

# **Äripäeva raamat**

# **MAKSUVIIDAD 2009**

**Kalle Kägi  
Regina Valge  
Enre Oru  
Kaido Vetevoog**

Äripäev  
2010

# Sisukord

<b>Mis toimub maksudega 2010 .....</b>	<b>7</b>
<b>Käibemaksuseaduse muudatused .....</b>	<b>13</b>
Tehingud välismaiste isikutega .....	14
Teenuste maksustamine .....	15
Käibemaksugrupp .....	33
Ühendusesisese käibe aruanne .....	34
Välisriigis tasutud käibemaksu tagastamine .....	37
Käibemaksumäära tõusuga seotud küsimused .....	42
Muud olulisemad käibemaksuseaduse muudatused .....	44
<b>Muudatused tulumaksuseaduses .....</b>	<b>49</b>
Muudatused töölähetuste maksustamisel .....	52
<b>Dividendi kvalifitseerimine palgatuluks .....</b>	<b>61</b>
<b>Uuest töölepingu seadusest tulenevad muudatused</b>	
<b>raamatupidajale .....</b>	<b>93</b>
Töötasu uus käsitus .....	94
Uued põhimõtted keskmise töötasu arvutamisel.....	103
<b>Kogumispensioni ja töötuskindlustuse muudatused .....</b>	<b>117</b>
<b>Uued kohtulahendid maksuvaidlustes .....</b>	<b>123</b>
Sõidupäevik ja erisoodustus .....	123
Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus kinnisasja soetamisel	
ja auto rentimisel .....	125
Kas poolelioleva hoone müügilt tuleb tasuda tulumaks?.....	127
Kinnisasja sisendkäibemaksu ümberarvestusperiood .....	128
Mitterahaline sissemakse enne aktsiate võõrandamist .....	129
Tehingud juhatuse liikmega ja erisoodustus .....	131
Juhatusel liikme vastutus maksuvõla eest .....	132
Füüsilisest isikust ettevõtja lugemine töötajaks.....	133
Maksuvõlgade ümberkujundamine saneerimismenetluses.....	134

Toimetaja	Elo Odres
Kujundaja	Maret Müür
Keeletoimetaja	Sven Saun
Trükk	Paar

Infot Äripäeva raamatute kohta saate Äripäeva Raamatuklubist telefonil 667 0108 või veebist [www.raamatuklubi.aripaev.ee](http://www.raamatuklubi.aripaev.ee)

© AS Äripäev, 2010

ISSN 1736-6674

**EESSÕNA**

## Mis toimub maksudega 2010

2010. aasta tõi kaasa arvestatava hulga maksuseaduste muudatusi. Ning nagu selle raamatu väljaandmise ajaks selge oli, on aasta lõpuks veel olulisi muudatusi oodata.

Maksuviidad 2010 lahkab maksude arvestamise ning maksmise seisukohast aktuaalseid teemasid.

Raamatus vaatame üle olulisemad käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muudatused. Sedapuhku on käibemaksuseaduse muudatuste osakaal suurem. 2011. aastal on oodata jälle tulumaksuseaduse muudatuste suuremat osakaalu.

Käibemaksuseaduse muudatused on suuresti ajendatud Euroopa Liidu käibemaksudirektiiviga toimunud muudatustest. Ning kuna juba muutmine ette võeti, siis kohendati ka mõningaid teisi sätteid. Ettevõtjate jaoks olulisim muudatus käibemaksu vallas on piiriüleste teenuste maksustamise põhimõtete muutumine. Varasem üldreegel, mille järgi teenuse käive tekib teenuse osutaja asukohas, asendati uuega, mille kohaselt käive tekib reeglina teenuse saaja asukohariigis. Lihtsamaks muutub teistes Euroopa riikides kauba või teenuse ostmisel tasutud käibemaksu tagasitaotlemine. Seda saab nüüd teha Eesti maksuhalduri kaudu ning väheneb vajadus välismaiste maksuhalduritega suhtlemiseks.

Tulumaksumuudatustest on raamatu lugeja jaoks kõige huvitavamad ilmselt töölähetuse muudatustega seonduv. Reeglid muutuvad siin osaliselt leebemaks, kuid osaliselt ka karmimaks – kadus ära maksuvaba siseriikliku lähetuse päevaraha.

Muidugi on raamatus ka ülevaade töötuskindlustuse- ja kogumispensionidega toimuvast.

Lisaväärtust pakub seekord sügavuti minek 2009. aasta 1. juulil jõustunud uue töölepingu seadusega kaasnenud keskmiste tasude, puhkusetasude ja muude töötajale makstavate tasude arvestamise põhimõtetes. Praktikas jääb nii maksuarvestus kui ka töötajatele väljamakstavate tasude arvestus tihtipeale raamatupidajate vastutusalasse, seda enam, et korrektse maksuarvestuse eeldus ongi korrektne palgaarvestus.

Eriteemaks on sedapuhku dividendide võimalik lugemine palgatuluks. See mure puudutab väga paljusid väikeettevõtjaid Eestis. Viimasel ajal on teema raames toimunud uusi arenguid. Kuivõrd üks käesoleva raamatu autor osales spetsialistide töögrupis, mis lahendas dividendide palgatuluks lugemisega tekkinud probleeme, on meil erakordne võimalus Regina Valge vahendusel vaadata, millised probleemid ja võimalused sellega kaasnevad.

Tarka maksude maksmist!

Autorid audiitorbüroost Baker Tilly Baltics OÜ:

Kalle Kägi, *maksunõustaja*

Regina Valge, *jurist, maksunõustaja*

Enre Oru, *vannutatud audiitor*

Kaido Vetevoog, *vannutatud audiitor*



## Käibemaksuseaduse muudatused

2010. aastal kohaldatav käibemaksuseadus kannab endas nii aasta algusest jõustunud muudatusi kui ka mõningaid 2009. aasta kestel kiiruga vastuvõetud ja jõustatud uuendusi. Eelmise aasta jooksul ellukutsutud muudatustest on kahtlematult kõige suurema mõjuga käibemaksumäära tõus 1. juulist, mille muutis eriti dramaatiliseks kõigest mõnepäevane viiteaeg vastuvõtmise ja jõustumise vahel.

2010. alguses jõustunud muudatused saab jagada kahte gruppi: kõigepealt juba 2008. aasta lõpus vastu võetud muudatused käibemaksugrupi (ühise käibemaksukohustuse uus nimetus) kohta ning 11. novembril 2009 vastuvõetud muudatuste pakett, mis on eelkõige ajendatud ELi käibemaksudirektiivi (Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ) muudatustest. Rahandusministeeriumi selgituste põhjal pärinesid meie seadusesse ülevõetud täiendused kolmest ELi direktiivist, millest igaüks puudutab eri valdkonda: teenuse käibe tekkimise koha määramine (direktiiv 2008/8/EÜ), mitteresidentidele käibemaksu tagastamise kord (direktiiv 2008/9/EÜ) ja ühendusesisese käibe aruandlus (direktiiv 2008/117/EÜ).

Miks on oluline üldse teada, et mingisuguseid direktiive kusa-gil Euroopas muudeti? Aga sellepärast, et need ELi direktiivid on kõrgemalseisvad kui meie seadus. See tähendab, et kui Eesti maksumaksja leiab end käibemaksuseadust ellu rakendades mõne spetsiifilise tehingu puhul olukorrast, kus maksustamine Eesti reeglistest lähtudes tundub äärmiselt ebaõiglane, siis võib olla tegemist

Eesti käibemaksuseaduse ja direktiivi vahelise vastuoluga. Selliseid nüansse meie seaduses kahjuks veel leidub ning sellises olukorras on võimalik juhendada direktiivist kui ELi liikmest Eesti jaoks ülimuslikust õigusaktist, mitte kohalikust seadustest.

Mõned 2009. aasta sügisel vastu võetud muudatused jõustuvad aga alles 2011. aastast. Hiljem jõustuvatest muudatustest kõige suurema tähendusega on KMS § 28 lg 2 muudatus, mis sätestab ühendusesisese käibe aruande igakuise esitamise kohustuse.

## Tehingud välismaiste isikutega

Käibemaksuseaduse § 3 räägib sellest, kes üldse on maksukohustused ning millistes olukordades maksukohustus tekib.

Nimetatud paragrahvi lisati üks lühike, kuid väga oluline säte lõike 3<sup>1</sup> näol, mis ütleb: 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.

Tsiteeritud täpsustus tuleneb direktiivi muudatustest ning omab suurt tähendust olukordades, kus tehingupartneriks on mõni rahvusvaheline ettevõtte, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht. Levinu maiks püsiva tegevuskoha väljenduse viisiks on äriregistrisse kantud välisettevõtte filiaal. Kuid täiesti tavapärased on ka välisettevõtted, kes pole filiaali Eestis registrisse kandnud, kuid omavad siiski siin püsivat tegevuskohta. Viimasel juhul peaks enda püsiva tegevuskoha olemasolu tõendamise Eestis asuvale äripartnerile olema välismaise ettevõtte mure, sest kõnealuse sätte rakendamine toimub üldjuhul välismaise partneri huvides (Eesti käibemaksu arvele ei lisandu).

<sup>1</sup> See ei tähenda, et sisuliseks tehingupartneriks peab olema ilmtingimata peakontor. Näiteks võib rahvusvaheliselt tegutsev ettevõtte omada püsivat tegevuskohta paljudes riikides ning sellisel juhul piisab kõnealuse sätte rakendamiseks ka sellest, kui tehingupartneriks on välismaise ettevõtte filiaal või tegevuskoht väljaspool Eestit.

Praktikas tähendab see, et välismaise ettevõttega tehingu tegemisel tuleb selgitada, kas tehing tehakse tema Eesti tegevuskohaga (filiaal, kontor vm) või mitte<sup>1</sup>. Näiteks võib esineda olukord, kus välismaisel ettevõttel on Eestis müügiesindus, mis tegutseb filiaalina ja on käibemaksukohustuslane. Samas tellib välismaine ettevõtte Eesti tarnijalt tarkvaraarenduse, mis on vajalik peakontorile või välisettevõtte globaalses kontorite võrgustikus. Sellisel juhul saab öelda, et välisriigi isik ei osale maksustamisele kuuluvas tehingus enda Eesti tegevuskoha kaudu, kuigi see on siin täiesti olemas, ning tehingule ei lisata 20% käibemaksu, vaid kohaldatakse nullmäära. Tehingu vastaspooleks olev välismaine isik on kohustatud tehingu enda asukohariigis pöördmaksustama (pöördmaksustamisest räägime eelkõige ELis asuvate ettevõtete kontekstis).

Säte ei rakendu näiteks olukorras, kus välisettevõtte Eesti filiaal tellib enda kohaliku raamatupidamisarvestuse pidamiseks Eesti tarnijalt majandustarkvara. See tehing on tehtud välismaise isiku Eestis asuva püsiva tegevuskoha huvides ja kaudu, tegemist on Eestis tekkiva käibega ning Eesti tarkvaratarnija kohaldab tehingule 20% käibemaksu.

## Teenuste maksustamine

Hästi lühidalt kokku võttes on teenuste maksustamisega seotud muudatuste taga põhimõtete muutus. Seni kehtinud teenuste maksustamise üldreegel oli see, et kui teenust osutatakse Eestis paikneva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu, on käibe tekkimise koht Eesti. Jõustunud sõnastuse järgi on üldreegel<sup>2</sup> aga see, et teenuse käive maksustatakse Eestis, 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 maksukohus-

<sup>2</sup> Kehtivas käibemaksuseaduses leiab üldreegli § 10 lg-st 1; varem asus üldreegel KMS § 10 lg-s 4.

tuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik.

Loomulikult oli nii varem, aga ka nüüd on nendest üldreeglitest terve hulk erandeid, millest tuleb kohe pikemalt juttu, kuid üldreeglit on oluline teada. Sest kui ükski erand konkreetset teenuse osutamist ei reguleeri, lähtutakse käibemaksustamisel just niimelt üldreeglist.

Milles on siis üldreegli erinevus võrreldes varasema olukorraga? Varasem põhimõte oli see, et kui ükski erand teisiti ei sätesta, maksustatakse teenuse käive Eestis. Nüüd aga eeldatakse, et eranditest puutumata olukordades maksustatakse teenuse käive Eestis üksnes järgmistel juhtudel:

1. teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele;
2. teenust osutatakse Eestis registreeritud piiratud maksukohustuslasele;
3. teenust osutatakse Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik;
4. teenust osutatakse Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu isikule, kes ei ole ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik.

Nagu näha, on reegli sõnastus mõnevõrra segane. Tekib küsimus, kas näiteks konsultatsiooniteenuse osutamine Ameerika Ühendriikide ettevõttele on edaspidi Eestis 20% määras maksustatav käive (sest lähtuvalt punktist 3 ei ole Ameerika Ühendriikide ettevõtte ELis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik)? Käibemaksudirektiiv muidugi sellist olukorda ette ei näe. Selgemaks muutub pilt siis, kui võtta ette sama paragrahvi lõige 4 punkt 9, mis sätestab, et teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eestis ka juhtudel, kui osutatakse teenust Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu teises liikmesriigis mak-

sukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikule või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule – kuid üksnes nende teenuste suhtes, mille osas puudub täiendav erireegel. Kui vaatame teenuste maksustamise reegleid laiemalt, võttes appi rahandusministeeriumi selgitused seadusemuudatuste juurde, siis selgub samuti, et ministeerium viidatud eesmärki pole saavutada soovinud.

Muudatuse tulemus kokkuvõtlikult on see, et edaspidi tekib teenuse käive üldreeglina teenuse saaja asukohas. Näiteks Eestis asuva teenuse osutaja seisukohast tähendab üldreegli rakendamine nullmäära kohaldamist müüdavatele teenustele. Ühenduse piires teenuse osutamisel ühest ELi riigist teise toimub saaja tasandil pöördmaksustamine.

Kuid teenuse saaja asukohas maksustamist ei toimu ja teenusele lisatakse Eestis teenuse osutaja poolt tavaline käibemaksunäär, kui teenuse saaja on Eesti käibemaksukohustuslase või ükskõik millises riigis asuv nn lõpptarbija – isik, kellel pole käibemaksunumbrit ja kes ei tegele ettevõtlusega (üldjuhul eraisikud).

Teenuste maksustamise uut loogikat kokku võttes näeb pilt välja järgmine.

#### **Eesti isiku poolt osutatav teenus kuulub maksustamisele Eestis, kui:**

- teenuse saaja esineb Eesti käibemaksunumbri all<sup>3</sup>;
- teenuse saaja on lõpptarbija kas Eestis või ELis (eraisik, juriidiline isik või asutus, kellel puudub käibemaksunumber);

<sup>3</sup> On täiesti võimalik olukord, kus ühel isikul on mitme ELi riigi käibemaksunumber. Sellisel juhul sõltub käibemaksustamine sellest, millise riigi käibemaksunumbri ostja esitab. Kui ostjaks oleval Eesti äriühingul on näiteks lisaks Eesti käibemaksunumbrile ka Läti püsiv tegevuskoht ning sealne käibemaksunumber ning Eesti konsultatsiooniettevõtte osutab sellisele Eesti ettevõttele konsultatsiooniteenust ning teenuse saaja esitab enda rekvisiitide seas Läti käibemaksunumbri, tuleb arvele märkida teenuse saaja Läti käibemaksunumber ning sellest lähtuvalt ka nullmäära kohaldada. Teenust saav ettevõtte pöördmaksustab saadud teenuse Lätis. Samale loogikale viitab ka uus käibemaksuseaduse § 3 lg 3<sup>1</sup> (vt peatükk "Tehingud välismaiste isikutega").

- teenuse saaja on lõpptarbija väljaspool ELi (eraisik või muu ettevõtlusega mittetegelev isik).

Teise ja kolmanda punkti erinevus seisneb selles, et ELi isikute puhul määrab käibemaksustamise sisuliselt käibemaksunumbri olemasolu. ELi väliste isikute puhul on määrav isiku tüüp (ettevõtlusega mittetegelev isik).

### **Eesti isiku poolt osutatav teenus ei kuulu maksustamisele Eestis, kui:**

- teenuse saaja esineb mõne teise ELi riigi käibemaksunumbri all;
- teenuse saaja on väljaspool ELi asuv ettevõtlusega tegelev isik.

NB! Tuletame meelde, et tegemist on üldreegliga, mis kohaldub teenuste maksustamisel siis, kui ükski erand neid käibemaksuseaduse §-s 10 ei reguleeri. Erandeid on aga teenuste maksustamisel üksjagu. Neist tuleb juttu allpool.

### **Teenuste pöördmaksustamine. Piiratud maksukohustus.**

Väljastpoolt ELi teenuseid ostes oli varasemalt käibemaksustamisel oluline seaduse eelmise redaktsiooni § 10 lg-s 2 loetletud nn mittemateriaalsete teenuste nimekiri. See nimekiri sisaldas teenuseid, mida üldjuhul konkreetse kohaga polnud võimalik seostada ja seetõttu toimus nende teenuste maksustamine ka juba varem reeglina teenuse saaja asukoha järgi. Teenused, mis on viidatud loetelus, kuulusid Eestis asuva teenuse soetaja poolt Eestis pöördmaksustamisele. Iseäranis oluline on see nendele ettevõtetele ja organisatsioonidele, kellel on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus osaliselt või täielikult piiratud (näiteks osa kinnisvaraettevõtteid) või kes on piiratud maksukohustuslased (sagedamini esinev näiteks riigi- ja kohaliku omavalitsuse asutuste puhul). Teatavasti toob sellis-

tes olukordades pöördmaksustamine kaasa kohustuse tasuda soetatud teenuselt arvutatud käibemaks vastavalt osaliselt või täielikult riigieelarvesse. See aga tähendab teenuse soetaja jaoks reaalselt teenuse hinna kallinemist.

Uues käibemaksuseaduse redaktsioonis leiab mittemateriaalsete teenuste nimekirja § 10 lg-st 5. Tulenevalt käibemaksuseaduse § 21 (pöördmaksustamine) muudatusest on hetkeolukord selline, et mittemateriaalsete teenuste nimekirjas olevate teenuste saamisel välismaistelt isikutelt on pöördmaksustamise kohustus kõigil Eestis olevatel teenuse saajatel, välja arvatud ettevõtlusega mittetegeleval füüsilisel isikul<sup>4</sup>.

Ka mittekäibemaksukohustuslaste jaoks Eestis maksukohustuslasena registreerimata ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult saadava teenuse pöördmaksustamise kohustus kehtib hetkel järgmistel teenuste puhul:

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. vallasaja, välja arvatud transpordivahendi üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine;
7. elektroonilise side teenus, kaasa arvatud ülekandeliinide kasutamise õiguse loovutamine;
8. elektrooniliselt osutatav teenus;
9. maagaasi või elektrienergia võrguühendusele ligipääsu või-

<sup>4</sup> See tähendab, et füüsilisest isikust ettevõtja peab nende teenuste saamisel ikkagi pöördmaksustamise teostama - piiratud maksukohustuse tekkimise tõttu ka siis, kui ta ei ole käibemaksukohustuslane.

- maldamine ja maagaasi või elektrienergia edastamine võrgu kaudu ning nendega otseselt seotud teenused;
10. välisõhu 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.

Mittekäibemaksukohustuslasel tekib nende teenuste saamise päevast piiratud maksukohustus. Seejuures ei oma tähendust soetatud teenuste väärtus, sest nende teenuste saamisel tekib piiratud maksukohustus ka piltlikult öeldes ühekroonise teenuse tellimisel välisriigist. Piiratud maksukohustus tähendab praktikas seda, et teenuse saamisel tuleb arvestada teenuse väärtuselt Eestis kehtiv käibemaks (praegu siis 20%), deklareerida see käibe tekkimisele järgneval kuul käibedeklaratsioonis ning tasuda käibemaks realselt riigieelarvesse. Mingisugust sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust piiratud maksukohustuse puhul ei ole<sup>5</sup>.

Nende isikute jaoks, kellel käibemaksunumber on juba olemas, pole mittemateriaalsete teenuste nimekiri sedavõrd olulise tähendusega. Käibemaksunumbrit omavate Eesti isikute jaoks kehtib hoopiski juba tuttav üldine pöördmaksustamise kohustus (KMS § 3 lg 4 p 2), mille kohaselt tuleb Eesti maksukohustuslasel arvestada käibemaksu teenustelt, mis on saadud ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis.

<sup>5</sup> Lisaks nende teenuste saamisele tekib piiratud maksukohustus ka ühendusesisese kauba soetamise korral, kuid seal kohaldatakse piirmäära 160 000 krooni aastas. Selle piirmäära sisse jäädes tasub Euroopas asuv kauba müüja kauba hinnalt käibemaksu enda riigis ning müümisel nullmäära ei kohaldata.

Üldist pöördmaksustamise kohustust kokku võttes saab öelda, et kõik välismaiselt isikult saadud teenused kuuluvad pöördmaksustamisele ning sellest on kolm peamist erandit. Pöördmaksustamist ei toimu kui:

1. teenus on loetletud käibemaksuseaduses kui teenus, mille käive ei teki Eestis;
2. välismaine isik osutab teenuse sellisele Eesti isikule, kes ei ole maksukohustuslane ega piiratud maksukohustuslane. Enamikul juhtudel tähendab see eraisikuid. Juriidilistel isikutel tekib välismaiselt isikult teatud teenuste saamisel piiratud maksukohustus ning seeläbi ka pöördmaksustamise kohustus. Piiratud maksukohustus saab tekkida ainult teatud teenuste saamisel, mis on loetletud käibemaksuseaduse § 10 lg-s 5 (nn mittemateriaalsed teenused – vt allpool);
3. välismaine isik osutab teenuse Eesti maksukohustuslasena või püsiva tegevuskoha kaudu Eestis. Sellele asjaolule viitab tavaliselt kas fakt, et arvele on juba lisatud Eesti käibemaks, või arvel võib täheldada välismaise ettevõtte Eesti püsiva tegevuskoha andmeid. Viimasel juhul tasub andmed siiski üle kontrollida – arvele kirjutatud andmetel peab sisu ka taga olema. Kahtluse korral võib osutada mõistlikumaks teostada pöördmaksustamine, sest kui maksuhalduri hilisema võimaliku kontrolli käigus kahtlused tõeks osutuvad ning välismaine isik ei osutanud tegelikult teenust läbi Eesti tegevuskoha, siis loetakse pöördmaksustamise kohustus ikkagi tekkinuks Eesti ettevõttest teenuse saajal.

Väga oluline on see, et viidatud üldine pöördmaksustamise kohustus kehtib ka piiratud maksukohustuslaste jaoks. Piiratud maksukohustus saab tekkida küll ainult mittemateriaalsete teenuste soetamisel välisriigi isikult või üle teatud piirmäära kauba ühendusesisesel soetamisel – kuid sellest hetkest, kui piiratud maksukohustus olemas ja käibemaksunumber käes, – tuleb lähtuda pöördmaksustamise kohustuse rakendamisel sarnastest põhimõtetest,

kui tavalised käibemaksukohustuslased. Piiratud maksukohustuslane peab pöördmaksustama järgmised tehingud:

1. kauba import Eestisse, välja arvatud maksuvaba import;
2. kauba ühendusesisene soetamine, välja arvatud kauba ühendusesisene maksuvaba soetamine;
3. teenused, mida osutas ettevõtlusega tegelev välisriigi isik, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleks ettevõtlusega Eestis;
4. Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamine ettevõtlusega tegelevalt teise liikmesriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleks ettevõtlusega Eestis;
5. kauba soetamine soetajana kolmnurktehingus;
6. punktides 4 ja 5 nimetatata kauba soetamine ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleks ettevõtlusega Eestis.

Ainus erand piiratud maksukohustuslase jaoks on see, et ta ei pea arvestama ega tasuma käibemaksu enda müügikäibelt. Seda muidugi kuni 250 000kroonise käibe piiri saavutamiseni, kui tekib juba tavaline käibemaksukohustus.

Arvestades piiratud maksukohustuslasele rakenduvat üldist pöördmaksukohustust, peavad mittekäibemaksukohustuslased väljastpoolt Eestit teenuste ostmisel väga tähelepanelikud olema. Piiratud maksukohustuse tekkimiseks piisab näiteks interneti kaudu mõne tühise hinnaga infoteenuse ostmisest. Samas, kui piiratud maksukohustus on juba tekkinud, siis selle lõpetamist saab taotleda alles kahe aasta möödudes.

## Eestis maksustatavad teenused

Nagu öeldud, kehtib üldreeglile terve hulk erandeid. Kui üldreegli järgi maksustatakse teenused teenuse saaja asukohariigis ehk Eesti teenuse osutaja seisukohast välismaisele isikule teenuse osutamisel kohaldub tavaliselt nullmäär, siis on hulk teenuseid, mille maksustamine toimub igal juhul Eestis. Kui sellist teenust osutab teine Eesti isik, on tegemist tavalise Eesti-sisese käibega, millele teenuse müüja peab käibemaksu lisama juhul, kui ta on käibemaksukohustuslane.

Kui Eesti ettevõtte või organisatsioon saab selliseid teenuseid välismaistelt ettevõtetelt, kellel Eestis püsivat tegevuskohta pole, kaasneb teenuse saamisega pöördmaksustamiskohustus. Lähemalt käibemaksuseaduse loogikast ei tekigi välismaisel isikul tavaliselt Eestis käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustust, kui ta osutab teenuseid, mille käibe tekkimise koht on Eesti. Seda juba eelmises punktis selgitatud üldise pöördmaksukohustuse tõttu, mis teenuse saajast Eesti ettevõttel lasub. Erand on olukord, kus välismaine ettevõtte tegeleb Eestis realselt ettevõtlusega. Siis tekib välismaisel isikul Eestis püsiv tegevuskoht ning ta muutub võrdväärseks Eesti ettevõtetega, olles kohustatud hiljemalt 250 000kroonise käibe saavutamisel ennast käibemaksukohustuslasena registreerima.

Teenused, mille käive tekib Eestis, on järgmised (siin pole hõlmatud transporditeenuseid ning transpordivahendite üürimist, mida käsitletakse tervikuna eraldi teemadena):

1. Eestis asuva **kinnisasjaga seotud teenus**, sealhulgas ehitamine, hindamine ja hooldamine ning kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks ja korraldamiseks osutatav teenus ning majutusteenus. Tähelepanu tuleb pöörata sellele, et toodud loetelu on näitlik, käive tekib Eestis ka igasuguste muude kinnisasjaga seotud teenuste puhul;
2. Eestis osutatav **kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenus või messi või näitusega seo-**