

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Triin Kutberg

TEENUSE KÄIBE TEKKIMISE KOHA MÄÄRATLEMINE
KÄIBEMAKSUSEADUSES

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, Bac

Tallinn 2010

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

| | |
|---|---|
| Kolledž: Finantskolledž | Kuu ja aasta: mai 2010 |
| Töö pealkiri: Teenuse käibe tekkimise kohta määratlemine käibemaksuseaduses | |
| Töö autor: Triin Kutberg | Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri: |
| Lõputöö maht on 40 lehekülge. Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ning koostamisel on kasutatud 33 allikat, millele töös on viidatud. Probleem seisneb selles, et uued põhimõtted käibemaksuseaduses teenuste maksustamisel tekitavad praktikas olukordi, mille lahendust seaduses kirjas ei ole. Lõputöö eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida enne ja pärast 01.01.2010 kehtinud teenuse käibe tekkimise kohta reegleid. Eesmärgi saavutamiseks annab autor ülevaate käibemaksu mõistest ja olemusest, annab ülevaate teenuste käibemaksuga maksustamisest Euroopa Liidus kuni 31.12.2009 ning analüüsib teenuste käibemaksuga maksustamist alates 01.01.2010. Analüüsi tulemusena tegi autor ettepaneku välja töötada juhend, mis aitaks maksumaksjal tuvastada tehingupartneri isikut. Autor tegi ettepaneku käibemaksuseaduse täiendamiseks toitlustusteenuse mõiste ning kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenusega, messi või näitusega seotud kõrvalteenuse mõiste sisustamise näol. Samuti leiti, et seaduses tuleks sätestada ajavahemik, mille puhul võiks mitu lühiajalist lepingut sama transpordivahendi rendile andmiseks lugeda üheks pikaajaliseks lepinguks. | |
| Võtmesõnad: teenus, teenuse käive, teenuse maksustamine, käibe tekkimise koht, käibemaksuseaduse muudatused 2010, | |
| <i>Keywords: servives, supply of services, taxation of services, place of supply, VAT package 2010</i> | |
| Säilitamise koht: | |
| Vastab lõputöö nõuetele | |
| Juhendaja: | Allkiri: |
| Kaitsmisele lubatud | |
| Kolledži direktor: | Allkiri: |

SISUKORD

| | |
|---|----|
| SISSEJUHATUS | 4 |
| 1. TEENUSE MÕISTE JA KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE KUNI 31.12.2009..... | 6 |
| 1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus | 6 |
| 1.2. Teenuste käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus | 13 |
| 2. TEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE ALATES 01.01.2010..... | 20 |
| 2.1. Teenuste maksustamise üldreegel | 20 |
| 2.2. Teenused, mis maksustatakse erandite alusel..... | 26 |
| KOKKUVÕTE..... | 35 |
| SUMMARY | 37 |
| VIIDATUD ALLIKATE LOETELU | 38 |

SISSEJUHATUS

Käibe tekkimise koha määratlemise reeglid on olulised, et otsustada selle üle, millisel riigil on õigus tehingut maksustada. Kindlate reeglite olemasolu aitab vältida topeltmaksustamist, samuti topelt mittemaksustamist. Teenuse käibe koha määratlemine on keeruline, kuna sisaldab rohkelt erandeid.

Autori arvates oli kuni 31.12.2009 kehtinud käibemaksuseaduses (edaspidi KMS) üks kõige raskemini mõistetav osa § 10. Alates 01.01.2010 on nimetatud paragrahv uuesti sõnastatud ning muudetud on oluliselt teenuse käibe tekkimise koha põhimõtteid. Uute põhimõtete rakendamisel on aga ette näha probleeme, millele seaduses lahendust veel välja pakutud ei ole.

Teema on aktuaalne, kuna muudatused käibemaksuseaduses jõustusid 01.01.2010, seega on tegemist uute põhimõtetega, mida pole Sisekaitseakadeemias teadustöö raames analüüsitud. Autor otsustas käsitleda teenuse käibe koha määratlemise reegleid, kuna leiab, et lõputöö kirjutamine antud teemal, aitaks mõista tehtud muudatuste sisu.

Probleem seisneb selles, et uued põhimõtted käibemaksuseaduses teenuste maksustamisel tekitavad praktikas olukordi, mille lahendust seaduses kirjas ei ole.

Lõputöö eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida enne ja pärast 01.01.2010 kehtinud teenuse käibe tekkimise koha reegleid.

Töö eesmärgi saavutamiseks:

- 1) antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest;
- 2) antakse ülevaade teenuste käibemaksuga maksustamisest Euroopa Liidus kuni 31.12.2009;
- 3) analüüsitakse teenuste käibemaksuga maksustamist alates 01.01.2010.

Tegemist on kvalitatiivse uurimusega. Kuna töö eesmärgiks on seadus tekstide võrdlemine, siis kasutab autor kvalitatiivsetest andmekogumismeetoditest tekstide ja muude dokumentide kogumist. Andmeanalüüsi meetoditest kasutatakse kvalitatiivset tekstianalüüsi.

Töö esimese osa esimeses alapeatükis annab autor ülevaate käibemaksu olemusest ja mõistest. Seletatakse, mis iseloomustab käibemaksu ja mis on käibemaksu objekt ning maksubaas. Samuti seletatakse antud töö jaoks olulisi mõisteid nagu teenus, kaup ja käive. Teises alapeatükis selgitab autor kuni 31.12.2009 kehtinud teenuse käibe tekkimise koha reegleid. Nimetatud alapeatükis käsitletu jaguneb kolmeks: esiteks teenused, mille maksustamine allub päritolumaa põhimõttele, teiseks teenused, mis maksustatakse osutamise kohas ning kolmandaks teenused, mis maksustatakse saaja asukoha järgi.

Lõputöö teise osa esimeses alapeatükis kirjutab autor teenuste maksustamise uuest üldreeglit ning teises alapeatükis neist teenustest, mille maksustamisel kehtivad erandid, osutades seejuures sätetele või mõistetele, mis praktikas kahetimõistetavust põhjustavad.

Lõputöö kirjutamisel kasutab autor põhiliste allikatena käibemaksuseaduse erinevaid redaktsioone ja Euroopa Liidu nõukogu direktiive, nende juurde käivaid seletuskirju ning tööpabereid. Samuti kasutatakse ajakirjades Maksumaksja ning Eesti Majanduse Teataja ilmunud vastavasisulisi artikleid.

1. TEENUSE MÕISTE JA KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE KUNI 31.12.2009

1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus

Järgneva alapeatüki eesmärgiks on anda ülevaade käibemaksu olemusest. Eesmärgi saavutamiseks käsitleb autor järgnevaid mõisteid: käibemaksu objekt, subjekt ja maksubaas ning teenus ja käive. Samuti antakse ülevaade käibemaksule iseloomulikest tunnustest ning nimetatud maksu harmoniseerimisest Euroopa Liidu (edasipidi EL) tasandil.

Alates 1968. aastast kehtib kõikides EL-i liikmesriikides lisandunud väärtuse maks. Üleminek lisandunud väärtuse maksule oli tingitud asjaolust, et varem kasutusel olnud müügi maksud takistasid kaupade ja teenuste vaba liikumist, sest maksukoormus ja kauba hind sõltusid käivete arvust ja müüjate staatusest. Lisandunud väärtuse maks toimib mitme faasilisena, kuna maksusumma jaguneb paljude ettevõtjate vahel. Iga müügiahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kokku moodustabki kogu tootele lisatava käibemaksu summa.¹

ENSV ajal kehtis Eestis käibemaks, mille puhul tuli riigieelarvesse tasuda kaupade jae- ja hulgihinna vahe. 1991. aastal kehtestati uus käibemaks, alles jäeti küll vana nimetus, kuid sisuliselt oli tegemist lisandunud väärtuse maksuga.² Praegu kehtiva KMS § 1 lg 2 sätestab samuti, et Eestis kehtivat käibemaksu rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna.³

Käibemaksu objektiks on kaupade ning teenuste käive ja kaupade import. Maksubaasiks on ostetud kaupadele ja teenustele ettevõtja poolt lisatud väärtus. Lisandunud väärtus on kauba või teenuse müügihind, millest on maha arvatud kulud, mis kauba või teenuse jaoks tehtud on. See

¹ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura, 2009), lk 350-351.

² Pulk, S. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Tallinn: Juura, 2001), lk 3.

³ Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I 2009, 56, 376.

tähendab, et ühtegi kaupa ega teenust ei maksustata mitmekordselt, sest iga ettevõtja maksab maksu vaid sellelt väärtuselt, mida ta ise kaubale või teenusele juurde on lisanud.⁴

Teenuse käive on KMS § 4 lg 1 kohaselt teenuse osutamine ettevõtluse käigus ning teenuse omatarve. KMS § 2 lg 3 p 3 järgi loetakse teenuseks ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse, sealhulgas väärtpaberi võõrandamine, mis ei ole kaup. Teenus on ka tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Samuti loetakse teenuseks elektrooniliselt edastatavat tarkvara ja teavet ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandjat.

Hüve peab olema iseseisvalt tasu eest üleantav, üleandmine peab olema iseseisva majandustegevuse objekt ning sellel peab olema tarbimisväärtus ehk turuhind. Seepärast ei saa teenuseks olla kahju hüvitamine või leppetrahvi tasumine.⁵

Kuna seaduses defineeritakse teenuse mõiste negatiivselt, on vajalik teada, mida loetakse KMS-i tähenduses kaubaks. KMS § 2 lg 3 p 1 kohaselt on kaup asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia. Kaup on ka kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja.

Kauba valmistamine on teenus üldjuhul siis, kui kaup valmistatakse töövõtu korras ehk konkreetse tellimuse alusel. Näiteks maksustatakse raamatute müüki kui kauba müüki, kuid raamatute trükkimist kui teenust. Teenuse osutaja ei pruugi olla teenuse sisuks oleva töö vahetu tegija.⁶

Sageli tuleb ette ka kaupadest ja teenustest koosnevaid segatarneid. Kui kliendil ei ole võimalust neid kaupu iseseisvalt osta, tuleb tuvastada kõige olulisem kaup või teenus ehk peasoort ning kogu käive maksustatakse peasoortuse järgi. Kui peasoortuseks on mingi teenus, kuulub kõrvalsoortuseks olevate kaupade hind teenuse hinna sisse ja kogu sooritus maksustatakse teenusena. Sellisteks teenusteks võivad olla toitlustamine, majutus, koostamine jmt.⁷

⁴ Pulk, *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*, supra nota 2, lk 3, 6.

⁵ Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 1, lk 372.

⁶ Lehis, *Maksuõigus*, *ibid*, lk 371.

⁷ Lehis, *Maksuõigus*, *ibid*, lk 372.

Siinkohal on heaks näiteks Euroopa Kohtu otsus asjas C-41/04. Vaidluses käsitletud teenuseks oli kliendile standardtarkvara edastamine, mida iseseisvalt käsitletakse kaubatarnena, ning selle hilisem kohandamine kliendi vajadustele, mis oma iseloomult on teenus. Antud juhul loeti kaks tehingut üheks soorituseks ning maksustati teenusena, kuna hinnati, et tarkvara hilisem kohandamine ei olnud väheoluline. Kliendile oli kohandamine soetatud tarkavara kasutamise eelduseks. Samuti rõhutati, et selliste hindamiste puhul tuleb silmas pidada ühe soorituse ulatust, kestust ja hinda suhestatuna kogu sooritusse.⁸

Seega võib öelda, et segatarnes, mille puhul kaupade müüki käsitletakse teenuse pakkumise osana, peab kaupade müük olema majanduslikult pakutavate teenustega niivõrd seotud, et nende jagamine iseseisvateks tarneteks oleks tehingu iseloomust lähtudes vale. Nii tuleneb eelpool toodud kohtuotsusest, et kui tarkvara poleks kohandatud kliendi vajadustele, ei oleks selle kasutamine olnud võimalik. Seega ei saa standardtarkvara müüki käsitleda antud juhul eraldiseisva kauba müügina, kuna töösse rakendamiseks vajas see kohandamist, mida teostati lähtuvalt konkreetse kliendi vajadustest tellimuse alusel.

Nagu eelpool mainitud, loetakse käibeks ka teenuste omatarvet. Teenuse omatarbeks loetakse kauba kasutada andmist ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks, näiteks ettevõtte auto kasutamist isiklikeks sõitudeks, teenuse osutamist või ostetud teenuse sisuks oleva hüve edasiandmist maksukohustuslasele endale, tema töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele.⁹ Seejuures on oluline märkida, et kauba omatarbega on tegemist vaid juhul, kui käibemaks arvestati nende soetamisel oma maksustatavast käibest osaliselt või täielikult maha.¹⁰ Teenuse omatarbe puhul kehtib see nõue vaid juhul, kui teenuse sisuks on kauba kasutada andmine.¹¹

Toetudes eeltoodule loetakse teenuse omatarbeks ettevõtte poolt pakutavate teenuste tasuta osutamist oma töötajatele. Näiteks autopesula puhul oleks selliseks teenuseks oma töötaja auto puhastamine. Ostetud teenuse sisuks oleva hüve edasiandmine kujutab endast näiteks juhtumit, kus ettevõtte üürib äripinda ja annab ühe osa sellest oma töötajale kasutamiseks elukohana.

⁸ *Levob Verzekeringen BV ja OV Bank NV versus Staatssecretaris van Financiën*, kohtuasi nr C-41/04, ECJ, otsus 27.10.2005, kättesaadav andmebaasist EUR-Lex <http://eur-lex.europa.eu/RECH_naturel.do> (01.03.2010).

⁹ Lehis, *Maksuõigus, supra nota 1*, lk 374.

¹⁰ Pulk, *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus, supra nota 2*, lk 19.

¹¹ Lehis, *Maksuõigus, supra nota 1*, lk 374.

Käibemaksuarvestuse mõttes jagunevad teenused kaheks: teenused, mille käibe tekkimise koht on Eesti ja teenused, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti. Esimesed on Eestis maksustatud nii Eestis osutamisel kui ka välismaalt saamisel. Teiste osutamine maksustatakse Eestis 0%-lise käibemaksumääraga ning nende saamine välismaalt maksukohustust ei tekitata.¹² Seega on Eesti maksukohustuslase jaoks eelkõige oluline kindlaks teha, kas teenuse käive tekib Eestis. Kui käive ei teki Eestis, ei ole maksukohustuslase jaoks üldjuhul oluline, millises riigis käive tekib, kas ühenduses või ühendusevälises, kuna teenus tuleb maksustada igal juhul 0%-lise maksumääraga, välja arvatud maksuvaba käibe puhul.

Käibemaksu subjektiks ehk maksukohustuslaseks on üldjuhul KMS § 3 lg 1 kohaselt ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Füüsilisel isikul võib käibemaksukohustus tekkida kaupade Eestisse importimisel¹³. KMS § 3 lg 2 järgi on piiratud käibemaksukohustuslane isik, välja arvatud ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik, kes on registreeritud või kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena.

KMS § 19 lg 1 kohaselt tekib maksukohustuslasena registreerimise kohustus, kui isiku poolt tehtavate tehingute, välja arvatud põhivara võõrandamine ning Eesti isikule teostatav kaugmüük, maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 250 000 krooni piiri. Registreerimiskohustust ei teki, kui isiku kogu maksustatava käibe moodustab 0%-lise käibemaksumääraga maksustatav käive, välja arvatud kauba ühendusesisene käive.

Riigi- või kohaliku omavalitsuse asutust käsitletakse maksukohustuslasena sellise käibe osas, millega ta konkureerib turul teiste maksukohustuslastega.¹⁴

Piiratud maksukohustuslase puhul on tegemist isiku või asutusega, kellel puudub müügikäive, kuid kes maksab käibemaksu pöördmaksustamise korras ostetud kaupadelt ja teenustelt. Pöördmaksustamine tähendab, et maksukohustust täidab kauba või teenuse müüja asemel ostja.

¹² Kägi, K., Võimre, U. *Käibemaks* (Äripäeva kirjastus, 2007), lk 68.

¹³ Pulk, *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus, supra nota 2*, lk 18.

¹⁴ Pulk, *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus, ibid*, lk 27.

Kuna piiratud maksukohustuslastel maksustatavat käivet ei teki, puudub neil võimalus sisendkäibemaksu maha arvata.¹⁵

KMS § 21 lg 2 kohaselt tekib kauba soetamisel teisest liikmesriigist piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus 160 000-kroonise ostukäibe täitumisel, kuid teenuse soetamise puhul kehtib teine põhimõte. Kui isik saab Eestis maksukohustuslasena registreerimata ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult KMS § 10 lõikes 5 nimetatud teenust, tekib tal KMS § 21 lg 1 kohaselt piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus selle teenuse saamise päevast. Sellisteks teenusteks on muuhulgas reklaami-, konsultatsiooni-, raamatupidamis-, õigus-, audiitori-, inseneri-, tõlke-, andmetöötlus- või infoteenus ja elektrooniliselt osutatav teenus. Oluline on tähele panna, et teenuse puhul tekib piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus mitte ainult teenuse saamisel teise riigi maksukohustuslaselt, vaid ka kolmanda riigi ettevõtlusega tegelevalt isikult. Kauba soetamisel teisest liikmesriigist tekib registreerimise kohustus vaid juhul, kui piirmäär on ületatud ning kauba müüja on samuti maksukohustuslane.

Kuna käibemaksuga maksustatakse kaupade ja teenuste tarbimist, on tegemist tarbimismaksuga. Tarbimismakse võib jagada kaheks: üldisteks ja eri tarbimismaksudeks. Käibemaks on üldine tarbimismaks, kuna maksuobjektiks on üldprintsibiil kõik kaubad ja teenused.¹⁶

Käibemaks on ka võrdmööduline ja neutraalne maks. Võrdmööduline tähendab seda, et käibemaksuga maksustatakse võrdselt ja samaaegselt kõiki tarbimisväärtusi.¹⁷ Neutraalseks peetakse käibemaksu seetõttu, et käibemaks ei muuda kaupade ja teenuste suhtelisi hindasid ning seega ei moonuta tarbija käitumist. Maksumäär ei sõltu tootmisviisist. Käibemaksu neutraalsus tähendab muuhulgas ka seda, et maksustamine ei sõltu tootmisahela pikkusest, seega ei ole oluline mitu töötlemisprotsessi kaup läbib.¹⁸ Neutraalsuse põhimõttest lähtudes kehtib nõue impordil teenuseid ja kaupu maksustada samamoodi kui kodumaised kaupu ja teenuseid. Vastasel juhul tekivad rahvusvahelist ettevõtlust pärssivad moonutused.¹⁹

¹⁵ Lehis, *Maksuõigus, supra nota 1*, lk 361-362.

¹⁶ Pulk, *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus, supra nota 2*, lk 6-7.

¹⁷ Pulk, *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus, ibid.*

¹⁸ Lang, M., Lelz, P., Kristoffersson, E. *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* (Netherlands: IBFD, 2009), p 224.

¹⁹ Kägi, Võimre, *Käibemaks, supra nota 12*, lk 17.

Eestis kehtivat käibemaksu iseloomustab ka mitmeastmelisus ning mittekumulatiivsus. Käibemaks on mitmeastmeline, kuna käibemaksuga maksustatakse iga teostatud müügitehingut. Mittekumulatiivsus tähendab, et maksuga koormatakse iga müügietappi, vähendades seejuures maksukoormust eelmistel etappidel makstud käibemaksu võrra.²⁰

Käibemaks on objektiivne maks, kuna maksu suurus ei sõltu maksumaksja isikust, vaid kauba või teenuse liigist ja väärtusest. Samuti on käibemaks perioodiline. Kuigi EL-is lubatakse kuni aastapikkusi käibemaksuperioode, on Eestis käibemaksu perioodi pikkuseks 1 kalendrikuu.²¹

Kuigi maksukohustuslaseks on ettevõtja, on maksukoormuse tegelikult kandjaks tarbija. Tarbija maksab käibemaksu toote hinna sees. Maksu arvestajaks ja maksjaks on aga ettevõtja, sest sellega lihtsustatakse maksu administreerimist ning vähendatakse maksupettuste läbi põhjustatud rahalist kahju riigi jaoks. Kuna maksu maksja ja maksukoormuse tegelik kandja on erinevad isikud, nimetatakse käibemaksu kaudseks maksuks.²²

Käibemaksu puhul on väga oluline sihtkohamaa põhimõte. See tähendab, et maksukoormus suunatakse riiki, kus toimub kauba või teenuse lõpptarbimine. Sellest lähtuvalt, rakendatakse ekspordil nullmäära ning impordil maksustatakse kaubad ja teenused käibemaksuga.²³ Teenuse käibe toimumise koha määratlemisel lähtuti aga kuni 31.12.2009 enamikel juhtudel lähtekohamaa printsiibist, seega oli määravaks teenuse osutaja asukoht. Maksukohustus tekkiski üldjuhul teenuse müüjal.²⁴

Tagamaks kaupade ja teenuste vaba liikumine ning konkurentsimoontuste vältimine ühisturul, on vajalik käibemaksu harmoniseerimine EL-i tasandil.²⁵ Kaudseid makse reguleerivad EÜ asutamislepingu artiklid 90-93. Käibemaksu alaste aktide ühtlustamise õiguslik alus tuleneb artiklist 93, mis lubab kaudseid makse ühtlustada sel määral, mis on vajalik siseturu rajamise ja

²⁰ Tammert, P, *Maksudus*, kolmas trükk (Tallinn: Aimwell, 2005), lk 255.

²¹ Lehis, *Maksuõigus, supra nota 1*, lk 349.

²² Kägi, Võimre, *Käibemaks, supra nota 12*, lk 13-14.

²³ Kägi, Võimre, *Käibemaks, ibid*, lk 17.

²⁴ Lehis, L., Lind, K. *Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: Casus, 2003), lk 172.

²⁵ Lang, Lelz, Kristoffersson. *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences, supra nota 18*, p 41.

toimimise tagamiseks. Vastu on võetud ja rakendatud hulk direktiive, mis piiravad liikmesriikide käibemaksusüsteemide iseseisvat kujundamist.²⁶

Kõige olulisem käibemaksualane direktiiv on kuues käibemaksudirektiiv ehk direktiiv 77/388/EMÜ, mis võeti vastu 17.05.1977. Alates 01.01.2007 kehtib kuuenda direktiivi uus terviktekst ehk direktiiv 2006/112/EÜ, millesse on koondatud varem kehtinud direktiivid, nende muudatused ja konkreetsetele liikmesriikidele antud ühekordsed erandid.²⁷

Oluline on silmas pidada, et käibemaksu puhul on kehtestatud mõnede EL-i piirkondade osas erandid. Neid piirkondi ei loeta käibemaksustamisel EL-i kuuluvateks. Sellised piirkonnad, mis on osa ühenduse territooriumist, kuid mis ei kuulu käibemaksuterritooriumi hulka, on järgmised²⁸:

- 1) Soomes: Ahvenamaa;
- 2) Hispaanias: Kanaari saared;
- 3) Prantsusmaa ülemeredepartemangud;
- 4) Kreekas: Athose mägi;
- 5) Suurbritannias: Kanalisaared.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et käibemaks on üldine tarbimismaks, mida iseloomustab kaudsus, võrdmõõdulisus, neutraalsus, mitmeastmelisus ja mittekumulatiivsus. Käibemaksuga maksustatakse kaupade ja teenuste käivet ning importi. Käibemaksu tasub maksukohustuslane teenuse või kauba hinnale lisatud väärtuselt, kuid maksukoormuse kandjaks on lõpptarbija. Teenuseks loetakse ettevõtluse korras hüve osutamist või õiguse, sealhulgas väärtpaberi võõrandamist, mis ei ole kaup. Teenuse käive on teenuse osutamine ettevõtluse käigus ning selle omatarve. Teenuste ja kaupade vaba liikumise tagamiseks on vajalik käibemaksu harmoniseerimine EL-i tasandil. Tähtsaim käibemaksualane direktiiv on EL-i Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ.

²⁶ Terra, B. J. M, Wattel, J. P. *European Tax Law*, fourth edition (Deventer: Kluwer, 2005), p 8.

²⁷ Lehis, *Maksuõigus, supra nota 1*, lk 357.

²⁸ Kägi, Võimre, *Käibemaks, supra nota 12*, lk 30.

1.2. Teenuste käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus

Järgnevas alapeatükis annab autor ülevaate teenuse käibe tekkimise koha reeglitest kuni 31.12.2009 kehtinud KMS-i alusel. Teenused jaotatakse kolme rühma: esiteks teenused, mille käive tekkis osutaja asukohas, teiseks teenused, mille käive tekkis osutamise asukohas ja kolmandaks käsitletakse teenuseid, mille käive tekkis saaja asukohas.

Olulisemad muudatused teenuste käibe maksustamisel tehti Eestis juba 01.01.2004 jõustunud käibemaksuseadusega. Uue käibemaksuseadusega püüti Eesti seadust kooskõlla viia direktiiviga 77/388/EMÜ. Selle sama seadusega muutus oluliseks teenuse käibe tekkimise koht.²⁹ Täna on direktiiv 77/388/EMÜ kehtetu ning kehtib selle ümbersõnastus, direktiiv 2006/112/EÜ, kuid endiselt on oluline käibe tekkimise koht.

KMS-is reguleerib teenuste käibe tekkimise kohta ja seega teenuste maksustamist § 10. Kuni 31.12.2009 oli KMS § 10 lg 1-4 antud loetelu teenustest, mille käibe tekkimise koht oli Eesti ning § 10 lg 5 olid loetletud teenused, mille käibe tekkimise koht ei olnud Eesti. Kui teenuse käibe tekkimise koht on Eestis, tekib käibemaksukohustus Eestis. Kui käive tekib Eestis, aga teenuse müüja ei registreeri ennast siin käibemaksukohustuslasena, rakendab ostja pöördmaksustamist.³⁰ Kui ostjaks ei ole maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane, siis teenust pöördmaksustada ei saa, vaid müüjal tekib Eestis käibemaksukohustuslasena registreerimiskohustus ning teenuse käive tuleb deklareerida Eestis. Kui aga teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti, tuleb teenusele rakendada 0%-list käibemaksumäära, välja arvatud juhtudel, kui tegemist on maksuvaba käibega.³¹

KMS § 10 lg 4 oli toodud teenuste maksustamise üldreegel, mille kohaselt maksustati teenus Eestis, kui teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht, mille kaudu teenust osutati, asus Eestis.³² Põhimõtte pärineb Euroopa Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklist 43.³³ Üldreegli näol oli tegemist **päritolumaa põhimõttega** ning seda rakendati, kui § 10 muudes lõigetes

²⁹ Elling, T. „Reisiteenuse maksustamise erikord, reisijate- ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitusteenuse maksustamine“, *Eesti Majanduse Teataja kaasanne „Käibemaks“* (2007), lk 8.

³⁰ Lehis, *Maksuõigus, supra nota 1*, lk 384-385.

³¹ Nurk, A. „Teenuse käibemaksustamine“, *Maksumaksja* (2005), nr 3, kättesaadav Internetis <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=57>> (28.08.2010).

³² KPMG, *Maksukäsiraamat 2. Kaudne maksustamine* (Äripäeva kirjastus, 2009), lk 1.

³³ Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT 2006 nr L 347/1, 11.12.2006, art 43.

sisalduvaid erisähteid ei olnud võimalik rakendada. Nii tekkis teenuse käive üldreegli alusel Eestis näiteks juhul, kui Eesti ettevõtte andis rendile transpordivahendi. Seejuures ei olnud oluline, kas teenust osutati füüsilisele või juriidilisele isikule. Määravaks oli asjaolu, et teenust osutati Eestis asuva asukoha kaudu.

Teine grupp teenuseid maksustati teenuse **osutamise kohas**. Sellised teenused olid loetletud KMS-i § 10 lg 1 ning olid üldiselt seostatavad konkreetse kohaga. Selliste teenustena olid loetletud kõik kinnisvaraga seonduv. Eestis tekkis teenuse käive ka siis, kui tehti tööd Eestis asuva vallasasjaga.

2009. aastal muudeti garantiiremondi osutamisega seonduvat põhimõtet, mille kohaselt ei tekkinud käivet kauba vahetamisest või selle remontimisest garantiitähtaja jooksul kauba ühendusevälise riigi tootjale või ühendusevälise riigi müüjale. KMS § 4 lg 2 p 7 kehtetuks tunnistamisega loeti kauba garantiiremont, mille Eesti ettevõtja osutab Eestis ühendusevälise riigi isiku tellimusel, Eestis tekkinud käibeks.³⁴

Samuti loeti Eestis tekkinud käibe hulka Eestis osutatatud kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenused, mille hulka arvati ka asjaomase ürituse korraldamine. Tegemist oli loeteluga, mis haaras väga palju erinevaid teenuseid. Nii ilmneb Euroopa Kohtu otsusest asjas C-452/03, et ka teenuse osutamist, mis seisneb avalikkusele tasu eest liikmesriigi territooriumil asuvatesse mängusaalidesse paigaldatud mänguautomaatide kasutamise pakkumises, käsitleti meelelahutustegevusena ja selle teenuse osutamise kohaks oli nimetatud teenuste tegeliku osutamise koht.³⁵

Direktiiviga 2006/112/EÜ oli vastuolus eluruumi omanikule hooldusteenuse osutamisel ettenähtud maksuvabastus.³⁶ Seega arvati varem KMS § 16 lg 2 p 2 loetletud maksuvabadest teenustest välja eluruumi hooldusteenus³⁷, mis alates 2009. aastast loeti Eestis tekkinud käibe hulka.

³⁴ Kägi, K., *et al*, *Maksuviidad 2009* (Äripäeva kirjastus, 2009), lk 122.

³⁵ *RAL (Channel Islands) Ltd ja teised versus Commissioners of Customs & Excise*, kohtuasi nr C-452/03, Otsus 12.05.2005, kättesaadav andmebaasist EUR-Lex <http://eur-lex.europa.eu/RECH_naturel.do> (21.01.2010).

³⁶ Advokaadibüroo Pandekt OÜ, *Tulu- ja käibemaks 2009. Kommenteeritud muudatused* (Tallinn, 2009), lk 125.

³⁷ Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I 2008, 58, 324.

Veoteenuse käibe tekkimise koha määratlemisel oli üldjuhul samuti määravaks teenuse osutamise koht, kuid kehtisid mõningad erisused. Selguse mõttes tuleks veoteenus jagada reisijateveo- ja kaubaveoteenuseks, kuna neile kehtisid erinevad põhimõtted.

Direktiivi 2006/112/EÜ üldsätte, artikli 46 kohaselt tekkis reisijateveo teenuse osutamisel käive veo toimumise riigis. Seega tulnuks reisijatevedu maksustada igas riigis, mida sõiduk läbis. Kuna sätet oli praktikas keeruline rakendada, lubas üleminekusäte, artikkel 382, rakendada maksuvabastust, mille tulemusena ei maksustatud reisiteenust üheski liikmesriigis.³⁸ Sellest tulenevalt sätestas KMS § 10 lg 1 p 4, et reisijateveoteenuse käibe tekkimise kohaks on Eesti, kui vastavat teenust osutatakse Eestis. Ka rahvusvahelise reisijateveo Eestis toimuv osa, loeti Eestis tekkinud käibe hulka. Kuna aga KMS § 15 lg 4 p 13 andis aluse rakendada direktiivis sätestatud erandit ning maksustada rahvusvahelise reisijateveo Eestis toimuv osa 0%-lise käibemaksumääraga, ei omanud see, et osa rahvusvahelisest veost toimus Eestis, praktikas olulist tähtsust, kogu vedu maksustati 0%-lise maksumääraga.

KMS § 10 lg 5 p 4 kohaselt ei olnud väljaspool Eestit osutatava reisijateveoteenuse käibe tekkimise kohaks Eesti. Reisijateveoteenuse käibe tekkimise koha määramisel ei olnud seega oluliseks aspektiks isikud, kellele teenust osutati ega ka isikud, kes teenust osutasid. Määravaks teguriks oli veo toimumise koht.

KMS § 10 lg 1 p 4 kohaselt oli kaubaveo käibe tekkimise koht Eestis, kui vastav vedu toimus täies ulatuses Eestis. Seega oli sõltumata teenuse saaja isikust kõikide riigisiseste vedude käibe tekkimise kohaks Eesti. Sama põhimõtte kohaselt ei olnud KMS § 10 lg 5 p 4 kohaselt käibe tekkimise kohaks Eesti, kui kaubaveoteenust osutati väljaspool Eestit. Siia alla ei kuulunud liikmesriikide vahelised veod. Seega tekkis teenuse käive riigis, kus toimus vedu. Teatud juhul oli kaubaveo käibe tekkimise koha määratlemisel aga oluline teenuse saaja asukoht.

Kolmas rühm teenuseid maksustati **teenuse saaja asukohas või käibemaksukohustuslasena registreerimise kohas**. KMS § 10 lg 2 loetleti teenused, mille osutamise korral Eestis registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele, tekkis käive Eestis. KMS §

³⁸ Lehis, *Maksuõigus, supra nota 1*, lk 386.

10 lg 5 p 7 kohaselt ei olnud aga enamiku lg 2 nimetatud teenuste käibe tekkimise koht Eesti, kui neid osutati teises liikmesriigis või ühendusest väljaspool registreeritud isikule.

Sellisteks teenusteks olid muuhulgas reklaami-, konsultatsiooni-, raamatupidamis-, õigus-, audiitori-, inseneri-, tõlke-, andmetöötlus- info- ja finantsteenused. Samuti kuulusid selliste teenuste hulka tööjõu kasutada andmine, elektroonilise side teenus ning elektrooniliselt osutatav teenus.

Euroopa Kohus on asjas C-69/92 väljendanud seisukohta, et reklaamiteenus on väga laiaulatuslik mõiste, mis võib endas hõlmata nii materiaalse vallasvara müümist reklaamikampaania kontekstis, kui seda jagatakse tarbijale tasuta või müüakse soodushindade eest, kui ka kokteilipeo, puhkeürituse või muu sarnase suhtekorraldusürituse korraldamist. Tingimuseks on, et nimetatud tegevuste eesmärgiks on isikute teavitamine tegevuse sisuks oleva toote või teenuse olemasolust ja omadustest, et edendada müüki.³⁹ Sellest tuleneb, et nimetatud immateriaalsete teenuste mõiste sisustamisele tuli ja tuleb läheneda laiatähenduslikult.

KMS § 10 lg 3 kohaselt oli teenuse käibe tekkimise koht Eestis, kui ühendusevälise riigi maksukohustuslane osutas Eesti füüsilisele isikule isiklikuks kasutamiseks elektroonilise side teenust või elektrooniliselt osutatavat teenust.⁴⁰ Direktiivi 2006/112/EÜ preambula kohaselt oli see vajalik konkurentsimoonutuste vältimiseks.

EL-i liikmesriikide vahel toimuva kaubaveo maksustamine sõltus teenuse saaja staatusest ja veo alguspunktist.⁴¹ Liikmesriikide vahelise kaubaveoteenuse all mõeldakse kaubaveoteenust, mis algab ühes liikmesriigis ja lõpeb teises liikmesriigis. Üldreegli kohaselt maksustati liikmesriikide vahelised kaubaveoteenused riigis, kust algas veoteenus.⁴² Nii sätestas KMS § 10 lg 1 p 5, et kauba Eestist teise liikmesriiki veo teenuse käibe tekkimise koht on Eesti.

Sama põhimõtte oli sätestatud KMS § 10 lg 2 p 12 ning § 10 lg 5 p 7, mille kohaselt oli kaubaveoteenuse käibe tekkimise koht Eesti, kui kauba ühest liikmesriigist teise veo teenust osutati Eestis registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele ning käibe

³⁹ *Euroopa Ühenduste Komisjon versus Luksemburgi Suurhertsogiriik*, kohtuasi nr C-69/92, otsus 17.11.1993, Euroopa Kohtu lahendid 1993, lk I-05907.

⁴⁰ Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I 2009, 46, 307.

⁴¹ Lehis, *Maksuõigus, supra nota 1*, lk 386.

⁴² Maksu- ja Tolliamet „Teenuse käibe tekkimise koht ja maksustamine“ (2009) <<http://www.emta.ee/index.php?id=3340#ankur6>> (25.02.2010).

tekkimise koht ei olnud Eesti, kui teenust osutati teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele.

Kui veoteenust osutati isikule, kes ei olnud üheski liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud, maksustati vedu riigis, kus asus veo alguspunkt.⁴³ Nimetatud põhimõtte oli sätestatud KMS § 10 lg 1 p 5 ja lg 5 p 5. Seega, kui kaubaveoteenust Eestist Soome osutati Venemaal registreeritud isikule, loeti käibe tekkimise kohaks Eesti. Kui kaubaveoteenust Soomest Rootsi osutati Venemaal registreeritud isikule, ei olnud käibe tekkimise kohaks Eesti.

Sarnaselt reisijateveoteenusele loeti Eestis toimunud käibeks ka kauba välja- või sisseveo Eestis toimuv osa, kuid sellele rakendati 0%-list käibemaksumäära.

Samas, kui liikmesriikidevahelise kaubaveoteenuse ostja kasutas ostmisel mingis liikmesriigis antud ja kehtivat maksukohustuslase numbrit, tuli teenuselt käibemaksu maksta selles liikmesriigis, mille maksukohustuslase numbrit ostja kasutas. Kuna ostjad võisid ja võivad ka pärast seadusemuudatuste tegemist kasutada neile eri liikmesriikides antud maksukohustuslase numbrit, võivad ka erinevad teenused eraldi olla maksustatavad eri liikmesriikides.⁴⁴ Seega näiteks, kui Eestis ja Soomes registreeritud maksukohustuslane tellis kaubaveoteenuse Tallinna ja Helsingi vahel, võis ta valida, kas kasutab Eestis või Soomes väljaantud maksukohustuslase numbrit. See tähendab, et teenuse saaja võis valida, kus riigis tekib käive.

Nagu eelpool nimetatud tekkis üldjuhul vallasasjaga seotud teenuste puhul käive teenuse osutamise riigis. Siinkohal kehtis erand: kui asjakohane vallasasi toimetati pärast teenuse osutamist riigist välja ja teenust osutati teise liikmesriigi maksukohustuslasele, oli teenuse käibe tekkimise koht riigis, kus teenuse saaja oli maksukohustuslane.⁴⁵ Täienduseks olgu lisatud, et töö vallasasjaga tähendab igasugust tegevust asjade suhtes, mis ei ole kinnisasjad, sealhulgas remontimine, komplekteerimine, töötlemine, analüüsimine jne.⁴⁶

Erinevaid teenuseid on võimalik maksustada vahendamisteenusena. KMS-i rakendamisel on oluline vahet teha vahendamisel kui iseseisval teenusel ja teenuse edasimüügil. Vahendamisel

⁴³ Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 1, lk 387.

⁴⁴ Maksu- ja Tolliamet „Teenuse käibe tekkimise koht ja maksustamine“, supra nota 42.

⁴⁵ KPMG, *Maksukäsiraamat 2. Kaudne maksustamine*, supra nota 32, lk 1.

⁴⁶ Kägi, K., et al, *Maksuviidad 2010* (Äripäeva kirjastus, 2010), lk 24.

kuulub teenusena maksustamisele vahendustasu, teenuse edasimüügil aga maksustatakse hinnavahe teenuse müügina.⁴⁷ KMS § 2 lg 11 sätestab vahendamisteenuse mõiste, kokkuvõtlikult on vahendamisteenuse osutamine maksukohustuslase tegutsemine teise isiku nimel ja arvel. See tähendab muuhulgas, et vahendajal ei lasu vastutust vahendatava tehingu täitmise eest. Vahendamisteenuse mõiste jäi pärast 01.01.2010 kehtima hakanud seadusemuudatusi samaks.

KMS § 10 lg 2 p 10 ja lg 5 p 7 kohaselt sõltus vahendamisteenuse puhul käibe tekkimise koha määramine teenuse saajast. Käibe tekkimise koht oli Eesti, kui vahendamisteenust osutati Eestis registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele. Sama kehtis ka siis, kui vahendati teenust, mille saaja käive tekkis liikmesriigis⁴⁸. Käive ei tekkinud KMS-i alusel Eestis, kui nimetatud teenust osutati teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele.

Kui vahendamisteenust osutati aga isikule, kes ei olnud üheski liikmesriigis registreeritud maksukohustuslase või piiratud maksukohustuslasena, tuli vaadata vahendatava tehingu käibe tekkimise kohta. Seega oli vastavalt KMS § 10 lg 1 p 7 vahendamisteenuse käibe tekkimise kohaks Eesti, kui nimetatud isikule vahendatava teenuse käibe tekkimise koht oli Eesti ning KMS § 10 lg 5 p 9 kohaselt ei olnud vahendamisteenuse käibe tekkimise kohaks Eesti, kui nimetatud isikule vahendatava teenuse käibe tekkimise koht ei olnud Eesti.

Seega, kui Venemaal registreeritud maksukohustuslasele vahendati ehitusteenust, mis oli seotud Eestis asuva kinnisasjaga, oli vahendusteenuse käibe tekkimise koht Eesti, kuna isikule vahendatava ehitusteenuse käibe tekkimise koht oli vastavalt KMS § 10 lg 1 p 1 Eesti. Kui samale isikule vahendati aga ehitusteenust, mis oli seotud Venemaal asuva kinnisasjaga, ei olnud vahendusteenuse käibe tekkimise koht Eesti, kuna KMS § 10 lg 5 p 1 kohaselt ei olnud sellise ehitusteenuse käibe tekkimise koht Eesti.

Antud alapeatükis selgus, et kuni 31.12.2009 kehtinud KMS-i teenuste maksustamise üldreegli kohaselt maksustati teenus Eestis, kui teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht, mille kaudu teenust osutati, asus Eestis. Samal ajal kehtisid mitmetele teenustele erandid, mille alusel loeti

⁴⁷ Elling, „Reisiteenuse maksustamise erikord, reisijate- ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitusteenuse maksustamine“, *supra nota* 29, lk 12.

⁴⁸ Elling, „Reisiteenuse maksustamise erikord, reisijate- ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitusteenuse maksustamine“, *ibid*, lk 13.

nende käive tekkinuks osutamise kohas või teenuse saaja asukohas. Seega maksustati kehtinud seaduse kohaselt teenuseid üldjuhul lähtuvalt päritolumaa põhimõttest. Kuna käibemaksule on iseloomulik, et maksukoormus suunatakse riiki, kus toimub lõpptarbimine, oli vajalik muuta teenuse käibe koha tekkimise üldreegel selliseks, mis oleks kooskõlas sihtkohamaa printsiibiga. Lähtuvalt eeltoodust oli lõputöö autori hinnangul kehtinud teenuse käibe koha määratlemise reeglites orienteerumine maksumaksja jaoks keeruline ning seaduse muutmine vajalik.

2. TEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE ALATES 01.01.2010

2.1. Teenuste maksustamise üldreegel

Alates 01.01.2010 kehtivad uued põhimõtted teenuse käibe tekkimise koha määratlemiseks. Muudatused on põhjustatud direktiivi 2006/112/EÜ muutvast direktiivist 2008/8/EÜ. Järgnevas peatükis antakse ülevaade teenuste maksustamise uuest üldreeglist. Samuti kirjeldab autor lühidalt, mis on teenuse käibe tekkimise koha määratlemise reeglite muutmise eesmärgiks.

Autor peab vajalikuks lisada, et tehtud muudatused, mis on lahti kirjutatud kahes järgnevas alapeatükis, on vaid algus. Järgmise viie aasta jooksul täiendatakse teenuse käibe koha tekkimise reegleid veelgi. Viimased muudatused jõustuvad 01.01.2015 ning puudutavad elektroonilisi teenuseid. Muudatused on jaotatud nii pikale perioodile, et ettevõtetel oleks võimalik muudatustega kohaneda järk-järgult.⁴⁹

Käibe tekkimise koha reeglite muudatuste eesmärgiks on tagada käibemaksutulu laekumine võimalikult suures osas liikmesriigile, kus toimub tarbimine ning välistada konkurentsimoonutused erinevaid käibemaksumäärasid kasutavate liikmesriikide vahel. Samuti lihtsustavad uued reeglid käibemaksuarvestust.⁵⁰ Direktiivi 2008/8/EÜ preambula kohaselt minnakse uue üldreegliga üle sihtkohamaa põhimõttele ning teenuse tarbimiskohaks loetakse üldistatult teenuse saaja äritegevuse koht, kuid nii halduslikel kui ka poliitilistel põhjustel on vajalik säilitada mõningad erandid.⁵¹

⁴⁹ The Shared Services & Outsourcing Network, „New VAT Rules on Place of Supply of Services“ (2009) <http://www.ssonetwork.com/topic_detail.aspx?id=5526&utm_source=ssonetwork.com&utm_medium=SMO&utm_campaign=BXCHANGE&utm_content=02_09_2010&mac=SSON_BUSWEEK_SMO_2010> (01.03.2010).

⁵⁰ Veide, A. ”Euroopa Liidu arengud käibemaksu vallas IV”, *Maksumaksja* (2008), nr 1, kättesaadav Internetis <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=682>> (28.03.2010).

⁵¹ Euroopa Nõukogu Direktiiv 2008/8/EÜ, 12. veebruar 2008, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga, ELT 2008 nr L 44711, 20.02.2008.

Direktiiviga 2008/8/EÜ kehtestati uus teenuste maksustamise üldreegel, mis on sätestatud artiklites 44 ja 45. Uue direktiivi kohaselt sõltub teenuse osutamise koht sellest, millist käibemaksualast staatust teenuse saaja omab.⁵²

Uus põhireegel on sätestatud KMS § 10 lg 1, mille kohaselt on käibe tekkimise koht Eesti, kui teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele, samuti kui teenust osutatakse Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik. Teenuste maksustamisel rakendatakse põhireeglit alles siis, kui ei ole rakendatavad KMS § 10 lg 2, 4 ja 5 sätestatud erandid.

Üldpõhimõtte kohaselt maksustatakse teenused, mille saajaks on maksukohustuslane, saaja asukohariigis (*business to business – B2B*, edaspidi B2B reegel), seega tuleb alates 01.01.2010 kõik piiriülesed maksukohustuslaste vahelised teenuseosutamised maksustada pöördmaksustamise teel. Teenuse osutaja asukoht on oluline teenuste puhul, mis osutatakse mittemaksukohustuslastele (*business to customers – B2C*, edaspidi B2C reegel).⁵³ Seega jääb endine reegel kehtima nende teenuste osas, mis osutatakse mittemaksukohustuslastele.

Seoses uue teenuste maksustamise üldreegli kehtima hakkamisega, täpsustati seaduses ka maksukohustuslase mõistet. KMS § 3 lg 4 p 2 ja p 5 sõnastati ümber, kuna teenuse käibe tekkimise koha määramise põhireegli muudatus laiendab oluliselt maksukohustuslaste ja piiratud maksukohustuslaste pöördmaksukohustust. Pöördmaksustamine ei ole enam seotud teatud teenuste loeteluga, nagu see oli varem. Maksukohustuslase ja piiratud maksukohustuslase poolt ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult saadud teenuste osutamise koht on teenuse saaja asukoht ehk teenus maksustatakse teenuse saaja poolt Eestis.⁵⁴

Seega võib öelda, et uue seaduse kohaselt tuleb B2B reegli rakendumisel, kui teiseks pooleks on välisriigi ettevõtlusega tegelev isik, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning ta ei osuta teenust Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu, rakendada alati pöördmaksustamist. Seejuures ei oma tähtsust teenus, mida osutatakse. Määravaks on isikud ja nende staatus.

⁵² Veide, A. „Ettevalmistamisel olevad käibemaksuseaduse muudatused“, *Maksumaksja* (2009) nr 5, 34-37, lk 34.

⁵³ Riigikogu XI koosseisu eelnõu nr 551 SE seletuskiri, koostatud 01.06.2009, kättesaadav riigikogu kodulehel <www.riigikogu.ee> (03.01.2010), lk 1.

⁵⁴ Elling, T. “Käibemaksuseaduse muudatused 2010. aastal”, *Eesti Majanduse Teataja* (2010) nr 1, 48-53, lk 48.

B2B reegli rakendamise seisukohast omab olulist tähtsust KMS § 10 tehtud muudatuste kõrval ka KMS § 3 lg 3¹ sätestatu. Nimelt ei käsitleta välisriigi isikut tema maksukohustuslasena registreeritud püsiva tegevuskoha kaudu Eesti maksukohustuslasena, kui tehingud ei ole seotud tema püsiva tegevuskohaga. Käibemaksukomitee selgituste kohaselt saab ettevõtte kontorit vmt pidada püsivaks tegevuskohaks sellisel juhul, kui see koht on varustatud piisava personali ja tehnikaga, et iseseisvalt osutada ja tarbida teenuseid⁵⁵.

Praktikas tähendab see, et kui Eesti maksukohustuslane osutab teenust mõnele rahvusvahelisele ettevõttele, kellel on Eestis ka püsiv tegevuskoht, tuleb tal välja selgitada, kellele osutatav teenus vajalik on ning vastavalt sellele, kas maksustada teenus Eesti maksumäära alusel või mitte.

Töö autor juhib tähelepanu sellele, et muudetud seadus sisaldab varem kehtinud mõistele „ühendusevälise riigi maksukohustuslane“ lisaks mõistet „ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik“. Nimetatud muudatus on tingitud asjaolust, et elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikorda kohaldatakse mitte ainult käibemaksukohustuslastele, vaid ka ettevõtlusega tegelevatele ühendusevälise riigi isikutele⁵⁶.

Kuni 31.12.2009 kehtinud seaduse järgi maksustati transpordivahendi rent siis kehtinud põhireegli alusel ehk teenuse osutaja asukohariigis. Seega, kui teenust osutas Eesti ettevõtte, oli teenus maksustatav Eestis. Seejuures ei omanud tähtsust isik, kes oli teenuse saajaks. Nüüd eristatakse pika- ja lühiajalist renti (lühiajalise rendi kohta vt pt 2.2.). Pikaajalise rendi maksustamisel, kohaldatakse üldreeglit. Rent maksustatakse Eestis, kui teenuse saaja on Eesti maksukohustuslane või kui teenust osutab Eesti maksukohustuslane mittemaksukohustuslasele.⁵⁷

Seega, kui Soome maksukohustuslane annab transpordivahendi pikaajaliselt (KMS-i § 10 lg 7 kohaselt üle 30 kalendripäeva, laevade puhul üle 90 kalendripäeva) rendile Eesti maksukohustuslasele, tekib teenuse käive Eestis ning Eesti ettevõtte rakendab pöördmaksustamist. Käive tekib Eestis ka sellisel juhul, kui teenust osutatakse Eesti maksukohustuslase poolt mittemaksukohustuslasele. Seejuures ei oma tähtsust, kas nimetatud mittemaksukohustuslane on

⁵⁵ Value added tax committee (Article 398 of directive 2006/112/EC), Working Paper No 634 Final, Brussels 12.11.2009, kättesaadav EL-i kodulehelt <<http://europa.eu>> (03.01.2010).

⁵⁶ Riigikogu XI koosseisu eelnõu nr 551 SE seletuskiri, *supra nota* 53, lk 9.

⁵⁷ Elling, “Käibemaksuseaduse muudatused 2010. aastal”, *supra nota* 54, lk 50.

Eesti või välisriigi isik. See tähendab, et pole oluline, kas Eesti maksukohustuslane annab transpordivahendi pikaajaliselt rendile Eestis elavale füüsilisele isikule, Soomes elavale füüsilisele isikule või kolmanda riigi, näiteks Venemaa, füüsilisele isikule. Käive tekib nende näidete puhul ühtemoodi Eestis.

Uue seaduse kohaselt allub üldreeglile ka kaubaveo teenuse osutamine, kui teenuse saajaks on maksukohustuslane. Mittemaksukohustuslaste puhul lähtutakse endiselt veo toimumise kohast (v.t alapeatükist 1.2.).⁵⁸ Järelikult, kui Eesti maksukohustuslane osutab kaubaveo teenust Soome maksukohustuslasele, on nimetatud teenuse käibe tekkimise kohaks Soome. Seda ka juhul, kui kaubavedu toimub täies ulatuses Eestis.

Olulisim muudatus kaubaveo teenuse maksustamise osas puudutab teenust, kui selle saajaks on ühendusevälise riigi ettevõtlusega tegelev isik. Uute reeglite kohaselt koheldakse maksustamisel võrdselt liikmesriigi maksukohustuslast ja ühendusevälise riigi ettevõtlusega tegelevat isikut. Kaubaveo teenuse käive tekib ühendusevälise ettevõtlusega tegeleva isiku asukohas.⁵⁹

Seega, kui Eesti maksukohustuslane osutab kaubaveoteenust Venemaal ettevõtlusega tegelevale isikule, tekib käive Venemaal ning Eestis tuleb nimetatud teenus maksustada 0%-lise käibemaksumääraga. Seejuures ei ole oluline, kas veo toimumise kohaks on Eesti või mõni muu riik.

Varem maksustati töö vallasajaga üldjuhul Eestis. Tehtud seadusemuudatuste alusel maksustatakse töö vallasajaga üldreegli alusel, kui nimetatud teenust osutatakse teise riigi maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale välisriigi isikule. Kui teenust osutatakse mittemaksukohustuslasele, on endiselt oluline teenuse osutamise koht.⁶⁰

Eeltoodust tulenevalt, kui Eesti maksukohustuslane teeb tööd vallasajaga ning osutab seda teenust Läti maksukohustuslasele, tekib teenuse käive Lätis. Seejuures ei oma enam tähtsust, kas vallasasi toimetatakse pärast töö tegemist Eestist välja või mitte. Teenuse käive tekib Eestis ka juhul, kui vallasajaga tehakse tööd Eestis ning seda teenust osutatakse

⁵⁸ Riigikogu XI koosseisu eelnõu nr 551 SE seletuskiri, *supra nota* 53, lk 7.

⁵⁹ Riigikogu XI koosseisu eelnõu nr 551 SE seletuskiri, *ibid*.

⁶⁰ Elling, "Käibemaksuseaduse muudatused 2010. aastal", *supra nota* 54, lk 50-51.

mittemaksukohustuslasele. See tähendab, et oluline ei ole isik, kes teenust osutab. Selleks isikuks võib olla nii Eesti kui ka Soome maksukohustuslane. Mittemaksukohustuslasele teenuse osutamisel on oluline teenuse osutamise koht.

Muudatus töö maksustamisel vallasasjaga lahendab vaidluse garantiiremondi kulude hüvitamise maksustamise osas. Varem kehtinud seadusest lähtudes tekkis vaidlus, kas garantiiremont, mida teostab kaupade Eesti edasimüüja välismaise tootja või müüja huvides, saades selle eest tasu, on käsitletav teenusena või kahju hüvitamise erivormina. Maksuhaldur on olnud seisukohal, et tegemist on teenusega, kuna tehakse tööd vallasasjaga ning sellest lähtuvalt oli varem kehtinud seaduse alusel tegemist Eestis tekkinud käibega, kui kaup jäi Eestisse. Selle tagajärjeks oli käibemaksu tagastamise protseduuri pidev rakendamine.⁶¹ Uue seaduse alusel rakendub kirjeldatud olukorrale B2B reegel, kuna määravaks asjaoluks on tehingu osapooled ning oluline ei ole, kas vallasasi toimetatakse pärast töö tegemist Eestist välja või mitte. Seega maksustatakse teenus Eestis 0%-lise käibemaksumääraga ning enam ei ole vaja rakendada käibemaksu tagastamise protseduuri.

Vahendusteenuse puhul, mida osutatakse maksukohustuslasele ja ühendusevälise riigi ettevõtjale, rakendatakse samuti üldreegit, mille kohaselt maksustatakse teenus saaja asukohas. Üldjuhul vahendusteenuse osutamise koht ei muutu, kuna juba varem kehtinud seaduse alusel sõltus vahendamisteenuse maksustamine teenuse saajast. Muudatus puudutab enim vahendusteenuse osutamise koha määramist teenuse osutamisel ühendusevälise riigi ettevõtjale.⁶²

Lõputöö autori arvates lihtsustab uus reegel küll käibemaksuarvestust, kuid samas võib praktikas probleeme tekitada üldreegli rakendamine, mis puudutab teenuse osutamist maksukohustuslasele. Küsimuseks on, kuidas teha kindlaks, et teenuse saaja on tõepoolest teise riigi maksukohustuslane. Nii võib juhtuda, et näiteks Soome maksukohustuslane on lähetusel Eestis ning soovib oma autot pesta mõnes Eesti autopesulas, seega tuleks arve väljastada 0%-lise käibemaksumääraga. Oluline on kindlaks teha, et isik on maksukohustuslane ning seeläbi vältida juhtumeid, kus mittemaksukohustuslased, kasutades ära uusi põhimõtteid, saavad osta teenust ilma käibemaksuta.

⁶¹ Veide, „Ettevalmistamisel olevad käibemaksuseaduse muudatused“, *supra nota* 52, lk 36.

⁶² Riigikogu XI koosseisu eelnõu nr 551 SE seletuskiri, *supra nota* 53, lk 7.

Suurbritannia maksuamet (HM Revenue & Customs) on oma kodulehel kättesaadavaks teinud juhendi, millest tuleks lähtuda, kui teenust osutatakse teisele maksukohustuslasele. Üldjuhul loetakse juhendi järgi piisavaks tõendiks kehtivat käibemaksukohustuslase numbrit ning esmajärjekorras tulekski nõuda selle esitamist. Kui aga teenust ostev isik käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit ei esita, võib kasutada alternatiivseid tõendeid. Sellisteks tõenditeks peetakse näiteks maksuameti poolt väljastatud kirjalikku tõendit või teisi ärilisi dokumente, mis viitavad kliendi tegevuse iseloomule. Juhendis on lisatud, et sellised tõendid tuleb säilitada. Kliente, kes ei suuda tõestada, et nad tegelevad ettevõtlusega, tuleks lugeda mitte ettevõtlusega tegelevateks isikuteks.⁶³ Seega lasub Suurbritannia maksuameti juhendi kohaselt tõendamiskoormus teenuse saajal.

Lõputöö autori hinnangul oleks sarnase juhendi väljatöötamine vajalik ka Eestis. Juhendis tuleks välja tuua, milliseid tõendeid loetakse piisavaks, et välisriigi isikut kohelda maksukohustuslasena. Suurbritannia juhendis ei ole käsitletud kolmandate riikide ettevõtjaid. Autori arvates oleks oluline käsitleda ka ühenduseväliste ettevõtlusega tegelevate isikute tuvastamist. Kuna kolmandatest riikidest pärit ettevõtjate puhul ei ole oluline, et nad oleksid registreeritud maksukohustuslasena, on nende puhul isiku tuvastamine mõnevõrra erinev EL-i liikmesriikide isikutest. Kuna juhendi näol ei oleks tegemist kohustava, vaid pigem maksumaksjat abistava materjaliga, millel oleks soovituslik iseloom, leiab töö autor, et antud juhend võiks olla sarnaselt Suurbritanniale koostatud pädevate ametnike poolt ning maksumaksjale kättesaadavaks tehtud Maksu- ja Tolliameti kodulehel.

Antud alapeatükis selgus, et uue teenuste maksustamise üldreegli kohaselt on määravaks teenuse saaja staatus. Kui teenuse saajaks on teise liikmesriigi maksukohustuslane või kolmandast riigist pärit ettevõtlusega tegelev isik, maksustatakse teenus saaja asukohas. Teenuse käibe koha tekkimise reeglite muutmise eesmärgiks oli teenuste maksustamisel minna üle sihtkohamaa põhimõttele. Samuti lihtsustab uus üldreegel käibemaksuarvestust. Kuigi uus reegel täidab autori hinnangul oma eesmärgi, on vajalik täienduste tegemine tehingupartneri isikut tuvastada aitava juhendi väljaandmise näol.

⁶³ H&M Revenue and Customs, „Place of supply of services“ (2010) <http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&id=HMCE_PROD1_029955&propertyType=document#P49_7184> (21.03.2010).

2.2. Teenused, mis maksustatakse erandite alusel

Eelmises alapeatükis kirjeldatud teenuste maksustamise üldreeglit saab kohaldada vaid juhul, kui pole rakendatav ükski erand. Käesolevas peatükis antakse ülevaade nimetatud eranditest. Tuuakse välja erinevused ja sarnasused uue ja vana seaduse vahel ning hinnatakse, kas teenuse käibe tekkimise koht on sama KMS-is sätestatud uute põhimõtete ja direktiiviga 2008/8/EÜ kehtestatud muudatuste alusel.

Erandid põhireeglile on sätestatud KMS § 10 lg 2, 4 ja 5. Nimetatud paragrahvi lg 2 asuvad erisätted võib jagada kahte rühma:

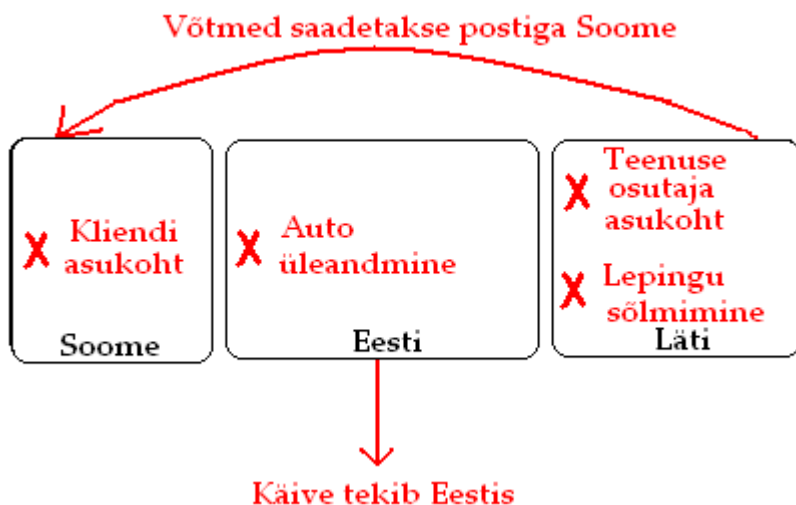
- 1) erandid, mille rakendamisel ei oma teenuse saaja käibemaksustaatus tähtsust;
- 2) erandid, mida rakendatakse B2C tehingute puhul.⁶⁴

Erisätete hulka, mida rakendatakse, **sõltumata kliendi staatusest**, kuulub muuhulgas lühiajaline transpordivahendi rent. Lühiajalise rendi korral maksustakse teenus transpordivahendi kliendile üleandmise kohas. Seega kuulub lühiajaline transpordivahendi rent maksustamisele Eestis, kui sõiduk antakse üle Eestis. Nimetatud põhimõte on sätestatud KMS § 10 lg 2 p 6. Seejuures ei ole oluline, kes on üleandja ning kes teenuse saaja. Rahandusministeeriumi poolt koostatud seletuskirjast selgub, et lühiajalise rendi puhul on maksustamise kohaks koht, kus transpordivahend kliendi käsutusse üle antakse, mitte koht, kus toimub lepingu vormistamine või näiteks transpordivahendi võtmete üleandmine. KMS § 10 lg 7 kohaselt on rent lühiajaline, kui selle kestuseks on kuni 30 kalendripäeva. Erand kehtib laevade puhul, mil nimetatud ajavahemik võib ulatuda kuni 90 kalendripäevani.

Illustreerimaks eeltoodut, toob töö autor näite lühiajalisest transpordivahendi rendileandmisest. Soome kodanik soovib külastada Balti riike ja rendib selleks auto Läti ettevõttelt. Rendi pikkuseks on 21 kalendripäeva. Rendileping sõlmitakse Lätis ning võtmed saadetakse posti teel Soome. Auto on isikule jäetud Tallinna Sadamasse. Antud juhul on käibe tekkimise kohaks Eesti, kuna isik asub masinat kasutama Eestis (vt joonis 1). See omakorda tähendab, et autot rental Läti ettevõttel tekib KMS § 19 lg 3 alusel kohustus ennast Eestis maksukohustuslasena

⁶⁴ Veide, „Ettevalmistamisel olevad käibemaksuseaduse muudatused“, *supra nota* 52, lk 35.

registreerida. Käibe tekkimise kohaks oleks Eesti ka juhul, kui autot rendiks Soome maksukohustuslane.



Joonis 1. Käibe tekkimise koht transpordivahendi lühiajalise rendi korral⁶⁵

Direktiivi 2008/8/EÜ artikli 56 punkti 2 kohaselt loetakse lühiajaliseks rendiks veovahendite jätkuvat valdamist või kasutamist ajavahemikul, mis ei ole pikem kui 30 päeva ja laevade puhul ajavahemikul, mis ei ole pikem kui 90 päeva. Oluline on tähelepanu pöörata asjaolule, et direktiivis, erinevalt seadusest, kasutatakse väljendit jätkuv valdamine (*continuous possession or use*).⁶⁶ Töö autori arvates, võib see kaasa tuua olukordi, kus sisuliselt on tegemist pikaajalise rendiga, kuid KMS-i alusel klasifitseerub rent lühiajaliseks. Järgnevalt kirjeldab autor nimetatud probleemi lähemalt.

Euroopa Komisjoni käibemaksukomitee on tööpaberis nr 614 käsitlenud mõistet jätkuv valdamine. Nimetatud mõiste annab võimaluse rendi kestvuse ümberhindamiseks, kui sõlmitakse samade osapoolte vahel sama sõiduki kasutamiseks järjest kaks või enam lepingut. Tööpaberi kohaselt tuleb kaks või enam lühiajalist rendilepingut ümber hinnata pikaajaliseks rendiks, kui nende sõlmimise vahele jääb kaks või vähem päeva, sest sellisel juhul on tegemist transpordivahendi jätkuva valdamisega, mis ületab 30 päeva piiri.⁶⁷

⁶⁵ Autori koostatud.

⁶⁶ Council directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, OJ 2008 L 44/11, 20.02.2008, art 56.

⁶⁷ Value added tax committee (Article 398 of directive 2006/112/EC), Working Paper No 614 Final, Brussels 12.11.2009, kättesaadav EL-i kodulehelt <<http://europa.eu>> (03.01.2010).

Euroopa Komisjoni käibemaksukomitee seletuste kohaselt tuleb rendi kestuse esialgsel hindamisel lähtuda sõlmitud lepingust, seejuures lähevad aga arvesse ka kõik suulised või varjatud kokkulepped ning lepingust vaadatakse mööda, kui ilmnevad faktid, mis selle ümber lükkavad. Seega tuleb rendi pikkust hinnata tegelike asjaolude järgi. Lisaks on tööpaberis ette nähtud, et ümberhindamist ei toimu, kui muutus on tingitud vääramatust jõust.⁶⁸

Kehtivas KMS-is on selgelt välja toodud ajavahemik, mille alusel on võimalik eristada pika- ja lühiajalist renti. Seadus ei sätesta aga ajavahemikku, mis peaks jääma kahe lepingu sõlmimise vahele, et renti saaks pidada lühiajaliseks, samuti ei sisalda KMS § 10 lg 7 mõistet „jätkuv valdamine“. Seega ei anna seadus alust lepingute ümberhindamiseks. Nii võib praktikas tekkida olukordi, kus soovitakse vältida maksustamist teenuse saaja järgi ning seepärast sõlmitakse mitu lühiajalist rendilepingut ühe pikaajalise asemel.

Tuginedes eeltoodule, leiab lõputöö autor, et seaduses tuleks kindlaks määrata konkreetne ajavahemik, mille jooksul kahe samasisulise lepingu sõlmimine võib kaasa tuua rendi muutumise lühiajalisest pikaajaliseks. Nimetatud ajavahemik võiks lõputöö autori hinnangul sisalduda KMS § 10 lg 7. Hetkel kehtivas redaktsioonis koosneb § 10 lg 7 vaid ühest punktist, milles on sätestatud ajavahemik, mille jooksul loetakse renti lühiajaliseks. Seega tuleks nimetatud lõikele lisada teine punkt. Töö autori ettepanekul võiks § 10 lg 7 p 2 olla sõnastatud järgmiselt: kui samade lepingupoolte vahel sõlmitakse sama transpordivahendi lühiajaliseks rendile andmiseks järjestikku kaks või enam lepingut ning nende lepingute alusel ette nähtud rendiperioodide vahele jääb kaks või vähem päeva, hinnatakse erinevad lepingud üheks pikaajaliseks lepinguks.

Muudetud käibemaksuseaduses on otseselt välja toodud restorani- ja toitlustusteenuse osutamise koht. Nimetatud teenused kuuluvad samuti erandite esimesse rühma, mille puhul kliendi käibemaksustaatus tähtsust ei oma. Restorani- ja toitlustusteenuse osutamise koht on Eesti, kui sellist teenust osutatakse Eestis. Erandiks on rahvusvahelist reisi teostava vee- ja õhusõiduki pardal või rongis osutatud teenused.⁶⁹ Kuigi varem kehtinud seadus restorani- ja toitlustusteenust konkreetselt ei nimetanud, oli nende käibe tekkimise kohaks siiski Eesti, kuna tegemist on

⁶⁸ Value added tax committee (Article 398 of directive 2006/112/EC), Working Paper No 614 Final, ibid.

⁶⁹ Tulvik, E. "Teenuse käibe tekkimise koha uued reeglid: Euroopa Komisjoni selgitused", *Maksumaksja* (2009) nr 12, 32-34, lk 33.

füüsiliselt Eesti territooriumiga seotud tegevusega.⁷⁰ KMS § 10 lg 2 p 5 kohaselt on reisijale laeva või õhusõiduki pardal või rongis osutatava toitlustusteenuse käibe tekkimise koht reisijateveo lähtekoht.

Seega maksustatakse nimetatud toitlustusteenus Eestis kõikide ühenduse territooriumil toimuvate reise osas, mille algpunkt on Eesti. Maksustamisel siiski muudatust ei toimu, kuna sarnaselt varem kehtinud seadusele, on KMS § 15 lg 4 p 2 kohaselt rahvusvahelise reisi ajal laeval või õhusõidukil reisijale osutatav reisiks vajalik teenus maksustatud 0%-lise käibemaksumääraga. See tähendab, et toitlustamine rongireisi ajal, kui selle käibe tekkimise kohaks on Eesti, on maksustatud 20%-lise käibemaksumääraga.

Nimetatud reegli kohaldamisel on oluline, et tegemist oleks ühenduse territooriumil toimuva reisijateveoga. Seaduse § 10 lg 4 ei ole sätestatud, kuidas maksustatakse reisijale laeva või õhusõiduki pardal või rongis osutatava toitlustusteenuse, kui neid teenuseid osutatakse kolmandas riigis. Siinkohal on abi Rahandusministeeriumi seletuskirjast, mille kohaselt ühendusevälisest riigist Eestisse suunduval vee- või õhusõiduki pardal või rongis osutatava restorani- ja toitlustusteenuse osutamise koht on Eestis toimuva veo osas Eesti⁷¹. Seega, kui teenust osutatakse ainult välisriigis, ei ole Eesti sellise teenuse osutamise kohaks.

Töö autori arvates ei tohiks tekitada raskusi arusaamine, mida mõeldakse restoraniteenuse all, küll aga võib tekkida raskusi toitlustusteenuse mõiste sisustamisega. Nimetatud mõiste on lai ning võib hõlmata mitmeid erinevaid tegevusi. Eesti seadusest antud küsimuse lahendamisel abi ei ole, samuti ei ole Rahandusministeeriumi seletuskirjas lahti seletatud, mida mõeldakse toitlustusteenuse mõiste all.

Toitlustusteenuse mõiste on lahti seletatud Euroopa Komisjoni käibemaksukomitee tööpaberis nr 614. Nimetatud tööpaberi kohaselt on toitlustusteenus erinevate elementide ja toimingute kogum, milles domineerivad teenused ning nendest teenustest on toidu ja joogi pakkumine vaid üheks komponendiks. Käibemaksukomitee seletuste kohaselt on restorani- ja toitlustusteenuse põhiliseks erinevuseks see, et restoraniteenust osutatakse teenusepakkuja asukohas ning toitlustusteenuseks kvalifitseerumise eelduseks on asjaolu, et teenusepakkuja ei osuta teenust oma

⁷⁰ Kägi, *et al*, *Maksuviidad 2010*, *supra nota* 46, lk 24.

⁷¹ Riigikogu XI koosseisu eelnõu nr 551 SE seletuskiri, *supra nota* 53, lk 6.

asukohas. Toodud on näidisloetelu tegevustest, mis ei kvalifitseeru aga kummagi nimetatud teenuse alla. Sellised teenused on järgmised:

- 1) üksnes valmistatud või valmistamata toidu pakkumine, st toidu pakkumine ilma lisateenusteta (kaasamüüdav toit restoranidest, toidupoodidest vms);
- 2) teenused, mis koosnevad vaid toidu valmistamisest või transpordist;
- 3) üldiselt teenused, mis koosnevad toidu valmistamisest ja kohaletoimetamisest, sisaldamata muid teenuseid.⁷²

Kirjeldatud teenuste puhul on tegemist kauba müügiga. Kui aga toidu ja joogi müüb isikule üks ettevõtte ning lisateenuseid pakub kliendile teine ettevõtte, tuleb neid tehinguid vaadelda eraldi ning maksustada vastavalt nende olemusele.⁷³

Seega, toetudes eeltoodule, kui Valkas asuv füüsiline isik läheb lõunat sööma mõnda Valga restorani, tuleks see nii direktiivi kui ka kehtiva KMS-i alusel maksustada restoraniteenusena, mille käibe tekkimise koht on Eesti. Kui sama isik tellib lõuna samast restoranist oma asukohta Valkas, on direktiivi kohaselt tegemist kauba müügiga, mitte teenuse pakkumisega. Kuna toitlustusteenus on kehtivas KMS-is sisustamata mõiste, võiks antud näite puhul arvata, et tegemist on toitlustusteenusega, mille käibe tekib Lätis. Direktiivi kohaselt klassifitseeruks see aga kaugmüügi alla.

Lõputöö autori hinnangul tuleks KMS-i § 10 lisada lg 9, mille sõnastus oleks järgmine: toitlustusteenus on erinevate elementide ja toimingute kogum, mida teenusepakkuja ei osuta oma asukohas. Toitlustusteenuses domineerivad teenused ning nendest teenustest on toidu ja joogi pakkumine vaid üheks komponendiks.

Kolmandaks teenuseks, mis kuulub erandite esimesse rühma, on KMS § 10 lg 2 p 2 sätestatud kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenus või messi või näitusega seotud teenuse osutamine. Nimetatud teenuste käibe tekkimise koht on Eesti, kui neid teenuseid osutatakse Eestis. Võrreldes varasemaga, on täpsustusena lisatud nimetatud teenuste loetellu ka messide ja näituste korraldamine, mis on direktiivis eraldi välja toodud. Samuti nimetab direktiiv

⁷² Value added tax committee (Article 398 of directive 2006/112/EC), Working Paper No 614 Final, *supra nota* 67.

⁷³ Tulvik, "Teenuse käibe tekkimise koha uued reeglid: Euroopa Komisjoni selgitused", *supra nota* 69, lk 33.

ka loetletud kultuuriteenustega seoses kõrvalteenuste osutamise ning seepärast sisaldab muudetud sätte KMS-is alates 01.01.2010 ka kõrvalteenuseid.

Rahandusministeeriumi seletuskirjas täpsustatakse kõrvalteenuste mõistet, juhindudes direktiivist. Kõrvalteenustena on käsitletavat parkimise korraldamine ja riietehoid. Töö autor leiab, et probleemiks võib kujuneda asjaolu, et mõne aja möödudes on seletuskirja raske üles leida, samuti ei ole seletuskirjal kohustavat iseloomu. Seega on lõputöö autor arvamusel, et seletuskirjas toodud kõrvalteenuse mõiste täpsustus oleks vajalik, sarnaselt KMS § 10 lg 8 sätestatud kaubaveoga seotud kõrvalteenuste mõistele, seadusesse sisse tuua. Autorile jääb arusaamatuks, miks ühete teenuste puhul on peetud vajalikuks kõrvalteenuse mõiste sisustamine seaduses, teisel juhul on see aga seadusest välja jäetud.

Toetudes eeltoodule, leiab lõputöö autor, et KMS-i § 10 tuleks täiendada lg 10, mis oleks sõnastatud järgmiselt: kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenuse, messi või näitusega seotud kõrvalteenused on parkimise korraldamine ja riietehoid.

Neljandaks kuuluvad erandite esimesse rühma kinnisvaraga seotud teenused. Nimetatud teenuste maksustamine toimub KMS § 10 lg 2 p 1 alusel. Kinnisvaraga seotud teenuste maksustamise puhul kehtib varasemaga sama põhimõte ehk kui tegemist on Eestis asuva kinnisasjaga, tekib käive Eestis.

Viimane teenus, mille maksustamisel ei lähtuta kliendi käibemaksualasest staatusest, on reisijateveo teenus. KMS § 10 lg 2 p 3 kohaselt on käibe tekkimise kohaks Eesti, kui reisijateveo teenust, kaasa arvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu, osutatakse Eestis. Seega nimetatud teenuse puhul maksustamise põhimõtet muudetud ei ole.

Nagu eelpool nimetatud, moodustavad teise erandite grupi teenused, mille puhul rakendatakse erisätteid, kui teenust **osutatakse lõpptarbijale**. Seejuures ei ole oluline, kas lõpptarbija on pärit EL-ist või väljastpoolt seda.

Nii maksustatakse KMS § 10 lg 2 p 7 alusel töö Eestis asuva vallasasjaga, sealhulgas selle hindamine, Eestis, kui teenuse saajaks on lõpptarbija. (Vt ka pt 2.1.) Nimetatud põhimõtte kehtestamisel on lähtutud direktiivi 2008/8/EÜ artikli 54 punktist b, mille kohaselt on

vallasasjaga tehtava töö mittemaksukohustuslasele osutamise kohaks teenuse füüsilise osutamise koht.

Teenusteks, mis kuuluvad erandite teise rühma, on ka Eestis osutatava kaubaveoteenuse, kauba Eestist teise liikmesriiki vedamise teenuse ja Eestis kaubaveoga seotud kõrvalteenuse osutamine isikule, kes on lõpptarbija (kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik). Direktiiviga 2008/8/EÜ muudetud direktiivi 2006/112/EÜ artikli 49 kohaselt on kaubaveoteenuse mittemaksukohustuslasele osutamise kohaks koht, kus vedu toimub. Sama direktiivi artikli 50 kohaselt on ühendusesiseste kaubaveoteenuste mittemaksukohustuslastele osutamise kohaks veo lähtekoht.

Seega tekib Eestis osutatava kaubaveoteenuse ja sellega seotud kõrvalteenuse käive Eestis, kui teenust osutatakse mittemaksukohustuslasele. Samamoodi tekib käive Eestis, kui lõpptarbijale osutatakse kauba Eestist teise liikmesriiki vedamise teenust. Nimetatud põhimõtted on sätestatud KMS § 10 lg 2 p 8, p 9 ja p 10. Seejuures ei ole oluline, kes teenust osutab. Järelikult, kui Soome ettevõtte osutab nimetatud teenuseid Eestis Venemaal ettevõtlusega mittetegelevale isikule, on käibe tekkimise kohaks Eesti.

Viimaseks teenuseks, mis kuulub erandite teise gruppi, on vahendusteenuse osutamine lõpptarbijale. Sarnaselt varasemale on mittemaksukohustuslasele vahendamisteenuse osutamisel määravaks põhiteenuse osutamise koht.

KMS § 10 lg 4 on sätestatud teenused, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti. Selles lõikes sätestatud eraldi lahti kirjutada ei ole mõtet, kuna sisuliselt korratakse lõikes 2 sätestatud põhimõtteid, lihtsalt seekord on teenuse käibe tekkimise kohta määrav asjaolu seotud välisriigiga. Nii on näiteks Eesti ettevõtte poolt teostatavad lammutustööd Soomes maksustatavad Soomes, kuna tegu on välisriigis asuva kinnisasjaga.

KMS § 10 lg 5 on loetletud intellektuaalset tüüpi teenused, mis varem kehtinud seaduses olid nimetatud lg 2 p 1-9 ja p 14-16. Sellisteks teenusteks on muuhulgas reklaami-, konsultatsiooni-, raamatupidamis-, õigus-, info- ja finantsteenused. Lõike 5 punktid on erisäteteks siis, kui teenust osutatakse Eesti maksukohustuslase poolt ühendusevälise riigi lõpptarbijale ehk isikule, kes ei

tegele ettevõtlusega. Sarnaselt varasemale ei teki nimetatud teenuste käive Eestis, seega ei ole nende sätete puhul maksustamis põhimõtted sisuliselt muutunud ning täpsemat lahtikirjutamist siinkohal ei vaja.⁷⁴

Üldjuhul peavad liikmesriigid oma seaduse kooskõlla viima direktiivis kehtestatud teenuse käibe koha määramise reeglitega. Ometi on liikmesriikidel võimalik reegleid muuta, toetudes tarbimise tegelikule kohale (*effective use and enjoyment rule*). Nimelt võivad liikmesriigid direktiivi 2008/8/EÜ artikli 59a alusel ühendusest väljaspool asuvat teenuse osutamise kohta kohelda ühenduses asuva kohana, kui teenuste tegelik kasutamine ja neist kasusaamine toimub nende territooriumil. Reegel on vastupidiselt kohaldatav ühenduses asuvale teenuse osutamise kohale. Nimetatud reeglit võib rakendada järgmiste teenuste puhul:

- 1) teenused, mis alluvad B2B ja B2C üldreeglile;
- 2) lühiajalise transpordivahendi rent;
- 3) immateriaalsed teenused, mis on sätestatud artiklis 59, välja arvatud mittemaksukohustuslasele elektrooniliselt osutatavad teenused.⁷⁵ Artiklis 59 on muuhulgas nimetatud konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused, reklaami-, panga-, finants- ja kindlustustehingud ning personali rendileandmine.

Eelnev tähendab, et kui näiteks Eesti maksukohustuslane osutab reklaamiteenust Venemaa ettevõttele, kuid reklaam oleks suunatud Eesti tarbijatele, on KMS-i ning samuti käibemaksudirektiivi üldreegli alusel sellise teenuse käibe tekkimise koht Venemaal. Direktiiv annab Eestile aga õiguse sätestada erand, toetudes asjaolule, et kuna teenust reklaamitakse Eestis, eesmärgiga suunata Eesti tarbijaid valima selle Venemaa ettevõtte tooteid, toimub pakutud teenusest tegelik kasu saamine Eestis.

Üldjuhul on liikmesriigid neile antud õigust ka kasutanud. Senini ei ole nimetatud võimalust ühegi teenuse puhul rakendanud Belgia, Luxemburg, Poola, Slovakkia ning Eesti.⁷⁶

Lõputöö autori arvates on õigus, mille kohaselt saavad liikmesriigid teatud juhtudel otsustada, et teenuse käive tuleb lugeda tekkinuks nende territooriumil, vajalik. See aitab tagada sihtkohamaa

⁷⁴ Veide, „Ettevalmistamisel olevad käibemaksuseaduse muudatused“, *supra nota* 52, lk 36.

⁷⁵ Corput, W. „New EU VAT Rules Applicable from 1 January 2010“, *International VAT Monitor* (2010), No 1, 9-19, p 12.

⁷⁶ Corput, W. „New EU VAT Rules Applicable from 1 January 2010“, *ibid.*

põhimõtet ehk teenus tuleb maksustada EL-i liikmesriikides, kui teenuse tarbimine või sellest tegelik kasusaamine toimub ühenduse territooriumil.

Eelpool toodud kokku võttes võib öelda, et uuele teenuste maksustamise üldreeglile kehtivad erandid võib jaotada kahte rühma: esiteks erandid, mille rakendamisel ei oma teenuse saaja käibemaksustaatus tähtsust ning teiseks erandid, mida rakendatakse B2C tehingute puhul. Esimene rühm koosneb järgnevatest teenustest: kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenus või messi või näitusega seotud teenuse osutamine, samuti nende teenustega seotud kõrvalteenuse osutamine, kinnisvaraga seotud teenused, reisijateveo teenus, restorani- ja toitlustusteenus ning lühiajaline transpordivahendi rendile andmine. Teise rühma kuuluvateks teenusteks on töö Eestis asuva vallasasjaga, Eestis osutatav kaubaveoteenus ja vahendusteenuse osutamine lõpptarbijale. Lõputöö autori arvates vajaks täpsustamist lühiajalise transpordivahendi rendile andmisega seonduv põhimõte, samuti toitlustusteenuse mõiste ning kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenuse, messi või näitusega seotud kõrvalteenuse mõiste. Sellega tagataks KMS-i kooskõla direktiivi 2008/8/EÜ mõttega ning välditaks erinevaid tõlgendusi.

KOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärgiks oli võrdlevalt analüüsida enne ja pärast 01.01.2010 kehtinud teenuse käibe tekkimise koha reegleid. Eesmärgi saavutamiseks läbis lõputöö autor järgmised uurimisetapid: peatükis 1.1. käsitleti käibemaksu olemust ja mõistet, peatükis 1.2. anti ülevaade teenuse käibemaksuga maksustamisest kuni 31.12.2009, peatükis 2.1. kirjeldati alates 01.01.2010 kehtima hakanud teenuse käibe tekkimise koha määratlemise uut põhireeglit ja sellega seonduvat ning peatükis 2.2. käsitles autor uuele põhireeglile kehtivaid erandeid.

Esimeses alapeatükis selgus, et käibemaks on üldine tarbimismaks, mida iseloomustab kaudsus, võrdmõõdulisus, neutraalsus, mitmeastmelisus ja mittekumulatiivsus. Teenuseks loetakse ettevõtluse korras hüve osutamist või õiguse, sealhulgas väärtpaberi võõrandamist, mis ei ole kaup. Teenuse käive on teenuse osutamine ettevõtluse käigus ning selle omatarve. Teenuste ja kaupade vaba liikumise tagamiseks on vajalik käibemaksu harmoniseerimine EL-i tasandil. Kõige olulisemaks käibemaksualaseks direktiiviks on direktiiv 2006/112/EÜ.

Teises alapeatükis ilmnes, et KMS-i teenuste maksustamise üldreegli kohaselt maksustati kuni 31.12.2009 teenus Eestis, kui teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht, mille kaudu teenust osutati, asus Eestis. Samal ajal kehtisid mitmed erandid, mille puhul loeti teenuse käive tekkinuks osutamise kohas või teenuse saaja asukohas. Seega võib üldistada, et kehtinud seaduse kohaselt maksustati teenused üldjuhul lähtuvalt päritolumaa põhimõttest. Lõputöö autori hinnangul oli kehtinud teenuse käibe koha määratlemise reeglites orienteerumine maksumaksja jaoks keeruline ning seaduse muutmise vajalik. Seadus vajab muudatusi ka selleks, et üldreegel oleks kooskõlas sihtkohamaa printsiibiga.

Töö teise osa esimeses alapeatükis selgus, et uue teenuste maksustamise üldreegli kohaselt on määravaks teenuse saaja staatus. Kui teenuse saajaks on teise liikmesriigi maksukohustuslane või kolmandast riigist pärit ettevõtlusega tegelev isik, maksustatakse teenus saaja asukohas. Teenuse käibe koha tekkimise reeglite muutmise eesmärgiks oli teenuste maksustamisel minna üle

sihtkohamaa põhimõttele ning lihtsustada käibemaksuarvestust. Antud alapeatükis tegi autor ettepaneku juhendi väljatöötamiseks, mis aitaks maksumaksjat tehingupartneri isiku ja tema käibemaksualase staatuse tuvastamisel. Autori hinnangul võiks juhendi näol tegemist olla maksumaksjat abistava materjaliga, mille võiks kättesaadavaks teha Internetis Maksu- ja Tolliameti kodulehel.

Lõputöö viimases alapeatükis selgus, et uuele üldreeglile kehtivad erandid võib jaotada kahte rühma: esiteks erandid, mille rakendamisel ei oma teenuse saaja käibemaksustaatus tähtsust ning teiseks erandid, mida rakendatakse B2C tehingute puhul. Antud alapeatükis ilmnis mitmete täienduste tegemise vajalikkus KMS-i. Nimelt leidis autor, et täpsustamist vajaksid lühiajalise transpordivahendi rendile andmisega seonduvad põhimõtted, samuti tuleks sisustada kultuuriürituste korraldamisega seotud kõrvalteenuse ja toitlustusteenuse mõisted. Sellega seonduvalt tegi autor ettepanekud KMS-i täiendamiseks järgmiste lõigete ja punktiga:

- 1) § 10 lg 7 p 2: kui samade lepingupoolte vahel sõlmitakse sama transpordivahendi lühiajaliseks rendile andmiseks järjestikku kaks või enam lepingut ning nende lepingute alusel ette nähtud rendiperioodide vahele jääb kaks või vähem päeva, hinnatakse erinevad lepingud ümber üheks pikaajaliseks lepinguks;
- 2) § 10 lg 9: toitlustusteenus on erinevate elementide ja toimingute kogum, mida teenusepakkuja ei osuta oma asukohas. Toitlustusteenuses domineerivad teenused ning nendest teenustest on toidu ja joogi pakkumine vaid üheks komponendiks;
- 3) § 10 lg 10: kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenusega, messi või näitusega seotud kõrvalteenused on parkimise korraldamine ja riietehoid.

Lõputöö eesmärk täideti. Võrreldi analüüsivalt enne ja pärast 01.01.2010 kehtinud teenuse käibe tekkimise koha reegleid. Analüüsi tulemusena tegi autor ettepanekuid KMS-i täiendamiseks.

SUMMARY

The thesis is written on a subject „Determination of the place of supply of services in the law of value added tax“. The subject is relevant because the new rules that determine the place of supply of services came into force on 01.01.2010 and need to be explained. The thesis is written in Estonian and consists of 40 pages. The author has referred to 33 sources.

The aim of the diploma thesis is to compare the law of value added tax applied from 01.01.2010 with the law of value added tax which was in force until 31.12.2009. To achieve the aim the author:

- 1) gives an overview of the concept of value added tax;
- 2) describes the rules that regulated the taxation of services in the European Union until 31.12.2009;
- 3) analyses the rules that have regulated the taxation of services since 01.01.2010.

It appeared that according to the law in force until 31.12.2009 the basic rule for determining the place of supply of services was that services were taxed in Estonia if the service provider was located in Estonia. According to the new rule the most important matter determining the place of supply is the buyer. Services are taxed in Estonia if the buyer is a taxable person registered in Estonia or the services are supplied by a taxable person located in Estonia to a nontaxable person who is the final consumer.

As a result of the diploma thesis the author has made following proposals: Tax and Customs Board should create an instruction how to identify whether someone is a business customer or a consumer; the law of value added tax should include a provision which states the duration between two or more contracts for the hiring of the same means of transport for the assessment of whether the second contract is regarded as short term or not; the law of value added tax should include provisions that explain the concept of catering and the concept of ancillary services relating to cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar activities.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Advokaadibüroo Pandekt OÜ, *Tulu- ja käibemaks 2009. Kommenteeritud muudatused* (Tallinn, 2009).

Corput, W. „New EU VAT Rules Applicable from 1 January 2010“, *International VAT Monitor* (2010), No 1, 9-19.

Council directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, OJ 2008 L 44/11, 20.02.2008.

Elling, T. „Käibemaksuseaduse muudatused 2010. aastal“, *Eesti Majanduse Teataja* (2010) nr 1, lk 48-53.

Elling, T. „Reisiteenuse maksustamise erikord, reisijate- ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitusteenuse maksustamine“, *Eesti Majanduse Teataja kaasanne „Käibemaks“* (2007).

Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT 2006 nr L 347/1, 11.12.2006.

Euroopa Nõukogu Direktiiv 2008/8/EÜ, 12. veebruar 2008, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga, ELT 2008 nr L 44711, 20.02.2008.

Euroopa Ühenduste Komisjon versus Luksemburgi Suurhertsogiriik, kohtuasi nr C-69/92, otsus 17.11.1993, Euroopa Kohtu lahendid 1993, lk I-05907.

H&M Revenue and Customs, „Place of supply of services“ (2010)
<http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true

&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&id=HMCE_PROD1_029955&propertyType=document#P49_7184> (21.03.2010)

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

KPMG, *Maksudäsiraamat 2. Kaudne maksustamine* (Äripäeva kirjastus, 2009).

Kägi, K., Valge, R., Kallasmaa S., Vetevoog, K., *Maksuviidad 2009* (Äripäeva kirjastus, 2009).

Kägi, K., Valge, R., Oru, E., Vetevoog, K., *Maksuviidad 2010* (Äripäeva kirjastus, 2010).

Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I 2009, 56, 376.

Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I 2008, 58, 324.

Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I 2009, 46, 307.

Lang, M., Lelz, P., Kristoffersson, E. *Value Added Tax and Direct Taxation: Similiarities and Differences* (Netherlands: IBFD, 2009).

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

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

Levob Verzekeringen BV ja OV Bank NV versus Staatssecretaris van Financiën, kohtuasi nr C-41/04, ECJ, otsus 27.10.2005, Euroopa Kohtu lahendid 2005, lk I-09433.

Maksu- ja Tolliamet „Teenuse käibe tekkimise koht ja maksustamine“ (2009)
<<http://www.emta.ee/index.php?id=3340#ankur6>> (25.02.2010).

Nurk, A. „Teenuse käibemaksustamine“, *Maksumaksja* (2005), nr 3, kättesaadav Internetis <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=57>> (28.08.2010).

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

RAL (Channel Islands) Ltd ja teised versus Commissioners of Customs & Excise, kohtuasi nr C-452/03, ECJ, otsus 12.05.2005, kättesaadav andmebaasist EUR-Lex <http://eur-lex.europa.eu/RECH_naturel.do> (21.01.2010).

Riigikogu XI koosseisu eelnõu nr 551 SE seletuskiri, koostatud 01.06.2009, kättesaadav riigikogu kodulehel <www.riigikogu.ee> (03.01.2010).

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

Terra, B. J. M, Wattel, J. P. *European Tax Law*, fourth edition (Deventer: Kluwer, 2005).

The Shared Services & Outsourcing Network, „New VAT Rules on Place of Supply of Services“ (2009)

<http://www.ssonetwork.com/topic_detail.aspx?id=5526&utm_source=ssonetwork.com&utm_medium=SMO&utm_campaign=BXCHANGE&utm_content=02_09_2010&mac=SSON_BUSWE EK_SMO_2010> (01.03.2010).

Tulvik, E. ”Teenuse käibe tekkimise koha uued reeglid: Euroopa Komisjoni selgitused”, *Maksumaksja* (2009) nr 12, 32-34.

Value added tax committee (Article 398 of directive 2006/112/EC), Working Paper No 614 Final, Brussels 12.11.2009, kättesaadav EL-i kodulehelt <<http://europa.eu>> (03.01.2010).

Value added tax committee (Article 398 of directive 2006/112/EC), Working Paper No 634 Final, Brussels 12.11.2009, kättesaadav EL-i kodulehelt <<http://europa.eu>> (03.01.2010).

Veide, A. „Ettevalmistamisel olevad käibemaksuseaduse muudatused“, *Maksumaksja* (2009), lk 34-37.

Veide, A. "Euroopa Liidu arengud käibemaksu vallas IV", *Maksumaksja* (2008), nr 1, kättesaadav Internetis
<<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=682>> (28.03.2010).