

Sisekaitseakadeemia  
Finantskolledž

Maarja-Liisa Maasik

SEGATARNETE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE

EUROOPA LIIDUS

Lõputöö

Juhendaja:  
Tõnis Elling: mag.iur

Tallinn 2013

# ANNOTATSIOON

## SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2013
Töö pealkiri eesti keeles: Segatarnete käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus	
Töö pealkiri võõrkeeles: <i>Imposition of value added tax on mixed supplies in the European Union</i>	
Töö autor: Maarja-Liisa Maasik	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lühikokkuvõte:</p> <p>Lõputöö maht on 39 lehekülge. Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ning selle koostamisel on kasutatud 36 allikat, millele töös on viidatud.</p> <p>Lõputöös püstitatud probleem seisneb selles, et segatarnete käibemaksuga maksustamisel tuleb määrata peasooritus, mille järgi määratakse tervele tarnele ühtne maksumäär ja sellest lähtuvalt tarnekoht. Seni ei ole aga Eestis välja kujunenud meetodikat ja praktikat, millistest kriteeriumitest lähtuvalt tuleks peasooritust määrata. Euroopa Kohtu praktikast on näha, et peasoorituse leidmine segatarnete puhul võib osutuda väga keeruliseks ning tihtipeale eksitakse, kas tahtlikult või teadmatusest.</p> <p>Lõputöö eesmärk on analüüsida segatarnete käibemaksuga maksustamise regulatsiooni Eestis. Eesmärgi saavutamiseks antakse ülevaade käibemaksu ja segatarne mõistetest ja nende olemusest, analüüsitakse Euroopa Kohtu kohtupraktikat ning antakse soovitusi, kuidas tuleks Eestis segatarneid käibemaksuga maksustada ning kuidas tuleks määrata peasooritust.</p> <p>Analüüsi tulemusel selgus, et peasoorituse määramisel tuleb eelkõige kindlaks teha kõik tehingu iseloomulikud tunnused ning seejärel vaadata seda, mille vastu on kliendil kõige suurem majanduslik huvi. Võttes arvesse neid kahte aspekti, saamegi määrata segatarnetes peasoorituse, kui tegemist on ühtse tervikliku tehinguga, mitte mitme eraldiseisva tehinguga.</p>	
Võtmesõnad: maksundus, käibemaks, segatarne, peasooritus, kõrvalsooritus, Euroopa Kohtu kohtupraktika	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>taxation, value added tax, mixed supply, principal supply, ancillary supply, case-law of the court of Justice</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	3
1. KÄIBEMAKSU JA SEGATARNE MÕISTE NING OLEMUS .....	6
1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus .....	6
1.2. Segatarne mõiste ja olemus .....	13
2. EUROOPA KOHTU PRAKTIKA SEGATARNETE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISEL.....	20
2.1. Euroopa Kohtu seisukohad segatarnete käibemaksuga maksustamisel .	20
2.2. Segatarnete käibemaksuga maksustamine Eestis .....	26
KOKKUVÕTE.....	32
SUMMARY .....	35
VIIDATUD ALLIKAD .....	36

## SISSEJUHATUS

Kauplusest kaupu ostes ei mõtle me tavaliselt sellele, mis käibemaksu määraga ühte või teist kaupa või teenust müüakse. Eesti konservatiivsest maksupoliitikast lähtuvalt on meil püütud vältida käibemaksuseaduses kõikvõimalike erandite rakendamist. See puudutab ka erinevaid maksumäärasid, kuid päris ilma eranditeta ei ole siiski ka Eesti regulatsioon. Tuleb ette, et ühe ostuga soetab klient tegelikult mitu erinevat kaupa või teenust, mille eraldi müümisel tuleks rakendada erinevat maksumäära või oleks tegemist maksuvaba käibega. Sellest tulenevalt on päevakorral küsimus, millistest kriteeriumitest lähtuvalt saame segatarneid ühe maksumääraga maksustada ja millal tuleks kaubad või teenused arve peal erineva määraga lahti kirjutada.

Segatarne puhul on tegemist kauba või teenusega, mille koostisosadel on eraldi müües erinev maksumäär. Koos müües maksustatakse kauba või teenuse müük aga peasoorituse järgi. Hoolimata sellest, et lõputöös käsitletakse segatarnete maksustamist laiemalt, siis valdavalt toob autor näiteid eelkõige spaateenuste kohta, sest selles valdkonnas on segatarnete maksustamine töö kirjutamise ajal aktuaalne.

Autor valis lõputöö teema, sest igapäevaelus puutume me järjest rohkem kokku erinevate segatarnetega ja nende maksuõiguslik analüüs oleks huvipakkuv nii autorile endale, kui ka potentsiaalsetele lugejatele.

Lõputöö teema on aktuaalne, sest Eesti suurimad spaateenuste pakkujad tunnevad üha elavamalt huvi, kuidas maksuefektiivselt lahendada olukord, kus teenusepaketi hind sisaldab endas tegelikult kahte või kolme erineva määraga teenust, mis müüakse ühe tervikuna. Millist käibemaksumäära rakendada tervikpakatile, kui selle koostise osad on erineva maksumääraga.

Lõputöö on uudne, sest ei segatarnete ega kitsamalt spaateenuste käibemaksuga maksustamist ei ole seni Eestis teadustöö raames käsitletud. Eestis ei ole seni tähelepanu pööratud peasoorituse ja kõrvalsoorituse määramise alustele. Millegi lähtuvalt muutub üks või teine sooritus peasoorituseks. Metoodika selgitamine oleks abiks nii maksumaksjale kui ka maksuhaldurile.

Probleem seisneb selles, et segatarnete käibemaksuga maksustamisel tuleb määrata peasooritus, mille järgi määratakse tervele tarnele ühtne maksumäär ja sellest lähtuvalt tarnekoht. Seda eeldusel, et teenuse või kauba tervikut ei ole võimalik eraldi ridadena arvetel lahti kirjutada või lahtikirjutamine ei ole äritegevusele kasulik. Seni ei ole Eestis välja kujunenud metoodikat ja praktikat, millistest kriteeriumitest lähtuvalt tuleb peasooritus määrata. Euroopa Kohtu praktikast on näha, et peasoorituse leidmine segatarnete puhul võib osutada väga keeruliseks ning tihtipeale eksitakse, kas tahtlikult või teadmatusel.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida segatarnete käibemaksuga maksustamise regulatsiooni Eestis.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgnevad uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.
2. Antakse ülevaade segatarne mõistest ja olemusest.
3. Antakse ülevaade Euroopa Kohtu seisukohtadest segatarnete käibemaksuga maksustamisel.
4. Analüüsitakse segatarnete käibemaksuga maksustamist Eestis.

Uurimismeetoditena kasutatakse kvalitatiivset meetodit. Andmete kogumisel kasutatakse võrdlevat ja analüütilist meetodit. Seaduste ja direktiivide analüüsimisel kasutatakse grammatilist tõlgendamist.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda on jagatud kahte alapeatükki. Esimeses peatükis antakse ülevaade käibemaksu ja segatarne mõistetest ning nende olemusest. Selgitatakse, miks on käibemaks üles ehitatud lisandväärtuse maksu põhimõttele ning kuidas selle kogumine toimub ja mida see endas hõlmab.

Samuti selgitatakse, millise olukorraga on segatarne puhul tegemist ning mille järgi tuleks seda tehingut maksustada. Teises peatükis antakse ülevaade Euroopa Kohtu praktikast segatarnete käibemaksuga maksustamisel ja analüüsitakse spaateenuste käibemaksuga maksustamist. Tutvustatakse Euroopa Kohtu seisukohti segatarnete maksustamisest ja antud tehingute kvalifitseerimisest. Tehakse omapoolne ettepanek, kuidas võiks spaateenuseid Eestis käibemaksuga maksustada.

Lõputöös kasutatakse nii eesti- kui ka inglisekeelset erialakirjandust, sh teadusartikleid, Eesti Vabariigi seadusi, Euroopa Liidu direktiive ja Euroopa Kohtu kohtulahendeid.

# 1. KÄIBEMAKSU JA SEGATARNE MÕISTE NING OLEMUS

## 1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus

Eestis käsitletakse käibemaksuna tegelikult hoopis lisandunud väärtuse maksu. Lisandunud väärtuse maksu ja käibemaksu eristab see, et lisandunud väärtuse maksu puhul saab sisendkäibemaksu maha arvata, aga käibemaksu puhul seda teha ei saa.

Tarbimise maksustamine on riigile omandi maksustamise kõrval olnud alati üheks tähtsamaks tuluallikaks. Kui algul koguti peamiselt läbikäigutasu või lõivu, siis hiljem arenes see territooriumile (linna, riiki) sissetoomise või piiriületamise tasuks ehk tolliks.<sup>1</sup> Varasematel aegadel domineerisid üksikutelt kaupadelt või teenustelt võetavad maksud, kogu müügikäivet hõlmavad maksud tulid kasutusele alles 19. sajandil.<sup>2</sup>

Mõttele hakata siseturul toimuvat üldist kaubavahetust koormama maksuga, st. lisama kõikide kaupade hinnale kohustusliku lisandina täiendav summa, mille realiseerija edastab riigile, tuli Euroopas esimesena arvatavasti Hispaania kuninga nõunik hertsog Alba 1567. aastal, kes üritas leida kuningale uut tuluallikat, mis ei sõltuks kohalikust omavalitsusest. Kuna käibemaksu kõikehõlmav rakendamine viib maksu kumuleerumisele<sup>3</sup>, mis omakorda moonutab kaupade hindu, siis põhjustas see väga vihast vastupanu, mistõttu leiutas hertsog Alba kompromissiks müügitaksu.<sup>4</sup> Euroopas kehtestati müügitakse ulatuslikult, näiteks Esimese maailmasõja ajal ning sellele järgneval ajaperioodil. Müügitaksud võisid olla

---

<sup>1</sup> P. Tammert, Maksundus (Tallinn: Aimwell, 2005), lk 253

<sup>2</sup> L. Lehis, Maksuõigus, teine trükk (Tallinn: Juura, 2009), lk 352

<sup>3</sup> Kumuleerumine tähendab juba juurde lisatud maksu uuesti maksustamist, mis on klassikalise käibemaksu üheks tunnuseks. Lisandväärtuse maksu puhul on see välistatud.

<sup>4</sup> P. Tammert, Maksundus (Tallinn: Aimwell, 2005), lk 253

mitmeetapilised kumulatiivsed (maksustati kõik müügitasandid, sisendkäibemaksu maha ei arvestatud) või ühe-etapilised maksud (maksustati ainult tootmist, hulgimüüki või jaemüüki). Sõjaeelses Eestis oli samuti kasutusel müügitaks, mis tol ajal kandis läbikäigumaksu nime.<sup>5</sup>

Kuna kumuleeruv maksustamine tekitas tõsiseid komplikatsioone ja mõjutas oluliselt tootmise ratsionaliseerimist nii ettevõtjate tasandil kui ka riigi mastaabis, siis ainsaks võimaluseks kumuleeruvat maksustamist vältida oli toota kaup algusest lõpuni ühes ettevõttes. See tähendas aga praktikas tohutute äride loomist, mis ise hankisid toorme, töötlesid selle lõpuni ja realiseerisid ise otse tarbijale. Rahvusvahelises kaubanduses oleks selline lähenemine põhjustanud aga ikkagi topeltmaksustamist, sest kaupa oleks koormanud nii seda tootev ja välismaale realiseeriv kui ka sissevedav ja tarbiv riik. Kumuleeruv maksustamine põhjustab kauba hinna moondumist maksu arvel ja see omakorda moonutaks ettevõtluskeskkonda ning takistaks vaba konkurentsi turul.<sup>6</sup>

Otsingute käigus on leiutatud ja katsetatud mitmesuguseid maksustamisskeeme ning mitmeastmelise tarbimismaksusüsteemide näiteid on võimalik tuua mitmeid. Näiteks käibemaksu ehk kumuleeruva lisanduva väärtuse maksu puhul koormatakse kogu realisatsioon maksuga ja maksu vähendamise võimalused puuduvad. Piiratud lisanduva väärtuse maksu puhul lahutatakse realisatsioonil laekunud maksust sisseostudelt tasutud maksude summa. Kasutatatud on ka põhivara ostul tasutud maksu mahaarvamise piiramist, mida sai maha arvata vaid amortiseeritava väärtuse ulatuses, maksustades seega vaid puhaskäivet. Selline maks leiutati ja rakendati ilmselt esmakordselt 1957. aastal Prantsusmaal ja see oli niiõelda tänapäevase lisandunud väärtuse maksu eelvorm. Viimasena võib välja tuua puhas- ehk netoarvestuse ehk tarbimisele lisanduva väärtuse maksu. Realisatsioonil laekunud maksust lahutatakse sisseostudelt tasutud maks kogu ulatuses, mingeid piiranguid ei rakendata ja maksusummad võetakse kohe eraldi arvele. Seda meetodit kasutavad kõik OECD<sup>7</sup> riigid, sh ka Eesti.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> L. Lehis, Maksuõigus, teine trükk (Tallinn: Juura, 2009), lk 352

<sup>6</sup> P. Tammert, Maksundus (Tallinn: Aimwell, 2005), lk 256

<sup>7</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development - Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon



Lisandväärtuse maks on suhteliselt nüüdisaegne nähtus. Selle kehtestamise osas tegi esimesena ettepaneku Wilhelm von Siemens 1919. aastal Saksamaal, nimetades seda maksu *Veredelte Umsatzsteuer* (käibemaks lisandunud väärtuselt).<sup>9</sup> USA-s tegi 1921. aastal Thomas S. Adams ettepaneku kaotada ettevõtete tulumaks ja asendada see käibemaksuga. Mõlema mehe ideed siiski tervikuna tegelikku ellu ei jõudnud, kuid paljud riigid ammutasid nende meeste ettepanekutest ideid maksude kehtestamisel.<sup>10</sup>

Lisandväärtuse maksu rakendamist peetakse 20. sajandi kõige tähelepanuväärsemaks saavutuseks maksunduses. Selle maksu eripäraks on kord, millele vastavalt riigile tasutava summa leidmiseks lahutatakse realisatsioonil laekunud maksust sisseostudelt juba tasutud maks – seega maksu tasub iga ettevõtja vaid tema poolt lisatud väärtuse ulatuses.<sup>11</sup> Esimesena kehtestati lisandväärtuse maks Prantsusmaal 1954. aastal. Lisandväärtuse maks kehtib alates 1968.aastast kõikides Euroopa Ühenduse liikmesriikides.<sup>12</sup> Tänapäeval kehtib lisandväärtuse maks lisaks Euroopa Liidu liikmetele näiteks Iisraelis (1976. aastast), Marokos (1986. aastast), Keenias (1990. aastast), Kanadas (1991. aastast), Egiptuses (1991. aastast), Madagaskaril (1994. aastast), Hiinas (1994. aastast), Austraalias (2000. aastast).<sup>13</sup>

Eestis toimib käibemaks samuti lisandunud väärtuse maksuna. Eestis kehtestati lisandväärtuse maksuna toimiv käibemaks esmakordselt 1991. aasta algusest kehtima hakanud Vabariigi Valitsuse määrusega nr 209.<sup>14</sup> Seadusega kehtestati käibemaks alates 1.jaanuarist 1992.<sup>15</sup> Enne seda kehtis Eestis NSV Liidu

---

<sup>8</sup> P. Tammert, Maksundus (Tallinn: Aimwell, 2005), lk 256

<sup>9</sup> A. A. Tait, Value Added Tax: Administrative and Policy Issues, Washington International Fund, 1991, lk 92

<sup>10</sup> Rahandusministeerium, Käibemaksu ajalugu, jaanuar 2006, Arvutivõrgust kättesaadav <<http://www.fin.ee/280/>> (06.05.2013)

<sup>11</sup> P. Tammert, Maksundus (Tallinn: Aimwell, 2005), lk 253

<sup>12</sup> L. Lehis ja K.Lind, Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne (Tallinna Raamatutrükikoda, 2003), lk 11

<sup>13</sup> L. Ebrill, M. Keen, J.-P. Bodin, V- Summers, The Modern VAT. Washington: International Monetary Fund, 2001, lk9

<sup>14</sup> M. Huberg, M. Uusorg ja L. Lehis, Eesti Maksuseadused koos rakendusaktidega 3.köide Kommentaarid, (Tallinn: Maksuamet Liidu Kirjastus, 2008), lk 181

<sup>15</sup> L. Lehis ja K. Lind, Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne (Tallinna Raamatutrükikoda, 2003), lk 11

Ministrite Nõukogu 30.juuni 1975. a määrusega nr 572 kinnitatud käibemaks. Nimetatud perioodil oli kaupadele kehtestatud hulgi- ning jaehinnad. Hulgi- ja jaehinna vahe tuli maksta riigieelarvesse ning seda maksu nimetati käibemaksuks. Osadele kaupadele, millele hulgihinda ei olnud kehtestatud, kehtestati protsendimäärad. Seega, 1991. aastast kehtib Eestis kaupade ja teenuste maksustamisel uus printsiip, kuid kasutusele jäi varem kehtinud maksu nimetus.<sup>16</sup>

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügietappi, vähendades maksukoormust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Käibemaks on objektiivne maks, see tähendab seda, et maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Eestis on käibemaksu perioodiks üks kuu, Euroopa Liidus lubatakse ka kuni aastapikkust maksustamisperioodi. Seega on käibemaksu näol tegu perioodilise maksuga.<sup>17</sup>

Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis toimub maksustamine üldjuhul selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Seda põhimõtet tuntakse sihtkohamaa printsiibina. Sellest printsiibist lähtuvalt tuleb kaupade ja teenuste ekspordil rakendada nullmäära. Kaupade ja teenuste import tuleb maksustada. Impordi maksustamisel pole oluline, kas imporditud kaupa kasutatakse ettevõtluseks või isiklikuks tarbimiseks. Vahe on vaid selles, et kui imporditud kaupa kasutatakse ettevõtluses, siis saab ettevõtja ostmisel tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata.<sup>18</sup>

Käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. Seega on tegu kaudse maksuga, sest maksumaksja täidab maksukohustuse enda nimel, aga teise isiku ehk lõpptarbija arvel. Maksu parema administreerimise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja. Ostja tasub müügihinnas sisalduva käibemaksu ning müüjal on õigus ja kohustus nõuda ostjalt sellise hinna tasumist, mida on suurendatud

---

<sup>16</sup> S. Pulk, Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus (Juura, Õigusteabe AS, 2001), lk 12

<sup>17</sup> L. Lehis, Maksuõigus, teine trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 349

<sup>18</sup> L. Lehis ja K. Lind, Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne (Tallinna Raamatutrükikoda, 2003), lk 19

käibemaksu võrra. Riigi ees vastutab maksu tasumise eest müüja. Kauba või teenuse turuhinnaks loetakse hind, mis sisaldab käibemaksu.<sup>19</sup>

Käibemaksu peamiseks objektiks on käive ja see jaguneb kauba ning teenuse käibeks. Kauba käive on sõnastatud Käibemaksuseaduse § 4 lg 1 – kauba võõrandamine ettevõtluse käigus, kauba omatarve, kauba toimetamine teise liikmesriiki oma sealse ettevõtluse tarbeks ja kauba sundvõõrandamine tasu eest. Teenuse käibe mõiste on samuti Käibemaksuseaduse § 4 lg 1 ära toodud – teenuse osutamine ettevõtluse käigus ja teenuse omatarve. Ettevõtlus on isiku iseseisev majandustegevus, mis on defineeritud samuti Käibemaksuseaduses. Omatarve tähendab teenuse puhul teenuse osutamist maksukohustuslase poolt oma töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele ning teenuse kasutamist maksukohustuslase poolt ettevõtlusega mitteseotud otstarbel.<sup>20</sup>

Eestis on kasutusel kolm käibemaksumäära – 20%, 9% ja 0%. Käibemaksu standardmääraks on neist esimene ehk 20%. Käibemaksumäär 0% on praktikas käibiv termin, millega tähistatakse maksuvabastuse eriliiki. Nullmäär annab täieliku maksuvabastuse, sest sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu „puhastatakse“ kogu kauba või teenuse omahind eelnevatel müügietaappidel tasutud käibemaksust. Nullmäär on vajalik sihtkohamaa printsiibi rakendamiseks, sest eksporditud kaup või välismaale osutatud teenus maksustatakse teises riigis. Nullmääraga maksustatavate kaupade ja teenuste loetelud on toodud Käibemaksuseaduse § 15 lõigetes 3 ja 4.<sup>21</sup>

Maksuvaba käive tähendab seda, et kauba või teenuse hinnale käibemaksu ei lisata, kuid erineb nullmääraga käibest selle poolest, et maksuvabastus ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Käibemaksuseaduses eristatakse universaalseid maksuvabastusi ja ainult kauba impordil või ühendusesisesel soetamisel kehtivaid maksuvabastusi. Universaalse maksuvabastuse objektid on käibemaksust vabastatud kõikide käivete puhul, seevastu impordil ja

---

<sup>19</sup> L. Lehis, Maksuõigus, teine trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 355-356

<sup>20</sup> A. Nurk, „Teenuse käibemaksustamine“ (2005), Arvutivõrgust kättesaadav <[www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=57](http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=57)> (09.12.2012)

<sup>21</sup> L. Lehis, Maksuõigus, teine trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 394

ühendusesisesel soetamisel maksust vabastatud kaupade müüki Eestis maksustatakse.<sup>22</sup>

Universaalsed maksuvabastused liigitatakse kahte rühma: sotsiaalse eesmärgiga ja tehnilise iseloomuga maksuvabastused. Sotsiaalse iseloomuga maksuvabastuse (KMS § 16 lg 1) peaeesmärk on hinna alandamine, et seeläbi tarbijale paremini toodet kättesaadavaks ja odavamaks muuta. Loetelu (KMS-i § 16 lg 1) hõlmab peamiselt teenuseid. Kaupadele rakendatakse maksuvabastust tavaliselt siis, kui kaup on kõrvalsoorituseks (haigete toitlustamiseks kasutatav toit). Sotsiaalse iseloomuga maksuvabade kaupade ja teenuste hulka kuulub palju selliseid teenuseid, mille osutamist korraldab või finantseerib avalik sektor (näiteks ravi- ja koolitusteenused).<sup>23</sup>

Kuues direktiiv lubab Euroopa Liidu liikmesriikidel kasutada lisaks standardmäärale ühte või kahte alandatud maksumäära, mille suurus peab olema vähemalt 5%.<sup>24</sup> Eestis rakendatakse 9%-list alandatud maksumäära vastavalt Käibemaksuseaduse §15 lg 2 loetletud kaupadele ja teenustele. Nendeks on raamatud, perioodika (välja arvatud peamiselt reklaami, erakuulutusi avaldav, peamiselt erootilise või pornograafilise sisuga väljaanne), majutusteenus ja ravimid.

Alandatud maksumäära tuleb ühtemoodi rakendada nii kodumaisele kui ka importkaubale. Alandatud maksumäär annab kauba müüjale või teenuse osutajale täieliku sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse.<sup>25</sup>

Lisandunud väärtuse maksu administreerimise tehnika kõige olulisem lüli on sisendkäibemaksu mahaarvamine<sup>26</sup>, sest see aitab vältida kumuleerumist ehk vältida juba juurde lisatud maksu uuesti maksustamist. Käibemaksuseaduse § 29 lõike 3 kohaselt on sisendkäibemaksu puhul tegemist käibemaksuga, mille maksukohustuslane maksab teisele maksukohustuslasele kauba või teenuse

---

<sup>22</sup> L. Lehis, *Maksuõigus*, teine trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 395-396

<sup>23</sup> *Ibid*, lk 396

<sup>24</sup> Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 26.11.2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikkel 99, lg 1 (ELT L 347, 11.12.2006, lk 47)

<sup>25</sup> L. Lehis, *Maksuõigus*, teine trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 393

<sup>26</sup> *Ibid*, lk 407

ostmisel, samuti imporditud kauba eest tollile tasutud käibemaks ning pöördmaksustamise korras arvestatud käibemaks. Sisendkäibemaks peab olema arvestatud või tasutud kaupadelt ja teenustelt, mida kasutatakse maksustatava väärtuse, ettevõtluse või välisriigis toimuva ettevõtluse tarbeks. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ainult Eestis registreeritud käibemaksukohustuslasel<sup>27</sup>.

Lisandväärtuse maksu kogumine hõlmab endas maksu kogumise spetsiifilist tehnikat. Kui maksustada kõikide ettevõtjate kõiki käibeid, siis tekiks maksu kumuleerumine ehk kuhjumine. Lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena, sest maksusumma jaotub paljude ettevõtjate vahel. Iga müügiahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kokku annabki kogu toote müügihinnale vastava käibemaksusumma.<sup>28</sup>

Lisandunud väärtuse arvutamiseks on võimalik kasutada kolme meetodit. Nendeks on otsese mahaarvamise meetod, lisamiseetod ning, Euroopa Liidus kasutusel olev, kaudse mahaarvamise meetod, mille kohaselt ei arvutata lisandunud väärtust mitte maksubaasina, vaid maksusumma kaudu – müügikäibelt arvutatud käibemaksust arvatakse maha ostukäibelt tasutud käibemaks ehk sisendkäibemaks.<sup>29</sup>

Kokkuvõtvalt saab öelda, et käibemaks on üldine tarbimismaks, mida iseloomustab objektiivsus, perioodilisus, kaudsus, mittekumulatiivsus ja neutraalsus. Käibemaksuga maksustatakse kaupade ja teenuste käivet ning importi. Kuigi maksukoormuse kandjaks on lõpptarbija, tasub käibemaksu maksukohustuslane teenuse või kauba hinnale lisandunud väärtuselt. Eestis on kasutusel kolm käibemaksumäära – 20%, 9% ja 0%. Olemas on ka maksuvaba käive, mille puhul kauba või teenuse hinnale käibemaksu ei lisata, kuid erineb nullmääraga käibest selle poolest, et maksuvabastus ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

---

<sup>27</sup> L. Lehis, Maksuõigus, teine trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 409

<sup>28</sup> M. Huberg, M. Uusorg ja L. Lehis, Eesti Maksuseadused koos rakendusaktidega 3.kõide Kommentaarid, (Tallinn: Maksu maksjate Liidu Kirjastus, 2008), lk 182

<sup>29</sup> L. Lehis, Maksuõigus, (Tallinn: Juura, 2004), lk 354-355

## 1.2. Segatarne mõiste ja olemus

Inimesed on harjunud soetama kaupa või teenust, mõtlemata sellele, kas ühe soetusega ostetakse korraga ühte või mitut liiki kaupa (teenust) ning kas kauba soetamisel tasutakse ka sinna juurde kuuluva teenuse eest. Oma igapäevaelus puutume tihti kokku olukordadega, kui ostes poest kauba, saame nn preemiaks peale veel mingi muu kauba. Nii võib raamatut ostes saada kaasa CD plaadi või hamburgerit süües saada kaasa mänguasja. Eraldi ostes võib tehingu koostisosadel olla erinev käibemaksu määr.

Käibemaksuseaduses liigitatakse kõik maksustatavad hüved kahte gruppi – kaubad ja teenused. Kauba mõiste on defineeritud käibemaksuseaduse § 2 lg 3 punktis 1. Kaup võib olla asi, loom, gaas, elektri-, soojus- või jahutusenergia. Kaup on ka kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja. Kui tarkvara on spetsiaalselt ostja tellimusel koostatud, siis on tegemist juba aga teenusega.<sup>30</sup> Ka muu kauba valmistamine konkreetse tellija tellimusel, näiteks ehitustööd või raamatu trükkimine, maksustatakse teenusena, seevastu nn „lattu“ toodetud standardkauba müük on aga kauba käive.<sup>31</sup>

Sarnaselt kaupade maksustamisele tuleneb ka teenuste maksustamise regulatsioon Eesti käibemaksuseaduses käibemaksu kuuendast direktiivist 2006/112/EMÜ. Teenuse maksustamise põhimõtted on kaupade maksustamisest üsna erinevad. Teenuste puhul omab maksustamisel olulist tähtsust teenuse õige määratlemine vastavalt selle olemusele. Kuna teenuse olemuse määratlemine on vahel üsnagi keeruline, võib see kaasa tuua raskusi seaduse rakendamisel.<sup>32</sup>

Teenust defineeritakse KMS § 2 lõikes 3 negatiivselt läbi kauba mõiste. Teenus on selline ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse võõrandamine, mis ei ole kaup. Seega hüve osutamine iseenesest ei ole veel teenus, vaid loetakse teenuseks

---

<sup>30</sup> Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004, RT I 2003, 82, 554...RT I 25.10.2012, 7, § 2 lg 3

<sup>31</sup> L. Lehis, Maksuõigus, teine trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 368

<sup>32</sup> A. Nurk, „Teenuse käibemaksustamine“ (2005), Arvutivõrgust kättesaadav <[www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=57](http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=57)> (12.12.2012)

üksnes siis, kui hüve osutamine on käsitletav ka iseseisva majandustegevuse ehk ettevõtlusena.<sup>33</sup>

Kaupade ja teenuste maksustamise erisused on põhiliselt seotud käibe toimumise koha ning ekspordi ja impordi maksustamisega. Käibemaksuga maksustatavate teenuste hulka kuuluvad muuhulgas ka materiaalse vara rendile või üürile andmine. Tihti on tekitanud seadusi asjaolu, et võlaõigusseaduses eristatakse kasutuslepinguid ja teenuse osutamise lepinguid. Käibemaksuga maksustamisel kuuluvad kõik kasutuslepingutest tulenevad sooritusel teenuste hulka, sest käibemaksuseaduses puudub vajadus neid sooritusi muudest eristada.<sup>34</sup>

Kauba valmistamine on teenus üldjuhul siis, kui kaup valmistatakse töövõtu korras ehk konkreetse tellimuse alusel. Näiteks raamatu trükkimine maksustatakse standardmääraga ehk 20% käibemaksuga, valmis raamatu müük aga alandatud käibemaksuga ehk 9% maksuga.<sup>35</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 ehk turuhind.<sup>36</sup>

Kui hüve osutatakse või õigus võõrandatakse näiteks mittetulundusühingu poolt avalikes huvides või ühelt füüsiliselt isikult teisele, siis enamasti ei ole tegemist teenusega ja taoline tegevus jääb väljapoole käibemaksuseaduse reguleerimisala. Ettevõtluse korras tehtud tehingu maksustamist analüüsid tuleb kahtluse korral kõigepealt vaadelda, kas tegemist on kaubaga. Kui tehingu objekt kauba mõiste alla ei lähe, on tegemist teenusega.<sup>37</sup>

---

<sup>33</sup> A. Nurk, „Teenuse käibemaksustamine“ (2005), Arvutivõrgust kättesaadav, (15.12.2012)

<sup>34</sup> L. Lehis, Maksuõigus, teine trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 371

<sup>35</sup> *Ibid*, lk 371

<sup>36</sup> *Ibid*, lk 372

<sup>37</sup> A. Nurk, „Teenuse käibemaksustamine“ (2005), Arvutivõrgust kättesaadav, <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=57>>, (15.12.2012)

Käibemaksu objektiks on kaubarne, mis Euroopa Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ<sup>38</sup> artikli 14 lõike 1 kohaselt on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek. Elektrivool, gaas, soojusenergia, jahutusenergia jms loetakse samuti materiaalseks varaks. Kaubarne on ka kohustusliku tehinguga seotud käsutamise õiguse üleminek – ametivõimude nimel tehtud korralduse alusel vara omandiõiguse üleminek hüvitise eest, ning kauba käsutamise õiguse üleminek järeelmaksuga müügi või tingimusmüügi lepingu alusel. Maksukohustuslase poolt kauba kasutamine tema enda isiklikuks tarbeks või üldiselt kasutamine muuks kui majandustegevuse eesmärgil, loetakse tarneks tasu eest ehk omatarbeks.<sup>39</sup>

Euroopa Kohus otsustas kohtuasjas C-20/91<sup>40</sup> ehitusettevõtja eraomanduses olnud maale tema poolt ettevõtluse käigus iseendale elamu ehitamise kohta, et kuna maa ei olnud kunagi kuulunud ettevõtluses kasutatavate varade hulka, ei saanud seda ka kunagi omatarbeks kasutada. Maksukohustuslane, kes soetab kapitalikauba selleks, et kasutada seda nii eraviisiliselt kui ettevõtluses, võib lülitada selle oma eravara hulka ning käibemaksusüsteemist täielikult välja arvata.<sup>41</sup>

Kaubarneks on ka kauba üleandmine komisjonilepingu alusel. Sama kehtib ka teenuste käibe puhul. Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane (nn avaldamata esindaja) osaleb teenuse osutamises, loetakse, et nimetatud teenuse on osutanud ja saanud tema ise. Ilma selleta peaks esindaja alati esindatava nime avaldama, mis oleks olnud vajalik nõuetekohaste arvete esitamiseks. Seepärast on ette nähtud nn avaldamata esindaja poolt teostatud ja temale osutatud fiktiivne käive, nõnda et talle saab, ja ta ise saab, esitada nõuetekohaseid arveid.<sup>42</sup>

---

<sup>38</sup> Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 26.11.2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (ELT L 347, 11.12.2006)

<sup>39</sup> B. Terra, P. J. Wattel, Euroopa Maksuõigus (Sisekaitseakadeemia, Tallinn: 2006), lk 266

<sup>40</sup> Euroopa Kohtu otsus, 06.05.1992 nr C-20/91, *Pieter de Jong vs Staatssecretaris van Financiën*

<sup>41</sup> *Ex multis* Euroopa Kohtu otsused 04.10.1995 nr C-291/92, *Finanzamt Uelzen vs Dieter Armbrrecht* ja 08.03.2001 nr C-415/98 *Laszlo Bakcsi vs Finanzamt Fürstfeldbruck*

<sup>42</sup> B. Terra, P. J. Wattel, Euroopa Maksuõigus (Sisekaitseakadeemia, Tallinn: 2006), lk 266



Kauba üleandmine ilma omandiõiguse üleminekuta ei takista selle tehingu kaubarneks lugemist. Kui maksustatava käibe toimumisel oleks otsustatav omandiõiguse üleminek, siis erinevates riikides toimuks käibemaksuga maksustamine erinevatel hetkedel olenevalt sellest, kas vara antakse üle lepingu alusel (näiteks Prantsusmaal, Itaalias ja Belgias) või üleandmise ja vastuvõtmise akti alusel (näiteks Hollandis).<sup>43</sup>

Euroopa Kohus leiab, et direktiivi sõnastusest on selge, et „kaubarne“ ei tähenda omandiõiguse üleminekut vastavalt sellele, kuidas seda sätestatakse liikmesriikide kehtivate seadustega, vaid hõlmab igasugust materiaalse vara üleandmist ühe poole poolt, mis annab teisele poolele võimaluse seda tegelikult käsutada, nagu ta oleks vara omanik.<sup>44</sup> Liikmesriigid võivad maksustatavaks kaubarneks lugeda ka teatavate kinnisasjaõiguste ja asjaõiguste üleandmise. Kui nad sellest loobuvad, loetakse taolised juhtumid teenuste käibeks.<sup>45</sup>

Maksustatavaks kaubarneks võidakse lugeda maksukohustuslase poolt omavalmistatud kauba kasutamist, tingimusel, et nimetatud kaubalt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui see oleks omandatud teiselt maksukohustuslaselt (nn sisekäive). Taolise sisekäibe maksustamine võib olla vajalik selleks, et vältida regulaarselt toimuva käibe muutumist mõttetuks. Kui maksu ei saa täielikult maha arvata, siis on omavalmistatud kauba kasutamisel maksukoorem madalam, kuna palgakulusid ja kasumit käibemaksuga ei maksustata.<sup>46</sup>

Eesti käibemaksuõiguses tähistatakse kaubarne aga sõnaga „võõrandamine“. Nagu eelnevalt juba märgitud, ei ole kauba võõrandamine käibemaksuseaduse mõistes samastatav võõrandamistehinguga võlaõigusseaduse tähenduses. Alati ei pea käive toimuma tehingu alusel ning samuti ei ole oluline, kas ostjal tekib

---

<sup>43</sup> Euroopa Kohtu otsus, 08.02.1990 nr C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën (Finance Secretary) vs Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*

<sup>44</sup> Euroopa Kohtu otsus, 06.02.2003, nr C-185/01 *Auto Lease Holland BV vs Bundesamt für Finanzen*

<sup>45</sup> B. Terra, P. J. Wattel, Euroopa Maksuõigus (Sisekaitseakadeemia, Tallinn: 2006), lk 267

<sup>46</sup> *Ibid*, lk 267

ostetud kaubale omandiõigus. KMS § 2 lõige 5<sup>47</sup> defineerib võõrandamist järgmiselt: kauba valduse üleandmine koos kauba juhusliku hävitamise riisikoga ja õigusega kasutada kaupa ning sellega seotud majanduslikke hüvesid omanikuna, sõltumata kauba asjaõiguslikust staatusest. Sama definitsioon on ka käibemaksudirektiivis artiklis 14 lõikes 1.<sup>48</sup> Teenustarne mõistet defineeritud ei ole.

Segatarne puhul on tegemist olukorraga, kus müüakse mitut erinevat kaupa või teenust, mis moodustavad ühe terviku. Kui kõiki terviku koostisosi maksustatakse ühtemoodi, siis ei ole eriti oluline määratleda, kas tegemist on ühe või teise tootega, kuid kui koostisosi maksustatakse erinevalt (näiteks, kinnisvara müük on maksuvaba, mööbli müük aga maksustatav; koolitus on maksuvaba, õpiku müük aga maksustatav jne), siis sõltub õigest kvalifitseerimisest maksukohustuse suurus.<sup>49</sup>

Küsimus ei puuduta mitte ainult maksuvabastusi (näiteks kinnisvara, postiteenused, finantsteenused) ja erinevaid maksumäärasid (näiteks ravimid, raamatud), vaid ka näiteks käibe tekkimise aja ja koha määramist, mis on kaupade ja teenuste puhul osaliselt erinevad. Sellest omakorda võib sõltuda aga see, kuidas maksustatakse importi, eksporti, ühendusesisest käivet või soetamist. Teatud juhtudel võib kauba ja teenuse liigist sõltuda sisendkäibemaksu mahaarvamine või eriskeemi rakendamine.<sup>50</sup>

Segatarne maksustamine määratakse mõiste „peasooritus“ abil. Peasooritus on kogumi olulisem osa, mis määrab ka teiste osade kvalifikatsiooni.<sup>51</sup> Kogu tehingu käive maksustatakse peasoorituse järgi ning kõrvalsooritused allutatakse peasoorituse regulatsioonile. Näiteks paljude teenuste, nagu toitlustamine, majutus, koolitus või raviteenus, osutamise käigus antakse kliendile üle kaupu

---

<sup>47</sup> Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004, RT I 2003, 82, 554...RT I 25.10.2012, 7, § 2 lg 5

<sup>48</sup> Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 26.11.2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikkel 14 lg 1, (ELT L 347, 11.12.2006, lk 22)

<sup>49</sup> L. Lehis, „Kuidas maksustatakse segatarneid ehk kuidas kaubast saab teenus ja teenusest kaup“, Maksumaksja, 2005, nr.8, lk 20-24

<sup>50</sup> *Ibid*, lk 20-24

<sup>51</sup> *Ibid*, lk 20-24

(toiduained, ravimid, õppematerjalid). Kui kliendil ei ole võimalust kaupu iseseisvalt osta, siis kuulub kauba maksumus teenuse hinna sisse ja kogu sooritus maksustatakse teenusena. Kui lisasooritusi on võimalik osta iseseisvalt või nende loobumisel vähendatakse teenuse hinda, tuleb lisasooritust iseseisvalt maksustada ja eraldi arvel välja tuua.<sup>52</sup>

Segatarne korral määratakse peasoorituse järgi kõik maksustamisega seotud elemendid – käibe toimumise aeg ja koht, maksumäär, maksuvabastused, samuti arve vormistamine. Kuna kaupade ja teenuste kogum maksustatakse ühe tootena, siis ei pea arvel lisasooritusi eraldi välja kirjutama.<sup>53</sup>

Pea- ja kõrvalsoorituse määratlemisel tuleb lähtuda kauba või teenuse koostisosade omavahelisest majanduslikust seosest ja lõpp-produkti tarbimisomadustest.<sup>54</sup> Arvatakse, et peasooritust ei saa määrata komponentide maksumuse alusel. Näiteks ehitusteenuse hinnast võib suurema osa moodustada ehitusmaterjalide maksumus, kuid sellegipoolest on tegemist teenusega, mitte kauba müügiga, sest ostja huvi on saada valmis hoone, mitte üksikuid materjale.<sup>55</sup>

Seetõttu võib järeldada, et peasooritus ei ole mitte see komponent kaupade ja teenuste kogumist, millel on kõige suurem rahaline väärtus, vaid see komponent, mille vastu on ostjal kõige suurem majanduslik huvi. Lisasooritused on vajalikud selleks, et peasooritust kvaliteetselt ja ostjale meelepärasel viisil täita. Oluline on meeles pidada ka seda, et kõrvalsooritusega on tegemist vaid siis, kui see on peasooritusest lahutamatu. See tähendab, et ostjal ei ole võimalik tellida kojuvedu ilma kaubata, ehitustööd ilma materjalideta ning hommikusööki ilma majutuseta. Kui lisateenuseid pakutakse kliendile vaid eraldi tasu eest, siis ei ole tegemist kõrvalsooritusega, vaid iseseisvalt maksustatava teenusega.<sup>56</sup>

---

<sup>52</sup> L. Lehis, *Maksuõigus*, teine trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 372

<sup>53</sup> L. Lehis, „Kuidas maksustatakse segatarneid ehk kuidas kaubast saab teenus ja teenusest kaup“, *Maksumaksja*, 2005, nr.8 lk 20-24

<sup>54</sup> *Ibid*, lk 20-24

<sup>55</sup> *Ibid*, lk 20-24

<sup>56</sup> *Ibid*, lk 20-24

Kokkuvõtvalt saab öelda, et segatarne puhul on tegemist olukorraga, kus müüakse mitut erinevat kaupa või teenust samaaegselt ühtse tervikuna. Segatarne puhul määratakse kõik maksustamise elemendid, näiteks maksumäär, käibe tekkimise koht ja aeg jmt kõige olulisema komponendi järgi antud tehingus ehk peasoorituse järgi. Arvatakse, et peasooritust aga ei tuleks määrata selle maksumuse järgi, vaid selle järgi, mis tekitab inimestes kõige suuremat majanduslikku huvi ning mis neid seda kaupade või teenuste kogumit ostma ajendab.

## 2. EUROOPA KOHTU PRAKTIKA SEGATARNETE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISEL

### 2.1. Euroopa Kohtu seisukohad segatarnete käibemaksuga maksustamisel

Käibemaksuga maksustamise kord võib olla väga keeruline. Erineva seaduse tõlgendamise tõttu tekivad tihti maksumaksja ja maksuhalduri vahelised vaidlused. Olukorras, kus käibemaksuseaduse ja Euroopa Nõukogu käibemaksudirektiiv ei anna piisavalt selget ja konkreetset regulatsiooni, kuidas segatarneid maksustada, on maksuvaidluste lahendamiseks ning ennetamiseks arukas lähtuda Euroopa Kohtu varasemast praktikast. Loomulikult võib ka kohus oma seisukohti muuta, aga pretsedendi väärtust halduspraktika kujundamisel omavad kohtuotsused vaieldamatult.

Pärast Eesti ühinemist Euroopa Liiduga 2004. aastal, peavad Eesti seadused käibemaksu valdkonnas olema kooskõlas EL-i õigusaktidega, millest olulisim käibemaksustamise valdkonnas on Euroopa Ühenduste Nõukogu kuues direktiiv 77/388/EMÜ, mis on asendatud Euroopa Nõukogu direktiiviga 2006/112/EÜ.

Euroopa Liidu käibemaksudirektiiv jõustus uues versioonis 2007. aasta algusest. Euroopa Nõukogu direktiiviga 2006/112/EÜ muudeti direktiivi struktuuri ja sõnastust, kuid ei tehtud sisulisi muudatusi seni kehtinud põhimõtetes. Lisaks täiendati direktiivi teksti varem osaliselt eraldi direktiividega reguleeritud sätetega. Vajadus uue tervikteksti järele oli tingitud sellest, et arvukad muudatused ja erandid muutsid kuuendast direktiivist arusaamise väga raskeks.<sup>57</sup>

Arutus teemal, kas teatud tehingute puhul on tegemist segatarnega või mitte, on alguspunktis tagasi ning järjest enam muutuvad seni teejuhisteks olnud

---

<sup>57</sup> J. Zernask, E. Uus, T. Kolts, M. Oja, E. Laasberg, M. Leppik, E. Rosin, I. Nikolajev, M. Tereping, K. Tirmaste, K. Rander, R. Valge, „Maksukäsiraamat“, (Äripäev aprill 2011), Arvutivõrgust kättesaadav <<http://www.aripaev.ee/temp/online/kasiraamat/MK.pdf>> (08.04.2013)

põhimõtted küsitavaks. Üheks seniseks teejuhiseks on olnud ka see, et segatarneid peetakse üheks soorituseks, millel on üks domineeriv komponent ehk teisisõnu peasoortus, mille järgi ka kogu sooritust kvalifitseeritakse ja maksustatakse.

Üha enam on hakatud selliseid tehinguid vaidlustama Euroopa Liidu liikmesriikide maksuhaldurite poolt, kes väidavad, et tegemist ei ole ühe sooritusega, vaid mitme eraldiseisva sooritusega, millele tuleb rakendada erinevaid käibemaksuga maksustamise printsiipe. Euroopa Kohtu praktikast aga nähtub, et tegelikult üha enam oleneb see, kas tegemist on ühe või mitme eraldiseisva sooritusega ning millist maksumäära sellele kohaldatakse, sellest, milline on kellegi arusaam kliendi valikutest, kui ta kauba või teenuse soetab ehk mis on kliendi arvates kogu tehingu puhul kõige olulisem komponent.

Hiljutised Euroopa Kohtu otsused on tõstatanud esile küsimusi, näiteks, mida arvab tarbija, et ta soetatud kaubalt või teenuselt saab või mis on tarbija arvates tehingu peamiseks eesmärgiks. Arusaadavalt on tarnijal ehk teenuse või kauba pakkujal raske hinnata, mida tarbija kõige olulisemaks peab. Tuues näiteks kohtulahendi nr C-117/11<sup>58</sup>, kus põhiküsimuseks on see, kas parkimisteenust ning transporditeenust lennujaama ja parkla vahet, mida osutatakse isikutele, kellele osutati eelnevalt ka parkimisteenust, võib pidada üheks terviklikuks teenuseks või tuleb neid käsitleda kahe erineva teenusena, mida tuleb maksustada eraldiseisvalt.

Nimetatud kohtulahendis võib üks klient pidada tehingu ainueesmärgiks transporti parkla ja lennujaama vahel, teine aga seda, et ta auto on reisil olemise jooksul turvaliselt parklas hoiul või kolmas, kes võib pidada mõlemat pakutavat teenust võrdselt oluliseks. Seega tekib küsimus, kuidas tuleks teenusepakkujal käituda, et kohaldada õigeid käibemaksuga maksustamise printsiipe. Kohtuasjas nr. C-117/11 langetas Euroopa Kohus otsuse, et tegemist on mitmest teenusest koosneva segatarnega, kus ülekaalu omab parkimisteenus. Otsuse tegemisel lähtuti ja toetuti juba varem selgunud seisukohtadele, mis on välja toodud nii kohtulahendites nr

---

<sup>58</sup> Euroopa Kohtu otsus 19.02.2012 nr C-117/11 *Purple Parking Ltd, Airparks Services Ltd v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*

C-349/96<sup>59</sup>, nr C-276/09<sup>60</sup> ja nr C-425/06<sup>61</sup>, kui ka ühes teejuhiseks olnud kohtulahendis aastast 2005 nr C-41/04<sup>62</sup>.

Kuna tarbijate nõudlus kasvab, üritavad tarnijad seda ka täita ning seetõttu muutuvad ja arenevad ka tarnete ning tehingute olemused ja eesmärgid. Kohtuasjas C-117/11 väidab Euroopa Kohus, et klient soovib ennekõike parkida oma sõiduautot soodsa hinnaga, seevastu pakutav transporditeenus autoparklast lennujaama või vastupidi, on ainult nõ vältimatu tagajärg sellele, et autoparkla asub teatud kaugusel lennujaamast, mis annab kliendile aluse arvata, et ta maksab parkimise eest seetõttu vähem. Ja teise faktina toob kohus välja, et teenusepakkuja osutab transporditeenust üksnes sellepärast, et olla konkurentsivõimeline nende autoparklatega, mis asuvad vastupidiselt neile lennujaama lähedal.<sup>63</sup>

Euroopa Liidu liikmesriikide maksuhaldurite skeptilisus kombineeritud käivete puhul on põhjendatud, kuna käibemaksuga maksustamisel tuleb iga teenust pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, nagu nähtub ka käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teisest lõigust<sup>64</sup> ning mis on esile toodud ka 2013.a kohtulahendis C-224/11<sup>65</sup>.

Kohtuasjas C-224/11 on põhiküsimuseks see, kas liisinguteenus ja liisingueseme kindlustamise teenuse osutamine moodustavad endast käibemaksuga maksustamise mõttes koos ühe teenuse või on tegemist iseseisvate tehingutega, mida tuleb seetõttu käibemaksuga maksustamisel hinnata eraldi.<sup>66</sup>

---

<sup>59</sup> Euroopa Kohtu otsus 25.02.1999 nr C-349/96 *Card Protection Plan Ltd vs Commissioners of Customs and Excise*

<sup>60</sup> Euroopa Kohtu otsus 02.12.2010 nr C-276/09 *Everything Everywhere Ltd, formerly T-Mobile (UK) Ltd vs Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*

<sup>61</sup> Euroopa Kohtu otsus 21.02.2008 nr C-425/06 *Ministero dell'Economia e delle Finanze, formerly Ministero delle Finanze vs Part Service Srl, company in liquidation, formerly Italservice Srl*

<sup>62</sup> Euroopa Kohtu otsus 27.10.2005 nr C-41/04 *Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV vs Staatssecretaris van Financiën*

<sup>63</sup> Euroopa Kohtu otsus 19.02.2012 nr C-117/11 *Purple Parking Ltd, Airparks Services Ltd v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, punkt 35

<sup>64</sup> Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 26.11.2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikkel 1 lg 2 teine lõik, (ELT L 347, 11.12.2006, lk 22)

<sup>65</sup> Euroopa Kohtu otsus 17.01.2013 nr C-224/11 *BGŻ Leasing sp. z o.o. v Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* punkt 29

<sup>66</sup> *Ibid*, punkt 28

Kuivõrd oluline on taaskord kliendi arusaam pakutavast kaubast või teenusest tuleb välja ka kohtulahendis C-88/09<sup>67</sup>, kus põhiküsimuseks on see, milliste kriteeriumide alusel saab käibemaksu sissenõudmisel kindlaks määrata, kas reprograafia alane tegevus on kaubatarne või teenuste osutamine kuuenda direktiivi tähenduses<sup>68</sup>. Reprograafia alase tegevuse all käsitletakse antud kohtuasjas klientide tellimisel oma vahenditega dokumentidest, toimikutest ja plaanidest koopiategemist.

Arvestades eelpool mainitud Euroopa Kohtu praktikast tulenevat seisukohta, et tavaliselt tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks, ning teiselt poolt – vältimaks käibemaksusüsteemi toimimise moonutamist – ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks lahutada, on esiteks tähtis selgeks teha reprograafia alase tegevust iseloomustavad tunnused, et teha kindlaks, kas maksukohustuslane osutab oma kliendile mitut eraldiseisvat peasooritust või ühe soorituse.

Seda sama seisukohta väljendab Euroopa Kohus, lisaks kohtulahenditele nr C-111/05<sup>69</sup> ja nr C-497/09<sup>70</sup>, ka 2012.a lahendis C-392/11<sup>71</sup>, kus peamine küsimus seisneb selles, kas teenuseid, mida üürileandjad osutavad üürilepingu alusel oma üürnikele (edaspidi „teenused“), tuleb pidada kinnisasja üürileandmises seisneva üheainsa tehingu osaks seetõttu, et teenused moodustavad objektiivselt ühe lepingust lahutamatu majandustehingu, või seetõttu, et teenused on üürileandmises seisneva põhiteenuse kõrvalteenused.<sup>72</sup>

Kohtuasja C-88/09 menetlusest nähtub, et nimetatud reprograafia alane tegevus ei piirdu üksnes koopiategemises, vaid sellega kaasnevad erinevad lisateenused

---

<sup>67</sup> Euroopa Kohtu otsus 11.02.2010 nr C-88/09 *Graphic Procédé v Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*

<sup>68</sup> *Ibid*, punkt 13

<sup>69</sup> Euroopa Kohtu otsus 29.03.2007 nr C-111/05 *Aktiebolaget NN vs Skatteverket*

<sup>70</sup> Euroopa Kohtu otsus 10.03.2011 nr C-497/09 liidetud kohtuasjades C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 *Finanzamt Burgdorf (C-497/09) vs Manfred Bog, CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, varem Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (C-499/09) vs Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, Lothar Lohmeyer (C-501/09) vs Finanzamt Minden ja Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (C-502/09) vs Finanzamt Detmold*

<sup>71</sup> Euroopa Kohtu otsus 27.09.2012 nr C-392/11 *Field Fisher Waterhouse LLP v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*

<sup>72</sup> *Ibid*, punkt 13



nagu nõustamine ja originaaldokumendi kohandamine, teisendamine ja muutmine vastavalt kliendi soovile. Samuti ka koopiamasinate valimist ja programmeerimist ning dokumentide kokkupanemist, köitmist ja koopiate järjestamist. Neist asjaoludest saab järeldada, et kõik arutlusel oleva tegevuse osad näivad olevat reprograafia alase tegevuse jaoks vajalikud ja sellega tihedalt seotud ning nende lahutamine oleks kunstlik. Seetõttu saab ka järeldada, et reprograafia alase tegevuse puhul on tegemist ühe kompaktse sooritusega.

Kuid kas tegemist on kaubatarnega või teenuste osutamisega, tuleb liikmesriigi maksuhalduril endal otsustada. Euroopa Kohus ütleb oma otsuses ainult niipalju, et kaubatarnega on tegemist sellisel juhul, kui tegemist on üksnes dokumentide paljundamisega. Teenuse osutamisega on tegemist sellisel juhul, kui ilmneb, et dokumentide paljundamisega kaasnevad lisateenused, mida klient peab enda jaoks tähtsamaks, lähtudes nende osutamiseks kulunud ajast, dokumentide töötlemise vajaduse ulatusest ning lisateenuste eest vastu võetava tasu suurusest koguhinnast, on, võrreldes kaubatarnega, ülekaalukalt tähtsamad.<sup>73</sup>

Eelpool väljatoodud kohtuasjas C-392/11 mainitud üürilepingust tuleneb, et ruumide eest makstav üür koosneb kolme liiki tasudest. Nendeks on tasu ruumide kasutamise eest, osa hoone kindlustuse eest ja ka tasu teenuste eest, näiteks hoone kütmine, ehitise remont, üldruumide koristamine ning hoone valve, mida lepingu kohaselt tuleb osta üürileandja käest, mitte kolmandatelt osapooltelt.<sup>74</sup>

Kuigi üürileandja arvas, vastavalt Suurbritannia käibemaksuseadusele, et kõik tema poolt osutatavad teenused on samuti käibemaksust vabastatud, nagu seda on ka ruumide eest makstav üür, siis ei märkinud ta esitatud arvele käibemaksu summasid. Kuna üürnik aga leidis, et eelpool nimetatud teenused, mida üürileandja talle osutas, kujutavad endast käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, esitas ta Suurbritannia maksuhaldurile käibemaksu tagastamise taotluse. Kohalik maksuhaldur jättis selle taotluse rahuldamata, kuna leidis, et

---

<sup>73</sup> Euroopa Kohtu otsus 11.02.2010 nr C-88/09 *Graphic Procédé v Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*

<sup>74</sup> Euroopa Kohtu otsus 27.09.2012 nr C-392/11 *Field Fisher Waterhouse LLP v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* punkt 8

asjaomane üürileandmine ja teenuste osutamine kujutavad vaid ühte tehingut, mis on käibemaksust vabastatud. Seetõttu tulgi anda Euroopa Kohtul omapoolne seisukoht, kas teenuseid, mida üürileandja osutab üürilepingu alusel oma üürnikele, tuleb pidada kinnisasja üürileandmises seisneva üheainsa tehingu osaks seetõttu, et osutatavad teenused moodustavad ühe lahutamatu osa ruumide üürileandmisest või seetõttu, et teenused on kõrvalteenusteks üürileandmises seisnevale põhiteenusele.

Euroopa Kohus asus seisukohale, et käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et kinnisasjade üürileandmine ja sellega seotud teenused võivad endast kujutada ühte tehingut käibemaksu mõttes. Üürilepingus üürileandjale antud õigus lõpetada leping juhul, kui üürnik ei tasu üürimakseid, toetab käsitlust, mille kohaselt on tegemist ühe tehinguga, kuigi see ei ole tingimata niisuguse tehingu olemasolu hindamisel määrav. Siseriikliku kohtu ülesanne on, lähtudes Euroopa Kohtu antud tõlgendamissuunistest ja võttes arvesse konkreetse kohtuasja asjaolusid, teha kindlaks, kas kohtuasjas teemaks olnud ülesanded on omavahel sedavõrd seotud, et neid tuleb pidada üheks kinnisasja üürileandmise tehinguks.<sup>75</sup>

Kokkuvõtvalt saab öelda, et Euroopa Kohus on läbi aastate olnud seisukohal, et enne, kui saab üldse hinnata või otsustada, kas tegemist on ühe või mitme eraldiseisva tehinguga, tuleb selgeks teha kõik tehingu iseloomulikud tunnused, mis võivad olulist rolli mängida. Kui tehingu objektiks on mitmest erinevast teenusest koosnev, kuid kohtu poolt üheks teenuseks peetud tehing, siis tuleb peasoorituse määramisel arvesse võtta seda, mille vastu on kliendil kõige suurem majanduslik huvi. Kohtulahenditest ei nähtu, et peasoorituse määramisel tuleks arvesse võtta komponentide maksumust.

---

<sup>75</sup> Euroopa Kohtu otsus 27.09.2012 nr C-392/11 *Field Fisher Waterhouse LLP v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, punkt 29

## 2.2. Segatarnete käibemaksuga maksustamine Eestis

Eestis ei ole segatarnete teemaga põhjalikumalt tegeletud põhjusel, et Eesti käibemaksusüsteemis on vähe erandeid. Ilma erandite ja sellega kaasnevate erinevate maksumäärade olemasoluta, ei ole põhjust ka segatarnetele põhjalikumalt tähelepanu pöörata. Küll aga on Eestis järjest rohkem laienemas spaateenuste osutajate ring. Eestis pakutavaid spaateenuseid müüakse üha enam pakettidena. Üks pakett võib koosneda kolmest, neljast ning vahel isegi rohkemast erinevast teenusest. Teenusepakkujad on huvitatud antud olukorra maksuefektiivsusest lahendamisest. Probleem seisneb selles, et ei teata, millist käibemaksumäära tuleks rakendada tervikpakatile, kui selle koostise osad on erineva maksumääraga. Mille järgi valida tervikpaketist välja see koostise osa, mida võib määratleda kui peasooritust.

Lisaks spaapakettidele on inimeste seas laialt levinud veel kaks erinevat laadi segatarneid. Esimeseks selliseks segatarneks on raamatute müük, millel on juures lisaks ka CD-ROM-ile või DVD-le salvestatud sellesama raamatu elektrooniline versioon. KMS § 15 lg 2 p 1 kohaselt maksustatakse raamatu müüki alandatud käibemaksumääraga, kuid kuna CD-ROM ja DVD on KMS-i tähenduses tavaline kaup, siis selle müüki tuleks maksustada aga standardmääraga. Tihti on vaieldud selle üle, kas andmekandjatele salvestatud raamatuid võib siiski käsitleda kui tavapäraseid raamatuid ning seetõttu maksustada alandatud maksumääraga ehk 9%-iga.

Kuigi raamatut pole seaduses mõistena defineeritud, siis kasutatakse defineerimisel selle tavatähendust, mille kohaselt tähendab raamat trükitud, kaante vahele köidetud iseseisvat mitteperioodilist väljaannet ning graafilise informatsiooni säilitamise ja edastamise vahendit. Praegu annab käibemaksudirektiiv maksumaksjatele soodsama tulemuse, andes maksumaksjatele võimaluse nõuda direktiivi otsekohaldamist ja 9%-lise maksumäära rakendamist kõikidele raamatutele, mis on avaldatud CD-ROM-il või DVD-l.

Käibemaksudirektiivi lisa III punkt 6<sup>76</sup> ütleb järgmist: *kõigil füüsilistel kandjatel olevate raamatute (kaasa arvatud väiketrükised, teabevoldikud ja muud samalaadsed trükised, lastele mõeldud pildi-, joonistus- ja värvimisraamatud, trükitud või käsikirjalised noodid, maa- ja merekaardid ja muud samalaadsed kaardid), ajalehtede ja muude perioodikaväljaannete, välja arvatud täielikult või peamiselt reklaamiks mõeldud trükiste tarne, sealhulgas raamatukogudest laenuks andmine.*

Alandatud käibemaksumäära rakendamine CD-ROM-il või DVD-l avaldatud raamatutele on võimalik tänu just sellele samale käibemaksudirektiivi lisa III punkt 6-le, sest liikmesriigil on õigus kehtestada alandatud käibemaksumäära selles samas loetelus nimetatud toodete grupile tervikuna ning ta ei tohi sealt üksikuid komponente välja noppida. Ja kuna loetelus on väljend „kõik füüsilistel kandjatel olevad raamatud“, siis kuuluvad ka CD-ROM-idel ja DVD-del olevad raamatud sellesse loetellu.

Kokkuvõtvalt saab öelda, et sellist laadi tehingut, kus müüakse koos trükitud ja kaante vahele köidetud raamatut ning andmekandjale salvestatud raamatut, tuleb käsitleda ühest tehingust koosneva segatarnena. Sellist laadi segatarnet tuleks Eestis maksustada alandatud käibemaksumääraga, milleks on 9%.

Teise populaarse segatarne tüübina Eestis saab välja tuua hamburgerieine müüki, millega saab klient tasuta kaasa ka mänguasja. Siin on küsimus selles, et maksumaksjad väidavad, et annavad mänguasja tasuta kaasa, kui kliendid ostavad neilt teatud hamburgerieine. Tegelikuses on tegemist siiski segatarnega, kus on ühes tehingus koos nii teenuse, antud juhul toitlustusteenuse, kui ka kauba ehk mänguasja müük. Mänguasja nad müüvad ilma väärtuseta, seega on ka käibemaksu summa arvel null.

---

<sup>76</sup> Euroopa Nõukogu direktiiv 2009/47/EÜ, 05.05.2009, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ vähendatud käibemaksumäärade osas, Lisa III punkt 6, (ELT L 116, 09.05.2009, lk 20)

Enne 2012. aasta septembrit, kui vastu võeti Majandus- ja kommunikatsiooniministri määrus Nõuded majutusettevõtetele<sup>77</sup>, ei olnud spaateenuseid pakkuvate majutusettevõtete tegevust eelnevalt reguleeritud. Nimetatud määrus aga reguleerib mõiste „spaa“ kasutamist § 4 lõikes 5, mis ütleb, et majutusettevõtte nimes, tähistuses ja majutusettevõttes pakutavate teenuste müügiks pakkumisel ning müügil võib kasutada sõna „spaa“, kui majutusettevõttes pakutakse vähemalt selliseid teenuseid, nagu kahte erinevat massaažiteenust, kahte erinevat veehooldust või basseini kasutamise võimalust, vähemalt 6-kohalise sauna kasutamise võimalust ning kahte erinevat ilu- ja isikuteenust, mis ei ole saunateenus või taastusravi tervishoiuteenuste osutamine.

Üldiselt on spaa nüüdisaegne rohkete ravi- ja puhkevõimalustega asutus, mis on Eestis tulnud endiste sanatooriumide asemele. Spaateenused on seotud vee tervistava toime, veeprotseduuride ja vee baasil valmistatud toodete ja teenustega.

Eestis tuleks eristada eelkõige kahte erinevat tüüpi spaasid – ravispaa (*medical spa*) ja heaoluspaa (*wellness spa*). Eesti Spaaliit käsitleb ravispaa hotellina tunnustatud hotelli, mis omab tegevusluba haiglavälise arstiabi osutamiseks ning pakub vastavalt oma spetsiifikale eelkõige mitmekesiseid taastusravi-ravitoolustus- jt ravispaateenuseid (näiteks ravimassaaž, ravivõimlemine, vesiravivõimlemine jms).<sup>78</sup> Heaoluspaa hotell on aga tunnustatud hotell, mis pakub vastavalt oma spetsiifikale mitmekesiseid hooldus-, lõõgastus- jt spaateenuseid. Sellistel hotellidel pole vajalik omada tegevusluba haiglavälise arstiabi osutamiseks, kuna raviteenuseid ei pakuta ning spaateenused on lõõgastavat ja virgestavat laadi (näiteks saun, võimlemine, kehahooldus, jooga jms).<sup>79</sup>

Kuigi asutusi, mis pakuvad spaateenuseid, on erinevaid, siis üldjoontes võib kaardistada neli erinevat pakutava teenuse valdkonda. Nendeks on majutusteenus,

---

<sup>77</sup> Nõuded majutusettevõttele, Majandus- ja kommunikatsiooniministri määrus, 19.10.2005 nr 128, jõustunud 01.11.2005 RTL 2005, 106, 1635 ... RT I, 31.05.2012, 2

<sup>78</sup> Ravispaa hotelli järgunõuded, Eesti Spaaliit, Arvutivõrgust kättesaadav <<http://www.estonianspas.eu/et/Spaa-hotellide-jargunouuded/Ravispaa-hotellide-jargunouuded>> (13.04.2013)

<sup>79</sup> Spaa- ja heaoluspaa hotelli järgunõuded, Eesti Spaaliit, Arvutivõrgust kättesaadav <<http://www.estonianspas.eu/et/Spaa-hotellide-jargunouuded/Spaa-ja-heaoluspaa-hotellide-jargunouuded>> (13.04.2013)

toitlustusteenus, protseduurid ning tervishoiuteenused. Kui kliendid neid eraldi ostaksid, siis tuleks majutusteenuse pealt lisaks tasuda alandatud käibemaksumäär. Toitlustamise pealt, kui tegemist on hommikusöögiga, mida pakutakse koos majutusega, samuti alandatud käibemaksumäär. Pakutavate protseduuride hinnale lisanduks standardmäär ning tervishoiuteenused oleksid maksuvabad. Mis saab aga antud juhul, kui tegemist on ühe kompaktse ning tervikliku spaa paketiga ning inimene tarbib neid kõiki koos? Mille järgi ning mis tingimustel määratakse sellisel juhul spaa pakatile sobilik käibemaksumäär?

Eelmise alapeatükist selgus, et kõige olulisem oleks esmalt kindlaks teha, ilma, et moonutataks käibemaksusüsteemi toimimist ja majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks lahutadaks, spaa pakettide iseloomustavad tunnused, et teha kindlaks, kas maksukohustuslane osutab oma kliendile mitu eraldiseisvat peasooritust või ainult ühe.

Tuginedes taaskord Euroopa Kohtu praktikale, mille autor eelmises alapeatükis välja tõi, on tegemist ühe sooritusega sellisel juhul, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu. Sellise olukorraga on tegemist ka juhul, kui ühte või mitut teenust tuleb pidada üheks põhiteenuseks ja ülejäänud ühte või mitut teenust tuleb pidada kõrvalteenuseks, mida maksustatakse samamoodi kui põhiteenust.

Arutleda tuleks selle üle, milline komponent on terves sooritusel kõige olulisem. Kas see on standardmääraga maksustatavad protseduurid või kuna spaad on oma olemusest siiski majutusettevõtte, siis kas on kõige olulisemaks hoopis majutusteenus ning kogu sooritust tuleks maksustada alandatud käibemaksumääraga. Hiljutistes kohtulahendites on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et oluline ei ole see, milliseid spaapaketi komponente maksukohustuslane enim reklaamib või mis maksab võrreldes teiste komponentidega rohkem. Siseriiklik kohus või selle maksuhaldur peab hoopis otsust tehes hindama, mis on kliendi, antud juhul spaateenuseid kasutatava inimese, arusaam või eelistused, mida ta antud teenuse puhul kõige olulisemaks

peab. Oluline on teada ka seda, millise spaapaketi ta soetab, kas ravispaa või heaoluspaa oma.

Kui klient soetab ravispaa paketi, siis on kindel, et tema eesmärk on saada teenuse pakkujalt eelkõige tervishoiuteenust. Tervishoiuteenus on tervishoiutöötaja tegevus haiguse, vigastuse või mürgistuse ennetamiseks, diagnoosimiseks ja ravimiseks eesmärgiga leevendada inimese vaevusi, hoida ära tema tervise seisundi halvenemist või haiguse ägenemist ning taastada tervist<sup>80</sup>. Tervishoiutöötajaks võib olla Terviseametis registreeritud arst, hambaarst, õde ja ämmaemand, kes võib osutada tervishoiuteenuseid omandatud eriala piires, mille kohta on talle väljastatud ka töötõend<sup>81</sup>. Kuna vastavalt KMS § 16 lg 1 kohaselt on tervishoiuteenus tervishoiuteenuste korraldamise seaduse tähenduses maksuvaba ja osutatav tervishoiuteenus on ka antud paketi peasoorituseks, siis tuleks tervele spaapaketile rakendada maksuvabastust.

Peasoorituse määramine on aga keerulisem heaoluspaade puhul, kus ei tule üheselt välja, millist pakutavast teenusest tuleks käsitleda peasoorituse ja milliseid kõrvalsoorituse. Selguse saamiseks tuleks vaadelda täpsemalt, milliseid teenuseid pakutakse erinevates pakettides ning mis on kliendi jaoks igas paketi tähtsaimaks komponendis.

Kui kliendi jaoks, kui ta paketi soetab, on oluline see, et ta saaks ühe või paar ööd rahulikku und magada ning hommikutel süüa hommikusööki, jättes tahaplaanile lõõgastust pakkuvad protseduurid, siis võib liigitada antud paketi puhkusepaketiks. Puhkusepaketi puhul võib peasoorituseks pidada pakutavat majutusteenust. Majutusteenus on turismiseaduse kohaselt ööbimisvõimaluse ning sellega kaasneva kauba või teenuse müügiks pakkumine ja müük<sup>82</sup>. Vastavalt KMS-ile rakendatakse majutusele või majutusele koos hommikusöögiga alandatud käibemaksumäärade ehk 9 %-ilist käibemaksumäärade. Tuginedes eelnevale, saab autor väita, et kui klient soetab puhkamise eesmärgil omale

---

<sup>80</sup> Tervishoiuteenuste korraldamise seadus, 09.05.2001, jõustunud 01.01.2002 RT I 2001, 50, 284 ... RT I, 10.03.2011, 1, § 2 lg 1

<sup>81</sup> *Ibid*, § 3

<sup>82</sup> Turismiseadus, 15.11.2000, jõustunud 01.03.2001 RT I 2000, 95, 607 ... RT I 2010, 22, 208, § 17 lg 2

spaapaketi, siis tuleks peasoorituseks antud paketi määrata majutusteenus ning seetõttu tuleks ka tervikliku paketti maksustada alandatud maksumääraga.

Kui kliendi jaoks on oluline aga just lõõgastust pakkuvad protseduurid, jättes seekord tahaplaanile majutuse antud heaoluhotellis, siis saab antud paketi liigitada lõõgastuspaketiks. Lõõgastavateks protseduurideks saavad heaoluspaas olla nii erinevad massaažid, veeprotseduurid, saunakülastamised kui ka iluteenused. Kuna eelpool nimetatud protseduurid ei kuulu tervishoiuteenuste alla, siis ei ole tegemist ka maksuvaba käibega. Samuti ei kuulu nimetatud protseduurid maksustamisele alandatud käibemaksumääraga, seetõttu tuleb neid maksustada standardmääraga, milleks Eestis on 20 %.

Lõputöö autor leiab, et spaapakettide maksustamisel käibemaksuga tuleks lähtuda eelkõige pakutavate pakettide erinevatest omadustest ning sellest, mis eesmärgil klient selle omale soetab. Samuti on oluline pidada meeles seda, et spaade puhul on tegemist siiski inimestele rohkete ravivõimaluste ja lõõgastust pakkuva asutusega.

Tuginedes eelpool toodule, saab autor väita, et peasoorituse määramisel tuleb vaadelda konkreetset ostetavat paketti ning üldistavat otsust, mis kõigile spaapakettidele sobiks, teha ei saa. Ravispaas pakettide puhul, kus kliendile on oluline saada pakutavaid tervishoiuteenuseid, tuleks pakett vabastada käibemaksust.

Heaoluspaade puhul tuleks aga vaadelda pakutavaid pakette eraldi ning määrata peasooritus vastavalt konkreetsele pakatile. Kui tegemist on paketi, kus põhieesmärgiks on pakkuda kliendile puhkust ja lisavõimalusena saab klient valida ühe protseduuri oma meele järgi, siis leiab lõputöö autor, et kõige õigem oleks peasoorituseks määrata majutusteenus ning seetõttu maksustada ka tervet paketti alandatud maksumääraga. Kui tegemist on aga paketi, kus ülekaalus on just eelpool nimetatud lõõgastavad protseduurid ning mida ei pakuta kliendile kui lisavõimalust, siis on protseduuride näol tegemist antud paketi puhul peasooritusega. Kuna protseduure maksustatakse standard käibemaksumääraga, siis tuleks seda sama määra rakendada ka tervele pakatile.



## KOKKUVÕTE

Erinevaid kaupu ja teenuseid ostes ei mõelda tavaliselt sellele, mis käibemaksu määraga ühte või teist kaupa või teenust müüakse. Tuleb ette, et ühe ostuga soetab klient tegelikult mitu erinevat kaupa või teenust, mida tuleks eraldi müües maksustada erineva maksumääraga. Sellest tulenevalt ongi oluline kindlaks määrata kriteeriumid, milledest lähtuvalt saame segatarneid ühe maksumääraga maksustada ja millal tuleks soetatud kaubad või teenused arve peal erineva määraga lahti kirjutada.

Lõputöö teemaks oli segatarnete käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus. Töö kirjutamisel lähtus autor peamiselt Euroopa Kohtu kohtulahenditest, käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ ja Eesti käibemaksuseaduse regulatsioonist. Autor valis lõputöö uurimisobjektiks spaateenused.

Lõputöö teema aktuaalsus seisnes selles, et Eesti suurimad spaateenuste pakkujad tunnevad üha elavamalt huvi, kuidas maksuefektiivselt lahendada olukord, kus teenusepaketi hind sisaldab endas tegelikult kahte või kolme erineva määraga teenust, mis müüakse ühe tervikuna. Millist käibemaksu määrat rakendada tervikpakatile, kui selle koostise osad on erineva maksumääraga.

Lõputöö oli uudne, sest segatarnete ega spaateenuste käibemaksuga maksustamist ei ole seni Eestis teadustöö raames käsitletud ning Eestis ei ole seni tähelepanu pööratud ka peasoorituse ja kõrvalsoorituse määramise alustele. Millest lähtuvalt muutub üks või teine sooritus peasoorituseks. Metoodika selgitamine oleks abiks nii maksumaksjale kui ka maksuhaldurile.

Lõputöö probleem oli selles, et segatarnete käibemaksuga maksustamisel tuleb määrata tehingu peasooritus, mille järgi määratakse tervele tarnele ühtne maksumäär ja sellest lähtuvalt tarnekoht. Seni ei ole Eestis välja kujunenud metoodikat ja praktikat, millest kriteeriumitest lähtuvalt tuleb peasooritus

määrata. Euroopa Kohtu praktikast on näha, et peasoorituse leidmine segatarnete puhul võib osutada väga keeruliseks ning tihtipeale eksitakse, kas tahtlikult või teadmatusest.

Lõputöö eesmärk oli analüüsida segatarnete käibemaksuga maksustamise regulatsiooni Eestis. Lõputöö eesmärgi saavutamiseks püstitas autor neli uurimisülesannet.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Käibemaks on kaudne ja universaalne tarbimismaks, mida iseloomustab objektiivsus, neutraalsus ja mittekumulatiivsus ehk käibemaks pole kuhjuv.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade segatarne mõistest ja olemusest. Segatarne puhul on tegemist olukorraga, kus müüakse mitut erinevat kaupa või teenust, mis moodustavad kokku ühe terviku. Segatarne puhul määratakse kõik maksustamise elemendid, näiteks maksumäär, käibe tekkimise koht ja aeg, kõige olulisema tehingu komponendi ehk peasoorituse järgi.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli anda ülevaade Euroopa Kohtu seisukohtadest segatarnete käibemaksuga maksustamisel. Euroopa Kohus on läbi aastate olnud seisukohal, et enne, kui saab üldse hinnata või otsustada, kas tegemist on ühe või mitme eraldiseisva tehinguga, tuleb selgeks teha kõik tehingu iseloomulikud tunnused, mis võivad olulist rolli mängida. Kui tehingu objektiks on mitmest erinevast teenusest koosnev, kuid kohtu poolt üheks teenuseks peetud tehing, siis tuleb peasoorituse määramisel arvesse võtta seda, mille vastu on kliendil kõige suurem majanduslik huvi. Kohtulahenditest ei nähtu, et peasoorituse määramisel tuleks arvesse võtta komponentide maksumust.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida segatarnete käibemaksuga maksustamist Eestis. Tuginedes Euroopa Kohtu lahenditele, tuleks spaapakettide maksustamisel käibemaksuga lähtuda eelkõige pakutavate pakettide erinevatest omadustest ning sellest, mis eesmärgil klient selle omale soetab. Peasoorituse

määramisel tuleks vaadelda konkreetset ostetavat paketti ning üldistavat otsust, mis kõigile spaapakettidele sobiks, teha ei saa.

Lõputöö eesmärk sai täidetud, analüüsidest segatarnete käibemaksuga maksustamise regulatsiooni Eestis. Analüüsi tulemusena selgus, et peasoorituse määramisel tuleb eelkõige kindlaks teha kõik tehingu iseloomulikud tunnused ning seejärel vaadata, mille vastu on kliendil kõige suurem majanduslik huvi. Võttes arvesse neid kahte aspekti, saamegi määrata segatarnetes peasoorituse, kui tegemist on ühtse tervikliku tehinguga, mitte mitme eraldiseisva tehinguga.

Edaspidi vajab täiendavat uurimist see, kas segatarnetes peasoorituse määramisel tuleks siiski arvesse võtta ka iga eraldiseisva komponendi maksumust või mitte, kuigi Euroopa Kohus seda siiani pole teinud.

## SUMMARY

Diploma thesis is written on a subject „Imposition of value added tax on mixed supplies in the European Union“. The thesis is written in Estonian and consists of 38 pages. The author has referred to 36 sources. The author chose the diploma thesis subject because daily lives, we face increasingly exposed to different types of mixed supplies and legal analysis would be of interest to the author himself, as well as potential readers.

The problem of the diploma thesis lies in the fact that in order to determine the tax rate and the place of supply, you have to determine the principal supply in mixed supplies. So far in Estonia there are no established methods or practice, on what kind of criteria it should be based on to determine the principal supply. The case-law of the court of Justice shows that finding the principal supply in mixed supplies can be very difficult and often taxpayers violate the law, intentionally or unknowingly.

The purpose of the diploma thesis is to analyse mixed supplies of the value-added tax (VAT) regulations in Estonia. To achieve the aim the author gives an overview of VAT and mixed supply, analyse case-law of the court of Justice and mixed supplies taxation with VAT in Estonia. The thesis author provides also recommendations on how to tax mixed supplies and how to determine the principal services in them.

It appears that to determine the principal supply in mixed supplies, is important firstly to identify all the characteristics of a transaction and then determine on what mixed supply component has the client largest economical interest to.

## VIIDATUD ALLIKAD

1. P. Tammert, Maksundus (Tallinn: Aimwell, 2005)
2. L. Lehis, Maksuõigus, teine trükk (Tallinn: Juura, 2009)
3. A. A. Tait, Value Added Tax: Administrative and Policy Issues, Washington International Fund, 1991
4. Rahandusministeerium, Käibemaksu ajalugu, Arvutivõrgust kättesaadav <<http://www.fin.ee/280/>> (06.05.2013)
5. L. Lehis ja K.Lind, Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne (Tallinna Raamatutrükikoda, 2003)
6. L. Ebrill, M. Keen, J.-P. Bodin, V- Summers, The Modern VAT. Washington: International Monetary Fund (2001)
7. M. Huberg, M. Uusorg ja L. Lehis, Eesti Maksuseadused koos rakendusaktidega 3. köide Kommentaarid (Tallinn: Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2008)
8. S. Pulk, Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus (Juura, Õigusteabe AS, 2001)
9. A. Nurk, „Teenuse käibemaksustamine“ (2005), Arvutivõrgust kättesaadav <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=57>>, (30.10.2012)
10. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006, on the common system of value added tax, OJ 2006 nr L 347/1, 11.12.2006

11. Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004, RT I 2003, 82, 554 ... RT I 27.03.2012,7
12. B. Terra, P. J. Wattel, Euroopa Maksuõigus (Sisekaitseakadeemia, Tallinn: 2006)
13. Euroopa Kohtu otsus, 06.05.1992 nr C-20/91, *Pieter de Jong vs Staatssecretaris van Financiën*
14. Euroopa Kohtu otsus 04.10.1995 nr C-291/92, *Finanzamt Uelzen vs Dieter Armbrrecht*
15. Euroopa Kohtu otsus 08.03.2001 nr C-415/98 *Laszlo Bakcsi vs Finanzamt Fürstenfeldbruck*
16. Euroopa Kohtu otsus, 08.02.1990 nr C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën (Finance Secretary) vs Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*
17. Euroopa Kohtu otsus, 06.02.2003, nr C-185/01 *Auto Lease Holland BV vs Bundesamt für Finanzen*
18. L.Lehis, „Kuidas maksustatakse segatarneid ehk kuidas kaubast saab teenus ja teenusest kaup“, Maksumaksja, 2005, nr.8
19. J.Zernask, E.Uus, T.Kolts, M.Oja, E.Laasberg, M.Leppik, E.Rosin, I.Nikolajev, M.Tereping, K.Tirmaste, K.Rander, R.Valge, „Maksukäsiraamat“, (Äripäev aprill 2011), Arvutivõrgust kättesaadav <<http://www.aripaev.ee/temp/online/kasiraamat/MK.pdf>> (08.04.2013)
20. Euroopa Kohtu otsus 19.02.2012 nr C-117/11 *Purple Parking Ltd, Airparks Services Ltd vs Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*
21. Euroopa Kohtu otsus 25.02.1999 nr C-349/96 *Card Protection Plan Ltd vs Commissioners of Customs and Excise*

22. Euroopa Kohtu otsus 02.12.2010 nr C-276/09 *Everything Everywhere Ltd, formerly T-Mobile (UK) Ltd vs Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*
23. Euroopa Kohtu otsus 21.02.2008 nr C-425/06 *Ministero dell'Economia e delle Finanze, formerly Ministero delle Finanze vs Part Service Srl, company in liquidation, formerly Italservice Srl*
24. Euroopa Kohtu otsus 27.10.2005 nr C-41/04 *Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV vs Staatssecretaris van Financiën*
25. Euroopa Kohtu otsus 17.01.2013 nr C-224/11 *BGŻ Leasing sp. z o.o. vs Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*
26. Euroopa Kohtu otsus 11.02.2010 nr C-88/09 *Graphic Procédé vs Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*
27. Euroopa Kohtu otsus 29.03.2007 nr C-111/05 *Aktiebolaget NN vs Skatteverket*
28. Euroopa Kohtu otsus 10.03.2011 nr C-497/09 liidetud kohtuasjades C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 *Finanzamt Burgdorf (C-497/09) vs Manfred Bog, CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, varem Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (C-499/09) vs Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, Lothar Lohmeyer (C-501/09) vs Finanzamt Minden ja Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (C-502/09) vs Finanzamt Detmold*
29. Euroopa Kohtu otsus 27.09.2012 nr C-392/11 *Field Fisher Waterhouse LLP vs Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*
30. Euroopa Kohtu otsus 11.02.2010 nr C-88/09 *Graphic Procédé vs Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*
31. Euroopa Nõukogu direktiiv 2009/47/EÜ, 05.05.2009, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ vähendatud käibemaksumäärade osas

32. Nõuded majutusettevõttele, Majandus- ja kommunikatsiooniministri määrus, 19.10.2005 nr 128, jõustunud 01.11.2005 RTL 2005, 106, 1635 ... RT I, 31.05.2012, 2.
33. Ravispaahotelli järgunõuded, Eesti Spaaliit, Arvutivõrgust kättesaadav <<http://www.estonianspas.eu/et/Spaa-hotellide-jargunouded/Ravispaa-hotellide-jargunouded>> (13.04.2013)
34. Spaa- ja heaoluspaahotelli järgunõuded, Eesti Spaaliit, Arvutivõrgust kättesaadav <<http://www.estonianspas.eu/et/Spaa-hotellide-jargunouded/Spaa--ja-heaoluspaahotellide-jargunouded>> (13.04.2013)
35. Tervishoiuteenuste korraldamise seadus, 09.05.2001, jõustunud 01.01.2002 RT I 2001, 50, 284 ... RT I, 10.03.2011, 1
36. Turismiseadus, 15.11.2000, jõustunud 01.03.2001 RT I 2000, 95, 607 ... RT I 2010, 22, 208