



MAKSU- JA TOLLIAMET

# Käibemaksumäärad ja maksuvaba käive

Alla laaditud 14.06.2022

# Sisukord

<b>Käibemaksumäärad</b> .....	<b>3</b>
<i>Üldine käibemaksumäär</i> .....	<b>3</b>
<i>Käibemaksumääraga 9% maksustatav käive</i> .....	<b>3</b>
<i>Käibemaksumääraga 5% maksustatav käive</i> .....	<b>5</b>
<i>Käibemaksumääraga 0% maksustatav käive - kaubad</i> .....	<b>5</b>
<i>Käibemaksumääraga 0% maksustatav käive - teenused</i> .....	<b>10</b>
<b>Maksuvaba käive</b> .....	<b>13</b>
<i>Sotsiaalsed laadi kaupade ja teenuste maksuvaba käive</i> .....	<b>13</b>
<i>Maksuvaba käive tavapärasel ettevõtluses, sh kinnisasjadega seotud teenused</i> .....	<b>16</b>
<i>Mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimine kinnisasja kasutamisel maksuvaba käibe tarbeks</i> .....	<b>20</b>
<i>Maksuvabad finantsteenused</i> .....	<b>21</b>
<i>Krüptovaluuta vahetustehingute maksuvabastus</i> .....	<b>23</b>
<i>Maksuhalduri teavitamine valiku alusel maksustamisest</i> .....	<b>24</b>

# Käibemaksumäärad

Käibemaksumäärad on sätestatud **käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) §-s 15**.

## Üldine käibemaksumäär

Üldine käibemaksumäär on alates 2009. aasta 1. juulist 20% kauba või teenuse maksustatavast väärtusest (KMS § 15 lg 1).

Standardmäära rakendatakse käibemaksustamisel alati, kui puudub erisättest tulenev alus soodusmäära või maksuvabastuse rakendamiseks.

## Käibemaksumääraga 9% maksustatav käive

Käibemaksumäär on 9% järgmiste kaupade ja teenuste maksustatavast väärtusest:

1) **raamat ja õppekirjandus, nii füüsilisel kandjal kui ka elektrooniline**, välja arvatud käibemaksuseaduse § 16 lõike 1 punktis 6 nimetatud õppevahend, mille alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrghariduskoolituse osutaja võõrandab teenuse saajale.

Raamat ei ole seaduses mõistena defineeritud ning vähendatud maksumäära rakendamisel lähtutakse tavatähtsusest, milleks on köidetud mitteperioodiline väljaanne. Selliselt on mõistetud raamatut ka Euroopa Nõukogu erinevates õigusaktides, näiteks Euroopa Nõukogu määrusega 2658/87 kehtestatud kombineeritud nomenklatuuris, mis on kaupade klassifitseerimise aluseks.

Juhul, kui töövihiku võõrandab õppevahendina maksuvaba koolitusteenust osutatav isik koos osutatava koolitusteenusega, siis käsitatakse töövihikute müüki maksuvaba käibena.

Alates 1. maist 2020 rakendatakse soodusmäära sõltumata sellest, millisel kandjal on raamat või õppekirjandus avaldatud. Samuti rakendub soodusmäär elektroonilisele raamatule ja õppekirjandusele. Enne nimetaud kuupäeva oli soodusmäär vaid trükitud raamatul ja õppevahendina kasutataval

töövihikul. Raamatutena võivad olla välja antud ka noodid. Oluliseks kriteeriumiks raamatute puhul on terviklikkus ehk raamatud ei ole mõeldud täiendamiseks nagu näiteks joonistamis- ja värvimisraamatud, kalendermärkmikud, ristsõnakogumikud. Pimedatele ja vaegnägijatele Braille' kirjas või reljeftrüki väljaandeid maksustatakse vähendatud maksumääraga vastavalt käibemaksuseaduse § 15 lõike 2 punktile 2 sõltumata asjaolust, kas võõrandatakse raamatut või mõnda muud väljaannet. Füüsilisel kandjal olevad väljaanded lisaks trükitud väljaannetele on audioraamatud, mis on CD-plaadile või muule füüsilisele kandjale salvestatud, ja mis sisaldavad sama tekstilist infot, kui trükitav või elektrooniline raamat. Muul füüsilisel kandjal olevale väljaandele või elektroonilisele väljaandele kohaldub vähendatud käibemaksumäär, kui see ei erine trükitavast väljaandest muul moel kui mõne elemendi poolest, mis on omased sellele formaadile, näiteks otsingumootori ja järjehoidmise kasutusvõimalus. Oluline on see, et elektrooniline väljaanne oleks võimalikult sarnane trükitud väljaandele. Soodusmäära rakendamiseks elektroonilisele väljaandele ei pea olema välja antud selle trükiversiooni. Kui elektroonilist väljaannet pole trükitul kujul väljaantud, siis soodusmäära on õigus kohaldada juhul, kui see ei sisalda selliseid lisasid, mis ei ole omased raamatule, nt sisaldab arvutimänge.

Vähendatud maksumäära rakendatakse ka elektroonilise õppekirjanduse müügile, kui õppematerjal vastab elektroonilise väljaande üldpõhimõtetele. Õppekirjandus on eelkõige õpikute ja ülesannete kogu. Digitaalne õppekirjandus on võimalusel kasutatav erinevate operatsioonisüsteemidega digiseadmetes ning mõistlikus ulatuses kohandatav vaegnägijate ja vaegkuuljate jaoks (HTM määrus 24.03.2016 nr 13). Digitaalse õppekirjanduse vähendatud maksumäär ei sõltu sellest, kas konkreetne materjal on olemas ka paberkandjal või mitte. Õppekirjandus on põhikooli- ja gümnaasiumiseaduse § 20 lg 1 kohaselt näiteks õpikud, tööraamatud, töövihikud ja töölehed. Sama seaduse § 20 lõike 6 kohaselt õppekirjanduse väljaandja kannab nõuetele vastava õppekirjanduse andmed hariduse infosüsteemi õppekirjanduse alamregistrisse. Seega soodusmäär rakendub nii trükitud kui ka digitaalselt väljaantud õppekirjandusele, mis on kantud vastavasse alamregistrisse.

**2) sotsiaalministri määrusega kehtestatud nimekirjas nimetatud ravim, rasestumisvastane vahend, sanitaar- ja hügieenitoode ning puudega isiku isiklikuks tarbeks mõeldud meditsiiniseade meditsiiniseadme seaduse tähenduses ja abivahend sotsiaalhoolekande seaduse tähenduses ja sellise abivahendi kasutada andmine puudega isikule;**

Alates 01.08.2012 on muudetud sotsiaalministri 04.12.2006 määrust nr 63, milles ajakohastati mitmeid kaubakoode, samuti on lisatud juurde uusi kaubakoode ning täpsustatud sõnastust praktikas ette tulnud ebaselguste vältimiseks. Soodusmäära saab rakendada ravimitele, meditsiiniseadmetele ja abivahenditele, mille loetelu on kehtestatud sotsiaalministri määrusega. Nimetatud sätte aluseks on käibemaksudirektiivi III lisa punktid 3 ja 4.

**3) ajakirjandusväljaanne, nii füüsilisel kandjal kui ka elektrooniline, välja arvatud peamiselt reklaami või erakuulutusi avaldav või peamiselt erootilise või pornograafilise sisuga või video- või muusikasisuga väljaanne;**

Alates 1. maist 2020 rakendatakse soodusmäära sõltumata sellest, millisel kandjal ajakirjandusväljaanne on ning samuti elektroonilisele ajakirjandusväljaandele. Enne nimetatud kuupäeva

oli soodusmäär perioodiliselt väljaantud trükisel.

Elektroniliselt kättesaadavad päeva- ja nädalalehed on eelkõige paberil olevate väljaannete veebiversioonid. 9% maksumäära rakendatakse ka sellistele tasu eest saadud teenustele, millega antakse õigus lugeda või kuulata veebiväljaandeid nende tellimisperioodil.

20% maksumääraga maksustatakse peamiselt reklaami või erakuulutusi avaldavate või peamiselt erootilise, pornograafilise või video- või muusikasisuga väljaannete veebiversioonid. Samuti arvutiprogrammid ja -mängud on endiselt maksustatavad 20% maksumääraga.

**NB! Alates 1. augustist 2022 on ajakirjandusväljaannete maksumäär 5% senise 9% asemel.**

**4) majutus või majutus koos hommikusöögiga**, välja arvatud selle teenusega kaasnev kaup või teenus.

Madaldatud maksumäära ei saa rakendada majutusega koos osutatavatele muudele teenustele (v.a hommikusöök). Maksumäär on rakendatav üksnes majutamise vahetult seotud teenustele, mis näiteks sisalduvad teatud toaklassi hinnas olenemata nende teenuste reaalsest kasutamisest ja on seega lahutamatu osa majutusest.

## Käibemaksumääraga 5% maksustatav käive

Alates 01.08.2022 on nii füüsilisel kandjal kui elektrooniliste ajakirjandusväljaannete käibemaksumääraks 5% varasema 9% asemel. Endiselt jääb kehtima 20% käibemaksumäär peamiselt reklaami või erakuulutusi avaldavatele või peamiselt erootilise või pornograafilise sisuga või video- või muusikasisuga ajakirjandusväljaannetele.

## Käibemaksumääraga 0% maksustatav käive – kaubad

Kaubad, mille käive maksustatakse 0-protsendilise määraga, on ära toodud KMS § 15 lõikes 3.

Käibemaksumäär on 0% järgmiste kaupade maksustatavast väärtusest:

1) eksporditav kaup, välja arvatud juhul, kui KMS § 16 kohaselt on selle kauba käive maksuvaba;

2) kaup, mille võõrandamist ja teise liikmesriiki toimetamist või ilma võõrandamata teise liikmesriiki toimetamist käsitatakse kauba ühendusesisese käibena. Sätet ei kohaldata, kui KMS § 16 kohaselt on selle kauba käive maksuvaba või kui puudub kauba, välja arvatud uue transpordivahendi või aktsiisikauba soetaja või oma kauba teise liikmesriiki toimetaja kehtiv teises liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise number või selle kauba käivet pole kajastatud ühendusesisese käibe aruandes vastavalt KMS §-le 28.

Seega saab kauba võõrandaja või teise liikmesriiki toimetaja rakendada nullmäära, kui tal on teada kauba soetaja maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise number või kauba toimetamise puhul, kui isik on ise teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud.

3) rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev, välja arvatud ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõitudeks kasutatav merelaev, ja sellise merelaeva varustus, seadmed, varuosad, kütus ja muud varud ning reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup, välja arvatud liidu vetes sõitval merelaeval kaasamüüdiv kaup.

Nullmäära rakendatakse kõikidele ülalmainitud sättes loetletud kaupadele, mis toimetatakse rahvusvahelistes vetes sõitvale merelaevale, sealhulgas ka remondis olevale merelaevale.

4) peamiselt rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja kasutatav õhusõiduk ning selle varustus, seadmed, varuosad, kütus ja muud varud ning reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup, välja arvatud ühendusesisesel lennul õhusõidukis kaasamüüdiv kaup.

Nullmäära saab rakendada merelaevale või õhusõidukile toimetamiseks võõrandatavale kaubale, mida käsitatakse varuna – sealhulgas laeva või õhusõiduki pardal kaasamüümiseks mõeldud kaubale, mitte ainult reisijale pardal tarbimiseks võõrandatud kaubale. Nullmäära rakendamiseks peavad võõrandajal olema tõendid kauba toimetamise kohta merelaevale või õhusõidukile varuna.

Laeva või õhusõiduki pardal kaasamüüdiv kaup maksustatakse standardmääraga riigis, kust laev või õhusõiduk väljus. Seega teel Tallinnast Helsingisse maksustatakse laeva pardal müüdiv kaup Eesti käibemaksumääraga ja Helsingist Tallinnasse Soome käibemaksumääraga.

KMS ega direktiiv ei määratle, millised näitajad tuleb aluseks võtta määramaks rahvusvaheliste ja siseriiklike lendude osatähtsust. Tulenevalt Euroopa Kohtu lahendist C-382/02 on iga riigi enda määrata lennuettevõtja, kes teostab peamiselt rahvusvahelisi lende. Rahandusministeeriumi ja MTA hinnangul võib lugeda peamiselt rahvusvahelisi lende teostavaks lennuettevõtjaks ettevõtjat, kelle käibest vähemalt 51% moodustavad rahvusvahelised lennud. Eestis asuvatel lennujaamadel on käibemaksuarvestuses vajalik teada lennuettevõtja rahvusvaheliste lendude osakaalu üksnes Eesti lennuettevõtjate osas. Teiste riikide lennuettevõtjatele osutatavad lennujaamateenused kuuluvad maksustamisele 0% käibemaksumääraga.

Rahvusvaheliseks lennuks loetakse nii regulaarline kui ka tšarterlende.

5) kaup, mis võõrandatakse ja toimetatakse teise liikmesriiki diplomaatilisele esindajale, konsulaarametnikule (välja arvatud aukonsul) ning erimissiooni ja Välisministeeriumi tunnustatud rahvusvahelise organisatsiooni esindajale või esindusele, diplomaatilisele esindusele või konsulaarasutusele, erimissioonile ning liidu institutsioonile.

Nullmäära rakendamisel ei ole vahet, kas kaup võõrandatakse ja toimetatakse teise liikmesriiki Eesti diplomaatilisele esindajale või konsulaarametnikule või välisriigi diplomaatilisele esindajale või konsulaarametnikule.

5<sup>1</sup>) kaup, mis võõrandatakse Eestis asuvale liidu institutsioonile või liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele tingimusel, et kauba kogumaksumus käibemaksuta on arve kohaselt vähemalt 53 eurot, välja arvatud kommunaalmaksete ja kütuse puhul vedelkütuse seaduse tähenduses.

Alates 1. jaanuarist 2022 on käibemaksuseaduses täpsustatud, et Euroopa Liidu institutsioonidele kehtestatud käibemaksusoodustusi kohaldatakse ka Euroopa Liidu (EL) õiguse alusel asutatud ametitele ja asutustele. ELi õiguse alusel asutatud ametid ja asutused on ELi institutsioonidest erinevad asutused – need on eraldiseisvad juriidilised üksused, mis on asutatud ELi õigusest tulenevate konkreetsete ülesannete täitmiseks. ELi ametid ja asutused on rahvusvahelised organisatsioonid, mille suhtes kohaldatakse ELi privileegide ja immunitetide protokoll. Neile tuleb kohaldada maksusoodustusi samas ulatuses ja alustel nagu ELi institutsioonidele.

5<sup>2</sup>) kaup, mis võõrandatakse Euroopa Komisjonile või liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele talle liidu õigusega antud ülesannete täitmise korral COVID-19 pandeemia reageerimiseks, välja arvatud juhul, kui nimetatud kaup soetatakse tasu eest edasimüügiks.

Kui 0% käibemaksumäär kohaldamise tingimused enam ei kehti, teavitab Euroopa Komisjon, amet või asutus, kes 0% käibemaksumääraga maksustatud kaupa soetas, sellest maksuhaldurit ning tasub käibemaksu 0% käibemaksumääraga maksustamise tingimuste äralangemisel KMS § 39 lõike 3 alusel kehtestatud korras ja tingimustel.

6) teise liikmesriiki, mis on Põhja-Atlandi Lepingu Organisatsiooni (edaspidi NATO) liikmesriik, võõrandatav ja toimetatav kaup mis tahes muu NATO liikmesriigi relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilkoosseisu tarbeks või toitlustamiseks, kui need relvajõud osalevad ühises kaitsetegevuses.

\* Vt ka „[Käibemaksusoodustused diplomaatidele, välisesindustele, rahvusvahelistele organisatsioonidele, ELi institutsioonidele ning välisriigi relvajõududele](#)”

**Alates 01.07.2022 laieneb käibemaksumäär 0% ka kaubale, mis võõrandatakse ja toimetatakse teise liikmesriiki mis tahes muu liikmesriigi relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilkoosseisu ametikohustuste täitmiseks, kui nimetatud relvajõud osalevad kaitsetegevuses, millega rakendatakse**

## **ühise julgeoleku- ja kaitsepoliitika raames Euroopa Liidu meetmeid.**

6<sup>1</sup>) kaup, mis võõrandatakse Eestis asuvale rahvusvahelisele sõjalisele peakorterile, kui maksusoodustus on ette nähtud Riigikogus ratifitseeritud välislepingus, või ühises kaitsetegevuses osaleva NATO liikmesriigi, välja arvatud Eesti relvajõududele ja nendega kaasas olevale tsiviilkoosseisule ametikohustuste täitmiseks.

**Alates 01.07.2022 laieneb käibemaksumäär 0% ka kaubale, mis võõrandatakse Eestis ühise julgeoleku- ja kaitsepoliitika raames Euroopa Liidu meetmete rakendamiseks ellu viidavas kaitsetegevuses osaleva liikmesriigi, välja arvatud Eesti relvajõududele ja nendega kaasas olevale tsiviilkoosseisule ametikohustuste täitmiseks.**

Käesoleva loetelu punktides 5–6<sup>1</sup> nimetatud juhtudel on 0% käibemaksumääruga maksustatavat käivet tõendav dokument nõukogu rakendusmäärusega (EL) nr 282/2011 kehtestatud käibemaksuvabastustõend (KMS § 15 lg 5<sup>1</sup>).

7) kehtetu alates 7. juulist 2017. Termin „vabaladu“ enam ei ole kasutusel ning kuna vabatsoonis olev kaup loetakse nüüd tolliprotseduurile suunatud kaubaks, ei ole vaja eraldi punktides käsitleda „vabatsooni paigutamist“ ja teatud „tolliprotseduurile suunamist“;

8) liiduväline kaup, mis on suunatud tolliladustamise, vabatsooni, seestöötlemise, transiidi või imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduurile, või ajutiselt ladustatud liiduväline kaup, tingimusel et seda kaupa ei ole viidud tollijärelevalve alt ebaseaduslikult välja ja ei ole tarbitud ega kasutatud muudel kui tollialastes õigusaktides tolliseadustiku tähenduses ettenähtud juhtudel;

9) ekspordi eesmärgil vabatsooni või vabalattu toimetatav ja võõrandatav liidu kaup ja vabatsoonis või vabalaos olev liidu kaup, mis eksporditakse vahetult vabatsoonist või vabalaost 2 kuu jooksul vabatsooni või vabalattu toimetamisest arvates.

\* Vt ka „[Kauba eksport vabatsooni kaudu](#)“

10) Eesti Pangale võõrandatav kuld;

11) nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ V lisas nimetatud kaup, kui see suunatakse viivitamata maksuladustamisele või on maksuladustatud (§ 44<sup>1</sup>) ja tehinguga ei kaasne kauba maksuladustamise lõpetamine. Alates 1. aprillist 2012 ei kohaldata 0%-list maksumäära tarbimisse lubatud kütusele alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse tähenduses, kui kütus on paigutatud aktsiisilattu.

Lisas nimetatud kauba, välja arvatud samaaegselt aktsiisilattu paigutatud tarbimisse lubatud kütus, käive maksulaos (või muus tolli poolt aktsepteeritud kohas) on maksustatud nullmääruga, kuid eelduseks on, et kaupa ei viida tehingu tulemusena maksulaost välja. Lubatud on ajutine kauba



väljatoimetamine, kuid ainult maksuhalduri loal (vt ka KMS § 44<sup>1</sup>). Nullmääraga maksustatakse ka selline kauba käive, kus tehingu tulemusena paigutatakse kaup viivitamatult maksuladustamisele, sealhulgas juba maksulaos asuva kauba toimetamine tehingu tulemusena teise maksulattu. Viimasel juhul on oluline, et kaup jääks pärast tehingu toimumist maksuladustamise režiimile.

\* Vt ka „[Maksuladustamine](#)”

12) aktsiisilattu paigutatud ajutises aktsiisivabastuses olev aktsiisikaup, kui tehinguga ei kaasne kauba aktsiisilaost väljatoimetamist, välja arvatud aktsiisikauba toimetamine ühest aktsiisilaost teise.

Kauba võõrandamistehingute maksustamine aktsiisilaos: KMS § 15 lõike 3 punkti 12 kohaselt maksustatakse käibemaksumääraga 0% aktsiisilattu paigutatud ajutises aktsiisivabastuses olev aktsiisikaup, kui tehinguga ei kaasne kauba aktsiisilaost väljatoimetamist (välja arvatud aktsiisikauba toimetamine ühest aktsiisilaost teise).

Alates 1. aprillist 2012 omab käibemaksuga maksustamise seisukohalt tähtsust, kas võõrandatakse aktsiis makstud või aktsiis maksmata režiimis olevat kaupa. Aktsiis makstud režiimis (tarbimisse lubatud) oleva kauba (nt kütuse) võõrandamistehingud aktsiisilaos maksustatakse 20%-lise maksumääraga. Kui tegemist on aktsiisilaosisese ajutises aktsiisivabastuses oleva kauba võõrandamistehinguga, s.t tehingu tulemusena ei viida kaupa aktsiisilaost välja, maksustatakse see 0%-lise määraga. Samuti rakendub 0%-line maksumäär juhul, kui võõrandamistehingu tulemusena toimetatakse ajutises aktsiisivabastuses olev kaup ühest aktsiisilaost teise.

Kui siseriikliku võõrandamistehinguga kaasneb ajutises aktsiisivabastuses oleva aktsiisikauba aktsiisilaost väljatoimetamine, s.t tarbimisse lubamine, maksustatakse müüki kui tavalist käivet 20%-lise määraga (KMS § 15 lg 1). Kui sama kaup paigutatakse uuesti aktsiisilattu, kohaldatakse maksustamisel 20%-list määra nii aktsiisilaosisestele, aktsiisiladude vahelistele võõrandamistehingutele kui ka siseriiklikele võõrandamistehingutele, mille tulemusena väljub kaup aktsiisilaost.

13) kaup, mis võõrandatakse Riigikogus ratifitseeritud välislepingus ettenähtud tingimusel rahvusvahelise sõjalise peakorterite kantiinis, kohvikus või messis.

Seega rahvusvahelise sõjalise peakorterite juures tegutseva kantiini, kohviku või messi käive maksustatakse 0% käibemaksumääraga ning deklareeritakse käibedeklaratsiooni (KMD) lahtris 3.

14) kaup, mille import on maksuvaba tollimaksuvabastuse kohaldamiseks sätestatud tingimustel vastavalt nõukogu määruse (EÜ) nr 1186/2009, millega kehtestatakse ühenduse tollimaksuvabastuse süsteem (ELT L 324, 10.12.2009, lk 23–57), artikli 76 alusel kehtestatud komisjoni otsusele;

15) kaup, mis võõrandatakse internetipõhist kauplemiskohta omavale isikule juhul, kui teda loetakse KMS § 4 lõike 1<sup>3</sup> kohaselt kauba soetajaks.

**Sõltumata KMS § 15 lõike 3 punktis 1 sätestatust, kohaldatakse nullprotsendilise käibemaksumäära asemel maksuvabastust järgmistel juhtudel (KMS § 15 lg 6):**

1. pärast ühenduse tolliseadustiku tähenduses eksportimist Eestisse tagasitoodud kauba asemel sellega sarnase kauba eksportimisel, kui asendatav kaup toodi Eestisse tagasi maksuvabalt KMS § 17 lõike 2 alusel;
2. Eestisse KMS § 15 lõike 3 alusel nullprotsendilise käibemaksumääraga või KMS § 17 alusel maksuvabalt imporditud kauba eksportimisel.

## Käibemaksumääraga 0% maksustatav käive – teenused

Teenused, mille käive maksustatakse 0% määraga, on ära toodud KMS § 15 lõikes 4.

Käibemaksumäär on 0% järgmiste teenuste maksustatavast väärtusest:

1) teenus, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, välja arvatud juhul, kui KMS § 16 kohaselt on selle teenuse käive maksuvaba;

2) rahvusvahelise reisi ajal laeval või õhusõidukil reisijale osutatav reisiks vajalik teenus.

Selle sätte alusel maksustatakse nullmääraga teenused, mis oma olemuselt on otseselt seotud reisijateveoteenuse osutamisega. Näiteks maksustatakse selle sätte alusel nullmääraga laeva kajuti kasutada andmine, laeva ning lennuki pardal toitlustamine, samuti pagasivedu. Samas ei laiene nullmäär laeval osutatavatele meelelahutusteenustele, iluteenustele (juuksur, ilusalong) ja muudele sarnastele teenustele, mis oma olemuselt ei ole veoteenusega vahetult seotud.

3) rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega otseselt seotud sadamateenus;

4) peamiselt rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja õhusõiduki teenindamisega otseselt seotud navigatsiooniteenus ja lennuväljateenus;

5) kehtetu alates 1. jaanuarist 2006. Kullerposti teenus maksustatakse kaubaveoteenuse sätete alusel;

6) rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva, välja arvatud ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõidulaev, või peamiselt rahvusvahelisi lende teostava lennuettevõtja kasutatava õhusõiduki

remontimine, hooldamine, prahtimine, rendile või kasutusvaldusse andmine või sellisel merelaeval või õhusõidukil kasutatava seadme remontimine, hooldamine, rendile või kasutusvaldusse andmine.

Lennukiga seotud teenuste osas ei ole määrav mitte konkreetse lennuki kasutamine rahvusvahelistel lendudel, vaid see, et lennukit kasutav lennuettevõtja teostaks peamiselt rahvusvahelisi lende. Merelaeva puhul aga on oluline konkreetse laeva kasutamine rahvusvahelistel reisidel.

7) vahendamisteenus, kui vahendatakse tehingut, mille käibe tekib ühendusevälises riigis, või paragrahv 15 lõike 3 punktides 1, 3–6 ja 10 nimetatud kaupa või lõike 4 punktides 2–4, 6, 9, 10, 12 ja 14 sätestatud teenust.

Nimetatud sätte alusel rakendatakse nullmäära vahendamisteenusele, mille käibe tekkimise koht on Eesti (vt KMS § 10). Eesti käibeks loetavale vahendamisteenusele rakendatakse nullmäära ühendusevälises riigis toimuvate tehingute vahendamisel ja enamike selliste tehingute vahendamisel, mille käibe tekkimise koht on Eesti, kuid mille maksustamisel rakendatakse siiski nullmäära.

8) välistransiidi tolliprotseduuril oleva kauba veoteenus, sellise kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, kui see vedu moodustab osa veost, mis algab või lõpeb liiduvälises riigis;

9) kauba eksportimiseks osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused;

Nimetatud sätte alusel maksustatakse kauba ühendusest väljatoimetamiseks osutatavad teenused 0% käibemaksumääraga.

10) kauba importimiseks osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, kui nimetatud teenuste kulu on arvatud imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka.

**NB!** Samuti maksustatakse **alates 01.07.2022** 0% käibemaksumääraga:

- ✓ tolliladustamise, vabatsooni, seestöötlemise, transiidi või imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduurile suunatud Euroopa Liidu välise kauba või
- ✓ ajutiselt ladustatud Euroopa Liidu välise kauba

Euroopa Liidu tolliterritooriumile toimetamiseks osutatud veoteenus, sellise kaubaveo korraldamise teenus ja sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, **kui neid teenuseid osutatakse kauba saajale või saatjale.**

11) kauba vedu Assooridele või Madeirale või sealt Eestisse või teise liikmesriiki;

12) töö vallasajaga, mis on selle teenuse osutamiseks soetatud Eestist või toimetatud Eestisse ning see vallasasi toimetatakse pärast teenuse osutamist ühendusest välja;

13) KMS § 10 lõike 2 punktis 3 nimetatud reisijateveo teenus, kaasa arvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu, kui Eestis osutatav reisijateveo teenus on rahvusvahelise reisi osa;

14) teenus, mida osutatakse välisriigis asuvalle diplomaatilisele esindajale, konsulaarametnikule (välja arvatud aukonsul) ning erimissiooni ja Välisministeeriumi tunnustatud rahvusvahelise organisatsiooni esindajale või esindusele, diplomaatilisele esindusele või konsulaarasutusele, erimissioonile ning ühenduse institutsioonile.

14<sup>1</sup>) teenus, mida osutatakse Eestis asuvalle rahvusvahelisele sõjalisele peakorterile, kui maksusoodustus on ette nähtud Riigikogus ratifitseeritud välislepingus, või KMS § 15 lõike 3 punktis 6<sup>1</sup> nimetatud relvajõududele ja nendega kaasas olevale tsiviilkoosseisule ametikohustuste täitmiseks;

14<sup>2</sup>) teenus, mida osutatakse Eestis asuvalle liidu institutsioonile või liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele tingimusel, et teenuse kogumaksumus käibemaksuta on arve kohaselt vähemalt 53 eurot, välja arvatud kommunaalmaksete ja sideteenuste puhul.

Alates 1. jaanuarist 2022 on käibemaksuseaduses täpsustatud, et Euroopa Liidu institutsioonidele kehtestatud käibemaksusoodustusi kohaldatakse ka Euroopa Liidu (EL) õiguse alusel asutatud ametitele ja asutustele. ELi õiguse alusel asutatud ametid ja asutused on ELi institutsioonidest erinevad asutused – need on eraldiseisvad juriidilised üksused, mis on asutatud ELi õigusest tulenevate konkreetsete ülesannete täitmiseks. ELi ametid ja asutused on rahvusvahelised organisatsioonid, mille suhtes kohaldatakse ELi privileegide ja immunitetide protokoll. Neile tuleb kohaldada maksusoodustusi samas ulatuses ja alustel nagu ELi institutsioonidele.

15) teenus, mida osutab Riigikogus ratifitseeritud välislepingus ettenähtud tingimusel rahvusvahelise sõjalise peakorteri kantiin, kohvik või mess.

Seega rahvusvahelise sõjalise peakorteri juures tegutseva kantiini, kohviku või messi käive maksustatakse 0% käibemaksumääraga ning deklareeritakse käibedeklaratsiooni (KMD) lahtris 3.

**0% käibemaksumääraga maksustatava teenuse osutamist tõendatakse** teenuse osutamise kohta sõlmitud lepinguga, tellimiskirjaga, arvega või teenuse osutamist tõendava muu dokumendiga. Maksuhalduril on õigus nõuda teenuse osutamist tõendavaid lisadokumente (KMS § 15 lg 5).

**Sõltumata KMS § 15 lõike 4 punktis 1 sätestatust, kohaldatakse 0% käibemaksumäära asemel maksuvabastust teenusele, mille käibe tekkimise koht on teine liikmesriik, kui maksukohustuslane kasutab teenuse osutamisel oma teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise numbrit.**

Seega on seaduses otseselt sätestatud, et kui isik on ennast teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreerinud ja osutab selle numbri all teenust, ei tule nimetatud käivet deklareerida Eestis esitavas käibedeklaratsioonis ei maksustatava ega ka maksuvaba käibena.

16) teenus, mida osutatakse Euroopa Komisjonile või liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele talle liidu õigusega antud ülesannete täitmise korral COVID-19 pandeemia reageerimiseks, välja arvatud juhul, kui nimetatud teenus saadakse selle tasu eest edasi osutamiseks.

Kui maksuvabastuse või 0% käibemaksumäära kohaldamise tingimused enam ei kehti, teavitab Euroopa Komisjon, amet või asutus, kes 0% käibemaksumääraga maksustatud teenust soetas, sellest maksuhaldurit ning tasub käibemaksu 0% käibemaksumääraga maksustamise tingimuste äralangemisel KMS § 39 lõike 3 alusel kehtestatud korras ja tingimustel.

## Maksuvaba käive

**Käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) §-s 16** sätestatakse kaubad ja teenused, mille käive on maksuvaba.

Tehingu käsitlemine maksuvaba käibena tähendab seda, et kauba või teenuse hinnale ei lisata käibemaksu ning maksukohustuslasel puudub õigus maksuvaba käibe tarbeks soetatud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu mahaarvamiseks.

Isik, kelle kogu käive on maksuvaba, ei pea end registreerima maksukohustuslasena, ei pea esitama käibemaksuseadusest tulenevaid deklaratsioone ja ei pea täitma ka muid maksukohustuslase kohustusi.

## Sotsiaalset laadi kaupade ja teenuste maksuvaba käive

Käibemaksuga ei maksustata järgmiste sotsiaalset laadi kaupade ja teenuste käivet:

**1) universaalne postiteenus** postiseaduse tähenduses ja riikliku pensionikindlustuse seadusega ning

töövõimetoetuse seadusega ettenähtud korras riiklike pensionide, abirahade, toetuste ja hüvitiste posti vahendusel väljamaksmine;

Universaalne postiteenus on postiseaduse § 5 lõikes 2 sätestatud postiteenuste järjepidev, kvaliteetne ja taskukohase tasu eest osutamine kogu Eesti Vabariigi territooriumil õigusaktidega sätestatud alustel ja korras.

Universaalse postiteenuse moodustavad järgmised riigisisised ja rahvusvahelised postiteenused:

1. kirisaadetise edastamine liht-, täht- ja väärtsaadetisena kaaluga kuni 2 kilogrammi;
2. postipaki edastamine täht- ja väärtsaadetisena kaaluga kuni 20 kilogrammi.

Universaalse postiteenuse hulka ei kuulu postisaadetise edastamine partiisaadetisena.

Universaalse postiteenuse osutaja on isik, kellele on väljastatud tegevusluba universaalse postiteenuse osutamiseks, seega saab maksuvabalt teenust osutada ainult isik, kellel on vastav tegevusluba.

Töövõimetoetuse seadusega on loodud uut liiki toetus – töövõimetoetus – ning lõpetatud töövõimekaotuse protsentide ja töövõimetuspensionide määramine pensionikindlustuse seaduse alusel. Seetõttu täiendati alates 1. jaanuarist 2022 käibemaksuseadust selliselt, et käibemaksuvaba on nii riikliku pensionikindlustuse seadusega kui ka töövõimetoetuse seadusega ettenähtud korras riiklike pensionide, abirahade, toetuste ja hüvitiste posti vahendusel väljamaksmine.

2) **tervishoiuteenus** tervishoiuteenuste korraldamise seaduse tähenduses ning sotsiaalministri määrusega kinnitatud nimekirjas nimetatud inimpäritolu elund või kude, inimveri või inimverest valmistatud verepreparaat ja rinnapiim;

Tervishoiuteenus on tervishoiuteenuste korraldamise seaduse kohaselt tervishoiutöötaja tegevus haiguse, vigastuse või mürgituse ennetamiseks, diagnoosimiseks ja ravimiseks eesmärgiga leevendada inimese vaevusi, hoida ära tema tervise seisundi halvenemist või haiguse ägenemist ning taastada tervist. Tervishoiutöötajad on arst, hambaarst, õde ja ämmaemand, kui nad on registreeritud Terviseametis. Tervishoiutöötaja võib osutada teenust omandatud eriala piires, mille kohta talle on väljastatud Terviseameti tõend.

Seega on maksuvabastuse rakendamiseks oluline, et osutatav teenus on tervishoiuteenus ning teenust osutab tervishoiutöötaja.

Šokolaaditeraapia, kohviteraapia, erinevate massaažide (v.a arsti poolt näidustatud ravimassaaž) puhul ei ole tegemist taastusravi üldtunnustatud ravimeetoditega, samuti ei ole nende teenuste osutamiseks vajalik taastusravi spetsialisti kvalifikatsioon. Seega on eelnevalt nimetatud ravimeetodite rakendamisel tegemist teenuste osutamisega, mis maksustatakse käibemaksuga vaatamata sellele, kui teenuse osutajal on taastusravi spetsialisti kvalifikatsioon.

2<sup>1</sup>) hambatehniku poolt kutsealases tegevuses osutatav teenus ning hambaarsti või hambatehniku poolt võõrandatav **hambaprotees**;

Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti e kohaselt tuleb maksuvabastust rakendada hambatehnikute poolt kutsealase tegevuse raames osutatavatele teenustele ning hambaarsti või hambatehniku poolt võõrandatavatele hambaproteesidele.

3) teenus, mida mittetulundusühing tasuta või liikmemaksu eest osutab oma liikmetele, ning spordirajatise või spordivahendite kasutamise teenus, mida mittetulundusühing osutab füüsilisele isikule;

Mittetulundusühingute osutatav teenus on maksuvaba üksnes juhul, kui teenus osutatakse tasuta või liikmemaksu eest. Oma liikmetele tasuliste ürituste korraldamisel, isegi kui rakendatakse soodushinda, on tegemist maksustatava käibega. Spordirajatiste või spordivahendite kasutamise teenus on maksuvaba ainult juhul, kui teenust osutatakse otse füüsilisele isikule ja maksuvabastust ei saa rakendada, kui mittetulundusühingult või sihtasutuselt ostab teenust näiteks äriühing oma töötajatele.

4) sotsiaalhoolekande seaduse (SHS) §-des 8 (alates 01.05.2018), 17, 20, 23, 26, 27 (alates 01.05.2018), 30 (alates 01.05.2018), 33 (alates 01.05.2018), 41, 44 (alates 01.05.2018), 455, 4515, 56, 87, 91, 94, 97, 100 ja 1301 nimetatud **sotsiaalteenus** ja §-s 45<sup>1</sup> nimetatud riigi- või kohaliku omavalitsuse üksuse eelarvest rahastatav sotsiaalteenus;

Sotsiaalteenuste mõisted ja osutamine on reguleeritud sotsiaalhoolekande seaduses.

Maksuvabad sotsiaalteenused tulenevalt KMS § 16 lg 1 p 4 on:

vältimatu sotsiaalabi andmine, nt riide-, toiduabi või ajutise peavarju tagamine abivajajale (SHS § 8 - alates 01.05.2018), koduteenus (SHS § 17), väljaspool kodu osutatav üldhooldusteenus (SHS § 20), tugiisikuteenus (SHS § 23), täisealise isiku hooldus (SHS § 26), isikliku abistaja teenus (SHS § 27 - alates 01.05.2018), varjupaigateenus (SHS § 30 - alates 01.05.2018), täiskasvanute turvakoduteenus (SHS § 33 - alates 01.05.2018), eluruumi tagamine (SHS § 41), võlanõustamisteenus (SHS § 44 - alates 01.05.2018), asendushooldusteenus (SHS § 455), järelhooldusteenus (SHS § 4515), sotsiaalse rehabilitatsiooni teenus (SHS § 56), igapäevaeltu toetamise teenus (SHS § 87), töötamise toetamise teenus (SHS § 91), toetatud elamise teenus (SHS § 94), kogukonnas elamise teenus (SHS § 97), ööpäevaringne erihooldusteenus (SHS § 100), kinnise lasteasutuse teenus (SHS § 130<sup>1</sup>).

Maksuvaba käive on ka lapsehoiuteenus (SHS § 45<sup>1</sup>), kui see on riigi- või kohaliku omavalitsuse eelarvest rahastatav sotsiaalteenus.

5) **laste ja noorukite kaitsega seotud turvakoduteenus**;

6) **alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrghariduskoolitus**, sealhulgas õppevahend, mille koolitusteenuse

osutaja võõrandab teenuse saajale, üldhariduskoolitusega seotud eraõppetunni andmine ja muu koolitus, välja arvatud äriistel eesmärkidel antav muu koolitus;

Maksuvaba käibena käsitatakse üksnes sotsiaalse iseloomuga koolitusteenust – näiteks üldhariduskoolitust ja sellega seotud eraõppetunni andmist, mitte aga ettevõtluse käigus antavat koolitusteenust. Üldhariduskoolitusteenus selle sätte mõttes haarab alus-, põhi-, kutse-, kesk- ja kõrghariduskoolitust, kusjuures mõeldud on üksnes tasemeõpet. Kutsehariduskoolitus (ka ümberõpe või täiendusõpe) on hõlmatud mõistega muu koolitus. Äriistel eesmärgil osutatavale koolitusteenusele, kui see koolitus ei ole üks osa üldhariduskoolitusest, tuleb lisada käibemaks tavamääras.

7) **haige, vigastatu või puudega inimese vedu** selleks kohandatud sõidukiga, mis vastab liiklusseaduse alusel kehtestatud nõuetele;

Maksuvaba teenus on haige, vigastatu või puudega inimese vedu selleks kohandatud sõidukiga, mis vastab liiklusseaduse alusel kehtestatud nõuetele. Säte kehtestab maksuvabastuse nn invatakso teenusele, aga seda üksnes juhul, kui teenust osutatakse selleks kohandatud sõidukitega.

8) **teenus, mida sõltumatu isikuteühendus osutab oma liikmele**, kui on täidetud järgmised tingimused: teenus on otseselt vajalik liikme põhitegevuseks, mis on maksuvaba või ei kuulu käibemaksuga maksustamisele; teenuse eest makstav tasu ei ületa teenuse osutamiseks tehtud kulutusi ja teenuse maksuvabastus ei mõjuta oluliselt konkurentsi.

## Maksuvaba käive tavapärasest ettevõtlusest, sh kinnisasjadega seotud teenused

Maksuvaba käive tavapärasest ettevõtlusest, sh kinnisasjadega seotud teenused

Käibemaksuseaduses on sätestatud ka loetelu teenustest ja kaupadest, mille käive on maksuvaba.

Tegemist ei ole enam sotsiaalse iseloomuga tegevustega, vaid tavalise ettevõtlusega.

**Maksuvaba on:**

**1) kindlustusteenus, sealhulgas edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenus.**

Kindlustusvahendusteenuse olemus on välja toodud kindlustustegevuse seaduse §-s 2. Maksuvaba on kindlustusteenus, sealhulgas edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenus, mis vastab



kindlustustegevuse seaduses sätestatule.

Kindlustustegevuse seaduse kohaselt nimetatakse kindlustusmaaklerina või -agendina tegutsemist kindlustusvahenduseks. Kindlustustegevuse seaduse §-d 174, 175 ja 176 sätestavad kindlustusvahenduse kriteeriumid, mis on aluseks kindlustusvahendusteenuse määratlemisel.

**2) kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine.** Majutusteenuse osutamisele ning sõidukite parkimismaja või parkimiskoha, statsionaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisele maksuvabastust ei kohaldata.

Kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine on üldjuhul maksuvaba käive. Maksuhaldurit teavitades on õigus kinnisasja teenusele käibemaksu lisada, väljaarvatud eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisel. Nimetatud teenuste puhul on tegemist kinnisasjaga seotud teenustega, mille maksustamisel rakendatakse kinnisasja asukohariigi seadusandlust. Seega, kui on teavitatud kinnisasja teenusele käibemaksu lisamisest, ei ole maksustamise seisukohalt oluline, kellele teenust osutatakse, kas Eesti isikule või mitteresidendile.

Teavitamise korral peab maksukohustuslane sellist kinnisasja teenuse käivet maksustama esimesest maksustamisperioodist alates vähemalt kahe aasta jooksul.

Kinnisasja üürile andmist tuleb eristada **majutusteenuse osutamisest**, mis on maksustatav käive.

Kinnisasja kasutusvalduse puhul on samuti tegemist teenusega, mis on KMS § 16 lg 2 p 2 alusel maksuvaba käive ja maksustatav juhul, kui sellest on enne käibe toimumist samal maksustamisperioodil või varem kirjalikult teavitatud maksuhaldurit.

**3) kinnisasi või selle osa.** Maksuvabastust ei kohaldata kinnisasjale, mille oluline osa on ehitiseadustiku tähenduses või ehitise osa, mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu; ega kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa ning mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu, ning ehitismaale. Ehitise või selle osa on oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10% ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist.

Parendusega seotud kulutusi võrreldakse ainult kinnisasjal asuva ja renoveeritava ehitise maksumusega, mitte kogu kinnisasja maksumusega (maahind + ehitise).

[Kinnisasja mõiste käibemaksuseaduses](#)

**Kinnisasja** mõiste käibemaksuseaduse tähenduses on ära toodud käibemaksuseaduse § 2 lõikes 3. **Kinnisasjana** käsitatakse 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.

Kui reeglina on kinnisasjade käive maksuvaba, siis uute ja olulisel määral parendatud ehitiste ja hoonestamata kruntide müüki maksuvabaks käibeks ei loeta. Kinnisasja reeglite kohaselt on maksuvaba või maksustatav ka ehitise kui vallasasja käive. Vastavalt ehitusseadustiku § 3 lõikele 1 on ehitise inimtegevuse tulemusel loodud ja aluspinnasega ühendatud või sellele toetuv asi, mille kasutamise otstarve, eesmärk, kasutamise viis või kestvus võimaldab seda eristada teistest asjadest. Ehitised jagunevad hooneteks ja rajatisteks. Hoone on väliskeskkonnast katuse ja teiste välispiiretega eraldatud siseruumiga ehitise. Rajatis on ehitise, mis ei ole hoone. Ehitise mõiste ei seonu iseenesest kasutusloa olemasoluga või kandega ehitisregistris. Niikaua, kui maatükil asuv hoone on "terviklik asi", st tal on katus, siseruumid ja välispiirded, on tegemist maatükiga, millel asub ehitise. Tavapäraselt on kasutuselevõetud ehitisega maatüki võõrandamine maksuvaba käive käibemaksuseaduse § 16 lõike 2 punkt 3 alusel.

Käibemaksuseaduse kohaselt käsitatakse kinnisasjana ka hoonestusõigust asjaõigusseaduse tähenduses, seega hoonestusõiguse seadmist maale vaadeldakse maksustamise mõttes samaselt kinnisasja võõrandamisena.

#### Uue ehitise ja selle aluse maa võõrandamine

Uue ehitisena maksustatakse ka kinnisasi, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist.

Näiteks kui ehitise või selle osa soetusmaksumus (ilma maahinnata) oli enne parendamist 100 000 eurot ja parendustega seotud kulutusi tehti vähemalt 110 000 euro (soetusmaksumus 100 000 eurot + 10% sellest) eest ning ehitise või selle osa võõrandatakse enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu, ei kohaldata võõrandamisel maksuvabastust. Juhul kui parenduskulud on võrdsed ehitise soetamismaksumusega või jäävad alla 110 000 euro antud näite puhul, ei ole kohustust maksustada ehitise või selle osa võõrandamise käivet ka juhul, kui parendatud ehitist või selle osa enne võõrandamist kasutusele ei võeta.

#### Ehitusmaa mõiste käibemaksuseaduses

Vastavalt käibemaksuseaduse § 2 lõike 3 punktile 1 on ehitusmaa selline kinnisasi tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, millel ei asu ehitist, välja arvatud tehnovõrku või -rajatist, ja mis on projekteerimistingimuste, detailplaneeringu või riigi või kohaliku omavalitsuse eriplaneeringu kohaselt ehitamiseks kavandatud või mille kohta on esitatud ehitusteatis või mille katastriüksuse sihtotstarve on üle 50 protsendi elamumaa või ärimaa või need ühiselt.

Käibemaksuseaduse § 16 lõike 2 punkti 3 kohaselt ei kohaldata ehitusmaale maksuvabastust. Kui kinnisasjal on üksnes kasutuses olevad tehnovõrgud või -rajatised asjaõigusseaduse tähenduses, siis on tegemist ilma ehitiseta maatükiga, mille võõrandamist tuleb maksustada nagu ehitusmaa võõrandamist. Tehnovõrgud ja -rajatised asjaõigusseaduse tähenduses on eraldi kinnisasjad, mis kuuluvad

kolmandatele isikutele ning ei ole võõrandatavad maatüki omaniku poolt.

#### **4) Eesti Vabariigi kehtiv postimaksevahend, kui seda müüakse nimiväärtuses.**

Maksuvabastus ei laiene filateelsel eesmärgil müüdavatele postmarkidele, samuti kehtivatele postmarkidele, mida müüakse nimiväärtusest kallimalt.

5) **väärtpaber**, välja arvatud 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, ning alates 01.05.2018 ka välja arvatud kasvuhoonegaaside heitkoguse ühik atmosfääriõhu kaitse seaduse § 137 lõike 1 tähenduses.

**Väärtpaberi** mõiste tuleneb väärtpaberituru seaduse § 2 lõikest 1. Väärtpaber on võõrandatav varaline õigus, seega on väärtpaber teenus.

Väärtpaberite võõrandamisel moodustab maksuvaba käibe väärtuse kogu väärtpaberi võõrandamisel saadav tasu (sh ka väärtpaberi enda maksumus). Sellistele väärtpaberitele, mis annavad uena käsitatava kinnisasja või selle osa omandiõiguse või selle omanikuna kasutamise ja käsutamise õiguse, ei laiene väärtpaberite maksuvabastus. Selliste osaluste ja väärtpaberite käive tuleb maksustada, kuna majandusliku sisu poolest on tegemist uue kinnisasja võõrandamisega sarnase tehinguga. Ühe näitena võib siin tuua hooneühistu osaluse võõrandamisega. Osalus hooneühistus ei anna ühistu liikmele küll hoone kindlaksmääratud osa, nt korteri omandiõigust, kuid tegelikkuses saab hooneühistu liige oma liikmelisust, mis annab korteri ainukasutusõiguse, kasutada ja käsutada nagu omanik, nt saab oma liikmelisust võõrandada ja pantida. Eraldi liikmelisuse kuuluvuse kohta esitajaväärtpaberit ei anta, küll aga toimub liikmeks saamine reeglina notariaalse tehingu alusel.

Kui tegemist on ainult osaluse või väärtpaberite võõrandamisega või siis tehakse nendega mitterahaline sissemakse, aga sellega ei kaasne kinnisasja juriidilise või asjaõigusliku omandi üleminekut teisele isikule, st teisele isikule ei lähe õigus kasutada või käsutada kinnisasja omanikuna, on tegemist väärtpaberite tavapärase maksuvaba käibega.

#### **6) loteriipilet ja hasartmängu korraldamine (välja arvatud kaubandusliku loterii korraldamine) ning sellise osavusmängu korraldamine, mille ainus võimalik võit on võimalus uuesti osaleda samas mängus.**

Hasartmänguteenus sisaldab ka loterii korraldamist ja loteriipiletite võõrandamist. Hasartmängude korraldamine on reguleeritud hasartmänguseaduses. Hasartmänge võib korralda ainult vastavat tegevusluba omav isik. Maksuvabastust ei kohaldata kaubandusliku loterii korraldamisele ning sellise osavusmängu korraldamisele, mille ainus võimalik võit on võimalus uuesti osaleda samas mängus.

7) **investeeringukuld**, investeeringukulla võõrandamise või võõrandamislepingu sõlmimisega seotud teenus või nende käibega seotud teenus, mida osutab teise isiku nimel ja arvel tegutsev agent.

Investeeringukulla maksuvabastuse alus on käibemaksudirektiivi artiklites 344–356 sätestatud investeeringukulla maksustamise erikord. Käibemaksuseaduse § 32 lõikes 7 on sätestatud, milliste kaupade ja teenuste soetamisel tasumisele kuuluvat käibemaksu võib investeeringukulla maksuvaba käivet teostav maksukohustuslane sisendkäibemaksuna käsitada. Seda sõltumata asjaolust, et teenuseid ja kaupu soetatakse maksuvaba käibe jaoks. Teatud juhtudel võib investeeringukulda ja sellega seotud teenuste käivet ka valiku alusel maksustada § 16 lg 3 punkti 4 alusel.

**8) kaup, mille soetamisel puudus õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks**, välja arvatud juhul, kui kaup on soetatud enne, kui soetaja registreerus maksukohustuslasena või kui kauba soetamisel arvati sisendkäibemaks maha osaliselt.

Maksuvabastust ei rakendata sellise kauba müügil, kus kaup soetati enne soetaja maksukohustuslasena registreerimist, sel juhul saab rakendada hilisemat sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust (võõrandamiseks või tootmismaterjalina soetatud kaupade osas § 29 lg 5). Maksuvabastust ei rakendata ka juhul, kui maksukohustuslasel oli kauba soetamisel õigus osa sisendkäibemaksust maha arvata.

## Mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimine kinnisasja kasutamisel maksuvaba käibe tarbeks

Mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimine kinnisasja kasutamisel maksuvaba käibe tarbeks

Kinnisasja maksuvaba võõrandamisega või maksuvabade teenuste osutamisel kaasneb ka mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvestus. Kui maksukohustuslane on soetanud kinnisasja koos käibemaksuga ja on sisendkäibemaksu soetamisel maha arvanud, peab ta arvestama sellega, et kinnisasja maksuvaba käibe tarbeks kasutamisel peab ta mahaarvatud sisendkäibemaksu hakkama korrigeerima.

Kinnisasja soetamisel ei arvata sisendkäibemaksu maha üldise proportsiooni järgi, vaid lähtutakse konkreetse kinnisasja kasutamisest maksustatava ja maksuvaba käibe (või mitteettevõtluse) tarbeks. Kinnisasja soetamisel tasumisele kuuluv sisendkäibemaks arvatakse maha kinnisasja soetamise kuul, lähtudes kinnisasja maksustatava käibe teostamiseks kasutamise prognoositavast osatähtsusest kinnisasja soetamise aastal. Mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvestuse periood on kinnisasja puhul 10 aastat. Sisendkäibemaksu ümberarvestuse periood tähendab seda, et vastava perioodi jooksul alates kinnisasja soetamisest jälgitakse kinnisasja kasutamist maksustatava käibe tarbeks. Kui kinnisasja kasutatakse osaliselt (või täielikult) maksuvaba käibe tarbeks, peab maksukohustuslane maha arvatud sisendkäibemaksu osaliselt või täielikult tagasi maksma. Sisendkäibemaksu korrigeeritakse iga kalendriaasta lõpul, lähtudes kinnisasja kasutamisest sellel kalendriaastal.

Esimene kalendriaasta on ajavahemik kinnisasja soetamise päevast kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. Juhul kui kinnisasja tegelik kasutamine vastas prognoositavale osatähtsusele, ei ole sellel kalendriaastal vaja ümberarvestust teha. Kui kinnisasi võõrandatakse maksuvabalt enne ettevõtluse tarbeks kasutusele võtmist või esimese kasutusaasta jooksul, tuleb tagasi arvestada kogu kinnisasja soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaks.

Sisendkäibemaksu korrigeerimist tehakse nende kinnisasja tarbeks soetatud kaupade või saadud teenuste puhul, mis tõstavad kinnisasja raamatupidamislikku väärtust. Kinnisasja ümberehitamise korral (ehitise rekonstrueerimine, laiendamine vms) tuleb ümberehitatud kinnisasja või selle osa suhtes alustada uuesti ümberarvestuse perioodi rekonstrueeritud osa kasutusele võtmisest.

Sisendkäibemaksu on õigus korrigeerida mõlemas suunas, st korrigeerida saab ka mahaarvamata sisendkäibemaksu.

Näiteks saab proportsionaalselt maha arvata (st täiendavalt tagasi küsida) 1/10 mahaarvamata sisendkäibemaksust iga aasta kohta, mil kinnisasja kasutatakse ainult maksustatava käibe tarbeks. Eeldus on muidugi see, et kinnisasja soetaja oli registreeritud maksukohustuslane.

Sisendkäibemaksu korrigeerimist ei tule teha, kui ettevõtluses kasutatav kinnisasi võõrandatakse krediidi- ja finantseerimisasutusele ning isik, kes kinnisasja võõrandab, võtab selle ehitise samal maksustamisperioodil, mil võõrandamine toimus, krediidi- või finantseerimisasutuselt lepingu alusel oma kasutusse ja jätkab selle kasutamist ettevõtluses vähemalt 10 aasta täitumiseni kinnisasja oma ettevõtluses kasutamise algusest.

## Maksuvabad finantsteenused

Finantsteenuste maksuvabastus on seotud teenuse olemusega, mitte isikuga, kes seda osutab. Seega saab finantsteenuste maksuvabastust rakendada ka isik, kelle põhitegevus ei ole finantsteenuste osutamine. Maksuvaba finantsteenuse osutamisel ühendusevälise riigi isikule saab maksukohustuslane erandkorras teenusega seotud sisendkäibemaksu maha arvata (§ 29 lõike 1 alusel). KMS § 32 lg 2 alusel ei võeta maksustatava ja kogu käibe suhte arvutamisel arvesse juhuslikku finantsteenuse osutamist. Juhusliku finantsteenuse näiteks tegemist juhul, kui ettevõtte annab kas oma töötajale või ka ettevõttevälisele isikule laenu ja finantsteenuse osutamine ei ole ettevõtte põhitegevus. Samuti on tegemist juhusliku finantstegevusega, kui ettevõtte võõrandab endale kuuluvaid väärtpabereid, kaasa arvatud rahaturufondi osakuid.

Käibemaksuga ei maksustata järgmiste finantsteenuste käivet:

### **1) hoiustamistehingud avalikkuselt hoiuste ja muude tagasimakstavate rahaliste vahendite kaasamiseks**

Seda teenust võib pakkuda ainult litsentseeritud krediidasutus, kellel tekib teenustasudest maksuvaba käive.

### **2) laenutehingud, sealhulgas tarbijakrediit, hüpoteeklaenud ja muud äritehingute finantseerimise tehingud**

Laenulepingutes sisaldub üldjuhul laenuvõtja kohustus maksta laen kokkulepitud tähtajal laenuandjale tagasi ning tasuda intressi, st tasu laenu kasutamise eest. Seega on saadavate laenuintresside puhul tegemist maksuvaba käibega.

Alates 1. maist 2005 kehtivas krediidasutuste seaduse redaktsioonis on otseselt sätestatud, et finantsteenuseks käsitatava laenutehingu alla loetakse ka tarbijakrediit. Laenuintressidena ei käsitata panga makstavaid intresse arvelduskontole hoiustatud rahalt. Nimetatust ei teki äriühingule maksuvaba käivet.

### **3) liisingutehingud**

Liisingutehingute puhul on maksuvaba käive liisinguintress. Intress on üldjuhul tasu finantsteenuse eest. Juhul, kui liisingfirma osutab kliendile lisaks renditeenusele ka finantsteenust ning intress on arvel rendimaksest eraldi välja toodud, siis intress maksustamisele ei kuulu. Eelnimetatud tingimuste täitmisel on intress finantsteenuse maksuvaba sõltumata sellest, kas liisinguandja ja liisinguvõtja on omavahel sõlminud liisingulepingu kasutusrendilepingu või kapitalirendilepingu tingimustel.

### **4) arveldus-, sularaha siirdamise ja muud raha edastamise tehingud**

Eelnimetatud tehingute all tuleks mõista rahaliste ülekannete teenuse osutamist. Rahaliste ülekannete teenuse osutaja on üldjuhul pangaasutus. Maksuvaba finantsteenuseks käsitatakse ka rahaliste ülekannete teenustasu, mida teeb postiasutus, kuna sularaha võetakse vastu selle kandmiseks kolmandatele isikutele.

**Alates 01.07.2022 ei maksustata käibemaksuga makseteenuseid [makseasutuste ja e-raha asutuste seaduse](#) tähenduses, välja arvatud tehingud meenemüntidega, mis ei ole investeringukuld.**

### **5) mittesularahaliste maksevahendite, näiteks elektrooniliste maksevahendite, e-raha, reisisekkide ja vekslite väljastamine ja haldamine**

Mittesularahaliste maksevahenditena saab käsitada krediitkaarte, reisisekke, pangaveksleid jms. Üldjuhul on siin tegemist pankade teenusega, sh ka juhul kui reisisekke müüvad reisibürood.

### **6) tagatis- ja garantiitehingud ning muud isikule tulevikus siduvaid kohustusi tekitavad tehingud**

Maksuvaba finantsteenuseks käsitatakse nii tagatis- ja garantiitehinguid kui ka nendega seotud teenustasusid.

### **7) tehingud nii oma kui ka klientide arvel väärtpaberituru seaduse §-s 2 (alates 01.05.2018 § 2 lõike 1 punktides 1–7) sätestatud kaubeldavate väärtpaberite ja välisvaluutaga ning muud rahaturutehingud, sealhulgas tehingud tšekkide, vekslite, hoiusesertifikaatide ja muude selletaoliste instrumentidega**

Maksuvaba käive antud juhtudel on teenustasu. Maksuvaba käive tekib ka väärtpaberi müügitehingust endast (käibemaksuseaduse § 16 lg 2 p 6). **Väärtpaberi** mõiste tuleneb vastavalt väärtpaberituru seaduse § 2 lõikest 1. Väärtpaber on võõrandatav varaline õigus, seega on väärtpaber teenus. Tehingute tegemisel tuleb arvestada ka järgnevaga:

- ✓ juhul kui füüsiline isik või muu ettevõtlusega mittetegelev isik võõrandab endale kuuluvaid väärtpabereid, ei ole tegemist ettevõtlusega;
- ✓ juhul kui äriühing võõrandab endale kuuluvaid väärtpabereid, on väärtpaberite võõrandamine isiku maksuvaba käive, samas ei mõjuta see isiku sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kuna juhuslikku väärtpaberite võõrandamist ei arvestata maksustatava käibe ja kogu käibe suhte arvestamisel. Väärtpaberite (näiteks rahaturufondi osakud) müüki saab käsitada juhusliku teenuse osutamisenäriühingu poolt ka siis, kui tehinguid tehakse igapäevaselt, kuid müüja ei ole finantsasutus ning tema ettevõtlus seisneb milleski muus kui väärtpaberite võõrandamine. Väärtpaberite võõrandamisel moodustab maksuvaba käibe väärtuse kogu väärtpaberi võõrandamisel saadav tasu (sh ka väärtpaberi enda maksumus).

Alates 01.05.2018 **maksustatakse käibemaksuga** tehinguid kasvuhoonegaaside heitkoguse ühikuga atmosfääriõhu kaitse seaduse § 137 lõike 1 tähenduses, mida alates 03.01.2018 käsitatakse samuti väärtpaberina väärtpaberituru seaduse tähenduses.

**8) punktis 7 nimetatud väärtpaberite emiteerimise, müügi ja ostmisega seotud tehingud ja toimingud**  
Väärtpaberite emiteerimise, avaliku pakkumise või väärtpaberite reguleeritud turule kauplemisele võtmise korraldamise teenus.

#### **9) rahamaakleri tegevus**

Raha ja valuuta tehingute vahendamine VÕS §-s 658 sätestatud maaklerlepingu tähenduses.

**10) käesoleva lõike punktides 1–9 nimetatud teenustega seotud läbirääkimisteenus**

**11) investeerimisfondide seaduses sätestatud investeerimisfondi ja muu finantsjärelevalve alla kuuluva Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi investeerimisfondi valitsemine, sealhulgas fondivalitseja ülesannete edasiandmise korral fondi valitsemisega seonduvate teenuste osutamine fondile**

## Krüptovaluuta vahetustehingute maksuvabastus

Euroopa Kohus otsustas 22. oktoobril 2015 kohtuasjas C-264/14, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ 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.

Euroopa Kohus otsustas samuti, et direktiivi 2006/112 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.

## Maksuhalduri teavitamine valiku alusel maksustamisest

Käibemaksuseaduse § 16 lõige 3 sätestab võimaluse maksukohustuslasele lisada käibemaksu teatud kaupade ja teenuste maksustatavale väärtusele. Maksu lisamisest tuleb Maksu- ja Tolliametit enne käibe toimumist samal maksustamisperioodil või varem kirjalikult teavitada. Kui maksuhaldurit on maksustamisest teavitatud, ei ole maksukohustuslasel enam valikut ja tal on tehingule käibemaksu lisamise kohustus.

Valiku alusel saab maksustada alljärgnevat kaup ja teenuseid:

**1) kinnisasja või selle osa, välja arvatud eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine.**

**2) kinnisasi või selle osa, välja arvatud eluruum.**

Kui kinnisasja võõrandaja või kinnisasja teenuse osutaja on enne tehingu toimumist registreerinud ennast käibemaksukohustuslasena, siis on võõrandajal kasutuses olnud kinnisasja maksustamisel valikuvõimalus. Maksuhaldurit kirjalikult teavitades on õigus lisada käibemaksu kinnisasja tehingutele, välja arvatud kasutuses olnud eluruumide võõrandamise tehingutele. Eluruumi mõiste on sätestatud võlaõigusseaduses ja tähendab elamut või korterit, mis on kasutatav alaliseks elamiseks.

Valiku alusel saab maksustada kinnisasja või selle osa võõrandamist ja andmist üürile, rendile või



kasutusvaldusse. Valiku alusel ei saa maksustada kasutuses olnud eluruumide käivet, üürile või kasutusvaldusse andmist.

Teavitades maksuhaldurit kinnisasjale või selle osale käibemaksu lisamisest, on maksuhalduril õigus kontrollida, kas ettevõtja poolt teavitamine oli õigustatud. Eriti pööratakse tähelepanu sellele, et maksustatava objektina ei käsita maksukohustuslane juba kasutuses olnud eluruumi.

Teavitamisel on õigus maksustada:

- a) maatüki võõrandamist koos sellel asuva ehitisega, välja arvatud kasutuses olnud eluruum;
- b) maatüki võõrandamist koos sellel asuva ehitisega (välja arvatud eluruum), mille parendustega seotud kulutused on alla 110% ehitise või selle osa soetusmaksumusest enne parendamist;
- c) kinnisasja või selle osa (välja arvatud eluruumi) üürile, rendile või kasutusvaldusse andmist.

Alates 01.01.2011. a kehtib maksustamisel erikord kinnisasja või selle osa suhtes, mille käive on tavapäraselt maksuvaba ja mille maksustatavale väärtusele käibemaksu lisamisest on käibemaksukohustuslane KMS § 16 lõike 3 alusel kohustatud maksuhaldurit teavitama. KMS § 411 sätestab, et juhul kui maksukohustuslane võõrandab teisele maksukohustuslasele eelpool nimetatud kinnisasja käibemaksuga, tasub kauba soetaja võõrandajale kauba käibemaksuta hinna. Kauba soetaja arvestab tehingu kohta esitatud arvel märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksusummana võõrandaja asemel (nn pöördmaksukohustus).

Lugege rohkem: "**Kinnisasja, metallijäätmete, väärismetalli ja metallitoodetd käibemaksuga maksustamise erikord**".

**3) käibemaksuseaduse paragrahvi 16 lõike 2 punktis 6 ja lõikes 21 nimetatud teenus, välja arvatud juhul, kui teenus osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele.**

Käibemaksuseaduse § 16 lõike 3 kohaselt saab valiku alusel käibemaksuga maksustada finantsteenuste ja väärtpaberite käivet, mis lõike 2 punkti 6 ja lõike 21 alusel on reeglina maksuvaba. 2006. aasta algusest jõustunud muudatusega sätestati, et finantsteenuseid saab valiku alusel maksustada üksnes riigisiseste teenuste puhul, mitte aga liikmesriikide vahel. Seega ei saa valiku alusel maksustada finantsteenuseid, mis osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele. Käibemaksudirektiivi kohaselt võib liikmesriik anda maksukohustuslasele õiguse maksustada finantsteenuseid, kuid kuna valik on riigipõhine, siis liikmesriikide vahel piiriülelalt valikut rakendada ei saa.

**4) investeeringukuld, mille teisele maksukohustuslasele võõrandab maksukohustuslane, kes oma ettevõtluse käigus teostab tavaliselt tööstusliku toorainena kasutatava kulla käivet, või maksukohustuslane, kes toodab investeeringukulda või muudab muul otstarbel kasutatavat kulda**

**investeeringukullaks, või sellise käibega seotud teenus, mida osutab teise isiku nimel ja arvel tegutsev agent.**

Juhul kui maksukohustuslane lisab teenuste maksustatavale väärtusele eeltoodu kohaselt käibemaksu, maksustatakse sellist käivet esimesest maksustamisperioodist alates vähemalt kahe aasta jooksul. Kaupade osas ei ole kahe aasta piirmäära kehtestatud, kuna maksukohustuslane saab valida maksustamist konkreetsete objektide kaupa ning kauba käibe korral on tegemist ühekordse tehinguga.

Käibemaksuseaduse § 16 lõikes 5 on toodud täpsustus, mille kohaselt käsitatakse maksuvaba käibena ka selliseid elektroonilisi teenuseid, mis oma olemuselt sarnanevad mõne maksuvaba käibena käsitatava teenusega. Näiteks internetipanga teenus on olemuselt finantsteenuse, kuid vormi tõttu kuulub elektrooniliste teenuste hulka.