Maksustatavad tehingud ja toimingud

KÄIBEMAKSU OBJEKT

Käibemaksuga maksustatakse (KMS § 1 lg 1):

1. käive, välja arvatud maksuvaba käive, mille tekkimise koht on Eesti;
2. kauba import Eestisse (KMS § 6), välja arvatud maksuvaba import (§ 17);
3. teenuse osutamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti (§ 10 lõiked 4 ja 5 ning § 10¹ lõige 4), välja arvatud maksuvaba käive;
4. KMS § 16 lõikes 3 nimetatud kauba või teenuse käive, mille maksustatavale väärtusele on maksukohustuslane lisanud käibemaksu;
   Teatud maksuvabale käibele võib maksukohustuslane oma valiku alusel lisada käibemaksu, kui on oma soovist varem maksuhaldurit teavitanud (nt kinnisasjade (v.a eluruum) käive; samuti finantsteenused, v.a kui teenus osutatakse teise liikmesriigi (piiratud) maksukohustuslasele jms).
5. kauba ühendusesisene soetamine (§ 8), välja arvatud kauba ühendusesisene maksuvaba soetamine (§ 18).

Käibemaksukohustuslane peab arvestama käibemaksu kõigilt eelpool loetletud tehingutelt ja toimingutelt, kusjuures KMS § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud käibe puhul peab ta arvestama käibemaksu (KMS § 3 lõige 4):

1. oma maksustamisele kuuluvalt käibelt;
2. teenustelt, mis on saadud ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis;
3. Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamiselt ettevõtlusega tegelevalt teise liikmesriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis;
4. kauba soetamiselt soetajana kolmnurktehingus;
5. käesoleva loetelu punktides 3 ja 4 nimetamata kauba soetamiselt ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis;
6. teiselt maksukohustuslaselt KMS § 41¹ lõikes 2 nimetatud kauba soetamiselt.
   - Punktides 2 ja 5 on sätestatud nn üldine pöördkäibemaksukohustus, mille kohaselt on maksukohustuslasel kohustus tasuda käibemaksu ka eraldi nimetamata kauba soetamiselt ja teenuse saamiselt ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis maksukohustuslasena registreeritud ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, kuid kellel tekib antud tehingu osas Eestis maksustatav käive. Välisriigi all peetakse seejuures silmas nii teist Euroopa Liidu liikmesriiki kui ka Euroopa Liidu välist riiki. Pöördkäibemaksukohustus tekib maksukohustuslasel ainult kauba või teenuse saamisel **ettevõtlusega tegelevalt** välisriigi isikult (sealhulgas füüsilisest isikust ettevõtjalt), mitte aga näiteks selliselt välisriigi eraisikult, kes ei ole ettevõtja.

- Tulenevalt sellest üldisest pöördkäibemaksukohustusest vabaneb välisriigi maksukohustuslane Eestis maksukohustuslasena registreerimise kohustusest juhul, kui ta võõrandab kauba või osutab teenust Eesti maksukohustuslasena registreeritud isikule. Nimetatud sätet rakendatakse näiteks juhul, kui tegemist on Eestis asuva kinnisasjaga seotud teenuse saamisega välisriigi maksukohustuslaselt.
- Sätte mõte on edendada kaupade vaba liikumist ja teenuste osutamist ning lihtsustada liikmesriikidevahelist ettevõtlust, vähendades tehinguid, mille puhul välisriigi maksukohustuslasel tekiks registreerimiskohustus Eestis ning samas tagades, et käibemaks saaks siiski Eestis makstud, kui siin maksustatav käive tekib.

Välisriigi maksukohustuslast ei käsitata tema Eestis oleva ettevõtlusega tegeleva püsiva tegevuskoha tõttu Eesti maksukohustuslasena, kui välisriigi isik ei osale maksustamisele kuuluvas tehingus või toimingus oma Eestis oleva püsiva tegevuskoha kaudu (KMS § 3 lg 3^1).

Näide

Prantsusmaa äriühingul Eestis registreeritud filiaal, mis aga ei tegele ettevõtlusega. Seega Prantsusmaa firma ei oma Eestis püsivat tegevuskohta. Sellest tulenevalt, juhul kui Eesti maksukohustuslane võõrandab sellele firmale kaupa või osutab üldreegli järgi maksustatavat teenust, on tal õigus esitada arve otse Prantsusmaal püsivat tegevuskohta omavale firmale 0-protsendilise määraga ja ta ei esita arvet Eestis asuvale filiaalile, sest see ei osale kaubatarnes ega teenuse osutamises.

Piiratud käibemaksukohustuslane peab maksma käibemaksu KMS § 1 lõike 1 punktides 2 ja 5 nimetatud toimingutelt (kauba import Eestisse ja ühendusesisene soetamine, välja arvatud maksuvaba import ja maksuvaba ühendusesisene soetamine) ning KMS § 3 lõikes 4 toodud loetelu punktides 2–5 nimetatud toimingutelt (KMS § 3 lg 5).

Piiratud maksukohustuslane, kes registreeriti KMS § 21 lõike 1 alusel ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult seaduse § 10 lõikes 5 nimetatud teenuse saamisel, ei ole kohustatud maksma käibemaksu kauba ühendusesiseselt soetamiselt, välja arvatud aktsiisikauba või uue transpordivahendi ühendusesiseselt soetamiselt, kui kalendriaasta jooksul soetatud kaupade maksustatav väärtus ei ületa 10 000 eurot.

Lisaks eeltoodule peab käibemaksuseaduse § 3 lõike 6 kohaselt käibemaksu maksma ka:

1. võlgnik Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik, tähenduses;
2. maksukohustuslasena registreerimata isik tehingult, mille kohta ta on esitanud arve või muu müügidokumendi, millele ta on märkinud käibemaksusumma;
   Käibemaksu peab maksma ka maksukohustuslasena registreerimata isik, kes on ekslikult enda väljastatud müügiarvele märkinud käibemaksu. See tähendab, et kui isik on ostjalt arve alusel nõudnud lisaks kauba hinnale ka käibemaksu tasumist, kuigi ta ei ole käibemaksukohustuslane, tuleb see käibemaks ka riigile maksta.
3. maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isik, välja arvatud KMS §

39 lõikes 1 või 2 nimetatud isik, kes soetab uue transpordivahendi teisest liikmesriigist; Analoogselt KMS § 39 sätestatud esindustele, asutustele ja institutsioonidele rakenduvatele muudele käibemaksuvabastustele ja tagastustele, on ka nendes sätetes nimetatud füüsilised isikud (diplomaadid, konsulaarametnikud, erimissiooni või rahvusvahelise organisatsiooni esindajad ning NATO relvajõududesse kuuluvad isikud) vabastatud käibemaksu tasumisest teisest liikmesriigist uue transpordivahendi soetamisel. See tähendab, neil on õigus soetada uus transpordivahend maksuvabalt.

4. maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isik, kes soetab alkoholi, tubakatoodet või kütust, välja arvatud maagaasi, alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse tähenduses (aktsiisikaup) teisest liikmesriigist, välja arvatud füüsiline isik, kes soetab aktsiisikauba isiklikuks otstarbeks;
5. kauba omanik tema poolt kauba maksuladustamise (§ 44[1]) lõpetamisel ilma kauba võõrandamiseta. Sätet ei kohaldata, kui isik oli kauba omanik ka kauba maksulattu paigutamisel, välja arvatud kauba riigisisesele käibele, importimisele või kauba ühendusesisesele soetamisele järgnenud kauba maksulattu paigutamisel, ning kaupa ei ole maksuladustamise ajal võõrandatud; Maksukohustust ei teki kauba omanikul oma kauba maksulaost väljatoimetamisel juhul, kui ta ise paigutas selle kauba ka maksulattu ning seda kaupa maksulaos ei võõrandatud, välja arvatud juhul, kui isik sai kasutada maksuvabastust kauba impordile, riigisisesele käibele või ühendusesisesele soetamisele vahetult järgnenud kauba maksulattu paigutamisel. Näiteks ei teki kirjeldatud maksukohustust juhul, kui isik paigutab maksulattu teatud koguse vilja, müüb seda maksulaos nullmääraga, kuid toob võõrandamata jäänud osa viljast taas maksulaost välja.
6. ajutises aktsiisivabastuses oleva aktsiisikauba omanik, kui ta toimetab aktsiisikauba aktsiisilaost välja ilma aktsiisikauba võõrandamiseta, välja arvatud aktsiisikauba toimetamisel ühest aktsiisilaost teise. Sätet ei kohaldata, kui isik oli aktsiisikauba omanik ka aktsiisikauba aktsiisilattu paigutamisel ning aktsiisikaupa ei ole aktsiisilaos võõrandatud. Kui aktsiisilaost väljatoimetatav ajutises aktsiisivabastuses olev aktsiisikaup on ka maksuladustatud, kohaldatakse käesoleva loetelu punkti 5 ehk maksuladustamise sätteid.

Sarnaselt maksuladudele maksustatakse ka aktsiisilaosisesed tehingud ajutises aktsiisivabastuses olevate aktsiisikaupadega 0-protsendilise määraga. Maksukohustus tekib ajutises aktsiisivabastuses oleva kauba väljatoimetamisel aktsiisilaost, välja arvatud juhul, kui isik oli kauba omanik ka kauba aktsiisilattu paigutamisel ning seda kaupa ei ole aktsiisilaos võõrandatud. Eeltoodust tulenevalt tekib ajutises aktsiisivabastuses oleva aktsiisikauba omanikul kauba aktsiisilaost väljatoimetamisel ilma võõrandamistehinguta käibemaksu tasumise kohustus üksnes juhul, kui ta on selle kauba soetanud aktsiisilaos maksustatuna 0-protsendilise käibemaksumääraga. Teistel juhtudel on aktsiisilaos ajutises aktsiisivabastuses olev aktsiisikaup käibemaksuga juba maksustatud, sest kauba paigutamisel aktsiisilattu tuleb käibemaksu arvestada ja tasuda üldreeglite kohaselt. Seega ei maksustata ajutises aktsiisivabastuses oleva kauba aktsiisilaost väljaviimist omaniku poolt, kui isik oli aktsiisikauba omanik ka kauba aktsiisilattu paigutamisel ning seda kaupa ei ole aktsiisilaos võõrandatud. Samuti ei teki ajutises aktsiisivabastuses oleva aktsiiskauba aktsiisilaost väljatoimetamisel ilma võõrandamistehinguta käibemaksu arvestamise ja maksmise kohustust juhul, kui aktsiisikauba omanik toimetab aktsiisikauba ilma võõrandamistehinguta aktsiisilaost välja, kuid viib selle koheselt teise aktsiisilattu. Eeltoodud juhtudel ei ole KMS mõistes käive see, kui kauba omanik toimetab kauba aktsiisilaost välja.

Kuna kauba toimetamisel aktsiisi- ja maksulattu toimub käibemaksuga maksustamine erinevalt, tuleb olukorras, kus aktsiisilaost väljatoimetatav ajutises aktsiisivabastuses olev kaup on ühtlasi ka maksuladustatud, lähtuda maksuladustamise sätetest.

Ladustamise lõpetamisel käesoleva loetelu punktides 5 ja 6 nimetatud juhtudel deklareerib maksukohustuslane käibemaksu käibedeklaratsioonil (KMS § 29 lg 1 ja 2). Käibemaksu arvestamine ja tasumine toimub antud juhul pöördmaksustamise korras KMD real 1 ja 4 ning kui tegemist on maksustatava käibe tarbeks kasutatava kaubaga, arvatakse tasumisele kuuluv käibemaks KMD real 5 sisendkäibemaksuna ka maha, mis tähendab, et reaalset maksukohustust nimetatud tehingust ei teki.

Kui ladustamise lõpetab maksukohustuslasena registreerimata isik, siis esitab ta andmed kauba kohta ning tasub käibemaksu hiljemalt kauba maksuladustamise lõpetamise või kauba aktsiisilaost väljatoimetamise päeval vastavalt **rahandusministri 15.06.2022 määrusele nr 26** (KMS 38 lõiked 5¹ ja 8).

Ladustamise lõpetamisel käesoleva loetelu punktides 5 ja 6 toodud juhtudel on käibe maksustatav väärtus kauba soetusmaksumus või omahind või kauba harilik väärtus, kui see on soetusmaksumusest või omahinnast madalam. Maksustatav väärtus võib vastava kauba maksulattu või aktsiisilattu paigutamisel laoarvestusse kantud väärtusest väiksem olla ainult põhjendatud juhtudel (KMS § 12 lg 13).

Viimati uuendatud 08.01.2025