

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Helen Elias

TOITLUSTUSTEENUSTE KÄIBEMAKSUGA
MAKSUSTAMINE EUROOPA LIIDUS

Lõputöö

Juhendaja: Tõnis Elling, mag. iur

Tallinn 2013

ANNOTATSIOON

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2013
Töö pealkiri: „Toitlustusteenuste käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus“ Töö pealkiri võõrkeeles: „Imposing value added tax on catering services in the European Union	
Töö autor: Helen Elias	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
Allkiri:	
Lühikokkuvõte: Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 39 leheküljest (sisuline osa 37 lehekülge, lisasid 2 lehekülge). Lõputöö koostamisel on kasutatud 40 allikat.	
Teema on aktuaalne, sest Euroopa Nõukogu Rakendusmäärusega EL 282/2011 täpsustatakse toitlustusteenuste maksustamise regulatsiooni. Kuna nimetatud määrus on liikmesriikidele otsekohaldatav, siis peavad Eesti maksumaksjad lisaks käibemaksuseadusele juhinduma ka määrusest. Määruses toodud regulatsiooni pole seni Eesti keeles laiemale üldsusele tutvustatud.	
Lõputöö eesmärk on analüüsida toitlustusteenuste käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus.	
Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:	
<ol style="list-style-type: none">1. Antakse ülevaade käibemaksu olemusest ja mõistest.2. Antakse ülevaade teenuse käibe tekkimise kohast ja maksustamisest.3. Antakse ülevaade toitlustusteenuste maksustamisest Euroopa Liidu Liikmesriikides.4. Analüüsitakse toitlustusteenuste maksustamist Euroopa kohtupraktikas.	
Lõputöö on teoreetiline uurimus, kus esimeses peatükis antakse teoreetiline ülevaade ja teises peatükis on analüüsitud kohtupraktikat. Andmete kogumisel kasutatakse erialase kirjanduse, õigusaktide ja kohtulahendite analüüsi ja tulemuste tõlgendamise meetodit	
Analüüsiti toitlustusteenuste maksustamist ning leiti, et direktiivi on liikmesriikides kohaldatud õigesti ning tehti ettepanek tugiteenuste täpsustamiseks Nõukogu rakendusmääruses.	
Võtmesõnad: käibemaks, maksustamine, teenuse osutamine, teenuse käibe tekkimise koht, toitlustusteenus	
<i>Keywords: value added tax, taxation, supply of services, place of supply services, catering services</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. TEENUSTE MÕISTE JA MAKSUSTAMINE KÄIBEMAKSUGA	5
1.1 Käibemaksu mõiste ja olemus	5
1.2 Teenuse käibe tekkimise koht ja maksustamine	11
2. TOITLUSTUSTEENUSTE MAKSUSTAMISE REGULATSIOON.....	18
2.1 Toitlustusteenuse maksustamine Euroopa Liidu liikmesriikides.....	18
2.2 Toitlustusteenuste maksustamine Euroopa kohtupraktikas	24
KOKKUVÕTE	30
SUMMARY	33
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	34
LISA 1. TOITLUSTUSTEENUSTE MAKSUSTAMINE EESTI SEADUSE KOHASELT	38
LISA 2. KÄIBEMAKSUMÄÄRAD EUROOPA LIIDUS	39

SISSEJUHATUS

Käibemaks on maksusüsteemi lahutamatu osa, mille kaudu on võimalik koguda riigieelarvesse vahendid, et riik saaks toimida ning pakkuda oma riigi kodanikele teenuseid. Eestis on käibemaksuseadus üheks keerukamaks seaduseks, kuna erisusi on loodud palju ning nendest arusaamine nõuab suuremat süvenemist. Maksustamise puhul on oluliseks aspektiks ka see, et kaupu ja teenuseid saab maksustada erinevalt ning mõningatele maksustatavatele väärtustele on seatud erisusi ja maksustamine toimub piiratud reeglite järgi. Ühe erandina on toitlustusteenuste maksustamine, seetõttu antakse ülevaade toitlustusteenuse olemusest ja maksustamisest Euroopa Liidus.

Teema on aktuaalne, sest Euroopa Nõukogu Rakendusmäärusega EL 282/2011¹ täpsustatakse toitlustusteenuste maksustamise regulatsiooni. Kuna nimetatud määrus on liikmesriikidele otsekohaldatav, siis peavad Eesti maksumaksjad lisaks käibemaksuseadusele juhinduma ka määrusest. Määruses toodud regulatsiooni pole seni Eesti keeles laiemale üldsusele tutvustatud.

Teema on uudne, kuna varem pole seda teemat teadustöö raames käsitletud. Toitlustusteenuste maksustamise erisused liikmesriikide vahel vajavad selgitamist ja tutvustamist.

Probleemiks on see, et Euroopa Liidus peaks käibemaks olema reguleeritud ühtsetel alustel, kuid siiski on teatud valdkondades Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ rakendamine liikmesriigiti täiesti erinev. Liigsete erisuste esinemine aga põhjustab maksumaksjatele kulutusi ja suurendavad halduskoormust nii maksumaksjale kui ka maksuhaldurile.

Lõputöö eesmärk on analüüsida toitlustusteenuste käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus.

¹ Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 77, 23.3.2011

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.
2. Antakse ülevaade teenuse käibe tekkimise kohast ja maksustamisest.
3. Antakse ülevaade toitlustusteenuste maksustamisest Euroopa Liidu liikmesriikides.
4. Analüüsitakse toitlustusteenuste maksustamist Euroopa kohtupraktikas.

Lõputöö on teoreetiline uurimus, kus esimeses peatükis antakse teoreetiline ülevaade ja teises peatükis on analüüsitud kohtupraktikat. Andmete kogumisel kasutatakse erialase kirjanduse, õigusaktide ja kohtulahendite analüüsi ja tulemuste tõlgendamise meetodit.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimene peatükk käsitleb teenuste mõistet ja käibemaksuga maksustamist. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade käibemaksu mõistest, tuuakse välja erinevad käibemaksu põhimõtted ning olulisemad käibemaksu reguleerivad õigusaktid. Teises alapeatükis antakse ülevaade teenuse mõistest, teenuse tekkimise kohast ja ajast ning teenuste maksustamisest.

Teises peatükis keskendutakse toitlustusteenuste maksustamise regulatsioonile. Esimeses alapeatükis on käsitletud toitlustusteenuste käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidu liikmesriikides, välja on toodud toitlustusteenuse olemus ja erinevate liikmeriikide direktiivi rakendamine. Teises alapeatükis analüüsitakse toitlustusteenuste maksustamist Euroopa kohtupraktikas.

Töö kirjutamisel on kasutatud Eesti ja Euroopa Liidu õigusakte, nii eesti kui ka inglise keelset erialast kirjandust, erinevaid artikleid ja Euroopa Kohtu lahendeid.

1. TEENUSTE MÕISTE JA MAKSUSTAMINE KÄIBEMAKSUGA

1.1 Käibemaksu mõiste ja olemus

Riigi üheks oluliseks tuluallikaks on käibemaks, mis moodustab Eestis suure osa riigieelarvest. Käibemaksuga maksustamisel tuleb jälgida kindlaid põhimõtteid, et maksustamine oleks õiglane. Maksustamisel on oluline roll käibemaksu reguleerivatel Euroopa Liidu õigusaktidel ja liikmesriikide seadustel. Samuti on oluline tunda käibemaksu kujunemisprotsessi nii Euroopa Liidus kui ka Eestis.

Käibemaks, mida kogutakse Eestis ja kõikides teistes Euroopa Liidu liikmesriikides, on oma olemuselt tarbimise ja kulutuste maks. See tähendab, et käibemaksu eesmärk on mõjutada tarbimist liikmesriikides ning seda realiseeritakse kogudes kulutustelt, mida teevad tarbijad. Seepärast ei koguta maksu tarbijalt endalt, vaid maksukohustuslaselt, kes võimaldab tarbimist tarbijale kaupu või teenuseid müües.²

Kuna käibemaks on kaudne maks, mis mõjutab otseselt maksustavate kaupade ja teenuste müügihinda, on Euroopa Liidu õiguses oluline tähendus käibemaksu reguleerivate seaduste harmoniseerimisel. Harmoniseerimine on vajalik selleks, et tagada kaupade ja teenuste vaba liikumine ühisturul. Käibemaksu alaste õigusaktide ühtlustamise õiguslik alus tuleneb Euroopa Liidu lepingu ja Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklist 93.³

Esimesed käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu süsteemi ühtlustavad direktiivid olid 1968. aastal kehtima hakanud esimene ja teine käibemaksudirektiiv (67/227/EMÜ ja 67/228/EMÜ). Nende direktiividega kohustati kõiki liikmesriike võtma kasutusele lisandväärtuse maks ning muud müügi maksud keelati. Kuna lisandväärtuse maksu süsteemid osutusid riigiti liiga erinevateks, otsustati järgmises etapis ühtlustada nii

² Elling, T., „Käibemaks I“ (Sisekaitseakadeemia 2008) lk 15.

³ Lehis, L., „Maksuõigus“, (Tallinn: Juura 2009) lk 357.

maksuobjekti, maksubaasi, maksuvabastuste, sisendkäibemaksu mahaarvamise kui maksu administreerimise alaseid sätteid. Ühtlustamise tulemusena võeti vastu kuues käibemaksudirektiiv (17.05.1997 direktiiv 77/288/EMÜ), mis on jäänud kõige olulisemaks käibemaksualaseks õigusaktiks tänaseni. Oma sisult ei ole tegemist tüüpilise Euroopa direktiiviga, kuna paljud sätted on niivõrd detailsed ja konkreetsed, et liikmesriigid kopeerivad neid oma seadustesse muutmata kujul ning vastuolude korral on tihti direktiivi sätteid otsekohaldatud. Alates 1. jaanuarist 2007 kehtib aga kuuenda direktiivi uus terviktekst (nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ), millesse on koondatud varem kehtinud direktiivid, nende muudatused ning konkreetsetele liikmesriikidele kas liitumislepingutes või muudes õigusaktides antud ühekordsed erandid.⁴

Kõige olulisemaks käibemaksualaseks õigusaktiks on Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, kuid on oluline tunda käibemaksu üldiseid põhimõtteid, millest lähtuvalt maksustamine toimub. Järgnevate teemadena ongi käsitletud käibemaksu olulisemaid põhimõtteid ning tähtsamaid mõisteid, mis tulenevad nii direktiivist kui ka käibemaksuseadusest.

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ja millega koormatakse igat müügi-etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Käibemaks on perioodiline maks, mis Eestis on üldjuhul üks kuu. Euroopa Liidus lubatakse ka kuni aastapikkusi perioode. Käibemaks on kaudne maks, mis tähendab, et käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. Riigi ees vastutab siiski maksu tasumise eest müüja. Kauba või teenuse turuhinnaks loetakse hind, mis sisaldab käibemaksu.⁵ Objektiivse maksu puhul peetakse silmas seda, et maksustamine sõltub ainult kaubast.

Neutraalsuse põhimõtte all peetakse eelkõige silmas, et tegemist on objektiivse maksuga. Kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Tarbija jaoks ei ole oluline, kas kauba või teenuse müüja on füüsiline või juriidiline isik, resident või mitteresident, eraõiguslik või avalik-õiguslik isik. Tarbitava kauba omadused ja

⁴ Lehis, L., „Maksuõigus“, (Tallinn: Juura 2009) lk 357.

⁵ Elling, T., „Käibemaks“, <stud.sisekaitse.ee/Elling/Maksususteem/kibemaks.html> (10.05.2012).

tarbimisväärtus ei sõltu müüja õiguslikust vormist. Käibemaksuga ei maksustata müüja müügitulu, vaid ostja kulutusi tarbimisele.⁶

Neutraalse maksustamise põhimõte tuleneb ka Euroopa Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 168 punktis a. Euroopa kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on neutraalse maksustamise põhimõte ja eriti mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osana ühenduse õigusega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi üks aluspõhimõtetest.⁷

Kohtuasi C-174/08 oli Taani äriühingu, kes tegutses ehitusvaldkonnas ja maksu- ja aktsiisiministeriumi vahel, mis puudutas äriühingu õigust oma üldkuludelt käibemaks osaliselt maha arvata. Eelotsusetaotluses üheks küsimuseks oli neutraalse maksustamise põhimõtte ulatuse tõlgendamine. Euroopa kohtule esitati küsimus, et kas neutraalse maksustamise põhimõttega on kooskõlas see, et ehitusettevõtjal, kes tasub käibemaksu enda arvel teostatud ehitusteenuselt (tarnimine iseendale), ei ole õigust maha arvata kogu käibemaksu, mis ta tasub seoses selle ehitusteenuse üldkuludega, kuna enda arvel ehitatud ehitise müügist tekkiv käive on käibemaksust vabastatud. Küsimusele vastati, et neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus, et ehitusettevõtjal, kes tasub käibemaksu enda arvel teostatud ehitusteenuselt (tarne iseendale), ei ole õigust maha arvata kogu käibemaksu, mis ta tasub seoses selle ehitusteenuse üldkuludega, kuna enda arvel püstitatud ehitise müügist tekkiv käive on käibemaksust vabastatud.⁸

Käibemaksu üheks kandvaks ideeks on maksukoormuse suunamine riiki, kus toimub kauba või teenuse lõpptarbimine- sihtkohamaa põhimõte. Sihtkohamaa põhimõte näitab ilmekalt, et käibemaksuga koormatakse tarbimist, mitte kauba või teenuse tootmist.⁹ Maksukoormus kandub riiki, kus toimub toote sisuline tarbimine. Sellest printsiibist lähtuvalt tuleb ekspordil rakendada nullmäära. Kaupade ja teenuste import tuleb aga maksustada. Neutraalsuse põhimõttest lähtuvalt tuleb impordil maksustada kaupu ja

⁶ Lehis, L., „*Maksuõigus*“, (Tallinn: Juura 2009) lk 354.

⁷ Advokaadibüroo Lillo & Partnerid „Advokaadibüroo Lillo & Partnerid esindas kaebaja huve maksuasjaga seotud halduskohtumenetluses“, <www.advokaat.ee/index.php?option=com_content&view=article&id=40%3Aadvokaadibüroo-lillo-a-partnerid-esindas-edukalt-kaebaja-huve-maksuasjaga-seotud-halduskohtumenetlus&catid=6%3Auudised&Itemid=19&lang=et> (15.04.2013).

⁸ *NCC Construction Danmark A/S versus Skatteministeriet*, case No C-174/08, ECJ, Judgement, 29.10.2009.

⁹ Kägi, K., Võimre, U., *Käibemaks* (Äripäeva kirjastus, 2007) lk 17.

teenuseid samamoodi, kui maksustatakse kodumaiseid kaupu, vastasel korral tekivad konkurentsimoonutused, mis pärsivad ettevõtlust ennekõike rahvusvahelisel tasandil. Praktikas on seda sageli raske saavutada - eriti teenuste soetamisel väljastpoolt riiki, kus tulenevalt infotehnoloogia võidukäigust ning elektrooniliste teenuste eripärast on maksustamist keeruline administreerida, ilma et see maksumaksja jaoks ebamõistlikult koormavaks ei muutuks.¹⁰ Näiteks, kui kaup lähetatakse Eestist Soome, ning tarbitakse Soomes, siis kehtib Soome käibemaksumäär.

Käibemaksu objekti võib laias laastud liigitada kaheks. Müügikäive, mille sisuks on kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ning ostukäive, mille sisuks on kauba soetamine või teenuse saamine. Ostukäibelt käibemaksu tasumise kohustust nimetatakse pöördmaksustamiseks, mis tähendab, et ostja maksab käibemaksu müüja eest.¹¹

Tarbimine maksustatakse käibe maksustamise kaudu. Selleks, et vabastada ettevõtja käibemaksukohustusest, on käibemaks üles ehitatud lisandväärtuse maksu põhimõttele. Lisandväärtuse maks kehtib alates 1968. aastast kõikides Euroopa Ühenduse liikmesriikides. Üleminek lisandväärtuse maksule oli tingitud sellest, et varem kasutusel olnud eri tüüpi müüjimaksud takistasid kaupade vaba liikumist, sest maksukoormus ja kauba hind sõltusid käivete arvust ja müüjate staatusest.¹²

Lisandväärtuse maksustamiseks on maksukogumine sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Selles süsteemis on tulemuseks ainult jaemüüjale suunatud maks kaupade ja teenuste jaehinnalt. Iga maksukohustuslane arvutab ja maksab maksu vastaval määral oma varude kogumahult. Sel teel arvutatud maksult on maha arvutatud maks, mis maksti teisele maksukohustuslasele või importimisel. Vahe peab olema makstud. Kui vahe on negatiivne, näiteks kui on tehtud investeeringuid, hüvitatakse vahe ettevõtjale. See viib olukorrani, kus ettevõtjal on kaupade ja teenuste maksuvabad varud. Lahutamismehhanism viib sellisele tulemusele, et maks makstakse lõpuks selle poolt, kes ei saa maksudest mahaarvamisi teha ehk lõpptarbija.¹³

¹⁰ Kägi, K., Võimre, U., *Käibemaks* (Äripäeva kirjastus, 2007) lk 17.

¹¹ Lehis, L., „*Maksuõigus*“, (Tallinn: Juura 2009) lk 365.

¹² Elling, T., „Käibemaks“, <stud.sisekaitse.ee/Elling/Maksusüsteem/kibemaks.html> (15.04.2013).

¹³ Ulmre, A, Laube, M, Elling, T. ja Talsma M., *Käibemaks I* (Sisekaitseakadeemia, 2006) lk 29-30.

Lisandunud väärtuse põhimõttest lähtudes, kui maksukohustuslane ostab toormaterjali 100 euro + 20% käibemaksu eest, tuleks tal maksta käibemaksu 20 eurot. Kui ta müüb aga töödeldud toormaterjali edasi 200 euroga ja lisab sellele samuti 20% käibemaksu, tuleks maksukohustuslasel maksta 40 eurot käibemaksu. Sisendkäibemaksu arvestus tähendabki seda, et ta saab tooraine soetamisel tasutud käibemaksu 20 eurot maha arvata müügil arvestatud käibemaksust. Seega tulebki maksukohustuslasel riigile maksta $40 - 20 = 20$ eurot.

Käibemaksuga koormatakse tarbijat, mitte ettevõtjat. Tarbijaks võivad olla füüsilised isikud, mittetulundusühingud, sihtasutused, avalik-õigusliku juriidilised isikud, samuti riik ja kohalikud omavalitsused sellise tegevuse osas, kus nad ise ei müü kaupu või teenuseid. Ettevõtjad on enamjaolt käibemaksu kogujad. Ettevõtjate omavaheline käive küll maksustatakse, kuid see on vaid tehniline võte, mis tegelikult maksukoormust ei tekita. Ettevõtja, kes kasutab sisseostetud kaupu ja teenuseid kas otseselt või kaudselt uute kaupade ja teenuste tootmiseks, saab õiguse arvata nn sisendkäibemaks oma käibemaksukohustusest maha. Ettevõtjat võib tarbijaks pidada ainult siis, kui ta soetab ettevõtlusega mitteseotud kaupu ja teenuseid või lõpetab nende kaupade ja teenuste kasutamise ettevõtluses, näiteks kasutab omatarbeks. Kui ettevõtjal puudub käibemaksuga maksustatav käive, siis ei teki ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Erandiks on eksport, sest eksporditud kaupu ja teenuseid tarbitakse ja maksustatakse teises riigis ning seetõttu on topeltnmaksustamise ärahoidmiseks vajalik eksportööriks sisendkäibemaks tagastada.¹⁴

Käibemaksu maksjaid saab liigitada mitmesse kategooriasse, sest erinevate maksukohustuslaste õiguste ja kohustuste maht on küllaltki erinev. Nii nagu enamiku maksude puhul, tekib ka käibemaksuga maksustamisel põhimõte, et lisaks õigusvõimelistele isikutule on ka riigi- ja omavalitsusasutused iseseisvad maksumaksjad. Kehtivas käibemaksuseaduses (edaspidi KMS) tuntakse maksukohustuslast¹⁵ ja lisaks on KMS § 3 lõikes 6 ära toodud olukorrad, mil tegemist ei ole maksukohustuslasega, kuid samuti maksustatakse käibemaksuga.¹⁶

¹⁴ Lehis, L., „Maksuõigus“, (Tallinn: Juura 2009) lk 354-355.

¹⁵ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 RT I 2003, 82, 554... RT I, 25.10.2012, 1 § 3 lõige 1.

¹⁶ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 RT I 2003, 82, 554... RT I, 25.10.2012, 1 § 3 lõige 6.

Maksudohustuslane maksab käibemaksu oma müügikäibelt ning tal on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.¹⁷

Maksudohustuslane Euroopa Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ (edaspidi direktiiv) tähenduses on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Direktiivist lähtudes on tegemist maksudohustuslasega sellest hetkest alates, mil ettevõtja hakkab teostama iseseisvat majandustegevust ja sellest lähtuvalt peaks ta lisama kauba või teenuse hinnale käibemaksu juba esimese müügitehingu puhul, välja arvatud juhul kui tegemist on maksuvaba või nullmääraga maksustava käibega.¹⁸

Maksudohustuslase mõiste Eesti seadusandluses on sätestatud KMSi § 3 lg 1 – käibemaksudohustuslane (edaspidi maksudohustuslane) on ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud valik- õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksudohustuslasena. Seega on maksudohustuslase mõiste ühelt poolt seotud ettevõtluse mõistega - maksudohustuslased ei ole need, kes ettevõtlusega ei tegele. Selline lähenemine on üldine ja kasutusel ka teistes riikides. Ettevõtjate puhul on aga Eestis maksudohustuslase mõiste otseselt seotud registreerimiskohustusega, mitte majandustegevuse alustamisega.¹⁹

Eestis on käibemaksu omapäraks asjaolu, et „täieõigusliku maksumaksja“ staatuse omandamiseks tuleb läbida spetsiifiline registreerimise protseduur ning käibemaksudohustuslased peavad oma arvepidamises üldkasutatava isiku- või registrikoodi asemel kasutama käibemaksuregistri koodi. Käibemaksukood on vajalik käibemaksuarvestuse kontrollimiseks, kuid eriti oluline on käibemaksuregistri koodide kasutamine Euroopa Liidu liikmesriikide vaheliste kaubatarnete maksustamisel.²⁰

¹⁷ Lehis, L., „*Maksuõigus*“, (Tallinn: Juura 2009), lk 358.

¹⁸ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006 art 9.

¹⁹ Ulmre, A, Laube, M, Elling, T. ja Talsma M., *Käibemaks I* (Sisekaitseakadeemia, 2006) lk 31.

²⁰ Lehis, L., „*Maksuõigus*“, (Tallinn: Juura 2009) lk 359.

Käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus on siis kui isiku või asutuse maksustatav käive ületab kalendriaasta alguses arvestatuna 16 000 eurot. Väiksema käibe puhul on registreerimine vabatahtlik.²¹

Reaalse maksukohustuse tekkimise aeg on Eesti käibemaksuseaduses ja kuuendas direktiivis küll põhimõtteliselt sama, kuid lähenemine mõistete tasandil erinev. Eesti seaduse kohaselt muutub ettevõtja maksukohustuslaseks mitte majandustegevuse alustamise päeval, vaid sel hetkel, millest alates ta on registreeritud käibemaksukohustuslasena. Direktiivi kohaselt on kõik ettevõtjad majandustegevuse alustamise päevast alates maksukohustuslased.²²

Kokkuvõtvalt võib öelda, et käibemaksu reguleerivaks õigusaktiks Euroopa Liidus on direktiiv ja määrus ning siseriiklikult on igal riigil oma seadused, mille alusel käibemaks toimib ning Eestis on selleks käibemaksuseadus. Käibemaksu puhul tuleb jälgida neutraalsuse põhimõtet, mille all peetakse silmas, et tegemist on objektiivse maksuga ehk kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Samuti on olulisteks sihtkohamaa põhimõtte ehk maksukoormuse suunamine riiki, kus toimub kauba või teenuse lõpptarbimine ning silmas tuleb pidada universaalsust, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ja millega koormatakse igat müügietappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Tarbimine maksustatakse käibe maksustamise kaudu ja selleks, et vabastada ettevõtja käibemaksukohustusest, on käibemaks üles ehitatud lisandväärtuse maksu põhimõttele.

1.2 Teenuse käibe tekkimise koht ja maksustamine

Teenuste maksustamise puhul on oluline ära defineerida teenuse mõiste. Nii Eesti käibemaksuseadusest kui ka direktiivist on keeruline välja lugeda mida teenuste all täpsemalt silmas peetakse, kuna teenuse mõiste on selgitatud negatiivselt. Ära on seletatud kauba mõiste, kuid teenuste puhul on öeldud, et teenused on kõik muu, mis ei lähe kauba alla.

²¹ Lehis, L., „*Maksuõigus*“, (Tallinn: Juura 2009) lk 360.

²² Ulmre, A, Laube, M, Elling, T. ja Talsma M., *Käibemaks I* (Sisekaitseakadeemia, 2006) lk 32.

Direktiivi kohaselt maksustab maksukohustuslane käibemaksuga kaubatarned liikmesriigi territooriumil.²³ „Kaubarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.²⁴ Teenuse osutamine tähendab tehingut, mis ei ole kaubarne.²⁵

Nõukogu rakendusmäärus (EL) nr 282/2011 (edaspidi määrus) on siduv ja kohaldatav kõikides liikmesriikides ja sellega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi rakendusmeetmed. Määruses on täpsustatud, et maksustatava tehingu kohaks loetakse maksukohustuslase, kellele teenust osutatakse, juhtkonna ülesannete täitmise asukoht. Asukoha kindlaksmääramisel võetakse arvesse ettevõtte registrijärgne asukoht, ettevõtte juhtkonna kohtumispaiik või koht, kus tehakse olulisi otsuseid ettevõtte üldise juhtumise üle. Kui kõnealuste kriteeriumite alusel ei ole võimalik ettevõtte asukohta kindlaks määrata, on määravaks see, kus tehakse olulisi otsuseid ettevõtte juhtimise kohta.²⁶ Kui osutatakse teenust Saksamaa maksukohustuslasele, kes tegutseb Saksamaal, loetakse käive tekkinuks Saksamaal.

Teenuse käive on käibemaksuseaduse²⁷ (edaspidi KMS) kohaselt teenuste osutamine ettevõtluse käigus ja teenuse omatarve.²⁸ Omatarve on maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse tasuta osutamine, samuti ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Kauba võõrandamist või kasutamist eelnimetatud juhtudel käsitatakse omatarbena, kui maksukohustuslane on selle kauba või selle kauba osa sisendkäibemaksu oma arvestatud käibemaksust täielikult või osaliselt maha arvanud.²⁹

²³ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006 EÜ art 2.

²⁴ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006 EÜ art 14.

²⁵ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006 art 24.

²⁶ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006 art 10.

²⁷ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 RT I 2003, 82, 554... RT I, 25.10.2012, 1 § 4 lõige 1.

²⁸ Ulmre, A, Laube, M, Elling, T. ja Talsma M., *Käibemaks I* (Sisekaitseakadeemia, 2006) lk 61.

²⁹ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 RT I 2003, 82, 554... RT I, 25.10.2012, 1 §2 lõige 6.

Käibemaksuseaduses liigitatakse kõik maksustatavad hüved kahte gruppi – kaubad ja teenused.³⁰ Eestis kehtiva käibemaksuseaduse kohaselt on kaup kas kinnis- või vallasasi, loom, gaas ning elektri-, soojus- ning jahutusenergia. Teenuste osutamine on mistahes muu tehing, mis ei ole kauba võõrandamine ettevõtlike käigus. KMS³¹ kohaselt on teenus ettevõtlike korras hüve osutamine või õiguse, sealhulgas väärtpaberi võõrandamine. Samas on KMS³² öeldud, et teenus ei ole kaup ega tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine.³³

Selleks, et määrata kas tehingu puhul on tegemist teenusega või mitte, tuleb kõigepealt vastata küsimusele, kas teine isik saab tehingu tulemusena mingit hüve või mitte. Tähelepanuväärne on siin kohal Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas nr C-215/94, kus piima tootmise lõpetamist, kui selle eest saadakse riigilt kompensatsiooni, ei saa sellegipoolest käsitleda tasu eest majandustegevusest hoidumisena ja seega teenuse osutamisenä, sest riik ei saa sellest, et farmer piima tootmise lõpetab mingit hüve.³⁴

Käibe toimumise koha reeglite abil määratletakse käibemaksuõiguses koht (liikmesriik), kus toimub teenuste maksustamine käibemaksuga. Eelkõige on õige maksustamiskoha leidmine ettevõtjale oluline teenuste piiriülelset osutamisel, st olukorras, kus teenuse müüja ja ostja on erinevates liikmesriikides.³⁵

Kaupade puhul määratakse käibe toimumine üldjuhul kauba asukoha järgi, kuid teenuste käibe määratlemine on tunduvalt keerulisem- sõltuvalt teenuse iseloomust on võimalik maksustamine müüja asukoha, ostja asukoha, teenuse osutamise või teenuse kasutamise koha järgi. Täpsete reeglite olemasolu on vajalik selleks, et vältida topeltnmaksustamist.³⁶

³⁰ Lehis, L., „*Maksuõigus*“ (Tallinn: Juura 2009) lk 371.

³¹ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 RT I 2003, 82, 554... RT I, 25.10.2012, 1 § 2 lõige 3 punkt 3.

³² Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 RT I 2003, 82, 554... RT I, 25.10.2012, 1 § 2 lõige 3 punkt 1.

³³ Maksu- ja tolliamet, „Teenuse käibe tekkimise koht ja maksustamine“, (2009), <www.emta.ee/index.php?id=3340> (30.03.2012).

³⁴ Ulmre, A, Laube, M, Elling, T. ja Talsma M., *Käibemaks 1* (Sisekaitseakadeemia, 2006) lk 62.

³⁵ Veide, A., „*Euroopa Liidu arengud käibemaksu valdkonnas*.“

<www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=682> (03.05.2013).

³⁶ Lehis, L., „*Maksuõigus*“, (Tallinn: Juura 2009) lk 376.

01.01.2010 muudeti käibemaksu direktiivi ja sellega seoses hakkas kehtima käibe tekkimise kohale uued reeglid, mis hakkavad kehtima teenuste osutamisel ettevõtjate vahel. Selle kohaselt toimub käive kohas, kus on kliendist ettevõtja asukoht või püsiv tegevuskoht, seega minnakse üle sihtkohamaa põhimõttele. Endise üldreegli kohaselt tekkis käive aga kohas, kus oli teenuse osutaja asukoht või tegevuskoht ja seega lähtuti päritolumaal põhimõttest.³⁷

Asukoha üldreegli all peetakse silmas seda, et näiteks kui kliendist ettevõtja asukoht on Eestis, toimub käive Eestis. Kui kliendist ettevõtja asub väljaspool Eestit mõne muu liikmesriigi käibemaksuterritooriumil, toimub käive selles liikmesriigis ning kui kliendist ettevõtja asub väljaspool ühendust, pole tegemist ühenduse sees toimuva käibega³⁸

Määramaks teenuse puhul käibe tekkimise kohta, peab teadma, milliste teenustega on tegemist ja kas maksustamisel rakendatakse erireegleid või üldreeglit. Teenuse maksustamise riigi kindlakstegemist võib mõjutada ka see, kas ostja kasutab teenuse saamisel maksukohustuslase numbrit, mis talle on mõnes liikmesriigis antud või mitte. Kui teenuse osutamise koht määratakse kindlaks maksukohustuslase numbri baasil, peab see number kehtima teenuse osutamise ajal.³⁹ Teenuse käibe maksustamise koha määratlemine, mida reguleerib KMS § 10, sõltub paljuski teenuse liigist ning teenuse osutaja ja saaja isikust.⁴⁰

Need reeglid on B2B (inglise keeles *business to business*) ja B2C (inglise keeles *business to consumer*). B2B tähendab näiteks, et kui Eesti maksukohustuslane osutab teenust teisele maksukohustuslasele, kes asub Soomes, loetakse teenuse käibe tekkimise kohaks Soome. B2C all peetakse silmas, et kui Eesti maksukohustuslane osutab teenust Soome eraisikule (lõpptarbijale) loetakse käive tekkinuks siiski saaja järgi ehk Eestis.

³⁷ Veide, A., „Euroopa Liidu arengud käibemaksu valdkonnas.“

<www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=682> (03.05.2013).

³⁸ Veide, A., „Euroopa Liidu arengud käibemaksu valdkonnas.“

<www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=682> (03.05.2013).

³⁹ Maksu- ja tolliamet, „Teenuse käibe tekkimise koht ja maksustamine“, (2009),

<www.emta.ee/index.php?id=3340> (10.05.2013).

⁴⁰ Huberg, M, Uusorg, M ja Kuusik, G., *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega* (Tartu, 2012), esimene köide lk 291.

Uues redaktsiooni kohaselt rakendub ühe riigi ettevõtjalt teises riigis asuvale ettevõtjale osutatava teenuse maksustamisel üldreeglina 0% maksumäär teenuse osutaja riigis ja pöördmaksustamine teenuse saaja riigis. Tarbijale osutatud teenuste käive tekib üldjuhul teenuse osutaja asukohariigis. Mõlemast põhimõttest kehtivad erandid on loetletud § 10 lõigetes 2 ja 4.⁴¹

KMS § 10 lõigetes 1-3 loetletakse juhtumid, millal teenuse käive tekib Eestis. Kui Eestis registreeritud käibemaksukohustuslane osutab selliseid teenuseid, peab ta alati maksustama need teenused 20% või 9% määras (kui teenus ei ole § 16 kohaselt maksuvaba). Kui välismaa ettevõtja osutab selliseid teenuseid Eesti käibemaksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele, siis maksustab ostja need teenused pöördmaksustamise korras. Lõiked 4 ja 5 kirjeldavad eelnevatele lõigetele vastupidist juhtu, mil käive ei teki Eestis, mis tähendab, et Eesti käibemaksukohustuslane maksustab sellise teenuse osutamist 0% maksumääraga.⁴²

Euroopa Kohtu otsuses kohtuasjas nr C-167/95 äriorganisatsiooni (partnership) ja Hollandi maksuameti vahel esitati Euroopa kohtule küsimus kuidas tõlgendada kuuenda direktiivi 77/388/EEC artiklit 9. Euroopa kohus otsustas, et ka veterinaararsti teenuse käive tekib riigis kus on teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht, mitte teenuste tegeliku osutamise riigis või teenuse saaja asukohariigis.⁴³

Käibe tekkimise aeg on üks olulistest näitajatest, mis peab olema paigas käibemaksu korrektseks deklareerimiseks. Käibe tekkimise aja põhjal määratakse hetk, millise kuu käibedeklaratsioonis konkreetset käivet kajastatakse. Deklareerides käivet liiga vara, tuuakse endale kaasa enneaegne maksukoormus, deklareerides käivet liiga hilja, saab maksuhaldur hilinetud aja eest intressinõude esitada.⁴⁴ Näiteks, kui käive tekib märtsis, siis tuleb see deklareerida aprilli deklaratsioonil.

Käibe tekkimise aega reguleerib käibemaksuseadus § 11. Käibe tekkimise aeg tähendab ühtlasi ka käibemaksukohustuse tekkimise aega, kuid käibe tekkimise aja reegleid tuleb

⁴¹ Huberg, M, Uusorg, M ja Kuusik, G., *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega* (Tartu, 2012), esimene köide lk 291.

⁴² Huberg, M, Uusorg, M ja Kuusik, G., *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega* (Tartu, 2012), esimene köide lk 291-292.

⁴³ *Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. versus Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond*, Case No C-167/95, ECJ, Judgement, 06.03.1997.

⁴⁴ Kägi, K, Võimre, U. „Käibemaks“ (Äripäeva kirjastus 2007) lk 123-124.

jälgida ka maksuvaba käibe, nullmääraga maksustatud käibe ja registreerimata maksukohustuslase käibe arvutamisel. Käibe tekkimise aja määramisel lähtutakse ka varasema hetke printsiibist. Müüjal tekib käive siis, kui ta lähetas kauba ostajel või tegi kauba ostjale kättesaadavaks, osutas teenust või kui müüjale laekus raha kauba või teenuse eest. Pöördmaksustamise korral rakendatakse seda reeglid vastupidi.⁴⁵ Teenuse osutamise all peetakse silmas seda, et teine pool on teenuse täielikult kätte saanud. Kuni teenuse osutamine veel kestab, senikaua selle alusel käivet ei teki. Kui teenuse osutamine mingitel asjaoludel lõplikult katkeb, tekib käive osutatud teenuse osas. Makse laekumise alusel tekib käive tavaliselt siis, kui on tegemist ettemaksega.⁴⁶

Teenuse maksustamisel kohaldatava põhireegli kohaselt maksustab iga liikmesriik oma riigis tekkivat käivet. Nimetatu kohaselt maksustatakse Eestis nii kaupade kui teenuste käivet juhul, kui käibe tekkimise kohaks on Eesti. Samas, üksnes see, et teenuse osutajal on püsiv tegevuskoht mõnes liikmesriigis, ei anna veel piisavat alust maksustada kõiki osutatavaid teenuseid selles liikmesriigis. Oluline on ka see, et teenust osutatakse selles riigis asuva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu, st tal on teenuse osutamiseks vajalikud vahendid ja töötajad.⁴⁷

Tihti esineb erinevatest kaupadest ja teenustest koosnevaid segatarneid. Kui kogumisse kuuluvad sooritused maksustatakse erineval, siis tuleb tuvastada peasoort ehk kõige olulisem kaup või teenus. Kogu käive maksustatakse peasoortuse järgi ning kõrvalsooritused allutatakse peasoortuse regulatsioonile. Näiteks paljude teenuste (toitlustamine, majutus, reisijate vedu, koolitus, raviteenus) osutamise käigus antakse kliendile üle kaupu. Kui kliendil ei ole võimalust kaupu iseseisvalt osta, siis kuulub kauba maksumus teenuse hinna sisse ja kogu sooritus maksustatakse teenusena. Kui lisasoortusi on võimalik osta iseseisvalt või nendest loobumisel vähendatakse teenuse hinda, siis tuleb lisasoortus iseseisvalt maksustada ja eraldi arvel välja tuua. Näiteks toitlustamine koolitusüritustel on käibemaksuvaba. Haiglas patientide toitlustamiseks

⁴⁵ Lehis, L., „Maksuõigus“, (Tallinn: Juura 2009) lk 387.

⁴⁶ Kägi, K, Võimre, U., „Käibemaks“ (Äripäeva kirjastus 2007) lk 125 .

⁴⁷ Maksu- ja tolliamet, „Teenuse käibe tekkimise koht ja maksustamine“, (2009), <www.emta.ee/index.php?id=3340> (10.05.2012).

kasutatud toiduained kuuluvad maksuvaba raviteenuse koosseisu. Toitlustamine lennureisi ajal on osa riikidevahelisest veoteenusest, mis maksustatakse nullmääraga.⁴⁸

Pea-ja lisasoorituse eristamine võib tihti sõltuda müüja tarnetingimustest ja hinnakirjadest. Näiteks võib postimüügi korraldaja valida, kas näitab kauba postikulusi kauba hinnast lahus ja rakendada postiteenusele maksuvabastust või lülitada postikulud kauba hinna sisse ja maksustada kogu kauba hind käibemaksuga. Täiesti võimalik on ka selline tegevus, et mõne kliendi puhul rakendatakse ühtset hinda, teise puhul aga eraldatakse hind osadeks.⁴⁹

Kokkuvõtteks, teenuste osutamine on mistahes muu tehing, mis ei ole kauba võõrandamine ettevõtluse käigus. Selleks, et määrata kas tehingu puhul on tegemist teenusega või mitte, tuleb kõigepealt vastata küsimusele, kas teine isik saab tehingu tulemusena mingit hüve või mitte. Käibe toimumise koha reeglite abil määratletakse käibemaksuõiguses koht, kus toimub teenuste maksustamine käibemaksuga. Sõltuvalt teenuse iseloomust on võimalik maksustamine müüja asukoha, ostja asukoha, teenuse osutamise või teenuse kasutamise koha järgi. Määramaks teenuse puhul käibe tekkimise kohta, peab teadma, milliste teenustega on tegemist ja kas maksustamisel rakendatakse eriregleid või üldreeglit. Teenuse maksustamisel kohaldatava põhireegli kohaselt maksustab iga liikmesriik oma riigis tekkivat käivet.

⁴⁸Lehis, L., „*Maksuõigus*“, (Tallinn: Juura 2009) lk 372.

⁴⁹Lehis, L., „*Maksuõigus*“, (Tallinn: Juura 2009) lk 373.

2.TOITLUSTUSTEENUSTE MAKSUSTAMISE REGULATSIOON

2.1 Toitlustusteenuse maksustamine Euroopa Liidu liikmesriikides

Teenuste maksustamise puhul kehtib üldreegel ehk teenuse käibe tekkimise kohaks loetakse teenuse saaja asukoht, kuid esineb ka erandeid, kuna teatud teenuste puhul võib tekkida olukord, et teenust ei maksustata riigis, kus on selle tegelik tarbimiskoht. Erandi alla läheb restorani- ja toitlustusteenuste maksustamine ja seetõttu on oluline teada, kuidas toimub sellisel juhul käibemaksuga maksustamine.

Määruse artiklis 6 on öeldud, et restorani- ja toitlustusteenused tähendavad teenuseid, mis hõlmavad inimtarbimiseks ettenähtud valmis või valmistada tuleva toidu või jookide või mõlema pakkumist ja piisavaid tugiteenuseid, et neid saaks kohe tarbida. Toidu ja jookide või mõlema pakkumine moodustab osa üksnes tervikust, kus ülekaalus on teenused. Restoraniteenuste all peetakse silmas toidu ja piisavate tugiteenuste pakkumist ettevõtte rajatistes, kuid toitlustusteenuste puhul on tegemist toidu ja piisavate tugiteenuste osutamiseга väljaspool ettevõtte rajatist. Valmis või valmistatava toidu või jookide tarnimist, ükskõik kas koos transpordiga või mitte, kuid ilma muude tugiteenusteta, ei peeta restorani- või toitlustusteenusteks.⁵⁰

Restoraniteenustega on lihtsam, kuna sellega peaks olema kõik enam-vähem selge, kuid toitlustusteenus on suhteliselt laialivalgub mõiste. Seda enam, et „toitlustusteenus“ ei ole kõige õnnestunud tõlge ega anna edasi termini „*catering*“ spetsiifikat. Selgituse kohaselt loetakse toitlustusteenuseks (inglise keeles *catering*) erinevate elementide ja toimingute kogumit, kus domineerivad teenused ning kus toidu ja jookide pakkumine on vaid üheks komponendiks, kusjuures kogu see tegevus ei toimu teenusepakkuja

⁵⁰ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006 art 6 paragraph 1.

asukohas. Lihtsustuseks pakutakse nimekirja teenustest, mida igal juhul ei loeta ei restorani- ega ka toitlustusteenuseks, vaid hoopis kauba müügiks.⁵¹

Euroopa komisjoni käibemaksukomitee tööpaberis nr 614 on püütud seletada toitlustusteenuse mõistet. Toitlustusteenus on erinevate elementide ja toimingute kogum, milles oluliseks osaks on teenused ning toidu ja joogi või mõlema pakkumine on sellest ainult üheks osaks. Kuna seletuses on kasutatud välistamise põhimõtet, ei saa selle järgi siiski täpselt aru mida mõeldakse toitlustusteenuse all. Välja on toodud näidisloetelu tegevustest, mis ei kuulu kindlasti toitlustusteenuse alla ja need on järgmised: üksnes valmistatud või valmistada tuleva toidu pakkumine ilma lisateenuseta; teenused mis koosnevad vaid toidu valmistamisest või transportimisest; üldised teenused, mis koosnevad toiduvalmistamisest ja kohale toimetamisest sisaldamata muid teenuseid.⁵²

Toitlustusteenus (inglise keelses *catering*) tavalises tähenduses hõlmab seda, et toidu ja joogi pakkumisele eelnevalt on tehtud ettevalmistusi. Toitlustusteenuste käigus pakutavad tärned hõlmavad: tarneid mis on tehtud restoranis, kohvikus, sööklas ja samalaadsetes ettevõtetes (välja arvatud külm kaasavõetava toit); kolmanda osapoole teenuse pakkumist üritustel (näiteks pulmas, pidudel või konverentsidel); kui teenust pakutakse kliendile tema enda kodus või kui valmistatud toit toimetatakse kohale.⁵³

Direktiivi kohaselt on restorani- ja toitlustusteenuste osutamise kohaks teenuste füüsilise osutamise koht, välja arvatud laeva või õhusõiduki pardal või rongis ühenduses toimuva reisijateveo ajal füüsiliselt osutatud teenuse puhul.⁵⁴

Toitlustusteenuste maksustamisel tuleb meeles pidada, et kohapeal osutatavat teenus ning laeva või õhusõiduki pardal või rongis pakutavat teenus tuleb käsitleda erinevalt ning teenuse osutamise koha tekkimise alus on erinev.

⁵¹ Tulvik, E., „Teenuse käibe tekkimise koha uued reeglid: Euroopa Komisjoni selgitused“ <www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=1000> (02.05.2013).

⁵² Guidelines resulting from meetings of the VAT committee (2013) <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/2012_guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf> lk 115 (06.05.2013).

⁵³ Catering and take-away food (2011)

<customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_000160&propertyType=document#P8_132> (06.05.2013).

⁵⁴ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006 art 55.

Direktiiv artikkel 57 sätestab, et laeva või õhusõiduki pardal või rongis ühenduses toimuva reisijateveo osa ajal füüsiliselt osutatavate restorani- ja toitlustusteenuste osutamise koht on reisijateveo lähtekoht.⁵⁵ Samuti on määruse artiklis 36 öeldud, et kui restorani- ja toitlustusteenuseid osutatakse ühenduses toimuva reisijateveo osana, kuuluvad need teenused direktiivi artikli 57 reguleerimisalasse. Juhul kui restorani- ja toitlustusteenuseid osutatakse väljaspool sellist reisijateveo osa, kuid liikmesriigi või kolmanda riigi territooriumil või kolmandal territooriumil, kuuluvad need teenused kõnealuse direktiivi artikli 55 reguleerimisalasse.⁵⁶

Määruse artikkel 37 ütleb, et kui ühenduses osutatakse restorani- või toitlustusteenust ja osaliselt toimub see reisijateveo ühenduses toimuva osana ning osaliselt väljaspool sellist reisijateveo osa, kuid liikmesriigi territooriumil, määratakse sellise teenuse osutamise koht tervikuna kindlaks vastavalt teenuse osutamise koha kindlaksmääramise eeskirjadele, mis kehtivad restorani- või toitlustusteenuse osutamise alguses.⁵⁷

Lihtsamalt öeldes on määruses mõeldud teenuseid, kus on olemas tugiteenused, et valmis või valmistada tulevat toitu ja jooki saaks kohe tarbida.

Oluline on ära märkida, et määruse artikli 6 lõike 2 kohaselt ei ole tegemist restorani-ja toitlustusteenustega juhul kui puuduvad tugiteenused, isegi kui on tegemist valmis või valmistatava toidu või jookide või mõlema tarnimisega kas transpordiga või ilma.⁵⁸ Seda artiklit lugedes tekib aga küsimus, mis on tugiteenused ja samuti ei ole nende kohta midagi täpsemalt öeldud.

Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, kui osutatakse restorani- ja toitlustusteenust Eestis.⁵⁹ Samuti on käibe tekkimise kohaks Eesti kui osutatakse ühenduse territooriumil

⁵⁵ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006 art 57.

⁵⁶ Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 77, 23.3.2011 art 36.

⁵⁷ Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 77, 23.3.2011 art 37.

⁵⁸ Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 77, 23.3.2011 art 6 paragraph 2.

⁵⁹ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 RT I 2003, 82, 554... RT I, 25.10.2012, 1 § 10 lõige 2 punkt 4.

toimuva reisijateveo ajal restorani- ja toitlustusteenust sellise vee- või õhusõiduki pardal või rongis, mis väljub Eestist rahvusvahelisele reisile.⁶⁰ Käive ei teki Eestis kui osutatakse ühenduse territooriumil toimuva reisijateveo ajal restorani- ja toitlustusteenust sellise vee- või õhusõiduki pardal või rongis, mis väljub teisest liikmesriigist rahvusvahelisele reisile või kui osutatakse restorani- ja toitlustusteenust välisriigis.⁶¹ Ühendusevälisest riigist Eestisse suunduval vee- või õhusõiduki pardal või rongis osutatava restorani- ja toitlustusteenuse osutamise koht on Eestis toimuva veo osas Eesti.⁶²

Lihtsamalt öeldes maksustatakse Eestis 20% määraga toitlustusteenused, kui teenust on pakutud Eestis või kui vee- või õhusõiduki pardal või rongis, mis väljub Eestist rahvusvahelisele reisile. Toitlustusteenuste maksustamine Eesti seadusandluse kohaselt on toodud ära lisa 1.

Järgnevalt, et käibemaksuga maksustamisest paremini mõista ja direktiivi seatud raamistikest aru saada, on Eesti kõrval välja toodud ka teiste riikide käibemaksuseadused ja see, kuidas toimub nendes riikides toitlustusteenuste maksustamine.

Soome seaduse (Soome keeles Arvonlisäverolaki) artikkel 69 e sätestab, et restorani- ja toitlustusteenuste käive tekib Soomes kui teenust osutatakse Soomes, välja arvatud artiklis 69 f, mis ütleb, et käibe tekkimise kohaks on Soome kui osutatakse restorani- ja toitlustusteenus laeva või õhusõiduki pardal või rongis reisijateveo ajal mis väljub Soomest.⁶³

Soomes kehtiv käibemaksumäär on 23%, kuid mõningatele teenustele on kehtestatud 13% käibemaksumäär. Madalam käibemaksumäär on kehtestatud nii toidule kui ka

⁶⁰ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 RT I 2003, 82, 554... RT I, 25.10.2012, 1 § 10 lõige 2 punkt 5.

⁶¹ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 RT I 2003, 82, 554... RT I, 25.10.2012, 1 § 10 lõige 4 punkt 5.

⁶² Riigikogu XI koosseisu eelnõu nr 551 SE seletuskiri, algatud 18.06.2009, kätte saadav Riigikogu kodulehel <www.riigikogu.ee> (03.05.2013).

⁶³ Value Added Tax Act <online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_fi_01_eng.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4935> (10.05.2013).

restorani- ja toitlustusteenustele, välja arvatud kui on tegemist kauba omandamisega artiklis 23 lõige 2.⁶⁴

Samuti on Soomes kehtestatud mõningate teenuste puhul käibemaksuvabastus. Näiteks Soome käibemaksuseaduse artikkel 39 sätestab hariduse ja koolituste puhul, et tegemist on maksuvaba käibega. Samas artiklis on kohe välja toodud, et restorani- ja toitlustusteenuseid ei maksustata käibemaksuga kui need on seotud hariduse ja koolitustega.⁶⁵

Hollandi käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting 1968) artikkel 6 f ütleb, et restorani- ja toitlustusteenuste osutamise kohaks on koht, kus teenust osutatakse. Sama artikkel sätestab, et laeva või õhusõiduki pardal või rongis reisijateveo ajal osutatav restorani- või toitlustusteenuse käibe tekkimise koht on lähteriik.⁶⁶

Rootsi käibemaksuseaduse (Mervärdesskattelag) peatüki teenuste osutamine artikli 13 kohaselt on restorani- ja toitlustusteenuse käibe tekkimise kohaks Rootsi, kui teenust osutatakse Rootsis, kui ei ole teisiti märgitud artiklis 1, paragraafis 3 või paragraafis 14. Artiklis 14 on öeldud, et laeva või õhusõiduki pardal või rongis reisijateveo ajal osutatav restorani- ja toitlustusteenuste käibe tekkimise koht on Rootsi, kui lähtepunkt asub Rootsis.⁶⁷

Rootsi käibemaksuseaduse peatükk 7 räägib maksumäärast ja maksustatavast summast. Artikkel 1 sätestab, et käibemaksumäär on 25%, kuid madalam määr 12% kehtib

⁶⁴ Value Added Tax Act

<online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_fi_01_eng.html&WT.z_nav=Navigatation&colid=4935> (10.05.2013).

⁶⁵ Value Added Tax Act

<online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_fi_01_eng.html&WT.z_nav=Navigatation&colid=4935> (10.05.2013).

⁶⁶ Turnover Tax Act 1968

<online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_nl_01_eng.html&WT.z_nav=Pagination&colid=4935> (10.05.2013).

⁶⁷ Value Added Tax Act

<online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_se_01_eng.html&WT.z_nav=Pagination&colid=4935> (10.05.2013).

näiteks restorani- ja toitlustusteenustele, välja arvatud nendele teenustele, mis on seotud alkoholsete jookide, veini ja õllega.⁶⁸

Uuritud riikide restorani- ja toitlustusteenuste maksustamine on sarnane Eestiga ja Euroopa Nõukogu direktiivis 2006/112/EÜ sätestatuga. Ainuke erisus, mis Eestit teistest riikidest eristab on see, et ei ole kehtestatud madalamata käibemaksumäära.

Kuna riikidel on võimalus järgides direktiivi, mis seab paika raamistikud, teha oma seadustest kitsendusi ja teatud toidule rakendada madalamat käibemaksumäära on seda võimalus kasutanud Suurbritannia.

Suurbritannias on eraldi määratletud kuum kaasa võetav toit. Kuumale kaasa võetavale toidule on määratud standard käibemaksumäär, kuid külmale kaasa võetavale toidule nullmäär. Kaasa võetava toidu all on mõeldud, et see müüakse tarbimiseks väljaspool ärruume. Samas tekib siin kohe küsimus, mida tähendab kuum? Kuum tähendab selles kontekstis eelkõige ümbritseva õhu temperatuuri. Toitlustusteenus üldiselt on maksustatud standard käibemaksumääraga.⁶⁹

Restoraniketi Subway ja Suurbritannia maksuameti (HM Revenue & Customs) vahel on kaasa võetava kuuma toidu puhul tekkinud vaidlus, mis esitati Suurbritannia kõrgemasse kohtusüsteemi (Upper Tribunal) Sub One frantsiisi ühe juhi poolt. Küsimus tõstatati selles, et kas Subway kaasa võetavad võileivad, mis on kuumutatud ennem kui need on kaasa võetud olid pärast sööma hakkamisel kuumemad kui ümbritsev temperatuur ja kas seega tuleb maksta käibemaksu. Kohus otsustas, et on täiesti selge, et kuumutati eesmärgil, mis võimaldab neid tarbida kuumemal temperatuuri kui ümbritsev õhk. Kuigi kaebajad väitsid, et maksuamet on teinud vale otsuse selle puhul, et milline kuum toit tuleb maksustada ja milline mitte ning see tekitab konkurentsimoonusi. Sellega aga kohus ei nõustunud ja maksuamet sai võidu.⁷⁰

⁶⁸ Value Added Tax Act

online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_se_01_eng.html&WT.z_nav=Pagination&colid=4935 (10.05.2013).

⁶⁹ Catering and take-away food (2011)

customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_000160&propertyType=document#P8_132 (03.05.2013).

⁷⁰ „Subway losses legal challenge over VAT on hot food“ < www.thelawyer.com/subway-loses-legal-challenge-over-vat-on-hot-food/1014839.article > (10.05.2013).

Kohtuvaidlust lugedes, tekkis küsimus, et milleks selline seaduse säte üldse vajalik on. Palju lihtsam oleks seada kindlad raamistikud ning seadusest ära kaotada kuuma ja külma kaasa võetava toidu erisused. Kui tahetakse teha kaasa võetavale toidule soodustusi, tuleks seda teha mõlemas osas, nii külma kui ka kuuma kaasavõetava toidu puhul.

Mõningate riikide puhul kehtib toidule vähendatud määr ning mõningates riikides kehtib vaid mõningatele toitudele vähendatud määr ja on ka selliseid riike, kus toit on täielikult vabastatud käibemaksust. Käibemaksumäärade erinevused on ära toodud lisa 2.

Kokkuvõtteks, toitlustusteenus tähendab teenuseid, mis hõlmavad inimtarbimiseks ettenähtud valmis või valmistada tuleva toidu või jookide või mõlema pakkumist ja piisavaid tugiteenuseid, et neid saaks kohe tarbida. Toitlustusteenuste puhul on tegemist toidu ja piisavate tugiteenuste osutamisega väljaspool ettevõtte rajatist. Kohapeal osutatavat teenust maksustatakse riigis, kus reaalselt teenust osutatakse. Laeva või õhusõiduki pardal või rongis pakutavat teenust maksustatakse reisi alustamise lähteriigis. Uuritud riikide seaduste lähemal vaatlusel selgus, et direktiivi on kohaldatu õigesti. Üldisemalt öeldes võib väita, et tegemist on otse direktiivi mugavdamisega oma siseriiklikusse seadusesse.

2.2 Toitlustusteenuste maksustamine Euroopa kohtupraktikas

Direktiivi, määruse ja seadusega on reguleeritud toitlustusteenuste käibemaksuga maksustamine, kuid võib esineda mõningaid küsimusi. Sellisel puhul on abiks kohtulahendid, mille abil on leitud lahendusi õigusaktide tõlgendamiseks. Toitlustusteenuste puhul on abiks järgnev kohtulahend, millega on püütud täpsustada tugiteenuste olemust, et teenust saaks lugeda üldse toitlustusteenuseks.

Tegemist on 10. märtsi 2011 Euroopa Kohtu otsusega. Kohtuotsuse põhistus seisneb selles, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ ühtset käibemaksusüsteemi ehk ühtset maksubaasi, artikli 2, artikli 5 lõiget 1 ja artikli 6

lõiget 1, samuti nimetatud direktiivi H lisa kategoorias 1 esinevat mõistet „toiduained“.⁷¹

Kuuenda direktiivi artikkel 2 sätestab, et käibemaksuga maksustatakse kauba tarnimine või teenuse osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb ja kauba import.⁷² Sama direktiivi artikli 5 lg 1 kohaselt on kaubarne materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek⁷³ ning artikli 6 lg 1 sätestab, et teenuse osutamine on mistahes tehing, mis ei ole kaubarne artikli 5 tähenduses.⁷⁴

Nõukogu 5.mai 2009.aasta direktiiv 2009/47/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ vähendatud käibemaksumäärade osas, lubab liikmesriikidel kohaldada vähendatud määra restorani- ja toitlustusteenustele. See direktiiv aga ei kehtinud mitte põhikohtuasjades esinenud asjaolu ilmnemise ajal.⁷⁵

Taotlused on esitatud nelja kohtuvaidluse raames ning need puudutavad küsimust, kas kohe tarbimiseks mõeldud valmisainete ja toidu erineval viisil pakkumine kujutab endast kaubarne kuuenda direktiivi artikli 5 mõttes või teenuste osutamist selle direktiivi artikli 6 mõttes ja juhul, kui need kujutavad endast kaubarne, siis kas neile kui nimetatud kuuenda direktiivi H lisa 1. rühma tähenduses „toidu“ müügile kohaldatakse Saksa õigusnormidega ette nähtud vähendatud käibemaksumäära.⁷⁶

Kohtuasi C-497/09 on seotud kiirtoidu müügiga haagiskioskis, probleem tekkis sellega, et jookide müügiga seotud tehingud on ühtse käibemaksu määra järgi, kuid roogade müügiga seotud tehingud on vähendatud maksumäära järgi, kuid revident jõudis järeldusele, et kliendid tarbisid kauba üldjuhul ära kohapeal ning kuna ei esitatud

⁷¹ *Finanzam Burgdorf and Others v Manfred Bog and Others*, Joined cases C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, ECJ, Judgement, 10.03.2011.

⁷² Sixth Council directive 77/388/EMÜ of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment OJ L 145, 13.6.1977 art 2 paragraph 1.

⁷³ Sixth Council directive 77/388/EMÜ of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment OJ L 145, 13.6.1977 art 5 paragraph 1.

⁷⁴ Sixth Council directive 77/388/EMÜ of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment OJ L 14, 13.6.1977 art 6 paragraph 1.

⁷⁵ *Finanzam Burgdorf and Others v Manfred Bog and Others*, Joined cases C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, ECJ, Judgement, 10.03.2011.

⁷⁶ *Finanzam Burgdorf and Others v Manfred Bog and Others*, Joined cases C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, ECJ, Judgement, 10.03.2011.

andmeid haagiskioski juures tarbitud roogadega seotud tehingute mahu kohta, hindas revident ühtse maksumääraga maksustavate tehingute osakaaluks 70%. Edasi järgnes muudetud maksuteate esitamine ning sellele vaide esitamine. Teema muutus keeruliseks ning otsustati esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas kohe tarbimiseks ette nähtud roogade ja einete pakkumise puhul on tegemist kaubarneaga kuuenda direktiivi artikli 5 tähenduses.
2. Kas esimesele eelotsuse küsimusele antav vastus oleneb täiendavate teenuste osutamisest?
3. Kui vastus esimesele eelotsuse küsimusele on jaatav, kas siis kuuenda direktiivi h lisa 1. rühmas sisalduvat mõistet „toit“ tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab vaid „kaasavõtmiseks“ ette nähtud toiduaineid sellisel kujul, nagu neid üldjuhul müüakse toidukauplustes, või kuuluvad kõnealuse mõiste alla ka road või eined, mis on praadimise ja küpsetamise teel või muul viisil valmistatud kohe tarbimiseks?⁷⁷

Kohtuasja C-499/09 probleem tekib kinos mitmesuguste maiustuste ja jookide pakkumise ning kino fuajees popkorni ja maiskrõpsude müügiga. Müügikohas puuduvad söömiseks mõeldud letid, kuid fuajees esineb kõrgeid laudu, baaripukke, osalt ka pinke, toole, tavalisi laudu ja seinakülge kinnitatavaid lette. Käibedeklaratsioonil kajastati popkorni ja maiskrõpsude müügitehinguid vähendatud maksumääraga, millega maksuhaldur ei nõustunud ja tegi otsuse mille kohaselt on kõnealused tehinguid maksustatavad ühtse maksumääraga. Ettevõtja esitatud vaie ning kaebus jäid mõlemad rahuldamata kohtu poolt. Selle tulemusel esitas ettevõtja eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse, milles väitis, et on tegemist toitlustamisega seotud tehinguga. Mis kuulub maksustamisele ühtse maksumääraga on tegemist vaid siis, kui seoses toitade pakkumisega osutatakse teenust, mille osakaal on valdav. Põhjenduseks oli, et eesmärk on vaid kinokülastuse meeldivamaks muutmine ning, et nad ei osuta selliseid serveerimisega seotud teenuseid nagu kohapeal teenindamine. Kuna kohus leidis, et käesolev kohtuotsus on mõningal sarnane

⁷⁷ *Finanzam Burgdorf and Others v Manfred Bog and Others*, Joined cases C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, ECJ, Judgement, 10.03.2011.

kohtuasjale C-497/09, otsustati menetlus peatada ja esitada Euroopa Kohtule sarnased küsimused, mis kohtuasjas C-497/09.⁷⁸

Kohtuasi C-501/09 on seotud valmistoidu müügiga kiirtoidukioskis, mis deklareeriti vähendatud käibemaksumääraga. Maksuhaldur aga leidis, et kioskite külge olid kinnitatud kitsad letid ja tema arvates oli tegemist spetsiaalse sisseseadega, mis anti klientide kasutusse selleks, et sööki oleks võimalik tarbida koha peal, mistõttu kõnealuseid tehinguid oleks pidanud maksustama ühtse käibemaksumääraga. Kuna revident ei välistanud, et osa toidust võeti kaasa, määras ta hariliku käibemaksumääraga maksustatavaks osaks 80%. Maksuhaldur väljastas muudetud käibemaksuteate, millele ettevõtte esitas vaide kuid see jäi rahuldamata. Ettevõtja sellega rahule ei jäänud ning esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonikaebuse, milles väitis sisuliselt, et kioski külge kinnitatud lett ei kujuta endast sisseseadet Euroopa Kohtu praktika mõttes. Neil põhjustel otsustati menetlus peatada ja esitada Euroopa Kohtule samuti taolised küsimused mis esimese kohtuotsuse puhul.⁷⁹

Kohtuasja C-502/09 puhul on tegemist usaldusühing, kes tegeleb peoteenindusega. Temalt tellitud toidud tarnis ta klientidele suletud termonõudes ning klientide soovil andis kasutusse ka toidunõud ja söögiriistad, peolauad ja teenindajad. Probleem seisneb selles, et toidunõude, söögiriistade, laudade ja teenindajate kasutamise eest saadud tasule kohaldati küll ühtset maksumäära, kuid söögi eest saadud tasule vähendatud maksumäära. Maksuhaldur leidis, et toidutarnetele oleks pidanud kohaldama ühtset käibemaksumäära ning väljastas muudetud maksuteate. Vaidemenetluses jõuti ühtsele seisukohale, et ühtset käibemaksumäära oleks pidanud rakendada toidutarnetele, kus kasutati teenindajaid. Nii vaie kui muudetud maksuteate peale esitatud kaebus jäeti rahuldamata. Kassatsioonikaebuses väidab kaebuse esitaja sisuliselt, et toidunõude ja söögiriistade andmine klientide kasutusse on toidu tarnimisega kaasnev kõrvalteenus, mis ei anna alust kvalifitseerida tehing tervikuna teenuseks. Kohus leidis, et teenusena saab käsitleda siis, kui pakutavad söögitarvikud ka kohapeal ära pestakse, kuid võttes arvesse ettevõtja vastuväiteid ja õiguskirjanduses esinevat kriitikat ei olnud eelotsusetaotluse esitanud kohus enam kindel kas see on Euroopa Liidu õiguse

⁷⁸ *Finanzam Burgdorf and Others v Manfred Bog and Others*, Joined cases C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, ECJ, Judgement, 10.03.2011.

⁷⁹ *Finanzam Burgdorf and Others v Manfred Bog and Others*, Joined cases C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, ECJ, Judgement, 10.03.2011 .

põhimõtetega kooskõlas. Neil asjaoludel otsustati menetlus peatada ja esitada Euroopa Kohtule küsimused, mis eespool mainitud kohtuotsuste puhul.⁸⁰

Euroopa Kohtu presidendi 3.veebruari 2010. aasta määrusega liideti mainitud kohtuasjad nende sarnasuse tõttu kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ja kohtuotsuse tegemiseks vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artiklile 43.⁸¹

Euroopa Kohus otsustas, et Nõukogu 17. mai 1977. Aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta- ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ) artikleid 5 ja 6 tuleb tõlgendada nii, et kohe tarvitamiseks mõeldud värskest valmisatud einete või toitude pakkumine kiirtoidukioskites, haagiskioskites või kino fuajeedes kujutab endast kaubatarnet kuuenda direktiivi artikli 5 mõttes, kui tehingu terviklikul kvalitatiivsel uurimisel näitab, et toidu kättetoimetamisele eelnevad ja sellega kaasnevad teenuse osutamise aspektid ei ole ülekaalukad. Välja arvatud juhtudel, mil toitlustusettevõtja piirdub ühetaoliste einete pakkumisega, ilma et sellega kaasneks täiendav teenuse aspekt või kui muud konkreetsed asjaolus näitavad, et söögi kohaletoomine on tehingu valdav aspekt, kujutab toitlustusettevõtja poolt söögi kohaletoomine endast teenuse osutamist nimetatud direktiivi artikli 6 mõttes.⁸²

Kaubatarne puhul tuleb kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 92/111) H lisa 1. Rühmas sisalduvat mõistet „toit“ tõlgendada nii, et see hõlmab roogi või eineid, mis on keetmise, praadimise või küpsetamise teel või muul viisil valmistatud kohe tarbimiseks.⁸³

Kuigi Euroopa Liidus kehtib ühtne käibemaksusüsteem tekib palju küsimus direktiivi rakendamise osas. Antud kohtulahendite põhjal saab enamvähem pildi kaubatarnest ja teenuse osutamisest lahendatud küsimuste osas, kuid probleeme võib tekkida teiste

⁸⁰ *Finanzam Burgdorf and Others v Manfred Bog and Others*, Joined cases C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, ECJ, Judgement, 10.03.2011.

⁸¹ *Finanzam Burgdorf and Others v Manfred Bog and Others*, Joined cases C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, ECJ, Judgement, 10.03.2011.

⁸² *Finanzam Burgdorf and Others v Manfred Bog and Others*, Joined cases C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, ECJ, Judgement, 10.03.2011.

⁸³ *Finanzam Burgdorf and Others v Manfred Bog and Others*, Joined cases C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, ECJ, Judgement, 10.03.2011.

küsimuste osas ning tuleb piir panna nende kahe mõiste vahele, kuid seda rakendada on keeruline.

Kokkuvõtteks, käsitletud kohtulahendite kohaselt peavad eelnema toidu kättetoimetamisele aspektid olema ülekaalukad, et seda saaks lugeda teenuseks, mitte kaubarneks. Kohtulahendist tuleb välja, et teenust on osutatud juhul, kui toidu tarbimine on kliendile tehtud mugavaks (näiteks on olemas kohapeal söömise võimalus või hiljem toidu tarbimiseks antud nõud pestakse pärast kohapeal ära jms tegevus, mis teeb toidu tarbimise kohapeal kliendile meeldivaks). Kohtu otsuses on püütud küll täpsustada tugiteenuseid, kuid sellest ei piisa. Tugiteenuste mõiste tuleks paremini välja tuua ja anda sellele konkreetne tähendus, kuna praeguse direktiiviga pole midagi täpsemalt öeldud ning see põhjustab liigseid vaidlusi. Nõukogu rakendusmäärusega EL nr 282/2011 võiks luua eraldi artikli, mis täpsustaks tugiteenuste olemust ja annaks aluse toitlustusteenuste maksustamiseks.

KOKKUVÕTE

Maksustamise puhul on oluliseks aspektiks see, et kaupu ja teenuseid maksustatakse erinevalt ning mõningatele maksustatavatele väärtustele on seatud erisusi ja maksustamine toimub piiratud reeglite järgi. Ühe erandina on toitlustusteenuste maksustamine, mille maksustamine läheb käibe tekkimise koha järgi erireegli alla, mis tähendab, et maksustatakse kohas kui käive realselt tekib ja seetõttu pidas autor oluliseks tutvustada toitlustusteenuste olemust, mida täpsustab Nõukogu rakendusmäärus.

Teema oli aktuaalne, sest Euroopa Nõukogu rakendusmäärusega EL 282/2011 täpsustatakse toitlustusteenuste maksustamise regulatsiooni. Kuna nimetatud määrus on liikmesriikidele otsekohaldatav, siis peavad Eesti maksumaksjad lisaks käibemaksuseadusele juhinduma ka määrusest. Määruses toodud regulatsiooni pole seni Eesti keeles laiemale üldsusele tutvustatud.

Töö uudsus oli see, et varem pole teemat teadustöö raames käsitletud ning toitlustusteenuste maksustamise erisused liikmesriikide vahel vajavad selgitamist ja tutvustamist.

Lõputöö probleemiks oli see, et Euroopa Liidus peaks käibemaks olema reguleeritud ühtsetel alustel, kuid siiski on teatud valdkondades Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ rakendamine liikmesriigiti täiesti erinev.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida toitlustusteenuste käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus.

Esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Käibemaksu puhul tuleb jälgida neutraalsuse põhimõtet, mille all peetakse silmas, et tegemist on objektiivse maksuga ehk kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Samuti on olulisteks sihtkohamaa põhimõtte ehk maksukoormuse suunamine riiki, kus toimub kauba või teenuse lõpptarbimine ning silmas tuleb pidada

universaalsust, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ja millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Tarbimine maksustatakse käibe maksustamise kaudu ja selleks, et vabastada ettevõtja käibemaksukohustusest, on käibemaks üles ehitatud lisandväärtuse maksu põhimõttele.

Teine uurimisülesanne oli anda ülevaade teenuse käibe tekkimise kohast ja maksustamisest. Teenusega on tegemist juhul, kui vastus küsimusele, kas teine isik saab tehingu tulemusena mingit hüve või mitte, on positiivne. Käibe toimumise koha reeglite abil määratletakse käibemaksuõiguses koht, kus toimub teenuste maksustamine käibemaksuga. Määramaks teenuse puhul käibe tekkimise kohta, peab teadma, milliste teenustega on tegemist ja kas maksustamisel rakendatakse erireegleid või üldreeglit. Teenuse maksustamisel kohaldatava põhireegli kohaselt maksustab iga liikmesriik oma riigis tekkivat käivet ning erireegli kohaselt maksustatakse käivet reaalses tekkimise kohas.

Kolmas uurimisülesanne oli ülevaade anda toitlustusteenuste käibemaksuga maksustamisest Euroopa Liidus. Toitlustusteenus tähendab teenuseid, mis hõlmavad inimitarbimiseks ettenähtud valmis või valmistada tuleva toidu või jookide või mõlema pakkumist ja piisavaid tugiteenuseid, et neid saaks kohe tarbida. Kohapeal osutatavat teenust maksustatakse riigis, kus reaalselt teenust osutatakse. Laeva või õhusõiduki pardal või rongis pakutavat teenust maksustatakse reisi alustamise lähteriigis. Uuritud riikide seaduste lähemal vaatlusel selgus, et direktiivi on kohaldatu õigesti. Üldisemalt öeldes võib väita, et tegemist on otse direktiivi mugavdamisega oma siseriiklikusse seadusesse.

Neljäs uurimisülesanne oli analüüsida toitlustusteenuste maksustamist Euroopa kohtupraktikas. Toitlustusteenuste maksustamisel on oluliseks aspektiks tugiteenuste olemasolu. Lõputöös käsitletud kohtulahendiga on püütud täpsustada, mida saab tugiteenusteks lugeda. Otsuse kohaselt peavad eelnema toidu kättetoimetamisele ja sellega kaasnevad aspektid olema ülekaalukad, et seda saaks lugeda teenuseks. Kohtulahendist tuleb välja, et teenust on osutatud juhul, kui toidu tarbimine on kliendile tehtud mugavaks.

Kohtulahendi abil on püütud täpsustada tugiteenuseid, kuid sellest ei piisa. Tugiteenuste mõiste tuleks paremini välja tuua ja anda sellele konkreetne tähendus, kuna praeguse direktiiviga pole midagi täpsemalt öeldud ning see põhjustab liigseid vaidlusi. Autori ettepanekuks on, et Nõukogu rakendusmäärusega EL nr 282/2011 võiks luua eraldi artikli, mis täpsustaks tugiteenuste olemust ja annaks aluse toitlustusteenuste maksustamiseks.

Lõputöö eesmärk täideti. Analüüsi toitlustusteenuste maksustamist ning leiti, et direktiivi on liikmesriikides kohaldanud õigesti ning tehti ettepanek tugiteenuste täpsustamiseks Nõukogu rakendusmääruses.

Edaspidi võiks täiendavalt uurida kuidas maksustatakse toitlustusteenuseid juhul, kui rong väljub rahvusvahelisele reisile. Kuidas maksustatakse näiteks kui toit ostetakse Eesti pinnal, kuid tarbitakse alles väljaspool Euroopa Liidu territooriumi või vastupidi.

SUMMARY

Diploma thesis is written on a title „Imposing value added tax on catering services in the European Union“. Thesis is written in Estonian and consist of 39 pages (including 2 pages appendixes). Author has used 40 sources, which are all referred to in the text.

Topic is actual because with the Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 the taxation of catering service is specified. As named regulation is directly applicable to member countries, Estonian tax payers have to follow the regulation in addition to the VAT Act. The regulation has not yet been introduced to the general public in Estonian

The purpose of diploma thesis is to analyze imposing value added tax on catering services in the European Union. To achieve the purpose following tasks has been put up:

1. To give an overview of value added tax.
2. To give an overview of supply of services and taxation.
3. To give an overview of the taxation of catering services in Member States of the European Union.
4. To analyze the taxation of catering services in the European law.

Author came into conclusion that in closer inspection of the laws of certain countries came out that directive has been applied correctly. The concept of support services should be pointed out and has to be given a specific meaning, because with the current directive there is nothing stated more accurately and it causes excessive disputes. The author's suggestion is that with the Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 a separate article should be created, which would specify the nature of support services and would give the basis for the taxation of catering services

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

2013 European Union EU VAT rates <<http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates/>> (10.05.2013)

Advokaadibüroo Lillo & Partnerid „*Advokaadibüroo Lillo & Partnerid esindas kaebaja huve maksuasjaga seotud halduskohtumenetluses*“,

<www.advokaat.ee/index.php?option=com_content&view=article&id=40%3Aadvoka-lillo-a-partnerid-esindas-edukalt-kaebaja-huve-maksuasjaga-seotud-halduskohtumenetlus&catid=6%3Auudised&Itemid=19&lang=et> (10.05.2013).

„Austria VAT“ <www.tmf-vat.com/vat/austria-vat.html> (10.05.2013)

„Belgium VAT“ <www.tmf-vat.com/vat/belgium-vat-registration.html> (10.05.2013)

Catering and take- away food (2011)

<customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_000160&propertyType=document#P8_132> (10.05.2013)

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

Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 77, 23.3.2011

„Cyprus V.A.T and other taxes“

<www.worldwidetax.com/cyprus/cyp_other.asp>(15.04.2013)

„Czech VAT“ <www.tmf-vat.com/vat/czech-vat.html> (10.05.2013)

Elling, T., „*Käibemaks I*“ (Sisekaitseakadeemia 2008) lk 15

Elling, T. „Käibemaks“,

stud.sisekaitse.ee/Elling/Maksususteem/kibemaks.html (10.05.2013)

Finanzam Burgdorf and Others v Manfred Bog and Others, Joined cases C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, ECJ, Judgement, 10.03.2011 „Finland V.A.T and other taxes“ <www.worldwide-tax.com/finland/fin_other.asp>

„France VAT“ <www.tmf-vat.com/tmf-in-the-media/france-increases-reduced-vat-rate-from-55-to-7-in-2012.html> (10.05.2013)

„Germany V.A.T rates and other taxes“ <www.worldwide-tax.com/germany/ger_other.asp> (10.05.2013)

„Greek VAT“ <www.tmf-vat.com/vat/greek-vat.html> (15.04.2013)

Guidelines resulting from meetings of the VAT committee (2013) <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/2012_guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf> lk 115 (10.05.2013)

Huberg, M, Uusorg ja M, Kuusik, G., Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega (Tartu, 2012), esimene köide

„Hungary V.A.T rates and other taxes“ <www.worldwide-tax.com/hungary/hun_vat.asp> (10.05.2013)

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

Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 RT I 2003, 82, 554... RT I, 25.10.2012, 1

Lehis, L., „*Maksuõigus*“, (Tallinn: Juura 2004)

„Luxembourg“ <www.tmf-vat.com/vat/luxembourg-vat.html> (10.05.2013)

Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. versus Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond, Case No C-167/95, ECJ, Judgement, 06.03.1997

Maksu- ja tolliamet, „Teenuse käibe tekkimise koht ja maksustamine“, (2009), <www.emta.ee/index.php?id=3340> (10.05.2013)

NCC Construction Danmark A/S versus Skatteministeriet, case No C-174/08, ECJ, Judgement, 29.10.2009

„Poland V.A.T and other taxes“
<www.worldwidetax.com/poland/pol_other.asp>(15.04.2013)

„Portugal V.A.T and other taxes“
<www.worldwidetax.com/portugal/por_other.asp>(15.04.2013)

Riigikogu XI koosseisu eelnõu nr 551 SE seletuskiri, algatud 18.06.2009, kätte saadav Riigikogu kodulehel <www.riigikogu.ee> (10.05.2013)

„Value added tax in Malta“
<mfc.com.mt/filebank/imagebank/pdf/Download%20info%20in%20VAT%20relief.pdf>
> (15.04.2013)

„VAT in the Neatherlands“ <www.expatax.nl/vat.php> (10.05.2013)

„Value added tax in Slovenia“ <directory.agilityportal.com/directory/uploads/download/d090c86b78ca64d3c802ae722c6ab95c.pdf> (10.05.2013)

Sixth Council directive 77/388/EMÜ of 17 May 1997 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment OJ L 145, 13.6.1977

Spain V.A.T and other taxes“ <www.worldwide-tax.com/spain/spain-vat-taxes.asp>(10.05.2013)

Subway losses legal challenge over VAT on hot food www.thelawyer.com/subway-loses-legal-challenge-over-vat-on-hot-food/1014839.article (10.05.2013)

Ulmre, A, Laube, M, Elling, T. ja Talsma M., *Käibemaks I* (Sisekaitseakdeemia, 2006)

Value Added Tax Act

[online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_fi_01_eng.html
&WT.z_nav=Navigation&colid=4935](http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_fi_01_eng.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4935) (10.05.2013)

VAT rates www.gov.uk/vat-rates (10.05.2013)

Tulvik, E., „*Teenuse käibe tekkimise koha uued reeglid: Euroopa Komisjoni selgitused.*“ www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=1000
(02.05.2013)

Turnover Tax Act 1968

[online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_nl_01_eng.htm
l&WT.z_nav=Pagination&colid=4935](http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_nl_01_eng.html&WT.z_nav=Pagination&colid=4935) (10.05.2013)

Veide, A., „*Euroopa Liidu arengud käibemaksu valdkonnas.*“
www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=682 (10.05.2013)

LISA 1. TOITLUSTUSTEENUSTE MAKSUSTAMINE EESTI SEADUSE KOHASELT

Toitlustusteenuse osutamine ⁸⁴	Maksustav riik	Reguleeriv õigusakt	KM määr	KMD
TOITLUSTUSTEENUSTE MAKSUSTAMINE EESTIS				
Eesti ja teise riigi maksukohustuslasele ja mitte maksukohustuslasele. Ühendusevälise riigi äriühingule ja mitte-äriühingule	Eesti	KMS § 10 lg 2 p 4	20%	1, 4
TOITLUSTUSTEENUSE MAKSUSTAMINE VÄLJASPOOL EESTIT				
Eesti ja teise riigi maksukohustuslasele ja mitte maksukohustuslasele. Ühendusevälise riigi äriühingule ja mitte-äriühingule	Teenuse osutaja riik	KMS § 10 lg 4 p 5	Teenuse osutaja riigi määr	-
TOITLUSTUSTEENUSE MAKSUSTAMINE EUROOPA LIIDU TERRITOORIUMIL LAEVAL, LENNUKIS JA RONGIS, MIS VÄLJUB RAHVUSVAHELISELE REISILE EESTIST				
Eesti ja teise riigi maksukohustuslasele ja mitte maksukohustuslasele. Ühendusevälise riigi äriühingule ja mitte-äriühingule	Eesti	KMS § 10 lg 2 p 5 KMS § 15 lg 4 p 2	Laev ja lennuk 0% Rong 20%	Laev ja lennuk 3 Rong 1, 4
TOITLUSTUSTEENUSE MAKSUSTAMINE EUROOPA LIIDU TERRITOORIUMIL LAEVAL, LENNUKIS JA RONGIS MIS VÄLJUB RAHVUSVAHELISELE REISILE TEISEST LIIKMESRIIGIST				
Eesti ja teise riigi maksukohustuslasele ja mitte maksukohustuslasele. Ühendusevälise riigi äriühingule ja mitte-äriühingule	Reisi lähteriik	KMS § 10 lg 4 p 5 KMS § 15 lg 4 p 1	Laev ja lennuk 0% Rong- reisi lähteriigi käibemaks	Laev ja lennuk 3 Rong- reisi lähteriigi käibemaks

⁸⁴ Autori koostatud käibemaksuseaduse põhjal

LISA 2. KÄIBEMAKSUMÄÄRAD EUROOPA LIIDUS

Riik	Käibemaksumäär toidule
Austria	12% ja 10% ⁸⁵
Belgia	Toitlustusteenus 12%, toit 6% ⁸⁶
Küpros	5% ja 8% ⁸⁷
Tsehhi	14% ⁸⁸
Soome	14% ⁸⁹
Prantsusmaa	5,5% ⁹⁰
Saksamaa	7% ⁹¹
Kreeka	13% ⁹²
Ungari	18% ⁹³
Iirimaa	Toitlustusteenus 9%, toit 4,8% ⁹⁴
Luksemburg	3% ⁹⁵
Malta	Vabastatud käibemaksust ⁹⁶
Holland	6% ⁹⁷
Poola	8% ja 5%, piim vabastatud ⁹⁸
Portugal	Toitlustusteenus 13% ja toit 6% ⁹⁹
Sloveenia	8,5% ¹⁰⁰
Hispaania	4% ¹⁰¹
Inglismaa	0% ¹⁰²

⁸⁵ „Austria VAT“ <www.tmf-vat.com/vat/austria-vat.html> (10.05.2013)

⁸⁶ „Belgium VAT“ <www.tmf-vat.com/vat/belgium-vat-registration.html> (10.05.2013)

⁸⁷ „Cyprus V.A.T and ohter taxes“ <www.worldwide-tax.com/cyprus/cyp_other.asp> (10.05.2013)

⁸⁸ „Czech VAT“ <www.tmf-vat.com/vat/czech-vat.html> (10.05.2013)

⁸⁹ „Finland V.A.T and ohter taxes“ <www.worldwide-tax.com/finland/fin_other.asp> (10.05.2013)

⁹⁰ „France VAT“ <www.tmf-vat.com/tmf-in-the-media/france-increases-reduced-vat-rate-from-55-to-7-in-2012.html> (10.05.2013)

⁹¹ „Germany V.A.T rates and ohter taxes“ <www.worldwide-tax.com/germany/ger_other.asp> (10.05.2013)

⁹² „Greek VAT“ <www.tmf-vat.com/vat/greek-vat.html> (10.05.2013)

⁹³ „Hungary V.A.T rates and ohter taxes“ <www.worldwide-tax.com/hungary/hun_vat.asp> (10.05.2013)

⁹⁴ 2013 European Union EU VAT rates <<http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates/>> (10.05.2013)

⁹⁵ „Luxembourg“ <www.tmf-vat.com/vat/luxembourg-vat.html> (10.05.2013)

⁹⁶ „Value added tax in Malta“ <mfc.com.mt/filebank/imagebank/pdf/Download%20info%20in%20VAT%20relief.pdf> (10.05.2013)

⁹⁷ „VAT in the Neatherlands“ <www.expatax.nl/vat.php> (10.05.2013)

⁹⁸ „Poland V.A. and ohter taxes“ <www.worldwide-tax.com/poland/pol_other.asp> (10.05.2013)

⁹⁹ „Portugal V.A.T and ohter taxes“ <www.worldwide-tax.com/portugal/por_other.asp> (10.05.2013)

¹⁰⁰ „Value added tax in

Slovenia“ <directory.agilityportal.com/directory/uploads/download/d090c86b78ca64d3c802ae722c6ab95c.pdf> (10.05.2013)

¹⁰¹ „Spain V.A.T“ and ohter taxes“ <www.worldwide-tax.com/spain/spain-vat-taxes.asp>(10.05.2013)

¹⁰² „VAT rates“ <www.gov.uk/vat-rates> (10.05.2013)