

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Leaanika Moldau

**MAKSUVABASTUSTE OLEMUS JA PIIRITLEMINE  
KÄIBEMAKSUÕIGUSES**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, Mag.iur

Kaasjuhendaja:

Villy Lopman, Mag.iur

Tallinn 2015

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2015
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Maksuvabastuste olemus ja piiritlemine käibemaksuõiguses.</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: The Essence of Tax Exemption and Its Delimitation in Value Added Tax Law.</p> <p><i>Käibemaksu kogumise eesmärk on riigikassasse eelarvetulude tekitamine. Käibemaksuõiguses maksustamisel eristatakse standardmääraga maksustamist, soodusmääraga maksustamist ning maksuvabastusi.</i></p> <p><i>Lõputöö maht on 41 lehekülge. Lõputöö eesmärk on selgitada maksuvabastuste olemust ja piiritlemist käibemaksuõiguses.</i></p> <p><i>Analüüsi tulemusena selgus, et seoses muutustega Euroopa Liidu majandussituatsioonis on vajalik teatud aja tagant maksudirektiivid üle vaadata ja vajadusel sisse viia ka muudatused. Töö tulemusena järeldas autor, et nii käibemaksuseaduse kui käibemaksudirektiivide muutmise tulemusena on vajalik maksuvabastusi täpsemalt piiritleda, lisaks on muutunud paljude teenuste olemus võrreldes käibemaksudirektiivide esmase vastuvõtmise ajaga. Edaspidiselt vajab käibemaksuvabastuste teema põhjalikumalt käsitlemist magistritöö raames.</i></p>	
<p>Võtmesõnad: käibemaks, käibemaksuõigus, universaalne postiteenus, käibemaksuvabastus, maksustatav käive</p>	
<p>Võõrkeelsed võtmesõnad: value added tax, value added tax law, universal postal service, exemption from value added tax, taxable supply</p>	
<p>Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Maksu- ja Tolliameti arengukava aastateks 2013-2016</p>	
<p>Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu</p>	
<p>Töö autor: <i>Leaanika Moldau</i></p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p> <p>Juhendaja: Tõnis Elling</p>	<p>Allkiri:</p>
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p> <p>Kaasjuhendaja: Villy Lopman</p>	<p>Allkiri:</p>
<p>Kaitmisele lubatud</p> <p>Kolledži direktor: Uno Silberg</p>	<p>Allkiri:</p>

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE .....	6
1.1. Käibemaksu mõiste, olemus ja põhimõtted .....	6
1.2. Käibemaksuvabastused Eestis.....	12
2. KÄIBEMAKSUVABASTUSEGA SEOTUD PROBLEEMID EESTIS.....	24
2.1. Maksustatava ja mittemaksustatava käibe eristamine.....	24
2.1. Universaalse postiteenuse käibemaksuvabastus .....	29
KOKKUVÕTE .....	35
SUMMARY.....	37
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	39

## SISSEJUHATUS

Käibemaksuga maksustamise valdkonnas on viimasel kümnendil toimunud aktiivne uuenemise protsess. Käibemaksuõigus on kahtlemata valdkond, mida on palju uuritud, kuid põhjalikumalt käsitlust maksuvaba käive ei ole leidnud. Kauba või teenuse käibe maksustamise või mittemaksustamise määramine võib esmapilgul tunduda üsnagi lihtne, kuid lähemal analüüsil võib selguda, et see siiski päris nii ei ole.

Käibemaksuvabastuste teema on aktuaalne, kuna käibemaksuvabastused põhjustavad endiselt probleeme ning tekitavad segadust, seda peamiselt seetõttu, et teemale on vähe tähelepanu pööratud nii Euroopa Liidus kui Eestis. Teema aktuaalsust selgitab muuhulgas ka asjaolu, et Euroopa Liidus toimub piiriülene kaupade ja teenuste tarbimine ning seoses sellega tuleb olla kindel, et ei toimuks maksude kumuleeruvat topeltemaksustamist liikmesriikides. Euroopa Liidu liikmena on Eestil kohustus järgida ja täita kõiki liidus kehtivaid õigusakte. Kuna käibemaks mõjutab otseselt kaupade ja teenuste hindu, peetakse Euroopa Liidu õiguses käibemaksu reguleerivate seaduste harmoneerumist väga oluliseks.

Teema on uudne, kuna teadaolevalt ei ole varasemalt uurimistöodes maksuvabastuste olemust ja piiritlemist universaalse postiteenuse näitel analüüsitud ning puudub ka maksustatava käibe eristamine maksuvabast käibest taolises võtmes. Käibemaksuvabastusi on siiani peamiselt käsitletud kinnisasjade ja finantsteenuste käibemaksustamise raames.

Probleem seisneb selles, et käesolevaks ajaks on Euroopa Liidus toimunud mitmesuguseid muutusi seoses teenuste ja kaupadega, mille suhtes on kohaldatud käibemaksuvabastust, samuti on tingimused ja konkurents turul pidevas muutuses. Seetõttu on igati õigustatud ja vajalik liidu siseselt maksuvabastused aeg-ajalt üle vaadata ning vajadusel muuta. Näitena võib siinkohal välja tuua universaalse postiteenuse maksuvabastuse vajalikkuse.

Käesoleva lõputöö anda ülevaade maksuvabastuste olemusest ja piiritlemisest käibemaksuõiguses. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest, olemusest ning põhitunnustest.
2. Antakse ülevaade käibemaksuvabastustest Eestis.
3. Antakse ülevaade maksustava ja mittemaksustatava käibe eristamisest teenuse osutamisel.
4. Analüüsitakse universaalse postiteenuse käibemaksuvabastust.

Lõputöös kasutatakse analüütilist meetodit. Andmekogumise meetodina kasutatakse Euroopa Kohtu lahendite ja erialase kirjanduse analüüsi.

Lõputöö struktuur koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kumbki kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis antakse ülevaade käibemaksuga maksustamisest. Esimeses alapeatükis koostatakse selge ülevaade käibemaksu mõistest, olemusest ja põhitunnustest ning käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu kujunemisest. Teises alapeatükis antakse ülevaade maksuvabastustest ja tuuakse näiteid maksuvabastuste rakendamisel Eesti käibemaksuõiguses.

Lõputöö teises peatükis analüüsitakse käibemaksuvabastusega seotud probleeme Eestis. Sellest tulenevalt analüüsitakse teise peatüki esimeses alapeatükis maksustatavate teenuste eristamist maksuvabadest teenustest. Teises alapeatükis analüüsitakse Euroopa kohtupraktika näitel universaalse postiteenuse käibemaksuvabastusega seotud probleeme.

Lõputöös kasutatakse eestikeelset erialakirjandust, mis on kirjutatud Eesti tuntumate maksuspetsialistide poolt. Erialakirjandus hõlmab peamiselt teoseid, kuid kasutatud on ka erinevaid käibemaksuteemalisi artikleid. Lisaks on lõputöös kasutatud Euroopa Kohtu praktikat, direktiive ning Eesti Vabariigis kehtivaid seaduseid.

# 1. KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE

## 1.1. Käibemaksu mõiste, olemus ja põhimõtted

Maksustamine on üks vanimaid viise majanduse reguleerimiseks ja sellest tulenevalt on kehtestatud erinevad riiklikud ja kohalikud maksud. Käibemaksu kui riikliku maksu ehk lisandunud väärtuse maksu eesmärk on riigile eelarvetulude kogumine.

Käibemaks, mida kogutakse Eestis ja kõikides teistes EL-i liikmesriikides, on olemuselt tarbimise ja kulutuste maks. See tähendab, et selle maksu eesmärk on mõjutada tarbimist liikmesriikides ja et seda realiseeritakse maksu kogumisega kulutustelt, mida teevad tarbijad.<sup>1</sup>

Majandusühenduse Nõukogu esimese direktiivi „*On the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes*“ (liikmesriikide käibemaksualaste seaduste ühtlustamisest) preambulis on kirjas Euroopa Ühenduse asutamislepingu eesmärk: kehtestada majandusliidu raames ühisturg, kus valitseksid õiglane konkurents ja mille tunnused oleksid sarnased kodumaise turu tunnustega. Eesmärgi saavutamine eeldas liikmesriikides niisuguse lisandunud väärtuse maksustamist puudutava regulatsiooni kehtestamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist ühisel turul.<sup>2</sup>

Euroopa Nõukogu direktiiviga 2006/112/EÜ<sup>3</sup> võeti 28.11.2006. a vastu uus terviktekst, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Nimetatud direktiivi preambula punkt 7 sätestab ühise käibemaksusüsteemi eesmärgid. Ühine käibemaksusüsteem peaks isegi sellisel juhul kui maksumäärad ja -vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata. Preambula punkt 35 sätestab ka ühise maksuvabastustest tuleneva eesmärgi

---

<sup>1</sup> Elling, T., *Käibemaks. Abiks tudengile ja töötavale praktikule* (Tallinn:2014), lk 29.

<sup>2</sup> *Ibid*, lk 19-20.

<sup>3</sup> EUR-Lex, „NÕUKOGU DIREKTIIV 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi“ (2006), <eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:ET:PDF> (12.04.2015).

liikmesriikidele, mille kohaselt tuleks koostada ühine maksuvabastuste loetelu, et ühenduste omavahendeid saaks koguda ühtlustatud viisil.

Tarbimise maksustamine on riigile omandi maksustamise kõrval alati olnud üheks tähtsamaks tuluallikaks. Kui algul koguti peamiselt läbikäigutasu või lõivu, siis hiljem arenes see territooriumile (linna, riiki) sissetoomise või piiriületamise tasuks ehk tolliks. Mõttele hakata siseturul toimuvat üldist kaubavahetust koormama maksuga, s.o lisama kõikidele kaupade hinnale kohustusliku lisana täiendav summa, mille realiseerija edastab riigile – nn käibemaks – tuli Euroopas esimesena arvatavasti Hispaania kuninga nõunik hertsog Alba 1567. a, kes üritas leida kuningale uut tuluallikat, mis ei sõltuks kohalikust omavalitsusest. Kuna käibemaksu kõikehõlmav rakendamine viib maksu kumuleerumisele, mis omakorda moonutab kaupade hindu, siis põhjustas see negatiivset vastupanu.<sup>4</sup> Kumuleeruv maksustamine tekitas tõsiseid komplikatsioone ja mõjutas oluliselt tootmise ratsionaliseerimist nii ettevõtjate tasandil kui riigi mastaabis, seetõttu ainsaks võimaluseks kumuleeruvat maksustamist vältida oli toota kaup algusest lõpuni ühes ettevõttes. Rahvusvahelises kaubanduses oleks selline lähenemine põhjustanud endiselt topeltnmaksustamist, sest kaup oleks koormanud nii seda tootvat ja välismaale realiseerivat kui ka sissevedavat ja tarbitavat riiki.<sup>5</sup>

Kumuleeruv maksustamine põhjustab kauba hinna moonumist maksu arvel ja see omakorda moonutab ettevõtluskeskkonda ning takistab vaba konkurentsi turul. Selliste moonutuste elimineerimiseks otsiti aastaid teistsugust maksustamiskeemi. Rahvusvahelises praktikas realiseeritakse see nii, et kauba importimisel riiki kasseeritakse maks sisse kogu ulatuses ning eksporditavale kaubale tagastatakse tootmisprotsessi käigus tasutud maks kogu ulatuses.<sup>6</sup>

Käibemaks, mida kogutakse Eestis ja kõikides teistes EL-i liikmesriikides, on olemuselt tarbimise ja kulutuste maks. See tähendab, et selle maksu eesmärk on mõjutada tarbimist liikmesriikides ja et seda realiseeritakse maksu kogumisega kulutustelt, mida teevad tarbijad. Käibemaksu ei koguta maksu tarbijalt endalt, vaid maksukohustuslaselt,

---

<sup>4</sup> Tammert, P., *Maksundus* (Tallinn: Aimwell, 2005), lk 253.

<sup>5</sup> Elling, *Käibemaks, supra nota* 1, lk 15.

<sup>6</sup> Tammert, *Maksundus, supra nota* 4, lk 256

kes võimaldab tarbimist, müües tarbijale kaupu või teenuseid. Sellepärast on see maks majanduslikus mõttes kaudne maks.

Käibemaks on riiklik maks. Eesti maksusüsteemis on üheks maksude liigitamise aluseks see, kas maks kehtib kogu riigi territooriumil ja on kehtestatud seadusega või kehtib see ainult ühe omavalitsuse piires ja on kehtestatud vastava omavalitsuse volikogu määrusega. Selle alusel liigitatakse maksud riiklikeks maksudeks ja kohalikeks maksudeks.<sup>7</sup>

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ja millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Osa spetsiifiliste tarbimismaksudega maksustatud kaupu ja teenuseid on käibemaksust vabastatud, osa aga mitte. Käibemaks erineb muudest tarbimismaksudest ka selle poolest, et käibemaks hõlmab kõiki müügitasandeid ja maksuobjektiks on kauba või teenuse väärtus.<sup>8</sup>

Käibemaks on objektiivne maks. Maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaksuga maksustamisel ei tehta tavaliselt vahet, kes on müüja või ostja, mõned erandid on seotud impordi maksuvabastustega.

Käibemaks on perioodiline maks. Eestis on käibemaksu periood üldjuhul üks kuu, Euroopa Liidus lubatakse ka kuni aastapikkusi maksustamisperioode. Käibemaks on kaudne maks. Käibemaksu koormuse kandjaks on tarbija, kes osutab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. Maksu parema administreerimise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja. Ostja maksab müüja müügihinnas sisalduvat käibemaksu ning müüjal on õigus ja kohustus nõuda ostjalt sellise hinna tasumist, mida on suurendatud käibemaksu võrra. Riigi ees vastutab maksu tasumise eest müüja.<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> Elling, *Käibemaks, supra nota* 1, lk 29-30.

<sup>8</sup> Lehis, L., *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2012) lk 283.

<sup>9</sup> Lehis, L., *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2009) lk 348-349.



Käibemaksuga maksustatakse kauba tarnimine ja/ või teenuse osutamine ning kauba ühendusesisene soetamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb ja kauba import.<sup>10</sup>

Ühe olulise põhimõttena tuleb välja tuua see, et käibemaksu puhul toimib sihtkohamaa printsiip.<sup>11</sup> Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis toimub maksustamine üldjuhul selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Sellest printsiibist lähtuvalt tuleb riigist eksporditud kaupadele ja teenustele rakendada nullmäära, samuti tuleb välismaa ettevõtjatele, kellele Eestis käivet ei teki, tagastada Eestis tehtud kuludelt tasutud sisendkäibemaks.

Neutraalse maksustamise põhimõttest tulenevalt tuleb imporditud kaupa maksustada samamoodi nagu kodumaist kaupa, vastasel juhul saaksid välismaised tootjad konkurentsieelise. Impordi maksustamisel ei ole oluline, kas imporditud kaupa kasutatakse ettevõtluseks või isiklikuks tarbimiseks. Vahe on vaid selles, et kui imporditud kaupa kasutatakse ettevõtluses, siis ei ole tollis kogutud käibemaks lõplik maks, sest ettevõtja saab selle maksu sisendkäibemaksuna maha arvata.<sup>12</sup> Neutraalsuse põhimõtte järgi tuleb kõik tarbimise vormid maksustada ühetaoliselt. Tarbija jaoks ei ole oluline, kas kauba või teenuse müüja on füüsiline või juriidiline isik, resident või mitteresident, eraõiguslik või avalik-õiguslik isik. Tarbitava kauba omadused ja tarbimisväärtus ei sõltu müüja õiguslikust vormist. Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas.<sup>13</sup>

Tarbija seisukohalt tähendab neutraalsus seda, et maksustamine ei muuda nõudlust ja tarbija valikut läbi erineva suurusega maksulisandi. Tarbimismaksu neutraalsus tähendab ka seda, et maks ei mõjuta ettevõtluse normaalset kulgu. Maksu lõplik määr ei sõltu tootmisviisist ega tööjaotusest, st sellest, mitu iseseisvat ettevõtjat osaleb tootmisprotsessis.<sup>14</sup>

---

<sup>10</sup> Terra, B.J.M & Wattel, P.J., *Euroopa maksuõigus* (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006), lk 263

<sup>11</sup> Elling, *Käibemaks, supra nota* 1, lk 34.

<sup>12</sup> Lehis, *Maksuõigus, supra nota*, 12 lk 288.

<sup>13</sup> Elling, *Käibemaks, supra nota* 1, lk 32.

<sup>14</sup> Tammert, *Maksundus, supra nota* 4, lk 256.

Käibemaksuga maksustamisel ei oma tähtsust kasumiteenimise aspekt – kas ostja või müüja teenib tehingu pealt tulu või kahjumit.<sup>15</sup> Neutraalsusprintsibiile vastavalt peavad kõik tarbimisväärtused olema koormatud sama maksumääraga ning seda ei tohi kasutada majandusliku toetuse või dotatsiooni kanaliseerimise teena.

Praktikas on kõrvalekaldumised neutraalsusprintsibist tavalised, kusjuures eesmärgid võivad olla nii haldus-, majandus-, kui ka sotsiaalpoliitilised. Laialt on levinud sotsiaalpoliitilistel eesmärkidel rakendatav tarbimisväärtuse erineva maksumääraga maksustamise praktika, mille eesmärgiks on alandada elamiseks vältimatute kaupade ja teenuste hinda.

Neutraalses süsteemis maks ei kumuleeru, mis tähendab, et maks koormab ainult tarbimist. Erandliku maksu või maksumäära rakendamine valitud tarbimisväärtusele vähendab selle hinna tõusmist maksustamata või alanemist tavapäraselt maksustatud tarbimisväärtuse suhtes. See põhjustab tarbimise ja tootmise moondumist. Veelgi suuremaid moondusi põhjustavad maksuvabad kaubad ja teenused, mille tootmiseks kasutatud kaupade ja teenuste hinnas sisalduvat lisandväärtuse maksu ei saa maha arvata tasumisele kuuluvast maksust ja mis jääb seetõttu kauba hinda.

Kumuleerumise probleem on eriti aktuaalne käibemaksu puhul, mille puhul igal järgmisel realisatsioonil maksustatakse peale loodud lisaväärtuse veel ka eelmiste ettevõtjate poolt loodud ja maksustatud lisaväärtused ning koguni varem tasutud käibemaksu ennast samuti. Tulemuseks on see, et maksu osa kauba hinnas kasvab ebaproportsionaalselt ning võib muutuda suuremaks kui kauba enda hind.<sup>16</sup>

Euroopa Liidu liikmena peab Eesti jälgima ja täitma liidus kehtivaid õigusakte. Kuna käibemaks mõjutab otseselt kaupade ja teenuste hindu, peetakse Euroopa Liidu õiguses käibemaksu reguleerivate seaduste harmoneerumist väga oluliseks.<sup>17</sup>

Tarbimine maksustatakse käibe maksustamise kaudu. Selleks, et vabastada ettevõtjad käibemaksukohustusest, on käibemaks üles ehitatud lisandväärtuse maksu põhimõttele.<sup>18</sup> Lisandväärtuse maks on suhteliselt nüüdisaegne nähtus. Lisandunud

---

<sup>15</sup> Kägi, K. & Võimre, U., *Käibemaks* (Eesti: Äripäeva Kirjastus, 2007), lk 16.

<sup>16</sup> Tammert, *Maksudus, supra nota* 4, lk 256.

<sup>17</sup> Lehis, L., *Maksuseaduste kommentaarid* (Tartu: Casus, 2013), lk 268

<sup>18</sup> Lehis, *Maksuõigus, supra nota* 8, lk 284.

väärtuse maksu põhimõttel toimiv käibemaks on tarbija suhtes neutraalne. Lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena, maksusumma jaotub paljude ettevõtjate vahel. Kaup või teenus läbib enne tarbijani jõudmist pika müügiahela. Iga müügiahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisandunud väärtuselt, mis kokku annabki kogu toote müügihinnale vastava käibemaksusumma.<sup>19</sup>

Lisandväärtuse maksustamiseks on maksukogumine sisendmaksu mahaarvamisega. Selles süsteemis jääb järele ainult jaemüüjale suunatud maks kaupade ja teenuste jaehinnalt. Iga maksukohustuslane arvutab ja tasub maksud oma varude kogumahult. Sel teel arvutatud maksult on maha arvutatud maks, mis maksti teisele maksukohustuslasele või importimisel. Vahe peab olema makstud. Kui vahe on negatiivne, näiteks kui on tehtud investeeringud, hüvitatakse see ettevõtjale. Nii tekib olukord, kus ettevõtjal on kaupade ja teenuste maksuvabad varud. Lahutusmehhanismi tulemuseks on, et maksu maksab lõpuks see, kes ei saa maksudest mahaarvamisi teha, nimelt eratarbija.<sup>20</sup>

Maks koguneb riigile etapiliselt ja selle maksab kauba müüja iga kord peale tehingu teostamist. Ebaoproportsionaalselt suure osa tasub riigile vaid kauba importija, kes ostab välismaalt valmis kauba ja tasub seetõttu ka käibemaksu kogus ulatuses ühe korraga.<sup>21</sup>

Kuna käibemaks on kaudne maks, mis mõjutab otseselt maksustatavate kaupade ja teenuste müügihinda, on Euroopa Liidu õiguses oluline tähendus käibemaksu reguleerivate seaduste harmoneerimisel. Harmoneerimine on vajalik selleks, et tagada kaupade ja teenuste vaba liikumine ühisturul. Käibemaksu ja teiste kaudsete maksude alaliste õigusaktide ühtlustamise õiguslik alus tuleneb Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklist 93. Esimesed käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu süsteemi ühtlustavad direktiivid olid 1986. aastal kehtima hakanud esimene ja teine käibemaksudirektiiv (67/227/EMÜ ja 67/228/EMÜ). Nende direktiividega kohustati kõiki liikmesriike võtma kasutusele lisandväärtuse maks ning muud müügi maksud keelati. Lisandväärtuse maksu süsteemid osutusid riigiti liiga erinevateks, seetõttu otsustati järgmises etapis ühtlustada nii maksuobjekti, maksubaasi, maksuvabastuste,

---

<sup>19</sup> Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 9, lk 350.

<sup>20</sup> Elling, *Käibemaks*, supra nota 1, lk 34-35.

<sup>21</sup> Tammert, *Maksundus*, supra nota 4, lk 260.

sisendkäibemaksu mahaarvamise kui maksu administreerimise alaseid sätteid. Ühtlustamise tulemusena võeti vastu kuues käibemaksudirektiiv (17.05.1977 direktiiv 77/388/EMÜ). Oma sisult ei ole tegemist tüüpilise Euroopa direktiiviga, sest paljud direktiivi sätted on niivõrd detailsed ja konkreetsed, et liikmesriigid kopeerivad neid oma seadustesse muutmata kujul ning vastuolude korral on tihti direktiivi sätteid otsekohaldatud. Alates 01.01.2007 kehtib lisandväärtusmaksu direktiivi uus terviktekst (nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ), millesse on koondatud varem kehtivad direktiivid, nende muudatused ning konkreetsetele liikmesriikidele kas liitumislepingutes või muudes õigusaktides antud ühekordsed erandid.<sup>22</sup>

Käibemaksuseadus võeti Riigikogu poolt vastu 10.12.2003 ja jõustus Eesti liitumisel Euroopa Liiduga 01.05.2004.<sup>23</sup>

Kokkuvõtvalt on käibemaks oma olemuselt tarbimise ja kulutuste maks. Käibemaks on Eesti maksusüsteemi alusel riiklik maks, mis on kehtestatud kogu territooriumil. Käibemaksuga maksustamine ei sõltu maksumaksja isikust, seega on tegemist objektiivse maksuga. Käibemaksu puhul toimib sihtkohamaa printsiip ning tegemist on maksuga, mis on üles ehitatud lisandunud väärtuse põhimõttel ja on tarbija suhtes neutraalne. Käibemaks on kaudne maks, mis otseselt mõjutab tarbitavate kaupade ja teenuste müügihinda.

## **1.2. Käibemaksuvabastused Eestis**

Käibemaksuga maksustamist reguleerivad riikides vastavad maksuseadused. Kuigi Euroopa riikides on teatud erinevusi maksustamisel, peavad kõik Euroopa Liidu liikmed jälgima ja täitma liidus kehtivaid õigusakte, luues nii käibemaksu reguleerivate seaduste harmoneerumise. See on vajalik kaupade ja teenuste vabaks liikumiseks ühisturul. Euroopa Liidu käibemaksudirektiiv näeb ette ka maksuvabastuste alused liikmesriikides. Käibemaksustamist reguleerib Eestis Riigikogu poolt vastuvõetud käibemaksuseadus, mille alusel kehtestatakse kaupadele ja teenustele käibemaksumäärad, lisaks käsitletakse ka maksuvaba käivet, millele käibemaksu ei rakendata.

---

<sup>22</sup> Lehis, *Maksuõigus, supra nota* 8, lk 289.

<sup>23</sup> Eesti Majanduse Teataja, *Käibemaks 2014* (Eesti: Teataja Kirjastus, 2014), lk 9.

Käibemaksumäär on määr, mida kohaldatakse maksustatavale väärtusele käibemaksusumma arvutamiseks.<sup>24</sup> Käibemaksumäärad on sätestatud direktiivi artiklites 96 ja 97.<sup>25</sup> Vähendatud käibemaksumäärad on aga korduvalt põhjendanud lahkkelisid liikmesriikide vahel, kellel on nende kohaldamise osas erinevad eelistused. Lahkkelisid tekitas ka nullprotsendilise käibemaksumäära kohaldamine teatavate kaupade ja teenuste suhtes.<sup>26</sup>

Käibemaksu standardmääraks on Eestis 20% kauba või teenuse maksustatavast väärtusest, rakendatakse ka 9% ja 0% määra.<sup>27</sup> Standardmäära rakendatakse käibemaksustamisel alati, kui puudub erisättest tulenev alus soodusmäära või maksuvabastuse rakendamiseks.<sup>28</sup> Eraldiseisvana käsitatakse maksuvaba käivet, millele maksumäära ei kohaldata.<sup>29</sup>

Vähendatud käibemaksumäär on käibemaksuseaduse<sup>30</sup> §15 lõige 2 alusel 9% maksustatavast väärtusest. Käibemaksudirektiivi artiklile 98 ja 99 kohaselt võivad liikmesriigid rakendada kuni kahte soodusmäära, kusjuures soodusmäär ei tohi olla madalam kui 5%.<sup>31</sup> Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes direktiivi lisas III nimetatud rühmadesse kuuluvatele kaupadele ja teenustele, mille rakendamine riikidele on valikuline, kuid üldiseks põhimõtteks on see, et maksusoodustuste kohaldamisel ei tohi isikuid ebavõrdselt kohelda.<sup>32</sup> Alandatud maksumäär annab kauba müüjale või teenuse osutajale täieliku sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. Sellest järeldub, et eelkõige kaupade puhul annab alandatud maksumäär tarbijale soodsama efekti kui annaks maksuvabastus.<sup>33</sup>

Käibemaksu nullmäär ehk maksuvabastus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega on vajalik sihtkohamaa põhimõtte rakendamiseks, sest nullmääraga maksustatud tehingu

---

<sup>24</sup> Kägi & Võimre, *Käibemaks*, supra nota 19, lk 100.

<sup>25</sup> Elling, *Käibemaks*, supra nota 1, lk 110.

<sup>26</sup> Euroopa Parlament, „Kaudsed maksud: käibemaks“, [www.europarl.europa.eu/aboutparliament/et/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_5.11.4.html](http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/et/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.4.html) (12.05.2015)

<sup>27</sup> Rahandusministeerium, „Käibemaks“, [www.fin.ee/280](http://www.fin.ee/280) (12.04.2015).

<sup>28</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Käibemaksumäärad“, [www.emta.ee/index.php?id=28460](http://www.emta.ee/index.php?id=28460) (12.05.2015)

<sup>29</sup> Kägi & Võimre, *Käibemaks*, supra nota 19, lk 100.

<sup>30</sup> Käibemaksuseaduse § 15 lõige 2.

<sup>31</sup> Eesti Majanduse Teataja, *Käibemaks 2014*, supra nota 23, lk 9

<sup>32</sup> Elling, *Käibemaks*, supra nota 1, lk 110-111.

<sup>33</sup> Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 9, lk 393.

objektiks olevad kaubad ja teenused maksustatakse käibemaksuga selles riigis, kus asub lõpptarbija.<sup>34</sup>

Liikmesriikidel on õigus ja kohustus maksustada teatud kaupu ja teenuseid 0%-lise käibemaksumääraga. Käibemaksuseaduses on need nimetatud §15 lõigetes 3 (kaubad) ja 4 (teenused). Nullmäära ja maksuvabastuse erisus seisneb selles, et esimesel juhul saab ettevõtja maha arvata sisendkäibemaksu. Siinkohal tuleb mainida, et Eesti käibemaksuseaduses ei ole direktiivis defineeritud nullmääraga maksustamist, vaid kasutatakse üldist mõistet maksuvabastus. Siiski on erinevus maksuvabastusel, mis lubab sisendkäibemaksu maha arvata ning vabastusel, mis ei anna õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Õigus sisendkäibemaksu maha arvata välistab olukorra, kus käibemaks hakkaks kumuleeruma.<sup>35</sup>

Käibemaksuvabastust rakendatakse eelkõige kaupadele ja teenustele, mis on valdavalt suunatud lõpptarbijale. Maksuvabastused on üldjuhul seotud avaliku sektori poolt osutatavate teenustega, mille puhul riik teostab oma võimufunktsioone ning tegemist ei ole ettevõtlusega. Seetõttu räägitakse ka sotsiaalse iseloomuga teenustest.

Euroopa Nõukogu direktiivi 2006/112 EÜ<sup>36</sup> artiklite 132, 135 ja 137 alusel on Eesti käibemaksuseaduse § 16<sup>37</sup>-s loetletud kaubad ja teenused, mis ei kuulu käibemaksuga maksustavate kaupade ja teenuste hulka. Maksuvabastused on kõikidele liikmesriikidele ühtsest käibemaksusüsteemist tulenevalt kohustuslikud ning riikidel on õigus maksuvabastusi vaid teatud määral piirata.

Käibemaksudirektiivi artiklid sätestavad maksuvabastused, mida liigitatakse oma olemuslikult sotsiaalse eesmärgiga ja tehnilise eesmärgiga maksuvabastusteks, lisaks käsitletakse eraldi maksuvabastusi kinnisvaratehingutele ja kauba impordile.

---

<sup>34</sup> Lehis, Eesti maksuseaduste kommentaarid, *supra nota* 8, lk 318.

<sup>35</sup> Elling, *Käibemaks*, *supra nota* 1, lk 116-117.

<sup>36</sup> *Ibid*

<sup>37</sup> Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.01.2015 - RT I 2003, 82, 554 ... RT I, 30.12.2014, 18, § 16.

Euroopa Kohus on oma lahendis nr C-357/07<sup>38</sup> selgitanud, et maksuvabastus võib kohalduda nii eraettevõtjatele kui ka riiklikutele ettevõtjatele.

Maksuvaba toote tarbija maksab toote hinna sees kinni ka toote müüja poolt tasutud käibemaksu, sest mahaarvamata käibemaksu võrra suureneb toote omahind.<sup>39</sup> Võib öelda, et maksuvabade kaupade ja teenuste puhul on tegemist käibemaksu kumuleerumisega. See tähendab, et kauba või teenuse hind suureneb käibemaksu võrra. Seega lähevad tavalises ettevõtluses ostetavad maksuvabad kaubad ja teenused pigem kallimaks. Maksuvabad kaubad ja teenused on kasulikud eelkõige lõpptarbijale. Seega ongi maksuvabastus kehtestatud nn sotsiaalse iseloomuga kaupadele, sedagi juhul, kui kaup on n-ö vahetult seotud teenusega, nt koolitusteenusega seotud õppevahend. Maksuvabastused on valdavalt seotud avaliku sektori poolt osutatavate teenustega, mille puhul on võimalik öelda, et riik teostab oma võimufunktsioone, mitte ei ole tegemist ettevõtlusega.<sup>40</sup>

Käibemaksuseaduse § 16 lg 1<sup>41</sup> nimetatakse sotsiaalset laadi kaubad ja teenused, mille käivet ei maksustata. Sotsiaalse iseloomuga maksuvabastuste eesmärk on teenuse hinna alandamine, et muuta toodet tarbijale paremini kättesaadavaks. Loetelu hõlmab peaaesjalikult teenuseid.<sup>42</sup>

Käibemaksuseaduse § 16<sup>43</sup> nimetatud sotsiaalset laadi teenus, mis ei kuulu käibemaksustamisele, on näiteks universaalne postiteenus postiseaduse tähenduses ja riikliku pensionikindlustuse seadusega ettenähtud korras riiklike pensionide, abirahade, toetuste ja hüvitiste posti vahendusel väljamaksmine.<sup>44</sup>

Käibemaksustamisele ei kuulu tervishoiuteenus tervishoiuteenuste korraldamise seaduse<sup>45</sup> tähenduses ning samuti sotsiaalministri 26. aprilli 2004. aasta määrusega

---

<sup>38</sup> Terra, B. & Kajus, J., *A „Guide to the European VAT Directives. Volume 1. Introduction to European VAT“* (IBFD, 2013), p 832-835.

<sup>39</sup> Lehis, *Maksuõigus, supra nota* 8, lk 321.

<sup>40</sup> Elling, *Käibemaks, supra nota* 1, lk 137.

<sup>41</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 1.

<sup>42</sup> Lehis, *Maksuõigus, supra nota* 8, lk 321

<sup>43</sup> Käibemaksuseaduse § 16.

<sup>44</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 1 punkt 1.

<sup>45</sup> Tervishoiuteenuste korraldamise seadus

number 33<sup>46</sup> kinnitatud nimekirjas nimetatud inimorgan või- kude, inimveri või inimverest valmistatud verepreparaat ja rinnapiim.<sup>47</sup>

Maksuvaba käibena käsitletakse hambatehniku poolt kutsealases tegevuses osutatavat teenust ning hambaarsti või hambatehniku poolt võõrandatavat hambaproteesi.<sup>48</sup> 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.<sup>49</sup>

Käibemaksustamisele ei kuulu teenus, mida mittetulundusühing tasuta või liikmemaksu eest osutab oma liikmetele ning spordirajatise või spordivahendite kasutamise teenus, mida mittetulundusühing osutab füüsilisele isikule.<sup>50</sup>

MTÜ-de puhul on valdavalt tegemist mitte-ettevõtlusega, nende tegevus ei ole orienteeritud kasumi teenimisele, kuid paljuski hõlmab nende tegevus maksustatava käibega tehinguid.<sup>51</sup> Mittetulundusühingute osutatav teenus on maksuvaba üksnes juhul, kui teenus osutatakse tasuta või liikmemaksu eest. Oma liikmetele tasuliste ürituste korraldamisel, isegi kui rakendatakse soodushinda, on tegemist maksustatava käibega. Spordirajatiste või spordivahendite kasutamise teenus on maksuvaba ainult juhul kui teenust osutatakse otse füüsilisele isikule ja maksuvabastust ei saa rakendada, kui mittetulundusühingult või sihtasutuselt ostab teenust näiteks äriühing oma töötajatele.<sup>52</sup>

Maksuvaba on sotsiaalhoolekande seaduse<sup>53</sup> § 10 punktides 1, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 3, 4, 5, 51 ja 6 nimetatud sotsiaalteenus ja § 10 punktis 21 nimetatud riigi- või kohaliku omavalitsuse eelarvest rahastatav sotsiaalteenus.<sup>54</sup> Maksuvabaks loetakse laste ja noorukite kaitsega seotud turvakoduteenust.<sup>55</sup> Sotsiaalteenuste mõisted ja osutamine on

---

<sup>46</sup> Sotsiaalministri määrus number 33, *Käibemaksuvabad inimorganid ja –koed, inimveri ja inimverest valmistatud veretooted ning rinnapiim.*

<sup>47</sup> Elling, *Käibemaks, supra nota* 1, lk 139, 141.

<sup>48</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 1 punkt 2<sup>1</sup>

<sup>49</sup> Elling, *Käibemaks, supra nota* 1, lk 141.

<sup>50</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 1 punkt 3

<sup>51</sup> Elling, *Käibemaks, supra nota* 1, lk 142.

<sup>52</sup> Maksu- ja Tolliamet, „*Maksuvaba käive*“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>53</sup> Sotsiaalhoolekandeseadus

<sup>54</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 1 punkt 4.

<sup>55</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 1 punkt 5.



reguleeritud sotsiaalhoolekande seaduses. Sotsiaalhoolekande seaduse § 10 punkt 21 määratleb sotsiaalteenusena lapsehoiuteenus.<sup>56</sup>

Maksuvaba käibena käsitatakse alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrghariduskoolitust, sealhulgas õppevahendit, mille koolitusteenuse osutaja võõrandab teenuse saajale, üldhariduskoolitusega seotud eraõppetunni andmist ja muud koolitust, välja arvatud ärilistel eesmärkidel antavat muud koolitust.<sup>57</sup> Koolitusteenuse puhul lähtutakse samuti põhimõttest, et maksuvabaks käibeks loetakse üksnes sotsiaalse iseloomuga koolitusteenust.<sup>58</sup> Näitena võib siinkohal tuua üldhariduskoolitust ja sellega seotud eraõppetunni andmist, mitte aga ettevõtluse käigus antavat koolitusteenust. Üldhariduskoolitusteenuse sätte mõte haarab alus-, põhi-, kutse-, kesk- ja kõrghariduskoolitust, kusjuures mõeldud on üksnes tasemeõpet. Kutsehariduskoolitus (ka ümberõpe või täiendusõpe) on hõlmatud mõistega muu koolitus. Ärilisel eesmärgil osutatavale koolitusteenusele, kui see koolitus ei ole üks osa üldhariduskoolitusest, tuleb lisada käibemaks tavamääras.<sup>59</sup>

Maksuvaba käibena käsitatakse haige, vigastatu või puudega inimese vedu selleks kohandatud sõidukiga, mis vastab liiklusseaduse alusel kehtestatud nõuetele.<sup>60</sup> Nõuded vastavale sõidukile on kehtestatud liiklusseadusega. Säte kehtestab maksuvabastuse nn invataksoteenusel, aga seda üksnes juhul, kui teenust osutatakse selleks kohandatud sõidukiga.<sup>61</sup>

Maksuvaba käive on ka teenus, mida sõltumatu isikuteühendus osutab oma liikmele, kui on täidetud järgmised tingimused: teenuse saaja käive on 90 protsendi ulatuses maksuvaba või tema tegevus ei kuulu käibemaksuga maksustamisele, teenus on otseselt vajalik liikme põhitegevuseks ning teenuse eest makstav tasu ei ületa teenuse osutamiseks tehtud kulutusi.<sup>62</sup> Käibemaksuseaduses on sätestatud ka loetelu teenustest ja kaupadest, mille käive on maksuvaba, kuid tegemist ei ole enam sotsiaalse

---

<sup>56</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Maksuvaba käive“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>57</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 1 punkt 6.

<sup>58</sup> Elling, *Käibemaks, supra nota* 1, lk 145.

<sup>59</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Maksuvaba käive“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>60</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 1 punkt 7.

<sup>61</sup> Elling, *Käibemaks, supra nota* 1, lk 147.

<sup>62</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 1 punkt 8.

iseloomuga tegevustega, vaid tavalise ettevõtlusega.<sup>63</sup> Näiteks on sõltumatu isikuteühendus Euroopa Majandushuvigrupp (*European Economic Interest Grouping – EEIG*).<sup>64</sup>

Maksuvaba käibena käsitletakse kindlustusteenust, sealhulgas edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenust.<sup>65</sup> Maksuvaba kindlustusvahendusteenusena on käsitatav ka reisibüroode osutatavad kindlustusvahendusteenused, olenemata sellest, et reisibüroo puhul ei ole tegemist kindlustusagendi või kindlustusmaakleriga.<sup>66</sup>

Maksuvaba on üldjuhul kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine.<sup>67</sup> Maksuhaldurit teavitades on õigus kinnisasja teenusele käibemaksu lisada, välja arvatud eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisel. Nimetatud teenuste puhul on tegemist kinnisasjaga seotud teenustega, mille maksustamisel rakendatakse kinnisasja asukohariigi seadusandlust. Majutusteenuse osutamisele ning sõidukite parkimismaja või parkimiskoha, statsionaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisele maksuvabastust ei kohaldata. Kinnisasja üürile andmist tuleb eristada majutusteenuse osutamisest, mis on maksustatav käive. Elu- või äriruumi üürileandmiseks ei loeta võlaõigusseaduse § 272 alusel majutusettevõtte ruumide ning puhkamiseks mõeldud ruumide üürileandmist tähtajaga mitte üle kolme kuu, samuti muude ruumide andmist ajutiseks kasutamiseks üürilepingu alusel. Kinnisasja kasutusvalduse puhul on samuti tegemist teenusega, mis on KMS § 16 lg 2 punkt 2 alusel maksuvaba käive ja maksustatav juhul, kui sellest on enne käibe toimumist samal maksustamisperioodil või varem kirjalikult teavitatud maksuhaldurit.<sup>68</sup>

Kinnisasi või selle osa on käibemaksust vabastatud, kuid maksuvabastust ei kohaldata kinnisasjale, mille oluline osa on ehitise ehitusseaduse tähenduses või ehitise osa, mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu, samuti kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa ning mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu ning krundile

---

<sup>63</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Maksuvaba käive“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>64</sup> Elling, *Käibemaks, supra nota* 1, lk 148.

<sup>65</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2 punkt 1.

<sup>66</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Maksuvaba käive“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>67</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2 punkt 2.

<sup>68</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Maksuvaba käive“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

planeerimisseaduse tähenduses, kui sellel ei asu ehitist.<sup>69</sup> Kinnisasja mõiste käibemaksuseaduse tähenduses on ära toodud käibemaksuseaduse § 2 lõikes 3. Kui reeglina on kinnisasjade käive maksuvaba, siis uute ja olulisel määral parendatud ehitiste ja hoonestamata kruntide müüki maksuvabaks käibeks ei loeta. Kinnisasja reeglite kohaselt on maksuvaba või maksustatav ka ehitise kui vallasasja käive. Tavapäraselt on kasutusele võetud ehitisega maatüki võõrandamine maksuvaba käive käibemaksuseaduse § 16 lõike 2 punkt 2 alusel. Käibemaksuseaduse kohaselt käsitatakse kinnisasjana ka hoonestusõigust asjaõigusseaduse tähenduses, seega hoonestusõiguse seadmist maale vaadeldakse maksustamise mõttes samaselt kinnisasja võõrandamisena.<sup>70</sup>

Maksuvaba on Eesti Vabariigi kehtiv postimaksevahend, kui seda müüakse nimiväärtuses.<sup>71</sup> Maksuvabastus ei laiene filateelsel eesmärgil müüdavatele postmarkidele, samuti kehtivatele postmarkidele, mida müüakse nimiväärtusest kallimalt.<sup>72</sup>

Maksuvaba on väärtpaber, välja arvatud 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.<sup>73</sup> Väärtpaberi mõiste tuleneb väärtpaberituru seaduse § 2 lõikest 1. Väärtpaber on võõrandatav varaline õigus, seega on väärtpaber teenus. Väärtpaberite võõrandamisel moodustab maksuvaba käibe väärtuse kogu väärtpaberi võõrandamisel saadav tasu (sh ka väärtpaberi enda maksumus). Kui tegemist on ainult osaluse või väärtpaberite võõrandamisega või siis tehakse nendega mitterahaline sissemakse, aga sellega ei kaasne kinnisasja juriidilise või asjaõigusliku omandi üleminekut teisele isikule, st teisele isikule ei lähe õigus kasutada või käsutada kinnisasja omanikuna, on tegemist väärtpaberite tavapärase maksuvaba käibega.<sup>74</sup>

---

<sup>69</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2 punkt 3.

<sup>70</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Maksuvaba käive“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>71</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2 punkt 4.

<sup>72</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Maksuvaba käive“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>73</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2 punkt 6.

<sup>74</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Maksuvaba käive“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

Maksuvaba on loteriipilet ja hasartmängu korraldamine ning sellise osavusmängu korraldamine, mille ainus võimalik võit on võimalus uuesti osaleda samas mängus.<sup>75</sup> Hasartmängu puhul rakendatakse spetsiaalselt seda valdkonda reguleerivat maksu – hasartmängumaksu.<sup>76</sup> Maksuvabastust ei kohaldata kaubandusliku loterii korraldamisele ning sellise osavusmängu korraldamisele, mille ainus võimalik võit on võimalus uuesti osaleda samas mängus.<sup>77</sup>

Maksuvaba on investeeringukuld, investeeringukulla võõrandamise või võõrandamislepingu sõlmimisega seotud teenus või nende käibega seotud teenus, mida osutab teise isiku nimel ja arvel tegutsev agent.<sup>78</sup> Investeeringukulla maksuvabastuse alus on käibemaksudirektiivi artiklites 344–356 sätestatud investeeringukulla maksustamise erikord.<sup>79</sup>

Maksuvaba on kaup, mille soetamisel puudus õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, välja arvatud juhul, kui kaup on soetatud enne, kui soetaja registreerus maksukohustuslasena või kui kauba soetamisel arvati sisendkäibemaks maha osaliselt.<sup>80</sup>

Finantsteenuste maksuvabastus on seotud teenuse olemusega, mitte isikuga, kes seda osutab. Finantsteenused on olnud juba ajalooliselt maksuvabad, seda peamiselt põhjusel, et finantsteenused üksnes valmistavad kaupade ja teenuste tarbimist ette.<sup>81</sup>

Käibemaksuga maksustamisele ei kuulu käibemaksuseaduses nimetatud finantsteenused. Finantsteenused on ajalooliselt maksuvabad, kuna finantsteenuste peamiseks eesmärgiks on kaupade ja teenuste ette valmistamine.<sup>82</sup>

Käibemaksuvabad on hoiustamistingid avalikkuselt hoiuste ja muude tagasimakstavate rahaliste vahendite kasutamiseks ning laenuhingud, sealhulgas tarbijakrediit, hüpoteeklaenu ja muud äritehingute finantseerimise tingid.<sup>83</sup> Laenulepingutes sisaldub üldjuhul laenuvõtja kohustus maksta laen kokkulepitud

---

<sup>75</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2 punkt 7.

<sup>76</sup> Elling, *Käibemaks, supra nota* 1, lk 150.

<sup>77</sup> Maksu- ja Tolliamet, „*Maksuvaba käive*“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>78</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2 punkt 8.

<sup>79</sup> Maksu- ja Tolliamet, „*Maksuvaba käive*“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>80</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2 punkt 9.

<sup>81</sup> Elling, *Käibemaks, supra nota* 1, lk 150.

<sup>82</sup> Tipke, K., Lang, J., *Steuerrecht. 19. Aufl.* (Köln: Schmidt, 2008), s 596

<sup>83</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2<sup>1</sup> punktid 1 ja 2.

tähtajal laenuandjale tagasi ning tasuda intressi, st tasu laenu kasutamise eest. Seega on saadavate laenuintresside puhul tegemist maksuvaba käibega.<sup>84</sup> Seda teenust võib pakkuda ainult litsentseeritud krediidiuasutus, kellel tekib teenustasudest maksuvaba käive.<sup>85</sup>

Käibemaksuga ei maksustata liisingutehingud.<sup>86</sup> Liisingutehingute puhul on maksuvaba käive liisinguintress. Juhul, kui liisingufirma osutab kliendile lisaks renditeenusele ka finantsteenust ning intress on arvel rendimaksest eraldi välja toodud, siis intress maksustamisele ei kuulu.<sup>87</sup>

Käibemaksust on vabastatud arveldus-, sularaha siirdamise ja muud raha edastamise tehingud.<sup>88</sup> Tehingute all tuleks mõista rahaliste ülekannete teenuse osutamist. Rahaliste ülekannete teenuse osutaja on üldjuhul pangaasutus. Maksuvaba finantsteenusena käsitatakse ka rahaliste ülekannete teenustasu, mida teeb postiasutus, kuna sularaha võetakse vastu selle kandmiseks kolmandatele isikutele.<sup>89</sup>

Käibemaksust on vabastatud mittesularahaliste maksevahendite, näiteks elektrooniliste maksevahendite, e-raha, reisisekkide ja vekslite väljastamine ja haldamine.<sup>90</sup> Mittesularahaliste maksevahenditena saab käsitada krediitkaarte, reisisekke, pangaveksleid jms.

Käibemaksust on vabastatud tagatis- ja garantiitehingud ning muud isikule tulevikus siduvaid kohustusi tekitavad tehingud.<sup>91</sup> Selliste tehingute sisuks on võõra kohustuse tagamine. Kõne alla võivad tulla käendus ja garantiid, samuti pandi andmine.<sup>92</sup>

Käibemaksuvabad on tehingud nii oma kui ka klientide arvel väärtpaberituruseaduse §-s 2 sätestatud kaubeldavate väärtpaberite ja välisvaluutaga ning muud rahaturutehingud,

---

<sup>84</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Maksuvaba käive“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>85</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Maksuvaba käive“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>86</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2<sup>1</sup> punkt 3.

<sup>87</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Maksuvaba käive“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>88</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2<sup>1</sup> punkt 4.

<sup>89</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Maksuvaba käive“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>90</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2<sup>1</sup> punkt 5.

<sup>91</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2<sup>1</sup> punkt 6.

<sup>92</sup> Elling, *Käibemaks, supra nota* 1, lk 154.

sealhulgas tehingud tšekkide, vekslite, hoiusesertifikaatide ja muude selletaoliste instrumentidega.<sup>93</sup>

Käibemaksust on vabastatud väärtpaberite emiteerimise, müügi ja ostmisega seotud tehingud ja toimingud.<sup>94</sup> Väärtpaberite emiteerimise, avaliku pakkumise või väärtpaberite reguleeritud turule kauplemisele võtmise korraldamise teenus.<sup>95</sup>

Käibemaksust on vabastatud rahamaakleri tegevus, raha ja valuuta tehingute vahendamine VÕS §s 658 sätestatud maaklerlepingu tähenduses.<sup>96 97</sup> Rahamaakler vahendab lepinguid, mille objektiks on raha või muud samaväärsed maksevahendid.<sup>98</sup>

Maksuvaba on 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.<sup>99</sup>

Käibemaksuseaduse § 16 lõige 3 sätestab võimaluse maksukohustuslasele lisada käibemaksu teatud kaupade ja teenuste maksustatavale väärtusele. Maksu lisamisest tuleb Maksu- ja Tolliametit enne käibe toimumist samal maksustamisperioodil või varem kirjalikult teavitada. Kui maksuhaldurit on maksustamisest teavitatud, ei ole maksukohustuslasel enam valikut ja tal on tehingule käibemaksu lisamise kohustus.<sup>100</sup>

Käibemaksuvabastust rakendatakse ka käibemaksuseaduse §16 lõike 2<sup>1</sup> punktides 1-9 nimetatud teenustega seotud läbirääkimisteenustele.<sup>101</sup>

Kokkuvõtteks on käibemaksuseaduse järgi käibemaksu standardmäär 20%, soodusmäär 9% ning maksuvabastuse eriliigina toimub ka 0% maksustamine. Maksuvabastused saab liigitada sotsiaalse iseloomuga, tehnilise iseloomuga, kinnisvaratehingutega seotud ja finantsteenustega seotud maksuvabastusteks. Maksuvaba toote tarbija maksab kinni

---

<sup>93</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2<sup>1</sup> punkt 7.

<sup>94</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2<sup>1</sup> punkt 8.

<sup>95</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Maksuvaba käive“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>96</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2<sup>1</sup> punkt 9.

<sup>97</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Maksuvaba käive“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>98</sup> Lehis, L. & Kägi, K., *Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne* (Tartu: Casus, 2003), lk 442.

<sup>99</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2<sup>1</sup> punkt 11.

<sup>100</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Maksuvaba käive“, [www.emta.ee/index.php?id=28461](http://www.emta.ee/index.php?id=28461) (12.05.2015)

<sup>101</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2<sup>1</sup> punkt 10.

toote müüja poolt tasutud käibemaksu ja seoses sellega suureneb kauba või teenuse hind käibemaksu võrra ning eelkõige on maksuvabad teenused ja kaubad on kasulikud lõpptarbijale.

## 2. KÄIBEMAKSUVABASTUSEGA SEOTUD PROBLEEMID EESTIS

### 2.1. Maksustatava ja mittemaksustatava käibe eristamine

Teenuste käibemaksuga maksustamine ja mittemaksustamine tekitab õigusabiteenuseid pakkuvatele ettevõtetele lisatööd, kuna põhjustab endiselt palju segadust. Samuti järeldub Euroopa Kohtu kohtupraktikast, et jätkuvalt on oluline uurida maksustatava ja mittemaksustatava käibe olulisi põhimõtteid ning erisusi.

Vastuse leidmine küsimusele, kas konkreetne kaup või teenus on käibemaksust vabastatud, tundub esmapilgul lihtne. Näiteks on paljudel juhtudel käibemaksust vabastatud tegevus maksukohustuslase põhitegevuseks (nt haigla, posti või ülikooli puhul) või ei moodusta majandustegevust (nt tasuta sotsiaal- või kultuuriteenuste puhul).<sup>102</sup>

Käibemaksuga maksustamist reguleerib Eestis käibemaksuseadus. Käibemaksuseadus võeti Riigikogu poolt vastu 10.12.2003 ja jõustus Eesti liitumisel Euroopa Liiduga 01.05.2004.<sup>103</sup>

Maksukohustuslase mõiste sätestab käibemaksuseadus § 3 lõige 1: käibemaksukohustuslane on ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Seega on maksukohustuslase mõiste ühelt poolt seotud ettevõtluse mõistega – maksukohustuslane ei ole see, kes ettevõtlusega ei tegele. Selline lähenemine on üldine ja kasutusel ka teistes riikides. Ettevõtjate puhul on aga Eestis maksukohustuslase mõiste otseselt seotud registreerimiskohustusega, mitte majandustegevuse alustamisega ja see lähenemine ei ole kõigis liikmesriikides samasugune.<sup>104</sup>

Käibemaksuseadus eristab kolme liiki maksumaksjaid. Maksukohustuslane maksab käibemaksu oma ettevõtluselt tekkivalt müügikäibelt ning tal on seetõttu ka

---

<sup>102</sup> Reiland, M. Käibemaksust vabastatud finantsteenuste määratlemisest. – *MaksuMaksja* 2011/8, lk 33.

<sup>103</sup> Eesti Majanduse Teataja, *Käibemaks 2014* (Eesti: Teataja Kirjastus, 2014), lk 9.

<sup>104</sup> Elling, *Käibemaks, supra nota* 1, lk 37.



sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Piiratud maksukohustuslane maksab ainult nn pöördmaksustamise korras käibemaksu ostetud kaupadelt ja teenustelt, sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust tal ei ole. Muu isik maksab käibemaksu kauba impordilt, aktsiisikauba või uue transpordivahendi Eestisse toomisel, samuti juhul, kui ta on mingil põhjusel näidanud müügidokumendil käibemaksu, mida seaduse järgi näidata ei tohiks.<sup>105</sup>

Maksukohustuslasena registreerimise kohustus tekib maksustatava käibe piirmäära 16 000 euro ületamisel. Välisriigi maksukohustuslasel on võimalus vabaneda enda registreerimisest Eestis maksukohustuslaseks, kui ta võõrandab kauba või osutab teenuse Eesti maksukohustuslasele ning eesti maksukohustuslane tasub käibemaksu, seda nimetatakse pöörd-käibemaksukohustus.

Maksustamisperiood on kalendrikuu ning käibedeklaratsioon esitatakse maksuhaldurile maksustamisperioodile järgneva kuu 20-ks kuupäevaks. Käibedeklaratsioonil deklareeritakse maksukohustuslase maksustatav käive erinevate maksumäärade kaupa, samuti ka kauba ühendusesisene soetus, saadud teenused ning muud soetatud kaubad ja saadud teenused, millelt on maksukohustuslane kohustatud arvestama käibemaksu (pöördkäibemaksu kohustus). Samuti märgitakse deklaratsioonil maksustamisperioodi jooksul ettevõtluse tarbeks soetatud kaupadelt ja saadud teenustelt tasumisele kuuluv sisendkäibemaks. Käibemaks tasutakse deklaratsiooni esitamise kuupäevaks.<sup>106</sup>

Käibemaksu objekti võib laias laastus liigitada kaheks: müügikäive (maksustatav käive) ehk kauba võõrandamine või teenuse osutamine ja ostukäive ehk kauba soetamine või teenuse saamine. Maksuobjekti üldmõiste on „maksustatavad tehingud ja toimingud”. Kuigi seaduse tekstis kasutatakse läbivat mõistet „tehing”, ei maksustata käibemaksuga siiski mitte tsiviilõiguslikke tehinguid, vaid majanduslikke sooritusi. Käive võib tekkida ka tühisest tehingust või avalik-õiguslikust suhtest (nt vara sundvõõrandamine, võõrandamine pankrotimenetluses või täitevmenetluses, samuti kohtutäituri, notari või pankrotihalduri tasu). Õiguslikult kehtivast, kuid täitmata lepingust üldjuhul käibemaksukohustust ei teki. Käibemaksuga maksustatakse ka ebaseaduslik tegevus

---

<sup>105</sup> Lehis, Eesti maksuseaduste kommentaarid, *supra nota* 21, lk 270.

<sup>106</sup> Rahandusministeerium, „Käibemaks“, [www.fin.ee/280](http://www.fin.ee/280) (12.04.2015).

(näiteks salakaubavedu, varastatud kaupade, piraattarkvara või võltsitud kaubamärgiga kauba müük).

Pöördmaksustamise objektid ning maksumaksjate ring on loetud käibemaksuseaduse §3 lõigetes 4–6. Registreeritud maksukohustuslane peab täitma pöördmaksustamise kohustusi kõikide objektide puhul, teiste isikute puhul võib pöördmaksustamise kohustus olla erineva ulatusega, näiteks kas ainult teenustelt, ainult aktsiisikaupadelt või ainult uuelt tarnspordivahendilt.<sup>107</sup>

Kuigi käibemaksuseaduse tekstis kasutatakse sõnu „tehing” ja „võõrandamine”, ei tähenda see sugugi, et käibemaksuga objekt oleks seotud tsiviilõigusliku tehinguga. Käibemaksuga maksustatakse tehingu täitmise käigus toimuvat sooritust – hüve üleandmist. Tegemist on majanduslikku laadi sooritusega, mitte õiguskäibega.<sup>108</sup>

Käibemaksuseaduse § 1 lõige järgi on käibemaksuobjekt käive, välja arvatud maksuvaba käive, mille tekkimise koht on Eesti.<sup>109</sup> Maksuvaba käibena käsitletavate teenuste loetelu on toodud käibemaksuseaduse § 16, seega teenused, mida nimetatud paragrahv ei hõlma kuuluvad käibemaksustamisele.

Käibemaksuseaduse § 4 lõige 1 punkt 1 kohaselt on käive kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ettevõtluse käigus. Käibemaksuseaduse § 2 lõige 2 esimese lause kohaselt tähendab ettevõtlus isiku iseseisvat majandustegevust, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Siinkohal on oluline märkida, et käibemaksuseaduse § 2 lõige 2 kolmanda ja neljanda lause kohaselt ei käsitata ettevõtlusena äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist. Riigi-, valla-, ning linnaasutuse ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust käsitletakse ettevõtlusena ainult sel juhul kui see tegevus kujutab endast nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ I lisa sätestatud majandustegevust.<sup>110</sup> Direktiivi lisa I sätestab majandustegevused selliseid käesoleva seaduse § 1 lõikes 1 loetletud tehinguid ja toiminguid, mida saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi.

---

<sup>107</sup> Lehis, Eesti maksuseaduste kommentaarid, *supra nota* 21, lk 276.

<sup>108</sup> Lehis, *Maksuõigus*, *supra nota* 12, lk 350.

<sup>109</sup> Käibemaksuseaduse § 1 lõige 1.

<sup>110</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lõige 2.

Seepärast on esmalt oluline määratleda, kas tegemist on ettevõtlusega käibemaksuseaduse tähenduses või mitte.

Käibemaksuseaduse § 2 lõige 3 punkti 3 esimese lause kohaselt loetakse teenuseks ettevõtluse korras hüve osutamist. Maksustatava ja mitte maksustatava käibe eristamisel on oluline kindlaks teha kas tegevus on käsitletav tarbitava hüve üleandmisena ehk teenuse osutamisenä või kauba müügina.

Käibemaksu näol on tegemist tarbimismaksuga, millega koormatakse kauba müük või teenuse osutamine, seega piiritletakse nimetatud põhimõtte kohaselt käibemaksu poolt hõlmatud ja hõlmamata hüved. Käibemaksudirektiivi artikkel 24 kohaselt nimetatakse teenuse osutamiseks mis tahes tehingut, mis ei ole kaubarne. Näiteks on Euroopa Kohus asjas C-305/01<sup>111</sup> on asunud seisukohale, et maksuvabastusi tuleb tõlgendada kitsendavalt, kuna maksuvabastused moodustavad erandi üldisest printsiibist, mille järgi maksutatakse maksukohustuslase poolt vaevatasu eest osutatud teenuseid.

Käibemaksu tarbimismaksu olemusest tulenevalt mõistetakse käibe all kauba võõrandamist või teenuse osutamist tingimusel, et üks isik annab teisele isikule tarbimiseks üle teatud hüve, milleks on kaup või teenus ning hüve saaja peab olema kindlaks tehtav ja tal peab olema võimalik saadud hüve tarbida. Seega on käibemaksuga maksustamise seisukohalt on oluline kindlaks teha kas teenuse osutaja poolt antakse saajale üle tarbitav hüve. Täpsemalt on oluline piiritleda kas tulemused on suunatud teenuse saaja isiklikele huvidele või tegutseb teenuse saaja avalikes huvides ja saadava hüve tarbijaks on avalikkus.

Avalik-õiguslike organisatsioonide puhul on oluline määratleda, kas tegevuse alusel on hõlmatud direktiivi lisas I nimetatud käibemaksuga maksustatav tegevus. Kui tehtav tegevus on kvalifitseeritav nimetatud direktiivi alusel näiteks telekommunikatsiooniteenuseks, vee, gaasi, elektri- ja soojusenergia tarneks, kaubaveoks, reklaami- ja reisibüroode tegevuseks või muu direktiivis lisas I kirjeldatud tegevuseks, siis käsitletakse neid maksukohustuslasena, kuna maksukohustuse kohaldamata jätmise põhjustaks konkurentsuihoonduse.

---

<sup>111</sup> Judgment of the Court, 26.06.2003 in Case C-305/01. Finanzamt Groß-Gerau v MKG-Kraftfahrzeuge-Factory GmbH

Oluline on määratleda, kas tehtav toiming vastab ettevõtluse ehk majandustegevuse tunnustele käibemaksuõiguse tähenduses. Käibemaksu kohaldamisala on väga lai, kuid vaatamata sellele on käibemaksuga hõlmatud üksnes majanduslikku olemust omav tegevus.<sup>112</sup> Majandustegevuse mõiste direktiivi artikli 9 järgi ja ettevõtluse mõiste KMS § 2 lg 2 tähenduses on laia kohaldamisalaga ja majandustegevuseks loetakse iseseisev tegevus sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest. Samas vaid tasu saamine iseenesest ei anna mingile tegevusele majanduslikku sisu ehk ettevõtluse tähendust käibemaksu mõttes.<sup>113</sup> Käibemaksuga maksustamise või mittemaksustamise analüüsimisel on oluline tähele panna kas see tegevus on kvalifitseeritav saaja poolt tasu eest osutatavaks teenuseks. Majandustegevus eeldab ka tasu saamist, mis peab olema saadud soorituse eest.<sup>114</sup>

Teenus on osutatud „tasu eest” käibemaksu tähenduses vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele.<sup>115</sup> <sup>116</sup>Seega eeldab teenuste osutamine tasu eest otsest sidet osutatud teenuse ja selle eest makstava tasu vahel.

Eelneva põhjal on selge, et käibe maksustamine teenuse osutamisel sõltub mitmetest erinevatest asjaoludest ja ei ole alati üheselt väljendatav. Üks osapool võib teisele teenust osutada, kuid sellega ei ole veel määratletud vajadus käive maksustada. Maksustamine või mittemaksustamine sõltub oluliselt sellest, kas teenuse osutamisega kaasneb teisele osapoolle hüve võimaldamine või mitte. Kui hüve üle ei anta, ei kaasne ka maksustamist. Käibemaksudirektiiv määrab üheselt ära olukorrad, mille korra käive võib olla mittemaksustatav.

Kokkuvõtteks on maksustatava ja mittemaksustatava käibe eristamine keeruline ning selle tarbeks tuleb tunda Eestis ja Euroopa Liidus kehtivaid seadusi. Käibemaksuga maksustamise või mittemaksustamise määramisel tuleks esmalt defineerida kehtivas käibemaksuseaduses kasutusel olevad mõisted (nt maksukohustuslane, käive, ettevõtlus)

---

<sup>112</sup> Euroopa Kohtu otsus nr C-246/08

<sup>113</sup> Euroopa Kohtu otsus nr C-246/08

<sup>114</sup> Huberg, M., Ettevõtlus või mitte – selles on küsimus. – Maksumaksja, 2012/11, <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1455>> (12.04.15)

<sup>115</sup> Euroopa Kohtu otsus nr C-246/08

<sup>116</sup> Euroopa Kohtu otsus nr C-2/95

ning seejärel on alles võimalik eristada kas tegemist on maksustatava või mittemaksustatava käibega. Kasulik on käibemaksudirektiivide ja nende lisadega tutvumine, kuna direktiivid loetlevad üsna täpselt konkreetset tegevused, mille puhul kohaldatakse maksuvabastusi. Võimalike maksuvabastuste määramisel saab suures osas lähtuda ka Euroopa Kohtu käibemaksualasest praktikast, kuna maksuvabastuste teemat on erinevates kohtuasjades palju käsitletud.

## 2.1. Universaalse postiteenuse käibemaksuvabastus

Euroopa ühisturu toimimise eesmärgiks on vaba konkurents, mis eeldab, et ettevõtetel on võimalik siseneda turule erinevates segmentides ning sisenemisel ning turul tegutsemine lähtub ennekõike võrdsetest alustest. Tänapäevases majandussituatsioonis, kus turule tekib järjest suurem konkurentsituatsioon, on oluline, et ettevõtjatel oleksid võrdsed tingimused ettevõtlusega tegelemiseks ning keegi ei oleks teistega võrreldes eeliseisuses.

Sotsiaalse iseloomuga teenuste hulka, millele ei lisata käibemaksu, loetakse universaalset postiteenust, mille maksuvabastuste hulka kuulumine on selgelt küsitav ja mille osas on Euroopa Liidus plaan teha muudatus. Universaalsele postiteenusele on enamuses Euroopa Liidu riikides kehtestatud käibemaksuvabastus, välja arvatud Soomes ja Rootsis. Universaalse postiteenuse näol on tegemist ajaloolise taustaga maksuvabastusega, mis on tekkinud tänu sellele, et algselt olid teenusepakkujateks riigiasutused. Käesolevaks hetkeks on enamikes liikmesriikides olukord muutunud ja universaalse postiteenuse pakkumine kuulub tavalise ettevõtluse hulka. Postiteenuste osutamise liberaliseerimine on olnud ühisturu eesmärk juba pikemat aega.<sup>117</sup>

Postiseaduse<sup>118</sup> § 5 järgi on universaalne postiteenus postiteenuste järjepidev, kvaliteetne ja taskukohase tasu eest osutamine kogu Eesti Vabariigi territooriumil õigusaktidega sätestatud alustel ja korras.

---

<sup>117</sup> EUR-Lex „Komisjoni aruanne nõukogule ja Euroopa Parlamendile postidirektiivi (direktiiv 97/67/EÜ, muudetud direktiiviga 2002/39/EÜ) kohaldamise kohta“ (2008), <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=CELEX:52008DC0884>> (12.04.2015).

<sup>118</sup> Postiseadus, 06.04.2006, jõustunud 01.01.2015 - RT I 2006, 18, 142 ... RT I, 12.07.2014, 107, § 5

Universaalse postiteenuse moodustavad järgmised riigisisese ja rahvusvahelised postiteenused, milleks on kirisaadetise edastamine liht-, täht- ja väärtisaadetisena kaaluga kuni 2 kilogrammi ning postipaki edastamine täht- ja väärtisaadetisena kaaluga kuni 20 kilogrammi. Universaalse postiteenuse hulka ei kuulu postisaadetise edastamine partiisaadetisena. Universaalse postiteenuse osutaja on isik, kellele on väljastatud tegevusluba universaalse postiteenuse osutamiseks.<sup>119</sup>

Euroopa Komisjon on teinud ettepaneku direktiivi muutmiseks, mille alusel tahetakse maksustada universaalne postiteenus, mis käesoleval hetkel on enamasti liikmesriikides maksuvaba. Euroopa kohus on märkinud kohtuasjas C-114/14<sup>120</sup>, et direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti h sõnastusest tuleneb, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust liikmesriigi territooriumil postiteenuste kasutamiseks kõlblike postmarkide nimiväärtusega tärnid, kuid Euroopa Komisjoni ettepaneku alusel maksustatakse direktiivi muutmisel universaalne postiteenus ja sellega koos ka postmargid.

Postiteenuse käibemaksuvabastus on ajalooliste tagamaadega maksuvabastus, mis on olnud käibemaksust vaba peamiselt seetõttu, et postiteenuse pakkujateks olid riigiasutused, samuti puudus käibemaksusüsteemi loomisel turul postiteenuste pakkujate vaheline konkurents. Universaalse postiteenuse maksuvabastuse puhul peab vaatlema probleemi eri tasanditel, seda nii teenuse pakkuja kui teenuse tarbija tasandil. Samuti on oluline analüüsida maksuvabastuse liigitamist, mis toimub kahe grupi alusel - sotsiaalse eesmärgiga vabastused, mis on peamiselt avaliku sektori poolt või avaliku sektori finantseerimisel pakutavad kaubad ja teenused ning tehnilise eesmärgiga vabastused, mis on võimaliku topeltmaksustamise ärahoidmiseks vabastatud kaubad ja teenused.

Universaalse postiteenuse maksuvabastus on ettevõtluse seisukohast küsitav, kuna postiteenuse pakkujad ei ole enam riigiasutused ning tegemist on tavapärase ettevõtlusega.

Euroopa käibemaksudirektiivi järgi peaksid riiklikult osutatavad postiteenused ja markide müük olema käibemaksust vabastatud. Euroopa Kohus on selgitanud, et

---

<sup>119</sup> Postiseadus

<sup>120</sup> Euroopa Kohtu otsus 21.04.2015 nr C-114/14. *Euroopa komisjon v Rootsikuningriik*. punkt 40.

postiteenuste käibemaksuvabastust peab kohaldama „universaalsele teenuse osutajale”, olenemata sellest kas tegemist on riigi- või eraettevõtjaga.

Ettevõtluse küljest vaadatuna peavad turul valitsema võrdsed konkurentsitingimused teenusepakkujate vahel. Antud juhul on teenusepakkujaks nii riigiasutus kui ettevõtte. Sellest johtuvalt ei saa enam rääkida postiteenuste korraldamisel vaid riikliku võimufunktsiooni täitmisest, vaid tegu on ilmselgelt ettevõtlusega. Universaalse postiteenuse pakkujad valitakse Eestis avaliku konkursi alusel. Sellega seoses on tekkinud postiteenuste turul konkurents, mistõttu osalejatel peavad olema võrdsed tingimused maksustamisel. Ei saa olla nii, et osade pakkujate teenus on vabastatud käibemaksust, teised maksavad aga maksu.

Euroopa käibemaksudirektiivi järgi peaksid riiklikult osutatavad postiteenused ja markide müük olema käibemaksust vabastatud.

Euroopas Kohus on teinud otsuse asjas C-357/07, kus on olnud arutluse all universaalsete postiteenuste maksuvabastuste kohaldamine.<sup>121</sup>

Kohus on otsuses viidanud direktiivi 97/67 artiklile 3, mis sätestab liikmesriikidele kohustuse tagada kasutajatele õigus universaalteenusele, mis hõlmab kindlaksmääratud kvaliteediga postiteenuse pidevat osutamist nende territooriumi igas punktis kõikidele kasutajatele sobiva hinnaga. Selleks võtavad liikmesriigid meetmeid, et kontakt- ja juurdepääsupunktide tiheduse tagamisel arvestada kasutajate vajadusi.

Eestis nimetab teenuse osutaja korraldatava avaliku konkursi käigus viieks aastaks Konkurentsiamet. Käesoleval hetkel on 2009. aastal teenusepakkujaks määratud Omniva AS (varasemalt AS Eesti Post).<sup>122</sup> Teenuse pakkumine on käibemaksuseaduse ja direktiivi alusel käsitletav maksuvaba käibena. Teiste operaatorite pakutavad samalaadsed teenused on aga maksustatavad standardmääraga.

Direktiivi alusel võtab iga liikmesriik vastu vajalikud meetmed tagamaks, et universaalteenus hõlmaks vähemalt järgmisi teenuseid: kuni kaks kilogrammi kaaluvate

---

<sup>121</sup> Terra & Kajus *Guide to the European VAT Directives. Volume 1. Introduction to European VAT supra nota* 38, p 832-835

<sup>122</sup> Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium., *Post*, [www.mkm.ee/et/tegevused-eesmargid/post](http://www.mkm.ee/et/tegevused-eesmargid/post) (12.05.2015)

postisaadetiste kogumine, sorteerimine, transportimine ja jaotamine; kuni kümme kilogrammi kaaluvate postipakkide kogumine, sorteerimine, transportimine ja jaotamine; täht- ja väärtisaadetistega seotud teenused.

Eestis on universaalsete postiteenuse tingimused nimetatud postiseaduse § 6.<sup>123</sup>

Euroopa Kohus on asunud seisukohale, et „riiklike postiteenistuste” tõlgendamisel tuleb silmas pidada seda, et selles sättes sisalduva lause kui terviku süntaks viitab selgelt sellele, et sõnadega „riiklikud postiteenistused” on määratletud haldusorganid, kes osutavad teenuseid, mis tuleb maksust vabastada. Seega on nimetatud sätte kohaldamisalasse jäämiseks vaja, et neid teenuseid osutaks ettevõtja, kelle võib kvalifitseerida „riiklikuks postiteenistuseks” selle termini tavatähenduses.

Kohus asub seisukohale, et ükski asjaolu ei võimalda järeldada, et tõlgendust võiks mõjutada postisektori liberaliseerimise asjaolu ja vastupidiselt viitab sellele, et viimati nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastus on vaatamata postisektori liberaliseerimisele säilitatud.

Kohus märgib, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis a sätestatud maksuvabastusi tuleb tõlgendada kitsalt, kuna need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Siiski peab nende terminite tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, samas ei tähenda kitsa tõlgendamise reegel seda, et loetletud maksuvabastusi määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et see halvab nende toime. Maksuvabastuste eesmärk on soodustada teatavaid üldistes huvides tegevusi, mis väljendub postivaldkonnas täpsemalt selles, et pakkuda väikese tasu eest postiteenuseid, mis vastavad elanikkonna esmavajadustele.

Ühenduse õiguse praeguses seisus langeb niisugune eesmärk sisuliselt kokku ka direktiivi 97/67 eesmärgiga pakkuda universaalset postiteenust. Nimetatud direktiivi artikli 3 lõike 1 kohaselt tagavad liikmesriigid, et see teenus hõlmab kindlaks määratud

---

<sup>123</sup> Postiseaduse § 6



kvaliteediga postiteenuse pidevat osutamist nende territooriumi igas punktis kõikidele kasutajatele taskukohase tasu eest.

Seega vaatamata sellele, et see eesmärk ei saa olla aluseks kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti a tõlgendamisel, kuna selle direktiivi õiguslik alus on direktiivi 97/67 alusest erinev, annab see eesmärk siiski tarviliku viite mõiste „riiklikud postiteenistused” tõlgendamiseks nimetatud sätte tähenduses.

Sellest jäeldub, et riiklike postiteenistustena kuuenda käibemaksudirektiivi tähenduses tuleb mõista kas avalik-õiguslikke või eraettevõtjaid, kes võtavad endale kohustuse pakkuda elanikkonna vajadustele vastavaid postiteenuseid ehk praktikas seega kohustuse tagada täielikult või osaliselt universaalse postiteenuse osutamine liikmesriigis.

Kohus leiab, et selline tõlgendus ei ole vastuolus ka neutraalse maksustamise põhimõttega, mis keelab kohaldada käibemaksuga maksustamisel samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt, kuid selle hindamisel, kas teenused on võrreldavad, ei tohi piirduda vaid üksikute teenuste arvesse võtmisega, vaid oluline on võtta arvesse kontekst, milles neid teenuseid osutatakse.

Kohus jäeldab, et sisalduvat mõistet „riiklikud postiteenistused” tuleb tõlgendada nii, et see viitab avalik-õiguslikele või eraettevõtjatele, kes võtavad endale kohustuse tagada universaalse postiteenuse osutamise liikmesriigis täielikult või osaliselt.

Sellega seoses tuleb märkida, et kuuenda direktiivi kohaselt on maksust vabastatud riiklike postiteenistuste poolt teenuste osutamine ja nendega seotud kaubatarned. Nimetatud sätte kohaldamisalast on sõnaselgelt välja arvatud vaid reisijatevedu ja telekommunikatsiooniteenused.

Siiski ei saa nimetatud sättest jäeldada, et igasugune riiklike postiteenistuste poolt teenuste osutamine ja kõik teenuste osutamisega seotud kaubatarned, mis ei ole sõnaselgelt nimetatud sätte kohaldamisalast välja jäetud, on nende olemusest sõltumata maksust vabastatud.

Käesolevas kohtuotsuses ette nähtud maksuvabastust tuleb tõlgendada kitsalt ja samas ka kooskõlas selle sätte eesmärgiga – tuleneb, et riiklike postiteenistuste poolt teenuste

osutamist ja nendega seotud kaubatarneid tuleb tõlgendada nii, et need on teenused, mida osutavad riiklikud postiteenistused ise ehk tulenevalt nende staatusest riiklike postiteenistustena.

Niisugune tõlgendus tuleneb eelkõige just vajadusest järgida neutraalse maksustamise põhimõtet.

Ka käesolevas kohtuotsuses meelde tuletatud nõuetest ja eelkõige järgitava eesmärgi – soodustada ühte tegevust üldistes huvides – olemusest tuleneb, et maksuvabastust ei saa kohaldada spetsiifilistele teenustele, mis on üldisest huvist lahutatavad ja mille hulka kuuluvad teenused, mis vastavad ettevõtjate erihuvidele.

Kohus leiab, et maksust vabastatuna ei saa käsitleda riiklike postiteenistuste osutatavaid teenuseid, mille tingimuste üle on läbi räägitud individuaalselt. Juba ainuüksi nende laadi tõttu vastavad need teenused asjaomaste kasutajate konkreetsetele vajadustele.

Euroopa Kohus asub seisukohale, et maksuvabastus laieneb riiklike postiteenistuste teenustele, välja arvatud reisijateveo- ja telekommunikatsiooniteenused ja nendega seotud kaubatarnele, mida riiklikud postiteenistused osutavad ise ehk tulenevalt nende staatusest ettevõtjana, kes võtab endale kohustuse tagada universaalse postiteenuse osutamine liikmesriigis täielikult või osaliselt. Maksuvabastus ei laiene selliste teenuste osutamisele ega nendega seotud kaubatarnele, mille tingimuste üle on läbi räägitud individuaalselt.

Kokkuvõtteks võib eelpool toodud kohtumenetluse näite põhjal järeldada, et käesoleval ajal kehtiva käibemaksuvabastuse puhul universaalsele postiteenusele on võimalikud erinevad tõlgendused. Seetõttu tekivad õigusruumis erinevad arusaamad antud maksuvabastuse kohta ja see omakorda loob võimaluse mitmesugusteks kohtuvaidlusteks. Sellest järeldub, et Euroopa Komisjoni poolt algatatud käibemaksuvabastuse kaotamise ettepanek universaalse postiteenuse maksustamisel on igati õigustatud. Seoses tugeva konkurentsiga postiteenuste pakkujate turul ei ole põhjust eeldada ka hinnatõusu lõpptarbivate, pigem mõjub teenuseosutajate tingimuste võrdsustamine vastupidiselt.

## KOKKUVÕTE

Käibemaksuõiguses toimub aktiivne uuenemise protsess, millest tulenevalt tekivad maksuvabastuste piiritlemisel tihtipeale küsimused teenuse või kauba maksustamisel.

Lõputöö käsitleb käibemaksuvabastuste olemust ja piiritlemist käibemaksuõiguses. Töö kirjutamisel on lähtunud Eestis kehtivast käibemaksuseadusest, Euroopa Nõukogu käibemaksudirektiivist ning Euroopa Kohtu lahendite analüüsimisest.

Lõputöö aktuaalsuseks oli see, et käibemaksuvabastused põhjustavad endiselt probleeme ning tekitavad segadust, seda peamiselt seetõttu, et teemale on vähe tähelepanu pööratud nii Euroopa Liidus kui Eestis.

Lõputöö teema oli uudne, kuna varasemalt ei ole uurimistöodes maksuvabastuste olemust ja piiritlemist universaalse postiteenuse näitel analüüsitud, samuti puudub ka maksustatava ja mittemaksustatava käibe eristamine sellises võtmes.

Lõputöö probleem seisnes selles, et käesolevaks ajaks on Euroopa Liidus toimunud mitmesuguseid muutusi seoses teenuste ja kaupadega, mille suhtes on kohaldatud käibemaksuvabastust, samuti on tingimused ja konkurents turul pidevas muutuses. Tulenevalt sellest põhjustavad käibemaksuvabastused palju probleeme.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida käibemaksuvabastuste olemust ja piiritlemist käibemaksuõiguses. Selleks, et töö eesmärki saavutada püstitati neli uurimisülesannet.

Esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade käibemaksu mõistest, olemusest ning põhitunnustest. Käibemaks on olemuselt tarbimise ja kulutuste maks, olles Eesti maksusüsteemi alusel riiklik maks, mis on kehtestatud kogu territooriumil. Käibemaksuga maksustamine ei sõltu maksumaksja isikust, seega on tegemist objektiivse maksuga. Käibemaks on kaudne maks, mis otseselt mõjutab tarbitavate kaupade ja teenuste müügihinda.

Teine uurimisülesanne oli anda ülevaade käibemaksuvabastustest Eestis. Maksuvabastused on üldjuhul seotud avaliku sektori poolt osutatavate teenustega, mille

puhul riik teostab oma võimufunktsioone ning tegemist ei ole ettevõtlusega. Seetõttu räägitakse ka sotsiaalse iseloomuga teenustest. Üldjuhul määratakse maksuvabastused kaupadele ja teenustele, mis on suunatud otseselt lõpptarbijale.

Kolmas uurimisülesanne oli anda ülevaade maksustava ja mitte maksustatava käibe eristamisest teenuse osutamisel. Maksustamine või mittemaksustamine sõltub oluliselt sellest, kas teenuse osutamisega kaasneb teisele osapoolle hüve võimaldamine või mitte. Käibemaksuga teenuste maksustamine sõltub mitmetest asjaoludest, ning tihtipeale tuleb enne põhjalikult uurida käibemaksudirektiivi ja kehtivat käibemaksuseadust.

Neljas uurimisülesanne oli analüüsida universaalse postiteenuse maksuvabastust ja selle vajalikkust. 2015 aastaks on mitmed teenused ja kaubad, mille käibemaksust vabastamist direktiiv reguleerib, oma olemuselt muutunud. Ühe näitena võib tuua antud töös autori poolt analüüsitud universaalse postiteenuse käibemaksu vabastust. Kui varasemalt osutasid postiteenust riiklikud firmad, pakkudes lõpptarbijale sotsiaalselt vajalikku teenust, siis tänaseks on paljud antud teenuse osutajad erafirmad ning sellest tingitult on postiteenuse olemuseks ettevõtlus. Analüüsist selgub, et seoses muutustega Euroopa Liidu majandussituatsioonis on vajalik teatud aja tagant maksudirektiivid üle vaadata ja vajadusel sisse viia ka muutused. Kuna turg on pidevas muutuses, ning kaupade ja teenuste olemus võib ajas muutuda, on igati õigustatud ja vajalik liidu siseselt maksuvabastused aeg-ajalt üle vaadata ning vajadusel muuta.

Edaspidi vajavad käibemaksuvabastused põhjalikumat käsitlemist, sellega seoses tuleks magistritöös analüüsida maksustatavate tehingute eristamist mittemaksustatavate tehingute eristamisest Euroopa Kohtu lahendite näitel ning pakkuda välja lahendused eristamise lihtsustamiseks.

## SUMMARY

The value added tax proposal is gathering budgetary revenues to the public exchequer. In taxation of value added tax law are distinguished the standard rate taxation, reduced rate taxation and tax exemptions.

The title of graduate thesis is “The Essence of Tax Exemption and Its Delimitation in Value Added Tax Law.

The volume of the graduate thesis is 41 pages. The objective of a graduate thesis proposal is to explain the essence of tax exemption and its delimitation in value added tax law.

As a result of the research revealed that due to changes in the European Union’s economic situation is sometimes necessary to review and if there is a need to change tax directives. As a result of the graduate thesis the author concluded that as a result of the changing the value added tax law and value added tax directives is necessary to more precisely delimit tax exemptions. The essence of many services are changed at time.

The graduate thesis structure consists two chapters which are divided into two subchapters. The review of the imposition of the value added tax is given in the first chapter. The clear review of the value added tax concept, essence and the basic features are given in the first subchapter. In the second subchapter are given the review of the tax exemptions with examples of applying the tax exemptions in Estonian value added tax law.

In the second chapter of the graduate thesis the problems of the value added tax in Estonia is analysed. Consequently in the first subchapter of the second chapter are analysed the distinction between the taxable services and tax free services.

In the second subchapter the universal postal service is analysed in the base of the European Court law and problems related value added tax exemptions. As a result of the analysis, it transpired that regarding changes in the economic situation in European Union it is necessary to review tax directives and to changes if necessary. As a result of

the graduate thesis, the author concluded that as a result of the changes in value added tax law and value added tax directives it is necessary to delimit more the value added tax exemptions, besides the essence of the services are changed in time.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Eesti Majanduse Teataja, *Käibemaks 2014* (Eesti: Teataja Kirjastus, 2014)

Elling, T., *Käibemaks. Abiks tudengile ja töötavale praktikule* (Tallinn:2014)

Euroopa Kohtu otsus 05.06.1997 nr C-2/95. *Sparekassernes Datacenter v Skatteministeriet.*

Euroopa Kohtu otsus 29.10.2009 nr C-246/08. *Euroopa Ühenduste Komisjon v Soome Vabariik.*

Euroopa Kohtu otsus 21.04.2015 nr C-114/14. *Euroopa komisjon v Rootsi Kuningriik.*

Euroopa Ühenduste Komisjoni aruanne nõukogule ja Euroopa Parlamendile postidirektiivi (direktiiv 97/67/EÜ, muudetud direktiiviga 2002/39/EÜ) kohaldamise kohta, 22.12.2008.

Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, 28.11.2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, OJ 2006 L347, 11.12.2006.

Euroopa Parlament. Kaudsed maksud: käibemaks. – Arvutivõrgus kättesaadav: [http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/et/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_5.11.4.html](http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/et/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.4.html), 12.05.2015.

Huberg, M., Ettevõtlus või mitte – selles on küsimus. – Maksumaksja, 2012/11. – Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1455>, 12.04.2015.

Jugment of the Court, 26.06.2003 in Case C-305/01. *Finanzamt Groß-Gerau v MKG-Kraftfahrzeuge-Factory GmbH.*

Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.01.2015 - RT I 2003, 82, 554 ... RT I, 30.12.2014, 18.

Kägi, K. & Võimre, U., *Käibemaks* (Eesti: Äripäeva Kirjastus, 2007)

Lehis, L., *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2012)

Lehis, L., *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2009)

Lehis, L. & Kägi, K., *Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne* (Tartu: Casus, 2003)

Lehis, L., *Maksuseaduste kommentaarid* (Tartu: Casus, 2013)

Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium. Post. – Arvutivõrgus kättesaadav:

<http://www.mkm.ee/et/tegevused-eesmargid/post>, 12.05.2015.

Maksu- ja Tolliamet. Maksuvaba käive. – Arvutivõrgus kättesaadav:

<http://www.emta.ee/index.php?id=28461>, 12.05.2015.

Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksumäärad. – Arvutivõrgus kättesaadav:

<http://www.emta.ee/index.php?id=28460>, 12.05.2015.

Käibemaksuvabad inimorganid ja –koed, inimveri ja inimverest valmistatud veretooted ning rinnapiim, sotsiaalministri 26.04.2004 määrus nr 33 , jõustunud 03.05.2004 – RTL 2004, 54, 921.

Postiseadus, 06.04.2006, jõustunud 01.01.2015 – RT I 2006, 18, 142 ... RT I, 12.07.2014, 107.

Rahandusministeerium. Käibemaks. – Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/280>, 12.05.2015.

Reiland, M. Käibemaksust vabastatud finantsteenuste määratlemisest. – *MaksuMaksja* 2011/8.

Sotsiaalhoolekande seadus, 08.02.1995, jõustunud 01.01.2015 – RT I 1995, 21, 323 ... RT I, 13.12.2014, 44.

Tammert, P., *Maksundus* (Tallinn: Aimwell, 2005)

Terra, B. & Kajus, J., *A „Guide to the European VAT Directives. Volume I. Introduction to European VAT“* (IBFD, 2013)



Tervishoiuteenuse korraldamise seadus, 09.05.2001, jõustunud 01.03.2015 – RT I 2001, 50, 284 ... RT I, 26.02.2015, 15

Tipke, K., Lang, J., *Steuerrecht. 19. Aufl.* (Köln: Schmidt, 2008)