

Erisät

Alla laaditud 01.07.2022

Sisukord

Erisätted	3
Käibemaksusoodustused diplomaatidele, välisesindustele, rahvusvahelistele organisatsioonidele, ELi institutsioonidele ning välisriigi relvajõududele	3
<i>Eestis asuvad välisesindused ja diplomaadid</i>	<i>5</i>
<i>Teistes riikides asuvad välisesindused ja nende diplomaadid</i>	<i>6</i>
<i>Rahvusvaheliste organisatsioonide esindused ja esindajad ning erimissioonid</i>	<i>6</i>
<i>Eestis asuvad ELi institutsioonid, sh nende esindused</i>	<i>6</i>
<i>Teistes liikmesriikides asuvad EL institutsioonid</i>	<i>7</i>
Välisriigi relvajõud	8
NATO liikmesriik	8
Muu (v.a NATO) välisriigi relvajõud	9
Rahvusvaheline sõjaline peakorter	10
Rahvusvaheline sõjaline õppeasutus	11
Käibemaksu- ja aktsiisivabastustõend	11
Käibemaksu tagastustaotluse vorm	12
Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord	12
Kinnisasja, metallijäätmete, väärismetalli ja metalltoodete käibemaksuga maksustamise erikord	15
<i>Siseriikliku pöördmaksustamise olemus</i>	<i>17</i>
<i>Siseriikliku pöördmaksustamise deklareerimine käibedeklaratsiooni lisas KMD INF</i>	<i>18</i>
<i>Siseriiklikult pöördmaksustatavad metalltooted</i>	<i>19</i>
Kasutatud kaupade käibemaksuga maksustamise erikord	21
<i>Kasutatud kauba, originaalkunstiteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikord</i>	<i>21</i>
<i>Avalikul enampakkumisel müüdud kasutatud kauba, originaalkunstiteose, kollektsiooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikord</i>	<i>23</i>
Digiteenuste maksustamine	24
Kassapõhise käibemaksuarvestuse erikord	25
Teavitamine	26
Käibe tekkimise aeg	26
Sisendkäibemaksu mahaarvamine	27
Kassapõhisest käibemaksuarvestusest loobumine	28
Üleminek üldkorra rakendamisel erikorra rakendamisele ja vastupidi	28
Välistused kassapõhisest käibemaksuarvestusest	29
Lisanõuded arvetele alates 01.07.2022	30
Maksuladustamine	30
Maksulao pidamise loa taotlemine	32
Maksuladustatud kaupade laovarvestuse pidamine	33
Maksulao pidamise loa peatamine ja kehtetuks tunnistamine	34
Tehingute maksustamine	34
Kauba paigutamine maksuladustamisele	35
Tehingud maksuladustamisel oleva kaubaga	36
Maksuladustamise lõppemine	36
Tagatised	37
Kinnisasi ja sellega seotud teenused	38

<i>Ehitis ja elamumaa</i>	39
<i>Kinnisasja võõrandamine</i>	40
<i>Kinnisasja võõrandamine, millele ei kohaldu maksuvabastus</i>	41
<i>Korteriomand, korterihoonestus- ja hoonestusõigus</i>	42
<i>Kinnisasjaga seotud teenused</i>	43
<i>Kinnisasjaga seotud ja mitteseotud teenused</i>	45
<i>Kinnisasja või selle osa rendile andmine</i>	45
<i>Majutusteenuse osutamine</i>	46
<i>Sisendkäibemaksu mahaarvamine</i>	48
Krüptoraha maksustamine	51
<i>Vahetustehingute käibemaksukäsitus</i>	52
<i>Rahakotiteenus ja virtuaalse valuuta kaevandamine</i>	52
<i>Platvormi kasutamisteenus käibemaksukäsitus</i>	53

Erisätted

VALDKONDA REGULEERIVAD ÕIGUSAKTID

Käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) § 3 lg 6 p-d 3, 5 ja 6, § 101, § 12 lg 13, § 15 lg 3 p-d 5–61, 11 ja 13, § 15 lg 4 p-d 14 ja 141, § 15 lg 51, § 17 lg 1 p 6, § 18 p 5, § 29 lg-d 1 ja 2, §-d 39–442

Vabariigi Valitsuse 16.04.2004. a määrus nr 109 „Välisesinduse, diplomaadi, Euroopa Ühenduse institutsiooni ning NATO liikmesriigi ja muu välisriigi relvajõudude ning rahvusvahelise sõjalise peakorteri ja rahvusvahelise sõjalise õppeasutuse poolt imporditava kauba käibemaksust vabastamise kord ja tingimused ning käibemaksu tagastamise kord ja tingimused”

Vabariigi Valitsuse 11.06.2004. a määrus nr 214 “Välisesindustele, diplomaatidele ja haldustöötajatele vastastikkuse põhimõttel kohaldatavad käibemaksusoodustused”

Rahandusministri 27.12.2005. a määrus nr 88 „Maksulao nõuded, maksulao pidamise loa väljastamise, kehtivuse peatamise ja kehtetuks tunnistamise ning maksuladustamisel oleva kauba hoidmise ja vedamise kord”

Rahandusministri 28.12.2005. a määrus nr 92 „Keskmist marginaali kasutava maksukohustuslase poolt reisiteenuse maksustatava väärtuse korrigeerimise kord”

Rahandusministri 02.05.2016. a määrus nr 20 „Eestis soetatud kaupade eest tasutud käibemaksu tagastamiseks esitatava taotluse vorm”

Rahandusministri 19.06.2017. a määrus nr 36 „Tollivõla tekkimisega seoses tasumisele kuuluvate tollimaksust erinevate maksude tasumise tagamiseks nõutava tagatise suuruse määramise ja arvutamise alused”

Käibemaksusoodustused diplomaatidele, välisesindustele, rahvusvahelistele organisatsioonidele, ELi institutsioonidele

ning välisriigi relvajõududele

Käibemaksusoodustused diplomaatidele, välisesindustele, rahvusvaheliste organisatsioonidele, ELi institutsioonidele ning välisriigi relvajõududele

ÜLDINFORMATSIOON

KMS § 39 lõiked 1 ja 2 sätestavad loetelu isikutest, kellele vajaliku kauba importi ei maksustata ning kellele Eestis tasutud käibemaks kauba soetamisel või teenuse saamisel tagastatakse: § 39 lg 1 alusel:

- ✓ Eestisse akrediteeritud välisriigi diplomaatilisele esindajale ja konsulaarametnikule (välja arvatud aukonsul);
- ✓ erimissioonile ja Välisministeeriumi tunnustatud rahvusvahelise organisatsiooni esindajale, esindusele või peakorterile;
- ✓ välisriigi diplomaatilisele esindusele ja konsulaarasutusele;
- ✓ erimissioonile;
- ✓ Euroopa Liidu institutsioonile;
- ✓ ülalnimetatud esinduse, asutuse ja erimissiooni haldustöötajale, välja arvatud liidu institutsiooni haldustöötaja § 39 lg 2 alusel;
- ✓ ühises kaitsetegevuses osaleva NATO liikmesriigi (välja arvatud Eesti) relvajõududele ja nendega kaasas olevale tsiviilkoosseisule ning nende liikmetele (**alates 01.07.2022 laieneb see soodustus ka teiste Euroopa Liidu liikmesriikide relvajõududele ja tsiviilkoosseisule ning nende liikmetele, kui nimetatud relvajõud osalevad kaitsetegevuses, millega rakendatakse ühise julgeoleku- ja kaitsepoliitika raames Euroopa Liidu meetmeid**).

Kui maksusoodustus on ette nähtud Riigikogus ratifitseeritud välislepingus, rakenduvad need:

- ✓ rahvusvahelisele sõjalisele peakorterile;
- ✓ rahvusvahelise sõjalise peakorteri liikmetele ja nende ülalpeetavatele ning peakorteri lepingupartnerite töötajatele ja nende ülalpeetavatele;
- ✓ välisriigi, mis ei ole NATO liikmesriik, relvajõududele ja tsiviilkoosseisule ning nende liikmetele ja liikmete ülalpeetavatele;
- ✓ rahvusvahelisele sõjalisele õppeasutusele.

Vastavad maksusoodustused on reguleeritud Vabariigi Valitsuse määrusega kehtestatud korras.

KMS § 3 lg 6 p 3 kohaselt on KMS § 39 lõigetes 1 ja 2 sätestatud isikud vabastatud Eestis käibemaksu tasumise kohustusest, kui nad teisest liikmesriigist uue transpordivahendi soetavad.

Eestis asuvad välisesindused ja diplomaadid

Importimisel vabastatakse käibemaksust välisriigi diplomaatilisele esindusele ja konsulaarasutusele ametialaseks kasutamiseks ning Eestisse akrediteeritud välisriigi diplomaatilisele esindajale, konsulaarametnikule (välja arvatud aukonsul) ja välisesinduse haldustöötajale isiklikuks kasutamiseks ettenähtud kaup. Kaup, mille importimisel käibemaksuvabastust taotletakse, tuleb deklareerida eraldi diplomaatilise kauba deklaratsioonidel. Õiguse käibemaksuvabastust taotleda kinnitab välisministeeriumi esindaja märkega eelnimetatud deklaratsiooni lahtris 7.

Haldustöötajal on õigus taotleda isiklikuks kasutamiseks kauba importimisel käibemaksuvabastust ainult sisseseadmise perioodil kolme esimese Eestis viibimise kuu jooksul.

Kauba tolliformaalsused teostatakse tollieeskirjades ettenähtud korras. Soetades kaupu ja teenuseid Eestist, on välisesindustel õigus siin makstud käibemaks tagasi saada. Eestis kauba soetamisel ja teenuse saamisel makstud käibemaks tagastatakse neile KMS § 39 lõikes 1 sätestatud tingimustel, arvestades seaduse § 39 lõike 4 alusel kehtestatud erandeid. KMS § 39 lõikes 4 nimetatud erandid on sätestatud **Vabariigi Valitsuse 11.06.2004 määrusega nr 214**. Käibemaksu tagastamiseks peab üldjuhul kaupade ja teenuste kogumaksumus koos käibemaksuga olema arve kohaselt vähemalt 64 eurot. Kommunaalmaksete, sideteenuste ja kütuse puhul vedelkütuse seaduse tähenduses tagastatakse käibemaks ka väiksema summa korral.

Käibemaksu ei tagastata kasutatud kauba soetamiselt. Samuti ei kuulu tagastamisele toiduainete soetamisel makstud käibemaks.

Tagastamiseks esitatakse taotlus välisministeeriumile iga kuu kohta järgneva kuu 10. kuupäevaks, lisades taotlusele KMS §-s 37 sätestatud nõuetele vastavad arved või nende koopiad, mille on kinnitatud arve väljastaja. Taotluse vorm on kehtestatud **rahandusministri 02.05.2016 määrusega nr 20**.

Taotluse esitaja õigust käibemaksu tagastamisele kinnitab välisminister või tema poolt volitatud ametnik oma allkirja ja pitsatiga taotlusel. Välisministeerium esitab taotluse koos dokumentidega maksuhaldurile dokumentide saabumise kuu või sellele järgneva kuu (juhul kui dokumendid saabuvad pärast 10. kuupäeva) 20. kuupäevaks. Käibemaksu tagastamist võib taotleda kuni 90 päeva jooksul alates kauba soetamise või teenuse osutamise päevast.

Maksuhaldur teeb taotluse suhtes otsuse ning kannab tagasimaksmisele kuuluva summa taotluses märgitud pangakontole 30 päeva jooksul alates ajast, millal saab ministereeriumilt dokumendid. Maksuhalduri märgistatud arved tagastatakse koos taotlusest tehtud koopiaga Välisministeeriumile.

Teistes riikides asuvad välisesindused ja nende diplomaadid

TEISTES RIIKIDES ASUVAD VÄLISESINDUSED JA NENDE DIPLOMAADID

KMS § 15 lg 3 p 5 kohaselt on õigus rakendada nullmäära kaupade müügil teises liikmesriigis asuvale diplomaatilisele esindusele ja konsulaarasutusele, sealhulgas Eesti esindustele teistes liikmesriikides.

Samuti maksustatakse nullmääraga ülalloetletud isikutele osutatav teenus (KMS § 15 lg 4 p 14).

Nullmäära rakendamise õigust tõendava dokumendina esitatakse kauba võõrandajale/teenuse osutajale nõukogu rakendusmäärusega (EL) nr 282/2011 kehtestatud käibemaksuvabastustõend (KMS § 15 lg 51), millest üks eksemplar peab jääma kauba võõrandajale/teenuse osutajale.

Ühendusevälises riigis asuvatele välisesindustele kaupade müügil tuleb arvestada kauba ekspordi reeglitega.

Rahvusvaheliste organisatsioonide esindused ja esindajad ning erimissioonid

RAHVUSVAHELISTE ORGANISATSIOONIDE ESINDUSED JA ESINDAJAD NING ERIMISSIOONID

Lisaks välisesindustele ja -esindajatele laieneb käibemaksuvabastus ka mitmesuguste **rahvusvaheliste organisatsioonide** esindustele ja esindajatele ning erimissioonidele.

Eestis asuvad ELi institutsioonid, sh nende esindused

EESTIS ASUVAD ELI INSTITUTSIOONID, SH NENDE ESINDUSED

Need on näiteks **Euroopa Komisjoni Esindus Eestis, Euroopa Parlamendi Infobüroo Eestis ning vabadusel, turvalisusel ja õigusel rajaneva ala suuremahuliste IT-süsteemide operatiivjuhtimise Euroopa amet (EU-LISA).**

ELi institutsiooniks loetakse institutsiooni, millele kohaldub **Euroopa ühenduste privileegide ja immuniteedi protokoll.**

Alates 01.01.2017 laiendati 0%-lise käibemaksu määra rakendamist kauba müümisel või teenuse osutamisel Eestis asuvale liidu institutsioonile (KMS § 15 lõike 3 punkt 5¹ ja lõike 4 punkt 14²). 0%-lise määraga maksustatavat käivet tõendavaks dokumendiks on institutsiooni esindaja ja Välisministeeriumi kinnitusega käibemaksuvabastustõend. Käibemaksuvabastustõend kinnitatakse siirdeliikmesriigi (= isikut „võõrustav“ riik, „*host member state*“) pädeva asutuse poolt. Eestis ostetud ja siin kasutatavate kaupade ja teenuste puhul on tõendil siirdeliikmesriigiks Eesti.

Eestis asuvale liidu institutsioonile kohaldatakse 0%-list määra tingimusel, et kaupade ja teenuste kogumaksumus käibemaksuta on arve kohaselt vähemalt 53 eurot. Arve kogumaksumus võib olla väiksem kommunaalmaksete, sideteenuste ja kütuse 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.

Lisaks teistele vabastustele ja soodustustele on alates 1. jaanuarist 2022 kehtestatud käibemaksuvabastus kauba importimisel Euroopa Komisjonile või liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele talle liidu õigusega antud ülesannete täitmise korral COVID-19 pandeemiale reageerimiseks, välja arvatud juhul, kui nimetatud kaup imporditakse selle tasu eest edasi müümiseks. Kui maksuvabastuse kohaldamise tingimused enam ei kehti, teavitab Euroopa Komisjon, amet või asutus, kes maksuvabalt kaupa importis, sellest maksuhaldurit ning tasub käibemaksu importimisel maksuvabastuse rakendamise tingimuste äralangemisel KMS § 39 lõike 3 alusel kehtestatud korras ja tingimustel. Euroopa Komisjoni või liidu õiguse alusel asutatud ameti või asutuse poolt talle liidu õigusega antud ülesannete täitmise korral COVID-19 pandeemiale reageerimiseks 2021. aastal soetatud kaubalt või saadud teenuselt või imporditud kaubalt Eestis tasutud käibemaks tagastatakse, välja arvatud juhul, kui nimetatud kaup on soetatud või imporditud tasu eest edasimüügiks või teenus on saadud tasu eest edasi osutamiseks. Käibemaks tagastatakse käibemaksuseaduse § 39 lõike 3 alusel kehtestatud korras ja tingimustel. Kui käibemaksu tagastamise tingimused enam ei kehti, kuulub selliselt kaubalt või teenuselt käibemaks tasumisele.

Teistes liikmesriikides asuvad EL institutsioonid

Tulenevalt Euroopa Ühenduste privileegide ja immuuniteedi protokolliga Eestis Vabariigis rakendamise kokkuleppes tuleb nullmääraga maksustada kõik sellisele ühenduse institutsioonile Eestis osutatavad ühendusesisesed teenused.

Euroopa Komisjon loeb ühendusesiseseks teenuseks iga teenust, mille käive tekib teises riigis kui ELi institutsiooni asukohariik, kellele teenust osutatakse. See tähendab, et kõik Eestis osutatavad teenused, mille saaja on teises liikmesriigis asuv ühenduse institutsioon, lähevad nn ühendusesisesesse teenuse (intra-Community services) mõiste alla ning nende osas tuleb kohaldada otsevastastust ehk nullmäärade rakendamist.

Kaupadele ja teenustele, mis müüakse Eestist teistes liikmesriikides asuvatele ühenduse institutsioonidele, rakendatakse käibemaksu määraks 0% tulenevalt KMS § 15 lg 3 punktist 5 (kaubad) ning § 15 lg 4 punktist 14 (teenused).

Nullmäärade rakendamise õigust tõendava dokumendina esitavad institutsioonid kauba võõrandajale või teenuse osutajale nõukogu rakendusmäärusega (EL) nr 282/2011 kehtestatud käibemaksuvabastustõendi, mille üks eksemplar peab jääma kauba võõrandajale/teenuse osutajale.

Välisriigi relvajõud

Välisriigi relvajõud on näiteks NATO liikmesriigi relvajõud, muu (v.a NATO) välisriigi relvajõud, rahvusvaheline sõjaline peakorter, rahvusvaheline sõjaline õppeasutus.

NATO liikmesriik

KMS § 15 lg 3 p 6 alusel maksustatakse nullmääraga teise liikmesriiki, mis on ühtlasi NATO liikmesriik, võõrandatav ja toimetatav ametikohustuste täitmiseks vajalik kaup relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilkoosseisu tarbeks, kui need relvajõud osalevad ühises kaitsetegevuses.

Samuti rakendatakse nullmäärade välisriigis asuvatele relvajõududele teenuste osutamisel (KMS § 15 lg 4 p 14).

Nullmääraga maksustatakse ka Eestis asuvalle ühises kaitsetegevuses osaleva NATO liikmesriigi (välja arvatud Eesti) relvajõududele ja nendega kaasas olevale tsiviilkoosseisule ametikohustuste täitmiseks võõrandatav kaup (KMS § 15 lg 3 p 6¹) ja osutatav teenus (KMS § 15 lg 4 p 14¹).

Nullmäära rakendamise õigust tõendava dokumendina esitavad NATO relvajõud kauba võõrandajale või teenuse osutajale nõukogu rakendusmäärusega (EL) nr 282/2011 kehtestatud käibemaksuvabastustõendi, millest üks eksemplar peab jääma kauba võõrandajale / teenuse osutajale.

Vastavalt KMS § 39 lõikele 2 ei maksustata käibemaksuga kauba importi NATO liikmesriigi (välja arvatud Eesti) relvajõududele ja nendega kaasas olevale tsiviilkoosseisule ning nende liikmetele, kui nimetatud relvajõud osalevad ühises kaitsetegevuses.

Alates 01.07.2022 laienevad eespool loetletud soodustused ka teiste Euroopa Liidu liikmesriikide relvajõududele ja tsiviilkoosseisule ning nende liikmetele, kui nimetatud relvajõud osalevad kaitsetegevuses, millega rakendatakse ühise julgeoleku- ja kaitsepoliitika raames Euroopa Liidu meetmeid.

Muu (v.a NATO) välisriigi relvajõud

Muu välisriigi relvajõududele ja tsiviilkoosseisule, nende liikmetele ja liikmete ülalpeetavatele kohaldatakse Eestis maksusoodustusi juhul, kui see on ette nähtud Riigikogu ratifitseeritud välislepingus.

Relvajõudude ja nendega kaasas oleva tsiviilkoosseisu ning nende liikmete ja liikmete ülalpeetavate õigust taotleda käibemaksuvabastust või käibemaksu tagastamist kinnitab kaitseminister või tema volitatud ametnik.

1. juulist 2022 kehtib nõukogu direktiiv (EL) 2019/2235, millega ühtlustatakse liidu raames ja NATO egiidi all ette võetavate kaitsetegevustega kaasnev käibemaksustamine ning kehtestatakse liidu kaitsetegevusele NATO kaitsetegevusega sarnased käibemaksusoodustused. Kaitsetegevus, millega rakendatakse ÜJKP raames ELi meetmeid, hõlmab sõjalisi missioone ja operatsioone, lahingugruppide tegevust, vastastikust abi, alalise struktureeritud koostöö projekte ning Euroopa Kaitseagentuuri meetmeid. Sellega seoses täiendatakse ka käibemaksuseadust (KMS).

KMS § 15 lõike 3 punktides 6 ja 6¹ tehtavate muudatustega maksustatakse nullprotsendilise määraga kaubad ja teenused, mis on mõeldud ELi liikmesriigi relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilpersonali tarbeks, kui need relvajõud osalevad väljaspool oma liikmesriiki kaitsetegevuses, millega rakendatakse ühise julgeoleku- ja kaitsepoliitika (edaspidi ÜJKP) raames ELi meetmeid. Nullprotsendilist määra ei rakendata Eesti relvajõududele Eestis võõrandatavate kaupade ja osutatavate teenuste osas.

Liikmesriigi relvajõudude õigust nullprotsendilise maksumääraga kauba soetamiseks või teenuse saamiseks kinnitab käibemaksuvabastustõendil kaitseminister või tema volitatud ametnik (KMS § 15 lõige 5²).

KMS § 39 lõikes 2 tehtavate muudatustega vabastatakse käibemaksust kaubad, mida liikmesriigi (välja arvatud Eesti) relvajõud impordivad kas enda või nendega kaasas oleva tsiviilpersonalit tarbeks, kui need relvajõud osalevad väljaspool oma liikmesriiki kaitsetegevuses, millega rakendatakse ÜJKP raames ELi meetmeid.

KMS § 15 lõike 3 punktides 6 ja 6¹ ning § 39 lõikes 2 sätestatud maksusoodustus kohaldub üksnes ÜJKP kaitsetegevusega otseselt seotud ülesannete täitmisega seonduvale kaubale või teenusele ja need ei hõlma ÜJKP tsiviilmissioone. Sellest tulenevalt võib maksusoodustust tsiviilpersonalit tarbeks võõrandatud kaupade või neile osutatud teenuste suhtes kohaldada üksnes siis, kui tsiviiliskud on kaasas relvajõududega, kes täidavad ÜJKP kaitsetegevusega otseselt seotud ülesandeid väljaspool oma liikmesriiki. Ülesandeid, mida täidab üksnes tsiviilpersonal või mida täidetakse üksnes tsiviilvõimeid kasutades ei käsitata kaitsetegevusena.

Rahvusvaheline sõjaline peakorter

Käibemaksuga ei maksustata kauba importi rahvusvahelisele sõjalisele peakorterile, kui maksusoodustus on ette nähtud Riigikogus ratifitseeritud välislepingus. Rahvusvahelise sõjalise peakorteri liikmetele ja nende ülalpeetavatele ning peakorteri lepingupartnerite töötajatele ja nende ülalpeetavatele kohaldatakse maksuvabastust kauba importimisel ja käibemaksu tagastamist kauba või teenuse saamisel Eestist, kui maksusoodustus on ette nähtud Riigikogus ratifitseeritud välislepingus. Rahvusvahelise sõjalise peakorteri liikmete ja nende ülalpeetavate suhtes kohaldatakse kauba või teenuse saamisel Eestis tasutud käibemaksu tagastamisel kogumaksumuse alammäära 64 eurot.

Samuti rakendatakse peakorterile kaupade ja teenuste müügil käibemaksu 0%-list määra, kui maksusoodustus on ette nähtud Riigikogus ratifitseeritud välislepingus. Sellised välislepingud on eeskätt **Põhja-Atlandi lepingu osalisriikide vaheline relvajõudude staatust reguleeriv kokkulepe** (NATO SOFA), **Protokoll Põhja-Atlandi lepingu alusel loodud rahvusvaheliste sõjaliste peakorterite staatuse kohta** (Pariisi protokoll) ning **Eesti Vabariigi ning NATO Euroopa vägede kõrgema peakorteri ja NATO arenduse kõrgema ülemjuhataja peakorteri vaheline Pariisi protokollis lisakokkulepe**.

Kõnealuse 0%-lise määraga maksustatavat käivet tõendavaks dokumendiks on NATO relvajõudude või sõjalise peakorteri esindaja ja Kaitseministeeriumi kinnitusega käibemaksuvabastustõend, mille vorm on kehtestatud **nõukogu rakendusmäärusega (EL) nr 282/2011 (lisa II)**.

Peakorteri ja selle lepingupartnerite töötajate ning nende ülalpeetavate õigust taotleda käibemaksuvabastust või käibemaksu tagastamist kinnitab kaitseminister või tema volitatud ametnik.

Rahvusvahelise sõjalise peakorterite liikmete ja nende ülalpeetavate õigust taotleda käibemaksuvabastust või käibemaksu tagastamist kinnitab välisminister või tema volitatud ametnik.

Rahvusvaheline sõjaline õppeasutus

KMS § 39 lõige 2 sisaldab maksusoodustust ka rahvusvahelisele sõjalisele õppeasutusele. Taolisi õppeasutusi on Eestis praegu üks – Balti Kaitsekolledž.

Vastavalt Riigikogus 13. oktoobril 1999. a vastuvõetud „Eesti Vabariigi Valitsuse, Läti Vabariigi Valitsuse ja Leedu Vabariigi Valitsuse vahelise protokolliga „Balti Kaitsekolledži ja tema isikkoosseisu staatuse kohta“ ratifitseerimise seaduse“ artiklile 8 on kolledž vabastatud impordimaksude tasumisest imporditud kaupade pealt, mis on kolledžile endale ametlikuks kasutamiseks imporditud.

Kolledžile tagastatakse ametlikuks kasutamiseks ostetud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibe- ja aktsiisimaks osapoolte riigisisestes õigusaktides lubatud ulatuses. Lepingus nimetatud maksusoodustusi rakendatakse kolledžile KMS § 39 lõigete 2 ja 3 alusel, mille kohaselt on ette nähtud maksusoodustused muuhulgas rahvusvahelisele sõjalisele õppeasutusele, kui see on ette nähtud Riigikogus ratifitseeritud välislepingus.

Riigikogus vastuvõetud ratifitseerimise seaduse järgi tagastatakse kolledžile ostudelt tasutud käibemaksu riigisisestes õigusaktides lubatud ulatuses.

Kuna siseriiklik õigus ei näe ette eraldi ulatust sõjalisele õppeasutusele maksusoodustuste andmisel, siis tagastatakse kolledži poolt ametlikuks kasutamiseks ostetud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibe- ja aktsiisimaks.

Käibemaksu- ja aktsiisivabastustõend

Nullmäära rakendamiseks vajalik tõendav dokument maksusoodustust saavatele isikutele kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel on **nõukogu rakendusmäärusega (EL) nr 2022/432** kehtestatud käibemaksuvabastustõend (KMS § 15 lg 5¹; edaspidi tõend).

Tõendil kinnitab maksust vabastamise tingimustele vastav institutsioon/isik esitatud andmete õigsust ning ühtlasi esitab tõendi lahtris 3 andmed, mida on vaja maksuvabastustaotluse hindamiseks

siirdeliikmesriigis, s.t riigis, kuhu kaup toimetatakse või kus asub teenuse ostnud institutsioon/isik.

Müüjale on oluline jälgida tõendil **lahtris 6** toodud informatsiooni, milles on märgitud, kas kõik soetatavad kaubad/teenused on selles riigis maksust vabastatud. Osalise maksuvabastuse korral rakendab müüja nullmäära lahtris märgitud osa ulatuses. Ülejäänud kaubad/teenused tuleb maksustada käibemaksu tavamääraga.

Tõendi üks eksemplar jäetakse müüjale, kes on kohustatud seda vastavalt Eesti õigusaktidele säilitama oma raamatupidamises.

Protseduuri lihtsustamiseks võib siirdeliikmesriigi pädev ametiasutus anda maksust vabastamise tingimustele vastavale institutsioonile (lahtris 1 märgitud ostjale) loa tempel panemata jätta ametlikuks kasutamiseks vajaliku kauba/teenuse maksuvabastuse korral. Lahtris 7 teatab ostja viitega vastavale dokumendile, mille alusel on luba tempel panemata jätta.

Käibemaksu tagastustaotluse vorm

Käibemaksu tagastustaotluse vorm on kehtestatud **rahandusministri 02.05.2016 määrusega nr 20**. Taotlus käibemaksu tagastamiseks esitatakse vastavalt kas Välis- või Kaitseministeeriumile kuu 10. kuupäevaks, lisades taotlusele KMS § 37 sätestatud nõuetele vastavad arved või nende koopiad, mida on kinnitatud arve väljastaja.

Käibemaksu tagastamist võib taotleda kuni 90 päeva jooksul kauba soetamise või teenuse osutamise päevast alates.

Taotlus koos dokumentidega tuleb maksuhaldurile esitada dokumentide saabumise kuule järgneva kuu lõpuks.

Maksuhaldur teeb taotluse suhtes otsuse ning kannab tagasimaksmisele kuuluva summa taotluses märgitud pangakontole 30 päeva jooksul ministeeriumilt taotluse ja sellele lisatud arvete saamise päevast arvates. Maksuhaldur tagastab märgistatud arved koos taotlusest tehtud koopiaga Välis- või Kaitseministeeriumile.

Taotlus käibemaksu tagastamiseks

Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord

Reisiteenuste maksustamise aluseks on KMS § 40 „Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord” ja direktiivi 2006/112/EU artikkel 306.

Reisiteenuse eriskeemi võivad peale reisikorraldajate kasutada ka teised isikud, kelle tegevus on seotud reisiteenuse osutamisega (näiteks isik, kes osutab keelekoolitusteenust ning korraldab keeleõppereise välismaal, maksustab reisiteenused erikorra alusel).

Eriskeemi kasutatakse juhul, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisijale, sealhulgas juriidilisele isikule või asutusele, reisiga otseselt seotud teenust (reisiteenus) ning kasutab reisiteenuse osutamisel ettevõtlusega tegelevalt Eesti või välisriigi isikult soetatud kaupa või saadud teenust. Alates 01.01.2006 rakendatakse erikorda kõikide kolmandatelt isikutelt sisseostetud ja oma nimel edasimüüdud reisiga otseselt seotud teenuste osas, mitte ei lähtuta turismiseaduses sätestatud turismiteenuste loetelust.

Reisiteenused peavad olema ostetud kolmandatelt isikutelt ning seejärel oma nimel müüdud lõpptarbijale. Lõpptarbijale on reeglina füüsiline isik, kuid ka äriühing, kes ostab teenust ettevõtluse tarbeks (nt töölähetuse korral). Reisikorraldaja käsitab lõpptarbijale erikorra alusel osutatavaid teenuseid ja võõrandatavaid kaupu ühtse reisiteenusena. Reisikorraldaja käibeks loetakse tema poolt ostetud kaupade ja teenuste hinnale lisatud osa ehk marginaali nende edasimüügil lõpptarbijale, mis maksustatakse 20% käibemaksumääraga. Kui osa reisiteenusel osutatakse ühendusevälises riigis, maksustatakse ühendusevälises riigis osutatud teenusega seotud osa 0% käibemaksumääraga.

Erikorda võib kohaldada ka juhul, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisiteenust teisele Eesti või välisriigi maksukohustuslasele edasiosutamiseks. Kui maksukohustuslane soovib nimetatud juhul kasutada käibemaksuga maksustamise üldkorda, maksustatakse reisiteenus teenuse käibe tekkimise koha reeglite alusel. Juhul kui osutatava reisiteenuse käibe tekkimise koht on Eesti (reisijatevedu Eestis, majutus Eestis) ning kasutatakse käibemaksuga maksustamise üldkorda, tuleb teenuse käive maksustada vastavalt kas 20% või 9% maksumääraga. Kui osutatava reisiteenuse käibe tekkimise koht on mõni muu liikmesriik ja kasutatakse käibemaksuga maksustamise üldkorda, siis tuleb iga teenust maksustada vastavalt selle liikmesriigi maksuseadustele. Kui on tegemist näiteks reisijateveo või majutuse edasimüügiga, mida maksustatakse teenuse osutamise riigis, tekib üldjuhul nendes liikmesriikides käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus ja teenust ei saa Eestis deklareerida ning maksustada.

KMS § 40 lõike 5 alusel leitav reisiteenuse maksustatav väärtus (kasutatakse eelmise aasta keskmist marginaali)

Selleks, et marginaali ei peaks iga tehingu puhul eraldi välja arvutama, võib reisikorraldaja esitada Maksu- ja Tolliametile kirjaliku taotluse maksustatava väärtuse leidmiseks eelmise aasta keskmise marginaali alusel. Marginaali on kõige lihtsam väljendada protsentides.

Näide

Eestis asuv reisikorraldaja ostis kolmandatelt isikutelt sisse majutusteenust hinnaga 250 eurot (sisaldab selle riigi käibemaksu) ja ühendusesisest reisijateveoteenust hinnaga 200 eurot.

Reisikorraldaja müüb teenused edasi 450 eurot + 10% marginaal = 495 eurot. Reisikorraldaja marginaal on $495 - 450 = 45$ eurot.

Reisiteenuse pakett ei sisalda ühendusevälises riigis osutatavaid teenuseid.

20% käibemaksumääraga maksustatud reisiteenuse maksustatav väärtus on $45 : 1,20 = 37,5$ eurot, mis kajastatakse KMD lahtris 1. Reisikorraldaja poolt tasumisele kuuluv käibemaks $37,5 \times 20\% = 7,5$ eurot.

Reisiteenuse maksustatavat väärtust korrigeeritakse kalendriaasta lõpus (viimasel maksustamisperioodil) kogu kalendriaasta ulatuses, lähtudes KMS § 40 lõike 4 kohaselt arvatud reisiteenuse maksustatavast väärtusest. Keskmist marginaali kasutava maksukohustuslase poolt reisiteenuse maksustatava väärtuse korrigeerimise kord on kehtestatud [rahandusministri 28.12.2005 määrusega nr 92](#).

Juhul kui maksukohustuslane ei kasuta keskmist marginaali, arvutatakse marginaal iga tehingu kohta eraldi. Arvestades reisiteenuste spetsiifikat, on sellise meetodi kasutamine keerukam, kuna reisi tegelikud tulud ja kulud ei pruugi reisiteenuse müümise hetkeks teada olla.

KMS § 40 lõike 4 alusel leitav reisiteenuse maksustatav väärtus (marginaal leitakse iga tehingu kohta eraldi)

Näide

Eestist teise liikmesriiki suunduv lõpptarbija.

Reisifirma ostab majutuse ühendusesises riigis hinnaga 300 eurot (sisaldab selle riigi käibemaksu) ja ühendusesisest reisijateveo teenust hinnaga 150 eurot.

Reisifirma kulud on kokku 450 eurot.

Reisifirma müüb reisijale paketi hinnaga 500 eurot.

Reisifirma marginaal selle tehingu osas on $500 - 450 = 50$ eurot.

Kui osa reisiteenusest osutatakse ühendusevälises riigis, siis maksustatakse ühendusevälises riigis tekkinud marginaali osa 0% käibemaksumääraga. Näiteks kui reisil Tallinn-Oslo moodustavad ühendusevälise riigiga seotud kulutused kogu reisiteenuste maksumusest 68% (ülejäänud 32% on seotud kulutustega näiteks Soomes ja/või Rootsis), siis maksustatakse 68% reisiteenuse marginaalist ($50 \times 68\%$) 0% käibemaksumääraga ja ülejäänud marginaal maksustatakse 20% käibemaksumääraga.

20% käibemaksumääraga maksustatud maksustatav väärtus on $(50 \times 32\%) : 1,20 = 13,33$ eurot, mis kajastatakse KMD lahtris 1. Reisikorraldaja tasub käibemaksu $13,33 \times 20\% = 2,67$ eurot.

Erisused sisendkäibemaksu mahaarvamisel ja arve esitamisel

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on reisikorraldajal ainult nende kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaksu osas, mis ei ole erikorra alusel osutatavate teenuste tarbeks soetatud. Maha võib arvata ka üldkuludelt tasutud käibemaksu. Seepärast on seaduses sätestatud eraldi arvestuse pidamise nõue erikorra alusel maksustatavate teenuste ja nende tarbeks soetatud kaupade ja teenuste kohta.

Erikorda kasutavale reisikorraldajale kehtivad erisused ka arvete väljastamisel. Erikorra alusel osutatava

reisisiteenuse kohta väljastatavale arvele ei märgita käibemaksusummat. Arvele tuleb aga märkida viide KMS § 40 või direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 306. Teenuste kohta, mida ei osutata erikorra alusel, esitatakse arve teenuste lõikes koos teenustele kohaldatavate käibemaksusummadega (KMS § 37 lg 7). Kui pakettreis sisaldab ka reisikorraldaja enda osutatavaid teenuseid, tuleb need teenused arvel eraldi välja tuua koos neile kohaldatava käibemaksusummadega. Arve nõuetele vastavat arvet ei pea väljastama teenuse osutamisel füüsilisele isikule isiklikuks otstarbeks (KMS § 37 lg 3).

Kinnisasja, metallijäätmete, väärismetalli ja metalltoodete käibemaksuga maksustamise erikord

KINNISASJA, METALLIJÄÄTMETE, VÄÄRISMETALLI JA METALLTOODETE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE ERIKORD

Kui käibe tekkimise kohaks on Eesti ja teenuse osutajaks või kauba võõrandajaks on Eesti maksukohustuslane, peab üldjuhul tasuma käibemaksu teenuse osutaja või kauba võõrandaja.

Erinevalt eeltoodust on alates 01.01.2011 kehtima hakanud käibemaksuseadusesse sissekirjutatud ostja nn pöördkäibemaksukohustus teatud tehingutele. Käibemaksuseaduse § 41¹ „Kinnisasja, metallijäätmete, väärismetalli ja metalltoodete käibemaksuga maksustamise erikord” rakendub juhul, kui maksukohustuslane võõrandab teisele maksukohustuslasele:

- ✓ käibemaksuseaduse § 16 lõikes 3 nimetatud kinnisasja või selle osa käibemaksuga; metallijäätmed jäätmeseaduse § 104 tähenduses;
- ✓ investeringukulda, mille maksustamisest on teavitatud KMS § 16 lg 3 sätestatud korras;
- ✓ väärismetalli väärismetalltoodete seaduse tähenduses (v.a investeringukuld);
- ✓ väärismetalli sisaldavat metallimaterjali, sealhulgas väärismetalli sisaldavaid jäätmeid, mis võõrandatakse jäätmeluba mitteomavale maksukohustuslasele;
- ✓ KMS § 411 lõike 2 punktis 5 loetletud kaubakoodidega metalltooteid.

Eelnimetatud tehingute puhul tasub kauba soetaja võõrandajale kauba käibemaksuta müügihinna. Kauba võõrandajal on kohustus esitada ostjale eraldi arve, millel peab olema märgitud, et kauba soetaja arvestab käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksuna.

Erikorra alusel maksustatakse kinnisasi või selle osa, ning investeeringukuld, mille käive on tavapäraselt maksuvaba ja mille maksustatavale väärtusele käibemaksu lisamisest on maksukohustuslane käibemaksuseaduse § 16 lõike 3 alusel kohustatud maksuhaldurit teavitama. Kohustus teavitada lasub kinnisasja või investeeringukulla võõrandajal. Kui kinnisasja või investeeringukulla võõrandaja on ka jätnud oma kohustuse täitmata ja väljastab ostjale arve, millel otseselt sätestatud, et kauba soetaja arvestab arvele märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksusumma võõrandaja asemel, siis ostja käitub arve saamisel vastavalt käibemaksuseaduse § 41¹ sätestatule. Saades arve koos viitega maksu tasumise kohustuse üleminekust kauba soetajale, näitab soetaja maksustatava tehingu enda poolt esitatava käibedeklaratsiooni lahtris 1, lahtris 4 ning informatiivsetes lahtrites 7 ja 7.1. Kinnisasja, metallijäätmete, väärismetalli, väärismetalli sisaldava metallimaterjali, investeeringukulla ja metalltoodete soetajal on õigus arvel näidatud käibemaksu näidata mahaarvatava sisendkäibemaksuna lahtris 5 soetatud kauba maksustatava käibe tarbeks kasutusele võtmisel. Kui hiljem selgub, et kauba võõrandaja on arvele lisatud käibemaksu soetajale tasumiseks suunanud valesti, kajastavad nii võõrandaja kui ka ostja sellest tulenevad muudatused KMS § 29 lõikes 7 sätestatu kohaselt.

Eluruumide võõrandamisel erikord ei rakendu, kuna kasutatud eluruumide võõrandamise käibe ei saa käibemaksu lisada ja uued eluruumid on maksustatavad tavakorras võõrandaja poolt.

Metallijäätmete võõrandamisel rakendub erikord metallijäätmetele jäätmeseaduse § 104 tähenduses. Vastavalt jäätmeseaduse § 104 sätestatule on metallijäätmed oma põhikoostiselt ehedatest mustmetallidest või värvilistest metallidest või nende sulamitest koosnevad jäätmed. **Metallijäätmete täpsustatud nimistu** on kehtestatud keskkonnaministri määrusega vastavuses jäätmeseaduse § 2 lõike 4 alusel koostatud jäätmenimistuga.

Seega rakendatakse pöördmaksustamise eriskeemi igasugusele metallimaterjalile, mis sisaldab mingiski koguses väärismetalli. Enam ei ole oluline väärismetalli proov, seega on käibemaksuseaduse tekstist välja jäetud ka viide kullamaterjalile, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 325 tuhandikku kaaluosa. Väärismetallideks on puhas kuld, hõbe, plaatina ja pallaadium ning nende sulamid.

Erikorra alusel võõrandatava kauba soetamisel kajastab soetaja maksustatava tehingu väärtuse oma käibedeklaratsioonil selle kauba eest arve kättesaamise maksustamisperiodil. Ostja arvab nimetatud juhul sisendkäibemaksu arvestatud käibemaksust maha samal maksustamisperiodil, mil ta arvestab käibemaksusumma enda tasutava käibemaksuna.

Kauba võõrandaja näitab tehingu maksustatava väärtuse oma käibedeklaratsiooni informatiivses lahtris 9 ja **ei täida lahtrit 1**.

Erikord ei rakendu, kui kinnisasi, metallijäätmed, väärismetall, väärismetalli sisaldav metallimaterjal, investeeringukuld või metallitooded võõrandatakse isikule, kes ei ole ennast registreerinud käibemaksukohustuslasena või kes on ennast registreerinud piiratud maksukohustuslasena.

Väärismetalli sisaldusega tavakauba müük siseriikliku pöördmaksustamise alla ei kuulu. Tavatooteks loetakse esmajoones kaubandusvõrgus müüdavaid väärismetalltooteid, mis on tervikuna või osaliselt valmistatud ühest või enamast Väärismetalltoodete seaduse § 4 lõigetes 2 ja 2¹ lubatud väikseima standardprooviga väärismetallist.

Lisainfo

Siseriikliku pöördmaksu laienemine metalltoodetele

Siseriikliku pöördmaksustamise olemus

Kuna siseriiklikku pöördmaksustamist saab rakendada **ainult kahe Eesti käibemaksukohustuslase vahelisele tehingule**, peab müüja veenduma, et talle ostja poolt teatatud käibemaksukohustuslase number on kehtiv ja pöördmaksustamist saab ka tegelikult rakendada. Eesti ettevõtja käibemaksukohustuslase numbri kehtivust saab kontrollida päringust **Eesti käibemaksukohustuslase registreerimise (KMKR) numbri kontroll**.

Käibemaksuseaduse § 41¹ lõikes 5 on alates 01.05.2018 sätestatud, et siseriiklikule pöördmaksustamisele kuuluv tehing tuleb arvel eraldi välja tuua koos viitega „pöördmaksustamine“. Tingimuseks on, et **kõigi arvel kajastatud tehingute käive on arve esitamise ajaks käibemaksuseaduse § 11 kohaselt täielikult tekkinud**. Kui see nii ei ole, **tuleb siseriiklikule pöördmaksustamisele kuuluva tehingu kohta väljastada eraldi arve koos märkega „pöördmaksustamine“**.

Enne 1. maid 2018 tuli käibemaksuseaduse § 41¹ lõike 5 kohaselt siseriiklikule pöördmaksustamisele kuuluva tehingu kohta alati väljastada eraldi arve koos viitega „pöördmaksustamine“. Siiski, kui kauba müüja/teenuse osutaja väljastas enne 01.05.2018 arve eespool nimetatud tingimust arvestades, siis aktsepteeris maksuhaldur ka enne seadusemuudatuse jõustumist sellise arve väljastamist, millel kajastati nii siseriiklikult pöördmaksustatavaid kui ka tavareeglite järgi maksustatavaid tehinguid. Niisuguse arve väljastaja peab olema veendunud, et mõlemad osapooled saavad arvelt selge ülevaate pöördmaksustatavatest kaupadest, mille puhul läheb käibemaksu deklareerimise ja maksmise kohustus üle käibemaksukohustuslasena registreeritud kauba ostjale.

Siseriiklikult pöördmaksustatavaid tehinguid kajastav arve peab vastama kõigile käibemaksuseaduse § 37 sätestatud nõuetele – muuhulgas peavad arvele olema märgitud müüja poolt tasumisele kuuluva käibemaksu ja ostja poolt pöördmaksustamise põhimõttel tasumisele kuuluva käibemaksu summad ning ostja nimi, aadress ja **käibemaksukohustuslasena registreerimise number**, kuna pöördmaksustamise korral on ostjal kauba hinnalt käibemaksu maksmise kohustus (müüjale tasub ostja seetõttu ainult kauba käibemaksuta hinna).

Kui metalltoote võõrandamisele rakendub siseriiklik pöördmaks ning metalltoode valmistatakse ette vastavalt käibemaksukohustuslasena registreeritud ostja soovidele (näiteks lõigatakse mitmeks osaks,

värvitakse, pakitakse vms) või näiteks transporditakse ostja poolt valitud kohta **ja see on enne tehingu toimumist müüja ja ostja vahel kokku lepitud** – siis üldreeglina käsitatakse seda ühe lahutamatu tehinguna, mille jagamine mitmeks eraldi käibeks (kauba müügiks ja teenus(t)e osutamiseks) ei ole maksustamise seisukohast õigustatud. Kui müüja ja ostja selliselt kokku lepivad, võib müüja käsitada kogu sellist tehingut kauba võõrandamisena ning esitada selle kohta ainult ühe arve koos viitega pöördmaksustamisele. Ka Euroopa Kohus on oma lahendites toonitanud, et kui mitu toimingut on omavahel nii tihedalt seotud, et nad tegelikult moodustavad üheainsa lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik – siis tuleb seda vaadatagi ühe tehinguna.

Maksustatava väärtuse määramisel saab seejuures võtta aluseks käibemaksuseaduse § 12 lõike 1, mille kohaselt moodustavad kauba maksustatava väärtuse selle müügihind **ning kõik muu tasuna käsitatav, mille kauba võõrandaja kauba ostjalt või kolmandalt isikult kauba eest on saanud või saab**. Näiteks kui soovitakse osta pöördmaksustamisele kuuluvat metalltoodet kindlas suuruses, mistõttu müüja peab teostama metalltoote mitmeks osaks lõikamise – siis saab lõikuse maksumuse lugeda kauba maksustatavas väärtuses sisalduvaks summaks, mille kauba ostja peab müüjale maksma selleks, et tal oleks võimalik osta just nimelt sellist kaupa (täpselt sellise suurusega metalltoodet). Samuti, kui ostja soovib osta metalltoote värvituna ja pakituna ning tellib müüjalt ka toote kohaletoomise ja see on enne tehingu toimumist kokku lepitud, siis on ka värvimise, pakkimise ja transpordi maksumused selle kauba maksustatavas väärtuses sisalduvateks summadeks, mis tuleb ostjal müüjale kauba eest maksta.

Arve väljastamisel sellise metalltoote ostjale võib kajastada kogu pöördmaksustamisele kuuluva tehingu **(kauba müük koos sellega otseselt seotud teenustega)** maksustatava väärtuse ühe reana.

Kui soovitakse siiski eraldi näidata metalltoote enda maksumuse ja kõigi selle metalltoote võõrandamisega otseselt seotud teenuste maksumused, siis kajastataksegi kauba ja iga üksiku sellega seotud teenuse maksumused arvel eraldi ridadel – lisaks tuleb eraldi kajastada ka kogu pöördmaksustamisele kuuluv summa.

Kui ostja tellib müüjalt pöördmaksustamisele kuuluva metalltoote ja lisaks sellele eraldi ka selle metalltootega seotud teenuseid, mida ei saa pidada metalltoote võõrandamisega lahutamatult seotud teenusteks – siis tulebki teenused maksustada eraldi tavaliste käibemaksuga maksustamise reeglite kohaselt.

Kui siseriikliku pöördmaksustamise objektide hulka kuuluvat metalltoodet ostab käibemaksukohustuslasena registreeritud ettevõtja, **tuleb müüjalt alati küsida nõuetekohane arve käibemaksukohustuslase nimele koos viitega pöördmaksustamisele**. Kui müüja väljastab arve eraisiku või muu mittemaksukohustuslase nimele või näiteks jaekaupluses väljastatakse müügidokument, millel üldse puudub ostja nimi ja käibemaksukohustuslase number, kehtivad metalltoote maksustamisel tavalised reeglid: käibemaksu arvestab maksmisele kuuluva käibemaksuna müüja, deklareerides kauba maksustatava väärtuse käibedeklaratsiooni lahtris 1 ja sellelt arvutatud käibemaksu lahtris 4.

Informatsiooni siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise kohta teistes Euroopa Liidu liikmesriikides leiab [Euroopa Komisjoni andmebaasi „Taxes in Europe“](#) kaudu.

Siseriikliku pöördmaksustamise deklareerimine käibedeklaratsiooni lisas KMD INF

SISERIIKLIKU PÖÖRDMAKSUSTAMISE DEKLAREERIMINE KÄIBEDEKLARATSIOONI LISAS KMD INF

Müüja deklareerib arve käibemaksuta kogusumma tavapäraselt KMD INF A-osa veerus 6 ja maksumäära 20% veerus 7, kuid **ei täida veergu 9 „Maksustamisperioodil vormi KMD lahtrites 1 ja 2 kajastatud maksustatav käive“**, sest tema ei deklareeri kauba maksustatavat väärtust KMD lahtris 1. **KMD INF A-osa veergu 10 kirjutab müüja erisuse koodi 02**. Kui samal müügiarvel kajastatakse nii tavaliste reeglite järgi maksustatud tehinguid kui käibemaksuseaduse §-s 411 sätestatud erikorra alusel siseriiklikule pöördmaksustamisele kuuluvaid tehinguid, **siis tuleb sellise arve puhul kajastada tavaliste reeglite alusel maksustatud tehingud ja erikorra alusel maksustatud tehingud eraldi ridadel**.

Ostja deklareerib ka siseriiklikule pöördmaksustamisele kuuluva kauba puhul KMD INF B-osa veerus 6 arve **käibemaksuga** kogusumma ja veerus 8 KMD lahtris 5 mahaarvatud sisendkäibemaksu summa. **KMD INF B-osa veergu 9 kirjutab ostja erisuse koodi 12**. **Ostja deklareerib ostuarve ainult KMD INFh B-osas, mitte nii A- kui B-osas**.

Siseriiklikult pöördmaksustatavad metalltooted

Alates 1. jaanuarist 2017 laienes siseriiklik pöördmaksustamine nendele metalltoodetele, mille kaubakoodid on loetletud KMS § 41¹ lõike 2 punktis 5. Täpsemalt saab kaubakoode ja nende alla kuuluvate kaupade kirjeldusi vaadata 2016. aasta kombineeritud nomenklatuurist.

Kaubakoodide lõikes laieneb pöördmaksustamine järgmistele metalltoodetele:

7208 – lehtvaltstooted rauast või legeerimata terasest, laiusega vähemalt 600 mm, kuumvaltsitud, plakeerimata, pindamata ja muul viisil katmata

7209 – lehtvaltstooted rauast või legeerimata terasest, laiusega vähemalt 600 mm, külmaltsitud, plakeerimata, pindamata või muul viisil katmata

7210 – lehtvaltstooted rauast ja legeerimata terasest laiusega vähemalt 600 mm, plakeeritud, pinnatud või muul viisil kaetud

7211 – lehtvaltstooted rauast ja legeerimata terasest, laiusega alla 600 mm, plakeerimata, pindamata või muul viisil katmata

7212 – lehtvaltstooted rauast või legeerimata terasest, laiusega alla 600 mm, plakeeritud, pinnatud või muul viisil kaetud

7213 – kuumvaltsitud varbmaterjal rauast või legeerimata terasest, korrapäratult kokku keritud

7214 – muu varbmaterjal rauast või legeerimata terasest, sepistatud, kuumvaltsitud, -tõmmatud või -pressitud (ka valtsimisjärgselt väänatud vardad), edasi töötlemata

7215 (välja arvatud keevitusvardad) – muu varbmaterjal rauast või legeerimata terasest

- 7216 (välja arvatud alates 01.05.2018 tooted koodiga 721691 – lehtvaltstootetest külmvormitud või -viimistletud profiilplekk ja muud kujuprofiilid)** – kujuprofiilid rauast või legeerimata terasest
- 7217 (välja arvatud keevitustraadid)** – traadid rauast või legeerimata terasest
- 7218** – roostevaba teras valuplokkidena või muude esmasvormidena; roostevabast terasest pooltooted
- 7219** – lehtvaltstooted roostevabast terasest, laiusega vähemalt 600 mm
- 7220** – lehtvaltstooted roostevabast terasest, laiusega alla 600 mm
- 7222** – muu varbmaterjal roostevabast terasest; kujuprofiilid roostevabast terasest
- 7225** – lehtvaltstooted muust legeerterasest, laiusega vähemalt 600 mm
- 7226** – lehtvaltstooted muust legeerterasest, laiusega alla 600 mm
- 7228 (välja arvatud keevitusvardad)** – muust legeerterasest varbmaterjal; muust legeerterasest kujuprofiilid; legeeritud või legeerimata terasest puurtorud
- 7301** – rauast või terasest sulundkonstruktsioonid, puuritud, perforeeritud või mitte, monoliitsed või monteeritavad; keevitatud kujuprofiilid, rauast või terasest. **Pöördmaksustamise objekt sellest grupist on toode koodiga 73011000 – sulundkonstruktsioonid**
- 730300** – malmist torud ja õõnesprofiilid
- 7304** – igasugused õõnbluseta torud ja õõnesprofiilid, rauast või terasest (v.a malmist)
- 7305** – muud raud- ja terastorud (näiteks keevitatud, needitud või muu õõnblusega), ümmarguse ristlõikega, välisläbimõõduga üle 406,4 mm
- 7306** – muud raud- või terastorud ning õõnesprofiilid (näiteks lahtiste, keevitatud, needitud või muul viisil ühendatud õõnblustega). **Alates 01.05.2018 ei ole gruppidesse 7303–7306 kuuluvatest toodetest enam pöördmaksustamise objektiks ventilatsiooni-, aspiratsiooni-, suitsu- ja vihmaveetorud.**
- 7308** – rauast või terasest metallkonstruktsioonid (v.a rubriigi 9406 kokkupandavad ehitised) ja nende osad (näiteks sillad, sillasektsioonid, lüüsiväravad, tornid, sõrestikmastid, katusekatted, katusefermid, ukSED, aknad, nende raamid, lävepakud, aknaluugid, balustraadid, piilarid ja sambad); tahvlid, vardad, kujuprofiilid, torud jms tarindites kasutatavad raud- või terastooted. **Pöördmaksustamise objekt sellest grupist on tooted koodidega 73081000 (sillad ja sillasektsioonid) ning 73082000 (tornid ja sõrestikumastid).**
- 7312** – trossikeed, trossid, põimitud lint, tropid jms, rauast või terasest, elektrilise isolatsioonita. Koodi 731210 kirjeldus – trossikeed, trossid ja kaabel. **Pöördmaksustamise objekt sellest grupist on tooted koodidega 73121061 ja 73121069.**
- 7314** – riie (sh lõputu lint), võred, võrgud ja tarad raud- või terastraadist; laialivenitatud metallvõrk, rauast või terasest. **Pöördmaksustamise objekt sellest grupist on tooted koodiga 731420 (traadist võred, võrgud, tarad (lõikumiskohtades keevitatud), milles traadi ristlõike maksimaalmõõde on vähemalt 3 mm ning võrgusilma pindala vähemalt 100 cm²) ning 73143900 (muud traadist võred, võrgud ja tarad, mis on lõikumiskohtades keevitatud ning ei ole tsingiga pinnatud või kaetud).**

Käibemaksukohustuslane saab ise vaadata detailseid selgitusi, millised kaubad millise kaubakoodi alla kuuluvad, veebilehelt „Harmoneeritud Süsteemi (HS) selgitavad märkused”. Sellelt lehelt palume lugeda täiendavat infot gruppidesse 72 ja 73 kuuluvate nende metalltoodete kohta, mille kaubakoodid on kirjas käibemaksuseaduse § 41¹ lõike 2 punktis 5. Metalltooteid puudutavate selgituste vaatamiseks tuleb valida link „Grupid 50–97”, sest kõik siseriiklikule pöördmaksustamisele kuuluvad metalltooted kuuluvad gruppidesse 72 ja 73. Kokkupandavad ehitised, mille müüki siseriiklikult ei pöördmaksustata, kuuluvad gruppi 94.

Euroopa Komisjoni poolsed täiendavad selgitused kaupade klassifitseerimise kohta leiab veebilehel „Kombineeritud nomenklatuur” olevalt lingilt „KN selgitavad märkused”. Palume lugeda ka nende

selgitavate märkuste osas täiendavat infot ainult gruppidesse 72 ja 73 kuuluvate toodete kohta.

Kui ka nende selgituste põhjal ei ole käibemaksudokumentatsioon kindel, millise kaubakoodi alla tema poolt võõrandatav metalltoode kuulub, siis täiendavat infot konkreetse toote klassifitseerimise ja sellele kaubakoodi määramise kohta annavad Maksu- ja Tolliamet kontaktisikud.

Muude metalltoodetele siseriikliku pöördmaksustamise rakendamisega seotud küsimustega, mis ei puuduta konkreetsele tootele kaubakoodi määramist (nt arvete vormistamine), palume saata küsimus e-kirjana aadressil ariklient@emta.ee.

Kasutatud kaupade käibemaksuga maksustamise erikord

Kasutatud kaupade käibemaksuga maksustamise erikord

Kasutatud kauba, originaalkunstiteose ning kollektiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikord

KASUTATUD KAUBA, ORIGINAALKUNSTITEOSE NING KOLLEKTSIOONI- JA ANTIIKESEME EDASIMÜÜGI KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE ERIKORD

Maksudokumentatsioon, kes soetab kasutatud kauba, originaalkunstiteose või kollektiooni- ja antiikeseme edasimüügi tarbeks ning ei kasuta nimetatud kauba, võib edasimüügil järgida § 41 lõikes 3 sätestatud maksustatava väärtuse arvestamise korda, kui ta on soetanud selle kauba:

1. Eesti või teise liikmesriigi isikult, kes ei ole maksudokumentatsioon;
2. Eesti või teise liikmesriigi maksudokumentatsioonilt, kes ei lisanud kauba võõrandamisel kauba hinnale käibemaksu ning kes ei saanud selle kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata;
3. Eesti või teise liikmesriigi maksudokumentatsioonilt, kes järgib kasutatud kauba, originaalkunstiteost

ning kollektsooni- ja antiikeset edasi müües KMS §-s 41 sätestatud käibemaksuga maksustamise erikorda.

Kasutatud kaup on kasutuses olnud vallasasi, mis on kasutatav olemasoleval kujul või pärast parandamist, välja arvatud originaalkunstiteos, kollektsooni- ja antiikese, väärismetall ja vääriskivi.

Originaalkunstiteos on kaup, mis on nimetatud nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ IX lisa osas A, kusjuures maksukohustuslane võib originaalkunstiteosena mitte käsitada nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ IX lisa osa A punktides 5–7 nimetatud kaupu.

Kollektsooniесе on filateeliakaup, mille KN kood on 9704 00 00, ja zooloogiline, botaaniline, mineraloogiline, anatoomiline, ajalooline, arheoloogiline, paleontoloogiline, etnograafiline või numismaatiline kollektsoon või selle osa, mille KN kood on 9705 00 00.

Antiikese on üle 100 aasta vanune ese, mille KN kood on 9706 00 00.

Erikorra olemus on marginaali maksustamine, st maksustatakse üksnes maksukohustuslase poolt kauba hinnale lisatud osa. Kauba edasimüügi tehingu maksustatav väärtus on kauba müügi- ja ostuhinna vahe (marginaal), mida on vähendatud selles sisalduva käibemaksu võrra (KMS § 41 lg 3). Kuna marginaal on brutosumma ja sisaldab käibemaksu, tuleb see käibe maksustatava väärtuse leidmiseks jagada 1,20-ga.

Alates 1. jaanuarist 2022 on võimalus maksuhalduri nõusolekul (maksukohustuslase põhjendatud kirjaliku taotluse alusel) arvutada kasutatud kauba edasimüügil maksustamisperioodil deklareerimisele kuuluv maksustatav väärtus kogu selle maksustamisperioodi jooksul edasimüüdud ja soetatud kasutatud kaupade, millele rakendatakse erikorda, müügi- ja ostuhindade vahe alusel. Seega ei pea erikorda rakendav maksukohustuslane iga edasimüüdava kauba maksustatavat väärtust eraldi määrama, vaid ta määrab maksustatava väärtuse kogu maksustamisperioodi ostu-müügi tehingute alusel. Selline maksustatava väärtuse arvutamine on põhjendatud sellistel juhtudel, kui tavaarvestus on liiga keerukas.

Erikorda saab rakendada maksukohustuslane, kelle ettevõtluseks on ülalnimetatud kaupade edasimüük. Erikorda ei saa rakendada enda ettevõtluse tarbeks soetatud ning ettevõtluses kasutatud kauba edasimüümisel. Seega erikorra rakendamise oluliseks tingimuseks on, et kaup peab olema soetatud edasimüügi tarbeks ja kaup ei võeta enne edasimüüki maksukohustuslase enda ettevõtluses kasutusele.

Erikorda rakendatakse selliste kaupade edasimüügil, mis on soetatud isikult, kes ei ole lisanud kauba hinnale käibemaksu – füüsiliselt isikult vm. mittemaksukohustuslaselt või maksukohustuslaselt, kes ka ise rakendas sama erikorda (k.a teise liikmesriigi vastavatelt isikutelt).

Antud erikorra rakendamine maksukohustuslasest edasimüüja poolt on vabatahtlik.

Erikorra alusel kauba edasimüügil esitatavale arvele ei märgita käibemaksu (KMS § 41 lg 4), seega ei

saa kauba soetaja sisendkäibemaksu maha arvata. Kui kaup müüakse erikorra alusel, siis on maksukohustuslane vastavalt § KMS 37 lg 8 punktile 7 kohustatud arvele märkima viite KMS §-le 41 või käibemaksdirektiivi artiklile 313. Nõuetele vastavat arvet ei pea väljastama juhul, kui kaup müüakse füüsilisele isikule isiklikuks otstarbeks.

Maksukohustuslasel on võimalik erikorra rakendust laiendada ühendusevälisest riigist imporditavatele kaupadele ja otse autorilt ostetud originaalkunstiteostele nende edasimüügil. Selleks tuleb eelnevalt teavitada maksuhaldurit (KMS § 41 lg 5).

Kui maksukohustuslane erikorda laiemalt rakendama hakkab, peab ta seda tegema vähemalt kahe kalendriaasta vältel (KMS § 41 lg 6).

Imporditavate kaupade puhul võtab maksukohustuslane marginaali arvutamisel ostuhinnaks imporditava kauba maksustatava väärtuse koos kauba impordilt tasutud käibemaksuga (KMS § 41 lg 7).

Kuna erikorda rakendades arvatakse impordil tasutud käibemaks maha juba marginaali arvutamisel, siis tulenevalt KMS § 41 lõikest 9 impordil tasutud käibemaksu täiendavalt sisendkäibemaksuna maha arvata ei saa.

Maksukohustuslane, kes kasutab erikorda § 41 lõikes 5 toodud võimaluse alusel, ei või maha arvata käibemaksu, mille ta on tasunud originaalkunstiteose, kollektiooni- või antiikeseme importimisel või originaalkunstiteose soetamisel autorilt või autoriõiguse valdajalt.

Kuna arvel ei ole käibemaksusummat märgitud ja kogu käibemaksuarvestus toimub üksnes ostuarvete (või muude ostudokumentide) ja müügiarvete võrdlemise põhjal, siis on erikorda rakendavale maksukohustuslasele sätestatud kohustus pidada eraldi arvestust erikorra raames soetatud ja võõrandatud kaupade kohta. Peavad olema dokumendid, mis tõendavad kauba soetamist isikult, kes ei ole maksukohustuslane või maksukohustuslaselt kes rakendab erikorda (siis on arvel olemas juba viide erikorra rakendamisele) ning mis sisaldavad tõendavat märget selle kohta, et soetatud kaup vastab KMS § 41 lõikes 2 sätestatud kauba definitsioonile.

Avalikul enampakkumisel müüdnud kasutatud kauba, originaalkunstiteose, kollektiooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikord

AVALIKUL ENAMPAKKUMISEL MÜÜDUD KASUTATUD KAUBA, ORIGINAALKUNSTITEOSE, KOLLEKTSIOONI- JA ANTIIKESEME MÜÜGI KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE ERIKORD

Erikord on oma olemuselt komisjonitasu maksustamine kogukäibe maksustamise asemel ning sätestab enampakkumise korraldaja maksustatava käibe arvestuse põhimõtted. Kuna tegemist on nn komisjonimüügiga, siis käsitletakse enampakkumise korraldaja tegevust käibemaksu mõttes kauba ostu-müügina, mitte teenuse osutamisenä.

Enampakkuja käibe maksustatava väärtuse leidmisel võetakse aluseks kauba müügihind, so hind, mille kauba enampakkumisel soetanud isik pidi enampakkumise korraldajale tasuma (kauba hind koos muude tasudega); sellest müügihinnast lahutatakse summa, mille enampakkumise korraldaja maksab komitendile (isikule, kes kauba enampakkumisele andis) ning vähendatakse saadud vahet (komisjonitasu) selles sisalduva käibemaksu võrra, jagades summa 1,20-ga (KMS § 42 lg 1).

Kauba müügihind on summa, mille ostja on tasunud enampakkumise korraldajale tema väljastatud arve või muu müügidokumendi alusel. Kauba müügihind sisaldab kauba enampakkumise hinda ja muid summasid, mille kauba ostja on enampakkumise korraldajale kohustatud seoses kauba soetamisega tasuma (KMS § 42 lg 2).

Komitendile makstav hind on kauba enampakkumise hinna ja enampakkumise korraldaja poolt komitendilt lepingu alusel saadud või saadava komisjonitasu vahe (KMS § 42 lg 3).

Enampakkumise korraldaja ei märgi enampakkumisel kauba ostnud isikule väljastatavale arvele või muule müügidokumendile käibemaksusummat (KMS § 42 lg 4). Seega ei saa kauba soetanud isik käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata.

KMS § 42 lõikes 1 sätestatud maksustatava väärtuse arvestamise korda kohaldatakse juhul, kui enampakkumise korraldaja tegutseb KMS § 41 lõike 1 punktides 1–3 nimetatud isikuga sõlmitud komisjonilepingu alusel, mille kohaselt kauba avalikul enampakkumisel makstakse müügit komisjonitasu (KMS § 42 lg 5).

Enampakkumise korraldaja poolt komitendile makstava summa tõenduseks on KMS § 42 lõikest 6 tulenev kohustus esitada müügi kohta komitendile aruanne, kus on märgitud kauba enampakkumise hind ja sellest komisjonitasu maha arvamisel järele jäänud komitendile makstav summa. See aruanne asendab arvet komitendilt enampakkumise korraldajale kauba kohta, kuna antud tehingut käsitatakse käibemaksu mõttes kahekordse kaubamüügi tehinguna.

Digiteenuste maksustamine

Lugege lehelte "E-kaubanduse ja teenuste erikorrad".

Kassapõhise käibemaksuarvestuse erikord

KASSAPÕHISE KÄIBEMAKSUARVESTUSE ERIKORRA RAKENDAMISE TINGIMUSED

Alates 01.01.2011 jõustunud käibemaksuseaduse muudatuse kohaselt võivad kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra (edaspidi erikord) rakendamise valida kõik käibemaksukohustuslased, kelle maksustatav käive ei ületanud eelmisel kalendriaastal ega jooksva kalendriaasta algusest arvates 200 000 eurot. Nimetatud piirmäära arvestust peab maksukohustuslane kassapõhiselt ja arvesse ei võeta põhivara võõrandamist ja kinnisasja juhuslikku kaubana võõrandamist.

Kuni 31.12.2010 kehtinud korra kohaselt võis kassapõhist käibemaksuarvestust rakendada üksnes füüsilisest isikust ettevõtja arvestamata maksustatava käibe suurust aastas.

KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASENA REGISTREERIMISE AJA KINDLAKS MÄÄRAMINE

Erikorra rakendamist sooviv isik peab käibemaksukohustuslasena registreerimiskohustuse piirmäära (alates 01.01.2018. a 40 000 eurot) arvestust kassapõhiselt. Tehingule, millega nimetatud piirmäär ületatakse, tuleb lisada käibemaks kogu tehingu ulatuses.

NÄIDE. REGISTREERIMISKOHUSTUSE TEKKIMISE PIIRMÄÄRA ARVESTUS

Kaup lähetati	20.01	Summas 30 000 eurot	Tasumine 17.02	Summas 30 000 eurot
Teenus osutati	10.02	Summas 5000 eurot	Tasumine 18.03	Summas 5000 eurot
Kaup lähetati	01.04	Summas 5100 eurot	Tasumine 01.05	Summas 5100 eurot

**Kokku 40 100
eurot**

Kokku 40 100 eurot

Seega kassapõhise arvestuse korral ületas käive 40 000 eurot 1. mail (üldkorra rakendamisel 1. aprillil). Kõigile sama päeva (1. mai) arvetele peab maksukohustuslane lisama käibemaksu.

Kassapõhist käibemaksuarvestust rakendavad käibemaksukohustuslased peavad alates 01.11.2014 esitama käibedeklaratsiooni koos lisaga (KMD INF). Vormi KMD INF1 enam esitama ei pea.

Teavitamine

Erikorra rakendamise soovist peab isik kirjalikult teavitama (nt digiallkirjastatuna e-posti teel, allkirjastatuna paberandjal) maksuhaldurit, kas enda maksukohustuslasena registreerimise taotluse esitamisel või hiljemalt erikorra rakendamisele eelneval maksustamisperioodil. Kirjalikus teatises tuleb märkida maksustamisperiood, millest alates ta hakkab erikorda rakendama. Kui maksustatava käibe piirmäär on ületatud põhivara ja/või kinnisasja juhusliku kaubana võõrandamise tulemusel, on soovitatav menetluse kiirendamiseks lisada teavitusele eelpool nimetatud tehingute toimumise kohta lisadokumendid.

Käibe tekkimise aeg

Kuni 30.06.2022

Käibe tekkimise ajana käsitatakse päeva, kui tehti KMS § 11 lõike 1 punktis 2 või 3 nimetatud toiming, s.t käive on tekkinud kauba või teenuse saajalt makse laekumisel (välja arvatud allpool nimetatud erandid) või omatarbe puhul kauba lähetamisel või kättesaadavaks tegemisel või teenuse osutamisel.

Kui erikorda rakendavast maksukohustuslasest sõltumatul põhjusel ei ole võõrandatud kauba või osutatud teenuse eest kauba lähetamisele või kättesaadavaks tegemisele või teenuse osutamisele järgnenud kahe kalendrikuu jooksul tasutud, on **kuni 30.06.2022** käibe tekkimise ajaks kauba lähetamisele või kättesaadavaks tegemisele või teenuse osutamisele järgneva kolmanda kalendrikuu

esimene päev (KMS § 44 lg 5, rakendub ka juhul, kui maksukohustuslase maksustamisperioodiks on kvartal).

NÄIDE 1

Kui jaanuaris lähetatud kauba eest ei ole tasutud veebruari ja märtsi jooksul, on käibe tekkimise ajaks 1. aprill ja käive kuulub deklareerimisele aprillikuu kohta esitataval käibedeklaratsioonil (edaspidi KMD) tähtajaga 20. mai (kui maksustamisperioodiks on kvartal, siis II kvartali kohta esitataval KMD-I tähtajaga 20. juuli).

Kauba tasuta võõrandamisel on käibe tekkimise ajaks päev, mil kaup saajale lähetatakse või kättesaadavaks tehakse. Kui lähetatud kaupade ja osutatud teenuste eest ei ole tasutud ning erikorda rakendav maksukohustuslane kustutatakse käibemaksukohustuslaste registrist, loetakse käive toimunuks maksustamisperioodil, mille eest viimane KMD kuulub esitamisele.

NÄIDE 2

Maksukohustuslane esitas avalduse enda käibemaksukohustuslaste registrist kustutamiseks alates 1. aprillist. Kui jaanuaris lähetatud kauba eest ei ole ka veel märtsis tasutud, loetakse käive toimunuks märtsis ehk siis käive kuulub deklareerimisele märtsikuu KMD-I tähtajaga 20. aprill.

Alates 01.07.2022

Käibe tekkimise ajana käsitatakse päeva, kui tehti KMS § 11 lõike 1 punktis 2 või 3 nimetatud toiming, s.t käibe tekib kauba või teenuse saajalt makse laekumisel (**kaasa arvatud juhul, kui võõrandatud kauba või osutatud teenuse eest ei ole tasu laekunud kahe kalendrikuu jooksul, kuid välja arvatud allpool nimetatud erandid**) või omatarbe puhul kauba lähetamisel või kättesaadavaks tegemisel või teenuse osutamisel.

Kauba tasuta võõrandamisel on käibe tekkimise ajaks päev, mil kaup saajale lähetatakse või kättesaadavaks tehakse. Kui lähetatud kaupade ja osutatud teenuste eest ei ole tasutud ning erikorda rakendav maksukohustuslane kustutatakse käibemaksukohustuslaste registrist, loetakse käive toimunuks maksustamisperioodil, mille eest viimane KMD kuulub esitamisele.

NÄIDE

Maksukohustuslane esitas avalduse enda käibemaksukohustuslaste registrist kustutamiseks alates 1. aprillist. Kui jaanuaris lähetatud kauba eest ei ole ka veel märtsis tasutud, loetakse käive toimunuks märtsis ehk siis käive kuulub deklareerimisele märtsikuu KMD-I tähtajaga 20. aprill.

Sisendkäibemaksu mahaarvamine

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib ettevõtluses maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse eest tasumisel, s.t kui kauba soetamise või teenuse saamise eest tasutud ei ole, siis sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus puudub.

NÄIDE

Kaup soetati ettevõtluses maksustatava käibe tarbeks 30. aprillil, mille eest toimus tasumine 6. mail. Sel juhul tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus maikuu KMD-l.

Kauba soetamise või teenuse saamise eest osalisel tasumisel on sisendkäibemaksu õigus maha arvata kauba või teenuse eest tasutud osas.

Kassapõhisest käibemaksuarvestusest loobumine

Kassapõhisest käibemaksuarvestusest loobumine võib olla kas vabatahtlik või kohustuslik.

Vabatahtlikul, s.t maksukohustuslase maksustatav käive ei ületa kalendriaasta algusest arvates 200 000 eurot, loobumisel teavitab maksukohustuslane sellest kirjalikult maksuhaldurit hiljemalt loobumisele eelneval maksustamisperioodil.

Näide

Maksukohustuslane soovib loobuda kassapõhisest käibemaksuarvestusest alates 1. juunist. Sel juhul tuleb teavitus esitada hiljemalt maikuu jooksul.

Maksukohustuslasel on kohustus erikorra rakendamisest loobuda, kui maksukohustuslase maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 200 000 eurot. Nimetatud suuruses käibe tekkimisele järgneva kalendrikuu esimesest kuupäevast erikorda ei rakendata, s.t maksukohustuslane peab hakkama rakendama üldkorda (tekkepõhist käibemaksuarvestust). Maksustatava käibe piirmäära arvestamisel ei võeta arvesse põhivara võõrandamist ja kinnisasja juhuslikku kaubana võõrandamist.

Kohustuslikul erikorra rakendamisest loobumisel teavitab maksukohustuslane sellest kirjalikult maksuhaldurit hiljemalt esimesel maksustamisperioodil, millest alates loobuti erikorra rakendamisest.

Näide

Erikorda rakendaval maksukohustuslasel täitub maksustatava käibe piirmäär aprillis. Sel juhul on maksukohustuslasel kohustus esitada maksuhaldurile teavitus hiljemalt maikuu jooksul.

Üleminek üldkorra rakendamiselt erikorra rakendamisele ja vastupidi

ÜLEMINEK ÜLDKORRA RAKENDAMISELT ERIKORRA RAKENDAMISELE JA VASTUPIDI

Üleminekul üldkorra rakendamiselt erikorra rakendamisele või vastupidi lähtutakse käibe tekkimise aja ja sisendkäibemaksu mahaarvamise aja määratlemisel nendest reeglitest, mis kehtisid vastavalt kas kauba lähetamise ja kättesaadavaks tegemise või teenuse osutamise hetkel või oma ettevõtluse tarbeks soetatud kauba või teenuse saamisel.

Näide

Maksudohustuslane loobub erikorra rakendamisest 1. maist. Kui aprillis lähetatud kauba eest toimub osaline tasumine juunis, deklareerib maksudohustuslane nimetatud kauba võõrandamise tasutud osas juunikuu KMD-I tähajaga 20. juuli ning tasumata osa juulikuu KMD-I tähajaga 20. august (rakendub KMS § 44 lg 5), sõltumata asjaolust, et alates 1. maist rakendab maksudohustuslane käibemaksuarvetamisel üldkorda.

Näide

Maksudohustuslane teavitab, et hakkab rakendama kassapõhist käibemaksuarvestust alates 1. maist. Aprillis osutatud teenuse (laekumata) deklareerib maksudohustuslane vastavalt üldkorrale aprillikuu KMD-I.

Välistused kassapõhisest käibemaksuarvestusest

KUNI 30.06.2022

Erikorda rakendaval maksudohustuslasel ei ole õigust kassapõhist käibemaksuarvestust rakendada järgmiste tehingute ja toimingute korral (KMS § 44 lg 11):

- ✓ kauba import;
- ✓ kauba ühendusesisene käive ja ühendusesisene soetus;
- ✓ teise liikmesriigi maksudohustuslasele või piiratud maksudohustuslasele KMS § 10 lõike 4 punktis 9 nimetatud sellise teenuse osutamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti;
- ✓ ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult sellise teenuse saamine, mille käibe tekkimise koht on Eesti;

- ✓ käive, kauba soetamine ja teenuse saamine, kui kauba või teenuse eest tasumine toimub lepingu, näiteks liisingulepingu alusel kauba lähetamisele või teenuse osutamisele järgneva pikema perioodi jooksul kui kolm kalendrikuud (nt pikaajalised liisingulepingud, rendilepingud, järelmaksuga müük) - **see välistus kehtib kuni 30.06.2022.**

ALATES 01.07.2022

Erikorda rakendaval maksukohustuslasel ei ole õigust kassapõhist käibemaksuarvestust rakendada järgmiste tehingute ja toimingute korral (KMS § 44 lg 11):

- ✓ kauba import;
- ✓ kauba ühendusesisene käive ja ühendusesisene soetus;
- ✓ teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele KMS § 10 lõike 4 punktis 9 nimetatud sellise teenuse osutamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti;
- ✓ ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult sellise teenuse saamine, mille käibe tekkimise koht on Eesti.

Lisanõuded arvetele alates 01.07.2022

Alates 1. juulist 2022 peab kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra kasutaja **käibemaksuseaduse § 37 lõike 8 punkti 10** kohaselt lisama kõigile kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra kohaselt maksustatavate kaupade ja teenuste müügiarvetele märke "kassapõhine käibemaksuarvestus".

Märke lisamise kohustus ei sõltu sellest, kas ostja kasutab tekkepõhist või kassapõhist käibemaksuarvestuse korda.

Maksuladustamine

ÜLDPÕHIMÕTTED

Maksuladustamine on nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ V lisa nimetatud ühenduse kauba paigutamine maksuhalduri heakskiidetud kohta käibemaksusoodustuse kohaldamiseks. Maksuladu on koht, kus toimub maksuladustamine (KMS § 44¹ lg 1).

Direktiivi 2006/112/EÜ lisa V nimekiri

- 1) 0701 Kartulid
- 2) 0711 20 Oliivid
- 3) 0801 Kookospähklid, Brasiilia pähklid ja kašuupähklid
- 4) 0802 Muud pähklid
- 5) 0901 11 00; 0901 12 00 Kohv, röstimata
- 6) 0902 Tee
- 7) 1001–1005; 1007–1008 Teravili
- 8) 1006 Töötlemata riis
- 9) 1201–1207 Terad, õliviljad ja seemned (sealhulgas sojaoad)
- 10) 1507–1515 Taimerasvad ja -õlid ning nende fraktsioonid, rafineeritud või mitte, kuid keemiliselt modifitseerimata
- 11) 1701 11; 1701 12 Toorsuhkur
- 12) 1801 Kakaoad, terved või purustatud, toored või röstitud
- 13) 2709 2710; 2711 12; 2711 13 Mineraalõlid (sealhulgas propaan ja butaan; samuti toornaftaõlid)
- 14) Peatükid 28 ja 29 Kemikaalid mahtkaupadena
- 15) 4001 4002 Kautšuk algkujul või tahvlite, lehtede või ribadena

16) 5101 Vill

17) 7106 Hõbe

18) 7110 11 00; 7110 21 00; 7110 31 00 Plaatina (pallaadium, roodium)

19) 7402; 7403; 7405; 7408 Vask

20) 7502 Nikkel

21) 7601 Alumiinium

22) 7801 Plii

23) 7901 Tsink

24) 8001 Tina

25) ex 8112 92; ex 8112 99 Indium

Maksuladustamise sätteid lisandusid KMSi 2006. aasta algusest. Käibemaksudirektiivi artikli 160 lõige 2 sätestab liikmesriigi kohustuse vabastada direktiivi lisas V loetletud kaupade müük teatud tingimustel käibemaksust. Maksulattu paigutatava ja maksulaos asuva kauba, välja arvatud aktsiisilattu paigutatud tarbimisse lubatud kütuse alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse tähenduses, müük on maksustatud käibemaksu nullmääraga tingimusel, et kaup tehingu tulemusena laost ei välju (välja arvatud teise maksulattu). Maksuladusid saab kasutada üksnes käibemaksudirektiivi lisas V loetletud ühenduse staatusiga kaupade (näiteks teravili, kartul, mootorikütus) ladustamiseks.

Maksuladu on laopidaja kasutuses olev hoone, ruum või taraga piiratud valvatav territoorium, mida maksuhaldur on aktsepteerinud maksulaona. Maksuladu võib samaaegselt olla näiteks ka aktsiisiladu, kui laopidajal on luba nii maksulao kui ka aktsiisilao pidamiseks ja ta peab maksuladustatud kaupade kohta eraldi arvestust.

Maksulao pidamise loa taotlemine

Maksulao nõuded, maksulao pidamise loa väljastamise, kehtivuse peatamise ja kehtetuks tunnistamise ning maksuladustamisel oleva kauba hoidmise ja vedamise kord on kehtestatud rahandusministri 27.12.2005. a määrusega nr 88.

Maksulao pidamiseks on vaja maksuhalduri luba. Loa saamiseks tuleb esitada kirjalik taotlus e-MTA kaudu (valige „e-tolliteenused“ ☒ „LOAD“ ja loataotluse lisamisel valige loa liigiks „Maksulao pidamise luba“).

Maksulao pidamise loa saamiseks peavad olema täidetud järgmised tingimused (KMS § 44¹ lg 4):

1. taotleja raamatupidamine võimaldab maksuhalduril taotleja tegevust kontrollida;
2. taotlejal on kauba liikumise kohta täpne arvepidamine;
3. taotlejal ei ole maksuvõlga;
4. taotleja on maksuhaldurile esitanud tõesed andmed;
5. taotlus on majanduslikult põhjendatud.

Maksulao luba on tähtjatu ning hakkab kehtima alates loale märgitud päevast.

Maksulaopidaja peab esitama tagatise maksuladustatud kaubalt tekkida võiva maksukohustuse täitmise tagamiseks. Tagatise esitamisele, aktsepteerimisele, vabastamisele, kasutamisele ja selle suuruse arvutamisele kohaldatakse tollialastes õigusaktides tollivõla kohta sätestatud (KMS § 44¹ lg 2).

Maksu- ja Tolliamet vaatab taotluse läbi, hindab selle põhjendatust ning määrab tagatissumma suuruse 30 päeva jooksul taotluse esitamise päevast arvates.

Maksuhaldur võib keelduda maksulao pidamise loa väljastamisest, kui taotlejat on taotluse esitamise päevale eelnenud kuue kuu jooksul karistatud maksukorralduse seaduse §-s 154 või 156 sätestatud väärteo eest või kui ta on toime pannud karistusseadustiku §-s 389¹ sätestatud kuriteo, mille karistusandmed ei ole karistusregistrist kustutatud (KMS § 44¹ lg 5).

Maksuladustatud kaupade laoarvestuse pidamine

Maksulaopidaja peab maksuladustatud kaupade kohta maksuhalduri poolt heakskiidetud vormis laoarvestust. Kaup kantakse laoarvestusse kohe, kui asjaomane isik on toonud kauba maksulattu. Laoarvestus peab võimaldama maksuhalduril kaupa identifitseerida ning kajastama kaubaga tehtud tehinguid ja kauba liikumist. Kaup on maksuladustatud, kui kaup on kantud laoarvestusse. Maksuladustamine lõpeb, kui kaup kantakse laoarvestusest välja. Kui töötlemise tulemusena kaup ei kuulu enam nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ V lisas loetletud kaupade loetellu, tuleb selle kauba maksuladustamine viivitamata lõpetada (KMS § 44¹ lg 6, 7, 8).

Maksuladustatud kaupa saab ühest maksulaost teise toimetada maksuladustamist katkestamata. Lähtemaksulao pidaja vastutab maksukohustuse täitmise eest seni, kuni kaup võetakse teises maksulaos arvele. Kui kaup toimetatakse maksuladustamiseks ettenähtud kohast välja ebaseaduslikult,

vastutab KMS § 3 lõike 6 punktis 5 sätestatud maksukohustuse täitmise eest laopidaja solidaarselt isikuga, kes on kauba välja toimetanud (KMS § 44¹ lg 9).

Maksulaost kadunud kaupa käsitatakse maksuladustamiseks ettenähtud kohast ebaseaduslikult väljaviidud kaubana. Pakendamata vedeliku ja puistematerjali mõõtetulemuse võrdlemisel kauba kohta käivate andmetega võib maksuhaldur võtta arvesse mõõteprotsessi mõõtemääramatust, juhul kui laopidaja tõendab, et mõõtemääramatust ületava kauba puudujääk on tekkinud ettenägematu olukorra, loodusliku protsessi või kauba iseärasuste tõttu (KMS § 44¹ lg 10).

Maksulao pidamise loa peatamine ja kehtetuks tunnistamine

Maksuhaldur võib peatada maksulao pidamise loa kehtivuse kuni kaheks kalendrikuuks ja määrata tähtaja peatamise aluseks olnud asjaolude kõrvaldamiseks, maksuhalduri nõuete täitmiseks või kauba maksulaost väljatoimetamiseks, kui:

1. laopidajat on loa kehtivuse peatamise päevale eelnenu kuu kuu jooksul karistatud maksukorralduse seaduse §-s 154 või 156 sätestatud väärteo eest või kui ta on toime pannud karistusseadustiku §-s 3891 sätestatud kuriteo;
2. laopidajal on maksuvõlg;
3. loa taotlemisel on esitatud valeandmeid;
4. maksulao tegevus ei ole maksulao pidamise nõuetega kooskõlas;
5. maksulao tagatise nõuded ei ole täidetud. (KMS § 44¹ lg 11).

Maksulao pidamise luba tunnistatakse kehtetuks laopidaja e-MTA kaudu esitatud taotluse alusel või maksuhalduri algatusel.

Maksuhaldur võib loa kehtetuks tunnistada, kui:

1. loa kehtivus oli enne kehtetuks tunnistamist peatatud käesoleva paragrahvi lõike 11 punktis 1 nimetatud põhjusel;
2. laopidaja ei ole ettenähtud tähtaja jooksul kõrvaldanud asjaolusid, mis olid loa kehtivuse peatamise aluseks. (KMS § 44¹ lg 12)

Tehingute maksustamine

Tehingute maksustamine

Kauba paigutamine maksuladustamisele

Maksuladustamisega kaasnevat käibemaksusoodustust saab rakendada juba sellele käibemaksuga maksustatavale tehingule või toimingule, mille tulemusena kaup paigutatakse maksuladustamisele, välja arvatud tarbimisse lubatud kütusele alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse tähenduses, kui kütus paigutatakse samaaegselt aktsiisilattu (muudatus alates 01.04.2012, KMS § 15 lg 3 p 11).

Seega on kauba, välja arvatud tarbimisse lubatud kütuse, müügi maksumäär null, kui üks müügiga seotud tingimus on kauba paigutamine maksuladustamisele. Kaupa ei pea seejuures müüma laopidajale. Oluline on üksnes fakt, et kaup ladustatakse tehingu tulemusena maksulaos, mida peab nullmäära rakendav maksukohustuslane ehk kauba müüja tõendama. Kaup on maksuladustatud laoarvestusse kandmisest alates. Müügiarvele tehakse vastavalt § 37 lg 8 märke KMS sätte kohta, mis on nullmäära rakendamise alus.

Kauba riigisisene vöörandamine koos kauba paigutamisega maksulattu

Kauba riigisisene müük maksustatakse 0-protsendilise maksumääraga, kui tehingu tulemusena suunatakse kaup viivitamata maksuladustamisele (KMS § 15 lg 3 p 11). Kauba müüja märgib arvele viite KMS § 15 lõike 3 punktile 11 kui 0% määra rakendamise alusele ning deklareerib käivet käibedeklaratsiooni lahtris 3 „0% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud“.

Alates 1. aprillist 2012 ei kohaldata 0-protsendilist maksumäära tarbimisse lubatud kütusele alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse tähenduses, kui kütus on paigutatud samaaegselt aktsiisilattu, st tehing maksustatakse 20-protsendilise maksumääraga (KMS § 15 lg 3 p 11).

Maksuladustamisele suunatava kauba import

Kaupade importimisel ühendusevälisest riigist tuleb imporditud kaupadele saada ühenduse tollistaatus. Selleks tuleb kauba importijal täita kõik impordiga seotud formaalsused ja tasuda imporditollimaksud. Kui imporditavad kaubad suunatakse viivitamatult maksuladustamisele, siis ei maksustata kauba importi käibemaksuga (maksuvabastuse alus KMS § 17 lg 1 p 6).

Maksuladustamisele suunatava kauba ühendusesisene soetamine

Kauba ühendusesisest soetamist ei maksustata käibemaksuga juhul, kui maksukohustuslane soetab teisest liikmesriigist kauba ja paigutab selle kohe maksuladustamisele (maksuvabastuse alus KMS § 18 p 5). Maksukohustuslane deklareerib soetust käibedeklaratsiooni lahtrites 6 „Kauba ühendusesisene soetamine ja teise liikmesriigi maksukohustuslaselt saadud teenused kokku, sh“ ning 6.1 „kauba

ühendusesisene soetamine" (informatiivsed lahtrid).

Tehingud maksuladustamisel oleva kaubaga

Maksuladustatud **kaupade**, välja arvatud aktsiisilattu paigutatud tarbimisse lubatud kütuse, **müük** maksulaos on maksustatud 0% maksumääraga tingimusel, et tehingu tulemusena ei viida kaupu maksulaost välja. Kauba järjestikuste müükide puhul rakendatakse nullmäära kõigile müügitehingutele, välja arvatud viimane müük, mille tulemusena kaup maksulaost väljub ning tegemist ei ole kauba ekspordi või ühendusesisese käibega. Nullmäära rakendatakse üksnes kaubatehingutele, mitte ladustamisel oleva kaubaga seotud teenustele (näiteks töötlemine vms).

Maksulaos aset leidnud tehingu kohta väljastab käibemaksudokumentatsioon müüja arve viitega KMS § 15 lõike 3 punktide 11 ja deklareerib käivet käibedeklaratsiooni lahtris 3 „0% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud“.

Nullmääraga käive maksulaos ei tekita Eesti ega välisriigi isikul maksukohustuslasena registreerimise kohustust (KMS § 19 lg 1 ja 3), välja arvatud, kui tegemist on ühendusesisese käibega.

Maksuladustamise lõppemine

Kauba võõrandamine koos kauba väljatoimetamisega maksulaost

Kui kaup toimetatakse müügitehingu tulemusena maksulaost välja, maksustatakse müüki kui tavalist käivet 20-protsendilise määraga (maksustamise alus KMS § 15 lg 1).

Erandina rakendub 0-protsendiline maksumäär kauba võõrandamisel rahvusvahelistes vetes sõitvale merelaevale (KMS § 15 lg 3 p 3) ja peamiselt rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja kasutatavale õhusõidukile (KMS § 15 lg 3 p 4).

0-protsendilise määraga maksustatakse ka maksulaost väljaviidava kauba eksport (KMS § 15 lg 3 p 1) ja ühendusesisene käive (KMS § 15 lg 3 p 2).

Kui Eestis maksukohustuslasena registreerimata välisriigi isiku, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis, kaup toimetatakse maksulaost välja seoses kauba võõrandamisega Eestis registreeritud maksukohustuslasele, on maksu tasumise kohustus kauba ostjal

pöördmaksustamise põhimõttel (KMS § 3 lg 4 p 5). Kui aga kauba ostab Eestis maksukohustuslasena registreerimata isik, tekib välisriigi isikul Eestis maksukohustuslasena registreerimise kohustus.

Maksuladustamise lõpetamine ilma vöörandamiseta

Kauba maksuladustamise lõpetamisel, mis ei ole seotud vöörandamisega, tekib kauba omanikul käibemaksukohustus (KMS § 3 lg 6 p 5). Sellises olukorras lähtutakse maksustatava väärtuse määramisel üldjuhul kauba soetusmaksumuselt või omahinnast või kauba harilikust väärtusest, kui see on soetusmaksumuselt või omahinnast madalam (KMS § 12 lg 13). Et tagada maksusoodustuse eesmärgipärast rakendamist, ei saa selliste kaupade maksulaost väljatoimetamisel maksustatav väärtus reeglina olla väiksem kui see, mis oli kaupade paigutamisel maksuladustamisele.

Maksuladustamise lõpetamisel kirjeldatud olukorras deklareerib maksukohustuslane käibemaksu käibedeklaratsioonil (KMS § 29 lg-d 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 reaalselt maksukohustust nimetatud tehingust ei teki.

Kui maksuladustamise lõpetab maksukohustuslasena registreerimata isik, esitab nimetatud isik andmed kauba kohta tollideklaratsiooni vormil ja tasub käibemaksu tollialastes õigusaktides sätestatud korras, arvestades vajalike erisustega (KMS 38 lg 51).

Maksukohustust ei teki kauba omanikul oma kauba maksulaost väljatoimetamisest juhul, kui ta ise paigutas selle kauba ka maksulattu ning seda kaupa maksulaos ei vöörandatud, välja arvatud juhul, kui isik sai kasutada maksuvabastust kauba impordile, riigisisesele käibe või ühendusesisesele soetamisele vahetult järgnenud kauba maksulattu paigutamisel (KMS § 3 lg 6 p 5). Näiteks ei teki kirjeldatud maksukohustust juhul, kui isik paigutab maksulattu teatud koguse vilja, müüb seda maksulaos nullmääraga, kuid toob vöörandamata jäänud osa viljast taas maksulaost välja.

Maksuladustamise lõppemine töötlemise tagajärjel

Maksusoodustust saab kohaldada üksnes teatud kaupade puhul. Selle põhimõtte kohaselt peab maksuladustamise viivitamata lõpetama, kui kaup ei kuulu pärast töötlemist enam nimekirjas toodud kaupade loetellu. Sellel juhul on maksuladustamise lõpetamise maksutagajärg sama, mis kauba laost väljatoimetamisel ilma vöörandamiseta ehk kauba omanikul tekib käibemaksukohustus ning maksustatav väärtus on kauba soetusmaksumus. KMS § 441 lg 8 kohaselt tuleb maksuladustamine viivitamatult lõpetada, kui kaup ei vasta töötlemise tulemusena enam lisas V toodud kaupadele. See rõhutab põhimõtet, et maksulaos on lubatud vaid piiratud töötlemine. Seega ei saa maksuladustamise eesmärk olla kaupade tootmine maksulaos.

Tagatised

Maksuhalduril on õigus nõuda tekkida võiva maksukohustuse täitmise tagamiseks alkoholi käitlejalt, tubakatoote käitlejalt ja kütuse käitlejalt tagatist maksukorralduse seaduses kehtestatud korras.

Vedelkütuse müüja esitab maksuhaldurile tagatise vedelkütuse seaduses kehtestatud korras.

Tagatise määramise kohta vaadake täpsemalt lehelt "[Ülevaade kütuse käitlemisest](#)".

Kinnisasi ja sellega seotud teenused

Kinnisasja mõiste käibemaksuseaduses

Kinnisasja mõiste käibemaksuseaduse (KMS) tähenduses on ära toodud [KMS § 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 korteriühistuseaduse tähenduses.

Asi, mis ei ole kinnisasi, on **vallasasi** (tsiviilseadustiku üldosa seaduse [\(TsÜS\) § 50](#)).

Kinnisasja olulised osad on sellega püsivalt ühendatud asjad nagu ehitised, kasvav mets, muud taimed ja koristamata vili.

Asja oluline osa on selle koostisosa, mida ei saa asjast eraldada, ilma et asi või sellest eraldatav osa häviks või oluliselt muutuks. Asi ja selle olulised osad ei saa olla eri isikute omandis. Samas ei ole kinnisasja osaks võõrale maale asjaõiguse alusel (hoonestusõigus) püstitatud ja maaga püsivalt ühendatud ehitist. Antud juhul on ehitist hoonestusõiguse oluline osa. Hoonestusõiguse lõppemisel muutub ehitist kinnisasja oluliseks osaks ([TsÜS §-d 53 ja 54](#)). Seega lisaks TsÜS §-des 50, 53 ja 54 sätestatudle käsitatakse kinnisasjana KMSi mõistes ka teatud õigusi nagu hoonestusõigus, korteriomand ja korterihoonestusõigus.

Ehitusmaana käsitatakse sellist kinnisasja 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 ehitusteatist või mille katastriüksuse sihtotstarve on üle 50 protsendi elamumaa või ärimaa või need ühiselt.

Ehitist kui vallasasja reguleerib **asjaõigusseaduse rakendamise seaduse § 13**, mille kohaselt kuni maa kandmiseni kinnistusraamatusse, ei ole õiguslikul alusel püstitatud ehitis, sealhulgas pooleliolev ehitis, maa oluline osa ja seda loetakse vallasasjaks.

Korteriomanditeks jagatud kinnisasja (korterelamu) puhul on KMSi mõttes iga **korteriomandi võõrandamine** vaadeldav kinnisasja võõrandamisena. Korteriomandi- ja korteriühistuseaduse (**KrtS**) **§ 1** kohaselt on korteriomand eriomand hoone reaalosa üle, mis on ühendatud mõttelise osaga kinnisasja kaasomandist, mille juurde eriomand kuulub. Kui hoonestusõigus kuulub mõtteliste osadena mitmele isikule, võivad hoonestajad kokku leppida selles, et igal kaasomanikul tekib eriomand eluruumile või mitteeluruumile hoonestusõiguse oluliseks osaks olevas või hoonestusõiguse alusel ehitatavas hoones ja luuakse korterihoonestusõigused (**KrtS § 62**). **Korterihoonestusõiguse võõrandamist** käsitatakse KMS kohaselt kinnisasja võõrandamisena.

Kinnisasja võõrandamisel koos selle oluliste osadega ei tule eraldi käibena arvestada näiteks ehitise või kasvava metsa müüki. Neid kas maksustatakse või on maksuvabad samaselt kinnisasja käibega. Kinnisasja võõrandamisel koos kinnisasja päraldistega, kui need ei ole tehingus eraldatavad, on samuti tegemist ainult kinnisasja käibega. Kinnisasja osaks ei ole võõrale maale asjaõiguse alusel (hoonestusõigus) püstitatud ja maaga püsivalt ühendatud ehitis. Alles hoonestusõiguse lõppemisel muutub ehitis kinnisasja oluliseks osaks.

Ehitis ja elamumaa

Kinnisasja tehingute puhul on **KMS § 16** kohaselt maksustatava või maksuvaba käibe eraldamisel olulised ka mõisted „ehitis” ja „ehitusmaa”. Kui **reeglina on kinnisasjade käive maksuvaba**, siis **uute ja olulisel määral parendatud ehitiste ja hoonestamata ehitusmaa müüki maksuvabaks käibeks ei loeta**.

Kinnisasja reeglite kohaselt on maksuvaba või maksustatav ka **ehitise kui vallasasja käive**.

Vastavalt **ehitusseadustiku § 3 lõikele 1** on **ehitis** inimtegevuse tulemusel loodud aluspinnasega kohtkindlalt 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 katuse, siseruumi ja välispiiretega ehitis. **Rajatist** on ehitis, mis ei ole hoone. Ehitise mõiste ei seonu iseenesest kasutusloa olemasoluga või kandega ehitisregistris. Niikaua, kui maatükil asuv hoone on „terviklik asi”, s.t tal on katus, siseruumid ja välispiirded, on tegemist maatükiga, millele asub ehitis.

Alates 1. oktoobrist 2018 asendati **KMS §-s 16** krundi mõiste ehitusmaa mõistega, mis on krundi mõistest laiem. **Ehitusmaana, mille võõrandamist tuleb maksustada**, käsitatakse sellist kinnisasja

tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, millel ei asu ehitist (välja arvatud kolmandale isikule kuuluv tehnovõrk või -rajatis) 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. See, mida loetakse **elamu- ja ärimaaks**, on sätestatud **maakatastriseaduse §-s 18¹**. **Tehnovõrgud ja -rajatised** on asjaõigusseaduse kohaselt kütte-, veevarustus- või kanalisatsioonitorustikud, elektroonilise side või elektrivõrk, nõrkvoolu-, küttegaasi- või elektripaigaldis või surveadmetik ja nende teenindamiseks vajalik ehitist.

Kinnisasja võõrandamine

Üldjuhul on **kinnisasja võõrandamine** koos selle peal oleva ehitisega **maksuvaba** juhul, **kui ehitist on olnud varasemalt kasutuses**. Kinnisasja võõrandamisel on müüjal sellisel juhul valikuvõimalus. Maksuhaldurit kirjalikult teavitades on õigus lisada käibemaksu, välja arvatud kasutuses olnud **eluruumide võõrandamisel**. **Eluruumi** mõiste on sätestatud võlaõigusseaduses ja tähendab elamut või korterit, mis on kasutatav alaliseks elamiseks.

KMS § 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 ALLJÄRGNEVAID KAUPU 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 olevat eluruumi.

KMS §-s 41¹ sätestatakse kinnisasja käibemaksuga maksustamise erikord. Kui maksukohustuslane võõrandab teisele maksukohustuslasele kinnisasja, mille võõrandamisest käibemaksuga on ta kohustatud teavitama maksuhaldurit, siis tasub kauba soetaja võõrandajale kauba käibemaksuta müügihinna. Kauba soetaja arvestab tehingu kohta väljastatud arvel märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksusummana võõrandaja asemel. Kinnisasja võõrandaja arvel peab tehing olema eraldi välja toodud koos märkega „pöördmaksustamine”.

Kinnisasja võõrandamine, millele ei kohaldu maksuvabastus

KÄIBEMAKSUMÄÄRAGA 20% MAKSUSTATAKSE

- ✓ ehitiste ja ehitiste aluse maa võõrandamist enne ehitise esmast kasutuselevõttu,
- ✓ oluliselt parendatud ehitiste võõrandamist enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu ja
- ✓ ehitusmaa võõrandamist.

Maksuvabastust ei kohaldata ehitise või selle osa võõrandamisel enne esmast kasutuselevõttu. **Ehitusseadustiku § 3** kohaselt on ehitis inimtegevuse tulemusel loodud ja aluspinnasega ühendatud või sellele toetuv asi, mille kasutamise otstarve, eesmärk, kasutamise viis või kestvus võimaldab seda eristada teistest asjadest. Ehitis on hoone või rajatis. Hoone on väliskeskkonnast katuse ja teiste välispiiretega eraldatud siseruumiga ehitis. Rajatis on ehitis, mis ei ole hoone.

Ehitise esmase kasutuselevõtuna käsitatakse uue ehitise reaalselt otstarbekohast kasutama hakkamist. Kasutusloa väljastamine ei ole veel ehitise kasutuselevõtmine, kuna kasutusloa näitab üksnes ehitise kasutuskõlblikkust, teatud nõuetele vastavust. Samuti ehitise edasimüük ei tähenda veel seda, et ehitis on olnud kasutuses. Näiteks kui uut korterit müüakse mitu korda edasi enne kui keegi reaalselt sinna sisse kolib ja elamiseks kasutusele võtab.

2006. aasta alguses jõustunud käibemaksuseaduse muudatusega täpsustati 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 lähtunud raamatupidamises kasutusel olevatest mõistetest, et sätte rakendamisel oleks võimalik lähtuda raamatupidamiskäsitlusest. Renoveeritud ehitiste võõrandamisel enne taaskasutuselevõttu tuleb käibemaksu lisada juhul, kui renoveerimiskulud ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist. Seega, kui nt korteri soetusmaksumus oli enne parendamist 50 000 eurot ja renoveerimiskulutused on võrdsed või ületavad 55 000 eurot (50 000 + 10% sellest), tuleb võõrandamisel lisada käibemaksu. Kui renoveerimiskulud jäävad alla selle, siis võõrandamisel käibemaksu lisamise õigus puudub, kuna korterite võõrandamist eluruumina ei saa valiku alusel maksustada.

Kui maatükil asub **lammutamisele kuuluv ehitis**, siis maatüki müüki tuleb üldjuhul käsitada maksuvaba võõrandamisena (**Euroopa Kohtu kohtuasi C-71/18**). Maksuvaba käibena käsitatakse kinnisasja võõrandamise tehingut, mis koosneb maatükist ja uueks hooneks ümber ehitatavast olemasolevast ehitisest, kui võõrandamise hetkel on olemasolevas ehitises tehtud üksnes osalisi lammutustöid ja ehitis on sellena vähemalt osaliselt veel kasutuses (**Euroopa Kohtu kohtuasi C-326/11**). Juhul kui aga ostja ja müüja on enne võõrandamistehingut kokku leppinud selles, et müüja taotleb lammutusloa ning kannab lammutuskulud, mis liidetakse tehingu müügihinnale, siis käsitatakse tehingut kui kinnisasja võõrandamist, millel puudub ehitis, sõltumata sellest kui kaugel võõrandamise hetkel endise ehitise lammutustöödega on jõutud (**Euroopa Kohtu kohtuasi C-461/08**).

Kuna ehitis on vastavalt ehitise mõistele üksnes terviklik asi, ei saa **pooleliolev ehitis** olla ehitis ehitusseadustiku tähenduses ning poolelioleva ehitisega maatükk on käsitletav ehitusmaana, millel puudub ehitis.

Maksuvabastust ei kohaldata **ehitusmaa võõrandamisel**. Ehitusmaa mõiste sätestati 1. oktoobrist 2018 **KMS § 2 lõike 3 punktis 1**. Nimetatud sätte kohaselt on ehitusmaa selline kinnisasi tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, millel ei asu ehitist, välja arvatud tehnovõrk või -rajatis, 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 protsenti elamumaa või ärimaa või need ühiselt. Enne 1. oktoobrit 2018 ei rakendatud maksuvabastust krundi võõrandamisele planeerimisseaduse tähenduses. Ehitusmaa mõiste vastab paremini **Euroopa Kohtu otsuses kohtuasjas C-543/11** toodud ehitusmaa mõiste kriteeriumitele.

1. oktoobrist 2018 tühistati KMS § 46 lõige 3, mis on üleminekusäte, mille kohaselt maksuvaba käibena käsitati ehitise ja selle aluse maa võõrandamist enne esmast kasutuselevõttu juhul, kui ehitamist alustati enne 1. maid 2004 ning krundi, millel ei asu ehitist, võõrandamist juhul, kui maatükk soetati enne 1. maid 2004. Seega, pärast nimetatud kuupäeva võõrandatakse iga maatükk käibemaksuga olenemata soetusaastast, kui tegemist on ehitusmaaga.

Korteriomand, korterihoonestus- ja hoonestusõigus

Korteriomand, korterihoonestusõigus ja hoonestusõigus

Käibemaksuseaduse mõistes on iga korteriomandi võõrandamine vaadeldav eraldiseisva kinnisasja võõrandamisena.

Korteriomandi- ja korteriühistuseaduse (**Krts**) § 1 lõige 1 sätestab **korteriomandi** mõiste, mille kohaselt korteriomand on eriomand hoone reaalosa üle, mis on ühendatud mõttelise osaga kinnisasja kaasomandist, mille juurde eriomand kuulub. Korteriomandi eriomandi ja kaasomandi osa ei saa teineteisest eraldi võõrandada ega koormata hoonestusõigusega (**Krts** § 11 lõiked 1 ja 2).

Krts § 62 lõikes 2 sätestatu kohaselt võib hoonestaja jagada talle kuuluva hoonestusõiguse **korterihoonestusõigusteks**. Käibemaksuseaduse tähenduses käsitatakse korterihoonestusõiguse alusel ehitise müüki kinnisasja võõrandamisena.

Hoonestusõiguse puhul on tegemist piiratud asjaõigusega. Hoonestusõiguse alusel võib isik, kes ei ole maatüki omanik, püstitada ja omada maatükil ehitist kokkulepitud tasu eest ja kindla tähtaja jooksul. Hoonestusõiguse seadmisel annab maatüki omanik maa kasutamiseõiguse teisele isikule ehk sellele, kes maatükile mingi hoone ehitab. Samas ei ole hoonestusõigus puhtalt maa kasutamise õigus nagu näiteks rent, sest hoonestusõiguse eesmärgiks on ikkagi ehitise püstitamine.

Isikul, kelle kasuks on hoonestusõigus seatud, on võõrandatav ja pärandatav õigus sellise ehitise omamiseks. **Ehitist loetakse hoonestusõiguse oluliseks osaks**, s.t et ehitis ei ole mitte kinnisasja omaniku omandis, vaid hoonestuseks õigustatud isiku omandis. Kuna hoonestusõigus ei lõpe maatüki omaniku ega hoonestaja vahetumisel, on asjaõiguslikult võimalik võõrandada kinnisasi lahus hoonestusõiguse alusel ehitatud ehitisest. Kui hoonestusõiguse ja maatüki omanikuks saab üks ja sama isik, kustutatakse hoonestusõigus kinnistusraamatust maaomaniku avalduse alusel ja sellisel juhul on kinnisasja omanik ühtlasi ka sellel asuva ehitise omanikuks.

Seega, kui võõrandatakse enne esmast kasutuselevõttu korteriomand või ehitist kui hoonestusõiguse olulist osa, siis on tegemist 20% maksustatava käibega. Hoonestusõiguse puhul piirdub maksustatav väärtus hoonestusõiguse hinnaga ning selle hulka ei arvata kinnisasja enda väärtust, millele on hoonestusõigus seatud.

Kinnisasjaga seotud teenused

Kinnisasjana käsitatakse **nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ** kohaldamisel järgmist:

- ✓ nii maapinnal kui ka maapinna all asuv mis tahes piiritletud maatükk, mille suhtes saab kehtestada omandiõiguse ja valdusõiguse;
- ✓ üleval- või allpool merepinda maaga püsivalt ühendatud mis tahes hoone või rajatis, mida ei saa hõlpsasti lammutada või liigutada;
- ✓ hoone või rajatise mis tahes lahutamatu osa, mis on hoonesse või rajatisse paigaldatud ja ilma milleta hoone või rajatis ei ole täielik, näiteks uksed, aknad, katused, trepid ja liftid;
- ✓ mis tahes osa, seade või masin, mis paigaldatakse hoonesse või rajatisse püsivalt ja mida ei saa ilma hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata liigutada.

KMS § 2 lg 3 mõistes 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 korteriühistuseaduse tähenduses.

KMS § 10 lg 2 sätestab loetelu, millal teenuse **käibe tekkimise koht on Eesti**: teenus on seotud Eestis asuva kinnisasjaga, sealhulgas ehitamine, hindamine või hooldamine või kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks või korraldamiseks osutatav teenus ning majutusteenus.

Vastavalt **KMS § 10 lõikele 4 käibe tekkimise koht ei ole Eesti**, kui osutatakse välisriigis asuva kinnisasjaga seotud teenust, sealhulgas ehitamist, hindamist ja hooldamist ning kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks ja korraldamiseks osutatavat teenust ning majutusteenust.

Kinnisasjaga seotud teenuste puhul on teenuste käibe maksustamise koht riik, kus kinnisasi asub. **KMS § 10 lg 2 punktist 1** tulenevalt on teenuse käibe tekkimise koht Eesti, kui teenus on seotud Eestis asuva kinnisasjaga, sealhulgas ehitamisega, hindamisega või hooldamisega või kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks või korraldamiseks osutatava teenusega ning majutusteenusega. Teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti (**KMS § 10 lg 4 p 1**), kui Eesti maksukohustuslane osutab samaseid, aga välisriigis asuva kinnisasjaga seotud teenuseid.

Kinnisasjaga seotud teenused hõlmavad ainult selliseid teenuseid, millel on piisavalt otsene seos vastava kinnisasjaga. Teenustel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga järgmistel juhtudel:

- ✓ kui nad on kinnisasjast tuletatud ja see kinnisasi moodustab teenuse koostisosa ning on osutatavate teenuste jaoks keskne ja oluline (nt kalapüügilubade andmine);

- ✓ kui teenuseid osutatakse seoses kinnisasjaga ja need põhjustavad kinnisasja õigusliku või füüsilise seisundi muutmist.

Näiteks selliste vallasasjade paigaldamisel ja kokkupanemisel, mis muutuvad paigaldamisel või kokkupanemisel kinnisasja osaks, on tegemist kinnisasjaga seotud teenusega.

Kinnisasjaga seotud ja mitteseotud teenused

Kinnisasjaga seotud ja mitteseotud teenuste loetelu tugineb **nõukogu rakendusmäärusele (EL) nr 282/2011**, 15. märts 2011 ning **nõukogu rakendusmäärusele (EL) nr 1042/2013**, 7. oktoober 2013, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 teenuste osutamise koha osas.

Kinnisasja või selle osa rendile andmine

KINNISASJA VÕI SELLE OSA RENDILE, ÜÜRILE VÕI KASUTUSVALDUSESSE ANDMINE

KMS § 16 lg 2 punktis 2 sätestatu kohaselt ei maksustata käibemaksuga kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmist. Majutusteenuse osutamisele ning sõidukite parkimismaja või parkimiskoha, statsionaarselt paigaldatud seadme või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisele maksuvabastust ei kohaldata.

Kinnisasja rendile või üürile andmine on sisuliselt tehing, kus lepinguosalisele antakse kokkulepitud ajaks tasu eest õigus kasutada kinnisasja nii, nagu kõnealune isik oleks kinnisasja omanik, ja millega välistatakse kõigi teiste isikute samasugune õigus (Euroopa Kohtu otsuse punkt 17 kohtuasjas C-451/06).

KMS § 16 lg 3 punkti 1 alusel võib maksukohustuslane maksuhaldurit enne käibe toimumist kirjalikult teavitades üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmist ka maksustada, välja arvatud eluruumide üürile, rendile või kasutusvaldusse andmist.

Eluruum on elamu või korter, mis on kasutatav alaliseks elamiseks (**võlaõigusseaduse § 272**). Seega oluline on, kas ruum võimaldab alaliselt elada või mitte. Kui ehitis on valmimisjärgus näitab ehitise või selle osa kasutamiseesmärki ehitise projekt, katastriüksuse sihtotstarve ja ehitusluba. Valminud ning

kasutusloa saanud ehitise puhul on kasutusotstarve märgitud kasutusloas. Samas tuleb lähtuda ka asjaolust, kuidas ehitist või selle osa tegelikult kasutatakse. Kui kasutusloa kohaselt on **korter kasutusel äiruumina**, kuid tegelikult kasutatakse korterit elamiseks, siis käsitatakse seda eluruumina. Samas ka vastupidi, kui **korteri või muu elamu osa kasutatakse majandustegevuse jaoks**, peab maksukohustuslasele andma võimaluse selgitada ja esitada tõendeid näitamaks, et elamu, korter või muu elamu osa on tegelikult soetatud majandustegevuse tarbeks. ([Riigikohtu lahend kohtuasjas 3-3-1-47-15](#); [Tallinna Ringkonnakohtu lahend 3-14-51522](#))

Maksuvabastust ei kohaldata **majutusteenuse osutamisele**.

Kinnisasja üürile andmisel käsitatakse üldjuhul üüriteenuse osutamist ning elektrienergia, kütte, prügiveo müüki eraldi kaupade võõrandamisena ja teenuste osutamisenä. S.t näiteks kui eluruumi üüriteenus on maksuvaba, kuid üürileandja esitab eraldi arve ka kütte, prügiveo jms teenuste ja kaupade eest, siis neid **muid üüriga kaasnevaid teenuseid ja kaupu** käsitatakse eraldi käivetena ning maksustatakse vastavalt nendele kaupadele ja teenustele kehtestatud määraga ([Euroopa Kohtu kohtuasi C-42/14](#)).

Kinnisasjaga seotud tehingute puhul on käibe tekkimise koht kinnisasja asukohariik ja tehingud ei ole pöördmaksustatavad ühendusesisese käibe raames.

Majutusteenuse osutamine

Maksuvabastust ei kohaldata **majutusteenuse osutamisele**. Käibemaksuseadus ei selgita, mida majutusteenuseks lugeda. Majutusteenuse mõiste leiab [turismiseaduse \(TurS\) § 17 lõikest 2](#), mille kohaselt on majutusteenus **ajutise ööbimisvõimaluse pakkumine**. Sama paragrahvi kolmandas lõikes on nimetatud ka juhtumid, mida majutusteenuseks ei loeta.

Majutusteenuseks ei loeta:

1. ettevõtja poolt temale kuuluva vara arvel temaga töö- või teenistussuhetes olevate isikute majutamist;
2. **majutamist, mille puhul sõlmitakse eluruumi üürileping**;
3. õppeasutuse poolt õppeasutuses õppivate või töötavate isikute majutamist;
4. majutamist reisijateveoteenuse osutamiseks kasutatavas transpordivahendis;
5. erakordsetes tingimustes ööbimise võimaldamist elamuse saamise eesmärgil (vabas looduses, onnis, parvel jms).

Punktis 1 toodud „ettevõtja poolt temale kuuluva vara arvel“ tuleb mõista nii, et ettevõtjale kuuluvaks varaks loetakse ka temale kuuluvate rahaliselt hinnatavate õiguste ja kohustuste kogumit ([TsÜS § 66](#)), mis hõlmab ka üürilepinguid. Seega ei pea töötaja majutamiseks olev eluruum olema ettevõtja omandis, vaid võib olla ka kasutuslepingu alusel, et seda lugeda ettevõtja varaks ning selles majutamine ei ole

majutusteenus.

Kuna turismiseaduses kasutatud väljendit „ajutine ööbimisvõimalus“ ei ole lahti kirjutatud ning majutusteenuse eristamine käibemaksust vabastatud eluruumi üürile andmisest on tõstatanud palju küsimusi, toome alljärgnevalt välja loetelu teenuse olemuse määratlemisel, s.o majutusteenuse ja eluruumi üüri mõistete sisustamisel tähendust omavatest asjaoludest, mida tuleks ettevõtjal kogumis hinnata, et otsustada õige maksustamisviisi. Ühelgi nimetatud asjaolul ei ole ettemääratud kindlat kaalu ning hinnata tuleb iga juhtumit eraldi:

- 1. teenuse osutaja majandustegevuse terviklikku olemust** – 1) kas tegemist on majutusettevõtjaga TurS § 17 lg 1 mõistes: *Majutusettevõtte on majandusüksus, mille kaudu ettevõtja oma majandus- või kutsetegevuse raames osutab majutusteenust*; 2) kas ettevõtja tegevus kuulub **TurS § 18** (ja allpool nimetatud määruuses) nimetatud majandustegevuse liikide alla; 3) kas teenust osutatakse just tema majandus- ja kutsetegevuse raames ja mitte juhuslikult (isegi kui see toimub tasu eest); 4) milline on olnud teenuse osutaja algne äriplaan (ruumide lühiajaline või pikaajaline rent)
- 2. teenuse osutamiseks kasutatavate ruumide kasutamise sihtotstarvet** – kas teenust osutatakse majutusteenuste osutamiseks projekteeritud äriruumides või eluruumides; võlaõigusseaduse (edaspidi VÕS) § 272 lg 1 sätestab, et eluruum on elamu või korter, mis on kasutatav alaliseks elamiseks. Äriruum on majandus- või kutsetegevuses kasutatav ruum.
- 3. teenuse osutaja poolt teenuse pakkumise/klientide leidmise viisi** – kas majutusteenuste pakkumisel kasutatakse majutusteenuste pakkujate tavapäraseid võimalusi (nt oma veebileheküljel vabade pindade ja hinnakirja kohta, pakkumised majutusteenuseid vahendavates portaalides, mis pakuvad ka broneerimisvõimalust või pigem kasutatakse ühekordseid üürikuulutusi või kokkuleppeid);
- 4. teenuse osutaja poolt majutusteenuste osutamise nõuete täitmist** – 1) mis on sätestatud TurS § 19 lg 3 alusel **ettevõtlus- ja infotehnoloogia ministri määrusega nr 17**; 2) mida näeb ette **TurS § 24 lg 1 ja lg 7** (kas majutusteenuse kasutaja andmed registreeritakse ja säilitatakse kaks aastat nende täitmise päevast arvates).
- 5. klientidega sõlmitavate lepingute olemasolu ja sisu** – eluruumide üürimisel on lepingute sõlmimine lepingupoolte õiguste ja kohustustega tavapärane, samas majutusettevõtte enamasti registreerivad lepinguid sõlmimata majutusteenuse kasutajate andmed (majutusteenuse kasutaja nimi, sünniaeg, kodakondsus, elukohariik, majutusteenuse osutamise aeg, reisi eesmärk, temaga koos majutuvate alaealiste laste arv), mis küll ei välista lisaks ka lepingu sõlmimist, kui see sõltuvalt asjaoludest vajalik on (nt et fikseerida teenuse osutaja õigus nõuda kliendilt tekitatud materiaalse kahju kompenseerimist vmt).
- 6. klientidega sõlmitavate lepingute tingimusi** – sh kas ööbimisvõimalustega kaasnevad majutusteenusele omased kõrvalteenused (nt kas ruumide omaniku poolt on tagatud täielik sisustus, sh voodipesud, rätikud, nõud jmt, koristamine, pesupesemine, toitlustus jmt) või üürilepingule omased kohustused kliendile ruumide korrashoiuks või kõrvalkulude tasumiseks (nt tarbitud elektrienergia, vee, kanalisatsiooni, kütte ja prügiveokulude tasumise kohtus, internet,

televisioon, valveteenus eraldi tasu eest, tagatisraha tasumise kohustus jmt);

7. **mõlema tehingupoole tahet ja arusaama** – kas teenuse saaja peab talle pakutavat teenust ajutiseks ööbimisvõimaluseks või üüris endale eluruumi: lepingupooltele peab olema üheselt arusaadav, et pakutakse just ajutist ööbimisvõimalust, mitte ei anta eluruumi pikemaks ajaks üürile. Majutusteenuse soetaja peab olema teadlik, et üüritav ruum ei ole tema elukoht ning talle ei laiene eluruumi üürimise kohta käivad sätted. Juhul, kui isik käsitleb ruumi oma eluruumina, siis ei ole tegemist majutusteenusega, vaid eluruumi üürile andmisega.

8. **klientidega sõlmitavate lepingute pikkust** – majutusteenus on kliendile ajutise öömaja pakkumine ning teenuse ajutisust iseloomustab mh ka teenuse ajaline mõõde. Kuigi õigusaktidest ei tulene otsest ajalist kriteeriumi, millest lähtuvalt majutusteenust ja eluruumi üürile andmist üheselt mõistetavalt eristada, ei saa ajakriteeriumi teenuste eristamise puhul sootuks kõrvale jätta. Majutusteenus on ajutise iseloomuga teenus – eesmärgiks pakkuda kliendile ajutist öömaja. Samas eluruumi üürimine on pikaajaline teenus - eesmärgiks pakkuda isikule eluaset. Ehkki TurS ei sätesta ajalast piirangut mõistele „ajutine“, võib leida kaudse viite VÕS § 272 lg 4 p-st 1, mille kohaselt ei kohaldata elu- ja äriruumide üürimise kohta sätestatud majutusettevõtte ruumide ning puhkamiseks mõeldud ruumide üürilepingutele tähtajaga mitte üle kolme kuu, samuti muude ruumide ajutiseks kasutamiseks sõlmitud üürilepingutele. Kuna üürilepingutele üle kolme kuu kohaldatakse seega eluruumide üürilepingute kohta sätestatud, võrdsustab VÕS § 272 lg 4 p 1 sellised majutusteenused sisuliselt eluruumi üürimisega ehk loeb need pigem ajutise ja lühiajalise teenuse asemel alalise ja pikaajalise iseloomuga teenuseks, kus üürnik saab üüritud ruume enda eluruumiks, st koduks pidada ning talle rakenduvad ka mitmesugused just elukoha üürimisega seotud sotsiaalsed laadi garantiid ja üürniku õiguste laiem kaitse. Ka TurS § 17 lg 2 muudatust puudutava eelnõu algataja on eelnõu seletuskirjas selgitanud, et TurSi ja VÕSi koosmõjus käsitletakse kuni kolm kuud kestvat majutust lühiajaliseks ehk ajutiseks, mille eesmärk ei ole pakkuda elukohta.

Maksu- ja Tolliameti hinnangul ei kvalifitseeru majutusteenuse osutamine majutusettevõtte poolt pikema perioodi jooksul kui kolm kuud, automaatselt ümber maksuvabaks eluruumi üürimiseks. Küll aga tuleks kolmest kuust pikemate lepingute puhul alati hinnata konkreetse ettevõtte ja tehingute eelpool loetletud asjaolusid kogumis. Juhul kui majutusteenust osutatakse pikema perioodi jooksul, samale kliendile, eluruumideks projekteeritud korterites, lasub maksumaksjal kohustus tõendada, et tehingu sisuks on just majutusteenus, mitte aga eluruumi üürile andmine.

Sisendkäibemaksu mahaarvamine

Sisendkäibemaksu mahaarvamine, kui kinnisasi või selle osa võõrandatakse või antakse üürile, rendile või kasutusse maksuvabalt

KMS § 29 lg 1 sätestab sisendkäibemaksu mahaarvamise üldpõhimõtte: **sisendkäibemaksu saab maha arvata kaupadelt ja teenustelt, mida kasutatakse maksustatava käibe tarbeks.**

Sisendkäibemaksu **ei saa maha arvata**, kui kaupa või teenust kasutatakse üksnes maksuvaba käibe tarbeks.

Kui kinnisasja soetamisel on sisendkäibemaks maha arvatud ja võetakse mingil ajahetkel kasutusele maksuvaba käibe tarbeks, tekib kohustus **mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerida**. 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. Mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeeritakse iga kalendriaasta lõpul ning ümberarvestused kajastatakse detsembrikuu käibedeklaratsiooni lahtris 10 või lahtris 11.

Kinnisasja sisendkäibemaksu korrigeerimise reeglid on kinnitatud rahandusministri 30.03.2004 määrusega nr 39 (**RTL 2004, 39, 654**) „Osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvutuse käibedeklaratsioonis kajastamise kord ja soetatud põhivara ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimise kord”.

Rahandusministri määruse § 3 kinnitab korra kinnisasja sisendkäibemaksu korrigeerimiseks.

1. Kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeeritakse iga kalendriaasta lõpul, lähtudes kinnisasja maksustatava käibe tarbeks kasutamise tegelikust osatähtsusest sellel kalendriaastal. Kui kinnisasja maksustatava käibe tarbeks kasutamise tegelik osatähtsus kalendriaastal ei erine selle kinnisasja maksustatava käibe tarbeks kasutamise prognoositud osatähtsusest kinnisasja soetamise aastal, siis sellel kalendriaastal sisendkäibemaksu ei korrigeerita.
2. Sisendkäibemaksu korrigeerimist tehakse ainult nende kinnisasja tarbeks soetatud kaupade või saadud teenuste puhul, mis tõstavad kinnisasja raamatupidamislikku väärtust.
3. Sisendkäibemaksu korrigeeritakse kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba ja saadud teenuse puhul igal kalendriaastal 1/10 ulatuses sisendkäibemaksu summast.
4. Kinnisasja või kinnisasja tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse puhul loetakse esimeseks kalendriaastaks ajavahemik päevast, millal kinnisasi või kinnisasja tarbeks soetatud kaup või saadud teenus võetakse kasutuses oleva põhivarana raamatupidamises arvele, kuni jooksva kalendriaasta lõpuni.
5. Kinnisasja, mida maksukohustuslane on kasutanud ettevõtluses vähem kui kümne kalendriaasta jooksul, võõrandamisel korrigeeritakse sisendkäibemaksu kinnisasja võõrandamise kuul.
6. Kui maksukohustuslane on kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu kas osaliselt või täielikult maha arvanud ning võõrandab kinnisasja maksuvabalt enne kümne kalendriaasta täitumist selle soetamise päevast, arvestatakse

sisendkäibemaksu korrigeerimisel kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse kasutamist järelejäänud perioodil, sealhulgas ka kinnisasja võõrandamise aastal, täielikult maksuvaba käibe tarbeks kasutamisenä. Kui kinnisasi võõrandatakse koos käibemaksuga, arvestatakse kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse kasutamist järelejäänud perioodil, sealhulgas ka kinnisasja võõrandamise aastal, täielikult maksustatava käibe tarbeks kasutamisenä.

7. Kui sisendkäibemaks on täielikult mahaarvatud ning kinnisasi võõrandatakse maksuvabalt enne ettevõtluse tarbeks kasutusele võtmist või esimese kalendriaasta jooksul, tuleb tagasi arvestada kogu kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks.
8. Kui kinnisasi võõrandatakse seoses ettevõtte või selle osa üleandmisega võlaõigusseaduse tähenduses (**KMS 4 lg 2 p 1**), siis ei korrigeerita kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse osas sisendkäibemaksu selle kinnisasja võõrandamise kuul.

Ettevõtte või selle osa üleandmisel käibemaksukohustuslasena registreeritud isikule korrigeerib vajadusel sisendkäibemaksu ülevõtja oma detsembrikuu käibedeklaratsioonis tavakorras.

Maksukohustuslase registrist kustutamisel korrigeeritakse põhivara, sealhulgas kinnisasja sisendkäibemaksu maksukohustuslase registrist kustutamise kuul.

Kui kinnisasja soetamiselt on sisendkäibemaks täielikult või osaliselt maha arvatud ning kinnisasi antakse tasuta kasutamisele, siis tuleb **maksustada omatarvet**. Omatarve on maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse tasuta osutamine, samuti ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil (**KMS § 2 lg 6**).

NÄIDE 1

Maksukohustuslane soetas 9. märtsil 2021 korteriomandi (kinnisasi) ilma käibemaksuta ja hakkab renoveerima eesmärgiga võõrandada kinnisasi uue ehitisenä ja käibemaksu lisades. Kuna ta prognoosib käibemaksu lisamist müügil, lahutab renoveerimiskuludelt kogu sisendkäibemaksu maha kokku 180 000 eurot. Parendustega seotud kulutused ületavad 10 protsenti ehitise soetusmaksumust enne parendamist ja ka nende kulude puhul on sisendkäibemaksu jälgimise periood 10 aastat.

Kinnisasja renoveerimine lõpetatakse septembris 2021 ja antakse ostja puudumisel **oktoobris 2021 maksuvabalt üürile**. Kuna 2021. aastal kasutab maksumaksja renoveeritud korteriomandit ainult maksuvaba käibe tarbeks, siis detsembris 2021 tuleb teha renoveerimiskuludelt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvestus esimese aasta osas. Arvestus on järgmine: mahaarvatud sisendkäibemaks 180 000 eurot jagatakse 10 aastaga ja saadakse 18 000 eurot, s.o summa, mis võetakse iga kalendriaasta lõpul tehtava ümberarvestuse aluseks. Seega tuleb 2021. aasta detsembrikuu käibedeklaratsiooni lahtris 10 näidata 18 000 eurot.

Üürileping lõpeb 2022. aasta märtsis ja **2022. aasta aprillis võõrandatakse maksuvabalt**, kuna kasutatud eluruumi käibele käibemaksu lisamise võimalus puudub. Kinnisasja võõrandamisel tuleb sisendkäibemaksu ümberarvestus teha võõrandamise kuul, mis tähendab, et 2022. aasta aprilli

käibedeklaratsiooni real 10 tuleb näidata 162 000 eurot ($9 \times 18\,000$ eurot).

NÄIDE 2

Maksukohustuslane soetas kinnisvara 2020. aasta aprillis käibemaksusummaga 180 000 eurot ning lahutas sisendkäibemaksuna sellest maha 50% ehk 90 000 eurot. Kinnisasi on kasutusel nii maksustatava käibe kui ka maksuvaba käibe tarbeks.

1. aasta on maksustatava käibe tarbeks kasutamine 50%, sisendkäibemaksu ei ole vaja korrigeerida.
2. aasta on maksustatava käibe tarbeks kasutamine 70%. Korrigeerimise aluseks võetakse arvel näidatud käibemaks 180 000 eurot jagatuna 10 aasta peale ehk 18 000 eurot. Sisendkäibemaksuna on õigus maha arvata sellest 70% ehk 12 600 eurot. Soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaks jagatuna 10 aasta peale on 9000 eurot. Seega saab maksukohustuslane maha arvata 2021 sisendkäibemaksu korrigeerimise tulemusena 3600 eurot ($12\,600 - 9000$), mis deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 11.
3. aasta on maksustatava käibe tarbeks kasutamine 20%. Sisendkäibemaksuna on õigus maha arvata 20% 18 000 eurost ehk 3600 eurot. Soetamisel on sisendkäibemaksu maha arvatud iga aasta kohta 9000 eurot. Seega peab maksukohustuslane käibemaksu lisaks maksma 5400 eurot ($3600 - 9000$), mis deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 10.
4. aasta võõrandatakse kinnisasi koos käibemaksuga. Seega 4., 5., 6., 7., 8., 9. ja 10. aastal kasutatakse üksnes maksustatava käibe tarbeks. Soetamisel on iga aasta kohta maha arvatud 50% ehk 9000 eurot.

Sisendkäibemaksu korrigeerimine tehakse võõrandamise kuul ehk saab lisaks maha arvata sisendkäibemaksu 63 000 eurot (7×9000), mis deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 11.

4. aasta võõrandatakse kinnisasi maksuvabalt. Samaselt eelnevaga on korrigeerimise tulemuseks 63 000 eurot, mis kuulub täiendavale maksmisele ning deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 10.

Krüptoraha maksustamine

Siin saate lugeda krüptoraha vahetustehingute, rahakotiteenuse, kaevandamise ja platvormiteenuse osutamise käibemaksukäsitluse kohta.

Vahetustehingute käibemaksukäsitlus

Rahakotiteenus ja virtuaalse valuuta kaevandamine

Platvormi kasutamisteenuse käibemaksukäsitlus

Vahetustehingute käibemaksukäsitlus

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, s.t valuutad, mis ei ole käsitletavad seadusliku maksevahendina, tuleb sellegipoolest käsitleda finantstehinguna tingimusel, et tehingupooled 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.

Seega makse- ja valuutavahetusteenus on käibemaksust vabastatud vastavalt **käibemaksuseaduse § 16 lõike 2¹ punktile 4**.

Rahakotiteenus ja virtuaalse valuuta kaevandamine

Üldiselt on rahakotiteenuse puhul tegemist tarkvaraga, mis võimaldab hoiustada plokiahela kasutaja isiklike võtmeid. Sellisel juhul on rahakotiteenus üksnes tehnoloogilise sisuga ja käsitletav tehnoloogilise abivahendina. Sealjuures ei võimalda rahakotiteenus ise teostada krüptovaluuta tehinguid. Isiklike võtmete hoiustamine ei ole kasutajate jaoks lõppeesmärk.

Käibemaksukomitees arutlusel olnud Euroopa Komisjoni tööpaberis number 892 on jõutud järeldusele, et rahakotiteenuse osutamine ei ole hõlmatud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d sätestatud maksuvabastusega. Seda põhjusel, et isegi kui see teenus võib *bitcoin*'de tehinguks vajalik olla, ei too see teenus ise kaasa mitte mingit muutust *bitcoin*'i omandiõiguses. Lisaks tõi Euroopa Komisjon välja, et asjaolu, et mõned *bitcoin*'i kasutajad võivad endale ise rahakoti üles seada ilma

kolmanda osapoole poolt pakutava teenuse kasutamiset, võib samuti viidata sellele, et rahakotiteenus ei ole hädavajalik selleks, et *bitcoin*'i tehing saaks toimuda. Samuti selgitas Euroopa Komisjon, et isegi kui selliseid teenuseid pidada hädavajalikuks teenuseks maksuvaba tehingu tegemiseks, ei anna see Euroopa Kohtu praktika põhjal põhjust järeldada, et see teenus ise on maksuvaba.

Eelnevast tulenevalt on maksuhaldur seisukohal, et üldjuhul ei ole rahakotiteenus maksuvabastusega hõlmatud ja tasu eest osutatavad rahakotiteenused kuuluvad käibemaksuga maksustamisele.

Seejuures on oluline märkida, et tasu eest osutatava rahakotiteenuse puhul sõltub käibemaksuga maksustamine rahakotiteenuse sisust ja teatud juhtudel võib finantsteenuste käibemaksuvabastus rahakotiteenusele kohalduda.

Eelnevalt viidatud tööpaberis number 892 on jõutud järeldusele, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastus võib teatud juhtudel olla kohaldatav rahakotiteenusele – sellistele, mis võimaldavad *bitcoin*'i kasutajatel seda seal hoida ja sellega teha tehinguid. Euroopa Komisjon on rõhutanud, et selleks, et maksuvabastus kohalduks, peab teenus olema otseselt seotud valuutatehingu endaga.

Seega, kui rahakotiteenus võimaldab lisaks maksevahendina käsitletava krüptovaluuta hoiustamisele teha eelnevalt nimetatud krüptovaluutaga tehinguid, mis tekitavad õigusi ja kohustusi nimetatud maksevahendiga seoses, ja mida loetakse **käibemaksuseaduse § 16 lõikes 2¹** nimetatud finantsteenuseks, kohaldub **käibemaksuseaduse § 16 lõikes 2¹** sätestatud finantsteenuse käibemaksuvabastus.

Samas tööpaberis jõuti järeldusele, et **virtuaalse valuuta kaevandamine** ei ole ainult uute virtuaalraha ühikute loomine, vaid sellel on fundamentaalne roll *bitcoin*'i süsteemi ülalpidamises/toimimise hoidmises ja tehinguandmete usaldusväärsuse tagamises – **seetõttu on kaevandajate tegevus piisavalt seotud *bitcoin*'idega ja seeläbi käibemaksuvaba ning selle tarbeks soetatud kaupade (näiteks arvutite, elektrienergia) ja teenuste sisendkäibemaks ei ole mahaarvatav**. Ka virtuaalse valuuta kaevandamine **iseenda jaoks** ei anna sellega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kuna sellest samuti ei teki maksustatavat käivet. Tehingutest kaevandatud virtuaalse valuutaga, näiteks selle vahetamisest traditsioonilise valuuta vastu, tekib maksuvaba käive. Euroopa Komisjon leidis, et tegevuse iseloomu arvestades võiks virtuaalse valuuta kaevandamine **teisele isikule osutatava teenusena** olla hõlmatud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d sätestatud maksuvabastusega.

Platvormi kasutamisteenus käibemaksukäsitlus

Teenus, mis annab tasu eest ligipääsu tarkvararakendusele ja mille eesmärk on võimaldada teenuse saajal platvormi kasutamist, kuulub maksustamisele käibemaksuga tavakorras olenevalt teenuse

saajast. Platvormi kasutamisteenuse puhul ei ole tegemist finantsteenusega ja seega ei ole teenus käibemaksuseaduse alusel käibemaksust vabastatud.