

Siduvad eelotsused

Alla laaditud 27.03.2022

Sisukord

Käibemaks	3
Kauba ühendusesisene käive ja soetamine	3
2016	4
Kinnisvara	5
2019	6
2017	7
2016	11
2014	12
2013	14
Käibe maksustamine	14
2017	15
2016	19
2014	24
2013	26
Makseteenused	27
Maksu deklareerimine ja korrigeerimine	28
Maksuvaba käive	29
2019	31
2017	32
2014	35
2013	38
Sisendkäibemaks	39
2016	42
2015	46
2013	47
Teenused välismaal, nullmäär, pöördmaksustamine	48
2016	49
2015	50
2014	51
2013	52
Vara võõrandamine	53
2014	55
2013	55

Käibemaks

Käibemaksuseaduse alusel aastatel 2013–2020 tehtud eelotsused leiate temade kaupa allolevast menüüst.

Kauba ühendusesisene käive ja soetamine

2018 | KVARTAL

Taotleja planeerib ravimi müügiloaeelse ligipääsuprogrammi läbiviimist, mille raames antakse patsientide ravimiseks tasuta uutset müügiloata ravimit. Selleks tarnib välismaa äriühing taotlejale tasuta ravimeid ning taotleja omakorda tarnib nimetatud ravimid tasuta tervishoiuteenuse osutajale, kus töötab programmi läbiviimises osalev arst. Taotluse kohaselt tarnitakse nimetatud programmi raames müügiloata ravimeid välismaa äriühingu poolt kehtestatud tingimustel ning taotleja tegutseb välismaa äriühingu nimel ja arvel. Taotluse kohaselt ei saa taotleja tarnitud ravimite eest rahalisi ega mitterahalisi hüvesid.

Maksu- ja Tolliameti hinnang:

Käibemaksuseaduse (KMS) § 12 lõige 1 reguleerib käibe maksustatava väärtuse ning kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatava väärtuse kujunemise reeglid. Nimetatud sätte kohaselt moodustavad käibe maksustatava väärtuse ning kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatava väärtuse kauba või teenuse müügihind ning kõik muu tasuna käsitatav, mille kauba võõrandaja või teenuse osutaja kauba ostjalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult kauba või teenuse eest on saanud või saab. Kuna taotluse kohaselt ei ole kõnealusel ravimil müügihinda ning taotleja tarnib müügiloata ravimit tasuta, puudub ravimil KMS § 12 lõike 1 kohane maksustatav väärtus.

KMS § 12 lõikest 3 nähtuvalt on kauba tasuta võõrandamise ja kauba tasuta ühendusesisese soetamise puhul, samuti kauba ühendusesisese käibena käsitatava kauba teise liikmesriiki toimetamise korral (KMS § 7 lõike 1 punkt 3) maksustatav väärtus kauba või muu sarnase kauba soetusmaksumuse või selle puudumisel omahinna alusel eelnimetatud toimingute tegemise ajal määratud väärtus. Kuna taotluse kohaselt puudub ravimil nii soetusmaksumus kui ka omahinna alusel määratud väärtus, ei ole taotlejal võimalik määrata kõnealuste müügiloata ravimite maksustavat väärtust. Kuigi käibemaksukohustuslasena lasub taotlejal käibe deklareerimise kohustus, siis tulenevalt asjaolust, et tarnitavatel müügiloata ravimil puudub maksustatav väärtus (maksustatav väärtus on null), on ka nimetatud ravimite käibelt makstav käibemaksusumma null eurot ning nimetatud käivet ei tule

käibedeklaratsioonil deklareerida. Juhul, kui nimetatud müügi loata ravimitele antakse Euroopa Liidus müügiluba, kuid seda Eestis veel ei turustata, on võimalik määrata kõnealuste ravimite maksustatavat väärtust ning arvestada sellele lisanduvat käibemaksu. Euroopa Liidus antud müügi loaga ravimite Eestisse tasuta tarnimisel, peab taotleja deklareerima käibedeklaratsioonil nende maksustatava soetuse.

Taotlusest nähtuvalt on taotleja näol tegemist ülal nimetatud programmi raames tarnitavate ravimite vahendajaga. Kuna TuMS-i kohaselt ei ole vahendamine tulumaksuga maksustatavaks tegevuseks, ei ole ka taotleja poolt kõnealuste ravimite vahendamine tulumaksuga maksustatav tegevus.

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 lirimaal 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. Kolmnurktinguga kauba võõrandamisel arvestab aga ainsana käibemaksu isik, kellele kaup otse toimetati ja kellele toimus viimane edasimüük ehk antud juhul Eesti maksukohustlane, 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 (liri 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 käibemaksukohustlane 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.

Kinnisvara

2020 II KVARTAL

Taotlejale kuulub 50% osalus OÜ-s X, ülejäänud 50% kuulub AS-ile Y. OÜ X on kahe kinnisasja omanik ning on võtnud Taotlejalt ning AS-lt Y laenu. OÜ Z soovib omandada OÜ X 100% osaluse ning võtta üle laenukohustuse Taotleja ning AS Y ees.

Taotleja soovis teada, kas OÜ X osade võõrandamise tehingule rakendub KMS § 16 lg 2 p 6 sätestatud käibemaksuvabastus.

KMS § 16 lõike 2 punktis 6 sätestatu kohaselt ei maksustata väärtpaberi käivet, välja arvatud kasvuhoonegaaside heitkoguse ühik atmosfääriõhu kaitse seaduse § 137 lõike 1 tähenduses ja selline

väärtpaber või osalus, mis annab selle omanikule käesoleva paragrahvi lõike 2 punkti 3 teises lauses nimetatud kinnisasja või selle osa omandiõiguse või selle omanikuna kasutamise ja käsutamise õiguse. Sama paragrahvi lõike 2 punkti 3 teise lause kohaselt ei kohaldata maksuvabastust kinnisasjale, mille oluline osa on ehitise ehitusseadustiku tähenduses või ehitise osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu, kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu, ega ehitusmaale. Ehitise või selle osa on oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist.

Eelnimetatud KMS-i sätete koosmõjus maksustatakse väärtpaberite käivet juhul, kui võõrandamise käigus antakse üle KMS § 16 lõike 2 punkti 3 teises lauses nimetatud kinnisasja või selle osa omandiõigus või selle omanikuna kasutamise ja käsutamise õigus. Taotleja hinnangust tulenevalt ei ole tegemist KMS § 16 lõike 2 punkti 3 teises lauses ära nimetatud kinnisasjaga, mille käive on kohustuslikult maksustatav.

Isegi kui eeldada, et KMS § 16 lõike 2 punkt 6 lubab maksustada osaühingu osaluse müüki käibemaksuga juhul, kui sellele kuuluvad kinnisasjad, siis asjaolusid arvestades ei oleks kinnisasjade enda võõrandamine Taotleja poolt kohustuslikus korras käibemaksuga maksustatav, mis välistab igal juhul ka Taotleja osaluse müügi käibemaksuga kohustuslikus korras maksustamise.

Kokkuvõttes on MTA seisukohal, et Taotleja osade võõrandamise tehingu korral kehtib KMS § 16 lõike 2 punktis 6 sätestatud üldreegel ja osaluse müük on maksuvaba käive.

2019

2019 IV KVARTAL

Taotleja kavandab renoveerida talle kuuluva administratiivhoone äripindadega korterelamuks, mille tulemusena olemasoleva hoone kontoripinnad osaliselt renoveeritakse korteriteks ja ehitatakse ümber katusealused. Lisaks sellele ehitatakse krundi hoovi juurdeehitus. Taotleja planeerib renoveerimise tulemusena kujundada administratiivhoone ümber selliselt, et sinna tekivad praegu äripindadena kasutuses olevate ruumide asemele korterid (eluruumid), äriruumid, parkimiskohad ja panipaigad. Juurdeehitusse jäävad ainult parkimiskohad. Taotleja kavandab võõrandada renoveerimise tulemusena valmivad korterid, äriruumid, parkimiskohad ja panipaigad eraldi müügiesemetena.

Maksu- ja Tolliameti hinnang:

KMS § 2 lõike 3 punktist 1 nähtuvalt käsitatakse kinnisasjana kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või -rajatist asjaõigusseaduse tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse rakendamise seaduse tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandi- ja korteriühituseaduse tähenduses. Seega tuleb nimetatud sätte kohaselt käsitleda igat taotluses märgitud võõrandatavat korteriomandit eraldi kinnisasjana.

KMS § 16 lõike 2 punktis 3 nimetatud soetusmaksumuseks loetakse renoveeritava hoone bilansijärgset soetusmaksumust ja hoone soetamisega seotud teistel kuludel põhinevat soetusmaksumust koos kapitaliseeritud hoone raamatupidamislikku väärtust suurendavate arenduskulude summaga. Seetõttu on õigustatud lugeda ka taotluses märgitud renoveeritava administratiivhoone soetusmaksumuseks renoveeritava hoone soetusmaksumust ja hoone arenduskulusid. Taotleja poolt nimetatud administratiivhoone soetusmaksumus kogumis sisaldab kõigi võõrandatavate korteriomandite soetusmaksumust. Kui seoses korteriomandite moodustamisega jagatakse olemasolev ehitise ning moodustuvad uued kinnistused, mille oluliseks osaks on reaalosana ehitise osa (korter), siis tuleb taotlejal teha arvestus, millega tuuakse välja iga ehitise osa (korter) soetusmaksumus.

KMS § 16 lõike 2 punkti 3 tähenduses võetakse parendamisega seotud kulutused arvesse ilma käibemaksuta ning need sisaldavad käesoleval juhul sisse ostetava ehitusteenuse maksumust ilma käibemaksuta. KMS § 16 lõike 2 punktis 3 sätestatu kohaselt on ehitise või selle osa (korter) oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa (korter) soetusmaksumust enne parendamist. Nimetatust tulenevalt peab taotleja leidma parenduste osakaalu iga võõrandatava korteriomandi kohta.

Maksuvabalt saab võõrandada korteriomandid, mille oluliseks osaks oleva reaalosa (korter) parendamise kulude osakaal jääb alla KMS § 16 lõike 2 punktis 3 sätestatud piirmäärast. Kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa (korter) soetusmaksumust enne parendamist, tuleb vastava korteriomandi võõrandamine maksustada käibemaksuga. Taotlejal on õigus sisendkäibemaks proportsionaalselt maha arvata konkreetse korteriomandi võõrandamise maksustamisel tehtud arenduskuludelt ning hilisematelt ehituskuludelt.

Kinnistu hoovi ehitatava juurdeehituse (parkimismaja) maksumust ei võeta arvesse renoveerimiskuludena KMS § 16 lõike 2 punkti 3 tähenduses administratiivhoone renoveerimismaksumuses. Parkimishoones asuvate parkimiskohtade müüki tuleb maksustada käibemaksuga KMS § 16 lõike 2 punkti 3 teise lause alusel.

Taotleja saab võtta pärast eelpoolnimetatud arvestuste tegemist seisukoha, kas renoveerimise tulemusena valmivad eluruumid, äriruumid ja panipaigad ning parkimiskohad (administratiivhoones) on või ei ole käsitletavad oluliselt parendatuna KMS § 16 lõike 2 punkti 3 tähenduses. Vabatahtlikku maksustamist saab kohaldada äriruumide, panipaikade ning parkimiskohtade osas vastavalt KMS § 16 lõikele 3 ja §-ile 41¹.

Taotlejate vahel on sõlmitud hoonestusõiguse seadmise leping, mille kohaselt taotleja 1 (kinnistu omanik) ja taotleja 2 (hoonestaja) leppisid kokku hoonestusõiguse seadmises kinnistule taotleja 2 kasuks. Hoonestusõigus on tähtajaline ja tasuline. Hoonestusõiguse tingimuseks on taotleja 2 õigus rajada ja omada hoonestusõigusega koormatud kinnistul paiknevat ehitist kohustusega teostada enda arvel ja vahenditest ehitise ehitustööd ning hankida sellele kasutusluba kahe aasta jooksul hoonestusõiguse seadmises. Hoonestusõiguse tingimuseks on samuti taotleja 1 kohustus maksta taotlejale 2 hoonestusõiguse lõppemisel kinnistule jääva ehitise eest hüvitist, mille suuruse kindlaksmääramisel lähtutakse ehitise turuväärtusest.

Taotleja 2 täitis hoonestusõiguse seadmise lepingust tulenevad kohustused ehitise ehitustööde osas ja sai ehitisele kasutusloa 2008. aastal. Taotleja 2 kajastas ehitist ja hakkas seda kasutama põhivarana samal aastal.

Taotleja 2 kasutas hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitist põhivarana oma majandustegevuses (metalltoodete tootmiseks) ja kandis käibemaksu sisalduvaid ehitise kasutamise ja korrashoiuga seotud kulusid, arvestades kulusid sisalduvat sisendkäibemaksu maha. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitist on ka praegu kasutuses taotleja 2 majandustegevuses.

Seoses hoonestusõiguse lepingu lõppemisega on taotleja 1 kohustatud maksma kinnistule jääva ehitise eest taotlejale 2 hüvitist ning viimane on kohustatud ehitise taotlejale 1 üle andma. Samas soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel.

Taotlejad soovisid siduvat hinnangut seoses hoonestusõiguse lõppemise ja hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üürilepingu alusel kasutamise jätkamiseks planeeritavate tehingute käibemaksuga maksustamisega.

Maksu- ja Tolliameti (MTA) hinnang:

Käibemaksuseadus (edaspidi KMS) ei sisalda ettevõtte ega selle osa üleandmise kriteeriume, mille alusel ettevõtte osa üleandmist tuvastada. Riigikohus on 01.06.2011 haldusasjas nr 3-3-1-20-11 tehtud otsuses (punkt 11) selgitanud järgmist: „Ettevõtte või selle osa ülemineku hindamisel tuleb analüüsida konkreetsete tehingute asjaolusid ja nii tehingutele eelnevat kui ka järgnevat äriühingute käitumist. Ettevõtte ülemineku hindamisel arvestatavateks kriteeriumiteks on mh:

1. ettevõtte tüüp;
2. kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;

3. immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
4. kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;
5. üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;
6. majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
7. nn väheste vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine;
8. ettevõtja omandaja varasem tegevus;
9. üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus. Riigikohus on 16.04.2012 haldusasjas nr 3-3-1-6-12 tehtud otsuses (p 12) asunud seisukohale, et ettevõtte ülemineku tuvastamise kõik kriteeriumid on üldise hinnangu andmise seisukohast üksikfaktorid, mida tuleb hinnata koosmõjus.

Taotlusest nähtuvalt teostab taotleja 2 kinnistul hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitises oma majandustegevust, kasutades seda enda maksustatava käibe tarbeks. Taotluse kohaselt antakse taotlejale 1 üle ainult hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise ilma taotleja 2 majandustegevuses kasutatavate seadmeteta. Samuti ei lähe omandajale üle hoonestaja töötajatega sõlmitud töölepingud ega lepingud hankijate ja klientidega. Taotlejale 1 (omandajale) ei anta üle ka muid õigusi ega kohustusi, mis on seotud taotleja 2 (hoonestaja) igapäevase majandustegevusega. Seega, võttes arvesse Riigikohtu ülalmärgitud otsustes ja võlaõigusseaduse § 180 lõikes 2 sätestatud, ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol tegemist funktsioneeriva struktuuriga, mille abil oleks võimalik iseseisvalt majandustegevust jätkata. Seega ei ole hoonestusõiguse lõppemisel ehitise üleandmine kinnisasja omanikule ettevõtte ega selle osa üleminek KMS § 4 lõike 2 punkti 1 mõistes.

Asjaõigusseaduse (AÕS) § 241 lõikest 1 nähtuvalt on hoonestusõiguse seadmise eesmärgiks hoone püstitamine, mitte maa kasutamine. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 54 lõike 2 kohaselt ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise maadükil oluline osa. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise oluline osa on hoonestusõiguse oluline osa. AÕS § 252 lõikest 2 nähtuvalt muutub ehitise, mis ei ole hoonestusõiguse tähtpäeva lõpuks ära veetud, kinnisasja oluliseks osaks ning läheb kinnisasja omaniku omandisse. Nimetatu ei eelda võõrandamistehingu vormistamist, vaid kõnealune olukord saabub AÕS § 252 lõikes 2 märgitud asjaolude esinemisel. Seega ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise kinnisasja oluliseks osaks muutumisel tegemist võõrandamistehinguga. Nimetatud põhjusel ei ole taotleja 2 poolt hoonestusõiguse alusel taotleja 1 kinnistule püstitatud ehitise üleandmine hoonestusõiguse lõppemise tõttu käsitletav kinnisasja võõrandamise käibena.

Kinnisasjale hoonestusõiguse seadmine on maksustatav kinnisasja käibena, kui maadükil puudus varasemalt ehitise. AÕS § 253 lõikest 1 nähtuvalt peab kinnisasja omanik maksma hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu hoonestajale hüvitise kinnisasjale jääva ehitise eest. Seega tuleneb hoonestusõiguse tähtaja lõppemisel kinnisasjale jääva ehitise eest kinnisasja omaniku poolt hoonestajale makstava hüvitise kohustus AÕS-ist. Kuna nimetatud hüvitise maksmine on õigusakti tasandil kohustuslikuna ette nähtud, ei ole tegemist iseseisva majandustehinguga. Seetõttu ei ole hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu kinnisasjale jääva ehitise eest hoonestajale hüvitise maksmisel tegemist käibega. AÕS § 253 lõike 3 kohaselt võivad kinnisasja omanik ja hoonestaja makstava hüvitise suuruses kokku leppida ning nimetatud kokkuleppe puudumisel on

hüvitise suuruseks hoonestusõiguse harilik väärtus. Seega puudub kõnealusel hüvitusel ka seos ehitise tegeliku väärtusega.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel. KMS § 32 lõikest 4¹ tuleneb üldpõhimõte, mille kohaselt on sisendkäibemaksu korrigeerimise periood kinnisasjaga ja sellega seotud kauba või teenuse puhul 10 aastat. Oluline on siinkohal asjaolu, et kõnealune ehitise oleks ka tegelikus kasutuses. Kuna KMS ei erista hoonestusõiguse ja üürimise perioode, siis tuleb taotlejal 2 arvestada sisendkäibemaksu korrigeerimisperioodi algust ehitise ettevõtluses kasutamise alustamisest arvates.

KMS § 32 lõike 4¹ teise lause kohaselt loetakse esimeseks kalendriaastaks ajavahemik päevast, millal põhivara või põhivara tarbeks soetatud kaup või saadud teenus võetakse kasutuses oleva põhivarana raamatupidamises arvele, kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. Seega, kui taotleja 2 jätkab maksustatava käibega jooksva aasta lõpuni, siis ei ole tal kohustust korrigeerida mahaarvatud sisendkäibemaksu.

Kuna hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol ei ole tegemist käibega, siis ei saa taotlejale 1 esitataval arvel sisendkäibemaksu märkida ning taotleja 1 sellekohast sisendkäibemaksu maha arvata. Kuna taotleja 1 ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitisega seoses sisendkäibemaksu maha arvanud, siis on tal õigus anda kõnealune ehitise üürile maksuvabalt või maksustada üürisumma vabatahtlikult.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad teavitada MTA-d ühise teatega, mille kohaselt taotleja 2 maksustab vabatahtlikult käibemaksuga hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise võõrandamise käibe ning taotleja 1 maksustab vabatahtlikult ainult sama ehitisega seonduva üüriteenuse osutamise taotlejale 2. Kuna taotlusest nähtuvalt ei võõranda taotleja 2 ehk hoonestaja hoonestusõigust kui kinnisasja KMS mõistes, vaid soovi korral ainult ehituskulusid (mis on tavapäraselt maksustatavad), siis ei ole ühisteatise esitamine võimalik. Juhul, kui taotleja 1 planeerib maksustada üürilepingu alusel kasutada antava ehitise eest saadavat üürisummat, siis lasub tal kohustus teavitada MTA-d sellekohasest asjaolust ning rakendada kaheaastast maksustamise perioodi.

Taotleja kavatses osta teiselt äriühingult kinnistu ning seejärel teha kinnistul parendustööid ning müüa parendatud kinnistu edasi. Taotleja soovib teada, kas esitatud andmete kohaselt on täidetud tingimus, mille kohaselt parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10% ehitise soetusmaksumust enne parendamist, ning kavandatavat kinnistu müüki tuleb maksustada käibemaksuga.

MTA hinnang: KMS § 16 lõike 2 punktis 3 sätestatakse maksuvabastus kinnisasja või selle osa käibe. Seega reeglina on kinnisasjade käive maksuvaba. Sarnaselt teatud kinnisasjaga seotud teenustele, on ka maksuvaba kinnisasja käivet (välja arvatud maksuvaba eluruumi käive) võimalik valiku alusel § 16 lõike 3 punkti 2 alusel maksustada käibemaksuga. Siiski on kinnisasja käibe maksuvabastus piiratud. Maksuvabaks käibeks ei loeta (st maksustatakse 20% käibemaksuga) ehitiste ja ehitiste aluse maa

võõrandamist enne ehitise esmast kasutuselevõttu, oluliselt parendatud ehitiste võõrandamist enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu ja hoonestamata kruntide võõrandamist. Säte tugineb Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ artiklitele 12 ja 135.

2006. aasta alguses jõustunud muudatusega täpsustati KMS-is kinnisasja maksuvabastuse piirangu mõtet, sätestades, et oluliselt parendatud (ehk renoveeritud) ehitise või selle osa müüki maksustatakse sarnaselt uue ehitise müügiga. Seega tuleb käibemaksuga maksustada ka renoveeritud ehitise või selle osa müük enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu. Renoveeritud ehitise sätte sõnastamisel on lähtutud raamatupidamises kasutusel olevatest mõistetest, et sätte rakendamisel oleks võimalik lähtuda raamatupidamiskäsitlusest. Ehitise loetakse oluliselt parendatuks, kui parendusega seotud kulutused ületavad vähemalt 10% ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist. Näiteks kui ehitise soetusmaksumus on 1 miljon eurot, loetakse ehitise oluliselt parendatuks, kui parendamise kulud ületavad 1,1 miljonit eurot.

2016

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 üksiksooritusega, 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 kasutatakse 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.

2014

2014 III kvartal

Siduva eelotsuse taotlejaks oli Eestis registreeritud äriühing, kes ei ole käibemaksukohustuslane. Taotleja osakapitali kavatsetakse teha mitterahaline sissemaks kinnistu näol. Kinnistul ei asu ehitisi ja kinnistule laieneb detailplaneering. Taotleja kavatseb suurendada oma osakapitali kinnistu kui mitterahalise sissemaks saamise kaudu seniselt omanikult. Kinnistu väärtus moodustab üle poole taotleja kapitalist, mistõttu kinnistu väärtust mitterahalise sisemaksena hindab äriseadustiku § 143 lg 3 järgi audiitor. Kinnistu kajastatakse taotleja raamatupidamisdokumentides materiaalse põhivarana. Seejärel müüks taotleja kinnistu turuhinnas kolmandale isikule. Enne müüki ei tekiks taotleja hinnangul tal käibemaksuga maksustatavat käivet ning taotleja ei registreeriks ennast käibemaksukohustuslaseks.

Eelkõige palus taotleja maksuhaldurilt vastust järgmistele küsimustele:

1. Kas kinnistu on krunt MKS § 16 lg 2 p 3 tähenduses, mistõttu ei ole kinnistu müük sama sätte järgi käibemaksuvaba?
2. Kui kinnistu müük on MKS § 16 lg 2 p 3 järgi käibemaksuga maksustatav – kas juhul, kui kinnistu on võetud arvele taotleja põhivarana, tekib taotlejal kinnistu müügil KMS § 19 lg 1 kohustus registreeruda käibemaksukohustuslasena ja tasuda käibemaksu? Kui nimetatud kohustusi ei teki, siis kas maksuhalduril on õigus kvalifitseerida kinnistu põhivarana arvele võtmine ja kinnistu müügitehingu hiljem ümber ning määrata taotlejale käibemaksu?
3. Kui taotleja on kinnistu müügi korral KMS § 19 lg 1 järgi kohustatud registreeruma käibemaksukohustuslasena – kas juhul, kui enne müügitehingut taotleja ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud ja taotlejal enne viidatud müügitehingut maksustatavat käivet ei teki, peab taotleja maksma käibemaksu müügitehingult kui esimeselt tehingult, mis ületab 16 000 euro piiri (sh siis, kui käibemaksukohustuslase registreerimine toimub müügitehingust järgmisel maksuperioodil) ning kui jah, siis kas kogu tehingult või üksnes summalt, mis ületab 16 000 eurot?

Maksuhalduri hinnangul oli taotluses kirjeldatud kinnistu puhul tegemist ilma ehitiseta krundiga, mille müük on tavapäraselt maksustatav käibemaksuga, kuna KMS § 16 lg 2 p 3 sätestab maksuvabastusest erandi.

Kui kinnistu on raamatupidamises arvele võetud materiaalse põhivarana, ei teki kinnistu müügil kohustust registreerida ennast käibemaksukohustuslasena. KMS § 19 lg 1 sätestab, et käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus ei laiene põhivara võõrandamisele.

Kui enne kinnistu võõrandamist taotleja registreerib ennast käibemaksukohustuslasena, siis tuleb ka põhivarana kasutusel olnud kauba müüki maksustada käibemaksuga tavakorras kooskõlas KMS § 3 lg-ga 4.

Tehingu ümberkvalifitseerimise õigus maksuhalduri poolt toimib MKS §-des 83-84 sätestatud tingimustel; nende sätete kohaldamine või kohaldamata jätmine sõltub konkreetse tehingu asjaoludest ning maksukontrollis kogutud tõenditest. MTA-l ei ole õigust anda tehingule teistsugust hinnangut, kui

tehing ei ole tühine MKS § 83 tähenduses või tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil (MKS § 84).

KMS § 19 lg 1 sätestab maksukohustuslasena registreerimise kohustuse, kui tehingute maksustatav käive ületab 16 000 eurot. Isik registreeritakse maksukohustuslasena maksustamisperioodil, mil vastav käive tekkis (KMS § 11). Seega, kui kinnistu müügilt tekib maksukohustuslasena registreerimise kohustus, siis registreeritakse isik maksukohustuslasena müügitehingu maksustamisperioodil, mitte tehingule järgneval maksustamisperioodil.

KMS § 11 lg 5 sätestab käibemaksu arvestamist üleminekuperioodil.

KMS ei võimalda maksustada esimese tehingu puhul üksnes 16 000 eurot ületatavat osa. Ka siin rakendub maksustatava käibe väärtuse määratlemisel KMS § 12 lg 1 ja maksustatakse kogu saadud raha ka esimese tehingu puhul. Kui 16 000 euro piirmäärani jõutakse läbi mitme tehingu, siis maksustatakse alles viimane tehing. Kui aga tegemist on ühe tehinguga, nagu seda on taotluses kirjeldatud tehing, siis see ongi viimane tehing, millega ületatakse piirmäära.

2013

2013 II KVARTAL

Taotlejad soovisid maksuhalduri hinnangut tehingule, millega üks taotleja soovib võõrandada teisele kinnistud ja leiab, et kinnistute võõrandamise tulemusena tekib käive KMS § 16 lg 2 p 3 tähenduses.

MTA taotlejatega ei nõustunud, kuna MTA leiab, et kinnistute võõrandamine taotluses kirjeldatud asjaoludel on käsitletav ettevõtte üleminekuna KMS § 4 lg 2 p 1 tähenduses, millisel juhul käivet ei teki.

Käibe maksustamine

2018 I KVARTAL

Taotleja planeerib ravimi müügiloaeelse ligipääsuprogrammi läbiviimist, mille raames antakse patsientide ravimiseks tasuta uudset müügiloata ravimit. Selleks tarnib välismaa äriühing taotlejale tasuta ravimeid ning taotleja omakorda tarnib nimetatud ravimid tasuta tervishoiuteenuse osutajale, kus töötab programmi läbiviimises osalev arst. Taotluse kohaselt tarnitakse nimetatud programmi raames müügiloata ravimeid välismaa äriühingu poolt kehtestatud tingimustel ning taotleja tegutseb välismaa äriühingu nimel ja arvel. Taotluse kohaselt ei saa taotleja tarnitud ravimite eest rahalisi ega mitterahalisi hüvesid.

Maksu- ja Tolliameti hinnang:

Käibemaksuseaduse (KMS) § 12 lõige 1 reguleerib käibe maksustatava väärtuse ning kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatava väärtuse kujunemise reeglid. Nimetatud sätte kohaselt moodustavad käibe maksustatava väärtuse ning kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatava väärtuse kauba või teenuse müügihind ning kõik muu tasuna käsitatav, mille kauba võõrandaja või teenuse osutaja kauba ostjalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult kauba või teenuse eest on saanud või saab. Kuna taotluse kohaselt ei ole kõnealusel ravimil müügihinda ning taotleja tarnib müügiloata ravimit tasuta, puudub ravimil KMS § 12 lõike 1 kohane maksustatav väärtus.

KMS § 12 lõikest 3 nähtuvalt on kauba tasuta võõrandamise ja kauba tasuta ühendusesisese soetamise puhul, samuti kauba ühendusesisese käibena käsitatava kauba teise liikmesriiki toimetamise korral (KMS § 7 lõike 1 punkt 3) maksustatav väärtus kauba või muu sarnase kauba soetusmaksumuse või selle puudumisel omahinna alusel eelnimetatud toimingute tegemise ajal määratud väärtus. Kuna taotluse kohaselt puudub ravimil nii soetusmaksumus kui ka omahinna alusel määratud väärtus, ei ole taotlejal võimalik määrata kõnealuste müügiloata ravimite maksustavat väärtust. Kuigi käibemaksukohustuslasena lasub taotlejal käibe deklareerimise kohustus, siis tulenevalt asjaolust, et tarnitavatel müügiloata ravimil puudub maksustatav väärtus (maksustatav väärtus on null), on ka nimetatud ravimite käibelt makstav käibemaksusumma null eurot ning nimetatud käivet ei tule käibedeklaratsioonil deklareerida. Juhul, kui nimetatud müügiloata ravimitele antakse Euroopa Liidus müügiluba, kuid seda Eestis veel ei turustata, on võimalik määrata kõnealuste ravimite maksustatavat väärtust ning arvestada sellele lisanduvat käibemaksu. Euroopa Liidus antud müügiloaga ravimite Eestisse tasuta tarnimisel, peab taotleja deklareerima käibedeklaratsioonil nende maksustatava soetuse.

Taotlusest nähtuvalt on taotleja näol tegemist ülal nimetatud programmi raames tarnitavate ravimite vahendajaga. Kuna TuMS-i kohaselt ei ole vahendamine tulumaksuga maksustatavaks tegevuseks, ei ole ka taotleja poolt kõnealuste ravimite vahendamine tulumaksuga maksustatav tegevus.

2017

2017 I KVARTAL

Taotleja korraldab kaubaveoteenust ja selle kõrvalteenust kolmandast riigist kolmandasse riiki olukorras, kus nii teenuse tellija kui ka selle teostaja ning arve esitaja on Eesti juriidilisest isikust residendid ja käibemaksukohustuslased. Kaup liigub merekonteinerites Venemaalt Euroopa Liidu välistesse riikidesse. Taotleja palub selgitada, millise käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) sätte alusel ja millise maksumääraga oleks korrektne ülalkirjeldatud tehinguid maksustada, st et kas KMS § 15 lg 4 p 9 või KMS § 10 lg 1 alusel.

Taotleja poolt osutatav teenus sisaldab järgmisi tegevusi: sadama terminalitasud lähte- ja sihtsadamades, dokumentatsiooni-, turva- ja muud kohalikud lisatasud lähte- ja sihtsadamades, teenuse käsitlemise tasu Eestis ning merevedu ja mitmesugused mereveoga seotud lisatasud (kütuse lisatasu, sõjariskitasu, turvalisusetasu jne).

Kuna teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele, maksustatakse Maksu- ja Tolliameti hinnangul taotluses kirjeldatud kaubaveoteenust ja selle korraldamise kõrvalteenust põhireegli kohaselt, so KMS § 10 lg 1 järgi ning rakendatakse käibemaksumäära 20 protsenti.

2017 II KVARTAL

Taotleja kavatseb linna ettepanekul loobuda detailplaneeringuga ettenähtud ja seni täitmata kohustusest ehitada munitsipaalhoone, mis pidi hoonestusõiguse lõppemisel jääma linna omandisse linna poolt taotlejale selle eest hüvitist maksmata. Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti siduvat hinnangut seoses detailplaneeringuga ettenähtud munitsipaalhoone ehitamise kohustuse asendamiseks taotleja poolt makstava rahalise hüvitise tulu- ja käibemaksuga maksustamisega.

Taotleja poolt munitsipaalhoone ehitamise kohustusest vabanemiseks ja linna vajadusi laiemalt arvestava munitsipaalhoone ehitamiseks kavatsesid taotleja ja linn leppida kokku taotleja poolt rahalise hüvitise maksmises. Kuna taotleja poolt linnale makstavast rahalisest hüvitisest ei teki taotlejal käibemaksuseaduse § 3 lõikes 4 sätestatud maksustamisele kuuluvat käivet, ei too nimetatud hüvitise maksmine taotlejale kaasa käibemaksu tasumise kohustust.

Taotluses esitatud asjaoludest nähtuvalt on taotleja kohustus munitsipaalhoone ehitamiseks otseselt ja vahetult seotud taotleja poolt teostatava arendusprojekti ehitustegevusega. Nimetatud põhjusel tuleb taotleja poolt tema ehitustegevusega seotud munitsipaalhoone ehitamist koos sama ehitustegevuse arendusprojektiga käsitada maksustamisel taotleja ettevõtlusega seotud kuluna, st nii

munitsipaalhoonet kui ka sellega seotud arendusprojekti tuleb vaadelda kogumis. Seetõttu olukorras, kus linnal langes ära huvi ja vajadus munitsipaalhoone järele arendatavas elurajoonis ning taotleja ja linn on seetõttu otsustanud asendada munitsipaalhoone ehitamine samas väärtuses rahalise hüvitise maksmisega taotleja poolt, ei kaasne taotlejale selle tehinguga tulumaksukohustust, kuna tegemist on ettevõtlusega seotud kohustuse täitmisega.

2017 III KVARTAL

Taotlejate vahel on sõlmitud hoonestusõiguse seadmise leping, mille kohaselt taotleja 1 (kinnistu omanik) ja taotleja 2 (hoonestaja) leppisid kokku hoonestusõiguse seadmises kinnistule taotleja 2 kasuks. Hoonestusõigus on tähtajaline ja tasuline. Hoonestusõiguse tingimuseks on taotleja 2 õigus rajada ja omada hoonestusõigusega koormatud kinnistul paiknevat ehitist kohustusega teostada enda arvel ja vahenditest ehitise ehitustööd ning hankida sellele kasutusluba kahe aasta jooksul hoonestusõiguse seadmisest. Hoonestusõiguse tingimuseks on samuti taotleja 1 kohustus maksta taotlejale 2 hoonestusõiguse lõppemisel kinnistule jääva ehitise eest hüvitist, mille suuruse kindlaksmääramisel lähtutakse ehitise turuväärtusest.

Taotleja 2 täitis hoonestusõiguse seadmise lepingust tulenevad kohustused ehitise ehitustööde osas ja sai ehitisele kasutusloa 2008. aastal. Taotleja 2 kajastas ehitist ja hakkas seda kasutama põhivarana samal aastal.

Taotleja 2 kasutas hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitist põhivarana oma majandustegevuses (metalltoodete tootmiseks) ja kandis käibemaksu sisalduvaid ehitise kasutamise ja korrashoiuga seotud kulusid, arvestades kulusid sisalduvat sisendkäibemaksu maha. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitist on ka praegu kasutuses taotleja 2 majandustegevuses.

Seoses hoonestusõiguse lepingu lõppemisega on taotleja 1 kohustatud maksma kinnistule jääva ehitise eest taotlejale 2 hüvitist ning viimane on kohustatud ehitise taotlejale 1 üle andma. Samas soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel.

Taotlejad soovisid siduvat hinnangut seoses hoonestusõiguse lõppemise ja hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üürilepingu alusel kasutamise jätkamiseks planeeritavate tehingute käibemaksuga maksustamisega.

Maksu- ja Tolliameti (MTA) hinnang:

Käibemaksuseadus (edaspidi KMS) ei sisalda ettevõtte ega selle osa üleandmise kriteeriume, mille alusel ettevõtte osa üleandmist tuvastada. Riigikohus on 01.06.2011 haldusasjas nr 3-3-1-20-11 tehtud otsuses (punkt 11) selgitanud järgmist: „Ettevõtte või selle osa ülemineku hindamisel tuleb analüüsida

konkreetsete tehingute asjaolusid ja nii tehingutele eelnevat kui ka järgnevat äriühingute käitumist. Ettevõtte ülemineku hindamisel arvestatavateks kriteeriumiteks on mh:

1. ettevõtte tüüp;
2. kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
3. immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
4. kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;
5. üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;
6. majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
7. nn väheste vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine;
8. ettevõtja omandaja varasem tegevus;
9. üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus. Riigikohus on 16.04.2012 haldusasjas nr 3-3-1-6-12 tehtud otsuses (p 12) asunud seisukohale, et ettevõtte ülemineku tuvastamise kõik kriteeriumid on üldise hinnangu andmise seisukohast üksikfaktorid, mida tuleb hinnata koosmõjus.

Taotlusest nähtuvalt teostab taotleja 2 kinnistul hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitises oma majandustegevust, kasutades seda enda maksustatava käibe tarbeks. Taotluse kohaselt antakse taotlejale 1 üle ainult hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise ilma taotleja 2 majandustegevuses kasutatavate seadmeteta. Samuti ei lähe omandajale üle hoonestaja töötajatega sõlmitud töölepingud ega lepingud hankijate ja klientidega. Taotlejale 1 (omandajale) ei anta üle ka muid õigusi ega kohustusi, mis on seotud taotleja 2 (hoonestaja) igapäevase majandustegevusega. Seega, võttes arvesse Riigikohtu ülalmärgitud otsustes ja võlaõigusseaduse § 180 lõikes 2 sätestatud, ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol tegemist funktsioneeriva struktuuriga, mille abil oleks võimalik iseseisvalt majandustegevust jätkata. Seega ei ole hoonestusõiguse lõppemisel ehitise üleandmine kinnisasja omanikule ettevõtte ega selle osa üleminek KMS § 4 lõike 2 punkti 1 mõistes.

Asjaõigusseaduse (AÕS) § 241 lõikest 1 nähtuvalt on hoonestusõiguse seadmise eesmärgiks hoone püstitamine, mitte maa kasutamine. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 54 lõike 2 kohaselt ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise maadüki oluline osa. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise oluline osa. AÕS § 252 lõikest 2 nähtuvalt muutub ehitise, mis ei ole hoonestusõiguse tähtpäeva lõpuks ära veetud, kinnisasja oluliseks osaks ning läheb kinnisasja omaniku omandisse. Nimetatud ei eelda võõrandamistehingu vormistamist, vaid kõnealune olukord saabub AÕS § 252 lõikes 2 märgitud asjaolude esinemisel. Seega ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise kinnisasja oluliseks osaks muutumisel tegemist võõrandamistehinguga. Nimetatud põhjusel ei ole taotleja 2 poolt hoonestusõiguse alusel taotleja 1 kinnistule püstitatud ehitise üleandmine hoonestusõiguse lõppemise tõttu käsitletav kinnisasja võõrandamise käibena.

Kinnisasjale hoonestusõiguse seadmine on maksustatav kinnisasja käibena, kui maadükil puudus varasemalt ehitise. AÕS § 253 lõikest 1 nähtuvalt peab kinnisasja omanik maksma hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu hoonestajale hüvitise kinnisasjale jääva ehitise eest. Seega tuleneb hoonestusõiguse tähtaja lõppemisel kinnisasjale jääva ehitise eest kinnisasja omaniku poolt

hoonestajale makstava hüvitise kohustus AÕS-ist. Kuna nimetatud hüvitise maksmine on õigusakti tasandil kohustuslikuna ette nähtud, ei ole tegemist iseseisva majandustehinguga. Seetõttu ei ole hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu kinnisasjale jääva ehitise eest hoonestajale hüvitise maksmisel tegemist käibega. AÕS § 253 lõike 3 kohaselt võivad kinnisasja omanik ja hoonestaja makstava hüvitise suuruses kokku leppida ning nimetatud kokkuleppe puudumisel on hüvitise suurus hoonestusõiguse harilik väärtus. Seega puudub kõnealusel hüvitisel ka seos ehitise tegeliku väärtusega.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel. KMS § 32 lõikest 4¹ tuleneb üldpõhimõte, mille kohaselt on sisendkäibemaksu korrigeerimise periood kinnisasjaga ja sellega seotud kauba või teenuse puhul 10 aastat. Oluline on siinkohal asjaolu, et kõnealune ehitise oleks ka tegelikus kasutuses. Kuna KMS ei erista hoonestusõiguse ja üürimise perioode, siis tuleb taotlejal 2 arvestada sisendkäibemaksu korrigeerimisperioodi algust ehitise ettevõtluses kasutamise alustamisest arvates.

KMS § 32 lõike 4¹ teise lause kohaselt loetakse esimeseks kalendriaastaks ajavahemik päevast, millal põhivara või põhivara tarbeks soetatud kaup või saadud teenus võetakse kasutuses oleva põhivarana raamatupidamises arvele, kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. Seega, kui taotleja 2 jätkab maksustatava käibega jooksva aasta lõpuni, siis ei ole tal kohustust korrigeerida mahaarvatud sisendkäibemaksu.

Kuna hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol ei ole tegemist käibega, siis ei saa taotlejale 1 esitataval arvel sisendkäibemaksu märkida ning taotleja 1 sellekohast sisendkäibemaksu maha arvata. Kuna taotleja 1 ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitisega seoses sisendkäibemaksu maha arvanud, siis on tal õigus anda kõnealune ehitise üürile maksuvabalt või maksustada üürisumma vabatahtlikult.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad teavitada MTA-d ühise teatega, mille kohaselt taotleja 2 maksustab vabatahtlikult käibemaksuga hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise võõrandamise käibe ning taotleja 1 maksustab vabatahtlikult ainult sama ehitisega seonduva üüriteenuse osutamise taotlejale 2. Kuna taotlusest nähtuvalt ei võõranda taotleja 2 ehk hoonestaja hoonestusõigust kui kinnisasja KMS mõistes, vaid soovi korral ainult ehituskulusid (mis on tavapäraselt maksustatavad), siis ei ole ühisteatise esitamine võimalik. Juhul, kui taotleja 1 planeerib maksustada üürilepingu alusel kasutada antava ehitise eest saadavat üürisummat, siis lasub tal kohustus teavitada MTA-d sellekohasest asjaolust ning rakendada kaheaastast maksustamise perioodi.

Taotleja soovis siduvat eelotsust küsimuses, kas taotleja poolt enda kliendilt küsitav ja kindlustusandjale edasi makstav kindlustusmaks on taotleja käibeks. Taotluse kohaselt kavatses taotleja maksta enda kliendiga seotud riski kindlustamiseks kliendilt saadava kindlustusmaksu 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 kindlustusmaks 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 kindlustusmaksu summat ei pea taotleja ehk makse saaja arvestama oma käibe maksustatava väärtuse hulgas, kui see kajastub tema raamatupidamises vahekontol ning kindlustusmaksu summa on tõendatav.

Taotleja ettevõtte võõrandas tütarettevõtte ja selle kasutada olnud kinnisvara, lõpetas majandustegevuse ning kavatses jaguneda jaotumise teel. Ettevõtte 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 ettevõtte 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 ettevõtte 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 ettevõtte likvideerida. Pole ka alust hinnata tehingut kui ettevõtte üleminekut või selle majandustegevuse jätkamist omandavates äriühingutes, kuivõrd taotlusest nähtuvalt ettevõtte 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.

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 üldnimetatud 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 ettevõtena.

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 kliendisuhed. Nimetatust nähtuvalt vastab üleantav käitis kõikidele ettevõtte tunnustele, st et tegemist on omavahel majanduslikult seotud õiguste ja kohustuste kogumiga, mille kaudu ettevõtte 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 osutamiseks, 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.

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.

2014

2014 III KVARTAL

Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti (MTA) siduvat hinnangut seoses hõbemüntide importimise ja edasise müügiga Eestisse ning teise Ühenduse liikmesriiki.

Taotleja on seisukohal, et mündid, mida ta plaanib impordida Eestisse ning hiljem toimetada teise liikmesriiki klassifitseerivad KN koodi 7118 90 00 90 alla (mündid, mida kasutatakse seadusliku maksevahendina) ning millele on võimalik rakendada täpsustusmärkust nr 8046, kuna tegemist on müntidega, mis omavad Euroopa Keskpannga vahetuskurssi. Eelöeldu tõttu on selliste hõbemüntide importimine Eestisse, nende edaspidine müük Eestis või toimetamine Eestist teise liikmesriiki käibemaksust vabastatud (st. ei loeta käibeks).

Käibemaksuseaduse (KMS) § 1 lg 1 p 2 kohaselt on käibemaksu objektiks kauba import Eestisse (§ 6), välja arvatud maksuvaba import (§ 17). Kauba impordi mõiste on toodud sama seaduse §-s 6 ning KMS § 17 sätestab loetelu kaupadest, mille import on maksuvaba. KMS § 17 lg 1 p 3 kohaselt ei maksustada käibemaksuga Euroopa Keskpannga määratud euro vahetuskurssi omavate rahatähtede ja müntide importi. Kehtiv KMS ei loe maksevahendit kaubaks, mistõttu ei teki selle müügist Eestis või toimetamisest teise liikmesriiki käivet KMS § 4 lg 1 p 1 mõttes.

Taotlusest nähtuvalt omavad taotleja poolt imporditavad hõbemündid Euroopa Keskpannga vahetuskurssi. Sellest tulenevalt asus MTA seisukohale, et selliste müntide import on käibemaksust vabastatud.

Kuivõrd puudub eriregulatsioon hõbemüntide osas, mida tavapäraselt maksevahendina ei kasutata sõltumata sellest, et neid aktsepteeritakse maksevahendina neid verminud riigis, on tegemist

maksevahendiga, mida kehtiv KMS kaubaks ei loe ja mille müük Eestis või toimetamine Eestist teise liikmesriiki on käibemaksust vabastatud.

Kokkuvõtvalt nõustus MTA taotleja seisukohaga, et taotluses nimetatud hõbemüntide import ei kuulu maksustamisele käibemaksuga, samuti samade müntide hilisem müük Eestis või Eestist teise liikmesriiki.

Siduva eelotsuse taotlejaks oli Eestis registreeritud äriühing, kes ei ole käibemaksukohustuslane. Taotleja osakapitali kavatsetakse teha mitterahaline sissemakse kinnistu näol. Kinnistul ei asu ehitisi ja kinnistule laieneb detailplaneering. Taotleja kavatseb suurendada oma osakapitali kinnistu kui mitterahalise sissemakse saamise kaudu seniselt omanikult. Kinnistu väärtus moodustab üle poole taotleja kapitalist, mistõttu kinnistu väärtust mitterahalise sisemaksena hindab äriseadustiku § 143 lg 3 järgi audiitor. Kinnistu kajastatakse taotleja raamatupidamisdokumentides materiaalse põhivarana. Seejärel müüks taotleja kinnistu turuhinnas kolmandale isikule. Enne müüki ei tekiks taotleja hinnangul tal käibemaksuga maksustatavat käivet ning taotleja ei registreeriks ennast käibemaksukohustuslaseks.

Eelkõige palus taotleja maksuhaldurilt vastust järgmistele küsimustele:

1. Kas kinnistu on krunt MKS § 16 lg 2 p 3 tähenduses, mistõttu ei ole kinnistu müük sama sätte järgi käibemaksuvaba?
2. Kui kinnistu müük on MKS § 16 lg 2 p 3 järgi käibemaksuga maksustatav – kas juhul, kui kinnistu on võetud arvele taotleja põhivarana, tekib taotlejal kinnistu müügil KMS § 19 lg 1 kohustus registreeruda käibemaksukohustuslasena ja tasuda käibemaksu? Kui nimetatud kohustusi ei teki, siis kas maksuhalduril on õigus kvalifitseerida kinnistu põhivarana arvele võtmise ja kinnistu müügitehingu hiljem ümber ning määrata taotlejale käibemaksu?
3. Kui taotleja on kinnistu müügi korral KMS § 19 lg 1 järgi kohustatud registreeruma käibemaksukohustuslasena – kas juhul, kui enne müügitehingut taotleja ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud ja taotlejal enne viidatud müügitehingut maksustatavat käivet ei teki, peab taotleja maksma käibemaksu müügitehingult kui esimeselt tehingult, mis ületab 16 000 euro piiri (sh siis, kui käibemaksukohustuslase registreerimine toimub müügitehingust järgmisel maksuperioodil) ning kui jah, siis kas kogu tehingult või üksnes summalt, mis ületab 16 000 eurot?

Maksuhalduri hinnangul oli taotluses kirjeldatud kinnistu puhul tegemist ilma ehitiseta krundiga, mille müük on tavapäraselt maksustatav käibemaksuga, kuna KMS § 16 lg 2 p 3 sätestab maksuvabastusest erandi.

Kui kinnistu on raamatupidamises arvele võetud materiaalse põhivarana, ei teki kinnistu müügil kohustust registreerida ennast käibemaksukohustuslasena. KMS § 19 lg 1 sätestab, et käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus ei laiene põhivara võõrandamisele.

Kui enne kinnistu võõrandamist taotleja registreerib ennast käibemaksudokumentatsioonil, siis tuleb ka põhivarana kasutusel olnud kauba müüki maksustada käibemaksuga tavakorras kooskõlas KMS § 3 lg-ga 4.

Tehingu ümberkvalifitseerimise õigus maksuhalduri poolt toimib MKS §-des 83-84 sätestatud tingimustel; nende sätete kohaldamine või kohaldamata jätmine sõltub konkreetse tehingu asjaoludest ning maksukontrollis kogutud tõenditest. MTA-l ei ole õigust anda tehingule teistsugust hinnangut, kui tehing ei ole tühine MKS § 83 tähenduses või tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil (MKS § 84).

KMS § 19 lg 1 sätestab maksukohustuslasena registreerimise kohustuse, kui tehingute maksustatav käive ületab 16 000 eurot. Isik registreeritakse maksukohustuslasena maksustamisperioodil, mil vastav käive tekkis (KMS § 11). Seega, kui kinnistu müügilt tekib maksukohustuslasena registreerimise kohustus, siis registreeritakse isik maksukohustuslasena müügitehingu maksustamisperioodil, mitte tehingule järgneval maksustamisperioodil.

KMS § 11 lg 5 sätestab käibemaksu arvestamist üleminekuperioodil.

KMS ei võimalda maksustada esimese tehingu puhul üksnes 16 000 eurot ületavat osa. Ka siin rakendub maksustatava käibe väärtuse määramisel KMS § 12 lg 1 ja maksustatakse kogu saadud raha ka esimese tehingu puhul. Kui 16 000 euro piirmäärani jõutakse läbi mitme tehingu, siis maksustatakse alles viimane tehing. Kui aga tegemist on ühe tehinguga, nagu seda on taotluses kirjeldatud tehing, siis see ongi viimane tehing, millega ületatakse piirmäära.

2013

2013 III KVARTAL

Taotleja soovis Maksu- ja Tolliametilt (MTA) kinnitust, et tema poolt taotluses kirjeldatud viisil osutatav teenus on käsitletav omateenusena KMS § 10 lg 2 p-s 3 ja § 15 lg 4 p-s 13 sätestatud korras. Taotleja hinnangul kohaldub tema poolt osutatavatele reisiteenustele 0 % käibemaksusumäär, sest tegemist on rahvusvahelise reisi osana osutatava reisijaveoteenusena.

MTA leidis, et taotleja poolt reisijateveo teenuse osutamine taotluses kirjeldatud viisil ei ole käsitletav omateenusena, vaid tegemist on reisiteenusena, mida taotleja osutab kasutades selleks teiselt

ettevõttelt saadud teenust KMS § 40 lõike 1 mõistes.

Taotleja poolt osutatavate reisijateveo teenuste suhtes rakendub KMS §-s 40 nimetatud reisisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord ning seetõttu ei kohaldata taotleja poolt pakutavate transporditeenuste osas KMS § 15 lg 4 p-s 3 sätestatud korras 0 % käibemaksumäära.

2013 IV KVARTAL

Taotleja küsis, kas tema kavandatav kogu varade ja lepingute edasimüük teisele Eesti äriühingule (soetaja) ja taotleja sellegjärgne likvideerimine on käsitletav ettevõtte üleandmisena VÕS tähenduses, mille puhul KMS § 4 lg 2 p 1 kohaselt ei teki käivet.

Taotleja on Eesti residendist äriühing. Taotleja eesmärgiks on anda soetajale üle kogu äritegevuseks tarvilik vara, mis võimaldaks soetajal jätkata sama majandustegevusega ilma majandustegevuse vahepealse katkestuseta. Pärast tehingu jõustumist ei säiliks taotlejal ühtegi sama äritegevuse jätkamiseks vajalikku vara. Taotleja äritegevuse iseloomust tulenevalt puuduvad taotlejal alalised töötajad.

MTA nõustus taotleja põhjendustega ning leidis, et taotluses kirjeldatud tehing on ettevõtte või selle osa üleandmine VÕS tähenduses, mille puhul käivet ei teki.

Makseteenused

2019 II KVARTAL

Taotleja osutab krüptovaluuta vahetamise finantsteenust. Šveitsi ettevõtte annab taotlejale litsentsilepingu alusel õiguse teha valuutavahetustehinguid nende platvormi kaudu. See kujutab endast samuti finantsteenuse osutamist, kuna kogu tehingutsükkel on ilma platvormi toimimiseta võimatu ja moodustab finantsteenuse lahutamatu osa.

Euroopa Kohus otsustas 22. oktoobril 2015 kohtuasjas C-264/14, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada

nii, et sellised tehingud, mis seisnevad virtuaalse valuuta (nt bitcoin) vahetamises traditsioonilise valuuta vastu ja vastupidi, ning mille eest võetakse tasu, kujutavad endast teenuse osutamist tasu eest nimetatud sätte mõttes.

Tehinguid, mis puudutavad mittetraditsioonilisi valuutasid, st valuutad, mis ei ole käsitletavad seadusliku maksevahendina, tuleb sellegipoolest käsitleda finantstehinguna tingimusel, et tehingupoolel aktsepteerivad neid valuutasid kui seaduslike maksevahendite alternatiive. Lisaks otsustas Euroopa Kohus, et direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada selliselt, et käibemaksust on vabastatud virtuaalse valuuta vahetamine traditsioonilise valuuta vastu ja vastupidi, sarnaselt traditsiooniliste valuutade vahetustehingutele.

Eeltoodust tulenevalt on krüptovaluuta vahetamise teenus käibemaksuvaba finantsteenuse.

Maksu deklareerimine ja korrigeerimine

2014 III KVARTAL

Siduva eelotsuse taotlejaks oli Eestis registreeritud äriühing, kes ei ole käibemaksukohustuslane. Taotleja osakapitali kavatsetakse teha mitterahaline sissemaks kinnistu näol. Kinnistul ei asu ehitisi ja kinnistule laieneb detailplaneering. Taotleja kavatses suurendada oma osakapitali kinnistu kui mitterahalise sissemaks saamise kaudu seniselt omanikult. Kinnistu väärtus moodustab üle poole taotleja kapitalist, mistõttu kinnistu väärtust mitterahalise sisemaksena hindab äriseadustiku § 143 lg 3 järgi audiitor. Kinnistu kajastatakse taotleja raamatupidamisdokumentides materiaalse põhivarana. Seejärel müüks taotleja kinnistu turuhinnas kolmandale isikule. Enne müüki ei tekiks taotleja hinnangul tal käibemaksuga maksustatavat käivet ning taotleja ei registreeriks ennast käibemaksukohustuslaseks.

Eelkõige palus taotleja maksuhaldurilt vastust järgmistele küsimustele:

1. Kas kinnistu on krunt MKS § 16 lg 2 p 3 tähenduses, mistõttu ei ole kinnistu müük sama sätte järgi käibemaksuvaba?
2. Kui kinnistu müük on MKS § 16 lg 2 p 3 järgi käibemaksuga maksustatav – kas juhul, kui kinnistu on võetud arvele taotleja põhivarana, tekib taotlejal kinnistu müügil KMS § 19 lg 1 kohustus registreeruda käibemaksukohustuslasena ja tasuda käibemaksu? Kui nimetatud kohustusi ei teki, siis kas maksuhalduril on õigus kvalifitseerida kinnistu põhivarana arvele võtmise ja kinnistu müügitehingu hiljem ümber ning määrata taotlejale käibemaksu?
3. Kui taotleja on kinnistu müügi korral KMS § 19 lg 1 järgi kohustatud registreeruma

käibemaksukohustuslasena – kas juhul, kui enne müügitehingut taotleja ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud ja taotlejal enne viidatud müügitehingut maksustatavat käivet ei teki, peab taotleja maksma käibemaksu müügitehingult kui esimeselt tehingult, mis ületab 16 000 euro piiri (sh siis, kui käibemaksukohustuslase registreerimine toimub müügitehingust järgmisel maksuperioodil) ning kui jah, siis kas kogu tehingult või üksnes summalt, mis ületab 16 000 eurot?

Maksuhalduri hinnangul oli taotluses kirjeldatud kinnistu puhul tegemist ilma ehitiseta krundiga, mille müük on tavapäraselt maksustatav käibemaksuga, kuna KMS § 16 lg 2 p 3 sätestab maksuvabastusest erandi.

Kui kinnistu on raamatupidamises arvele võetud materiaalse põhivarana, ei teki kinnistu müügil kohustust registreerida ennast käibemaksukohustuslasena. KMS § 19 lg 1 sätestab, et käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus ei laiene põhivara võõrandamisele.

Kui enne kinnistu võõrandamist taotleja registreerib ennast käibemaksukohustuslasena, siis tuleb ka põhivarana kasutusel olnud kauba müüki maksustada käibemaksuga tavakorras kooskõlas KMS § 3 lga 4.

Tehingu ümberkvalifitseerimise õigus maksuhalduri poolt toimib MKS §-des 83-84 sätestatud tingimustel; nende sätete kohaldamine või kohaldamata jätmine sõltub konkreetse tehingu asjaoludest ning maksukontrollis kogutud tõenditest. MTA-l ei ole õigust anda tehingule teistsugust hinnangut, kui tehing ei ole tühine MKS § 83 tähenduses või tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil (MKS § 84).

KMS § 19 lg 1 sätestab maksukohustuslasena registreerimise kohustuse, kui tehingute maksustatav käive ületab 16 000 eurot. Isik registreeritakse maksukohustuslasena maksustamisperioodil, mil vastav käive tekkis (KMS § 11). Seega, kui kinnistu müügilt tekib maksukohustuslasena registreerimise kohustus, siis registreeritakse isik maksukohustuslasena müügitehingu maksustamisperioodil, mitte tehingule järgneval maksustamisperioodil.

KMS § 11 lg 5 sätestab käibemaksu arvestamist üleminekuperioodil.

KMS ei võimalda maksustada esimese tehingu puhul üksnes 16 000 eurot ületatavat osa. Ka siin rakendub maksustatava käibe väärtuse määramisel KMS § 12 lg 1 ja maksustatakse kogu saadud raha ka esimese tehingu puhul. Kui 16 000 euro piirmäärani jõutakse läbi mitme tehingu, siis maksustatakse alles viimane tehing. Kui aga tegemist on ühe tehinguga, nagu seda on taotluses kirjeldatud tehing, siis see ongi viimane tehing, millega ületatakse piirmäära.

Maksuvaba käive

2020 II KVARTAL

Taotlejale kuulub 50% osalus OÜ-s X, ülejäänud 50% kuulub AS-ile Y. OÜ X on kahe kinnisasja omanik ning on võtnud Taotlejalt ning AS-lt Y laenu. OÜ Z soovib omandada OÜ X 100% osaluse ning võtta üle laenukohustuse Taotleja ning AS Y ees.

Taotleja soovis teada, kas OÜ X osade võõrandamise tehingule rakendub KMS § 16 lg 2 p 6 sätestatud käibemaksuvabastus.

KMS § 16 lõike 2 punktis 6 sätestatu kohaselt ei maksustata väärtpaberi käivet, välja arvatud kasvuhoonegaaside heitkoguse ühik atmosfääriõhu kaitse seaduse § 137 lõike 1 tähenduses ja selline väärtpaber või osalus, mis annab selle omanikule käesoleva paragrahvi lõike 2 punkti 3 teises lauses nimetatud kinnisasja või selle osa omandiõiguse või selle omanikuna kasutamise ja käsutamise õiguse. Sama paragrahvi lõike 2 punkti 3 teise lause kohaselt ei kohaldata maksuvabastust kinnisasjale, mille oluline osa on ehitise ehitusseadustiku tähenduses või ehitise osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu, kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu, ega ehitismaale. Ehitise või selle osa on oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist.

Eelnimetatud KMS-i sätete koosmõjus maksustatakse väärtpaberite käivet juhul, kui võõrandamise käigus antakse üle KMS § 16 lõike 2 punkti 3 teises lauses nimetatud kinnisasja või selle osa omandiõigus või selle omanikuna kasutamise ja käsutamise õigus. Taotleja hinnangust tulenevalt ei ole tegemist KMS § 16 lõike 2 punkti 3 teises lauses ära nimetatud kinnisasjaga, mille käive on kohustuslikult maksustatav.

Isegi kui eeldada, et KMS § 16 lõike 2 punkt 6 lubab maksustada osaühingu osaluse müüki käibemaksuga juhul, kui sellele kuuluvad kinnisasjad, siis asjaolusid arvestades ei oleks kinnisasjade enda võõrandamine Taotleja poolt kohustuslikus korras käibemaksuga maksustatav, mis välistab igal juhul ka Taotleja osaluse müügi käibemaksuga kohustuslikus korras maksustamise.

Kokkuvõttes on MTA seisukohal, et Taotleja osade võõrandamise tehingu korral kehtib KMS § 16 lõike 2 punktis 6 sätestatud üldreegel ja osaluse müük on maksuvaba käive.

2020 IV KVARTAL

Taotlejad on Eesti äriühingu aktsionärid ning plaanivad väljuda oma investeringust, müües neile

kuuluvad aktsiaseltsi aktsiad uuele investorile. Tehingu teostamiseks sobiva ostja leidmiseks ja tehingu ettevalmistamiseks plaanivad taotlejad kasutada välismaise professionaalse finantsnõustaja abi ehk müügitehingu vahendamise teenust.

Maksuhaldur on seisukohal, et taotlejatele kui Eesti äriühingutele kuuluvate aktsiaseltsi aktsiate müügitehingu vahendamise teenusele kohaldub maksuvabastus käibemaksuseaduse (KMS) § 16 lõike 2¹ punkti 7 alusel. Lisaks andis maksuhaldur taotlejate soovil järgmise hinnangu KMS § 16 lõike 2¹ punktide 7 ja 8 tõlgendamise osas:

- KMS § 16 lõike 2¹ punktis 7 sätestatud sõnaühendi „kaubeldavate väärtpaberite“ all tuleb mõista igasuguseid väärtpabereid, millega kauplemine on võimalik.
- KMS § 16 lõike 2¹ punktis 7 märgitud viide väärtpaberituru seaduse § 2 lõike 1 punktidele 1–7 on kooskõlas Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 135 lõike 1 punktis f sätestatuga.
- KMS § 16 lõike 2¹ punktis 8 sätestatud maksuvabastus on kohaldatav kõikidele väärtpaberite emiteerimise olukordadele, sealhulgas tavapärasele uute osade või aktsiate väljalaskmisele osa- või aktsiakapitali suurendamise käigus.
- KMS § 16 lõike 2¹ punktis 8 sisalduvat sõnaühendit „väärtpaberite emiteerimine ja müük“ tuleb tõlgendada selliselt, et maksuvabastus kohaldub väärtpaberite emiteerimisele ja väärtpaberite müügi teenusele ka üksikult ja eraldiseisvalt.

2019

2019 II KVARTAL

Taotleja osutab krüptovaluuta vahetamise finantsteenust. Šveitsi ettevõtte annab taotlejale litsentsilepingu alusel õiguse teha valuutavahetustehinguid nende platvormi kaudu. See kujutab endast samuti finantsteenuse osutamist, kuna kogu tehingutsükkel on ilma platvormi toimimiseta võimatu ja moodustab finantsteenuse lahutamatu osa.

Euroopa Kohus otsustas 22. oktoobril 2015 kohtuasjas C-264/14, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellised tehingud, mis seisnevad virtuaalse valuuta (nt bitcoin) vahetamises traditsioonilise valuuta vastu ja vastupidi, ning mille eest võetakse tasu, kujutavad endast teenuse osutamist tasu eest nimetatud sätte mõttes.

Tehinguid, mis puudutavad mittetraditsioonilisi valuutasid, st valuutad, mis ei ole käsitletavad seadusliku maksevahendina, tuleb sellegipoolest käsitleda finantstehinguna tingimusel, et tehingupooled aktsepteerivad neid valuutasid kui seaduslike maksevahendite alternatiive. Lisaks otsustas Euroopa Kohus, et direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada selliselt, et käibemaksust on vabastatud virtuaalse valuuta vahetamine traditsioonilise valuuta vastu ja vastupidi, sarnaselt traditsiooniliste valuutade vahetustehingutele.

Eeltoodust tulenevalt on krüptovaluuta vahetamise teenus käibemaksuvaba finantsteenuse.

2017

2017 III KVARTAL

Taotlejate vahel on sõlmitud hoonestusõiguse seadmise leping, mille kohaselt taotleja 1 (kinnistu omanik) ja taotleja 2 (hoonestaja) leppisid kokku hoonestusõiguse seadmises kinnistule taotleja 2 kasuks. Hoonestusõigus on tähtajaline ja tasuline. Hoonestusõiguse tingimuseks on taotleja 2 õigus rajada ja omada hoonestusõigusega koormatud kinnistul paiknevat ehitist kohustusega teostada enda arvel ja vahenditest ehitise ehitustööd ning hankida sellele kasutusluba kahe aasta jooksul hoonestusõiguse seadmisest. Hoonestusõiguse tingimuseks on samuti taotleja 1 kohustus maksta taotlejale 2 hoonestusõiguse lõppemisel kinnistule jääva ehitise eest hüvitist, mille suuruse kindlaksmääramisel lähtutakse ehitise turuväärtusest.

Taotleja 2 täitis hoonestusõiguse seadmise lepingust tulenevad kohustused ehitise ehitustööde osas ja sai ehitisele kasutusloa 2008. aastal. Taotleja 2 kajastas ehitist ja hakkas seda kasutama põhivarana samal aastal.

Taotleja 2 kasutas hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitist põhivarana oma majandustegevuses (metalltoodete tootmiseks) ja kandis käibemaksu sisalduvaid ehitise kasutamise ja korrashoiuga seotud kulusid, arvestades kulusid sisalduvat sisendkäibemaksu maha. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitist on ka praegu kasutuses taotleja 2 majandustegevuses.

Seoses hoonestusõiguse lepingu lõppemisega on taotleja 1 kohustatud maksma kinnistule jääva ehitise eest taotlejale 2 hüvitist ning viimane on kohustatud ehitise taotlejale 1 üle andma. Samas soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel.

Taotlejad soovisid siduvat hinnangut seoses hoonestusõiguse lõppemise ja hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üürilepingu alusel kasutamise jätkamiseks planeeritavate tehingute käibemaksuga maksustamisega.

Maksu- ja Tolliameti (MTA) hinnang:

Käibemaksuseadus (edaspidi KMS) ei sisalda ettevõtte ega selle osa üleandmise kriteeriume, mille alusel ettevõtte osa üleandmist tuvastada. Riigikohus on 01.06.2011 haldusasjas nr 3-3-1-20-11 tehtud otsuses (punkt 11) selgitanud järgmist: „Ettevõtte või selle osa ülemineku hindamisel tuleb analüüsida konkreetsete tehingute asjaolusid ja nii tehingutele eelnevat kui ka järgnevat äriühingute käitumist. Ettevõtte ülemineku hindamisel arvestatavateks kriteeriumiteks on mh:

1. ettevõtte tüüp;
2. kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
3. immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
4. kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;
5. üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;
6. majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
7. nn väheste vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine;
8. ettevõtja omandaja varasem tegevus;
9. üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus. Riigikohus on 16.04.2012 haldusasjas nr 3-3-1-6-12 tehtud otsuses (p 12) asunud seisukohale, et ettevõtte ülemineku tuvastamise kõik kriteeriumid on üldise hinnangu andmise seisukohast üksikfaktorid, mida tuleb hinnata koosmõjus.

Taotlusest nähtuvalt teostab taotleja 2 kinnistul hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitises oma majandustegevust, kasutades seda enda maksustatava käibe tarbeks. Taotluse kohaselt antakse taotlejale 1 üle ainult hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise ilma taotleja 2 majandustegevuses kasutatavate seadmeteta. Samuti ei lähe omandajale üle hoonestaja töötajatega sõlmitud töölepingud ega lepingud hankijate ja klientidega. Taotlejale 1 (omandajale) ei anta üle ka muid õigusi ega kohustusi, mis on seotud taotleja 2 (hoonestaja) igapäevase majandustegevusega. Seega, võttes arvesse Riigikohtu ülalmärgitud otsustes ja võlaõigusseaduse § 180 lõikes 2 sätestatud, ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol tegemist funktsioneeriva struktuuriga, mille abil oleks võimalik iseseisvalt majandustegevust jätkata. Seega ei ole hoonestusõiguse lõppemisel ehitise üleandmine kinnisasja omanikule ettevõtte ega selle osa üleminek KMS § 4 lõike 2 punkti 1 mõistes.

Asjaõigusseaduse (AÕS) § 241 lõikest 1 nähtuvalt on hoonestusõiguse seadmise eesmärgiks hoone püstitamine, mitte maa kasutamine. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 54 lõike 2 kohaselt ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise maatuuki oluline osa. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise oluline osa. AÕS § 252 lõikest 2 nähtuvalt muutub ehitise, mis ei ole hoonestusõiguse tähtpäeva lõpuks ära veetud, kinnisasja oluliseks osaks ning läheb kinnisasja omaniku omandisse. Nimetatu ei eelda võõrandamistehingu vormistamist, vaid kõnealune olukord saabub AÕS § 252 lõikes 2 märgitud asjaolude esinemisel. Seega ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise

kinnisaja oluliseks osaks muutumisel tegemist võõrandamistinguga. Nimetatud põhjusel ei ole taotleja 2 poolt hoonestusõiguse alusel taotleja 1 kinnistule püstitatud ehitise üleandmine hoonestusõiguse lõppemise tõttu käsitletav kinnisasja võõrandamise käibena.

Kinnisasjale hoonestusõiguse seadmine on maksustatav kinnisasja käibena, kui maatükil puudus varasemalt ehitis. AÕS § 253 lõikest 1 nähtuvalt peab kinnisasja omanik maksma hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu hoonestajale hüvitise kinnisasjale jääva ehitise eest. Seega tuleneb hoonestusõiguse tähtaja lõppemisel kinnisasjale jääva ehitise eest kinnisasja omaniku poolt hoonestajale makstava hüvitise kohustus AÕS-ist. Kuna nimetatud hüvitise maksmine on õigusakti tasandil kohustuslikuna ette nähtud, ei ole tegemist iseseisva majandustehinguga. Seetõttu ei ole hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu kinnisasjale jääva ehitise eest hoonestajale hüvitise maksmisel tegemist käibega. AÕS § 253 lõike 3 kohaselt võivad kinnisasja omanik ja hoonestaja makstava hüvitise suuruses kokku leppida ning nimetatud kokkuleppe puudumisel on hüvitise suurus hoonestusõiguse harilik väärtus. Seega puudub kõnealusel hüvitisel ka seos ehitise tegeliku väärtusega.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel. KMS § 32 lõikest 4¹ tuleneb üldpõhimõte, mille kohaselt on sisendkäibemaksu korrigeerimise periood kinnisasjaga ja sellega seotud kauba või teenuse puhul 10 aastat. Oluline on siinkohal asjaolu, et kõnealune ehitis oleks ka tegelikus kasutuses. Kuna KMS ei erista hoonestusõiguse ja üürimise perioode, siis tuleb taotlejal 2 arvestada sisendkäibemaksu korrigeerimisperioodi algust ehitise ettevõtluses kasutamise alustamisest arvates.

KMS § 32 lõike 4¹ teise lause kohaselt loetakse esimeseks kalendriaastaks ajavahemik päevast, millal põhivara või põhivara tarbeks soetatud kaup või saadud teenus võetakse kasutuses oleva põhivarana raamatupidamises arvele, kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. Seega, kui taotleja 2 jätkab maksustatava käibega jooksva aasta lõpuni, siis ei ole tal kohustust korrigeerida mahaarvatud sisendkäibemaksu.

Kuna hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol ei ole tegemist käibega, siis ei saa taotlejale 1 esitataval arvel sisendkäibemaksu märkida ning taotleja 1 sellekohast sisendkäibemaksu maha arvata. Kuna taotleja 1 ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitisega seoses sisendkäibemaksu maha arvanud, siis on tal õigus anda kõnealune ehitis üürile maksuvabalt või maksustada üürisumma vabatahtlikult.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad teavitada MTA-d ühise teatega, mille kohaselt taotleja 2 maksustab vabatahtlikult käibemaksuga hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise võõrandamise käibe ning taotleja 1 maksustab vabatahtlikult ainult sama ehitisega seonduva üüriteenuse osutamise taotlejale 2. Kuna taotlusest nähtuvalt ei võõranda taotleja 2 ehk hoonestaja hoonestusõigust kui kinnisasja KMS mõistes, vaid soovi korral ainult ehituskulusid (mis on tavapäraselt maksustatavad), siis ei ole ühisteatise esitamine võimalik. Juhul, kui taotleja 1 planeerib maksustada üürilepingu alusel kasutada antava ehitise eest saadavat üürisummat, siis lasub tal kohustus teavitada MTA-d sellekohasest

asjaolust ning rakendada kaheaastast maksustamise perioodi.

Taotleja kavatseb osta teiselt äriühingult kinnistu ning seejärel teha kinnistul parendustöid ning müüa parendatud kinnistu edasi. Taotleja soovib teada, kas esitatud andmete kohaselt on täidetud tingimus, mille kohaselt parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10% ehitise soetusmaksumust enne parendamist, ning kavandatavat kinnistu müüki tuleb maksustada käibemaksuga.

MTA hinnang: KMS § 16 lõike 2 punktis 3 sätestatakse maksuvabastus kinnisasja või selle osa käibe. Seega reeglina on kinnisasjade käive maksuvaba. Sarnaselt teatud kinnisasjaga seotud teenustele, on ka maksuvaba kinnisasja käivet (välja arvatud maksuvaba eluruumi käive) võimalik valiku alusel § 16 lõike 3 punkti 2 alusel maksustada käibemaksuga. Siiski on kinnisasja käibe maksuvabastus piiratud. Maksuvabaks käibeks ei loeta (st maksustatakse 20% käibemaksuga) ehitiste ja ehitiste aluse maa võõrandamist enne ehitise esmast kasutuselevõttu, oluliselt parendatud ehitiste võõrandamist enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu ja hoonestamata kruntide võõrandamist. Säte tugineb Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ artiklitele 12 ja 135.

2006. aasta alguses jõustunud muudatusega täpsustati KMS-is kinnisasja maksuvabastuse piirangu mõtet, sätestades, et oluliselt parendatud (ehk renoveeritud) ehitise või selle osa müüki maksustatakse sarnaselt uue ehitise müügiga. Seega tuleb käibemaksuga maksustada ka renoveeritud ehitise või selle osa müük enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu. Renoveeritud ehitise sätte sõnastamisel on lähtutud raamatupidamises kasutusel olevatest mõistetest, et sätte rakendamisel oleks võimalik lähtuda raamatupidamiskäsitlusest. Ehitis loetakse oluliselt parendatuks, kui parendusega seotud kulutused ületavad vähemalt 10% ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist. Näiteks kui ehitise soetusmaksumus on 1 miljon eurot, loetakse ehitis oluliselt parendatuks, kui parendamise kulud ületavad 1,1 miljonit eurot.

2014

2014 II KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri siduvat hinnangut selle kohta, kas taotluses kirjeldatud lepingu alusel taotlejale osutatavad teenused kvalifitseeruvad KMS § 16 lg 2¹ punktides 2 ja 10 nimetatud käibemaksuvabadeks finantsteenusteks, mille puhul teenuse osutaja ei pea arvetele käibemaksu lisama ning taotleja Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras deklareerima ja tasuma.

Seoses kontsernis toimuvate ümberkorraldustega plaanib taotleja alustada finantsteenuste vahendamise teenuste ostmist teises liikmesriigis registreeritud ning kontserni kuuluvalt äriühingult. Muuhulgas plaanitakse, et ta hakkab osutama finantsteenuste vahendamise teenuseid ka Eestis asuvale tütarettevõttele.

Taotleja kavatseb sõlmida loodava teise liikmesriigi ettevõttega finantsteenuste vahendamise lepingu, mille alusel viimane kohustub taotlejale osutama laenulepingute vahendamise ja taotleja nimel ja arvel laenulepingute läbirääkimise teenuseid, mis on vajalikud taotleja ja potentsiaalsete klientide vahel laenulepingute sõlmimiseks.

Maksuhaldur nõustus taotleja esitatud hinnanguga, et käesoleval juhul tuleb KMS § 16 lõike 2¹ punktis 10 nimetatud „läbirääkimisteenuste“ mõiste sisustamisel lisaks KMS-is sätestatule juhinduda Euroopa Kohtu praktikas antud seletustest.

KMS § 16 lõike 2¹ punktis 10 nimetatud maksuvaba läbirääkimisteenuse puhul on määravaks seos KMS § 16 lõike 2¹ punktides 1-9 nimetatud finantsteenustega. Euroopa Kohus on 21. juuni 2007 aasta otsuses kohtuasjas C-453/05 (Volker Ludwig versus Finanzamt Luckenwalde) leidnud, et lisaks peab selline finantsteenustega seotud läbirääkimisteenus olema eraldiseisev teenus, mille osutaja ei ole finantsteenuse lepingu osapool ja ei oma lepingu sisu suhtes omapoolset huvi. Teenuse osutaja eesmärk on teha kõik vajalik selleks, et pooled sõlmiksid seaduse § 16 lõike 2¹ punktides 1-9 nimetatud finantstehinguid käsitleva lepingu, pikendaksid ja muudaksid seda lepingut või lõpetaksid sellise lepingu. Oluline on teenuse osutamise laad.

Taotluses kirjeldatud lepingu tingimuste pinnalt saab teha järelduse, et kavandatava vahenduslepinguga asub taotleja ostma läbirääkimisteenust KMS § 16 lg 2¹ p 10 mõttes. Seega nõustus maksuhaldur, et taotluses kirjeldatud tingimustel osutatavat teenust ei maksustata käibemaksuga.

2014 III KVARTAL

Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti (MTA) siduvat hinnangut seoses hõbemüntide importimise ja edasise müügiga Eestisse ning teise Ühenduse liikmesriiki.

Taotleja on seisukohal, et mündid, mida ta plaanib impordida Eestisse ning hiljem toimetada teise liikmesriiki klassifitseerivad KN koodi 7118 90 00 90 alla (mündid, mida kasutatakse seadusliku maksevahendina) ning millele on võimalik rakendada täpsustusmärkust nr 8046, kuna tegemist on müntidega, mis omavad Euroopa Keskpannga vahetuskurssi. Eelõeldu tõttu on selliste hõbemüntide importimine Eestisse, nende edaspidine müük Eestis või toimetamine Eestist teise liikmesriiki käibemaksust vabastatud (st. ei loeta käibeks).

Käibemaksuseaduse (KMS) § 1 lg 1 p 2 kohaselt on käibemaksu objektiks kauba import Eestisse (§ 6), välja arvatud maksuvaba import (§ 17). Kauba impordi mõiste on toodud sama seaduse §-s 6 ning KMS § 17 sätestab loetelu kaupadest, mille import on maksuvaba. KMS § 17 lg 1 p 3 kohaselt ei maksustada käibemaksuga Euroopa Keskpanga määratud euro vahetuskurssi omavate rahatähtede ja müntide importi. Kehtiv KMS ei loe maksevahendit kaubaks, mistõttu ei teki selle müügist Eestis või toimetamisest teise liikmesriiki käivet KMS § 4 lg 1 p 1 mõttes.

Taotlusest nähtuvalt omavad taotleja poolt imporditavad hõbemündid Euroopa Keskpanga vahetuskurssi. Sellest tulenevalt asus MTA seisukohale, et selliste müntide import on käibemaksust vabastatud.

Kuivõrd puudub eriregulatsioon hõbemüntide osas, mida tavapäraselt maksevahendina ei kasutata sõltumata sellest, et neid aktsepteeritakse maksevahendina neid verminud riigis, on tegemist maksevahendiga, mida kehtiv KMS kaubaks ei loe ja mille müük Eestis või toimetamine Eestist teise liikmesriiki on käibemaksust vabastatud.

Kokkuvõtvalt nõustus MTA taotleja seisukohaga, et taotluses nimetatud hõbemüntide import ei kuulu maksustamisele käibemaksuga, samuti samade müntide hilisem müük Eestis või Eestist teise liikmesriiki.

Siduva eelotsuse taotlejaks oli Eestis registreeritud äriühing, kes ei ole käibemaksukohustuslane. Taotleja osakapitali kavatsetakse teha mitterahaline sissemakse kinnistu näol. Kinnistul ei asu ehitisi ja kinnistule laieneb detailplaneering. Taotleja kavatseb suurendada oma osakapitali kinnistu kui mitterahalise sissemakse saamise kaudu seniselt omanikult. Kinnistu väärtus moodustab üle poole taotleja kapitalist, mistõttu kinnistu väärtust mitterahalise sisemaksena hindab äriseadustiku § 143 lg 3 järgi audiitor. Kinnistu kajastatakse taotleja raamatupidamisdokumentides materiaalse põhivarana. Seejärel müüks taotleja kinnistu turuhinnas kolmandale isikule. Enne müüki ei tekiks taotleja hinnangul tal käibemaksuga maksustatavat käivet ning taotleja ei registreeriks ennast käibemaksukohustuslaseks.

Eelkõige palus taotleja maksuhaldurilt vastust järgmistele küsimustele:

1. Kas kinnistu on krunt MKS § 16 lg 2 p 3 tähenduses, mistõttu ei ole kinnistu müük sama sätte järgi käibemaksuvaba?
2. Kui kinnistu müük on MKS § 16 lg 2 p 3 järgi käibemaksuga maksustatav – kas juhul, kui kinnistu on võetud arvele taotleja põhivarana, tekib taotlejal kinnistu müügil KMS § 19 lg 1 kohustus registreeruda käibemaksukohustuslasena ja tasuda käibemaksu? Kui nimetatud kohustusi ei teki, siis kas maksuhalduril on õigus kvalifitseerida kinnistu põhivarana arvele võtmine ja kinnistu müügitehingu hiljem ümber ning määrata taotlejale käibemaksu?
3. Kui taotleja on kinnistu müügi korral KMS § 19 lg 1 järgi kohustatud registreeruma käibemaksukohustuslasena – kas juhul, kui enne müügitehingut taotleja ei ole

käibemaksukohustuslasena registreeritud ja taotlejal enne viidatud müügitehingut maksustatavat käivet ei teki, peab taotleja maksma käibemaksu müügitehingult kui esimeselt tehingult, mis ületab 16 000 euro piiri (sh siis, kui käibemaksukohustuslase registreerimine toimub müügitehingust järgmisel maksuperioodil) ning kui jah, siis kas kogu tehingult või üksnes summalt, mis ületab 16 000 eurot?

Maksuhalduri hinnangul oli taotluses kirjeldatud kinnistu puhul tegemist ilma ehitiseta krundiga, mille müük on tavapäraselt maksustatav käibemaksuga, kuna KMS § 16 lg 2 p 3 sätestab maksuvabastusest erandi.

Kui kinnistu on raamatupidamises arvele võetud materiaalse põhivarana, ei teki kinnistu müügil kohustust registreerida ennast käibemaksukohustuslasena. KMS § 19 lg 1 sätestab, et käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus ei laiene põhivara võõrandamisele.

Kui enne kinnistu võõrandamist taotleja registreerib ennast käibemaksukohustuslasena, siis tuleb ka põhivarana kasutusel olnud kauba müüki maksustada käibemaksuga tavakorras kooskõlas KMS § 3 lg-ga 4.

Tehingu ümberkvalifitseerimise õigus maksuhalduri poolt toimib MKS §-des 83-84 sätestatud tingimustel; nende sätete kohaldamine või kohaldamata jätmine sõltub konkreetse tehingu asjaoludest ning maksukontrollis kogutud tõenditest. MTA-l ei ole õigust anda tehingule teistsugust hinnangut, kui tehing ei ole tühine MKS § 83 tähenduses või tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil (MKS § 84).

KMS § 19 lg 1 sätestab maksukohustuslasena registreerimise kohustuse, kui tehingute maksustatav käive ületab 16 000 eurot. Isik registreeritakse maksukohustuslasena maksustamisperioodil, mil vastav käive tekkis (KMS § 11). Seega, kui kinnistu müügitel tekib maksukohustuslasena registreerimise kohustus, siis registreeritakse isik maksukohustuslasena müügitehingu maksustamisperioodil, mitte tehingule järgneval maksustamisperioodil.

KMS § 11 lg 5 sätestab käibemaksu arvestamist üleminekuperioodil.

KMS ei võimalda maksustada esimese tehingu puhul üksnes 16 000 eurot ületatavat osa. Ka siin rakendub maksustatava käibe väärtuse määramisel KMS § 12 lg 1 ja maksustatakse kogu saadud raha ka esimese tehingu puhul. Kui 16 000 euro piirmäärani jõutakse läbi mitme tehingu, siis maksustatakse alles viimane tehing. Kui aga tegemist on ühe tehinguga, nagu seda on taotluses kirjeldatud tehing, siis see ongi viimane tehing, millega ületatakse piirmäära.

2013

2013 III KVARTAL

Taotleja soovis MTA siduvat hinnangut seonduvalt taotleja poolt kavandatava hõbemüntide Eestisse impordi ja sellele järgneva ekspordi Hollandisse sealsele lõpptarbijale võõrandamise eesmärgil käibemaksuga maksustamisega seoses.

MTA nõustus taotleja seisukohaga, et taotluses nimetatud hõbemüntide import Eestisse on maksuvaba KMS § 17 lg 1 p kohaselt, samuti samade müntide hilisem müük Eestis või Eestist Hollandisse KMS § 4 lg 1 mõttes, kuna maksevahendi puhul pole tegemist kaubaga.

Sisendkäibemaks

2017 III KVARTAL

Taotlejate vahel on sõlmitud hoonestusõiguse seadmise leping, mille kohaselt taotleja 1 (kinnistu omanik) ja taotleja 2 (hoonestaja) leppisid kokku hoonestusõiguse seadmises kinnistule taotleja 2 kasuks. Hoonestusõigus on tähtajaline ja tasuline. Hoonestusõiguse tingimuseks on taotleja 2 õigus rajada ja omada hoonestusõigusega koormatud kinnistul paiknevat ehitist kohustusega teostada enda arvel ja vahenditest ehitise ehitustööd ning hankida sellele kasutusluba kahe aasta jooksul hoonestusõiguse seadmisest. Hoonestusõiguse tingimuseks on samuti taotleja 1 kohustus maksta taotlejale 2 hoonestusõiguse lõppemisel kinnistule jääva ehitise eest hüvitist, mille suuruse kindlaksmääramisel lähtutakse ehitise turuväärtusest.

Taotleja 2 täitis hoonestusõiguse seadmise lepingust tulenevad kohustused ehitise ehitustööde osas ja sai ehitisele kasutusloa 2008. aastal. Taotleja 2 kajastas ehitist ja hakkas seda kasutama põhivarana samal aastal.

Taotleja 2 kasutas hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitist põhivarana oma majandustegevuses (metalltoodete tootmiseks) ja kandis käibemaksu sisalduvaid ehitise kasutamise ja korrashoiuga seotud kulusid, arvestades kulusid sisalduvat sisendkäibemaksu maha. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitist on ka praegu kasutuses taotleja 2 majandustegevuses.

Seoses hoonestusõiguse lepingu lõppemisega on taotleja 1 kohustatud maksma kinnistule jääva ehitise eest taotlejale 2 hüvitist ning viimane on kohustatud ehitise taotlejale 1 üle andma. Samas soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel.

Taotlejad soovisid siduvat hinnangut seoses hoonestusõiguse lõppemise ja hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üürilepingu alusel kasutamise jätkamiseks planeeritavate tehingute käibemaksuga maksustamisega.

Maksu- ja Tolliameti (MTA) hinnang:

Käibemaksuseadus (edaspidi KMS) ei sisalda ettevõtte ega selle osa üleandmise kriteeriume, mille alusel ettevõtte osa üleandmist tuvastada. Riigikohus on 01.06.2011 haldusasjas nr 3-3-1-20-11 tehtud otsuses (punkt 11) selgitanud järgmist: „Ettevõtte või selle osa ülemineku hindamisel tuleb analüüsida konkreetsete tehingute asjaolusid ja nii tehingutele eelnevat kui ka järgnevat äriühingute käitumist. Ettevõtte ülemineku hindamisel arvestatavateks kriteeriumiteks on mh:

1. ettevõtte tüüp;
2. kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
3. immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
4. kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;
5. üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;
6. majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
7. nn väheste vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine;
8. ettevõtja omandaja varasem tegevus; 9) üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus. Riigikohus on 16.04.2012 haldusasjas nr 3-3-1-6-12 tehtud otsuses (p 12) asunud seisukohale, et ettevõtte ülemineku tuvastamise kõik kriteeriumid on üldise hinnangu andmise seisukohast üksikfaktorid, mida tuleb hinnata koosmõjus.

Taotlusest nähtuvalt teostab taotleja 2 kinnistul hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitises oma majandustegevust, kasutades seda enda maksustatava käibe tarbeks. Taotluse kohaselt antakse taotlejale 1 üle ainult hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise ilma taotleja 2 majandustegevuses kasutatavate seadmeteta. Samuti ei lähe omandajale üle hoonestaja töötajatega sõlmitud töölepingud ega lepingud hankijate ja klientidega. Taotlejale 1 (omandajale) ei anta üle ka muid õigusi ega kohustusi, mis on seotud taotleja 2 (hoonestaja) igapäevase majandustegevusega. Seega, võttes arvesse Riigikohtu ülalmärgitud otsustes ja võlaõigusseaduse § 180 lõikes 2 sätestatud, ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol tegemist funktsioneeriva struktuuriga, mille abil oleks võimalik iseseisvalt majandustegevust jätkata. Seega ei ole hoonestusõiguse lõppemisel ehitise üleandmine kinnisasja omanikule ettevõtte ega selle osa üleminek KMS § 4 lõike 2 punkti 1 mõistes.

Asjaõigusseaduse (AÕS) § 241 lõikest 1 nähtuvalt on hoonestusõiguse seadmise eesmärgiks hoone püstitamine, mitte maa kasutamine. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 54 lõike 2 kohaselt ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise maatüki oluline osa. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise

on hoonestusõiguse oluline osa. AÕS § 252 lõikest 2 nähtuvalt muutub ehitise, mis ei ole hoonestusõiguse tähtpäeva lõpuks ära veetud, kinnisasja oluliseks osaks ning läheb kinnisasja omaniku omandisse. Nimetatu ei eelda võõrandamistingimuste vormistamist, vaid kõnealune olukord saabub AÕS § 252 lõikes 2 märgitud asjaolude esinemisel. Seega ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise kinnisasja oluliseks osaks muutumisel tegemist võõrandamistingimustega. Nimetatud põhjusel ei ole taotleja 2 poolt hoonestusõiguse alusel taotleja 1 kinnistule püstitatud ehitise üleandmine hoonestusõiguse lõppemise tõttu käsitletav kinnisasja võõrandamise käibena.

Kinnisasjale hoonestusõiguse seadmine on maksustatav kinnisasja käibena, kui maatükil puudus varasemalt ehitise. AÕS § 253 lõikest 1 nähtuvalt peab kinnisasja omanik maksma hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu hoonestajale hüvitise kinnisasjale jääva ehitise eest. Seega tuleneb hoonestusõiguse tähtaja lõppemisel kinnisasjale jääva ehitise eest kinnisasja omaniku poolt hoonestajale makstava hüvitise kohustus AÕS-ist. Kuna nimetatud hüvitise maksmine on õigusakti tasandil kohustuslikuna ette nähtud, ei ole tegemist iseseisva majandustehinguga. Seetõttu ei ole hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu kinnisasjale jääva ehitise eest hoonestajale hüvitise maksmisel tegemist käibega. AÕS § 253 lõike 3 kohaselt võivad kinnisasja omanik ja hoonestaja makstava hüvitise suuruses kokku leppida ning nimetatud kokkuleppe puudumisel on hüvitise suurus hoonestusõiguse harilik väärtus. Seega puudub kõnealusel hüvitisel ka seos ehitise tegeliku väärtusega.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel. KMS § 32 lõikest 4¹ tuleneb üldpõhimõte, mille kohaselt on sisendkäibemaksu korrigeerimise periood kinnisasjaga ja sellega seotud kauba või teenuse puhul 10 aastat. Oluline on siinkohal asjaolu, et kõnealune ehitise oleks ka tegelikus kasutuses. Kuna KMS ei erista hoonestusõiguse ja üürimise perioode, siis tuleb taotlejal 2 arvestada sisendkäibemaksu korrigeerimisperioodi algust ehitise ettevõtluses kasutamise alustamisest arvates.

KMS § 32 lõike 4¹ teise lause kohaselt loetakse esimeseks kalendriaastaks ajavahemik päevast, millal põhivara või põhivara tarbeks soetatud kaup või saadud teenus võetakse kasutuses oleva põhivarana raamatupidamises arvele, kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. Seega, kui taotleja 2 jätkab maksustatava käibega jooksva aasta lõpuni, siis ei ole tal kohustust korrigeerida mahaarvatud sisendkäibemaksu.

Kuna hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmine näol ei ole tegemist käibega, siis ei saa taotlejale 1 esitataval arvel sisendkäibemaksu märkida ning taotleja 1 sellekohast sisendkäibemaksu maha arvata. Kuna taotleja 1 ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitisega seoses sisendkäibemaksu maha arvanud, siis on tal õigus anda kõnealune ehitise üürile maksuvabalt või maksustada üürisumma vabatahtlikult.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad teavitada MTA-d ühise teatega, mille kohaselt taotleja 2 maksustab vabatahtlikult käibemaksuga hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise võõrandamise käibe ning taotleja 1 maksustab vabatahtlikult ainult sama ehitisega seonduva üüriteenuse osutamise taotlejale 2.

Kuna taotlusest nähtuvalt ei võõranda taotleja 2 ehk hoonestaja hoonestusõigust kui kinnisasja KMS mõistes, vaid soovi korral ainult ehituskulusid (mis on tavapäraselt maksustatavad), siis ei ole ühisteatise esitamine võimalik. Juhul, kui taotleja 1 planeerib maksustada üürilepingu alusel kasutada antava ehitise eest saadavat üürisummat, siis lasub tal kohustus teavitada MTA-d sellekohasest asjaolust ning rakendada kaheaastast maksustamise perioodi.

2016

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 üksiksoorituseks, seetõttu

kohaldub neile ka majutusteenuse käibemaksumäär. Sellisel juhul on tegemist majutusteenusega sõltumata kinnisasja planeerimis-ehitusõiguslikust nimetusest ja sellest tekib ka maksustatav käibe 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 kinnisajaga käsitleda äriruumina, mida kasutatakse maksustatava käibe tarbeks. MTA märgib, et olukorras, kus kinnisajaga antaks faktiliselt üürile alaliseks elamiseks poleks KMS § 16 lg 3 p-s 1 sätestatud keelu tõttu võimalik eluruumi üüriteenusele käibemaksu lisada ning kinnisajaga ei oleks soetatud maksustatava käibe tarbeks. Sellisel juhul puuduks ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

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 ettevõtteks.

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 kliendisuhed. Nimetatust nähtuvalt vastab üleantav käitis kõikidele ettevõtte tunnustele, st et tegemist on omavahel majanduslikult seotud õiguste ja kohustuste kogumiga, mille kaudu ettevõtte 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 osutamiseks, 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 maksustamisperiodil 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 maksustamisperiodi 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 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 lirimaal 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 maksuma 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 (liri 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 käibemaksudokumentatsioonilasele müügi puhul 0%-list maksumäära ning ostjast Eesti käibemaksudokumentatsioonilane arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras. Kuna ostja arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras, siis ei too kauba vöörandamine Eesti äriühingule Taotlejale kaasa püsiva tegevuskoha tekkimist ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksudokumentatsioonilaseks.

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.

2015

2015 I KVARTAL

Taotleja soovis Maksu- ja Tolliamet (MTA) siduvat hinnangut seoses Taotleja poolt kavandatava raudteevagunite rentimisega. Taotleja plaanib 2015. aastal hakata rentima raudteevaguneid Venemaa äriühingult (Rendileandja). Renditud raudteevagunid plaanib Taotleja edasi rentida Kasahstani äriühingule (Rentnik). Vaguneid füüsiliselt Eestisse ei tooda ega kasutata Eestis. Vaguneid hakatakse kasutama Kasahstanis. Vagunite rendiperiood on mõlemal juhul üle 30 päeva (nn pikaajaline rent). Eesti äriühingul ei saa olema tulusid ega kulusid muust tegevusest kui vagunite Venemaalt rentimine ja Kasahstani edasi rentimine. Venemaa äriühingust rendileandjal ja Kasahstani äriühingust rentnikul Eestis tegevust ei ole.

Käibemaks

Taotleja seisukoht oli, et kuna ta on käibemaksudokumentatsioonilaseks registreeritud, siis on tal ka õigus riigile tasuda tulevast käibemaksust maha arvata oma maksustatava käibe tarbeks ostetud teenuste sisendkäibemaks käibemaksuseaduse (KMS) § 29 alusel. Sisuliselt tähendaks see antud situatsioonis seda, et Taotleja deklareerib oma käibedeklaratsioonil Venemaalt saadud renditeenuste arve summa enda 20%-lise käibemaksumääraga maksustatava käibena, kuid samal ajal lisab täpselt sama summa käibedeklaratsioonil ka enda poolt mahaarvatava sisendkäibemaksu lahtrisse ning realselt selle tehingu pealt riigile käibemaksu tasuda ei tuleks.

Maksuhaldur nõustus Taotlejaga, et tal on õigus riigile tasuda tulevast käibemaksust maha arvata oma maksustatava käibe tarbeks ostetud teenuste sisendkäibemaks KMS § 29 lg 1 alusel.

Taotleja seisukoht oli, et vastavalt KMS § 15 lg 4 p-le 1 on teenuste, mille käibe tekkimise koht ei ole

Eesti, käibemaksumäär null protsenti. Seega ei tule Taotleja arvates Kasahstani renditud vagunite renditasule käibemaksu lisada.

Maksuhaldur nõustus Taotlejaga.

Tulumaks

Taotleja seisukoht oli, et tulumaksuseaduse (TuMS) § 54 lg 5 kohaselt võib Eesti residendist äriühing dividendide väljamaksmisel tasuda tulevast tulumaksust maha arvata välisriigis tasutud tulumaksu. Maksuhaldur nõustus Taotlejaga.

Taotleja oli seisukohal, et raudteevagunite rentimisest saadav tasu ei ole käsitatav litsentsitasuna TuMS § 16 lg 3 mõttes, kuna raudteeveeremit/raudteevagunit ei ole võimalik käsitada „sisseseadena“.

Maksuhaldur ei nõustunud Taotleja seisukohaga. Mõistet „sisseseade“ on ajalooliselt kasutatud riikidevahelistes tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise lepingutes (art 12 „Litsentsitasu“), mis on reeglina sõlmitud inglise keeles. Tegemist on tõlkega ingliskeelsest sõnast „equipment“, mida võib olenevalt asjaoludest mõista kui seadet, veeremit, aparatuuri, veovahendit, varustust, riista.

Raudteeseaduses (RdtS) on defineeritud termin „vagun“. RdtS § 3 p 3 sätestab, et raudteeveerem ehk raudteesõiduk on vedur, vagun, mootorrong, rööbasbuss, eriveerem ja mis tahes muu raudteel liiklemiseks ehitatud veerem. Seega on raudteeseaduse kohaselt „vagun“ veerem ning see mahub ingliskeelse mõiste „equipment“ tähenduse alla, mis TuMS § 16 lg 3 tähenduses on kasutusel kui „sisseseade“.

Maksuhaldur hinnates maksulepingute eesmärki ja toimet, on jõudnud järeldusele, et mõistet „sisseseade“ tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab kõiki äritegevuses kasutatavaid seadmeid ja transpordivahendeid, konteinereid, vaguneid jne, sest õigusnormi tõlgendamisel tuleb lisaks grammatilisele tõlgendusele lähtuda ka teleoloogilisest tõlgendamisest. Hinnates sätte eesmärki koostoimes maksulepingutes tooduga, s.t järeldub, et TuMS § 16 lg-s 3 sätestatu eesmärk on selliste seadmete (vagunite) kasutamise õigusest saadava tasu tulumaksuga maksustamine.

Maksuhalduri seisukoht on, et raudteevagunite rentimisest saadav tasu on käsitletav litsentsitasuna TuMS § 16 lg 3 mõttes.

2013

2013 II KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri hinnangut tehingule, mille tulemusena ta teeks väljamakseid X Valla Arengu Sihtasutusele lähtuvalt poolte vahel sõlmitud kaasfinantseerimise lepingust. Taotleja hinnangul ei ole Sihtasutusele tehtavad väljamaksed tema jaoks tulumaksuga maksustatavad ja tal on õigus väljamaksete koosseisus tasutav käibemaks sisendkäibemaksuna maha arvata tema poolt tasumisele kuuluvast käibemaksust eeldusel, et taotlejale esitatakse nende väljamaksete tegemiseks raamatupidamist reguleerivate õigusaktide nõuete kohased raamatupidamise algdokumendid ja käibemaksuseaduse § 37 kohased arved.

MTA taotleja hinnanguga ei nõustunud ja leidis, et Sihtasutusele tehtavad väljamaksed ei kvalifitseeru taotleja ettevõtlusega seotud kuludena. Käibemaksuga seonduvalt MTA hinnangut ei anna, kuna taotlusest ja selle lisadest ei selgu, milliseid kaupu või teenuseid Sihtasutus taotlejale müüa kavatses ja kuidas taotleja Sihtasutuselt soetatud kaupu ja teenuseid oma maksustatava käibe tarbeks edaspidi kasutab.

Teenused välismaal, nullmäär, pöördmaksustamine

2017 I KVARTAL

Taotleja korraldab kaubaveoteenust ja selle kõrvalteenust kolmandast riigist kolmandasse riiki olukorras, kus nii teenuse tellija kui ka selle teostaja ning arve esitaja on Eesti juriidilisest isikust residendid ja käibemaksukohustuslased. Kaup liigub merekonteinerites Venemaalt Euroopa Liidu välistesse riikidesse. Taotleja palub selgitada, millise käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) sätte alusel ja millise maksumääraga oleks korrektne ülalkirjeldatud tehinguid maksustada, st et kas KMS § 15 lg 4 p 9 või KMS § 10 lg 1 alusel.

Taotleja poolt osutatav teenus sisaldab järgmisi tegevusi: sadama terminalitasud lähte- ja sihtsadamas, dokumentatsiooni-, turva- ja muud kohalikud lisatasud lähte- ja sihtsadamas, teenuse käsitlemise tasu Eestis ning merevedu ja mitmesugused mereveoga seotud lisatasud (kütuse lisatasu, sõjariskitasu, turvalisusetasu jne).

Kuna teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele, maksustatakse Maksu- ja

Tolliameti hinnangul taotluses kirjeldatud kaubaveoteenust ja selle korraldamise kõrvalteenust põhireegli kohaselt, so KMS § 10 lg 1 järgi ning rakendatakse käibemaksumäära 20 protsenti.

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 lirimaal 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 ühendusesiselt 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 (liri 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.

2015

2015 I KVARTAL

Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti (MTA) siduvat hinnangut seoses Taotleja poolt kavandatava raudteevagunite rentimisega. Taotleja plaanib 2015. aastal hakata rentima raudteevaguneid Venemaa äriühingult (Rendileandja). Renditud raudteevagunid plaanib Taotleja edasi rentida Kasahstani äriühingule (Rentnik). Vaguneid füüsiliselt Eestisse ei tooda ega kasutata Eestis. Vaguneid hakatakse kasutama Kasahstanis. Vagunite rendiperiood on mõlemal juhul üle 30 päeva (nn pikaajaline rent). Eesti äriühingul ei saa olema tulusid ega kulusid muust tegevusest kui vagunite Venemaalt rentimine ja Kasahstani edasi rentimine. Venemaa äriühingust rendileandjal ja Kasahstani äriühingust rentnikul Eestis tegevust ei ole.

Käibemaks

Taotleja seisukoht oli, et kuna ta on käibemaksukohustuslasena registreeritud, siis on tal ka õigus riigile tasuda tulevast käibemaksust maha arvata oma maksustatava käibe tarbeks ostetud teenuste sisendkäibemaks käibemaksuseaduse (KMS) § 29 alusel. Sisuliselt tähendaks see antud situatsioonis seda, et Taotleja deklareerib oma käibedeklaratsioonil Venemaalt saadud renditeenuste arve summa enda 20%-lise käibemaksumääraga maksustatava käibena, kuid samal ajal lisab täpselt sama summa käibedeklaratsioonil ka enda poolt mahaarvatava sisendkäibemaksu lahtrisse ning realselt selle tehingu pealt riigile käibemaksu tasuda ei tuleks.

Maksuhaldur nõustus Taotlejaga, et tal on õigus riigile tasuta tulevast käibemaksust maha arvata oma maksustatava käibe tarbeks ostetud teenuste sisendkäibemaks KMS § 29 lg 1 alusel.

Taotleja seisukoht oli, et vastavalt KMS § 15 lg 4 p-le 1 on teenuste, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, käibemaksumäär null protsenti. Seega ei tule Taotleja arvates Kasahstani renditud vagunite renditasule käibemaksu lisada.

Maksuhaldur nõustus Taotlejaga.

Tulumaks

Taotleja seisukoht oli, et tulumaksuseaduse (TuMS) § 54 lg 5 kohaselt võib Eesti residendist äriühing dividendide väljamaksmisel tasuta tulevast tulumaksust maha arvata välisriigis tasutud tulumaksu. Maksuhaldur nõustus Taotlejaga.

Taotleja oli seisukohal, et raudteevagunite rentimisest saadav tasu ei ole käsitatav litsentsitasuna TuMS § 16 lg 3 mõttes, kuna raudteeveeremit/raudteevagunit ei ole võimalik käsitada „sisseseadena“.

Maksuhaldur ei nõustunud Taotleja seisukohaga. Mõistet „sisseseade“ on ajalooliselt kasutatud riikidevahelistes tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise lepingutes (art 12 „Litsentsitasu“), mis on reeglina sõlmitud inglise keeles. Tegemist on tõlkega ingliskeelsest sõnast „equipment“, mida võib olenevalt asjaoludest mõista kui seadet, veeremit, aparatuuri, veovahendit, varustust, riista.

Raudteeseaduses (RdtS) on defineeritud termin „vagun“. RdtS § 3 p 3 sätestab, et raudteeveerem ehk raudteesõiduk on vedur, vagun, mootorrong, rööbasbuss, eriveerem ja mis tahes muu raudteel liiklemiseks ehitatud veerem. Seega on raudteeseaduse kohaselt „vagun“ veerem ning see mahub ingliskeelse mõiste „equipment“ tähenduse alla, mis TuMS § 16 lg 3 tähenduses on kasutusel kui „sisseseade“.

Maksuhaldur hinnates maksulepingute eesmärki ja toimet, on jõudnud järeldusele, et mõistet „sisseseade“ tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab kõiki äritegevuses kasutatavaid seadmeid ja transpordivahendeid, konteinereid, vaguneid jne, sest õigusnormi tõlgendamisel tuleb lisaks grammatilisele tõlgendusele lähtuda ka teleoloogilisest tõlgendamisest. Hinnates sätte eesmärki koostoimes maksulepingutes tooduga, s.t järeldub, et TuMS § 16 lg-s 3 sätestatu eesmärk on selliste seadmete (vagunite) kasutamise õigusest saadava tasu tulumaksuga maksustamine.

Maksuhalduri seisukoht on, et raudteevagunite rentimisest saadav tasu on käsitletav litsentsitasuna TuMS § 16 lg 3 mõttes.

Taotleja soovis maksuhalduri siduvat hinnangut selle kohta, kas taotluses kirjeldatud lepingu alusel taotlejale osutatavad teenused kvalifitseeruvad KMS § 16 lg 2¹ punktides 2 ja 10 nimetatud käibemaksuvabadeks finantsteenusteks, mille puhul teenuse osutaja ei pea arvetele käibemaksu lisama ning taotleja Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras deklareerima ja tasuma.

Seoses kontsernis toimuvate ümberkorraldustega plaanib taotleja alustada finantsteenuste vahendamise teenuste ostmist teises liikmesriigis registreeritud ning kontserni kuuluvalt äriühingult. Muuhulgas plaanitakse, et ta hakkab osutama finantsteenuste vahendamise teenuseid ka Eestis asuvale tütarettevõttele.

Taotleja kavatseb sõlmida loodava teise liikmesriigi ettevõttega finantsteenuste vahendamise lepingu, mille alusel viimane kohustub taotlejale osutama laenulepingute vahendamise ja taotleja nimel ja arvel laenulepingute läbirääkimise teenuseid, mis on vajalikud taotleja ja potentsiaalsete klientide vahel laenulepingute sõlmimiseks.

Maksuhaldur nõustus taotleja esitatud hinnanguga, et käesoleval juhul tuleb KMS § 16 lõike 2¹ punktis 10 nimetatud „läbirääkimisteenuste“ mõiste sisustamisel lisaks KMS-is sätestatud juhinduda Euroopa Kohtu praktikas antud seletustest.

KMS § 16 lõike 2¹ punktis 10 nimetatud maksuvaba läbirääkimisteenuse puhul on määravaks seos KMS § 16 lõike 21 punktides 1-9 nimetatud finantsteenustega. Euroopa Kohus on 21. juuni 2007 aasta otsuses kohtuasjas C-453/05 (Volker Ludwig versus Finanzamt Luckenwalde) leidnud, et lisaks peab selline finantsteenustega seotud läbirääkimisteenus olema eraldiseisev teenus, mille osutaja ei ole finantsteenuse lepingu osapool ja ei oma lepingu sisu suhtes omapoolset huvi. Teenuse osutaja eesmärk on teha kõik vajalik selleks, et pooled sõlmiksid seaduse § 16 lõike 2¹ punktides 1-9 nimetatud finantstehinguid käsitleva lepingu, pikendaksid ja muudaksid seda lepingut või lõpetaksid sellise lepingu. Oluline on teenuse osutamise laad.

Taotluses kirjeldatud lepingu tingimuste pinnalt saab teha järelduse, et kavandatava vahenduslepinguga asub taotleja ostma läbirääkimisteenust KMS § 16 lg 2¹ p 10 mõttes. Seega nõustus maksuhaldur, et taotluses kirjeldatud tingimustel osutatavat teenust ei maksustata käibemaksuga.

2013

2013 III KVARTAL

Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti (MTA) kinnitust, et tema poolt taotluses kirjeldatud viisil osutatav teenus on käsitletav omateenusena KMS § 10 lg 2 p-s 3 ja § 15 lg 4 p-s 13 sätestatud korras. Taotleja hinnangul kohaldub tema poolt osutatavatele reisiteenustele 0 % käibemaksumäär, sest tegemist on rahvusvahelise reisi osana osutatava reisijaveoteenusega.

MTA leidis, et taotleja poolt reisijateveo teenuse osutamine taotluses kirjeldatud viisil ei ole käsitletav omateenusena, vaid tegemist on reisiteenusena, mida taotleja osutab kasutades selleks teiselt ettevõttelt saadud teenust KMS § 40 lõike 1 mõistes.

Taotleja poolt osutatavate reisijateveo teenuste suhtes rakendub KMS §-s 40 nimetatud reisiteenus kaibemaksuga maksustamise erikord ning seetõttu ei kohaldata taotleja poolt pakutavate transporditeenusete osas KMS § 15 lg 4 p-s 3 sätestatud korras 0 % käibemaksumäära.

Vara võõrandamine

2020 II KVARTAL

Taotlejale kuulub 50% osalus OÜ-s X, ülejäänud 50% kuulub AS-ile Y. OÜ X on kahe kinnisasja omanik ning on võtnud Taotlejalt ning AS-lt Y laenu. OÜ Z soovib omandada OÜ X 100% osaluse ning võtta üle laenukohustuse Taotleja ning AS Y ees.

Taotleja soovis teada, kas OÜ X osade võõrandamise tehingule rakendub KMS § 16 lg 2 p 6 sätestatud käibemaksuvabastus.

KMS § 16 lõike 2 punktis 6 sätestatu kohaselt ei maksustata väärtpaberi käivet, välja arvatud kasvuhoonegaaside heitkoguse ühik atmosfääriõhu kaitse seaduse § 137 lõike 1 tähenduses ja selline väärtpaber või osalus, mis annab selle omanikule käesoleva paragrahvi lõike 2 punkti 3 teises lauses nimetatud kinnisasja või selle osa omandiõiguse või selle omanikuna kasutamise ja käsutamise õiguse. Sama paragrahvi lõike 2 punkti 3 teise lause kohaselt ei kohaldata maksuvabastust kinnisasjale, mille oluline osa on ehitise ehitusseadustiku tähenduses või ehitise osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või

selle osa esmast kasutuselevõttu, kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu, ega ehitusmaale. Ehitise või selle osa on oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist.

Eelnimetatud KMS-i sätete koosmõjus maksustatakse väärtpaberite käivet juhul, kui võõrandamise käigus antakse üle KMS § 16 lõike 2 punkti 3 teises lauses nimetatud kinnisasja või selle osa omandiõigus või selle omanikuna kasutamise ja käsutamise õigus. Taotleja hinnangust tulenevalt ei ole tegemist KMS § 16 lõike 2 punkti 3 teises lauses ära nimetatud kinnisasjaga, mille käive on kohustuslikult maksustatav.

Isegi kui eeldada, et KMS § 16 lõike 2 punkt 6 lubab maksustada osaühingu osaluse müüki käibemaksuga juhul, kui sellele kuuluvad kinnisasjad, siis asjaolusid arvestades ei oleks kinnisasjade enda võõrandamine Taotleja poolt kohustuslikus korras käibemaksuga maksustatav, mis välistab igal juhul ka Taotleja osaluse müügi käibemaksuga kohustuslikus korras maksustamise.

Kokkuvõttes on MTA seisukohal, et Taotleja osade võõrandamise tehingu korral kehtib KMS § 16 lõike 2 punktis 6 sätestatud üldreegel ja osaluse müük on maksuvaba käive.

2020 IV KVARTAL

Taotlejad on Eesti äriühingu aktsionärid ning plaanivad väljuda oma investeringust, müües neile kuuluvad aktsiaseltsi aktsiad uuele investorile. Tehingu teostamiseks sobiva ostja leidmiseks ja tehingu ettevalmistamiseks plaanivad taotlejad kasutada välismaise professionaalse finantsnõustaja abi ehk müügitehingu vahendamise teenust.

Maksuhaldur on seisukohal, et taotlejatele kui Eesti äriühingutele kuuluvate aktsiaseltsi aktsiate müügitehingu vahendamise teenusele kohaldub maksuvabastus käibemaksuseaduse (KMS) § 16 lõike 2¹ punkti 7 alusel. Lisaks andis maksuhaldur taotlejate soovil järgmise hinnangu KMS § 16 lõike 2¹ punktide 7 ja 8 tõlgendamise osas:

- KMS § 16 lõike 2¹ punktis 7 sätestatud sõnaühendi „kaubeldavate väärtpaberite“ all tuleb mõista igasuguseid väärtpabereid, millega kauplemine on võimalik.
- KMS § 16 lõike 2¹ punktis 7 märgitud viide väärtpaberituru seaduse § 2 lõike 1 punktidele 1–7 on kooskõlas Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 135 lõike 1 punktis f sätestatuga.
- KMS § 16 lõike 2¹ punktis 8 sätestatud maksuvabastus on kohaldatav kõikidele väärtpaberite emiteerimise olukordadele, sealhulgas tavapärasele uute osade või aktsiate väljalaskmisele osa- või aktsiakapitali suurendamise käigus.

- KMS § 16 lõike 2¹ punktis 8 sisalduvat sõnaühendit „väärtpaberite emiteerimine ja müük“ tuleb tõlgendada selliselt, et maksuvabastus kohaldub väärtpaberite emiteerimisele ja väärtpaberite müügi teenusele ka üksikult ja eraldiseisvalt.

2014

2014 I KVARTAL

Taotleja soovis MTA siduvat hinnangut seoses tema omandis oleva kinnisasja müügitehingust saadava kasu tulumaksuga maksustamisega. Taotluse kohaselt on müüdava kinnisasja näol tegu kinnisasjaga, mille oluliseks osaks on eluruum, mida taotleja kasutab enda teise elukohana. Tulumaksuseaduse § 15 lg 5 punktis 1 sätestatu kohaselt tulumaksuga ei maksustata kinnisasja võõrandamisest saadud kasu, kui kinnisasja oluliseks osaks on eluruum, mida maksumaksja kuni võõrandamiseni kasutas oma elukohana. Maksumaksja elukoha määratlemisel lähtutakse maksukorralduse seaduse § 9 lg-st 1, mille kohaselt mõistet “elukohat” kasutatakse tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses.

Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 14 lg 1 järgi isiku elukoht on koht, kus isik alaliselt või peamiselt elab. Sama paragrahvi lg 2 kohaselt võib isikul samaaegselt olla mitu elukohta. Nähtuvalt taotleja poolt esitatud täiendavatest tõenditest ning antud selgitustest on taotleja kasutanud eramut enda teise elukohana.

Sellest tulenevalt asub maksuhaldur seisukohale, et kõnesoleva kinnisasja müügist saadud kasule kohaldub TuMS § 15 lg 5 p 1 sätestatud maksuvabastus.

2013

2013 IV KVARTAL

Taotleja küsis, kas tema kavandatav kogu varade ja lepingute edasimüük teisele Eesti äriühingule (soetaja) ja taotleja sellejärgne likvideerimine on käsitletav ettevõtte üleandmisena VÕS tähenduses,

mille puhul KMS § 4 lg 2 p 1 kohaselt ei teki käivet.

Taotleja on Eesti residendist äriühing. Taotleja eesmärgiks on anda soetajale üle kogu äritegevuseks tarvilik vara, mis võimaldaks soetajal jätkata sama majandustegevusega ilma majandustegevuse vahepealse katkestuseta. Pärast tehingu jõustumist ei säiliks taotlejal ühtegi sama äritegevuse jätkamiseks vajalikku vara. Taotleja äritegevuse iseloomust tulenevalt puuduvad taotlejal alalised töötajad.

MTA nõustus taotleja põhjendustega ning leidis, et taotluses kirjeldatud tehing on ettevõtte või selle osa üleandmine VÕS tähenduses, mille puhul käivet ei teki.