MAKSU- JA TOLLIAMET

Siduvad eelotsused

Sisukord

Käibemaks ... **3**
- ***Kauba ühendusesisene käive ja soetamine*** ... **3**
  - **2018** ... **3**
  - **2016** ... **4**
- ***Kinnisvara*** ... **6**
  - **2020** ... **7**
  - **2019** ... **8**
  - **2017** ... **9**
  - **2016** ... **13**
  - **2014** ... **14**
  - **2013** ... **16**
- ***Käibe maksustamine*** ... **16**
  - **2024** ... **17**
  - **2021** ... **20**
  - **2018** ... **20**
  - **2017** ... **21**
  - **2016** ... **25**
  - **2014** ... **29**
  - **2013** ... **32**
- ***Makseteenused*** ... **33**
  - **2024** ... **33**
  - **2019** ... **35**
- ***Maksu deklareerimine ja korrigeerimine*** ... **36**
  - **2014** ... **37**
- ***Maksuvaba käive*** ... **39**
  - **2024** ... **39**
  - **2021** ... **43**
  - **2020** ... **44**
  - **2019** ... **45**
  - **2017** ... **46**
  - **2014** ... **49**
  - **2013** ... **52**
- ***Sisendkäibemaks*** ... **53**
  - **2016** ... **56**
  - **2015** ... **60**
  - **2013** ... **61**
- ***Teenused välismaal, nullmäär, pöördmaksustamine*** ... **62**
  - **2022** ... **64**
  - **2017** ... **64**
  - **2016** ... **65**
  - **2015** ... **66**
  - **2014** ... **68**
  - **2013** ... **69**
- ***Püsiv tegevuskoht*** ... **70**
- ***Vara võõrandamine*** ... **71**

2014 ..... **72**
2013 ..... **73**

Käibemaks

Tehingute ja toimingute käibemaksuga maksustamise kohta tehtud üldist tähtsust omavate eelotsuste kokkuvõtted leiate teemade kaupa menüüst. Iga teema juures saate noolekesest avada eelotsused aastate kaupa.

Viimati uuendatud 23.07.2024

Kauba ühendusesisene käive ja soetamine

2024 I KVARTAL

Taotleja soovib virtuaalvääringu teenuste osutamiseks osta teise liikmesriigi äriühingult talle kohandatud serveri. Taotleja leiab, et kuna virtuaalvääringu teenused on käibemaksuseaduse (KMS) mõttes maksuvabad finantsteenused, siis peaks teenuste osutamisega otseselt seotud ja möödapääsmatu serveri soetamine olema tema jaoks samuti käibemaksuvaba. Taotleja palub maksuhaldurilt kinnitust, et tehing (serveri ost) on finantsteenuste osutamisega otseselt seotud ja möödapääsmatu teenus, et tehing kuulub käibemaksuvabade tehingute alla ning et tehing ei kuulu po□o□rdmaksustamisele.

Maksu- ja Tolliamet nõustub, et taotleja pakutavad virtuaalvääringu teenused loetakse maksuvabadeks finantsteenusteks KMS § 16 lg 2^1 mõistes ja et serveri soetamine on finantsteenuste osutamisega otseselt seotud ja vajalik tehing. Eeltoodust hoolimata tuleb taotlejal tehing ühendusesisese soetamisena enda käibedeklaratsioonil deklareerida ja kauba väärtuselt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuda. Finantsteenuste maksuvabastus rakendub taotleja pakutavatele teenustele, mitte nende teenuste osutamiseks vajalike kaupade ja teenuste soetamisele. KMS § 18 loetleb küll erandid, mil kauba ühendusesisene soetamine on käibemaksuvaba, ent kõnealune tehing nende erandite alla ei kuulu.

Siduva eelotsuse kuupäev: 08.02.2024

Viimati uuendatud 23.07.2024

2018

2018 I KVARTAL

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

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

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

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

Viimati uuendatud 12.07.2021

2016

2016 III KVARTAL

Maksu- ja Tolliamet vaatas läbi taotluse siduva eelotsuse saamiseks seonduvalt Taotleja poolt kavandatava toimingutega, mille tulemusena võõrandab Taotleja Eesti äriühingule kaupu selliselt, et kaupade tootja transpordib kaubad Eestis asuvasse call-off lattu.

Taotluse eesmärgiks oli siduva eelotsuse saamine, mis kinnitab, et Taotleja on õigustatud deklareerima tehingut ühendusesisese maksuvaba soetamisena, kauba müügil Eesti äriühingule kohaldatakse pöördmaksustamist ning planeeritavate toimingute tulemusena ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Esiteks on maksuhaldur seisukohal, et Taotleja poolt kauba võõrandamine (mis on soetatud Taotleja poolt Itaaliast) Eesti äriühingule on käsitletav kolmnurktehinguna KMS § 2 lg 8 mõttes, mille puhul antud tehingut Eestis käibemaksuga ei maksustata (KMS § 18 lg 4) ja seetõttu ei teki Taotlejal kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks (KMS § 19 lg 3).

Taotlejal tekib ühendusesisene käive Iirimaal ja kauba ühendusesisene soetamine kauba sihtkohariigis Eestis, kuna kauba soetamine loetakse toimunuks riigis, kuhu kaup toimetatakse ja soetajaks on isik, kes on arvel ostjana märgitud. Taoline kolmnurktehingu tingimustel kauba ühendusesisene soetamine on aga liikmesriikides maksuvaba käibemaksudirektiivi kohaselt ning seetõttu vabaneb Taotleja kolmnurktehingu puhul Eestis ka ühendusesiseselt soetamiselt tekkivast maksukohustuslasena registreerimise kohustusest, mis tal ilma kolmnurktehingu eriregulatsioonita tekiks.

Kuna Taotlejal tekib kauba ühendusesisene soetamine Eestis (mida ei maksustata), on kauba edasimüük Eesti maksukohustuslasele Eesti siseriiklik käive, kus tavatingimustel peaks käibemaksu riigile maksma müüja ehk Taotleja. Kolmnurktehinguga kauba võõrandamisel arvestab aga ainsana käibemaksu isik, kellele kaup otse toimetati ja kellele toimus viimane edasimüük ehk antud juhul Eesti maksukohustuslane, kes saab arvestatud käibemaksu ka oma sisendkäibemaksuna maha arvata ehk rakendab pöördmaksustamist (KMS § 3 lg 4 p 5).

Teises olukorras, kus Taotleja müüb Taotlejaga sama liikmesriigi tootjalt (Iiri äriühingult) soetatud kaupa Eesti käibemaksukohustuslasele on tegemist kauba ühendusesisese käibega KMS § 7 lg 1 mõistes ning Taotlejal ei teki maksuvaba ega maksustatavat kauba ühendusesisest soetust Eestis. Ühenduse sisene soetamine tekib vastavalt KMS §-le 8 Eesti käibemaksukohustuslasel Taotlejalt kaupade soetamisel.

Antud olukorras rakendab Taotleja Eesti käibemaksukohustuslasele müügi puhul 0%-list maksumäära ning ostjast Eesti käibemaksukohustuslane arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras. Kuna ostja arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras, siis ei too kauba võõrandamine Eesti äriühingule Taotlejale kaasa püsiva tegevuskoha tekkimist ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Kolmandaks nõustus maksuhaldur, et taotluses toodud asjaoludel puudub Taotlejal püsivale tegevuskohale iseloomulik piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur, mistõttu ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta.

Viimati uuendatud 12.07.2021

Kinnisvara

2021 III KVARTAL

Õigusaktidest ei tulene otsest ajalist kriteeriumi, mida aluseks võtta majutusteenuse (KMS § 15 lg 2 p 4) või eluruumi üürile andmise (KMS § 16 lg 2 p 2 ja lg 3 p 1) rangeks ja üheselt mõistetavaks eristamiseks. Majutusteenus on ajutise iseloomuga teenus. Eluruumi üürile andmine on pikaajaline teenus, mille eesmärgiks on pakkuda isikule eluaset. Majutusteenust tarbib pigem isik, kes viibib või külastab väljaspool oma igapäevast keskkonda asuvat piirkonda seal ööbides. Majutusteenus ei paku teenuse kasutajale samavõrd laiaulatuslikku õiguslikku kaitset kui üürisuhe eluruumi üürnikule. Lähtuvalt võlaõigusseaduse §-s 271 sätestatust tuleb asuda seisukohale, et majutusteenusega on tegemist juhul, kui teenuse tarbija seda lepingu kestvuse lühiajalisuse tõttu oma alaliseks eluruumiks pidada ei saa. Eluruumi üürimisele viitavad järgmised üksiknäitajad: tähtajalise või tähtajatu üüriperioodi valimise võimalus, (elu)ruumi kasutamist käsitleva lepingu allkirjastamine, teenuse tarbija kohustus tasuda arvestuse alusel kommunaalkulude eest, tagatise tasumise kohustus. Kui teenuse osutaja deklareerib majutusteenuse käivet, siis peab ta olema valmis tõendama, et tegemist on majutusteenuse käibega, mitte maksuvaba üüri käibega.

Siduva eelotsuse kuupäev: 09.08.2021

2021 II KVARTAL

Kui isiku poolt tehtavate KMS § 1 lg 1 p-des 1 ja 3 nimetatud tehingute, välja arvatud põhivara võõrandamise [..], maksustatav käive ei ületa kalendriaasta algusest arvates 40 000 eurot, ei teki isikul käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustust (KMS § 19 lg 1 esimene lause). RTJ 5 punkti 6 kohaselt on materiaalsed põhivarad materiaalsed varad, mida ettevõte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja mida ta kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta.

Põhivaraks KMS § 19 lg 1 esimese lause tähenduses ei loeta vara, mida isik soovib kasutada RTJ 5 punktis 6 sätestatud perioodi jooksul (pikem periood kui üks aasta), kuid ei kavatse seda kasutada RTJ 5

punktis 6 toodud eesmärkidel (toodete tootmine, teenuste osutamine, rendile andmine, halduseesmärkidel kasutamine). Kui arendamise ja edasimüügi eesmärgil ostetud kinnistu raamatupidamises põhivarana kajastamine ei ole eeltoodut arvestades põhjendatud ja tegemist on ehitusmaaga KMS § 2 lg 3 p 1 tähenduses, siis tekib käibemaksukohustuslasena registreerimata isikul sellise kinnistu jagamise tulemusena tekkivate kruntide müügil Eestis käibemaksukohustuslasena registreerimise ja kruntide müügihinnale käibemaksu lisamise kohustus.

Siduva eelotsuse kuupäev: 17.05.2021

Viimati uuendatud 20.11.2024

2020

2020 II KVARTAL

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

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

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

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

kohustuslikult maksustatav.

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

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

Viimati uuendatud 12.07.2021

2019

2019 IV KVARTAL

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

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

KMS § 16 lõike 2 punktis 3 nimetatud soetusmaksumuseks loetakse renoveeritava hoone bilansijärgset soetusmaksumust ja hoone soetamisega seotud teistel kuludel põhinevat soetusmaksumust koos kapitaliseeritud hoone raamatupidamislikku väärtust suurendavate arenduskulude summaga. Seetõttu on õigustatud lugeda ka taotluses märgitud renoveeritava administratiivhoone soetusmaksumuseks renoveeritava hoone soetusmaksumust ja hoone arenduskulusid. Taotleja poolt nimetatud administratiivhoone soetusmaksumus kogumis sisaldab kõigi võõrandatavate korteriomandite

soetusmaksumust. Kui seoses korteriomandite moodustamisega jagatakse olemasolev ehitis ning moodustuvad uued kinnistud, mille oluliseks osaks on reaalosana ehitise osa (korter), siis tuleb taotlejal teha arvestus, millega tuuakse välja iga ehitise osa (korteri) soetusmaksumus.

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

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

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

Taotleja saab võtta pärast eelpoolnimetatud arvestuste tegemist seisukoha, kas renoveerimise tulemusena valmivad eluruumid, äriruumid ja panipaigad ning parkimiskohad (administratiivhoones) on või ei ole käsitletavad oluliselt parendatuna KMS § 16 lõike 2 punkti 3 tähenduses. Vabatahtlikku maksustamist saab kohaldada äriruumide, panipaikade ning parkimiskohtade osas vastavalt KMS § 16 lõikele 3 ja §-ile 41[1].

Viimati uuendatud 12.07.2021

2017

2017 III KVARTAL

Taotlejate vahel on sõlmitud hoonestusõiguse seadmise leping, mille kohaselt taotleja 1 (kinnistu omanik) ja taotleja 2 (hoonestaja) leppisid kokku hoonestusõiguse seadmises kinnistule taotleja 2

kasuks. Hoonestusõigus on tähtajaline ja tasuline. Hoonestusõiguse tingimuseks on taotleja 2 õigus rajada ja omada hoonestusõigusega koormatud kinnistul paiknevat ehitist kohustusega teostada enda arvel ja vahenditest ehitise ehitustööd ning hankida sellele kasutusluba kahe aasta jooksul hoonestusõiguse seadmisest. Hoonestusõiguse tingimuseks on samuti taotleja 1 kohustus maksta taotlejale 2 hoonestusõiguse lõppemisel kinnistule jääva ehitise eest hüvitist, mille suuruse kindlaksmääramisel lähtutakse ehitise turuväärtusest.

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

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

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

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

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

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

tuvastamise kõik kriteeriumid on üldise hinnangu andmise seisukohast üksikfaktorid, mida tuleb hinnata koosmõjus.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ületavad 1,1 miljonit eurot.

Viimati uuendatud 12.07.2021

2016

2016 I KVARTAL

Taotlejal on kinnisvara, mida ta hakkab arendama ja sinna rajatavates ühepereelamutes majutusteenust osutama vastavalt turismiseadusele. Taotleja polnud veel teadlik, kas kinnisvara jagamisel kruntide ja ühepereelamute planeerimis-ehitusõiguslik nimetus saab olema ärimaa-majutushoone või elamumaa-üksikelamu.

Taotleja soovis siduvat eelotsust küsimustes kas taotluses kirjeldatud toiming on majutusteenus käibemaksuseaduse mõistes, kas taotleja võib kinnisvara arendamise kulud deklareerida sisendkäibemaksuna ning kas MTA tagastab taotlejale nimetatud sisendkäibemaksu mahaarvamise tulemusel kujunenud käibemaksu enammakse.

Taotleja oli seisukohal, et kirjeldatud toiming liigitub majutusteenuseks KMS-i ja turismiseaduse (TurS) järgi ning selle tõttu on taotlejal õigus sisendkäibemaks koheselt maha arvata ja MTA-l kohustus enammakse tagastada.

MTA nõustus, et taotluses kirjeldatud toiming liigitub majutusteenuseks KMS ja TurS mõistes, kui see toimub vastavuses TurS §-ga 17. KMS-is reguleerib majutusteenuse osutamist § 16 lg 2 p 2, mille järgi kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmist ei maksustata käibemaksuga. Samas punktis on välja toodud, et maksuvabastust ei kohaldata muuhulgas majutusteenuse osutamisele. TurS § 17 lg 2 kohaselt loetakse majutusteenuseks ööbimisvõimaluse ning sellega kaasneva kauba või teenuse müügiks pakkumine ja müük. Sama paragrahvi teises lõikes on nimetatud juhtumid, mida majutusteenuseks ei loeta. Muuhulgas ei loeta majutusteenuseks majutusettevõtte ruumide ning puhkamiseks mõeldud ruumide üürileandmist tähtajaga üle kolme kuu.

Kompleksteenuse (segatarne) maksustamisel lähtutakse peasoorituse ehk antud juhul majutusteenuse olemusest juhul, kui kliendil ei ole võimalust kõrvalteenuseid osta iseseisva üksiksooritusena, seetõttu kohaldub neile ka majutusteenuse käibemaksumäär. Sellisel juhul on tegemist majutusteenusega sõltumata kinnisasja planeerimis-ehitusõiguslikust nimetusest ja sellest tekib ka maksustatav käive KMS § 16 lg 2 p 2 ja lg 3 p 1 tähenduses. Aastal 2016 on majutusteenuse käibemaksumääraks 9% (KMS § 15 lg 2 p 4), kuid alates 01.01.2017 on see 14% (KMS § 15 lg 21).

Lisaks oli MTA seisukohal, et kui kinnisasi on soetatud maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, saab ta tulenevalt käibemaksu neutraalsuse põhimõttest sisendkäibemaksu maha arvata ka juhul, kui ta ei asu soetatud ehitist kohe majandustegevuses kasutama. Maksuhaldur saab lähtuda antud küsimusele vastamisel mh kinnisasja ehitusõiguslikust kasutusotstarbest, taotluses toodud selgitustest ja kavandatavatest toimingutest kinnisajaga.

Kinnisasja kasutusotstarve näitab muude asjaolude hulgas ka selle kasutamise kavatsust ehk ärimaa kasutusotstarve vastab majandustegevusele ning elumaa alalisele elamisele. MTA nõustus, et detailplaneeringus või ehitusloas võib olla kinnisasja kasutusotstarbeks märgitud ka elumaa, kuid tegelikult võidakse seda kasutada muul otstarbel kui alaline elamine, sh ärilisel otstarbel. Seega on maksustamise seisukohalt oluline kinnisasja faktiline kasutus.

Antud juhul nähtus taotlusest taotleja kavatsus kasutada kinnisasja majutusteenuse osutamiseks, mille puhul ei oleks tegemist alaliseks elamiseks üüritava pinnaga, mistõttu saab kinnisasju käsitleda äriruumina, mida kasutataks maksustatava käibe tarbeks. MTA märgib, et olukorras, kus kinnisasi antaks faktiliselt üürile alaliseks elamiseks poleks KMS § 16 lg 3 p-s 1 sätestatud keelu tõttu võimalik eluruumi üüriteenusele käibemaksu lisada ning kinnisasi ei oleks soetatud maksustatava käibe tarbeks. Sellisel juhul puuduks ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Viimati uuendatud 12.07.2021

2014

2014 III kvartal

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

Eelkõige palus taotleja maksuhaldurilt vastust järgmistele küsimustele:

1. Kas kinnistu on krunt MKS § 16 lg 2 p 3 tähenduses, mistõttu ei ole kinnistu müük sama sätte järgi käibemaksuvaba?

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

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

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

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

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

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

KMS § 11 lg 5 sätestab käibemaksu arvestamist üleminekuperioodil.

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

kirjeldatud tehing, siis see ongi viimane tehing, millega ületatakse piirmäära.

Viimati uuendatud 12.07.2021

2013

2013 II KVARTAL

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

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

Viimati uuendatud 12.07.2021

Käibe maksustamine

2025 II KVARTAL

Taotleja tegeles tootmisega, kuid hetkel tal enam majandustegevust ei ole ja toimub taotleja pankrotimenetlus. Selle käigus soovib taotleja pankrotihaldur müüa taotleja tervikvara ettevõttena (mille koosseisus on kinnisasi koos ehitiste, seadmete, masinate, mööbli, laovarude jm vallasasjade ning kaubamärkidega), sest väärtuslik on see varakogum just eeskätt tervikvarana/ettevõttena. Ettevõtte ostjal on võimalik kinnistul tootmisega jätkata. Ostjale ei lähe selle tehinguga üle vaid vara, mis ei ole otseselt tootmisega seotud, samuti taotleja nõuded kolmandate isikute vastu ja võlausaldajate nõuded taotleja vastu (need rahuldatakse pankrotimenetluses). Taotleja soovis teada, kas pankrotihaldur saab enampakkumisel müüa eelkirjeldatud tervikvara ettevõttena käibemaksuseaduse (KMS) § 4 lg 2 p 1 mõttes, millest käivet ja käibemaksukohustust ei teki. Samuti huvitas taotlejat, kas pankrotihaldur saab tervikvara müügi maksustada käibemaksuga vabatahtlikult ning millised on maksustamise erisused, kui tervikvara ostab enampakkumisel juriidiline isik, mis on registreeritud mõnes teises Euroopa Liidu riigis.

Maksuhalduri hinnangul on taotlejal võimalik müüa taotluses kirjeldatud tervikvara ettevõttena KMS § 4 lg 2 p 1 mõttes. Sellisel juhul taotlejal müügitehingust (ettevõtte üleminekust) käivet ja käibemaksukohustust ei teki. Küll aga võib taotlejal või ettevõtte omandajal tekkida ettevõtte koosseisus oleva põhivara soetamisega seotud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus (vt KMS § 32 lg-d 4–6), kui korrigeerimisperiood ei ole veel möödunud – taotlejal juhul, kui ettevõtte omandaja ei ole käibemaksukohustuslane ja ettevõtte omandajal juhul, kui ta küll on käibemaksukohustuslane, kuid ei kasuta talle üle minevat tervikvara maksustatava käibe tarbeks. Ettevõtte üleminekul teisele käibemaksukohustuslasele koos põhivara maksustatava käibe tarbeks kasutamise jätkamisega sisendkäibemaksu korrigeerimist (ümberarvestust) ei tehta.

Taotlejal on võimalik käsitleda kõnealust tervikvara võõrandamist ka kinnisasja võõrandamisena (koos sellel asuvate hoonete ja päraldistega). Sellisel viisil müügitehingust tekib taotlejal käive, aga tehing on KMS § 16 lg 2 p-st 3 tulenevalt käibemaksuvaba. Kinnisvaraga koos müüdavad ehitised ja päraldised jagavad sel juhul kinnisasja maksustamisrežiimi (maksuvabastust). Ka sellisest tehingust võib taotlejal tekkida tervikvara koosseisus oleva põhivara soetamisel tasutud ja sisendkäibemaksuna maha arvatud käibemaksu korrigeerimise kohustus (KMS § 32 lg-d 4–6).

Kuigi n-ö vaikimisi oleks kinnisvara võõrandamise tehing käibemaksuvaba, on taotlejal võimalik see tehing vabatahtlikult käibemaksuga maksustada, teavitades maksuhaldurit müügiarvele käibemaksu lisamisest kirjalikult enne käibe toimumist samal maksustamisperioodil või varem (KMS § 16 lg 3 p 2). Sellisest tehingust taotlejal eelkirjeldatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustust ei saa tekkida.

Taotleja tervikvara käibemaksuvabalt ettevõttena võõrandamisel mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis (mitte Eestis) registreeritud juriidilisele isikule on võrdluses siseriikliku ettevõtte üleminekuga olulisemaks erisuseks asjaolu, et võimalik põhivara soetamisega seonduv sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus Eesti maksukohustuslaselt välisriigi maksukohustuslasele koos ettevõttega üle ei lähe (korrigeerimisperiood ei jätku). See tähendab, et taotleja peab vajadusel tegema ise sisendkäibemaksu korrigeerimise vara võõrandamise kuul ja tasuma ise käibemaksu.

Siduva eelotsuse kuupäev: 20.05.2025

Viimati uuendatud 19.06.2025

2024

1. **Taotleja** 1 on teise liikmesriigi äriühingust makseteenuse osutaja (ülepiirilise e-raha teenuse pakkuja). Makseteenust osutab taotleja 1 enda mobiilimaksete rakenduse kaudu. Taotleja 1 kontsern soovib senist tegevust laiendada ja hakata pakkuma partneritele ka reklaami- ja turundusteenuseid. Turundusfunktsiooniga tegeleks kolmanda riigi äriühingust taotleja 2. Samas rakenduses tutvustataks kasutajale ka turunduslepingu sõlminud partneri (kaupade müüja või elektroonilise teenuse osutaja) tooteid. Kasutaja näeb rakenduses talle kohandatud ja läbi API-ühenduste toimivat partneri pakkumist. Soovi korral saab kasutaja rakenduses avanevaid aknaid klõpsates ja tehingutingimustega nõustudes partneriga tehingu teha. Kaubad ja teenused tarnib ja tehingu tingimused kehtestab partner. Makseteenust võib, aga ei pea osutama taotleja 1. Nii rakenduse kasutajad kui partnerid võivad asuda nii Eestis kui välisriigis. Siduva eelotsuse taotlusega soovivad taotlejad kinnitust, et neil ei teki läbi partnerite tehingute Eesti kasutajatega Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust, st neile ei rakendu käibemaksuseaduse (KMS), Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi ja selle rakendusmääruse nr 282/2011 (koos muudatusega) nn eeldatava tarnija regulatsioonid.

   Maksu- ja Tolliamet leiab, et taotluses kirjeldatud viisil mobiilirakenduse kaudu turundusteenuste pakkumine võib kvalifitseeruda KMSi, käibemaksudirektiivi ja selle rakendusmääruse tähenduses internetipõhise kauplemiskoha või elektroonilise liidese kaudu kaupade kaugmüügi või võõrandamise võimaldamiseks või teenuste osutamises osalemiseks. Seetõttu võib taotlejatel mobiilirakenduse vahendusel toimuvast kaupade müümisest või teenuse osutamisest tekkida nn algse tarnijaga sarnane käibemaksukohustus. Euroopa Komisjoni selgitavate märkustest e-kaubanduse käibemaksueeskirjade kohta (2020) ning 2015. a jõustunud telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektrooniliste teenuste osutamise kohaga seotud ELi käibemaksumuudatuste kohta (2014) saab järeldada, et taotlejate tegevus vastab eeldatava tarnija tunnustele. Tehing toimub mobiilirakenduse vahendusel. Lisaks reklaami kuvamisele osalevad taotlejad ka kasutaja ja partneri rakenduse abil kokkuviimises, tehing algab ja lõpeb kasutaja jaoks rakenduses, taotlejad vahendavad tehingu käigus partnerile kasutaja andmeid ja kasutajale partneri andmeid, rakenduses võrreldakse partneri pakkumist teiste turuosaliste pakkumistega, ostu korral kiidavad taotlejad tehingu ja tasu sissenõudmise kasutajalt heaks ning pakuvad kasutajale ka osa raha tagastamist (*cashback*) ja ostukaitset. Taotlejad kehtestavad vähemalt osaliselt ka tehingu tingimused. Maksuhalduri hinnangul võib kasutaja tajuda pakkumist taotlejate (vahendatud) pakkumisena (kuigi kauba tarnib või teenuse osutab partner ja partneri nimi oleks ka rakendusest nähtav). Taotlejate teenused on turundusfunktsiooni lisandumisel oluliselt laiemad kui lihtsalt reklaamiteenused või makseteenused või kliendi ümbersuunamine partneri liidesele ilma ise tarnesse kuidagi sekkumata (millisel juhul eeldatava tarnija regulatsioon ei kohaldu). Eeldatava tarnija regulatsiooni rakendumist ei välista ka asjaolu, et makse- ja turundusteenuste osutamine on selles asjas jagatud erinevate äriühingute vahel ning et partneriga sõlmitakse turundusleping, mille järgi taotleja justkui ei vastuta tarne osas millegi ja partner vastutab kõige eest. Taotlejatel on kasutaja ja partneriga toimuva andmevahetuse põhjal võimalik teada või teada saada, kas ja millal tehing tehakse, kus kaup asub või kuhu kaup veetakse, ja seega ka eeldatava tarnija käibemaksukohustust täita. Pealegi tuleb Euroopa Komisjoni juhiste järgi eeldatavaks tarnijaks lugemise eeldusi tõlgendada laialt, hõlmamaks võimalikult palju maksukohustuslasi, kes erinevaid elektroonilisi liideseid käitavad.

Siduva eelotsuse kuupäev: 10.06.2024

---

2. **Taotleja** plaanib hakata pakkuma piiriüleselt veebiplatvormi kaudu kaughasartmängu teenuseid (mis on käibemaksuseaduse, KMS, kohaselt käibemaksuvabad) teise liikmesriigi lõpptarbijatele ja taotleb sealselt järelevalveasutuselt vastavat litsentsi. Kuigi taotleja kolmest juhatuse liikmest üks resideerub teises liikmesriigis, on sel vaid esinduslik roll. Kõik olulised otsused langetatakse Eestis, kus asuvad ka kõik taotleja võtmetöötajad. Äririskide maandamiseks plaanib taotleja teha koostööd *joint venture* vormis (seltsinguna) kolmanda riigi äriühinguga. Taotleja panustaks seltsingusse hasartmängude korraldamise ja hasartmängukorraldajale esitatud nõuete tagamisega, seltsingu teine pool teenuste osutamiseks vajaliku IT-toega. Poolte kantud kulud jäävad nende endi kanda. Seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine toimub vastavalt kummagi poole panusele. Taotleja palub maksuhalduril kinnitada, et taotlejal ei teki kaughasartmängu teenuse osutamisest Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust ja teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta, et seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest välja ning et taotleja ei ole kohustatud seltsingu teisele poolele tehtud kasumi jaotamise makseid deklareerima pöördmaksustamisele kuuluva soetusena.

   Maksu- ja Tolliamet leiab, et taotluses kirjeldatud viisil piiriülesest käibemaksuvabast kaughasartmängu teenuse pakkumisest teises liikmesriigis asuvatele lõpptarbijatele ei teki taotlejal Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust. Samuti ei teki tal teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta käibemaksudirektiivi, rakendusmääruse nr 282/2011 ja KMSi mõttes. Maksuhaldur peab taotleja asukohaks ja teenuste osutamise kohaks Eestit. Samas on teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha tekkimine või mittetekkimine eeskätt sealse maksuhalduri hinnata ja tuvastada. Seltsingulepingu alusel toimuv seltsingu kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest täies ulatuses välja eeldusel, et kumbki osapool kannab ise oma kulud ning saab õiguse seltsingu kasumile (või kohustuse katta selle kahjumit) vastavalt tema poolt seltsingusse tehtud panusele. See osa kasumi jagamise või kahjumi katmise maksest, mis ületab makse saaja panust, on käsitatav tasuna tema poolt teisele seltsinglasele osutatud teenuse eest ning sellest tekib makse saajal käive. Taotleja ei pea kasumi jagamise makseid teisele seltsinglasele deklareerima käibedeklaratsioonis pöördmaksustamisele kuuluva soetusena (tasuna viimaselt saadud teenuse eest) eeldusel, et need maksed on vastavuses teise seltsinglase panusega. Taotlejal tekib teisele seltsinglasele ülekantud summade puhul täielikult või osaliselt pöördmaksustamise kohustus olukordades, kus kasumi jaotamine seltsingulepingu alusel ei ole selgelt eraldatav taotleja tavapärasest ettevõtlusest, kus sõltumata seltsingulepingu sõlmimisest on majanduslikult sisult tegemist taotleja poolt teiselt seltsinglaselt saadud kaupade ja teenuste eest varjatud kujul tasumisega või kus on küll tegemist kasumi jagamise maksetega, kuid taotleja teeb teisele seltsinglasele makseid rohkem, kui viimase panus seltsingusse seda eeldaks.

Siduva eelotsuse kuupäev: 10.06.2024

Viimati uuendatud 25.07.2024

2021

2021 II KVARTAL

Kui isiku poolt tehtavate KMS § 1 lg 1 p-des 1 ja 3 nimetatud tehingute, välja arvatud põhivara võõrandamise [..], maksustatav käive ei ületa kalendriaasta algusest arvates 40 000 eurot, ei teki isikul käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustust (KMS § 19 lg 1 esimene lause). RTJ 5 punkti 6 kohaselt on materiaalsed põhivarad materiaalsed varad, mida ettevõte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja mida ta kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta.

Põhivaraks KMS § 19 lg 1 esimese lause tähenduses ei loeta vara, mida isik soovib kasutada RTJ 5 punktis 6 sätestatud perioodi jooksul (pikem periood kui üks aasta), kuid ei kavatse seda kasutada RTJ 5 punktis 6 toodud eesmärkidel (toodete tootmine, teenuste osutamine, rendile andmine, halduseesmärkidel kasutamine). Kui arendamise ja edasimüügi eesmärgil ostetud kinnistu raamatupidamises põhivarana kajastamine ei ole eeltoodut arvestades põhjendatud ja tegemist on ehitusmaaga KMS § 2 lg 3 p 1 tähenduses, siis tekib käibemaksukohustuslasena registreerimata isikul sellise kinnistu jagamise tulemusena tekkivate kruntide müügil Eestis käibemaksukohustuslasena registreerimise ja kruntide müügihinnale käibemaksu lisamise kohustus.

Siduva eelotsuse kuupäev: 17.05.2021

Viimati uuendatud 20.11.2024

2018

2018 I KVARTAL

Taotleja planeerib ravimi müügiloaeelse ligipääsuprogrammi läbiviimist, mille raames antakse patsientide ravimiseks tasuta uudset müügiloata ravimit. Selleks tarnib välismaa äriühing taotlejale tasuta ravimeid ning taotleja omakorda tarnib nimetatud ravimid tasuta tervishoiuteenuse osutajale, kus

töötab programmi läbiviimises osalev arst. Taotluse kohaselt tarnitakse nimetatud programmi raames müügiloata ravimeid välismaa äriühingu poolt kehtestatud tingimustel ning taotleja tegutseb välismaa äriühingu nimel ja arvel. Taotluse kohaselt ei saa taotleja tarnitud ravimite eest rahalisi ega mitterahalisi hüvesid.

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

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

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

Viimati uuendatud 12.07.2021

2017

2017 III KVARTAL

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

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

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

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

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

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

1. ettevõtte tüüp;
2. kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
3. immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
4. kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;

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

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

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

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

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

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

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

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

2017 II KVARTAL

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

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

Taotluses esitatud asjaoludest nähtuvalt on taotleja kohustus munitsipaalhoone ehitamiseks otseselt ja vahetult seotud taotleja poolt teostatava arendusprojekti ehitustegevusega. Nimetatud põhjusel tuleb

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

2017 I KVARTAL

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

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

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

Viimati uuendatud 12.07.2021

2016

2016 III KVARTAL

Maksu- ja Tolliamet vaatas läbi taotluse siduva eelotsuse saamiseks seonduvalt Taotleja poolt kavandatava toimingutega, mille tulemusena võõrandab Taotleja Eesti äriühingule kaupu selliselt, et kaupade tootja transpordib kaubad Eestis asuvasse call-off lattu.

Taotluse eesmärgiks oli siduva eelotsuse saamine, mis kinnitab, et Taotleja on õigustatud deklareerima

tehingut ühendusesisese maksuvaba soetamisena, kauba müügil Eesti äriühingule kohaldatakse pöördmaksustamist ning planeeritavate toimingute tulemusena ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Esiteks on maksuhaldur seisukohal, et Taotleja poolt kauba võõrandamine (mis on soetatud Taotleja poolt Itaaliast) Eesti äriühingule on käsitletav kolmnurktehinguna KMS § 2 lg 8 mõttes, mille puhul antud tehingut Eestis käibemaksuga ei maksustata (KMS § 18 lg 4) ja seetõttu ei teki Taotlejal kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks (KMS § 19 lg 3).

Taotlejal tekib ühendusesisene käive Iirimaal ja kauba ühendusesisene soetamine kauba sihtkohariigis Eestis, kuna kauba soetamine loetakse toimunuks riigis, kuhu kaup toimetatakse ja soetajaks on isik, kes on arvel ostjana märgitud. Taoline kolmnurktehingu tingimustel kauba ühendusesisene soetamine on aga liikmesriikides maksuvaba käibemaksudirektiivi kohaselt ning seetõttu vabaneb Taotleja kolmnurktehingu puhul Eestis ka ühendusesiseselt soetamiselt tekkivast maksukohustuslasena registreerimise kohustusest, mis tal ilma kolmnurktehingu eriregulatsioonita tekiks.

Kuna Taotlejal tekib kauba ühendusesisene soetamine Eestis (mida ei maksustata), on kauba edasimüük Eesti maksukohustuslasele Eesti siseriiklik käive, kus tavatingimustel peaks käibemaksu riigile maksma müüja ehk Taotleja. Kolmnurktehinguga kauba võõrandamisel arvestab aga ainsana käibemaksu isik, kellele kaup otse toimetati ja kellele toimus viimane edasimüük ehk antud juhul Eesti maksukohustuslane, kes saab arvestatud käibemaksu ka oma sisendkäibemaksuna maha arvata ehk rakendab pöördmaksustamist (KMS § 3 lg 4 p 5).

Teises olukorras, kus Taotleja müüb Taotlejaga sama liikmesriigi tootjalt (Iiri äriühingult) soetatud kaupa Eesti käibemaksukohustuslasele on tegemist kauba ühendusesisese käibega KMS § 7 lg 1 mõistes ning Taotlejal ei teki maksuvaba ega maksustatavat kauba ühendusesisest soetust Eestis. Ühenduse sisene soetamine tekib vastavalt KMS §-le 8 Eesti käibemaksukohustuslasel Taotlejalt kaupade soetamisel.

Antud olukorras rakendab Taotleja Eesti käibemaksukohustuslasele müügi puhul 0%-list maksumäära ning ostjast Eesti käibemaksukohustuslane arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras. Kuna ostja arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras, siis ei too kauba võõrandamine Eesti äriühingule Taotlejale kaasa püsiva tegevuskoha tekkimist ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Kolmandaks nõustus maksuhaldur, et taotluses toodud asjaoludel puudub Taotlejal püsivale tegevuskohale iseloomulik piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur, mistõttu ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta.

2016 II KVARTAL

Taotleja soovis siduvat eelotsust seoses talle majandustegevuse alustamiseks käitise ja tarkvara üleandmiseks sõlmitavate tehingute käibemaksuga maksustamisega. Käitise koosseisus antakse taotlejale üle kogu vara, mis on vajalik käitise kohaseks toimimiseks (vallasasjad,

intellektuaalomandiõigused, sõlmitud lepingud, sh töölepingud). Käitise omandamiseks sõlmitakse taotleja ja käitise üleandja vahel käitise müügileping. Müügilepingu järgset ostuhinda taotleja käitise üleandjale ei tasu. Taotleja oli seisukohal, et käitise võõrandamist ei maksustata käibemaksuga, kuid tehingu tarbeks võimalikult soetatavate teenuste (nt õigusabiteenused) käibemaksu arvavad nii käitise üleandja kui ka taotleja sisendkäibemaksuna maha.

Taotleja poolt majandustegevuse alustamiseks omandatav tarkvara oli välja töötatud käitise üleandja poolt tarkvara üleandja tellimusel, millega seoses on tarkvara üleandjal tekkinud mahaarvatav sisendkäibemaks. Tarkvara omandamiseks sõlmitakse Taotleja ja selle üleandja vahel tarkvara müügileping, mille müügihinnale lisatakse käibemaks. Taotleja arvab tarkvara soetamisel tarkvara üleandjale tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha.

Tulenevalt sellest, et Taotlejal puudub raha ülalnimetatud müügilepingute järgse ostuhinna tasumiseks, võtavad käitise ja tarkvara üleandjad pärast müügilepingute sõlmimist vastu otsuse Taotleja aktsiakapitali suurendamiseks mitterahalise sissemakse teel. Mitterahalise sissemakse esemeteks on ülalnimetatud müügilepingutest tulenevad müügihinna tasumise nõuded Taotleja vastu (v.a tarkvara üleandja arvel näidatud käibemaksu osa). Mitterahalise sissemakse väärtust hinnatakse audiitori poolt. Taotleja on seisukohal, et tarkvara võõrandamine taotlejale on käsitletav intellektuaalse omandi eseme võõrandamisena, mille müügihinnale lisab võõrandaja käibemaksu, mis on Taotleja poolt sisendkäibemaksuna mahaarvatav. Taotleja arvates ei ole võõrandatav tarkvara käsitletav organisatsioonilise, iseseisvalt funktsioneerida suutva tervikuna ehk ettevõttena.

MTA nõustus taotleja seisukohtadega nii käitise kui ka tarkvara üleandmise maksustamise osas ning põhjendas seda järgmiselt.

1. Taotlusest nähtuvalt olid nii käitise üleandja kui ka vastuvõtja ehk taotleja äriühingud. Käitis jätkab samal tegevusalal tegutsemist ka taotleja juures. Käitise koosseisus antakse üle kogu vara, mis on vajalik käitise kohaseks toimimiseks, sh materiaalne ja immateriaalne vara. Käitise töötajatega sõlmitud töölepingud võetakse üle ning taotleja sõlmib samade töötajatega uued töölepingud kehtivate töölepingutega identsetel tingimustel. Käitise üleminekuga lähevad taotlejale üle ka kliendisuhted. Nimetatust nähtuvalt vastab üleantav käitis kõikidele ettevõtte tunnustele, st et tegemist on omavahel majanduslikult seotud õiguste ja kohustuste kogumiga, mille kaudu ettevõte tegutseb. Seega on üleantav käitis kvalifitseeritav ettevõtte osana. Kuna KMS § 4 lg 2 p 1 kohaselt ei teki ettevõtte osa üleandmisest käivet, siis selle müügi korral käitise üleandja poolt taotlejale ei teki üleandjal maksustatavat käivet ega taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Lähtudes MKS § 37 ja 31 lg 1 p 3 läheb taotlejale üle ka käitise üleandja poolt käitise tarbeks teenuste või kaupade soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus, kui taotleja hakkab vara kasutama kas maksuvaba käibe või ettevõtlusega mitteseotud tegevuse tarbeks. Vastavalt KMS § 29 lg 1 tekib taotlejal ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus teenustelt ja kaupadelt, mida ta soetab käitise omandamise tarbeks. siia
2. Taotlusest nähtub, et taotlejale antakse üle vaid tarkvara koos portaaliga. Taotlusest ei nähtu, et üleantava tarkvara näol oleks olemuslikult tegemist organisatsiooniliselt terviklikuks üksuseks oleva ettevõtte osaga. KMS § 2 lg 2 p 3 kohaselt on /../ teenus ka elektrooniliselt edastatav

tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja. KMS § 4 lg 1 kohaselt on teenuse osutamine käive. Nimetatust tulenevalt on tarkvara võõrandamine kvalifitseeritav teenuse osutamisena, mille müügi korral tekib tarkvara üleandjal maksustatav käive ja taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. KMS § 29 lg 1 sätestab, et maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma on maksustamisperioodil KMS § 3 lõikes 4 ning lõike 6 punktides 5 ja 6 nimetatud tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks, samuti ettevõtlusega seotud § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute /../ tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Seega tekib taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus teenustelt ja kaupadelt, milliseid taotleja soetab tarkvara üleandjalt tarkvara omandamise tarbeks. Taotlejale ei lähe üle tarkvara üleandja poolt tarkvara soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus, kui taotleja hakkab tarkvara kasutama kas maksuvaba käibe või ettevõtlusega mitteseotud tegevuse tarbeks.

2016 I KVARTAL

Taotleja soovis siduvat eelotsust küsimuses, kas taotleja poolt enda kliendilt küsitav ja kindlustusandjale edasi makstav kindlustusmakse on taotleja käibeks. Taotluse kohaselt kavatseb taotleja maksta enda kliendiga seotud riski kindlustamiseks kliendilt saadava kindlustusmakse edasi kindlustusandjale samas summas, milles ta selle kliendilt saab kajastades selle enda raamatupidamises vahekontol.

Taotleja oli seisukohal, et kliendile müüdava eseme kindlustamise tagamisel kliendiga seotud riskide maandamiseks ei osuta taotleja kliendile ise kindlustusteenust, mis oleks taotlejal käibe tekkimise eelduseks. Seetõttu ei ole taotleja poolt tema kliendilt küsitav ja kindlustusandjale edasi makstav kindlustusmakse taotleja käibeks.

Maksu- ja Tolliamet (MTA) nõustus taotleja seisukohaga. Käibemaksuseaduse § 12 lg 9 sätestab, et maksustatav väärtus ei sisalda kauba ostjalt või teenuse saajalt tema nimel ja arvel tehtud kulude katteks tagasimaksena saadud summasid, mis on raamatupidamises kajastatud vahekontol. Kulude summa peab olema tõendatav. Maksukohustuslane ei või maha arvata kauba ostja või teenuse saaja nimel ja arvel tehtud kuludes sisalduvat sisendkäibemaksu.

Nimetatud sättest nähtub, et taotleja poolt kliendile müüdava eseme kindlustamise eest küsitavat kindlustusmakse summat ei pea taotleja ehk makse saaja arvestama oma käibe maksustatava väärtuse hulgas, kui see kajastub tema raamatupidamises vahekontol ning kindlustusmakse summa on tõendatav.

Taotleja ettevõte võõrandas tütarettevõtte ja selle kasutada olnud kinnisvara, lõpetas majandustegevuse ning kavatses jaguneda jaotumise teel. Ettevõte pidi jagunema kolmeks uueks äriühinguks, millest iga osa ainuomanikuks saanuks jaguneva ettevõtte iga füüsilisest isikust aktsionär. Vara (raha) oli kavas

---

jaotada vastavalt jaguneva ettevõtte aktsionäride omandisuhete proportsioonidele. Jagunevasse ettevõttesse ei pidanud midagi jääma ja ettevõte kavatseti lugeda lõppenuks.

Taotleja soovis siduvat eelotsust küsimustes, kas jaotatavad rahalised vahendid on käsitletavad kui jaguneva ettevõtte maksustatav käive ja kas jaotatav vara kuulub maksustamisele tulumaksuga kui aktsionäride tulu?

Taotleja hindas, et kuna tegemist on jagunemisega jaotumise teel, ei saa vara lugeda jaguneva ettevõtte maksustatavaks käibeks ning aktsionäride tuluks.

MTA nõustus taotlejaga selles, et jaotatav raha ei ole maksustatav käive käibemaksuseaduse tähenduses.

MTA ei nõustunud taotlejaga selles, et tegemist on äriühingu jagunemisega jaotumise teel. MTA asus seisukohale, et tegemist on ettevõtte likvideerimisega ning likvideerimisel aktsionäridele jaotatav raha on nende tulu.

Eelotsuse taotluses kirjeldatud kavandatava tehingu kirjeldusest nähtub, et jagunev ettevõte on oma ettevõtluse lõpetanud selle võõrandamise läbi ja müügist saadud tuluga kõik oma kohustused täitnud. Seega on raha ettevõtte ainus vara, mida jagunemise käigus jagada. Tehingu kirjeldusest ka nähtub, et tehingu eesmärk on jagunev ettevõte likvideerida. Pole ka alust hinnata tehingut kui ettevõtte üleminekut või selle majandustegevuse jätkamist omandavates äriühingutes, kuivõrd taotlusest nähtuvalt ettevõte ja selle majandustegevus lõppevad. Sellest tulenevalt peab kirjeldatud tehingut oma majanduslikust sisust lähtuvalt tõlgendama likvideerimisena, mitte äriühingu jagunemisena. Selle tõttu pole ka tegemist jagunemise käigus vara jaotamisega, vaid likvideerimisjaotise maksmisega.

MTA andis siduva eelotsuse maksukäsitluse olukorras, kus toimub äriühingu likvideerimine, likvideerimisjaotise maksmine ja maksustamine juriidilise ja füüsilise isiku tasandil (alus TuMS § 50 lõige 2 ja 15 lõiked 2 ja 3). Likvideerimisjaotisena saadud summad võivad füüsilised isikud investeerida oma uude äriühingusse.

Viimati uuendatud 12.07.2021

2014

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

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

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

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

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

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

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

Eelkõige palus taotleja maksuhaldurilt vastust järgmistele küsimustele:

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

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

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

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

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

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

KMS § 11 lg 5 sätestab käibemaksu arvestamist üleminekuperioodil.

KMS ei võimalda maksustada esimese tehingu puhul üksnes 16 000 eurot ületatavat osa. Ka siin rakendub maksustatava käibe väärtuse määratlemisel KMS § 12 lg 1 ja maksustatakse kogu saadud

raha ka esimese tehingu puhul. Kui 16 000 euro piirmäärani jõutakse läbi mitme tehingu, siis maksustatakse alles viimane tehing. Kui aga tegemist on ühe tehinguga, nagu seda on taotluses kirjeldatud tehing, siis see ongi viimane tehing, millega ületatakse piirmäära.

Viimati uuendatud 12.07.2021

2013

2013 IV KVARTAL

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

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

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

2013 III KVARTAL

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

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

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

Viimati uuendatud 12.07.2021

Makseteenused

2025 II KVARTAL

Taotleja osutab klientidele virtuaalvääringu teenuseid. Taotleja leiab, et kuna tegu on käibemaksuseaduse (KMS) ja käibemaksudirektiivi mõttes maksuvabade finantsteenustega, siis peaks nende osutamisega otseselt seotud ja möödapääsmatud teenus 1 ja teenused 2, mida taotleja ostab sisse välisriikide äriühingutelt, olema tema jaoks samuti käibemaksuvabad, st ta ei pea teenustelt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuma. Teenusega 1 antakse taotlejale (ja selle klientidele) litsentsilepingu raames õigus teostada teenuse osutaja platvormi kaudu (krüpto)valuutavahetustehinguid. Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadusest virtuaalvääringu teenuse osutajatele tulenevate kohustuslike nõuete täitmiseks soetab taotleja välisriikide ettevõtetelt ka teenuseid 2, mis hõlmavad klientide isikusamasuse tuvastamist, rahapesu tõkestamise ja pettuste ennetamise kontrolli ning krüptovaluuta päritolu ja seaduslikkuse kontrolli (KYC, AML ja plokiahela uurimise teenused).

Maksu- ja Tolliamet nõustus, et taotleja pakutavad virtuaalvääringu teenused loetakse maksuvabadeks finantsteenusteks KMS § 16 lg 2^1 mõistes. Välisriigi äriühingult ostetav teenus 1 on virtuaalvääringu teenuste pakkumiseks vajalik ja iseseisev finantsteenus ning taotleja ei pea seetõttu selle teenuse soetust enda käibedeklaratsioonil deklareerima ja teenuse väärtuselt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuma. Kuigi teenused 2 on samuti virtuaalvääringu teenuste pakkumiseks vajalikud teenused, ei ole need teenused olemuslikult iseseisvad finantsteenused, vaid virtuaalvääringu teenuste osutamist abistavad tugi- ja/või tehnilised teenused. Seega tuleb taotlejal nende teenuste soetus enda käibedeklaratsioonil deklareerida ja teenuste väärtuselt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuda.

Siduva eelotsuse kuupäev: 02.04.2025

Viimati uuendatud 07.05.2025

2024

2024 II KVARTAL

Taotleja 1 on teise liikmesriigi äriühingust makseteenuse osutaja (ülepiirilise e-raha teenuse pakkuja). Makseteenust osutab taotleja 1 enda mobiilimaksete rakenduse kaudu. Taotleja 1 kontsern soovib senist tegevust laiendada ja hakata pakkuma partneritele ka reklaami- ja turundusteenuseid. Turundusfunktsiooniga tegeleks kolmanda riigi äriühingust taotleja 2. Samas rakenduses tutvustataks kasutajale ka turunduslepingu sõlminud partneri (kaupade müüja või elektroonilise teenuse osutaja) tooteid. Kasutaja näeb rakenduses talle kohandatud ja läbi API-ühenduste toimivat partneri pakkumist. Soovi korral saab kasutaja rakenduses avanevaid aknaid klõpsates ja tehingutingimustega nõustudes partneriga tehingu teha. Kaubad ja teenused tarnib ja tehingu tingimused kehtestab partner. Makseteenust võib, aga ei pea osutama taotleja 1. Nii rakenduse kasutajad kui partnerid võivad asuda nii Eestis kui välisriigis. Siduva eelotsuse taotlusega soovivad taotlejad kinnitust, et neil ei teki läbi partnerite tehingute Eesti kasutajatega Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust, st neile ei rakendu käibemaksuseaduse (KMS), Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi ja selle rakendusmääruse nr 282/2011 (koos muudatusega) nn eeldatava tarnija regulatsioonid.

Maksu- ja Tolliamet leiab, et taotluses kirjeldatud viisil mobiilirakenduse kaudu turundusteenuste pakkumine võib kvalifitseeruda KMSi, käibemaksudirektiivi ja selle rakendusmääruse tähenduses internetipõhise kauplemiskoha või elektroonilise liidese kaudu kaupade kaugmüügi või võõrandamise võimaldamiseks või teenuste osutamises osalemiseks. Seetõttu võib taotlejatel mobiilirakenduse vahendusel toimuvast kaupade müümisest või teenuse osutamisest tekkida nn algse tarnijaga sarnane käibemaksukohustus. Euroopa Komisjoni selgitavate märkustest e-kaubanduse käibemaksueeskirjade kohta (2020) ning 2015. a jõustunud telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektrooniliste teenuste osutamise kohaga seotud ELi käibemaksumuudatuste kohta (2014) saab järeldada, et taotlejate tegevus vastab eeldatava tarnija tunnustele. Tehing toimub mobiilirakenduse vahendusel. Lisaks reklaami kuvamisele osalevad taotlejad ka kasutaja ja partneri rakenduse abil kokkuviimises, tehing algab ja lõpeb kasutaja jaoks rakenduses, taotlejad vahendavad tehingu käigus partnerile kasutaja andmeid ja kasutajale partneri andmeid, rakenduses võrreldakse partneri pakkumist teiste turuosaliste pakkumistega, ostu korral kiidavad taotlejad tehingu ja tasu sissenõudmise kasutajalt heaks ning pakuvad kasutajale ka osa raha tagastamist (*cashback*) ja ostukaitset. Taotlejad kehtestavad vähemalt osaliselt ka tehingu tingimused. Maksuhalduri hinnangul võib kasutaja tajuda pakkumist taotlejate (vahendatud) pakkumisena (kuigi kauba tarnib või teenuse osutab partner ja partneri nimi oleks ka rakendusest nähtav). Taotlejate teenused on turundusfunktsiooni lisandumisel oluliselt laiemad kui lihtsalt reklaamiteenused või makseteenused või kliendi ümbersuunamine partneri liidesele ilma ise tarnesse kuidagi sekkumata (millisel juhul eeldatava tarnija regulatsioon ei kohaldu). Eeldatava tarnija regulatsiooni rakendumist ei välista ka asjaolu, et makse- ja turundusteenuste osutamine on selles asjas jagatud erinevate äriühingute vahel ning et partneriga sõlmitakse turundusleping, mille järgi taotleja justkui ei vastuta tarne osas millegi ja partner vastutab kõige eest. Taotlejatel on kasutaja ja partneriga toimuva andmevahetuse põhjal võimalik teada või teada saada, kas ja millal tehing tehakse, kus kaup asub või kuhu kaup veetakse, ja seega ka eeldatava tarnija käibemaksukohustust täita. Pealegi tuleb Euroopa Komisjoni juhiste järgi eeldatavaks tarnijaks lugemise eeldusi tõlgendada laialt, hõlmamaks

võimalikult palju maksukohustuslasi, kes erinevaid elektroonilisi liideseid käitavad.

Siduva eelotsuse kuupäev: 10.06.2024

2024 I KVARTAL

Taotleja soovib virtuaalvääringu teenuste osutamiseks osta teise liikmesriigi äriühingult talle kohandatud serveri. Taotleja leiab, et kuna virtuaalvääringu teenused on käibemaksuseaduse (KMS) mõttes maksuvabad finantsteenused, siis peaks teenuste osutamisega otseselt seotud ja möödapääsmatu serveri soetamine olema tema jaoks samuti käibemaksuvaba. Taotleja palub maksuhaldurilt kinnitust, et tehing (serveri ost) on finantsteenuste osutamisega otseselt seotud ja möödapääsmatu teenus, et tehing kuulub käibemaksuvabade tehingute alla ning et tehing ei kuulu po□o□rdmaksustamisele.

Maksu- ja Tolliamet nõustub, et taotleja pakutavad virtuaalvääringu teenused loetakse maksuvabadeks finantsteenusteks KMS § 16 lg 2^1 mõistes ja et serveri soetamine on finantsteenuste osutamisega otseselt seotud ja vajalik tehing. Eeltoodust hoolimata tuleb taotlejal tehing ühendusesisese soetamisena enda käibedeklaratsioonil deklareerida ja kauba väärtuselt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuda. Finantsteenuste maksuvabastus rakendub taotleja pakutavatele teenustele, mitte nende teenuste osutamiseks vajalike kaupade ja teenuste soetamisele. KMS § 18 loetleb küll erandid, mil kauba ühendusesisene soetamine on käibemaksuvaba, ent kõnealune tehing nende erandite alla ei kuulu.

Siduva eelotsuse kuupäev: 08.02.2024

Viimati uuendatud 25.07.2024

2019

2019 II KVARTAL

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

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

direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellised tehingud, mis seisnevad virtuaalse valuuta (nt bitcoin) vahetamises traditsioonilise valuuta vastu ja vastupidi, ning mille eest võetakse tasu, kujutavad endast teenuse osutamist tasu eest nimetatud sätte mõttes.

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

Eeltoodust tulenevalt on krüptovaluuta vahetamise teenus käbemaksuvaba finantsteenus.

Viimati uuendatud 06.06.2024

Maksu deklareerimine ja korrigeerimine

2025 II KVARTAL

Taotleja tegeles tootmisega, kuid hetkel tal enam majandustegevust ei ole ja toimub taotleja pankrotimenetlus. Selle käigus soovib taotleja pankrotihaldur müüa taotleja tervikvara ettevõttena (mille koosseisus on kinnisasi koos ehitiste, seadmete, masinate, mööbli, laovarude jm vallasasjade ning kaubamärkidega), sest väärtuslik on see varakogum just eeskätt tervikvarana/ettevõttena. Ettevõtte ostjal on võimalik kinnistul tootmisega jätkata. Ostjale ei lähe selle tehinguga üle vaid vara, mis ei ole otseselt tootmisega seotud, samuti taotleja nõuded kolmandate isikute vastu ja võlausaldajate nõuded taotleja vastu (need rahuldatakse pankrotimenetluses). Taotleja soovis teada, kas pankrotihaldur saab enampakkumisel müüa eelkirjeldatud tervikvara ettevõttena käibemaksuseaduse (KMS) § 4 lg 2 p 1 mõttes, millest käivet ja käibemaksukohustust ei teki. Samuti huvitas taotlejat, kas pankrotihaldur saab tervikvara müügi maksustada käibemaksuga vabatahtlikult ning millised on maksustamise erisused, kui tervikvara ostab enampakkumisel juriidiline isik, mis on registreeritud mõnes teises Euroopa Liidu riigis.

Maksuhalduri hinnangul on taotlejal võimalik müüa taotluses kirjeldatud tervikvara ettevõttena KMS § 4 lg 2 p 1 mõttes. Sellisel juhul taotlejal müügitehingust (ettevõtte üleminekust) käivet ja käibemaksukohustust ei teki. Küll aga võib taotlejal või ettevõtte omandajal tekkida ettevõtte koosseisus oleva põhivara soetamisega seotud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus (vt KMS § 32 lg-d 4–6), kui korrigeerimisperiood ei ole veel möödunud – taotlejal juhul, kui ettevõtte omandaja ei ole

käibemaksukohustuslane ja ettevõtte omandajal juhul, kui ta küll on käibemaksukohustuslane, kuid ei kasuta talle üle minevat tervikvara maksustatava käibe tarbeks. Ettevõtte üleminekul teisele käibemaksukohustuslasele koos põhivara maksustatava käibe tarbeks kasutamise jätkamisega sisendkäibemaksu korrigeerimist (ümberarvestust) ei tehta.

Taotlejal on võimalik käsitleda kõnealust tervikvara võõrandamist ka kinnisasja võõrandamisena (koos sellel asuvate hoonete ja päraldistega). Sellisel viisil müügitehingust tekib taotlejal käive, aga tehing on KMS § 16 lg 2 p-st 3 tulenevalt käibemaksuvaba. Kinnisvaraga koos müüdavad ehitised ja päraldised jagavad sel juhul kinnisasja maksustamisrežiimi (maksuvabastust). Ka sellisest tehingust võib taotlejal tekkida tervikvara koosseisus oleva põhivara soetamisel tasutud ja sisendkäibemaksuna maha arvatud käibemaksu korrigeerimise kohustus (KMS § 32 lg-d 4–6).

Kuigi n-ö vaikimisi oleks kinnisvara võõrandamise tehing käibemaksuvaba, on taotlejal võimalik see tehing vabatahtlikult käibemaksuga maksustada, teavitades maksuhaldurit müügiarvele käibemaksu lisamisest kirjalikult enne käibe toimumist samal maksustamisperioodil või varem (KMS § 16 lg 3 p 2). Sellisest tehingust taotlejal eelkirjeldatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustust ei saa tekkida.

Taotleja tervikvara käibemaksuvabalt ettevõttena võõrandamisel mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis (mitte Eestis) registreeritud juriidilisele isikule on võrdluses siseriikliku ettevõtte üleminekuga olulisemaks erisuseks asjaolu, et võimalik põhivara soetamisega seonduv sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus Eesti maksukohustuslaselt välisriigi maksukohustuslasele koos ettevõttega üle ei lähe (korrigeerimisperiood ei jätku). See tähendab, et taotleja peab vajadusel tegema ise sisendkäibemaksu korrigeerimise vara võõrandamise kuul ja tasuma ise käibemaksu.

Siduva eelotsuse kuupäev: 20.05.2025

Viimati uuendatud 19.06.2025

2014

2014 III KVARTAL

Siduva eelotsuse taotlejaks oli Eestis registreeritud äriühing, kes ei ole käibemaksukohustuslane. Taotleja osakapitali kavatsetakse teha mitterahaline sissemakse kinnistu näol. Kinnistul ei asu ehitisi ja kinnistule laieneb detailplaneering. Taotleja kavatseb suurendada oma osakapitali kinnistu kui mitterahalise sissemakse saamise kaudu seniselt omanikult. Kinnistu väärtus moodustab üle poole taotleja kapitalist, mistõttu kinnistu väärtust mitterahalise sisemaksena hindab äriseadustiku § 143 lg 3

järgi audiitor. Kinnistu kajastataks taotleja raamatupidamisdokumentides materiaalse põhivarana. Seejärel müüks taotleja kinnistu turuhinnas kolmandale isikule. Enne müüki ei tekiks taotleja hinnangul tal käibemaksuga maksustatavat käivet ning taotleja ei registreeriks ennast käibemaksukohustuslaseks.

Eelkõige palus taotleja maksuhaldurilt vastust järgmistele küsimustele:

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

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

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

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

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

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

KMS § 11 lg 5 sätestab käibemaksu arvestamist üleminekuperioodil.

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

Viimati uuendatud 12.07.2021

Maksuvaba käive

2025 II KVARTAL

Taotleja osutab klientidele virtuaalvääringu teenuseid. Taotleja leiab, et kuna tegu on käibemaksuseaduse (KMS) ja käibemaksudirektiivi mõttes maksuvabade finantsteenustega, siis peaks nende osutamisega otseselt seotud ja möödapääsmatud teenus 1 ja teenused 2, mida taotleja ostab sisse välisriikide äriühingutelt, olema tema jaoks samuti käibemaksuvabad, st ta ei pea teenustelt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuma. Teenusega 1 antakse taotlejale (ja selle klientidele) litsentsilepingu raames õigus teostada teenuse osutaja platvormi kaudu (krüpto)valuutavahetustehinguid. Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadusest virtuaalvääringu teenuse osutajatele tulenevate kohustuslike nõuete täitmiseks soetab taotleja välisriikide ettevõtetelt ka teenuseid 2, mis hõlmavad klientide isikusamasuse tuvastamist, rahapesu tõkestamise ja pettuste ennetamise kontrolli ning krüptovaluuta päritolu ja seaduslikkuse kontrolli (KYC, AML ja plokiahela uurimise teenused).

Maksu- ja Tolliamet nõustus, et taotleja pakutavad virtuaalvääringu teenused loetakse maksuvabadeks finantsteenusteks KMS § 16 lg 2^1 mõistes. Välisriigi äriühingult ostetav teenus 1 on virtuaalvääringu teenuste pakkumiseks vajalik ja iseseisev finantsteenus ning taotleja ei pea seetõttu selle teenuse soetust enda käibedeklaratsioonil deklareerima ja teenuse väärtuselt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuma. Kuigi teenused 2 on samuti virtuaalvääringu teenuste pakkumiseks vajalikud teenused, ei ole need teenused olemuslikult iseseisvad finantsteenused, vaid virtuaalvääringu teenuste osutamist abistavad tugi- ja/või tehnilised teenused. Seega tuleb taotlejal nende teenuste soetus enda käibedeklaratsioonil deklareerida ja teenuste väärtuselt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuda.

Siduva eelotsuse kuupäev: 02.04.2025
Viimati uuendatud 07.05.2025

2024

2024 IV KVARTAL

Taotleja korraldab vastava riigihanke tulemusel sõlmitud lepingute alusel kohalike omavalitsuste (KOV) rahastatavat sotsiaaltransporditeenust. Taotleja tellib veoteenuse lepinguliselt vedajalt, kes esitab taotlejale kõikide sõitude kohta arved. Taotleja omakorda koostab nende põhjal arved KOVidele. Hetkel esitatakse kõik arved käibemaksuga. Nüüd on taotleja välja kuulutanud uue sotsiaaltranspordihanke, mille raames teenindataks ainult puudega isikuid. Hange on jaotatud neljaks osaks. Hanke 3. osas sõlmitava veolepingu raames hakatakse teenust osutama erisõidukitega – vedaja peab pakkuma vähemalt viit vähemalt ühe ratastoolikohaga M1-kategooria sõidukit, mis on konstrueeritud või ümber ehitatud nii, et neid saab maanteesõidul kasutada üks või mitu ratastoolis istuvat isikut („ratastooliga juurdepääsetav sõiduk“). Taotleja küsib, kas taotleja lepingupartnerist vedaja peab hanke 3. osa raames osutatud veoteenuse maksustama käibemaksuga või on selline veoteenus KMS § 16 lg 1 p 7 alusel käibemaksuvaba.

Maksu- ja Tolliamet märkis, et käibemaksuseaduse (KMS) § 16 lg 1 p 7 kohaselt on maksuvaba haige, vigastatu või puudega inimese vedu selleks kohandatud sõidukiga, mis vastab liiklusseaduse alusel kehtestatud nõuetele. Säte põhineb käibemaksudirektiivi artiklile 132 („Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“), mille lõikes 1 on loetletud tehingud, mille liikmesriigid käibemaksust vabastavad. Muu hulgas on nendeks punkti p kohaselt veoteenused haigetele või vigastatuile, mida eriotstarbeliste sõidukitega osutavad nõuetekohaselt volitatud organisatsioonid. Maksuhaldur hinnangul tähendab „kohandatud sõiduk“ KMSi või „eriotstarbeline sõiduk“ käibemaksudirektiivi maksuvabastuste kontekstis sõidukit, mis on püsivalt või ajutiselt konstrueeritud või ümber ehitatud haige, vigastatu või puudega inimese vedamiseks. Taotlusest ja sellele lisatud hanke tehnilisest kirjeldusest järeldub, et kõnealuse teenuse osutamiseks kasutaks pakkuja M1-kategooria sõidukeid, millele on liikumispuudega inimeste vedamiseks lisatud n-ö ratastooli võimekus – need sõidukid peavad vastama kõigile liiklusseaduse ja selle alusel kehtestatud õigusaktide nõuetele; sõidukites peab olema üks ratastoolikoht, kuhu on võimalik ratastoolis reisija turvaliselt kinnitada; sõidukis peavad (konkreetse tellimuse tarbeks) olema kaks ratastooli ja muud abivahendid; ratastooliga sisenemist võimaldavad sõiduki teenindusuksed peavad olema eesti keeles või üheselt mõistetavate piktogrammidena märgistatud. Seetõttu saab riigihanke 3. osa raames toimuvat puudega inimeste transporti hanke tingimustele vastavate M1-kategooria sõidukitega käsitleda puudega inimeste veona selleks kohandatud sõidukiga KMSi § 16 lg 1 p 7 mõttes. Teenusele maksuvabastuse kohaldumiseks peavad siiski olema täidetud veel kaks tingimust – konkreetse sõiduki kohandatus „ratastooliga juurdepääsetavaks sõidukiks“ peab kajastuma ka liiklusregistri andmetes ning tegemist peab olema just kohandatud (ratastoolivõimekusega) sõidukit vajava puudega inimese teenindamisega.

Siduva eelotsuse kuupäev: 31.10.2024

2024 II KVARTAL

Taotleja plaanib hakata pakkuma piiriüleselt veebiplatvormi kaudu kaughasartmängu teenuseid (mis on

käibemaksuseaduse, KMS, kohaselt käibemaksuvabad) teise liikmesriigi lõpptarbijatele ja taotleb sealselt järelevalveasutuselt vastavat litsentsi. Kuigi taotleja kolmest juhatuse liikmest üks resideerub teises liikmesriigis, on sel vaid esinduslik roll. Kõik olulised otsused langetatakse Eestis, kus asuvad ka kõik taotleja võtmetöötajad. Äririskide maandamiseks plaanib taotleja teha koostööd *joint venture* vormis (seltsinguna) kolmanda riigi äriühinguga. Taotleja panustaks seltsingusse hasartmängude korraldamise ja hasartmängukorraldajale esitatud nõuete tagamisega, seltsingu teine pool teenuste osutamiseks vajaliku IT-toega. Poolte kantud kulud jäävad nende endi kanda. Seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine toimub vastavalt kummagi poole panusele. Taotleja palub maksuhalduril kinnitada, et taotlejal ei teki kaughasartmängu teenuse osutamisest Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust ja teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta, et seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest välja ning et taotleja ei ole kohustatud seltsingu teisele poolele tehtud kasumi jaotamise makseid deklareerima pöördmaksustamisele kuuluva soetusena.

Maksu- ja Tolliamet leiab, et taotluses kirjeldatud viisil piiriülesest käibemaksuvabast kaughasartmängu teenuse pakkumisest teises liikmesriigis asuvatele lõpptarbijatele ei teki taotlejal Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust. Samuti ei teki tal teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta käibemaksudirektiivi, rakendusmääruse nr 282/2011 ja KMSi mõttes. Maksuhaldur peab taotleja asukohaks ja teenuste osutamise kohaks Eestit. Samas on teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha tekkimine või mittetekkimine eeskätt sealse maksuhalduri hinnata ja tuvastada. Seltsingulepingu alusel toimuv seltsingu kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest täies ulatuses välja eeldusel, et kumbki osapool kannab ise oma kulud ning saab õiguse seltsingu kasumile (või kohustuse katta selle kahjumit) vastavalt tema poolt seltsingusse tehtud panusele. See osa kasumi jagamise või kahjumi katmise maksest, mis ületab makse saaja panust, on käsitatav tasuna tema poolt teisele seltsinglasele osutatud teenuse eest ning sellest tekib makse saajal käive. Taotleja ei pea kasumi jagamise makseid teisele seltsinglasele deklareerima käibedeklaratsioonis pöördmaksustamisele kuuluva soetusena (tasuna viimaselt saadud teenuse eest) eeldusel, et need maksed on vastavuses teise seltsinglase panusega. Taotlejal tekib teisele seltsinglasele ülekantud summade puhul täielikult või osaliselt pöördmaksustamise kohustus olukordades, kus kasumi jaotamine seltsingulepingu alusel ei ole selgelt eraldatav taotleja tavapärasest ettevõtlusest, kus sõltumata seltsingulepingu sõlmimisest on majanduslikult sisult tegemist taotleja poolt teiselt seltsinglaselt saadud kaupade ja teenuste eest varjatud kujul tasumisega või kus on küll tegemist kasumi jagamise maksetega, kuid taotleja teeb teisele seltsinglasele makseid rohkem, kui viimase panus seltsingusse seda eeldaks.

Siduva eelotsuse kuupäev: 10.06.2024

2024 I KVARTAL

1. **Taotleja** soovib virtuaalvääringu teenuste osutamiseks osta teise liikmesriigi äriühingult talle kohandatud serveri. Taotleja leiab, et kuna virtuaalvääringu teenused on käibemaksuseaduse (KMS) mõttes maksuvabad finantsteenused, siis peaks teenuste osutamisega otseselt seotud ja möödapääsmatu serveri soetamine olema tema jaoks samuti käibemaksuvaba. Taotleja palub maksuhaldurilt kinnitust, et tehing (serveri ost) on finantsteenuste osutamisega otseselt seotud ja

möödapääsmatu teenus, et tehing kuulub käibemaksuvabade tehingute alla ning et tehing ei kuulu poo rdmaksustamisele.

Maksu- ja Tolliamet nõustub, et taotleja pakutavad virtuaalvääringu teenused loetakse maksuvabadeks finantsteenusteks KMS § 16 lg 2^1 mõistes ja et serveri soetamine on finantsteenuste osutamisega otseselt seotud ja vajalik tehing. Eeltoodust hoolimata tuleb taotlejal tehing ühendusesisese soetamisena enda käibedeklaratsioonil deklareerida ja kauba väärtuselt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuda. Finantsteenuste maksuvabastus rakendub taotleja pakutavatele teenustele, mitte nende teenuste osutamiseks vajalike kaupade ja teenuste soetamisele. KMS § 18 loetleb küll erandid, mil kauba ühendusesisene soetamine on käibemaksuvaba, ent kõnealune tehing nende erandite alla ei kuulu.

Siduva eelotsuse kuupäev: 08.02.2024

---

2. **Taotleja** teises liikmesriigis asuv tütarühing A väljastab seal taotleja antud laenude (taotleja kapitaliseerimisteenus) arvelt eraisikutele laenusid. Taotleja osutab tütarühingule A ka eraisikute laenude haldamiseks vajalikke tugiteenuseid nagu laenuportfelli analüüs, tarkvaraarendus ja -hooldus, raamatupidamine, juhtimine jne, lisaks osutab taotleja tütarühingu A laenuklientidele tasulise telefonitoe teenust (taotleja krediidihaldusteenus). Taotleja teine samas liikmesriigis asuv tütarühing B tegeleb tütarühingule A võlgu jäetud summade sissenõudmisega, ent ostab inkassoteenuse sisse taotlejalt (taotleja haldusteenus). Taotleja leiab, et käibemaksuseadusest (KMS), käibemaksudirektiivist, Euroopa Kohtu lahenditest ja tema ärimudelist tulenevalt tuleb nii kapitaliseerimisteenus (põhiteenus) kui krediidihaldusteenus (kõrvalteenus) lugeda üheks terviklikuks finantsteenuseks (üheks tarneks), mida ei tohiks kunstlikult lahutada ja mis on seetõttu täielikult käibemaksuvaba. Üksnes tütarühingule B osutatav haldusteenus maksustatakse käibemaksuga, sest direktiivi kohaselt maksuvõlgade sissenõudmise teenusele maksuvabastus ei kohaldu.

   Maksu- ja Tolliamet leiab, et taotleja poolt tütarühingule A laenu andmise teenus (kapitaliseerimisteenus) on KMS § 16 lg 2^1 p-st 2 tulenevalt käibemaksuvaba. Muudele taotleja poolt tütarühingule A või selle klientidele osutatavatele teenustele (krediidihaldusteenusele) KMS § 16 lg 2^1 p 2 maksuvabastus ei kohaldu. Laenu andmine ja muud teenused ei moodusta maksuhalduri hinnangul üht majanduslikus mõttes terviklikku käibemaksuvabastusega finantsteenust (üht tarnet), millest laenu andmine oleks põhiteenus ja muud teenused selle lahutamatu kõrvalteenus, mis jagaks põhiteenuse maksustamisrežiimi.

   Käibemaksudirektiivi art 135 lg 1 punkti b kohaselt on maksuvaba krediidi andmine ja läbirääkimine ning krediidi haldamine krediidiandja poolt st selles asjas taotleja poolt tütarühingule A laenu andmine ja nendevahelise konkreetse laenu(suhte) haldamine. Taotleja soovib aga pakkuda tütarühingule A teenuseid, mis ei seondu enam otseselt nendevahelise laenusuhte ja selle teenindamisega, vaid tütarühingu A ja selle klientide vaheliste laenusuhete teenindamisega (sh tasuline telefonitugi tütarühingu A laenuklientidele). Seetõttu ei ole nende tehingute puhul enam

---

tegemist tütarühingule A laenu andmisega vältimatult kaasnevate, vaid eraldiseisvate ja omaette eesmärgiga maksustatavate tehingutega ja teenustega, mida tütarühing võib põhimõtteliselt soetada nii talle laenu andnud emaühingult kui ka teistelt isikutelt.

Taotleja poolt tütarühingule B osutatav haldusteenus (inkassoteenus) on käsitletav taotleja maksustatava käibena.

Siduva eelotsuse kuupäev: 20.02.2024

Viimati uuendatud 30.04.2025

2021

2021 III KVARTAL

KMS § 16 lg 1 p 6 kohaselt ei maksustata käibemaksuga järgmiste sotsiaalset laadi kaupade ja teenuste käivet: [..] muu koolitus, välja arvatud ärilistel eesmärkidel antav muu koolitus. Selle käibemaksuvabastuse aluseks on käibemaksudirektiivi art 132 (1) (i) ja (j). Lähtuvalt Euroopa Kohtu praktikast (EKo C-434/05: *Horizon College*) peavad KMS § 16 lg 1 p 6 kohaldamiseks olema täidetud järgmised kumulatiivsed eeldused: 1) maksuvabastusele tugineda sooviva maksukohustuslase pakutav koolitusteenus on haridusteenuse osutamisega vahetult seotud; 2) maksuvabastusele tugineda sooviv maksukohustuslane on haridusasutusena registreeritud; 3) koolitusteenus on haridusteenuse jaoks vajalik; 4) koolitusteenuse eesmärgiks ei ole äritulu teenimine – tegevus peab olema sotsiaalse suunitlusega.

Koolitust läbiviiva spetsialisti vahendamist ei tohi samastada koolitusteenuse osutamisega ja kohaldada seetõttu KMS § 16 lg 1 p-s 6 ettenähtud maksuvabastust. Maksuvabastusele tugineda soovivat maksukohustuslast ei käsitleta koolitusteenuse osutajana KMS § 16 lg 1 p 6 tähenduses olukorras, kui koolitusteenust osutab tegelikult spetsialist ja maksuvabastusele tugineda sooviv maksukohustuslane osutab tasu eest spetsialisti vahendamise teenust, kusjuures spetsialist ei ole maksuvabastusele tugineda sooviva maksukohustuslasega töölepingulises või muus sarnases õigussuhtes ja spetsialist maksuvabastusele tugineda soovivalt maksukohustuslaselt tasu ei saa.

Ärilise eesmärgi hindamisel KMS § 16 lg 1 p 6 tähenduses ei ole kriteeriumiks maksuvabastusele tugineda sooviva isiku juriidiline vorm (näiteks mittetulundusühing või sihtasutus) ega see, et tegemist on tasulise koolitusega. Ärilist eesmärki ei välista see, et teenuse osutamisest teenitud tulu kasutatakse

maksuvabastusele tugineda sooviva maksukohustuslase edasise tegevuse finantseerimiseks.

Siduva eelotsuse kuupäev: 06.07.2021

Viimati uuendatud 20.11.2024

2020

2020 IV KVARTAL

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

Maksuhaldur on seisukohal, et taotlejatele kui Eesti äriühingutele kuuluvate aktsiaseltsi aktsiate müügitehingu vahendamise teenusele kohaldub maksuvabastus käibemaksuseaduse (KMS) § 16 lõike 2^1 punkti 7 alusel. Lisaks andis maksuhaldur taotlejate soovil järgmise hinnangu KMS § 16 lõike 2^1 punktide 7 ja 8 tõlgendamise osas:

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

2020 II KVARTAL

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

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

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

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

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

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

Viimati uuendatud 13.07.2021

2019

2019 II KVARTAL

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

moodustab finantsteenuse lahutamatu osa.

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

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

Eeltoodust tulenevalt on krüptovaluuta vahetamise teenus käbemaksuvaba finantsteenus.

Viimati uuendatud 13.07.2021

2017

2017 III KVARTAL

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

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

Taotleja 2 kasutas hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitist põhivarana oma majandustegevuses

(metalltoodete tootmiseks) ja kandis käibemaksu sisalduvaid ehitise kasutamise ja korrashoiuga seotud kulusid, arvestades kuludes sisalduvat sisendkäibemaksu maha. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis on ka praegu kasutuses taotleja 2 majandustegevuses.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad teavitada MTA-d ühise teatega, mille kohaselt taotleja 2 maksustab vabatahtlikult käibemaksuga hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise võõrandamise käibe ning

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

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

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

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

Viimati uuendatud 13.07.2021

2014

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

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

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

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

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

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

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

Eelkõige palus taotleja maksuhaldurilt vastust järgmistele küsimustele:

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

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

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

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

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

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

KMS § 11 lg 5 sätestab käibemaksu arvestamist üleminekuperioodil.

KMS ei võimalda maksustada esimese tehingu puhul üksnes 16 000 eurot ületatavat osa. Ka siin rakendub maksustatava käibe väärtuse määratlemisel KMS § 12 lg 1 ja maksustatakse kogu saadud

raha ka esimese tehingu puhul. Kui 16 000 euro piirmäärani jõutakse läbi mitme tehingu, siis maksustatakse alles viimane tehing. Kui aga tegemist on ühe tehinguga, nagu seda on taotluses kirjeldatud tehing, siis see ongi viimane tehing, millega ületatakse piirmäära.

2014 II KVARTAL

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

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

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

Maksuhaldur nõustus taotleja esitatud hinnanguga, et käesoleval juhul tuleb KMS § 16 lõike 2^1 punktis 10 nimetatud „läbirääkimisteenuste“ mõiste sisustamisel lisaks KMS-is sätestatule juhinduda Euroopa Kohtu praktikas antud seletustest.

KMS § 16 lõike 2^1 punktis 10 nimetatud maksuvaba läbirääkimisteenuse puhul on määravaks seos KMS § 16 lõike 2^1 punktides 1-9 nimetatud finantsteenustega. Euroopa Kohus on 21. juuni 2007 aasta otsuses kohtuasjas C-453/05 (Volker Ludwig versus Finanzamt Luckenwalde) leidnud, et lisaks peab selline finantsteenustega seotud läbirääkimisteenus olema eraldiseisev teenus, mille osutaja ei ole finantsteenuse lepingu osapool ja ei oma lepingu sisu suhtes omapoolset huvi. Teenuse osutaja eesmärk on teha kõik vajalik selleks, et pooled sõlmiksid seaduse § 16 lõike 2^1 punktides 1-9 nimetatud finantstehinguid käsitleva lepingu, pikendaksid ja muudaksid seda lepingut või lõpetaksid sellise lepingu. Oluline on teenuse osutamise laad.

Taotluses kirjeldatud lepingu tingimuste pinnalt saab teha järelduse, et kavandatava vahenduslepinguga asub taotleja ostma läbirääkimisteenust KMS § 16 lg 2^1 p 10 mõttes. Seega nõustus maksuhaldur, et taotluses kirjeldatud tingimustel osutatavat teenust ei maksustata käibemaksuga.

Viimati uuendatud 13.07.2021

2013

2013 III KVARTAL

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

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

Viimati uuendatud 13.07.2021

Sisendkäibemaks

2017 III KVARTAL

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

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

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

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

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

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

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

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

Asjaõigusseaduse (AÕS) § 241 lõikest 1 nähtuvalt on hoonestusõiguse seadmise eesmärgiks hoone püstitamine, mitte maa kasutamine. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 54 lõike 2 kohaselt ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis maatüki oluline osa. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis on hoonestusõiguse oluline osa. AÕS § 252 lõikest 2 nähtuvalt muutub ehitis, mis ei ole

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

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

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

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

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

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

antava ehitise eest saadavat üürisummat, siis lasub tal kohustus teavitada MTA-d sellekohasest asjaolust ning rakendada kaheaastast maksustamise perioodi.

Viimati uuendatud 13.07.2021

2016

2016 III KVARTAL

Maksu- ja Tolliamet vaatas läbi taotluse siduva eelotsuse saamiseks seonduvalt Taotleja poolt kavandatava toimingutega, mille tulemusena võõrandab Taotleja Eesti äriühingule kaupu selliselt, et kaupade tootja transpordib kaubad Eestis asuvasse call-off lattu.

Taotluse eesmärgiks oli siduva eelotsuse saamine, mis kinnitab, et Taotleja on õigustatud deklareerima tehingut ühendusesisese maksuvaba soetamisena, kauba müügil Eesti äriühingule kohaldatakse pöördmaksustamist ning planeeritavate toimingute tulemusena ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Esiteks on maksuhaldur seisukohal, et Taotleja poolt kauba võõrandamine (mis on soetatud Taotleja poolt Itaaliast) Eesti äriühingule on käsitletav kolmnurktehinguna KMS § 2 lg 8 mõttes, mille puhul antud tehingut Eestis käibemaksuga ei maksustata (KMS § 18 lg 4) ja seetõttu ei teki Taotlejal kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks (KMS § 19 lg 3).

Taotlejal tekib ühendusesisene käive lirimaal ja kauba ühendusesisene soetamine kauba sihtkohariigis Eestis, kuna kauba soetamine loetakse toimunuks riigis, kuhu kaup toimetatakse ja soetajaks on isik, kes on arvel ostjana märgitud. Taoline kolmnurktehingu tingimustel kauba ühendusesisene soetamine on aga liikmesriikides maksuvaba käibemaksudirektiivi kohaselt ning seetõttu vabaneb Taotleja kolmnurktehingu puhul Eestis ka ühendusesiseselt soetamiselt tekkivast maksukohustuslasena registreerimise kohustusest, mis tal ilma kolmnurktehingu eriregulatsioonita tekiks.

Kuna Taotlejal tekib kauba ühendusesisene soetamine Eestis (mida ei maksustata), on kauba edasimüük Eesti maksukohustuslasele Eesti siseriiklik käive, kus tavatingimustel peaks käibemaksu riigile maksma müüja ehk Taotleja. Kolmnurktehinguga kauba võõrandamisel arvestab aga ainsana käibemaksu isik, kellele kaup otse toimetati ja kellele toimus viimane edasimüük ehk antud juhul Eesti maksukohustuslane, kes saab arvestatud käibemaksu ka oma sisendkäibemaksuna maha arvata ehk rakendab pöördmaksustamist (KMS § 3 lg 4 p 5).

Teises olukorras, kus Taotleja müüb Taotlejaga sama liikmesriigi tootjalt (liri äriühingult) soetatud kaupa Eesti käibemaksukohustuslasele on tegemist kauba ühendusesisese käibega KMS § 7 lg 1 mõistes ning Taotlejal ei teki maksuvaba ega maksustatavat kauba ühendusesisest soetust Eestis. Ühenduse sisene soetamine tekib vastavalt KMS §-le 8 Eesti käibemaksukohustuslasel Taotlejalt kaupade soetamisel.

Antud olukorras rakendab Taotleja Eesti käibemaksukohustuslasele müügi puhul 0%-list maksumäära ning ostjast Eesti käibemaksukohustuslane arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras. Kuna ostja arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras, siis ei too kauba võõrandamine Eesti äriühingule Taotlejale kaasa püsiva tegevuskoha tekkimist ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Kolmandaks nõustus maksuhaldur, et taotluses toodud asjaoludel puudub Taotlejal püsivale tegevuskohale iseloomulik piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur, mistõttu ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta.

2016 II KVARTAL

Taotleja soovis siduvat eelotsust seoses talle majandustegevuse alustamiseks käitise ja tarkvara üleandmiseks sõlmitavate tehingute käibemaksuga maksustamisega. Käitise koosseisus antakse taotlejale üle kogu vara, mis on vajalik käitise kohaseks toimimiseks (vallasasjad, intellektuaalomandiõigused, sõlmitud lepingud, sh töölepingud). Käitise omandamiseks sõlmitakse taotleja ja käitise üleandja vahel käitise müügileping. Müügilepingu järgset ostuhinda taotleja käitise üleandjale ei tasu. Taotleja oli seisukohal, et käitise võõrandamist ei maksustata käibemaksuga, kuid tehingu tarbeks võimalikult soetatavate teenuste (nt õigusabiteenused) käibemaksu arvavad nii käitise üleandja kui ka taotleja sisendkäibemaksuna maha.

Taotleja poolt majandustegevuse alustamiseks omandatav tarkvara oli välja töötatud käitise üleandja poolt tarkvara üleandja tellimusel, millega seoses on tarkvara üleandjal tekkinud mahaarvatav sisendkäibemaks. Tarkvara omandamiseks sõlmitakse Taotleja ja selle üleandja vahel tarkvara müügileping, mille müügihinnale lisatakse käibemaks. Taotleja arvab tarkvara soetamisel tarkvara üleandjale tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha.

Tulenevalt sellest, et Taotlejal puudub raha ülalnimetatud müügilepingute järgse ostuhinna tasumiseks, võtavad käitise ja tarkvara üleandjad pärast müügilepingute sõlmimist vastu otsuse Taotleja aktsiakapitali suurendamiseks mitterahalise sissemakse teel. Mitterahalise sissemakse esemeteks on ülalnimetatud müügilepingutest tulenevad müügihinna tasumise nõuded Taotleja vastu (v.a tarkvara üleandja arvel näidatud käibemaksu osa). Mitterahalise sissemakse väärtust hinnatakse audiitori poolt. Taotleja on seisukohal, et tarkvara võõrandamine taotlejale on käsitletav intellektuaalse omandi eseme võõrandamisena, mille müügihinnale lisab võõrandaja käibemaksu, mis on Taotleja poolt sisendkäibemaksuna mahaarvatav. Taotleja arvates ei ole võõrandatav tarkvara käsitletav organisatsioonilise, iseseisvalt funktsioneerida suutva tervikuna ehk ettevõttena.

MTA nõustus taotleja seisukohtadega nii käitise kui ka tarkvara üleandmise maksustamise osas ning

põhjendas seda järgmiselt.

1) Taotlusest nähtuvalt olid nii käitise üleandja kui ka vastuvõtja ehk taotleja äriühingud. Käitis jätkab samal tegevusalal tegutsemist ka taotleja juures. Käitise koosseisus antakse üle kogu vara, mis on vajalik käitise kohaseks toimimiseks, sh materiaalne ja immateriaalne vara. Käitise töötajatega sõlmitud töölepingud võetakse üle ning taotleja sõlmib samade töötajatega uued töölepingud kehtivate töölepingutega identsetel tingimustel. Käitise üleminekuga lähevad taotlejale üle ka kliendisuhted. Nimetatust nähtuvalt vastab üleantav käitis kõikidele ettevõtte tunnustele, st et tegemist on omavahel majanduslikult seotud õiguste ja kohustuste kogumiga, mille kaudu ettevõte tegutseb. Seega on üleantav käitis kvalifitseeritav ettevõtte osana. Kuna KMS § 4 lg 2 p 1 kohaselt ei teki ettevõtte osa üleandmisest käivet, siis selle müügi korral käitise üleandja poolt taotlejale ei teki üleandjal maksustatavat käivet ega taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Lähtudes MKS § 37 ja 31 lg 1 p 3 läheb taotlejale üle ka käitise üleandja poolt käitise tarbeks teenuste või kaupade soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus, kui taotleja hakkab vara kasutama kas maksuvaba käibe või ettevõtlusega mitteseotud tegevuse tarbeks. Vastavalt KMS § 29 lg 1 tekib taotlejal ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus teenustelt ja kaupadelt, mida ta soetab käitise omandamise tarbeks.

2) Taotlusest nähtub, et taotlejale antakse üle vaid tarkvara koos portaaliga. Taotlusest ei nähtu, et üleantava tarkvara näol oleks olemuslikult tegemist organisatsiooniliselt terviklikuks üksuseks oleva ettevõtte osaga. KMS § 2 lg 2 p 3 kohaselt on /../ teenus ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja. KMS § 4 lg 1 kohaselt on teenuse osutamine käive. Nimetatust tulenevalt on tarkvara võõrandamine kvalifitseeritav teenuse osutamisena, mille müügi korral tekib tarkvara üleandjal maksustatav käive ja taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. KMS § 29 lg 1 sätestab, et maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma on maksustamisperioodil KMS § 3 lõikes 4 ning lõike 6 punktides 5 ja 6 nimetatud tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks, samuti ettevõtlusega seotud § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute /../ tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Seega tekib taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus teenustelt ja kaupadelt, milliseid taotleja soetab tarkvara üleandjalt tarkvara omandamise tarbeks. Taotlejale ei lähe üle tarkvara üleandja poolt tarkvara soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus, kui taotleja hakkab tarkvara kasutama kas maksuvaba käibe või ettevõtlusega mitteseotud tegevuse tarbeks.

2016 I KVARTAL

Taotlejal on kinnisvara, mida ta hakkab arendama ja sinna rajatavates ühepereelamutes majutusteenust osutama vastavalt turismiseadusele. Taotleja polnud veel teadlik, kas kinnisvara jagamisel kruntide ja ühepereelamute planeerimis-ehitusõiguslik nimetus saab olema ärimaa-majutushoone või elamumaa-üksikelamu.

Taotleja soovis siduvat eelotsust küsimustes kas taotluses kirjeldatud toiming on majutusteenus

käibemaksuseaduse mõistes, kas taotleja võib kinnisvara arendamise kulud deklareerida sisendkäibemaksuna ning kas MTA tagastab taotlejale nimetatud sisendkäibemaksu mahaarvamise tulemusel kujunenud käibemaksu enammakse.

Taotleja oli seisukohal, et kirjeldatud toiming liigitub majutusteenuseks KMS-i ja turismiseaduse (TurS) järgi ning selle tõttu on taotlejal õigus sisendkäibemaks koheselt maha arvata ja MTA-l kohustus enammakse tagastada.

MTA nõustus, et taotluses kirjeldatud toiming liigitub majutusteenuseks KMS ja TurS mõistes, kui see toimub vastavuses TurS §-ga 17. KMS-is reguleerib majutusteenuse osutamist § 16 lg 2 p 2, mille järgi kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmist ei maksustata käibemaksuga. Samas punktis on välja toodud, et maksuvabastust ei kohaldata muuhulgas majutusteenuse osutamisele. TurS § 17 lg 2 kohaselt loetakse majutusteenuseks ööbimisvõimaluse ning sellega kaasneva kauba või teenuse müügiks pakkumine ja müük. Sama paragrahvi teises lõikes on nimetatud juhtumid, mida majutusteenuseks ei loeta. Muuhulgas ei loeta majutusteenuseks majutusettevõtte ruumide ning puhkamiseks mõeldud ruumide üürileandmist tähtajaga üle kolme kuu.

Kompleksteenuse (segatarne) maksustamisel lähtutakse peasoorituse ehk antud juhul majutusteenuse olemusest juhul, kui kliendil ei ole võimalust kõrvalteenuseid osta iseseisva üksiksooritusena, seetõttu kohaldub neile ka majutusteenuse käibemaksumäär. Sellisel juhul on tegemist majutusteenusega sõltumata kinnisasja planeerimis-ehitusõiguslikust nimetusest ja sellest tekib ka maksustatav käive KMS § 16 lg 2 p 2 ja lg 3 p 1 tähenduses. Aastal 2016 on majutusteenuse käibemaksumääraks 9% (KMS § 15 lg 2 p 4), kuid alates 01.01.2017 on see 14% (KMS § 15 lg 21).

Lisaks oli MTA seisukohal, et kui kinnisasi on soetatud maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, saab ta tulenevalt käibemaksu neutraalsuse põhimõttest sisendkäibemaksu maha arvata ka juhul, kui ta ei asu soetatud ehitist kohe majandustegevuses kasutama. Maksuhaldur saab lähtuda antud küsimusele vastamisel mh kinnisasja ehitusõiguslikust kasutusotstarbest, taotluses toodud selgitustest ja kavandatavatest toimingutest kinnisajaga.

Kinnisasja kasutusotstarve näitab muude asjaolude hulgas ka selle kasutamise kavatsust ehk ärimaa kasutusotstarve vastab majandustegevusele ning elumaa alalisele elamisele. MTA nõustus, et detailplaneeringus või ehitusloas võib olla kinnisasja kasutusotstarbeks märgitud ka elumaa, kuid tegelikult võidakse seda kasutada muul otstarbel kui alaline elamine, sh ärilisel otstarbel. Seega on maksustamise seisukohalt oluline kinnisasja faktiline kasutus.

Antud juhul nähtus taotlusest taotleja kavatsus kasutada kinnisasja majutusteenuse osutamiseks, mille puhul ei oleks tegemist alaliseks elamiseks üüritava pinnaga, mistõttu saab kinnisasju käsitleda äriruumina, mida kasutataks maksustatava käibe tarbeks. MTA märgib, et olukorras, kus kinnisasi antaks faktiliselt üürile alaliseks elamiseks poleks KMS § 16 lg 3 p-s 1 sätestatud keelu tõttu võimalik eluruumi üüriteenusele käibemaksu lisada ning kinnisasi ei oleks soetatud maksustatava käibe tarbeks. Sellisel juhul puuduks ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Viimati uuendatud 13.07.2021

2015

2015 I KVARTAL

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

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

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

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

Maksuhaldur nõustus Taotlejaga.

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

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

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

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

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

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

Viimati uuendatud 13.07.2021

2013

2013 II KVARTAL

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

käibemaksuseaduse § 37 kohased arved.

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

Viimati uuendatud 13.07.2021

Teenused välismaal, nullmäär, pöördmaksustamine

2024 II KVARTAL

1. **Taotleja** sõlmis oma kliendiga uue merelaeva hankimise lepingu. Merelaeva kasutuspiirkonnaks on kogu Läänemeri. Merelaev võib teostada töid nii Eesti territoriaalvetes kui ka väljaspool Eesti territoriaalmerd. Taotleja palus maksuhaldurilt kinnitust, et sellise merelaeva müügitehingule saab kohaldada käibemaksumäära null protsenti KMS § 15 lg 3 p 3 alusel.

   Maksu- ja Tolliamet selgitab, et KMS § 15 lg 3 p 3 eesmärk on maksustada käibemaksumääraga null protsenti tehingud, mis sooritatakse käibemaksuseaduse territoriaalses kohaldamisalas sellest väljapoole jääva majandustegevuse tarbeks, kuivõrd sellised tehingud on võrdsustatud eksporditehingutega. KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamise eeldused on järgmised: (i) tegemist on kauba võõrandamisega ehk mitte teenuse osutamisega; (ii) tehingu objektiks on merelaev, välja arvatud ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõiduks kasutatav laev; (iii) tehingu objektiks olev merelaev sõidab (on sõitev) rahvusvahelistes vetes.

   Rahvusvahelistes vetes sõitma hakkava merelaeva ehitamine iseenesest ei ole võrdsustatav ei rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva võõrandamisega KMS § 15 lg 3 p 3 tähenduses ega ka remontimise või hooldamisega KMS § 15 lg 4 p 6 tähenduses. Nimelt ei kohaldata merelaeva ehitamise teenuse osutamisel nullmäära ei KMS § 15 lg 3 p 3 ega ka KMS § 15 lg 4 p 6 alusel. Merelaeva ehitamise teenuse osutamisel tuleb rakendada tavapäraseid reegleid.

   Merelaevaks KMS § 15 lg 3 p 3 tähenduses tuleb maksuhalduri hinnangul pidada laeva (sealhulgas väikelaev, jaht, abilaev jm), mida kasutatakse või hakatakse kasutama rahvusvahelistes vetes toimuvas majandustegevuses, sealhulgas kauba või reisijate veoks, samuti tööstus-, kalastus-,

riigihaldus-, pääste- või muude ülesannete täitmise eesmärgil. Põhikriteeriumiks on KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamise puhul see, et asjassepuutuv laev ei oleks kasutatav ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõitudeks. Seejuures tuleb tehingu maksustamise üle otsustamisel välja selgitada, kus ja millisel eesmärgil kavatseb ostja laeva kasutama hakata. Kas ning kui jah, siis millisel eesmärgil kasutas laeva müüja, ei oma KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamisel tähtsust.

Sõna „*sõitmine*“ KMS § 15 lg 3 p 3 tähenduses on sünonüüm käibemaksudirektiivis kasutatud sõnale „*navigeerimine*“, mis tähendab meres liikumist. Rahvusvahelisteks veteks KMS § 15 lg 3 p 3 tähenduses tuleb pidada veeala, mis ei kuulu territoriaalmere ega siseveekogude hulka. Nimelt peab merelaev KMS § 15 lg 3 p-s 3 sätestatud erandi kohaldamiseks sõitma väljaspool Eesti sise- ja territoriaalmerd ehk väljaspool veeala, kus asjakohasel riigil on täielik suveräniteet. Seejuures ei piisa KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamise jaatamiseks pelgalt sellest, et laev sobib kasutamiseks väljaspool Eesti sise- ja territoriaalmerd. Nimelt ei ole laevale ehitustehniliselt lubatud lai sõidurajoon (nt kogu Läänemeri) KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamise seisukohalt määrav. Merelaev peab KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamiseks olema **peamiselt ja tegelikult tegevuses** väljaspool Eesti sise- ja territoriaalmerd. Samas oluline on just see, kus (ja kuidas) hakatakse merelaeva võõrandamisjärgselt kasutama, mitte aga see, kuidas saab merelaeva millalgi tulevikus hüpoteetiliselt kasutada või kuidas seda kasutati (ning kas üldse kasutati) enne ostutehingut.

Maksuhaldur juhib tähelepanu, et siduvas eelotsuses jättis ta käsitlemata küsimuse, mis puudutab rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva täpset kasutusala riigi suveräniteedi ulatusest ja sellega seonduvalt käibemaksuseaduse geograafilisest kohaldamisalast lähtuvalt, mis annab õiguse kohaldada KMS § 15 lg 3 p-ga 3 ette nähtud käibemaksumäära null protsenti (vt selle kohta täiendavalt Euroopa Kohtu otsuse asjas C-291/18: *Grup Servicii Petroliere SA*, kohtujuristi ettepaneku p-d 69–72).

Siduva eelotsuse kuupäev: 30.04.2024

---

2. **Taotleja** plaanib hakata pakkuma piiriüleselt veebiplatvormi kaudu kaughasartmängu teenuseid (mis on käibemaksuseaduse, KMS, kohaselt käibemaksuvabad) teise liikmesriigi lõpptarbijatele ja taotleb sealselt järelevalveasutuselt vastavat litsentsi. Kuigi taotleja kolmest juhatuse liikmest üks resideerub teises liikmesriigis, on sel vaid esinduslik roll. Kõik olulised otsused langetatakse Eestis, kus asuvad ka kõik taotleja võtmetöötajad. Äririskide maandamiseks plaanib taotleja teha koostööd *joint venture* vormis (seltsinguna) kolmanda riigi äriühinguga. Taotleja panustaks seltsingusse hasartmängude korraldamise ja hasartmängukorraldajale esitatud nõuete tagamisega, seltsingu teine pool teenuste osutamiseks vajaliku IT-toega. Poolte kantud kulud jäävad nende endi kanda. Seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine toimub vastavalt kummagi poole panusele. Taotleja palub maksuhalduril kinnitada, et taotlejal ei teki kaughasartmängu teenuse osutamisest Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust ja teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta, et seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest välja ning et taotleja ei ole kohustatud seltsingu teisele poolele tehtud kasumi jaotamise makseid deklareerima pöördmaksustamisele kuuluva soetusena.

Maksu- ja Tolliamet leiab, et taotluses kirjeldatud viisil piiriülesest käibemaksuvabast kaughasartmängu teenuse pakkumisest teises liikmesriigis asuvatele lõpptarbijatele ei teki taotlejal Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust. Samuti ei teki tal teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta käibemaksudirektiivi, rakendusmääruse nr 282/2011 ja KMS-i mõttes. Maksuhaldur peab taotleja asukohaks ja teenuste osutamise kohaks Eestit. Samas on teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha tekkimine või mittetekkimine eeskätt sealse maksuhalduri hinnata ja tuvastada. Seltsingulepingu alusel toimuv seltsingu kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest täies ulatuses välja eeldusel, et kumbki osapool kannab ise oma kulud ning saab õiguse seltsingu kasumile (või kohustuse katta selle kahjumit) vastavalt tema poolt seltsingusse tehtud panusele. See osa kasumi jagamise või kahjumi katmise maksest, mis ületab makse saaja panust, on käsitatav tasuna tema poolt teisele seltsinglasele osutatud teenuse eest ning sellest tekib makse saajal käive. Taotleja ei pea kasumi jagamise makseid teisele seltsinglasele deklareerima käibedeklaratsioonis pöördmaksustamisele kuuluva soetusena (tasuna viimaselt saadud teenuse eest) eeldusel, et need maksed on vastavuses teise seltsinglase panusega. Taotlejal tekib teisele seltsinglasele ülekantud summade puhul täielikult või osaliselt pöördmaksustamise kohustus olukordades, kus kasumi jaotamine seltsingulepingu alusel ei ole selgelt eraldatav taotleja tavapärasest ettevõtlusest, kus sõltumata seltsingulepingu sõlmimisest on majanduslikult sisult tegemist taotleja poolt teiselt seltsinglaselt saadud kaupade ja teenuste eest varjatud kujul tasumisega või kus on küll tegemist kasumi jagamise maksetega, kuid taotleja teeb teisele seltsinglasele makseid rohkem, kui viimase panus seltsingusse seda eeldaks.

Siduva eelotsuse kuupäev: 10.06.2024

Viimati uuendatud 23.07.2024

2022

2022 II KVARTAL

Elektrooniliselt osutatava teenusega KMS § 10 lg 5 p 8 tähenduses, mille käibe tegemise koht ei ole Eestis ja mille puhul kohaldub käibemaksumäär 0 protsenti, on tegemist näiteks olukorras, kui Eesti residendist äriühingu poolt ettevõtlusega mittetegelevale ühendusevälise riigi isikule pakutavaid *online*-mänge on võimalik mängida vaid ühendusevälises riigis ning väljaspool ühendusevälist riiki asudes *online*-mänge mängida ei saa.

Siduva eelotsuse kuupäev: 18.04.2022
Viimati uuendatud 20.11.2024

2017

2017 I KVARTAL

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

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

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

Viimati uuendatud 13.07.2021

2016

2016 III KVARTAL

Maksu- ja Tolliamet vaatas läbi taotluse siduva eelotsuse saamiseks seonduvalt Taotleja poolt kavandatava toimingutega, mille tulemusena võõrandab Taotleja Eesti äriühingule kaupu selliselt, et kaupade tootja transpordib kaubad Eestis asuvasse call-off lattu.

Taotluse eesmärgiks oli siduva eelotsuse saamine, mis kinnitab, et Taotleja on õigustatud deklareerima tehingut ühendusesisese maksuvaba soetamisena, kauba müügil Eesti äriühingule kohaldatakse pöördmaksustamist ning planeeritavate toimingute tulemusena ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Esiteks on maksuhaldur seisukohal, et Taotleja poolt kauba võõrandamine (mis on soetatud Taotleja

poolt Itaaliast) Eesti äriühingule on käsitletav kolmnurktehinguna KMS § 2 lg 8 mõttes, mille puhul antud tehingut Eestis käibemaksuga ei maksustata (KMS § 18 lg 4) ja seetõttu ei teki Taotlejal kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks (KMS § 19 lg 3).

Taotlejal tekib ühendusesisene käive Iirimaal ja kauba ühendusesisene soetamine kauba sihtkohariigis Eestis, kuna kauba soetamine loetakse toimunuks riigis, kuhu kaup toimetatakse ja soetajaks on isik, kes on arvel ostjana märgitud. Taoline kolmnurktehingu tingimustel kauba ühendusesisene soetamine on aga liikmesriikides maksuvaba käibemaksudirektiivi kohaselt ning seetõttu vabaneb Taotleja kolmnurktehingu puhul Eestis ka ühendusesiseselt soetamiselt tekkivast maksukohustuslasena registreerimise kohustusest, mis tal ilma kolmnurktehingu eriregulatsioonita tekiks.

Kuna Taotlejal tekib kauba ühendusesisene soetamine Eestis (mida ei maksustata), on kauba edasimüük Eesti maksukohustuslasele Eesti siseriiklik käive, kus tavatingimustel peaks käibemaksu riigile maksma müüja ehk Taotleja. Kolmnurktehinguga kauba võõrandamisel arvestab aga ainsana käibemaksu isik, kellele kaup otse toimetati ja kellele toimus viimane edasimüük ehk antud juhul Eesti maksukohustuslane, kes saab arvestatud käibemaksu ka oma sisendkäibemaksuna maha arvata ehk rakendab pöördmaksustamist (KMS § 3 lg 4 p 5).

Teises olukorras, kus Taotleja müüb Taotlejaga sama liikmesriigi tootjalt (Iiri äriühingult) soetatud kaupa Eesti käibemaksukohustuslasele on tegemist kauba ühendusesisese käibega KMS § 7 lg 1 mõistes ning Taotlejal ei teki maksuvaba ega maksustatavat kauba ühendusesisest soetust Eestis. Ühenduse sisene soetamine tekib vastavalt KMS §-le 8 Eesti käibemaksukohustuslasel Taotlejalt kaupade soetamisel.

Antud olukorras rakendab Taotleja Eesti käibemaksukohustuslasele müügi puhul 0%-list maksumäära ning ostjast Eesti käibemaksukohustuslane arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras. Kuna ostja arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras, siis ei too kauba võõrandamine Eesti äriühingule Taotlejale kaasa püsiva tegevuskoha tekkimist ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Kolmandaks nõustus maksuhaldur, et taotluses toodud asjaoludel puudub Taotlejal püsivale tegevuskohale iseloomulik piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur, mistõttu ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta.

Viimati uuendatud 13.07.2021

2015

2015 I KVARTAL

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

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

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

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

Maksuhaldur nõustus Taotlejaga.

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

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

Maksuhaldur ei nõustunud Taotleja seisukohaga. Mõistet „sisseseade” on ajalooliselt kasutatud riikidevahelistes tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise lepingutes (art 12 „Litsentsitasu”), mis on reeglina sõlmitud inglise keeles. Tegemist on tõlkega ingliskeelsest sõnast

„equipment", mida võib olenevalt asjaoludest mõista kui seadet, veeremit, aparatuuri, veovahendit, varustust, riista.

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

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

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

Viimati uuendatud 13.07.2021

2014

2014 II KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri siduvat hinnangut selle kohta, kas taotluses kirjeldatud lepingu alusel taotlejale osutatavad teenused kvalifitseeruvad KMS § 16 lg 2^1 punktides 2 ja 10 nimetatud käibemaksuvabadeks finantsteenusteks, mille puhul teenuse osutaja ei pea arvetele käibemaksu lisama ning taotleja Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras deklareerima ja tasuma.

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

Taotleja kavatseb sõlmida loodava teise liikmesriigi ettevõttega finantsteenuste vahendamise lepingu, mille alusel viimane kohustub taotlejale osutama laenulepingute vahendamise ja taotleja nimel ja arvel

laenulepingute läbirääkimise teenuseid, mis on vajalikud taotleja ja potentsiaalsete klientide vahel laenulepingute sõlmimiseks.

Maksuhaldur nõustus taotleja esitatud hinnanguga, et käesoleval juhul tuleb KMS § 16 lõike 2^1 punktis 10 nimetatud „läbirääkimisteenuste“ mõiste sisustamisel lisaks KMS-is sätestatule juhinduda Euroopa Kohtu praktikas antud seletustest.

KMS § 16 lõike 2^1 punktis 10 nimetatud maksuvaba läbirääkimisteenuse puhul on määravaks seos KMS § 16 lõike 21 punktides 1-9 nimetatud finantsteenustega. Euroopa Kohus on 21. juuni 2007 aasta otsuses kohtuasjas C-453/05 (Volker Ludwig versus Finanzamt Luckenwalde) leidnud, et lisaks peab selline finantsteenustega seotud läbirääkimisteenus olema eraldiseisev teenus, mille osutaja ei ole finantsteenuse lepingu osapool ja ei oma lepingu sisu suhtes omapoolset huvi. Teenuse osutaja eesmärk on teha kõik vajalik selleks, et pooled sõlmiksid seaduse § 16 lõike 2^1 punktides 1-9 nimetatud finantstehinguid käsitleva lepingu, pikendaksid ja muudaksid seda lepingut või lõpetaksid sellise lepingu. Oluline on teenuse osutamise laad.

Taotluses kirjeldatud lepingu tingimuste pinnalt saab teha järelduse, et kavandatava vahenduslepinguga asub taotleja ostma läbirääkimisteenust KMS § 16 lg 2^1 p 10 mõttes. Seega nõustus maksuhaldur, et taotluses kirjeldatud tingimustel osutatavat teenust ei maksustata käibemaksuga.

Viimati uuendatud 13.07.2021

2013

2013 III KVARTAL

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

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

Taotleja poolt osutatavate reisijateveo teenuste suhtes rakendub KMS §-s 40 nimetatud reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord ning seetõttu ei kohaldata taotleja poolt pakutavate

transporditeenuste osas KMS § 15 lg 4 p-s 3 sätestatud korras 0 % käibemaksumäära.

Viimati uuendatud 13.07.2021

Püsiv tegevuskoht

2024 II KVARTAL

Taotleja plaanib hakata pakkuma piiriüleselt veebiplatvormi kaudu kaughasartmängu teenuseid (mis on käibemaksuseaduse, KMS, kohaselt käibemaksuvabad) teise liikmesriigi lõpptarbijatele ja taotleb sealselt järelevalveasutuselt vastavat litsentsi. Kuigi taotleja kolmest juhatuse liikmest üks resideerub teises liikmesriigis, on sel vaid esinduslik roll. Kõik olulised otsused langetatakse Eestis, kus asuvad ka kõik taotleja võtmetöötajad. Äririskide maandamiseks plaanib taotleja teha koostööd *joint venture* vormis (seltsinguna) kolmanda riigi äriühinguga. Taotleja panustaks seltsingusse hasartmängude korraldamise ja hasartmängukorraldajale esitatud nõuete tagamisega, seltsingu teine pool teenuste osutamiseks vajaliku IT-toega. Poolte kantud kulud jäävad nende endi kanda. Seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine toimub vastavalt kummagi poole panusele. Taotleja palub maksuhalduril kinnitada, et taotlejal ei teki kaughasartmängu teenuse osutamisest Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust ja teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta, et seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest välja ning et taotleja ei ole kohustatud seltsingu teisele poolele tehtud kasumi jaotamise makseid deklareerima pöördmaksustamisele kuuluva soetusena.

Maksu- ja Tolliamet leiab, et taotluses kirjeldatud viisil piiriülesest käibemaksuvabast kaughasartmängu teenuse pakkumisest teises liikmesriigis asuvatele lõpptarbijatele ei teki taotlejal Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust. Samuti ei teki tal teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta käibemaksudirektiivi, rakendusmääruse nr 282/2011 ja KMSi mõttes. Maksuhaldur peab taotleja asukohaks ja teenuste osutamise kohaks Eestit. Samas on teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha tekkimine või mittetekkimine eeskätt sealse maksuhalduri hinnata ja tuvastada. Seltsingulepingu alusel toimuv seltsingu kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest täies ulatuses välja eeldusel, et kumbki osapool kannab ise oma kulud ning saab õiguse seltsingu kasumile (või kohustuse katta selle kahjumit) vastavalt tema poolt seltsingusse tehtud panusele. See osa kasumi jagamise või kahjumi katmise maksest, mis ületab makse saaja panust, on käsitatav tasuna tema poolt teisele seltsinglasele osutatud teenuse eest ning sellest tekib makse saajal käive. Taotleja ei pea kasumi jagamise makseid teisele seltsinglasele deklareerima käibedeklaratsioonis pöördmaksustamisele kuuluva soetusena (tasuna viimaselt saadud teenuse eest) eeldusel, et need maksed on vastavuses teise seltsinglase panusega. Taotlejal tekib teisele seltsinglasele ülekantud

summade puhul täielikult või osaliselt pöördmaksustamise kohustus olukordades, kus kasumi jaotamine seltsingulepingu alusel ei ole selgelt eraldatav taotleja tavapärasest ettevõtlusest, kus sõltumata seltsingulepingu sõlmimisest on majanduslikult sisult tegemist taotleja poolt teiselt seltsinglaselt saadud kaupade ja teenuste eest varjatud kujul tasumisega või kus on küll tegemist kasumi jagamise maksetega, kuid taotleja teeb teisele seltsinglasele makseid rohkem, kui viimase panus seltsingusse seda eeldaks.

Siduva eelotsuse kuupäev: 10.06.2024

Viimati uuendatud 23.07.2024

Vara võõrandamine

2020 IV KVARTAL

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

Maksuhaldur on seisukohal, et taotlejatele kui Eesti äriühingutele kuuluvate aktsiaseltsi aktsiate müügitehingu vahendamise teenusele kohaldub maksuvabastus käibemaksuseaduse (KMS) § 16 lõike 2^1 punkti 7 alusel. Lisaks andis maksuhaldur taotlejate soovil järgmise hinnangu KMS § 16 lõike 2^1 punktide 7 ja 8 tõlgendamise osas:

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

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

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

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

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

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

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

Viimati uuendatud 13.07.2021

2014

2014 I KVARTAL

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

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

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

Viimati uuendatud 13.07.2021

2013

2013 IV KVARTAL

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

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

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

Viimati uuendatud 08.12.2022