Käibe maksustamine 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. siia

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

Taotleja soovis siduvat eelotsust küsimuses, kas taotleja poolt enda kliendilt küsitav ja kindlustusandjale edasi makstav kindlustusmakse on taotleja käibeks. Taotluse kohaselt kavatseb taotleja maksta enda kliendiga seotud riski kindlustamiseks kliendilt saadava kindlustusmakse edasi kindlustusandjale samas summas, milles ta selle kliendilt saab kajastades selle enda raamatupidamises vahekontol.

Taotleja oli seisukohal, et kliendile müüdava eseme kindlustamise tagamisel kliendiga seotud riskide maandamiseks ei osuta taotleja kliendile ise kindlustusteenust, mis oleks taotlejal käibe tekkimise eelduseks. Seetõttu ei ole taotleja poolt tema kliendilt küsitav ja kindlustusandjale edasi makstav kindlustusmakse taotleja käibeks.

Maksu- ja Tolliamet (MTA) nõustus taotleja seisukohaga. Käibemaksuseaduse § 12 lg 9 sätestab, et maksustatav väärtus ei sisalda kauba ostjalt või teenuse saajalt tema nimel ja arvel tehtud kulude katteks tagasimaksena saadud summasid, mis on raamatupidamises kajastatud vahekontol. Kulude summa peab olema tõendatav. Maksukohustuslane ei või maha arvata kauba ostja või teenuse saaja nimel ja arvel tehtud kuludes sisalduvat sisendkäibemaksu.

Nimetatud sättest nähtub, et taotleja poolt kliendile müüdava eseme kindlustamise eest küsitavat kindlustusmakse summat ei pea taotleja ehk makse saaja arvestama oma käibe maksustatava väärtuse hulgas, kui see kajastub tema raamatupidamises vahekontol ning kindlustusmakse summa on tõendatav.

Taotleja ettevõte võõrandas tütarettevõtte ja selle kasutada olnud kinnisvara, lõpetas majandustegevuse ning kavatses jaguneda jaotumise teel. Ettevõte pidi jagunema kolmeks uueks äriühinguks, millest iga osa ainuomanikuks saanuks jaguneva ettevõtte iga füüsilisest isikust aktsionär. Vara (raha) oli kavas jaotada vastavalt jaguneva ettevõtte aktsionäride omandisuhete proportsioonidele. Jagunevasse ettevõttesse ei pidanud midagi jääma ja ettevõte kavatseti lugeda lõppenuks.

Taotleja soovis siduvat eelotsust küsimustes, kas jaotatavad rahalised vahendid on käsitletavad kui jaguneva ettevõtte maksustatav käive ja kas jaotatav vara kuulub maksustamisele tulumaksuga kui aktsionäride tulu?

Taotleja hindas, et kuna tegemist on jagunemisega jaotumise teel, ei saa vara lugeda jaguneva ettevõtte maksustatavaks käibeks ning aktsionäride tuluks.

MTA nõustus taotlejaga selles, et jaotatav raha ei ole maksustatav käive käibemaksuseaduse tähenduses.

MTA ei nõustunud taotlejaga selles, et tegemist on äriühingu jagunemisega jaotumise teel. MTA asus seisukohale, et tegemist on ettevõtte likvideerimisega ning likvideerimisel aktsionäridele jaotatav raha on nende tulu.

Eelotsuse taotluses kirjeldatud kavandatava tehingu kirjeldusest nähtub, et jagunev ettevõte on oma ettevõtluse lõpetanud selle võõrandamise läbi ja müügist saadud tuluga kõik oma kohustused täitnud. Seega on raha ettevõtte ainus vara, mida jagunemise käigus jagada. Tehingu kirjeldusest ka nähtub, et tehingu eesmärk on jagunev ettevõte likvideerida. Pole ka alust hinnata tehingut kui ettevõtte üleminekut või selle majandustegevuse jätkamist omandavates äriühingutes, kuivõrd taotlusest nähtuvalt ettevõte ja selle majandustegevus lõppevad. Sellest tulenevalt peab kirjeldatud tehingut oma majanduslikust sisust lähtuvalt tõlgendama likvideerimisena, mitte äriühingu jagunemisena. Selle tõttu pole ka tegemist jagunemise käigus vara jaotamisega, vaid likvideerimisjaotise maksmisega.

MTA andis siduva eelotsuse maksukäsitluse olukorras, kus toimub äriühingu likvideerimine, likvideerimisjaotise maksmine ja maksustamine juriidilise ja füüsilise isiku tasandil (alus TuMS § 50 lõige 2 ja 15 lõiked 2 ja 3). Likvideerimisjaotisena saadud summad võivad füüsilised isikud investeerida oma uude äriühingusse.

Viimati uuendatud 12.07.2021