

# MTA: Olulisemad muudatused käibemaksuseaduses alates 1. jaanuarist 2009

14.01.2009

Allikas: Maksu- ja Tolliamet

Alates 1. jaanuarist 2009 jõustusid käibemaksuseaduses (KMS-is; avaldatud [RTI, 09.12.2008, 51, 283](#); [RTI, 30.12.2008, 58, 324](#)) alljärgnevad olulisemad muudatused ning täiendused.

Muu hulgas on muudetud omatarbe mõistet, täpsustatud on maksukohuslane ning millal tekib maksukohustus (s.h FIE), et imporditava kauba käibesse saab arvata ka muid kulusid, mida maksustatakse 9% käibemaksuga, täiendatud arve väljastamise nõuded ja palju muud, millest allpool juttu.

## 1. Viited

Seoses uue EL-i direktiivi (2006/112/EÜ) vastuvõtmisega muudetakse seaduses läbivalt ka viited käibemaksudirektiivile.

## 2. Mõisted (§ 2)

Täpsustatakse omatarbe mõistet. 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. 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.

## 3. Maksukohustuslane ja maksukohustus (§ 3)

§ 3 lõike 4 punktide 2 ja 3 muudatusega täpsustati, et kauba soetajal või teenuse saajal tekib üldine pöördmaksukohustus sellisel juhul, kui Eestis maksukohustuslasena registreerimata ettevõtlusega tegelev välisriigi isik ei oma Eestis püsivat tegevuskohta, mille kaudu ta tegeleb Eestis ettevõtlusega. Kui välisriigi isik omab Eestis püsivat tegevuskohta, mille kaudu ta tegeleb Eestis ettevõtlusega, tekib välisriigi isikul püsiva tegevuskoha kaudu Eestis maksustatav käive ja registreerimise piirmäära ületamisel maksukohustuslasena registreerimise kohustus.

§ 3 lõike 6 punktis 4 täpsustati, milliste aktsiisikaupade (vedelkütus, alkohol, tubakatooted) soetamisel teisest liikmesriigist peab maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isik käibemaksu maksma.

§3 lõike 6 punkti 5 täiendati, et kauba omanik peab kauba maksuladustamise lõpetamisel käibemaksu maksma ka juhul, kui kaup maksuladustati siseriikliku tehingu tulemusena (rakendus 0%-line käibemaksumäär) ning kaupa maksuladustamise ajal ei võõrandatud.

## 4. Käive (§ 4)

§ 4 lõike 2 punktist 1 jäeti välja tingimus, et ettevõtte või selle osa üleandmisest ei teki käivet juhul, kui ettevõtet või selle osa kasutatakse ainult maksustatava käibe tarbeks.

§ 4 lõike 2 punkt 7 tunnistati kehtetuks. Seega on kauba remonditeenus, sh garantiiremont, mille Eesti ettevõtja osutab Eestis ühendusevälise riigi isiku tellimusel Eestis tekkiv käive ja remondi tellinud ühendusevälisele isikule tuleb arve esitada koos käibemaksuga.

## 5. Kauba eksport ja import (§ 5 ja 6)

§ 5 lõike 1 punktis 3 asendati sõna „taasväljavedu“ tolliterminoloogias kasutatava mõistega „reeksport“.

§ 6 lõike 1 punktis 1 jäeti impordi mõiste alt välja tollikontrolli all töötlemise tolliprotseduurile suunamine. Tollikontrolli all töötlemise tolliprotseduuril oleva kauba eest makstakse tollimaksu tolliprotseduuri lõpetamisel, kui kaup suunatakse vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile ja samuti tuleb käibemaksu kohustuse tekkimine lükata samale momendile.

Kehtestati käibemaksutagastusega (nn *tax-free* 'ga) müügi uueks piirmääraks 2000 krooni, varem kehtinud 2500 krooni asemel (§ 5 lõige 2 punkt 2).

## **6. Käibe tekkimise, kauba importimise, teenuse saamise ja kauba ühendusesisese soetamise aeg (§ 11)**

§ 11 lõike 1 punktis 3 täpsustati ainult omatarbe mõistet tulenevalt KMS-i § 2 lõikest 6. Käibe tekkimise aeg omatarbe maksustamisel ei muutunud.

§ 11 lõikes 6 asendati mõiste käibe tekkimise aeg importimise ajaga, kuna importimisega seoses ei teki käivet.

## **7. Käibe, kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatav väärtus (§ 12)**

§ 12 lõikes 1 täpsustati, et maksustatava väärtuse moodustab lisaks kauba müüjale või teenuse osutajale tasutud summadele kõik muu, mida käsitatakse tasuna kauba või teenuse eest ja mis ei pruugi olla väljendatud rahalise summana.

§ 12 lõikes 3 on sätestatud, et kauba tasuta võõrandamise ja kauba tasuta ühendusesisese soetamise puhul, samuti kauba ühendusesisese käibena käsitatava kauba teise liikmesriiki toimetamise korral (§ 7 lõike 1 punkt 3) on maksustatav väärtus kauba või muu sarnase kauba soetusmaksumuse või selle puudumisel omahinna alusel eelnimetatud toimingute tegemise ajal määratud väärtus.

Tunnistati kehtetuks § 12 lõiked 3<sup>1</sup>, 4 ja 5. Tühistatud sätetes kehtinud reeglid on kirjas uutes § 12 lõigetes 14 - 17.

Käibemaksuseadust täiendati § 12 lõikega 6<sup>1</sup>, mille kohaselt arvatakse maksustatava väärtuse hulka 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.

Põhimõtte, et maksustatava väärtuse hulka arvatakse ka muud summad peale müügihinna, on sätestatud KMS-i § 12 lõikes 1. Kuna maksustatava väärtuse hulka kuuluvad muud summad ei käi ainult KMS-i § 12 lõike 1 kohta, on see sätestatud eraldi lõikena. Samuti tuleb selgemalt välja, et kõik maksud ja lõivud, nt aktsiis ja riigilõiv, v.a käibemaks, on maksustatavasse väärtusesse sisse arvatud.

Seoses tulumaksuseaduse § 48 lõike 8 muutmisega on erisoodustuste maksustamisel tööandja sõiduauto töö-, ameti- või teenistusülesannete või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks tasuta või soodushinnaga kasutada andmisel erisoodustuse hinna ülempiir tõusnud 2000 kroonilt 4000 kroonile kuus iga nimetatud tegevuseks kasutatud sõiduauto kohta. Sellest tulenevalt suurenes sõiduauto omatarbe maksustatav väärtus 2000 kroonilt 4000 kroonile juhul, kui sõiduauto kasutamisel sõidupäevikut ei peeta (vt ka teemat „Maksustatav väärtus“).

Põhimõtte, mille kohaselt ei arvata kauba võõrandamisel makstavat intressi kauba käibe maksustatava väärtuse hulka, on tõstetud KMS-i § 12 lõikest 1 lõikesse 8 ( KMS-i § 12 lõige 8).

### **§ 12 täiendati lõigetega 14 - 17 järgmiselt:**

§ 12 lõike 14 kohaselt, 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 käive;

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

§ 12 lõike 15 kohaselt rakendatakse turuväärtust seotud isikute puhul maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks. Nimetatud lõiget rakendatakse ka kauba ühendusesisesel soetamisel.

§ 12 lõike 16 kohaselt tähendab KMS-is 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.

§ 12 lõike 17 kohaselt on turuväärtus, kui ühtegi võrreldavat kauba võõrandamist või teenuse osutamist ei leita:

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.

## **8. Imporditava kauba maksustatav väärtus (§ 13)**

§ 13 lõike 2 kohaselt ei tule juhul, kui kaup vormistatakse Eestis vabasse ringlusse imporditava kauba maksustatavasse väärtusesse arvata muid kulusid, mis tulenevad kauba vedamisest muusse ühenduse territooriumil asuvasse sihtkohta. Kui kaup on Eestis deklareeritud vabasse ringlusse ning saadetakse edasi teise liikmesriiki, siis lähevad teise liikmesriiki toimetamise kulud juba ühendusesisesel kauba käibe maksustatavasse väärtusesse.

§ 13 lõikes 3 asendati mõiste tollimaksuvaba käibemaksuvabaga.

§ 13 lõike 5 kohaselt on välistöötlemise protseduuril oleva kauba importimisel ühendusse maksustatavaks väärtuseks töötlemisel lisandunud väärtus juhul, kui kauba ühendusse importija on sama isik, kes selle kauba algselt ühendusest, st Eestist või muust liikmesriigist eksportis. Kui importijaks on mõni teine isik, siis määratakse kauba maksustatav väärtus vastavalt § 13 lõikele 1.

## **9. Käibemaksumäärad (§ 15)**

§ 15 lõikes 2 muudetakse käibemaksumäärasid. Käibemaksu soodusmäära suurendatakse praeguselt 5%-lt 9%-ni.

Alates 2009. aastast kehtib 9%-line käibemaksumäär järgmiste kaupade ja teenuste puhul:

1) raamatud ja töövihikud;

2) ravimid, rasestumisvastased vahendid, sanitaar- ja hügieenitooted ning puudega isiku isiklikuks tarbeks mõeldud meditsiiniseadmed ja abivahendid;

3) perioodilised väljaanded (välja arvatud reklaami või erakuulutusi avaldavad või peamiselt erootilise või pornograafilise sisuga väljaanded);

4) majutus või majutus koos hommikusöögiga, välja arvatud selle teenusega kaasnev kaup või teenus.

Tavapärane ehk 18%-line maksumäär rakendub ohtlike jäätmete käitlemisele, matusetarvetele ja teenustele ning etenduse- ja kontserdipiletitele (vt ka teemat „Käibemaksumäärad”).

## **10. Maksuvaba käive (§ 16)**

Oluline muudatus puudutab eluruumi hooldusteenuse osutamist, mida alates 1. jaanuarist 2009 maksustatakse 18%-lise maksumääraga, olenemata sellest, kellele teenus osutatakse. Teenuse maksustamisel kaob ära senine maksuhalduri teavitamise kohustus (§16 lõige 2 punkt 2).

Maksuvabade finantsteenuste loetelu on krediidasutuste seadusest üle toodud käibemaksuseadusesse. Seni on kasutatud viidet krediidasutuste seadusele. Muudatus lihtsustab käibemaksuseaduse lugemist, st finantsteenuste loetelu ei tule mujalt otsida. Muudatus määrab täpselt ära maksuvabad finantsteenused ehk tegemist on tervikliku loeteluga. Krediidasutuste seaduses on loetletud finantsteenused palju laiemalt kui ainult maksuvabad finantsteenused.

Laiendatakse ka investeerimisfondide ringi, mille valitsemine on maksuvaba teenus. Tulenevalt Euroopa Kohtu lahendist C-363/05, peab investeerimisfonde kohtlema võrdselt, olenemata nende asutamise vormist. Maksuvabastuse rakendamisel tuleb vaadata investeerimisfondide sisulist tegevust. Seega laieneb maksuvabastus nii avalikele, avatud kui ka kinnistele fondidele.

Seaduses täpsustatakse, et maksuvabade kaupade ja teenuste maksustamise valinud maksukohustuslane peab üksnes teenuse käivet vähemalt kahe aasta jooksul maksustama. Kuna kauba maksustamisel saab maksukohustuslane valida maksustamist konkreetsete objektide kaupa, siis kauba käibe korral on tegemist ühekordse tehinguga ning ajapiiri ei ole kehtestatud.

### **11. Maksuvaba import (§ 17) alates 1. detsembrist 2008**

Reisija isiklikus pagasis ühendusevälisest riigist Eestisse toimetatud tubakatoodeltel ja alkoholil ei tule impordilt käibemaksu maksta, kui kogused ei ületa alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduses sätestatud aktsiisivabasid piirnorme.

Reisija isiklikus pagasis ühendusevälisest riigist Eestisse toimetatud ja eelnevas lõikes nimetatud mittekaubanduslikku laadi kaup on maksuvaba 4694 krooni väärtuses ning lennu- ja meretranspordi, välja arvatud eraviisiline lõbulend või eraviisiline lõbusõit merel, kasutamise korral on kaup maksuvaba 6728 krooni väärtuses. Kui kauba või kaupade koguväärtus ületab nimetatud piirnormi, kuulub käibemaksuga maksustamisele piirnormi ületava kauba väärtus tervikuna.

### **12. Maksukohustuslasena registreerimine (§ 20)**

Muudatuse kohaselt võib isik esitada käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse elektrooniliselt äriregistri juurde loodud portaali kaudu või taotleda notariilt avalduse koostamist ja e-notari infosüsteemi kaudu esitamist. Tulenevalt vajadusest veenduda maksukohustuslasest registreerida soovija isikusamasuses ning tema ettevõtlusega tegelemises, ei toimu maksukohustuslasest registreerimiseks esitatud avalduse automaatne kinnitamine. Avaldus edastatakse koheselt portaalist maksuhaldurile, kellel on endiselt õigus kolme päeva jooksul avaldus heaks kiita või küsida täiendavat informatsiooni isiku ja tema tegevuse kohta. Oluline on ka see, et avalduse esitaja peab tõendama oma isiku. Isik võib endiselt esitada isikut tõendava dokumendi maksuhaldurile, kasutades elektrooniliseks isiku tõendamiseks id-kaarti või ka notari kinnitust.

### **13. Käibemaksusumma arvutamine (§ 29)**

Kui käibemaksu arvestamiseks vajalikud andmed on väljendatud välisvaluutas, kohaldatakse käibemaksusumma arvutamisel käibe toimumise päeval kehtivat Eesti Panga määratud Eesti krooni vahetuskurssi. Alates 1. jaanuarist 2009 kohaldatakse Eesti Panga poolt määratud Eesti krooni vahetuskurssi ka kauba ühendusesisese kauba soetamise puhul (§ 29 lõige 13).

### **14. Sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused (§ 31)**

§ 31 lõigete 2 ja 3 kohaselt ei ole arve kauba ühendusesisese soetamise, paigaldatava või kokkupandava kauba soetamise, kolmnurktingingu tingimustel kauba soetamise ja ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult kauba muu soetamise korral, samuti välisriigi isikult teenuse

saamiselt, millelt maksukohustuslane peab arvestama käibemaksu, muude tõendite olemasolul sisendkäibemaksu mahaarvamiseks nõutav.

### **15. Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine (§ 32)**

Maksustatava käibe ja kogu käibe suhte arvutamisel ehk proportsiooni arvestuses ei võeta arvesse ka juhuslikku kinnisasja kaubana võõrandamist. Kinnisasi, mis on arvel põhivarana on juba kehtivas sõnastuses proportsiooni arvestusest välistatud. Käibemaksudirektiiv näeb ette, et ka kaubana arvel olevat kinnisasja võõrandamist ei võeta proportsiooni arvestusse, kui tegemist on juhusliku tehinguga. Käesolevas sättes on juhuslik tehing selline tehing, mis ei ole maksukohustuslase põhitegevusega seotud, vaid on n.ö kõrvaline tehing.

Muudetud on sisendkäibemaksu korrigeerimise põhimõtteid põhivara tarbeks soetatud kaupade ja teenuste puhul. Põhivara tarbeks soetatud kaupade ja saadud teenuste sisendkäibemaksu korrigeeritakse vastavalt põhivara maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele, mitte ei võeta aluseks põhivara soetamisel prognoositud maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsust.

Põhivara sisendkäibemaksu korrigeerimise perioodi esimese kalendriaasta esimeseks päevaks tuleb senise soetamispäeva asemel lugeda päeva, millal põhivara võetakse kasutuses oleva põhivarana raamatupidamises arvele.

### **16. Sisendkäibemaksu tagastamine muudel juhtudel (§ 35)**

KMS-i § 35 lõike 7 muudatuse kohaselt tagastatakse uuel transpordivahendilt tasutud käibemaksu ka juhul, kui isik toimetab ilma võõrandamiseta sõiduki teise liikmesriiki, kus see maksustatakse kui uus transpordivahend. Enam ei ole oluline, kas transpordivahend võõrandatakse teise liikmesriiki või viiakse sinna ilma võõrandamiseta. Oluline on see, et teises liikmesriigis kuulub käibemaks uuel transpordivahendilt tasumisele. Käibemaksu ei tagastata rohkem, kui selle uue transpordivahendi teise liikmesriiki toimetamise ajal kindlaksmääratud harilikult väärtuselt arvatud käibemaksu ulatuses.

### **17. Arved (§ 37)**

§37 õike 5 muudatuse kohaselt võib kauba soetaja või teenuse saaja väljastada arve lisaks Eestis registreeritud maksukohustuslase eest ka välisriigi maksukohustuslase eest temalt soetatud kauba või saadud teenuse eest.

Arvele märgitavate viidete osas on muudatused seoses Nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kehtetuks tunnistamisega ning uue käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ kehtima hakkamisega.

Seega alates 01.01.2009 väljastatavatele arvetele tuleb lisaks lõikes 7 loetletule 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 ühendusesisese 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 ning viidet maksumäära aluseks olevale direktiivi sättele ei tule arvele märkida teenuse puhul, mille käibe tekkimise koht ei ole Eestis;
- 2) kauba soetajal või teenuse saajal lasuva maksukohustuse puhul viide selle aluseks olevale nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 194 või 196;
- 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) kolmnurktehingu puhul kauba soetaja maksukohustuslasena registreerimise number ja viide nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 141;
- 6) reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra (§ 40) rakendamise puhul viide käesoleva

seaduse §-le 40 või nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 306;

7) kasutatud kauba, originaalkunstioteose ning kollektsooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorra (§ 41) või avalikul enampakkumisel müüdud kasutatud kauba, originaalkunstioteose, kollektsooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikorra (§ 42) kohaldamisel viide käesoleva seaduse §-le 41 või 42 või nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 313 või 333;

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.

§37 lõike 9 kohaselt võib lihtsustatud arve väljastada, kui arvel olev summa ei ületa 2500 krooni ilma käibemaksuta varem kehtinud 1000 krooni asemel.

#### **18. Füüsilisest isikust ettevõtja käibemaksuga maksustamise erikord (§ 44)**

Muudatuse kohaselt võib FIE käsitada oma käibe ajana päeva, mil kauba või teenuse eest laekus osaline või täielik makse või teenuse saamisel osaline või täielik maksmine. Omatarbe, kauba ühendusesisese käibe või teenuse saamise käibe aeg määratakse tavakorras sarnaselt kõigi teiste maksukohustuslastega.

Erikorra kasutamise soovist peab FIE teavitama kirjalikult maksuhaldurit kas enda registreerimisel maksukohustuslasena või ka varem, märkides avalduses ära maksustamisperioodi, millest alates hakkab ta valikut rakendama.