

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Ave Rego

**KAUBAVEOTEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE
EUROOPA LIIDUS ENNE JA PÄRAST 01.01.2010**

Lõputöö

Juhendaja:
Tõnis Elling, Bac

Tallinn 2010

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2010
Töö pealkiri: „Kaubaveoteenuste käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus enne ja pärast 01.01.2010“.	
Töö autor: Ave Rego	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal „Kaubaveoteenuste käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus enne ja pärast 01.01.2010“. Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 41 leheküljest (sisuline osa 39 lehekülge, lisad 2 lehekülge). Lõputöö koostamisel on kasutatud 52 allikat. Teema on aktuaalne, sest direktiivi 2006/112/EÜ muudatused hakkasid Eestis kehtima alates 2010. aasta esimesest jaanuarist ja seega pole paljud maksumaksjad veel uue regulatsiooniga kohanenud.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida veoteenuste käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus enne ja pärast 01.01.2010, mille tulemusel valmib juhendmaterjal käibemaksuseaduse rakendamiseks. Selleks, et töö eesmärki saavutada:</p> <ol style="list-style-type: none">1) antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest;2) antakse ülevaade teenuse mõistest ja maksustamisest Euroopa Liidus;3) analüüsitakse võrdlevalt veoteenuste käibemaksuga maksustamist enne ja pärast 2010. aastat. <p>Töös kasutatakse andmekogumismeetodit, täpsemalt kirjanduse ja õigusaktide analüüsi ning neljandas alapeatükis teostatakse võrdlev ajalooline analüüs.</p> <p>Autor käsitles kaubaveoteenuste maksustamisega seotud probleeme ja töö tulemusena tegi ettepaneku täiendada käibemaksuseaduse § 10 lg 8 ja töötas välja juhendmaterjali kaubaveoteenuste maksustamise selgitamiseks.</p>	
Võtmesõnad: käibemaks, kaubaveoteenus, veoga seotud kõrvalteenused, teenuse osutamine, teenuse käibe tekkimise koht, maksustamine	
<i>Keywords: value added tax, supply of the transport of goods, ancillary transport activities, supply of services, place of supply of services, taxation</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor:	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja:	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1. TEENUSE MÕISTE JA MAKSUSTAMINE KÄIBEMAKSUGA	6
1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus	6
1.2. Teenuse mõiste ja maksustamine Euroopa Liidus.....	13
2. KAUBAVEOTEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE KUNI 2009. AASTANI JA ALATES 2010. AASTAST	20
2.1. Kaubaveoteenuste käibemaksuga maksustamine kuni 2009. aastani	20
2.2. Kaubaveoteenuste käibemaksuga maksustamine alates 2010. aastast.....	26
KOKKUVÕTE.....	35
SUMMARY	37
VIIDATUD ALLIKAD.....	38
LISA: KAUBAVEOTEENUSTE MAKSUSTAMISE JUHENDMATERJAL.....	41

SISSEJUHATUS

Lõputöö teema on „Kaubaveeteenuste käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus enne ja pärast 01.01.2010“. Teema valikul lähtus autor sellest, et 2009. aastal muudeti erinevate teenuste käibemaksuga maksustamise põhimõtteid nii Euroopa Liidus kui ka Eestis. Muutunud on olulised põhimõtted, kuidas ja millise määraga tuleb nüüd kaubaveeteenuseid maksustada. Kõikidele praktikas tekkinud küsimustele seaduse tekstist vastust ei leia. Autor juhib tähelepanu sellele, et lõputöös käsitletakse kaubaveeteenuseid ja kaubaveoga seotud kõrvalteenuseid koos, kuigi neid töös alati eraldi välja ei tooda.

Teema on aktuaalne, sest direktiivi 2006/112/EÜ muudatused hakkasid Eestis kehtima alates 2010. aasta esimesest jaanuarist. Samuti ei ole tehtud muudatusi Sisekaitseakadeemias teadustöö raames veel analüüsitud.

Probleem seisneb selles, et käibemaksuseaduse uues redaktsioonist ei leia vastuseid paljudele praktikas esile kerkinud lahendamist vajavatele situatsioonidele. Probleemid tekivad näiteks liimesriikidevahelise kaubaveeteenuste maksustamisel ja kaubaveeteenustega seotud kõrvalteenuste mõiste määratlemisel. Liikmesriikide vahelise kaubaveeteenuse puhul võib näitena tuua olukorra, kui Eesti maksukohustuslane osutab Eesti eraisikule kaubaveeteenust teisest liikmesriigist Eestisse. Kaubaveeteenustega seotud kõrvalteenuste loetelu on antud käibemaksuseaduses ammendavalt, aga autori arvates vajab see loetelu täiendamist.

Lõputöö eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida kaubaveeteenuste käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus enne ja pärast 01.01.2010, mille tulemusel valmib juhendmaterjal käibemaksuseaduse rakendamiseks. Selleks, et töö eesmärki saavutada:

1. antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest;
2. antakse ülevaade teenuse mõistest ja maksustamisest Euroopa Liidus;
3. analüüsitakse võrdlevalt veeteenuste käibemaksuga maksustamist enne ja pärast 2010. aastat.

Töös kasutatakse andmekogumismeetodit, täpsemalt kirjanduse ja õigusaktide analüüsi, et välja selgitada ja analüüsida erinevaid kirjandusallikaid, mis sobiks lõputöö kirjutamiseks. Teostatakse ka võrdlev ajalooline analüüs, mis tähendab, et autor loob kogutud materjalide vahelise võrdluse ja seejärel analüüsib erinevaid käibemaksuseaduse redaktsioone.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kahte alapeatükki. Esimene peatükk käsitleb teenuste maksustamist käibemaksuga. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade käibemaksust ja selle olemusest, tuuakse välja käibemaksu tunnused, üldpõhimõtted ja ajalooline kujunemine. Teises alapeatükis antakse ülevaade teenustest ja nende maksustamisest Euroopa Liidus, sealhulgas kirjeldatakse teenuste käibe tekkimise koha reegli muutumist alates 2010. aastast.

Teine peatükk käsitleb kaubaveoteenuste ja kaubaveoga seotud kõrvalteenuste maksustamist kuni aastani 2009 ja alates aastast 2010. Maksustamise erisuste lihtsamaks välja toomiseks vaadeldakse kõigepealt kolmandas alapeatükis veoteenuste maksustamist kuni 2009. aasta lõpuni. Neljandas alapeatükis kirjeldatakse maksustamist alates 2010. aasta algusest kehtivate uute reeglite järgi ja samaaegselt analüüsitakse võrdlevalt eelnevalt veoteenuste maksustamisel kehtinud põhimõtetega. Viimases alapeatükis kirjeldatakse lühidalt ka osutatud teenuste deklareerimist ja kajastamist ühendusesisese käibe aruandel ning viimasega seotud muudatusi.

Kaubaveoteenuste käibemaksuga maksustamist on Sisekaitseakadeemia finantskolledžis lõputöö raames käsitlenud Katrin Lehtveer. Küll aga ei kattu käesoleva töö probleemistik ühelgi juhul 2008. aastal kirjutatud lõputöö „Kaubaveoteenuste käibemaksuga maksustamise aktuaalsed probleemid“ sisuga.

Lõputöös kasutatakse nii eesti kui ka inglisekeelset erialakirjandust, Eesti Vabariigi seadusi ja Euroopa Liidu direktiive, samuti asjakohaseid Euroopa Kohtu lahendeid.

1. TEENUSE MÕISTE JA MAKSUSTAMINE KÄIBEMAKSUGA

1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus

Esimeses alapeatükis tutvustab autor sissejuhatavalt käibemaksu mõistet ja selle olemust, et anda erinevate käibemaksualaste teadmistega isikutele käibemaksust üldistav ülevaade. Selleks toob autor välja käibemaksu tunnused, kirjeldab käibemaksu põhimõtteid ning tutvustab käibemaksu kujunemisprotsessi nii Euroopa Liidus kui ka Eestis.

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Käibemaks on objektiivne maks, mis tähendab, et maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Lisaks on käibemaks ka perioodiline maks – Eestis maksustamisperioodiks üks kuu, Euroopa Liidus lubatakse ka kuni aastaseid perioode.¹ Kuna käibemaksukohustuse kandja (tarbija) ja maksu tegelik maksja (ettevõtja) ei lange kokku, siis nimetatakse käibemaksu kaudseks maksuks². Administreerimise lihtsustamiseks on maksu arvestajaks ja kogujaks ning riigi ees tasujaks pandud müüja³.

Tarbimine maksustatakse käibe maksustamise kaudu. Selleks, et vabastada ettevõtjad käibemaksukohustusest, on käibemaks üles ehitatud lisandunud väärtuse maksu põhimõttele.⁴ Käibemaksu rakendamine lisandunud väärtuse maksuna (LVM) tuleneb Eestis käibemaksuseaduse §-st 1 lõikest 2. LVM-iga maksustatakse kaupade võõrandamist ning teenuse osutamist, kusjuures maksustamise objektiks on ostetud kaupadele ja teenustele omalt poolt lisatud väärtus. LVM-i arvutatakse järgmiselt: maksustamisperioodil maksustamisele kuuluvatelt tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaksust arvatakse maha samal maksustamisperioodil oma ettevõtluse jaoks kaupade ja teenuste ostmisel

¹ Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2009), lk 349.

² Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Äripäeva Kirjastus, 2007), lk 15.

³ Lasse Lehis ja Kaspar Lind, *Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 15.

⁴ Lehis, *Maksuõigus, supra nota* 1, lk 350.

teisele maksukohustuslasele tasumisele kuuluv maks – sisendkäibemaks⁵. Seega üht ja sama kaupa ning teenust ei maksustata mitmekordselt.

Järgnevalt käsitleb autor käibemaksu üldpõhimõtteid, mis on jaotatud kolmeks. Neist esimesena võib välja tuua tarbimismaksu põhimõtte. Käibemaksuga koormatakse tarbijat, kelleks võivad olla füüsilised isikud, mittetulundusühingud, sihtasutused, avalik-õiguslikud juriidilised isikud ning riik ja kohalikud omavalitsused tegevuses, kus nad ei müü ise kaupu ja teenuseid. Nagu mainitud, on ettevõtjad üldjuhul maksukogujaks. Tarbijaks võib neid pidada ainult siis, kui nad soetavad ettevõtlusega mitteseotud kaupu ja teenuseid või lõpetavad nende kasutamise ettevõtluses.⁶

Teiseks põhimõtteks on neutraalsuse printsiip, mis kehtib siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Selle tagamiseks on KMS-is ette nähtud ka erisused, näiteks maksuhalduri õigus suurendada omahinnast odavamalt müüdud kaupade ja teenuste maksustatavat väärtust, sisendkäibemaksu korrigeerimise reeglid jne.⁷

Viimaseks põhimõtteks on sihtkohamaa printsiip, mis tähendab, et maksustamine toimub üldjuhul selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbijaja. Seetõttu tuleb ka kaupade ja teenuste ekspordil rakendada nullmäära, mis tähendab, et eksportijale või välismaa ettevõtjale tuleb kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaks tagastada. Küll aga maksustatakse kaupade ja teenuste import.⁸

Tulles käibemaksu ajaloo juurde, võib märkida, et see ulatub kaugemale, sest kaupade või teenuste müügi käibelt võetavaid makse tunti juba antiikajal. Varasematel aegadel domineerisid üksikutelt kaupadelt või teenustelt võetavad maksud, kogu müügikäivet hõlmavad maksud tulid kasutusele alles 19.sajandil.⁹ Mõttele hakata siseturul toimuvat üldist kaubavahetust maksuga koormama, so lisama kõikide kaupade hinnale kohustusliku lisandina täiendav summa, mille realiseerija edastab riigile – nn käibemaks – tuli Euroopas

⁵ Paul Tammert, *Maksundus: õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele* (Tallinn: Aimwell, 2005), lk 302.

⁶ Lehis, *Maksuõigus, supra nota* 1, lk 354.

⁷ *Ibid*, lk 354-356.

⁸ Kägi ja Võimre, *Käibemaks, supra nota* 2, lk 15.

⁹ Lehis, *Maksuõigus, supra nota* 1, lk 352.

esimesena arvatavasti Hispaania kuninga nõunik hertsog Alva 1567. aastal, kes üritas leida kuningale uut tuluallikat, mis ei sõltuks kohalikust omavalitsusest.¹⁰

Lisandunud väärtuse maksu kehtestamise osas tegi esimesena ettepaneku Wilhelm von Siemens 1919. aastal Saksamaal.¹¹ Paar aastat hiljem USA-s tegi Thomas S. Adams ettepaneku kaotada ettevõtete tulumaks ja asendada see käibemaksuga. Vaatamata sellele, et kummagi mehe mõtteid siiski tervikuna ellu ei viidud, kogusid paljud riigid nende ettepanekutest ideid maksude kehtestamisel.¹²

Käibemaks, sellisena nagu me seda tänapäeval tunneme, on suhteliselt uus maks. Maks kehtestati lisandväärtuse maksuna esimesena Prantsusmaal 1954. aastal (*tax sur la valeur ajoutée*) ja ka siis veel ei vastanud see käesoleval ajal Euroopa Liidu liikmesriikides kehtiva lisandunud väärtuse maksu nõuetele. 1986. aastal hakati seda Prantsusmaal rakendama ka teenustele ning kohaliku maksuna jaekaubanduses.¹³ Alates 1968. aastast toimib lisandväärtuse maks kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides.¹⁴

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 tunnused sarnanevad liikmesriikide siseturgudega. 11. aprillil 1967. aastal võttis Euroopa majandusühenduse Nõukogu vastu Esimese¹⁵ ja Teise direktiivi¹⁶, et reguleerida liikmesriikide lisandunud väärtuse maksu seadusi.¹⁷ Sellega alustati liikmesriikide seniste tarbimismaksude süsteemi ühtlustamist.¹⁸

Majandusühenduse Nõukogu Esimese direktiivi preambulas on kirjas Euroopa Liidu asutamislepingu eesmärk – kehtestada majandusliidu raames ühisturg, kus oleks õiglane konkurents ja ühisturgu iseloomustavad tunnused oleksid sarnased kodumaisele turule. Taolise eesmärgi saavutamise eeldab liikmesriikides sellise lisandunud väärtuse

¹⁰ Tammert, *Maksundus*, supra nota 5, lk 253.

¹¹ Ben Terra and Julie Kajus, *A Guide to The European VAT Directives: Introduction to European VAT*, Volume 1 (International Bureau of Fiscal Documentation, 2008), p 279.

¹² Rahandusministeerium, „Käibemaksu ajalugu“ (2006), <www.fin.ee/index.php?id=280> (31.01.2010).

¹³ Ed V. Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting* (Washington: International Monetary Fund, 1996), p 164.

¹⁴ Kaspar Lind, „Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses“, *Juridica* (2001), nr 4, 242-251, lk 242.

¹⁵ Council Directive 67/227/ECC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 71, 14.04.1967.

¹⁶ Council Directive 67/228/ECC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 71, 14.04.1967.

¹⁷ Sirje Pulk, *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Tallinn: Juura 2001), lk 9.

¹⁸ Tammert, *Maksundus*, supra nota 5, lk 253.

maksustamist puudutava regulatsiooni kehtestamist, mis ei moonuta konkurentsi tingimusi ning ei takista kaupade ja teenuste vaba liikumist ühisel turul. Direktiivi vastuvõtmise ajal kehtinud seadusandlus ei rahuldanud nimetatud nõudmisi ja seetõttu oli vajalik saavutada õigusaktide kooskõlastamine, et välistada faktorid, mis võiks moonutada konkurentsitingimusi üksikutes riikides või Euroopa Liidus tervikuna.¹⁹

Uurimuste käigus selgus, et kumulatiivne maksustamine tuleb lõpetada ja on vaja luua ühtne lisandunud väärtuse maksustamise süsteem. See süsteem pidi toimima lihtsamalt ja erapooletumalt juhul, kui maksu kehtestamine leiab aset üldisel viisil ning seda rakendatakse nii tootmise, jaotamise kui ka teenuse osutamise staadiumis. Liikmesriikide huvides tuli vastu võtta ühtne lisandunud väärtuse maksu süsteem, mis kehtiks ka jaekaubanduses. Vältimaks rakenduslikke ja poliitilisi raskusi, peeti vajalikuks uus süsteem sisse viia järk-järgult.²⁰

Esimese direktiivi kohaselt pidid liikmesriigid müügi maksu süsteemi asendada 1. jaanuariks 1970 lisandunud väärtuse maksu süsteemiga. Direktiivi kohaselt on lisandunud väärtuse maksustamise süsteemi printsiibiks kaupade ja teenuste tarbimise üldise maksu kehtestamine täpses proportsioonis toodete ja teenuste hinnaga ning seda sõltumata tehingute arvust, mis toimuvad tootmise ja jaotamise protsessis enne maksukohustuse tekkimist. Direktiivis sätestati, et lisandunud väärtuse maksuna tasumisele kuuluv summa arvutatakse kahe maksusumma vahena – kaupade ja teenuste hinnalt arvestatud maksust arvatakse maha kaupade ja teenuste soetamisel teisele ettevõtjale tasutud maks. Lisandunud väärtuse maksu tuli rakendada Esimese Direktiivi kohaselt kuni jaemüügi staadiumini (viimane kaasa arvatud).²¹

Teise direktiiviga alustati liikmesriikide seniste tarbimismaksude süsteemi ühtlustamist.²² Direktiivis defineeriti mõisted „riigi territoorium“, „kaupade käive“ ja „teenuste osutamine“. Sätestati, et maks tuleb arvutada kaupade ja teenuste käibelt ning kaupade importimisel kaupade tolliväärtuselt. Riigid pidid kehtestama standardmäära, mille suurusele piiranguid ei kehtestatud. Küll aga seati piirangud kaupade ja teenuste 0%-lise määraga maksustamise osas. Nähti ette, et kaupade importi tuleb maksustada sama maksumääraga, mis on kehtestatud sarnaste kaupade käibe riigi territooriumil.

¹⁹ Pulk, *Käibemaksu põhimõtted...*, *supra nota* 17, lk 9.

²⁰ *Ibid*, lk 9-10.

²¹ *Ibid*, lk 10.

²² Paul Tammert, *Maksudus: Õpik ülikooli mittejuriidiliste erialade üliõpilastele* (Tallinn: Aimwell, 2002), lk 248.

Maksudohustuslasele pandi kohustus pidada nõuetekohast raamatupidamist ning väljastada tehingupartneritele arveid, mille alusel arve saajad, kes on maksudohustuslased, saaksid kaupade ja teenuste ostmisel tasumisele kuuluva maksu maha arvata. Direktiiviga loodi ka mõned erireeglid väikeettevõtjatele.²³

Seoses 1970. aasta Euroopa Liidu eelarvesüsteemi reformimisega otsustati liikmesriikide liikmemaksete aluseks määrata lisandunud väärtuse maksu laekumine, mis aga eeldas maksusüsteemide ühtlustamist. Liikmesriikide lisandunud väärtuse maksu seaduste ühtlustamiseks võeti 17. mail 1977. aastal vastu Euroopa Ühenduse Nõukogu Kuues direktiiv²⁴. Liikmesriikidel lasus kohustus viia oma lisandunud väärtuse maksu süsteem kooskõlla selle nõuetega 1. jaanuariks 1978.²⁵

Kuuenda direktiivi vastuvõtmisel lähtuti järgnevatest prioriteetidest:

1. Saavutada jätkuv kaupade, teenuste ja kapitali liikumispääsude kõrvaldamine ning rahvuslike majanduste integreerimine. Liikmesriikidevahelises kaubanduses tuli tagada ühtne lisandunud väärtuse maksustamise süsteem, mis ei oleks diskrimineeriv kaupade ja teenuste päritolu suhtes ning võimaldaks ausat konkurentsi ühisturul. Selleks peeti vajalikuks defineerida mõisted „maksukohustuslane“ ja „maksustatav tehing“.
2. Määratleda seni liikmesriikide vahel vaidlusobjektiks olnud maksustatavate tehingute teostamise asukoht, seda eriti teenuste osutamisel ja monteeritavate seadmete osas.
3. Harmoniseerida maksubaasi nii, et maksustatavatele tehingutele rakendatav ühtne maksumäär tagaks võrreldavad tulemused kõikides liikmesriikides.
4. Kooskõlastada maksu mahaarvamist määravad reeglid ulatuses, mis mõjutavad tasumisele kuuluvat summat. Hakata kasutama mahaarvamise proportsiooni arvestamisel ühtset meetodikat kõikides liikmesriikides.
5. Harmoniseerida maksumaksjate kohustused liikmesriikides nii palju kui võimalik, et oleks tagatud maksude kogumine kõikides liikmesriikides samasugusel viisil.
6. Kehtestada üleminekuperiood, et järk-järgult vastu võtta vastavate valdkondade riiklikud seadused.²⁶

²³ Ben Terra and Julie Kajus, *A Guide to the Sixth VAT Directive* (Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1991), p 1714.

²⁴ Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes, OJ L 145, 13.06.1977.

²⁵ Terra and Kajus, *A Guide to the Sixth VAT Directive*, *supra nota* 23, p 1371-1372.

²⁶ Pulk, *Käibemaksu põhimõtted...*, *supra nota* 17, lk 11.

Lugematute paranduste tõttu muutus Kuues direktiiv raskesti loetavaks. Seoses sellega võeti 28. novembril 2006. aastal vastu Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ²⁷, millega sõnastati ümber seni kehtinud Kuues direktiiv. Uuesti sõnastatud tekst sisaldas endas ka Euroopa Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta direktiivi 67/227/EMÜ (kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta) veel kohaldatavaid sätteid. Nimetatud direktiiv 67/227/EMÜ tunnustati sellega kehtetuks. Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ jõustus 01.01.2007.

Eesti esimene olulisem kokkupuude käibemaksuga ulatub esimese iseseisvusperioodi aega, kui eelarve tasakaalustamiseks, eramajanduse korraldamiseks ja tööpuuduse vastu võitlemiseks kehtestati (1932.a.) läbikäigumaks. Ettevõtted pidid maksma läbikäigult (käibelt) teatud protsendi, mis olenes ettevõtluse valdkonnast ja maksumäär oli 0,5-3,5 protsenti.²⁸ Läbikäigumaksu maksustamise aluseks oli maksustamisperioodi läbikäik, mida tuli arvutada vastavalt äriseadustiku eeskirjadele. Läbikäiguks loeti ettevõttest eratarbeks võetud kaupade ja muude äriesemete rahalist väärtust, kindlasti aga saadud ja tuleviks saadavad vastutasud rahas või rahalises väärtuses:

1. ettevõtte kaupade ja muude äriesemete müügist ja muust võõrandamisest, mida nimetati läbimüügiks (kauba käive tänapäeva mõistes);
2. ettevõtte poolt teostatud tööde ja muude teenete eest, mida seaduses nimetati talituseks (teenuseks tänapäeva mõistes).²⁹

Pärast Eesti okupeerimist 1941. aastal Saksa sõjaväe poolt, tuli õiguse valdkonnas uutelt okupantidelt palju üle võtta. See kehtis ka maksude puhul, kuna agressiivne Saksa riik vajab sõja jätkamiseks palju ressursi. Kohalikel võimudel lasti seaduste kehtestamisel vähe kaasa rääkida. Käibemaksu kohta käivaid õigusakte võis leida *Amtsblattist* (tolleaegne Riigi Teataja), samuti avaldati ajalehtedes (enamasti „Eesti Sõnas“) kindralkomissari korraldusi käibemaksu teostamiseeskirjade kohta. Maksustatavaid käibe liike oli kolm: müük ja teenused tasu eest; omatarvitus (sarnaneb omatarbega); kaupade üleminek mitmeastmelises ettevõttes ühest tootmisastmest teise. Põhiline maksumäär, mida rakendati oli 3%.³⁰

²⁷ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006.

²⁸ Rahandusministeerium, „Käibemaksu ajalugu“, *supra nota* 12.

²⁹ Alfred Ehin ja Friedrich Kask, *Ajutine läbikäigumaksu seadus ühes määruse ja seletustega* (Tallinn: Eesti Kirjastus, 1936), lk 18-19.

³⁰ H. Zerbe, *Käibemaks ühistegelikes ettevõtetes* (Tallinn: Agronoom, 1943), lk 3, 12.

Nõukogude okupatsiooni ajal kehtestati käibemaks Nõukogude Liidus 1930/31. aasta maksureformiga. Tegemist oli universaalse maksuga, mis hõlmas endas 53 mitmesugust enne reformi hõlmanud maksu (näiteks aktsiisid).³¹ Eestis algas üleminek Nõukogude Liidu rahandus- ja majandussüsteemile pärast 1940. aasta riigipööret ning jätkus intensiivselt pärast 1944. aasta taasokupeerimist. Sellega kaasnes ka NSV Liidu käibemaksu rakendamine. Maksu uuendati mõningasel määral 1975. aastal NSV Liidu Rahandusministeeriumi „Käibemaksu üldjuhendiga“. NSVL-s ei olnud üleliidulisi käibemaksumäärasid. Erinevatele ettevõtetele (majandusharudele) kehtisid olenevalt rentaabluusest erinevad maksumäärad, mis aitas tootmist ühtlustada³².

Käibemaks kehtestati Eestis Vabariigi Valitsuse 10. oktoobri 1990. aasta määrusega nr 209, „Käibemaksuga maksustamise kord“, mis hakkas kehtima 10. jaanuarist 1991. aastal.³³ Olulised muudatused tehti määrusesse enne selle kehtima hakkamist 29. detsembril 1990. aasta valitsuse määrusega nr 209³⁴. Seaduse alusel kehtestatud käibemaks hakkas kehtima 1. jaanuarist 1992, mis võeti vastu Eesti Ülemnõukogu poolt 16. oktoobril 1991. aastal. Selle seaduse rakenduskord sätestati rahandusministeeriumi määrusega³⁵.

Käibemaksuga maksustati 1991. aastal kaupade ja tasuliste teenuste müügi käivet Eesti Vabariigis. Ettevõtted arvasid maha oma maksustatavalt käibelt kaupade (välja arvatud põhivara) ja teenuste soetamisel tasumisele kuuluva käibemaksu – see tegigi käibemaksust lisandunud väärtuse maksu.³⁶ Maksumääraks oli algselt 7%, millele kohalik omavalitsus võis veel lisaks määrata 3%³⁷. 1992. aastast oli maksumääraks 10% ning Eesti Vabariigi Rahareformi Komitee Dekreediga nr 35 kehtestati alates 20. juunist 1992.a. käibemaksumääraks 18%³⁸.

³¹ Luule Vilms, *Käibemaks* (Tallinn: ENSV Agrotööstuskoondise Tehnoloogia ja Konstrueerimise Büroo, 1984), lk 6.

³² *Ibid*, lk 14-15, 26.

³³ Käibemaksuga maksustamise kord, vastu võetud 10.10.1990 Vabariigi Valitsuse määrusega nr 209, jõustunud 01.01.1991 – RT 1990, 14, 158.

³⁴ Vabariigi Valitsuse 10.10.1990.a määruse nr 209 osaline muutmise, vastu võetud 29.12.1990 Vabariigi Valitsuse määrusega nr 266, RT 1991, 1, 12.

³⁵ Eesti Vabariigi käibemaksuseadus, 08.11.1991, jõustunud 01.01.1992 – RT 1991, 36, 447; Käibemaksuseaduse rakendamise juhend, vastu võetud 06.01.1992 Eesti Vabariigi Rahandusministeeriumi määrusega nr 1, RTL 1992.

³⁶ Rahandusministeerium, „Käibemaksu ajalugu“, *supra nota* 16.

³⁷ Käibemaksuga maksustamise korra rakendamise ajutine juhend, vastu võetud 04.01.1991 maksuameti juhendiga nr 9, jõustunud 04.01.1991.

³⁸ Maksumäärade muutmisest, vastu võetud 19.06.1992 Eesti Vabariigi Rahareformikomitee Dekreediga nr 035, jõustunud 01.01.1993.

Taasiseseisvumise perioodil on Eestis olnud neli erinevat käibemaksuseadust. Alates 01.01.1992 kuni 31.12.1993 kehtis Ülemnõukogus 16.01.1991 vastu võetud Eesti Vabariigi käibemaksuseadus³⁹. Alates 01.01.1994 kuni 31.12.2001 kehtis Riigikogus 25.08.1993 vastu võetud käibemaksuseadus⁴⁰, mida muudeti kokku 37 korda. Alates 01.01.2002 kuni 30.04.2004 kehtis 13.06.2001 vastu võetud käibemaksuseadus⁴¹, mida jõuti muuta 14 korda. Eesti liitumisel Euroopa Liiduga 1. mail 2004. aastal hakkas kehtima 10.12.2003 vastu võetud käibemaksuseadus⁴², mis kehtib tänaseni.

Niisiis on käibemaksu näol tegemist maksuga, millega maksustatakse tarbimist ja kuna tarbimine iseloomustab inimest aegade algusest peale, siis ulatub ka käibemaksu ajalugu juba antiikaega. Pidevad muudatused käibemaksu regulatsioonides viitavad aga liikmesriikide tugevale tahtele luua ühtne maksusüsteemi ja eelkõige kooskõlas toimiv liit. Et aga töö sisu oleks veelgi lihtsamini mõistetav, annab autor teises alapeatükis ülevaate ka teenusest üldiselt ja selle maksustamisest Euroopa Liidus.

1.2. Teenuse mõiste ja maksustamine Euroopa Liidus

Veoteenus on ainult üks teenuse paljudest liikidest ja seetõttu leiab autor, et oleks vaja tutvustada teenust ka üldisemalt. Teises alapeatükis antaksegi ülevaade sellest, mida täpsemalt hõlmab teenuse mõiste ja mis selle juures maksustamisele kuulub. Viimati mainitu täpsustamiseks kirjeldatakse ka teenuse käibe tekkimise koha reegleid. Lisatud Euroopa Kohtu lahendid toovad välja teema reaalse kohaldatavuse igapäevaelus.

Teenuse mõiste on nii direktiivi artiklis 24 kui ka Eesti käibemaksuseaduse §-s 2 antud välistamise põhimõttel. Lühidalt on teenus selline ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse võõrandamine, mis ei ole kaup. Kui hüve osutatakse või õigus võõrandatakse näiteks mittetulundusühingu poolt avalikes huvides või ühelt füüsiliselt isikult teisele, siis enamasti ei ole tegemist teenusega ja taoline tegevus jääb väljapoole käibemaksuseaduse reguleerimisala.⁴³

³⁹ Eesti Vabariigi käibemaksuseadus 16.11.1991, jõustunud 01.01.1992 – RT,1991, 36, 447 – RT I 1993, 35, 548.

⁴⁰ Käibemaksuseadus 25.08.1993, jõustunud 01.01.1994 – RT I 1993, 60, 847.

⁴¹ Käibemaksuseadus 13.06.2001, jõustunud 01.01.2002 – RT I 2001, 64, 368.

⁴² Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.01.2004 – RT I 2003, 82, 554 – RT I 2009, 56, 376.

⁴³ Aili Nurk, „Teenuse käibemaksustamine“, *MaksuMaksja* (2005), nr 3, 30-39, lk 30.

Eraldi on mõistes teenusena ära nimetatud väärtpaber. Kuna väärtpaber on varaline õigus, mitte asi, siis liigitubki väärtpaber teenuseks. Oluline on antud juhul veel märkida, et väärtpaberit vaadeldakse kui teenust siiski üksnes juhul, kui on tegemist tehinguga (ostu ja müügiga, võõrandamisega).⁴⁴

Teenuse mõiste hõlmab ka tasu eest majandustegevusest hoidumist (nt hoidumine teatud tegevusalal või teatud kohas ettevõtlusega tegelemisest) ja õiguse kasutamisest loobumist või olukorra talumist.⁴⁵

Ka tarkvara või informatsiooni võõrandamist saab käsitleda teenusena, aga seda ainult juhul, kui:

1. tarkvara või teave edastatakse elektrooniliselt – pole oluline, kas tarkvara või teavet saaks osta ka andmekandjal, seega tarkvara allalaadimise või müüja poolt e-postiga saatmise teel on alati teenuse saamine.
2. andmekandjale kantud tarkvara või teave on koostatud või kohandatud vastavalt ostja tellimusele (eritarkvara) – näiteks kliendihaldustarkvara ja raamatupidamistarkvara pakked, mille võimalusi müügiprotsessis kohandatakse vastavalt ostja esitatud informatsioonile tema organisatsiooni kohta.⁴⁶

Teenus tähendab hüve osutamist või õiguse üleandmist. Tehingu määratlemisel teenusena tuleb kõigepealt vastata küsimusele, kas teine isik saab tehingu tulemusena mingit hüve või mitte. Hüve peab oma olemuselt olema iseseisvalt tasu eest üleantav, hüve üleandmine saab olla iseseisva majandustegevuse objekt ning hüvel peab olema tarbimisväärtus (turuhind).⁴⁷ Autor viitab Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas nr C-215/94⁴⁸: piima tootmise lõpetamist, kui selle eest saadakse riigilt kompensatsiooni, ei saa sellegipoolest käsitleda tasu eest majandustegevusest hoidumisena ja seega teenuse osutamisenä, sest riik ei saa sellest mingit hüve, et farmer piima tootmise lõpetab.

Käibemaksu objektiks olevat käivet on võimalik kaheks jagada – kauba käibeks ja teenuse käibeks. Teenuse käive on käibemaksuseaduse § 4 lõike 1 kohaselt:

1. teenuse osutamine ettevõtluse käigus;
2. teenuse omatarve.

⁴⁴ Nurk, „Teenuse käibemaksustamine“, *supra nota* 43, lk 30.

⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁶ Kägi ja Võimre, *Käibemaks*, *supra nota* 2, lk 23.

⁴⁷ Lehis, *Maksuõigus*, *supra nota* 1, lk 372.

⁴⁸ *Jürgen Mohr v Finanzamt Bad Segeberg*, Case No C-215/94, ECJ, Judgement, 29.02.1996, ECR (1996), I-00959.

Teenuse käive võib olla ka mitme erineva teenuse üheaegne osutamine, olgugi et, käibemaksudirektiiv on selles osas ebaselge. Küll aga saab siinkohal toetuda Euroopa Kohtu praktikale. Kui tehingul esineb mitmeid elemente, mis eraldi vaadeldes võivad kõik omada erinevat käibemaksukohustust, oleks administreerimise lihtsustamiseks mõttekam teisejärgulised elemendid viia üldreegli tasemele.⁴⁹ Autor leiab, et on asjakohane välja tuua Euroopa Kohtu kohtuasi C-41/04⁵⁰, milles kohus leidis, et tehingu puhul, millega maksumaksja tarnib tarbijale andmekandjale salvestatud eelnevalt arendatud ja turustatud tarkvara, nagu ka selle tarkvara hilisemal kohandamisel selle omandaja erivajadustele, isegi selle eest eraldi hindade maksmisel, kujutavad need aspektid või tegevused käibemaksu kohaldamise mõttes endast ühte sooritust.

Tehingud, mida küll oma olemuselt saaks nimetada teenuse osutamiseks, kuid mida erandina siiski käibeks ei loeta, on käibemaksuseaduse § 4 lõike 2 kohaselt järgmised:

1. riigivara tasuta kasutusse andmine;
2. ühe maksukohustuslasena registreeritud isikute omavaheline tehing, kui tehingu tulemusena teenuse saanud isik kasutab selle täielikult oma maksustatava käibe teostamiseks;
3. kauba vahetamise või remontimise teenuse osutamine garantiitähataja jooksul kauba ühendusevälise riigi tootjale või ühendusevälise riigi müüjale.

Käibeks ei loeta ka tasuta teenuse osutamist. Siinkohal on olulised Euroopa Kohtu otsused selles osas, mida tuleb käsitada tasu eest teenuse osutamise kuuenda direktiivi tähenduses. Näiteks kohtuasjas nr C-102/86⁵¹ otsustas Euroopa Kohus, et tehingut saab käsitada tasu eest teenuse osutamiseks vaid juhul, kui eksisteerib otsene seos osutatava teenuse ja teenuse osutajale makstava tasu vahel. Selle konkreetse juhtumi puhul pidid Inglismaa ja Wales'i õuna- ja pirnikasvatavad maksma nimetatud nõukogule aastamaksu ja vastutasuks osutas nõukogu neile üldise iseloomuga teenuseid, mis olid seotud reklaami, müügikampaania ja toodangu kvaliteedi tõstmisega. Samas puudus otsene seos nõukogu poolt osutatavate teenuste ja konkreetse õuna- või pirnikasvataja poolt nõukogule makstava aastamaksu suuruse vahel – aastamaks oli kehtestatud kindla summana ja sellest kaeti

⁴⁹ Ben Terra and Julie Kajus, *A Guide to The European VAT Directives: Introduction to European VAT*, Volume 1 (International Bureau of Fiscal Documentation, 2008), p 524-525.

⁵⁰ *Levob Verzekering BV and OV Bank NV v Staatssecretaris van Financiën*, Case No C-41/04, ECJ, Judgement, 27.10.2005, ECR (2005), paragraph 43.

⁵¹ *Apple and Pear Development Council v Commissioners of Customs and Excise*, Case No 102/86, ECJ, Judgement, 08.03.1988, ECR (1988), 01443.

sisuliselt nõukogu tegevuskulud. Seetõttu leidis kohus, et Õuna ja Pirni Arengunõukogu tegevus ei ole käsitatav tasu eest teenuse osutamisenä kuuenda direktiivi tähenduses, seega ei ole tegemist ka käibe ega ettevõtlusega.

Nn Tolsma kohtuasjas C-16/93⁵² otsustas Euroopa Kohus, et tänavamuusiku tegevust ei saa samuti käsitada tasu eest teenuse osutamisenä ning seega ka käibe ja ettevõtlusena, kuna möödakäijad ei pea tänavamuusikule tasu maksuma ja kui nad ka seda teevad, määravad nad makstava tasu suuruse ise, seega puudub seos osutatava teenuse ja teenuse osutajale makstava tasu vahel. Samuti puudub teenuse osutaja ja saajate vahel leping selle teenuse osutamise kohta, st möödakäijad ei ole neile osutatavat teenust tellinud.

Käibe tekkimise koha määratlemise reeglid on vajalikud selleks, et kindlaks määrata, millises riigis toimub maksustamine.⁵³ Nimelt makstakse teenuse eest käibemaksu alati selles riigis, kus tekib teenuse käive.⁵⁴ Kaupade puhul määratakse käibe toimumine üldjuhul kauba asukoha järgi, kuid teenuse käibe määratlemine on tunduvalt keerulisem – sõltuvalt teenuse iseloomust on võimalik maksustamine müüja asukoha, ostja asukoha, teenuse osutamise või teenuse kasutamise koha järgi. Täpsete reeglite olemasolu on vajalik selleks, et vältida topeltnmaksustamist.⁵⁵

Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 43 kohaselt loeti enne 2010. aastat üldreegli järgi teenuse osutamise kohaks teenuse osutaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust teenust osutati, või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht. Lisaks reguleeriti käibemaksudirektiivis erinevate teenuste käibe tekkimise kohta artiklites 44-59.

KMS-is on teenuse käibe toimumise koha määramise reeglid sätestatud §-s 10. Teenused on võimalik jagada kaheks. Esiteks teenused, mille käive tekib Eestis ehk mis on Eestis maksustatud – nii Eestis osutamisel kui ka välismaalt saamisel. Teiseks on olemas teenused, mille käive ei teki Eestis. Nende osutamine on Eestis nullmääräga ning nende saamine välismaalt Eestis maksukohustust ei tekita.⁵⁶

⁵² R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, Case No C-16/93, ECJ, Judgement, 03.03.1994, ECR (1994), I-00743.

⁵³ Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 1, lk 380.

⁵⁴ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega“, seisuga 01.07.2009, <www.fin.ee/index.php?id=280> (27.02.2010).

⁵⁵ Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 1, lk 380.

⁵⁶ Kägi ja Võimre, *Käibemaks*, supra nota 2, lk 68.

Eelnevalt kehtinud käibemaksuseaduse⁵⁷ redaktsiooni kohaselt oli nii, et kui teenuse käive tekkis teenuse osutaja riigist erinevas riigis, näiteks Eesti maksukohustuslase poolt osutatava teenuse käive tekkis välisriigis, siis deklareeris teenuse osutaja oma riigis teenuste käibe nullmääraga (va maksuvaba käibe) ning maksukohustuslasest teenuse saaja arvestas oma riigis saadud teenuselt pöördkäibemaksu⁵⁸. Kui aga teenuse saaja liikmesriigis ei olnud sätestatud üldist pöördkäibemaksukohustust või kui teenuse käive tekkis teenuse saaja riigist erinevas liikmesriigis, siis tekkis teenuse osutajal teenuse käibe tekkimise liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise kohustus. Teenuse osutajal tekkis teenuse käibe tekkimise riigis registreerimiskohustus ka siis, kui teenuse saaja ei olnud maksukohustuslane.⁵⁹

Erinevate liikmesriikide käsitus oli välisriigis tekkiva teenuste käibe deklareerimise suhtes veidi erinev (mõnes nullmäär, mõnes deklaratsioonilt välja jäetud kui välisriigi käive), kuid maksustamine oli sama – teenuse osutaja riigis käivet ei maksustatud, kuid teenuste käibega (va maksuvaba käibega) seotud sisendkäibemaksu sai maha arvata. Ühendusvälise riigi isikule osutatava finantsteenuse puhul sai sisendkäibemaksu maha arvata sõltumata sellest, kas osutatav teenus oli maksustatav või maksuvaba käive.⁶⁰

Teenuste maksustamisel ei omanud reeglina tähtsust, kas rahvusvahelise tehingu puhul on teise riigi näol tegemist teise liikmesriigi või ühendusevälise riigiga, seepärast kasutati teenuste maksustamist käsitledes tihti mõistet “välisriik”. Siiski esines rida erandeid, kus ühendusesiseseid tehinguid käsitletakse erinevalt, näiteks ajutiselt teise liikmesriiki viidud vallasasja remont, ühendusesisised kaubaveod jms.⁶¹

Vaatamata sellele, et 27 riiki moodustasid sama liidu, oli siseturg kaugel ühtsusest – osad valdkonnad ei kuulunud territoriaalse käibemaksu reguleerimisalasse, tulud laekusid erinevatesse laegastesse, liikmesriigid kehtestasid erinevad maksumäärad, osad neist kehtestasid erinevad määrad isegi oma territooriumi regioonides. Seetõttu vajab käibemaksusüsteem täiendusi.⁶²

⁵⁷ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.01.2004 – RT I 2003, 82, 554 – RT I 2009, 46, 307.

⁵⁸ Pöördmaksustamine – maksukohustus pannakse täielikult teisele isikule ning maksumaksja vabastatakse täielikult maksu arvestamise ja tasumise kohustusest (samuti vastutusest).

⁵⁹ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega“, *supra nota* 54.

⁶⁰ *Ibid.*

⁶¹ *Ibid.*

⁶² Terra and Kajus, *A Guide to The European VAT Directives...*, *supra nota* 49, p 585.

Uus käibemaksuseaduse redaktsioon jõustus 1. jaanuarist 2010 ja osa sätteid jõustub veel ka 1. jaanuaril 2011. Käibemaksuseaduse §-s 10 sätestatud teenuse osutamise koht sõnastati ümber direktiivi 2008/8/EÜ⁶³ alusel, mis muutis 2010. aastast käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ teenuste käibe tekkimise koha sätteid ja üldpõhimõtet. Muudeti ka teenuse käibe tekkimise põhireeglit, mis on toodud Euroopa Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklites 44 ja 45. Nimetatud artiklid käsitlevad vastavalt olukorda, kus teenuse ostja on maksukohustuslane ja olukorda, kui teenuse ostja on lõpptarbija.⁶⁴

Teenuse käibe tekkimise koht sõltub alates 2010. aastast teenuse ostja käibemaksu staatusest. Kui maksukohustuslane osutab teenust isikule, kes tegutseb maksukohustuslasena Euroopa Liidus või väljaspool seda (B2B – *business to business*), loetakse teenus osutatuks kohas, kus on kliendi asukoht või teenust tarbiva kliendi püsiva tegevuskoha asukoht. Kui maksukohustuslane osutab teenust mittemaksukohustuslasele (B2C – *business to consumers*), tekib teenuse käibe teenuse osutaja asukohas või tema püsiva tegevuskoha asukohas, kui teenust osutatakse viimase kaudu.⁶⁵

Kuni 2009. lõpuni kehtinud käibemaksuseaduses oli teenuse käibe tekkimise põhireegel sätestatud § 10 lg 4, mille alusel loeti teenuse käibe tekkimise kohaks teenuse osutaja äritegevuse asukoht või püsiv tegevuskoht.⁶⁶ Seadusemuudatuste kohaselt on käibemaksuseaduse § 10 lõikes 1 sätestatud uus põhireegel, mille alusel tekib käibe Eestis, KMS § 10 lõige 4 punktis 9 on aga toodud reegel, mille alusel käibe ei teki Eestis. Need kaks sätet katavad kõik erisätetega reguleerimata teenused. Põhireegli kohaselt sõltub käibe tekkimise koht teenuse saajast.⁶⁷

Käibe tekkimise koht on Eesti, kui teenuse saaja on Eestis registreeritud maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane. Samuti on käibe tekkimise koht Eesti, kui teenust osutab Eesti maksukohustuslane maksukohustuslasena registreerimata isikule, sh piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule või ettevõtlusega mittetegelevale

⁶³ 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.

⁶⁴ Tõnis Elling, „Teenuse käibe tekkimise koha määramine 2010. aastal“, *Raamatupidamise Praktik* (2009), nr 12, 23-24, lk 23.

⁶⁵ Ain Veide, „Ettevalmistamisel olevad käibemaksuseaduse muudatused“, *Maksumaksja* (2009), nr 5, 34-37, lk 34.

⁶⁶ Tõnis Elling, „Käibemaksuseaduse muudatused 2010. aastal“, *Eesti Majanduse Teataja* (2010), nr 1, 48-53, lk 49.

⁶⁷ Elling, „Teenuse käibe tekkimise koha määramine..., *supra nota* 64, lk 23.

välisriigi isikule. Käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui Eesti maksukohustuslane osutab teenust Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu teise liikmeriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikule või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule.⁶⁸

Seega võib kõige olulisemaks muudatuseks pidada seda reeglit, mis hakkas kehtima teenuste osutamisel ettevõtjate vahel (B2B). Siin mindi asukoha reeglilt üle sihtkohamaa põhimõttele. Kui teenuse saajaks on lõpptarbija, siis jääb endine põhireegel kehtima.⁶⁹

Lisaks põhireeglile on kasutusel ka ulatuslikud erireeglid, mis sarnanevad eelneva käibemaksuseaduse omadega. Erireeglid peavad teatud teenuste puhul tagama, et teenuste maksustamine leiab aset tegelikus tarbimiskohas.⁷⁰ Enne põhireegli rakendamist tuleb analüüsida, kas mõni erand kohaldub – kui kohaldub, tuleb erandit ka rakendada.⁷¹ Erandid on kinnisvarateenused, reisijatevedu, restorani- ja toitlustusteenused, transpordivahendi lühiajaline kasutamine ja üritustega seotud teenused. Neid erandeid rakendatakse sõltumata sellest, millise käibemaksustaatusena on teenuse saaja, kas maksukohustuslane või lõpptarbija.⁷²

Olles andnud ülevaate teenusest ja selle maksustamisest Euroopa Liidus enne 2010. aastat kehtima hakanud uuendusi ning alates 2010. aastast, on selgelt näha, et teenuse käibe tekkimise koha üldreegel on täielikult muutunud – nimelt sõltub see nüüd teenuse saaja käibemaksu staatusest. See aga toob endaga kaasa ümberkorraldused ka veoteenuste maksustamisel, mistõttu annabki autor järgmises peatükis ülevaate, kuidas maksustati kaubaveoteenuseid 2009. aasta lõpuni ja milliseid muudatusi toob endaga kaasa 2010. aasta.

⁶⁸ Elling, „Teenuse käibe tekkimise koha määramine...“, *supra nota* 64, lk 24

⁶⁹ Elling, „Käibemaksuseaduse muudatused...“, *supra nota* 66, lk 49.

⁷⁰ Elling, „Teenuse käibe tekkimise koha määramine...“, *supra nota* 64, lk 24.

⁷¹ Veide, „Ettevalmistamisel olevad...“, *supra nota* 65, lk 34.

⁷² Elling, „Teenuse käibe tekkimise koha määramine...“, *supra nota* 64, lk 24.

2. KAUBAVEOTEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE KUNI 2009. AASTANI JA ALATES 2010. AASTAST

2.1. Kaubaveoteenuste käibemaksuga maksustamine kuni 2009. aastani

Nagu eelnevalt märgitud, uuenesid 2010. aastast teenuse käibe tekkimise koha määratlemise reeglid, mis tähendab, et muutus ka teenuse (sh veoteenuse) maksustamine. Et tuua esile toimunud muutused, oleks vaja kokku võtta veoteenuste maksustamise põhimõtted, mis kehtisid enne 2010. aastat. Järgnevalt annabki autor selle kohta käiva ülevaate toetudes nii käibemaksudirektiivi, kui ka käibemaksuseaduse sätetele.

Eesti liitumisel Euroopa Liiduga muutus oluliselt ka rahvusvaheliste veoteenuste regulatsioon ja maksustamine. Kui varem maksustati kõik veod, mille marsruut oli oluliselt väljaspool Eestit, alati nullmääraga, siis alates 01.05.2004 kehtis see põhimõte vaid reisijate veol.⁷³

Nagu sai kajastatud eelnevas alapeatükis, siis ütles teenuse käibe tekkimise koha reegel käibemaksudirektiivis, et teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja asukoht. Ilmselgelt on aga veoteenused üks neist juhtudest, mille puhul ei saa oletada, et teenus osutatakse teenuse osutaja asukohas. Veoteenused nõuavad teistsugust kriteeriumi, mis peab oma olemuselt kindlaks määrama iga maksustamisesse kaasatud riigi jurisdiktsiooni.⁷⁴

Autor viitab kohtuasjale C-30/89⁷⁵, milles Euroopa Kohus jäi arvamusele, et veoteenusele kehtestatud erieeskiri on mõeldud selle tagamiseks, et iga liikmesriik maksustaks veoteenused vastavalt enda territooriumil toimunud veo osadele. Täpsemalt seisis probleem selles, kas direktiiv sisaldab mingeid reegleid või eeskirju, mis puudutavad liikmesriikide poolt käibemaksu käsitlemist kauba transportimisel ühe ja sama riigi territooriumil paiknevast ühest punktist teise, kui osa teekonda jääb väljapoole antud

⁷³ Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 1, lk 386.

⁷⁴ Ben Terra, *Tarnekoht Euroopa käibemaksu vaatevinklist* (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006), lk 58.

⁷⁵ *Commission of the European Communities v French Republic*, Case No C-30/89, ECJ, Judgement, 13.03.1990, ECR (1990), I-00691.

liikmesriigi territooriumi. Kohus leidiski, et liikmesriigid on kohustatud käibemaksuga maksustama ainult seda veo osa, mis leiab aset nende territooriumi piires.

Asjakohane oleks mainida ka Euroopa Kohtu kohtuasja 283/84⁷⁶, mis puudutas järgmist probleemi – kas liikmesriik saab käibemaksuga maksustamisele allutada osa teekonnast, mis leiab aset väljaspool riigi territooriumi? Euroopa Kohus leidis, et käibemaksudirektiiv ei takista liikmesriigil oma käibemaksuseaduse rakendamist riigi territooriumi piires kahe punkti vahel sooritatud vedude korral, isegi kui osa veost toimub väljaspool selle riigi territooriumi tingimusel, et see ei puutu teiste riikide maksustamise jurisdiktsiooni õigustesse.

Seetõttu algas kõik kaubaveoteenuse maksustamisel enne 2010. aasta esimest jaanuarit käibemaksudirektiivis 2006/112/EÜ artiklis 46 kajastuvast põhireeglist – teenuse käive tekkis riigis, kus toimus vedu, võttes arvesse ka läbitud vahemaid. Sellest tulenevalt maksustati ka käibemaksuseaduse⁷⁷ alusel Eesti-sisene kaubavedu reeglina Eestis ja seda standardmääraga, olenemata sellest, kes ja kellele teenust osutas.⁷⁸

Veoteenuse maksustamisel tuli tähelepanu pöörata ka KMS-i §-le 15, kus sätestati, millistel juhtudel kuulusid veoteenused maksustamisele 0%-lise määraga, sõltumata asjaolust, et teenuse osutamise kohaks oli Eesti. Veoteenuse mõiste selgituseks olgu märgitud, et kaubaveoteenuse mõiste hõlmab ka kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu.⁷⁹

Nullmäära ehk maksuvabastust sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega rakendati näiteks välistransiidi tolliprotseduuril oleva kauba veol ehk tolli järelevalve alla kuuluva kauba veo puhul.⁸⁰ Selgituseks olgu öeldud, et välistransiit toimub peatamismenetlusega ning selle alusel saab ühenduseväline kaup liikuda ühenduse kahe osa vahel ilma tollimaksudeta⁸¹. Nullmääraga maksustamise tingimuseks oli, et veoteenus, millele sooviti nullmäära rakendada moodustaks osa ühendusevälisest veost ehk veost, mis algas või

⁷⁶ *Trans Tirreno Express SpA v Ufficio provinciale IVA*, Case No C-283/84, ECJ, Judgement, 23.06.1896, ECR (1896), 231.

⁷⁷ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.01.2004 – RT I 2003, 82, 554 – RT I 2009, 46, 307.

⁷⁸ Tõnis Elling, „Reisiteenuste maksustamise erikord, reisijate- ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitusteenuse maksustamine“, *Eesti Majanduse Teataja* (2007), nr 8, Käibemaksu kaasaanne, lk 17.

⁷⁹ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega“, *supra nota* 54.

⁸⁰ *Ibid.*

⁸¹ Ben Terra and Peter Wattel, *Euroopa maksuõigus* (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006), 255.

lõppes ühendusevälises riigis.⁸² Samuti maksustati nullmääraga ka selline riigisisene vedu, mis oli osa ühenduse-siseseist kaubaveost, kuid arve veoteenuse eest esitati teise liikmesriigi maksukohustuslasele. Nullmäära rakendamiseks pidi olema selgelt tõendatud, et veetav kaup on välistransiidi tolliprotseduuril ning et vedu on osa ühendusevälisest veost.⁸³

Autor märgib ära Euroopa Kohtu kohtuasja C-371/99⁸⁴, milles kohus jõudis otsusele, et ükskõik, millist toimingut või hoolimatust – isegi kui see kestab lühikest aega –, mis takistab pädeva tolliametniku ligipääsu tollijärelevalve all olevale kaubale ja järelevalve teostamist vastavalt ühenduse tollisätetele, tuleb käsitleda kui kauba tollijärelevalve alt väljumist. Kui välistransiidi tolliprotseduuril oleva kauba veol on liikmesriikides selle kauba tarnimisel toimunud ebakorrektsusi, loetakse kaubad tolli järelevalve alt väljunuks liikmesriigis, kus toimus esmane reeglite rikkumine.⁸⁵

Kuna nullmäära rakendamise eelduseks oli üldjuhul see, et kaup või teenus maksustati sihtkohamaal, siis võis nullmääraga maksustatavaid käibeid liigitada kaheks – need, mille puhul oli vaja tõendada sihtkohamaal maksustamist, ja need, mille puhul seda ei nõutud. Esimese variandi alla kuulus kauba ühendusesisene käive, mille puhul nõuti ostja käibemaksukoodi kontrollimist ja pöördmaksustamise viidet müügiarvel. Teise variandi moodustasid näiteks kauba eksport, tehingud tolliladudes ja vabatsoonides, laevade ja lennukite remont jm., mille puhul oli vaja küll tõendada käibe sisuks olevad toimingud – teenuse osutamise tõendamine teenuse osutamise kohta sõlmitud lepinguga, tellimiskirjaga, arvega või muu dokumendiga –, kuid ei olnud vaja kontrollida ostja isikut ja ostjal ei lasunud ka pöördmaksustamise kohustust.⁸⁶

Kui Eesti veoettevõtja osutas mõnes muus riigis, näiteks Saksamaal, riigisisest veoteenust, maksustati teenus Saksamaal, tõenäoliselt rakendati maksustamisel pöördkäibemaksu ja maksukohustuslasena registreerimise kohustust ei tekkinud eeldusel, et arve esitati sealsele maksukohustuslasele. Kui aga teenust osutati eraisikule ehk lõpptarbijale, pidi Eesti

⁸² Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega“, *supra nota* 54.

⁸³ Nurk, „Teenuse käibemaksustamine“, *supra nota* 43, lk 36.

⁸⁴ *Liberexim BV v Staatssecretaris van Financiën*, Case No C-371/99, ECJ, Judgement, 11.07.2002, ECR (2002), I-06227.

⁸⁵ Walter van der Corput and Fabiola Annacondia. *EU VAT Compass 2008* (IBFD, 2008), p 482.

⁸⁶ Martin Huberg ja Lasse Lehis, „Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega“, 3. köide, Kommentaarid (Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2009), lk 257.

maksukohustuslane ennast Saksamaal registreerima ja lisama arvele Saksamaa käibemaksumäära.⁸⁷

Rahvusvahelisel kaubaveol, mis algas või lõppes ühendusevälises riigis – ehk import- või eksportveol – rakendati teenuse maksustamisel samuti nullmäära, kuna KMS-i järgi loeti teenuse käive täiel määral toimunuks välisriigis. Ekspordi ja impordi korral teostavate veoteenuste maksuvabastus tulenes vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktist e ja artiklist 144. Olgu ka märgitud, et importveo puhul lisati siiski veoteenuse maksumus kauba impordil maksustatava väärtuse hulka ja maksustati seega läbi kauba impordi, teenuse osutaja sai aga antud juhul rakendada nullmäära.⁸⁸

Eelpool kirjeldatust erinevaid käibe tekkimise koha ja maksustamise põhimõtteid rakendati ühendusesisesel kaubaveol ehk kaubaveol ühest liikmesriigist teise. Ühendusesise kaubaveoteenuse maksustamise põhimõtete järgi maksustati ka siseriiklik vedu, mis moodustas osa ühendusesisesest kaubaveost.⁸⁹

Selguse mõttes toob autor välja ka mõiste „ühendusesisene kaubavedu“, mida käibemaksudirektiivi artiklis 48 defineeritakse kui igasugust kaubavedu, mille lähtekoht ja sihtkoht asusid kahe erineva liikmesriigi territooriumil. Artiklis 49 oli lisaks toodud, et ühendusesise kaubaveona käsitatakse kaubavedu, mille lähte- ja sihtkoht asuvad ühe ja sama liikmesriigi territooriumil, kui selline vedu on vahetult seotud kaubaveoga, mille lähte- ja sihtkoht asuvad kahe erineva liikmesriigi territooriumil.

Ühendusesise kaubaveoteenuse maksustamine sõltus kahest asjaolust – teenuse saaja ehk veo tellija staatusest ning veo alguspunktist. Kui ühendusesisene kaubaveoteenus osutati liikmesriigi, sh Eesti maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele, siis tekkis kogu veoteenuse käive teenuse saaja maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise riigis. Teise liikmesriigi maksukohustuslase/piiratud maksukohustuslase puhul rakendati tema liikmesriigis pöördmaksu ja esitati Eestist arve nullmääraga.⁹⁰ Kui aga Eesti ettevõtja osutas veoteenust Eesti käibemaksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikule (asutusele), siis rakendati kõikide vedude puhul 20%-list maksumäära. Kui Eesti maksukohustuslane või piiratud

⁸⁷ Nurk, „Teenuse käibemaksustamine“, *supra nota* 43, lk 36.

⁸⁸ Elling, „Reisiteenuste maksustamise erikord...“, *supra nota* 78, lk 17.

⁸⁹ *Ibid.*, lk 18.

⁹⁰ Lehis, Maksuõigus, *supra nota* 1, lk 386-387.

maksukohustuslane sai veoteenust teise liikmesriigi ettevõtjalt, tekkis tal saadud veoteenuselt pöördmaksu arvestamise kohustus.⁹¹

Ühendusesisese kaubaveoteenuse osutamisel isikule, kes ei olnud ühegi liikmesriigi maksukohustuslane ega piiratud maksukohustuslane (nt füüsiline isik või ühendusevälise riigi ettevõtja), kuulus kogu ühendusesisene kaubaveoteenus maksustamisele kaubaveo alguse riigis. Viimast võis käsitleda kui riiki, kus laaditi kaup peale, mitte näiteks riiki, kust transpordivahend tühjalt välja sõitis.⁹² Seega kui Eesti veofirma alustas kauba vedu Eestist, siis pidi ta antud juhul lisama teenuse hinnale Eesti käibemaksu. Kui aga Eesti veofirma alustas kauba vedu mõnest teisest liikmesriigist ja osutas veoteenust maksukohustuslasena registreerimata isikule, siis tekkis veofirmal kohustus end veo alguse riigis maksukohustuslasena registreerida ja vastav teenus seal maksustada, kuna tegemist ei olnud Eesti käibega.⁹³

Märkida tuleks ka seda, et vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 142 ja sellest tulenevalt KMS-i § 15 lg 4 punktile 11, on kaubavedu Assooridele või Madeirale ning sealt Eestisse või teise liikmesriiki, samuti ka kaupade vedu nimetatud saarte vahel, alati nullmääraga maksustatud. Assoorid ja Madeira on Aafrika rannikul asuvad Portugali valdused, millel ei ole käibemaksu mõttes eriterritooriumi staatust⁹⁴.

Lisaks vabastab käibemaksudirektiivi artikkel 51 liikmesriigid kohustusest maksustada kaubaveo seda osa, mille jooksul vahemaa läbiti ühenduse territooriumi alla mittekuuluvate vete kohal.

Kaubaveoga seotud kõrvalteenused maksustati reeglina sarnaselt veoteenusele. KMS §10 lõike 7 kohaselt on kaubaveoga seotud kõrvalteenused

1. kauba laadimine;
2. lossimine (tühjendamine);
3. käitlemine ja ladustamine veo raames;
4. samuti kindlustamine;
5. kaubaga seonduvate dokumentide vormistamine ja hankimine;

⁹¹ Huberg ja Lehis, „Eesti maksuseadused...“, *supra nota* 86, lk 250.

⁹² Nurk, „Teenuse käibemaksustamine“, *supra nota* 43, 36-37.

⁹³ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega“, *supra nota* 54.

⁹⁴ Tõnis Elling, „Reisiteenuste maksustamise erikord...“, *supra nota* 78, lk19.

6. tolliformaalsuste teostamine.⁹⁵

Kuna loetelu oli (on senini) ammendav, siis rakendusid kaubaveoga seotud kõrvalteenuste käibe tekkimise koha sätted üksnes nende teenuste osutamisel. Ülejäänud teenuste osutamisel tuli rakendada muid sätteid. Seega juhul, kui teenus ei olnud kaetud ühegi erisättega, rakendus KMS § 10 lg 4 – Eesti maksukohustuslase poolt osutatav teenus on Eesti käive ja kuulus maksustamisele Eestis.⁹⁶ Küll aga põhjustas palju küsimusi selles loetelus mõiste „käitlemine“. Tegemist on määratlemata õigusmõistega, mille sisu on täpsemalt reguleerimata.

Kui kõrvalteenus oli seotud Eesti siseriikliku veoga ja osutati Eestis, maksustati see KMS-i § 10 lg 6 alusel Eestis. Maksustamisel rakendati tavaliselt 20%-list standardmäära, välja arvatud välistransiidil oleva kauba veoga seotud kõrvalteenused, mis maksustati KMS-i § 15 lg 4 p 8 põhjal nullmääraga. Kui kõrvalteenused olid seotud kauba ekspordiga või impordiga, ei olnud KMSi kohaselt kõrvalteenuste käibe tekkimise koht Eesti ja teenused maksustati nullmääraga.⁹⁷

Ühendusesisese kaubaveoga (sh siseriiklik vedu, mis on osa ühendusesisemisest veost) seotud kõrvalteenused maksustati sarnaselt veoga reeglina teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise riigis. Kui ühendusesisese kaubaveoga seotud kõrvalteenused osutati maksukohustuslasena registreerimata isikule, loeti käibe tekkimise kohaks antud juhul kaubaveo alguse riik.⁹⁸ Seega kui vedu algas Eestist, lisati teenusele Eesti käibemaks, kui aga teisest liikmesriigist, siis tuli Eesti maksukohustuslasel end vastavas riigis maksukohustuslasena registreerida ja teenus vastavas riigis ka maksustada.⁹⁹

Niisiis lähtuti kuni 2009. aasta lõpuni veoteenuse maksustamisel põhimõttest, et teenuse käive tekkis riigis, kus toimus vedu ja seejuures tuli arvesse võtta ka läbitud vahemaid. 2010. aasta 1. jaanuarist kehtivad reeglid teenuse käibe tekkimise koha määramise kohta tõid maksustamisesse aga hoopiski uued suunad ja seda ka veoteenuste pihul. Järgmises alapeatükis annabki autor ülevaate veoteenuste maksustamise muutustest võrreldes 2009. aastaga.

⁹⁵ Nurk, „Teenuse käibemaksustamine“, *supra nota* 43, lk 37.

⁹⁶ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega“, *supra nota* 54.

⁹⁷ Nurk, „Teenuse käibemaksustamine“, *supra nota* 43, lk 37.

⁹⁸ *Ibid.*

⁹⁹ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega“, *supra nota* 54.

2.2. Kaubaveoteenuste käibemaksuga maksustamine alates 2010. aastast

Viimases alapeatükis annab autor ülevaate alates 2010. aastast veoteenuste maksustamisel kehtivatest reeglitest. Töö lugejale ülevaatlikumaks muutmiseks ja võimalikult täpse informatsiooni andmiseks on autor välja toonud ka kõikvõimalikud veoteenuse esinemise vormid, mida on illustreeritud lihtsate näidetega. Samuti lihtsustab lugemist töö lõppu lisatud veoteenuste maksustamist kajastav kokkuvõttev tabel (vt LISA lk 41).

Käibemaksuseaduse muudatused alates 2010. aasta 1. jaanuarist on tingitud peaaesjalikult Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ muutmisest direktiividega 2008/8/EÜ, 2008/9/EÜ ja 2008/117/EÜ, millega muudeti vastavalt teenuse käibe tekkimise koha määratlemist, mitteresidentidele käibemaksu tagastamise korda ning ühendusesisese käibe aruandlust. Riigikogu võttis käibemaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse vastu 11. novembril 2009.¹⁰⁰

Lähtuvalt uuest käibemaksuseadusest rakendus 1. jaanuarist 2010 Eesti-sisese kaubaveo puhul B2B põhireegel.¹⁰¹ See tähendab, et kui maksukohustuslane osutab teenust isikule, kes tegutseb maksukohustuslasena Euroopa Liidus või väljaspool seda (B2B – *business to business*), loetakse teenuse käibe tekkimise kohaks teenuse saaja asukoht. Kui aga on tegemist kliendiga, kellele B2B põhireegel ei rakendu, lähtutakse veo kulgemise kohast ja kõrvalteenuste osutamise kohast.¹⁰²

Võtame näite, kus Eesti maksukohustuslane osutab Eesti-sisest kaubaveoteenust Tallinnast Tartusse. Varem kehtinud põhimõtete kohaselt oli käibe tekkimise kohaks Eesti, hoolimata sellest, kes oli teenuse saaja. Uued reeglid panevad aga paika, et kui teenuse saaja on teise liikmesriigi maksukohustuslane või ühendusevälise riigi ettevõtja, tekib käibe teenuse saaja juures ning rakendub pöördmaksustamine. Seega alates 2010. aastast tuleb teenuse osutajal isegi Eesti-sisese veoteenuse osutamise korral kontrollida teenuse saaja käibemaksu staatust. Suure tõenäosusega toob see teatud juhtudel kaasa administratiivseid lisakohustusi. Tuleb välja selgitada, kas saaja on füüsiline või juriidiline isik ja ka see, kas juriidiline isik ikka omab kehtivat käibemaksukohustuslaseks registreerimise numbrit. Teenuse osutaja peab oma raamatupidamises suutma hiljem tõestada, et teenust osutati just käibemaksukohustuslasele või teise liikmesriigi ettevõtjale.

¹⁰⁰ Elling, „Käibemaksuseaduse muudatused...“, *supra nota* 66, lk 48.

¹⁰¹ Elling, „Teenuse käibe tekkimise koha määramine...“, *supra nota* 64, lk 24.

¹⁰² Elling, „Käibemaksuseaduse muudatused...“, *supra nota* 66, lk 49.

Nagu juba mainitud, siis alates 1. jaanuarist 2010 rakendatakse ka ühendusevälise riigi (Venemaa, USA) ettevõtjale osutatava teenuse suhtes B2B põhireeglit.¹⁰³ Näiteks, Eesti maksukohustuslane osutab Venemaa ettevõtjale kaubaveoteenust Tallinnast Moskvasse. Vanade reeglite kohaselt: kaubaveo Narvani toimuv osa loeti küll Eesti käibeks, kuid maksustati siin 0%-lise määraga. Piirpunktist Moskvaani toimuva veo osas tekkis teenuse käive Venemaal. Uute reeglite kohaselt tekib käive täies osas Venemaal (teenuse saaja juures) ning maksustatakse vastavalt sealsetele seadustele. Praktiliselt ei muutu teenuse osutaja jaoks midagi, kuna ta lisab arvele 0%-lise käibemaksumäära nagu varem, kuid 0%-lise määra rakendamise alus on nüüd teine.

Teenuse osutamisel ettevõtlusega mittetegelevale välisriigi isikule (lõpptarbijale) lähtutakse seni kehtinud reeglist – käive tekib riigis, kust kaup lähetatakse (st riigis, kus kaup peale laaditakse). Juhul kui Eesti maksukohustuslane osutab kaubaveoteenust ettevõtlusega mittetegelevale Venemaa isikule eeldusel, et kaup laaditakse peale Eestis, tekib teenuse käive Eestis.¹⁰⁴

Uuendatud direktiivi alusel muutunud käibemaksuseaduse sätted tekitavad probleeme nii ühendusesisese kui ka ühendusevälise (sh transiit) veo regulatsiooni rakendamisel. Peamiselt põhjustab arusaamatusi veoteenustele rakendatava maksumäära suurus, eelnevast põhjustatud teatud juhtudel toimuv pöördmaksustamine, osutatud teenuste deklareerimine ning kajastamine ühendusesisese käibe aruandel.

Tulenevalt käibemaksudirektiivi artiklist 250 ja KMS-i §-st 27 lg-st 1, peavad kõik registreeritud käibemaksukohustuslased esitama iga kuu kohta käibedeklaratsiooni ja seda sõltumata sellest, kas neil tekkis sel kuul maksukohustus. Käibedeklaratsioonil deklareeritakse lisaks müügikäibele ka omatarve ja pöördmaksustamise korras maksustatav käive (teenuse saamine välismaa ettevõtjalt). Registreeritud maksukohustuslased deklareerivad käibedeklaratsioonis ka maksuvaba käivet ning nullmääraga maksustatud käivet, samuti mahaarvatavat sisendkäibemaksu. Piiratud maksukohustuslased deklareerivad ainult pöördmaksukohustuse aluseks olevat ostukäivet. Kauba import

¹⁰³ Elling, „Käibemaksuseaduse muudatused...“, *supra nota* 66, lk 50-51.

¹⁰⁴ Maigi Lasn, „Muudatused käibemaksuseaduses“, *Raamatupidamisuudised* (2010), nr 1, 37-40, lk 39.

deklareeritakse tollideklaratsioonis ning käibemaksu arvutamine ja tasumine toimub tollieeskirjade kohaselt.¹⁰⁵

Vastavalt KMS-i § 28 lõikele 1 peab maksukohustuslane esitama ka ühendusesisese käibe aruande ehk vormi VD. Aruande esitamise kohustus tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 262 ja sellega seonduvat reguleerivad artiklid 263-271. Tulenevalt artiklitest 263 ja 264 esitatakse aruanne kvartali kohta ja selles loetletakse teistesse liikmesriikidesse müüdud kaupade ostjad koos käibemaksukoodide äranäitamisega. Aruanne on vajalik selleks, et kontrollida, kas Eestis nullmääraga maksustatud käive on sihtkohamaal õige isiku poolt õigesti maksustatud. Sarnaseid aruandeid koostatakse kõikides liikmesriikides ning erinevate riikide maksuhaldurid vahetavad saadud teavet omavahel¹⁰⁶.

2010. aasta algusest kehtima hakanud uute regulatsioonidega täiendati ka ühendusesisese käibe aruandluskohustust. Nimelt kui varem tuli aruandel deklareerida ühendusesisene kauba käive, siis 2010. aastast tuleb sellel kajastada ka teiste liikmesriikide maksukohustuslastele osutatud teenused.¹⁰⁷ Deklareerimisele kuuluvad teenused juhul, kui need maksustatakse teises liikmesriigis pöördmaksustamise teel. Sellest muudatusest tulenevalt kehtestati 1. jaanuarist 2010 ka uued ühendusesisese käibe aruande vormid VD ja VDP¹⁰⁸. Nagu eelnevalt mainitud sai, siis aruanne esitatakse kord kvartalis, kuid see põhimõte kehtib vaid 2010. aasta lõpuni. Alates 1. jaanuarist 2011 tuleb VD aruanne esitada sarnaselt käibedeklaratsioonile – igakuiselt¹⁰⁹.

Järgnevalt toob autor välja ühendusesisese veo võimalikud variandid ja neid reguleerivad sätted eelnevalt viidatud probleemide lahendamiseks. Oletame näiteks, et Eesti maksukohustuslane osutab teenust teisele Eesti maksukohustuslasele ja kaup liigub samuti Eesti territooriumil. Tegemist on KMS-i §10 lg 1 alusel Eestis tekkiva käibega, mis maksustatakse 20%-lise maksumääraga ja mille kajastamine VD aruandel pole loomulikult vajalik.

Kui aga eelnevas näiteks oleks teenuse saajaks hoopiski mõni teine Euroopa Liidu maksukohustuslane, näiteks Leedu isik, siis maksustataks tehing 0%-lise maksumääraga

¹⁰⁵ Huberg ja Lehis, „Eesti maksuseadused...“, *supra nota* 86, lk 279.

¹⁰⁶ Lehis, *Maksuõigus*, *supra nota* 1, lk 403.

¹⁰⁷ Lasn, „Muudatused käibemaksuseaduses“, *supra nota* 104, lk 40.

¹⁰⁸ Veide, „Ettevalmistamisel olevad...“, *supra nota* 65, lk 36-37.

¹⁰⁹ Council Directive 2008/117/EC of 16 December 2008 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion, OJ 2009 L 14/7, 20.01.2009.

(eelneva KMS-i redaktsiooni kohaselt 20%-lise määraga). Kuna Eesti maksukohustuslase asukoht pole Leedus, kus käibemaks tasumisele kuulub, siis muutub tasujaks hoopiski isik, kellele teenuseid osutatakse. Seega tekib ostjal käibemaksudirektiivi artikli 194 järgi kohustus rakendada pöörkäibemaksu. See tähendab, et ostja deklareerib teisest liikmesriigist saadud kaupa enda käibena ning arvutab oma käibedeklaratsioonis ostetud kauba hinnalt käibemaksu¹¹⁰. Oluline on ka tehingu kajastamine VD aruandes.

Oletame, et kauba liikumine jääb samaks – Eesti-siseseks –, kuid nüüd asub teenuse saaja hoopiski kolmandas riigis, näiteks Venemaal. Endiselt ei ole KMS-i §10 lg 4 p 9 alusel tegemist Eesti käibega ja rakendatakse nullmäära, kuid erinevus eelmise näitega seisneb selles, et tehingu kajastamine VD aruandes pole vajalik. Ilmselt tekib Eesti maksumaksjal selle näite puhul veel probleem, kuidas teha kindlaks, kas ühendusevälise riigi teenuse saaja tegutseb ettevõtjana või mitte. Ühendusesise käibe puhul saab kontrollida käibemaksukohustuslase numbriga kehtivust, aga kolmandates riikides ei pruugi paljudel juhtudel olla tegemist üldse käibemaksuga. Kas ja millised tõendamise probleemid tekivad selles osas maksuhalduri jaoks, näitab tulevik.

Kauba lähერიigiks jääb endiselt Eesti, kuid sihtriigiks võtame mõne teise liikmesriigi, näiteks Soome. Kui teenuse saaja on Eesti maksukohustuslane, siis on tegemist ka Eesti käibega ja see kuulub maksustamisele standardmääraga. Jällegi pole vaja tehingut VD aruandes kajastada. Kui aga teenuse saajaks võtta näiteks Prantsusmaa maksukohustuslane, siis pole enam tegemist Eesti käibega, teenus kuulub maksustamisele nullmääraga ja vastavalt direktiivi artiklile 194 oleks vaja teenus VD aruandel kajastada. Määrates aga teenuse saajaks jällegi Venemaa maksukohustuslase, on veoteenuse käibe tekkimise kohaks Venemaa, rakendub 0%-line maksumäär (varasema 20% asemel) ja VD aruandel kajastamist see ei vaja.

Valime nüüd kauba liikumise algpunktiks ühe liikmesriikidest, näiteks Soome, ja sihtkohaks Eesti. Kui teenuse saaja näol on tegemist Eesti maksukohustuslasega, on jällegi tegemist Eesti-sisese käibega, mis maksustatakse 20%-lise maksumääraga ja VD aruandes pole vaja seda kajastada. Valides teenuse saajaks aga mõne teise liikmesriigi, näiteks Bulgaaria maksukohustuslase, pole enam tegemist Eesti käibega, rakendatakse nullmäära ja toimub pöörmaksustamine. Lisaks on vaja teenus ära näidata ka selle lisamisega VD aruandele. Kui aga teenuse saaja on hoopiski kolmanda riigi nagu USA

¹¹⁰ Lehis, *Maksuõigus, supra nota* 1, lk 382.

maksukohustuslane, jääb maksumäär samuti 0%-liseks, kuid ei teki VD aruandel kajastamise kohustust.

Pöörame tähelepanu juhtumile, kus kaup liigub kahe liikmesriigi vahel, näiteks Poolast Saksamaale. Valides algselt teenuse saajaks jällegi Eesti maksukohustuslase, selgub, et teenuse käive tekib Eestis, mistõttu kuulub see maksustamisele 20%-lise maksumääraga ja loomulikult pole teenuse kajastamine VD aruandel vajalik. Küll osutub viimane vajalikuks siis, kui teenuse saajaks on hoopiski mõne liikmesriigi, näiteks Soome maksukohustuslane, mis toob endaga kohe kaasa ka 0%-lise maksumäära, pöördmaksustamise rakendamise ja VD aruandel kajastamise kohustuse. Valides aga teenuse saajaks Hiina ehk kolmanda riigi maksukohustuslase, rakendatakse ikka nullmäära, kuid kaob teenuse kajastamise kohustus VD aruandel.

Võtame nüüd vaatluse alla aga hoopiski ühendusevälise veo, mida saab kaheks liigitada – vedu, mis moodustab ekspordi ja vedu, mis moodustab impordi. Seejuures võib ühendusevälise veo alla kuuluvana käsitleda ka transiiti.

Alustame ekspordiga, mille korral kaup liigub mõnest kolmandast riigist, näiteks Venemaalt, Eestisse. Kuna tegemist on ekspordiga, siis ei oma tähtsust, kes on teenuse saaja – Eesti, liikmesriigi või kolmanda riigi maksukohustuslane –, sest käibemaksudirektiivi artikli 146 (1) (e) kohaselt on liikmesriigid kohustatud veoteenused käibemaksust vabastama. Direktiivile toetub ka käibemaksuseaduse § 15 lg 4 p 9, mis ütleb samuti, et käibemaksumäär on null protsenti kauba eksportimiseks osutatava kaubaveoteenuse, kaubaveo korraldamise teenuse ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenuste maksustavast väärtusest. Eelnev aga tähendab automaatselt, et pöördmaksustamist ei toimu ja VD aruandel ei ole vaja samuti tehingut kajastada.

Võttes aga kauba liikumise suunaks hoopiski liikmesriik – kolmas riik (näiteks Soome – Venemaa), on näha erinevust. Nimelt, kui teenuse saajaks on Eesti maksukohustuslane, siis maksustatakse veoteenus 20%-lise maksumääraga, sest KMS-i § 10 lg 1 alusel on tegemist Eesti käibega. VD aruandel pole sellist teenust kajastada vaja. Kui aga teenuse saajaks oleks mõne liikmesriigi või hoopiski kolmandas riigi maksukohustuslane, siis kuuluks kohaldamisel 0%-line maksumäär ja VD aruandel kajastamise kohustust pole endiselt.

Tulles impordi juurde ja valides kauba liikumise alguskohaks kolmanda riigi ja sihtpunktiks Eesti, maksustatakse sõltumata teenuse saaja asukohast KMS-i §15 lg 4 p 10 alusel kauba importimiseks osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused 0%-lise käibemaksumääraga. Seejuures on oluline märkida, et nullmäära kehtimiseks peab nimetatud teenuste kulu olema arvatud imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka.

Kui aga võtta selline tehing, kus kaup liigub kolmandast riigist mõnda teise liikmesriiki ja teenuse saaja on Eestis maksukohustuslane, siis teenuse käibe tekkimise kohaks pole Eesti ja maksustamine toimub nullmääraga. Sama kaubaliikumise korral, kuid kui teenuse saaja on mõne teise liikmesriigi, näiteks Rootsi maksukohustuslane, on samuti rakendatavaks maksumääraks 0%, sest KMS-i § 10 lg 4 p 9 põhjal pole tegemist Eesti käibega. Nullmäär jääb kehtima ka siis, kui teenuse saaja asub kolmandas riigis, sest KMS-i § 15 lg 4 p 10 alusel loetakse sellist tehingut kauba importimiseks osutatavaks kaubaveoteenuseks. Üksi eelnevalt mainitud juhtum ei too endaga kaasa vajadust VD aruandel kajastamist.

Jäänud on veel juhtumid, kus kauba liikumine ei toimu mingilgi määral ühenduse pinnal – nii lähte- kui ka sihtkohaks on kolmas riik. Oletame näiteks, et kaup liigub Hiinast Venemaale ja teenuse saaja on Eesti maksukohustuslane. KMS-i § 10 lg 2 alusel tekib teenuse käive Eestis, sest teenust osutatakse Eesti maksukohustuslasele ja see kuulub maksustamisele 20%-lise maksumääraga. VD aruandel kajastamise kohustust ei teki. Kui aga sama kaubaliikumise korral oleks teenuse saaja hoopiski mõne teise liikmesriigi maksukohustuslane, siis kuuluks teenus KMS-i § 10 lg 4 p 9 alusel maksustamisele 0%-lise maksumääraga ja kohustuslik on esitada ka VD aruanne. Valides sama teenuse saajaks kolmanda riigi maksukohustuslase, kuulub seegi juhtum maksustamisele 0%-lise maksumääraga, kuid VD aruandel kajastamist ei eeldata.

Mis puutub aga transiidiga seonduvasse, siis selle korral on kõik sama nagu eelnevas käibemaksuseaduse redaktsioonis – olenemata veoteenus saaja staatusest, on maksumäär igal juhul 0% ja VD aruandel teenuse osutamist kajastama ei pea. Maksuvabastus on liikmesriikidele lubatud käibemaksudirektiivi artikli 159 kohaselt. Käibemaksuseaduses kannab seda mõtet edasi § 15 lg 4 p 8, mille kohaselt on käibemaksumäär 0% välistransidi tolliprotseduuril oleva kauba veoteenus, sellise kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenuste korral. Lisatingimusena on toodud see, et vedu peab moodustama osa veost mis algab või lõpeb ühendusevälises riigis.

Kaubaveoga seotud kõrvalteenused maksustatakse samamoodi nagu veoteenus. Erandiks on rahvusvahelise kaubaveo kõrvalteenused, mida osutatakse teise liikmesriigi mittemaksukohustuslasele või ettevõtlusega mittetegelevale ühendusevälise riigi isikule – nende teenuste käive tekib alati teenuse tegeliku osutamise riigis, mitte riigis, kust kaubavedu algab.¹¹¹

Segadust tekitavaks võib aga osutada kaubaveoga seotud kõrvalteenuste määratlemine – ka KMS-i uues redaktsioonis ei ole lahti kirjutatud, mida kujutab endast mõiste „käitlemine“. Vaadates lähemalt aktsiisi- või tolliladude tegevust välistransiidi tolliprotseduuril olevate kaupade vedamisel, siis ilmneb seal mitmeid vaidluskohti. Võtame näiteks terminalis olevad kütuse mahutid, mis on tavaliselt välja renditud ja mille eest klient maksab renti isegi siis, kui need on tühjad. Kliendi jaoks on tegemist omamoodi valmisoleku kuluga. Kui kütus pumbatakse mahutitesse, siis saab mahuti rendist kohe kütuse hoiustamine ja seni korjatud mahuti rendisummad tuleb ümber kvalifitseerida välistransiidi tolliprotseduuril oleva kaubaveoga seotud kõrvalteenuseks. Sageli on mahutid pooleldi tühjad, seega peaks mahuti rendi eest võetav tasu olema jaotatud kaheks. Reeglina maksustatakse sellisel juhul kogu mahuti rent 0%-lise maksumääraga nagu oleks tegemist välistransiidi tolliprotseduuril oleva kaubaveoga seotud kõrvalteenusega. Tegelikult aga peaks osa olema maksustatud 20%-lise käibemaksumääraga. Praktikas on maksuhalduril seda pea võimatu kontrollida.

Autor leiab, et eelnevalt kirjeldatud olukorra lahendamiseks tuleks täiendada kaubaveoga seotud kõrvalteenuste nimekirja ja välistransiidi tolliprotseduuril oleva kaubaveoga seotud kõrvalteenuse osutamise täpsem kord tuleks sätestada rahandusministri määruses. Seega teeb autor ettepaneku täiendada KMS § 10 järgmises sõnastuses: „Kaubaveoga seotud kõrvalteenuste osutamise täpsem kord sätestatakse rahandusministri määruses“.

Jätkates mahutite rendiga seotud teemat, siis praktikas on tõusetunud küsimus, kas tavaline kütusemahuti rent on vallasasja rent või kinnisasja rent. Teatavasti on kinnisasja mõiste käibemaksuseaduses tunduvalt laiem kui tsiviilseadustiku üldosa seaduses¹¹². Käibemaksuseadus loeb kinnisasjaks ka rajatise. Küsimus on selles, kas suuri maaga püsivalt ühendatud kütuse mahuteid saab käsitleda rajatistena või on need hoopis

¹¹¹ Ain Ulmre, „Käibemaksuseaduse peamised muudatused“, *Raamatupidamis uudised* (2010), nr 2, 33-38, lk 35.

¹¹² Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 35, 216 – RT I 2009, 18, 108; §50 lg 1.

vallasasjad. Sellest sõltub ka nende maksustamine. Tulenevalt asjaõigusseaduse¹¹³ § 158 lg 1 on rajatis, kütte-, veevarustus- või kanalisatsioonitorustik, elektroonilise side või elektrivõrk, nõrkvoolu-, küttegaasi- või elektripaigaldis või surveeadmestikku ja nende teenindamiseks vajalik ehitised. Siit võib järeldada, et mitusada tuhat tonni mahutavad ja maaga püsivalt ühendatud kütuse mahutid ei ole rajatised.

Probleeme tekitab ka olukord, kus välistransiidi tolliprotseduuril oleva kauba maha laadimisega läheb aega ja vagunid seisavad päevade kaupa raudteel. Sellisel juhul esitatakse raudtee operaatore poolt veofirmale arve raudtee seisutase kohta. Tekib küsimus, kas raudtee seisutase on välistransiidi tolliprotseduuril oleva kaubaveoteenusega seotud kõrvalteenus või mitte. Kui vaadata KMS § 10 lg 8 sõnastust, siis ei ole tegemist kaubaveoga seotud kõrvalteenusega. Küll aga on autor arvamisel, et nimetatud raudtee seisutase on teenused, mis on otseselt seotud kaubaveoga. Autori arvates tuleks ka raudtee seisutase mõiste lahti kirjutada ja täpsemalt reguleerida eelnevalt viidatud rahandusministri määruses.

Järgmisena võiks käsitleda mahutite pesemist. Kui eelnevalt mahutis olnud kütus ja uus kütus erinevad, siis peab mahuti rendileandja mahuti puhtaks pesema. Siinkohal tekib aga küsimus, kas mahuti pesemist võib liigitada kaubaveoga seotud kõrvalteenuseks? Kehtivat KMS § 10 lg 8 redaktsiooni lugedes seda nii tõlgendada ei saa. Autori arvates on aga mahutite pesemine antud näite puhul siiski kaubaveoga seotud kõrvalteenus. Kui välistransiidi tolliprotseduuril olev kütus tuleb raudteetsisternidega ja kütus tuleb enne laevadesse pumpamist ladustada kaldal olevatesse mahutitesse, siis on selge, et mahutite eelnev puhastamine on osa kaubaveost. Ka selles osas tuleks autori arvates KMS § 10 lg 8 täiendada. Siinkohal on abiks juba mainitud KMS § 10 lg 8 lisatav täiendus, et täpsem regulatsioon on sätestatud rahandusministri määruses.

Senise praktika kohaselt on kütuse segamist loetud tavapäraselt kaubaveoga seotud kõrvalteenuseks. Kuidas käsitleda aga kütuse mõõtmist veo käigus? Teatud juhtudel on kütuse mõõtmine veo käigus möödapääsmatu ja senise praktika kohaselt on seda ka käitlemise mõiste alla paigutatud. Küll aga ei ole sugugi kindel, et maksumaksjad ja maksuhaldur sellest alati ühtemoodi aru saavad. Siin teeb autor samuti ettepaneku, et KMS § 10 lg 8 lisatav täiendus rahandusministri määrusele reguleeriks selle olukorra.

¹¹³ Asjaõigusseadus, 09.06.1993, jõustunud 01.12.1993 – RT I 1993, 39, 590 – RT I 2010, 8, 37.

Tulenevalt eeltoodust teeb autor ettepanku täiendada KMS § 10 lg 8 toodud loetelu järgmises sõnastuses: „Kaubaveoga seotud kõrvalteenused on kauba laadimine, lossimine, mõõtmine, segamine, käitlemine ja ladustamine veo raames, samuti kindlustamine, kaubaga seonduvate dokumentide vormistamine ja hankimine ning tolliformaalsuste teostamine. Kaubaveoga seotud kõrvalteenuste osutamise täpsem kord sätestatakse rahandusministri määruses“.

Niisiis alates 2010. aastast seoses teenuse käibe tekkimise koha muutusega, reguleeritakse ka veoteenuste maksustamist teisiti kui eelnevatel aastatel. Erinevalt varasemast lähtutakse maksustamisel nüüd teenuse saaja asukohast ja kui põhireegel ei rakendu, siis veo kulgemise kohast. Lisaks eelnevale muutus ka aruandlus, kus nüüd tuleb lisaks kaubale kajastada ka teenused.

Vana regulatsioon jäi kehtima juhul, kui osutatakse kauba teisest liikmesriigist Eestisse või väljaspool Eestit vedamise teenust eraisikule ehk isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ning ei ole ka ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik. Võtame olukorra, kus Eesti maksukohustuslane osutab veoteenust Soomest Eestisse Eesti eraisikule. KMS-i § 10 lg 4 p 6 alusel ei ole tegemist Eesti käibega, Eesti maksukohustuslane peab ennast kaubaveo lähtekoha riigis registreerima ja maksma ka käibemaksu selles riigis. Praktikas tekitab see aga raskusi just maksuhaldurile, kellel lasub kohustus eelnevat kontrollida. Probleemkohtadeks on näiteks see, kuidas maksuhaldur peaks teada saama kauba liikumise teekonna. Kui Eesti ettevõtja deklareerib ja maksab Eestis käibemaksu, siis ei tule maksuhaldur selle pealegi, et tegelikult on see Soome käive ja käibemaks peaks laekuma Soome.

KOKKUVÕTE

Alates 1. jaanuarist 2010 hakkas kehtima käibemaksuseaduse uus regulatsioon. Hoolimata uuest käibemaksuseaduse redaktsioonist on rida eelnevas seaduses vaidlusi tekitanud probleeme endiselt lahendamata. Lõputöö probleem oli selles, et käibemaksuseaduse uues redaktsioonist ei leia vastuseid paljudele praktikas esile kerkinud probleemidele. Lõputöö eesmärgiks oli võrdlevalt analüüsida kaubaveoteenuste käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus enne ja pärast 01.01.2010. Analüüsi tulemusel pidi valmima juhendmaterjal käibemaksuseaduse rakendamiseks.

Esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Käibemaks on lisandunud väärtuse maks, see on objektiivne ja kaudne maks, mille maksustamisperioodiks on üks kuu ja mida tasub ettevõtja. Käibemaksu üldpõhimõtteid on kolm – tarbimismaksu põhimõte, neutraalsuse printsiip ja sihtkohamaa printsiip.

Teine uurimisülesanne oli anda ülevaade teenuse mõistest ja maksustamisest Euroopa Liidus. Teenuseks loetakse sellist ettevõtluse korras hüve osutamist või õiguse võõrandamist, mis ei ole kaup. Teenus hõlmab tehinguid väärtpaberitega, majandustegevusest hoidumist, õiguse kasutamisest loobumist või olukorra talumist. Samuti saab teenusena käsitleda ka tarkvara või informatsiooni võõrandamist. Selleks, et kindlaks määrata, millises riigis toimub maksustamine, on vajalikud käibe tekkimise koha määratlemise reeglid. Teenuse käibe tekkimise koha määratlemine sõltub teenuse iseloomust on võimalik maksustamine müüja asukoha, ostja asukoha, teenuse osutamise või teenuse kasutamise koha järgi.

Kolmas uurimisülesanne oli analüüsida võrdlevalt veoteenuste käibemaksuga maksustamist enne ja pärast 2010. aastat. Analüüsi tulemusel selgus, et hoolimata käibemaksuseaduse uuest redaktsioonist jäid paljud probleemid seaduses siiski lahendamata. Autor tõi neist osa esile ja tegi ettepanekud käibemaksuseaduse

muudatusteks. Autori ettepanek on täiendada käibemaksuseaduse § 10 lg 8 järgmises sõnastuses: „Kaubaveoga seotud kõrvalteenused on kauba laadimine, lossimine, mõõtmine, segamine, käitlemine ja ladustamine veo raames, samuti kindlustamine, kaubaga seonduvate dokumentide vormistamine ja hankimine ning tolliformaalsuste teostamine. Kaubaveoga seotud kõrvalteenuste osutamise täpsem kord sätestatakse rahandusministri määruses“.

Autor leiab, et lõputöös püstitatud eesmärk täideti. Lõputöö lisas on toodud kokkuvõtlik tabel, mille abil on lihtne orienteeruda, kas ja kuidas peab erinevaid kaubaveoteenuseid käibemaksuga maksustama.

SUMMARY

Diploma thesis is written on a subject „Value added tax levied on supply of the transport of goods before and after the year 2010“. Thesis is written in Estonian and consists of 41 pages (including 2 pages of appendixes). Author has used 52 sources, which are all referred to in the text.

Topic is actual because since January 1, 2010 the Member States of the European Union, including Estonia, must comply with the amendments that have been made to Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006.

The purpose of diploma thesis is to analyze at the same time value added tax levied on the supply of the transport of goods before and after the year 2010. To achieve the purpose following tasks have been put up:

1. to explain the concept of value added tax;
2. to explain the concept of supply of services and give an overview about its taxation in European Union;
3. to analyze at the same time value added tax levied on supply of transport before and after the year 2010.

Author came into conclusion that it is not possible to find answers to all questions related to supply of the transport of goods from the new Estonian Value Added Tax Act. For that reason author composed a guide so that the taxation of supply of the transport of goods it would be easily understandable. As one of the problems is the determination of ancillary transport activities, the author recommends to improve the regulation by making some supplements at Estonian Value Added Tax Act § 10 subs 8.

VIIDATUD ALLIKAD

Apple and Pear Development Council v Commissioners of Customs and Excise, Case No 102/86, ECJ, Judgement, 08.03.1988, ECR (1988), 01443

Ain Ulmre, „Käibemaksuseaduse peamised muudatused“, *Raamatupidamisuudised* (2010), nr 2, 33-38

Ain Veide, „Ettevalmistamisel olevad käibemaksuseaduse muudatused“, *Maksusmaksja* (2009), nr 5, 34-37

Alfred Ehin ja Friedrich Kask, *Ajutine läbikäigumaksu seadus ühes määruse ja seletustega* (Tallinn: Eesti Kirjastus, 1936)

Aili Nurk, „Teenuse käibemaksustamine“, *MaksuMaksja* (2005), nr 3, lk 30-39

Asjaõigusseadus, 09.06.1993, jõustunud 01.12.1993 – RT I 1993, 39, 590 – RT I 2010, 8, 37

Ben Terra, *Tarnekoht Euroopa käibemaksu vaatevinklist* (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006)

Ben Terra and Julie Kajus, *A Guide to The European VAT Directives: Introduction to European VAT*, Volume 1 (International Bureau of Fiscal Documentation, 2008)

Ben Terra and Julie Kajus, *A Guide to the Sixth VAT Directive* (Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1991)

Ben Terra and Peter Wattel, *Euroopa maksuõigus* (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006)

Commission of the European Communities v French Republic, Case No C-30/89, ECJ, Judgement, 13.03.1990, ECR (1990), I-00691

Council Directive 67/227/ECC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 71, 14.04.1967

Council Directive 67/228/ECC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 71, 14.04.1967

Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes, OJ L 145, 13.06.1977

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006

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

Council Directive 2008/117/EC of 16 December 2008 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion, OJ 2009 L 14/7, 20.01.2009

Ed V. Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting* (Washington: International Monetary Fund, 1996)

Eesti Vabariigi käibemaksuseadus, 16.11.1991, jõustunud 01.01.1992 – RT 1991, 36, 447;

H. Zerbe, *Käibemaks ühistegelikes ettevõtteis* (Tallinn: Agronoom, 1943)

Jürgen Mohr v Finanzamt Bad Segeberg, Case No C-215/94, ECJ, Judgement, 29.02.1996, ECR (1996), I-00959

Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Äripäeva kirjastus, 2007)

Kaspar Lind, „Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses“, *Juridica* (2001), nr 4, 242-251

Käibemaksuga maksustamise kord, vastu võetud 10.10.1990 Vabariigi Valitsuse määrusega nr 209, jõustunud 01.01.1991 – RT 1990, 14, 158

Käibemaksuga maksustamise korra rakendamise ajutine juhend, vastu võetud 04.01.1991 maksuameti juhendiga nr 9, jõustunud 04.01.1991

Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.01.2004 – RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2009, 46, 307

Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.01.2004 – RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2009, 56, 376

Käibemaksuseadus 13.06.2001, jõustunud 01.01.2002 – RT I 2001, 64, 368

Käibemaksuseadus 25.08.1993, jõustunud 01.01.1994 – RT I 1993, 60, 847

Käibemaksuseaduse rakendamise juhend, vastu võetud 06.01.1992 Eesti Vabariigi Rahandusministeeriumi määrusega nr 1, RTL 1992

Luule Vilms, *Käibemaks* (Tallinn: ENSV Agrotööstuskoondise Tehnoloogia ja Konstrueerimise Büroo, 1984)

Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2004)

Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2009)

Lasse Lehis ja Kaspar Lind, *Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003)

Levob Verzekeringen BV and OV Bank NV v Staatssecretaris van Financiën, Case No C-41/04, ECJ, Judgement, 27.10.2005, ECR (2005), paragraph 43

Liberxim BV v Staatssecretaris van Financiën, Case No C-371/99, ECJ, Judgement, 11.07.2002, ECR (2002), I-06227

Maigi Lasn, „Muudatused käibemaksuseaduses“, *Raamatupidamisuudised* (2010), nr 1, 37-40

Maksumäärade muutmisest, vastu võetud 19.06.1992 Eesti Vabariigi Rahareformikomitee Dekreediga nr 035, jõustunud 01.01.1993

Martin Huberg, Madis Uusorg, Gaily Kuusik, Lasse Lehis, „Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega“, 3. köide, Kommentaarid (Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2009)

Paul Tammert, *Maksundus: õpik ülikooli mittejuriidiliste erialade üliõpilastele* (Tallinn: Aimwell, 2002)

Paul Tammert, *Maksundus: õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele* (Tallinn: Aimwell, 2005)

R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, Case No C-16/93, ECJ, Judgement, 03.03.1994, ECR (1994), I-00743

Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega“, seisuga 01.07.2009, <www.fin.ee/index.php?id=280> (27.02.2010)

Rahandusministeerium, „Käibemaksu ajalugu“ (2006) , <www.fin.ee/index.php?id=280> (31.01.2010)

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

Trans Tirreno Express SpA v Ufficio provinciale IVA, Case No C-283/84, ECJ, Judgement, 23.06.1896, ECR (1896), 231

Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 35, 216
RT I 2009, 18, 108

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

Tõnis Elling, „Reisiteenuste maksustamise erikord, reisijate- ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitusteenuse maksustamine“, *Eesti Majanduse Teataja* (2007), nr 8, Käibemaksu kaasaanne, 8-19

Tõnis Elling, „Teenuse käibe tekkimise koha määramine 2010. aastal“, *Raamatupidamise Praktik* (2009), nr 12, 23-24

Vabariigi Valitsuse 10.10.1990.a määruse nr 209 osaline muutmine, vastu võetud 29.12.1990 V abariigi Valitsuse määrusega nr 266, RT 1991, 1, 12

Walter van der Corput and Fabiola Annacondia. *EU VAT Compass 2008* (IBFD, 2008)

LISA: KAUBAVEOTEENUSTE MAKSUSTAMISE JUHENDMATERJAL

	Lähteriik	Sihtriik	Teenuse/arve saaja	Käibemaksu määr, %	Kasutatav VAT-code	Viide arvel vajalik	Viide arvel	Ostaja KMKR nr	Kajastamine VD aruandes	Rakendusäte direktiivist või KM-seadusest	Rakendusäte direktiivist
ÜHENDUSESISENE VEDU											
	Eesti	Eesti	Eesti	20%		ei			ei	KMS § 10 lg 1	
	Eesti	Eesti	EL riik	0%	pöörd-KM	jah	art 194	JAH	jah	KMS § 10 lg 4 p 9	art 194
	Eesti	Eesti	Kolmas riik	0%		jah	KMS § 15 lg 4 p 1	ei	ei	KMS § 10 lg 4 p 9	
	Eesti	EL riik	Eesti	20%		ei			ei	KMS § 10 lg 1	
	Eesti	EL riik	EL riik	0%	pöörd-KM	jah	art 194	JAH	jah	KMS § 10 lg 4 p 9	art 194
	Eesti	EL riik	Kolmas riik	0%		jah	KMS § 15 lg 4 p 1	ei	ei	KMS § 10 lg 4 p 9	
	EL riik	Eesti	Eesti	20%		ei			ei	KMS § 10 lg 1	
	EL riik	Eesti	EL riik	0%	pöörd-KM	jah	art 194	JAH	jah	KMS § 10 lg 4 p 9	art 194
	EL riik	Eesti	Kolmas riik	0%		jah	KMS § 15 lg 4 p 1	ei	ei	KMS § 10 lg 4 p 9	
	EL riik	EL riik	Eesti	20%		ei			ei	KMS § 10 lg 1	
	EL riik	EL riik	EL riik	0%	pöörd-KM	jah	art 194	JAH	jah	KMS § 10 lg 4 p 9	art 194
	EL riik	EL riik	Kolmas riik	0%		jah	KMS § 15 lg 4 p 1	ei	ei	KMS § 10 lg 4 p 9	
ÜHENDUSEVÄLINE VEDU (ka transiit)											
EKSPORT	Eesti	Kolmas riik	Eesti	0%		jah	KMS § 15 lg 4 p 9		ei	KMS § 15 lg 4 p 9	art 146 (1) (e)
	Eesti	Kolmas riik	EL riik	0%		jah	art 146 (1) (e)		ei	KMS § 15 lg 4 p 9	art 146 (1) (e)
	Eesti	Kolmas riik	Kolmas riik	0%		jah	art 146 (1) (e)		ei	KMS § 15 lg 4 p 9	art 146 (1) (e)
	EL riik	Kolmas riik	Eesti	20%		ei			ei	KMS 10 lg 1	
	EL riik	Kolmas riik	EL riik	0%		jah	art 146 (1) (e)		ei	KMS 10 lg 4 p 9	art 146 (1) (e)

	EL riik	Kolmas riik	Kolmas riik	0%		jah	KMS § 15 lg 4 p 9		ei	KMS 10 g 4 p 9	
IMPORT	Kolmas riik	Eesti	Eesti	0%		jah	KMS § 15 lg 4 p 10		ei	KMS § 15 lg 4 p 10	art 146 (1) (e)
	Kolmas riik	Eesti	EL riik	0%		jah	art 146 (1) (e)		ei	KMS § 15 lg 4 p 10	art 146 (1) (e)
	Kolmas riik	Eesti	Kolmas riik	0%		jah	KMS § 15 lg 4 p 10		ei	KMS § 15 lg 4 p 10	
	Kolmas riik	EL riik	Eesti	0%		jah	KMS § 15 lg 4 p 10		ei	KMS § 10 lg 1	art 146 (1) (e)
	Kolmas riik	EL riik	EL riik	0%		jah	art 146 (1) (e)		ei	KMS § 10 lg 4 p 9	art 146 (1) (e)
	Kolmas riik	EL riik	Kolmas riik	0%		jah	KMS § 15 lg 4 p 10		ei	KMS § 15 lg 4 p 10	
	Kolmas riik	Kolmas riik	Eesti	20%		ei			ei	KMS § 10 lg 1	
	Kolmas riik	Kolmas riik	EL riik	0%		jah	art 194		ja	KMS § 10 lg 4 p 9	art 194
	Kolmas riik	Kolmas riik	Kolmas riik	0%		jah	KMS § 15 lg 4 p 1		ei	KMS § 10 lg 4 p 9	
	Transiit		Eesti	0%		jah	KMS § 15 lg 4 p 8		ei	KMS § 15 lg 4 p 8	art 159
	Transiit		EL riik	0%		jah	art 159		ei	KMS § 15 lg 4 p 8	art 159
	Transiit		Kolmas riik	0%		jah	KMS § 15 lg 4 p 8		ei	KMS § 15 lg 4 p 8	