

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Maarja Tänav

**LENNUVÄLJATEENUSTE KÄIBEMAKSUGA  
MAKSUSTAMINE**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2018

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2018
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Lennuväljateenuste käibemaksuga maksustamine</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: <i>The Impositon of VAT on Aircraft Services</i></p> <p>Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 48 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 44 allikat, millele on viidatud.</p> <p>Lõputöö eesmärk on analüüsida lennuväljateenuste käibemaksuga maksustamist Eestis. Lennuväljateenuste asemel kasutatakse ka mõistet maapealsed teenused, kuid selge ei ole asjaolu, kas lennuväljateenused ning maapealsed teenused kattuvad või on erisusi. Varem ei ole teadustööde raames lennuväljateenusteid uuritud ning puuduvad selgitused KMS § 15 lg 4 p 4 kohta.</p> <p>Töö eesmärgi saavutamiseks püstitas autor järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Antakse ülevaade käibemaksu ja teenuse olemusest.</li> <li>2. Antakse ülevaade teenuste käibemaksuga maksustamisest</li> <li>3. Antakse ülevaade lennuväljateenuste tmaksustamisest</li> <li>4. Analüüsitakse lennuväljateneuste käibemaksuga maksustamist</li> </ol> <p>Lõputöö tulemusena jõuti järeldusele et maapealsete teenuste alla lähevad ka teenused, mis oma olemuselt ei ole lennuväljateenused. Need teenused maksustatakse erinevalt lennuväljateenustest käibemaksu standardmääraga. Käibemaksu määr on teenuste osutamisel ka teenuse saajast, kui tegemist on enamasti välislende tegeva lennufirmaga, maksustatakse teenus nullmääraga. Kui lennufirma lendab Eesti-sisesele, maksustatakse teenused standardmääraga.</p>	
Võtmesõnad: käibemaks, maapealne teenindus, õhusõiduk, teenused, lennuväli	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>value added tax, ground handling, aircraft, services, airfield</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Maarja Tänav</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele:	
Juhendaja:	Allkiri:
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor:	Allkiri:

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. TEENUSE MÕISTE JA KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE.....	6
1.1 Teenuse ja käibemaksu mõiste.....	6
1.2 Teenuste käibemaksuga maksustamine.....	14
2. LENNUVÄLJATEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE .....	23
2.1 Lennuväljateenuste mõiste .....	23
2.2 Lennuväljateenuste käibemaksuga maksustamine .....	34
KOKKUVÕTE .....	41
SUMMARY .....	43
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	44
Lisa. Intervjuu AS Tallinna Lennujaam raamatupidajatega .....	48

## SISSEJUHATUS

2017. aastal kehtiva käibemaksuseaduse (KMS) alusel maksustatakse 0%-lise käibemaksumääraga peamiselt rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja õhusõiduki teenindamisega otseselt seotud navigatsiooniteenus ja lennuväljateenus (Käibemaksuseadus, 2018).

Teema valiti, sest lennundusega seotud teenuste käibemaksustamine on seni vähe kajastamist leidnud. Teema on seotud ka Tallinna lennujaama ehitustegevuse ja arendusega 2016. – 2020. aastal.

Lõputöö teema on aktuaalne, sest Tallinna lennujaama ehitustööde tulemusel suureneb lennujaama läbilaskevõime, kasvab lendude ja osutatavate teenuste arv. Oluline on eristada, milliseid teenuseid maksustada 0% maksumääraga ja milliseid standardmääraga.

Lõputöö on uudne, kuna autorile teadaolevalt ei ole teemat teadustöö raames Sisekaitseakadeemias varem uuritud.

Lõputöö probleem seisneb selles, et Eestis ja Euroopa Liidus kehtivate õigusaktide alusel maksustatakse nullmääraga lennuväljateenused, mis on seotud rahvusvahelise kaubanduse ja ekspordiga. Mõned lennuväljateenused ei ole otseselt rahvusvahelise kaubandusega seotud ja seega ei ole nullmääraga maksustamine õigustatud. Praktikas tekib siiski küsimus, kuidas nendel teenustel vahet teha.

Lõputöö eesmärk on analüüsida lennuväljateenuste käibemaksuga maksustamist Eestis.

Selleks, et töö eesmärki saavutada, on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu ja teenuse olemusest.
2. Antakse ülevaade teenuste käibemaksuga maksustamisest.
3. Antakse ülevaade lennuväljateenuste olemusest.
4. Analüüsitakse lennuväljateenuste käibemaksuga maksustamist.

Lõputöös kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Meetodit kasutatakse sellepärast, et andmete kogumiseks tehakse tööd tekstide ja seadustega. Lõputöö hinnangud ja järeldused tuuakse välja sõnaliselt. Töö autor viis läbi ka intervjuu Tallinna Lennujaamas.

Lõputöö jaguneb kaheks peatükiks ja need omakorda kaheks alapeatükiks. Esimeses peatüki esimeses alapeatükis avatakse lennuvälja teenuste olemus ning teises alapeatükis räägitakse lennuväljateenuste käibemaksuga maksustamisest. Teise peatüki esimeses alapeatükis räägitakse lennuväljateenustest Eestis ning teises alapeatükis analüüsitakse teiste riikide lennuväljateenuseid ning võrreldakse neid Eestiga.

Lõputöös kasutatakse allikatena Eesti ja Euroopa Liidu õigusakte ning erialakirjandust.

# 1. TEENUSE MÕISTE JA KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE

## 1.1 Teenuse ja käibemaksu mõiste

Käibemaksuga maksustatakse erinevates riikides tarbimist. Käibemaksuga maksustamise eesmärgiks on alati olnud elanikkonna tarbimise mõjutamine ning riigieelarve täitmine. Teatud kaupadel, näiteks raamatutel ja ajakirjadel, kasutatakse alandatud käibemaksumäära selleks, et inimestele oleks nende kaubagruppide tarbimine soodsam. Teatud kaubad ja teenused on käibemaksust vabastatud või maksustatud nullmääraga.

Lisaks omandi maksustamisele on riigi üheks tähtsaimaks tulu allikaks olnud tarbimise maksustamine. Käsitöölisele, kes tootsid kaupu, pandi peale koormised ning hiljem rakendati nendele litsentsimaksu. Esimene, kellel Euroopas tuli mõtte hakata maksustama siseturul toimuvat kaubavahetust, oli Hollandi Alba Hertsog aastal 1567. Maksu kehtestamist katsetati Hispaania territooriumi sellel osal (tänapäeva Belgias ja Madalmaades), mille valitseja oli Alba Hertsog. Sel ajal rakendati käibemaksu kõikehõlmavalt, mis omakorda viis maksu kumuleerumiseni. Maksu kumuleerumine hakkas moonutama kaupade hindu. Tekkinud probleemi lahendusena kehtestas Alba Hertsog müüгимaksu, mida võeti vaid tootmise viimasel etapil üks kord ning seda lõpptarbijalt. Alba Hertsog pakkus veel teisigi lahendusi, näiteks soodustused, kuid rahvas avaldas nendele kavatsustele vastupanu, mille üks lõpptulemusi oli Madalmaade iseseisvumine. (Tammert, 2005, lk 5)

Alba Hertsog poolt välja pakutud müüгимaks võeti uuesti kasutusele alles 1954. aastal. Seda hakati nimetama tänapäeva mõistes käibemaksuks. Tänapäeval maksustatakse käibemaksuga kaubavahetust siseturul, kuid rakendatakse ka käibemaksu nullmäära rahvusvahelisele kaupade ja teenuste puhul.

Käibemaks on peamine kaudne maks, millega maksustatakse tarbimist. Esimesena võttis käibemaksu kasutusele Prantsusmaa 1954. aastal ning hiljem, 1967. aastal võtsid käibemaksu kasutusele ka teised Euroopa Liidu liikmesriigid. Käibemaksust on saanud üks peamisi Euroopa Liidu liikmesriikide eelarve tuluallikatest. Praegu on käibemaks kõige domineerivam tarbimismaksu vorm maailmas. Maksusüsteemi on palju muudetud seoses riikide finantspoliitikaga ja muutustega maailmamajanduses. Hiljutine

majanduskriisi aastatel 2006-2009 mõjutas maksustamist. Pärast majanduskriisi on paljude riikide plaan liikuda otseste maksude eelistamiselt kaudsete maksude eelistamisele kaasa toonud käibemaksu määrade tõusu paljudes Euroopa Liidu liikmesriikides. 2016. aastal moodustasid tarbimismaksud 28 Euroopa Liidu liikmesriikide tuludest 83% ja käibemaks 52% kõikidest tootmise- ja impordimaksudest. (Mitran, 2017, pp. 43-44)

11. aprillil 1967 võeti Euroopa Liidus vastu kaks esimest direktiivi, millega kehtestati praegune käibemaksusüsteem. 17. mail 1977. aastal võeti vastu kuues käibemaksudirektiiv, millega ühtlustati käibemaksu reeglid kõikides Euroopa Liidu riikides. 1993. aastast, Euroopa Liidu ühisturu moodustamisega, mindi üle praegusele käibemaksusüsteemile. Uuenenud süsteemi reegel on, et maksustamine peaks toimuma kohas, kus asub kaupade müüja või teenuste osutaja. (Sirbulescu, *et al.*, 2014, p. 42)

Analüüsid eelpool toodut võib järeldada, et muutuste tulemusena on jõutud ühiste käibemaksu kehtestamise reegliteni Euroopa Liidus. Samuti on jõutud kokkuleppele, kus toimub käibemaksuga maksustamine. Muutuste tulemusena on välja kujunenud ühtne süsteem Euroopa Liidu riikides, mis kergendab riikide omavahelisi suhteid käibemaksuga maksustamise küsimustes.

Käibemaks on lisandunud väärtuse maks. See näitab maksu kogumise tehnikat. Lisandunud väärtuse maks on mitmeefaasiline, vältimaks maksu kumuleerumist. Maksusumma, mis riigile laekub, jaotub paljude ettevõtjate vahel ära. Enamikes riikides nimetataksegi käibemaksu „lisandväärtusmaksuks“ – inglise keeles „*value added tax* (VAT), väljaspool Euroopat on kasutusel ka väljend *good and services tax* (GTS). (Lehis, 2015, lk 280)

KMS kohaselt loetakse käibeks kauba ettevõtluse käigus võõrandamine ning teenuse osutamine; kauba ning teenuse omatarve; kauba toimetamine teise Euroopa Liidu liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma seal toimuva ettevõtluse tarbeks, kauba tasu eest sundvõõrandamine. KMS`i järgi loetakse käibemaksu objektiks käive, välja arvatud see maksuvaba käive, mille tekkimise kohaks on Eesti; samuti kauba import Eestisse, välja arvatud maksuvaba import. Käibeks loetakse ka teenuse osutamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, välja arvatud maksuvaba käive; KMS välja toodud kauba või teenuse käive, mille maksustatavale väärtusele on maksukohustuslase poolt lisatud käibemaks; kauba Euroopa Liidu sisene soetamine, välja arvatud kauba Euroopa Liidu sisene soetamine maksuvabalt. (Käibemaksuseadus, 2018)

Teenus on KMS`i mõistes hüve osutamine ettevõtluse käigus või õiguse, väärtpaberi võõrandamine, samuti tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olemasoleva olukorra talumine. Teenuseks loetakse ka elektrooniliselt edastatavat tarkvara ja teavet ning ostjale spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvara või teabega andmekandjat. (Käibemaksuseadus, 2018)

Üldistades eelpool toodud allikaid selgub, et sageli defineeritakse teenuse mõistet negatiivselt: kõik mis ei ole kaup, on teenus. Teenustelt ning kaupadelt tasub käibemaksu riigile ettevõtja, kes on end kohustatud registreerima käibemaksukohustuslasena. Maksukoormuse kandja on aga kauba või teenuse tarbija.

Käibemaksuga maksustamise seisukohast on oluline teada, kes on ettevõtluses käibemaksukohustuslased ning mis vahe on piiratud käibemaksukohustuslasel ning käibemaksukohustuslasel. Eristatakse käibemaksukohustuslast, piiratud käibemaksukohustuslast ning muid isikuid. Peamine erinevus seisneb selles, et käibemaksukohustuslane ning piiratud käibemaksukohustuslane peavad tasuma riigile käibemaksu, kuid muud isikud on need, kes on näidanud arvel käibemaksu, kuigi nad on mittemaksukohustuslased.

Käibemaksukohustuslane on isik, kes tegeleb ettevõtlusega, samuti avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus ning kes on end registreerinud või on kohustatud registreerima end maksukohustuslasena. Isik on nii füüsiline või juriidiline isik, kui ka avalik-õiguslik juriidiline isik, ja riigi-, valla- või linnaasutus. Välisriigi või teise Euroopa Liidu liikmesriigi maksukohustuslane on isik, sealhulgas juriidilise isiku staatusega varakogum või isikuteühendus, keda käsitatakse käibemaksukohustuslasena vastava riigi seaduste kohaselt. (Käibemaksuseadus, 2018)

Piiratud käibemaksukohustuslane on isik, kes on registreeritud või kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena. Piiratud käibemaksukohustuslane maksab käibemaksu ainult välisriigi ettevõtjalt ostetud ja Eestis pöördmaksustamisele kuuluvatelt kaupadelt ja teenustelt ning Eestisse imporditud kaupadelt. Tal ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata. (Maksu- ja Tolliamet, 2018)

Muuks isikuks loetakse mittemaksukohustuslane, kes impordib kauba, soetab aktsiisiga maksustatavat kaupa teisest liikmesriigist (välja arvatud olukorras, kus kaup imporditakse füüsilise isikuna isiklikuks otstarbeks) või ostab uue transpordivahendi, lõpetab kauba maksuladustamise ilma kaupa ära andmata, toob ajutise aktsiisivabastuse alla kuuluva



aktsiisikauba aktsiisilaost välja ilma, et seda võõrandaks või on mõnel muul põhjusel näidanud enda kauba arvel käibemaksu, mida ei oleks tohtinud arve peal näidata. (Maksu- ja Tolliamet, 2018)

Alates 31.12.2017 tekib Eestis isiku käibemaksukohustuslastes registreerimise kohustus päevast, mil maksustavate tehingute käive ületab 40 000 eurot kalendriaastas. Isik saab käibemaksukohustuslaseks registreerida ka vabatahtlikult juhul kui maksustatav käive ei ületa 40 000 eurot või kui käivet ei ole tekkinud. (Maksu- ja Tolliamet, 2018)

KMS eristatakse tootmist ja tarbimist ettevõtluse mõistes. Ettevõtluses, ehk teisisõnu tootmissfääris luuakse lisaväärtus. Ettevõtja poolt sisseostetud kaupu ja teenuseid kasutatakse selleks, et luua juurde uusi kaupu ja täiendavaid teenuseid. Ettevõtja peab kaupade ja teenuste müügikäibelt maksma käibemaksu ning tal on õigus sisendkäibemaks maha arvata. Käibemaksukohustuse kandmine lasub tarbimissfääris. (Lehis, 2012, lk 291)

Mõningate tehingute puhul tekib käibemaksu tasumise kohustus mõnes teises liikmesriigis. See omakorda tähendab, et isikul tuleb ennast teises liikmesriigis käibemaksukohustuslaseks registreerida ning asuda täitma selles riigis käibemaksukohustuslasele kehtivaid reegleid. Kuna kohapealset esindust omada oleks liiga keeruline, siis on võimalik kasutada maksuesindajat. Maksuesindaja aitab maksukohustuslasel viia läbi vajalikud käibemaksutoimingud teises liikmesriigis, nagu käibedeklaratsioonide esitamine ja käibemaksu tasumine. (Kägi & Võimre, 2007, lk 32)

Käibemaksukohustuslane peab maksu riigile tasumisel teadma erinevate kaupade ning teenuste maksumäärasid. Käibemaksumäärade suurus sõltub eelkõige sellest, mis laadi kauba või teenusega on tegemist. Erinevate maksumäärade eesmärk võib olla ka tarbimise mõjutamine ning konkurentsieeliste tekkimise vähendamine, seda eriti riikide vahelises kaubanduses.

Eestis on käibemaksu standardmäär 20% kaupade ja teenuste maksustatavast väärtusest. Eestis kehtib ka 9% ja 0% käibemaksumäär. Käive on teenuse osutamine ja kauba võõrandamine ettevõtluse käigus, samuti omatarve. (Rahandusministeerium, 2017)

Eestis kehtib käibemaksu 9% määr kaupadele ja teenustele nagu ajalehed, ajakirjad, raamatud, majutusteenus. Käibemaksu vähendatud määr soodustab teatud kaupade ja teenuste tarbimist. Käibemaksu nullmäär kehtib sageli kaupadele ning teenustele, mis on

seotud rahvusvahelise kaubandusega, teiste hulgas lennuväljateenused ning lennuväljateenustega otseselt seotud navigatsiooniteenus.

Käibemaksu standardmäär peab Euroopa Liidu liikmesriikides olema vähemalt 15%. Direktiiv maksumäära ülempiiri ei sea. Euroopa Komisjoni andmetel jäid Euroopa Liidu liikmesriikide kehtestatud käibemaksu standardmäärad 1. juuli 2012 seisuga vahemiku 15% kuni 27%. Soovi korral on liikmesriikidel võimalik kehtestada ka käibemaksu kõrgendatud määr teatud kauba ja teenuseliigile. (Lehis, 2012, lk 319)

0% käibemaksumäär on praktikas termin, mis tähistab ühte maksuvabastuse eriliiki. Nullmääraga käive annab müüjale õiguse sisendkäibemaks maha arvata. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis ei ole kasutusel nullmäära mõistet. Selle asemel eristatakse kahte maksuvaba käibe liiki. Käibemaksu nullmäär tagab täieliku maksuvabastuse, kuna sisendkäibemaksu mahaarvamiseга võetakse ära kogu kauba või teenuse eelnevatel müügietaappidel tasutud käibemaks. (Lehis, 2012, lk 320)

Kui tegemist on nullprotsendilise maksumäära tõendamiseга Euroopa Liidu sisese käibe puhul, siis maksukohustuslane deklareerib ühendusesisest kaubakäivet nullmääraga ning peab arvel näitama teise liikmesriigi ostja maksukohustuslasena registreerimise numbri. See välistab võimaluse, et käivet käsitletakс kui Eesti sisest käivet ja maksustatakse standardmääraga. Nullmäära saab oma kauba teise liikmesriiki toimetamise puhul rakendada ainult siis kui registreeritakse end teise riigi maksukohustuslasena. Teine nullmäära rakendamise tingimus on, et kauba toimetamine teise liikmesriiki peab olema dokumentaalselt tõendatud. Kauba väljatoimetamist tõendatakse kauba dokumentidega. (Elling, 2014, lk 289)

Lisaks eelpool nimetatud käibemaksumääradele eksisteerib ka maksuvaba käive. Nullmääraga käibest erineb maksuvaba käive selle poolest, et maksuvaba käive ei anna õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Mahaarvamata käibemaks suurendab toote või teenuse omahinda ning sellepärast maksab maksuvaba toote või teenuse tarbija ka käibemaksu, mille tasub riigile toote või teenuse müüja. Tootja või müüja poolt loodud lisandväärtus jääb maksuvabaks. Maksuvabastuse alla kuuluvad peamiselt tööjõumahukad teenused, mille osutamisel sisseostetud teenuseid ning kaupu palju ei kasutata. (Lehis, 2012, lk 321)

Analüüsides erinevaid maksuvabastusi on näha, et neid on kahte liiki. Ühed on sotsiaalse ning teised tehnilise iseloomuga. Sõltuvalt maksuvabastuse iseloomust on nende eesmärk

teha kaup või teenus tarbijatele kättesaadavamaks või hoida ära topeltmaksustamist. Sotsiaalse iseloomuga maksuvabastuse eesmärk on teha sotsiaalselt vajalikud kaubad ja teenused kättesaadavamaks.

Sotsiaalse iseloomuga maksuvabastuste eesmärgiks on muuta toode või teenus tarbijale paremini kättesaadavaks alandades nende hinda. Peamiselt kuuluvad sotsiaalse iseloomuga maksuvabastuse alla teenused. Kaupadele rakendub maksuvabastus enamasti siis, kui tegemist on kõrvalsooritusega. Paljud sotsiaalse eesmärgiga maksuvabad kaubad ja teenused on finantseeritud ja osutatud avaliku sektori poolt (riik, kohalikud omavalitsused, avalik-õiguslikud juriidilised isikud). Nendeks teenusteks võivad olla näiteks raviteenused, koolitusteenused. Sotsiaalse eesmärgiga maksuvabastuse alla kuuluvate teenuste hulgas on ka selliseid teenused, mille turgu ja hinnakujundust reguleerib riik, näiteks universaalne postiteenus. (Lehis, 2012, lk 322-323)

Tehnilise iseloomuga maksuvabastustega püütakse ära hoida topeltmaksustamist. Maksuvabastuse alla kuuluvad peamiselt kas maksevahendid (näiteks postmargid, maksumärgid) või investeeringuobjektid (näiteks väärtpaber või kinnisvara). Investeeringuobjektide maksustamisega kaasneb käibemaksu kumulatsioon, kuna toode võib käibe saada erinevate isikute juures palju kordi ning praktikas on keeruline aru saada, millal kaup on soetatud edasimüügi eesmärgil ja millal kaup on tarbimises. (Lehis, 2012, lk 323-324)

KMS järgi on omatarve maksukohustuslase poolt ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse osutamine tasuta, samuti ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema ettevõtte töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbimiseks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Omatarbeks ei loeta sõiduauto kasutamist otstarbel, mis ei ole seotud ettevõtlusega, välja arvatud KMS § 30 lõike 4 punktides 3 ja 4 väljatoodud juhtudel. (Käibemaksuseadus, 2018)

Käibemaksuga teenuste ja kaupade maksustamisel järgitakse kindlaid põhimõtteid. Nende põhimõtete peamine eesmärk on tagada ühtne maksustamine olenemata riigist, kauba müüjast või teenuse osutajast ning kauba või teenuse saajast. Need on neutraalsuse põhimõte, territoriaalsuse põhimõte, sihtkohamaa põhimõte ning võrdsuse põhimõte.

Üks olulisi käibemaksu põhimõtteid on neutraalsuse põhimõte. Neutraalne maksusüsteem välistab maksu kumuleerumise, see tähendab, et maksuga koormatakse ainult kaupade ja

teenuste lõpptarbimist. Maksustamise neutraalsuse põhimõtet rakendatakse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Tarbija jaoks tähendab neutraalsuse põhimõte seda, et maksustamine nõudlust ei muuda. (Tammert, 2005, lk 9)

Käibemaksu puhul kehtib ka territoriaalsuse põhimõte. Selle põhimõtte järgi maksustatakse ainult tehinguid, mis toimuvad selle riigi territooriumil, kus tehinguid osutatakse. Välis tehinguid ei maksustata ka siis kui neid teostavad kohapealsed firmad. Sisetehtingute puhul kuuluvad maksustamisele nii välismaised kui ka kodumaised tehingud. Territoriaalsuse põhimõte on kuuenda direktiivi aluspõhimõte. Selle järgi kuulub maksustamisele kaupade ja teenuste tarnimine ühe riigi piires käibemaksuga maksustamisele. (Terra, 2006, lk 11)

Sihtkohamaa põhimõte järgi maksustatakse kaup tarbimise kohas. Lähtudes sihtkohamaa põhimõttest tuleb kaupade ja teenuste ekspordil rakendada nullmäära. Eksportöörile tuleb käibemaks tagastada. Impordi puhul ei oma tähtsust kas kaup kasutatakse Eestis ära ettevõtluse tarbeks või isiklikuks tarbeks. Vahe seisneb selles, et ettevõtluses kasutamise puhul ei ole käibemaks, mis tollis tasuti lõplik maks. See on pigem sundlaen, kuna ettevõtjal on võimalik see hiljem sisendkäibemaksuna maha arvata. Tegelikult laekub käibemaks alles siis, kui kaup müüakse Eestis lõpptarbijale maha. (Elling, 2014, lk 34)

Käibemaksu puhul kehtib ka võrdsuse põhimõte. Käibemaksu üldine iseloom nõuab seda, et võrdseid tuleb kohelda võrdselt ning ebavõrdseid tuleb kohelda proportsionaalselt ebavõrdselt. Sellest lähtutakse, et jagada riigi maksukohustus võrdselt üksikute maksumaksjate vahel. Sellest järeldub, et maksustamisel maksustatakse samaväärseid kaupu võrdselt. Ühtne käibemaksu määr võib seega olla kooskõlas võrdsuse põhimõttega, kuna maksumäärade erinevus võib tuua kaasa probleeme kaupade ja teenuste klassifitseerimisel. (Terra, 2006, lk 13)

Käibemaksu valdkonnas on oluliseks mõisteks sisendkäibemaks. Oluline on teada sisendkäibemaksu olemust, kuna sisendkäibemaksu mahaarvamiseks kaasneb palju probleeme. Sisendkäibemaks tähendab ettevõtja jaoks õigust arvestada maha see käibemaksu osa, mille ta peaks tasuma ettevõtluse tarbeks soetatud kaupadelt ning teenustelt.

Sisendkäibemaks on KMS tähenduses maksukohustuslase poolt teiselt maksukohustuslaselt soetatud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks, imporditud kauba eest tasumisele kuuluv käibemaks, samuti käibemaks, mis võetakse

välisriigi isikult, kes ei ole registreerinud end Eestis maksukohustuslasena, kuid tema poolt osutatava teenuse käibe tekkimise koht on Eesti. Sisendkäibemaks on ka ettevõtlusega tegelevalt teise riigi isikult, kes ei ole end Eestis maksukohustuslasena registreerinud, saadud teenuse, mille käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatavalt väärtuselt välja arvatud käibemaks. (Käibemaksuseadus, 2018)

Lisandunud väärtuse maksu üks aluspõhimõtetest on sisendkäibemaksu mahaarvamise põhimõte. Sisendkäibemaksu mahaarvamine tähendab seda, et maksukohustuslasel ei teki kohustus maksta käibemaks kogu käibelt, vaid maha arvestatakse kaupade ostmisel või teenuste saamisel tasutud sisendkäibemaks. Sisendkäibemaksu mahaarvamisega ei teki käibemaksu käibemaksustamist. Maksukohustuslasel on võimalik maksustatavalt käibelt võetud sisendkäibemaksult arvata maha kauba ekspordi jaoks ostetud kaupade ja saadud teenuste sisendkäibemaks. (Elling, 2014, lk 169)

Sisendkäibemaksu on õigus maha arvata kaubalt või teenuselt, mille maksumaksja soetab oma ettevõtluses Eestis või välisriigis tekkiva maksustatava käibe tarbeks. Termin „maksustava käibe“ all mõeldakse ka 0% maksumäära ja välismaal maksustatavat käivet, mida ei deklareerita Eesti käibedeklaratsioonis. (Lehis, 2015, lk 363)

Kaupade ja teenuste ettevõtluse ning maksustatava käibega seotuse määramisel võetakse aluseks konkreetse ettevõtja iseloom. Seaduses ei ole ette määratud kaupade ja teenuste kasutamise aeg, ulatus ega viis. Maksumaksja poolt ostetud kaubad ja teenused ei pea jääma tema omandisse. Samuti ei pea ostetud kaupu ja teenuseid kohe hakkama ettevõtluses kasutama. Samuti ei pea kohe peale kaupade soetamist tekkima käivet. Sisendkäibemaksu on võimalik arvata maha ka sel perioodil, millal müügi käibe ei ole tekkinud või ei teki (näiteks tegevused, mis on seotud majandustegevuse alustamise või lõpetamisega). (Lehis, 2015, lk 363-364)

Üldreegli järgi on teenuse või kauba eest tasutav hind käibe maksustatavaks väärtuseks. Maksustatava väärtuse juurde kuuluvad ka kauba kohaletoimetamise, hoidmise, kokkupanemise, seadistamise kulud. Kõik need kulud peavad olema käibega seotud ja olema tasu ostjale esitatud lisateenuste eest. Selle juures ei ole oluline, kas kogu ostuhind makstakse vahetult müüjale või tasutakse osa rahast kolmandatele isikutele müüja tahtel (näiteks müüja võlgade katteks). (Lehis, 2012, lk 315)

Eestis kehtivad reeglid käibemaksustamisel sõltuvad paljuski Euroopa Liidu käibemaksudirektiividest. Seetõttu on oluline teada Euroopa Liidu käibemaksu reegleid.

Euroopa Liidus kehtivad liikmesriikidele ühtsed käibemaksureeglid, kuid kõikidele Euroopa Liitu kuuluvate riikide aladele ei kehti alati samad reeglid, mis ülejäänud liikmesriikidele.

Käibemaksu puhul on reeglid Euroopa Liidu siseselt teistsugused kui riigisiseste või Euroopa Liidu väliste riikidega teostatavate tehingute puhul. Euroopa Liidu puhul on tegemist kindla territooriumiga. Territoorium, kus kehtivad Euroopa Liidu käibemaksureeglid erineb Euroopa Liidu tavapärase territooriumi piiridest. (Kägi & Võimre, 2007, lk 29)

Mõnele piirkondadele on käibemaksuga maksustamise reeglite osas kehtestatud erand. Kehtestatud erandi järgi ei arvata neid piirkondi Euroopa Liitu kuuluvate riikide hulka. Kaupade vedamisel nendesse piirkondadesse kehtivad samad reeglid, mis ekspordil ja impordil Euroopa Liidu välistesse riikidesse. Ühendusesisest käivet, nagu Euroopa Liidu käibemaksuterritooriumil asuvate riikidega suheldes, ei teki. Isik täidab tollideklaratsiooni ja tasub selle alusel käibemaksu. Eriterritooriumideks, mis on osa Euroopa Liidu tolliterritooriumist, on: Ahvenamaa Soomes, Kanaari saared Hispaanias, Prantsusmaa ülemeredepartemangud (Guadeloupe, Martinique, Reunion ja Prantsuse Guajaana), Athose mägi Kreekas, Kanalisaared Suurbritannias. (Kägi & Võimre, 2007, lk 30)

Käibemaks on lisandunud väärtuse maks. See tähendab, et maksu võetakse kaupade ja teenuste müügi viimasel etapil lõpptarbijalt. Maksukoormuse kandja on lõpptarbija, kuid riigile tasub maksu ettevõtja. Käive, mille pealt käibemaks tasutakse, on ettevõtluse käigus kauba võõrandamine ning teenuse osutamine; kauba või teenuse omatarve; kauba viimine teise Euroopa Liidu liikmesriiki ilma võõrandamiseta enda seal teostatava ettevõtluse tarbeks, tasu eest kauba sundvõõrandamine. Käibemaksu põhimõtted on võrdsuse, neutraalsuse, sihtkohamaa ja territoriaalsuse põhimõtte. Nende põhimõtete peamine eesmärk on tagada ühtne käibemaksuga maksustamine.

## **1.2 Teenuste käibemaksuga maksustamine**

KMS defineerib käibemaksu negatiivselt. Kõik mis ei ole kaup on teenus. Teenuste käibemaksuga maksustamisel on oma reeglid, mille tõttu teenuste maksustamine erineb kaupade maksustamisest. Teenuse käibemaksuga maksustamisel on oluline eristada millises riigis ning millal tekib teenuse käive.

KMS mõistes on teenus hüve osutamine ettevõtluse käigus või õiguse, väärtpaberi võõrandamine, samuti tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olemasoleva olukorra talumine. Teenuseks loetakse ka elektrooniliselt edastatavat tarkvara ja teavet ning ostjale spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvara või teabega andmekandjat. (Käibemaksuseadus, 2018)

Maksu- ja Tolliameti kodulehel on olulisemate näidete hulgas välja toodud, et teenuseks loetakse teenindamist, ehitust, kaupade rentimist, patente, millegi tegemise kohustust ja ka kohustust midagi tegemata jätta, samuti kaupade vahendamist teise isikute nimel või arvel. Tavaliselt käsitatakse kauba pakkimistöid teenusena ka siis, kui teenuse osutaja valmistab kõik vaja minevad pakendid ise. Kaupade rentimise puhul on tegemist teenuse müügiga. Kui lepingu järgi saab renditud eseme omanikuks rendiaja lõppemisel rendilevõtja, siis on tegemist kauba müügiga. (Maksu- ja Tolliamet, 2016)

Selgitamaks, kas tehing on teenuse osutamine või mitte, tuleb määrata, kas teine osapool saab tehingult mingit hüve või mitte. Näiteks on paljude maksumaksjate jaoks küsimus, kas nõudeõiguse loovitamine tasu eest on teenus. Nõudeõiguse saaja ei saa saamise hetkel mingit hüve, kuid mingil hetkel võib hüve tekkida (näiteks siis kui nõudeõiguse saaja saab raha võlgnikult kätte). Teenused on kauba ostu-müügi tehingu või teenuse osutamise vahendamine või kaupade müümine komisjonikaupade müüja poolt, kuna teenuse saaja saab tehingu tulemusena hüve. (Elling, 2014, lk 78)

Eelpool toodust järeldub, et tehing on teenuse osutamine siis kui tehingu teine osapool saab vastu mingi hüve. Kui teine osapool mingit hüve ei saa, ei ole tehing teenuse osutamine. Teenuste käibemaksuga maksustamisel on oluline määrata teenuse käibe tekkimise koht. Selle määramisest oleneb, millisesse riiki käibemaks tasuda tuleb.

KMS järgi on teenuse käibe tekkimise kohaks Eesti juhul kui osutatakse teenust maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele, kes on enda tegevuse Eestis registreerinud. Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti ka sel juhul kui teenuse osutatamine toimub ettevõtja Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu isikule, kes ei ole end üheski Euroopa Liidu liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreerinud isik ega ettevõtlusega tegelev Euroopa Liidu välise riigi isik. (Käibemaksuseadus, 2018)

Selleks, et määrata teenuse maksustamise koht, tuleb kindlaks määrata teenuse liik, teenuse osutaja ning teenuse saaja isik. Teenuse käibe tekkimise koha reegleid muudeti

uue käibemaksudirektiivi 2016/112 uue redaktsiooni kohaselt, mis kehtib alates 01.01.2010. Uue direktiiviga muudeti varem kehtinud direktiivi. Vastavalt uuele redaktsioonile kehtib ühe riigi ettevõtjalt teises liikmesriigis asuvale ettevõtjale osutava teenuse maksustamisel reegel, millest järeldeb, et 0% maksumäär rakendatakse teenuse osutaja riigis ja pöördmaksustamine teenuse saaja riigis (tegemist on nn *business to business* reegluga). Selle reegli eelduseks on, et kui välismaa ettevõtja ei ole Eesti käibemaksukohustuslane, siis kasutab ta teenuseid, mille ta Eestist ostis oma asukohariigis ettevõtluses kasutamiseks. Eestist ostetud teenused muutuvad asukohariigis osaks müüdavate kaupade ja teenuste hinnast. Sel juhul lähtutakse sihtkohamaa põhimõttest. (Lehis, 2012, lk 312)

Teenuste, mis osutatakse tarbijale, käive tekib enamikel juhtudel teenuse osutaja asukohariigis (nn *business to customer* reegel). Nagu kaubatarnete puhul, nii lähtutakse ka teenuste puhul erandina lähtekohamaa printsiibist, sest on raske ja keeruline kontrollida ja maksustada füüsilist isikut. Tekib takistus teenuste vabale liikumisele, kui füüsilised isikud peaksid hakkama välismaalt saadud teenuseid deklareerima ning nende pealt kodumaal ~~hakkama~~ käibemaksu tasuma. Teenuse saaja koduriigis on teenuste ostmisel käibemaks juba hinna sees ning mingeid formaalsusi ostja selleks täitma ei pea. (Lehis, 2012, lk 312)

Eestis muudeti 2010. aastal põhjalikult teenuse käibe tekkimise koha reegleid. KMS'i muudeti, kuna tekkis vajadus viia käibemaksureeglid vastavusse Euroopa Liidu käibemaksudirektiiviga. Teenuse käibe tekkimise koha määramisel on põhiline, kes on teenuse saaja. Teenuse käive tekib teenuse saaja riigis siis kui teenuse saaja on Eesti või teise Euroopa Liidu liikmesriigi maksukohustuslane või ettevõtlusega tegelev ühenduseväline isik. See on *business to business* põhireegel. Teenuse käibe koha määramisel kehtib ka *business to consumer* reegel. See tähendab, et kui teenust osutatakse eraisikule või mõnele muule mittekäibemaksukohustuslasest isikule, siis teenuse tekkimise koht määratakse teenuse osutaja asukoha järgi. (Elling, 2014, lk 80)

Teenuse käibemaksuga maksustamisel lisaks käibe tekkimise kohale on oluline teenuse osutamise aeg. Sellest oleneb, millal teenus osutatuks loetakse. Teenuse käive tekib siis, kui teenus on osutatud maksustamisperioodi ajal või peale seda.

KMS § 11 lg 3 sätestab, et kui käibe tekkimise ajaks on kauba või teenuse eest laekunud makse osaliselt, siis on käive tekkinud selles ulatuses, mis on juba maksustatud. Kui



teenuse osutamine kestab kauem kui maksustamisperiood, on teenus osutatud maksustamisperioodil, mil lõpeb teenuse osutamine. (Käibemaksuseadus, 2018)

Kui teenuse osutamine kestab kauem kui üks maksustamisperiood, siis on teenus lõplikult osutatud selle maksustamisperioodi viimasel päeval, millal teenuse osutamine lõpeb. Kui näiteks äriühingu reklaam või kontakandmed avaldatakse telefonikataloogis, siis lõpeb teenuse osutamine viimasel kataloogi kehtimise päeval. (Elling, 2014, lk 93)

Teenuse osutamise hetkeks loetakse seda hetke, millal lõpetatakse selle töö tegemine, mis on teenuse sisuks ja töö esitatakse ülevaatamiseks ning vastuvõtmiseks tellijale. Töö on võimalik üle anda ka mitmes osas, see kehtib näiteks ehitustööde puhul. Käive tekib sel juhul iga ehitustöö etapi valmimisel. (Lehis, 2012, lk 315) Teenuse käive on vastavalt KMS`ile tekkinud samal ajal kui on tehtud üks järgnevatest toimingutest: teenus on osutatud, teenuse eest on laekunud osaline või täielik makse, teenuse saamisel on osaliselt või täielikult makstud või omatarbe teenus on osutatud (Käibemaksuseadus, 2018).

Teenuse omatarve võib olla näiteks kauba kasutada andmine tegevuseks, mis ei ole ettevõtlusega seotud (näiteks ametiauto kasutamine isiklikuks otstarbeks), teenuse osutamine või ostetud teenuse sisuks oleva hüve edastamine. Omatarve võib tekkida ka juhul kui teenust osutatakse endale. Mõne soorituse puhul võib tegemist olla osalise omatarbega (näiteks kui teenust osutatakse samaaegselt ettevõtluses ja mitteettevõtlusega seotud eesmärgil). (Lehis, 2012, lk 303).

Teenuse käibeks loetakse ka mitme erineva teenuse samaaegset osutamist. Kui anda kaup kasutusrendile, on tegemist kahe erineva teenuse üheaegse osutamisega. Nendeks on kauba rendileandmise teenus ja liisingutehinguga seotud finantsteenuse. Tuleb märkida, et kauba rendileandmise teenuse käive on maksustava käibemaksu standardmääraga. Liisingutehinguga seotud teenus maksustatakse nullmääraga. (Elling, 2014, lk 76)

Rahaline nõue ei ole teenus. Võla tasumisel või nõude loovutamisel ülejäänud nõude osas käivet ei teki. Tegemist on teenusega siis kui üks isik annab teisele õiguse jätkata varem sõlmitud lepingu täitmist või ka lepingust tulenevat soodustust kasutada. Teenus ei ole ka leppetrahvi tasumine ega kahju hüvitamine. Neid ei loeta teenusteks, kuna hüvitise tasuja ei saa vastu rahalises vääringus hüve. Teenus ei ole ka müüja kohustus remontida müüdüd kaupa garantii korras, kuna sellel ei ole iseseisvat väärtust, mis tuleneks müügilepingust. Teenuseks ei loeta ka mitme ettevõtja osalemist ühises projektis, sest projekti huvides kannavad nad erinevat liiki kulusid. (Lehis, 2015, lk 295-296)

Eesti jaoks on olulised ka Euroopa Kohtu otsused selle kohta, mida kuuenda direktiivi mõistes tuleb käsitada tasu eest teenuse osutamisenä (Elling, 2014, lk 76). Kohtuasjas C-102/86 otsustas Euroopa Kohus, et tehingut on võimalik käsitleda teenuse osutamisenä tasu eest vaid siis kui esineb seos teenuse osutaja ja maksustatava teenuse vahel (Judgement of the Court in case 102/86, 1988).

KMS`is on välja toodud ka tehingud, mis oma olemuselt on teenuse osutamised, kuid mida erandina ei loeta teenuse käibeks. Selleks on riigivara tasuta kasutusse andmine ning nende isikute omavahelised tehingud, kes on registreeritud käibemaksugrupina. (Elling, 2014, lk 80)

Teenuse käibemaksuga maksustamise seisukohast on oluline mõista vahendamisteenuse mõistet ning mida loetakse vahendamisteenuse puhul käibeks. Vahendamisteenuse puhul on erisusi käibe määratlemisel. Lennunduses esineb samuti vahendamisteenust, näiteks liinilendudel piletite vahendamine.

Vahendamisteenuse osutamine tähendab maksukohustuslase tegutsemist mõne teise isiku nimel. Vahendusmisteenus puhul peab kauba või teenuse saaja ning vahendaja vahel olema sõlmitud leping. Teenuse osutaja vastutab teenuse osutamise eest. Teenus osutatakse teenuse osutaja poolt kehtestatud tingimustel. Vahendaja raamatupidamises kajastatakse käibena ainult vahendustasu. Teenuse saajale väljastatakse arve. (Käibemaksuseadus, 2018)

Direktiiv 2006/112/EÜ alusel on teise isiku nimel ja arvel tegutseva vahendaja selliste teenuste osutamise kohaks, mis ei ole nimetatud direktiivi artiklites 50, 54 ega artikli 56 lõikes 1, on koht, kus teostatakse kooskõlas direktiiviga vahendatav põhitehing. (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006)

Kui vahendaja osutatud teenuse saaja on käibemaksukohustuslasena registreeritud mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis kui selles liikmesriigis, mille territooriumil nimetatud tehing tehakse, siis loetakse vahendaja osutatud teenuse osutamise kohaks selle liikmesriigi territoorium, kes väljastas teenuse saanud isikule käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille alusel talle osutati teenus. (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006)

Lennuväljateenuste seisukohast on oluline mõista, millal maksustatakse reisijateveoteenus nullmääraga, millal standardmääraga. Teenused, mis osutatakse

lennukitele, mis lendavad väljapoole Eestit, maksustatakse alati nullmääraga. Põhjus, miks rakendatakse nullmäära, on, et seda määra rakendatakse rahvusvahelistele lendudele. Käibemaksu nullmäära eesmärk on konkurentsitorgete ära hoidmine välismaistel kaupadel ja teenustel. Kui õhusõiduk lendab aga Eestisiselt, rakendub käibemaksu standardmäär. Sama põhimõtte rakendub ka kaubaveo puhul.

Reisijateveo teenus maksustatakse täies ulatuses nullmääraga, siis kui selle reisi kasvõi osaline marsruut kulgeb väljaspool Eestit. Juhul kui reisijatevedu toimub täies ulatuses Eestis, siis maksustatakse see käibemaksu standardmääraga. Mõlemal juhul ei ole reisija isik oluline. Mõiste „reisijavedu“ all mõeldakse ka reisija pagasi vedu ja vajadusel reisija isikliku transpordivahendi vedu. Reisijavedu tuleks üldjuhul maksustada igas riigis, mida sõiduk läbib, kuid riigid rakendavad seda vaid maismaatranspordis. Näiteks on tekitanud probleeme olukord, et seaduse järgi ei laiene 0% käibemaksumäär reisi teenuste (näiteks liinilendude piletite) vahendamisele. Selle tõttu tuleks seaduse järgi justkui hakata eristama seda reisi osa, mis toimub Eestis. (Lehis, 2015, lk 316)

Kaubaveoteenuse puhul sõltub maksustamine nii teenuse saajast kui ka kaubaveo algus- ja sihtpunktist. Kaubavedu hõlmab ka veo korraldamise teenust, mida ei osuta vedaja ise. Kui Eesti käibemaksukohustuslane veab Eesti piires kaupa, siis esitakse teise Euroopa Liidu liikmesriigi käibemaksukohustuslasele arve nullmääraga. Muudel juhtudel rakendatakse 20% käibemaksumäära. Kui kaupa veab isik, kes on ennast registreerinud Eesti käibemaksukohustuslasena, veab kaupa Eestist mõnda teise Euroopa Liidu liikmesriiki, kehtib reegel, et teise riigi käibemaksukohustuslasele või Euroopa Liidu välise riigi firmale osutatud teenus maksustatakse nullmääraga, kui tegemist on muude isikutega, siis käibemaksu standardmääraga. (Lehis, 2015, lk 319)

Kaubaveoga seotud kõrvalteenusteks on teenused nagu kaupade laadimine, lossimine, kaupade käitlemine ja ladustamine veo raames, samuti nende kindlustamine ning kaubaga seonduvate dokumentide vormistamine ja hankimine ning tolliformaalsuste teostamine (Käibemaksuseadus, 2018). Vastavalt Euroopa Liidu kuuenda direktiivi artiklile 15 lõikele 13 on teenuste osutamine, kaasaarvatud vedu ning veo abitehingud, maksust vabastatud ehk maksustatud nullmääraga (Terra, 2006, lk 186). Piiri ületamisel võivad tekkida käibemaksuga maksustamisel soovimatud tagajärjed, mille vältimiseks on võimalik kasutada kolme varianti, milleks on käibemaksu nullmäära säilitamine,

veoteenuse osutamise koha muutmine veo lähtekohaks või teenuste osutamise koha muutmine veo sihtkohaks (Terra, 2006, lk 186).

Käibemaksu nullmäära säilitamise varianti kasutatakse ka lennuväljateenuste puhul. Rahvusvahelisele lendude osutatavad lennuväljateenused maksustatakse käibemaksu nullmääraga. Firmad, mille õhusõidukid ei lenda väljapoole riigi piire, rakendatakse käibemaksu 20% määra. Riigisiseste teenuste puhul ei teki konkurentsimoonusi, mis takistavad välismaiste teenuste vaba liikumist.

Kaubaveoteenused ja selliste vedude korraldamise teenuse maksustamine toimub sarnaselt teiste teenustega, kui teenuse saaja on end mõnes Euroopa Liidu liikmesriigis või Euroopa Liidu välises riigis registreeritud maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena. Kui Eesti maksukohustuslane osutab veoteenust mõnele teisele Eesti maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele, tekib käive Eestis ning Eesti maksukohustuslane näitab arvel 20% käibemaksu. Juhul kui Eesti maksukohustuslane saab kaubaveoteenust mõne teise riigi maksukohustuslaselt, on teenuse saaja kohustatud tasuma käibemaksu Eestisvastavalt Eestis kehtivale käibemaksumäärale. (Maksu- ja Tolliamet, 2018)

KMS § 15 lõike 4 punktides 8–11 on välja toodud need kauba veoteenused, mida maksustatakse nullmääraga olenemata sellest, kellele teenus osutatakse ning 0% maksumäär kehtib nii teenuse osutajale kui ka saajale. Pöördmaksustamine nendele teenustele ei kohaldu ning neid teenuseid ei kajastata ühendusesisese käibe aruandel. (Maksu- ja Tolliamet, 2016)

Lennuväljateenuste seisukohalt on kaupade lennukile peale ja mahalaadmise kohaks lennuväli, kus kaupade, posti ja muu lennuki varustuse pealelaadimine, mahalaadimine ja teisaldamine aset leiab. Maapealsete teenuste osutamise kohaks on lennujaam või lennuväli, kus teenust osutatakse.

Reisijateveo teenuse käibe tekkimise koht on Eestis, kui osutatakse reisijateveoteenust, sealhulgas reisijate isikliku pagasi ja transpordivahendi vedu Eestis. Käibe tekkimise koht on Eestis ka siis osutatakse kaubaveoteenust, sealhulgas kaubaveoga otseselt seotud transpordivahendi vedu. Eestis korraldatakse selline kaubavedu isikutele, kes ei ole registreerinud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena üheski teises Euroopa Liidu liikmesriigis, ega ole ka ettevõtlusega tegelevad isikud Euroopa Liidu välises riigis. Seda käibemaksuseaduse sätet ei kohaldata juhul kui teenust osutatakse

Eestist teise liikmesriiki või vastupidi või vedamise teenus lõpptarbijale toimub liikmesriikide vaheliselt. Kui kaubaveoteenust osutatakse liikmesriigi maksukohustuslasele või Euroopa Liidu välise riigi ettevõtjale, siis maksustatakse see *business to business* reegli järgi. Lõpptarbijale osutatud kaubaveoteenus maksustatakse selle riigi maksumäära järgi, mis on veo lähtekohaks. (Elling, 2014, lk 86)

Veoteenuste käibemaksuga maksustamine on lennuväljateenuste puhul olulise tähtsusega, kuna see puudutab lennutranspordiga veetavaid kaupu, samuti transporti, mida sooritatakse lennuväljal ning selle ümbruses. Lennuväljal toimub peamiselt kaupade, posti, reisijate ning meeskonna transport terminali ja õhusõiduki vahel.

Ühendusevälise riigi tarbijale osutatud teenuste maksustamise korral on reeglid samad, mis Eestis ja muudes Euroopa Liidu liikmesriigis asuvatele tarbijatele – üleüldiselt maksustatakse Eestis kõik teenused, välja arvatud teenused, mis on nimetatud KMS § 10 lõikes 4. Selle juures on üks erand. Euroopa Liidu välistes riikides elavatele isikutele kehtib täiendav säte KMS § 10 lõikes 5. See kehtestab teatud hulgalteel teenustele Eestis käibemaksu nullmäära. KMS § 15 lg 4 p 7 järgi kehtib nullmäär ka KMS § 10 välja toodud teenuste vahendamisele. Ettevõtja peab käibemaksu nullmäära ka dokumentidega tõendama, kuna nullmäära rakendamine sõltub suuresti kliendi elukohast. Eesti juriidilised isikud, kes ei ole tavakorras käibemaksukohustuslased, peavad juhul, kui saavad KMS § 10 lõikes 5 välja toodud teenuseid, ennast registreerima piiratud käibemaksukohustuslaseks. (Lehis, 2015, lk 322)

Lennuväljateenuste seisukohast on oluline teada, mida kujutavad endast veoteenused ning kuidas maksustatakse käibemaksuga veoteenuseid. Samuti on oluline teada kuidas maksustada veo abiteenuseid. Lennuveo abiteenused osutatakse suures osas lennuväljal. Lennuväljateenuseid võib samuti pidada veo abiteenusteks, kuna nad kujutavad endast teenuseid, mida osutatakse selleks, et tagada turvaline ning mugav lennureis.

Kui ühendusesiseselt toimuva veoteenuse saajaks on mõne teise liikmesriigi käibemaksukohustuslane, mitte veo lähteriik, siis rakendatakse pöördmaksustamist. Sellega välditakse olukorda, kus klient taotleb käibemaksu tagasi lähteliikmesriigis või liikmesriigis, kus veo abiteenus osutati. Direktiivi artikkel 28b käsitleb ainult ühendusesisest vedu ja veo abiteenuseid. Võib esineda ka olukordi, kus ühendusesisesele veole järgneb veoteenus, mis on riigisisene vedu. Sellise olukorra tekkimisel tuleb taodelda käibemaksu tagastamist. (Terra, 2006, lk 188)

1993. aasta 1. jaanuaril jõustusid reisijateveo maksustamisel ühised eeskirjad, mis olid olulise tähtsusega. Nendes eeskirjades pandi paika peamised põhimõtted, millest juhinduda. Need põhimõtted on, et erinevaid veovahendeid ei tohiks diskrimineerida ning kõikides liikmesriikides peaks olema võrdne kohtlemine. See tähendab, et ühes Euroopa Liidu liikmesriigis ei tohiks reisi alustamine olla odavam kui teises liikmesriigis. (Terra, 2006, lk 208)

1992. aasta 30. septembril tegi Euroopa Liidu komisjon ettepaneku, millega muudeti kuuendat direktiivi reisijateveo osas. See ettepanek sisaldas nii käibemaksukorda kui ka 1992. aastast alates reisijateveol kehtivaid käibemaksumäärasid, kuid selles ettepanekus ei ole kirjas käibemaksumäärade küsimust. Esitatud ettepaneku järgi tuleks kõik veoteenused maksustada lähteliikmesriigis. Neil liikmesriikidel, kes on kohaldanud nullmäära, peaks olemas õigus seda edasi kohaldada. Komisjoni põhjendus oli, et vaja on hoida Euroopa Liidu veoettevõtteid tugevana võrreldes kolmandate riikide ettevõtetega ning samuti on vaja vältida diskrimineerimist erinevate veoliikide vahel. (Terra, 2006, lk 208-209) Veo abiteenuste, nagu laadimine, mahalaadimine, teisaldamine ja muud sellelaadsed tegevused, puhul kehtib eeskiri, et teenuste osutamise kohaks on see koht, kus teenust tegelikult osutatakse (Terra, 2006, lk 83).

Lennuväljateenuste seisukohalt on ühised eeskirjad olulise tähtsusega, kuna nullmäär lennuväljateenuste käibemaksuga maksustamisel hakkas kehtima kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides. See tagas võrdse kohtlemise kõikidele Euroopa Liidu maapealsete teenuste ettevõtetele. Võrdne kohtlemine tagab ettevõtetele õiglase ja ühtlase kohtlemise ning ei anna kellelegi konkurentsieelist.

Kahe osapoole vaheline tehing on teenuse osutamine siis kui teine osapool saab sellest mingi hüve. Teenuste käibemaksuga maksustamine oleneb teenuse osutamise kohast, teenuse saajast ning teenuse osutajast. Maksustamine oleneb kahest peamisest reeglist: *business to business*, mille puhul 0% maksumääraga maksustatakse teenus teenuse osutaja riigis ja pöördmaksustamine teenuse saaja riigis ning *business to customer*, mille järgi teenuse tekkimise koht määratakse teenuse osutaja asukoha järgi.

## **2. LENNUVÄLJATEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE**

### **2.1 Lennuväljateenuste mõiste**

Lennuväljateenuste all mõeldakse teenuseid, mida osutatakse lennujaamas, lennurajal ja teistes vajalikes objektides. Lennunduses on kasutusel ka mõiste „maapealsed teenused“. Lennunduses aga tekib küsimus selle kohta, kuidas neil teenustel vahet teha, kuna maapealseid teenuseid ja lennuväljateenuseid võidakse mõista erinevalt. Käibemaksu 0% maksumäär kehtib ainult lennuväljateenuste suhtes. Lennuväljateenuseid osutatakse peamiselt lennuväljal, kuid maapealsed teenused on seevastu laiem mõiste. Maapealsed teenused ei piirdu ainult lennuväljal õhusõidukitele osutatavate teenustega.

Eesti lennundusseaduse § 34 lg 1 järgi on lennuväli teatud maa- või veeala koos sinna juurde kuuluvate kõikvõimalike ehitiste, seadmete ja lennuväljal asuva vajaliku varustusega, mis on ette nähtud õhusõidukite saabumiseks, maapealseks teeninduseks, väljumiseks ja maal või veel liikumiseks. (Lennundusseadus, 2018)

Eestis eristatakse kahte tüüpi lennuväljasid: visuaallennuväljad ja instrumentaallennuväljad. Visuaallennuväljad on raadionavigatsiooniseadmeteta lennuväljad, kus õhusõidukite maandumine ja start toimuvad visuaallennureeglite järgi (Lennuamet, 2018). Instrumentaallennuväli on raadionavigatsiooniseadmetega varustatud lennuväli, millel õhusõidukite liiklemine, start ja maandumine toimub vastavalt ilmastikutingimustele kas visuaal- või instrumentaallennureeglite kohaselt (Lennuamet, 2018).

Eesti Erapilootide Liidu koduleheküljel on välja toodud, et Eestis asuvad riiklikud lennuväljad, eralennuväljad ja kunagised lennuväljad (Eesti Erapilootide Liit, 2018). Riiklikke lennuväljasid haldab riik või kohalik omavalitsus, eralennuväljad kuuluvad eraomanikele ning kunagised lennuväljad on need lennuväljad, mis praegu enam lennuvälja funktsiooni ei täida.

Riiklikel ning eralennuväljadel maanduvad ning õhku tõusvad lennukid vajavad erinevaid teenuseid selleks, et lendamine oleks ohutu. Neid teenuseid nimetatakse lennuväljateenusteks või ka maapealseteks teenusteks. Lennuduses kasutatakse rohkem

mõistet maapealsed teenused. KMS' is on nullmäära puhul kirjas hoopis mõiste lennuväljateenus. Neid teenuseid osutatakse reisijatele ja õhusõidukitele lendude maandumise ning uuesti õhukutõusmise vahepealsel ajal maa peal.

Tallinna lennujaama koduleheküljel on välja toodud, et maapealsed teenused on näiteks: lennuki vastuvõtmine lennujaamas lennuki saabudes, reisijate ning pagasi registreerimine, reisijate poolt ära antava pagasi ja vajaliku transporditava kauba lennukile laadimine, meeskonna edasi-tagasi transport õhusõidukile ja lennujaama ning meeskonda puudutav teenindus. Maapealsed teenused sisaldavad endast ka lennuki mitmekülgset teenindust. Need on näiteks lennuki salongi koristust, õhusõiduki veega varustamine ning tualettruumi korrastust ja teenindust ning lennuvälja jäätõrjet (Tallinna Lennujaam, 2018).

Nagu eelpoolt toodust selgub kujutavad maapealsed teenused endast lennuki ja reisijate ettevalmistamist õhukutõusmiseks ja vastuvõtmist lennujaamas peale maandumist. Maapealsed teenused sisaldavad endas lennuväljateenuseid. Maapealsed teenused on laiem mõiste kui lennuväljateenused, kuna neid teenuseid ei osutata ainult lennuväljal. Maapealsed teenused on ka näiteks pagasiteenindus terminalis ning aeronavigatsiooniteenus. Lennuväljateenused on näiteks jäätõrje lennuväljal ning õhusõiduki pukseerimine.

Autori arvates peaks käibemaksuga maapealseid teenuseid maksustama vastavalt teenuse olemusele ning lähtuma peaks sellest, kas teenuseid osutatakse lennuväljal ja lennujaamas või väljaspool lennuvälja ning lennujaama. Mitmete teenuste puhul on raske vahet teha, kas teenus on suunatud riigisisese lennu või rahvusvahelise lennu teenidamiseks, näiteks jäätõrje lennuväljal. Tekib küsimus kas jäätõrjet maksustatakse ka vastavalt teenuse saajale.

Lisaks Eesti seadusandlusele on oluline pöörata tähelepanu ka Euroopa Liidu regulatsioonidele, kuna Liidu seadused mõjutavad paljuski olukorda ka Eestis. Euroopa Liidus on vastu võetud direktiivid kohalduvad ka Eestile. Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi 96/67/EÜ kohaselt on maapealse käitluse teenused õhustranspordi nõuetekohase toimimise seisukohast olulise tähtsusega, sest nimetatud teenused annavad suure panuse õhustranspordi infrastruktuuri tõhusasse kasutamisse (Nõukogu direktiiv 96/67/EÜ, 1996).

Tallinna lennujaamas jagunevad maapealsed teenused perrooniteenusteks, reisijate teeninduseks ja kauba käitlemiseks. Perrooniteenused on õhusõidukite teenindamine, õhusõiduki maapealse toiteagregaadi (GPU) paigaldamine, varustuse rentimine, lennuki



salongi soojendamine, õhusõiduki vee ning tualeti teenindus, lennuki õhkkäivituse paigaldus, lennuvälja jäätõrje ning ilmaproгноoside tellimine. Reisijate teeninduse alla kuuluvad reisijate registreerimine ning pardale minek, lennupiletite ning lisateenuste müük, pakikandmisteenus. Reisijate teeninduse alla kuulub ka hotellitubade broneerimine ning ööbimistubade väljastamine. Maapealsed teenused on ka meeskonna transport marsruudil lennujaam-hotell-lennujaam, mobiilne reisijatrapp ning pardatoidu tellimine. Kauba käitluse alla kuuluvad kauba ning posti laadmine ning transport, pagasi ja kaubakonteinerite kontroll, kauba käitlemine ning turvakontroll, ohtlike ainete käitlus, platvorm tõstuki kasutus ning kahveltõstuki kasutus. (Tallinn Airport GH, 2018)

Tallinn Airport GH (Tallinn Airport Ground Handling) viib läbi ka erinevaid koolitusi erinevates valdkondades. Need valdkonnad on lennuohutus, õhusõiduki pukseerimine, perrooniteenindus, jäätõrje, reisijasillaga opereerimine. Samuti viiakse läbi koolitusi ka Rahvusvahelise Lennutranspordi Ühenduse (IATA) Ohtlike ainete regulatsioonide valdkonnas, hõlmates kõiki kategooriaid. (Tallinn Airport GH, 2018)

Reisijatele osutatavate teenuste hulka kuuluvad ka teenused, mida on vaja osutada nendele reisijatele, kes mingil põhjusel on ümberistumise käigus lennukist maha jäänud. Neid olukordi võib ette tulla sageli. Nendele reisijatele tuleb tagada vajadusel majutus, teha ümberbroneeringud. Need teenused maksustatakse käibemaksu standardmäära või käibemaksu vähendatud määraga, sõltumata sellest, et need kuuluvad maapealsete teenuste alla.

Reisijatel, kelle lennuagades on toimunud muudatusi või reisijad, kes on pealeminekule hiljaks jäänud, ei too lennufirmadele otseselt kasu. Lennu katkemine tähendab samuti lennufirma jaoks kaotust, kui selle põhjustavad muutused lennuliikluses. Samuti ei too lennufirmale kasu reisijad, kes viibivad sõlmlennujaamades, oodates ümberistumist, kuid on mingil põhjusel pealeminekule hilinenud ja lennukist maha jäänud. Nendele reisijatele on vaja tagada istekohad järgnevatel lendudel vabade kohtade olemasolul, majutus hotellis, piletite kompenseerimine jne. (Romanenko, 2012, p. 1503)

Lennuväljateenuseid osutasid varasemalt Euroopas lennujaamad ning lennufirmad iseseisvalt. 1996. aastast alates on turul toimunud muutusi seoses Euroopa Nõukogu Direktiivi 96/67/EC vastuvõtmisega. Direktiivi üks oluline osa on õhutranspordi piirangute tühistamise õigusaktist. Direktiivi rakendamisega kaasnes mitmete uute maapealsete teenuste firmade turule sisenemine ja tihedam konkurents mitmesuguseid

maapealseid teenuseid pakkuvate uute firmade, lennujaamade ja lennufirmade vahel. (Barot, 2012, p. 536)

Maapealsete teenuste hulka kuuluvad maapealne administreerimine ja järelevalve, reisijate käitlus, pagasi käitlus, kauba ja posti käitlus, perroonikäitlus, õhusõiduki teenindus, kütuse ja õli käitlus, õhusõiduki hooldus, lendude opereerimine ja pardameeskonna administreerimine, reisijate, meeskonna, varustuse ning kauba transport lennuväljal ja lennuki varustamine kõige vajalikuga. (Kierzkowski & Kisiel, 2017, pp. 110-11)

Neid teenuseid tuleks autori arvates maksustada vastavalt õhusõiduki sihtpunktile. Riigisisised lennud tuleks maksustada käibemaksu standardmääraga, kuna lend ei ole osa rahvusvahelisest õhustranspordist. Kui lennuk lendab aga riigist välja, tuleks maksustada nullmääraga.

Lennuväljateenuseid pakuvad lennuväljal firmad, kes on litsenseeritud lennuväljateenuseid osutama. Lennuväljateenuste käitlejad osutavad lennuväljateenuseid vastavalt lennufirma standarditele ja nende poolt esitatud nõudmistele. Mõned lennufirmad lubavad teenuseid osutada iseseisvalt (näiteks kütuse tankimine ja reisijate pardaleminek, lennuki varustamine). Lennuväljateenuste osutamiseks vajalike vahendite arv sõltub lennukis olevast varustusest ja õhusõiduki suurusest. Näiteks mõnedel Boeing 737-800 lennukitel on elektriliselt avanev reisijate trepp pardal olemas. Maapealse teeninduse läbiviimise planeerimisel peab käitaja arvestama iga lennuki eripäraga. Õhusõiduki suurusest tulenevalt saab ligipääs lennukile olla kas otsene või on vaja kasutada lintkonveierit. (Kierzkowski & Kisiel, 2017, p. 111)

Maapealseid teenuseid võivad osutada lennujaamad, lennufirmad või iseseisvad maapealse käitluse firmad. Kui Euroopas osutavad maapealseid teenuseid valdavalt lennujaam või mõni muu maapealsete teenuste ettevõtte, siis Ameerika Ühendriikides osutavad maapealseid teenuseid valdavalt lennufirmad ise. (Studic, *et al.*, 2016, p. 247)

Eestis moodustavad AS Tallinna Lennujaam ning tütarettevõtte AS Tallinn Airport GH kontserni Tallinna Lennujaam. Eesti Vabariik on AS-i Tallinna Lennujaam aktsiate omanik, ettevõtte kuulub Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi haldusalasse. (Tallinna Lennujaam, 2016, lk 12)

Maapealse teeninduse osutaja Tallinna ning Tartu lennujaamades on maapealse käitluse ettevõtte AS Tallinn Airport GH. Ettevõtte asutajaks ning omanikuks on AS Tallinna Lennujaam. Tallinn Airport GH alustas oma tegevust aastal 2005. (Tallinna Lennujaam, 2016, lk 69)

Maapealse käitluse firmas, vastutavad operaatorid nende operatsioonide eest, mis viiakse täide ajal, mil lennuk viibib maa peal kahe lennu vahelisel ajal. Kui lennuk saabub oma parkimiskohale, pargitakse see talle määratud värava ette ja ühendatakse elektrijuhtmed, erinevat tüüpi kaubad laetakse lennukile ja lennukilt maha, lennuk varustatakse kütuse ja veega, samuti viiakse läbi tualeti teenindus. (Ek & Akselsson, 2007, p. 60)

Aeronavigatsiooniteenuste alla kuuluvad lennuliiklusteenused, side-, navigatsiooni- ja seireteenused, meteoroloogiateenused aeronavigatsiooni jaoks ja aeronavigatsiooniteabe teenused (Lennuamet, 2017). Aeronavigatsiooni teenuste eesmärk on maapealse juhtimise teel tagada ohutu lennuliiklus.

Lennujaamas teevad otsuseid peamiselt neli operaatorit: lennufirmad, lennuväljateenuste käitajad, lennujaama operaatorid ja lennujuhid. Lennujaama operaatorid vastutavad lennujaama ressursside jaotuse ja paigutuse eest, nagu *check-in* lauad, reisijate poolt pagasi kättesaamise ja lennujaama üldise turvalisuse eest. Mõningates lennujaamades, lennufirmad ja maapealsete teenuste osutajad haldavad ise enda ressursse nagu näiteks *check-in* lauad. (Eroles, *et al.*, 2009, pp. 211-212)

Tallinna Lennujaamas osutab maapealseid teenuseid ettevõtte Tallinn Airport GH. Tallinn Airport GH teenindab Tallinna Lennujaamas kõiki lennufirmasid ning lennukitüüpe alates väikestest eralennukitest lõpetades maailma suurimate reisi- ja kaubalennukitega (Tallinna Lennujaam, 2018).

Lennuki saabumisel määratakse väravad tihti alles viimasel minutil kui lennuk on maandumas, kuna hinnangud maandumise asjus ei ole täpsed (lennurada tehakse kindlaks 10-15 minutit enne lennuki maandumist), siis võivad esineda ootamatud viivitused ruleerimisel või esineb probleeme lennuki pukseerimisel värava juurde. (Eroles, *et al.*, 2009, p. 212)

Iga lennuväljateenuse osutamiseks tuleb kasutada spetsiaalseid selles ette nähtud vahendeid, mis peavad olema kättesaadavad õhusõiduki parkimiskohas õigel ajal, et vältida viivitusi. Mõningad lennuväljateenused tuleb osutada viivitamatult peale seda kui

lennuk saabub parkimiskohale ning mõned teenused tuleb osutada vahetult enne lennuki lahkumist parkimiskohast õhusõidukile osutatud teenusest lähtuvalt. (Fitouri-Trabelsi, *et al.*, 2014., p. 3)

Selleks, et paremini mõista, kuidas teha vahet lennuväljateenustel ning maapealsetel teenustel, selgitab autor nende teenuste olemust detailsemalt. Mõned õhusõidukile osutatavad teenused osutatakse osaliselt lennujaama terminalis, kuid valdav osa lennuväljal.

Ajal, mil õhusõiduk viibib maa peal, vajab lennuk mitmeid erinevaid teenuseid, nagu näiteks pagasi peale ja maha laadimine, lennuki kabiini puhastus, lennuki kütuse ja veega varustamine jne. Lisaks eespool mainitud perroonikäitlusele ja reisijate teenindamisele ka *check-in* ja pardale minekut. Paljud teenustest on seotud ainult ühe lennu teenindamisega. Näiteks ühelt keskmise suurusega lennukilt pagasi mahalaadmiseks võib vaja minna vähemalt nelja töötajat, kelle tööaeg on pool tundi peale lennuki maandumist. Sama lennu teenindamise ajal tegutsevad ka *check-in* töötajaid enne pealemineku algust. Kõik need teenused võib ühendada ühtseks raamistikuks. (Herbers, 2005, p. 15)

Mõned teenused osutatakse lennujaamas, mitte lennuväljal, näiteks *check-in* teenus. Teenuste osutamine toimub riigis kohapeal ning raskusi tekitab arusaamine, kuidas eristatakse, milline *check-in* teenus on suunatud riigisisesele lennule, milline rahvusvahelisele lennule. Konkreetselt õhusõidukile osutatud teenuse puhul on lihtsam aru saada, kas lennuk kuulub lennufirmale, mis sooritab lende riigi piires või firmale, mis lendab peamiselt väljapool riigi piire.

Kui reisijad on lennukist lahkunud, alustatakse lennukis koristuse ja lennuki täiendava varustamisega, mis teostatakse tavaliselt samaaegselt lennuki salongis. Lennuki puhastusmeeskond teostab õhusõiduki sisemuse tühjendamist ja koristamist. Kui reisijate lahkumine on lõppenud, veehoidlad täidetakse vastavalt reovee või joogiveega. Mõlema hoidla klapid asuvad lennuki tagaosas. (Bevilacqua, *et al.*, 2015, p. 592)

Selle tõttu ei saa lennuki joogivee ja tualetiveega varustamise operatsiooni samaaegselt läbi viia. Tualettiteeninduse sõidukid tühjendavad ja täidavad tualetid õhusõiduki pardal. Reovesi suunatakse paakidesse õhusõidukis kuni sõidukid need tühjendavad ning reovee eemaldavad. Joogivee eemaldamine ja värske vee panemise protsess toimub samadel põhimõtetel. (Bevilacqua, *et al.*, p. 592)

Selleks, et lennureis oleks inimeste jaoks võimalikult mugav, toimub lennuki pardal ka pardatoitlustamine. Pardatoit koos toitlustamiseks vajaminevate vahenditega laaditakse samuti lennukile enne õhusõiduki äralendu lennuväljal. Pardatoitlustamist osutavad samuti erinevad ettevõtted. Tallinna Lennujaamas osutab pardatoitlustuse teenust ettevõtte Airo Catering Services Eesti, mis on LSG Sky Chefs kontserni liige (Tallinna Lennujaam, 2018).

Pardatoitlustuse korraldamine sõltub lennufirmade konkreetsetest tingimustest, mille järgi peab pardatoitu teenindamine toimuma. Toidud peavad olema tervisele ohtutud ning teenindamine peab olema kiire ja lihtne, kuna ajalimiit on piiratud. Pardal peab toidu teenindamine olema õigeaegne. Pardatoitlustuse protsess sõltub täiel määral lennujaama operatsioonidest. Pardatoitlustuseks vajaminevad vahendid, nagu nõud, kandikud ning toidukärud peavad olema valmis mitte varem kui 24 tundi enne lendu. (Rutkowska & Czarniecka-Skubina, 2015, p. 15)

Lisaks õhusõiduki salongisisele teenustele on vaja osutada ka õhusõiduki tankimise teenust. Õhusõidukit tangitakse selleks spetsiaalsete vahenditega, et tagada kiire ning ohtu tankimine. Lennuki tankimise teenust osutavad firmad, kellel on vastav pädevus.

Õhusõiduki tankimise teenus tähendab kütuse toimetamist hoidlatest lennuki kütusepaaki. Kütuse lennuki kütusepaaki toimetamine toimub tavaliselt kasutades paakautosid. Edasi tangitakse kütus lennukisse. Peale puhastusteenuse lõppemist lubatakse uued reisijad lennuki pardale. Samal ajal lõpetab maapealse teeninduse meeskond viimased ülesanded: lennuki kontroll enne äralendu, varustuse ja sõidukite lennuki küljest eemaldamine ja ära viimine. Kõige viimasena eemaldatakse reisijatrapp. (Bevilacqua, *et al.*, p. 592)

Õhusõiduki tankimine on lennuväljateenus. Teenuse osutamine leiab aset lennuväljal, mille tõttu on tegemist lennuväljateenusega. Samal ajal võib see olla ka maapealne teenus, kuna maapealsed teenused sisaldavad endas ka lennuväljateenuseid. Lisaks õhusõiduki salongi koristusteenusele, vee- ja tualetiteenindusele ning tankimise teenindusele tuleb ka reisijate äraantav pagas õhusõidukile laadida. Pagasi transportimiseks lennuväljal ning lennukile laadimiseks kasutatakse spetsiaalselt selleks vajalike masinaid ning sõidukeid. Enne pagasi lennukile jõudmist tehakse lennujaamas mitmeid operatsioone tagamaks õige pagasi jõudmine õigele õhusõidukile.

Pagasikäitluse süsteem on automaatne logistiline süsteem, mis transpordib ja sorteerib reisijate saabuvat ning väljuvat pagasit vastavalt lennu sihtkohale. Süsteem tunneb

automaatselt pagasi siltide järgi ära lennusihtkoha. Lennundussektor teeb kindlaid, püsivaid pingutusi et vältida eksimusi pagasikäitluses kasutades selleks uusimat tehnoloogiat, võttes kasutusele uued pagasikäitluse süsteemid ja arendades kogu protsessi. Raadiosagedustuvastus (*Radio Frequency Identification*) ehk RFID kasutatakse pagasikäitlussüsteemi ajal lisades RFID sildi reisijate pagasi külge *check-in* tegemise ajal. RFID tehnoloogia abiga on võimalik vähendada pagasikäitluses tekkivaid vigu, kuna selle tuvastuse tase on kõrgem kui triipkoodidel, mida tavaliselt lennujaamades kasutatakse. (Kim, *et al.*, 2012, pp. 557-558)

Pagasikäitluse see osa, mis toimub lennujaama terminalis on maapealne teenus, kuna teenus osutatakse lennujaamas. Lennuväljateenuseks võib lugeda pagasi transporti terminalist õhusõidukisse. Pagasi transport lennukisse toimub lennuväljal, mistõttu saab seda pidada lennuväljateenuseks.

Lennujaamas, kui *check-in* st läbi läinud pagas läbib turvakontrolli, transporditakse pagas vajadusel *Early Baggage Storage* (EBS1). Seal sorteeritakse pagas vastavalt sihtkohale. Äraantav pagas sorteeritakse peale turvakontrolli ja pannakse sisestusjaama. Kui tegemist on pagasi saabumisega, transporditakse see sisestusjaamast pagasilindile. (Kim, *et al.*, 2012, p. 559)

Äraantava pagasiga on probleem kuidas garanteerida suure pagasi hulga juures õige pagasi jõudmine õige õhusõiduki pardale. Eriti puudutab probleem suuri rahvusvahelisi lennujaamasid, kus reisijate ning kaupade vood on suured. Probleemi lahendusena on välja pakutud uudne RFID süsteem.

Kui reisijad enne pardalminekut oma pagasi ära annavad, kinnitatakse pagasi külge pagasi silt koos RFID lugejaga. See pagasi küljes olev sildil on salvestatud informatsioon, mis RFID lugeja on installeerinud. Pagasi küljes olev silt kogub informatsiooni RFID lugeja kaudu kogu pagasikäitluse protsessi vältel. RFID kinnitatakse pagasisildi külge ning selle kaudu tuvastavad süsteemid pagasi numbrid. See on ühendatud õhustranspordi süsteemiga ning selle kaudu saadakse ka teavet pagasi omanike kohta. Peale seda, kui reisija on oma pagasi ära andnud, läheb pagas läbi x-ray kontrolli, et teha kindlaks ega pagasis ei ole ohtlike esemeid. Kui pagasi klassifitseerimine lõpeb, kontrollitakse RFID süsteemi abil taas pagasisilti, et täpsuses kindel olla. Siis laaditakse pagas konteineritesse vastavalt sihtkohale. Kui lennuk saabub lennujaama, transporditakse pagas pagasi

kättesaamise alale kus reisijad enda pagasi kätte saavad. Reisijatele antakse RFID lugejate abil teada kas pagas on saabunud. (Kim, *et al.*, 2012, p. 560)

Selleks, et tagada õhusõidukitele ohutu maandumine ja õhkutõusmine, tuleb lennuväljal teostada talvisel ajal jäätõrjet. Jäätõrje osutamise vajadus võib aastati varieeruda, kuna erinevatel aastatel on ilmad soojemad ning külmemad ning talved võivad olla pikemad. Kui talv on pikk, tuleb ka jäätõrje teenust osutada pikemat aega. Jäätõrje on lennuväljateenus, kuna teenus osutatakse lennuväljal.

Tallinna Lennujaamas teostatakse jäätõrjet lennuvälja asfaltpindadel, selleks et oleks tagatud õhusõidukite ohutu õhkutõusmine, maandumine ning maapealne liiklemine. Lennukitele teostatakse jäätõrjet, et tagada nende ohutu lendamine. 2016. aastal oli Tallinna Lennuväljal jäätõrje suurem kasutamine tingitud soojast (nullilähedaste kraadidega) talvest ning jahedast kevadest, mille tõttu tuli teostada jäätõrjet nii asfaltarladele, kui ka lennukitele oluliselt pikemalt ja rohkem kui 2015. aastal. (Tallinna Lennujaam, 2016, lk 101) Lennuvälja jäätõrje teenus maksustatakse käibemaksu nullmääraga, kuna tegemist on lennuväljateenusega.

Viimastel kümnenditel on lennuväljateenuste sektor läbinud olulisi muutusi. Kui varem osutasid lennuväljateenuseid maailmas peamiselt lennufirmad ja lennujaamad, siis praeguseks on tekkinud palju eraldi firmasid, kes osutavad maapealseid teenuseid nii reisi- kui kaubalennukitele. Need muutused turul on pannud surve lennujaamadele ja käitlejatele, kes peavad koostööd tegema, et optimeerida maapealsete teenuste pakkumisi ja samal ajal suurendada firmade omavahelist konkurentsi. (Bekaert, 2008, p. 107)

Lennuväljateenuseid osutavad erinevad firmad, kes kasutavad selleks spetsiaalseid masinaid. Selleks, et lennuki maapealset teenindamist läbi viia piiratud ajaga, peavad firmad omavahel tööd koordineerima, et täita oma ülesanded täpselt graafikut järgides. Iga lennuväljateenuse osutamise kestvus sõltub õhusõiduki tüübist, reisijate ja pagasi hulgast ning mitmetest välistest teguritest, nagu ilmastikuolud, mis sellel hetkel lennuväljal valitsevad. Maapealse teeninduse osutamise kestvuse muutusi tuleb arvestada kui käsitletakse lennuväljateenuste osutamiseks vajalikke sõidukeid. (Fitouri-Trabelsi, *et al.*, 2014, p. 3)

Õhusõiduki teenindamine tähendab, et osutatakse lennuki teenindamist maandumise ja õhkutõusmise vahepealsel ajal. Sel ajal tehakse õhusõidukiga erinevaid toiminguid nagu

maandumine, pardaleminek, mahatulek, pagasi pealelaadimine, kütuse tankimine, lennuki varustamine ja puhastamine, vee- ja tualetiteenindus. (Fitouri-Trabelsi, *et al.*, 2014., p. 2)

Õhusõidukite maapealne teenindus hõlmab endast palju erinevaid teenuseid, mida jaotatakse vastavalt teenuse olemusele. Erinevad autorid klassifitseerivad teenused erinevalt. Teenuste klassifitseerimine oleneb peamiselt teenuste olemusest ning sellest, kus toimub teenuse osutamine ning kellele teenust osutatakse.

Õhusõiduki käitlemise teenused koosnevad kolmest osast. Nendeks on laokäitlus, mis koosneb ekspordiks mõeldud kaubalasti hoiustamisest, impordiks mõeldud kauba jaotamisest ettevõtetele ja lao korrashoidu teenusest; perroonitransport, mis tähendab transporti õhusõidukist lattu ja tagasi ning perroonikäitlus, mis on reisijate, kaupade ning varustuse lennukile peale- ja mahalaadmine. (Burghouwt, *et al.*, 2014, p. 59)

Lennuki maapealse teeninduse operatsiooni graafik lennujaamas sisaldab erinevaid ülesandeid, millest mõned tööd tehakse ära aastaringselt, mõned sooritatakse vastavalt vajadusele. See kõik sõltub lennuki tüübist, lennu ja transpordi kategooriast ning aastaajast. Kõige rohkem operatsioone on vaja teostada siis, kui lennuk pöördub ootamatu probleemi tõttu lennujaama tagasi ja transiitlendude puhul. Lennuki käitlemise teenuse osutamine koosneb neljast etapist (Romanenko, 2012, p. 1054):

1. Etapp: Õhusõiduki ja reisijate käitlus lennuki saabumisel (lennuki pukseerimine, sildumine, reisijate ning pagasi mahalaadmine).
2. Etapp: Lennuki käitlus pärast reisijate pardalt lahkumist (lennuki kütuse tankimine, spetsiaalsete vedelike ja gaasi lisamine, lennuki sisemuse puhastamine ja hooldustööd.).
3. Etapp: Reisijate käitlus terminalis (turvakontroll, *check-in* ja reisijate tsoonis liikumine).
4. Etapp: Õhusõiduki ja reisijate käitlus enne lennuki väljalendu (reisijate pardaleminek, pagasi pardale laadmine, uste ja luukide sulgemine ja reisijatrapi eemaldamine lennukist).

Tallinna Lennujaama aastaaruandes 2016 on välja toodud, et lennujaama juhtimissüsteem hõlmab kõiki neid tegevusi ja sertifitseerimisulatuses on lennuväljade käitamine, aeronavigatsiooniteenuste osutamine, õhusõidukite ja reisijate maapealne teenindamine ning lennuohutus- ja lennundusjulgestusalased tegevused. (Tallinna Lennujaam, 2016, lk 65)



Kuressaare maapealsete teenuste hinnakirjas on maapelased teenused teenused jagatud kaheks: teenused, mis on suunatud õhusõidukite teenindamisele ning teenused, mis on suunatud reisijate teenindamisele. Kuressaare Lennujaama hinnakirjas on välja toodud ka teenused, mis Tallinna Lennujaama hinnakirjas välja toodud ei ole, näiteks tõkiskingade ning koonuste paigaldus.

Kuressaare Lennujaama maapealsete teenuste hinnakirja järgi sisaldab perrooniteenindus õhusõiduki positsioneerimist, tõkiskingade ning koonuste paigaldust, meeskonna assisteerimist, vajalike dokumentide transporti lennujaama terminali ja õhusõiduki vahel, samuti operatsiooniteadete saatmist ning teenuste osutamise koordineerimist. (Kuressaare Lennujaam, 2013)

Kuressaare lennujaama reisijateenused on saabuvate reisijate vastuvõtmine, pagasi ebareeglipärasuste registreerimine, pagasi peale ja maha laadimine, pagasi transporti terminali ja lennuki vahel ning laadimiseks vajaliku tehnika, lahkuvate reisijate ja pagasi registreerimine, erivajadustega reisijate assisteerimine, reisijate pardalemineku korraldamine. (Kuressaare Lennujaam, 2013)

Õhusõidukitega ei veeta ainult reisijaid, vaid ka kaupu ning posti. Kaupadele ja postisaadetiste vedamisel kehtivad mitmed meetmed, mida tuleb järgida, sealhulgas julgeolekumeetmed. Kauba ning postisaadetiste puhul on oluline määrata kokkuleppeline esindaja või tuntud saatja.

Kõikide kauba- ja postisaadeistele kohaldatakse enne õhusõidukile laadimist julgestusmeetmeid. Lennuettevõtjal ei ole lubatud kaupa ega posti õhusõidukil vedamiseks vastu võtta, kui kokkuleppeline esindaja või tuntud saatja (või esindaja teenuseid kasutav kaubasaatja) ei ole kohaldanud julgestusmeetmeid või nende kohaldamist kinnitanud ja võtnud nende eest ka vastutust. Lennuettevõtja, kes veab kaupa või posti mõne kolmanda riigi lennuväljalt, et anda kaup või post üle mõnel Euroopa Liidu liikmesriigi lennuväljal või kõnealuselt lennuväljalt selline kaup või post läbi vedada või seal maha laadida, peab olema määratud kolmanda riigi lennuväljalt lennukaupa või posti Euroopa Liitu vedavaks lennuettevõtjaks ACC3. (Lennuamet, 2018)

Kokkuleppeliseks esindajaks (*Regulated Agent*) nimetatakse lennuettevõtjat, agenti, ekspediitorit või muud üksust, kelle ülesanne on tagada, et kauba või posti suhtes kohaldatakse Eesti Lennuameti poolt ette nähtud julgestusmeetmeid. Lennundusseaduse järgi peab kokkuleppeline esindaja olema Lennuameti poolt tunnustatud. Ettevõtte, kes

omab kokkuleppelise esindaja staatust, sätestab meetodid ning menetlused oma ettevõtte julgestuskäsiraamatus. Tuntud saatja (*Known Consignor*) on saatja, kes enda nimel on loovutanud posti või kauba õhuveoks ning kelle kohaldatavad meetmed vastavad ühistele julgestusstandarditele määral, mis lubab kaup või posti vedada mistahes õhusõiduki pardal. (Lennuamet, 2018)

Lennuväljateenused on teenused, mida osutatakse lennukitele lennuväljal. Lennunduses eristatakse kahte tüüpi teenuseid: teenused, mida osutatakse õhusõidukitele ning teenused, mida osutatakse reisijatele. Samuti kuuluvad maapealsete teenuste alla ka kauba käitlemise teenused. Lennuväljateenusteks loetakse teenused, mida osutatakse lennuväljal õhusõidukite teenindamiseks. Lennuväljateenuseid osutavad lennuväljadel ettevõtted, kelle on vastav kvalifikatsioon. Need võivad olla lennujaamad, lennufirmad või maapealse käitluse ettevõtted.

## **2.2 Lennuväljateenuste käibemaksuga maksustamine**

Lennuväljateenused on rahvusvahelises praktikas enamasti maksustatud nullmääraga. Selle põhjuseks on asjaolu, et mõnede lennuväljateenuste näol on tegemist rahvusvaheliste teenustega, mida on otstarbekas maksustada nullmääraga konkurentsimoonutuste vähendamiseks.

Vastavalt aktsiaseltsi Tallinna Lennujaam kasutustingimuste dokumendile on lennuväljateenuste eest võetavad tasud maandumistasu, parkimistasu, reisijatasu, starditasu ning terminali navigatsioonitasu (Tallinna Lennujaam, 2012). 5. aprillil 2018 läbi viidud suulisest intervjuust Tallinna Lennujaama raamatupidajate Maret Mägi ning Anu Järvega selgus, et lennunduses maksustatakse reisijatasu, maandumistasu ning parkimistasu. Käibemaksuga maksustamisel oleneb Tallinn Airport GH kliendist, millist määra kasutatakse. Peamise klientuuri moodustavad väliskliendid, kellele arved esitatakse nullmääraga. Eesti klientide esitatud arved maksustatakse 20% käibemaksumääraga, kuid mitte kõik. Need Eesti lennuettevõtjad, kes on teatanud, et nad teevad peamiselt välislende, siis ka neile rakendub nullmäär. Ettevõtja peab aga esitama tõendi selle kohta, kui suurel määral lende on tal tehtud väljaspool Eestit. (Järve & Mägi, 2018)

Välisklientide puhul, kellele esitatakse nullmääraga arved, rakendub käibemaksu nullmäär, mis ei kuulu pöördmaksustamisele. Eesti lennufirmad, kes teevad peamiselt välislende, neile rakendub nullmäär ei kuulu samuti pöördmaksustamisele. Tegemist on

sel juhul tavalise nullmääraga. Lennuettevõtjad peavad tõendama, millises ulatuses sooritatakse lende väljaspool Eestit.

11. aprillil 2018 autorile saadetud e-kirjas vastas Tallinna Lennujaama pearaamatupidaja Ingrid Lepasild autori poolt saadetud küsimusele tõendite kohta, et neil ei ole raamatupidamises mingit tõendi vormi ega korda. Kõik vajalikud tõendid esitatakse lennujaama turunduse osakonnale. (Lepasild, 2018)

Lennuväljateenuste käibemaksuga maksustamine on sätestatud Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 148. Direktiiv sätestab ühtsed reeglid kõigile Euroopa Liidu liikmesriikidele. Euroopa Liidu liikmesriigi sisesed lennud on samuti maksustatud nullmääraga. Käibemaksu nullmääraga maksustamise põhimõte lähtub konkurentsimoonestuse vähendamise eesmärgist.

Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi 112/2006 artikkel 148 sätestab, et liikmesriigid peavad vabastama käibemaksust kaubatarned, mis on mõeldud peamiselt rahvusvahelistel liinidel tasu eest tegutsevate lennufirmade õhusõidukite tankimiseks ja proviandiga varustamiseks. Direktiivi kohaselt tuleb käibemaksust vabastada ka õhusõidukite tarne, ümberehitamine, remont, hooldus, rendileandmine koos meeskonnaga või ilma ning õhusõidukites sisalduvate või kasutatavate seadmete tarne, rendileandmine, remont ja hooldus. Käibemaksuga ei tohi maksustada ka nende teenuste osutamist, mis on otseselt vajalikud seoses direktiivi artiklis 148 punktis e nimetatud õhusõidukite või nende lastiga. (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ)

Kuna Eesti on Euroopa Liidu liikmesriik, tuleb rahvusvahelistele lendudele osutatvate teenuste maksustamisel kohaldada nullmäära. Euroopa Liidu direktiivid kohaldatakse automaatselt ka Eestile. KMS § 15 lg 4 p 4 ütleb, et Eestis on käibemaksumäär null protsenti peamiselt rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja õhusõiduki teenindamisega otseselt seotud navigatsiooniteenuse ja lennuväljateenuse maksustatavast väärtusest (Käibemaksuseadus, 2018).

KMS § 15 lg 4 p 5 ütleb, et Eestis on käibemaksumäär null protsenti peamiselt rahvusvahelisi lende teostava lennuettevõtja kasutatava lennuki remontimine, hooldamine, prahtimine, andmine rendile või kasutusvaldusse või õhusõidukil kasutatava seadme remontimine, hooldamine, rendile või kasutusvaldusse andmine. (Käibemaksuseadus, 2018)

Tallinna Lennujaamas võetakse lennufirmadelt lennukite pealt erinevaid lennuväljatasusid. Need tasud on maandumistasu, parkimistasu ning terminali navigatsioonitasu. Maandumistasu ja parkimistasu võetakse õhusõidukitelt, reisijatasud võetakse iga reisija kohta.

Maandumistasu, parkimistasu ning terminali navigatsioonitasud on fikseeritud tasud. Fikseeritud tasu ei sisalda käibemaksu. Fikseeritud tasu rakendatakse ainult rahvusvahelistele lendudele ajal, mil lennujaam on ametlikult avatud. Kui õhusõiduk stardib siis kui lennujaam ametlikult suletud on, lisandub ka hinnakirjajärgne starditasu. (Tallinna Lennujaam, 2012)

Lennundusseaduse § 59 lõige 3 sätestab, et tasude määrade kehtestaja on teenuse osutaja. Tasude määramisel ja allahindluste tegemisel peavad teenuste osutajad lähtuma Euroopa Lennuliikluse Ohutuse Organisatsiooni tasude määramise põhimõtetest, Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusest (EÜ) nr 550/2004 ning komisjoni rakendusmäärusest (EL) nr 391/2013, kus sätestatakse ühine aeronavigatsioonitasude süsteem, arvestades, et tasude suurus ja allahindluse tingimused peavad olema selgelt kindlaks määratud ja kehtima kõigile kehtestatud tingimustele vastavatele teenuse kasutajatele ning olema avalikustatud. (Lennundusseadus, 2018)

Lennujuhtimisteenuste eest võetavad tasusid on lennundusseaduse § 59 lg 1 järgi kaks: marsruudi navigatsioonitasu, mis on lennujuhtimisteenuste eest võetav tasu lendamisel Tallinna lennuinfoiirkonnas instrumentaallennureeglite järgi ning terminali navigatsioonitasu, mis võetakse lennujuhtimisteenuste eest lendamisel lennuvälja või kopteriväljaku lähenemisasal, lähialas või lennuinfotsoonis. (Lennundusseadus, 2018) Navigatsioonitasud maksustatakse Eestis sarnaselt lennuväljateenustele käibemaksu nullmääraga, juhul kui teenus osutatakse rahvusvahelisele lennuettevõtjale.

Lennuliikluse maksustamise üheks eesmärgiks on vähendada karbondioksiidi heiteid keskkonda. Maksud on eriti kõrged Ühendkuningriigis, kus rahvusvahelises lennunduses on konkurents piiratud ja valitsus keskendub riigisisesele transpordile ja tarbijate suunamisele lühimaa lendude kasutamisele. Katsed lennundust maksustada tehti riikides nagu Taani ja Holland, kuid nendes riikides sellest loobuti, kuna turgu hakati kaotama naaberriikidele. Saksamaal ja Iirimaal on maksumäärad jäänud vahemikku 2 euro ja 7.50 eurot reisija kohta. (Carlisle, 2013, p. 249)

Ka Euroopa Liidu sisesed reisilennud on käsitletavad rahvusvaheliste lendudena. 1993. aasta 1. jaanuarist tuleb ühendusesiseseid lende käsitleda kui rahvusvahelisi lende ning need tuleb maksustada nullmääraga (Terra, 2006, lk 209). Kui lend läheb Eestist välja mõnda teise Euroopa Liidu liikmesriiki, maksustatakse see nullmääraga, kuna tegemist on Euroopa Liidu sisese reisilennuga ning loetakse rahvusvaheliseks lennuks.

KMS teksti muudeti 1. jaanuar 2011 ning selles tekstis ühtlustati objekt, mida nullmääraga maksustatakse. Varasema sõnastuse järgi oli nullmääraga maksustatud ainult rahvusvahelistel lennuliinidel lendava lennuki teenindamisega seotud lennuväljateenus ning navigatsiooniteenus. Praegu kehtiva seaduse järgi kehtestatakse nullmäär üksnes rahvusvahelisi õhulende korraldava lennufirma lennuki teenindamisega vahetult seotud lennuväljateenusele ning navigatsiooniteenusele. Kehtiva seaduse järgi on peamine rõhuasetus suunatud eelkõige lennufirmale, mitte kindlale lennukile. (Elling, 2014, lk 127)

Lennukiga seotud teenuste juures ei ole oluline konkreetse õhusõiduki kasutamine rahvusvahelistel lendudel. Oluline on fakt, kas lennufirma, kes õhusõidukit kasutab, korraldab suures osas rahvusvahelisi lende. (Elling, 2014, lk 128)

Õhusõidukiga seotud teenuste maksustamisel tuleb märkida, et nullmäär rakendub juhul kui lennufirma sooritab lennukiga peamiselt rahvusvahelisi lende. Kui lennufirma sooritab peamiselt riigisiseseid lende, siis nullmäär ei rakendu. Riigisiseste lendude puhul rakendub käibemaksu standardmäär või olenevalt teenusest vähendatud määr.

KMS § 15 lõikes 3 punktides 3-4 on nimetatud rahvusvahelise mere – ja õhutransspordiga seotud kaupade tarned. Käibemaksu nullmäär puudutab kõiki nende tarnete käibeid: Eesti-sisene müük, import-eksport, ühendusesisene käive ning soetamine. Oluline ei ole asjaolu, millises riigis lennuk või laev tehingu toimumise ajal asub või millise riigi käibemaksukohustuslaste vahel tehing toimub. Näiteks nullmäär kehtib ka siis kui tehing toimub kahe Eesti käibemaksukohustulase vahel ning kauba soetamisel teisest riigist pöördmaksustamine ei rakendu. (Lehis, 2015, lk 342)

Nullprotsendiline käibemaksumäär kehtib ka õhusõiduki võõrandamisele, kui seda kasutab peamiselt rahvusvaheline lennurettevõtja. See tähendab, et õhusõiduk võib olla kasutusel ka siselennul. Lennu korraldamine on reisijate ning kauba tasu eest vedamine ning seda nii tellimus- kui liinilendudel. Nullprotsendilise käibemaksumäära alla ei kuulu

eralennukid, mis on kasutusel nii isiklikuks otstarbeks kui ka oma töötajate transportimiseks. (Lehis, 2015, lk 342)

Lisaks õhusõidukitele maksustatakse nullprotsendiga ka lennukite varustus, seadmed, varuosad, kütus ning muud lennuki varud. Sinna alla loetakse ka kõik muud kaubad, mida on vaja õhusõiduki kasutamiseks ning käimas hoidmiseks, reisijate teenindamiseks ning kauba peale- ja mahalaadimiseks. (Lehis, 2012, lk 342)

Nullmäära rakendatakse ka lennukile viimiseks võõrandatavale kaubale. Seda kaupa käsitatakse varuna. Lennukile toimetamiseks võõrandatavale kaubale rakendati ekspordi tolliprotseduuri, et varule kohaldataks nullmäära. Seda tehti enne 1. jaanuarit 2006. Ekspordi tolliprotseduuri rakendamine ei ole olemuselt siiski õige. (Elling, 2014, lk 121)

Lennuväljateenuste puhul on oluline ka õhusõiduki varustamine. Selleks, et lennuk jõuaks sihtpunkti, vajab õhusõiduk mootoriõli, kütust ja muid vahendeid. Nendele varudele rakendatakse käibemaksu nullmäära. Kui ettevõtte, kelle õhusõidukit varustatakse, teostab riigisiseseid lende, rakendub õhusõiduki varustamisele käibemaksu standardmäär. Sama põhimõtte kehtib käibemaksuga maksustamisel ka kaubale, mis on mõeldud reisijatele õhusõidukis tarbimiseks.

Lennuki varud on kaasavõetavad varud ja tarbevarud. Kaasavõetav varu on kaup, mis viiakse lennukisse ajal, mil see viibib tolliterritooriumil ning see on mõeldud meeskonnaliikmetele tasuta või tasu eest võõrandamiseks, kui kaup võetakse lennukist maa peale minnes endaga kaasa. Tarbevarud on kaubad, mis on ettenähtud tarbimiseks õhusõiduki või selle meeskonna poolt kuni õhusõiduki sihtpunkti jõudmiseni. Need kaubad on näiteks mootorikütus, mootoriõlid, vajalikud lisandid ja filtrielemendid, puhastusvahendid, korrosiooni- ning roostetõrjevahendid ja keevitustöödeks vajalik gaas. Varuosasid ning lisavarustust ei käsitata tarbevarudena, need on sättes eraldi nimetatud. (Elling, 2014, lk 121)

KMS § 15 lõikes 4 punktides 2-6 on välja toodud, et käibemaksu nullmäär kehtib ka mitmetele teistele teenustele, näiteks lennukite hooldus, remont, seadmete paigaldus ja rent, kütuse tankimine, lennuki varude täiendamine. Nullmäära rakendamise eelduseks on tingimused, et lennuki kasutusotstarve ei ole isiklik ega firma oma töötajate sõidutamine. (Lehis, 2012, lk 342) Nullprotsendiline maksumäär rakendub ka lennuki reisijatele kohapeal tarbimiseks võõrandatavale kaubale, kuna rahvusvahelise reisi ajal ei ole

võimalik määratleda, millises riigis toimub tarbimine ning millisele riigile peaks minema käibemaksust saadav tulu (Lehis, 2015, lk 343).

KMS § 10 lõigetes 4 ja 5 on kirjeldatud, et Eesti käibemaksukohustuslane maksustab 0% määraga teenuse, mille käive ei teki Eestis. Käibemaksumäär 0% rakendatakse ka KMS § 15 lõige 4 punktides 2-14 välja toodud teenustele. Need teenused on enamasti ekspordi, importi ja transiiti toetavad teenused, näiteks rahvusvaheline transport, laevade ning lennukite teenindamine. Nende teenuste puhul rakendatakse nullmäär olenemata teenuse osutaja ja saaja isikust ning kohast, kus teenust osutatakse. (Lehis, 2012, lk 311) Teenuse saajalt nullmäär pöördmaksustamist sel juhul ei nõua.

Käibemaksu määrade kasutamine lennunduses sõltub kliendist ning sellest, millise teenusega tegemist on. Need teenused, millele lisatakse käibemaksu standardmäär on näiteks reisijate toitlustamine terminalis, linnatransport, majutus. Need teenused on alati käibemaksu standardmääraga. Ülejäänud teenused, mis on kõik lennuki teenindamisega seotud, maksustatakse nullmääraga, kui on tegemist välismaa lennuettevõttega. Kui on lennuettevõtte, kehtib käibemaksu nullmäär, kui tegemist on aga ettevõttega, kes ei ole lennuettevõtte, vaid näiteks reisibüroo, siis maksustatakse käibemaksuga. Nullmäär kehtib ainult lennundusettevõtetele. (Järve & Mägi, 2018)

Eespool väljatoodust järeldub, et lennuväljateenuste puhul rakendatakse nullmäär kui õhusõiduk kuulub lennuettevõtjale, kes teostab sellega enamasti rahvusvahelisi lende ning kes ei kasuta õhusõidukit eralendudeks ega lennufirma töötajate sõidutamiseks. Lennufirmad, kes kasutavad õhusõidukeid lendamiseks peamiselt riigisisest ühest linnast teise, maksustatakse osutatavad lennuväljateenused käibemaksu standardmääraga.

Lennunduses eristatakse lennujaama teenuseid ning lennuväljateenuseid. Näiteks pardatoitlustus on maksustatud nullmääraga, sest teenust osutatakse lennuki peal ning peab olema täidetud tingimus, et toit läheb lennukisse ja lendab Eestist välja. Olukorras aga, kus lend hilineb ja reisijate toitlustamine toimub terminalis ajal mil nad lendu ootavad, siis see teenus osutatakse Eestis kohapeal ning maksustatakse 20% käibemaksu määraga. Meeskonna edasi-tagasi transport hotelli ja lennujaama vahel on 20% käibemaksu määraga maksustatud, kuna teenust osutatakse Eestis väljaspool lennujaama. Kui toimub aga meeskonna transport terminalist lennukisse ja tagasi, siis maksustatakse teenus nullmääraga, juhul kui arve saajaks on lennuettevõtte. (Järve & Mägi, 2018)

Lennuväljateenus, mis on otseselt seotud lennuväljal õhusõidukite ohutu maandumise ja õhkutõusmise tagamisega, on jäätõrje. Eelmises peatükis püstitas autor küsimuse, kas jäätõrje maksustatakse samuti vastavalt teenuse saajale.

11. aprillil 2018 autorile saadetud e-kirjas selgitas Tallinna Lennujaama pearaamatupidaja Ingrid Lepasild, et jäätõrjet maksustatakse samamoodi nagu tavalist maapealset teenust. Jäätõrje maksustatakse käibemaksuga lähtuvalt sellest, kes on teenuse saaja. (Lepasild, 2018)

Jäätõrje maksustamise puhul tekib probleem, et mille järgi eristada teenuse saajat. Lennuväljal maanduvad ning tõusevad õhku nii riigisiseseid kui ka riikide vahelisi lende tegevad õhusõidukid. Jäätõrje puhul on keeruline vahet teha, kummale õhusõidukile teenus osutatakse. Jäätõrje osutamise teenus on lennuväljateenus. Autori arvates tuleks sellest lähtuvalt maksustada jäätõrje osutamise teenus käibemaksu nullmääraga lennuettevõtjale, kes teostab peamiselt rahvusvahelisi lende. KMS järgi on lennuväljateenused maksustatud käibemaksu nullmääraga, kui teenus osutatakse rahvusvahelisi lende teenindava lennuettevõtjale.

Üks osa õhusõiduki teenidamisest on ka pagasiteenus. Olukorras, kui mahajäänud pagas saadetakse järgi Eestist väljapoole ning arve läheb lennuettevõtjale, maksustatakse see samuti nullmääraga, kuna see on üks osa lennust. (Järve & Mägi, 2018)

Tallinna Lennujaamas arvestatakse käibemaksu määra kehtestamisel asjaoluga, kas teine osapool, kellele arve esitatakse, on lennuettevõtja või mitte; kas lennuettevõtja teostab lende Eestiseselt või rahvusvaheliselt ning arvestatakse kas teenus osutatakse Eestis kohapeal või osutatakse mingi osa teenusest väljaspool Eestit. Sellest sõltub, millise käibemaksumääraga esitatakse ettevõtjale arve.

Lennuväljateenusetel ja maapealsetel teenustel on suurim vahe selles, et lennuväljateenuseid osutatakse lennukitele lennuväljal, kuid maapealete teenuste alla kuuluvad ka teenused, nagu reisijate toitlustamine terminalis lennuki hilinemise korral ning majutus hotellis lennukist mahajäämise korral. Neid teenuseid maksustatakse käibemaksu standardmäärana ning vähendatud määraga, kuigi neid loetakse maapealseteks teenusteks. Lennuväljateenuste käibemaksuga maksustamisel seisneb suurim erinevus selles, kes on teenuse saaja, kas ta teeb riigisiseseid lende või rahvusvahelisi lende. Nullmäär rakendub ainult lennuettevõtetele.



## KOKKUVÕTE

Lennuväljateenused on teenused, mida osutatakse õhusõidukitele lennuväljal. Kasutusel on ka mõiste „maapealsed teenused“, kuid need samad teenused, mis on lennuväljateenused. Maksustamisel tekib küsimus, kuidas neid kahte eristada ning vastavalt sellele maksustada.

Lõputöö aktuaalsus seisnes selles, et Tallinna Lennujaama ehitustööde tulemusena suureneb lennujaama läbilaskevõime, suureneb lendude arv ning osutatavate teenuste arv. Oluline on eristada, milliseid teenuseid maksustada 0% ja milliseid standardmääraga.

Lõputöö uudsus seisnes selles, et autorile teadaolevalt ei ole Sisekaitseakadeemias teemat varem uuritud.

Uurimisprobleem seisnes selles, et Eestis ja Euroopa Liidus kehtivate õigusaktide alusel maksustatakse nullmääraga lennuväljateenused, mis on seotud rahvusvahelise kaubanduse ja ekspordiga. Mõned lennuväljateenused ei ole otseselt rahvusvahelise kaubandusega seotud ja seega ei ole nullmääraga maksustamine õigustatud. Praktikas tekib küsimus kuidas neil teenustel vahet teha.

Uurimisprobleemi lahendusena selgus, et teenuste maksustamisel tehakse vahet lähtudes teenuse saajast. Eristatakse kas teenuse saaja on lennufirma, kes teostab õhusõidukiga lende rahvusvaheliselt või riigisisesele.

Lõputöö eesmärk oli analüüsida lennuväljateenuste käibemaksuga maksustamist.

Esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade käibemaksu olemusest. Käibemaks on lisandunud väärtuse maks. Maksukoormuse kandja on lõpptarbija, kui maksu tasub riigile ettevõtja. Käive, mille pealt käibemaksu tasutakse on kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ettevõtjale käigus.

Teine uurimisülesanne oli anda ülevaade teenuste käibemaksuga maksustamisest. Teenuse osutamisega on tegemist siis kui sellest saab mingi hüve. Teenuste käibemaksuga maksustamine oleneb teenuse saajast, teenuse osutajast, osutamise kohast ja ajast.

Kolmas uurimisülesanne oli anda ülevaade lennuväljateenuste olemusest. Lennuväljateenused on teenused, mida osutatakse lennuväljal selleks, et õhusõiduk saaks

õhku tõusta. Lennuväljateenuse alla kuulub ka lennuki varustamine kõige lennuks vajalikuga.

Neljas uurimisülesanne oli analüüsida lennuväljateenuste käibemaksuga maksustamist. Analüüsi erinevaid lennuväljateenuseid ning nende maksustamise erisusi. Analüüsi tulemusena selgus, et mitmed lennunduses osutatavad maapealsed teenused maksustatakse käibemaksu standardmääraga, mõned nullmääraga. Käibemaksu standardmääraga maksustatakse teenused, mida ei osutata otseselt lennuväljal, vaid terminalis või väljaspool terminali. Terminalis osutavad teenused on näiteks *check-in* ning pagasikäitlus terminalis. Väljaspool terminali osutatakse näiteks reisijate majutusteenust. Nullmääraga maksustatakse teenused, mis osutatakse lennuväljal. Teenused, mida osutatakse lennuväljal on näiteks jäätõrje ja õhusõiduki pukseerimine. Lennuväljateenuste käibemaksuga maksustamine oleneb lennufirmale kuuluva õhusõiduki reisi sihtpunktist ja lennuki kasutamise otstarbest. Kui lennufirmale kuuluva õhusõidukiga teostatakse peamiselt rahvusvahelisi lende, maksustatakse osutatavad teenused nullmääraga. Kui lennufirma teostab lende peamiselt riigisiselt, rakendub käibemaksu standardmäär. Käibemaksu standardmäär rakendub ka eralendudele või lennufirma oma töötajate sõidutamisele. Maapealsete teenuste maksustamine oleneb konkreetse teenuse iseloomust ning kas teenus osutatakse Eestis kohapeal või toimub osa teenuse osutamisest väljaspool Eestit, näiteks pardatoitlustamine.

## SUMMARY

The airport services are services provided for the aircrafts in the airport. The airport services are provided to prepare the aircraft for the next take off. The aim of airport services is to ensure the safe air transport for the travellers and goods. The airport services are subject to Value Added Tax (VAT).

The title of the bachelor thesis is „The taxation of airport services with VAT“. The scope of the thesis is 49 pages. For the thesis 44 sources were cited.

The aim of the bachelor thesis is to analyze the taxation of airport services in Estonia. Instead of airport service also the term earth-based service is used, but it is not clear, if the terms airport service overlap with earth-based service or differ. There has been no prior research dedicated to the airport services and there are have been no explanations to KMS § 15 lg 4 p 4.

To achieve the purpose of the thesis, the author set up following research tasks:

1. To provide an overview of the nature of VAT (Value Added Tax) and services
2. To provide an overview of the taxation of services with VAT
3. To provide an overview of the taxation of airport services
4. To analyze the taxation of airport services with VAT

As a result of the thesis the conclusion was made, that the earth-based services overlap with services which by nature are not airport services. Those services are taxed differently from the airport services with the standart rate of VAT. The rate of Value Added Tax depends on the service recipient. In case of an airline offering international flights, the service is zero-rated or exempt from VAT. If the airline is offering local flights, the services are taxed with standard rate of VAT.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

- Barot, C., 2012. Opening Ground Handling Markets to Competition: Effects on Welfare.. *Transportation Science*, 46(4), pp. 536-546.
- Bekaert, K., 2008. The evolving dynamic between airports and ground handlers in Europe: A handler's perspective. *HENRY STEWART PUBLICATIONS*, 3(2), pp. 107-115.
- Bevilacqua, M., Ciarapica, F., G, M. & Paciarotti, C., 2015. The impact of business growth in the operation activities: a case study of aircraft ground handling operations. *Production Planning & Control The Management of Operations*, 26(7), pp. 588-604.
- Burghouwt, G., Poort, J. & Ritsema, H., 2014. Lessons learnt from the market for air freight ground handling at Amsterdam Airport Schiphol. *Journal of Air Transport Management*, 41, pp. 56-63.
- Carlisle, A., 2013. The outlook for airport finance: How forecasting techniques can adapt to reflect changeable market conditions. *Henry Stewart Publications*, 7(3), pp. 237-254.
- Eesti Erapilootide Liit, 2018. *Eesti Lennuväljad/Estonian Airfields*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.pilots.ee/platsid/> [Kasutatud 20. 02. 2018].
- Ek, A. & Akselsson, R., 2007. Aviation on the Ground: Safety Culture in a Ground Handling Company. *THE INTERNATIONAL JOURNAL OF AVIATION PSYCHOLOGY*, 17(1), pp. 59-76.
- Elling, T., 2014. *Käibemaks*. Tallinn: KMS OÜ.
- Eroles, M., Ramos, J. & Robayna, E., 2009. Airport Logistics Operations. *Simulation-Based Case Studies in Logistics*, pp. 209-228.
- Fitouri-Trabelsi, S., Nunes-Consenza, C. A. & Antonio, F., 2014. Ground Handling Management at Airports with Fuzzy Information. *HAL archives-ouvertes*, 6(1), pp. 373-378.

- Herbers, J., 2005. Representing Labor Demands in Airport Ground Staff Scheduling. *Operations Research Proceedings*, pp. 16-20.
- Järve, A. & Mägi, M., 2018. *Intervjuu Tallinna Lennujaama vanemraamatupidajate Anu Järve ja Maret Mägiga* [Intervjuu] (05. 04. 2018).
- Judgement of the Court in case 102/86* (1988).
- Kägi, K. & Võimre, U., 2007. *Käibemaks*. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.
- Käibemaksuseadus* (2018). RT I, 28. 11. 2017
- Kierzkowski, A. & Kisiel, T., 2017. A Simulation Model of Aircraft Ground: Case Study of the Wroclaw. *Springer International Publishing*, III(37), pp. 109-125.
- Kim, C., Kim, K. & Choi, Y., 2012. The Framework Development of a RFID-Based Baggage Handling System for Airports. *Springer Science+Business Media Dordrecht* , pp. 557-565.
- Kuressaare Lennujaam, 2013. *Kuressaare Lennujaam*. [Võrgumaterjal]  
Leitav: [http://www.kuressaare-airport.ee/upload/Editor/Lennujaamatasud/Maapealsete%20teenuste%20hinnakiri%202013\\_1.pdf](http://www.kuressaare-airport.ee/upload/Editor/Lennujaamatasud/Maapealsete%20teenuste%20hinnakiri%202013_1.pdf)  
[Kasutatud 30. 03. 2018].
- Lehis, L., 2012. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura.
- Lehis, L., 2015. *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Casus Tax Services OÜ.
- Lennuamet, 2018. *Lennuamet*. [Võrgumaterjal]  
Available at: <https://www.ecaa.ee/et/reisimine-ohutus-lennundusjulgestus/lennukaup-ja-post>  
[Kasutatud 30. 03. 2018].
- Lennundusseadus* (2018). RT I, 07. 03. 2018, 2
- Lepasild, I., 2018. *E-kiri autorile* [E-kiri] (11. 04. 2018).
- Maksu- ja Tolliamet, 2016. *Teenuste maksustamine*. [Võrgumaterjal]  
Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/teenuste-maksustamine#5.9.2>  
[Kasutatud 13. 02. 2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2018. *Millal registreerida käibemaksukohustuslasena.*

[Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/registreerimine-ettevotlus/kaibemaksukohustuslane/millal-registreerida>

[Kasutatud 20. 01. 2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2018. *Ülevaade käibemaksuga maksustamisest.* [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/ulevaade-kaibemaksuga-maksustamisest>

[Kasutatud 20. 01. 2018].

Mitran, D., 2017. European Trends in Trends in Split VAT. *Internal Auditing & Risk Management*, XII(48), pp. 43-50.

*Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ* (2006).

*Nõukogu direktiiv 96/67/EÜ* (1996).

Rahandusministeerium, 2017. *Maksu- ja Tollipoliitika.* [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/maksu-ja-tollipoliitika>

[Kasutatud 25. 01. 2018].

Romanenko, 2012. Optimization of Transfer Air Transportation System Parameters Considering Fuzzy. *Larce Scale Systems Control*, 76(8), pp. 285-313.

Rutkowska, E. & Czarniecka-Skubina, E., 2015. Catering Services in Poland and in Selected Countries. *Service Management*, 15(1), pp. 13-22.

Sirbulescu, C. et al., 2014. VAT Outside the Price Structure. *Facultatea de Management Agricol*, 16(3), pp. 42-49.

Studic, M., Majumdar, A., Schuster, W. & Y. Ochieng, W., 2016. A systemic modelling of ground handling services using the functional resonance analysis method.

*Transportation Research Part C*, Issue 74, pp. 245-260.

Tallinn Airport GH, 2018. *Meie teenustest üldiselt.* [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://groundhandling.ee/teenused/?lang=et>

[Kasutatud 25. 03. 2018].

Tallinna Lennujaam, 2012. *Tallinna Lennujaam*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www.tallinn-airport.ee/wordpress/wp-content/uploads/2018/01/Tallinna-lennujaama-Kasutustingimused.pdf>

[Kasutatud 30. 03. 2018].

Tallinna Lennujaam, 2016. *Aastaruanded*. [Võrgumaterjal]

Leitav: [https://www.tallinn-airport.ee/wordpress/wp-content/uploads/2017/04/Aastaraamat\\_2016\\_veeb-1.pdf](https://www.tallinn-airport.ee/wordpress/wp-content/uploads/2017/04/Aastaraamat_2016_veeb-1.pdf)

[Kasutatud 02. 04. 2018].

Tallinna Lennujaam, 2018. *Maapealne teenindus*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www.tallinn-airport.ee/arikliendile/maapealsed-teenused/maapealne-teenindus/>

[Kasutatud 01. 04. 2018].

Tallinna Lennujaam, 2018. *Pardatoitlustus*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www.tallinn-airport.ee/arikliendile/maapealsed-teenused/pardatoitlustus/>

[Kasutatud 09. 04. 2018].

Tammert, P., 2005. *Tarbimismaksud*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Terra, B., 2006. *Tarnekoht Euroopa käibemaksu vaatevinklist*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

## **Lisa. Intervjuu AS Tallinna Lennujaam raamatupidajatega**

1. Mida lennujaamas maksustatakse ning millise määraga?

Lennuduses maksustatakse reisijatasu, maandumistasu ja parkimistasu. Käibemaksuga maksustamisel oleneb kliendist, millist määra kasutatakse. Peamiselt on väliskliendid, nendele läheb nullmääraga. Eesti klientidele läheb 20% käibemaksumääraga, kuid mitte kõigile. Need Eesti lennuettevõtjad, kes on teatanud, et nad teevad peamiselt välislende, siis ka nemad saavad arve nullmääraga. Ta peab esitama tõendi selle kohta, kui suurel määral lende ta on teinud väljaspool Eestit.

2. Kui palju on Tallinn Airport GH'l lennuväljateenuseid, mille eest arved liiguvad? Neid on palju, puhtalt lendamise ja lennuvälja koha pealt on kolm põhilist. Maapealse teeninduse osas on erinevaid teenuseid kokku 30-40.

3. Mille järgi eristate, millist käibemaksumäära kasutada?

Kliendist olenevalt ning sellest, mis teenus on. Need teenused, millele listatakse käibemaksu standardmäär on näiteks reisijate toitlustamine terminalis, linnatranssport, majutus. Need teenused on alati käibemaksu standardmääraga. Ülejäänud teenused, mis on kõik lennuki teenindamisega seotud, maksustatakse nullmääraga, kui on tegemist välismaa lennuettevõttega. Kui on lennuettevõte, kehtib käibemaksu nullmäär, kui tegemist on aga ettevõttega, kes ei ole lennuettevõte, vaid näiteks reisibüroo, siis maksustatakse käibemaksuga. Erisus kehtib ainult lennundusettevõtetele.

Samuti eristatakse lennujaama teenuseid ning lennuväljateenuseid. Näiteks pardatoitlustus on nullmääraga, sest teenust osutatakse lennuki peal ehk tingimus on see, kas see toit läheb lennukisse ja lendab Eestist välja. Aga kui näiteks lend hilineb ja toitlustatakse reisijaid terminalis ajal mil nad lendu ootavad, siis see teenus osutatakse Eestis kohapeal ning see maksustatakse 20% maksumääraga. Samuti ka näiteks meeskonna edasi-tagasi transport hotelli ja lennujaama vahel on 20% käibemaksumääraga, sest teenust osutatakse Eestis väljaspool lennujaama. Kui meeskonda aga transporditakse terminalist lennukisse, siis see maksustatakse nullmääraga, kui tegemist on lennuettevõtjaga.



Samuti on üks osa lennuki teenidamisest ka pagasiteenus. Olukorras, kui mahajäänud pagas saadetakse järgi Eestist väljapoole ning arve läheb lennuettevõtjale, siis see on samuti nullmääraga, kuna see on üks osa lennust.

Majutusteenus maksustatakse 9% käibemaksu määraga.

#### 4. Mille eest ning kellele arved esitatakse?

Põhiliselt esitatakse arveid lennufirmadele, enamuse on eralennufirmad. Maksustamise seisukohast ei ole vahet, kas tegemist on riigile kuuluva ettevõtte või eraettevõttega. Maksustamise seisukohast on tähtis kas tegemist on eraisiku või ettevõttega ning asukoht. Eraisikul läheb alati 20% käibemaksumäär. Kui on välismaa ettevõtte või kes teeb üle poolte lendudest välismaale, on nullmääraga, aga kui on kodumaine ja lendab näiteks Saarte ja mandri vahet edasi-tagasi, siis on standardmääraga.

Kui seoses Euroopa Liidu eesistumisega saabusid Eestisse välisdelegatsioonid, siis kui teenuse ostja oli riik, vastav riik, näiteks Prantsusmaa või oli see eralennufirma, siis läks arve nullmääraga. Eesistumise raames osutas Tallinna Airport GH teenust erinevatele operaatoritele, kes lendasid Euroopa Liidu eesistumisega seoses diplomaatilisi lende. 28.06-29.06.2017 külastasid Tallinna Lennujaama lennud peaministriga. Need maksustati samuti nullmääraga.

Käibemaksuseaduses on eraldi nimetatud diplomaatilised lennud, mis peavad olema Euroopa Liidu tõendiga, VIP lennukitega toodi tõend, et nende teenus on ka maksuvaba. Samas võtsid palju delegatsioonid endale lennufirma ning kliendiks oli lennufirma. Samuti on käibemaksuseaduses eraldi nimetatud NATO sõjaväelennud, need on eraldi erisusega käibemaksuseaduses olemas. Kehtivad kokkulepped, et omavahelisi sõjalisi lende ei maksustata.