

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Kaire Kastor

**TEENUSTE MAKSUSTAMISE PÕHIMÕTTED
KÄIBEMAKSUSEADUSES**

Lõputöö

Juhendaja:
Tõnis Elling, BA

Tallinn 2008

ANNOTATSIOON
SISEKAITSEAKADEEMIA

Finantskolledž	Kuu ja aasta:
Töö pealkiri: Teenuste maksustamise põhimõtted käibemaksuseaduses	
Töö autor: Kaire Kastor	allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal “Teenuste maksustamise põhimõtted käibemaksuseaduses”. Töö maht on 36 lehekülge. Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb sissejuhatausest, kahest põhipeatükist, kokkuvõttest ja inglisekeelsest resümeest.</p> <p>Käesoleva töö uurimisobjektiks on käibemaksuseadus. Töö uurimismeetod on kvalitatiivne – analüüsitakse maksumaksjate poolt Põhja maksu- ja tollikeskusesse saadetud kirjalikke järelepärimisi teenuste maksustamise osas ning jõutakse järeldusteni. Eesmärgiks on selgitada teenuste käibemaksuga maksustamise põhimõtteid ja maksuseaduste rakendamispriinitsiipe ning selgitada välja problemaatilised teenuste maksustamise valdkonnad.</p> <p>Töö autor on püstitanud hüpoteesi, et teenuste maksustamise põhimõtted on käibemaksuseaduses keeruliselt formuleeritud ja problemaatilised ning nende tõlgendamine ja rakendamine tekitab maksumaksjatele palju küsimusi käibemaksuseaduse rakendamisel.</p> <p>Läbiviidud uurimise käigus jõudis autor seisukohale, et teenuste maksustamist võib nimetada keerulisemaks valdkonnaks käibemaksuseaduses. Kirjade analüüsimisel selgus, et enim probleeme põhjustavateks valdkondadeks võib pidada teenuste käibemaksuga maksustamise seisukohast kooolitus-, vahendus-, reisi- ja veoteenuseid.</p>	
Võtmesõnad :käibemaksuseadus; teenuste mõiste; teenuste käibe tekkimise koht ja aeg	
Keywords : Value Added Tax Act, Term of services, place and time of supply of services	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud: Juhendaja:	allkiri:

SISUKORD

ANNOTATSIOON	2
SISSEJUHATUS.....	4
1.TEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE.....	7
1.1 Käibemaksumäärad Eestis	7
1.2 Teenuste käibe mõiste ja olemus käibemaksuseaduses	9
1.3 Teenuste käibe tekkimise aeg käibemaksuseaduses	11
1.4 Teenuste käibe tekkimise koht käibemaksuseaduses	13
2.PROBLEEMSED VALDKONNAD TEENUSTE MAKSUSTAMISEL... 19	
2.1 Koolitusteenuste maksustamine käibemaksuga	19
2.2 Vahendusteenuste maksustamine käibemaksuga	21
2.3 Reisisiteenuste maksustamine käibemaksuga.....	24
2.4 Veoteenuste maksustamine käibemaksuga.....	28
KOKKUVÕTE.....	31
VÕÕRKEELNE KOKKUVÕTE.....	34
VIIDATUD ALLIKAD:	35

SISSEJUHATUS

Lõputöö kirjutamise eesmärgiks on selgitada teenuste käibemaksuga maksustamise põhimõtteid ja maksuseaduste rakendamispriinitsiipe ning selgitada välja problemaatilisemad teenuste maksustamise valdkonnad. Samuti võimalusel pakkuda tõstatatud probleemidele lahendusi.

Lõputöö teema osutus valituks seetõttu, et autor puutub igapäevatoos kokku käibemaksuseaduse ning teenuste maksustamise valdkonna probleematikaga.

Maksumaksjatele tekitavad teenuste maksustamise reegleid käsitlevad seaduse sõnastused tihti küsimusi, kuna nende leidmine ja väljalugemine käibemaksuseadusest ning õige maksukäsitlus keeruline. Teenuste maksustamise põhimõtted muutusid oluliselt käibemaksuseaduse ühtlustamisega Euroopa Liidu (edaspidi ka EL) kuuenda direktiiviga ja uue käibemaksuseaduse jõustumisega 1.mai 2004.a.

Probleemiks on maksumaksja oskamatus määratleda teenuste olemust ja asukohta – maksumaksja ei oska määratleda, millistel juhtudel on teenuse käibe tekkimise koht Eesti ja millisel mitte. Suurt tähtsust omab teenuste õige määratlemine. Teenuste maksustamine on erinev kaupade maksustamisest ning teenuse olemuse ja asukoha määratlemine toob kaasa raskusi seaduse rakendamisel. Teenuse ekspordi ja impordi mõisted kadusid käibemaksuseadusest ning asemele on tekkinud keerulised reeglid, mis selgitavad, millisel juhul on teenuse maksustamise koht Eesti ja millisel juhul mitte. Autori tööpraktika on näidanud, et antud valdkond jääb maksumaksjatele raskesti mõistetavaks.

Töö autor on püstitanud hüpoteesi, et teenuste maksustamise põhimõtted on käibemaksuseaduses keeruliselt formuleeritud ja problemaatilised ning nende tõlgendamine tekitab maksumaksjatele palju küsimusi käibemaksuseaduse rakendamisel.

Maksumaksjad on saatnud Põhja maksu- ja tollikeskusesse alates 2004 aastast umbes 168 000 kirjalikku järelepärimist 01.mai 2004.a jõustunud käibemaksuseaduse (edaspidi ka KMS) tõlgendamise ja arusaamise kohta.

Töö autoril tekkis huvi uurida saadetud järelepärimiste põhjal, millised on maksumaksjate peamised probleemid teenuste käibemaksuga maksustamisel.

Töö uurimismeetod on kvalitatiivne – analüüsitakse maksumaksjate poolt Põhja maksu- ja tollikeskusesse saadetud kirjalikke järelepärimisi teenuste maksustamise osas ning jõutakse järeldusteni maksuspetsialistide abiga.

Käesoleva uurimuse aluseks olevate maksumaksjate poolt Põhja maksu- ja tollikeskuse maksukonsultantidele saadetud järelepärimiste analüüsimise tulemusena selgusid teenuste käibemaksuga maksustamise valdkonnad, mis põhjustavad maksumaksjatele enim probleeme. Töö autor toob välja problemaatilised maksusituatsioonid – autori praktikas esilekerkinud juhtumid ning Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuspetsialistide poolsed käibemaksuseaduse tõlgendused.

Käibemaksuseaduses defineeritakse teenuse mõiste negatiivselt – kõik, mis ei ole kaup, on teenus (KMS § 2 lg 3 p 3). Kaupade ja teenuste maksustamise erisused on põhiliselt seotud käibe toimumise koha ning ekspordi ja impordi maksustamisega.

Käibemaksu valdkonnas oli kuni 31.detsembrini 2006.a kõige olulisem õigusakt Euroopa Nõukogu direktiiv nr 77/388/EMÜ ehk nn kuues direktiiv, millest tuleneb ka teenuste maksustamise regulatsioon.

Euroopa Nõukogu võttis 28.novembril 2006.a vastu direktiivi 2006/112/EÜ (edaspidi direktiiv), mis jõustus 01.jaanuaril 2007.a. Nimetatud direktiivi näol on tegemist kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ uue redaktsiooniga ning kuues direktiiv loeti sellega kehtetuks.

01.jaanuaril 2006.a jõustus käibemaksuseaduse muutmise seadus, mis tõi endaga kaasa üle 100 seadusemuudatuse ning millega toimus käibemaksuseaduse täiendav ühtlustamine kuuenda direktiiviga. Käibemaksuseaduse muutmise seadusega muudeti näiteks teenuste käibe tekkimise koha sätteid, lisati vahendamisteenuse mõiste. Paljud muudatused on seotud transporditeenuste maksustamisega.

Euroopa Liidu liikmena peab Eesti jälgima ja täitma ühenduses kehtivaid eeskirju. Eespool mainitud direktiiv näeb ette nii maksuobjekti, maksubaasi, maksuvabastuste, sisendkäibemaksu mahaarvamise ja maksu administreerimise alaste sätete ühtlustamist.

Lõputöö koosneb kahest peatükist. Esimeses peatükis selgitab autor teenuste maksustamise üldisi põhimõtteid- käibemaksumääradest Eestis, teenuste käibest ja käibe tekkimise ajast ning kohast. Teises peatükis toob autor maksumaksjate kirjadele tuginedes välja probleemsemad teenuste maksustamise valdkonnad, milleks on koolitus-, vahendus-, reisi- ja kaubaveoteenused.

Autor selgitab keerukamate teenuste maksustamise põhimõtteid, kasutades seaduse paremaks mõistmiseks Eestis tunnustatud maksuteadlaste poolt väljatöötatud käsiraamatuid, eriala artikleid, maksuseaduste kommenteeritud väljaandeid ning Põhja maksu-ja tollikeskuse maksuspetsialistide igapäevast praktikat.

1. TEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE

1.1 Käibemaksumäärad Eestis

Eestis on kasutusel kolm käibemaksumäära- 18%, 5% ja 0%. Üldine käibemaksumäär ehk standardmäär on 18 % kauba või teenuse maksustatavast väärtusest (KMS § 15 lg 1) ja rakendatakse alati, kui puudub erisättest tulenev alus soodusmäära või maksuvabastuse rakendamiseks.

Direktiivis 2006/112/EÜ on maksuvabastuste loetelu toodud artiklites 131-137. Maksuvabastuste rakendamine on liikmesriikidele kohustuslik. Liikmesriigid võivad kehtestada rakendussätteid ja seada lisatingimusi, et saavutada maksuvabastuste lihtne ja korrektne rakendamine ning ära hoida võimalikud kuritarvitused ja maksupettused. Eestis on osa direktiivis nimetatud maksuvabastusi jäänud üle võtmata (näiteks kultuuriteenused) ning osa maksuvabastusi sätestatud liiga kitsalt (näiteks spordirajatiste kasutamine, kaupade müük abistava tegevusena jne)¹.

KMS § 15 lg 2 on loetletud kaubad ja teenused, mille käibe maksustamisel rakendatakse käibemaksu 5%-list soodusmäära. Erinevalt maksuvabastusest ei ole alandatud maksumäärade rakendamine liikmesriigile kohustuslik, kuid alandatud maksumäära võib kehtestada ainult direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 95 ja III lisas konkreetselt nimetatud kaupadele ja teenustele².

Teenused, mille käive maksustatakse alati 0%-lise määraga, on ära toodud KMS § 15 lg 4. Kuna 0%-lise maksumäära rakendamise eelduseks on üldjuhul see, et kaup või teenus maksustatakse sihtkohamaal, siis võibki 0%-lise määraga maksustatud käibed liigitada kaheks – need, mille puhul on vaja tõendada sihtkohamaal maksustamist ja need, mille puhul seda ei nõuta. Esimese variandi näited on kauba ühendusesisene käive ja KMS § 10 lõikes 2 loetletud teenused, mille puhul nõutakse ostja käibemaksukoodi kontrollimist ja

¹ Huberg, M., Uusorg, M. Eesti Maksuseadused 2007, Tartu: 2007, OÜ Casus, 588-589

² Huberg, M., Uusorg, M. Eesti Maksuseadused 2007, Tartu: 2007, OÜ Casus, 587

pöördmaksustamise viidet müügiarvel. Teise variandi näited on kauba eksport, tehingud tolliladudes ja vabatsoonides, laevade ja lennukite remont, varustamine jne. Nende käivete puhul on vaja tõendada kuu käibe sisuks olevaid tehinguid, kuid ei ole vaja kontrollida ostja isikut ning ostjal ei lasu pöördmaksustamise kohustust³.

Ostukäibelt käibemaksu tasumise kohustust nimetatakse pöördmaksustamiseks. See tähendab, et ostja maksab käibemaksu müüja eest- maksukohustust täidab kauba või teenuse ostja, mitte müüja.

Üldine pöördkäibemaksu reegel on, et pöördkäibemaksukohustus rakendub juhul, kui käibemaksu tasumise kohustus tekib Eestis ning teenused saadakse välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole Eestis maksukohustuslasena registreeritud.

Pöördmaksustamise rakendamisel maksustatakse teenused, mille käive tekib näiteks Eestis, välisriigi äriühingu asukohariigis 0%-lise käibemaksumääraga. Eesti maksukohustuslasest ostja deklareerib soetatud teenuse oma käibena ning arvab samal ajal teenuselt arvestatud käibemaksukohustuse ulatuses maha ka sisendkäibemaksu. Seega käibemaksu maksuhaldurile üldjuhul tasuma ei pea.

Erandiks on olukord, kus ostja on käibemaksukohustuslasena registreerimata juriidiline isik või füüsilisest isikust ettevõtja, kellel tekib piiratud maksukohustuslasena⁴ registreerimise kohustus. Et temal maksustatavat käivet ei ole, pole võimalik ka sisendkäibemaksu maha arvata ning ostetud teenuse maksustatavalt väärtuselt tuleb tasuda maksuhaldurile 18% käibemaksu. Pöördmaksustamise kohustus tekib Eestis ainult nende teenuste puhul, mille käibe tekkimise koht on Eesti ja mis on Eestis maksustatavad 18%-lise või 5%-lise maksumääraga.

³ Huberg, M., Uusorg, M. Eesti Maksuseadused 2007, Tartu: 2007, OÜ Casus, 588

⁴ isik või asutus, kellel puudub ettevõtluse tulemusena tekkiv käive, kuid kes maksab pöördmaksustamise korras käibemaksu saadud kaupadelt ja teenustelt.

1.2 Teenuste käibe mõiste ja olemus käibemaksuseaduses

Tehingud jagunevad KMS-s kaupade ja teenuste käibeks ning nende maksustamisel rakendatakse erinevaid põhimõtteid. Seetõttu on kauba ja teenuse mõiste defineerimine ning nende eristamine KMS-s oluline⁵.

Teenuste puhul omab maksustamisel olulist tähtsust teenuste osutamise õige asukoha määratlemine ning kuna teenuse osutamise asukoha määratlemine on komplitseeritud, toob see kaasa raskusi seaduse rakendamisel.

Teenus on defineeritud on KMS⁶ § 2 lõikes 3 punkt 3: teenus on ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse-, sealhulgas väärtpaberi võõrandamine, mis ei ole kaup-, ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Seega hõlmab teenuse mõiste kõik tehingu objektid, mis ei ole kaetud kauba mõistega.

Igasugune sooritus ei kujuta endast alati teenust. Teenus tähendab hüve osutamist või õiguse üleandmist ettevõtluse korras. Hüve peab oma olemuselt olema iseseisvalt tasu eest üleantav, hüve üleandmine saab olla iseseisva majandustegevuse objektiks ning hüvel peab olema väärtus⁷.

Näitena esitab autor oma praktikas esilekerkinud juhtumi, kus Eesti firma A tegi kinnistu kohta notariaalse võlaõigusliku müügilepingu, mille alusel tasuti müüjale 10 000 krooni. Hiljem tekkis olukord, kus firma ei olnud suuteline müügilepingut täitma ja oli nõus loobuma sellest kinnistust. Notariaalse asjaõiguslepingu sõlmis nimetatud kinnistu osas teine Eesti firma B. Firma A loovutas nõudeõiguse firmale B 10 000 krooni, lisaks veel loovutamise eest 20 000 krooni. Kogu nõudeõigus oli summas 30 000 krooni.

Autor konsulteeris maksuspetsialistidega ja asus seisukohale, et nõude loovutaja ei võõranda nõude saajale kaupa ega osuta teenust, kuna nõude saaja ei saa tema maksutud summa eest nõude loovutajalt mingit hüve. KMS § 4 lg 1 p 1 järgi on käive kauba

⁵ Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 01. september 2006
<http://www.fin.ee/doc.php?75185> 08.01.2008

⁶ RT I 2003, 82, 554

⁷ Huberg, M. ja Raudjärvi, I. Eesti maksuseadused 2006 koos rakendusaktidega. Tartu: OÜ Casus, 547

võõrandamine või teenuse osutamine ettevõtluse käigus. KMS § 2 lg 3 p 1 alusel on kaup asi, loom, gaas, elektri-, soojus ning jahutusenergia. Teenus on ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse, sealhulgas väärtpaberi, võõrandamine, mis ei ole kaup, ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Asi on TsÜS⁸ § 49 lg 1 mõistes kehaline ese. Antud näite puhul ei ole tegemist käibega käibemaksuseaduse mõistes ja sõltumata tasu suurusest ei teki nõude loovutamisel käivet.

Teenuseks loetakse ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja.

Näitena võib siinkohal tuua, kuidas Kanadas registreeritud ettevõttes loodi tarkvara, mis edastati interneti teel Eesti äriühingule ning tarkvara kasutab Eesti ettevõtte. Saadud teenus kuulub maksustamisele Eestis pöördmaksustamise korras, kuna teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, tuginedes KMS § 10 lg 2 p 9 kui Eestis registreeritud maksukohustuslasele osutatakse elektroonilist teenust sealhulgas elektrooniliselt edastatava tarkvara võõrandamine.

Teenuse osutamisenä käsitletakse ka käibemaksukohustuslase poolt oma töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele ning teenuse ja ettevõtluses kasutatava vara hulka kuuluva kauba kasutamist maksukohustuslase või tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt ettevõtlusega mitteseotud otstarbel. Kauba kasutamist eelminetatud juhtudel käsitletakse maksustatava omatarbena juhul, kui maksukohustuslane on selle kauba sisendkäibemaksu oma käibemaksust maha arvanud (KMS § 2 lg 6)⁹.

⁸ RT I 2002, 35, 216; 2003, 13, 64; 2003, 78, 523; 2005, 39, 308; 2007, 24; 128

⁹ Teenuse käibe tekkimise koht ning maksustamine <http://www.emta.ee/index.php?op=print&id=3340>
08.01.2008

Teenuse mõiste juurde on lisatud täpsustus, et teenusena käsitletakse ka väärtpaberi võõrandamist. Väärtpaber on võõrandatav varaline õigus. Kuna kaup on kehaline ese, ei saa väärtpaber kui varaline õigus olla kaup, olenemata sellest, et väärtpaberi kohta võidakse väljastada ka dokument. Seega on väärtpaber teenus¹⁰.

Muuhulgas hõlmab teenuse mõiste tasu eest majandustegevusest hoidumist ja õiguse kasutamisest loobumist või olukorra talumist. Need toimingud mainitakse mõistes eraldi, rõhutades, et tegevusetus võib kuuluda käibemaksuga maksustamisele juhul, kui selle eest saadakse tasu ja see on seotud isiku ettevõtlusega.

Teenuse käive on ka mitme teenuse üheaegne osutamine. Näiteks kauba kasutusrendile andmisel, kui peale renditasu saab rendileandja ka intressi ja see on lepingus eraldi välja toodud, on tegemist kahe teenuse üheaegse osutamisega: kauba rendileandmise teenus (selle teenuse hind on renditasu) ja liisingutehinguga seotud finantsteenusega (selle teenuse hind on intress). Kui lepingus intressi maksmist eraldi ei nimetata ja arve esitatakse rentnikule ainult renditasu kohta, on tegemist üksnes kauba rendileandmise teenuse osutamisega ning kogu hind kuulub alati käibemaksuga maksustamisele¹¹.

1.3 Teenuste käibe tekkimise aeg käibemaksuseaduses

Käibe tekkimise aega reguleerib KMS¹² § 11, mis näeb ette niinimetatud varasema hetke printsibi.

Käive on tekkinud (v.a ühendusesisene käive) või teenus on saadud päeval, mil toimus kauba ostjale lähetamine või kättesaadavaks tegemine või teenuse osutamine. Näiteks, metsatehnikat rentiv äriühing rentis laaduri välja 15ndast veebruarist kuni 27nda veebruarini, siis käive on tekkinud veebruaris, kuna laaduri renditeenuse osutamine lõppes veebruaris. Näiteks aga, kui sama laaduri rent lõppeks märtsis, siis KMS § 11 lõike 4

¹⁰ Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 01. september 2006
<http://www.fin.ee/doc.php?75185> 08.01.2008

¹¹ Elling, T. Reisteenuste maksustamise erikord, reisijate- ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitusteenuse maksustamine. Eesti Majanduse Teataja kaasanne: käibemaks (2007), nr 4/2007, 8-9

¹² RT 2005, 68, 528

kohaselt teenus, mille osutamine kestab kauem kui maksustamisperiood, loetakse teenus osutatuks ja saaduks maksustamisperioodil, mil teenuse osutamine lõpeb, ehk siis teise variandi puhul märtsis.

Samuti on käive tekkinud, kui kauba või teenuse eest laekub osaliselt või täielikult makse. Näiteks, firma saab ettemakse, mis kantakse pankade deposiitkontole ja mida maksumaksja kasutada ei saa kuna deposiit on ettemaksu pangagarantii tagatiseks. Garantiisumma hakkab vähenema igakuiste akteerimise summade ulatuses, samas avaneb ka deposiitkonto. Firma deposiitkontol olevat raha kasutada ei saa. Antud situatsiooni puhul on käibe tekkimise ajaks kauba või teenuse eest osaline makse laekumine deposiitkontole ning käive on tekkinud ainult ettemakstud osa ulatuses.

Seega ei määratleta käibe tekkimise aega ainult arve väljastamise alusel, mis ei tähenda aga seda, et arve võib jätki väljastamata. Ostja jaoks on arve endiselt oluline sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Kui käibe tekkimise ajaks on KMS § 11 lõike 1 kohaselt kauba või teenuse eest maksmine, on käive tekkinud makstud osa ulatuses. Käive tervikuna loetakse tekkinuks teenuse osutamise päeval.

Omatarbe puhul tekib käive kauba andmisel või teenuse osutamisel maksukohustuslase poolt oma töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele ning teenuse kasutamisel või ettevõtluses kasutatava vara hulka kuuluva kauba kasutuselevõtmisel maksukohustuslase või tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt ettevõtlusega mitteseotud otstarbel.

Omatarbe tähendab ettevõtluse tarbeks soetatud kauba või teenuse algse kasutusotstarbe muutumist ja kasutuselevõtmist ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel. Omatarbe maksustamise eesmärk on tagada maksumaksjate võrdne kohtlemine. Ettevõtjat, kes saab isiklikuks tarbimiseks kaupu või teenuseid oma ettevõtlusest, tuleb kohelda samamoodi nagu neid lõpptarbijaid, kes ostavad kaupu teiste isikute käest.

Praktikas tuleb tihti ette olukordi, kus ettevõtte sõiduautot kasutab ettevõtte töötaja isiklikeks sõitudeks, näiteks kasvõi elu- ja töökoha vahel. Sellisel juhul on tegemist omatarbega, mis maksustatakse. Sõiduautoga tehtavate erasõitude maksustamiseks on

kehtestatud lihtsustatud maksuarvestus. Kõikidelt sõiduauto soetamise ja kasutamisega seotud kuludelt lubatakse sisendkäibemaks maha arvata täies ulatuses, kuid ettevõtlusega mitteseotud sõitudelt tuleb arvestada ja maksta käibemaksu tulumaksuseaduse¹³ alusel arvutatud erisoodustuse hinna (2000 kr) KMS § 12 lg 7 alusel. Maksustatav väärtus on erisoodustuse hind jagatud käibemaksumääraga (1,18-ga kui 2000, siis $2000/1,18=1695$) ja kui peetakse sõidupäevikut, võib olla ka alla 2000 krooni.

1.4 Teenuste käibe tekkimise koht käibemaksuseaduses

Teenuste maksustamisel on keskne probleem teenuste käibe tekkimise koha korrektne määramine, kuna kohast sõltub, kus riigis teenus maksustatakse. Kui kaupade puhul määratakse käibe toimumine üldjuhul kauba asukoha järgi, siis teenuste käibe määramine 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, et vältida topeltmaksustamist¹⁴.

Teenuse käibe toimumise koha määramise reeglid on sätestatud KMS §-s 10. Varem kasutati ka teenuste puhul mõisteid *eksport* ja *import*, kuid kehtivas käibemaksuseaduses neid mõisteid enam teenuste kohta ei kasutata, sest tegemist on tolliõiguse terminitega, millega tähistatakse kauba väljavedu ja sissevedu¹⁵.

KMS eeldab, et kõigi nende teenuste käive tekib Eestis, mille kohta ei ole selgelt öeldud, et konkreetse teenuse käive ei teki Eestis. Teenused, mille käive tekib Eestis, on maksustatud Eestis kehtivate maksumääradega¹⁶.

KMS § 10 on sätestatud teenuse käibe tekkimise koht, mis on määrava tähtsusega teenuste maksustamisel.

¹³ RT I 1999, 101, 903; 2003, 18, 105

¹⁴ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus JUURA, 2004, 380

¹⁵ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus JUURA, 2004, 388

¹⁶ Kägi, K., Võimre, U. Käibemaks 2007 Äripäeva Kirjastuse AS, 68

Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, kui teenus on seotud Eestis asuva kinnisasjaga, sealhulgas ehitamine, hindamine või hooldamine või kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks või korraldamiseks osutatav teenus ning majutusteenus.

Samuti on tegemist Eestis tekkinud käibega, kui Eestis osutatakse kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenust, mille hulka arvatakse ka asjaomase ürituse korraldamine.

Eestis tekkinud teenuse käibeks loetakse ka seda, kui tehakse tööd Eestis asuva vallasasjaga, välja arvatud kui vallasasi toimetatakse pärast teenuse osutamist Eestist välja ja teenus osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele.

Vallasasjadega teostatavateks töödeks võib olla: vallasasja kokkupanek või paigaldus; parandus-, teenindus- ja hooldustööd; töötlemine, modifitseerimine ja värvimine; täiustamine (kvaliteedi parandamine) ja taastamine; sulatamine ja valu; ülevaatus ja ekspertiis; hindamine, sealhulgas kindlustusjuhtumiga seoses.

Kui vallasasi on Eestisse toodud teisest liikmesriigist remontimiseks, hindamiseks, töötlemiseks või kokkupanemiseks ajutiselt ja teenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele, maksab käibemaksu teenuse saaja oma liikmesriigis ja teenuse osutaja Eestis deklareerib teenuse 0%-lise käibemaksumääraga.

Näitena toob autor olukorra, kus Eestis asuv remonditöökoda parandab Soome ettevõtja poolt toodud ja Soomes registreeritud veokit. Kuna Soome ettevõtte on teatanud oma Soome maksukohustuslase numbriga, loetakse remonditeenuse käibe toimumise kohaks Soome. Eeltingimus nimetatule on see, et veok peab Eestist lahkuma, üldjuhul loetakse see täidetuks välisriigi registrinumbriga sõiduki puhul. Teenuse osutaja näitab arvel ostja Soome väljastatud maksukohustuslase numbriga.

Vastupidine on olukord, kus Eesti käibemaksukohustuslane toob Eestisse remonti oma vagunid, mis töötavad Venemaal (ühenduseväline riik), siis on tegemist teenuse osutamise koha printsiibiga, mille kohaselt tekib reeglina vallasasja (vagunite) remontimise teenuse

käive riigis, kus teenust realselt osutatakse. Vallasasjadega teostatavad tööd maksustatakse Eestis, kui tööde teostamise koht on Eesti. Seega Eestis vagunite remonditeenus maksustatakse Eestis. Samas kui Eesti maksukohustuslane saadab oma vallasasja (vagunid) remonti Venemaal, kus vagunid töötavad, siis teenuse käibe tekkimise kohaks ei ole Eesti, vaid Venemaa.

Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, kui Eestis osutatakse kaubaveoteenust, kaasa arvatud kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu või reisijateveo teenust, kaasa arvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu, või korraldatakse sellist kauba või reisijate vedu.

Eesti käibeks loetakse ka seda, kui kauba Eestist teise liikmesriiki veoteenust, sellise kaubaveo korraldamise teenust või sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenuseid osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud ja kui Eestis osutatakse kaubaveoga seotud kõrvalteenust ja välja arvatud KMS § 10 lg 2 p 12 ja 13 nimetatud kaubaveo kõrvalteenust, on samuti teenuse käibe tekkimise kohaks Eesti.

Näiteks toob autor Eesti käibemaksukohustuslase, kes osutab teisele Eesti käibemaksukohustuslasele ainult Eesti sees laadimisteenust kolmandasse riiki (eksport) siirduva veo raames. Sellisel juhul on tegemist KMS § 10 lg 7 alusel kaubaveoga seotud kõrvalteenusega, kuna kauba laadimine, lossimine, käitlemine ja ladustamine veo raames, samuti kindlustamine, kaubaga seonduvate dokumentide vormistamine ja hankimine ning tolliformaalsuste teostamist loetakse kõrvalteenuseks. Sellisel juhul on KMS § 15 lg 4 p 9 kohaselt 0%-lise käibemaksumäär kauba eksportimiseks osutatava kaubaveoteenuse, kaubaveo korraldamise teenuse ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenuste maksustavast väärtusest. Antud näite puhul on tegemist ekspordi kaubaveoga seotud kõrvalteenusega, mis kuulub maksustamisele 0%-lise käibemaksumääraga ja samas ei oma tähtsust asjaolu, et teenus on osutatud Eesti maksukohustuslasele.

Teenuse käibe tekib Eestis, kui vahendatakse tehingut või muud toimingut, mille käibe tekkimise koht on Eesti, ning vahendamisteenust osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud.

Vahendamisteenuse käibe tekkimise koht on see riik, kus tekib vahendatava tehingu käive. Kui vahendatava tehingu käibe tekkimise koht on Eesti, siis on ka vahendamisteenuse käibe tekkimise koht Eesti. Seda põhimõtet rakendatakse ainult juhul, kui teenuse saaja ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud. Juhul, kui teenuse saaja on mõnes liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud, tekib vahendamisteenuse käive vahendusteenuse saaja registreerimise riigis (KMS § 10 lg 2 p 10; § 10 lg 5 p 7)¹⁷.

Eesti maksukohustuslasest isik, kes osutab ülalnimetatud teenuseid Eestis, on kohustatud deklareerima käibe ja tasuma käibemaksu Eestis. Juhul, kui teenuse osutajaks on välisriigi isik, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, tekib tal teenuse osutamisel Eestis maksustatav käive ning juhul, kui seda maksukohustuslase või piiratud maksukohustuslase poolt teenuse saamisel ei maksustata, tuleb välisriigi isikul ennast registreerida maksukohustuslasena maksustatava käibe tekkimise päevast.

Käibemaksuseaduse § 10 lõikes 1 sätestatud reeglile kehtestab seadus mitu erandit. Esiteks see, et kinnisvaraga seotud teenuseid maksustatakse kinnisvara asukoha riigis.

Kui Eesti maksukohustuslane osutab ehitustöid eraisikust omaniku kinnisasjale Norras, siis kinnisasjaga seotud teenuste puhul on teenuse käibe tekkimise kohaks riik, kus kinnisasi asub. Teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui Eesti maksukohustuslane osutab välisriigis asuva kinnisasjaga seotud teenust. Teenuse osutaja on aga kohustatud ennast registreerima Norra maksukohustuslaseks, kuna teenus osutatakse Norras asuva kinnisasja omanikule ja kinnisasjaga seotud teenused maksustatakse kinnisasja asukoha (antud juhul Norra) riigis.

Kui kinnisasi asub Eestis, on kinnisasjaga seotud teenuste puhul käibe tekkimise koht Eesti. Näitena toob autor olukorra, kus Eesti maksukohustuslastele ja Eestis asuvale kinnisasjale tehakse siseviimistlustöid ja tööde teostaja on Poola firma. Vastavalt KMS § 10 lg 1 p 1 on teenuse käibe tekkimise kohaks Eesti, kuna teenus on seotud Eestis asuva kinnisasjaga. Siseviimistlustööde tegemine on kinnisasjaga seotud teenus ja seega

¹⁷ Teenuse käibe tekkimise koht ning maksustamine <http://www.emta.ee/index.php?op=print&id=3340>
08.01.2008

maksustatakse siseviimistlusteenus Eestis kehtiva 18%-lise käibemaksumääraga. Kinnisasjaga seotud teenused on alates projekteerimisest ja lõpetades majutusteenustega.

Nn intellektuaalseid teenuseid – telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektroonilisi teenuseid – maksustatakse teenuse saaja riigis. Näiteks võib tuua Eesti maksukohustuslase, kes soetas välismaiselt firmalt TV 1000 teenust (telekanali näitamise õiguse teenus). Vastavalt KMS § 10 lg 2 p 1 on teenuse käibe tekkimise kohaks Eesti, kuna Eesti käibemaksukohustuslasele osutatakse intellektuaalse omandi kasutada andmise või kasutamise õiguse üleandmise teenust ning telekanali näitamise õigus kuulub KMS § 10 lg 2 p 1 kohaselt nimetatud teenuste hulka ja maksustatakse alati teenuse saaja riigis ehk antud näite puhul Eestis.

Teatud teenuseid maksustatakse teenuse osutamise riigis (näiteks kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus-, meelelahutus- või muid selliseid teenuseid).

Kultuurialase tegevusega seotud teenuste käive loetakse toimunuks selles riigis, kus nimetatud tegevus toimub. Seega on alljärgnevate teenuste käibe tekkimise ja maksustamise kohaks Eesti, kui teenust osutatakse Eestis:

- a) kultuuriline tegevus, teatrietendused, kontserdid, tsirkuseetendused jms;
- b) spordivõistluste korraldamine;
- c) meelelahutus;
- d) haridus/koolitamine;
- e) teadusteenused;
- f) teenused, mida osutab ülalmainitud teenuste korraldaja või nimetatud teenuste abiteenused.

Mõiste *abiteenused* all käsitatakse eelkõige vähemtähtsamaid teenuseid, mis on vajalikud ülalloetletud teenuste osutamiseks. Näitena võib tuua etendusteks vajalikud lavastusteenused, valveteenused jms. Abiteenuste käibe maksustamise kohaks loetakse sama riiki, mis põhiteenuste puhul¹⁸.

¹⁸ Teenuse käibe tekkimise koht ning maksustamine <http://www.emta.ee/index.php?op=print&id=3340>
08.01.2008

Teenuste osutamiseks vajalike abiteenuste hulka ei loeta teenuste reklaami ja lehekuulutusi.

Kui Eesti maksukohustuslane osutab kultuurialase tegevusega seotud teenuseid, mis on sätestatud KMS § 10 lg 5 p 2, mõnes liikmesriigis, mis ei ole Eesti, tekib tal üldjuhul maksukohustus vastavas liikmesriigis. Juhul, kui maksukohustuslane kasutab teenuse osutamisel oma teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise numbrit, kohaldatakse teenusele 0%-lise käibemaksumäära asemel maksuvabastust (KMS § 15 lg 6¹) ning teenust Eestis ei deklareerita.

Kui teises liikmesriigis ei teki maksukohustuslasena registreerimise kohustust (liikmesriik rakendab maksu tasumisel pöördmaksustamist) ja teenust osutatakse Eesti maksukohustuslase numbri all, deklareeritakse teenused, mille puhul käibe tekkimise koht ei ole Eesti, 0%-lise maksumääraga Eestis¹⁹.

Kui Leedu firma, kes on Leedus maksukohustuslane ja Eestis püsivat tegevuskohta ei oma, korraldab seminari Eestis era- ja juriidilistele isikutele, siis seminari korraldamisest Eestis lähtutakse KMS § 10 lg 1 p 2-st, mille kohaselt on teenuse käibe tekkimise kohaks alati Eesti (sõltumata sellest, kas teenust osutab Eesti isik või mitteresident), kui osutatakse kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenust, mille hulka arvatakse ka omase ürituse korraldamine. Kuivõrd seminari korraldamise käive maksustatakse 18%-lise käibemaksuga, ei tekiks seda korraldaval Leedu firmal enda Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust vaid juhul, kui ta esitaks seminari kohta arveid ainult Eesti käibemaksukohustuslastele. Kuna näitest selgub, et seminarist osavõtjate hulgas on ka eraisikuid, kes ei ole käibemaksukohustuslased, tuleb Leedu firmal end Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerida ja esitada seminarist osavõtjatele arved Eesti käibemaksuga.

¹⁹ Teenuse käibe tekkimise koht ning maksustamine <http://www.emta.ee/index.php?op=print&id=3340>
08.01.2008

2. PROBLEEMSED VALDKONNAD TEENUSTE MAKSUSTAMISEL

2.1 Koolitusteenuste maksustamine käibemaksuga

1. jaanuaril 2006.a jõustunud käibemaksuseaduse muutmise seadus tõi kaasa muudatusi ka koolitusteenuste maksustamisel. Praktikas selgus, et tegevuse sisu ja eesmärk ei vasta tihti juriidilisele vormile, mistõttu tuli käibemaksuseaduse vastavat sätet täpsustada. Käesoleval ajal ei saa koolitusteenuse maksuvabastust rakendada juhul, kui muud koolitusteenust osutatakse ärilisel eesmärgil, olenemata teenuse osutaja juriidilisest vormist²⁰.

Eelpool nimetatud muudatustega täpsustati koolitusteenuse osutamisel rakendatavat maksuvabastust (KMS § 16 lg 1 p 6). Alus-, põhi-, kesk-, kutse- ja kõrghariduskoolitusteenuse (ehk *tasemekoolitus*) osutamine on endiselt maksuvaba käive, olenemata teenuse osutajast. Nimetatule lisandus käibemaksuseaduse muutmise seadusega kutseharidus, mis on samuti maksuvaba, kuid mõiste täpsustamiseks tuleks lisada, et käibemaksuseaduses mõeldakse kutsehariduse all vaid tasemeõpet²¹.

Vastavalt kutseõppeasutuse seaduse²² § 2¹ lg 1 on kutseõpe õpe, mille käigus õppijad omandavad teadmised, oskused, hoiakud oskustöö tegemiseks kutse-, eri- või ametialal. Maksuvaba käive on kutseharidus, mida antakse kutseõppeasutuse seaduses sätestatud korras.

Samuti on maksuvaba käive kutseõppeasutuses toimuv täiskasvanute tööalane koolitus, mis vastab haridus- ja teadusministri 29.oktoobri 2007.a määrusele nr 66 „Täiskasvanute tööalase koolituse kutseõppeasutuses korraldamise tingimused ja kord”. Määruse kohaselt toimub täiskasvanute tööalane koolitus õppekava järgi, mille aluseks on vastav kutse-, eri- ja ametiala riiklik õppekava või selle osa.

²⁰ Marrandi, H. Käibemaksuseaduse muudatused 2006. Maksumaksja (2006), nr 1(99). Tallinn: Eesti Maksumaksjate Liit, 29-30

²¹ Nurk, A. Muudatused käibemaksuseaduses. Eesti Majanduse Teatja kaasanne: käibemaks (2006), nr 2/2006, 15

²² Kutseõppeasutuse seadus RT I 1998, 64/65, 1007; 2005, 65, 498

Maksuvaba on tasemekoolitusega otseselt seotud koolitus. Näiteks täiendõpe riigieksamiteks ettevalmistamisel, kursused magistriõppesse astujatele (eeldusained teise eriala bakalaureusekraadiga isikutele) vms õpe²³.

Muu kutseharidus (näiteks ümberõpe, täiendõpe) on selles käibemaksuseaduse sättes kaetud *muu koolituse* mõistega. Ärilistel eesmärkidel antav muu koolitus on koolitus, millega konkureeritakse koolitusturul ja mille eesmärk on kasumi teenimine. Ärilise eesmärgi hindamisel ei ole kriteeriumiks koolitaja juriidiline vorm ega asjaolu, et tegemist on tasulise koolitusega. Ärilist eesmärki näitab kasumi saamine. Ärilist eesmärki ei välista teenuse osutamisest teenitud kasumi kasutamine oma edasise tegevuse finantseerimiseks. Kui koolituse tulud katavad kulusid, siis tõenäoliselt ärilist eesmärki ei ole, väljaarvatud juhul, kui kulud ja koolituse hind on põhjendamatult suured. Sel juhul tuleks hinnata ka muid kriteeriume.

Näitena toob autor autokoolid, kus antakse ka meditsiiniõpet, mis on maksuvaba ainult juhul, kui tegemist oleks alus-, põhi-, kesk-, kutse- ja kõrghariduskoolituse ja üldhariduskoolitusega seotud eraõppetundidega. Kui autokool annaks muuhulgas ka tasulist meditsiinikoolitust eraldi kursusena (see tähendab, see ei ole osa mingist suuremast üldharidus –või kõrghariduskoolitusest), siis on küsimus eeskätt selle autokooli vormis. Kui autokool tegutseb äriühinguna, on koolitus igal juhul maksustatav 18%-lise käibemaksuga, sest äriühingu poolt antaval koolitusel on kindlasti äriline eesmärk. Kui autokool tegutseb mittetulundusühinguna, siis lähtutakse asjaolust, kas koolitust korraldades taotletakse kasumit või ei (see tähendab, kas õppijatelt saadavad tulud ületavad koolituse korraldamisega seotud kulutusi või mitte) ja kas seda koolitust korraldades konkureeritakse teiste samalaadsete koolitustega. Kui tasuline meditsiinikursus on tegelikult autojuhtimiskoolituse üks osa, siis läheb meditsiinikursus maksustamisele 18%-lise käibemaksuga ka mittetulundusühingu puhul. Kui tegemist on aga täiesti eraldi kursusega ja kursus ei ole seotud autojuhtimiskursusega, siis tulebki vaadata, kas autokool, kui ta on mittetulundusühing, saab seda korraldades kasumit või mitte ja kas on veel teisi samalaadseid koolitusi, millega ta realselt konkureerib. Kui vastus mõlemale küsimusele on “ei”, siis on selline koolitus maksuvaba.

²³ Koolitusteenuse käibemaksuga maksustamine
<http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/3881?Print=1&popUp=1> 05.01.2008

Üldjuhul peaks teenuse osutamise eesmärgi määrama eelkõige teenuse osutaja ise, kuid vajadusel võib pöörduda selguse saamiseks ka maksuhalduri poole ühise seisukoha leidmiseks.

2.2 Vahendusteenuste maksustamine käibemaksuga

Paljude kaupade ja teenuste puhul on vahendajate kasutamine laialt levinud põhimõte. Üldpõhimõtte kohaselt ei muutu teenuse maksustamine sellest, kas müük toimub vahetult tootjalt tarbijale või vahendajate kaudu. Oluline on vahet teha vahendamisel kui teenusel ja teenuse edasimüügil. Vahendamisel maksustatakse vahendustasu teenusena ja teenuse edasimüügil maksustatakse hinnavahe teenuse müügina.

Vahendaja tegutseb kas agendi või maaklerina²⁴. Agent ja maakler tegutsevad kliendi nimel ja kliendi arvel. See tähendab, et vahendaja ei võta endale vastutust vahendatava tehingu täitmise eest. Vahendaja maksab käibemaksu ainult oma vahendustasult ning esitab selle kohta arve müüjale või ostjale. Vahendatavalt tehingult maksab käibemaksu tehingu pooleks olev müüja või ostja. Agent või maakler ise teenuse käibes ei osale isegi siis, kui tehingu eest tasumine toimub tema kaudu. Agent või maakler võib olla tehingupoole esindajaks ja näiteks kirjutada müüja nimel välja arve²⁵.

Eestis registreeritud käibemaksukohustuslasest äriühing A osutab vahendusteenust teisele Eesti maksukohustuslasele B, aga firma B käive tekib liikmesriigis, siis on teenuse käibe tekkimise kohaks ikkagi Eesti, kuna KMS § 10 lg 2 p 10 kohaselt on teenuse käibe tekkimise koht Eesti ja maksustatakse 18%-lise käibemaksumääraga, kui osutatakse vahendamisteenust Eestis registreeritud maksukohustuslasele. KMS § 15 lg 4 p 7 toodud erisusest tuleb lähtuda, kui teenuse käive tekib ühendusevälises riigis, mille kohaselt maksustatakse vahendamisteenus 0%-lise maksumääraga, kui vahendatakse tehingut, mille käive tekib ühendusevälises riigis. Antud situatsiooni puhul maksustatakse tehing 18%-lise käibemaksumääraga, kuna nimetatud teenuse käive tekib liikmesriigis.

²⁴ Võlaõigusseadus RT 2001, 81, 487; 2005, 61, 437 § 658 ja § 670

²⁵ Huberg, M., Raudjärv, I. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega 2005. Tartu: OÜ Casus, 549

07.detsembril 2005.a muudetud ja 01.jaanuaril 2006.a kehtima hakanud käibemaksuseadusega reguleeritakse palju täpsemalt vahendamisteenuse maksustamist. Seadusesse lisandus vahendusteenuse mõiste (KMS § 2 lg 11), mis on muutunud oluliseks eelkõige ühendusesiseste tehingute tõttu ja vajab määratlemist. Vahendusteenuse defineerimine on oluline tegemaks vahet, millal tegutseb maksukohustuslane oma nimel ja arvel ning millal teise isiku nimel ja arvel (vahendajana), sest maksukäsitlus on erinev. Vahendamine on üksnes tegutsemine teise isiku nimel ja arvel²⁶.

Vahendamisteenuse osutamine on maksukohustuslase tegutsemine teise isiku nimel ja arvel, kui on täidetud vähemalt viis järgmist tingimust:

- vahendaja ja kauba võõrandaja või soetaja või teenuse osutaja või saaja on kauba või teenuse vahendamiseks sõlminud lepingu;
- kauba võõrandamise või teenuse osutamise eest vastutab kauba võõrandaja või teenuse osutaja;
- kaup võõrandatakse või teenus osutatakse kauba võõrandaja või teenuse osutaja kehtestatud või heakskiidetud hinnaga ja tema kauba või teenuse saajale kehtestatud tingimustel;
- vahendaja käibena kajastatakse vahendaja raamatupidamises üksnes vahendustasu;
- kauba või teenuse saajale arve väljastamise korral väljastab selle kauba võõrandaja või teenuse osutaja või muu isik, sealhulgas vahendaja, kauba võõrandaja või teenuse osutaja nimel.

²⁶ Seletuskiri käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde <http://www.fin.ee/doc.php?14697> 08.01.2008

Eestis on kinnisvara ostu-müügi puhul maaklerteenuse kasutamise väga levinud. Eesti maksukohustuslane müüb kinnisvara maksuvabalt, mille kogumaksumuseks oli 5 milj ja tehingut vahendas maakler, kelle teenustasu oli 10 000 krooni, siis maaklertasu ehk vahendamistasu eespool nimetatud kriteeriumite alusel on maksustatud 18%-lise käibemaksumääraga isegi juhul, kui kinnisvara hinnale ei lisata käibemaksu. Eestis asuva kinnisasja müügi vahendamisel ei oma tähtsust, et kinnisasja müüki KMS § 16 lg 2 p 3 või § 46 lg 3 alusel käibemaksuga ei maksustata. Vahendamisteenust käsitatakse maksustamisel eraldi teenusena ning Eestis maksustatakse vahendamisteenus 18%-lise käibemaksumääraga ka juhul, kui vahendatakse maksuvaba, 0%-lise maksumääraga või soodumääraga maksustatavat tehingut.

Samas on tehinguid, mille vahendamisele on erandina siiski kehtestatud 0%-line maksumäär (näiteks kauba ekspordi, impordi ja eksport-importveo vahendamine, ühendusevälises riigis toimuva tehingu vahendamine, rahvusvahelisi reise tegeva laeva ja lennukiga seotud teatud tehingute vahendamine ning välistransiitkauba veo vahendamine) (KMS § 15 lg 4 p 7). Kui vahendamisteenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti, maksustatakse vahendamisteenus 0%-lise maksumääraga²⁷.

Eesti firma A (käibemaksukohustuslane Eestis) soetas Lätist firmalt B (käibemaksukohustuslane Lätis) teenust, sealhulgas oli ka Läti firma B teenustasu, mis on 0%-lise määraga maksustatud ehk maksustatud pöördmaksustamise korras. Nüüd, kui Eesti firma A (vahendaja) esitab selle teenuse eest arve edasi teisele Eesti firmale C ja lisab omakorda teenustasu, siis nendele teenustele, mille käibe tekkimise koht on Läti, käibemaksu ei lisata, küll aga tuleb maksustada 18%-lise käibemaksuga vahendustasu, mille Eesti firma A lisas omakorda arvele, mis esitati Eesti firmale C.

²⁷ Nurk, A. Muudatused käibemaksuseaduses. Eesti Majanduse Teataja kaasanne: käibemaks (2006), nr 2/2006, 13

2.3 Reisiteenuste maksustamine käibemaksuga

Reisiteenuste maksustamise aluseks on KMS § 40 ja Euroopa Nõukogu direktiivi 2006/112/ EC artikkel 306-310. Vastavalt nimetatud direktiivi artiklile 306 kohaldavad liikmesriigid reisibüroode tegevuse suhtes direktiivi 3. peatüki kohaselt käibemaksu erikorda, kui reisibürood teevad reisijatega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid või teenuseid²⁸.

Reisiteenuste maksustamisel tuleb esmalt määratleda, millist korda antud teenuse puhul rakendada – kas tegemist on reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikorraga, vahendamisteenusega või tuleb maksustamisel lähtuda hoopis käibemaksuseaduse üldsätetest.

Reisiteenuste maksustamise erikorda rakendatakse üksnes siis, kui reisiteenust osutatakse oma nimel. Teise isiku nimel reisiteenuse osutamine ehk vahendamine jääb erikorra alt välja ja maksustatakse nagu tavaline vahendamisteenus²⁹.

Reisiteenuste pakkujatel on kolm võimalust, kuidas oma tegevust maksustada: reisiteenuste maksustamise erikord (KMS § 40), vahendamine ja maksustamise üldkord³⁰.

Reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikorra alt välja jäävad teenused maksustatakse üldkorra alusel. Seega tuleb maksustamisel aluseks võtta KMS § 10 sätestatud teenuse käibe tekkimise koha põhimõtted³¹.

Autor toob näiteks olukorra, kus Eesti maksukohustuslane müüb edasi reisibüroolt soetatud lennukipiletid ja muid rahvusvahelisi transpordipileteid, kusjuures lepingud on sõlmitud teenuse eest vastutava lennu-, laeva- ja bussifirmadega ning teenust müüakse edasi nende

²⁸ Euroopa Nõukogu direktiiv nr 2006/112/EC
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2006/l_347/l_34720061211en00010118.pdf 07.01.2008

²⁹ Elling, T. Reisteenuste maksustamise erikord, reisijate-ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitusteenuse maksustamine. Eesti Majanduse Teataja kaasanne: käibemaks (2007), nr 4/2007, 10-11

³⁰ Elling, T. Reisteenuste maksustamise erikord, reisijate-ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitusteenuse maksustamine. Eesti Majanduse Teataja kaasanne: käibemaks (2007), nr 4/2007, 11

hinnakirja alusel ja edasimüügi arvetel kajastatakse lennu-, laeva- või bussifirma nimi, kelle pileteid vahendatakse.

Analüüsid antud olukorda ja konsulteerides maksuspetsialistidega, jõudis autor seisukohale, et kui reisibüroo müüb tarnspordipiletid reisijale edasi enda nimel, tuleb need alati maksustada KMS §-s 40 sätestatud reisiteenuste käibemaksuga maksustamise põhimõtetest lähtuvalt. Reisiteenuste maksustamise erikorra puhul ei oma tähtsust, kes teenuse tegeliku osutamise eest vastutab. Vahendamisteenusena KMS § 2 lg 11 tähenduses saab käsitada reisibüroo osutatavat teenust vaid juhul, kui reisibüroo poolt kehtivad esitatud küsimuses nimetatud asjaolud ja reisibüroo esitab enda nimel üksnes vahendustasu kohta arve transpordifirmadele või reisijatele, transpordipiletite kohta aga esitatakse reisijale arve otseselt transpordifirma nimel. Seejuures tuleb arvestada, et vahendustasu maksustamisel rakendatav käibemaksumäär ei ole alati 0%, vaid sõltub sellest, kellelt ja kus toimuva reisijateveo vahendamise eest vahendustasu saadakse. Vahendustasu saamisel eraisikult (reisijalt) või Euroopa Liidus käibemaksukohustuslasena registreerimata juriidiliselt isikult on selle 0%-line käibemaksumäär üksnes reisijateveo väljaspool Eestit toimuva osa vahendamise osas tulenevalt KMS § 10 lg 5 p 4 ja 9 ning KMS § 15 lg 4 p 1, samas kui reisijateveo Eestis toimuva osa vahendamise tuleb maksustada 18%-lise käibemaksumääraga. Kui vahendustasu saadakse teiselt Eesti käibemaksukohustuslaselt, rakendub KMS § 10 lg 2 p 10, mille kohaselt loetakse Eesti käibemaksukohustuslasele osutatava vahendamisteenuse käibe tekkimise kohaks alati Eesti. Kui vahendatav reisijatevedu toimub täies ulatuses Euroopa Liidu piires, tuleb ka teiselt Eesti maksukohustuslaselt saadav vahendustasu maksustada täies ulatuses 18%-lise käibemaksumääraga. Kui teiselt Eesti maksukohustuslaselt saadakse vahendustasu osaliselt väljaspool Euroopa Liitu toimuva reisijateveo vahendamise eest, tuleb reisijateveo Euroopa Liidus toimuva osa vahendamine maksustada 18%-lise käibemaksumääraga ja väljaspool Euroopa Liitu toimuva osa vahendamine 0%-lise käibemaksumääraga. Kui vahendustasu saadakse teise liikmesriigi käibemaksukohustuslaselt, siis vahendamisteenus on maksustatud täies ulatuses 0%-lise käibemaksumääraga tulenevalt KMS § 10 lg 5 p 7 ja KMS § 15 lg 4 p 1, kuivõrd vahendamisteenuse saaja on maksukohustuslasena registreeritud.

³¹ Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 01. september 2006
<http://www.fin.ee/doc.php?75185> 08.01.2008

Teenuste eristamise põhimõtteid koondav tabel³²

Maksustatakse erikorra alusel	Maksustatakse tavareeglite alusel
Oma nimel ühe või mitme reisiteenuse osutamine reisijale (k.a äriühingust lõpptarbija), kasutades teiselt maksukohustuslaselt ettevõtlusega tegevalt isikult ostetud teenust.	Teenuste osutamine üksnes teise isiku nimel ja arvel s.t tegutsemine vahendajana
	maksukohustuslase enda poolt teenuse osutamine
Reisiteenuse osutamiseks ostetud reisiteenust osutatakse ühendusevälises riigis(marginaal maksustatakse nullmääraga)	Reisiteenuse osutamine teisele maksukohustuslasele (mitte vahendaja) edasimüügiks
Reisiteenuste (sh pakettreisi) osutamine/müük lõpptarbijale vahendaja Kaudu	Osutatakse teenust, mis ei ole seotud reisiga

Alates 01 jaanuaril 2008.a jõustunud KMS³³ muudatus, mille järgi hakkas kehtima ühtne 18%-line maksumäär ka reisijateveo edasimüügile, siis ei pea enam eristama EL siseste teenuste maksustamisel reisijateveo teenust. Selle võrra muutus reisiteenuste maksustamine alates 2008.aastast lihtsamaks.

Nimetatud muudatus tehti üle kahe aasta tagasi eesmärgiga, et reisibürood jõuaksid kohaneda EL-ga liitumisel kehtima hakanud maksureeglitega.

KMS § 40 lg 10 kohaselt maksustati enne reisiteenus 0%-lise käibemaksumääraga juhul, kui reisiteenuse osutamisel kasutati ühendusesisese reisijateveo teenust. Kui reisiteenuse osutamisel kasutati ka muid teenuseid, maksustati reisiteenus käibemaksumääraga null protsenti ühendusesisese reisijateveo teenusega seotud osas. Nimetatud säte andis erandliku soodustuse ühendusesisese reisijateveo maksustamisel. Kuivõrd reisiteenuste maksustamine ühtse 18%-lise maksumääraga on küllaltki väikese mõjuga reisipiletite hinnale, siis ei peetud vajalikuks soodustuse kehtivust pikendada. Näiteks: 5000-kroonise pileti edasimüügil 10%-se komisjonitasuga on maksustatavaks väärtuseks 500 krooni ja maksusummaks $500:1,18*0,18= 76$ krooni. 5576-kroonisest pileti lõpphinnast moodustab

³² Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega.Seisuga 01.september 2006
<http://www.fin.ee/doc.php?75185> 08.01.2008

³³ RT I 2003, 82, 554; 2007, 30, 186; RT III 2007, 32, 259

see ca 1,4%. Kui reisiteenuste osutajate komisjonitasu on veelgi väiksem, siis on vastavalt ka hinnamõju väiksem³⁴.

Reisiteenuseid maksustatakse ettevõtja asukohariigis – see on kõikide reisiteenuste maksustamise põhiprintsiip (KMS § 40). Reisiteenuste maksustamise korra alusel maksustatav käibe tekib Eestis ja maksustatakse 18%-lise käibemaksumääraga (v.a. juhul, kui reisiteenust osutatakse ühendusevälises riigis). Ühtemoodi maksustatakse nii üksikut teenust kui teenuste paketti. Reisiteenuste maksustamise korra rakendumisel pole tähtis, kes teenuse tegeliku osutamise eest vastutab³⁵.

Selline lihtsustatud maksuarvestus töötati välja eesmärgiga, et reisibüroodel oleks võimalik lihtne maksu arvestada, olenemata millises EL riigis reisiga seotud teenuseid osutatakse.

Eesti maksukohustuslane, kes osutab põhiliselt reisijateveo teenust (bussi rent) ja vahel ka reisiteenust, sealhulgas majutusteenust, peaks lähtuma KMS § 40 lõikest 1 mille kohaselt kohaldatakse reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorda juhul, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisijatele, sealhulgas juriidilistele isikutele või asutustele, reisiga otseselt seotud teenust ning kasutab reisiteenuste osutamisel ettevõtlusega tegelevalt Eesti või välisriigi isikult soetatud kaupa või saadud teenust.

Erikorra alusel maksustatakse nende teenuste osutamist, mis on saadud teiselt maksukohustuslaselt või muult ettevõtlusega tegelevalt Eesti või välisriigi isikult. Erikorra alusel maksustatavatest teenustest tuleb seetõttu eraldada maksukohustuslase enda osutatavad teenused. Kui reisikorraldaja koostab pakettreisi, kuhu kuulub näiteks tema osutatav transporditeenus või reisijuhi teenus, siis tuleb need eraldada ja maksustada tavareeglite kohaselt. KMS § 40 lõikele 3 kohaselt on erikorra alusel maksustatava reisiteenuse käibe tekkimise kohaks Eesti, välja arvatud juhul, kui reisteenuse osutamisel kasutatud teiselt maksukohustuslaselt või ettevõtlusega tegelevalt isikult saadud teenust osutab see teine isik ühendusevälises riigis. Sellest järeldub, et Euroopa Liidu piires toimuva reisi puhul on erikorra alusel maksustatava reisteenuse käibe tekkimise kohaks Eesti ja selline reisiteenus maksustatakse üldprintsiibi kohaselt 18%-lise

³⁴ Maksu-ja Tolliameti koduleht <http://www.emta.ee/?id=22792> 23.01.2008

³⁵ Maksu-ja Tolliameti koduleht <http://www.emta.ee/?id=22792> 23.01.2008

käibemaksumääraga. Erandina maksustati KMS § 40 lõike 10 kohaselt 0%-lise käibemaksumääraga ühendusesisene reisijateveoteenus, kuid tegemist oli ajutise sättega, mis KMS § 50 lõikele 5 järgi kehtis üksnes 2007.a lõpuni. Alates 1 jaanuarist 2008.a on Euroopa Liidu piires toimuva reisiga seotud ja erikorra alusel maksustatav reisteenus maksustatud täies ulatuses 18%-lise käibemaksumääraga. Kuni 2007.a lõpuni tuli juhul, kui erikorra alusel maksustav reisteenus sisaldas ka ühendusesisest reisijatevedu, maksustada reisteenus osaliselt 18%-lise määraga ja osaliselt 0%-lise määraga.

2.4 Veoteenuste maksustamine käibemaksuga

Kaubaveoteenuse maksustamisel algab kõik samast põhireeglist – teenuse käive toimub riigis, kus toimub vedu. Sellest tulenevalt on siseriikliku veo korraldamine Eesti sisene käive ja maksustatakse Eestis 18%-lise käibemaksumääraga, seda ka rahvusvahelise kaubaveo Eestis toimuva osa puhul.

Rahvusvahelise kaubaveo ühendusevälises riigis toimivas osas ei ole veoteenuse käibe tekkimise koht Eesti. Näiteks kui varasema seaduse kohaselt ei olnud eksporditava kauba veoteenuse käibe tekkimise koht Eesti ja teenus maksustati 0%-lise maksumääraga kui välisriigi käibeks loetav teenus, siis nüüd on eksporditava kauba veo Eestis toimuv osa küll Eesti käive, kuid ka see osa veost maksustatakse 0%-lise käibemaksuga erisätte (KMS § 15 lg 4 p 9) alusel. Niisiis maksustatakse kogu eksporditava kauba vedu endiselt 0%-lise käibemaksumääraga³⁶.

Kaubaveoteenuse maksustamise osas toob autor näiteks praktikas esinenud juhtumi, kus ettevõtte, kes tegeleb ekspordiveoste ekspedeerimisega, ekspordis Soomest Ukrainasse ja Soomest Eestisse. Eestis laetakse kaubad ümber Ukraina vedajate autodele; Soome ekspordideklaratsioon lõpetatakse TIR-iga ning kaubad liiguvad edasi lõppsihtkohta Ukrainasse. Kauba toimetamiseks Soomest Eestisse sõlmib Eesti ettevõtte lepingud Eesti vedajate ja ladudega. Tekkis küsimus, kas Soome-Eesti vedu ning sellega seotud

kõrvalteenused (nt ümberlaadimine, hoidmine jne) on ühendusevälise kaubaveo osa või on Soome-Eesti kaubavedu Euroopa Liidu sisene vedu, kuna tellijaks on Eesti firma ja kauba üleandmise koht on Eesti. Samas on olemas Soome eksportija deklaratsioon, kuhu on märgitud kaubasaajana Ukraina firma ning lõppsihtkoht on Ukraina.

Antud juhtumi osas tuleb lähtuda KMS § 15 lg 4 p 9, mille kohaselt maksustatakse kauba eksportimiseks osutatav kaubaveoteenus ja sellise kaubaveo korraldamise teenus ning kaubaveoga seotud kõrvalteenused 0%-lise käibemaksumääraga. Olemasoleva informatsiooni põhjal on tegemist 0%-lise määraga maksustatavate kaubaveoteenuste osutamisega. Kindlasti tuleb arvestada, et KMS nõuab teenuse osutajal 0%-lise käibemaksumääraga maksustatava teenuse osutamise tõendamist. Veoteenuse osutamise kohta sõlmitud leping, milles on märgitud, et Soomest Eestisse veetakse Ukrainasse eksporditavat kaupa ning ettevõtte veoteenuse osutajale üleantud vastava kauba ekspordi tollideklaratsiooni koopiad oleksid piisavaks tõendusmaterjaliks, mille alusel tekib transpordifirmal õigus rakendada veoteenuse osutamisel ettevõttele 0%-list käibemaksumäära.

Ühendusesisese kaubaveo (s.h siseriikliku veo, mis on selle osa) korraldamine maksustatakse sarnaselt veoteenusega teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise riigis; maksustamisel rakendatakse pöördmaksustamist³⁷.

Euroopa Liidu liikmesriikide vahel toimuva kaubaveo maksustamine sõltub kahest asjaolust:

- 1) teenuse saaja staatusest;
- 2) veo alguspunktist.

³⁶ Nurk, A. Muudatused käibemaksuseaduses. Eesti Majanduse Teataja kaasanne: käibemaks (2006), nr 2/2006, 14

³⁷ Seletuskiri käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde <http://www.fin.ee/doc.php?14697> (02.01.2008)

Kui Eesti ettevõtja osutab veoteenust Eestis käibemaksudokumentatsioonile või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikule, siis rakendatakse kõikide vedude puhul alati 18%-list maksumäära. Kui teenuse saaja on registreeritud mõnes teises liikmesriigis (ta võib olla samal ajal registreeritud ka Eestis, kuid peab sel juhul laskma teenuse arvele märkida teise liikmesriigi registreerimisnumbri), siis rakendatakse Eestis 0%-list maksumäära ja ostjal tekib teises riigis pöördmaksustamine³⁸.

Kui veoteenust osutatakse kliendile, kes ei ole üheski liikmesriigis registreeritud (näiteks ühenduseväline riigi ettevõtja või füüsiline isik), siis maksustatakse vedu selles riigis, kus vedu algab ning välismaised veoettevõtjad peavad ennast selles riigis käibemaksudokumentatsiooniks registreerima.

Kui Eesti maksukohustuslane ostab teiselt Eesti maksukohustuslaselt rahvusvahelisi reise korraldavale laevale (Eesti - Norra) pileti nii reisijale kui kaubaveoautole Eestist Rootsi ja hiljem soovib piletid edasi müüa Norra ettevõtjale ja teenustasu ei võeta, siis sellisel juhul on autor koos maksuspetsialistidega jõudnud järeldusele, kus on aktsepteeritavad kaks varianti ja maksukohustuslane peaks valima neist ühe, mida kasutada:

- 1) teenuse edasimüük, st ostetud autopiletilt on õigus käibemaks maha arvata ja edasimüügil Norra isikule tuleb käibemaks lisada. Reisijapiletid on 0%-lise maksumääraga ja need müüakse ka edasi 0%-lise maksumääraga
- 2) ettevõtte ei loe piletite edasimüüki oma teenuseks (teenustasu puudub) vaid tegutseb üksnes vahendajana ja ei arva sisendkäibemaksu maha, kulude katteks tagasimaksena saadud summade võrra ei suurenda oma teenuse maksustatavat väärtust ja peab kulude arvestust vastavuses KMS § 12 lg 9.

³⁸ Huberg, M., Uusorg, M. Eesti Maksuseadused 2007, Tartu: 2007, OÜ Casus, 585

KOKKUVÕTE

Eestis kehtiv käibemaksuseadus jõustus 1. mail 2004.a, mil Eesti liitus Euroopa Liiduga. Alates sellest hetkest on seadust mitu korda muudetud, et kõrvaldada kehtivast seadusest vastuolusid Euroopa Ühenduse direktiiviga. Viimane mahukas käibemaksueelnõu muudatus toimus 01 jaanuaril 2006.a, mil jõustus käibemaksuseaduse muutmise seadus, mis hõlmas ka teenuste maksustamist käibemaksuga.

Käesoleva töö eesmärgiks oli selgitada teenuste käibemaksuga maksustamise põhimõtteid ja maksuseaduste rakendamispriiside ning selgitada välja problemaatilisemad teenuste maksustamise valdkonnad. Teenuste maksustamist võib nimetada keerulisemaks valdkonnaks käibemaksuseaduses.

Ettevõtjate poolt Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskusele saadetud kirjalike järelepärimiste põhjal seadis autor eesmärgi välja selgitada maksumaksjatele enim probleeme tekitavad valdkonnad teenuste maksustamisel, neid analüüsida ning välja tuua olulisemad asjaolud, mida tuleks järgida probleemidele vastuste leidmisel.

Teenuste maksustamise seisukohast võib pidada olulisimaks teenuse õige koha ja aja määratlemist, kuna nendest sõltub maksustamine. Teenuste maksustamisel kohaldatava põhireegli kohaselt maksustab iga liikmesriik oma riigis tekkivat käivet. Nimetatu kohaselt maksustatakse Eestis teenuste käivet juhul, kui käibe tekkimise kohaks on Eesti.

Käibemaksuseaduses sätestatud üldreegli kohaselt toimub teenuse käive seal, kus asub teenuse osutaja. Seega üldjuhul peab Eesti ettevõtja teenuse osutamisel lisama käibemaksu. Määramaks teenuse puhul käibe tekkimise kohta, peab ka teadma, millise teenusega on tegemist ja kas maksustamisel rakendatakse üldreeglit või erandeid.

Siinkohal oleks oluline märkida, et Euroopa Liidu liikmesriigid peaksid lähtuma ühesugustest põhimõtetest ning tehingupoolte asukohariigid näeksid käibe tekkimise kohta ja maksustamist ühtemoodi selleks, et vältida topeltmaksustamist, konkurentsimoonutust või muid probleeme.

Kirjade analüüsimisel selgus, et enim probleeme põhjustavateks valdkondades võib pidada teenuste käibemaksuga maksustamise seisukohast koolitus-, vahendus-, reisi- ja veoteenuseid.

Koolitusteenused – 2006.a jõustunud käibemaksuseaduse muutmise seaduse säte välistas maksuvabastuse alt ärielistel eesmärkidel antava muu koolituse. Maksustamise seisukohast esmatähtsaks tuleb siinkohal pidada teenuse osutamise eesmärgi määratlemist.

Vahendusteenused – oluline on vahet teha vahendamisel kui teenusel ja teenuse edasimüügil. Põhireegel vahendamisteenuste puhul on, et vahendusteenuse käibe tekkimise koht on see riik, kus tekib vahendatava tehingu või toiminguga käive. Kirjade põhjal selgus, et tihtipeale tekitab vahendamisteenuste maksustamisel probleeme õige koha määramine ja maksumäära rakendamine. Vahendamisteenuste puhul on maksustamise seisukohast oluline määratleda, kellele vahendamisteenust osutatakse, kuna sellest sõltub, mismoodi tuleb teenust maksustada.

Reisiteenused - Reisiteenuste maksustamisel tuleb esmalt määratleda, millist korda antud teenuse puhul tuleb rakendada – kas tegemist on reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikorraga või tuleb antud teenust maksustada kui vahendamisteenust või tuleb maksustamisel lähtuda hoopis käibemaksuseaduse üldsätetest.

Veoteenused – põhireegli kohaselt toimub teenuse käive riigis, kus vedu toimub. Veoteenuste puhul on oluline, kellele teenust osutatakse ning kus on käibe tekkimise koht, kuna sellest sõltub rakendatav maksumäär.

Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskusele saadetud kirjade rohkuse ja nendes esinenud probleemide mitmekesisuse näol leidis autori poolt kinnitust väide, et teenuste maksustamine käibemaksuga on problemaatiline ja keeruline ning teenuste maksustamist võib pidada keerulisimaks valdkonnaks käibemaksuseaduse seisukohast.

Maksustamisel tekkida võivaid probleeme aitaks lahendada maksuhalduri ja maksumaksja professionaalne usalduslik koostöö.

VÕÕRKEELNE KOKKUVÕTE

Subject of the final paper is „Principles of taxation of services in the Value Added Tax Act”

Research object of the final paper is the Value Added Tax Act. Qualitative research method has been applied – written inquiries about taxation of services sent by taxable persons to the Northern Tax and Customs Centre have been analysed and conclusions made. The aim was to ascertain the principles of taxation of services and application of tax legislation, also to find out the most problematic areas of taxation of services.

The author has set up the following hypothesis: the principles of taxation of services are problematic and the formulation in the Value Added Tax Act is too sophisticated, therefore the interpretation and application of the principles raise many questions among the taxable persons.

As the result of the research the autor made a conclusion that taxation of services could be pointed out as the most difficult part of the Value Added Tax Act. Analysing the written inquiries showed that most problems arised in connection of taxation of training, mediation, travel and transportation services.

VIIDATUD ALLIKAD:

- 1) Elling, T. Reisteenuste maksustamise erikord, reisijate-ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitusteenuse maksustamine. Eesti Majanduse Teataja kaasanne: käibemaks (2007), nr 4/2007
- 2) Euroopa Nõukogu direktiiv nr 2006/112/EC http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2006/l_347/l_34720061211en00010118.pdf
- 3) Huberg, M., Raudjärv, I. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega 2005. Tartu: OÜ Casus
- 4) Huberg, M., Uusorg, M. Eesti Maksuseadused 2007, Tartu: 2007, OÜ Casus
- 5) Koolitusteenuse käibemaksuga maksustamine
<http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/3881?Print=1&popUp=1>
- 6) Kutseõppeasutuse seadus RT I 1998, 64/65, 1007; 2005, 65, 498
- 7) Käibe toimumise aeg <http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/3468>
- 8) Käibemaksuseadus RT I 2003, 82, 554; 2004, 41, 278; 2004, 43, 299; 2004, 45, 315; 2004, 75, 523; 2004, 89, 603; 2005, 13, 63; 2005, 57, 451; 2005, 68, 528; 2006, 55, 405; 2007, 17, 83 ; 2007, 30, 186; RT III 2007, 32, 259
- 9) Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega.Seisuga 01.september 2006 <http://www.fin.ee/doc.php?75185>
- 10) Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus JUURA, 2004
- 11) Maksu-ja Tolliameti koduleht <http://www.emta.ee/?id=3851>
- 12) Marrandi, H. Käibemaksuseaduse muudatused 2006. Maksumaksja (2006), nr 1(99). Tallinn: Eesti Maksumaksjate Liit
- 13) Nurk, A. Muudatused käibemaksuseaduses. Eesti Majanduse Teataja kaasanne: käibemaks (2006), nr 2/2006
- 14) Nurk, A. Teenuse käibemaksustamine
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=57&keywords=teenuse+käibemaksustamine>
- 15) Reisisiteenuste maksustamine <http://www.emta.ee/index.php?op=print&id=3342>
- 16) Seletuskiri käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde <http://www.fin.ee/doc.php?14697>

17) Teenuse käibe tekkimise koht ning maksustamine

<http://www.emta.ee/index.php?op=print&id=3340>

18) Tulumaksuseadus RT I 1999, 101, 903; 2003, 18, 105

19) Tsiviilseadustiku üldosa seadus RT I 2002, 35, 216; 2003, 13, 64; 2003, 78, 523;
2005,39, 308; 2007, 24; 128

20) Võlaõigusseadus RT I 2001, 81, 487; 2005, 61, 43710