ole käesoleval

⁵ ibid

⁶ Vt nt Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 29.01.2014 otsus nr 3-4-1-52-13 (p-d 56, 57), 21.01.2004 otsus nr 3-4-1-7-03 (p 39), 20.03.2006 otsus nr 3-4-1-33-05 (p 30), Riigikohtu üldkoogu 20.10.2020

juhul määruse nr 2 andja täpsemalt analüüsinud, millises mahus administreerimiskoormus sellega kaasneks, kui määruse nr 2 § 4 p-d 9 ja 10 näeksid ette võimaluse arvestada käibemaksukohustuslasest (reisi)ettevõtja käibe suuruse tuvastamisel KMS § 40 lg-s 5 sisalduva erikorraga. Kohtu hinnangul ja arvestades eeltoodud asjaolusid, ei saa see koormus olla niivõrd mahukas, et kaaluks üle kõnealust erikorda rakendava ettevõtja ebavõrdse kohtlemise võrreldes määruses nr 2 nimetatud teiste turismiga seotud majandusharu ettevõtjatega. Sellises olukorras ei saa piirang olla ka proportsionaalne.

15.4. MKM leiab täiendavalt, et määrus nr 2 kohtleb reisiettevõtjaid, kes kasutavad KMS § 40 lg-s 5 sätestatud reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorda, võrreldes teiste määruses nimetatud turismiettevõtjatega võrdselt (millest võib aru saada, et MKM-i hinnangul ei esinegi võrdsuspõhiõiguse riivet). Seda põhjusel, et KMS §-s 40 sätestatud reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorda peab rakendama iga maksukohustuslane, ka äriühing, kes ei ole reisibüroo või reisikorraldaja, kes osutab reisiteenust sättes toodud tingimustel. MKM on esitanud argumendina ka asjaolu, et KMS § 40 lg 5 puudutab mitte konkreetse ettevõtja käibe tervikuna arvutamist, vaid ainult selle ettevõtja reisiteenuste maksustatavat väärtust. Seega ei puuduta KMS § 40 lg 5 erand ettevõtja käivet tervikuna, vaid ainult teatud osa sellest. Määruses toodud toetuse tingimuste kujundamisel lähtuti MKM-i selgituse kohaselt vajadusest määrata toetuse sihtrühm ja tingimused kindlaks läbipaistvalt, mittediskrimineerivalt ja üheselt kõigi sihtrühma kuuluvate isikute jaoks.

Nimetatud seisukohad ei selgita kohtu hinnangul piisavalt, mis õigustab reisiteenuse osalist eraldamist (s.o osas, milles ettevõtja rakendab KMS § 40 lg-t 5) ülejäänud turismiga seotud majandustegevusest. Kui reisiteenuse osutamine ei vääri MKM-i hinnangul samal määral kahjude hüvitamist võrreldes muude turismiga seotud majandusharudega, puudunuks vajadus hõlmata määruse nr 2 sihtrühma eraldi reisiettevõtjaid (majutusettevõtjate, Tallinna vanalinna toitlustusettevõtjate ning käsitöö, suveniiri või Eesti disaini müüjate kõrval). Määruse nr 2 § 4 p-s 3 on seejuures esile toodud, et reisiettevõtja on isik, kelle põhitegevusala on EMTAK koodiga jagu N 791 (reisibüroode ja reisikorraldajate tegevus) või H 4939 (sõitjate muu mujal liigitamata maismaavedu). Selles kontekstis ei ole kohtu hinnangul põhjendatud järeldus, et põhitegevusalana reisiteenust (KMS § 40 tähenduses) osutava ettevõtja ilmajäämine toetusest on kooskõlas võrdse kohtlemise põhimõttega põhjusel, et reisiteenusega seotud toetust ei saa ka ettevõtjad, kes osutavad reisiteenust kõrvaltegevusena. Jääb ebaselgeks, milles väljendub põhitegevusena või ka kõrvaltegevusena reisiteenust osutavate isikute vaates määruse nr 2 tingimuste läbipaistvus, mittediskrimineerivus ja ka ühene lähenemine kõigi määruse sihtrühma kuuluvate isikute osas.

Kohtu hinnangul ei saa asuda seisukohale, et võrdsuspõhimõte on tagatud pelgalt seeläbi, kui kõigil teatud liiki turismiteenuse osutajatel esinevad analoogsed piirangud toetuse saamiseks. Selline seisukoht ei selgita, miks on erinevat liiki turismiteenuste osutajad ebavõrdselt koheldud, st miks ei ole erinevate turismiteenuste osutajad võrreldav grupp. Osade isikute põhjendamatu väljajätmine võrdlusgrupist (KMS § 40 lg-t 5 rakendavate ettevõtjate ning muude turismiga seotud ettevõtjate põhjendamatu paigutamine eraldi gruppidesse) on samuti sisustatav võrdse kohtlemise põhimõtte riivena.

otsus nr 5-20-3 (p 104), 30.06.2016 otsus nr 3-3-1-86-15 (p 57), Riigikohtu halduskolleegiumi 21.02.2019 otsus nr 3-16-2348 (p 20).

16. Käesolevas asjas võib tõstatada ka küsimuse, kas kaebaja võib olla oma tegevusega või tegevusetusega ise vastutav selle eest, et ta ei vasta toetuse saamise tingimustele. Kohtu hinnangul sellist järeldust teha ei saa.

Nagu kohus eelnevalt märkis, siis KMS §-s 40 sisalduvast reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorrast lähtumine on ettevõtja kohustus, mitte vaba valik. Ettevõtja valik on küll selle regulatsiooni raames KMS § 40 lg-s 5 nimetatud erandkorrast lähtumine (eelneva kalendriaasta keskmise marginaali kasutamine maksuhalduri loal), samas ei saanud kaebaja näha perioodide 2018-2020. a ärialaste otsuste tegemisel ette seda, et see võib mõjutada 08.03.2021 jõustuva määruse nr 2 alusel toetuse saamist.

Samuti võib tõstatada küsimuse, kas kaebaja ei oleks võinud juba varem taotleda MTA-lt eelneva aasta keskmise marginaali kasutamise mudelilt eeldatava käibe deklareerimise mudelile üleminekut (kaebaja sai vastava loa alates 2020. a maist, samas kui ta oleks saanud loa alates 2020. a aprillist, oleks ta eelduslikult vastanud nii määruse nr 2 § 4 p-de 9 ja 10 kui § 8 lg 1 p 1 tingimustele). Samas tuleb ka siin vastata, et kaebaja ei saanud 2020. a alguses näha ette 08.03.2021 jõustuva regulatsiooni alusel antava toetuse tingimusi.

17. Eeltoodud põhjustel on kohus seisukohal, et ettevõtjaid, kes kasutavad KMS § 40 lg-s 5 sätestatud erikorda, koheldakse ebavõrdselt võrreldes teiste turismiga seotud majandusharu ettevõtjatega, kes KMS § 40 lg-s 5 sätestatud erikorda (erikorra erandit) ei kasuta. Kohtule ei ole äratuntav ükski mõistlik ega asjakohane põhjus nende ettevõtjate / gruppide erinevaks kohtlemiseks. Selline regulatsioon, mis ei arvesta KMS § 40 lg-s 5 sätestatud erandkorraga, on ühtlasi vastuolus määruse nr 2 eesmärgiga (§ 2), milleks on turismiga seotud majandusharude ettevõtjate toetamine seoses COVID-19 haigust põhjustava koroonaviiruse levikuga. Määruse nr 2 seletuskirja kohaselt on toetus suunatud ettevõtjatele, kes on erinevatest piirangutest enim mõjutatud ning kriisis on seletuskirja kohaselt enim kannatanud reisiettevõtjatest äriühingud, kellel on kanda suuremad tööjõukulud ja püsikulud.

18. Kohus leiab, et määruse nr 2 § 4 p-d 9 ja 10 on PS §-ga 12 vastuolus osas, milles need ei võimalda arvestada KMS § 40 lg-s 5 sisalduva reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorraga. Eeltoodust tulenevalt jätab kohus nimetatud sätted (nendes sisalduva piirangu) haldusasja lahendamisel kohaldamata. Selle tulemusena puudub piirang, et vastustajal tuli kaebaja käibelanguse tuvastamisel võtta aluseks üksnes MTA-le esitatud perioodide 2019. a aprill kuni september ja 2020. a aprill kuni september KMD-del deklareeritud käibe suurus.

Seeläbi on vastustaja 10.04.2021 otsus nr 1.1-5.1/21/459 õigusvastane põhjusel, et kaebaja käibe languse hindamisel (määruse nr 2 § 8 lg 1 p 1 tingimusele vastavuse hindamisel) jäeti uurimata ja arvestamata muud tõendid lisaks eelnimetatud KMD-dele. Kohus rahuldab kaebuse ja tühistab vaidlustatud otsuse. Kuna kaebaja taotlus on seeläbi lahendamata, kohustab kohus vastustajat vaatama kaebaja taotlus uuesti läbi.

19. HKMS § 108 lg 1 kohaselt kannab menetluskulud pool, kelle kahjuks otsus tehti. HKMS § 109 sätestab, et kirjalikus menetluses esitatakse menetluskulude nimekiri ja kuludokumentid kohtu poolt määratud tähtaja jooksul ning kuludokumentide ja menetluskulude nimekirja esitamata jätmise korral menetluskulusid välja ei mõisteta. Kaebaja on palunud jätta menetluskulud vastustaja kanda, ent ei ole kohtu määratud tähtjaks esitanud menetluskulude nimekirja ja kuludokumente. Kohtule on vaid teada kaebuselt tasutud riigilõiv (15 eurot). Seega mõistab kohus vastustajalt kaebaja kasuks välja menetluskulu summas 15 eurot. Ülejäänud võimalikud menetluskulud jäävad poolte endi kanda.

20. Kohus edastab kooskõlas PSJKS § 9 lg-ga 1 käesoleva otsuse Riigikohtule. Kohus selgitab, et juhul, kui Riigikohus on halduskohtust erineval seisukohal ning jätab taotluse asjakohase normi põhiseaduse vastaseks tunnistamiseks rahuldamata, ei puuduta Riigikohtu selline otsus ülejäänud osa halduskohtu otsuse resolutsioonist ning selle tühistamiseks tuleb vastustajal esitada apellatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtule. Apellatsioonkaebus tuleb esitada 30 päeva jooksul Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve korras tehtud lahendi kuulutamisest.

(allkirjastatud digitaalselt)

Kaupo Kruusvee kohtunik