



Õiguskantsler

Lex Business Consultations OÜ
jurist@lexbusiness.ee

Teie 14.05.2015 nr

Meie 16.06.2015 nr 6-1/150723/1502708

Lõppvastus

Käibemaksukohustuslase tagasiulatuv registreerimine ja arvete parandamine

Austatud avaldaja

Palusite õiguskantsleri hinnangut küsimuses, et isik peab pärast käibemaksukohustuslasena registreerimist väljastama arveid, millel on märgitud käibemaks, ka juhul, kui isik registreeriti käibemaksukohustuslasena tagasiulatuvalt s.o. arvates päevast, mil isiku aastakäive ületas 16 000 eurot. Juhul, kui isik on väljastanud registreerimise avalduse esitamise ja rahuldamise vahelisel perioodil arveid, tuleb need hiljem parandada ja maksustatava käibe olemasolul lisada arvele ka käibemaks. Kui arve saaja ei ole nõus hiljem lisanduva käibemaksu tasumisega, jääb käibemaks arve esitanud ettevõtja kanda. Leiate, et käibemaksukohustuslasena tagasiulatava registreerimisega rikutakse õiguskindluse põhimõtet, sest ettevõtja on pandud tagasiulatuvalt ebasoodsasse olukorda. Seoses eeltooduga vaidlustasite [käibemaksuseaduse](#) (KMS) § 20 lg 3 ning § 37 lg 4 p 7 ja 10 kooskõla põhiseaduse §-ga 10, samuti palusite kontrollida Maksu- ja Tolliameti (edaspidi MTA) tegevuse seaduspärasust Teie äriühingu käibemaksukohustuslasena registreerimisel.¹

Vaadanud avalduse läbi, leidis õiguskantsler, et **käibemaksuseaduse asjassepuutuvad sätted ei ole vastuolus põhiseadusest tuleneva õiguskindluse põhimõttega**. Tõepoolest, käibemaksukohustuslasena tagasiulatava registreerimise korral tekib maksukohustuslasel kohustus parandada seadusega ettenähtud käibe piirmäära ületamisel ja pärast seda väljastatud arved, millel ei ole märgitud käibemaks, ning see võib ettevõtja jaoks kaasa tuua mitmeid ebasoodsaid tagajärgi.² Siiski on regulatsiooni õigustamiseks kaalukad põhjendusi ning ettevõtjal

¹Maksu- ja Tolliamet (edaspidi MTA) rahaldas Teie avalduse äriühingu käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks 10 päeva pärast avalduse esitamist. Täpsemalt taotlesite 20. märtsil 2015 avalduses märgitud äriühingu käibemaksukohustuslasena registreerimist. MTA soovis täiendavaid tõendeid ettevõtlusega tegelemise kohta. Taotlus rahuldati 30. märtsil 2015, äriühing registreeriti käibemaksukohustuslasena tagasiulatuvalt alates 12. märtsist 2015. Perioodil, mis jäi avalduse esitamise ja rahuldamise vahele, oli äriühing väljastanud arveid, mida tuli pärast käibemaksukohustuslasena registreerimist tagantjärele parandada.

²Neid tagajärgi on lähemalt kirjeldanud Riigikohus otsuses, milles võttis seisukoha tagantjärele registreeritud käibemaksukohustuslase suhtes kohaldatud sisendkäibemaksu mahaarvamise keelu kohta. Vt [RKHKo 19.01.2005 nr 3-3-1-73-04](#), p 12: "Kolleegium peab vajalikuks veel märkida, et ettevõtja tagasiulatuv käibemaksukohustuslaseks registreerimine tekitab ettevõtjale olulisi ebasoodsaid tagajärgi ka siis, kui sisendkäibemaksu mahaarvamist ei piirata. Ettevõtja peab tagasiulatuvalt parandama ostjatele esitatud arveid, tuues arvetel välja käibemaksu ning märkides arvel oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Kui ostjad ei nõustu arvetel näidatud summade suurendamisega käibemaksu võrra, siis tekib ettevõtjal vastav täiendav kulutus, millega kauba või teenuse

on võimalik oma tegevust piisavalt ette planeerides mittekäibemaksukohustuslasest käibemaksukohustuslaseks ülemineku raskusi kas täielikult vältida või tagasiulatuva registreerimise võimalikku negatiivset mõju vähendada.

Ehkki õiguskindluse põhimõtte osaks on ka tagasiulatuva jõuga õigusaktide kehtestamise keeld, ei ole see keeld absoluutne – teatud juhtudel võivad tagasiulatuvat mõju kaasa toovad õigusaktid (sealhulgas haldusaktid) olla lubatavad, kui selleks on kaalukas põhjus ja õiguste riive ei ole ülemäärane. Kaalukaks põhjuseks on antud juhul argument, et võrdselt tuleb kohelda isikuid, kel on tekkinud 16 000 euro suurune aastakäive. Kui ettevõtja võõrandatud kaupadele ja teenustele käibemaksu lisamise kohustus sõltuks registreerimisavalduse esitamise või MTA otsuse tegemise ajast, koheldaks 16 000 euro suuruse käibe saavutanud ettevõtjaid erinevalt, olenevalt sellest, millal nad käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse esitasid või millal maksuhaldur tegi registreerimise kohta otsuse. Sel juhul saaksid registreerimisavalduse esitamise ja/või teabe esitamisega viivitanud isikud põhjendamatu konkurentsieelise võrreldes isikutega, kes taotlesid aegsasti enda käibemaksukohustuslasena arvele võtmist.

Isikute võrdse kohtlemise kõrval on oluline ka seaduskuulekuse tagamise aspekt.³ Ettevõtja, kelle aastakäive läheneb 16 000 eurole, peab olema kursis seadusest tuleneva kohustusega esitada käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldus. Samuti on põhjendatud eeldada, et ettevõtja teab, et sellisel juhul registreeritakse isik käibemaksukohustuslaseks registreerimiskohustuse tekkimise päeva seisuga (KMS § 20 lg 3), s.o. arvates sellest päevast, mil isikul tekkis 16 000 euro suurune käive. Ka nähtub käibemaksuseadusest selgelt, et registreerimine ei ole automaatne, et ettevõtlusega tegelemist või ettevõtlusega tegelemise alustamist tuleb MTA-le tõendada (KMS § 20 lg 4¹) ning et MTA-l on õigus teha otsus registreerimise kohta 5 tööpäeva jooksul avalduse saamisest (täiendava teabe nõudmise korral 5 tööpäeva jooksul täiendava teabe saamisest arvates).⁴

Antud juhul võib eeldada, et ettevõtja on nende õigusnormidega kursis, sest oma tegevust reguleerivate õigusnormide tundmine ja täitmine on tavapärane ettevõtja hoolsuskohustus. Eelkirjeldatud õigusnorme tundvale ettevõtjale on selge, et kui ta registreerimiskohustuse täitmisega viivitab või ei esita ettevõtluse toimumise kohta aegsasti tõendeid, tekib tal suure tõenäosusega periood, mille jooksul väljastatud arveid tuleb hiljem parandada ning et seejuures on võimalik, et ta peab ise kandma ka käibemaksu lisamisest tekkiva kulu. Mõistliku ettevõtja puhul võib eeldada, et ta võtab n-ö üleminekuperioodi ettevõtlustegevuse planeerimisel raskusi arvesse ja püüab ennetada. Selleks on mitu võimalust.

Kõigepealt on ettevõtjal võimalik ennast käibemaksukohustuslasena registreerida vabatahtlikult (KMS § 20 lg 2 p 1). Kui ettevõtja esitab aegsasti enne kohustusliku piirmäära saavutamist avalduse MTA-le käibemaksukohustuslasena registreerimiseks, registreeritakse ta käibemaksukohustuslaseks edasiulatuvalt ning küsimust käibemaksuta esitatud arvete

müümise ajal ei arvestatud. Ettevõtja peab tagasiulatuva registreerimise korral maksma ka intressi käibemaksukohustuse mitteõigeaegse täitmise eest. Samuti annab Maksukorralduse seaduse § 154 võimaluse karistada rahatrahviga neid ettevõtjaid, kes ennast õigeaegselt käibemaksukohustuslasena ei registreeri. Järelikult toob maksuseaduse rikkumine endaga üldjuhul kaasa ettevõtja tulude vähenemise, mis kindlasti mõjutab ettevõtjaid õiguskuulekalt käituma.“

³ Lisaks, juhul kui käibemaksukohustuslasest ostja tasub kauba või teenuse eest ka käibemaksu, ehkki ta ei saa kohe korrektset arvet, on arve parandamine oluline selleks, et neil oleks võimalik enda käibemaksust sisendkäibemaksu maha arvata. See on võimalik vaid seaduse nõuetele vastava arve alusel.

⁴ KMS § 20 lg 3 ja 4¹

parandamisest ei teki. Ka MTA on probleemidest hoidumiseks soovitanud taotleda isikul enda käibemaksukohustuslaseks registreerimist enne seadusega ettenähtud käibe piirmäära ületamist.⁵

Teiseks on ettevõtjal, kelle käive läheneb kiiresti käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmääradele või kes on tegemas tehingut, millega piirmäär ületatakse, võimalik oma kokkulepetes lähtuda sellest, et teenuse ja kauba hinnale tuleb hiljem lisada käibemaks. Ehkki ettevõtjal ei ole käibemaksukohustuslase numbri puudumisel võimalik mingi ajaperioodi jooksul väljastada korrektseid arveid, ei ole tal keelatud kauba või teenuse hinnas kokku leppides käibemaksukohustust arvesse võtta. Seejuures võib ettevõtja teavitada tehingupartnereid pooleliolevast registreerimismenetlusest ning leppida kokku kas arve parandamises või kuni seitsmepäevases viivituses arve esitamisel.⁶ Samuti võib registreerimiseks kuluv aeg, seega ka perioodi pikkus, mil isik ei saa korrektseid arveid väljastada, oleneda suurel määral ettevõtjast endast. Ettevõtjal on võimalik esitada avaldus enda käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks viivitamata, lisades seejuures avaldusele ka tõendid ettevõtlusega tegelemise kohta, ootamata MTA korraldust täiendava teabe esitamiseks.⁷

Eeltoodud hinnangu andmisel piirdus õiguskantsler käibemaksuseaduse sätete põhiseaduspärasusele kontrolliga ega pidanud konkreetsel juhul õigeks anda hinnangut MTA tegevuse seaduspärasusele, mida samuti taotlesite. MTA haldusaktide vaidlustamiseks on vaide- ja kohtumenetluse näol olemas tõhusad õiguskaitsevahendid, mille dubleerimist ei saa pidada otstarbekaks.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Ülle Madise

Kristi Lahesoo 693 8409
Kristi.Lahesoo@oiguskantsler.ee

⁵ Vt lähemalt [Maksukohustuslasena registreerimine ja kustutamine](#), p. 10.1.1.1.

⁶ Kui MTA teeb registreerimise otsuse 5 tööpäeva jooksul avalduse saamisest ning lisateavet ei nõua, võib ettevõtjal olla võimalik väljastada korrektne arve selleks ettenähtud tähtaja jooksul (tulenevalt KMS § 37 lg 1 on arve võimalik väljastada 7 päeva jooksul). Kui selline lahendus mingil põhjusel ei toimi, võib tehingupartneriga kokku leppida arve hilisemas parandamises.

⁷ Vt ettevõtluse tõendamise kohta enne registreerimist teavet [MTA veebilehel](#).