

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Chrislin Nestra

**PAIGALDATAVA VÕI KOKKUPANDAVA KAUBA
KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMNE EUROOPA LIIDUS**

Lõputöö

Juhendaja: Tõnis Elling, mag. iur

Tallinn 2013

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2013
Töö pealkiri: Paigaldatava või kokkupandava kauba käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus	
Töö pealkiri võõrkeeles: <i>Imposition of value added tax on installed or assembled goods in the European Union</i>	
Töö autor: Chrislin Nestra	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
Lühikokkuvõte: Lõputöö maht on 40 lehekülge. Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja selle koostamiseks on kasutatud 36 allikat, millele töös on viidatud. Probleem seisneb selles, et Euroopa Nõukogu direktiiv ei defineeri paigaldatava või kokkupandava kauba mõistet, mistõttu on liikmesriikides regulatsioon erinev. Lõputöö eesmärk on analüüsida paigaldatava või kokkupandava kauba käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus. Eesmärgi saavutamiseks: <ol style="list-style-type: none">1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.2. Antakse ülevaade paigaldatava või kokkupandava kauba mõistest ja kauba käibe tekkimise kohast.3. Analüüsitakse paigaldatava või kokkupandava kauba käibemaksuga maksustamist Soomes, Lätis, Leedus, Slovakkias.4. Analüüsitakse paigaldatava või kokkupandava kauba käibemaksuga maksustamist Rootsis, Suurbritannias ja Iirimaaal. Analüüsi tulemusel selgus, et paigaldatava või kokkupandava kauba käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus toimub liikmesriikides sarnaselt, kuid erinevalt toimub liikmesriikides paigaldatava või kokkupandava kauba mõiste määratlemine. Mõnes riigis, näiteks Rootsis ja Slovakkias vaadatakse, kui suure osa kauba hinnast moodustab paigaldamis- või kokkupanemisteenuse hind, seevastu näiteks Suurbritannias maksustatakse paigaldatava või kokkupandava kauba reeglite järgi iga kauba müük, millega kaasneb paigaldus või kokkupanek, olenemata selle hinnast.	
Võtmesõnad: paigaldatav või kokkupandav kaup, kaubatarne, käibemaks, käibemaksuseadus, Euroopa Liit	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>assembled or installed goods, supply of goods, value added tax, value added tax act, European Union</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Kaitsemisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Tõnis Elling	

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	3
1. PAIGALDATAVA VÕI KOKKUPANDAVA KAUBA KÄSITLUS KÄIBEMAKSUSEADUSE TÄHENDUSES	6
1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus	6
1.2. Paigaldatava või kokkupanava kauba mõiste ja kauba käibe tekkimise koht	12
2. PAIGALDATAVA VÕI KOKKUPANDAVA KAUBA MAKSUSTAMISE PRAKTIKA EUROOPA LIIDUS	18
2.1. Paigaldatava või kokkupanava kauba maksustamine Soomes, Lätis, Leedus, Slovakkias.....	18
2.2. Paigaldatava või kokkupanava kauba maksustamine Rootsis, Suurbritannias, Irimaal	24
KOKKUVÕTE.....	31
SUMMARY	34
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU.....	35
LISA. KOKKUVÕTTEV TABEL PAIGALDATAVA VÕI KOKKUPANDAVA KAUBA MAKSUSTAMISEST.....	39

SISSEJUHATUS

Paigaldatav või kokkupandav kaup on kaup, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku teises liikmesriigis. Sealjuures ei ole oluline, kas see kaup paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest. Näiteks kasutatakse paigaldatavat või kokkupandavat kaupa palju ehitusvaldkonnas, kus võivad selleks olla ehitised, masinad, seadmed või mööbel, mis tuleb erinevatel põhjustel kas kokku panna või paigaldada teises liikmesriigis ehk sihtkohariigis. Põhjusteks võivad olla näiteks probleemid või ohud transportimisel.

Autor valis lõputöö teemaks paigaldatava või kokkupandava kauba käibemaksuga maksustamise teema, sest liikmesriikide vahelises kaubanduses maksustatakse nende kaupade müüki erinevalt muust kaubast. Kuna käibemaksudirektiiv paigaldatava või kokkupandava kauba mõistet ei defineeri, siis on vajalik teada, kuidas erinevates Euroopa Liidu riikides paigaldatava või kokkupandava kauba mõistet defineeritakse ja selle maksustamist reguleeritakse.

Paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamise teema on aktuaalne. Liikmesriikide erinevate regulatsioonide tõttu peavad ettevõtjad paigaldatava või kokkupandava kauba müümisel teise liikmesriiki kontrollima sihtkoha riigi siseriiklikest õigusaktidest, millised piirmäärad või reeglid paigaldatava või kokkupandava kauba kohta selles riigis kehtivad. Üha rohkem ettevõtjaid soovib infot, kuidas lähinaaberriikides ehitustööde käigus masinaid ja seadmeid paigaldades käituda kohalike seaduste kohaselt.

Lõputöö teema on uudne, sest paigaldatava või kokkupandava kauba käibemaksuga maksustamise probleeme ei ole seni Eestis teadustöö raames käsitletud. Samuti ei leidu Eestis ühtegi dokumenti või muud allikat, kus oleks liikmesriikide lõikes välja toodud paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamisega seotud informatsioon.

Probleem seisneb selles, et Euroopa Nõukogu direktiivis 2006/112/EÜ¹ (edaspidi Nõukogu direktiiv) ei ole sätestatud täpset mõistet, mis paigaldatav või kokkupandav kaup on, seetõttu

¹ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L347, 11.12.2006

on liikmesriikides regulatsioon erinev. Mõnes riigis, sealhulgas Eestis, on seadusega määratud protsentuaalne piirmäär, kui palju kauba paigaldamise või kokkupanemise väärtus peab ületama tehingu maksustatavat väärtust. Näiteks Rootsis lähtutakse sellest, kas kauba paigaldamise- või kokkupanemisteenuse summal on kauba hinna suhtes oluline tähendus või mitte. Ettevõtjad, kes tegelevad paigaldatava või kokkupandava kauba müügiga, peavad uurima, millised reeglid erinevates riikides sellisele kaubale kehtivad.

Lõputöö eesmärk on analüüsida paigaldatava või kokkupandava kauba käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.
2. Anda ülevaade paigaldatava või kokkupandava kauba mõistest ja olemusest ning kauba käibe tekkimise kohast.
3. Analüüsida paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamise praktikat Soomes, Lätis, Leedus ja Slovakkias.
4. Analüüsida paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamise praktikat Rootsis, Suurbritannias ja Iirimaaal.

Lõputöös kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Lõputöö koostamiseks kasutab autor dokumentide ja andmete analüüsimeetodit. Töö valmimise käigus analüüsitakse erinevaid õigusakte, nagu Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksuseadused ja Euroopa Liidu käibemaksudirektiiv. Samuti analüüsitakse erinevat maksundusalast kirjandust, mis on välja antud liikmesriikide maksuspetsialistide poolt ja avaldatud Internetis.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimene peatükk on teoreetiline. Selle esimeses alapeatükis antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Kirjeldatakse käibemaksu tunnuseid ja põhimõtteid ning tutvustatakse käibemaksu kujunemisprotsessi ja ajalugu Euroopa Liidus ja Eestis. Teises alapeatükis antakse ülevaade paigaldatava või kokkupandava kauba mõistest ja olemusest ning kauba käibe tekkimise koha reeglitest.

Teise peatüki alapeatükkides analüüsitakse paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamist erinevates Euroopa Liidu riikides, täpsemalt Soomes, Lätis, Leedus, Slovakkias, Rootsis, Suurbritannias ja Iirimaaal. Analüüsitakse, kas liikmesriikide käibemaksuseadustes on defineeritud paigaldatava või kokkupandava kauba mõiste ning

kuidas toimub sellise kauba maksustamine – kes maksab käibemaksu ning kas müüjal tekib teises liikmesriigis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus. Autor on analüüsiks valinud Soome, Rootsi, Läti ja Leedu, sest need asuvad Eestile lähedal ja seetõttu võib rohkem ettevõtjaid nende riikide maksustamise reeglitest huvitatud olla. Lisaks on analüüsitud kaugemaid liikmesriike Slovakkia, Suurbritanniat ja Iirimaa, sest nende riikide maksuhaldurid vastasid autori päringule.

Lõputöö kirjutamisel kasutab autor allikatena Eesti käibemaksuseadust, Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi, erinevate Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksuseadusi ning erialast kirjandust eesti ja inglise keeles.

1. PAIGALDATAVA VÕI KOKKUPANDAVA KAUBA KÄSITLUS KÄIBEMAKSUSEADUSE TÄHENDUSES

1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus

Maksude kehtestamine on vajalik riigi majanduse reguleerimiseks. Maksudel on kaks peamist funktsiooni – koguda raha riigieelarvesse ja majandussubjektide käitumise mõjutamine. Enamiku Eesti riigieelarve tuludest moodustavad maksud, kus väga olulisel kohal sotsiaalmaksu kõrval on käibemaks, kui üks riigieelarve suurimaid tuluallikaid. Käibemaks on üks Eestis kehtestatud riiklikest maksudest, mille maksuhaldur on Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksu makstakse kaupade ja teenuste käibelt.

Käibemaksu ajalugu ulatub kaugemale minevikku – kaupade või teenuste müügi käibelt võetavaid makse tunti juba antiikajal. Varasematel aegadel domineerisid üksikutelt kaupadelt või teenustelt võetavad maksud, kogu müügi käivet hõlmavad maksud tulid kasutusele alles 19. sajandil. Euroopas kehtestati müügi maksu ulatuslikult näiteks Esimese maailmasõja ajal ja selle järel. Müügi maksud võisid olla kas mitmeetapilised kumulatiivsed maksud, st maksustati kõik müügitasandid, sisendkäibemaksu maha ei arvatud, või üheetapilised maksud. Sõjaeelses Eestis oli samuti kasutusel müügi maks, mis tol ajal kandis läbikäigumaksu nime.² See kehtestati Eesti esimese iseseisvusperioodi ajal 1932. aastal eelarve tasakaalustamiseks, eramajanduse korraldamiseks ja tööpuuduse vastu võitlemiseks. Ettevõtted pidid maksuma läbikäigult (käibelt) teatud protsendi, mis olenes ettevõtluse valdkonnast ja maksumäär oli 0,5–3,5 protsenti. Maksust vabastati näiteks krediitiasutused, kino- ja teatriettevõtted, tubakatoodete ja alkoholi tootjad, piimatööstused ja raamatute väljaandjad, samuti ei maksustatud eksporditava kauba käivet. Tegemist oli ette makstava maksuga, mida arvestati eelneva aasta põhjal. Igal aastal uuendati maksuasutustes ettevõtete nimekirja ja tehti neile ettemaksu kaardid.³

Lisandunud väärtuse maksu kehtestamise osas tegi esimesena ettepaneku Wilhelm von Siemens 1919. aastal Saksamaal, nimetades seda maksu „*Veredelte Umsatzsteuer*“.

² Lehis, L., *Maksuõigus* (Kirjastus: Juura, 2009), 2., täiendatud ja muudetud trükk, lk 352

³ Rahandusministeerium, „Käibemaksu ajalugu“ (2006), www.fin.ee/index.php?id=280 (12.12.2012)

Lisandunud väärtuse maksu hakkas aga esimesena rakendama tootmissfääris 1954. aastal Prantsusmaa, keda peetakse ka lisandunud väärtuse maksu kasutuselevõtmise osas pioneeriks. Kehtestatud maks ei vastanud käesoleval ajal Euroopa Liidu liikmesriikides kehtiva lisandunud väärtuse maksu nõuetele. 1968. aastast hakati seda Prantsusmaal rakendama ka teenustele ning kohaliku maksuna jaekaubanduses. Järgnevatel aastatel kehtestasid lisandunud väärtuse maksu ka teised Euroopa riigid.⁴ Tänapäeval kehtib lisandväärtuse maks lisaks Euroopa Liidu liikmetele näiteks Iisraelis, Marokos, Keenias, Kanadas, Egiptuses, Madagaskaril, Hiinas, Austraalias.⁵

Lisandunud väärtuse maksu arengule aitas kaasa Euroopa Ühenduse tekkimine. Euroopa Ühenduse asutamislepingus on sätestatud Euroopa Ühenduse põhieesmärk: rajada majandusliidu raames ühisturg, milles toimib vaba konkurents ning mille tunnusjooned sarnanevad liikmesriikide siseturgudega. 11. aprillil 1967. aastal võttis Euroopa Majandusühenduse Nõukogu vastu Esimese ja Teise Direktiivi, et reguleerida liikmesriikide lisandunud väärtuse maksu seadusi. Esimese Direktiivi kohaselt pidid liikmesriigid müügimaksu asendama 1. jaanuariks 1970. a lisandunud väärtuse maksustamise süsteemiga.⁶

Seoses 1970. aastal Euroopa Liidu eelarvesüsteemi reformimisega otsustati liikmesriikide liikmemaksete aluseks määrata lisandunud väärtuse maksu laekumine, see aga eeldas maksusüsteemide ühtlustamist. Liikmesriikide lisandunud väärtuse maksu seaduste ühtlustamiseks võeti 17. mail 1977 vastu Euroopa Ühenduse Nõukogu Kuues Direktiiv (edaspidi Kuues Direktiiv). Liikmesriigid pidid oma lisandunud väärtuse maksustamise süsteemi kooskõlla viima Kuuenda Direktiivi nõuetega 1. jaanuariks 1978.⁷ Oma sisult ei ole tegemist tüüpilise Euroopa direktiiviga, sest paljud sätted on niivõrd detailsed ja konkreetsed, et liikmesriigid kopeerivad neid oma seadustesse muutmata kujul ning vastuolude korral on tihti direktiivi sätteid otsekohaldatud. Alates 1. jaanuarist 2007 kehtib Kuuenda Direktiivi uus terviktekst, millesse on koondatud varem kehtinud direktiivid, nende muutused ning konkreetsetele liikmesriikidele kas liitumislepingutes või muudes õigusaktides antud ühekordsed erandid. Vajadus uue tervikteksti järele oli tingitud sellest, et arvukad muudatused ja erandid muutsid Kuuendast Direktiivist arusaamise väga raskeks.⁸

⁴ Pulk, S., *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Kirjastus: Juura, 2001), lk 9

⁵ Lehis, L., *Maksuõigus* (Kirjastus: Juura, 2009), 2., täiendatud ja muudetud trükk, lk 353

⁶ Pulk, S., *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Kirjastus: Juura, 2001), lk 9–10

⁷ *Ibid*, lk 11

⁸ Lehis, L., *Maksuõigus* (Kirjastus: Juura, 2009), 2., täiendatud ja muudetud trükk, lk 357

Eestis kehtestati käibemaks Vabariigi Valitsuse 10. oktoobri 1990. aasta määrusega nr 209, „Käibemaksuga maksustamise kord“, mis hakkas kehtima 10. jaanuarist 1991.⁹ Olulised muutused tehti määrusesse enne selle kehtima hakkamist 29. detsembri 1990. aasta valitsuse määrusega nr 266.¹⁰ See oli küll põhimõtteliselt lisandunud väärtuse maks, kuid ei vastanud paljuski Kuuenda Direktiivi nõuetele. 1991. aastal maksti käibemaksu Vabariigi Valitsuse nimetatud määruse ning Eesti Vabariigi Maksuameti kinnitatud „Käibemaksuga rakendamise ajutise juhendi“ alusel.¹¹ Kui juhendi ja määruse vahel ilmnesevad erinevused, siis lähtuti juhendist¹². Alates 1. jaanuarist 1992 on käibemaks Eestis kehtestatud seadusega. Kokku on Eestis olnud juba neli käibemaksuseadust.¹³ Eesti liitumisel Euroopa Liiduga 1. jaanuar 2004 jõustus täna kehtiv käibemaksuseadus.

Käibemaksu olemuse mõistmiseks, kirjeldatakse järgnevalt käibemaksu mõistet ja tunnuseid. Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ja millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra.¹⁴ Käibemaks on üles ehitatud lisandunud väärtuse põhimõttele. Lisandunud väärtuse maksu põhimõttel toimiv käibemaks on tarbija suhtes neutraalne. Lisandunud väärtuse maks toimib mitme faasilisena, maksusumma jaotub paljude ettevõtjate vahel. Kaup või teenus läbib enne tarbijani jõudmist pika müügi ahela. Iga müügi ahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kokku annabki kogu toote müügi hinnale vastava käibemaksusumma.¹⁵

Lisandunud väärtuse maksu objektiks on maksustatavad tehingud – kaupade ja teenuste käive ning kaupade import. Kaupade omandiõiguse üleandmist ning teenuste osutamist nimetatakse kaupade ja teenuste käibeks. Kuigi lisandunud väärtuse maksu kui tarbimismaksu maksukoormuse kandjaks on lõpptarbija, on maksu subjektiks maksukohustuslased kaupade ja teenuste käibe osas ning kõik isikud kaupade importimisel. Kuuenda Direktiivi mõistes on maksukohustuslane iga ettevõtlusega tegelev isik. Liikmesriikide seadusandlustes on maksukohustuslased isikud, kes on maksuadministratsioonis registreeritud maksukohustuslasena, kusjuures on kehtestatud käibe mahu piirmäär, mille ületamisel peab

⁹ Käibemaksuga maksustamise kord, Eesti Vabariigi Valitsuse 10.10.1990 määrus nr 209 RT 1990, 14, 15, 158.

¹⁰ Eesti Vabariigi Valitsuse 10. oktoobri 1990. a. määruse nr 209 osalise muutmise kohta, Eesti Vabariigi Valitsuse 29.12.1990 määrus nr 266, RT, 1991, 1, 12.

¹¹ Käibemaksuga maksustamise korra ajutine juhend, Eesti Vabariigi Maksuameti 04.01.1991 kiri nr 4-02/9, RTL 1991, 6.

¹² Pulk, S., *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Kirjastus: Juura, 2001), lk 12

¹³ Lehis, L., *Maksuõigus* (Kirjastus: Juura, 2009), 2., täiendatud ja muudetud trükk, lk 353

¹⁴ *Ibid*, lk 349

¹⁵ *Ibid*, lk 350

end maksukohustuslaseks registreerima.¹⁶ Eestis peab maksukohustuslaseks registreerima, kui maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 16 000 eurot.¹⁷

Käibemaks on objektiivne maks. Objekti järgi jagunevad maksud subjektiivseteks ja objektiivseteks ehk reaalmaksudeks. Objektiivne maks on seotud mingi konkreetse materiaalse objektiga, maksukohustus ei sõltu siin objekti omaniku subjektiivsetest omadustest.¹⁸ Käibemaks on objektiivne ehk neutraalne maks, mille suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Üldjuhul ei tohi käibemaksu suurus sõltuda ei kauba või teenuse võõrandaja ega selle ostja isikust. Käibemaksuga maksustamisel ei oma tähtsust kasumiteenimise aspekt ehk kas ostja või müüja teenib tehingu pealt tulu või kahjumit.¹⁹

Käibemaks on perioodiline maks. Eestis on käibemaksu perioodiks üks kuu. Euroopa Liidu liikmesriikides võib Kuuenda Direktiivi kohaselt olla maksustamisperioodiks üks kuu, kaks kuud või kvartal. Erandina võivad liikmesriigid määrata ka muid perioode tingimusel, et need ei ületa ühte aastat.²⁰ Käibedeklaratsioonid tuleb esitada tähtajaks, mis ei tohi ületada kahte kuud maksustamisperioodi lõppemisest. Lisaks sissenõutavaks muutunud maksu arvutamiseks vajalikele andmetele tuleb direktiivi kohaselt deklaratsioonis esitada veel järgmised andmed:

1. Ühendusesiseste kaubatarnete käibemaksuta kogusumma.

Teise riigi territooriumil paigaldatud ja kokkupandud kauba ning teise liikmesriigi territooriumil sooritatud kaugmüügi käibemaksuta kogusumma.

2. Kauba ühendusesisese soetamise käibemaksuta kogusumma.

Paigaldatud ja kokkupandud kaubarne käibemaksuta kogusumma.

Kaugmüügi meetodil tarnitud kauba käibemaksuta kogusumma, kui kauba lähetamise või veo lähtekoht asub teise liikmesriigi territooriumil.

Liikmesriigid võivad maksukohustuslaselt nõuda deklaratsiooni esitamist, mis sisaldab kõiki käibedeklaratsioonides esitatud andmeid kõigi eelmisel aastal tehtud tehingute kohta. Nimetatud deklaratsioon sisaldab mis tahes korrigeerimiseks vajalikku teavet.²¹

¹⁶ Pulk, S., *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Kirjastus: Juura, 2001), lk 18

¹⁷ Käibemaksuseadus 10.12.2003, RT I 2003, 82, 554, § 19 lg 1

¹⁸ Lehis, L., „Maksu mõistest Eesti õiguskorras“, 9 *Juridica* (1998), lk 434–443

¹⁹ Kägi, K., Võimre, U., *Käibemaks* (Äripäeva Kirjastus, 2007), lk 16

²⁰ Lehis, L., Lind, K., *Käibemaksuseadus kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus 2003), lk 15

²¹ Terra, B. J. M., Wattel, P., J., *European tax law* (Kirjastus: Kluwer Deventer, 2005), neljas trükk, lk 394

Käibemaks on kaudne maks. Käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. Maksu parema administreerimise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja. Raske oleks ette kujutada olukorda, kus ostja peaks kaupluses pärast ostude sooritamist läbima veel teise kassa, kus ta tasuks ostudelt käibemaksu. 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. Kauba või teenuse turuhinnaks loetakse hind, mis sisaldab käibemaksu. Lepingute tõlgendamisel eeldatakse, et kui ei ole teisiti kokku lepitud, siis sisaldab lepingus määratud hind käibemaksu.²²

Järgnevalt tuuakse välja ja kirjeldatakse erinevaid maksuõiguse põhimõtteid, mis kehtivad käibemaksu puhul. Esiteks tarbimismaksu põhimõte. Käibemaksuga koormatakse tarbijat, mitte ettevõtjat. Ettevõtjad on enamjaolt ainult käibemaksu kogujad. Ettevõtjate omavaheline käive küll maksustatakse, kuid see on vaid tehniline võte, mis tegelikult maksukoormust ei tekita. Ettevõtja, kes kasutab sisseostetud kaupu ja teenuseid kas otseselt või kaudselt uute kaupade ja teenuste tootmiseks, saab õiguse arvata sisendkäibemaks oma maksukohustuselt maha. Ettevõtjat võib tarbijaks pidada ainult siis, kui ta soetab ettevõtlusega mitteseotud kaupu ja teenuseid või lõpetab nende kaupade ja teenuste kasutamise ettevõtluses. Kui ettevõtjal puudub käibemaksuga maksustatav „väljund“, siis ei teki üldjuhul ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.²³

Käibemaks peab olema neutraalne. Kõik tarbimise vormid tuleb 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, isegi mitte see, kas ta ostab kauba teiselt või valmistab selle oma ettevõttes. Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis ei ole oluline, kas müüja soovib teenida kasumit või müüb toodet omahinnast odavamalt. Oluline on vaid see, et toimub kaupade või teenuste tasu eest üleandmine tarbijale.²⁴ Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Käibemaksu neutraalsuse tagamiseks on käibemaksuseaduses ette nähtud näiteks sellised erisused nagu impordi ja omatarbe maksustamine, maksuhalduri õigus suurendada omahinnast odavamalt müüdnud kaupade ja teenuste maksustatavat väärtust,

²² Lehis, L., *Maksuõigus* (Kirjastus: Juura, 2009), 2., täiendatud ja muudetud trükk, lk 349–350

²³ *Ibid*, lk 354

²⁴ Lehis, L., Lind, K., *Käibemaksuseadus kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus 2003), lk 18

dotatsioonide lisamine maksustatavale väärtusele, sisendkäibemaksu korrigeerimise reeglid, kohustus maksta käibemaksu likvideerimisjaotiselt jne.²⁵

Kui osutatakse teenuseid teises riigis või müüakse kaupu teise riiki, siis tekib topeltnmaksustamise oht – kaupu või teenuseid võib maksustada nii ekspordi kui ka impordiriiki. Käibemaksuvaldkonnas ei ole sõlmitud selliseid lepinguid nagu sõlmitakse tulumaksu ja muude sarnaste maksude topeltnmaksustamise vältimiseks.²⁶ Käibemaksu üheks kandvaks ideeks on maksukoormuse suunamine riiki, kus toimub kauba või teenuse lõpptarbimine – sihtkohamaa põhimõte. Sihtkohamaa põhimõte näitab ilmekalt, et käibemaksuga koormatakse tarbimist, mitte kauba või teenuse tootmist. Maksukoormus kandub riiki, kus toimub sisuline tarbimine. Sellest printsiibist lähtuvalt tuleb ekspordil rakendada nullmäära, eksportijale tuleb sisendkäibemaks tagastada. Kaupade ja teenuste import tuleb aga maksustada. Neutraalsuse põhimõttest lähtuvalt tuleb impordil maksustada kaupu ja teenuseid samamoodi, kui maksustatakse kodumaiseid kaupu, vastasel juhul tekivad konkurentsimoonutused, mis pärsivad ettevõtlust ennekõike rahvusvahelisel tasandil.²⁷

Eestis on kasutusel kolm käibemaksumäära – 20%, 9% ja 0%, millest viimane on maksuvabastuse eriliik. Nõukogu direktiiv näeb ette, et minimaalne käibemaksumäär liikmesriikides peab olema 15%. Ülempiiri ei ole direktiivis kehtestatud. Nimetatud direktiiv lubab liikmesriikidel kasutada lisaks standardmäärale ühte või kahte alandatud maksumäära, mille suurus peab olema vähemalt 5%. Erinevalt maksuvabastusest ei ole alandatud maksumäärade rakendamine liikmesriigile kohustuslik. Alandatud maksumäära tuleb rakendada nii kodumaisele kui importkaubale. Eesti kasutab direktiivis pakutud võimalusi väga vähe ning on võtnud suuna olemasolevate erandite vähendamisele, seevastu kui mujal Euroopas on trend pigem vastupidine. Kui varem on kehtinud alandatud maksumäär ka näiteks ohtlike jäätmete käitlemisele, matusetarvetele ja –teenustele ning teatri- ja kontserdipiletitele²⁸, siis praegu kehtib 9%-ne käibemaksumäär raamatutele ja õppevahendina kasutatavatele töövihikutele, ravimitele, perioodilistele väljaannetele ja majutusele.²⁹

Käibemaksumäär 0% on praktikas käibiv termin, millega tähistatakse maksuvabastuse eriliiki. Erisus seisneb selles, et nullmääraga käive annab müüjale sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. Käibemaksudirektiivis, samuti paljude liikmesriikide käibemaksuseadustes ei kasutata

²⁵ Lehis, L., *Maksuõigus* (Kirjastus: Juura, 2009), 2., täiendatud ja muudetud trükk, lk 355

²⁶ Lind, K., „Mõnedest mõistetest käibemaksuseaduses“, 4 *Juridica* (2001)

²⁷ Kägi, K., Võimre, U., *Käibemaks* (Äripäeva Kirjastus, 2007), lk 16

²⁸ Lehis, L., *Maksuõigus* (Kirjastus: Juura, 2009), 2., täiendatud ja muudetud trükk, lk 392–393

²⁹ Käibemaksuseadus 10.12.2003, RT I 2003, 82, 554, §15 lg 2

nullmäära mõistet, vaid eristatakse kahte liiki maksuvaba käivet. Nullmäära kasutamine võimaldab seaduses paremini orienteeruda ning erinevaid maksuvabastusi paremini eristada. Nullmäär annab täieliku maksuvabastuse, sest sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu „puhastatakse“ kogu kauba või teenuse omahind eelnevatel müügietapeel tasutud käibemaksust. Nullmääraga maksustatavate kaupade ja teenuste täpne loetelu on toodud käibemaksuseaduses § 15 lõigetes 3 ja 4.³⁰

Kokkuvõtvalt võib öelda, et käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis on üles ehitatud lisandunud väärtuse põhimõttele ehk iga müügiahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt. Käibemaksu ajalugu ulatub juba kaugele antiikaega, lisandunud väärtuse maks võeti esimesena kasutusele Prantsusmaal. Eestis kehtestati käibemaks Vabariigi Valitsuse määrusega 1990. aastal, seadusega kehtestati käibemaks 1992. aastal. Käibemaks on objektiivne, perioodiline ja kaudne maks. Maksuõiguse põhimõtetest iseloomustavad käibemaksu tarbimismaksu põhimõte, neutraalsuse põhimõte ja sihtkohamaa printsiip. Hetkel on Eestis kasutusel käibemaksumäärad 20%, 9% ja 0%.

1.2. Paigaldatava või kokkupandava kauba mõiste ja kauba käibe tekkimise koht

Käibemaksuseaduses on defineeritud mitmeid mõisteid, mis on eraldi kasutamiseks käibemaksuarvestuse korral. Nii defineeribki käibemaksuseadus ka kauba ja teenuse mõiste. Kauba ja teenuse mõiste eristamine käibemaksuseaduse tähenduses on oluline, sest nende käibe maksustamisel rakendatakse erinevaid põhimõtteid. Nõukogu direktiiv kauba mõistet pikalt ei defineeri nimetades selle lihtsalt materiaalseks varaks.

Kauba mõiste on defineeritud käibemaksuseaduse § 2 lg 3 punktis 1. Kaup on asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia. Kinnisasjana käsitatakse kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või –rajatist asjaõigusseaduse tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse rakendamise seaduse tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandiseaduse tähenduses. Kaup on ka kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja.³¹

³⁰ Lehis, L., *Maksuõigus* (Kirjastus: Juura, 2009), 2., täiendatud ja muudetud trükk, lk 394

³¹ Käibemaksuseadus 10.12.2003, RT I 2003, 82, 554, § 2 lg 3 p 1

Eraldi on Eesti käibemaksuseaduses defineeritud paigaldatava või kokkupanemise kauba mõiste. Paigaldatav või kokkupanemise kaup on kaup, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest teises liikmesriigis. Erinevus kaugmüügist seisneb selles, et kauba müüjaga kaasneb siin kauba paigaldamise või kokkupanemise teenuse osutamine kas müüja enda poolt või müüja nimel. Paigaldatava või kokkupanemise kauba erandi vajalikkus seisneb selles, et vältida paigaldamis- või kokkupanemise teenuse käibemaksu tasumisest hoidumist nii müüja kui ka ostja riigis. Liikmesriikides kehtivad erinevad reeglid paigaldamis- või kokkupanemise osakaalu suhtes kogu tehingu maksumusest, kust alates vaadeldakse müüdüd kaupa paigaldatava või kokkupanemise kaubana. Eesti käibemaksuseaduse järgi peab selleks Eestisse müüdüd kaupa paigaldamise või kokkupanemise määr ületama viis protsenti tehingu maksustatavast väärtusest.³²

Kui paigaldamise või kokkupanemise maksumus on kuni 5% tehingu maksustatavast väärtusest, lähtutakse kauba maksustamisel üldistest reeglitest ja kauba käive loetakse toimunuks kauba lähteriigis, kusjuures paigaldamise teenus loetakse kauba võõrandamisega kaasnevaks teenuseks. Vastava protsendi määramisel lähtutakse põhimõttest, et kui paigaldamise teenuse osatähtsus on ebaoluline, siis eriregulatsiooni rakendada ei pea. Nõukogu direktiivis ei ole ära toodud täpset mõistet, mis on paigaldatav või kokkupanemise kaup ning seetõttu on liikmesriikides regulatsioonid erinevad. Tehingu maksustamisel on määrav, kuidas defineerib paigaldatavat või kokkupanemise kaupa selle kauba sihtriiki.³³

Käibemaksuseaduse paragrahvis 9 on sätestatud kauba käibe tekkimise koha määramise reeglid. Eestis tekib kauba käive hõlmab siseriiklikku kauba käivet, kauba ekspordi Eestist, kauba ühendusesisest käivet, Eesti isikule teostatavat kaugmüüki, Eestis paigaldatava või kokkupanemise kauba müüki, Eestist rahvusvahelisele reisile väljuva laeva või lennuki pardal kauba võõrandamist ning maagaasi ja elektrienergia võõrandamist Eesti isikule kasutamiseks Eestis või Eesti edasimüüjale.³⁴

Käibe tekkimise koha määramise reeglid on vajalikud selleks, et kindlaks määrata, millises riigis toimub maksustamine. Kaupade puhul määratakse käibe toimumine üldjuhul kauba asukoha järgi, kuid teenuste käibe määramine on tunduvalt keerulisem – sõltuvalt teenuse iseloomust on võimalik maksustamine müüja asukoha, ostja asukoha, teenuse osutamise või

³² Kägi, K., Võimre, U., *Käibemaks* (Äripäeva Kirjastus, 2007), lk 59–60

³³ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 01.04.2012“ (2012), www.fin.ee/index.php?id=280 (30.10.2012)

³⁴ *Ibid*

teenuse kasutamise koha järgi. Täpsete reeglite olemasolu on vajalik selleks, et vältida topeltmaksustamist.³⁵ Järgnevalt kirjeldatakse kauba käibe tekkimise koha reegleid ja selle erandeid, kuhu alla kuulub ka paigaldatav ja kokkupandav kaup.

Kauba siseriikliku käibe korral, mis tähendab, et kaupa tehingu tulemusena Eestist välja ei toimetata, tekib käive Eestis ja ka maksustatakse Eestis reeglina müüja poolt vastava käibemaksuääruga. Kauba siseriikliku käibe korral võib erandjuhul tekkida ka kauba ostjal üldine pöördmaksukohustus, näiteks kui Eestis maksukohustuslasena registreerimata välisriigi isik, kes ei tegele Eestis püsivalt majandustegevusega teeb siin juhusliku kaubatehingu.³⁶

Kauba ekspordi ja kauba ühendusesisese käibe korral, kus kaup toimetatakse tehingu tulemusena Eestist välja, tekib kauba käive küll Eestis ning deklareeritakse Eestis esitataval käibedeklaratsioonil, kuid maksustatakse siin nullmääruga ning tegelik käibemaksu arvestamine ja tasumine toimub kauba sihtkohariigis sealse käibemaksuääruga kas siis kauba impordilt või kauba ühendusesiseselt soetamiselt. Tavaliselt lasub maksu arvestamise ja tasumise kohustus nendel juhtudel kauba importijal või soetajal ning müüja end sihtkohariigis maksukohustuslasena registreerima ei pea.³⁷

20. november 2012 tegi riigikohtu halduskolleegium otsuse kohtuasjas nr 3-3-1-40-12, kus vaieldi kauba ühendusesisese käibe tõendamise üle. Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskus tegi OÜ-le Landare maksuotsuse põhjusel, et osäühing kajastas käibedeklaratsioonil alusetult nullmääruga maksustatud ühendusesisest käivet tehingus ühe Läti äriühinguga. OÜ Landare puhul oli täitmata käibemaksu nullmäära rakendamise tingimus, milleks on kauba teise liikmesriiki toimetamist tõendava dokumendi olemasolu, samuti jättis osäühing teise poole isikusamasuse nõuetekohaselt tuvastamata. OÜ Landare aga väitis, et tehing Läti äriühinguga on toimunud ja kaup on Eestist välja viidud.³⁸

Eelnevast lähtudes võib öelda, et käibe tekkimise koha määratlemisel on äärmiselt oluline, et äriühing saaks tõendada, kas tehingu tulemusena on kaup ka tegelikult riigist välja viidud. Vastasel juhul on käibe tekkimise kohaks siiski Eesti ja kaup maksustatakse Eestis. Kauba ühendusesisest käivet, kauba võõrandamist teise liikmesriiki ning selle tegelikku toimetamist sinna tuleb tõendada dokumentidega. Tõendamiskohustus on maksukohustuslasele tehtud

³⁵ Lehis, L., *Maksuõigus* (Kirjastus: Juura, 2009), 2., täiendatud ja muudetud trükk, lk 376

³⁶ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 01.04.2012“ (2012), www.fin.ee/index.php?id=280 (30.10.2012)

³⁷ *Ibid*

³⁸ OÜ Landare kaebus Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse 17. mai 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/9828-11 tühistamiseks, nr 3-3-1-40-12, Riigikohtu Halduskolleegium, 20.11.2012

mõnevõrra raskemaks, sest seadus ei täpsusta, milliseid dokumente ta tõendamisel kasutama peab. Kui täpne loetelu oleks seaduses kirjas, oleks tõendite olemasolu kontrollimine lihtsam. Kui kaup viiakse hiljem teise liikmesriiki ja seda seejärel seal kasutama hakatakse, ei muuda seda, et käibe tekkimise kohaks on Eesti ja tehing maksustatakse käibemaksuga Eestis.

Käibemaksuseaduse § 9 lg 1 punktis 4 sätestatakse, et käibe tekkimise koht on Eesti, kui kaup võõrandatakse vee- või õhusõiduki pardal, mis väljub rahvusvahelisele reisile Eestist. Nimetatud kaup hõlmab nii pardal tarbitavat kui ka kaasamüüdavat kaupa. Kui reis toimub kahe liikmesriigi vahel, siis pardal kaasamüüdava kauba võõrandamist maksustatakse standardmääraga, pardal tarbitavat kaupa nullmääraga. Näiteks reisir Eestist Soome pardal kauba võõrandamist maksustatakse Eesti käibemaksumääraga ning reisir Soomest Eestisse Soome käibemaksumääraga. Kui vee- või õhusõiduk väljub Eestist ja suundub otse ilma vahepeatusteta ühendusevälisesse riiki või ühendusevälisest riigist Eestisse, maksustatakse kogu pardal tarbitav ja kaasamüüdav kaup nullmääraga.³⁹

Kaugmüügi puhul on Eesti käive Eestist teostatav kaugmüük teise liikmesriigi mittemaksukohustuslasele, kui Eesti maksukohustuslane ei ole end kauba sihtkohariigis maksukohustuslasena registreerinud. Kaugmüük Eestist ei ole enam Eesti käive juhul, kui kaugmüüki teostav ettevõtja on end kaugmüügi piirmäära ületamisel või enne seda avalduse alusel kauba sihtkohariigis maksukohustuslasena registreerinud ning kaugmüüki hakatakse maksustama selles teises liikmesriigis. Kui ettevõtlusega tegelev teise liikmesriigi isik teostab kaugmüüki Eesti mittemaksukohustuslasele ja on end Eestis maksukohustuslasena registreerinud, on nimetatud kaugmüügi käibe tekkimise koht Eesti.⁴⁰

Maagaasi ja elektrienergia käibe tekkimise koht on Eesti, kui maagaas või elektrienergia müüakse Eestis asuvale edasimüüjale või siinsele tarbijale, kes kasutab neid kaupu Eestis. Kui ostjaks on maksukohustuslane, siis rakendub maksustamisel kohustuslik pöördmaks, vastasel korral tekib kauba müüjal käibe tekkimise riigis ehk tarbija asukoha riigis maksukohustuslasena registreerimise kohustus. Näiteks kui Läti maksukohustuslane võõrandab elektrienergiat Eesti maksukohustuslasest edasimüüjale või lõpptarbija, on käibe tekkimise ja maksustamise koht Eesti, kuid maksukohustus tekib Eesti maksukohustuslasel. Kui aga kauba saajaks on Eesti füüsilisest isikust lõpptarbija, tuleb Läti maksukohustuslasel end Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerida. Kuna käibemaksuseaduses on sätestatud

³⁹ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 01.04.2012“ (2012), www.fin.ee/index.php?id=280 (30.10.2012)

⁴⁰ *Ibid*

üldine pöördmaksukohustus, siis tekib Eesti maksukohustuslasel maksukohustus ka siis, kui ta soetab maagaasi või elektrienergiat ühendusevälise riigi maksukohustuslaselt. Antud juhul on topeltmaksustamise vältimiseks maagaasi ja elektrienergia import maksuvaba.⁴¹

Paigaldatava või kokkupanitava kauba müügi korral loetakse käive toimunuks paigaldamise või kokkupanemise riigis. Seda sätet kasutatakse ühendusesiseste tehingute puhul ehk paigaldatava või kokkupanitava kauba võõrandamisel ühest liikmesriigist teise. Seega kauba käive tekib Eestis, kui teise liikmesriigi ettevõtja võõrandab kauba ning paigaldab või paneb selle kokku Eestis.⁴² Näiteks Rootsi maksukohustuslane müüb Eesti maksukohustuslasele köögimööbli, mille ta ka ise Eestis üles paneb. Kuna soetatud kaup pannakse kokku Eestis, siis on käibemaksu tasumise kohustus Eesti maksukohustuslasel. Kui kauba saajaks on Eesti eraisik, tekib Rootsi maksukohustuslasel registreerimiskohustus ja käibemaksu tasumise kohustus Eestis maksustatava käibe tekkimise päevast.

Kui Eesti ettevõtja müüb kaupu mõnda teise liikmesriiki ja kaubad saadetakse sinna enne nende kokkupanekut ja paigaldatakse teises liikmesriigis, ei loeta sellist kaubakäivet Eestis toimunuks. Samas, teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupanitava kauba võõrandamisel peab maksukohustuslane teadma, kas selles teises liikmesriigis rakendatakse maksustamisel üldkorda, kus tasumise kohustus on pandud kauba müüjale või pöördmaksustamist, mille kohaselt maksab käibemaksu paigaldatava või kokkupanitava kauba soetaja. Kauba käivet, mis hõlmab kokkupanekut ja paigaldust, võidakse teises liikmesriigis maksustada nii kauba kui teenuse käibena, see sõltub vastava liikmesriigi õiguslikust regulatsioonist. Oluline on ka teada, kas on täidetud teise liikmesriigi reeglid paigaldatavale või kokkupanitavale kaubale.⁴³

Näiteks Eestis asuv maksukohustuslane müüb seadme, mis pannakse kokku Rootsi äriühingus Rootsis. Eesti äriühing vastutab kokkupaneku eest. Sellisel juhul määratakse Rootsi käibemaksuseaduse kohaselt seda, kas kauba käivet ja kokkupanekut Rootsis deklareeritakse eraldi või võib kogu käivet deklareerida kas kauba või teenuse käibena, samuti peab maksukohustuslane teadma, kas paigaldatavalt või kokkupanitavalt kaubalt maksab

⁴¹ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 01.04.2012“ (2012), www.fin.ee/index.php?id=280 (30.10.2012)

⁴² *Ibid*

⁴³ Maksu- ja Tolliamet, „Kaupade maksustamine“, www.emta.ee/index.php?id=28450 (02.01.2013)

käibemaksu kauba soetaja või tekib Eesti äriühingul kohustus registreerida ennast Rootsis käibemaksukohustuslasena ja maksustada käivet Rootsi käibemaksuga.⁴⁴

Lisaks käibe tekkimise kohale on oluline teada ka käibe tekkimise aega, mis ühtlasi tähendab ka käibemaksukohustuse tekkimise aega. Käibe tekkimise aja määramisel lähtutakse varasema hetke printsiibist, mis tähendab, et müüjal tekib käive siis, kui ta lähetas kauba ostjale või tegi kauba ostjale kättesaadavaks, osutas teenust või kui müüjale laekus raha kauba või teenuse eest. Pöördmaksustamise puhul rakendatakse seda reeglit vastupidi – kauba või teenuse saamine, raha maksmine. Kauba impordil on maksukohustuse tekkimine määratud tolliformaalsustega. Ekspordikäibe toimumise aeg määratakse üldreegli kohaselt. Erireeglid on ühendusesisese käibe ja soetamise jaoks. Käive tekib hiljemalt kauba lähetamise või kättesaadavaks tegemise kuule järgneva kuu 15. kuupäeval või kauba eest arve väljastamise päeval, kui arve väljastati varem. Erireegel on vajalik selleks, et eri riikides asuvad tehingupooled deklareeriks tehingut üheaegselt ning neil oleks piisavalt aega tehingu vormistamiseks.⁴⁵

Kokkuvõtvalt võib öelda, et käibemaksuarvestuse korral on väga oluline eristada käibemaksuseaduses defineeritud mõisteid, nagu näiteks kaup ja teenus. Kaup on asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia. Paigaldatav või kokkupandav kaup on kaup, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest teises liikmesriigis ja mille paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületab viis protsenti tehingu maksustatavast väärtusest. Siseriikliku käibe korral, kus kaup Eestist välja ei liigu on käibe tekkimise koht Eesti ja kaup maksustatakse Eestis. Kauba ekspordi ja ühendusesisese käibe korral, kus kaup toimetatakse Eestist välja, tekib käive küll Eestis, kuid see maksustatakse siin nullmääraga. Tehingu toimumisel on oluline tõendusmaterjal, et kaup kindlasti liikus Eestist välja. Paigaldatava või kokkupandava kauba müügi korral loetakse käive tekkinuks paigaldamise või kokkupanemise riigis. Käibe tekkimise aja määratlemisel lähtutakse üldjuhul varasema hetke printsiibist.

⁴⁴ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 01.04.2012“ (2012), www.fin.ee/index.php?id=280 (30.10.2012)

⁴⁵ Lehis, L., *Maksuõigus* (Kirjastus: Juura, 2009), 2., täiendatud ja muudetud trükk, lk 387–388

2. PAIGALDATAVA VÕI KOKKUPANDAVA KAUBA MAKSUSTAMISE PRAKTIKA EUROOPA LIIDUS

2.1. Paigaldatava või kokkupanemise kauba maksustamine Soomes, Lätis, Leedus, Slovakkias

Paigaldatava või kokkupanemise kauba maksustamist Euroopa Liidus tuleb vaadelda igas liikmesriigis eraldi. Paigaldatava või kokkupanemise kauba maksustamise reeglid on sätestatud liikmesriikide siseriiklikes õigusaktides. Direktiiv ühtset mõistet paigaldatavale või kokkupanemisele kaubale ei anna. Seega kui ettevõtjad soovivad teistes liikmesriikides seadmeid, masinaid, tehnikat või muud kaupa kokku panna või paigaldada, tuleb esmalt tutvuda kohaliku käibemaksuseadusega, teha selgeks paigaldatava ja kokkupanemise kauba mõiste selle riigi käibemaksuseaduse tähenduses ning vaadelda maksustamise sätteid. Tuleb kindel olla, et tegutsetakse liikmesriigi reeglite kohaselt ja seaduspäraselt.

Kaup Soome käibemaksuseaduse tähenduses on materiaalne vara, elekter, gaas, soojus- ja jahutusenergia ning teised samaväärsed energiaallikad. Kaupade võõrandamine tähendab omandiõiguse üleandmist tasu eest. Paigaldatava või kokkupanemise kauba mõistet otseselt Soome käibemaksuseadus ei defineeri, kuid selle maksustamist reguleerib Soome käibemaksuseaduse § 63 lõige 3. See säte ütleb, et kaubad, mis transporditakse ühest liikmesriigist teise ja mis paigaldatakse või pannakse kokku müüja poolt, on müüdnud Soomes, kui paigaldamine või kokkupanemine toimub Soomes.⁴⁶ Maksumenetluses ei peeta paigaldustöödeks väikeseid töid, näiteks seadme ühendamist elektrivõrku. Soome käibemaksuseadus ei kehtesta protsentuaalset piirmäära, kui palju paigaldamise või kokkupanemise maksumus peab moodustama tehingu maksustatavast väärtusest. Samuti ei ole Soome käibemaksuseaduses sätet, et paigaldamise või kokkupanemise määr peab omama olulist tähtsust kauba hinna suhtes. Kui tekib küsimusi või probleeme, kaalutakse iga juhtumit eraldi.⁴⁷

⁴⁶ Value added tax act, 30.12.1993/1501, article 63

⁴⁷ Kavonius I., Soome Maksuameti vanem nõunik, „Taxation of goods installed or assembled“, intervjuu, 02.01.2013

Kaupu, mis on Soomes paigaldatud või kokku pandud müüja poolt, maksustatakse nagu tehinguid, mille on teinud müüja Soomes, kui müüja on seal käibemaksukohustuslane või kui ostja on eraisik. Ehk tekib registreerimiskohustus ja käibemaksu tehingult maksab müüja. Vastasel juhul maksab käibemaksu ostja ehk toimub pöördmaksustamine.⁴⁸ Soome Maksuameti vanemnõuniku Iris Kavoniuse sõnul ühtegi suurt probleemi Soomes seoses paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamisega tekkinud ei ole. Iga juhtumit vaadeldakse eraldi, kas see kvalifitseerub paigaldatava või kokkupandava kauba alla või mitte. Näiteks võib informatsiooni anda ostja ja müüja vahel sõlmitud leping, kas tegemist on paigaldatava või kokkupandava kaubaga või mitte. Näiteks on tegu paigaldatava või kokkupandava kaubaga, kui ostu–müügilepingus on tingimused, et müüja paneb masina kokku ja käivitab selle ostja asukoha riigis, kuid masina testimine nõuab müüjalt kauba eelnevat paigaldamist või kokkupanemist masina asukohariigis. Sel juhul on tegemist siiski paigaldatava või kokkupandava kaubaga, olenemata sellest, et kauba testimiseks paigaldati või pandi see kokku ning käivitati eelnevalt lähteriigis ja seejärel sihtkohariigis. Sellise otsuse andis Soome Maksuamet juhtumis, kus välisriigi ettevõtja müüs Soome maksukohustuslasele transpordivahendeid.⁴⁹

Seega võib paigaldatava või kokkupandava kauba käibemaksuga maksustamise praktika kohta Soomes öelda, et puuduvad kindlad reeglid ja seaduspärasused, mida ettevõtjad saaksid järgida. Soomes on välja kujunenud praktika, et iga juhtumit käsitletakse eraldi keskendudes selle konkreetsetele asjaoludele ja eripäradele. Sellise lähenemise miinuseks võib aga olla suurem ajakulu tehingu vormistamisel, kui maksukohustuslane ei tea, millise tehingu liigi alla tema sooritus kvalifitseerub. Seejärel hakkab asja kaaluma Soome maksuhaldur, kes annab oma hinnangu, kuid see võib võtta kauem aega. Kindlate reeglite olemasolu, nagu näiteks protsentuaalne piirmäär, kui palju paigaldamise või kokkupanemise väärtus peab ületama tehingu maksustatavat väärtust, muudaks tehingute kvalifitseerimise lihtsamaks ja kiiremaks nii maksukohustuslasele kui maksuhaldurile. Samas võib tähendada selline individuaalne lähenemine, nagu Soomes, iga asjaolu arvesse võtmist ja põhjalikku kaalumist, mis tähendab, et langetatakse õiglane otsus.

⁴⁸ Vero Skatt, „VAT regulations concerning distance selling to Finland“, [\(www.vero.fi/en-US/Precise_information/Value_added_tax/International_commerce/VAT_regulations_concerning_distance_sell\(15653\)\)](http://www.vero.fi/en-US/Precise_information/Value_added_tax/International_commerce/VAT_regulations_concerning_distance_sell(15653)) (16.01.2013)

⁴⁹ Kavonius I., Soome Maksuameti vanemnõunik, „Taxation of goods installed or assembled“, intervjuu 02.01.2013

Kaup Läti käibemaksuseaduse tähenduses on iga asi (vara), mille omanik vahetab tasu eest. Kauba võõrandamine on tehing, mille tunnusteks on teisele isikule vara õiguste üle andmine, nii et tema võib selle vara üle käsutada. Kinnisasja või selle osade müüki, nagu ka tehinguid, mis on sõlmitud järelmaksuga (liisingulepinguga), loetakse samuti kauba võõrandamiseks Läti käibemaksuseaduse tähenduses. Paigaldatava või kokkupandava kauba mõistet ei sätestata ka Läti käibemaksuseadus, seega pole ka Lätis määratud protsentuaalset piirmäära, kui palju paigaldamise või kokkupanemise määr peaks ületama tehingu maksustatavat väärtust.⁵⁰ Nii nagu Soomes, hinnatakse ka Lätis iga juhtumit eraldi.⁵¹

Läti käibemaksuseaduse paragrahv 4 ütleb, et kui kaup on paigaldatav või kokkupandav, siis on kauba tarnekoht koht, kus see kaup paigaldati või kokku pandi. Paragrahv 19 täiendab, et liikmesriikide vahelise tehingu korral on paigaldatava või kokkupandava kauba tarnekoht see Euroopa Liidu liikmesriik, kus kaup paigaldati või kokku pandi. Kui teine Euroopa Liidu liikmesriigi isik müüb kaupa Läti mittemaksukohustuslasele ja paigaldab või paneb selle kauba kokku Läti territooriumil, siis peab see teise liikmesriigi isik enne tehingu teostamist registreerima ennast Läti maksuameti maksukohustuslaste registris käibemaksukohustuslaseks sõltumata paigaldatava või kokkupandava kauba väärtusest. Kui Läti maksukohustuslane ostab kauba teiselt Euroopa Liidu liikmesriigi maksukohustuslaselt ja see kaup paigaldatakse või pannakse kokku müüja poolt või kolmanda isiku poolt müüja nimel, siis maksab käibemaksu riigieelarvesse kauba saaja. Nii saab vältida müüja registreerimist Läti käibemaksukohustuslaseks.⁵²

Kaup Leedu käibemaksuseaduse järgi tähendab iga asja, kaasa arvatud numismaatilised pangatähed ja mündid, samuti elekter, gaas, soojus ja teised energialiigid. Kaupade võõrandamine tähendab kauba üleandmist teisele isikule tingimusel, et see isik või kolmas isik annab üle õiguse käsutada kaupa, nagu nende omanik.⁵³ Paigaldatava või kokkupandava kauba täpset mõistet ei defineeri ka Leedu käibemaksuseadus. Samuti, nagu Lätis ja Soomes,

⁵⁰ IBFD Tax Research Platform „Law on Value Added Tax“, www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_lv_01_eng.html&q=latvia+law+on+value+added+tax+latvias+laws+taxes+values&WT.z_nav=Search&colid=4935 (17.01.2013)

⁵¹ Kaunese L., Läti Rahandusministeeriumi kommunikatsiooniosakonna asedirektor, „Taxation of goods installed or assembled“, intervjuu 25.04.2013

⁵² IBFD Tax Research Platform „Law on Value Added Tax“, www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_lv_01_eng.html&q=latvia+law+on+value+added+tax+latvias+laws+taxes+values&WT.z_nav=Search&colid=4935 (17.01.2013)

⁵³ IBFD Tax Research Platform „Law of the Republic of Lithuania on Value Added Tax“, www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_lt_01_eng.html&q=lithuania+law+on+value+added+tax+laws+lithuanias+taxes+values&WT.z_nav=Navigation&colid=4935 (17.01.2013)

ei ole ka Leedus määratud protsentuaalset piirmäära, kui palju peab paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületama tehingu maksustatavat väärtust või kas paigaldamise või kokkupanemise määr peab omama olulist tähtsust kauba maksustatava väärtuse suhtes. Leedus on oluline see, et kaup oleks paigaldatud või kokku pandud müüja või tema valitud isiku poolt ja kindlasti peavad olema seda tõendavad dokumendid.⁵⁴

Leedu käibemaksuseadus ütleb, et kauba, mis paigaldatakse või pannakse kokku koos proovikatsega või ilma, müüja või tema valitud isiku poolt, tarnekohaks loetakse selle riigi territoorium, kus kaup paigaldati või kokku pandi. Sealjuures ei ole oluline, kes kauba ühest riigist teise transpordib, kas müüja või ostja.⁵⁵ Ehk kui välisriigi maksukohustuslane, kes ei ole asutatud Leedus Leedu seaduste järgi, võõrandab kaupa, mis paigaldatakse või pannakse kokku tema poolt või mõne teise isiku poolt tema nõudmisel Leedus, siis loetakse selle kauba tarnekohaks Leedu.

Kui välisriigi ettevõtja müüb kaupu ja paigaldab või paneb need kokku Leedus, siis ostja, kui ta on registreeritud Leedus käibemaksukohustuslasena, arvestab tasumisele kuuluva käibemaksu vastavalt tehingult ning tasub selle riigile. Sellisel juhul ei ole välisriigi ettevõtjal kohustust registreerida ennast Leedus käibemaksukohustuslaseks. Kui paigaldatava või kokkupandava kauba ostja ei ole Leedus käibemaksukohustuslane, vaid on eraisik, siis peab müüja ennast Leedus käibemaksukohustuslaseks registreerima ning arvestama tasumisele kuuluva käibemaksu ja selle riigile ära maksma.⁵⁶ Seega toimub paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamine Leedus sarnaselt Lätile ja Eestile. Kui teise liikmesriigi müüja müüb kauba, mille ta ise ka Leedus üles paneb Leedu maksukohustuslasele, siis on käibemaksu tasumise kohustus pandud ostjale, kui kaup müüakse Leedu eraisikule, siis tekib müüjal Leedus registreerimiskohustus.

Kauba võõrandamine Slovakkia käibemaksuseaduse tähenduses on liikuva või liikumatu materiaalse vara võõrandamine, samuti elektri-, gaasi-, vee-, soojus-, jahutusenergia ja sarnase immateriaalse vara võõrandamine, pangatähtede ja müntide võõrandamine, kui neid müüakse kollektsionääridele muu hinnaga, kui nende nominaalväärtus või muu hinnaga, kui nende

⁵⁴ PwC, „Tax and Legal Alert“, <http://www.pwc.com/lt/en/ins-sol-main/assets/tla96-en.pdf> (24.04.2013)

⁵⁵ IBFD Tax Research Platform „Law of the Republic of Lithuania on Value Added Tax“, www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_lt_01_eng.html&q=lithuania+law+on+value+added+tax+laws+lithuanias+taxes+values&WT.z_nav=Navigation&colid=4935 (17.01.2013)

⁵⁶ KPMG, „Global Indirect Tax Lithuania“, www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/GlobalIndirectTax/Documents/vat-gst-essentials-2012/lithuania-2011-vat-gst-essentials.pdf (22.01.2013)

nominaalväärtus, mis on konverteeritud eurodesse Euroopa Keskpannga või Slovakkia Keskpannga poolt kindlaks määratud kursiga päev enne pangatähtede või müntide müüki. Samuti on kauba võõrandamine Slovakkia käibemaksuseaduse tähenduses struktuuri või selle osa võõrandamine töölepingu või mõne teise ärilepingu alusel ning kaupade tarnimine, mis põhineb rendilepingul, kus omandiõigus saadakse hiljemalt viimase osamakse väljamaksmisel.⁵⁷ Ka Slovakkia käibemaksuseaduses ei ole eraldi definitsiooni mõistele „paigaldatav või kokkupanemine kaup“. Kauba paigaldamine või kokkupanemine on tihedalt seotud kauba müügiga ning seetõttu loetakse neid tihti ühe tehinguna.⁵⁸

Kuna Slovakkia käibemaksuseaduses paigaldatava või kokkupanemise kauba mõistet ei defineerita, ei ole seaduses sätestatud ka protsentuaalset piirmäära, kui palju paigaldamise või kokkupanemise maksumus peaks ületama tehingu maksustatavat väärtust. Kuna kindlaid reegleid Slovakkia seadused paigaldatavale või kokkupanemisele kaubale ei määra, siis järgivad Slovakkia maksuhaldur ja Rahandusministeerium Euroopa kohtupraktikat, et teha kindlaks, kas kauba võõrandamisel ning selle kokkupanemisel ja paigaldamisel on tegemist ühe või mitme eraldiseisva tehinguga. Siinkohal toob Slovakkia Rahandusministeerium näitena vaidluse ühe Rootsi ettevõtja ja Rootsi maksuõiguse komisjoni vahel, kus oli tegemist küsimusega, kuidas maksustada liikmesriikide territooriumile paigaldatud kaabel.⁵⁹

Rootsi äriühing tegeles valguskaablite paigaldamise, hoolduse ja parandamisega ning soovis sõlmida lepinguid, mis puudutavad valguskaabli tarnimist ja paigaldamist Rootsi ja ühe teise liikmesriigi vahel. Tavatingimustes moodustaksid materjalikulud 80 – 85% tehingu kogukulust, mis erinevate asjaolude tõttu võivad siiski mõnevõrra väheneda. Pärast paigaldamist ja esialgseid katsetusi läheks omandiõigus kaablile üle tarnesajajale. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjassepuutuva tehingu toimimisel erinevaid asjaolusid, et teha kindlaks, kas tegemist on ühe või enama sooritusega. Euroopa Kohus on seisukohal, et tegemist on ühe sooritusega, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik. Tuginedes sellele seisukohale leidis

⁵⁷ IBFD Tax Research Platform, „Act No. 222/2004 Coll. on Value Added Tax“, [www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_sk_01_eng.html&q=slova](http://www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_sk_01_eng.html&q=slova+kia+law+on+value+added+tax+laws+taxes+values&WT.z_nav=Search&colid=4935) [kia+law+on+value+added+tax+laws+taxes+values&WT.z_nav=Search&colid=4935](http://www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_sk_01_eng.html&q=slova+kia+law+on+value+added+tax+laws+taxes+values&WT.z_nav=Search&colid=4935) (26.01.2013)

⁵⁸ Jan Onda, Slovakkia Rahandusministeeriumi juhataja, „Taxation of goods installed or assembled“, intervjuu, 04.01.2013

⁵⁹ *Ibid*

Euroopa Kohus, et valguskaabli omandamine ja paigaldamine on omavahel nii tihedalt seotud, et moodustavad käibemaksu seisukohalt ühe tehingu.⁶⁰

Slovakkia käibemaksuseaduse § 13 lõige 1 sätestab, et müüja poolt paigaldatava või kokkupandava kauba tarnekoht on koht, kus selline kaup paigaldati või kokku pandi.⁶¹ Kui isik võõrandab kauba ja paigaldab või paneb selle kokku Slovakkias, siis ostja, kui ta on asutatud Slovakkias Slovakkia seaduste alusel, arvestab ja tasub käibemaksu tehingult, kui kauba soetaja. Sel juhul saab kauba müüja vältida registreerimist Slovakkia käibemaksukohustuslaseks, kui ta ei ole muudel alustel kohustatud ennast Slovakkia maksukohustuslaseks registreerima. Kui ostja ei ole Slovakkia käibemaksukohustuslane, vaid on eraisik, tuleb siiski müüjal ennast Slovakkias käibemaksukohustuslaseks registreerida ja arvestada ning tasuda tehingult käibemaks.⁶²

Kuigi Slovakkia käibemaksuseaduses sellist sätet ei ole, siis praktikas lähtub Slovakkia maksuhaldur paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamisel olulisuse printsiibist ehk paigaldamise või kokkupanemise määr peab omama olulist tähtsust kauba hinna suhtes. Sellise seisukoha on välja öelnud Euroopa Kohus mitmes kohtulahendis, millest ühele on ka eelnevalt viidatud. Slovakkias võetakse arvesse ühe tehingu kõiki asjaolusid ning analüüsitakse ja otsustatakse kas tegemist on ühe või mitme tehinguga. Kui tehingu erinevad osad on omavahel tihedalt seotud moodustavad nad käibemaksu seisukohalt ühe terviku. Kui kauba paigaldamine või kokkupanemine moodustab suure osa tehingu hinnast, siis loetakse seda paigaldatava või kokkupandava kauba müügina ning maksustamine toimub sellise kauba müügi reeglite järgi.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamise praktika on sarnane mitmes Euroopa Liidu liikmesriigis. Mitte ükski selles alapeatükis analüüsitud liikmesriikidest ei ole oma käibemaksuseaduses defineerinud paigaldatava või kokkupandava kauba mõistet ning ei ole määranud protsentuaalset piirmäära, kui palju kauba paigaldamise või kokkupanemise määr peaks ületama tehingu maksustatavat väärtust, nagu on sätestatud viieprotsendiline piirmäär Eesti käibemaksuseaduses. Näiteks Soomes vaadeldakse iga

⁶⁰ *Judgement of the Court (Third Chamber)*, Aktiebolaget NN v Skatteverket, C-111/05, European Court, Judgement, 29.03.2007, para 12 – 14, 23 – 26

⁶¹ IBFD Tax Research Platform, „Act No. 222/2004 Coll. on Value Added Tax“, www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_sk_01_eng.html&q=slovakia+law+on+value+added+tax+laws+taxes+values&WT.z_nav=Search&colid=4935 (26.01.2013)

⁶² KPMG, „Global Indirect Tax Slovakia“, www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/GlobalIndirectTax/Documents/vat-gst-essentials-2012/slovakia-2001-vat-gst-essentials.pdf (23.01.2013)

tehingut eraldi, kas see kvalifitseerub paigaldatava või kokkupanemise kauba müügi alla või mitte, sealjuures võib palju abiks olla ja vajalikku infot anda ostja ja müüja vahel sõlmitud leping. Slovakkias tuginetakse Euroopa Kohtu praktikale ning analüüsitakse, kas kauba paigaldamise või kokkupanemise hinnal on oluline tähtsus kauba hinna suhtes. Paigaldatava või kokkupanemise kauba maksustamine toimub Soomes, Lätis, Leedus ja Slovakkias samamoodi. Maksukohustuslaseks registreerimiskohustus ja käibemaksu tasumise kohustus tekib müüjal, kui kaup müüakse eraisikule, registreerimiskohustust ei teki ja käibemaksu tehingult tasub ostja, kui kaup müüakse maksukohustuslasele.

2.2. Paigaldatava või kokkupanemise kauba maksustamine Rootsis, Suurbritannias, Iirimaa

Kaupade ja teenuste omavahel eristamine on oluline, et nende maksustamisel kohaldada õigeid tingimusi ja seaduse sätteid. Üldjuhul loetakse kaupadeks materiaalselt vara ning ka gaasi ja erinevaid energiaallikaid ning teenuseks mingi hüve osutamist. Samas võivad liikmesriigid oma käibemaksuseadustes kauba ja teenuse mõistet erinevalt defineerida, seetõttu on nende eristamisel oluline kindlaks teha kummaga täpselt tegu on. Alles seejärel saab vaadelda kuidas toimub mingi kauba või teenuse müügi maksustamine nii siseriiklikult kui ka ühendusesiseselt ja rahvusvaheliselt. Oluline on kindlaks määrata käibe tekkimise koht, et teada saada kas maksustamine toimub siht- või asukohariigis.

Kaup Rootsi käibemaksuseaduse tähenduses on materiaalsed asjad, sealhulgas kinnisvara ja gaas, samuti soojus-, jahutus- ja elektrienergia. Kauba võõrandamine tähendab kauba üleandmist tasu eest.⁶³ Täpset mõistet, mis paigaldatav või kokkupanemise kaup on, Rootsi käibemaksuseaduses ei ole. Rootsis lähtutakse olulisuse printsiibist, mis tähendab, et kauba paigaldamise või kokkupanemise summa peab omama olulist tähtsust kauba hinna suhtes. Kui paigaldamine või kokkupanemine moodustab vaid väikese osa kogu tehingust, siis pole kauba tarnekohtas küsimust. Sel juhul on tarnekoht riik, kus kauba transport algas ehk kauba asukoha riik. Kauba tarnekoht on Rootsi isegi siis, kui transpordi alguses kaup seal ei asu, aga kui ostja ja müüja vahel on sõlmitud leping, et müüja või tema poolt valitud isik paigaldab või paneb kauba kokku Rootsis. Sellist eeskirja kohaldatakse näiteks teatud

⁶³ IBFD Tax Research Platform, "Value Added Tax Act", www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_se_01_eng.html&q=sweden+law+on+value+added+tax+laws+swedens+taxes+values&WT.z_nav=Search&colid=4935 (08.02.2013)

masinate müügil tööstusettevõtjatele, kus monteerimine ja paigaldamine on müüja kohustus. See säte kehtib Rootsis sõltumata sellest, kas kaubavedu algab Euroopa Liidus või väljaspool seda.⁶⁴

Rootsis vaadeldakse tehingu puhul kauba hinda ja kauba paigaldamise või kokkupanemisteenuse hinda, et teha kindlaks kas tegemist on kauba või teenuse müügiga. Kui paigaldamise või kokkupanemise hind on väga kõrge, siis on see tehing käsitatav teenuse müügina. Paigaldamise või kokkupanemisteenuse hind peaks moodustama arvestatava summa kauba hinnast, et maksustamine toimuks teenuse müügi järgi. Kui ülekaalus on kauba enda hind, siis vaadeldakse seda tehingut kauba müügina. Tegurid, mis võivad anda tehingu kohta olulist informatsiooni on näiteks leping, tööaeg, tööjõukulud, kasutatud materjalid, ruumide või vara üürimine. Samuti võib palju informatsiooni anda ka töö valdkond, kui tegemist on näiteks ehitusega või ka mõne väljapaneku või näitusega. Kui müüja tehing sisaldab ainult erinevate masinaosade paigaldamist, mille ta andis ostjale, siis on tehing kindlasti käsitatav paigaldamis- või kokkupanemisteenusena. Samas on kindlasti tegemist kauba müügiga, kui müüakse näiteks külmikuid ja müüja transpordib need ostjale kohale ning ühendab ka tööle.⁶⁵

Kauba tarnekoht on Rootsi, kui kaup müüakse teisest liikmesriigist Rootsi ja paigaldatakse või pannakse kokku Rootsis müüja või müüja kaasatud isiku poolt. Rootsis käibemaksu ei võeta, kui Rootsi müüja veab kaupa mõnda teise liikmesriiki, et see seal kokku panna. Kui müüja on teise liikmesriigi käibemaksukohustuslane, siis toimub pöördmaksustamine. See tähendab, et ostja peab deklareerima käibemaksukohustuse, välja arvatud juhul kui müüja on esitanud taotluse Rootsi maksuhaldurile enda käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks. Pöördmaksustamine saab toimuda ainult siis, kui ostja on Rootsi käibemaksukohustuslane. Kui ostja on eraisik, tekib siiski teise liikmesriigi müüjal käibemaksukohustuslaseks registreerimiskohustus Rootsis. Selliselt toimub maksustamine, kui paigaldatakse või kokkupandava kauba müüki loetakse kauba müügina.⁶⁶

Kui paigaldamise või kokkupanemise määr on nii kõrge, et tehingut loetakse teenuse müügina, siis toimub maksustamine varaga seotud teenuste maksustamise järgi. See tähendab, et teenus maksustatakse riigis, kus vara asub. Selline maksustamise tingimus eeldab, et vara ja

⁶⁴ Skatteverket, „Handledning för mervärdesskatt 2012“ (2012), www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800067721/1333527183747/SKV+553+utg%C3%A5v+a+23+Handledning+f%C3%B6r+merv%C3%A4rdesskatt+2012%2C+del+1.pdf (09.02.2013)

⁶⁵ *Ibid*

⁶⁶ Skatteverket, „VAT on foreign trade“, www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800086224/1353500533380/560B02.pdf (09.02.2013)

teenuse vahel on selge seos, mis tähendab, et teenuse objektiks peab olema see sama vara. Paigaldatava ja kokkupandava kauba puhul see kindlasti nii on. Näiteks Rootsi ehitusfirma müüb Soome eraisikule kokkupandava maja. Ta esitab kliendile kokkupanemisteenuse eest arve 500 000 SEK-le, mis sisaldab ka materjale. Ehitusfirma kasutab oma masinaid ja oma töölisi. Samuti võtab ehitusfirma endaga Rootsist Soome kaasa materjalid, mille ta ostis 250 000 SEK-i eest, sealhulgas käibemaks 50 000 SEK-i. Elektriinstallatsioonide jaoks kaasab Rootsi ehitusfirma teise Rootsi ettevõtte. See firma ostab kõik materjalid Soomest, kuid tal on sisendkäibemaksu 10 000 SEK-i eest Rootsist, mida saab selgelt seostada töödega Soomes. Mõlemad ettevõtjad on Rootsi maksukohustuslased. Kuna kokkupandav maja asub Soomes, siis toimub maksustamine Soomes, mitte Rootsist. Mõlemad Rootsi ettevõtjad peaksid ühendust võtma Soome maksuhalduriga. Müügi peaksid nad aga ikka deklareerima Rootsi käibedeklaratsioonil. Lisaks peab Rootsi ehitusfirma deklareerima ehitusmaterjalide müügi Soome.⁶⁷

Paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamise kohta Rootsist võib kokkuvõtlikult öelda, et tähtsust omab paigaldamis- või kokkupanemisteenuse hind. Kui see moodustab suure osa kauba hinnast, vaadeldakse tehingut teenuse müügina, kui ei, siis kauba müügina. Kui tegemist on kauba müügiga, siis toimub maksustamine selles riigis, kus kauba paigaldamine või kokkupanemine. Kui müüja on teises riigis maksukohustuslane, siis saab ta vältida registreerimiskohustust Rootsist, kui müük toimub Rootsi maksukohustuslasele. Sel juhul toimub pöördmaksustamine ja käibemaksu riigile tasub ostja. Kui müük toimub eraisikule, siis registreerimiskohustust vältida ei saa. Kui tehingut vaadeldakse teenuse müügina, siis toimub see varaga seotud teenuste müügi järgi ja sel juhul on tähtis vara asukoht. Kui paigaldatav või kokkupandav kaup asub Rootsist, siis nõuab Rootsi maksuhaldur igal juhul Rootsist käibemaksukohustuslaseks registreerimist.

Suurbritannia käibemaksuseadus ei defineeri kauba ega ka paigaldatava või kokkupandava kauba mõistet. Suurbritannia maksuhaldur ütleb, et paigaldatava ja kokkupandava kauba tarne toimub siis, kui müüakse kaupa ja kauba müüjal on lepinguline kohustus kaup kliendile paigaldada või kokku panna, näiteks kui stuudio salvestamisvarustuse müümisel sisaldab müük ka varustuse paigaldamist kliendi stuudiosse.⁶⁸ Suurbritannia käibemaksuseadus

⁶⁷ Skatteverket, „VAT on foreign trade“, www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800086224/1353500533380/560B02.pdf (09.02.2013)

⁶⁸ HM Revenue & Customs, „The single market“, customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE_CL_000152#P759_61024 (17.02.2013)

sätetab, et kauba tarnekoht on Suurbritannia, kui kauba tarnimine hõlmab kauba paigaldamist või kokkupanemist Suurbritannias, ning väljapool Suurbritanniat, kui kauba tarnimine hõlmab kauba paigaldamist või kokkupanemist väljapool Suurbritanniat.⁶⁹ Peamine on, et kauba tarnija või tema nimel tegutsev isik on kohustatud osana tarnest kauba kliendile paigaldama või kokku panema. Sellisel juhul on käibe tekkimise koht kauba paigaldamise või kokkupanemise koht.⁷⁰

Üks asi, millele tähelepanu pöörata on see, et mõisteid „paigaldamine“ ja „kokkupanemine“ tuleb kasutada nende tavapärasel ja igapäevases tähenduses. Tavaliselt tähendab paigaldatava või kokkupandava kauba tarnimine selles kontekstis keeruliste masinate või seadmete kasutamist, mis nõuavad nende töö tagamiseks erialaseid teadmisi masinate või seadmete tootjatelt. Kuid reegel kehtib igal juhul, kui tarnija ja ostja vahel sõlmitud lepingus on tingimus, et kauba müümine sisaldab ka selle paigaldamist või kokkupanekut, isegi siis, kui paigaldamine või kokkupanemine võib tunduda väheoluline. Kauba tarnekoht jääb kauba paigaldamise või kokkupanemise koht ka siis, kui ostja ja müüja sõlmivad kaks eraldi lepingut – ühe kauba müümiseks ja teise kauba paigaldamiseks või kokkupanemiseks. Samuti jääb kauba tarnekoht kauba paigaldamise või kokkupanemise koht, kui kauba tarnijal on sõlmitud alltöövõtuleping kellegi teisega kauba paigaldamise või kokkupanemise jaoks.⁷¹

Kui kaupa tarnitakse teisest riigist Suurbritanniasse, et see seal paigaldada või kokku panna, siis on selline tarne Suurbritannia käibemaksuobjekt ja tarnijal võib tekkida kohustus registreerida ennast Suurbritannias käibemaksukohustuslaseks, sealjuures ei ole oluline kas kaup on pärit teisest liikmesriigist või kolmandast riigist. Kuid Suurbritannias kasutatakse lihtsustatud korda, mis tähendab, et käibemaksu paigaldatava või kokkupandava kauba müügilt võib tasuda kauba ostja, see võimaldab vältida müüja registreerimist Suurbritannia käibemaksukohustuslaseks. Müüja võib kasutada lihtsustatud korda, kui ostja on Suurbritannia käibemaksukohustuslane, kui müüja on mõne teise liikmesriigi käibemaksukohustuslane ja müüjal ei ole ühtegi teist põhjust, miks ta peaks ennast registreerima Suurbritannia käibemaksukohustuslaseks. Lihtsustatud korra alusel käsitletakse

⁶⁹ IBFD Tax Research Platform, „Value Added Tax Act 1994“, www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_uk_01_eng.html&q=united+kingdom+law+on+value+added+tax+kingdoms+laws+taxes+values&WT.z_nav=Search&colid=4935 (26.01.2013)

⁷⁰ HM Revenue & Customs, „The single market“ (2012), customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE_CL_000152#P759_61024 (17.02.2013)

⁷¹ HM Revenue & Customs, „VATPOSG3400 – Main rules: installed or assembled goods“, www.hmrc.gov.uk/manuals/vatposgmanual/vatposg3400.htm (17.02.2013)

ostjat Suurbritannias kauba omandajana ja ta peab arvestama käibemaksu tehingu täisväärtuselt. Pärast seda ei ole müüjal käibemaksu tasumise kohustust.⁷²

Et kasutada lihtsustatud korda, tuleb täita kõik järgnevad nõuded. Esmalt tuleb väljastada ostjale käibemaksuga arve. Arve tuleb väljastada 15 päeva jooksul alates kuupäevast, mil tehing oleks aset leidnud tavapärase tarneajaga Suurbritannia kauba tarnimise reeglite järgi. See aeg hõlmab makse laekumist või paigaldamise või kokkupanemise lõpetamist. Järgnevalt tuleb teada anda Suurbritannia maksuhaldurile, et kavatsetakse kasutada lihtsustatud korda. Kiri Suurbritannia maksuhaldurile peab sisaldama järgmisi andmeid: müüja nimi, aadress ja käibemaksukohustuslaseks registreerimisnumber, ostja nimi, aadress ja käibemaksukohustuslaseks registreerimisnumber, kuupäev, millal müüja alustab või alustas kauba paigaldamist või kokkupanemist. Pärast seda peab müüja saatma kliendile koopia teavitusest, et kasutab lihtsustatud korda ja ostja on kohustatud tasuma käibemaksu. See tuleb saata hiljemalt arve väljastamise päeval.⁷³

Paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamise kohta Suurbritannias võib öelda, et sellise kauba maksustamisena loetakse seal iga paigaldust või kokkupanekut, milleks müüja või tema poolt valitud isik on lepinguga kohustatud. Kui Rootsis oli kindel reegel see, et paigaldamise või kokkupanemise summa peab omama olulist tähtsust tehingu kogu hinna suhtes, siis Suurbritannias maksustatakse kaup paigaldatava või kokkupandava kauba reeglite järgi ka siis, kui paigaldamine või kokkupanemine on vähetähtis. Kauba müüjal on võimalik vältida enda käibemaksukohustuslaseks registreerimist Suurbritannias, kui ta kasutab lihtsustatud korda, sel juhul tasub käibemaksu tehingult kauba ostja.

Kaup Iirimaa käibemaksuseaduse tähenduses on kõik kinnis- ja vallasvara objektid ja viited nii kasutatud kui uuele kaubale, kaup ei ole raha ega asjad tegevuses ehk teenused. Paigaldatava või kokkupandava kauba mõistet Iirimaa käibemaksuseadus ei defineeri. Iirimaa käibemaksuseadus ütleb, et kauba, mis paigaldatakse või pannakse kokku müüja poolt või tema nimel, tarnekoht on sellise kauba paigaldamise või kokkupanemise koht, olenemata sellest kas paigaldamise või kokkupanemisega kaasneb kauba testimine või mitte.⁷⁴

⁷² HM Revenue & Customs, „The single market“ (2012), customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE_CL_000152#P759_61024 (17.02.2013)

⁷³ *Ibid*

⁷⁴ IBFD Tax Research Platform, „Value Added Tax Consolidation Act 2010 - As most recently amended by Finance Bill 2012 with effect from 31 March 2012“, www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_ie_01_eng.html&q=slovenia+vat+act+acts+vats&WT.z_nav=Navigation&colid=4935 (22.02.2013)

Paigaldamine tähendab tavaliselt masinate või seadmete kohaleasetamist. Kokkupanemisena käsitatakse masinate või seadmete erinevate osade ühendamist ja seadistust. Paigaldus või kokkupanemine peab lepingu järgi olema osa tarnest ning tasu paigaldamise või kokkupanemise eest peab sisalduma kauba hinnas. Mõned näited, mida võib pidada paigaldatavaks või kokkupandavaks kaubaks on näituse väljapanekud, arvuti süsteemid, elektrigeneraatorid jms.⁷⁵

Kui teise liikmesriigi müüja tarnib kaupa Iirimaale ning paigaldab või paneb selle kokku Iirimaal, siis ei pea välisriigi müüja registreerima ennast Iirimaa käibemaksukohustuslaseks juhul, kui ta on teise liikmesriigi käibemaksukohustuslane, valitsusasutus või kohalik omavalitsus, asutus, mis loodud põhikirja järgi või sellest kohustusest vabastatud muu isik. Sellisel juhul peab ostja registreerima ennast käibemaksukohustuslaseks ja tasuma ise käibemaksu riigile.⁷⁶ Näiteks Iirimaa ettevõtja ostab Saksamaa tarnijalt uue generaatori. Leping näeb ette, et kaup tarnitakse ja paigaldatakse Iirimaal ja testitakse enne üleandmist Saksamaa müüja poolt. Saksamaa ettevõtja tehnikud katavad kulutused ja paigaldavad kauba Iirimaal mõne nädalaga. Saksamaa ettevõtja esitab Iirimaa firmale kokkulepitud arve ja ostja tasub kauba ja paigaldamise eest. Tehing maksustatakse Iirimaal ja Saksamaa ettevõtja ei pea Iirimaa firmalt nõudma täiendavat tasu lisaks kauba hinnale ka käibemaksu eest. Iirimaa ettevõtja deklareerib ja tasub käibemaksu ise.⁷⁷

Rootsi, Suurbritannia ja Iirimaa kohta võib kokkuvõtlikult öelda, et paigaldatava või kokkupandava kauba müümisel on võimalik vältida müüja käibemaksukohustuslaseks registreerimist teises liikmesriigis. Rootsis on paigaldatava või kokkupandava kauba müügi puhul tähtis paigaldamis- või kokkupanemisteenuse hind. See määrab, kas tehing maksustatakse kauba müügina või teenuse müügina. Kui tehing maksustatakse teenuse müügina, siis on oluline kauba asukoht. Erinevalt Rootsist ei ole Suurbritannias tähtis kauba paigaldamise või kokkupanemisteenuse hind. Suurbritannias maksustatakse paigaldatava või kokkupandava kauba reeglite järgi iga kauba müük, millega kaasneb ka paigaldus või

⁷⁵ Irish Tax Institute, „Supply and installations of goods VAT“, www.webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:M7EO9oGEDVgJ:taxinstitute.ie/TaxFind/ContentHTML/ParsedHTML/rev_HTMLFILES%255C08rev%255C_4%255C_11%255C14.htm+%&cd=6&hl=et&ct=clnk&gl=ee (22.02.2013)

⁷⁶ Irish Tax and Customs, „Foreign Suppliers Doing Business in Ireland (2008)“, www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/foreign-suppliers.html#paragraph5 (22.02.2013)

⁷⁷ Irish Tax Institute, „Supply and installations of goods VAT“, www.webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:M7EO9oGEDVgJ:taxinstitute.ie/TaxFind/ContentHTML/ParsedHTML/rev_HTMLFILES%255C08rev%255C_4%255C_11%255C14.htm+%&cd=6&hl=et&ct=clnk&gl=ee (22.02.2013)

kokkupanek, olenemata selle teenuse hinna osatähtsusest kauba hinna suhtes. Paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamisel kasutatakse Suurbritannias lihtsustatud korda. Iirimaal tähendab paigaldamine masinate või seadmete kohaleasetamist ning kokkupanemine nende erinevate osade ühendamist ja seadistamist. Iirimaal on võimalik paigaldatava või kokkupandava kauba müümisel vältida müüjal Iirimaa käibemaksukohustuslaseks registreerimist, kui ta on teise liikmesriigi käibemaksukohustuslane, valitsusasutus või kohalik omavalitsus või asutus, mis loodud põhikirja järgi.

KOKKUVÕTE

Kaupade maksustamise reegleid on oluline uurida ja analüüsida, et ettevõtjatel tekiks vähem probleeme ja küsimusi erinevate tehingute deklareerimisel. Eriti oluline on koguda ja analüüsida informatsiooni Euroopa Liidu siseste tehingute kohta, kus olenemata ühtse direktiivi olemasolust võib tehingute maksustamisel ja erinevate mõistete määratlemisel esineda olulisi erinevusi.

Lõputöö teemaks oli paigaldatava või kokkupandava kauba käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus.

Uudsus seisnes selles, et paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamisega seotud probleeme ei ole Eestis varem teadustöö raames analüüsitud.

Lõputöö aktuaalsus seisnes selles, et ühtse regulatsiooni puudumise tõttu soovib üha rohkem ettevõtjaid informatsiooni, kuidas paigaldatava või kokkupandava kauba võõrandamisel käituda liikmesriikide seaduste kohaselt.

Probleem oli see, et Nõukogu direktiivis ei ole sätestatud paigaldatava või kokkupandava kauba mõistet, seega puudub liikmesriikides ühtne regulatsioon. Ettevõtjad, kes tegelevad paigaldatava või kokkupandava kauba müügiga, peavad uurima, millised reeglid erinevates riikides sellise kauba müügile kehtivad.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida paigaldatava või kokkupandava kauba käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus. Selleks, et töö eesmärki saavutada, püstitas autor neli uurimisülesannet.

Esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Autor kirjeldas käibemaksu kujunemise protsessi Eestis ja Euroopas. Eestis kehtestati käibemaks Vabariigi Valitsuse määrusega 1990. aastal, seadusega kehtestati käibemaks 1992. aastal. Autor selgitas käibemaksu mõistet. Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ja millega koormatakse iga müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Käibemaksu olemuse mõistmiseks

kirjeldas autor käibemaksu tunnuseid ja põhimõtteid, nagu objektiivsus, perioodilisus, neutraalsus ja sihtkohamaa põhimõte. Esimene uurimisülesanne töös sai täidetud.

Teine uurimisülesanne oli anda ülevaade paigaldatava või kokkupandava kauba mõistest ja olemusest ja kauba käibe tekkimise kohast. Selle jaoks seletas autor lahti paigaldatava või kokkupandava kauba mõiste Eesti käibemaksuseaduse tähenduses. Paigaldatav või kokkupandav kaup on kaup, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest teises liikmesriigis. Autor kirjeldas kauba käibe tekkimise koha reegleid ja erandeid, mille alla kuulub ka paigaldatav või kokkupandav kaup. Kui üldreegli alusel loetakse kauba käibe tekkinuks kauba lähteriigis, siis paigaldatava või kokkupandava kauba müügi korral loetakse käibe toimunuks paigaldamise või kokkupanemise riigis. Teine uurimisülesanne töös sai täidetud

Kolmas uurimisülesanne oli analüüsida paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamise praktikat Soomes, Lätis, Leedus ja Slovakkias. Analüüsi käigus selgus, et nimetatud liikmesriigid määratlevad paigaldatava või kokkupandava kauba mõistet erinevalt. Näiteks Soomes ja Lätis vaadeldakse iga juhtumit eraldi, kas see kvalifitseerub paigaldatava või kokkupandava kauba müügi alla või mitte. Slovakkias aga tuginetakse Euroopa Kohtu praktikale. Nii Soomes, Lätis, Leedus kui Slovakkias on müüjal võimalik vältida teises liikmesriigis käibemaksukohustuslaseks registreerimist, kui müük toimub maksukohustuslasele. Kolmas uurimisülesanne töös sai täidetud.

Neljas uurimisülesanne oli analüüsida paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamise praktikat Rootsis, Suurbritannias ja Iirimaal. Analüüsi tulemusel selgus, et mõnes riigis, näiteks Rootsis on paigaldatava või kokkupandava kauba müügi maksustamisel oluline paigaldamis- või kokkupanemisteenuse hind, kuid mõnes riigis, näiteks Suurbritannias see tähendust ei oma. Ka Rootsis, Suurbritannias ja Iirimaal on paigaldatava või kokkupandava kauba müüjal võimalus vältida enda käibemaksukohustuslaseks registreerimist teises liikmesriigis. Neljas uurimisülesanne töös sai täidetud.

Tulenevalt eeltoodust väidab autor, et lõputöö eesmärk saavutati. Analüüsi tulemusena selgus, et paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamine Euroopa Liidus toimub liikmesriikides sarnaselt. Erinevalt toimub aga paigaldatava või kokkupandava kauba mõiste määratlemine, mille jaoks kehtivad liikmesriikides erinevad reeglid ja praktika. Autor leiab, et lõputöös välja toodud analüüsi tulemused on heaks juhendmaterjaliks ettevõtjatele, kes

tegelevad paigaldatava või kokkupandava kauba müügiga Euroopa Liidus ning eelkõige Soomes, Lätis, Leedus, Slovakkias, Rootsis, Suurbritannias või Iirimaal.

SUMMARY

The title of the diploma thesis is „Imposition of value added tax on installed or assembled goods in the European Union“. The thesis is written in Estonian and consists of 40 pages. Author of the thesis has referred to 36 sources.

Problem of the thesis is that the Council Directive does not define the concept of installed or assembled goods, therefore the regulation in European Union member states is different. Some member states, including Estonia, has marginal rate in percentages how much the cost of installation or assembly must exceed the taxable value of transaction. Some member states, for example Sweden, has the rule that the cost of installation or assembly must have a significant importance to the price of the goods.

The aim of the thesis is to analyze imposition of value added tax on installed or assembled goods in the European Union. To achieve the aim the author:

1. Gives an overview of the concept of value added tax.
2. Gives an overview of the concept of installed or assembled goods and the place of supply of goods.
3. Analyzes the imposition of value added tax on installed or assembled goods in Finland, Latvia, Lithuania, Slovakia.
4. Analyzes the imposition of value added tax on installed or assembled goods in Sweden, Great Britain, Ireland.

As the result of the thesis it appeared that the imposition of value added tax on installed or assembled goods in the European Union member states is similar, but it is different how the member states specify the concept of installed or assembled goods. In some countries, for example Sweden and Slovakia, it is important how much the cost of transaction consists of the cost of installation or assembly, therefore in Great Britain the goods are taxed as installed or assembled goods, when there is an installation or assembly with the supply of goods, regardless of the cost of installation or assembly.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L347, 11.12.2006

Eesti Vabariigi Valitsuse 10. oktoobri 1990. a. määruse nr 209 osalise muutmise kohta, Eesti Vabariigi Valitsuse 29.12.1990 määrus nr 266, RT, 1991, 1, 12.

HM Revenue & Customs, „The single market“ (2012),
customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE_CL_000152#P759_61024 (17.02.2013)

HM Revenue & Customs, „VATPOSG3400 – Main rules: installed or assembled goods“,
www.hmrc.gov.uk/manuals/vatposgmanual/vatposg3400.htm (17.02.2013)

IBFD Tax Research Platform, „Act No. 222/2004 Coll. on Value Added Tax“,
www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_sk_01_eng.html&q=slovakia+law+on+value+added+tax+laws+taxes+values&WT.z_nav=Search&colid=4935 (26.01.2013)

IBFD Tax Research Platform „Law of the Republic of Lithuania on Value Added Tax“,
www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_lt_01_eng.html&q=lithuania+law+on+value+added+tax+laws+lithuanias+taxes+values&WT.z_nav=Navigation&colid=4935 (17.01.2013)

IBFD Tax Research Platform „Law on Value Added Tax“,
www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_lv_01_eng.html&q=latvia+law+on+value+added+tax+latvias+laws+taxes+values&WT.z_nav=Search&colid=4935 (17.01.2013)

IBFD Tax Research Platform, „Value Added Tax Act“,
www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_se_01_

eng.html&q=sweden+law+on+value+added+tax+laws+swedens+taxes+values&WT.z_nav=Search&colid=4935 (08.02.2013)

IBFD Tax Research Platform, „Value Added Tax Consolidation Act 2010 - As most recently amended by Finance Bill with effect 2012 from 31 March 2012“, www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_ie_01_eng.html&q=slovenia+vat+act+acts+vats&WT.z_nav=Navigation&colid=4935 (22.02.2013)

IBFD Tax Research Platform, „Value Added Tax Act 1994“, www.online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_uk_01_eng.html&q=united+kingdom+law+on+value+added+tax+kingdoms+laws+taxes+values&WT.z_nav=Search&colid=4935 (26.01.2013)

Irish Tax and Customs, „Foreign Suppliers Doing Business in Ireland“ (2008), www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/foreign-suppliers.html#paragraph5 (22.02.2013)

Irish Tax Institute, „Supply and installations of goods VAT“, www.webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:M7EO9oGEDVgJ:taxinstitute.ie/TaxFind/ContentHTML/ParsedHTML/rev_HTMLFILES%255C08rev%255C_4%255C_11%255C14.htm+&cd=6&hl=et&ct=clnk&gl=ee (22.02.2013)

Jan Onda, Slovakkia Rahandusministeeriumi juhataja, „Taxation of goods installed or assembled“, intervjuu, 04.01.2013

Judgement of the Court (Third Chamber), Aktiebolaget NN v Skatteverket, C-111/05, European Court, Judgement, 29.03.2007

Kaunese L., Läti Rahandusministeeriumi kommunikatsiooniosakonna asedirektor, „Taxation of goods installed or assembled“, intervjuu 25.04.2013

Kavonius I., Soome Maksuameti vanem nõunik, „Taxation of goods installed or assembled“, intervjuu 02.01.2013

KPMG, „Global Indirect Tax Lithuania“, www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/GlobalIndirectTax/Documents/vat-gst-essentials-2012/lithuania-2011-vat-gst-essentials.pdf (22.01.2013)

KPMG, „Global Indirect Tax Slovakia“,

www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/GlobalIndirectTax/Documents/vat-gst-essentials-2012/slovakia-2001-vat-gst-essentials.pdf (23.01.2013)

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

Käibemaksuga maksustamise kord, Eesti Vabariigi Valitsuse 10.10.1990 määrus nr 209 RT 1990, 14, 15, 158.

Käibemaksuga maksustamise korra ajutine juhend, Eesti Vabariigi Maksuameti 04.01.1991 kiri nr 4-02/9, RTL 1991, 6.

Käibemaksuseadus 10.12.2003, RT I 2003, 82, 554

Lehis, L., „Maksu mõistest Eesti õiguskorras“, 9 *Juridica* (1998)

Lehis, L., *Maksuõigus* (Kirjastus: Juura, 2009), 2., täiendatud ja muudetud trükk

Lehis, L., Lind, K., *Käibemaksuseadus kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus 2003)

Lind, K., „Mõnedest mõistetest käibemaksuseaduses“, 4 *Juridica* (2001)

Maksu- ja Tolliamet, „Kaupade maksustamine“, www.emta.ee/index.php?id=28450, (02.01.2013)

Pulk, S., *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Kirjastus: Juura, 2001)

PwC, „Tax and Legal Alert“, <http://www.pwc.com/lt/en/ins-sol-main/assets/tla96-en.pdf> (24.04.2013)

Rahandusministeerium, „Käibemaksu ajalugu“ (2006), www.fin.ee/index.php?id=280 (12.12.2012)

Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 01.04.2012“ (2012), www.fin.ee/index.php?id=280 (30.10.2012)

Skatteverket, „Handledning för mervärdesskatt 2012“ (2012),

www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800067721/1333527183747/SKV+553+utg%C3%A5va+23+Handledning+f%C3%B6r+merv%C3%A4rdesskatt+2012%2C+del+1.pdf (09.02.2013)

Skatteverket, „VAT on foreign trade“,

www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800086224/1353500533380/560B02.pdf (09.02.2013)

Terra, B. J. M., Wattel, P., J., *European tax law* (Kirjastus: Kluwer Deventer, 2005), neljas trükk

Value added tax act, 30.12.1993/1501

Vero Skatt, „VAT regulations concerning distance selling to Finland“, [www.vero.fi/en-US/Precise_information/Value_added_tax/International_commerce/VAT_regulations_concerning_distance_sell\(15653\)](http://www.vero.fi/en-US/Precise_information/Value_added_tax/International_commerce/VAT_regulations_concerning_distance_sell(15653)) (16.01.2013)

LISA. KOKKUVÕTTEV TABEL PAIGALDATAVA VÕI KOKKUPANDAVA KAUBA MAKSUSTAMISEST⁷⁸

	Paigaldatava või kokkupandava kauba mõiste määratlemine	Maksustamine
Soome	Paigaldustööd ei ole väiksed tööd (nt seadme ühendamine elektrivõrku). Kindlad reeglid ja piirmäärad puuduvad. Iga juhtumit vaadeldakse eraldi. Olulist informatsiooni annab ostu-müügileping. Tegu on paigaldatava või kokkupandava kaubaga, kui kauba testimine nõuab kauba eelnevat kokkupanekut või paigaldamist müüja asukohariigis.	Kui müüja on Soome maksukohustuslane või ostja on Soome eraisik, siis maksab käibemaksu müüja. Vastasel juhul pöördmaksustamine.
Läti	Piirmäärad ja kindlad reeglid puuduvad. Iga juhtumit hinnatakse eraldi.	Kui ostja on eraisik, siis maksab käibemaksu tehingult müüja. Kui ostja on Läti käibemaksukohustuslane, siis toimub pöördmaksustamine.
Leedu	Piirmäärad puuduvad. Oluline on, et oleks olemas dokumendid, mis tõestaksid, et kaup on Leedus paigaldatud või kokkupanud. Paigaldamise või kokkupaneku proovikatsed lubatud.	Kui ostja on eraisik, siis maksab käibemaksu tehingult müüja. Kui ostja on Leedu käibemaksukohustuslane, siis toimub pöördmaksustamine.
Slovakkia	Võetakse arvesse ühe tehingu kõiki asjaolusid ning analüüsitakse ja otsustatakse kas tegemist on ühe või mitme tehinguga. Kui tehingu erinevad osad on omavahel tihedalt seotud moodustavad nad käibemaksu seisukohalt ühe terviku. Kui kauba paigaldamine või kokkupanemine moodustab suure osa tehingu hinnast, siis loetakse seda paigaldatava või kokkupandava kauba müügina.	Kui ostja on Slovakkia käibemaksukohustuslane, siis tasub käibemaksu ostja. Vastasel juhul tekib müüjal registreerimiskohustus.
Rootsi	Vaadatakse paigaldamis- või kokkupanemisteenuse hinda. Oluline informatsioon - leping, tööaeg, tööjõukulud, kasutatud materjalid, ruumide või vara üürimine, töö valdkond.	Kui paigaldamis- või kokkupanemisteenuse hind on madal, siis maksustatakse kauba müügi järgi. Kui ostja on Rootsi käibemaksukohustuslane, siis toimub pöördmaksustamine. Kui paigaldamis- või kokkupanemisteenuse hind on kõrge, siis maksustatakse varaga seotud teenuse müügi järgi ehk maksustatakse seal, kus on vara asukoht.

⁷⁸ Tabel on koostatud autori poolt lõputöö põhjal.

Suurbritannia	Paigaldamine või kokkupanek peab olema osa tarnest. Mõisteid "paigaldamine" ja "kokkupanek" tuleb kasutada nende igapäevases tähenduses. Tavaliselt tähendab paigaldatava või kokkupandava kauba tarnimine keeruliste masinate või seadmete kasutamist, mis nõuavad nende töö tagamiseks erialaseid teadmisi masinate või seadmete tootjatelt. Paigaldamise või kokkupaneku hind ei ole oluline.	Lihtsusatud korra kasutamine (ostja maksab käibemaksu), kui ostja on Suurbritannia käibemaksukohustuslane ja müüja on teise liikmesriigi käibemaksukohustuslane.
Iirimaa	Paigaldamine - masinate või seadmete kohaleasetamine. Kokkupanek - masinate või seadmete erinevate osade ühendamine ja seadistamine. Paigaldus või kokkupanemine peab olema osa tarnest ja tasu selle eest peab sisalduma kauba hinnas.	Pöördmaksustamine, kui ostja on teise liikmesriigi käibemaksukohustuslane, valitsusasutus või kohalik omavalitsus, asutus, mis loodud põhikirja järgi.