

KÄIBEMAKSUSEADUS

Rahandusministeeriumi kommentaaridega

Seisuga jaanuar 2026

1. peatükk ÜLDSÄTTED	8
§ 1. Maksu objekt	8
§ 2. Mõisted.....	10
§ 3. Maksukohustuslane ja maksukohustus	27
2. peatükk MAKSUSTATAVAD TEHINGUD JA TOIMINGUD	33
§ 4. Käive	33
§ 5. Kauba eksport.....	43
§ 6. Kauba import.....	47
§ 7. Kauba ühendusesisene käive	48
§ 8. Kauba ühendusesisene soetamine.....	56
3. peatükk MAKSUSTAMISE ÜLDPÕHIMÕTTED	62
§ 9. Kauba käibe tekkimise koht	62
§ 9 lõiked 4 ja 5	65
§ 10. Teenuse käibe tekkimise koht.....	66
§ 11. Käibe tekkimise, kauba importimise, teenuse saamise, kauba ühendusesisese soetamise ja internetipõhist kauplemiskohta omava isiku poolt kauba soetamise aeg.....	87
§ 12. Käibe, kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatav väärtus	93
§ 13. Imporditava kauba maksustatav väärtus	100
§ 14. Eksporditava kauba maksustatav väärtus	103
§ 15. Käibemaksumäärad	104
§ 16. Maksuvaba käive	123
§ 17. Maksuvaba import.....	137
§ 18. Kauba ühendusesisene maksuvaba soetamine	141
4. peatükk MAKSUKOHUSTUSLASE ÕIGUSED JA KOHUSTUSED	143
§ 19. Maksukohustuslasena registreerimise kohustus	143
§ 19 ¹ . Väikeettevõtete erikord	148
§ 20. Maksukohustuslasena registreerimine	157
§ 21. Piiratud maksukohustuslasena registreerimine	160
§ 22. Maksukohustuslasena registrist kustutamine	163
§ 23. Piiratud maksukohustuslasena registrist kustutamine.....	166
§ 24. Maksukohustuslase õigused ja kohustused.....	167
§ 25. Piiratud maksukohustuslase õigused ja kohustused.....	168
§ 26. Maksukohustuslaste registreerimine ühe maksukohustuslasena	169
§ 27. Maksustamisperiood ja käibedeklaratsioon	172
§ 28. Ühendusesisese käibe aruanne.....	176
§ 29. Käibemaksusumma arvutamine.....	179
§ 29 ¹ . Maksukohustuse vähendamine.....	187
§ 30. Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangud	189
§ 31. Sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused.....	199
§ 32. Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine	203
§ 33. Sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodid	208
§ 34. Sisendkäibemaksu tagastamine maksukohustuslasele	209
§ 35. Sisendkäibemaksu tagastamine muudel juhtudel.....	211
§ 36. Maksukohustuslase ja piiratud maksukohustuslase kohustused arvestuse pidamisel	217
§ 37. Arved	227
§ 38. Käibemaksu tasumine ja käibemaksu laekumine	234
5. peatükk MAKSUSTAMISE ERISÄTTED	238
§ 39. Välisesindusele, diplomaadile, liidu institutsioonile või liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele ja välisriigi relvajõududele kohaldatavad maksusoodustused.....	238
§ 40. Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord	242
§ 41. Kasutatud kauba, originaalkunstioteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikord	247

§ 41 ¹ . Kinnisasja, metallijäätmete, väärismetalli ja metalltoodete käibemaksuga maksustamise erikord	251
§ 42. Avalikul enampakkumisel müüdud kasutatud kauba, originaalkunsteose, kollektiooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikord	253
§ 43. Teenuse, ühendusesisese kaugmüügi ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu kauba võõrandamise käibemaksuga maksustamise erikord	255
§ 43 ¹ . Ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi käibemaksuga maksustamise erikord	263
§ 43 ² . Imporditud kauba eest käibemaksu deklareerimise ja tasumise erikord	271
§ 44. Kassapõhise käibemaksuarvestuse erikord	273
§ 44 ¹ . Maksuladustamine	277
§ 44 ² . Tagatised	280
6. peatükk LÕPPSÄTTED	281
§ 45. Enne seaduse jõustumist sõlmitud lepingu alusel toimuva käibe maksustamine	281
§ 46. Seaduse rakendamine	282
§-d 47-49 [Käesolevast tekstist välja jäetud]	290
§ 50. Seaduse jõustumine	290

Sissejuhatus

Kehtiv käibemaksuseadus (*KMS*) võeti Riigikogu poolt vastu 10. detsembril 2003. aastal ja jõustus Eesti liitumisel Euroopa Liiduga (*EL*) 1. maist 2004. aastal.

Alates EL-iga liitumisest on Eesti osa EL ühisturust ning Eesti käibemaksusüsteem osa EL käibemaksusüsteemist. Käibemaks, erinevalt näiteks tulumaksust, on EL-is harmoneeritud, mis tähendab, et kõigi liikmesriikide siseriiklikud KMS-id peavad olema kooskõlas EL käibemaksualase seadusandlusega.

EL käibemaksusüsteem on reeglina sätestatud direktiivide tasandil. Õigusaktidest kõige olulisem on Euroopa Liidu Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi *käibemaksudirektiiv*). Käibemaksudirektiiv on Euroopa Ühenduste Nõukogu Kuuenda Direktiivi (77/388 EMÜ) uuestisõnastus. Käibemaksudirektiiv on Õigustõlkekeskuse poolt eesti keelde tõlgitud ja Euroopa Teatajas avaldatud. Veel reguleerivad EL-is käibemaksu direktiiv 2008/9/EÜ, mis reguleerib käibemaksu tagastamist teise liikmesriigi maksukohustuslasele ning kolmeteistkümnes käibemaksu direktiiv 86/560/EMÜ, mis puudutab käibemaksu tagastamist ühendusvälise riigi maksukohustuslasele. Direktiivid 2009/132/EÜ, 2006/79/EÜ ja 2007/74/EÜ käsitlevad käibemaksuvaba importi. Direktiivide ülevõtmisel siseriiklikku seadusandlusesse tuleb arvestada ka Euroopa Kohtu lahenditega, mis tõlgendavad direktiivi sätteid. Käibemaksudirektiivi rakendusmeetmed on kehtestatud 15. märtsi 2011. aasta Nõukogu Rakendusmäärusega nr 282/2011.

Eesti käibemaksusüsteemi ühtlustamine kuuenda direktiiviga algas juba 2002. aastal jõustunud KMS-iga, mille struktuur toetus kuuenda direktiivi ülesehitusele. EL-iga liitumisel jõustunud KMS-iga viidi olemasolevasse käibemaksusüsteemi täiendavalt sisse Euroopa Ühenduse sisese, st. liikmesriikidevahelise kaubanduse (ühendusesisene kaubandus) käibemaksuga maksustamist reguleerivad sätted. Lisaks kuuendale direktiivile kasutati kehtiva seaduse väljatöötamisel Soome, Rootsi, Suurbritannia, Hollandi, Iirimaa ja teiste liikmesriikide käibemaksualast seadusandlust.

KÄIBEMAKSUSEADUS

Vastu võetud 10. detsembri 2003. a seadusega ([RT I 2003, 82, 554](#)), jõustunud vastavalt §-le 50. Muudetud järgmiste seadustega:

Vastuvõtmine	Avaldamine	Jõustumine
21.04.2004	RT I 2004, 41, 278	01.06.2004
06.05.2004	RT I 2004, 43, 299	20.05.2004, muudatust kohaldatakse tagasiulatuvalt 2004. aasta 1. maist
12.05.2004	RT I 2004, 45, 315	27.05.2004
20.10.2004	RT I 2004, 75, 523	jõust. tagasiulatuvalt 2004. aasta 1. maist
08.12.2004	RT I 2004, 89, 603	01.01.2005

Vastuvõtmine	Avaldamine	Jõustumine
09.02.2005	RT I 2005, 13, 63	01.05.2005
12.10.2005	RT I 2005, 57, 451	18.11.2005
07.12.2005	RT I 2005, 68, 528	01.01.2006, osaliselt 01.01.2007, osa muudatusi rakendatakse tagasiulatuvalt 01.11.2005 ja nende jõustumiseaeg on 23.12.2005
15.11.2006	RT I 2006, 55, 405	01.01.2007
08.02.2007	RT I 2007, 17, 83	01.03.2007, paragrahvi 50 lõikeid 3 ja 4 kohaldatakse tagasiulatuvalt alates 2006. aasta 1. juulist
08.02.2007	RT I 2007, 17, 83	01.01.2008
terviktekst RT paber kandjal	RT I 2007, 30, 186	
26.09.2007	RT III 2007, 32, 259	26.09.2007
19.11.2008	RT I 2008, 51, 283	01.01.2009
04.12.2008	RT I 2008, 58, 323	01.01.2009
04.12.2008	RT I 2008, 58, 324	31.12.2008, kohaldatakse tagasiulatuvalt alates 01.12.2008
04.12.2008	RT I 2008, 58, 324	01.01.2009
04.12.2008	RT I 2008, 58, 324	01.01.2010
17.12.2008	RT I 2008, 58, 329	01.01.2009
22.04.2009	RT I 2009, 24, 146	01.06.2009
18.06.2009	RT I 2009, 35, 232	01.07.2009
01.09.2009	RT I 2009, 46, 307	16.09.2009, rakendatakse tagasiulatuvalt alates 01.07.2009
11.11.2009	RT I 2009, 56, 376	01.01.2010, osaliselt 01.01.2011
25.02.2010	RT I 2010, 11, 55	01.05.2010
22.04.2010	RT I 2010, 22, 108	01.01.2011 jõustub päeval, mis on kindlaks määratud Euroopa Liidu Nõukogu otsuses Eesti Vabariigi suhtes kehtestatud erandi kehtetuks tunnistamise kohta

Vastuvõtmine	Avaldamine	Jõustumine
		Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 140 lõikes 2 sätestatud alusel, Euroopa Liidu Nõukogu 13.07.2010. a otsus Nr 2010/416/EL (ELT L 196, 28.07.2010, lk 24–26).
25.11.2010	RT I, 10.12.2010, 3	01.01.2011
22.02.2011	RT I, 15.03.2011, 11	01.04.2011
16.06.2011	RT I, 08.07.2011, 6	18.07.2011
07.12.2011	RT I, 20.12.2011, 2	01.01.2012
08.03.2012	RT I, 27.03.2012, 7	01.01.2013, osaliselt 01.04.2012
10.10.2012	RT I, 25.10.2012, 1	01.12.2012
15.05.2013	RT I, 01.06.2013, 1	01.07.2013
11.12.2013	RT I, 23.12.2013, 1	01.01.2014, osaliselt 01.01.2015 ja 01.01.2020
29.01.2014	RT I, 18.02.2014, 2	01.03.2014, osaliselt 01.10.2014 ja 01.01.2015
19.02.2014	RT I, 13.03.2014, 3	01.01.2018, osaliselt 23.03.2014 ja 01.01.2016
07.05.2014	RT I, 29.05.2014, 1	01.11.2014, osaliselt 01.07.2014
21.05.2014	RT I, 06.06.2014, 2	01.07.2014
01.07.2014	RT I, 11.07.2014, 3	01.12.2014
01.07.2014	RT I, 11.07.2014, 4	01.08.2014
19.06.2014	RT I, 29.06.2014, 109	01.07.2014, Vabariigi Valitsuse seaduse § 107 ³ lõike 4 alusel asendatud ministrite ametinimetused.
18.12.2014	RT I, 30.12.2014, 4	01.01.2015
18.02.2015	RT I, 23.03.2015, 3	01.07.2015
15.06.2015	RT I, 30.06.2015, 1	01.01.2016, osaliselt 01.01.2017 - välja jäetud [RT I, 24.12.2016, 1]

Vastuvõtmine	Avaldamine	Jõustumine
09.12.2015	RT I, 30.12.2015, 5	01.01.2016
17.12.2015	RT I, 31.12.2015, 10	01.01.2016
20.04.2016	RT I, 29.04.2016, 6	01.05.2016, osaliselt 01.07.2016 ja 01.01.2017
15.06.2016	RT I, 05.07.2016, 1	01.01.2017
26.10.2016	RT I, 08.11.2016, 1	01.01.2017, osaliselt 01.01.2018
19.12.2016	RT I, 24.12.2016, 1	01.01.2017
31.05.2017	RT I, 16.06.2017, 1	01.07.2017
14.06.2017	RT I, 27.06.2017, 1	01.07.2017
19.06.2017	RT I, 07.07.2017, 3	01.08.2017, osaliselt 01.01.2018
11.10.2017	RT I, 25.10.2017, 1	01.01.2018
15.11.2017	RT I, 28.11.2017, 2	01.01.2018
21.03.2018	RT I, 03.04.2018, 3	15.04.2018, osaliselt 01.05.2018
04.04.2018	RT I, 24.04.2018, 2	01.05.2018, osaliselt 01.10.2018
14.11.2018	RT I, 29.11.2018, 2	01.01.2019, osaliselt 01.02.2019
04.12.2019	RT I, 19.12.2019, 2	01.01.2020
15.04.2020	RT I, 21.04.2020, 1	22.04.2020, osaliselt 01.05.2020
10.02.2021	RT I, 23.02.2021, 1	01.07.2021, osaliselt 01.01.2022
17.03.2021	RT I, 26.03.2021, 1	01.07.2021
24.11.2021	RT I, 09.12.2021, 1	01.07.2022, osaliselt 01.01.2022
18.05.2022	RT I, 04.06.2022, 4	01.08.2022

Vastuvõtmine	Avaldamine	Jõustumine
19.06.2023	<u>RT I, 01.07.2023, 2</u>	01.01.2024, osaliselt 01.01.2025
07.11.2023	<u>RT I, 21.11.2023, 1</u>	01.12.2023, osaliselt 01.01.2024
09.10.2024	<u>RT I, 18.10.2024, 1</u>	01.01.2025
13.11.2024	<u>RT I, 03.12.2024, 2</u>	01.01.2025, osaliselt 01.01.2027
20.11.2024	<u>RT I, 11.12.2024, 2</u>	01.01.2025
11.12.2024	<u>RT I, 02.01.2025, 2</u>	01.01.2026, osaliselt 01.07.2025 ja 01.01.2029

1. peatükk ÜLDSÄTTED

§ 1. Maksu objekt

(1) Käibemaksu objekt on:

- 1) käive, välja arvatud maksuvaba käive, mille tekkimise koht on Eesti;*
- 2) kauba import Eestisse (§ 6), välja arvatud maksuvaba import (§ 17);*
- 3) teenuse osutamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti (§ 10 lõiked 4 ja 5 ning § 10¹ lõige 6), välja arvatud maksuvaba käive;*
- 4) käesoleva seaduse § 16 lõikes 3 nimetatud kauba või teenuse käive, mille maksustatavale väärtusele on käibemaksukohustuslane (edaspidi maksukohustuslane) lisanud käibemaksu;*
- 5) kauba ühendusesisene soetamine (§ 8), välja arvatud kauba ühendusesisene maksuvaba soetamine (§ 18).*

(2) Käibemaksu rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna, välja arvatud käesolevast seadusest tulenevatel erijuhtudel.

Kommentaar

§ 1 lõige 1

Seaduse esimese paragrahvi eesmärk on defineerida käibemaksu objekt. Sätte sõnastuse aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 2 ja teiste liikmesriikide seadused. Selles paragrahvis sätestatakse koondavalt üksnes maksu objektide loetelu ning iga mõiste sisu on täpsemalt reguleeritud järgnevates paragrahvides (§-d 4-8). Eesti KMS kohaldub reeglina ettevõtlusele Eestis. Välisriigis toimuva ettevõtluse osas kohaldub vastava välisriigi maksuseadus. Seepärast on ka maksuobjekti määramisel väga oluline käibe tekkimise koha (§-d 9 ja 10) korrektne määramine.

Peamiseks käibemaksu objektiks on käive, mille tekkimise koht on Eesti. See hõlmab lisaks siseriiklikule käibele ka kauba ekspordi (§ 5), kauba ühendusesisest käivet (§ 7) ning teenuseid, mille käibe tekkimise koht on Eesti (§ 10). See säte hõlmab ka käivet, mille osas on maksukohustus Eesti ostjal – teenuste saamist välisriigi maksukohustuslaselt (va mõningad erandid), uue transpordivahendi ja paigaldatava või kokkupandava kauba soetamist teisest liikmesriigist ning kauba soetamist kolmnurktingus (§ 3 lg 4). Maksukohustus on ka käibemaksukohustuslasest kauba saajal kui ta soetab teiselt Eesti käibemaksukohustuslaselt KMS § 41¹ nimetatud kaupa.

Teiseks käibemaksu objektiks on kauba import Eestisse ühendusevälisest riigist, mille sisu on täpsemalt sätestatud KMS §-s 6.

Kolmas maksuobjekt on teenus, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti. See säte hõlmab selliste teenuste käivet, mida osutatakse Eestis asuva ettevõtte poolt või välisriigi maksukohustuslase Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu, kuid mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti. Teenuste käibe toimumise koht, mis ei ole Eesti, on sätestatud KMS § 10 lõigetes 4 ja 5 ning § 10¹ lõikes 6. KMS §-s 10 nimetatud teenuste arvamine maksuobjekti hulka tähendab sisuliselt üksnes teenuste Eestis deklareerimise kohustust,

kuna nende maksustamisel rakendatakse nullmäära ja reaalne maksukohustus lasub teenuse saajal välisriigis. Kui sarnaseid teenuseid osutatakse välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või on tegemist teenustega, mille osas ettevõtjal tekib maksukohustuslasena registreerimise kohustus välisriigis, siis maksustatakse vastavaid teenuseid välisriigi KMS kohaselt ning Eestis need teenused deklareerimisele ega maksustamisele ei kuulu. KMS § 43 ja 43¹ nimetatud erikorra järgi maksustatavat teenust ja kaupa deklareeritakse MTA veebilehel elektroonilise portaali kaudu.

Lõike 1 punktis 4 maksuobjektina viidatud käive on selline maksuvaba käive, millele maksukohustuslane võib oma valiku alusel lisada käibemaksu, kui on oma soovist varem maksuhaldurit teavitanud (§ 16 lg 3 finantsteenused, kinnisasjade (va eluruum) käive jms). Siinkohal on oluline, et enne käibe toimumist maksukohustuslane teavitab maksuhaldurit oma soovist käivet maksustada.

Viimase maksuobjektina on nimetatud kauba ühendusesisene soetamine (§ 8), mis reeglina tähendab teisest liikmesriigist kauba ostmisel maksukohustuslasel tekkivat kohustust arvestada käibemaksu ostetud kauba maksustatavalt väärtuselt. Antud juhul rakendub nn pöördkäibemaks. Kauba ühendusesisese soetamise mõiste ja maksustamise põhimõtted lisandusid Eesti käibemaksusüsteemi liitumisel EL-ga ning asendasid kauba impordi teistest EL liikmesriikidest.

Põhimõtteliselt kuuluvad käibemaksustamisele ka ebaseaduslikud tehingud, kuna fiskaalse neutraalsuse põhimõttest tulenevalt ei ole õige erinevalt maksustada seaduslikel ja ebaseaduslikel alustel tehtud tehinguid. Vastasel korral oleks tehingu seadusliku aluse puudumine justkui aluseks maksuvabastusele. Siiski on erandiks narkootikumide ja valerahaga kaubitsemine, mida ei saa maksustada, kuna ebaseaduslik ei ole mitte üksnes nende kaupade müümine vaid need kaubad on juba ise ebaseaduslikud. Vastav seisukoht tuleneb mitmetest Euroopa Kohtu lahenditest (C-240/81, C-343/89, C-111/92, C-455/98 Salumets).

§ 1 lõige 2

Lõikes 2 on sätestatud põhimõte, et käibemaksu rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna, välja arvatud seaduses sätestatud erijuhtudel. Seega olenemata seaduse nimest ei teki maksukohustuslasel maksukohustust oma kogu maksustatavalt käibelt vaid maksukohustuse arvestamisel arvatakse maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksusummast maha kaupade soetamisel või teenuste saamisel makstud sisendkäibemaks, millega välditakse käibemaksu kumuleerumist ehk käibemaksu käibemaksustamist. Seega tekib reaalselt maksukohustus üksnes maksukohustuslase poolt lisatud väärtuse ulatuses. Niisiis ongi KMS oma olemuselt peamiselt lisandunud väärtuse maksu seadus, kuid “lisandunud väärtus” ei näita mitte maksuobjekti, vaid pigem maksu arvutamise korda.

Nime “käibemaks” on see maks Eestis kandnud alates maksu kehtestamisest 1991. aastal. Välisriikidest võib leida näiteid mõlema nimetuse kasutamise kohta, kuigi enam levinud on nimetus “lisandunud väärtuse maks”. KMS inglise keelseks vasteks on näiteks *value added tax* (VAT), mitte *turnover tax*. Samas Saksamaal kasutatakse nimetust *Umsatzsteuer* ning seda põhjendatakse sellega, et käibemaksu objekt hõlmab rohkemat kui vaid lisandunud väärtuse maksustamist.

§ 2. Mõisted

(1) Käesolevas seaduses kasutatakse riikide ja territooriumidega seotud mõisteid järgmises tähenduses:

- 1) Eesti on Eesti Vabariigi jurisdiktsioonile alluv territoorium;
- 2) ühendus on käesoleva lõike punktis 3 määratletud liikmesriikide territoorium;
- 3) liikmesriik on Euroopa Liidu (edaspidi liit) liikmesriigi territoorium vastavalt nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, 11.12.2006, lk 1–118), artikli 5 punktile 2 ja artiklile 7;
- 4) välisriik on riik või selle jurisdiktsioonile alluv territoorium, välja arvatud Eesti;
- 5) ühenduseväline riik on riik või selle jurisdiktsioonile alluv territoorium, mida ei käsitata liikmesriigina käesoleva lõike punkti 3 tähenduses.

(2) Ettevõtlus käesoleva seaduse tähenduses on isiku (§ 3) iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Ettevõtlusena käsitatakse ka notari ja kohtutäituri ametitegevust. Ettevõtlusena ei käsitata äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist. Riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust käsitatakse ettevõtlusena üksnes siis, kui see tegevus kujutab endast nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ I lisas sätestatud majandustegevust või selliseid käesoleva seaduse § 1 lõikes 1 loetletud tehinguid ja toiminguid, mida saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi.

(3) Käesolevas seaduses kasutatakse kauba ja teenuse mõisteid järgmises tähenduses:

1) kaup on asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia. Kinnisasjana käsitatakse kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või -rajatist asjaõigusseaduse tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse rakendamise seaduse tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandi- ja korteriühistuseaduse tähenduses. Ehitusmaana käsitatakse sellist kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, millel ei asu ehitist, välja arvatud tehnovõrku või -rajatist, ja mis on projekteerimistingimuste, detailplaneeringu või riigi või kohaliku omavalitsuse eriplaneeringu kohaselt ehitamiseks kavandatud või mille kohta on esitatud ehitusteatist või mille katastriüksuse sihtotstarve on üle 50 protsendi elamumaa või ärimaa või need ühiselt. Kaup on ka kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja;

2) paigaldatav või kokkupandav kaup on kaup, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest teises liikmesriigis ja mille paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületab 5 protsenti tehingu maksustatavast väärtusest;

3) teenus on ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse, sealhulgas väärtpaberi võõrandamine, mis käesoleva lõike punkti 1 kohaselt ei ole kaup, ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Teenus on ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja.

(3¹) Nõudmiseni varu käesoleva seaduse tähenduses on kaup, mis toimetatakse teise liikmesriiki, arvestades kõiki järgmisi tingimusi:

- 1) kaup toimetatakse maksukohustuslase poolt teise liikmesriiki, et võõrandada kaup seal 12 kuu jooksul saabumisest arvates selles teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud isikule vastavalt maksukohustuslaste vahel sõlmitud kokkuleppele;
- 2) isik, kellele kaup võõrandamiseks toimetatakse, on registreeritud maksukohustuslasena liikmesriigis, kuhu kaup toimetatakse, ning see isik ja temale selles liikmesriigis väljastatud maksukohustuslasena registreerimise number on kaupa toimetavale maksukohustuslasele teada;
- 3) maksukohustuslasel, kes kauba teise liikmesriiki toimetab, ei ole asukohta või püsivat tegevuskohta teises liikmesriigis, kuhu kaup toimetatakse;
- 4) maksukohustuslane peab teise liikmesriiki toimetatud kauba kohta arvestust vastavalt käesoleva seaduse § 36 lõike 5 alusel kehtestatud korrale;
- 5) maksukohustuslane esitab teise liikmesriiki toimetatud kauba soetaja andmed ühendusesisese käibe aruandes.

(4) Elektrooniliselt osutatav teenus käesoleva seaduse tähenduses on:

- 1) veebikeskkonna võõrandamine;
 - 2) veebi administreerimine;
 - 3) programmi ja seadme kaughoodus;
 - 4) elektrooniliselt edastatava tarkvara võõrandamine ja uuendamine;
 - 5) elektrooniliselt edastatav pilt, tekst ja informatsioon ning elektroonilise andmebaasi kasutamise võimaldamine;
 - 6) elektrooniliselt edastatav muusika, film ja mäng, sealhulgas hasartmäng;
 - 7) elektrooniliselt edastatav poliitiline, kultuuri-, spordi- ja teadusalane ning meelelahutuslik ülekanne;
 - 8) elektrooniline kaugõpe ning muud eelnimetatud teenustega sarnanevad teenused.
- Kui teenuse osutaja ja teenuse saaja suhtlevad elektroonilisel teel, ei loeta teenust seetõttu elektrooniliselt osutatavaks teenuseks.

(5) Võõrandamine on kauba valduse üleandmine koos kauba juhusliku hävimise riisikoga ja õigusega kasutada kaupa ning sellega seotud majanduslikke hüvesid omanikuna, sõltumata kauba asjaõiguslikust staatusest. Võõrandamine käesoleva seaduse tähenduses on ka kauba üleandmine komisjonilepingu alusel ning kauba üleandmine niisuguse tehingu alusel, milles on sätestatud kauba omandiõiguse üleminek kauba lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemise korral.

(6) Omatarve on maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse tasuta osutamine, samuti ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Omatarbena ei käsitata sõiduauto kasutamist ettevõtlusega mitteseotud otstarbel, välja arvatud käesoleva seaduse § 30 lõike 4 punktides 3 ja 4 nimetatud juhtudel. Kauba võõrandamist või kasutamist eelnimetatud juhtudel käsitatakse omatarbena, kui maksukohustuslane on selle kauba või selle kauba osa sisendkäibemaksu oma arvestatud käibemaksust täielikult või osaliselt maha arvanud.

(7) Uus transpordivahend käesoleva seaduse tähenduses on:

- 1) veesõiduk pikkusega üle 7,5 meetri, mis on võõrandatud enne kolme kuu möödumist esmasest kasutusele võtmisest või mis on sõitnud alla 100 tunni, välja arvatud käesoleva seaduse § 15 lõike 3 punktis 3 nimetatud merelaev;

2) õhusõiduk stardimassiga üle 1550 kilogrammi, mis on võõrandatud enne kolme kuu möödumist esmasest kasutusele võtmisest või mis on lennanud alla 40 tunni, välja arvatud käesoleva seaduse § 15 lõike 3 punktis 4 nimetatud õhusõiduk;

3) maismaa mootorsõiduk mootorimahuga üle 48 kuupsentimeetri või mootori võimsusega üle 7,2 kilovati, mis on võõrandatud enne kuue kuu möödumist esmasest kasutusele võtmisest või millega on sõidetud alla 6000 kilomeetri.

(8) Kolmnurktehing on kauba võõrandamise tehing kolme eri liikmesriigi maksukohustuslase vahel, mille puhul on täidetud kõik järgmised tingimused:

1) esimese liikmesriigi maksukohustulane (edaspidi võõrandaja kolmnurktehingus) võõrandab kauba teise liikmesriigi maksukohustuslasele (edaspidi edasimüüja kolmnurktehingus), kes seejärel võõrandab kauba kolmanda liikmesriigi maksukohustuslasele (edaspidi soetaja kolmnurktehingus);

2) kaup toimetatakse esimesest liikmesriigist kolmandasse liikmesriiki soetajale kolmnurktehingus;

3) edasimüüja kolmnurktehingus ei ole kolmandas liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena;

4) soetaja kolmnurktehingus maksab käibemaksu kauba kolmnurktehinguga soetamiselt.

(9) Ühendusesisene kaugmüük on kauba, välja arvatud uue transpordivahendi või paigaldatava või kokkupandava kauba võõrandamine ja toimetamine võõrandaja poolt või eest teise liikmesriiki seal maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule. Ühendusesisese kaugmüügiga on tegemist ka juhul, kui kauba võõrandaja sekkub kaudselt käesolevas lõikes nimetatud kauba toimetamisse teise liikmesriiki seal maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule.

(9¹) Ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüük on kauba, välja arvatud uue transpordivahendi või paigaldatava või kokkupandava kauba võõrandamine ja toimetamine võõrandaja poolt või eest ühendusevälisest riigist ühenduses asuvale maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule. Ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügiga on tegemist ka juhul, kui kauba võõrandaja sekkub kaudselt käesolevas lõikes nimetatud kauba toimetamisse ühendusevälisest riigist ühenduses asuvale maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule.

(10) Investeeringukuld käesoleva seaduse tähenduses on kullaturgudel heakskiidetud kaaluga kullakang või kullatahvel, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 995 tuhandikku kaaluosa, ning pärast 1800. aastat münditud ja ametliku maksevahendina käibel olev või käibel olnud kuldmünt, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 900 tuhandikku kaaluosa ja mille müügihind ei ületa rohkem kui 80 protsendi võrra mündis sisalduva kulla hinda vabaturul.

(11) Vahendamisteenuse osutamine on maksukohustuslase tegutsemine teise isiku nimel ja arvel. Teise isiku nimel ja arvel tegutsemiseks peavad olema täidetud vähemalt järgmised tingimused:

1) vahendaja ja kauba võõrandaja või soetaja või teenuse osutaja või saaja on kauba või teenuse vahendamiseks sõlminud lepingu;

2) kauba võõrandamise või teenuse osutamise eest vastutab kauba võõrandaja või teenuse osutaja;

3) kaup võõrandatakse või teenus osutatakse kauba võõrandaja või teenuse osutaja kehtestatud või heakskiidetud hinnaga ja tema kauba või teenuse saajale kehtestatud tingimustel;

4) vahendaja käibena kajastatakse vahendaja raamatupidamises üksnes vahendustasu;

5) kauba või teenuse saajale arve väljastamise korral väljastab selle kauba võõrandaja või teenuse osutaja või muu isik, sealhulgas vahendaja, kauba võõrandaja või teenuse osutaja nimel.

(12) Sõiduauto käesoleva seaduse tähenduses on M1-kategooria sõiduk, mille täismass ei ületa 3500 kilogrammi ja millel lisaks juhiistmele ei ole rohkem kui kaheksa istekohta.

”(13) Vautšer käesoleva seaduse tähenduses on instrument, mille kauba võõrandaja või teenuse osutaja on kohustatud vastu võtma tasuna või osana tasust kauba või teenuse eest ning mille puhul on võõrandatav kaup või osutatav teenus või kauba müüja või teenuse osutaja märgitud kas vautšeril või sellega seotud dokumentides, sealhulgas sellise vautšeri kasutamise tingimustes. Vautšerina ei käsitata instrumenti, mis annab õiguse saada kauba soetamisel või teenuse saamisel allahindlust, kuid mis ei anna õigust kaupa soetada või teenust saada. Vautšer on üheotstarbeline, kui vautšeriga seotud kauba või teenuse käibe tekkimise koht (§-d 9, 10 ja 10¹) ja sellelt kaubalt või teenuselt tasumisele kuuluv käibemaksusumma on vautšeri väljastamise ajal teada. Vautšer on mitmeotstarbeline, kui selle väljastamise ajal ei ole kauba võõrandamise või teenuse osutamise käibe tekkimise koht või sissenõutav käibemaksusumma teada.

Kommentaar

Selles paragrahvis defineeritakse seaduses korduvalt kasutatavaid mõisted.

§ 2 lõige 1

Paragrahvi esimeses lõikes defineeritakse KMS territoriaalse rakendamisega seotud mõisted – Eesti, ühendus, liikmesriik, välisriik ja ühenduseväline riik. Definitsioonide aluseks on käibemaksudirektiivi artiklid 5–7.

Eesti tähendab Eesti Vabariigi jurisdiktsioonile alluv territoorium, seega on hõlmatud ka territoriaalmeri, maapõu ja õhuruum. See võib osutada oluliseks mõningate spetsiifiliste teenuste maksustamisel (näiteks territoriaalmeri põhja kaabli paigaldamine on Eestis asuva kinnisasjaga seotud teenus ning läbi Eesti õhuruumi lendav reisilennuk osutab reisijateveoteenust Eestis).

Ühendus tähendab KMS mõttes liidu käibemaksuterritooriumi, mitte EL-i poliitilist territooriumi ega tolliterritooriumi. Nimelt on kõik nimetatud territooriumid veidi erinevad. Ühenduse käibemaksuterritooriumi selge määratlemine KMS-s on oluline, kuna sellel territooriumil käibemaksukohustuslasena registreeritud isikuga ettevõtluse käigus tehtavate tehingute puhul on vaja teada, kas tuleb rakendada ühendusesisese või ühendusevälise riigi kohta käivaid sätteid.

Liikmesriik tähendab KMS mõttes Euroopa Liidu liikmesriigi käibemaksuterritooriumi. Näiteks Soomet ilma Ahvenamaata.

Ühenduseväline riik (nn “kolmas riik”) omab eelkõige tähtsust seoses kauba käibega, kuna just ühenduseväliste riikide osas rakenduvad kauba ekspordi ja impordi sätted.

Ühenduse liikmesriikide vahelist kaubandust reguleerivad kauba ühendusesisese käibe ja kauba ühendusesisese soetamise sätted. Ühenduseväliseks riigiks loetakse ka nn eriterritooriumid, ehk sellised piirkonnad, mis asuvad küll EL-s ja on osa näiteks ühenduse tolliterritooriumist, kuid ei ole osa ühenduse käibemaksuterritooriumist. Sellised eriterritooriumid on:

- Soomes: Ahvenamaa
- Hispaanias: Kanaari saared
- Prantsusmaa ülemeredepartemangud (Guadeloupe, Martinique, Reunion ja Prantsuse Guajaana)
- Kreekas: Athose mägi.

Välisriik on nii teine liikmesriik kui ka ühenduseväline riik. See mõiste on vajalik eelkõige seoses teenuse maksustamisega, kuna teenuse osutamisel ei oma käibe toimumise koha puhul tihti tähtsust kas tegemist on ühendusevälise riigiga või teise liikmesriigiga, mõlemal juhul maksustatakse teenuse osutamist nullmääraga.

§ 2 lõige 2

Ettevõtluse põhimõiste on järgmine – ettevõtlus on isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse tasulist teenust. Majandustegevuse käigus teenuse osutamine on kui see osutatakse tasu eest ning kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused ning teenuse eest makstava tasu ja osutatava teenuse vahel on otsene seos (vt Euroopa Kohtu lahendid kohtuasjades C-305/01, C-408/06, C-267/08 C-246/08, C-40/09, C-93/10, C-283/12, C-174/14, C-264/14, C-520/14). Otsene seos on tuvastatud juhul, kui ühelt poolt kauba tarnija või teenuse osutaja ja teiselt poolt kauba või teenuse saaja vahel on selline õigussuhe, mille käigus tehakse vastastikku sooritusi ning kauba tarnija või teenuse osutaja saadav vastutasu vastab väärtuselt saadud kauba või teenusele. Ei oma tähendust kellelt see tasu saadakse, tasu võib olla saadud ka kolmandatelt isikutelt (Euroopa Kohtu lahend C-612/21 ja 616/21). Hindamisel, kas isik tegeleb iseseisvalt majandustegevusega või mitte, tuleb hinnata alluvussuhet majandustegevuses. Selleks tuleb vaadata, kas isik tegutseb oma nimel, enda arvel ja oma vastutusel ning kas ta kannab oma tegevuses majanduslikku riisikot (vt Euroopa Kohtu lahend kohtuasjas C-276/14).

Ettevõtluse mõiste on lai. Käibemaksustamise mõttes ei oma tähendust, kas nimetatud majandustegevus on kasumlik või mitte (“olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest”, vt Euroopa Kohtu lahendid kohtuasjades C-223/03; C-267/08; C-612/21). Käibemaks kuulub tasumisele ka juhul, kui äriühing müüs kauba kahjumiga. Iseseisev majandustegevus tähendab seda, et ettevõtluseks ei loeta näiteks töösuhetest tulenevat tegevust või majandustegevust ühe äriühingu erinevate üksuste vahel. Ettevõtluse mõiste määratlemisel on oluline ka majandustegevuse püsiv iseloom, eriti puudutab see füüsilisi isikuid. Direktiivi artiklis 9 on märgitud, et majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse ja immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil (vt Euroopa kohtu lahend kohtuasjas C-267/08). Tegevust käsitletakse üldjuhul majandustegevusena kui see on kestev ja kui seda osutatakse tasu eest, mille saab toimingu sooritaja (Euroopa Kohtu lahend kohtuasjas C-246/08 punkt 37). Mõiste „majandustegevus“ on objektiivset laadi ja seda kohaldatakse mitte ainult olenemata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemustest, vaid olenemata ka sellest, millise rahastamisviisi ettevõtja on valinud, kaasa arvatud juhul, mil on tegemist toetustega avaliku sektori vahenditest (Euroopa Kohtu lahendi C-263/15). Direktiivi artiklis 10 on selgitatud, et artiklis 9 toodud tingimus majandustegevuse iseseisva iseloomu osas, vabastab käibemaksust töötajad ja teised

isikud kes on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva alluvussuhte (vt kohtuasi C-355/06).

Ettevõtlusena ei käsitata valdusühingu tegevust, kelle ainus eesmärk on teistes äriühingutes osaluse omamine, ilma et ta otseselt või kaudselt võtaks osa nende äriühingute juhtimisest. Käibemaksudirektiivi mõistes ei ole selline valdusühing käibemaksukohustuslane (Euroopa Kohtu kohtuasjad: C-320/17; C-108/14 ja 109/14 punkt 18). Majandustegevuseks loetakse valdusühingu käibemaksuga maksustatavate tehingute tegemist (nt haldus- ja äriteenused) (Euroopa Kohtu kohtuasjad: C-320/18; C-108/14 ja 109/14 punkt 21). Majandustegevuseks ei loeta valdusühingu poolt teenuste osutamist kui nende teenuste eest ei võeta tasu (Euroopa Kohtu kohtuasi C-28/16).

Tegevust, mis seisneb annetuste ja toetuste paigutamises, tuleb käibemaksu seisukohalt käsitada kui mittemajanduslikku tegevust, mis seisneb nende annetuste ja toetuste vastuvõtmises. Kui kulud mis kaasnevad asjaomasesse fondi paigutatud annetuste ja toetuste haldamisega ei sisaldu ahelas järgneva konkreetse tehingu hinnas, siis sisendkäibemaksu nendelt kuludelt ei saa maha arvata (Euroopa Kohtu kohtuasi C-316/18, antud kohtuasjas oli ettevõttel nii maksustatav kui maksust vabastatud tegevus).

Eraldi on mitmetitõlgendamise vältimiseks KMS ettevõtluse mõistes ära märgitud, et ettevõtlusena käsitatakse ka notari ja kohtutäituri ametitegevust, kuna oma eripärast tulenevalt võiks nende tegevus olla vaadeldav ka avaliku teenusena, mis on reeglina mittekäibe. Kuni 2014 aasta 1. jaanuarini kehtinud redaktsioonis oli eraldi märgitud ka see, et vandetõlgi ametitegevust käsitatakse ettevõtlusena. Kehtivas seaduse versioonis seda enam eraldi ei ole märgitud, kuid sõltumata sellest käsitatakse vandetõlgi tegevust ettevõtlusena. Muudatus on tingitud asjaolust, et vandetõlgi tegevus vandetõlgi seaduse kohaselt ei ole enam ametitegevus vaid kutsetegevus. Vandetõlk on vaba kutse esindaja mitte avalik-õigusliku ameti kandja.

Erisättena on ettevõtluse definitsioonis reguleeritud, et ettevõtlusena ei käsitata **äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist**. See säte tugineb põhimõttele, et mitmes erinevas riigis püsiva(te) tegevuskoha(kohtade) kaudu ettevõtlusega tegeleva äriühingu puhul on sisuliselt tegemist ühe ja sama isikuga (*single legal entity*), seega ei saa nn ühe isiku erinevate üksuste vahelist teenust käsitada isiku iseseisva majandustegevusena. Nimetatud põhimõte kehtib juhul, kui Eestis asuv püsiv tegevuskoht osutab teenuseid välisriigis asuvale peakontorile ning ka vastupidi, st juhul, kui Eestis asuv püsiv tegevuskoht on teenuse saaja. Loomulikult on kaetud ka juhud, kus Eesti äriühingul on püsiv tegevuskoht välisriigis.

Kuna peakontori ja püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist ei loeta ettevõtluseks, ei arva Eestis asuv teenuse osutaja neid teenuseid oma maksustatava ega maksuvaba käibe hulka, samas ka teenust saades ei teki teenuse saajal kohustust arvestada saadud teenuselt käibemaksu (pöördkäibemaks). Ettevõtlusena mittekäsitatavate teenustega seotud sisendkäibemaksu saab Eestis asuv teenuse osutaja maha arvata eeldusel, et osutatav teenus on seotud selle ühtse isiku välisriigis asuva peakontori või püsiva tegevuskoha kaudu toimuva ettevõtlusega, välja arvatud maksuvaba käibena käsitatavate tehingutega. Samuti see tegevus mille jaoks seda teenust kasutatakse peab olema käibemaksuga maksustatav tegevus ka Eestis.

Euroopa Kohtu praktikast tulenevalt äriühingu puhul, mille peakontor asub ühes liikmesriigis ja filiaal teises liikmesriigis, moodustavad nad sisuliselt ühe ja sama maksukohustuslase, välja arvatud juhul kui osutub tõendatuks, et filiaal tegeleb iseseisva majandustegevuse, millega oleks eelkõige tegu siis, kui ta kannab oma tegevusest tulenevalt majanduslikku riski. Sellest tulenevalt saab püsiv tegevuskoht (filiaal) peakontorile osutatava teenuse korral sisendkäibemaksu maha arvata juhul kui peakontor neid teenuseid kasutab maksustatavate tehingute jaoks ja kui neid tehinguid tehtaks filiaali liikmesriigis, peavad need tehingud andma mahaarvamisoiguse ka filiaali registreerimise riigis. Üldkulude osas, mida kasutatakse samal ajal selles riigis nii filiaali enda kui ka teises liikmesriigis asuva peakontori tehingute tegemiseks, tuleb tõlgendada nii, et selleks et määrata kindlaks ühes liikmesriigis registreeritud filiaali üldkuludele kohaldatav mahaarvatav osa, mida kasutatakse samal ajal selles riigis nii filiaali enda kui ka teises liikmesriigis asuva peakontori tehingute tegemiseks, tuleb arvesse võtta mahaarvatava osa moodustava murdarvu nimetajas nii selle filiaali tehtavaid tehinguid kui ka peakontori tehinguid ning selle murdarvu lugejas peavad olema näidatud lisaks sama filiaali maksustatavatele tehingutele üksnes peakontori tehtavad maksustatavad tehingud, mille puhul võiks samuti maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud asjaomase filiaali registreerimise riigis (Euroopa Kohtu kohtuasi C-165/17).

Seega kui näiteks Eestis asuv püsiv tegevuskoht osutab reklaamiteenust oma välisriigis asuvalle peakontorile selle poolt osutatavate maksuvaba käibena käsitatavate finantsteenuste jaoks, siis reklaamiteenusega seoses soetatud kaupadelt ja saadud teenustelt makstud sisendkäibemaksu püsiv tegevuskoht maha arvata ei saa. Samas, kui teises liikmesriigis vastavalt valikuvõimalusena finantsteenust maksustatakse, siis saab püsiv tegevuskoht sisendkäibemaksu maha arvata juhul kui filiaal ka ise finantsteenust valikuvõimalusena maksustaks.

Kuigi KMS sätte sõnastus käsitleb peakontori ja püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist, laieneb sama käsitlus ka sama äriühingu kahe püsiva tegevuskoha vahel osutatavatele teenustele, kuna ka sel juhul on tegemist ühe juriidilise isiku siseselt osutatavate teenustega. EL maksuõiguses tuleneb sama põhimõtte käibemaksudirektiivi tõlgendamisel Euroopa Kohtu lahenditest (Euroopa Kohtu kohtuasi C-210/04).

Tähelepanu tuleb pöörata asjaolule, et erinevalt ülaltoodust ei käsitata peakontorit ja püsivat tegevuskohta ühe isikuna kauba võõrandamise korral ning ka ilma võõrandamiseta kauba toimetamist peakontorilt teise liikmesriigi püsivale tegevuskohale. Seda käsitatakse maksustamisel kauba ühendusesisese käibena (kauba saamisel kauba ühendusesisese soetusena). Samuti käsitletakse ettevõtlusena käibemaksugruppi kuuluva maksukohustuslase ja tema välisriigis asuva püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist, kuna käibemaksugrupp moodustab ühe maksukohustuslase (KMS § 26 lg 13, Euroopa Kohtu kohtuasi C-7/13). Nii tuleb ka eraldisesvate maksukohustuslastena käsitada käibemaksugruppi kuuluvat äriühingu püsivat tegevuskohta ja äriühingu filiaali kui püsiv tegevuskoht osutab teenust filiaalile (Euroopa Kohtu kohtuasi C-812/19).

Ettevõtluse mõistes sätestatakse, millist osa **riigi-, valla- või linnaasutuse või avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevusest** käsitatakse ettevõtlusena. Üldjuhul ettevõtlusena ei käsitata nende poolt avalikes huvides teenuse osutamist, isegi kui selle eest tasu võetakse, kuna seda ei tehta asutuse või isiku iseseisva majandustegevuse käigus. Samuti ei käsitata ettevõtlusena kui asutus või avalik õiguslik juriidiline isik müüb oma kasutuses olnud vara. Asutuse või avalik – õiguslik juriidilise isiku tegevust käsitatakse ettevõtlusena

üksnes juhul, kui taolise tegevuse mittemaksustamine mõjutaks oluliselt konkurentsi. Seega küsimusele vastamisele, kas asutuse tegevust maksustatakse käibemaksuga või mitte, tuleb tuvastada, kas tegemist on majandustegevusega (ettevõtluse üldine mõiste on majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa ja osutatakse tasulisi teenust, vt ka Euroopa Kohtu lahend kohtuasjas C-276/14, C-612/21 ja 616/21). Selle hindamisel tuleb vaadata igat üksikjuhtumit eraldi, lähtudes sellest, milline oleks asjaomases valdkonnas tegutsevale ettevõtjale tüüpiline tegevus. Ettevõtja eesmärk on saada kestva tulu (kohtulahendi C-612/21 punktid 35 ja 36). Ettevõtja ei tegutseks näiteks nii, et kehvast ostaks kauba või teenuse 100 euroga ja müüks edasi 20 euroga. Selline tegevus ei saa olla ettevõtluse eesmärk. Kui on tuvastatud, et tegemist on majandustegevusega, siis kas antud teenust saavad osutada teised maksukohustuslased ning kas selle maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi. Analüüsimisel, kas maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi või mitte, ei vaadata üksnes tegelikku, vaid ka potentsiaalset konkurentsi, kui eraettevõtja võimalus siseneda asjaomasele turule on reaalne ja mitte puhtalt hüpoteetiline (Euroopa Kohtu kohtuasjad: C-408/06; C-288/07; C-246/08).

Avalik-õiguslike isikuid tuleb käsitada maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mida nad teevad ametivõimudena mitte ainult siis, kui nende puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist, mis kahjustab nende eraõiguslikke konkurente, vaid ka siis, kui see tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist nende endi kahjuks (Euroopa Kohtu kohtuasi C-102/08).

Tegevuse määratlemisel ettevõtlusena või mitteettevõtlusena ei saa lähtuda ainult sellest, kas teenuse osutamisel tasu ületab omahinda. Teenuse osutamine omahinnas on üks argumente, et antud juhul kasumit ei taotleta. Kuid ainult see asjaolu ei tähenda veel seda, et tegemist ei ole ettevõtlusega käibemaksuseaduse tähenduses. Näiteks kui osaletakse riigihankes ning sõlmitakse hankeleping, siis selle lepingu raames teenuse osutamine on isiku ettevõtlus, sõltumata asjaolust, mis hinnaga teenust osutatakse, kuna konkureeritakse teiste maksukohustuslastega.

Käibemaksudirektiivis on riigi ja kohalike omavalitsuste ning avalik õiguslike juriidiliste isikute tegevuse käsitlus sätestatud artiklis 13. Täiendavalt sätestab direktiiv lisa I tegevuste loetelu, mida tuleb lugeda iseseisvaks majandustegevuseks ehk ettevõtluseks ning mille osas ka KMS-i kohaselt tekib asutustel ning avalik-õiguslikel isikutel käibemaksu tasumise kohustus. Lisa I sisaldab näiteks järgmisi tegevusi: müügiks valmistatud uute kaupade võõrandamine, oma töötajatele mõeldud kaupluste, sööklate jms asutuste pidamine; kaubanduslike messide ja näituste korraldamine, reklaamibüroode tegevus, reisijatevedu ja reisibüroode tegevus.

§ 2 lõige 3

Lõikes 3 defineeritakse kauba ja teenuse mõisted ning erisätete alusel maksustatav paigaldatav või kokkupandav kaup.

Tehingud jagunevad KMS-s kaupade käibeks ja teenuste käibeks ning nende maksustamisel rakendatakse erinevaid põhimõtteid. Seetõttu on kauba ja teenuse mõiste defineerimine ning nende eristamine KMS-s oluline. Mõisted on laiad, kuna nende eesmärgiks on hõlmata kogu majandustegevus.

Paragrahvi 2 lõike 3 punktis 1 on defineeritud **kauba** mõiste. Kaup on asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ja jahutusenergia. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (edaspidi TSÜS) § 49 kohaselt on asi kehaline ese.

Kauba mõiste juures **kinnisasja** eraldi defineerimine on vajalik, kuna lisaks TSÜS §-s 50 sätestatud definitsioonile, mis ütleb, et kinnisasi on maapinna piiritletud osa (maatükk), käsitatakse KMS mõistes kinnisajana ka hoonestusõigust, ehitist kui vallasasja, korteriomandit ja korterihoonestusõigust. Asi, mis ei ole kinnisasi, on vallasasi (TSÜS § 50). Kinnisasja olulised osad on sellega püsivalt ühendatud asjad nagu ehitised, kasvav mets, muud taimed ja koristamata vilid. Asja oluline osa on selle koostisosa, mida ei saa asjast eraldada, ilma et asi või sellest eraldatav osa häviks või oluliselt muutuks. Asi ja selle olulised osad ei saa olla eri isikute omandis. Samas ei ole kinnisasja osaks võõrale maale asjaõiguse alusel (hoonestusõigus) püstitatud ja maaga püsivalt ühendatud ehitised. Antud juhul on ehitised hoonestusõiguse oluline osa. Hoonestusõiguse lõppemisel muutub ehitised kinnisasja oluliseks osaks (TSÜS §-d 53 ja 54).

Hoonestusõigus on asjaõigusseaduse §-de 5 ja 241 kohaselt piiratud asjaõigus, millele kohaldatakse kinnisasja sätteid. Ehitised, mis on hoonestusõiguse alusel ehitatud või oli selle seadmisel olemas, on hoonestusõiguse oluline osa.

Ehitist kui vallasasja reguleerib asjaõigusseaduse rakendamise seaduse § 13, mille kohaselt kuni maa kandmiseni kinnistusraamatusse, ei ole õiguslikul alusel püstitatud ehitised, sealhulgas pooleliolevad ehitised, maa oluline osa ja seda loetakse vallasasjaks. Korteriomanditeks jagatud kinnisasja (korterelamu) puhul on KMS mõttes iga korteriomandi võõrandamine vaadeldav kinnisasja võõrandamisena. Korteriomandi- ja korteriühituseaduse § 1 kohaselt on korteriomandi eriomandi hoone reaalosa üle, mis on ühendatud mõttelise osaga kinnisasja kaasomandist, mille juurde eriomand. Kui hoonestusõigus kuulub mõtteliste osadena mitmele isikule, võivad hoonestajad kokku leppida selles, et igal kaasomanikul tekib eriomand eluruumile või mitteiluruumile hoonestusõiguse oluliseks osaks olevas või hoonestusõiguse alusel ehitatavas hoones ja luuakse korterihoonestusõigused (sama seadus § 62). Korterihoonestusõiguse võõrandamist käsitatakse KMS kohaselt kinnisasja võõrandamisena. Kinnisasja mõiste juures on olulised ka mõisted „ehitised“ ehitusseaduse tähenduses ja „ehitusmaa“, viimati nimetatut defineeritakse antud punktis. Ehitise ja ehitusmaa mõisted omavad tähendust §-s 16 sätestatud maksuvaba ja maksustatava kinnisasja käibe eristamisel. Nimelt, kui reeglina kogu kinnisasjade käibe on maksuvaba, siis uute ja olulisel määral parendatud ehitiste ning ehitusmaa müüki maksuvabaks käibeks ei loeta (vt § 16 kommentaari).

Enne 1. oktoobrit 2018 ei rakendatud maksuvabastust krundile planeerimisseaduse kohaselt. Alates 1. oktoobrist 2018 asendati KMS §-s 16 krundi mõiste ehitusmaa mõistega, mis on krundi mõistest laiem. Ehitusmaana, mille võõrandamist tuleb maksustada, käsitatakse sellist kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, millel ei asu ehitist (välja arvatud tehnoork või –rajatis), ja mis on projekteerimistingimuste, detailplaneeringu või riigi või kohaliku omavalitsuse eriplaneeringu kohaselt ehitamiseks kavandatud või mille kohta on esitatud ehitusteatis või mille katastriüksuse sihtotstarve on üle 50 protsendi elamumaa või ärimaa või need ühiselt. Mida loetakse elamu- ja ärimaaks on sätestatud maakatastriseaduse §-s 18¹. Tehnoorkud ja –rajatised on asjaõigusseaduse kohaselt kütte-, veevarustus- või kanalisatsioonitorustikud, elektroonilise side või elektrivork, nõrkvoolu-, küttegaasi-, või elektripaigaldised või surveadmetid ja nende teenindamiseks vajalik ehitised.

Paragrahvi 2 lg 3 punktides 1 ja 3 **tarkvara ja teabe** defineerimine kauba või teenusena on vajalik praktikas tarkvara maksustamisega seotud probleemide lahendamiseks. Defineerimisel on lähtutud teiste liikmesriikide vastavatest käsitlustest. Jaotus on lihtne: andmekandjal (cd, diskett vms) olev standardtarkvara ja -teave maksustatakse kaubana ja kõik muu tarkvara ja teave teenusena.

Paragrahvi 2 lg 3 punktis 2 defineeritakse mõiste “**paigaldatav või kokkupandav kaup**”, kuna ühendusesiseses kaubanduses maksustatakse nende kaupade müüki erinevalt muust kaubast. Nimelt loetakse paigaldatava või kokkupandava kauba võõrandamise korral käive tekkinuks liikmesriigis, kus see kaup paigaldatakse või kokku pannakse. Samas riigis toimub ka maksustamine. Kuna käive loetakse tekkinuks kauba paigaldamise riigis, ei saa siin rakendada muu kauba suhtes kehtivaid kauba ühendusesisesese käibe ja soetamise sätteid, mille puhul käive loetakse toimunuks kauba lähteriigis, aga maksustatakse sihtkohariigis. Seega kui näiteks Rootsi maksukohustuslane võõrandab kauba Eesti maksukohustuslasele ja ka paigaldab selle (või laseb paigaldada) Eestis, on tegemist Rootsi maksukohustuslase Eesti käibega. Paigaldatavalt või kokkupandavalt kaubalt arvutab käibemaksu ostja (eeldusel et ostja on registreeritud maksukohustuslane), kes saab selle ka samal käibedeklaratsioonil sisendkäibemaksuna maha arvata kui kasutab seda oma maksustatava käibe jaoks (pöördkäibemaks). Kui ostja ei ole registreeritud maksukohustuslane, tuleb teise liikmesriigi müüjal end Eestis maksukohustuslasena registreerida ning vastav käive ise deklareerida. Paigaldatav või kokkupandav kaup on kaup, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või eest teises liikmesriigis ja mille paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületab 5% tehingu maksustatavast väärtusest. Seega kui paigaldamise või kokkupanemise maksumus on kuni 5%, lähtutakse kauba maksustamisel üldistest reeglitest ja kauba käive loetakse toimunuks kauba lähteriigis, kusjuures paigaldamise teenus loetakse kauba võõrandamisega kaasnevaks teenuseks. Vastava protsendi määramisel lähtutakse põhimõttest, et kui paigaldamise teenuse osatähtsus on ebaoluline, siis nn. eriregulatsiooni rakendada ei pea. Käibemaksudirektiivis paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamise põhimõte on kirjas artiklis 36, kuid seal ei ole äratoodud täpset mõistet, mis on paigaldatav või kokkupandav kaup ning seetõttu on liikmesriikides regulatsioonid ka erinevad. Rootsis näiteks ei ole kindlat protsenti määratud, on üksnes lähtutud teenuse osatähtsuse ebaolulisusest, mis aga raskendab vastava sätte rakendamist. Tehingu maksustamisel on määrav, kuidas defineerib paigaldatavat kaupa selle kauba sihtriik.

Paragrahvi 2 lõike 3 punktis 3 defineeritakse **teenuse** mõiste. Teenus on selline ettevõtluse korras osutatav hüve või võõrandatav õigus, mis ei ole kaup. Seega hõlmab teenuse mõiste kõik tehingu objektid, mis ei ole kaetud kauba mõistega. Sellise defineerimise tulemusena ei ole võimalik teostada majandustegevuses tehingut, mille objekt ei oleks määratletav kas kauba või teenusena. Teenuse mõiste on sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 24 lõikes 1.

Kui on põhiteenus ja kõrvalteenus, siis loetakse seda üheks teenuseks ja maksustatakse põhiteenuse järgi. Teenust tuleb käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena eelkõige siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend (Euroopa Kohtu kohtuasja C-215/19 p 29 ja seal viidatud kohtupraktika)

Teenuse mõiste juurde on lisatud täpsustus, et teenusena käsitatakse ka väärtpaberi võõrandamist. Selline käsitlus vastab käibemaksudirektiivi käsitusele. Väärtpaber on võõrandatav varaline õigus. Kuna kaup on kehaline ese, ei saa väärtpaber, kui varaline õigus, olla kaup, olenemata sellest, et väärtpaberi kohta võidakse väljastada ka dokument. Seega väärtpaber on teenus. Täpsustus on vajalik mitmetitõlgendamise vältimiseks. Kas väärtpaberite võõrandamist käsitatakse ettevõtlusena või mitte sõltub sellest, kas ettevõtja tegeleb väärtpaberite müügi kestva tulu eesmärgil. Üksnes finantsosaluse omandamine teises äriühingus ei kujuta vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil, kuna võimalik dividend osaluse viljana saadakse vara omandamise tulemusena ning mitte tasuna majandustegevusest. Majandustegevus ei ole ka nende osaluste üleandmine. Kui väärtpaberite võõrandamine on juhusliku laadi ehk neid ei võõranda majandustegevuse käigus, siis see ei piira kaupade ja teenuste soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamist. Majandustegevus ehk ettevõtlus on selline tegevus, mis väljub tavapärase väärtpaberite omandamise ja müümise raamest ning mille eesmärk on saada kestva tulu (Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas C-8/03). Ettevõtte uute aktsiate emissiooni ei käsitata ettevõtlusena. Aktsiaemissiooni tarbeks kaupade ja teenuste ostmisel makstava sisenkäibemaksu saab maha arvata kui isiku majandustegevus on maksustatav (Euroopa Kohtu kohtuasi C-695/03).

Väärtpaberite maksustamine:

- 1) enda nimel või arvel väärtpaberite võõrandamine finantsinstitutsiooni poolt, kes tegeleb väärtpaberite vahendusega, on isiku maksuvaba käive, kusjuures maksuvaba käibe väärtuse moodustab kogu väärtpaberi võõrandamisel saadav tasu (sh. väärtpaberi enda maksumus), kogu nimetatud maksuvaba käive võetakse arvesse maksustatava käibe ja kogu käibe suhte arvutamisel;
- 2) kui finantsinstitutsioon võõrandab väärtpabereid teise isiku nimel ja arvel, on tegemist isiku poolt osutatava maksuvaba finantsteenusega ning maksuvaba käibe väärtuse moodustab aga antud juhul üksnes vahendustasu;
- 3) väärtpaberite hoidmine ja haldamine ning väärtpaberiportfelli valitsemine on maksustatav käive.

Teenuse mõistet on täpsustatud veelgi, lisades, et teenuseks loetakse ka tasu eest majandustegevusest hoidumist, õiguse kasutamisest loobumist või olukorra talumist. Vastav täpsustus sisaldub ka käibemaksudirektiivis sätestatud teenuse mõistes. Täpsustus on vajalik rõhutamaks, et ka taoline tegevus loetakse käibemaksu objektiks ning ei jää KMS reguleerimisalast välja.

Käibemaksuga maksustatakse tasulisi teenuseid. Teenus on osutatud tasu eest kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused ning teenuse eest makstava tasu ja osutatava teenuse vahel on otsene seos. Teenus on maksustatav vaid siis kui teenuse eest saadav tasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutavale teenusele. (Euroopa Kohtu kohtuasjad: C-305/01; C-412/03; C-246/08; C-40/09; C-93/10; C-283/12; C-174/14; C-520/14; C-432/15; C-21/20; C-90/20). Näiteks Euroopa Kohus kohtuasjas C-90/20 märkis, et tasu, mida eraparklate käitlemisega tegelev eraõiguslik äriühing kogub juhul kui autojuht ei ole järginud parkla kasutamise tingimusi, tuleb käsitada vastutasuna nende teenuste eest, mida osutati tasu eest selle sätte tähenduses, ning on sellisena käibemaksuga maksustatav. Seda tasu tuleb maksustada sõltumata sellest, kuidas makstavat tasu liikmesriigi õiguses nimetatakse. Kui peab maksuma leppetrahvi parkla kasutamise eest, kuna eirati tüüptingimusi, siis see tasu on teenuse eest, mida tuleb maksustada. Leppetrahvide maksustamist käsitab ka Euroopa

Kohtu kohtuasi C-295/17. Käsiraha (võlaõigusseaduse § 156), mida ei tagastata, ei loeta tasuks teenuse eest (Euroopa Kohtu kohtuasi C-277/05).

Teenus on osutatud tasu eest kui teenuse osutaja võimaldab teenuse saajal teenust kasutada, sõltumata sellest kas teenuse saaja seda kasutab või mitte kui ta ei ole teenuse saajale maksnud hüvitist. Nt kui piletid transpordivahendile on müüdud, siis see ei oma tähendust kas pileti ostja seda reaalselt kasutas või mitte (Euroopa Kohtu liidetud kohtuasjad C-250/14 ja C-289/14).

Kui teenuse osutaja ja saaja on kokku leppinud kohustusliku minimaalse teenuse perioodi (nt saab selle tõttu teenust soodsamalt) ja on kindlaks määratud summa, mille ettevõtja saab kui klient ütleb enne tähtaega üles teenuste osutamise lepingu ja see summa vastab sellele summale, mida ettevõtja oleks saanud kui isik ei oleks lepingut üles öelnud, siis seda tasu loetakse tasuks teenuse eest (Euroopa Kohtu lahendid kohtuasjas C-295/17 ja C-43/19).

Tasuks teenuse eest käsitatakse ka summat, mis kuulub lepingu järgi tasumisele, kuid teenuse saaja lõpetab lepingu, mida teenuse osutaja oli asunud täitma ja oli valmis lõpuni täitma (C-622/23, antud juhul makstav summa oli teenuse eest kokkulepitud summa, millest on maha arvatud tööde tegemata jätmise tõttu säästetud kulud).

§ 2 lõige 3¹

1. jaanuarist 2020 täiendati § 2 lõikega 3¹, milles sätestatakse nõudmiseni varu mõiste. Nõudmiseni varu on selline kaup, mille maksukohustuslane toimetab teise liikmesriigi lattu teise liikmesriigi maksukohustuslasega sõlmitud kokkuleppe alusel, kuid kaup jääb võõrandaja omaniks seni kui kaup soetajale üle antakse. Kui lähtuda üldreeglist, siis peaks kauba võõrandamisel teises liikmesriigis end seal ka maksukohustuslasena registreerima. Nõudmiseni varu võõrandamine on erireegel, mis võimaldab teises liikmesriigis kaupa võõrandada ilma, et peaks seal end maksukohustuslasena registreerima. Antud lõikes on toodud tingimused, mil saab rakendada „nõudmiseni varu“ maksuarvestuse reegleid.

Kauba soetaja peab olema võõrandajale teada juba kauba teise liikmesriiki toimetamise ajal. Kauba võõrandamine peab toimuma 12 kuu jooksul kauba teise liikmesriiki saabumisest arvates. Kauba soetaja peab olema selles teises liikmesriigis maksukohustuslane ja omama selles riigis maksukohustuslasena registreerimise numbrit. Kauba võõrandaja ei tohi omada teises liikmesriigis kuhu kaup toimetatakse asukohta ega püsivat tegevuskohta. Kauba toimetajal tuleb pidada nõudmiseni varuna teise liikmesriiki toimetatud kauba osas oma igapäevases käibemaksuarvestuses detailset arvestust (vt § 36 lõike 1 punkt 6). Lisaks tuleb nõudmiseni varuna teise liikmesriiki kauba toimetamine deklareerida infona ühendusesisese käibe aruandel.

Kui teise liikmesriiki toimetatud kauba osas on kõik eelnimetatud tingimused täidetud, siis selline kaup on käsitatav nõudmiseni varuna, mille teise liikmesriiki toimetamist ei käsitata kauba ühendusesisese käibena. Ühendusesisene käive tekib nõudmiseni varu teises liikmesriigis võõrandamisel. Vt § 7 lg 1 punkt 4.

Kui tingimused ei ole täidetud, siis kehtivad kauba ühendusesisese käibe arvestuse ja deklareerimise üldreeglid.

§ 2 lõige 4

Lõikes 4 on defineeritud **elektrooniliselt osutatavad teenused**. Elektrooniliste teenuste saamisel teise liikmesriigi maksukohustuslaselt tekib käibemaksu arvestamise kohustus teenuse saajal. Definiitsioon on samuti vajalik KMS § 43 sätestatud erikorra rakendamiseks. Tähelepanu tasub juhtida sellele, et elektrooniliselt osutatav teenus ei ole näiteks kauba tellimine elektroonilisel teel või teenuse osutamise kohta info vahetamine elektroonilise posti kaudu.

Mõistes on toodud teenuste mitteammendav loetelu. Mõiste koostamisel arvestati EL Nõukogu määruse 1777/2005 artikleid 11 ja 12, mis reguleerisid elektroonilise teenuse mõistet käibemaksudirektiivi tõlgendamisel. Tegemist on elektrooniliselt osutatava teenusega, kui:

- teenus osutatakse läbi interneti või elektroonilise võrgu (s.t. võrk, mis vajab toimimiseks internetti või sarnast võrku) ning
- teenus on oma olemusest tulenevalt väga sõltuv infotehnoloogiast (s.t. teenus on põhiliselt automatiseeritud, vajades minimaalset inimsekkumist ning mis ilma infotehnoloogiata ei toimiks). Loetelu on kooskõlas käibemaksudirektiivi lisas II toodud elektrooniliselt osutatavate teenuste näidisloeteluga.

Käesoleval ajal kehtib Nõukogu määruse 1777/2005 asemel EL Nõukogu rakendusmäärus 282/2011, kus elektrooniliste teenuste näidisloetelu on toodud artiklis 7 lõikes 2. Sama artikli lõikes 3 on märgitud teenused ja kaubad, mis ei ole elektrooniliselt osutatavad teenused (näiteks CD-ROMid, võrguvälised andmebaasiteenused, kasutajatoe teenused telefoni teel, telekommunikatsiooniteenused).

§ 2 lõige 5

Lõikes 5 on defineeritud **võõrandamise** mõiste. Võõrandamise mõiste defineerimine KMS-is on vajalik, kuna selle tähendus on erinev võõrandamise mõistest tsiviilõiguses. Võõrandamine on kauba valduse üleandmine koos kauba juhusliku hävimise riisikoga ja õigusega kasutada kaupa ning sellega seotud majanduslikke hüvesid omanikuna, sõltumata kauba asjaõiguslikust staatusest. Mõistet tuleb lugeda kindlasti tervikuna, see tähendab, et lihtsalt kauba otsese valduse üleandmine ei pruugi veel olla võõrandamine (nt kauba rent), samas aga loetakse käibeks kauba kaudse valduse üleminek, kus kauba otsene valdaja jääb samaks (müük-tagasirent).

Komisjonimüük. Selguse ja ühetimõistetavuse huvides on võõrandamise mõistele lisatud täpsustus, mille kohaselt võõrandamine on ka kauba üleandmine komisjonilepingu alusel. Sätte mõte seisneb selles, et komisjonimüüki käsitatakse kui kauba ostu ja müüki, mitte kui vahendamisteenust. Säte põhineb käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktil c.

Euroopa Kohtu otsuste kohaselt on tegemist kauba võõrandamisega (sh komisjonilepingu alusel) juhul kui kauba müüja saab kaupa käsutada nii nagu omanik. Näiteks kohtuasjas C-526/13, kus kütus pumbati otse laevade kütusetankidesse, otsustas Euroopa Kohus, et vahendaja kes tegutses enda nimel, kuid teise isiku arvel, ei saanud kütust käsutada nagu omanik. Seega ei olnud tegemist vahendaja poolt kauba võõrandamisega. Kohus märkis, et vahendajal ei tekkinud hetkekski võimalust tarnitud kogust käsutada nagu omanik, kuna käsutamise õigus kuulus laevaoperaatorile niipea, kui kütus oli ära pumbatud.

§ 2 lõige 6

Lõikes 6 defineeritakse **omatarve**, mida käsitletakse samuti käibena. Säte tugineb käibemaksudirektiivi artiklitel 16 ja 26. Omatarve on maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse tasuta osutamine, samuti ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema tööandja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Omatarve on seega soetatud kauba või saadud teenuse kasutamine maksukohustuslase poolt eratarbeks või ettevõtlusega mitteseotud otstarbel. Kauba võõrandamist eelnimetatud juhtudel käsitletakse omatarbena juhul, kui kauba soetamisel on sisendkäibemaks maha arvatud. Teenuste puhul nimetatud tingimus puudub. Omatarbega on tegemist vaid juhul, kui kaupa võõrandatakse või teenust osutatakse või neid kasutatakse eratarbes tasuta. Omatarve on näteks see, kui maksukohustuslane annab osa talle kuuluvast hoonest kasutada juhatuse liikmele. Kui see antakse tasuta, siis seda ei käsitata üüriteenusena vaid omatarbena. Kui maksukohustuslane soetab kauba üksnes isiklikuks tarbeks, tegutseb ta eraisikuna ja mitte maksukohustuslasena käibemaksudirektiivi mõttes (Euroopa Kohtu liidetud kohtuasjad C-210/11 ja C-211/11).

Samas omatarbena ei käsitata oma töötajate toitlustamist kui selle eest töötajad maksavad tegelikku tasu (Euroopa Kohtu kohtuasi C-412/03).

Seoses sõiduauto ning selle tarbeks kaupade ja teenuste soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramisega alates 1. detsembrist 2014 täiendati omatarbe sätet lausega, et omatarbena ei käsitata sõiduauto kasutamist ettevõtlusega mitteseotud otstarbel, välja arvatud käesoleva seaduse § 30 lõike 4 punktides 3 ja 4 nimetatud juhtudel. Seega sõiduauto (va KMS § 30 lg 4 punktid 3 ja 4), kasutada andmist oma töötajale ei maksustata omatarbena. Toodud põhimõte on topeltnmaksustamise vältimiseks. Kuna sõiduauto soetamisel ja selle tarbeks kauba või teenuse saamisel saab sisendkäibemaksu maha arvata üldjuhul 50%, siis eratarbimise maksustamine ei ole õigustatud. Sõiduautole, mida kasutatakse peamiselt tasuliseks sõitjateveoks ja õppesõiduautole kehtestatud erand on tingitud asjaolust, et erinevalt teistest sõiduautodest on nende puhul võimalik sisendkäibemaksu maha arvata 100% ka siis kui autot kasutatakse eratarbimises. Oluline on, et sõiduk vastaks KMS § 30 lõike 4 punktides 3 või 4 tingimustele.

§ 2 lõige 7

Lõikes 7 defineeritakse **uus transpordivahend**, kuna käibemaksudirektiivist tulenevalt erineb definitsioonis sätestatud tingimustele vastava transpordivahendi käibe maksustamine muu kauba käibe maksustamisest. Nimelt on uue transpordivahendi võõrandamine teise liikmesriigi isikule koos toimetamisega teise liikmesriiki alati maksustatud nullmääraga ning maksukohustus tekib uue transpordivahendi soetamisel kõigil teisest liikmesriigist uue transpordivahendi soetanud isikutel, kaasaarvatud füüsilised isikud (vaata § 8 kommentaari). Uus transpordivahend hõlmab teatud suuruse või võimsusega veesõidukeid, õhusõidukeid ja maismaa mootorsõidukeid. “Uus” on transpordivahend, kui ta on võõrandatud enne kolme kuu möödumist (mootorsõiduki puhul kuus kuud) esmasest kasutusele võtmisest või mis on läbi sõitnud vähem, kui definitsioonis märgitud aeg või kilomeetrid. Seega, kui on täidetud üks nimetatud kahest tingimusest, siis on tegemist uue transpordivahendiga. Kas transpordivahend on uus või mitte, määratakse müügiomendil, mitte siis, kui see on toimetatud sihtkoha liikmesriiki. Kui transpordivahend oli “uus” müügiomendil ning müük toimus nullmääraga, tuleb

ostjal sihtkoha liikmesriigis käibemaks tasuda ka juhul, kui käibemaksu tasumise ajaks ei ole enam kumbki tingimus täidetud.

§ 2 lõige 8

Lõikes 8 defineeritakse **kolmnurktehing**, mis on teatud tingimustele vastav kauba ostmise ja edasimüügi tehing, mille puhul rakendatakse lihtsustatud maksustamist. Kolmnurktehing on kauba müügi ja edasimüügi tehing kolme erineva maksukohustuslase vahel, kusjuures kaup saadetakse otse esimeselt müüjalt ostjale, kes on lülis kolmas isik. Kolmnurktehingu korral müüakse kaup liikmesriigi A (näiteks Rootsi) maksukohustuslaselt (müüja kolmnurktehingus) riigi B (näiteks Eesti) maksukohustuslasele (edasimüüja kolmnurktehingus) kes siis selle kauba müüb riigi C (näiteks Läti) maksukohustuslasele (soetaja kolmnurktehingus), kusjuures kaup ise liigub otse Rootsist Lätti.

Sel juhul loeb Rootsi maksukohustuslasest müüja müügi nullmääraga maksustatavaks kauba ühendusesiseseks käibeks. Eesti maksukohustuslasel ei teki ühendusesisest kauba käivet ega ka ühendusesisest kauba soetamist Eestis, kuna kaupa ei toimetatud Eestisse ega ka Eestist välja. Eesti maksukohustuslane peab siiski deklareerima kolmnurktehingu oma ühendusesisese käibe aruandel, deklareerides kolmnurktehingu veerus müügi Läti maksukohustuslasele (märkides Läti maksukohustuslase registreerimise numbri).

Kuigi toodud näites ei tekkinud Eesti maksukohustuslasel ühendusesisest kauba käivet ega soetust Eestis, tekib just Eesti maksukohustuslasel teoreetiliselt kauba ühendusesisene soetamine Lätis, 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 Eesti maksukohustuslane kolmnurktehingu puhul Lätis ka ühendusesisese soetamiselt tekkivast maksukohustuslasena registreerimise kohustusest, mis tal ilma kolmnurktehingu eriregulatsioonita tekiks. Kuna Eesti maksukohustuslasel tekkis kauba ühendusesisene soetamine Lätis (mida ei maksustata), on kauba edasimüük Läti maksukohustuslasele teoreetiliselt Läti siseriiklik käive, kus tavatingimustel peaks käibemaksu riigile maksma müüja ehk Eesti maksukohustuslane. Kolmnurktehinguga kauba võõrandamisel arvestab aga ainsana käibemaksu isik, kellele kaup otse toimetati ja kellele toimus viimane edasimüük, näite kohaselt Läti maksukohustuslane, kes saab selle arvestatud käibemaksu ka oma sisendkäibemaksuna maha arvata – rakendab pöördmaksustamist.

Kolmnurktehingu sätete rakendamisel on oluliseks tingimuseks, et ühes liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud edasimüüja ei oleks samaaegselt maksukohustuslasena registreeritud sihtkohariigis. Vastasel korral ei ole lihtsustamise sätted vajalikud, kuna tehingute tulemusena ühtegi täiendavat registreerimiskohustust ei teki ning just täiendavate registreerimiskohustuste vältimine ongi peamiseks kolmnurktehingu erisätete eesmärgiks. Nimetatud põhimõtte tuleneb ka käibemaksudirektiivi artiklitest 197 ja 141. Lähtuvalt Euroopa Kohtu ostusest kohtuasjas C-580/16 võib edasimüüja olla käibemaksukohustuslane liikmesriigis, kust kaup lähetati kui ta kasutab tehingu tegemisel käibemaksukohustuslase numbrit, mille on väljastanud muu liikmesriik kui liikmesriik, kust kaup lähetati.

§ 2 lõige 9 ja 9¹

Lõikes 9 defineeritakse ühendusesisene kaugmüük ja lõikes 9¹ ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüük. Ühendusesisene ja ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüük on piiriülene kauba müük mittemaksukohustuslasel (isikule kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena). Ühendusesisesele kaugmüügile rakendatakse KMS §-s 43 toodud erikorda ning ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügile KMS §-s 43¹ toodud erikorda. Tüüpiline näide kaugmüügist on postimüük (kataloogimüük, internetimüük). Vt ka KMS § 10¹, kus on sätestatud ühendusesisese kaugmüügi käibe tekkimise koht. Kuni piirmäära ületamiseni (10 000 eurot) on üldreegli kohaselt käibe tekkimise koht kauba lähetamise liikmesriik, piirmäära ületamisel kauba saaja liikmesriik.

Lõige 9¹ lisati seadusesse 1. juulist 2021. Enne seda rakendati vaid ühendusesisest kaugmüüki (nimetati „kaugmüük“).

Ühendusesiseseks kaugmüügiks ja ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügiks loetakse ka kauba võõrandamist juhul, kus kauba võõrandaja sekkub kaudselt kauba toimetamisse. Võõrandaja loetakse kauba toimetamisse kaudselt sekkunuks eelkõige järgmistel juhtudel:

1. võõrandaja teostab kauba lähetamise või toimetamise allhanke korras kolmanda isiku kaudu, kes toimetab kauba soetajale
2. kaupade lähetamise või toimetamise korraldab kolmas isik, kuid võõrandaja vastutab kas täielikult või osaliselt kauba kättetoimetamise eest kauba soetajale;
3. võõrandaja esitab arve ja võtab kauba soetajalt veotasu ning kannab selle edasi kolmandale isikule, kes korraldab kauba lähetamise või toimetamise;
4. võõrandaja reklaamib kauba soetajale mis tahes viisil kolmanda isiku kättetoimetamisteenuseid, loob kauba soetaja ja kolmanda isiku vahel kontakti või esitab kolmandale isikule muul viisil teabe, mis on vajalik kauba soetajale kauba kättetoimetamiseks.

Kaup ei loeta võõrandaja poolt ega tema nimel lähetatuks või toimetatuks, kui kauba soetaja toimetab kauba ise või kui kauba soetaja korraldab kauba kättetoimetamise kolmanda isiku kaudu ja võõrandaja ei sekku otseselt ega kaudselt nende kaupade lähetamisse või kaupade veo korraldamisse ega abistamisse.

§ 2 lõige 10

Lõikes 10 defineeritakse investeeringukulla mõiste, mis vastab käibemaksudirektiivi artiklis 344 sätestatud investeeringukulla maksustamise erikorras toodud mõistele. Mõiste ongi vajalik seoses investeeringukulla käibe ja sellega seotud teenuste käibe maksustamise erisustega, mille kohaselt vastav käibe on reeglina maksuvaba, kuid isikul on võimalus soovi korral käivet ka maksustada. Samas investeeringukulla maksuvaba käivet teostaval maksukohustuslasel on lubatud teatud kaupade ja teenuste soetamisel sisendkäibemaks maha arvata vastavalt KMS § 32 lg 7. 1. jaanuarist 2020 täpsustati selguse huvides, et investeerimiskullana on käsitatav üksnes kullaturgudel heakskiidetud kaaluga kaubeldav kullakang või kullatahvel, mis on vastava puhtusastmega ning kuldmündi puhul müügihind ei tohi ületada rohkem kui 80 protsendi võrra mündis sisalduva kulla hinda vabaturul.

§ 2 lõige 11

Lõikes 11 sätestatakse vahendamisteenuse definitsioon, mis on käibemaksustamise kontekstis märksa erinev sõna tavatähendusest. Vahendamisteenuse definitsioon lisati KMS-i muudatusega, mis jõustus 1. jaanuarist 2006. Vahendamisteenuse defineerimine on oluline, tegemaks vahet, millal maksukohustuslane tegutseb oma nimel ja arvel ning millal teise isiku nimel ja arvel (vahendajana), sest maksukäsitlus on erinev. Vahendamisteenus KMS mõttes on üksnes tegutsemine teise isiku nimel ja arvel (näiteks agendilepingu alusel). Vahendaja käibe moodustab üksnes vahendamise eest saadav tasu, mille osas on ta tegeliku teenuse osutajaga (või kauba võõrandajaga) kokku leppinud. Põhiteenuse ehk vahendatava teenuse osutab ning selle eest vastutab, samuti arve väljastab kliendile teenuse osutaja ise, mitte vahendaja. Kokkuleppe alusel võib arve väljastada ka vahendaja teenuse osutaja nimel, märkides kindlasti arvel kõik §-st 37 tulenevad andmed teenuse osutaja kohta. Kui seadusest tulenevalt puudub kohustus arvet väljastada (näiteks osutatakse teenus füüsilisele isikule), siis loomulikult puudub ka vahendamise korral vahendatava põhiteenuse kohta arve väljastamise kohustus. Kui vahendaja tegutseb küll teise isiku arvel, kuid oma nimel (nt väljastab arve oma nimel, reklaamib teenust oma nimel), siis muutub vahendaja KMS mõttes ise põhiteenuse osutajaks ning vahendaja kajastab kogu teenuse oma käibes teenuse ostu ja müügina. Käibemaksudirektiiv reguleerib vahendamist napisõnaliselt, sätestades põhimõtte, et kui isik tegutseb teise isiku eest, kuid oma nimel, siis loetakse teda teenuse osutajaks, mitte vahendajaks (artikkel 28).

§ 2 lõige 12

Sätestatakse sõiduauto mõiste. Mõistet kasutatakse KMS §-s 30 ning § 2 lõikes 6, § 4 lõikes 2, § 29 lõikes 4.

§ 2 lõige 13

1. jaanuarist 2019 sätestati seadusesse vautšeri mõiste, täiendus on seotud käibemaksudirektiivi muutmiselega vautšerite käsitlemise osas. Täpsemalt eristatakse mõisteid üheotstarbeline vautšer ja mitmeotstarbeline vautšer.

Vautšer on instrument, mille puhul:

- on kauba võõrandajal või teenuse osutajal kohustus see vastu võtta tasuna või osana tasust kaupade või teenuste eest; ja
- võõrandatav kaup või osutatav teenus või kauba võõrandaja või teenuse osutaja on märgitud vautšeril või sellega seotud dokumentides, sealhulgas sellise vautšeri kasutamise tingimustes.

Vautšeri mõiste sätestamine on vajalik, et eristada seda maksevahendist (sularaha, e-raha, veksell). Vautšer võib olla nii elektroonilisel kui ka füüsilisel kujul ja üldiselt on vautšeril reklaami või turunduse eesmärk. Vautšeri abil soovitakse kas mingite kaupade või teenuste tarbimist reklaamida või siis lihtsustada nende eest tasumist. Vautšeriga kaasneb kaupade võõrandajale ja teenuse osutajale kohustus aktsepteerida vautšerit tasuna kauba võõrandamise või teenuse osutamise eest. Seega peaks vautšer alati viima kaupade võõrandamise või teenuse osutamiseni. Kaupade või teenuste saamine vautšeri eest on pigem vautšeri väljastamisel makstud tasu alusel tekkiva õiguse kasutamine.

EL õigus hõlmab vautšerina üksnes instrumente, mida saab lunastada kaupade tarnimiseks või teenuste osutamiseks. Vautšerite suhtes kohaldatavad käibemaksureeglid ei puuduta selliseid vautšereid, mis annavad omanikule õiguse saada kaupade või teenuste soetamisel

ainult allahindlust. Instrumendid, mis annavad ainult õiguse saada allahindlust, kuid mitte kaupa või teenust, ei käsitata vautšerina. Samuti ei muuda vautšereid käsitlevad sätted sõidupiletite, kino- ja muuseumipiletite, postmarkide ja muu sarnase käibemaksuga maksustamist.

Seejuures eristatakse eri liikidena üheotstarbelisi ja mitmeotstarbelisi vautšereid. Üheotstarbelise ja mitmeotstarbelise vautšeri mõistete sätestamine ja teineteisest eristamine on vajalik, sest vautšeriga seotud kauba või teenuse käibe tekkimise aeg sõltub sellest kas see on üheotstarbeline või mitmeotstarbeline. Üheotstarbeline vautšer on instrument, mille puhul on vautšeriga seotud kauba või teenuse käibe tekkimise koht ja nendelt kaupadelt või teenustelt sisse nõutav käibemaks vautšeri väljastamise ajal teada. Näiteks toidlustusasutuse vautšer, mis võimaldab vautšeriga tasuda toidu eest konkreetses restoranis. Sellise vautšeri puhul on juba vautšeri väljastamise ajal teada, et vautšerit kasutatakse konkreetses restoranis toidu eest tasumisel, mistõttu saab vautšeriga seotud kauba või teenuse käibe ka juba vautšeri väljastamise ajal maksustada.

Mitmeotstarbeline vautšer on iga muu vautšer, mis ei ole üheotstarbeline vautšer. See tähendab, et mitmeotstarbelised vautšerid on kõik need vautšerid, mille puhul ei ole selle väljastamise ajal kauba võõrandamise või teenuse osutamise koht ega sissenõutav käibemaksusumma teada. See ei võimalda vautšeriga seotud kauba või teenuse käivet vautšeri väljastamise ajal maksustada. Näiteks hotelliketi vautšer, mis võimaldab vautšeriga tasuda majutuse või toidlustuse eest hotelliketi erinevates liikmesriikides asuvates hotellides või restoranides. Või näiteks raamatupoe vautšer, kuna selle vautšeri puhul ei ole teada sissenõutav käibemaksusumma, sest raamatupoes müüakse nii vähendatud määraga kui standardmääraga maksustatavat kaupa.

§ 3. Maksukohustuslane ja maksukohustus

(1) Maksukohustuslane on ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus (edaspidi isik), kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena (§ 19). Isik on füüsiline või juriidiline isik, sealhulgas avalik-õiguslik juriidiline isik, ja riigi-, valla- või linnaasutus. Välisriigi või teise liikmesriigi maksukohustuslane on isik, sealhulgas juriidilise isiku staatusega varakogum või isikuteühendus, keda käsitatakse käibemaksukohustuslasena vastava riigi seaduste kohaselt.

(2) Piiratud kohustustega käibemaksukohustuslane (edaspidi piiratud maksukohustuslane) on isik, välja arvatud ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik, kes on registreeritud või kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena (§ 21). Teise liikmesriigi piiratud maksukohustuslane on isik, sealhulgas juriidilise isiku staatusega varakogum või isikuteühendus, kes on selles liikmesriigis käibemaksuga maksustamiseks registreeritud ning kelle maksukohustused vastavad piiratud maksukohustuslase maksukohustustele.

(3) Maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane peab maksuma käibemaksu alates maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise päevast.

(3¹) Välisriigi maksukohustuslast ei käsitata tema Eestis oleva ettevõtlusega tegeleva püsiva tegevuskoha tõttu Eesti maksukohustuslasena, kui välisriigi isik ei osale

maksustamisele kuuluvas tehingus või toimingus oma Eestis oleva püsiva tegevuskoha kaudu.

(4) Maksukohustuslane peab arvestama käibemaksu käesoleva seaduse § 1 lõikes 1 nimetatud tehingutelt ja toimingutelt, kusjuures käesoleva seaduse § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud käibe puhul peab ta maksma käibemaksu:

- 1) oma maksustamisele kuuluvalt käibelt (edaspidi maksustatav käibe);
- 2) teenustelt, mis on saanud ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis;
- 3) Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamiselt ettevõtlusega tegelevalt teise liikmesriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis;
- 4) kauba soetamiselt soetajana kolmnurktehingus;
- 5) käesoleva lõike punktides 3 ja 4 nimetatud kauba soetamiselt ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis.
- 6) teiselt maksukohustuslaselt käesoleva seaduse § 41¹ lõikes 2 nimetatud kauba soetamiselt.

(5) Piiratud maksukohustuslane peab maksma käibemaksu käesoleva seaduse § 1 lõike 1 punktides 2 ja 5 nimetatud toimingutelt ning käesoleva paragrahvi lõike 4 punktides 2–5 loetletud toimingutelt.

(6) Käibemaksu peab maksma ka:

- 1) võlgnik Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (ELT L 269, 10.10.2013, lk 1–101) (edaspidi tolliseadustik), tähenduses;
- 2) maksukohustuslasena registreerimata isik tehingult, mille kohta ta on esitanud arve või muu müügidokumendi, millele ta on märkinud käibemaksusumma;
- 3) maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isik, välja arvatud käesoleva seaduse § 39 lõigetes 1 ja 2 nimetatud isik, kes soetab uue transpordivahendi teisest liikmesriigist;
- 4) maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isik, kes soetab alkoholi, tubakatoodeid või kütust, välja arvatud maagaasi, alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse tähenduses (edaspidi aktsiisikaup) teisest liikmesriigist, välja arvatud füüsiline isik, kes soetab aktsiisikauba isiklikuks otstarbeks;
- 5) kauba omanik tema poolt kauba maksuladustamise (§ 44¹) lõpetamisel ilma kauba võõrandamiseta. Sätet ei kohaldata, kui isik oli kauba omanik ka kauba maksulattu paigutamisel, välja arvatud kauba riigisisesele käibe, importimisele või kauba ühendusesisesele soetamisele järgnenud kauba maksulattu paigutamisel, ning kaupa ei ole maksuladustamise ajal võõrandatud;
- 6) ajutises aktsiisivabastuses oleva aktsiisikauba omanik tema poolt aktsiisikauba aktsiisilaost väljatoimetamisel ilma aktsiisikauba võõrandamiseta, välja arvatud aktsiisikauba toimetamisel ühest aktsiisilaost teise. Sätet ei kohaldata, kui isik oli aktsiisikauba omanik ka aktsiisikauba aktsiisilattu paigutamisel ning aktsiisikaupa ei ole aktsiisilaos võõrandatud. Kui aktsiisilaost väljatoimetatav ajutises aktsiisivabastuses olev aktsiisikaup on ka maksuladustatud, kohaldatakse käesoleva lõike punkti 5.

(7) Maksukohustuslane ja piiratud maksukohustuslane ei pea käesoleva paragrahvi lõigete 4 ja 5 alusel maksma käibemaksu ettevõtlusega tegelevalt teise liikmesriigi isikult soetatud kaupadelt või saadud teenustelt, kui selle teise liikmesriigi isik rakendab maksuvabastust käesoleva seaduse § 19 lõikes 1¹ sätestatud korra alusel ja tema registreerimisnumber sisaldab järelliidet „EX”.

Kommentaar

§ 3 lõige 1

Lõikes 1 on sätestatud **maksukohustuslase** mõiste. Maksukohustuslase mõiste hõlmab ettevõtlusega tegelevat isikut, kes on registreeritud või on kohustatud end registreerima end maksukohustuslasena vastavalt KMS §-le 19. maksukohustuslasele laienevad kõik maksukohustuslase õigused ja kohustused. Isiku mõiste on KMS-s laiem kui tsiviilõiguses, kuna isikuna käsitatakse lisaks füüsilistele ja juriidilistele isikutele (sealhulgas avalik-õiguslikud juriidilised isikud) ka riigi-, valla- või linnaasutust. Kui seaduses on kasutatud mõisteid “Eesti isik” või “välisriigi isik”, siis mõeldakse selle all isikut, kelle registrijärgne asukoht või peamine elukoht on vastavalt kas Eesti või välisriik. Välisriigi või teise liikmesriigi maksukohustuslane on isik, keda vastava riigi seadusandluse kohaselt käsitatakse käibemaksukohustuslasena (lisandunud väärtuse maksu kohustuslasena).

§ 3 lõige 2

Lõikes 2 sätestatakse **piiratud maksukohustuslase** mõiste. Mõiste hõlmab isikut, kes on registreeritud või on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena. Piiratud maksukohustuslane maksab reeglina käibemaksu üksnes ühendusesiseselt kauba soetamiselt ning välisriigi isikult teenuste saamiselt (ja ka kauba impordilt), kuid ta ei lisa enda poolt võõrandatavatele kaupadele või osutatavatele teenustele käibemaksu ega oma õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Piiratud maksukohustuslasena registreeritakse isikud, kes soetavad kaupu teisest liikmesriigist üle piirmäära (10 000 eurot kalendriaasta kohta) või saavad välisriigi isikult KMS § 10 lõikes 5 nimetatud teenuseid. Piiratud maksukohustuslased võivad näiteks olla ettevõtlusega tegelevad isikud, kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena (näiteks maksuvaba käibega tegelevad äriühingud), ettevõtlusega mittetegelevad juriidilised isikud (näiteks mittetulundusühingud) või riigi-, valla- või linnaasutused. Piiratud maksukohustuslasena ei käsitata füüsilisi isikuid, välja arvatud füüsilisest isikust ettevõtjaid, kes soetavad kaupu või teenuseid oma ettevõtluse tarbeks. Teise liikmesriigi piiratud maksukohustuslane on isik, kes vastava riigi seadusandluse kohaselt on registreeritud ning vastab oma maksukohustustelt Eesti piiratud maksukohustuslasele.

§ 3 lõige 3

Vastavalt lõikele 3 tekib käibemaksu maksmise kohustus alates isiku registreerimisest maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena ning sisuliselt üksnes vastavalt maksuobjektilt. Näiteks piiratud maksukohustuslasel on käibemaksukohustus teatud teenuste saamiselt ning aktsiisikauba, uue transpordivahendi või üle piirmäära kauba soetamisel teisest liikmesriigist ja muidugi ka kauba impordilt, mitte aga enda poolt kauba võõrandamiselt või teenuse osutamiselt. Täpsustusena märgiks, et maksukohustus algab registreerimise päevast, mitte sellele järgnevast päevast, mis tähendab et ka registreerimise kuupäeva soetused ja sel päeval saadud teenused maksustatakse käibemaksuga.

§ 3 lõige 3'

Sätte aluseks on direktiivi 2008/8/EÜ, millega muudeti 1. jaanuarist 2010 käibemaksudirektiivi. Direktiivi kohaselt ei käsitleta välisriigi isikut tema maksukohustuslasena registreeritud püsiva tegevuskoha kaudu selle liikmesriigi maksukohustuslasena, kui tehingud ei ole seotud tema püsiva tegevuskohaga. Seega kui näiteks osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele teenust, mille käibe tekkimise koht on teenuse saaja asukoht, kusjuures konkreetselt seda teenust ei kasutata Eestis asuva püsiva tegevuskoha jaoks, siis maksustatakse teenust 0 % määraga. Antud näite puhul tuleb muidugi arvele märkida teise liikmesriigi maksukohustuslase number (mitte Eestis asuva püsiva tegevuskoha maksukohustuslase number).

§ 3 lõige 4

KMS § 1 lõige 1 sätestab maksu objekti ning KMS § 3 lõikes 4 on sätestatud maksukohustuslase **maksukohustus**, ehk on loetletud tehingud, millelt peab maksukohustuslane arvestama ja maksma käibemaksu. Eestis tekkiva käibe osas maksustatakse lisaks maksukohustuslase enda käibele ka teenuste ja kaupade saamist ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamist ja kauba soetamist kolmnurktingus. Seega maksukohustuslane peab arvestama käibemaksu ka juhul, kus käive tekib välisriigi isikul, kuid maksukohustus on kauba või teenuse ostjal. Punktis 2 on sätestatud teenuste osas nn üldine pöördmaksu kohustus. Kui kaupa või teenust, mille soetamist tuleb maksustada, kasutatakse oma maksustatava käibe jaoks, siis reaalselt maksukohustust ei teki, kuna arvestatud käibemaksu saab käibedeklaratsioonil ka sisendkäibemaksuna maha arvata.

Punktis 5 on sätestatud kaupade osas nn üldine pöördkäibemaksu kohustus, mille kohaselt on maksukohustuslasel kohustus tasuda käibemaksu ka eraldi nimetatud kauba soetamiselt ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis maksukohustuslasena registreeritud ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, kuid kellel tekib antud tehingu osas Eestis maksustatav käive. 2010. aasta algusest on punktist 5 välja jäetud kohustus maksustada teenuste saamist välisriigi ettevõtlusega tegelevalt isikult. Seadust sisuliselt selles osas ei muudetud, nimetatud üldine pöördmaksukohustus sätestati punktis 2.

Tulenevalt üldisest pöördmaksukohustusest vabaneb välisriigi maksukohustuslane Eestis maksukohustuslasena registreerimise kohustusest juhul, kui ta võõrandab kauba või osutab teenuse Eesti maksukohustuslasena registreeritud isikule.

Üldine pöördkäibemaksu kohustus tekib üksnes sellisel juhul, kui Eestis maksukohustuslasena registreerimata ettevõtlusega tegelev välisriigi isik ei oma Eestis püsivat tegevuskohta, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis.

Juhul, kui välisriigi isikul on Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb siin ettevõtlusega, tekib tal endal püsiva tegevuskoha kaudu Eestis maksustatav käive ning kui käibe maht ületab maksukohustuslasena registreerimise piirmäära so 40 000 eurot, on ta kohustatud end registreerima maksukohustuslasena (§ 19 lg 1). Kui käive on alla nimetatud piirmäära ja isik ei ole end omal soovil maksukohustuslasena registreerida palunud, ei lisa ta kauba müümisel või teenuse osutamisel hinnale käibemaksu ja ka kauba ostjal või teenuse saajal ei teki nende tehingute osas pöördmaksu kohustust. Siiski, tuleb silmas pidada, et käibemaksukohustuslasena registreerimata välisriigi isikul puudub õigus siinse püsiva tegevuskoha ettevõtluse jaoks kaupade soetamisel ja teenuste saamisel

makstavat käibemaksu maha arvata. Samuti ei saa ta seda käibemaksu tagasi käibemaksu tagastamise protseduuri kaudu (§ 35).

Kui välisriigi isikul on küll Eestis vormiliselt püsiv tegevuskoht (näiteks filiaal), kuid ta ei kasuta seda püsivat tegevuskohta aktiivselt siin ettevõtlusega tegelemiseks (näiteks on tegemist esinduskontoriga), siis kohaldatakse isiku suhtes samu sätteid kui välisriigi isiku suhtes, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht – isikul säilib õigus käibemaksu tagastamise protseduuri kasutamiseks ning Eesti isikust kauba ostjal või teenuse saajal tekib pöördmaksu kohustus, kui tehingu käibe tekkimise koht on Eesti. Kui välisriigi isik alustab ettevõtlusega Eestis, rakendatakse tema tehingute suhtes pöördmaksu ja säilib õigus käibemaksu tagastamisele kuni hetkeni, mil tal tekib Eestis püsiv tegevuskoht. Püsivat tegevuskohta iseloomustab inimressursside ja tehniliste vahendite piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal võõrandada kaupu ja osutada teenuseid. Kui püsiva tegevuskoha vahendeid kasutatakse ainult toetavate haldusülesannete täitmiseks, nt raamatupidamine, arvete esitamine ja võla sissenõudmine, ei käsitata seda kaubatarnete tegemise või teenuse osutamisenä. Kui aga arvele on märgitud püsiva tegevuskoha liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise number, käsitatakse püsivat tegevuskohta selles liikmesriigis tehtud kaubatarnete või osutatud teenuste osalisena, kui ei ole vastupidiseid andmeid. Nimetatud põhimõtte on kirjas EL Nõukogu rakendusmääruse 282/2011 artiklis 53.

Teatud kaupadele on kehtestatud siseriiklik pöördmaksustamine (punkt 6). Siseriiklik pöördmaksustamine kehtestati 1. jaanuarist 2011 kinnisasjadele mille käive seaduse kohaselt on maksuvaba, kuid mida maksukohustuslane võib maksustada kui on sellest teavitanud maksuhaldurit ning metallijäätmetele. Kullale kehtestati pöördmaks 1. aprillist 2012. Maksustamise korda vt täpsemalt § 41¹ lõike 2 selgitustes.

§ 3 lõige 5

Lõikes 5 on nimetatud tehingud ja toimingud, millelt tekib maksukohustus piiratud maksukohustuslasel. Erinevalt maksukohustuslasest, ei maksa piiratud maksukohustuslane käibemaksu enda käibelt, st. enda poolt kauba võõrandamiselt või teenuse osutamiselt. Piiratud maksukohustuslane maksab teatud juhtudel käibemaksu kauba ja teenuse soetamiselt. Millal isik peab end piiratud maksukohustuslaseks registreerima on sätestatud KMS §-s 21. Piiratud maksukohustuslase puhul tähendab käibemaksu arvestamine ka reaalselt käibemaksu maksmise kohustust, kuna tal puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Samas saab piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik erinevalt registreerimata isikust soetada kaupu ja saada teenuseid esialgu käibemaksuta (müüja ei ole hinnale lisanud käibemaksu) ning käibemaksukohustus tekib alles käibedeklaratsiooni esitamise ajaks. Käibemaksu makstakse vastavalt Eestis kehtivatele käibemaksumääradele.

§ 3 lõige 6

Lõikes 6 on sätestatud erijuhud, kus käibemaksukohustus tekib maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikul. **Punkti 1** kohaselt tekib käibemaksukohustus võlgnikul tolliseadustiku tähenduses. See säte tähendab peamiselt füüsilisel isikul tekkivat maksukohustust kauba importimisel väärtusega, mis ületab maksuvaba impordi piirmäära.

Punkti 2 alusel maksab käibemaksu maksukohustuslasena registreerimata isik, kes on ekslikult enda väljastatud müügiarvele märkinud käibemaksu. See tähendab, et kui isik on

ostjalt arve alusel nõudnud lisaks kauba hinnale ka käibemaksu tasumist, kuigi ta ei ole näiteks käibemaksukohustuslane, siis tuleb see käibemaks ka riigile maksta.

Punkti 3 kohaselt peab maksma käibemaksu iga isik, sealhulgas ka füüsiline isik, kes soetab teisest liikmesriigist uue transpordivahendi (vt ka § 38 lg 4 kommentaari). Kui näiteks auto ostetakse teisest liikmesriigist, siis auto ost maksustatakse riigis, kus see registreeritakse ja realselt kasutama hakatakse. Selleks, et müüja rakendaks nullmäära, peab ta olema veendunud, et auto tõesti viiakse riigist välja. Selle tõendamiseks on riigid kehtestanud erinevaid reegleid, mille kohta tuleks müüjalt teavet küsida. Alates 2006. aasta algusest kehtib sättesse lisatud täpsustus seoses diplomaatidega. Analoogiliselt KMS §-s 39 sätestatud esindustele, asutustele ja institutsioonidele rakenduvatele muudele käibemaksuvabastustele ja tagastustele, on ka nendes sätetes nimetatud füüsilised isikud (diplomaadid, konsulaarametnikud, erimissiooni või rahvusvahelise organisatsiooni esindajad ning NATO relvajõududesse kuuluvad isikud) vabastatud pöördmaksukohustusest teisest liikmesriigist uue transpordivahendi soetamisel. See tähendab, neil isikutel on õigus soetada uus transpordivahend maksuvabalt.

Punkti 4 alusel maksab käibemaksu isik, kes soetab teisest liikmesriigist kütust (va maagaasi) alkoholi või tubakatoodet, välja arvatud füüsiline isik, kes soetab nimetatuid isiklikuks otstarbeks (vt ka § 38 lg 5 kommentaari). Punkti 4 sõnastust muudeti 1. jaanuarist 2011 asendades sõna „vedelkütus“ sõnadega „kütus välja arvatud maagaas“, kuna Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2009/162/EL muutis käibemaksudirektiivis aktsiisikauba mõistet. Varemalt tahkekütust aktsiisikaubaks ei loetud.

Punkt 5 lisandus 2006. aasta algusest jõustunud muudatustega. Maksuladustamine võimaldab teatud liidu staatusega kaupade (loetletu käibemaksdirektiivi lisas V) müüki nullmääraga, tingimusel, et kaubad suunatakse tehingu tulemusena maksuladustamisele või on müügihetkel maksuladustamisel ja paiknevad maksulaos või muus tolli poolt aktsepteeritud kohas (vt ka § 44¹). Müüja ei saa rakendada nullmäära juhul, kui kaup toimetatakse tehingu tulemusena maksulaost välja, välja arvatud ekspordi või kauba ühendusesisese käibe korral. Kui kauba omanik toimetab kaubad maksulaost välja ilma võõrandamiseta või lõpetab kauba maksuladustamise muul põhjusel (nt. kaup ei ole töötlemise tulemusena enam maksuladustatavate kaupade nimekirja kuuluv kaup), on ta kohustatud tasuma käibemaksu, mis reeglina arvestatakse kaupade soetusmaksumuselt (vt § 12 lg 13). Kauba omanik võib kirjeldatud juhul olla isik, kes kauba maksulattu paigutas või isik, kes selle maksulaos paikneva kauba ostis. Alates 1. jaanuarist 2010 maksukohustuslased deklareerivad maksustamisele kuuluvat summat käibedeklaratsioonil. Isikud, kes pole maksukohustuslastena registreeritud rakendavad kauba impordi maksustamise korda (vt § 38 lg 5¹).

Maksukohustust ei teki kauba omanikul oma kauba maksulaost väljatoimetamisest juhul, kui ta ise paigutas selle kauba ka maksulattu ning seda kaupa maksulaos ei võõrandatud. Näiteks ei teki kirjeldatud maksukohustust juhul, kui isik paigutab maksulattu teatud koguse vilja, müüb seda maksulaos nullmääraga, kuid toob võõrandamata jäänud osa viljast taas maksulaost välja. See vabastus maksukohustusest ei rakendu, kui isik sai kasutada maksuvabastust kauba impordile või ühendusesisesele soetamisele vahetult järgnenud kauba maksulattu paigutamisel ega ka juhul, kui kasutati maksuvabastust kauba siseriiklikul käibel seoses tehingu tulemusena kauba paigutamise maksulattu ning kauba maksulattu paigutaja ehk sel hetkel juba kauba omanik on kauba ostja. Ühesõnaga,

maksukohustust ei teki kauba laost väljatoomisel juhul, kui selle kaubaga seoses ei ole maksuladustamine toonud kaasa ühtegi maksuvabastust.

Punkt 6 lisandus 2010. aasta algusest ning on seotud KMS § 15 lõike 3 punktiga 12, mille kohaselt maksustatakse aktsiisilaosisesed tehingud aktsiisikaupadega 0%lise käibemaksumääraga. Käesoleva paragrahvi punktis 6 sätestatakse kohustus tasuda käibemaks, kui kaup toimetatakse kauba omaniku poolt aktsiisilaost välja ilma võõrandamiseta (võõrandamist maksustatakse üldkorra kohaselt), välja arvatud juhul, kui kaup viiakse aktsiisilaost välja teise aktsiisilattu. Sarnaselt maksulaoga (punkt 5) ei maksustata kauba laost väljaviimist juhul, kui isik oli aktsiisikauba omanik ka aktsiisikauba aktsiisilattu paigutamisel ning kaupa ei ole aktsiisilaos võõrandatud. Erinevalt maksulaost ei maksustata kauba aktsiisilaost välja viimist omaniku poolt ka juhul, kui kauba väljaviimisele eelnes selle import või kauba ühendusesisene soetus sama isiku poolt. Nimetatud erinevus on seetõttu, et aktsiisikauba aktsiisilattu paigutamisel tuleb arvestada käibemaksu üldreeglite kohaselt. Maksuladustamisele suunatav kauba import on maksuvaba ning kauba ühendusesisest soetust maksustatakse 0% määraga (kui kaup suunatakse viivitamata maksuladustamisele). Sellest erinevusest tulenevalt on seaduses sätestatud, et kui aktsiisilaost väljatoimetatav kaup on ka maksuladustatud, kohaldatakse maksuladustamise sätteid (st käesoleva paragrahvi punkti 5).

Punkti 6 muudeti 1. aprillist 2012 seoses käibemaksuseaduse § 15 lõike 3 punkti 2 muutmisega. Kuna 0%-line maksumäär sätestati vaid ajutises aktsiisivabastuses olevale kaubale ning tarbimisse lubatud kütust maksustatakse tavakorras, siis topeltmaksustamise vältimiseks täpsustati, et kauba omanik peab käibemaksu arvestama vaid juhul, kui aktsiisikaup on ajutises aktsiisivabastuses.

§ 3 lõige 7

KMS § 3 lõigetes 4 ja 5 on loetletud toimingud, millelt maksukohustuslane ja piiratud maksukohustuslane peavad käibemaksu tasuma. Antud lõike kohaselt maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikul ei teki siiski maksukohustust, kui teenus või kaup, sealhulgas kokkupandav kaup, saadakse ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes on oma asukoha liikmesriigi maksuhaldurilt saanud Eestis väikeettevõtete erikorra rakendamiseks õiguse ja ta on kauba või teenuse arvele märkinud erikorra rakendaja registreerimisnumbri järelliitega „EX“.

2. peatükk MAKSUSTATAVAD TEHINGUD JA TOIMINGUD

§ 4. Käive

(1) Käive on:

- 1) kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ettevõtluse käigus;*
- 2) kauba või teenuse omatarve;*
- 3) kauba toimetamine teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks (§ 7 lõike 1 punkt 3);*
- 4) kauba sundvõõrandamine tasu eest.*

(1¹) Üheotstarbelise vautšeri üleandmist enda nimel tegutseva isiku poolt käsitatakse vautšeriga seotud kauba võõrandamise või teenuse osutamisenä. Kui üheotstarbelise vautšeri annab üle teise isiku nimel tegutsev isik, käsitatakse sellise vautšeri üleandmist

vautšeriga seotud kauba võõrandamisena või teenuse osutamisenä teise isiku poolt, kelle nimel vautšeri üle andnud isik tegutseb.

(1²) Kui isik võimaldab küberturvalisuse seaduse tähenduses internetipõhise kauplemiskoha kaudu ühendusevälisest riigist imporditud kaupade kaugmüüki saadetistes, mille tegelik väärtus ei ületa 150 eurot, loetakse, et internetipõhist kauplemiskohta omav isik on soetanud ja võõrandanud need kaubad ise. Tegelikku väärtust mõistetakse käesolevas seaduses komisjoni delegeeritud määruse (EL) 2015/2446, millega täiendatakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrust (EL) nr 952/2013 seoses liidu tolliseadustiku teatavaid sätteid täpsustavate üksikasjalike eeskirjadega (ELT L 343, 29.12.2015, lk 1–557), tähenduses.

(1³) Kui isik võimaldab internetipõhise kauplemiskoha kaudu maksukohustuslase, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, ühenduses asuvaid kaupu võõrandada maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule, loetakse, et internetipõhist kauplemiskohta omav isik on soetanud ja võõrandanud need kaubad ise.”;

(2) Käivet ei teki:

1) ettevõtte või selle osa üleandmisest võlaõigusseaduse tähenduses;

2) kui omanik toimetab kauba Eestist välja ilma selle võõrandamiseta, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõike 1 punktis 3 sätestatud juhul;

3) riigivara tasuta kasutusse andmisest riigivaraseaduse tähenduses ning riigi-, valla- või linnavara erastamisest;

4) äriühingute, mittetulundusühingute või sihtasutuste ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise käigus vara üleandmisest teisele äriühingule, mittetulundusühingule või sihtasutusele;

5) kehtetu alates 01.01.2010;

6) ettevõtluse huvides kauba tasuta üleandmisest mittemüüdava kaubanäidisena või kauba, mille maksustatav väärtus ei ületa 10 eurot, üleandmisest reklaami eesmärgil.

7) kehtetu alates 01.01.2009.

8) ettevõtluses kasutatava sõiduauto tasu eest kasutada andmisest maksukohustuslase töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele, välja arvatud käesoleva seaduse § 30 lõike 4 punktides 3 ja 4 nimetatud juhtudel.

Kommentaär

§ 4 lõige 1

Lõikes 1 sätestatakse käibe mõiste, mis hõlmab kauba võõrandamist ja teenuse osutamist ettevõtluse käigus ning omatarvet (mõistete osas vt § 2 kommentaare). Ühendusesisese kaubanduse puhul loetakse teatud juhul käibeks ka oma kauba ilma võõrandamiseta toimetamist teise liikmesriiki oma sealse ettevõtluse tarbeks, näiteks oma sealsele püsivale tegevuskohale (vt § 7 kommentaare). Käibemaksudirektiivi artikkel 14 punktis 2 on eraldi välja toodud kauba käibena ka ametivõimude poolt ja nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele vara omandiõiguse üleminekut hüvitise eest, mistõttu sätestati sundvõõrandamine 2010. aasta alguses ka käibemaksuseadusesse.

§ 4 lõige 1¹

Alates 1. jaanuarist 2019 lisati KMS §-i 4 lõige 1¹, mille kohaselt üheotstarbelise vautšeri üleandmist käsitletakse kauba või teenuse käibena. Kui üheotstarbelise vautšeri annab üle enda nimel tegutsev isik, käsitatakse igat vautšeri üleandmist kauba võõrandamise või teenuse osutamisenä. Kui üheotstarbelise vautšeri annab üle teise isiku nimel tegutsev isik, käsitatakse sellise vautšeri üleandmist vautšeriga seotud kauba võõrandamise või teenuse osutamisenä teise isiku poolt, kelle nimel vautšeri üle andnud isik tegutseb. Vautšeri üleandmist maksustatakse samamoodi kui kaupa või teenust (seda käsitataksegi kauba või teenuse käibena), st kui vautšer näiteks annab õiguse saada tervishoiuteenust mis on maksuvaba, siis ka vautšeri üleandmine on maksuvaba käive.

§ 4 lõiked 1² ja 1³

KMS §-i 4 lisati 1. juulist 2021 lõiked 1² ja 1³, millega nähakse ette, et isikud, kes teevad kaupade kaugmüügi võimalikuks internetipõhise kauplemiskoha kaudu (ehk isikud, kes omavad internetipõhist kauplemiskohta), kaasatakse kõnealustelt müükidelt tasuta käibemaksu kogumisse, sätestades, et nad on isikud, keda käsitatakse selliste müükide teostajatena. Internetipõhine kauplemiskoht on defineeritud küberturvalisuse seaduse §-s 2 järgmiselt: internetipõhine kauplemiskoht on infoühiskonna teenus, mis võimaldab tarbijakaitse seaduse tähenduses tarbijal ja kauplejal sõlmida internetipõhise müügi- või teenuse osutamise lepingu kas internetipõhise kauplemiskoha veebisaidil või kaupleja veebisaidil, mis kasutab internetipõhise kauplemiskoha pakutavat andmetöötlusteenust. Internetipõhist kauplemiskohta omavad isikud kaasatakse käibemaksu kogumisse selleks, et tagada efektiivne käibemaksu kogumine juhtudel, kui ühendusesisest või ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüüki või liikmesriigi sisest müüki teostatakse internetipõhise kauplemiskoha kaudu.

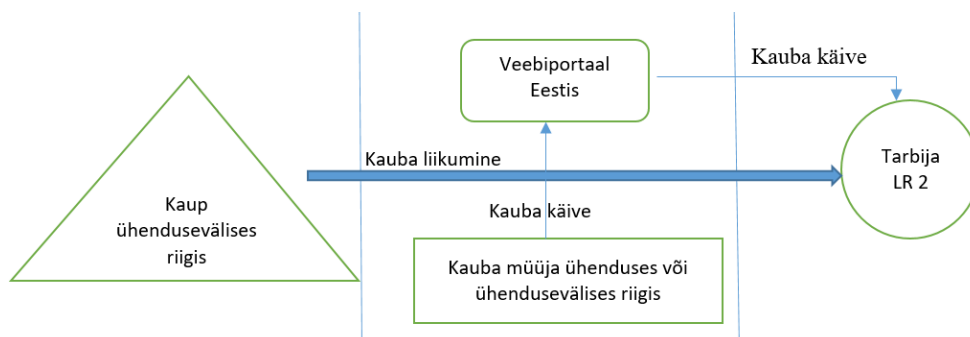
Lõikes 1² sätestatakse, et internetipõhise kauplemiskoha kaudu ühendusevälisest riigist imporditud kaupade kaugmüüki võimaldava isiku puhul loetakse, et ta on need kaubad soetanud ja võõrandanud ise. Säte kehtib kaubasaadetiste puhul, mille tegelik väärtus ei ületa 150 eurot, millest alates nõutakse importimisel täielikku tollideklaratsiooni. Tegelik väärtuse mõiste on sätestatud komisjoni delegeeritud määruse (EL) 2015/2446, millega täiendatakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrust (EL) nr 952/2013 seoses liidu tolliseadustiku teatavaid sätteid täpsustavate üksikasjalike eeskirjadega, artikli 1 punktis 48. Tegelik väärtus on kauba hind, kui see müüakse ekspordiks liidu tolliterritooriumile, ilma transpordi- ja kindlustuskuludeta, välja arvatud juhul, kui need sisalduvad hinnas ja neid ei ole arvel eraldi märgitud, ning muud maksud ja tasud, mida toll saab asjakohaste dokumentide abil kindlaks teha.

Lõike 1² eesmärk on sätestada internetipõhist kauplemiskohta omavale isikule maksukohustus ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüüki teostava isiku asemel, kes on tegelik kauba võõrandaja. Selle tulemusena jagatakse kaugmüük tinglikult kaheks tehinguks: ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüüki teostava isiku poolt kauba võõrandamine internetipõhist kauplemiskohta omavale isikule ja internetipõhist kauplemiskohta omava isiku poolt kauba võõrandamine mittemaksukohustuslasele. Tulemus on see, et internetipõhist kauplemiskohta omav isik loetakse selliste müükide teostajaks käibemaksu mõistes.

Näiteid imporditud kauba kaugmüügi kohta (KMS § 4 lg 1²)

Näide 1 – veebiportaal asub Eestis ja müük tarbijale teise liikmesriiki

Muus liikmesriigis kui Eestis asuv mittemaksukohustuslane tellib veebiportaali kasutades kauba, mille väärtus ei ületa 150 eurot. Veebiportaal asub Eestis ja on registreeritud KMS § 43¹ alusel ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi erikorra rakendajana.

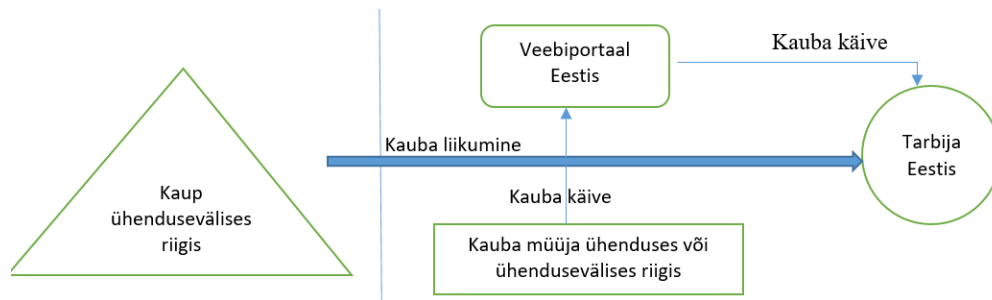


Sellisel juhul:

- veebiportaali käsitatakse vastavalt KMS § 4 lõikele 1² kauba võõrandajana kauba tellijale;
- maksustamine:
 - a) kauba müük veebiportaalile – maksukohustust ühenduses ei teki, kuna käive tekib ühendusevälises riigis;
 - b) veebiportaali poolt kauba müük tellijale – maksukohustus tekib liikmesriigis 2, kuna käive tekib liikmesriigis 2 (käibemaksudirektiivi artikkel 33 c)). Veebiportaal deklareerib liikmesriigis 2 tekkiva käibe Eestis KMS § 43¹ lõike 11 alusel ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi käibedeklaratsioonil käibe tekkimise kuule järgneva kuu lõpuks;
 - c) kauba import – import toimub liikmesriigis, kus kaubad ühendusse toomise ajal asuvad. Impordiliikmesriigile on veebiportaal esitanud erikorra rakendamiseks antud maksukohustuslasena registreerimise numbriga (KMS § 43¹ lõige 9). Ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi erikorra alusel kauba import on maksuvaba vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 143 (1) (ca) (KMS § 17 lõike 1 punkt 11);
- veebiportaalil tekib ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi käive ühendusevälise riigi kauba müüjalt kauba eest makse tasumise või makse tasumise kohustuse kinnituse saamisel (KMS § 11 lõige 8, § 43¹ lõige 7).

Näide 2 – veebiportaal asub Eestis ja müük Eesti tarbijale

Eestis asuv mittemaksukohustuslane tellib veebiportaali kasutades kauba, mille väärtus ei ületa 150 eurot. Veebiportaal asub Eestis ja on registreeritud KMS § 43¹ alusel ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi erikorra rakendajana.

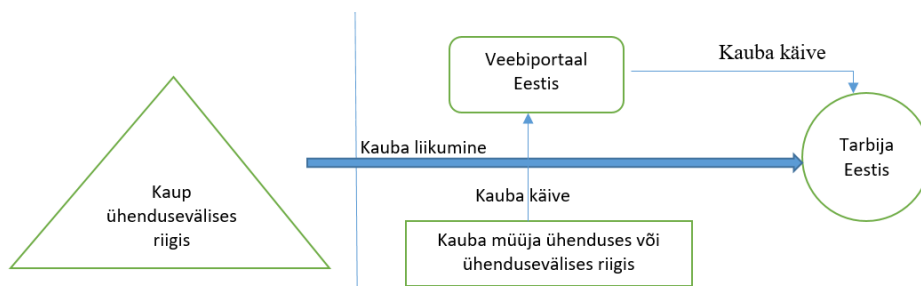


Sellise juhul:

- veebiportaali käsitatakse vastavalt KMS § 4 lõikele 1² kauba võõrandajana kauba tellijale;
- maksustamine:
 - a) kauba müük veebiportaalile – maksukohustust ühenduses ei teki, kuna käive tekib ühendusevälises riigis;
 - b) veebiportaali poolt kauba müük tellijale – maksukohustus tekib Eestis, kuna käive tekib Eestis (KMS § 9 lõike 1 punkt 1). Veebiportaal deklareerib käibe Eestis KMS § 43¹ lõike 11 alusel ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi käibedeklaratsioonil käibe tekkimise kuule järgneva kuu lõpuks. Eesti siseriiklikul käibedeklaratsioonil KMD käivet ei deklareerita;
 - c) kauba import – import toimub liikmesriigis, kus kaubad ühendusse toomise ajal asuvad. Impordiliikmesriigile on veebiportaal esitanud erikorra rakendamiseks antud maksukohustuslasena registreerimise numbriga (KMS § 43¹ lõike 9). Ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi erikorra alusel kauba import on maksuvaba vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 143 (1) (ca) (KMS § 17 lõike 1 punkt 11);
- veebiportaalil tekib ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi käive ühendusevälise riigi kauba müüjalt kauba eest makse tasumise või makse tasumise kohustuse kinnituse saamisel (KMS § 11 lõike 8, § 43¹ lõike 7).

Näide 3 – veebiportaal Eestis, kuid ta pole registreeritud KMS § 43¹ alusel

Eestis asuv mittemaksukohustuslane tellib veebiportaali kasutades kauba, mille väärtus ei ületa 150 eurot. Veebiportaal asub Eestis, kuid ta pole registreeritud KMS § 43¹ alusel ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi erikorra rakendajana.



Sellise juhul:

- veebiportaali käsitatakse vastavalt KMS § 4 lõikele 1² kauba võõrandajana kauba tellijale;

- maksustamine:
 - a) kauba müük veebiportaale – maksukohustust ühenduses ei teki, kuna käive tekib ühendusevälises riigis;
 - b) veebiportaali poolt kauba müük tellijale – maksukohustust ühenduses ei teki, kuna käibe tekkimise koht on ühenduseväline riik (käibemaksudirektiivi artikkel 32);
 - c) kauba import – import toimub Eestis kauba tellija poolt kas tavalist tolliprotseduuri kasutades, ehk käibemaks tasutakse maksuhaldurile kauba importimisel kauba saaja poolt või eriskeemi kasutades (KMS § 43²), ehk käibemaks tasutakse erikorda rakendavale postiasutusele, kullerile või tolliagendile, kes esitab kauba tollile isiku eest, kellele kaup saadetakse ja kogub kauba saajalt impordikäibemaksu, mille deklareerib tollideklaratsioonil.

Lõikes 1³ nähakse ette, et kui maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, võõrandab oma ühenduses asuvat kaupa internetipõhise kauplemiskoha kaudu mittemaksukohustuslasele, siis loetakse, et internetipõhist kauplemiskohta omav isik on need kaubad ise soetanud ja võõrandanud. Lõike 1³ eesmärk on sätestada internetipõhist kauplemiskohta omavale isikule maksukohustus nimetatud ühendusevälise riigi isiku asemel, kes on tegelik kauba võõrandaja. Selle tulemusena jagatakse tehing tinglikult kaheks tehinguks: ühendusevälise riigi isiku poolt kauba võõrandamine internetipõhist kauplemiskohta omavale isikule ja internetipõhist kauplemiskohta omava isiku poolt kauba võõrandamine mittemaksukohustuslasele. Tulemus on see, et internetipõhist kauplemiskohta omav isik loetakse selliste müükide teostajaks käibemaksu mõistes.

Kuivõrd internetipõhised kauplemiskohti on erinevaid, ei pruugi kõikide majandustegevus olla üles ehitatud selliselt, et see võimaldaks neil olla kaasatud tasumisele kuuluva käibemaksu kogumisse. Lõigete 1² ja 1³ mõistes tähendab internetipõhise kauplemiskoha kaudu kaupade müügi võimalikuks tegemine internetipõhise kauplemiskoha kasutamist, mis võimaldab kauba soetajal ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu kaupu müügiks pakkuval müüjal ühendust võtta, mille tulemusel toimub kauba võõrandamine selle internetipõhise kauplemiskoha kaudu.

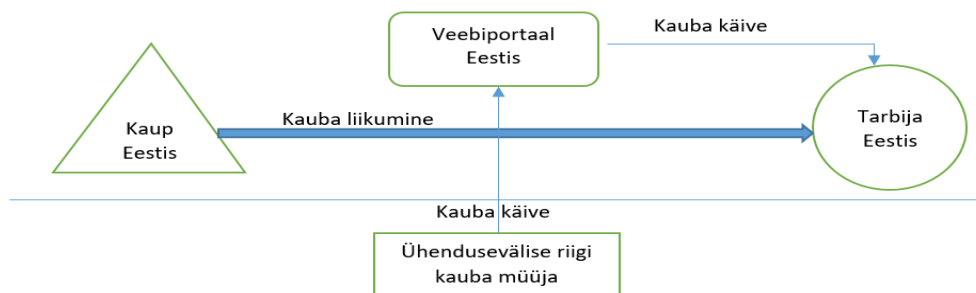
Üldiselt eeldatakse, et internetipõhise kauplemiskoha kaudu tehakse kaupade müük võimalikuks ja sellisel juhul käsitatakse internetipõhist kauplemiskohta omav isik müügi teostajana. Internetipõhist kauplemiskohta omavat isikut ei loeta kauba soetajaks ja mittemaksukohustuslasele võõrandajaks, ehk teise isiku kaupade müügi võimaldajaks, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

1. internetipõhist kauplemiskohta omav isik ei kehtesta otseselt ega kaudselt kauba võõrandamise mis tahes tingimusi;
2. internetipõhist kauplemiskohta omav isik ei ole otseselt ega kaudselt seotud kliendilt tasu sissenõudmise lubamisega;
3. internetipõhist kauplemiskohta omav isik ei ole otseselt ega kaudselt seotud kaupade tellimise või kättetoimetamisega.

Näiteid ühendusevälise isiku ühenduses asuva kauba müügi kohta (KMS § 4 lg 1³)

Näide 1 – kaup ja veebiportaal Eestis, müük Eesti tarbijale

Eestis asuv mittemaksukohustuslane tellib veebiportaali kasutades kauba ühendusevälise riigi isikult. Veebiportaal ja kaup asuvad Eestis.



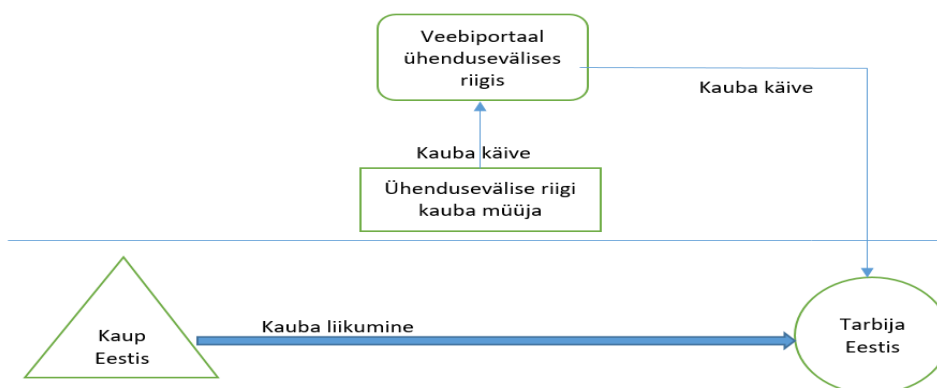
Sellise juhul:

- veebiportaali käsitatakse vastavalt KMS § 4 lõikele 1³ kauba võõrandajana kauba tellijale;
- veebiportaalil on õigus käibe maksustamisel rakendada erikorda (KMS § 43 lõike 1 punkt 10);
- maksustamine:
 - a) kauba müük portaalile – maksustatakse 0% määraga (KMS § 15 lõike 3 punkt 15);
 - b) veebiportaali poolt kauba müük tellijale –veebiportaal deklareerib käibemaksu erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste käibedeklaratsioonil (KMS § 43 lõige 10);
- mõlema käibe tekkimise koht on Eesti;
- veebiportaalil tekib käive ühendusevälise riigi kauba müüjalt kauba eest makse tasumise või makse tasumise kohustuse kinnituse saamisel (§ 11 lõige 8).

Kui veebiportaal erikorda ei rakenda, siis ta deklareerib selle käibe siseriiklikul käibedeklaratsioonil. Erikorraga hõlmatud kaupade osas erikorda ja üldkorda üheaegselt ei saa rakendada (§ 43 lg 2).

Näide 2 – veebiportaal ühendusevälises riigis, kaup ja tarbija Eestis

Eestis asuv mittemaksukohustuslane tellib veebiportaali kasutades kauba ühendusevälise riigi isikult. Kaup asub Eestis. Veebiportaal asub ühendusevälises riigis.

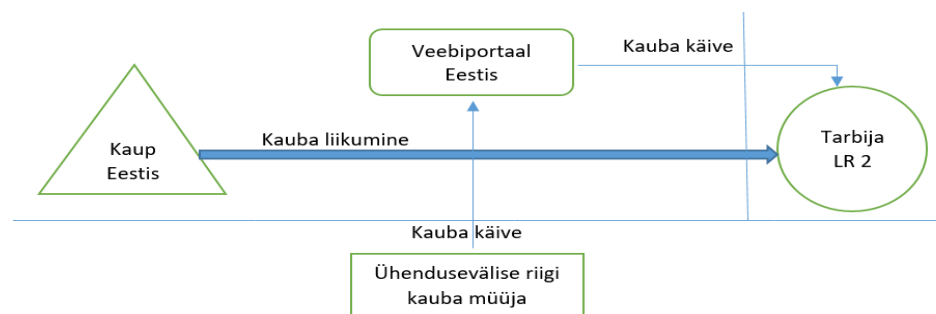


Sellisel juhul:

- veebiportaali käsitatakse vastavalt KMS § 4 lõikele 1³ kauba võõrandajana kauba tellijale;
- veebiportaalil on õigus käibe maksustamisel rakendada erikorda Eestis (KMS § 43 lõike 1 punkt 12);
- maksustamine:
 - a) kauba müük veebiportaalile – müük maksustatakse 0% määraga (KMS § 15 lõike 3 punkt 15);
 - b) veebiportaali poolt kauba müük tellijale – veebiportaal deklareerib Eestis tekkiva maksukohustuse käibemaksu erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste käibedeklaratsioonil (KMS § 43 lõige 10);
- mõlema käibe tekkimise koht on Eesti;
- veebiportaalil tekib käive kauba müüjalt kauba eest makse tasumise või makse tasumise kohustuse kinnituse saamisel (KMS § 11 lõige 8).

Näide 3 – veebiportaal ja kaup Eestis, tarbija teises liikmesriigis

Liikmesriigis 2 asuv mittemaksukohustuslane tellib veebiportaali kasutades kauba ühendusevälise riigi isikult. Kaup ja veebiportaal asuvad Eestis.

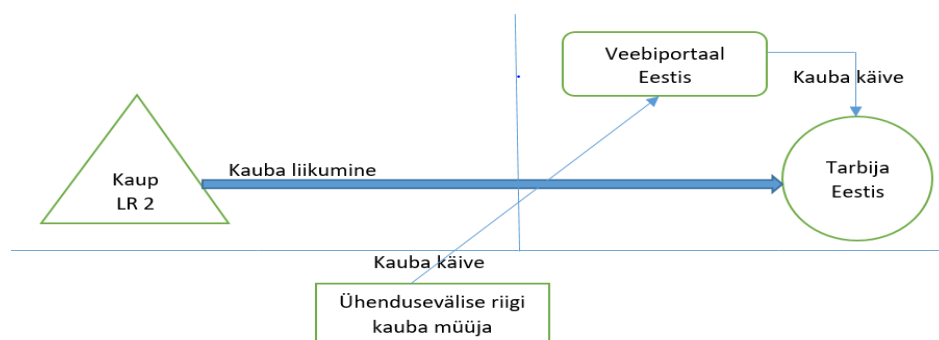


Sellisel juhul:

- veebiportaali käsitatakse vastavalt KMS § 4 lõikele 1³ kauba võõrandajana kauba tellijale;
- veebiportaalil on õigus ühendusesisese kaugmüügi maksustamisel rakendada erikorda (KMS § 43 lõike 1 punkt 5);
- maksustamine:
 - a) kauba müük veebiportaalile – müük maksustatakse 0% määraga (KMS § 15 lõike 3 punkt 15);
 - b) veebiportaali poolt kauba müük tellijale – veebiportaal deklareerib teises liikmesriigis tekkiva maksukohustuse käibemaksu erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste käibedeklaratsioonil Eestis (KMS § 43 lõige 10);
- ühendusevälise riigi kauba müüja käibe tekkimise koht on Eestis;
- veebiportaali käive tekib liikmesriigis 2;
- veebiportaalil tekib käive kauba müüjalt kauba eest makse tasumise või makse tasumise kohustuse kinnituse saamisel (KMS § 11 lõige 8).

Näide 4 – veebiportaal ja tarbija Eestis, kaup teises liikmesriigis

Eestis asuv mittemaksukohustuslane tellib Eestis asuvat veebiportaali kasutades kauba ühendusevälise riigi isikult. Kaup asub liikmesriigis 2.



Sellisel juhul:

- veebiportaali käsitatakse vastavalt KMS § 4 lõikele 1³ kauba võõrandajana kauba tellijale;
- veebiportaalil on õigus ühendusesisese kaugmüügi maksustamisel rakendada erikorda (KMS § 43 lõike 1 punktile 5);
- ühendusevälise riigi kauba müüjal tekib käive liikmesriigis 2;
- veebiportaalil tekib käive Eestis;
- maksustamine:
 - a) kauba müük veebiportaalile – müük maksustatakse 0% määraga liikmesriigis 2 (käibemaksudirektiivi artikkel 136a);
 - b) veebiportaali poolt kauba müük tellijale – veebiportaal deklareerib Eestis tekkiva maksukohustuse käibemaksu erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste käibedeklaratsioonil (KMS § 43 lõige 10);
- veebiportaalil tekib käive kauba müüjalt kauba eest makse tasumise või makse tasumise kohustuse kinnituse saamisel (KMS § 11 lõige 8).

§ 4 lõige 2

Lõikes 2 on sätestatud tehingud ja toimingud, mille puhul käivet ei teki. See lõige on vajalik eelkõige mitmetitõlgendamise vältimiseks ning siin on märgitud juhtumid, mis ilma eraldi sätestamata oleksid tõlgendatavad käibena. Käibemaksuseaduse § 29 lõike 1 kohaselt saab ettevõtlusega seotud § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute ja toimingute tarbeks kaupade soetamisel ja teenuse saamisel tasumisele kuuluva käibemaksu maha arvata üldises korras. **Lõike 2 punkti 1** kohaselt käsitletakse mittekäibena ettevõtte või selle osa üleandmist. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 19. Antud sätte tugineb võlaõigusseaduse §-des 180–185 sätestatud ettevõtte ülemineku regulatsioonile. Võlaõigusseaduse § 180 lõike 2 kohaselt kuuluvad ettevõttesse ettevõtte majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused, muu hulgas ettevõttega seotud lepingud. Sätte hõlmab nii ettevõtte või selle osa üleandmist mitterahalise sissemaksena kui ka näiteks ettevõtte või selle osa müüki, kuid ei hõlma ettevõtte üksiku vara üleandmist. Seega üksiku vara üleandmine mitterahalise sissemaksena, mis on oma olemuselt kauba võõrandamine, on KMS kohaselt maksukohustuslase maksustatav käive, välja arvatud kui vara antakse üle seoses äriühingute ühinemise, jagunemise või ümberkujundamisega. 2009. aasta algusest jäeti seadusest välja tingimus, et ettevõtte või selle osa üleandmisest ei teki käivet vaid juhul, kui ettevõtet või selle osa kasutatakse ainult maksustatava käibe tarbeks.

Lõike 2 punkti 2 kohaselt loetakse kauba Eestist väljatoimetamist kauba omaniku poolt ilma võõrandamiseta mittekäibeks. Antud säte hõlmab reeglina ühendusevälisesse riiki kauba toimetamist, mis ei ole tavaline kauba eksport, põhiliselt kauba ajutist väljavedu, näiteks näitusele. See säte ei hõlma ilma võõrandamiseta kauba toimetamist teise liikmesriiki, kui kaup toimetatakse teise liikmesriiki oma sealse ettevõtluse tarbeks, sest taolist kauba väljatoimetamist loetakse kauba ühendusesiseseks käibeks (vt § 7 kommentaari).

Lõike 2 punkti 3 alusel ei loeta käibeks riigivara tasuta kasutusse andmist riigivaraseaduse tähenduses ning riigi-, valla- või linnavara erastamist. **Punkti 4** kohaselt käsitatakse mittekäibena lisaks äriühingute ühinemise, jagunemise ja ümberkujundamise korral vara üleandmisele ka vara üleandmist mittetulundusühistute ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise korral.

Lõike 2 punkti 5 alusel käsitleti mittekäibena ka ühe maksukohustuslasena registreeritud isikute omavahelist tehingut tingimusel, et kauba või teenuse saaja kasutab selle täielikult oma maksustatava käibe teostamiseks. Alates 01.01.2010 jäeti lõikest 2 välja punkt 5. Muudatus ei toonud kaasa ühe maksukohustuslasena registreeritud omavahelisi tehingute maksustamist käibemaksuga, vaid alates 2010. aastast hakati ühe maksukohustuslasena registreeritud isikuid käsitlema käibemaksu mõttes ühe isikuna, kes esitavad käibedeklaratsiooni ühiselt (vt § 26 kommentaari).

Lõike 2 punkti 6 kohaselt käsitatakse mittekäibena ka kauba tasuta üleandmist mittemüüdava kaubanäidisena, olenemata kauba maksustatavast väärtusest, ning reklaami eesmärgil kauba üleandmist, kui kauba maksustatav väärtus ei ületa 10 eurot (seega 10 eurot on kauba hind ilma käibemaksuta). Säte tugineb direktiivi artiklil 16.

Näidistena ei käsitata toodete andmist, mille eesmärk on rahuldada tarbija vajadusi seoses selle tootega. Näidis on toote eksemplar, mille eesmärk on edendada toote müüki ja mis võimaldab hinnata selle tunnuseid ja omadusi, ilma et selle tegevuse tulemusel tekiks muu kui nimetatud müügitegevusega seotud lõpptarbimine (EL kohtuasi C-581/08).

Kauba tasuta üleandmisel on maksustatavaks väärtuseks vastavalt KMS § 12 lg 3 kauba või muu sarnase kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahinna alusel määratud väärtus. Näiteks, kui kingitakse ettevõtte logoga kruus, kusjuures kruusi ostuhind oli 9 eurot ning graveerimise eest maksti 2 eurot, siis sellise kruusi üleandmist tuleb maksustada juhul, kui sisendkäibemaks maha arvati, kuna selle kauba soetamisel tasuti 11 eurot. Seega võib esineda juhuseid, kus kingituse üleandmist tuleb käibemaksuga maksustada, kuid mida ei maksustata tulumaksuga.

Lõike 2 punkt 8 lisandus seadusesse 1. detsembrist 2014 seoses sõiduautode soetamisel ja nende tarbeks kaupade ja teenuste saamisel sisendkäibemaksu maha arvamise piiramisega. Ettevõtluses kasutatava sõiduauto (sh ettevõtete osas kelle tegevusalaks on autode kasutada andmine) tasu eest kasutada andmisel maksukohustuslase töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele ei ole õigus sellise sõiduauto ja selle tarbeks kaupade soetamisel ja teenuste saamisel arvestatud käibemaksu täies ulatuses maha arvata (vt § 30 lg 4 punkt 5).

Antud punkti kohaselt topeltmaksustamise vältimise eesmärgil ei käsitleta sellist tasu eest sõiduauto kasutada andmist käibena, kuna eratarbeks ettevõtte sõiduauto kasutamisel on

piiratud sisendkäibemaksu mahaarvamine 50% ulatuses. Punkti ei rakendata KMS § 30 lg 4 punktides 3 ja 4 toodud juhtudel. Seega oma töötajale sõiduauto, mida kasutatakse peamiselt tasuliseks sõitjateveo teenuse osutamiseks või õppesõiduauto kasutada andmist maksustatakse. Erinevalt teistest sõiduautodest on nende sõidukite puhul võimalik sisendkäibemaksu maha arvata 100% ka siis kui autot kasutatakse eratarbimises. Oluline on, et sõiduk vastaks KMS § 30 lõike 4 punktides 3 või 4 tingimustele.

§ 5. Kauba eksport

(1) Kauba eksport on:

- 1) liidu kauba võõrandamine koos selle toimetamisega väljaspool liidu tolliterritooriumi asuvasse sihtkohta kauba võõrandaja või välisriigi isikust kauba soetaja poolt;*
- 2) imporditollimaksudest osalise vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuril oleva liiduvälise kauba reeksport liidu tolliterritooriumilt;*
- 3) seestöötlemise tolliprotseduuril oleva liiduvälise kauba reeksport liidu tolliterritooriumilt või toimetamine liiduvälisesse riiki suunduvale vee- või õhusõidukile kaasavõetava varuna, varuosadena, lisavarustusena või tarbevaruna;*
- 4) välistöötlemise tolliprotseduuriga liidu tolliterritooriumilt väljaveetud kauba võõrandamine ja selle suhtes tolliprotseduuri lõpetamine;*
- 5) kauba võõrandamine koos selle toimetamisega kauba võõrandaja või välisriigi isikust kauba soetaja poolt ühendusevälisesse riiki, mis on liidu tolliterritooriumi osa.*

(2) Kauba võõrandamist ühendusevälise riigi füüsilisele isikule temaga koos liikuv pagasis ühendusevälisesse riiki toimetamiseks võib samuti käsitada kauba ekspordina, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

- 1) füüsilise isiku elukoht on ühendusevälises riigis;*
- 2) isikule samal kuupäeval samas müügi kohas sama maksukohustuslase poolt võõrandatud kauba müügi hind koos käibemaksuga ületab 38 eurot;*
- 3) ostja viib kauba avamata pakendis ühendusest välja hiljemalt kauba võõrandamise kuule järgneva kolmanda kuu lõpuks;*
- 4) maksukohustuslasel on tolli või Politsei- ja Piirivalveameti kinnitus kauba ühendusest väljaviimise kohta ostja poolt.*

(3) Ühendusevälise riigi füüsilisele isikule võõrandatava kauba ekspordina käsitamise kord kehtestatakse [valdkonna eest vastutava ministri](#) määrusega.

(4) Kauba ekspordina käsitatakse ka kauba võõrandamist ühendusevälisesse riiki suunduvale reisijale rahvusvaheliseks liikluseks avatud lennujaama ainult reisijatele ettenähtud alal asuvas müügi punktis.

(5) Kauba ekspordi tõendatakse kauba ühendusest väljatoimetamist ja kauba võõrandamist tõendavate dokumentidega. Maksuhalduril on õigus nõuda kauba ekspordi tõendavaid lisadokumente.

(6) Rahvusvahelise lennujaama ainult reisijatele ettenähtud alal asuvas müügi punktis võõrandatava kauba ekspordina käsitamise korra kehtestab [valdkonna eest vastutav minister](#) määrusega

Kommentaar

§ 5 lõige 1

Kauba väljavedu Eestist loetakse ekspordiks kui liidu kaup toimetatakse väljaspool liidu tolliterritooriumi asuvasse sihtkohta kauba võõrandaja või välisriigi isikust kauba soetaja poolt. Kauba ekspordiks loetakse seega liidu kauba väljatoimetamine, millega kaasneb või millele järgneb kauba võõrandamine, kuna vastavalt KMS § 4 lõike 2 punktile 2 ei loeta käibeks kauba Eestist väljatoimetamist kauba omaniku poolt ilma kauba võõrandamiseta (va kauba toimetamine teise liikmesriiki oma sealse ettevõtjuse tarbeks, mis ei ole käesoleva punkti teema).

Kauba ekspordi aluseks saab olla üksnes üks tehing, mis tähendab, et kahe järjestikuse müügi korral on ainult ühel müüjal õigus deklareerida tehing kauba ekspordina. Kauba ekspordi aluseks olev tehing on see müügitehing, mille puhul müüja või ostja on kauba omanik ekspordi tollideklaratsiooni aktsepteerimise hetkel. Kui ostja on jõudnud kauba edasi müüa enne ekspordideklaratsiooni aktsepteerimist, siis ei saa esimest müügitehingut enam lugeda ekspordi aluseks olevaks tehinguks (kuna lisandus uus tehing ja uus müüja, kellel tekib eksport) ning esimese tehingu müüjapool ei saa tehingut deklareerida ekspordina, vaid peab selle deklareerima siseriikliku käibena. Kui aga esimese tehingu ostjapool müüb kauba edasi peale ekspordideklaratsiooni aktsepteerimist, on juba tegemist nn ekspordijärgse tehinguga, mis on väljaspool KMS rakendusala.

Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 146 tuleb ekspordi korral kaup toimetada liiduvälises riigis asuvasse sihtkohta, üksnes liidu territooriumilt väljaviimine ei ole veel eksport (näiteks vedu laevaga Tallinnast Helsingisse läbi neutraalvete).

KMS mõistes tekib eksport ainult kauba võõrandajal, seda ka juhul, kui tegelik kauba liidust välja toimetaja (või tollideklaratsiooni vormistaja) on võõrandaja poolt volitatud isik või ostja, kuna eksport on KMS-s teatud tingimustele vastav käive, aga käive teatavasti on kauba võõrandamine (mitte soetamine). Võõrandaja saab käsitada tehingut kauba ekspordina (ja rakendada selle käibe maksustamisel nullmäära) juhul, kui ta on võimeline tõendama, et kaup toimetati liidust väljaspool asuvasse sihtkohta. Üldreeglina on tegemist ekspordiga siis, kui võõrandaja korraldab ise kauba väljaveo liidust (vormistab ekspordi ja korraldab/tellib veo), seda ka juhul, kui võõrandaja volitab kedagi oma nimel ja arvel vastavalt tegutsema. Erandina on võimalik võõrandajal käsitada tehingut ekspordina ka juhul, kui kauba toimetab välja ostja (või ostja poolt selleks volitatud isik), kuid üksnes tingimusel, et see ostja on välisriigi isik. Siiski ka sel juhul peab võõrandaja omama kauba väljatoimetamist tõendavaid dokumente. Kauba võõrandaja ei saa käsitada kauba müüki ekspordina juhul, kui ta müüb kauba teisele Eesti maksukohustuslasele, aga ei korralda ise kauba väljavedu liidust. Kauba ostjal ei teki sellisel juhul samuti kauba ekspordi Eestist, kuna tegemist on oma kauba väljatoimetamisega, mis, nagu ka eespool öeldud, ei ole käive (§ 4 lg 2 p 2).

Kuni muudatuse jõustumiseni 2006. aasta alguses oli KMS-s § 5 lg 1 punktis 1 ka vee- või õhusõidukile varude toimetamist ekspordina käsitav säte. Muudatuse kohaselt ei käsitata KMS-s varude vee- või õhusõidukile toimetamist enam ekspordina KMS mõistes. KMS-s ekspordina käsitamiseks puudub vajadus, kuna vastav käibemaksu nullmäär on sätestatud §-s 15 ning tehingu maksustamine peaks sõltuma kauba tegelikust kasutamisest, mitte üksnes tolliprotseduuri vormistamisest, kui tehingu sisu ei ole vastav. Muudatus ei reguleeri tollieeskirjadest tulenevaid nõudeid. Rahvusvahelistes vetes sõitva

merelaeva ja peamiselt rahvusvahelisi lende teostava lennuettevõtja kasutatava õhusõiduki tarbeks müüdava varu maksustamisel rakendatakse käibemaksu nullmäära vastavalt KMS § 15 lg 3 punktidele 3 ja 4 (vt § 15 kommentaari).

Kauba eksport KMS mõttes on lisaks ekspordi tolliprotseduuriga kauba liidust välja toimetamisele ka imporditollimaksudest osalise vabastusega ajutise impordi tolliprotseduuril olnud kauba reeksport, seestöötlemise tolliprotseduuril oleva kauba reeksport või toimetamine liiduvälisesse riiki suunduvale vee- või õhusõidukile kaasavõetava varuna, varuosadena, lisavarustusena või tarbevaruna ning välistöötlemise tolliprotseduuril oleva kauba võõrandamine koos selle kauba suhtes tolliprotseduuri lõpetamisega (§ 5 lg 1 punktid 2-4).

Lõike 1 punkti 5 kohaselt on kauba eksport ka kauba toimetamine ühendusvälisesse riiki, mis on liidu tolliterritooriumi osa. Antud säte reguleerib kauba väljavedu Eestist territooriumitele, mis ei kuulu liidu käibemaksuterritooriumi hulka, kuid mis samas on liidu tolliterritooriumi osa. Sellised **eriterritooriumid** on loetletud käibemaksudirektiivi artiklites 6 ja 7. Eestile kõige lähem eriterritoorium on Ahvenamaa.

Kauba eksport on nullmääraga maksustatav käive ning kauba ekspordi tarbeks soetatud kaupade ja saadud teenuste sisendkäibemaksu saab maksukohustuslane oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata. Nullmääraga maksustatakse lisaks eksporditava kauba käibele ka kauba ekspordiga seotud teenused, nagu eksporditava kauba vedu, sellise veo korraldamine ja sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused (laadimine, ladustamine veo raames jms.) ja kauba ekspordi ning sellega seotud teenuste vahendamisteenus (vt § 15 lg 4).

§ 5 lõiked 2 ja 3

Maksukohustuslane võib kauba ekspordina käsitada ka kauba võõrandamist ühendusevälises riigis elavale füüsilisele isikule põhitingimusel, et isik viib kauba oma pagasis ühenduse territooriumilt välja kolme kuu jooksul. Tegemist on nn. *tax-free* müügiga ehk käibemaksutagastusega müügiga (kuna müügi hetkel tuleb kauba hinnale siiski lisada käibemaks, mis hiljem ostjale tagastatakse). Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikli 146 lõige 1 punkt b ning artikkel 147. KMS § 5 lõikes 2 sätestatakse tingimused ühendusevälise riigi füüsilisele isikule müüdava kauba käsitamiseks ekspordina. Tingimused, millele tehing peab vastama, on järgmised - kaup(kaubad) võõrandatakse ühendusevälises riigis elavale füüsilisele isikule; kaubad on ostetud samal kuupäeval samas müügikohas samalt müügifirmalt; kaupade kogumaksumus koos käibemaksuga on üle 38 euro ja ostja viib kauba(d) avamata pakendi(te)s endaga koos liikuvast pagasis ühenduse territooriumilt välja hiljemalt kauba müügi kuule järgneva kolmanda kuu lõpuks.

Täpsemalt sätestatakse ühendusevälise riigi füüsilisele isikule kauba võõrandamise ekspordina käsitamise kord määruses, mis on kehtestatud KMS § 5 lõike 3 alusel. Põhimõtteliselt toimub käibemaksutagastusega müük järgmiselt: nagu mainitud, tuleb kauba müügil siiski lisada kauba hinnale käibemaks vastavalt KMS §-s 15 lõikes 1 või lõikes 2 sätestatud käibemaksumääradele. Lisaks tuleb müüjal täita käibemaksutagastusega müügi kviitung, mis antakse ostjale. Ostja peab ühendusevälisesse riiki minnes võtma kviitungile tolli või Politsei ja Piirivalvaameti kinnituse, et kaup on avamata kujul ühendusest välja toimetatud. Politsei- ja Piirivalvaamet saab kviitungit kinnitada alates 1. juulist 2016 ning sellise muudatuse eesmärgiks oli piiripunktides maksuhalduri ja Politsei-

ja Piirivalveameti ressursi parem kasutamine ning teatud tegevuste dubleerimise kaotamine.

Tolli või Politsei- ja Piirivalveameti kinnitatud kviitungiga võib kauba ostja pöörduda käibemaksutagastusega tegeleva firma esinduse poole, kes talle käibemaksu sularahas tagastab või, kui müüja ei ole pidanud vajalikuks lepingu sõlmimist teatud käibemaksutagastusega tegeleva firmaga, siis saadab ostja ise (nt posti teel) tollikinnitusega kviitungi müüjale, kes tagastab käibemaksu. Müügikohas peab olema ostjale kättesaadav trükitud info käibemaksutagastusega müügi tingimuste ja käibemaksu tagastamise kohta. Müüja võib kauba müügi deklareerida nullmääraga maksustatava kauba ekspordina alles siis, kui ta on kätte saanud tolli või Politsei ja Piirivalveameti kinnitusega kviitungi, mis tõendab, et kaup on ühendusest välja viidud (eksporditud). Kui kauba müük tuleb deklareerida enne kviitungi tagasisaamist, peab maksukohustuslane alul deklareerima kauba müügi siseriikliku käibena ja hiljem korrigeerib kviitungi saamise kuu eest esitatavat deklaratsiooni, vähendades siseriikliku käibe summat ja deklareerides müügi nullmääraga maksustatava käibena (lahtrites 3, 3.2, 3.2.1).

1. märtsist 2014 jõustunud käibemaksuseaduse muudatuse kohaselt on võimalus käibemaksutagastusega müügi kviitung vormistada (lisaks paberil) ka elektroonsel kujul infosüsteemis. Elektrooniliste kviitungite vormistamiseks saab kasutada elektroonilist andmetöötlussüsteemi. Ettevõtjatel on võimalus paigaldada piirile vastavad terminalid, kus elektroonilist kviitungit kasutades registreeritakse kauba ühendusest väljaviimine. Kviitungite elektroonilise andmetöötlussüsteemi saavad ise kasutusele võtta või käibemaksutagastusega tegeleva äriühingu elektroonilise andmetöötlussüsteemiga liituda kõik maksukohustuslased, kes soovivad *tax free* müüki teostada ning kasutada selle tõendamiseks elektroonilisi kviitungeid, kui on täidetud elektroonilisele andmetöötlussüsteemile rahanduministri määruses kehtestatud nõuded. Sel juhul *tax free* müügi tehing vormistatakse kaupluses elektrooniliselt. Piiripunkti terminalis kinnitab ostja kaupade olemasolu väljumistolliasutuses. Kviitungite andmetöötlussüsteemi programm analüüsib ostja elektroonilisel kviitungil olevat infot ning teeb otsuse – kas kinnitab kaupade ühendusest väljaviimist ehk ekspordi või suunab ostja kauba füüsilisse kontrolli. Tehingud andmetöötlussüsteemis salvestatakse.

Tax free regulatsioon annab maksukohustuslasele võimaluse käsitada vastavat müüki nullmääraga maksustatava ekspordina, kuid see ei ole kohustus. Kui maksukohustuslane ei soovi käibemaksutagastusega müügiga tegeleda, siis tuleb deklareerida müüki ühendusevälise riigi füüsilistele isikutele tavalise siseriikliku käibena.

§ 5 lõiked 4 ja 6

Lõike 4 kohaselt loetakse kauba ekspordiks kauba võõrandamine ühendusevälisesse riiki suunduvale reisijale rahvusvaheliseks liikluseks avatud lennujaama ainult reisijatele ettenähtud alal asuvas müügipunktis. Kauba viimist sellesse müügipunkti ei saa lugeda ekspordiks, kuna kaupa müüakse sealt nii teise liikmesriiki kui ka ühendusevälisesse riiki reisivatele isikutele. Kaupa saab nullmääraga müüa vaid ühendusevälisesse riiki suunduvale reisijale, mille kontrollimiseks nõutakse reisijalt pardakaardi ettenäitamist. Kauba ekspord loetakse toimunuks pärast seada, kui kauba on ostnud ühendusevälisesse riiki suunduv reisija. Kauba müüki teise liikmesriiki suunduvale reisijale käsitatakse Eesti siseriikliku käibena, mistõttu tuleb kauba hinnale lisada käibemaks. Rahandusministri määrusega on kehtestatud ka müügipunktis võõrandatava kauba ekspordina käsitamise kord § 5 lõike 6 alusel.

§ 6. Kauba import

(1) Kauba import on:

- 1) liiduvälise kauba vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile või imporditollimaksudest osalise vabastusega ajutise impordi tolliprotseduurile suunamine;*
- 2) välistöötlemise tolliprotseduuril oleva kauba suunamine vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile;*
- 3) muud juhud, millega kaasneb tollivõla tekkimine tolliseadustiku tähenduses.*

(2) Liiduvälise kauba vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile suunamist ei käsitata kauba impordina, kui sellele:

- 1) eelnes kauba suunamine imporditollimaksudest osalise vabastusega ajutise impordi tolliprotseduurile;*
- 2) vahetult järgneb kauba toimetamine ühendusevälisesse riiki, mis on liidu tolliterritooriumi osa, ja kaup on kuni selle Eestist väljatoimetamiseni tolli järelevalve all.*

(3) Kauba import toimub Eestis, kui käesoleva paragrahvi lõikes 1 nimetatud tolliprotseduurile suunamine toimub Eestis või kui muul juhul on tekkinud tollivõlg ja kaup on toimetatud Eestisse.

(4) Eestis toimuv kauba import on ka liidu tollistaatusega kauba toimetamine Eestisse ühendusevälisest riigist, mis on liidu tolliterritooriumi osa.

Kommentaar

§ 6 lõige 1

Kauba import on kauba toimetamine Eestisse liiduvälisest riigist. Täpsemalt on kauba import liiduvälise staatusega kauba vabasse ringlusse lubamine. Kaup võib Eestisse jõuda ka mitte otse liiduvälisest riigist vaid läbi mõne teise liikmesriigi, kui enne vabasse ringlusse lubamist on kaup olnud mõnel teisel impordi edasilükkaval tolliprotseduuril (nt transiit). KMS mõttes käsitatakse kauba impordina lisaks kauba suunamisele vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile ka kauba suunamist imporditollimaksudest osalise vabastusega ajutise impordi tolliprotseduurile.

Kauba impordiks loetakse ka välistöötlemise tolliprotseduuril oleva kauba suunamist vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile ning muid juhte, millega kaasneb tollivõla tekkimine. Näiteks kauba ebaseaduslik liidu tolliterritooriumile toimetamine või kauba ebaseaduslik tollijärelevalve alt väljaviimine.

Seega käsitatakse liiduvälise kauba Eestisse toimetamist kauba impordina konkreetsete tolliprotseduuride puhul. Kui Eestisse toimetatav liiduvälise kaup suunatakse esialgu mõnele siin nimetatud tolliprotseduurile (näiteks seestöötlemine, tolliladustamine, ajutine import jms), siis kauba impordi KMS mõttes ja käibemaksukohustust sellelt veel ei teki. Kauba import tekib, kui esialgne tolliprotseduur lõpetatakse ning kaup suunatakse vabasse ringlusse.

§ 6 lõige 2

Lõikes 2 täpsustatakse kauba impordi mõistet, sätestades põhimõtte, et kauba import saab sama kauba Eestisse toimetamise osas aset leida vaid üks kord. Kauba impordi mõistest välistatakse kauba vabasse ringlusse lubamine, kui kaup läheb tollilaost eriterritooriumile (näiteks Ahvenamaale). Kuigi toll vormistab antud juhul kauba vabasse ringlusesse (sest Ahvenamaa on tolliterritooriumi osa), on käibemaksu mõttes tegemist taasväljaveoga ehk reekspordiga, kuna liidu käibemaksuterritooriumi hulka Ahvenamaa ei kuulu.

§ 6 lõige 3

Lõikes 3 on sätestatud kauba importimise koht. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artiklid 70 ja 71. Kauba import loetakse toimunuks Eestis, kui kauba suunamine lõikes 1 nimetatud tolliprotseduurile toimub Eestis. 1. jaanuarist 2022 täpsustati sätet, et kauba import toimub Eestis ka muul juhul, kui on tekkinud tollivõlg ja kaup on toimetatud Eestisse. Kui tollivõlg on tekkinud muul juhul, kui KMS § 6 lõikes 1 sätestatud juhtudel, kuid kaup on toimetatud teise liikmesriiki või ühendusevälisesse riiki, siis kauba impordi Eestis ei toimu ja käibemaksukohustust tollivõla tekkimisel Eestis ei teki.

§ 6 lõige 4

Lisaks lõikes 1 sätestatule käsitatakse KMS tähenduses kauba impordina ka liidu tollistaatusega kaupade toimetamist Eestisse eriterritooriumitelt, mis on väljaspool liidu käibemaksuterritooriumit, kuid samas liidu tolliterritooriumi osa (vt § 2 lg 1 kommentaari). Eestile lähim eriterritoorium on Ahvenamaa, eriterritooriumid on veel ka näiteks Kanaari saared ja Kanalisaared jne. Käibemaks kauba impordilt makstakse ka eriterritooriumilt kauba impordi korral tollis, kuigi ametlikku impordi tollideklaratsiooni isik ei täida, kuna tolli eeskirjade mõttes kauba impordi ei toimu. Isik kannab andmed kauba impordi kohta tollideklaratsiooni vormile ning maksab selle alusel käibemaksu või deklareerib käibemaksu teatud tingimuste olemasolul käibedeklaratsioonil (§ 38). Liiduvälise tollistaatusega kauba puhul rakenduvad tavareeglid (§ 6 lõiked 1 ja 2) – kui kaup deklareeritakse Eestis vabasse ringlusse, siis on tegemist kauba impordiga, kui aga kaup säilitab Eestis liiduvälise tollistaatuse (näiteks suunatakse tolliladustamisele), siis kauba Eestisse toimetamisel impordi ei toimu.

Kauba impordi korral makstakse käibemaks kauba impordilt tollile kauba impordi tollideklaratsiooni (või tollideklaratsiooni vormi) alusel, rakendades imporditava kauba maksustatavale väärtusele (vt § 13) sama käibemaksumäära, mis rakendub sama kauba riigisisel müügil. Kauba impordil tollile makstud käibemaksu saab maksukohustuslasena registreeritud kauba importija kauba importimise kuu eest esitataval käibedeklaratsioonil sisendkäibemaksuna maha arvata. KMS § 38 sätestatud tingimustel võib maksukohustuslane kauba impordilt arvestatavat käibemaksu deklareerida käibedeklaratsioonil (vt § 38 kommentaar).

§ 7. Kauba ühendusesisene käive

(1) Kauba ühendusesisene käive on:

1) kauba võõrandamine teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele koos selle toimetamisega Eestist teise liikmesriiki, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 2 nimetatud juhtudel;

- 2) aktsiisikauba või uue transpordivahendi võõrandamine teise liikmesriigi isikule koos selle toimetamisega Eestist teise liikmesriiki;
- 3) kauba toimetamine Eestist teise liikmesriiki oma seal toimuva ettevõtluse tarbeks, sealhulgas äriühingu ja tema teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha vaheline kauba üleandmine, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 2 nimetatud juhtudel;
- 4) nõudmiseni varuna Eestist teise liikmesriiki toimetatud kauba võõrandamine.

(2) Kauba ühendusesisese käibena ei käsitata:

- 1) kauba ajutist toimetamist Eestist teise liikmesriiki seal teenuse osutamiseks, sealhulgas vallasasja teise liikmesriiki toimetamist üürile, rendile või kasutusvaldusse andmiseks;
- 2) kauba ajutist toimetamist Eestist teise liikmesriiki kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele;
- 3) vallasasja toimetamist Eestist teise liikmesriiki tööks vallasasjaga, sealhulgas remontimiseks, hindamiseks, töötlemiseks või kokkupanemiseks (edaspidi töö vallasasjaga), kui vallasasi toimetatakse pärast vastava teenuse osutamist vallasasja teise liikmesriiki saatnud maksukohustuslasele Eestisse tagasi;
- 4) teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupandava kauba võõrandamist;
- 5) kauba ühendusesisest kaugmüüki Eestist teise liikmesriiki;
- 6) kauba, sealhulgas pardal tarbitava ja kaasamüüdava kauba toimetamist käesoleva seaduse § 15 lõike 3 punktis 3 või 4 nimetatud vee- või õhusõidukile;
- 7) kauba toimetamist Eestist teise liikmesriiki selle ühendusest väljatoimetamiseks, kui kauba ekspordi tolliprotseduuri alustati Eestis ja kaup toimetatakse ühendusest välja kahe kuu jooksul, arvates kauba teise liikmesriiki toimetamisest;
- 8) kauba võõrandamist soetajale kolmnurktingimus;
- 9) võrgu kaudu edastatava maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergia toimetamist Eestist teise liikmesriiki;
- 10) kauba toimetamist Eestist teise liikmesriiki, kui see kaup oli toimetatud Eestisse ajutiselt kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele;
- 11) vallasasja toimetamist Eestist teise liikmesriiki, kui see vallasasi oli toimetatud Eestisse ajutiselt tööks vallasasjaga;
- 12) nõudmiseni varu toimetamist Eestist teise liikmesriiki;
- 13) nõudmiseni varu toimetamist Eestist teise liikmesriiki, kui seda ei võõrandatud 12 kuu jooksul arvates nõudmiseni varu teise liikmesriiki saabumisest ning kui see on nimetatud aja jooksul Eestisse tagasi toimetatud;
- 14) nõudmiseni varu toimetamist Eestist teise liikmesriiki, kui selle soetaja asendatakse teise maksukohustuslasega 12 kuu jooksul arvates nõudmiseni varu teise liikmesriiki saabumisest.

(3) Käesoleva paragrahvi lõikes 2 sätestatud tehingu või toimingu aluse äralangemise korral käsitatakse tehingut kauba ühendusesisese käibena vastavalt käesoleva paragrahvi lõikele 1 ning kauba ühendusesisene käive loetakse tekkinuks aluse äralangemise päeval.

(3¹) Kui Eestist teise liikmesriiki toimetatud nõudmiseni varu ei võõrandata 12 kuu jooksul arvates kauba teise liikmesriiki saabumisest, loetakse ühendusesisene käive tekkinuks 12 kuu möödumisele järgneval päeval vastavalt käesoleva paragrahvi lõike 1 punktile 3, välja arvatud sama paragrahvi lõike 2 punktis 13 ja lõikes 3 nimetatud juhtudel.

(4) Kauba ühendusesisest käivet tõendatakse kauba võõrandamist ja kauba teise liikmesriiki toimetamist tõendavate dokumentidega.

Kommentaar

§ 7 lõige 1

See paragrahv sätestab kauba ühendusesisese käibe (*intra-Community supply/dispatch*) mõiste. Põhimõtteliselt loetakse kauba ühendusesiseseks käibeks kahe liikmesriigi maksukohustuslase vahelisi tehinguid, mille puhul kaup müüakse ühes liikmesriigis ja toimetatakse ostjale (või ka ostja poolt) teise liikmesriiki, kusjuures käive loetakse toimunuks kauba võõrandamise lähteriigis, kuid maksustamine toimub kauba sihtkohariigis. Seega järgitakse kauba tarbimise riigis maksustamise printsiipi.

Kauba ühendusesisene käive maksustatakse nullmääraga. Nullmäära ei rakendata juhul kui ostjal puudub teises liikmesriigis maksukohustuslasena registraarimise number või käivet ei ole kajastatud ühendusesisese käibe aruandel (vt § 15 lg 3¹). Vastavalt KMS § 37 lg 8 tuleb 0 %-lise maksumäära rakendamisel arvele märkida ka viide, mis alusel nimetatud määra rakendatakse. Kauba ühendusesisese käibe puhul viidatakse käibemaksudirektiivi artiklile 138. Ühendusesisese käibe tõendamise kord on sätestatud lõikes 4.

Lisaks teise liikmesriigi maksukohustuslasele kauba võõrandamisele loetakse ühendusesiseseks kauba käibeks ka oma kauba toimetamist teise liikmesriiki oma sealse ettevõtluse tarbeks. Näiteks loetakse ühendusesiseseks käibeks äriühingu poolt kauba toimetamist oma teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale ettevõtluse tarbeks ning edaspidi käsitletakse seda kui püsiva tegevuskoha kaupa. Vastav käsitlus tuleneb põhimõttest, et kauba liikumine ühenduses peab olema kontrollitav ja “registreeritud”, mistõttu ühendusesiseste kaubatehingute maksustamine järgib alati kauba liikumist.

Oma kauba toimetamisega teise liikmesriiki kaasneb reeglina teises liikmesriigis registreerimiskohustuse tekkimine kauba ühendusesiselselt soetamiselt. Soovitav on end teises liikmesriigis registreerida siiski juba enne kauba sinna toimetamist, et saaks koheselt rakendada kauba ühendusesisese käibe nullmäära. Kuigi võõrandamist antud juhul ei toimu, tekib käive iseendale teise liikmesriiki ja seega ka kohustus vormistada nõuetele vastav arve (vt § 37). Tegemist on siis nn. pro-forma arvega.

Seega tuleb kauba ühendusesisese käibena käsitada kauba toimetamist teise liikmesriiki isegi juhul, kui ettevõttel puudub teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht. 1. jaanuarist 2020 täiendati käibemaksuseadust mõistega „nõudmiseni varu“ (vt § 2 lg 3¹) millele rakendatakse lihtsustatud korda ja §-i 7 lisati **punkt 4**, mille kohaselt käsitatakse nõudmiseni varu võõrandamist teises liikmesriigis kauba ühendusesisese käibena. Lihtsustatud maksustamiskord, mis puudutab teise liikmesriiki nõudmiseni varuna toimetatud kaupa, näeb ette erisuse üldkorrast. Lihtsustatud maksustamiskord näeb ette, et nõudmiseni varu tingimustele vastava kauba teise liikmesriiki toimetamisest ühendusesisest käivet ega registreerimiskohustust ei teki (§ 7 lg 2). Ühendusesisene käive tekib siis, kui nõudmiseni varuna teise liikmesriiki toimetatud kaup võõrandatakse, vt allpool olevat näidet.

Näide

Liikmesriigi 1 (nt Eesti) maksukohustuslane A toimetab jaanuaris kaubad nõudmiseni

varuna liikmesriigis 2 asuvasse lattu. Maksukohustuslasega B on kokkulepe nende kaupade võõrandamiseks liikmesriigis 2. Võõrandamine toimub sama aasta septembris.



Sellisel juhul:

- A teeb jaanuaris kande nõudmiseni varu teise liikmesriiki toimetamise kohta oma vastavasse nõudmiseni varu arvestust kajastavasse registrisse, milleks Eesti puhul on maksukohustuslase igapäevane käibemaksuarvestus vastavalt KMS § 36 lõike 5 alusel rahandusministri määrusega kehtestatud korrale (vt määruse §-s 4 toodud nõudeid) ja deklareerib ühendusesisese käibe aruandel nõudmiseni varu B-le (märgib B maksukohustuslase numbrit vastavasse lahtrisse, kaupade maksustatavat väärtust ei deklareeri);
- B kannab jaanuaris kaupade saabumise liikmesriigis 2 asuvasse lattu oma igapäevasesse käibemaksuarvestusse;
- septembris võõrandab A kauba liikmesriigis 1 B-le. Ühendusesisene käive on tekkinud ja kaup on ühendusesiselt soetatud hiljemalt 15. oktoobril (KMS § 11 lõige 2). A deklareerib ühendusesisese käibe liikmesriigis 1 käibedeklaratsioonil ja ühendusesisese käibe aruandel, kajastades seal B kauba soetajana ja märkides ära kauba maksustatava väärtuse. B deklareerib ühendusesisese soetuse oma käibedeklaratsioonil liikmesriigis 2;

A ja B kajastavad vastavalt kauba võõrandamise ja soetusega seotud andmed oma igapäevases käibemaksuarvestuses.

Kui aga osa kaupa jääb 12 kuu jooksul võõrandamata, siis tuleb lähtuda ka lõikes 3¹ toodud korrast, mille kohaselt loetakse võõrandamata kaupade osas ühendusesisene käive toimunuks iseendale teise liikmesriiki.

Tulenevalt Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi Euroopa Liidust ja Euroopa Aatomienergiaühendusest väljaastumise lepingust alates 1. jaanuarist 2021 Ühendkuningriigis enam Euroopa Liidu õiguse käibemaksualaseid sätteid ei kohaldata. Ehk siis kaupade lähetamisel Suurbritanniasse tuleb kohaldada kauba ekspordi sätteid. Erandiks on kaupade lähetamine Põhja-Irimaale. Nimetatud lepingu lahutamatu osa Irimaa ja Põhja-Iirimaa protokollil kohaselt kohaldatakse Põhja-Irimaal jätkuvalt Euroopa Liidu õiguse käibemaksualaseid sätteid, mis käsitlevad kaupu, et vältida ranget piirikontrolli Irimaa ja Põhja-Iirimaa vahel. Seega kaupade lähetamist Põhja-Irimaale käsitatakse kauba ühendusesisese käibena.

§ 7 lõige 2

Lõikes 2 on loetletud toiminguid, mida erinevatel põhjustel kauba ühendusesiseseks käibeks ei loeta. Käibemaksudirektiivis on need toimingud sätestatud artikkel 17 lõikes 2. Käibemaksuseaduse § 7 lõike 2 punktides 1-3 on käsitletud toimingud, mille puhul kaup viiakse teise liikmesriiki ajutiselt. Kauba ühendusesiseseks käibeks ei loeta **punkti 1** alusel kauba ajutist teise liikmesriiki toimetamist seal teenuse osutamiseks (näiteks kauba kasutusrendile andmine teise liikmesriigi isikule), kuna sel juhul kuulub käibemaksuga maksustamisele teenus, mitte kaup.

Kauba ühendusesiseseks käibeks ei loeta **punkti 2** kohaselt kauba ajutist (kuni 24 kuud) toimetamist teise liikmesriiki näitusele või üritusele, professionaalsete töövahendite, teadus- või õppeaparatuuri või näiteks kaubakonteinerite toimetamist teise liikmesriiki või muud kauba toimetamist teise liikmesriiki eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele. Seega tuleb antud juhul täpse info saamiseks tutvuda vastava tollieeskirjaga.

Punkti 3 alusel maksustatakse samuti kaubatehingu asemel teenuse osutamist, seda juhul, kui kaup toimetatakse teise liikmesriiki tööks vallasasjaga (remontimiseks, hindamiseks, töötlemiseks või kokkupanekuks jms) ning tuuakse hiljem samale isikule tagasi. Kauba ühendusesisest käivet ei teki antud juhul üksnes tingimusel, et pärast teenuse osutamist toimetatakse kaup tagasi Eestisse samale isikule, kes ta teenuse saamiseks välja saatis. Kui kaupa tagasi ei toimetata, vaid näiteks võõrandatakse pärast töötlemist, siis käsitatakse kauba teise liikmesriiki toimetamist kauba ühendusesisese käibena. Kauba ühendusesisene käive tekib ka juhul, kui kaup toimetatakse Eestisse tagasi, kuid teisele isikule (näiteks on kaup vahepeal müüdud), kuna vastasel korral jääks see müügitehing deklareerimata. Siiski viimasel juhul on võimalik tehingut käsitada ka esialgu (kauba osas) mittekäibena (müüja saadab kauba töötlemiseks ja saab selle ka tagasi) ja seejärel siseriikliku müügitehinguna. Oluline on, et müügitehing saaks deklareeritud.

Lõike 2 **punktide 4 ja 5** kohaselt ei loeta kauba ühendusesisese käibe hulka paigaldatava ja kokkupandava kauba müüki ja ühendusesisest kaugmüüki, kuna nende tehingute puhul kehtib eriregulatsioon (vt § 2 kommentaari).

Punkti 6 alusel ei loeta kauba ühendusesiseseks käibeks kauba, sealhulgas pardal tarbitava ja kaasamüüdava kauba toimetamist rahvusvahelisi reise (antud kontekstis ühendusesiseseid reise) sooritavale vee- või õhusõidukile. Vee- või õhusõiduki pardale toimetatud kauba puhul tekib käive kauba võõrandamisest (mitte üksnes pardale toimetamisest nagu enne EL-ga liitumist kehtinud KMS kohaselt), mis siis maksustatakse kaasamüüdava kauba puhul reisi lähteriigi standardmaksumääraga ja pardal tarbitava kauba puhul nullmääraga (vt ka § 15 lg 3). Loomulikult tekib maksustatav käive ka pardale toimetatava kauba müügist laevafirmale.

Järgmine alus, mille puhul kauba toimetamist teise liikmesriiki ei käsitata kauba ühendusesisese käibena, on **punktis 7** sätestatud situatsioon, kus kaup toimetatakse teise liikmesriiki üksnes selle edasiseks ekspordimiseks, st toimub kauba ekspord, kus kaup veetakse läbi teise liikmesriigi. Näiteks Eesti maksukohustuslane ekspordib kauba Valgevenesse ja veab selle läbi Läti. Antud juhul deklareerib maksukohustuslane kauba ühendusesisese käibe asemel nullmääraga maksustatava kauba ekspordi. Selle sätte rakendamise puhul on oluline tingimus, et kauba ekspordi tolliprotseduuri alustatakse Eestist, seega toimub ekspord Eestist, kuigi ekspordi tolliprotseduur lõpetatakse antud näite puhul Lätis. Käibe tekkimise ajaks on päev, mil kaup suunatakse ekspordi tolliprotseduurile. Antud sätte puhul on täiendavaks tingimuseks, et kaup peab olema ühendusest välja toimetatud (eksporditud) kahe kuu jooksul selle Eestist välja toimetamisest. Kui toodud näite korral alustatakse kauba ekspordi tolliprotseduuri alles Lätis, siis tuleb kauba toimetamist Lätti käsitada kauba ühendusesisese käibena.

Punkti 8 kohaselt ei loeta kauba ühendusesiseseks käibeks kauba võõrandamist soetajale kolmnurk tehingus. Antud juhul on tegemist KMS §-s 2 defineeritud kolmnurk tehingu erisättega, mille kohaselt edasimüüja poolt kauba müüki soetajale ei käsitata kauba

ühendusesisese käibena, kuna kaupa edasimüüja liikmesriiki ega liikmesriigist välja ei toimetata, vaid toimetatakse otse kauba esimese müüja liikmesriigist kolmandasse, kauba soetaja liikmesriiki. Nimetatud tehingut käibedeklaratsioonil ei deklareerita, kuna käive Eestis ei toimu. Samas tuleb tehing deklareerida kauba ühendusesisese käibe aruandel eraldi veerus „kolmnurktehing”, sõltumata asjaolust, et see pole kauba ühendusesisene käive.

Punktis 9 sätestatu, mille kohaselt kauba ühendusesiseseks käibeks ei loeta võrgu kaudu edastatava maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergia toimetamist Eestist teise liikmesriiki, tuleneb käibemaksudirektiivi artiklitest 38 ja 39. Soojus- ja jahutusenergia lisandusid siia loetellu 1. jaanuarist 2011 tulenevalt Euroopa Nõukogu direktiivist 2009/162/EL. Käibemaksudirektiivi ja KMS eesmärk on maksustada võrgu kaudu edastatava maagaasi või elektri- soojus- või jahutusenergia käive lõpptarbimise või edasimüüja asukoha riigis. Kui neid tooteid toimetatakse Eestist teise liikmesriiki või teisest liikmesriigist Eestisse, siis kauba ühendusesisest käivet ega soetamist ei teki, kuna käibe tekkimise ja maksustamise puhul rakenduvad erisätted (vt § 9 lg 1, 2 ja 3). Erisätete kohaselt toimub maksustamine sarnaselt paigaldatava ja kokkupandava kaubaga seal riigis, kus klient asub. See tähendab, et ühendusesisest soetust ega käivet ei deklareerita ning tegemist on kliendi asukohariigi siseriikliku käibega, kuid samas rakendatakse pöördmaksustamist, kui ostja on teise liikmesriigi maksukohustuslane. Mittemaksukohustuslase puhul toimub tehingu maksustamine samuti kliendi riigis, kuid sel juhul on müüjal kliendi riigis registreerimiskohustus.

Punktis 10 sätestatu on täpsustava iseloomuga. Kuna KMS § 8 kohaselt ei käsitata kauba ühendusesisese soetamisena kauba ajutist toimetamist teisest liikmesriigist Eestisse kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele (§ 8 lg 3 p 2), siis sama põhimõtte kohaselt ei teki ka kauba ühendusesisest käivet vastava sätte alusel Eestisse toimetatud kauba toimetamisest tagasi teise liikmesriiki.

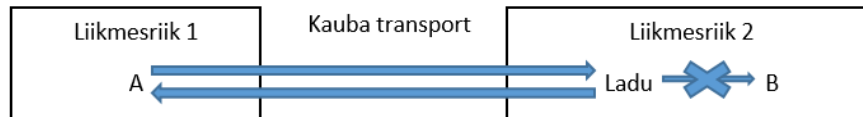
Ka **punktis 11** sätestatu on sarnase täpsustava iseloomuga. Vallasasja ajutisel toimetamisel teise liikmesriiki tööks vallasasjaga maksustatakse üksnes teenuse käivet. Sellest põhimõttest tulenevalt ei teki vallasasja ajutisest Eestisse toimetamisest Eestis kauba ühendusesisest soetamist ning analoogselt ei teki ka kauba ühendusesisest käivet selle juba töödeldud või remonditud vallasasja Eestist väljatoimetamisest teise liikmesriiki.

KMS § 7 lõiget 2 täiendati 1. jaanuarist 2020 **punktidega 12 – 14**. Nende punktide kohaselt ei loeta nõudmiseni varu (mõiste § 2 lg 3¹) toimetamist teise liikmesriiki kauba ühendusesiseseks käibeks. See on erand üldreeglist. Üldreegli kohaselt ka iseendale toimetamist loetakse ühendusesiseseks käibeks, millega kaasneb ta teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise kohustus. Punkti 12 kohaselt ei loeta nõudmiseni varu tingimustele vastava kauba teise liikmesriiki toimetamist kauba ühendusesiseseks käibeks (ühendusesisene käive on nõudmiseni varu kauba võõrandamine teises liikmesriigis, vt § 7 lg 1 punkt 4). Samuti ei loeta nõudmiseni varu teise liikmesriiki toimetamist kauba ühendusesiseseks käibeks juhul, kui 12 kuu jooksul nõudmiseni varu teise liikmesriiki saabumisest arvates asendatakse nõudmiseni varu soetaja teise maksukohustuslasega kui algselt kokkulepitud (punkt 14). Samuti ei loeta käibeks kui nõudmiseni varuna teise liikmesriiki viidud kaup jääb teises liikmesriigis võõrandamata 12 kuu jooksul selle kauba teise liikmesriiki saabumisest arvates ja toimetatakse selle aja

jooksul Eestisse tagasi (punkt 13). Nõudmiseni varu soetaja asendamine ning kauba tagasisaatmine tuleb kajastada ühendusesisese käibe muutmise aruandel ja maksukohustuslase igapäevases käibemaksarvestuses vastavalt KMS § 36 lõike 5 alusel rahandusministri määrusega kehtestatud korrale. Vt allpool toodud näiteid.

Näide kauba tagasitoomise korral (punkt 13).

Maksukohustuslane A toimetab jaanuaris nõudmiseni varu teise liikmesriiki eesmärgiga see seal võõrandada maksukohustuslasele B, kuid sama aasta septembris toob maksukohustuslane A tagasi osa B-le mõeldud kaupadest, mida B välja ei osta.



Sellisel juhul:

- A teeb jaanuaris kande nõudmiseni varu teise liikmesriiki toimetamise kohta oma igapäevasesse käibemaksuarvestusse ja deklareerib ühendusesisese käibe aruandel nõudmiseni varu B-le (vt KMS § 36 lõike 5 alusel kehtestatud rahandusministri määrust, pööra tähelepanu määruse §-s 4 sätestatud nõuetele);
- B kannab jaanuaris oma igapäevasesse käibemaksuarvestusse kaupade saabumise liikmesriigis 2 asuvasse lattu;
- jaanuarist kuni septembrini B-le võõrandatud kaupade osas tekib A-l ühendusesisene käive liikmesriigis 1 ja B-l ühendusesisene soetus liikmesriigis 2 vastavalt kauba ühendusesisese käibe tekkimise ja ühendusesisese soetamise ajale (§ 11 lg 2). A deklareerib võõrandatud kaupade osas ühendusesisese käibe liikmesriigis 1 käibedeklaratsioonil ja ühendusesisese käibe aruandel, kajastades seal B kauba soetajana ja märkides ära võõrandatud kauba maksustatava väärtuse. B deklareerib ühendusesisese soetuse oma käibedeklaratsioonil liikmesriigis 2;
- A ja B kajastavad vastavalt kauba võõrandamise ja soetusega seotud andmed oma igapäevases käibemaksuarvestuses;
- septembris tuuakse võõrandamata kaup tagasi, seega ei teki ühendusesisest käivet ega ühendusesisest soetust nende kaupade osas, mis jäid B poolt välja ostmata ja tagasi toodi;
- septembris kajastab A kaupade tagasi toomise igapäevases käibemaksuarvestuses ja ühendusesisese käibe muutmise aruandes. Samuti kaasajastab B nõudmiseni varu puudutavaid andmeid vastavalt kaupade tegelikule soetusele oma igapäevases käibemaksuarvestuses.

Näide kauba saaja asendamise korral (punkt 14):

Maksukohustuslane A toimetab jaanuaris nõudmiseni varu teise liikmesriiki eesmärgiga see seal võõrandada maksukohustuslasele B, kuid septembris muutub maksukohustuslaste A ja B vaheline nõudmiseni varu leping ja osa B-le mõeldud kaupadest B välja ei osta. Maksukohustuslane A sõlmib sama aasta septembris lepingu B poolt välja ostmata kaupade võõrandamiseks samas liikmesriigis maksukohustuslasega C.



Sellisel juhul:

- A teeb jaanuaris kanne nõudmiseni varu teise liikmesriiki toimetamise kohta oma igapäevasesse käibemaksuarvestusse ja deklareerib ühendusesisese käibe aruandel nõudmiseni varu B-le;
- B kannab jaanuaris oma igapäevasesse käibemaksuarvestusse kaupade saabumise liikmesriigis 2 asuvasse lattu;
- jaanuarist kuni septembrini B-le võõrandatud kaupade osas tekib A-l ühendusesisene käive liikmesriigis 1 ja B-l ühendusesisene soetus liikmesriigis 2 vastavalt kauba ühendusesisese käibe tekkimise ja ühendusesisese soetamise ajale (§ 11 lg 2). A deklareerib võõrandatud kaupade osas ühendusesisese käibe liikmesriigis 1 käibedeklaratsioonil ja ühendusesisese käibe aruandel, kajastades seal B kauba soetajana ja märkides ära võõrandatud kauba maksustatava väärtuse. B deklareerib ühendusesisese soetuse oma käibedeklaratsioonil liikmesriigis 2;
- A ja B kajastavad vastavalt kauba võõrandamise ja soetusega seotud andmed oma igapäevases käibemaksuarvestuses;
- A sõlmib septembris B poolt välja ostmata kaupade võõrandamiseks lepingu C-ga;
- soetaja vahetumisest A-le ühendusesisest käivet ega ühendusesisest soetust kaupade osas, mis jäi B poolt välja ostmata, ei teki eeldusel, et nõudmiseni varu tingimused (KMS § 2 lõige 14) on täidetud ja kaupade soetaja asendamine toimub hiljemalt kaupade võõrandamisel soetajale C;
- kaubad tuleb võõrandada C-le 12 kuu jooksul kaupade teise liikmesriiki saabumisest arvates, ehk 12 kuu perioodi arvestus soetaja vahetuse korral ei muutu, vaid jätkub;
- septembris kaupade soetaja B asendamine C-ga kajastatakse A poolt igapäevases käibemaksuarvestuses ja ühendusesisese käibe muutmise aruandel, millel märgitakse C maksukohustuslase number. Ühendusesisese käibe tekkimisel kajastab A ühendusesisese käibe ja C ühendusesisese soetuse.

§ 7 lõige 3

Juhul, kui langeb ära alus, mille kohaselt kauba toimetamist teise liikmesriiki ei käsitatud lõike 2 kohaselt kauba ühendusesisese käibena, tekib aluse äralangemise päeval vastava kauba osas kauba ühendusesisene käive. Seega, kui näiteks Eesti maksukohustuslane rendib kauba Läti maksukohustuslasele ja rendilepingu lõppedes võõrandab selle jääkväärtusega Läti maksukohustuslasele, siis kauba Läti toimetamist selle rendileandmiseks ei käsitata kauba ühendusesisese käibena. Rendilepingu kehtivuse ajal maksustatakse rendileandmist kui teenust vastavalt käibe toimumise kohale (vt § 10). Kuid kauba võõrandamise momendil tekib Eesti maksukohustuslasel nullmääraga maksustatav kauba ühendusesisene käive ja Läti maksukohustuslasel tekib kauba ühendusesisene soetamine.

§ 7 lõige 3¹

KMS § 7 täiendati lõikega 3¹ 1. jaanuarist 2020 seoses seadusesse nõudmiseni varu mõiste sissetoomisega. Lõike 3¹ kohaselt loetakse nõudmiseni varu teise liikmesriiki toimetamist

kauba ühendusesiseseks käibeks, kui seda kaupa pole teises liikmesriigis 12 kuu jooksul võõrandatud ega ka Eestisse tagasi toimetatud. Kauba ühendusesisene käive loetakse sellisel juhul toimunuks 12 kuu möödumisele järgneval päeval vastavalt KMS § 7 lõike 1 punktile 3 (iseendale kauba viimine) ning isikul tekib sihtriigis maksukohustuslasena registreerimise kohustus

Näide:

Maksukohustuslane A liikmesriigis 1 toimetab jaanuaris kaubad nõudmiseni varuna liikmesriigis 2 asuvasse lattu. Kaubad on mõeldud võõrandamiseks maksukohustuslasele B liikmesriigis 2. 12 kuud hiljem on kaubad või osa nendest maksukohustuslasele B võõrandamata ja asuvad endiselt laos liikmesriigis 2.

Sellisel juhul:

- nende kaupade osas, mis on 12 kuu jooksul liikmesriigis 2 võõrandamata, ei teki A ja B vahel sõlmitud kokkuleppe alusel ühendusesisest käivet ega soetust;
- A ja B kajastavad A poolt B-le võõrandamata ja B poolt soetamata kauba andmed oma igapäevases käibemaksuarvestuses;
- 12 kuu möödumisel kaupade teise liikmesriiki saabumisest arvates nõudmiseni varu tingimused pole enam täidetud ja A-l tekib ühendusesisene käive liikmesriigis 1 ning ta deklareerib käibe ühendusesisese käibe aruandel ja käibedeklaratsioonil;
- A-l tekib ühendusesisese soetus liikmesriigis 2 ning tal kohustus ennast seal registreerida maksukohustuslasena ja deklareerida ühendusesisene soetus.

§ 7 lõige 4

Kauba ühendusesisest käivet tõendatakse kauba võõrandamist ja kauba teise liikmesriiki toimetamist tõendavate dokumentidega. Nõukogu rakendusmäärusega 2018/1912 täiendati rakedusmäärust nr 282/2011 artikliga 45a, kus on toodud nende tõendite loetelu, millega maksukohustuslane peab vajaduse korral tõendama kauba toimetamist teise liikmesriiki. Nendeks dokumentideks on näiteks kauba lähetamise või veoga seotud dokumendid (allkirjastatud CMR), kauba vedaja poolt väljastatud arve, kindlustusleping või kauba lähetamise või veo eest tasumist tõendavad pangadokumendid. (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R1912&from=EN>)

Käibemaksuseaduse § 37 tulenevatest nõuetest peab arvel olema muuhulgas ostja/saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number ja viide käibemaksudirektiivi artiklile 138. KMS § 15 lõike 3¹ kohaselt ei rakendata 0% maksumäära juhul kui puudub kauba soetajal teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise number või kui tehingut ei ole kajastatud kauba ühendusesisesel käibe aruandel.

§ 8. Kauba ühendusesisene soetamine

(1) Kauba ühendusesisene soetamine on kauba soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt koos selle toimetamisega teisest liikmesriigist Eestisse ning uue transpordivahendi soetamine teise liikmesriigi isikult koos selle toimetamisega teisest liikmesriigist Eestisse, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 3 nimetatud juhtudel.

(2) Kauba ühendusesisene soetamine on ka ettevõtluses kasutatava kauba toimetamine teisest liikmesriigist Eestisse oma Eestis toimuva ettevõtluse tarbeks, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 3 nimetatud juhtudel.

(3) Kauba ühendusesisese soetamisena ei käsitata:

- 1) kauba ajutist toimetamist Eestisse teenuse osutamiseks, sealhulgas vallasasja toimetamist Eestisse üürile või rendile andmiseks või võtmiseks;
- 2) kauba ajutist toimetamist Eestisse kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele;
- 3) vallasasja ajutist toimetamist Eestisse tööks vallasasjaga, välja arvatud juhul, kui vallasasi toimetatakse Eestisse selle ühendusest väljatoimetamise eesmärgil;
- 4) Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamist teise liikmesriigi maksukohustuslaselt;
- 5) kauba ühendusesisest kaugmüüki teisest liikmesriigist Eestisse ;
- 6) kauba, välja arvatud uue transpordivahendi soetamist füüsilise isiku poolt isiklikuks otstarbeks;
- 7) kauba soetamist maksukohustuslasena registreerimata isiku poolt alla käesoleva seaduse § 21 lõikes 2 sätestatud piirmäära;
- 8) kasutatud kauba, originaalkunstimeose, kollektsiooni- või antiikeseme soetamist teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes rakendab käesoleva seaduse §-s 41 sätestatud maksustatava väärtuse arvestamise korda oma maksukohustuse arvestamisel teises liikmesriigis;
- 9) kauba soetamist soetaja poolt kolmnurktingus;
- 10) võrgu kaudu edastatava maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergia toimetamist teisest liikmesriigist Eestisse;
- 11) kauba toimetamist teisest liikmesriigist Eestisse selle ühendusest väljatoimetamiseks, kui kauba ekspordi tolliprotseduuri alustatakse teises liikmesriigis ja kaup toimetatakse ühendusest välja kahe kuu jooksul, arvates kauba Eestisse toimetamisest;
- 12) kauba toimetamist Eestisse, kui see kaup oli toimetatud teise liikmesriiki ajutiselt kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele;
- 13) vallasasja toimetamist teisest liikmesriigist Eestisse, kui vallasasi oli Eestist toimetatud teise liikmesriiki ajutiselt tööks vallasasjaga;
- 14) nõudmiseni varu toimetamist Eestisse.

(4) Käesoleva paragrahvi lõikes 3 sätestatud toimingute aluste äralangemise korral käsitatakse toimingut kauba ühendusesisese soetamisena vastavalt käesoleva paragrahvi lõikele 1 ning kaup loetakse ühendusesiseselt soetatuks aluse äralangemise päeval.

(5) Kauba ühendusesisene soetamine on ka kauba soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kui maksukohustuslane kasutab kauba soetamisel oma Eestis maksukohustuslasena registreerimise numbrit ja kaup toimetatakse võõrandaja liikmesriigist teise liikmesriiki, välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane tõendab, et:

- 1) käibemaks kauba ühendusesiseselt soetamiselt makstakse selles liikmesriigis, kuhu kaup toimetati, või
- 2) ta oli edasimüüja kolmnurktingus.

(6) Kauba ühendusesisene soetamine on ka nõudmiseni varuna Eestisse toimetatud kauba soetamine.

(7) Kui Eestisse toimetatud nõudmiseni varu ei võõrandata 12 kuu jooksul arvates kauba Eestisse saabumisest, loetakse see kaup ühendusesiseselt soetatuks 12 kuu möödumisele järgneval päeval vastavalt käesoleva paragrahvi lõikele 2, välja arvatud juhul, kui kaup on selle aja jooksul tagasi toimetatud liikmesriiki, kust kaup lähetati.

Kommentaar

§ 8 lõiked 1 ja 2

Kauba ühendusesisest soetust (*intra-Community acquisition*) käsitatakse käibemaksudirektiivi artiklis 2 lõikes 1 punktis b ning artiklites 20–23. Kauba ühendusesisene soetus on kauba soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt koos selle toimetamisega (kas müüja või ostja poolt või eest) kauba ostja liikmesriiki.

Sarnaselt kauba ühendusesisese käibe põhimõtetele, käsitatakse kauba ühendusesisese soetamisena ka ettevõtluses kasutatava oma kauba toimetamist Eestisse oma Eestis toimuva ettevõtluse tarbeks, näiteks Eestis asuva püsiva tegevuskoha poolt kauba saamist teises liikmesriigis asuvalt peakontorilt. Samas kauba ühendusesisese soetuse käsitlemisel ei oma tähendust, kas isikul, kes toob kauba teisest liikmesriigist oma ettevõtluse tarbeks, on teises liikmesriigis ettevõtlus või mitte (Riigikohtu lahend 3-3-1-19-15). Kauba ühendusesiseseks soetuseks loetakse oma ettevõtluses kasutatava kauba toomist teisest liikmesriigist ka juhul, kui isik seal liikmesriigis ettevõtlusega ei tegele.

Kauba ühendusesisese soetamise puhul tekib käive liikmesriigis, kust kaup välja toimetati (lähtriigis), kuid kauba ühendusesisene soetamine ja maksukohustus soetamiselt tekib kauba soetajal selles liikmesriigis kuhu kaup toimetatakse (sihtkohariigis). Kauba ühendusesiseselt soetamiselt arvestab käibemaksu kauba saaja. Kauba ühendusesisesel soetamisel tuleb käibedeklaratsioonil täita lahtrid 1 või 2 (maksustatav käive), 4 (käibemaks) ning 6 ja 6.1 (informatiivne lahter kauba ühendusesisese soetuse kohta). Samas saab maksukohustuslane kauba soetamiselt arvestatud käibemaksu ka samal käibedeklaratsioonil sisendkäibemaksuna maha arvata, deklareerides selle lahtris 5. Seega reaalselt maksukohustust maksukohustuslasel reeglina ei teki, välja arvatud juhul, kui puudub sisendkäibemaksu täies ulatuses mahaarvamise õigus.

Kui isik, kes ei ole maksukohustuslasena registreeritud (näiteks riigi-, valla- või linnaasutus, äriühing, kellel on üksnes maksuvaba käive või mittetulundusühing), soetab teisest liikmesriigist kaupu üle soetamise piirmäära (10 000 eurot), tekib tal kohustus end registreerida piiratud maksukohustuslasena (vt § 21 kommentaari) ning pärast registreerimist deklareerida ning maksta käibemaksu kauba ühendusesiseselt soetamiselt. Piiratud maksukohustuslasena ei pea end registreerima kui kaupa soetatakse teise liikmesriigi isikult, kes ei ole maksukohustuslane ning soetatud kaupa kasutatakse mitteettevõtluse jaoks. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust piiratud maksukohustuslasel ei ole. Kuni piiratud maksukohustuslasena registreerimiseni tasub registreerimata isik soetatava kauba hinna sees müüja riigi käibemaksu, kuna vastavat müüki käsitatakse müüja riigi siseriikliku käibena. Pärast piiratud maksukohustuslasena registreerimist saab isik soetada kaupu esialgu käibemaksu tasumata (müüja rakendab nullmäära) ning maksab käibemaksu vastavalt Eesti käibemaksumäärale.

Füüsiline isik, kes ostab isiklikuks otstarbeks kaupu teisest liikmesriigist, kauba soetamiselt reeglina eraldi käibemaksu tasuma ei pea olenemata kauba maksumusest,

kuna käibemaks (müüja liikmesriigi määraga) on kauba hinnas juba sees. Erandiks on uue transpordivahendi soetamine, millelt on käibemaksukohustus sihtkohariigis ka füüsilisel isikul (vt § 38 lg 4 kommentaari). Füüsilisel isikul, kes soetab kaupu isiklikuks otstarbeks piiratud maksukohustuslaseks ei registreerita.

Tulenevalt Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi Euroopa Liidust ja Euroopa Aatomienergiaühendusest väljaastumise lepingust alates 1. jaanuarist 2021 Ühendkuningriigis enam Euroopa Liidu õiguse käibemaksualaseid sätteid ei kohaldata. Ehk siis kaupadele, mis on Suurbritanniast alates 1. jaanuarist 2021 lähetatud, tuleb kohaldada kauba impordile kehtestatud sätteid. Erandiks on kaupade toomine Põhja-Irimaalt. Nimetatud lepingu lahutamatu osa Iirimaa ja Põhja-Iirimaa protokollis kohaselt kohaldatakse Põhja-Irimaal jätkuvalt Euroopa Liidu õiguse käibemaksualaseid sätteid, mis käsitlevad kaupu, et vältida ranget piirikontrolli Iirimaa ja Põhja-Iirimaa vahel. Seega kaupade soetamist Põhja-Irimaalt käsitatakse endiselt kauba ühendusesisese soetusena.

§ 8 lõige 3

Lõikes 3 on sätestatud, milliseid tehinguid ja toiminguid ei loeta ühendusesiseseks kauba soetamiseks. Tegemist on samade tehingute ja toimingutega, mida KMS § 7 lg 2 kohaselt ei käsitata kauba ühendusesisese käibena. Seetõttu ei ole vaja hakata neid kõiki taas üles loetlema, tooks vaid mõned kommenteerimist vajavad näited. Kauba ühendusesisese soetamisena ei käsitata näiteks Eestis paigaldatava kauba soetamist, kuna ka tehingu käive tekib Eestis. Samuti ei loeta kauba soetamiseks kauba ajutist toimetamist Eestisse teenuse osutamiseks, sealhulgas vallasasja toimetamist Eestisse üürile, rendile või kasutusvaldusse andmiseks või võtmiseks. "Andmiseks ja võtmiseks" on antud juhul mõlemad vajalikud, kuna kauba ühendusesisese soetamise mõiste järgi võiks teoreetiliselt maksustatav soetamine tekkida nii teise liikmesriigi maksukohustuslasel, kes toimetab Eestisse kauba selle rendile andmiseks, kui ka Eesti maksukohustuslasel, kes selle kauba rendile võtab.

Punktis 3 käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 2 punktis f põhineva KMS sätte järgi ei teki kauba ühendusesisest soetamist juhul, kui kaup toimetatakse Eestisse ajutiselt teenuse osutamiseks (tööks vallasasjaga) ja kaup saadetakse pärast teenuse osutamist Eestist lähteliikmesriigi maksukohustuslasele, kes kauba teenuse osutamiseks Eestisse saatis.

Samas aga ei teki Eestis kauba ühendusesisest soetamist ka juhul, kui kaup saadetakse ettekavatsetult pärast teenuse osutamist edasi mõnda lähtheriigist erinevasse liikmesriiki, kuna sel juhul deklareerib välisriigi maksukohustuslane kauba ühendusesisese käibe oma riigist kauba sihtkohariigi maksukohustuslasele. Kui aga kaup toimetatakse tagasi küll algsesse liikmesriiki, aga teisele isikule, siis deklareeritakse tegelikult hoopis siseriiklik käive selles teises liikmesriigis, ehk teoreetiliselt toimetataksegi kaup tagasi samale maksukohustuslasele, kes aga laseb selle transportida erinevale aadressile. Näiteks kui Soome maksukohustuslane soovib müüa mööblit Läti maksukohustuslasele, kuid tahab ka, et see mööbel enne Läti jõudmist Eestis ära lakitakse, siis tekib kauba ühendusesisene käive Soomest Läti, mitte aga Soomest Eestisse ja Eestist Läti. Loomulikult, lähtudes ka sätte sõnastusest, kehtib see teooria ainult juhul, kui juba kauba Eestisse saatmisel (ehk hetkel kui võiks tekkida kauba ühendusesisene soetamine) on teada, et kaup müüakse edasi teise liikmesriiki ja toimetatakse Eestisse üksnes ajutiselt. Sätet ei saa rakendada juhul, kui kaup toimetatakse Eestisse eesmärgiga see pärast teenuse osutamist ühendusest välja toimetada ehk ekspordida, kuna vastav tegevus on reguleeritud KMS § 8 lõike 3 punktis 11 ja sisaldab täiendavaid tingimusi.

Punktis 10 sätestatu tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 2 punktist d. Võrgu kaudu edastatava maagaasi või elektri-, soojus või jahutusenergia soetamist või üksnes toimetamist teisest liikmesriigist Eestisse ei loeta kauba ühendusesiseseks soetamiseks, kuna nendele kaupadele rakenduvad erisätted (vt KMS § 7 lõike 2 punkt 9; KMS § 9 lõiked 1, 2 ja 3). Soojus- ja jahutusenergia lisandusid siia loetellu 1. jaanuarist 2011 tulenevalt Euroopa Nõukogu direktiivist 2009/162/EL.

Punktis 11 sätestatakse, et kauba ühendusesiseseks soetamiseks ei loeta, kui kaup toimetatakse teisest liikmesriigist Eestisse ühendusest väljatoimetamise (eksportimise) eesmärgil. Sätte rakendamise tingimuseks on, et eksportimise tolliprotseduur peab olema alustatud teises liikmesriigis ning kaup toimetatakse ühendusest välja kahe kuu jooksul arvates kauba Eestisse toimetamisest. Kaup loetakse ekspordituks selles teises liikmesriigis. Sellega välistatakse registreerimise kohustuse tekkimine kauba ühendusesiseselt soetamiselt ja sellele järgnevalt kauba ekspordilt situatsioonis, kus teise liikmesriigi isik üksnes toimetab eksporditava kauba ühendusevälisesse riiki läbi Eesti. Isiku maksukohustuslaseks registreerimine oleks antud juhul põhjendamatu, kuna sellisel kauba ekspordimisel läbi Eesti ei tegele isik Eestis majandustegevusega.

Punkt 12 on täpsustava iseloomuga. KMS § 7 kohaselt ei käsitata kauba ühendusesisesest käibena kauba ajutist toimetamist Eestist teise liikmesriiki kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele (§ 7 lg 2 p 2). Sama põhimõtte kohaselt ei teki ka kauba ühendusesisesest soetamist vastava sätte alusel teise liikmesriiki toimetatud kauba tagasi Eestisse toimetamisest.

Punkt 13 on samuti täpsustav. Vallasasja ajutisel toimetamisel teise liikmesriiki remontimiseks, töötlemiseks või muu teenuse saamiseks (ühine mõiste “töö vallasasjaga”) maksustatakse üksnes teenuse käivet ning kauba käivet ei teki. Analoogselt ei teki ka kauba ühendusesisesest soetamist selle juba töödeldud või remonditud vallasasja Eestisse tagasitoimetamisest.

Punkt 14 lisati lõikesse 1. jaanuarist 2020 seoses mõiste „nõudmiseni varu“ toomisega seadusesse. Antud punkti kohaselt ei loeta nõudmiseni varu Eestisse toimetamist ühendusesiseseks soetuseks. Ühendusesisene soetus tekib Eestisse toimetatud nõudmiseni varu soetamisel Eesti maksukohustuslase poolt (vt KMS § 8 lg 6). Juhul, kui Eestisse toimetatud nõudmiseni varu võõrandamist ei ole 12 kuu jooksul selle saabumisest arvates toimunud, tekib ühendusesisene soetus teise liikmesriigi isikul, kes nõudmiseni varu Eestisse toimetab (vt KMS § 8 lõige 7). Vt ka KMS § 7 lõike 1 punkti 4 näidet.

§ 8 lõige 4

Sarnaselt kauba ühendusesisesele käibeale, tekib aluse ära langemisel kauba saanud maksukohustuslasel kauba ühendusesisene soetamine, millelt tuleb arvestada käibemaksu (näiteks rendilepingu lõppemisel, kui kaupa seejärel tagasi ei toimetata). Kauba ühendusesisene soetamine tekib antud juhul aluse äralangemise päeval.

§ 8 lõige 5

Reeglina tekib kauba ühendusesisene soetamine liikmesriigis, kuhu kaup toimetatakse ning arvele märgitakse ostja käibemaksukohustuslasena (või piiratud maksukohustuslasena) registreerimise number, mis on väljastatud kauba sihtkohariigis.

Lõige 5 käsitleb tuginedes käibemaksudirektiivi artiklidel 41 ja 42. Nende artiklite eesmärk on ühelt poolt tagada, et ühendusesisene omandamine maksustatakse ja teiselt poolt hoida ära selle topeltmaksustamine. Lõige 5 käsitleb erijuhtu, kui kauba ostja ei tea kauba ostmisel täpselt kaupade sihtkohariiki. Kauba müüja vormistab kauba ühendusesisese käibe käibemaksukohustuslase numbri andnud ostjale. Ostjal tekib kohustus tehing maksustada kauba ühendusesisese soetusena. Kui kaubad lähetatakse müüja ja ostja asukohast erinevasse liikmesriiki, siis kuulub ühendusesisene soetus maksustamisele selles riigis kuhu kaup lähetati ning kauba ostja teeb oma asukohariigis arvestatud käibemaksu osas tagasi arvestuse.

Näide: Eesti registreeritud maksukohustuslane ostab kauba Leedust Leedu käibemaksukohustuslaselt ning toimetab kauba Läti. Eesti maksukohustuslane kõigepealt end registreerima Lätis piiratud maksukohustuslaseks või maksukohustuslaseks, märkima arvele enda Lätis käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, deklareerima kauba soetamise Lätis ja Eesti deklaratsioonil seda soetust ei deklareeri. Kui aga Eesti maksukohustuslane on arvele märkinud oma Eestis käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, vabaneb ta kauba soetamiselt käibemaksu arvestamisest üksnes juhul, kui tõendab, et kaup toimetati tegelikult Läti ning kauba ühendusesiseselt soetuselt makstakse käibemaksu Lätis. Soetamiselt käibemaksu tasumisest vabaneb ta samuti, kui on tegemist kolmnurktinguga ning edasimüüjana kolmnurktingus ta ostis ja müüs kauba edasi teise liikmesriiki soetajale kolmnurktingus.

Tähelepanu tuleb pöörata ka asjaolule, et käibemaksudirektiivi artiklite 41 ja 42 eesmärk ei ole muuta kauba ühendusesisese soetuse deklareerimise kohta või anda see nõu vabaks valikuks, vaid see, et kauba ühendusesisene soetus ei jääks maksustamata. Sellest tulenevalt lõikes 5 toodud juhul kauba ühendusesiseselt soetuselt ei saa koheselt sisendkäibemaksu maha arvata kauba soetamisel (vt EL kohtulahendid liidetud kohtuasjades C-536/08 ja 539/08).

Ühendusesiseselt soetuselt arvestatud käibemaksu saab kauba soetaja korrigeerida ning tasutud käibemaksu tagasi arvestada juhul, kui on tõendatud, et käibemaks kauba ühendusesiseselt soetamiselt makstakse selles liikmesriigis, kuhu kaup toimetati, või ta oli edasimüüja kolmnurktingus.

§ 8 lõige 6

1. jaanuarist 2020 KMS-i § 8 täiendati lõikega 6, mille kohaselt käsitletakse kauba ühendusesisese soetusena Eestisse toimetatud nõudmiseni varu soetamist. Lihtsustatud maksustamiskord, mis puudutab teise liikmesriiki nõudmiseni varuna toimetatud kaupade, näeb ette erisuse üldkorras. Lihtsustatud maksustamiskord näeb ette, et nõudmiseni varu tingimustele vastava kauba (tingimused KMS § 2 lg 3¹) teise liikmesriiki toimetamisest ühendusesisest käivet ega ühendusesisest soetust ja registreerimiskohustust ei teki. Lõike 6 kohaselt tekib nõudmiseni varu puhul ühendusesisene soetus selle võõrandamisel maksukohustuslasele. Lisatud sätte peegeldab nõudmiseni varu teises liikmesriigis võõrandamise käsitamist kauba ühendusesisese käibena (vt KMS § 7 lõike 1 punkti 4 ja seal olevat näidet).

§ 8 lõige 7

1. jaanuarist 2020 täiendati KMS-i § 8 lõikega 7, mille kohaselt tekib teise liikmesriigi isikul kauba ühendusesisene soetamine Eestis, kui tema poolt Eestisse nõudmiseni varuna

toimetatud kaup ei ole 12 kuu jooksul võõrandatud ega ka lähteliikmesriiki tagasi toimetatud 12 kuu jooksul arvates kauba Eestisse saabumisest. Kaup loetakse ühendusesiseselt soetatuks 12 kuu möödumisele järgneval päeval. Sellisel juhul tekib teise liikmesriigi isikul Eestis maksukohustuslasena registreerimise ja kauba ühendusesisese soetamise deklareerimise kohustus (vt näidet KMS § 7 lg 3¹).

Muudel juhtudel, kui teise liikmesriigi isiku poolt Eestisse nõudmiseni varuna toimetatud kaup ei vasta pärast kauba saabumist Eestisse nõudmiseni varu tingimustele, kohaldub KMS § 8 lõige 4, mille kohaselt tekib sellel teise liikmesriigi maksukohustuslasel Eestisse toimetatud kauba ühendusesisene soetamine päeval, mil kaup ei vasta enam nõudmiseni varu tingimustele. Selliseks juhuks on näiteks nõudmiseni varuna Eestisse toimetatud kauba eksportimine, hävimine jms.

3. peatükk MAKSUSTAMISE ÜLDPÕHIMÕTTED

§ 9. Kauba käibe tekkimise koht

(1) Kauba käibe tekkimise koht on Eesti, kui:

1) kaup toimetatakse saajale või tehakse talle muul viisil kättesaadavaks Eestis, eksporditakse Eestist, teostatakse kauba ühendusesisest käivet või imporditakse Eestis asuvale saajale tingimusel, et kaup maksustatakse ühendusvälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi käibemaksuga maksustamise erikorra alusel, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 2 nimetatud juhul;

2) kehtetu alates 1.07.2021;

3) ettevõtlusega tegelev teise liikmesriigi isik võõrandab paigaldatava või kokkupandava kauba ning paigaldab või paneb selle kokku Eestis või see kaup paigaldatakse või pannakse Eestis kokku tema eest;

4) kaup, sealhulgas pardal tarbitav ja kaasamüüdiv kaup, võõrandatakse vee- või õhusõiduki pardal, mis väljub Eestist rahvusvahelisele reisile;

5) Eestis asuvale Eesti maksukohustuslasest edasimüüjale võõrandatakse võrgu kaudu maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergiat;

6) võrgu kaudu edastatav maagaas või elektri-, soojus- või jahutusenergia võõrandatakse kauba soetajale, kes kasutab seda kaupa Eestis. Kui kauba soetaja jätab kogu kauba või osa sellest kasutamata, käsitatakse kasutamata jäänud kaupa Eestis kasutatud kaubana, kui selle soetaja asukoht või püsiv tegevuskoht, mille tarbeks on kaup võõrandatud, on Eestis. Sätet ei kohaldata käesoleva lõike punktis 5 sätestatud juhul;

7) kasutatud kauba, originaalkunstiteose ning kollektiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorra või avalikul enampakkumisel müüidud kasutatud kauba, originaalkunstiteose, kollektiooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikorra alusel maksustatud kaup võõrandatakse ühendusesisese kaugmüügi korras Eestist teise liikmesriiki.

(2) Kauba käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui maksukohustuslane:

1) kehtetu alates 1.07.2021;

2) võõrandab kauba ja paigaldab või paneb selle kokku teises liikmesriigis;

3) võõrandab võrgu kaudu edastatavat maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergiat teise liikmesriigi edasimüüjale või muule isikule, kes Eestis seda kaupa ei kasuta;

4) võõrandab kasutatud kauba, originaalkunstiteose ning kollektiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorra või avalikul enampakkumisel müüidud

kasutatud kauba, originaalkunstiteose, kollektiooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikorra alusel maksustatud kauba ühendusesisese kaugmüügi korras teisest liikmesriigist Eestisse.

(3) Edasimüüja on käesoleva paragrahvi lõike 1 punkti 5 ja lõike 2 punkti 3 tähenduses ettevõtlusega tegelev isik, kes soetatud maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergia peamiselt võõrandab ja kellel on nende kaupade oma tarbeks kasutamine väikese osatähtsusega.

(4) Kui sama kaup võõrandatakse mitu korda järjest ja selle kauba toimetab maksukohustuslasest või teise liikmesriigi maksukohustuslasest edasimüüja ühest liikmesriigist teise otse esimeselt kauba võõrandajalt tehingute ahela viimasele soetajale, käsitatakse tehingute ahelas kauba ühendusesisese käibena üksnes sellisele edasimüüjale kauba võõrandamist. Nimetatud edasimüüjal tekib kauba ühendusesisene soetus liikmesriigis, kuhu kaup toimetatakse. Sätet ei kohaldata käesoleva paragrahvi lõikes 5 ja käesoleva seaduse § 4 lõigetes 1² ja 1³ sätestatud juhtudel.

(5) Kui tehingute ahelas osalev edasimüüja, kes toimetab kauba ühest liikmesriigist teise tehingute ahela esimeselt võõrandajalt tehingute ahela viimasele soetajale, on kauba võõrandajale teatanud oma maksukohustuslasena registreerimise numbri kauba lähetamise liikmesriigis, käsitatakse tehingute ahelas kauba ühendusesisese käibena üksnes sellise edasimüüja poolt kauba võõrandamist. Nimetatud edasimüüjalt kauba soetajal tekib ühendusesisene soetus liikmesriigis, kuhu kaup toimetatakse. Sätet ei kohaldata käesoleva seaduse § 4 lõigetes 1² ja 1³ sätestatud juhtudel.

Kommentaar

§ 9 lõiked 1–3

Paragrahvis 9 on sätestatud kauba käibe tekkimise koht. Eestis tekkiv kauba käive hõlmab siseriiklikku kauba käivet, kauba ekspordi Eestist, kauba ühendusesisest käivet, Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba müüki, Eestist rahvusvahelisele reisile väljuva laeva või lennuki pardal kauba võõrandamist ning maagaasi ja elektrienergia võõrandamist Eesti isikule kasutamiseks Eestis või Eesti edasimüüjale.

Kauba siseriikliku käibe korral, mis tähendab, et kaupa tehingu tulemusena Eestist välja ei toimetata, tekib käive Eestis ja ka maksustatakse Eestis reeglina müüja poolt vastava käibemaksumääraga (vt § 15). Kauba siseriikliku käibe korral võib erandjuhul tekkida ka kauba ostjal üldine pöördmaksukohustus, näiteks kui Eestis maksukohustuslasena registreerimata välisriigi isik, kes ei tegele Eestis püsivalt majandustegevusega teeb siin juhusliku kaubatehingu. Kauba siseriikliku käibe puhul, kus nii ostjaks kui ka müüjaks on Eesti maksukohustuslane tuleb pöördmaksustamist rakendada metallijäätmete, väärismetalli ning teatud juhtudel kinnisasjade ja metalltoodete võõrandamisel (vt § 41¹).

Kauba ekspordi ja kauba ühendusesisese käibe korral, kus kaup toimetatakse tehingu tulemusena Eestist välja, tekib kauba käive küll Eestis ning deklareeritakse Eestis esitataval käibedeklaratsioonil, kuid maksustatakse siin nullmääraga ning tegelik käibemaksu arvestamine (ja tasumine) toimub kauba sihtkohariigis sealse käibemaksumääraga kas siis kauba impordilt või kauba ühendusesiselselt soetamiselt. Tavaliselt lasub maksu arvestamise ja tasumise kohustus nendel juhtudel kauba importijal või soetajal ning müüja end sihtkohariigis maksukohustuslasena registreerima ei pea.

Paigaldatava ja kokkupandava kauba müügi korral loetakse käive toimunuks paigaldamise (kokkupanemise) riigis. Seda sätet kasutatakse ühendusesiseste tehingute puhul, ehk paigaldatava ja kokkupandava kauba võõrandamisel ühest liikmesriigist teise. Seega kauba käive tekib Eestis, kui teise liikmesriigi ettevõtja võõrandab kauba ning paigaldab või paneb selle kokku Eestis. Kauba käive ei teki Eestis, kui Eesti maksukohustuslane võõrandab kauba ja paigaldab või paneb selle kokku teises liikmesriigis. Kui müüja ei ole sihtkohariigis maksukohustuslasena registreeritud, arvestab käibemaksu maksukohustuslasest või piiratud maksukohustuslasest ostja, s.t. toimub pöördmaksustamine. Kui ostja ei ole maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane, tekib teise liikmesriigi maksukohustuslasest müüjal sihtkohariigis maksustatav käive ja koheselt ka maksukohustuslasena registreerimise kohustus.

Lõike 1 punktis 4 sätestatakse, et käibe tekkimise koht on Eesti, kui **kaup võõrandatakse vee- või õhusõiduki pardal**, mis väljub rahvusvahelisele reisile Eestist. Nimetatud kaup hõlmab nii pardal tarbitavat kui ka kaasamüüdavat kaupa. Kui reis toimub kahe liikmesriigi vahel, siis pardal kaasamüüdava kauba võõrandamist maksustatakse standardmääraga, pardal tarbitavat kaupa nullmääraga. Näiteks reisil Eestist Soome pardal kauba võõrandamist maksustatakse Eesti käibemaksumääraga ning reisil Soomest Eestisse Soome käibemaksumääraga. Kui vee- või õhusõiduk väljub Eestist ja suundub otse (ilma vahepeatusteta) ühendusevälisesse riiki (või ühendusvälisest riigist Eestisse) maksustatakse kogu pardal tarbitav ja kaasa müüdav kaup nullmääraga (vt § 15).

Võrgu kaudu edastatava maagaasi ning elektri-, soojus- ja jahutusenergia käibe tekkimise koht on Eesti kui neid tooteid müüakse Eestis asuvale edasimüüjale või siinsele tarbijale (kes kasutab neid kaupu Eestis). Kui ostjaks on maksukohustuslane, siis rakendub maksustamisel kohustuslik pöördmaks, vastasel korral (näiteks kui müüakse maksukohustuslasena registreerimata lõpptarbijale) tekib kauba müüjal käibe tekkimise riigis (ehk tarbija asukohariigis) maksukohustuslasena registreerimise kohustus. Näiteks kui Läti maksukohustuslane võõrandab elektrienergiat Eesti maksukohustuslasest edasimüüjale või lõpptarbijale, on käibe tekkimise ja maksustamise koht Eesti, kuid maksukohustus (pöördmaks) tekib Eesti maksukohustuslasel. Kui aga kauba saajaks on Eesti füüsilisest isikust lõpptarbija, tuleb Läti maksukohustuslasel end Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerida. Kuna KMS § 3 lõike 4 punktis 5 on sätestatud nn üldine pöördmaksukohustus, tekib Eesti maksukohustuslasel maksukohustus ka siis, kui ta soetab maagaasi või elektri-, soojus ja jahutusenergiat ühendusevälise riigi maksukohustuslaselt. Antud juhul on topeltmaksustamise vältimiseks nende toodete import maksuvaba (vt § 17 lg 1 p 5).

Lõike 1 punktis 6 on sätestatud põhimõte, et ka selle elektri-, soojus ja jahutusenergia ning maagaasi käive tekib Eestis, mis võõrandatakse Eesti tarbijale, kuid mis läheb teel kaduma (näiteks loomulik elektrienergiakadu) või kui juriidilisest isikust lõpptarbija soetas enda tarbeks nimetatuid kaupu liiga palju ja ei tarbi seda kõike ise ära, vaid otsustab järgijäänud osa maha müüa, siis on tal ikkagi kohustus kogu soetatud kaubalt pöördkäibemaksu arvestada.

Lõike 3 kohaselt on maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergia edasimüüja nn. võrguettevõtja, mitte aga näiteks elu- või äriruumide rendileandja, kes üksnes kannab kulusid edasi, mitte aga ei müü neid kaupu.

1. juulist 2021 tunnistati kehtetuks KMS § 9 lõike 1 punkt 2 ning lõike 2 punkt 1 (ühendusesisene kaugmüük). Ühendusesisese kaugmüügi käibe tekkimise koha reeglid sätestati KMS §-s 10¹. KMS § 9 lõike 1 punkt 1 täiendati, et käibe toimumise koht on Eesti kui kaup imporditakse Eestis asuvale saajale tingimusel, et kaup maksustatakse ühendusvälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi käibemaksuga maksustamise erikorra alusel. Lõikesse 1 lisati punkt 7, mille kohaselt on käibe tekkimise koht Eesti, kui maksukohustuslane rakendab kasutatud kauba, originaalkunstiteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme võõrandamisel kasutatud kauba, originaalkunstiteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorda või avalikul enampakkumisel müüdud kasutatud kauba, originaalkunstiteose, kollektsiooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikorda ning võõrandab sellise kauba teise liikmesriigi isikule ühendusesisese kaugmüügi korras. Nimetatud erikordade alusel maksustatud kauba ühendusesisesel kaugmüügil ei kohaldata KMS § 10¹ sätestatud ühendusesisese kaugmüügi käibe tekkimise koha reegleid. Sellise kauba käive maksustatakse Eestis, kui see kaup võõrandatakse ühendusesisese kaugmüügi korras Eestist. Nimetatud põhimõtte peegeldusena sätestati lõike 2 punktis 4, et käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui nimetatud erikordade alusel maksustatud kaupa müüakse ühendusesisese kaugmüügi korras teisest liikmesriigist Eestis asuvale saajale.

§ 9 lõiked 4 ja 5

KMS §-i 9 täiendati 1. jaanuarist 2020 lõigetega 4 ja 5, kus aheltehingute puhul on sätestatud reeglid, mille alusel määratleda tehingute ahelas, mis on käsitatav 0%-lise määraga maksustatud kauba ühendusesisese käibena ja tehingud, mis on ahelas käsitatavad siseriiklike tehingutena. Tehingute ahelas on üksnes üks tehing, mis on seotud kauba ühendusesisese käibega, mis tuleb vastavalt kauba ühendusesisese käibe regulatsioonile deklareerida ühendusesisese käibe aruandel ja millele kohaldatakse 0%-list maksumäära. Ülejäänud tehingud selles tehingute ahelas on käsitatavad siseriiklike käivetena.

Kui kaup lähetatakse Eestist ja edasimüüja on teise liikmesriigi maksukohustuslane, siis loetakse ühendusesiseseks käibeks kauba võõrandamist teise liikmesriigi maksukohustuslasele (lg 4). Kui edasimüüja on Eestis registreeritud maksukohustuslane ja kaup lähetatakse Eestist, siis see on siseriiklik käive ning kauba ühendusesiseseks käibeks loetakse üksnes kaupa toimetava edasimüüja poolt kauba võõrandamist teise liikmesriigi maksukohustuslasele (lõige 5).

Need sätted puudutavad ka olukorda kui teise liikmesriigi registreeritud maksukohustuslane toimetab kauba edasimüüjana kauba teisest liikmesriigist Eestisse.

KMS §-i 9 täiendamine lõigetega 4 ja 5 ei puuduta kolmnurktehinguid. Kolmnurktehinguid maksustatakse vastavalt kolmnurktehingutele kehtestatud korrale. Kui tehingute ahel vastab kolmnurktehingu tingimustele, siis kauba võõrandamise tehingud toimuvad kolmes erinevas liikmesriigis registreeritud maksukohustuslaste vahel ning kaubad liiguvad otse esimeses liikmesriigis registreeritud võõrandajalt kolmandasse liikmesriiki kauba soetajale. Kolmnurktehingule kehtib lihtsustatud maksuregulatsioon. Lihtsustus puudutab edasimüüjat, kellel üldreegli kohaselt tekib ühendusesisene soetus liikmesriigis, kuhu kaubad toimetatakse ja sellele järgnev siseriiklik käive. Lihtsustuse kohaselt edasimüüjale kolmnurktehingus kauba ühendusesisesest soetusest kolmandas liikmesriigis maksukohustust ei teki. Samuti ei teki tal kohustust maksustada edasimüük kolmandas liikmesriigis selle liikmesriigi siseriikliku käibena. Selline käive

maksustatakse kauba soetaja poolt kolmandas liikmesriigis pöördmaksustamise kaudu.

1. juulist 2021 täiendati KMS-i, mille kohaselt ahelتهingute regulatsiooni ei kohaldata KMS § 4 lõigetes 1² ja 1³ sätestatud juhtudel. KMS § 4 lõiked 1² ja 1³ on samuti oma sisult ahelتهingud, kuid sellise erinevusega, et internetipõhist kauplemiskohta omavat isikut loetakse üksnes käibemaksustamise mõttes kauba soetajaks ja võõrandajaks. Tehingute majandusliku sisu poolest internetipõhist kauplemiskohta omav isik antud juhtudel kaupa ei soeta ega võõranda.

§ 10. Teenuse käibe tekkimise koht

(1) Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, kui teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või kui teenust osutatakse Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõigetes 2, 4 ja 5 sätestatud juhtudel.

(2) Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, kui:

1) osutatakse Eestis asuva kinnisasjaga seotud teenust, sealhulgas ehitamine, hindamine ja hooldamine ning kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks ja korraldamiseks osutatav teenus ning majutusteenus;

2) osutatakse Eestis kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenust või messi või näitusega seotud teenust isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik, välja arvatud juhul, kui teenust osutatakse voogedastuse teel või muul viisil virtuaalselt. Teenuse hulka arvatakse ka asjaomase ürituse korraldamine ja kõrvalteenuse osutamine;

2¹) osutatakse Eestis kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusüritusele või messile või näitusele sissepääsu teenust või sissepääsuteenusega seotud kõrvalteenust teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule, välja arvatud juhul, kui nimetatud üritustel osalemine on virtuaalne;

3) osutatakse Eestis reisijateveo teenust, kaasa arvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu;

4) osutatakse Eestis restorani- ja toitlustusteenust, välja arvatud käesoleva lõike punktis 5 ja käesoleva paragrahvi lõike 4 punktis 5 sätestatud juhtudel;

5) osutatakse ühenduse territooriumil toimuva reisijateveo ajal restorani- või toitlustusteenust sellise vee- või õhusõiduki pardal või rongis, mis väljub Eestist rahvusvahelisele reisile;

6) transpordivahend antakse Eestis lühiajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse;

6¹) transpordivahend antakse üürile, rendile või kasutusvaldusesse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik ja kelle asu- või elukoht on Eestis, välja arvatud käesoleva lõike punktides 6 ja 6² ning käesoleva paragrahvi lõike 4 punktis 4¹ sätestatud juhtudel;

6²) huvi- või lõbusõidulaev antakse Eestis üürile, rendile või kasutusvaldusesse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik ja teenuse osutaja

asukoht või püsiv tegevuskoht on Eestis, välja arvatud käesoleva lõike punktis 6 sätestatud juhtudel;

7) tehakse tööd Eestis asuva vallasasjaga või hinnatakse Eestis asuvat vallasasja ning käesolevas punktis nimetatud teenuseid osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;

8) osutatakse Eestis kaubaveoteenust, kaasa arvatud kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu, või korraldatakse sellist kaubavedu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik. Sätet ei kohaldata käesoleva lõike punktis 9 ja käesoleva paragrahvi lõike 4 punktis 6 sätestatud juhtudel;

9) osutatakse kauba Eestist teise liikmesriiki vedamise teenust, kaasa arvatud kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu, või korraldatakse sellist kaubavedu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;

10) osutatakse Eestis kaubaveoga seotud kõrvalteenust isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;

11) vahendatakse tehingut või muud toimingut, mille käibe tekkimise koht on Eesti, ning vahendamisteenust osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik.

12) kehtetu alates 01.01.2019

(3) kehtetu alates 01.01.2015.

(4) Teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui:

1) osutatakse välisriigis asuva kinnisasjaga seotud teenust, sealhulgas ehitamine, hindamine ja hooldamine ning kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks ja korraldamiseks osutatav teenus ning majutusteenus;

2) osutatakse välisriigis kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenust või messi või näitusega seotud teenust isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik, välja arvatud juhul, kui teenust osutatakse voogedastuse teel või muul viisil virtuaalselt. Teenuse hulka arvatakse ka asjaomase ürituse korraldamine ja kõrvalteenuse osutamine;

2¹) osutatakse välisriigis kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusüritusele või messile või näitusele sissepääsu teenust või sissepääsuteenusega seotud kõrvalteenust maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule, välja arvatud juhul, kui nimetatud üritustel osalemine on virtuaalne;

3) tehakse tööd välisriigis asuva vallasasjaga või hinnatakse välisriigis asuvat vallasasja ning käesolevas punktis nimetatud teenuseid osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;

4) osutatakse väljaspool Eestit reisijateveo teenust, kaasa arvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu;

4¹) transpordivahend antakse välisriigis lühiajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse;

4²) transpordivahend antakse üürile, rendile või kasutusvaldusesse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik ja kelle asu- või elukoht on välisriigis, välja arvatud käesoleva lõike punktides 4¹ ja 4³ ning käesoleva paragrahvi lõike 2 punktis 6 sätestatud juhtudel;

4³) huvi- või lõbusõidulaev antakse välisriigis üürile, rendile või kasutusvaldusesse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik ja teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht on välisriigis, välja arvatud käesoleva lõike punktis 4¹ sätestatud juhtudel;

5) osutatakse ühenduse territooriumil toimuva reisijateveo ajal restorani- või toitlustusteenust sellise vee- või õhusõiduki pardal või rongis, mis väljub teisest liikmesriigist rahvusvahelisele reisile;

5¹) osutatakse välisriigis restorani- ja toitlustusteenust, välja arvatud käesoleva lõike punktis 5 ja käesoleva paragrahvi lõike 2 punktis 5 sätestatud juhtudel;

6) osutatakse kauba teisest liikmesriigist Eestisse või väljaspool Eestit vedamise teenust, kaasa arvatud kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu, või korraldatakse sellist kaubavedu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;

7) osutatakse väljaspool Eestit kaubaveoga seotud kõrvalteenust isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;

8) vahendatakse tehingut või toimingut, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, ning vahendamisteenust osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;

9) osutatakse käesoleva lõike punktides 1–8 ja käesoleva paragrahvi lõikes 2 nimetatud juhtudel teenust Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu teises liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikule või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule.

10) kehtetu alates 01.01.2019.

(5) Käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui maksukohustustlane osutab ettevõtlusega mittetegelevale ühendusevälise riigi isikule järgmisi teenuseid:

1) intellektuaalse omandi kasutada andmine või kasutamise õiguse üleandmine;

2) reklaamiteenus;

3) konsultatsiooni-, raamatupidamis-, õigus-, audiitori-, inseneri-, tõlke-, andmetöötlus- või infoteenus;

4) finantsteenuse, välja arvatud seifi üürile andmine, või kindlustusteenuse, sealhulgas edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenuse;

5) tööjõu kasutada andmine;

6) vallasasja, välja arvatud transpordivahendi üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine;

7) elektroonilise side teenus elektroonilise side seaduse tähenduses (edaspidi elektroonilise side teenus), kaasa arvatud ülekandeliinide kasutamise õiguse loovutamine;

8) elektrooniliselt osutatav teenus;

9) maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergia võrgule ligipääsu võimaldamine ja

maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergia edastamine võrgu kaudu ning nendega otseselt seotud teenused;

10) atmosfääriõhu kaitse seaduses reguleeritud kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguste ühiku võõrandamine;

11) tasu eest käesoleva lõike punktides 1–10 nimetatud teenusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine.

(6) Transpordivahend käesoleva paragrahvi tähenduses on sõiduk, lennuk, laev ja muu transpordivahend, mille nõukogu määruses (EMÜ) nr 2658/87 tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta (EÜT L 256, 7.09.1987, lk 1–675) kehtestatud kombineeritud nomenklatuuri koodi (edaspidi KN kood) esimesed kaks numbrit on 86, 87, 88 või 89.

(7) Käesoleva paragrahvi tähenduses loetakse transpordivahend, välja arvatud laev, lühiajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse antuks, kui nimetatud teenust osutatakse ajavahemikul, mis ei ole pikem kui 30 kalendripäeva. Laev loetakse lühiajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse antuks, kui nimetatud teenust osutatakse ajavahemikul, mis ei ole pikem kui 90 kalendripäeva.

(8) Kaubaveoga seotud kõrvalteenused on kauba laadimine, lossimine, käitlemine ja ladustamine veo raames, samuti kindlustamine, kaubaga seonduvate dokumentide vormistamine ja hankimine ning tolliformaalsuste teostamine.

Kommentaar

Paragrahvis on sätestatud teenuse käibe tekkimise koht, mis on teenuste maksustamisel määrava tähtsusega, kuna teenuse eest makstakse reaalselt seal riigis, kus tekib teenuse käive. Kui teenuse käive tekib teenuse osutaja riigist erinevas riigis, näiteks Eesti maksukohustuslase poolt osutatava teenuse käive tekib välisriigis, siis deklareerib teenuse osutaja oma riigis teenuse käibe nullmääraga (välja arvatud maksuvaba käibe puhul ja juhul kui deklareerimiskohustus tekib teises riigis) ning maksukohustuslasest teenuse saaja (sh piiratud maksukohustuslane) arvestab oma riigis saadud teenuselt pöördkäibemaksu. Nõukogu direktiiviga 2008/8/EÜ muudeti 1. jaanuarist 2010 käibemaksudirektiivi teenuste osutamise koha sätteid, kusjuures üldreegliks sätestati maksukohustuslasest saaja asukoht. Seoses sellega muudeti ka käibemaksuseadust. Seega üldjuhul maksustatakse teenus seal riigis kus asub teenuse maksukohustuslasest saaja. Kuigi muudeti teenuse käibe toimumise koha põhireeglit, ei toonud see praktikas kaasa suuri muudatusi teenuste maksustamisel, kuna ka enne 2010. aasta muudatusi rakendati lähtuvalt erireeglitest piiriüleste tehingute korral valdavalt pöördmaksustamist.

Erandid üldreeglist on sätestatud KMS § 10 lõigetes 2–5 ning puudutavad valdavalt nõ asukohaga seotud teenuste osutamise kohta. Näiteks kinnisasjaga seotud teenuseid maksustatakse seal riigis, kus asub kinnisasi. Sel juhul tuleb vaadata, kas antud liikmesriigis on kehtestatud üldine pöördmaksukohustus või tuleb maksukohustuslasel seal riigis end maksukohustuslasena registreerida. Üldise pöördmaksustamise puhul välisriigi isik ei pea end maksukohustuslasena registreerima seal liikmesriigis, kus asub näiteks kinnisasi, vaid käibemaksu arvestab maksukohustuslasest teenuse saaja. Kui aga teenuse saaja liikmesriigis ei ole sätestatud üldist pöördkäibemaksu kohustust või kui teenuse käive tekib teenuse saaja riigist erinevas liikmesriigis, siis tekib teenuse osutajal

teenuse käibe tekkimise liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise kohustus. Samuti tekib teenuse osutajal teenuse käibe tekkimise riigis registreerimiskohustus, kui teenuse saaja ei ole maksukohustuslane, ja juhul kui rakendatakse KMS § 43 sätestatud erikorda.

Erinevate liikmesriikide käsitus on välisriigis tekkiva teenuste käibe deklareerimise suhtes veidi erinev (mõnes nullmäär, mõnes deklaratsioonilt välja jäetud kui välisriigi käive), kuid maksustamine on sama – teenuse osutaja riigis käivet ei maksustata, kuid teenuste käibega (va maksuvaba käibega) seotud sisendkäibemaksu saab maha arvata. Ühendusvälise riigi isikule osutatava finantsteenuse puhul saab sisendkäibemaksu maha arvata sõltumata sellest, kas osutatav teenus on maksustatav või maksuvaba käive (vt KMS § 29 lg 1).

2010. aasta muudatused seoses käibe tekkimise koha määratlemisega puudutavad näiteks kaubaveo teenust, tööd vallasasjaga ja transpordivahendi üürile andmise teenust. Kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- ja meelelahutusürituse ning messi või näitusega seotud teenuse osutamise kohta muudeti 1. jaanuarist 2011. Käibemaksudirektiivis reguleeritakse käibe tekkimise kohta artiklites 43–59.

Nagu eelpool märgitud on üldreegli kohaselt teenuse osutamisel teise liikmesriigi maksukohustuslasele või ühendusvälise riigi ettevõtlusega tegelevale isikule teenuse osutamise kohaks teenuse saaja asukoht (direktiivi art 44). Sellest tulenevalt on oluline määratleda kus on teenuse saaja asukoht. Selle määratlemisel lähtutakse järgnevatest kriteeriumitest. Ettevõtte asukoht käibemaksudirektiivi artiklite 44 ja 45 kohaldamisel (käsitavad teenuse toimumise kohta) on ettevõtte juhtkonna ülesannete täitmise asukoht – st asukoht, kus tehakse olulisi otsuseid ettevõtte üldise juhtimise kohta, ettevõtte registrijärgne asukoht ning koht, kus ettevõtte juhtkond kohtub. Kui nimetatud kriteeriumite alusel ei ole võimalik ettevõtte asukohta täpselt kindlaks määrata, on määravaks asukoht, kus tehakse olulisi otsuseid ettevõtte üldise juhtimise kohta. Üksnes postiaadress ei määra ettevõtte asukohta. Nimetatud põhimõte on kirjas EL Nõukogu rakendusmääruse 282/2011 artiklis 10.

Teenuse osutamisel ettevõtte püsivale tegevuskohale tuleb vaadata teenuse laadi ja kasutust. Kui osutatud teenuse laad või kasutus ei võimalda kindlaks teha kas teenust osutati püsivale tegevuskohale, siis tuleb vaadata kas leping, tellimusvorm või teenuse saaja **liikmesriigi poolt väljastatud maksukohustuslase number** määratleb püsivat tegevuskohta teenuse saajana ning kas püsiv tegevuskoht on majandusüksus, kes maksab teenuse eest. Kui teenuse osutaja ei suuda siiski teenuse saaja püsivat tegevuskohta teenuse saajana määratleda, võib teenuse osutaja käsitada teenuste osutamise kohaks teenuse saaja ettevõtte asukohta (loomulikult pöördmaksustamise korral). See aga ei vabasta teenuse saajat kohustuste täitmisest. Toodud põhimõte on kirjas EL Nõukogu rakendusmääruse 282/2011 artiklis 22.

Kui ei ole vastupidiseid andmeid, võib teenuse osutaja eeldada, et ühenduses on teenuse saaja maksukohustuslane kui:

- a) teenuse saaja on andnud talle maksukohustuslasena registreerimise numbriga ja müüja saab kinnituse kõnealuse numbriga ja sellega seotud nime ja aadressi kehtivuse kohta. Maksukohustuslase registri numbrit on võimalik kontrollida Euroopa Komisjoni andmebaasist (link Maksu- ja Tolliameti kodulehel

<https://www.emta.ee/ariklient/maksud-ja-tasumine/kaibemaks/kaibemaksukohustuslasena-registreerimine>).

- b) teenuse saaja ei ole veel saanud maksukohustuslasena registreerimise numbrit, kuid teavitab teenuse osutajat selle taotlemisest ning teenuse osutaja saab muu tõendi, mis näitab, et teenuse saaja on maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kellelt nõutakse enese registreerimist maksukohustuslasena (KMS mõistes piiratud maksukohustuslane). Sel juhul peab teenuse osutaja piisavalt kontrollima teenuse saaja poolt esitatud andmete õigsust, lähtudes tavapärasest äris nõutavast hoolsusest nagu isiku tuvastamine ja maksete kontrollimine.

Kui ei ole vastupidiseid andmeid, siis teenuse osutaja võib eeldada, et teenuse saaja on mittemaksukohustuslane kui viimane ei ole talle maksukohustuslase registreerimise numbrit andnud.

Kui ei ole vastupidiseid andmeid, võib teenuse osutaja eeldada, et välisriigi isik tegeleb ettevõtlusega kui:

- a) saab teenuse saajalt tõendi, mille on väljastanud teenuse saaja asukohajärgne maksuhaldur, mis tõendab, et teenuse saaja tegeleb majandustegevusega, mis võimaldab tagasi saada käibemaksu nõukogu direktiivi 86/560/EMÜ kohaselt (selle direktiivi kohaselt käibemaksu tagastamist käsitatakse KMS § 35 lõikes 2);
- b) teenuse saajal puudub punktis a toodud tõend, kuid teenuse saaja annab teenuse osutajale maksukohustuslasena registreerimise numbrit või mingi muu sarnase numbrit, mille teenuse saaja asukohariik on teenuse saajale väljastanud ja mida kasutatakse ettevõtte identifitseerimiseks, või muu tõendi, mis näitab, et teenuse saaja on ettevõtlusega tegelev isik. Teenuse osutaja peab piisavalt kontrollima teenuse saaja poolt esitatud andmete õigsust lähtudes tavapärasest äris nõutavast hoolsusest nagu isiku tuvastamine ja maksete kontrollimine. Toodud põhimõtted tulenevad EL Nõukogu rakendusmääruse 282/2011 artiklist 17.

Nagu eespool nimetatud omab teenuse toimumise koha määratlemisel tähendust asjaolu kus on ettevõtte või tema püsiva tegevuskoha asukoht. Juhul kui välisriigi maksukohustuslane on Eestis käibemaksukohustuslasena registreeritud, kuid siin püsivat tegevuskohta ei oma, siis teenuse toimumise koha üldreegli kohaselt on käibe toimumise kohaks välisriik, kus on ettevõtte asukoht, sõltumata asjaolust, et ettevõtte on Eestis registreeritud käibemaksukohustuslasena.

Käibemaksudirektiivi kohaldamisel on füüsilise isiku asukoht (olenemata sellest, kas ta on maksukohustuslane või mitte) elu- või asukoht, mis on kantud rahvastikuregistrisse, või mõnda samalaadsesse registrisse, või mille isik on esitanud asjaomasele maksuhaldurile, välja arvatud juhul, kui on tõendeid, et see aadress ei kajasta tegelikkust. Füüsilise isiku „peamine elukoht“ on koht, kus ta peamiselt elab ja millega teda seovad isiklikud või tööalased sidemed. Kui tööalased sidemed on muus riigis kui isiklikud sidemed või kui tööalased sidemed puuduvad, määravad peamise elukoha isiklikud sidemed, milles on oluline seos tema elukohaga. Nimetatud põhimõtte on kirjas EL Nõukogu rakendusmääruse 282/2011 artiklis 12.

§ 10 lõige 1

Lõikes 1 on sätestatud põhimõtte, mille kohaselt loetakse teenuse käibe tekkimise kohaks Eesti. Tegemist on teenuse käibe tekkimise koha üldpõhimõttega, mis katab kõik

erisätetega (lg 2 – lg 5) reguleerimata teenused. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 44 ja 45. Käibemaksudirektiivi artiklid 44 ja 45 ei ole ülimuslikud direktiivi artiklite 46 – 59a sätestatud juhtumitega ehk siis KMS § 10 lõigets 2, 4 ja 5 sätestatud punktidega. Nendes lõigetes sätestatud objektid, ei ole erandid üldreeglis, mida tuleb tõlgendada kitsalt. Iga olukorra puhul peab kaaluma ega ei ole tegemist eraldi sätestatud käibe toimumise kohaga (Euroopa Kohtu kohtuasjad C-453/15 ja C-647/17).

Käibe toimumise kohaks on Eesti, kui:

- 1) teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele (sh piiratud maksukohustuslasele);
- 2) kui teenust osutatakse Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu mittemaksukohustuslasele (isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik).

KMS § 10 määrab ära käibe tekkimise koha. KMS §-s 3 on sätestatud, kes konkreetselt tehingult käibemaksu arvestab. Seega teenuse osutamine Eestis registreeritud maksukohustuslasele hõlmab nii kahe Eesti maksukohustuslase vahelist käivet (käibemaksu arvestab teenuse müüja), kui ka Eesti maksukohustuslase poolt teenuse ostmist välisriigi isikult (pöördmaksustamine).

§ 10 lõige 2

Lõikes 2 on sätestatud erandid, millal käibe toimumise kohaks on Eesti.

Punkt 1

Esimeseks printsiibiks on kinnisasja asukohariigi printsiip, mille kohaselt teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, kui see teenus on seotud Eestis asuva kinnisasjaga. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 47. Nõukogu rakendusmääruse 282/2011 artiklites 31 a – 31 c on toodud põhimõtted, mis on kinnisasjaga seotud teenuseid. Kinnisasjaga seotud teenused on ainult selliseid teenuseid, millel on piisavalt otsene seos kõnealuse kinnisasjaga. Teenustel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga järgmistel juhtudel: a) kui need on kinnisasjast tuletatud ja see kinnisasi moodustab teenuse koostisosa ning on osutatavate teenuste jaoks keskne ja oluline (nt kalapüügilubade andmine); b) kui teenuseid osutatakse seoses kinnisasjaga ja need põhjustavad kinnisasja õigusliku või füüsilise seisundi muutmist

Kinnisasjaga seotud teenuste osas on punktis 1 toodud mitteammendav näidisloetelu (ehitamine, hindamine, hooldamine, majutusteenus jt). Seega saab sama põhimõtet rakendada ka sättes nimetatamata, kuid olemuselt kinnisasjaga seotud teenustele (kinnisasja üür, rent, kasutusvaldus, ehitusjärelvalve, maaharimine jt).

Kinnisasjaga seotud teenus ei ole näiteks sellise hoone projekteerimine, mis ei ole ette nähtud mingi kindla ehituskrundi jaoks. Kinnisasjaga seotud teenus ei ole ka reklaamiteenus, isegi kui see hõlmab kinnisasja kasutamist ega kinnisvarainvesteeringute portfelli valitsemine.

Kui Eesti maksukohustuslane osutab Eestis asuva kinnisasjaga seotud teenust, siis lisab ta teenuse hinnale käibemaksu või käsitab seda oma maksuvaba käibena (üür, rent). Kui Eesti maksukohustuslane saab välisriigi isikult teenust, mis on seotud Eestis asuva kinnisasjaga, näiteks ostab ehitusteenuse Soome ehitusfirmalt, siis peab Eesti maksukohustuslane rakendama teenuse saamisel pöördmaksu. Pöördmaksukohustust ei

teki maksuvaba teenuse ostmisel. Samas kinnisasja asukohariigi põhimõtte kohaselt ei ole teenuse käibe tekkimise koht Eesti, kui teenus on seotud välisriigis asuva kinnisasjaga (vt § 10 lg 4 p 1).

Punktid 2 ja 2¹

Teiseks teenuse käibe tekkimise koha printsiibiks on ürituse toimumise koha printsiip. Sätete aluseks on käibemaksudirektiivi artiklid 53 ja 54. Direktiivi sätteid aitavad tõlgendada EL Nõukogu rakendusmääruse 282/2011 artiklid 32 ja 33.

Seoses käibemaksudirektiivi muutmisega muudeti ka käibemaksuseadust 1. jaanuarist 2011. Kultuuri, kunsti jt KMS § 10 lg 2 punktis 2 nimetatud teenuste toimumise asukoha määramisel tuleb vaadata lisaks ürituse toimumise asukohale ka kellele teenus osutatakse. Teenuste osutamisel isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud ega ettevõtlusega tegelev ühendusväline isik on käibe toimumise kohaks ürituse toimumise asukoht. Seega kui kultuuriüritus toimub Eestis ning teenus osutatakse näiteks isikule, kes ei ole maksukohustuslane ega ettevõtlusega tegelev ühendusväline isik, siis käibe tekkimise koht on Eesti. Kui maksukohustuslane osutab eelpoolnimetatud teenuseid aga teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusvälise riigi isikule ning see ei ole seotud sissepääsu teenusega, siis käibe toimumise koha määramisel ei oma tähendust, kus üritus toimub vaid lähtutakse üldreeglist – st maksustatakse riigis kus on teenuse saaja. Näiteks kui Eesti maksukohustuslane osutab Eestis kontserdi korraldamise teenust teise liikmesriigi maksukohustuslasele, siis käibe tekkimise koht ei ole Eesti. Samas näiteks kui Eesti maksukohustuslane ostab teise liikmesriigi maksukohustuslaselt ise kontserdi korraldamise teenust, on ta kohustatud teenuse saamist maksustama (nn pöördmaks).

Kui teenus osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusvälisele riigi isikule, tuleb vaadata, kas kultuuri-, kunsti või muu antud punktis nimetatud teenus on sissepäästeenuse (või sellega seotud kõrvalteenus) või mitte. Sissepääsu- ja selle kõrvalteenuse osutamisel on käibe toimumise kohaks riik, kus üritus toimub, sõltumata sellest kellele teenus osutatakse.

Sissepääsuteenuse peamiseks tunnuseks on üritusele juurdepääsu teenuse andmine tasu eest, milleks võib olla näiteks pilet, abonement, hooajapilet või perioodiline liikmemaks. Punkti 2¹ kohaldatakse eelkõige:

- a) juurdepääsu õigus andmisel etendustele, messidele, lõbustusparkidesse, kontsertidele, näitustele ning muudele sarnastele kultuuriüritustele;
- b) juurdepääsuõiguse andmisel spordiüritustele;
- c) juurdepääsuõiguse andmisel haridus- ja teadusüritustele, nagu konverentsid ja seminarid.

Näiteks teatripiletite müük Eestis toimuvale teatrietendusele on käibe toimumise kohaks Eesti, sõltumata sellest kellele teatripilet müüakse. Samuti raamatupidamiskoolitus on üritusele sissepääsuga seotud teenus (Euroopa Kohtu kohtuasi C- 647/17).

Sissepääsuteenus ei hõlma võimlemissaalide või muude sarnaste rajatiste kasutamise võimaluse andmist.

Täpsustusena 2010. aasta algusest lisati teenuste loetellu ka messide ja näituste korraldamine, kuna need teenused nimetati eraldi välja ka direktiivis. Seadusesse lisati direktiivi kohaselt ka punktis 2 nimetatud teenuste kõrvalteenuste osutamine. **Kõrvalteenustena** käsitatakse teenuseid, mis on otseselt seotud juurdepääsuga üritusele ning mida osutatakse üritustel olevatele isikutele eraldi tasu eest. Eelkõige on nendeks teenusteks riietehoiu ja sanitaarruumide kasutamine. Kõrvalteenusena ei käsitata piletimüügiga seonduvad vahendusteenused.

1. jaanuarist 2025 täpsustati lõikeid 2 ja 2¹ seoses käibemaksudirektiivi artiklite 53 ja 54 täpsustamisega. Muudatusega täpsustatakse, et ürituse toimumise kohast lähtudes ei määrata käibe tekkimise kohta, kui teenus osutatakse voogedastuse teel või muul viisil virtuaalselt. Virtuaalselt osutatavad teenused on elektroonilised teenused ja maksustatakse selliste teenuste maksustamise reeglite järgi (§ 10 lg 1, lg 4 punkt 9, lg 5 punkt 8 ja § 10¹).

Punkt 3

Punkti kohaselt on Eestis osutatud reisijaveo teenuse käibe toimumise koht Eesti. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 48. Direktiivi kohaselt reisijaveo teenuse puhul käibe toimumise kohaks on koht, kus vedu toimub, võttes arvesse läbitud vahemaid. Seega Eestis toimuva veo osas tekib käibe Eestis, seda nii siseriiklike vedude kui ka rahvusvahelise reisijateveo Eestis toimuva osa puhul. Sellest põhimõttest tulenevalt maksustatakse Eesti-sisene reisijatevedu alati Eestis, olenemata sellest, kes ja kellele teenust osutab. Rahvusvahelise reisijateveo puhul loetakse vedu kuni Eesti välispiirini Eesti käibeks, kuid välisriigis toimivas osas ei ole teenuse käibe tekkimise koht Eesti, vaid vastav välisriik. Samas Eestis osutatud reisijateveo teenust maksustatakse vastavalt KMS § 15 lõike 4 punktile 13 0% määraga, kui see vedu on rahvusvahelise reisi osa.

Punktid 4 ja 5

Eestis restorani- ja toitlustusteenuse osutamise koht on olenemata teenuse saajast Eesti. Põhimõtte tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 55. Restorani- ja toitlustusteenuse osutamine eeldab lisaks toidu ja jookide pakkumist ka tugiteenuse olemasolu. Kui tugiteenust ei osutata, siis seda ei käsitata restorani- ja toitlustusteenusena (EL Nõukogu rakendusmääruse 282/2011 artikkel 6). Restoraniteenused hõlmavad teenuse osutamist teenuste osutaja ehitises ja toitlustusteenused hõlmavad teenuse osutamist väljaspool teenuse osutaja ehitist (nt catering). Direktiiv 2008/8/EÜ, millega muudeti käibemaksudirektiivi 2010. aastast, määras eraldi ka vee- või õhusõiduki pardal või rongis ühenduse territooriumil toimuva reisijateveo ajal restorani- või toitlustusteenuse osutamise koha, milleks on reisijateveo lähtekoht (käibemaksudirektiivi artikkel 57). Seega kui vee- või õhusõiduk või rong väljub Eestist teise liikmesriiki, on käibe tekkimise koht restorani- ja toitlustusteenuste osutamisel Eestis. Kui nimetatud transpordivahendid väljuvad aga teisest liikmesriigist on käibe tekkimise koht teine liikmesriik. Vastavalt KMS § 15 lõikele 4 punktile 2 maksustatakse rahvusvahelise reisi ajal vee- või õhusõidukil reisijale osutatavat reisiks vajalikku teenust 0 % määraga (rongis osutatava teenuse osas seda sätet ei kohaldata).

Punktid 6, 6¹ ja 6²

Alates 2010. aasta algusest transpordivahendi üürile, rendile ja kasutusvaldusesse andmisel (edaspidi selles punktis: „üürile andmisel“) käibe toimumise koha määramisel tuleb vaadata, kas antud tehingut käsitletakse transpordivahendi lühiajalise üürimisena või mitte. Kuni 2010. aasta alguseni ei eraldatud lühiajalist üüri ning käibe toimumise kohaks oli teenuse osutaja asukoht. Alates 1. jaanuarist 2010 on transpordivahendite lühiajalise

üüri puhul maksustamise kohaks koht, kus teenuse saaja või tema nimel kolmas isik veovahendi füüsiliselt oma valdusesse võtab (EL Nõukogu rakendusmääruse 282/2011 artikkel 40). Kus toimub lepingu vormistamine või transpordivahendi võtmete üleandmine ei oma tähendust. Selle aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 56. Lühiajalisena käsitletakse transpordivahendi valdamist või kasutamist ajavahemikul, mis ei ole pikem kui 30 päeva (§ 10 lg 7), ja laevade puhul, mis ei ole pikem kui 90 päeva. Transpordivahendi mõiste KMS § 10 tähenduses on toodud lõikes 6 ning lühiajalise üüri mõiste lõikes 7 (vt vastavaid kommentaare).

Muul juhul (nn pikaajaliselt üürile andmist) maksustatakse lähtuvalt sellest kellele transpordivahend üürile antakse. Kui transpordivahend antakse üürile maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegeleva ühendusvälise riigi isikule, siis rakendatakse üldreeglit (KMS §10 lg 1) ehk käibe toimumise koht on teenuse saaja asukoht. Transpordivahendi pikaajalisel üürimisel mittemaksukohustuslasele on alates 1. jaanuarist 2013 teenuse osutamise kohaks teenuse saaja asukoht või elukoht (va huvi- ja lõbusõidulaeva üürile andmisel, mille erikord on sätestatud punktis 6²). Seega näiteks sõiduauto pikaajalist üürimist Eesti füüsilisele isilule tuleb maksustada Eestis, sõltumata sellest kes selle üürile annab.

1. jaanuarist 2013 on punktis 6² eraldi sätestatud käibe toimumise koht huvi- ja lõbusõidulaevade üürile andmisel mittemaksukohustuslasele (va lühiajaline üürimine). Huvi- ja lõbusõidulaeva üürimise (va lühiajaline üürimine) kohaks on koht, kus lõbusõidulaev mittemaksukohustuslasest üürija käsutusse antakse, kui teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht on samas riigis kus laev üürile antakse. Seega uue korra kohaselt huvi- ja lõbusõidulaeva üürimist maksustatakse Eestis juhul, kui laev antakse üürile Eestis mittemaksukohustuslasele ning teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht on Eestis.

Juhul kui Eesti maksukohustuslane annab huvi- ja lõbusõidulaeva mittemaksukohustuslasele pikaajalisele üürile välisriigis, siis käibe tekkimise koht on välisriigis vastavalt KMS § 10 lg 4 punktile 4². Kui huvi- või lõbusõidulaev antakse pikaajalisele üürile maksukohustuslasele, siis on üldreegli kohaselt käibe toimumise kohaks teenuse saaja asukoht.

Punkt 7

Teenuse osutamise koha printsiibi kohaselt tekib vallasasja hindamise-, remontimise jm sarnase teenuse (mõiste „töö vallasasjaga”) käive riigis, kus teenust reaalset osutatakse kui teenust osutatakse mittemaksukohustuslasele (isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud ega ettevõtlusega tegelev ühendusväline isik). Mõiste „töö vallasasjaga” hõlmab ka näiteks asja kokkupanekut kui kõik osad on hangitud teenuse tellija poolt, välja arvatud juhul, kui kokkupandavad kaubad muutuvad kinnisasja osaks (vt Nõukogu määrus 282/2011 artikkel 34). Seega Eestis osutatav remonditeenus mittemaksukohustuslasele maksustatakse Eestis.

Teenuse osutamisel maksukohustuslasele (sh ühendusvälise riigi ettevõtjale) rakendatakse alates 1. jaanuarist 2010 üldkorda (KMS § 10 lg 1). Seega teise liikmesriigi maksukohustuslasele või ühendusvälise riigi ettevõtlusega tegelevale isikule teenuse osutamist maksustatakse 0% määraga ning välisriigi maksukohustuslaselt teenuse ostmisel tuleb arvestada pöördkäibemaksu. 2010. aasta algusest jõustunud muudatuste kohaselt teenuse „töö vallasasjaga“ osutamisel maksukohustuslasele käibe toimumise

koha määramisel ei oma enam tähendust, kas pärast teenuse osutamist kaup toimetatakse liimesriigist välja või jääb sinna liikmesriiki, kus tehti tööd.

Punkt 8

Punktis on kirjas, et Eestis kaubaveoteenuste (välja arvatud kauba ühendusesisene vedu) osutamisel mittemaksukohustuslastele on käibe toimumise kohaks Eesti. Säte tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 49. Direktiivi kohaselt kaubaveoteenuste (va kauba ühendusesisene vedu) osutamisel mittemaksukohustuslastele käibe toimumise kohaks on koht, kus vedu toimub, võttes arvesse läbitud vahemaid. Seega veoteenuse (välja arvatud ühendusesisese kaubaveoteenuse) osutamise kohaks on Eesti, kui vedu toimub Eestis. Veoteenuse maksustamisel tuleb vaadata ka KMS § 15, kus on sätestatud, millistel juhtudel maksustatakse veoteenust 0% määraga, sõltumata sellest, et käibe tekkimise koht on Eesti. Välistransiidi tolliprotseduuril oleva, eksporditava või imporditava kauba veoteenuse käibe tekkimise koht on küll Eesti Eestis sõidetud kilomeetrite osas, kuid teenust maksustatakse sõltumata sellest 0 % määraga (vt KMS § 15 lg 4). Punkti 8 rakendatakse vaid teenuse osutamisel mittemaksukohustuslasele. Kaubaveoteenus osutamisel maksukohustuslasele (sh ühendusvälise riigi ettevõtlusega tegelevale isikule) rakendatakse alates 1. jaanuarist 2010 üldkorda (KMS § 10 lg 1), st teenuse toimumise koht on teenuse saaja asukoht. Näiteks kui kaubavedu toimub Eestis, kuid teenuse saaja on Lätis registreeritud maksukohustuslane, siis teenuse osutamise koht on Läti. Teenuse maksustamisel tuleb samuti vaadata, kas teenust maksustatakse 20%-lise või vastavalt KMS § 15 lõikele 4 0%-lise määraga .

Kaubaveo korraldamise teenuse (ekspediitorteenus) käibe tekkimise koht määratakse samade põhimõtete kohaselt nagu veoteenuse käibe tekkimise koht.

Punkt 9

Ühendusesisese kaubaveoteenuse käive tekib Eestis juhul, kui kauba vedu algab Eestist ning teenus osutatakse mittemaksukohustuslasele. Säte tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 50. Seega kui Eesti veofirma alustab ühendusesisest kauba vedu Eestist, siis peab ta teenuse osutamisel mittemaksukohustuslasele lisama hinnale Eesti käibemaksu. Kui aga Eesti veofirma alustab kauba vedu mõnest teisest liikmesriigist ja osutab veoteenust mittemaksukohustuslasele, siis tekib veofirmal kohustus end veo alguse riigis maksukohustuslasena registreerida ja vastav teenus seal maksustada. Kaubaveo alguse riigiks loetakse see riik, kus kaup peale laaditakse. Millisest riigist transpordivahend tühjalts välja sõitis ei oma tähendust.

Teenuse osutamisel maksukohustuslasele rakendub üldkord (KMS § 10 lg 1). Alates 2010. aastast rakendatakse üldkorda ka teenuse osutamisel ühendusvälise riigi ettevõtjale.

Kaubaveo korraldamise teenuse (ekspediitorteenus) käibe tekkimise koht määratakse samade põhimõtete kohaselt nagu veoteenuse käibe tekkimise koht.

Punkt 10

Mittemaksukohustuslasele kaubaveoga seotud kõrvalteenuste osutamise koht on teenuste füüsilise osutamise koht. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 54. Mida loetakse kaubaveoga seotud kõrvalteenusteks on kirjas KMS § 10 lõikes 8. Kaubaveoga seotud kõrvalteenuste osutamisel maksukohustuslasele rakendatakse üldkorda (KMS § 10 lg 1), seega käibe toimumise koht on teenuse saaja asukoht. Kuna direktiiv käsitleb maksukohustuslasena ka ühendusvälise riigi ettevõtjad, siis alates aastast 2010

rakendatakse ka neile teenuse osutamisel üldkorda. Teenuse maksustamisel tuleb vaadata ka KMS § 15, kus on sätestatud, millistel juhtudel maksustatakse kaubaveoga seotud kõrvalteenust 0% määraga sõltumata sellest, et käibe tekkimise koht on Eesti. Välistransiidi tolliprotseduuril oleva, eksporditava või imporditava kauba veoga seotud kõrvalteenuse osutamisel Eesti maksukohustuslasele on käibe tekkimise koht küll Eesti, kuid teenust maksustatakse 0% määraga (vt KMS § 15 lg 4).

Punkt 11

Vahendamisteenuse osutamisel mittemaksukohustuslasele tekib käive selles riigis, kus tekib vahendatava tehingu või toimingu käive. See põhimõte on kirjas ka käibemaksudirektiivi artiklis 46. Kui vahendatava tehingu käibe tekkimise koht on Eesti, siis teenuse osutamisel mittemaksukohustuslasele on ka vahendamisteenuse käibe tekkimise koht Eesti. Kui teenust osutatakse mittemaksukohustuslasele aga vahendatava teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti, maksustatakse ka vahendamisteenus välisriigis (§ 10 lg 4 punkt 8). Kui vahendamisteenus osutatakse maksukohustuslasele (sh ühendusvälise riigi ettevõtjale) rakendatakse üldkorda (KMS § 10 lg 1). Teatud juhtudel maksustatakse vahendusteenust 0% määraga sõltumata asjaolust, et teenuse osutamise koht on Eesti (vt KMS § 15 lg 4 p 7). Vahendusteenuse mõiste on sätestatud KMS § 2 lõikes 11.

29.01.2014 vastu võetud käibemaksuseaduse muutmise seadusega täiendati KMS § 10 lõiget 2 punkti 12 ning jäetakse välja lõige 3. Seaduse muudatus hakkab kehtima 1. jaanuarist 2015. Muudetakse elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse käibe tekkimise kohta. Uue korra kohaselt on käibe tekkimise koht alati nende teenuste puhul teenuse saaja asukoht, sõltumata sellest kes teenust osutab või saab. Kehtiv kord sätestab erireegli ühendusvälise riigi ettevõtjusega tegeleva isiku poolt kõnealuste teenuste osutamisel füüsilistele isikutele (erireegel KMS § 43). Uue korra kohaselt ei ole see erikord piiritletud enam vaid ühendusvälise riigi ettevõtja poolt osutatava teenusega, vaid rakendub ka teise liikmesriigi maksukohustuslaste poolt osutatavale teenusele.

Punkt 12

Kehtetu 1. jaanuarist 2019 seoses KMS-i täiendamisega § 10¹.

§ 10 lõige 4

Lõikes 4 sätestatakse teenused, mille osutamist ja saamist Eestis ei maksustata 20%-lise ega 9%-lise maksumääraga, kuna käibe tekkimise koht ei ole Eesti. Selles lõikes nimetatud teenuste osutamist Eesti maksukohustuslase poolt maksustatakse reeglina 0%-lise määraga. KMS § 16 nimetatud maksuvaba teenust 0% määraga ei maksustata. Kui isik on registreerinud end teises riigis maksukohustuslasena ning arvele märgib oma teise riigi maksukohustuslase numbri, siis seda käivet ta Eestis käibedeklaratsioonis ei kajasta (st ei ole 0% määraga käive).

Punkt 1

Punkti 1 kohaselt ei ole teenuse käibe tekkimise koht Eesti, kui teenus on seotud välisriigis asuva kinnisasjaga. Kinnisasja asukohariigi printsiipi rakendades maksustatakse näiteks Eesti ehitusfirma poolt Soomes sealsele maksukohustuslasele osutatav ehitusteenus Soomes, rakendades seal kliendi poolt pöördmaksu, kusjuures Eesti ettevõtja esitab arve, rakendades nullmäära ja ka deklareerib teenuse nullmääraga maksustatava käibena. Kui

aga Eesti ehitusfirma osutab selle teenuse Soome eraisikule, siis tekib tal maksukohustuslasena registreerimise kohustus Soomes.

Seega tuleb silmas pidada, et kui kinnisasjaga seotud teenus osutatakse välisriigis eraisikule, tekib ettevõtjal seal riigis reeglina maksukohustuslasena registreerimise kohustus. Mõnes liikmesriigis võib registreerimise kohustus tekkida kinnisasjaga seotud teenuse osutamisel ka juhul, kui teenuse saajaks on maksukohustuslane, kuna pöördmaksu rakendamine on mõningate teenuste osas liikmesriigi valik.

Sama põhimõtte kohaselt on teenuse käibe tekkimise koht Eesti, kui see on seotud Eestis asuva kinnisasjaga Käibemaksudirektiivis toodud põhimõtte on kirjas artiklis 47 ja Nõukogu rakendusmääruse artiklites 31a – 31c. Vt ka § 10 lg 2 p 1 selgitust.

Punktid 2 ja 2¹

Nendes punktides on sätestatud millistel juhtudel välisriigis osutatav kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenuse ja asjaomase ürituse korraldamise teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti. Täpsustusena lisati siia loetellu 2010. aasta algusest ka messide ja näituste korraldamine, kuna need teenused nimetati eraldi ka direktiivis. Seadusesse lisati direktiivi kohaselt ka punktis 2 nimetatud teenuste kõrvalteenuste osutamine. Kõrvalteenustena käsitatakse eelkõige riiehoiu ja sanitaariumide kasutamist eraldi tasu eest.

Aastast 2011 jaotati punkt 2 kaheks: 2 ja 2¹. Muudatus puudutab teenuste osutamist ettevõtlusega tegelevatele isikutele. Nende osas eristatakse, kas kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus-, või meelelahutusteenus või messi või näitusega soetud teenuse ja nende kõrvalteenuse osutamine on sissepäästenus või sellega seotud kõrvalteenus (punkt 2¹) või ei ole (punkt 2).

Välisriigis kultuuri-, kunsti- või muu punktis 2 nimetatud teenuse osutamisel käibe toimumise koha määramisel tuleb vaadata ka seda, kellele teenus osutatakse (va juhul kui see on üritusele sissepääsuteenus, mille käibe tekkimise koht on sätestatud punktis 2¹). Kui teenus osutatakse välisriigis isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusväline isik, siis käibe tekkimise koht ei ole Eesti vastavalt KMS § 10 lg 4 punktile 2. Kui teenus osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või ühendusvälise riigi ettevõtlusega tegelevale isikule, siis kuulub teenus maksustamisele üldreegli kohaselt – st maksustatakse riigis kus on teenuse saaja ning käibe tekkimise koht ei ole Eesti vastavalt KMS § 10 lg 4 punktile 9. Kui välisriigis osutatakse kultuuri-, kunsti-, või muud punktis 2 nimetatud teenust Eesti käibemaksukohustuslasele ning see teenus ei ole sissepääsuteenus, siis on üldreegli kohaselt käibe tekkimise koht Eesti (saaja asukoht).

Olenemata teenuse saajast jäi kultuuri-, kunsti- jne üritusele sissepääsu- ja sissepääsuteenusena seotud kõrvalteenuse osutamine endiselt maksustatud ürituse toimumise asukohast lähtuvalt. Näiteks Soomes toimuvale etendusele teatripiletite müügi käibe toimumise koht on Soome sõltumata sellest, kellele teatripilet müüakse (kas siis punkt 2 või siis 2¹ alusel). Käibemaksudirektiivis on toodud põhimõtted kirjas artiklites 53 ja 54. Direktiivi sätteid aitavad tõlgendada EL Nõukogu rakendusmääruse 282/2011 artiklid 32 ja 33.

Sissepääsuteenuse peamiseks tunnuseks on üritusele juurdepääsu lubamine tasu eest, milleks võib olla näiteks pilet, abonement, hooajapilet või perioodiline liikmemaks. Punkti 2¹ kohaldatakse eelkõige:

- a) juurdepääsu õigus andmisel etendustele, messidele, lõbustusparkidesse, kontsertidele, näitustele ning muudele sarnastele kultuuriüritustele;
- b) juurdepääsuõiguse andmisel spordiüritustele;
- c) juurdepääsuõiguse andmisel haridus- ja teadusüritustele, nagu konverentsid ja seminarid.

Sissepääsuteenus ei hõlma võimlemissaalide või muude sarnaste rajatiste kasutamise võimaluse andmist.

Seega kuigi 2011. aastast muudeti ürituste käibe toimumise kohta, siis endiselt üldjuhul välismaal toimuva üritusi Eestis ei maksustata. Erandina, välisriigis toimuva ürituse korraldamise teenuse käibe toimumise kohaks on Eesti, kui teenust osutatakse Eesti maksukohustuslasele.

1. jaanuarist 2025 täpsustati lõikeid 2 ja 2¹ seoses käibemaksudirektiivi artiklite 53 ja 54 täpsustamisega. Muudatusega täpsustatakse, et ürituse toimumise kohast lähtudes ei määrata käibe tekkimise kohta, kui teenus osutatakse voogedastuse teel või muul viisil virtuaalselt. Virtuaalselt osutatavad teenused on elektroonilised teenused ja maksustatakse selliste teenuste maksustamise reeglite järgi (§ 10 lg 1, lg 4 punkt 9, lg 5 punkt 8 ja § 10¹).

Punkt 3

Punkti 3 kohaselt ei ole välisriigis asuva vallasasjaga tehtava töö (remont, hooldamine, töötlemine jms) käibe tekkimise koht Eesti, kui teenus osutatakse mittemaksukohustuslasele. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 54 punkt b. Teenuse osutamisel maksukohustuslasele (sh ühendusvälise riigi ettevõtlusega tegelevale isikule) rakendatakse üldkorda (KMS § 10 lg 1). Teenuse osutamise koha määramisel ei oma tähendust, kas vallasasi viiakse pärast teenuse osutamist riigist välja, kus teenus osutati või ei viida.

Punkt 4

Punktis 4 sätestatakse põhimõte, mille kohaselt reisijaveoteenuse käibe tekib seal, kus vedu toimub. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 48. Seega kui reisijatevedu toimub välisriigis, siis käibe tekkimise koht ei ole Eesti, ning sellise reisijateveoteenuse ja sellise veo korraldamise käibe tekkimise kohaks on välisriik. Rahvusvahelise reisijateveo teenuse osutamisel käibe tekkimise koht ei ole Eesti väljaspool Eestit toimuva veo osas. Rahvusvahelise reisijateveo Eestis toimuv osa loetakse Eesti käibeks, kuid see maksustatakse 0%-lise määraga (vt § 15 lg 4 punkt 13).

Punktid 4¹, 4² ja 4³

Punkt 4¹ sätestati loetellu 1 jaanuarist 2011, kuid sisuliselt kehtis see ka 2010. aastal. Punkti kohaselt käibe tekkimise koht ei ole Eesti kui transpordivahend antakse välisriigis lühiajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse (edaspidi selles punktis: „üürile andmisel“). Käibemaksuseaduse § 10 tähenduses transpordivahendi mõiste on sätestatud KMS §10 lõikes 6 ning lühiajalise üüri mõiste on sätestatud §10 lõikes 7. Transpordivahendi üürile andmise kohaks on koht, kus teenuse saaja või tema nimel kolmas isik veovahendi füüsiliselt oma valdusesse võtab (EL Nõukogu rakendusmääruse 282/2011 artikkel 40).

Muul juhul (nn pikaajalisel üürile anmisel) maksustatakse transpordivahendi üürile andmist alates 1. jaanuarist 2010 üldreegli kohaselt (KMS §10 lg 1 ja lg 4 punkt 9) ehk olenevalt teenuse saajast. Kui teenuse saaja on maksukohustuslane või ettevõtlusega tegelev välisriigi isik, siis on teenuse osutamise koht teenuse saaja asukoht. Mittemaksukohustuslasele transpordivahendi üüriteenuse osutamise koht on alates 1. jaanuarist 2013 teenuse saaja asu- või elukoht (va huvi- ja lõbusõidulaeva üürile andmisel). Kui sõiduauto antakse pikaajaliselt üürile välisriigi füüsilisele isikule, siis käibe tekkimise koht ei ole Eestis. 1. jaanuarist 2013 on punktis 4³ eraldi sätestatud käibe toimumise koht huvi- ja lõbusõidulaevade üürile andmisel mittemaksukohustuslasele (va lühiajaline üürimine). Uue korra kohaselt huvi- ja lõbusõidulaeva pikaajalisel üürimisel on käibe toimumise kohaks välisriik juhul, kui laev antakse üürile välisriigis mittemaksukohustuslasele ning teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht on selles samas välisriigis. Muudatus ei puuduta lühiajalist üürimist.

Juhul kui Eesti maksukohustuslane annab huvi- ja lõbusõidulaeva mittemaksukohustuslasele pikaajalisele üürile välisriigis, siis käibe tekkimise koht on välisriigis vastavalt KMS § 10 lg 4 punktile 4². Kui huvi- või lõbusõidulaev antakse pikaajalisele üürile maksukohustuslasele, siis on üldreegli kohaselt käibe toimumise kohaks teenuse saaja asukoht.

Punkt 5

Direktiiv 2008/8/EÜ, millega muudeti käibemaksudirektiivi 1. jaanuarist 2010 määras eraldi ka vee- või õhusõiduki pardal või rongis ühenduse territooriumil toimuva reisijateveo ajal restorani- või toitlustusteenuse osutamise koha, milleks on reisijateveo lähtekoht (käibemaksudirektiivi artikkel 57). Seega kui vee- või õhusõiduk või rong väljub teisest liikmesriigist on käibe tekkimise koht restorani- ja toitlustusteenuste osutamisel teine liikmesriik. Kui nimetatud transpordivahend väljub aga Eestist, on käibe tekkimise koht Eesti. Vastavalt KMS § 15 lõikele 4 punktile 2 maksustatakse rahvusvahelise reisi ajal vee- või õhusõidukil reisijale osutatavat reisiks vajalik teenus 0 % määraga (rongis osutatava teenuse osas nimetatud sätet ei kohaldata).

Punkt 5¹

Punkt 5¹ sätestati loetellu 1. jaanuarist 2011, kuid sisuliselt kehtis see ka 2010. aastal. Punkti kohaselt käibe tekkimise koht ei ole Eesti kui välisriigis osutatakse restorani- ja toitlustusteenust (va ühenduse territooriumil reisijateveo ajal osutatav teenus rongis, õhu- või veesõiduki pardal, mille osas on sätestatud erireegel). Üldjuhul ei peaks see punkt Eesti maksukohustuslast puudutama, kuna välisriigis toitlustusteenuse osutamisel tekib ka välisriigis püsiv tegevuskoht ning käibemaksu arvestatakse seal riigis kehtiva seaduse kohaselt. Erandina, kus ei pruugi tekkida püsivat tegevuskohta on näiteks cateringi teenuse osutamine välisriigis. Sel juhul Eesti maksukohustuslane, kes pole välisriigis maksukohustuslasena registreeritud deklareerib teenuse käivet Eestis 0% määraga.

Punkt 6

Punktis 6 käsitletakse juhtu, kui kaubaveoteenust osutatakse väljaspool Eestit või teisest liikmesriigist Eestisse (sh sellise kaubaveo korraldamise teenus) ning teenuse saajaks on mittemaksukohustuslane. Käibemaksudirektiivi artikli 49 kohaselt on kaubaveoteenuse (va ühendusesisese kaubavedu) osutamisel mittemaksukohustuslasele käibe toimumise kohaks see riik, kus vedu toimub, arvestades läbitud vahemaid. Ühendusesisese kaubaveoteenuse osutamisel mittemaksukohustuslasele on vastavalt artiklile 59 käibe

tekkimise kohaks veo lähtekoht. Seega kui Eesti maksukohustuslane osutab kaubaveoteenust mittemaksukohustuslasele ning vedu algab teisest liikmesriigist, siis ei ole kaubaveoteenuse käibe tekkimise koht Eesti, vaid teine liikmesriik. Teenuse osutamisel maksukohustuslasena registreerimata isikule tekib veofirmal kohustus end kaubaveo alguse riigis maksukohustuslasena registreerida ja vastav teenus seal maksustada. Kaubaveo alguse riigiks loetakse see riik, kus kaup peale laaditakse. Mis riigist transpordivahend tühjalt välja sõitis ei oma tähendust. Kui aga Eesti veofirma alustab kauba vedu Eestist, siis peab ta lisama teenuse hinnale Eesti käibemaksu (§ 10 lg 2 p 9).

Ühendusesisese kaubaveo osas 2010. aasta algusest tehtav muudatus puudutab teenuse osutamist ühendusvälise riigi ettevõtlusega tegelevale isikule. Neid käsitletakse nüüd sarnaselt teise liikmesriigi maksukohustuslastega ning seega rakendatakse teenuse käibe tekkimise koha määramisel üldkorda (§ 10 lg 1).

Punkt 7

Mittemaksukohustuslasele kaubaveoga seotud kõrvalteenuste osutamise koht on teenuste füüsilise osutamise koht (käibemaksudirektiivi artikkel 54). Seega kaubaveoga seotud kõrvalteenuse osutamisel mittemaksukohustuslasele väljaspool Eestit käibe tekkimise kohaks ei ole Eesti. See, mida loetakse kaubaveoga seotud kõrvalteenusteks on kirjas KMS § 10 lõikes 8. Kaubaveoga seotud kõrvalteenuste osutamisel maksukohustuslasele rakendatakse üldkorda (KMS § 10 lg 1), seega käibe toimumise koht on teenuse saaja asukoht. Kuna direktiiv käsitleb maksukohustuslasena ka ühendusvälise riigi ettevõtjad, siis alates aastast 2010 rakendatakse neile kaubaveoga seotud kõrvalteenuse osutamisel käibe tekkimise koha määramisel üldkorda. Teenuse maksustamisel tuleb vaadata ka KMS § 15, kus on sätestatud, millistel juhtudel maksustatakse kaubaveoga seotud kõrvalteenust 0% määraga sõltumata sellest, et käibe tekkimise koht on Eesti. Välistransiidi tolliprotseduuril oleva, eksporditava või imporditava kauba veoga seotud kõrvalteenuse osutamisel Eesti maksukohustuslasele on käibe tekkimise koht küll Eesti, kuid teenust maksustatakse 0 % määraga (vt KMS § 15 lg 4).

Punkt 8

Punktis 8 sätestatakse, et vahendamisteenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui vahendatava tehingu käibe tekkimise koht ei ole Eesti ning vahendamisteenust osutatakse mittemaksukohustuslasele. Sätte aluseks on direktiivi artikkel 46. Kui vahendamisteenust osutatakse maksukohustuslasele (sh ühendusvälise riigi ettevõtjale) rakendatakse üldkorda (KMS § 10 lg 1). Teatud juhtudel maksustatakse vahendusteenust 0 % määraga, sõltumata asjaolust, et teenuse osutamise koht on Eesti (vt KMS § 15 lg 4 p 7). Vahendusteenuse mõiste on sätestatud KMS § 2 lõikes 11.

Punkt 9

Teenuse käibe tekkimise koha määramise üldreeglit tulenevalt ei ole käive tekkinud Eestis, kui teenus osutatakse maksukohustuslasele (sh ühendusevälise riigi ettevõtlusega tegelevale isikule) arvestades § 10 lõikes 2 ja lõike 4 punktides 1–8 sätestatud erisusi. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 44.

Punkt 10

Kehtetu alates 1. jaanuarist 2019 seoses KMS-i uue sätte § 10¹ kehtestamisega.

§ 10 lõige 5

Lõikes 5 loetletud teenuste puhul käibe tekkimise koht ei ole Eesti kui neid osutatakse ettevõtlusega mittetegelevale ühendusvälisele isikule. Enamasti on tegemist nn. mittemateriaalsete teenustega ehk distantsilt osutatavate teenustega, kus teenuse osutamiseks ei ole vajalik teenuse osutaja kohalolek. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 59. Kui teenus osutatakse isikule, kelle asukoht on mitmes riigis või kelle alaline elukoht on ühes riigis ja peamine elukoht teises riigis, lähtutakse teenuse osutamise koha kindlakstegemisel kohast kus toimub teenuse tegelik kasutamine.

Punktid 1-3

Säte katab intellektuaalse omandi kasutada andmist või kasutamise õiguse üleandmist, reklaamiteenust ning konsultatsiooni-, raamatupidamis-, õigus-, audiitori-, inseneri-, tõlke-, andmetöötlus- või infoteenust. Neid teenuseid KMS ei defineeri ning lähtutakse tavatähendusest.

Punkt 4

Punktis 4 on nimetatud finantsteenust ja kindlustusteenust, kusjuures säte hõlmab ka edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenust. Mõiste finantsteenust ei hõlma seifide üürile andmist. Finants- ja kindlustusteenuste käibe tekkimise koha säte on lai ning hõlmab ka selliseid finantsteenuseid, mida ei ole loetletud KMS § 16 lõike 2¹.

Punkt 5

Säte ei laiene tööjõu vahendamise tegelevatele ettevõtetele, küll aga maksukohustuslastele, kes lepingu alusel annavad oma töötajaid kasutada teistele organisatsioonidele. Tööjõu vahendamise tegelevad ettevõtted osutavad enamasti vahendamisteenust.

Punkt 8

Elektrooniliselt osutatava teenuse mõiste on kirjas KMS § 2 lõikes 4.

§ 10 lõige 6

Lõikes 6 sätestatud transpordivahendi definitsiooni kasutatakse KMS §-s 10 seoses transpordivahendi üürile, rendile ja kasutusvaldusesse andmise teenuse käibe tekkimise koha määratlusega, seepärast asetseb mõiste siin ja mitte §-s 2. Täiesti erinev transpordivahendi definitsioon on näiteks KMS § 2 lõikes 7 – uus transpordivahend. Lõikes 6 sätestatud mõiste on väga lai ja hõlmab kõik võimalikud transpordivahendid.

Antud sättes mõiste „transpordivahend“ hõlmab nii mootoriga kui mootorita sõidukeid ning muid veovahendeid, mis on ettenähtud inimeste ja asjade vedamiseks ja mida võidakse tõmmata või lükata sõidukite abil ning mis on tavaliselt kavandatud veo eesmärgil kasutamiseks ja mida ka tegelikult saab selleks kasutada. Lõikes 6 sätestatud transpordivahendi mõiste hõlmab eelkõige:

- a) maismaasõidukeid, nt autod, mootorrattad, jalgrattad, kolmerattalised sõidukid ja haagiselamud;
- b) haagised ja poolhaagised;
- c) raudteevagunid;
- d) laevad;
- e) õhusõidukid;

- f) haigete või vigastatute veoks ettenähtud sõidukid;
- g) põllumajandustraktorid ja muud põllutöomasinad;
- h) mehhaaniliselt või elektrooniliselt liikuvad invasõidukid.

Veovahendeid, mis on muutunud jäädavalt liikumatuks ning konteinereid ei käsitata käesolevas lõikes transpordivahenditena. Toodud selgitus on kirjas Euroopa Liidu Nõukogu rakendusmääruse 282/2011 artiklis 38

§ 10 lõige 7

Kuna 2010. aasta algusest maksustatakse transpordivahendi lühiajalist üürile (ka rendile ja kasutusvaldusesse) andmist erineva reegli kohaselt, kui muul juhul transpordivahendi üürile andmist, siis sätestati transpordivahendi lühiajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmise mõiste. Mõiste vastab käibemaksudirektiivi artiklis 56 toodule.

Transpordivahendi üürile andmise kestvus määratakse kindlaks pooltevahelise lepingu alusel. Samas on võimalik lepingus toodud ümber lükata faktide või seaduse abil, et teha kindlaks transpordivahendi valdamise või kasutamise tegelik kestvus. Transpordivahendi üüri tähtaja ületamine vääramatust jõust tingitud põhjusel ei mõjuta transpordivahendi jätkuva valduse kasutamise kestvuse kindlaksmääramist.

Kui ühe ja sama transpordivahendi üürimine on hõlmatud järjestikuste lepingutega, mis on sõlmitud samade lepingupoolte vahel näiteks juhul, kui lepingut pikendatakse, siis uue lepingu sõlmimisel käibe toimumise koha määratlemisel lähtutakse üüri kestvuse määramisel transpordivahendi valdamise või kasutamise kestvusest, mis on ette nähtud kõigi lepingutega kokku. Pikaajalise üürilepingule eelnenud lühiajalist üürilepingut või lühiajalist üürilepingute kestvust ei seata kahtluse alla, tingimusel et ei esine kuritarvitusi.

Järjestikuseid üürilepinguid, mis on sõlmitud samade osapoolte vahel, kuid erinevate transpordivahendite osas, ei loeta järjestikusteks lepinguteks, tingimusel et ei esine kuritarvitusi. Nimetatud põhimõte on kirjas Euroopa Nõukogu rakendusmääruse 282/2011 artiklis 39.

§ 10 lõige 8

Lõikes 8 on sätestatud kaubaveoga seotud kõrvalteenuste ammendav loetelu. Loetelu hõlmab järgmisi teenuseid - kauba laadimine, lossimine, käitlemine ja ladustamine veo raames, samuti kindlustamine, kaubaga seonduvate dokumentide vormistamine ja hankimine ning tolliformaalsuste teostamine. Kuna loetelu on ammendav, siis rakenduvad kaubaveoga seotud kõrvalteenuste käibe tekkimise koha sätted üksnes nende teenuste osutamisel.

§ 10¹. Ühendusesisese kaugmüügi ja isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena, osutatava elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse käibe tekkimise koht

(1) Ühendusesisese kaugmüügi käibe tekkimise koht on Eesti, kui kaup võõrandatakse ja toimetatakse teisest liikmesriigist võõrandaja poolt või eest Eestisse maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule.

(2) Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, kui elektroonilise side teenust või elektrooniliselt osutatavat teenust osutatakse Eestis asu- või elukohta omavale isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena.

(3) Käesoleva paragrahvi lõigetes 1 ja 2 nimetatud käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

1) kauba võõrandab või teenust osutab ainult ühes liikmesriigis, välja arvatud Eestis, asukohta või püsivat tegevuskohta omav välisriigi isik;

2) kaup võõrandatakse ja toimetatakse mujale liikmesriiki kui kauba võõrandaja asukoha või püsiva tegevuskoha liikmesriik või teenust osutatakse muus liikmesriigis kui teenuse osutaja asukoha või püsiva tegevuskoha liikmesriik asu- või elukohta omavale isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena;

3) käesolevas lõikes nimetatud tingimustele vastava kauba ja teenuse käive kokku ei ületanud eelmisel kalendriaastal ega ületa jooksva kalendriaastal 10 000 eurot;

4) käesoleva lõike punktis 1 nimetatud isik ei ole punktis 3 nimetatud käibe tekkimise kohana määratlenud liikmesriiki, kus on teenuse saaja asu- või elukoht või kuhu kaubad toimetatakse.

(4) Kui teise liikmesriigi isiku käesoleva paragrahvi lõikes 3 nimetatud kauba ja teenuse käive kokku ületab kalendriaastal 10 000 eurot, kohaldatakse lõiget 1 või 2 nimetatud suuruses käibe tekkimise päevast alates.

(5) Ühendusesisese kaugmüügi käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui kaup võõrandatakse ja toimetatakse Eestist võõrandaja poolt või eest teise liikmesriiki seal maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule.

(6) Teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui elektroonilise side teenust või elektrooniliselt osutatavat teenust osutatakse teises liikmesriigis asu- või elukohta omavale isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena.

(7) Käesoleva paragrahvi lõigetes 5 ja 6 nimetatud käibe tekkimise koht on Eesti, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

1) kauba võõrandajal või teenuse osutajal ei ole asukohta või püsivat tegevuskohta mujal liikmesriigis peale Eesti;

2) kaup võõrandatakse ja toimetatakse teise liikmesriiki või teenust osutatakse teises liikmesriigis asu- või elukohta omavale isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena;

3) käesolevas lõikes nimetatud tingimustele vastava kauba ja teenuse käive kokku ei ületanud eelmisel kalendriaastal ega ületa jooksva kalendriaastal 10 000 eurot.

(8) Käesoleva paragrahvi lõikes 7 nimetatud tingimuste täitmisel võib kauba võõrandaja või teenuse osutaja määrata kauba või teenuse käibe tekkimise koha lõigete 5 ja 6 alusel vähemalt kaheks kalendriaastaks.

(9) Kui isiku käesoleva paragrahvi lõikes 7 nimetatud kauba ja teenuse käive kokku ületab jooksva kalendriaastal 10 000 eurot, kohaldatakse lõiget 5 ja 6 nimetatud suuruses käibe tekkimise päevast alates.

(10) Käesolevat paragrahvi ei kohaldata kasutatud kauba, originaalkunstiteose ning kollektiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorra või avalikul enampakkumisel müüdü kasutatud kauba, originaalkunstiteose, kollektiooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikorra alusel maksustatud kauba ühendusesisesel kaugmüügil.

Kommentaar

KMS § 10¹ on sätestatud ühendusesisesel kaugmüügi ning elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse käibe tekkimise koht. Vt ka § 43 kommentaare.

1. jaanuarist 2019 täiendati KMS-i paragrahviga 10¹, millega kehtestati mittemaksukohustuslasele (isikule kes ei ole üheski liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena) osutatava elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse käibe tekkimise koht. Varem kehtinud korra kohaselt (mis oli sätestatud KMS §-s 10) oli eelnimetatud juhul teenuse osutamise kohaks lõpptarbija asukoht. Üldpõhimõte jäi samaks, kuid alates 1. jaanuarist 2019 on ettevõtjal, kes osutab üksnes väikeses mahus (ei ületa 10 000 eurot) piiriüleselt elektroonilise side ja elektrooniliselt osutatavat teenust, võimalus maksustamisel järgida oma asukohariigi reegleid.

1. juulist 2021 laiendati regulatsiooni ühendusesisesele kaugmüügile (ühendusesisesel kaugmüügi mõiste on KMS § 2 lõikes 9). Seega, kui isiku poolt teiste liikmesriikide mittemaksukohustuslastele osutatavate elektroonilise side teenuste ja elektrooniliselt osutatavate teenuste käibe ning ühendusesisene kaugmüük kalendriaastas kokku ei ületa 10 000 eurot, siis ta maksustab sarnaselt oma asukohariigis osutatavate teenustega ja võõrandatavate kaupadega ka piiriüleselt osutatud teenused ja ühendusesisesel kaugmüügi oma asukohariigi reeglite kohaselt. See tähendab, et kui piirmäära ei ületata, siis teenuse osutaja või kauba võõrandaja deklareerib teiste liikmesriikide mittemaksukohustuslastele osutatud teenuste või võõrandatud kaupade käibe oma siseriiklikul käibedeklaratsioonil siseriikliku käibena. Ka arve väljastamisel järgitakse oma asukohariigi reegleid.

§ 10¹ lõiked 1–4

Lõikes 1 on üldreegel, mille kohaselt on Eestis asuvale mittemaksukohustuslasele ühendusesisesel kaugmüügi korras võõrandatud kauba käibe tekkimise koht Eesti.

Lõikes 2 on üldreegel, mille kohaselt on Eestis asuvale mittemaksukohustuslasele elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse osutamisel käibe tekkimise koht Eesti.

Erandina lõigetest 1 ja 2 ei ole käibe tekkimise koht Eesti, kui kõnealuseid kaupu võõrandatakse või teenuseid osutatakse teises liikmesriigis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu piiriüleselt mittemaksukohustuslastele EL-s, sh Eestis, ja võõrandatud kaupade või osutatud teenuste koguväärtus kalendriaastas kokku, sõltumata kui mitmesse liikmesriiki neid kaupu võõrandati või mitmes liikmesriigis neid teenuseid osutati, ei ületa kaupade ja teenuste kohta kokku 10 000 eurot (lõige 3). Tingimuseks on ka see, et ettevõtjal ei või olla asukohta või püsivat tegevuskohta mujal liikmesriikides, ehk tema tegevus on üksnes ühes liikmesriigis,

Kuni nimetatud käibe piirmäära ületamiseni on teise liikmesriigi isikul õigus maksustamisel järgida oma asukohariigi reegleid, ehk deklareerida teistes liikmesriikides kõnealuste kaupade võõrandamisel või teenuste osutamisel lõpptarbijale tekkinud käive oma asukohariigi käibena (lõige 4). Näiteks, kui Läti ettevõtja osutab kalendriaasta jooksul Eestis, Leedus ja Soomes asuvatele mittemaksukohustuslastele elektroonilist teenust kogumaksumusega 1 000 eurot ja teostab samadesse riikidesse kaupade kaugmüüki kogumaksumusega 8 500 eurot, siis on ettevõtjal õigus maksustada nii kõnealuste teenuste kui kaupade käive Läti siseriikliku käibena ilma, et see tuleks deklareerida eraldi kõigis kolmes riigis. Sarnane regulatsioon kehtestatakse ka vastupidisele olukorrale, kui Eesti isik osutab teises liikmesriigis asuvale mittemaksukohustuslasele piiriüleselt elektroonilise side teenust või elektrooniliselt osutatavat teenust või müüb ühendusesisese kaugmüügi korras kaupu (§ 10¹ lõiked 5–9).

§10¹ lõiked 5–9

Lõikes 5 on sätestatud üldreegel, et teise liikmesriigi mittemaksukohustuslasele ühendusesisese kaugmüügi korras kauba võõrandamisel käibe tekkimise koht ei ole Eesti.

Lõikes 6 on sätestatud üldreegel, et teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui elektroonilise side teenust ja elektrooniliselt osutatavat teenust osutatakse Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu teises liikmesriigis asuvale mittemaksukohustuslasele.

Lõikes 7 on kirjas erand lõigetega 5 ja 6 sätestatud üldreeglist. Erandina käsitletakse ühendusesisese kaugmüügi ning elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse käibe tekkimise kohana Eestit, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

- 1) kauba võõrandaja või teenuse osutaja ei oma asukohta või püsivat tegevuskohta mujal liikmesriigis kui üksnes Eestis;
- 2) kaup võõrandatakse või teenust osutatakse teises liikmesriigis asu- või elukohta omavale isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena ehk mittemaksukohustuslasele;
- 3) ühendusesisese kaugmüügi ning elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse käive kokku ei ületa kalendriaasta algusest arvates 10 000 eurot ning nimetatud käive ei ületanud 10 000 eurot ka eelmisel kalendriaastal.

Näiteks, kui Eesti ettevõtja osutab teistes liikmesriikides asuvatele mittemaksukohustuslastele teenuseid 4 000 euro väärtuses ja teostab kaupade ühendusesisest kaugmüüki 4 000 euro väärtuses kalendriaastas, siis on ettevõtjal õigus kogu selline piiriülene käive deklareerida Eestis oma käibedeklaratsioonil kui Eesti siseriiklik käive.

Lõikes 7 sätestatud erandit on õigus rakendada, kui lõigetega 5 ja 6 hõlmatud kauba ja teenuse käive kalendriaastas kokku ei ületa 10 000 eurot. Alates nimetatud käibe piirmäära ületamise päevast on isik kohustatud nende teenuste maksustamisel järgima lõigetes 5 ja 6 sätestatud üldreeglit (lõige 9).

Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu ühendusesisest kaugmüüki teostav või teises liikmesriigis asuvale mittemaksukohustuslasele elektroonilise side teenust ja elektrooniliselt osutatavat teenust osutav isik, kes vastab lõikes 7 sätestatud tingimustele (ühendusesisene kaugmüük või piiriüleselt osutatavate nimetatud teenuste käive kokku,

sõltumata kui mitmesse liikmesriiki kaupa võõrandati või kui mitmes liikmesriigis teenuseid osutati, ei ületa 10 000 eurot kalendriaastas) võib määratleda kõnealuste teenuste osutamise kohana mittemaksukohustuslase asukoha liikmesriigi, ehk rakendada üldreeglit (lõiked 5 ja 6).

Selleks, et rakendada üldreeglit tuleb ettevõtjal kas registreerida ennast mittemaksukohustuslase asukohariigis maksukohustuslasena või esitada maksuhaldurile avaldus vastavalt KMS § 43 lõikele 6 erikorra rakendamiseks Eestis. Kui isik on valinud käibe tekkimise kohaks kauba või teenuse saaja liikmesriigi, kuigi § 10¹ lõike 7 tingimused on täidetud, siis valik kohustab isikut järgima kõnealuste kaupade ja teenuste maksustamisel lõigetega 5 ja 6 sätestatud üldreegleid valiku rakendamisest alates perioodi jooksul, mis hõlmab kahte kalendriaastat (lõige 8). Sellise ajalise piirangu kehtestamise eesmärk on vältida võimalust, et ettevõtjad, kellel puudub kohustus, kuid on valinud ühendusesisese kaugmüügi või teenuse käibe tekkimise kohana mittemaksukohustuslase asukoha liikmesriigi, ei hakkaks oma valikut tihti muutma. Näiteks, kui isik valib 2021. aasta 1. juulil kõnealuste teenuste osutamise kohana mittemaksukohustuslasele asukoha liikmesriigi, siis tal tuleb seda valikut rakendada vähemalt 2023. aasta 31. detsembrini.

§ 10¹ lõige 10

Lõikes 10 on sätestatud, et antud paragrahvi ei kohaldata kasutatud kaubale, originaalkunstiteosele ning kollektiiv- ja antiikesemele, mis on maksustatud kasutatud kauba, originaalkunstiteose ning kollektiiv- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorra või avalikul enampakkumisel müüdud kasutatud kauba, originaalkunstiteose, kollektiiv- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikorra alusel. Nimetatud erikordade alusel maksustatakse edasimüügiks soetatud kauba ostu- ja müügihinna vahet.

§ 11. Käibe tekkimise, kauba importimise, teenuse saamise, kauba ühendusesisese soetamise ja internetipõhist kauplemiskohta omava isiku poolt kauba soetamise aeg

(1) Käive on tekkinud või teenus on saadud päeval, mil esimesena tehti üks alljärgnevaist toiminguid:

- 1) kauba ostjale lähetamine või kättesaadavaks tegemine või teenuse osutamine;*
- 2) kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumine, teenuse saamisel osaline või täielik maksmine;*
- 3) omatarbe puhul kauba võõrandamine või teenuse osutamine või ettevõtte kauba kasutuselevõtmine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil.*

(2) Kauba ühendusesisene käive on tekkinud või kaup on ühendusesiseselt soetatud kauba lähetamise või kättesaadavaks tegemise kuule järgneva kuu 15. kuupäeval või kauba eest arve väljastamise päeval, kui kauba arve väljastatakse enne kauba ostjale lähetamise või kättesaadavaks tegemise kuule järgneva kuu 15. kuupäeva, välja arvatud käesoleva seaduse § 7 lõigetes 3 ja 3¹ ning § 8 lõigetes 4 ja 7 sätestatud juhtudel.

(2¹) Üheotstarbelise vautšeriga seotud kauba või teenuse käive tekib vautšeri üleandmise päeval vautšeri väärtuse ulatuses või enne vautšeri üleandmist vautšeri eest osalise või

täieliku makse laekumisel makstud osa ulatuses. Üheotstarbelise vautšeri üleandmisel teise isiku nimel tekib isikul, kelle nimel vautšer üle antakse, makstud osa ulatuses käive päeval, mil vautšeriga seotud kaup võõrandatakse või teenust osutatakse, või vautšeri eest osalise või täieliku makse laekumisel, kui see toimub enne vautšeriga seotud kauba võõrandamist või teenuse osutamist

(3) Kui käesoleva paragrahvi lõike 1 kohaselt on käibe tekkimise ajaks kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumine või maksmine, on käive tekkinud makstud osa ulatuses. Kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks sihtotstarbelise toetuse saamist ei käsitata selle kauba või teenuse eest makse laekumisena.

(4) Teenus, mille osutamine kestab kauem kui maksustamisperiood, loetakse osutatuks ja saaduks maksustamisperioodil, mil selle teenuse osutamine lõpeb. Samale ostjale teenuste osutamisel või kaupade regulaarsel võõrandamisel loetakse kauba ostjale lähetamise või kättesaadavaks tegemise või teenuse osutamise või saamise ajaks maksustamisperiood, mil lõpeb ajavahemik, mille kohta arve esitatakse või mille kestel saadud kaupade või teenuste eest tasumine on kokku lepitud, kuid mitte hiljem kui 12 kalendrikuu möödumisel. Kui teenust osutatakse pikema ajavahemiku jooksul kui üks aasta ja selle puhul tekib maksukohustus teenuse saajal, loetakse käive tekkinuks või teenus saaduks teenuse osutamise algusest arvates iga kalendriaasta 31. detsembril, kui selle perioodi jooksul ei ole teenuse eest tasutud ning selle osutamist ei ole lõpetatud.

(5) Kui mõni käesoleva paragrahvi lõikes 1 nimetatud toimingust oli tehtud enne maksukohustuslase kohustuste tekkimist (§ 24), peab maksukohustuslane arvestama tehingu maksustatavalt väärtuselt käibemaksu vaid juhul, kui kaup lähetati ostjale või tehti talle kättesaadavaks või teenus osutati eelnimetatud kohustuste kehtimise ajal.

(6) Kauba importimisel käesoleva seaduse § 6 lõike 1 punktides 1 ja 2 nimetatud juhtudel on importimise ajaks päev, mil kaup vabastatakse tolliseadustiku tähenduses, käesoleva seaduse § 6 lõike 1 punktis 3 nimetatud juhtudel tollivõla tekkimise päev ja käesoleva seaduse § 6 lõikes 4 nimetatud juhul päev, mil kaup toimetati Eestisse.

(7) Sellise korduskasutuspakendi, millele on pakendiseaduse alusel määratud tagatisraha ja mis ei ole arvatud kauba maksustatava väärtuse hulka ning mis on maksukohustuslasele kalendriaasta jooksul tagastamata, käive loetakse tekkinuks 31. detsembril. Käibe suurus võrdub kalendriaasta jooksul tagastamata korduskasutuspakendite tagatisraha summaga.

(8) Käesoleva seaduse § 4 lõigetes 1² ja 1³ nimetatud juhtudel loetakse internetipõhist kauplemiskohta omava isiku poolt kaup soetatuks ja käive tekkinuks kauba eest tasumisel või tasumiskohustuse kinnituse või makse autoriseerimise teate saamisel.

Kommentaar

Paragrahvis 11 sätestatakse käibe tekkimise aeg ehk päev, millal maksukohustuslasel tekib vastava tehingu osas maksukohustus. Samas paragrahvis sätestatakse ka kauba importimise, teenuse saamise ja kauba ühendusesisese soetamise aeg. Käibemaksudirektiivis on vastavad põhimõtted sätestatud artiklites 63-65 ja 67.

§ 11 lõige 1

Lõikes 1 sätestatakse käibe tekkimise ja teenuse saamise aja määramise üldreegel, mille kohaselt käive tekib või teenus loetakse saaduks päeval, mil toimus kas kauba ostjale lähetamine või kättesaadavaks tegemine või teenuse osutamine või kauba või teenuse eest osaline või täielik maksmine, olenevalt, kumb toimus varem. Seega on KMS kohaselt käibe tekkimise ja teenuse saamise aja määramisel kaks põhialust – kauba lähetamine/teenuse osutamine või maksmine.

Kuna liisinglepingut käsitatakse KMS-s kauba võõrandamisena juhul, kui lepingus on sätestatud lepingu lõppedes omandiõiguse üleminek kauba lepingujärgsele kasutajale, lähtutakse ka liisingu puhul ülalkirjeldatud sätetest, kus käive ja seega ka käibemaksud kohustus tekib kauba müügihinnalt kauba üleandmisel, mitte perioodilistelt kapitaliliisingu maksetelt.

Lõikes 1 toodud kord kehtib ka komisjonimüügi korral, kuna KMS § 2 lõike 5 kohaselt loetakse kauba võõrandamiseks ka kauba üleandmist komisjonilepingu alusel. Seega komitendil tekib käive ning käibemaksud kohustus kauba komisjonärile üleandmise momendil.

Ülaltoodud põhimõtte rakendub ka omatarbe maksustamisel, ehk käive loetakse tekkinuks kauba lähetamisest või kättesaadavaks tegemisest või teenuse osutamisest (tarbimisest).

Lõikes 1 sätestatu ei kehti kauba ühendusesisese käibe ja soetamise puhul, kuna siis rakendatakse erisätet, mis sisaldub lõikes 2.

§ 11 lõige 2

Lõikes 2 sätestatud kauba ühendusesisese käibe tekkimise ja kauba ühendusesisese soetamise aeg. Antud lõige puudutab kaupu, mitte teenuseid. Nii kauba ühendusesisene käive kui ka soetamine loetakse tekkinuks kauba lähetamisele või kättesaadavaks tegemisele järgneva kuu 15. kuupäeval või arve väljastamise kuupäeval, kui see on varasem eelnimetatud 15. kuupäevast. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 67.

Näiteks kui kaup lähetatakse Soomest 20. mail, siis tekib kauba soetanud Eesti maksukohustuslasel kauba ühendusesisene soetamine 15. juunil (kui varem arvet ei väljastatud), mis deklareeritakse 20. juuliks esitataval käibedeklaratsioonil. Seega on tegemist n.ö. ajalise nihkega deklareerimisel. Sellise regulatsiooni vajadus tuleneb sellest, et kauba ühendusesisese käibe ja soetamise aeg kokku langeksid, st. käive ja soetamine peaksid tekkima ühel ajal, et need deklareeritaks samas perioodis ja eri riikide deklaratsioone oleks võimalik võrrelda. Kuna aga ühendusesisene kahe liikmesriigi vaheline vahemaa võib olla suhteliselt suur, samuti ei pruugi kauba soetaja teada kauba lähetamise täpset päeva, siis osutus vajalikuks määrata konkreetne päev, mis oleks piisava ajalise varuga, et nii lähetamine kui ka soetamine (reaalne kauba kätte saamine) oleksid toimunud. Seda põhimõtet on vaja rakendada ka juhul, kui kauba ühendusesisene käive tekib oma kauba toimetamisest teise liikmesriiki. Aga nagu öeldud, kui arve väljastatakse varem, siis võetakse aja määramisel aluseks arve ning nii kauba lähetaja kui soetaja peavad deklareerima käibe/soetamise arve väljastamise kuu eest esitatavas käibedeklaratsioonis.

Oluline on veel märkida, et kauba ühendusesisese käibe puhul maksmine käivet ei tekita. Seega kui siseriikliku käibe puhul tekib käive ka ettemaksust, siis ühendusesisese käibe puhul tekib käive alles kauba reaalsest lähetamisest või arve väljastamisest.

Eranditeks sellest reeglist on KMS § 7 lõikes 3 ja § 8 lõikes 4 nimetatud juhud, mille korral ühendusesisene käive ja ühendusesisene soetus loetakse tekkinuks päeval, mil langeb ära alus tehingu või toimingu mitte käsitamiseks ühendusesisese käibe või ühendusesisese soetusena vastavalt KMS § 7 lõikele 2 ja § 8 lõikele 3. Erandeid täiendati 1. jaanuarist 2020 § 7 lõikega 3¹ ja § 8 lõikega 7, mille kohaselt, kui nõudmiseni varu teise liikmesriiki toimetamisest on möödunud 12 kuud, kuid nõudmiseni varu pole võõrandatud ega tagasi toodud, loetakse ühendusesisene käive ja ühendusesisene soetamine tekkinuks 12 kuu möödumisele järgneval päeval.

Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi Euroopa Liidust ja Euroopa Aatomienergiaühendusest väljaastumise lepingu artikli 51 kohaselt rakendatakse käibemaksudirektiivi (ehk käsitatakse ühendusesisese käibena) nendel juhtudel kui kaup on lähetatud enne üleminekuperioodi lõppu, sõltumata sellest, kui kaup saabub teise liikmesriiki pärast üleminekuperioodi lõppu (üleminekuperiood oli kuni 31.12.2020). Seega kui kaup lähetati 31. detsembril 2020, siis kajastatakse see ühendusesisese käibena, sõltumata asjaolust, et see kaup saabus Ühendkuningriiki nt 1. jaanuaril 2021. Alates 1. jaanuarist 2021 Ühendkuningriiki (va Põhja-Iirimaa) lähetatud kaupade osas tuleb rakendada kauba ekspordile kehtestatud nõudeid ning Ühendkuningriigist (va Põhja-Iirimaa) kaupade toomisel kauba impordile kehtestatud nõudeid.

§ 11 lõige 2¹

1. jaanuarist 2019 sätestati üheotstarbelise vautšeri mõiste ja selle maksustamise kord (vt ka § 2 lg 13 ja § 4 lg 1¹). Kord kehtib alates 1. jaanuarist 2019 väljastatud vautšeritele (vt § 46 lg 22). Antud lõikes on sätestatud üheotstarbelise vautšeri käibe toimumise aeg. Üheotstarbelise vautšeri üleandmisest tekib vautšeriga seotud kauba või teenuse käive. Kui üheotstarbelise vautšeri annab üle enda nimel tegutsev isik, käsitatakse igat vautšeri üleandmist kauba võõrandamise või teenuse osutamisenä. Kui üheotstarbelise vautšeri annab üle teise isiku nimel tegutsev isik, käsitatakse sellise vautšeri üleandmist vautšeriga seotud kauba võõrandamise või teenuse osutamisenä teise isiku poolt, kelle nimel vautšeri üleandnud isik tegutseb.

Üheotstarbelise vautšeri väljastamisel toimub vautšeri väärtuse ulatuses kauba või teenuse käive vautšeri väljastamise päeval või vautšeri eest osalise või täieliku makse laekumise päeval makstud osa ulatuses, sõltuvalt sellest milline toiming oli varaseim. Näiteks kui maksukohustuslane väljastab vautšeri ja saab tasu selle eest 2. jaanuaril 2019, kuid teenust osutatakse 20. veebruaril 2019, on käive toimunud 2. jaanuaril 2019.

Kui üheotstarbeline vautšer antakse üle teise isiku nimel, siis tekib isikul kelle nimel vautšer väljastati makstud osa ulatuses käive päeval mil vautšeriga seotud kaup võõrandati või teenus osutati või mil toimus talle vautšeri eest makse laekumine, olenevalt sellest, milline toiming oli varaseim. Näiteks kui maksukohustuslane A võõrandab maksukohustuslase B vautšeri B nimel, siis vautšeri võõrandamisest tekib käive maksukohustuslasel B ning seda ajal mil ta siis kauba võõrandas või teenust osutas vautšeri saajale või siis ajal mil raha laekus maksukohustuslaselt A, sõltuvalt sellest mis varem toimus. Maksukohustuslane A ei käsita seda tehingut vautšeri ega ka kauba võõrandamisenä ega teenuse osutamisenä vautšeri saajale, vaid teenuse osutamisenä maksukohustuslasele B.

§ 11 lõige 3

Kui käibe tekkimise ajaks on kauba või teenuse eest osalise ettemaksu laekumine, tekib käive üksnes makstud osa ulatuses. Kui tehingu eest tasutakse ettemaksuna kogu hind, siis tekib ka käive terves ulatuses juba ettemakse laekumisest. Samuti on lõikes 3 sätestatud, et kauba või teenuse madalama hinnaga võõrandamiseks sihtotstarbelise toetuse saamist ei käsitleta ettemaksuna ning see ei tekita veel maksustatavat käivet.

Kauba või teenuse eest mitmes osas maksmise puhul toimub käibe tekkimise aja määramine ja tehingu maksustamine järgmiselt:

1) raha laekumisel loetakse käibe tekkinuks tasutud summa ulatuses. Tehtud ettemaksu käsitatakse brutosummana, see tähendab, et see sisaldab ka käibemaksu. Käibemaks arvutatakse laekunud summalt, kusjuures näiteks käibemaksu määraga 24% maksustatava tehingu puhul leitakse käibemaksusumma laekunud summa jagamisel 1,24-ga ja saadud tulemuse korrutamisel 0,24-ga. Maksustatava käibena deklareeritakse laekunud ettemaksusumma, millest on maha arvatud käibemaks.

2) käive loetakse tervikuna tekkinuks kauba ostjale lähetamise või kättesaadavaks tegemise või teenuse osutamise päeval või maksustamisperiodil. Tasumisele kuuluv käibemaksusumma leitakse kauba või teenuse maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaksusumma ja raha laekumisel arvutatud käibemaksusumma vahena. Maksustatava käibena deklareeritakse tehingu koguväärtuse ja ettemaksu laekumisel deklareeritud maksustatava käibe vahe.

Kui müüjale on arusaadav, millise kauba või teenuse eest tasumine toimus, lähtub müüja käibemaksuarvestuses sellest, millise maksumääraga vastavat kaupa või teenust maksustatakse. Kui maksekorraldusest või muudest dokumentidest ei nähtu, mille eest on kauba või teenuse ostja ettemaksu teinud, arvestatakse käibemaksu proportsionaalselt. Näiteks kui müüakse 24%-lise maksumääraga maksustatavat kaupa maksumuses 10 000 eurot pluss käibemaks 2 400 eurot ning 9%-lise maksumääraga maksustatavat kaupu maksumuses 4 000 eurot pluss käibemaks 360 eurot ning arve eest laekub 8 380 eurot, siis deklareeritakse 24%-lise maksumääraga käivet 5 000 eurot ning 9%-lise maksumääraga käivet 2 000 eurot. Samasugust põhimõtet kasutatakse ka juhtudel, kui ostja tasub vastavalt kokkuleppele lisaks kauba või teenuse väärtusele ka kauba ostjalt või teenuse saajalt tema nimel ja arvel tehtud kulude katteks tagasimaksena saadud summasid, mis raamatupidamises kajastatakse vahekontol.

§ 11 lõige 4

Lõikes 4 sätestatakse, mil on teenuse osutamise (saamise) või kauba võõrandamise aeg kui teenust osutatakse pikaajaliselt või kui kaupa müüakse regulaarselt. Pikaajalise teenuse puhul loetakse teenuse osutatuks teenuse lõppemise maksuperioodil. Kui teenuse eest (nt ruumide rent, seadmete hooldus, sideteenus jms) esitatakse perioodide kohta arveid või on perioodide osas kokkulepitud tasumine, siis teenuse osutamise aja määramisel lähtutakse ajavahemikust, mille kohta arve esitatakse või mille osas on kokkulepitud tasumine. Teenus loetakse osutatuks arvel kajastatud perioodi või kokkulepitud makse perioodi viimasel kuul. See tähendab, et kui arve esitatakse kvartali kohta, loetakse teenus osutatuks kvartali viimasel kuul. Loomulikult kui tasumine on siiski kokku lepitud igakuiselt, tuleb ka käivet arvestada igakuiselt. Ka regulaarselt kauba võõrandamise puhul lähtutakse samadest põhimõtetest – kaup loetakse võõrandatuks perioodil, mille kohta arve esitatakse või mille osas on kokkulepitud tasumine. Käibemaksuseaduse § 11 lõikes 4 sätestatakse teenuse osutamise ning kauba võõrandamise aeg ning seega käibe toimumise aja määramisel tuleb arvesse võtta ka § 11 lõike 1 punktis 2 toodud tingimusi. Kui raha kauba või teenuse eest laekub enne kauba

võõrandamist või teenuse osutamist, tuleb käibemaksu arvestada maksustamisperioodil, mil raha laekus.

Lõiget 4 täpsustati 1. jaanuarist 2010. Sätestati, et pidev kaubarne või teenuste osutamine loetakse lõpetatuks hiljemalt 12 kalendrikuu möödumisel arvates kauba lähetamise või teenuse osutamise alustamisest. Näiteks kui teenust hakatakse osutama 2010. aasta märtsis ning 2011. aasta märtsis jätkub veel teenuse osutamine, loetakse sõltumata teenuse osutamise jätkumisest teenus osutatuks 2011. aasta veebruaris. Loomulikult, kui vahepeal on toimunud teenuse eest tasumine on käive toimunud teenuse eest tasutud osas.

Kui teenust osutatakse pikema ajavahemiku jooksul kui üks aasta ning see teenus kuulub pöördmaksustamisele (piiriülesed teenused, mil käibemaksu tasumise kohustus on ostjal), siis loetakse teenuse käive tekkinuks või teenus saaduks teenuse osutamise algusest arvates iga kalendriaasta 31. detsembril, kui vahepeal ei ole teenuse eest tasumisi toimunud ning teenuse osutamine jätkub. Näiteks kui teenuse osutamine algab 2016. aasta septembris ja lõpeb 2017. aastal, siis loetakse käive tekkinuks 2016. aasta 31. detsembril ning alates 2017. aastast algab uus maksustamisperiood. Selline kord kehtib 1. juulist 2016. Enne seda loeti käive toimunuks või teenus saaduks teenuse osutamise algusest arvates järgmise kalendriaasta 31. detsembril, ehk siis aasta hiljem.

§ 11 lõige 5

Kui isik registreerib end maksukohustuslaseks ja teeb tehinguid ka enne maksukohustuslasena registreerimist, siis reeglina tekib tal maksukohustus alates registreerimisest ja enne registreerimist tekkiva käibe osas tal maksukohustus puudub. Kuna aga käibe tekkimise aluseid on mitu, siis on KMS § 11 lõikes 5 sätestatud põhimõte, et käive kuulub maksustamisele üksnes siis, kui kauba lähetamine või teenuse osutamine toimub samal või hilisemal kuupäeval, mil ta registreeriti käibemaksukohustuslasena. Seega kui ettemaks tehakse enne registreerimist ja kaup lähetatakse kuupäeval, mil ta oli juba registreeritud maksukohustuslasena, tekib maksukohustuslasel siiski kohustus tasuda käibemaksu. Näiteks kui isik registreeritakse maksukohustuslasena 9. maist, tuleb maksustada kõiki kaupu, mis sel kuupäeval lähetati, sõltumata raha laekumise ajast. Kui aga kaup on lähetatud või teenus osutatud enne registreerimist, siis maksustatavat käivet ei teki, isegi juhul, kui tasumine toimub pärast maksukohustuslasena registreerimist.

§ 11 lõige 6

Kauba impordi aja määramisel lähtutakse tolliregulatsioonist. Kauba import tekib reeglina päeval, mil kaup vabasse ringlusse lubatakse ja vabastatakse tollikontrolli alt. Kui kaup toimetatakse Eestisse eriterritooriumilt ja kauba impordi tolliseadustiku mõttes ei toimu, siis tekib KMS mõttes kauba import päeval, mil kaup toimetati Eestisse.

§ 11 lõige 7

Tulenevalt käibemaksudirektiivi art 92, ei lisata tagastatavate korduskasutuspakendite maksumust kauba käibe maksustatava väärtuse hulka (vt § 12 lg 11). Kord aastas tuleb aga maksukohustuslasel oma arvestust korrigeerida, kuna osa pakendeid jääb alati tagastamata. Aasta jooksul tagastamata jäänud korduskasutuspakendid loetakse võõrandatuks ning nende käibe tekkimise ajaks loetakse sama aasta 31. detsember. Käive tekib 31. detsembril üksnes sellise tagastamata korduskasutuspakendi puhul, mille väärtust ei ole varem maksukohustuslase poolt arvatud kauba maksustatava väärtuse hulka, ehk mida ei võõrandatud koos kaubaga. Korrigeerimisel loetakse käibe

maksustatavaks väärtuseks kokkuleppeliselt pakendi tegeliku väärtuse asemel tagastamata korduskasutuspakendite tagatisrahade summa. Enne 1. jaanuarit 2022 kehtis see säte maksukohustuslastest tootjatele. Seoses korduskasutuspakendite kasutamise laienemisega, mis ei piirdu enam vaid joogitootjatega (nt jaekaubandusettevõtted, kes kasutavad kauba müümisel pakendiseaduse alusel tagatisrahaga koormatud korduskasutuspakendeid), jäeti sõnastusest välja „tootja“.

§ 11 lg 8

1. juulist 2021 täiendati KMS § 11 lõikega 8, millega sätestati kauba soetamise ja käibe tekkimise aeg internetipõhist kauplemiskohta omavale isikule. Kui ühendusevälisest riigist imporditud kaupade kaugmüük või maksukohustuslase poolt, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, ühenduses asuva kauba müük toimub internetipõhist kauplemiskohta kasutades, siis KMS § 4 lõigete 1² ja 1³ kohaselt loetakse, et internetipõhist kauplemiskohta omav isik on need kaubad soetanud ja võõrandanud edasi internetipõhist kauplemiskohta kasutanud kauba soetajale. Lõikega 8 sätestatakse, et internetipõhist kauplemiskohta omaval isikul tekib sellise ühendusevälisest riigist ühenduse isiku poolt ostetud kauba soetus ja käive üheaegselt hetkel, kui internetipõhist kauplemiskohta omav isik saab kauba eest makse tasumise või makse tasumise kohustuse kinnituse või makse autoriseerimisteate.

Näiteks kui ühenduses asuv mittemaksukohustuslane ostab kauba ühendusevälise riigi isikult kasutades ostu sooritamiseks internetipõhist kauplemiskohta, siis sellel hetkel, kui ta on esitanud internetipõhise kauplemiskoha kaudu oma pangakonto andmed ja kinnitanud makse tasumise, tekib internetipõhist kauplemiskohta omaval isikul sellelt tehingult käibemaksu tasumise kohustus selles riigis, kus kauba saaja asub. Seda kohustust on internetipõhist kauplemiskohta omaval isikul võimalik lihtsustatult täita rakendades KMS §-des 43 ja 43¹ sätestatud erikordasid, et vältida erinevates riikides maksukohustuslasena registreerimist või ühendusevälisest riigist imporditud kaupade kaugmüügi korral kauba impordi tavakorras maksustamist, mis tähendaks kauba tegeliku saaja kohustust täita kaubasaadetise importimisel impordiga seotud kohustused – kauba deklareerimine ja käibemaksu tasumine. Vt ka KMS § 4 lõigete 1² ja 1³ kommentaarides toodud näiteid.

§ 12. Käibe, kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatav väärtus

(1) Käibe maksustatava väärtuse ning kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatava väärtuse moodustavad 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. Sätet ei kohaldata käesoleva paragrahvi lõigetes 3, 6, 7¹, 10, 13 ja 14 nimetatud juhtudel.

(1¹) Sellise kauba või teenuse maksustatav väärtus, mille eest tasutakse mitmeotstarbelise vautšeriga, on vautšeri eest makstud tasu või selle kohta teabe puudumise korral vautšeril või sellega seotud dokumentides märgitud rahaline väärtus ja kõik muu tasuna käsitatav, mille kauba võõrandaja või teenuse osutaja kauba ostjalt või teenuse saajalt või kolmandalt isikult kauba või teenuse eest on saanud või saab.

(2) Maksustatava väärtuse hulka arvatakse ka maksukohustuslasele kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks antav sihtotstarbeline toetus. Toetuse maksustatava väärtuse hulka arvamise ja maksustamise kord kehtestatakse [valdkonna eest vastutava ministri](#) määrusega.

(3) Kauba tasuta võõrandamise või kauba ühendusesisese käibena käsitatava kauba teise liikmesriiki toimetamise korral on maksustatav väärtus kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind või kauba harilik väärtus, kui see on madalam kui soetusmaksumus või omahind.

(3¹) kehtetu alates 01.01.2009

(4) kehtetu alates 01.01.2009

(5) kehtetu alates 01.01.2009

(6) Omatarbe korral on maksustatav väärtus kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind või teenuse omahind, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 7¹ sätestatud juhul.

(6¹) Maksustatava väärtuse hulka arvatakse ka muud summad, sealhulgas kõrvalkulud ning lõivud ja maksud, välja arvatud Eestis või välisriigis makstav käibemaks, mida kauba võõrandaja või teenuse osutaja kauba soetajalt või teenuse saajalt tehinguga seoses nõuab.

(7) kehtetu alates 01.12.2014

(7¹) Kui omatarbe moodustab tööandja liikluseaduse tähenduses kuni 3500 kilogrammise täismassiga veoauto või käesoleva seaduse § 30 lõike 4 punktides 3 ja 4 nimetatud juhtudel tööandja sõiduauto kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks, on nimetatud käibe maksustatav väärtus koos käibemaksuga tulumaksuseaduse alusel arvatud erisoodustuse hind.

(8) Maksustatav väärtus ei sisalda ostjale võimaldatavat hinnasoodustust, kui soodustust kohaldatakse kauba müümise või teenuse osutamise ajal ning ärilisel eesmärgil. Samuti ei arvata kauba võõrandamisel makstavat intressi kauba käibe maksustatava väärtuse hulka

(9) 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.

(10) Faktooringuteenuse maksustatav väärtus on lepingutasu ja arvete käitlemise tasu.

(11) Kauba käibe maksustatava väärtuse hulka ei arvata käesoleva seaduse § 11 lõikes 7 nimetatud korduskasutuspakendi maksumust juhul, kui maksukohustuslane ei võõranda korduskasutuspakendit.

(12) Kauba maksustatava väärtuse hulka ei arvata pakendiseaduse alusel pakendile määratud tagatistrahha.

(13) Kauba maksuladustamise lõpetamisel või ajutises aktsiisivabastuses oleva aktsiisikauba aktsiisilaost väljatoimetamisel ilma kauba võõrandamiseta (§ 3 lõige 6 punktid 5 ja 6) on käibe maksustatav väärtus kauba soetusmaksumus või omahind või kauba harilik väärtus, kui see on soetusmaksumusest või omahinnast madalam. Maksustatav väärtus võib vastava kauba maksulattu või aktsiisilattu paigutamisel laoarvestusse kantud väärtusest väiksem olla ainult põhjendatud juhtudel.

(14) Kui kaupa võõrandatakse või teenust osutatakse seotud isikule tulumaksuseaduse mõistes, on maksustatavaks väärtuseks turuväärtus juhul, kui kauba võõrandamise või teenuse osutamise eest makstav tasu on turuväärtusest:

1) väiksem ning kauba soetajal või teenuse saajal ei ole sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigust;

2) väiksem ning kauba võõrandajal või teenuse osutajal ei ole sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigust ning selle kauba võõrandamine või teenuse osutamine on maksuvaba käibe;

3) suurem ning kauba võõrandajal või teenuse osutajal ei ole sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigust.

(15) Käesoleva paragrahvi lõiget 14 rakendatakse maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks. Nimetatud lõiget rakendatakse ka kauba ühendusesisese soetamise puhul.

(16) Käesolevas seaduses tähendab turuväärtus kogusummat, mis kauba soetajal või teenuse saajal tuleks vaba konkurentsi tingimustes tasuda sellise kauba soetamiseks ja teenuse saamiseks samal turustusetapil, kui kaupa võõrandatakse või teenust osutatakse, sõltumatule kauba võõrandajale või teenuse osutajale liikmesriigis, kus kauba võõrandamist või teenuse osutamist maksustatakse.

(17) Kui ühtegi võrreldavat kauba võõrandamist või teenuse osutamist ei leita, on turuväärtus:

1) kauba puhul summa, mis ei ole väiksem kauba või sarnase kauba soetusmaksumusest, või selle puudumisel omahind, mis määratakse kindlaks kauba võõrandamise või teenuse osutamise ajal;

2) teenuse puhul summa, mis ei ole väiksem maksukohustuslase kogukulust teenuse osutamisel.

Kommentaar

Paragrahvis 12 sätestatakse käibe, kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatav väärtus.

§ 12 lõige 1

Peamiseks aluseks käibe maksustatava väärtuse määramisel on kauba või teenuse eest saadav tasu – müügihind ja muud summad, mis kauba soetaja või teenuse saaja maksukohustuslasele kauba või teenuse eest maksab. Tasu võib maksta ka kolmas isik kauba soetaja või teenuse saaja eest. Seega asjaolu, et kauba soetaja näiteks ise kauba eest

müüjale ei maksa, ei muuda iseenesest tehingut veel tasuta kauba võõrandamiseks. Kauba ühendusesisese käibe ja soetamise ning teenuse saamisel pöördmaksukohustuse korral määratakse maksustatav väärtus sarnaselt siseriikliku käibe maksustatavale väärtusele. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 73. 2009. aasta algusest kehtima hakanud muudatustega täpsustati, et maksustatava väärtuse võib moodustada lisaks kauba müüjale või teenuse osutajale tasutud summadele ka kõik muu, mida võib käsitada tasuta kauba või teenuse eest ja mis ei pruugi olla väljendatud rahalise summana.

Seega ka kauba võõrandamisel ärilisel eesmärgil hinnaga, mis on madalam kauba tavahinnast on samuti maksustatavaks väärtuseks müügihind, välja arvatud §-s 12 toodud erijuhtudel, nt kui kaup võõrandatakse seotud isikule tulumaksuseaduse mõistes. Ühtlasi tuleb juhinduda ka maksukorralduse seaduse §-st 84. Maksukorralduse seaduse kohaselt, kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu ja toimingu tegelikule majanduslikule sisule. Seega kui tehingu majanduslikuks sisuks on kauba tasuta üleandmine, siis vastavalt käibemaksuseaduse § 12 lg 3 on kauba maksustatavaks väärtuseks kauba või muu sarnase kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahinna alusel eelnimetatud toimingute tegemise ajal määratud väärtus.

§ 12 lõige 1¹

Alates 1. jaanuarist 2019 lisati KMS §-i 12 lõige 1¹, mis sätestab kauba või teenuse maksustatava väärtuse, kui kaup võõrandatakse või teenus osutatakse mitmeotstarbelise vautšeri eest. Mitmeotstarbelise vautšeri üleandmisest käivet ei teki ja käibemaksu ei arvestata. Mitmeotstarbelise vautšeri alusel arvestatakse käibemaks selle vautšeriga seotud kauba üleandmisel või teenuse osutamisel.

Mitmeotstarbelise vautšeriga seotud kauba või teenuse puhul arvestatakse käibemaks vautšeri eest makstud tasu alusel. Kui mitmeotstarbelise vautšeri eest makstud tasu kohta teave puudub, on maksustatav väärtus võrdne vautšeril või seotud dokumentides märgitud rahalise väärtusega. Juhtudel kui mitmeotstarbeline vautšer katab üksnes osa kauba või teenuse väärtusest, siis maksustatava väärtuse määramisel võetakse arvesse vautšeri väärtus ja kõik muu tasuta käsitatav, mis kauba võõrandaja või teenuse osutaja sellest tehingust saab.

§ 12 lõige 2

Tulenevalt põhimõttest, et maksustatava väärtuse moodustab kogu kauba või teenuse eest makstav tasu, seda ka juhul, kui selle maksab kauba soetaja või teenuse saaja eest kolmas isik, arvatakse maksustatava väärtuse hulka ka kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks antav sihtotstarbeline toetus. Toetus arvatakse aga maksustatava väärtuse hulka üksnes juhul, kui see makstakse konkreetsele isikule ning see on otseselt seotud konkreetse kauba või teenuse hinna alandamisega. Rahandusministri määrusega on kehtestatud toetuste maksustatava väärtuse hulka arvamise ja maksustamise kord.

§ 12 lõige 3

2009. aasta algusest jõustunud muudatustega täpsustati maksustatava väärtuse mõistet kauba tasuta võõrandamisel (sh kauba ühendusesise käibe korral) ning ühendusesisesel soetamisel, mis põhineb käibemaksudirektiivi artiklitel 74 ja 76. Maksustatavaks väärtuseks on sel juhul kauba või muu sarnase kauba soetusmaksumus või selle

puudumisel omahinna alusel eelnimetatud toimingute ajal määratud väärtus. Maksustatav väärtus tuleb kindlaks määrata kauba võõrandamise vms toimingu tegemise ajal. See tähendab, et kauba kunagise soetusmaksumuse või omahinna asemel tuleb maksustatava väärtuse määramisel arvesse võtta selle kauba võõrandamise või muu nimetatud toimingu tegemise ajal kehtiv tegelik hind. Tuleb võrrelda sel hetkel kehtivat sama või sarnase kauba turuhinda, millega saaks selle turutingimustel soetada. Samuti kui võrreldavat tehingut ei leita, tuleb arvesse võtta kauba seisukord ning muud asjaolud, mis mõjutavad kauba hinda. Näiteks kulumine vähendab kauba hinda, aga kui on tehtud parendustöid, võib olla kauba väärtus tõusnud.

KMS § 12 lg 3 sätestatud maksustatava väärtuse korda rakendatakse ka oma kauba toimetamisel Eestist teise liikmesriiki oma seal toimuva ettevõtluse tarbeks.

§ 12 lõiked 3¹, 4 ja 5

2009. aasta algusest kehtetuks tunnistatud lõige 3¹ on hõlmatud lõikes 3. Kehtetuks tunnistatud lõiked 4 ja 5 sätestasid maksustatava väärtuse harilikust väärtusest madalama hinnaga kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel. Alates 2009. aastast maksustatakse neid tehinguid üldkorra alusel – maksustatavaks väärtuseks on müügihind (vt § 12 lg 1). Eraldi on seaduses sätestatud maksustatava väärtuse määramiseks erikord vaid juhul, kui kaup võõrandatakse või teenus osutatakse seotud isikule tulumaksuseaduse mõistes (vt KMS § 12 lõiked 14-17). Samas tuleb tähelepanu juhtida asjaolule, et kui kaup võõrandatakse sümboolse tasu eest ning tehingu majanduslikuks sisuks on kauba tasuta võõrandamine, maksustatakse kaupa vastavalt majanduslikule sisule (maksukorralduse seaduse § 84).

§ 12 lõige 6

Vastavalt KMS §-le 4 loetakse käibeks ka kauba või teenuse omatarve, ehk ettevõtluse tarbeks soetatud või toodetud kauba või teenuse kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate poolt ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil (arvates 2009. aasta algusest laiendati omatarbe mõistet, vt § 2 lg 6 kommentaari). Omatarbe maksustatavaks väärtuseks loetakse kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind (tootmiskulud ja lisandunud kulud) või teenuse omahind. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 75.

Omatarbe maksustatav väärtus on KMS § 12 lg 6 kohaselt kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind või teenuse omahind. Euroopa Kohus on oma praktikas aktsepteerinud, et ettevõtte vara omatarbena kasutamise puhul võib maksustatava väärtuse arvutamisel kasutada meetodikat, mille järgi kauba soetamise kulu jagatakse sisendkäibemaksu korrigeerimisperioodiga (Euroopa Kohtu kohtuasi C-72/05, Riigikohtu kohtuasi 3-17-933/18).

Ettevõtluses kasutatava kuni 3500 kilogrammise täismassiga veoauto (kaubiku) ja KMS § 30 lõike 4 punktides 3 ja 4 nimetatud juhtudel (peamiselt sõitjate veoks või õppesõiduks kasutatavad sõiduautod) omatarbe maksustatav väärtus määratakse alates 1. jaanuarist 2018. a. KMS § 12 lõikes 7¹ sätestatud korras.

§ 12 lõige 6¹

Täpsustatakse, et maksustatava väärtuse hulka arvatakse ka kõik muud summad, sealhulgas kõrvalkulud ning lõivud ja maksud (nt aktsiisimaks), välja arvatud käibemaks. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 78. Maksustatava väärtuse määramisel ei arvata maksustatava väärtuse hulka lisaks Eesti käibemaksule ka välisriigis makstud või

makstavat käibemaksu (inglise keeles *value added tax*). Näiteks kui kauba ühendusesisese soetamise korral on esialgu (välisriigi määraga) käibemaks tasutud ka hinna osana kauba müüjale lähteriigis, siis seda käibemaksu kauba ühendusesisese soetamise maksustatava väärtuse hulka ei arvata. Näites toodud situatsioon võib tekkida, kui ostja toimetab kauba Eestisse ise ja ei suuda kaupa ostes müüjale tõendada, et kaup teise liikmesriiki toimetatakse, mistõttu müüjal puudub õigus müügi momendil nullmäära rakendamiseks. Toodud näite puhul peaks maksukohustuslane hiljem tõendama müüjale, et kaup toimetati Eestisse, kus tekkis ka kauba ühendusesisene soetamine, mille tagajärjel müüja korrigeerib esialgset tehingut ning tagastab käibemaksu. Kui korrigeerimine ei ole mingil põhjusel võimalik, on maksukohustuslasel põhimõtteliselt õigus teises riigis tasutud käibemaks tagasi küsida ka vastava riigi maksuhaldurilt.

§ 12 lõige 7

Alates 1. detsembrist 2014 lõik 7 on kehtetu, rakendub sõiduauto ning sõiduauto tarbeks kaupade ja teenuste soetamisel sisendkäibemaksu piirang (vt KMS § 30). Sõiduautode osas, mis vastavad KMS § 30 lõikes 4 punktides 3 ja 4 toodud tingimustele, maksustatakse omatarvet üldistel alustel ehk maksustatavaks väärtuseks on teenuse omahind (§ 12 lg 6).

§ 12 lõige 7¹

Punkt kehtestati 1. jaanuarist 2018. KMS § 30 lõike 4 punktide 3 ja 4 alusel on õigus sisendkäibemaks täies ulatuses maha arvata, kui sõiduautot kasutatakse peamiselt tasu eest korraldatavaks sõitjateveoks või õppesõiduks. Nende sõiduautode omatarbe maksustatavaks väärtuseks koos käibemaksuga on tulumaksuseaduse alusel arvatud erisoodustuse hind. Ehk siis maksustatava väärtuse leidmiseks tuleb erisoodustuse hind jagada 1,24. Tulumaksuseaduse § 48 lõike 8 kohaselt on tööandja omandis või valduses oleva sõiduauto ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks kasutamise võimaldamisel erisoodustuse hind 1,96 eurot sõiduauto liiklusregistris märgitud mootori võimsuse ühiku (kW) kohta kuus. Üle viie aasta vanuse sõiduauto puhul on erisoodustuse hind sõiduauto mootori võimsuse ühiku (kW) kohta 1,47 eurot.

Samuti (kaubiku) omatarbe maksustatav väärtuseks koos käibemaksuga on tulumaksuseaduse alusel arvatud erisoodustuse hind. Käibemaksu arvutamiseks tuleb maksustatava väärtuse leidmiseks erisoodustuse hind jagada 1,24. Nende sõidukite puhul erisoodustushinna määramisel võib lähtuda turuhinnast või sarnaselt sõiduautodega kilovatipõhisest arvestusest (tulumaksuseaduse § 48 lõiked 7 – 8¹).

§ 12 lõige 8

Lõike 8 kohaselt ei loeta maksustatava väärtuse hulka hinnasoodustusi, mida kohaldatakse käibe toimumise ajal ning ärilisel eesmärgil. Seega peab hinnasoodustus olema kindlasti seotud ettevõtlusega – olema tehtud ärilisel eesmärgil. Samuti peab soodustus olema seotud konkreetse kauba või teenuse käibega, mistõttu sisaldub sättes tingimus, et soodustust kohaldatakse kauba müümise või teenuse osutamise ajal. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 79.

Kauba käibe maksustatava väärtuse hulka ei loeta kauba võõrandamisel makstavat intressi. See tähendab, et näiteks kapitalirendi puhul tekib maksustatav käibe kauba üleandmisel üksnes kauba müügihinnalt ning mitte kapitalirendi intressilt. Eelduseks on antud juhul, et intress on eraldi arvel välja toodud. See tähendab, et kui kaup müüakse järeelmaksuga, kuid arvel ei ole eraldi välja toodud kauba müügihinnale lisatud intressi,

siis tuleb maksustada siiski kogusumma. Kui intress on eraldi välja toodud, siis käsitatakse seda kui tasu maksuvaba käibena käsitatava finantsteenuse eest, st. maksukohustuslasel tekib intressi osas maksuvaba käive ja sisendkäibemaksu mahaarvamisel tuleb hakata rakendama maksustatava käibe ja kogukäibe proportsiooni. Samas aga on maksukohustuslasel eelnevalt maksuhaldurit teavitades õigus § 16 lg 3 alusel intressi ka maksustada. Sel juhul vabaneb ta proportsiooni rakendamise kohustusest. Samuti ei pea proportsiooni rakendama, kui intressi küsimise näol on ettevõtja jaoks tegemist juhusliku ehk kõrvaltehinguga.

§ 12 lõige 9

Käibe maksustatav väärtus ei sisalda ka kauba ostjalt või teenuse saajalt tema nimel ja arvel tehtud kulude katteks tagasimaksena saadud summasid, mis on raamatupidamises kajastatud vahekontol. Antud juhul tegutseb maksukohustuslane sisuliselt vahendajana, kusjuures vahendustasu võib isegi puududa. Näiteks võimaldab maksukohustuslane kliendil tasuda enda kaudu ka tema poolt osutatava teenusega seotud riigilõivu, mille maksab siis hiljem ise riigile edasi. Sellises situatsioonis loomulikult riigilõiv maksukohustuslase enda teenuse maksustatava väärtuse hulka ei lähe. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 79 punkt c. Maksukohustuslase poolt kauba ostja või teenuse saaja nimel ja arvel tehtud tehingud peavad olema tõendatud ning maksukohustuslane ei või maha arvata nende kuludega seotud sisendkäibemaksu, kuna arvates vastavad kulud välja oma käibe maksustatavast väärtusest, ei ole need enam seotud tema maksustatava käibega.

§ 12 lõige 10

Faktooringuteenust ei käsitata maksuvaba finantsteenuse ja lõikes 10 on sätestatud, et faktooringu puhul loetakse käibe maksustatavaks väärtuseks lepingutasu ja arvete käitlemise tasu. Seega nõuet ennast maksustatava väärtuse arvestamisel arvesse ei võeta.

§ 12 lõige 11

Tulenevalt käibemaksudirektiivi artikli 92 kohaselt, ei arvata tagastatavate korduskasutuspakendite maksumust kauba käibe maksustatava väärtuse hulka. Maksustatava väärtuse hulka ei arvata nimetatud pakendit siiski üksnes juhul, kui maksukohustuslane seda pakendit ei võõranda, vaid pakend jääb tema omandisse. Pakend antakse ostjale üle tagatisraha vastu, mille maksukohustuslane pakendi tagasi saamisel tagastab. Nimetatud kord puudutab üksnes korduskasutuspakendeid, millele on pakendiseaduse alusel määratud tagatisraha ja mida realselt maksukohustuslasele korduskasutuseks tagastatakse. Kui korduskasutuses olev pakend kalendriaasta jooksul maksukohustuslasele ei tagastata, siis arvestatakse käibemaksu tagastamata pakendilt vastavalt KMS § 11 lg 7 sätestatud ajale. Enne 1. jaanuarit 2022 kehtis see säte maksukohustuslastest tootjatele. Seoses korduskasutuspakendite kasutamise laienemisega, mis ei piirdu enam vaid joogitootjatega, jäeti sõnastusest välja „tootja“.

§ 12 lg 12

Lõike 12 kohaselt maksustatava väärtuse hulka ei arvata tagatisraha, sõltumata sellest kas võõrandatakse kaupa korduskasutus- või ühekorrapakendis.

§ 12 lõige 13

Maksuladustamine võimaldab teatud liidu staatusega kaupade (loetletud käibemaksudirektiivi lisas V) müüki nullmääraga, tingimusel, et kaubad on müügihetkel maksuladustamisel ja paiknevad maksulaos või muus tolli poolt aktsepteeritud kohas (vt ka § 44¹ kommentaari). Kui kaubad maksulaost ilma võõrandamiseta välja toimetatakse või kauba maksuladustamine lõpetatakse muul põhjusel (nt kaup ei ole töötlemise tulemusena enam maksuladustatavate kaupade nimekirja kuuluv kaup), on kauba omanik kohustatud tasuma käibemaksu kaupade soetusmaksumuselt või omahinnalt. Et tagada maksusoodustuse eesmärgipärast rakendamist, ei saa kaupade maksulaost väljatoimetamisel maksustatav väärtus reeglina olla väiksem kui see oli kaupade paigutamisel maksuladustamisele. Kaupade maksustatava väärtuse vähenemine on aktsepteeritav üksnes põhjendatud juhtudel, näiteks kauba osalisel riknemisel.

Lõiget 13 täiendati 1. jaanuarist 2011. Lisaks maksuladustamise lõpetamisele ilma kauba võõrandamistehinguta, on ka aktsiisikauba aktsiisilaost ilma võõrandamistehinguta väljastamisel kauba maksustatavaks väärtuseks soetusmaksumus. Seoses KMS § 12 lõike 13 muutmisega muudeti ka antud sätet 1. aprillist 2012 ning täpsustati, et antud punktis toodod korra kohaselt maksustatakse aktsiisilaos väljaviidavat kaupa, mis oli aktsiisilaos ajutises aktsiisivabastuses.

§ 12 lõiked 14 -17

Eraldi on alates 2009. aastast KMS-s sätestatud maksustatava väärtuse määramiseks erikord juhuks, kui kaup võõrandatakse või teenus osutatakse seotud isikule tulumaksuseaduse mõistes. Seaduses on sätestatud juhtumid, mil maksustatavaks väärtuseks seotud isikute vaheliste tehingute puhul on turuhind. Turuhinda rakendatakse näiteks kui müügihind on turuväärtusest väiksem ning kauba või teenuse saajal puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Kui kauba müük või teenuse osutamine on maksustatav käive ning ostjal on ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, siis turuhinda ei rakendata. Turuhinda rakendatakse maksude kõrvalhoidmise või maksustamise vältimise tõkestamiseks. Säte tugineb käibemaksudirektiivi artiklile 80. KMS § 12 lõikes 16 on ära toodud turuväärtuse mõiste, mis vastab käibemaksudirektiivi artiklis 72 sätestatule.

§ 13. Imporditava kauba maksustatav väärtus

(1) Imporditava kauba maksustatava väärtuse, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõigetes 3–6 käsitletud juhtudel, moodustavad tolliseadustiku kohane kauba tolliväärtus ja kõik importimisel tasumisele kuuluvad maksud (edaspidi impordimaksud) ning tolliväärtusesse arvamata kaubaveoteenuse, kaubaveo korraldamise teenuse ja kaubaveoga seotud kõrvalteenuste kulud kuni esimese sihtkohani Eesti territooriumil ja kulud seoses kauba toimetamisega teise ühenduses asuva sihtkohani, kui see koht on importimise ajal teada.

(2) Esimene sihtkoht Eesti territooriumil on kaubaveo saatedokumendile või muule dokumendile, mille alusel kaupa imporditakse, märgitud koht. Kui seda ei ole märgitud, siis loetakse esimeseks sihtkohaks veose esimene laadimiskoht Eesti territooriumil.

(3) Kui reisija on importinud kaupa üle käibemaksuvaba väärtuselise piirmäära, moodustavad imporditud kauba maksustatava väärtuse selle ostuhind ja kõik impordimaksud. Ostuhinna tõendab reisija maksedokumentide alusel.

(3¹) Imporditava kaubasaadetise, mille tegelik väärtus ei ületa 150 eurot ja mis saadetakse ühendusevälisest riigist otse ühenduses asuvale kaubasaajale, maksustatava väärtuse moodustavad saadetises sisalduva kauba tegelik väärtus, kauba impordiga seotud veo-, kindlustus- ja muud kulud, kui need ei sisaldu kauba tegelikus väärtuses ja on eraldi märgitud kauba müügidokumendil või muul kauba impordiga seotud dokumendil, ja kõik impordimaksud. Kaubasaadetise maksustatav väärtus tõendatakse maksedokumentide alusel.

(3²) Kui käesoleva paragrahvi lõigetes 3 ja 3¹ nimetatud maksedokumendid puuduvad ja tollile ei esitata muid kauba maksustatavat väärtust tõendavaid dokumente või toll kahtleb põhjendatult, et deklareeritud maksustatav väärtus ei sisalda tegelikult kauba eest makstud summat, määratakse tolliväärtus, kasutades tolliseadustiku artiklis 74 nimetatud meetodeid. Kui vastavalt tolliseadustiku artiklile 74 määratud tolliväärtus ületab 150 eurot, kohaldatakse kaubasaadetise maksustatava väärtuse määramisel käesoleva paragrahvi lõikes 1 sätestatud.

(4) Kui tolliterritooriumile toimetatud kaup imporditakse pärast selle eriprotseduurile suunamist, ei või imporditava kauba maksustatav väärtus olla üldjuhul väiksem, kui oleks olnud selle kauba maksustatav väärtus tolliterritooriumile toimetamisele vahetult järgnenud importimisel. Kui eriprotseduurile suunatud kauba importimisel deklareeritakse väiksem maksustatav väärtus, lähtub toll komisjoni rakendusmääruse (EL) 2015/2447, millega nähakse ette Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EL) nr 952/2013 (millega kehtestatakse liidu tolliseadustik) teatavate sätete üksikasjalikud rakenduseeskirjad (ELT L 343, 29.12.2015, lk 558–893), artiklis 140 sätestatust. Kui tolliseadustiku artiklites 69–76 ja komisjoni rakendusmääruse (EL) 2015/2447 artiklites 127–146 sätestatud tingimused on täidetud ja väärtuse vähenemine tolli rahuldavalt põhjendatud, aktsepteerib toll deklareeritud maksustatavat väärtust. Kui maksustatava väärtuse vähenemine ei ole tolli rahuldavalt põhjendatud, määratakse tolliväärtus vastavalt tolliseadustiku artiklile 74.

(5) Välistöötlemise tolliprotseduuril oleva kauba importimisel liitu selle kauba liidust eksporditud isiku poolt moodustavad maksustatava väärtuse töötlemisel lisandunud väärtus ning kõik kauba väärtusele lisandunud laadimis-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud koos kõigi impordimaksudega. Standardvahetussüsteemi kasutamise korral määratakse asendustoote maksustatav väärtus käesoleva paragrahvi lõike 1 sätteid kohaldades, kusjuures see ei või olla väiksem kui väljaveetava kauba maksustatav väärtus.

(6) Kauba toimetamisel Eestisse ühendusevälisest riigist, mis on liidu tolliterritooriumi osa (§ 6 lõige 4), kohaldatakse kauba maksustatava väärtuse määramisel käesoleva seaduse § 12 sätteid.

(7) Käesoleva seadusega kehtestatavat maksu ei arvata imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka.

Kommentaar

§ 13 lõiked 1 ja 2

Paragrahvis 13 sätestatakse imporditava kauba maksustatav väärtus. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artiklid 85–88. Imporditava kauba maksustatava väärtuse

määramise põhimõtted tulenevad otseselt tolliregulatsioonist. Seega reeglina võrduv imporditava kauba maksustatav väärtus tolliväärtusega, mis määratakse, kasutades tolliväärtuse määramise meetodeid. Ka tolliprotseduuride nimetused on vastavuses ühenduse tolliseadustiku terminoloogiaga.

Lõikes 1 sisaldub siiski ka põhimõte, mille kohaselt juhul, kui tolliväärtus ei sisalda kõiki importimisega seotud kulusid, siis tuleb imporditava kauba maksustatava väärtuse määramisel need tolliväärtusele juurde liita kuni lõikes 2 defineeritud esimese sihtkohani Eesti või teise ühenduses asuva sihtkohani, kui see koht on importimise ajal teada. See, et tolliväärtusele tuleb juurde liita kulud kuni teise ühenduses asuva sihtkohani, kui see koht on importimisel teada, lisati seadusesse 1. juulist 2022. Täpsustati ka seadust, et nendeks kuludeks on kaubaveoteenuse, kaubaveo korraldamise teenuse ja kaubaveoga seotud kõrvalteenuste kulud. Kaubaveoga seotud kõrvalteenuste loetelu on sätestatud KMS § 10 lõikes 8. Nimetatud kõrvalteenused on kauba laadimine, lossimine, käitlemine ja ladustamine veo raames, samuti kindlustamine, kaubaga seonduvate dokumentide vormistamine ja hankimine ning tolliformaalsuste teostamine. Imporditava kauba veoteenus, selle korraldamise teenus ja sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused maksustatakse vastavalt KMS § 15 lõike 4 punktile 10 (käibemaksudirektiivi art 144) nullprotsendilise määraga. Erandiks sellest on kindlustusteenus, mis on maksuvaba.

Kui kauba import KMS mõttes tekib mõnest muust kui vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurist siis võetakse maksustatava väärtuse määramisel samuti aluseks kauba tolliväärtus, millele lisatakse tolliväärtusesse arvamata kauba importimisega seotud kulud.

Näiteks moodustab standardtarkvara importimisel tolliväärtuse üksnes andmekandja (nt CD) väärtus, kuid käibemaksu jaoks on imporditava kauba maksustatav väärtus siiski kogu müügihind (sh ka tarkvara enda väärtus).

Lõike 7 kohaselt ei arvata imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka käibemaksu.

§ 13 lõige 3

Reisija, kes on importinud kaupa üle tollimaksuvaba piirmäära, peab samuti maksma käibemaksu kauba impordilt. Kusjuures maksustamisele ei kuulu mitte üksnes piirmäära ületav osa kauba maksumusest, vaid kogu kauba ostuhind koos kõigi impordimaksudega. Ostuhinna tõendab reisija maksedokumentidega ning põhjendatud kahtluse korral on tollil õigus seda ostuhinda korrigeerida (vt lg 3²). Reisijatele kohalduva kauba impordi tollimaksuvaba piirmäära kohta vt §-i 17 kommentaari.

2009. aasta algusest jõustunud muudatustega täpsustati lõiget 3 tulenevalt KMS § 17 muutmisest – reisija käibemaksuvaba piirnorm tuleneb käibemaksuseadusest, mitte EÜ Nõukogu määrusest 918/83.

§ 13 lõiked 3¹ ja 3²

1. juulist 2021 täiendati antud paragrahvi lõigetega 3¹ ja 3². Lõige 3¹ reguleerib imporditava kaubasaadetise, mille tegelik väärtus ei ületa 150 eurot ja mis saadetakse ühendusvälisest riigist otse ühenduses asuvale kaubasaajale maksustatava väärtuse määramise korda (kasutatakse KMS § 43¹ ja 43² sätestatud erikordade alusel impordikäibemaksu deklareerimisel ja tasumisel). Maksustatava väärtuse määramise

aluseks võetakse selle saadetise tegelik väärtus ja muud selle kauba importimisega seonduvad kulud mis on kauba hinnast eraldi arvel ära toodud. Kauba tegeliku väärtuse mõiste on KMS § 4 lõikes 1².

Kui kauba maksustatavat väärtust tõendavaid dokumente ei esitata või toll kahtleb põhjendatult, et maksustatav väärtus ei sisalda tegelikku väärtust, määrab toll kaubale tolliväärtuse näiteks identse või sarnase kauba tehinguväärtust arvestades (lõige 3²).

§ 13 lõige 4

Kui kauba import tekib pärast mingi muu tolliprotseduuri rakendamist (näiteks vabasse ringlusse suunamine pärast tolliladustamist), siis ei või lõike 4 kohaselt imporditava kauba maksustatav väärtus olla väiksem kui oleks olnud kauba tolliväärtus kauba liitu toimetamisele järgnenud kohesel kauba impordil. Tollil on õigus vajadusel maksustatavat väärtust korrigeerida. Kui maksustatava väärtuse vähenemine ei ole tolli rahuldavalt põhjendatud, määratakse tolliväärtus vastavalt tolliseadustiku artiklile 74.

Lõiget 4 muudeti 1. jaanuarist 2011 andes tollile võimaluse põhjendatud juhtudel aktsepteerida ka väiksemat maksustatavat väärtust. Üldjuhul järgmine müügitehing peaks olema kõrgem kui eelnev, kuid teatud juhtudel võib see olla vastupidu, näiteks kui on tegemist pankrotivara müügiga tollilaos. Uue sõnastuse korral on tollil võimalik aktsepteerida ka viimast müügihinda, mis on eelnevatest madalam, kui hinna alanemine on tolli rahuldavalt põhjendatud.

§ 13 lõige 5

Lõikes 5 on reguleeritud välistöötlemise tolliprotseduuril oleva kauba impordi maksustatav väärtus. Antud juhul maksustatakse põhiliselt töötlemisel lisandunud väärtust, see tähendab, et maksustatava väärtuse hulka ei kuulu välistöötlemisele suunatud kauba esialgne väärtus. Töötlemisega lisandunud väärtusele lisatakse maksustatava väärtuse määramisel veel juurde kauba väärtusele lisandunud laadimis-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud koos kõigi impordimaksudega. Samas sättes on reguleeritud ka standardvahetussüsteemi kasutamise korral asendustoote impordi maksustatav väärtus, mille puhul järgitakse lõikes 1 sätestatud üldisi põhimõtteid, kusjuures asendustoote maksustatav väärtus ei või olla väiksem kui väljaveetava kauba maksustatav väärtus.

2009. aasta alguses jõustunud muudatustega täpsustati, et lõiget 5 rakendatakse vaid juhul, kui kauba liitu importija on sama isik, kes selle kauba algselt eksportis. Kui importijaks on mõni teine isik, siis määratakse kauba maksustatav väärtus vastavalt § 13 lõikele 1.

§ 13 lõige 6

Kui kaup imporditakse nn. eriterritooriumilt (nt Ahvenamaa), siis tuleb imporditava kauba maksustatava väärtuse leidmisel lähtuda eelmises paragrahvis (§ 12) sätestatud üldistest põhimõtetest.

§ 14. Eksporditava kauba maksustatav väärtus

(1) Ekspordi korral kohaldatakse kauba maksustatava väärtuse määramisel käesoleva seaduse § 12 sätteid, kuid kauba harilikust väärtusest kõrgema hinnaga võõrandamise korral loetakse kauba maksustatavaks väärtuseks kauba harilik väärtus.

(2) Seestöötlemise tolliprotseduuriga Eestisse sissetoodud kauba reekspordil või seestöötlemise loa alusel ekvivalentkaubast valmistatud toote eelneval ekspordil ei arvata töötlemiseks sissetoodud kauba väärtust või ekvivalentkauba väärtust maksustatava väärtuse hulka.

Kommentaar:

Eksporditava kauba maksustatava väärtuse määramisel lähtutakse taas KMS §-s 12 sätestatud üldistest põhimõtetest, st. reeglina võetakse aluseks kauba müügihind. Samas on lisatud täpsustus, mille kohaselt ei tohi kaupa piiramatult nn. “üles hinnata”, see tähendab, et kui kauba müügihind on oluliselt kõrgem kui antud kauba harilik väärtus, siis tuleb nullmääraga maksustatava kauba ekspordi maksustatavaks väärtuseks deklareerimisel võtta siiski üksnes kauba harilik väärtus, mitte kogu müügihind. Paragrahvi sõnastus on vastavuses tolliseadustikuga. Seestöötlemise tolliprotseduuriga Eestisse sissetoodud kauba reekspordil ei arvata töötlemiseks sissetoodud kauba väärtust eksporditava kauba maksustatava väärtuse hulka.

§ 15. Käibemaksumäärad

(1) Käibemaksumäär on 24 protsenti maksustatavast väärtusest, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõigetes 1¹–4 sätestatud juhtudel.

(1¹) Käibemaksumäär on 13 protsenti majutuse või majutuse koos hommikusöögiga maksustatavast väärtusest, välja arvatud selle teenusega kaasneva kauba või teenuse puhul.

(2) Käibemaksumäär on 9 protsenti järgmiste kaupade ja teenuste maksustatavast väärtusest:

1) raamat ja õppekirjandus, nii füüsilisel kandjal kui ka elektrooniline, välja arvatud käesoleva seaduse § 16 lõike 1 punktis 6 nimetatud õppevahend;

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

3) kehtetu alates 1.08.2022;

4) kehtetu alates 1.01.2025;

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

(2¹) kehtetu alates 1.01.2025.

(3) Käibemaksumäär on null protsenti järgmiste kaupade maksustatavast väärtusest:

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

2) kaup, mille võõrandamist ja teise liikmesriiki toimetamist või ilma võõrandamata teise liikmesriiki toimetamist käsitatakse kauba ühendusesisese käibena;

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

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

5) kaup, mis võõrandatakse ja toimetatakse teise liikmesriiki diplomaatilisele esindajale, konsulaarametnikule (välja arvatud aukonsul), erimissiooni või Välisministeeriumi tunnustatud rahvusvahelise organisatsiooni esindajale või esindusele, rahvusvahelise organisatsiooni peakorterile, diplomaatilisele esindusele, konsulaarasutusele, erimissioonile või liidu institutsioonile või liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele;

5¹) kaup, mis võõrandatakse Eestis asuvale liidu institutsioonile või liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele tingimusel, et kauba kogumaksumus käibemaksuta on arve kohaselt vähemalt 53 eurot, välja arvatud kommunaalmaksete ja kütuse puhul vedelkütuse seaduse tähenduses;

5²) kaup, mis võõrandatakse Euroopa Komisjonile või liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele talle liidu õigusega antud ülesannete täitmise korral COVID-19 pandeemiale reageerimiseks, välja arvatud juhul, kui nimetatud kaup soetatakse tasu eest edasimüügiks;

6) kaup, mis võõrandatakse ja toimetatakse teise liikmesriiki mis tahes muu liikmesriigi relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilkoosseisu ametikohustuste täitmiseks, kui nimetatud relvajõud osalevad kaitsetegevuses, millega rakendatakse ühise julgeoleku- ja kaitsepoliitika raames liidu meetmeid, või teise liikmesriiki, mis on Põhja-Atlandi Lepingu Organisatsiooni (edaspidi NATO) liikmesriik, mis tahes muu NATO liikmesriigi relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilkoosseisu ametikohustuste täitmiseks, kui need relvajõud osalevad ühises kaitsetegevuses, või rahvusvahelisele sõjalisele peakorterile;

6¹) kaup, mis võõrandatakse Eestis asuvale rahvusvahelisele sõjalisele peakorterile, kui maksusoodustus on ette nähtud Riigikogus ratifitseeritud välislepingus, või ühises kaitsetegevuses osaleva NATO liikmesriigi või ühise julgeoleku- ja kaitsepoliitika raames liidu meetmete rakendamiseks ellu viidavas kaitsetegevuses osaleva liikmesriigi, välja arvatud Eesti relvajõududele ja nendega kaasas olevale tsiviilkoosseisule ametikohustuste täitmiseks;

7) kehtetu 1.07.2017

8) liiduväline kaup, mis on suunatud tolliladustamise, vabastooni, seestöötlemise, transiidi või imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi

tolliprotseduurile, või ajutiselt ladustatud liiduväline kaup, tingimusel et seda kaupa ei ole viidud tollijärelevalve alt ebaseaduslikult välja ja ei ole tarbitud ega kasutatud muudel kui tollialastes õigusaktides tolliseadustiku tähenduses ettenähtud juhtudel.

9) ekspordi eesmärgil vabatsooni toimetatav ja võõrandatav liidu kaup ja vabatsoonis olev liidu kaup, mis eksporditakse vahetult vabatsoonist kahe kuu jooksul vabatsooni või vabalattu toimetamisest arvates;

10) Eesti Pangale võõrandatav kuld;

11) nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ V lisas nimetatud kaup, kui see suunatakse viivitamata maksuladustamisele või on maksuladustatud (§ 44¹) ja tehinguga ei kaasne kauba maksuladustamise lõpetamine. Sätet ei kohaldata tarbimisse lubatud kütusele alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse tähenduses, kui kütus on paigutatud aktsiisilattu;

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

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

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

15) kaup, mis võõrandatakse internetipõhist kauplemiskohta omavale isikule juhul, kui teda loetakse käesoleva seaduse § 4 lõike 1³ kohaselt kauba soetajaks.

(3¹) Käesoleva paragrahvi lõike 3 punkti 2 ei kohaldata, kui käesoleva seaduse § 16 kohaselt on selle kauba käive maksuvaba või kui puudub kauba, välja arvatud uue transpordivahendi või aktsiisikauba soetaja või oma kauba teise liikmesriiki toimetaja kehtiv teises liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise number või selle kauba käivet pole kajastatud ühendusesisese käibe aruandes vastavalt käesoleva seaduse §-le 28.

(4) Käibemaksumäär on null protsenti järgmiste teenuste maksustatavast väärtusest:
1) teenus, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, välja arvatud juhul, kui käesoleva seaduse § 16 kohaselt on selle teenuse käive maksuvaba;

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

3) rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega otseselt seotud sadamateenus;

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

5) kehtetu alates 1. 01. 2006

6) rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva, välja arvatud ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõiduks kasutatav laev, või peamiselt rahvusvahelisi lende teostava lennuettevõtja kasutatava õhusõiduki remontimine, hooldamine, prahtimine, rendile või kasutusvaldusse andmine või sellisel merelaeval või õhusõidukil kasutatava seadme remontimine, hooldamine, rendile või kasutusvaldusse andmine;

7) vahendamisteenus, kui vahendatakse tehingut, mille käive tekib ühendusevälises riigis, või käesoleva paragrahvi lõike 3 punktides 1, 3–6 ja 10 nimetatud kaupa või käesoleva lõike punktides 2–4, 6, 9, 10, 12 ja 14 sätestatud teenust;

8) kehtetu alates 1.07.2022

9) kauba toimetamiseks väljapoole liidu tolliterritooriumi või ühendusevälisesse riiki, mis on liidu tolliterritooriumi osa, osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ja sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, kui neid osutatakse kaubasaatjale või -saajale;

10) kauba importimiseks osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus, sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, välja arvatud kindlustusteenus, ja sellise kauba teise ühenduses asuva sihtkohani toimetamisega seotud teenus, kui nimetatud teenuste kulu arvatakse imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka ja neid osutatakse kaubasaatjale või -saajale;

10¹) käesoleva paragrahvi lõike 3 punktis 8 nimetatud tolliprotseduurile suunatava või ajutiselt ladustatava liiduvälise kauba veoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ja sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, välja arvatud kindlustusteenus, kui neid osutatakse kaubasaatjale või -saajale;

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

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

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

14) teenus, mida osutatakse välisriigis asuvale käesoleva paragrahvi lõike 3 punktis 5 või 6 nimetatud isikule, esindusele, asutusele, erimissioonile, liidu institutsioonile või liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele või relvajõududele või peakorterile;

14¹) teenus, mida osutatakse Eestis asuvale rahvusvahelisele sõjalisele peakorterile, kui maksusoodustus on ette nähtud Riigikogus ratifitseeritud välislepingus, või käesoleva paragrahvi lõike 3 punktis 6¹ nimetatud relvajõududele ja nendega kaasas olevale tsiviilkoosseisule ametikohustuste täitmiseks;

14²) teenus, mida osutatakse Eestis asuvale liidu institutsioonile või liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele tingimusel, et teenuse kogumaksumus käibemaksuta on arve kohaselt vähemalt 53 eurot, välja arvatud kommunaalmaksete ja sideteenuste puhul;

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

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

(5) Nullprotsendise käibemaksumääraga maksustatava teenuse osutamist tõendatakse teenuse osutamise kohta sõlmitud lepinguga, tellimiskirjaga, arvega või teenuse osutamist tõendava muu dokumendiga. Maksuhalduril on õigus nõuda teenuse osutamist tõendavaid lisadokumente.

(5¹) Käesoleva paragrahvi lõike 3 punktides 5–6¹ ning lõike 4 punktides 14–14² ja 16 nimetatud juhtudel on nullprotsendise käibemaksumääraga maksustatavat käivet tõendav dokument nõukogu rakendusmäärusega (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT L 77, 23.03.2011, lk 1–22), kehtestatud käibemaksuvabastustõend.

(5²) Käesoleva paragrahvi lõike 3 punktides 5¹, 5² ja 6¹ ning lõike 4 punktides 14¹, 14² ja 16 nimetatud juhtudel kinnitab Eestis asuva liidu institutsiooni või liidu õiguse alusel asutatud ameti või asutuse ja ühises kaitsetegevuses osaleva NATO liikmesriigi relvajõudude või ühise julgeoleku- ja kaitsepoliitika raames liidu meetmete rakendamiseks ellu viidavas kaitsetegevuses osaleva liikmesriigi relvajõudude ja nendega kaasas oleva tsiviilkoosseisu ning rahvusvahelise sõjalise peakorteri õigust nullprotsendise käibemaksumääraga kauba soetamiseks või teenuse saamiseks käesoleva paragrahvi lõikes 5¹ nimetatud käibemaksuvabastustõendil valdkonna eest vastutav minister või tema volitatud ametnik..

(6) Sõltumata käesoleva paragrahvi lõike 3 punktis 1 sätestatust, kohaldatakse nullprotsendilise käibemaksumäära asemel maksuvabastust järgmistel juhtudel:

1) pärast tolliseadustiku tähenduses ekspordimist Eestisse tagasitoodud kauba asemel sellega sarnase kauba ekspordimisel, kui asendatav kaup toodi Eestisse tagasi maksuvabalt käesoleva seaduse § 17 lõike 2 alusel;

2) Eestisse käesoleva paragrahvi lõike 3 alusel nullprotsendilise käibemaksumääraga või käesoleva seaduse § 17 alusel maksuvabalt imporditud kauba ekspordimisel.

(6¹) Sõltumata käesoleva paragrahvi lõike 4 punktis 1 sätestatust, kohaldatakse nullprotsendise käibemaksumäära asemel maksuvabastust teenusele, mille käibe tekkimise koht on teine liikmesriik, kui maksukohustuslane kasutab teenuse osutamisel oma teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise numbrit.

(7) Kehtetu alates 1.07.2009

(8) Kui käesoleva paragrahvi lõike 3 punktis 5² või lõike 4 punktis 16 sätestatud nullprotsendise käibemaksumäära kohaldamise tingimused enam ei kehti, teavitab Euroopa Komisjon, amet või asutus, kes nullprotsendise käibemaksumääraga

maksustatud kaupa või teenust soetas, sellest maksuhaldurit ning tasub käibemaksu nimetatud kauba või teenuse eest nullprotsendise käibemaksumääraga maksustamise tingimuste äralangemisel käesoleva seaduse § 39 lõike 3 alusel kehtestatud korras ja tingimustel.

Kommentaar

Paragrahvis 15 sätestatakse käibe maksustamisel rakendatavad käibemaksumäärad.

§ 15 lõige 1

Alates 1. juulist 2025 käibemaksu standardmäär on 24%. Alates 1. jaanuarist 2024 kuni 30. juunini 2025 oli see 22%. Teatud erandlikel juhtudel oli võimalik rakendada maksumäära 20% kuni 30. juunini 2025. Standardmäära rakendatakse alati, kui puudub erisättest tulenev alus soodusmäära või maksuvabastuse rakendamiseks. Käibemaksudirektiivi artikli 97 kohaselt peab EL liikmesriigi käibemaksu standardmäär olema vähemalt 15%.

Käibemaksumäära tuleb rakendada põhiteenuse järgi. Üldjuhul tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks, kuid tehingut ei tohi kantslikult osadeks jaotada. Tegemist on ühe tehinguga siis, kui kaks või enam maksukohustuslase poolt kliendile osutatud teenuse osa või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustoimingu. Teenust tuleb käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena eelkõige siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend. Kui teenus koosneb kahest eraldiseisvast osast – millest üks on põhi- ja teine kõrvalteenus tuleb maksustada põhiteenuse määra järgi ka siis, kui on võimalik tuvastada teenuse iga osa hind koguhinnas, mida tarbija selle teenuse eest maksab (Euroopa Kohtu kohtuasjad C-41/04, C-251/05, C-94/09, C-463/16).

§15 lg 1¹

Alates 1. jaanuarist 2025 maksustatakse majutusteenust 13%-lise maksumääraga. Soodusmääraga maksustatakse ka majutusteenuse edasimüüki. Vähendatud maksumäära ei saa rakendada majutusega koos osutatavatele muudele teenustele ja müüdavatele kaupadele (va hommikusöök). Vähendatud maksumäär on rakendatav üksnes majutamise vahetult seotud teenustele, mis näiteks sisalduvad teatud toaklassi hinnas olenemata nende teenuste reaalsest kasutamisest ja on seega lahutamatu osa majutusest. Majutusteenuseks ei loeta (turismiseaduse § 17 lg 3):

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

Punktis 1 teksti „ettevõtja poolt temale kuuluva vara arvel“ tuleb mõista nii, et ettevõtjate kuuluvaks varaks loetakse ka temale kuuluvate rahaliste hinnatavate õiguste ja kohustuste kogumit (TsÜS § 66), mis hõlmab ka üürilepinguid. Seega ei pea töötaja majutamiseks

olev eluruum olema ettevõtja omandis, vaid võib olla ka kasutuslepingu alusel, et seda lugeda ettevõtja varaks ning selles majutamine ei ole majutusteenus.

§ 15 lõige 2

Lõikes 2 on loetletud kaubad ja teenused, mille käibe maksustamisel rakendatakse madaldatud maksumäära (soodusmäära) 9%. Soodusmäära kehtestamise tingimused on toodud käibemaksudirektiivi artiklis 98. Käibemaksudirektiivi neid sätteid, mis näevad ette erandeid üldpõhimõttest, tuleb tõlgendada kitsalt. See puudutab ka madaldatud maksumäära (Euroopa Kohtu kohtuasi C-251/05).

2009. aasta algusest tõsteti käibemaksu soodusmäär 5%-lt 9%-le, kusjuures osadelt kaupadelt ja teenustelt kaotati soodusmäär. Etenduste ja kontsertide korraldamisele, matusetarvetele ja –teenustele ning ohtlike jäätmete käitlemisele alates 2009. aastast enam soodusmäära ei rakendata.

Lõike 2 **punkti 1** kohaselt maksustatakse soodusmääraga raamatut ja õppekirjandust, välja arvatud käesoleva seaduse § 16 lõike 1 punktis 6 nimetatud õppevahendit (ehk kui õppekirjandus võõrandatakse õppeasutuse poolt seoses koolitusteenuse osutamiseга).

Alates 1. maist 2020 rakendatakse soodusmäära sõltumata sellest millisel kandjal on raamat või õppekirjandus avaldatud. Samuti rakendub soodusmäär elektroonilisele raamatule ja õppekirjandusele. Enne nimetaud kuupäeva oli soodusmäär vaid trükitud raamatul ja õppevahendina kasutataval töövihikul. Raamatutena võivad olla väljaantud ka noodid. Oluliseks kriteeriumiks raamatute puhul on terviklikkus ja püsiv väärtus. Näiteks raamatutena ei käsitata kalendermärkmikke ega ristsõnakogumikke, kuna neid ei saa uuesti kasutada. Joonistamis- ja värvimisraamatuid käsitatakse raamatutena, kui neil on piisavalt teksti, mis võimaldab neid uuesti kasutada (üldjuhul on neile antud ka ISBN kood). Pimedatele ja vaegnägijatele Braille kirjas või reljeeftrükis väljaandeid maksustatakse vähendatud maksumääraga vastavalt käibemaksuseaduse § 15 lõike 2 punktile 2 sõltumata asjaolust, kas võõrandatakse raamatut või mõnda muud väljaannet. Eraldi olevad maakaardid ei ole raamatud.

Füüsilisel kandjal olevad väljaanded lisaks trükitud väljaannetele on audioraamatud, mis on CD-plaadile või muule füüsilisele kandjale salvestatud, ja mis sisaldavad sama tekstilist infot, kui trükitav või elektrooniline raamat. Muul füüsilisel kandjal olevale väljaandele või elektroonilisele väljaandele kohaldub vähendatud käibemaksumäär, kui see ei erine trükitavast väljaandest muul moel kui mõne elemendi poolest, mis on omased sellele formaadile, näiteks otsingumootori ja järjehoidmise kasutusvõimalus. Oluline on see, et elektrooniline väljaanne oleks võimalikult sarnane trükitud väljaandele. Soodusmäära rakendamiseks elektroonilisele väljaandele ei pea olema välja antud selle trükiversiooni. Kui elektroonilist väljaannet pole trükitul kujul väljaantud, siis soodusmäära on õigus kohaldada juhul kui see ei sisalda selliseid lisasid, mis ei ole omased raamatule, nt sisaldab arvutimänge.

Õppekirjandus on põhikooli- ja gümnaasiumi seaduse § 20 lg 1 kohaselt näiteks õpikud, tööraamatud, töövihikud ja töölehed. Soodusmäär rakendub nii trükitud kui ka digitaalselt väljaantud õppekirjandusele, mis on kantud vastavasse alamregistrisse.

Punktis 2 on sätestatud soodusmäär ravimitele, meditsiiniseadmetele ja abivahenditele. Nende kaupade ammendav loetelu on kehtestatud vastava sotsiaalministri määrusega.

Nimetatud sätte aluseks on käibemaksudirektiivi III lisa punktid 3 ja 4. Nimetatud punktides on sätestatud, et maksusoodustus võib rakendada üksnes sellistele meditsiiniseadmetele ja abivahenditele, mis on tavaliselt kasutatavad puude leevendamiseks või ravimiseks ning mis on mõeldud üksnes puudega isiku isiklikuks tarbeks. Samas võib lisaks ravimitele rakendada soodusmäära ka rasestumisvastastele vahenditele. Soodusmäära ei rakendata hügeenisidemetele.

Punkt 3 tunnistati kehtetuks 1. augustist 2022, kuna selles punktis toodud kaupadele kehtestati soodusmäär 5% ning see sätestati antud paragrahvi lõikes 2¹.

Punkt 4 tunnistati kehtetuks 1. jaanuarist 2025. Majutusteenuseke kehtestati 13%-line maksumäär ning see sätestati antud paragrahvi lõikes 1¹.

Punkti 5 kohaselt maksustatakse 1. jaanuarist 2025 ajakirjandusväljaanded 9%-lise maksumääraga. Soodusmäära ei rakendata ajakirjandusväljaandele mis sisaldab peamiselt reklaami või erakuulutusi või erootilikat või pornograafiat või videomaterjali või muusika kuulamist. 1.08.2022–31.12.2024 kehtis ajakirjandusväljaannetel 5%-line maksumäär. Enne 1.08.2022 kehtis nendel 9%-line maksumäär. Enne nimetatud kuupäeva kehtis ajakirjandusväljaannetele 9%-line maksumäär. Alates 1. maist 2020 rakendatakse soodusmäära sõltumata sellest, millisel kandjal ajakirjandusväljaanne on. Enne nimetatud kuupäeva oli soodusmäär perioodiliselt väljaantud trükisel.

§ 15 lõige 2¹

Lõige 2¹ tunnistati kehtetuks 1. jaanuarist 2025. Ajakirjandusväljaannetele kehtestati 9%-line maksumäär ning see sätestati antud paragrahvi lõikes 2.

§ 15 lõige 3

Lõikes 3 sätestatakse loetelu kaupadest, mille käibe maksustamisel rakendatakse nullmäära. Kaupade käibe maksustamine nullmääraga tähendab seda, et kauba hinnale ei lisata käibemaksu, kuid maksukohustuslasel on õigus oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata kauba võõrandamisega seotud sisendkäibemaks. Lõikes 4 on loetletud nullmääraga maksustatavad teenused. Käibemaksudirektiivis on sätestatud nende kaupade maksuvabastus peamiselt artiklites 138, 146, 147, 151, 152 ja 156 ning kaasnev sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus artiklis 169.

Punkti 1 alusel maksustatakse nullmääraga kauba eksport ehk kauba müük ühendusevälisesse riiki (vt § 5 kommentaari). Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 146. Nullmääraga ei maksustata siiski sellise kauba ekspordi, mille siseriiklik käive on maksuvaba. Seega maksuvaba käibena käsitatava kauba ekspordil ei teki isikul nullmääraga maksustatav käive, samas puudub maksukohustuslasel ka õigus vastava ekspordiga seotud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Nullmäära rakendamiseks peavad maksukohustuslasel olemas olema kauba ekspordi tõendavad dokumendid.

Kauba ühendusesisene käive on **punkti 2** alusel nullmääraga maksustatav käive sarnaselt kauba ekspordile. Kauba ühendusesisese käibe korral tuleb arvele märkida muuhulgas ka 0 % määra rakendamise alus, milleks on käibemaksudirektiivi artikkel 138 (KMS § 37 lg 8 punkt 1). Ühendusesisese käibe maksustamisel nullmäära rakendamise eeltingimuseks on, et on tõendatud kauba toimetamine teise liikmesriiki (KMS § 7 lg 4). Kuna puudub tollipiir ja pidev kaupade liikumise kontroll piiril, ei saa kauba väljaviimisel toetuda tollidokumentidele, nagu kauba ekspordi ja impordi puhul. Kauba väljatoimetamist

tõendatakse tavaliste kaubanduslike dokumentidega, nagu näiteks kaubaveo dokumendid, saateleht, kauba üleandmis-vastuvõtu akt jms.

1. jaanuarist 2020 jäeti sättest välja teine lause, mille korral ei ole õigust tehingut 0%-lise maksumääraga maksustada. Need juhud sätestati eraldi lõikesse 3¹.

Punktide 3 ja 4 alusel on nullmääraga maksustatud rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev (välja arvatud ettevõtlusega mitteseotud huvi- ja lõbusõitudeks kasutatav merelaev) ja peamiselt rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja kasutatav õhusõiduk. Samuti maksustatakse nullmääraga nimetatud merelaeva ja õhusõiduki varustus, seadmed, varuosad, kütus ja reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatud kaup, välja arvatud liidu vetes sõitval merelaeval või ühendusesisesel lennul kaasamüüdav kaup. Laeva või õhusõiduki pardal kaasamüüdav kaup maksustatakse standardmääraga riigis, kust laev või õhusõiduk väljus. Seega teel Tallinnast Helsingisse maksustatakse laeva pardal müüdav kaup Eesti käibemaksumääraga ja Helsingist Tallinnasse Soome käibemaksumääraga.

Nullmäära kohaldatakse ka merelaevale ja õhusõidukile toimetamiseks võõrandatavale kaubale, mida käsitatakse varuna. Enne 1. jaanuari 2006 kasutati merelaevale ja õhusõidukile toimetamiseks võõrandatavale varule nullmäära kohaldamiseks ekspordi tolliprotseduuri, mis ei ole oma olemuselt õige. Laeva või lennuki varud jagunevad kaasavõetavaks varuks ja tarbevaruks. Kaasavõetav varu on kaup, mis toimetatakse vee- või õhusõidukile tolliterritooriumil viibimise ajal ning mis on ette nähtud reisijatele ja meeskonnaliikmetele tasuta või tasu eest võõrandamiseks juhul, kui see kaup võetakse vee- või õhusõidukist maale minnes kaasa. Tarbevaru on kaup (sh mootorikütus ja mootoriõlid ning nende kasutamiseks vajalikud lisandid ja filtrielemendid, puhastusained, korrosiooni- ja roostetõrjevahendid ning gaas keevitustöödeks), mis on vee- või õhusõiduki sihtkohta jõudmiseni ette nähtud tarbimiseks vee- või õhusõiduki või meeskonnaliikmete poolt või mida võõrandatakse vee- või õhusõiduki toitlustuskohtades reisijatele või meeskonnaliikmetele. Varuosi ja lisavarustust tarbevarudeks ei loeta, seepärast on nad sättes eraldi nimetatud.

Punktide 5–5² nimetatud institutsioonidele müüdatavat kaupa maksustatakse 0% määraga kui on täidetud toodud tingimused. Punkt 5 hõlmab ka teises liikmesriigis asuvale Eesti diplomaatilisele esindusele või konsulaarasutusele müüdatavaid kaupu. Vastava käibe nullmääraga maksustamise aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 151. Lõiget 5 täpsustati 1. maist 2016 lisades soodustatud isikute loetellu rahvusvahelise organisatsiooni peakorterit.

1. jaanuarist 2017 lisandus lõige 5¹, mille kohaselt rakendatakse 0% määra ka kauba võõrandamisele Eestis asuvale liidu institutsioonile (nt Euroopa Komisjoni Esindus Eestis, Euroopa Parlamendi Infobüroo Eestis ning vabadusel, turvalisusel ja õigusel rajaneva ala suuremahuliste IT-süsteemide operatiivjuhtimise Euroopa amet (EU-LISA)) tingimusel, et arve kogumaksmus käibemaksuta on vähemalt 53 eurot, va kommunaalmaksete ja kütuse puhul vedelkütuse seaduse tähenduses. Kuni 1. jaanuarini 2017 rakendati neile käibemaksu tagastamist vastavalt KMS § 39 lõikele 1. Euroopa Ühenduste privileegide ja immuniteedi protokollis Eesti Vabariigis rakendamise kokkuleppes tulenevalt 1. jaanuarist 2006 täpsustati, et maksusoodustus ei rakendu liidu institutsiooni haldustöötajatele. Samasse sättesse lisati ka täiendus, et liidu institutsioonile tagastatakse (ehk siis 1. jaanuarist 2017 rakendatakse 0% määra) ka toiduainete soetamisel

tasutud käibemaks, erinevalt diplomaatilisest esindustest, kellele vastavat käibemaksu ei tagastata.

1. jaanuarist 2022 täpsustati EL institutsiooni ja EL õiguse alusel asutatud ameti või asutuse maksusoodustusi puudutavaid sätteid. EL õiguse alusel asutatud ametid ja asutused on ELi institutsioonidest erinevad asutused – need on eraldiseisvad juriidilised üksused, mis on asutatud ELi õigusest tulenevate konkreetsete ülesannete täitmiseks. EL ametid ja asutused on rahvusvahelised organisatsioonid, mille suhtes kohaldatakse EL privileegide ja immuuniteetide protokollid. Neile kohalduvad maksusoodustused samas ulatuses ja alustel nagu EL institutsioonidele ehk siis rakendatakse 0%-list maksumäära.

1. jaanuarist 2022 lisati lõikesse ka punkt 5². Selle punkti kohaselt kaubad, mida Euroopa Komisjon või EL õiguse alusel asutatud amet või asutus soetab neile EL õigusega antud ülesannete täitmisel COVID-19 pandeemiale reageerimiseks, maksustatakse nullprotsendilise käibemaksumääraga. Maksusoodustus nähakse ette olukordadeks, kus EL asutused või ametid ostavad kaupu selleks, et reageerida COVID-19 pandeemiast tulenevale hädaolukorrale ja sellised ostud tehakse tasuta kättesaadavaks liikmesriikidele või kolmandatele isikutele. Nullprotsendilist käibemaksumäära ei rakendata juhul, kui Euroopa Komisjon või EL õiguse alusel asutatud amet või asutus kasutab soetatud kaupu tasu eest edasi võõrandamiseks (analoogne säte teenuste osas KMS § 15 lg 4 p 16).

Õigust nullprotsendilise käibemaksumääraga kauba soetamiseks tõendab nõukogu rakendusmäärusega (EL) nr 282/2011, kehtestatud käibemaksuvabastustõend (KMS § 15 lõige 5¹). Õigust nullprotsendilise käibemaksumääraga kauba soetamiseks kinnitab valdkonna eest vastutav minister või tema volitatud ametnik, antud juhul Välisministeerium (vajalik punktide 5¹ ja 5² puhul, KMS § 15 lõige 5²).

Punktide 6 ja 6¹ alusel maksustatakse relvajõududele (va Eesti relvajõud Eestis) võõrandatud kaup 0% määraga sätetes toodud juhtudel ja tingimustel. Vastava käibe nullmääraga maksustamise aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 151, nõukogu direktiiv (EL) 2019/2235 ja riigikogu poolt ratifitseeritud välislepingud.

Lõiget 6 täpsustati 1. maist 2016 lisades soodustatud isikute loetellu rahvusvahelise sõjalise peakorterite. Nimetatud kuupäevast lisati ka lõige 6¹ mille kohaselt rakendatakse 0%-list käibemaksu määra kauba võõrandamisel Eesti ühises kaitsetegevuses osaleva NATO liikmesriigi, välja arvatud Eesti, relvajõududele ja nendega kaasas olevale tsiviilkoosseisule ametikohustuste täitmiseks. Samuti rakendatakse 0%-lise määra kauba võõrandamisel rahvusvahelisele sõjalisele peakorterile juhul, kui maksusoodustus on ette nähtud Riigikogus ratifitseeritud välislepingus. Sellised välislepingud on eeskätt Põhja-Atlandi lepingu osalisriikide vaheline relvajõudude staatust reguleeriv kokkulepe (NATO SOFA) (RT II 2004, 31, 114), Protokoll Põhja-Atlandi lepingu alusel loodud rahvusvaheliste sõjaliste peakorterite staatuse kohta (Pariisi protokoll) (RT II 2004, 31, 114) ning Eesti Vabariigi ning NATO Euroopa vägede kõrgema peakorterite ja NATO arenduse kõrgema ülemjuhataja peakorterite vaheline Pariisi protokoll (lisakokkulepe (RT II, 14.05.2013, 1). Enne muudatust rakendati neile käibemaksu tagastamist vastavalt KMS § 39 lõikele 2.

1. juulist 2022 muudeti punkte 6 ja 6¹. Muudatuste kohaselt maksustatakse nullprotsendilise määraga kaubad ja teenused, mis on mõeldud EL liikmesriigi relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilpersonalit tarbeks või nende sööklate

varustamiseks, kui need relvajõud osalevad väljaspool oma liikmesriiki kaitsetegevuses, millega rakendatakse ühise julgeoleku- ja kaitsepoliitika (edaspidi ka *ÜJKP*) raames EL meetmeid. Nullprotsendilist määra ei rakendata Eesti relvajõududele Eestis võõrandatavate kaupade ja osutatavate teenuste osas.

Kaitsetegevus, millega rakendatakse *ÜJKP* raames EL meetmeid, hõlmab sõjalisi missioone ja operatsioone, lahingugruppide tegevust, vastastikust abi, alalise struktureeritud koostöö projekte ning Euroopa Kaitseagentuuri meetmeid. Maksusoodustusega ei ole hõlmatud EL toimumise lepingu artiklis 222 sätestatud solidaarsusklausli alusel võetavad meetmed ega muu liikmesriikide vaheline kahe- või mitmepoolne tegevus, mis ei ole seotud *ÜJKP* raames EL meetmete rakendamiseks elluviidava kaitsetegevusega. Sätestatud maksusoodustus kohaldub üksnes *ÜJKP* kaitsetegevusega otseselt seotud ülesannete täitmisega seonduvale kaubale või teenusele ja need ei hõlma *ÜJKP* tsiviilmissioone. Sellest tulenevalt võib maksusoodustust tsiviilpersonalit tarbeks võõrandatud kaupade või neile osutatud teenuste suhtes kohaldada üksnes siis, kui tsiviilisikud on kaasas relvajõududega, kes täidavad *ÜJKP* kaitsetegevusega otseselt seotud ülesandeid väljaspool oma liikmesriiki. Ülesandeid, mida täidab üksnes tsiviilpersonal või mida täidetakse üksnes tsiviilvõimeid kasutades ei käsitata kaitsetegevusena.

Kõnealuse 0%-lise määraga maksustatavat käivet tõendavaks dokumendiks on Kaitseministeeriumi kinnitusega käibemaksuvabastustõend, mille vorm on kehtestatud nõukogu rakendusmäärusega (EL) nr 282/2011 (lisa II) (vt KMS § 15 lg 5¹ ja 5²).

Punktid 7 ja 8

Punkt 7 tühistati ja punkt 8 muudeti 1. juulist 2017. a seoses uue tolliseadustiku jõustumisega. Termin „vabaladu“ enam ei ole kasutusel ning kuna vabatsoonis olev kaup loetakse nüüd tolliprotseduurile suunatud kaubaks, ei ole vaja eraldi punktides käsitleda „vabatsooni paigutamist“ ja teatud „tolliprotseduurile suunamist“.

Punkti 8 alusel käsitatakse vabatsoonis või vabalaos oleva, vabatsooni või vabalattu paigutatud või antud punktis loetletud tolliprotseduuride alusel Eestisse toimetatud liiduvälise kauba võõrandamist nullmääraga maksustatava käibena. 2006. aasta alguses jõustunud muudatusega võeti sättest välja mõiste „tollikontrolli all töötlemise tolliprotseduur“, sest käibemaksudirektiiv ei võimalda sellel tolliprotseduuril oleva kauba tehingute osas nullmäära rakendamist. Tollikontrolli all töötlemise tolliprotseduur erineb seestöötlemise tolliprotseduurist sellega, et näeb ette kauba vabasse ringlusse lubamise pärast töötlemist ning juba Eestisse toimetatud liiduvälise kauba paigutamist tollikontrolli all töötlemise tolliprotseduurile käsitatakse kauba impordina KMS mõttes (seestöötlemise puhul import n.ö. lükkub edasi). Seega maksustatakse ka kõik impordi maksustamisele järgnevad kaubatehingud võrdselt iga muu siseriikliku kaubatehinguga rakendades 24% käibemaksumäära.

Punktis 9 sätestatakse nullmäär ekspordi eesmärgil vabatsooni toimetatavale ja võõrandatavale liidu kaubale ning vabatsoonis olevale liidu staatusega kaubale. Nullmäära rakendamise tingimuseks on, et kaup eksporditakse vabatsoonist 2 kuu jooksul selle sinna toimetamisest. Nullmäära saab rakendada kõigile selle 2 kuu jooksul kaubaga tehtud tehingutele. Samas peab tehingu teinud maksukohustuslasel nullmäära tõendava dokumendina olemas olema tõend, millest on näha kauba vabatsooni toimetamise ja sealt eksportimise päev.

Punktiga 10 lisatakse nullmääraga maksustatavate kaupade hulka Eesti Pangale võõrandatav kuld vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 152.

Punktis 11 sätestatakse, et käibemaksudirektiivi V lisas nimetatud kauba käive maksulaos on maksustatud nullmääraga, kuid eelduseks on, et kaupa ei viida tehingu tulemusena maksulaost välja. Lubatud on ajutine kauba väljatoimetamine, kuid ainult maksuhalduri loal (vt § 44¹ lg 13). Nullmääraga maksustatakse ka selline kauba käive, kus tehingu tulemusena paigutatakse kaup viivitamatult maksuladustamisele, sealhulgas juba maksulaos asuva kauba toimetamine tehingu tulemusena teise maksulattu. Viimasel juhul on oluline, et kaup jääks pärast tehingu toimumist maksuladustamise režiimile. Selleks, et kaup maksulaost väljumisel ei jääks maksustamata on KMS § 3 lõike 6 punktis 5 nimetatud eraldi toimingud, mida tuleb maksustada käibemaksuga. Antud punkti täpsustati 1. aprillist 2012. Juhul kui tarbimisse lubatud kütus on nii aktsiisilaos kui ka maksulaos, siis maksulao sätet ei kohaldata.

Punkt 12 lisandus 2010. aasta algusest jõustunud muudatustega. Punkti kohaselt maksustatakse 0%-lise käibemaksumääraga aktsiisilaosisesed tehingud aktsiisikaupadega. Maksumäär 0% rakendatakse ka juhul, kui kaup läheb ühest aktsiisilaost teise. Maksumäär 0% ei rakendata aga tehingule, mille tulemusena kaup aktsiisilattu paigutatakse (erinevus maksulaoga). Selleks, et kaup aktsiisilaost väljumisel maksustamata ei jääks on KMS § 3 lõike 6 punktis 6 toodud eraldi välja toimingud, mida tuleb maksustada käibemaksuga. Punkti 12 aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 157 lõike 1 punkti b ja artikkel 160 lõike 1 punkti b, mille kohaselt võivad (ei ole kohustatud) liikmesriigid maksust vabastada (0%-line maksumäär) selliste kaupade tarne, mis on mõeldud liikmesriigi territooriumil suunamiseks muule ladustamisprotseduurile kui tolliladustamine, ning kaubatarned ja teenuste osutamine nimetatud kohtades. Punkti muudeti 1. aprillist 2012. Sätestati, et 0%-list maksumäära saab rakendada vaid juhul, kui kaup on aktsiisilaos ajutises aktsiisivabastuses. Tarbimisse lubatud kütuse osas 0%-list maksumäära enam ei rakendata.

Punkt 13 lisandus 1. juulist 2013 jõustunud muudatusega. Käibemaksuseadust muudeti Eesti Vabariigi ning NATO Euroopa vägede kõrgema peakontori ja NATO arenduse kõrgema ülemjuhataja peakorteri vahelise Pariisi protokolliga lisakokkuleppe ratifitseerimisega seonduvalt seaduste muutmise seadusega. Vt ka KMS § 39 kommentaari.

Punkt 14

Punkti 14 kohaselt maksustatakse 0%-lise maksumääraga kaup, mille import on maksuvaba tollimaksuvabastuse kohaldamiseks sätestatud tingimustel vastavalt nõukogu määruse 2009/1186 artikli 76 alusel kehtestatud komisjoni otsusele. Euroopa Komisjon tegi 1. juulil nõukogu määruse 2009/1189 artikli 76 alusel otsuse 2022/1108 mille alusel võib kohaldada Ukraina sõja eest põgenevatele isikutele ja Ukrainas abi vajavatele isikutele tasuta jagamiseks või kasutada andmiseks mõeldud kaupade impordil tolli- ja käibemaksuvabastust. Otsuse alusel kohaldata maksuvabastust 18 liikmesriigis, nende seas Eestis. Maksusoodustus oli tähtajaline. Maksusoodustust rakendati 2022. aasta 24. veebruarist kuni 2022. aasta 31. detsembrini. Euroopa Komisjoni 17.aprilli 2023 otsusega 2023/829 pikendati maksusoodustust 10 liikmesriigis, sh Eestis 31. detsembrini 2023.

Maksusoodustus COVID-19 viiruse vastase võitlusega seotud kaupade osas oli kuni 2022.

aasta 30. juunini. Euroopa Komisjon tegi 3. aprillil 2020 otsuse 2020/491, mille alusel võis kohaldada COVID-19 viiruse puhangu vastu võitlemiseks kasutatavate isikukaitsevahendite ning muude meditsiiniliste vahendite impordil tolli- ja käibemaksuvabastust. Muudatus jõustus 22. aprillist 2020, aga kohaldati tagasiulatuvalt alates 30.01.2020. Esiialgu oli soodustuse perioodiks 6 kuud. Euroopa Komisjon pikendas seda mitmel korral. Euroopa komisjoni 22. detsembri 2021. a otsuse 2021/2313 kohaselt kehtis maksusoodustus 2022. aasta 30. juunini (1.01.2022–30.06.2022 kehtis maksusoodustus 23 liikmesriigis, sh Eestis). Antud punkti kohaselt rakendati 0% määra nendel juhtudel, mil seoses COVID-19 viiruse vastase võitlusega oli kauba import maksuvaba.

Punkt 15 lisati 1. juulist 2021. Vastavalt KMS § 4 lõikele 1³, kui isik võimaldab internetipõhise kauplemiskoha kaudu maksukohustuslasel, kelle asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, ühenduses asuvat kaupa võõrandada mittemaksukohustuslasele loetakse, et see isik on soetanud ja võõrandanud need kaubad ise. Seega loetakse, et kauba mittemaksukohustuslasele võõrandaja on internetipõhist kauplemiskohta omav isik, mitte tegelik kauba võõrandaja. KMS § 4 lõike 1³ eesmärk on sätestada internetipõhist kauplemiskohta omavale isikule maksukohustus maksukohustuslase asemel, kelle ettevõtte asukoht on ühendusevälises riigis ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht ning kes on tegelik kauba võõrandaja. Selle tulemusena tekib kaks tehingut: maksukohustuslase poolt kauba võõrandamine internetipõhist kauplemiskohta omavale isikule ja internetipõhist kauplemiskohta omava isiku poolt kauba võõrandamine mittemaksukohustuslasele. Punktiga 15 sätestatakse, et kauba võõrandamine maksukohustuslase poolt internetipõhist kauplemiskohta omavale isikule maksustatakse 0%-lise määraga. Käive tekib liikmesriigis, kus kaup asub, kuna selle käibega seoses kauba transporti ei toimu. Maksukohustuslasel on õigus sellise kauba võõrandamisega seotud käibemaks tagasi saada, kuid maksukohustus kauba võõrandamiselt on internetipõhist kauplemiskohta omaval isikul, kes deklareerib selle enda käibena. Vt ka § 4 lõike 1³ kommentaarides toodud näiteid.

§ 15 lg 3¹

Lõikes 3¹ on nimetatud juhud, mil kauba ühendusesisese käibe korral ei saa rakendada 0% määra. Enne 1. jaanuarit 2020 olid need juhtumid kirjas KMS § 15 lg 3 punktis 2. Nimetatud kuupäevast lisati juurde tingimus, et lisaks teises liikmesriigis kehtiva maksukohustuslase numbri olemasolule peab olema ühendusesisene käive deklareeritud ka ühendusesisese käibe aruandel. Seega selleks, et ühendusesisese käibe korral rakendada 0%-list maksumäära, peab selle käibe deklareerima ühendusesisesel käibe aruandel ja kajastama sellel kauba saaja teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise numbri. Kui üks nimetatud tingimustest ei ole täidetud, ei ole õigust sellist ühendusesisest käivet 0%-lise maksumääraga maksustada. Ka oma kauba toimetamise puhul teise liikmesriiki (KMS § 7 lg 1 punkt 3) saab rakendada nullmäära, kui isik on ise teises liikmesriigis maksukohustuslasena (piiratud maksukohustuslasena) registreeritud, st. ka sel juhul peab olema olema sihtkohariigi maksukohustuslase registreerimisnumber ja käive ühendusesisese käibe aruandel deklareeritud. Erandiks on uue transpordivahendi ja aktsiisikauba võõrandamine, kuna nende müügil rakendub nullmäär lähteriigis ka juhul, kui ostjal teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise numbrit ei ole ning tehing maksustatakse alati tarbimise riigis.

Kui maksukohustuslane on eksinud ja ei ole kauba ühendusesisest käivet deklareerinud kauba ühendusesisesel käibe aruandel, saab ta hiljem eksimuse avastamisel seda

deklareerida ühendusesisese käibe muutmise aruandel. Põhimõte on see, et enne ei saa 0% määra rakendada, kui see käive on ühendusesisese käibe aruandel deklareeritud.

0%-lise maksumääraga ei saa maksustada kui selle kauba käive on maksuvaba vastavalt KMS §-le 16.

Kauba ühendusesisese käibe tõendamise kord on sätestatud KMS § 7 lõikes 4.

§ 15 lõige 4

Lõikes 4 on loetletud nullmääraga maksustatavad teenused. Käibemaksudirektiivis on sätestatud nende teenuste maksuvabastus peamiselt artiklites 142, 144, 148, 151, 153 ning kaasnev sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus artiklis 169. KMS § 4 lõike 4 punktide 2-14 alusel rakendatakse nullmäära teenuse maksustamisel juhul, kui teenuse käibe tekkimise koht on Eesti (vt § 10). Kui teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti, siis on nullmäära rakendamise aluseks alati lõike 4 punkt 1, seda ka juhul, kui teenus on eraldi nimetatud järgnevates punktides. Nullmäära rakendamise täpne alussäte on oluline, kuna vastav punkt tuleb märkida teenuse osutamise eest esitatavale arvele.

Punktis 1 on sätestatud nullmäär maksukohustuslase poolt osutatavatele teenustele, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti (vt § 10 lg 5). Nende teenuste käive tekib välisriigis ning maksustatakse reeglina teenuse saaja poolt pöördmaksustamise kaudu. Teenused, mille käive tekib välisriigis, deklareeritakse nullmääraga maksustatava käibena, kui nad on osutatud Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Kui teenuse käive tekib välisriigis ning see tekitab maksukohustuslasele vastavas riigis maksukohustuslasena registreerimise kohustuse (näiteks teatud riikides välisriigis asuva kinnisasjaga seotud teenuse osutamisel mittemaksukohustuslasele), siis tuleb maksukohustuslasel end vastavas riigis registreerida ning deklareerida oma maksustatav käive välisriigis. Sel juhul nimetatud teenuse käivet Eesti käibedeklaratsioonil ei deklareerita (vt ka § 15 lg 6¹). Nullmääraga ei maksustata teenuseid, mida siseriiklikult käsitatakse maksuvaba käibena, seda ka juhul, kui teenuse käibe toimumise koht ei ole Eesti. Seega nende teenuste puhul ei saa reeglina sisendkäibemaksu maha arvata. Ainsaks erandiks on kindlustusteenus ja finantsteenused, mille osutamisel ühendusevälise riigi isikule saab § 29 lõikes 1 sisalduva erisätte alusel sisendkäibemaksu maha arvata, kuigi sisuliselt on siiski tegemist maksuvaba käibega.

Punkti 2 kohaselt rakendatakse nullmäära rahvusvahelise reisi ajal laeval või õhusõidukil reisijale osutatavale reisiks vajalikule teenusele. Selle sätte alusel maksustatakse nullmääraga teenused, mis oma olemuselt on otseselt seotud reisijateveoteenuse osamisega. Kuna rahvusvaheline reisijateveoteenus on maksustatud nullmääraga, siis rakendatakse nullmäära ka sellega vahetult seotud teenustele. Näiteks maksustatakse selle sätte alusel nullmääraga laeva kajuti kasutada andmine ning laeva ning lennuki pardal toitlustamine, samuti pagasivedu. Samas ei laiene nullmäär näiteks laeval osutatavatele meelelahutusteenustele, iluteenustele (juuksur, ilusalong) ja muudele sarnastele teenustele, mis oma olemuselt ei ole veoteenusega vahetult seotud.

Punkti 3 alusel kohaldatakse nullmäära rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega otseselt seotud sadamateenustele. Sadamateenused on: veesõiduki sildumise võimaldamine, veesõiduki lastimine ja lossimine, reisijate laevale mineku ja laevalt tuleku korraldamine, veeliikluse korraldamine akvatooriumil ja sissesõiduteel, veesõidukite pukseerimine ja jäämurdmine akvatooriumil, veesõiduki punkerdamine, laevajäätmete vastuvõtmine (sadamaseadus § 3). Olulised kriteeriumid nullmäära

rakendamiseks ja selle rakendamise õiguse tõendamiseks on, et teenus osutatakse sadama territooriumil ning et teenus osutatakse rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamiseks. Põhjendatud juhtudel ei ole kriteeriumiks sadama territooriumil teenuse osutamine, näiteks kui laevakütuse mahuti asub sadamaterritooriumi kõrval, kuid sel juhul on äärmiselt oluline tõendada teenuse otsene seos rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega. Samas ei maksustata antud sätte alusel nullmääraga näiteks kaupade ladustamise teenust sadama territooriumil, kuna teenusel puudub seos rahvusvahelistes vetes sõitva laevaga. Siiski võib ladustamine olla ka nullmääraga maksustatav käive, kui teenus osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele ja ettevõtlusega tegeleva ühendusvälise riigi isikule või antud teenus on kauba transiidi-, impordi- või ekspordiga seotud kaubaveo kõrvalteenus. Näiteks laevalt laaditud kaubad ootavad sadamas muud liiki transporti. Punkti 3 aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 148 punkt c.

Punkti 4 sõnastust muudeti 1. jaanuarist 2011 ning ühtlustati objekt, mida maksustatakse nullmääraga KMS §15 lõike 3 punktis 4 ja lõike 4 punktis 5 toodud sõnastusega. Varem kehtinud sõnastuse kohaselt maksustati nullmääraga peamiselt rahvusvahelistel lendudel lendava õhusõiduki teenindamisega otseselt seotud navigatsiooniteenus ja lennuväljateenus. Kehtiva korra kohaselt rakendatakse nullmäär peamiselt rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja õhusõiduki teenindamisega otseselt seotud navigatsiooniteenust ja lennuväljateenust. Seega on nüüd sõnastuses põhiohk lennuettevõtjal, kes peamiselt korraldab rahvusvahelisi lende, mitte konkreetsel õhusõidukil. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 148.

Punkt 5 sätestas nullmäärat rahvusvahelisele kullerpostiteenusele. Säte tunnistati kehtetuks 2006. aasta algusest, kuna käibemaksudirektiiv ei võimalda sätestada erandlikku nullmäärat rahvusvahelisele kullerposti teenusele. Kullerposti maksustatakse kaubaveoteenuse sätete alusel.

Punkt 6 sätestab nullmäärat rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva ja peamiselt rahvusvahelisi lende teostava lennuettevõtja kasutatava õhusõidukiga otseselt seotud, sättes loetletud teenustele. Need nullmääraga maksustatavad teenused on remontimine, hooldamine, prahtimine, rendile või kasutusvaldusse andmine või sellisel merelaeval või õhusõidukil kasutatava seadme remontimine, hooldamine, rendile või kasutusvaldusse andmine. Selle sätte puhul on oluline, et lennukiga seotud teenuste osas ei ole määrav mitte konkreetse lennuki kasutamine rahvusvahelistel lendudel, vaid see, et lennukit kasutatav lennuettevõtja teostaks peamiselt rahvusvahelisi lende. Merelaeva puhul on oluline taas konkreetse laeva kasutamine rahvusvahelistel reisidel. Nullmäärat saab rakendada maksukohustuslane kes neid teenuseid osutab rahvusvahelistes vetes sõitvale merelaevale või rahvusvahelisi lende teostavale lennuettevõtjale, mitte allhankijale.

Punktis 7 sätestatakse, millistel juhtudel rakendatakse nullmäärat vahendamisteenusele, mille käibe tekkimise koht on Eesti (vt § 10). Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 153. Kui vahendamisteenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti, maksustatakse vahendamisteenus nullmääraga § 15 lõike 4 punkti 1 alusel. Eesti käibeks loetavale vahendamisteenusele rakendatakse nullmäärat ühendusvälises riigis toimuvate tehingute vahendamisel ning enamike selliste tehingute vahendamisel, mille käibe tekkimise koht on Eesti, kuid mille maksustamisel rakendatakse siiski nullmäärat § 15 lõike 3 või 4 alusel.

Nullmääraga maksustatakse järgmiste kaupadega tehtavate tehingute vahendamisteenus: eksporditav kaup; rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev või selle varustus, seadmed,

varuosad, kütus ja reisija poolt pardal tarbitav kaup; peamiselt rahvusvahelisi lende teostava lennuettevõtja kasutatav õhusõiduk ja selle varustus, seadmed, varuosad, kütus ja reisija poolt pardal tarbitav kaup; diplomaatidele, diplomaatilistele esindustele, NATO relvajõududele jt. võõrandatav kaup ja Eesti Pangale võõrandatav kuld. Nullmääraga maksustatakse järgmiste teenuste vahendamine: rahvusvahelise reisi ajal laeva või õhusõiduki pardal reisijale osutatav reisiks vajalik teenus; rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega otseselt seotud sadamateenus; peamiselt rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja õhusõiduki teenindamisega otseselt seotud navigatsiooniteenus ja lennuväljateenus; eelnimetatud merelaeva või õhusõiduki remontimine, hooldamine, prahtimine, rendile või kasutusvaldusse andmine või sellisel merelaeval või õhusõidukil kasutatava seadme remontimine, hooldamine, rendile või kasutusvaldusse andmine; kauba ekspordi või impordiga seotud kaubavedu, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused; kauba vedu Assooridele või Madeirale või seal Eestisse või teise liikmesriiki ning töö vallasasjaga, mis toimetati Eestisse selle teenuse osutamiseks ja eksporditi pärast teenuse osutamist.

Punkt 8 on kehtetu alates 1. juulist 2022, kuna välistransiidi tolliprotseduuril oleva kauba veoteenuse, sellise veo korraldamise teenuse ja kõrvalteenuste 0% määraga maksustamise alus sisaldub punkti 10¹ sõnastuses.

Punktide 9–10¹ kohaselt maksustatakse 0%-lise käibemaksumääraga kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ja kaubaveoga seotud kõrvalteenused 0% määraga kui kaup:

- 1) toimetatakse väljaspoole EL tolliterritooriumi või ühendusevälisesse riiki, mis on EL tolliterritooriumi osa (punkt 9);
- 2) KMS § 6 alusel imporditakse (punkt 10);
- 3) suunatakse KMS § 15 lg 3 punktis 8 nimetatud tolliprotseduurile või liiduvälist kaupa ajutiselt ladustatakse (punkt 10¹).

Maksumäär 0% rakendamine põhineb käibemaksudirektiivi artiklil 144 ja artikli 146 lõike 1 punktil e.

Kaubaveoga seotud kõrvalteenused on kirjas KMS § 10 lõikes 8.

1. juulist 2022 maksustatakse neid teenuseid 0% määraga vaid juhul, kui teenus osutatakse otse kaubasaatjale või kaubasaajale. Euroopa Kohus otsustas kohtuasjas C-288/16, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada selliselt, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust (ehk rakendavad 0% määra) veoteenused, mis on otseselt seotud kaupade impordiga või ekspordiga ning mida osutatakse otse kaupade saatjale või saajale. Euroopa Kohus selgitas, et käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e sätestatu täiendab artikli 146 lõike 1 punkti a ja on mõeldud tagama, et osutatavad teenused maksustatakse teenuse sihtriigis ehk seal, kus eksporditavaid kaupu tarbitakse. Sellest tulenevalt kohaldub nullmäär üksnes kaubasaatjale ja kaubasaajale osutatavale teenusele ning nullmäär ei saa rakendada antud sätete kohaselt isikutele, kes allhanke korras osutavad veoteenust. Kui vedu on tellitud ühelt ettevõtjalt, kes siis selle omakorda järgmiselt alltöövõtu korras tellib, siis sellele alltöövõtu korras tellitud veoteenusele nullprotsendiline käibemaksumäär antud sätete kohaselt ei kohaldu.

1. juulist 2022 täiendati punkti 10 tulenevalt KMS § 13 lõike 1 muudatusest, mille kohaselt arvatakse imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka ka kauba teise

ühenduses asuva sihtkohani toimetamisega seotud kulud. Nimetatud kulud maksustatakse nullprotsendilise määraga, kui kulu on arvatud imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka.

1. juulist 2022 lisati punkt 10¹ mille kohaselt maksustatakse 0% määraga liiduvälise kauba, mis suunatakse tolliladustamise, vabatsiooni, seestöötlamise, transiidi või imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduurile või mida ajutiselt ladustatakse (KMS § 15 lõike 3 punkt 8), veoteenus, selle korraldamise teenus ja sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused (punkt 10¹). Selline nullprotsendilise määraga maksustatud veoteenus, veo korraldamise teenus ja kaubaveoga seotud kõrvalteenused maksustatakse kauba importimisel selles riigis, kus nende kaupade vabasse ringlusesse lubamine toimub, nende kulude imporditava kauba maksustatava väärtuse koosseisu lisamisel.

Punkt 11. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 142 peavad liikmesriigid maksustama nullmääraga kaubaveo Assooridele ja Madeirale ning kaubaveo sealt liikmesriikidesse.

Punktis 12 on sätestatud nullmäära rakendamine tööle vallasasjaga, mis just selle teenuse osutamise eesmärgil soetatud Eestist või on Eestisse toimetatud ja mis pärast teenuse osutamist eksporditakse. See säte põhineb käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktile d. 2009. aasta alguses jõustunud muudatustega sätestati, et nullmäära rakendatakse ka juhul, kui tehakse tööd vallasasjaga, mis on soetatud Eestist ning pärast teenuse osutamist toimetatakse ühendusest välja.

Alates 1. jaanuarist 2010 on lisaks teise liikmesriigi maksukohustuslasele ka ühendusvälise riigi ettevõtjale teenuse „töö vallasasjaga“ osutamisel käibe tekkimise kohaks teenuse saaja asukoht. Seega kui teenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või ühendusvälise riigi ettevõtjale, siis 0 % määra rakendamise aluseks on § 15 lõige 4 p 1, kuna teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti (KMS § 10 lg 1).

Punkt 13. Euroopa Liiduga liitumislepinguga sai Eesti õiguse erandi rakendamiseks, mille alusel on Eestil õigus kohaldada nullmäära rahvusvahelise reisijate veo Eestis toimuvale osale, kaasa arvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi veole.

Punkt 14. Nullmääraga maksustatakse teenuse osutamist välisriigis asuvale diplomaatilisele esindajale, konsulaarametnikule (välja arvatud aukonsul) erimissiooni või Välisministeeriumi tunnustatud rahvusvahelise organisatsiooni esindajale või esindusele, rahvusvahelise organisatsiooni peakorterile, diplomaatilisele esindusele, konsulaarasutusele, erimissioonile või liidu institutsioonile ja NATO relvajõule või nendega kaasas oleva tsiviilkoosseisu ametikohustuste täitmiseks, kui need relvajõud osalevad ühises kaitsetegevuses, või rahvusvahelisele peakorterile. Vastava käibe nullmääraga maksustamise aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 151.

1. jaanuarist 2022 täpsustati EL institutsiooni ja EL õiguse alusel asutatud ameti või asutuse maksusoodustusi puudutavaid sätteid. EL õiguse alusel asutatud ametid ja asutused on ELi institutsioonidest erinevad asutused – need on eraldiseisvad juriidilised üksused, mis on asutatud ELi õigusest tulenevate konkreetsete ülesannete täitmiseks. EL ametid ja asutused on rahvusvahelised organisatsioonid, mille suhtes kohaldatakse EL

privileegide ja immunitetide protokoll. Neile kohalduvad maksusoodustused samas ulatuses ja alustel nagu EL institutsioonidele ehk siis rakendatakse 0%-list maksumäära.

Punkt 14¹. Antud säte lisati seadusesse 1. maist 2016. Muudatusega laiendati 0%-lise käibemaksu määra rakendamist teenustele, mis osutatakse Eestis ühises kaitsetegevuses osaleva NATO liikmesriigi, välja arvatud Eesti, relvajõududele ja nendega kaasas olevale tsiviilkoosseisule ametikohustuste täitmiseks. Samuti rakendatakse 0%-list määra rahvusvahelisele sõjalisele peakorterile juhul, kui maksusoodustus on ette nähtud Riigikogus ratifitseeritud välislepingus. Sellised välislepingud on eeskätt Põhja-Atlandi lepingu osalisriikide vaheline relvajõudude staatust reguleeriv kokkulepe (NATO SOFA) (RT II 2004, 31, 114), Protokoll Põhja-Atlandi lepingu alusel loodud rahvusvaheliste sõjaliste peakorterite staatuse kohta (Pariisi protokoll) (RT II 2004, 31, 114) ning Eesti Vabariigi ning NATO Euroopa vägede kõrgema peakorteri ja NATO arenduse kõrgema ülemjuhataja peakorteri vaheline Pariisi protokoll lisakokkulepe (RT II, 14.05.2013, 1). Kõnealuse 0%-lise määraga maksustatavat käivet tõendavaks dokumendiks on NATO relvajõudude või sõjalise peakorteri esindaja ja Kaitseministeeriumi kinnitusega käibemaksuvabastustõend, mille vorm on kehtestatud nõukogu rakendusmäärusega (EL) nr 282/2011 (lisa II). Enne 1. maid 2016 rakendati neile käibemaksu tagastamist vastavalt KMS § 39 lõikele 2.

Punkt 14². Lõiget 4 täiendati punktiga 14² 1. jaanuarist 2017. Muudatusega laiendati 0%-lise käibemaksu määra rakendamist teenusele, mis osutatakse Eestis asuvale liidu institutsioonile. Nimetatud 0%-lise määraga maksustatavat käivet tõendavaks dokumendiks on institutsiooni esindaja ja Välisministeeriumi kinnitusega käibemaksuvabastustõend, mis on kehtestatud Nõukogu rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT L 77, 23.03.2011, lk 1–22) (edaspidi *rakendusmäärus*) lisaga II. Eestis asuvale liidu institutsioonile kohaldatakse 0%-list määra tingimusel, et arve kogumaksumus käibemaksuta on arve vähemalt 53 eurot. Arve kogumaksumus võib olla väiksem kommunaalmaksete ja kütuse puhul. Nimetatud tingimus tuleneb Euroopa Komisjoni ja Eesti Vabariigi vahel sõlmitud Euroopa ühenduste privileegide ja immunitedi protokoll. Neile kohalduvad maksusoodustused samas ulatuses ja alustel nagu EL institutsioonidele ehk siis rakendatakse 0%-list maksumäära.

1. jaanuarist 2022 täpsustati EL institutsiooni ja EL õiguse alusel asutatud ameti või asutuse maksusoodustusi puudutavaid sätteid. EL õiguse alusel asutatud ametid ja asutused on ELi institutsioonidest erinevad asutused – need on eraldiseisvad juriidilised üksused, mis on asutatud ELi õigusest tulenevate konkreetsete ülesannete täitmiseks. EL ametid ja asutused on rahvusvahelised organisatsioonid, mille suhtes kohaldatakse EL privileegide ja immunitetide protokoll. Neile kohalduvad maksusoodustused samas ulatuses ja alustel nagu EL institutsioonidele ehk siis rakendatakse 0%-list maksumäära.

Punkt 15 lisati 1. juulist 2013 jõustunud muudatusega. Käibemaksuseadust muudeti Eesti Vabariigi ning NATO Euroopa vägede kõrgema peakorteri ja NATO arenduse kõrgema ülemjuhataja peakorteri vahelise Pariisi protokoll lisakokkuleppe ratifitseerimisega seonduvalt seaduste muutmise seadusega. Vt ka KMS § 39 kommentaari.

Punkt 16 lisati 1. jaanuarist 2022. Selle punkti kohaselt maksustatakse 0%-lise maksumäärana teenuseid, mida osutatakse Euroopa Komisjonile või EL õiguse alusel

asutatud ametile või asutusele neile EL õigusega antud ülesannete täitmisel COVID-19 pandeemiale reageerimiseks. Maksusoodustus nähakse ette olukordadeks, kus EL asutused või ametid ostavad teenuseid selleks, et reageerida COVID-19 pandeemiast tulenevale hädaolukorrale ja sellised ostud tehakse tasuta kättesaadavaks liikmesriikidele või kolmandatele isikutele. Nullprotsendilist käibemaksumäära ei rakendata juhul, kui komisjon või EL õiguse alusel asutatud amet või asutus kasutab ostetud teenuseid tasu eest edasi võõrandamiseks.

Punktides 14-14² ja 16 toodud juhtudel õigust rakendada nullprotsendilise käibemaksumäära tõendab nõukogu rakendusmäärusega (EL) nr 282/2011, kehtestatud käibemaksuvabastustõend (KMS § 15 lõige 5¹). Õigust saada teenust nullprotsendilise käibemaksumääraga kinnitab valdkonna eest vastutav minister või tema volitatud ametnik (KMS § 15 lõige 5²).

§ 15 lõige 5

Sätte alusel tõendatakse nullmääraga maksustatava teenuse osutamist lepinguga, tellimuskirjaga, arvega või mõne muu dokumendiga. Kui maksuhaldur leiab, et esitatud dokumendid ei ole piisavad nullmääraga rakendamise õiguse tõendamiseks, siis on maksuhalduril õigus nõuda teenuse osutamist tõendavaid lisadokumente (vt ka § 37 sätestatud arve väljastamise korda).

§ 15 lõige 5¹

Lõikes 5¹ on kehtestatud nõue sättes loetletud juhtudel kauba müümisel või teenuse osutamisel nullmääraga rakendamiseks vajaliku tõendava dokumendi kohta, milleks on nõukogu rakendusmäärusega nr 282/2011 kehtestatud käibemaksuvabastustõend. Nimetatud tõendi annab soodustatud isik kauba müüjale või teenuse osutajale.

§ 15 lõige 5²

Käibemaksuvabastustõend kinnitatakse Eesti-sisese ostu korral valdkonna eest vastutav ministri või tema volitatud ametniku poolt, ehk liidu institutsioonide õigust maksusoodustusele kinnitab Välisministeerium ning relvajõudude ja sõjalise peakorteri õigust maksusoodustusele vastavalt Kaitseministeerium.

§ 15 lõige 6

Lõike 6 alusel ei maksustata käibemaksuga eksporditud kauba asendustoote ekspordimist ja nullmääraga või maksuvabalt imporditud kauba ekspordimist. Antud juhul ei ole tegemist maksuvaba käibega ega ka nullmääraga, pigem käsitatakse nimetatud toiminguid mittekäibena ning puudub vajadus nende deklareerimiseks käibedeklaratsioonil.

§ 15 lõige 6¹

Nullmääraga asemel kohaldatakse maksuvabastust (samuti mitte maksuvaba käive, vaid sisuliselt pigem mittekäive) nende teenuste puhul, mille käibe tekkimise koht on teine liikmesriik, kui teises liikmesriigis ei rakendata pöördmaksustamist, vaid maksukohustuslane deklareerib käibe ise selles teises liikmesriigis, kasutades teenuse osutamisel oma teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise numbrit. Kuna teatud teenuste osutamisel tekib teenuse osutajal teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise kohustus ja kohustus vastavad teenused teises riigis deklareerida ja maksustada, siis neid teenuseid Eestis deklareeritava nullmääraga käibe hulka ei arvata. Nimetatud põhimõtet rakendatakse ka juhtudel, kui käibe tekkimise koht on

ühendusväline riik ning isik ei tegutse seal Eestis antud maksukohustuslase numbril alusel vaid teise riigi maksukohustuslasena. See põhimõte tuleneb käibemaksuseadusest ning käibemaksudirektiivist .

§ 15 lõige 7

Euroopa Liidu liitumislepingus sai Eesti üleminekuperioodi teatud soojusenergia ja füüsilisele isikule müüdava küttureurba, briketi, kivisöe või küttepuidu 5%-lise käibemaksumäära rakendamiseks. Üleminekuperiood kehtis kuni 2007. aasta 1. juulini. 1. juulist 2009 on säte tunnistatud kehtetuks, kuna soojusenergiat maksustatakse üldise käibemaksumääraga ning seega puudub vajadus erisätte järele.

§ 15 lõige 8

Antud lõikes sätestatakse, et kui sama paragrahvi lõike 3 punktis 5² või lõike 4 punktis 16 sätestatud nullprotsendilise maksumäära kohaldamise tingimused enam ei kehti, on komisjon või vastav amet või asutus, kes nullprotsendilise maksumääraga kaupa või teenust soetas, kohustatud sellest teavitama maksuhaldurit. Kauba võõrandamist või teenuse osutamist maksustatakse seejärel nullprotsendilise maksumäära kohaldamise aluse äralangemise päeval kehtivate tingimuste kohaselt. Käibemaksu tasumise kord kehtestatakse rahandusministri määrusega KMS § 39 lõike 3 alusel.

§ 16. Maksuvaba käive

(1) Käibemaksuga ei maksustata järgmiste sotsiaalset laadi kaupade ja teenuste käivet:

1) universaalne postiteenus postiseaduse tähenduses ja riikliku pensionikindlustuse seadusega ning töövoimetoetuse seadusega ettenähtud korras riiklike pensionide, abirahade, toetuste ja hüvitiste posti vahendusel väljamaksmine;

2) tervishoiuteenus tervishoiuteenuste korraldamise seaduse tähenduses ning [valdkonna eest vastutava ministri](#) määrusega kinnitatud nimekirjas nimetatud inimpäritolu elund või kude, inimveri või inimverest valmistatud verepreparaat ja rinnapiim;

2¹) hambatehniku poolt kutsealases tegevuses osutatav teenus ning hambaarsti või hambatehniku poolt võõrandatav hambaprotees

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

4) sotsiaalhoolekande seaduse §-des 8, 17, 20, 23, 26, 27, 30, 33, 41, 44, 45⁵, 45¹⁵, 56, 87, 91, 94, 97, 99¹, 100 ja 130¹ ja § 156 lõikes 3⁹ nimetatud sotsiaalteenus ning §-s 45¹ nimetatud riigi- või kohaliku omavalitsuse üksuse eelarvest rahastatav sotsiaalteenus;

5) laste ja noorukite kaitsega seotud turvakoduteenus;

6) alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrghariduskoolitus, sealhulgas õppevahend, mille koolitusteenuse osutaja võõrandab teenuse saajale, üldhariduskoolitusega seotud eraõppetunni andmine ja muu koolitus, välja arvatud ärilistel eesmärkidel antav muu koolitus;

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

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

(2) Samuti ei maksustata käibemaksuga järgmiste kaupade ja teenuste käivet:

- 1) kindlustusteenus, sealhulgas edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenus;
- 2) kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine. Majutusteenuse osutamisele ning sõidukite parkimismaja või parkimiskoha, stationsaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisele maksuvabastust ei kohaldata;

- 3) kinnisasi või selle osa. Maksuvabastust ei kohaldata kinnisasjale, mille oluline osa on ehitis ehitusseadustiku tähenduses või ehitise osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu või esmakordselt ühe aasta jooksul pärast esmast kasutuselevõttu, kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitis või selle osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu või esmakordselt ühe aasta jooksul pärast 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;

- 4) Eesti Vabariigi kehtiv postimaksevahend, kui seda müüakse nimiväärtuses;

- 5) [Kehtetu – jõust. 1.01.2009]

- 6) väärtpaber, 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;

- 7) loteriipilet ja hasartmängu korraldamine, välja arvatud kaubandusliku loterii korraldamine, ning sellise osavusmängu korraldamine, mille ainus võimalik võit on võimalus uuesti osaleda samas mängus;

- 8) investeringukuld, investeringukulla võõrandamise või võõrandamislepingu sõlmimisega seotud teenus või nende käibega seotud teenus, mida osutab teise isiku nimel ja arvel tegutsev agent;

- 9) kaup, mille soetamisel puudus õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, välja arvatud juhul, kui kaup on soetatud enne soetaja maksukohustuslasena registreerimist või kui kauba soetamisel on sisendkäibemaks maha arvatud osaliselt.

(2¹) Käibemaksuga ei maksustata järgmiste finantsteenuste käivet:

- 1) hoiustamistehingud avalikkuselt hoiuste ja muude tagasimakstavate rahaliste vahendite kaasamiseks;

- 2) laenutehingud, sealhulgas tarbijakrediit, hüpoteeklaenu ja muud äritehingute finantseerimise tehingud;

- 3) liisingutehingud;

- 4) makseteenused makseasutuste ja e-raha asutuste seaduse tähenduses, välja arvatud tehingud meenemüntidega Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EL) nr 651/2012 euromüntide emiteerimise kohta (ELT L 201, 27.07.2012, lk 135–137) tähenduses või ühenduseväliste riikide meenemüntidega (edaspidi meenemündid), mis ei ole investeringukuld;

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

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

- 7) tehingud nii oma kui ka klientide arvel väärtpaberituruseaduse § 2 lõike 1 punktides 1–7 sätestatud kaubeldavate väärtpaberite ja välisvaluutaga ning muud rahaturutehingud, sealhulgas tehingud tšekkide, vekslite, hoiusesertifikaatide ja muude selletaoliste instrumentidega;

8) käesoleva lõike punktis 7 nimetatud väärtpaperite emiteerimise ja müüügiga seotud tehingud ja toimingud;

9) rahamaakleri tegevus;

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

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

(3) Enne käibe toimumist samal maksustamisperioodil või varem sellest Maksu- ja Tolliametit kirjalikult teavitanud maksukohustuslane lisab käibemaksu järgmiste kaupade ja teenuste maksustatavale väärtusele:

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

2) kinnisasi või selle osa, välja arvatud eluruum;

3) käesoleva paragrahvi lõike 2 punktis 6 ja lõikes 2¹ nimetatud teenus, välja arvatud juhul, kui teenus osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele;

4) investeeringukuld, mille teisele maksukohustuslasele võõrandab maksukohustuslane, kes oma ettevõtluse käigus teostab tavaliselt tööstusliku toorainena kasutatava kulla käivet, või maksukohustuslane, kes toodab investeeringukulda või muudab muul otstarbel kasutatavat kulda investeeringukullaks, või sellise käibega seotud teenus, mida osutab teise isiku nimel ja arvel tegutsev agent.

(4) Kui maksukohustuslane lisab teenuste maksustatavale väärtusele käibemaksu käesoleva paragrahvi lõike 3 alusel, maksustatakse sellist käivet esimesest maksustamisperioodist alates vähemalt kahe aasta jooksul.

(5) Käibemaksuga ei maksustata käesoleva paragrahvi lõigetes 1 ja 2¹ nimetatud kaupade ja teenuste käivet, mis on käsitatavad elektrooniliselt osutatava teenuse käibena.

Kommentaar

Paragrahvis 16 sätestatakse kaubad ja teenused, mille käive on maksuvaba. Tehingu käsitlemine maksuvaba käibena tähendab seda, et kauba või teenuse hinnale ei lisata käibemaksu ning maksukohustuslasel puudub õigus maksuvaba käibega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Seega sisaldab maksuvaba käibena käsitatav tehingu maksumus varjatud kujul ka mahaarvamata sisendkäibemaksu. Käibemaksudirektiivis on maksuvaba käive reguleeritud artiklites 131-137.

§ 16 lõige 1

Lõikes 1 sisalduvad kaubad ja teenused, mille käive on maksuvaba, kuna nimetatud tegevus on sotsiaalset laadi ning tegutsetakse reeglina avalikes huvides. Üldpõhimõtte kohaselt tuleb maksuvabastusi tõlgendada kitsalt, arvestades, et need vabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga igasugune tasu eest osutatud teenus (EL kohtuasjad C-394/04 ja C-395/05). Isegi käibemaksu kummulatsiooni tekkimine ei ole aluseks käibemaksuvabastusele kui maksuvabastus ei tulene otseselt maksuvabastuste loetelust (EL kohtuasi C-401/05). Käibemaksudirektiivis on vastav maksuvaba käive reguleeritud artiklis 132.

Punktis 1 sätestatakse maksuvabastus universaalsele postiteenusele ja riiklike pensionite, abirahade, toetuste ja hüvitiste väljamaksmisele posti vahendusel. Postiseaduse § 5 kohaselt on universaalne postiteenus postiteenuste järjepidev, kvaliteetne ja taskukohase tasu eest osutamine kogu Eesti Vabariigi territooriumil. Nendeks postiteenusteks on: 1) kirisaadetise edastamine liht-, täht- ja väärtsaadetisena kaaluga kuni 2 kilogrammi; 2) postipaki edastamine täht- ja väärtsaadetisena kaaluga kuni 20 kilogrammi. Universaalse postiteenuse hulka ei kuulu postisaadetise edastamine partiisaadetisena. Universaalse postiteenuse osutaja on isik, kellele on väljastatud tegevusluba universaalse postiteenuse osutamiseks.

1. jaanuarist 2022 täpsustati sätet ja lisati viide töövõimetoetuse seadusele, mille alusel töövõimetoetuse väljamaksmine kojukande teenuse kaudu on samuti maksuvaba teenus nagu riikliku pensionikindlustuse seaduse alusel makstav riiklik pension, abiraha, toetus ja hüvitis. Töövõimetoetuse seadusega loodi uut liiki toetus – töövõimetoetus – ning lõpetati töövõimekaotuse protsentide ja töövõimetuspensionide määramine pensionikindlustuse seaduse alusel.

Punkti 2 kohaselt on maksuvaba tervishoiuteenus ning sotsiaalministri määrusega kinnitatud nimekirjas nimetatud teatud meditsiinilised kaubad (inimpäritolu elund või kude, inimveri, rinnapiim jt). Tervishoiuteenus on tervishoiuteenuste korraldamise seaduse kohaselt tervishoiutöötaja tegevus haiguse, vigastuse või mürgituse ennetamiseks, diagnoosimiseks ja ravimiseks eesmärgiga leevendada inimese vaevusi, hoida ära tema tervise seisundi halvenemist või haiguse ägenemist ning taastada tervist. Tervishoiuteenuste loetelu on kehtestatud sotsiaalministri määrusega. Tervishoiutöötaja on arst, hambaarst, õde ja ämmaemand, kui nad on registreeritud Tervishoiuametis. Tervishoiutöötaja võib osutada teenust omandatud eriala piires, mille kohta talle on väljastatud Tervishoiuameti tõend. Seega on maksuvabastuse rakendamiseks oluline, et osutatav teenus on tervishoiuteenus ning et teenust osutab tervishoiutöötaja.

Punkt 2¹ lisati maksuvabastuste loetellu 1. märtsist 2007. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti e kohaselt tuleb maksuvabastust rakendada hambatehnikute poolt kutsealase tegevuse raames osutatavatele teenustele ning hambaarsti või hambatehniku poolt võõrandatavatele hambaproteesidele. Kui hambaproteese müüb vahendaja kellel puudub vastav kvalifikatsioon, tuleb neid tooteid maksustada (Euroopa Kohtu kohtuasi C-401/05).

Punktis 3 on sätestatud maksuvabastus mittetulundusühingute poolt oma liikmetele osutatavatele teenustele ning füüsilistele isikutele osutatavatele spordirajatise või vahendi kasutamise teenustele. Mittetulundusühingu poolt oma liikmetele osutatav teenus on maksuvaba üksnes juhul, kui teenus osutatakse tasuta või liikmemaksu eest. Seega näiteks oma liikmetele tasuliste ürituste korraldamisel on tegemist maksustatava käibega.

Spordirajatise või spordivahendi kasutamise teenuse osutamisel füüsilistele isikutele rakendab mittetulundusühing või sihtasutus maksuvabastust ka juhul, kui osutab teenust tasu eest. Säte põhineb käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktil m. Direktiivi kohaselt ei maksustata otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavaid teenuseid, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele. Mittetulunduslike spordiühingute tehingud on maksust vabastatud kui üldistes huvides tehtud tehingud, tingimusel et need on otseselt seotud spordi või kehakultuuriga ning neid osutatakse spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele (vt Euroopa Kohtu kohtuasi

246/04 punkt 40). Maksuvabastus puudutab sporti ja kehakultuuri üldiselt, st see ei ole piiritletud teatavate spordialadega ega nõua ka spordiga tegelevate isikute konkreetset taset. Samuti ei oma tähendust kas spordiala harrastatakse konkreetset viisil ehk korrapäraselt või organiseeritult või selleks, et osaleda võistlustel. Kuid see tegevus ei saa kuuluda puhtalt lõõgastumise ja puhkamise hulka (vt Euroopa Kohtu kohtuasi C-18/12 punktid 21 ja 22, veepark). Oluline on, et tegevusel on märkimisväärne kehaline osa (nt turniirbridž (kaardimäng) ei kuulu „spordi“ mõiste alla, Euroopa Kohtu kohtuasi C-90/16 punkt 22). Golfiväljakule sissepääsuteenus on spordiga otseselt seotud teenus. Maksuvabastust rakendatakse nii klubi liikmele kui ka külastajale kes ei ole klubi liige (Euroopa Kohtu kohtuasi C-495/12 punkt 21 ja 22).

Spordirajatise või spordivahendi kasutamise teenuse osutamist füüsilisele isikule tuleb tõlgendada selliselt, et teenuse tegelik saaja on spordiga tegelev füüsiline isik. Näiteks kui mittetulundusühing annab mõnele klubile kasutada spordirajatist või spordivahendeid, siis ka antud teenust tuleb käsitada maksuvaba käibena, sõltumata asjaolust, et arve väljastatakse juriidilisele isikule (klubile). Tähtis on asjaolu, et konkreetset teenust saavad sisuliselt klubi liikmed, kes on füüsilised isikud (vt Euroopa Kohtu kohtuasi C-253/07). Punkti täiendati 1. jaanuarist 2011, varem rakendati maksuvabastust vaid mittetulundusühingute poolt osutavatele teenustele ning sihtasutus pidi sporditeenuse osutamisel vaagima, kas antud teenust osutatakse ettevõtluse käigus (st maksustatakse) või seda tegevust ei käsitata ettevõtlusena käibemaksuseaduse tähenduses. Ettevõtluse mõiste on toodud käibemaksuseaduse § 2 lõikes 2. Uue korra kohaselt sihtasutuste poolt osutatavaid spordirajatise või spordivahendi kasutamise teenust ei maksustata sõltumata sellest, kas seda osutatakse ettevõtluse käigus või ei. Seaduse muudatus puudutab ka kaudselt riigi- valla- ja linnaasutusi, kuna nende tegevust loetakse ettevõtluseks juhul, kui nad oma teenuse osutamisel konkureerivad teiste maksukohustuslastega. Kui nii mittetulundusühingute kui ka sihtasutuste poolt osutatav sporditeenus on maksuvaba, siis üldjuhul ei saa olla ka riigi-, valla- ning linnaasutuse poolt osutatav teenus maksustatav. Maksuvaba käibe puhul teenust ei maksustata, aga samas nende tarbeks ostetud kaupadelt ja teenustelt ei saa sisendkäibemaksu maha arvata. Sellest tulenevalt võib asutustel, kelle poolt teenuse osutamist ei käsitata enam maksustatava käibena, tekkida kohustus varem soetatud põhivaralt mahaarvatud käibemaksu osas ümberarvestus. Käibemaksuseaduse § 32 kohaselt tuleb kinnisasja soetamisel jälgida selle kasutamist kümme aastat, muu põhivara osas viis aastat. Kalendriaasta lõpus tehakse käibemaksu ümberarvestus lähtudes sellest, kui suures osas sellel kalendriaastal konkreetset põhivara maksustatava käibe jaoks kasutati. Seega, kui sihtasutus on näiteks soetanud 2007. aastal sporditeenuse osutamiseks kinnisasja ning sisendkäibemaksu mahaarvanud, siis tuleb esimene käibemaksu ümberarvestus 1/10 osas teha 2011. aasta detsembrikuu käibedeklaratsioonil ning käibemaks eelarvesse tasuda 2012. aasta jaanuaris.

Punktide 4 ja 5 alusel rakendatakse maksuvabastust sotsiaalteenustele sotsiaalhoolekandeseaduse tähenduses ning laste ja noorukite kaitsega seotud turvakoduteenusele. Seoses sotsiaalhoolekande seaduse muutmisega muudeti ka 2016. aasta algusest käibemaksuseaduse sõnastust. Maksuvabad sotsiaalteenused on: koduteenus (sotsiaalhoolekande seaduse (*edaspidi ShS*) § 17), väljaspool kodu osutatav üldhooldusteenus (ShS § 20), tugiisikuteenus (ShS § 23), täisealise isiku hooldus (ShS § 26), eluruumi tagamise teenus (ShS § 41), asendushooldusteenus (ShS § 45⁵), järelhooldusteenus (ShS § 45¹⁵), sotsiaalse rehabilitatsiooni teenus (ShS § 56), igapäevaelu toetamise teenus (ShS § 87), töötamise toetamise teenus (ShS § 91), toetatud elamise teenus (ShS § 94), kogukonnas elamise teenus (ShS § 97), ööpäevaringne

erihooldusteenus (ShS § 100) ja kinnise lapsteasutuse teenus (Shs § 130¹). Käibemaksuvaba on ka lapsehoiuteenus (ShS § 45¹) kui see on riigi- või omavalitsuse eelarvest rahastatav. 1. maist 2018 lisandusid maksuvabade teenuste loetellu vältimatu abi teenus (ShS § 8), isikliku abistaja teenus (ShS § 27), varjupaiga teenus (ShS § 30), turvakoduteenus (ShS § 33) ja võlanõustamisteenus (ShS § 44). 1. jaanuarist 2025 lisandus päeva- ja nädalahoiuteenus (ShS § 99¹) ning Shs § 156 lg 3⁹ nimetatud teenus.

Punkt 6 sätestab maksuvabastuse teatud haridusteenustele. Selle maksuvabastuse aluseks on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktid i ja j, mis lähtub põhimõttest, et maksuvaba käibena käsitatakse üksnes sotsiaalse iseloomuga koolitusteenust, mitte aga ettevõtluse käigus osutatavat koolitusteenust.

Maksuvaba käibena käsitatakse peamiselt üldhariduskoolitust ja üldhariduskoolitusega seotud eraõppetunni andmist. Üldhariduskoolitusteenus hõlmab selle sätte mõttes alus-, põhi-, kutse-, kesk- ja kõrghariduskoolitust, kusjuures mõeldud on üksnes tasemeõpet. Seega tasemeõppena mittekäsitatav kutsehariduskoolitus (näiteks ümberõpe või täiendõpe) on selles sättes hõlmatud mõistega “muu koolitus” ning teenuse maksustamine sõltub selle osutamise eesmärgist. Tasemeõpe on alati maksuvaba, olenemata teenuse osutamise eesmärgist või teenuse osutajast.

Lisaks üldhariduskoolitusele rakendatakse maksuvabastust ka mitteäriksel eesmärgil osutatavale muule koolitusele. 2006. aasta alguses jõustunud sätte sõnastuse muudatuse kohaselt ei rakendata maksuvabastust äriksel eesmärgil osutatavale koolitusele, kui see koolitus ei ole osa üldhariduskoolitusest. Seega tuleb maksustamisel lähtuda koolituse eesmärgist. Ka näiteks mittetulundusühingu või ülikooli poolt osutatav koolitusteenus võib olla käibemaksuga maksustatav, kui seda osutatakse selgelt äriksel eesmärgil. Kui aga ülikoolis toimub tööalane täiendõpe ülikooli nõukogu kinnitatud valdkondades, vormides ja korras, siis on see mitteäriksel koolitus ning selle suhtes kohaldub käibemaksuvabastus. Äriksel eesmärgil antav koolitus on selline, millega konkureeritakse koolitusturul ja mille eesmärk on tulu teenimine. Äriksel eesmärgi hindamisel ei ole kriteeriumiks koolitaja juriidiline vorm ega üksnes see, et tegemist on tasulise koolitusega. Äriksel eesmärki ei välista see, et teenuse osutamisest teenitud tulu kasutatakse oma edasise tegevuse finantseerimiseks.

Maksuvaba kooli- ja ülikooliharidus hõlmab üldjuhul teadmiste ja oskuste edastamise integreeritud süsteemi, mis hõlmavad õppeainete laia ja mitmekesisist valikut, ning nende teadmiste ja oskuste süvendamist ja arendamist õpilaste ja üliõpilaste poolt järk-järgult vastavalt nende arengule ja nende spetsialiseerumisele erinevatel selle süsteemi moodustavatel astmetel (Euroopa Kohtu kohtuasi C-449/17, käsitab autokooli koolitusteenust, mis annab B ja C1 katekooria sõiduki juhiluba. Kohus otsustas, et see teenus ei ole maksuvaba).

Äriühingu poolt lektori teenuse osutamisele maksuvabastust ei rakendata. Maksuvaba koolitusena saab teatud juhtudel käsitada õppejõu teenuse osutamist teisele õppeasutusele kui õppejõudu suunav haridusasutus kui ka vastuvõttev haridusasutus kvalifitseeruvad mõlemad maksuvaba teenust osutatavaks haridusasutuseks ning seda teenust ei osutata äriksel eesmärgil (C-434/05).

Punkti 7 kohaselt on maksuvaba haige, vigastatu või puudega inimese vedu selleks kohandatud sõidukiga, mis vastab liiklusseaduse alusel kehtestatud nõuetele. Säte

kehtestab maksuvabastuse nn invatakso teenusele, aga seda üksnes juhul, kui teenust osutatakse selleks kohandatud sõidukitega.

Punktis 8, mis lisati §-i 16 lõikesse 1 2006. aasta alguses, sätestatakse maksuvaba käibena teatud sõltumatute isikuühenduste poolt oma liikmetele osutatavad teenused, kui teenuse osutamine vastab kõigile sättes seatud tingimustele. Sätet muudeti 1. juulist 2016 (võeti välja nõue, et teenuse saaja käive peab olema 90 protsendi ulatuses maksuvaba, tingimuseks seati, et teenus mis on otseselt vajalik liikme põhitegevuseks, on maksuvaba või ei kuulu maksustamisele ning lisati nõue, et maksuvabastus ei tohi mõjutada oluliselt konkurentsi). Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 132 lõige 1 punkt f.

Maksuvabastust rakendatakse juhul, kui on täidetud järgmised tingimused:

- 1) on sõltumata ühendus, mis osutab teenuseid oma liikmetele;
- 2) teenus on otseselt vajalik liikme põhitegevuseks, mis on maksuvaba või ei kuulu maksustamisele;
- 3) makstav tasu ei ületa teenuse osutamiseks tehtud kulutusi, v.a siirdehinna reeglitest tulenev kohustuslik kasumi osa kui ettevõtte peab neid reegleid järgima (nimetatud seisukoht tuleb Euroopa Komisjoni selgitustest);
- 4) maksuvabastus ei põhjusta konkurentsi moonutamist.

Sõltumata ühendus ei pea kõiki teenuseid osutama kõikidele liikmetele. Sõltumata ühenduse liikmete vajadused võivad olla erinevad. Kui ülaltoodud tingimused on täidetud, siis kohaldatakse maksuvabastust oma liikmele osutatud teenustele isegi juhul, kui neid teenuseid osutatakse vaid ühele (Euroopa Kohtu kohtuasi C-407/07). Samuti oma liikmetele osutatava teenuse maksuvabastus ei sõltu sellest, kas neid teenuseid osutatakse ka teistele isikutele kes ei ole liikmed (Euroopa Kohtu kohtuasi C-400/18).

Näiteks on sõltumatu isikuteühendus Euroopa Majandushuvigrupp (european economic interest grouping – EEIG), mida reguleerib Euroopa Nõukogu määrus nr 2137/85. Ülalnimetatud direktiivi sätet on teistes EL riikides kõige rohkem kasutatud meditsiinivaldkonnas (näiteks meditsiiniseadmete ühiseks soetamiseks ja kasutamiseks).

Kuigi maksuvabastuse sätte pealkiri nii direktiivis kui ka käibemaksuseaduses viitab avalikes huvides osutatavatele teenustele (sotsiaalset laadi teenused), lähtuti kuni 1. oktoobrini 2017 Euroopa Komisjoni tõlgendusest, et antud sätet saab rakendada ka ärilises tegevuses, näiteks panganduses, kui maksuvabastus ei põhjusta konkurentsimoonutusi. Alates 1. oktoobrist 2017 tuleb lähtuda Euroopa Kohtu tõlgendusest. Euroopa Kohus tegi 21. septembril 2017. a. otsuse kohtuasjas C-326/15 ning otsustas, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus puudutab vaid sõltumatuid isikute rühmi, mille liikmed teostavad artiklis 132 nimetatud tegevusi avalikes huvides. Seetõttu ei kuulu kõnealuse maksuvabastuse alla teenused, mida osutab rühm, mille liikmed teostavad majandustegevust finantsteenuste valdkonnas, mis ei kujuta endast sellist tegevust avalikes huvides. Kohtuotsuses on märgitud, et toodud seisukoht ei puuduta varasemaid maksustamisperioode. Kohtuotsuse kohaselt tuleb lähtuda sellest, et finantsteenust osutavate ettevõtete vahel kulude jagamisel ei saa maksuvabastust rakendada. Samuti ei kohaldu see kindlustusteenustele (kohtuasi C-605/15).

§ 16 lõige 2

Lõikes 2 on sätestatud samuti maksuvaba kaupade ja teenuste käive, kuid siin ei ole tegemist sotsiaalse iseloomuga tegevustega, vaid tavalise ettevõtlusega, mis on

maksuvaba käibemaksudirektiivi artikli 135 alusel.

Punktis 1 on sätestatud maksuvabastus kindlustusteenusele, sealhulgas edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenusele. Kindlustustegevuse seaduse kohaselt kindlustusvahendus jaguneb kindlustusmaaklerluseks ja kindlustusagendi tegevuseks.

Kindlustusettevõtjale kindlustustegevust toetavate teenuste osutamine ei ole kindlustusteenus (EL kohtuasi C-472/03; C-40/15).

Euroopa Kohus on käsitanud küsimust, kuidas maksustada juhtumit kui liisinguandja (ei ole kindlustusagent ega kindlustusmaakler) kaudu liisinguvõtja kindlustab liisingueseme, kusjuures liisinguvõtja teeb liisinguandjale makseid, kannab ka muud liisinguesemega kaasnevad kulud ning vastutab liisinguesemele kahju tekitamise eest ja väärtuse vähenemise eest (va tavakasutamiseega kaasnev kulumine). Kohus märgib, et kui liisinguandja väljastab kindlustusteenuse eest arve samas summas liisinguvõtjale, mis ta ise kindlustusandjalt sai, siis seda käsitatakse maksuvaba käibena. Maksuvabastust rakendatakse vaid juhul, kui see summa ei muutu, st liisinguettevõtja ei lisa omapoolset tasu/teenust (C-224/11).

Punkti 2 kohaselt on kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine reeglina maksuvaba käive. Euroopa Kohtu tõlgenduse kohaselt on kinnisvara üürile või rendile andmine kinnisasja omaniku poolt üürnikule või rentnikule kokkulepitud ajaks tasu eest antav õigus hõivata kinnisasi ja kasutada seda kinnisasja nii nagu ta oleks selle omanik, seejuures välistab kõigi teiste isikute samasuguse õiguse (Euroopa Kohtu kohtuasja C-451/06 p 17 ja kohtuasja C-215/19 p 40). Euroopa Kohus on märkinud, et maksuvabastus ei laiene tegevusele, mis ei seisne üksnes kinnisasja passiivses kasutamises, vaid hõlmab ka muid äritegevusi, nagu omanikupoolne järelvalve, haldus ja pidev hooldus ning muude rajatiste kasutusse andmine, mistõttu kui puuduvad erilised asjaolud, ei saa selle kinnisasja üürileandmist lugeda peamiseks soorituseks (kohtuasja C-215/19 p 43).

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

Eluruum on elamu või korter, mis on kasutatav alaliseks elamiseks (VÕS § 272). Seega oluline on, kas ruum võimaldab alaliselt elada või mitte. Kui ehitise on valmimisjärgus näitab ehitise või selle osa kasutamiseesmärki ehitise projekt, katastriüksuse sihtotstarve ja ehitisluba. Valminud ning kasutusloa saanud ehitise puhul on kasutusotstarve märgitud kasutusloas. Samas tuleb lähtuda ka asjaolust, kuidas ehitist või selle osa tegelikult kasutatakse. Kui kasutusloa kohaselt on korter kasutusel äriruumina, kuid tegelikult kasutatakse korterit elamiseks, siis käsitatakse seda eluruumina. Samas ka vastupidi, kui korterit või muu elamu osa kasutatakse majandustegevuse jaoks, peab maksukohustuslasele andma võimaluse selgitada ja esitada tõendeid näitamaks, et elamu, korter või muu elamu osa on tegelikult soetatud majandustegevuse tarbeks. (Riigikohtu lahend kohtuasjas 3-3-1-47-15; Tallinna Ringkonnakohtu lahend 3-14-51522).

Maksuvabastust ei kohaldata majutusteenuse osutamisele. Turismiseaduse § 17 lg 2 kohaselt loetakse majutusteenuseks ööbimisvõimaluse ning sellega kaasneva kauba või teenuse müügiks pakkumine ja müük. Sama paragrahvi kolmandas lõikes on nimetatud juhtumid, mida majutusteenuseks ei loeta. Majutusteenuseks ei loeta:

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

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

Punktis 2 nimetatud teenuste puhul on tegemist kinnisasjaga seotud teenustega, mille maksustamisel rakendatakse kinnisasja asukohariigi seadusandlust.

2009. aasta algusest jäeti sättest välja eluruumi omanikule osutatava hooldusteenuse, samuti maamaksu- ja hoonekindlustuskulude maksuvabastus. Muudatuse põhjuseks oli asjaolu, et eluruumi hooldusteenust tuleb käibemaksudirektiivi kohaselt maksustada. Maksuvabastuse tekstist sõnade „maamaksu- ja hoonekindlustuskulud“ välja võtmine ei toonud kaasa nimetatud kulude maksustamist. Kui eluruumi üürile andja nõuab üürnikult ka maamaksu ning hoonekindlustuskulude tasumist, moodustavad need kulud osa maksuvabast käibest.

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

Punktis 3 sätestatakse maksuvabastus kinnisasja või selle osa käibe. Reeglina on kinnisasjade käive maksuvaba. Sarnaselt teatud kinnisasjaga seotud teenustele, on võimalik ka maksuvaba kinnisasja käivet (välja arvatud maksuvaba eluruum) maksustada vastavalt KMS § 16 lõike 3 punktile 2. Siiski on kinnisasja käibe maksuvabastus piiratud. Maksuvabastust ei kohaldata uutele ehitistele. Kuni 1. jaanuaris 2025 maksuvabastust ei kohaldata kinnisasjale, mille oluline osa on ehitise või oluliselt parendatud ehitise, mis võõrandatakse enne ehitise esmast kasutuselevõttu või parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu ja ehitusmaa võõrandamisele. Säte tugineb käibemaksudirektiivi artiklitele 12 ja 135. Alates 1. jaanuarist 2025 uue ehitise mõiste laienes. Muudatuse kohaselt maksuvabastust ei rakendata ka ehitisele, mis võõrandatakse esmakordselt ühe aasta jooksul pärast kasutuselevõttu või taaskasutuselevõttu. Muudatus tugineb käibemaksudirektiivi artiklil 12 lõikel 2. Muudatus hakkas kehtima 1. jaanuarist 2025 võõrandatavatele ehitistele, sõltumata sellest millal ehitise soetati. Näiteks kui ehitise soetatati 2. jaanuaril 2024, kasutusele võeti 5. aprillil 2024 ning võõrandatakse 5. aprillil 2025, siis sellise ehitise võõrandamist tuleb maksustada. Kui võõrandamine selle näite puhul toimub 6. aprillil 2025, siis sel juhul ehitise võõrandamist ei pea maksustama, kuna aasta on möödunud.

Ehitusseadustiku § 3 kohaselt on ehitise inimtegevuse tulemusel loodud ja aluspinnasega ühendatud või sellele toetuv asi, mille kasutamise otstarve, eesmärk, kasutamise viis või kestvus võimaldab seda eristada teistest asjadest. Ehitise on hoone või rajatis. Hoone on väliskeskonnast katuse ja teiste välispiiretega eraldatud siseruumiga ehitise. Rajatis on ehitise, mis ei ole hoone.

Ehitise esmase kasutuselevõtuna käsitatakse uue ehitise reaalselt otstarbekohast kasutama hakkamist. Kasutusloa väljastamine ei ole veel ehitise kasutuselevõtmine, kuna kasutusloa näitab üksnes ehitise kasutuskõlblikkust, teatud nõuetele vastavust. Samuti ehitise edasimüük ei tähenda veel seda, et ehitise on olnud kasutuses. Kui näiteks uut korterit müüakse mitu korda edasi enne kui keegi reaalselt sinna sisse kolib ja elamiseks kasutama hakkab, siis on kasutama hakkamisele eelnenud müügid kõik käsitatavad maksustatava käibena.

2006. aasta alguses jõustunud muudatusega täpsustati kinnisasja maksuvabastuse piirangu mõtet, sätestades, et oluliselt parendatud (ehk renoveeritud) ehitise või selle osa müüki maksustatakse sarnaselt uue ehitise müügiga. Seega tuleb käibemaksuga maksustada ka renoveeritud ehitise või selle osa müük enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu. Renoveeritud ehitise sätte sõnastamisel on lähtutud raamatupidamises kasutusel olevatest mõistetest, et sätte rakendamisel oleks võimalik lähtuda raamatupidamiskäsitlusest. Ehitise 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 ehitise oluliselt parendatuks, kui parendamise kulud on vähemalt 1,1 miljonit eurot.

Kui kinnisasja omanik parendab tervet ehitist, aga võõrandab parendatud ehitise korteriomanditena, on tegemist KMS § 16 lg 2 p 3 teise lause tähenduses parendatud ehitise osa võõrandamisega ning maksuvabastuse rakendamisel tuleb võtta aluseks kogu ehitise soetusmaksumus ja kogu ehitise parenduskulud. Seda ka siis, kui parendamise käigus ehitist laiendatakse külge-, peale- või allaehitamisega. Kui parenduskulude suurus ületab KMS § 16 lg 2 p 3 kolmandas lauses sätestatud piirmäära, siis on selle ehitise kõigi korteriomandite võõrandamine käibemaksuga maksustatav. Kui seda piirmäära ei ületata, siis on kõigi korterite võõrandamine käibemaksuvaba, kusjuures äriruumide puhul on lubatud vabatahtlik maksustamine KMS § 16 lg 3 p 2 kohaselt (Riigikohtu lahend 3-20-663/23).

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

Maksuvabastust ei kohaldata ehitusmaa võõrandamisel. Ehitusmaa mõiste sätestati 1. oktoobrist 2018 käibemaksuseaduse § 2 lõike 3 punkti 1. Nimetatud sätte kohaselt on ehitusmaa selline kinnisasi tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, millel ei asu

ehitist, välja arvatud tehnovõrk või -rajatis, ja mis on projekteerimistingimuste, detailplaneeringu või riigi või kohaliku omavalitsuse eriplaneeringu kohaselt ehitamiseks kavandatud või mille kohta on esitatud ehitusteatis või mille katastriüksuse sihtotstarve on üle 50 protsendi elamumaa või ärimaa või need ühiselt. Enne 1. oktoobrit 2018 ei rakendatud maksuvabastust krundi võõrandamisele planeerimisseaduse tähenduses. Ehitusmaa mõiste vastab paremini Euroopa Kohtu otsuses kohtuasjas C-543/11 toodud ehitusmaa mõiste kriteeriumitele.

Erinevus enne 1. oktoobrit 2018 kehtinud korrast: 1) Kui varem kehtinud korra kohaselt ei rakendatud maksuvabastust krundile planeerimisseaduse tähenduses, kui sellel ei asu ehitist. Ehitist on hoone või rajatis. Kehtiva korra kohaselt ei rakendata maksuvabastust ehitusmaale. Ehitusmaana käsitatakse kinnisasja, millel ei asu ehitist, välja arvatud tehnovõrku või –rajatist. Seega uue sõnastuse kohaselt tehnovõrgu või rajatise olemasolu ei anna alust maksuvabastuseks; 2) Kui varem kehtinud korra kohaselt ei rakendatud maksuvabastust krundile, siis uue sõnastuse kohaselt maksuvabastust ei rakendata ehitusmaale, mis on krundi mõistest laiem.

1. oktoobrist 2018 tühistati KMS § 46 lõige 3, mis oli üleminekusäte, mille kohaselt maksuvaba käibena käsitati ehitise ja selle aluse maa võõrandamist enne esmast kasutuselevõttu juhul, kui ehitamist alustati enne 1. maid 2004 ning krundi, millel ei asu ehitist, võõrandamist juhul, kui maatükk soetati enne 1. maid 2004.

Punktis 4 on sätestatud maksuvabastus postmarkidele, tingimusel et neid müüakse nimiväärtuses ning et need on kasutatavad postimaksevahendina. Seega ei laiene nimetatud maksuvabastus näiteks filateelsel eesmärgil müüdavatele postmarkidele.

Punkt 5 tühistati 2009 aasta algusest kehtetuks, kuna finantsteenuste maksuvabastus sätestati uues lõikes 2¹.

Punkti 6 kohaselt on maksuvaba käibe ka väärtpaberi võõrandamine, mida KMS mõttes käsitatakse teenuse osutamise (vt § 2 lg 3 punkti 3 kommentaari väärtpaberite maksustamise kohta). KMS § 32 lg 2 alusel ei võeta maksustatava ja kogu käibe suhte arvutamisel arvesse juhuslikku väärtpaberi võõrandamist.

2009. aasta algusest jõustunud muudatuste kohaselt ei rakendata maksuvabastust väärtpaberile või osalusele, mis annab selle omanikule KMS § 16 lõike 2 punktis 3 teises lauses nimetatud kinnisasja või selle osa omandiõiguse või selle omanikuna kasutamise ja käsutamise õiguse. Muudatuse aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 135 lõige 1 punkt f. Teatud väärtpaberite käibemaksuga maksustamise eesmärgiks on käsitleda vormiliselt väärtpabereid ning osalusi, kuid sisuliselt kinnisasju ühtmoodi kinnisasjadega. Tõenäoliselt leiab käesolev regulatsioon praktikas vähe rakendamist, kuid ühe näitena võib tuua hooneühistu. Hooneühistus puhul võõrandatakse liikmelisust, kuigi oma majandusliku sisu poolest on tegemist näiteks garaaži või korteri võõrandamisega. Muidugi maksustatakse väärtpaberi ja osaluse müüki vaid juhul, kui selle sisu vastab lõike 2 punktis 3 teises lauses toodud tingimustele, st et võõrandatakse ehitist enne esmast kasutuselevõttu või parendatud ehitist enne taaskasutuselevõttu või krundi, millele ei asu ehitist. Näiteks kui müüakse korterit, mis on olnud juba kasutuses, siis seda käsitletakse maksuvaba käibena.

1. maist 2018 muudeti punkti sõnastust, sätestati et maksuvabastust ei rakendata kasvuhoonegaaside heitkoguse ühiku võõrandamisele. Muudatus tehti seoses väärtpaberi seaduse muutmisega 3. jaanuarist 2018, mille kohaselt loetakse alates nimetatud kuupäevast väärtpaberiks ka kasvuhoonegaaside heitkoguse ühikut. Käibemaksudirektiivi kohaselt aga sellele väärtpaberile maksuvabastust ei rakendata. Põhimõtteliselt taastati enne 3. jaanuarit 2018 kehtinud kord.

Punkt 7 sätestab maksuvabastuse hasartmänguteenuse osutamisele. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi art 135 lõike 1 punkt i. KMS mõttes sisaldab hasartmänguteenus ka loterii korraldamist ja loteriipiletite võõrandamist. Hasartmängude, sh loteriide korraldamine on reguleeritud hasartmänguseaduses. Maksuvabastust ei kohaldata kaubandusliku loterii korraldamisele ning sellise osavusmängu korraldamisele, mille ainus võimalik võit on võimalus uuesti osaleda samas mängus.

Punkt 8 sätestab maksuvabastuse investeeringukulla käibele ning investeeringukulla käibega seotud teatud teenustele (vt § 2 lg 10 kommentaari). Investeeringukulla maksuvabastuse aluseks on käibemaksudirektiivi artiklites 344 – 356 sätestatud investeeringukulla maksustamise erikord. KMS § 32 lõikes 7 on sätestatud, milliste kaupade ja teenuste soetamisel tasumisele kuuluvat käibemaksu võib investeeringukulla maksuvaba käivet teostav maksukohustuslane sisendkäibemaksuna käsitleda, sõltumata asjaolust, et teenuseid ja kaupu soetatakse maksuvaba käibe jaoks. Teatud juhtudel võib investeeringukulda ja sellega seotud teenuste käivet ka valiku alusel maksustada § 16 lg 3 punkti 4 alusel.

2006. aasta algusest jõustunud muudatusega lisatud **punktis 9** sätestatakse käibemaksudirektiivi artiklis 136 sätestatud põhimõte, mille kohaselt maksuvaba käibe või mitteettevõtluse tarbeks soetatud (ja kasutatud) kauba müüki käsitatakse maksuvaba käibena. Maksuvabastust ei rakendata sellise kauba müügil, kus kaup soetati enne soetaja maksukohustuslasena registreerimist, sel juhul saab rakendada hilisemat sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust (võõrandamiseks või tootmismaterjalina soetatud kaupade osas § 29 lg 5). Maksuvabastust ei rakendata ka juhul, kui maksukohustuslasel oli kauba soetamisel õigus osa sisendkäibemaksust maha arvata.

§ 16 lõige 2¹

2009. aasta algusest jõustunud muudatustega kirjutati maksuvabade finantsteenuste loetelu käibemaksuseadusesse, kusjuures laiendati investeerimisfondide ringi, mille valitsemine on maksuvaba teenus. Varemalt finantsteenuse maksuvabastus oli sätestatud KMS § 16 lg 2 punktis 5, kus oli viide krediidasutuste seaduse sätetele.

Finantsteenuste maksuvabastus on seotud teenuse olemusega, mitte isikuga, kes seda osutab. Finantsteenuste maksuvabastust saab rakendada ka isik, kelle põhitegevus ei ole finantsteenuste osutamine. Finantsteenusena käsitatakse ka väärtpaberi võõrandamist kui see on tema tegevusala ehk teeb seda kestva tulu saamise eesmärgil (vt § 2 lg 3 punkti 3 kommentaari).

Finantsteenuste maksuvabastuse aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 135. Finantsteenuseid on võimalik § 16 lõike 3 punkti 3 alusel ka maksustada, teavitades oma valikust kirjalikult maksuhaldurit. Maksuvaba finantsteenuse osutamisel ühendusevälise riigi isikule, saab maksukohustuslane erandkorras § 29 lõike 1 alusel teenusega seotud

sisendkäibemaksu maha arvata. KMS § 32 lg 2 alusel maksustatava ja kogu käibe suhte arvutamisel ei võeta arvesse juhuslikku finantsteenuse osutamist.

Maksuvabastust rakendatakse ka virtuaalse valuutaga tehtavatele tehingutele (C-264/14).

1. maist 2018 punktide 7 ja 8 muutmine on seotud sellega, et alates 3. jaanuarist 2018 väärtpaberi seaduse kohaselt loetakse väärtpaberiks ka kasvuhoonegaaside heitkoguse ühikut, millega seotud tehinguid tuleb käibemaksudirektiivi kohaselt käibemaksuga maksustada.

1. juulist 2022 muudeti punkti 4, mille kohaselt asendati sõnastus „arveldus-, sularaha siirdamise ja muud raha edastamise tehingud“ väljendiga „makseteenus makseasutuste ja e-raha asutuste seaduse tähenduses“, et terminoloogia vastaks krediitiasutuste seaduses sätestatud finantsteenuste loetelus kasutatavaga. Punkti 4 sätestati, et maksuvabastust ei rakendata tehingutele meenemüntidega, sealhulgas investeerimiseks mõeldud müntidega. Seadust muudeti seetõttu, et käibemaksudirektiivi art 135 lg 1 punkti e kohaselt on maksuvabad üksnes mündid ja pangatähed, mida tavaliselt kasutatakse maksevahendina. Maksuvabastust ei rakendata seadusliku maksevahendina käsitletavatele müntidele ja rahatähtedele, mida tavaliselt maksevahendina ei kasutata, ehk meenemüntidele ja investeringumüntidele, mis omavad küll maksevahendi staatust selle emiteerinud riigis, kuid ei ole mõeldud maksevahendina kasutamiseks. Enne 1. juulit 2022 sellist välistust ei olnud.

Välistus ei kehti investeringukullal, mis on maksuvaba vastavalt KMS § 16 lõike 2 punktile 8. Mõiste „meenemünt“ on sisustatud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 4. juuli 2012. aasta määruse (EL) nr 651/2012, euromüntide emiteerimise kohta, artiklis 5. Meenemünt vastab järgmistele kriteeriumidele:

- a) mündi nimiväärtus erineb käibemüntide nimiväärtusest;
- b) mündil esitatud kujutised ei tohi olla sarnased käibemüntide ühise külje kujutistega ning kui nende kujutised on sarnased käibemüntide mis tahes liikmesriiki tähistava küljega, saab nende üldist välimust endiselt lihtsalt eristada;
- c) vähemalt kaks järgmisest kolmest omadusest – värvus, läbimõõt ja kaal – erinevad oluliselt käibemüntide vastavatest omadustest; olulise erinevusena käsitatakse seda, kui väärtused koos lubatavate hälvetega jäävad käibemüntide jaoks kehtestatud lubatud väärtuste vahemikust väljapoole; ning
- d) neil ei ole tihedalt hammastatud serva või „Hispaania lille“ kuju.

Meenemüntidel on seadusliku maksevahendi staatus üksnes selle emiteerinud liikmesriigis. Samas ei ole need mündid mõeldud maksevahendina kasutamiseks. Nimetatud määruse artikli 5 lõike 5 kohaselt võtavad liikmesriigid kõik asjakohased meetmed, et hoida ära meenemüntide kasutamist maksevahendina. Seega maksustamise seisukohalt ei ole meenemünt võrdsustatud maksevahendiga, millega tehtavaid tehinguid ei maksustata, vaid seda maksustatakse kui kaupa.

§ 16 lõiked 3 ja 4

KMS § 16 **lõikes 3** on sätestatud valiku alusel teatud kaupade ja teenuste käibe maksustamine, mis § 16 lõike 2 ja lõike 2¹ alusel on reeglina maksuvaba. Maksukohustuslane, kes soovib hakata vastavat käivet maksustama, peab oma soovist kirjalikult teavitama maksuhaldurit enne käibe maksustamist. Lõike 3 alusel rakendatav valiku alusel maksustamine on **lõike 4** alusel teenuste osas siduv kaks aastat. 2009. aasta

algusest täpsustati lõiget 4 ning jäeti välja kahe aastane siduv otsus kaupade osas, kuna maksukohustuslane saab valida maksustamist konkreetsete objektide kaupa, siis kauba käibe korral on tegemist ühekordse tehinguga ning ajapiiri kehtestamine ei olnud asjakohane.

Lõike 3 punkti 1 alusel saab valiku alusel maksustada kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusse andmist ning **punkti 2** alusel kinnisasja käivet. Maksuhaldurit enne käibe toimumist kirjalikult teavitades võib maksukohustuslane vastava käibe maksustada, kuid valiku alusel ei saa maksustada eluruumide käivet ega eluruumide üürile, rendile või kasutusvaldusse andmist. Käibemaksudirektiivi artikli 137 kohaselt on taolise maksustamise võimaluse kehtestamine ja ka selle ulatus liikmesriigi otsustada. Vastava piirangu kehtestamine on põhjustatud arvukatest käibemaksupettustest eluruumidega seotud käibe osas. Eluruumi mõiste on sätestatud võlaõigusseaduse paragrahvis 272, mille kohaselt on eluruum elamu või korter, mis on kasutatav alaliseks elamiseks. Äriruum on majandus- või kutsetegevuses kasutatav ruum.

KMS § 46 lõikes 4 on sätestatud üleminekusäte maksukohustuslastele, kes maksustasid eluruumi käivet KMS jõustumisel 1.05.2004 ning olid enne 2004. aasta 1. jaanuari maksuhaldurit teavitanud oma soovist eluruumi üürile andmist maksustada (vt § 46 lg 4 kommentaari).

Punkti 3 kohaselt saab valiku alusel käibemaksuga maksustada finantsteenuste ja väärtpaberite käivet, mis lõike 2 punkti 6 ja lõike 2¹ alusel on reeglina maksuvaba. 2006. aasta algusest jõustunud muudatusega sätestati, et finantsteenuseid saab valiku alusel maksustada üksnes riigisiseste teenuste puhul, mitte aga liikmesriikide vahel. Seega ei saa valiku alusel maksustada finantsteenuseid, mis osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele. Käibemaksudirektiivi kohaselt võib liikmesriik anda maksukohustuslasele õiguse maksustada finantsteenuseid, kuid kuna valik on riigipõhine, siis liikmesriikide vahel piiriüleselt valikut rakendada ei saa – kuna riikide käsitlused ei pruugi olla sarnased. Finantsteenuste käive tekib teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise riigis (vt § 10 lg 2 p 4 kommentaari). Kui teenuse osutaja riigis maksukohustuslane rakendaks valiku alusel maksustamist ning tulenevalt käibe tekkimise koha reeglitest maksustaks teenuse nullmääraga, siis teenuse saaja riigis teenuse saamisel pöördmaks siiski ei rakenduks, kuna reeglina käsitatakse finantsteenuseid maksuvaba käibena. Seega osutatav teenus jääks maksustamata, kuid seotud sisendkäibemaks arvatakse maha, mis oleks vastuolus üldiste maksustamispõhimõtetega ja käibemaksudirektiiviga. Samas säilib õigus maha arvata sisendkäibemaksu ühendusest väljapoole osutavate finantsteenuste puhul § 29 lg 1 alusel.

Punkti 4 alusel saab valiku alusel maksustada teatud investeringukulla käivet ning selle käibega seotud teenust.

§ 16 lõige 5

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

§ 17. Maksuvaba import

(1) Käibemaksuga ei maksustata järgmiste kaupade importi:

1) kaup, mille käive on maksuvaba (§ 16);

2) Eesti Panga imporditav kuld;

3) pangatähed ja mündid, välja arvatud kollektsooniesemed käesoleva seaduse § 41 tähenduses ja meenemündid, mis ei ole investeringukuld;

4) maksumärk;

5) võrgu kaudu imporditav maagaas ja elektri-, soojus- ja jahutusenergia ning gaasi transportiva tankeriga maagaasivõrku pumbatav gaas;

6) viivitatamata maksuladustamisele suunatav kaup;

7) reisija isiklikus pagasis liiduvälisest riigist Eestisse toimetatud alkohol ja tubakatoode alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse §-des 47 ja 57 sätestatud aktsiisivabade piirnormide ulatuses ja tingimustel;

8) reisija isiklikus pagasis liiduvälisest riigist Eestisse toimetatud käesoleva paragrahvi lõike 1 punktis 7 nimetatud mittekaubanduslikku laadi kaup 300 euro väärtuses ning lennu- ja meretranspordi, välja arvatud eraviisiline lõbulend või eraviisiline lõbusõit merel, kasutamise korral 430 euro väärtuses. Kui kauba või kaupade koguväärtus ületab nimetatud piirnormi, kuulub käibemaksuga maksustamisele piirnormi ületava kauba väärtus tervikuna;

9) kehtetu alates 1.07.2021 ;

10) ühelt füüsiliselt isikult teisele füüsilisele isikule saadetud mittekaubanduslikku laadi saadetis väärtusega kuni 45 eurot, alkohol või tubakatoode alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduses sätestatud aktsiisivabade piirnormide ulatuses ja tingimustel, kuni 500 grammi kohvi või 200 grammi kohviekstrakti või -essentsi ja 100 grammi teed või 40 grammi tee-ekstrakti või -essentsi kuni 45 euro väärtusega ühe mittekaubanduslikku laadi saadetise kohta;

11) kaup, mis maksustatakse Eestis või teises liikmesriigis ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi erikorra alusel tingimusel, et maksuhaldurile on hiljemalt impordideklaratsiooni esitamisel esitatud maksukohustuslase, teise liikmesriigi maksukohustuslase, ettevõtlusega tegeleva ühendusevälise riigi isiku või nende eest tegutseva vahendaja erikorra rakendamiseks antud maksukohustuslasena registreerimise number;

12) liiduvälisest riigist Eestisse toimetatud kütus alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse §-s 68 sätestatud aktsiisivabade piirnormide ulatuses ja tingimustel.

(2) Nõukogu määruses (EÜ) nr 1186/2009, millega kehtestatakse ühenduse tollimaksuvabastuse süsteem (ELT L 324, 10.12.2009, lk 23–57), välja arvatud artiklites 23–27, 42, 44–52, 57, 58, artikli 67 lõike 1 punktis a, artikli 68 lõike 1 punktis a ja artiklites 107–111, nimetatud kaupade ja tolliseadustiku 6. jaotise 2. peatükis nimetatud kaupade importi ei maksustata käibemaksuga tollimaksuvabastuse kohaldamiseks sätestatud tingimustel. Tolliseadustiku 6. jaotise 2. peatüki 1. jaos nimetatud kaupade importi ei maksustata käibemaksuga juhul, kui kauba on reimportinud selle kauba eksportinud isik. Käesolevas lõikes nimetatud kaupade importi ei maksustata käibemaksuga ka käesoleva seaduse § 6 lõikes 4 nimetatud impordi puhul, kui see on koosõlas tollimaksuvabastuse kohaldamise nõuetega.

(2¹) Käibemaksuga ei maksustata kauba importi liiduvälise kauba vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile suunamisel, kui on täidetud järgmised tingimused:

- 1) kauba importija või teda esindav tolliagentuur on Eesti maksukohustuslane;
- 2) kaup toimetatakse pärast importi samas seisundis viivitamata teise liikmesriiki teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele;
- 3) teise liikmesriiki kauba toimetamisest tekib kauba ühendusesisene käive;
- 4) kauba importija või teda asendav tolliagentuur tõendab importimisel kavatsust toimetada kaup teise liikmesriiki seal registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele ning pärast toimetamist esitab tollile kauba ühendusesisest käivet tõendavad dokumendid;
- 5) käesolevas lõikes sätestatud tingimuste mittetäitmisel tekkida võiva maksukohustuse täitmise tagamiseks on esitatud tagatis. Tagatis esitatakse ja vabastatakse, seda kasutatakse ning selle suurus arvutatakse tollialastes õigusaktides sätestatud korras.

(2²) Kauba importijat esindava tolliagentuuri poolt kauba toimetamist teise liikmesriiki maksukohustuslasele käsitatakse käesoleva paragrahvi lõike 2¹ punktis 3 sätestatud tingimust arvestades tolliagentuuri ühendusesisese käibena.

(3) Samuti ei maksustata käibemaksuga järgmiste kaupade importi:

- 1) raamat, perioodiline väljaanne või muu teavik, mis on saadetud raamatukogule, teadus-, arendus- või õppeasutusele;
- 2) konfiskeeritud võltsitud kaup, mis antakse seaduse alusel üle tervishoiuteenust osutavale asutusele, hoolekandetasutusele või kohalikule omavalitsusüksusele.

Kommentaari

Paragrahvis 17 sätestatakse kauba maksuvaba import. Selles paragrahvis sätestatud maksuvaba impordi sätteid kohaldatakse samas ulatuses ka eriterritooriumilt imporditavatele kaupadele. Maksuvaba impordi sätete aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 143. Kauba impordi maksuvabastus tähendab, et vastava kauba importimisel ei pea tasuma käibemaksu ning puudub ka kohustus vastava kauba impordi deklareerimiseks käibedeklaratsioonil.

§ 17 lõige 1

Lõikes 1 on loetletud kaubad, mille import on maksuvaba. Kaupade loetelu toetub käibemaksudirektiivi artiklile 143. **Punkti 1** alusel on maksuvaba selliste kaupade import, mille siseriiklik käive on § 16 alusel maksuvaba. **Punkti 2** alusel on maksuvaba ka Eesti Panga poolt imporditav kuld.

Punkti 3 täpsustati 1. märtsist 2014, mille kohaselt impordi maksuvabastust rakendati maksevahendina kasutatavale valuutale, mis omab Euroopa Keskpanga ametlikku kurssi. 1. juulist 2022 muudeti antud punkti ning sätestati, et maksuvabastust rakendatakse müntidele ja pangatähtedele, välja arvatud kollektsooniesemetele ja meenemüntidele (vt ka KMS § 16 lg 2¹ punkti 4 kommentaari). Seega maksuvabastust kitsendati, impordi käibemaksuvabastus ei kehti müntidele ja pangatähtedele, mida tavaliselt maksevahendina ei kasutata. Maksuvabastuse välistus ei kehti investeringukullale, mis on maksuvaba teise sätte alusel. Kollektsooniesemete mõiste on sätestatud KMS § 41 lõikes 2. Kollektsooniese on muuhulgas numismaatiline kollektsoon või selle osa, mille kombineeritud nomenklatuuri (KN) kood on 9705 00 00. Mündid ja pangatähed on

käsitletavad kollektsiooniesemetena, kui need ei ole enam seaduslikud maksevahendid ja on mõeldud ainult kollektsioneerimiseks.

Punkti 4 alusel ei maksustata maksumärkide importi.

Punkt 5 sätestab maagaasi ja elektri-, soojus ja jahutusenergia impordi maksuvabastuse. Kuna nimetatud kaupade käibe toimumise ja maksustamise koht on § 9 kohaselt riigis, kus seda tarbitakse või kus on edasimüüja asukoht, siis topeltnmaksustamise vältimiseks on nende toodete import maksuvaba (s.t piiril mõõdetud elektri-, soojus- ja jahutusenergia ja maagaasi import ei too kaasa nõ kauba impordilt käibemaksu tasumise kohustust, neid tooteid maksustatakse Eestis seoses sellega, et käibe tekkimise koht on Eesti, st üldjuhul pöördmaksustamine). Kuna Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2009/162/EL võrdsustab gaasi impordi maagaasivõrgu kaudu gaasi impordiga, mis transporditakse tankeriga maagaasivõrku, siis vastav täiendus viidi sisse ka käibemaksuseadusesse 1. jaanuarist 2011.

Punkti 6 alusel rakendatakse maksuvabastust ka kauba impordile, kui kaup paigutatakse viivitatamult maksuladustamisele (vt § 44¹ kommentaari). Selle sätte aluseks on põhimõte, et maksuvabastus või nullmäär peaks rakenduma tehingule, mille tulemusena paigutatakse kaup viivitatamult maksuladustamisele. Analoogselt rakendub nullmäär vastavale siseriiklikule tehingule ja maksuvabastus kauba ühendusesisesele soetamisele.

2009. aasta algusest jõustunud muudatustega kohaldatakse tagasiulatuvalt alates 1.12.2008 KMS § 17 lg 1 **punkte 7 ja 8**. Sätete aluseks on EÜ direktiiv 2007/74. Reisijate isiklikus pagasis imporditavate kaupade maksuvabad piirmäärad kirjutati käibemaksuseadusesse. 1. detsembrist 2008 on reisija isiklikuks pagasis Eestisse toimetatud mittekaubandusliku laadi kauba maksuvabaks piirnormiks 300 eurot ning kui reisija saabub lennu- või meretranspordiga (va eraviisiline lõbulend või lõbusõit) siis on vastav piirmäär 430 eurot. Alkoholi ja tubakatoodete puhul lähtutakse alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduses sätestatud aktsiisivabadest piirnormidest. 1. juulist 2022 täpsustati punkti 7 sõnastust konkreetsete viidetega alkoholi-, tubaka, kütuse ja elektriaktsiisi seadusele.

Mittekaubanduslikku laadi kaubaga on tegemist, kui kaubasaadetis sisaldab kaupa, mis on mõeldud ainult saaja või tema perekonna isiklikuks tarbeks ning mille laadist ega kogusest ei ilmne kaubanduslik eesmärk. Seaduses on täpsustatud, et kui kauba või kaupade koguväärtus ületab piirnormi, siis maksustatakse käibemaksuga piirnormi ületatava kauba väärtus tervikuna. Näiteks kui bussireisija toob kaasa 200 eurot makstava mantli ning 150 eurot makstava kostüümi, maksustatakse käibemaksuga kostüümi väärtust 150 eurot.

Punkt 9 on kehtetu alates 1.07.2021. Kaubasaadetistele enam maksuvaba piirmäära ei ole (varem oli piirmääraks 22 eurot). Saadetised maksustatakse olenemata selle väärtusest.

Punktis 10 on sätestatud käibemaksuvabastus ühelt füüsiliselt isikult teisele füüsilisele isikule kolmandast riigist liikmesriiki saadetavale mittekaubanduslikku laadi saadetisele. 1. juulist 2022 sätetsati summaline piirmäär 45 eurot antud punkti. Varemalt tulenes summaline piirmäär 45 eurot KMS 17 lõikest 2. Kui kaubasaadetis koosneb mitmest kaubast, kohaldatakse maksuvabastust nendele kaupadele, mille väärtus ei ületa kokku 45 eurot ja ülejäänud saadetises sisalduvad kaubad maksustatakse. Kohvile ja teeale on lisaks

väärtuselisele piirnormile ka koguseline piirang. Antud punkt vastab nõukogu direktiivile 2006/79/EÜ.

Punkt 11 lisati seadusesse 1. juulist 2021. Selle punkti kohaselt importimisel ei maksustata kaubasaadetisi, millelt tasumisele kuuluv käibemaksusumma deklareeritakse ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi erikorda rakendades eeldusel, et maksuhaldurile on hiljemalt impordideklaratsiooni esitamisel esitatud erikorda rakendava maksukohustuslase, teise liikmesriigi maksukohustuslase või ettevõtlusega tegeleva ühendusevälise riigi isiku erikorra rakendamiseks antud registreerimise number või kui nimetatud isikute eest täidab erikorras ettenähtud kohustused vahendaja, siis sellise vahendaja erikorra rakendamiseks antud registreerimise number. Erikorda rakendav isik deklareerib importimisel tasumisele kuuluva maksusumma erikorras ettenähtud tingimustel liikmesriigis, kus ta on erikorra rakendajana registreeritud, mitte siis kui toimub kauba import. Seetõttu on kauba import maksuvaba.

Punkt 12 lisati seadusesse 1. juulist 2022. Selle punkti kohaselt importimisel ei maksustata reisija poolt liiduvälisest riigist ja rahvusvahelise veo raames Eestisse toimetatud kütust alkoholi-, tubaka-, kütuse-, ja elektriaktsiisi seaduses sätestatud aktsiisivabade piirnormide ulatuses ja tingimustel. Varem kehtinud korra kohaselt tulenes nimetatud maksuvabastus KMS § 17 lõikest 2, kus on viide nõukogu määrusele nr 1186/2009 (artiklid 107–111).

§ 17 lõige 2

Lõikes 2 sätestatakse põhimõte, mille kohaselt on käibemaksuvaba sellise kauba import, mille puhul rakendatakse tollimaksuvabastust. Reeglina on tollimaksuvaba kauba import samaaegselt ka käibemaksuvaba. Lõikes 2 viidatakse maksuvaba importi reguleerivale ühenduse nõukogu määrusele (1186/2009/EMÜ), mis on otsekohaldatav. Nõukogu määrus 1186/2009, mis sätestab tollimaksuvabastusega kaupade loetelu ja maksuvabastuse tingimused, hõlmab impordi käibemaksuvabastusi reguleerivates direktiivides kaupade loetelu ja sätestatud tingimusi, mistõttu on käibemaksuseaduses viidatud nimetatud määrusele. Kuna määrus hõlmab ka kaupu, millele käibemaksuvabastust vastavalt direktiivile 2009/132 ette ei ole nähtud, on osad sätted välja arvatud, mis annavad tollimaksuvabastuse erinevatele trükistele ning teadustöös ja meditsiinis kasutatavatele seadmetele ja aparaatidele. 1. juulist 2022 jäeti välja määruse artiklid 25-27 ja 107-111, nende kaupade maksuvabastus sätestati KMS § 17 lõike 1 punktides 10 ja 12. Jäeti välja ka sõna „tollisoodustusega“, kuna sellist mõistet enam tolliõiguses ei kasutata. Lõikes 2 sisaldub ka viide Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusele nr 952/2013, millega kehtestati tolliseadustik.

Euroopa Komisjon tegi 3. aprillil 2020 otsuse 2020/491, mille alusel võis kohaldada COVID-19 viiruse puhangu vastu võitlemiseks kasutatavate isikukaitsevahendite ning muude meditsiiniliste vahendite impordil tolli- ja käibemaksuvabastust. Muudatus jõustus 22. aprillist 2020, aga kohaldati tagasiulatuvalt alates 30.01.2020. Esialgu oli soodustuse perioodiks 6 kuud. Euroopa Komisjon pikendas seda mitmel korral. Euroopa komisjoni 22. detsembri 2021. a otsuse 2021/2313 kohaselt kehtis maksusoodustus 2022. aasta 30. juunini (1.01.2022–30.06.2022 kehtis maksusoodustus 23 liikmesriigis, sh Eestis).

Euroopa Komisjon tegi 1. juulil 2022 nõukogu määruse 2009/1186 artikli 76 alusel otsuse 2022/1108 mille kohaselt võib kohaldada Ukraina sõja eest põgenevatele isikutele ja Ukrainas abi vajavatele isikutele tasuta jagamiseks või kasutada andmiseks mõeldud

kaupade impordil tolli- ja käibemaksuvabastust. Otsuse alusel kohaldati maksuvabastust 18 liikmesriigis, nende seas Eestis. Komisjoni otsus põhineb nõukogu määruse 1186/2009 artiklitel 74–80 (eriti selle artiklil 76) ja nõukogu direktiivi 2009/132 artiklitel 51–57 (eriti selle artiklil 53). Maksusoodustust rakendati 2022. aasta 24. veebruarist kuni 2022. aasta 31. detsembrini. Euroopa Komisjoni 17. aprilli 2023 otsusega 2023/829 pikendati maksusoodustust 10 liikmesriigis, sh Eestis 31. detsembrini 2023.

§ 17 lõige 2¹ ja 2²

Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 143 punktile d ei maksustata käibemaksuga sellise kauba impordi, mis toimetatakse viivitamatult pärast importimist teise liikmesriiki teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele. Kauba teise liikmesriiki toimetamist käsitatakse kauba ühendusesisese käibena. Maksuvabastuse rakendamiseks peab kauba importija kauba tolli poolt vabastamisel tõendama tollile kavatsust toimetada kaup teise liikmesriiki ning pärast kauba toimetamist teise liikmesriiki esitama tollile kauba ühendusesisest käivet tõendavad dokumendid. Maksuvabastus rakendub ainult juhul, kui kõik sättes nimetatud tingimused on täidetud.

Käibemaksuseaduse § 17 lõike 2¹ tingimusi täiendati 1. aprillist 2012. Muudatuse eesmärgiks oli lihtsustada välisriigi ettevõtjate tegevust kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht. Varem kehtinud korra kohaselt pidid nad selleks, et kaup viia teise liikmesriiki end Eestis registreerima maksukohustuslastena ning deklareerima Eestis kauba ühendusesisest käivet. Muudatuse kohaselt lisaks Eestis maksukohustuslasena registreeritud kauba importijale rakendatakse maksuvabastust ka juhul, kui kauba impordi deklareerib importija esindajana tolliagentuur. Selleks, et oleks täidetud § 17 lõike 2¹ punktis 3 sätestatud nõue, et teise liikmesriiki kauba toimetamisest tekib kauba ühendusesisene käive, on §-le 17 lisatud lõige 2², mille kohaselt loetakse nimetatud tingimus täidetuks, kui kauba importijat esindav tolliagentuur toimetab kauba teise liikmesriigi maksukohustuslasele, kuigi tolliagentuuril endal kauba ühendusesisest käivet käibemaksuseaduse üldises tähenduses ei teki. Kuna tolliagentuuril endal käivet ei teki, siis ta kauba käivet käibedeklaratsioonil ei deklareeri. Tolliagentuur deklareerib teise isiku eest teostatud kauba ühendusesisest käivet üksnes ühendusesisese käibe aruandel (VD-I).

§ 17 lõige 3

Lõikes 3 on sätestatud kaks täiendavat kauba kategooriat, mille import on maksuvaba – raamatukogule või koolile saadetavad raamatud, perioodilised väljaanded või muud teavikud (“muu teavik” hõlmab ka näiteks elektroonilise raamatuga andmekandjat (CD)) ning konfiskeeritud võltsitud kaubad, mis antakse seaduse alusel üle tervishoiuteenust osutavale asutusele, hoolekandeesutusele või kohalikule omavalitsusüksusele.

§ 18. Kauba ühendusesisene maksuvaba soetamine

Käibemaksuga ei maksustata:

- 1) kauba, mille käive on maksuvaba (§ 16), ühendusesisest soetamist;*
- 2) kauba, mille import on maksuvaba (§ 17), ühendusesisest soetamist;*
- 3) kauba ühendusesisest soetamist välisriigi maksukohustuslase poolt, kui on täidetud käesoleva seaduse § 35 lõike 1 punktides 1-3 sätestatud käibemaksu tagastamise tingimused;*
- 4) kauba ühendusesisest soetamist teise liikmesriigi maksukohustuslase poolt kolmnurktehingu puhul;*

5) kauba ühendusesisest soetamist, kui kaup suunatakse viivitamata maksuladustamisele (§ 44¹).

Kommentaari

Paragrahvis 18 sätestatakse käibemaksuvaba kauba ühendusesisene soetamine (vt § 8 kommentaari). Paragrahvi aluseks on käibemaksudirektiivi artiklid 140 ja 141. **Punktide 1 ja 2** kohaselt ei maksustata käibemaksuga maksuvaba käibena ning maksuvaba impordina käsitatavate kaupade ühendusesisest soetamist (vt § 16 ja § 17 kommentaare).

Euroopa Komisjon tegi 3. aprillil 2020 otsuse, mille alusel võis kohaldada COVID-19 viiruse puhangu vastu võitlemiseks kasutatavate isikukaitsevahendite ning muude meditsiiniliste vahendite impordil tolli- ja käibemaksuvabastust. Maksuvabastus oli tähtajaline kuni 2022. aasta 30. juunini. Seega nimetatud kaupade ühendusesisene soetus oli ka vastavatel tingimustel maksuvaba.

Euroopa Komisjon tegi 1. juulil 2022 nõukogu määruse 2009/1186 artikli 76 alusel otsuse 2022/1108 mille kohaselt võis kohaldada Ukraina sõja eest põgenevatele isikutele ja Ukrainas abi vajavatele isikutele tasuta jagamiseks või kasutada andmiseks mõeldud kaupade impordil tolli- ja käibemaksuvabastust. Maksusoodustus oli tähtajaline. Maksusoodustust rakendati 2022. aasta 24. veebruarist kuni 2023. aasta 31. detsembrini (Euroopa Komisjoni 17.aprilli 2023 otsusega 2023/829 pikendati 31. detsembrini 2023). Seega nimetatud kaupade ühendusesisene soetus oli ka impordi maksuvabastuse tingimustel maksuvaba.

Samuti ei maksustata kauba ühendusesisest soetamist käibemaksuga **punktis 3** sätestatud juhul, kui kauba soetajaks on välisriigi maksukohustuslane, kellel oleks § 35 lõike 1 alusel õigus soetatud kaupadelt tasutud käibemaksu täielikule tagastamisele. Näiteks kui Soome ettevõtte ostab kauba Lätist ja laseb selle toimetada kõigepealt Eestisse, et see siis siit hiljem Soome toimetada, siis tekib tal Eestis maksuvaba kauba ühendusesisene soetamine, kuna tal puudub ettevõtlus Eestis ja tal on õigus käibemaksutagastusele. Samas tekib tal kauba ühendusesisene käive kauba toimetamisest Eestist Soome ning sellest tulenev maksukohustuslasena registreerimise kohustus (vt § 19 lg 3 kommentaari).

Paragrahvi 18 **punktis 4** on sätestatud maksuvabastus kauba ühendusesisesel soetamisel teise liikmesriigi maksukohustuslase poolt kolmnurkteingu puhul. Kolmnurkteingu puhul müüakse kaup liikmesriigi A (näiteks Rootsi) maksukohustuslaselt riigi B (näiteks Soome) maksukohustuslasele ja riigi B maksukohustuslase poolt riigi C (näiteks Eesti) maksukohustuslasele, kusjuures kaup ise liigub otse Rootsist Eestisse. Sel juhul loeb Rootsi maksukohustuslasest müüja müügi nullmääraga maksustatavaks kauba ühendusesiseseks käibeks. Soome maksukohustuslasel ei teki kauba ühendusesisest käivet ega soetamist Soomes, kuna kaupa ei toimetata Soome ning kauba ühendusesisene soetamine loetakse toimunuks riigis, kuhu kaup toimetatakse (antud näites Eestis). Soome maksukohustuslane peab deklareerima Soomes oma ühendusesisese käibe aruandes kauba ühendusesisese käibe, st. müügi Eesti maksukohustuslasele (märkides ära, et tegemist on kolmnurktehinguga). Kuna Soome maksukohustuslane ostis Rootsist kauba, mis toimetati Eestisse, tekib aga Soome maksukohustuslasel kauba ühendusesisene soetamine Eestis, kuid taoline soetamine on punkti 4 alusel maksuvaba. Kolmnurkteingu korral peab Soome maksukohustuslase maksuvabale ühendusesisesele soetamisele järgnenud kauba edasimüügilt Eesti maksukohustuslasele käibemaksu arvutama Eesti maksukohustuslane

§ 3 lg 4 punkti 4 alusel vastavalt Eesti käibemaksumääradele, kuid ta saab selle käibemaksu samas ka sisendkäibemaksuna maha arvata kui kasutab kaupa oma maksustatava käibe jaoks (pöördmaksustamine).

Punkti 5 alusel rakendatakse maksuvabastust kauba ühendusesisesel soetamisel, kui kaup paigutatakse viivitatamatult maksuladustamisele (vt § 44¹ kommentaari). Selle sätte aluseks on põhimõte, et maksuvabastus või nullmäär peaks rakenduma tehingule, mille tulemusena paigutatakse kaup viivitatamatult maksuladustamisele. Analoogselt rakendub nullmäär vastavale siseriiklikule tehingule ja maksuvabastus kauba impordile.

4. peatükk MAKSUKOHUSTUSLASE ÕIGUSED JA KOHUSTUSED

§ 19. Maksukohustuslasena registreerimise kohustus

(1) Kui isiku käesoleva seaduse § 19¹ lõikes 3 sätestatud kalendriaasta käive, mille tekkimise koht on Eesti, ületab kalendriaasta algusest alates 40 000 eurot, tekib tal nimetatud suuruses käibe tekkimise päevast kohustus end maksukohustuslasena registreerida (edaspidi registreerimiskohustus). Registreerimiskohustust ei teki, kui isiku kogu kalendriaasta käibe moodustab maksuvaba käive ja nullprotsendise käibemaksumääraga maksustatav käive, välja arvatud kauba ühendusesisene käive. Internetipõhist kauplemiskohta omaval isikul tekib käesoleva seaduse § 4 lõikes 1³ sätestatud juhul registreerimiskohustus alates maksustatava käibe tekkimise päevast.

(1¹) Ettevõtlusega tegeleval teise liikmesriigi isikul ei teki Eestis registreerimiskohustust, kui on täidetud järgmised tingimused:

1) isiku käesoleva seaduse § 19¹ lõikes 3 sätestatud kalendriaasta käive ühenduses, sealhulgas oma asukohaliikmesriigis, ei ületa kalendriaasta algusest alates ega ületanud ka eelmisel kalendriaastal 100 000 eurot;

2) Eestis tekkinud käibe korral ei ole käesoleva paragrahvi lõikes 1 sätestatud registreerimiskohustuse tekkimise tingimused täidetud;

3) isik on oma asukohariigi maksuhaldurile esitanud eelteate või varem esitatud eelteate muudatuse Eestis maksuvabastuse rakendamiseks ja saanud oma asukohariigi maksuhaldurilt selleks registreerimisnumbri järelliitega „EX” või eelteate muudatuse korral registreerimisnumbri kinnituse.

(2) Kui maksukohustuslase andmed on käesoleva seaduse § 22 lõikes 1 nimetatud avalduse alusel registrist kustutatud ja kui registrist kustutamise päevale järgnevalt päevast alates isiku § 19¹ lõikes 3 nimetatud käive, mille tekkimise koht on Eesti, ületab veel samal kalendriaastal 40 000 eurot, tekib tal alates nimetatud suuruses käibe tekkimise päevast uuesti registreerimiskohustus, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 1 sätestatud erisuste puhul;

(3) Kui ettevõtlusega tegeleval välisriigi isikul, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, tekib maksustatav käive, mille tekkimise koht on Eesti, kuid mida maksukohustuslase ega piiratud maksukohustuslase poolt kauba soetamisel või teenuse saamisel Eestis ei maksustata, tekib tal registreerimiskohustus maksustatava käibe tekkimise päevast alates, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 1¹ sätestatud juhul. Registreerimiskohustust ei teki juhul, kui isiku kogu maksustatava käibe moodustab nullprotsendise

käibemaksumääraga maksustatav käive, välja arvatud kauba ühendusesisene käive ja käive, mis tekib kauba võõrandamisel internetipõhist kauplemiskohta omavale isikule juhul, kui teda loetakse käesoleva seaduse § 4 lõike 1³ kohaselt kauba soetajaks. Registreerimiskohustust ei teki teise liikmesriigi maksukohustuslasel ja ettevõtlusega tegeleva ühendusevälise riigi isikul teenuse osutamisel, ühendusesisesel kaugmüügil ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu kauba võõrandamisel juhul, kui isik on registreeritud teises liikmesriigis teenuse, ühendusesisese kaugmüügi ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu kauba võõrandamise käibemaksuga maksustamise erikorra rakendajana ja nimetatud käive kuulub maksustamisele selle erikorra alusel.

(3¹) Kui internetipõhist kauplemiskohta omaval ühendusevälise riigi isikul, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, tekib käesoleva seaduse § 4 lõikes 1³ nimetatud juhul maksustatav käive Eestis, kuid isik ei ole ennast registreerinud ei maksukohustuslasena ega teenuse, ühendusesisese kaugmüügi ega internetipõhise kauplemiskoha kaudu kauba võõrandamise käibemaksuga maksustamise erikorra rakendajana, on käibemaksu tasumise eest temaga solidaarselt vastutav isik, kellelt ta kaubad soetas, käibe suhtes, mis on tekkinud kuni ühendusevälise riigi isiku maksukohustuslasena registreerimiseni.

(4) Kui ettevõtlusega tegeleva teise liikmesriigi isiku käesoleva seaduse § 10¹ lõikes 3 nimetatud kauba ja teenuse käive kokku ületab kalendriaastal 10 000 eurot, tekib tal registreerimiskohustus nimetatud suuruses käibe tekkimise päevast alates, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 1¹ sätestatud juhul.

(5) kehtetu alates 1.07.21

Kommentaar:

Paragrahvis 19 sätestatakse isiku maksukohustuslasena registreerimise kohustuse tekkimise alused.

§ 19 lõige 1

Lõikes 1 on sätestatud maksustatava käibe piirmäär, mille ületamisel on isikul kohustus ennast registreerida maksukohustuslasena. Piirmääraks alates 1. jaanuarist 2018 on 40 000 eurot.

1. jaanuarist 2025 muudeti piirmäära arvestamise aluseid. Loetelu tehingutest, mis arvatakse maksukohustuse tekkimise piirmäära arvestusse on KMS-i § 19¹ lõikes 3. Eestis maksukohustuse tekkimise piirmäära arvestusse arvatakse üksnes käive, mille tekkimise koht on Eestis. Muudatusega lisati piirmäära arvestusse kindlustus- ja finantsteenuste ning kinnisasja kasutusse andmise ja kinnisasja maksuvaba käive, kui need ei ole juhusliku iseloomuga. Kuni 1. jaanuarini 2025 kehtinud korra kohaselt maksuvaba käivet piirmäära arvestusse ei arvatud. Juhuslikud tehingud on sellised tehingud, mis ei kuulu isiku tavapärase kutsetegevuse hulka ning millel on ettevõtja kogukäibe suhtes vaid teisejärguline või juhuslik tähtsus (Euroopa Kohtu kohtuasi C-716/18). Endiselt ei arvata piirmäära hulka põhivara käivet. Kuna piirmäära arvestusse arvatakse üksnes selline käive, mille tekkimise koht on Eestis, jäi võrreldes 2024. aastal kehtinud korraga käibe

piirmäära arvestusest välja näiteks KMS-i § 10 lõike 4 punktis 9 nimetatud teenuse käive, kui teenust (näiteks tõlke-, konsultatsiooni- või õigusteenus) osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule.

Isikul ei teki maksukohustuslasena registreerimise kohustust sõltumata piirmäära ületamisest, kui kogu tema käibe moodustab maksuvaba käive ja nullprotsendise käibemaksumääraga maksustatav käive, välja arvatud kauba ühendusesisene käive. Näiteks ei pea end maksukohustuslasena registreerima ettevõtja, kelle kogu tegevus seisneb kauba ekspordimises või kes tegeleb üksnes kaubatehingutega tollilaos või kes osutab vaid finantsteenuseid.

1. juulist 2021 täiendati lõiget 1, et sätet ei kohaldata internetipõhist kauplemiskohta omavale isikule käesoleva seaduse § 4 lõikes 1³ sätestatud juhul. Täiendus on seotud sellega, et kui ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, kasutab oma ühenduses asuva kauba võõrandamiseks internetipõhist kauplemiskohta, siis loetakse, et see kauplemiskoht on saanud ja võõrandanud need kaubad ühenduses asuvale maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule ise. Ehk sellisel juhul on ühendusevälise riigi ettevõtlusega tegeleva isiku poolt ühenduses võõrandatud kaupade osas maksukohustus internetipõhist kauplemiskohta omaval isikul. Nimetatud ühendusevälise riigi isiku käive internetipõhist kauplemiskohta omavale isikule on maksustatud 0% määraga (KMS 15 lõike 3 punkt 15). Kuna internetipõhist kauplemiskohta omav isik sisuliselt täidab maksukohustuse ühendusevälise riigi ettevõtlusega tegeleva isiku eest, kellele ei kohalduks Eesti siseriiklik käibemaksukohustuse tekkimise piirmäär 40 000 eurot, siis ka internetipõhist kauplemiskohta omavale isikule KMS § 4 lõikes 1³ nimetatud käibe korral ei kohaldata KMS § 19 lõike 1 alusel Eesti siseriiklikku käibemaksukohustuse tekkimise piirmäära.

Kui ühe tehingu raames võõrandatakse mitu kaupa ning selle tehingu raames ületatakse piirmäära, siis maksustatakse kogu tehing sõltumata sellest, kas ühe kauba maksumus ületab piirmäära või mitte (Euroopa Kohtu kohtuasi C-265/18).

Käibe piirmäära arvestamisel lähtutakse käibe maksustamise üldreeglit, st lähtutakse § 12 lõikes 1 sätestatud maksustatava väärtuse reeglist. Seega käibe piirmäära arvestusse hõlmatakse kõik tasud, mis kauba või teenuse eest saadakse või on saadud. Näiteks kasutatud kaupade edasimüümisel käibe suuruse arvestamisel ei lähtuta marginaalist vaid summast, mis kauba eest saadakse (Euroopa Kohtu kohtuasi C-388/18).

Isikul tekib maksukohustuslasena registreerimise kohustus juhul, kui ta kaupa võõrandab või teenust osutab ettevõtluse käigus ehk tegeleb majandustegevusega (KMS § 4 kohaselt on käive kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ettevõtluse käigus). Näiteks kui füüsiline isik võõrandab kaupa, mille maksumus ületab piirmäära, ei teki automaatselt käibemaksukohustuslask registreerimise kohustust. Majandustegevus on vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil. Ainuüksi vara omamine ja müümine ei kujuta endast vara kasutamist eesmärgiga saada kestva tulu. Samuti müügitehingute arv ja ulatus ei ole kriteeriumiks mille põhjal on võimalik eristada, kas isik tegutses majandustegevusega või teostas vaid oma omandiõigust. Asjakohane hindamiskriteerium on näiteks ehitusmaa puhul see, kas isik tegutseb aktiivselt kinnisvara turustamise alal, kasutades samu meetodeid nagu need, mida kasutab ettevõtja, milleks on eelkõige

kinnistul tehtavad arendustööd ja tunnustatud turundusmeetodite kasutamine (Euroopa Kohtu kohtuasjad C-655/19 ja C-331/14).

Ettevõtjal on alati õigus end registreerida maksukohustuslasena avalduse alusel ka juhul, kui tal registreerimiskohustust ei ole tekkinud, kuid ta tegeleb või hakkab tegelema ettevõtlusega Eestis.

Kuna välisriigi isikule kehtivad registreerimiskohustuse üldtingimused sarnaselt Eestis registreeritud isikutega, siis 2009. aasta algusest kehtima hakanud muudatustega jäeti lõikest 1 välja tekst „välja arvatud ettevõtlusega tegeleva välisriigi isiku, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht“. Samas lõikes 3 on toodud välisriigi isiku (kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht) registreerimiskohustuse erinorm. Seega välisriigi isiku, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, registreerimisel lähtutakse erinormist, kuid arvestades lõikes 1 toodud üldisi tingimusi. Näiteks põhivara müügist ei teki registreerimiskohustust ka välisriigi isikul.

Välisriigi isiku puhul, kel tekib Eestis püsiv tegevuskoht, maksukohustuslasena registreerimisel lähtutakse käesolevast lõikest.

§ 19 lõige 1¹

1. jaanuarist 2025 täiendati § 19 lõikega 1¹, mille kohaselt on teise liikmesriigi ettevõtlusega tegeleval isikul käibe tekkimisel Eestis õigus sarnaselt Eesti ettevõtjaga kohaldada väikeettevõtjatele ettenähtud maksuvabastust kuni kalendriaasta käibe piirmäär 40 000 euro ületamiseni, kui sellise isiku kalendriaasta käive ühenduses ei ületa 100 000 eurot. Selleks, et nimetatud tingimustele vastav teise liikmesriigi isik saaks käibemaksukohustuseta Eesti tegutseda, tuleb tal esitada oma asukohariigi maksuhaldurile eelteade väikeettevõtete erikorra rakendamiseks. Kui selline isik rakendab juba mõnes teises liikmesriigis väikeettevõtjatele ettenähtud käibemaksuvabastust, siis Eestis käibemaksuvabastuse rakendamiseks peab ta esitama oma asukohariigi maksuhaldurile esitatud eelteate asjakohase muudatuse. Sellised eelteated ja nende muudatused edastatakse automaatse infovahetuse teel elektroonilise süsteemi kaudu eelteates märgitud asjaomastele liikmesriikidele. Eelteates esitatud andmete alusel saab maksuhaldur hinnata isiku vastavust maksuvabastuse rakendamiseks kehtestatud tingimustele. Kui maksuhaldur kinnitab isiku käibemaksuvabastuse tingimustele vastavuse, siis isiku asukohariigi maksuhaldur annab isikule erikorra rakendamiseks registreerimisnumbri järelliitega „EX“ või eelteate muudatuse korral kinnitab juba isikule antud registreerimisnumbri eelteate muudatuse kohaselt Eestis käibemaksuvabastuse kohaldamiseks.

§ 19 lõige 2

Lõikes 2 on sätestatud põhimõte, et maksukohustuslase avalduse alusel (KMS § 22 lg 1) registrist kustutamise puhul, tekib isikul taas maksukohustuslasena registreerimise kohustus, kui registreerimise piirmäär 40 000 eurot veel sama kalendriaasta jooksul ületatakse (arvestades registrist kustutamise päevast).

§ 19 lõige 3

Lõikes 1 sätestatud piirmäär ei rakendu reeglina ettevõtlusega tegeleva välisriigi isiku Eestis tekkiva maksustatava käibe puhul, välja arvatud, kui käive tekib välisriigi isiku Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Välisriigi isik on lõike 3 kohaselt kohustatud end koheselt Eestis maksukohustuslasena registreerima, kui tal tekib Eestis maksustatav

käive, mida ei maksustata pöördkäibemaksuga. Samas välisriigi isikul saab tekkida Eestis registreerimise kohustus üksnes siis, kui tehingu teiseks pooleks on Eestis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isik, kuna maksukohustuslasest ostjal tekib alati pöördmaksukohustus kauba soetamisel või teenuse saamisel välisriigi isikult, kes ei ole Eestis maksukohustuslasena registreeritud (üldine pöördmaksustamise kohustus - § 3 lõige 4 punktid 2 ja 5, § 3 lõige 5).

Ettevõtlusega tegelev välisriigi isikul maksukohustuslasena registreerimise kohustust ei teki juhul, kui kogu tema käibe moodustab nullmääraga maksustatav käive, välja arvatud kauba ühendusesisene käive. Registreerimiskohustus on sõltumata 0% määra olemasolust ka käibe korral, mis tekib kauba võõrandamisel internetipõhist kauplemiskohta omavale isikule juhul, kui teda loetakse KMS § 4 lõike 1³ kohaselt kauba soetajaks.

Maksukohustuslasena registreerimiskohustust Eestis ei teki välisriigi isikul juhul, kui tema Eestis tekkiv käive deklareeritakse ja tasutakse teises liikmesriigis erikorda rakendades, ehk juhul, kui kauba võõrandaja või teenuse osutaja on registreeritud teenuse, ühendusesisese kaugmüügi ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu kauba võõrandamise käibemaksuga maksustamise erikorra alusel.

2009. aasta algusest täpsustati KMS § 19 lõiget 1 ning seega välisriigi isikul ei teki registreerimiskohustust ka põhivara müügist.

1. jaanuarist 2025 täiendati antud lõiget, et teise liikmesriigi isik ei ole kohustatud ennast Eestis registreerima maksukohustuslasena Eestis maksustatava käibe tekkimise päevast, kui ta on oma asukohariigis registreeritud väikeettevõtete erikorra rakendajana ja talle on antud õigus rakendada Eestis käibemaksuvabastust. Muudatus puudutab teise liikmesriigi isikut, kes rakendab Eestis väikeettevõtete erikorda. Sellisel isikul ei teki Eestis maksukohustuslasena registreerimise kohustust, kui tema Eestis tekkivat käivet kauba või teenuse saaja poolt ei maksustata.

Näiteks: kui Lätis asukohta omav ettevõtlusega tegelev isik võõrandab Eestis asuvale füüsilisele isikule seadme koos paigaldamise teenusega, mille kogumaksumus ei ületa 40 000 eurot, tekib Läti ettevõtjal maksukohustus Eestis. Kavandatud väikeettevõtete erikorra kohaselt ei teki Läti ettevõtjal maksukohustust Eestis, kui ta on esitanud Läti maksuhaldurile eelteate Eestis väikeettevõtete erikorra rakendamiseks ja saanud selleks registreerimisnumbri.

§ 19 lg 3¹

Vastavalt KMS § 4 lõikele 1³ tekib internetipõhist kauplemiskohta omaval isikul käive, kui ta on teinud internetipõhise kauplemiskoha kaudu võimalikuks maksukohustuslase poolt, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, ühenduses asuva kauba võõrandamise ühenduse mittemaksukohustuslasele. Seega, kui internetipõhist kauplemiskohta omav isik teeb nimetatud maksukohustuslase poolt kaupade võõrandamise võimalikuks Eestis, tekib tal Eestis kauplemiskoha kaudu võõrandatud kaupade osas maksukohustus. Sama kehtib ka internetipõhist kauplemiskohta omavate maksukohustuslaste kohta, kelle asukoht on väljaspool ühendust ja kes ei oma ühenduses püsivat tegevuskohta. Selliste isikute puhul on risk, et nad jätaavad oma maksukohustuse täitmata. Juhul, kui selline ühendusevälise riigi isik maksustatava käibe tekkimisel ei registreeri ennast maksukohustuslasena, on õigus nõuda sellise isiku eest maksukohustuse täitmist ettevõtjalt, kes oma kaupa internetipõhise kauplemiskoha

kaudu võõrandab, ehk tegelikult kauba võõrandajalt.

§ 19 lõige 5

Kehtetu alates 1. juulist 2021, kuna sellest kuupäevast ühendusesisese kaugmüügi piirmäära hulka arvestatakse ka aktsiisikauba kaugmüük. Varemalt aktsiisikaubal piirmäär puudus.

§ 19¹. Väikeettevõtete erikord

(1) Ettevõtlusega tegeleval Eestis asukohta omaval isikul ei teki teises liikmesriigis käibe tekkimise korral kohustust ennast selles teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreerida, kui ta rakendab käesolevas paragrahvis sätestatud väikeettevõtete erikorda (edaspidi käesolevas paragrahvis erikord). Erikorra rakendamiseks esitab isik maksuhalduri veebilehel elektroonilise portaali kaudu eelteate.

(2) Erikorda rakendatakse juhul, kui isiku:

1) kalendriaasta käive ühenduses, sealhulgas Eestis, ei ületa jooksval ega ületanud eelmisel kalendriaastal 100 000 eurot;
2) kalendriaasta käive teises liikmesriigis, kus isik soovib maksuvabastust rakendada, ei ületa jooksval ega ületanud eelmisel kalendriaastal või kahel eelmisel kalendriaastal, kui see on asjaomases liikmesriigis ette nähtud, selles liikmesriigis kehtestatud piirmäära, mis on ette nähtud seal asuvatele ettevõtlusega tegelevatele isikutele maksuvabastuse saamiseks.

(3) Kalendriaasta käive ühenduses või liikmesriigis, sealhulgas Eestis, vastavalt käibe tekkimise kohale moodustub järgmistest käivetest:

1) kaupade ja teenuste maksustatav, sealhulgas nullprotsendise määraga maksustatav käive, välja arvatud põhivara võõrandamine;

2) kinnisasjatehingute (§ 16 lõike 2 punktid 2, 3 ja 6) käive, välja arvatud põhivara võõrandamine ja juhuslikud tehingud;

3) kindlustusteenuste (§ 16 lõike 2 punkt 1) ja finantsteenuste (§ 16 lõige 2¹) käive, välja arvatud juhuslikud teenused.

(4) Käesoleva paragrahvi lõikes 1 nimetatud eelteade sisaldab vähemalt järgmist teavet:

1) isiku nimi, tegevusala, õiguslik vorm ja aadress;
2) liikmesriik või liikmesriigid, kus isik kavatseb maksuvabastust rakendada;
3) eelmise kalendriaasta jooksul igas liikmesriigis, sealhulgas Eestis, tekkinud käibe kogusumma eurodes;
4) jooksva kalendriaasta jooksul kuni eelteate esitamiseni igas liikmesriigis, sealhulgas Eestis, tekkinud käibe kogusumma eurodes;
5) liikmesriigi puhul, kus rakendatakse jooksva kalendriaasta käibe piirmäära ületamisel sellele järgneval kahel kalendriaastal erikorra rakendamise keeldu, üle-eelmisel kalendriaastal tekkinud käibe kogusumma eurodes;
6) liikmesriigi puhul, kus rakendatakse mitut registreerimiskohustuse tekkimise piirmäära, käesoleva lõike punktides 3–5 nimetatud käibe kogusumma eurodes eraldi kaupade ja teenuste kaupa.

(5) Erikorda rakendav isik teatab maksuhalduri veebilehel elektroonilise portaali kaudu maksuhaldurile esitatud eelteate teabes tehtavast muudatusest, sealhulgas kavatsusest rakendada maksuvabastust muus kui eelteates märgitud liikmesriigis ning otsusest lõpetada maksuvabastuse rakendamine teises liikmesriigis. Erikorda rakendav isik ei pea esitama teavet, mis sisaldub käesoleva paragrahvi lõike 8 alusel esitatud teabes.

(6) Maksuvabastust rakendatakse teises liikmesriigis kooskõlas:

1) esitatud eelteatega alates kuupäevast, millal maksuhaldur teatas isikule erikorra rakendamiseks registreerimisnumbri, või

2) eelteate muudatusega alates kuupäevast, millal maksuhaldur kinnitas isikule pärast temalt eelteate muudatuse kohta teate saamist erikorra rakendamiseks antud registreerimisnumbri kehtivuse.

(7) Kui erikorra rakendamiseks sätestatud tingimused on täidetud, teatab maksuhaldur registreerimisnumbri järelliitega „EX” või registreerimisnumbri kehtivuse kinnituse isikule elektrooniliselt 35 tööpäeva jooksul eelteate või eelteate muudatuse esitamisest arvates, välja arvatud juhul, kui maksuhaldur on isikut teavitanud tähtaja pikendamise maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ärahoidmise eesmärgil vajalike kontrollide tegemiseks.

(8) Erikorda rakendav isik esitab maksuhalduri veebilehel elektroonilise portaali kaudu iga kvartali kohta kvartalile järgneva kuu lõpuks järgmise teabe:

1) kvartali jooksul Eestis tekkinud käesoleva paragrahvi lõike 3 punktides 1–3 nimetatud käibe kogusumma eurodes või märke „0”, kui käivet ei tekkinud;

2) kvartali jooksul teises liikmesriigis tekkinud käesoleva paragrahvi lõike 3 punktides 1–3 nimetatud käibe kogusumma eurodes või märke „0”, kui käivet ei tekkinud;

3) liikmesriigi puhul, kus rakendatakse mitut registreerimiskohustuse tekkimise piirmäära, käesoleva lõike punktides 1 ja 2 nimetatud käibe kogusumma eurodes eraldi kaupade ja teenuste kaupa;

4) eelmise kvartali jooksul pärast eelteate esitamist käesoleva lõike punktides 1 ja 2 nimetatud käibe kogusumma või märke „0”, kui käivet ei tekkinud, kui eelteade on esitatud enne kvartalit, millal algas erikorra rakendamine.

(9) Kui käesoleva paragrahvi lõike 2 punktis 1 sätestatud jooksva kalendriaasta käibe piirmäär ühenduses ületatakse, teatab erikorda rakendav isik sellest maksuhalduri veebilehel elektroonilise portaali kaudu 15 tööpäeva jooksul alates käibe piirmäära ületamise päevast ning esitab teabe alates jooksva kvartali algusest kuni kalendriaasta käibe piirmäära ületamiseni tekkinud käibe kohta.

(10) Kui käesoleva paragrahvi lõigetes 4 ja 8 nimetatud käive on tehtud muus valuutas kui euro, kasutatakse selle eurodesse ümberarvestamiseks kalendriaasta esimesel päeval Euroopa Keskpanga avaldatud vahetuskurssi, või kui selle päeva kohta ei ole kurssi avaldatud, siis järgmise avaldamispäeva vahetuskurssi.

(11) Maksuhaldur lõpetab isiku õiguse rakendada erikorda või muudab isiku erikorra rakendamise ulatust, kui isik jätkab erikorra rakendamist teises liikmesriigis, järgmistel juhtudel:

1) isiku käive ületab käesoleva paragrahvi lõike 2 punktis 1 sätestatud piirmäära;

2) teine liikmesriik, kus isik erikorda rakendab või on esitanud eelteate kavatsusest rakendada, on teatanud, et isik selles liikmesriigis maksuvabastust rakendada ei saa või selle rakendamine on lõpetatud;

3) erikorda rakendav isik on teatanud maksuhalduri veebilehel elektroonilise portaali kaudu erikorra rakendamise lõpetamisest;

4) erikorda rakendav isik on teatanud maksuhalduri veebilehel elektroonilise portaali kaudu oma tegevuse lõpetamisest või maksuhaldur võib seda muul viisil eeldada.

(12) Maksuhaldur saadab erikorda rakendavale isikule tema suhtes erikorra rakendamise lõpetamise või muutmise otsuse elektrooniliselt. Kui erikorra rakendamise tingimused on täidetud, kuid isik on maksuhaldurit teavitanud erikorra rakendamise lõpetamisest, jõustub erikorra rakendamise lõpetamine maksuhalduri teavitamisele järgneva kvartali esimesel päeval, või juhul, kui maksuhaldurit on teavitatud kvartali viimasel kuul, siis järgmise kvartali teise kuu esimesel päeval. Kui erikorra rakendamise lõpetamine on seotud käesoleva paragrahvi lõike 2 punktis 1 sätestatud piirmäära ületamisega, jõustub otsus piirmäära ületamise kuupäeval. Muudel juhtudel jõustub erikorra rakendamise lõpetamine otsuses nimetatud kuupäeval.

(13) Kui erikorda rakendava isiku kalendriaasta käive ühenduses ületab käesoleva paragrahvi lõike 2 punktis 1 sätestatud piirmäära, ei saa ta piirmäära ületamisele järgneva kalendriaasta jooksul erikorda rakendada.

(14) Kui erikorda rakendava isiku kalendriaasta käive ületab teises liikmesriigis käesoleva paragrahvi lõike 2 punktis 2 sätestatud piirmäära, ei saa ta selles liikmesriigis erikorda rakendada piirmäära ületamisele järgneva kalendriaasta jooksul või kahe järgneva kalendriaasta jooksul, kui see on asjaomases liikmesriigis ette nähtud.

Kommentaar

1. jaanuarist 2025 täiendati KMS-i §-ga 19¹, millega sätestati väikeettevõtete erikord. See erikord on mõeldud Eestis asukohta omavatele isikutele, kes soovivad kasutada teises liikmesriigis väikeettevõtjatele ettenähtud maksuvabastust. Kuigi Eestis püsivad tegevuskohta omavatele välisriigi isikutele rakendub KMSi § 19 lõikes 1 sätestatud registreerimiskohustus Eestis, ei saa nad taotleda teises liikmesriigis väikeettevõtete erikorra rakendamist. Väikeettevõtete erikorra rakendamist saavad taotleda üksnes Eestis asukohta omavad isikud.

Lõike 1 järgi tuleb teises liikmesriigis maksuvabastust rakendada soovival Eestis asukohta omaval ettevõtjal esitada maksuhalduri veebilehel oleva portaali kaudu eelteade riikide kohta, kus ta soovib asjaomase riigi tingimuste kohaselt väikeettevõtetele ettenähtud maksuvabastust rakendada. Maksuhaldur edastab eelteated asjaomaste liikmesriikide maksuhalduritele. Kui eelteates märgitud liikmesriikide maksuhaldurid on kinnitanud isiku õigust nende riigis väikeettevõtetele ettenähtud maksuvabastust kasutada, väljastatakse isikule registreerimisnumber järellitega „EX“.

Lõikes 2 sätestatakse tingimused, mille täitmisel on Eestis asukohta omaval isikul õigus teises liikmesriigis rakendada maksuvabastust. Teises liikmesriigis maksuvabastuse

rakendamiseks on kaks tingimust: kalendriaasta käive ühenduses, sealhulgas Eestis, kokku ei ületa 100 000 eurot ja käive teises liikmesriigis, kus isik soovib maksuvabastust rakendada, ei ületa selles liikmesriigis kehtivat maksukohustuslasena registreerimise piirmäära. Nimetatud käibed ei tohi olla ületatud ka eelmisel kalendriaastal.

Ühenduse kalendriaasta käibe piirmäära ületamisel ei ole isikul õigust üheski teises liikmesriigis väikeettevõtete erikorda rakendada isegi juhul, kui käive igas konkreetses liikmesriigis ei ületa selles liikmesriigis kehtestatud maksukohustuse tekkimise kalendriaasta käibe piirmäära. See puudutab üksnes KMS-i § 19¹ alusel teistes liikmesriikides maksuvabastuse rakendamist, mitte KMS-i § 19 lõike 1 alusel Eestis maksuvabastuse rakendamist. Kui Eestis asukohta omava isiku käive KMS-i § 19 lõikes 1 sätestatud tingimustel ei ületa 40 000 eurot piirmäära, ei ole isikul endiselt kohustust ennast maksukohustuslasena Eestis registreerida, sealhulgas juhul, kui ühenduse kalendriaasta piirmäär 100 000 eurot on ületatud. Kui isik seda ei ületa, kuid ületab mõnes liikmesriigis kehtestatud kalendriaasta käibe piirmäära, ei ole tal õigust rakendada väikeettevõtete erikorda vaid selles liikmesriigis, kus ta piirmäära ületas.

Näide 1.

Eestis asukohta omava isiku kalendriaasta käive Eestis on 41 000 eurot. Eestis tekib isikul maksukohustus § 19 lõike 1 alusel, kuna kalendriaasta käibe piirmäär ületab 40 000 eurot. Isiku kalendriaasta käive teises liikmesriigis on 8 000 eurot. Seega kalendriaasta käive ühenduses ei ületa 100 000 eurot (41 000 + 8 000 eurot) ja isikul on õigus rakendada teistes liikmesriikides väikeettevõtete erikorda.

Isiku kalendriaasta käive teises liikmesriigis on 8 000 eurot, mis ei ületa selles liikmesriigis maksukohustuse tekkimise kalendriaasta käibe piirmäära. Seega on õigus isikul selles liikmesriigis väikeettevõtete erikorda rakendada ehk tal ei teki seal registreerimise ega aruandmise kohustust.

Näide 2.

Eestis asukohta omava isiku kalendriaasta käive Eestis on 5 000 eurot. Eestis tal maksukohustust § 19 lõike 1 alusel ei teki, kuna kalendriaasta käibe piirmäär ei ületa 40 000 eurot.

Isiku kalendriaasta käive teises liikmesriigis on 10 000 eurot. Seega kalendriaasta käive ühenduses ei ületa 100 000 eurot (5 000 + 10 000 eurot) ja isikul on õigus rakendada teistes liikmesriikides väikeettevõtete erikorda.

Isiku kalendriaasta käive teises liikmesriigis on 10 000 eurot, mis ei ületa selles liikmesriigis maksukohustuse tekkimise kalendriaasta käibe piirmäära. Seega on õigus isikul selles liikmesriigis väikeettevõtete erikorda rakendada ehk et tal ei teki seal registreerimise ega aruandluse kohustust.

Näide 3.

Eestis asukohta omava isiku kalendriaasta käive Eestis on 5 000 eurot. Eestis tal maksukohustust § 19 lõike 1 alusel ei teki, kuna kalendriaasta käibe piirmäär ei ületa 40 000 eurot.

Isiku kalendriaasta käive teises liikmesriigis on 35 000 eurot. Seega kalendriaasta käive ühenduses ei ületa 100 000 eurot (5 000 + 35 000 eurot) ja isikul on õigus rakendada teistes liikmesriikides väikeettevõtete erikorda.

Isiku kalendriaasta käive teises liikmesriigis on 35 000 eurot, mis ületab selles liikmesriigis maksukohustuse tekkimise kalendriaasta käibe piirmäära. Seega ei saa isik selles konkreetses liikmesriigis väikeettevõtete erikorda rakendada.

Näide 4.

Eestis asukohta omava isiku kalendriaasta käive Eestis on 5 000 eurot. Eestis tal maksukohustust § 19 lõike 1 alusel ei teki, kuna kalendriaasta käibe piirmäär ei ületa 40 000 eurot.

Isiku kalendriaasta käive teises liikmesriigis on 98 000 eurot. Seega kalendriaasta käive ühenduses ületab 100 000 eurot (5 000 + 98 000 eurot) ja seega isik ei saa teistes liikmesriikides rakendada väikeettevõtete erikorda.

KMS-i § 10¹ järgi tekib Eestis asukohta omaval isikul käive Eestis, kui ühendusesisese kaugmüügi käive ja isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena, osutatava elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse piiriülene käive ei ületa 10 000 eurot kalendriaastas ja isik ei ole valinud käibe tekkimise kohaks nimetatud kaupade või teenuste sihtriiki. Kui selline piiriülene käive ei ületa 10 000 euro piirmäära kalendriaastal, võib maksukohustuslasena registreerimata isik eelistada käibe tekkimise kohaks valida kaupade ja teenuste sihtriigi, kui sellise piiriülese käibe tulemusena Eestis maksukohustuse tekkimise kalendriaasta käibe piirmäär 40 000 eurot ületatakse. Sellisel juhul, rakendades teises liikmesriigis väikeettevõtete erikorda, on võimalik isikul tegutseda maksukohustuseta mõlemas liikmesriigis.

Isikud, kes rakendavad või soovivad rakendada teistes liikmesriikides maksukohustuse täitmise lihtsustamiseks KMS-i § 43 alusel teenuse, ühendusesisese kaugmüügi ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu kauba võõrandamise käibemaksuga maksustamise erikorda (nn OSS-i erikord), peavad olema registreeritud või ennast registreerima maksukohustuslasena. Samas ei välista see teistes liidu liikmesriikides väikeettevõtete erikorra rakendamist, kui on täidetud KMS-i §-s 19¹ sätestatud tingimused. Kui isik on registreeritud OSS-i erikorra rakendajana ja samas rakendab mujal liikmesriigis väikeettevõtete erikorda, siis OSS-i erikorra järgi deklareerib ta käibe, mis tekib üksnes nendes liikmesriikides, kus ta väikeettevõtete erikorda ei rakenda.

Näide 5.

Isiku kalendriaasta e-poe müük teise liikmesriiki seal asuvatele füüsilistele isikutele ehk ühendusesisese kaugmüügi käive on 5 000 eurot. Seega ühendusesisese kaugmüügi kalendriaasta käibe piirmäär 10 000 eurot käive ei ületa, käibe tekkimise koht on Eesti ja maksukohustust teises liikmesriigis ei teki.

Isiku muu käive Eestis kalendriaasta kohta on 15 000 eurot.

Isikul Eestis KMS-i § 19 lõike 1 alusel maksukohustust ei teki, kuna isiku käive Eestis, sealhulgas ühendusesisese kaugmüügi käive (15 000 + 5 000 eurot), ei ületa maksukohustuse piirmäära 40 000 eurot.

Näide 6.

Isiku kalendriaasta e-poe müük teise liikmesriiki seal asuvatele füüsilistele isikutele ehk ühendusesisese kaugmüügi käive on 9 000 eurot. Seega ühendusesisese kaugmüügi kalendriaasta käibe piirmäär 10 000 eurot käive ei ületa, käibe tekkimise koht on Eesti ja maksukohustust teises liikmesriigis ei teki.

Isiku muu käive Eestis kalendriaasta kohta on 35 000 eurot.

Isiku kalendriaasta käive ühenduses ei ületa 100 000 eurot (35 000 + 9000 eurot) ja seega on isikul õigus rakendada teistes liikmesriikides väikeettevõtete erikorda.

Sellises olukorras on isikul valik, kas registreerida ennast maksukohustuslasena Eestis, kuna kogukäive ületab 40 000 euro piirmäära (35 000 + 9 000 eurot), või määrata KMSi § 10¹ lõike 3 alusel ühendusesisese kaugmüügi käibe tekkimise kohaks klientide asukoha järgi teine liikmesriik ning rakendada selles teises liikmesriigis väikeettevõtete erikorda eeldusel, et kaugmüügi käive ei ületa selle teise liikmesriigi maksukohustuse tekkimise kalendriaasta käibe piirmäära. Sellisel juhul ei teki maksukohustust Eestis ega teises liikmesriigis.

Näide 7.

Eestis asukohta omava isiku kalendriaasta käive Eestis on 25 000 eurot. Isikul Eestis maksukohustust § 19 lõike 1 alusel ei teki, kuna kalendriaasta käibe piirmäär ei ületa 40 000 eurot.

Isiku kalendriaasta e-poe müük teise liikmesriiki seal asuvatele füüsilistele isikutele ehk ühendusesisese kaugmüügi käive on 20 000 eurot, seega käibe toimumise koht on kauba saaja liikmesriigis. Samas ei ületa käive selle teise liikmesriigi maksukohustuse tekkimise aastakäibe piirmäära.

Isiku kalendriaasta käive ühenduses ei ületa 100 000 eurot (25 000 + 20 000 eurot) ja seega on isikul õigus rakendada teistes liikmesriikides väikeettevõtete erikorda.

Lõikes 3 sätestatakse ühenduse ja liikmesriigi, sealhulgas Eesti, kalendriaasta käibe arvutamise põhimõtted. Kalendriaasta käive arvestatakse iga liikmesriigi kohta eraldi käibe tekkimise koha järgi. Ühenduse kalendriaasta käive on liikmesriikides tekkinud kalendriaasta käibed kokku. Kalendriaasta käibesse on arvatud enamik ettevõtja käibest. See sisaldab maksukohustuslase maksustatavat käivet või maksukohustuslasena registreerimata isiku kogu käivet, mis maksukohustuslase puhul oleks maksustatav käive, sealhulgas nullprotsendise määraga maksustatavat käivet, sealhulgas ekspordi. Lisaks arvatakse kalendriaasta käibe arvestusse ka maksuvabad finants- ja kindlustusteenused, kinnisasjadega seotud tehingud, välja arvatud juhul, kui need on juhusliku iseloomuga. Piirmäära arvestusse ei arvata põhivara võõrandamist.

Kauba ja teenuse käibe tekkimise koht on sätestatud KMS-i §-des 9–10¹. Näiteks kauba ekspordi ja kauba ühendusesisese käibe tekkimise koht on liikmesriigis, kust kaup kas eksporditakse või lähetatakse teise liikmesriiki. Selline käive arvatakse kauba lähetamise liikmesriigi kalendriaasta käibe arvestusse. Teenuse puhul on üldreegel, et käive tekib liikmesriigis, kus asub maksukohustuslasena registreeritud teenuse saaja või ettevõtlusega tegelev ühendusväline isik. Kui teenust osutatakse maksukohustuslasena registreerimata ja ühendusvälise riigi ettevõtlusega mittetegelevale isikule, siis üldreegli kohaselt on teenuse osutamise kohaks teenuse osutaja asukoht. Samas kauba, eriti aga teenuse puhul on käibe toimumise koha määramisel mitu erandit.

Arvestades, et liikmesriigi käibe piirmäära arvestusse arvatakse üksnes selline käive, mis tekib selles konkreetsetes liikmesriigis, siis näiteks üle piiride teise liikmesriigi maksukohustuslasena registreeritud isikule osutatavad teenused, mille käibe tekkimise koht üldreegli järgi on teenuse saaja liikmesriigis, teenuse osutaja käibe piirmäära hulka ei arvata. Sellised teenused on näiteks konsultatsiooni-, raamatupidamise- ja õigusteenus (KMS § 10 lõike 4 punkt 9). Samas näiteks kinnisasjaga seotud teenuste (ehitamine, hindamine, hooldamine), mis osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasena

registreeritud isikule, käibe tekkimise koht on kinnisasja asukohariigis ja arvatakse kinnisasja asukoha riigi käibe piirmäära.

Lõikes 4 sätestatakse teabe loetelu, mis tuleb maksuhaldurile esitatavas eelteates märkida. Eelteates märgitakse teate esitaja andmed – isiku nimi, tegevusala, õiguslik vorm ja aadress ning liikmesriik või -riigid, kus isik soovib maksuvabastust rakendada, arvestades, et lõikes 2 sätestatud tingimused on täidetud.

Lisaks märgitakse eelteates isiku eelneva ja jooksva kalendriaasta käive iga liikmesriigi, sealhulgas Eesti kohta. Kalendriaasta käive märgitakse kõikide liikmesriikide kohta, ka nende liikmesriikide kohta, kus isik ei ole eelteates avaldanud soovi maksuvabastust rakendada. See teave on vajalik ühenduse kalendriaasta käibe arvutamiseks. Isiku eelmise kalendriaasta käive on oluline, kuna see on seotud lõigetes 14 ja 15 sätestatud tingimusega. Liikmesriigil on õigus pikendada perioodi, millal isik ei tohi maksuvabastust rakendada piirmäära ületamise kalendriaastale järevalt ühelt kalendriaastalt kahele. Seetõttu tuleb nende liikmesriikide puhul, kus seda valikut rakendatakse, märkida ka lisaks eelmisele ka üle-eelmise kalendriaasta käive.

Kui isik esitab eelteate näiteks 1. jaanuaril 2025, siis märgib ta eelteatesse üksnes 2024. aasta jooksul tehtud käibe iga liikmesriigi kohta. Kui isik esitab eelteate näiteks 1. septembril 2025, märgib ta eelteatesse 2025. aastal kuni eelteate esitamiseni tekkinud käibe ja kogu 2024. aasta käibe. Kui tegemist on alustava ettevõttega, siis eelnevate perioodide kohta, millal ettevõttel käive puudus, märgitakse „0“. Summad esitatakse eurodes.

Kui mõnes liikmesriigis on kehtestatud mitu maksukohustuslasena registreerimise kohustuse tekkimise piirmäära, siis teave sellise liikmesriigi käibe kohta tuleb esitada seal kehtivate erinevate piirmäärade järgi. Näiteks kui riigis (nt Prantsusmaa) kehtivad kaupadele ja teenustele erinevad piirmäärad, tuleb käibe andmed esitada kaupade ja teenuste kaupa eraldi. Valdavalt kehtib riikides üksnes üks maksukohustuslasena registreerimise piirmäär ja sellisel juhul tuleb teave esitada kogu kindla liikmesriigi käibe kohta kokku.

Lõikes 5 sätestatakse kohustus teatada maksuhalduri elektroonilise portaali kaudu eelteates esitatud andmete muudatusest. See puudutab ka olukorda, kui isik soovib lisaks eelteates esitatud liikmesriigile või liikmesriikidele veel lisaks muus liikmesriigis rakendada maksuvabastust. Sellisel juhul ei esitata uut eelteadet, vaid info esitatakse esialgse eelteate muudatusena. Eelteate muudatuse esitamisel kasutab isik temale väikeettevõtete erikorra rakendamiseks antud registreerimisnumbrit järellitega „EX“, mis võimaldab esitatud info siduda tema eelteatega. Eelteate andmete muudatustest teavitamisel, näiteks uue liikmesriigi lisamisest väikeettevõtete erikorra rakendusala, ei esitata käibe kvartaliandmeid, mis sisalduvad lõike 8 alusel esitatavates aruannetes.

Lõike 6 kohaselt on isikul õigus teises liikmesriigis maksuvabastust rakendada kuupäevast, millal ta on saanud pärast esitatud eelteadet maksuhaldurilt erikorra rakendamiseks registreerimisnumbri. Kui isik on eelteate muudatusega teavitanud soovist veel muus liikmesriigis maksuvabastust rakendada, saab ta seda teha alates kuupäevast, millal maksuhaldur kinnitab temale antud registreerimisnumbri kehtivuse.

Lõike 7 kohaselt tuleb pärast maksuhalduril eelteate saamist anda väikeettevõtete erikorra rakendamiseks isikule kas registreerimisnumber järelliitega „EX“ või kui see on isikul juba olemas, siis selle numbriga kehtivuse kinnitus eelteate muudatusega esitatud info põhjal, hiljemalt 35. tööpäeval pärast isiku eelteate või selle muudatuse esitamist. Maksuhaldur annab isikule registreerimisnumbriga või kinnitab selle numbriga kehtivuse, kui erikorra rakendamise tingimused on täidetud ja seda on kinnitanud ka selle teise liikmesriigi maksuhaldur, kus isik soovib erikorda rakendada. Seega sõltub maksuhaldur ka teise liikmesriigi maksuhaldurist, kuna alles pärast teise liikmesriigi maksuhaldurilt saadud tagasisidet, et konkreetne isik vastab selles riigis väikeettevõtete erikorra rakendamise tingimustele, saab ta isikule anda registreerimisnumbriga või kinnitada isikule juba antud numbriga kehtivust erikorra rakendamiseks. Kui teise liikmesriigi maksuhalduri hinnang viibib isiku suhtes vajalike kontrollide tõttu maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ärahoidmise eesmärgil, teavitab maksuhaldur isikut tähtsaja pikendamise kohta.

Kui maksuhaldur ei anna isikule eelteate alusel registreerimisnumbriga või eelteate muudatuse korral ei kinnita registreerimisnumbriga kehtivust või lõpetab isiku õiguse rakendada erikorda ühenduse piirmäära ületamise tõttu, on isikul võimalik sellise otsuse vaidlustamiseks pöörduda maksuhalduri poole. Kui isikule ei anta eelteate alusel registreerimisnumbriga või eelteate muudatuse korral ei kinnitata registreerimisnumbriga kehtivust või lõpetatakse isiku õigus rakendada erikorda teise liikmesriigi piirmäära ületamise tõttu, tuleb isikul sellise otsuse vaidlustamiseks pöörduda selle teise liikmesriigi maksuhalduri poole, kuna iga konkreetse riigi maksuhaldur annab kinnituse selle kohta, kas isik täidab selle riigi maksuvabastuse rakendamise tingimusi.

Lõike 8 kohaselt tuleb igal isikul, kellele on antud õigus rakendada erikorda, esitada kvartali kohta kvartalile järgneva kuu jooksul teave kogu käibest kõikide liikmesriikide, sealhulgas Eesti kohta eraldi. Nende riikide kohta, kus käivet ei tekkinud, märgitakse „0“. Teave esitatakse maksuhalduri veebilehel elektroonilise portaali kaudu, kasutades selleks isikule erikorra rakendamiseks antud registreerimisnumbriga. Teaves esitatakse üksnes lõikes 3 nimetatud käive. Summad esitatakse eurodes.

Kui mõnes liikmesriigis on kehtestatud mitu maksukohustuslasena registreerimise kohustuse tekkimise piirmäära, siis teave sellise liikmesriigi käibe kohta tuleb esitada kaupade ja teenuste kaupa eraldi.

Eelteate esitamisele järgneva kvartali kohta esitatavas teaves tuleb esitada ka käibe andmed perioodi kohta, mis jääb eelteate esitamise ja sellele järgneva kvartali vahele, et vältida lünka, mis esitamisele kuuluvatest andmetest vastasel korral tekiks.

Kui pärast kalendriaasta käibe kohta teave esitamist tekib vajadus esitatud teavet muuta, tuleb see esitada konkreetse kvartali kohta uuesti. Eelnevate perioodide kohta esitatud teavet ei saa korrigeerida järgmises/jooksvas perioodis.

Lõige 9 näeb ette, et kui erikorda rakendava isiku kalendriaasta käive ühenduses ületab piirmäära 100 000 eurot, on isikul kohustus sellest maksuhaldurit teavitada 15 tööpäeva jooksul alates nimetatud käibe ületamisest ja esitada teave jooksva kvartali algusest kuni ühenduses kalendriaasta käibe piirmäära ületamiseni. Näiteks, kui isiku kalendriaasta käive ühenduses ületab 5. mail piirmäära 100 000 euro, tuleb tal sellest maksuhaldurit

teavitada 15 tööpäeva jooksul ja esitada teave jooksva kvartali käibe kohta liikmesriikide kaupa, milles on hõlmatud periood 1. aprillist kuni 5. maini.

Lõike 10 kohaselt, arvestades, et eelteates ja kvartaliaruandes esitatakse summad eurodes, tuleb käibed, mis on tehtud muus valuutas kui euro, eurodeks ümber arvestada. Selleks kasutatakse kalendriaasta esimesel päeval Euroopa Keskpanga avaldatud vahetuskurssi või kui selle päeva kohta ei ole kurssi avaldatud, siis järgmise avaldamispäeva vahetuskurssi.

Lõikes 11 sätestatakse olukorrad, millal maksuhaldur lõpetab osaliselt või täielikult väikeettevõtete erikorra rakendamise õiguse ehk isiku õiguse teises liikmesriigis maksuvabastust rakendada. Arvestades, et erikorra rakendamine on isikute jaoks vabatahtlik, võib erikorda rakendav isik igal ajal sellest maksuhaldurit teavitades loobuda. Erikorda ei ole õigus rakendada juhul, kui asjaomase liikmesriigi maksukohustuslasena registreerimise piirmäär on ületatud, arvestades ka ülemineku meetmeid (vt lõike 13 selgitus), kui vastav liikmesriik on otsustanud need kehtestada. Kui ühenduse kalendriaasta käibe piirmäär 100 000 eurot on ületatud, ei ole õigus erikorda rakendada üheski teises liikmesriigis, välja arvatud Eestis, seda eeldusel, et KMSi § 19 lõikes 1 sätestatud maksukohutuse tekkimise piirmäär 40 000 eurot ei ole ületatud. Erikorra rakendamine lõpetatakse ka juhul, kui erikorda rakendav isik on teatanud oma tegevuse lõpetamisest või kui maksuhaldur võib seda muul viisil eeldada. Maksuhaldur saab eeldada isiku tegevuse lõpetamist näiteks, kui mitme järjestikuse kvartali jooksul isik käivet teistes liikmesriikides ei deklareeri.

Lõike 12 kohaselt on maksuhalduril õigus lõpetada isiku õigus rakendada erikorda, kui isik ei esita iga kvartali kohta lõikes 8 nimetatud teavet või korduvalt hilineb selle teabe esitamisega.

Lõige 13 sätestab erikorra lõpetamise tähtajad. Maksuhaldur teavitab erikorda rakendavat isikut erikorra rakendamise lõpetamisest kõikides teistes liikmesriikides või üksnes konkreetses teises liikmesriigis otsusega elektrooniliselt. Kui erikorra rakendamise lõpetamine on seotud kalendriaasta piirmäära ületamisega, jõustub otsus asjaomase piirmäära ületamise kuupäevast. Seega, kui on tegemist ühenduse aastakäibe piirmäära ületamisega, lõpetatakse erikorra rakendamine kõigis teistes liikmesriikides ka juhul, kui igas konkreetses liikmesriigis nende riikide aastakäibe piirmäärad ei ole ületatud. Kui on ületatud ühe või mõne liikmesriigi, kus isik erikord rakendab, aastakäibe piirmäär, kuid mitte ühenduse piirmäär, lõpetatakse erikorra rakendamine üksnes selles liikmesriigis, kus selle riigi aastakäibe piirmäär on ületatud, piirmäära ületamise kuupäevast. Kui liikmesriik on kehtestanud üleminekumeetmed, lõpetatakse sellises liikmesriigis erikorra rakendamine üleminekumeetmeid arvestavatel tingimustel teisest liikmesriigist saadud teavituse põhjal. Üleminekumeetmena on liikmesriikidel õigus lubada isikutel rakendada maksuvabastust kuni kalendriaasta lõpuni, kui kalendriaasta käibe piirmäär ületatakse kalendriaastal olenevalt riigi valikust kas kuni 10% või 25%. See on liikmesriigi valik otsustada, kas seda meetet kasutada. Eesti sellist maksukohustuslasena registreerimisele eelnevat üleminekumeetmeid ei rakenda.

Muudel juhtudel jõustub erikorra rakendamise lõpetamine otsuses nimetatud kuupäeval. See sõltub maksuhaldurile erikorda rakendava isiku või teise liikmesriigi esitatud või kättesaadavast teabest. Näiteks isik on ise teatanud tegevuse lõpetamisest või teine liikmesriik on teatanud isiku tingimustele mittevastamist.

Lõike 14 kohaselt ei ole isikul õigus rakendada erikorda ühenduse kalendriaasta piirmäära ületamisel alates piirmäära ületamisest ka sellele järgneval kalendriaastal siis, kui erikorra rakendamise tingimused on täidetud. Siiski ei teki isikul seetõttu kohustust registreerida ennast Eestis käibemaksukohustuslasena, kui tema kalendriaasta KMS-i § 19 lõike 1 kohane käibe piirmäär 40 000 eurot ei ole ületatud.

Lõike 15 kohaselt ei ole isikul õigust rakendada erikorda teises liikmesriigis selle liikmesriigi kalendriaasta käibe piirmäära ületamisel piirmäära ületamise järgneval kalendriaastal ka siis, kui erikorra rakendamise tingimused on täidetud. Liikmesriikidel on õigus seda perioodi pikendada kahele kalendriaastale.

§ 20. Maksukohustuslasena registreerimine

(1) Registreerimiskohustuse tekkimise päevast alates kolme tööpäeva jooksul on isik kohustatud esitama maksuhaldurile avalduse enda maksukohustuslasena registreerimiseks. Isik võib esitada avalduse enda käibemaksukohustuslasena registreerimiseks äriregistri infosüsteemi kaudu digitaalallkirjastatult või taotleada notarilt avalduse koostamist ja e-notari infosüsteemi kaudu esitamist.

(2) Isik võib esitada maksuhaldurile avalduse enda maksukohustuslasena registreerimiseks järgmistel juhtudel:

- 1) isikul ei ole registreerimiskohustust käesoleva seaduse § 19 alusel veel tekkinud;*
- 2) kauba ühendusesisese maksuvaba soetamise korral;*
- 3) ekspordi korral.*

(3) Maksuhaldur registreerib isiku maksukohustuslasena, kandes tema andmed viie tööpäeva jooksul, arvates avalduse saamisest, maksukohustuslaste registrisse (edaspidi registreerimine) registreerimiskohustuse tekkimise kuupäeva seisuga.

(4) Käesoleva paragrahvi lõike 2 alusel esitatud avalduse põhjal registreerib maksuhaldur isiku maksukohustuslasena asjakohase avalduse saamisest alates viie tööpäeva jooksul kas avalduse saamise päeva või avaldaja soovil hilisema kuupäeva seisuga.

(4¹) Isik peab registreerimiseks tõendama, et ta tegeleb ettevõtlusega Eestis või alustab Eestis ettevõtlust. Kui isiku ettevõtlusega tegelemine või ettevõtluse alustamine ei ole piisavalt tõendatud, on maksuhalduril õigus nõuda isikult lisatõendeid või koguda neid omal algatusel. Maksuhaldur otsustab registreerimise tõendite saamisest alates viie tööpäeva jooksul. Maksuhaldur jätab isiku registreerimata, kui isik ei tegele ettevõtlusega või ei alusta ettevõtlust.

(5) Maksuhaldur teeb registreerimist käsitleva otsuse isikule teatavaks hiljemalt otsuse tegemise päevale järgneval tööpäeval.

(6) Ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik, kellel puudub püsiv tegevuskoht Eestis, kuid kelle asukohariigiga on liit sõlminud käibemaksuga seotud halduskoostööd, pettusevastast võitlust ja nõuete sissenõudmist käsitleva vastastikuse abi lepingu, või ettevõtlusega tegelev teise liikmesriigi isik, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, võib

end maksukohustuslasena registreerides määrata maksukorralduse seaduses nimetatud maksuesindaja, kelle maksuhaldur on heaks kiitnud. Ettevõtlusega tegeleval ühendusevälise riigi isikul, kellel puudub püsiv tegevuskoht Eestis ja kelle asukohariigiga ei ole liit sõlminud käibemaksuga seotud halduskoostööd, pettusevastast võitlust ja nõuete sissenõudmist käsitlevat vastastikuse abi lepingut, tuleb end maksukohustuslasena registreerides määrata maksukorralduse seaduses nimetatud maksuesindaja, kelle maksuhaldur on heaks kiitnud. Sätet ei kohaldata käesoleva seaduse § 43 lõikes 22 nimetatud juhul.

(7) Registreerimise avalduse esitamisel peab füüsiline isik, samuti juriidilise isiku või riigi-, valla- või linnaasutuse esindaja esitama isikut tõendava dokumendi. Volitatud esindaja peab koos isikut tõendava dokumendiga esitama ka volitust tõendava dokumendi.

(8) kehtetu alates 1.07.2021

(9) kehtetu alates 1.07.2021

(10) Kui maksuhalduril on andmeid, et isikul on tekkinud registreerimiskohustus, kuid ta ei ole registreerimisavaldust tähtaegselt esitanud, registreerib maksuhaldur isiku omal algatusel registreerimiskohustuse tekkimise päeva seisuga. Maksuhaldur teeb isikule tema registreerimist käsitleva otsuse teatavaks kolme tööpäeva jooksul, arvates otsuse tegemise päevast.

(11) Kui maksuhaldur tuvastab pärast maksukohustuslase registreerimist, et avaldus on esitatud ettenähtust hiljem ning isik oleks pidanud hakkama täitma maksukohustuslase kohustusi (§ 24) enne maksuhalduri otsuses nimetatud kuupäeva, tunnistab maksuhaldur oma esialgse otsuse tagasiulatuvalt kehtetuks, teeb uue otsuse ning registreerib maksukohustuslase selle päeva seisuga, mil registreerimiskohustus tekkis. Maksuhaldur teeb isikule tema registreerimist käsitleva otsuse teatavaks kolme tööpäeva jooksul, arvates otsuse tegemise päevast.

(12) Isiku maksukohustuslasena registreerimise avalduse vorm ja maksukohustuslase registreerimise kohta tehtava maksuhalduri otsuse vorm kehtestatakse [valdkonna eest vastutava ministri](#) määrusega.

Kommentaar

Paragrahvis 20 on sätestatud maksukohustuslasena registreerimise protseduuri reguleerivad sätted.

§ 20 lõiked 1-5, 7 ja 10-12

Kui isikul tekib § 19 alusel kohustus end registreerida maksukohustuslasena, siis on ta kohustatud kohustuse tekkimise päevast arvates kolme tööpäeva jooksul esitama maksuhaldurile vastava registreerimise avalduse. Maksuhaldur registreerib isiku maksukohustuslasena tagasiulatuvalt registreerimiskohustuse tekkimise kuupäeva seisuga. Kui isik õigeaegselt avaldust ei esita ja maksuhalduril on informatsioon, et registreerimiskohustus on tekkinud, on maksuhalduril õigus registreerida isik omal algatusel registreerimiskohustuse tekkimise päeva seisuga. Kui pärast maksukohustuslasena registreerimist selgub, et registreerimiskohustus tekkis varem, on

maksuhalduril õigus registreerida isik uuesti tagasiulatavalt registreerimiskohustuse tekkimise päeva seisuga. Isik võib enda maksukohustuslasena registreerimiseks esitada taotluse ka enne registreerimiskohustuse tekkimist. Peamiseks vabatahtlikult registreerimise põhjuseks on asjaolu, et maksukohustuslasena registreerimisega kaasneb õigus maksustatava käibega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks.

1. märtsist 2014 täpsustati vabatahtlikuse alusel maksukohustuslasena registreerimise võimalusi (lg 2). Täpsustati, et neil juhtudel kui isik tegeleb ettevõtlusega Eestis, kuid tal puudub kohustus tulevikus end registreerida maksukohustuslasena, on tal võimalik end registreerida maksukohustuslasena. Oluline on see, et isik tegeleb ettevõtlusega Eestis.

Maksukohustuslasena registreeritav isik peab maksuhaldurile tõendama, et ta tegeleb Eestis ettevõtlusega või alustab Eestis ettevõtlust. Ettevõtlusega tegelemine on reaalne alustatud majandustegevus, aga ka väljatöötatud äriplaan ja investeeringute tegemine ettevõtluse alustamiseks. Kui isik ei suuda veenvalt tõendada, et ta tegeleb ettevõtlusega Eestis või alustab ettevõtlust Eestis, on maksuhalduril õigus isiku maksukohustuslasena registreerimisest keelduda. Ainuüksi äriregistri kanne ei näita, et registreeritud äriühing hakkab tegelema või tegeleb ettevõtlusega. Seetõttu on vajalik enne isikule käibemaksukohustuslase numbrilise andmist kontrollida isiku eesmärki, milleks ta käibemaksukohustuslase numbrit soovib saada (Tallinna Ringkonnakohtu otsused haldusajades nr 3-09-3124, nr 3-10-2696; nr 3-10-2656).

Registreerimise avalduse esitamisel peab füüsiline isik, samuti juriidilise isiku või riigi-, valla-, või linnaasutuse esindaja tõendama oma isiku. Volitatud isik peab täiendavalt esitama volitust tõendava dokumendi. Registreerimise avaldust saab esitada ka digitaallkirjastatult e-posti aadressile kmkr@emta.ee. 2009. aasta algusest lisati lõikesse 1 teine lause, mille kohaselt saab isik avalduse esitada ka äriregistri infosüsteemi kaudu digitaallkirjastatult või taotleda notarilt avalduse koostamist ja e-notari infosüsteemi kaudu esitamist.

1. märtsist 2014 muudeti käibemaksuseadust ning uue korra kohaselt registreeritakse isik varasema kolme tööpäeva asemel viie tööpäeva jooksul maksukohustuslaseks arvates avalduse saamisest. Kui isik on esitanud avalduse enne registreerimiskohustuse tekkimist, siis võib ta avalduses määrata ka hilisema kuupäeva, millest alates ta soovib asuda tegutsema maksukohustuslasena. Maksuhaldur teavitab isikut registreerimise otsusest hiljemalt otsuse tegemisele järgneval tööpäeval.

Rahandusministri määrusega on kehtestatud nii maksukohustuslasena registreerimise avalduse vorm kui ka registreerimise otsuse vorm. Vormid on kättesaadavad Maksu- ja Tolliameti kodulehel.

§ 20 lõige 6

Lõike 6 aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 204. Lõikes sätestatakse ettevõtlusega tegeleva teise liikmesriigi isiku õigus määrata enda registreerimisel Eestis kohalik maksuesindaja. Säte annab teise liikmesriigi isikule võimaluse oma Eestis tekkivate maksukohustuste täitmise lihtsustamiseks määrata enda maksukohustuslasena registreerimisel endale maksuesindaja, ehk sõlmida leping maksuesindajaga, kes seejärel täidab maksukohustusi (esitab maksudeklaratsioone, vajadusel ka tasub makse ja arveldab maksuhalduriga) tema eest. Ettevõtlusega tegeleval ühendusevälise riigi isikul, kellel puudub püsiv tegevuskoht Eestis, on kohustus enda maksukohustuslasena registreerimisel

määrata maksuhalduri aktsepteeritav maksuesindaja Eestis (va § 43 lg 22 toodud juhul). Seega teiste liikmesriikide isikutel on maksuesindaja määramise õigus, aga ühendusevälise riigi isikutele on maksuesindaja määramine kohustuslik.

Maksuesindaja saab olla üksnes isik, kes on maksuesindajana aktsepteeritud maksuhalduri poolt. Maksuesindaja regulatsioon on sätestatud maksukorralduse seaduse §-s 8¹. Mitteresidendi maksuesindaja on isik, kes esindab mitteresidendilt saadud volituse alusel mitteresidenti Eestis kõigi maksudega seotud õiguste ja kohustuste osas. Maksuesindaja on solidaarselt vastutav kõigi mitteresidendi maksukohustuste osas. Mitteresidendi maksuesindaja saab olla Eesti juriidiline isik või välismaa juriidilise isiku Eestis äriregistrisse kantud filiaal, kes on maksuesindajana aktsepteeritud maksuhalduri poolt, mida tõendab kandmine vastavasse maksuesindajate nimekirja. Nimekirja kandmiseks peab Eestis registreeritud juriidiline isik või välismaa juriidilise isiku Eestis äriregistrisse kantud filiaal, kes soovib mitteresidendi maksuesindajana tegutseda, esitama maksuhaldurile vastava taotluse. Maksuesindaja peab olema laitmatu reputatsiooniga ja tal ei tohi olla kehtivat ega ajatatud maksuvõlga. Ka juhul, kui maksuesindaja oma maksuesindajana tegutsemise ajal ei täida neid tingimusi, näiteks kui tal tekib maksuvõlg, on maksuhalduril õigus tema tegevusluba peatada või isegi tühistada.

1. jaanuarist 2022 täiendati sätet juhtumiga, millal ühendusevälise riigi isik ei pea endale maksukohustuslasena registreerides määrama maksukorralduse seaduses sätestatud maksuesindajat. Maksuesindaja määramine ei ole kohustuslik juhul, kui isiku asukohariigiga on EL-il sõlmitud halduskoostööd, pettusevastast võitlust ja nõuete sissenõudmist käsitleva vastastikuse abi leping. Nimetatud käibemaksu valdkonnaga seotud halduskoostööd, pettusevastast võitlust ja nõuete sissenõudmist käsitlev leping on EL-il sõlmitud Norraga (Euroopa Liidu Teataja L 195, 01.08.2018, p. 3–22).

1. detsembrist 2023 täiendati KMS § 43¹ lõiget 2 punkti 6 ning lähtuvalt nüüdsest erinevast sõnastusest ei pea ka Ühendkuningriigi isikud määrama maksuesindajat, kuna EL-i ja Ühendkuningriigi vahel on sõlmitud kaubandus- ja koostööleping, mis sisaldab käibemaksu halduskoostööd (Euroopa Liidu Teataja L 149, 30.4.2021). See leping ei vasta KMS § 43¹ lõike 2 punktis 6 toodud tingimustele, kuid vastab antud sätte tingimustele.

§ 21. Piiratud maksukohustuslasena registreerimine

(1) Eesti isikul ja Eestis püsiva tegevuskoha kaudu tegutseval välisriigi isikul, kes saab Eestis maksukohustuslasena registreerimata ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult käesoleva seaduse § 10 lõikes 5 nimetatud teenust, tekib piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus selle teenuse saamise päevast alates, välja arvatud juhul, kui teenust saadakse ettevõtlusega tegelevalt teise liikmesriigi isikult, kes rakendab maksuvabastust § 19 lõikes 1¹ sätestatud korra alusel ja kelle registreerimisnumber sisaldab järelliidet „EX”. Sätet ei kohaldata maksukohustuslasele ega ettevõtlusega mittetegelevale füüsilisele isikule.

(2) Kui isiku ühendusesiseselt soetatud kaupade (§ 8), välja arvatud aktsiisikaup ja uus transpordivahend, maksustatav väärtus ületab kalendriaasta algusest arvates 10 000 eurot, tekib tal piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus nimetatud piirmäära ületamise päevast, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 2¹ sätestatud juhul. Nimetatud piirmäära arvestusse ei arvata kauba soetamist teise liikmesriigi isikult,

kes rakendab maksuvabastust käesoleva seaduse § 19 lõikes 1¹ sätestatud korra alusel ja kelle registreerimisnumber sisaldab järelliidet „EX”. Sätet ei kohaldata maksukohustuslasele ega ettevõtlusega mittetegelevale füüsilisele isikule.

(2¹) Kui ettevõtlusega tegelev välisriigi isik, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, soetab ühendusesiseselt kaupa Eestis, välja arvatud teise liikmesriigi isik, kes rakendab maksuvabastust käesoleva seaduse § 19 lõikes 1¹ sätestatud korra alusel, tekib tal piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus kauba ühendusesisese soetamise päevast. Sätet ei kohaldata kauba ühendusesisesel maksuvabal soetamisel (§ 18).

(3) Piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustuse tekkimise päevast arvates kolme tööpäeva jooksul on isik kohustatud esitama maksuhaldurile avalduse enda piiratud maksukohustuslasena registreerimiseks.

(4) Isik võib esitada maksuhaldurile avalduse enda piiratud maksukohustuslasena registreerimiseks enne käesoleva paragrahvi lõigetes 1–3 sätestatud registreerimiskohustuse tekkimist.

(5) Piiratud maksukohustuslase registreerimisel kohaldatakse käesoleva seaduse §-s 20 sätestatud maksukohustuslase registreerimise sätteid.

(6) Piiratud maksukohustuslase registreerimise avalduse vorm ja registreerimise kohta tehtava maksuhalduri otsuse vorm kehtestatakse valdkonna eest vastutava ministri määrusega.

Kommentaar

Paragrahvis 21 on reguleeritud piiratud maksukohustuslasena registreerimiskohustuse tekkimine ja registreerimine.

Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 3 on teisest liikmesriigist kauba soetamine (kauba ostmine teisest liikmesriigist ja toimetamine oma liikmesriiki) isikule maksuvaba (maksustatakse müüja poolt lähteriigis, käibemaks sisaldub hinnas) üksnes kuni “soetamise piirmäärani”. Piirmäära ületamisel peab nimetatud isik hakkama maksuma soetatud kaubalt käibemaksu sihtkohariigis. Samas ei kaasne sellega automaatselt registreeritud maksukohustuslase kohustuste (ja ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse) laienemist. Taolise käibemaksudirektiivi käsitluse rakendamiseks on liikmesriigid praktikas sisse viinud erinevaid registreerimise erikordi. Et eristada erisätete alusel registreeritud isikuid, kasutatakse KMS-s mõistet “piiratud maksukohustuslane”, kuna vastavalt registreeritud isiku maksukohustus on piiratud. Ta ei maksusta kaupade võõrandamist ega teenuste osutamist. Piiratud maksukohustuslase registreerimiskohustus tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 214. Sama registreerimise erikorda kasutatakse ka teenuste saamisel tekkiva maksukohustuse täitmiseks.

§ 21 lõige 1

Piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus saab tekkida üksnes Eestis maksukohustuslasena registreerimata isikul, kuna maksukohustuslane kasutab kauba ühendusesisese soetamise ja teenuste saamise puhul pöördmaksustamist ning puudub vajadus täiendavaks regulatsiooniks. Piiratud maksukohustuslasena registreeritakse

ettevõtlusega tegelevaid isikuid, kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena ning riigi-, valla- ja linnaasutused ja ettevõtlusega mittetegelevad juriidilised isikud (näiteks mittetulundusühingud). Piiratud maksukohustuslasena ei registreerita füüsilisi isikuid, kes soetavad kaupu või saavad teenuseid oma isiklikuks tarbeks.

Piiratud maksukohustuslasena peab end registreerima maksukohustuslasena registreerimata isik, kes saab Eestis maksukohustuslasena registreerimata ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult KMS § 10 lõikes 5 loetletud teenust. Antud juhul maksuvaba piirmäära ei ole ning registreerimiskohustus tekib kohe teenuse saamisel. Teenustelt, mis nimetatud lõikes ei ole märgitud (nt finantsteenused) piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustust ei teki. Registreerimiskohustust ei teki ka siis kui teenus saadakse ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes on oma asukoha liikmesriigi maksuhaldurilt saanud Eestis väikeettevõtete erikorra rakendamiseks õiguse ja ta on kauba või teenuse arvele märkinud erikorra rakendaja registreerimisnumbri järelliitega „EX“.

§ 21 lõiked 2 ja 2¹

Registreerimiskohustus tekib ka kauba ühendusesisese soetamise maksuvaba piirmäära ületamisel (10 000 eurot kalendriaastas). Kauba ühendusesisese soetuse mõiste on sätestatud KMS §-s 8. Piirmäära arvestusse ei arvata kauba soetamist teise liikmesriigi isikult, kes rakendab maksuvabastust käesoleva seaduse § 19 lõikes 1¹ sätestatud korra alusel ja kelle registreerimisnumber sisaldab järelliidet „EX. Kauba ühendusesisese soetamisena ei käsitleta teise liikmesriigi mittemaksukohustuslaselt kauba toomist mitteettevõtluse jaoks. Seega registreerimiskohustust ei teki kui kaup soetatakse mittemaksukohustuslaselt ning seda kaupa ei kasutata ettevõtluse jaoks.

Maksuvaba piirmäär ei rakendu ettevõtlusega tegelevate välisriigi isikule, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, välja arvatud teise liikmesriigi isikule, kes rakendab maksuvabastust käesoleva seaduse § 19 lõikes 1¹ sätestatud korra alusel. Välisriigi isikul tekib registreerimiskohustus kohe kauba ühendusesisese soetamise päevast (välja arvatud kauba ühendusesisese maksuvaba soetamise puhul – vt § 18 kommentaari). Piirmäära arvestamisel ei võeta arvesse aktsiisikauba ja uue transpordivahendi soetamist. Seega aktsiisikauba ja uue transpordivahendi soetamine iseenesest piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustust ei tekita. Samas peab aktsiisikauba või uue transpordivahendi soetamisel isik kohe ise maksma käibemaksu sihtkohariigis. Täpsemalt on antud juhul käibemaksu tasumine kirjeldatud § 38 kommentaaris.

Kui isik registreerib end piiratud maksukohustuslaseks teenuste saamise tõttu, ei ole ta kohe kohustatud käibemaksu maksma kauba ühendusesiselt soetamiselt (vt § 25 lg 2 kommentaari). Kauba soetamiselt peab nimetatud piiratud maksukohustuslane maksma käibemaksu alles siis, kui ta soetab aktsiisikaupa või uue transpordivahendi ja kui muu kauba soetamise piirmäär 10 000 eurot on ületatud, kuigi soovi korral võib ta seda teha ka varem, teavitades sellest kirjalikult maksuhaldurit. Kui isik registreerib end piiratud maksukohustuslaseks kauba ühendusesisese soetamise piirmäära ületamise tõttu ja saab seejärel ka KMS § 10 lõikes 5 nimetatud teenuseid, siis on ta kohustatud tasuma käibemaksu ka saadud teenustelt, kuna teenuste saamise puhul maksuvaba piirmäär puudub.

§ 21 lõiked 3, 5 ja 6

Isiku registreerimisel piiratud maksukohustuslasena järgitakse maksukohustuslasena registreerimise sätteid (vt § 20 kommentaari). Kui isikul tekib § 21 lõike 1, 2 või 2¹ alusel piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus, siis peab ta registreerimise avalduse esitama maksuhaldurile kolme päeva jooksul registreerimiskohustuse tekkimisest. Isik registreeritakse piiratud maksukohustuslasena registreerimiskohustuse tekkimise päeva seisuga. Avalduse vorm on kehtestatud rahandusministri määrusega ning on kättesaadav Maksu- ja Tolliameti kodulehel.

§ 21 lõige 4

Maksukohustuslasena registreerimata isik võib end piiratud maksukohustuslasena registreerida ka enne registreerimiskohustuse tekkimist, esitades selleks avalduse maksuhaldurile. Piiratud maksukohustuslasena registreerimiseks on mitu head põhjust. Nagu ülal mainitud, peab registreerimata isik teisest liikmesriigist kaupa soetades või teenust saades maksma käibemaksu kauba või teenuse hinna sees vastavalt siis müüja riigi maksumäärale. Kui isik registreerib end piiratud maksukohustuslasena, tekib tal võimalus soetada kaupu ja saada teenuseid nullmääraga, informeerides selleks müüjat/teenuse osutajat oma registreerimisnumbrist. Kui isik on registreeritud piiratud maksukohustuslasena üksnes teenuste saamise osas, siis tal puudub õigus kaupade soetamisel oma registreerimise numbrit kasutada, vastasel korral käsitatakse seda kui sooviavaldust asuda kaupade soetuselt käibemaksu maksma Eestis (vt § 25 lg 3 kommentaari). Seega piiratud maksukohustuslane saab kaubad ja teenused käibemaksuta (müüja ei ole kauba hinnale lisanud käibemaksu) ning tal tekib käibemaksu tasumise kohustus hiljem Eestis kehtestatud käibemaksumäära järgi.

Piiratud maksukohustuslasele laieneb deklareerimise kohustus, aga üksnes juhul, kui ta tegi vastaval maksustamisperioodil deklareeritavaid tehinguid, tühja käibedeklaratsiooni piiratud maksukohustuslane esitama ei pea. Samas, nagu mainitud, ei ole piiratud maksukohustuslasel õigust soetamiselt makstud käibemaksu maha arvata. Seega tekib tal reaalne maksukohustus. Kui piiratud maksukohustuslane hakkab tegelema või tegeleb ettevõtlusega Eestis, siis võib ta end registreerida tavalise maksukohustuslasena. Pärast maksukohustuslasena registreerumist ei loeta isikut enam “piiratud maksukohustuslaseks”.

§ 22. Maksukohustuslasena registrist kustutamine

(1) Kui isik on registreeritud maksukohustuslasena ja tema tehtavate käesoleva seaduse § 19¹ lõikes 3 nimetatud tehingute käive, mille tekkimise koht on Eestis, ei ole ületanud jooksval ega eelmisel kalendriaastal ega ületa tema arvestuste kohaselt järgneva 12 kuu jooksul käesoleva seaduse § 19 lõikes 1 sätestatud piirmäära, võib ta esitada maksuhaldurile avalduse enda registrist kustutamiseks, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 2 nimetatud juhul.

(2) Ettevõtlusega tegelev teise liikmesriigi isik võib esitada maksuhaldurile avalduse enda maksukohustuslasena registrist kustutamiseks, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:
1) isik teostab ühendusesisest kaugmüüki teisest liikmesriigist Eestisse või osutab elektroonilise side teenust või elektrooniliselt osutatavat teenust Eestis asu- või elukohta omavale isikule, kes ei ole registreeritud üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena;

2) isik on registreeritud maksukohustuslasena käesoleva seaduse § 20 lõike 2 alusel enne § 19 lõikes 4 sätestatud registreerimiskohustuse tekkimist;

3) isik on olnud maksukohustuslasena registreeritud vähemalt kaks kalendriaastat;

4) isiku tehtavate käesoleva seaduse § 19¹ lõikes 3 nimetatud tehingute käive, mille tekkimise koht on Eesti, ei ole ületanud jooksval ega eelmisel kalendriaastal ega ületa tema arvestuste kohaselt järgneva 12 kuu jooksul § 19 lõikes 1 või 4 sätestatud piirmäära.

2¹) Kui ettevõtlusega tegelev teise liikmesriigi isik on registreeritud maksukohustuslasena käesoleva seaduse § 19 lõike 4 või § 20 lõike 2 alusel enne § 19 lõikes 4 sätestatud registreerimiskohustuse tekkimist ning registreerib ennast teises liikmesriigis teenuse, ühendusesisese kaugmüügi ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu kauba võõrandamise käibemaksuga maksustamise erikorra rakendajana, kustutatakse ta maksukohustuslasena registrist tema avalduse alusel tingimusel, et tema tehtavate § 19¹ lõikes 3 nimetatud tehingute käive, mille tekkimise koht on Eesti, ei ole ületanud jooksval ega eelmisel kalendriaastal ega ületa tema arvestuste kohaselt järgneva 12 kuu jooksul § 19 lõikes 1 sätestatud piirmäära.

(3) Maksuhalduril on õigus kustutada registrist maksukohustuslane, kes ei ole esitanud käibedeklaratsiooni kuue viimase järjestikuse maksustamisperioodi kohta.

(3¹) Maksuhalduril on õigus kustutada registrist maksukohustuslane, kes ei tegele Eestis ettevõtlusega. Kui maksukohustuslase ettevõtlusega tegelemine ei ole piisavalt tõendatud, on maksuhalduril õigus nõuda maksukohustuslaselt lisatõendeid või koguda neid omal algatusel. Maksuhaldur teatab maksukohustuslasele registrist kustutamise kavatsusest kirjalikult ning annab tähtaja ettevõtlusega tegelemise tõendamiseks. Kui ettevõtlusega tegelemine ei ole ettenähtud tähtaja jooksul tõendatud, kustutab maksuhaldur maksukohustuslase registrist.

(4) Kui maksukohustuslane või tema tegevus Eestis on lõpetatud, kustutab maksuhaldur maksukohustuslase maksukohustuslaste registrist.

(5) Maksukohustuslane kustutatakse maksukohustuslasena registrist maksuhalduri juhi otsuse alusel. Enne maksukohustuslasena registrist kustutamise otsustamist, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõigetes 3 ja 4 nimetatud juhtudel, kontrollib maksuhaldur vajaduse korral tema majandustegevust. Maksukohustuslane loetakse registrist kustutatuks otsuses nimetatud kuupäeva seisuga.

Kommentaar

Paragrahvis 22 sätestatakse isiku registrist kustutamine maksukohustuslasena. Kui isik kustutatakse registrist maksukohustuslasena, siis vabaneb ta maksukohustuslase kohustustest (käibemaksu deklareerimine ja tasumine) ning kaotab õiguse rakendada maksukohustuslase õigusi (sisendkäibemaksu mahaarvamine). Kui isik on kustutatud registrist maksukohustuslasena, ei tohi ta kauba või teenuse hinnale lisada käibemaksu. Kui ta seda teeb, on ta siiski kohustatud arvel näidatud käibemaksu riigile maksma § 3 lg 6 punkti 2 alusel.

§ 22 lõige 1

1. jaanuarist 2025 muudeti maksukohustuslasena registreerimise korda ja sellest tulenevalt ka maksukohustuslasena registrist väljaarvamise korda. Lõike 1 kohaselt maksukohustuslasena registreeritud isik võib esitada avalduse enda registrist kustutamiseks, kui tema prognoositav KMS 19¹ lõikes 3 nimetatud tehingute käive, mille tekkimise koht on Eesti ei ületa järgneva 12 kuu jooksul 40 000 eurost piirmäära. Muudatusega lisati ka tingimus, et kui isiku käive on ületanud jooksval või eelneval kalendriaastal KMS-i § 19 lõikes 1 sätestatud piirmäära 40 000 eurot, ei kustutata isikut maksukohustuslasena registrist ja tal tuleb kuni tingimuste täitmiseni jätkata tegevust maksukohustuslasena. Kui isiku tegevus Eestis on lõpetatud rakendatakse lõiget 4.

§ 22 lõige 2 ja 2¹

Teise liikmesriigi isik, kes teostab ühendusesisest kaugmüüki Eestisse või osutab Eestis asuvalle mittemaksukohustuslasele elektroonilise side teenust või elektrooniliselt osutatavat teenust, võib enne Eestis registreerimiskohustuse tekkimist ennast Eesti maksukohustuslasena registreerida (§ 20 lõige 2 punkt 1). Tulenevalt KMS § 10¹ lõikest 8, kui isik on valinud enne Eestis registreerimiskohustuse tekkimist käibe tekkimise kohaks Eesti, siis ei ole tal õigust seda otsust muuta kahe aasta jooksul välja arvatud juhul, kui ta kahe aasta jooksul otsustab ennast registreerida oma asukohariigis teenuse, ühendusesisese kaugmüügi ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu kauba vöörandamise käibemaksuga maksustamise erikorra rakendajaks. Seega nimetatud isik kustutatakse registrist lõike 2 alusel juhul, kui sellel isikul Eestis käibemaksukohustust tekitavad piirmäärad pole ületatud ja tema registreerimisest seoses ühendusesisese kaugmüügi teostamisega Eestisse on möödunud kaks kalendriaastat. Kahe aasta reegel ei kehti, kui isik on oma asukohariigis registreeritud eelnimetatud erikorra rakendajana (§ 22 lõige 2¹).

§ 22 lõige 3

Lõigetes 3–5 on sätestatud alused, mille esinemisel on maksuhalduril õigus omal algatusel maksukohustuslane registrist kustutada. Lõikes 3 on esimese alusena sätestatud deklareerimiskohustuse mittetäitmine viimase 6 järjestikuse kuu jooksul. Enne registrist kustutamist püüab maksuhaldur maksukohustuslasega ühendust võtta ning annab võimaluse registrist kustutamist vältida oma kohustuste tagantjärele täitmisega. Maksukohustuslane peab oma kohustuste mittetäitmisel loomulikult arvestama täiendavalt ka maksukorralduse seadusega kehtestatud halduskaristustega (vt maksukorralduse seadus § 154).

§ 22 lõige 3¹

Lõige lisati §-i 22 2006. aasta algusest jõustunud muudatustega. Muudatusega anti maksuhaldurile õigus kustutada registrist oma algatusel selline maksukohustuslane, kes ei tegele ettevõtlusega. See säte on täienduseks sätte, mille kohaselt on maksuhalduril õigus keelduda isiku maksukohustuslasena registreerimisest, kui isik ei suuda tõendada ettevõtlusega tegelemist (vt § 20 lg 4¹ kommentaari). Sätte kohaselt saab maksuhaldur nõuda maksukohustuslaselt ka pärast registreerimist kahtluse korral tõendeid ettevõtlusega tegelemise kohta, andes maksukohustuslasele tähtaja tõendite esitamiseks. Kui maksukohustuslane ei suuda tõendada ettevõtlusega tegelemist, siis ta kustutatakse maksukohustuslaste registrist.

§ 22 lõiked 4 ja 5

Maksuhaldur kustutab maksukohustuslase maksukohustuslaste registrist, kui maksukohustuslane on lõpetatud (või likvideeritud) või on lõpetanud oma tegevuse Eestis. Maksuhaldur ei ole kohustatud alati kontrollima maksukohustuslase majandustegevust

enne maksukohustuslaste registrist kustutamise otsustamist, vaid teeb seda üksnes vajadusel.

§ 23. Piiratud maksukohustuslasena registrist kustutamine

(1) Kui piiratud maksukohustuslane registreeritakse maksukohustuslasena käesoleva seaduse § 20 kohaselt, kustutatakse ta registrist piiratud maksukohustuslasena.

(2) Kui isik on olnud piiratud maksukohustuslasena registreeritud vähemalt kaks aastat ja tema poolt ühendusesiseselt soetatud kauba väärtus ei ületanud eelmisel kalendriaastal ega ületa tema arvestuste kohaselt ka alanud kalendriaastal käesoleva seaduse § 21 lõikes 2 sätestatud piirmäära, võib ta esitada maksuhaldurile avalduse enda registrist kustutamiseks piiratud maksukohustuslasena.

(3) Kui piiratud maksukohustuslane või tema tegevus Eestis on lõpetatud, kustutab maksuhaldur ta registrist piiratud maksukohustuslasena.

(4) Piiratud maksukohustuslane kustutatakse piiratud maksukohustuslasena registrist maksuhalduri otsuse alusel. Enne registrist kustutamise otsustamist, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 3 nimetatud juhul, kontrollib maksuhaldur vajaduse korral tema tegevust. Piiratud maksukohustuslane loetakse registrist kustutatuks otsuses nimetatud kuupäeva seisuga.

Kommentaar

Paragrahvis 23 sätestatakse alused piiratud maksukohustuslase kustutamiseks registrist piiratud maksukohustuslasena. Registrist kustutamise tagajärjed sõltuvad sellest, kas isik tegutseb edasi maksukohustuslasena või mitte. Kui registrist kustutamise alus ei olnud registreerimine maksukohustuslasena, siis vabaneb isik registrist kustutamisel piiratud maksukohustuslase kohustustest (käibemaksu deklareerimine ning tasumine) ning kaotab õiguse rakendada piiratud maksukohustuslase õigusi (õigus registreerimisnumbrit kasutades osta kaupu teisest liikmesriigist müüja poolt rakendatava nullmääraga).

§ 23 lõige 1

Kui piiratud maksukohustuslane registreerib end maksukohustuslasena, kustutatakse ta maksukohustuslaste registrist piiratud maksukohustuslasena ning talle laienevad kõik maksukohustuslase õigused ja kohustused.

§ 23 lõige 2

Piiratud maksukohustuslane saab teatud tingimustel end lasta maksukohustuslaste registrist piiratud maksukohustuslasena kustutada ka oma avalduse alusel. Piiratud maksukohustuslane peab olema maksukohustuslaste registris enne kustutamist registreeritud vähemalt kaks aastat. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 3. Seejärel võib ta esitada avalduse enda kustutamiseks registrist, eeldusel, et tema poolt ühendusesiseselt soetatud kauba koguväärtus ei ole viimasel kalendriaastal ületanud ega ületa tema arvestuste kohaselt ka jooksva kalendriaastal kauba ühendusesisese soetamise piirmäära 10 000 eurot. Kuna piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus tekib ka välisriigi ettevõtjalt teatud teenuste saamisel, siis tuleks enne registrist

kustutamise avalduse esitamist ka võimalikku teenuste ostmist silmas pidada, vastasel korral tekib isikul uuesti piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus kohe esimese vastava teenuse saamisel. Kuna piiratud maksukohustuslasel puudub kohustus esitada nn. tühje deklaratsioone, mistõttu üksnes registris olemine ei too iseenesest kaasa administratiivseid kohustusi, siis peaks registrist kustutamise avalduse esitamine olema hoolega läbimõeldud.

§ 23 lõiked 3 ja 4

Enne avalduse põhjal registrist kustutamise otsustamist kontrollib maksuhaldur vajadusel piiratud maksukohustuslase majandustegevust. Maksuhaldur kustutab piiratud maksukohustuslase omal algatusel maksukohustuslaste registrist, kui tal on andmeid, et piiratud maksukohustuslane on lõpetanud oma tegevuse Eestis.

§ 24. Maksukohustuslase õigused ja kohustused

(1) Maksukohustuslasena registreerimise päevast alates peab isik täitma maksukohustuslase kohustusi, sealhulgas lisama võõrandatava kauba või osutatava teenuse maksustatavale väärtusele käibemaksu, arvutama tasumisele kuuluva käibemaksusumma käesoleva seaduse §-s 29 sätestatud korras, tasuma käibemaksu §-s 38 sätestatud korras, säilitama dokumente ja pidama arvestust §-s 36 sätestatu kohaselt ning esitama § 37 nõuetele vastavaid arveid.

(2) Käesoleva paragrahvi lõiget 1 kohaldatakse ka Eestis maksukohustuslasena registreeritud välisriigi isikule, kelle käive tekib Eestis, välja arvatud käesoleva seaduse § 3 lõikes 3¹ nimetatud juhtudel ning juhul, kui Eestis registreeritud välisriigi isikul puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis.

Kommentaar

§ 24 lõige 1

Paragrahv 24 on oma olemuselt üksnes maksukohustuslase õiguseid ja kohustusi koondav paragrahv, kuna kõik õigused ja kohustused on täpsemalt reguleeritud eraldi paragrahvides, millele selles paragrahvis viidatakse. Eraldi tuleks ehk märkida, et kui isik registreeritakse maksuhalduri poolt maksukohustuslasena tagasiulatuvalt, siis rakendub ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tagasiulatuvalt pärast maksukohustuslasena registreerimist soetatud kauba ja saadud teenuse osas.

§ 24 lõige 2

Lõikes 2 täpsustatakse, et ka välisriigi maksukohustuslane, kes on registreeritud maksukohustuslasena Eestis peab täitma samuti maksukohustuslase kohustusi. Näiteks kui välisriigi isik on Eestis maksukohustuslasena registreeritud ning osutab Eesti maksukohustuslasele teenust, mille käibe tekkimise koht on Eesti, siis teenuse saaja ei maksusta teenust (pöördmaks), kuna teenuse osutaja on Eesti maksukohustuslane. Maksukohustus on teenuse osutajal. Muidugi seda sätet rakendatakse vaid juhul, kui välisriigi isik tegutseb Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning arve väljastamisel kasutab Eestis väljastatud maksukohustuslase numbrit.

Lõiget 2 täpsustati seaduse üheselt mõistetavuse huvides 1. jaanuarist 2011. Kui välisriigi isik ei osale tehingus Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu, siis maksustamisel käsitatakse teda kui välisriigi isikut. Näiteks kui osutatakse konsultatsiooniteenust välisriigi ettevõtjale, kes omab nii välisriigis kui ka Eestis käibemaksudokumentide numbrit, tuleb lähtuda sellest, kas antud teenust osutatakse Eestis asuva püsiva tegevuskoha jaoks või välisriigis toimuva tegevuse jaoks ning vastavalt sellele tuleb ka maksustada ja arve koostada (märkida arvele kas siis Eestis või välisriigis väljastatud käibemaksudokumentide number). Samuti kui välisriigi maksukohustuslane Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu teenuse osutamises ei osale, siis teenuse saamisel peab Eesti maksukohustuslane käsitama teda kui välisriigi isikut ning vastavalt seaduses toodud juhtudel rakendama pöördmaksustamist.

Lisaks eeltoodule välistatakse muudatusega sättest Eestis maksukohustuslasena registreeritud isikud, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis. Näiteks kui välisriigi isik on Eestis kauba ühendusesisese soetamise tõttu registreeritud Eesti maksukohustuslasena, kuid tal puudub Eestis püsiv tegevuskoht, siis sellisel juhul ei käsitata seda välisriigi isikut tehingutes teiste Eesti maksukohustuslastega kui Eesti isikut ning rakendatakse pöördmaksustamist. Nagu eelpool märgitud, lõike 2 sisu ei muudetud, vaid täpsustati 1. jaanuarist 2011, st ka varemalt kehtis nimetatud kord.

§ 25. Piiratud maksukohustuslase õigused ja kohustused

(1) Piiratud maksukohustuslasena registreerimise päevast arvates peab isik täitma piiratud maksukohustuslase kohustusi, sealhulgas arvutama tasumisele kuuluva käibemaksusumma vastavalt käesoleva seaduse § 29 lõikes 12 sätestatule, tasuma käibemaksu §-s 38 sätestatud korras, säilitama dokumente ja pidama arvestust § 36 lõikes 3 sätestatu kohaselt. Piiratud maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsioone vastavalt käesoleva seaduse §-s 27 sätestatule üksnes juhul, kui ta on maksustamisperioodil teinud § 3 lõikes 5 nimetatud toiminguid. Piiratud maksukohustuslasel ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

(2) Piiratud maksukohustuslane, kes registreeriti käesoleva seaduse § 21 lõike 1 alusel välisriigi maksukohustuslaselt käesoleva seaduse § 10 lõikes 5 nimetatud teenuse saamisel, ei ole kohustatud maksma käibemaksu kauba ühendusesisese soetamiselt, välja arvatud aktsiisikauba või uue transpordivahendi ühendusesisene soetamine, kui kalendriaasta jooksul soetatud kaupade maksustatav väärtus ei ületa 10 000 eurot. Nimetatud piirmäära ületamise päevast arvates kolme tööpäeva jooksul peab piiratud maksukohustuslane teavitama maksuhaldurit kirjalikult kauba ühendusesisese soetamise piirmäära ületamisest.

(3) Piiratud maksukohustuslane, kes käesoleva paragrahvi lõike 2 kohaselt ei maksa käibemaksu kauba ühendusesisese soetamiselt, ei tohi kasutada oma piiratud maksukohustuslasena registreerimise numbrit teisest liikmesriigist kauba soetamisel. Kui piiratud maksukohustuslane kasutab teisest liikmesriigist kauba soetamisel oma piiratud maksukohustuslasena registreerimise numbrit, on ta kohustatud täitma kõiki käesoleva paragrahvi lõikes 1 sätestatud kohustusi.

Kommentaari

§ 25 lõige 1

Paragrahv 25 koondab KMS-s erinevates paragrahvides sätestatud, piiratud maksukohustuslasele laienevad kohustused: Tasumisele kuuluv maksusumma arvutatakse KMS § 29 lõikes 12 toodud erisätte alusel kauba ühendusesiseselt soetamiselt, võttes arvesse maksuvaba kauba ühendusesisese soetamise sätteid (vt §18 kommentaari). Piiratud maksukohustuslane deklareerib reeglina üksnes ühendusesisest kauba soetamist ja teatud teenuste saamist. Isikul tekib piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus, kui ta ostab välisriigi ettevõtlusega tegelevalt isikult KMS § 10 lõikes 5 nimetatud teenuseid. Kui ta aga on juba registreeritud maksukohustuslane teenuste osas, siis ta on kohustatud käibemaksu maksma ka teistelt teenustelt, mida saab välisriigi ettevõtlusega tegelevalt isikult (§ 3 lg 5) ning teenuse käibe tekkimise koht on Eesti. Piiratud maksukohustuslasel tekib deklareeritud kauba soetamiselt ja teenuste saamiselt reaalne käibemaksukohustus, kuna tal puudub õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks.

§ 25 lõiked 2 ja 3

Lõigetes 2 ja 3 on sätestatud regulatsioon, mis võimaldab teenuste osas tekkinud registreerimiskohustuse alusel registreeritud piiratud maksukohustuslasel siiski kasutada § 21 lõikes 2 sätestatud kauba ühendusesisese soetamise maksuvaba piirmäära (vt § 21 kommentaari).

Kui isik registreerib end piiratud maksukohustuslaseks teenuste saamise tõttu, ei ole ta koheselt kohustatud kauba ühendusesiseselt soetamiselt käibemaksu maksma, kuigi tal on õigus seda soovi korral teha, teavitades registreerimise avalduses maksuhaldurit oma soovist. Kauba soetamiselt on nimetatud piiratud maksukohustuslane kohustatud maksma käibemaksu alles siis, kui ta soetab aktsiiskaupa või uue transpordivahendi või kui muu kauba soetamise piirmäär 10 000 eurot on ületatud. Kui vastav kauba soetamise piirmäär on ületatud, peab piiratud maksukohustuslane sellest kolme päeva jooksul kirjalikult maksuhaldurit teavitama ning edaspidi loetakse ta registreerituks ka kauba ühendusesisese soetamise osas.

Kui isik on registreeritud piiratud maksukohustuslasena üksnes teenuste saamise osas, siis tal puudub õigus kaupade soetamisel kasutada oma piiratud maksukohustuslasena registreerimise numbrit, mille alusel müüja rakendab nullmäära. Kui piiratud maksukohustuslane siiski annab müüjale oma registreerimise numbrit, käsitatakse seda kui sooviavaldust asuda kaupade soetuselt käibemaksu maksma Eestis ning tal tekib kohustus deklareerida kaupade ühendusesisene soetamine oma käibedeklaratsioonil ning tasuda sellelt käibemaks. Seega deklareerimise ja ka käibemaksu tasumise kohustus ei teki mitte ainult selle tehingu osas, mille puhul isik oma registreerimise numbrit kasutas, vaid alates sellest tehingust on ta kohustatud tasuma käibemaksu kõigilt kauba ühendusesisestelt soetamistelt, kuna teda loetakse sellest tehingust alates registreerituks ka kaupade ühendusesisese soetamise osas.

§ 26. Maksukohustuslaste registreerimine ühe maksukohustuslasena

(1) Maksukohustuslaste ühise taotluse alusel registreerib maksuhaldur ühe maksukohustuslasena (edaspidi käibemaksugrupp) emaettevõtja ja tütarettevõtjad äriseadustiku tähenduses. Samuti registreeritakse majanduslikult ja organisatsiooniliselt seotud maksukohustuslased ühise taotluse alusel käibemaksugrupina, kui iga

käibemaksugrupi koosseisus registreeritava äriühingu aktsiatest, osalusest või häältest kuulub samale isikule rohkem kui 50 protsenti või kui isikud on seotud frantsiisilepingu alusel. Käibemaksugrupina registreeritakse isikud, kes on Eestis ettevõtlusega tegelevad Eesti maksukohustuslased.

(2) Kehtetu – alates 1.01.2010]

(3) Maksukohustuslane võib kuuluda samaaegselt ainult ühte käibemaksugruppi.

(4) Käibemaksugrupp registreeritakse taotluse esitanud isikute valitud esindusisiku nimele, kes esindab käibemaksugruppi, esitab käibedeklaratsioone ja käibemaksu enammakse tagastamistaotlusi. Esindusisik valitakse käibemaksugruppi kuuluvate isikute hulgast. Käibemaksugrupile antakse ühine maksukohustuslasena registreerimise number.

(5) Maksuhaldur registreerib käibemaksugrupi kalendrikuu esimese kuupäeva seisuga. Käesoleva paragrahvi lõike 8 punkti 3 alusel registrist kustutatud käibemaksugrupi võib maksuhaldur uuesti registreerida käibemaksugrupina selle kustutamisele järgneva päeva seisuga, kui registreeritavast käibemaksugrupist jäetakse välja üksnes äriregistrist kustutatud äriühingud ja äriühingud, mille pankrot on välja kuulutatud.

(6) Enammakstud käibemaks tagastatakse esindusisikule, kes esindab käibemaksugruppi.

(7) Käibemaksugrupina registreeritud isikute omavahelisi tehinguid ei loeta käibeks. Käibemaksugrupi iga maksukohustuslase tehingut käibemaksugrupivälise isikuga loetakse käibemaksugrupi tehinguks selle isikuga.

(8) Maksuhaldur kustutab käibemaksugrupi registrist, kui:
1) käesoleva paragrahvi lõikes 1 nimetatud asjaolusid enam ei esine – nende lõppemise kuule järgneva kuu esimese päeva seisuga;
2) käibemaksugrupi esindusisik esitab taotluse käibemaksugrupi kustutamiseks registrist, kui muutub grupi koosseis või muul põhjusel – avalduse saamise kuule järgneva kuu esimese päeva seisuga;
3) käibemaksugrupi koosseisu kuuluvale äriühingule kuulutatakse välja pankrot või ta kustutatakse äriregistrist – pankroti väljakuulutamise või äriregistrist kustutamise kuupäeva seisuga.

(9) Maksuhaldur teavitab käibemaksugruppi kuuluvaid isikuid käibemaksugrupi registrist kustutamisest.

(10) Käibemaksugrupi registrist kustutamise päevast alates loetakse maksukohustuslased taas registreerituks eraldi maksukohustuslastena.

(11) Käibemaksugrupina registreeritud isikud esitavad ühise käibedeklaratsiooni. Käibedeklaratsiooni lisa esitatakse käibemaksugruppi kuuluvate maksukohustuslaste kaupa. Käibemaksugrupina registreeritud isikud vastutavad käibemaksu tähtaegse tasumise eest solidaarselt. Käibemaksugrupi registrist kustutamise korral vastutavad maksukohustuslased solidaarselt käibemaksuvõla eest, mis on tekkinud perioodil, kui nad olid registreeritud käibemaksugrupina.

(12) Käibemaksugrupina registreeritud isikute omavaheliste tehingute puhul arveid käesoleva seaduse § 37 alusel ei väljastata.

(13) Käibemaksugruppi kuuluva maksukohustuslase ja tema välisriigis asuva püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist käsitletakse ettevõtlusena.

(14) Käibemaksugrupi registreerimise kord, registreerimisavalduse vorm, registreerimise kohta tehtava maksuhalduri otsuse vorm ning käibemaksugrupi registrist kustutamise kord kehtestatakse [valdkonna eest vastutava ministri](#) määrusega.

Kommentaar

Alates 1. jaanuarist 2010 muudeti ühe maksukohustuslasena registreerimise korda, viies see vastavusse käibemaksudirektiivi põhimõtetega. Uue korra kohaselt omistatakse grupile ühine maksukohustuslasena registreerimise number, mida grupi liikmed kasutavad tehingutes grupiväliste isikutega (lõige 4). Maksuhalduriga suhtlemiseks valitakse grupi esindusisik, kes esitab grupi poolt ühise käibedeklaratsiooni ning kellele tagastatakse ka enamakstud käibemaks (lõige 6). Grupp käitub sisuliselt kui üks maksukohustuslane. Käibemaksugrupina registreeritud isikute omavahelisi tehinguid ei loeta käibeks ning grupi liikme tehingut käibemaksugrupi välise isikuga loetakse käibemaksugrupi tehinguks käibemaksuseaduse tähenduses (lõige 7). (Enne 1. jaanuarit 2010. a. esitasid ühe maksukohustuslasena registreeritud isikud kõik eraldi käibedeklaratsiooni ning vaid nende omavahelisi tehinguid ei loetud käibeks). Grupi liikmed vastutavad solidaarselt käibemaksu tähtaegse tasumise eest. Ühe maksukohustuslasena registreerimise otsused, mis on tehtud enne 31. detsembrist 2009 tunnistati kehtetuks alates 1. jaanuarist 2010 (KMS § 49 lg 15). Juhul, kui ühe maksukohustuslasena registreeritud isikud soovisid jätkata käibemaksugrupina peale 1. jaanuarit 2010, siis pidid esitama taotluse grupina registreerimiseks.

Erinevalt teistest maksukohustuslastest käsitletakse käibemaksugruppi kuuluva maksukohustuslase ja tema välisriigis asuva püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist ettevõtlusena. Seega käibemaksugrupi liikme poolt teenuse osutamist välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale käsitletakse käibena. Samuti tuleb teenuse saamist välisriigist maksustada üldise korra kohaselt (st arvestamata, et tegemist on ühe isikuga). Sätte aluseks on põhimõte, et teenust osutab/ostab maksukohustuslasena käibemaksugrupp, mitte gruppi kuuluv isik eraldiseisvana. (Euroopa Kohtu kohtuasi C-7/13 ja C-812/19)

Alates 1. jaanuarist 2010. a muudeti ka mõnevõrra tingimusi, keda saab registreerida ühe maksukohustuslasena. Tingimused on sätestatud lõikes 1. Kui varemalt oli näiteks üheks tingimuseks, et ühe maksukohustuslasena registreeritakse maksukohustuslased juhul, kui samale isikule kuulub vähemalt 50% iga ühe maksukohustuslasena registreeritava aktsiaseltsi aktsiatest või osa-, täis- või usaldusühingu osalusest. Siis alates 2010. aastast 50%-lisest osalusest enam ei piisa, osalus peab olema rohkem kui 50%. Uue korra kohaselt registreeritakse endiselt maksukohustuslastena emaettevõtja ja tütarettevõtjad. Teised isikud registreeritakse ühe maksukohustuslasena, kui nad on majanduslikult ja organisatsiooniliselt seotud ning iga käibemaksugrupi koosseisus registreeritava äriühingu aktsiatest, osalusest või häälest kuulub samale isikule rohkem kui 50% või kui isikud on

seotud frantsiisilepingu alusel. Ühe maksukohustuslasena registreeritakse vaid Eestis maksukohustuslasena registreeritud isikud.

Üldjuhul registreeritakse käibemaksugrupp kalendrikuu esimese kuupäeva seisuga (lõige 5). Maksuhaldur teeb otsuse ja edastab selle maksukohustuslastele 30. päeva jooksul avalduse saamisest arvates. Üldjuhul registreeritakse maksukohustuslased käibemaksugrupina otsuse tegemise kuule järgneva kalendrikuu esimesest päevast. Avalduse esitajate soovil võib registreerida maksukohustuslased ka tagasiulatuvalt maksuhalduri otsuse tegemise kuu esimesest päevast (KMS § 26 lg 5; Rahandusministri 18.12.2009 määrus nr 67). Kuu keskel saab registreerida vaid juhul, kui grupi liige kustutatakse äriregistrist või kuulutatakse talle välja pankrott ning seetõttu käibemaksugrupp kustutatakse registrist. Sel juhul teised kustutatud käibemaksugrupi liikmed registreeritakse uuesti käibemaksugrupina kustutamisele järgneva päeva seisuga, et nad saaksid jätkata grupina tegutsemist ilma, et tekiks ajavahemikku mil nad käibemaksugrupina registreeritud ei ole. Korra rakendamisel on tingimuseks, et käibemaksugrupist jäetakse uuesti registreerimisel välja vaid äriregistrist kustutatud äriühing või äriühing, mille pankrott on välja kuulutatud (lõige 5). Käibemaksugrupi registrist kustutamine toimub samuti kuu esimese päeva seisuga, välja arvatud juhul, kui käibemaksugrupp kustutakse liikme pankroti või äriregistrist kustutamise tõttu (lõige 8).

§ 27. Maksustamisperiood ja käibedeklaratsioon

(1) Maksustamisperiood on kalendrikuu. Käibedeklaratsioon ja selle lisa (edaspidi koos käibedeklaratsioon) esitatakse maksuhaldurile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. Maksukohustuslase ja piiratud maksukohustuslase esimeseks maksustamisperioodiks on ajavahemik maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise päevast kuni sama kuu lõpuni. Kui esimese maksustamisperioodi kalendripäevade arv on väiksem kui 15, võib maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane esimese perioodi käibe deklareerida koos järgmise maksustamisperioodi käibega, esitades kahe maksustamisperioodi kohta ühe deklaratsiooni. Käibedeklaratsiooni vorm kehtestatakse [valdkonna eest vastutava ministri](#) määrusega.

(1¹) Käibedeklaratsioon esitatakse elektrooniliselt, kui isik on olnud käibemaksukohustuslane vähemalt 12 kuud või kui käibedeklaratsiooni lisal kajastatakse enam kui viis arvet. Maksukohustuslase või piiratud maksukohustuslase motiveeritud taotluse alusel võib maksuhaldur lubada käibedeklaratsiooni esitamist paber kandjal.

(1²) Käibedeklaratsiooni lisal kajastatakse juriidilisele isikule, füüsilisest isikust ettevõtjale ning riigi-, valla- ja linnaasutusele väljastatud ning nendelt saadud arvete andmed ning tehingupartnerile Eestis väljastatud registrikood, notari ja kohtutäituri puhul isikukood. Käibedeklaratsiooni lisal kajastatakse arved, millele kauba võõrandaja või teenuse osutaja on märkinud 24-protsendise, 13-protsendise ja 9-protsendise käibemaksumääraga maksustatava käibe, välja arvatud käesoleva seaduse §-s 40 sätestatud erikorra alusel esitatud arved, kui arve või arvete kogusumma ilma käibemaksuta on maksustamisperioodil ühe tehingupartneri kohta vähemalt 1000 eurot. Tehingupartneripõhist piirmäärat arvestatakse ostu- ja müügiarvete puhul eraldi. Käibedeklaratsiooni lisal arveid ei summeerita.

(1³) Isik võib käibedeklaratsiooni lisal kajastada ka käesoleva paragrahvi lõikes 1² nimetatud nende arvete andmed, mille kogusumma ilma käibemaksuta on väiksem kui 1000 eurot tehingupartneri kohta.

(1⁴) Käibedeklaratsiooni lisal ei kajastata selliste tehingute ja toimingute eest väljastatud ja saadud arvete andmeid, millele seaduse alusel laieneb kutse- või ametisaladuse hoidmise kohustus. Teenuse saaja võib käibedeklaratsiooni lisal kajastada käesolevas lõikes nimetatud tehingute ja toimingute eest saadud arvete andmeid.

(2) Käibedeklaratsiooni on kohustatud esitama:

1) maksukohustuslane;

2) piiratud maksukohustuslane, kes on maksustamisperioodil teinud käesoleva seaduse § 3 lõikes 5 nimetatud toiminguid, ilma käibedeklaratsiooni lisata;

3) käesoleva seaduse § 3 lõike 6 punktis 2 nimetatud isik tehingu puhul, mille kohta ta on esitanud arve või muu müügidokumendi, millele ta on märkinud käibemaksusumma.

(3) [Kehtetu 01. 01. 2006]

(4) Maksuhaldur võib oma otsusega kehtestada maksukohustuslase motiveeritud taotluse alusel talle kalendrikuust pikema maksustamisperioodi, mis algab kalendrikuu või esimese maksustamisperioodi esimesel päeval ja lõpeb mõne sellele järgneva kalendrikuu viimasel päeval. Ka sellisel juhul esitatakse maksuhaldurile käibedeklaratsioon maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks.

(5) Kui maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane muudab eelmise maksustamisperioodi kohta esitatud käibedeklaratsiooni andmeid, on ta kohustatud selle maksustamisperioodi kohta esitama maksuhaldurile uue, muudetud andmetega käibedeklaratsiooni.

(6) Maksukohustuslase pankroti väljakuulutamise korral esitatakse maksustamisperioodi kohta kaks käibedeklaratsiooni: pankroti väljakuulutamisele eelneva ja järgneva aja kohta.

Kommentaar

Paragrahvis 27 sätestatakse maksustamisperiood ja käibedeklaratsiooni esitamise regulatsioon. Käibedeklaratsiooni reguleerivad sätted on käibemaksudirektiivi artiklites 250 – 261.

§ 27 lõiked 1, 1¹ ja 2

Maksustamisperiood on Eestis kalendrikuu ning käibedeklaratsioon esitatakse maksuhaldurile maksustamisperioodile järgneva kuu 20-ks kuupäevaks. Käibedeklaratsiooni esitamise kohustus on ka piiratud maksukohustuslasel, kuigi täitmise juhend on erinev. Piiratud maksukohustuslasel puudub kohustus esitada käibedeklaratsiooni, kui ta maksustamisperioodi jooksul ei teinud ühtegi tehingut (kauba ühendusesisene soetamine, teatud teenuse saamine), mille osas tal tekiks käibemaksu tasumise kohustus. Käibedeklaratsioon esitatakse üldjuhul elektrooniliselt. Elektrooniliselt ei pea esitama käibedeklaratsiooni juhul, kui isik on olnud maksukohustuslasena registreeritud alla aasta ja KMD INF-1 deklareeritavaid arveid on

vähem kui 6. Maksuhaldur võib lubada maksukohustuslasel esitada deklaratsiooni paber kandjal ka muul juhul, kui selleks on mõjuv põhjus, näiteks puuduvad tehnilised võimalused elektroonseks esitamiseks.

Käibedeklaratsioonil deklareeritakse maksukohustuslase maksustatav käive erinevate maksumäärade kaupa ja ka kauba ühendusesisene soetamine ja teenuste saamine ning muud tehingud ja toimingud, millelt on maksukohustuslane kohustatud arvestama käibemaksu (pöördkäibemaksu kohustus). Samuti märgitakse deklaratsioonil maksustamisperioodi jooksul ettevõtjale tarbeks soetatud kaupadelt ja saadud teenustelt tasumisele kuuluv sisendkäibemaks. Deklaratsiooni alusel tasumisele kuuluva käibemaksusumma leidmiseks arvatakse maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha sisendkäibemaks (vt § 29 kommentaari).

7. mail 2014 vastu võetud käibemaksuseaduse muutmise seadusega kehtestati kord, mille kohaselt tuleb alates 1. novembrist 2014 esitada lisaks käibedeklaratsioonile ka selle lisa – vorm KMD INF. Käibedeklaratsiooni lisa tuleb esmakordselt esitada 20. detsembriks 2014 novembrikuu kohta (KMS § 46 lg 20). Käibedeklaratsiooni lisal kajastatakse juriidilisele isikule, füüsilisest isikust ettevõtjale ning riigi-, valla- ja linnaasutusele väljastatud ning nendelt saadud arvete andmed. Käibedeklaratsiooni lisal tuleb kajastada arved, millele kauba võõrandaja või teenuse osutaja on märkinud 24%, 13% ja 9% käibemaksumääraga maksustatava käibe, välja arvatud käibemaksuseaduse §-s 40 sätestatud erikorra alusel esitatud arved. Kajastada tuleb arved kui arve või arvete kogusumma ilma käibemaksuta on maksustamisperioodil ühe tehingupartneri kohta vähemalt 1 000 eurot. Piiratud käibemaksukohustuslased käibedeklaratsiooni lisa ei esita

Füüsilisele isikule, kes ei ole füüsilisest isikust ettevõtja, väljastatud arveid lisal ei kajastata. Seega jaekaubanduses ei kajastata käibedeklaratsiooni lisal isikustamata müüki. Näiteks kui ostja ei ole müüja poole pöördunud palvega väljastada arve juriidilise isiku või füüsilisest isikust ettevõtja nimele, võetakse seda kui isikustamata müüki ning selle arve andmeid käibedeklaratsiooni lisal ei kajastata.

Lisal arve andmeid ei summeerita, st lisal kajastatakse iga arve eraldi. Rakendussätte kohaselt on maksukohustuslasel õigus soovi korral arveid summeerida tehingupartnerite kaupa kuni 20. jaanuarini 2016 (KMS § 46 lg 21).

Arve andmete reale märgitakse muuhulgas ka tehingupartneri Eestis väljastatud registrikood. Mitteresidentide osas märgitakse maksukorralduse seaduse §-s 17 nimetatud maksukohustuslaste registris omistatud registrikood. Kui mitteresidentile Eestis registrikoodi ei ole väljastatud, siis seda arvet KMD INF-1 ei kajastata. Isikukoodid märgitakse notarite ja kohtutäiturite osas, kes peavad ametit enda nimel ja vastutusel vaba elukutsena ning ei oma registrikoodi.

Käibedeklaratsiooni lisal kajastatakse arved, millel on märgitud kauba võõrandaja või teenuse osutaja maksustatav käive ning KMS §-des 41–42 sätestatud erikordade alusel esitatud arved, kui arvele märgitud tehinguid maksustatakse 24-protsendilise, 13-protsendilise või 9-protsendilise käibemaksumääraga. Seega deklaratsiooni lisal tuleb muuhulgas märkida ka siseriiklikult pöördmaksustamisele kuuluvate kaupade arvete andmed (KMS § 41¹). Samuti tuleb käibedeklaratsiooni lisal märkida kasutatud kauba, originaalkunstiteose, kollektiooni- ja antiikeseme müümisel erikordade alusel esitatud arved (KMS § 41 ja 42).

Käibedeklaratsiooni lisal tuleb märkida arvete andmed, kui arve või arvete kogusumma ilma käibemaksuta on maksustamisperioodil ühe tehingupartneri kohta vähemalt 1 000 eurot. Tehingupartneripõhist piirmäära arvestatakse ostu- ja müügiarvete puhul eraldi. Piirmäära arvestatakse arve kogusumma alusel. Seega juhul, kui arvel on deklareeritud näiteks nii 24-protsendilise määraga maksustatavat käive kui ka maksuvaba käive ja tehing või toiming, mis ei ole käive, siis kõiki neid summasid arvestatakse arve kogusumma piirmäära leidmisel. 1 000 euro piir tähendab seda, et KMD INF-1 tuleb deklareerida kõik arved nende tehingupartneritega, kelle osas see piirmäär täitub ühe maksustamisperioodi jooksul olenemata sellest, kas see piirmäär täitub ühe või mitme arve osas.

Maksukohustuslane võib soovi korral käibedeklaratsiooni lisal kajastada piirmäära arvestuseta müügi- ja ostuarvete andmeid. Kajastada võib nende arvete andmeid, mis kuuluvad lisal kajastamisele vastavalt lõikele 1². Seega ei saa kajastada lisal neid arveid, millel on vaid näiteks 0% määraga käive või maksuvaba käive.

Käibedeklaratsiooni lisal ei kajastata väljastatud ja saadud arvete andmeid selliste tehingute ja toimingute eest, millele laieneb seaduse alusel kutse- või ametisaladuse hoidmise kohustus (puudutab advokaatide, notarite, kohtutäiturite, patendivolinate, audiitorite ja vandetõlkide poolt osutatud teenuseid). Lisaks teenuse osutajale ei ole ka teenuse saaja kohustatud käibedeklaratsiooni lisal kajastama nende arvete andmeid millele laieneb kutse- ja ametisaladuse hoidmise kohustus. Näiteks, advokaadi poole pöördumise fakt on konfidentsiaalne ning seega advokaadi poolt väljastatud arvet ei kajastata käibedeklaratsiooni lisal. Audiitorteenuse osutamise fakt ei ole aga üldjuhul kutsesaladus. See on avalik teave, mida näeb majandusaasta aruande juurde lisatavas vandeaudiitori aruandes. Seega ainuüksi asjaolu, et audiitorettevõtja väljastab arve kutsetegevuse käigus osutatud teenuse eest, ei vabasta teda arve andmete kajastamisest käibedeklaratsiooni lisal. Vandeaudiitor peab hindama, kas konkreetsel juhul arve andmete avaldamisega rikutaks konfidentsiaalsuse printsiipi, st kas käibedeklaratsiooni lisal arve andmete deklareerimine kahjustaks klienti või mitte.

Teenuse saaja võib kajastada selliste tehingute ja toimingute eest saadud arveid, millele laieneb kutse- ja ametisaladuse hoidmise kohustus, kuna temal endal ei ole saladuse hoidmise kohustust. Seega kui maksukohustuslasel on lihtsam teenuse eest saadud arve andmed käibedeklaratsiooni lisal kajastada, võib ta seda teha.

Kokkuvõtvalt vormil KMD INF ei kajastata arvete andmeid kui:

- 1) arve on väljastatud füüsilisele isikule (välja arvatud füüsilisest isikust ettevõtjale) või mitteresidendile, kellele ei ole omistatud maksukorralduse seaduse §-s 17 nimetatud maksukohustuslaste registris registrikoodi;
- 2) arve ei sisalda 24%, 13% ega 9% määraga maksustatavat käivet (KMS § 46 lg 24, 25 või 27 juhul 20% või 5%) ;
- 3) arve on väljastatud üksnes reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikorra alusel;
- 4) arve on väljastatud selliste tehingute või toimingute eest, millele laieneb seaduse alusel kutse- või ametisaladuse hoidmise kohustus. Teenuse saaja võib kajastada arvete andmeid, millele laieneb kutse- ja ametisaladuse hoidmise kohustus.

Lisaks eeltoodule vormi B-osal kajastatakse vaid nende arvete andmeid, mille alusel arvatakse oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha sisendkäibemaksu.

§ 27 lõige 3

Lõikes 3 kehtestatud kohustus lisada käibedeklaratsioonile uute transpordivahendite arve nõuetele vastavad müügiarvete koopiad tõsteti 2006. aasta alguses jõustunud muudatustega üle §-i 28 lõikeks 5 (vt § 28 lg 5 kommentaari), mistõttu lõige 3 tunnistati kehtetuks.

§ 27 lõige 4

Vajadusel on võimalik esitada maksuhaldurile motiveeritud taotlus kalendrikuust erineva maksustamisperioodi kehtestamiseks, periood peab siiski olema täis kalendrikuudes (kaks kuud, kolm kuud). Siiski, et taolist õigust saada, peab taotlus olema tugevalt motiveeritud ja sisaldama selgeid põhjendusi, miks maksukohustuslasel ei ole võimalik käibemaksuarvestusel võtta aluseks kalendrikuud.

§ 27 lõige 5

Lõige 5 sätestab, et kui maksukohustuslane on ekslikult teinud käibedeklaratsiooni täitmisel vea ning peab seetõttu muutma varasema kuu kohta esitatud käibedeklaratsiooni andmeid, siis teeb ta parandused selles varem esitatud deklaratsioonis ning esitab selle sama perioodi kohta uue parandatud andmetega käibedeklaratsiooni. See säte kehtib deklareerimisel tehtud vigade suhtes. Näiteks on jäetud käibe deklareerimata või on deklareeritud käivet vale maksumääraga. Kui midagi muutub seoses juba deklareeritud tehinguga, näiteks tehing tühistatakse ning esitatakse kreditarve, siis rakendatakse § 29 lõiget 7 ning käivet ja tasumisele kuuluvat käibemaksusummat korrigeeritakse jooksva kuu deklaratsioonil, mitte varasemal.

§ 27 lõige 6

Õigusselguse ja kohustuste jagunemise huvides nii maksukohustuslasele kui ka pankrotihaldurile esitatakse deklaratsioon eraldi pankroti väljakuulutamisele eelneva ja järgneva aja. Pankroti väljakuulutamise tagajärjedeks on mh pankrotiseaduse § 42 kohaselt võlgniku võlausaldajate nõuete täitmise tähtpäeva saabunuks tunnistamine. Pankroti väljakuulutamisel deklaratsioonidest tulenevad kohustused ja vastutus jaguneb erinevalt. Enne pankroti deklareeritud kohustused leiavad tunnustamist järgunõudes proportsioonis teiste võlausaldajatega ning peale pankroti väljakuulutamist halduri kohustusena.

§ 28. Ühendusesisese käibe aruanne

(1) Maksukohustuslane peab esitama ühendusesisese käibe aruande, kui:
1) tal on maksustamisperioodi jooksul tekkinud kauba ühendusesisene käive, ta on maksustamisperioodi jooksul võõrandanud kaupa edasimüüjana kolmnurktehingus või ta on toimetanud Eestist teise liikmesriiki nõudmiseni varu, sealhulgas juhul, kui nõudmiseni varu soetaja muutub või nõudmiseni varu on toimetatud Eestisse tagasi;

2) ta on maksustamisperioodi jooksul osutanud teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele käesoleva seaduse § 10 lõike 4 punktis 9 nimetatud teenust, mis kuulub maksustamisele, välja arvatud nullprotsendise maksumääraga maksustamisele, teenuse saaja liikmesriigis.

(2) Ühendusesisese käibe aruanne esitatakse maksuhaldurile kalendrikuule järgneva kuu 20. kuupäevaks.

(3) Kui maksukohustuslane muudab eelmise perioodi kohta esitatud ühendusesisese käibe aruande andmeid, on ta kohustatud vastava perioodi kohta esitama maksuhaldurile ühendusesisese käibe muutmise aruande. Kui maksukohustuslane tühistab kauba või teenuse kohta esitatud arve või esitab kreditarve, kajastatakse sellest tulenevad muudatused arve tühistamise või kreditarve esitamise maksustamisperioodi kohta esitataval ühendusesisese käibe aruandel.

(4) Ühendusesisese käibe aruande vorm ja ühendusesisese käibe muutmise aruande vorm ning nende täitmise kord kehtestatakse *valdkonna eest vastutava ministri* määrusega.

(5) Maksukohustuslane, kes on teise liikmesriigi isikule võõrandanud uue transpordivahendi, mis toimetatakse teise liikmesriiki, peab lisama ühendusesisese käibe aruandele selle transpordivahendi müümisel väljastatud arve koopia.

6) Ühendusesisese käibe aruandel ja ühendusesisese käibe muutmise aruandel kajastatakse summad täiseurodes.

Kommentaar:

§ 28 lõige 1

Paragrahvis 28 on sätestatud ühendusesisese käibe aruannet puudutav regulatsioon. Seoses tollikontrolli kaotamisega piiril Eesti ühinemisel EL-ga lisandus alates liitumisest EL-ga maksukohustuslastele täiendav aruandluskohustus – kauba ühendusesisese käibe aruande esitamine. Alates 1. jaanuarist 2010 tuleb esitada ühendusesisese käibe aruanne, kuna lisaks kaupadele deklareeritakse ka sellest kuupäevast ka teenuseid. Teenuste deklareerimise kohustus lisati seadusesse seoses käibemaksudirektiivi muutmisega direktiiviga 2008/8/EÜ. Teenus tuleb deklareerida juhul, kui see osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele (või piiratud maksukohustuslasele) ning käibe tekkimise koht ei ole Eesti ja see kuulub maksustamisele teises liikmesriigis.

Käibemaksuseaduse § 28 lg 1 punkti 2 muudeti 1. jaanuarist 2011. Käibemaksudirektiivi art 262 punkti c kohaselt tuleb ühendusesisese käibe aruandel deklareerida üksnes need teenused mis teise liikmesriigi maksukohustuslasele osutamisel maksustatakse põhireegli kohaselt teenuse saaja poolt. Deklareerimisele ei kuulu sellised teenused, mis on nn asukohaga seotud teenused, näiteks kinnisasjaga seotud teenused. Sellest tulenevalt sätestati ka käibemaksuseadusesse, et aruandel tuleb deklareerida vaid KMS § 10 lõikes 4 punktis 9 nimetatud teenused. Samuti täpsustati, et ühendusesisese käibe aruandel märgitakse vaid need teenused, mis kuuluvad realselt teises liikmesriigis maksustamisele, st lisaks maksuvaba käibele ei kajastata ühendusesisese käibe aruandel ka neid teenuseid, mis kuuluvad saaja poolt maksustamisele 0% määraga. Näiteks ühendusesisese käibe aruandel ei märgita kauba ekspordi või impordiga seotud transporditeenuse osutamist.

Ühendusesisese käibe aruande esitamise sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artiklid 262–267.

Ühendusesisese käibe aruandes deklareeritakse kauba ühendusesisene käibe ja deklareerimisele kuuluvad teenused isikute, mitte tehingute lõikes (st üks isik on deklareeritud üks kord). Aruandes tuleb märkida ostja maksukohustuslasena või piiratud

maksukohustuslasena registreerimise number koos liikmesriigi koodiga (enda püsivale tegevuskohale kauba lähetamisel püsiva tegevuskoha maksukohustuslasena registreerimise number või püsiva tegevuskoha puudumisel enda maksukohustuslasena registreerimise number teises liikmesriigis). Eraldi veergudes tuleb deklareerida kogu kauba maksustatav väärtus, kolmnurktingu väärtus (seal veerus tuleb kolmnurktingut deklareerida juhul, kui ollakse edasimüüja) ning teenuste maksustatav väärtus.

1. jaanuarist 2020 täiendati punkti 1, et ühendusesisese käibe aruanne tuleb esitada ka juhul kui maksukohustuslane on toimetanud teise liikmesriiki kaupa, mis on käsitatav nõudmiseni varuna. Maksukohustuslane, kes toimetab nõudmiseni varu teise liikmesriiki, kannab ühendusesisese käibe aruandele nõudmiseni varu soetaja maksukohustuslasena registreerimise numbri selles teises liikmesriigis (kauba maksustatavat väärtust ei deklareeri). Kui nõudmiseni varuna viidud kaup hiljem teises liikmesriigis võõrandatakse tekib ühendusesisene käive ning sellisel juhul esitatakse ka ühendusesisese käibe aruanne, millel deklareeritakse nõudmiseni varuna teise liikmesriiki toimetatud kauba võõrandamine (ühendusesisene käive) vastavalt sellele, millises osas nõudmiseni varu maksustamisperioodil tegelikult võõrandati. Kui teise liikmesriiki toimetatud nõudmiseni varu soetaja muutub või kui nõudmiseni varu toimetatakse Eestisse tagasi, siis need toimingud deklareeritakse ühendusesisese käibe muutmise aruandel.

Ära unusta ühendusesisest käivet deklareerimast, kuna vastavalt KMS § 15 lõikele 3¹ saab 0% rakendada vaid juhul kui ühendusesisene käive on ühendusesisese käibe aruandel deklareeritud. Kui unustasid, esita ühendusesisese käibe muutmise aruanne.

§ 28 lõiked 2–4

Ühendusesisese käibe aruanne esitatakse alates 2011. aastast kord kuus, kalendrikuule järgneva kuu 20. kuupäevaks. Seega samal ajal kui kuulub esitamisele käibedeklaratsioon. Varemalt esitati aruanne kord kvartalis. Erinevalt käibedeklaratsiooni esitamise korrast, ühendusesisese käibe aruannet ei esitata juhul, kui puudub selline käive mida tuleb ühendusesisese käibe aruandel deklareerida – st kriipsudega aruannet ei esitata. Aruande vorm ja täitmise juhend on kehtestatud rahandusministri määrusega. Erinevalt käibedeklaratsiooni andmete muutmisest on ühendusesisese käibe aruande puhul kehtestatud eraldi vorm (ühendusesisese käibe muutmise aruanne) varem deklareeritud andmete muutmiseks, kus tuleb deklareerida nii varem deklareeritud rida kui siis õigete andmetega rida. Ühendusesisese käibe muutmise aruandel tuleb deklareerida ekslikult deklareeritud andmeid, näiteks kui on valesti deklareeritud teenuse saaja nimi. Alates 1. jaanuarist 2011 ei deklareerita ühendusesisese käibe muutmise aruandel kreditarvetest tingitud muudatused. Nüüd kajastatakse kreditarve esitamisest tulenevad muudatused käibedeklaratsioonil ja ühendusesisese käibe aruandel ühtmoodi – maksustamisperioodis, millal kreditarve esitatakse. Kui selles perioodis tehtud tehingute väärtus antud maksukohustuslasega kujuneb negatiivseks, siis märgitakse see aruandel miinusemärgiga.

§ 28 lõige 5

Uue transpordivahendi müümisel teise liikmesriigi maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule deklareerib müüja nullmääraga kauba ühendusesisese käibe, kuid ei saa kanda kauba müüki ühendusesisese käibe aruandesse, kuna puudub ostja maksukohustuslasena registreerimise number. Käibedeklaratsioon on teabe saamiseks ebapiisav, kuna seal ei kajastata müüki tehingute ega ostjate kaupa, samas transpordivahendid viidi erinevatesse liikmesriikidesse ning maksuhalduril on infovahetuse eesmärgil vaja teada, kuhu liikmesriiki kaup (uus transpordivahend)

toimetati. Seepärast maksukohustuslane peab kauba ühendusesisese käibe aruandele lisama uute transpordivahendite arve nõuetele vastavad müügiarved (arvete koopiad). Antud lisanõude aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 254. Arved tuleb lisada sõltumata asjaolust, kas uus transpordivahend müüdi teise liikmesriigi maksukohustuslasena registreeritud või registreerimata isikule.

§ 28 lõige 6

Ühendusesisese käibe aruandel deklareeritakse summad, erinevalt käibedeklaratsioonil deklareeritavatest summadest, täiseurodes.

§ 29. Käibemaksusumma arvutamine

(1) Maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma on maksustamisperioodil käesoleva seaduse § 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 või välisriigis toimuva ettevõtluse, välja arvatud maksuvaba käibena käsitatavad tehingud (§ 16) ja teises liikmesriigis §-s 19¹ sätestatud tingimustel käibemaksust vabastatud tehingud, tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Maha võib arvata ka ühendusevälise riigi isikule osutatava käesoleva seaduse § 16 lõike 2 punktides 1 ja 6 või lõikes 2¹ nimetatud teenuse tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaksu.

(2) Arvestatud käibemaks on maksukohustuslase tehtud käesoleva seaduse § 3 lõikes 4 ning lõike 6 punktides 5 ja 6 nimetatud tehingute või toimingute maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaks. Arvestatud käibemaksu hulka ei arvata tollialaste õigusaktide kohaselt tasutud käibemaksu.

(3) Sisendkäibemaks on maksukohustuslase poolt:

1) teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks;

[Punkti 2 rakendatakse tagasiulatuvalt 2005. aasta 1. novembrist]

2) imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks;

3) ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, saadud teenuse, mille käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaks;

4) ühendusesiseselt soetatud kauba, soetatud paigaldatava või kokkupandava kauba, kolmnurktehinguga soetatud kauba või muu soetatud kauba, millelt maksukohustuslane peab käesoleva seaduse kohaselt käibemaksu arvestama, maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaks.

(4) Kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenust nii käesoleva paragrahvi lõikes 1 nimetatud tehingute tarbeks kui ka ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel, arvatakse maha ainult käesoleva paragrahvi lõikes 1 nimetatud tehingute tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaks. Kui maksukohustuslase raamatupidamises ei ole võimalik käesoleva paragrahvi lõikes 1 nimetatud tehingute tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksu eristada ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel kasutatava kauba või

teenuse sisendkäibemaksust, määratakse sisendkäibemaksu mahaarvamise kord maksukohustuslase taotluse alusel maksuhalduri otsusega, lähtudes kauba või teenuse tegelikust kasutusest. Sõiduauto soetamisel või kasutuslepingu alusel kasutamisel ning sellise sõiduauto tarbeks kaupade soetamisel ja teenuste saamisel arvatakse sisendkäibemaks maha vastavalt selle sõiduauto ettevõtluses kasutamise osatähtsusele, kuid mitte rohkem kui 50 protsenti, võttes arvesse maksustatava ja maksuvaba käibe osatähtsuse.

(5) Maksukohustuslasel, kes on enne tema maksukohustuslasena registreerimise päeva soetanud kaupu, välja arvatud põhivara, nende võõrandamiseks või võõrandatavate kaupade tootmiseks, on õigus maha arvata nende kaupade sisendkäibemaks maksustamisperioodil, kui need kaubad maksustatava käibena võõrandati.

(5¹) Maksukohustuslasel, kes on enne tema maksukohustuslasena registreerimise päeva saanud teenuseid, on õigus maha arvata nende teenuste sisendkäibemaks maksustamisperioodil, kui neid teenuseid maksustatava käibena edasi osutati.

(5²) Enne isiku maksukohustuslasena registreerimist soetatud põhivara sisendkäibemaks on õigus maha arvata, võttes arvesse käesoleva seaduse § 32 lõikes 4 sätestatud.

(6) Maksukohustuslasel on õigus käesoleva seaduse § 5 lõikes 2 sätestatud kauba ekspordi korral vähendada oma maksukohustust § 5 lõikes 2 sätestatud tingimuste täitmise maksustamisperioodil tolli kinnitusega dokumendil märgitud käibemaksusumma võrra, kui kauba võõrandamise maksustamisperioodi eest käibedeklaratsiooni esitamise ajal ei olnud täidetud kõik tingimused, mille kohaselt kauba võõrandamist käsitatakse kauba ekspordina.

(7) Kui maksukohustuslane tühistab kauba või teenuse kohta esitatud arve või esitab kauba või teenuse hinna vähendamise tõttu kreditarve pärast kauba või teenuse käibe tekkimise maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni esitamist, kajastavad nii müüja kui ka ostja sellest tulenevad muudatused arve tühistamise või kreditarve esitamise maksustamisperioodi kohta esitatavas käibedeklaratsioonis. Kreditarvet võib esitada vaid selles viidatud konkreetse arve kohta. Sätet ei kohaldata, kui kreditarve on esitatud kauba või teenuse eest osalise või täieliku tasumata jätmise tõttu.

(8) Kui kauba käive on toimunud, kuid leping, mille kohaselt kauba omandiõigus läheb kauba lepingujärgsele kasutajale üle lepingu lõppemisel, katkestatakse ning maksukohustuslasena registreerimata ostja tagastab kauba, võib müüja korrigeerida kauba tagastamise maksustamisperioodi eest tasumisele kuuluvat käibemaksusummat ostjale tagastatud käibemaksusumma võrra.

(9) Kui müüjale on ostjalt raha laekunud, kuid kaupa ei ole võõrandatud või teenust osutatud, võib müüja jätta sellelt kaubalt või teenuselt käibemaksu arvestamata juhul, kui ta on summa ostjale tagastanud.

(10) Registrist kustutamisel tasub maksukohustuslane käibemaksu võõrandamata kaubalt, mille sisendkäibemaksu ta on soetamisel maha arvanud. Kauba maksustatav väärtus on selle soetusmaksumus või selle puudumisel omahind. Võõrandamata põhivaralt soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaks korrigeeritakse vastavalt käesoleva seaduse § 32 lõikes 4 sätestatule.

(11) [Kehtetu 01. 01. 2006]

(12) Piiratud maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma on maksustamisperioodil käesoleva seaduse § 3 lõikes 5 nimetatud toimingutelt arvestatud käibemaks, arvestades § 3 lõikes 7 sätestatud erisust.

(13) Käibemaksusumma arvestamisel lähtutakse käesoleva seaduse § 11 kohaselt määratud päeval kehtivast maksumäärast. Kui kauba impordi puhul on käibemaksusumma arvestamiseks vajalikud andmed väljendatud välisvaluutas, määratakse vahetuskurss tolliväärtuse arvutamist reguleerivate tolliseadustiku sätete kohaselt. Kui muu tehingu puhul on käibemaksu arvestamiseks vajalikud andmed väljendatud välisvaluutas, kohaldatakse käesoleva seaduse § 11 kohaselt määratud päeval kehtivat Euroopa Keskpanga määratud euro vahetuskurssi.

Kommentaar

Paragrahvis 29 on sätestatud tasumisele kuuluva käibemaksusumma arvutamise põhimõtted.

§ 29 lõige 1

Lõikes 1 on esiteks sätestatud maksukohustuslase kohustus arvestada käibemaks oma maksustamisele kuuluvatelt tehingutelt ja toimingutelt. Nimetatud säte annab õiguse oma arvestatud käibemaksust maha arvata Eestis tekkiva maksustatava käibe, ettevõtlusega seotud mittekäibena käsitatava tehingu või toimingu (§ 4 lg 2) või välisriigis toimuva ettevõtluse, välja arvatud maksuvaba käibena käsitatavate tehingute, jaoks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaksu. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artiklid 168 ja 169.

Tasumisele kuuluva käibemaksusumma arvestamisel arvatakse maha ka välisriigis toimuva ettevõtluse tarbeks kasutatava Eestis soetatud kauba või teenuse sisendkäibemaks. Üksnes Eesti sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tuleneb § 29 lõikes 3 sätestatud sisendkäibemaksu mõistest, mille kohaselt sisendkäibemaks on Eestis registreeritud maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks. Seega kui Eesti maksukohustuslane tegeleb ettevõtlusega väljaspool Eestit ja soetab välisriigis toimuva ettevõtluse tarbeks kaupi või teenuseid nii Eestis kui väljaspool Eestit, saab ta oma Eestis tekkinud maksustatavalt käibelt arvatud käibemaksust maha arvata üksnes selle osa sisendkäibemaksust, mille ta tasus Eestis soetatud kaupadelt ja teenustelt. Välisriigis soetatud kaupadelt või saadud teenustelt tasutud käibemaksu saab maksukohustuslane teatud tingimustel välisriigist tagasi küsida. Teisest liikmesriigist käibemaksu tagastamist vt § 34 lg 5.

1. jaanuarist 2025 täiendati käibemaksuseadust väikeettevõtete erikorraga (§ 19¹). Seoses sellega maksukohustuslane ei tasu käibemaksu juhul, kui kaup või teenus on saadud ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes on oma asukoha liikmesriigi maksuhaldurilt saanud Eestis väikeettevõtete erikorra rakendamiseks õiguse ja ta on kauba või teenuse arvele märkinud erikorra rakendaja registreerimisnumbri järelliitega „EX“ (§ 3 lg 7). Samas kui isik kasutab teises liikmesriigis väikeettevõtete erikorda, siis puudub tal

sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus nende kaupade ja teenuste soetamisel Eestis, mida ta kasutab teises liikmesriigis kaupade võõrandamiseks ja teenuse osutamiseks.

Maksuvaba käibe tarbeks ostetud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu üldreegli kohaselt maha arvata ei saa. Erandiks on kindlustusteenus ja finantsteenused, mille osutamisel ühendusevälise riigi isikule saab § 29 lg 1 alusel sisendkäibemaksu maha arvata (aluseks käibemaksudirektiivi artikkel 169 punkt c).

Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kuulub käibemaksu mahaarvamise õigus käibemaksusüsteemi tervikuna ja põhimõtteliselt ei või seda piirata. Mahaarvamismehhanismi eesmärk on tagada igasuguse majandustegevuse neutraalne maksustamine, vabastades ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Tehingud, mille pealt tasutakse käibemaksu, peavad olema maksukohustuslase majandustegevusega vahetult ja otseselt seotud. Seega tuleb vaadata, kas kulutused, mille osas sisendkäibemaks maha arvatakse sisalduvad mahaarvamiseõiguse andvate maksustatavate tehingute hinnas. Mahaarvamiseõigus on kaupade ja teenuste osas, mis kuuluvad üldkulude hulka ja moodustavad sellisena maksukohustuslase poolt tarnitava kauba või osutatava teenuse hinna ühe koostisosa. (vt Euroopa Kohtu kohtuasjad: C-268/83; C-62/93; C-110/98-147/98; C-408/98; C-465/03; C-29/08; C-104/12; C-124/12; C-126/14; C-249/17; C-42/19). Põhimõtteliselt võib ka kolmandele isikule kuuluva kinnisasja ehitamiseks või parendamiseks tehtud kulutustelt sisendkäibemaksu maha arvata juhul, kui need kulutused on otseselt seotud maksumaksja maksustatava käibega ning tehtav kulu sisaldub tema maksustavate tehingute hinnas (Euroopa Kohtu kohtuasjad: C-132/16; C-528/19).

Käibemaksu mahaarvamisel tuleb lähtuda sellest, kas ostetud kaupa või teenust kasutatakse maksustatava käibe jaoks. Kui ostetud kaupa või teenust kasutatakse nii maksustatava käibe jaoks kui ka muuks otstarbeks (nt mitteettevõtlike jaoks), saab sisendkäibemaksu maha arvata osaliselt vaid maksustatava käibe tarbeks soetamise osas, sõltumata sellest kas ja kui suures ulatuses on seda arvestust liikmesriigi õigusaktis reguleeritud. Lähtuda tuleb põhiprintsiibist, käibemaks saab maha arvata vaid maksustatava käibe jaoks soetatud kaupadelt ja saadud teenustelt (Euroopa Kohtu kohtuasjad C-566/17).

Kui maksukohustuslase poolt omandatud kaupu ja teenuseid kasutatakse tehinguis, mis on maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või maksu maha arvata (Euroopa Kohtu kohtuasjad: C-184/04; C-72/05; C-515/07). Käibemaksu ei saa maha arvata koheselt juhul, kui kauba ühendusesisest soetust maksustatakse vastavalt KMS § 8 lõikele 5 (st kui kaup ei ole Eestisse lähetatud, Euroopa Kohtu kohtuasjad C-536/08 ja C-539/08).

§ 29 lõige 2

Lõikes 2 sätestatud arvestatud käibemaks arvutatakse KMS § 1 lõikes 1 toodud ning § 3 lõikes 4 ja lõike 6 punktides 5 ja 6 täpsustatud käibemaksu objektina käsitatavate tehingute maksustatavalt väärtuselt. Seega arvestatakse käibemaks ka kauba ühendusesiseselt soetamiselt, teenuste saamiselt, kui teenuste käibe tekkimise koht on Eesti ja muult kauba soetamiselt või teenuse saamiselt, kui tulenevalt § 3 lõikest 4 on maksukohustuslasel kohustus arvestada käibemaksu.

Käibemaksu arvestamisel kohaldatakse §-s 12 sätestatud maksustatava väärtuse põhimõtteid ning §-s 15 sätestatud käibemaksumäära. 2008. aasta algusest kehtima hakanud muudatustega sätestati võimalus deklareerida teatud tingimustel kauba impordilt tasutatavat käibemaksu käibedeklaratsioonil (vt § 38 kommentaar).

§ 29 lõige 3

Lõikes 3 sätestatud sisendkäibemaksu mõiste hõlmab lisaks teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluvale käibemaksule ja kauba impordilt tasutud käibemaksule ka pöördkäibemaksu, mis maksukohustuslane ise arvestab (ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult saadud kaubalt või teenustelt, kauba ühendusesiseselt soetamiselt, paigaldatava või kokku pandava kauba soetamiselt ja kolmnurktinguga kauba soetamiselt soetajana kolmnurktingus).

Lõikes 3 punktis 1 nimetatud sisendkäibemaks hõlmab ka siseriiklikku pöördkäibemaksu, mis KMS § 41¹ sätestatud erikorra kohaselt kauba saaja poolt kuulub tasumisele riigieelarvesse.

Reeglina tasutakse imporditud kaubalt käibemaks kauba tollikontrolli alt vabastamisel ning kauba importimise ja sellelt käibemaksu tasumise kuu on sama. Kuid ettevõtjal on võimalik taotleda kauba impordilt käibemaksu tasumise tähtaja pikendamist, mistõttu võib käibemaksu tasumise kohustus tekkida alles kauba impordile järgneval kuul. Maksukohustuslane arvab imporditud kaubalt tasutud või ka tasumisele kuuluva käibemaksu oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust sisendkäibemaksuna maha kauba importimise kuu käibedeklaratsioonil ka juhul, kui see ei ole käibemaksu tasumise kuu. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust tõendavaks dokumendiks on kauba impordi tollideklaratsioon (vt ka § 31 kommentaari). Alates 01.01.2008 on võimalik teatud juhtudel imporditavalt kaubalt arvestada käibemaksu käibedeklaratsioonil. Sel juhul deklareeritakse tasumisele kuuluv ning mahaarvamisele kuuluv sisendkäibemaks samal käibedeklaratsioonil – kauba importimise kuu käibedeklaratsioonil (vt ka § 38).

§ 29 lõige 4

Kui kaupa või teenust kasutatakse nii ettevõtluse tarbeks kui ka ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel, siis sel juhul ei lähtuta sisendkäibemaksu mahaarvamisel käibemaksudirektiivi artiklites 173-175 toodud korrast, vaid liikmesriigi poolt määratud meetodist (Euroopa Kohtu kohtuasi C-21/20 punktid 54–56). KMS § 29 lõike 4 kohaselt, kui kaupa või teenust kasutatakse nii selleks otstarbeks, mille osas on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus (§ 29 lg 1) kui ka ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel ning maksukohustuslase raamatupidamises ei ole võimalik nende kahe tegevuse jaoks sisendkäibemaksu eristada, siis määratakse maksuhalduri poolt sisendkäibemaksu mahaarvamise kord maksukohustuslase taotluse alusel.

Kui maksukohustuslane arvab antud juhul maha kogu sisendkäibemaksu, kuna näiteks eratarbeks kasutamine ei olnud ette teada, siis hilisema eratarbeks kasutamise puhul tuleb kauba kasutus maksustada omatarbena (vt § 2 lg 6 kommentaari).

Seoses sõiduautode ning nende tarbeks kaupade ja teenuste soetamisega sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramisega muudeti ka lõiget 4 (vt KMS § 30 selgitusi). Uue korra kohaselt, kui maksukohustuslane (nt mittetulundusühing, asutus) kasutab sisendkäibemaksu mahaarvamisel proportsiooni KMS § 29 lg 4 alusel, ehk ettevõtluse

proportsiooni kogu tegevuse osas, siis arvatakse sõiduauto ja selle tarbeks kaupade ja teenuste saamisel sisendkäibemaks maha vastava proportsiooni ulatuses, kuid mitte rohkem kui 50%.

Näiteks, kui isiku ettevõtluse osa on 10%, siis on sõiduautoga seoses lubatud maha arvata sisendkäibemaksust 10%. Juhul kui isiku ettevõtluse osa on näiteks 60%, siis sõiduautoga seotult on õigus sisendkäibemaksu maha arvata 50%. Mõlema näite puhul tuleb maksuvaba käibe olemasolul arvestada lisaks ka maksuvaba käibe osatähtsust.

Näide:

Mittetulundusühing, kelle kogutegevusest moodustab ettevõtlus 30% ning sõiduautot kasutakse nii ettevõtluses kui ka eratarbimises. Maksustatava käibe jaoks kasutatakse seda sõiduautot 60%-di ulatuses ning maksuvaba käibe jaoks 40%-di ulatuses. Osteti mootorikütust 50 eurot + käibemaks 12 eurot. Sisendkäibemaksu saab maha arvata 2,16 eurot ($12 \times 0,3 \times 0,6$).

Kui antud näite puhul oleks mittetulundusühingu ettevõtlus kogu tegevuses üle 50%-di, siis oleks sisendkäibemaksu saanud maha arvata 3,6 eurot ($12 \times 0,5 \times 0,6$).

§ 29 lõiked 5, 5¹ ja 5²

Lõikes 5 on sätestatud võimalus teatud tingimustel maha arvata ka enne maksukohustuslasena registreerimist soetatud kaupadelt tasutud sisendkäibemaksu. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on lubatud, kui kaubad soetati võõrandamiseks muutmata kujul (ehk laos olevad kaubad) või võõrandatavate kaupade tootmiseks (tootmismaterjal). Sisendkäibemaks arvatakse antud juhul maha sel perioodil, kui toimus vastava kauba võõrandamine ja vastava kauba osas. Seega ei saa maha arvata enne maksukohustuslasena registreerimist kaupade soetamisel või teenuste saamisel tasutud sisendkäibemaksu, kui kaubad võõrandati enne maksukohustuslasena registreerimist.

Enne 01.01.2006 oli maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaks tagantjärele maha arvata kaupadelt, mis soetati eesmärgiga, mis ei võimaldanud soetamisel sisendkäibemaksu maha arvata (maksuvaba käibe tarbeks), kuid mis hiljem siiski võõrandati maksustatava käibena. Muudatusega võeti vastav osa § 29 lõikest 5 välja ning täiendati § 16 lõiget 2 punktiga 9, mille kohaselt käsitatakse kauba müüki maksuvaba käibena, kui kauba soetamisel puudus õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks.

1. märtsist 2014 jõustusid KMS muudatused, mille kohaselt on maksukohustuslasel õigus ka enne maksukohustuslasena registreerimist soetatud teenustelt tasutud käibemaks nende teenuste edasimüügil sisendkäibemaksuna maha arvata. Muudatus tugineb Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsuses nr 3-3-1-72-12 antud seisukohal, mis viitab Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas C-385/09. Nimetatud Euroopa Kohtu otsus käsitleb enne käibemaksukohustuslasena registreerimist kaupade ostmisel tasutud käibemaksu mahaarvamise õigust, mille põhimõtteid aluseks võttes märkis Riigikohtu Halduskolleegium, et siseriikliku õigusega ei tohi keelata sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust tagasiulatuvalt, kui maksukohustuslane täidab kõik direktiiviga käibemaksu mahaarvamiseks ette nähtud tingimused ja registreerib ennast mõistliku aja jooksul pärast registreerimiskohustuse tekkimist liikmesriigis käibemaksukohustuslasena.

Lisaks teenustele muutus ka 1. märtsist 2014 enne maksukohustuslasena registreerimist soetatud põhivara sisendkäibemaksu maha arvamise kord. Enne maksukohustuslasena

registreerimist soetatud põhivara puhul on õigus isikul maksukohustuslasena registreerimisel selle põhivara edasisel kasutamisel arvata sisendkäibemaks maha arvestades põhivara tegelikku maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsust sisendkäibemaksu korrigeerimise perioodi jooksul, st korrigeerimisel lähtutakse KMS §-s 32 toodud korrast. Mittemaksukohustuslasena põhivara kasutamise perioodi käsitatakse perioodina, mil seda põhivara ei kasutatud maksustatava käibe tarbeks.

Kui põhivara on soetatud ja ka kasutusele võetud enne maksukohustuslasena registreerimist, kuid hiljem isik registreerib end maksukohustuslasena ning soetab nüüd maksukohustuslasena põhivara tarbeks kaupu ja teenuseid, siis nendelt kaupadelt ja teenustelt on õigus sisendkäibemaksu maha arvata vastavalt nende kasutamisele maksustatava käibe jaoks. Näiteks isik soetas mittemaksukohustuslasena ehitise ning selle soetamisel makstud käibemaksu ei saanud maha arvata ning nüüd kavatab seda ehitist hakata kasutama maksustatava käibe jaoks ning registreerib end maksukohustuslasena ja soetab kaupu ja teenuseid ehitise renoveerimiseks. Ehitise renoveerimiseks soetatud kaupadelt ja saadud teenustelt tasumisele kuuluv käibemaks arvatakse käibemaks maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha üldkorra kohaselt (§ 32 lg 4).

§ 29 lõige 6

Lõikes 6 on käibemaksutagastusega kauba müügiga (*tax-free* müük) seotud säte. Maksukohustuslane, kes müüs kauba ühendusevälise riigi füüsilisele isikule, kuid ei saanud käibe deklareerimise päevaks kätte tollikinnitusega kviitungit, mis tõendab kauba ekspordi, peab vastava müügi deklareerima maksustatava siseriikliku käibena. Käesoleva sätte kohaselt saab maksukohustuslane tollikinnitusega kviitungi kättesaamisel vähendada vastava kuu eest esitataval käibedeklaratsioonil oma siseriikliku maksustatava käibe summat ja deklareerida müügi nullmääraga maksustatava kauba ekspordina.

§ 29 lõige 7 ja 8

Lõikes 7 on reguleeritud maksukohustuslase õigus korrigeerida käibedeklaratsiooni juba deklareeritud tehingute tühistamisel (muutmisel) kreditarve alusel. Kreditarve alusel korrigeeritakse tehingu või toimingu väärtust pärast käibe toimumist kas tehingu tühistamise, näiteks kauba tagastamise, või kauba või teenuse hinna vähendamise tõttu, mis võib toimuda näiteks kvaliteedi mittevastavuse ilmnemisel. Kreditarvet saab esitada vaid konkreetse arve kohta. Erinevalt § 27 lõikes 5 sätestatust, korrigeeritakse antud juhul andmeid kreditarve esitamise kuu eest esitataval käibedeklaratsioonil. Tehingu tühistamisest tulenevad muudatused tuleb kajastada nii müüja kui ka ostja poolt esitataval käibedeklaratsioonil. Näiteks kui kaup müüakse tehingu alusel, milles on sätestatud kauba omandiõiguse üleminek viimase osamakse tasumisega, siis käsitletakse seda kauba võõrandamisena ning käibemaksukohustus tekib kauba müügihinnalt kohe kauba üleandmisel. Kui enne lepingu lõppemist kaup tagastatakse, siis võib müüa teha kreditarve ning käibemaksu osas ümberarvestuse, lähtudes tegelikult osutatud teenuse maksustavast väärtusest. Antud juhul selgus hiljem, et tegemist ei olnud mitte kauba müügiga vaid teenuse osutamisega. Sel juhul sisendkäibemaksu ümberarvestuse peab tegema nii müüja kui ka teenuse saaja kreditarve esitamise kuu käibedeklaratsioonil. Kui ülalkirjeldatud juhtumi korral kreditarvet ei esitata ning tehinguid käsitletakse kauba võõrandamistena (müük ja tagasimüük), siis ka käibemaksuarvestuses tuleb nn tagasimüüki käsitleda käibena.

1. märtsist 2014 täpsustati sätet, et käibemaksu korrigeerimise põhjuseks ei saa olla kauba või teenuse eest tasumata jätmine. Alates 1. jaanuarist 2022 muutus see regulatsioon ning ka lootusetute võlgnevuste puhul saab teha käibemaksu osas ümberarvestus (1. jaanuarist 2022 jõustuv KMS § 29¹).

§ 29 lõige 9

Lõike 9 kohaselt ei pea tehingut käibedeklaratsioonil deklareerima kui tehti ettemaks, kuid tehingut ei toimunud, tingimuseks on, et ka ettemakstud summa tagastatakse ostjale enne käibedeklaratsiooni esitamise kuupäeva. Kui ettemaks tagastatakse pärast käibedeklaratsiooni esitamist tehakse käibemaksu ümberarvestus, kas KMS § 27 lg 5 või § 29 lg 7 kohaselt.

§ 29 lõiked 10 ja 11

Lõikes 10 on sätestatud käibemaksu tasumine maksukohustuslase registrist kustutamisel. Registrist kustutamise hetkel võõrandamata kaupadelt, näiteks võõrandamiseks soetatud laos olevad kaubad, mille soetamisel on sisendkäibemaks maha arvatud, peab maksukohustuslane tasuma käibemaksu kaupade soetusmaksumuselt. Sätet ei rakendata põhivara suhtes, kuna põhivarale tuleb rakendada põhivara sisendkäibemaksu ümberarvestuse põhimõtteid (vt § 32 kommentaari). Üheselt arusaadavuse huvides kirjutati 1. jaanuarist 2011 täpsustusena ka seadusesse, et põhivaralt soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaks korrigeeritakse KMS § 32 lõikes 4 sätestatud korrale.

2006. aasta algusest jõustunud muudatustega tunnistati kehtetuks lõige 11, mis sätestas, et kui maksukohustuslane kustutatakse registrist seoses tegevuse lõpetamisega, peab ta tasuma käibemaksu ka likvideerimisjaotisena jagatavalt varalt, võttes vara maksustatava väärtuse määramisel aluseks vara harilikku väärtuse. Lõige 11 tunnistati kehtetuks, kuna puudus vajadus eraldi sätte jaoks seoses ettevõtte tegevuse lõpetamisel vara jaotamisega. Tegevuse lõpetamisel likvideerimisjaotisena vara jagamisel toimub vara võõrandamine. Kuna vara ei võõranda antud juhul ettevõtluse käigus, siis on siin tegemist omatarbega ja ka maksustamisel tuleb lähtuda omatarbe maksustamise põhimõtetest.

§ 29 lõige 12

Lõikes 12 on sätestatud piiratud maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv maksusumma, mis on ühendusesiseselt kauba soetamiselt, välisriigi maksukohustuslaselt teatud teenuse saamiselt ja muult kauba soetamiselt ja teenuse saamiselt, millelt tal tekib käibemaksukohustus, arvatud käibemaksusumma, võttes arvesse § 18 sätestatud käibemaksuvaba ühendusesisest kauba soetamist ning § 3 lõikes 7 sätestatud erisust. Piiratud maksukohustuslasel puudub õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks.

§ 29 lõige 13

Lõikes 13 on sätestatud, et maksusumma arvutamisel lähtutakse käibe tekkimise (teenuse saamise, kauba impordi või kauba ühendusesisese soetamise) päeval kehtivast maksumäärast. Samuti on lõikes 13 sätestatud põhimõtted, millist valuutavahetuskurssi kasutada välisvaluutas tehtud tehingute puhul. Kauba impordi puhul lähtutakse tolliseadustiku alusel määratud tollikursist. Muude tehingute puhul, sh ka kauba ekspordi, ühendusesisese käibe ja soetuse korral lähtutakse käibe toimumise (teenuse saamise ja kauba ühendusesisese soetuse) ajal kehtivast Euroopa Keskpanga määratud euro vahetuskurssi. Käibe toimumise (teenuse ja kauba ühendusesises soetuse) aeg on sätestatud KMS § 11.

§ 29¹. Maksukohustuse vähendamine

(1) Maksukohustuslasel on õigus vähendada oma maksukohustust võõrandatud kaubalt või osutatud teenuselt, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, arvestatud käibemaksusumma võrra vastavalt tasumata osale, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

1) võõrandatud kauba või osutatud teenuse eest on väljastatud arve vastavalt käesoleva seaduse §-le 37;

2) käibemaksusumma on tehingult arvatud ja kajastatud tehingu maksustamisperioodi käibedeklaratsioonil;

3) nõuet pole võõrandatud;

4) arve tasumise tähtpäevast on möödunud vähemalt 12 kuud, kuid mitte rohkem kui kolm aastat, välja arvatud käesoleva lõike punktis 6 nimetatud juhul;

5) nõue on raamatupidamises maha kantud, kuna nõuet ei ole olnud võimalik koguda, vaatamata maksukohustuslase püüdlustele teha kõik endast olenev nõude kogumiseks, või selle tagasinõudmiseks tehtavad kulutused ületavad hinnanguliselt laekumisest saada olevat tulu;

6) suurema kui 30 000-eurose käibemaksu sisaldava nõude korral on nõue tõendatud jõustunud kohtulahendiga;

7) kauba soetaja või teenuse saaja ei ole seotud isik tulumaksuseaduse tähenduses;

8) maksukohustustlane on kauba soetajat või teenuse saajat teavitanud kirjalikult nõude raamatupidamises mahakandmisest selle mahakandmise kuul, märkides ära mahakantud nõudega seotud käibemaksusumma.

(2) Maksukohustustlane korrigeerib käesoleva paragrahvi lõike 1 alusel võõrandatud kaubalt või osutatud teenuselt, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, arvestatud käibemaksusumma võrra oma tasumisele kuuluvat käibemaksusummat maksustamisperioodil, kui nõue raamatupidamisarvestuses maha kanti.

(3) Kui maksukohustustlane on vähendanud tasumisele kuuluvat käibemaksusummat vastavalt käesoleva paragrahvi lõikele 1, kuid vähendamise aluseks olev nõue hiljem osaliselt või täielikult tasutakse, arvestatakse see nõue vastavalt selle tasutud osale maksustatava väärtuse hulka sellel maksustamisperioodil, kui nõue osaliselt või täielikult tasuti.

(4) Kui maksukohustustlane on jätnud kauba või teenuse eest osaliselt või täielikult tasumata, kuid on arvanud osaliselt või täielikult tasumata arves sisalduva käibemaksu sisendkäibemaksuna maha ja saanud käesoleva paragrahvi lõike 1 punktis 8 nimetatud teavituse nõude raamatupidamises mahakandmise kohta, on ta kohustatud selle nõudega seotud käibemaksusumma võrra suurendama oma maksukohustust teavituse saamise maksustamisperioodil.

Kommentaar

1. jaanuarist 2022 sätestati maksukohustuslasele õigus teatud tingimustel vähendada oma maksukohustust võõrandatud kauba või osutatud teenuse müügihinnalt arvestatud käibemaksusumma võrra vastavalt tasumata osale, kui ostja on jätnud soetatud kauba või saanud teenuse eest osaliselt või täielikult tasumata. Osaliselt või täielikult tasumata

arvetega seotud käibemaksuarvestuse korra muudatus on seotud Euroopa Kohtu lahendiga C-246/16, mis muutis eelnevates kohtulahendites toodud põhimõtet käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 käsitluse osas. Muudatus kehtib alates 1. jaanuarist 2022 mahakantud nõuete osas.

Maksukohustust on õigus vähendada, kui on täidetud lõikes 1 sätestatud järgmised tingimused.

– Võõrandatud kauba või osutatud teenuse eest on väljastatud arve, mis on jäetud kas osaliselt või täielikult tasumata (punkt 1). Sellelt tehingult arvatud käibemaks on kajastatud tehingu toimumise maksustamisperioodi käibedeklaratsioonil (punkt 2). Maksustatava väärtuse vähendamise õigus on vaid juhul, kui tehing on vormistatud käibemaksuseaduses sätestatud nõudeid järgides. Kui maksukohustuslane pole kauba või teenuse eest arvet väljastanud või asjassepuutuvat käivet vastaval maksustamisperioodil deklareerinud, ei ole õigust võõrandatud kauba või osutatud teenuse eest tasumata jäetud osas oma maksukohustust vähendada.

– Nõue ei ole võõrandatud. Kui nõue on võõrandatud (punkt 3), siis ei ole enam tegemist võlaga ja sellele antud eriregulatsioon maksuarvestuses ei kehti. Kui nõue on võõrandatud, siis on sisuliselt nõude rahuldanud selle soetanud kolmas osapool.

– Arve tasumise tähtpäevast on möödunud vähemalt 12 kuud, kuid mitte rohkem kui kolm aastat (punkt 4). Juhul kui on tegemist suurema kui 30 000 eurose nõudega, mille korral on käibemaksusumma vähendamise eelduseks jõustunud kohtulahend, siis sellisel juhul need tähtajad ei kehti.

– Nõue on raamatupidamises maha kantud, st bilansist eemaldatud (punkt 5). Nõue kantakse raamatupidamises maha, kui seda nõuet ei ole võimalik olenemata maksukohustuslase püüdlustele koguda ja maksukohustuslane ei saa eeldada enam selle tasumist võlgniku poolt. Nõude võib maha kanda ka juhul, kui selle tagasinõudmiseks tehtavad kulutused ületavad hinnanguliselt laekumisest saada olevat tulu. Nõude raamatupidamises maha kandmisega on maksukohustuslane loobunud objektiivsetel põhjustel selle kogumisega edasi tegelemast. Juhul kui nõue ületab 30 000 eurot on nõude lootusetuks hindamise lisatingimuseks jõustunud kohtulahend (punkt 6). Seda summat arvestatakse arve põhiselt, mitte tehingupartneri põhiselt. Kui aga isik on juba pöördunud arvete kogumiga kohtusse, siis seda kogumit saab vaadata ühe nõudena. Kohtulahendina saab arvestada otsuseid, kus kohus on kinnitanud nõude olemasolu ja suurust. Lisaks tavapärasel hagimenetluses kohtu antud otsusele on samaväärsed ka näiteks nõude välja mõistmise otsus, kohtulikult kinnitatud kompromiss nõude suuruse kohta, pankrotimenetluses kohtumäärusega kinnitatud jaotusettepanek/võlausaldajate nimekiri, pankrotimenetluse lõpetamise määrus, saneerimismenetluses kohtumäärus saneerimiskava kinnitamise kohta.

– Maksukohustuslane ja temalt kauba soetanud või teenuse saanud isik ei ole seotud isikud tulumaksuseaduse tähenduses (punkt 7). Seotud isikute vaheliste tehingute korral maksukohustuse vähendamise õigust lootusetu võla korral kasutada ei saa.

– Maksukohustuslane on kauba soetajat või teenuse saajat teavitanud kirjalikult nõude mahakandmisest (punkt 8). Teavituse tuleb esitada vähemalt kirjalikku taasesitamist võimaldavas vormis. Teavituse esitamiseks teisi vorminõudeid ei ole, aga teavituse esitamiseks ei ole õige võlgnikule kreditarve esitamine, kuna kreditarve tehakse siis,

kui kaupade ja teenuste müüki korrigeeritakse, mitte lootusetute nõuete mahakandmisel. Võlgniku teavitamise tingimust tuleb vaadata koosmõjus tingimuse punktiga 5 – nõuet ei ole olnud võimalik koguda vaatamata maksukohustuslase püüdlustele teha kõik endast olenev nõude kogumiseks. Juhul kui teavitust ei ole võimalik esitada, kuna näiteks isik on likvideeritud ja puuduvad kontaktandmed kellele ja kuhu teavitust saata, kuid on täitnud endast kõik oleneva nõude kogumiseks, siis sellisel juhul muude tingimuste täitmisel on maksukohustuslasel õigus kasutada võimalust lootusetu võla korral oma maksukohustust vähendada.

Lõikes 2 sätestatakse osaliselt või täielikult tasumata arve alusel arvestatud käibemaksusumma korrigeerimise aeg, milleks on maksustamisperiood, kui nõue raamatupidamises maha kanti. Kui maha kantud nõue hiljem osaliselt või täielikult tasutakse, tuleb see maksukohustuslasel arvestada oma maksustatava väärtuse hulka selles maksustamisperioodis, kui nõue osaliselt või täielikult tasuti (lõige 3). Lõikes 4 sätestatakse võlgniku kohustus korrigeerida osaliselt või täielikult tasumata arve alusel sisendkäibemaksuna maha arvatud käibemaksusummat ja arvestada see oma maksukohustusena maksustamisperioodis, kui ta sai arve esitanud maksukohustuslaselt teate nõude raamatupidamises maha kandmisest juhul, kui ta oli arves kajastunud sisendkäibemaksu osaliselt või täielikult oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvanud.

§ 30. Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangud

(1) Arvestatud käibemaksust ei arvata maha külaliste vastuvõtuks või oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks kasutatud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu.

(2) Käesoleva paragrahvi lõikes 1 sätestatud ei kohaldata töölahetuses töötajate majutamiseks kasutatud teenuste sisendkäibemaksu mahaarvamisel.

(3) Ettevõtluses kasutatava sõiduauto soetamisel või kasutuslepingu alusel kasutamisel ning sellise sõiduauto tarbeks kaupade soetamisel ja teenuste saamisel arvatakse arvestatud käibemaksust maha 50 protsenti sisendkäibemaksust.

(4) Käesoleva paragrahvi lõikes 3 sätestatud piirangut ei kohaldata, kui:
1) sõiduauto soetatakse müügiks tingimusel, et maksukohustuslane tegeleb sõiduautode müügiga ning maksukohustuslane ei võta müügiks soetatud sõiduautosid muul otstarbel kasutusele;

2) sõiduauto soetatakse kasutuslepingu alusel kasutusse andmiseks tingimusel, et maksukohustuslane tegeleb sõiduautode kasutusse andmisega ning maksukohustuslane ei võta kasutusele andmiseks soetatud sõiduautosid muul otstarbel kasutusele;

3) sõiduautot kasutatakse peamiselt tasu eest korraldatavaks sõitjateveoks tingimusel, et maksukohustuslasel on ühenduse tegevusluba ja ühenduse tegevusloa tõestatud koopia või taksoveo puhul taksoveoluba ja sõidukikaart;

4) sõiduautot kasutatakse peamiselt õppesõiduks tingimusel, et maksukohustuslasel on mootorsõidukijuhi koolitamise luba või maksukohustuslane osutab mootorsõidukijuhi õpetajana teenust isikule, kellel on mootorsõidukijuhi koolitamise luba;

5) sõiduautot kasutatakse eranditult vaid ettevõtluse tarbeks, välja arvatud sõiduauto tasu eest kasutada andmine maksukohustuslase töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele.

(4¹) Sõiduauto ettevõtluses kasutamisenä käsütatakse ka töötajate transporti elu- ja töökoha vahel tulumaksuseaduse § 48 lõikes 5¹ sätestatud tingimustel.

(5) Käesoleva paragrahvi lõigetes 3 ja 4 sätestatud juhtudel ettevõtluses kasutatava sõiduauto soetamisel või kasutuslepingu alusel kasutamisel ning sellise sõiduauto tarbeks kaupade soetamisel ja teenuste saamisel arvestatakse sisendkäibemaksu mahaarvamisel ka käesoleva seaduse §-s 32 sätestatud.

(6) Käesoleva paragrahvi lõigete 3 ja 4 rakendamisel tuleb maksuhaldurit teavitada käesoleva seaduse § 27 lõike 1 alusel valdkonna eest vastutava ministri kehtestatud käibedeklaratsiooni vormil.

(7) Käesoleva paragrahvi lõike 4 punktides 2–5 nimetatud juhtudel ei kohaldata sõiduauto soetamisel käesoleva paragrahvi lõikes 3 nimetatud piirangut juhul, kui sõiduautot kasutatakse käesoleva paragrahvi lõike 4 punktides 2–5 nimetatud otstarbel järjest vähemalt kahe aasta jooksul selle soetamisest arvates või müügiks soetatud sõiduauto käesoleva paragrahvi lõike 4 punktides 2–5 nimetatud otstarbel kasutusele võtmisest arvates. Kui kahe aasta jooksul sõiduauto kasutusotstarve muutub ja seda hakatakse kasutama käesoleva paragrahvi lõike 4 punktides 2–5 nimetatud otstarbel ning maksukohustuslane on nimetatud kahe aasta jooksul arvestanud käibemaksu käesoleva paragrahvi lõike 4 punktides 3 ja 4 nimetatud juhtudel kasutatava sõiduauto omatarbena kasutamisel, vähendatakse tekkinud maksukohustust nimetatud kahe aasta jooksul sellise sõiduauto omatarbena kasutamisel arvestatud käibemaksusumma võrra. Sätet ei kohaldata, kui sõiduauto võõrandatakse kahe aasta jooksul selle käesoleva paragrahvi lõike 4 punktides 2–5 nimetatud otstarbel kasutusele võtmisest arvates.

(8) Käesoleva paragrahvi lõike 4 rakendamise aluse äralangemise korral rakendatakse käesoleva paragrahvi lõikes 3 nimetatud sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangut vähemalt ühe aasta jooksul aluse äralangemise maksustamisperioodi esimesest päevast arvates.

(9) Käesoleva paragrahvi lõike 4 rakendamisel peab maksukohustuslane tagama, et asjaomase sõiduauto kasutamine muul juhul kui lõikes 4 sätestatud on välistatud.

Kommentaär:

§ 30 lõiked 1 ja 2

Paragrahvis 30 sätestatakse piirangud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Sisendkäibemaksu ei saa maha arvata külaliste vastuvõtuks või oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks (välja arvatud töölahtetuses majutamine) tehtud kulutuste puhul. Näiteks ei saa maha arvata vastavatel restorani- või hotelliarvetel olevat käibemaksu kui teenust kasutatakse eelpoolnimetatud eesmärkidel. Samas juhul, kui kulutus tehakse ettevõtluse eesmärgil, kuid pärast kasutatakse osa kaupa näiteks külaliste või oma töötajate toitlustamiseks, siis arvatakse esialgu sisendkäibemaks maha ning pärast maksustatakse kulu omatarbena. Näiteks kui toitlustusettevõtte toitlustab oma töötajaid ning ei ole võimalik ette näha kui suures ulatuses tehakse kulutusi oma töötajate tarbeks.

Kui kulutus tehakse ülalnimetatud eesmärgil, kuid hiljem kasutatakse vastavat kaupa või teenust siiski ettevõtluse tarbeks, siis käsitatakse vastavat käivet maksuvaba käibena (vt § 16 lg 2 punkti 9 kommentaari). Näiteks kui ostetakse oma töötajate tarbeks kohvi, kuid hiljem müüakse mingil põhjusel siiski osa klientidele.

§ 30 lõige 3

Kuni 1. detsembrini 2014 puudus piirang ettevõtluses kasutatava sõiduauto ning selle tarbeks kaupade ja teenuste ostmisel makstava käibemaksu mahaarvamisel. Ettevõtluses kasutatava sõiduauto kasutamist eratarbeks maksustati omatarbena.

Alates 1. detsembrist 2014 kehtib uus kord sõiduautole ning selle tarbeks ostetud kaupadele ja teenustele. Uue korra kohaselt sõiduautode omatarbe maksustamise asemel piiratakse sõiduauto (sh rentimisel, liisimisel) ning selle tarbeks kaupade ja teenuste ostmisel makstava käibemaksu mahaarvamist. Sisendkäibemaksu mahaarvamise üldine piirang on 50%. Seega, ettevõtluses kasutatava sõiduauto soetamisel või kasutuslepingu alusel kasutamisel ning selle sõiduauto tarbeks kaupade ja teenuste saamisel arvatakse üldjuhul arvestatud käibemaksust maha 50% sisendkäibemaksu. Sisuliselt sõiduauto ettevõtluses kasutamise osatähtsuseks loetakse 50%. Ettevõtluses kasutatavate sõiduautode sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang põhineb direktiivi artikli 395 alusel Euroopa Nõukogu 7. novembril 2014 antud loal erandi rakendamise kohta, luba pikendati 18. märtsi 2025 Nõukogu rakendusotsusega 2025/539.

Näide:

Auto kasutus:

Töösõite	100km
Erasõite	400km
Kokku	500km

Sisendkäibemaksu saab maha arvata 50%-di ulatuses, sõltumata asjaolust, et tööga seonduvaid sõite oli vähem.

Näide:

Auto kasutus:

Töösõite	400km
Erasõite	100km
Kokku	500km

Sisendkäibemaksu saab maha arvata 50%-di ulatuses, sõltumata asjaolust, et tööga seonduvaid sõite oli rohkem.

Seega sõltumata sellest, millises mahus kasutatakse ettevõtluses kasutatavat sõidukit eratarbimises, saab sisendkäibemaksu maha arvata 50%-di ulatuses, va KMS § 30 lõikes 4 toodud juhtudel.

Kui maksukohustuslasel on ka maksuvaba käive või tegevus, mida ei loeta ettevõtluseks, siis tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamisel arvestada ka neid asjaolusid.

Sõiduauto ja sellega seonduvad kulud

Sõiduauto on M1-katekoria (sh M1G) sõiduk, mille täismass ei ületa 3500 kilogrammi ja millel lisaks juhiistmele ei ole rohkem kui kaheksa istekohta (KMS § 2 lg 12).

Sõiduautoga seotud kulud on näiteks sõiduauto mootorikütus, varuosad, hooldus, remont, parkimistasud, kulutused sõiduauto transpordile (praamipilet). Sõiduauto kuluna ei käsitata reklaami paigutuse kulusid sõidukile. Need kulutused ei ole seotud sõiduki kasutamise ja reklaamimisega. Samuti sõiduauto kuluna ei käsitata haagise ostu või renti.

§ 30 lõige 4

Lõikes 4 on sätestatud erandid, mil sõiduauto ja selle tarbeks kaupade ja teenuste saamisel makstava käibemaksu mahaarvamist ei piirata. Erandit rakendatakse kui:

1) Sõiduauto soetatakse müügiks või rendile andmiseks (punktid 1 ja 2).

Oluline on, et müügiks või rendile andmiseks soetatud sõiduautosid ise kasutusele ei võeta. Müügiks soetatud sõiduautodele ei kehti KMS § 30 lõikes 7 sätestatud kahe aasta jälgimise reegel. Müügiks soetatud sõiduauto muul otstarbel kasutusse võtmisel tuleb korrigeerida soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaks, kui sõiduauto ei võeta lõike 4 punktides 2–5 nimetatud eesmärgil kasutusse. Korrigeerimine tuleb teha maksustamisperioodil, millal maksukohustuslane müügiks soetatud sõiduauto enda tarbeks kasutusele võtab. Kui maksukohustuslane tegeleb ka sõidukite kasutusse andmisega ja müügiks soetatud sõiduauto antakse näiteks lõike 4 punkti 2 kohaselt rendile, siis hakatakse kahe aastast perioodi lugema sõiduauto rendile andmisest.

2) Sõiduautot kasutatakse peamiselt tasu eest sõitjateveoks või õppesõiduks (punktid 3 ja 4).

Kui punktides 3 ja 4 toodud tingimused on täidetud arvestatakse sisendkäibemaksu maha 100% ka juhul, kui sõidukeid kasutatakse osaliselt eratarbeks.

Punkti 3 muudeti 1. jaanuarist 2016. Varemalt kehtis punkt 3 vaid taksodele. Muudatuse järgi on maksukohustuslasel õigus ettevõtluseks kasutatavalt sõidukilt ja selle tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata ka juhul kui sõiduautot kasutatakse peamiselt tasu eest korraldatavaks sõitjateveoks tingimusel, et maksukohustuslasel on ühenduse tegevusloa ja ühenduse tegevusloa tõestatud koopia. Taksoveo osas regulatsioon ei muutunud.

Eratarbimist maksustatakse omatarbena vastavalt KMS § 2 lõikele 7¹. Omatarbe maksustatavaks väärtuseks nende sõiduautode kasutamise puhul on KMS § 12 lõike 7¹ kohaselt tulumaksuseaduse alusel arvutatud erisoodustuse hind/1,24. Enne 1. jaanuarit 2018 oli omatarbe maksustatavaks väärtuseks teenuse omahind.

3) Sõiduautot kasutatakse eranditult vaid ettevõtluse tarbeks (punkt 5).

Erandit rakendatakse vaid juhul, kui ettevõtluse jaoks on sõiduauto otseselt vajalik ning seda sõiduautot kasutatakse eranditult ettevõtluse jaoks. Kui sõiduautot on võimalik kasutada nii ettevõtluses kui ka eratarbimises, siis eeldatakse osalist kasutamist eratarbeks.

Tulumaksuseaduse § 48 lõike 8² kohaselt kui tööandja, kes on sõiduauto omanik või liiklusseaduse mõttes vastutav kasutaja, ei võimalda enda omandis või valduses oleva sõiduauto kasutamist töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks, peab ta teavitama sellest Maanteeametit, kes teeb sõiduki liiklusregistri andmetesse märke sõiduauto üksnes töö-, ameti- või teenistusülesannete täitmiseks kasutamise kohta. Kui ta aga sellist sõiduautot, mille kohta ta on eelpool

nimetatud teavituse esitanud hakkab kasutama töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks peab tööandja sellest eelnevalt teavitama Maanteeametit.

Kui ettevõtluses kasutatav sõiduauto on eratarbimises, siis sõltumata asjaolust, kas töötaja hüvitab sõiduauto kasutamise seotud kulud või mitte, ei loeta sellise sõiduauto kasutamist eranditult ettevõtluse tarbeks kasutamiseks (erisus KMS § 30 lg 4 punktid 3 ja 4). Nimetatud kord kehtib ka ettevõttele kelle tegevusalaks on autode kasutusse andmine ning annavad tasu eest autosid kasutada oma töötajatele. Topeltnmaksustamise vältimiseks sõiduauto eratarbimist ei maksustata omatarbena (KMS § 2 lg 6) ning sõiduauto tasu eest kasutada andmist maksukohustuslase töötajale, teenistujale või juhtumis- ja kontrollorgani liikmele ei loeta käibeks (KMS § 4 lg 2 p 8). KMS § 30 lg 4 punktides 3 ja 4 sätestatud juhtudel omatarvet ning tasu eest kasutada andmist maksustatakse.

Sõiduauto eratarbeks kasutamiseks ei käsitata sõiduauto tasu eest kasutada andmist KMS § 4 lg 2 punktis 8 nimetatud isikutele. Näiteks sõiduauto on kasutuses kahes äriühingus ning üks ettevõtte esitab sõiduauto kasutamise eest arve teisele äriühingule, siis seda tehingut käsitatakse teenuse osutamiseks.

§ 30 lõige 4¹

KMS § 30 täiendati antud lõikega 1 augustist 2017 lõikega õigusselguse huvides. Sõiduauto eratarbeks kasutamiseks ei käsitata tulumaksuseaduse § 48 lg 5¹ sätestatud tingimustel kulutusi töötajate transpordiks.

§ 30 lõige 5

Lõikes 5 sätestatakse, et sõiduauto ja selle tarbeks kaupade ja teenuste ostmisel sisendkäibemaksu mahaarvamisel arvestatakse ka KMS §-s 32 sätestatud, seega lisaks sõiduauto ettevõtluses kasutamise osatähtsusele (mis on üldjuhul 50%) tuleb arvestada ka maksustatava käibe osatähtsust kogu käibes.

Näide:

Sõiduautot kasutatakse nii ettevõtluses kui ka eratarbimises. Maksustatava käibe jaoks kasutatakse seda sõiduautot 60%-di ulatuses ning maksuvaba käibe jaoks 40%-di ulatuses. Osteti mootorikütust 50 eurot + käibemaks 12 eurot. Sisendkäibemaksu saab maha arvata 3,6 eurot ($12 \times 0,5 \times 0,6$).

Näide:

Sõiduautot kasutatakse eranditult ettevõtluse jaoks. Maksustatava käibe jaoks kasutatakse seda sõiduautot 60%-di ulatuses ning maksuvaba käibe jaoks 40%-di ulatuses. Osteti mootorikütust 50 eurot + käibemaks 12 eurot. Sisendkäibemaksu saab maha arvata 7,2 eurot ($12 \times 0,6$).

KMS § 32 lõikes 4 on sätestatud põhivara soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvestus kord kui muutub põhivara maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsus viie kalendriaasta jooksul. Ümberarvestus tehakse iga kalendriaasta lõpus 1/5 ulatuses, arvestades põhivara kasutamist ettevõtluse jaoks ning maksustatava käibe suhet kogu käibes. Põhivara ümberarvestuse kord kehtib ka sõiduautodele. Proportsiooni arvestamisel võetakse aluseks sõiduauto ettevõtluses kasutamise osatähtsuseks 50%. Ettevõtluses kasutamise osatähtsus ei ole 50% juhul kui:

- 1) maksukohustuslase ettevõtlus kogu tegevuses on väiksem kui 50% (nt asutused, mittetulundusühingud, KMS § 29 lg 4);
- 2) maksukohustuslane rakendab KMS § 30 lg 4 toodud erandeid.

Sisendkäibemaksu korrigeerimist tuleb teha nii sõiduauto kui selle tarbeks soetatud kaupade ja teenuse puhul, mis suurendavad põhivara soetusmaksumust (üldjuhul sõiduauto tarbeks kaupade ja teenuste soetused ei suurenda sõiduauto soetusmaksumust). Esimeseks kalendriaastaks loetakse ajavahemikku sõiduauto põhivarana arvele võtmist kuni kalendriaasta lõpuni.

Kui sõiduauto võõrandatakse enne viie kalendriaasta möödumist, siis sõiduauto võõrandamise kuul korrigeeritakse sisendkäibemaksu arvestades, et sõiduautot kasutatakse võõrandamise aastal ja sellele järgnevatel aastatel vaid maksustatava käibe tarbeks.

Kui maksukohustuslane (nt mittetulundusühing, asutus) kasutab sisendkäibemaksu mahaarvamisel proportsiooni KMS § 29 lg 4 alusel, ehk ettevõtluse proportsiooni kogu tegevuse osas, siis arvatakse sõiduauto ja selle tarbeks kaupade ja teenuste saamisel sisendkäibemaks maha vastava proportsiooni ulatuses, kuid mitte rohkem kui 50%. Näiteks kui mittetulundusühingu ettevõtlus kogu tegevuses on 30%, siis sõiduauto ning selle tarbeks kaupade ja teenuste ostmisel saab sisendkäibemaksu maha arvata 30%. Juhul kui aga ettevõtluse osatähtsus oleks 70%, siis saab sisendkäibemaksu maha arvata 50%-di ulatuses. (vaata ka KMS § 29 lg 4 kommentaare)

§ 30 lõige 6

KMS § 30 lõige 6 sätestab maksukohustuslasele kohustuse maksuhaldurit ettevõtte sõiduautode kasutusest käibedeklaratsiooni vormil teavitada (käibedeklaratsiooni vormi KMD lahtrid 5.3 ja 5.4).

Lahtris 5.3 märgitakse käibemaksuseaduse § 30 lõike 4 punktides 3–5 sätestatud tingimustele vastavate sõiduautode arv ehk sõiduautode arv, mida kasutatakse eranditult vaid ettevõtluse jaoks või peamiselt tasuliseks sõitjateveoks või õppesõiduks. Eraldi tuleb välja tuua ka sellise sõiduauto soetamisel ning sellise sõiduauto tarbeks kaupade ja teenuste saamisel mahaarvatav käibemaks. Üldjuhul on sisendkäibemaksu õigus maha arvata 100%-liselt. Kui maksukohustuslasel on lisaks maksustatavale käibele ka maksuvaba käive, siis tuleb sisendkäibemaksu arvestamisel arvestada ka maksustatava käibe osatähtsust kogu käibes.

Lahtris 5.4 märgitakse sõiduautode arv, mida kasutatakse nii ettevõtluses kui ka mitteettevõtluses. See tähendab, et märgitakse selliste sõiduautode arv, mis ei vasta käibemaksuseaduse § 30 lõikes 4 sätestatud tingimustele ja sellise sõiduautoga seotud kuludelt arvestatud sisendkäibemaksusumma. Üldjuhul on nii ettevõtluses kui ka mitteettevõtluses kasutatavate sõiduautodega seotult õigus maha arvata 50% sisendkäibemaksust. Mahaarvatav osa võib olla erandjuhul ka väiksem kui 50%. Seda juhul, kui ettevõtlus isiku kogutegevuses moodustab väiksema osa kui 50% (nt mittetulundusühingud). Kui maksukohustuslasel on lisaks maksustatavale käibele ka maksuvaba käive, siis vähendatakse mahaarvatavat sisendkäibemaksu osa vastavalt maksustatava ja maksuvaba käibe osatähtsusele.

Vastavas lahtris tuleb deklareerida ka sõiduautod, mida pole reaalselt selles maksustamisperioodis kasutatud, näiteks sõiduauto oli remondis. Sõiduauto tuleb deklareerida selles lahtris, mis vastab sõiduauto kasutamise eesmärgile. Kui sõiduauto on põhimõtteliselt kasutuses nii ettevõtluses kui ka eratarbimises, siis märgitakse selle sõiduautoga seotud andmed lahtris 5.4.

Lahtrites 5.3 ja 5.4 ei deklareerita sõiduautosid, mis on soetatud müügiks või kasutuslepingu alusel kasutusse andmiseks, kui neid sõiduautosid ise kasutusele ei võeta.

§ 30 lõige 7

Puudutab vaid olukorda, kui sõiduauto soetamisel on sisendkäibemaksu maha arvamisel lähtutud KMS § 30 lõike 4 punktides 2-5 toodud erandist, kuid kahe aasta (24 kuu) jooksul sõiduki kasutus ei vasta enam KMS § 30 lõikes 4 sätestatule (st lõikest 7 ei lähtuta juhtudel, kui sõiduauto soetamisel on sisendkäibemaksu maha arvatud 50% vastavalt lõikele 3). Antud lõige (st 2 aasta reegel) puudutab sõiduauto soetamisel tasutud käibemaksu, mitte sõiduauto jooksvaid kulusid.

Näiteks taksoveoks kasutatud sõiduauto kasutusotstarve kahe aasta jooksul muutub ja seda sõiduautot ei kasutata enam ühegi erandipunkti tingimusele vastavalt. Kui sõidukit hakatakse 2 aasta jooksul selle soetamisest alates kasutama muul otstarbel kui erandites ette nähtud, siis tuleb teha sõiduauto soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu osas ümberarvestus. Kuni 31. detsembrini 2017 kehtis kord, mille kohaselt ümberarvestust tehti maksustamisperioodil mil kasutusotstarve muutus ning seda tehti proportsionaalselt kahe aasta arvestuses, ehk võttes aluseks 24-kuulise perioodi. Alates 1. jaanuarist 2018 kehtiva korra kohaselt tuleb teha ümberarvestus maksustamisperioodil mil sisendkäibemaks maha arvati ja sisendkäibemaks tuleb 50% ulatuses riigi tuludesse tagasi maksta. Kuna parandus tehakse maksustamisperioodis, mil sisendkäibemaks varemalt maha arvati, siis sellega kaasneb ka intressi tasumise kohustus kui maksukohustuslasel ei olnud selle summa osas ettemaksu.

Kuna peamiselt reisijateveoks ja õppesõiduks kasutatavate sõiduautode puhul on sisendkäibemaksu 100%-lise maha arvamise õigus, kuid samas sellise sõiduauto eratarbes kasutamist tuleb omatarbena maksustada, siis topeltnmaksustamise vältimiseks vähendatakse lõike 7 alusel tekkinud maksukohustust vastavalt sellise sõiduauto omatarbeks kasutamisel arvestatud käibemaksusumma võrra.

Kui müügiks soetatud sõiduauto võetakse oma ettevõtluses kasutusele, kuid mitte eranditult ettevõtluse jaoks, siis tehakse sisendkäibemaksu ümberarvestus selles maksustamisperioodis, mil sõiduauto oma kasutusse võeti. Müügiks soetatud sõiduauto kasutusele võtmisel lõike 4 punktides 2–5 nimetatud otstarbel, arvestatakse nimetatud kahe aasta perioodi nimetatud punktides toodud otstarbel kasutusele võtmisest arvates.

Näide:

Sõiduauto soetati jaanuaris 2018 ning arvati sisendkäibemaks maha 100%-di ulatuses 4 000 eurot, kuna sõidukit kasutatakse vaid erandis toodud tingimustele. Alates oktoobrist 2018 selle sõiduki kasutamine ei vasta enam KMS § 30 lõikes 4 toodud tingimustele. Sisendkäibemaksu osas tuleb teha parandus 50%-di ulatuses ehk siis 2000 euro osas 2018 a. jaanuarikuu käibedeklaratsioonil.

§ 30 lõige 8

Kui üksnes ettevõtluses kasutatava sõiduauto kasutusotstarve muutub ning sõiduautot hakatakse kasutama ka muul kui ettevõtluse eesmärgil, rakendub sellise sõiduauto osas käibemaksuseaduse § 30 lõikes 3 sätestatud sisendkäibemaksu maha arvamise piirang 50%. Lõike 8 kohaselt tuleb sellest piirangust lähtuda vähemalt üks aasta (12 kuud) sõiduauto kasutusotstarbe muutmise maksustamisperioodi algusest arvates, olenemata asjaolust kas sõidukit kasutati kõik need kuud osaliselt eratarbimises või mõni kuu ka eranditult ettevõtluse eesmärgil. Näiteks kui isik on algselt teavitanud, et kasutab sõidukit vaid ettevõtluse jaoks ning näiteks juunis 2017 võtab selle sõiduauto kasutusele ka eratarbeks, siis saab ta selle sõiduautoga seonduvatelt kuludelt sisendkäibemaksu maha arvata 50%-di ulatuses kuni maini 2017 (kaasaarvatud), sõltumata asjaolust kas ta seda sõiduautot kasutab vaid ettevõtluse jaoks või mitte. Aastane piirang sisendkäibemaksu maha arvamise osas kehtib ka sõltumata sellest milline on liiklusregistris sõidukite andmebaasis tehtav märgede tulumaksuseaduse § 48 lõikes 8² alusel.

§ 30 lõige 9

Maksudohustuslane, kes rakendab käibemaksuseaduse § 30 lõikes 4 sätestatud erandit ja on sõiduauto ja sellega seotud kuludelt sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvanud, peab tagama, et asjaomase sõiduauto kasutamine muul kui lõikes 4 sätestatud juhtudel on välistatud, nt võib ta jätkuvalt pidada sõiduauto kasutuse osas arvestust. Arvestuse pidamise viisi üle otsustab ettevõtja ise – eesmärgiks on tagada ettevõtja sõiduauto üksnes ettevõtluse tarbeks kasutamine. Näiteks võib ettevõtja pidada muuhulgas detailset arvestust ehk sõidupäevikut või kasutada kolmanda isiku pakutavat GPS-teenust. Üldjuhul peaks eranditult ettevõtluses kasutatav sõiduauto olema pargitud töövälisel ajal ettevõtte juures. Seega kõigepealt ettevõtte otsustab, kuidas sõiduautot kasutatakse ning seejärel, kuidas sellist kasutamist kindlustatakse ning kuidas on sõiduauto kasutamist võimalik nii juhtkonnal kui ka maksuhalduril kontrollida.

Näiteid sõiduauto soetamisel sisendkäibemaksu ümberarvestustest

1) sõiduauto soetamisel on sisendkäibemaks maha arvatud 50%-di ulatuses

Näide:

Sõiduauto soetati märtsis 2017. Sõiduauto eest maksti 20 000 eurot + käibemaks 4 000 eurot. Sisendkäibemaks arvati maha 2000 eurot (so 50% 4000-st). Sõidukit kasutatakse kuni 1. jaanuarini 2022 nii ettevõtluse kui ka eratarbe jaoks. Seega viie kalendriaasta jooksul kasutusotstarve ei muutunud ning seega sisendkäibemaksu ümberarvestust ei tehta.

Näide:

Sõiduauto soetatakse detsembris 2018 hinnaga 20 000 eurot + käibemaks 4000 eurot. Soetamisel arvatakse maha 50% sisendkäibemaksust (2000 eurot). Auto müüakse veebruaris 2021.

Korrigeerimise perioodi kolme esimese kalendriaasta eest (2018, 2019, 2020) on sõiduauto sisendkäibemaksu õigus maha arvata 50%, ehk $3 \times 400 = 1200$ eurot.

2021 a ja 2022 a eest on õigus sisendkäibemaksu maha arvata 100%, ehk $2 \times 800 = 1600$ eurot.

Seega korrigeerimise tulemusena on kokku sisendkäibemaksu mahaarvatav osa 2800 eurot.

Arvestades, et sõiduauto soetamisel arvati sisendkäibemaksu maha 2000 eurot, siis korrigeerimise tulemusena 2021. a veebruaris arvatakse lisaks maha 800 eurot (2800-2000), mis kajastatakse 2021. a veebruari deklaratsiooni lahtris 11. Sama tulemus saab ka nii, arvestades et 2 aastat kasutati nõ vaid ettevõtluse jaoks ja iga aasta eest jäi maha arvamata 50%-di ulatuses 400 eurot, seega saab veel maha arvata 2 x 400, ehk 800 eurot.

Näide:

Sõiduauto soetati märtsis 2018. Sõiduauto eest maksti 20 000 eurot + käibemaks 4 000 eurot ning soetamisel arvatakse maha 50% sisendkäibemaksust (2000 eurot). Sõidukit hakatakse kasutama eranditult vaid ettevõtluse jaoks 1. jaanuarist 2019 kuni 3. märtsini 2020, mil sõiduk müüakse. Sisendkäibemaksu ümberarvestused tehakse järgmiselt:

Esimesel aastal käibemaksu ümberarvestust ei tehta. Esimene ümberarvestus tehakse 2019. aasta detsembris.

Ümberarvestuses lähtutakse asjaolust, et 2019. aastal kasutati sõidukit eranditult maksustatava käibe tarbeks (vastab KMS § 30 lg 4), seega 2019 aasta eest võib maha arvata 800 eurot (4000/5). Sõiduauto soetamisel on maha arvatud ühe aasta kohta 400 eurot (2000/5). Seega 2019 aasta detsembris korrigeerimise tulemusena arvatakse täiendavalt maha 400 eurot, mis deklareeritakse detsembrikuu käibedeklaratsiooni lahtris 11.

Teine ümberarvestus tehakse 2020. aasta märtsis.

Ümberarvestuse tegemisel lähtutakse, et põhivara võõrandamise aastal ning sellele järgnevatel aastatel (arvestades viie aastast korrigeerimisperioodi) kasutatakse põhivara vaid maksustatava käibe tarbeks. Seega kolme aasta eest võib maha arvata 2400 eurot (3 x 800) ning sõiduauto soetamisel on maha arvatud kolme aasta kohta 1200 eurot (3 x 400). Seega arvatakse täiendavalt sisendkäibemaksu maha 1200 eurot (2400-1200), mis deklareeritakse märtsikuu käibedeklaratsiooni lahtris 11.

Näide:

Sõiduauto soetatakse jaanuaris 2018 hinnaga 20 000 eurot + 4000 eurot käibemaks ja soetamisel arvatakse maha 50% sisendkäibemaksust (2000 eurot). Sõidukit kasutatakse nii ettevõtluses kui ka eratarbimises. Auto hakatakse kasutama maksuvaba käibe jaoks veebruaris 2023.

Põhivara ümberarvestuse periood lõppes aastal 2022. Sisendkäibemaksu ümberarvestust ei tehta.

2) sõiduauto soetamisel on sisendkäibemaksu maha arvatud KMS § 30 lg 4 kohaselt 100% ning sõiduautot kasutatakse eesmärgipäraselt kahe aasta jooksul

Näide

Sõiduauto soetatakse jaanuaris 2018 hinnaga 20 000 eurot + 4000 eurot käibemaks ja soetamisel arvatakse maha 100% sisendkäibemaksust (4000 eurot). Autot kasutatakse 100% ettevõtluses kuni 31. detsembrini 2020, perioodil jaanuar 2021 kuni detsember 2022 kasutatakse sõiduautot ka eratarbes.

Kuna autot kaks esimest aastat kasutati eranditult ettevõtluse jaoks siis KMS § 30 lõike 7 järgi sisendkäibemaksu ümberarvestust ei tehta. Ümberarvestust tehakse KMS § 32 lg 4 kohaselt.

Korrigeerimise perioodi kolme esimese kalendriaasta eest (2018-2020) on sõiduauto sisendkäibemaksu õigus maha arvata 100%.

2021 aastal kasutati sõiduautot nii ettevõtluses kui ka eratarbeks ning sellest tulenevalt tehakse detsembris 2021 ümberarvestus. 800-st (4000/5) 50% so 400 eurot saab sellel perioodil maha arvata, kuid maha on arvatud selle aasta eest 800 eurot (4000/5). Seega tuleb täiendavalt tasumisele kuuluvat käibemaksu arvestada 400 eurot (800 – 400), mis kajastatakse 2021 a detsembrikuu käibedeklaratsiooni lahtris 10.

Samasugune arvestus tehakse ka viienda kalendriaasta eest ning tulemus 400 eurot kajastatakse 2022. a detsembrikuu käibedeklaratsioonil.

Näide

Sõiduauto soetatakse jaanuaris 2018 hinnaga 20 000 eurot + 4000 eurot käibemaks ja soetamisel arvatakse maha 100% sisendkäibemaksust (4000 eurot). Autot kasutatakse 100% ettevõtluses kuni 31. detsembrini 2020, perioodil jaanuar 2021 kuni september 2021 kasutatakse sõiduautot ka eratarbes. Alates oktoobrist 2021 kasutatakse sõiduautot vaid ettevõtluse jaoks kuni 2022 aasta märtsini, mil see sõiduk võõrandatakse.

Kuna autot kaks esimest aastat kasutati eranditult ettevõtluse jaoks siis KMS § 30 lõike 7 järgi sisendkäibemaksu ümberarvestust ei tehta. Esimene ümberarvestus tehakse 2021 aasta detsembris § 32 lõike 4 alusel arvestades § 30 lõikes 8 toodud ühe aastast tingimust. Seega sõltumata sellest, et 2021 aastal kasutati sõiduautot 9 kuud nii ettevõtluses kui eratarbes ning 3 kuud vaid ettevõtluse jaoks, on sisendkäibemaksu maha arvamise piirang 12 kuud.

Seega 2021 aasta detsembris tuleb teha ümberarvestus 800-st (4000/5) 50% so 400 eurot saab 2021 aastal maha arvata, kuid maha on arvatud selle aasta eest 800 eurot (4000/5). Seega tuleb täiendavalt tasumisele kuuluvat käibemaksu arvestada 400 eurot (800 – 400), mis kajastatakse 2021 a detsembrikuu käibedeklaratsiooni lahtris 10. 2022 aasta osas ümberarvestust ei tehta.

3) sõiduauto soetamisel on sisendkäibemaksu maha arvatud KMS § 30 lg 4 kohaselt 100% ning sõiduautot hakatakse kasutama KMS § 30 lg 4 punktides 2-5 nimetatata eesmärkidel.

Näide

Sõiduauto soetatakse jaanuaris 2018 hinnaga 20 000 eurot + 4000 eurot käibemaks ja soetamisel arvatakse maha 100% sisendkäibemaksust (4000 eurot). Autot kasutatakse 100% ettevõtluses kuni juunini 2019, alates juulist 2019 kasutatakse osaliselt ka eratarbeks ja auto müüakse veebruaris 2020.

Vastavalt käibemaksuseaduse § 30 lõikele 7 kui kahe aasta jooksul sõiduauto võetakse kasutusele ka eratarbimises tuleb teha maha arvatud sisendkäibemaksu osas ümberarvestus. Seega kui sõiduk eratarbimisse võetakse, siis tuleb teha 2018. a jaanuarikuu käibedeklaratsioonis parandus ning maha arvatud käibemaks 50%-di osas (2000 eurot) uuesti riigi tuludesse deklareerida (lahtri 5, 5.2, 5.3).

Antud näite puhul lähtuvalt KMS § 32 lg 4 tuleb teha uus ümberarvestus veebruaris 2020, mil sõiduk võõrandatakse. Ümberarvestuses lähtutakse et 2 esimese aasta eest saab sisendkäibemaksu maha arvata 50% ning järgneva kolme aasta eest 100%. Seega kolme

aasta eest võib maha arvata 2400 eurot (3 x 800) ning sõiduauto soetamisel on maha arvatud kolme aasta kohta 1200 eurot (3 x 400). Seega arvatakse täiendavalt sisendkäibemaksu maha 1200 eurot (2400-1200), mis deklareeritakse veebruarikuu käibedeklaratsiooni lahtris 11.

§ 31. Sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused

(1) Teiselt maksukohustuslaselt kauba soetamise või teenuse saamise korral arvatakse sisendkäibemaks maha käesoleva seaduse §-s 37 sätestatud nõuete kohase arve alusel.

2) Kauba ühendusesisese soetamise, paigaldatava või kokkupandava kauba soetamise, kolmnurktehingu tingimustel kauba soetamise (§ 3 lõike 4 punkt 4) ja ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult kauba muu soetamise korral, millelt maksukohustuslane peab käesoleva seaduse järgi arvestama käibemaksu, ei ole arve muude tõendite olemasolul sisendkäibemaksu mahaarvamiseks nõutav.

(3) Ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult teenuse saamise korral, millelt maksukohustuslane peab käesoleva seaduse kohaselt arvestama käibemaksu, ei ole arve muude tõendite olemasolul sisendkäibemaksu mahaarvamiseks nõutav.

(4) Kauba importimise korral arvatakse sisendkäibemaks maha tollideklaratsiooni alusel. Kui kaup imporditakse ühendusevälisest riigist, mis on liidu tolliterritooriumi osa, arvatakse sisendkäibemaks maha ettevõtlusega tegelevalt ühendusevälise riigi isikult saadud arve ja imporditud kauba andmetega tollideklaratsiooni vormi (§ 38 lõige 2) alusel.

(4¹) Kui kauba importimisel tasumisele kuulunud käibemaksu summa tasutakse tolli järelekontrolli tulemusena tehtud otsuse alusel, arvatakse sisendkäibemaks maha tolli otsuse alusel.

(5) [Kehtetu 01. 01. 2006]

(6) Kui kauba importinud maksukohustuslane tasub käibemaksu tolliagentuuri kaudu, on tal õigus sisendkäibemaks maha arvata pärast seda, kui toll on kauba vabastanud.

(7) Tolliagentuur ei või käsitada teise isiku eest tasutud või tasumisele kuuluvat käibemaksu oma ettevõtluseks imporditud kaubalt tasutud või tasumisele kuuluva käibemaksuna.

(7¹) Liisingule antud eseme remontimiseks ja hooldamiseks saadud kaupadelt või teenustelt tasutud või tasumisele kuuluvat käibemaksu ei käsitata liisinguandja sisendkäibemaksuna. Sätet ei kohaldata, kui:

1) liisingulepingu objektiks oleva vara remontimise ja hooldamise kohustus on liisinguandjal ning liisingutehing on maksustatud nii kauba kui ka finantsteenuse osas või
2) liisinguandja osutab remondi- ja hooldusteenust.

(8) Kauba importimise korral arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, millal toll on kauba vabastanud. Muudel juhtudel arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, millal kaup või teenus on käesoleva seaduse § 11 kohaselt soetatud või saadud.

(9) Soetatud kauba või saadud teenuse ja selle kohta väljastatud arve saamisel eri maksustamisperioodidel arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, mil kauba võõrandajal või teenuse osutajal tekkis käive käesoleva seaduse § 11 kohaselt. Kui maksustamisperioodi käibedeklaratsiooni esitamise ajaks ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks olevat arvet saadud, arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, mil arve saadakse.

(10) Kassapõhist käibemaksuarvestuse erikorda rakendavalt maksukohustuslaselt kauba soetamise või teenuse saamise korral arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, mil kassapõhist erikorda rakendaval maksukohustuslasel tekib selle kauba või teenuse käive.

Kommentaar

§ 31 lõiked 1–3

Paragrahvis 31 sätestatakse sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused. Sisendkäibemaksu mahaarvamise põhiliseks aluseks on kauba võõrandajalt või teenuse osutajalt saadud arve, mis peab vastama KMS § 37 sätestatud nõuetele. Nimetatud sätte kohaselt kauba või teenuse müüja poolt väljastatud arvel peab olema muuhulgas müüja poolt märgitud kauba või teenuse saaja nimi. Arvele ei märgita müüja poolt ostja nime vaid KMS § 37 lõikes 9 sätestatud juhtudel, kui väljastatakse lihtsustatud arve. Sel juhul märgib arvele oma nime ostja ise (vt KMS § 37 lg 9–11). Arvele peab olema märgitud ka kauba või teenuse nimetus ja kirjeldus ning kauba kogus ja teenuse maht. Näiteks kui arvele on märgitud „õigusteenused alates konkreetsest kuupäevast kuni käesoleva ajani“ siis selline arve ei vasta arvele kehtestatud nõuetele, kuna selline mäрге ei täpsusta osutatud teenuseid ega nende mahtu (Euroopa Kohtu lahend C-516/14).

Samas sisendkäibemaksu mahaarvamist ei saa keelata juhul, kui sisulised tingimused on täidetud ning maksuhalduril on olemas kogu vajalik teave sisuliste tingimuste täidetuse kontrollimiseks (Euroopa Kohtu lahendid C-516/14 ja C-235/21). Ehk siis kui arve ja sellele lisatud dokumentide alusel on kindlaks tehtav, et just antud maksukohustuslane ostis vastava teenuse või kauba arvele märgitud isikult ja kasutab seda maksustatava käibe jaoks.

Juhul kui arvele on käibemaks märgitud ekslikult (nt maksuvaba käivet on maksustatud), siis tuleb kauba müüjal või teenuse osutajal paluda esitada kreditarve, kuna kauba või teenuse saajal ei ole õigus arvele ekslikult märgitud käibemaksusummat käsitada sisendkäibemaksuna (vt Euroopa Kohtu lahendeid: C-566/07; C-427/10).

2009. aasta algusest jõustunud muudatustega sätestati, et kui maksukohustuslasel on pöördmaksukohustus (nt kauba ühendusesisene soetus, ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult teatavate teenuste saamine), siis muude tõendite olemasolul arve pole nõutav. Muudeks tõenditeks võib olla näiteks kauba müügi või teenuse osutamise kohta sõlmitud leping, kauba saateleht jms, mis tõendab, et antud mahus ja maksumuses on kaup või teenust saadud. Oma kauba väljatoomisel maksulaost arvatakse sisendkäibemaks maha tollideklaratsiooni vormi alusel, mis oli aluseks ka vastava käibemaksu tasumisel.

§ 31 lõige 4

Lõikes 4 sätestatakse käibemaksu mahaarvamise aluseks olev dokument kauba impordi korral, milleks on tollideklaratsioon. Kauba importimisel eriterritooriumilt, näiteks Ahvenamaalt, on sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks kauba ostuarve ja tollile esitatav tollideklaratsiooni vorm (vt ka § 29 lg 3 kommentaari).

§ 31 lõige 4¹

Lõige 4¹ lisati §-i 31 samuti 2006. aasta alguses jõustunud muudatustega. Kauba impordi korral määrab toll teatud juhtudel (näiteks kauba koguse või kaubakoodi hilisemal korrigeerimisel) impordil tasumisele kuuluva käibemaksu tolli otsusega ning tollideklaratsiooni ei vormistata. Lõikes 4¹ sätestatakse, et ka tolli otsuse alusel tasutava impordi käibemaksu saab maksukohustuslane sisendkäibemaksuna maha arvata.

§ 31 lõige 5

Lõige 5 tunnistati kehtetuks 2006. aasta alguses jõustunud muudatustega. Säte tunnistati kehtetuks, kuna kauba impordi puhul on käibemaksudirektiivi kohaselt impordil tasutud käibemaksu õigus sisendkäibemaksuna maha arvata igal maksukohustuslasel, kellel võis tekkida kohustus selle kauba impordilt käibemaksu tasumiseks ning kelle puhul on täidetud § 29 lõikes 1 sätestatud üldine nõue, et mahaarvatav sisendkäibemaks peab olema seotud maksukohustuslase maksustatava käibega. Kauba importija/tollideklaratsioonil märgitud kauba saaja, kes ei ole kauba omanik, võib maha arvata kauba importimisel tasutud käibemaksu tingimusel, et kaupa kasutatakse üksnes maksustatava käibe tarbeks, seda nii importija kui ka kauba omaniku poolt. Seega võib näiteks töötleva põhimõtteliselt sisendkäibemaksu maha arvata, kuid tal peab olema tõend selle kohta, et kauba omanik on maksukohustuslane, kellel ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangut ning et omanik kasutab kaupa üksnes ärielistel eesmärkidel. Vastasel korral tekitaks töötleva kaudu importimine võimaluse käibemaksu optimeerimiseks näiteks segakäibega maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasele ning see oleks vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 173 põhimõtetega.

§ 31 lõiked 6 ja 7

Lõigetes 6 ja 7 on sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamine juhul, kui tasutakse tolliagentuuri kaudu. 1. märtsist 2014 ei ole enam vahet sisenkäibemaksu mahaarvamise osas, kas käibemaks tasutakse tolliagentuuri kaudu või tasub maksukohustuslane ise. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib siis, kui toll on kauba vabastanud. 1. märtsist 2014 jäeti välja nõue, et käibemaksu tasumisel tolliagentuuri kaudu on maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaks maha arvata pärast seda, kui maksukohustuslane on saanud tolliagentuurilt kinnitatud tollideklaratsiooni. Nimetatud nõue ei olnud enam vajalik, kuna maksukohustuslased omavad üldjuhul e-maksuameti/e-tolli kasutusõigusi ning tolliagentuuri teenuse kasutamisel saab maksukohustuslane ise infosüsteemist tollideklaratsiooni välja printida. Kui maksukohustuslane ei oma e-maksuameti/e-tolli kasutusõigusi, on tollideklaratsiooni väljatrüki saamine tema ja tolliagentuuri kokkuleppe küsimus.

Tolliagentuuril endal puudub õigus kauba impordil teise isiku eest tasutud käibemaksu mahaarvamiseks.

§ 31 lg 7¹

Käibemaksuseaduse täiendamine antud sättega 1. aprillist 2012 on tingitud Tallinna Ringkonnakohtu otsusest haldusasjas nr 3-08-1702 ning selle eesmärk on täpsustada käibemaksuseadust lähtudes käibemaksudirektiivi mõttest ja artiklist 168.

Käibemaksudirektiivi artikli 168 ning käibemaksuseaduse § 29 kohaselt võib käibemaksukohustuslane sisendkäibemaksu maha arvata juhul, kui saadud kaupa või teenust kasutatakse oma maksustatava käibe jaoks. Teisisõnu, see sisend mille puhul sisendkäibemaks maha arvatakse peab sisalduma isiku maksustatava käibe väärtuses. Seega sisendkäibemaksu mahaarvamiseks ei piisa kaudsest seosest isiku ettevõtlusega, vaid isik, kes sisendkäibemaksu maha arvab, peab olema nende kaupade ja teenuste saaja ning kasutama neid kaupu ja teenuseid oma maksustatava käibe jaoks.

Käibemaksuseaduse muudatus täpsustab liisingule antud eseme remondi- ja hooldamisteenuste saamisel sisendkäibemaksu mahaarvamist. Antud säte ei puuduta juhtumeid, kus ese pole liisingule antud. Kui liisingule antud eseme remontimise ja hooldamiskohustus on liisinguvõtjal, siis liisingueseme remontimine ei ole seotud liisinguandja tegevusega, vaid liisinguvõtja tegevusega. Lähtuvalt asjaolust, kas liisinguvõtja kasutab liisingule võetud eset oma maksustatava käibe jaoks või on antud teenuse osas lõpptarbija (nt füüsiline isik), saab või ei saa teenuse soetuselt käibemaksu maha arvata.

Liisinguandja saab sisendkäibemaksu maha arvata juhul, kui vastavalt lepingule on remondi- ja hooldamiskohustus liisinguandjal ning saadud teenust kasutatakse maksustatava käibe jaoks. Liisinguandja saab sisendkäibemaksu maha arvata ka juhul, kui sõltumata kokkuleppes oma vara säilimise huvides ostab ise remondi- ja hooldamisteenust ning esitab arve edasi liisinguvõtjale (näiteks juhtumid kui liisinguvõtja ei täida oma kohustusi). Samuti saab liisinguandja sisendkäibemaksu maha arvata juhul, kui ostab teenust edasimüügiks. Seega kui liisinguandja esitab arve liisinguvõtjale näiteks auto pesemise kohta, siis on tal õigus ka selle teenuse soetuselt sisendkäibemaks maha arvata.

§ 31 lõiked 8 ja 9

Maksukohustuslasel tekib õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks ajal, mil mahaarvatava käibemaksu osas tekkis müüjal maksukohustus. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 167. Samas ei saa maksukohustuslane sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutada enne arve kätte saamist. Sisendkäibemaks arvatakse maha selle maksustamisperioodi eest esitataval käibedeklaratsioonil, mil müüjal tekkis maksukohustus (reeglina kauba lähetamine või teenuse osutamine aga ka ettemaks), eeldusel, et deklaratsiooni esitamise ajaks on ka arve kätte saadud. Kui arve saadakse kätte pärast deklaratsiooni esitamise kuupäeva, saab sisendkäibemaksu maha arvata maksustamisperioodil, mil arve saadakse.

Ka kauba või teenuse eest osaline tasumine (ettemaks) annab õiguse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks makstud summa osas, kuna müüjal tekib sama summa osas maksustatav käibe. Sel juhul on sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks ettemaksuarve. Seega KMS kohaselt saab näiteks ettemaksu korral sisendkäibemaksu maha arvata ettemaksu ulatuses ka enne kauba lähetamist või teenuse saamist, tingimusel, et on olemas ettemaksuarve. Ettemaksuarve väljastamine on § 37 alusel kohustuslik.

Kauba importimise korral arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, millal toll on kauba vabastanud ning see ei sõltu sellest, kas kauba eest tasutakse ise, tasutakse tolliagentuuri kaudu või deklareeritakse tasuvat käibemaksu käibedeklaratsioonil (vt ka § 29 lg 3 ja § 31 lg 6 kommentaari).

§ 31 lõige 10

Lõige 10 lisati seadusesse 1. juulist 2022 ning see puudutab kassapõhist käibemaksuarvestuse erikorda rakendavalt maksukohustuslaselt kauba soetamisel ja teenuse saamisel sisendkäibemaksu mahaarvamise aega. Varemalt see eraldi reguleeritud ei olnud. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Seega kauba võõrandaja või teenuse osutaja käibemaksu tasumise kohustus ja selle kauba soetaja või teenuse saaja sisendkäibemaksu maha arvamise õigus tekivad samal maksustamisperioodil. Sellest põhimõttest tulenevalt on maksukohustuslasel õigus kassapõhist käibemaksuarvestuse erikorda rakendavalt maksukohustuslaselt kauba soetamise või teenuse saamisel arvata sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, millal kauba võõrandajal või teenuse osutajal tekib käive. Kassapõhist erikorda rakendaval maksukohustuslasel tekib üldjuhul maksukohustus (vt KMS § 44) ja seega maksukohustuslasel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus siis, kui maksukohustuslane kauba või teenuse eest tasub. Teavet selle kohta, kas tegemist on kassapõhist käibemaksuarvestuse erikorda pidava isikuga saab maksukohustuslane arvel olevast informatsioonist. Vastavalt KMS § 37 lõike 8 punkti 10 kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra rakendaja on kohustatud arvele märkima „kassapõhine käibemaksuarvestus“.

§ 32. Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine

(1) Kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks, arvatakse sisendkäibemaks arvestatud käibemaksust maha osaliselt. Osalisel mahaarvamisel lähtutakse maksukohustuslase Eestis ja välisriigis kalendriaasta jooksul tekkinud käibe, mille sisendkäibemaks on käesoleva seaduse § 29 lõike 1 alusel mahaarvatav, ning kogu tema Eestis ja välisriigis tekkinud käibe suhtest (edaspidi maksustatava käibe ja kogu käibe suhe). Maksustatava käibe ja kogu käibe suhe ümardatakse ülespoole sajandikeni ehk täisprotsendini.

(2) Maksustatava käibe ja kogu käibe suhte arvutamisel ei võeta arvesse põhivara võõrandamist, kaasa arvatud juhul, kui maksukohustuslane on käesoleva seaduse § 16 lõike 3 kohaselt kauba maksustatavale väärtusele käibemaksu lisanud. Samuti ei võeta arvesse juhuslikku käesoleva seaduse § 16 lõike 2 punktis 6 ja lõikes 2¹ nimetatud teenuste osutamist ega juhuslikku kinnisaja kaubana võõrandamist.

(3) Sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise korral on maksukohustuslasel lubatud tema põhjendatud taotluse alusel maksuhalduri juhilt saadud kirjalikul loal muuta kalendriaasta kestel käesoleva seaduse § 33 lõikes 2 käsitletud maksustatava käibe ja kogu käibe suhet juhul, kui jooksva kalendriaasta maksustatava käibe ja kogu käibe tegelik suhe sellest oluliselt erineb.

(4) Põhivara ning põhivara tarbeks soetatud kauba ja saadud teenuse sisendkäibemaksu mahaarvamisel lähtutakse põhivara maksustatava käibe tarbeks kasutamise prognoositavast osatähtsusest. Põhivara esmasel kasutusele võtmisel korrigeeritakse sisendkäibemaksu täies ulatuses vastavalt põhivara tegelikule maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele põhivara kasutusele võtmise maksustamisperioodil. Edaspidi korrigeeritakse sisendkäibemaksu vastavalt põhivara ning põhivara tarbeks soetatud kauba ja saadud teenuse tegelikule maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele sisendkäibemaksu korrigeerimise perioodi jooksul. Sisendkäibemaksu korrigeeritakse

ainult nende põhivara tarbeks soetatud kaupade ja saadud teenuste puhul, mis suurendavad põhivara raamatupidamislikku väärtust. Ettevõtluses kasutatava sõiduauto puhul arvestatakse sõiduauto ettevõtluses kasutamise osatähtsus vastavalt käesoleva seaduse § 29 lõikes 4 ja §-s 30 sätestatud korrale.

(4¹) Sisendkäibemaksu korrigeerimise periood on kinnisasja ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul kümme kalendriaastat ning muu põhivara ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul viis kalendriaastat. Esimeseks kalendriaastaks loetakse ajavahemik päevast, millal põhivara või põhivara tarbeks soetatud kaup või saadud teenus võetakse kasutuses oleva põhivarana raamatupidamises arvele, kuni jooksva kalendriaasta lõpuni.

(4²) Sisendkäibemaksu korrigeeritakse iga kalendriaasta lõpul, lähtudes maksustatava käibe tarbeks põhivara kasutamise tegelikust osatähtsusest sellel kalendriaastal, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 5 nimetatud juhul.

(5) Põhivara võõrandamisel korrigeeritakse sisendkäibemaksu põhivara võõrandamise kuul. Sisendkäibemaksu korrigeerimist ei tule teha ettevõtluses kasutatava kinnisasja võõrandamise korral krediidi- või finantseerimisasutusele, kui kinnisasja võõrandanud isik on lepingu alusel võtnud selle kinnisasja samal maksustamisperioodil krediidi- või finantseerimisasutuselt kasutusse ja jätkab selle kasutamist ettevõtluses vähemalt kümne aasta täitumiseni kinnisasja oma ettevõtluses kasutamise algusest.

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

(6) Osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvutuse käibedeklaratsioonis kajastamise kord ja soetatud põhivara ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimise kord kehtestatakse [valdkonna eest vastutava ministri](#) määrusega.

(7) Investeeringukulla maksuvaba käivet teostaval maksukohustuslasel on lubatud maha arvata:

- 1) käesoleva seaduse § 16 lõike 3 punktis 4 nimetatud õigust kasutanud maksukohustuslaselt investeeringukulla ostmisel makstud sisendkäibemaks;
- 2) tema imporditud, ühendusesiseselt soetatud või teiselt maksukohustuslaselt soetatud investeeringukullana mittekasutatavalt kullalt makstud sisendkäibemaks, kui ta muudab selle kulla investeeringukullaks;
- 3) kulla vormi, massi või kullasisalduse muutmise seotud teenuse saamisel makstud sisendkäibemaks.

Kommentaar

§ 32 lõige 1

Paragrahvis 32 sätestatakse osalise sisendkäibemaksu mahaarvamise ning mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise põhimõtted. Kui maksukohustuslasel on nii maksustatav käive kui ka maksuvaba käive, siis tuleb tal sisendkäibemaksu mahaarvamisel rakendada maksustatava käibe ja kogu käibe proportsiooni. Suhte leidmisel võetakse lisaks maksukohustuslase Eestis tekkivale käibele arvesse ka tema selline käive välisriigis, mille osas on maksukohustuslasel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus § 29 lõike 1 kohaselt. Säte põhineb käibemaksudirektiivi artiklitele 174 ja 175.

Proportsiooni arvestamisel ümardatakse tulemus üles sajandikeni ehk täisprotsendini. See tähendab, et kui maksukohustuslase tegevusest näiteks moodustab maksustatav käive 99,3 protsenti kogu käibest (maksustatava käibe ja kogu käibe suhe on 0,993), siis ümardab maksukohustuslane selle suhte üles täisprotsendini ehk antud juhul on tulemus 100% ja maksukohustuslasel puudub vajadus proportsiooni rakendamiseks.

§ 32 lõige 2

Proportsiooni arvestamisel ei võeta arvesse põhivara võõrandamist, olenemata kas tegemist oli maksustatava või maksuvaba võõrandamisega. Samuti ei võeta proportsiooni arvestamisel arvesse juhuslikke finantstehinguid ja juhuslikku väärtpaberite võõrandamist. 2009. aasta alguses jõustunud muudatustega lisati ka kinnisasja võõrandamine kui see võõrandatakse juhusliku tehinguna. Kui kinnisasi on arvel põhivarana, siis oli see juba varaseima redaktsiooni kohaselt proportsiooni arvestusest väljas. Antud juhul lisati kaubana arvel oleva kinnisasja juhuslik võõrandamine. Muudatus tugineb käibemaksudirektiivi artikli 174 lõikele 2 punktile b. Juhusliku tehinguga on tegemist siis, kui vastavad tehingud ei ole seotud maksukohustuslase põhitegevusega, tema igapäevase ettevõtlusega. Näiteks juhusliku võõrandamisega on tegemist juhul, kui väärtpabereid võõrandab ettevõtte, kes oli need soetanud investeringu eesmärgil, kuid ei tegele põhitegevusena väärtpaberitehingutega, või kui laenu annab ettevõtte, kelle tegevuseks ei ole laenude andmine jne. Juhusliku tehingu määratlemisel arvestatakse ka seda, kas ja kui palju sisendit antud tehingu jaoks kasutatakse (C-378/15).

§ 32 lõige 3

Kui maksukohustuslase ettevõtluse iseloom muutub aasta kestel oluliselt ning sellel on otsene oluline mõju rakendatavale sisendkäibemaksu mahaarvamise proportsioonile (näiteks maksukohustuslane lõpetab maksuvaba käibena käsitatava ettevõtluse), siis on võimalik maksuhaldurilt saadud loa alusel rakendatavat proportsiooni ka aasta kestel muuta.

§ 32 lõiked 4–6

Lõigetes 4–6 sätestatakse kinnisasja või muu põhivara soetamisel tasutud ning mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise põhimõtted. Nii kinnisasja kui ka muu põhivara puhul on kehtestatud nn sisendkäibemaksu ümberarvestuse periood, mis kinnisasja puhul on 10 aastat ja muu põhivara puhul 5 aastat. Sisendkäibemaksu ümberarvestuse periood tähendab, et vastava perioodi jooksul alates kauba soetamisest jälgitakse kauba kasutamist maksustatava käibe tarbeks ning juhul, kui kaupa kasutatakse osaliselt (või täielikult) maksuvaba käibe või mitteettevõtluse tarbeks, on maksukohustuslane kohustatud osa soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaksust tagasi

maksma. Esimeseks kalendriaastaks loetakse ajavahemik päevast, mil põhivara (või põhivara tarbeks soetatud kaup või teenus) võetakse kasutuses oleva põhivarana arvele, kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. Sisendkäibemaksu korrigeeritakse iga kalendriaasta lõpul, lähtudes põhivara kasutamisest sellel kalendriaastal. Korrigeerimisele kuulub vastav osa sisendkäibemaksust. Näiteks kui kinnisasja soetamisel arvati sisendkäibemaks (sisendkäibemaksu kogu summa 100 000 eurot) maha 50 % ulatuses (so 50 000 eurot) ning kinnisasja kasutati terve kalendriaasta jooksul 70 % ulatuses maksustatava käibe tarbeks, siis aasta lõpus tehakse sisendkäibemaksu osas ümberarvestuse 5 000 - 7 000 = - 2 000 (1/10 50 000-st on 5 000 eurot ning 70 % 10 000 st (mis on 1/10 100 000-st) on 7 000 eurot) ning sisendkäibemaksu arvatakse maha veel 2 000 eurot, deklareerides seda KMD real 11. Kui selle aastale järgneval aastal kasutatakse kinnisasja 40 % ulatuses maksustatava käibe jaoks, siis tuleb sisendkäibemaksu ümberarvestuse tulemusena kanda riigile käibemaksu 1 000 eurot (5 000 – 4 000), deklareerides seda summat KMD real 10 jne.

1. jaanuarist 2025 muudeti põhivara, sh kinnisasja, sisendkäibemaksu ümberarvestuse korda. Kui põhivara esmasel kasutusele võtmisel selle kasutamine maksustatava käibe jaoks erineb prognoositud osatähtsusest, korrigeeritakse muudatuse kohaselt maha arvatud sisendkäibemaks täies ulatuses selle järgi, kuidas seda põhivara esmalt kasutatakse. Selline käsitlus on rohkem kooskõlas käibemaksuarvestuse põhimõttega, kuna sisendkäibemaksu mahaarvamisel lähtutakse prognoosi asemel sellest, milleks tegelikult põhivara hakatakse kasutama. Euroopa Kohus kohtuasjas C-791/18 otsustas, et selline ümberarvestuse kord, mis tehakse põhivara esmasel kasutamisel, on kooskõlas käibemaksudirektiivi artiklitega 184–187. Edaspidist iga-aastast sisendkäibemaksu korrigeerimise korda, mis on sätestatud KMS-i § 32 lõigetes 4¹ ja 4², ei muudetud.

Näiteks, 2024. aastal hakati ehitama hoonet, mis kavandati võõrandada. Ehituskuludelt tasuti käibemaksu 100 000 eurot ning see arvati sisendkäibemaksuna oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha. Ehitis valmib mais 2025, kuid esialgsed plaanid on muutunud ja see võetakse juunis 2025 kasutusele eluruumi üüriteenuse osutamiseks. Kuna kasutusotstarve muutus, tuleb maha arvatud sisendkäibemaksu osas teha ümberarvestus. Seega 2025. aasta juunikuu käibedeklaratsioonil vähendatakse mahaarvamisele kuuluvat sisendkäibemaksu 100 000 euro võrra.

KMS jõustumisel 2004. aasta 1. mail pikendati ümberarvestusperioodi kinnisasja puhul viielt aastalt kümnele aastale. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 187 on ümberarvestuse periood põhivara puhul 5 aastat, kuid kinnisasja puhul võib see olla 5 kuni 20 aastat. Varasemas KMS-s sätestatud 5-aastane sisendkäibemaksu ümberarvestuse periood oli kinnisasja puhul liiga lühike, kuna kinnisasi loob uut väärtust pikema aja jooksul kui viis aastat selle kasutama hakkamisest ettevõtluses. Sellele oli Eesti KMS osas tähelepanu juhtinud ka Euroopa juhtiv käibemaksu ekspert Ben Terra. Ümberarvestuse periood 10 aastat on liikmesriikides enim kasutatud kinnisasjade sisendkäibemaksu ümberarvestuse periood. Ümberarvestusperioodi pikenemisega seoses oli kuni 1. oktoobrini 2018 § 46 lõikes 5 kehtestatud üleminekusäte seoses kinnisasjadega, mida hakati kasutama enne KMS jõustumist 1.05.2004. a.

Kui kaup, sh kinnisasi, on soetatud müügiks, siis see on käibevarana arvel. Kui hinnang muutub, klassifitseeritakse käibevarast ümber põhivaraks. Näiteks kui 2018. aastal soetati kinnisasi ja kavandati see müüa, kuid see ei õnnestunud ning seejärel otsustati kinnisasi

anda üürile 2019. aastal, siis 10 aastat hakatakse arvestama 2019. aastast (Riigikohtu otsus asjas 3-17-933/18 p 11.3).

Kui põhivara (sh kinnisasja) tarbeks soetatakse kaupu ja teenuseid, mis suurendavad põhivara raamatupidamislikku väärtust (nt ehitisele pannakse uus katus ja vahetatakse aknad), siis ka nimetatud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu korrigeeritakse, kusjuures ümberarvestuse perioodi alguseks on põhivara raamatupidamisliku väärtuse suurendamise moment.

KMS sätestab sisendkäibemaksu korrigeerimise mõlemas suunas. Korrigeerida saab mitte üksnes juba mahaarvatud sisendkäibemaksu, vaid ka mahaarvamata sisendkäibemaksu, ehk saab korrigeerida sisendkäibemaksu mahaarvamist ka maksukohustuslasele positiivses suunas (st. arvata sisendkäibemaksu täiendavalt maha). See on vajalik näiteks juhul, kui põhivara soetamisel sisendkäibemaksu ei saanud maha arvata, näiteks soetati kinnisasi algselt üksnes maksuvaba käibe teostamiseks, kuid hiljem hakati kasutama maksustatava käibe tarbeks.

1. märtsist 2014 muudeti käibemaksuseaduse § 29 lg 5 ning täiendati lõikega 5², mille kohaselt on maksukohustuslasel õigus ka enne isiku maksukohustuslasena registreerimist soetatud põhivara osas teha ümberarvestus, kui ta kasutab seda maksustatava käibe jaoks.

1. juulist 2016 täiendati § 32 lõikega 5¹. See ei ole sisuline muudatus, õigusselguse huvides kirjutati määruses sätestatud kord seadusesse.

1. jaanuarist 2018 täpsustati § 32 lg 4 õigusselguse huvides. Täpsustati, et ettevõtluses kasutatava sõiduauto puhul võetakse sisendkäibemaksu korrigeerimisel selle tegeliku maksustatava käibe osatähtsuse arvestamisel aluseks sõiduauto ettevõtluses kasutamise osatähtsus vastavalt KMS § 29 lõikele 4 ja § 30 lõikele 3, arvestades § 30 lõikes 4 sätestatud erandeid. Osaliselt ettevõtluses (§ 30 lõige 3) kasutamiseks sõiduauto soetamisel või kasutuslepingu alusel kasutamisel ning sellise sõiduauto tarbeks kaupade soetamisel ja teenuste saamisel arvatakse arvestatud käibemaksust maha kuni 50 protsenti sisendkäibemaksust, arvestades KMS § 29 lõikest 4 ja §-st 30 tulenevaid erisusi. Seega ettevõtluses kasutatava sõiduauto, mida ei kasutata üksnes KMS § 30 lõike 4 sätestatud tingimustel, ettevõtluses kasutamise osatähtsus üldjuhul kogu kasutusest on 50% ning sõiduauto, mida kasutatakse üksnes KMS § 30 lõikes 4 sätestatud tingimusel, ettevõtluses kasutamise osatähtsus kogu kasutusest on 100%. EL Nõukogu andis Eestile 7. novembri 2014. a rakendusotsusega (2014/797/EL) erandina käibemaksudirektiivist õiguse lugeda ettevõtluses kasutatava sõiduauto, mida ei kasutata üksnes ettevõtluse eesmärgil, ettevõtluse ja mitteetevõtluse proportsiooniks 50%. Luba pikendati 18. märtsi 2025 Nõukogu rakendusotsusega 2025/539.

§ 32 lõige 7

Lõikes 7 on sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus investeringukulla maksuvaba käivet teostaval maksukohustuslasel. Olenemata sellest, et tegemist on maksuvaba käibega, on maksukohustuslasel antud juhul erandlik sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus selle käibemaksu osas, mida ta maksab, ostes investeringukulda valikulist maksustamist (§ 16 lg 3 p 4 alusel) rakendavalt maksukohustuslaselt, imporditud või soetatud kullalt makstud käibemaksu osas ning teatud kulla töötlemisega

seotud teenuse ostmisel makstud käibemaksu osas. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 354.

§ 33. Sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodid

(1) Sisendkäibemaksu osalisel mahaarvamisel käesoleva seaduse § 32 lõikes 1 nimetatud juhul on maksukohustuslasel samal kalendriaastal lubatud kasutada kas proportsionaalse mahaarvamise meetodit või otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodit.

(2) Proportsionaalse mahaarvamise puhul rakendatakse maksustatava käibe ja kogu käibe suhet kogu sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Maksustatava käibe ja kogu käibe suhe määratakse maksukohustuslase eelmise kalendriaasta käibe põhjal. Tulemust korrigeeritakse kalendriaasta lõpul, lähtudes selle kalendriaasta maksustatava käibe ja kogu käibe suhtest. Kui ettevõtlus on kestnud alla ühe kalendriaasta, määrab maksustatava käibe ja kogu käibe suhte maksuhalduri juht oma otsusega maksukohustuslase taotluse alusel tema esimese kalendriaasta maksustatava käibe ja kogu käibe prognoositava suhte põhjal.

(3) Otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodi puhul arvatakse arvestatud käibemaksust maha maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks. Maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu arvestatud käibemaksust maha ei arvata. Nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks arvatakse maha vastavalt maksustatava käibe ja kogu käibe suhtele käesoleva paragrahvi lõikes 2 sätestatud korras. Maksukohustuslane peab raamatupidamises eraldi kajastama maksustatavat ja maksuvaba käivet ning nende tarbeks soetatud kaupu ja saadud teenuseid, samuti kaupu ja teenuseid, mis on soetatud või saadud nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks.

(4) Kui maksukohustuslasel on mõnes tegevusvaldkonnas üksnes maksuvaba või üksnes maksustatav käibe ja mõnes tegevusvaldkonnas nii maksustatav kui maksuvaba käibe, võib maksukohustuslane maksuhalduri juhi kirjalikul loal selle tegevusvaldkonna nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu maha arvata, lähtudes maksustatava käibe ja kogu käibe suhtest samas tegevusvaldkonnas. Muus osas rakendatakse sellisel juhul käesoleva paragrahvi lõikes 3 sätestatud.

Kommentaari

Paragrahvis 33 sätestatakse sisendkäibemaksu osalisel mahaarvamisel (vt § 32 kommentaari) kasutatavad meetodid. Selle paragrahvi seisukohalt on oluline asjaolu, kas konkreetne sisendkäibemaks on otseselt seotud maksustatava või maksuvaba käibega. Soetatud kauba ja saadud teenuse sisendkäibemaksu mõiste on sätestatud KMS § 29 lg 3.

Esimese meetodina saab rakendada proportsionaalse mahaarvamise meetodit, kus maksustatava käibe ja kogu käibe proportsiooni rakendatakse kogu sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Näiteks arvatakse maha 40% kogu sisendkäibemaksust, kuna maksustatavat käivet on maksukohustuslasel 40% kogu käibest.

Teine meetod on otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetod. Selle meetodi kohaselt rakendatakse proportsiooni üksnes selliste kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu mahaarvamisel, mille puhul ei ole võimalik määratleda kui suures osas kaup soetati /teenus saadi maksustatava või maksuvaba käibe tarbeks (näiteks ettevõtluse üldkulud). Ülejäänud sisendkäibemaksu osas rakendatakse otsearvestust - arvatakse maha otseselt maksustatava käibega seotud kaupade ja teenuste sisendkäibemaks ning ei arvata maha otseselt maksuvaba käibega seotud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu.

Põhivara soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamist vaata KMS § 32 kommentaaris.

Püsiva tegevuskoha (filiaali) poolt teenuse osutamisel peakorteile sisendkäibemaksu mahaarvamist vaata KMS § 2 lõike 2 kommentaari ja Euroopa Kohtu lahendit kohtuasjas 165/17.

§ 34. Sisendkäibemaksu tagastamine maksukohustuslasele

(1) Kui maksustamisperioodil arvestatud käibemaks on väiksem maksukohustuslase samal maksustamisperioodil mahaarvatavast sisendkäibemaksust, tagastatakse enamakstud käibemaks maksukohustuslasele maksukorralduse seaduses sätestatud korras.

(2) Maksuhaldur võib seoses tagastusnõude kontrollimisega pikendada motiveeritud otsuse alusel tagastusnõude täitmise tähtaega kuni 60 kalendripäeva juhul, kui on piisav alus kahtluseks, et tagastusnõude rahuldamisel makstud summa tagasinõudmine võib osutuda võimatuks, ja kui:

*1) maksukohustuslasele on tehtud korraldus lisatõendite esitamiseks või
2) tagastusnõude kontrollimiseks on tehtud järelepärimine kolmandale isikule või välisriigi maksuhaldurile.*

(3) Tagastusnõude täitmise tähtaega võib korruga pikendada kuni 30 kalendripäeva. Kirjaliku motiveeritud otsuse tagastusnõude täitmise tähtaja pikendamise kohta teeb maksuhaldur hiljemalt viis kalendripäeva enne tagastusnõude täitmise tähtaja lõppemist.

(4) Tagastusnõude õigsuse kontrollimisel ilma tagastusnõude täitmise taotluseta kohaldatakse käesoleva paragrahvi lõigetes 2 ja 3 sätestatut

(5) Teise liikmesriigi maksuhaldur tagastab maksukohustuslasele tema Eestis maksustatava käibe tarbeks kasutatava kauba importimisel või soetamisel või teenuse saamisel teises liikmesriigis tasutud käibemaksu ning käesoleva seaduse § 43 alusel erikorda rakendavale maksukohustuslasele tema maksustatava käibe tarbeks kasutatava kauba importimisel või soetamisel või teenuse saamisel teises liikmesriigis tasutud käibemaksu. Taotlus käibemaksu tagastamiseks tuleb esitada Eesti maksuhaldurile elektrooniliselt hiljemalt tagastamisperioodile järgneva kalendriaasta 30. septembriks.

Kommentaari

§ 34 lõige 1

Paragrahvis 34 sätestatakse enamakstud käibemaksu maksukohustuslasele tagastamise tingimused. Kui maksustamisperioodil arvestatud käibemaks on väiksem kui samal maksustamisperioodil mahaarvatav sisendkäibemaks, siis tagastatakse

maksukohustuslasele arvestatud käibemaksusummat ületav osa. Käibemaks tagastatakse maksukorralduse seaduses sätestatud enammakse tagastamist puudutavate sätete alusel (Maksukorralduse seaduse § 105 – 107). MKS § 106 lg 2 kohaselt tagastatakse summa, mille tagasisaamiseks on isikul õigus, 60 päeva jooksul taotluse saamise päevast arvates. Tagastusnõue täidetakse viivitamata, kui maksuhaldur on vastavalt MKS § 33 lg 1¹ kontrollinud tagastusnõude õigsust. Üle 640 000-eurose summa tagastamise korral tehakse kirjalik otsus, kuhu märgitakse ka enammakse kontrollimiseks läbiviidud toimingud ning kontrolli läbiviinud ametniku nimi. Otsuse allkirjastab maksuhalduri juht või tema volitatud ametnik. Kui taotlus esitatakse enne maksu tasumise tähtpäeva, tagastatakse enammakse 60 päeva jooksul maksu tasumise tähtpäevast arvates (MKS § 106 lg 3).

Enne 1. augustit 2014 oli käibemaksu tagastamise tähtjaks 30 päeva. Ka peale muudatuste rakendamist täidab maksuhaldur enammakstud käibemaksu tagastusnõuetest 95% kuni nelja tööpäeva jooksul. Muudatus puudutab eelkõige ettevõtjaid, kes esitavad tagastusnõudeid, mis vajavad täiendavat kontrolli. Tagastusnõude täitmisel 60 kalendripäeva jooksul maksumaksja kasuks intressi ei arvestata

§ 34 lõige 2

Maksuhaldur võib piiritletud juhtudel käibemaksu tagastamise tähtaega pikendada kuni 60 kalendripäeva. Kuni 1. augustini 2014 võis maksuhaldur pikendada käibemaksu tagastamist kuni 90 kalendripäeva. Enammakstud käibemaksu tagastusnõude kontrollimise maksimaalset perioodi lühendati seoses käibemaksu tagastamise üldise tähtaja pikendamisega. Käibemaksu tagastamise kogupikkus lõikes 2 toodud juhtudel jäi samaks so 120 päeva (enne 1. augustit 2014 oli 30 + 90 päeva, kehtiva korra kohaselt 60 + 60 päeva). Käibemaksu tagastamise pikendamine saab toimuda ainult kuni 30 kalendripäeva kaupa, kusjuures igakord vormistatakse kirjalik motiveeritud otsus, kus maksuhaldur peab välja tooma konkreetseid põhjused, mis tingivad tagastusnõude täitmise tähtaja pikendamise ning miks on pikendamine vajalik just otsuses näidatud tähtaja võrra.

Lisaks otsuse motiveerimisele peab maksuhaldur tähtaja pikendamisel hindama, kas tagastusnõude kohene täitmine võib tekitada olukorra, kus hiljem selle tagasitäitmist nõuda ei ole võimalik. See tähendab, et kontrolli lõppedes võib maksukohustuslane olla maksejõuetu. Tagastustaotluse kontrollimise pikendamist rakendatakse üksnes erandjuhtudel, kus käibemaksu tagastamise kontrolli ei ole võimalik viia läbi 60 kalendripäeva jooksul ning esineb piisav kahtlus, et tagastusnõude kohesel rahuldamisel makstud summa tagasinõudmine võib osutada hiljem võimatuks. Samas maksukorralduse seadus annab ettevõtjale võimalus piisava tagatise esitamisel taotleda tagastusnõude täitmist.

§ 34 lõige 3

Käibemaksu tagastamise tähtaega korruga pikendada kuni 30 kalendripäeva. See tagaks, et tagastusnõuet ei pikendataks maksimaalse tähtajaga vaid maksuhaldur on iga kolmekümne päeva tagant kohustatud senised toimingud üle vaatama ning analüüsima pikendamise vajadust ning seda, millise perioodi võrra on pikendamine edaspidi vajalik.

Tagastusnõude täitmise tähtaja pikendamise otsuse tegemisel tuleb järgida 5-päevast tähtaega. Teiste sõnadega, pikendamise otsus peab olema tehtud hiljemalt 5 päeva enne tähtaja lõppemist.

§ 34 lõige 4

KMS § 34 lg 2 ja 3 sätestatud rakendatakse ka tagastusnõude õigsuse kontrollimisel ilma tagastusnõude täitmise taotluseta.

§ 34 lõige 5

Seadusesse lisati 2010. aasta algusest säte, mille alusel Eestis registreeritud maksukohustuslane esitab teises liikmesriigis kauba soetamisel või teenuse saamisel tasutud käibemaksu tagasisaamiseks elektrooniliselt taotluse Eesti maksuhaldurile. Enne 2010. aastat käibemaksu tagasi saamiseks pidi taotluse esitama otse vastava liikmesriigi maksuhaldurile. Uue korra aluseks on nõukogu direktiiv 2008/9/EÜ. Direktiivi kohaselt edastab maksukohustuslase registreerinud liikmesriigi maksuhaldur taotluse tagastamisliikmesriigile, kes tagastab selles riigis tasutud käibemaksu otse taotlejale. Käibemaksu tagastamise taotlemiseks kasutatakse elektroonilist portaali. Süsteem lihtsustab oluliselt teisest liikmesriigist käibemaksu tagasi taotlemist, kuna tagastamise taotluse saab esitada oma asukohariigi maksuhaldurile elektroonilist portaali kasutades. Portaali kaudu saab maksukohustuslane ka maksuhaldurilt infot taotluse menetluse kohta. Käibemaks tagastatakse taotluse alusel, mis esitatakse alates 1. jaanuarist 2010. Taotlus käibemaksu tagastamiseks tuleb esitada hiljemalt tagastamisperioodile järgneva kalendriaasta 30. septembriks. Erand kehtestati 2009. aastal kaupade soetamisel ja teenuste saamisel tasutud käibemaksu tagastamiseks, nende kohta võis esitada taotluse kuni 31. märtsini 2011.

1. jaanuarist 2015 jõustus muudatus, mis on seotud elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikorraga (KMS § 43). Direktiivi artiklite 368 ja 369j alusel ei või erikorra valinud maksukohustuslane erikorraga hõlmatud teenuse tarbeks teises liikmesriigis kauba soetamisel või teenuse saamisel tasutud käibemaksu oma tasumisele kuuluvast käibemaksust sisendkäibemaksuna maha arvata, kuid tal on õigus see vastavalt liikmesriigilt tagasi küsida. Muudatuse kohaselt teise liikmesriigi maksuhaldur hakkab tagastama Eesti maksuhalduri kaudu ka KMS § 43 alusel erikorda rakendavale maksukohustuslasele teises liikmesriigis kaupade ja teenuste ostmisel makstavat käibemaksu.

Käibemaksu tagastamise üldisi nõudeid saab vaadata nõukogu direktiivist 2008/9/EÜ (direktiivide tekstid on ka eesti keeles).

§ 35. Sisendkäibemaksu tagastamine muudel juhtudel

(1) Teise liikmesriigi maksukohustuslase taotluse alusel tagastatakse talle rahandusministri määrusega kehtestatud korras tema asukohariigis toimuva ettevõtluse tarbeks kasutatava kauba importimisel või soetamisel või teenuse saamisel Eestis tasutud käibemaks, kui:

- 1) ta on kohustatud oma asukohariigis maksuma käibemaksu ettevõtjana;*
- 2) tal on asukohariigis õigus samadel tingimustel kauba importimisel või soetamisel või teenuse saamisel tasutud sisendkäibemaks oma arvestatud käibemaksust maha arvata;*
- 3) Eesti maksukohustuslasel on õigus samadel tingimustel kauba importimisel või soetamisel või teenuse saamisel tasutud sisendkäibemaks käesoleva seaduse kohaselt oma arvestatud käibemaksust maha arvata;*
- 4) tagastatava käibemaksu summa on vähemalt 50 eurot kalendriaastas või vähemalt 400 eurot juhul, kui taotlus esitatakse perioodi kohta, mis on lühem kui kalendriaasta, kuid hõlmab vähemalt kolme kuud;*

5) taotlus on esitatud elektrooniliselt teise liikmesriigi maksukohustuslase asukohariigi maksuhalduri kaudu Eesti maksuhaldurile hiljemalt tagastamisperioodile järgneva kalendriaasta 30. septembriks.

(1¹) Kui teise liikmesriigi maksukohustuslane, kellel on õigus oma asukohariigis sisendkäibemaksu oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata osaliselt, esitab taotluse käibemaksu tagastamiseks tagastamisperioodi jooksul, siis osalise sisendkäibemaksu mahaarvamise proportsiooni muutumisel tuleb maksukohustuslasel esitada tagastamisperioodile järgneva kalendriaasta jooksul käibemaksu tagastamise taotluse parandus.

(1²) Maksuhaldur teatab teise liikmesriigi maksukohustuslasele käibemaksu tagastamise taotluse rahuldamisest või sellest keeldumisest nelja kuu jooksul või lisateabe, näiteks arve või impordidokumendi nõudmisel kuue kuu jooksul taotluse kättesaamisest arvates. Täiendava lisateabe nõudmisel teatab maksuhaldur käibemaksu tagastamise taotluse kohta otsuse tegemisest taotluse saamise päevast arvates kaheksa kuu jooksul. Maksuhaldur edastab taotlejale dokumendid elektrooniliselt. Kui käibemaksu tagastamise taotlus rahuldatakse, tagastatakse käibemaks hiljemalt kümne tööpäeva jooksul maksukohustuslasele taotluse rahuldamise otsusest teatamisest arvates.

(1³) Kui käibemaks tagastatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele pärast käesoleva paragrahvi lõikes 1² sätestatud tähtaja möödumist, tasub maksuhaldur isikule intressi maksukorralduse seaduse §-s 117 sätestatud määras.

(2) Ühendusevälise riigi maksukohustuslase kirjaliku taotluse alusel tagastatakse talle rahandusministri määrusega kehtestatud korras tema ettevõtluses kasutatava kauba, välja arvatud kinnisaja importimisel või soetamisel või teenuse saamisel Eestis tasutud käibemaks, kui:

- 1) ta on kohustatud oma asukohariigis maksuma käibemaksu ettevõtjana;
- 2) tagastatava käibemaksu summa kalendriaastas on vähemalt 320 eurot;
- 3) Eesti maksukohustuslasel on õigus samadel tingimustel kauba importimisel või soetamisel või teenuse saamisel tasutud sisendkäibemaks käesoleva seaduse kohaselt oma arvestatud käibemaksust maha arvata;
- 4) ühendusevälise riigi maksukohustuslase asukohariigis on Eesti residendil käibemaksu tagasisaamise õigus.

(3) Kehtetu alates 1.01.2010

(4) Tagastatav käibemaks kantakse rahandusministri määrusega kehtestatud vormis esitatud taotluses nimetatud pangakontole.

(5) Vabariigi Valitsusel on õigus määrusega kehtestada nende vallasasjade ja teenuste nimekiri, mille soetamisel või saamisel tasutud käibemaksu ei tagastata ühendusevälise riigi maksukohustuslasele ka siis, kui käesoleva paragrahvi lõigete 1 ja 2 nõuded on täidetud.

(6) Eestis kauba soetamisel või importimisel tasutud sisendkäibemaks tagastatakse isikule, kes ekspordib selle kauba humanitaarabi korras, kui selle kauba eksport on tõendatud käesoleva seaduse § 5 lõikes 5 nimetatud dokumentidega. Humanitaarabi on rahvusvahelisele organisatsioonile, välisriigi valitsusele, välisriigi kohalikule

omavalitsusele või välisriigi valitsusvälisele organisatsioonile antav tagastamatu abi, mis on ette nähtud puuduse levendamiseks.

(7) Isikule, kellel ei ole käesoleva seaduse §-s 29 sätestatud õigust sisendkäibemaks maha arvata, tagastatakse uue transpordivahendi soetamisel tasutud või ostuhinnalt arvutatud käibemaks pärast uue transpordivahendi toimetamist teise liikmesriiki, kui ta tõendab, et teises liikmesriigis on selle kauba ühendusesiseselt soetamiselt käibemaks makstud. Käibemaksu ei tagastata rohkem, kui selle uue transpordivahendi teise liikmesriiki toimetamise ajal kindlaksmääratud harilikult väärtuselt arvutatud käibemaksu ulatuses.

(8) Isikule, kellel puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ning kes ei saa taotleda käibemaksu tagastamist käesoleva paragrahvi lõike 1 alusel, tagastatakse kauba importimisel tasutud käibemaks, kui ta tõendab, et teises liikmesriigis on selle kauba ühendusesiseselt soetamiselt käibemaks makstud.

(9) kehtetu alates 1.01.2011

(10) Välisriigi maksukohustuslasele käibemaksu tagastamise kord ja käibemaksu tagastamiseks esitatava taotluse vorm ning humanitaarabi korras kaupa ekspordivale isikule käibemaksu tagastamise kord kehtestatakse [valdkonna eest vastutava ministri](#) määrusega.

(11) Uue transpordivahendi soetamisel tasutud käibemaksu erijuhul tagastamise kord [kehtestatakse valdkonna eest vastutava ministri määrusega](#).

(12) Kehtetu alates 1.01.2010

(13) Teenuse, ühendusesisese kaugmüügi ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu kauba võõrandamise käibemaksuga maksustamise erikorda rakendavale teise liikmesriigi maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule tagastatakse erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste tarbeks kasutatava kauba importimisel või soetamisel või teenuse saamisel Eestis tasutud käibemaks, arvestades käesoleva paragrahvi lõigetes 1 ja 2 sätestatud tingimusi, välja arvatud lõike 2 punktides 1 ja 4 sätestatud tingimust.

Kommentaar:

KMS § 35 lõiked 1, 1¹, 1², 1³

Käibemaksu tagastamise korda teise liikmesriigi maksukohustuslasele muudeti 1. jaanuarist 2010. Uue korra kohaselt tagastatakse käibemaks taotluse alusel, mis esitatakse alates 1. jaanuarist 2010. Seega käibemaks tagastatakse uue korra kohaselt ka 2009. aasta ostude osas, kui vastav taotlus on esitatud uue korra kehtimise ajal. Muudatused põhinevad nõukogu direktiivil 2008/9/EÜ. Nimetatud direktiivis on muuhulgas toodud nõuded, mida tagastamistaotlus peab sisaldama (artiklid 8 ja 9). Liikmesriik võib nõuda ka arve või impordidokumendi koopia lisamist taotlusele, kui maksustatav summa arvel või imporddokumendil on vähemalt 1 000 eurot või kütuse puhul 250 eurot. Need nõuded on sätestatud ka 18.12.2009. a rahandusministri määruses nr 66, mis käsitleb mitteresidentidele käibemaksu tagastamise korda. Enne uue korra kehtima hakkamist esitas maksukohustuslane taotluse käibemaksu tagasi saamiseks selle liikmesriigi

maksuhaldurile, kus ta kaubad ja teenused oma ettevõtluse tarbeks ostis ja käibemaksu tasus. Nüüd esitatakse taotlus elektroonse portaali kaudu oma asukohariigi maksuhaldurile, kuid adresseeritakse selle liikmesriigi maksuhaldurile, kust käibemaksu tagasi taotletakse. Seega teise liikmesriigi maksukohustuslane saab Eestist käibemaksu tagasi taotleda esitades taotluse oma asukohariigi maksuhalduri kaudu Eesti Maksu- ja Tolliametile. Lisaks uuele käibemaksu tagastamise protseduurile pikendati ka taotluse esitamise tähtaega. Taotlus tuleb esitada hiljemalt tagastamisperioodile (periood, mille kohta taotlus esitatakse) järgneva kalendriaasta 30. septembriks. Erand kehtestati 2009. aastal kaupade soetamisel ja teenuste saamisel tasutud käibemaksu tagastamiseks, nende kohta võib esitada taotlust kuni 31. märtsini 2011.

Muudeti ka teise liikmesriigi maksukohustuslasele käibemaksu tagastamise piirmäärasid. Käibemaks tagastatakse, kui käibemaksusumma kalendriaastas on vähemalt 50 eurot ja lühema perioodi puhul 400 eurot. Nimetatud piirmäärade aluseks on direktiivi 2008/9/EÜ artikkel 17.

Teise liikmesriigi maksukohustuslasel on õigus saada tagasi käibemaksu üksnes sellistelt kaupadelt ja teenustelt, mille osas on tal nii oma liikmesriigi seaduse alusel õigus sisendkäibemaks oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata, kui ka Eesti maksukohustuslasel oleks samadel tingimustel õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks Eesti käibemaksuseaduse alusel. Seega ei saa näiteks Eestist käibemaksu tagasi taotleda teiste liikmesriikide reisibürood, kes rakendavad reisiteenuste osutamisel reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikorda. Samuti ei saa tagasi taotleda käibemaksu, kui osteti kaupu või teenuseid külaliste vastuvõtuks või oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks (välja arvatud töölähetuse korral). Mitteresidendil ei ole õigus käibemaksu tagasi saada ka juhul, kui kaup või teenus osteti tema Eestis asuva püsiva tegevuskoha jaoks.

Lõikes 1¹ on sätestatud käibemaksu tagastamist taotlenud maksukohustuslasele kohustus korrigeerida sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise korral oma tagastustaotluses näidatud sisendkäibemaksu mahaarvamise proportsiooni, kui seda proportsiooni on tagastamisperioodi lõpuks muudetud. Proportsiooni muudatusest tingituna täpsustatakse tagastatava käibemaksu summat.

Lõikes 1² sätestatakse tähtajad, mis aja jooksul peab maksuhaldur läbi vaatama ja tegema käibemaksu tagastamise kohta otsuse. Tähtajad põhinevad direktiivi 2008/9/EÜ artiklitel 19 – 21. Üldjuhul tuleb otsus teha 4 kuu jooksul taotluse saamisest arvates. Eraldi on sätestatud tähtajad juhul, kui maksuhaldur on nõudnud lisateavet või täiendavat lisateavet (st kui esialgsest lisateabest ei piisanud võib maksuhaldur veel täiendavat lisateavet nõuda). Rahandusministri 18.12.2009. aasta määruses nr 66 on käibemaksu tagastamise taotluse läbivaatamise tähtajad kirjas §-des 3 ja 4. Maksuhaldur edastab maksukohustuslasele taotluse kohta tehtud otsuse ja lisateabe nõuded elektrooniliselt. Kui taotlus rahuldatakse, siis tuleb käibemaks tagastada hiljemalt 10 tööpäeva jooksul. Direktiivis 2008/9/EÜ on nimetatud tähtaeg sätestatud artiklis 22.

Lõikes 1³ on sätestatud direktiivi 2008/9/EÜ artikli 27 alusel. Maksuhalduril on kohustus tasuda intressi, kui käibemaks tagastatakse hiljem kui kümne tööpäeva jooksul alates päevast, mil maksuhaldur on taotlejat teavitanud tagastustaotluse rahuldamise otsusest. Intressimäär on kehtestatud maksukorralduse seaduse §-s 117.

Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi Euroopa Liidust ja Euroopa Aatomienergiaühendusest väljaastumise (2019/C 384 I/01) lepingu kohaselt tuleb käibemaksu tagastamise taotlused, juhul kui käibemaksu on tasunud Ühendkuningriigi jurisdiktsioonis asuv maksukohustuslane mõnes liikmesriigis või mõne liikmesriigi jurisdiktsioonis asuv maksukohustuslane Ühendkuningriigis, esitada hiljemalt 31. märtsiks 2021 (artikkel 51). Maksuhaldurite juurdepääs infosüsteemidele taotluste edastamiseks on 30. aprillini 2021. Käibemaksu tagastamistaotlusi saab menetleda kuni 31. jaanuarini 2022 (lepingu lisa IV).

§ 35 lõiked 2 ja 4

Paragrahvi 35 lõikes 2 on sätestatud tingimused, millistel juhtudel käibemaks tagastatakse ühendusevälise riigi maksukohustuslasele. Käibemaksu tagastamine ühendusevälise riigi maksukohustuslastele on sätestatud Euroopa Ühenduste nõukogu direktiivis 86/560/EMÜ. Ühendusevälise riigi maksukohustuslane ei saa esitada käibemaksu tagastamiseks taotlust elektroonse portaali kaudu, vaid esitab taotluse otse Maksu- ja Tolliametis Põhja maksu- ja tollikeskusele. Taotlus esitatakse rahandusministri 18.12.2009. a. määrusega nr 66 kinnitatud vormil. Määruse § 8 kohaselt tuleb lisaks taotlusele esitada ka KMS §-s 37 sätestatud nõuetele vastavad arved ja imporditud kauba eest käibemaksu tasumist tõendavad dokumendid. Samuti peab taotleja esitama oma asukoha riigi maksuhalduri tõendi selle kohta, et ta on ühendusevälise riigi maksukohustuslane ja on kohustatud tasuma käibemaksu. Ühendusevälise riigi maksukohustuslane saab esitada taotluse vaid kord aastas (miinimum käibemaksusumma on 320 eurot). Taotluse esitamise aega pikendati 1. jaanuarist 2010 jõustunud muudatustega. Uue korra kohaselt saab taotlust esitada tagastamisperioodile (periood, mille kohta taotlus esitatakse) järgneva kalendriaasta 30. septembriks.

Ühendusevälise riigi maksukohustuslasele käibemaksu tagastamisel lähtutakse vastastikuse käibemaksu tagastamise printsiibist, s.t. käibemaks tagastatakse ühendusevälise riigi maksukohustuslasele juhul, kui vastav ühenduseväline riik tagastab käibemaksu Eesti maksukohustuslastele. Eestil on õigus piirata ühendusevälise riigi maksukohustuslastele käibemaksu tagastamist teatud kaupade ja teenuste osas. Eesti tagastab käibemaksu vastastikuse käibemaksu tagastamise printsiibi alusel näiteks Norra, Islandi, Israeli ja Šveitsi maksukohustuslastele. Täpsemat teavet ühendusevälise riigi maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kohta saab Maksu- ja Tolliametist.

§ 35 lõiked 3 ja 12

Need lõiked tunnistati 1. jaanuarist 2010 kehtetuks, kuna elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikorda rakendavale ühendusevälise riigi isikule tagastatakse Eestis tasutud käibemaks samadel tingimustel ja korras nagu teistelgi ühendusevälise riigi isikutele ehk § 35 lõigete 2, 4 ja 10 alusel.

§ 35 lõige 5

Lõike 5 alusel on Vabariigi Valitsusel õigus sätestada nimekiri kaupadest ja teenustest, mille soetamisel tasutud käibemaksu ühendusevälise riigi maksukohustuslastele ei tagastata (näiteks tervisele kahjulikud kaubad vms). Seni ei ole Vabariigi Valitsus seda õigust kasutanud.

§ 35 lõige 6

Lõike 6 kohaselt tagastatakse Eestis kauba soetamisel tasutud käibemaks isikule, kes ekspordib selle kauba oma heategevusliku tegevuse, täpsemalt humanitaarabi raames.

Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 146 punkt c. Vastav käibemaksu tagastamise kord on kehtestatud rahandusministri määrusega. Käibemaksu tagastatakse kauba humanitaarabina eksportimise puhul ka siis, kui kaup on eelnevalt imporditud, mitte üksnes Eestis soetatud kauba puhul. Lõikes sätestatakse ka humanitaarabi mõiste vastava KMS sätte tähenduses. Humanitaarabi on kauba saatmine seoses konkreetse abivajadusega või puudusega, mitte üksnes kingitus. Vajadusel peab maksukohustuslane olema võimeline tõendama abivajadust. Vajalik on ka saaja kinnitus humanitaarabina saadetava kauba kättesaamise kohta.

§ 35 lõige 7

Lõikes 7 on sätestatud sisendkäibemaksu tagastamise erijuht, mis on seotud uue transpordivahendiga. Käibemaksudirektiivi artikli 172 kohaselt on igal isikul, kes toimetab teise liikmesriiki uue transpordivahendi, õigus saada tagasi uue transpordivahendi soetamisel tasutud sisendkäibemaks. Sättega välditakse käibemaksu kumuleerumist, kuna teise liikmesriigi isik, kes soetab uue transpordivahendi, on kohustatud sellelt oma riigis maksma käibemaksu. Sisendkäibemaks tagastatakse antud sätte alusel kõigile isikutele, kellel puudub õigus sisendkäibemaksu tavakorras mahaarvamiseks – maksukohustuslastele, kelle sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on piiratud või puudub, piiratud maksukohustuslastele, füüsilistele isikutele, kes olid soetanud uue transpordivahendi isiklikuks tarbeks ning muudele isikutele, kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena. Sätet täpsustati 2009. aasta algusest jõustunud muudatustega. Sätte muudatus annab aluse tagastada uuel transpordivahendilt tasutud käibemaksu ka juhul, kui isik toimetab ilma võõrandamiseta sõiduki teise liikmesriiki, kus see maksustatakse kui uus transpordivahend. Käibemaksudirektiivi artikli 9 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes toimetab uue transpordivahendi teise liikmesriiki. Käibemaksu ei tagastata rohkem, kui on selle uue transpordivahendi teise liikmesriiki toimetamise ajal kindlaksmääratud harilikult väärtuselt arvutatud käibemaks.

§ 35 lõige 8

Lõikes 8 on reguleeritud kauba impordimisel tasutud sisendkäibemaksu tagastamine juhul, kui kaup imporditakse Eestis, kuid on mõeldud teises liikmesriigis toimuva ettevõtluse tarbeks. Kuna kaup toimetatakse Eestist teise liikmesriiki pärast impordi käibemaksu tasumist, tekib isikul teises liikmesriigis kohustus tasuda käibemaks kauba ühendusesiseselt soetamiselt. Et vältida käibemaksu kumuleerumist, on isikul õigus impordi käibemaksu tagastamisele, kui ta tõendab, et käibemaks selle kauba ühendusesiseselt soetamiselt on teises liikmesriigis makstud. Kuna reeglina saab isik antud juhul impordi sisendkäibemaksu kas maha arvata või üldkorras tagasi küsida, on see säte mõeldud nende erijuhtude tarbeks, kus isikul puudub muu võimalus käibemaksu tagasisaamiseks.

§ 35 lõige 9

Alates 1. jaanuarist 2011 tühistatud. Selle sätte kohaselt tagastati Eesti maksukohustuslasele transpordivahendi renditeenuselt tasutud Eesti käibemaks, kui ta tõendab, et sellelt teenuselt makstakse käibemaks ka ühendusevälises riigis. Alates 1. jaanuarist 2010 muudeti KMS §-s 10 transpordivahendi rendile (sh üüril ja kasutusvaldusesse) andmise käibe tekkimise kohta. Uue korra kohaselt käibe tekkimise koht ei ole Eesti kui transpordivahend renditakse (va lühiajaline rentimine) ühendusevälise

riigi ettevõtlusega tegelevale isikule. Seega kuna teenust maksustatakse nüüd 0 % määraga, ei saa kuuluda käibemaks ka tagastamisele. Sätet ei tühistatud 1. jaanuarist 2010, kuna aasta alguses sai taotleda 2009. aastal tasutud käibemaksu tagastamist.

§ 35 lõiked 10 ja 11

Lõigetes 10 ja 11 sätestatakse volitusnormid erinevate käibemaksu tagastamisega seotud rahandusministri määruste kehtestamiseks.

1. jaanuarist 2015 jõustub muudatus, mis on seotud elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikorraga. Seadust täiendatakse sättega, mille kohaselt hakatakse tagastama kauba või teenuse saamisel makstud käibemaksu erikorda rakendavale teise liikmesriigi isikule või ettevõtlusega tegelevale ühendusvälise riigi isikule

§ 35 lõige 13

Antud punkt lisati seadusesse 1. jaanuarist 2015 seoses elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksustamise erikorraga. 1. juulist 2021 laiendati nimetatud erikorra rakendamist ning see kord asendati teenuse, ühendusesisese kaugmüügi ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu kauba võõrandamise käibemaksuga maksustamise erikorraga (KMS § 43). KMS § 43 lõike 14 (käibemaksudirektiivi artiklite 368 ja 369 j) alusel ei või erikorda rakendav isik erikorraga hõlmatud maksustatava tegevusega seoses oma tasumisele kuuluvast käibemaksust sisendkäibemaksuna maha arvata käibemaksu, mis on tasutud liikmesriigis, mille puhul konkreetset erikorda rakendatakse, kuid tal on õigus selle tagastamist taotleda liikmesriigi maksuhaldurilt. Teise liikmesriigi maksukohustuslasele rakendatakse Eestis tasutud käibemaksu tagastamiseks KMS § 35 lõikes 1 sätestatud korda. Ühendusevälise riigi isikule, tagastatakse Eestis tasutud käibemaks vastavalt KMS § 35 lõikele 2. Üldjuhul tagastatakse ühendusevälise riigi isikule tema poolt EL-s kaupade ja teenuse soetamisel tasutud käibemaks vastastikkuse printsiipi arvestades, ehk juhul, kui ühendusevälise riigi isiku asukohariigis on Eesti isikul käibemaksu tagasi saamise õigus. Teenuse, ühendusesisese kaugmüügi ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu kauba võõrandamise käibemaksuga maksustamise erikorda rakendades tekib ühendusevälise riigi isikul käive EL-s ja sellise käibega seotud sisendkäibemaksu tagasi saamise õigus olenemata sellest, kas selle ühendusevälise riigi isiku asukohariigis Eesti isikul on käibemaksu tagasi saamise õigus või mitte, ning samuti olenemata sellest, kas ta on oma asukohariigis käibemaksukohustuslane.

§ 36. Maksukohustuslase ja piiratud maksukohustuslase kohustused arvestuse pidamisel

(1) Maksukohustuslane on kohustatud:

1) säilitama kronoloogilises järjestuses tema poolt või tema eest (§ 37 lõige 1) väljastatud arvete koopiad ning soetatud kaupade ja saadud teenuste arved seitsme aasta jooksul nende väljastamise või saamise päevast arvates. Arvel olev informatsioon tuleb säilitada algsel kujul. Kauba importimist tõendavad tollideklaratsioonid tuleb säilitada seitsme aasta jooksul, arvates tolliformaalsustele järgneva kalendriaasta algusest;

2) pidama maksustatava ja maksuvaba käibe, arvestatud käibemaksu ning teiselt registreeritud maksukohustuslaselt saadud maksustatava käibe või ettevõtluses kasutatava käesoleva seaduse § 4 lõikes 2 nimetatud kauba või teenuse eest tasumisele

kuuluva sisendkäibemaksu ning käesoleva seaduse § 3 lõike 4 punktides 2–5 nimetatud saadud teenuse või soetatud kauba maksustatavalt väärtuselt arvestatud sisendkäibemaksu ja imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu igapäevast arvestust rahandusministri määrusega kehtestatud korras;

3) pidama arvestust teise liikmesriiki tema poolt või tema eest toimetatud kaupade kohta, mida ei käsitata kauba ühendusesisese käibena käesoleva seaduse § 7 lõike 2 alusel;

4) pidama arvestust teisest liikmesriigist Eestisse temale toimetatud käesoleva seaduse § 8 lõike 3 punktis 3 nimetatud vallasasjade kohta nende identifitseerimist võimaldava täpsusega;

5) pidama käesoleva seaduse § 11 lõikes 7 nimetatud korduskasutuspakendiga seotud tehingute arvestust ning säilitama korduskasutuspakendit puudutavat dokumentatsiooni vähemalt seitse aastat;

6) pidama nõudmiseni varuga seotud tehingute ja toimingute arvestust, võttes arvesse käesoleva seaduse § 7 lõike 1 punktis 4 ja lõike 2 punktides 12–14 ning § 8 lõigetes 6 ja 7 sätestatud;

7) pidama arvestust oma internetipõhise kauplemiskoha kaudu võimaldatud kauba vöörandamise ja teenuse osutamise kohta maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule ning erandina käesoleva lõike punktist 1 säilitama neid andmeid kümme aastat alates käibe toimumise aasta lõpust;

8) pidama käesoleva seaduse §-s 29¹ nimetatud osaliselt või täielikult tasumata arvetega seotud arvestust.

(2) Maksukohustuslasena registreeritud investeringukulla müüja on kohustatud pidama arvestust kõigi investeringukullaga seotud tehingute ja investeringukulla ostjate kohta ning säilitama iga tehingut käsitleva dokumentatsiooni viie aasta jooksul, alates tehingu toimumise päevast.

(3) Piiratud maksukohustuslane on kohustatud:

1) säilitama kronoloogilises järjestuses käesoleva seaduse § 3 lõike 4 punktides 2–5 nimetatud soetatud kaupade ja saadud teenuste arved seitsme aasta jooksul, arvates nende väljastamise või saamise päevast. Arvel olev informatsioon tuleb säilitada algsel kujul;

2) pidama käesoleva seaduse § 1 lõike 1 punktides 2 ja 5 ning § 3 lõike 4 punktides 2–5 nimetatud saadud teenuse ning soetatud ja imporditud kauba maksustatavalt väärtuselt arvestatud käibemaksu kohta igapäevast arvestust rahandusministri määrusega kehtestatud korras;

3) pidama arvestust teise liikmesriiki tema poolt või tema eest toimetatud kaupade kohta, mida ei käsitata kauba ühendusesisese käibena käesoleva seaduse § 7 lõike 2 alusel;

4) pidama arvestust teisest liikmesriigist Eestisse temale toimetatud käesoleva seaduse § 8 lõike 3 punktis 3 nimetatud vallasasjade kohta nende identifitseerimist võimaldava täpsusega.

(4) Maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane võib valida arvete säilitamise koha ja viisi tingimusel, et ta teeb arved või arvetel säilitatava informatsiooni maksuhalduri soovil ning juhul, kui arvel kajastatud tehingult või toimingult arvestatud käibemaksu summa kuulub tasumisele teises liikmesriigis, ka teise liikmesriigi pädeva asutuse soovil viivitamata kättesaadavaks.

(5) Maksukohustuslase käibemaksu igapäevase arvestuse pidamise korra kehtestab valdkonna eest vastutav minister määrusega.

Kommentaar

Paragrahvis 36 sätestatakse maksukohustuslase ja piiratud maksukohustuslase arvestuse pidamise kohustused.

§ 36 lõige 1

Maksukohustuslase kohustus on pidada igapäevast arvestust oma käibe ja sellelt arvestatud käibemaksu kohta ning oma käibe tarbeks soetatud kaupade ja teenuste ning nendelt makstud sisendkäibemaksu kohta. Maksukohustuslasel tuleb arvestust pidada ka maksuvaba käibe kohta. Lisaks oma käibega seotud arvestuse pidamise kohustusele on maksukohustuslasel kohustus pidada arvestust ka teise liikmesriiki toimetatud kaupade kohta, mida ei käsitata kauba ühendusesisese käibena (alus käibemaksudirektiivi artikkel 243, vt ka KMS § 7 lõike 2 kommentaare). Samuti on maksukohustuslane kohustatud pidama arvestust teisest liikmesriigist talle toimetatud kaupade kohta, mida ei käsitata kauba ühendusesisese soetamisena (vt § 8 lõike 3 kommentaari).

Maksukohustuslasel on kohustus säilitada nende poolt väljastatud või saadud arveid kronoloogilises järjestuses 7 aasta jooksul nende väljastamisest või saamisest. Sama tähtaeg kehtib ka kauba impordi tollideklaratsioonide säilitamise kohta. Arvel olev informatsioon tuleb säilitada algsel kujul. Seega tuleb elektroonilised arved säilitada elektroonselt.

1. jaanuarist 2020 lisati lõikesse 1 punkt 6, millega sätestati kohustus pidada arvestust nõudmiseni varuna käsitatava kauba kohta. Nõuded, mis on sätestatud rahandusministri määrusega kehtestatud käibemaksu igapäevase arvestuse korra §-s 4, tulenevad Nõukogu rakendusmäärusest nr 2018/1912, millega muudeti rakendusmäärust nr 282/2011, lisades sinna artikli 54a. Nimetatud artikkel sätestab detailse loetelu teabest, mis peab maksukohustuslasel olema eraldi kajastatud seoses nõudmiseni varuga. Maksukohustuslase igapäevases käibemaksuarvestuses tuleb märkida nt nõudmiseni varu teise liikmesriiki toimetamise kuupäev, kauba väärtus, kirjeldus ja kogus, soetaja maksukohustuslasena registreerimise number, lao aadress, kuhu kaubad toimetati ning lattu saabumise kuupäev, laost võõrandatud kaupade väärtus, kogus ja võõrandamise kuupäev. Samuti tuleb igapäevases käibemaksuarvestuses kajastada teises liikmesriigis võõrandamata jäänud ja Eestisse tagasi toimetatud nõudmiseni varu. Igapäevases käibemaksuarvestuses tuleb kajastada ka nõudmiseni varuna Eestisse toimetatud kauba soetamine.

1. juulist 2021 lisati lõikesse 1 punkt 7, mille kohaselt kohustatakse internetipõhist kauplemiskohta omavat isikut pidama internetipõhise kauplemiskoha kaudu toimuva käibe arvestust. KMS § 4 lõigete 1² ja 1³ kohaselt loetakse teatud juhtudel internetipõhist kauplemiskohta omavat isikut kauba soetajaks ja võõrandajaks. Lisaks käibe, mida loetakse KMS § 4 lõigete 1² ja 1³ alusel internetipõhist kauplemiskohta omava isiku käibeks peab see isik säilitama andmed tema kauplemiskohta kasutatavate teiste isikute tehingute kohta, kui kauba või teenuse saajaks on mittemaksukohustuslane. Neid andmeid tuleb säilitada kümme aastat alates käibe toimumise aasta lõpust.

1. jaanuarist 2022 lisati lõikesse 1 punkt 8, mille kohaselt maksukohustuslane peab pidama arvestust mahakantud lootusetute nõuete kohta. Maksukohustuslane peab pidama

arvestust arvete osas, mis on osaliselt või täielikult kauba või teenuse saaja poolt tasumata ja mille osas on vastavalt KMS § 29¹ lõigetele 1–3 käibemaksudkohustust korrigeerinud. Maksukohustuslane peab pidama ka arvestust enda poolt osaliselt või täielikult tasumata jäetud arvete osas, mille kohta ta on arve väljastajalt saanud teavituse nõude raamatupidamisarvestuses maha kandmise kohta (§ 29¹ lõige 4).

§ 36 lõige 2

Lõikes 2 on sätestatud maksukohustuslasena registreeritud investeringukulla müüja arvestuse pidamise ja dokumentide säilitamise kohustus. Kõigi investeringukulla tehingute ja ostjatega seotud dokumentatsiooni tuleb säilitada 5 aasta jooksul alates tehingu toimumisest.

§ 36 lõige 3

Piiratud maksukohustuslasel on kohustus pidada arvestust kõigi toimingute osas, mis tekitavad talle maksukohustuse (KMS § 3 lg 4 punktid 2-5). Tal on kohustus pidada arvestust kauba väärtuselt arvestatud käibemaksu kohta kauba importimiselt Eestisse (v.a. maksuvabalt importimiselt) ning kauba ühendusesiseselt soetamiselt (v.a. kauba ühendusesiseselt maksuvabalt soetamiselt). Samuti kohustus pidada arvestust saadud teenustelt arvestatud käibemaksu kohta ning teise liikmesriiki toimetatud kaupade kohta, mida ei käsitata kauba ühendusesisese käibena, ja teisest liikmesriigist talle toimetatud kaupade kohta, mida ei käsitata kauba ühendusesisese soetamisena.

§ 36 lõige 4

Maksukohustuslasel ja piiratud maksukohustuslasel on § 36 lõikest 4 tulenev õigus säilitada arveid ka väljaspool Eestit, kuid ta peab olema valmis maksuhalduri nõudel informatsiooni ja arved viivitamatult (mõistliku aja jooksul) maksuhaldurile kättesaadavaks tegema.

Sätet muudeti 1. jaanuarist 2013. Muudatuste kohaselt sätestatakse maksukohustuslasele kohustus teha arve või arvel säilitatav informatsioon kättesaadavaks lisaks Eesti maksuhaldurile ka teise liikmesriigi pädeva asutusele juhul, kui arvel kajastatud tehingult või toimingult arvestatud käibemaks kuulub tasumisele teises liikmesriigis. Arveid võib maksukohustuslane säilitada kas elektrooniliselt või paber kandjal enda poolt valitud kohas, mis võib ka olla väljaspool Eestit. Maksuhaldurile arvete kättesaadavaks tegemise viisi osas ei sätestata maksukohustuslasele piiranguid. Arved võib maksuhalduri nõudmisel olenevalt maksukohustuslase võimalustest kättesaadavaks teha vastavalt kas elektrooniliselt edastades, elektroonilisele andmebaasile juurdepääsu võimaldamisel, paber kandjal edastades vms. KMS § 36 lg 4 muudatuse eesmärgiks ei ole reguleerida maksuhaldurile arvete kättesaadavaks tegemise viisi, vaid sätestada kohustus lisaks Eesti maksuhaldurile teatud juhul ka teise liikmesriigi pädevale asutusele selle nõudmisel arvete kättesaadavaks tegemine.

§ 36 lõige 5

Lõikes 5 on sätestatud volitusnorm rahandusministri määrusega arvestuse pidamise korra kehtestamiseks.

§ 36¹. Makseteenuse pakkuja kohustused arvestuse pidamisel

(1) Makseteenuse pakkuja, kes osutab ühe kvartali jooksul sama maksesaajaga seoses makseteenuseid, mis hõlmavad rohkem kui 25 makset, mille maksja asub ühes liikmesriigis ja saaja teises liikmesriigis või ühendusevälises riigis (edaspidi piiriülene makse), on kohustatud säilitama ja edastama maksuhaldurile seoses makse saajale osutatud makseteenustega ja juhul, kui makse saaja asukoht on ühendusevälises riigis, siis seoses maksjale osutatud makseteenustega, piiriüleste maksete saaja ja maksete kohta järgmise teabe (edaspidi teave):

- 1) BIC või muu äriühingu tunnuscode, millega identifitseeritakse makseteenuse pakkuja;*
- 2) makse saaja nimi või ärinimi;*
- 3) olemasolu korral makse saaja maksukohustuslasena registreerimise number või muu makse saajat identifitseeriv number;*
- 4) IBAN või selle puudumise korral muu tunnus, millega üheselt identifitseeritakse makse saaja ja tema asukoht;*
- 5) BIC või muu äriühingu tunnuscode, millega identifitseeritakse makse saaja nimel tegutsev makseteenuse pakkuja ja tema asukoht, kui makse saajale laekuvad rahalised vahendid, kuid tal endal ei ole maksekontot;*
- 6) olemasolu korral makse saaja aadress;*
- 7) märke tagasimakse kohta;*
- 8) makse või tagasimakse tegemise kuupäev ja kellaaeg;*
- 9) makse või tagasimakse summa ja vääring;*
- 10) makse saaja või tema nimel saadud makse päritoluliikmesriik, asjakohasel juhul tagasimakse sihtkohaks olev liikmesriik ning teave, mida kasutati makse või tagasimakse päritolu või sihtkoha kindlakstegemiseks vastavalt käesoleva paragrahvi lõikele 7;*
- 11) viide, millega üheselt identifitseeritakse makse;*
- 12) sellekohane teave, kui makse algatatakse kaupleja ruumides.*

(2) Piiriüleste maksete arv arvutatakse makseteenuste alusel, mida makseteenuse pakkuja on osutanud Eestis asuvale makse saajale või maksjale, kui makse saaja asukoht on ühendusevälises riigis. Maksete arv arvutatakse makse saaja kohta, sealhulgas ka juhul, kui makseteenuse pakkujal on teavet, et makse saajal on mitu asukohta määravat tunnus.

(3) Makseteenuse pakkuja on kohustatud teabe säilitama elektrooniliselt kolm kalendriaastat alates selle kalendriaasta lõpust, millal makse tehti.

(4) Teave esitatakse maksuhaldurile iga kvartali kohta kvartalile järgneva kuu lõpuks maksuhalduri e-teenuse keskkonnas. Kui teabe esitamise kohustust asjaomase kvartali kohta ei ole tekkinud, siis kinnitatakse seda kvartalile järgneva kuu lõpuks maksuhalduri e-teenuse keskkonnas. Nimetatud kinnituse esitamise kohustus on käesoleva paragrahvi lõike 6 punktis 1 nimetatud isikul, kellel on õigus teabe esitamise kohustusega hõlmatud makseteenuseid osutada.

(5) Teabe säilitamise ja maksuhaldurile edastamise nõuet ei kohaldata maksja makseteenuse pakkuja osutatud makseteenuste puhul seoses maksetega, kui vähemalt üks makse saaja makseteenuse pakkujatest asub liikmesriigis vastavalt makseteenuse pakkuja BICile või muule äriühingu tunnuscodele, millega identifitseeritakse makseteenuse pakkuja ja tema asukoht. Nimetatud makseteenust arvestatakse siiski piiriüleste maksete arvu arvutamisel.

(6) Käesolevas paragrahvis kasutatakse maksetega seotud termineid järgmises tähenduses:

- 1) makseteenuse pakkuja on makseasutuste ja e-raha asutuste seaduse § 3 lõike 6 punktides 1–4 nimetatud isik;
- 2) makseteenus on makseasutuste ja e-raha asutuste seaduse § 3 lõike 1 punktides 3–6 nimetatud teenus;
- 3) makse on maksetehing võlaõigusseaduse tähenduses, arvestades makseasutuste ja e-raha asutuste seaduse §-s 4 sätestatud erisusi;
- 4) maksja või makse saaja on maksja või makse saaja võlaõigusseaduse tähenduses;
- 5) maksekonto on maksekonto võlaõigusseaduse tähenduses;
- 6) IBAN on Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EL) nr 260/2012, millega kehtestatakse eurodes tehtavatele krediid- ja otsekorraldustele tehnilised ja ärilised nõuded ning muudetakse määrust (EÜ) nr 924/2009 (ELT L 94, 30.03.2012, lk 22–37), artikli 2 punktis 15 määratletud rahvusvaheline maksekonto tunnus;
- 7) BIC on Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EL) nr 260/2012 artikli 2 punktis 16 määratletud makseteenuse pakkuja tunnuskood.

(7) Maksja asukohana käsitatakse liikmesriiki, mis vastab maksja maksekonto IBANile või muule tunnusele, millega üheselt identifitseeritakse maksja ja tema asukoht, või selliste tunnuste puudumise korral liikmesriiki, mis vastab BICile või muule tunnuskoodile, millega üheselt identifitseeritakse maksja nimel tegutsev makseteenuse pakkuja ja tema asukoht. Makse saaja asukohana käsitatakse liikmesriiki või ühendusevälist riiki, mis vastab kas makse saaja maksekonto IBANile või muule tunnusele, millega üheselt identifitseeritakse makse saaja ja tema asukoht, või selliste tunnuste puudumisel liikmesriiki, mis vastab BICile või muule tunnuskoodile, millega üheselt identifitseeritakse makse saaja nimel tegutsev makseteenuse pakkuja ja tema asukoht.

Kommentaar

KMS § 36¹ on sätestatud makseteenuse pakkujale kohustus pidada piiriüleste maksete kohta arvestust ja edastada selliste maksete kohta teavet maksuhaldurile. Makseteenuse pakkuja on kohustatud säilitama ja edastama elektrooniliselt maksuhaldurile iga kvartali kohta kvartalile järgneva kuu lõpuks teabe piiriüleste maksete kohta, kui samale maksesaajale on tehtud rohkem kui 25 piiriülest makset. Kui sama maksesaajat puudutab 25 piiriülest makset või vähem, siis sellisel juhul teabe edastamise kohustust ei teki. Samas kui piiriüleste maksete arv sama saaja kohta kvartalis on rohkem kui 25, siis tuleb edastada teave kõikide selles kvartalis toimunud maksete kohta, mis puudutab sama saajat, mitte üksnes maksete kohta, mis ületavad 25 piiri.

Teabe säilitamise ja maksuhaldurile edastamise kohustust kohaldatakse KMS § 36¹ lõike 6 punktis 1 nimetatud Eestis asutatud ja tegutsevatele makseasutustele ja e-raha asutustele, välisriigi makseasutustele ja välisriigi e-raha asutuste filiaalidele Eestis ning teistele Eestis makseteenuseid ja e-raha teenuseid pakkuvatele isikutele, ehk isikutele, kellele kohaldatakse makseasutuste ja e-raha asutuste seadust (edaspidi *MERAS*).

Makset käsitatakse piiriülesena, kui maksja asub ühes liikmesriigis ja makse saaja teises liikmesriigis või ühendusevälises riigis. Kui maksja asub ühendusevälises riigis ja saaja asub liikmesriigis, ei teki makseteenuse pakkujal aruandluskohustust. Seega, piiriülese

maksega on tegemist juhul, kui makse saaja asub Eestis ja maksja asub teises liikmesriigis või kui maksja asub Eestis, kuid makse saaja asub ühendusevälises riigis.

Näiteks kui äriühingu LHV-s avatud pangakontole laekub makseid teistes Euroopa Liidu riikides asuvatest pankadest, siis tegemist on piiriüleste maksetega ja LHV on kohustatud esitama andmed maksuhaldurile. Samuti tuleb LHV-l esitada andmed maksete kohta, mis tehakse LHV-s avatud kontodelt ühendusevälistesse riikidesse, näiteks kui äriühing teeb LHV pangakontolt ülekande makse saaja Norras asuva panga pangakontole.

Maksja ja makse saaja asukoht määratakse kindlaks vastavalt lõikes 7 sätestatud kriteeriumitele.

Makse saaja makseteenuse pakkuja on kohustatud säilitama ja edastama maksuhaldurile teabe makse saaja ja makse kohta, kui maksja asub teises liikmesriigis. Kui makse saaja on ühendusevälise riigi isik, siis tuleb makseandmed säilitada ja maksuhaldurile edastada juhul, kui maksja asub Eestis. Makse maksja makseteenuse pakkuja on kohustatud säilitama ja edastama maksuhaldurile teabe makse saaja ja makse kohta üksnes juhul, kui makse saaja makseteenuse pakkuja asub ühendusevälises riigis.

Kui näiteks Eestis asuv klient tellib kaupa Saksamaa e-poest ja tasub kauba eest tehes ülekande oma LHV kontolt e-poe Saksamaal avatud kontole, ei pea LHV selle makse kohta andmeid esitama. Küll aga peab need andmed oma maksuhaldurile esitama müüja pank Saksamaal.

Kui tegemist on Eesti e-poega, kelle LHV kontole laekub makseid väljastpoolt Eestit, on LHV-l infokohustus maksete osas, mis pärinevad nt Saksamaalt, kuid mitte maksete osas, mis pärinevad nt USA-st.

Samuti tuleb andmed esitada LHV-l juhul, kui Eesti klient tellib kaupa nt USA e-poest ja makse tehakse LHV kontolt USA panga kontole.

Vastavalt komisjoni rakendusmääruse (EL) 2022/1504, millega kehtestatakse nõukogu määruse (EL) nr 904/2010 üksikasjalikud rakenduseeskirjad seoses keskse elektroonilise makseteabe süsteemi (CESOP) loomisega, et võidelda käibemaksupettuste vastu, esitatakse teave XML-vormingus vastavalt määruse lisas toodud andmetabelile „Elektrooniline vorm andmete edastamiseks“.

Lõike 1 kohaselt on andmeloetelu järgmine:

1) BIC või muu äriühingu tunnuscode, millega identifitseeritakse makseteenuse pakkuja. Märgitakse makseteenuse pakkuja tunnuscode BIC, millega üheselt identifitseeritakse makseteenuse pakkuja ja mille elemendid on kindlaks määranud Rahvusvaheline Standardiorganisatsioon, või mistahes muu tunnuscode, mis üheselt mõistetavalt identifitseerib makseteenuse pakkuja, kes edastab andmeid – nt äriregistri code.

2) makse saaja nimi või ärinimi

Siin märgitakse kõik makse saaja kohta makseteenuse pakkujale teadaolevad nimed.

3) olemasolu korral makse saaja maksukohustuslasena registreerimise number või muu makse saajat identifitseeriv number

Märgitakse kõik saaja kohta teadaolevad maksustamisega seotud numbrid, näiteks käibemaksudokumentatsiooniregistri number, maksukohustuslasena registreerimise number või mis tahes muu number, mis võimaldab isikut identifitseerida, sh äriregistri kood.

4) IBAN või selle puudumisel muu tunnus, millega üheselt identifitseeritakse makse saaja ja tema asukoht

Märgitakse makse saaja maksekonto IBAN. Kui see pole kättesaadav, siis mistahes muu indikaator, nt e-raha konto, SWIFTi registreerimisnumber jne.

5) BIC või muu äriühingu tunnuscode, millega identifitseeritakse makse saaja nimel tegutsev makseteenuse pakkuja ja tema asukoht, kui makse saajale laekuvad rahalised vahendid, kuid tal endal ei ole maksekontot

Märgitakse makse saaja nimel tegutseva makseteenuse pakkujat tuvastav tunnuscode BIC, või selle puudumisel mis tahes muu ettevõtte tunnuscode, mis identifitseerib makse saaja nimel tegutseva makseteenuse pakkuja juhul, kui puuduvad punktis 4 nimetatud andmed makse saaja kohta.

Punktis 5 nõutavad andmed on üldjuhul samad mis punktis 1. Punktis 1 märgitakse makseteenuse pakkuja andmed ja punktis 5 makse saaja nimel tegutseva makseteenuse pakkuja andmed, mis võivad olla erinevad, kui makse tehakse ühendusevälisesse riiki.

6) olemasolu korral makse saaja aadress

Märgitakse kõik makseteenuse pakkujale teadaolevaid makse saaja aadressid. Aadressid võivad sisaldada näiteks juriidilist aadressi, tegevuskoha aadressi, e-posti aadressid, veebilehe aadressi või IP-aadressi. Aadress märgitakse nii täpselt, kui see on makseteenuse pakkujale teada. Aadress võib asuda ka teises riigis kui saaja üks maksekontodest (IBAN).

Makse saaja aadressi andmed märgitakse juhul, kui makseteenuse pakkujal on need olemas.

7) märke tagasimakse kohta

Märgitakse, kui makse on tagasimakse. Tagasimaksed võivad olla tehnilised või nt kaubanduslikud või mis tahes muud tüüpi tagasimaksed, kui makseteenuse pakkuja on sellest teadlik.

8) makse või tagasimakse tegemise kuupäev ja kellaaeg

Märgitakse maksetehingu või tagasimakse tegemise kuupäev ja kellaaeg.

9) makse või tagasimakse summa ja vääring

Märgitakse makse või tagasimakse kogusumma ja vääring. Kui vääring muutub, siis märgitakse makse summa enne broneerimist ja vääringu konverteerimist mis tahes makseteenuse pakkuja poolt algses vääringus.

10) makse saaja või tema nimel saadud makse päritoluliikmesriik, asjakohasel juhul tagasimakse sihtkohaks olev liikmesriik ning teave, mida kasutati makse või tagasimakse päritolu või sihtkoha kindlakstegemiseks

Märgitakse makse saaja või tema nimel saadud makse maksja asukohta liikmesriik, asjakohasel juhul tagasimakse sihtkohaks olev liikmesriik ning teave, mida kasutati makse või tagasimakse päritolu või sihtkoha kindlakstegemiseks arvestades käesoleva paragrahvi lõikes 7 sätestades põhimõtteid. Makse või tagasimakse tegija asukoht määratakse mistahes andmeelementide nagu IBAN, aadress, kaardi number jne alusel, sõltuvalt sellest, mis kõige täpsemini vastab maksja või tagasimakse tegija tegelikule asukohale.

11) viide, millega üheselt identifitseeritakse makse

Märgitakse kõik viited, mis üheselt identifitseerivad maksetehingu.

Kui saadaval on mitu tehinguidentifikaatorit, tuleb märkida viide, mis edastatakse makseahelas ja mis on makseahelas teistele makseteenuse pakkujatele kättesaadav. Tagasimakse korral märgitakse tagastustehingu ID ja viide algele tehingule.

12) teave kaupleja ruumides makse algatamise kohta

Märgitakse viide, kui makse on algatatud füüsiliselt makse saaja ruumides, ehk et tegu pole veebimaksega.

Lõikes 2 sätestatakse makseteenuste arvu arvutamise põhimõtted. Makseteenuste arv arvutatakse makse saaja asukohta põhised. Makse saaja asukoht määratletakse vastavalt lõikele 7 maksekonto IBANi või muu tunnusega. Näiteks kui makse saajal on pangas avatud mitu kontot, millele laekub makseid teistest Euroopa Liidu riikidest, siis arvutatakse maksete arv kokku saajapõhiselt, mitte kontopõhiselt.

Kui maksekontol on mitu omanikku ja nendel omanikel on ka eraldi maksekontod, siis sellisel juhul makseteenuste arvu arvutamisel erinevate kontodega seotud makseteenuseid omaniku kohta kokku ei arvestata. Kui makseteenuse pakkujal on tegevuskohad mitmes liikmesriigis, siis igaüks neist arvutab maksete arvu eraldi ja ei konsolideeri oma tehinguid. Sama kehtib ka juhul, kui makseteenuse pakkuja osutab makseteenuseid eri liikmesriikides agentide kaudu või otse.

Lõike 3 kohaselt on makseteenuse pakkuja kohustatud lõikes 1 loetletud andmeid säilitama elektrooniliselt kolm kalendriaastat alates selle kalendriaasta lõpust, millal makse tehti.

Lõike 4 kohaselt tuleb maksuhaldurile teave esitada iga kvartali kohta kvartalile järgneva kuu lõpuks, ehk 30. aprillil, 31. juulil, 31. oktoobril ja 31. jaanuaril. Teave tuleb esitada maksuhalduri e-teenuse keskkonnas. Juhul kui piiriüleste maksete arv samale saajale ei ületa 25 ja seega teabe esitamise kohustust ei teki, siis tuleb seda makseteenuse pakkujal maksuhalduri e-teenuse keskkonnas kinnitada. Sellise kinnituse esitamise kohustus on üksnes isikul, kellel on tegevusluba teabe esitamise kohustusega hõlmatud makseteenuste osutamiseks.

Vastavalt **lõikele 5** ei ole maksja makseteenuse pakkuja kohustatud makseteenuse kohta säilitama ega edastama andmeid piiriüleste maksete kohta, kui makse saaja makseteenuse pakkujatest vähemalt üks omab asukohta liikmesriigis, sealhulgas Eestis. Sellisel juhul on makseteenuse andmete säilitamise ja edastamise kohustus makse saaja makseteenuse pakkujal. Samas makseteenuste arvu arvutamisel arvestatakse makset samale saajale teise liikmesriiki.

Seega, kui maksja makseteenuse pakkuja teeb maksetehingu makse saajale, kellel on maksekonto nii ühendusevälises riigis kui ka teises liikmesriigis ning nendele kontodele kokku on kvartalis tehtud rohkem kui 25 makset, siis maksja makseteenuse pakkuja on kohustatud säilitama ja edastama teabe üksnes ühendusevälisesse riiki tehtud maksete kohta sõltumata sellest, kas ühendusevälisesse riiki tehtud maksete arv ületas 25 makset või mitte, kuna piiriüleste maksete arvu arvestusse hõlmatakse ka maksed makse saaja teises liikmesriigis asuvale maksekontole. Näiteks kui Eestis asuvad kliendid teevad LHV kontodelt ülekandeid e-poest ostetud kaupade eest tasumiseks e-poe Norras asuvas pangas avatud kontole ja sama e-poe Lätis asuva panga kontole, siis 25 makse lävendi arvutamiseks loetakse kokku nii Norrasse kui Lätti tehtud maksed. Andmed peab LHV aga esitama üksnes Norras asuva panga kontole tehtud maksete kohta.

Lõikes 6 sätestatakse §-s 36¹ kasutatavad mõisted.

Lõike 6 punktis 1 defineeritakse makseteenuse pakkujad, viidates MERAS § 3 lõike 6 punktidele 1–4. Makseteenuse pakkujad on:

- makseasutused ja e-raha asutused MERAS tähenduses;
- krediidasutused ja nende filiaalid Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EL) nr 575/2013 krediidasutuste ja investeerimisühingute suhtes kohaldatavate usaldatavusnõuete kohta ja määruse (EL) nr 648/2012 muutmise kohta artikli 4 lõike 1 punktide 1 ja 17 tähenduses;
- postiteenuse osutaja, kes osutab finantsteenuseid postiseaduse § 36 tähenduses.

Makseasutus on äriühing, kelle püsiv tegevus on makseteenuse osutamine. E-raha asutus on aktsiaselts või osäühing, kelle püsiv tegevus on enda nimel e-raha väljastamine. E-raha on elektroonilisel kandjal (edaspidi *e-raha seade*) säilitatav rahaline väärtus, mis väljendab rahalist nõuet selle väljaandja vastu ja mis vastab kõigile järgmistele tingimustele:

- 1) seda väljastatakse rahalise sissemakse eest saadud summa nimiväärtuses;
- 2) seda kasutatakse maksevahendina maksetehingute tegemiseks võlaõigusseaduse § 709 lõike 6 tähenduses;
- 3) seda aktsepteerib maksevahendina vähemalt üks isik, kes ise ei ole selle e-raha väljastaja.

Postiseaduse § 36 kohaselt on universaalse postiteenuse osutajal kohustus osutada oma postivõrgu vahendusel üle Eesti järgmisi finantsteenuseid:

- 1) pensionide ja toetuste väljamaksmine;
- 2) rahasiirded.

Makseteenuse pakkujana käsitatakse MERAS tähenduses ka internetipõhist kauplemiskohta, mis tegutseb nii maksja kui saaja nimel, välja arvatud juhul, kui klientide rahalisi vahendeid ei hoita ühelgi ajahetkel internetipõhist kauplemiskohta omava isiku kontrol.

Lõike 6 punktis 2 defineeritakse makseteenus, milleks on makseteenuse pakkujate poolt MERAS § 3 lõike 1 punktides 3–6 nimetatud järgmised teenused:

- 1) maksetehingu täitmine, sealhulgas rahaliste vahendite ülekandmine makseteenuse pakkuja juures avatud maksekontole;
- 2) maksetehingu täitmine, kui rahalised vahendid on makseteenuse pakkuja kliendile antud laenuna;

- 3) võlaõigusseaduse § 709 lõikes 8 nimetatud makseinstrumentide väljastamine ja maksetehingute vastuvõtmine;
- 4) rahasiire.

Lõike 6 punkti 3 kohaselt käsitatakse maksena maksetehingut võlaõigusseaduse tähenduses arvestades MERAS §-s 4 sätestatud erisusi. Võlaõigusseaduse § 709 lõike 6 kohaselt on maksetehing maksja, maksja nimel või makse saaja algatatud rahaliste vahendite sissemakse, ülekandmine või väljamaksmine, sõltumata selle aluseks olevast maksja ja saaja vahelisest õigussuhtest. MERAS §-s 4 on sätestatud tehingud, mida ei käsitata maksetehingutena, näiteks maksetehingud, mis tehakse üksnes sularahas otse maksjalt saajale ilma mis tahes vahendava sekkumiseta; sularaha valuutavahetusteenus, mille puhul raha ei hoita maksekontol; paberil vautšeritel või tšekkidel põhinevad tehingud; teenused, mis põhinevad üksnes piiratud viisil kasutataval makseinstrumendil.

Lõike 6 punkti 4 kohaselt maksjana ja makse saajana käsitatakse maksjat ja makse saajat võlaõigusseaduse tähenduses. Tulenevalt võlaõigusseaduse § 709 lõikest 5 on maksja isik, kellele on avatud maksekonto ja kes annab maksejuhise maksekonto debiteerimiseks, või kui maksekontot ei ole, isik, kes annab maksejuhise. Saaja on isik, kes on maksejuhise kohaselt soodustatud isik.

Lõike 6 punkti 5 kohaselt käsitatakse maksekontona maksekontot võlaõigusseaduse tähenduses. Võlaõigusseaduse § 704 lõike 4 kohaselt on maksekonto makseteenuse kliendi nimel maksetehingute täitmiseks peetav konto.

Lõike 6 punktide 6 ja 7 kohaselt on IBAN ja BIC määratletud Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EL) nr 260/2012, millega kehtestatakse eurodes tehtavatele krediit- ja otsekorraldustele tehnilised ja ärilised nõuded ning muudetakse määruse (EÜ) nr 924/2009 EMPs kohaldatav tekst (ELT L 94, 30.03.2012, lk 22-37) artikli 2 punktides 15 ja 16. Vastavalt nimetatud määruse artikli 2 punktile 15 on IBAN rahvusvaheline maksekonto tunnus, millega üheselt identifitseeritakse konkreetne maksekonto liikmesriigis ja mille elemendid on kindlaks määranud Rahvusvaheline Standardiorganisatsioon. Vastavalt määruse artikli 2 punktile 16 on BIC makseteenuse pakkuja tunnuscode, millega üheselt identifitseeritakse makseteenuse pakkuja ja mille elemendid on kindlaks määranud Rahvusvaheline Standardiorganisatsioon.

Lõikes 7 sätestatakse põhimõtted maksja ja makse saaja asukoha määramiseks. Kui makseteenuse pakkujal on erinevad identifikaatorid, mis pakuvad makse saaja osas erinevaid asukohti, peab ta valima identifikaatori, mis kajastab kõige paremini saaja asukohta.

Näiteks, kui e-raha asutusel on IBAN, mille riigikood erineb tema kliendi poolt antud aadressist ja mis on kinnitatud ametlike dokumentidega (ID-kaart, pass, juhiluba jne), peab makseteenuse pakkuja määrama kliendi asukoha vastavalt kliendilt saadud dokumentides kajastatud infole.

§ 37. Arved

(1) Maksukohustuslane on kohustatud väljastama kauba võõrandamise või teenuse osutamise korral arve seitsme kalendripäeva jooksul, arvates kauba ostjale lähetamise

või kättesaadavaks tegemise või teenuse osutamise päevast või käesoleva seaduse § 11 lõikes 4 nimetatud maksustamisperioodi viimasest päevast, või tagama, et selle väljastaks sama tähtaja jooksul maksukohustuslase nimel ja arvel tegutsev isik või kauba soetaja või teenuse saaja, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 3 sätestatud juhul.

(1¹) Kui käibe tekkimise koht on Eesti, on maksukohustuslane kauba võõrandamise ja teenuse osutamise korral kohustatud väljastama käesoleva paragrahvi nõuetele vastava arve. Maksukohustuslane väljastab käesoleva paragrahvi nõuetele vastava arve ka juhul, kui käibe tekkimise koht on ühendusevälises riigis, ning juhul, kui teise liikmesriigi maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikule võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, mis kuulub maksustamisele kauba soetaja või teenuse saaja liikmesriigis, välja arvatud juhul, kui kauba soetaja või teenuse saaja teises liikmesriigis väljastab arve talle võõrandatud kauba või osutatud teenuse kohta maksukohustuslase eest.

(1²) Maksukohustuslane ja ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik väljastab käesoleva paragrahvi nõuetele vastava arve juhul, kui ta rakendab teenuse osutamisel käesoleva seaduse §-s 43 sätestatud erikorda.

(2) Kui käibe tekib kauba või teenuse eest osalisel või täielikul makse laekumisel, tuleb arve väljastada seitsme kalendripäeva jooksul, arvates kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumise päevast.

(2¹) Kauba ühendusesisese käibe korral või teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele käesoleva seaduse § 10 lõike 4 punktis 9 nimetatud teenuse osutamisel on maksukohustuslane kohustatud väljastama arve kauba lähetamisele või kättesaadavaks tegemisele või teenuse osutamisele järgneva kalendrikuu 15. kuupäevaks.

(3) Käesoleva paragrahvi nõuetele vastavat arvet ei pea väljastama kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel füüsilisele isikule isiklikuks otstarbeks, välja arvatud ühendusesisese kaugmüügi, uue transpordivahendi võõrandamise ja ühendusevälise riigi füüsilisele isikule müüdava kauba ekspordina käsitamise korral. Arvet ei pea väljastama ühendusesisese kaugmüügi korral, kui maksukohustuslane rakendab käesoleva seaduse §-s 43 sätestatud erikorda, ja ka käesoleva seaduse § 16 lõikes 1, 2 või 2¹ sätestatud kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel, kui vastavat käivet ei maksustata käibemaksuga.

(4) Dokumenti, sealhulgas kreditarvet, millega muudetakse algset arvet ja millel on viide sellele arvele, käsitatakse arvena.

5) Kauba soetaja või teenuse saaja võib väljastada arve maksukohustuslase või välisriigi maksukohustuslase poolt talle võõrandatud kauba või osutatud teenuse kohta, kui poolte vahel on enne käibe toimumist sõlmitud kirjalik kokkulepe selles, et kauba soetaja või teenuse saaja väljastab arve ning maksukohustuslane või välisriigi maksukohustuslane aktsepteerib seda. Kokkulepe peab sisaldama arvete maksukohustuslasepoolse või välisriigi maksukohustuslase poolse aktsepteerimise korda.

(6) Arve võib väljastada paberil või kauba soetaja või teenuse saaja nõusolekul elektrooniliselt.

(7) Arvele tuleb märkida:

- 1) arve järjekorranumber ja väljastamise kuupäev;
 - 2) maksukohustuslase nimi, aadress, maksukohustuslasena registreerimise number;
 - 3) kauba soetaja või teenuse saaja nimi ja aadress;
 - 4) kauba soetaja või teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise number, kui tal on maksukohustus kauba soetamisel või teenuse saamisel;
 - 5) kauba või teenuse nimetus või kirjeldus;
 - 6) kauba kogus või teenuse maht;
 - 7) kauba väljastamise või teenuse osutamise kuupäev või kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumise kuupäev, kui see on kindlaksmääratav ja erinev arve väljastamise kuupäevast;
 - 8) kauba või teenuse hind ilma käibemaksuta ning allahindlus, kui see pole hinna sisse arvatud;
 - 9) maksustatav summa käibemaksumäärade kaupa koos kohaldatavate käibemaksumääradega või maksuvaba käibe summa;
 - 10) tasumisele kuuluv käibemaksusumma, välja arvatud seaduses sätestatud juhtudel.
- Käibemaksusumma märgitakse eurodes.

(8) Lisaks käesoleva paragrahvi lõikes 7 loetletule tuleb arvele märkida:

- 1) nullprotsendise käibemaksumääraga maksustatava käibe või maksuvaba käibe puhul viide selle käibemaksumäära kohaldamise aluseks olevale käesoleva seaduse § 15 lõike 3 või 4 vastavale punktile või § 16 vastavale lõikele ja punktile või nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132, 135, 146, 148, 151 või 156 vastavale punktile või artiklile 136, 142, 152, 153, 159, 160, 346, 347 või 382 või artikli 37 lõikele 3, kauba ühendusesise käibe puhul artiklile 138 ning kauba veo korral Assooridele või Madeirale või sealt Eestisse või teise liikmesriiki artiklile 142. Viidet maksumäära aluseks olevale sättele ei tule arvele märkida kauba ekspordi puhul;
- 2) kauba soetajal või teenuse saajal lasuva maksukohustuse puhul märke „pöördmaksustamine”, kui käibe tekkimise koht ei ole Eesti ning käesoleva seaduse §-s 41¹ nimetatud juhtudel;
- 3) ühendusevälise riigi füüsilisele isikule müüdava kauba ekspordina käsitamise (§ 5 lõige 2) puhul viide käesoleva seaduse § 5 lõikele 2 või nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 147;
- 4) uue transpordivahendi ühendusesisesel võõrandamisel andmed, mis tõendavad, et võõrandatav kaup on uus transpordivahend, ja viide käesoleva seaduse § 15 lõike 3 punktile 2 või nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 138 lõike 2 punktile a;
- 5) (kehtetu);
- 6) reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra (§ 40) rakendamise puhul märke „kasuminormi maksustamise kord – reisibürood”;
- 7) kasutatud kauba, originaalkunstiteose ning kollektiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorra (§-d 41 ja 42) rakendamise puhul märke vastavalt „kasuminormi maksustamise kord – kasutatud kaubad”, „kasuminormi maksustamise kord – kunstiteosed” või „kasuminormi maksustamise kord – kollektiooni- ja antiikesemed”;
- 8) kui ettevõtlusega tegelev välisriigi isik on määranud maksuesindaja (§ 20), siis selle maksuesindaja maksukohustuslasena registreerimise number, nimi ja aadress ning viide käesoleva seaduse § 20 lõikele 6 või nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 204;
- 9) käesoleva paragrahvi lõike 5 alusel arve koostamisel märke „endale arve koostamine”;

10) kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra (§ 44) rakendamise puhul märge „kassapõhine käibemaksuarvestus”.

(8¹) Käesoleva paragrahvi lõike 8 punktides 1, 3-5 ja 8 nimetatud viited võib asendada muu selge ja üheselt mõistetava märkega.

(9) Lihtsustatud arve võib väljastada, kui arvel olev summa ei ületa 160 eurot ilma käibemaksuta, järgmistel juhtudel:

- 1) reisijateveo teenuse osutamisel;
- 2) parkimisautomaadi, automaattankla makseterminali ja muude samalaadsete aparatuuride väljatrükitava arve korral.

(10) Käesoleva paragrahvi lõikes 9 sätestatud juhtudel märgitakse arvele vähemalt järgmised andmed:

- 1) arve väljastamise kuupäev;
- 2) maksukohustuslase nimi, maksukohustuslasena registreerimise number;
- 3) kauba või teenuse nimetus või kirjeldus;
- 4) maksustatav summa;
- 5) tasumisele kuuluv käibemaksusumma.

(11) Maksukohustuslane, kellele väljastatakse käesoleva paragrahvi lõikes 10 loetletud nõuetele vastav arve, on kohustatud sellele arvele märkima oma nime ja maksukohustuslasena registreerimise numbri.

Kommentaar

Paragrahvis 37 sätestatakse arve väljastamisega ja arvele kantavate andmetega seotud nõuded. Nõuded väljastatavatele arvetele on ära toodud käibemaksudirektiivi artiklites 218 – 240.

§ 37 lõiked 1-4

Lõikes 1 sätestatakse maksukohustuslase kohustus kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel väljastada arve 7 päeva jooksul alates käibe tekkimise päevast (va lõikes 2¹ sätestatud juhul). Maksukohustuslane võib volitada ka mõnda teist isikut (kas enda nimel ja arvel tegutsevat isikut või ostjat) väljastama arvet, kuid vastutab, et ka sel juhul väljastatakse arve õigeaegselt. Lõikest 2 tulenevalt on arve väljastamise kohustus ka osalise või täieliku ettemaksu korral seitsme päeva jooksul makse laekumisest.

Käibemaksuseaduse § 37 muudeti 1. jaanuarist 2013. Muuhulgas täiendati lõigetega 1¹ ja 2¹. KMS § 37 lg 1¹ määratleb juhud, millal tuleb väljastada arve Eesti käibemaksuseaduses sätestatud nõuete kohaselt. Eestis registreeritud maksukohustuslasel on kohustus väljastada KMS nõuetele vastav arve, kui:

- 1) käive tekib Eestis;
- 2) käive tekib ühendusevälises riigis;
- 3) teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, mis kuulub maksustamisele saaja liikmesriigis ning kauba või teenuse eest väljastab arve kauba võõrandaja või teenuse osutaja (nõ tavajuhus).

Seega arvete väljastamine toimub üldjuhul samamoodi kui enne 1. jaanuarit 2013. Seaduse muudatus on tingitud asjaolust, et direktiivi täpsustati piiriüleste tehingute korral segaduste vältimiseks. Arve tuleb väljastada üldjuhul selle riigi eeskirju järgides, kus asub kauba võõrandaja või teenuse osutaja. Juhul kui kauba või teenuse saaja asub teises liikmesriigis ja esitab müüja eest ise endale kauba või teenuse kohta arve, siis väljastatakse arve järgides selle riigi eeskirju, kus on käibe maksustamise koht (see erineb enne 1. jaanuarit 2013 kehtinud korrast, kuid praktikas kasutatakse seda harva). Näiteks kui Eesti maksukohustuslane müüb kaupa või osutab teenust Läti maksukohustuslasele ning see tehing kuulub maksustamisele Lätis ning ostja ja müüja on vastavalt KMS § 37 lõikele 5 kokkuleppinud selles, et arve väljastab Läti maksukohustuslane, siis Läti maksukohustuslane väljastab arve vastavalt Lätis sätestatud nõuetele.

KMS § 37 täiendati 1. jaanuarist 2019 lõikega 1², mille alusel isik kes rakendab §-s 43 sätestatud elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikorda järgib arve väljastamisel KMS §-s 37 sätestatud nõudeid (vt ka KMS § 37 lg 3, mille kohaselt füüsilisele isikule isiklikuks tarbeks kauba võõrandamisel ja teenuse osutamisel nõuetekohast arvet väljastama ei pea). Nimetatud erikord muutus 1. juulist 2021, lisaks nimetatud teenustele laiendati erikorda ka teistele teenustele, mis osutatakse mittemaksukohustuslasele ja mille käibe tekkimise koht on teises liikmesriigis. Sellest tulenevalt muudeti 1. juulist 2021 ka KMS § 37 lõike 1² sõnastust.

Käibemaksuseaduse § 37 täiendati 1. jaanuarist 2013 lõikega 2¹, mille kohaselt muudeti arve väljastamise aega kauba ühendusesisese käibe korral ning KMS § 10 lõike 4 punktis 9 nimetatud teenuse osutamisel teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele. Nendel juhtudel tuleb arve esitada kauba lähetamisele või kättesaadavaks tegemise või teenuse osutamise kuule järgneva kalendrikuu 15. kuupäevaks (tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 222). Seaduse muudatusega on antud piiriüleste tehingute puhul siseriiklike tehingutega võrreldes pikem arve esitamise tähtaeg.

Lõige 3 vabastab arve väljastamise kohustusest juhul, kui ostja on füüsiline isik, kes ostab kaupa või teenust isiklikuks otstarbeks. Samas tuleb arve siiski väljastada füüsilisele isikule kauba ühendusesisesel kaugmüügil kui maksukohustuslane ei rakenda §-s 43 sätestatud erikorda (vt § 2 lg 9 kommentaari), uue transpordivahendi müümisel (vt § 2 lg 7 kommentaari) ning *tax-free* müügi puhul (vt § 5 lg 2 kommentaari). Arve väljastamise kohustus puudub ka maksuvaba käibe korral (vt § 16 kommentaari).

Lõige 4 sätestab, et kreditarvet või mingit muud algset arvet muutvat dokumenti käsitatakse arvena, mistõttu laienevad sellele dokumendile ka lõikes 7 sätestatud nõuded arve sisu osas.

§ 37 lõige 5

Lõike 5 kohaselt võib maksukohustuslase asemel arve väljastada ka kauba soetaja või teenuse saaja (*self-billing*). Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 224. Arve väljastamine ostja poolt on otstarbekas juhul, kui müüjal puudub tehingut tehes arve väljastamiseks vajalik informatsioon. Näiteks kasutatakse seda vahel põllumajanduslike toodete müümisel tööstusettevõttele, kus liha või vilja vms koguse mõõtmine ja kvaliteedi määramine ning sellele vastava hinna arvutamine toimub kauba ostja poolt. Arve väljastamine ostja poolt peab müüja poolt olema aktsepteeritud, kuna arve väljastamise seaduses sätestatud tähtaja jooksul (7 kalendripäeva) tagab alati müüja. *Self-billingu* kasutamiseks peavad seega ostja ja müüja olema varem kirjalikult kokku leppinud,

kusjuures kokkuleppes peab olema ka kirjas, mil viisil kauba müüja või teenuse osutaja aktsepteerib ostja poolt väljastatud arvet. Näiteks võib müüja kokkulepitud tähtaja jooksul ostja poolt väljastatud ja müüjale edastatud arve kinnitada aktsepteerimise märgiks oma allkirjaga, kuigi allkiri ei ole kohustuslik arve rekvisiit. Või on kokku lepitud ajaline periood, mille jooksul on müüjal võimalik väljastatud arvet vaidlustada ning pärast mida loetakse arve aktsepteerituks. Kuna müüjal on kohustus pidada arvestust oma käibe üle ning säilitada ka enda eest väljastatud arveid, siis loomulikult ei saa teine isik väljastada müüja eest arvet ilma, et ta selle ka müüjale edastaks. 2009. aasta algusest jõustunud muudatustega täpsustati, et kauba soetaja või teenuse saaja võib väljastada arve lisaks Eestis registreeritud maksukohustuslaselt ka välisriigi maksukohustuslaselt saadud kauba või teenuse eest, loomulikult ka seda kokkuleppel välisriigi maksukohustuslasega. Samas muudeti ka KMS § 31, mille kohaselt saab pöördmaksustamise puhul sisendkäibemaksu maha arvata ka arve puudumisel juhul, kui kauba või teenuse saamise kohta muud tõendid on olemas (vt § 31 lõigete 1–3 kommentaari).

§ 37 lõige 6

Arve võib väljastada paberil või kauba soetaja või teenuse saaja nõusolekul elektrooniliselt. Arve säilitamise nõuded kehtivad ka elektroonilistele arvetele ning maksuhalduri nõudel tuleb võimaldada maksuhalduril ligipääs elektrooniliselt säilitatavatele arvetele. Ühendusesisese kaubanduse puhul võib arve väljastada kauba soetaja või teenuse saaja nõusolekul elektrooniliselt, kui see vastab käibemaksudirektiivi artiklis 233 sätestatud tehnilistele nõuetele, välja arvatud juhul, kui teine liikmesriik ei nõua selliste turvalisuse nõuete täitmist. Näiteks sarnaselt Eestile, ei nõua selliste turvalisuse nõuete täitmist Soome.

§ 37 lõige 7

Lõikes 7 on sätestatud loetelu andmetest, mis tuleb arvele märkida. Arvele esitatavad nõuded on ära toodud käibemaksudirektiivi artiklis 226. Põhinõueteks on arve number ja väljastamise kuupäev ja andmed maksukohustuslase, kauba või teenuse ostja ning kauba või teenuse kohta, samuti tehingu hind, maksustatav summa käibemaksumäärade kaupa ja tasumisele kuuluv käibemaksusumma eurodes. 2009. aasta algusest muudeti antud lõike punkti 7, viies selle kooskõlla käibemaksudirektiivi artikli 226 punktiga 7. Käibemaksudirektiivi kohaselt juhul, kui kauba väljastamise või teenuse osutamise aeg või teenuse eest osalise või täieliku ettemakse kuupäev on erinev arve väljastamise kuupäevast, tuleb arvele märkida, kas kauba väljastamise/ teenuse osutamise kuupäev või siis ettemaksu kuupäev, kui see on võimalik kindlaks teha.

Kauba ühendusesisese käibe korral ning teenuste osutamisel, mil saajal tekib pöördmaksukohustus, on äärmiselt oluline märkida arvele ostja teises liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise number (nimetatud nõue punktis 4). Käibemaksuseaduse § 15 lõike 3 punkti 2 kohaselt 0% määraga ei maksustata kauba ühendusesisest käivet juhul, kui arvel puudub teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise number. Käibemaksuseaduse § 15 lõike 5 kohaselt 0%-lise käibemaksumääraga maksustatava teenuse osutamist tõendatakse muuhulgas arvega. Seega 0%-lise käibemaksumäära rakendamise tõendamiseks peab arve olema nõuetekohane. Kui teenuse saajal tekib pöördmaksukohustus, peab arvel olema ka muuhulgas teenuse saaja maksukohustuslase number.

Piiratud maksukohustuslasena registreerimise numbril korral tuleks kontrollida, et selle numbril alusel on teise liikmesriigi isikul just maksukohustus kauba ühendusesiseselt soetamiselt, mitte üksnes teenuste saamiselt.

Maksukohustuslase registri numbril on võimalik kontrollida Euroopa Komisjoni andmebaasist (link Maksu- ja Tolliameti kodulehel). Registreerimise numbril kehtivuse eest vastutab müüja, kes arve esitab.

§ 37 lõiked 8 ja 8¹

Lõike 8 kohaselt tuleb lõikes loetletud tehingute puhul täiendavalt märkida arvele viide kas KMS vastavale sättele või käibemaksudirektiivi sättele või seaduses sätestatud tekst. See nõue tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 226. Viited on vajalikud näiteks maksuvaba käibe ja nullmääraga maksustatava käibe puhul, ühendusesiseste tehingute puhul ja erikordade rakendamisel. Kauba ühendusesisese käibe puhul viidatakse käibemaksudirektiivi artiklile 138. Kui teenus osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele ning teenuse saajal tekib maksukohustus, siis tehakse märke „pöördmaksustamine“.

1. jaanuarist 2013 muudeti teatud tehingute puhul arvel viitamise nõudeid. Varem kehtinud korral kohaselt viidati reisiteenuste või kasutatud kauba erikorra kasutamisel vastavale KMS sättele ning piiriülese pöördmaksustamise korral käibemaksudirektiivi vastavale sättele. Samas oli õigus eelnimetatud viited asendada muu selge märkega. Muudatuse kohaselt tuleb pöördmaksustamise korral märkida arvele viide „pöördmaksustamine“ (inglise keeles: „Reverse charge“) ning seda viidet ei või asendada muu märkega. Märke „pöördmaksustamine“ tuleb märkida arvele direktiivi artiklites 194 – 199a sätestatud juhtudel. Märke „pöördmaksustamine“ tuleb märkida juhul, kui teenuse osutamise koht ei ole Eesti ning käibemaks kuulub tasumisele teenuse saaja poolt, sealhulgas ka juhul, kui näiteks välisriigis asuva kinnisasjaga seotud teenus kuulub maksustamisele teenuse saaja poolt, ehk kui sihtliikmesriik rakendab käibemaksudirektiivi artiklis 194 sätestatud valikut. Samuti juhul, kui kauba käibe tekkimise koht ei ole Eesti ning sihtliikmesriigis rakendatakse pöördmaksustamist. Märke „pöördmaksustamine“ tuleb märkida ka võrgu kaudu edastatava maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergia võõrandamisel teise liikmesriigi maksukohustuslasele. Kui käibe kuulub pöördmaksustamisele, siis märgitakse arvele „pöördmaksustamine“ sõltumata sellest, kas tegemist on maksuvaba käibega või maksustatakse käivet 0% määraga. Märke „pöördmaksustamine“ tuleb märkida ka siseriikliku pöördmaksustamise korral, st KMS § 41¹ sätestatud kinnisasja, metallijäätmete, väärismetalli ja metalltoodete maksustamise erikorra puhul.

Kauba ühendusesisese käibe osas kord ei muutunud. Kauba ühendusesisese käibe korral on käibe tekkimise koht Eesti ja arvele ei märgita viidet „pöördmaksustamine“, vaid vastavalt KMS § 37 lõike 8 punktile 1 märgitakse viide direktiivi artiklile 138 või muu selge märke.

Arve nõuded kolmnurktingu korral on samad, mis muude nn piiriüleste tehingute korral. Kohustus märkida arvele soetaja maksukohustuslasena registreerimise number on sätestatud lõikes 7. Kauba võõrandaja kolmnurktingus teostab ühendusesisest käivet ning märgib arvele lõike 8 punkti 1 alusel viite direktiivi artiklile 138 ning edasimüüja kolmnurktingus märgib arvele lõike 8 punkti 2 alusel viite „pöördmaksustamine“.

Kasutatud kauba, originaalkunstiteose ning kollektiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorra (§-d 41 ja 42) rakendamise puhul märgitakse 2013. aastast alates arvele vastavalt „kasuminormi maksustamise kord – kasutatud kaubad“, „kasuminormi maksustamise kord – kunstiteosed“ või „kasuminormi maksustamise kord – kollektiooni- ja antiikesemed“. Reisisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra (§ 40) rakendamise puhul tehakse märke „kasuminormi maksustamise kord – reisibürood“.

Alates 2013. aastast peab endale arve koostamisel tegema ka arvele märke „endale arve koostamine“.

1. juulist 2022 peab kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra rakendaja arvele märkima „kassapõhine käibemaksuarvestus“. See on vajalik informatsioon kauba või teenuse saajale, kuna kauba või teenuse saaja saab sisendkäibemaksu maha arvata maksustamisperioodil, mil kauba võõrandajal või teenuse osutajal tekib käive ning käibe tekkimise aja osas on kassapõhist arvestust pidavatel isikutel erikord (KMS § 31 lg 10 ja § 44). Nimetatud märke arvele lisamise kohustus tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 226 punktist 7a, mis näeb ette, et selline märke tuleb arvel teha, kui käibemaks muutub sissenõutavaks tasu kättesaamise ajal vastavalt artikli 66 punktile b ning mahaarvamise õigus tekib ajal, kui mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks.

§ 37 lõiked 9–11

Lõike 9 kohaselt on võimalik väljastada lihtsustatud nõuetele vastavaid arveid juhul, kui arve väljastatakse reisijateveo teenuse osutamisel või parkimisautomaadi, automaattankla makseterminali jm samalaadsete aparaatide kaudu. Ehk siis nendel juhtudel kui müüjal ei ole tehniliselt võimalik arvele ostja nime märkida. Vastav säte tähendab eelkõige seda, et ka maksukohustuslasel, kes vastava teenuse saab, on sisendkäibemaksu mahaarvamisel võimalik aluseks võtta arve, mis vastab üksnes lihtsustatud arve nõuetele. 2009. aasta algusest tõsteti lihtsustatud arve summat, milleks on 160 eurot ilma käibemaksuta. Lõikes 10 on sätestatud loetelu lihtsustatud arvele märgitavatest miinimumandmetest – arve number, maksukohustuslase nimi ja registreerimise number, kauba või teenuse nimetus või kirjeldus ning maksustatav summa ja tasumisele kuuluv käibemaksusumma. Kuna näiteks automaattankla poolt väljastatud arvel ei ole peal andmeid ostja kohta, siis lõike 11 kohaselt peab kauba või teenuse ostanud maksukohustuslane ise arvele märkima oma nime ja maksukohustuslasena registreerimise numbrit.

§ 38. Käibemaksu tasumine ja käibemaksu laekumine

(1) Maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane tasub tasumisele kuuluva käibemaksusumma käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks. Samas korras peab ta tasuma käibemaksusumma, mille ta on väljastatud arvele või muule müügidokumendile märkinud seaduses sätestatud eirates.

(2) Kauba importimisel makstakse käibemaksu tollialastes õigusaktides sätestatud korras. Kauba importimisel käesoleva seaduse § 6 lõikes 4 nimetatud juhul esitab isik andmed kauba importimise kohta tollideklaratsiooni vormil ja maksab käibemaksu tollieeskirjades sätestatud korras.

(2¹) Maksukohustuslane võib maksuhaldurit eelnevalt kirjalikult teavitades kauba impordilt arvestatavat käibemaksu deklareerida käibedeklaratsioonis juhul, kui maksuhaldur on vastavalt käesoleva paragrahvi lõikele 2³ kinnitanud, et maksukohustuslane vastab järgmistele tingimustele:

1) ta on olnud registreeritud maksukohustuslasena järjestikku vähemalt eelnevad 12 kuud;

2) kehtetu alates 01.01.2019;

3) kehtetu alates 01.01.2019;

4) tal ei ole eelneva 12 kuu jooksul olnud tähtjaks esitamata maksudeklaratsioone;

5) tal ei ole eelneva 12 kuu jooksul olnud maksuvõlga.

(2²) Põhivara importimise korral ei pea maksukohustuslane vastama käesoleva paragrahvi lõike 2¹ punktis 1 nimetatud tingimusele. Kui maksukohustuslane ei vasta nimetatud tingimusele, peab ta maksuhaldurile esitama viimase nõudmisel tagatise. Maksuhaldur teavitab maksukohustuslast tagatise nõudest kirjalikult viie tööpäeva jooksul käesoleva paragrahvi lõike 2¹ kohase kirjaliku teate saamisest arvates.

(2³) Maksuhaldur kontrollib maksukohustuslase vastavust käesoleva paragrahvi lõikes 2¹ nimetatud tingimustele, arvestades lõikes 2² ja 2⁷ sätestatud erisust, ja kinnitab 30 päeva jooksul lõike 2¹ kohase kirjaliku teate saamisest arvates maksukohustuslase tingimustele vastamist või teavitab tingimustele mittevastamisest.

(2⁴) Maksuhaldur kontrollib igal kuul maksukohustuslase jätkuvat vastamist käesoleva paragrahvi lõikes 2¹ nimetatud tingimustele, arvestades lõikes 2² ja 2⁷ sätestatud erisust, arvates lõikes 2³ sätestatud maksukohustuslase tingimustele vastamise kinnitamisest, ning kui ta ei vasta neile, on maksuhalduril õigus peatada kauba impordilt arvestatava käibemaksu käibedeklaratsioonis deklareerimise õigus kuni järgmise kalendrikuu lõpuni. Maksuhalduril on õigus peatada kauba impordilt arvestatava käibemaksu käibedeklaratsioonis deklareerimise õigus maksumenetluse ajaks.

(2⁵) Kauba impordilt arvestatava käibemaksu käibedeklaratsioonis deklareerimise õigus tunnistatakse kehtetuks maksukohustuslase kirjaliku teavituse alusel või maksukohustuslase kustutamisel maksukohustuslasena registrist.

(2⁶) Maksuhaldur võib kauba impordilt arvestatava käibemaksu käibedeklaratsioonis deklareerimise õiguse kehtetuks tunnistada maksuotsusega või kui see õigus on käesoleva paragrahvi lõike 2⁴ alusel olnud peatatud kuus kuud järjestikku.

2⁷) Kütuse importimise korral ei pea maksukohustuslane, kes on kütuse müüja vedelkütuse seaduse tähenduses, vastama käesoleva paragrahvi lõikes 2¹ nimetatud tingimustele, kui tal on kütuse importimisel tagatise esitamise kohustus.

(3) Käesoleva seaduse § 3 lõike 6 punktis 2 nimetatud isikul tuleb tasuda käibemaks arve või muu müügidokumendi väljastamise kuule järgneva kuu 20. kuupäevaks.

(4) Käesoleva seaduse § 3 lõike 6 punktis 3 nimetatud isik tasub valdkonna eest vastutava ministri kehtestatud korra kohaselt käibemaksu maksuhaldurile kümne kalendripäeva jooksul teisest liikmesriigist soetatud uue transpordivahendi Eestisse toimetamise päevast arvates, kuid mitte hiljem kui transpordivahendi registreerimise päevaks.

(5) Käesoleva seaduse § 3 lõike 6 punktis 4 nimetatud isik tasub käibemaksu aktsiisikauba teisest liikmesriigist soetamisel alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduses sätestatud aktsiisi tasumise tähtpäevaks.

(5¹) Käesoleva seaduse § 3 lõike 6 punktides 5 ja 6 nimetatud isik, kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena, tasub käibemaksu ilma kauba võõrandamiseta maksuladustamise lõpetamisel või aktsiisikauba aktsiisilaost väljatoimetamisel.

(6) Käibemaks laekub riigieelarvesse.

(7) Maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isiku poolt uue transpordivahendi ühendusesisesel soetamisel käibemaksu tasumise kord kehtestatakse [valdkonna eest vastutava ministri](#) määrusega.

(8) Maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isiku poolt aktsiisikauba teisest liikmesriigist soetamisel ja maksukohustuslasena registreerimata isiku poolt ilma kauba võõrandamiseta kauba maksuladustamise lõpetamisel või aktsiisikauba aktsiisilaost väljatoimetamisel käibemaksu deklareerimise ja tasumise korra kehtestab [valdkonna eest vastutav minister](#) määrusega.

Kommentaar

§ 38 lõige 1

Paragrahv 38 reguleerib käibemaksu tasumist ja laekumist. Nii maksukohustuslane kui ka piiratud maksukohustuslane tasub tasumisele kuuluva käibemaksusumma käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks.

§ 38 lõige 2

Kauba importimise korral tasutakse käibemaks vastavalt tollialastes õigusaktides sätestatud korrale. Kauba importimisel eriterritooriumilt, mis on liidu tolliterritooriumi osa ning mille puhul ei toimu kauba importimist tolliseadusandluse tähenduses, esitab isik andmed kauba importimise kohta siiski tollideklaratsiooni vormil ja maksab käibemaksu tollieeskirjades sätestatud korras.

§ 38 lõiked 2¹–2⁷

2008. aasta algusest jõustus käibemaksuseaduse muudatus, mis võimaldab teatud tingimustele vastavatel maksukohustuslastel kauba impordilt käibemaksu arvestada käibedeklaratsiooni alusel. Põhivara importimist käsitab lg 2². Käibemaksu arvestatakse samaaegselt selle mahaarvamise õigusega, kui kaupa kasutatakse maksustatava käibe tarbeks. Seega kui kaupa kasutatakse vaid maksustatava käibe tarbeks, siis reaalselt maksukohustust ei teki.

1. juulist 2016 muudeti lõikeid 2¹ – 2³ ning täiendati lõigetega 2⁴ ja 2⁵. Uue korra kohaselt peavad lõikes 2¹ toodud tingimused olema täidetud lähtuvalt maksuhaldurile teavituse esitamise ajast, varasema korra kohaselt lähtuti tollideklaratsiooni esitamise ajast. Täpsustati, et kauba impordilt arvestatava käibemaksu deklareerimiseks käibedeklaratsioonil peab olema ka maksuhalduri sellekohane kinnitus. Lõike 2³ kohaselt peab maksuhaldur 30 päeva jooksul kinnitama tingimustele vastavusest või siis teavitama maksumaksjat nendele tingimustele mittevastamisest. Lõikesse 2² lisati tähtaeg, millise perioodi jooksul maksuhaldur on kohustatud teavitama põhivara imporimisel tagatise

nõudest (5 tööpäeva). Seadusesse sätestati ka käibedeklaratsioonil deklareerimise õiguse peatamise ja kehtetuks tunnistamise alused.

Tingimusi lihtsustati alates 1. jaanuarist 2019. Kehtetuks tunnistati lõike 2¹ punktid 2 ja 3 st nõuded, et nullprotsendilise käibe osakaal kogu käibest peab 12 kuu jooksul olema vähemalt 50% ja maksukohustuslane on 12 kuu jooksul esitanud maksudeklaratsioone üksnes elektrooniliselt.

1. veebruarist 2019 lisati lõige 2⁷, mille kohaselt kütuse importimisel ei pea kütuse müüja (vedelkütuse seaduse tähenduses), kellel on kütuse impordi tegevusluba ja tagatise esitamise kohustus, vastama lõikes 2¹ toodud tingimustele. Neil on maksuriskid maandatud vedelkütuse seadusest tuleneva tagatisnõudega.

§ 38 lõige 3

Kui maksukohustuslasena registreerimata isik on ekslikult märkinud enda poolt väljastatavale arvele käibemaksusumma, siis on ta kohustatud arvele märgitud käibemaksusumma eelarvesse tasuma arve väljastamise kuule järgneva kuu 20. kuupäevaks.

§ 38 lõige 4

Maksukohustuslase ja piiratud maksukohustuslasena registreerimata isik, kes soetab teisest liikmesriigist uue transpordivahendi ning peab sellelt maksma käibemaksu Eestis, tasub käibemaksu tollile, sarnaselt kauba impordilt käibemaksu tasumisega. Käibemaksu tuleb tasuda uue transpordivahendi registreerimise päevaks, kuid mitte hiljem kui 10 kalendripäeva jooksul uue transpordivahendi Eestisse toimetamisest. Uue transpordivahendi soetamiselt käibemaksu tasumise täpsem kord kehtestatakse rahandusministri määrusega lõike 7 alusel.

Uut transpordivahendit ei maksustata juhul, kui seda maksustati teises liikmesriigis ning tuuakse Eestisse seoses elukoha vahetamisega (EL Nõukogu rakendusmääruse 282/2011 artikkel 2).

§ 38 lõige 5

Aktiisikauba soetamisel maksukohustuslasena ja piiratud maksukohustuslasena registreerimata isiku poolt (va füüsiline isik, kes soetab omatarbeks) tasutakse käibemaks alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektraktsiisi seaduses sätestatud aktsiisi tasumise tähtjaks antud paragrahvi lõike 8 alusel kehtestatud korra kohaselt.

§ 38 lõige 5¹

Vastavalt KMS § 3 lõike 6 punktidele 5 ja 6 tekib käibemaksu maksmise kohustus kauba omanikul tema poolt kauba maksuladustamise lõpetamisel ilma kauba võõrandamiseta või ajutises aktsiisivabastuses oleva aktsiisikauba aktsiisilaost välja toimetamisel. Sellise kauba maksukohustuslasest omanik deklareerib nimetatud toiminguga käibedeklaratsioonil ja tasub sellelt tasumisele kuuluva käibemaksusumma nimetatud toimingule järgneva kuu 20. kuupäevaks. Antud punkt käsitleb juhtu, mil isik ei ole registreeritud maksukohustuslane. Sel juhul tuleb käibemaksu tasuda antud paragrahvi lõikes 8 sätestatud korra kohaselt.

§ 38 lõiked 6 – 8

Lõikes 6 on sätestatud põhimõte, et käibemaks laekub riigieelarvesse. Lõikes 7 on sätestatud volitusnorm lõikes 4 toodud käibemaksu tasumise korra kehtestamiseks rahandusministri määrusega ning lõikes 8 on sätestatud volitusnorm lõigetes 5 ja 5¹ toodud käibemaksu tasumise korra kehtestamiseks rahandusministri määrusega.

5. peatükk MAKSUSTAMISE ERISÄTTED

§ 39. Välisesindusele, diplomaadile, liidu institutsioonile või liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele ja välisriigi relvajõududele kohaldatavad maksusoodustused

(1) Käibemaksuga ei maksustata kauba importi välisriigi diplomaatilisele esindusele ja konsulaarasutusele, erimissioonile, Välisministeeriumi tunnustatud rahvusvahelise organisatsiooni esindusele või peakorterile, liidu institutsioonile või liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele, Eestisse akrediteeritud välisriigi diplomaatilisele esindajale ja konsulaarametnikule (välja arvatud aukonsul), erimissiooni ja rahvusvahelise organisatsiooni esindajale, samuti diplomaatilise esinduse, konsulaarasutuse ja erimissiooni haldustöötajale. Kauba, välja arvatud toiduained, soetamisel ja teenuse saamisel Eestis tagastatakse käesoleva lõike esimeses lauses nimetatud esindusele, asutusele, erimissioonile, peakorterile ja füüsilisele isikule, välja arvatud liidu institutsioon või liidu õiguse alusel asutatud amet või asutus, nendelt tasutud käibemaks käesoleva seaduse §-s 37 sätestatud nõuetele vastava arve alusel juhul, kui kaupade ja teenuste kogumaksumus koos käibemaksuga on arve kohaselt vähemalt 64 eurot. Kommunaalmaksete, sideteenuste ja kütuse puhul vedelkütuse seaduse tähenduses tagastatakse käibemaks ka väiksema summa korral.

(1¹) Käibemaksuga ei maksustata kauba importi Euroopa Komisjonile või liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele talle liidu õigusega antud ülesannete täitmise korral COVID-19 pandeemiale reageerimiseks, välja arvatud juhul, kui nimetatud kaup imporditakse selle tasu eest edasi müümiseks.

(1²) Kui käesoleva paragrahvi lõikes 1¹ sätestatud maksuvabastuse tingimused enam ei kehti, teavitab Euroopa Komisjon, amet või asutus, kes maksuvabalt kaupa importis, sellest maksuhaldurit ning tasub käibemaksu kõnealuselt kaubalt käibemaksuvabastuse tingimuste äralangemisel käesoleva seaduse § 39 lõike 3 alusel kehtestatud korras ja tingimustel.

(2) Käibemaksuga ei maksustata kauba importi rahvusvahelisele sõjalisele peakorterile, kui maksusoodustus on ette nähtud Riigikogus ratifitseeritud välislepingus, ning vajaliku kauba importi ühises kaitsetegevuses osaleva NATO liikmesriigi või ühise julgeoleku- ja kaitsepoliitika raames liidu meetmete rakendamiseks ellu viidavas kaitsetegevuses osaleva liikmesriigi, välja arvatud Eesti relvajõududele ja nendega kaasas olevale tsiviilkoosseisule ning nende liikmetele. Välisriigi relvajõudude ja tsiviilkoosseisu liikmele ning tema ülalpeetavale, välisriigi relvajõudude lepingupartneri töötajale, rahvusvahelise sõjalise peakorteri liikmele ja tema ülalpeetavale ning peakorteri lepingupartneri töötajale ja tema ülalpeetavale ning välisriigi, mis ei ole liikmesriik ega NATO liikmesriik, relvajõududele ja tsiviilkoosseisule, rahvusvahelisele sõjalisele õppeasutusele kohaldatakse maksuvabastust kauba importimisel ja käibemaksu tagastamist kauba või teenuse saamisel Eestist, kui maksusoodustus on ette nähtud

Riigikogus ratifitseeritud välislepingus. Rahvusvahelise sõjalise peakorteri liikmete ja nende ülalpeetavate suhtes kohaldatakse kauba või teenuse saamisel Eestis tasutud käibemaksu tagastamisel käesoleva paragrahvi lõikes 1 sätestatud kogumaksumuse alammäära.

(3) Käesoleva paragrahvi lõigetes 1–1² nimetatud esinduse, asutuse, erimissiooni, institutsiooni või liidu õiguse alusel asutatud ameti või asutuse ning lõikes 2 nimetatud relvajõudude ja nendega kaasas oleva tsiviilkoosseisu ning nende liikme ja liikme ülalpeetava, relvajõudude lepingupartneri töötaja, peakorteri, peakorteri liikme ja tema ülalpeetava ning peakorteri lepingupartneri töötaja ja tema ülalpeetava ning õppeasutuse vajadusteks imporditava kauba käibemaksust vabastamise korra ja tingimused ning käibemaksu tagastamise korra ja tingimused kehtestab *valdkonna eest vastutav minister* määrusega.

(3¹) Eestis soetatud kauba eest tasutud käibemaksu tagastamiseks esitatava taotluse vormi kehtestab *valdkonna eest vastutav minister* määrusega.

(4) Erandeid käesoleva paragrahvi lõikes 1 sätestatust võib teha vastastikkuse põhimõttel välisministri ettepanekul *Vabariigi Valitsuse* määrusega.

(5) Käesoleva paragrahvi lõigetes 1 ja 1¹ nimetatud esinduse, asutuse, erimissiooni, institutsiooni või liidu õiguse alusel asutatud ameti või asutuse ja füüsilise isiku ning lõikes 2 nimetatud rahvusvahelise sõjalise peakorteri liikmete ja nende ülalpeetavate õigust taotleda käibemaksuvabastust või käibemaksu tagastamist kinnitab välisminister või tema volitatud ametnik.

(6) Käesoleva paragrahvi lõikes 2 nimetatud relvajõudude ja nendega kaasas oleva tsiviilkoosseisu ning nende liikme ja liikme ülalpeetava, relvajõudude lepingupartneri töötaja, peakorteri, peakorteri lepingupartneri töötaja ja tema ülalpeetava ning õppeasutuse õigust taotleda käibemaksuvabastust või käibemaksu tagastamist kinnitab riigikaitse korraldamise valdkonna eest vastutav minister või tema volitatud ametnik.

Kommentaar

KMS § 39 aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 151. Paragrahvis 39 on reguleeritud maksusoodustused (kauba import ja käibemaksu tagastus), mida kohaldatakse välisesindusele, diplomaadile ja välisriigi relvajõududele. Liidu institutsioonile või liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele rakendatakse impordi maksuvabastust. Käibemaksu tagastuse asemel rakendatakse liidu institutsioonile alates 1. jaanuarist 2017 otsevastuse regulatsiooni ehk neile kauba ja teenuse müümisel rakendatakse käibemaksumäära 0% (KMS § 15 lg 3 punkt 5¹ ja § 15 lg 4 punkt 14²). 1. jaanuarist 2022 täpsustati, et 0% määra rakendatakse ka liidu õiguse alusel asutatud ametile või asutusele. Eesti–sisestelt ostudelt käibemaksu tagastamise regulatsioonist on välja jäetud ka ühises kaitsetegevuses osaleva NATO liikmesriigi (va Eesti) relvajõud ja nendega kaasas olev tsiviilkoosseis ning rahvusvaheline sõjaline peakorter, kuna ka neile kauba ja teenuse müümisel rakendatakse käibemaksumäära 0% (alates 1. maist 2016, KMS § 15 lg 3 punkt 6¹ ja § 15 lg 4 punkt 14¹).

Välisministri ettepanekul kinnitab diplomaatide jt. õigust taotleda käibemaksuvabastust või käibemaksu tagastamist välisministri poolt volitatud ametnik. Relvajõudude ja tsiviilkoosseisu jt õigust taotleda käibemaksuvabastust või käibemaksu tagastamist kinnitab kaitseminister.

1. jaanuarist 2022 lisati KMS § 39 lõiked 1¹ ja 1². Lõike 1¹ kohaselt käibemaksuga ei maksustata kaupu, mida Euroopa Komisjon või EL õiguse alusel asutatud amet või asutus impordib neile EL õigusega antud ülesannete täitmisel COVID-19 pandeemiale reageerimiseks. Maksuvabastus nähakse ette olukordadeks, kus EL õiguse alusel asutatud asutused või ametid impordivad kaupu selleks, et reageerida COVID-19 pandeemiast tulenevale hädaolukorrale ja sellised imporditud kaubad tehakse tasuta kättesaadavaks liikmesriikidele või kolmandatele isikutele. Kui selline kaup soetatakse Eestist, siis sellisel juhul rakendatakse KMS § 15 lõike 3 punkti 5² alusel nn otsevabastust, ehk nullprotsendilist maksumäära. Sellise kauba import ei ole käibemaksust vabastatud juhul, kui Euroopa Komisjon või EL õiguse alusel asutatud amet või asutus kasutab imporditud kaupu tasu eest edasi võõrandamiseks.

Lõikes 1² sätestatakse, et kui sama paragrahvi lõikes 1¹ sätestatud maksuvabastuse tingimused enam ei kehti, on Euroopa Komisjon või vastav amet või asutus, kes maksuvabalt kaupa importis, kohustatud sellest teavitama maksuhaldurit. Kauba importi maksustatakse seejärel käibemaksuvabastuse aluse äralangemise päeval kehtivate tingimuste kohaselt vastavalt KMS § 39 lõike 3 alusel rahandusministri määruks kehtestatud korras.

Lõike 2 kohaselt juhul, kui see on ette nähtud Riigikogus ratifitseeritud välislepinguga, on maksuvabastus kauba importimisel ja käibemaksu tagastamine kauba või teenuse saamisel Eestist võimalik järgmistel asutustel ja isikutel:

- välisriigi, mis ei ole NATO liikmesriik, relvajõududel;
- välisriigi, mis ei ole NATO liikmesriik, relvajõudude tsiviilkoosseisul;
- välisriigi, mis ei ole NATO liikmesriik, relvajõudude liikmel;
- välisriigi, mis ei ole NATO liikmesriik, relvajõudude tsiviilkoosseisu liikmel;
- välisriigi, mis ei ole NATO liikmesriik, relvajõudude liikme ülalpeetaval;
- välisriigi, mis ei ole NATO liikmesriik, relvajõudude tsiviilkoosseisu liikme ülalpeetaval;
- rahvusvahelise sõjalise peakorteri liikmel;
- rahvusvahelise sõjalise peakorteri liikme ülalpeetaval;
- rahvusvahelise sõjalise peakorteri lepingupartneri töötajal;
- rahvusvahelise sõjalise peakorteri lepingupartneri töötaja ülalpeetaval;
- rahvusvahelisele sõjalisel õppeasutusel.

Lähtuvalt Eesti Vabariigi valitsuse ja Ameerika Ühendriikide koostöökokkuleppes lisati antud loetellu 1. juulist 2017. a :

- välisriigi relvajõudude liige;
- välisriigi relvajõudude tsiviilkoosseisu liige;
- välisriigi relvajõudude liikme ülalpeetav;
- välisriigi relvajõudude tsiviilkoosseisu liikme ülalpeetav;
- välisriigi relvajõudude lepingupartneri töötaja.

Ameerika Ühendriikide relvajõud kasutavad laialdaselt nt tehnika hooldamisel ja logistilistes tegevustes erinevaid ettevõtjaid, mistõttu on ka lepingupartneri

maksuvabastus sätestatud koostöökokkuleppes. Maksuvabastus on vaid tegevuste osas, mis kaasnevad Ameerika Ühendriikide relvajõudude ning tsiviilkoosseisu kaupade või teenustega varustamisega ning Ameerika Ühendriikide relvajõudude ning tsiviilkoosseisu jaoks ehitiste rajamisega. Lepingupartnerid tegutsevad Ameerika Ühendriikide kaitseministeeriumiga sõlmitud lepingu alusel (art II lg 4) Ameerika Ühendriikide relvajõudude heaks. Kui lepingupartnerid ostavad Eestis kaupu või impordivad Eestisse kaupu, siis kohalduvad kauba kasutamise eesmärgi tõendamise puhul samad sätted, mis relvajõududele - art XVI lg 2; art XVIII lg 3. Käibemaksuvabastus ei ole mõeldud Ameerika Ühendriikide relvajõudude lepingupartneritele eraldiseisvalt ega nende muude eesmärkide täitmiseks, vaid peavad olema seotud tegevusega Ameerika Ühendriikide relvajõudude heaks. Näiteks, siis kui sama ettevõtja osutab teenust Ameerika Ühendriikide relvajõududele ja Kaitsevæele, siis Kaitsevæele pakutavate teenuste osas maksuvabastust ei ole.

Sõjalisi õppeasutusi kellele maksusoodustus rakendub on Eestis üks – Balti Kaitsekolledž. Vastavalt Riigikogus 13. oktoobril 1999. a. vastuvõetud "Eesti Vabariigi Valitsuse, Läti Vabariigi Valitsuse ja Leedu Vabariigi Valitsuse vahelise protokolliga "Balti kaitsekolledži ja tema isikkoosseisu staatuse kohta" ratifitseerimise seaduse" artiklile 8 on kolledž vabastatud impordimaksude tasumisest kolledži enda poolt ametlikuks kasutamiseks imporditud kaupadelt ning kolledžile tagastatakse ametlikuks kasutamiseks ostetud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibe- ja aktsiisimaks osapoolte siseriiklikes õigusaktides lubatud ulatuses. Lepingus nimetatud maksusoodustusi rakendatakse kolledžile KMS § 39 lõigete 2 ja 3 alusel, mille kohaselt on ette nähtud maksusoodustused muuhulgas rahvusvahelisele sõjalisele õppeasutusele, kui see on ettenähtud Riigikogu poolt ratifitseeritud välislepingus. Vastavalt KMS § 39 lõikele 6 kinnitab kolledži õigust nimetatud maksusoodustusi taotleda kaitseminister. Riigikogus vastuvõetud ratifitseerimise seaduse kohaselt tagastatakse kolledžile ostudelt tasutud käibe- ja aktsiisimaksu siseriiklikes õigusaktides lubatud ulatuses. Kuna siseriiklik õigus ei näe ette eraldi ulatust sõjalisele õppeasutusele maksusoodustuste andmisel, siis tagastatakse kolledži poolt ametlikuks kasutamiseks ostetud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibe- ja aktsiisimaks 100%-liselt.

Eesti Vabariigi ning NATO Euroopa vägede kõrgema peakorteri ja NATO arenduse kõrgema ülemjuhataja peakorteri vahelise Pariisi protokolliga lisakokkuleppe (edaspidi KMS § 39 selgitustes lisakokkulepe) ratifitseerimisega seonduvalt seaduste muutmise seadusega muudeti 1. juulist 2013 KMS § 39 lõikeid 2, 3, 5 ja 6 ning täiendati lõikega 3¹. Maksusoodustusi kohaldatakse juhul, kui see on ette nähtud Riigikogus ratifitseeritud välislepingus.

Käibemaksuseaduse muutmise seotud lisakokkuleppe sätted:

1. Lisakokkuleppe art 14 lg 3 p c, milles sätestatakse nende välisriikide kodanikest isikute, kes viibivad Eestis seoses liitlasvägede peakorteri sõlmitud võlaõigusliku lepingu täitmisega (lepingulase töötajad), vabastus maksudest oma majapidamisesemete Eestisse toomisel. Tegemist ei ole peakorterite liikmetega, kelle impordi maksuvabastusi juba reguleeriti Pariisi protokollis ning rakendati maksuvabastust ka enne 1. juulit 2013, vaid peakorterite lepingupartnerite töötajatega.

2. Lisakokkuleppe art 16 lg 4 p-d c ja d, milles lepatakse kokku kõigi liitlasvägede peakorteri territooriumile lubatud isikute õiguses osta ja peakorteri kohvikutes või messides tarbida sööke ja jooke ning osta isiklikuks tarbeks liitlasvägede peakorteri ning asjaomase õppuse/ürituse logoga esemeid. Liitlasvägede peakorteri liikmete ja nende

ülalpeetavatel on õigus osta liitlasvägede peakorteri kantiinist maksuvaba kaupa ning osta maksuvabalt lisakokkuleppe lisas kindlaks määratud koguses mootorikütuseid ja määrdeaineid.

3. Lisakokkuleppe art 16 lg 5 p-d a ja b, milles sätestatakse liitlasvägede peakorteri õigustatud liikmete (õigustatud liikmete hulka ei kuulu need liikmed, kelle on määranud Eesti, või need, kelle on tööle võtnud liitlasvägede peakorter ning kes on Eesti kodanikud või alalised elanikud) maksuvabastused isiklike esemete, mööbli ja isiklike sõidukite sisseveol ja ostmisel.

4. Lisakokkuleppe lisa p 1 alapunkt b, milles sätestatakse, et Eesti õigusaktides määratakse summa, millest alates hakatakse õigustatud liikmete ja nende ülalpeetavate isiklike esemete pealt käibemaksu tagastama. KMS § 39 kohaselt on see 64 eurot (käibemaksuga maksumuses).

KMS § 39 lõikes 3 muudeti 1. juulist 2017 määruse andjat. Kuni nimetatud ajani kehtestas imporditava kauba käibemaksust vabastamise korra ja tingimused ning käibemaksu tagastamise korra ja tingimused vabariigi valitsus. Kehtiva korra kohaselt on kehtestamise õigus valdkonna eest vastutaval ministril, kelleks on rahandusminister.

1. juulist 2022 muudeti KMS § 39 lõiku 2 (vt ka KMS § 15 punktid 6 ja 6¹). Muudatuste kohaselt vabastatakse käibemaksust kaubad, mida liikmesriigi relvajõud impordivad kas enda või nendega kaasas oleva tsiviilpersonalit tarbeks või nende sööklate varustamiseks, kui need relvajõud osalevad väljaspool oma liikmesriiki kaitsetegevuses, millega rakendatakse ühise julgeoleku- ja kaitsepoliitika (edaspidi ka ÜJKP) raames EL meetmeid. Maksuvabastust rakendatakse kaupadele, mis on mõeldud EL liikmesriigi relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilpersonalit tarbeks või nende sööklate varustamiseks, kui need relvajõud osalevad väljaspool oma liikmesriiki kaitsetegevuses, millega rakendatakse ÜJKP raames EL meetmeid. Kaitsetegevus, millega rakendatakse ÜJKP raames EL meetmeid, hõlmab sõjalisi missioone ja operatsioone, lahingugruppide tegevust, vastastikust abi, alalise struktureeritud koostöö projekte ning Euroopa Kaitseagentuuri meetmeid. Maksusoodustusega ei ole hõlmatud EL toimimise lepingu artiklis 222 sätestatud solidaarsusklausli alusel võetavad meetmed ega muu liikmesriikide vaheline kahe- või mitmepoolne tegevus, mis ei ole seotud ÜJKP raames EL meetmete rakendamiseks elluviidava kaitsetegevusega.

§ 40. Reisisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord

(1) Reisisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorda (edaspidi käesolevas paragrahvis erikord) kohaldatakse juhul, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisijale, sealhulgas juriidilisele isikule või asutusele, reisiga otseselt seotud teenust (edaspidi reisisiteenus) ning kasutab reisisiteenuse osutamisel ettevõtlusega tegelevalt Eesti või välisriigi isikult soetatud kaupa või saadud teenust.

(2) Erikorda ei pea kohaldama, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisisiteenust teisele Eesti või välisriigi maksukohustuslasele edasiosutamiseks.

(3) Erikorra alusel maksustatava reisisiteenuse käibe tekkimise koht on Eesti. Reisisiteenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti juhul, kui reisisiteenuse osutamisel kasutatud teiselt maksukohustuslaselt või ettevõtlusega tegelevalt isikult saadud teenust osutab see teine isik ühendusevälises riigis. Kui osa reisisiteenusest osutatakse ühendusevälises riigis, ei

loeta Eestit käibe tekkimise kohaks üksnes ühendusevälises riigis osutatud teenusega seotud reisiteenuse osas.

(4) Erikorra alusel maksustatava reisiteenuse maksustatav väärtus on reisiteenuse saaja poolt maksukohustuslasele teenuse eest makstava kogusumma ja maksukohustuslase poolt teistelt maksukohustuslastelt või ettevõtlusega tegelevatelt isikutelt vahetult teenuse saaja teenindamiseks soetatud kaupade ja saadud teenuste käibemaksuga kogumaksumuse vahe, mida vähendatakse selles sisalduva käibemaksu võrra.

(5) Maksukohustuslase põhjendatud kirjaliku taotluse alusel võib maksuhaldur anda maksukohustuslasele loa kasutada reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamisel teenuse osutamisele eelnenud kalendriaasta keskmist marginaali. Marginaal on maksukohustuslase poolt teistelt maksukohustuslastelt reisiteenuse saaja teenindamiseks soetatud kaupade ja saadud teenuste käibemaksuga kogumaksumuse ja teenuse saaja poolt maksukohustuslasele teenuse eest makstava kogusumma suhe. Maksukohustuslane, kes kasutab reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamisel maksuhalduri loal eelmise kalendriaasta keskmist marginaali, on kohustatud seda marginaali kasutama kuni kalendriaasta lõpuni ning korrigeerima reisiteenuse maksustatavat väärtust kalendriaasta lõpul kogu kalendriaasta ulatuses, lähtudes käesoleva paragrahvi lõike 4 kohaselt arvatud reisiteenuse maksustatavast väärtusest.

(6) Erikorda rakendaval maksukohustuslasel ei ole õigust käesoleva paragrahvi lõike 4 või 5 alusel arvestatud käibemaksust maha arvata sisendkäibemaksu, mille ta on vahetult reisiteenuse saaja teenindamiseks kauba soetamisel või teenuse saamisel maksnud teisele maksukohustuslasele.

(7) Maksukohustuslane käsitab reisiteenuse saajale erikorra alusel osutatavaid teenuseid ja võõrandatavaid kaupu ühtse reisiteenusena.

(8) Erikorda rakendav maksukohustuslane ei märgi erikorra alusel maksustatava reisiteenuse eest väljastatavale arvele kauba soetamisel või teenuse saamisel tasutud ega käesoleva paragrahvi lõike 4 või 5 kohaselt arvestatud maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaksusummat.

(9) Maksukohustuslane, kes osutab erikorra alusel maksustatavaid reisiteenuseid ning teenuseid, millele erikorda ei kohaldata, on kohustatud pidama eraldi arvestust erikorra alusel osutatavate reisiteenuste ja nende teenuste tarbeks soetatud kaupade või saadud teenuste ning muude teenuste ja nende teenuste tarbeks soetatud kaupade või saadud teenuste kohta.

(10) kehtetu alates 01.01.2008.

(11) Keskmist marginaali kasutava maksukohustuslase poolt reisiteenuse maksustatava väärtuse korrigeerimise kord kehtestatakse [valdkonna eest vastutava ministri](#) määrusega.

Kommentaar:

Paragrahv 40 sätestab reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra. Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra aluseks on käibemaksudirektiivi artiklites 306 - 310 sätestatud reisibüroode erikord (*special scheme for travel agents*). Erikorra põhimõte on,

et reisiteenuse osutaja poolt oma nimel reisijale osutatavate reisiteenuste korral loetakse teenuse osutaja käibeks üksnes tema poolt teiselt maksukohustuslaselt ostetud kaupade ja teenuste hinnale lisatud osa ehk marginaal nende edasimüügil reisijale. Vastav käive kuulub standardmääraga maksustamisele teenuse osutaja asukohariigis ehk siis Eestis (va lõikes 3 toodud juhul kui reisiteenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti). Erikord on reisiteenuste maksustamise üldkord. Ainult teatud erandjuhtudel tuleb reisiteenuste pakkujal rakendada maksustamise tavareegleid.

§ 40 lõiked 1 ja 2

Erikorra rakendamisel lähtutakse osutatavatest teenustest mitte teenuse osutajast. Seega peab erikorda rakendama iga maksukohustuslane, ka äriühing kes ei ole reisibüroo või reisikorraldaja, kes osutab reisiteenust oma nimel ja kasutab selleks teiselt Eesti või välisriigi maksukohustuslaselt või muult ettevõtlusega tegelevalt isikult saadud teenust. Näiteks peab erikorda rakendama ka hotell või laevafirma, kes oma klientide paremaks teenindamiseks korraldab näiteks linnaekskursiooni, tellides selleks bussitranspordi ja giidi. Antud põhimõtte aluseks on nii käibemaksudirektiiv, kui ka seda tõlgendavad Euroopa Kohtu lahendid (kohtuasjad C-163/91; C-308/96 ja C-94/97). Reisiteenusena käsitatakse ka juhtumit, kui korraldatakse välisriigis õpinguid ning selleks ostetakse teiste maksukohustuslastelt teenuseid (nt sõidupiletid, majutus) (Euroopa Kohtu kohtuasi C-200/04). Samas kui reisibüroo üksnes müüb näiteks ooperipileteid ilma täiendava teenuse osutamiseta, siis seda ei käsitleta reisiteenusena. Kohtuasja arutluses on muuhulgas märgitud, et reisiteenuse puhul on enamasti tegemist mitme teenuse, eeskätt reisijaveo- ja majutusteenusega. Erikorda tuleb rakendada ka juhul, kui teenus hõlmab vaid majutusteenust (Euroopa Kohtu kohtuasi C-31/10).

Erikorda rakendatakse reisijale reisiga otseselt seotud teenuste osutamisel. 2006. aasta alguses jõustunud muudatusega võeti välja viide turismiseaduse § 3 punktides 2–12 loetletud reisiteenustele, kuna käibemaksudirektiivi kohaselt tuleb erikorda rakendada kõigi teistelt ettevõtjatelt ostetud ning reisijale oma nimel reisiga otseselt seotud teenuste osutamisel (näiteks ka muuseumipiletid reisi osana jms). Kui maksukohustuslane osutab lisaks reisiteenustele teenuseid, mida ei saa lugeda reisiga otseselt seotud teenuseks, siis tuleb need teenused eraldada ja maksustada tavareeglite järgi, määrates § 10 kohaselt teenuse käibe tekkimise koha ja maksustada vastavalt. Erikord rakendub ka reisijale üksiku reisiteenuse osutamisel, mitte üksnes pakettreisi korral. Erikorda rakendatakse kõigi reisiga seotud teenuste osutamisel reisijale ja need teenused loetakse üheks teenuseks. Reisijale teenuste osutamisel on välistatud reisijale ühe või mitme sisseostetud teenuse eraldi maksustamine tavareeglite alusel.

Reisiteenuste erikorda rakendatakse reisiteenuse osutamisel reisijale, ehk lõpptarbijale. Lõpptarbijaks on käibemaksukäsitluse kohaselt ka äriühing, kes ostab reisiteenust enda tarbeks (näiteks seoses töölähetusega). Lõike 2 alusel ei pea erikorda rakendama reisiteenuse müügil teisele reisibüroole või muule Eesti või välisriigi maksukohustuslasele, kes selle omakorda lõpptarbijale edasi müüb. Kuid erikorda tuleb rakendada, kui maksukohustuslane ei ole veendunud, et teenuse saaja seda edasi müüb. Ka juhul, kui reisibüroost klient üksnes vahendab pakettreisi müüki, siis ei ole tegemist reisiteenuse müügiga reisibüroole edasimüügiks, vaid reisikorraldaja osutab endiselt reisiteenust lõpptarbijale, kuigi vahendaja kaudu. Antud juhul peab reisikorraldaja rakendama erikorda ja maksustama marginaali, aga reisibüroost klient maksustab vahendajana üksnes vahendustasu. Pakettreisi vahendusega saab olla tegemist üksnes siis, kui reisibüroo poolt osutatav teenus vastab vahendusteenuse mõistele (vt § 2 lg 11

kommentaari), näiteks kui reisibüroo tellib pakettreisi reisikorraldajalt vastavalt reisija soovile ega osta seda ette. Kindlasti ei ole tegemist pakettreisi vahendamisega, kui reisibüroo määrab ise pakettreisi müügihinna või lisab pakatile mõne uue teenuse ja müüb selle siis ühtse pakettreisina.

Erikorda rakendatakse reisiteenuse osutamisel oma nimel. Teise isiku nimel ja arvel reisiteenuse osutamine vahendamine jääb erikorra alt välja ja seda maksustatakse nagu tavalist vahendamisteenust (vt § 2 lg 11 kommentaari), st. maksustatava väärtuse moodustab vahendustasu, mis kuulub maksustamisele vastavalt § 10 sätestatud teenuse käibe tekkimise kohale (vt. § 10 kommentaari).

Erikorra alusel maksustatakse nende teenuste osutamine, mis on saadud teiselt maksukohustuslaselt või muult ettevõtlusega tegelevalt Eesti või välisriigi isikult. Erikorra alusel maksustatavatest teenustest tuleb seetõttu eraldada maksukohustuslase enda poolt osutatavad teenused. Seega kui reisikorraldaja koostab pakettreisi, kuhu kuulub näiteks tema enda poolt osutatav transporditeenus või reisijahi teenus, siis tuleb need eraldada ja eraldi maksustada tavareeglite kohaselt.

§ 40 lõige 3

Erikorra alusel maksustatava reisiteenuse käibe tekkimise koht on Eesti. Erandiks on reisiteenuse saajale edasimüüdud teenused, mida osutatakse ühendusevälises riigis. Ühendusevälises riigis osutatud teenuste osas ei ole reisiteenuse käibe tekkimise koht Eesti. Kui pakettreisi kuulub nii ühenduses kui ühendusevälises riigis osutatavaid teenuseid, siis tuleks võimaluse korral ühendusevälises riigis osutatavad teenused eraldada ja maksustada nende teenuste marginaal nullmääraga. Kui teenuseid eraldada ei saa, tuleb marginaali maksustamisel leida proportsioon.

§ 40 lõige 4

Erikorda rakendava maksukohustuslase teenuse maksustatav väärtus arvutatakse ostetud teenustele lisatud marginaalist. Seega tuleb esiteks leida teenuste hinnale lisatud osa, selleks lahutatakse üheks teenuseks liidetud reisiteenuste müügihinnast teenuste ostmisel maksukohustuslase poolt makstav summa, mis sisaldab ka ostetud teenuste sisendkäibemaksu. Saadud vahe ongi teenuse maksustatava väärtuse arvutamise aluseks. Kuna teenuse saaja poolt teenuse eest makstav summa sisaldab juba käibemaksu, on ka arvutatud summade vahe koos käibemaksuga. Nimetatud vahe põhjal reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamiseks tuleb marginaal jagada 1,24-ga. Tulemuseks on maksukohustuslase poolt osutatava reisiteenuse maksustatav väärtus, millelt tasutakse 24% käibemaksu.

NÄIDE:

Reisifirma ostab majutuse Eestis 100 eurot + 13% km 13 eurot = 113 eurot

Ja rahvusvahelise reisijate veo (Lätti) 50 eurot + 0% km = 50 eurot

Reisifirma müüb reisijale paketi hinnaga 180 eurot

Reisifirma marginaal on $180 - (113 + 50) = 17$ eurot

Marginaalist arvutatud reisiteenuse maksustatav väärtus $17 / 1,24 = 13,71$ eurot

Ja reisifirma poolt tasumisele kuuluv käibemaks $13,71 \times 24\% = 3,29$ eurot

§ 40 lõige 5

Kui tulenevalt reisifirma tegevuse spetsiifikast on reisifirmal äärmiselt keeruline arvutada üksikute osutatud reisiteenuste marginaali ja kuu käibedeklaratsiooni täitmiseks vajalikku kalendrikuu keskmist marginaali või kui reisifirmal tekiks kuude lõikes osadel kuudel negatiivne marginaal ja osadel kuudel positiivne marginaal, mis võiks aastakokkuvõttes tekitada ebaõiglase maksustamise, siis on maksumaksjal võimalik taotleda maksuhaldurilt luba kasutada reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamisel eelmise aasta keskmist marginaali. Kui maksumaksja kasutab eelmise aasta keskmist marginaali, peab ta aasta lõpus kogu aasta reisiteenuse maksustatavat väärtust korrigeerima vastavalt aasta tegelikule keskmisele marginaalile. Siin mõeldakse marginaali all tegelikult suhtarvu – sisseostetud teenuste kogumaksumuse ja osutatud reisiteenuste kogumaksumuse suhet. Kõige lihtsam on antud juhul marginaali väljendada protsentides – näiteks on maksumaksja eelmise aasta keskmine marginaal 7%, st keskmiselt lisas ta sisseostetud teenuste edasimüügil nende hinnale 7%.

§ 40 lõige 6

Kuna erikorda rakendava maksukohustuslase maksustatav käive ei hõlma edasimüüdavate kaupade ja teenuste hinda, ei ole tal ka lubatud oma maksustatavalt käibelt tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata reisija teenindamiseks kauba soetamisel ja teenuse saamisel makstud sisendkäibemaksu. Seega sisendkäibemaksu ei saa maha arvata paketi sisalduvate edasimüüdavate kaupade ja teenuste osas. Kuna marginaali maksustatakse, saab sisendkäibemaksu maha arvata üldkuludelt.

§ 40 lõige 7

Lõikes 7 sätestatakse põhimõte, et erikorra alusel maksustatavaid teenuseid (ja kaupu) käsitatakse maksustamisel ühtse reisiteenusena. See tähendab, et maksustamisele kuuluva marginaali arvutamisel lähtutakse osutatavate reisiteenuste koguhinna ja soetamisel makstud kogusumma vahest, mitte ei pea arvutama marginaali välja iga teenuse kohta eraldi.

§ 40 lõige 8

Erikorra alusel maksustatava reisiteenuse kohta esitataval arvel käibemaksusummat ei märgita, ei teenuste ostmisel tasutud käibemaksu ega marginaalilt arvutatud käibemaksu. Tegemist on erandiga tavalistest arvele esitatavatest nõuetest. Maksukohustuslane, kes rakendab reisiteenuse osutamisel antud erikorda, on KMS § 37 lg 8 punkti 6 kohaselt kohustatud tegema arvele märke „kasuminormi maksustamiseerikord – reisibürood“. Kui maksumaksja osutab teenuseid, mis jäävad erikorra alt välja, siis peab ta arve esitamisel järgima kõiki § 37 sätestatud arvele kehtestatud nõudeid. Kui maksumaksja müüb reisipaketi teisele maksukohustuslasele ja see reisipakett sisaldab näiteks ka maksumaksja enda poolt osutatavaid teenuseid, siis tuleb enda poolt osutatavad teenused arvel eraldi välja tuua, märkides ära ka vastavale teenusele rakenduva käibemaksu määra ja käibemaksusumma. Arve nõuetele vastavat arvet ei pea esitama reisiteenuse osutamisel füüsilisele isikule isiklikuks otstarbeks.

§ 40 lõige 9

Maksukohustuslase jaoks, kes osutab reisiteenuseid, on kõige olulisem eelkõige analüüsida oma tegevust ja eristada tehingud, mis kuuluvad erikorra alusel maksustamisele, nendest tehingutest, mis erikorra alt välja jäävad ja kuuluvad maksustamisele tavareeglite järgi. Vastavalt § 40 lõikele 9 on maksukohustuslane kohustatud pidama eraldi arvestust erikorra alusel maksustatavate teenuste ja nende tarbeks soetatud kaupade ja teenuste ning oma muu tegevuse kohta.

Teenuste eristamise põhimõtteid koondav tabel:

Maksustatakse erikorra alusel	Maksustatakse tavareeglite alusel
Oma nimel ühe või mitme reisiteenuse osutamine reisijale (k.a. äriühingust lõpptarbija), kasutades teiselt maksukohustuslaselt vm. ettevõtlusega tegelevalt isikult ostetud teenust.	Teenuste osutamine üksnes teise isiku nimel ja arvel, st. tegutsemine vahendajana
Reisiteenuse osutamiseks ostetud reisiteenust osutatakse ühendusevälises riigis (marginaal maksustatakse nullmääraga)	Maksukohustuslase enda poolt teenuse osutamine
Reisiteenuse (sh. pakettreisi) osutamine/müük lõpptarbijale vahendaja kaudu	Reisiteenuse osutamine teisele maksukohustuslasele (mitte vahendaja) edasimüügiks
	Osutatakse teenust, mis ei ole reisiga seotud.

§ 40 lõige 10

2006. ja 2007. aastal maksustati reisiteenust osutavate maksukohustuslaste poolt ühendusesisese reisijateveo piletite müüki (marginaali) nullmääraga. Maksusoodustus oli ajutine (vt § 50 lg 5).

§ 40 lõige 11

Volitusnorm rahandusministri määruse kehtestamiseks, kus reguleeritakse ühtse rakendamise eesmärgist tulenevalt täpsemalt eelmise kalendriaasta keskmise marginaali kasutamisel reisiteenuse maksustatava väärtuse kalendriaasta lõpul korrigeerimise kord.

§ 41. Kasutatud kauba, originaalkunstiteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikord

(1) Maksukohustuslane, kes soetab kasutatud kauba, originaalkunstiteose või kollektsiooni- ja antiikeseme edasimüügi tarbeks ning ei kasuta nimetatud kaupa, võib edasimüügil järgida käesoleva paragrahvi lõikes 3 sätestatud maksustatava väärtuse arvestamise korda, kui ta on soetanud selle kauba:

- 1) isikult, kes ei ole maksukohustuslane;*
- 2) Eesti või teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes ei lisanud kauba võõrandamisel kauba hinnale käibemaksu ning kes ei saanud selle kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata;*
- 3) Eesti või teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes järgib kasutatud kaupa, originaalkunstiteost ning kollektsiooni- ja antiikeset edasi müües käesolevas paragrahvis sätestatud käibemaksuga maksustamise erikorda.*

(2) Kasutatud kaup on kasutuses olnud vallasasi, mis on kasutatav olemasoleval kujul või pärast parandamist, välja arvatud originaalkunstiteos, kollektsiooni- ja antiikeseme, väärismetall ja vääriskivi. Originaalkunstiteos on kaup, mis on nimetatud nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ IX lisa osas A, kusjuures maksukohustuslane võib originaalkunstiteosena mitte käsitada nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ IX lisa osa A punktides 5–7 nimetatud kaupu. Kollektsooniese on filateeliakaup, mille KN kood on 9704 00 00, ja zooloogiline, botaaniline, mineraloogiline, anatoomiline, ajalooline,

arheoloogiline, paleontoloogiline, etnograafiline või numismaatiline kollektsioon või selle osa, mille KN kood on 9705 00 00. Antiikese on üle 100 aasta vanune eseme, mille KN kood on 9706 00 00.

(3) Kasutatud kauba, originaalkunstiteose, kollektsiooni- või antiikeseme edasimüügi korral on käibe maksustatav väärtus kauba müügi- ja ostuhinna vahe, mida on vähendatud selles sisalduva käibemaksu võrra. Kui käesoleva lõike esimeses lauses sätestatud maksustatava väärtuse arvestamise korda on iga üksiku kasutatud kauba puhul keeruline järgida, võib maksuhaldur anda maksukohustuslasele põhjendatud kirjaliku taotluse alusel õiguse arvutada nende kaupade edasimüügi korral maksustamisperioodil deklareerimisele kuuluv maksustatav väärtus kogu maksustamisperioodi jooksul edasi müüdü ja soetatud nimetatud kaupade müügi- ja ostuhindade vahe alusel, mida on vähendatud selles sisalduva käibemaksu võrra. Kui maksustamisperioodil deklareerimisele kuuluv maksustatav väärtus on negatiivne, ei kajastata seda käibedeklaratsioonil ning see kantakse maksukohustuslase käibemaksu igapäevases arvestuses järgmisesse maksustamisperioodi. Kui käesolevas lõikes sätestatud korra kohaselt arvatud maksustatav väärtus on positiivne, vähendatakse seda eelmistest maksustamisperioodidest edasi kantud negatiivse maksustatava väärtuse võrra kuni nullini.

(4) Maksukohustuslane, kes järgib käesoleva paragrahvi lõikes 3 sätestatud maksustatava väärtuse arvestamise korda, ei märgi väljastatavale arvele või muule müügidokumendile kauba soetamisel tasutud ega käesoleva paragrahvi lõike 3 alusel arvestatud maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaksusummat.

(5) Kui maksukohustuslane on maksuhaldurit sellekohaselt teavitanud, võib ta järgida käesoleva paragrahvi lõikes 3 sätestatud maksustatava väärtuse arvestamise korda ka järgmiste kaupade edasimüügil:

- 1) tema enda imporditud originaalkunstiteos, kollektsiooni- või antiikese;
- 2) originaalkunstiteos, mille on maksukohustuslasele müünud autor, autoriõiguse valdaja või maksukohustuslane, kes ei järgi seda teost edasi müües käesolevas paragrahvis sätestatud käibemaksuga maksustamise erikorda.

(6) Maksukohustuslane, kes rakendab käesoleva paragrahvi lõikes 5 sätestatud võimalust, peab selles lõikes nimetatud kaupade edasimüügil järgima käesoleva paragrahvi lõikes 3 sätestatud maksustatava väärtuse arvestamise korda vähemalt kahe kalendriaasta jooksul, arvates käesoleva paragrahvi lõikes 5 sätestatud võimaluse rakendamisest.

(7) Maksukohustuslase imporditud originaalkunstiteose, kollektsiooni- või antiikeseme käibe puhul käsitatakse ostuhinnana käesoleva seaduse § 13 lõike 1 kohaselt arvestatud maksustatavat väärtust, millele on lisatud maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks.

(8) kehtetu alates 01.01.2009

(9) Maksukohustuslasel ei ole tema teostatava käibe maksustamisel õigust arvata käesoleva paragrahvi lõikes 3 sätestatud maksustatava väärtuse arvestamise korra alusel maha käibemaksu, mille ta on tasunud:

- 1) originaalkunstiteose, kollektsiooni- või antiikeseme importimisel;

2) originaalkunstiteose soetamisel autorilt, autoriõiguse valdajalt või maksukohustuslaselt, kes ei järgi seda teost edasi müües käesolevas paragrahvis sätestatud käibemaksuga maksustamise erikorda.

(10) Maksukohustuslane on kohustatud pidama käesoleva paragrahvi lõikes 3 sätestatud maksustatava väärtuse arvestamise korda järgides eraldi arvestust võõrandatud kaupade soetamise ja võõrandamise kohta. Maksukohustuslasel peavad olema dokumendid, mis tõendavad kauba soetamist käesoleva paragrahvi lõikes 1 nimetatud isikult ning kauba vastavust käesoleva paragrahvi lõikes 2 nimetatud tingimustele.

Kommentaar

Paragrahv 41 sätestab kasutatud kauba, originaalkunstiteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorra. Erikorra aluseks on käibemaksudirektiivi artiklid 311–321.

§ 41 lõige 1

Erikorra olemuseks on marginaali maksustamine, st. sarnaselt reisiteenuste erikorrale maksustatakse üksnes maksukohustuslase poolt kauba hinnale lisatud osa. Erikorda saab rakendada maksukohustuslane, kelle ettevõtluseks on nimetatud kaupade edasimüük. Antud erikorra rakendamine maksukohustuslasest edasimüüja poolt on vabatahtlik. Erikorda ei saa rakendada maksukohustuslane enda ettevõtluses kasutatud kauba edasimüümisel. Seega erikorra rakendamise üheks oluliseks tingimuseks on, et kaupa ei võeta enne edasimüüki maksukohustuslase enda ettevõtluses kasutusele. Kui kaupa ise kasutusele ei võetud, võib erikorda rakendada ka juhul, kui kauba soetamise ajal ei olnud teada, et antud kaup soetatakse edasimüügiks (Euroopa Kohtu kohtuasi C-280/04).

Erikorda rakendatakse selliste kaupade edasimüügil, mis on soetatud isikult, kes ei ole lisanud kauba hinnale käibemaksu – füüsiliselt isikult vm. mittemaksukohustuslaselt või maksukohustuslaselt, kes ka ise rakendas sama erikorda (k.a. teise liikmesriigi vastavatelt isikutelt). Seega soetatakse kaup isikult, kes selle omakorda oli soetanud lõpptarbijana ega saanud soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata. Siit tulenebki selle erikorra mõte ja põhjus – kuna käsitletav kaup on juba varem ostetud lõpptarbija poolt ja maksukohustuslasel, kes selle kauba mittemaksukohustuslaselt soetab, puudub võimalus kauba hinnas sisalduva sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, tekitaks kauba edasimüügil kogu kauba hinna maksustamine topeltnaksustamise. Kui maksukohustuslane soetab kauba teiselt maksukohustuslaselt, siis soetab ta selle koos sisendkäibemaksuga, mis tal on võimalik oma käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata ning edasimüügi maksustamisel topeltnaksustamist ei teki, seepärast ei ole põhjust taolisele müügile erikorda rakendada isegi juhul, kui tegemist on kasutatud kaubaga. Erikorda teiselt maksukohustuslaselt soetamisel saab rakendada juhul, kui maksukohustuslane kes seda kaupa talle võõrandas ei maksustanud kaupa, kuna see oli maksuvaba käive või seda võõrandati mitteettevõtluse käigus. Nendel juhtudel kauba võõrandaja ei saanud sisendkäibemaksu maha arvata (KMS § 41 lg 1 p 2; käibemaksudirektiivi art 314 ja 136). Kui maksukohustuslane võtab kauba oma ettevõtluses kasutusele, siis ta käitub ka ise osaliselt tarbijana ning ka sel juhul ei oleks kauba hilisema müügi korral käesoleva erikorra kasutamine õigustatud.

§ 41 lõige 2

Lõikes 2 defineeritakse kaubad – kasutatud kaup, originaalkunstiteos, kollektsooniese ja antiikese, mille osas on võimalik erikorda rakendada. Definitsioonid vastavad käibemaksudirektiivi artiklis 311 toodud vastavatele definitsioonidele.

Kasutatud kaubana käsitatakse mõningatel juhtudel muuhulgas ka kaupa, mis on olnud teise asja koostisosa ja kõlbab edasiseseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna. Näiteks erikorda rakendatakse eraisikult ostetud lammutamiseks mõeldud sõiduauto varuosade müümisel (C-471/15).

§ 41 lõige 3

Erikorra näol on tegemist marginaalskeemiga. Seega on selle kauba edasimüügi tehingu, mille osas maksukohustuslane soovib kasutada erikorda, maksustatav väärtus kauba müügi- ja ostuhinna vahe ehk marginaal, mida on vähendatud selles sisalduva käibemaksu võrra. See tähendab, et marginaal on brutosumma ja sisaldab juba käibemaksu, mistõttu tuleb see käibe maksustatava väärtuse leidmiseks jagada 1,24-ga.

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

§ 41 lõige 4

Erikorra alusel kauba edasimüügil esitatavale arvele ei märgita käibemaksu. Seega on taas tegemist erandiga § 37 sätestatud üldistest arvele esitatavatest tingimustest. Kuna arvele käibemaksu ei märgita, ei saa ka kauba soetaja sisendkäibemaksu maha arvata. Kui kaup müüakse selle erikorra alusel, siis on maksukohustuslane vastavalt § 37 lg 8 punktile 7 kohustatud arvele märkima kas „kasuminormi maksustamise kord – kasutatud kaubad“ või „kasuminormi maksustamise kord – kunstiteosed“ või kasuminormi maksustamise kord – kollektsooni- ja antiikesemed“. Nõuetele vastavat arvet ei pea väljastama juhul, kui kaup müüakse füüsilisele isikule isiklikuks otstarbeks.

§ 41 lõiked 5 ja 6

Maksukohustuslasel on võimalik ka erikorra rakendust laiendada ühendusevälisest riigist imporditavatele originaalkunstiteosele, kollektsooni- ja antiikesemele ja otse autorilt või autoriõiguse valdajalt ostetud originaalkunstiteostele nende edasimüügil. 1. jaanuarist 2025 täiendati seda loetelu, erikorda on õigus rakendada originaalkunstiteose edasimüügil ka juhul, kui teose müüb edasimüüjale teine maksukohustuslane, kes erikorda ei rakenda. Selleks et erikorda rakendada tuleb eelnevalt oma soovist teavitada maksuhaldurit. Kui maksukohustuslane lõikes 5 toodud erikorda rakendama hakkab, peab ta seda tegema vähemalt kahe kalendriaasta vältel.

§ 41 lõige 7

Imporditavate kaupade puhul võtab maksukohustuslane marginaali arvutamisel ostuhinnaks imporditava kauba maksustatava väärtuse koos kauba impordilt tasutud käibemaksuga. Kuna rakendades erikorda arvatakse impordil tasutud käibemaks maha

juba marginaali arvutamisel, siis tulenevalt lõikest 9 maksukohustuslane impordil tasunud käibemaksu täiendavalt sisendkäibemaksuna maha arvata ei saa.

§ 41 lõige 8

Lõige 8 on tühistatud alates 1.01.2009. Sätte kohaselt ei olnud maksukohustuslasele õigus maha arvata arvestatud käibemaksust käibemaksu, mille ta oli tasunud erikorda rakendanud maksukohustuslasele kauba soetamisel. Sätte tühistati, kuna erikorra puhul soetatakse kaupa isikutelt, kes ise kauba hinnale käibemaksu ei lisa (kauba hinnas sisaldub vaid varjatud käibemaks) ning seega ei olegi praktiliselt võimalik nimetatud käibemaksu maha arvata.

§ 41 lg 9

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

§ 41 lõige 10

Kuna arvel ei ole käibemaksusummat märgitud ja kogu käibemaksuarvestus toimub üksnes ostuarvete (või muude ostudokumentide) ja müügiarvete võrdlemise põhjal, siis on erikorda rakendavale maksukohustuslasele lõikes 10 eraldi sätestatud kohustus pidada täpset eraldi arvestust erikorra raames soetatud ja võõrandatud kaupade kohta. Olemas peavad olema dokumendid, mis tõendavad kauba soetamist isikult, kes ei ole maksukohustuslane või maksukohustuslaselt kes rakendab erikorda (siis on arvel olemas juba viide erikorra rakendamisele) ja mis sisaldavad tõendavat märget selle kohta, et soetati kaup, mis vastab § 41 lõikes 2 sätestatud kauba definitsioonile.

§ 41¹. Kinnisasja, metallijäätmete, väärismetalli ja metalltoodete käibemaksuga maksustamise erikord

(1) Kui maksukohustuslane võõrandab teisele maksukohustuslasele käesoleva paragrahvi lõikes 2 nimetatud kaupa, tasub kauba soetaja võõrandajale kauba käibemaksuta müügihinna. Kauba soetaja arvestab tehingu kohta väljastatud arvel märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksusummana võõrandaja asemel.

(2) Käesolevas paragrahvis sätestatud erikorda rakendatakse järgmiste kaupade käibe korral:

1) kinnisasi või selle osa, mille maksustatavale väärtusele käibemaksu lisamisest on maksukohustuslane vastavalt käesoleva seaduse § 16 lõikele 3 kohustatud maksuhaldurit teavitama;

2) metallijäätmed jäätmeseaduse § 104 tähenduses;

3) investeeringukuld, mille maksustatavale väärtusele käibemaksu lisamisest on maksukohustuslane vastavalt käesoleva seaduse § 16 lõikele 3 kohustatud maksuhaldurit teavitama;

4) väärismetall väärismetalltoodete seaduse tähenduses, välja arvatud investeeringukuld, ja väärismetalli sisaldav metallimaterjal, sealhulgas väärismetalli sisaldavad jäätmed, kui need võõrandatakse jäätmeluba mitteomavale maksukohustuslasele;

5) metalltooted KN koodidega 7208–7220 (välja arvatud tooted koodiga 721691, keevitustraad ja keevitusvardad), 7222, 7225, 7226, 7228 (välja arvatud keevitusvardad), 73011000, 730300–7306 (välja arvatud ventilatsiooni-, aspiratsiooni-, suitsu- ja vihmaveetorud), 73081000, 73082000, 73121061, 73121069, 731420 ja 73143900, mis on nimetatud komisjoni rakendusmääruses (EL) nr 1754/2015, millega muudetakse tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühist tollitariifistikku käsitleva nõukogu määruse (EMÜ) nr 2658/87 I lisa (ELT L 285, 30.10.2015, lk 1–926).;

(3) Käesoleva paragrahvi lõikes 2 nimetatud kauba soetamisel kajastab maksustatava tehingu ja tasumisele kuuluva käibemaksusumma kauba soetaja oma käibedeklaratsioonil selle kauba eest arve kättesaamise maksustamisperioodil.

(4) Käesoleva paragrahvi lõikes 1 nimetatud juhul arvab ostja sisendkäibemaksu arvestatud käibemaksust maha vastavalt käesolevas seaduses sätestatule samal maksustamisperioodil, kui ta arvestab käibemaksusumma enda tasutava käibemaksuna.

(5) Käesoleva paragrahvi lõikes 1 nimetatud tehing peab olema arvel eraldi välja toodud koos märkega „pöördmaksustamine”. Kui arve esitamise ajaks ei ole käive vastavalt käesoleva seaduse §-le 11 täielikult toimunud, tuleb käesoleva paragrahvi lõikes 1 nimetatud tehingu kohta väljastada eraldi arve koos märkega „pöördmaksustamine”.

Kommentaar:

Käibemaksuseaduse § 41¹ lisati seadusesse 1. jaanuarist 2011, mil kehtestati pöördmaks metallijäätmete ja teatud juhtudel kinnisasjade käibe. Kinnisasjade puhul rakendatakse siseriiklikku pöördmaksustamist vaid juhul, kui müüakse KMS § 16 lg 2 punktis 3 nimetatud maksuvaba kinnisasja, kuid kinnisasja müüja soovib seda tehingut maksustada ning teavitab sellest maksuhaldurit vastavalt KMS § 16 lõikele 3. Seega see ei puuduta uusi ehitisi (st nende kinnisasjade käive, mis ei ole maksust vabastatud) ega eluruumi (st nende kinnisasjade käive, kus puudub võimalus käivet maksustada).

1. aprillist 2012 pöördmaksustamisele kuuluvate kaupade nimekirja lisati kullamaterjal ja investeerimiskuld. 1. juulist 2014 rakendatakse erikorda kõikidele väärismetallidele ja väärismetalli sisaldavale metallimaterjalile, sealhulgas väärismetalli sisaldavatele jäätmele, kui see võõrandatakse jäätmeluba mitteomavale maksukohustuslasele. Väärismetallideks on kuld, hõbe, plaatina ja plaadium ning nende sulamid (väärismetalli seaduse § 2 punkt 1). Pöördmaksustatakse väärismetalli sisaldav metallimaterjal, sõltumata asjaolust kui suur on väärismetalli sisaldus. Erikorra alusel maksustatakse metallimaterjal, mitte aga toode, mis on sellest materjalist valmistatud. Näiteks kui arvutitootja ostab kulda emaplaadi jaoks, siis kulla müümisel/ostmisel rakendatakse pöördmaksustamist. Kui müüakse arvutit, mis sisaldab mingis osas kulda, siis pöördmaksustamist ei rakendata. Kullamaterjali pöördmaksustamist ei ole alates 1. juulist 2014 seaduses eraldi märgitud, kuna kuld on väärismetall ning selle eraldi märkimine ei ole vajalik. Samuti nagu teiste väärismetallide osas, ei oma alates 1. juulist 2014 kulla sisaldus metallimaterjalis tähendust, pöördmaksustatakse kõik kulda sisaldavad metallimaterjalid. Investeerimiskuld jäi eraldi nimetatuna pöördmaksustatavate kaupade loetellu, kuna investeerimiskuld on üldjuhul vastavalt KMS § 16 lg 2 punktile 8 maksuvaba. Investeeringukulla käive pöördmaksustatakse erikorra alusel üksnes juhul,

kui kauba võõrandaja on otsustanud investeerimiskulla käibe maksustada ja on sellest vastavalt KMS § 16 lõikele 3 maksuhaldurit teavitanud.

1. jaanuarist 2017 rakendatakse pöördmaksustamist ka teatud metalltoodetele. Pöördmaksustamisele kuuluvad metalltooted on KN koodidega 7208–7220 (välja arvatud tooted koodiga 721691, keevitustraat ja keevitusvardad), 7222, 7225, 7226, 7228 (välja arvatud keevitusvardad), 73011000, 730300–7306 (välja arvatud ventilatsiooni-, aspiratsiooni-, suitsu- ja vihmaveetorud), 73081000, 73082000, 73121061, 73121069, 731420 ja 73143900. Kuni 1. maini 2018 rakendati pöördmaksustamist ka koodiga 721691 toodetele (nt profiilplekk) ning ventilatsiooni-, aspiratsiooni-, suitsu- ja vihmaveetorudele.

Erikorda rakendatakse maksupettustevastase meetmena. Erikorra sätestamise aluseks on käibemaksudirektiivi artiklid 198–199a. Erikorra kohaselt maksustatakse kaupa saaja poolt – nn siseriiklik pöördmaksustamine. Siseriikliku pöördmaksustamise korral on käive müüjal, kuid käibemaksu tasumise kohustus ostjal. Seega see arvestuskord ei mõjuta maksustatava käibe suurust, mis on oluline juhul, kui isikul on osaline käibemaksu mahaarvamine.

Siseriiklikku pöördmaksustamist rakendatakse vaid juhul, kui nii müüja kui ka ostja on Eestis registreeritud käibemaksukohustuslased. Seega erikorda ei rakendata kauba müümisel piiratud käibemaksukohustuslasele, välisriigi käibemaksukohustuslasele ja isikutele, kes pole käibemaksukohustuslased. Samuti ostja ei pea käibemaksu arvestama kui ta soetab nimetatud kaupu mittemaksukohustuslaselt.

Siseriikliku pöördmaksustamise korral kauba müüja märgib käibemaksusumma arvele, kuid ei tasu arvel märgitud käibemaksu eelarvesse ning deklareerib käivet informatsioonina käibedeklaratsiooni lahtris 9. Pöördmaksustatavad kaubad peavad olema arvel eraldi välja toodud ja märkega „pöördmaksustamine“. Kui arve esitamise ajaks ei ole käive täielikult toimunud vastavalt KMS §-s 11 sätestatule (käive on toimunud kui kaup on lähetatud või teenus osutatud või arve tasutud) tuleb pöördmaksustatavate kaupade kohta esitada eraldi arve koos märkega „pöördmaksustamine“.

Kauba soetaja tasub müüjale käibemaksuta hinna ning deklareerib arvel märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksuna. Käibedeklaratsioonil deklareerib ta kauba maksustatava väärtuse lahtris 1 ning informatsiooni lahtrites 7 ja 7.1. Käibemaks deklareeritakse lahtris 4. Kui kauba soetaja kasutab kaupa maksustatava käibe jaoks, siis ta deklareerib samal perioodil seda käibemaksu ka sisendkäibemaksuna lahtris 5 (kui tegemist on põhivaraga siis ka lahtris 5.2). Seega teeb nõ pluss/miinus tehte ning reaalselt käibemaksu eelarvesse ei tasu. Ostja deklareerib käibe maksustatava väärtuse, käibemaksu ning sisendkäibemaksu maksustamisperioodil, millal arve saadakse.

§ 42. Avalikul enampakkumisel müüdud kasutatud kauba, originaalkunstiteose, kollektsiooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikord

(1) Kui kasutatud kaup, originaalkunstiteos, kollektsiooni- või antiikese müüakse avalikul enampakkumisel, on enampakkumise korraldaja käibe maksustatav väärtus kauba müügihinna ja komitendile makstava hinna vahe, mida on vähendatud selles sisalduva käibemaksu võrra.

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

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

(4) Enampakkumise korraldaja ei märgi ostjale esitatavale arvele või muule müügidokumendile käesoleva paragrahvi lõike 1 kohaselt arvestatud maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaksusummat.

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

(6) Enampakkumise korraldajana tegutsev maksukohustuslane, kellele on kaup toimetatud käesoleva paragrahvi lõikes 5 nimetatud lepingu alusel, peab esitama komitendile aruande, milles on märgitud kauba enampakkumise hind ja tulemus, mis saadakse komitendi makstava komisjonitasu mahaarvamisest enampakkumise hinnast. Aruannet käsitletakse ühtlasi komitendi arvena enampakkumise korraldajale.

Kommentaar

Paragrahvis 42 on reguleeritud avalikul enampakkumisel müüdü kasutatud kauba, originaalkunstiteose ning kollektiiv- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikord, mille aluseks on käibemaksudirektiivi artiklid 333–341.

See erikord on samuti oma olemuselt marginaali (antud juhul komisjonitasu) maksustamine kogukäibe maksustamise asemel. Erikord sätestab enampakkumise korraldaja maksustatava käibe arvestuse põhimõtted. Erikorra rakendamise eelduseks on, et kauba müüb enampakkumise kaudu §-s 41 sätestatud erikorda rakendav isik, kellel on enampakkumise korraldajaga sõlmitud leping, mille alusel enampakkumise korraldaja saab kauba müügil komisjonitasu. Kuna tegemist on nn. komisjonimüügiga, siis käsitletakse enampakkumise korraldaja tegevust käibemaksu mõttes kauba ostu-müügina, mitte teenuse osutamisenä.

Enampakkuja käibe maksustatava väärtuse leidmisel võetakse aluseks kauba müügihind ehk hind, mille kauba enampakkumisel soetanud isik pidi enampakkumise korraldajale tasuma (kauba hind koos muude tasudega), sellest müügihinnast lahutatakse summa, mille enampakkumise korraldaja maksab isikule, kes kauba enampakkumisele andis, ehk komitendile, ning vähendatakse saadud vahet (komisjonitasu) selles sisalduva käibemaksu võrra, jagades summa 1,24-ga.

Enampakkumise korraldaja ei märgi enampakkumisel kauba ostnud isikule väljastatavale arvele vm. müügidokumendile käibemaksusummat. Seega ei saa kauba soetanud isik käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata.

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

§ 43. Teenuse, ühendusesisese kaugmüügi ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu kauba võõrandamise käibemaksuga maksustamise erikord

(1) Teenuse, ühendusesisese kaugmüügi ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu võõrandatava kauba (edaspidi käesolevas paragrahvis erikorruga hõlmatud kaubad ja teenused) käibemaksuga maksustamisel võivad maksukohustuslane ja ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik (edaspidi käesolevas paragrahvis erikorda rakendav isik) rakendada käesolevas paragrahvis sätestatud käibemaksuga maksustamise erikorda (edaspidi käesolevas paragrahvis erikord) tingimusel, et:

1) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on Eestis, osutab teenust, mille käibe tekkimise koht on teises liikmesriigis, isikule, kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena;

2) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust, kuid kelle püsiv tegevuskoht asub Eestis, osutab teenust, mille käibe tekkimise koht on teises liikmesriigis, isikule, kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena;

3) ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, osutab teenust liikmesriigi isikule, kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena;

4) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on Eestis, teostab ühendusesisest kaugmüüki;

5) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on Eestis, võimaldab internetipõhise kauplemiskoha kaudu maksukohustuslasel, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, teostada ühendusesisest kaugmüüki;

6) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust, kuid kelle püsiv tegevuskoht asub Eestis, teostab ühendusesisest kaugmüüki;

7) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust, kuid kelle püsiv tegevuskoht asub Eestis, võimaldab internetipõhise kauplemiskoha kaudu maksukohustuslasel, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, teostada ühendusesisest kaugmüüki;

8) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, teostab ühendusesisest kaugmüüki Eestist;

9) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, võimaldab internetipõhise kauplemiskoha kaudu maksukohustuslasel, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, teostada ühendusesisest kaugmüüki Eestist;

10) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on Eestis, võimaldab internetipõhise kauplemiskoha kaudu maksukohustuslasel, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, kaupa võõrandada maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule, kui võõrandatava kauba toimetamine soetajale algab ja lõpeb samas liikmesriigis, sealhulgas Eestis;

11) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust, kuid kelle püsiv tegevuskoht asub Eestis, võimaldab internetipõhise kauplemiskoha kaudu

maksukohustuslasel, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, ühenduses asuvat kaupa võõrandada maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule, kui võõrandatava kauba toimetamine soetajale algab ja lõpeb samas liikmesriigis, sealhulgas Eestis;

12) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, võimaldab internetipõhise kauplemiskoha kaudu maksukohustuslase, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, Eestis asuvat kaupa võõrandada Eestis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule.

(2) Erikorda tuleb kohaldada kõigi erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste maksustamisel.

(3) Maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht on Eestis, ei rakenda erikorda niisuguse teenuse osutamisel, mille käibe tekkimise koht on Eestis või teises liikmesriigis, kus asub tema püsiv tegevuskoht.

(4) Kui maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kelle püsiv tegevuskoht on Eestis ja teises liikmesriigis, on valinud erikorra rakendamise Eestis, siis on selline otsus maksukohustuslase jaoks siduv erikorra rakendamise alustamise kalendriaastal ja kahel sellele järgneval kalendriaastal.

(5) Kui maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, teostab ühendusesisest kaugmüüki Eestist ja teisest liikmesriigist või võimaldab internetipõhise kauplemiskoha kaudu maksukohustuslasel, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, Eestis asuvat kaupa võõrandada Eestis ja teises liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule, ning on valinud erikorra rakendamise Eestis, siis selline otsus on maksukohustuslase jaoks siduv erikorra rakendamise alustamise kalendriaastal ja kahel sellele järgneval kalendriaastal.

(6) Maksukohustuslane, kes soovib erikorda rakendada, või käesoleva paragrahvi lõike 1 punktis 3 nimetatud ettevõtjusega tegelev ühendusevälise riigi isik, kes soovib end erikorra alusel Eestis registreerida, esitab maksuhalduri veebilehel elektroonilise portaali kaudu selleks avalduse.

(7) Maksuhaldur annab ettevõtjusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule konkreetse erikorra rakendamiseks registreerimisnumbri ja teatab talle selle elektrooniliselt viie tööpäeva jooksul avalduse saamisest arvates.

(8) Erikorda hakatakse rakendada alates selle kvartali esimesest päevast, mis järgneb kvartalile, kui maksukohustuslane esitas erikorra rakendamiseks maksuhaldurile avalduse või ettevõtjusega tegelev ühendusevälise riigi isik registreeriti.

(9) Kui isik võõrandab erikorraga hõlmatud kaupa või osutab erikorraga hõlmatud teenust enne käesoleva paragrahvi lõikes 8 nimetatud päeva, rakendatakse erikorda esimesest erikorraga hõlmatud tehingu toimumise päevast alates tingimusel, et isik on esitanud avalduse erikorra rakendamiseks hiljemalt erikorraga hõlmatud kauba võõrandamise või teenuse osutamise kuule järgneva kuu kümnendal kuupäeval.

(10) Erikorda rakendav isik esitab maksuhalduri veebilehel elektroonilise portaali kaudu iga kvartali kohta erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste käibedeklaratsiooni. Erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste käibedeklaratsioon esitatakse järgmise kvartali esimese kuu lõpuks. Erikorda rakendav isik tasub tasumisele kuuluva käibemaksusumma nimetatud käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks.

(11) Kui erikorda rakendaval maksukohustuslasel on püsiv tegevuskoht teises liikmesriigis, kust ta osutab maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule teenust, mille käibe tekkimise koht on mujal liikmesriigis, kus maksukohustuslasel puudub püsiv tegevuskoht, siis selliste teenuste käive deklareeritakse erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste käibedeklaratsioonil.

(12) Kui erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste eest on tasutud muus valuutas kui euro, siis erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste käibedeklaratsioonil vajalike andmete väljendamiseks eurodes kohaldatakse Euroopa Keskpanga määratud euro vahetuskurssi, mis kehtis käibedeklaratsiooni esitamise kvartalile eelnenud kvartali viimasel päeval, või kui selle päeva kurssi ei ole avaldatud, siis järgmise avaldamispäeva vahetuskurssi.

(13) Erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste käibedeklaratsiooni andmete muudatused esitatakse jooksva kvartali asjaomasel käibedeklaratsioonil kolme aasta jooksul algse deklaratsiooni esitamise tähtpäevast alates, märkides liikmesriigi, kus erikorraga hõlmatud kaup võõrandati või teenust osutati, ning perioodi ja käibemaksusumma, mille puhul muudatus on vajalik.

(14) Erikorda rakendav isik ei või erikorraga hõlmatud maksustatava tegevusega seoses oma tasumisele kuuluvast käibemaksust sisendkäibemaksuna maha arvata käibemaksu, mis on tasutud liikmesriigis, mille puhul konkreetset erikorda rakendatakse, kuid tal on õigus selle tagastamist taotleda asjaomase liikmesriigi maksuhaldurilt.

(15) Erikorda rakendav isik on kohustatud säilitama kümme aastat alates tehingu toimumise aasta 31. detsembrist järgmist teavet:

- 1) liikmesriik, kuhu kaup võõrandati või teenust osutati;
- 2) võõrandatud kauba kirjeldus ja kogus või osutatud teenuse liik;
- 3) kauba võõrandamise või teenuse osutamise kuupäev;
- 4) maksustatav summa ja kasutatav vääring;
- 5) maksustatava summa hilisem suurendamine või vähendamine;
- 6) kohaldatav käibemaksusumma;
- 7) tasumisele kuuluv käibemaksusumma ja kasutatav vääring;
- 8) saadud maksete laekumise kuupäev ja summa;
- 9) enne kauba võõrandamist või teenuse osutamist saadud ettemaksed;
- 10) arve väljastamise korral arves sisalduv teave;
- 11) teenuse puhul teave, mida kasutatakse kliendi asu- või elukoha kindlaksmääramiseks, ning kauba puhul teave, mida kasutatakse kauba saajale toimetamise algus- ja lõppkoha kindlaksmääramiseks;
- 12) tõendid kauba võimaliku tagastamise kohta, sealhulgas maksustatav summa ja kohaldatav käibemaksusumma.

(16) Erikorda rakendav isik on kohustatud maksuhalduri nõudmisel tegema käesoleva paragrahvi lõikes 15 nimetatud teabe viivitamata elektrooniliselt kättesaadavaks.

(17) Erikorda rakendav isik teatab maksuhalduri veebilehel elektroonilise portaali kaudu erikorra hõlmatud kaupade võõrandamise või teenuste osutamise lõpetamisest, oma tegevuse muutmisest selliselt, et ta ei täida enam erikorra rakendamiseks vajalikke tingimusi, ja käesoleva paragrahvi lõikes 6 nimetatud avalduses esitatud andmete muutumisest muudatuse kuule järgneva kuu kümnendaks kuupäevaks. Erikorra rakendamise lõpetamisest, kui isik jätkuvalt võõrandab erikorra hõlmatud kaupa või osutab erikorra hõlmatud teenust, tuleb teatada maksuhaldurile vähemalt 15 päeva enne selle kvartali lõppu, kui ta kavatses lõpetada erikorra rakendamise.

(18) Maksuhaldur lõpetab maksukohustuslase suhtes erikorra rakendamise või kustutab registrist ettevõtlusega tegeleva ühendusevälise riigi isiku, kui esineb vähemalt üks järgmistest asjaoludest:

- 1) erikorda rakendav isik on teatanud, et ta enam ei võõranda kaupu või ei osuta teenuseid, mis on erikorra hõlmatud;
- 2) erikorda rakendav isik ei ole kahe aasta jooksul erikorra alusel maksustatavaid kaupu võõrandanud või teenuseid osutanud;
- 3) erikorda rakendav isik ei vasta enam erikorra rakendamise tingimustele;
- 4) erikorda rakendav isik on korduvalt jätnud erikorra rakendamiseks kehtestatud nõuded täitmata.

(19) Maksuhaldur saadab erikorda rakendavale isikule tema suhtes erikorra rakendamise lõpetamise või tema kustutamise otsuse elektrooniliselt. Otsus jõustub otsuse saatmise kvartalile järgneva kvartali esimesel päeval. Kui erikorra rakendamise lõpetamine on seotud isiku asukoha või püsiva tegevuskoha muutumisega, jõustub otsus selle muutuse kuupäeval. Kui erikorra rakendamise lõpetamine või erikorda rakendava isiku registrist kustutamine on seotud selle isiku poolt korduvalt erikorra rakendamiseks kehtestatud nõuete täitmata jätmisega, jõustub otsus selle elektroonilisele edastamisele järgneval päeval.

(20) Kui maksuhaldur lõpetab maksukohustuslase suhtes erikorra rakendamise või kustutab ettevõtlusega tegeleva ühendusevälise riigi isiku registrist, kuna isik on korduvalt jätnud erikorra rakendamiseks kehtestatud nõuded täitmata, ei ole isikul õigust erikorda ja käesoleva seaduse §-s 43¹ sätestatud erikorda rakendada kahe aasta jooksul erikorra rakendamise lõpetamise otsuse jõustumise kvartalile järgnevast kvartalist arvates.

(21) Käesoleva paragrahvi tähenduses on erikorra rakendamiseks kehtestatud nõuete täitmata jätmise korduv, kui esineb vähemalt üks järgmistest asjaoludest:

- 1) maksuhaldur on elektrooniliselt väljastanud erikorda rakendavale isikule kolme vahetult eelneva kvartali kohta meeldetuletused erikorra hõlmatud kaupade ja teenuste käibedeklaratsioonide esitamise kohustusest, kuid neid deklaratsioone ei ole ühegi asjaomase kvartali kohta kümne päeva jooksul meeldetuletuse saatmisest arvates esitatud;

- 2) maksuhaldur on elektrooniliselt väljastanud erikorda rakendavale isikule kolme vahetult eelneva kvartali kohta meeldetuletused käibemaksuvõlgnevusest, kuid isik ei ole võlgu olevat käibemaksusummat ühegi asjaomase kvartali kohta kümne päeva jooksul meeldetuletuse saatmisest arvates tasunud, välja arvatud juhul, kui maksmata summa on väiksem kui 100 eurot iga kvartali kohta;

3) pärast maksuhalduri taotlust ning üks kuu pärast maksuhalduri saadetud meeldetuletust ei ole erikorda rakendav isik teinud elektrooniliselt kättesaadavaks käesoleva paragrahvi lõikes 15 nimetatud teavet.

(22) Käesoleva paragrahvi lõike 1 punktis 3 nimetatud ettevõtlusega tegelev ühenduseväline riigi isik, kes on valinud erikorra kasutamise, ei saa endale määrata maksuesindajat.

Kommentaar

1. juulist 2021 asendati elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikord teenuse, ühendusesisese kaugmüügi ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu kauba võõrandamise käibemaksuga maksustamise erikorraga. Sisuliselt laiendati varem kehtinud korda ka muudele teenustele kui elektroonilise side teenus ja elektrooniliselt osutatav teenus, mida osutatakse mittemaksukohustuslasele ja mille käibe tekkimise koht on teine liikmesriik (KMS § 10 lõige 4). Sellisteks teenusteks on näiteks kinnisasjaga seotud teenused (ehitamine, hindamine) ja kultuuri-, kunsti-, spordi-, hariduse- või meelelahutusteenused (etendused, kontserdid, näitused). Lisaks teenuse osutamisele on võimalus erikorda rakendada ka ühendusesisesel kaugmüügil ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu maksukohustuslasel, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, Eestis asuva kauba mittemaksukohustuslasele võõrandamisel. Erikorra rakendamine lihtsustab maksukohustuslase teises liikmesriigis tekkiva maksukohustuse täitmist. Maksukohustuslane, kellel on õigus erikorda rakendada ja kes on valinud erikorra rakendamise teises liikmesriigis maksukohustuse täitmiseks, deklareerib teises liikmesriigis tekkiva käibe (internetipõhist kauplemiskohta omav isik teatud juhul ka Eestis tekkiva käibe (lõike 1 punktid 10–12)) ja tasub käibemaksu Eesti maksuhaldurile maksuhalduri veebilehel elektroonilise portaali kaudu. Vt ka KMS § 4 lõike 1³ kommentaarides toodud näiteid.

Lõikes 1 sätestatakse tingimused, millisel juhul on isikul õigus teenuse, ühendusesisese kaugmüügi ja internetipõhise kauplemiskoha kaudu kauba võõrandamise käibemaksuga maksustamise erikorda rakendada. Ühenduses asukohta omav maksukohustuslane saab valida erikorra rakendamiseks oma asukoha liikmesriigi. Seega Eestis ettevõtte asukohta omav maksukohustuslane, olenemata sellest, kas ta on teistes liikmesriikides maksukohustuslasena registreeritud või mitte, saab valida erikorra rakendamiseks (nn registreerimisliikmesriigiks) üksnes Eesti (lõike 1 punktid 1, 4, 5 ja 10).

Maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht asub väljaspool ühendust, kuid kes omab Eestis maksukohustuslasena registreeritud püsivat tegevuskohta, võib valida erikorra rakendamiseks registreerimisliikmesriigiks Eesti ka juhul, kui tal on ka teistes liikmesriikides maksukohustuslasena registreeritud püsivaid tegevuskohti (lõike 1 punktid 2, 6, 7 ja 11). Kui selline ühenduseväline riigi isik on valinud erikorra rakendamiseks Eesti, siis ta ei saa muuta seda valikut alates registreerimisest sellele järgneva kahe kalendriaasta jooksul (lõige 4).

Ühenduseväline riigi isik, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, osutab ühenduses mittemaksukohustuslasele teenuseid,

võib valida erikorra kasutamiseks registreerimisriigiks Eesti olenemata sellest, kas ta Eestis mittemaksukohustuslasele teenuseid osutab või mitte (lõike 1 punkt 3).

Kui maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, teostab ühendusesisest kaugmüüki või võimaldab internetipõhise kauplemiskoha kaudu maksukohustuslasel, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, ühenduses asuvat kaupa võõrandada mittemaksukohustuslasele, kui võõrandatava kauba toimetamine soetajale algab ja lõpeb samas liikmesriigis, saab ta valida erikorra kasutamiseks registreerimisliikmesriigiks Eesti ainult juhul, kui ta teostab Eestist ühendusesisest kaugmüüki või võimaldab internetipõhise kauplemiskoha kaudu maksukohustuslasel, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, võõrandada Eestis asuvat kaupa mittemaksukohustuslasele Eestis (lõike 1 punktid 8, 9 ja 12). Sellisel juhul tekib sellisel ühendusevälise riigi ettevõtlusega tegelevale isikul Eestis maksukohustuslasena registreerimise kohustus, kuna käive tekib Eestis. Vastavalt KMS § 20 lõikele 6 tuleb sellisel isikul määrata omale maksuesindaja. Kui selline maksukohustuslane teostab ühendusesisest kaugmüüki ka teistest liikmesriikidest või võõrandab kaupu ka teistes liikmesriikides on valinud erikorra rakendamise Eestis, siis ta ei saa muuta seda valikut alates registreerimisest sellele järgneva kahe kalendriaasta jooksul (lõige 5).

Erikorra rakendamine Eestis tähendab, et isik on erikorra rakendamiseks registreeritud Eestis ja ta täidab Eesti maksuhalduri kaudu teistes liikmesriikides erikorraga hõlmatud kauba võõrandamisel ja teenuse osutamisel tekkinud käibemaksukohustuse. Isik saab olla registreeritud erikorra rakendamiseks ainult ühes riigis.

Isik, kes on valinud erikorra rakendamise peab seda rakendama kõikide enda poolt erikorraga hõlmatud kauba võõrandamiste ja teenuse osutamiste suhtes. Erikorda ja üldkorda üheaegselt ei rakendata (lõige 2), va lõikes 3 toodud juhul. Maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht on Eestis, ei rakenda erikorda niisuguse teenuse osutamisel, mille käibe tekkimise koht on Eestis või teises liikmesriigis, kus asub tema püsiv tegevuskoht (lõige 3).

Lõikes 6 sätestatakse erikorra kasutamiseks avalduse esitamise kohustus. Avaldus tuleb esitada maksuhalduri veebilehe kaudu erikorra rakendamiseks loodud portaalis. Avalduses esitatav andmekoosseis (ettevõtja nimi, kontaktid, tegevuskoha andmed, registreerimisnumber jne) on kehtestatud komisjoni rakendusmääruse, millega kehtestatakse nõukogu määruse (EL) nr 904/2010 üksikasjalikud rakenduseeskirjad seoses erikordadega, mis hõlmavad maksukohustuslaste poolt mittemaksukohustuslastele teenuste osutamist, kaupade kaugmüüki ja teatavaid omamaiseid tarneid. Eestis registreeritud maksukohustuslasele erikorra rakendamiseks eraldi registreerimise numbrit ei anta. Ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule, antakse konkreetse erikorra rakendamiseks registreerimisnumbri (lõige 7). See number on üksnes erikorra rakendamiseks ja Eesti maksukohustuslasena sellist isikut ei registreerita.

Lõigetes 8 ja 9 sätestatakse erikorra rakendamise alustamise aeg. Erikorda rakendatakse üldjuhul sellest teavitamisele või ühendusevälise riigi isiku registreerimisele järgneva kvartali esimesest päevast. Kui erikorraga hõlmatud kaupu on võõrandatud või teenuseid on hakatud osutama varem, on maksukohustuslasel võimalik hakata erikorda rakendama enne erikorra rakendamisest teavitamisele järgneva kvartali esimest kuupäeva. Sellisel

juhul algab erikorra rakendamine erikorraga hõlmatud kauba võõrandamise või teenuse osutamise päevast tingimisel, et maksukohustuslane ja ühendusevälise riigi isik on esitanud lõikes 6 nimetatud avalduse hiljemalt teenuse osutamisele järgneva kuu kümnendaks kuupäevaks.

Lõigetes 10–12 on sätestatud deklareerimisega seotud kohustused. Lõige 10 sätestab kvartalis erikorraga hõlmatud kaupade võõrandamise ja teenuste osutamise kohta erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste käibedeklaratsiooni esitamise kohustuse. Nimetatud deklaratsioon esitatakse kvartalile järgneva kuu viimaseks kuupäevaks. Kui isik ei tee ühtegi erikorraga hõlmatud tehingut deklareerimisperioodi jooksul, siis esitatakse nullsummaline deklaratsioon. Nimetatud deklaratsioonis tuleb esitada käibemaksu summa eurodes sendi täpsusega. Erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste käibedeklaratsioonil esitatavate andmete loetelu on kehtestatud komisjoni rakendusmääruse (EL) 2020/194, millega kehtestatakse nõukogu määruse (EL) nr 904/2010 üksikasjalikud rakenduseeskirjad seoses erikorraga, mida kohaldatakse maksukohustuslaste suhtes, kes osutavad teenuseid mittemaksukohustuslastele, tegelevad kaupade kaugmüügiga ja teatavate riigisiseste kaubatarnetega, III lisas. Nimetatud deklaratsioonil esitatakse muuhulgas järgmised andmed:

- 1) erikorda rakendava isiku maksukohustuslasena registreerimise number;
- 2) liikmesriigid, kus erikorraga hõlmatud kaup võõrandati või teenust osutati;
- 3) maksumäärad liikmesriikide kaupa;
- 4) ühendusesisese kaugmüügi korras Eestist teise liikmesriiki võõrandatud kaupade maksustatav väärtus ja nendelt kaupadelt tasumisele kuuluv käibemaksusumma eurodes liikmesriikide kaupa;
- 5) ühendusesisese kaugmüügi korras teisest liikmesriigist võõrandatud kaupade maksustatav väärtus ja nendelt kaupadelt tasumisele kuuluv käibemaksusumma eurodes liikmesriikide kaupa;
- 6) internetipõhise kauplemiskoha kaudu võõrandatud ühendusevälise riigi isiku kauba, kui kauba toimetamine soetajale algab ja lõpeb samas liikmesriigis (KMS § 4 lg 1³), maksustatav väärtus ja tasumisele kuuluv käibemaksusumma eurodes liikmesriikide kaupa;
- 7) osutatud teenuste maksustatav väärtus ja nendelt teenustelt tasumisele kuuluv käibemaksusumma eurodes liikmesriikide kaupa;
- 8) kaupade ja teenuste maksustatav väärtus ja nendelt tasumisele kuuluv käibemaksusumma kokku eurodes liikmesriikide kaupa;
- 9) kokku tasumisele kuuluv käibemaksusumma eurodes.

Kui erikorraga hõlmatud teenuseid osutav maksukohustuslane omab püsivaid tegevuskohti ka teistes liikmesriikides ja on deklareerimisperioodi jooksul nendest teistest liikmesriikidest osutanud teenuseid, mille käibe tekkimise koht on mujal liikmesriigis, kui püsiva tegevuskoha liikmesriik, siis need teenused deklareeritakse samuti erikorra alusel esitataval käibedeklaratsioonil märkides sellest riigist osutatud teenuste maksustatava väärtuse, maksumäära, kogusumma ja kogu tasumisele kuuluva käibemaksusumma iga liikmesriigi kohta eraldi (lõige 11). Näiteks kui Eestis erikorda kasutaval ettevõtjal on püsiv tegevuskoht Soomes, siis Soomes asuvatele mittemaksukohustuslastele osutatavad teenused deklareeritakse ja käibemaks tasutakse Soomes. Kui Soomes asuv püsiv tegevuskoht osutab erikorraga hõlmatud teenuseid Rootsis asuvale mittemaksukohustuslasele, siis need teenused deklareeritakse Eestis erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste käibedeklaratsioonil (lõige 10).

Kui erikorraga hõlmatud kaupade ja teenuste eest on tasutud muudes valuutades kui euro, siis arvestatakse muud valuutad ümber eurodeks kasutades deklareeritava kvartali viimasel päeval kehtinud Euroopa Keskpanga määratud euro vahetuskursse (lõige 12).

Kui varemalt mil kehtis erikord vaid üksnes elektroonilise side teenustele või elektrooniliselt osutatavatele teenustele, siis tuli eelmiste perioodide deklaratsioonide parandamiseks esitada muudetava perioodi kohta uus deklaratsioon. uue korra kohaselt mis kehtib alates 2021. aasta 1. juulist esitatakse alates 2021. aasta 1. juulist esitatud deklaratsioonide muudatused jooksva kvartali deklaratsioonil (lõige 13). Kuni 2021. aasta 30. juunini esitatud deklaratsioonide muudatused esitatakse asjaomase deklaratsiooni muutmisega.

Kui Eestis erikorda rakendav maksukohustuslane soetab erikorraga hõlmatud kaupade võõrandamiseks või teenuste osutamiseks kaupu või teenuseid teisest liikmesriigist, siis sarnaselt tavakorras maksukohustuslasena tegutsemisele ei ole tal selliste kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaksu õigus oma Eestis deklareeritavalt maksustatavalt käibelt maha arvata. Sellisel juhul on isikul õigus soetustelt tasutud käibemaks vastavalt riigilt tavakorras mitteresidendina tagasi taotleda (KMS § 34 lõige 5) (lõige 14).

Lõige 15 sätestab kohustuse pidada arvestust erikorraga seotud tehingutest kehtestades loetelu teabest, mida erikorda rakendav isik peab säilitama kümme aastat alates tehingu toimumise aasta 31. detsembrist. Nimetatud teave tuleb maksuhalduri nõudmisel teha viivitamata elektrooniliselt kättesaadavaks. Seejuures tuleb teavet säilitada selliselt, et seda on võimalik teha viivitamata elektrooniliselt kättesaadavaks iga üksikkauba ja osutatud teenuse kohta (lõige 16).

Lõigetes 17–19 sätestatakse erikorra rakendamise lõpetamisega seotud tähtajad ja tingimused. Lõige 17 sätestab tähtajad, mille jooksul tuleb erikorda rakendaval isikul maksuhaldurit teavitada, kui ta n-ö omal algatusel lõpetab erikorra rakendamise või kui isiku maksuhaldurile teavitatud andmed on muutunud. Kui isik muudab oma ettevõtlust selliselt, et ta lõpetab erikorraga hõlmatud kaupade võõrandamise ja teenuste osutamise, siis ta teatab sellest maksuhaldurile hiljemalt erikorra rakendamise lõpetamise kuule järgneva kuu 10. päeval. Kui erikorra rakendamise lõpetamine on tingitud ettevõtte asukoha või püsiva tegevuskoha muutumisest, siis isik ei vasta enam erikorra rakendamise tingimustele Eestis. Sellisel juhul peab isik erikorra jätkuvaks kasutamiseks märkima oma registreerimisliikmesriigiks muu liikmesriigi, kus asub tema ettevõtte asukoht, või juhul, kui tema ettevõtte asukoht pole ühenduses, siis liikmesriigi, kus on tema püsiv tegevuskoht.

Kui isik jätkab erikorraga hõlmatud teenuste osutamist, kuid soovib lõpetada erikorra rakendamise, siis on ta kohustatud erikorra rakendamise lõpetamisest teatama maksuhaldurile vähemalt 15 päeva enne selle kvartali lõppu, kui ta kavatses lõpetada erikorra rakendamise.

Lõige 18 sätestab juhud, mille korral maksuhaldur arvab maksukohustuslase erikorra rakendamisest välja, ehk lõpetab maksukohustuslase erikorra rakendamise õiguse või kustutab ettevõtlusega tegeleva ühendusevälise riigi isiku registrist. Lisaks, kui isik ise teatab erikorra rakendamisest loobumisest, lõpetab maksuhaldur isiku erikorra rakendamise, kui isik on lõpetanud erikorraga hõlmatud kaupade võõrandamise või teenuste osutamise või isik ei vasta enam erikorra rakendamise tingimustele. Erikorraga

hõlmatud kaupade võõrandamise või teenuste osutamise lõpetamiseks loetakse seda, kui isik ei ole neid kaupu võõrandanud või teenuseid osutanud kahe aasta jooksul üheski liikmesriigis. Samuti on õigus erikorra kasutamisest kõrvale jätta isik, kes on korduvalt rikkunud erikorra rakendamiseks kehtestatud nõudeid. Mida loetakse korduvaks rikkumiseks on kirjas lõikes 21. Kui isik arvatakse erikorra rakendamisest välja erikorra korduva rikkumise põhjusel, siis kaotab isik õiguse rakendada erikorda ja ka KMS § 43¹ sätestatud erikorda kahe aasta jooksul mistahes liikmesriigis alates erikorra rakendamise lõpetamise otsuse jõustumise kvartalile järgnevast kvartalist (lõige 20).

Isik, kelle erikorra rakendamine on lõpetatud, täidab oma maksukohustuse vahetult selles liikmesriigis, kus ta erikorraga hõlmatud kaupu võõrandas või teenuseid osutas, ehk liikmesriigis, kus käive tekkis.

Lõige 22 sätestab, et ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, kes kasutab erikorda teenuste osutamiseks ühenduses asuvale mittemaksukohustuslasele, ei saa endale määrata maksuesindajat. Sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 204. Samas kui ühendusevälise riigi isik, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust ja kellel puudub ühenduses püsiv tegevuskoht, teostab ühendusesisest kaugmüüki Eestist või võimaldab internetipõhise kauplemiskoha kaudu ettevõtlusega tegeleval ühendusevälise riigi isikul Eestis asuvat kaupa võõrandada Eestis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule, siis selline isik peab ennast registreerima Eestis maksukohustuslasena ja määrama endale maksuesindaja (KMS § 20 lõige 6).

43¹. Ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi käibemaksuga maksustamise erikord

(1) Ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi käibemaksuga maksustamise erikorda (edaspidi käesolevas paragrahvis erikord) kohaldatakse ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi korral kaubasaadetisele, mille tegelik väärtus ei ületa 150 eurot. Erikorda ei kohaldata aktsiisikaupadele.

(2) Erikorda võivad rakendada järgmised isikud (edaspidi käesolevas paragrahvis erikorda rakendav isik):

1) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on Eestis ja kes teostab ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüüki;

2) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust, kuid kelle püsiv tegevuskoht asub Eestis ja kes teostab ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüüki;

3) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on Eestis ja kes võimaldab internetipõhise kauplemiskoha kaudu ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüüki;

4) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust, kuid kelle püsiv tegevuskoht asub Eestis ja kes võimaldab internetipõhise kauplemiskoha kaudu ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüüki;

5) käesoleva lõike punktides 1–4 nimetatud maksukohustuslane ja ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik, kellel puudub ühenduses asukoht või püsiv tegevuskoht, või teise liikmesriigi maksukohustuslane, kes teostab ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüüki või võimaldab internetipõhise kauplemiskoha kaudu ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüüki ja keda esindab vahendaja;

6) ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik, kellel puudub ühenduses asukoht või püsiv tegevuskoht, kelle asukohariigiga on liit sõlminud käibemaksuga seotud halduskoostööd, pettusevastast võitlust ja nõuete sissenõudmist käsitleva vastastikuse abi lepingu, mis vastab oma ulatuselt nõukogu direktiivis 2010/24/EL vastastikuse abi kohta maksude, maksete ja teiste meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (ELT L 84, 31.03.2010, lk 1–12) ja nõukogu määruses (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (uuesti sõnastatud) (ELT L 268, 12.10.2010, lk 1–18) sätestatule, ja kes teostab oma asukohariigist kaupade kaugmüüki.

(3) Vahendaja käesoleva paragrahvi tähenduses on maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on Eestis ja kelle on erikorda rakendav isik määranud isikuks, kes tema eest ja nimel on kohustatud täitma erikorras sätestatud kohustusi. Vahendajana on õigus tegutseda isikul, kes on maksevõimeline ja laitmatu mainega ning kellel ei ole maksuvõlga.

(4) Erikorda rakendav isik on kohustatud erikorda kohaldama kogu oma ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügile.

(5) Kui maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust, kuid kelle püsiv tegevuskoht on Eestis ja teises liikmesriigis, on valinud erikorra rakendamise Eestis, siis on selline otsus maksukohustuslase jaoks siduv erikorra rakendamise alustamise kalendriaastal ja kahel sellele järgneval kalendriaastal.

(6) Erikorda rakendav isik võib määrata korraga ühe vahendaja.

(7) Erikorra alusel maksustamisele kuuluva kauba kaugmüügi käibe tekkimise ajaks on päev, kui erikorda rakendav isik on saanud kauba eest tasumise või tasumiskohustuse kinnituse või makse autoriseerimise teate.

(8) Maksukohustuslane, ühendusevälise riigi isik või vahendaja, kes soovib alustada erikorra rakendamist, esitab maksuhalduri veebilehel elektroonilise portaali kaudu selleks avalduse.

(9) Maksuhaldur annab erikorra rakendamiseks maksukohustuslasena registreerimise numbriga maksukohustuslasele, ühendusevälise riigi isikule ja vahendajale iga isiku kohta, keda ta on määratud esindama. Vahendajale antakse maksukohustuslasena registreerimise number erikorda rakendava isiku eest ja nimel erikorras sätestatud kohustuste täitmiseks. Maksuhaldur teatab registreerimisnumbriga isikule elektrooniliselt. Konkreetset registreerimisnumbrit kasutatakse üksnes konkreetse erikorra puhul.

(10) Erikorda on õigus rakendada alates päevast, kui erikorda rakendavale isikule või vahendajale on antud käesoleva paragrahvi lõikes 9 nimetatud maksukohustuslasena registreerimise number.

(11) Erikorda rakendav isik või vahendaja esitab maksuhalduri veebilehel elektroonilise portaali kaudu iga kuu kohta ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi käibedeklaratsiooni. Imporditud kauba kaugmüügi käibedeklaratsioon esitatakse käibe tekkimise kuule järgneva kuu lõpuks. Erikorda rakendav isik või vahendaja on kohustatud tasumisele kuuluva käibemaksusumma tasuma imporditud kauba kaugmüügi käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks.

(12) Imporditud kauba kaugmüügi käibedeklaratsiooni andmete muudatused esitatakse jooksva kuu asjaomasel käibedeklaratsioonil kolme aasta jooksul algse deklaratsiooni esitamise tähtpäevast alates, märkides liikmesriigi, perioodi, mille kohta esitatud käibedeklaratsiooni muudetakse, ja käibemaksusumma, mille puhul muudatus on vajalik.

(13) Kui erikorraga hõlmatud kaupade eest on tasutud muus valuutas kui euro, siis ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi käibedeklaratsioonil vajalike andmete väljendamiseks eurodes kohaldatakse Euroopa Keskpanga määratud euro vahetuskurssi, mis kehtis käibedeklaratsiooni esitamise kuule eelnenud kuu viimasel päeval, või kui selle päeva kurssi ei ole avaldatud, siis järgmise avaldamispäeva vahetuskurssi.

(14) Erikorda rakendav isik ei või erikorraga hõlmatud maksustatava tegevusega seoses oma tasumisele kuuluvast käibemaksust sisendkäibemaksuna maha arvata käibemaksu, mis on tasutud liikmesriigis, mille suhtes konkreetset erikorda rakendatakse, kuid tal on õigus selle tagastamist taotleda asjaomase liikmesriigi maksuhaldurilt.

(15) Erikorda rakendav isik ja vahendaja iga oma esindatava kohta on kohustatud säilitama kümme aastat alates tehingu toimumise aasta 31. detsembrist järgmist teavet:

- 1) liikmesriik, kuhu kaup toimetatakse;
- 2) kauba kirjeldus ja kogus;
- 3) kauba käibe tekkimise kuupäev;
- 4) maksustatav summa eurodes;
- 5) maksustatava summa hilisem suurendamine või vähendamine;
- 6) kohaldatav käibemaksumäär;
- 7) tasumisele kuuluv käibemaksusumma eurodes;
- 8) saadud maksete laekumise kuupäev ja summa eurodes;
- 9) arve väljastamise korral arves sisalduv teave;
- 10) teave, mida kasutatakse kauba saajale toimetamise algus- ja lõppkoha kindlaksmääramiseks;
- 11) tõendid kauba võimaliku tagastamise kohta, sealhulgas maksustatav summa ja kohaldatav käibemaksumäär;
- 12) tellimuse number või tehingu number;
- 13) saadetise number, kui erikorda rakendav isik on kauba toimetamisega otseselt seotud.

(16) Erikorda rakendav isik või vahendaja on kohustatud maksuhalduri nõudmisel tegema käesoleva paragrahvi lõikes 15 nimetatud teabe viivitamata elektrooniliselt kättesaadavaks.

(17) Erikorda rakendav isik või vahendaja teatab maksuhalduri veebilehel elektroonilise portaali kaudu erikorra rakendamise lõpetamisest, oma tegevuse muutmisest selliselt, et ta enam ei täida erikorra rakendamiseks sätestatud tingimusi, ja käesoleva paragrahvi lõikes 8 nimetatud avalduses esitatud andmete muutumisest muudatuse kuule järgneva kuu kümnendaks kuupäevaks. Erikorra rakendamise lõpetamisest tuleb teatada maksuhaldurile vähemalt 15 päeva enne selle kuu lõppu, mis eelneb kuule, kui ta kavatses lõpetada erikorra rakendamise.

(18) Maksuhaldur kustutab registrist erikorda rakendava isiku, kui esineb vähemalt üks järgmistest asjaoludest:

- 1) erikorda rakendav isik on maksuhaldurit teavitanud, et ta ei teosta ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüüki;
- 2) erikorda rakendav isik ei ole kahe aasta jooksul erikorra alusel ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüüki teostanud;
- 3) erikorda rakendav isik ei vasta enam erikorra rakendamise tingimustele;
- 4) erikorda rakendav isik on korduvalt jätnud erikorra rakendamiseks kehtestatud nõuded täitmata.

(19) Maksuhaldur kustutab vahendaja ja selle vahendaja poolt esindatud isiku registrist, kui esineb vähemalt üks järgmistest asjaoludest:

- 1) vahendaja ei ole kahe järjestikuse kvartali jooksul tegutsenud vahendajana;
- 2) vahendaja ei täida vahendajana tegutsemise tingimusi;
- 3) vahendaja on korduvalt jätnud erikorra rakendamiseks kehtestatud nõuded täitmata.

(20) Maksuhaldur kustutab vahendaja poolt esindatava isiku registrist, kui esineb vähemalt üks järgmistest asjaoludest:

- 1) vahendaja on maksuhaldurit teavitanud, et tema esindatav isik ei teosta enam ühendusevälisest riigist imporditud kaupade kaugmüüki;
- 2) isik ei ole kahe aasta jooksul erikorra alusel ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüüki teostanud;
- 3) isik ei vasta enam erikorra rakendamise tingimustele;
- 4) isik on korduvalt jätnud erikorra rakendamiseks kehtestatud nõuded täitmata;
- 5) vahendaja on maksuhaldurit teavitanud, et ta ei esinda enam asjaomast isikut.

(21) Maksuhaldur saadab erikorda rakendavale isikule ja vahendajale tema registrist kustutamise otsuse elektrooniliselt. Otsus jõustub selle väljastamise kuule järgneva kuu esimesel päeval. Kui erikorda rakendava isiku või vahendaja registrist kustutamine on seotud erikorda rakendava isiku või vahendaja asukoha või püsiva tegevuskoha muutumisega, jõustub otsus selle muutuse kuupäeval. Kui erikorda rakendava isiku või vahendaja registrist kustutamine on seotud erikorda rakendava isiku või vahendaja poolt korduvalt erikorra rakendamiseks kehtestatud nõuete täitmata jätmisega, jõustub otsus selle elektroonilisele edastamisele järgneval päeval.

(22) Kui maksuhaldur kustutab registrist erikorda rakendava isiku, kuna viimane on korduvalt jätnud erikorra rakendamiseks kehtestatud nõuded täitmata, ei ole isikul õigust erikorda ja käesoleva seaduse §-s 43 sätestatud erikorda rakendada kahe aasta jooksul registrist kustutamise otsuse jõustumise kuule järgnevast kuust arvates. Kui maksuhaldur kustutab registrist vahendaja, kuna viimane on korduvalt jätnud erikorra rakendamiseks kehtestatud nõuded täitmata, ei ole isikul õigust vahendajana tegutseda kahe aasta jooksul alates selle kuu algusest, kui ta registrist kustutati.

(23) Erikorra rakendamiseks käesoleva paragrahvi lõike 9 alusel antud number kehtib pärast isiku registrist kustutamise otsuse jõustumist kuni kaks kuud üksnes erikorraga hõlmatud tehingute korral, mis on tehtud enne otsuse jõustumist. Sätet ei kohaldata erikorda rakendava isiku suhtes, kes kustutati registrist erikorra rakendamiseks kehtestatud nõuete korduvalt täitmata jätmise tõttu, sealhulgas isiku suhtes, keda esindav vahendaja kustutati registrist eelnimetatud nõuete korduvalt täitmata jätmise tõttu.

(24) Käesoleva paragrahvi tähenduses on erikorra rakendamiseks kehtestatud nõuete täitmata jätmise korduv, kui esineb vähemalt üks järgmistest asjaoludest:

1) maksuhaldur on elektrooniliselt väljastanud erikorda rakendavale isikule või vahendajale kolme vahetult eelneva kuu kohta meeldetuletused imporditud kauba kaugmüügi käibedeklaratsiooni esitamise kohustusest, kuid neid deklaratsioone ei ole ühegi asjaomase kuu kohta kümne päeva jooksul meeldetuletuse saatmisest arvates esitatud;

2) maksuhaldur on elektrooniliselt väljastanud erikorda rakendavale isikule või vahendajale kolme vahetult eelneva kuu kohta meeldetuletused käibemaksuvõlgnevusest, kuid isik ei ole võlgu olevat käibemaksusummat ühegi asjaomase kuu kohta kümne päeva jooksul meeldetuletuse saatmisest arvates tasunud, välja arvatud juhul, kui maksmata summa on väiksem kui 100 eurot iga kuu kohta;

3) pärast maksuhalduri taotlust ja üks kuu pärast maksuhalduri saadetud meeldetuletust ei ole erikorda rakendav isik või vahendaja teinud elektrooniliselt kättesaadavaks käesoleva paragrahvi lõikes 15 nimetatud teavet.

Kommentaar

1. juulist 2021 lisati seadusesse § 43¹, millega sätestati ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi erikord. Erikord nähakse ette seoses sellega, et alates 2021. aasta 1. juulist kaotati KMS § 17 lõike 1 punktis 9 sätestatud väikese väärtusega kaupade impordi käibemaksuvabastus. Vt ka § 4 lõike 1³ kommentaarides toodud näiteid.

Lõikes 1 on sätestatud erikorra kohaldamisala. Ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi erikorda kohaldatakse ühenduses asuvale maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule (mittemaksukohustuslasele) imporditud kaubasaadetistele, mis võõrandamise hetkel asuvad ühendusevälises riigis, mille tegelik väärtus ei ületa 150 eurot ja mis ei kuulu aktsiisiga maksustamisele. Kaubasaadetistele kehtestatud 150 euro tegeliku väärtuse piir on seotud importimisel kehtiva tollimaksuvabastusega. Erikord lihtsustab ettevõtja käibemaksukohustusi võimaldades registreerida ennast erikorra kasutajaks ja deklareerida ning maksta eelnevalt kirjeldatud kaupade importimisel käibemaksu elektrooniliselt kõikide liikmesriikide kohta ühes liikmesriigis, selle asemel, et käibemaks kuuluks tasumisele igas liikmesriigis, kuhu kaubad imporditakse importimise hetkel. Erikorra kasutamine on ettevõtjatele vabatahtlik.

Erikorraga on hõlmatud KMS § 2 lõikes 9¹ sätestatud ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüük ehk kauba (va uue transpordivahendi või paigaldatava või kokkupandava kauba) võõrandamine ja toimetamine võõrandaja poolt või eest, sealhulgas võõrandaja kaudsel sekkumisel kauba toimetamisse, ühendusevälisest riigist ühenduses asuvale maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule.

Lõikes 2 on sätestatud tingimused, millisel juhul on isikul õigus ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi erikorda kasutada.

Erikorda saab kasutada maksukohustuslane kui ka teise liikmesriigi maksukohustuslane, kes tegeleb ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügiga (punktid 1–4). Neil on õigus määrata endale erikorra kasutamisel vahendaja, kes tema eest ja nimel täidab erikorraga seotud käibemaksukohustusi (punkt 5).

Erikorda saab kasutada ka ettevõtjusega tegelev ühendusevälise riigi isik, kellel puudub ühenduses asukoht või püsiv tegevuskoht, kes tegeleb ühendusevälisest riigist imporditud

kauba kaugmüügiga. Ettevõtlusega tegelev ühenduseväline riigi isikul, kes soovib erikorda kasutada, on kohustus määrata endale vahendaja, kes tema eest ja nimel täidab erikorras sätestatud kohustusi (punkt 5).

Samuti saab erikorda kasutada ettevõtlusega tegelev ühenduseväline riigi isik, kellel puudub ühenduses asukoht või püsiv tegevuskoht, kuid kelle asukoha riigiga on liit sõlminud käibemaksu valdkonnaga seotud halduskoostööd, pettusevastast võitlust ja nõuete sissenõudmist käsitleva vastastikuse abi lepingu, ja kes teostab oma asukoha riigist kaupade kaugmüüki. Sellistel isikutel ei ole kohustust määrata endale erikorra kasutamiseks vahendaja. Nimetatud käibemaksu valdkonnaga seotud halduskoostööd, pettuste vastast võitlust ja nõuete sissenõudmist käsitlev leping on hetkel Euroopa Liidul sõlmitud Norraga (Euroopa Liidu Teataja L 195, 01.08.2018, p. 3–22). 1. detsembrist 2023 täpsustati punkti 6, et leping peab oma ulatuselt olema vastavuses nõukogu direktiivis 2010/24/EL ja nõukogu määruses (EL) nr 904/2010 sätestatuga. EL ja Ühendkuningriigi vahel on küll sõlmitud kaubandus- ja koostööleping, mis sisaldab käibemaksu halduskoostööd, kuid see ei vasta direktiivis 2010/24/EL toodud tingimustele. Antud punkti muudatus puudutab KMS § 20 lõike 6 rakendamist.

Lõikes 3 määratletakse vahendaja mõiste. Ühenduseväline riigi isikutel, kellel puudub ühenduses asukoht või püsiv tegevuskoht, on kohustus määrata endale erikorra kohaldamiseks vahendaja. Maksukohustuslastel vahendaja määramiseks kohustust ei ole, kuid soovi korral on see võimalus. Vahendaja määramisel on vahendaja kohustatud vahendatava eest ja nimel täitma erikorras sätestatud kohustusi, sh erikorraga hõlmatud kaupade impordiga seonduvalt esitama käibedeklaratsioone ja tasuma käibemaksu. Erikorra kasutamiseks võib korraga määrata ühe vahendaja (lõige 6). Vahendajana on õigus tegutseda isikul, kelle asukoht on ühenduses, kes on maksevõimeline ja laitmatu reputatsiooniga ning kellel ei ole maksuvõlga.

Lõikes 4 nähakse ette, et isik, kes on valinud erikorra rakendamise, peab seda rakendama kogu oma ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügile. Erikorda ja üldkorda üheaegselt ei rakendata.

Lõikes 5 nähakse ette kahe kalendriaasta pikkune ajaline piirang isikule, kellel on õigus valida, millises liikmesriigis ennast erikorra rakendajana registreerida, et vältida isiku poolt lühematel perioodidel registreerimisliikmesriikide vahetamist. Olukorras kui ühenduseväline riigi isik, kellel on püsivad tegevuskohad Eestis ja teises liikmesriigis, on valinud erikorra rakendamise Eestis, siis on selline otsus isiku jaoks siduv erikorra rakendamise alustamise kalendriaastal ja kahel sellel järgneval kalendriaastal.

Lõikega 7 sätestatakse, et erikorra alusel maksustamisele kuuluva kauba käibe tekkimise ajaks on päev, kui erikorda rakendav isik on saanud kauba eest makse tasumise või makse tasumise kohustuse kinnituse või makse autoriseerimisteate.

Lõikes 8 on sätestatud erikorra kasutamiseks avalduse esitamise kohustus. Avaldus tuleb esitada maksuhalduri veebilehe kaudu erikorra rakendamiseks loodud portaalis. Avalduses esitatav andmekoosseis (ettevõtja nimi, kontaktid, tegevuskoha andmed, registreerimisnumber jne) on kehtestatud komisjoni rakendusmääruse, millega kehtestatakse nõukogu määruse (EL) nr 904/2010 üksikasjalikud rakenduseeskirjad seoses erikordadega, mis hõlmavad maksukohustuslaste poolt mittemaksukohustuslastele teenuste osutamist, kaupade kaugmüüki ja teatavaid omamaiseid tarneid.

Maksuhaldur annab erikorra rakendamiseks maksukohustuslasena registreerimise numbriga maksukohustuslasele, ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule ja vahendajale iga isiku kohta, keda ta on määratud esindama. Lisaks sellele annab maksuhaldur maksukohustuslasena registreerimise numbriga ka vahendajale, mis annab vahendajale võimaluse tegutseda erikorda rakendava isiku nimel ja eest. Maksuhaldur teavitab numbriga saajat sellest elektrooniliselt. Nimetatud numbrit kasutatakse üksnes käesoleva erikorra puhul (lõige 9).

Lõikes 10 on sätestatud erikorra rakendamise alustamise aeg. Erikorda rakendatakse alates päevast, kui isikule on antud käesoleva paragrahvi lõikes 9 nimetatud maksukohustuslasena registreerimise number.

Lõigetes 11 ja 12 on sätestatud deklareerimisega seotud kohustused. Lõige 10 sätestab erikorraga hõlmatud imporditavate kaupade kaugmüügi kohta kuupõhise imporditud kauba kaugmüügi käibedeklaratsiooni esitamise kohustuse. Imporditud kauba kaugmüügi käibedeklaratsioon esitatakse imporditava kauba kaugmüügi käibe tekkimise kuule (lõige 6) järgneva kuu viimaseks kuupäevaks ja käibemaks tasutakse imporditud kauba kaugmüügi käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks. Deklaratsioonil esitatavate andmete loetelu on kehtestatud komisjoni rakendusmääruse (EL) 2020/194, millega kehtestatakse nõukogu määruse (EL) nr 904/2010 üksikasjalikud rakenduseeskirjad seoses erikorraga, mida kohaldatakse maksukohustuslaste suhtes, kes osutavad teenuseid mittemaksukohustuslastele, tegelevad kaupade kaugmüügiga ja teatavate riigisiseste kaubatarnetega III lisas.

Nimetatud deklaratsioonil esitatakse järgmised andmed:

- 1) erikorra rakendamiseks isikule antud registreerimisnumber;
- 2) liikmesriik, kuhu kaup toimetatakse;
- 3) kaupade maksustatav väärtus kokku eurodes liikmesriikide kaupa;
- 4) maksumäär liikmesriikide kaupa;
- 5) kaupade kogusumma eurodes liikmesriikide kaupa;
- 6) tasumisele kuuluv käibemaksusumma eurodes liikmesriikide kaupa;
- 7) kokku tasumisele kuuluv käibemaksusumma eurodes.

Eelmiste perioodide deklaratsioonide muudatused esitatakse jooksva kuu deklaratsioonil (lõige 12).

Kui erikorraga hõlmatud kaupade eest on tasutud muudes valuutades kui euro, siis arvestatakse muud valuutat ümber eurodeks kasutades deklareeritava kuu viimasel päeval kehtinud Euroopa Keskpanga määratud euro vahetuskursse (lõige 13).

Eestis erikorda rakendav isik ei või erikorraga hõlmatud maksustatava tegevusega seoses oma tasumisele kuuluvast käibemaksust sisendkäibemaksuna maha arvata käibemaksu, mis on tasutud liikmesriikides, mille osas käesolevat erikorda rakendatakse. Sellisel juhul on isikul õigus soetustelt tasutud käibemaks vastavalt riigilt tavakorras tagasi taotleda esitades teises liikmesriigis tasutud käibemaksu tagastamiseks taotluse maksuhaldurile adresseerides selle taotluse vastava riigi maksuhaldurile (KMS § 34 lõige 5) (lõige 14).

Lõikes 15 on sätestatud kohustus säilitada teavet erikorraga seotud tehingutest. Nimetatud lõige näeb ette teabe loetelu, mida erikorda rakendav isik ja vahendaja on kohustatud säilitama kümme aastat alates tehingu toimumise aasta 31. detsembrist. Vahendajal on

kohustus säilitada teavet iga esindatava kohta. Nimetatud teave tuleb erikorda rakendaval isikul või vahendajal maksuhalduri nõudmisel teha viivitamata elektrooniliselt kättesaadavaks. Seejuures tuleb teavet säilitada selliselt, et seda on võimalik teha viivitamata elektrooniliselt kättesaadavaks iga üksikkauba kohta (lõige 16).

Lõikes 17 on sätestatud erikorra rakendamise lõpetamisega seotud tähtajad ja tingimused. Erikorda rakendaval isikul on kohustus maksuhaldurit teavitada avalduses esitatud andmete muudatustest, erikorra rakendamise lõpetamisest ja oma tegevuse muutmisest selliselt, et erikorda rakendav isik ei vasta enam erikorra rakendamiseks sätestatud tingimustele. Kui isik muudab oma ettevõtlust selliselt, et ta lõpetab erikorraga hõlmatud kaupade võõrandamise, tuleb maksuhaldurile teatada hiljemalt muudatuse kuule järgneva kuu kümnendaks kuupäevaks. Kui isik jätkab erikorraga hõlmatud kaupade võõrandamist, tuleb sellest maksuhaldurile teatada vähemalt 15 päeva enne selle kuu lõppu, mis eelneb kuule, kui ta kavatses lõpetada erikorra rakendamise.

Lõikes 18 on sätestatud juhud, mille korral maksuhaldur kustutab maksukohustuslase või ettevõtlusega tegeleva ühendusevälise riigi isiku registrist. Maksuhaldur kustutab registrist erikorda rakendava maksukohustuslase või ühendusevälise riigi isiku, kui isik on maksuhaldurit teavitanud, et ei tegele ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügiga. Lisaks kustutab maksuhaldur isiku registrist, kui isik ei ole kahe aasta jooksul erikorra alusel ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüüki teostanud või isik ei vasta enam erikorra rakendamise tingimustele. Samuti on õigus registrist kustutada isik, kes on korduvalt jätnud erikorra rakendamiseks kehtestatud nõuded täitmata. mida loetakse korduvaks rikkumiseks on sätestatud lõikes 24. Erikorra rakendamiseks antud number kehtib pärast isiku registrist kustutamise otsuse jõustumist kuni kaks kuud erikorraga hõlmatud tehingute korral, mis on tehtud enne otsuse jõustumist. See on vajalik, et erikorra rakendamise ajal ühendusevälisest riigist tellitud kaubad jõuaksid soetajani staatusega, et nende kaupade eest on käibemaks tasutud ja importimise hetkel puudub kohustus kauba saajal impordiformaalsusi täita. Nimetatud kahekuuline periood ei kehti isikute puhul, kes kustutati registrist erikorra rakendamiseks kehtestatud nõuete korduva rikkumise tõttu, kuna sellised isikud on juba eelnevate perioodide eest jätnud imporditavaalt kaubalt käibemaksu tasumata, ehk on kuritarvitanud erikorra rakendamist (lõige 23). Lisaks, kui erikorda rakendav isik arvatakse erikorra rakendamisest välja erikorra korduva rikkumise tõttu, siis kaotab isik õiguse rakendada erikorda ja §-s 43 sätestatud erikorda kahe aasta jooksul mistahes liikmesriigis alates erikorra rakendamise lõpetamise otsuse jõustumise kuule järgnevast kuust. Samasugune põhimõte kehtib ka vahendaja puhul ning vahendajal ei ole sellisel juhul õigust vahendajana tegutseda kahe aasta jooksul alates tema registrist kustutamise kuust (lõige 22).

Lõigetes 19 ja 20 on sätestatud juhud, mille korral kustutab maksuhaldur vahendaja või vahendaja poolt esindatud isiku registrist. Maksuhaldur kustutab vahendaja ja selle vahendaja poolt esindatud isiku registrist, kui vahendaja ei ole kahe järjestikuse kvartali jooksul tegutsenud vahendajana, vahendaja ei täida vahendajana tegutsemise tingimusi või vahendaja on korduvalt jätnud täitmata erikorra rakendamiseks kehtestatud nõuded. Maksuhaldur kustutab vahendaja poolt esindatud isiku registrist, kui vahendaja on maksuhaldurit teavitanud, et tema vahendatav isik ei tegele enam ühendusevälisest riigist imporditud kaupade kaugmüügiga. Samuti juhul kui isik ei ole kahe aasta jooksul erikorra alusel ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüüki teostanud või isik ei vasta enam erikorra rakendamise tingimustele, isik on korduvalt jätnud erikorra rakendamiseks

kehtestatud nõuded täitmata või vahendaja on maksuhaldurit teavitanud, et ta ei esinda enam asjaomast isikut.

Lõikes 21 on sätestatud isiku registrist kustutamise tähtajad.

§ 43². Imporditud kauba eest käibemaksu deklareerimise ja tasumise erikord

(1) Ühendusevälisest riigist imporditud kauba eest käibemaksu deklareerimise ja tasumise erikorda (edaspidi käesolevas paragrahvis erikord) kohaldatakse imporditud kaubasaadetisele, mille tegelik väärtus ei ületa 150 eurot ja millele ei kohaldata ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi erikorda Eestis ega teises liikmesriigis. Erikorda ei kohaldata aktsiisikaupadele.

(2) Erikorda on õigus rakendada maksukohustuslasel (edaspidi käesolevas paragrahvis erikorda rakendav isik), kes:

- 1) esitab tollile imporditud kauba tollideklaratsiooni kaudse esindajana kauba saaja eest;*
- 2) on kauba valdaja tolliseadustiku tähenduses;*
- 3) toimetab kauba Eestis asuvale kaubasaajale.*

(3) Erikorda rakendav isik kogub käibemaksu isikult, kellele kaup saadetakse ja kelle eest tollideklaratsioon esitatakse.

(4) Erikorda rakendav isik tasub kauba saaja eest kalendrikuu jooksul maksuhaldurile esitatud tollideklaratsioonidel määratud tasumisele kuuluva käibemaksusumma koonddeklaratsiooni alusel järgneva kuu 16. kuupäevaks. Koonddeklaratsiooni koostab maksuhaldur isiku kalendrikuu jooksul esitatud tollideklaratsioonide alusel ja esitab selle isikule hiljemalt tollideklaratsioonide esitamise kuule järgneva kuu esimesel päeval. Koonddeklaratsioonil korrigeeritakse tasumisele kuuluv summa vastavalt isiku eelmistel perioodidel esitatud tollideklaratsioonide andmete muudatustele.

(5) Imporditud kaubasaadetise maksustamisel erikorra alusel kohaldatakse käibemaksumäära 24 protsenti.

(6) Erikorda rakendav isik on kohustatud maksuhalduri nõudmisel tegema käesoleva paragrahvi lõikes 4 nimetatud tollideklaratsiooniga seotud lisadokumendid elektrooniliselt kättesaadavaks.

Kommentaar:

1. juulist 2021 lisati seadusesse § 43², millega sätestati imporditud kauba eest käibemaksu deklareerimise ja tasumise erikord. Käesolev erikord nähakse sarnaselt §-s 43¹ sätestatud erikorraga ette seoses sellega, et alates 2021. aasta 1. juulist kaotatakse KMS § 17 lõike 1 punktis 9 sätestatud väikese väärtusega kaupade impordi käibemaksuvabastus.

Lõikes 1 sätestatakse, et erikord on ette nähtud imporditud kaubasaadetistele, mille väärtus ei ületa 150 eurot, mis ei kuulu aktsiisiga maksustamisele ja millele ei kohaldata ühendusevälisest riigist imporditud kauba kaugmüügi erikorda Eestis (§ 43¹) ega mujal liikmesriigis. Sarnaselt §-le 43¹ on kaubasaadetistele kehtestatud 150 eurone tegeliku väärtuse piir seotud importimisel kehtiva tollimaksu vabastusega. Samuti on erikorra kasutamine sarnaselt §-s 43¹ sätestatud erikorradele vabatahtlik.

Lõikes 2 nähakse ette tingimused erikorra rakendamiseks. Erikorda on õigus rakendada maksukohustuslasel, kes esitab tollile imporditud kauba tollideklaratsiooni kaudse esindajana kauba saaja eest, kes on kauba valdaja ja kes toimetab kauba Eestis asuvale kaubasaajale. Eelkõige on erikord mõeldud postioperaatoritele ja kulleriteenuse osutajatele, kes tavaliselt deklareerivad väikese väärtusega kaupade importi ja on tolliseadustiku mõistes kauba valdajad (isik, kes on kauba omanik või kellel on samaväärne õigus kauba käsutamiseks, või isik, kellel on kauba üle tegelik kontroll).

Kaudsel esindajal peab tulenevalt tolliseaduse §-st 17 olema tolliagentuuri tegevusluba ja deklaratsiooni esitaval tolliagentuuri töötajal peab tolliseaduse § 19 tulenevalt olema tolliagendi kutsetunnistus. Tegevusloa saamise takistuseks on maksuvõlg või tolliseadustiku artikli 39 punktis a nimetatud süüteod (toll- ja maksuõigusaktide mis tahes tõsised rikkumised ja korduvad rikkumised).

Kaudse esindamise korral tegutseb tolliesindaja enda nimel, kuid teise isiku (esindatava) eest, mis tähendab, et erinevalt otsesest esindamisest saab deklarandiks alati tolliesindaja. Seega tollideklaratsiooni täitmisel kauba impordi korral märgib tolliesindaja lahtrisse „kaubasaaja“ esindatava isiku andmed ning lahtrisse „deklarant“ tolliesindaja ehk deklarandi andmed.

Kauba tolliprotseduurile suunamisega seotud kohustuste täitmise ja kauba impordil tollivõla tekkimisel maksude tasumise eest vastutab deklarant (tolliseadustiku artikkel 15 lõige 3 ja artikkel 77 lõige 3). Kuna kaudse esindamise korral saab tolliesindajast endast deklarant, siis vastutab nii kauba tolliprotseduurile suunamisega seotud kohustuste täitmise kui ka maksude tasumise eest tolliesindaja. Siiski ei vabane maksude tasumise kohustusest kaudse esindamise korral ka esindatav ehk kaubasaaja ise (tolliseadustiku artikkel 77 lõige 3), mistõttu kaudse esindamise korral tekib maksude tasumise eest tolliesindajal ja kaubasaajal solidaarne vastutus (tolliseadustiku artikkel 84).

Lisaks eelnevale vastutab tolliesindaja sõltumata esindamise liigist alati (tolliseadustiku artikli 15 lõige 2):

- tollideklaratsioonis esitatud teabe õigsuse ja täielikkuse eest;
- koos tollideklaratsiooniga esitatavate dokumentide autentsuse, õigsuse ja kehtivuse eest.

Lõikes 3 sätestatakse, et erikorda rakendav isik kogub käibemaksu isikult, kellele kaup saadetakse ja kelle eest tollideklaratsioon esitatakse.

Lõike 4 kohaselt tasub erikorda rakendav isik kauba saaja eest kuu jooksul esitatud tollideklaratsioonidel määratud tasumisele kuuluva käibemaksusumma järgneva kuu 16. kuupäevaks koonddeklaratsiooni alusel, mille koostab maksuhaldur hiljemalt esimeseks kuupäevaks isiku poolt esitatud tollideklaratsioonide alusel. Koonddeklaratsiooni koostamisel võetakse arvesse isiku poolt eelmise kuu jooksul tollideklaratsioonide muutmise või kehtetuks tunnistamisest tulenevad juurde- või tagasimaksusummad.

Lõikes 5 sätestatakse, et erikorra alusel imporditud kaubasaadetise maksustamisel kohaldatakse käibemaksu määra 24 protsenti. See tähendab, et kõikide kaupade puhul rakendub käibemaksu standardmäär ja vähendatud määrasid erikorra alusel imporditud kaubasaadetiste maksustamisel kohaldada ei saa. Standardmäära kohaldamine on ette

nähtud erikorra alusel deklareerimise lihtsustamiseks, kuivõrd erikorra rakendajal võib olla keeruline kohaldada õiget käibemaksumäära, arvestades väikese väärtusega kaubasaadetiste hulka. Kauba saajale jääb alles võimalus valida impordi standardmenetlus, et saada kasu vähendatud käibemaksumääradest.

Lõikes 6 nähakse ette kohustus maksuhalduri nõudmisel teha esitatud tollideklaratsioonide aluseks olevad lisadokumendid elektrooniliselt kättesaadavaks. Tollideklaratsioonide lisadokumente säilitamise kohustus vähemalt seitsme aasta jooksul tuleneb maksukorralduse seaduse §-st 58.

§ 44. Kassapõhise käibemaksuarvestuse erikord

(1) Maksukohustuslane, kelle käesoleva seaduse § 19¹ lõikes 3 nimetatud tehingute käive, mille tekkimise koht on Eesti, ei ületanud eelmisel kalendriaastal ega jooksva kalendriaasta algusest arvates 200 000 eurot, võib rakendada kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorda (edaspidi käesolevas paragrahvis erikord). Isik teavitab kirjalikult maksuhaldurit maksustamisperioodist, millest alates ta hakkab erikorda rakendama, kas enda maksukohustuslasena registreerimise taotluse esitamisel või hiljemalt erikorra rakendamisele eelneval maksustamisperioodil. Käesolevas lõikes nimetatud piirmäära arvestust peab maksukohustuslane kassapõhiselt. Piirmäära arvestamisel ei võeta arvesse põhivara võõrandamist ja kinnisasja juhuslikku kaubana võõrandamist.

(2) Isik, kes soovib erikorda rakendada, peab käesoleva seaduse § 19 lõikes 1 nimetatud registreerimiskohustuse piirmäära arvestust kassapõhiselt. Tehingule, millega nimetatud piirmäär ületatakse, tuleb lisada käibemaks kogu tehingu ulatuses.

(3) Erikorra rakendamisel käsitatakse käibe tekkimise ajana päeva, kui tehti käesoleva seaduse § 11 lõike 1 punktis 2 või 3 nimetatud toiming.

(4) Erikorra rakendava maksukohustuslase poolt kauba tasuta võõrandamise korral on käibe tekkimise ajaks päev, kui kaup saajale lähetatakse või kättesaadavaks tehakse.

(5) Kehtetu 1. juulist 2022.

(6) Kui lähetatud kaupade ja osutatud teenuste eest ei ole tasutud ning erikorda rakendav maksukohustuslane kustutatakse maksukohustuslaste registrist, siis loetakse käive toimunuks maksustamisperioodil, mille eest viimane käibedeklaratsioon kuulub esitamisele.

(7) Erikorra rakendamisel tekib kauba soetamisel või teenuse saamisel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus pärast kauba või teenuse eest tasumist. Kauba soetamise või teenuse saamise eest osalisel tasumisel on õigus sisendkäibemaks maha arvata kauba või teenuse eest tasutud osas.

(8) Erikorra rakendamisest loobumiseks teavitab maksukohustuslane sellest kirjalikult maksuhaldurit hiljemalt loobumisele eelneval maksustamisperioodil ning käesoleva paragrahvi lõikes 9 sätestatud juhul hiljemalt esimesel maksustamisperioodil, millest alates loobuti erikorra rakendamisest.

(9) Maksukohustuslasel on kohustus erikorra rakendamisest loobuda, kui maksukohustuslase käesoleva seaduse § 19¹ lõikes 3 nimetatud tehingute käive, mille tekkimise koht on Eesti, ületab kalendriaasta algusest arvates 200 000 eurot. Nimetatud suuruses käibe tekkimisele järgneva kalendrikuu esimesest kuupäevast erikorda ei rakendata. Piirmäära arvestamisel ei võeta arvesse põhivara võõrandamist ja kinnisasja juhuslikku kaubana võõrandamist.

(10) Erikorra rakendamise lõppemise järgselt arvestab maksukohustustlane erikorra rakendamise perioodil lähetatud ja kättesaadavaks tehtud kaubalt ja osutatud teenuselt käibemaksu ning soetatud kauba ja saadud teenuse sisendkäibemaksu käesolevas paragrahvis sätestatud korras. Enne erikorra rakendamist toimunud käibe ning soetatud kauba ja saadud teenuse sisendkäibemaksu arvestamisele kohaldatakse käibemaksuarvestuse üldkorda.

(11) Erikorda ei rakendata järgmiste tehingute ja toimingute korral:

- 1) kauba import;
- 2) kauba ühendusesisene käive ja ühendusesisene soetus;
- 3) teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele käesoleva seaduse § 10 lõike 4 punktis 9 nimetatud sellise teenuse osutamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti;
- 4) ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult sellise teenuse saamine, mille käibe tekkimise koht on Eesti.
- 5) kehtetu 1. juulist 2022.

Kommentaar

1. jaanuarist 2011 kehtestati kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra rakendamise võimalus kõikidele maksukohustuslastele, kelle maksustatav käive ei ületa 200 000 eurot (piirmäära hulka ei arvata põhivara võõrandamist ja kinnisasja juhuslikku kaubana võõrandamist). Kehtiva korra kohaselt, ei tohi KMS § 19¹ lõikes 3 nimetatud tehingute käive ületada 200 000 eurot. Enne 2011 aastat said seda erikorda rakendada vaid füüsilisest isikust ettevõtjad. Kuni 2013. aastani oli erikorra kehtestamise aluseks käibemaksudirektiivi artikkel 365 ja Euroopa Nõukogu 15.12.2009 otsus 2009/1022/EL. Käesoleval ajal põhineb erikord käibemaksudirektiivi artikli 66 punktil b ja artiklil 167a. Käibemaksudirektiivi artikli 66 punkti b kohaselt võib liikmesriik ette näha, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul tekib käive hiljemalt tasu kättesaamisel.

Kui üldkorra kohaselt arvestatakse käibemaksu varaseima hetke põhimõttel – kas siis kauba lähetamisel või teenuse osutamisel või nende eest raha laekumisel, siis kassapõhise käibemaksuarvestuse korra kohaselt tekib üldjuhul käive raha laekumisel (lõige 3). Samas kassapõhist erikorda rakendav maksukohustustlane arvestab ka sisendkäibemaksu kassapõhiselt (lõige 7). Käibemaksu kassapõhine käibemaksuarvestuse kord ei muuda raamatupidamisereegleid, vaid puudutab üksnes käibemaksuarvestust.

§ 44 lõiked 1 ja 2

Oma valikust peab maksukohustustlane, kes soovib pidada käibemaksu arvestust kassapõhiselt ning vastab lõikes 1 toodud tingimustele, teavitama kirjalikult

maksuhaldurit. Maksuhaldurit tuleb teavitada enne kui hakatakse erikorda rakendama. Maksukohustuslane teavitab sellest hiljemalt erikorda rakendama hakkamist eelneval maksustamisperioodil. Teavituses peab ta märkima, millisest maksustamisperioodist ta hakkab erikorda pidama.

Isik, kes alles registreerib end maksukohustuslasena ja soovib hakata erikorda rakendama, siis annab sellest teada maksuhaldurile registreerimistaotluse esitamisel ning arvestavad käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäära (so 40 000 eurot) tekkimist kassapõhiselt.

§ 44 lõige 3

Selles sättes on toodud kassapõhise käibemaksuarvestuse korra käibe toimumise aja üldreegel – so raha saamine. Omatarbe puhul omatarbe käibe toimumise aeg. Samas on § 44 lõigetes 4, 6 ja 11 sätestatud juhtumid, kus lähtutakse käibe toimumise aja määramisel muust reeglist kui raha laekumine.

§ 44 lõige 4

Kui erikorda rakendav maksukohustuslane võõrandab kaupa tasuta ega saa seetõttu käibe tekkimise aja määramisel lähtuda kauba eest tasumisest, siis tuleb tal aluseks võtta kauba ostjale lähetamise või kättesaadavaks tegemise päev.

§ 44 lõige 5

1. juulist 2022 antud lõige kaotas kehtivuse. Lõikes 5 oli sätestatud, et kui maksukohustuslasest sõltumata põhjusel kauba või teenuse eest ei tasuta kauba lähetamisele või teenuse osutamisele järgnenud kahe kuu jooksul, siis käibemaks tuleb arvestada kolmandal kalendrikuul. Nimetatud põhimõte kaotas kehtivuse 1. juulist 2022, kuid samas täiendati ka KMS-i § 31 lõikega 10, mille kohaselt saab sisendkäibemaksu maha arvata maksustamisperioodil mil kassapõhist erikorda rakendavale maksukohustuslasele tasutakse. Seega erikorda rakendavale isikule ei tekita üldjuhul maksukohustust kauba võõrandamine ning temalt kauba soetaja või teenuse saaja, ei saa enne sisendkäibemaksu maha arvata, kui ta on kauba või teenuse eest tasunud.

§ 44 lõige 6

Lõikes 6 on sätestatud, et kui lähetatud kaupade ja osutatud teenuste eest ei ole tasutud ning erikorda rakendaval maksukohustuslasel lõpetatakse maksukohustuslaste registris registreering maksukohustuslasena, siis loetakse käive toimunuks maksustamisperioodil, mille eest viimane käibedeklaratsioon kuulub esitamisele. Näiteks kui maksukohustuslaste registris käibemaksukohustuse registreering lõpetatakse 7. märtsil, siis nende lähetatud kaupade ja osutatud teenuste käive, mille eest pole raha laekunud ning seetõttu on käive veel deklareerimata, tuleb käive deklareerida märtsikuu eest esitataval käibedeklaratsioonil.

§ 44 lõige 7

Lõikes 7 on sätestatud, et kui maksukohustuslane rakendab erikorra kohaselt kassapõhist printsiipi oma käibe tekkimise aja määramisel, tuleb tal lähtuda kassapõhisusest ka sisendkäibemaksu mahaarvamisel. See tähendab, et maksukohustuslane saab maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata alles pärast seda kui ta on kauba või teenuse eest tasunud. Kui ta tasub kauba või teenuse eest mitmes osas, siis saab ka sisendkäibemaksu maha arvata osade kaupa.

§ 44 lõiked 8 ja 9

Maksukohustuslane võib erikorra pidamisest ka loobuda. Selleks peab ta loobumisest kirjalikult teavitama hiljemalt loobumisele eelneval maksustamisperioodil. Kui maksukohustuslane peab loobuma kassapõhisest käibemaksuarvestusest seetõttu, et tema KMS 19¹ lõikes 3 nimetatud tehingute käive ületab kalendriaasta algusest arvates 200 000 eurot, siis peab ta maksuhaldurit teavitama hiljemalt maksustamisperioodil, mil loobuti erikorra rakendamisest. Erikorrast peab maksukohustuslane loobuma nimetatud suuruses käibe tekkimisele järgnevast kalendrikuu esimesest kuupäevast. Piirmäära arvestamisel ei võeta arvesse põhivara võõrandamist ega kinnisasja juhuslikku kaubana võõrandamist. Näiteks kui piirmäär ületati aprillis, siis tuleb erikorra pidamisest loobuda 1. maist ning teavitada kirjalikult maksuhaldurit hiljemalt maikuu jooksul.

§ 44 lõige 10

Lõikes 10 on sätestatud kuidas tuleb käibemaksuarvestust pidada kui muudetakse käibemaksuarvestuse korda. Üleminekul erikorra rakendamiselt üldkorrale või vastupidi lähtutakse käibe tekkimise aja ja sisendkäibemaksu mahaarvamise määratlemisel sellest reeglist, mis kehtis kauba võõrandamise või teenuse osutamise hetkel või oma maksustatava käibe tarbeks kaupade või teenuste saamisel.

Näiteks kui maksukohustuslane pidas kuni 31. märtsini käibemaksuarvestust erikorra kohaselt ning alates 1. aprillist rakendab käibemaksu arvestamisel üldkorda. Märtsis lähetatud kaupade eest tasuti talle mais, siis käive nende kaupade osas toimus mais (st rakendatakse kassapõhist käibemaksuarvestust, kuna kauba lähetamise ajal kehtis kassapõhine käibemaksuarvestus).

Näiteks kui maksukohustuslane rakendas kuni 31. märtsini üldkorda ning 1. aprillist hakkab rakendama erikorda. Kauba sai märtsis, kauba eest arve aprillis (enne märtsikuu eest käibedeklaratsiooni esitamist) ja kauba eest tasus aprillis, siis kajastab ta sisendkäibemaksu märtsikuu käibedeklaratsioonis (mil ta kauba kätte sai).

§ 44 lõige 11

Lõikes 11 on toodud erandid, millal käibemaksuarvestuse erikorda rakendada ei saa. Erikorda ei saa rakendada kauba impordi, kauba ühendusesisese käibe ja soetuse korral ning sellise teenuse osutamisel teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele, mis tuleb deklareerida ühendusesisese käibe aruandel. Teenuste saamisel käibemaksu arvestamisel ei rakendata erikorda, sõltumata sellest kas teenus saadakse liikmesriigi maksukohustuslaselt või siis ühendusvälise riigi ettevõtjalt või millist teenust saadakse. Seega kui teenus saadakse välisriigi isikult ning käibe tekkimise koht on Eesti, tuleb käibemaksuarvestust pidada üldkorra kohaselt.

1. juulist 2022 kaotas kehtivuse punkt 5, mille kohaselt lisaks teatavate piiriüleste tehingutele ei saanud pidada kassapõhist arvestust ka tehingute osas, kus kauba või teenuse eest tasumine on kokkulepitud pikema perioodi kui kolme kalendrikuu jooksul, näiteks järeelmaksuga müügi ja liisingepingute puhul.

§ 44 lõige 12

1. novembrist 2014 tunnistati säte kehtetuks, kuna kehtestati käibedeklaratsiooni lisa vorm KMD INF esitamise kohustus kõigile käibemaksukohustuslastele. Kassapõhist

käibemaksuarvestust pidavad käibemaksukohustuslased esitavad käibedeklaratsiooni lisa üldkorra järgi ning seega erikord ei ole vajalik (vt KMS § 29).

§ 44¹. Maksuladustamine

(1) Maksuladustamine on nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ V lisas nimetatud liidu kauba paigutamine maksuhalduri heakskiidetud kohta käibemaksusoodustuse kohaldamiseks. Maksuladu on koht, kus toimub maksuladustamine.

(2) Maksulaopidajal peab olema tagatis maksuladustatud kaubalt tekkida võiva maksukohustuse täitmise tagamiseks. Maksukorralduse seaduses reguleerimata juhtudel kohaldatakse tagatise esitamisele, aktsepteerimisele, vabastamisele, kasutamisele ja selle suuruse arvutamisele tollialastes õigusaktides tollivõla kohta sätestatud.

(3) Maksulao pidamiseks on vaja maksuhalduri luba. Maksuladu pidada sooviv isik esitab kirjaliku taotluse, milles on maksulao pidamise loa saamiseks vajalik informatsioon.

(4) Maksuhaldur väljastab maksulao pidamise loa, kui on täidetud järgmised tingimused:
1) taotleja raamatupidamine võimaldab maksuhalduril taotleja tegevust kontrollida;
2) taotlejal on kauba liikumise kohta täpne arvepidamine;
3) taotlejal ei ole maksuvõlga;
4) taotleja on maksuhaldurile esitanud tõesed andmed;
5) taotlus on majanduslikult põhjendatud.

(5) Maksuhaldur võib keelduda maksulao pidamise loa väljastamisest, kui taotlejat on taotluse esitamise päevale eelnenud kuue kuu jooksul karistatud maksukorralduse seaduse §-s 154 või 156 sätestatud väärteo eest või kui ta on toime pannud karistusseadustiku §-s 389¹ või 389² sätestatud kuriteo, mille karistusandmed ei ole karistusregistrist kustutatud.

(6) Maksulaopidaja peab maksuladustatud kaupade kohta maksuhalduri poolt heakskiidetud vormis laoarvestust. Kaup kantakse laoarvestusse kohe, kui asjaomane isik on toonud kauba maksulattu. Laoarvestus peab võimaldama maksuhalduril kaupa identifitseerida ning kajastama kaubaga tehtud tehinguid ja kauba liikumist.

(7) Kaup on maksuladustatud, kui kaup on kantud laoarvestusse. Maksuladustamine lõpeb, kui kaup kantakse laoarvestusest välja.

(8) Kui töötlemise tulemusena kaup ei kuulu enam nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ V lisas loetletud kaupade loetellu, tuleb selle kauba maksuladustamine viivitamata lõpetada.

(9) Maksuladustatud kaupa saab ühest maksulaost teise toimetada maksuladustamist katkestamata. Lähtemaksulao pidaja vastutab maksukohustuse täitmise eest seni, kuni kaup võetakse teises maksulaos arvele. Kui kaup toimetatakse maksuladustamiseks ettenähtud kohast välja ebaseaduslikult, vastutab käesoleva seaduse § 3 lõike 6 punktis 5 sätestatud maksukohustuse täitmise eest laopidaja solidaarselt isikuga, kes on kauba välja toimetanud.

(10) Maksulaost kadunud kaupa käsitatakse maksuladustamiseks ettenähtud kohast ebaseaduslikult väljaviidud kaubana. Pakendamata vedeliku ja puistematerjali

mõõtetulemuse võrdlemisel kauba kohta käivate andmetega võib maksuhaldur võtta arvesse mõõteprotsessi mõõtemääramatust. Mõõtemääramatust ületava kauba puudujäägi puhul peab laopidaja maksuhaldurile tõendama, et puudujääk on tekkinud ettenägematu olukorra, loodusliku protsessi või kauba iseärasuste tõttu.

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

- 1) laopidajat on loa kehtivuse peatamise päevale eelnenuid kuue kuu jooksul karistatud maksukorralduse seaduse §-s 154 või 156 sätestatud väärteo eest või kui ta on toime pannud karistusseadustiku §-s 389¹ või 389² sätestatud kuriteo;

- 2) laopidajal on maksuvõlg;

- 3) loa taotlemisel on esitatud valeandmeid;

- 4) maksulao tegevus ei ole maksulao pidamise nõuetega kooskõlas;

- 5) maksulao tagatise nõuded ei ole täidetud

(12) Maksulao pidamise luba tunnistatakse kehtetuks laopidaja kirjaliku taotluse alusel või maksuhalduri algatusel. Maksuhaldur võib loa kehtetuks tunnistada, kui:

- 1) loa kehtivus oli enne kehtetuks tunnistamist peatatud käesoleva paragrahvi lõike 11 punktis 1 nimetatud põhjusel;

- 2) laopidaja ei ole ettenähtud tähtaja jooksul kõrvaldanud asjaolusid, mis olid loa kehtivuse peatamise aluseks.

(13) Maksulao nõuded, maksulao pidamise loa väljastamise, kehtivuse peatamise ja kehtetuks tunnistamise, maksuladustamisel oleva kauba hoidmise ja vedamise kord kehtestatakse [valdkonna eest vastutava ministri](#) määrusega..

Kommentaar

Paragrahvis 44¹ on sätestatud regulatsioon maksuladustamise kohta. Maksuladustamise sätteid lisandusid KMS-i 2006. aasta alguses jõustunud muudatustega. Käibemaksudirektiivi artikli 160 lõige 2 sätestab liikmesriigi kohustuse vabastada direktiivi lisas V loetletud kaupade müük teatud tingimustel käibemaksust. Kohustus kehtib nende liikmesriikide suhtes, kes rakendavad nullmäära samade liiduväliste kaupade müügil tollilaos. Kuna Eestis ei piirata kaupadele nullmäära rakendamist tollilaos, siis kehtestati ka Eestis selliste maksuladude režiim, kuhu paigutatava ja kus asuva kauba müük on maksustatud käibemaksu nullmääraga, tingimusel, et kaup tehingu tulemusena laost ei välju (välja arvatud teise maksulattu). Maksuladusid saab kasutada üksnes käibemaksudirektiivi lisas V loetletud liidu staatusega kaupade (näiteks teravili, kartul, mootorikütus) ladustamiseks.

Lõike 1 kohaselt on maksuladu koht, kus toimub maksuladustamine. Maksuladu on laopidaja kasutuses olev hoone, ruum või taraga piiratud valvatav territoorium, mida maksuhaldur on aktsepteerinud maksulaona. Maksuladu võib samaaegselt olla näiteks ka aktsiisiladu, kui laopidajal on luba nii maksulao kui ka aktsiisilao pidamiseks ja ta peab maksuladustatud kaupade kohta eraldi arvestust.

Maksulao pidamisest huvitatud isik esitab maksuhaldurile maksulao pidamise taotluse. Taotlus rahuldatakse, kui taotleja vastab teatud nõuetele (korralik raamatupidamine, puuduvad maksuvõlad) ja taotlus on majanduslikult põhjendatud (§ 44¹ lg 3). Lõike 2 kohaselt peab maksulaopidajal olema tagatis maksuladustatud kaubalt tekkida võiva maksukohustuse täitmise tagamiseks.

Maksulao nõuded, maksulao pidamise loa väljastamise, kehtivuse peatamise ja kehtetuks tunnistamise ning maksuladustamisel oleva kauba hoidmise ja vedamise kord on kehtestatud lõike 13 alusel rahandusministri määrusega.

Ülevaade maksuladustamisega seotud käibemaksustamisest

1. Kauba paigutamine maksuladustamisele

Maksuladustamisega kaasnevat käibemaksusoodustust saab rakendada juba sellele käibemaksuga maksustatavale tehingule või toimingule, mille tulemusena kaup paigutatakse maksuladustamisele. Seega on kauba müügi maksumäär null, kui üks müügiga seotud tingimus on kauba paigutamine maksuladustamisele. Kaupa ei pea seejuures müüma laopidajale. Oluline on üksnes fakt, et kaup ladustatakse tehingu tulemusena maksulaos, mida peab nullmäära rakendav maksukohustuslane ehk kauba müüja tõendama. Kaup on maksuladustatud laoarvestusse kandmisest alates. Seega peab müüjal olema tõend kauba laoarvestusse kandmise kohta. Müügiarvele tehakse vastavalt § 37 lg 8 märke KMS sätte kohta, mis on nullmäära rakendamise alus (vt ka § 15 lg 3 p 11 kommentaari).

Lisaks riigisisesele müügitehingule rakendub maksusoodustus ka kauba impordile (maksuvaba import) ja ühendusesisesele soetamisele (maksuvaba kauba ühendusesisene soetamine), kui toimingule järgneb viivitamata kauba paigutamine maksuladustamisele, mida tuleb maksusoodustust kasutaval isikul taas tõendada. Maksuladustamist saab kohaldada üksnes liidu staatusega kaubale, seetõttu deklareeritakse mitte liidu staatusega kaup eelnevalt vabasse ringlusesse.

2. Tehingud maksuladustamisel oleva kaubaga

Nagu öeldud, on kaup maksuladustatud alates laoarvestusse kandmisest. Maksuladustatud kauba müügi maksumäär on null, kui kaup jääb tehingu tulemusena maksulattu. Kauba järjestikuste müükide puhul rakendatakse nullmäära kõigile müügitehingutele, välja arvatud viimane müük, mille tulemusena kaup maksulaost väljub ning tegemist ei ole kauba ekspordi või ühendusesisese käibega. Nullmäära rakendatakse üksnes kaubatehingutele, aga mitte ladustamisel oleva kaubaga seotud teenustele (näiteks töötlemine vms).

Maksuladustamise lõppemine ja selle käibemaksu-tagajärg

1. Kauba müük laost välja

Kõige harilikum maksuladustamise lõppemise alus on kauba müük laost välja ehk kauba võõrandamine, mille tulemusena kauba maksuladustamine lõpetatakse ja kaup toimetatakse maksulaost välja. Maksuladustamine lõpeb, kui kaup kantakse laoarvestusest välja. Sel juhul ei ole kauba müüjal õigust nullmäära rakendada ja ta peab kauba müügihinnale lisama 24% käibemaksu. Erandiks on olukord, kus kauba müüki võib käsitada ekspordina või ühendusesisese käibena, mille puhul rakendatakse vastavate tehingute nullmäära. Kui kauba müüjaks on välisriigi ettevõtja, kes ei ole Eestis maksukohustuslasena registreeritud ning kellel puudub siin ka püsiv tegevuskoht, siis tekib Eesti maksukohustuslasest kauba ostjal pöördmaksukohustus. Kui aga kauba ostab

mittemaksukohustuslane, siis tekib välisriigi ettevõtjal Eestis käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus.

2. Kauba toimetamine laost välja ilma võõrandamiseta

Kui isik on ostanud maksuladustamisel oleva kauba (mille müümisel müüja rakendas käibemaksu nullmäära) ja otsustab selle kauba pärast soetamist ise maksulaost välja toimetada, siis lõpetatakse selle kauba maksuladustamine.

Kauba maksuladustamise lõpetamisel tekib kauba omanikul käibemaksukohustus olenemata sellest, kas omanik on maksukohustuslasena registreeritud või mitte. Maksukohustuslane deklareerib alates 2010. aastast maksustamisele kuuluva summa käibedeklaratsioonil. Isik, kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena esitab andmed kauba kohta tollideklaratsiooni vormil ja maksab käibemaksu tollieeskirjades sätestatud korra kohaselt (§ 38 lg 5¹ kommentaari). Toimingu maksustatav väärtus on üldjuhul kauba soetusmaksumus (vt § 12 lg 13). Täiendav tingimus on see, et maksustatav väärtus ei tohi üldjuhul olla väiksem, kui oli kauba väärtus maksuladustamisele paigutamisel, vastasel korral suurendatakse toimingu väärtust maksuladustamisele eelnenud hinnani. See tähendab, et maksustamisel ei võeta arvesse kauba tegelikku ostuhinda, kui see on laos toimunud müükide tulemusena vähenenud.

3. Maksuladustamise lõppemine töötlemise tagajärjel

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

Vaata ka teiste maksuladustamisega seotud sätete (§ 3 lg 6 p 5; § 12 lg 13; § 15 lg 3 p 11; § 17 lg 1 p 6; § 18 p 5 ja § 38 lg 5¹) kommentaare.

§ 44². Tagatised

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

(2) Vedelkütuse müüja esitab maksuhaldurile tagatise vedelkütuse seaduses kehtestatud korras.

Kommentaar

Seoses käibemaksupettustega, mis maksuhalduri hinnangul on eriti suuremahulised aktsiisikaupade puhul, lisati 2010. aasta algusest säte, mille alusel on maksuhalduril õigus nõuda aktsiisikauba käitlejalt tagatist. Tagatis määratakse ja vabastatakse maksukorralduse seaduses sätestatud korras. Tagatise määramine maksuhalduri poolt

toimub kaalutusotsuse põhimõttel. Otsuse tegemisel arvestatakse muuhulgas isiku usaldusväarsust. Maksuhalduri poolt aktsepteeritud tagatise andjaks võivad olla krediidasutus või kindlustusselts (käendus), samuti aktsepteeritakse tagatisena deposiitmakset või riigi kasuks hüpoteegi seadmist.

1. aprillist 2011 muudeti seda sätet 22.02.2011 vastu võetud vedelkütuse seaduse ja käibemaksuseaduse muutmise seadusega. Eraldi kehtestati tagatise esitamise kord vedelkütuse müüjatele, kes peavad esitama tagatise vedelkütuse seaduses kehtestatud korras. Nimetatud kord kehtestati sama seadusega vedelkütuse seadusesse. Kütuse tarbimisse lubamisel (st müük aktsiisilaost välja) on kütuse müüja tagatis 1 000 000 eurot. Tarbimisse lubatud kütuse müüja tagatis on 100 000 eurot. Maksu- ja Tolliametil on õigus riski hindamisele tuginedes nõuda kütuse müüjalt suuremat tagatist. Samuti on maksuhalduril vedelkütuse seaduses toodud tingimustel isiku taotluse alusel nõuda tagatise vähendamist. Tagatist ei kohaldata kütuse müüjale, kes käitleb ainult lennukikütuseid või vedelgaasi. Tagatise täpsemat määramise korda vaata vedelkütuse seadusest.

6. peatükk LÕPPSÄTTED

§ 45. Enne seaduse jõustumist sõlmitud lepingu alusel toimuva käibe maksustamine

(1) Käesolevat seadust kohaldatakse ka enne selle jõustumist sõlmitud lepingu alusel toimuva käibe maksustamisel, kui käive on tekkinud käesoleva seaduse kehtimise ajal.

(2) Käive loetakse tekkinuks ajal, mis tuleneb kuni käesoleva seaduse jõustumiseni kehtinud käibemaksuseadusest (RT I 2001, 64, 368; 88, 531; 102, 669; 2002, 11, 60; 30, 177; 44, 284; 62, 377; 84, 493; 90, 521; 110, 658; 2003, 18, 104; 48, 344), järgmistel juhtudel:

1) käibe tekkimisel käesoleva seaduse jõustumiseni kehtinud käibemaksuseaduse kohaselt enne käesoleva seaduse jõustumist, kuid käesolevast seadusest tulenevana käesoleva seaduse jõustumisel või hiljem;

2) käibe tekkimisel käesoleva seaduse jõustumiseni kehtinud käibemaksuseaduse kohaselt käesoleva seaduse jõustumisel või hiljem, kuid käesolevast seadusest tulenevana enne käesoleva seaduse jõustumist. Mõlemal juhul täidab maksukohustuslane käibemaksuga seotud kohustusi vastavalt käibemaksuseadusele, mis kehtis kuni käesoleva seaduse jõustumiseni.

Kommentaar:

Paragrahv 45 sätestab enne KMS jõustumist sõlmitud lepingu alusel toimuva käibe maksustamise. Sätted olid olulised seaduse jõustumisega 2004. aasta 1. mail kaasnenud nn. üleminekuperioodil, kuid on praeguseks oma aktuaalsuse kaotanud. Põhimõte maksustamisel oli, et kui käive tekkis peale KMS jõustumist, siis maksustati see KMS kohaselt ka juhul, kui käibe toimumise aluseks olev leping sõlmiti enne seaduse jõustumist. Kui aga ka käive tekkis enne KMS jõustumist, siis maksustati see loomulikult varem kehtinud seaduse kohaselt.

Keerulisem oli olukord, kus käibe tekkimise aeg oli varem kehtinud KMS-s ja uues KMS-s sätestatud erinevalt. Näiteks oli esitatud kauba eest arve enne kauba lähetamist – varasema KMS kohaselt tekkis käive arve esitamisest, uue KMS kohaselt aga alles kauba lähetamisest (või sellest varasemast maksmisest). Sel juhul lähtuti põhimõtetest, et juba maksustatud käivet uuesti maksustama ei hakatud ka juhul, kui uue KMS kohaselt käive seaduse jõustumisel veel tekkinud ei olnud. Ka varasema KMS kohaselt hiljem tekkiva käibe maksustamisel, mille käive uue KMS kohaselt tekkis juba enne seaduse jõustumist, lähtuti samuti varasemast KMS-st.

Seega reegel oli, et rakendatakse seda seadust, mis kehtis käibe tekkimise hetkel. Aga kui käibe tekkimise aeg oli varasema KMS-i ja uue KMS-i kohaselt erinev, siis rakendati varasemat KMS-i.

§ 46. Seaduse rakendamine

(1) Käesoleva seaduse jõustumisest alates käsitatakse maksukohustuslasena isikut, kes on maksukohustuslasena registreeritud kuni käesoleva seaduse jõustumiseni kehtinud käibemaksuseaduse alusel ega ole registrist kustutatud. Käesoleva seaduse jõustumisest alates käsitatakse ühe maksukohustuslasena maksukohustulasi, kes on ühe maksukohustuslasena registreeritud kuni käesoleva seaduse jõustumiseni kehtinud käibemaksuseaduse alusel ning kelle ühe maksukohustuslasena registreerimise otsust ei ole kehtetuks tunnistatud.

(2) Käesoleva paragrahvi lõikes 1 nimetatud isik on kohustatud esitama käibedeklaratsiooni ning tasuma käibemaksu käesoleva seaduse jõustumisele eelnenud maksustamisperioodi eest enne käesoleva seaduse jõustumist kehtinud käibemaksuseaduses ettenähtud korras.

(3) kehtetu 1.10.2018

(4) Maksukohustuslasel, kes enne 2004. aasta 1. jaanuari on maksuhaldurit kirjalikult teavitanud oma soovist, et maksustataks tema eluruumi käivet või eluruumi üürile andmise teenuse ning tema kui eluruumi üürileandja poolt teenuse saajalt nõutavate maamaksuja hoonekindlustuskulude käivet, võidakse nimetatud käivete maksustamist jätkata kuni 2014. aasta 1. maini.

(5) Kinnisasja, mida maksukohustuslane on käesoleva seaduse jõustumisel kasutanud oma ettevõtluses vähem kui viis kalendriaastat, sisendkäibemaksu ümberarvestamise periood (§ 32) pikeneb kümne kalendriaastani alates kinnisasja kasutusele võtmisest oma ettevõtluses. Kalendriaastate arv alates kinnisasja kasutusele võtmisest oma ettevõtluses kuni seaduse jõustumiseni korrutatakse ümberarvestamise perioodi arvutamisel kahega.

(6) Kuni käesoleva seaduse jõustumiseni kehtinud käibemaksuseaduse § 31 alusel maksuhalduri antud käibemaksuvabastuse ja nullprotsendilise käibemaksumäära rakendamise õigus kehtib ka juhul, kui tehing või toiming, mille kohta maksuhalduri otsus on tehtud, teostatakse pärast käesoleva seaduse jõustumist. Kuni käesoleva seaduse jõustumiseni kaubalt või teenuselt tasutud käibemaks tagastatakse kuni käesoleva seaduse jõustumiseni kehtinud käibemaksuseaduse § 31 alusel kehtestatud tingimustel ja korras.

(7) Enne käesoleva seaduse jõustumist sõlmitud kapitalirendilepingu alusel kauba võõrandamisele kohaldatakse kuni käesoleva seaduse jõustumiseni kehtinud käibemaksuseaduse sätteid tingimusel, et kaup on antud kauba lepingujärgse kasutaja valdusse enne käesoleva seaduse jõustumist.

(8) Sõiduautode, mille soetamisel maksukohustuslane arvas kuni käesoleva seaduse jõustumiseni kehtinud käibemaksuseaduse § 21 lõike 2 või veel varasema käibemaksuseaduse analoogse sätte alusel sisendkäibemaksu maha osaliselt, kasutamist ettevõtlusega mitteseotud otstarbel omatarbena ei maksustata.

(9) kehtetu alates 01.01.2011

(10) Eestisse toimetatavale ühenduse kaubale või Tšehhi Vabariigis, Küprose Vabariigis, Läti Vabariigis, Leedu Vabariigis, Ungari Vabariigis, Malta Vabariigis, Poola Vabariigis, Sloveenia Vabariigis või Slovaki Vabariigis (edaspidi liituvad riigid) vabas ringluses olnud kaubale, mille eksportimisega seotud tolliformaalsused on ühenduses või liituvast riigis enne käesoleva seaduse jõustumist lõpetatud, kohaldatakse käesoleva seaduse jõustumiseni kehtinud käibemaksuseaduse sätteid kuni kauba impordilt käibemaksu tasumiseni.

(11) Isikule, kellel ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ning kes ei saa taotleda käibemaksu tagastamist käesoleva seaduse § 35 lõike 1 alusel, tagastatakse käesoleva seaduse jõustumisest alates imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuril oleva kauba importimisel tasutud käibemaks, kui ta tõendab, et selle kauba varasem eksportimine ühenduse liikmesriigist või liituvast riigist ei ole põhjutanud nullmäära rakendamist, käibemaksuvabastust ega käibemaksu tagastamist.

(12) Kui kaup, mis on käesoleva seaduse jõustumisel ühenduses või liituvast riigis välistöötlemise tolliprotseduuril, toimetatakse Eestisse tollijärelevalve all, kohaldatakse kaubale käesoleva seaduse jõustumiseni kehtinud käibemaksuseaduse sätteid kuni selle kauba impordilt käibemaksu tasumiseni.

(13) Kui Eesti kaup, mis oli enne käesoleva seaduse jõustumist toimetatud ühenduse liikmesriiki või liituvasse riiki imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuri rakendamise põhimõtetele vastaval eesmärgil, toimetatakse Eestisse tollijärelevalve all, kohaldatakse kaubale käesoleva seaduse jõustumiseni kehtinud käibemaksuseaduse sätteid kuni selle kauba importimiseni.

(14) Kui kaup, mis oli 2009. aasta 1. jaanuaril Eestis tollikontrolli all töötlemise tolliprotseduuril, suunatakse vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile, kohaldatakse sellise kauba impordile käesoleva seaduse 2008. aasta 31. detsembril kehtinud sätteid.

(15) Ühe maksukohustuslasena registreerimise otsused, mis on tehtud enne 2009. aasta 31. detsembril, tunnistatakse kehtetuks alates 2010. aasta 1. jaanuarist.

(16) Kuni 2011. aasta 31. detsembrini käsitatakse kauba ekspordina kauba võõrandamist ühendusevälise riigi füüsilisele isikule temaga koos liikuvast pagasis ühendusevälisesse riiki toimetamiseks, kui isikule samal kuupäeval samas müügi kohas sama maksukohustuslase poolt võõrandatud kauba müügi hind koos käibemaksuga ületab 38,35 eurot ja on täidetud käesoleva seaduse § 5 lõike 2 punktides 1, 3 ja 4 sätestatud tingimused.

(17) Erandina käesoleva seaduse § 35 lõike 1 punktist 5 on teise liikmesriigi maksukohustuslasel õigus esitada taotlus 2009. aastal tema asukohariigis toimunud ettevõtluse tarbeks kasutatud kauba importimisel või soetamisel või teenuse saamisel Eestis tasutud käibemaksu tagastamiseks hiljemalt 2011. aasta 31. märtsiks.

(17¹) Maksuhaldur võib maksukohustuslase motiveeritud taotluse alusel anda loa jätta kuni 2015. aasta 20. juunini esitamata käibedeklaratsiooni lisa või selle osa. Luba antakse juhul, kui käesoleva seaduse § 27 lõikes 1² sätestatud kohustuse jõustumisel 2014. aasta 1. novembril kasvaks maksukohustuslase halduskoormus infotehnoloogiliste arenduste teostamiseks ebamõistlikult suureks. Taotlus tuleb esitada maksuhaldurile 2014. aasta 31. augustiks. Maksuhaldur teeb otsuse loa andmise kohta 30 kalendripäeva jooksul taotluse saamisest arvates.

(17²) Kuni 2014. aasta 31. juulini esitatud tagastusnõude täitmise tähtaja pikendamisele kohaldatakse kuni 2014. aasta 31. juulini kehtinud tagastusnõude täitmise tähtaja pikendamise korda.

(18) Maksukohustuslane või ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik, kes soovib alates 2015. aasta 1. jaanuarist rakendada elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikorda, võib alates 2014. aasta 1. oktoobrist esitada maksuhalduri veebilehel elektroonilise portaali kaudu selleks avalduse.

(19) Maksuhaldur annab ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule registreerimisnumbri ja teavitab teda sellest elektrooniliselt viie tööpäeva jooksul käesoleva paragrahvi lõikes 18 nimetatud avalduse saamisest arvates.

(20) Käesoleva seaduse § 27 lõikes 1 nimetatud käibedeklaratsiooni lisa tuleb esmakordselt esitada 2014. aasta 20. detsembriks.

(21) Kuni 2016. aasta 20. jaanuarini on maksukohustuslasel õigus kajastada käibedeklaratsiooni lisal arvete summad summeerituna tehingupartnerite kaupa valdkonna eest vastutava ministri määrusega kehtestatud korras.

(22) Käesoleva seaduse § 2 lõikes 13, § 4 lõikes 1¹, § 11 lõikes 2¹ ja § 12 lõikes 1¹ sätestatud vautšerite maksustamist puudutavat regulatsiooni kohaldatakse üksnes alates 2019. aasta 1. jaanuarist väljastatud vautšeritele.

(23) Euroopa Komisjoni või liidu õiguse alusel asutatud ameti või asutuse poolt talle liidu õigusega antud ülesannete täitmise korral COVID-19 pandeemia reageerimiseks 2021. aastal soetatud kaubalt või saadud teenuselt või imporditud kaubalt Eestis tasutud käibemaks tagastatakse, välja arvatud juhul, kui nimetatud kaup on soetatud või imporditud tasu eest edasimüügiks või teenus on saadud tasu eest edasi osutamiseks. Käibemaks tagastatakse käesoleva seaduse § 39 lõike 3 alusel kehtestatud korras ja tingimustel valdkonna eest vastutava ministri või tema volitatud ametniku kinnitatud taotluse alusel. Kui käibemaksu tagastamise tingimused enam ei kehti, kuulub selliselt kaubalt või teenuselt käibemaks tasumisele. Käibemaksu tasumisel kohaldatakse käesoleva seaduse § 15 lõikes 8 ja § 39 lõikes 1² sätestatud põhimõtteid.

(24) Maksukohustuslane, kes käibemaksu arvestamisel lähtub käesoleva seaduse §-s 44 sätestatud erikorrast, võib kuni 2025. aasta 30. juunini § 15 lõikes 1 sätestatud

käibemaksuääruga maksustatava kauba või teenuse pärast 2023. aasta 31. detsembrist toimunud käibelt maksta käibemaksu 20-protsendisises määras, juhul kui ostjale väljastati arve ning kaup lähetati või tehti kättesaadavaks või teenus osutati enne 2024. aasta 1. jaanuari.

(25) Maksukohustuslasel on kuni 2025. aasta 30. juunini õigus enne 2023. aasta 1. maid sõlmitud kirjaliku lepingu alusel kohaldada maksustatava kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel kuni 2023. aasta 31. detsembrini kehtinud käesoleva seaduse § 15 lõikes 1 sätestatud käibemaksuäär, kui asjaomane leping näeb ette, et kauba või teenuse hind sisaldab käibemaksu või hinnale lisandub 20-protsendise käibemaksuääruga käibemaks ning lepinguga ei ole ette nähtud käibemaksuäärade võimalikust muutusest tulenevat hinna muutust.

(26) Maksukohustuslane, kes käibemaksu arvestamisel lähtub käesoleva seaduse §-s 44 sätestatud erikorrast, võib kuni 2026. aasta 31. detsembrini majutuse või majutuse koos hommikusöögiga pärast 2024. aasta 31. detsembrist toimunud käibelt, välja arvatud selle teenusega kaasneva kauba või teenuse käive, maksta käibemaksu 9-protsendise määraga, juhul kui teenuse saajale väljastati arve ning teenus osutati enne 2025. aasta 1. jaanuari.

(27) Maksukohustuslane, kes käibemaksu arvestamisel lähtub käesoleva seaduse §-s 44 sätestatud erikorrast, võib kuni 2026. aasta 31. detsembrini nii füüsilisel kandjal kui ka elektroonilise ajakirjandusväljaande pärast 2024. aasta 31. detsembrist toimunud käibelt, välja arvatud peamiselt reklaami või erakuulutusi avaldav või peamiselt erootilise või pornograafilise sisuga või video- või muusikasisuga väljaande käive, maksta käibemaksu 5-protsendise määraga, juhul kui ostjale väljastati arve ning kaup lähetati või tehti kättesaadavaks või teenus osutati enne 2025. aasta 1. jaanuari.

(28) Rahandusministeerium analüüsib hiljemalt 2027. aastal 2024. aasta 1. jaanuaril jõustunud käesoleva seaduse § 15 lõike 1 muudatusega ning 2028. aastal § 15 lõike 2 punkti 4 ja lõike 2¹ kehtetuks tunnistamisega ning lõike 1¹ ja lõike 2 punkti 5 kehtestamisega kaasnevaid mõjusid ning esitab vajaduse korral Vabariigi Valitsusele ettepaneku regulatsiooni muutmiseks.

Kommentaar

§ 46 lõige 1

Lõike 1 kohaselt loeti varem kehtinud KMS alusel registreeritud maksukohustuslased maksukohustuslasteks ka uue KMS kohaselt. Samuti ei olnud vaja end uuesti registreerida ühise maksukohustuslasena nendel maksukohustuslastel, kes olid seda teinud enne uue KMS-i jõustumist.

§ 46 lõige 2

Lõike 2 kohaselt tuli 2004. aasta aprillikuu eest esitatava käibedeklaratsiooni puhul, mis esitati 20. maiks 2004, järgida varasemat seadust, mitte veel uut KMS-i. Seega uue KMS-i kohaselt täidetud esimene käibedeklaratsioon esitati 20. juuniks 2004.

§ 46 lõige 3

Kehtetu alates 1. oktoobrist 2018. Lõige 3 oli üleminekusäte, mille kohaselt ei maksustatud käibemaksuga selliste ehitiste võõrandamist enne esmast kasutuselevõttu,

mille ehitamist alustati enne 1. maid 2004 ning hoonestamata kruntide võõrandamist kui krunt või maatükk, mis hiljem kruntideks jaotati oli soetatud enne 1. maid 2004.

§ 46 lõige 4

Lõikes 4 sätestatakse üleminekusäte eluruumide maksustamisel. Kuna § 16 lõike 3 kohaselt ei saa maksukohustuslane enam valiku alusel maksustada eluruumi ega nendega seotud käivet (üürile andmist), kehtestati üleminekusäte maksukohustuslastele, kes olid teavitanud maksuhaldurit enne 2004. aasta 1. jaanuari oma soovist maksustada eluruumidega seotud käivet käibemaksuga. Üleminekusäte kohaselt võivad vastavad maksukohustuslased jätkata eluruumide maksustamist 10 aasta jooksul alates muudatuse jõustumisest, seega kuni 2014. aasta 1. maini. Üleminekusäte rakendamise periood on seotud sisendkäibemaksu ümberarvestuse perioodiga, et ei tekiks olukorda, kus seadusemuudatuse tõttu maksustatava käibe muutumine maksuvabaks käibeks tekitaks maksukohustuslasele sisendkäibemaksu ümberarvestuse kohustuse.

§ 46 lõige 5

Lõikes 5 sätestatud kinnisasja sisendkäibemaksu ümberarvestusperioodi pikenedes seotud üleminekusäte kohaselt pikenes ümberarvestusperiood 10 kalendriaastani nende kinnisasjade osas, mida maksukohustuslane oli KMS-i jõustumise hetkeks kasutanud oma ettevõtluses alla 5 kalendriaasta. Samas lähevad juba kasutatud aastad arvesse kahekordselt, kuna periood pikenes täpselt kaks korda. Seega kui kinnisasja oli kasutatud ettevõtluses seaduse jõustumise hetkeks 3 kalendriaastat, läks arvesse 6 aastat ja ümberarvestusperioodi lõpuni on 4 aastat, mitte 7. 2004 aastat loetakse ühekordselt.

§ 46 lõige 6

Lõige 6 sisaldab üleminekusätet varem kehtinud KMS § 31 alusel maksusoodustusi saanud välisabiprojektidele, täpsemalt välisabi korras saadud kauba ning välislaenu eest või välisabi korras saadud raha eest soetatud kaubale või saadud teenusele. Uus KMS ei näe enam ette erisusi välisabiga seotud käibe maksustamisel. Alates uue KMS-i jõustumisest tuleb välisabi saajatel arvestada oma eelarve planeerimisel käibemaksu osaga kaupade ja teenuste hinnas. Erandina kohaldata ka pärast Eesti liitumist Euroopa Liiduga käibemaksusoodustusi enne liitumist sõlmitud PHARE lepingutele vastavalt Euroopa Liiduga ühinemislepingu artikli 33 lõikes 2 sätestatud printsiibi otsekohaldamisele. Arvestades KMS-i jõustumise hetkel pooleliolnud projekte, lisati välisabi maksustamist puudutav üleminekuregulatsioon. Üleminekusäte kohaselt rakendati välisabiprojektidele käibemaksusoodustusi ka peale KMS-i jõustumist juhul, kui maksuhaldur oli sellekohase otsuse teinud enne liitumist. See tähendab, et abisaaja pidi esitama taotluse maksuhaldurile enne 1. maid 2004. a. koos kõigi lisadokumentidega (andmed kauba või teenuse müüja kohta, ostu-müügi lepingu koopia) vastavalt rahandusministri 18.12.2001. a. määrusele nr 118. Üleminekusäte kohaselt tagastati kuni KMS jõustumiseni kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaksu varem kehtinud KMS §-s 31 sätestatud tingimustel ja korras. See tähendab, et käibemaksu oli võimalik tagasi taotleda 6 kuu jooksul pärast liitumist.

§ 46 lõige 7

Lõikes 7 sätestatud kapitalirendi üleminekusäte kohaselt ei tekkinud ega ei teki (seni kehtivate lepingute puhul) enne KMS-i jõustumist sõlmitud kapitalirendilepingute alusel kohustust maksta käibemaksu kauba üleandmisel kogu müügihinnalt, vaid jätkati ja jätkatakse käibemaksu tasumist kuumaksetelt. Lisatingimuseks on, et kaup pidi KMS-i jõustumiseks olema ka kasutajale üle antud, vastasel korral tuli siiski tasuda kogu

käibemaks kauba üleandmisel. Uue kapitalirendilepingu sõlmimiseks ei loeta kapitalirendilepingu uuendamist, mis on lepingus ettenähtud, tingimustel, et rendilepingu ese ja lepingupooled jäävad samaks. Kuna sättes on kirjas, et kohaldatakse „kuni käesoleva seaduse jõustumiseni kehtinud käibemaksuseaduse sätteid“, siis kohaldatakse ka muuhulgas 18%-list käibemaksumäära, mis kehtis enne 1. maid 2004.

§ 46 lõige 8

Lõikes 8 toodud üleminekusäte vabastab varem kehtinud KMS-i alusel osaliselt sisendkäibemaksu maha arvamise puhul uue KMS-i alusel autode kasutamise maksustamisest omatarbena (vt § 2 lg 6 kommentaari). See tähendab, et auto soetamisel varem kehtinud KMS § 21 lg 2 alusel üksnes 2/3 sisendkäibemaksu mahaarvanud maksukohustuslane ei pea maksustama uue KMS-i alusel auto kasutust omatarbena, kuid võib seda omal valikul siiski teha. Tähelepanu tuleb juhtida sellele, et kui antud säte vabastab auto kasutuse maksustamise omatarbena, siis peab maksukohustuslane ostetud kütuse osas siiski sisendkäibemaksu mahaarvamisel rakendama § 29 lõikest 4 tulenevat ettevõtluse ja mitteettevõtluse proportsiooni, ehk maha ei saa arvata sisendkäibemaksu kütuse osas mida kasutatakse ettevõtlusega mitteseotud otstarbel. Loomulikult, kui kütust ei kasutata üldse eraotstarbeks, sel juhul sisendkäibemaksu mahaarvamisel mingit piirangut ei rakendu. Kui sõiduauto soetati kapitalirendi tingimustel ja leping ei olnud KMS-i jõustumise ajaks lõppenud, siis oli maksumaksjal võimalik valida, kas maksustada sõiduauto omatarvet täies ulatuses, arvestades omatarbe maksustatava väärtuse vastavalt § 12 lõikele 7, või maksustada sõiduauto omatarve proportsiooniga võrreldes perioodi kapitalirendilepingu sõlmimise algusest kuni KMS-i jõustumise päevani (mil maksumaksja pidi rakendama 2/3 piirangut sisendkäibemaksu mahaarvamisel) perioodiga KMS-i jõustumise päevast kuni kapitalirendilepingu lõpuni. Näiteks kui sõiduauto kapitalirendileping sõlmiti neljaks aastaks ja 1. maiks on jäänud lepingu lõpuni veel kaks aastat, siis maksustatakse sõiduauto omatarvet 50% proportsiooniga.

§ 46 lõige 9

Kehtetu alates 01.01.2011, kuna säte pole enam aktuaalne seoses käibemaksuseaduses teenuse käibe toimumise koha muutmisega alates 1. jaanuarist 2010.

§ 46 lõige 10

Lõikes 10 on sätestatud tolliga seotud üleminekusäte Eestisse toimetamiseks teisest liikmesriigist või 1. mail 2004 liituvatest riikidest enne KMS-i jõustumist välja toimetatud kauba maksustamise kohta. Kui kaup oli teel Eestisse muudatuse jõustumise hetkel või toodi Eestisse enne muudatuste jõustumist, kuid ei lastud tolliseadustiku mõttes vabasse ringlusse, st. oli Eesti tollilaos, vabatsoonis, seestöötlamise tolliprotseduuril vms., siis rakendati kauba Eestisse toimetamisel või vastava tolliprotseduuri lõppemisel või tollilaost, vabatsoonist kauba välja toimetamisel kauba maksustamisel varem kehtinud KMS-i sätteid. Seega järgiti kauba maksustamisel kauba impordi maksustamise sätteid – tuli tasuda käibemaks kauba impordilt ning kauba soetamist Eestis ei käsitletud kauba ühendusesisese soetamisena. Üleminekusäte aluseks võeti kuuenda direktiivi artikkel 28p, mida liituvate riikide osas muudeti EL-ga liitumislepinguga. Üleminekusättes on kasutatud sõnastust „..eksportimisega seotud tolliformaalsused..“, mis ei tähenda aga üksnes ekspordi tolliprotseduuri. Eestikeelses tolliseadustikus ongi kasutusel mõiste “eksportimine”, mis asendas varasema mõiste “väljavedu”. Seega hõlmab “eksportimine” ka muud tüüpi väljaveoprotseduurid (näiteks ajutine väljavedu välistöötlamiseks vms.), mitte ainult ekspordi. Aga kui kaup toimetati näiteks enne KMS-i jõustumist laevale, ekspordi tolliformaalsused olid lõpetatud, kuid kaup ei olnud mõeldud Eestisse

toimetamiseks vaid pardal müügiks, siis tuli kauba müügil rakendada siiski juba uue KMS-i sätteid, st. vastav müük maksustati selle riigi käibemaksuga, kust laev reisile väljus.

§ 46 lõiked 11-13

Üleminekusätted lõigetes 11-13 reguleerivad samuti erinevate KMS-i jõustumise hetkel pooleliolnud tolliprotseduuridega seotud küsimusi. Lõikes 11 on reguleeritud erandlik situatsioon, kus kaup oli toimetatud enne KMS jõustumist ajutiselt Eestisse, näiteks näitusele, teisest riigist välja toimetamisel kasutati ajutise väljaveo tolliprotseduuri (mitte nullmääraga maksustatavat eksporti), peale KMS-i jõustumist tuli aga Eestis tasuda käibemaks kauba impordilt. Selle üleminekusätte kohaselt tagastati isikule impordil tasutud käibemaks, kui tal puudus võimalus selle sisendkäibemaksuna mahaarvamiseks või tagastamise protseduuri kohaselt tagasi saamiseks. Lõikes 12 ja 13 reguleeritakse välistöötlemisel olnud kauba ja ajutiselt teise liikmesriiki või liituvasse riiki toimetatud kauba tagasitoomist Eestisse peale KMS-i jõustumist, antud juhul tuli samuti lõpetada tolliprotseduur vastavalt tollieeskirjadele ning kauba Eestisse toimetamist ei käsitatud kauba ühendusesisese soetamisena.

§ 46 lõige 14

Kui kaup, mis oli 01.01.2009 Eestis tollikontrolli all töötlemise tolliprotseduuril, suunatakse vabasse ringlusse lubamise protseduurile, kohaldatakse sellise kauba impordile käibemaksuseaduse 31.12.2008 kehtinud sätteid. Nimetatud säte kehtestati topeltmaksustamise vältimiseks ning on seotud KMS § 6 muutmisega.

§ 46 lõige 15

Ühe maksukohustuslasena registreerimise otsused, mis on tehtud enne 31.12.2009 tunnistatakse 01.01.2010 kehtetuks (vt ka KMS § 26 kommentaari).

§ 46 lõige 16

Säte pole enam aktuaalne seoses uue tax-free piirmäära kehtestamisega 1. jaanuarist 2012. Uueks piimääraks on 38 eurot (KMS § 5 lg 2 punkt 2).

§ 46 lõige 17

Erand kehtestati teiste liikmesriikide mitteresidentidele 2009. aastal kaupade soetamisel ja teenuste saamisel tasutud käibemaksu tagastamiseks, nende kohta võib esitada taotlust kuni 31. märtsini 2011.

§ 46 lõige 17¹

Säte on seotud käibedeklaratsiooni lisa – vormi KMD INF kehtestamisega alates 1. novembrist 2014. Antud sätte kohaselt võib maksuhaldur anda loa mõjuvatel põhustel jätta käibedeklaratsiooni lisa esitamata kuni 2015. aasta 20. juunini. Taotlust sai esitada 1. juulist – 31. augustini 2014.

§ 46 lõige 17²

Seoses 1. augustist 2014 käibemaksu tagastamistähtaja pikendamisele 30 päevalt 60 päevale täpsustatakse, et kuni 2014. aasta 31. juulini esitatud tagastusnõudeid menetletakse enne 1. augustit 2014 kehtinud korra kohaselt.

§ 46 lõiked 18 ja 19

Puudutab 1. jaanuarist 2015 jõustuvat elektroonilise side ja elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikorra muudatusi (§ 43). Sätestatakse, et erikorra kasutamiseks on võimalik esitada avaldus alates 1. oktoobrist 2014. Avaldust saab esitada e-maksuameti/e-tolli kaudu. Maksuhaldur annab ühendusevälise riigi isikule registreerimisnumbri ning teavitab teda sellest elektrooniliselt viie tööpäeva jooksul avalduse saamisest. Maksukohustuslasena registreeritud isikule uut numbrit ei anta.

§ 46 lõige 20

Täpsustatav säte, mille kohaselt tuleb 1. novembrist 2014 kehtestatud käibedeklaratsiooni lisa KMD INF esitada 2014 a 20. detsembril novembrikuu kohta.

§ 46 lõige 21

Rakendussäte, mis annab õiguse käibedeklaratsiooni lisal kajastada arvete andmed summeerituna kuni 2016 aasta 20. jaanuarini.

§ 46 lõige 22

Üleminekusäte, mille kohaselt rakendatakse käesoleva eelnõu kohaseid vautšereid puudutavaid KMS muudatusi üksnes alates 2019. aasta 1. jaanuarist väljastatud vautšeritele.

§ 46 lõige 23

KMS § 46 lõikega 23 nähakse ette, et 2021. aastal Euroopa Komisjoni või EL õiguse alusel asutatud ameti või asutuse poolt neile EL õigusega antud ülesannete täitmisel COVID-19 pandeemiale reageerimiseks Eestis soetatud kaubalt või teenuselt või imporditud kaubalt tasutud käibemaks tagastatakse. Kui käibemaksu tagastamise tingimused enam ei kehti, on Euroopa Komisjon või vastav amet või asutus, kohustatud sellest teavitama maksuhaldurit. Kauba võõrandamist või teenuse osutamist maksustatakse seejärel käibemaksu tagastamise aluse äralangemise päeval kehtivate tingimuste kohaselt. Käibemaksu tagastamise ning tasumise kord ja tingimused on kehtestatud rahandusministri määrusega KMS § 39 lõike 3 alusel. Rakendussäte kehtestati seetõttu, et käibemaksudirektiivi kohaselt kehtestati maksusoodustus tagasiulatuvalt 1. jaanuarist 2021 ning tagasiulatuvalt 0%-lise maksumäära rakendamine on problemaatiline.

§ 46 lõige 24

KMS § 46 lõike 24 kohaselt on kassapõhist käibemaksuarvestuse erikorda rakendaval käibemaksukohustuslasel õigus (mitte kohustus) deklareerida ja tasuda käibemaks 20-protsendises määras, kui ostjale väljastati arve ning kaup lähetati või tehti kättesaadavaks või teenus osutati enne 2024. aasta 1. jaanuari. KMS § 44 sätestab kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra, mille kohaselt käibe tekkimise ajana käsitatakse päeva, millal kauba või teenuse eest osaliselt või täielikult makse laekub. Sellest tulenevalt võib tekkida olukord, kui kassapõhist käibemaksuarvestuse erikorda rakendaval käibemaksukohustuslasel tekib 2024. aastal käive 2023. aastal võõrandatud kauba või osutatud teenuse eest, mille eest on 2023. aastal esitatud arve 20-protsendise käibemaksumääraga, kuid makse laekub 2024. aastal. Sellisel juhul, vastavalt üleminekusättele, on kassapõhist käibemaksuarvestuse erikorda rakendaval käibemaksukohustuslasel õigus deklareerida selline käive 20-protsendises määras.

§ 46 lõige 25

KMS § 46 lg 25 kohaselt oli maksukohustuslasel kuni 30. juunini 2025 õigus (mitte kohustus) maksustada 20-protsendise määraga selline käive, mida toimus enne 1. maid 2023 sõlmitud lepingute, sealhulgas võlaõiguslike lepingute, alusel tingimusel, et lepingu kohaselt on konkreetse kauba või teenuse hind arvestatud 20-protsendise käibemaksumääraga, võimaluseta seda tingimust maksumäära muudatusest tulenevalt ümber vaadata. Ei oma tähendust lepingus olev täpne sõnastus, vaid see, kas kauba müüjal või teenuse osutajal on õigus hinda suurendada või see ei ole võimalik ja ettevõttel tekiks maksumäärade vahest tulenev kulu, mida ostja ei kata.

§ 46 lg 26

Puudutab kassapõhist käibemaksuarvestust pidavaid majutusteenuse osutajaid. 1. jaanuarist 2025 kehtib majutusteenusele käibemaksumäär 13%. Antud sätte kohaselt kassapõhist käibemaksuarvestust pidav majutusteenuse osutaja võib (kuid ei ole kohustus) majutusteenust maksustada 9%-lise määraga kuni 31. detsembrini 2026 kui teenuse saajale väljastati arve ja teenus osutati enne 1. jaanuari 2025.

§ 46 lg 27

Puudutab kassapõhist käibemaksuarvestust pidavaid ajakirjandusväljaannete müüjaid. 1. jaanuarist 2025 kehtib ajakirjandusväljaannetele käibemaksumäär 9%. Antud sätte kohaselt kassapõhist käibemaksuarvestust pidav maksukohustuslane võib (kuid ei ole kohustus) ajakirjandusväljaannet maksustada 5 %-lise määraga kuni 31. detsembrini 2026 juhul, kui ostjale väljastati arve ja kaup lähetati või teenus osutati enne 1. jaanuari 2025.

§-d 47-49 [Käesolevast tekstist välja jäetud]

Kommentaar

Paragrahvis 47 olid sätestatud KMS jõustumisega koos kehtestatud muudatused maksukorralduse seadusesse, põhiliselt seoses maksuesindaja sätetega. Paragrahvis 48 oli sätestatud ajutine muudatus varem kehtinud KMS-i ning paragrahvis 49 oli sätestatud varasema KMS-i kehtetuks tunnistamine.

§ 50. Seaduse jõustumine

(1) Käesolev seadus jõustub Euroopa Liiduga liitumisest alates.

(2) Käesoleva seaduse § 48 jõustub 2004. aasta 1. jaanuaril.

[Lõikeid 3 ja 4 kohaldatakse tagasiulatuvalt alates 2006. aasta 1. juulist]

(3)–(4) [Kehtetud alates 1.03.2007]

(5) Käesoleva seaduse § 40 lõige 10 kehtib kuni 2007. aasta 31. detsembrini. (jõust 01.01.2006)

(6) Käesoleva seaduse § 46 lõiget 17 kohaldatakse tagasiulatuvalt alates 2010. aasta 1. oktoobrist.

Kommentaar

Paragrahvis 50 sätestatakse KMS-i jõustumine. Lõike 1 kohaselt jõustus KMS Euroopa Liiduga liitumisest, mis leidis aset 1. mail 2004. Lõikes 2 on sätestatud §-s 48 varem

kehtinud KMS-i tehtud reisisiteenuste maksustamist puudutavate muudatuste jõustumine 1. jaanuarist 2004. Alates KMS jõustumisest muutus varem kehtinud KMS kehtetuks, varasem KMS asendus täielikult uuega. Lõigetes 3 ja 4 toodud tähtjaline kehtivus puudutas ringhäälinguteenust ja elektroonilisi teenuseid ning elektrooniliste teenuste erikorda. Need sätted põhinesid nn. e-teenuste direktiivil (2002/38/EÜ), mis oli kehtestatud tähtjaliselt. Kuna käibemaksudirektiivi kohaselt ei ole enam need tähtjalised sätted, tühistati ka käibemaksuseaduses tähtjad.

Paragrahvi 40 lg 10 kohaselt maksustati ühendusesisese reisijateveo piletite müük (marginaal) reisisiteenust osutavate maksukohustuslaste poolt nullmääraga, et tagada Eesti ettevõtjatele Eestit ümbritsevate teiste liikmesriikide ettevõtjatega võrdsed konkurentsitingimused. Soodusmaksumäär kehtestati tähtjalisena ning kehtis kuni 2007. aasta lõpuni.

Lõike 6 kohaselt pikendati teise liikmesriigi mitteresidentidele käibemaksu tagastamise kohta avalduse esitamist 2009. aastal saadud kaupade ja teenuste osas tagasiulatuvalt.