

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Erko Võsu

## **DOTATSIOONIDE MAKSUSTAMINE KÄIBEMAKSUGA**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, Bac

Tallinn 2010

# ANNOTATSIOON

## SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: juuni 2010
Töö pealkiri: Dotatsioonide maksustamine käibemaksuga	
Töö autor: Erko Võsu	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.  Allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal „Dotatsioonide maksustamine käibemaksuga“. Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 45 leheküljest. Sisuline osa on 39 lehekülge ja lisad 6 lehekülge. Lõputöö koostamisel on kasutatud 22 allikat, millele on tekstis viidatud. Teema on aktuaalne, sest praeguses majandusolukorras on toetuste saamine ning nende korrektne maksustamine tähtsal kohal. Probleemiks on Eesti käibemaksuseaduse halb sõnastus ning tõlgenduse erinevus direktiivis sätestatust, mis võimaldab teatud juhtudel vältida dotatsioonide maksustamist.</p> <p>Lõputöö uurimisobjektiks on dotatsioonide maksustamine ja töö eesmärgiks on analüüsida dotatsioonide käibemaksuga maksustamise probleeme Eestis. Eesmärgi saavutamiseks:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1) antakse ülevaade dotatsioonidest;</li><li>2) antakse ülevaade dotatsioonidelt tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamisest ning statistikast;</li><li>3) analüüsitakse Euroopa Kohtu praktikat dotatsioonide maksustamisel.</li></ol> <p>Lõputöö hüpotees on, et Eestis ei ole dotatsioonide käibemaksuga maksustamine piisavalt reguleeritud. Töös kasutatakse kirjeldavat ning analüütilist meetodit.</p> <p>Autor jõudis järeldusele, et Eestis pole dotatsioonide maksustamine piisavalt reguleeritud ning see võimaldab teatud juhtudel dotatsioonide maksustamist täielikult vältida. Seega on vajalik käibemaksuseaduse ning dotatsioonide maksustamist reguleeriva määruse muutmine.</p>	
Võtmesõnad: dotatsioon, subsiidium, käibemaks, maksustamine, Euroopa Kohtu lahendid,	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>dotation, subsidy, value added tax, taxation, European Court cases,</i>	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:

## SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	3
1. DOTATSIOONIDEST JA NENDE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISEST .....	5
1.1 Käibemaksu olemus ning dotatsiooni mõiste .....	5
1.2 Dotatsioonidelt tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamine ning statistika.....	11
2. DOTATSIOONIDE MAKSUSTAMIST KÄSITLEVAD EUROOPA KOHTU LAHENDID .....	19
2.1 Euroopa Kohtu lahendid dotatsiooni mõiste kohta .....	19
2.2 Põllumajandustoetusi puudutavad Euroopa Kohtu lahendid .....	27
KOKKUVÕTE.....	35
SUMMARY .....	37
VIIDATUD ALLIKAD .....	38
LISA 1 Määrus dotatsioonide maksustamise kohta .....	40
LISA 2 Intervjuu .....	42

## SISSEJUHATUS

Eesti maksusüsteemis on tähtsal kohal käibemaks. Käibemaks on tänapäeva tarbimisühiskonna jaoks loomulikuks ja iseenesestmõistetavaks muutunud. Seega eeldatakse, et kõiki tarbitavaid kaupu ning teenuseid maksustatakse käibemaksuga ning selles pole midagi imelikku. Kuid kas ja kuidas maksustatakse käibemaksuga erinevaid dotatsioone ning subsiidiume?

Lõputöö teema valis autor eelkõige sellepärast, et realselt ei ole teada kas ja kuidas hetkel Eestis sihtotstarbelisi toetusi ehk dotatsioone maksustatakse. Dotatsioonide maksustamine on Eestis paljuski ebaselge ning see ajendaski lõputööd käesoleval teemal kirjutama, et ikkagi välja selgitada ning täpsustada dotatsioonide maksustamist käibemaksuga. Dotatsioonide maksustamine on aktuaalne ka seetõttu, et praeguses majandussituatsioonis on igasuguste toetuste saamine ning sealjuures nende korrektne maksustamine tähtsal kohal.

Probleemiks on Eesti käibemaksuseaduse halb sõnastus ning tõlgenduse erinevus direktiivis sätestatust, mis võimaldab teatud juhtudel vältida dotatsioonide maksustamist käibemaksuga ning seetõttu tekitab ebavõrdsust erinevate isikute maksustamisel. Eesti seaduse sõnastus võimaldab direktiivist erinevalt aru saada ning dotatsioonide maksustamist reguleeriva määrusega on maksumaksjatel põhimõtteliselt võimalik maksustamist täielikult vältida.

Käesoleva lõputöö eesmärgiks on analüüsida dotatsioonide käibemaksuga maksustamise probleeme Eestis. Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- 1) antakse ülevaade dotatsioonidest;
- 2) antakse ülevaade dotatsioonidelt tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamisest ning statistikast;
- 3) analüüsitakse Euroopa Kohtu praktikat dotatsioonide maksustamisel.

Lõputöö hüpotees on, et Eestis ei ole dotatsioonide käibemaksuga maksustamine piisavalt reguleeritud. Eesti seaduste ning määrustega on jäetud maksumaksjatele

võimalus maksustamisest kõrvale hoidumiseks ning sellega kaasneb teatud juhtudel ka võimalus konkurentsimoonutusteks.

Lõputöös kasutatakse kirjeldavat ning analüütilist meetodit. Antud lõputöö puhul on tegemist teoreetilise uurimustööga, kus esimeses osas antakse teemast teoreetiline ülevaade ning teises osas analüüsitakse teemakohaseid Euroopa Kohtu lahendeid.

Lõputöö esimeses peatükis kirjeldatakse esmalt käibemaksu üldisi põhimõtteid ning seejärel antakse ülevaade dotatsioonidega seonduvast teoreetilisest käsitlusest nii Eesti kui ka Euroopa liidu regulatsioonides. Samuti antakse ülevaade dotatsioonidelt tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamise põhimõtetest ning arvutuskäigu ilmestamiseks on toodud ka vastav näide. Lõpuks on välja toodud makstud toetuste statistika Eestis ning mõned probleemid, mis dotatsioonide maksustamisel esinevad.

Lõputöö teises peatükis analüüsitakse erinevaid Euroopa Kohtu lahendeid ning käsitletakse seal üles kerkinud dotatsioonide maksustamise probleeme. Esimeses alapeatükis analüüsitakse kohtulahendeid, mis aitavad täpsustada dotatsioonide mõistet ning olemust. Teises alapeatükis aga kohtulahendeid, mis käsitlevad põllumajandustoetusi ning nende maksustamise probleeme. Kahtlemata leiavad teise alapeatüki all käsitlust ka üldised dotatsioonide maksustamise nüansid. Teises peatükis on välja toodud ka soovitusel ning selgitused Eesti seaduste ning dotatsioonide maksustamist reguleeriva määruse täiendamiseks ja parandamiseks.

Lõputöös kasutatavateks allikateks on Euroopa liidu õigusaktid, Euroopa Kohtu lahendid, käibemaksuseadus ning erialane kirjandus.

# 1. DOTATSIOONIDEST JA NENDE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISEST

## 1.1 Käibemaksu olemus ning dotatsiooni mõiste

Dotatsioonide käibemaksuga maksustamise selgitamiseks on esmalt vaja kirjeldada käibemaksu põhimõtteid. Sellest tuleb kokkuvõtlikult juttu alapeatüki esimeses osas. Seejärel kirjeldatakse, kuidas on reguleeritud dotatsioonide maksustamine Eestis ning Euroopa Liidu direktiivide kohaselt. Esmalt on selgitatud dotatsiooni mõistet ning erinevaid arusaamu Eesti käibemaksuseaduse ning Euroopa Liidu direktiivi sõnastuse kohaselt. Dotatsiooni mõistet on selgitatud ka Euroopa Kohtu praktikast lähtuvalt. Samuti kirjeldatakse antud alapeatükis Eesti käibemaksuseaduse ning dotatsioonide maksustamist reguleeriva määruse kitsaskohti. Käesoleva alapeatükiga selgitatakse, millised toetused Eestis käibemaksustamisele peaksid kuuluma ning millised mitte.

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügietappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra.<sup>1</sup> Käibemaks toimib lisandunud väärtuse maksuna. Lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena, sest maksusumma jaotub paljude ettevõtjate vahel. Iga müügiahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kokku annabki kogu toote müügihinnale vastava käibemaksusumma. Müügikäibelt arvutatud käibemaksust arvatakse maha ostukäivetelt tasutud käibemaks (sisendkäibemaks). Lisandväärtuse maks kõrval eksisteerib suhteliselt iseseisva maksuna impordikäibemaks. See on ühekordne maks, mida maksavad kõik kaupa importivad isikud.<sup>2</sup>

Käibemaks on kaudne maks. Kuna käibemaksukohustuse kandja ning maksu tegelik maksja ei lange käibemaksu puhul kokku, nimetatakse käibemaksu sageli kaudseks maksuks. Maksukoormuse kandjaks ehk lõpptarbijaks võivad olla nii füüsilised kui ka

---

<sup>1</sup> Martin Huberg, Madis Uusorg ja Lasse Lehis, *Eesti Maksuseadused 2007* (Tartu: OÜ Casus, 2007), lk 567

<sup>2</sup> samas, lk 568

juriidilised isikud sealhulgas riik ja kohalik omavalitsus tingimusel, et nad ei kasuta ostetud kaupu ja teenuseid ettevõtluse tarbeks. Üldjuhul on käibemaksu reaalseks lõppmaksjaks ja –tarbijaks siiski füüsilised isikud, kes maksavad müüjale ostuhinna sees sisalduva käibemaksu. Maksu administreerimise kohustus on jäetud aga ettevõtetele, kuna see võimaldab maksusummasid lihtsamalt koguda ning vähendab maksupettuste läbi põhjustatud rahalist kahju riigi jaoks – lisandunud väärtuse maksu põhimõtete alusel kogutakse käibemaksusummad ettevõtluse eri tootmisetappidel.<sup>3</sup>

Käibemaks on objektiivne maks. Maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaksuga maksustamisel ei tehta tavaliselt vahet, kes on müüja või ostja (mõnikord lähtutakse isiku asukohast käibe toimumise määramisel ja mõned maksuvabastused on suunatud näiteks ainult mittetulunduslikku laadi tegevusega isikutele).<sup>4</sup> Käibemaksuga maksustamisel kehtib ka neutraalsuse põhimõte. Kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Käibemaksuga maksustamine ei tohi sõltuda müüja õiguslikust vormist ega müügitehingu juriidilistest nüanssidest, vaid ainult käibe majanduslikust sisust. Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas.<sup>5</sup>

Käibemaks on perioodiline maks. Käibemaksu maksustamisperiood on üldjuhul kalendrikuu, kuid erandina võib maksukohustuslase taotlusel kehtestada ka pikemaid perioode. Pikema perioodi taotlemine võib osutuda vajalikuks näiteks hooajalise ettevõtluse puhul.<sup>6</sup> Käibedeklaratsioone tuleb registreeritud käibemaksukohustuslasel esitada maksu- ja tolliametile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. Pärast Eesti liitumist Euroopa Liiduga 01.05.2004 tuleb lisaks kvartaalselt esitada kauba ühendusesisese käibe aruanne (vorm VD) ning juhul kui ettevõtte eksport või import ületas eelmisel või käesoleval aruandeperioodil miljon krooni, tuleb statistikaametile iga kuu esitada statistilise iseloomuga Intrastati aruandeid.<sup>7</sup>

---

<sup>3</sup> Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 15

<sup>4</sup> Martin Huberg, Madis Uusorg ja Lasse Lehis, *Eesti Maksuseadused 2007* (Tartu: OÜ Casus, 2007), lk 567

<sup>5</sup> samas, lk 569

<sup>6</sup> samas, lk 567

<sup>7</sup> Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 16

Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis toimub maksustamine selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Seda põhimõtet tuntakse sihtkohamaa printsiibina. Sellest printsiibist lähtuvalt tuleb kaupade ja teenuste ekspordil rakendada nullmäära, st eksporditöörile või välismaa ettevõtjale tuleb kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaks tagastada. Kaupade ja teenuste import tuleb aga maksustada. Neutraalse maksustamise põhimõttest tulenevalt tuleb imporditud kaupa maksustada samamoodi nagu kodumaist kaupa, vastasel juhul saaksid välismaised tootjad konkurentsieelise. Impordi maksustamisel ei ole oluline, kas imporditud kaupa kasutatakse Eestis ettevõtluseks või isiklikuks tarbimiseks. Vahe on vaid selles, et kui imporditud kaupa kasutatakse ettevõtluses, siis ei ole tollis kogutud käibemaks lõplik maks, sest ettevõtja saab selle maksu sisendkäibemaksuna maha arvata. Ühendusesiseste käivete maksustamisel Euroopa Liidus kehtib praegu samuti sihtkohamaa printsiip.<sup>8</sup>

Kõik eelnevalt kirjeldatud põhimõtted on olulised mõistmaks käibemaksu olemust ning lihtsustama arusaamist ka sihtotstarbeliste toetuste käibemaksustamise probleemidest. Kuna erinevaid põhimõtteid on ära selgitatud, siis nüüd kirjeldatakse põhjalikumalt, kuidas ikkagi toimub Eestis sihtotstarbeliste toetuste käibemaksuga maksustamine. Selleks on selgitatud dotatsiooni ning subsiidiumi mõistet, analüüsitud käibemaksuseaduse vastavaid paragrahve, Euroopa Liidu direktiive, Euroopa Kohtu seisukohti ning samuti ka sihtotstarbeliste toetuste maksustamist reguleerivat määrust.

Dotatsioon on riigieelarvest assigneeritav toetus, pealemakse, näiteks kohalike eelarvete tasakaalustamiseks või mõne ettevõtte või organisatsiooni plaanilise kahjumi katmiseks<sup>9</sup>. Subsiidium on rahaline toetus, abiraha kauba või teenuse tootjale või tarbijale<sup>10</sup>. Subsiidiumid kujutavad endast jooksvaid ühepoolseid makseid, mida teevad residendist tootjatele valitsemissektor või Euroopa Liidu institutsioonid eesmärgiga mõjutada nende tootmistaset, hindu või kompenseerida tootmisteguritega seotud kulusi<sup>11</sup>. Sisuliselt on dotatsiooni ning subsiidiumi mõistete puhul tegemist sünonüümidega. Käibemaksuga maksustamine ei sõltu sellest, kas kauba või teenuse

---

<sup>8</sup> Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Kirjastus Juura, 2004), lk 359

<sup>9</sup> Toimetanud Langemets Margit, *et al*, Eesti keele instituut, *Eesti keele seletav sõnaraamat*, (Tallinn: Eesti Keele Sihtasutus, 2009), 1, A-J, lk 242

<sup>10</sup> Toimetanud Langemets Margit, *et al*, Eesti keele instituut, *Eesti keele seletav sõnaraamat*, (Tallinn: Eesti Keele Sihtasutus, 2009), 5, S-T, lk 338

<sup>11</sup> Statistikaamet, *Euroopa Rahvamajanduse Arvepidamise Süsteem 1995 – ESA95* (Tallinn: Statistikaamet, 2001), lk 98



eest maksab tarbija või keegi teine. KMS<sup>12</sup> § 12 lg 2 näeb ette kauba või teenuse hinna alandamiseks makstavate sihtotstarbeliste toetuste maksustamise.<sup>13</sup> See säte on otseselt üle võetud direktiivist, kuid rakenduse teostus pole kõige parem.<sup>14</sup> Euroopa Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 73 kohaselt on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused. Kui direktiivis räägitakse „hinnaga otseselt seotud toetustest“, siis Eesti seaduses räägitakse „kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks antavast sihtotstarbelisest toetusest“. Ebatäpne tõlge moonutab sätte sisu ja on andnud võimalusi sellest kõrvale hoidumiseks.<sup>15</sup>

Direktiivi vastava sätte eesmärk on konkurentsimoonutuste vältimine. Käibemaksuga maksustamine ei tohi olla erinev sõltuvalt sellest, kas riik annab mingi toote subsideerimiseks rahalist abi ostjale või müüjale. Dotatsiooni eesmärk on toote hinna alandamine ning seda võib käsitleda kui riigi või kohaliku omavalitsuse otsust maksta oma vahenditest kinni teatud osa kauba või teenuse hinnast. Piltlikult öeldes on doteeritaval tootel korraga kaks ostjat. Lihtsalt seletatuna tuleb alati maksustada kauba või teenuse eest tegelikult müüjale laekuv raha – nii see osa, mille maksab otse tarbija, kui ka see osa, mille kompenseerib riik. Kui Euroopa Liidu erinevad liikmesriigid maksustasid toetusi erinevalt, siis võiks tekkida olukord, kus ühes liikmesriigis on toetatavat teenust tänu maksuvabale dotatsioonile soodsam osutada kui teises riigis. Sellepärast ongi direktiivis ette nähtud ühtlustamine.<sup>16</sup> Erinevalt 1. maini 2004 kehtinud käibemaksuseadusest ei ole nüüd enam tähtsust sellel, kes selle toetuse annab või kust see toetus tuleb. Varasem seadus ütles, et toetus arvati maksustatava väärtuse hulka, kui see saadi riigi-, valla- või linnaeelarvest. Uue seaduse järgi võib aga toetuse anda ükskõik milline isik ükskõik millistest ressurssidest, tähtis on vaid selle toetuse andmise

---

<sup>12</sup> Käibemaksuseadus, 10.12. 2003, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2009, 56, 376

<sup>13</sup> Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Kirjastus Juura, 2004), lk 396

<sup>14</sup> Lasse Lehis ja Kaspar Lind, *Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 284

<sup>15</sup> samas, lk 285

<sup>16</sup> sama

eesmärk.<sup>17</sup> Seega võib toetuse andjaks olla lisaks Eesti riigile või omavalitsusüksustele olla ka näiteks välisriik, Euroopa Liit või mõni sihtasutus.<sup>18</sup>

Käibemaksuga maksustatakse ainult konkreetse kauba või teenuse hinna alandamiseks mõeldud toetusi. Toetuse olemuse määratlemine võib tihti olla raskendatud. Üldine põhimõte on see, et peab olema võimalik tuvastada otsest seost kauba või teenuse hinna ja makstava toetuse vahel. Direktiivi mõiste „hinnaga otseselt seotud“ tähendab sellist toetust, mis vähendab toote hinda – st kui ettevõtja toetust ei saa, siis oleks tema poolt müüdav toode kallim. Euroopa Kohtu 2001. aasta 22. novembri kohtuasja nr C-184/00 otsuses on märgitud, et toetuse ja hinna vahetust seosest annab tunnistust näiteks see, et kui toetuse saaja loobuks teatud kauba müümisest või teenuse osutamisest, jääks toetus välja maksmata.<sup>19</sup> Ehk siis lähtudes KMS § 12 lg-s 2 sätestatust ja Euroopa Kohtu praktikast kuuluks igasugune tarbijatele suunatud toetus maksustatava toetuse alla. Siiski päris nii see ei ole. KMS § 12 lg-s 2 nimetatud rahandusministri määruse § 1 kohaselt arvatakse sihtotstarbeline toetus kauba või teenuse maksustatava väärtuse hulka juhul, kui see antakse maksukohustuslasele kauba või teenuse müügihinna alandamiseks<sup>20</sup>. Sama paragrahvi 2. lõike kohaselt arvatakse sihtotstarbeline toetus, mis on ette nähtud riigi-, valla- või linnaeelarves, kauba või teenuse maksustatava väärtuse hulka üksnes juhul, kui toetuse andmine on ette nähtud konkreetsele isikule konkreetse kauba või teenuse müügihinna alandamiseks.<sup>21</sup> Näitena võib nimetada ühistranspordi korraldajatele või etendusasutustele antavaid toetusi<sup>22</sup>.

Määrus annab võimaluse maksustamisest kõrvale hoiduda sel teel, et mitte nimetada eelarvetes konkreetseid isikuid, muuta toetuse määramise tingimusi ja kaotada ära viited kauba või teenuse hinnale (mõnikord on toetuse maksmise aluseks haldusleping, mida saab poolte kokkuleppel muuta). Kõige lihtsam viis maksukohustusest hoidumiseks on

---

<sup>17</sup> Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 136

<sup>18</sup> Martin Huberg, Madis Uusorg ja Lasse Lehis, *Eesti Maksuseadused 2007* (Tartu: OÜ Casus, 2007), lk 586

<sup>19</sup> Lasse Lehis ja Kaspar Lind, *Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003) lk 286

<sup>20</sup> Kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks maksukohustuslasele antava sihtotstarbelise toetuse maksustatava väärtuse hulka arvamise ja maksustamise kord, vastu võetud Rahandusministri määrusega 30.03.2004, jõustunud 01.05.2004 – RTL 2004, 39, 656 ... 2009, 50, 745

<sup>21</sup> Mariliis Kannukene, „Käibemaks toetuselt“, EML ajakiri Maksumaksja, juuni/juuli 2005, <[www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=109](http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=109)>(16.01.2010)

<sup>22</sup> Martin Huberg, Madis Uusorg ja Lasse Lehis, *Eesti Maksuseadused 2007* (Tartu: OÜ Casus, 2007), lk 586

näiteks eraldi sihtasutuse moodustamine, mille kaudu hakataks toetusi määrama ja välja maksuma. Soov maksustamisest kõrvale hiilida oli põhjustatud sellest, et kohalike omavalitsusüksuste eelarvetes ei olnud 2002. aastal ette nähtud täiendavat raha dotatsioonide suurendamiseks, nad oleksid pidanud saama riigilt täiendavaid eraldisi või oleksid dotatsiooni saajad tõstnud toodete hindu. Kuna käibemaks laekub 100%-liselt riigile, siis ei olnud omavalitsustel millegi arvelt täiendavat kulu finantseerida. Omaette küsimus on muidugi see, kas riigipoolne legaliseeritud maksupettus on maksumaksjatele kõige paremaks eeskujuks.<sup>23</sup>

Maksustamisele ei kuulu üldised toetused, mis võivad mõjutada toodete hindu kaudselt (nt toetus põhivara soetamiseks, nõuande- ja koolitustoetused, põllumajandustoetused, mida määratakse ainult nt haritava maa suuruse või kariloomade arvu järgi, aga mitte müüdud toodete hinna alusel). Euroopa Kohtu praktika kohaselt loetakse mittemaksustatavateks toetusteks sellised regionaal- või majanduspoliitilistel eesmärkidel kehtestatud toetused, mis on mõeldud teatud valdkonnas, teatud piirkonnas või teatud tootmisviisi kasutava ettevõtja toetamiseks, mitte tarbija toetamiseks. Näitena tuuakse Euroopa Liidu põllumajandustoetused, samuti näiteks auhinnad või toetused, millega tunnustatakse ettevõtja tegevust teatud valdkonnas (nt keskkonnasõbralik tootmine, uute töökohtade loomine vms). Tuleb arvestada võimalusega, et riigilt või kohalikult omavalitsuselt saadud toetus võib olla hoopis tasuks riigile või omavalitsusele müüdud kauba või osutatud teenuse eest, seda juhul, kui toetuse saaja täidab oma kulul riigi või omavalitsuse kohustuste hulka kuuluva ülesande (nt toetus tänava asfalteerimiseks).<sup>24</sup>

Maksuvabade subventsioonidega seoses tekib küsimus, kas toetusi saaval ettevõtjal on õigus toetuste arvel tehtud kulutustelt sisendkäibemaksu maha arvata või mitte. Subventsioon on ettevõtetele teatud kindlal eesmärgil antav rahaline toetus, riigi majandusabi oma eramajanduse arendamiseks<sup>25</sup>. Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ reguleerib seda küsimust artiklis 174. Liikmesriikidele on antud õigus (aga mitte kohustus) sisendkäibemaksu mahaarvamisel kasutatava maksustatava käibe

---

<sup>23</sup> Lasse Lehis ja Kaspar Lind, *Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 287-288

<sup>24</sup> samas, lk 286

<sup>25</sup> Eesti keele instituut, Eesti keele seletav sõnaraamat, <[www.eki.ee/dict/ekss/index.cgi?Q=subventsioon&F=M](http://www.eki.ee/dict/ekss/index.cgi?Q=subventsioon&F=M)> välja otsitud 27.03.2010

ja kogukäibe suhte arvestamisel lisada kogukäibe hulka ka otseselt hinnaga mitteseotud (st maksuvabad) toetused. Selle tagajärjel väheneb sisendkäibemaksu mahaarvamise proportsioon ja seega suurenevad maksukohustuslase käibemaksukulud. Kui liikmesriik kasutab seda õigust, siis sellega ta võrdsustab subventsioonid maksuvaba käibega. Kui sellist otsust ei ole tehtud (Eestis seda tehtud ei ole), siis saab ettevõtja maha arvata kogu sisendkäibemaksu (eeldusel, et ei ole muid mahaarvamise õigust piiravaid aluseid, nt maksuvaba käivet), sest kulutused tehakse maksustatava käibe tarbeks.<sup>26</sup>

Kokkuvõtvalt võib öelda, et selles alapeatükis selgitati esmalt üldisi käibemaksu põhimõtteid, et oleks võimalik paremini mõista ka dotatsioonide käibemaksustamise probleeme. Seejärel selgitati dotatsiooni ning subsiidiumi mõisteid. Toodi välja erinevused käibemaksuseaduse ning Euroopa Liidu direktiivi vahel. Direktiivi mõtte kohaselt maksustatakse dotatsioone eelkõige konkurentsimoonutuste vältimiseks. Samuti lahati seaduse ja dotatsioonide maksustamist reguleeriva määruse vahelisi kitsaskohti. Kõige suurem probleem määruse juures on hetkel see, et teatud juhtudel on võimalik dotatsioonide käibemaksustamist täielikult vältida muutes toetuse määramise eesmärki ning jättes toetust määrates nimetamata konkreetsed isikud. Viimaks on selgitatud, kas toetusi saaval ettevõttel on õigus tehtud kulutustelt sisendkäibemaksu maha arvata või mitte.

## 1.2 Dotatsioonidelt tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamine ning statistika

Käesolevas alapeatükis on selgitatud, kuidas arvutatakse Eestis dotatsioonidelt tasumisele kuuluvat käibemaksu. Välja on toodud vastavad dotatsioonide maksustamise määruse paragrahvid ning erinevad põhimõtted käibemaksu arvutamise kohta. Samuti on kirjeldatud ühte näidet illustreerimaks dotatsioonidelt tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamist. Antud alapeatükis tuuakse välja ka Eesti statistika toetuste maksmise kohta. Lõpuks on välja toodud ka Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse Maksude osakonna konsultandi Tajo Kadajase seisukoht Eestis

---

<sup>26</sup> Lasse Lehis ja Kaspar Lind, *Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 286-287

maksustamisele kuuluvate dotatsioonide kohta ning tema arvates suurimad probleemid sihtotstarbeliste toetuste maksustamisel.

Järgnevalt on selgitatud, kuidas on reguleeritud Eestis dotatsioonidelt tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamine. KMS §12 lõikega 2 antakse rahandusministrile volitus kehtestada toetuse maksustatava väärtuse hulka arvamise ja maksustamise kord. Selle volituse alusel on välja antud rahandusministri 30.03.2004 määrus nr 41 „Kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks maksukohustuslasele antava sihtotstarbelise toetuse maksustatava väärtuse hulka arvamise ja maksustamise kord“<sup>27</sup>. Määruse § 2 lg 1 sätestab, et maksukohustuslane arvutab käibemaksu eraldi kauba või teenuse tegelikult käibemaksuta müügihinnalt ja sihtotstarbelise toetusena laekunud rahasummalt. Sellest peab aru saama niimoodi, et ettevõtja kajastab oma arvepidamises dotatsiooni maksjat nagu iseseisvat klienti, kellele müüakse kaupu ja teenuseid, mitte ei pea ükshaaval suurendama oma müügikäivet iga ostja lõikes. Määruse § 2 lg 2 selgitab seda, et dotatsioonina laekuv summa sisaldab käibemaksu.<sup>28</sup> Sihtotstarbelise toetusena laekunud rahasummalt käibemaksu arvutamisel leitakse käibemaksusumma käibemaksuääruga 20% maksustatava tehingu puhul laekunud summa jagamisel 1,20-ga ja saadud tulemuse korrutamisel 0,20-ga ning käibemaksuääruga 9 % maksustatava tehingu puhul laekunud summa jagamisel 1,09-ga ja saadud tulemuse korrutamisel 0,09-ga.<sup>29</sup>

Kõige olulisem säte on määruse § 2 lg 3, mis näeb ette, et sihtotstarbelise toetusena laekunud rahasummalt kuulub käibemaks tasumisele koos kauba või teenuse tegelikult käibemaksuta müügihinnalt arvutatud käibemaksuga vastavalt käibemaksuseaduses sätestatud käibemaksu tasumise ajale. Selle sätte aluseks on käibemaksuseaduse § 11 lg 3 teine lause, mille kohaselt kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks sihtotstarbelise toetuse saamist ei käsitata selle kauba või teenuse eest makse laekumisena. See tähendab, et näiteks kui dotatsiooni makstakse aasta alguses terve aasta eest ette, siis käibemaksu tuleb arvestada vastavalt doteeritava kauba

---

<sup>27</sup> Lisa 1

<sup>28</sup> Lasse Lehis ja Kaspar Lind, *Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 288

<sup>29</sup> Kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks maksukohustuslasele antava sihtotstarbelise toetuse maksustatava väärtuse hulka arvamise ja maksustamise kord, vastu võetud Rahandusministri määrusega 30.03.2004, jõustunud 01.05.2004 – RTL 2004, 39, 656 ... 2009, 50, 745, § 2 lg 2

müümise või teenuse osutamise käibe ajale. Näiteks kui dotatsioon moodustab kauba tegeliku müügihinnaga võrreldes 50%, siis deklareerib maksumaksja koos kuu müügikäibega sellel kuul ka dotatsiooni summas, mis vastab poolele kuukäibest.<sup>30</sup> See tähendab, et toetuse laekumine iseenesest ei tekita veel käibemaksudohustust, vaid käibemaksudohustus tekib proportsionaalselt kaupade või teenuste tegeliku käibe tekkimisega.<sup>31</sup>

Dotatsiooni maksjale ei pea arvet esitama, sest toetuse maksmise kohustus tuleneb seadusest või muust õigusaktist ning arve puudumine ei takista selle väljamaksmist. Kuna dotatsiooni maksjal ei ole võimalik makstud dotatsioonis sisalduvat käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata (toetuse maksmist ei saa lugeda riigi ettevõtluseks), siis puudub arve järele vajadus. Kauba või teenuse ostjal on õigus nõuda, et temale esitatud arvel oleks näidatud toote kogu maksustatav väärtus ja sellele vastav käibemaksusumma, kuigi ostja saab sisendkäibemaksuna maha arvata vaid enda poolt tasutud käibemaksu.<sup>32</sup>

Järgnevalt on kirjeldatud ühte näidet dotatsioonide käibemaksu arvutamise kohta. Asulas avalikku sauna pidavale ettevõtjale laekus jaanuaris 18 000 kroonine toetus aasta jooksul saunapileti hinna alandamiseks omavalitsuses elavatele pensionäridele. Saunaettevõtja müüb iga kuu omavalitsuse elanikest pensionäridele 100 soodushinnaga saunapiletit. Soodushind on tavapärase 25 krooni asemel 10 krooni (hinnad koos käibemaksuga).

Tavalise saunapileti hinnaks ilma käibemaksuta on seega 20,83 (25/1,2) krooni, sooduspileti hinnaks ilma käibemaksuta on 8,33 (10/1,2) krooni. Kuid sooduspileti müügiks sai saunaettevõtja toetust. Soodustuse hind ühe sooduspileti kohta on 15 krooni. See summa sisaldab juba käibemaksu, toetus ühe sooduspileti kohta ilma käibemaksuta on seega 12,5 (15/1,2) krooni. Seega, kui saunaettevõtja müüb jaanuaris 100 sooduspiletit ja 300 tavalist piletit, tuleb käibedeklaratsiooni koondada järgmised andmed:

300 tavalist piletit: maksustatav väärtus  $300 \times 20,83 = 6249$  krooni.

---

<sup>30</sup> Lasse Lehis ja Kaspar Lind, *Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 288

<sup>31</sup> Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 137

<sup>32</sup> Lasse Lehis ja Kaspar Lind, *Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 289

100 sooduspiletit: maksustatav väärtus  $100 \times 8,33 = 833$  krooni.

Sihtotstarbelise toetuse maksustamine 100 sooduspileti arvelt:  $100 \times 12,5 = 1250$  krooni.

Jaanuarikuu käibedeklaratsioonis tuleb seega 300 tavapileti ja 100 sooduspileti arvelt deklareerida maksustatavat käivet kokku 8332 ( $6249 + 833 + 1250$ ) krooni. Ülejäänud sihtotstarbelise toetuse summa ei kuulu maksustamisele enne, kui on müüdnud jälle kaupu või teenust, mille müügihinna alandamiseks toetus on mõeldud.<sup>33</sup>

Järgnevalt on välja toodud Statistikaameti andmed toetuste maksmise kohta Eestis. Statistikaameti andmetel on subsiidiumid jaotatud kaheks – tootesubsiidiumid ja muud tootmissubsiidiumid. Tootesubsiidiume makstakse toodetud või imporditud kauba- või teenuseühiku kohta. Muud tootmissubsiidiumid koosnevad subsiidiumitest, mida residendist tootjauksused võivad saada tootmises osalemise puhul. Siia alla kuuluvad esmajoones subsiidiumid palgale või tööjõule, subsiidiumid reostuse vähendamiseks, intressikergenduse toetused residendist tootjatele jms.<sup>34</sup>

Eestis jagunevad tootesubsiidiumid kolmeks rühmaks: transpordisubsiidiumid reisijateveoks; postiteenuste subsiidium ning põllumajanduslikud tootesubsiidiumid. Transpordisubsiidiume makstakse nii kohalikest eelarvetest kui riigieelarvest. Subsiidiumid jagunevad nelja transpordiliigi vahel – maanteetransport (bussiliiklus), raudteetransport, veetransport ja õhustransport. Sealjuures raudtee- ja õhustransporti toetatakse ainult riigieelarvest. Postiteenuste subsiidiumi makstakse AS-ile Eesti Post eesmärgiga toetada perioodiliste väljaannete kojukannet maapiirkondades.<sup>35</sup>

Põllumajandustoetusi makstakse mitmetel alustel. Tootesubsiidiumite hulka loetakse toetusi, mida antakse pindalaühikute või loomade arvu alusel. Kuni 2006. aastani kuulusid tootesubsiidiumite hulka:

1) põllumajandusloomade kasvatamise täiendavad otsetoetused:

a) piimalehma kasvatamise täiendav otsetoetus;

---

<sup>33</sup> Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 137

<sup>34</sup> Statistikaamet, *Euroopa Rahvamajanduse Arvepidamise Süsteem 1995 – ESA95* (Tallinn: Statistikaamet, 2001), lk 98-99

<sup>35</sup> Statistikaamet, *Euroopa Rahvamajanduse Arvepidamise Süsteem 1995 – ESA95* (Tallinn: Statistikaamet, 2001), lk 99

- b) veise kasvatamise täiendav otsetoetus;
  - c) ammalehma kasvatamise täiendav otsetoetus;
  - d) ute kasvatamise täiendav otsetoetus;
- 2) põllumajanduskultuuride kasvatamise täiendav otsetoetus;
  - 3) põllukultuuri täiendav otsetoetus;
  - 4) heinaseemne täiendav otsetoetus.

Alates 2007. aastast muutus piimatootmise toetuste maksmise põhimõte ja seetõttu viidi vastavad toetuse üle muude tootmissubsiidiumite hulka.<sup>36</sup>

Muude tootmissubsiidiumite hulka kuuluvad mitmesugused toetused, mida makstakse ettevõtetele tootmise toetamiseks (va põhivara soetamiseks antavad toetused, mis kuuluvad kapitalisiirete hulka). Siia kuuluvad näiteks:

- 1) põllumajandustoetused, mis ei kuulu tootesubsiidiumite alla;
- 2) Ettevõtlike Arendamise Sihtasutuse poolt antavad erinevad toetused ettevõtetele koolituskulude, arenduskulude jms. katmiseks;
- 3) palgatoetus;
- 4) Kultuuriministeeriumi poolt antavad toetused väljaannete kirjastamiseks, kultuuriürituste läbiviimiseks jms;
- 5) Eesti Filmi Sihtasutuse poolt makstavad stsenaariumitoetused, filmide arendustoetused, levitoetused jms. (siia ei kuulu filmide tootmiseks antavad toetused);
- 6) Jne.<sup>37</sup>

Järgnevalt on toodud Eesti Statistikaameti andmed subsiidiumite maksmise kohta aastatel 2005-2009.<sup>38</sup> Statistikaamet on jaotanud subsiidiumid tootesubsiidiumiteks ning tootmissubsiidiumiteks.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup> Elo Parveots, vastus Eesti Statistikaameti teabenõudele 11.02.2010

<sup>37</sup> sama

<sup>38</sup> Tabel 1

<sup>39</sup> Elo Parveots, vastus Eesti Statistikaameti teabenõudele 11.02.2010



Tabel 1. Subsiidiumite maksmine Eestis aastatel 2005-2009 (miljonit krooni).<sup>40</sup>

	2005	2006	2007	2008	2009
<b>Tootesubsiidiumid</b>	<b>1 036,951</b>	<b>1 449,059</b>	<b>1 329,548</b>	<b>1 556,997</b>	<b>1 583,540</b>
Reisijatevedu kokku	799,808	916,017	1 066,863	1 280,262	1 373,930
Postiteenused (AS Eesti Post)	15,000	15,000	20,000	20,000	20,000
Põllumajandussubsiidiumid (PRIA)	222,144	518,042	242,685	256,736	189,609
<b>Tootmissubsiidiumid</b>	<b>237,338</b>	<b>524,707</b>	<b>822,124</b>	<b>987,200</b>	<b>500,432</b>
Mitmesuguste tegevuskulude finantseerimine	56,264	279,826	210,200	216,190	136,722
Põllumajandustootmisele (PRIA)	179,997	239,143	610,190	765,210	360,810
Kalandusele (PRIA) + muud	1,076	5,738	1,734	5,800	2,900
<b>Toote- ja tootmissubsiidiumid kokku</b>	<b>1 274,289</b>	<b>1 973,766</b>	<b>2 151,672</b>	<b>2 544,197</b>	<b>2 083,971</b>

Aastatel 2005-2008 on toote- ja tootmissubsiidiumid kokku olnud kasvava trendiga, kuid ilmselt seoses majandusolukorra halvenemisega on subsiidiumid vähenenud aastaks 2009 märgatavalt. Vähenemine on tingitud eelkõige põllumajandustoetuste arvelt. Kõige suurema osa toetustest moodustavad reisijateveoga seonduvad toetused moodustades iga-aastaselt orienteeruvalt poole kogu makstud toetustest kokku. Aastal 2009 on see näitaja olnud koguni 1373,93 miljonit krooni võrreldes kogusubsiidiumitega, mis oli summas 2083,971 miljonit krooni. Tähtsusetel teisel kohal on põllumajandussubsiidiumid. Seoses arvestuspõhimõtete muutmisega on alates 2007. aastast suurem osa põllumajandussubsiidume langenud tootmissubsiidiumite kategooriasse.

Mis puudutab käibemaksuga maksustatavaid subsiidumeid, siis andmed selle kohta, kui suures osas neid Eestis iga-aastaselt makstakse, puuduvad. Üsna julgelt väites võiks oletada, et käibemaksuga maksustatakse tootesubsiidiumid. Kuna määruse § 1 kohaselt arvatakse sihtotstarbeline toetus kauba või teenuse maksustatava väärtuse hulka juhul, kui see antakse maksukohustuslasele kauba või teenuse müügihinna alandamiseks. Tajo Kadajase arvates on võimatu välja selgitada toetuste hulka, mis Eestis iga-aastaselt makstakse ning käibemaksuga maksustatavate toetuste osakaalu kogu toetustest hindab ta 1 % suuruseks ja sedagi toetuse andja poolt tehtud vormistusvigade tõttu<sup>41</sup>.

Eestis on toetuste maksustamisel suur tähtsus toetuse vormistamisel. Sihtotstarbeliste toetuste või dotatsioonide puhul on KMS § 12 lõige 2 ja selle alusel välja antud Rahandusministeeriumi määruse nr 41 peamine mõte selles, et riigi, valla ja linna poolt

<sup>40</sup> Elo Parveots, vastus Eesti Statistikaameti teabenõudele 11.02.2010

<sup>41</sup> Lisa 2

toetuseks antud riigi või omavalitsuste raha ei läheks täiendavalt riigimaksuga (käibemaksuga) maksustamisele. Määruse § 1 sõnastus võimaldab peaaegu kõigil juhtudel toetuseks antava raha käibemaksuga maksustamist vältida. Ja sellise mõttega on see määrus ka algselt selle koostajate poolt sõnastatud.<sup>42</sup>

Sest kui isegi mingi toetus on antud selleks, et mingi kauba või teenuse hinda alandada, saab selle maksustamist vältida kasvõi riigi või omavalitsuse vastava eelarve rea vastava sõnastusega. Maksustatakse ju ainult siis, “kui toetuse andmine on ette nähtud konkreetsele isikule konkreetse kauba või teenuse müügihinna alandamiseks.” Järelikult maksustatakse selline toetus käibemaksuga vaid siis, kui riigi-, valla- või linnaeelarve rida ongi täpselt selliselt sõnastatud. Näiteks AS-le Unimüts 50 000 krooni toetust vallasisese bussiliini piletihinna alandamiseks. Kui eelarves on aga näiteks lihtsalt AS Unimütsile toetus 50 000 krooni, siis ei maksustata seda summat käibemaksuga, sest see pole antud “konkreetselt kauba või teenuse hinna alandamiseks”. Või kui on eelarve rida lihtsalt transporditoetused 50 000 krooni (näiteks 2-le firmale, mida pole eraldi mainitud), pole ju mingit “konkreetselt isikule konkreetse kauba või teenuse müügihinna alandamiseks” andmist ehk pole täpselt mainitud saajat, samuti hinna alandamise eesmärki.<sup>43</sup>

Lõputöö esimeses peatükis leidsid käsitlust sihtotstarbeliste toetuste mõiste ning maksustamisega seotud probleemid. Peatüki alguses on selgitatud käibemaksu olulisemaid põhimõtteid, mis on olulised ka subsiidiumite käibemaksuga maksustamisel. Järgnevalt on analüüsitud käibemaksuseaduse ning Euroopa Liidu direktiivi mõistete erinevusi subsiidiumite maksustamise reguleerimisel. Oluline on, et Eesti seadused ei erineks oluliselt direktiivi sõnastusest, sest sellisel juhul oleks võimalik subsiidiumite erinev maksustamine Euroopa Liidu piires ning seetõttu ka ebavõrdsus eri liikmesriikide vahel. Esimeses peatükis on kirjeldatud ka subsiidiumitelt tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamispõhimõtteid. Samuti on välja toodud näide toetuste maksustamise kohta Eestis. Lõpuks on välja toodud ka statistikat Eestis igaaastaselt makstud toetuste kohta. Kahjuks pole võimalik välja selgitada, kui suure osa sellest moodustavad käibemaksustatavad subsiidiumid. Kõige suurem probleem

---

<sup>42</sup> Lisa 2

<sup>43</sup> sama

subsiidiumite maksustamisest hoidumisel on määruse sõnastus, mis võimaldab lihtsalt toetuse vormistamisega vältida selle maksustamist.

## 2. DOTATSIOONIDE MAKSUSTAMIST KÄSITLEVAD EUROOPA KOHTU LAHENDID

### 2.1 Euroopa Kohtu lahendid dotatsiooni mõiste kohta

Autor käsitleb selles alapeatükis Euroopa Kohtu lahendid, mis puudutavad dotatsioonide maksustamist ning selgitab seeläbi direktiive ning Euroopa Kohtu seisukohti. Kohtulahendid on abiks erinevate dotatsioonide käibemaksustamist puudutavate probleemide leidmisel ning analüüsimisel. Erinevate kohtulahendite läbi tuleb välja palju erinevaid olukordi, mis on halvasti reguleeritud või siis kaheti mõistetavad. Oluline on Euroopa Kohtu seisukohtadest aru saada ning vaadelda, kas Eestis seadused on kooskõlas direktiiviga. Tähtis on analüüsida erinevaid kohtulahendeid selliselt, et välja selgitada kas nendest ka midagi Eesti seadustesse üle võtta oleks.

Euroopa Nõukogu Kuuenda Direktiivi artikli 11A(1) kohaselt on maksustatav summa kauba tarnimise ja teenuse osutamise puhul kõik tasuna käistatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otseselt seotud toetused<sup>44</sup>. Ühenduse direktiivid ei sisalda subsiidiumi definitsiooni. Definitsioon oli antud Euroopa Kohtu kaasuse 30/59 otsuses<sup>45</sup>. Euroopa Kohus oli seisukohal, et subsiidium on „riigi poolt tehtud makse rahas toetamiseks ettevõtmisi erinevalt ostja või tarbija maksetest kaupade või teenuste eest, mis ta toodab“. Järgnevates kaasustes käsitletakse subsiidiumitega seonduvat.<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> Euroopa Ühenduste Nõukogu Kuues Direktiiv 77/388/EMÜ, 17.mai 1977, kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikkel 11A lõige 1

<sup>45</sup> *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. High Authority of the European Coal and Steel Community*, Case No 30/59, ECJ, Judgment, 23.02.1961

<sup>46</sup> Ben Terra ja Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* (Netherlands: BoekWerk Studio's, 2006), Vol 1, lk 726

Järgnevalt leiab käsitlemist Euroopa Kohtu lahend C-184/00 (Office des Produits Wallons(OPW))<sup>47</sup>. Charleroi esimese astme kohus viitas Euroopa Kohtu eelotsuse jaoks artikli 234 EC all kolm küsimust Kuuenda Direktiivi artikli 11A(1)(a) tõlgenduse kohta. Need küsimused tõusid üles vaidluses Office des Produits Wallons ASBL (OPW) ja Belgia riigi vahel. Kas tegevussubsiidiumid, mis katavad osa OPW jooksvatest kulutustest peaksid sisalduma maksustatavas väärtuses, mille eesmärgiks on käibemaksu arvutamine.<sup>48</sup>

OPW on mittetulundusühing, mis korraldab Walloon'i põllumajandus- ja aiandustoodete ja põllumajanduslike toiduainete reklaami ja müüki - tegevust, mis on käibemaksu subjektiks. OPW saab iga-aastast subsiidiumit Walloon'i piirkonnalt, millega on sõlmitud subsiidiumi kokkuleppe raamistik 11. märtsil 1994 (raamistiku kokkulepe). Selle kokkuleppe raames on OPW vastutav nelja tüüpi tegevuse eest: kataloogi väljaandmine, ajakirja *Wallonie nouvelle* väljaandmine, kohalike büroode töös hoidmine ja kohalikel üritustel osalemine. Raamistiku kokkuleppe kohaselt koostab OPW oma eelarved eelneva aasta subsiidiumite baasil. Selline süsteem algas aastal 1994 subsiidiumiga 11 miljonit belgia franki. Raamistiku kokkuleppe tagab samuti selle, et lubatud kulutused peaksid sisaldama konkreetsemalt öeldes töötajate palkasid, valduste rentimise ja varustamise hindasid kui vajalik, vajaliku sisseseade ja varude hankimise hindasid, kaupade ning teenuste ostusid ja teisi kulutusi, otseseid või kaudseid, mis on seotud OPW tegevusega, mis puudutavad seda kokkulepet.<sup>49</sup>

Auditi käigus veebruaris 1997 leidsid Belgia maksuvõimud, et OPW pole maksnud käibemaksu subsiidiumitelt ning tegid maksu täpsustuse aastateks 1994-1996 summas 6712500 belgia franki. Käibemaksu nõue selle koguse kohta esitati OPW'le ja teda trahviti summas 1349000 belgia franki. OPW tegi ametliku vastuväite selle nõude kohta Charleroi esimese astme kohtule. Selliste asjaolude korral otsustas Charleroi esimese astme kohus jääda menetlema ja esitas kolm küsimust Euroopa Kohtule eelotsuse saamiseks. Oma küsimustes küsis rahvuslik kohus tõhusalt, milline tõlgendus tuleks anda terminile „otseselt hinnaga seotud subsiidiumid“ Kuuenda Direktiivi artikli 11A(1)(a) tähenduses ja konkreetsemalt öeldes, millal tootmissubsiidium nagu kõneall

---

<sup>47</sup> *Office des produits wallons ASBL versus Belgia riik*, Case No C-184/00, ECJ, Judgment, 22.11.2001

<sup>48</sup> Ben Terra ja Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* (Netherlands: BoekWerk Studio's, 2006), Vol 1, lk 727-728

<sup>49</sup> samas, lk 728

olevas põhimenetluses peab sisalduma maksustatavas väärtuses nagu defineeritud lepingutingimustes.<sup>50</sup>

Tuginedes Euroopa Kohtule peaks esmalt välja tooma, et sellistel asjaoludel nagu põhimenetluses on ebaoluline, kas seal on või ei ole märgatavat teenust maksumaksja OPW poolt asutusele, mis maksab subsiidiumit. Kuuenda Direktiivi artikkel 11A tegeleb olukordadega, kus kolm osapoolt on omavahel seotud. Esiteks institutsioon, mis annab subsiidiumi. Teiseks asutus, mis saab sellest kasu. Ning kolmandaks kaupade ja teenuste, mis on subsideeritud asutuse poolt kätte toimetatud või pakutud, ostja. Seega tehingud, mis kuuluvad Kuuenda Direktiivi artikli 11A alla pole need, mis on teostatud subsiidiumit andva institutsiooni kasuks.<sup>51</sup>

Samuti tuleks välja tuua, et Euroopa Kohtu kohaselt identifitseeritud subsiidiumid, mis katavad osa jooksvatest kulutustest (tootmissubsiidiumid), mõjutavad peaaegu alati subsideeritava asutuse pakutavate kaupade ning teenuste maksustamise hinda. Ühelgi asutusel pole võimalik pakkuda spetsiifilisi kaupu või teenuseid nii soodsate hindadega, kui ta peaks üheaegselt edasi kandma oma kulusid ning teenima kasumit.<sup>52</sup>

See, et subsiidium võib mõjutada subsideeritud asutuse poolt pakutavate kaupade või teenuste hinda, pole piisav, et muuta subsiidiumit maksustatavaks. Et subsiidium oleks otseselt seotud selliste kaupade või teenuste hinnaga Kuuenda Direktiivi artikli 11A tähenduses, on vajalik, et see oleks makstud just subsideeritavale asutusele võimaldamaks tal pakkuda konkreetseid kaupu või teenuseid. Ainult sellisel juhul võib subsiidiumit pidada kaupade või teenuste pakkumise eest olevaks ja seetõttu maksustada.<sup>53</sup>

Rahvusliku kohtu ülesandeks on tuvastada otsese seose olemasolu subsiidiumi ja kõnealuste kaupade või teenuste vahel. Selleks tuleb juba varajases staadiumis kontrollida, et kaupade või teenuste ostjad saaksid kasu kasusaajatele eraldatud subsiidiumist. Ostja poolt makstav hind peab olema kindlaksmääratud sellisel viisil, et see väheneks proportsionaalselt subsiidiumile, mis on võimaldatud kaupade või teenuste

---

<sup>50</sup> Ben Terra ja Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives (Netherlands: BoekWerk Studio's, 2006), Vol 1, lk 727-728

<sup>51</sup> sama

<sup>52</sup> samas, lk 728-729

<sup>53</sup> samas, lk 729

müüjale või pakkujale. Seetõttu on subsiidium üheks osaks kaupade või teenuste hinna määramisel. Kohus peab objektiivselt kontrollima, kas see, et subsiidiumid on makstud müüjale või pakkujale võimaldab viimaks müüa kaupaid või pakkuda teenuseid madalama hinnaga, kui oleks nõutud subsiidiumi puudumise korral.<sup>54</sup>

Kuna raamistiku kokkuleppe kohaselt viib OPW läbi tegevusi, peab rahvuslik kohus üle kontrollima, kas iga tegevus tõstab spetsiifilist ja identifitseeritavat makset või kas subsiidium on makstud ülemaailmselt eesmärgiga katta kogu OPW jooksvad kulutused. Igal juhul on see ainult osa subsiidiumist, mida peetakse vastutasuks maksustatava kauba või teenuse eest ning mis võib teatud juhtudel olla ka käibemaksu subjektiks.<sup>55</sup>

OPW ja Wallooni regiooni vaheliste aastaste arvete kontroll võib võimaldada rahvuslikul kohtul kindlaks teha, kas subsiidiumi kogused on reserveeritud igale kohustusele, mis on OPW'le tulenevalt raamistiku kokkuleppesest regiooni poolt kehtestatud. Kui juhtum seisneks selles, siis peaks olema kindlaks tehtud otsene seos subsiidiumi ja OPW poolt avaldatud perioodika müügi vahel.<sup>56</sup>

Otsustamaks, kas tasu mida subsiidium esindab on identifitseeritav, peab rahvuslik kohus kas võrdlema hindasid millega kaubad müüakse võrreldes nende normaalse müügihinnaga või kontrollima kas subsiidiumi kogusummat on vähendatud, kui neid kaupu rohkem ei toodeta. Kui kontrollitavad faktorid on märkimisväärsed, peab olema otsustatud, et see osa subsiidiumist, mis on eraldatud kõnealuste kaupade tootmiseks ja müügiks, moodustab „otseselt hinnaga seotud subsiidiumi“. Seega ei pea subsiidium olema täpselt vastavuses pakutavate kaupade hinna vähenemisega. See on piisav, kui seos hinna vähenemise ja subsiidiumi vahel (mis võib olla konstantse määraga) on märkimisväärne.<sup>57</sup>

Euroopa Kohtu otsus oli järgmine. Nõukogu Kuuenda Direktiivi artikli 11A(1)(a) eesmärgiks on katta ainult subsiidiumeid, mis moodustavad terviku või osa kaupade või teenuste pakkumise tasust ja mis on makstud kolmanda osapoole poolt müüjale või

---

<sup>54</sup> Ben Terra ja Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives (Netherlands: BoekWerk Studio's, 2006), Vol 1, lk 727-728

<sup>55</sup> sama

<sup>56</sup> sama

<sup>57</sup> samas, lk 729-730

pakkujale. Rahvusliku kohtu ülesanne on otsustada, eelnevalt teadaolevate faktide põhjal, kas subsiidium moodustab sellise tasu või mitte.<sup>58</sup>

Antud kohtulahendist tuleb välja, et kuigi subsiidium võib mõjutada subsideeritud asutsuse poolt pakutavate kaupade või teenuste hinda ei pruugi see subsiidium olla ilmtingimata maksustatav. Et subsiidiumit saaks pidada otseselt seotuks kauba või teenuse hinnaga, peab see olema antud toetatavale asutusele võimaldamaks tal pakkuda just konkreetseid kaupu või teenuseid. Euroopa Kohus on seisukohal, et rahvuslik kohus peab tuvastama otsese seose olemasolu subsiidiumi ning kaupade ja teenuste vahel. Kauba hind peab vähenema proportsionaalselt subsiidiumile, mis on kaupade või teenuste müüjale võimaldatud. Subsiidium ei pea olema täpselt vastavuses pakutavate kaupade hinna vähenemisega, piisab kui eksisteerib märkimisväärne seos hinna vähenemise ja subsiidiumi vahel.

Ka Eesti käibemaksusseadus peaks välistama subsiidiumite mittemaksustamise, kui makstava subsiidiumi ning konkreetsete pakutavate kaupade või teenuste hinna vähenemise vahel eksisteerib arvestatav seos. Antud juhul on tegemist toetustega, mis sisuliselt on antud maksukohustuslastele kauba või teenuse müügihinna alandamiseks. Eesti praktika kohaselt jäävad praegu paljud toetused maksustamata, kuna on tegemist üldiste toetustega, kuid ilmselt eksisteerib ka selliste toetuste puhul märkimisväärne seos toetuse ning pakutavate kaupade ja teenuste vahel. Seega peaks ka Eestis dotatsioonide maksustamist reguleeriv määrus sisaldama sätteid, mille kohaselt maksustatakse dotatsioonid ka juhul kui eksisteerib arvestatav seos pakutavate kaupade või teenuste hinna vähenemise ning antud dotatsioonide vahel.

Järgnevalt leiab käsitlust Euroopa Kohtu lahend C-353/00 (*Keeping Newcastle Warm Ltd.*)<sup>59</sup>. Kuuenda Direktiivi artikli 11A(1)(a) kohaselt on kaupade ja teenuste maksustatav väärtus kõik, mis moodustab tasu, mis on omastatud või omastatav pakkuja

---

<sup>58</sup> Ben Terra ja Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* (Netherlands: BoekWerk Studio's, 2006), Vol 1, lk 730

<sup>59</sup> *Keeping Newcastle Warm Limited versus Commissioners of Customs and Excise*, Case No C-353/00, ECJ, Judgment, 13.06.2002



poolt ostjalt, kliendilt või kolmandalt osapoolelt selliste varude eest, kaasa arvatud kaupade hinnaga otseselt seotud subsiidiumid.<sup>60</sup>

Kahtlemata moodustavad kolmanda osapoolte poolt tehtud maksed osa maksustatavast kogusest. Vastasel juhul oleks üsna lihtne vältida maksustamist tervikuna. Kaks tarbijat, ostes identset kaupa, võivad kokku leppida maksta ühesugust hinda. Mis puutub klauslisse „kaasa arvatud hinnaga otseselt seotud subsiidiumid“ võib vaielda, kas see selgitab olukorda, kui kolmas osapool maksab tasu. Isegi kui eksisteerib legaalne seos subsiidiumi andja ja vastuvõtja vahel langeb subsiidium välja käibemaksu reguleerimisalast. Välja arvatud juhul, kui eksisteerib otsene seos kauba hinnaga. Mis puudutab otsest seost, siis võib väita, et see ei eksisteeri, kui subsiidium „sõltumata“ kauba hinnast on fikseeritud suurusega. See on Keeping Newcaslte Warm Ltd.(KNW) ja Suurbritannia tolli ja aktsiisi komisjoni vahelise vaidluse sisuks.<sup>61</sup>

KNW annab energia alast nõu, mis puudutab soojusisolatsiooni või ökonoomset ja tõhusat koduste seadmete kasutamist jne. Vastavalt kindlatele tingimustele maksab haldamisagentuur (avalik institutsioon) abiraha energiaalase nõuande eest maksimumsummas 10 inglise naela KNW'le. Kui tingimused ei ole täidetud, siis abiraha taotleja (tarbija) peab maksma KNW'le energiaalase nõuande eest täis hinda. Pärast mitmeaastast käibemaksu maksmist abirahade pealt, KNW nõudis käibemaksu hüvitamist väites, et abiraha energialase nõuande eest ei olnud otseselt seotud kauba hinnaga. 10 inglise naela on makstud sõltumata arve suurusest, teisisõnu abiraha on loomult konstantse määraga subsiidium KNW tootmiskulude katteks ja ei ole otseselt seotud ühegi kuluga.<sup>62</sup>

Käibemaksu ja tollimaksu vahekohus (The VAT and Duty Tribunal) Manchesteris andis Euroopa Kohtule üle küsimused, kas kõnealune abiraha on subsiidium ja kui nii, siis kas see on otseselt seotud energialase nõuande hinnaga ja kui tegemist on viimase juhtumiga, siis kas see makse sellegi poolest on osa maksustatavast kogusest.<sup>63</sup>

---

<sup>60</sup> Ben Terra ja Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives (Netherlands: BoekWerk Studio's, 2006), Vol 1, lk 730

<sup>61</sup> sama

<sup>62</sup> samas, lk 730-731

<sup>63</sup> samas, lk 731

Oma arvamuses käsitles peaadvokaat Stix-Hackl põhjalikult, mida mõistetakse subsiidiumi all ja millistel juhtudel ja millisel määral subsiidiumid langevad käibemaksu käsitluslasse. Viidates Office des Produits Wallons'i kohtulahendile võib maksustatav tehing olla ainult seal, kus subsiidium on antud kolmepoolse suhte kontekstis ja kui seal on otsene seos subsiidiumi ja kauba vahel. Sellise juhtumiga on tegemist siis, kui on täidetud kolm kriteeriumit:

- 1) Kaupade või teenuse hind peab olema põhimõtteliselt paika pandud hiljemalt maksustatava tehingu tegemise ajaks. KNW pakub majavaldajatele energialase nõuande teenust kindla kokkulepitud hinnaga.
- 2) Kohustus maksta subsiidiumit inimese poolt, kes seda võimaldab, peab andma otseselt järeldades kasusaajale õiguse vastu võtta subsiidiumi seal, kus on tehtud tema poolt maksustatav pakkumine. KNW õigus saada subsiidiumit tõstatub ainult seal, kus ta nõustub pakkuma energialast nõu.
- 3) Viimasena, kaupade või teenuste hind peab olema kindlakstehtav. KNW pakub majavaldajatele energialase nõuande teenust kindla kokkulepitud hinnaga. Vaata punkti 1).<sup>64</sup>

Fakt, et subsiidiumi ülempiir on 10 inglise naela on ebaoluline, otsustav faktor tasu üle otsustamisel on selle pigem subjektiivne kui objektiivne väärtus. Vastus tõstatatud küsimustele Euroopa Kohtult on üllatavalt lühikene. Viidates Office des produits Wallons'i lahendile, järeldab Euroopa Kohus, et kõnealune makse avaliku institutsiooni poolt võib moodustada subsiidiumi. „Igal juhul“, Euroopa Kohtu kohaselt (teisiseõnu, tegelikult vahet pole) on maksustatav kogus teenuste pakkumise korral kõik, mis moodustab tasu teenuse eest. On selge, et KNW'le makstud summa on saadud viimase poolt silmas pidades pakutud teenust. 10 inglise naela moodustab osa maksustatavast kogusest.<sup>65</sup>

Ekspertid naudivad osapoolte argumente ja peaadvokaadi arvamust nende analüüsimisel. Euroopa Kohus ei lasknud ennast lollitada käibemaksupettuse katsest. Mis puudutas eelarve subsiidiume (Office des produits Wallons'i juhtumis) Euroopa

---

<sup>64</sup> Ben Terra ja Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives (Netherlands: BoekWerk Studio's, 2006), Vol 1, lk 730

<sup>65</sup> sama

Kohus nõustus arvestatava seosega subiidiumi ja (madalama) hinna vahel, et oletada otsest seost, antud juhtumi puhul igale osale energialase nõuande eest on tehtud lisa makse avaliku institutsiooni poolt. Euroopa Kohus ei vaevu isegi mainima, et sellise juhtumi puhul on tegemist kolmanda osapoole maksega. 10 inglise naela moodustab osa tasust.<sup>66</sup>

Antud kohtulahend on oluline, kuna selles on Euroopa Kohus välja toonud, mida mõistetakse subiidiumi all ja millistel juhtudel subiidiumid langevad käibemaksu käsitusallas. Kui subiidium on antud kolmepoolse suhte kontekstis ja kui seal on otsene seos subiidiumi ja kauba vahel, siis võib olla tegemist maksustatava tehinguga. Euroopa Kohus on välja toonud kolm kriteeriumit, mille alusel sellist olukorda tuvastada. Esmalt peab kaupade või teenuste hind olema paika pandud maksustatava tehingu tegemise ajaks. Teiseks subiidium on õigus vastu võtta seal, kus on tehtud maksustatav pakkumine. Kolmandaks peab kaupade või teenuste hind olema kindlakstehtav. Euroopa Kohtu hinnangul on maksustatav kogus teenuste pakkumise korral kõik, mis moodustab tasu teenuse eest. Kuna Eesti kohtud lähtuvad oma otsustes samuti Euroopa Kohtu praktikast, siis ilmselt kasutatakse ka Eestis sarnaste vaidluste puhul Euroopa Kohtu seisukohti ning põhjendusi. Sellest hoolimata võiks ka dotatsioonide maksustamist käsitlevas määruses olla selgelt välja toodud need kriteeriumid, mille alusel subiidiumid langevad käibemaksuga maksustamise alla. Määrus peaks olema sõnastuselt konkreetsem ning selgitama lugejale olukordi, millal antav dotatsioon kuulub käibemaksuga maksustamisele ning millal mitte.

Käesolevas alapeatükis on analüüsitud kahte Euroopa Kohtu lahendit, mis on abiks selgitamiseks erinevaid arusaami ning murekohtasid dotatsioonide maksustamisel. Kohtulahendites on Euroopa Kohus selgitanud ning põhjendanud, kuidas dotatsiooni mõistest aru saada ning milliseid dotatsioone maksustada tuleks. Kui eksisteerib piisav seos kaupade või teenuste hinna vähenemise ja dotatsiooni vahel, siis kuulub see dotatsioon ikkagi maksustamisele. Teises kohtulahendis on Euroopa Kohus välja toonud kriteeriumid, mille alusel tuvastada kas dotatsioon kuulub maksustamisele või mitte. Antud alapeatükis on lähtuvalt Euroopa Kohtu praktikast kirjeldatud soovitusi, et muuta Eesti käibemaksuseadust ning dotatsioonide maksustamist reguleerivat määrust

---

<sup>66</sup> Ben Terra ja Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives (Netherlands: BoekWerk Studio's, 2006), Vol 1, lk 730

dotatsioonide käibemaksustamise seisukohalt paremaks. Eestis ei tohiks dotatsioonide käibemaksuga maksustamine sõltuda lihtsalt toetuse vormistuse muutmisest nagu see hetkel toimub. Oluline on see, kas ja kuidas mingi dotatsioon kauba või teenuse hinda mõjutab, mitte see, kuidas toetuse andmine vormistatud on.

## 2.2 Põllumajandustoetusi puudutavad Euroopa Kohtu lahendid

Käesolevas alapeatükis leiavad kajastamist põllumajandustoetusi puudutavad Euroopa Kohtu lahendid, sest ka Eestis on põllumajandustoetustel üsna suur osakaal. Nendes lahendites on selgitatud ka üldisi dotatsioonide maksustamisega kaasnevaid probleeme ning kitsaskohti, mistõttu on lõputöö seisukohalt nende lahendite analüüs oluline. Tähtis on, et nii Eesti kui ka teised Euroopa Liidu liikmesriigid võtaksid nendest kohtuotsustest ning põhjendustest eeskujuna oma seadustes kui ka kohtupraktikas. Käesoleva alapeatüki eesmärgiks on välja selgitada kas Eestis peaks põllumajandustoetuste käibemaksustamine olema reguleeritud erinevalt muudest dotatsioonidest, kuna hetkel on kõikide dotatsioonide maksustamine reguleeritud ühesuguselt.

Järgnevalt käsitletakse Euroopa Kohtu lahendit C-215/94 (Mohr)<sup>67</sup>. Mohr oli saksa piimafarmer, kes kohustus lõpetama piima tootmise, saades vastutasuks ühekordse kompensatsiooni tulenevalt Euroopa Ühenduse regulatsioonist. Saksamaa ametivõimud asusid seisukohale, et antud juhul oli tegemist tasuga Mohr'i teenuste pakkumise eest. Euroopa Kohus ei nõustunud ning oli seisukohal, et farmeri antud lubadus oma piimatootmise lõpetamise kohta ei too kaasa ühendusele ega ka kompetentsetele rahvuslikele ametivõimudele mingit kasu, mis võimaldaks neid pidada teenuse tarbijateks. Kõnealune ettevõtmine ei moodusta teenuse pakkumist Kuuenda Direktiivi Artikli 6(1) tähenduses.<sup>68</sup> Euroopa Nõukogu Direktiivi artikkel 6 sätestab teenuste osutamise mõiste. "Teenuste osutamine" on mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne artikli 5 tähenduses. Sellised tehingud on muu hulgas: omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamine; kohustus hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda; teenuste osutamine

---

<sup>67</sup> *Jürgen Mohr versus Finanzamt Bad Segeberg*, Case No 215/94, ECJ, Judgment, 29.02.1996

<sup>68</sup> Euroopa Ühenduste Nõukogu Kuues Direktiiv 77/388/EMÜ, 17.mai 1977, kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikkel 6 lõige 1

vastavalt tellimusele, mis on esitatud ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel.<sup>69</sup> Mohr'i kohustus lõpetada piimatootmine ei pakkunud ühendusele ega Saksamaa võimudele sellist kasu, mis võimaldaks neid pidada teenuse tarbijateks. Makstud kompensatsioon ei kuulunud seetõttu käibemaksuga maksustamisele.<sup>70</sup>

Ka kohtulahend C-384/95 (Landboden-Agrardienste) käsitleb talumehele makstud toetuse maksustamist<sup>71</sup>. Talumees kohustus mitte koristama vähemalt 20% oma kartuli saagist (viidates pigem kartuli kasvatamise kitsendamisele kui intensiivistamisele). Vastutasuks sai talumees kompensatsiooni Saksamaa valitsuselt. Saksamaa maksuametnikud olid arvamisel, et kompensatsioonimakse oli tasu maksustatava teenuse pakkumise eest. Euroopa Kohus oli järgneval seisukohal. Menetluses põhiliselt arutluse all olev tehing, antud juhul talumehe lubadus vähendada toodangut, ei kuulu selle printsiibi alla, sest see ei suurenda mingit tarbimist. Peaadvokaat on välja toonud oma arvamuses, et farmer ei paku teenuseid identifitseeritavale tarbijale ega paku mingit kasu, mida võiks nimetada kaubandusketis oleva teise isiku tegevuse hinnakomponendiks.<sup>72</sup>

Kuna talumehe võetud kohustus vähendada tootmist ei too kaasa kompetentsetele rahvuslikele võimudele või teistele identifitseeritavatele isikutele mingit kasu, mis võimaldaks neid pidada teenuse tarbijateks, siis ei saa seda klassifitseerida teenuse pakkumiseks Kuuenda Direktiivi artikli 6(1) tähenduses.<sup>73</sup>

Niisiis oli Euroopa Kohus jällegi erineval arvamisel. Kohustus vähendada kartulite tootmist polnud teenuse pakkumine, kuna see ei suurendanud mingit tarbimist. Talumees ei pakkunud teenuseid ühelegi identifitseeritavale tarbijale või kasu, mida võiks pidada mingi tegevuse hinnakomponendiks varude kaubandusketis. Viimane osa

---

<sup>69</sup> Euroopa Ühenduste Nõukogu Kuues Direktiiv 77/388/EMÜ, 17.mai 1977, kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikkel 6 lõige 1

<sup>70</sup> Ben Terra ja Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives (Netherlands: BoekWerk Studio's, 2006), Vol 1, lk 726

<sup>71</sup> *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG versus Finanzamt Calau*, Case No C-384/95, ECJ, Judgment, 18.12.1997

<sup>72</sup> Ben Terra ja Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives (Netherlands: BoekWerk Studio's, 2006), Vol 1, lk 727

<sup>73</sup> sama

sellest kohtuotsusest on täht-tähelt võetud peaadvokaat Jacobs'i arvamusest. Ta andis järgneva selgituse.<sup>74</sup>

Olukorda praeguses juhtumis võiks kõrvutada sellise olukorraga, kus maksustatava isiku konkurent sõlmib kokkuleppe (võimalikult konkurentsivaenuliku), millega piiraks maksustatava isiku tootmist. Makstes maksustatavale isikule, et ta piiraks tootmist loodab konkurent tõsta oma toodete hindasid. Maksustatavalt isikult ostetud teenus on selgelt konkurendi müügi hinnakomponendiks just nagu näiteks toormaterjal või tööjõu kulud. Konkurent on identifitseeritav tarbija maksustatava isiku teenusele, mis antud juhul on tootmise piiramine või kauplemisest tagasi hoidumine.<sup>75</sup>

Kahest eelnevast kohtulahendist järeldub, et alati on oluline välja selgitada, kas kaup või teenus pakub hüve, mida saaks pidada mingi tegevuse hinnakomponendiks. Seega kui tootja või teenuse osutaja loobub mingist tegevusest, siis ei saa seda nimetada hüveks ning loobumise eest makstud tasu ei saa pidada maksustatavaks toetuseks. Tootmisest loobumine või tootmise vähendamine tasu eest ei ole kindlasti pakkumine, kuna sellega ei suurendata toote või teenuse tarbimist. Toetust maksvat asutust ei saa pidada teenuse tarbijaks, sest sisuliselt ei ole tegemist teenuse või kauba pakkumisega, mis tooks kaasa hüve. Ka Eesti käibemaksuseaduses või sihtotstarbeliste toetuste maksustamist reguleerivas määruses peaks olema sätestatud olukord, mis välistaks teenuse osutamisest või tootmisest loobumise korral makstavate toetuste väljaarvamise maksustatavatest toetustest ning nendelt käibemaksu arvestamise ja tasumise. Ja see peaks hõlmama kõiki dotatsioone, mitte ainult põllumajandustoetusi.

Järgnevalt käsitletakse Euroopa Kohtu lahendit C-381/01<sup>76</sup>. Antud kohtulahendis on vastamisi Euroopa Ühenduste Komisjon ja Itaalia Vabariik, keda toetavad Soome Vabariik ja Rootsi Kuningriik. Euroopa Ühenduste Komisjon esitas EÜ artikli 226 alusel hagiavalduse, milles palus tuvastada, kas Itaalia Vabariik jättes käibemaksuga maksustamata nõukogu määruse (EÜ) nr 603/95 kuiv söödaturu ühise korralduse kohta<sup>77</sup>

---

<sup>74</sup> Ben Terra ja Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives (Netherlands: BoekWerk Studio's, 2006), Vol 1, lk 727

<sup>75</sup> sama

<sup>76</sup> *Euroopa Ühenduste Komisjon versus Itaalia Vabariik*, Case No C-381/01, ECJ, Judgment, 15.07.2004

<sup>77</sup> Euroopa Nõukogu määrus nr 603/55, 21. veebruar 1995, kuiv söödaturu ühise korralduse kohta

alusel makstavad toetused, on Itaalia Vabariik rikkunud nõukogu kuuenda direktiivi artiklist 11<sup>78</sup> tulenevaid kohustusi.<sup>79</sup>

Euroopa Kohus oli järgneval seisukohal. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a kohaselt peab selles määratletud juhtudel käibemaksuga maksustatav summa sisaldama maksukohustuslastele makstud toetusi ning selle sätte eesmärk on maksustada käibemaksuga kaupade ja teenuste koguväärtus, et selle kaudu ära hoida toetuste maksmisega kaasnev maksutulu vähenemine. Sõnastuse kohaselt rakendub antud säte siis, kui toetus on otse seotud asjaomase tehingu hinnaga.<sup>80</sup>

Sellise juhuga on tegu, kui toetuse saajale makstakse toetust nimelt selleks, et ta tarniks teatavat kaupa või osutaks teatavat teenust. Ainult sellisel juhul saab toetust pidada kauba tarnimise või teenuse osutamise eest makstavaks tasuks, mis seega on maksustatav. Eelkõige tuleb tõdeda, et õigus toetust saada tekib toetuse saajal ajast, kui ta on maksustatava tehingu teinud.<sup>81</sup>

Muu hulgas tuleb kontrollida, kas kauba ostjad või teenuse saajad saavad kasu toetuse saajale makstud toetusest. Seega on vajalik, et kauba ostja või teenuse saaja poolt makstav hind oleks määratletud nii, et see väheneb võrdeliselt kauba müüjale või teenuse osutajale antava toetusega, mis on seega viimaste poolt nõutavat hinda kujundavaks üheks teguriks. Samuti tuleb kindlaks teha, kas toetuse maksmine müüjale või teenuse osutajale võimaldab tal objektiivselt kaupa tarnida või teenust osutada madalama hinnaga, võrreldes sellega, mida ta oleks pidanud nõudma toetuse puudumise korral.<sup>82</sup>

---

<sup>78</sup> Euroopa Ühenduste Nõukogu Kuues Direktiiv 77/388/EMÜ, 17.mai 1977, kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikkel 11

<sup>79</sup> *Euroopa Ühenduste Komisjon versus Itaalia Vabariik*, Case No C-381/01, ECJ, Judgment, 15.07.2004

<sup>80</sup> sama

<sup>81</sup> sama

<sup>82</sup> sama

Toetuse vormis makstav tasu peab siiski olema määratletav. Pole vaja, et toetussumma vastaks täpselt tarnitava kauba või osutatava teenuse hinna alanemisele. Piisab, kui hinna alanemise ja toetuse, mis võib olla kindlasummaline, vahel on märgatav seos.<sup>83</sup>

Kokkuvõttes hõlmab kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a mõiste „hinnaga otse seotud toetused” ainult neid toetusi, mis kujutavad endast kolmanda isiku poolt müüjale või teenuse osutajale kaupade tarnimise või teenuse osutamise eest makstavat tasu või selle osa. Tuleb tõdeda, et kummagi komisjoni poolt osundatud tehingu – nii haljassööda tootjatelt ostetud ja seejärel kuivatatud sööda müük töötlemisettevõtte poolt kui ka töötlemisettevõtte poolt haljassööda tootjaga töötlemislepingu sõlmimine – puhul ei ole käesoleval juhul vaidlusaluste toetuste käibemaksuga maksustamise tingimused täidetud.<sup>84</sup>

Euroopa Kohtu seisukoht tootjatelt ostetud sööda müügi kohta pärast kuivatamist. Komisjoni väite kohaselt on juhul, kui töötlemisettevõtte müüb kuivatatud toorsööta, olles omandanud toormaterjali haljassööda tootjatelt, tegemist kaupade tarnimisega kuuenda käibemaksudirektiivi mõttes. Toetus makstakse töötlemisettevõttele, kes võib seda vabalt kasutada. Siiski ei ole toetus maksustatava tehingu hinnaga kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a mõttes otse seotud. Nimelt ei maksta kõnealust toetust selleks, et töötlemisettevõtte ostjale kuivisööta tarniks.<sup>85</sup>

Antud juhul on pooled ühel meelel, et maailmaturul ei ole kuivisööda puudust. Vaidlust ei ole ka selles, et toetuskava eesmärk on nii ühenduse raames tootmise edendamine hoolimata maailmaturuga võrreldes kõrgematest tootmiskuludest, et tagada sisemine tarneallikas, kui ka kvaliteetse kuivisööda tootmine. Määruse nr 603/95 üheteistkümnendas põhjenduses rõhutatakse, et eesmärk on „soodustada haljassööda korrapäraselt tarnimist töötlejatele ja võimaldada tootjatel toetuskavas osaleda” ja kümnes põhjendus sedastab vajaduse määrata kindlaks toetuse saamise tingimustele vastava kuivisööda miinimumkvaliteedi kriteeriumid, mis on ette nähtud nimetatud määruse artiklis 8.<sup>86</sup>

---

<sup>83</sup> *Euroopa Ühenduste Komisjon versus Itaalia Vabariik*, Case No C-381/01, ECJ, Judgment, 15.07.2004

<sup>84</sup> sama

<sup>85</sup> sama

<sup>86</sup> sama



Neist asjaoludest ei ilmne, et toetuskava oleks suunatud tarbimise edendamisele. Selle eesmärk ei ole õhutada kolmandaid isikuid ostma kuivsööta põhjusel, et hinnad on tänu toetusele maailmaturuhindadest madalamad. Käesolevas olukorras ei vastaks tasutud hinnaga piirduv maksustatav summa tarnitud kauba koguväärtusele. See võimaldab neil kolmandatel isikutel varuda ühenduses sööta maailmaturu hinnaga võrreldava hinna eest, millega nad saaks suure tõenäosusega varuda sööta ühendusest väljaspool, kui toetuse puudumise korral puuduks ühendusesisene pakkumine või see oleks ebapiisav. Sellelt hinnalt tasutav käibemaks hõlmab seega kauba kogu turuväärtust.<sup>87</sup>

Üksnes neil põhjustel ja ilma, et oleks vaja uurida, kas muud tingimused toetuste arvamiseks käibemaksuga maksustatava summa hulka on täidetud, tuleb sedastada, et komisjoni väide, mis puudutab tootjatel ostetud sööda müüki pärast selle kuivatamist, ei ole põhjendatud.<sup>88</sup>

Järgnevalt on toodud Euroopa Kohtu seisukoht töötlemislepingute puhul. Nagu komisjon rõhutab, on töötlemislepingu esemeks kuivatamisteenus ehk teenuse osutamine, mida sooritab töötlemisettevõtte haljassööda tootja nimel. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist a tuleneb siiski, et toetus on maksustatav juhul, kui see on makstud kas tarnijale või teenuste osutajale, nii et viimane saab seda vabalt kasutada. Seega ei laeku töötlemislepingute puhul töötlemisettevõtte poolt saadav toetus tema tuludesse.<sup>89</sup>

Määruse nr 603/95 artikkel 9 sätestab tõepoolest, et „toetust antakse üksnes töötlemisettevõtetele [...]”. Sellegipoolest näeb määruse nr 603/95 viieteistkümnes põhjendus töötlemislepingute osas ette toetuse edasimaksmise tootjatele ja sama määruse artikli 11 lõige 2 näeb ette töötlemisettevõtete kohustuse maksta tootjatele toetus, mille nad saavad lepingute alusel töödeldud koguste eest.<sup>90</sup>

Seega ei saa töötlemisettevõtte toetust vabalt kasutada. Tal on üksnes vahendaja roll toetust jagava asutuse ja sööda tootja vahel. Selles osas ei saa nõustuda komisjoni pakutud kriteeriumiga, mis on tuletatud „õiguslikus tähenduses toetuse saaja” mõistest

---

<sup>87</sup> *Euroopa Ühenduste Komisjon versus Itaalia Vabariik*, Case No C-381/01, ECJ, Judgment, 15.07.2004

<sup>88</sup> sama

<sup>89</sup> sama

<sup>90</sup> sama

ega arvesta toetusest majandusliku kasu saajat. Neil tingimustel ei saa toetust pidada tasuks, mida töötlemisettevõtte saab osutatud teenuse eest, ja see ei võimalda tal seda teenust osutada madalama hinnaga.<sup>91</sup>

Kuivatamisteenuse hinna hulka peab seega arvestama tavalised töötlemiskulud, nii et selle hinnalt tasutav käibemaks hõlmaks teenuse koguväärtuse. Tootjale edasi antud toetus vähendab tema jaoks kuivisöödaga seotud kulusid. Hinna alanemine ei leia siiski aset maksustatava tehingu eest tasumise ajal. See toimub tagantjärele, pärast osutatud teenuse koguväärtusele vastava hinna tasumist.<sup>92</sup>

Kui haljassööda tootjale lõpuks makstud toetus arvata samuti maksustatava summa hulka, siis tooks see kaasa kuivatamisteenuse ülemäärase maksustamise, mis oleks vastuolus kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a eesmärgiga. Üksnes neil alustel ja ilma vajaduseta kaaluda, kas ülejäänud tingimused toetuse arvestamiseks maksustatava summa hulka on täidetud, tuleb asuda seisukohale, et komisjoni väide töötlemislepingute suhtes ei ole põhjendatud. Kuna lõpptulemusena ei ole kumbki komisjoni väide põhjendatud, tuleb hagi jätta rahuldamata.<sup>93</sup>

Käesolevas kohtulahendis on Euroopa Kohus selgitanud toetuste käibemaksuga maksustamise probleeme nii haljassööda tootjatelt ostetud ja seejärel kuivatatud sööda müügil töötlemisettevõtte poolt kui ka töötlemisettevõtte poolt haljassööda tootjaga töötlemislepingu sõlmimise puhul. Oluline on alati vaadata toetuse maksmise eesmärki. Toetuse eesmärk on nii tootmise edendamine hoolimata maailmaturuga võrreldes kõrgematest tootmiskuludest, kui ka kvaliteetse kuivisööda tootmine. Antud juhul ei ole toetuse eesmärgiks tarbimise suurendamine. Sellelt hinnalt tasutav käibemaks hõlmab seega kauba kogu turuväärtust. Toetuse eesmärki tuleks vaadata kõikide dotatsioonide puhul ning sellest lähtuvalt otsustada ka kas dotatsioon kuulub maksustamisele või mitte.

Euroopa Kohus oli töötlemislepingute puhul järgneval seisukohal. Töötlemisettevõtte ei saa toetust vabalt kasutada, tal on üksnes vahendaja roll toetust jagava asutuse ja sööda

---

<sup>91</sup> *Euroopa Ühenduste Komisjon versus Itaalia Vabariik*, Case No C-381/01, ECJ, Judgment, 15.07.2004

<sup>92</sup> sama

<sup>93</sup> sama

tootja vahel. Seega ei saa toetust pidada tasuks, mida töötlemisettevõtte saab osutatud teenuse eest, ja see ei võimalda tal seda teenust osutada madalama hinnaga. Kui haljassööda tootjale makstud toetus arvata samuti maksustatava summa hulka, siis tooks see kaasa kuivatamisteenuse ülemäärase maksustamise. Seega ei kuulu see toetus käibemaksuga maksustamisele. Antud kohtulahendist tulevad jällegi välja olulised punktid, mida tuleks toetuste maksustamisel arvestada. Esmalt tuleb alati arvestada toetuse eesmärki. Samuti on oluline aspekt toetuse kasutamise võimalikkus. Teatud juhtudel ei saa toetuse saaja toetust kasutada vaid tegemist on hoopis toetuse vahendajaga ning seetõttu ei tuleks toetust maksustatava summa hulka arvata. Ka dotatsioonide maksustamist reguleeriv määrus peaks sätestama olukorra, kui toetuse saaja ei saa toetust kasutada, siis ei tohi seda maksustatava summa hulka arvestada.

Käesolevas peatükis on käsitletud erinevaid põllumajandustoetusi puudutavaid Euroopa Kohtu lahendeid ning analüüsitud nendes kajastunud subsiidiumite maksustamisega kaasnenud probleeme. Oluline on alati välja selgitada, kas subsiidiumi puhul on tegemist maksustatava toetusega. Mõningatel juhtudel võib subsiidiumi saajal hüve puududa ning subsiidiumiga ei toetata mingisugust tarbimist või tootmist. Sellisel juhul ei lange ka subsiidium käibemaksu käsitusallasse. Kohtulahendid on väga olulised, kuna nendes on Euroopa Kohus analüüsinud ning põhjendanud erinevaid subsiidiumeid puudutavaid seisukohti ning teoreetilist käsitlust. Hästi oluline on, et ka Eesti käibemaksuseadus saaks kooskõlla erinevatest kohtulahenditest lähtuvate põhimõtetega ning et ka Eesti kohtuvaidlustes jälgitaks Euroopa Kohtu eeskju. Põllumajandustoetuste maksustamine ei peaks olema teistest dotatsioonidest erinevalt reguleeritud. Käibemaksuseadus ning dotatsioonide maksustamist käsitlev määrus peaks olema sõnastatud nii, et see hõlmaks kõiki dotatsioone ühesuguselt. Kohtulahendid illustreerivad väga hästi erinevaid dotatsioonide maksustamist käsitlevaid probleeme kõikide dotatsioonide osas ning seetõttu on nendel ka lõputöö seisukohast tähtis roll.

## KOKKUVÕTE

Praeguses majandusolukorras sõltub paljude ettevõtjate ning ka tarbijate tegevus ning ostukäitumine erinevatest toetustest. Seetõttu on oluline, et ka toetuste maksustamine oleks reguleeritud hästi ning läbimõeldult. Käesolevas lõputöös on analüüsitud erinevaid sihtotstarbeliste toetuste käibemaksustamise probleeme, millest on abi korrektsemate seaduste ning määruste välja töötamisel. On oluline, et dotatsioonide mittemaksustamisega ei tekiks ebavõrdsust ning konkurentsimoonusi tootjate vahel ühe liikmesriigi või Euroopa Liidu piires.

Lõputöös püstitatud eesmärk analüüsida dotatsioonide käibemaksuga maksustamise probleeme Eestis on saavutatud. Eesmärgi saavutamiseks on töö esimeses osas antud ülevaade dotatsioonide maksustamise regulatsioonidest Eestis ning Euroopa Liidus. Et oleks lihtsam teemat jälgida on selgitatud ka käibemaksustamise põhimõtteid Eestis. Esimeses peatükis on välja toodud erinevused käibemaksuseaduse ja Euroopa Liidu direktiivi vahel. Suurimaks probleemiks on hetkel dotatsioonide maksustamist reguleeriva seaduse ning määruse halb sõnastus, mis võimaldab dotatsioonide maksustamist vältida. Samuti on kirjeldatud teise uurimisülesande raames, kuidas toimub Eestis dotatsioonidelt tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamine ning on välja toodud statistika Eestis makstud toetuste kohta. Käibemaksu arvutamine on arusaadavalt reguleeritud ning peaks olema kõigile selge. Kahjuks aga puudub Eestis korralik statistika dotatsioonidelt tasutud käibemaksu kohta.

Teises peatükis on kolmanda uurimisülesandena analüüsitud dotatsioonide maksustamist käsitlevaid Euroopa Kohtu lahendeid ning nendes käsitletud probleeme. Esmalt on analüüsitud dotatsioonide mõistet puudutavaid kohtulahendeid ning seejärel põllumajandustoetusi käsitlevaid lahendeid. Lõputöö hüpotees, et Eestis ei ole dotatsioonide käibemaksuga maksustamine piisavalt hästi reguleeritud, leidis kinnitust. Kuna lõputööst selgub, et põhimõtteliselt Eestis dotatsioonide maksustamine käibemaksuga ei toimi, siis võiks Euroopa Kohtu lahendites kajastamist leidnud probleemide lahenduste abil välja töötada uued kriteeriumid Eesti käibemaksuseaduse

ning dotatsioonide maksustamist käsitleva määruse muutmiseks. Lõputöös on välja toodud ka soovitud vastavate kriteeriumite ning paranduste osas. Reguleerimise muutmisel pole oluline vahet teha erinevatel dotatsiooni liikidel nagu näiteks põllumajandustoetused. Tähtis on, et uus sõnastus hõlmaks kõiki dotatsioone ühetaoliselt ning tagaks ka reaalse dotatsioonide maksustamise Eestis.

Lõputööst selgus ka, et Eestis sõltub põhimõtteliselt toetuste maksustamine toetuse vormistamisest. Kui toetus on vormistatud üldiselt, nimetamata konkreetseid isikuid, keda mingi konkreetse kauba tootmiseks või teenuse osutamiseks toetatakse, siis ei pea toetust käibemaksuga maksustama. See võimaldab sisuliselt kõikide dotatsioonide puhul vältida käibemaksuga maksustamist. Kuna hetkel on Eestis dotatsioonide maksustamine halvasti reguleeritud, siis on kahtlemata vajalik dotatsioonide maksustamist käsitlevat määrust muuta, kuna praegusel juhul ei täida see oma eesmärki. Lõputöös analüüsitud kohtulahendite põhjal on toodud ka soovitud ning ettepanekud määruse muutmiseks. Kuna dotatsioonidelt ei tasuta käibemaksu, siis on toetust mitte saavad isikud ebavõrdses olukorras, sest nende teenustelt ning toodetelt tuleb tasuda käibemaksu kogusummas.

## SUMMARY

Diploma thesis is written on a subject „Taxation of dotations with value added tax“. Thesis is written in Estonian and consists of 45 pages (including 6 pages of appendixes). Author has used 22 referred sources.

Topic is actual, because in today's financial situation getting dotations and their correct taxation is very important. Problem is about bad formulation of Estonian Value added tax law and interpretation differences from European directives that enable avoiding taxation of dotations.

The aim of the thesis is to analyze dotations taxation problems in Estonia. To achieve the aim author:

- 1) gives an overview of dotations;
- 2) gives an overview of calculating the value added tax of dotations and statistics;
- 3) analyzes European Court cases about taxation of dotations.

The hypothesis is that the regulation of dotations taxation is not good enough in Estonia.

Author came into conclusion that dotations taxation is not regulated good enough in Estonia and that makes possible avoiding taxation of dotations entirely. Therefore it is necessary to change the value added tax law and regulations that concern taxation of dotations.

## VIIDATUD ALLIKAD

Ben Terra ja Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives (Netherlands: BoekWerk Studio's, 2006), Vol 1, lk 726-736

Ben Terra ja Peter Wattel, Euroopa maksuõigus (Tallinn: Europrint, 2006), lk 268

*De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. High Authority of the European Coal and Steel Community*, Case No 30/59, ECJ, Judgment, 23.02.1961

Eesti keele instituut, Eesti keele seletav sõnaraamat, <[www.eki.ee/dict/ekss/index.cgi?Q=subventsioon&F=M](http://www.eki.ee/dict/ekss/index.cgi?Q=subventsioon&F=M)> välja otsitud 27.03.2010

Elo Parveots, vastus Eesti Statistikaameti teabenõudele 11.02.2010

Euroopa Nõukogu määrus nr 603/55, 21.veebruar 1955, kuivsöödaturu ühise korralduse kohta

*Euroopa Ühenduste Komisjon versus Itaalia Vabariik*, Case No C-381/01, ECJ, Judgment, 15.07.2004

Euroopa Ühenduste Nõukogu Kuues Direktiiv 77/388/EMÜ, 17.mai 1977, kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikkel 11A lõige 1

*Jürgen Mohr versus Finanzamt Bad Segeberg*, Case No 215/94, ECJ, Judgment, 29.02.1996

Kalle Kägi ja Urmas Võimre, Käibemaks (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 136

Kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks maksukohustuslasele antava sihtotstarbelise toetuse maksustatava väärtuse hulka arvamise ja maksustamise kord, vastu võetud Rahandusministri määrusega 30.03.2004, jõustunud 01.05.2004 – RTL 2004, 39, 656 ... 2009, 50, 745

*Keeping Newcastle Warm Limited versus Commissioners of Customs and Excise*, Case No C-353/00, ECJ, Judgment, 13.06.2002

Käibemaksuseadus, 10.12. 2003, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2008, 58, 329

*Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG versus Finanzamt Calau*, Case No C-384/95, ECJ, Judgment, 18.12.1997

Lasse Lehis, *Maksuõigus*. (Tallinn: Kirjastus Juura, 2004), lk 396

Lasse Lehis ja Kaspar Lind, *Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 284

Mariliis Kannukene, „Käibemaks toetuselt“, EML ajakiri Maksumaksja, juuni/juuli 2005,

<[www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=109](http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=109)>(16.01.2010)

Martin Huberg, Madis Uusorg ja Lasse Lehis, *Eesti Maksuseadused* (Tartu: OÜ Casus, 2007), lk 586

*Office des produits wallons ASBL versus Belgia riik*, Case No C-184/00, ECJ, Judgment, 22.11.2001

Statistikaamet, *Euroopa Rahvamajanduse Arvepidamise Süsteem 1995 – ESA95* (Tallinn: Statistikaamet, 2001), lk 98

Toimetanud Langemets Margit, Tiits Mai, Valdre Tiia, Veskis Leidi, Viks Ülle ja Voll Piret, Eesti keele instituut, *Eesti keele seletav sõnaraamat*, (Tallinn: Eesti Keele Sihtasutus, 2009), 1, A-J, lk 242

Toimetanud Langemets Margit, Tiits Mai, Valdre Tiia, Veskis Leidi, Viks Ülle ja Voll Piret, Eesti keele instituut, *Eesti keele seletav sõnaraamat*, (Tallinn: Eesti Keele Sihtasutus, 2009), 5, S-T, lk 338



## LISA 1 Määrus dotatsioonide maksustamise kohta

Kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks maksukohustuslasele antava sihtotstarbelise toetuse maksustatava väärtuse hulka arvamise ja maksustamise kord

Vastu võetud rahandusministri 30. märtsi 2004. a määrusega nr 41 (RTL 2004, 39, 656), jõustunud 1.05.2004

Muudetud järgmiste määrustega (kuupäev, number, avaldamine Riigi Teatajas, jõustumise aeg):

30.12.2008 nr 63 (RTL 2009, 5, 61) 18.01.2009

26.06.2009 nr 43 (RTL 2009, 50, 745) 1.07.2009

Määrus kehtestatakse «Käibemaksuseaduse» § 12 lõike 2 alusel.

### **§ 1. Sihtotstarbelise toetuse maksustatava väärtuse hulka arvamine**

Sihtotstarbeline toetus arvatakse kauba või teenuse maksustatava väärtuse hulka juhul, kui see antakse maksukohustuslasele kauba või teenuse müügihinna alandamiseks.

Sihtotstarbeline toetus, mis on ette nähtud riigi-, valla- või linnaeelarves, arvatakse kauba või teenuse maksustatava väärtuse hulka üksnes juhul, kui toetuse andmine on ette nähtud konkreetsele isikule konkreetse kauba või teenuse müügihinna alandamiseks.

### **§ 2. Tasumisele kuuluva käibemaksusumma arvutamine ja sihtotstarbelise toetuse maksustamise aeg**

(1) Sihtotstarbelise toetuse saaja poolt tasumisele kuuluva käibemaksusumma arvutamisel arvutab maksukohustuslane käibemaksu eraldi kauba või teenuse tegelikult käibemaksuta müügihinnalt ja sihtotstarbelise toetusena laekunud rahasummalt.

(2) Sihtotstarbelise toetusena laekunud rahasummalt käibemaksu arvutamisel leitakse käibemaksusumma käibemaksumääraga 20% maksustatava tehingu puhul laekunud summa jagamisel 1,20-ga ja saadud tulemuse korrutamisel 0,20-ga ning käibemaksumääraga 9% maksustatava tehingu puhul laekunud summa jagamisel 1,09-ga ja saadud tulemuse korrutamisel 0,09-ga.

[RTL 2009, 50, 745 – jõust. 1.07.2009]

(3) Sihtotstarbelise toetusena laekunud rahasummalt kuulub käibemaks tasumisele koos kauba või teenuse tegelikult käibemaksuta müügihinnalt arvutatud käibemaksuga vastavalt «Käibemaksuseaduses» sätestatud käibemaksu tasumise ajale.

### **§ 3. Määruse jõustumine**

Määrus jõustub 1. mail 2004. a.

## LISA 2 Intervjuu

Intervjuu: Dotatsioonide maksustamine käibemaksuga

Vastaja: Tajo Kadajas, Põhja maksu- ja tollikeskuse Maksude osakonna konsultant

**1) Mis on teie arvates kauba või teenuse hinna alandamiseks makstav sihtotstarbeline toetus?**

Selline toetus, mis antakse riigi-, valla- või linnaeelarvest eraldi eelarve real konkreetsele isikule konkreetse kauba või teenuse müügihinna alandamiseks.

**2) Kuidas tõlgendate Direktiivis sätestatud väljendit „hinnaga otseselt seotud toetus“?**

Tõlgendangi selliselt, et kui antud ja saadud toetus on kauba või teenuse hinnaga väga otseselt seotud ja kui ta on antud sellekauba või teenuse hinna alandamiseks (näiteks ühistranspordi jaoks antud dotatsioonid, et hoida sõidupileti hinda all).

**3) Millised on teie arvates Rahandusministri määruses sätestatud sihtotstarbelised toetused, mis on ette nähtud riigi-, valla- või linnaeelarves konkreetsetele isikutele konkreetse kauba või teenuse müügihinna alandamiseks?**

Need on toetused, mis antaksegi riigi-, valla- või linnaeelarvest ja on VORMISTATUD eraldi eelarve real konkreetsele isikule konkreetse kauba või teenuse müügihinna alandamiseks

**4) Millised on sihtotstarbelised toetused, mis Eestis käibemaksuga maksustatakse?**

Vastavalt Rahandusministeeriumi 30.03.2004.a. määruse nr 41 §-le 1 arvatakse sihtotstarbeline toetus maksustatava väärtuse hulka ehk teisisõnu maksustatakse käibemaksuga, kui see toetus antakse konkreetsele maksukohustuslasele konkreetse kauba või teenuse müügihinna alandamiseks.

**5) Milliste sihtotstarbeliste toetuste maksustamise ning jagamisega puutub kokku teie asutus?**

On olnud kirju väga erinevatelt valdadelt ja linnadelt, kes on oma valla või linna firmadele mingeid toetusi andnud. Samuti on olnud kirju erinevatelt äriühingutelt, kellele on toetusi antud.

Peamiselt on tegemist ikka transporditoetustega õpilasliinide toetamiseks ja ülalpidamiseks või mingid vallasisesed bussiliinid.. Kuna õpilasliinid on õpilastele sõitmiseks enamasti tasuta, siis ei ole nende tarbeks antud dotatsioonid enamasti käibemaksuga maksustatavad. Vallasiseste bussiliinide maksustamine või mittemaksustamine sõltub aga puhtalt selle toetuse vormistusest.

Vahel on ka muid sellelaadseid küsimisi. Näiteks sai Haanja vald sihtotstarbelist toetust vajaliku inventari (tehislumesüsteemi) ostmiseks riigieelarvest, samuti mõne ministeeriumi poolt asutatud ja tema hallata olevalt riiklikult sihtasutuselt (kaudselt samuti riigieelarvest) ja lisaks ka mõne naabervalla- või linnaeelarvest. Soovis teada seda, kas saadud toetused maksustatakse KM-ga.

Vastasime, et kui toetus on antud vallale inventari soetamiseks (tehislumesüsteemid), ei kuulu see toetus kindlasti käibemaksuga maksustamisele. Kui aga Haanja vald kasutaks saadud rahalist toetust suusaradasid rajavatele või korrastavatele töötajatele palkade maksmiseks, maksustatakse ja deklareeritakse nendelt väljamaksetelt kõik maksuseadustega sätestatud palgamaksud (sh sotsiaalmaks, tulumaks ja töötuskindlustuse makse).

**6) Kui suures ulatuses jagatakse Eestis iga-aastaselt dotatsioone?**

Kahjuks ei oma ma selliseid andmeid. Tõenäoliselt omab neid andmeid riigieelarve kohta Rahandusministeerium, aga lisaks ju ka kõik Eesti vallad ja linnad eraldi. Kui arvesse võtta ka Euroopa liidust makstavad dotatsioonid, lisanduvad peaaegu kõik ministeeriumid ja eraldi nende jagamiseks loodud institutsioonid nagu PRIA ja EAS jne jne. Lühidalt öeldes - pole mitte mingit lootust seda summat mingil viisil välja selgitada.

**7) Kui suureks hindate käibemaksuga maksustavate dotatsioonide osakaalu kogu dotatsioonidest?**

Arvan, et ehk on see 1% ja sedagi toetuse andja poolt tehtud vormistusvigade tõttu. Aga loomulikult pole seda võimalik mitte kuidagi kontrollida, kuna toetuste kogusummat pole võimalik välja selgitada.

**8) Kuidas arvutatakse dotatsioonidelt tasumisele kuuluvat käibemaksu?**

Väga lihtsalt. Toetuse summa pannakse saaja poolt oma vastava kuu käibedeklaratsiooni reale 1 ja arvutatakse sellelt 20% käibemaks reale 4.

**9) Millised on dotatsioonide maksustamisel üles kerkinud murekohad ning probleemid?**

Mõnikord on kahju, et niigi vähene valla- või linna eelarve raha peab mõne ametniku rumaluse ja vormistusvigade tõttu minema topeltmaksustamisele käibemaksuga.

**10) Kas teie arvates on dotatsioonide maksustamine Eestis otstarbekas?**

Arvan, et riigi- valla või linnaeelarvest antavaid toetusi ei tohiks täiendavalt käibemaksuga maksustada, kuna need antakse mingile eraõiguslikule isikule enamikul juhtudel selleks, et täita avalikes huvides mingeid ühiskonnale väga vajalikke funktsioone. Enamasti on ju tegemist sellesama riigi-, valla- või linna enda otseste kohustuste täitmisega, mida see pole aga seni suutnud täita. Aga õige oleks öelda ka see otse välja, mitte teha seda selliselt ümbernurga nagu praegu seda läbi KMS § 12 lõike 2 ja RHM määruse 41 kaudu tehtud on.

**Lõpetuseks:**

Sihtotstarbeliste toetuste või dotatsioonide puhul on ju KMS § 12 lõige 2 ja selle alusel välja antud Rahandusministeeriumi määruse nr 41 peamine mõte on selles, et riigi-, valla ja linna poolt toetuseks antud riigi või omavalitsuste raha ei läheks täiendavalt riigimaksuga (käibemaksuga) maksustamisele. Sisuliselt tõstab riik või omavalitsus oma raha ühest taskust teise selleks, et täita paremini riigi või omavalitsusele pandud kohustusi.

Määruse § 1 sõnastus võimaldab peaaegu kõigil juhtudel toetuseks antava raha käibemaksuga maksustamist vältida. Ja sellise mõttega on see määrus ka algselt selle koostajate poolt sõnastatud.

Sest kui isegi mingi toetus on antud selleks, et mingi kauba või teenuse hinda alandada, saab selle maksustamist vältida kasvõi riigi- või omavalitsuse vastavat eelarve rea vastava sõnastusega. Maksustatakse ju ainult siis, “kui toetuse andmine on ette nähtud konkreetsele isikule konkreetse kauba või teenuse müügihinna alandamiseks.” Järelikult maksustatakse selline toetus käibemaksuga vaid siis, kui riigi-, valla või linnaeelarve rida ongi täpselt selliselt sõnastatud. (Näiteks AS-le Unimüts 50 000 krooni toetust vallasisesel bussiliini piletihinna alandamiseks.)

Kui eelarves on aga näiteks lihtsalt AS Unimütsile toetus 50 000 krooni, siis ei maksustata seda summat käibemaksuga, sest see pole antud “konkreetselt kauba või teenuse hinna alandamiseks”

Või kui on eelarve rida lihtsalt transporditoetused 50 000 krooni (näiteks 2-le firmale, mida pole eraldi mainitud), pole ju mingit “konkreetselt isikule konkreetse kauba või teenuse müügihinna alandamiseks” andmist ehk pole täpselt mainitud saajat, samuti hinna alandamise eesmärki.