

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Merli Suu

ÜRITUSTE KORRALDAMISE 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: Ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus	
Töö pealkiri võõrkeeles: Imposing value added tax on organizing events in European Union	
Töö autor: Merli Suu	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 38 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 46 allikat, millele on töös viidatud.</p> <p>Töö teema on aktuaalne, sest 2011. aasta märtsis hakkas kehtima Nõukogu rakendusmäärus (EL) 282/2011, mis täpsustab ürituste korraldamisega seotud teenuste osutamist. Oluline on sealjuures teada, kuidas uus regulatsioon mõjutab Eesti halduspraktikat.</p> <p>Töö eesmärgiks on analüüsida ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus. Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.2. Antakse ülevaade teenuse käibe tekkimise koha määramisest Euroopa Liidus.3. Analüüsitakse ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamist Soomes, Rootsis, Lätis ja Leedus.4. Analüüsitakse ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamist Taanis, Ühendkuningriigis, Iirimaa ja Slovakkias. <p>Lõputöös tõi autor välja ürituste korraldamisega seotud teenuste maksustamise käsitlused mitmes Euroopa Liidu liikmesriigis. Lõputöös jõuti järeldusele, et üldjuhul maksustatakse liikmesriikides üritustega seotud teenuseid sarnaselt, kuid erinevusi esineb sissepääsuteenuste pöördmaksustamisel, mille puhul ühe liikmesriigi ettevõtja peab end teises liikmesriigis osutatud teenuse eest käibemaksukohustuslaseks registreerima.</p>	
Võtmesõnad: käibemaks, üritus, teenus, sissepääsuteenus, pöördkäibemaks, registreerimise kohustus	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>value added tax, event, service, admission service, reverse charge, obligation to register for VAT</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. TEENUSE KÄIBE TEKKIMISE REGULATSIOON EUROOPA LIIDUS	6
1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus	6
1.2. Teenuse käibe tekkimise koha määramine Euroopa Liidus.....	12
2. ÜRITUSTE KORRALDAMISE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE PRAKTIKA EUROOPA LIIDUS	19
2.1. Ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamine Soomes, Rootsis, Lätis ja Leedus	19
2.2. Ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamine Taanis, Ühendkuningriigis, Iirimaal ja Slovakkias	25
KOKKUVÕTE	31
SUMMARY	34
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	35

SISSEJUHATUS

Euroopa Liidu üks aluspõhimõtetest on kaupade ja teenuste vaba liikumine. Selle põhimõtte rakendamise eelduseks on muuhulgas see, et ühe liikmesriigi maksukohustuslased saavad teistes liikmesriikides kaupu müüa ja teenuseid osutada. Põhimõtteliselt on see praeguses käibemaksu üldregulatsioonis tagatud. Küll aga tekib probleeme siis, kui osutatavate teenuste reguleerimiseks on käibemaksudirektiivis sätestatud erireeglid. Teiste hulgas on erireegel sätestatud erinevate ürituste korraldamiseks. Ürituste läbiviimist maksustatakse selles riigis, kus üritus realselt toimub.

Lõputöös käsitletakse ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus. Teema valikul lähtuti sellest, et tänapäeval toimub väga palju üritusi, mille korraldaja ja teenuse saaja on erinevate riikide ettevõtjad. Euroopa Liidus kehtib küll ühine käibemaksusüsteem, kuid liikmesriikidel on võimalik kehtestada enda käibemaksuseaduses erireegleid. Selleks, et saada paremat pilti, mismoodi Eestis ning teistes Euroopa Liidu riikides ürituste korraldamist ja sellega seotud kõrvalteenuseid maksustatakse, ongi see teema valitud.

Teema on aktuaalne, sest märtsis 2011 kehtima hakanud Euroopa Nõukogu rakendusmäärus ¹ (EL) 282/2011 (edaspidi rakendusmäärus) täpsustab ürituste korraldamise teenuse osutamist. Oluline on teada, kuidas uus regulatsioon mõjutab Eesti halduspraktikat.

Lõputöö uudsus seisneb selles, et 2011. aastal muudeti ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamise regulatsiooni ja seda teemat ei ole pärast seda Eestis teadustöö raames käsitletud.

Probleem on selles, et Nõukogu direktiiv² 2006/112/EÜ (edaspidi käibemaksudirektiiv), mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi Euroopa Liidus, rakendatakse liikmesriigiti

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

² 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.

erinevalt. Praktiline küsimus on eelkõige see, et kas ühe liikmesriigi ettevõtja peab end mujal liikmesriikides osutatud teenuste eest käibemaksukohustuslaseks registreerima või mitte.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus.

Selleks, et töö eesmärki saavutada on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.
2. Antakse ülevaade teenuse käibe tekkimise koha määramisest Euroopa Liidus.
3. Analüüsitakse ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamist Soomes, Rootsis, Lätis ja Leedus.
4. Analüüsitakse ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamist Taanis, Ühendkuningriigis, Irimaal ja Slovakkias.

Riikide valikul lähtuti eelkõige Eesti naaberriikidest, kuna ettevõtjatel on nendes oluliselt lihtsam tegutseda, kaubavahetust pidada ning teenuseid osutada. Riikide Maksu- ja Tolliametitele päringuid tehes saadi põhjalikumad vastused järelduste tegemiseks veel Taanist Irimaalt ja Slovakiast ning sellepärast on ka need riigid valitud. Ühendkuningriik lisati valikusse eelkõige autori enda huvi tõttu.

Lõputöös kasutatakse võrdlevat ja analüütilist meetodit. Andmekogumise meetodina kasutatakse kirjanduse ja kohtulahendite analüüsi. Tulemuste tõlgendamisel analüüsitakse võrdlevalt erinevate Euroopa Liidu liikmesriikide regulatsioone ürituste korraldamise osas.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimese peatüki esimene alapeatükk on sissejuhatav, kus antakse ülevaade käibemaksu ajaloolisest kujunemisest, selgitatakse käibemaksuga seonduvaid mõisteid ning põhimõtteid. Välja on toodud ka kohtulahendeid. Teises alapeatükis selgitatakse teenuse käibe tekkimise koha määramist Euroopa Liidus. Üksikasjalikult seletatakse lahti ürituste korraldamisega seotud mõisted ning põhjalik ülevaade antakse teenuste käibe tekkimise koha reeglitest.

Teine peatükk on pühendatud ürituste korraldamise maksustamise regulatsioonile Euroopa Liidus. Teise peatüki esimeses alapeatükis tuuakse välja maksustamise erisused Eesti naaberriikides – Soomes, Rootsis, Lätis ja Leedus ning teises alapeatükis antakse ülevaade

maksustamise erisustest: Taanis, Ühendkuningriigis, Iirimaal ja Slovakkias. Eestit käsitletakse võrdlevalt teiste liikmesriikidega teises peatükis.

Lõputöös on kasutatud eesti- ja inglisekeelset erialakirjandust, seadusi, Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi ja -määrust. Antud teema kohta on autor teinud liikmesriikide Maksu- ja Tolliametitele päringuid.

1. TEENUSE KÄIBE TEKKIMISE REGULATSIOON EUROOPA LIIDUS

1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus

Käibemaks on maks, millega me kõik ühel või teisel viisil kokku puutume. Klassikaliseks näiteks on toidupood, kus tehtud kulutustelt arvestatud käibemaksu leiab ostutšekilt. Käibemaks ja maksud üldisemalt on kujunenud meie igapäevaelu lahutamatuks osaks. Enamik inimesi ei mõtle sellele, mis tunnustele käibemaks vastab ja mida riik selle eest laekunud rahaga peale hakkab. Tavainimest ei huvita reeglina ka see, kui kõrge või madal on ühe või teise toote maksumäär. Tarbijat huvitab lõpphind, mitte see millest see koosneb.

Hispaania kuninga nõunik hertsog Alba tuli arvatavasti esimesena Euroopas 1567. aastal mõttele hakata siseturul toimuvat üldist kaubavahetust koormama maksuga, ehk lisama kõikide kaupade hinnale kohustusliku lisana täiendava summa. Sellega üritas hertsog Alba kuningale leida uut tuluallikat, mis ei sõltuks kohalikust omavalitsusest. Selle maksu juurutamist otsustati katsetada tolleaegsel Hispaania territooriumi osal (vastab praegustele Madalmaade ja Belgia territooriumitele), mille asevalitsejaks hertsog Alba määrati. Kuna käibemaksu kõikehõlmav rakendamine viib maksu kumuleerumisele³, mis omakorda moonutab kaupade hindu, siis põhjustas uus maks väga vihast vastupanu. Kompromissi otsides, leiutas hertsog Alba müügimaksu, mida rakendati vaid üks kord kogu tootmisprotsessi kestel, ehk realiseerimisel lõpptarbijale. Samuti püüdis ta pakkuda mitmesuguseid soodustusi, nagu esimese tehingu vabastamine, kuid sellele vaatamata põhjustas uus maks rahva vastupanu, mis viis lõpuks Madalmaade iseseisvumiseni.⁴

Varasematel aegadel domineerisid kaupadelt või teenustelt võetavad maksud, kuid kogu müügikäivet hõlmavad maksud tulid kasutusele alles 19. sajandil. Euroopas kehtestati müügimakse ulatuslikult näiteks Esimese maailmasõja ajal ja selle järel. Tol ajal kasutati müügimaksu administreerimiseks maksumärke. Müügimaksud võisid olla kas

³ Kumuleerumine tähendab juba juurde lisatud maksu uuesti maksustamist, mis tekib klassikalise käibemaksu puhul. Kumuleerumine on välistatud lisandunud väärtuse maksu puhul.

⁴ Tammert, P., *Maksundus*, 3. trükk, (Tallinn: Aimwell, 2005), lk 253.

mitmeetapilised kumulatiivsed maksud (st, et maksustati kõik müügitasandid, sisendkäibemaksu maha ei arvatud) või üheetapilised maksud (nt maksustati ainult tootmist, hulgimüüki ja jaemüüki). Sõjaeelses Eestis oli samuti kasutusel müügimaks, mis tol ajal kandis läbikäigumaksu nime.⁵

Lisandväärtuse maks on suhteliselt nüüdisaegne nähtus. Esimesena kehtestati lisandväärtuse maks Prantsusmaal 1954. aastal. Alates 1968. aastast toimib lisandväärtuse maks kõikides Euroopa Ühenduse liikmesriikides, kõik muu süsteemiga müügimaksud tuli kaotada. Eestis kehtestati lisandväärtuse maksuna toimiv käibemaks esmakordselt Vabariigi Valitsuse 10.10.1990 määrusega⁶ nr 209, mis jõustus 1. jaanuaril 1991. Alates 1. jaanuarist 1992 on käibemaks kehtestatud seadusega.⁷

Lisandunud väärtuse maks erineb käibemaksust selle poolest, et lisandunud väärtuse maksu puhul maksab iga müügiahela lüli käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt ning eelmisel müügi etapil makstud maksu saab maha arvata. Käibemaksu puhul maksustatakse juba juurde lisatud maksu omakorda uuesti. Käibemaksu puhul ei saa ettevõtja kaupade ja teenuste soetamisel tasumisele kuuluvat maksu maha arvata, küll aga lisandunud väärtuse maksu puhul saab ettevõtja oma maksustavalt käibelt arvestatud maksust maha arvata oma ettevõtluseks ostetud kaupade ja teenuste soetamisel teisele maksukohustuslasele tasumisele kuuluva maksu.⁸ Täpsemalt tuleb lisandunud väärtuse maksust juttu edaspidi.

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra.⁹ Tarbimismaksud jaotuvad üldisteks ja eri tarbimismaksudeks. Üldisi tarbimismakse, sh käibemaks, kehtestatakse üldprintsiibi alusel kõikidele kaupadele ja teenustele. Eri tarbimismaksud on näiteks aktsiisid.¹⁰ See tähendab seda, et käibemaksu sisaldavad kõik kaubad ja teenused, aga aktsiisimaks on lisatud vaid teatud liiki kaupadele, ehk Eestis tubakatoodetele, alkoholile, elektrile ning kütusele.

⁵ Lehis, L., *Maksuõigus*, 2. trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 352.

⁶ Eesti Vabariigi Valitsuse 10.10.1990. määrus nr 209. Käibemaksuga maksustamise kord, RT 1990, 14, 158.

⁷ Lehis, L., *Maksuõigus*, 2. trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 353.

⁸ Pulk, S., *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Tallinn: Juura, 2001), lk 7.

⁹ Lehis, L., *Maksuõigus*, 2. trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 349.

¹⁰ Pulk, S., *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Tallinn: Juura, 2001), lk 7.

Käibemaks on perioodiline maks. Eestis on käibemaksu periood üldjuhul üks kuu, kuid Euroopa Liidus lubatakse ka kuni aastapikkusi maksustamisperioode.¹¹ Ainult impordilt tasumisele kuuluv käibemaks on ühekordne maks, mida tasuvad kõik kaupa importivad isikud.

Käibemaks on kaudne maks, mis tähendab seda, et maksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna ühe osana käibemaksu. Parema haldamise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja, kellel on õigus ja kohustus nõuda ostjalt sellise hinna tasumist, mida on suurendatud käibemaksu võrra. Lepingute tõlgendamisel eeldatakse, et kui ei ole teisiti kokku lepitud, siis sisaldab lepingus määratud hind käibemaksu. Siiski toimib käibemaks päris paljudel juhtudel (näiteks impordil ja pöördmaksustamise korral) ka otsese maksuna, st käibemaksu peab maksma kauba või teenuse ostja.¹² Riigi ees vastutab maksu tasumise eest müüja. Käibemaks on riiklik maks, mis kehtestatakse seadusega.

Tarbimine maksustatakse käibe maksustamise kaudu. Selleks, et ettevõtted vabastada käibemaksukohustusest, on käibemaks üles ehitatud lisandväärtuse maksu põhimõttele.¹³ Lisandunud väärtuse maksuga maksustatakse kaupade võõrandamist ja teenuste osutamist, kusjuures maksustamise objektiks on ostetud kaupadele ja teenustele omalt poolt lisatud väärtus. Lisandunud väärtuse maksu arvestatakse järgmiselt: maksustamisperioodil maksustatavalt käibelt arvestatud maksust arvatakse maha oma ettevõtluse jaoks kaupade ja teenuste ostmisel teisele maksukohustuslasele tasumisele kuuluv maks. Seega üht ja sama kaupa ning teenust ei maksustata mitmekordselt. Iga ettevõtja maksustab enda poolt kaubale või teenusele lisatud väärtust. Kauba ja teenuse lõpptarbivad, kes ei kasuta ostetud kaupu ja teenuseid ettevõtluses, ei saa maksu maha arvata ning on seetõttu lisandunud väärtuse maksukoormuse kandjad, kelleks on enamikel juhtudel füüsiline isik.¹⁴ Selleks, et riigi maksutulud ei väheneks, on käibemaksukohustus kehtestatud ka impordile, mis rakendub kauba sissevedamisel riiki või teenuse saamisel välismaalt.¹⁵

Käive on käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) § 4 lõike 1 järgi kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ettevõtluse käigus, kauba või teenuse omatarve, kauba toimetamine

¹¹ Lehis, L., *Maksuõigus*, 2. trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 349.

¹² Huberg, M., et al, *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega* (Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2012), 3. köide, lk 264.

¹³ Lehis, L., *Maksuõigus*, 2. trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 350-351.

¹⁴ Pulk, S., *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Tallinn: Juura, 2001), lk 6.

¹⁵ Kägi, K., Võimre, U., *Käibemaks* (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 14.

teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks ning kauba sundvõõrandamine tasu eest.¹⁶ Lihtsamini öeldes on käive müük ettevõtluse käigus.

Käibemaksu kui tarbimismaksu põhimõtteks on see, et käibemaksuga koormatakse tarbijat, mitte ettevõtjat. Tarbijaks võivad olla füüsilised isikud, samuti riik ja kohalikud omavalitsused sellise tegevuse osas, kus nad ei müü ise kaupu ja teenuseid. Ettevõtjad on enamjaolt ainult käibemaksu kogujad. Ettevõtjate omavaheline käive küll maksustatakse, kuid see on vaid tehniline võtte, mis tegelikult maksukoormust ei tekita. Ettevõtja, kes kasutab sisseostetud kaupu ja teenuseid kas otseselt või kaudselt uute kaupade ja teenuste tootmiseks, saab õiguse arvata nn sisendkäibemaksu oma käibemaksukohustusest maha. Ettevõtjat võib tarbijaks pidada ainult siis, kui ta soetab ettevõtlusega mitteseotud kaupu ja teenuseid.¹⁷ Kui ettevõtjal puudub käibemaksuga maksustatav „väljund“ ehk maksustatav käive, siis ei teki üldjuhul ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Erandiks on eksport, ühendusesisene käive ja sellega võrdsustatud muud 0% maksumäära rakendamise juhtumid, mis tagavad müüjale sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, et vältida riikidevahelist topeltmaksustamist.¹⁸ Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ainult registreeritud käibemaksukohustuslasel.

Näiteks on selline olukord, et ettevõtja A müüb jaanuaris 2013 kaupu 2000 euro eest. Samal kuul ostab ta oma ettevõtluse tarbeks 100 euro eest kütust ettevõtjalt B. Veebruaris 2013 peab ettevõtja A täitma jaanuari käibemaksudeklaratsiooni ning deklareerima 400 eurot käibemaksu, mis tuleneb kauba müügist ning sisendkäibemaksu deklareerib 20 eurot, mis tuleneb kütuse ostust ettevõtluse tarbeks. See tähendab seda, et riigile peab ettevõtja A maksma 380 eurot käibemaksu.

Käibemaks on objektiivne maks, mis tähendab seda, et maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaksu puhul ei tehta tavaliselt vahet, kes on müüja või ostja (mõned erandid on seotud impordi maksuvabastusega). Lisaks tuleb kõik tarbimise vormid maksustada ühetaoliselt. Tarbija jaoks ei ole oluline, kas kauba või teenuse müüja on füüsiline või juriidiline isik, resident või mitteresident, eraõiguslik või avalik-õiguslik isik. Tarbitava kauba omadused ja

¹⁶ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2003, 82, 554...RT I, 25.10.2012, 1, § 4 lg 1.

¹⁷ Lehis, L., *Maksuõigus*, 3. trükk, (Tallinn: Juura, 2012), lk 286-287.

¹⁸ Huberg, M., *et al*, *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega* (Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2012), 3. köide, lk 265.

tarbimisväärtus ei sõltu müüja õiguslikust vormist. Käibemaksuga ei maksustata müüja müügitulu, vaid ostja kulutusi tarbimisele.¹⁹

Käibemaks on neutraalne maks ning neutraalne on see siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Käibemaksuga maksustamisel ei tohi tekkida kumulatsiooni ega alusetuid maksuvabastusi, sest mõlemad moonutavad ausat konkurentsi ja takistavad vaba ettevõtlust. Eesti kohtupraktikas on korduvalt rõhutatud, et käibemaksu kumulatsioon on neutraalsuse põhimõttega vastuolus ning kumulatsiooni juhtumeid tuleb vältida maksimaalselt.²⁰

Riigikohtu lahendis 3-3-1-90-06 seisnes probleem selles, et äriühing müüs endale soetatud sõiduautod koos käibemaksuga ning sama kuu käibedeklaratsioonis deklareeris ta sisendkäibemaksu sõiduautode ostmisel tasutud käibemaksu summas. Kusjuures sõiduautod oli ta soetanud kaks aastat varem, ning siis ei olnud äriühing veel käibemaksukohustuslane. Maksuhaldur leidis, et sisendkäibemaksu mahaarvamine ei olnud õigustatud. Samuti arvas ka Riigikohus, kuid samas järeldas, et kui sisendkäibemaksu ei lubataks maha arvata ning sõiduautode müük on käibemaksuga maksustatud, siis see oleks vastuolus käibemaksu üldpõhimõtetega ning toimuks kumuleerumine. Selle vältimiseks laiendati käibemaksudirektiivis sätestatud maksuvabastust enne käibemaksukohustuslasena registreerimist soetatud kaupade võõrandamisele, mille puhul ei ole ette nähtud sisendkäibemaksu mahaarvamist kauba võõrandamise kuul. Selletõttu tehti ka kohtuasjas uus otsus, et vältida vastuolu käibemaksu üldpõhimõtetega.²¹ Ehk sellisel juhul, kui nende autode müüki ei maksustata käibemaksuga, siis ei teki ka alusetut sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ning ei olda vastuolus käibemaksu üldpõhimõtetega.

Lisaks on Euroopa Kohus korduvalt rõhutanud, et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus eelkõige omavahel konkureerivate sarnaste teenuste erinev kohtlemine käibemaksu seisukohast ning samuti ka see, kui sarnaseid teenuseid osutavaid ettevõtjaid koheldakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt. Euroopa Kohtu lahendis C-259/10 soovis eelotsusetaotluse esitanud kohus teada saada, kas teenuste, mis on tarbija

¹⁹ Lehis, L., *Maksuõigus*, 3. trükk, (Tallinn: Juura, 2012), lk 283, 287.

²⁰ Huberg, M., *et al*, *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega* (Tartu: Maksu- ja tolli- ja tollikeskuse Liidu Kirjastus, 2012), 3. köide, lk 266.

²¹ AS XXXXXXXX versus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskus, kohtuasi nr 3-3-1-90-06, Riigikohtu halduskollegium, kohtuotsus, 12. veebruar 2007, lõigud 10 ja 11.

seisukohalt ühesugused või sarnased ning rahuldavad tema samu vajadusi, erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel on neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumine. Või on lisaks sellele vaja tuvastada teenustevaheline tegelik konkurents või erinevast kohtlemisest tingitud konkurentsi moonutamine. Euroopa Kohus on asja lahendanud nii, et kui vaidluse all olevad teenused on tarbija seisukohalt ühesugused või sarnased, siis teenuste omavaheline konkurents ei kujuta neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumise autonoomset ja täiendavat tingimust. Sellest tulenevalt taoliste teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel põhjustab neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumise.²² Ehk, kui vaidluse all olevad teenused on tarbija seisukohalt ühesugused või sarnased ja neid koheldakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt, siis ei ole vaja lisaks tuvastada nende teenuste omavahelist konkurentsi või konkurentsi moonutamist, sest esimene tingimus juba näitab, et tegemist on neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumisega.

Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis lähtutakse rahvusvaheliste tehingute maksustamisel sihtkohamaa põhimõttest. Kaup või teenus maksustatakse selles riigis, kus asub 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 (ehk 0% maksumäär), seevastu, kui Eestis asuv isik ostab teisest riigist kaupa või saab sealt teenust (kauba import, ühendusesisene soetamine, teenuse saamine välismaa maksukohustuslaselt), peab ostja arvestama käibemaksu. Mõlemad reeglid peavad toimima sünkroonselt, sest vastasel juhul võib tekkida topeltnmaksustamine või alusetu maksuvabastus. Neutraalse maksustamise põhimõttest tulenevalt tuleb välismaalt ostetud kaupa ja teenust maksustada samamoodi nagu kodumaist kaupa või teenust (nt 9% maksumäär ja maksuvabastused peavad kehtima kõikidele kaupadele ühtemoodi).²³ See tähendab seda, et välismaa ettevõtjalt ostetud teenus tuleb Eesti ettevõtja poolt maksustada vastavalt Eestis kehtivatele käibemaksumääradele.

Kokkuvõtvalt võib käibemaksu olulisemad tunnused välja tuua järgnevalt. Teadaolevalt oli Hispaania kuninga nõunik hertsog Alba esimene, kes kehtestas käibemaksuga sarnase maksu 1567. aastal. Varasematel aegadel domineerisid kaupadelt või teenustelt võetavad

²² *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs versus The Rank Group plc*, Case No 259/10, ECJ, Judgement, 10.11.2011, ECR (2011), paragraphs 31, 34, 36.

²³ Huberg, M., *et al*, *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega* (Tartu: Maksu maksjate Liidu Kirjastus, 2012), 3. köide, lk 266.

maksud, kuid kogu müügikäivet hõlmavad maksud tulid kasutusele alles 19. sajandil. Lisandväärtuse maks on suhteliselt nüüdisaegne nähtus, mis esimesena kehtestati Prantsusmaal 1954. aastal. Eestis kehtestati lisandväärtuse maksuna toimiv käibemaks esmakordselt Vabariigi Valitsuse määrusega, mis jõustus 1991. aastal. Käibemaks oma olemuselt on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid. Maksuga koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukoormust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Käibemaks on kaudne maks, kus maksumaksja ja maksukoormuse kandja on erinevad isikud. Käibemaks on objektiivne maks, mis tähendab seda, et maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist või väärtusest mitte maksumaksja isikust. Käibemaksuga koormatakse tarbijat mitte ettevõtjat. Käibemaks on neutraalne maks, kus kõik tarbimise vormid maksustatakse ühetaoliselt. Üldjuhul kehtib käibemaksuga maksustamisel sihtkohamaa printsiip, ehk maksustatakse selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija.

1.2. Teenuse käibe tekkimise koha määramine Euroopa Liidus

Teenuse käibe tekkimise koha reeglid on vajalikud selleks, et kindlaks määrata millises riigis toimub teenuste maksustamine. Kuna kõiki teenuseid ei maksustata ühtemoodi, siis on vaja teada täpseid tingimusi, mille alusel ning kus tuleb vastavad teenused maksustada. 2010. aastal muudeti oluliselt teenuse käibe tekkimise koha reegleid ning 2011. aastal ürituste korraldamise maksustamise reegleid Euroopa Liidus.

Teenuse käibe tekkimise koha määramine on keeruline. Sõltuvalt teenuse iseloomust on võimalik maksustamine müüja asukoha, ostja asukoha, teenuse osutamise või teenuse kasutamise koha järgi. Täpsete reeglite olemasolu on vajalik selleks, et kindlaks määrata, millises riigis toimub maksustamine ning topeltnmaksustamise vältimiseks.²⁴ Teenuse osutamise koha määramine on oluline just piiriüleste tehingute puhul, kuna see mängib tähtsat rolli maksu jaotamisel kahe omavahel konkureeriva maksuhalduri vahel. Lisaks eelnimetatud topeltnmaksustamise vältimisele on teenuse osutamise koha määramine oluline ka mittemaksustamise vältimiseks.²⁵ Ehk, kui teenust müüakse teise riiki, siis tuleb

²⁴ Lehis, L., *Maksuõigus*, 3. trükk, (Tallinn: Juura, 2012), lk 305.

²⁵ Terra, B., Kajus, J., "A Guide to the Recast VAT Directive" (2012), <online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Fcollections%252Fevdcom%252Fhtml%252Fevdcom_recast_chap05.html&q=place+of+supply+of+services+places+service+supplies&WT.z_nav=outline&colid=5141&hash=evdcom_recast_chap05_s_5.7> (07.01.2013).

müüja asukohamaal rakendada nullmäära. Samas tuleb jälgida, et ei tekiks maksupettuse võimalusi, näiteks olukordi, kus müüjale rakendatakse lähtekohamaal nullmäära, aga sihtkohamaal jääb teenus maksustamata.²⁶

Käibemaksudirektiivi²⁷ artikli 24 järgi on teenuse osutamine mistahes tehing, mis pole kaubarne. KMS § 2 lg 3 p 3 sätestab, et teenus on ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse, sh väärtpaberi võõrandamine, 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 tarkvara või teabega andmekandja.²⁸ Hüve peab oma olemuselt olema iseseisvalt tasu eest üleantav, hüve üleandmine saab olla iseseisva majandustegevuse objekt ning hüvel peab olema tarbimisväärtus ehk turuhind. Näiteks rahaline nõue ei ole teenus ning nõude loovutamisel või võla üleandmisel ei teki üleantud nõude osas käivet. Teenusega ei ole tegemist kahju hüvitamise või leppetrahvi tasumise korral, sest sellistel juhtudel ei osutata ettevõtluse korras hüve.²⁹ Lihtsamalt öeldes on teenus ükskõik milline tegevus, mida ettevõtja osutab oma kliendile ettevõtluse käigus.

Euroopa Kohtu lahendis C-41/04 soovis eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas andmekandjale salvestatud ja tarnija poolt arendatud ja turustatud tarkvara tarnimist ning hilisemat tarkvara kohandamist omandaja erivajadustele tuleb kvalifitseerida teenuse osutamiseks või mitte. Euroopa Kohus leidis, et lisaks baastarkvara kohandamisele on oluliseks aspektiks, et see tooks kasu omandaja majandustegevusele. Sellest tulenevalt otsustas Euroopa Kohus, et tegemist on teenuse osutamisega, kuna tarkvara kohandamisel on otsustav tähtsus, et selle ostja saaks kasutada omandatud ja just tema erivajadustele kohandatud tarkvara.³⁰

KMS küll sätestab eraldi, et kohandatud tarkvara on teenus, kuid teiste riikide seadused seda eraldi ei pruugi välja tuua, mille tõttu on tekkinud ka vaidlus eelnimetatud kohtulahendis. Eelnevast lahendist võib järeldada seda, et teenuse osutamisega on tegemist

²⁶ Lehis, L., *Maksuõigus*, 2. trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 376.

²⁷ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006, art 24.

²⁸ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004– RT I 2003, 82, 554... RT I, 25.10.2012, 1, § 2 lg 3.

²⁹ Lehis, L., *Maksuõigus*, 3. trükk (Tallinn: Juura, 2012), lk 302.

³⁰ *Levob Verzekerings BV, OV Bank NV versus Staatssecretaris van Financiën*, Case No 41/04, ECJ, Judgement, 27.10.2005, ECR (2005), paragraphs 17, 28, 29.

juhul, kui klient tellib midagi just enda vajadustest lähtuvalt või laseb kohandada spetsiaalselt tema erivajadustele. Vastupidisel juhul teenuse osutamise tegemist ei ole.

Teenuse maksustamise koha üldreegel on see, et kui teenust osutatakse maksukohustuslasele, siis on teenuse käibe tekkimise kohaks koht, kus on teenuse saaja ettevõtte asukoht. Juhul, kui teenus on osutatud maksukohustuslase püsivale tegevuskohale, mis asub mujal, kui tema ettevõtte asukoht, siis sellisel juhul on teenuse osutamise kohaks püsiva tegevuskoha asukoht. Nimetatud kohtade puudumisel on teenuse osutamise kohaks maksukohustuslase alaline või püsiv elukoht. Kui teenust osutatakse mittemaksukohustuslasele, siis on teenuse osutamise kohaks see koht, kus on teenuse osutaja ettevõtte asukoht. Kui aga teenuseid osutatakse püsiva tegevuskoha kaudu, siis on teenuse osutamise kohaks püsiva tegevuskoha asukoht. Selliste asukohtade puudumisel, on teenuse osutamise kohaks teenuse osutaja alaline elukoht või kus ta tavaliselt viibib.³¹

Teenuse osutamise koha määramiseks, on eelnevalt vaja teada, mis tüüpi teenusega on tegemist ning kes on teenuse saajaks (ettevõtja või füüsiline isik). Need on vajalikud sellepärast, kuna mõningatele teenustele on kehtestatud erireeglid, mis maksustatakse üldreeglist erinevalt.

Selleks, et teenuse osutamise kohta määrata, tuleb kõigepealt vaadata, kas sellele kohaldub erireegel. Kui selgub, et mitte, siis järelikult kohaldub üldreegel. Erireeglid on käibemaksudirektiivis³² kehtestatud näiteks: vahendajatega seotud teenustele, veoteenustele, kinnisasjaga seotud teenustele, kultuuriteenustele ning muudele sarnastele teenustele jne.

Eelnevat kinnitab ka Euroopa Kohtu lahend C-327/94, kus on asunud seisukohale, et üldreegel teenuse osutamise koha suhtes ei ole ülimuslik erireeglite suhtes. Iga juhtumi korral peab vaatama, kas tegemist ei ole käibemaksudirektiivis sätestatud erandiga. Juhul, kui sellega tegu ei ole, alles siis tuleb kohaldada üldreeglit.³³

Enne 2011. aastal kehtima hakanud muudatusi maksustati kõik üritustega (kontsert, spordivõistlus, konverents, näitus, mess, koolitusseminar jne) seotud teenused, sh

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, art 44, 45.

³² 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.

³³ *Jürgen Dudda versus Finanzamt Bergisch Gladbach*, Case No 327/94, ECJ, Judgement, 26.09.1996, ECR (1996), paragraph 21.

sissepääs, ürituse korraldamine ja kõrvalteenused, maksustamise erireegli alusel riigis, kus üritus aset leiab, sõltumata kliendi käibemaksualasest staatusest (tarbija, ettevõtja).³⁴

1. jaanuar 2011 see põhimõte muutus ning üritusega seotud teenuste osutamisel maksukohustuslasele hakkas kehtima üldreegel, ehk maksustamine toimub teenuse saaja asukohariigis, v.a üritusele sissepääs (pilet) ja sellega seotud kõrvalteenused. Näiteks: Lätis toimub kontsert, mille korraldajaks on Läti äriühing, kes on registreeritud käibemaksujaks Lätis. Kui Eesti OÜ X osutab Läti äriühingule kontserdi korraldamisega seotud tehnilisi teenuseid (helitehnika laenus, lava kokkupanek jne), toimub edaspidi käive Lätis üldreegli alusel, mitte aga seetõttu, et kontsert seal toimub.³⁵

Üldreegel mittemaksukohustuslasele teenuste ja kõrvalteenuste osutamisel, mis on seotud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusürituste või sarnaste üritustega nagu messid ja näitused, k.a selliste ürituste korraldamine, on teenuste osutamise kohaks nende tegevuste tegelik asetleidmise koht.³⁶ Siin tuleb silmas pidada seda, et mittemaksukohustuslasele osutatud teenuste all mõeldakse ka sissepääsuteenuseid ning kõrvalteenuste all sissepääsuga seotud kõrvalteenuseid, olenemata sellest, et need pole käibemaksudirektiivis sõnaselgelt välja toodud. See on sellepärast nii, kuna teenuse osutamise koha määramisel ei muutu maksustamise käsitlus, ehk mittemaksukohustuslasele osutatud üritustega seotud teenused k.a sissepääsuteenused, maksustatakse kohas, kus need tegevused aset leiavad.

Oluline on siinjuures teada, et mõiste kõrvalteenuse all käsitletakse eelkõige vähemtähtsamaid teenuseid, mis on vajalikud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusteenuste ning teiste sarnaste teenuste osutamiseks. Küll aga ei käsitleta kõrvalteenustena teenuste reklaami ja lehekuulutusi. Kõrvalteenuste käibe maksustamise koht on sama riik, mis põhiteenuste puhul.³⁷ Näitena võib välja tuua kontserdiks vajalikud heli-, valgustus- ja turvateenused jms. Ainuüksi mingi seadme laenutamine, ilma tehniku teenuseta, ei ole kõrvalteenus.

Euroopa Kohtu lahendis C-530/09 vaieldi selle üle, et kas teenuse osutamist, mis seisneb messi- või näitusestendide kavandamises, tähtajalises üürileandmises ning vajadusel

³⁴ Veide, A., "Käibemaksuseaduse muudatused 2011", 154, *MaksuMaksja* (2010), nr 12, 18-22, lk 21-22.

³⁵ *Ibid.*

³⁶ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006, art 54.

³⁷ Maksu- ja tolliamet, "Teenuste maksustamine", <www.emta.ee/index.php?id=28465> (09.01.2013).

kohaletoomises ja kokkupanemises oma tooteid või teenuseid messidel ja näitustel esitlevatele klientidele kuulub reklaamteenuste alla või hoopis kultuurialase tegevuse kõrvalteenuste alla. Euroopa Kohus on asunud seisukohale, et antud teenuse osutamine võib kuuluda mõlema teenuse alla, kuid teatud tingimustel. Siis, kui stand on mõeldud või seda kasutatakse reklaamimise eesmärgil, siis kuulub see reklaamteenuse alla. Kui aga vaidlusalune teenus puudutab konkreetse messi või näitusestendi kavandamist ja tähtajalist üürileandmist seoses kultuurialase tegevusega, või sellise stendi kavandamist ja üürileandmist, mis vastab mudelile, mille kuju, mõõtmed, füüsilised koostisosad või visuaalse aspekti on kindlaks määranud konkreetse messi või näituse korraldaja, siis sellisel juhul käsitletakse nimetatud teenust kõrvalteenusena.³⁸ Euroopa Kohus on lisanud, et kõrvalteenustega on tegemist siis, kui teenused, mida osutatakse on põhilise kunsti- või meelelahutusteenuse esitamise eeltingimuseks.³⁹ Ehk sellised teenused, mis on vajalikud, et põhiteenus, mida osutatakse, saaks üldse toimuda.

Euroopa Kohtu kohtujurist oli eelmise kaasuse puhul arvamisel, et teenuseid, mida klientidele osutati ei saa lugeda reklaamteenuseks. Põhjendati enda vaatenurka sellega, et stendide ainus eesmärk ongi võimaluse andmine messist või näitusest osavõtmiseks, mis tähendab seda, et vaidluseall olevad teenused on messi või näituse korraldaja kõrvalteenused. Kohtujurist pidas ebaoluliseks seda, et stendide eraldi disain, kuju jne on siinjuures olulise tähtsusega. Lisaks märkis kohtujurist, et reklaamteenustena ei saa nimetatud teenuseid juba sellepärast käsitleda, kuna reklaamteenuste eesmärk on sõnumi edastamine ning antud juhul see puudus.⁴⁰

Kuna kohtujurist teeb vaid ettepaneku, siis nagu eelnevast kohtulahendist näha, peab Euroopa Kohus teenuse määramisel oluliseks ka stendide disaini, sh kuju, mõõtmed, füüsilised koostisosad jne, mille messi korraldaja on kindlaks määranud. Samuti ei leia Euroopa Kohus, et tegemist ei ole mitte mingil juhul reklaamteenusega nagu kohtujurist on seda teinud, vaid teatud tingimuste olemasolul on osutatud teenuste käsitlemine reklaamteenustena täiesti võimalik. Lõputöö autor nõustub kohtujuristi arvamusega, ning leiab, et *Inter-Marki* osutatud teenuste puhul on tegemist messi või näituse

³⁸ *Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. Komandytowa versus Minister Finansów*, Case No 530/09, ECJ, Judgment, 27.10.2011, ECR (2011), paragraph 33.

³⁹ *Jürgen Dudda versus Finanzamt Bergisch Gladbach*, Case No 327/94, ECJ, Judgment, 26.09.1996, ECR (1996), paragraph 33.

⁴⁰ IBFD, "AG: Temporary provision of exhibition and fair stands constitute services ancillary to fair and exhibition services for VAT purposes" (2011), <online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2011-01-14_e2_2.html#tns_2011-01-14_e2_2> (29.03.2013).

kõrvalteenusega, sest stendide olemasolu messil või näitusel on vajalikud selleks, et kliendid saaksid kusagil oma tooteid eksponeerida ning messist üldse osa võtta.

2011. aastast hakkas kehtima erireegel sissepääsuteenustele. Üritusele sissepääs ja sellega seotud kõrvalteenused, näiteks auto parkimine ja riidehoid maksustatakse alati ürituse toimumise koha põhiselt ja kliendi käibemaksualane staatus pole sealjuures oluline.⁴¹

Rakendusmääruse⁴² preambuli punktis 27 on öeldud, et tagada ühetaolist kohtlemist kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusteenuste ja sarnaste teenuste osutamisel, siis on vaja sissepääs sellistele üritustele ja nendega seotud kõrvalteenuste mõisted lahti seletada. Nimetatud määrus aitab paremini mõista käibemaksudirektiivis⁴³ kasutatavaid termineid.

Rakendusmääruse⁴⁴ artiklis 32 defineeritakse sissepääsuteenuse mõistet selliselt, et teenused, mis on seotud sissepääsuga kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusüritustele ja sarnastele üritustele nagu messidele ja näitustele, hõlmavad selliste teenuste osutamist, mille peamiseks tunnuseks on üritustele sissepääsuõiguse andmine pileti või tasu eest, mis võib muuhulgas olla ka abonement⁴⁵, hooajapilet või perioodiline tasu. Näiteks on sellised teenused: sissepääsuõiguse andmine etendustele, tsirkuseetendustele, messidele, lõbustusparkidesse, kontsertidele, näitustele ja teistele sarnastele kultuuriüritustele, samuti ka spordiüritustele nagu näiteks võistlustele, haridus- ja teadusüritustele nagu konverentsidele või seminaridele. Eelneva alla ei käi rajatiste kasutamine tasu eest nagu võimlemissaalide või muude taoliste rajatiste kasutamine.

Sissepääsuteenuste kõrvalteenustena käsitletakse teenuseid, mis on otseselt seotud sissepääsuga kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusüritustele või teistele sarnastele üritustele ning mida osutatakse tasu eest eraldi üritusel osalevale isikule.

⁴¹ Veide, A., "Käibemaksuseaduse muudatused 2011", 154, *MaksuMaksja* (2010), nr 12, 18-22, lk 21-22.

⁴² Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 77, 23.3.2011.

⁴³ 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.

⁴⁴ Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 77, 23.3.2011, art 32.

⁴⁵ Abonement on eeltellimus, ettetellimus, ettetasutud kasutus- või külastusõigus, seda tõendav kaart, pilet vms.

Eelkõige kuuluvad selliste teenuste hulka riietehoiu või sanitaarruumide kasutamine. Nende teenuste hulka ei kuulu piletimüügiga seotud vahendusteenused.⁴⁶

Juhul, kui sissepääsuteenus üritusele on osutatud ühe osana suuremast teenusest, siis kogu teenus maksustatakse üldreegli alusel. Näiteks mootorsõidukite võidusõiduga tegelev ettevõtja müüb teenusepaketi, mis sisaldab reklaamauto kasutamist, brändi logo kasutamist ning muid mugavusi ning muuhulgas ka sissepääsu võidusõitudele. Kui sissepääs on kõrvalise tähtsusega või teiste teenuste kõrvalteenus, siis terve teenusepakett maksustatakse üldreegli alusel.⁴⁷ Ehk ettevõtjale osutatud teenuse puhul teenuse saaja asukohariigis ning mittemaksukohustuslase ehk füüsilise isiku puhul riigis, kus teenus aset leidis. Siinjuures on oluline nüanss see, et sissepääs võidusõitudele on kogu teenusepaketi vaid üks osa. Maksustamisel tuleb arvestada põhiteenuse olemust, mis antud näites ei ole sissepääsuteenuse osutamine ning seega ei saa ka seda teenust maksustada erireegli alusel riigis, kus üritus toimub.

Kokkuvõtvalt võib teenuse käibe tekkimise koha määramisest välja tuua järgneva. Teenuse käibe tekkimise koha reeglid on vajalikud selleks, et kindlaks määrata millises riigis toimub maksustamine. Sõltuvalt teenuse iseloomust on võimalik maksustamine müüja asukoha, ostja asukoha, teenuse osutamise või teenuse kasutamise koha järgi. Üldreegli kohaselt on teenuse käibe tekkimise kohaks teenuse saaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht. Selleks, et määrata teenuse osutamise kohta, on vajalik teada, mis tüüpi teenusega on tegemist. Seda on vaja sellepärast, et teada, kas rakendatakse eri- või üldreeglit. Oluline on silmas pidada, et üldreegel ei ole ülimuslik erireegli suhtes. Alates 2011. aastast kõik kultuurialased teenused, v.a sissepääsuteenused ja sellega seotud kõrvalteenused, maksustatakse üldreegli alusel. Sissepääsuteenustele on kehtestatud erireegel ning need maksustatakse ürituse toimumise kohast lähtuvalt sõltumata sellest, kellele teenust osutatakse. Ühetaolise maksustamise tagamiseks Euroopa Liidus on vajalik teada erinevate mõistete tähendusi.

⁴⁶ Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 77, 23.3.2011, art 33.

⁴⁷ HM Revenue & Customs "VATPOSS08254- Where performed services: Supplies of admission to relevant business customers: Meaning of "admission" ", <www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmanual/vatposs08254.htm> (29.03.2013).

2. ÜRITUSTE KORRALDAMISE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE PRAKTIKA EUROOPA LIIDUS

2.1. Ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamine Soomes, Rootsis, Lätis ja Leedus

Paljudel ettevõtjatel on soov teha äri ja laieneda välisturgudele. Sellega kaasnevad ka teiste riikide ees kohustused – täita nende riigi seadusi. Kui Eesti ettevõtja, kes tegeleb ürituste korraldamisega, tahab väljaspool Eestit oma teenust pakkuda, antud juhul eelkõige naaberriikides, siis ta peab teadma mõningaid olulisi nüansse. Sellest lähtuvalt käsitletakse järgnevalt ürituste korraldamise maksustamist Eesti naaberriikides – Soomes, Rootsis, Lätis ja Leedus.

Soome käibemaksuseadust uurides ei tulnud välja, et oleks kohaldatud eraldi säte ürituste, nendega seotud teenuste ja nende korraldamise kohta nagu on Eesti käibemaksuseaduses välja toodud. Sellest võib järeldada seda, et üritustega seotud teenuste osutamise koha määramisel lähtutakse üldreeglist. Küll on eraldi säte sissepääsuteenustele.

Soome käibemaksuseaduse artikkel 69 d sätestab, et ettevõtjale osutatud sissepääsuteenused haridus-, teadus-, kultuuri- ja meelelahutuslikele spordiüritustele, kaubandusmessidele ja näitustele ja teistele sarnastele üritustele, sh sissepääsuga otseselt seotud teenused loetakse osutatuks Soomes, kui need üritused on Soomes korraldatud. Samade teenuste osutamisel ettevõtjale mittetegelevale isikule, on teenuste osutamise kohaks Soome, kui need tegevused leiavad seal aset.⁴⁸

Siinjuures on oluline täpsustada, et kuigi kaubandusmessid on Soome käibemaksuseaduses eraldi välja toodud, siis see ei tähenda seda, et see säte muud tüüpi messidele ei kehti, kuna vastavas sättes on viidatud ka muudele sarnastele üritustele.

Soome maksuametile tehtud päringus selgus, et kui Eesti ettevõtja korraldab ürituse Soome ettevõtjale ja osutab sissepääsuteenuseid üritustele, siis Eesti ettevõtja peab end

⁴⁸ IBFD, "Finland- Value Added Tax Act" (2012), <online.ibfd.org/collections/vatleg/html/vatleg_fi_01_eng.html?WT.z_nav=crosslinks#vatleg_fi_01_eng__td1_LNK_ID133107> (10.01.2013).

Soomes käibemaksukohustuslaseks registreerima. Ning sama kehtib ka sissepääsuga seotud kõrvalteenustele, näiteks riiehoiu ja tualeti kasutamine.⁴⁹ See tähendab seda, et kui Soomes müüdav teenus on sissepääsuteenus ehk piletitemüük üritustele või tegemist on sellistel üritustel osalemisega otseselt seotud teenustega, siis on Eesti ettevõtja kohustatud end Soomes käibemaksukohustuslaseks registreerima ja pööratud maksukohustust rakendada ei saa.⁵⁰ Samas on täpsustatud, et pöördmaksustamine on võimalik sõltuvalt teenuse iseloomust. Kui Eesti käibemaksukohustuslane ilma püsiva tegevuskohata Soomes osutab sissepääsuteenust Soome käibemaksukohustuslasele, siis on pöördmaksustamine võimalik. See kehtib ainult selle ettevõtte töötajatele osutatud sissepääsuteenuste puhul. Kui aga üritus, kuhu sissepääsuteenuseid osutatakse on avatud nii ettevõtjatele kui ka teistele isikutele, kes soovivad, siis Eesti ettevõtja on kohustatud end Soomes käibemaksukohustuslaseks registreerima.⁵¹ Ehk nõ kinnise ürituse puhul, millest saab osa võtta vaid kindlaksmääratud seltskond, kellele üritus on tellitud, siis on pöördmaksustamine ka sissepääsuteenuste puhul võimalik.

Olukorras, kus teenuse käive ei teki Eestis ja teenuse osutajaks on Eesti ettevõtja, rakendatakse selle teenuse maksustamisel Eestis nullmäära. Teenuste käive, mis tekib välisriigis, maksustatakse selle riigi maksumääraga kas saaja poolt pöördmaksustamise kaudu või kohustades Eesti teenuse osutajat vastavas riigis käibemaksukohustuslasena registreerima.⁵²

Pööratud maksukohustuse rakendamine on liikmesriigi ettevõtja jaoks, kes osutab teises liikmesriigis teenuseid hea sellepoolest, et ta ei pea vastutama käibemaksu tasumise eest käibe tekkimise riigis ning registreerima end käibemaksukohustuslaseks. Ettevõtjate jaoks tähendab see vähem administreerimist ja vastutust teises liikmesriigis.

2011. aasta jaanuarist kehtib Rootsis ettevõtjale osutatud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusteenuste ja sarnaste teenuste nagu messid ja näitused puhul üldreegel, ehk maksustatakse teenuse saaja asukohariigis. Küll aga nende teenuste hulka ei arvata sissepääsuteenuseid, mis maksustatakse ürituse toimumise asukohast

⁴⁹ Kauppi, T., intervjuu, 23.11.2012.

⁵⁰ Vero Skatt, "Äritegevuse alustamine Soomes (Toiminnan aloittaminen Suomessa)" (2012), <[www.vero.fi/en-US/Tax_Administration/Eesti_keeel/Aritegevuse_alustamine_Soomes_Toiminnan_\(21992\)#Kibemaksukohustuslaseksregistreerimine](http://www.vero.fi/en-US/Tax_Administration/Eesti_keeel/Aritegevuse_alustamine_Soomes_Toiminnan_(21992)#Kibemaksukohustuslaseksregistreerimine)> (19.02.2013).

⁵¹ Kauppi, T., intervjuu, 05.04.2013.

⁵² Nurk, A., "Teenuste käibemaksustamine" (2005), <www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=57> (29.01.2013).

lähtuvalt. Äritegevusega mittetegelevale isikule osutatud eelnevalt nimetatud teenused maksutatakse Rootsis, kui neid ka tegelikult seal läbi viiakse.⁵³ Rootsi käibemaksuseaduse viienda peatüki artikkel 11 lisab ka nende teenuste hulka korraldajate tegevuse ja kõrvalteenused.⁵⁴

Rootsi maksuametile tehtud päringus selgus, et Eesti ettevõtjal on kohustus end Rootsis käibemaksukohustuslaseks registreerida, kui ta osutab Rootsis sissepääsuteenuseid, sest nende teenuste puhul pööratud maksukohustust ei rakendata. Muude üritustega seotud teenuste puhul aga küll, kui teenust osutatakse ettevõtjale.⁵⁵ Pööratud maksukohustust saab sissepääsuteenuste puhul rakendada siis, kui Eesti ettevõtja esitab arve 0%’ga ja Rootsi ettevõtja pöördmaksustab.⁵⁶ Üsna selge on see, et kui ettevõtjal ei ole plaanis püsivalt teises liikmesriigis teenuseid osutada ning puudub ka kohustus käibemaksukohustuslasena registreerimiseks, siis seda ka vabatahtlikult ei tehta. Ettevõtja jaoks on see oluliselt lihtsam kui rakendatakse pöördmaksustamist, kuna tänu sellele ei teki tal teises liikmesriigis kohustusi, nt igakuiste deklaratsioonide esitamist.

Eestis toimuva kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- või meelelahutusüritusele, messile või näitusele sissepääsuteenuse ehk piletite müügi (sh ka hooajapiletid ja sissepääsuõigust andvad perioodilised liikmemaksud) ja sissepääsuteenusega seotud kõrvalteenuste (nt tasuline parkimine, riidehoid või WC) käive tekib alati Eestis. Messi puhul tasub täpsustada, et sissepääsuteenust osutatakse nendele, kes tutvuvad messil eksponeeritavate toodetega. Messiboksi kasutada andmine või muud teenused ettevõtjale, kes soovib oma tooteid messil tutvustada, kuuluvad üldreegli rakendusallasse.⁵⁷ Ehk olenemata teenuse saajast on kultuuri-, kunsti- jne üritusele sissepääs ja nendega seotud kõrvalteenuse osutamine maksustatud ürituse toimumise asukohast lähtuvalt.⁵⁸ Näiteks teatripiletite müük Eestis toimuvale teatrietendusele on käibe toimumise kohaks Eesti, sõltumata sellest kellele teatripilet müüakse.

⁵³ Swedish Tax Agency, “VAT on foreign trade” (2012), <www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800086224/560B02.pdf> (07.04.2013).

⁵⁴ IBFD, “Sweden- Value Added Tax Act” (2012), <online.ibfd.org/collections/vatleg/html/vatleg_se_01_eng.html?WT.z_nav=crosslinks#vatleg_se_01_eng__td1_LNK_ID100421> (07.04.2013).

⁵⁵ Olsson, A X., intervjuu, 23.11.2012.

⁵⁶ Nilsson, P- Å., intervjuu, 09.04.2013.

⁵⁷ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1. jaanuar 2013“ (2013), <www.fin.ee/280> (05.04.2013).

⁵⁸ Riigikogu XI koosseisu eelnõu nr 551 SE seletuskiri, koostatud 01.06.2009, <www.riigikogu.ee> (09.01.2013), lk 6.

Kui ettevõtjusega tegelev välisriigi isik osutab Eestis teenust (millelt on vaja käibemaks arvestada ja tasuda Eestis) isikule, kes ei ole Eestis käibemaksukohustuslane, peab välisriigi isik ennast registreerima Eestis maksukohustuslaseks.⁵⁹ See tähendab seda, et kui näiteks Rootsi ettevõtja osutab Eestis füüsilisele isikule teenust, siis käive tekib Eestis ning Rootsi ettevõtja peab end Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerima.

Läti maksuametile tehtud päringus selgus, et eri liikmesriikide ettevõtjatevahelised tehingud, mis on seotud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusteenuste või sarnaste teenustega, maksustatakse vastavalt üldreeglile, ehk teenuse saaja asukohas. Sellisel juhul nimetatud teenuste käibemaks makstakse teenuse saaja poolt oma riigis. Samas, kui osutatakse teenuseid, mis on seotud sissepääsupiletite saamisega nimetatud üritustele, siis teenuse käibe tekkimise kohaks on koht, kus need üritused toimuvad.⁶⁰ See tähendab seda, et kui sissepääsupileteid müüakse Läti territooriumil toimuvale üritusele, siis teenus on maksustatav Lätis.

Vastavalt üldreeglile maksustatakse Lätis äritegevusega mitteseotud isikule osutatud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusteenused või sarnased teenused. Ehk sellisel juhul teenuse käibe tekkimise kohaks on riik, kus nimetatud tegevused tegelikult läbi viiakse. Seega, kui eelnevalt nimetatud teenuseid osutatakse Lätis, siis teenuse käibe tekkimise ja maksustamise kohaks on Läti.⁶¹ Selliste teenuste osutamisel äritegevusega mittetegelevale isikule, on teenuse osutajal kohustus end Lätis käibemaksukohustuslaseks registreerida.⁶²

Kui Eesti ettevõtja osutab Läti ettevõtjale teenuseid, mis on seotud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusürituste või sarnaste ürituste või teenustega, mis on seotud selliste ürituste korraldamisega, siis on teenuse käibe tekkimise kohaks koht, kus teenuse saaja, antud juhul Läti maksukohustuslane, on registreeritud. Käibemaksu arvestamise ja maksmise eest Lätis vastutab teenuse saaja, ehk Läti maksukohustuslane.⁶³ Oluline on siinjuures veel teada seda, et tegemist on selliste üritustega, millel osalejad saavad tasu eest jälgida kellegi teise tegevust või selle tegevuse tulemust. Eelnev ei

⁵⁹ Maksu- ja tolliamet, "Maksukohustuslasena registreerimine ja kustutamine" (2012), <www.emta.ee/index.php?id=28462#10.1.1> (23.01.2013).

⁶⁰ Sibirceva, J., intervjuu, 20.01.2012.

⁶¹ *Ibid.*

⁶² Lejña, I., "Latvia- Value Added Taxation" (2011), <online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Flinkresolver%252Fstatic%252Fevat_lv_s_4.5.3.&WT.z_nav=outline&colid=4929&hash=evat_lv_s_4.5.3.> (19.02.2013).

⁶³ Sibirceva, J., intervjuu, 20.01.2012.

puuduta nt spordisaali kasutamist treeninguteks või kontserdisaali väljajüürimist muusikakollektiivile proovide tegemiseks.⁶⁴ Eesti ettevõtja, kes osutab teenuseid Läti ettevõtjale ei pea end Lätis käibemaksukohustuslaseks registreerima, kuna rakendatakse pööratud maksukohustust. Töenäoliselt kehtib see säte ka sissepääsuteenuste osutamisel ettevõtjale, sest vastasel juhul oleks Läti maksuamet selle eraldi välja toonud.

Kui Leedus osutatakse ettevõtjale teenuseid, mis on seotud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusürituste või sarnaste üritustega nagu messid ja näitused ning kaasa arvatud selliste ürituste korraldamine, siis on teenuse käibe tekkimise kohaks teenuse saaja asukoht. Küll aga sissepääsuteenuste osutamine maksukohustuslasele maksustatakse ürituse toimumise riigis.⁶⁵

Sarnane regulatsioon on ka Eestis. Näiteks, kui Eestis osutatakse maksukohustuslasele, piiratud maksukohustuslasele⁶⁶ ja ettevõtlusega tegelevale välisriigi isikutele kultuuri-, kunsti-, spordi- jne teenuseid (sh selliste ürituste korraldamine), siis teenuse osutamise kohaks on teenuse saaja asukoht. Seega välisriigi maksukohustuslasele sellise teenuse osutamine maksustatakse Eestis 0%lise käibemaksuääruga ehk kohaldub üldreegel.⁶⁷ Näiteks korraldab Eesti ettevõtja Leedu ettevõtjale Eestis kontserdi. Enne 2011. aastat tekkis sellise teenuse käive riigis, kus üritus toimus, kuid uute reeglite kohaselt maksustatakse teenus teenuse saaja asukohariigis, ehk antud juhul Leedus. Sellisel juhul Eesti ettevõtja esitab Leedu ettevõtjale arve 0%lise käibemaksuääruga ning Leedu ettevõtja peab Eestis saanud teenuse eest maksuma käibemaksu vastavalt Leedu käibemaksuääradele. Samas näiteks, kui Eesti maksukohustuslane ostab teise liikmesriigi maksukohustuslaselt ise kontserdi korraldamise teenust, on ta kohustatud teenuse saamist maksustama, ehk rakendatakse pööratud maksukohustust.

Leedu käibemaksuseaduse esimese peatüki arikkel 13 p 9 lisab juurde, et ettevõtlusega mittetegelevale isikule osutatud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusteenused ja sarnased teenused nagu messid ja näitused, k.a selliste teenuste

⁶⁴ Huberg, M., *et al*, *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega* (Tartu: Maksu maksjate Liidu Kirjastus, 2012), 3. köide, lk 297.

⁶⁵ State Tax Inspectorate Under The Ministry Of Finance Of The Republic Of Lithuania, intervjuu, 05.01.2012.

⁶⁶ Piiratud maksukohustuslane on isik v.a ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik, kellel pole müügikäivet, aga ta ostab Eestisse teenust/kaupa teisest liikmesriigist sisse ja tal on kohustus maksta käibemaksu.

⁶⁷ Riigikogu XI koosseisu eelnõu nr 551 SE seletuskiri, koostatud 01.06.2009, <www.riigikogu.ee> (09.01.2013), lk 6.

korraldamine ning kõrvalteenused, maksustatakse riigis, kus need tegevused tegelikult läbi viiakse.⁶⁸

Kui Eesti ettevõtja korraldab ürituse Leedu ettevõtjale, siis saab rakendada pööratud maksukohustust ning teenuse osutaja ei pea end Leedus käibemaksukohustuslaseks registreerima. Küll aga ei kehti see sissepääsuteenuste puhul.⁶⁹ Leedu maksuamet on öelnud, et kui sissepääsuteenuseid osutatakse Leedu territooriumil toimuvale üritusele ning teenuse saajaks on Leedu ettevõtja, siis on Eesti ettevõtjal kohustus end Leedus käibemaksukohustuslaseks registreerida. Kuid samas, kui Eesti ettevõtja end ei registreeri, siis saab rakendada ka pööratud maksukohustust.⁷⁰ Ehk selliste teenuste osutamisel tekib Leedus registreerimise kohustus, kuid samas on ka pöördmaksustamise võimalus. See, kas mitteregistreerimise puhul kaasneb mingisuguseid trahve vms, oleks edaspidiselt vaja edasi uurida.

Kokkuvõtvalt võib ürituste korraldamisega seotud teenuste kohta Eesti naaberriikides välja tuua järgneva. Kui ürituse korraldamisega seotud teenuseid osutatakse kõikide käsitletud riikide ettevõtjatele, siis tekib käive riigis, kus on teenuse saaja asukoht või püsiv tegevuskoht. Sissepääsuteenused maksustatakse ürituste toimumise asukohast lähtuvalt. Ühine käsitlus on ka mittemaksukohustuslasele osutatud teenuste suhtes, ehk maksustatakse riigis, kus need tegevused tegelikult aset leiavad. Kui Eesti ettevõtja osutab Leedus sissepääsuteenuseid, olenemata teenuse saajast, tuleb Eesti ettevõtjal end seal käibemaksukohustuslaseks registreerida. Soomes tuleb sissepääsuteenuste osutamisel end registreerida vaid juhul, kui osutatakse sellist teenust, millest saavad osa võtta kõik isikud, kes soovivad. Lätis ja Rootsis osutatud sissepääsuteenuste puhul ettevõtjale, rakendatakse pööratud maksukohustust ning Eesti ettevõtja end registreerima ei pea. Olukorras, kus teenuse osutab Eesti ettevõtja ning teenuse käive ei teki Eestis, rakendatakse teenuse maksustamisel Eestis nullmäära ning teises riigis rakendatakse pööratud maksukohustust vastavalt selles riigis kehtivatele määradele või kohustades Eesti ettevõtjat end käibemaksukohustuslaseks registreerima.

⁶⁸ IBFD, "Lithuania- Republic of Lithuania Law on Value Added Tax" (2012), <online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_lt_01_eng.html&WT.z_nav=Navigat ion&colid=4935> (08.04.2013).

⁶⁹ State Tax Inspectorate Under The Ministry Of Finance Of The Republic Of Lithuania, intervjuu, 05.01.2012.

⁷⁰ State Tax Inspectorate Under The Ministry Of Finance Of The Republic Of Lithuania, intervjuu, 10.04.2013.

2.2. Ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamine Taanis, Ühendkuningriigis, Irimaal ja Slovakkias

Välisurgudel toimetamise edukus sõltub sealsete tarbijate ja ettevõtlusvõimaluste tundmisest. Alati ei pruugi kõige sobivamaks välisuruks olla lähim turg, millest lähtuvalt käsitletakse ürituste korraldamise maksustamist Eestist veidi kaugemal asuvates riikides – Taanis, Ühendkuningriigis, Irimaal ja Slovakkias.

Taani käibemaksuseaduses ei ole eraldi sätet kultuurialaste teenuste osutamisel ettevõtjale, mis tähendab, et sellele kohaldub üldreegel, mille kohaselt maksustatakse teenuse saaja asukohariigis.

Taani käibemaksuseaduse 21. osa § 1 sätestab, et kui sissepääsuteenuseid kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusüritustele ja teistele sarnastele üritustele nagu messidele ja näitustele osutatakse ettevõtjale, siis on teenuse osutamise kohaks ürituse toimumise asukohariik. § 2 kohaselt äritegevusega mittetegelevale isikule osutatud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusteenused ja nendega sarnased teenused nagu messid ja näitused ning samuti ka korraldajate tegevused, maksustatakse riigis, kus need tegevused aset leiavad.⁷¹ Äritegevusega mittetegelevale isikule osutatud teenuste hulka kuuluvad ka sissepääsuteenused.

Taani maksuametile tehtud päringus selgus, et kui Taani ettevõtjale osutatakse kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusteenuseid ning sarnaseid teenuseid, sh korraldajate tegevus, siis sellisel juhul rakendatakse pööratud maksukohustust. Küll aga ei kehti see sissepääsuteenustele.⁷² Mis tähendab seda, et kui Eesti ettevõtja osutab Taanis sissepääsuteenuseid, olenemata kellele, siis tuleb Eesti ettevõtjal end Taanis käibemaksukohustuslaseks registreerida.

Vastupidise olukorra puhul, kui Taani ettevõtja osutab Eestis sissepääsuteenuseid Eesti ettevõtjale, siis tuleb Eesti ettevõtjal teenus pöördmaksustada vastavalt KMS⁷³ § 3 lg 4 p 2, mis sätestab, et maksukohustuslane peab arvestama ja maksma käibemaksu teenustelt, mida ta on saanud ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kellel puudub Eestis püsiv

⁷¹ IBFD, “Denmark- Statutory Order of the Value Added Tax Act” (2012), <online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_dk_01_eng.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4935> (11.01.2013).

⁷² Hansen, A K., intervjuu, 20.01.2012.

⁷³ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004– RT I 2003, 82, 554... RT I, 25.10.2012, 1, § 3 lg 4.

tegevuskoht ning ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena. Välisriigi maksukohustuslasel ei ole Eestis maksukohustuslasena registreerimise kohustust üksnes siis, kui ta võõrandab kauba või osutab teenuse Eesti maksukohustuslasena registreeritud isikule.⁷⁴ See tähendab seda, et teenuse osutamisel füüsilisele isikule, ehk ettevõtlusega mittetegelevale isikule, siis peab välisriigi ettevõtja end Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerima.

Üldjuhul sissepääsuteenustele liikmesriigid pöördmaksustamist ei rakenda.⁷⁵ Tõenäoliselt on põhjuseks see, kuna enamasti ei osutata sissepääsuteenust ainult ettevõtjatele, vaid ka teistele isikutele. Näiteks müüb Taani ettevõtja sissepääsupileteid Eestis toimuvale kontserdile. Esialgu müüb ainult erinevatele Eesti ettevõtjatele, kes pileti tasu siin pöördmaksustavad. Kui ta hakkab müüma sellele samale üritusele pileteid ka füüsilistele isikutele, siis alates esimesest piletimüügist füüsilisele isikule, on Taani ettevõtja kohustatud end Eestis käibemaksukohustuslasena registreerima. Mis tähendab seda, et edaspidised teenuseosutamised maksustab Taani ettevõtja Eestis juba ise.

Ühendkuningriigis äritegevusega mittetegelevale isikule osutatud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusteenused ja sarnased teenused (k.a messid ja näitused) ning nendega seotud kõrvalteenused (k.a korraldajate teenused) maksustatakse nende tegevuste tegelikus asetleidmise kohas. Sissepääsuteenused maksustatakse lähtuvalt üldreeglit, ehk ürituse toimumise riigis, sõltumata sellest, kellele teenust osutatakse.⁷⁶

Ühendkuningriigis on mõningatele heategevusega tegelevate isikute poolt osutatud hariduskonverentsidele, seminaridele ja õpikodadesse sissepääs maksuvaba.⁷⁷ Oluline on siinjuures see, et selle heategevusega tegeleva isiku teenused oleksid vastavalt seadusele maksuvabad. Näiteks, kui tavaline füüsiline isik, kes tegeleb ka heategevusega, korraldab hariduskonverentsi, siis sellisele üritusele sissepääs maksuvaba ei ole, sest ainuüksi ürituse heategevuslik eesmärk või see, et ürituse korraldaja on heategevusega tegelev isik, ei anna

⁷⁴ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1. jaanuar 2013“ (2013), <www.fin.ee/280> (05.04.2013).

⁷⁵ Maksu- ja Tolliamet, „Teenuse käibe tekkimise koha määramine, käibemaksumäär ning deklareerimine“ <www.emta.ee/index.php?id=32392> (08.04.2013).

⁷⁶ Woodward, C. D., „United Kingdom- Value Added Taxation“ (2012), <online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Flinkresolver%252Fstatic%252Fevat_uk_s_4.5.4.&WT.z_nav=outline&colid=4929&hash=evat_uk_s_4.5.4.> (12.04.2013).

⁷⁷ Sayer Vincent, „VAT place of supply“ (2012), <www.sayervincent.co.uk/Asp/uploadedFiles/File/Updates/VAT_Place_Of_Supply_2012.pdf> (08.04.2013).

alust maksuvabastuseks. Juhul, kui üritus toimub mujal liikmesriigis, siis tuleb vaadata just selle riigi seadust, kus üritus toimub, et teada, kas teenus tuleb maksustada või mitte.

Näiteks Ühendkuningriigis heategevusega tegelev isik korraldab konverentsi, mis toimub Saksamaal ning tema teenused on seaduse alusel maksuvabad. Kuna üritus toimub Saksamaal, siis sissepääsuteenus tuleb ka seal maksustada. Kui ka Saksamaa seaduse järgi on sellised teenused maksuvabad, siis Ühendkuningriigi heategevusega tegelev isik ei pea end Saksamaal käibemaksudokumentatsioonil registreerima ning sissepääsupiletitele käibemaksu ei lisata.⁷⁸

Ettevõtjale osutatud teenused, mis on seotud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusürituste ja sarnaste ürituste (k.a messid ja näitused) ning nendega seotud kõrvalteenustega (k.a korraldajate teenused), maksustatakse Ühendkuningriigis üldreegli alusel teenuse saaja asukohariigis.⁷⁹

Kui Eesti ettevõtja osutab Ühendkuningriigis teenuseid ettevõtjale, kes on seal käibemaksudokumentatsioonil registreeritud, siis rakendatakse pööratud maksukohustust.⁸⁰ See tähendab seda, et Eesti ettevõtjal ei ole vaja end Ühendkuningriigis registreerima hakata, sh sissepääsuteenuste puhul.

Näiteks on selline olukord, et Eesti ettevõtja korraldab teiste liikmesriikide ettevõtjatele Eestis koolituse, kusjuures tema ise ei esine, vaid tegeleb ainult ürituse korraldamisega, ehk rendib ruumid, tellib koolitaja, toitlustuse jne. Koolitajaks on Ühendkuningriigi ettevõtja. Kuna ürituse toimumise koht on Eesti, siis sissepääsuteenus maksustatakse Eestis. Eesti ettevõtja esitab liikmesriikide ettevõtjatele arve 20%’ga. Ühendkuningriigi ettevõtja, kes viib koolitust läbi, esitab Eesti ettevõtjale koolituse eest arve 0%’ga ning Eesti ettevõtja peab koolitusteenuse Eestis pöördmaksustama. Ehk Ühendkuningriigi ettevõtja ei pea end Eestis käibemaksudokumentatsioonil registreerima ning vastutama maksu tasumise eest Eestis.

Kui üldjuhul ühendusesisesed ettevõtjatevahelised tehingud maksustatakse 0%’ga ning kuna sissepääsuteenused maksustatakse erireegli kohaselt ürituse toimumise riigis, siis ei

⁷⁸ *Ibid.*

⁷⁹ Woodward, C. D., “United Kingdom- Value Added Taxation” (2012), <online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Flinkresolver%252Fstatic%252Fevat_uk_s_4.5.4.&WT.z_nav=outline&colid=4929&hash=evat_uk_s_4.5.4.> (12.04.2013).

⁸⁰ Sayer Vincent, “VAT place of supply” (2012), <www.sayervincent.co.uk/Asp/uploadedFiles/File/Updates/VAT_Place_Of_Supply_2012.pdf> (08.04.2013).

saa selliste teenuste eest esitada ka 0%'ga arvet. Vastasel juhul eelneva näite korral jääks sissepääsuteenus Eestis maksustamata.

Iirimaal ettevõtjale osutatud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus- ja haridusteenused lähevad üldreegli alla, ehk maksustatakse teenuse saaja asukohast lähtuvalt. Kui aga selliseid teenuseid osutatakse äritegevusega mittetegelevale isikule, siis on teenuse osutamise kohaks nende tegevuste tegelik asetleidmise koht.⁸¹

Sissepääsuteenuste osutamise puhul ei ole oluline, kes on teenuse saajaks, sest maksustamine toimub ürituse toimumise asukohast lähtuvalt.⁸² Näiteks, kui Eesti ettevõtja osutab Iirimaal kontserdile sissepääsuteenust, siis see teenus maksustatakse Iirimaa käibemaksuga, olenemata sellest, kas teenuse saajaks on füüsiline isik või ettevõtja.

Iirimaa käibemaksuseaduse § 13 sätestab, et kui isik ei ole Iirimaal käibemaksukohustuslane, aga osutab seal kultuuri-, kunsti- ja meelelahutusteenuseid või sarnaseid teenuseid, siis teenuse saaja (v.a füüsiline isik) on Iirimaal maksu tasumise eest vastutavaks isikuks.⁸³ See tähendab seda, et kui Eesti ettevõtja osutab Iirimaal ürituste korraldamisega seotud teenust, siis kohaldatakse pöördmaksustamist ning Eesti ettevõtja ei pea end Iirimaal käibemaksukohustuslaseks registreerima. Siinjuures võib eeldada, et pöördmaksustamist rakendatakse ka sissepääsuteenuste osutamisel ettevõtjale, sest säte, mis seda keelaks, Iirimaa käibemaksuseaduses puudub.

Slovakkia käibemaksuseaduse § 16 lõikes 3 on sätestatud, et äritegevusega mittetegelevale isikule osutatud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, koolitus-, haridus- ja meelelahutusteenused ja sarnased teenused, sh nende korraldamine ja nendega seotud kõrvalteenused, maksustatakse kohas, kus neid teenuseid füüsiliselt osutatakse. Sama säte kehtib ka sissepääsuteenuste puhul. Kui aga üritustele sissepääsuteenust ja sellega seotud

⁸¹ McManus, A., "Ireland- Value Added Taxation" (2012), <online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Flinkresolver%252Fstatic%252Fevat_ie_s_4.3.3.7.&WT.z_nav=v=outline&colid=4929&hash=evat_ie_s_4.3.3.7> (21.02.2013).

⁸² McManus, A., "Ireland- Value Added Taxation" (2012), <online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Flinkresolver%252Fstatic%252Fevat_ie_s_4.3.3.7.&WT.z_nav=v=outline&colid=4929&hash=evat_ie_s_4.3.3.7> (21.02.2013).

⁸³ IBFD, "Ireland- Value Added Tax Consolidation Act 2010" (2012), <online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_ie_01_eng.html&WT.z_nav=Paginat ion&colid=4935> (11.01.2013).

kõrvalteenuseid osutatakse ettevõtjale, siis teenuse osutamise kohaks on ürituste toimumise koht.⁸⁴

Kui Eestis osutatakse kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- või meelelahutusteenuseid või messi või näitusega seotud teenuseid isikule, kes pole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik, siis on teenuse käibe tekkimise kohaks Eesti. Selliste teenuste hulka arvatakse ka asjaomase ürituse korraldamine ja kõrvalteenuse osutamine.⁸⁵ Näiteks, kui Slovakkia ettevõtja korraldab Eestis konverentsi, millest saavad osa võtta kõik soovijad, siis maksustamise kohaks on Eesti ning Slovakkia ettevõtjal tuleb end Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerida.

Slovakkia maksuametile tehtud päringus selgus, et olukorras, kus ettevõtja teisest Euroopa Liidu liikmesriigist osutab Slovakkia ettevõtjale ürituse korraldamise teenust, siis sellisel juhul on teenuse osutamise kohaks koht, kus on teenuse saaja asukoht või püsiv tegevuskoht.⁸⁶ Ehk sellisel juhul, kui Eesti ettevõtja osutab Slovakkia ettevõtjale ürituse korraldamise teenust, siis on teenuse osutamise kohaks Slovakkia. Käibemaksu tasumise eest riigile vastutab teenuse saaja, ehk antud juhul Slovakkia ettevõtja. Sellest tulenevalt ei pea Eesti ettevõtja end Slovakkias käibemaksukohustuslaseks registreerima.⁸⁷

Teenuse saaja käibemaksu maksmise kohustus tuleb Slovakkia käibemaksuseaduse § 69 lg 3 järgi, mis sätestab, et kui välisriigi ettevõtja osutab Slovakkia ettevõtjale teenust, siis vastutab teenuse saaja maksu tasumise eest.⁸⁸ Järelikult pöördmaksustatakse ka ettevõtjale osutatud sissepääsuteenused, sest vastava seaduse paragrahv seda lubab ning vastupidist ei ole sätestatud.

Kokkuvõtvalt võib ürituste korraldamisega seotud teenuste kohta Taanis, Suurbritannias, Iirimaa ja Slovakkias välja tuua järgneva. Käsitletud riikides maksustatakse ettevõtjale osutatud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusteenused ja sarnased

⁸⁴ IBFD, "Slovak Republic- Act No 222/2004 Coll. on Value Added Tax" (2012), <online.ibfd.org/collections/vatleg/html/vatleg_sk_01_eng.html?WT.z_nav=crosslinks#vatleg_sk_01_eng__t d1_LNK_ID131046> (21.02.2013).

⁸⁵ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2003, 82, 554... RT I, 25.10.2011, 1, § 10 lg 2 p 2.

⁸⁶ Štrícová, E., intervjuu, 13.01.2012.

⁸⁷ *Ibid.*

⁸⁸ IBFD, "Slovak Republic- Act No 222/2004 Coll. on Value Added Tax" (2012), <online.ibfd.org/collections/vatleg/html/vatleg_sk_01_eng.html?WT.z_nav=crosslinks#vatleg_sk_01_eng__t d1_LNK_ID131046> (11.01.2013).

teenused nagu messid ja näitused, sealhulgas korraldajate tegevus üldreegli kohaselt teenuse saaja asukohariigis. Kõikides riikides on ühine käsitlus ka sissepääsuteenuste osutamise puhul ning äritegevusega mittetegelevale isikule osutatud teenuste puhul, mis maksustatakse ürituse toimumise kohas ning tegevuste tegelikus asetleidmise kohas. Eesti ettevõtja poolt osutatud teenused, sh sissepääsuteenused Ühendkuningriigi, Iirimaa ja Slovakkia ettevõtjale pöördmaksustatakse teenuse saaja poolt enda riigis ning Eesti ettevõtja ei pea end käibemaksukohustuslaseks vastavas riigis registreerima. Taanis osutatud teenused ettevõtjale pöördmaksustatakse samuti teenuse saaja poolt. Sissepääsuteenuste osutamise puhul pöördmaksustamist ei rakendata ning sellisel juhul on Eesti ettevõtjal kohustus end Taanis käibemaksukohustuslaseks registreerida. Eestis tuleb Eesti ettevõtjal välisriigi ettevõtjalt saadud teenused igal juhul pöördmaksustada.

KOKKUVÕTE

Euroopa Liidu üks aluspõhimõtetest on kaupade ja teenuste vaba liikumine. Selle põhimõtte rakendamise eelduseks on muuhulgas see, et ühe liikmesriigi maksukohustuslased saavad teistes liikmesriikides kaupu müüa ja teenuseid osutada. Põhimõtteliselt on see praeguses käibemaksu üldregulatsioonis tagatud, kuid probleeme tekib siis, kui vastavate teenuste reguleerimiseks on kehtestatud erireeglid.

Lõputöö teemaks oli ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus.

Uudsus oli selles, et 2011. aastal muudeti ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamise regulatsiooni ning seda teemat ei ole pärast muudatusi Eestis teadustöö raames käsitletud.

Aktuaalsus oli see, et 2011. aasta märtsis hakkas kehtima uus Euroopa Nõukogu rakendusmäärus (EL) 282/2011, mis täpsustab ürituste korraldamise teenuse osutamist. Oluline oli teada, kuidas uus regulatsioon mõjutab Eesti halduspraktikat.

Probleem seisnes selles, et Euroopa Liidus kehtib küll ühine käibemaksusüsteem, mis on reguleeritud Nõukogu direktiiviga 2006/112/EÜ, kuid liikmesriigid rakendavad seda veidi erinevalt. Praktiline küsimus oli selles, et kas ühe liikmesriigi ettevõtja peab end mujal liikmesriigis osutatud teenuste eest käibemaksukohustuslaseks registreerima või mitte.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus.

Selleks, et eesmärki saavutada, püstitati neli uurimisülesannet. Esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Teadaolevalt oli Hispaania kuninga nõunik hertsog Alba esimene, kes kehtestas käibemaksuga sarnase maksu 1567. aastal. Varasematel aegadel domineerisid kaupadelt või teenustelt võetavad maksud, kuid kogu müügikäivet hõlmavad maksud tulid kasutusele alles 19. sajandil. Lisandväärtuse maks on suhteliselt nüüdisaegne nähtus, mis esimesena kehtestati Prantsusmaal 1954. aastal ning esmakordselt Eestis 1991. aastal.

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid. Maksuga koormatakse igat müügi-etappi, vähendades maksukoormust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Käibemaks on kaudne maks, kus maksumaksja ja maksukoormuse kandja on erinevad isikud. Käibemaks on objektiivne maks, ehk maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist või väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaks on neutraalne maks, kus kõik tarbimise vormid maksustatakse ühetaoliselt. Üldjuhul kehtib käibemaksuga maksustamisel sihtkohamaa printsiip, ehk maksustatakse riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Esimene uurimisülesanne töös sai täidetud.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade teenuse käibe tekkimise koha määramisest Euroopa Liidus. Teenuse käibe tekkimise koha reeglid on vajalikud selleks, et kindlaks määrata millises riigis toimub maksustamine. Sõltuvalt teenuse iseloomust on võimalik maksustamine müüja asukoha, ostja asukoha, teenuse osutamise või teenuse kasutamise koha järgi. Teenuse osutamise koha määramiseks on vajalik teada, mis tüüpi teenusega on tegemist ning kas rakendatakse eri- või üldreeglit. Kõik kultuurialased teenused, v.a sissepääsuteenused ja sellega seotud kõrvalteenused, maksustatakse üldreegli alusel. Erireegel on kehtestatud sissepääsuteenustele. Sellega sai teine uurimisülesanne täidetud.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamist Soomes, Rootsis, Lätis ja Leedus. Kui osutatakse ettevõtjale ürituse korraldamisega seotud teenuseid kõikides käsitletud riikides, siis tekib käive riigis, kus on teenuse saaja asukoht. Sissepääsuteenused maksustatakse ürituse toimumise asukohast lähtuvalt. Ühine käsitlus on ka äritegevusega mittetegelevale isikule osutatud teenuste suhtes, mis maksustatakse tegevuste tegelikus asetleidmise kohas. Kui Eesti ettevõtja osutab sissepääsuteenuseid Leedus, siis tuleb Eesti ettevõtjal end seal käibemaksukohustuslaseks registreerida. Soomes tuleb sissepääsuteenuste osutamisel registreerida vaid juhul, kui osutatakse teenust, millest saavad osa võtta kõik soovijad. Lätis ja Rootsis ettevõtjale osutatud sissepääsuteenuste puhul rakendatakse pööratud maksukohustust. Kui Eesti ettevõtja osutab teenuse, mille käive ei teki Eestis, siis rakendatakse teenuse maksustamisel Eestis nullmäära ning teises riigis rakendatakse pööratud maksukohustust või kohustatakse Eesti ettevõtjat seal käibemaksukohustuslaseks registreerima. Sellega on kolmas uurimisülesanne täidetud.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida ürituste korraldamise käibemaksuga maksustamist Taanis, Ühendkuningriigis, Iirimaal ja Slovakkias. Kõikides nimetatud

riikides maksustatakse ettevõtjale osutatud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusteenused ja sarnased teenused nagu messid ja näitused, sealhulgas korraldajate tegevus üldreegli kohaselt teenuse saaja asukohariigis. Kõikides riikides on ühine käsitlus ka sissepääsuteenuste osutamise puhul ning äritegevusega mittetegelevale isikule osutatud teenuste puhul, mis maksustatakse vastavalt ürituse toimumise ning tegevuste tegelikus asetleidmise kohas. Eesti ettevõtja poolt osutatud teenused, sh sissepääsuteenused Ühendkuningriigi, Iirimaa ja Slovakkia ettevõtjale pöördmaksustatakse teenuse saaja poolt enda riigis. Taanis osutatud teenused ettevõtjale, v.a sissepääsuteenused, pöördmaksustatakse. Eestis tuleb Eesti ettevõtjal välisriigi ettevõtjalt saadud teenused igal juhul pöördmaksustada. Sellega on neljas uurimisülesanne täidetud.

Antud töö tulemusena selgus, et kõik lõputöös käsitletud liikmesriigid maksustavad ühtemoodi ettevõtjatele ja ettevõtlusega mittetegelevatele isikutele osutatud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusteenuseid ja sarnaseid teenuseid. Ühine käsitlus oli kõikides riikides ka sissepääsuteenuste puhul, mis maksustatakse ürituse toimumise asukohast lähtuvalt. Küll oli riigiti mõningad erinevused sissepääsuteenuste pöördmaksustamisel, kus selliste teenuste osutamisel Leedus ja Taanis tuleb Eesti ettevõtjal end käibemaksukohustuslaseks registreerida, kuigi teenuseid osutatakse ettevõtjatele.

Lõputöö eesmärk saavutati. Autor analüüsis ürituste korraldamisega seotud teenuste maksustamist mitmes Euroopa Liidu liikmesriigis. Analüüsi tulemusena selgus, et kehtivate regulatsioonide kohaselt maksustatakse liikmesriikides ürituste korraldamisega seotud teenuseid sarnaselt. Erinevusi esines sissepääsuteenuste pöördmaksustamisel.

Edaspidiselt on täiendavalt vaja analüüsida ürituste korraldamisega seotud mõistete tõlgendamist ning ürituste korraldamise maksustamist käibemaksuga nendes liikmesriikides, mida antud lõputöös ei käsitletud.

SUMMARY

The title of the diploma thesis is “Imposing value added tax on organizing events in European Union”. The thesis is written in Estonian and consists of 38 pages. The author has referred to 46 sources.

The subject is actual because in March 2011, the Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 took effect, which specifies the services related to organizing events. It is important to know how the new regulations affect Estonian administrative practices.

The purpose of the diploma thesis is to analyse imposing value added tax on organizing events in the European Union. To achieve this aim the author:

1. Provides an overview of the concept and nature of VAT.
2. Provides an overview of the place of supply of services appointment in the European Union.
3. Analyzes VAT application on event organizing in Finland, Sweden, Latvia and Lithuania.
4. Analyzes VAT application on event organizing in Denmark, United Kingdom, Ireland and Slovakia.

It appeared that member states tax the services which are related to cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar events similarly, such as fairs and exhibitions which are supplied to a taxable person and to a non-taxable person. Some discrepancies occur in the taxation of specific services, such as the reverse charge of admission services, which considers the supplier of the admission service to register itself for VAT in another member state.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

AS XXXXXXXX versus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskus, kohtuasi nr 3-3-1-90-06, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 12. veebruar 2007

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs versus The Rank Group plc, Case No 259/10, ECJ, Judgement ,10.11.2011, ECR (2011)

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

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

Eesti Vabariigi Valitsuse 10.10.1990. määrus nr 209. Käibemaksuga maksustamise kord, RT 1990, 14, 158

Hansen, A K., intervjuu, 20.01.2012

HM Revenue & Customs, "VATPOSS08254- Where performed services: Supplies of admission to relevant business customers: Meaning of "admission" ",
<www.hmrc.gov.uk/manuals/vatpossmanual/vatposs08254.htm> (29.03.2013)

Huberg, M., Kuusik, G., Uusorg, M. ja Lehis L., *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega* (Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2012), 3. köide

IBFD, "AG: Temporary provision of exhibition and fair stands constitute services ancillary to fair and exhibition services for VAT purposes" (2011),
<online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2011-01-14_e2_2.html#tns_2011-01-14_e2_2>
(29.03.2013)

IBFD, “Denmark- Statutory Order of the Value Added Tax Act” (2012),
<online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_dk_01_eng.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4935> (11.01.2013)

IBFD, “Finland- Value Added Tax Act” (2012),
<online.ibfd.org/collections/vatleg/html/vatleg_fi_01_eng.html?WT.z_nav=crosslinks#vatleg_fi_01_eng__td1_LNK_ID133107> (10.01.2013)

IBFD, “Ireland- Value Added Tax Consolidation Act 2010” (2012),
<online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_ie_01_eng.html&WT.z_nav=Pagination&colid=4935> (11.01.2013)

IBFD, “Lithuania- Republic of Lithuania Law on Value Added Tax” (2012),
<online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatleg/html/vatleg_lt_01_eng.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4935> (08.04.2013)

IBFD, “Slovak Republic- Act No 222/2004 Coll. on Value Added Tax” (2012),
<online.ibfd.org/collections/vatleg/html/vatleg_sk_01_eng.html?WT.z_nav=crosslinks#vatleg_sk_01_eng__td1_LNK_ID131046> (21.02.2013)

IBFD, “Sweden- Value Added Tax Act” (2012),
<online.ibfd.org/collections/vatleg/html/vatleg_se_01_eng.html?WT.z_nav=crosslinks#vatleg_se_01_eng__td1_LNK_ID100421> (07.04.2013)

Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. Komandytowa versus Minister Finansów, Case No 530/09, ECJ, Judgment, 27.10.2011, ECR (2011)

Jürgen Dudda versus Finanzamt Bergisch Gladbach, Case No 327/94, ECJ, Judgement, 26.09.1996, ECR (1996)

Kauppi, T., intervjuu, 23.11.2012

Kauppi, T., intervjuu, 05.04.2013

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

Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2003, 82, 554... RT I, 25.10.2012, 1

Lehis, L., *Maksuõigus*, 2. trükk, (Tallinn: Juura, 2009)

Lehis, L., *Maksuõigus*, 3. trükk, (Tallinn: Juura, 2012)

Lejņa, I., “Latvia- Value Added Taxation” (2011),

<online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Flinkresolver%252Fstatic%252Fevat_lv_s_4.5.3.&WT.z_nav=outline&colid=4929&hash=evat_lv_s_4.5.3.> (19.02.2013)

Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV versus Staatssecretaris van Financiën, Case No 41/04, ECJ, Judgement, 27.10.2005, ECR (2005)

Maksu- ja tolliamet, “Maksukohustuslasena registreerimine ja kustutamine” (2012), <www.emta.ee/index.php?id=28462#10.1.1> (23.01.2013)

Maksu- ja Tolliamet, “Teenuse käibe tekkimise koha määramine, käibemaksumäär ning deklareerimine” <www.emta.ee/index.php?id=32392> (08.04.2013)

Maksu- ja tolliamet, “Teenuste maksustamine”, <www.emta.ee/index.php?id=28465> (09.01.2013)

McManus, A., “Ireland- Value Added Taxation” (2012),

<online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Flinkresolver%252Fstatic%252Fevat_ie_s_4.3.3.7.&WT.z_nav=outline&colid=4929&hash=evat_ie_s_4.3.3.7> (21.02.2013)

Nilsson, P- Å., intervjuu, 09.04.2013

Nurk, A., “Teenuste käibemaksustamine” (2005),

<www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=57> (29.01.2013)

Olsson, A X., intervjuu, 23.11.2012

Pulk, S., *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Tallinn: Juura, 2001)

Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1. jaanuar 2013“ (2013), <www.fin.ee/280> (05.04.2013)

Riigikogu XI koosseisu eelnõu nr 551 SE seletuskiri, koostatud 01.06.2009, <www.riigikogu.ee> (09.01.2013)

Sayer Vincent, “VAT place of supply” (2012),

<www.sayervincent.co.uk/Asp/uploadedFiles/File/Updates/VAT_Place_Of_Supply_2012.pdf> (08.04.2013)

Sibirceva, J., intervjuu, 20.01.2012

State Tax Inspectorate Under The Ministry Of Finance Of The Republic Of Lithuania, intervjuu, 05.01.2012

State Tax Inspectorate Under The Ministry Of Finance Of The Republic Of Lithuania, intervjuu, 10.04.2013

Swedish Tax Agency, “VAT on foreign trade” (2012),

<www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800086224/560B02.pdf> (07.04.2013)

Štricová, E., intervjuu, 13.01.2012

Tammert, P., *Maksundus*, 3. trükk, (Tallinn: Aimwell, 2005), lk 253

Terra, B., Kajus, J., “A Guide to the Recast VAT Directive” (2012),

<online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Fcollections%252Fevdcom%252Fhtml%252Fevdcom_recast_chap05.html&q=place+of+supply+of+services+places+service+supplies&WT.z_nav=outline&colid=5141&hash=evdcom_recast_chap05_s_5.7> (07.01.2013)

Veide, A., “Käibemaksuseaduse muudatused 2011”, 154, *MaksuMaksja* (2010), nr 12, 18-22

Vero Skatt, “Äritegevuse alustamine Soomes (Toiminnan aloittaminen Suomessa)” (2012),

<[www.vero.fi/en-](http://www.vero.fi/en-US/Tax_Administration/Eesti_keel/Aritegevuse_alustamine_Soomes_Toiminnan_(21992)#Kibemaksukohustuslaseksregistreerimine)

[US/Tax_Administration/Eesti_keel/Aritegevuse_alustamine_Soomes_Toiminnan_\(21992\)#Kibemaksukohustuslaseksregistreerimine](http://www.vero.fi/en-US/Tax_Administration/Eesti_keel/Aritegevuse_alustamine_Soomes_Toiminnan_(21992)#Kibemaksukohustuslaseksregistreerimine)> (19.02.2013)

Woodward, C. D., “United Kingdom- Value Added Taxation” (2012),

<online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Flinkresolver%252Fstatic%252Fevat_uk_s_4.5.4.&WT.z_nav=outline&colid=4929&hash=evat_uk_s_4.5.4.> (12.04.2013)