



Õiguskantsler

Teie 15.08.2015 nr

Meie 10.09.2015 nr 6-1/151050/1503882

Käibemaksu tasumise kord ettevõtjate vaheliste tehingute maksustamisel ei ole vastuolus põhiseadusega

Austatud []

Seadsite oma avalduses kahtluse alla [käibemaksuseaduse](#) (edaspidi KMS) § 11 lg 1 kooskõla põhiseadusest tuleneva võrdse kohtlemise põhimõttega. Peate probleemiks seda, et kauba või teenuse müüja peab maksma käibemaksu riigile ka juhul, kui ostja ei ole kauba või teenuse eest müüjale tasunud. Samuti tekib ostjal kauba eest tasumata jätmisel müüja väljastatud arve alusel käibemaksu mahaarvamise õigus ehk riik nõ tagastab isikule käibemaksu, mille tema eest on tasunud tegelikult teine isik. Leiate, et kui tehingupoolteks on mõlemal juhul juriidilised isikud, tuleks neid isikuid kohelda võrdselt, kuid käibemaksuseaduse regulatsioon asetab ostja võrreldes müüjaga eelisseisu.

Õiguskantsler tutvus Teie avaldusega ja käibemaksuseaduse asjakohaste sätetega ja ei pidanud kõnealuses küsimuses perspektiivikaks algatada põhjalikku normikontrolli. Kõigepealt peab märkima, et säte on üle võetud [Nõukogu direktiivist 2006/112/EÜ](#), mistõttu sisuliselt kontrolliks õiguskantsler Euroopa Liidu (EL) õiguse vastavust Eesti Vabariigi Põhiseadusele.¹ See ei ole siiski õiguskantsleri pädevuses. Teie kirjeldatud probleemide puhul ei tundu olevat tegemist ka asjaoludega, mis võiks viidata vaidlustatud normi põhiseadusvastasusele. Järgnevalt on seda seisukohta lähemalt selgitatud.

Põhimõte, mille järgi on kauba müüjal kohustus nõ maksuagendina toimides arvel näidata ja riigile tasuda kauba või teenuse hinnas sisalduv käibemaks, on üks käibemaksusüsteemi toimimise aluspõhimõtteid. Käibemaksusüsteem on üles ehitatud mitme-etapilisena, et maksustada igas etapis lisandunud väärtust. Tavaliselt on kaupade ja teenuste võõrandamise ahelas mitu ettevõtjat ning ettevõtjate vaheliste tehingute maksustamisel rakendatakse käibemaksu kumuleerumise vältimiseks sisendkäibemaksu mahaarvamist. Ettevõtja saab enda müüdavatelt kaupadelt ja teenustelt tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata teistelt käibemaksukohustuslastelt ettevõtluse tarbeks soetatud kaupade ja teenuste hinnas sisalduva sisendkäibemaksu. Selle tulemusel jääb maksukoormuse kandjaks lõppastmes tarbija.

¹ Vt Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklid 14 jj.

Teie küsimuseks on, miks selles müügiahelas peab maksu tasuma müüja ning ehk tuleks kehtestada maksukohustus ostjale. See, kumb neist isikutest peab olema maksu tasumise eest vastutav, on maksusüsteemi tehnilise ülesehituse küsimus, mis on põhiseaduse järgi seadusandja otsustada. Käesoleval juhul tuleb seadusandjal siiski väga suurel määral arvestada EL õigusega, kuivõrd liikmesriikides kehtib harmoniseeritud käibemaksusüsteem.

Kooskõlas EL õigusega kehtib Eestis üldreegel, et arvel näidatud käibemaksu peab riigile tasuma kauba või teenuse müüja.² Erandid, mil saab nn pöördmaksustamise korras rakendada ostja käibemaksukohustust, tulenevad ülalviidatud direktiivi artiklitest 199 ja 199¹. Need erandid on seotud eesmärgiga hoida ära käibemaksupettusi ning alati seotud konkreetse kaubagrupi või teenuste liigiga.³ Seega ei võimalda direktiiv kehtestada üldist pöördmaksustamist äriühingute vaheliste tehingute puhul, mis oli üheks Teie pakutud lahenduseks.

Käibe tekkimise aja määratlemisel lähtutakse üldreeglina tekkepõhisest arvestusest. KMS § 11 lg 1 näeb ette varasema hetke põhimõtte - olenevalt sellest, milline toiming tehti esimesena, tekib maksukohustus kas kauba või teenuse eest ettemakse saamise hetkel või siis kauba üleandmise või teenuse osutamise hetkel. Seega ei ole kauba või teenuse eest (täielik) tasumine käibe tekkimise seisukohast tõepoolest määrav. Kui kaup antakse üle või teenus osutatakse enne selle eest tasumist, tekib käive kauba või teenuse võõrandamisel. Ka omandiõiguse üleminek või see, kuidas on omandiõiguse üleminekus kokku lepitud, ei ole maksukohustuse tekkimise aja seisukohast määrav – oluline on, et kaup on faktiliselt üle antud või teenus osutatud.⁴

Siinkohal on asjakohane eeldada, et ettevõtja tegutseb piisava ettevaatusega ning kasutab võimalusi oma äririskide vähendamiseks. Nii on müüjal võimalik küsida enne ostjale kauba üleandmist või teenuse osutamist ettemaksu. Ettemaks võiks katta vähemalt käibemaksukohustuse suuruse summa, kui ostja ei tasu teenuse ja kauba eest täielikult ja müüjal ei õnnestu võlga hiljem mingil põhjusel, näiteks ostja makseraskuste tõttu sisse nõuda. Ettemaksu saamisel tekib käive vastavalt ettemakstud summa osas, st ülejäänud osas tekib käive vastavalt kas kauba või teenuse üleandmisega või ülejäänud summa tasumisel, olenevalt sellest, milline sündmus leiab aset varem. Juhul, kui tehing on võimalik tagasi pöörata ja kaup müüjale tagastatakse, saab müüja arve tühistada ja maksuarvestust vastavalt korrigeerida (KMS § 29 lg 7).

Kui ettevõtjal on laekumata müügiarvetega sageli probleeme, võib väiksema aastakäibega (alla 200 000 euro) ettevõtja kaaluda, kas olukorra leevendamiseks tasuks üle minna kassapõhisele arvestusele (vt lähemalt KMS § 44 lg 1 ja 3). Kassapõhise arvestuse korral tuleb käibemaks riigile maksta alles ostjalt raha kättesaamisel, samal ajal kehtib sarnane põhimõte ka sisendkäibemaksu mahaarvamisel – see on lubatud siis, kui ettevõtja on ettevõtluse tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse eest tasunud. Nagu öeldud, on kassapõhise arvestuse võimalus kättesaadav ainult väiksema käibega ettevõtjatele. Samuti annab kassapõhine arvestus üksnes lühiajalist kergendust, sest kui raha ei ole kahe kuu jooksul laekunud, loetakse

² Vt eelviidatud direktiivi artikkel 193.

³ Eesti rakendab pöördmaksustamise erikorda teatud juhtudel kinnisasjade käibele ja metallijäätmete, kullamaterjali ja muude väärismetallide võõrandamisele, välismaalt ostetud teenustele (KMS § 3 lg 4-6, § 41¹). Pöördmaksustamise rakendamise erikorda saaks laiendada, kuid alati oleks pöördmaksustamise korral ostja käibemaksukohustus seotud konkreetse kaubagrupi, teenuste liigiga ning erand peab võimaldama vältida käibemaksupettusi.

⁴ Maksustamisel ei ole alati vajalik omandiõiguse üleminek ühelt isikult teisele. Käive tekib siis, kui üleantud eseme valdajal tekib õigus kasutada eset ja saada sellest tulu samamoodi, nagu ta oleks selle eseme omanik. Vt Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid, 2015, lk. 293. Ka direktiivi 2006/112/EÜ artikli 14 lg 2 p b järgi tuleb nt järeelmaksuga müügi korral käsitada kauba üleandmist kaubatarnena, isegi kui omandiõiguse üleminek on kokku lepitud viimase makse tasumisega.

käibemaksukohustus tekkinuks kolmandal kuul (KMS § 44 lg 5). Seaduses on loetletud ka juhud, mil kassapõhist arvestust ei ole võimalik kohaldada (KMS § 44 lg 11).

Tänan Teid avalduse eest ja loodan, et kirjas toodud selgitustest on abi.

Austusega

/allkirjastatud digitaalselt/

Ülle Madise