Teenused välismaal, nullmäär, pöördmaksustamine 2024

2024 II KVARTAL

1. **Taotleja** sõlmis oma kliendiga uue merelaeva hankimise lepingu. Merelaeva kasutuspiirkonnaks on kogu Läänemeri. Merelaev võib teostada töid nii Eesti territoriaalvetes kui ka väljaspool Eesti territoriaalmerd. Taotleja palus maksuhaldurilt kinnitust, et sellise merelaeva müügitehingule saab kohaldada käibemaksumäära null protsenti KMS § 15 lg 3 p 3 alusel.

   Maksu- ja Tolliamet selgitab, et KMS § 15 lg 3 p 3 eesmärk on maksustada käibemaksumääraga null protsenti tehingud, mis sooritatakse käibemaksuseaduse territoriaalses kohaldamisalas sellest väljapoole jääva majandustegevuse tarbeks, kuivõrd sellised tehingud on võrdsustatud eksporditehingutega. KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamise eeldused on järgmised: (i) tegemist on kauba võõrandamisega ehk mitte teenuse osutamisega; (ii) tehingu objektiks on merelaev, välja arvatud ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõiduks kasutatav laev; (iii) tehingu objektiks olev merelaev sõidab (on sõitev) rahvusvahelistes vetes.

   Rahvusvahelistes vetes sõitma hakkava merelaeva ehitamine iseenesest ei ole võrdsustatav ei rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva võõrandamisega KMS § 15 lg 3 p 3 tähenduses ega ka remontimise või hooldamisega KMS § 15 lg 4 p 6 tähenduses. Nimelt ei kohaldata merelaeva ehitamise teenuse osutamisel nullmäära ei KMS § 15 lg 3 p 3 ega ka KMS § 15 lg 4 p 6 alusel. Merelaeva ehitamise teenuse osutamisel tuleb rakendada tavapäraseid reegleid.

   Merelaevaks KMS § 15 lg 3 p 3 tähenduses tuleb maksuhalduri hinnangul pidada laeva (sealhulgas väikelaev, jaht, abilaev jm), mida kasutatakse või hakatakse kasutama rahvusvahelistes vetes toimuvas majandustegevuses, sealhulgas kauba või reisijate veoks, samuti tööstus-, kalastus-, riigihaldus-, pääste- või muude ülesannete täitmise eesmärgil. Põhikriteeriumiks on KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamise puhul see, et asjassepuutuv laev ei oleks kasutatav ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõitudeks. Seejuures tuleb tehingu maksustamise üle otsustamisel välja selgitada, kus ja millisel eesmärgil kavatseb ostja laeva kasutama hakata. Kas ning kui jah, siis millisel eesmärgil kasutas laeva müüja, ei oma KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamisel tähtsust.

   Sõna „*sõitmine*“ KMS § 15 lg 3 p 3 tähenduses on sünonüüm käibemaksudirektiivis kasutatud sõnale „*navigeerimine*“, mis tähendab meres liikumist. Rahvusvahelisteks veteks KMS § 15 lg 3 p 3 tähenduses tuleb pidada veeala, mis ei kuulu territoriaalmere ega siseveekogude hulka. Nimelt peab merelaev KMS § 15 lg 3 p-s 3 sätestatud erandi kohaldamiseks sõitma väljaspool Eesti sise- ja territoriaalmerd ehk väljaspool veeala, kus asjakohasel riigil on täielik suveräniteet. Seejuures ei piisa KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamise jaatamiseks pelgalt sellest, et laev sobib kasutamiseks väljaspool Eesti sise- ja territoriaalmerd. Nimelt ei ole laevale ehitustehniliselt lubatud lai sõidurajoon (nt kogu

Läänemeri) KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamise seisukohalt määrav. Merelaev peab KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamiseks olema **peamiselt ja tegelikult tegevuses** väljaspool Eesti sise- ja territoriaalmerd. Samas oluline on just see, kus (ja kuidas) hakatakse merelaeva võõrandamisjärgselt kasutama, mitte aga see, kuidas saab merelaeva millalgi tulevikus hüpoteetiliselt kasutada või kuidas seda kasutati (ning kas üldse kasutati) enne ostutehingut.

Maksuhaldur juhib tähelepanu, et siduvas eelotsuses jättis ta käsitlemata küsimuse, mis puudutab rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva täpset kasutusala riigi suveräniteedi ulatusest ja sellega seonduvalt käibemaksuseaduse geograafilisest kohaldamisalast lähtuvalt, mis annab õiguse kohaldada KMS § 15 lg 3 p-ga 3 ette nähtud käibemaksumäära null protsenti (vt selle kohta täiendavalt Euroopa Kohtu otsuse asjas C-291/18: *Grup Servicii Petroliere SA*, kohtujuristi ettepaneku p-d 69–72).

Siduva eelotsuse kuupäev: 30.04.2024

---

2. **Taotleja** plaanib hakata pakkuma piiriüleselt veebiplatvormi kaudu kaughasartmängu teenuseid (mis on käibemaksuseaduse, KMS, kohaselt käibemaksuvabad) teise liikmesriigi lõpptarbijatele ja taotleb sealselt järelevalveasutuselt vastavat litsentsi. Kuigi taotleja kolmest juhatuse liikmest üks resideerub teises liikmesriigis, on sel vaid esinduslik roll. Kõik olulised otsused langetatakse Eestis, kus asuvad ka kõik taotleja võtmetöötajad. Äririskide maandamiseks plaanib taotleja teha koostööd *joint venture* vormis (seltsinguna) kolmanda riigi äriühinguga. Taotleja panustaks seltsingusse hasartmängude korraldamise ja hasartmängukorraldajale esitatud nõuete tagamisega, seltsingu teine pool teenuste osutamiseks vajaliku IT-toega. Poolte kantud kulud jäävad nende endi kanda. Seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine toimub vastavalt kummagi poole panusele. Taotleja palub maksuhalduril kinnitada, et taotlejal ei teki kaughasartmängu teenuse osutamisest Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust ja teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta, et seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest välja ning et taotleja ei ole kohustatud seltsingu teisele poolele tehtud kasumi jaotamise makseid deklareerima pöördmaksustamisele kuuluva soetusena.

   Maksu- ja Tolliamet leiab, et taotluses kirjeldatud viisil piiriülesest käibemaksuvabast kaughasartmängu teenuse pakkumisest teises liikmesriigis asuvatele lõpptarbijatele ei teki taotlejal Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust. Samuti ei teki tal teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta käibemaksudirektiivi, rakendusmääruse nr 282/2011 ja KMS-i mõttes. Maksuhaldur peab taotleja asukohaks ja teenuste osutamise kohaks Eestit. Samas on teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha tekkimine või mittetekkimine eeskätt sealse maksuhalduri hinnata ja tuvastada. Seltsingulepingu alusel toimuv seltsingu kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest täies ulatuses välja eeldusel, et kumbki osapool kannab ise oma kulud ning saab õiguse seltsingu kasumile (või kohustuse katta selle kahjumit) vastavalt tema poolt seltsingusse tehtud panusele. See osa kasumi jagamise või kahjumi katmise maksest, mis ületab makse saaja panust, on käsitatav tasuna tema poolt teisele seltsinglasele osutatud teenuse eest ning sellest tekib makse saajal käive. Taotleja ei pea kasumi jagamise makseid teisele seltsinglasele

---

deklareerima käibedeklaratsioonis pöördmaksustamisele kuuluva soetusena (tasuna viimaselt saadud teenuse eest) eeldusel, et need maksed on vastavuses teise seltsinglase panusega. Taotlejal tekib teisele seltsinglasele ülekantud summade puhul täielikult või osaliselt pöördmaksustamise kohustus olukordades, kus kasumi jaotamine seltsingulepingu alusel ei ole selgelt eraldatav taotleja tavapärasest ettevõtlusest, kus sõltumata seltsingulepingu sõlmimisest on majanduslikult sisult tegemist taotleja poolt teiselt seltsinglaselt saadud kaupade ja teenuste eest varjatud kujul tasumisega või kus on küll tegemist kasumi jagamise maksetega, kuid taotleja teeb teisele seltsinglasele makseid rohkem, kui viimase panus seltsingusse seda eeldaks.

Siduva eelotsuse kuupäev: 10.06.2024

Viimati uuendatud 23.07.2024