

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Liivo Juul

**REKLAAMITEENUSTE MAKSUSTAMINE KÄIBEMAKSUGA**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling: mag.iur

Tallinn 2013

# ANNOTATSIOON

## SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2013
Töö pealkiri: Reklaamiteenuste maksustamine käibemaksuga	
Töö pealkiri võõrkeeles: <i>Imposing value added tax on advertising services</i>	
Töö autor: Liivo Juul	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
Allkiri:	
<p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 46 leheküljest. Selle koostamisel on kasutatud 38 allikat, millele on töös viidatud.</p> <p>Lõputöö on aktuaalne, sest Euroopa kohtus on praegusel ajal arutlusel mitu lahendit, mis on seotud reklaamiteenustega. Ühtlasi muutus 2010. aastal käibemaksuseaduses teenuse käibe tekkimise koha üldreegel, seetõttu peaks vaatama, mis probleeme on Euroopa Kohtus arutletud reklaamiteenuste käibe tekkimise koha osas.</p> <p>Probleem seisneb selles, et reklaamiteenuse mõistet tõlgendatakse liikmesriikides erinevalt ning alati pole üheselt mõistetav, mis on reklaamiteenuste puhul käibe tekkimise kohaks. Reklaamiteenuste käibemaksuga maksustamise erisused on selle tõttu raskesti hoomatavad ja vaidlusi põhjustavad.</p> <p>Töö eesmärk on analüüsida reklaamiteenuste käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus. Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Antakse ülevaade käibemaksu kujunemisest ning olemusest.</li><li>2. Mõtestatakse lahti teenuse käibe tekkimise koht.</li><li>3. Analüüsitakse Euroopa Kohtu kohtulahendeid reklaamiteenuse mõiste kohta.</li><li>4. Analüüsitakse reklaamiteenuste käibe tekkimise kohaga seonduvaid kohtulahendeid Euroopa Liidus.</li></ol> <p>Uurimismeetodina kasutatakse analüütilist meetodit ja võrdlevat meetodit. Autor tõi töös välja reklaamiteenuste käibemaksustamisega seonduvad probleemid Euroopa Liidus.</p>	
Võtmesõnad: reklaamiteenus, lisandunud väärtuse maks, käibemaksudirektiiv 112/2006/EÜ, Euroopa Liit	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>advertising service, value added tax, VAT directive 112/2006/EC, European Union</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:

## SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	3
1. REKLAAMITEENUSTE MAKSUSTAMINE KÄIBEMAKSUGA .....	5
1.1 Käibemaksu kujunemine ning olemus .....	5
1.2 Teenuse käibe tekkimise koht.....	12
2. REKLAAMITEENUSTE KÄIBEMAKSUSTAMISE PROBLEEMID .....	22
2.1 Reklaamiteenuse mõiste .....	22
2.2 Teenuse käibe tekkimise koht reklaamiteenuste puhul.....	30
KOKKUVÕTE .....	40
SUMMARY .....	42
VIIDATUD ALLIKAD .....	43

## SISSEJUHATUS

Inimeste teavitamiseks teatud tootest või teenusest kasutatakse reklaami. Teavitused erinevate ettevõtete kohta kuuluvad meile raadiotest, televisioonist ja tänaval kõndides ei saa me märkamata jätta reklaamplakateid. Tarbijaid tahetakse teavitada oma toote või teenuse olemasolust, et seeläbi tõsta müügikäivet. Lõputöö käsitleb reklaamiteenuse käibemaksuga maksustamist.

Autor valis selle teema, kuna reklaamiteenused on laialt levinud teenuse liik. Eesti maksunduse alases kirjanduses on jäänud see teema suurema tähelepanuta. Reklaamiteenuse mõiste pole alati üheselt mõistetav. Euroopa Liidu liikmesriigid tõlgendavad mõistet erinevalt ning pole ühist arusaama millal on tegu reklaamiteenusega. Ühtlasi vaieldakse liikmesriikide vaheliste tehingute puhul, mis on reklaamiteenuse maksustamise kohaks. See valdkond vajab täpsemat lahtikirjutamist.

Lõputöö on aktuaalne, sest Euroopa Kohtus on praegusel ajal arutlusel mitu lahendit, mis on seotud reklaamiteenustega. Lahendid ei puuduta kõik reklaamiteenuste käibemaksuga maksustamist, küll aga reklaamiteenuse mõistet. Ühtlasi muutus 2010. aastal käibemaksuseaduses teenuse käibe tekkimise koha üldreegel, seetõttu peaks vaatama, mis probleeme on varasemalt Euroopa Kohtus arutletud reklaamiteenuste käibe tekkimise koha osas.

Teema uudsus seisneb selles, et varasemalt pole reklaamiteenuste käibemaksuga maksustamise teemat veel Sisekaitseakadeemias teadustöö raames käsitletud. Ühtlasi on selle teema käsitlemine maksundusalases kirjanduses vähest käsitlust leidnud.

Probleem seisneb selles, et reklaamiteenuse mõistet tõlgendatakse liikmesriikides erinevalt ning alati pole üheselt mõistetav, mis on reklaamiteenuste puhul käibe tekkimise kohaks. Reklaamiteenuste käibemaksuga maksustamise erisused on selle tõttu raskesti hoomatavad ja vaidlusi põhjustavad. Siseriiklikus maksustamises on probleem vaid reklaamiteenuse mõistega. Reklaamiteenuse käibe tekkimise koha puhul siseriiklikult probleemi pole, kuna käibe tekkimise koht on selge. Probleemid esinevad maksukohustuslaselt teise riigi maksukohustuslasele osutatud reklaamiteenuste puhul. Näiteks reklaamiteenuse kaudsel

osutamisel on Euroopa Liidu liikmesriikide vahelistes tehingutes vaieldud, kus riigis käivet maksustada.

Töö eesmärgiks on analüüsida reklaamiteenuste käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgnevad uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu kujunemisest ning olemusest.
2. Mõtestatakse lahti teenuse käibe tekkimise koht.
3. Analüüsitakse Euroopa Kohtu kohtulahendeid reklaamiteenuse mõiste kohta.
4. Analüüsitakse reklaamiteenuste käibe tekkimise kohaga seonduvaid kohtulahendeid Euroopa Liidus.

Lõputöös kasutatakse analüütilist meetodit ja võrdlevat meetodit. Andmekogumise meetodina kasutatakse erialakirjanduse ja kohtulahendite analüüsi. Täpsemalt dokumentide analüüsi meetodit, tutvutakse teema kohta käiva informatsiooni ja dokumentidega, hinnatakse olukordi ning seletatakse nende teenuste maksustamisel ette tulevaid probleeme. Analüüsitavateks dokumentideks on peamiselt õigusaktid ning Euroopa Kohtu selgitused. Sellest tulenevalt on lõputöös kasutatud kvalitatiivset meetodit.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda on jagatud kahte alapeatükki. Esimeses peatükis antakse ülevaade käibemaksu kujunemisest ning olemusest. Esimese peatüki teises alapeatükis mõtestatakse lahti teenuse käibe tekkimise koht. Tuuakse välja oluline teooria, mida on vaja teada teenuse käibe maksustamisel ning ühtlasi tehakse juttu ka vahendamisteenusest.

Teise peatüki esimeses alapeatükis selgitatakse ning analüüsitakse kohtulahendite abiga reklaamiteenuse mõistet. Teise peatüki teises alapeatükis on uurimisobjektiks reklaamiteenuse maksustamise koht ning selle määramisega ette tulnud probleemid, neid selgitatakse läbi Euroopa Kohtu kohtulahendite.

Lõputöös kasutatakse valdavalt Euroopa Liidu direktiive (lõputöö teoreetilises osas kasutatakse hetkel kehtivat käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, kuid analüüsi osas kasutatakse varasemalt kehtinud kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ), Eesti seaduseid, Eesti ja Euroopa Nõukogu määruseid, kohtulahendeid ja käibemaksualaseid erialaartikleid.

# 1. REKLAAMITEENUSTE MAKSUSTAMINE KÄIBEMAKSUGA

## 1.1 Käibemaksu kujunemine ning olemus

Läbi aegade on riikidel põhiliseks tuluallikaks olnud maksud. Ajaloost on võtta kõikvõimalikke näiteid, mida on maksuga koormatud. Tänapäeval maksustatakse üha enam tarbimist. Riikide põhiliseks tuluallikaks on saanud käibemaks. Seda maksu tuntakse nii Eestis kui ka paljudes kohtades üle maailma lisandunud väärtuse maksuna. Kuigi Eestis on levinud mõiste käibemaks, mõeldakse selle all siiski lisandunud väärtuse maksu. Kaudsete maksude objektiks on müüdivad tooted. Kuna maksukohustus seostub ühel või teisel viisil objektiga, mitte isikuga siis nimetatakse neid makse ka tootemaksudeks.

Vaatamata käibemaksu aeglasele levikule 20-nda sajandi alguses on lisandunud väärtuse maks kasutusele võetud enam kui 140 riigis ning toob riikide eelarvetesse 20 protsenti nende tuludest. Võib väita, et ainult tulumaks on olnud tugevam näide 20. sajandi maksupoliitilises lähenemises. Sijbren Cnossen<sup>1</sup> on öelnud, et „Peaaegu üleilmne käibemaksusüsteemi tutvustamine on 20-nda sajandi teise poole kõige tähtsam sündmus maksu struktuuri evolutsioonis“. Ainsana mõjukatest arenenud riikidest on Ameerika Ühendriigid, kes ei ole endale riiklikul tasandil kehtestanud käibemaksusüsteemi. Eksperdid usuvad, et vastupanu sellele ei saa kaua kesta, kuna üha enam nähakse käibemaksusüsteemis lahendust Ameerika Ühendriikide suurtele riiklikele võlgadele.<sup>2</sup>

Mõttele hakata siseturul toimuvat kaubavahetust koormama maksuga, s.o lisama kauba hinnale kohustusliku lisandina täiendav summa, mille realiseerija edastab riigile – nn käibemaks, tuli Euroopas esimesena Hispaania kuninga nõunik Alba hertsog 1567. a-l, kes üritas leida kuningale uut tuluallikat, mis ei sõltuks kohalikust omavalitsusest. Kuna

---

1 Maastrichti Ülikooli ja Roterdami Erasmuse Ülikooli majanduse ja maksuõiguse õppejõud, kes on avaldanud hulgaliselt maksualaseid teoseid

2 K.James, „Exploring the Origins and Global Rise of VAT“, *The VAT Reader*, 2011, <[www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/VATReader.pdf/\\$file/VATReader.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/VATReader.pdf/$file/VATReader.pdf)>, lk 15 (05.01.2013)

käibemaksu kõikehõlmav rakendamine viib maksu kumuleerumisele, mis omakorda moonutab kaupade hindu siis põhjustas see maks väga vihast vastupanu.<sup>3</sup>

Kumuleeruv maksustamine tekitas tõsiseid komplikatsioone ja mõjutas oluliselt tootmise ratsionaliseerimist nii äriühingu kui ka riigi mastaabis, sest ainus võimalus kumuleeruvat maksustamist vältida oli toota kaup algusest lõpuni ühes äriühingus. See tähendas liialt suurte ettevõtete loomist, kes ise hankisid toorme, töötlesid selle lõpuni ja realiseerisid otse tarbijale. Rahvusvahelises kaubanduses oleks selline lähenemine põhjustanud samuti topeltmaksustamist, sest kaupa oleks koormanud nii seda tootev ja välismaale realiseeriv kui ka sissevedav ja tarbiv riik. Kumuleeruv maksustamine põhjustab kauba hinna moonumist maksu arvel ja see omakorda põhjustab konkurentsivõime alanemise vabal turul. Selliste moonutuste elimineerimiseks otsiti aastaid teistsugust maksustamisskeemi. Kõigepealt lepiti kokku, et maksu korjab vaid see riik, kus toimub kauba realisatsioon tarbijale. Rahvusvahelises praktikas realiseeritakse see nii, et kauba importimisel riiki kasseeritakse maks sisse kogu ulatuses ning eksporditavatele kaubale tagastatakse toomisprotsessi käigus tasutud maks kogu ulatuses.<sup>4</sup>

Tänapäevasele lisandväärtusemaksu lähenemise tutvustamisele pretendeerivad kaks meest. Üks nendest on saksa ärimees Wilhelm Von Siemens, kes pakkus idee välja 1918. aastal ning teine on Ameerika majandusteadlane Thomas S. Adams, kes oli enda kirjutustes maininud käibemaksusüsteemi 1910 kuni 1921 aastate vahel.<sup>5</sup>

Von Siemensi ideed nähti kui tehnilist innovatsiooni, mis tõi suured parendused käibemaksusüsteemi. Võrreldes eelneva käibemaksusüsteemiga võimaldas uudne lisandväärtusemaksu süsteem ärielistel eesmärkidel tehtavate kulutuste tagasisaamise ning seeläbi eemaldas kumuleerumise probleemi, mida tõi endaga kaasa käibemaksusüsteem. Kuigi innovatsiooniline idee oli ülimalt tähtis, ei tähendanud see kehtiva süsteemi kukutamist riiklikul tasandil.<sup>6</sup>

Thomas S. Adams nägi lisandunud väärtuse maksu kui alternatiivi ettevõtete tulumaksule. Ta oli keskendunud föderaalsetele maksupoliitikale ning kuna sel ajal ei olnud riiklikku

---

3 P.Tammert, "Maksundus", 3 ümbertöötatud trükk, (Tallinn: Aimwell, 2005), lk 257

4 *Ibid*, lk 259

5 B.Terra and J. Kajus, „A Guide to the European VAT Directives“, Volume 1 (IBFD, 2011), lk 271

6 K.James, „Exploring the Origins and Global Rise of VAT“, *The VAT Reader*, 2011, <[www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/VATReader.pdf/\\$file/VATReader.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/VATReader.pdf/$file/VATReader.pdf)>, lk 15-16, (05.01.2013)

müügimaksu siis ta ei muretsenud tehnilise kohandamise pärast kehtivale süsteemile, vaid ta oli huvitatud kehtiva föderaalse tulumaksusüsteemi muutmisest.<sup>7</sup>

Vaatamata nende kahe mehe suurepärasele ideedele ei õnnestunud neil enda mõtteid sellel ajal laiemalt levitada. Esimeseks riigiks oli hoopis Prantsusmaa, kus Prantsuse maksuameti juhi Muarice Lauré eestvedamisel kehtestati riiklikul tasemel lisandunud väärtuse maksu süsteem 1954-ndal aastal. Täisulatuslikku lisandunud väärtuse maksu ei õnnestunud Prantsusmaal siiski kohandada, kuna algseid ideid limiteeriti. Prantsusmaa jõudis täieliku lisandunud väärtuse maksuni 1968. aastal. Esimene täies ulatuses süsteem võeti kasutusele Taanis 1967-ndal aastal (samal aastal võttis lisandunud väärtuse maksu süsteemi kasutusele ka Brasiilia). Sellel ajal polnud Taani Euroopa Majanduslikus Ühenduses (Taani liitus ühendusega 1973. aastal). Teised riigid Euroopas nagu Saksamaa, Holland, Luksemburg, Belgia, Iirimaa, Itaalia, Suurbritannia ja ka eelpool mainitud Prantsusmaa järgnesid kohe Taanile. Probleem peitus selles, et süsteemi olemus varieerus riigiti, seega ei saanud seda üheselt kehtestada Euroopa Liidu liikmesriikide siseselt.<sup>8</sup>

Euroopas hakkas käibemaks päriselt levima, kui Euroopa Liidu direktiividega kohaldati liikmesriikidele kohustusi harmoniseeritud lisandunud väärtuse maksu süsteemi kasutusele võtmiseks. Euroopa Liiduga liitumiseks kehtestati nõue, et direktiivis olevad käibemaksupõhimõtted tuleb kanda üle liituja riigi käibemaksusüsteemi. Selle nõude eesmärk on käibemaksuharmoniseerimine, mis soodustaks kaupade vaba liikumist liidu siseselt.

Tänapäeval saame rääkida kolmest erinevat sorti lisandunud väärtuse maksust: Euroopa mudel, Uus-Meremaa mudel ning Jaapani mudel. Nendest kolmest on ideaalsele lisandunud väärtuse maksusüsteemile kõige lähemale jõudnud Uus-Meremaa. Ideaalne süsteem eeldab, et lisandunud väärtuse maksu kehtestatakse ühe protsendimääraga võimalikult laialdasele hulgale tehingutele. Vaatamata Uus-Meremaa heale näitele on enim levinud Euroopa stiilis lisandunud väärtuse maks, millega on kehtestatud mitmeid erinevaid protsendimäärasid ning kohaldatakse mitmeid erandeid. Praktikas puudub näide, et kahel riigil oleks täpselt samasugune maksusüsteem, kuna leidub palju erinevusi maksumäärades, erandites,

---

7 J.J.Thorndike, „*Early proposals for American VAT*“, <[www.taxhistory.org/thp/readings.nsf/ArtWeb/6F4B8EADA426FDCE852575F600464B81?OpenDocument](http://www.taxhistory.org/thp/readings.nsf/ArtWeb/6F4B8EADA426FDCE852575F600464B81?OpenDocument)>, (15.01.2013)

8 M.Kearney, „*Introducing value-added tax*“ <[upetd.up.ac.za/thesis/available/etd-09032004-134859/unrestricted/02chapter2.pdf](http://upetd.up.ac.za/thesis/available/etd-09032004-134859/unrestricted/02chapter2.pdf)>, (09.03.2013)



tagasimaksmises ning ulatuses. Mõned lisandunud väärtuse maksusüsteemid kehtivad piirkonniti või on piiratud tootmise või hulgimüügi tasandil.<sup>9</sup>

Põhjus miks lisandunud väärtuse maksu süsteem on valitsuste seas niivõrd laialdast kasutamist leidnud, on et see on efektiivne viis riigitulude suurendamiseks ning võrreldes teiste maksudega nõuab see administreerimiseks vähem kulutusi. Maksu koguvad ettevõtted igal tootmise ja turustamise etapil. Väärtusahela kasvatamise etappidel maksavad ettevõtted maksu nendelt sisenditelt, mis nad toote valmistamiseks teevad, kuid nad saavad selle tagasi, kui see müüakse järgmisele tarnijale. See tähendab, et igal tootmise tasemel maksustatud summa on kaubale või teenusele lisatava väärtuse jätkuv osa. Kogu maks, mis on lõpuks läbi tootmisahela kogutud, peaks kajastuma käibemaksus, mida lõpptarbija tasub. See muudab maksu kogumise ohutumaks võrreldes tavalise müügituluga, mille puhul maks võib jääda kogumata, kui maksust kõrvalhoidumine toimub viimases müügi etapis. Ühtlasi on see tänu läbipaistvusele arusaadav maksumaksjale: inimesed teavad kui palju nad maksavad ning kui nad toodet või teenust ei osta, siis nad maksu ei maksa.<sup>10</sup>

Käibemaks, kui lisandunud väärtuse maks, kehtestati Eestis 10. oktoobril 1990. aastal Vabariigi Valitsuse määrusega nr 209, mis jõustus 1. jaanuaril 1991. Käibemaksuseadus sätestab käibemaksu üldise kaudse tarbimismaksuna, mida rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna.<sup>11</sup>

Tänapäeval kehtib Eestis käibemaksule standardmäär 20%, mida rakendatakse enamuste kaupadele ja teenustele. Peamiseks käibemaksu objektiks on käive, mille tekkimise koht on Eesti. See hõlmab lisaks siseriiklikule käibe ka kauba eksporti (Käibemaksuseadus (edaspidi KMS) § 5), kauba ühendusesisest käivet (KMS § 7) ning teenuseid, mille käibe tekkimise koht on Eesti (KMS § 10). See säte hõlmab ka käivet, mille osas on maksukohustus Eesti ostjal - teenuste saamist välisriigi maksukohustuslaselt (va mõningad erandid), uue transpordivahendi ja paigaldatava või kokkupandava kauba soetamist teisest liikmesriigist ning kauba soetamist kolmnurk tehingus. Maksukohustus on ka käibemaksukohustuslasest

---

9 K.James, „Exploring the Origins and Global Rise of VAT“, *The VAT Reader*, 2011,

<[www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/VATReader.pdf/\\$file/VATReader.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/VATReader.pdf/$file/VATReader.pdf)>, lk 18, (05.01.2013)

10 J.Owens, P.Battiau, A.Charleit, „VAT's next half century: Towards a single-rate system?“ *OECD Observer*, 2011 nr 284,

<[www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT\\_s\\_next\\_half\\_century:\\_Towards\\_a\\_single-rate\\_system\\_.html](http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT_s_next_half_century:_Towards_a_single-rate_system_.html)>, (24.03.2013)

11 Käibemaksuseadus 10.12.2003, RT I 2003, 82, 554 § 1 lg 2

kauba saajal, kui ta soetab teiselt Eesti käibemaksudokumendil KMS § 41<sup>1</sup> nimetatud kaupa.<sup>12</sup>

Teiseks käibemaksu objektiks on kauba import Eestisse ühendusevälisest riigist, mille sisu on täpsemalt sätestatud KMS §-s 6. Kolmas maksuobjekt on teenus, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti. See säte hõlmab selliste teenuste käivet, mida osutatakse Eestis asuva ettevõtte poolt või välisriigi maksukohustuslase Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu, kuid mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti.<sup>13</sup>

Teenuste käibe toimumise koht on sätestatud KMS §-s 10. Nende teenuste arvamine maksuobjekti hulka tähendab sisuliselt üksnes teenuste Eestis deklareerimise kohustust, kuna nende maksustamisel rakendatakse nullmäära ja reaalne maksukohustus lasub teenuse saajal välisriigis. Kui sarnaseid teenuseid osutatakse välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või on tegemist teenustega, mille osas ettevõtjal tekib maksukohustuslasena registreerimise kohustus välisriigis, siis maksustatakse vastavaid teenuseid välisriigi KMS kohaselt ning Eestis need teenused deklareerimisele ega maksustamisele ei kuulu.<sup>14</sup>

Viimase maksuobjektina on nimetatud kauba ühendusesisene soetamine (KMS § 8), mis reeglina tähendab teisest liikmesriigist kauba ostmisel maksukohustuslasel tekkivat kohustust arvestada käibemaksu ostetud kauba maksustatavalt väärtuselt. Antud juhul rakendub nn pöördkäibemaks. Kauba ühendusesisese soetamise mõiste ja maksustamise põhimõtted lisandusid Eesti käibemaksusüsteemi liitumisel EL-ga ning asendasid kauba impordi teistest EL liikmesriikidest.<sup>15</sup>

Vähendatud maksumäär kehtestati Eestis 1999. aastal, mil määraks oli 5%. 2009. aastal tõsteti see määr 9% peale. Vähendatud maksumäära kasutatakse KMS § 15 lõigetes 2 kuni 4 loetletud kaupade ja teenuste, näiteks enamuste raamatute ja perioodika väljaannete, sotsiaalministri määrusega kehtestatud nimekirja kantud ravimite ja majutusteenuste puhul. Ühtlasi rakendatakse veel 0%-list määra. See kehtib kaupadele, mis on välja toodud KMS § 15 lg 3 punktides 2 kuni 12 (näiteks kaup, mille võõrandamist ja teise liikmesriiki toimetamist või ilma võõrandamata teise liikmesriiki toimetamist käsitatakse kauba ühendusesisese

---

12 Rahandusministri kommentaaridega käibemaksuseadus seisuga 01.01.2013  
< <http://www.fin.ee/280/>>, (09.02.2013)

13 *Ibid*

14 Rahandusministri kommentaaridega käibemaksuseadus seisuga 01.01.2013  
< <http://www.fin.ee/280/>>, (09.02.2013)

15 *Ibid*

käibena) ning teenustele, mis on ära märgitud KMS § 15 lg 4 punktides 2 kuni 14 (näiteks vahendamisteenus, kui vahendatakse tehingut, mille käive tekib ühendusevälises riigis).

Et oleks paremini mõistetav lõputöös käsitlusele tulevad käibemaksuga seonduvad dilemmad toob autor välja käibemaksu põhimõtted, mis on käibemaksusüsteemi alustaladeks.

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügi-etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Käibemaks erineb muudest tarbimismaksudest selle poolest, et see hõlmab kõiki müügitasandeid ja maksuobjektiks on kauba või teenuse väärtus. Näiteks aktsiisid on ühetasandilised maksud ning üldjuhul on maksubaas seotud kauba kogusega, mitte väärtusega.<sup>16</sup>

Käibemaks on olemuselt mitmetasandiline mittekumuleeruv tarbimismaks, mis on üles ehitatud lisandunud väärtuse maksu põhimõttel. Tegemist on maksutehnilise võttega, mis võimaldab rakendada sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtjatel, kes kasutavad sisseostetud kaupu või teenuseid kas otseselt või kaudselt oma ettevõtluse tarbeks. Käibemaks hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid – maksuga koormatakse iga müügi-etappi, vähendades seejuures maksukoormust eelmistel etappidel makstud käibemaksu võrra. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ainult registreeritud käibemaksukohustuslasel.<sup>17</sup>

Käibemaks on objektiivne maks. Maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaksuga maksustamisel ei tehta tavaliselt vahet, kes on müüja või ostja (mõnikord lähtutakse isiku asukohast käibe toimumise määramisel ja mõned maksuvabastused on suunatud näiteks ainult mittetulunduslikku laadi tegevusega isikutele).<sup>18</sup>

Käibemaks on perioodiline maks. Eestis on käibemaksu perioodiks üks kuu, Euroopa Liidus lubatakse ka kuni aastapikkusi maksustamisperioode.<sup>19</sup> Pikema perioodi taotlemine võib osutuda vajalikuks näiteks hooajalise ettevõtluse puhul.

Käibemaks on kaudne maks. Käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. Maksu parema administreerimise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja. Ostja maksab müüja müügihinnas sisalduvat käibemaksu ning müüjal on õigus ja kohustus nõuda ostjalt sellise hinna tasumist, mida on

---

16 L.Lehis, „Maksuõigus“ (Tallinn: Kirjastus Juura, 2004), lk 353

17 K.Kägi ja U.Võimre, „Käibemaks“ (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 13-14

18 M.Huberg, M.Uusorg ja L.Lehis, „Eesti Maksuseadused 2007“ (Tartu: OÜ Casus, 2007), lk 567

19 L.Lehis, „Maksuõigus“ (Tallinn: Kirjastus Juura, 2004), lk 353

suurendatud käibemaksu võrra. Riigi ees vastutab maksu tasumise eest müüja. Kauba või teenuse turuhinnaks loetakse hind, mis sisaldab käibemaksu.<sup>20</sup>

Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis lähtutakse rahvusvaheliste tehingute maksustamisel sihtkohamaa põhimõttest. See tähendab, et maksustamine toimub selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Kui Eesti ettevõtja müüb teises riigis asuvale ostjale kaupa või osutab teenust (kauba eksport, ühendusesisene käive, väljaspool Eestit tekkiv teenuse käive), tuleb rakendada maksuvabastust sisendkäibemaksu tagastamise õigusega (st 0% maksumäär), seevastu kui Eestis asuv isik ostab teisest riigist kaupa või saab teenust (kauba import, ühendusesisene soetamine, teenuse saamine välismaa maksukohustuslaselt), peab ostja maksma käibemaksu.<sup>21</sup>

Käibemaksu maksustatakse ühetaolisuse põhimõttest lähtuvalt. Käibemaks on suunatud lõpptarbijale ega tohi koormata ettevõtjat. Juhul kui seda põhimõtet ei järgita, tekivad turul konkurentsitõrked. Olukorras, kus ettevõtjal puudub õigus käibemaksu arvestamisel sisendkäibemaksu maha arvutada, sisaldab tema pakutav teenus või kaup mitut käibemaksu, mistõttu käibemaks kumuleerub ning toote hind kujuneb konkurentide omast kallimaks.<sup>22</sup>

Ülal loetletud omadused annavad käibemaksule kõige põhilisema tunnusjoone, see maks on neutraalne. Õigus tootmisahela jooksul maha arvata sisendkäibemaksu tagab selle maksu neutraalsuse, ükskõik millised on toote omadused, turustusahela struktuur ning tehnilised vahendid, millega seda tuuakse tarbijani (tegu võib olla nii jaemüügikauplustega, kohaletoomise teenusega kui ka interneti lahendustega). Rahvusvahelises kaubanduses on käibemaks neutraalne, kuna seda maksustatakse saaja asukohas. See tähendab, et eksport on käibemaksust vabastatud ning import maksustatakse samadel alustel ning samade määradega, mis kehtivad siseriiklikele tehingutele.<sup>23</sup>

Lisaks ütleb ühist käibemaksusüsteemi käsitleva nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ (edaspidi käibemaksudirektiiv) preambula põhjendus 7, et ühine käibemaksusüsteem peaks isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja -vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi

---

20 M.Huberg, M.Uusorg ja L.Lehis, „Eesti Maksuseadused 2007“ (Tartu: OÜ Casus, 2007), lk 567 – 568

21 M.Huberg, M.Uusorg ja L.Lehis, „Eesti Maksuseadused 2007“ (Tartu: OÜ Casus, 2007), lk 569

22 K.Kägi ja U.Võimre, „Käibemaks“ (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 15

23 *OECD International VAT/GST guidelines (draft guidelines on neutrality)*, 2010, <[www.oecd.org/dataoecd/39/59/46801871.doc](http://www.oecd.org/dataoecd/39/59/46801871.doc)>

neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata.<sup>24</sup>

Sama direktiiv toob esile ühtse käibemaksusüsteemi tähtsuse järgnevate sõnadega: käibemaksusüsteem on lihtsaim ja neutraalseim siis, kui maksustamine toimub võimalikult üldiselt ja kui selle kohaldamisala hõlmab kõiki tootmis- ja turustusetappe ning teenuste osutamise valdkonda. Seetõttu on siseturu ja liikmesriikide huvides võtta vastu ühine süsteem, mida kohaldatakse ka jaemüügi puhul.<sup>25</sup>

Kokkuvõtvalt on käibemaksu puhul tegu mitmetasandilise mittekumuleeruva tarbimismaksuga, mis on üles ehitatud lisandunud väärtuse maksu põhimõttel. Ühtlasi on käibemaks objektiivne maks, mille suurus ei sõltu mitte maksumaksja isikust vaid kauba või teenuse liigist ja väärtusest. Käibemaks on kaudne maks, mille puhul on maksukoormuse kandjaks tarbija. Käibemaksuga maksustamisel lähtutakse sihtkohamaa põhimõttest ning seda maksustatakse ühetaolisuse põhimõttest lähtuvalt. Need loetletud omadused annavad käibemaksule tema põhiomaduse, tegu on neutraalse maksuga.

## 1.2 Teenuse käibe tekkimise koht

Teenuse käibe tekkimise koha reeglid erinevad kauba müügi käibe tekkimise kohast. Varasemalt kehtinud regulatsioonide kohaselt tekkis mitmeid olukordi, kus teenuse käibemaksustamine ei olnud kooskõlas käibemaksu põhimõtetega. Euroopa Liidus on tehtud suuri pingutusi selleks, et teenuste käibemaksustamine oleks liikmesriikidele üheselt mõistetav.

Teenuse käibe tekkimise koha selgitamine siinkohal on vajalik, kuna lõputöö hilisemas osas analüüsitakse spetsiifilisemalt reklaamiteenuse käibe tekkimise kohta. Teoreetilised teadmised teenuste kohta on olulised, sest see aitab aru saada miks kohus mingile järeldusele on jõudnud.

Käibemaksuseaduses liigitatakse kõik maksustatavad hüved kahte gruppi – kaubad ja teenused. Teenuse puhul kehtib arusaamine, et kõik mis ei ole kaup on teenus. Teenuse täpsem tõlgendus ütleb, et teenus on ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse, sealhulgas

---

<sup>24</sup> 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.

<sup>25</sup> *Ibid*

väärtpaberi võõrandamine, mis seaduses sätestatud kauba definitsiooni mõttes pole kaup, ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Teenus on ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja.<sup>26</sup>

Igasugune sooritus ei kujuta endast alati veel teenust. Teenus tähendab hüve osutamist või õiguse üleandmist ettevõtluse korras. Hüve peab oma olemuselt olema iseseisvalt tasu eest üleantav, hüve üleandmine saab olla iseseisva majandustegevuse objekt ning hüvel peab olema tarbimisväärtus (turuhind). Näiteks kahju hüvitamine või leppetrahvi tasumine ei saa olla ettevõtluse korras osutatav hüve, sest kellegi ettevõtlus ei saa seisneda ainult kahju saamisest. Samuti ei saa näiteks kauba garantiiremont olla teenus, sest tegemist ei ole iseseisva sooritusega. Garantii korras ei saa remontida midagi, mida poleks eelnevalt müüdnud. Garantiiremont on üks müügilepingust tulenev müüja kohustus sarnaselt kauba pakkimise või kojuveoga ning garantiiremontide väärtus maksustatakse kauba hinna sees.<sup>27</sup>

Käibemaksudirektiiv ütleb, et „teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne. Lisaks sellele tuuakse direktiivi artikkel 25 all välja tehinguid, mis saavad muuhulgas olla teenuste osutamiseks: omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamine; kohustus hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda; teenuse osutamine vastavalt tellimusele, mis on esitatud ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel.<sup>28</sup>

Tootmisprotsessis võib tulla ette olukordi, kus kauba valmistamine on teenus. Need olukorrad on üldjuhul, kui kaup valmistatakse konkreetse tellimuse alusel. Näitena võib tuua, et autode müüki maksustatakse kui kaupa, kuid tootmine on arvestatav kui teenuse pakkumine. Alati ei pruugi olla nii, et teenuse osutaja on ka teenuse sisuks oleva reaalse töö vahetu tegija.

Teenuste osakaal on rahvusvahelises äritegevuses oluliselt kasvanud, eriti kahe eri riigis asuva käibemaksukohustuslase vahelised tehingud (B2B – *business to business*). Algselt sisaldas varem kehtinud kuues direktiiv vaid mõnda erandit teenuste maksustamise põhireeglile

---

26 Käibemaksuseadus 10.12.2003, RT I 2003, 82, 554 § 2 lg 3 p 3

27 L.Lehis. “Maksuõigus”, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 372

28 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.

(näiteks immateriaalsed teenused), kuid erandite osakaal on oluliselt kasvanud alates 1993. aastast. Nende erandite mõte on teenuseid maksustada riigis, kus toimub selle tarbimine.<sup>29</sup>

Käibemaksudirektiivi preambula 17. põhjendus ütleb, et maksustatavate tehingute teostamise koha kindlaks määramine võib põhjustada liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte, eelkõige selles osas, mis puudutab kaupade tarnet koos kokkupanekuga ning teenuste osutamist. Kuigi teenuste osutamise kohaks tuleks põhimõtteliselt määrata teenuseid osutava isiku ettevõtte asukoht, tuleb kõnealune koht siiski määrata teenuse saaja liikmesriiki, eelkõige maksukohustuslaste vaheliste teatavate teenuste osutamise puhul, kus teenuste hind sisaldub kaupade hinnas.<sup>30</sup>

Ühtlasi on käibemaksudirektiivi preambula soovitustes välja toodud, et tuleb täpsustada, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, eelkõige nende teenuste puhul, mille osutaja asub väljaspool liikmesriiki, kus käibemaks tasumisele kuulub. Liikmesriikidel peaks olema võimalik teatavatel juhtudel panna vastutus käibemaksu maksmise eest tarne või teenuse saajale. See aitaks liikmesriikidel eeskirju lihtsustada ning võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega teatavates kindlaksmääratud sektorites ja teatavat liiki tehingute puhul.<sup>31</sup>

Alates 1. jaanuarist 2010. a on oluliselt muutunud reeglid, mille alusel määratakse teenuste osutamisel käibe tekkimise koht. Muudatused on põhjustatud direktiivi 2006/112/EÜ muutvast direktiivist 2008/8/EÜ. Uue regulatsiooni kohaselt sõltub teenuse käibe tekkimise koht sellest, kes on teenuse ostja. Kui maksukohustuslane osutab teenust isikule, kes tegutseb maksukohustuslasena Euroopa Liidus või väljaspool seda (B2B – *business to business*), loetakse teenuse tekkimise kohaks teenuse saaja asukoht. Kui maksukohustuslane osutab teenust mittemaksukohustuslasele (B2C – *business to consumers*), tekib teenuse käibe teenuse osutaja asukohas.<sup>32</sup> Et teenuse pakkujatel oleks lihtsam eristada nende kahe kategooria vahel võetakse kõiki käibemaksunumbriga kliente *business* klientidena isegi kui neil on osaline

---

29 T.Ecker, M.Lang, I.Lejeune, „*The Future of Indirect Taxation – Recent Trends in VAT and GST Systems around the World*“, (Netherlands: Kulwer Law International BV, 2012), lk 658

30 Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT 2006 nr L 347/1, 11.12.2006.

31 *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.

32 T.Elling, “Käibemaksuseaduse muudatused 2010. aastal”, <[www.e-ope.ee/\\_download/euni\\_repository/file/1565/K%C3%A4ibemaks%20-%20FMT5005.zip/K%C3%A4ibemaksuseadus%20Elling%20EMT%2016.12.09.pdf](http://www.e-ope.ee/_download/euni_repository/file/1565/K%C3%A4ibemaks%20-%20FMT5005.zip/K%C3%A4ibemaksuseadus%20Elling%20EMT%2016.12.09.pdf)>

*non-busienss* (eesti keeles: mitteäriline) tegevus, sellisteks klientideks võivad olla riigiasutused.<sup>33</sup>

Uue seaduse kohaselt tehakse ühenduseväliste isikute puhul vahet ettevõtjatel ja tarbijatel. Muudatus tõi endaga kaasa ka teenuse käibe tekkimise koha määramise sõltuvalt sellest, milline on ostja käibemaksu staatus. Kui teenuse ostu puhul on tegu maksukohustuslasega, siis määratakse teenuse käibe tekkimise koht ostja asukoha järgi. See tähendab, et ettevõtjate vaheliste teenuste osutamise tehingute asukohareegel vahetati sihtkohamaa põhimõtte vastu.<sup>34</sup>

Seadusemuudatuste kohaselt on KMS § 10 lõikes 1 sätestatud uus põhireegel, mille alusel tekib käive Eestis ja KMS § 10 lg 4 p 9 on sätestatud, mille alusel käive ei teki Eestis. Põhireegel katab kõik erisätetega reguleerimata teenused. Põhireegli kohaselt hakkab käibe tekkimise koht sõltuma teenuse saajast. Käibe tekkimise koht on Eesti, kui teenuse saajaks on Eestis registreeritud maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane. Samuti on käibe tekkimise koht üldpõhimõtte järgi Eesti, kui teenust osutab Eesti maksukohustuslane maksukohustuslasena registreerimata isikule, sh piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule, või ettevõtjusega mittetegelevale välisriigi isikule. Käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui Eesti maksukohustuslane osutab teenust Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu teise liikmeriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikule või ettevõtjusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule.<sup>35</sup>

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.<sup>36</sup>

Näiteks kui maksukohustuslasest Eesti äriühing korraldab Rootsis maksukohustuslasena registreeritud isiku tellimisel Tallinnas Nokia kontserdimajas rahvusvahelise

---

33 Deloitte, „*Overview of the new rules*“, <[www.deloitte.com/view/en\\_GX/global/services/tax/indirect-tax/086bcf6d88912210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm#.UW0hWLX-FyV](http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/services/tax/indirect-tax/086bcf6d88912210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm#.UW0hWLX-FyV)>, (11.04.2013)

34 Maksu- ja Tolliamet, „Teenuste maksustamine“, <[www.emta.ee/index.php?id=28465](http://www.emta.ee/index.php?id=28465)>, (11.04.2013)

35 T.Elling, „Käibemaksuseaduse muudatused 2010. aastal“, elektrooniliselt kättesaadav <[www.eope.ee/\\_download/euni\\_repository/file/1565/K%C3%A4ibemaks%20-%20FMT5005.zip/K%C3%A4ibemaksuseadus%20Elling%20EMT%2016.12.09.pdf](http://www.eope.ee/_download/euni_repository/file/1565/K%C3%A4ibemaks%20-%20FMT5005.zip/K%C3%A4ibemaksuseadus%20Elling%20EMT%2016.12.09.pdf)>

36 Maksu- ja Tolliamet, „Teenuse käibe tekkimise koht ja maksustamine“, <[www.maksud.ee/teenuse-kaibe-tekkimise-koht-ja-maksustamine/01/](http://www.maksud.ee/teenuse-kaibe-tekkimise-koht-ja-maksustamine/01/)>, (12.04.2013)



teaduskonverentsi, loetakse konverentsi korraldamise ning sellega seotud valveteenuse puhul käibe tekkimise kohaks Rootsi ning Eesti teenuseosutaja maksustab teenust nullprotsendise käibemaksumääraga. Sama üritusega seotud sissepääsuteenuse ja sellega seotud kõrvalteenuse (nt riidehoiuteenus) käibe tekkimise kohaks loetakse Eesti ja teenust maksustatakse 20-protsendise käibemaksuga.<sup>37</sup>

Lisaks eelnevale mõjutab mõningate teenuste käibe toimumise koha määramist ka asjaolu, kas teenuse saaja on ettevõtja või füüsiline isik. Kui kompleksteenuse sisaldab endas mitme erineva teenuse piirjooni, millede maksustamise riiki määratletakse erinevalt, tuleks teenuse maksustamise koht määratleda suurima osakaaluga teenuse kohaselt.<sup>38</sup>

Uue äriühingute vahelisi teenuseid puudutava üldreegli kohaselt tekib käibe teenuse saaja asukohariigis. Kuidas aga määrata asukohariiki nt juhul, kui teenuse saajal on mitmed harukontorid üle kogu maailma, käibemaksuregistreeringud mitmes EL riigis, või näiteks sellises olukorras, kus äriühingu kontaktandmed sisaldavad ühe riigi nime, postiaadress teise, ja käibemaksukohustuslaseks registreerimise number on välja antud kolmandas riigis?<sup>39</sup>

Kuni 2010. aastani olime harjunud sellega, et äriühingu asukohaks loetakse kohalikus äriregistri ekvivalendis registreerimise kohta, kuid alati ei ole võimalik sellist informatsiooni usaldust äratavatest allikatest kätte saada. Käibemaksukomitee arvates on asukoha määramise põhitunnuseks, millest lähtuda, see, kus võetakse vastu tähtsamaid äriühingu juhtimist puudutavaid otsuseid ja kus asuvad äriühingu kontrollorganid. Siia juurde kuuluvad ka sellised faktorid nagu äriühingu registreeritud asukoht, üldkoosolekute läbiviimise koht, raamatupidamislike dokumentide hoidmise koht ning ka koht, kus tehakse enamik pangaülekannetest. Sealjuures ei oma mingit tähtsust see, kus asub äriühingu postkast või kus on tema silt üles pandud. Mõte seisneb selles, et asukoht määratakse pea, mitte aga keha järgi. Isegi kui nt tootmine, pakendamise, transport jms, ehk sisuliselt kogu tegevus toimub väljaspool Euroopa Liitu, aga juhatus tegutseb Luksemburgis, tuleb just viimast äriühingu asukohaks lugeda ja lähtuda sellest ka käibe tekkimise koha määramisel.<sup>40</sup>

Direktiiv 2008/8/EÜ täpsustab käibemaksudirektiivi lisades sellesse sätte (see sätte kanti üle 2010. aastal muudetud KMSi § 3 lõikesse 3<sup>1</sup>), mille kohaselt ei käsitleta mitteresidendi

---

37 M.Hallikmaa, E.Madiste, D.Rozenblat, „Maksuviidad 2011“, (Tallinn, Äripäeva kirjastus, 2011), lk 17

38 Maksu- ja Tolliamet, „Teenuse käibe tekkimise koht ja maksustamine“, <[www.maksud.ee/teenuse-kaibe-tekkimise-koht-ja-maksustamine/01/](http://www.maksud.ee/teenuse-kaibe-tekkimise-koht-ja-maksustamine/01/)>, (12.04.2013)

39 E.Tulvik, „Teenuse käibe tekkimise koha uued reeglid: Euroopa komisjoni selgitused“, <[www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1000](http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1000)>, (15.04.2013)

40 *Ibid*

äriühingut püsiva tegevuskoha kaudu liikmesriigi maksukohustuslasena, kui püsiv tegevuskoht ei ole konkreetse maksustamisele kuuluva tehingu või toiminguga seotud. Seega näiteks teenuse osutamisel välisriigi äriühingule, kes on ka Eestis oma püsiva tegevuskoha kaudu registreeritud käibemaksukohustuslasena, rakendatakse pöördmaksustamist, kui püsiv tegevuskoht ei ole osutatava teenusega seotud.<sup>41</sup>

Põhimõtte, mida aga ei avata, on maksustamisele kuuluvas tehingus osalemine. Rahandusministeerium on asunud seisukohale, et püsiva tegevuskoha mõiste tõlgendamisel lähtutakse tulu maksustamisel kasutatavast püsiva tegevuskoha tõlgendusest. Tulumaksustamisel kasutatakse mõisteid „püsiva tegevuskoha kaudu tehtud tehing“ või „püsiva tegevuskoha kaudu või arvel tehtud tehing“. Ei ole aga selge, kas tehingus osalemine on olemuselt teistsugune tegevus kui tehingu tegemine.<sup>42</sup>

Igal juhul pakub käibemaksukomitee kolm tegurit, mis peaksid siin abiks olema:

- Kes on lepingu või tellimuse kohaselt teenuse saajaks, kas peakontor või püsiv tegevuskoht?
- Kes maksab teenuse eest? Ja kes kannab seejuures tegelikku kulu?
- Kas teenuse iseloom lubab seostada seda konkreetse püsiva tegevuskohaga?<sup>43</sup>

Kohtulahendis C-168/84, mis käsitles laeval mänguautomaatide teenuse osutamist, ütles kohus püsiva tegevuskoha kohta, et kui tegu on väljaspool riigiterritooriumi seilava laevaga, siis ei saa püsiva tegevuskohana käsitada teenuse osutaja tegelikku asukohta, sest seilava laeva puhul on olemas nii inimeste kui ka tehnika püsiv kohalviibimine, et seda teenust pakkuda.<sup>44</sup> Sellest saab järeldada, et püsivaks tegevuskohaks ei saa alati pidada teenuse osutaja tegelikku asukohta ning püsiva tegevuskoha tekkimiseks on üks eeldusi teenuse pakkumiseks vajaminevate inimeste ja tehnika püsiv kohalviibimine.

On aga olukordi, kus teenuste osutamiseks sõlmitakse suuremahulised rahvusvahelised lepingud, mille kohaselt võidakse osutatud teenust kasutada mitmes riigis korraga (*global contract* — ingl k). Sellisel juhul tuleks teenuse saajaks *a priori* lugeda peakontori asukohta, välja arvatud juhud, kus on selgelt näha, et teenust kasutab ja vastavat kulu kannab just püsiv

---

41 Seletuskiri käibemaksuseaduse ja sellega seotud seaduste muutmise seaduse eelnõu 551 SE III juurde, <[www.riigikogu.ee](http://www.riigikogu.ee)>

42 E.Tulvik, „Teenuse käibe tekkimise koha uued reeglid: Euroopa komisjoni selgitused“, <[www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1000](http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1000)>, (15.04.2013)

43 *Ibid*

44 *Gunter Berkholz vs Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, Case No 168/84, ECJ, Judgement, 04.07.1985

tegevuskoht. Samas mainitakse, et üldjuhul peaks teenuse saaja asukohta määramine olema just teenuse saaja mure, välja arvatud juhud, kus võib kahtlustada maksudest kõrvalehoidmist.<sup>45</sup>

Nõukogu rakendusmäärus (EL) nr 282/2011 artikkel 11 ütleb, et direktiivi 2006/112/EÜ artikli 44 kohaldamisel (see artikkel käsitleb vahendaja osutatud teenuseid) on „püsiv tegevuskoht” mis tahes tegevuskoht peale määruse artiklis 10 osutatud ettevõtte asukohta (selle kohaselt on maksukohustuslase ettevõtte asukoht ettevõtte juhtkonna ülesannete täitmise asukoht), mida iseloomustab inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid.<sup>46</sup>

Uued reeglid peaksid olema lihtsustanud käibemaksu süsteemi. Suurt mõju on see kindlasti avaldanud haldusteenustele või teistele kontsernisisesetele teenustele. Alates 2010. aastast maksustatakse neid teenuseid kliendi asukohas. Uus seadusregulatsioon peaks olema lõpetanud paljud teenustega seotud vaidlused liikmesriikide vahel, mis kaasasid endas käibemaksu koguja määramist ning ühtlasi peaks olema see vähendanud ettevõtete topeltmaksustamise riski. Lisaks topeltmaksustamise riski vähendamisele muutus ettevõtjate jaoks käibemaksu kogumine lihtsamaks, sest nüüd on välismaal korjatava käibemaksu kogumise administratiivne koormus väiksem (tulenevalt sellest, et käibemaks määratakse ettevõtte asukoha järgi).<sup>47</sup>

Kuna reklaamiteenuste osutamisel tuleb ette olukordi, kui teenust osutatakse läbi vahendaja siis on sobilik siinkohal seletada lühidalt lahti selle teenuse mõiste sisu. Vahendamisteenuse defineerimine on oluline ühendusesiseste tehingute tõttu, et teha vahet, millal maksukohustuslane tegutseb käibemaksuseaduse tähenduses oma nimel ja arvel ning millal teise isiku nimel ja arvel. Ühel puhul tekib maksukohustuslasel käive kogu tehingu ulatuses, teisel puhul mitte. Vahendamisteenuse osutamine on üksnes tegutsemine teise isiku nimel ja arvel ning maksustatava väärtuse moodustab sellisel juhul üksnes vahendamise eest saadav tasu. Kui isik, kes tegutseb teise isiku nimel ja arvel, väljastab arve oma nimel, ei ole tegemist

---

45 E.Tulvik, „Teenuse käibe tekkimise koha uued reeglid: Euroopa komisjoni selgitused“, <[www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1000](http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1000)>, (15.04.2013)

46 Nõukogu rakendusmäärus (EL) nr 282/2011, 15. märtsil 2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed, L 77/1, 23.03.2011

47 Deloitte, „*Overview of the new rules*“, <[www.deloitte.com/view/en\\_GX/global/services/tax/indirect-tax/086bcf6d88912210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm#.UW0hWLX-FyV](http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/services/tax/indirect-tax/086bcf6d88912210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm#.UW0hWLX-FyV)>, (11.04.2013)

vahendamisteenusega, vaid isik arvatakse ise kauba võõrandajaks või teenuse osutajaks (sõltuvalt sellest, mida vahendati).<sup>48</sup>

KMS § 2 lõikes 11 sätestatakse vahendamisteenuse definitsioon, mis on käibemaksustamise kontekstis märksa erinev sõna tavatähendusest. Vahendamisteenuse definitsioon lisati KMS-i muudatusega, mis jõustus 1. jaanuarist 2006. Vahendamisteenuse defineerimine on oluline, tegemaks vahet, millal maksukohustuslane tegutseb oma nimel ja arvel ning millal teise isiku nimel ja arvel (vahendajana), sest maksukäsitlus on erinev. Vahendamisteenus KMS mõttes on üksnes tegutsemine teise isiku nimel ja arvel (näiteks agendilepingu alusel). Vahendaja käibe moodustab üksnes vahendamise eest saadav tasu, mille osas on ta tegeliku teenuse osutajaga (või kauba võõrandajaga) kokku leppinud. Põhiteenuse ehk vahendatava teenuse osutab ning selle eest vastutab, samuti arve väljastab kliendile teenuse osutaja ise, mitte vahendaja.<sup>49</sup>

Kokkuleppe alusel võib arve väljastada ka vahendaja teenuse osutaja nimel, märkides kindlasti arvel kõik §-st 37 tulenevad andmed teenuse osutaja kohta. Kui seadusest tulenevalt puudub kohustus arvet väljastada (näiteks osutatakse teenus füüsilisele isikule), siis loomulikult puudub ka vahendamise korral vahendatava põhiteenuse kohta arve väljastamise kohustus. Kui vahendaja tegutseb küll teise isiku arvel, kuid oma nimel (nt väljastab arve oma nimel, reklaamib teenust oma nimel), siis muutub vahendaja KMS mõttes ise põhiteenuse osutajaks ning vahendaja kajastab kogu teenuse oma käibes teenuse ostu ja müügina. Käibemaksudirektiiv reguleerib vahendamist napisõnaliselt, sätestades põhimõtte, et kui isik tegutseb teise isiku eest, kuid oma nimel, siis loetakse teda teenuse osutajaks, mitte vahendajaks.<sup>50</sup>

Teise isiku nimel ja arvel tegutsemiseks peavad olema täidetud vähemalt järgmised tingimused:

- vahendaja ja kauba võõrandaja või soetaja või teenuse osutaja või saaja on kauba või teenuse vahendamiseks sõlminud lepingu;
- kauba võõrandamise või teenuse osutamise eest vastutab kauba võõrandaja või teenuse osutaja;

---

48 K.Kägi ja U.Võimre, „Käibemaks“, (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 25-26

49 Rahandusministri kommentaaridega käibemaksuseadus seisuga 01.01.2013  
< <http://www.fin.ee/280/>>, (09.02.2013)

50 Rahandusministri kommentaaridega käibemaksuseadus seisuga 01.01.2013  
< <http://www.fin.ee/280/>>, (09.02.2013)

- kaup võõrandatakse või teenus osutatakse kauba võõrandaja või teenuse osutaja kehtestatud või heakskiidetud hinnaga ja tema kauba või teenuse saajale kehtestatud tingimustel;
- vahendaja käibena kajastatakse vahendaja raamatupidamises üksnes vahendustasu;
- kauba või teenuse saajale arve väljastamise korral väljastab selle kauba võõrandaja või teenuse osutaja või muu isik, sealhulgas vahendaja, kauba võõrandaja või teenuse osutaja nimel.<sup>51</sup>

Maksustatavaks väärtuseks on sellisel juhul üksnes vahendustasu. Vahendamisteenuse käibe tekkimise koht on seotud vahendatava kauba või teenuse käibe tekkimise kohaga. Kui osutatakse vahendamisteenust mittemaksukohustuslasele ning käibe tekkimise koht on teine liikmesriik, lasub vahendajal selles liikmesriigis registreerimise kohustus. Kui osutatakse vahendamisteenust teise liikmesriigi mittemaksukohustuslasele ning põhitehingu käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatakse vahendamisteenus Eestis. Vahendamisteenuse osutamisel liikmesriigi maksukohustuslasele tekib käibe vahendamisteenuse saaja liikmesriigis. Sellisel juhul pöördmaksustab teenuse saaja teenuse oma liikmesriigis.<sup>52</sup>

Esimese asjana vaadatakse, kas vahendusteenuse saaja on teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud või mitte. Kui teenuse saajaks on teise liikmesriigi maksukohustuslane, siis pöördmaksustab viimane saadud vahendusteenuse oma asukohariigis. Kui tegemist on mittemaksukohustuslasega sõltub teenuse maksustamine sellest, milline on vahendatava tehingu käibe toimumise koht. Nimelt, osa teenuste käibe tekkimise koht on seotud teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise faktist (näiteks raamatupidamisteenus). Sellisel juhul maksustatakse vahendusteenus põhiteenusega samas riigis. Et mitte diskrimineerida ühenduseväliseid isikuid, ei peeta nn mittemateriaalsete teenuste (nt raamatupidamisteenus) vahendamisteenuse käibe toimumise kohaks Eestit.<sup>53</sup>

Vahendamisteenust käsitatakse maksustamisel eraldi teenusena, mis tähendab, et vahendatava tehingu maksukäsitlus ei laiene. Seega maksustatakse Eestis maksustatav vahendamisteenus 18% käibemaksumääraga (käibemaksumäär on 18%, kuna artikkel pärineb aastast 2007) ka juhul, kui vahendatakse maksuvaba, 0% maksumääraga või soodusmääraga maksustatavat tehingut. Samas on tehinguid, mille vahendamisele on erandina siiski kehtestatud 0% maksumäär (näiteks kauba ekspordi ja impordi vahendamine, ühendusevälises riigis toimuva

---

51 Käibemaksuseadus 10.12.2003, RT I 2003, 82, 554 § 2 lg 11

52 K.Kägi ja U.Võimre, „Käibemaks“, (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 70

53 *Ibid*, lk 70-71

tehingu vahendamine, rahvusvahelisi reise tegeva laeva ja lennukiga seotud teatud tehingute vahendamine ning välistransiitkauba veo vahendamine) (KMS § 15 lg 4 p 7). Kui vahendamisteenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti, maksustatakse vahendamisteenus 0% maksumääraga.<sup>54</sup>

Kokkuvõtvalt võib öelda, et teenus on ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse, sealhulgas väärtpaberi võõrandamine, mis seaduses sätestatud kauba definitsiooni mõttes pole kaup, ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. 2010. aastast alates kehtib regulatsioon, mille kohaselt sõltub käibe tekkimise koht sellest, kes teenuseid ostab. Kui maksukohustuslane osutab teenuseid Euroopa Liidu või liidu välise riigi maksukohustuslasele (B2B – *business to business*), siis loetakse teenuse tekkimise kohaks teenuse saaja asukoht. Kui maksukohustuslane osutab teenust mittemaksukohustuslasele (B2C – *business to consumers*), tekib teenuse käive teenuse osutaja asukohas. Kui on tegu B2B teenuse osutamisega siis mängib rolli see, kus on teenuse saaja asukoht. Käibemaksukomitee arvates on asukoha määramise põhitunnuseks, see, kus võetakse vastu tähtsamaid äriühingu juhtimist puudutavaid otsuseid ja kus asuvad äriühingu kontrollorganid. Et määrata teenuse käibe tekkimise kohta, tuleb teada, mis on kõnealused teenused ja kas maksustamisel rakendatakse erireeglit või üldreeglit. Üheks mõjutajaks saab olla ka see, et kas teenuse saaja kasutab teenuse saamisel maksukohustuslase numbrit, mis talle on mõnes liikmesriigis antud.

---

54 T.Elling „Reisiteenuste maksustamise erikord, reisijate- ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitamisteenuse maksustamine“, Eesti Majanduse Teataja, 4, lk 13-14

## 2. REKLAAMITEENUSTE KÄIBEMAKSUSTAMISE PROBLEEMID

### 2.1 Reklaamiteenuse mõiste

Eesti käibemaksuseadus ei sätesta reklaamiteenuse mõiste sisu. Seega otsis lõputöö autor mõistele selgitust teistest allikatest. Abiks olid reklaamiseadus, Euroopa Kohtu kohtupraktika ning ekspertide selgitused. Kohtupraktika on näidanud, et reklaamiteenused pole liikmesriigiti alati üheselt mõistetavad. Kuna erinevate liikmesriikide seadustes tõlgendatakse mõistet erinevalt on oluline analüüsida, mida peab silmas kohus reklaamiteenuse mõiste all ning mis on oluline selle määratlemisel.

Reklaamimine on turunduslik teavitamise viis ning seda kasutatakse publiku (vaatajad, lugejad või kuulajad) julgustamiseks ning mõjutamiseks, et nad jätkaks mingit tegevust või alustaksid mingi uue tegevusega. Kõige tavalisem on, et mõjutatakse tarbija käitumist mingi kaubandusliku toote või teenuse suhtes, kuigi levinud on ka poliitiline ning ideoloogiline reklaam. Ühtlasi võib olla reklaami eesmärgiks näidata enda töötajatele või osanikele, et ettevõtte on elujõuline ning edukas. Reklaamiteavitusi levitatakse tavaliselt läbi meedia, milleks on ajalehed, ajakirjad, televisioon, raadio, majaseintel olevad plakatid, interneti veebisaidid jne. Ärilistel eesmärkidel tehtud reklaami eesmärgiks on kasvatada enda toote või teenuse tarbimist. Selleks kasutatakse nõ kaubamärki, et näidata tarbijatele teatud toote omadusi ning kvaliteeti. Mitte ärianduslikel eesmärkidel reklaamivad ennast poliitilised parteid, huvigrupid, usuorganisatsioonid ning valitsusasutused. Mittetulunduslikud organisatsioonid võivad toetuda tasuta mõjutamise viisidele, nagu näiteks avalikud teavitused.<sup>55</sup>

Tänapäevane reklaamindus, sellisel kujul nagu seda teatakse, sai alguse 1920. aastatel levima hakanud tubakatoodete reklaamimisega. Nende kampaaniate autoriks oli Edward Bernays, keda nimetatakse ühtlasi tänapäevase reklaaminduse loojaks.<sup>56</sup> Reklaamide peale kulutatud

---

<sup>55</sup> Wikipedia, „Advertising“, <en.wikipedia.org/wiki/Advertising>, (11.04.2013)

<sup>56</sup> S.Studlar, „*Tobacco Control : Comparative Politics in the United States and Canada*“, (Broadview press, ltd. 2002), lk 55

summad on hüppeliselt kasvanud. 2010. aastal kulutati maailmas reklaamimise peale keskel läbi 467 miljardit dollarit.<sup>57</sup>

Meie igapäevastes tegevustes üritatakse tihti peale valikuid mõjutada. Mõjutusvahendina kasutatakse reklaamindust. Reklaamimise peale tehtud suured kulutused kaasavad endas ka teenuste osutamisest tulenevat käibemaksu kulu, mida tuleb tasuda riigieelarvetesse. Tavakeeles tundub reklaamiteenuse mõiste üsnagi arusaadav, kuid tuleks vaadata, kuidas on Eesti seadused mõistet tõlgendanud.

Eesti maksuseadused reklaamiteenuse mõistet ei täpsusta, selle tõlgendamisel otsitakse abi reklaamiseadusest ning Euroopa Kohtu poolt välja pakutavatest seletustest. Reklaamiseaduse kohaselt on reklaam teave, mis on avalikustatud mis tahes üldtajuval kujul, tasu eest või tasuta, teenuse osutamise või kauba müügi suurendamise, ürituse edendamise või isiku käitumise avalikes huvides suunamise eesmärgil.<sup>58</sup>

Ühtlasi loetleb reklaamiseadus üles rida teabe liike, mida ei käsitata reklaamina. Järgnevalt loetletakse mõningad teabe liigid, mida reklaamina ei käsitata:

- majandus- või kutsetegevuse kohas, kus müüakse kaupa või osutatakse teenust, antavat teavet kauba või teenuse või selle müügitingimuste kohta;
- majandus- või kutsetegevuse koha tähistust selle nime, liigi, kauba müügi või teenuse osutamise aja, isiku nime, kaubamärgi ja domeeninimega ehitisel, kus majandus- või kutsetegevuse koht asub, ning selle koha sissepääsu juures;
- sponsorteates avaldatud sponsoreerija nime, kaubamärki ja teavet tema antud materiaalse teenuse kohta jne.<sup>59</sup>

Olgugi, et reklaami peetakse iseenesest mõistetavaks, aitavad need selgitavad seadusesätted aru saada, millega reklaami puhul tegu on.

Maksuduse regulatsioonidest annab Euroopa Liidu käibemaksudirektiiv vabaduse liikmesriikidel säilitada maksuvabastust ärilist laadi reklaamiteenustelt. Selle all mõeldakse neid tehinguid, mis on teostatud kahe seotud osapool vahel. Näiteks kui tütarettevõtte osutab reklaamiteenuseid emaettevõttele siis direktiivi kohaselt ei ole kohustuslik riigiti selliseid tehinguid maksustada.

---

57 J.Wolfe, „GroupM forecasts 2012 global ad spending to increase 6.4%“

<http://www.wpp.com/wpp/press/2011/dec/05/groupm-forecasts-global-ad-spending-to/>, (22.04.2013)

58 Reklaamiseadus 01.03.2013, RT I 2008, 15, 108 § 2 lg 1 p 3

59 Reklaamiseadus 01.03.2013, RT I 2008, 15, 108 § 2 lg 2



Varasemalt kehtinud kuuenda direktiivi kohta tehtud ettepaneku artikli 16 lõige 19 nägi ette, et „reklaamiteenused“ tuleks maksust vabastada tingimusel, et nende teenuste saaja on teises liikmesriigis registreeritud käibemaksukohustuslane.<sup>60</sup>

Sellega piirduvad regulatsioonid reklaamiteenuse mõiste kohta. Ülejäänud on jäetud praktika välja kujundada ning pilk tulebki heita selle sisuga Euroopa Kohtu kohtulahenditele. Järgnevalt käsitletakse nelja reklaamiteenuse mõiste selgitusega seotud lahendit, mis annavad meile arusaama sellest, mida mõistab Euroopa Kohus reklaamiteenuse mõiste all.

Vältimaks arusaamatusi kohtulahendite direktiivi artiklitega siis tuleb ära märkida, et praegu on käsitusel uue sõnastusega direktiiv, mis kaasab endas varasemalt kehtinud direktiive, nende muudatusi, ühtlasi kokkulepitud erandeid, mis on kokku lepitud uute liikmesriikide liitumisel. Uus direktiiv hakkas kehtima 1. jaanuarist 2007. Seega, kontrollides algdokumendist kohtulahendites mainitud direktiivi sätteid tuleb vaadata veel 2006. aastal kehtinud direktiivi.

Euroopa Komisjon esitas 6. märtsil 1992. aastal hagid nelja liikmesriigi vastu. Nendeks liikmesriikideks olid Iirimaa, Prantsusmaa, Hispaania ja Luksemburg. Komisjon väitis, et need liikmesriigid tõlgendasid reklaamiteenuste mõistet liiga kitsapiirilisel ja seega pole täitnud Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu järgseid kohustusi.

Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kohaselt peab tegema vahet reklaamiteenustel ja muul tegevusel. Iirimaa jättis enda seadustes muu tegevuse tegelikkuses nimetatud sätte ulatusest välja. See võib viia topeltmaksustamise või maksustamata jätmise olukordadeni piiriüleste reklaamiteenuste korral. Iirimaa maksuamet avaldas hagi (kohtuasi C-70/92) peale seletuse, milles täpsustas reklaamiteenuse mõistet.

Iirimaa maksuamet selgitas, et termin „reklaamiteenused“ ei kajastu nende siseriiklikus käibemaksuseaduses, kuid reklaamiteenusteks loetakse reklaamiagentuuride poolt osutatavaid teenuseid, mille eesmärgiks on toote, isiku või ettevõtte reklaamimine, näiteks meediareklaam, reklaamiesitlused ja muud reklaamiüritused. Lisaks reklaamiteenuse mõiste selgitamisele täpsustati seletuses veel reklaamiteenuse osutamise kohta ning maksustatavat

---

60 *Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes of 29 June 1973, bulletin of the European Communities, supplement 11/73, 20.06.1973*

summat. See selgitus oli komisjonile piisav, mille peale algatatud kohtuasi kustutati kohturegistrist.<sup>61</sup>

Ülejäänud hagiavaldustega jätkasid Euroopa Komisjon ning Prantsusmaa, Luksemburg ja Hispaania Euroopa Kohtus, kus paluti kohtul anda omapoolne hinnang reklaamiteenuse mõistele. Komisjoni argument Prantsusmaa puhul (kohtuasjas C-68/92 *Commission of the European Communities vs French Republic*) oli, et Prantsusmaa arvas mitmed majandustehingud nõukogu kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e alusel reklaamiteenuste mõistest välja kunstliku ja ebatäpse eristuse alusel. Seega väidab komisjon, et Prantsusmaa Vabariik pole direktiivi kohaselt oma kohustusi täitnud.

Mõiste reklaamiteenused on ära märgitud Prantsusmaa haldusjuhendis nr 3A-28-83. See juhend sätestab mittetäieliku nimekirja, mis Prantsusmaa ametiasutustele on reklaamiteenuseks. Juhend toob välja ka teenused, mis ei ole selle kohaselt reklaamiteenused artikli 259-B mõistes:

- materiaalse vallasvara müümine reklaamiettevõtja poolt oma kliendile, näiteks sellise kauba müümine, mida tahetakse tasuta ära anda või paigaldada müügiruumidesse toodete väljapanemiseks seoses mängude, loteriide, kingituste või võistlustega. Selle punkti kohaselt kuuluvad tehingud käibemaksuga maksustamisele riigis, mis on nimetatud materiaalse vallasvara tarnimist reguleeriva koodeksi sätetes.
- teenused, mida võib reklaamiettevõtja osutada seoses mitmete üritustega, näiteks puhkeüritused, kokteilipeod jne;
- reklaamivahendite tootmine ranges mõttes, näiteks reklaamimaterjali trükkimine printeri abil või reklaamseina ehitamine. Punktile b ja c kohaldatakse käibemaksu maksustamist vastavalt seadustiku sätetele, mida kohaldatakse selliste juhtumite korral kas tarnija asukohas või riigis, kus tehingud tegelikult sooritatakse.<sup>62</sup>

Komisjon võttis seisukoha, et Prantsusmaa haldusjuhendis leitav eristus, mis hõlmab reklaamiteenuseid on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktiga e, kuna see eristus toob endaga kaasa selle, et reklaamiteenusteks liigitamata tehingud ei ole maksustatavad kliendi riigis. See hagi ongi otseselt suunatud selle vastu, et Prantsusmaa ametiasutused ei liigitanud ülalpool välja toodud punktides leiduvaid tehinguid reklaamiteenustena.

---

61 Ben Terra, „*The place of supply in European VAT*“, (London: Kluwer International Ltd, 1998), lk 135  
62 *Commission of the European Communities vs French Republic*, Case No 68/92, ECJ, Judgement, 17.11.1993, paragraph 7

Prantsusmaa väidab, et müügi edendamine, sealhulgas kaupade tarnimine, erineb sisu poolest reklaamiteenustest, isegi siis, kui see moodustab osa reklaamikampaaniast.

Euroopa Liidu õigusaktide käsitus seisneb selles, et kui isik, kellele teenuseid osutatakse, müüb tavaliselt reklaamitavaid kaupu või osutab teenuseid tema peamise tegevuskoha riigis ning nõuab vastavat käibemaksu lõpptarbijalt, peaks reklaamiteenustel põhineva käibemaksu tasuma eelnimetatud isik eelnimetatud riigile. Seda tegurit peab arvestama reklaamiteenuste mõiste tõlgendamisel vastavalt kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e puhul.<sup>63</sup>

Kohus ütles ka seda, et reklaami mõiste hõlmab tingimata sellise sõnumi levitamist, mille eesmärgiks on tarbijatele levitada teavet toote või teenuse olemasolu ning selle omaduste kohta. Olgugi, et tavaliselt on sõnum edastatav suulise või trükitud teksti ja/või piltide abil pressi, raadio või televisiooni vahendusel, saab seda teha ka osaliselt või täielikult muude vahenditega. Kui selleks kasutatakse vaid muid vahendeid, siis on vaja võtta arvesse kõiki asjaolusid, mis on seotud kõnealuse teenusega, et teha kindlaks kas tehing on reklaamiteenus kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e tähenduses. Kui kasutatud vahendid on hangitud reklaamiagentuuri käest, siis võib iseloomustada teenust kui reklaamimist, kuid see pole määratlemiseks hädavajalik, sest reklaamiteenust võib osutada ka ettevõtte, kelle põhitegevusalaks pole ainult reklaamiteenuste pakkumine.<sup>64</sup>

Seepärast on reklaamitegevuse määratlemiseks kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e mõttes piisav, kui müügi edendamiseks kasutatava tegevusega kaasneb sellise sõnumi levitamine, millega tahetakse teavitada inimesi tegevuse sisuks oleva toote või teenuse olemasolust ja omadustest eesmärgiga suurendada selle toote või teenuse läbimüüki. Need tegevused võivad olla teenuste osutamine soodushindadega või tasuta, kokteilipeo või banketi korraldamine. Sama käib ka mis tahes tegevuste kohta, mis moodustavad lahutamatu osa reklaamikampaaniast, et aidata kaasa reklaamisõnumi edastamisele. Seda tuleb ette reklaami jaoks kasutatavate vahendite tootmise puhul.

Kohtuasi C-69/92 *Commission of the European Communities vs Grand Duchy of Luxembourg* leidis aset Euroopa Komisjoni ja Luksemburgi vahel. Luksemburg sai hagi samadel põhjustel nagu Prantsusmaagi. Reklaamiteenuste loetelu oli kasutatud liiga kitsa tähendusega, jättes

---

63 *Commission of the European Communities vs French Republic*, Case No 68/92, ECJ, Judgement, 17.11.1993, paragraph 15

64 *Ibid*, paragraph 14 and 15

mitmed majandustehingud nõukogu kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e alusel reklaamiteenuste loetelust välja.

Luksemburgi käibemaksuseadus artikkel 4(e) tõlgendab reklaamiteenuseid kui ükskõik mis tüüpi reklaami, täpsemalt, reklaamimist ajalehtedes, perioodilistes väljaannetes, raamatutes, brošüürides, kontserdi kavades, teatri kavades ning teiste ürituste kavades. Reklaami levitatakse tavaliste plakatite või valgustatud stendidena, filmi- või slaidiprojektsioonina, televisiooni või raadio ülekandena. Komisjonile esitatud lisateabes tõi Luksemburg välja, et käibemaksuseaduses selgitatud reklaamiteenuse mõiste ei kohaldu järgnevatele tehingutele:

- materiaalse vallasvara müük, kui see müük on sooritatud reklaamikampaania käigus;
- teenus, mida osutatakse suhtekorralduse eesmärkidel (nagu nt konverentsid, seminarid, kokteilipeod, puhkeüritused jne);
- kohtade rentimine, kui rendil on reklaamialane eesmärk.<sup>65</sup>

Hagi peale esitas Luksemburgi valitsus põhjendused, milles toodi välja, et kitsendav tõlgendus, mida kohaldati ametivõimude poolt vastab Euroopa Liidu seadustele, kuna see põhines Euroopa Kohtu kohtulahenditel (nad viitasid kohtulahendile C139/84) ning tõlgendust kinnitab Euroopa Komisjoni aruanne, mis esitati Euroopa käibemaksu komiteele. Euroopa Komisjon ei nõustunud nende argumentidega.

Lisaks eelpool välja toodud Prantsusmaa ja Komisjoni vahelises kohtuasjas olnud argumentidele ilmnes Luksemburgi ja Komisjoni vahelisest vaidlusest see, et mõistest „reklaamiteenused“ ei saa kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e alusel välja arvata materiaalse vara müümist reklaamikampaania kontekstis. Ühtlasi ei saa välja arvata erinevate suhtekorraldusürituste raames (pressikonverentsid, seminarid, kokteilipeod ja puhkeüritused) kaupade pakkumist või teenuste osutamist, isegi kui nende kaupade ja teenustega eraldi käsitletuna ei kaasne reklaamisõnumi edastamine (ka juhul, kui selline tegevus on lahutamatult seotud reklaami sõnumi edastamisega).<sup>66</sup>

Kohtuasjas C-73/92 *Commission of the European Communities vs Kingdom of Spain* olid osapoolteks Euroopa Ühenduste Komisjon ning Hispaania. Komisjon alustas hagimenetlust selle põhjal, et Hispaania seadis sisse ja hoidis jõusolevana reklaamiteenustele kohaldavat

---

65 *Commission of the European Communities vs Grand Duchy of Luxembourg*, Case No 69/92, ECJ, Judgement, 17.11.1993, paragraph 6

66 *Ibid*, paragraph 21

käibemaksusüsteemi, mis jättis teatud tehingud reklaami raamidest välja, seega ei täitnud Hispaania Kuningriik oma Euroopa Majandus Ühenduse asutamislepingu järgseid kohustusi.

Hispaania siseriiklik seadusandlus nimetab reklaamiteenusteks järgmiseid teenuseid: reklaamiteenuste osutamine lepingute alusel, reklaami tootmine lepingutega, reklaami levitamine või telefoni tariifi lepingutest (*tariff contract* – ing k) teavitamine. Lisaks sellele selgitasid Hispaania ametivõimud avalduses Euroopa Ühenduse Komisjonile, et Hispaania seaduste kohaselt müügi edendamise tegevused (*promotional activities* – ing k), mis on korraldatud hotellindusteenuste või puhketegevuse kujul (nendeks võivad olla näiteks toitlustusteenuste pakkumine, näitemängude, mängude, võistluste, pidude või sarnaste ürituste korraldamine) ei moodusta osa reklaamiteenustest.<sup>67</sup>

Kuna Komisjon arvas, et Hispaania oli jätnud direktiivis kirjeldatud reklaamiteenuse mõistest välja müügi edendamisega kaasnevad tegevused, siis jätkati vaidlust Euroopa Kohtus. Hispaania poolne argument oli, et müügi edendamisel on konkreetne sisu, mis eristab seda reklaamiteenusest.

Hispaania poolsest reklaamiteenuse mõiste tõlgendusest tulenevalt võib teise liikmesriigi maksukohustuslasest klient, kes tellib reklaamiagentuurilt reklaamikampaania projekti, leida, et mõningaid kulusid (meelelahutus, toitlustamine jms) ei loeta reklaamiteenuste valdkonda kuuluvaiks, mistõttu need maksustatakse teenuse osutaja riigis. Niisugune reklaami raamide kitsendav tõlgendus võib põhjustada topeltmaksustamist või maksustamata jätmist juhtudel, mil reklaamiteenuseid osutatakse ühest liikmesriigist teise.<sup>68</sup>

Kohtu arvamus oli, et on piisav kui müügi edendamine (näiteks toodete või teenuste müümine allahindlusega, tasuta toodete jagamine või kokteilipidude ja bankettide korraldamine) annab edasi sõnumit, mis teavitab üldsust mingi toote või teenuse olemasolust ning selle omadustest, eesmärgiga kasvatada selle müüginumbreid. Sellisel juhul tuleb seda tegevust võtta reklaamiteenusena kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 2 punkti e tähenduses.<sup>69</sup>

Nende kohtulahenditega võttis kohus kokku enda arusaama reklaamiteenuste mõistest. Iga lahendiga toodi välja erinev aspekt, mida peaks selle mõiste tõlgendamisel vaatama. Komisjoni hagist Iirimaa vastu rahuldus komisjon Iirimaa maksuameti reklaamiteenuse

---

67 *Commission of the European Communities vs Kingdom of Spain*, Case No 73/92, ECJ, Judgement, 17.11.1993, paragraph 5 and 6

68 *Ibid*, paragraph 12

69 *Ibid*, paragraph 16

tõlgendamisega, mis ütles, et reklaamiteenusteks loetakse reklaamiagentuuride poolt osutatavaid teenuseid, mille eesmärgiks on toote, isiku või ettevõtte reklaamimine, näiteks meediareklaam, reklaamiesitlused ja muud reklaamiüritused.

Komisjoni ja Prantsusmaa vahelisest vaidlusest ilmnest, et reklaamitegevuse määratlemiseks on piisav, kui müügi edendamiseks kasutatava tegevusega kaasneb sellise sõnumi levitamine, millega tahetakse teavitada inimesi tegevuse sisuks oleva toote või teenuse olemasolust ja omadustest eesmärgiga suurendada selle toote või teenuse läbimüüki. Sellest tulenevalt peetakse reklaamiteenuseks ka direktiivi artikli 9 lõige 2 punkti e kohaselt ka materiaalse vallasvara müümist reklaamiettevõtja poolt oma kliendile; teenuseid, mida võib reklaamiettevõtja osutada puhkeürituste või kokteilipidude raames ning reklaamivahendite tootmist ranges mõttes.

Komisjoni ja Luksemburgi vaidlus selgitas asjaolu, et mõistest „reklaamiteenused“ ei saa kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e alusel välja arvata materiaalse vara müümist reklaamikampania kontekstis. Ühtlasi ei saa välja arvata erinevate suhtekorraldusürituste raames kaupade pakkumist või teenuste osutamist, isegi kui nende kaupade ja teenustega eraldi käsitletuna ei kaasne reklaamisõnumi edastamine.

Komisjoni ja Hispaania kohtulahend andis mõista, et ka hotellinduse ja puhketegevuse kujul osutatavad müügi edendamise tegevused (nendeks võivad olla näiteks toitlustusteenuste pakkumine, näitemängude, mängude, võistluste, pidude või sarnaste ürituste korraldamine), kuuluvad reklaamiteenuse mõiste alla direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e mõttes. Piisav on kui müügi edendamine teavitab tarbijaid mingi toote või teenuse olemasolust.

Kokkuvõtteks, Euroopa Kohtu selgitustest võib järeldada, et reklaamiteenuseks peetakse igasugust teavitust, millega tahetakse teada anda mingi toote või teenuse olemasolust ning selle omadustest. Ühtlasi kuuluvad reklaamiteenuse mõiste alla kõik reklaamimise võimaldamiseks vajaminevate tööde teostamine (nt reklaamseina ehitamine ning lehtede printimine). Reklaamiteenuste mõistest ei saa välja arvata reklaamikampania jooksul võõrandatud materiaalsel vara. Ühtlasi ei saa välja arvata suhtekorraldusürituste raames kaupade pakkumist või teenuste osutamist, isegi kui sellega ei levitata mingit reklaamisõnumit. Olgugi, et tavaliselt edastatakse sõnumit suuliselt või trükitud teksti ja/või piltide abil pressi, raadio või televisiooni vahendusel, on seda võimalik osaliselt või täielikult teha ka muude vahenditega. Kui reklaamimiseks kasutatakse vaid muid vahendeid, siis tuleb arvesse võtta kõiki asjaolusid, mis on seotud kõne all oleva teenusega, et pidada tehingut

reklaamiteenuse osutamiseks. Kui kasutatud vahendid pärinevad reklaamiagentuuri käest siis on tegu reklaamiteenusega, kuigi see ei pea tingimata nii olema, sest reklaamiteenuseid võivad pakkuda ka ettevõtted, kelle põhitegevusalaks pole reklaamiteenuste pakkumine. Ühtne arusaam reklaamiteenuse mõistest on oluline, kuna see võimaldab vältida topeltmaksustamist või teenuse maksustamata jätmist liikmesriikide vahel tehtavates tehingutes.

## 2.2 Teenuse käibe tekkimise koht reklaamiteenuste puhul

Reklaam omandab Eestis üha suuremat rolli, see tekitab probleeme ka maksustamises. Kuna Eestis kehtib alates 2010. aastast teenuse käibe tekkimise koha määramisel uus regulatsioon siis allpool toodud kohtulahendite analüüsid on aktuaalsed arutlemise kohad. Vaadelda tuleb, mis selgitusi on Euroopa Kohus andnud reklaamiteenuste käibe tekkimise koha määramiseks.

Reklaamiteenuse käibemaksustamise seisukohast ei teki probleeme siseriiklike tehingutega. Kui tegu on siseriikliku tehinguga, siis maksustatakse see arusaadavalt selles riigis, kus tehing toimub. Käibe tekkimise koha määratlemise probleemid tekivad liidusiseste ning liiduväliste reklaamiteenuste tehingute. See vajab lähemat uurimist, et oleks arusaadav, kus reklaamiteenuse osutamise puhul tekib käive ning kus tuleb tasuda käibemaks. Analüüsiks kasutab lõputöö autor kolme kohtulahendit, mis toovad välja reklaamiteenuse käibe tekkimise koha määratlemise probleemid. Kitsaskohad esinevad reklaamiteenuse kaudsel osutamisel teise liikmesriigi või kolmanda riigi maksukohustuslasele. Enne kui asutakse kohtulahendeid lähemalt uurima selgitatakse teoreetilist tausta.

Kuna kohtulahendid pärinevad ajast, mil oli kasutusel eelmine käibemaksudirektiivi sõnastus siis selle direktiivi artikli 9 lg 2 punkti e alt (hetkel kehtivas käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ on see 5. alajaos artikli 56 all) leiab reklaamiteenuse osutamise kohta käiva reguleeriva sätte. See reguleerib reklaamiteenuste osutamist Euroopa Liidu välistele teenuse saajatele või teises liikmesriigis asuvatele maksukohustuslastele. Selle sätte kohaselt on teenuse osutamise kohaks maksukohustuslasest teenuse saaja asukoht või püsiv tegevuskoht. Kui ettevõttel need puuduvad, siis alaline elu- või asukoht. Seda käsitati erireeglina. Varasemalt kehtinud üldreegli järgi on teenuse osutamise kohaks teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha puudumise korral tema alaline elu-

või asukoht või peamine elukoht (see oli eelmises direktiivi sõnastuses artikli 9 lõike 1 all, uues direktiivi sõnastuses on üldreeglikult varasemalt kehtinud artikkel 9 lõige 2 punkt e).

Selles alapeatükis käsitatakse ühes kohtulahendis ka kuuenda direktiivi (eelmine direktiiv) artiklit 9 lõiget 3 punkti b. See punkt sätestab, et kahekordse maksustamise, maksustamata jätmise või konkurentsi moonutamise vältimiseks võivad liikmesriigid sama artikli lõike 2 punkti e osutatud teenusetarnete puhul käsitada teenuste osutamise kohana, mis artikli 9 lõike 3 kohaselt asuks väljaspool ühendust, riigi territooriumil, kui teenuste tegelik kasutamine ja nendest kasu saamine toimub riigi territooriumil.

Eesti käibemaksuseadus sätestab reklaamiteenuste osas erandi § 10 lõikes 5 punktis 2, mille kohaselt käibe tekkimise kohaks pole Eesti, kui maksukohustuslane osutab ettevõtlusega mittetegelevale ühendusevälise riigi isikule reklaamiteenust. Rahandusministri käibemaksuseaduse kommentaarides öeldakse, et seda mõistet KMS ei defineeri ning selle puhul lähtutakse tavatähendusest. Reklaamiteenuse mõiste sai lahti seletatud esimese peatüki teises osas (peatükk: Reklaamiteenuse mõiste).

Sellega on kokkuvõtlikult antud ülevaade peatükis ette tulevate regulatsioonide sõnastustest. See on oluline mõistmaks, mis on täpsemad probleemi kohad kohtulahendites. Edasi antakse ülevaade reklaamiteenuse käibe tekkimise koha määramisega seonduvatest kohtulahenditest, et näha, millist Euroopa Kohtu kohtupraktikat on ette tulnud.

Üks märkimisväärsemaid kohtulahendeid on Euroopa Kohtu otsus nr C-108/00 *Syndicat des Producteurs Indépendants* (edaspidi SPI) vs *Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* (Prantsusmaa majandus-, rahandus- ja tööstusministeerium). SPI on professionaalne filmiprodutsentide ühing, kelle ülesandeks on esindada filmide produtsente ning filmidele reklaami tegemine. Mitmete ühingu liikmete raamatupidamise üle teostati maksukontrolli, mis tõi endaga kaasa vaidlused Prantsusmaa maksuhalduriga. Need vaidlused hõlmasid endas reklaamiteenuse osutamise mõiste tõlgendust, et määrata kooskõlas kuuenda direktiiviga, kus leiab aset teenuse osutamine maksustamise seisukohalt.

Prantsusmaa Maksuamet ütleb, et filmi produtsendid osutavad reklaamiteenust kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kohaselt siis kui nad osutavad teenust otse teises liikmesriigis asuvale reklaamijale, kuid kui reklaamiteenuse pakkumiseks kasutatakse vahendajana reklaamiagentuuri, siis seda ei saa selliseks reklaamiteenuse osutamiseks nimetada. Sellest tulenevalt, kui tegu on reklaamiteenuse osutamisega teise liikmesriigi



maksukohustuslasele läbi vahendaja, siis ei ole reklaamiteenust osutavad produtsendid maksukoormusest vabastatud. SPI leiab, et selline praktika on vastuolus kuuendast direktiivist tuleneva tõlgendusega. Nende arvates peaks ka vahendaja kasutamise korral reklaamiteenuse käive tekkima saaja asukohas.<sup>70</sup>

Prantsusmaa Riiginõukogu (*Conseil d'État*) võttis seisukoha, et vaidlusele saab selguse siis, kui Euroopa Kohus on lahti mõtestanud reklaamiteenuste osutamise koha tekkimise kuuenda direktiivi mõttes. Euroopa Kohtule esitati küsimus: kas reklaamiteenuseid hõlmav artikkel 9 lg 2 punkt e kohaldub vaid nendele reklaamiteenustele, mille puhul teenuse pakkuja osutab neid otse reklaamijale (ühtlasi esitatakse ka arve otse reklaamijale) või kuuluvad selle sätte alla ka need tehingud, mis on kaudselt osutatud reklaamijale (arve esitatakse läbi kolmanda osapoole)?

Prantsusmaa valitsus väidab, et kui reklaamiteenuseid osutatakse kaudselt reklaamijale, siis ei kata seda kuuenda direktiivi artikli 9 lg 2 punkti e teine taane.

Kohus tõi enda selgitustes välja, et kuuenda direktiivi 9-nda artikli tõlgendamisel ei oma artikkel 9 lg 1 (teenuse käive tekib teenuse osutaja asukohas) ülimuslikkust artikli 9 lg 2 üle (teenuse käive tekib teenuse saaja asukohas). Igas situatsioonis tuleb vaadata kas pretsedent kuulub artikli 9 lg 2 loetelu alla või kui ei kuulu, siis kas ta kuulub artikkel 9 lg 1 alla. Prantsusmaa valitsus soovis kuuenda direktiivi artikli 9 lg 2 teist taanet kitsamalt tõlgendada, kuid Euroopa Kohus leiab, et seda ei tohiks teha. Sellega mõeldakse, et reklaamiteenuse tekkimise koha määratlemisel tuleb enne tavareegli kasutamist vaadata, kas teenuse osutamise koha määramisel kehtib erireegel.

Kohus leidis lahendis, et direktiivi artikli 9 lg 2 punkti e teise taane alla kuulub lisaks otse osutatud reklaamiteenustele ka teenused, mis on reklaamijale kaudselt osutatud ning arve väljastatud kolmanda osapoole kaudu.<sup>71</sup>

Lahendist saab järeldada, et reklaamiteenuse käibe tekkimise koha määratlemisel ei saa ennem vaadata kas kohaldub üldreegel (direktiivi artikkel 9 lg 1), vaid ennekõike peaks kaaluma, kas sellele kohaldub artiklis 9 lõikes 2 punktis e sätestatud erireegel ning kaalutlema kas tegu on reklaamiteenusega selles mõttes. Kohtu arvates tuleb kaudsete teenuste puhul kohaldada erireeglit, mis võimaldab määrata teenuse käibe tekkimise koha. Kuna siin vaieldi

---

<sup>70</sup> *Syndicat des Producteurs Indépendants vs Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, Case No 108/00, ECJ, Judgement, 15.03.2001, paragraph 9 and 10

<sup>71</sup> *Ibid*, paragraph 22

selle üle, kas kaudselt osutatud teenused peaksid kuuluma direktiivi artikli 9 lg 2 punkti e alla siis selle lahendiga jõuti arusaamale, et kaudselt osutatud teenused kuuluvad selle artikli alla samamoodi nagu otse lõpptarbijale osutatud teenused.

Euroopa Kohtusse jõudis ka vaidlus, mis leidis aset Design Concept SA (asutatud Luksemburgis) ja Flanders Expo SA (asutatud Belgias) vahel. 2003. aasta 5. juunil vastuse leidnud kohtulahendis C-438/01 *Design Concept SA vs Flanders Expo SA* vaidlesid kaks osapoolt käibemaksu tasumise üle. Design Concept ei nõustunud tasuma käibemaksu temale osutatud teenustelt. Vaidlus kerkis üles Gentis toimunud kaubandusmessi „Horeca“ raames, mis korraldatakse hotelli ja majutusteenuseid pakkuvatele ettevõtetele. Design Concept, tegutsedes Luksemburgi majandusministeeriumi nimel, kasutas Flanders Expo mitmeid teenuseid. Nendeks teenusteks olid kahe lava ehitamine, nende lavade puhastamine väljapanekute ajal ning tööpõu kasutamine varustuse transportimiseks.

Flanders Expo esitas Design Conceptile arve nende teenuste eest, millele oli lisatud ka käibemaks. Design Concept jättis käibemaksu tasumata, kuna teenused, mida neile osutati olid reklaamiteenused ning nende teenuste saaja ei asunud teenuse osutajaga samas liikmesriigis, seega teenuse osutamise kohaks oli teenuse saaja asukoht ning nende väidete kohaselt oli see kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e-ga. Design Concept asus seega seisukohale, et nemad ei olnud kohustatud tasuma Belgias Flanders Expo poolt määratud käibemaksu.

Flanders Expo argument oli, et tegu polnud reklaamiteenuste pakkumisega ning sellest tulenevalt ei kohaldu kuuenda direktiivi artikkel 9 lõige 1. Selle sätte kohaselt peaks olema teenuse osutamise kohaks Belgia (kuna see oli Flanders Expo tegevuskohaks).

Kassatsiooni kohus leidis, et kuuenda direktiivi preambula seitsmenda põhjenduse kohaselt on tegu siiski reklaamiteenusega, kuna arvates kaupade hinna sisse reklaamiteenuse kulud omab see olulist argumenti maksustamise ülekandumisele kliendi riiki. Arvestades seda, et teenuste eest kantud kulud ei tasunud mitte kaupleja (Design Concept on siinkohal vahendaja rollis) vaid Luksemburgi riik, kes oli tegelikult teenuse saajaks (reklaamijaks).<sup>72</sup>

Et saada selgust antud asjas pöörduti Euroopa Kohtu poole küsimusega:

Kas kuuenda direktiivi artikkel 9 lg 2 punkt e, mis hõlmab reklaamiteenuseid on kohaldatav teenustele, mis on reklaamijale osutatud kaudselt ning nende teenuste eest osutatud arve on

---

<sup>72</sup> *Design Concept SA vs Flanders Expo SA*, Case No 438/01, ECJ, Judgement, 05.06.2003, paragraph 10

väljastatud kolmandale osapoolle, kes omakorda väljastab arve reklaamijale, kui see reklaamija ei tooda kaupu, mille hinna sisse on arvestatud teiselt osapoolelt saadud teenused?

Küsimus jaotub kaheks:

- Kas kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e peaks tõlgendama nii, et see kohaldub ka nendele teenustele, mis on osutatud reklaamijale (lõpptarbija) kaudselt ning selle teenuse arve väljastatud kolmandale osapoolle, kes omakorda väljastab arve reklaamijale?
- Kas see säte on kohaldatav, kui reklaamija ei tooda kaupu või ei paku teenuseid, mille hinna sisse on lisatud reklaamiteenuste kulu?

Esimesele küsimusele on kohtupraktika juba andnud vastuse kohtulahendis C-108/00, sellest rääkis lõputöö autor eespool. Teise küsimuse puhul pakkus kohus välja järgneva analüüsi: Design Concept ja komisjon on seisukohal, et teenuse pakkuja ja vahendaja ning vahendaja ja lõpptarbija (reklaamija) vahelisi tehinguid peaks vaatama eraldi. Seega pole vajalik arvestada sellega, millega tegeleb lõpptarbija või täpsemalt öeldes ei peaks välja selgitama kas lõpptarbija on maksustatav isik ja sellest tulenevalt teenustele tehtud kulutustelt omab õiguslikku alust sisendkäibemaksu maha arvestada.<sup>73</sup>

Prantsuse valitsus (kes osaleb selles kohtuasjas agendina) võtab vastupidise seisukoha, väites, et kui lõpptarbija ei lisa nende teenuste eest tehtud kulutusi enda poolt müüdavate toodete või teenuste hinnale juurde, siis kuuenda direktiivi artikkel 9 lg 2 punkt e ei kohaldu ning tehinguid ei tuleks eraldi vaadelda.

Selleks, et vältida riikide jurisdiktsioonidest tulenevaid erisusi sätestab direktiivi preambula seitsmes põhjendus, et artikkel 9 määrab käibe tekkimise koha reeglid.

Kohus selgitab asjaolu, et käibemaksusüsteemi põhiprintsiibi kohaselt tuleb maksukohustuslasel kaupade või teenuste edasi müümise korral lisada nendele käibemaks, juhul kui sisendkäibemaks on maha arvatud. Seetõttu tuleb kohaldada käibe tekkimise koha reegleid igale teenuse osutamise tehingule. Sellest tulenevalt peaks selliste asjaolude puhul nagu on välja toodud selles kohtulahendis (tegu on reklaamijaga, kes ei lisa teenuste eest tehtud kulutusi enda poolt müüdavate toodete või teenuste hinnale juurde), kohaldama

---

<sup>73</sup> *Design Concept SA vs Flanders Expo SA*, Case No 438/01, ECJ, Judgement, 05.06.2003, paragraph 20

direktiivi artiklit 9 lõiget 2 punkti e, nendele teenustele, mis on teenuse pakkuja poolt osutatud vahendajale.<sup>74</sup>

Kohus on seisukohal, et fakt, et lõpptarbija ei lisa reklaami peale tehtud kulutusi hinnale juurde, ei muuda maksustamises käibe tekkimise koha määramisel midagi. Sellisel juhul vaadataksegi teenuseid eraldi.<sup>75</sup>

Sellest kohtulahendist saab järeldada seda, et reklaamiteenuste maksustamise seisukohast tuleb vaadata tehinguid teenuse pakkuja ja vahendaja ning vahendaja ja teenuse saaja vahel eraldi. See tähendab, et direktiivi artikkel 9 lg 2 punkt e kohaldub reklaamiteenuse kaudse osutamise puhul samamoodi nagu otse osutamisel. Teenuse pakkuja ja vahendaja vahelise tehingu puhul arvestatakse seda nagu reklaamiteenuse osutamist vahendajale. Ühtlasi järeldub sellest kohtulahendist, et faktiline asjaolu, et lõpptarbija ei lisa reklaami peale tehtud kulutusi enda tootele või teenusele juurde, ei tähenda maksustamise seisukohalt midagi. Seda tuleb ka sellisel juhul arvesse võtta nagu tavalist reklaamiteenuse osutamist ning sellele kohaldada artiklit 9 lg 2 punkti e. Ning see ei oma isegi tähtsust, sest tehinguid tuleb nagunii vaadata eraldi.

Kõige värskem Euroopa Kohtu kohtulahendis olid osapoolteks reklaamiteenuseid pakkuv firma Athesia Druck ja Itaalia rahandusministeerium. Kohtulahendi C-1/08 *Athesia Druck Srl vs Ministero dell'Economia e delle Finanze* otsus tehti teatavaks 19. veebruaril 2009. Lahendis viidatakse põgusalt ka selles alapeatükis ülalpool analüüsitud kohtulahenditele.

Aastatel 1993 ja 1994 ostis Athesia Advertising GmbH (edaspidi Athesia Advertising) enda nimel Austria ja Saksamaa klientidele reklaampinda Itaalia meedias (ajalehtedes, ajakirjades, televisioonis ning raadios). Athesia Advertising on reklaamibüroona juhitud ettevõtte, millele kohalduvad Austria seadused (asutatud Austrias). Neil puudub Itaalias püsiv tegevuskoht. Kuigi Athesia Advertising`ul oli tütarettevõtte, Athesia Druck, mis asus Itaalias. Athesia Druck oli määratud emettevõtte maksuesindajaks vastavalt Itaalia käibemaksudekreedi nr 633 artikli 17 nõuetele.

Käibemaksu määrati reklaamiteenuste eest kohtuasjas kõne all olevatel arvetel. Arveid koostati Athesia Advertising ja Athesia Druck nimel. Teatud olukordades osutas Athesia Advertising ise teenuseid klientidele. Kuna käibemaksu tasuti Itaalias siis nõudis Athesia

---

<sup>74</sup> *Design Concept SA vs Flanders Expo SA*, Case No 438/01, ECJ, Judgement, 05.06.2003, paragraph 23

<sup>75</sup> *Ibid*, paragraph 29

Druck käibemaksu tagastust Itaalia maksuametilt kolmeteistkümneenda direktiivi 86/560/EMÜ artikli 2 kohaselt.

1999. aastal väljastas *Ufficio IVA di Bolzano* (Bolzano käibemaksukeskus) Athesia Druck`le käibemaksu korrigeerimisteatise, sest ettevõttel ei olnud õigust esitada reklaamiteenuste arvet Athesia Advertising`u Austria ja Saksa klientidele. Seega tõstatus küsimus kaudselt selles osas, mis oli nende teenuste osutamise kohaks.

Euroopa Kohtule esitati järgnev küsimus: kuidas määrata kindlaks reklaamiteenuse osutamise koht artikli 9 tähenduses, kui teenust osutatakse liikmesriigis asuva teenuse pakkuja poolt kolmandas riigis asuvale teenuse saajale, kes omab teenuse pakkujaga samas liikmesriigis maksuesindajat (teenuse saaja on mõnikord lõpptarbija ehk reklaamija ning mõnikord vahendaja, kes pakub ise enda klientidele reklaamiteenuseid)?<sup>76</sup>

Kohus mõtestas lahti enda seisukohad mitmes aspektis, selgitades reklaamiteenuse osutamise kohta kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 2 punkti e kohaselt, artikli 9 lõike 3 punkti b kohaselt, maksuesindaja tähendust reklaamiteenuse osutamise koha kindlaksmääramisele ja reklaamiteenuse osutamise koha kindlaksmääramise mõju käibemaksu tagasisaamise õigusele.

Reklaamiteenuse osutamise koha kindlaksmääramine kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kohaselt:

selles punktis selgitab kohus, et nagu on välja toodud lahendis C-108/00 *SPI vs Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* ja lahendis C-438/01 *Design Concept SA vs Flanders Expo SA* (lahendeid käsitleti ülalpool), et direktiivi artikkel 9 lg 2 punkt e kohaldub ka nendele teenustele, mis on kaudselt teenuse saajale osutatud. Kohus viitab enda argumentides kohtulahendile C-438/01 *Design Concept SA vs Flanders Expo SA* ning järeldas sellest lahendist, et teenuste osutamise kaudse iseloomu puhul, kui osalised on teenuse osutaja, vahendaja ning reklaamija, kes saab teenuseid vahendajalt, tuleb eraldi vaadata tehingut, mis leiab aset teenuse osutaja ja vahendaja vahel, et määratleda koht, kus tehingut maksustada. Rõhutatakse seda, et teenuse osutamise koha määramine sõltub ainuüksi sellest, kus teenuse osutaja ja teenuse saaja on asutatud.<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> *Athesia Druck Srl vs Ministero dell'Economia e delle Finanze*, Case No 1/08, ECJ, Judgement, 19.02.2009, paragraph 18

<sup>77</sup> *Ibid*, paragraph 22-27

Kui teenuse saaja asub väljaspool territooriumi on reklaamiteenuste osutamise kohaks koht, kus teenuse saaja omab oma põhilist tegevuskohta ning on ebavajalik arvestada, et saaja ei pruugi olla lõpptarbija (ehk reklaami tellija).

Reklaamiteenuste osutamise koha kindlaksmääramine kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punkti b kohaselt:

erandina käesoleva otsuse eelmises punktis nimetatud reeglist lubab kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punkt b liikmesriikidel maksustamata jätmise vältimiseks käsitada selle direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e nimetatud teenuste osutamise puhul teenuste osutamise kohana, mis selle artikli kohaselt asuks väljaspool ühendust, riigi territooriumil asuvat kohta, kui teenuste tegelik kasutamine ja neist kasusaamine toimub riigi territooriumil.<sup>78</sup>

Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punkti b mõttes on reklaamiteenuste puhul teenuse tarbimise kohaks (sellest tulenevalt ka käibe tekkimise kohaks) riik, kus toimub reklaami levitamine (ehk teenuse tarbimine). Antud kohtulahendi puhul ei olene sellest midagi, et teenuse saajad võivad asuda maailma eri paikades, Itaalia meedia tegutseb kõhklemata Itaalias. Seega võib põhikohtuasja aluseks olevatel asjaoludel pidada reklaamisõnumite tegelikku kasutamist ja neist kasusaamist toimunuks Itaalias.

Teenuse osutamine, mis toimub kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt väljaspool ühendust (tegevuskoht asub kolmandas riigis ning liikmesriigis puudub püsiv tegevuskoht) ning mis ei ole sätestatud sama artikli lõike 2 punktis e, ei saa kuuluda kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punktis b sätestatud erandi hulka.<sup>79</sup>

Maksuesindaja tähendus reklaamiteenuste osutamise koha kindlaksmääramisele:

rõhutatakse seda, et maksuesindaja määramine, kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lg 3 ja Itaalia käibemaksudekreedi artikli 17 kohaselt, ei oma tähtsust esindatava isiku poolt vastu võetud või osutatud teenuste maksustamisele, sest esindamise mõte on üksnes siseriigis asuva vahendaja olemasolu maksuametiga suhtlemiseks, juhul kui maksukohustuslane on asutatud välismaal. Olukord on erinev, kui maksuesindaja omab teenuse osutamisel majanduslikku

---

<sup>78</sup> *Athesia Druck Srl vs Ministero dell'Economia e delle Finanze*, Case No 1/08, ECJ, Judgement, 19.02.2009, paragraph 28

<sup>79</sup> *Ibid*, paragraph 33

tähtsust. Antud kohtulahendi puhul nähtub siiski, et Athesia Druck ei oma majanduslikku rolli nende teenuste osutamisel.<sup>80</sup>

Reklaamiteenuse osutamise koha kindlaksmääramise mõju käibemaksu tagasisaamise õigusele:

oluline on täpsustada, et teenuse maksustamine kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punkti b järgi ei välista maksukohustuslase õigust käibemaksu tagasi saada, kui ta on täitnud kolmeteistkümnenenda direktiivi artiklis 2 sätestatud tingimused.<sup>81</sup>

Kokkuvõtlikult määratleb kohus selle lahendiga, et kui reklaamiteenuse saaja asub väljaspool Euroopa Liitu siis on direktiivi artikli 9 lg 2 punkti e kohaselt teenuse osutamise kohaks see koht, kus teenuse saajal asub peamine ettevõtluse tegevuskoht. Kuigi liikmesriigid võivad kasutada ka kuuenda direktiivi artikli 9 lg 3 punkti b võimalust ning tõlgendada teenuse osutamise kohta kui reegli kitsendust. Kui kasutatakse kuuenda direktiivi artiklit 9 lg 3, siis reklaamiteenused, mis on osutatud Euroopa Liidu liikmesriigis asuva teenuse pakkuja poolt mitteliikmesriigis asuvale kliendile, loetakse seda kui Euroopa Liidus osutatud teenuseks, tingimusel, et teenuse tegelik kasutamine ja nendest kasusaamine leiab kuuenda direktiivi artikli 9 lg 3 punkti b kohaselt aset selles liikmesriigis. Sellise reklaamiteenusega on tegemist juhul, kui teenuse esemeks olevat reklaamsõnumit levitatakse antud liikmesriigi territooriumil. Lisaks sellele järeldus kohtu argumentidest, et maksuesindaja määramine ei oma iseenesest tähtsust esindatava isiku poolt vastu võetud või tema poolt osutatud teenuste maksustamisele. Ning viimasena selgus, et teenuse maksustamine kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punkti b mõttes ei välista maksukohustuslase õigust käibemaksu tagasi saada, kui ta on täitnud kolmeteistkümnenenda direktiivi artiklis 2 sätestatud tingimused.

Need kolm lahendit andsid arusaama, milliseid probleeme võib esineda reklaamiteenuse käibe tekkimise koha määratlemisel. Olulisim, mis kohus nendes välja tõi on, et kaudse reklaamiteenuse osutamise puhul, kus osapoolteks on teenuse osutaja, vahendaja ning teenuse lõplik saaja, tuleb teenuse pakkuja ja vahendaja vahelistele teenustele rakendada kuuenda direktiivi artiklit 9 lõiget 2 punkti e, täpselt nagu seda tehakse teenuse otse osutamisel. Reklaamiteenuste maksustamise seisukohast tuleb vaadata tehinguid teenuse pakkuja ja vahendaja ning vahendaja ja teenuse saaja vahel eraldi.

---

80 *Athesia Druck Srl vs Ministero dell'Economia e delle Finanze*, Case No 1/08, ECJ, Judgement, 19.02.2009, paragraph 34-36

81 *Ibid*, paragraph 37

Kui reklaamiteenuse saaja asub väljaspool Euroopa Liitu siis on direktiivi artikli 9 lg 2 punkti e kohaselt teenuse osutamise kohaks see koht, kus teenuse saajal asub peamine ettevõtluse tegevuskoht. Faktiline asjaolu, et lõpptarbija ei lisa reklaami peale tehtud kulutusi enda tootele või teenusele juurde, ei tähenda maksustamise seisukohalt midagi. Seda tuleb ka sellisel juhul arvesse võtta nagu tavalist reklaamiteenuse osutamist ning sellele kohaldada artiklit 9 lg 2 punkti e. Ning see ei oma isegi tähtsust, sest tehinguid tuleb nagunii vaadata eraldi.

Kui kasutatakse kuuenda direktiivi artiklit 9 lg 3, siis reklaamiteenused, mis on osutatud Euroopa Liidu liikmesriigis asuva teenuse pakkuja poolt mitteliikmesriigis asuvale kliendile, loetakse seda kui Euroopa Liidus osutatud teenuseks, tingimusel, et teenuse tegelik kasutamine ja nendest kasusaamine leiab kuuenda direktiivi artikli 9 lg 3 punkti b kohaselt aset selles liikmesriigis. Sellise reklaamiteenusega on tegemist juhul, kui teenuse esemeks olevat reklaamsõnumit levitatakse antud liikmesriigi territooriumil. Olukorras, kus on määratud maksuesindaja, ei oma see tähtsust maksustamise seisukohast ning teenuse maksustamine kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punkti b mõttes ei välista maksukohustuslase õigust käibemaksu tagasi saada, kui ta on täitnud kolmeteistkümnenda direktiivi artiklis 2 sätestatud tingimused.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et reklaamiteenuste käibe tekkimise kohaga seondub mõningaid probleeme. Euroopa Kohtus vaieldi põhiliselt nende tehingute üle, milles on kolm osapoolt: reklaamiteenuse osutaja, vahendaja (kelleks võib olla reklaamiagentuur) ning teenuse saaja. Kohus selgitas, et kaudselt osutatud teenuste puhul tuleb vaadata osapoolte vahelisi tehinguid eraldi ning neid kõiki tuleb käsitada kui reklaamiteenuse osutamist, mis maksustatakse teenuse saaja asukohas. Ühtlasi selgitas kohus, et isegi kui teenuse lõplik saaja ei lisa teenusele tehtud kulutusi oma toote või teenuse hinnale juurde, tuleb ka sellisel juhul tehinguid kolme osapoole vahel vaadata eraldi ning kohelda neid kui reklaamiteenuse osutamist. Erandi järgi võib reklaamiteenust maksustada selle levitamise riigis, isegi kui teenuse saaja asub teises riigis. Olukorras, kus ettevõtte on määranud endale maksuesindaja, ei ole see oluline maksustamise seisukohast, juhul kui esindaja ei oma tehingus majanduslikku tähtsust.



## KOKKUVÕTE

Teavitused inimeste informeerimiseks erinevatest toodetest või teenuste kohta kuuluvad meile raadiotest, televisioonist ja tänaval kõndides ei saa me märkamata jätta reklaamplakateid. Tooteid või teenuseid reklaamitakse eesmärgiga, et tõsta selle müüginumbreid.

Lõputöö on aktuaalne, sest Euroopa Kohtus on praegusel ajal arutlusel mitu lahendit, mis on seotud reklaamiteenusega.

Teema uudsus seisneb selles, et varasemalt on reklaamiteenuste käibe maksustamine jäänud maksundusalases kirjanduses suurema tähelepanuta.

Probleem seisneb selles, et reklaamiteenuse mõiste liikmesriigiti mitmeti tõlgendamine võib põhjustada käibemaksu seisukohast topeltnmaksustamist või maksustamata jätmist. Liikmesriigid on reklaamiteenuse mõistet tihti liiga kitsalt tõlgendanud. Ühtlasi võib põhjustada topeltnmaksustamist või maksustamata jätmist reklaamiteenuse käibe tekkimise koha reeglite mitmeti mõistmine. See probleem esineb just siis, kui pole tegu tavalise reklaamiteenuse osutamisega vaid reklaamiteenuse pakkuja müüb enda teenust vahendajale, kes omakorda müüb seda edasi.

Töö eesmärgiks oli analüüsida reklaamiteenuste käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus. Eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade käibemaksu kujunemisest ning olemusest. Käibemaksu puhul tegu mitmetasandilise mittekumuleeruva tarbimismaksuga, mis on üles ehitatud lisandunud väärtuse maksu põhimõttel. Käibemaks on objektiivne ning kaudne maks, mille puhul lähtutakse sihtkohamaa põhimõttest ning maksustatakse ühetaolisuse põhimõttest lähtuvalt. Need omadused annavad käibemaksule kõige põhilisema omaduse, tegu on neutraalse maksuga. Esimeses peatükis täideti uurimisülesanne, ülevaade anti käibemaksu olemusest, selgitamaks süsteemi pärinemist ning selle ülesehitust ja erinevatest käibemaksu puudutavatest mõistetest.

Teiseks uurimisülesandeks oli mõtestada lahti teenuse käibe tekkimise koht. Seda ülesannet täideti teises alapeatükis. Teenuse käibe tekkimise koht sõltub sellest, kes teenuseid ostab. Kui maksukohustuslane osutab teenuseid Euroopa Liidu või liidu välise riigi maksukohustuslasele, sellisel juhul on teenuse tekkimise kohaks saaja asukoht. Asukoha määramise põhitunnuseks on asukoha määramise põhitunnuseks, see, kus võetakse vastu tähtsamaid äriühingu juhtimist puudutavaid otsuseid ja kus asuvad äriühingu kontrollorganid. Kui maksukohustuslane osutab teenust mittemaksukohustuslasele, siis on teenuse käibe tekkimise kohaks teenuse osutaja asukoht. Et määrata teenuse käibe tekkimise kohta, tuleb teada, mis on kõnealused teenused ja kas maksustamisel rakendatakse erireeglit või üldreeglit.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli selgitada ning analüüsida Euroopa Kohtu lahendeid reklaamiteenuse mõiste kohta. Euroopa Kohtu selgitustest lähtuvalt peetakse reklaamiteenuseks igasugust teavitust, millega tahetakse teada anda mingi toote või teenuse olemasolust ning selle omadustest. Ühtlasi kuuluvad reklaamiteenuse mõiste alla kõik reklaamimise võimaldamiseks vajaminevate tööde teostamine (nt reklaamseina ehitamine ning lehtede printimine). Olgugi, et põhiliselt kasutatakse reklaami edastamiseks ajakirjandust, raadiot või televisiooni, võib teavitamiseks kasutada ka muid vahendeid. Kui reklaamimiseks kasutatakse vaid muid vahendeid, siis tuleb arvestada kõigi asjaoludega, et pidada tehingut reklaamiteenuse osutamiseks. Ühtne arusaam reklaamiteenuse mõistest on oluline, kuna see võimaldab vältida topeltnmaksustamist või teenuse maksustamata jätmist liikmesriikide vahel tehtavates tehingutes.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida reklaamiteenuste käibe tekkimise kohaga seonduvaid kohtulahendeid Euroopa Liidus. Tavalise reklaamiteenuse osutamise korral ei teki küsimust, kus on teenuse käibe tekkimise koht. Praktikas on arusaamatusi põhjustanud olukorrad, kus reklaamiteenuse osutamise tehingul on kolm osapoolt: teenuse osutaja, vahendaja ning teenuse lõpptarbija. Olulisim, mida kohus selgitas reklaamiteenuste käibe tekkimise kohta oli, et kaudselt osutatud teenuste puhul tuleb vaadata osapoolte vahelisi tehinguid eraldi ning neid kõiki tuleb käsitada kui reklaamiteenuse osutamist, mis maksustatakse teenuse saaja asukohas. Kui on olukord, kus lõpptarbija ei arva reklaamiteenustele tehtud kulutusi enda toote või teenuse lõpphinna hulka, siis ei oma see maksustamise seisukohalt tähtsust, käibe tekib ikkagi teenuse saaja asukohas.

Lõputöö eesmärk saavutati. Autor analüüsis reklaamiteenuste mõiste ning käibe tekkimise kohaga seonduvaid Euroopa Kohtu lahendeid.

## SUMMARY

The graduation thesis has been written on the title „Implementing value added tax on advertising services“. It has been written in Estonian and consists of 46 pages. The author has used 38 sources, which all have been referred to in the thesis.

Notifications about different services and products are seen or heard every day from different sources. The products/services are advertised with the purpose of increasing the number of sales. The subject is topical because at this particular moment European Court has many pending cases which require knowledge about advertising services. The graduation thesis gives a high-level overview of the problems that have been caused by the implementation of VAT on advertising services.

The purpose of this graduation thesis is to analyse the judgements of the European Court regarding advertising services. To achieve the objective the author:

1. Gives an overview of the development and nature of VAT.
2. Gives an overview of the place of supply of services.
3. Analyses the European Court cases regarding the concept of advertising services.
4. Analyses the European Court cases regarding the place of supply of advertising services.

This graduation thesis explained that the concept of advertising services is understood differently by the Member States. The European Court has explained the view on what they see as advertising services. The court explained that everything that informs us about some product or service is an advertising service. The second problem that this graduation thesis discussed was the place of supply of advertising services. The problems occur when there is an indirect supply of advertising services. For example if we have the supplier and advertising agency who offers services to the final advertiser then from the taxing point of view we have to look at each transaction separately.

The objective of the graduation thesis was achieved. The author explained and analysed the problems regarding implementing VAT on advertising services in European Union.

## VIIDATUD ALLIKAD

1. K.James, „Exploring the Origins and Global Rise of VAT“, *The VAT Reader*, 2011, kättesaadav elektrooniliselt  
<[www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/VATReader.pdf/\\$file/VATReader.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/VATReader.pdf/$file/VATReader.pdf)>, välja otsitud 05.01.2013
2. P.Tammert, „Maksundus“, 3 ümbertöötatud trükk, (Tallinn: Aimwell, 2005)
3. B.Terra and J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives, Volume 1* (IBFD, 2011)
4. J.J.Thorndike, „*Early proposals for American VAT*“, 30.06.2009, kättesaadav *Taxanalysts* kodulehelt  
<[www.taxhistory.org/thp/readings.nsf/ArtWeb/6F4B8EADA426FDCE852575F600464B81?OpenDocument](http://www.taxhistory.org/thp/readings.nsf/ArtWeb/6F4B8EADA426FDCE852575F600464B81?OpenDocument)>, välja otsitud 15.01.2013
5. M.Kearney, „*Introducing value-added tax*“  
<[upetd.up.ac.za/thesis/available/etd-09032004-134859/unrestricted/02chapter2.pdf](http://upetd.up.ac.za/thesis/available/etd-09032004-134859/unrestricted/02chapter2.pdf)>, välja otsitud 09.03.2013
6. J.Owens, P.Battiau, A.Charleit, „*VAT's next half century: Towards a single-rate system?*“ *OECD Observer*, 2011 nr 284, kättesaadav elektrooniliselt  
<[www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT\\_s\\_next\\_half\\_century:\\_Towards\\_a\\_single-rate\\_system\\_.html](http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT_s_next_half_century:_Towards_a_single-rate_system_.html)>, välja otsitud 24.03.2013
7. Käibemaksuseadus 10.12.2003, RT I 2003, 82, 554
8. Rahandusministri kommentaaridega käibemaksuseadus seisuga 01.01.2013, kättesaadav elektrooniliselt rahandusministeeriumi kodulehelt <<http://www.fin.ee/280/>>, välja otsitud 09.02.2013
9. L.Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Kirjastus Juura, 2004)
10. K.Kägi ja U.Võimre, „Käibemaks“ (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007)
11. M.Huberg, M.Uusorg ja L.Lehis, „Eesti Maksuseadused 2007“ (Tartu: OÜ Casus, 2007)
12. *OECD International VAT/GST guidelines (draft guidelines on neutrality)*, 2010, kättesaadav elektrooniliselt OECD kodulehelt  
<[www.oecd.org/dataoecd/39/59/46801871.doc](http://www.oecd.org/dataoecd/39/59/46801871.doc)>

13. 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.
14. T.Ecker, M.Lang, I.Lejeune, „ *The Future of Indirect Taxation – Recent Trends in VAT and GST Systems around the World*“, (Netherlands: Kulwer Law International BV, 2012)
15. Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT 2006 nr L 347/1, 11.12.2006.
16. T.Elling, “Käibemaksuseaduse muudatused 2010. aastal”, kättesaadav elektrooniliselt  [<www.e-ope.ee/\\_download/euni\\_repository/file/1565/K%C3%A4ibemaks%20-%20FMTC5005.zip/K%C3%A4ibemaksuseadus%20Elling%20EMT%2016.12.09.pdf>](http://www.e-ope.ee/_download/euni_repository/file/1565/K%C3%A4ibemaks%20-%20FMTC5005.zip/K%C3%A4ibemaksuseadus%20Elling%20EMT%2016.12.09.pdf)
17. Nõukogu rakendusmäärus (EL) nr 282/2011, 15. märtsil 2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed, L 77/1, 23.03.2011
18. Deloitte, „*Overview of the new rules*“, kättesaadav elektrooniliselt Deloitte kodulehelt  [<www.deloitte.com/view/en\\_GX/global/services/tax/indirect-tax/086bcf6d88912210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm#.UW0hWLX-FyV>](http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/services/tax/indirect-tax/086bcf6d88912210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm#.UW0hWLX-FyV), välja otsitud 11.04.2013
19. Maksu- ja Tolliamet, „Teenuste maksustamine“, kättesaadav elektrooniliselt MTA kodulehelt  [<www.emta.ee/index.php?id=28465>](http://www.emta.ee/index.php?id=28465), välja otsitud 11.04.2013
20. T.Elling, “Käibemaksuseaduse muudatused 2010. aastal”, kättesaadav elektrooniliselt  [<www.e-ope.ee/\\_download/euni\\_repository/file/1565/K%C3%A4ibemaks%20-%20FMTC5005.zip/K%C3%A4ibemaksuseadus%20Elling%20EMT%2016.12.09.pdf>](http://www.e-ope.ee/_download/euni_repository/file/1565/K%C3%A4ibemaks%20-%20FMTC5005.zip/K%C3%A4ibemaksuseadus%20Elling%20EMT%2016.12.09.pdf)
21. Maksu- ja Tolliamet, „Teenuse käibe tekkimise kohr Ja maksustamine“, kättesaadav elektrooniliselt  [<www.maksud.ee/teenuse-kaibe-tekkimise-koht-ja-maksustamine/01/>](http://www.maksud.ee/teenuse-kaibe-tekkimise-koht-ja-maksustamine/01/), välja otsitud 12.04.2013
22. M.Hallikmaa, E.Madiste, D.Rozenblat, „Maksuviidad 2011“, (Tallinn, Äripäeva kirjastus, 2011)
23. E.Tulvik, „Teenuse käibe tekkimise koha uued reeglid: Euroopa komisjoni selgitused“, kättesaadav elektrooniliselt

- <[www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1000](http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1000)>, välja otsitud 15.04.2013
24. Seletuskiri käibemaksuseaduse ja sellega seotud seaduste muutmise seaduse eelnõu 551 SE III juurde, kättesaadav elektrooniliselt riigikogu kodulehelt <[www.riigikogu.ee](http://www.riigikogu.ee)>
  25. *Judgement of the Court, Gunter Berkholtz vs Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, Case No 168/84, ECJ, 04.07.1985
  26. T.Elling „Reisiteenuste maksustamise erikord, reisijate- ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitamisteenuse maksustamine“, Eesti Majanduse Teataja, 4
  27. Wikipedia, „Advertising“, kättesaadav elektrooniliselt <[en.wikipedia.org/wiki/Advertising](http://en.wikipedia.org/wiki/Advertising)>, välja otsitud 11.04.2013
  28. S.Studlar, Tobacco Control : Comparative Politics in the United States and Canada, (Broadview press, ltd. 2002)
  29. J.Wolfe, „GroupM forecasts 2012 global ad spending to increase 6.4%“, kättesaadav elektrooniliselt <[www.wpp.com/wpp/press/2011/dec/05/groupm-forecasts-global-ad-spending-to/](http://www.wpp.com/wpp/press/2011/dec/05/groupm-forecasts-global-ad-spending-to/)>, välja otsitud 22.04.2013
  30. Reklaamiseadus 01.03.2013, RT I 2008, 15, 108
  31. Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes of 29 June 1973, bulletin of the European Communities, supplement 11/73, 20.06.1973
  32. Ben Terra, „*The place of supply in European VAT*“ (London: Kluwer International Ltd, 1998)
  33. *Judgement of the Court, Commission of the European Communities vs French Republic*, Case No 68/92, ECJ, Judgement, 17.11.1993
  34. *Judgement of the Court, Commission of the European Communities vs Grand Duchy of Luxembourg*, Case No 69/92, ECJ, Judgement, 17.11.1993
  35. *Judgement of the Court, Commission of the European Communities vs Kingdom of Spain*, Case No 73/92, ECJ, Judgement, 17.11.1993
  36. *Judgement of the Court, Syndicat des Producteurs Indépendants vs Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, Case No 108/00, ECJ, Judgement, 15.03.2001
  37. *Judgement of the Court, Design Concept SA vs Flanders Expo SA*, Case No 438/01, ECJ, Judgement, 05.06.2003

38. *Judgement of the Court, Athesia Druck Srl vs Ministero dell'Economia e delle Finanze*, Case No 1/08, ECJ, Judgement, 19.02.2009