Sisendkäibemaks 2016

2016 III KVARTAL

Maksu- ja Tolliamet vaatas läbi taotluse siduva eelotsuse saamiseks seonduvalt Taotleja poolt kavandatava toimingutega, mille tulemusena võõrandab Taotleja Eesti äriühingule kaupu selliselt, et kaupade tootja transpordib kaubad Eestis asuvasse call-off lattu.

Taotluse eesmärgiks oli siduva eelotsuse saamine, mis kinnitab, et Taotleja on õigustatud deklareerima tehingut ühendusesisese maksuvaba soetamisena, kauba müügil Eesti äriühingule kohaldatakse pöördmaksustamist ning planeeritavate toimingute tulemusena ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Esiteks on maksuhaldur seisukohal, et Taotleja poolt kauba võõrandamine (mis on soetatud Taotleja poolt Itaaliast) Eesti äriühingule on käsitletav kolmnurktehinguna KMS § 2 lg 8 mõttes, mille puhul antud tehingut Eestis käibemaksuga ei maksustata (KMS § 18 lg 4) ja seetõttu ei teki Taotlejal kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks (KMS § 19 lg 3).

Taotlejal tekib ühendusesisene käive Iirimaal ja kauba ühendusesisene soetamine kauba sihtkohariigis Eestis, kuna kauba soetamine loetakse toimunuks riigis, kuhu kaup toimetatakse ja soetajaks on isik, kes on arvel ostjana märgitud. Taoline kolmnurktehingu tingimustel kauba ühendusesisene soetamine on aga liikmesriikides maksuvaba käibemaksudirektiivi kohaselt ning seetõttu vabaneb Taotleja kolmnurktehingu puhul Eestis ka ühendusesiseselt soetamiselt tekkivast maksukohustuslasena registreerimise kohustusest, mis tal ilma kolmnurktehingu eriregulatsioonita tekiks.

Kuna Taotlejal tekib kauba ühendusesisene soetamine Eestis (mida ei maksustata), on kauba edasimüük Eesti maksukohustuslasele Eesti siseriiklik käive, kus tavatingimustel peaks käibemaksu riigile maksma müüja ehk Taotleja. Kolmnurktehinguga kauba võõrandamisel arvestab aga ainsana käibemaksu isik, kellele kaup otse toimetati ja kellele toimus viimane edasimüük ehk antud juhul Eesti maksukohustuslane, kes saab arvestatud käibemaksu ka oma sisendkäibemaksuna maha arvata ehk rakendab pöördmaksustamist (KMS § 3 lg 4 p 5).

Teises olukorras, kus Taotleja müüb Taotlejaga sama liikmesriigi tootjalt (Iiri äriühingult) soetatud kaupa Eesti käibemaksukohustuslasele on tegemist kauba ühendusesisese käibega KMS § 7 lg 1 mõistes ning Taotlejal ei teki maksuvaba ega maksustatavat kauba ühendusesisest soetust Eestis. Ühenduse sisene soetamine tekib vastavalt KMS §-le 8 Eesti käibemaksukohustuslasel Taotlejalt kaupade soetamisel.

Antud olukorras rakendab Taotleja Eesti käibemaksukohustuslasele müügi puhul 0%-list maksumäära ning ostjast Eesti käibemaksukohustuslane arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras. Kuna ostja arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras, siis ei too kauba võõrandamine Eesti äriühingule Taotlejale kaasa püsiva tegevuskoha tekkimist ega kohustust registreerida end Eestis

käibemaksukohustuslaseks.

Kolmandaks nõustus maksuhaldur, et taotluses toodud asjaoludel puudub Taotlejal püsivale tegevuskohale iseloomulik piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur, mistõttu ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta.

2016 II KVARTAL

Taotleja soovis siduvat eelotsust seoses talle majandustegevuse alustamiseks käitise ja tarkvara üleandmiseks sõlmitavate tehingute käibemaksuga maksustamisega. Käitise koosseisus antakse taotlejale üle kogu vara, mis on vajalik käitise kohaseks toimimiseks (vallasasjad, intellektuaalomandiõigused, sõlmitud lepingud, sh töölepingud). Käitise omandamiseks sõlmitakse taotleja ja käitise üleandja vahel käitise müügileping. Müügilepingu järgset ostuhinda taotleja käitise üleandjale ei tasu. Taotleja oli seisukohal, et käitise võõrandamist ei maksustata käibemaksuga, kuid tehingu tarbeks võimalikult soetatavate teenuste (nt õigusabiteenused) käibemaksu arvavad nii käitise üleandja kui ka taotleja sisendkäibemaksuna maha.

Taotleja poolt majandustegevuse alustamiseks omandatav tarkvara oli välja töötatud käitise üleandja poolt tarkvara üleandja tellimusel, millega seoses on tarkvara üleandjal tekkinud mahaarvatav sisendkäibemaks. Tarkvara omandamiseks sõlmitakse Taotleja ja selle üleandja vahel tarkvara müügileping, mille müügihinnale lisatakse käibemaks. Taotleja arvab tarkvara soetamisel tarkvara üleandjale tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha.

Tulenevalt sellest, et Taotlejal puudub raha ülalnimetatud müügilepingute järgse ostuhinna tasumiseks, võtavad käitise ja tarkvara üleandjad pärast müügilepingute sõlmimist vastu otsuse Taotleja aktsiakapitali suurendamiseks mitterahalise sissemakse teel. Mitterahalise sissemakse esemeteks on ülalnimetatud müügilepingutest tulenevad müügihinna tasumise nõuded Taotleja vastu (v.a tarkvara üleandja arvel näidatud käibemaksu osa). Mitterahalise sissemakse väärtust hinnatakse audiitori poolt. Taotleja on seisukohal, et tarkvara võõrandamine taotlejale on käsitletav intellektuaalse omandi eseme võõrandamisena, mille müügihinnale lisab võõrandaja käibemaksu, mis on Taotleja poolt sisendkäibemaksuna mahaarvatav. Taotleja arvates ei ole võõrandatav tarkvara käsitletav organisatsioonilise, iseseisvalt funktsioneerida suutva tervikuna ehk ettevõttena.

MTA nõustus taotleja seisukohtadega nii käitise kui ka tarkvara üleandmise maksustamise osas ning põhjendas seda järgmiselt.

1) Taotlusest nähtuvalt olid nii käitise üleandja kui ka vastuvõtja ehk taotleja äriühingud. Käitis jätkab samal tegevusalal tegutsemist ka taotleja juures. Käitise koosseisus antakse üle kogu vara, mis on vajalik käitise kohaseks toimimiseks, sh materiaalne ja immateriaalne vara. Käitise töötajatega sõlmitud töölepingud võetakse üle ning taotleja sõlmib samade töötajatega uued töölepingud kehtivate töölepingutega identsetel tingimustel. Käitise üleminekuga lähevad taotlejale üle ka kliendisuhted. Nimetatust nähtuvalt vastab üleantav käitis kõikidele ettevõtte tunnustele, st et tegemist on omavahel majanduslikult seotud õiguste ja kohustuste kogumiga, mille kaudu ettevõte tegutseb. Seega on

üleantav käitis kvalifitseeritav ettevõtte osana. Kuna KMS § 4 lg 2 p 1 kohaselt ei teki ettevõtte osa üleandmisest käivet, siis selle müügi korral käitise üleandja poolt taotlejale ei teki üleandjal maksustatavat käivet ega taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Lähtudes MKS § 37 ja 31 lg 1 p 3 läheb taotlejale üle ka käitise üleandja poolt käitise tarbeks teenuste või kaupade soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus, kui taotleja hakkab vara kasutama kas maksuvaba käibe või ettevõtlusega mitteseotud tegevuse tarbeks. Vastavalt KMS § 29 lg 1 tekib taotlejal ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus teenustelt ja kaupadelt, mida ta soetab käitise omandamise tarbeks.

2) Taotlusest nähtub, et taotlejale antakse üle vaid tarkvara koos portaaliga. Taotlusest ei nähtu, et üleantava tarkvara näol oleks olemuslikult tegemist organisatsiooniliselt terviklikuks üksuseks oleva ettevõtte osaga. KMS § 2 lg 2 p 3 kohaselt on /../ teenus ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja. KMS § 4 lg 1 kohaselt on teenuse osutamine käive. Nimetatust tulenevalt on tarkvara võõrandamine kvalifitseeritav teenuse osutamisena, mille müügi korral tekib tarkvara üleandjal maksustatav käive ja taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. KMS § 29 lg 1 sätestab, et maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma on maksustamisperioodil KMS § 3 lõikes 4 ning lõike 6 punktides 5 ja 6 nimetatud tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks, samuti ettevõtlusega seotud § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute /../ tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Seega tekib taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus teenustelt ja kaupadelt, milliseid taotleja soetab tarkvara üleandjalt tarkvara omandamise tarbeks. Taotlejale ei lähe üle tarkvara üleandja poolt tarkvara soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus, kui taotleja hakkab tarkvara kasutama kas maksuvaba käibe või ettevõtlusega mitteseotud tegevuse tarbeks.

2016 I KVARTAL

Taotlejal on kinnisvara, mida ta hakkab arendama ja sinna rajatavates ühepereelamutes majutusteenust osutama vastavalt turismiseadusele. Taotleja polnud veel teadlik, kas kinnisvara jagamisel kruntide ja ühepereelamute planeerimis-ehitusõiguslik nimetus saab olema ärimaa-majutushoone või elamumaa-üksikelamu.

Taotleja soovis siduvat eelotsust küsimustes kas taotluses kirjeldatud toiming on majutusteenus käibemaksuseaduse mõistes, kas taotleja võib kinnisvara arendamise kulud deklareerida sisendkäibemaksuna ning kas MTA tagastab taotlejale nimetatud sisendkäibemaksu mahaarvamise tulemusel kujunenud käibemaksu enammakse.

Taotleja oli seisukohal, et kirjeldatud toiming liigitub majutusteenuseks KMS-i ja turismiseaduse (TurS) järgi ning selle tõttu on taotlejal õigus sisendkäibemaks koheselt maha arvata ja MTA-l kohustus enammakse tagastada.

MTA nõustus, et taotluses kirjeldatud toiming liigitub majutusteenuseks KMS ja TurS mõistes, kui see

toimub vastavuses TurS §-ga 17. KMS-is reguleerib majutusteenuse osutamist § 16 lg 2 p 2, mille järgi kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmist ei maksustata käibemaksuga. Samas punktis on välja toodud, et maksuvabastust ei kohaldata muuhulgas majutusteenuse osutamisele. TurS § 17 lg 2 kohaselt loetakse majutusteenuseks ööbimisvõimaluse ning sellega kaasneva kauba või teenuse müügiks pakkumine ja müük. Sama paragrahvi teises lõikes on nimetatud juhtumid, mida majutusteenuseks ei loeta. Muuhulgas ei loeta majutusteenuseks majutusettevõtte ruumide ning puhkamiseks mõeldud ruumide üürileandmist tähtajaga üle kolme kuu.

Kompleksteenuse (segatarne) maksustamisel lähtutakse peasoorituse ehk antud juhul majutusteenuse olemusest juhul, kui kliendil ei ole võimalust kõrvalteenuseid osta iseseisva üksiksooritusena, seetõttu kohaldub neile ka majutusteenuse käibemaksumäär. Sellisel juhul on tegemist majutusteenusega sõltumata kinnisasja planeerimis-ehitusõiguslikust nimetusest ja sellest tekib ka maksustatav käive KMS § 16 lg 2 p 2 ja lg 3 p 1 tähenduses. Aastal 2016 on majutusteenuse käibemaksumääraks 9% (KMS § 15 lg 2 p 4), kuid alates 01.01.2017 on see 14% (KMS § 15 lg 21).

Lisaks oli MTA seisukohal, et kui kinnisasi on soetatud maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, saab ta tulenevalt käibemaksu neutraalsuse põhimõttest sisendkäibemaksu maha arvata ka juhul, kui ta ei asu soetatud ehitist kohe majandustegevuses kasutama. Maksuhaldur saab lähtuda antud küsimusele vastamisel mh kinnisasja ehitusõiguslikust kasutusotstarbest, taotluses toodud selgitustest ja kavandatavatest toimingutest kinnisajaga.

Kinnisasja kasutusotstarve näitab muude asjaolude hulgas ka selle kasutamise kavatsust ehk ärimaa kasutusotstarve vastab majandustegevusele ning elumaa alalisele elamisele. MTA nõustus, et detailplaneeringus või ehitusloas võib olla kinnisasja kasutusotstarbeks märgitud ka elumaa, kuid tegelikult võidakse seda kasutada muul otstarbel kui alaline elamine, sh ärilisel otstarbel. Seega on maksustamise seisukohalt oluline kinnisasja faktiline kasutus.

Antud juhul nähtus taotlusest taotleja kavatsus kasutada kinnisasja majutusteenuse osutamiseks, mille puhul ei oleks tegemist alaliseks elamiseks üüritava pinnaga, mistõttu saab kinnisasju käsitleda äriruumina, mida kasutataks maksustatava käibe tarbeks. MTA märgib, et olukorras, kus kinnisasi antaks faktiliselt üürile alaliseks elamiseks poleks KMS § 16 lg 3 p-s 1 sätestatud keelu tõttu võimalik eluruumi üüriteenusele käibemaksu lisada ning kinnisasi ei oleks soetatud maksustatava käibe tarbeks. Sellisel juhul puuduks ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Viimati uuendatud 13.07.2021