Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine

Kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe tarbeks, arvatakse nende kaupade ja teenuste sisendkäibemaks arvestatud käibemaksust maha osaliselt. Sisendkäibemaksu osalisel mahaarvamisel on maksukohustuslasel samal kalendriaastal lubatud kasutada kas proportsionaalse mahaarvamise meetodit või otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodit.

Käibemaksuseaduse § 29 lõikes 1 sätestatu kohaselt on maksukohustuslasel õigus oma maksmisele kuuluvast käibemaksust maha arvata maksustatava käibe tarbeks, samuti ettevõtlusega seotud § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute või välisriigis toimuva ettevõtluse, välja arvatud maksuvaba käibena käsitletavad tehingud (§ 16), tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Seega, kui ettevõttel on võimalik oma raamatupidamises otseselt eraldada maksustatava käibe tarbeks või maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või teenuse sisendkäibemaks, siis nendelt kaupadelt ja teenustelt saab sisendkäibemaksu mahaarvamisel pidada otsearvestust.

Ülejäänud kuludelt, mida kasutatakse nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe tarbeks, arvatakse sisendkäibemaks maha proportsionaalselt. Enamasti on sellisteks kuludeks ettevõtja üldkulud: näiteks elekter, kommunaalkulud, üür, rent jne.

Kui maksukohustuslane ei pea vajalikuks pidada sisendkäibemaksu mahaarvamisel otsearvestust, on tal õigus proportsionaalset mahaarvamise meetodit rakendada kõikidelt kaupadelt või teenustelt, mida kasutatakse maksustatava ja maksuvaba käibe tarbeks, mahaarvatava sisendkäibemaksu osas.

PROPORTSIOONI LEIDMINE, KUI SOETATUD KAUPU JA SAADUD TEENUSEID KASUTATAKSE NII MAKSUSTATAVA KÄIBE KUI KA MAKSUVABA KÄIBE TARBEKS

Sisendkäibemaksu osalisel mahaarvamisel proportsionaalse mahaarvamise meetodil lähtutakse maksukohustuslase Eestis ja välisriigis kalendriaasta jooksul tekkinud käibe, mille sisendkäibemaks on käibemaksuseaduse § 29 lõike 1 alusel mahaarvatav, ning kogu tema Eestis ja välisriigis tekkinud käibe suhtest (edaspidi maksustatava käibe ja kogu käibe suhe).

Nimetatud suhte arvutamisel ei arvestata põhivara võõrandamist sõltumata asjaolust, kas kauba võõrandamist käibemaksuseaduse § 16 lõike 3 alusel maksustatakse või mitte. Samuti ei võeta arvesse juhuslikku käibemaksuseaduse § 16 lõike 2 punktis 6 ja lõikes 2^1 nimetatud teenuste osutamist ega juhuslikku kinnisasja kaubana võõrandamist. Siia alla mahuvad nii juhusliku finantsteenuse osutamine kui ka väärtpaberite võõrandamine. Juhusliku ehk kõrvaltegevusena saab käsitleda finantsteenuse osutamist ja väärtpaberite võõrandamist juhtudel, kui ettevõtjal on olemas ka põhitegevus, millest saadavaid vahendeid kasutab näiteks laenu andmisel või väärtpaberite soetamisel. Juhusliku kinnisasja võõrandamisena saab käsitleda ühekordseid tehinguid, kus ettevõte soetab kinnisasja ja võõrandab

kaubana ja ei võta ise kinnisasja põhivarana kasutusele.

Kui maksukohustuslasel on võimalik pidada otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodit, siis selle meetodi puhul eristatakse kaubad ja teenused, mida kasutatakse:

- ainult maksustatava käibe jaoks – sisendkäibemaks arvatakse maha terves ulatuses;
- ainult maksuvaba käibe jaoks – sisendkäibemaksu ei arvata maha;
- nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe jaoks – sisendkäibemaks arvatakse maha vastavalt maksustatava käibe ja kogu käibe suhtele, lähtudes ülalnimetatud maksustatava käibe ja kogukäibe suhtest.

PROPORTSIOONI LEIDMINE SISENDKÄIBEMAKSU OSALISEL MAHAARVAMISEL PÕHIVARA, SEALHULGAS KINNISASJA, SOETAMISEL

Käibemaksuseaduse § 32 lõikes 4 sätestatu kohaselt arvatakse põhivara (sealhulgas kinnisasi) soetamisel ja selle tarbeks kauba soetamisel või teenuse soetamisel tasutav sisendkäibemaks maha põhivara või selle tarbeks kauba soetamise või teenuse saamise kuul, lähtudes põhivara maksustatava käibe tarbeks kasutamise prognoositavast osatähtsusest põhivara soetamise aastal.

Põhivara soetamisel (sh ka kinnisasi) ei arvata sisendkäibemaksu maha üldise, st eelnimetatud proportsiooni järgi, vaid lähtutakse konkreetse põhivara kasutamisest maksustatava või maksuvaba käibe või mitteettevõtluse tarbeks. Sisendkäibemaksu korrigeeritakse vastavalt põhivara tegelikule maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele põhivara soetamise aastast alates sisendkäibemaksu korrigeerimise perioodi jooksul. Sisendkäibemaksu korrigeerimist tuleb teha ainult nende põhivara tarbeks soetatud kaupade ja saadud teenuste puhul, mis suurendavad põhivara soetusmaksumust, ning ainult nende kinnisasja tarbeks soetatud kaupade ja saadud teenuste puhul, mis tõstavad kinnisasja raamatupidamislikku väärtust.

Sisendkäibemaksu korrigeerimise periood on kinnisasja ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul kümme kalendriaastat ning muu põhivara ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul viis kalendriaastat. Esimeseks kalendriaastaks loetakse ajavahemik põhivara soetamise päevast kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. Põhivara tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse puhul loetakse esimeseks kalendriaastaks ajavahemikku põhivara tarbeks kauba soetamise või teenuse saamise päevast kuni jooksva kalendriaasta lõpuni.

Mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeeritakse iga kalendriaasta lõpul **(vastavalt 1/10 või 1/5 ulatuses)** ning ümberarvestused kajastatakse detsembrikuu käibedeklaratsiooni lahtris 10 või lahtris 11. **Alates 2025. aastast tuleb põhivara esmasel kasutusele võtmisel korrigeerida sisendkäibemaksu täies ulatuses vastavalt põhivara tegelikule maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele põhivara**

kasutusele võtmise maksustamisperioodil ja sealt edasi juba 1/10 või 1/5 kaupa – see muudatus kehtib põhivarale, mis võetakse kasutusele 1. jaanuaril 2025 või hiljem (ka siis, kui see põhivara oli soetatud enne 2025. aasta algust).

Näide 1

Maksukohustuslane soetas 09.01.2020 korteriomandi (kinnisasi) ilma käibemaksuta ja hakkas seda renoveerima eesmärgiga võõrandada kinnisasi uue ehitisena ja käibemaksu lisades. Kuna maksukohustuslane prognoosib käibemaksu lisamist müügil, lahutab ta renoveerimiskuludelt maha kogu sisendkäibemaksu kokku 12 000 eurot. Parendustega seotud kulutused ületavad 10 protsenti ehitise soetusmaksumust enne parendamist ja ka nende kulude puhul on sisendkäibemaksu jälgimise periood 10 aastat.

Kinnisasja renoveerimine lõpetati septembris 2020 ja anti ostja puudumisel oktoobris 2020 maksuvabalt üürile. Kuna 2020. aastal kasutas maksumaksja renoveeritud korteriomandit ainult maksuvaba käibe tarbeks, siis detsembris 2020 tuleb teha renoveerimiskuludelt maha arvatud sisendkäibemaksu ümberarvestus esimese aasta osas.

Arvestus on selline: mahaarvatud sisendkäibemaks 12 000 eurot jagatud 10 aastaga = 1200 eurot. See on summa, mis võetakse iga kalendriaasta lõpul tehtava ümberarvestuse aluseks.

Seega tuli 2020. a detsembrikuu käibedeklaratsiooni real 10 näidata summa 1200 eurot. Üürileping lõppes septembris 2021 ja sama aasta oktoobris võõrandati kinnisasi maksuvabalt, kuna kasutatud eluruumi käibele käibemaksu lisamise võimalus puudub.

Kinnisasja võõrandamisel tuli sisendkäibemaksu ümberarvestus teha võõrandamise kuul, mis tähendab, et 2021. aasta oktoobri käibedeklaratsiooni real 10 tuli näidata 10 800 eurot (9 × 1200 eurot).

Näide 2

Käibemaksukohustuslane ostis korteriomandi 2024. aasta novembris ning arvas sisendkäibemaksu täies ulatuses maha, eeldades, et hakkab seda kasutama maksustatava käibe tarbeks (käibemaksuga maksustatava majutusteenuse osutamiseks).

See äriplaan aga ei teostunud ja kui 2025. aasta veebruaris võttis maksukohustuslane korteriomandi esmakordselt kasutusele, siis maksuvaba käibe tarbeks, andes selle eluruumina pikaajalisele üürile kuni 2025. aasta lõpuni. **Seetõttu tuleb 2025. aasta veebruari käibedeklaratsioonis (real 10) maksta tagasi kogu novembris 2024 maha arvatud sisendkäibemaks ja detsembris 2025 sisendkäibemaksu uut korrigeerimist ei toimu.**

2026. aasta jaanuaris alustatakse korteris ka tegelikult majutusteenuse osutamist ja kogu 2026. aasta jooksul kasutataksegi korteriomandit ainult maksustatava käibe tarbeks (majutusteenuse osutamisel) – **2026 detsembri käibedeklaratsioonis saab uuesti maha arvata 1/10 korteriomandi sisendkäibemaksust**.

Kui põhivara võõrandamisel korrigeeritakse sisendkäibemaksu, arvestatakse põhivara ja selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse kasutamist põhivara võõrandamise aastal kuni korrigeerimisperioodi

lõpuni täielikult maksustatava käibe tarbeks kasutamisena. Kui põhivara võõrandamisel on selle maksustatav väärtus alla poole vara soetusmaksumusest, siis sisendkäibemaksu korrigeerimisel ajavahemikku põhivara võõrandamisele järgnevast kuust kuni korrigeerimisperioodi lõpuni arvesse ei võeta. Kui kinnisasja maksuvabal võõrandamisel korrigeeritakse sisendkäibemaksu, arvestatakse kinnisasja ja selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse kasutamist kinnisasja võõrandamise aastal kuni korrigeerimisperioodi lõpuni täielikult maksuvaba käibe tarbeks kasutamisena.

Kinnisasja tarbeks soetatud kauba või teenuse (renoveerimiskulud) puhul loetakse esimeseks kalendriaastaks ajavahemikku kinnisasja tarbeks kauba soetamise või teenuse saamise päevast kuni jooksva kalendriaasta lõpuni (rahandusministri 30. märtsi 2004 määrus nr 39).

Vastavalt eelnevale näitele oli korteri esimene kasutusaasta (2020) maksuvaba üürikäibega ja korter võõrandati 2021. aastal maksuvabalt, seega tuleb kokkuvõttes tagastada kogu maha arvatud sisendkäibemaks.

Näide

Samadel tingimustel renoveeriti äriruume ja rendilepingud sõlmiti järgmiselt: rendileping septembrist 2020 kuni septembrini 2022 maksustatava rendikäibega, oktoobrist 2022 kuni novembrini 2023 maksuvaba rendikäibega ja detsembris 2023 võõrandatakse kinnisasi koos käibemaksuga.

Kuna 2020. ja 2021. aastal on äriruumide rendikäibele käibemaks lisatud, siis ümberarvestust ei olnud vaja teha.

2022. aastal on rendiruumide käive maksustatav perioodil 01.01–30.09 ja maksuvaba perioodil 01.10–31.12. Tegeliku kasutamise järgi kujunes 2022. aasta proportsioon nii: 75% maksustatava käibe tarbeks ja 25% maksuvaba käibe tarbeks. Ümberarvestuse alus ehk korrigeeritav summa oli 1200 eurot, sellest 300 eurot tuli näidata 2022. aasta detsembri käibedeklaratsiooni real 10 ehk riigieelarvesse tagastamisele kuulub 25% × 1200 = 300 eurot.

2023. aastal on rendiruumide käive maksuvaba perioodil 01.01–30.11 ja maksustatav alates detsembrist 2023, kui kinnisasi võõrandatakse koos käibemaksuga. Kinnisasja võõrandamisel koos käibemaksuga, arvestatakse kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või teenuse kasutamist järelejäänud perioodil, sealhulgas ka kinnisasja võõrandamise aastal, täielikult maksustatava käibe tarbeks kasutamisena. Seega arvestatakse kogu 2023. aastat maksustatava käibe tarbeks kasutamisena ning sisendkäibemaksu ümberarvestust ei ole 2023. aastal vaja teha.

SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE, KUI ON TEGEMIST ETTEVÕTLUSES JA MITTEETTEVÕTLUSES KASUTUSEL OLEVA TEENUSE VÕI KAUBAGA

Käibemaksuseaduse § 29 lõige 4 sätestab, et kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenust nii ettevõtluse tarbeks kui ka ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel, arvatakse maha ainult ettevõtluses maksustatava käibe tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaks. KMS § 29 lõike 4 rakendamisel tuleb üldjuhul lähtuda kulupõhisest meetodist ehk puhtast otsearvestamisest, mis tähendab, et iga ostetud kaup või teenus tuleb liigitada vastavalt kasutusotstarbele ning sellest lähtuvalt

teostada sisendkäibemaksu mahaarvamine.

Kui ostetud kaupu või teenust kasutatakse nii ettevõtluse tarbeks kui ka ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel, siis peab maksukohustuslane ise eristama iga kauba ja teenuse ettevõtluse (maksustatava käibe) tarbeks kasutatava osa ning vastavalt teostama sisendkäibemaksu mahaarvamise.

Kui maksukohustuslase raamatupidamises ei ole võimalik ettevõtluskulutusi muudest kulutustest eristada, alles siis peab ta pöörduma maksuhalduri poole taotlusega määrata sisendkäibemaksu mahaarvamise kord. Kuna KMS § 29 lg 4 ei sätesta meetodeid ega valemeid, siis maksuhaldur hindab eelnimetatud seadusesätte rakendamisel maksukohustuslase tegevuse laadi ja eripära ning maksukohustuslase ettepanekute baasil leitakse sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise jaoks selline kord, mis on kõige sobivam ja mis annab mõistliku tulemuse sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Kui maksukohustuslase poolt taotluse esitamisel ei ole tal veel teada laekuvaid tulusid ning maksustatava käibe osakaalu nendes tuludes, siis on maksuhalduril õigus sisendkäibemaksu mahaarvamise korra kinnitamisel näha ette ka sisendkäibemaksu kohustusliku ümberarvestuse kalendriaasta viimasel maksustamisperioodil.

Põhimõtteliselt saab proportsiooni arvutamisel võtta aluseks maksustatava käibe suhet kogukäibesse ning maha arvata ka ettevõtluse ja mitteettevõtluse tarbeks kasutatavate elektrikulude, kommunaalkulude jne sisendkäibemaksu.

Proportsiooni arvestamisel arvatakse kogukäibesse raha, mis saadakse ettevõtluses või sihtfinantseeringuna või toetusena, ehk siis kogu sissetulek, mille arvelt saab soetada kaupu ja teenuseid.

Näide

Mittetulundusühingul on nii maksuvaba käive, maksustatav käive ja ka eesmärgiline tegevus, mille tarbeks soetab kaupu või teenuseid. Kogukäibest moodustab maksustatav käive 80%. Mittetulundusühing ei ole oma raamatupidamises eraldanud maksustatava käibe tarbeks kasutatava elektrienergia, kommunaalteenuste, telefoniteenuste, üüri-/renditeenuste jms sisendkäibemaksu. Järelikult arvab ta nendelt kuludelt sisendkäibemaksu maha 80% vastavalt eelnevalt nimetatud proportsioonile.

Kokku nii maksuvaba käibe kui ka mitteettevõtluse tarbeks jääb 20% sisendkäibemaksu maha arvamata.

Viimati uuendatud 08.01.2025