

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Sotsiaalteaduskond

Õiguse instituut

Liina Karlson

**KOMBINEERITUD TARNETE KÄIBEMAKSUGA
MAKSUSTAMINE EUROOPA LIIDU
KÄIBEMAKSUDIREKTIIVI JA PRAKTIKA NÄITEL**

Magistritöö

Juhendaja: Tõnis Elling, Mag.iur

Kaasjuhendaja: Aiki Kuldkepp, Dor.iur

Kaasjuhendaja: Marek Herm, LL.M.

Tallinn 2015

Deklareerin, et käesolev magistritöö
mis on minu iseseisva töö tulemus,
on esitatud Tallinna Tehnikaülikooli
magistrikraadi taotlemiseks ja selle alusel
ei ole varem taotletud akadeemilist kraadi.

Üliõpilane Liina Karlson

“ 14” jaanuar 2015

Töö vastab kehtivatele nõuetele

Juhendaja Tõnis Elling, mag.iur

Kaasjuhendaja Aiki Kuldklipp, dor.iur

Kaasjuhendaja Marek Herm, LL.M.

“14” jaanuar 2015

Kaitsmisele lubatud “....”..... 2015

Õiguse instituudi magistritööde kaitsmiskomisjoni esimees

.....

Sisukord

Lühendid	4
Sissejuhatus	5
1. Käibemaksu kujunemine, tähendus, termin ja põhitunnused.....	10
1.1. Käibemaksu ajalooline kujunemine.....	10
1.2. Käibemaksu põhitunnused, põhiprintsiibid ja põhiterminid	20
2. Kombineeritud tarne termin, maksustamise põhimõtted ja kasutusvaldkond kinnisvara ja kokkupanitava kauba valdkonnas.....	36
2.1. Kombineeritud tarne termin, sisu ja maksustamise põhimõtted	36
2.2. Kombineeritud tarne maksustamine kinnisvara ning kokkupanitava ja paigaldatava kauba valdkonnas	45
3. Kombineeritud tarnete käibemaksuga maksustamise probleemid	61
3.1. Peasoorituse määramise eeldused ja praktika kombineeritud tarnete puhul.....	61
3.2. Võimalikud lahendused kombineeritud tarne maksustamiseks Eestis.....	69
Kokkuvõte	74
Summary	78
Kasutatud allikate loetelu	82
Kasutatud Eesti normatiivaktid.....	82
Kasutatud Euroopa Liidu normatiivaktid.....	82
Kasutatud Euroopa Kohtu lahendid	83
Kasutatud Eesti kohtulahendid.....	84
Kasutatud kirjandus	84
Eesti keeles	84
Inglise keeles	85
Kasutatud perioodika, teadusartiklid.....	86
Eesti keeles	86
Inglise keeles	86
Kasutatud muu materjal	87
Eesti keeles	87
Inglise keeles	87
Lisad	89

Lühendid

art -	artikkel
EK -	Euroopa Liidu Kohus
EL -	Euroopa Liit
KMS -	käibemaksuseadus
lg -	lõige
MKS -	maksukorralduse seadus
OECD -	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i> (Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsioon)
ptk -	peatükk
RKHK-	Riigikohtu halduskolleegium
RT -	Riigi Teataja
TsÜS -	tsiviilseadustiku üldosaseadus
VATA-	<i>Value-added tax consolidation act 2010</i> (Iirimaa käibemaksu konsolideeritud akt 2010)

Sissejuhatus

Euroopa Liidu käibemaksuvaldkonnas on toimumas huvitavad arengud. Üha rohkem on muutumas oluliseks kombineeritud käibed, teisisõnu ka segatarned, ning nende maksustamine. Kombineeritud tarned on tarned, mis koosnevad rohkem kui ühest kaubast või teenusest, või kauba ja teenuse kombinatsioonist, mis on kas sama või erinevate maksumääradega, moodustades ühe terviku. Praktikast enimesinevate näidetena võib nimetada telefoniseadme müüki koos tarkvaraga, SPA pakette, mis sisaldavad nii majutusteenust kui muid teenuseid, toidu müüki koos mänuasjaga, kauba kapitalirendile andmist, kus üheaegselt toimub kauba võõrandamine ja liisingtehinguga seotud finantsteenuse osutamine, jne. Täpsemalt, siis näiteks komplekt, mis sisaldab telefoni ja telefoni jaoks arendatud tarkvara, koosneb nii kaubast kui teenusest, kus terviklahenduse müügihind sisaldab mõlema komponendi väärtust ning kus tarbija komplekti soetades saab nii kauba kui teenuse.

Küsimus tekib aga siis kui kaubal ja teenusel on erinev käibemaksumäär, erinev käibe tekkimise aeg või piiriüleste tehingute puhul erinev käibemaksustamise koht (st tehing kuulub käibemaksustamisele erinevates riikides, sõltuvalt sellest, kas tegemist on kauba või teenusega). Samal ajal aga on maksumaksjad üha enam kombineeritud tarneid tegemas, olles ise samaaegselt probleemi ees, kuidas neid tarneid käibemaksuga maksustada?¹ Millest peaks tarne maksustamisel lähtuma, mis saab määravaks käibemaksumäära valiku tegemisel, millised on kriteeriumid, kas ja kuidas võib kaubast saada teenus või teenusest kaup või kuidas toimub maksustamine olukorras, kui kaubast saab teenus või teenusest kaup?

Tarne määratlemisest sõltub nii käibemaksumäär kui ka see, millise riigi jurisdiktsioonile tarne on allutatud (käibe tekkimise koht). Tarne, kui käibemaksu objekti määramine, on väga olulise tähtsusega. Näiteks on käibemaksu standardmäärad liikmesriikide lõikes erinevad, jäädes vahemikku 15% kuni 27%. Teatud kaubad on maksustatud ka käibemaksu nullmääraga või käibemaksu alandatud määraga, mille kohaldamisel võib kaupadele kohalduda käibemaksumäär vahemikus 0% - 15%. Tähtsust omab asjaolu, kas asja või teenust saab müüa odavamalt või

¹ Edaspidi on käibemaksuga maksustamise ehk käibemaksustamise asemel mainitud ka lihtsalt „maksustamist“.

kallimalt, millistel tingimustel saab toodet turustada ning millise riigi jurisdiktsioonile allutatult. Õige maksuplaneerimine annab turul olulise konkurentsieelise, arendab kogu riigi majandust, kaasab

juurde uusi investeeringuid, loob uusi töökohti, jne. Seetõttu tuleb parema maksusünergia jaoks komplekti hinnastamisega saavutada rohkem kui üksikelementide maksustamisega.

Kombineeritud tehingute tegemisel seisneb probleem asjaolus, et nii Euroopa Liidus kui Eestis puudub selge ja ühtne regulatsioon kombineeritud tarnete maksustamisest. Puuduvad juhised, kuidas ja mille alusel kombineeritud tarneid tuvastada ning kuidas neid tarneid käibemaksuga maksustada. Siiski on väikesel osal Euroopa Liidu riikidest olemas siseriiklik regulatsioon. Ülejäänud riigid saavad toetuda ainult Euroopa Liidu Kohtu pretsedendiõigusele, kus on tehtud üle paarikümne lahendi. Eestis ei ole siseriiklikku regulatsiooni ja nii Maksu- ja Tolliamet ega ka Rahandusministeerium ei ole antud teemale veel põhjalikumat tähelepanu pööranud. See tekitab olukorra, kus äriühing peab ise olukorra lahendama ning näiteks koostöös maksunõustajaga leidma sobivaima ja õige viisi tarne maksustamiseks. See omakorda toob kaasa ohu, et väljatöötatud lähenemisega ei pruugi hiljem nõustuda maksuhaldur, tuues kaasa pikki kohtuvaidlusi ja kahju, st võimalikke täiendavaid maksukohustusi. Konflikti põhjus võib seisneda just õigusnormide tõlgendamises.² Seega on käesoleval ajal kombineeritud tarne maksustamine ühtviisi huvitav ja kaasakiskuv kui ka keeruline, hõlmates samaaegselt riske ning vastutust.

Arvestades valdkonna eripära ja keerukust, tekib tõdemus, et kahtlemata ei olegi võimalik lõpuni reguleerida kõiki valdkonnas ettetulevaid olukordi, alati on erandeid, mis vajavad spetsiaalset tähelepanu. Valdkonna ülereguleerimine ei ole isegi soovitatav, sest see võib tekitada ebasoodsa maksukeskkonna, mis oma liigse keerukusega takistaks majanduse üldist arengut. Võib eeldada, et ettevõtjad ja investorid eelistavad riike, kus on vähe erandeid, lihtne, selge ja läbipaistev maksusüsteem. Seega on oluline, et maksuõiguse tõlgendamine toimub ühetaoliselt, säilitades kooskõla valdkonna teiste üldpõhimõtetega, normi eesmärkidega ning nende aluseks olevate ühiskonna väärtustega. St, et ka kombineeritud tarnete valdkonna üldpõhimõtted tuleb korda seada.

² Keeleteoorias on hulk liike, mis võivad põhjustada ebatäpsusi, mis võivad tekkida erinevad tõlgendamisvõimalused ainuüksi lingvistilise tõlgendus pinnalt. Lähemalt saab selle kohta lugeda Aarnio, A. Õiguse tõlgendamise teooria. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS 1996, lk 128 – 136.

Magistritöö on aktuaalne ja uudne. Töö aktuaalsus seisneb selles, et Eesti maksumaksjad üha enam tegemas kombineeritud tarneid, olles ise samaaegselt probleemi ees, kuidas neid tarneid käibemaksuga maksustada, kuna puuduvad vajalikud juhendid. Töö uudsus seisneb asjaolus, et kuivõrd on tekkinud vajadus regulatsiooni järele, on magistritöös pakutud välja võimalik regulatsioon Eesti jaoks. Kombineeritud tarnete valdkonna põhjalikumaks uurimiseks, ootamatute maksukohustuste vältimiseks ja võimalike kohtuvaidluste ennetamiseks soovib käesoleva töö autor pöörata valdkonnale suuremat tähelepanu.

Magistritöö eesmärk on analüüsida kombineeritud tarnete käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi ja kohtupraktika näitel. Juhul kui analüüsi tulemusena selgub, et maksuregulatsioon on ebapiisav, töötab autor välja reeglistiku Eesti jaoks, mida saaks praktiliste kaasuste puhul kasutada. Reeglistiku põhieesmärk on reguleerida valdkonnas tõusetunud küsimusi, see tähendab, et defineerida kombineeritud tarne maksustamisobjekt ja selle määramise kriteeriumid. Reeglistiku loomiseks analüüsitakse Euroopa Liidu õigusakte, kohtupraktikat, teiste liikmesriikide kombineeritud tarnete valdkonna juhendmaterjale, maksunõustajate hinnanguid ja arvamusi.

Töö hüpoteesiks on autor seadnud, et Eesti halduspraktika kombineeritud tarnete maksustamisel ei ole kooskõlas Euroopa Liidu Kohtu praktikaga.

Töö eesmärgi täitmiseks püstitatakse järgmised uurimisülesanded:

- 1) anda ülevaade käibemaksu ajaloolisest kujunemisest;
- 2) anda ülevaade käibemaksu tunnustest ja põhiterminitest³;
- 3) selgitada välja kombineeritud tarne termin, sisu, selle määramise kriteeriumid ja maksustamise põhimõtted;
- 4) selgitada välja kombineeritud tarnete maksustamine Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi ja praktika näitel, samas näiteks kõrvutades Euroopa Liidu Kohtu seisukohti Eesti maksuhalduri olemasoleva praktikaga;

³ Eesmärgiga korrastada käesolevas töös eestikeelset loogikaterminoloogiat, kasutab autor töös sõna „mõiste“ asemel sõna „termin“, kuivõrd keelefilosoofid peavad seda õiguskeeles kontekstis korrektsemaks.

- 5) töötada välja reeglistik Eesti käibemaksuseaduse täiendamiseks kombineeritud tarnete maksustamisest, et pakkuda sellega võimalikke lahendusi valdkonna reguleerimiseks Eestis.

Magistritöö kirjutamisel on kasutatud nii eesti- kui võõrkeelset erialakirjandust ja õigusakte. Lisaks akadeemilisele kirjandusele hõlmab materjal tunnustatud maksuspetsialistide kirjandusteoseid, artikleid, seisukohti, arvamusi, samuti maksuhalduri enda valdkonnapõhist käsitlust ja muud kirjapandut. Eeltoodud loetelu on kaudne õigusallikas ja tal puudub otsene siduvus ehk kohustatavus, kuid maksuõiguse rakendamisel on tegemist tavapärase allikaga, millega arvestatakse maksuõiguse rakendamisel. Ka käesolevas magistriöös omab kaudne õigusallikas olulist tähtsust kuivõrd selle pinnalt saab analüüsida püstitatud eesmärgi, hüpoteesi, erinevat maksuõiguslikku käsitlust ning pakkuda välja lahendusi Eesti jaoks. Enamasti on maksuspetsialistidest autorid Lasse Lehis, Tõnis Elling ja Paul Tammert. Võõrkeelsest kirjandusest on oluline märkida Euroopa ühtede tunnustatumate ja hinnatumate käibemaksuspetsialistide, Lundi ülikooli professorite, Ben J.M. Terra ja Oskar Henkow ning advokaadi Julie Kajus'i tööde kasutamist. Lisaks on töös kasutatud Iirimaa maksuhalduri halduspraktikat ja nende poolt väljatöötatud juhendmaterjale kombineeritud tarnete maksustamiseks. Väga oluline allikas on EK kohtulahendid, mis annavad ühed põhilised suunised teema käsitlemisel. Eesti kohtupraktikas teemat arutlusel ei ole olnud, millest võib järeldada, et teema on Eesti maksumaksjate jaoks veel uus ning võõras. Teemaga lähemal tutvumisel aga selgub, et maksustades kombineeritud tarneid, on see maksumaksjale tulutoov ning aitab arvestataval määral hoida kokku maksukulu.

Magistritöös kasutatakse teema analüüsimiseks teoreetilisi ning õiguslikke meetodeid, mis on peamiselt kvalitatiivsed, võrdlevad, analüütilised ja hindavad. Olenevalt otstarbekuse viisist on valitud sobiv meetod, nt õigusakti analüüsimisel on kasutatud kvalitatiivseid ja analüütilisi meetodeid, erinevate õigusaktide mõju analüüsimisel ka võrdlevaid meetodeid.⁴ Õigusteoreetilisi seisukohti on illustreeritud ning probleemidele viidatud kohtupraktika kaudu. Oluline on just kohtupraktika empiiriline analüüs, kuna antud valdkonnas on see peamine infoallikas ehk tegeliku elu ja õigusnormi kui õigusteooria väljenduse puutepunkt. Nimetatud ja kasutatud meetodite abil sünteesitud ja üldistatud informatsioon aitab saavutada töö eesmärgi.

⁴ Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura 2002, lk 152-157.

Töö sisuline osa koosneb kolmest peatükist, mis omakorda on jaotatud alapeatükkideks. Esimeses peatükis uurib autor käibemaksu ajalugu, käibemaksu kujunemist, olemust ning põhitunnuseid eesmärgiga mõista käibemaksu laia levikut, selle olulisust, kujunemist ja sügavamaid tagamaid. Uurimine on vajalikuks eelduseks, et mõista teises ja kolmandas peatükis Euroopa Kohtu poolt kujundatud seisukohti kombineeritud tarnete maksustamisel. Kuivõrd kombineeritud tarnete maksustamise valdkond on uus siis ühelt poolt ajaloolisele tõlgendamisele tuginedes ning teiselt poolt elulisi asjaolusid arvestades, saab kujundada maksupõhimõtetega kooskõlas oleva reeglistiku ka Eesti jaoks. Teine peatükk uurib kombineeritud tarne erinevaid termineid, sisu, tuvastamise kriteeriumeid, maksustamise põhimõtteid ning kombineeritud tarne kinnisvara ja kokkupandava kauba valdkonnas rakendamist. Eelnimetatud valdkonnad on valitud seetõttu, et autori hinnangul on selle maksuõiguslikul käsitlemisel kõige suurem praktiline väärtus Eesti jaoks. Kolmandas peatükis keskendutakse kombineeritud tarnete käibemaksuga maksustamise probleemidele. Käsitlemisele tulevad kitsaskohad nii Euroopa Liidu kui Eesti tasandil. Õiguskindluse ja –selguse tagamiseks pakub autor välja võimalikke lahendusi olukorra reguleerimiseks Eestis, st töö tulemusena töötatakse välja reeglistik, mida saaks praktiliste kaasuste lahendamisel kasutada.

Töö ülesehitamisel on jälgitud põhimõtet liikuda üldisemast teemakäsitlusest konkreetsemale valdkonnapõhisemale käsitlusele. Peatükid on omavahel loogilises järjestuses ja seoses. Alustatud on põhiterminite käsitlemisega, liigutud konkreetsemale teemale kombineeritud tarnete valdkonnas ning lõpuks koostatud reeglistik valdkonna reguleerimiseks Eestis.

Autorile teadaolevalt on varasemalt sama teemat Eestis käsitletud ühel korral - Sisekaitseakadeemia bakalaureuse kraadi taotlemisel.⁵ Seevastu käesolev magistritöö on ulatuslikum oma Euroopa Kohtu lahendite analüüsiga, maksuspetsialistide arvamuste ja teiste liikmesriikide valdkonna juhendmaterjalide esitlemisega. Samuti on ainulaadne Eesti jaoks väljapakutud reeglistik. Kindlasti ei saa alahinnata tähtsust, et tööd täiendavad teineteist.

⁵ Maasik, M-L. Segatarnete käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus, bakalaureuse töö, Sisekaitseakadeemia 2013.

1. Käibemaksu kujunemine, tähendus, termin ja põhitunnused

1.1. Käibemaksu ajalooline kujunemine

Käibemaks on tarbimismaks, mida peavad maksma kauba või teenuse lõpptarbijad. Käibemaksuga koormatakse igat müügi etappi. Samas on müüjal eelneva ostuetapi arvelt õigus sisendkäibemaks maha arvata. Seda nimetataksegi lisandväärtusemaksu süsteemiks, mida Eestis nimetatakse käibemaksuks.⁶ Lisandväärtuse maksu süsteemiga välditakse käibemaksu kumuleerumist. Kumuleerumine tähendab käibemaksu käibemaksuga maksustamist. Kumuleerumist tuleb vältida, et ei tekiks ebaõiget konkurentsi ning tagatud oleks käibemaksuga maksustamise neutraalsus. Seega maksustataksegi ainult lisandunud väärtust.

Maailmas on 2011. aasta juuli kuu seisuga 194 riiki, millest käibemaksu [inglise keeles *value added tax* (VAT)]⁷ on kehtestanud rohkem kui 150 riiki⁸. See moodustab olulise osa kogu maailma riikidest, kus 82% maailma riikidest on kehtestanud lisandväärtuspõhise maksu. Maailmas ei ole jäänud enam palju riike, kellel käibemaksu ei ole, kuid ka need vähesed on sama süsteemi rakendamisele huvitatud. Näiteks Ameerika Ühendriigid, kes ei ole käibemaksu kehtestatud tänaseni - seal kehtib müügi maks (inglise keeles *sales tax*), mis tegelikult on käibemaksu eelkäija. Käibemaks ja sellega sarnastel põhimõtetel baseeruvaid maksusüsteeme on kehtestatud enamikes riikides, süsteemide erinevus seisneb aga terminites ja vormis.⁹ Euroopa välistest riikidest, kus käibemaks kehtib, võib nimetada näiteks Mehhiko, Mongoolia, Peruu, Kanada, Guatemala, Jaapan, Hiina, Indoneesia, Tai, Austraalia.¹⁰ Lisandväärtusemaksu süsteemiga koguvad OECD riigid¹¹ (sh ka Ameerika Ühendriigid müügi maksu süsteemiga) ligikaudu 31% oma eelarvetest ja kogu maailma riigid oma eelarvetest ligikaudu 20%.¹² Seega on tegemist tähtsa ja olulise maksuga. Eesti 2015. aasta planeeritud riigieelarvest moodustas käibemaksu laekumine 1,8 miljardit eurot, moodustades 34% kogu riigieelarve tuludest ja olles

⁶ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2004, lk 356.

⁷ Vahel ka kui „*goods and service tax*“ (GST), eesti keeles „*kaupade ja teenuste maks*“.

⁸ Kogels, H. Tax System Twenty-Five Years from Now. EC Tax Review. - Kluwer Law International 2013 - 6, pp 266 - 267.

⁹ Schenk, A. Oldman, O. Value Added Tax A Comparative Approach. New York: Cambridge University press 2007, lk 23.

¹⁰ Ebrill, L. Keen, M. Bodin, J.P. Summers, V. The Modern VAT. Washington: International Monetary Fund 2001, lk 9 – 12.

¹¹ OECD-sse kuulub 34 riiki, sh ka Eesti.

¹² Kogels, Tax System Twenty-Five Years from Now, *op.cit.*, lk 266.

teisel kohal planeeritud sotsiaalmaksu laekumise järel, mille osatähtsus kogu riigieelarvest on 43%.¹³ Seega on tegemist ühe põhilise allikaga riigieelarve täitmiseks.

Käibemaksu ajaloolisest kujunemisest ja olulisematest arenguetappidest annab autor alljärgneva ülevaate eesmärgiga selgitada käibemaksu laia leviku põhjuseid, selle tähtsust, kujunemist ja üksikasjalikke tagamaid. Eeltoodu on oluline, et jätkuks aegade jooksul väljatöötatud maksupõhimõtete korrektne ja järjepidev rakendamine ka tänapäeval. Samuti on ülevaade vajalikuks eelduseks, et mõista teises ja kolmandas peatükis Euroopa Kohtu poolt kujundatud seisukohti kombineeritud tarnete maksustamisel. Kuivõrd kombineeritud tarnete maksustamise valdkond on uus, siis ühelt poolt ajaloolisele tõlgendamisele tuginedes ning teiselt poolt elulisi asjaolusid arvestades, saab kujundada üldiste maksupõhimõtetega kooskõlas oleva kombineeritud tarnete reeglistiku ka Eesti jaoks.

Käibemaksul on oma sünni- ja kujunemislugu, oma formeerunud põhimõtted ja iseloomulikud tunnused. Ei ole teada ühtegi teist maksu, mis oleks nii laiahaardeliselt viimase 50 aasta jooksul üle maailma levinud ja püsima jäänud. Tänapäevases ühiskonnas käivad mõttevahetused, kas jätkata sama käibemaksusüsteemiga või peaks seda muutma. Arutelude põhjuseks on vananev ühiskond, kus tööhõumaksude laekumisest saadav maks ei kata ära ühiskonnavajadusi, mistõttu tuleb leida uusi lahendusi. Kui veel natuke rohkem kui kümme aastat tagasi oli valdav seisukoht, et käibemaksuseadusega ei peaks lahendama sotsiaalprobleeme¹⁴, siis tänapäevaks on jõutud just vastupidisele seisukohale, kus käibemaks võib olla üks ja võib-olla ka ainus viis jätkusuutliku ühiskonna säilitamiseks.

Mõttele hakata siseturul toimuvat üldist kaubavahetust koormama maksuga, s.o. lisama kõikide kaupade hinnale kohustusliku lisandina täiendav summa, mille realiseerija edastab riigile – nn käibemaks – tuli Euroopas arvatavasti esimesena Hispaania kuninga nõunik Alba hertsog 1568. aastal, kes üritas leida kuningale uut tuluallikat, mis ei sõltuks kohalikust omavalitsusest.¹⁵ Alba hertsogi poolt välja pakutud maks oli oma olemuselt käibemaks, mille kumuleeruv¹⁶ mõju oleks märkimisväärselt raskendanud Hispaaniale kuuluvate territooriumite majanduslikku olukorda. Kuigi Alba hertsog oli valmis selle asendama müügitaksuga, viis tekkinud konflikt

¹³ 2015. aasta riigieelarve seadus. RT I, 29.12.2014, 79.

¹⁴ Pulk, S. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn: Juura 2001, lk 47.

¹⁵ Tammert, P. Maksundus. Õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele. Tallinn: OÜ Aimwell 2005, lk 253.

¹⁶ Ebavõrdne olukord, kus kauba müüja ei saa maha arvata kauba ostu sisendkäibemaksu.

sõjaliste kokkupõrgeteni ja uue riigi – Hollandi – tekkimisele. Kuna kumuleeruv maksustamine tekitab tõsisemaid komplikatsioone ja mõjutab oluliselt tootmise ratsionaliseerimist nii ettevõtjate tasandil kui ka riigi mastaabis, siis oli ainsaks võimaluseks kumuleeruvat maksustamist vältida kui toota kaup algusest lõpuni ühes ettevõttes. Praktikast tähendas see tohutute ärihiidude loomist, mis ise hankisid toorme, töötlesid selle lõpuni ja realiseerisid otse tarbijale. Rahvusvahelises kaubanduses oleks selline lähenemine põhjustanud aga ikka topeltmaksustamist, sest kaupa oleks koormanud nii seda tootev ja välismaale realiseeriv kui ka sissevedav ja tarbiv riik. Kumuleeruv maksustamine põhjustas kauba hinna moonustumist maksu arvel ja see omakorda moonutas ettevõtluskeskkonda ning takistas vaba konkurentsi turul.¹⁷ Selliste moonutuste elimineerimiseks otsiti aastaid teistsugust maksustamisskeemi.¹⁸

Lisandunud väärtuse maksu kehtestamise osas tegi esimesena ettepaneku Wilhelm von Siemens 1919. aastal Saksamaal, nimetades seda maksu *Veredelte Umsatzsteuer* (käibemaks lisandunud väärtuselt).¹⁹ Mehe idee siiski tervikuna praktikasse ei jõudnud, kuid paljud riigid said ettepanekust ideid maksude kehtestamisel.²⁰

Lisandväärtuse maks, mida Eestis tuntakse käibemaksu nime all ja mis on viimaste aastakümnete jooksul kogunud suurt populaarsust, kehtestati esimesena Prantsusmaal 20. sajandi keskpaigas, täpsemalt 1954. aastal ja maksu prantsuse keelne nimetus oli *tax sur la valeur ajoutée*.²¹ Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu sõlmimisega 1958. aastal²² (alates 01.12.2009. aastast uue sõnastusega kui Euroopa Liidu toimimise leping) kehtestati ühtsed põhimõtted kaupade, isikute ja kapitali vabale liikumisele. 01.12.2009. aastal jõustunud Lissaboni lepinguga täpsustati mõningaid põhimõtteid.²³ Põhimõtete kohaselt soovitakse kaitsta Euroopa Liidu siseturgu, kus ükski riik ei seaks teise liikmesriigi toodetele selliseid makse, mis võimaldaksid kellegi toodet kaudselt kaitsta.²⁴ Muuhulgas sätestati seal kohustus ühtlustada käibemaksu puudutavad

¹⁷ Tammert, *op.cit.*, lk 256.

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ Tait, A. A. Value Added Tax: Administrative and Policy Issues. Washington: International Monetary Fund 1991, p 92.

²⁰ Rahandusministeerium. Käibemaksu ajalugu, 2006. <http://www.fin.ee/index.php?id=280> (13.03.2014).

²¹ Thuronyi, V, E. A. Tax Law Design and Drafting. Volume I. International Monetary Fund, 1996, p 164.

²² EUR-Lex Home. Treaty establishing the European Economic Community. <http://old.eu-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:11957E/TXT:EN:NOT> (01.05.2014).

²³ Treaty of Lisbon amending the treaty of European Union and the treaty establishing the European Community, OJ 2007 No C 306, 17.12.2007, art 110.

²⁴ EUR-Lex Home. Treaty establishing the European Economic Community. *Op.cit.* Art 90.

siseriiklikud normid sel määral, mis on vajalikud siseturu rajamise ja toimimise tagamiseks.²⁵ Seda nimetataksegi harmoniseeritud käibemaksusüsteemiks, mille kehtestamise eesmärk on liikmesriikide vaheline võrdne kohtlemine ning topeltnmaksustamise vältimine.

11. aprillil 1967. aastal võttis Euroopa Majandusühenduse Nõukogu vastu Esimese ja Teise direktiivi, et reguleerida liikmesriikide lisandunud väärtuse maksu seadusi.²⁶ Majandusühenduse Nõukogu Esimese Direktiivi²⁷ „*On the Harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes*“ (Liikmesriikide käibemaksualaste seaduste harmoniseerimisest) preambulas on kirjas Euroopa Ühenduse asutamislepingu eesmärk – kehtestada majandusliidu raames ühisturg, kus oleks õiglane konkurents ja ühisturgu iseloomustavad tunnused oleksid sarnased kodumaisele turule. Taolise eesmärgi saavutamise eeldas liikmesriikides sellise lisandunud väärtuse maksustamist puudutava regulatsiooni kehtestamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ning ei takista kaupade ja teenuste vaba liikumist ühisel turul.²⁸

Esimese direktiivi kohaselt pidid liikmesriigid olemasolevad käibemaksusüsteemid asendama 1. jaanuariks 1970 lisandväärtusel põhineva käibemaksusüsteemiga.²⁹ Direktiivi kohaselt on lisandunud väärtuse maksustamise süsteemi printsiibiks kaupade ja teenuste tarbimisele üldise maksu kehtestamine täpselt proportsioonis toodete ja teenuste hinnaga. Seda sõltumata tehingute arvust, mis toimuvad tootmise ja jaotamise protsessis enne maksukohustuse tekkimist. Direktiivis sätestati, et lisandunud väärtuse maksuna tasumisele kuuluv summa arvutatakse kahe maksusumma vahena – kaupade ja teenuste hinnalt arvestatud maksust arvutatakse maha kaupade ja teenuste soetamisel teisele ettevõtjale tasutud maks. Lisandunud väärtuse maksu tuli rakendada Esimese Direktiivi kohaselt kuni jaemüügi staadiumini (viimane kaasa arvatud). Kokkuleppeliselt võis kehtestada nimetatud maksu kuni hulgimüügini (viimane kaasa arvatud), kuid siis pidi eraldi kehtestama jaemüügile täiendava maksu.³⁰

²⁵ *Ibid.*, art 114.

²⁶ Pulk, *op.cit.*, lk 9.

²⁷ Council Directive (EC) No 67/227/ECC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 1967 No P 071, 14.04.1967.

²⁸ *Ibid.*, lk 9-10.

²⁹ Terra, J.M.B. European tax law. 3rd editon. Deventer: Kluwer Law International 2001, lk 117.

³⁰ Pulk, *op.cit.*, lk 10.

Teise direktiiviga³¹ pandi alus täpsematele detailidele maksusüsteemi loomiseks ühtsetel alustel. Defineeriti terminid „riigi territoorium“, „kaupade käive“ ja „teenuste osutamine“. Sätestati, et maks tuleb arvutada kaupade käibelt riigi territooriumil kaupade ja teenuste hinnalt ning kaupade importimisel kaupade tolliväärtuselt. Riigid pidid kehtestama käibemaksu standardmäära. Teatud kaupadele ja teenustele võis kehtestada madaldatud või kõrgendatud maksumäärad, kusjuures ühtseid loetelusid vastavate kaupade ja teenuste osas ei kehtestatud. Piirangud seati kaupade ja teenuste 0% määraga maksustamise osas. Maksukohustuslastele pandi kohustus pidada nõuetekohast raamatupidamist ning väljastada tehingupartneritele arveid, mille alusel arve saajad, kes on maksukohustuslased, saaksid kaupade ja teenuste ostmisel tasumisele kuuluva maksu maha arvata.³²

Esimese ja teise direktiivi rakendamiseks vajalike seaduste vastuvõtmine ei tekitanud liikmesriikides erilisi probleeme, kuid siiski pikendati kolmanda, neljanda ja viienda direktiiviga esimese ja teise direktiivi rakendamise tähtaega kuni 1972. aastani. Põhjuseks asjaolu, et ka Itaalia saaks lõpuks kehtestada käibemaksu 1973. aastal.³³ Seega, lisandunud väärtuse maksu kehtestasid järgmised Euroopa Liidu liikmesriigid: Taani (1967), Saksamaa (1968), Rootsi (1969), Holland (1969), Luksemburg (1970), Belgia (1971), Austria (1973), Itaalia (1973), Suurbritannia (1973).³⁴

Seoses 1970. aasta Euroopa Ühenduse eelarvesüsteemi reformimisega otsustati liikmesriikide liikmemaksete aluseks määrata lisandunud väärtuse maksu laekumine, mis aga eeldas maksusüsteemide ühtlustamist. Liikmesriikide lisandunud väärtuse maksu seaduste ühtlustamiseks võeti 17. mail 1977. aastal vastu Euroopa Ühenduse Nõukogu Kuues Direktiiv „*On the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform bases of assessment*“³⁵ („Liikmesriikide käibemaksualaste

³¹ Council Directive (EC) No 67/228/ECC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ 1967 No P 071, 14.04.1967.

³² Pulk, *op.cit.*, lk 10.

³³ Terra, J.M.B., Wattel P.J. European tax law. 6th edition. Deventer: Kluwer Law International 2012, lk 172.

³⁴ Tait, A, A. Value Added Tax, International: Practice and Problems. Washington: International Monetary Fund 1988, p 450.

³⁵ Council Directive (EC) No 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment, OJ 1977 No L 145, 13.06.1977.

seaduste harmoniseerimisest – ühtne lisandunud väärtuse maksu süsteem, ühetaoline maksubaas“).³⁶

Kuuenda Direktiivi vastuvõtmisel lähtuti järgnevatest prioriteetidest. Tuli saavutada jätkuv inimeste, kaupade, teenuste ja kapitali liikumiskiirangute kõrvaldamine ning rahvuslike majanduste integreerimine. Liikmesriikidevahelises kaubanduses tuli tagada ühtne lisandunud väärtuse maksustamise süsteem, mis ei oleks diskrimineeriv kaupade ja teenuste päritolu suhtes ning võimaldaks ausat konkurentsi ühisturul. Selleks peeti vajalikuks defineerida terminid „maksukohustuslane“ ja „maksustatav tehing“. Määratleda seni liikmesriikide vahel vaidlusobjektiks olnud maksustatavate tehingute teostamise asukoht, seda eriti teenuste osutamisel ja paigaldatava kauba osas. Harmoniseerida maksubaasi nii, et maksustatavatele tehingutele rakendatav ühtne maksumäär tagaks võrreldavad tulemused kõikides liikmesriikides. Kooskõlastada maksu mahaarvamist määravad reeglid ulatuses, mis mõjutavad tasumisele kuuluvat summat. Hakata kasutama mahaarvamise proportsiooni arvestamisel ühtset meetodikat kõikides liikmesriikides. Harmoniseerida maksumaksjate kohustused liikmesriikides nii palju kui võimalik, et oleks tagatud maksude kogumine kõikides liikmesriikides samasugusel viisil. Kehtestada üleminekuperiood, et järk-järgult vastu võtta vastavate valdkondade riiklikud seadused. Liikmesriigid pidid oma lisandunud väärtuse maksustamise süsteemi Kuuenda Direktiivi nõuetega viima kooskõlla 1. jaanuariks 1978. aastal.³⁷

Ühtse käibemaksusüsteemi aluseks olevat EL Nõukogu Kuuendat Direktiivi täiendati korduvalt, eesmärgiga leida tasakaal mitmete detailide vahel ja selgitada reegleid. Tulenevalt paljudest mitmetest muudatustest võeti 28. novembril 2006. aastal vastu uus Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ (edaspidi ka: käibemaksudirektiiv), mis on sisuliselt Nõukogu Kuuenda Direktiivi ümbersõnastamine. Käibemaksudirektiiv sisaldas ka Euroopa Nõukogu Esimese direktiivi kulumääruvat käibemaksu käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta, mistõttu viimane tunnistati kehtetuks. Euroopa Nõukogu käibemaksudirektiiv 2006/112/EÜ jõustus 1. jaanuaril 2007. aastal.

Paralleelselt Euroopa käibemaksuajaloo arenguga tuleb vaadata ka käibemaksu kujunemist Eestis. Eesti käibemaksuajalugu ulatub aastasse 1932, kui eelarve tasakaalustamiseks, eramajanduse korraldamiseks ja tööpuuduse vastu võitlemiseks kehtestati läbikäigumaks.

³⁶ Pulk, *op.cit.*, lk 11.

Vastavasisuline Vabariigi Valitsuse määrus kehtestati 15.12.1932. aastal ja kandis pealkirja: „Riigikassa puudujääkide katteks ja tööpuuduse vastu võitlemiseks ning töövõimaluste soetamiseks aruandvatelt ettevõtetelt võetava erimaksu määrus“.³⁸ Määruse kohaselt pidid ettevõtted maksuma läbikäigult (käibelt) teatud protsendi, mis olenes ettevõtluse valdkonnast, maksumäär oli 0,5 - 3,5 protsenti.³⁹ Läbikäiguks loeti saadud ja saadaolevad vastutasud rahas või rahalises väärtuses: ettevõtte kaupade ja muude äriesemete müügist, vahetusest ja muust võõrandamisest (mida nimetati läbimüügiks) ning ettevõtte poolt teostatud tööde ja muude teenete eest (mida seaduses nimetati talituseks).⁴⁰ Tänapäeval vastab eeltoodu KMS tähenduses kaupade ja teenuste võõrandamisele.

Jättes vahele Venemaa ja Saksamaa okupeerimise perioodid, kus Eestil ei olnud maksustamisel suurt kaasarääkimise õigust, jätkab autor taasiseseisvunud Eesti perioodiga üheksakümnendatel aastatel. Taasiseseisvunud Eesti värskest ametisse asunud Eesti Vabariigi Valitsus kehtestas 10. oktoobril 1990. aasta määrusega nr 209 „Käibemaksuga maksustamise korra“. Määrus jõustus 01. jaanuaril 1991. aastal.⁴¹ Olulised muudatused tehti määrusesse enne selle kehtima hakkamist 29. detsembri 1990. aasta Valitsuse määrusega nr 266.⁴² Nimetatud aastast hakkas kehtima uus maksustamise printsiip – lisandunud väärtuse maksustamine, kus maksu nimetus jäeti samaks - käibemaks.⁴³ See oli küll põhimõtteliselt lisandunud väärtuse maks, kuid ei vastanud paljuski Kuuenda Direktiivi nõuetele.⁴⁴

1991. aastal maksti käibemaksu Eesti Vabariigi Valitsuse nimetatud määruse ning Eesti Vabariigi Maksuameti 4. jaanuari 1991. aasta kirja nr 4-02/9 “Käibemaksu rakendamise ajutine juhend”, alusel. Mõningates maksustamise küsimustes erines Maksuameti poolt kinnitatud juhend määrusest, kuid praktikas see sel ajal suurt probleemi ei tekitanud. Erinevuste puhul lähtuti Maksuameti poolt kinnitatud juhendist. Sel ajal maksuküsimuste tõlgendamise osas

³⁷ *Ibid*, lk 11.

³⁸ Riigikassa puudujääkide katteks ja tööpuuduse vastu võitlemiseks ning töövõimaluste soetamiseks aruandvatelt ettevõtetelt võetava erimaksu määrus - RT 1932, 96, 754, 15.12.1932.

³⁹ Rahandusministeerium. Käibemaksu ajalugu. *Op.cit.*

⁴⁰ Ehin, A., Kask, F. Ajutine läbikäigumaksu seadus ühes määruse ja seletustega, § 9. Tallinn: Koostajate Kirjastus 1936, lk 18.

⁴¹ Käibemaksuga maksustamise kord - RT 1990, 14, 158, 01.01.1991, Eesti Vabariigi Valitsuse määrus.

⁴² Eesti Vabariigi Valitsuse 10.10.1990.a määruse nr 209 osalise muutmise kohta - RT 1991, 1, 12, Eesti Vabariigi Valitsuse määrus.

⁴³ Rahandusministeerium. Käibemaksu ajalugu. *Op.cit.*

⁴⁴ Pulk, *op.cit.*, lk 12.

maksumaksjad Maksuametiga ei vaieldud.⁴⁵ Maksumaksjateks olid juriidilised isikud, välja arvatud võimu- ja valitsemisorganid. Käibemaksumäär oli algselt 7%, millele kohalikul omavalitsusel oli õigus kehtestada veel täiendavad 3%, kehtestades selle jaekaubandusele. Kedagi käibemaksukohustuslaseks ei registreeritud.⁴⁶

1991. aastal maksustati käibemaksuga kaupade ja tasuliste teenuste müügi käivet. Ettevõtted arvasid maha oma maksustatavalt käibelt arvatud käibemaksust kaupade (välja arvatud põhivahendite) ja teenuste ostmisel tasumisele kuuluva käibemaksu. Organisatsioonidel käibemaksu maha arvamise õigus puudus. Põhivahendite soetamisel tasumisele kuuluvat maksu ei olnud õigust oma maksustatavalt käibelt maha arvata ka ettevõtetel. Maksustamisperioodiks oli kalendrikuu ning käibe toimumise ajaks oli ostjale kauba lähetamise või teenuse osutamise päev. Rahandusministeerium võis kehtestada konkreetsele maksumaksjale kalendrikuust erineva maksustamisperioodi. Käibe toimumise ajaks oli ostjale kauba lähetamise või teenuse osutamise päev.⁴⁷

Kui eelnevad käibemaksu kehtestamise õigusaktid ei olnud seadused, siis 1. jaanuarist 1992. aasta hakkas esmakordselt kehtima käibemaksuseadus, mis kehtis perioodil 01. jaanuarist 1992 kuni 31. detsembrini 1993.⁴⁸ Lisaks sätestati käibemaksuseaduse rakenduskord Rahandusministeeriumi määrusega.⁴⁹ Alates seaduse jõustumisest hakati maksukohustuslasena registreerima ka ettevõtted ja organisatsioone.⁵⁰ Käibemaksukohustuslaseks registreerimise osas oli maksuhalduril otsustusõigus,⁵¹ nagu ka tänapäeval.⁵² Käibemaksukohustuslaseks registreerimise avaldus vaadati läbi 20 päeva jooksul⁵³ täna kehtiva 5 tööpäeva asemel.⁵⁴ Kuni selle ajani kehtinud seaduse alusel oli maksumäär 10% kauba või teenuse müügihinnast ilma käibemaksuta. Eesti Vabariigi Rahareformi Komitee

⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁶ Käibemaksuga maksustamise kord. *Op.cit.*

⁴⁷ Pulk, *op.cit.*, lk 12-13.

⁴⁸ KMS. RT 1991, 36, 447, 16.10.1991.

⁴⁹ Muudatuste tegemisest käibemaksu seaduse rakendamise juhendis - RTL 1992, 8/9,0, 01.11.1992, Eesti Vabariigi Rahandusministeeriumi määrus.

⁵⁰ KMS. RT 1991, 36, 447, 16.10.1991.

⁵¹ Käibemaksuseaduse rakendamise juhend - RTL 1992, 06.01.1992. Eesti Vabariigi Rahandusministeeriumi määrus.

⁵² MKS. RT I, 23.12.2014, 20.

⁵³ Käibemaksuseaduse rakendamise juhend. *Op.cit.*

⁵⁴ KMS. RT I, 30.12.2014, 18, 01.01.2015.

Dekreediga nr 35 kehtestati alates 20. juunist 1992. aastal käibemaksu määraks 18% kauba või teenuse käibemaksuta müügihinnast.⁵⁵ Seadusesse koheselt vastavat muudatust ei tehtud.

Alates 1. jaanuarist 1994. aastal kehtestati uus käibemaksuseadus⁵⁶, mis kehtis juba pea kümme aastat kuni 01. jaanuarini 2002. aasta. Selle seadusega sai alguse Eestis kehtivate nõuete kooskõlla viimine Euroopa Liidu nõuetega. Kõiki isikuid hakati käsitlema ühtviisi.⁵⁷ Käibemaksumäär tõsteti 18% peale.⁵⁸

Käibe toimumise ajaks sätestati varaseim hetk alljärgnevaist: kauba lähetamine või ostjale kättesaadavaks tegemine või teenuse osutamine; kauba või teenuse eest arve väljastamine; kauba või teenuse eest maksmine. Toodi sisse põhimõte, et kaupade ja teenuste ostmisel saab käibemaksukohustuslane maha arvata vaid ettevõtluses kasutatavate kaupade ja teenuste eest makstavat käibemaksu. Samuti hakati arvestama, kas isik kasutab kaupu ja teenuseid maksustatava või maksuvaba käibe tarbeks. Hakati erinevalt käsitlema kaupade ja teenuste ekspordi ning käibemaksust vabastatud käivet - see tähendab, et ekspordile kehtestati nullprotsendiline käibemaksumäär.⁵⁹

Kuivõrd töös leiavad käsitlemist tärned, mis sisaldavad muuhulgas vähendatud käibemaksumääraga komponente, on oluline pöörata tähelepanu ka vähendatud käibemaksumäära kujunemisele. Vähendatud käibemaksumäära rakendamine on Eestis küllaltki uus nähtus. Esmakordselt võeti see kasutusele aastal 1999 ning 5%-lise määraga maksustati raamatud. Aastast 2000 kehtestati vähendatud käibemaksumäär ohtlike jäätmete käitlemisele. 2001. aastast lisandusid ravimid, meditsiiniseadmed ning biotsiidid. Sama aasta juulist maksustati vähendatud maksumääraga füüsilisele isikule riigi- valla- või linnaeelarvest finantseeritavale juriidilisele isikule või asutusele oma tarbeks müüdiv soojusenergia ning füüsilisele isikule isiklikuks tarbeks müüdiv kütturetvas, brikett, kivisüsi või küttepuit. Tänapäevaks on kasvanud rakendatavate maksuerandite arv juba üheksale.⁶⁰

⁵⁵ Maksumäärade muutmise - nr 035, jõustunud 01.01.1993, Eesti Vabariigi Rahareformikomitee Dekreet.

⁵⁶ KMS. RT I 1993, 60, 847, 25.08.1993.

⁵⁷ Rahandusministeerium. Käibemaksu ajalugu. *Op.cit.*

⁵⁸ Maksumäärade muutmise - nr 035, jõustunud 01.01.1993, Eesti Vabariigi Rahareformikomitee Dekreet.

⁵⁹ Rahandusministeerium. Käibemaksu ajalugu. *Op.cit.*

⁶⁰ *Ibid.*

01. mai 2004. aastal liitus Eesti Euroopa Liiduga. Sellest ajast on Eesti käibemaksu süsteem osa Euroopa Liidu käibemaksusüsteemist. Euroopa Liidu käibemaksualane normistik on keerukas ja detailirohke. EL-ga liitumisel pidi Eesti arvestama paljude muudatustega nii äriühingute, füüsiliste isikute kui ka riigi enda jaoks. Lisaks õigusele saada liikmesriigi staatus ja sellest tulenevatele õigustele, tekkisid ka kohustused adapteerida kõik Euroopa Liidu õigusaktid siseriiklikku õigussüsteemi. Muuhulgas ka käibemaksu reguleerivad õigusnormid, mis tähendasid ühinemist ühise käibemaksusüsteemiga, millel on üldine majanduspoliitiline eesmärk.

Eestil läks EL-i käibemaksusüsteemi harmoniseerimine suhteliselt edukalt. Pigem tehti harmoniseerimisest mittetulenevaid, siseriiklikke, muid ebamugavaid ja ebapopulaarseid otsuseid. Näiteks 01.07.2009. aastal tõsteti ühekuuse etteteatamise ajaga käibemaksumäära 18%-lt 20%-le, mis õiguskantsleri arvamuse⁶¹ kohaselt on vastuolus põhiseadusega.

Euroopa Liidu ühisest ja harmoniseeritud käibemaksusüsteemist on tänaseks saanud üks EL-i siseturu edulugu ja on endiselt üks peamisi EL-i majanduskasvu ergutavaid tegureid.⁶² Juba aegade algusest peale on otsitud võimalusi, kuidas luua liikmesriikidevaheline selline maksusüsteem, mis oleks veelgi efektiivsem⁶³ ja millega samal ajal saaks vähendada käibemaksu tasumisest hoidumist. Käibemaksu populaarsuse taga on selle lai maksubaas ning asjaolu, et seda on lihtne koguda. Käibemaks laekub kogu ulatuses otse riigile ja selle kasutamisel puudub otsene sihtotstarve (näiteks sotsiaalmaks on täies ulatuses sihtotstarbeline maks). See tähendab, et käibemaksul on fiskaalne eesmärk ja tal puudub sügavam filosoofiline taust. Käibemaksu kehtestamisel on ka kaudsed eesmärgid, millega mõjutatakse maksumaksja tegevust, näiteks kaitstakse oma siseturgu, luuakse soodsam keskkond investeringute tegemiseks, välditakse turumoonutusi, ergutatakse tarbimist, vms.

Kokkuvõttes on käibemaks ajalooliselt teinud läbi pika arengu. Viimase viiekümne aasta arengu tulemusena on käibemaksust kujunenud tuntud maksu liik, mida on lihtne koguda ning mis on tõhusaks sissetulekuallikaks erinevatele riikidele. Käibemaksu kehtestamisel oli eesmärk koguda

⁶¹ Õiguskantsler (2011) „Juulis toimunud ootamatu käibemaksutõus on ebapiisava etteteatamisaja tõttu põhiseadusvastane“. <http://oiguskantsler.ee/et/oiguskantsler/suhted-avalikkusega/uudised/juulis-toimunud-ootamatu-kaibemaksutous-on-ebapiisava>, (26.02.2014).

⁶² Euroopa Komisjon. Kaupade vaba liikumine. Juhend kaupade vaba liikumist reguleerivate asutamislepingu sätete kohaldamise kohta. http://ec.europa.eu/enterprise/policies/single-market-goods/files/goods/docs/art34-36/new_guide_et.pdf (27.04.2014).

⁶³ Williams, W, D. EC Tax Law. United Kingdom: Public Procurement Law in the European Community 1998, lk 119.

riikidele vajalikke vahendeid ja mõjutada tarbimist liikmesriikides. Käibemaksu realiseerimiseks hakati koguma maksu kulutustelt, mida teevad tarbijad.⁶⁴ Maksu hakati koguma maksukohustuslaselt, kes tarbimist võimaldas. Eesti käibemaksuregulatsioon on olnud dünaamiline läbi ajaloo, regulatsioon on tänaseks muutunud ligikaudu kolmekümnel korral. Eestis on kehtinud neli erinevat käibemaksuseadust.⁶⁵ Alates 01. maist 2004. aastast on kohustus harmoniseerida oma käibemaksusüsteem EL-i omaga, st võtta üle kõik seal kehtivad maksustamise üldpõhimõtted (fiskaalne eesmärk ilma kõrvalmõjudeta, neutraalsus, harmoniseeritus, järjepidevus, kumuleerumise vältimine, jms), mida siis siseriiklike kaasuste lahendamisel rakendada. Seetõttu on äärmiselt tähtis, et selle olulise maksu kogumisel oleks riigi ja maksumaksja vahelised suhted selgelt ja arusaadavalt reguleeritud.

Euroopa Liidu maksupoliitilisest taustast edasi liikudes tuleb järgmisena vaadelda konkreetsemalt käibemaksu põhitunnuseid, põhimõtteid ning termineid, et paremini mõista teises ja kolmandas peatükis käsitletud kombineeritud tarnete regulatsiooni.

1.2. Käibemaksu põhitunnused, põhiprintsiibid ja põhiterminid

Käibemaks on kohustus, mis eeldab õigussuhet riigi ja maksumaksja vahel. Käibemaksu maksab iga tarbija kauba ostmisel või teenuse tarbimisel. Maksu esmane koguja on ettevõtja, kellel on kohustus maks kokku koguda ja see siis riigile edasi maksta. Käibemaks on maks, mida teinekord heameelega maksta ei soovita ning paljuski otsitakse võimalusi maksu optimeerimiseks (säätmiseks). Teinekord võib maksu optimeerimisest saada agressiivne maksuplaneerimine (maksupettused, maksu vältimine, vms), mis majanduskriisi tingimustes on üha sagedasem nähtus.⁶⁶ Samas on igasuguse maksuplaneerimise juures oluline tunda käibemaksule iseloomulikke tunnusoone, vastasel juhul ei saavutata maksuplaneerimise eesmärki.

Käibemaksul on omad tunnused ja põhimõtted. Käibemaks on universaalne maks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ja millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustusi eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Käibemaks on perioodiline maks –

⁶⁴ Ulmre, A. Laube, M. Elling, T. Talsma, M. Käibemaks I. Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006, lk 29.

⁶⁵ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 286.

⁶⁶ Aujean, M. Tax Competition and Tax Planning: What Solution for the EU? EC Tax Review. - Kluwer Law International 2014 - 2, pp 62 - 63.

tasumise kohustus tekib regulaarselt teatud perioodil, maksustamisperiood on kuu või aasta. Käibemaks on kaudne maks – hinnalisand jäetakse ostja või tarbija kanda, müüja ainult kogub ja kannab maksu üle maksuhaldurile.⁶⁷ Käibemaks on subjektiivne maks – maksu objektiks on füüsilise või juriidilise isiku tegevus. Käibemaks on riiklik maks – maks on kehtestatud riigi seadusandliku organi maksuseadusega. Käibemaks on tähtajaline maks – tähtpäeva saabumisel peab maksumaksja maksu ise välja arvutama, deklareerima ja Maksuametile üle kandma. Käibemaks on üldine maks – maks on kehtestatud ainult fiskaalsetel eesmärkidel ja mingit tuntavat kõrvalmõju endaga kaasa ei too. Lisaks on tal regulatiivne eesmärk. Käibemaks on üldise objektiga maks – objekt on kogukäive. Käibemaks on tarbimis- ja võõrandamismaks – maksu makstakse tarbimise või vara võõrandamise pealt. Käibemaks on objektiivne maks – maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaks on neutraalne maks – kõik tarbimise vormid tuleb maksustada võrdselt ja ühetaoliselt.⁶⁸

Eraldi tuleb peatuda neutraalsuse põhimõttel, kuna see on kõige olulisem käibemaksuga maksustamise põhimõte, st kohaldatav ka kombineeritud tarnete maksustamisel.

Lisaks ajalooliselt väljakujunenule, tuleb maksuneutraalsuse põhimõte (inglise keeles *neutrality principle*) Euroopa Nõukogu Direktiivist nr 2006/112/EÜ preambula punktist 5. Selle kohaselt on käibemaksusüsteem lihtsaim ja neutraalseim siis, kui maksustamine toimub võimalikult üldiselt ja kui selle kohaldamisala hõlmab kõiki tootmis- ja turustusetappe ning teenuste osutamise valdkondi. Punkt 7 kohaselt peaks ühine käibemaksusüsteem isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja -vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata. Artikkel 30 lisab, et säilitada käibemaksu neutraalsus, peaksid liikmesriikide kohaldatavad maksumäärad võimaldama eelneval etapil kohaldataud maksu tavalisel viisil mahaarvamist. Seetõttu on siseturu ja liikmesriikide huvides võtta vastu ühine süsteem, mida kohaldatakse ka jaemüügi puhul.⁶⁹

Hollandi kõrgeima astme kohtujurist ME van Hilten jõudis enam kui 140 Euroopa Kohtu kohtuasja detailse analüüsi järel järeldusele, et ehkki kohus viitab alati neutraalsusele, on

⁶⁷ Lehis, Maksuõigus 2004, *op.cit.*, lk 353.

⁶⁸ Lehis, L. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. Artiklite kogumikus *Juridica (Toim.)*. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 1998 nr IX, lk 434-443.

fiskaalne neutraalsus lai termin. Ei ole olemas ühte fiskaalset neutraalsust, vaid üks konkurentsile ja teine käibemaksuvabastuste tõlgendamiseks.⁷⁰ EK pretsedendiõiguse kohaselt ei ole käibemaksu neutraalsus EL-i õiguse printsiip, mis võib käibemaksudirektiivi sätte kehtivusele tingimusi seada, vaid on pelgalt käibemaksusüsteemi printsiip. Maksujuristid on leidnud, et Euroopa Kohtu otsus ei ole kooskõlas käibemaksu harmoniseerimise põhimõtetega.⁷¹

Neutraalsusprintsiibi kohaselt ei tohiks maksud mõjutada kapitalipaigutusotsuste tegemist, investeeringu tegemise kohta ega ka seda, millise riigi investoriga on tegemist. Neutraalne maksusüsteem on soovitatav samadel põhjustel, miks ka rahvusvahelise kapitali vaba liikumine, nimelt viib see ressursside efektiivsema paigutumiseni ühiskonnas. Neutraalse maksusüsteemi korral ei tohi ettevõtjal tekkida vajadust mõelda oma majandustegevust planeerides sellele, kuidas maksud ühel või teisel juhul tema tegevusele mõjuvad. Täiesti neutraalse maksusüsteemi korral oleks maksude planeerimine võimatu.⁷²

Kuna käibemaks on üldine tarbimismaks, siis üldise tarbimismaksu ideaalkuju peaks olema võrdmõõduline ja neutraalne, seega koormama võrdselt ja samaaegselt kõiki tarbimisväärtusi. Neutraalne maksustamine ei muuda tarbimisväärtuste suhtelisi hindu võrreldes olukorraga, kui kaupu ja teenuseid üldse ei maksustataks. Tarbija seisukohalt tähendab neutraalsus seda, et maksustamine ei muuda nõudlust ja tarbija valikut.⁷³ Tarbimismaksu neutraalsus tähendab ka seda, et maks ei mõjuta ettevõtluse normaalset kulgu.⁷⁴ Ettevõtjate seisukohalt on tarbimismaks neutraalne juhul, kui maksu lõplik määr ei sõltu tootmisviisist ega tööjaotusest. Vastavalt neutraalsusprintsiibile peaksid kõik tarbimisväärtused olema koormatud sama maksumääraga. Kaupade ja teenuste maksustamist madaldatud maksumääraga või maksust vabastamist ei tohiks rakendada sotsiaalsete probleemide lahendamiseks ning teatavate valdkondade toetusena.⁷⁵

Teisisõnu, neutraalsuse ehk ühetaolisuse põhimõte seisneb seaduse üldkehtivuses, kõikide subjektide võrdses kohtlemises. Võrdsus peab olema tagatud nii formaalses (maksuseaduse

⁶⁹ Council Directive (EC) No 77/388/EEC. *Op.cit.*

⁷⁰ Amand, C. VAT neutrality: a principle of EU law or a principle of the VAT system? - World Journal of VAT/GST. Hart Publishing 2013, lk 163 - 181.

⁷¹ *Ibid.*

⁷² Uustalu, E. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning - mõistetest. Artiklite kogumikus Juridica (Toim.). Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 1998 nr III, lk 124-128.

⁷³ Pulk, *op.cit.*, lk 7.

⁷⁴ Tammert, *op.cit.*, lk 256.

⁷⁵ Pulk, *op.cit.*, lk 7.

rakendamisel) kui materiaalses maksuõiguses (maksuseaduses). See tähendab, et nii maksuobjekt (alus-juriidiline fakt), maksubaas, maksu tasumise kord kui maksumäär peavad olema kõikide suhtes, kes seadustes ettenähtud tingimustel vastavad, ühesugused.⁷⁶ Ei ole lubatud võrdsetes tingimustes olevate isikute erinev maksustamine või soodustuste tegemine ainult mõnele kategooriale isikutest. Maksumäärade sõltuvus soost, seisusest või religioossest kuuluvusest oli omane keskajale.⁷⁷

Käibemaksuobjektiks on rahaliselt hinnatav tarbimisväärtust omav kaup või teenus, mis antakse või osutatakse lõpptarbijale.⁷⁸ Tarbija tähendab mis tahes isikut, kes ei kasuta ostetud kaupa ega teenust uute kaupade või teenuste valmistamiseks ega müügiks. Käibemaksuga maksustamine ei tohi sõltuda müüja õiguslikust vormist ega müügitehingu juriidilisest aspektist, vaid ainult käibe majanduslikust sisust.⁷⁹ Teisisõnu kauba või teenuse liigist ja väärtusest. Samuti ei oma maksustamisel tähtsust kasumiteenimise aspekt – st kas ostja või müüja teenib tehingu pealt tulu või kahjumit.⁸⁰ Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Käibemaksu neutraalsus tagamiseks on käibemaksuseaduses ette nähtud näiteks sellised erisused nagu import ja omatarbe maksustamine, maksuhalduri õigus suurendada omahinnast odavamalt müüdud kaupade ja teenuste maksustatavat väärtust, dotatsioonide lisamine maksustavale väärtusele, sisendkäibemaksu korrigeerimise reeglid, kohustus maksustada käibemaksuga likvideerimisjaotiselt, jne.⁸¹ Käibemaksuga maksustamisel ei tohi tekkida kumulatsiooni ega alusetuid maksuvabastusi, sest mõlemad moonutavad ausat konkurentsi ja takistavad vaba ettevõtlust.⁸²

Eesti kohtupraktikas on korduvalt rõhutatud⁸³, et käibemaksu kumulatsioon on neutraalsuse põhimõttega vastuolus. Näiteks on kohus sedastanud, et topeltnmaksustamisega ja käibemaksu kumuleerumisega rikutakse käibemaksu neutraalsuse põhimõtet ning seetõttu on

⁷⁶ Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Artiklite kogumikus *Juridica (Toim.)*. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 1999 nr V, lk 239-253.

⁷⁷ Lehis, Maksuõiguse üldpõhimõtted, *op.cit.*, lk 239-253.

⁷⁸ Kägi, K. Võimre, U. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus 2007, lk 16.

⁷⁹ Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2013, lk 268.

⁸⁰ Kägi, Võimre, *op.cit.*, lk 16.

⁸¹ Lehis, Maksuõigus 2012, *op.cit.*, lk 287.

⁸² Lehis, Eesti maksuseaduste kommentaarid, *op.cit.*, lk 268.

⁸³ RKHK 3-3-1-5-99, 3-3-1-50-99, 3-3-1-62-00, 3-3-1-21-02, 3-3-1-12-04, 3-3-1-74-04, 3-3-1-90-06, 3-4-1-1-02, 3-3-1-73-04, 3-3-1-72-12, 3-3-1-14-08.

topeltnmaksustamine lubamatu. Käibemaks on tarbijat, mitte ettevõtet koormav.⁸⁴ Lisandväärtuse maksuna rakendatava mittekumuleeruva käibemaksu põhitunnuseks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Kõrvalekalded lisandunud väärtuse maksu printsiibist on lubamatud.⁸⁵

Teises asjas on kohus öelnud, et käibemaksu kumuleerumine moonutab konkurentsi ning on vastuolus ühetaolise maksustamise ja võrdse kohtlemise põhimõtetega. Riigikohus on seisukohal, et käibemaksuseadust on vajalik tõlgendada selliselt, et kumulatsiooni ei tekiks. Maksuvabastus vastaks kõige paremini kumulatsiooni vältimise eesmärgile.⁸⁶

Neutraalsusprintsibi järgimisest maksupettusi puudutavas kohtuasjas on kohus öelnud, et käibemaksu kumuleerumist tuleb vältida ka siis, kui on aset leidnud maksupettus. Ainuüksi käibemaksupettuse toimepanemise fakt ei saa piirata sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust seoses tehinguga, mille ehtsust on maksuhaldur tuvastanud ja kohtud kinnitanud.⁸⁷ Siinkohal leidis kohus, et on kohaldatav Euroopa Kohtu otsuses märgitud seisukoht, et kui kuritarvituse olemasolu on tuvastatud, tuleb sellega seotud tehinguid uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitust ei oleks esinenud.⁸⁸

Praktikas on kõrvalekaldumised neutraalsusprintsibist siiski tavalised, kusjuures eesmärgid võivad olla nii haldus-, majandus-, kui ka sotsiaalpoliitilised. Eriti laialt ongi levinud sotsiaalpoliitilistel eesmärkidel rakendatav tarbimisväärtuste erineva maksumääraga maksustamise praktika, mille eesmärgiks on alandada elamiseks vältimatute kaupade ja teenuse hinda.⁸⁹

Et neutraalsuse kadu ei tekiks, saab anda suunised neutraalsusprintsibi tagamiseks. Käibemaksude koormus ise ei tohiks olla maksukohustusega ettevõtete kanda, välja arvatud juhul, kui see on selgesõnaliselt õigusaktides sätestatud. Sarnases olukorras olevatele sarnaseid tehinguid sooritavatele ettevõtetele peaksid kehtima sarnased maksustamistasemed.⁹⁰

⁸⁴ RKHK 3-3-1-5-99, 3-3-1-50-99, 3-3-1-62-00.

⁸⁵ RKHK 3-3-1-21-02.

⁸⁶ RKHK 3-3-1-90-06.

⁸⁷ RKHK 3-3-1-63-06.

⁸⁸ EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc jt.*

⁸⁹ Tammert, *op.cit.*, lk 256.

⁹⁰ Kogels, H. Making VAT as Neutral as Possible. *EC Tax Review*. Kluwer Law International 2012-5, lk 230-232.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangud on reeglina õigustatud siis, kui on alust kahelda, kas soetatud kaup või teenus on seotud ettevõtja maksustatava käibega. Sisendkäibemaksu mahaarvamist võib piirata ka siis, kui maksukohustuslane ei täida maksumenetluses kaasaaitamiskohustust, ei säilita kaupade ja teenuste soetamist tõendavaid dokumente, ei näita kauba või teenuse müüjale kontrollimisel üles äris nõutavat hoolsust või takistab maksuhalduri tõendite kogumist.⁹¹

Neutraalsusprintsibiist järgmine ja teine oluline põhimõte puudutab käibemaksu rakendamist - st, et käibemaksuga koormatakse tarbijat, mitte ettevõtjat. Ettevõtjad on enamasti ainult käibemaksu kogujad ja edastajad. Ettevõtete omavaheline käive küll maksustatakse, kuid tegelikku maksukoormust see ettevõtjale ei tekita. Kui ettevõtja kasutab sisseostetud kaupu ja teenuseid otseselt või kaudselt uute maksustatavate kaupade ja teenuste tootmiseks, tagatakse talle sisendkäibemaksu kohese mahaarvamise õigus. Kui maksustada kõikide ettevõtjate kõiki käibeid, siis tekiks käibemaksu kumuleerumine.⁹² Käibemaksu kumuleerumine pole aga lubatud, kuna see moonutaks konkurentsi ja takistaks vaba ettevõtlust nii siseriiklikult kui ühenduse tasandil. Samas oleks see vastuolus selle maksu aluspõhimõttega, et maksustamisele kuulub tarbimine, mitte ettevõtjate tulu. Olukorras, kus toote hinna sees on mitu käibemaksu, ei ole see teiste toodetega konkurentsivõimeline⁹³.

Kolmas oluline põhimõte on sihtkohamaa põhimõte. Kui osutatakse teenuseid teises riigis või müüakse kaupu teise riiki, siis tekib topeltnmaksustamise oht – kaupu või teenuseid võib maksustada nii ekspordi kui ka impordiriik. Teisisõnu on topeltnmaksustamine olukord kus sama maksumaksja on sama maksuobjektiga samal perioodil maksukohustuslane mitmes liikmesriigis⁹⁴, mistõttu ta on kohustatud maksma maksu ka mitmes liikmesriigis. Topeltnmaksustamist välditakse korrespondeerivate käibemaksuseaduste abil. Piiriüleste tehingute puhul sõltub maksustamine sellest, millisest põhimõttest riigid lähtuvad. Võimalik on rakendada kahte printsiipi: sihtkohamaa printsiipi või päritolumaa printsiipi. Sihtkohamaa printsiibi kohaldamine tähendab, et ekspordi puhul kaubad või teenused vabastatakse käibemaksust ning maks tasutakse maal, kus teenust osutatakse või kus kaubad müüakse.

⁹¹ RKHK 3-3-1-73-04.

⁹² Lehis, Eesti maksuseaduste kommentaarid, *op.cit.*, lk 266 - 267.

⁹³ Lehis, L. EL ja käibemaks Eestis. <http://www.aripaev.ee/default.aspx?publicationid=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&code=77876> (03.04.2014).

⁹⁴ Terra, J.M.B. VAT in EEC: the place of supply. *Common Market Law Review* 26. The Netherland: Kluwer Academic Publishers 2007, lk 449-473.

Päritolumaa printsiibi puhul tasutakse käibemaks maal, kus kaup toodetakse või kus on teenuse osutaja asukoht. Päritolumaa printsiibi rakendamisel tekivad raskused täpse maa määratlemisel⁹⁵, kuna see sisaldab endas mitmeid erandeid ja oli vastuolus käibemaksu üldpõhimõtetega. Seega on lihtsam rakendada sihtkohamaa printsiipi, mis ei tekita konkurentsimoonusi. Rõhuv enamus riike rakendab sihtkohamaa printsiipi, sealhulgas kõik Euroopa Liidu liikmesriigid⁹⁶. Teisisõnu, maksustamine toimub riigis, kus asub lõpptarbija. Kaupade ja teenuste ekspordil rakendatakse nullmäära (kusjuures eksportööriale tuleb sisendkäibemaks tagastada), kaupade ja teenuste import aga maksustatakse.⁹⁷

Käibemaksuga maksustamisel on esmatähtis määrata maksuobjekt, millest sõltub kogu tehingu maksustamine. See kehtib ka kombineeritud tarnete korral. Tuleb määrata, kas tegemist on maksustatava tarnega või maksuvaba tarnega, millal on käibe toimumise aeg, millises riigis tekib käive, milline on kohaldatav käibemaksumäär, kuidas vormistada arvet, jms detailid. Määramist vajavaid elemente on palju, mis võivad samal ajal hõlmata mitme riigi jurisdiktsioone, tehes olukorra keerukaks. Teemasse sügavuti minemiseks on vajalik ülevaade põhiterminitest, mis on toodud alljärgnevalt.

Väga oluline on määrata käibe termin, sest mitte igasugune raha liigutamine ei ole veel käive ja maksuobjekt. Käive on käibemaksu objekt, mille võib laias laastus liigitada kaheks: müügikäive ehk kauba võõrandamine või teenuse osutamine, ja ostukäive ehk kauba soetamine või teenus saamine.⁹⁸ Enne 01. maid 2004. aasta Eestis kehtinud KMS-s tähistati nii müügi- kui ostukäivet ja importi koondterminiga „maksustatav käive“. Kehtivas seaduses tähendab „maksustatav käive“ ainult müügikäivet. Ostukäibe juhtumid loetakse seaduses üksikshaaval ning maksuobjekti üldtermin on „maksustavad tehingud ja toimingud.“⁹⁹

Käibe õiguslikust ja majanduslikust tähendusest lähtudes, siis, kuigi seaduse tekstis kasutatakse läbivalt terminit „tehingud“, ei maksustata käibemaksuga siiski mitte tsiviilõiguslikke tehinguid, vaid majanduslikke sooritusi. Teisisõnu hüve üleandmist. Tegemist on majanduslikku laadi

⁹⁵ Lehis, EL ja käibemaks Eestis, *op.cit.*

⁹⁶ Lind, K. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. Artiklite kogumikus *Juridica (Toim.)*. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2001 nr IV, lk 242-251.

⁹⁷ Lehis, EL ja käibemaks Eestis, *op.cit.*

⁹⁸ Lehis, Eesti maksuseaduste kommentaarid, *op.cit.*, lk 274.

⁹⁹ Lehis, Maksuõigus 2012, *op.cit.*, lk 369.

sooritusega.¹⁰⁰ Käive võib tekkida ka tühisest tehingust või avalik-õiguslikust suhtest. Õiguslikult kehtivast, kuid täitmata lepingust üldjuhul käibemaksudokument ei teki. Käibemaksuga maksustatakse ka ebaseaduslik tegevus (nt salakaubavedu, varastatud kaupade, piraattarkvara või võltsitud kauba müük). Käive võib tekkida ka kauba kasutusotstarbe muutumisest (omatarve) või kauba teise riiki toimetamisest (import, ühendusesisene soetamine), mille puhul ei tehta üldse tehingut teise isikuga.¹⁰¹ EL-i käibemaksudirektiivi käsitus selles osas on aga vastupidine: illegaalseid tehinguid käibemaksuga ei maksustata. Kuna direktiivis seda otseselt välja ei loe, on siin suur tähtsus Euroopa Kohtu otsustel konkreetses kohtuasjas.¹⁰²

Käibe terminit käibemaksudirektiivist ei leia. Küll on direktiivi artiklis 2 loetletud tehingud, mida tuleb käibemaksuga maksustada. Need on kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb. Kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil. Teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb. Ja kaupade import. Eesti KMS regulatsiooni kohaselt on käive kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ettevõtluse käigus, kauba või teenuse omatarve, kauba toimetamine teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks ja kauba sundvõõrandamine tasu eest (KMS § 4 lg 1).¹⁰³ Terminid esimesed kolm punkti on sisuliselt olnud muutumatud aastast 2004. Käibe termini täpsemaks määratlemiseks tuleb eeltoodud termineid uurida lähemalt.

Esmalt tuleb uurida ettevõtluse terminit. KMS kohaselt on tegemist iseseisva majandustegevusega, mille tulemusena toimub tasuline või tasuta kauba võõrandamine või teenuse osutamine (KMS § 2 lg 4). Ettevõtlusena ei käsitata äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist. Riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust käsitatakse ettevõtlusena üksnes siis, kui see tegevus kujutab endast Euroopa Nõukogu Direktiivi nr 2006/112/EÜ I lisas sätestatud majandustegevust või selliseid käibemaksuseaduse § 1 lõikes 1 loetletud tehinguid ja toiminguid, mida saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi (KMS § 4 lg 1). Avar definitsioon tuleneb käibemaksudirektiivist, mis läbi maksumaksja definitsiooni räägib inglise keeles *economic activity*'st ehk eesti keelde tõlgituna majandustegevusest.

¹⁰⁰ *Ibid*, lk 296.

¹⁰¹ Lehis, Eesti maksuseaduste kommentaarid, *op.cit*, lk 274.

¹⁰² Elling, T. Käibemaks. Tallinn: KMS OÜ 2014, lk 73.

Majandustegevuse tõlgendamisel lähtutakse eelkõige selle majanduslikust sisust, mitte juriidilisest vormist (inglise keeles *substance over form*). Doktriini kohaselt on maksustamisel kõige olulisem tuvastada mitte tehingu vorm vaid see, mida tegelikult tehtud on. Majandustegevuse ja ettevõtluse määratlemisel käibemaksuseaduse mõistes rõhk majanduslikul sooritusel, mis tekib lepingu täitmisel. Teisisõnu on majanduslikul tõlgendamisel oluline üksnes sissetulek või kestev tulu, jättes kõrvale selle kui mitmeid etappe eelnes tehingule, kui keerukad need olid, kui kasumlik see oli, vms. Üksnes majanduslikud sooritused ongi käibemaksuga maksustamise maksuobjekt. Maksuhaldur on ettevõtluse tuvastamise kriteeriumitena nimetanud: oma organisatsiooni, ka minimaalse üksuse olemasolu ja püsivuse, erialased teadmised/oskused, turul osalemise, avaliku tegutsemise, ise riskide võtmise, kapitali ja töösse investeringute tegemise, tegevuste planeerimise, kestvuse, kavatsuse kasumit teenida.¹⁰⁴ EL käibemaksudirektiivi kohaselt käsitatakse majandustegevusena aga eelkõige kestva tulu saamist (art 9). Seega võib maksuhalduri loetletud tunnuste ja direktiivi vahel olla vastuolu.

Majandusliku lähenemise põhimõte jaotub kaheks: maksuseadustes kasutatud tsiviilõiguslike terminite teleoloogiline tõlgendamine ja eluliste asjaolude hindamine maksuõiguses.¹⁰⁵ Teleoloogilise tõlgendamiseks selgitatakse välja lepingu või tehingu tegelik sisu ehk mõte. Iga juhtumi puhul tuleb tõlgendamise abil kontrollida, kuidas tsiviilõigusest laenatud terminid konkreetses maksunormis sisustatakse.¹⁰⁶ Eluliste asjaolude hindamisel tuleb lähtuda tehingu faktilistest asjaoludest. Maksunormide rakendamisel tuleb anda maksumaksja esitatud asjaoludele uus, iseseisev majanduslik hinnang.¹⁰⁷ Kehtiva MKS § 83 lg 1 kohaselt ei tohi isikutel õigusvastase tegevuse abil olla võimalik asetada end paremasse olukorda, kui see on võimalik õiguspärase tegevusega.¹⁰⁸ Seega lähtutakse põhimõttest, mis on, mitte sellest, mis olema peaks.

2005. aastal tehti Eestis esimesed majandusliku tõlgendamist puudutavad kohtulahendid, sellest ajast peale on nimetatud põhimõttest saanud maksuhalduri prioriteet. Kohus on öelnud, et maksustamisel ja maksuvaidluse lahendamisel tuleb lähtuda majanduslikult sisust, mitte aga sellest, kuidas need tehingud on vormistatud. Vastasel korral oleks lepingupooltel võimalus

¹⁰³ KMS RT I, 30.12.2014, 11.

¹⁰⁴ Maksu- ja Tolliamet. FIE alustamine. http://www.emta.ee/failid/FIE_alustamine.pdf (10.03.2014).

¹⁰⁵ Lopman, V. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. Artiklite kogumikus *Juridica* (Toim.). Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2005 nr VII, lk 488-500.

¹⁰⁶ *Ibid.*

¹⁰⁷ *Ibid.*

omavahelise kokkuleppega määrata kindlaks maksukohustus, selle sisu ja ulatus. Selline olukord oleks vastuolus maksu kui avalik õigusliku kohustise olemusega ning ühetaolise maksustamise põhimõttega.¹⁰⁹ Seega tuleb kõiki asjaolusid kogumis hinnates kvalifitseerida tehing ning määrata sellele õige maksumäär.

Siinkohal tuleb märkida, et ettevõtluse termin käibemaksuseaduse mõistes erineb äriseadustikus ja tulumaksuseaduses toodust. Seal sätestatu kohaselt on ettevõtlusel peamiselt kasumi teenimise eesmärk. See aga ei ühildu käibemaksu üldpõhimõttega, mille kohaselt soovitakse maksustada tarbimist. Kas äriühing teenib oma tegevusega ka kasumit, ei oma KMS mõistes tähtsust.

Üldterminite juurest spetsiifilisemaks minnes, tuleb alustada kaupade terminist. Käibemaksudirektiiv kaupade terminit sügavuti ei ava, nimetades kaupu lihtsalt materiaalseks varaks omanikuna käsutamise õiguse üleminekuga. Seevastu KMS sätestab, et kaup on asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia (KMS § 2 lg 3). Termini sügavamaks sisustamiseks tuleb lähtuda tsiviilseadustiku üldosa seadusest, mille kohaselt on asi kehaline ese (TsÜS § 49)¹¹⁰. Asja tunnustena võib välja tuua meeltega tajutavuse, ruumilise piiritletuse ning võimaluse teostada faktilist võimu, s.o. asja vallata. Asi võib olla ka vedelas või gaasilises olekus, kuivõrd see on tehniliselt hallatav. Asjana käsitletakse käibearusaamade järgi iseseisvaid ja eraldi võetavaid ja hinnatavaid kehalisi esemeid. Asjad peavad olema üksteisest eristatavad. Asi võib koosneda ühest osast või mitmest osast. Mitmest osast koosneva asja ühe asjana käsitlemise puhul on määrav, et mitmest asjast kokku pandud tervik oleks üldise käibearusaama järgi käsitletav ühe kehalise tervikuna ja terviku külge ühendatud osad oleksid käsitletavad tervikasja osana.¹¹¹ Oluline on siinjuures tuua välja ka asjade kogumi termin, mis TsÜS kommentaaride kohaselt on mitmest iseseisvast asjast koosnev kogum, mis teenib ühtset majanduslikku eesmärki selliselt, et sellesse kuuluvad asjad ei ole ühe asja osad ega olulised osad. Asjade kogum saab olla eraldi kohustustehingu objektiks ning asjade kogumi abil saab määratleda konkreetseid asju, mille suhtes käsutus tehakse.¹¹²

¹⁰⁸ *Ibid.*

¹⁰⁹ RK 3-3-1-56-05.

¹¹⁰ TsÜS. RT I, 13.03.2014, 103.

¹¹¹ Varul, P. Kull, I. Kõve, V. Käerdi, M. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2010, lk 191.

¹¹² *Ibid.*

Kauba termini juures tuleb eraldi peatuda ka kinnisasjaga seotud kauba termini juures kuivõrd selle tähendus on tavatähendusest laiem. TsÜS § 50 lg 1 järgi on kinnisasi maapinna piiritletud osa (maatükk). Samas käsitatakse KMS mõistes kinnisasjana ka hoonestusõigust, ehitist kui vallasasja, korteriomandit ja korterihoonestusõigust (KMS § 2 lg 3 p 1). Asi mis ei ole kinnisasi, on vallasasi (TsÜS § 50). Kinnisasja olulised osad on sellega püsivalt ühendatud asjad nagu ehitised, kasvav mets, muud taimed ja koristamata vili. Asja oluline osa on selle koostisosa, mida ei saa asjast eraldada, ilma et asi või sellest eraldatav osa häviks või oluliselt muutuks.¹¹³

Kombineeritud tarne teine oluline komponent on teenuse termin. Teenused jagunevad viite peamisse kategooriasse, millest ühe kategooria moodustavad kinnisvaraga seotud teenused.¹¹⁴ Teenuse termin on toodud käibemaksudirektiivis läbi negatiivse definitsiooni, mille kohaselt teenuste osutamine on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne (art 24 lg 1). KMS-s täpsustab seda ja ütleb, et teenus on ettevõtluse korras osutatav hüve või võõrandatav õigus (sealhulgas väärtpaper) mis ei ole kaup. Seega veel igasugune sooritus ei tähenda teenust vaid hüve peab olema iseseisev ja hüvel peab olema väärtus. Samuti on teenusena käsitletav tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Teenus on ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja. Teenuse termin hõlmab lisaks VÕS-s loetletud teenuse osutamise lepingule ka kasutuslepinguid (üür, rent, litsentsitasud intellektuaalse omandi eseme müügi või kasutusõiguse eest), aga ka näiteks piiratud asjaõiguse seadmist, samuti notari, kohtutäituri ja pankrotihalduri tasusid.¹¹⁵ EK on kohtulahendites lisanud, et käibemaksuga maksustatakse tasulisi teenuseid. Teenus on osutatud „tasu eest“ kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused ning teenuse eest makstava tasu ja osutatava teenuse vahel on otsene seos.¹¹⁶

Magistritöös leiab lähemat käsitlemist kombineeritud tarne terminiga seotud termin - paigaldatud ja kokkupandava kaup. Terminis sisustamisel tuleb lähtuda käibemaksudirektiivist, mille art 17 lõike 2 punkt b sätestab, et teise liikmesriiki üleviimiseks ei loeta kaupade lähetamist või vedamist kaubatarne tehinguks, mille maksukohustuslane teeb lähetamise või veo sihtliikmesriigi territooriumil kaupade paigaldamiseks või kokkupanekuks tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt artiklis 36 sätestatud tingimustel. Art 36 täpsustab, et juhul kui tarnija,

¹¹³ Rahandusministeerium. Käibemaksu kommentaarid. Tallinn: Rahandusministeerium 2014, lk 13.

¹¹⁴ Cambell, D. International Tax Planning. London: Kluwer Law International 1995, lk 202.

¹¹⁵ Lehis, Eesti maksuseaduste kommentaarid, *op.cit.*, lk 279.

¹¹⁶ EKo 29.10.2009, C-246/08, *Soome Vabariik jt. EKo 29.10.2009, C-40/09, Soome Vabariik jt.*

soetaja või kolmanda isiku poolt lähetatud või veetud kaubad paigaldab või paneb kokku tarnija või tema eest tegutsev isik ja sellega kas kaasneb või ei kaasne katsetamine, loetakse tarnekohaks koht, kus kaubad paigaldatakse või kokku pannakse. Kui paigaldamist või kokkupanekut teostatakse liikmesriigis, mis ei ole tarnija asukohariik, võtab liikmesriik, kelle territooriumil paigaldamist või kokkupanekut teostatakse, kõik vajalikud meetmed topeltmaksustamise vältimiseks selles liikmesriigis.

Vastukaaluks direktiivi keerukale sõnastusele sätestab KMS paigaldatava või kokkupandava kauba kaubana, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest teises liikmesriigis ja mille paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületab 5 protsenti tehingu maksustatavast väärtusest. Teisisõnu vaadeldakse seaduses sätestatud eeltingimuste täitumisel kauba ja teenuse võõrandamist ühe tehinguna ja seda kauba võõrandamise tehinguna.

Paigaldatava või kokkupandava kauba müük maksustatakse selle sihtkohariigis (riigis, kus asub tarbija ehk ostja - sihtkoha riigi printsiip). Maksukohustuslane peab teadma, kas selles teises liikmesriigis rakendatakse maksustamisel üldkorda, kas käibemaksu tasumise kohustus on pandud kauba müüjale või pöördmaksustamist, mille kohaselt maksab käibemaksu paigaldatava või kokkupandava kauba soetaja. Samas tuleb tähele panna, et kauba käive, mis hõlmab kokkupanekut ja paigaldust, võidakse teises liikmesriigis maksustada nii kauba kui teenuse käibena, see sõltub vastava liikmesriigi seadusandlusest.¹¹⁷

Lisaks eeltoodule on oluline määrata käibe tekkimise aeg ehk päev, millal tekib müüjal ehk maksukohustuslasel maksukohustus. Ostja jaoks on see päev oluline, kuna siis tekib tal õigus arvata maha sisendkäibemaks. Müüjal tekib sel päeval kohustus deklareerida käive. Üldreegli kohaselt loetakse käive tekkinuks või teenus saaduks päeval, mil toimus kas kauba ostjale lähetamine või kättesaadavaks tegemine või teenuse osutamine või kauba või teenuse eest osaline või täielik maksmine, olenevalt kumb toimus varem. Seega on KMS kohaselt käibe tekkimise ja teenuse saamise aja määramisel kaks põhialust – kauba lähetamine/teenuse osutamine või maksmine.¹¹⁸

¹¹⁷ Maksu- ja Tolliamet. Kaupade maksustamine, 2014. <http://www.emta.ee/index.php?id=28450> (09.03.2014).

¹¹⁸ Rahandusministeerium, Käibemaksu kommentaarid, *op.cit.*, lk 63.

Järgnevalt tuleb uurida kauba ja teenuse käibe tekkimise koha reegleid, kuna koha reeglite alusel toimub maksustamine selles konkreetses riigis. Lisaks peab käibe toimumise koha määramisel eristama kaupu ja teenuseid, sest ka neil on erinev maksustamine. Vältimaks topeltmaksustamise olukordi on käibe tekkimise koha määramiseks sätestatud rahvusvahelised reeglid, mis on toodud käibemaksudirektiivis ja KMS-s.

Tulenevalt sihtkohamaa põhimõttest määratakse kaupade käive üldjuhul kauba asukoha järgi.¹¹⁹ Reguleerivad seda käibemaksudirektiivi artiklid 31 ja 32. Art 31 kohaselt kui kaupu ei lähetata ega veeta, tuleb tarnekohana käsitada kaupade asukohta tarne ajal. Art 32 kohaselt kui kaupu lähetab või veab tarnija, soetaja või kolmas isik, tuleb tarnekohana käsitada kohta, kus kaubad asuvad ajal, mil algab selle lähetamine või vedu soetajale. Eestis tekkiv kauba käive hõlmab siseriiklikku kauba käivet, kauba ekspordi Eestist, kauba ühendusesisest käivet, Eesti isikule teostatavat kaugmüüki, Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba müüki, Eestist rahvusvahelisele reisile väljuva laeva või lennuki pardal kauba võõrandamist ning maagaasi ja elektrienergia võõrandamist Eesti isikule kasutamiseks Eestis või Eesti edasimüüjale (KMS § 9 lg 1). Kauba siseriikliku käibe korral, mis tähendab, et kaupa tehingu tulemusena Eestist välja ei toimetata, tekib käive Eestis ja ka maksustatakse Eestis reeglina müüja poolt vastava käibemaksuääruga.¹²⁰

Mis puudutab kaupade tarnet koos kokkupanekuga või paigaldamisega ning teenuste osutamist, siis nende tehingute maksustamise teostamise koha kindlaksmääramine põhjustab liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte.¹²¹ Lisaks, vastandina kaupade tarnekoha ajaloole, on teenuste osutamise koha seadusandlik ajalugu kiire arenguga. Alates 01. jaanuarist 2010. aasta muutusid teenuste käibe tekkimise koha reeglid oluliselt. Muudatusteks tingis vajadus lihtsustada teenuste maksustamist liikmesriikide vahel. Euroopa Nõukogu Direktiiviga nr 2008/8/EÜ¹²² sõnastati ümber käibemaksudirektiivi käibe tekkimise koha reeglid (art 44 ja 45). Uue reegli kohaselt ja KMS § 10 lg 1 alusel tuleb kindlaks teha teenuse saaja käibemaksukohustuslaseks olemise staatus. Kui teenuse saaja on omas riigis käibemaksukohustuslane, on käibe tekkimise kohaks tema asukohariik (inglise keeles „*business*

¹¹⁹ Lehis, Eesti maksuseaduste kommentaarid, *op.cit.*, lk 287.

¹²⁰ Rahandusministeerium, Käibemaksu kommentaarid, *op.cit.*, lk 42 - 43.

¹²¹ Terra, J.M.B. The place of supply in European VAT. Deventer: Kluwer Law & Business Ltd 1998, lk 21.

¹²² Council Directive (EC) No 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, OJ 2008 No L 44, 20.02.2008.

to business“ reegel, lühend „B2B“). Kui teenust osutatakse mittekäibemaksukohustuslasele, on teenuse käibe tekkimise koht teenuse osutaja asukoht (inglise keeles „business to consumers“ reegel, lühend „B2C“).¹²³ Sõltuvalt aga teenuse iseloomust on võimalikud ka teistsugused maksustamised, mis sõltuvad müüja või ostja asukohast, teenuse osutamise või kasutamise asukohast. Seega eksisteerib palju erandeid. Muuhulgas, mis on käsitlemisel ka käesolevas töös, on erand kinnisvaraga seotud teenuste (nt ehitamine, projekteerimine, majutus, kinnisvaraagendi teenus, jms) maksustamises, mille kohaselt tekib kinnisvaraga seotud käive alati kinnisvara asukoha riigis (KMS § 10 lg 2 p 1).

Maksuplaneerimise oluline osa on käibemaksu määr suurus. Eesti hetkel kehtiv standard käibemaksu määr on 20%. Teatud kaubagruppidele (raamatud, õppevahendid, teatud meditsiinilised vahendid, perioodiline trükis ja majutus) on ettenähtud vähendatud käibemaksu määr, mis on 9%. Euroopa Komisjoni 01. jaanuar 2014. aasta andmetel oli Eesti üks madalama standard käibemaksu määraga riike. Kõige madalam käibemaksu määr on Luksemburgis 15%, Maltal 18%, Küprosel ja Saksamaal 19%, Prantsusmaal, Bulgaarias, Austrias, Slovakkias ja Suurbritannias 20%. Kõige kõrgem käibemaksu standardmäär on Ungaris 27%.¹²⁴

Lisaks kehtib 0% maksumäär, mida aetakse tihti segamini maksuvaba käibe määraga, kus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei eksisteeri. Kuna käibemaksudirektiiviga on lubatud kogu sisendkäibemaksu mahaarvamine seoses vähendatud määradega, tuleneb sellest, et nullmäärasid peetakse käibemaksusüsteemiga põhimõtteliselt kokkusobimatuks. Sellega seondub aga pisut segadusseajavalt asjaolu, et direktiivis eneses on ette nähtud terve hulk nullmääraga tehinguid, kuigi neid nimetatakse vabastuseks. Üldiselt on need vabastused, millega kaasneb käibemaksu mahaarvamise või tagasisaamise õigus.¹²⁵ Nullmäärade rakendamise eelduseks on üldjuhul asjaolu, et kaup või teenus maksustatakse sihtkohamaal, siis võibki nullmääraga maksustatud käibed liigitada kaheks: need, mille puhul on vaja tõendada sihtkohamaal maksustamist, ja need, mille puhul seda ei nõuta. Esimese variandi näited on kauba ühendusesisene käive ja teise liikmesriigi käibemaksukohustuslasele osutatud teenused, mille

¹²³ Sisekaitseakadeemia. Teenuse käibe tekkimise koht. http://stud.sisekaitse.ee/Elling/Teenusekaive/teenuse_kibe_tekkimise_koht.html (03.04.2014).

¹²⁴ Euroopa Komisjon. VAT rates applied in the Member States of the European Union, 2014. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (02.04.2014).

¹²⁵ Terra, European tax law, 3rd edition, *op.cit.*, lk 282.

puhul nõutakse ostja käibemaksukoodi kontrollimist ja pöördmaksustamise viidet müügiarvele. Teise variandi näited on kauba eksport, tehingud tolliladudes ja vabatsoonides, laevade ja lennukite teenindamine, jne. Nende käivete puhul on vaja tõendada küll käibe sisuks olevaid toiminguid, kuid ei ole vaja kontrollida ostja isikut ega tema asukohta ning ostjal ei lasu pöördmaksustamise kohustust.¹²⁶

Käibe maksustatava väärtuse arvutamise reeglid leiab käibemaksudirektiivi artiklist 72 ja KMS §-dest 12-14. Maksustatav väärtus on käibemaksu baas ehk summa, mille pealt arvestatakse käibemaks korrutatuna käibemaksumääraga. Maksustamise üldpõhimõtte kohaselt moodustavad nii käibemaksudirektiivi (art 72) kui KMS (§ 12) kohaselt käibe maksustatava väärtuse vastusoorituse väärtus ehk kauba või teenuse eest makstav hind, millest käibemaks ise on maha arvatud. Näiteks Eestis kehtivate käibemaksumäärade (standardkäibemaksumäär 20% ja alandatud käibemaksumäär 9%) korral tuleb lõplikust müügihinnast käibemaksuta hinna ehk maksustatava väärtuse saamiseks hind jagada sõltuvalt maksumäärast kas 1,2 või 1,09-ga.¹²⁷

Maksustatava väärtuse hulka kuuluvad transpordikulud, pakendamiskulud, hoiustamise kulud, jm haldusteenusekulud, mis on otseses korrelatsioonis kauba müügi või teenuse osutamisega. Maksustatav väärtus võib sisaldada ka muid makse (tollimaks, käibemaks, lõivud, vms) direktiivi artikkel 11 ja KMS § 12 lg 6¹ kohaselt. Eelnimetatud maksustamise komponente arvel tavaliselt välja ei tooda, mistõttu on maksumaksjal endal kohustus pidada korrektset arvestust leidmaks käibemaksu väärtus.

Kokkuvõtvalt saab välja tuua olulisemad käibemaksutunnused ja selle rakendamise põhimõtted. Käibemaks on kaudne maks, maksu tasub tarbija või ostja, müüja ainult kogub seda ja edastab selle maksuhaldurile. Käibemaks on tarbimismaks, maksu makstakse tarbimise või vara võõrandamise pealt. Käibemaks on universaalne maks, mis hõlmab kõiki tarbitavad kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustusi eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Käibemaks on neutraalne maks, kus maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaksuga ei koormata ettevõtjat, kus kõik tarbimise vormid maksustatakse ühetaoliselt. Maksustamisel kehtib sihtkohamaa põhimõte. Eeltoodud on üldreeglid, mis on vajalikud järgnevate peatükkide sissejuhatuses, kus analüüsitakse sügavuti kombineeritud tarne terminit, selle kasutust

¹²⁶ Lehis, Eesti maksuseaduste kommentaarid, *op.cit.*, lk 321.

kinnisvara ja kokkupanava kauba valdkonnas, esilekerkinud probleeme ning Euroopa Kohtu ja teiste liikmesriikide praktikat.

¹²⁷ *Ibid.*, lk 310.

2. Kombineeritud tarne termin, maksustamise põhimõtted ja kasutusvaldkond kinnisvara ja kokkupandava kauba valdkonnas

2.1. Kombineeritud tarne termin, sisu ja maksustamise põhimõtted

Kombineeritud tarne terminit normatiivaktides reguleeritud ei ole. Varasemalt kehtinud Nõukogu Direktiiv 77/388/EÜ (kuues direktiiv) ega hetkel kehtiv Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ (käibemaksudirektiiv) termini definitsiooni ei sisalda. Terminite ametlikke selgitusi ei leia ka OECD poolt koostatud juhendmaterjalist *International Tax Terms*¹²⁸, mis tavapäraselt sisaldab kõiki maksuvaldkonda reguleerivate terminite lühiselgitusi ja mis on juhendmaterjaliks teoreetikutele ja praktikutele.

Küll võib käibemaksudirektiivist leida EL kehtiva käibemaksusüsteemi üldpõhimõtted, millele on ka kohus kaasuste lahendamisel toetunud. Üldpõhimõtted on sõnastatud käibemaksudirektiivi artiklites 1 ja 2. Artikkel 1 kohaselt on käibemaksusüsteemi põhimõtteks kohaldada üldist tarbimismaksu kus maksu võetakse igalt tehingult. Artikkel 2 loetleb tehingud, mida käibemaksuga maksustatakse. Need on kaubatarned tasu eest, kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest, teenuste osutamine tasu eest, kaupade import. Seega, igat tehingut tuleb vaadelda eraldiseisvana ja tüüpilise kliendi ehk tarbija seisukohast. Lisaks tuleb kohaldada maksustamise muid üldpõhimõtteid, st vaadelda tehingute põhiomadusi ja võtta arvesse kõiki asjas tähtsust omavaid aspekte. Tuleb täheldada, et eeltoodud regulatsioon puudutab kogu harmoniseeritud käibemaksusüsteemi ja mitte konkreetset kombineeritud tarnete valdkonda, kuivõrd viimase osas konkreetne regulatsioon puudub. Seega on kohus juhtumite lahendamisel lähtunud õiguse üldpõhimõttest, st erinormide puudumisel kohaldanud üldnorme.

Enamikes Euroopa Liidu liikmesriikides kombineeritud tarnete siseriiklik legitiimne regulatsioon puudub. Valdkonda on seaduslikult reguleerinud ainult 6 riiki ja need on Suurbritannia, Iirimaa, Bulgaaria, Ungari, Malta, Portugal, osaliselt ka Saksamaa. Vaatamata üleüldisele tendentsile seadusliku regulatsiooni puudumisest, on osad riigid, nagu näiteks Austria, Belgia, Taani ja Holland, koostanud sellekohase juhendmaterjali. Samuti on juhendmaterjal olemas Saksamaal. Rahvusvahelise audiitorfirma Ernst&Young poolt korraldatud uuringus on peaaegu kõigi liikmesriikide (v.a. Iirimaa, Suurbritannia ja Austria) eksperdid öelnud, et sisemine selge ja

¹²⁸ OECD. International Tax Terms. <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (12.12.2014).

arusaadav sellekohane praktika puudub.¹²⁹ Kui regulatsioon on ebapiisav ja sisemine praktika olematu või ebäühtlane, on reaalsus mitmetahuline. Liikmesriikide maksuhaldurite ja maksumaksjate vahel on tekkinud ja on tekkimas tõsiseid vaidluseid tarnete korrektsest ja ühetaolisest maksustamisest.

Nagu eelnevalt mainitud, Eesti käibemaksuseadus kombineeritud tarne ega segatarne terminit ei sätesta ega sisusta. Seevastu praktikas on tarne iseloomustamiseks käibel just eelnimetatud kaks terminit - kombineeritud tarne või segatarne. Maksualases kirjanduses on selgitatud, et segatarnega tähistatakse olukorda, kus müüakse mitut erinevat kaupa või teenust, mis moodustavad ühe terviku. Kui kõiki kogumi elemente maksustatakse ühtmoodi, siis ei ole eriti oluline määratleda, kas tegemist on ühe või mitme tootega, kuid kui komponendid maksustatakse erinevalt (nt kinnisvara müük on maksuvaba, mööbli müük maksustatav; koolitus on maksuvaba, õpiku müük aga maksustatav, jne), siis sõltub tarne õigest kvalifitseerimisest maksukohustuse suurus.¹³⁰

Küsimus ei puuduta mitte ainult maksuvabastusi (nt kinnisvara, postiteenused, finantsteenused) ja erinevaid maksumäärasid (ravimid, raamatud), vaid ka näiteks käibe tekkimise aja ja koha määramist (kaupade ja teenuste puhul on need osaliselt erinevad), millest omakorda võib sõltuda see, kuidas maksustatakse importi, ekspordi, ühendusesisest käivet või soetamist. Teatud juhtudel võib kauba või teenuse liigist sõltuda sisendkäibemaksu mahaarvamine või eriskeemi rakendamine.¹³¹

Euroopa Parlamendi, nõukogu ja komisjoni ühisest normitehnika juhendist selgub, et õiguselguse tagamiseks on oluline, et adressaadil ei tekiks kahtlust normist tulenevate õiguste ja kohustuste suhtes. St, et vastu võetud õigusaktid peavad olema koostatud arusaadavalt, järjepidevalt ning vastama esitusviisi ja normitehnika ühtlustatud põhimõtetele nii, et kodanikud ja ettevõtjad saaksid teavet oma õiguste ja kohustuste kohta, kohtud saaksid tagada nende

¹²⁹ Ernst & Young. Composite supplies – Pan-Europa survey. http://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/bilaga-3-ey-questionnaire-vat-treatment-of-composite-supplies_533159.html/binary/Bilaga%203%20EY%20Questionnaire%20-%20VAT%20treatment%20of%20composite%20supplies (30.04.2014).

¹³⁰ Lehis, L. Kuidas maksustatakse segatarneid ehk kuidas kaubast saab teenus ja teenusest kaup. <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=123> (03.04.2014).

¹³¹ *Ibid.*

täitmist ning liikmesriigid saaksid vajadusel kõnealused õigusaktid õigesti ja õigeaegselt oma õigusesse üle võtta.¹³²

Inglise keelses maksualases kirjanduses ning õigekeelsussõnaraamatus on kombineeritud ja segatarne termini osas käibel rohkelt erinevaid lingvistilisi termineid. Näiteks võib nimetada *multiple supplies*,¹³³ *composite supplies*,¹³⁴ *mixed supplies*,¹³⁵ *combined supplies*,¹³⁶ *compound supplies*,¹³⁷ *blended supplies*,¹³⁸ *complex supplies*,¹³⁹ *compounded supplies*,¹⁴⁰ *bundled supplies*.¹⁴¹ Kõik nimetatud terminid tähistavad üldjoontes ühte ja sama – tarnet mis koosnevad mitmest osast ning mida käsitletakse kas ühe nn kombineeritud tarnena või eraldiseisvate tarnetena, kuigi nende tarnimine leidis aset ühel ja samal ajahetkel ning nende eest tuleb tasuda ühe ja sama arve alusel. Siiski eksisteerivad erinevused nende terminite käsitlemise vahel, mis loob olukorra, kus neid keelelises mõistes sarnaseid tarneid on tarbimismaksude seisukohalt võimalik ikkagi erinevalt käsitleda. Liittarne (*compound supply*) Kanadas võib tähendada, et seda käsitletakse ühe tarnena, samal ajal kui Euroopa Liidu käibemaksu kontekstis viidataks sellele kui üksiktarnele (*single supply*), komplekstarnetele (*bundled supply*) või tarnele, mis koosneb mitmest omavahel seotud osast. Terminiga „komplekstarne“ (*bundled supply*) viidataks tarnetele, mis on oma olemuselt ühekordsed tarded, kuna nad koosnevad küll mitmest osast, ent üks neist on põhiosa ning ülejäänud osad kas lahutamatud või seotud osad. Näiteks Austraalias tähistatakse terminiga „segatarne“ (*mixed supply*) selliseid tarneid, mis koosnevad mitmest eraldiseisvast tarnest ning terminiga „komposiitarned“ (*composite supply*) selliseid tarneid, milles põhitarne sisaldab ka seotud tarneid.¹⁴² Seega võib öelda, et maailma eri riikides

¹³² Euroopa Parlamendi, nõukogu ja komisjoni ühine normitehnika juhend. Luxembourg: Euroopa Ühenduste Ametlike Väljaannete Talitus 2008, lk 7.

¹³³ Office of the Attorney General. Value-Added Tax Consolidation Act 2010. S.I. No. 639 of 2010. <http://www.irishstatutebook.ie/pdf/2010/en.act.2010.0031.pdf> (03.03.2014).

¹³⁴ *Ibid.*

Nightingale, K. Taxation theory and practice. 4th edition. England: Pitman Publishing 2002, lk 548.

¹³⁵ The Office of the Revenue Commissioners. Mixed Supplies of Goods and Services. <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/mixed-supplies-goods-services.html> (03.04.2014). Rendahl, P. Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. Doctoral seires. Academic Council. The Netherlands: IBFD 2009, lk 26. Nightingale, *op.cit.*, lk 548.

¹³⁶ Oxford Dictionaries. <http://www.oxforddictionaries.com/definition/english-thesaurus/composite> (03.04.2014). Rendahl, *op.cit.*, lk 26.

¹³⁷ Oxford Dictionaries, *op.cit.*

¹³⁸ *Ibid.*

¹³⁹ *Ibid.*

¹⁴⁰ *Ibid.*

¹⁴¹ Rendahl, *op.cit.*, lk 26.

¹⁴² *Ibid.*

võib ühel terminil olla mitu sisulist vastet ning ka erinev sisu. Edasi keskendub töö autor Euroopa Liidus kasutatavatele terminitele ja nende sisule.

Järgnevalt analüüsib töö autor Irimaal kehtivat reeglistikku vastavas valdkonnas. Iirimaa regulatsioon on valitud seetõttu, et seal on autor hinnangul olemas Euroopa Liidu riikidest kõige põhjalikumalt reguleeritud kombineeritud tarnete regulatsioon. Lisaks on kohalik maksuhaldur koostanud täiendava selgitava juhendmaterjali. Juhendmaterjal on eriti tarvilik, kuivõrd ainuüksi regulatsioonist lähtudes jääksid paljud küsimused vastuseta. Täiendavalt on Iirimaa halduspraktikat võimalik kasutada ka Eesti kombineeritud tarnete regulatsiooni väljatöötamisel.

Iirimaa käibemaksualane õigusakt *Value-added tax consolidation act 2010* (VATA)¹⁴³ kasutab kombineeritud tarnete terminitena „*multiple supplies*“ ja „*composite supplies*“ termineid. VATA't tuntakse Irimaal ka kui „pakettreeglistikku“, mille koostamisel on lähtutud Euroopa Liidu kohtu seisukohtadest.¹⁴⁴ VATA 2010 I osa artikkel 2 lõige 1 sätestab „*multiple supply*“ termini, mis autori vaba tõlke kohaselt tähendab “ühendtarne”. Ühendtarne koosneb tarne kahest või enamast maksustatavast üksiktarnest (*individual supply*), mis on tehtud ühe tasu eest ja ühe terviktarnena ning tarded ei moodusta omavahel liittarne (*composite supply*). Teisisõnu on tegemist ühtse tarnega, mille iga tarne osa on teineteisest füüsiliselt ja majanduslikult lahutatud.¹⁴⁵

Nimetatud „*individual supply*“ termin on lähedases puutumuses eelnimetatud liittarne terminiga ning aitab paremini tuvastada liittarne olemust. „*Individual supply*“ ehk eesti keeles “üksiktarne” on VATA artikkel 2 lõige 1 kohaselt kaupade või teenuste tarne, mis on korduva tarne osa ning mis on teistest korduva tarne osaks olevatest kaupadest või teenustest füüsiliselt ja majanduslikult eraldatav ning tarnitav omaette kauba või teenusena.¹⁴⁶ See tähendab, et iga tarnitav artikkel peab kogu tarnes olema tarbijale selgelt eristatav osa. See peab olema rohkem kui pelgalt põhitarne täiustus.¹⁴⁷ Euroopa Liidu Kohus on öelnud, et see peab suutma moodustada „omaette eesmärgi“. ¹⁴⁸ Üksiku tarne tunnuseks on, et artiklit või elementi oleks

¹⁴³ Office of the Attorney General. Value-Added Tax Consolidation Act 2010, *Op.cit.*

¹⁴⁴ The Office of the Revenue Commissioners, Mixed Supplies of Goods and Services, *Op.cit.*

¹⁴⁵ *Ibid.*

¹⁴⁶ The Office of the Revenue Commissioners. VATSC80600 – Single and multiple supplies: Terminology, 2014. <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatscmanual/vatsc80600.htm> (03.03.2014).

¹⁴⁷ The Office of the Revenue Commissioners. Mixed supplies of goods and services, 2014. <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/mixed-supplies-goods-services.html> (03.03.2014).

¹⁴⁸ EKo 25.02.1999, C-349/96, *Card Protection Plan Ltd jt.*

võimalik ja mõistlik tarnida eraldi.¹⁴⁹ Läbi eelnimetatud kahe omavahel põimunud termini on võimalik tuvastada ühendtarne olemust, kus viimasel juhul tuleb vaadelda terviktarne iga osa füüsilisest ja majanduslikust aspektist üksteisest sõltumatutena. Kui tarne osad ei ole omavahel füüsiliselt ja majanduslikult põimunud, tuleb tarnet analüüsida ja maksustada üksiktarne regulatsioonist lähtuvalt.

VATA artikkel 2 lõige 1 sätestab „*composite supply*“ termini, mille eestikeelne vaste võiks autor hinnangul olla „liittarne“. Tähendab see maksukohustuslase poolt kliendile müüdüd tarnet, mis koosneb ühest või mitmest kaubast või teenusest või nende kombinatsioonist, kus üks tarne osa on peasoort ja ülejäänud kõrvalsooritused. Liittarne puhul on olemas üks põhiartikkel ehk põhitarne, mille suhtes kõik teised artiklid on kõrvalartiklid ehk kõrvaltarned. Kogu tehingule kehtib üks põhitarne puhul rakendatav käibemaksumäär.¹⁵⁰ Teisisõnu on liittarne tehing, mis sisaldab osasid, mis on vajalikud, et tuvastada kas tegemist on eraldi tarnetega või ühe üksiktarnega.¹⁵¹ Autori hinnangul tähendab Eesti õigusruumis liittarne sisuliselt kombineeritud tarnet või segatarnet. Seega saab Eesti kombineeritud tarne maksustamise osas toetuda ka Iirimaa regulatsioonile, mis puudutab liittarnet.

Iirimaa maksuhalduri juhendmaterjalides on kasutusel veel üks termin - „*combined supply*“. Tõlkes eesti keelde võiks selle vaste olla „kombineeritud ühendtarne“. Tegemist on ühendtarne alaliigiga, mis tähendab tarnet, mis sisaldab nii kaupu kui teenuseid, kus kõik tarne osad on maksustatavad ühe käibemaksumääraga.¹⁵² Kombineeritud ühendtarne regulatsioonil käesolev töö ei peatu, mistõttu jääb kõvale ka termini sisuline analüüs.

Iirimaa maksuhalduri juhendmaterjalides on eraldi viidatud „*mixed supply*“ terminile. Termini eesti keelne otsetõlge võiks olla „segatarne“. Sisuliselt on tegemist ühekordse liittarnega (*composite supply*), mis koosneb kaupadest ja teenustest ning mille komponentidele kehtivad

¹⁴⁹ The Office of the Revenue Commissioners, Mixed supplies of goods and services, *Op.cit.*

¹⁵⁰ The Office of the Revenue Commissioners, VATSC80600 – Single and multiple supplies: Terminology, *Op.cit.*

¹⁵¹ Terra, J.M.B. Kajus, J. A Guide To The European VAT Directives 2007. The Netherlands: IBFD 2011, lk 166.

¹⁵² The Office of the Revenue Commissioners, VATSC80600 – Single and multiple supplies: Terminology, *Op.cit.*

erinevad maksumäärad.¹⁵³ Eesti õigusruumis on nimetatud termini vaste kombineeritud tarne. St, et sellekohane materjal on kasutatav ka Eesti õigusruumis.

Euroopa Liidus ja inglise keeles kasutusel olevad erinevad terminid koos nende sisulise seletusega on leitavad käesoleva töö lisast nr 1, kus on toodud kombineeritud tarnete lingvistika (Lisa 1). Tabeli esimeses veerus on toodud Euroopa praktikas kasutusel olev sõna inglise keeles ja selle järel inglisekeelne selgitus koos viitega algallikale. Seejärel on autori poolt teostatud termini ja selgituse otsetõlge eesti keelde. Viimases veerus on toodud autori arvamus termini juriidilisele vastele eesti keeles.

Vaatamata terminite paljususele, jätkab töö autor termini „kombineeritud tarne“ kasutamist - see on kooskõlas käesoleva töö pealkirja ja eesmärgiga. Samuti aitab termin luua esmast selgust tarnete maksustamisest, samas jäädes ka teemakäsitlemisel piisavalt lihtsaks ja arusaadavaks. Kombineeritud tarne Eesti õigusraamistikul on tarne, mis koosneb ühest või mitmest kaubast või teenusest või nende kombinatsioonist, kus üks tarne osa on peasoort ja ülejäänud kõrvalsoortid.

Kombineeritud tarne maksustamine toimub peasoortide tuvastamise kaudu, ehk oluline on kas maksusubjekt on kaup või teenus ning milline kaup või teenus. Kõrvalsoortide maksustatakse peasoortide järgi (üld- ja erinormi vahetult). Kuivõrd käibemaksudirektiivis regulatsioon puudub, on peasoortide ja kõrvalsoortide tuvastamiseks ning eristamiseks võimalik juhendada Iirimaa VATA'st, mis reguleerib mõlema termini sügavama sisu. VATA art 2 kasutab terminit „*principal supply*“ ehk eesti keeles „peasoort“. See tähendab kaupade või teenuste tarnet, mis on liitartne (*composite supply*) valdavaks elemendiks ja mille puhul kõik muud liitartne hulka kuuluvad tarded on kõrvalsoortideks (*ancillary supply*). VATA's on reguleeritud ka „*ancillary supply*“ ehk eesti keeles kõrvalsoort. Terminiga tähistatakse liitartnet, mis ei ole põhitarnest füüsiliselt ja majanduslikult eraldatav ning mida saab tarnida ainult põhitarnet tarbijale atraktiivsemaks muutmise kontekstis. Teisisõnu, kõrvaltarnet ei moodusta tarbija jaoks peamist eesmärki vaid ainult toetab seda.¹⁵⁴ Seega on Iirimaa käsitlus sama mis Eestis käibel olevad terminid ning nende sisu. Põhi- ja kõrvalsoortide määramise kriteeriumitest ja sisulistest probleemidest käsitleb lähemalt käesoleva töö peatükk 3.

¹⁵³ The Office of the Revenue Commissioners, VATSC80600 – Single and multiple supplies: Terminology, *Op.cit.*

¹⁵⁴ Terra, Kajus, A Guide To The European VAT Directives 2007, *Op.cit.*, lk 166.

Lisaks kombineeritud tarnet puudutavatele terminitele on oluline anda ülevaade kombineeritud tarnete maksustamise üldpõhimõtetest, mille omakorda aluseks on käesoleva töö peatükis 1. toodud üldpõhimõtted maksustamisest üldiselt. Oluline on kuidas kombineeritud tarnet tuvastada ning millest lähtuda kui tarnet maksustada. Varasemalt kehtinud kuues direktiiv ega hetkel kehtiv käibemaksudirektiiv sellekohast regulatsiooni ei sisalda, mistõttu tuleb peamiselt lähtuda EK pretsedendiõigusest. Kombineeritud tarne maksustamise keerukus seisneb asjaolus, et lisaks üldpõhimõtete järgimisele tuleb pidada silmas täiendavad põhimõtted, nende asjaolude pinnalt viia läbi süvaanalüüs ning anda hinnang õigest maksustamisest. Kohtu poolt sõnastatud printsiipe on kuus.

- 1) Kohus on öelnud, et esmalt tuleb igat tehingut analüüsid ja sellele hinnangut andes lähtuda kaasuse kõikidest asjaoludest ja tingimustest.¹⁵⁵ Ehk tarne liigitamisel, mis koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki vastava kaasuse asjaolusid. Ei ole olemas reegleid tehingute ja tarnete liigitamiseks ning nende maksustamiseks käibemaksuga, mis toovad kaasa igal juhul õige lahenduse, mistõttu tuleb lähtuda tervikpildist. Eeltoodut toetab kohtulahend *Faaborg-Gelting Linien A/S vs Finansamt Flensburg* (edaspidi: Faaborg).¹⁵⁶
- 2) Teiseks tuleb igat tarnet pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks. Kohtuasjas *Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV vs Staatssecretaris van Financiën* (edaspidi: Levob) EK sedastas, et tavaliselt tuleb igat tehingut pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks.¹⁵⁷ Kohtuotsus põhineb käibemaksudirektiivi artikkel 2 interpreteerimisel. Seega selgub, et iga juhtum on erakordne ning sellele hinnangu andmiseks tuleb asjas tähtsust omavatele kaasuse asjaoludele läheneda üksikjuhtumi põhiselt.
- 3) Kolmandaks on segatarnega tegemist siis kui üks või mitu elementi moodustavad põhisoorituse samal ajal kui üks või mitu elementi moodustavad kõrvalsoorituse. Kohtuasjas Levob ütles EK, et juhul, kui ühte või mitut aspekti tuleb pidada põhisoorituseks, samas kui vastupidisel juhul tuleb ühte või mitut aspekti pidada kõrvalsoorituseks või kõrvalsoorituseks, mille olukord maksustamise seisukohalt on

¹⁵⁵ EKo 25.02.1999, C-349/96, *Card Protection Plan Ltd jt* (edaspidi: CPP), p . EKo 27.11.2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen jt*.

¹⁵⁶ EKo 02.05.1996, C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S jt*.

sama, mis põhisoorituse puhul.¹⁵⁷ Sama põhimõte tuleneb teisest kohtuasjast, kus kohus selgitas, et ühe tarnega on tegemist juhul, kus ühte või mitut elementi peab vaatlema põhiteenust moodustavate elementidena, samal ajal kui ühte või mitut elementi peab seevastu vaatlema kõrvalteenustena, mida maksustatakse sarnaselt põhiteenusega.¹⁵⁹ Seega on oluline määrata tarne põhi- ja kõrvalsooritused.

- 4) Neljandaks kehtib eeltoodud põhimõte ka olukorras, kus kaks või mitu maksumaksja poolt keskmiseks tarbijaks peetavale tarbijale pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik.¹⁶⁰ Vältimaks käibemaksusüsteemi toimimise moonutamist, ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut jagada kunstlikult osadeks. Tuleb hinnata kas tegemist on kahe või enama eraldiseisva põhisooritusega või ühe sooritusega.¹⁶¹ Teisisõnu peab tehingu vaatlemine toimuma objektiivselt majanduslikus mõttes ühe tervikuna. Sealjuures tuleb vaadata, kas tüüpilise tarbija jaoks on tegemist mitme eraldi kauba või teenusega või ostab ta ühte, mitte mitut eraldi kaupa või teenust. Tehinguid ise tuleb vaadelda tarbija seisukohast, st mida tarbija saab ning mida tarbija osta soovib. Põhimõte tugineb käibemaksu neutraalsusprintsibile ja üldisele põhimõttele tarbida maksustamist.
- 5) Viiendaks kehtib põhimõte, et teenus loetakse põhiteenuse kõrvalteenuseks, kui ta ei ole tarbija jaoks eesmärgiks iseenesest vaid vahendiks põhiteenuse paremaks nautimiseks. Kohtuasjas CCP selgitati, et teenust peab käsitlema põhiteenuse kõrvalteenusena, kui see ei ole klientidele omaette eesmärgiks, vaid tarnitava põhiteenuse parema nautimise vahendiks.¹⁶² Seega on oluline kindlaks teha, mis on kõrvalsoorituse eesmärk, kas see on mõeldud põhisoorituse paremaks nautimiseks või mitte. Kui sooritusel on toetav funktsionaalsus, on tegemist ühe (liit)tarnega.
- 6) Kuuendaks kehtib põhimõte, et arvel tarne hinna eraldi väljatoomine ei ole oluline. See ei ole määrav ja otsustav. Kohus on sedastanud, et kuigi antud kaasuses toodi lepingus

¹⁵⁷ Levob, CPP, *op. cit.*

¹⁵⁸ Levob, *op. cit.*

¹⁵⁹ CPP, *op. cit.*

¹⁶⁰ Levob, *op. cit.*

¹⁶¹ *Ibid.*

¹⁶² CPP, *op. cit.*

eraldi välja kauba ja teenuse hind, ei ole see iseenesest otsustav. See asjaolu ei ole oma olemuselt selline, et mõjutada väljatoodud objektiivset tihedat seost nimetatud tarnimise ja kohandamise vahel ega nende ühe majandustehingu osaks olemist.¹⁶³ Eeltoodut toetavad näiteks kohtuasjad *CCP* ja *Madgett vs Baldwin* (edaspidi: *Madgett*).¹⁶⁴

Kokkuvõtvalt võib öelda, et kombineeritud tarnega tähistatakse tarnet, mis koosneb ühest või mitmest kaubast või teenusest või nende kombinatsioonist, kus üks tarne osa on peasoortus ja ülejäänud kõrvalsooritused. Tarne maksustamiseks on EK sõnastanud üldised põhimõtted, mis toetuvad käibemaksu ajalooliselt ja praktikas väljakujunenud põhimõtetele nagu sihtkohamaa põhimõte, võrdsuse põhimõte, kumulatsiooni vältimise põhimõte, neutraalsuse põhimõte, kus sarnases olukorras olevatele sarnaseid tehinguid sooritavatele ettevõtetele peaksid kehtima sarnased maksustamistasemed, jms.

Toetudes eelnevale on kohus sõnastanud täpsemad põhimõtted kombineeritud tarne maksustamisele. Esmalt, igat tehingut analüüsid ja sellele hinnangut andes tuleb lähtuda kaasuse kõikidest asjaoludest ja tingimustest. Teiseks tuleb igat tarnet pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks. Kolmandaks on segatarnega tegemist siis kui üks või mitu elementi moodustavad põhisoortuse samal ajal kui üks või mitu elementi moodustavad kõrvalsoortuse. Neljandaks, ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut jagada kunstlikult osadeks. Viiendaks kehtib põhimõte, et teenus loetakse põhiteenuse kõrvalteenuseks, kui ta ei ole tarbija jaoks eesmärgiks iseenesest vaid vahendiks põhiteenuse paremaks nautimiseks. Kuuendaks ei ole oluline tarne hinna arvel eraldi väljatoomine, kuna see ei ole tarne maksustamise osas määrav ja otsustav.

Eeltoodud põhiprintsiipide kohaselt saab täpsemalt analüüsida ühe või teise tarne maksustamist praktikas. Kuigi kombineeritud tarnete rakendusvaldkondi on palju ja üha enam on neid juurde tulemas, on ka paljudes sektorites olemas näide. Magistritöö autor valis täpsemaks analüüsimiseks kinnisvara valdkonna, kuna seal on olnud kõige enam kohtuvaidluseid, st, et hetkel on tegemist ühe aktuaalsema ja keerukama maksustamise valdkonnaga. Esilekerkinud küsimused on igapäevased ka Eestis ning seega kohtu seisukohad rakendatavad ka Eestis.

¹⁶³ Levob, *op. cit.*

¹⁶⁴ CPP, *op. cit.* EKo 22.10.1998, C-308/96 and C-94/97, *Madgett jt.*

2.2. Kombineeritud tarne maksustamine kinnisvara ning kokkupandava ja paigaldatava kauba valdkonnas

On mitmeid kaasuseid kus Euroopa Kohtule on esitatud küsimusi kombineeritud käivete maksustamisest kinnisvara vallas, st kuidas maksustada kinnisasjaga seotud teenuseid, mis teenused üldse on kinnisasjaga seotud, mis elemendid kuuluvad kinnisasja juurde sel määral, et kohaldamisele kuulub kinnisasja kui maksuvaba käibemaksumäära rakendamine ning kus on käibe tekkimise koht?

Esmalt kinnisasjaga seotud käibe tekkimise kohast ja kinnisasjaga seotud teenustest nii kehtetu kuuenda direktiivi kui kehtiva käibemaksudirektiivi kohaselt. Mõlema direktiivi märkimine on oluline, kuivõrd kohati, kuid mitte alati, on üldpõhimõtted direktiivide lõikes kattuvad, samuti on kohtulahendid tehtud vana direktiivi põhjal, mis aga on kohaldatavad ka uue käibemaksudirektiivi valguses.

Mittekehtiva kuuenda direktiivi art 9 lõige 1 sätestas, et teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht. Või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht. Direktiivi art 9 lõike 2 punkt a sätestab aga kinnisvaraga seotud teenuste osutamise kohaks kinnisvara asukoha. Kinnisvaraga seotud teenusteks loetakse muuhulgas kinnisvaramaaklerite ja -ekspertide teenuseid, ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuseid, näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuseid. St, et üldreegli kohaselt on teenuse osutamise kohaks teenuse osutaja asukoht (päritolumaa printsiip, vt lk 25). Seevastu kinnisasjaga seotud teenuse käibe tekkimise kohaks on kinnisasja asukoht (sihtkohamaa printsiip, vt lk 25). Eelnimetatud kahe sätte vahel tekib vastuolu, kuivõrd kui ühe liikmesriigi ettevõtte osutab teise liikmesriigi ettevõttele teenust, mis on kinnisasjaga seotud, on ebaselge kuidas ja kus riigis seda tehingut tuleb maksustada. Samas tuleb neutraalsuse põhimõtte järgi tehinguid maksustada ühetaoliselt, vastasel juhul saaksid ühed maksumaksjad teiste maksumaksjate ees konkurentsieelise. Lisaks võib tekkida topeltnmaksustamise kui ka maksustamata jätmise olukord. Seega on kriitilise tähtsusega, et ühisturu raames määrataks teenuse osutamise koht kindlaks ühtsetel alustel.

Kehtivas käibemaksudirektiivis on sõnastust muudetud, st üldpõhimõtte teenuste maksustamisel eelneva teenuse osutaja tegevuskoha või teenuse osutamise asukoha asemel on nüüd oluline

määrata teenuse saaja käibemaksudkohustuslase staatus (vt lk 32). Erand, mis puudutab kinnisvara ja kinnisvaraga seotud teenuste maksustamist, on sama mis varasemalt kehtinud kuuendas direktiivis. Käibemaksudirektiivi artikkel 45 sätestab, et kinnisasjaga seotud teenuste, sealhulgas kinnisvaramaaklerite ja ekspertide teenuste ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste, näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuste osutamise kohaks on kinnisasja asukoht.

Kohtuasjas *RCI Europe vs Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (edaspidi: *RCI*) tõstatati küsimus, et kui tehing hõlmab mitut liikmesriiki, siis mis on selle ühingu poolt osutatud teenuste osutamise koht kuuenda direktiivi artikkel 9 lõike 2 punkti a tähenduses (käibemaksudirektiiv art 45)?¹⁶⁵ Samuti tõusetus küsimus, millised on need tegurid, mida tuleb arvesse võtta, et kindlaks määrata, kas need teenused on kinnisvaraga seotud? Kui teatud teenused on „seotud“ kahte liiki kinnisvaraga, siis kuidas tuleb neid teenuseid käibemaksudirektiivi alusel liigitada? Lisaks, kuidas iseloomustada maksukohustuslasele makstavat „vahetustasu“? Eelnimetatud mitmed küsimused omavad käibemaksu seisukohalt erilist tähtsust, kuna nendest sõltub õige maksumäära või maksuvabastuse sätete kohaldamine, kus õigusliku olukorra määramatus võib aga maksumaksjale tuua kaasa olulise kahju. Käibe tekkimise koha kindlaksmääramisest sõltub ka see millise riigi maksuhalduri pädevusse majandustegevuse raames tehtud tehingute maksustamine kuulub.

RCI tegevusalaks on majutuskohtade kasutamise õiguse vahetamise võimaldamine oma liikmete vahel. Tegevusala hõlmab ka väljaspool *RCI* registreerimiskohajärgset liikmesriikides tegutsemist, kuivõrd liikmed ja neile kuuluv kinnisvara võisid asuda ükskõik millises EL liikmesriigis. *RCI* halduses oleva programmi kaudu said *RCI* liikmed pakkuda ja saada puhkemajutuse kasutusõigust programmiga liitunud liikmete kinnisvara asukohtades. Programmiga liitunud maksid liikmeks astumise tasu, iga-aastast liikmemaksu ja vahetustasu, kus viimast käsitletakse tagastatava ettemaksuna.

Õige maksustamise jaoks tuleb analüüsida tehtud tehinguid eraldi ja üksahaaval. Selle kohta on EK juba varasemalt sedastanud, et teenus on osutatud „tasu eest“ kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses ning on seega maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja

¹⁶⁵ EKo 03.09.2009, C-37/08, *RCI Europe jt*.

vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenus osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele.¹⁶⁶

Mis puudutab liikmeks astumise tasu ja iga-aastast liikmemaksu, siis leiab EK, et ärimudeli üksikasjalikul analüüsimisel nähtub, et RCI liige saab liikmeks astumise tasu eest esialgu üksnes ligipääsu RCI vahetusprogrammile. Lisaks tuleb arvesse võtta ka RCI ja poolte vahel sõlmitud lepingute vastastikust iseloomu. On selge, et kui isikul ei ole kavas RCI loodud turul osajalise kasutamise õiguseid vahetada, ei ole tema liikmeks astumise tasul ja liikmemaksul mingit otstarvet. Seega tuleb maksu arvestada saadud tasult ja teenuse osutamisel tuleb maksu tasuda vaid juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos. Eeltoodud seisukohta kinnitab ka kohtuasi *Apple and Pear Development Council*.¹⁶⁷

EK leidis, et kinnisasjaga seotud teenusega on tegemist siis, kui teenuse ja asjaomase kinnisvara vahel on „piisavalt“ otsene seos. Kõnesoleva sättega läheks vastuollu see, kui selle normi kohaldamisalasse viia mis tahes teenuse osutamine, millel on ehk isegi kindel seos kinnisvaraga, sest suur hulk teenuseid on nii või teisiti kinnisvaraga seotud. Piisavalt otsese seose hindamiseks pidi EK võtma arvesse RCI ja selle liikmete vahelise suhte iseloomu, st suhte eesmärki. On selge, et kasutusõigus on õigus kinnisasjale ja selle õiguse üleandmine sarnase õiguse kasutamise vastu on kinnisvaraga seotud tehing. Süsteemi kaudu ei maksa asjaomane isik mitte puhkuseteenuse eest, vaid RCI poolt osutatud konkreetse kinnisasja suhtes oleva õiguse vahetamise hõlbustamise teenuse eest. Seega on EK arvates õiguse üleandmise teenus piisavalt kinnisvaraga seotud tehing.

Kohus asus lõplikule seisukohale, et kui teenust osutab ühing, kelle tegevusala on oma liikmete vahel majutuskohdade kasutamise õiguse vahetamise korraldamine, mille eest ühing võtab oma liikmetelt liikmeks astumise tasu, iga-aastast liikmemaksu ja vahetustasu, siis on teenuse osutamise kohaks selle kinnisasja asukoht, mille suhtes asjaomasel liikmel on majutuse kasutamise õigus. Lisaks sedastas EK, et teenuse osutamise kohta käsitlevate sätete aluseks oleva loogika kohaselt tuleks teenuseid maksustada võimaluse korral nende tarbimise asukohas. Põhikohtuasjas ei tarbitud teenuseid RCI registreeritud asukohas, vaid selle kinnisasja asukohas (antud juhul Hispaanias), mille suhtes kehtib vahetustehingu esemeks olev osajalise kasutamise õigus. Mis puudutas liikmeks astumise tasu, iga-aastast liikmemaksu ja vahetustasu, siis on

¹⁶⁶ EKo 03.03.1994, C-16/93, *Tolsma* (edaspidi: *Tolsma*).

teenuse osutamise kohaks selle kinnisasja asukoht, mille suhtes asjaomasel liikmel on osajalise kasutamise õigus.¹⁶⁸

Kohtu seisukohtadest saab järeldada, et kohus on kohaldanud kombineeritud tarnete maksustamise esimest üldpõhimõtet, st, et igat tehingut tuleb analüüsida eraldi ja sellele hinnangut andes tuleb lähtuda kaasuse kõikidest tegelikest asjaoludest ja tingimustest. Teenuse ja kinnisasja vahelise piisava seose olemasolu hindamiseks tuleb esmalt defineerida teenus, mida tegelikult osutatakse, arvestades sealjuures kõiki pooltevahel esinevaid aspekte. Majandusliku tõlgendamise printsiipi rakendades tuvastas kohus, et RCI andis oma klientidele võimaluse jagada teiste klientidega kasutusõigust kinnisasjale, mille üleandmine on kinnisvaraga otseselt seotud. Kasutajad maksid õiguse vahetamise hõlbustamise teenuse eest. Tehingu majandusliku sisu tuvastamise järel tuleb vaadelda, kas teenus on osutatud „tasu eest“. Kui teenus on osutatud tasu eest, on see maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele. Tarne kombineeritult maksustamist toetab ka EK varasem praktika, mille kohaselt ei saa tehinguid jagada eri osadeks, et võtta nende pealt eraldi käibemaksu. Tehingu liigitamisel tuleb pigem keskenduda tervikteenuse põhikomponentidele. Teenuse osutamise koha kindlaksmääramisel ei saa kõrvalteenust mingil juhul käsitada määrava teenusena, vaid see peab olema tegeliku põhiteenuse kõrval teisejärguline. Ainult viimast saab käsitada maksustatava teenusena kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses.¹⁶⁹

Teises asjas *Minister Finansow vs RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.*¹⁷⁰ analüüsis kohus samuti kinnisasjaga seotud teenuseid ning käibe tekkimise kohta. Äriühing osutas teises liikmesriigis asuvatele ettevõtjatele ladustamise kompleksteenust, mis hõlmas kauba vastuvõttu laos ja paigutamist sobivatele riiulitele, kauba ladustamist, kauba väljastamist, selle maha- ja pealelaadimist ning teatavate klientide jaoks rühmapakendis saabunud kauba ümberpakendamist eraldi komplektidesse. Laopindade kasutada andmine on vaid üks osa RR hallatavast logistikaprotsessist. Peale selle palkab ta vaidlusaluse teenuse osutamiseks töötajaid ja hangib pakendid ning vastavad kulud moodustavad osa teenuse osutamise eest saadavast tasust.

¹⁶⁷ EKo 08.03.1988, 102/86, *Apple and Pear Development Council*.

¹⁶⁸ RCI, *op. cit.* EKo 16.12.2010, C-270/09, *MacDonald Resorts Ltd jt.*

¹⁶⁹ 09.12.2008, C-572/07, *RLRE Tellmer Property jt.* Kohtujuristi ettepanek.

Käibemaksudirektiivi art 47 sätestab, et muus liikmesriigis veo lähteliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud teenuse saajale ühendusesiseste kaubaveoteenuste osutamise koht on siiski selle liikmesriigi territooriumil, kes väljastas teenuse saajale käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille alusel teenus talle osutati. Tekkis küsimus, kas käibemaksudirektiivi art 47 tuleb tõlgendada nii, et ladustamise kompleksteenuse osutamine kujutab endast kinnisasjaga seotud teenuse osutamist selle artikli mõttes? Arvestades asjaolu, et käsitletav toiming koosneb mitmest etapist, tuleb esiteks analüüsida, kas seda toimingut tuleb pidada üheks teenuseks või mitmeks eraldiseisvaks ja sõltumatuks teenuseks, mida tuleb hinnata käibemaksuga maksustamise osas eraldi.

EK oma otsuses leidnud, et sooritust tuleb pidada üheks soorituseks siis, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik. Nii on see ka juhul, kui üks või mitu teenust moodustavad ühe põhiteenuse ja kui muu(d) teenus(ed) moodustavad ühe või mitu kõrvalteenust, mida maksustatakse samamoodi nagu põhiteenust. Teenust tuleb käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena eeskätt siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend. EK-le esitatud dokumentidest nähtuvalt tuleks põhikohtuasjas üldjuhul pidada kauba ladustamist põhiteenuseks, seevastu kauba vastuvõttu, paigutamist, väljastamist, maha- ja pealelaadimist üksnes kõrvalteenusteks. Nimelt ei ole viimati nimetatud teenused kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend. Samas, mis puudutab rühmapakendis saabunud kauba ümberpakendamist eraldi komplektidesse, siis tuleb lisada, et seda teenust, mida osutatakse üksnes teatavatele klientidele, tuleb pidada iseseisvaks põhiteenuseks kõikidel juhtudel, mil ümberpakendamine ei ole vältimatult vajalik kõnealuse kauba parema ladustamise tagamiseks.

Seega asus EK seisukohale, et ladustamise kompleksteenuse osutamine kujutab endast ühte toimingut, mille põhiteenus seisneb kauba ladustamises. Seega tuleb järgmisena määrata kindlaks koht, kus seda teenust arvatavalt osutatakse.

Järgmisena asus kohus lahendama küsimust, mis on kinnisasi ja mis on sellega seotud teenus? Selleks, et teenus kuuluks käibemaksudirektiivi art 47 kohaldamisalasse, peab see olema seotud

¹⁷⁰ EKo 27.06.2013, C-155/12, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.jt.*

konkreetses kinnisasjaga. Teenus on konkreetses kinnisasjaga seotud eelkõige siis, kui konkreetselt määratletud kinnisasja tuleb käsitada kui kõnealuse teenuse osutamisel kesket ja möödapääsmatut elementi. Siit nähtub, et selline ladustamisteenus, mida ei saa käsitada kinnisasja arendamise, haldamise või hindamisena, saab kuuluda nimetatud artikli 47 kohaldamisalasse vaid juhul, kui selle teenuse saajale on antud konkreetselt määratletud kinnisasja osaline või täielik kasutusõigus.

Eeltoodust järeldeb, et kohus kohaldas kombineeritud tarnete põhimõtteid 1, 3 ja 5 analüüsides igat õigussuhet poolte vahel eraldi, pidades osutatud teenuseid ühtseks tervikuks ja kinnisasjaga piisavalt seotuks olevaks ainult juhul kui tarbijale antakse kinnisasja või selle osa kasutusõigus. Seejärel andis hinnangu, milline makse oli millise teenusega seotud, ehk mida siis tegelikult makstud raha eest saadi? Oluline on tuvastada käibemaksu objekt ehk majanduslik sooritus. Majanduslik sooritus ei ole veel raha liigutamine ühelt kontolt teisele, vaid põhjus, miks seda tehti, ehk mis oli see vastusooritus mis selle raha eest saadi. Järelikult tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et ladustamise kompleksteenuse osutamine, mis hõlmab eelnimetatud teenuseid, kuulub selle artikli kohaldamisalasse vaid juhul, kui ladustamine kujutab endast ühe tehingu põhiteenust ja kui selle teenuse saajatele on antud konkreetselt määratletud kinnisasja osaline või täielik kasutusõigus.¹⁷¹ Seega on kohtu käsitlus kooskõlas direktiiviga.

Kui eeltoodu osas oli õigus vaadelda tehingut kinnisasjaga seotud ühe tehinguna ja saadavate tasude pinnalt, siis teatud juhtudel toimub maksustamine ka tehtud kulutuste põhjal. Teatud tüüpi kulud, mis tekivad majandusliku sooritusega ja on olulised maksustava väärtuse leidmisel, on liikmesriigil valikuõigus neid vaadelda eraldiseisvate tehingutena. St, et kulude maksustamine võib toimuda põhitehingu väliselt.

On mitmeid võimalusi kuidas direktiivis toodud artikleid 73 ja 78 interpreteerida. Artikkel 73 kohaselt on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille teenuse osutaja teenuse saajalt tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused. Artikli 78 kohaselt ei arvata maksustatava väärtuse hulka:

- 1) maksusid, tollimakse, lõivusid ja tasusid, välja arvatud käibemaksu;

¹⁷¹ RR Donnelley, *op. cit.*

- 2) kõrvalkulusid, nagu vahendus-, pakkumus-, veo- ja kindlustuskulusid, mida tarnija soetajalt või teenuse saajalt nõuab.

Sama artikkel sätestab veel, et esimese lõigu punkti b tähenduses võivad liikmesriigid kõrvalkuludena käsitada ka eraldi lepinguga hõlmatud kulusid.¹⁷²

Lähtudes üldreeglist (art 73), saab öelda, et näiteks kauba tarnet ja sellega kaasnevaid kulusid tuleb vaadelda ühe tarnena. Artikkel 78 kohaselt võivad need olla ka erinevad tehingud niikaua kui on sõlmitud eraldi lepingud, näiteks kauba pakkimise, transpordi või kindlustuskulude kohta. Lähtudes aga ainult art-st 78 ongi kõik tarded eraldiseisvad tehingud kui iga tarne kohta on sõlmitud eraldiseisev leping. Pole oluline kuidas sätteid lugeda, on fakt, et ühte või mitut kokkulepet sõlmides on sellel mõju sellele, kas tegemist on ühe või mitme tarnega.¹⁷³ Seega tuleb tehingu analüüsimisel võtta arvesse lepingute arv ja sisu.

Teisipidi, käibemaksudirektiivi artiklid 12 ja 13 sätestavad, et igat tehingut tuleb vaadelda eraldiseisvana. Näiteks art 12 lg 1 punktis a, mis reguleerib ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamist enne esmast kasutuselevõttu. Või art 13 lg 1 p j, mis sätestab ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamist, välja arvatud art 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel.¹⁷⁴ Seega tekib taaskord kahe sätte vahel vastuolu, kus põhireegli kohaselt tuleks nimetatud tehinguid vaadata eraldi, kuid ühe tehinguna vaatlemiseks puudub regulatsioon.

Sarnane on direktiivi maksuvaba kaupade säte, mille kohaselt tuleb kindlasti kõiki tehinguid vaadelda eraldiseisvatena, kuna direktiivis on sätestatud rida kaupu ja teenuseid, mille suhtes kehtib maksustamise erand – ainult need konkreetset kaupad või teenused on saanud maksuvabastuse. Näiteks art 132 lg 1 kohaselt on nimetatud järgmised käibemaksust vabastatud tehingud nagu postiteenused, haiglaravi, hambaraviteenus, jms nende teenustega lähedalt seotud tegevused. Art 135 sätestab veel rida erandeid, mis on käibemaksust vabastatud. Seega ei saa siin kohaldada art 73 sätestatud põhireeglit ja vaadelda nimetatud kaupu või teenuseid ning nendega lähedalt seotud tegevusi, nagu nt transport, ühe tehinguna. Seega tuleb hinnata milliseid tehinguid saab vaadelda ühe tarnena ning milliseid tuleb vaadelda eraldi tarnetena. Oluliseks saab põhisoorituse ja kõrvalsoorituse eristamine. Teisisõnu, millised tehingud on põhisooritusega

¹⁷² Henkow, O. Defining the tax objekt in composite supplies in European VAT - World Journal of VAT/GST. Hart Publishing 2013, lk 182 – 202.

¹⁷³ *Ibid.*, lk 182 – 202.

¹⁷⁴ Henkow, *op.cit.*, lk 182 – 202.

nii seotud, et neid võib vaadelda põhisoorituse osana.¹⁷⁵ Samas aga regulatsioon puudub. Põhisoorituse ja kõrvalsoorituse eristamisest käsitleb lähemalt magistritöö peatükk 3.1..

Käibemaksudirektiivi art 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb. Direktiivi art 6 lõige 1 sedastab, et teenuse osutamine on mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne artikli 5 tähenduses. Selliste tehingute hulka kuuluvad näiteks teenuste osutamine vastavalt tellimusele, mis on esitatud ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel. Lisaks sätestab direktiivi art 13 B osa, et liikmesriigid vabastavad enda kehtestatud tingimustel kinnisvara liisingu ja rendileandmise teenused. Tekib küsimus, kas ja millised tehingud kuuluvad kinnisvaraga seotud teenuste juurde, et nendele saaks kohaldada maksuvabastust. Tegemist on tähtsa küsimusega kui standardkäibemaksu määra asemel on võimalik rakendada maksuvabastust, mis on oluline maksu kokkuvõid.

Eeltoodud probleemi illustreerib juhtum *RLRE Tellmer Propoerty sro (RLRE) vs Finanční ředitelství v Ústí nad Labem* (edaspidi: RLRE)¹⁷⁶, kus on vaatluse all äriühingule kuulunud hooned, milles asusid üürikorterid. Lisaks üürile nõuab üürileandja üürnikelt tasu üldruumide koristamise eest, mis tuuakse arvel eraldi välja ja mida teostavad majahoidjad. Asjas selgitati kinnisasja üürileandmise ja üürileantud hoone üldkasutatavate ruumide koristamise teenuse vahelist seost. Eelkõige, kas tasu kõnealuse koristusteenuse eest kuulub üürileandmise termini alla ja on seega koos kinnisasja üürileandmisega käibemaksust vabastatud.¹⁷⁷

Esmalt asus kohus seisukohale, et maksuvabastuste kindlaksmääramiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused kujutavad endast erandit üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga kõik teenused, mida maksukohustuslane on tasu eest osutanud.¹⁷⁸ Kohtujuristi ettepanekust selgub, et tasu eest üldruumide koristamine läheb selgelt kaugemale kui ruumide tasu eest kasutusse andmine. See eeldab nimelt aktiivset tegevust, mida käesolevas asjas teostab üürileandja ja mis põhimõtteliselt erineb passiivseks liigitatud tegevusest.¹⁷⁹

¹⁷⁵ *Ibid*, lk 182 – 202.

¹⁷⁶ EKo 09.12.2008, C-572/07, *RLRE Tellmer Prroperty s.r.o. jt.*

¹⁷⁷ *RLRE, op. cit.*

¹⁷⁸ *Levob, CPP, op. cit.*

¹⁷⁹ *RLRE kohtujuristi ettepanek, op.cit, p 33 jj.*

Teiseks toetus kohus kuuenda direktiivi artiklile 2 (sama artikkel käibemaksudirektiivis), millest nähtub, et iga tehingut tuleb pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks.¹⁸⁰ Teises kohtuasjas CCP lisas kohus, et tavaliselt tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks.¹⁸¹

Siiski tuleb teatud asjaoludel paljusid formaalselt eraldiseisvaid teenuseid, mida võib osutada eraldi ja mis selliselt kuuluvad eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitleda üheainsa tehinguna, kui need ei ole sõltumatud. Näiteks olukord, kui tuvastatakse, et üks või mitu teenust kujutavad endast ühte põhiteenust ja ülejäänud üks või mitu teenust kujutavad endast kõrvalteenuseid, mille olukord maksustamise seisukohalt on sama, mis põhiteenuse puhul. Teenust tuleb käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena eriti siis, kui sellel ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend.¹⁸² Teisisõnu tuleb formaalselt pidada eraldiseisvateks teenusteks neid, mida võib osutada ükshaaval ja sellel on kliendi jaoks omaette eesmärk.¹⁸³

Teiselt poolt võib ühtlasi leida, et tegemist on ühe teenusega, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehinguga hõlmatud tegurit või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik.¹⁸⁴ Eeltoodut tuleb vaadata keskmise tarbija seisukohast.¹⁸⁵ Samas jääb lahtiseks termin „keskmise tarbija“, mis võib olla väga mitmetahuline.

Seega, kuigi üürileantud kinnisasja kasutamise kaasnep hoone üldruumide koristamise teenus, ei kuulu see tingimata üürileandmise termini alla kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b (käibemaksudirektiivi art 133 lg 1 p l) tähenduses. Lisaks on selge, et hoone üldkasutatavate ruumide koristusteenust võib osutada mitmel erineval viisil, eelkõige selliselt, et kolmas isik esitab teenuse kohta arve otse üürnikele või nii, et üürileandja kasutab selle teenuse osutamiseks oma töötajaid või koristusteenust osutavat ettevõtjat. Tuleb märkida, et antud asjas esitas RLRE üürnikele arve, kus koristusteenus oli märgitud üürist eraldi. Lisaks, kuna korterite üürileandmine ja hoone üldruumide koristamine võivad, nagu põhikohtuasja aluseks olevatel asjaoludel, olla eraldiseisvad teenused, ei saa nimetatud üürileandmist ja koristusteenuse

¹⁸⁰ RLRE, *op. cit.*, p 17. EKo 21.02.2008, C-425/06, *Part Service jt.*

¹⁸¹ CPP, *op. cit.* EKo 19.11.2009, C-461/08, *Don Bosco Onroerend Goed BV jt.*

¹⁸² RLRE, *op. cit.*

¹⁸³ Part, *op. cit.*

¹⁸⁴ RLRE, Part, *op. cit.*

¹⁸⁵ Levob, *op. cit.*

osutamist käsitada terviktehinguna Euroopa Kohtu praktika mõttes.¹⁸⁶ Oluliseks argumendiks oli ka asjaolu, et teenuseid võivad osutada (kuid tegelikult ei osuta) kolmandad isikud peale üürileandja.

Kokkuvõtvalt võttis kohus seisukoha, et direktiivi kohaldamisel tuleb kinnisasja üürileandmist ja selle üldruumide koristusteenuste osutamist käsitada iseseisvate ja teineteisest lahutatavate tehingutena.¹⁸⁷ Seega ei olnud õigus maksuvabastus sätte kohaldamine, kuna tehingut ei saanud vaadelda ühe tehinguna, millele oleks kohaldatud maksuvabastuse sätteid.

Eeltoodud kohtuasi andis esmased suunad, kuidas pidada teenust kinnisasjaga seotud teenuseks. Samas tõstatas palju uusi küsimusi, kuidas eeltoodud seisukohti sisustada. Jäi lahtiseks, millised on need kriteeriumid, mille alusel pidada tehinguid kombineeritud tarneks? Kas oluline on vaadata tehingu lepingujärgset majanduslikku sisu või määrata põhi- ja kõrvalsoorituse elemente?

Kohtuasjas *Field Fisher Waterhouse LLP vs Commisioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (edaspidi: Fisher) asjas läks kohus eelnimetatud RLRE kaasuses tehtud otsuse sisusse süüvides kaugemale ja tõusetus küsimus, kuidas eelnevat kohtulahendit *RLRE* tõlgendada? Kas teenused, mida üürileandjad üürilepingu alusel osutab, tuleb pidada kinnisasjaga seotud teenuseks seetõttu, et teenused moodustavad objektiivselt ühe lepingust lahutamatu majandustehingu? Või seetõttu, et teenused on põhiteenuse „kõrvalteenused“? Ehk kas on määrav, et teenuseid võivad osutada (kuid tegelikult ei osuta) kolmandad isikud peale üürileandja? Kõnealuses asjas, üürilepingu tingimuste kohaselt, üürnikel muid valikuid kui teenuseid üürileandjalt saada ei olnud. Kas tehingu ühe tehinguna tuvastamise jaoks on oluline see, millised on tagajärjed, kui üürnik jätab teenustasu maksmata? Kas lisaks õigusele keelduda teenuse osutamisest, annab ka õiguse leping lõpetada? Kui teenuseid võivad osutada kolmandad isikud, siis kas see on kaasaaitav või määrav tegur? Kas selle abil saab tuvastada, kas teenused on üks lahutamatu majandustehing, mille osadeks jaotamine oleks kunstlik või on tegemist põhiteenuse kõrvalteenusega? Kui see on kõigest kaasaaitav tegur või ei ole üldse oluline, siis millised muud tegurid on olulised selle tuvastamiseks, kas teenused kujutavad endast kõrvalteenust?¹⁸⁸

¹⁸⁶ RLRE, *op. cit.*

¹⁸⁷ *Ibid.*

¹⁸⁸ EKO 27.09.2012, C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP jt.*

Täpsemalt, kui oluline on see, kas teenuseid osutatakse üürilepinguga üürile antud ruumides või nendega seoses või hoone teistes osades? Kui asjaolu, et teenuseid võivad osutada kolmandad isikud, on oluline, siis milline aspekt täpsemalt: kas see, et õiguslikult saavad kolmandad isikud teenuseid osutada, isegi kui selle korraldamine või kokkuleppimine omanikuga oleks praktikas keeruline, või on oluliseks kaalutluseks selliste teenuste osutamise praktiline võimalus või tava?¹⁸⁹

Antud kaasus oli üürniku ja üürileandja vahel sõlmitud üürileping, et lisaks üürnikule ruumide üürile andmisele osutab üürileandja talle ka teatavaid teenuseid. Esiteks tasu ruumide kasutamise eest, teiseks üürniku osa hoone kindlustuse eest ja kolmandaks tasu teenuste eest, mida üürilepingu kohaselt tuleb osta üürileandjalt. Kolmandat liiki tasu hõlmab kulusid (edaspidi: kommunaalkulud), mis kaasnevad selliste teenuste osutamisega nagu veevarustus, kütmine, ehitise ja selle juurde kuuluvate seadmete (sh lifti) remont, üldruumide koristamine ning hoone valve. Nimetatud teenuste eest on üürnik kohustatud maksma lepingus ette nähtud tasu. Lisaks on üürileandjal õigus nende tasude maksmata jätmise korral leping lõpetada.¹⁹⁰

Kuivõrd teenuse ulatuses kindlaksmääramisel käibemaksu mõttes puudub absoluutne reegel, tuleb võtta arvesse asjaolusid kogumis. Üürilepingu sisul võib olla oluline tegur teenuse üheks teenuseks liigitamisel. Põhikohtuasjas näib lepingu sõlmimise majanduslik põhjendus olevat mitte üksnes õigus asjaomaseid ruume kasutada, vaid üürniku õigus kasutada kõiki teenuseid. Niisiis on selles lepingus määratletud üks teenus, milles üürileandja ja üürnik on kokku leppinud. Teenuste saamist ei tule vaadelda kui omaette eesmärki sellise keskmise üürniku jaoks, kes üürib niisuguseid ruume, vaid pigem nii, et see on põhiteenuse, milleks on äriruumide üürimine, parimatel tingimustel saamise vahend. Eelnimetatud teenused ei kuulu ilmtingimata üüri kinnisasja üürileandmise termini alla, mis aga ei tähenda, et need teenused ei võiks endast kujutada kõrvalteenuseid või olla üürileandmisest lahutamatud.¹⁹¹

Seetõttu, isegi kui kõnesolevasse üürilepingusse teenuste lisamine räägib ühe teenuse kasuks, tuleb märkida, et pelk asjaolu, et teenus on lisatud üürilepingusse, ei ole iseenesest määrav. Üürilepingusse märgitud teenustel, mida nende sisu tõttu ei saa objektiivselt pidada kinnisasja

¹⁸⁹ Fisher, *op. cit.*

¹⁹⁰ *Ibid.*

¹⁹¹ Fisher, *op. cit.*

üürileandmise põhiteenusega võrreldes lahutamatuks või kõrvaliseks ja mis on sellest sõltumatud, on põhiteenusega üksnes kunstlik seos. Need ei moodusta osa ühe tehinguna käsitatavast kinnisasja üürileandmisest, mis on käibemaksust vabastatud. Põhikohtuasjas ei näi kõnealuste teenuste saamine olevat üürniku jaoks eesmärk omaette. Mis puudutab selle mõju, et põhimõtteliselt võivad teatavaid teenuseid osutada ka kolmandad isikud, siis tuleb märkida, et niisuguse võimaluse olemasolu ei ole samuti iseenesest määrav. Mis puudutab võimalust, et erinevaid teenuseid pakutakse ühe üldise teenustasu eest, kuid mille puhul on teatavad teenused sarnaselt põhiteenusele käibemaksust vabastatud, samas kui teised on eraldiseisvana maksustatavad, siis tuleb sellisel juhul üüritasud jaotada erinevate teenuste vahel, et määrata kindlaks nende tasude käibemaksuga maksustatav osa ja see osa, mis on käibemaksust vabastatud.¹⁹²

Kokkuvõtvalt asus kohus Fisher lahendis seisukohale, et kinnisasja üürileandmine ja sellega seotud teenused võivad endast kujutada ühte tehingut käibemaksu mõttes. Kohtu kohaselt toetab üürilepingus üürileandjale antud õigus lõpetada leping juhul, kui üürnik ei tasu üürimakseid, käsitlust, mille kohaselt on tegemist ühe tehinguga, kuigi see ei ole tingimata niisuguse tehingu olemasolu hindamisel määrav. Seevastu asjaolu, et põhikohtuasjas kõne all olevaid teenuseid võib põhimõtteliselt osutada kolmas isik, ei luba asuda seisukohale, et need teenused ei või põhikohtuasja asjaoludel endast kujutada ühte tehingut.¹⁹³

Eeltoodust saab välja tuua põhilised kohtu seisukohad. Sõlmitud lepingut tuleb analüüsida keskmise tarbija seisukohast. Tuleb määratleda objekt, mida tarbija soovib tarbida. Siinkohal ei ole oluline, et lepingusse on märgitud üks või teine teenus, mis tegelikult tarbija jaoks lepingu sõlmimise kohapealt peamist väärtust ei oma. Need on kõrvalteenused mis ei muuda tarbija jaoks põhiotsuse tegemist ehk põhitarnest loobumist.

Kui kaubast võib saada teenus või teenusest kaup, muutuvad olulisteks kriteeriumid, kuidas ühte teisest eristada. Kui kauba tarnimine või teenuse osutamine toimub samaaegselt mitme riigi territooriumil, tekib küsimus, millise riigi jurisdiktsiooni kohaselt tuleb tehingut maksustada? Kui tehing on seotud veel eriregulatsiooniga, mis puudutab kinnisvara, on tegemist keerulise maksustamise probleemiga.

¹⁹² *Ibid.*

¹⁹³ *Ibid.*

Näiteks kohtuasjas *Aktiebolaget NN versus Skatteverket* (edaspidi: *Aktiebolaget*) analüüsiti tehingut, mis puudutas valguskaabli paigaldamist kahe liikmesriigi vahele. Lisaks tuli osa kaablist paigaldada ka rahvusvahelistes vetes asuvasse merepõhja.

Äriühing *Aktiebolaget NN* tegutseb telekommunikatsioonisektoris ning paigaldab, hooldab ja parandab valguskaableid. Äriühing soovis sõlmida lepingu veealuse valguskaabli tarnimise ja paigaldamise osas kahe liikmesriigi vahel. Kaabel kinnitatakse ja kaevatakse maasse Rootsi mandriosas ning pärast seda paigaldatakse ja vajadusel maetakse merepõhja, kõigepealt Rootsi sisevetes ning territoriaalmeres. Hiljem ka Rootsi ja teise liikmesriigi kui rannikuriikide mandrilaval. Seejärel teise liikmesriigi territoriaalmeres ja sisevetes selleks, et see lõpuks kinnitada ja kaevata maasse viimase liikmesriigi mandriosas. Arvestades kinnituspunktide vahemaad, võib teatud juhtudel osutada vajalikuks kaabli pikendamine, mis on tehniliselt keerukas operatsioon. Tavatingimustes võivad materjalikulud ulatuda kuni 80–85% kogukulust. Kui näiteks tormi tõttu on tingimused ebasoodsad, väheneb materjalide osakaal kogukulus.

EK-le esitati küsimus, kas tegemist on kaubatarnega? Kui tehingut tuleb vastupidiselt pidada teenuse osutamiseks, siis, kas sel teenusel on selline seos kinnisasjaga, et teenuse osutamise koha peab kindlaks määrama direktiivi kinnisasja asukoha järgsete sätete alusel? Teisisõnu tõusetus küsimus, kus on käibe tekkimise koht? Kui vastus kas esimesele või teisele küsimusele on jaatav, siis kas tehing tuleb jagada osadeks vastavalt kaabli geograafilisele paiknemisele? Kui „jah“, siis kas käibemaksu peab maksma tarne või teenuste osutamise osa eest, mis puudutab ala, mis ei kuulu liidu territooriumi alla?

Kohus leidis, et kõik kaasuse asjaolud on vajalikud ja omavahel tihedalt seotud, et teostada tehingu maksustamine. Esmalt tuleb kindlaks teha, kas kaabli tarnimist ja paigaldamist tuleb käsitleda käibemaksu seisukohalt kahe eraldiseisva maksustatava tehinguna või ühe mitmest osast koosneva tehinguna. Selle kindlakstegemiseks tuleb hinnata, kas tegemist on kahe või enama eraldiseisva soorituse või ühe sooritusega, ning teiselt poolt, kui tegemist on ühe sooritusega, kas seda tuleb kvalifitseerida kaubatarne või teenuste osutamiseksena.

Lisaks leidis kohus, et tegemist on ühe sooritusega, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik. Lisaks toetuti kohtuasjale *Levob*, mille kohaselt tarbija poolt omandatud asja ei saa

kunstlikult tükeldada, kuna sellisel kujul ei tooks see tema majandustegevusele mingisugust kasu ning kasulikuks tekiks alles pärast soetatud asja tarbijale sobivaks kohandamist.¹⁹⁴ Seega tuleb kaabli tarnimist ja paigaldamist pidada käibemaksu seisukohalt üheks kombineeritud tarneks.

Selleks, et teha kindlaks, kas sellist kombineeritud tarnet tuleb pidada kaubatarneks või teenuse tarneks, tuleb tuvastada nimetatud tehingu (soorituse) olulisimad tunnused.¹⁹⁵ Asjaoludest selgub, et vaatluse all olev kaabli paigaldamine nõuab tehniliselt keerukate toimingute tegemist, eriotstarbelise varustuse kasutamist, eeldab spetsiifilise oskusteabe olemasolu ning, et see on sellise ulatusega tehingu puhul mitte ainult lahutamatu kaubatarne, vaid ka hädavajalik nimetatud kauba edaspidiseks kasutamiseks ja eksploatatsiooniks. Sellest tuleneb, et selle kaabli paigaldamine ei kujuta endast eraldi eesmarki vaid lihtsalt tarne kõrvalsooritust. Teisisõnu ei ole teenusel klientide jaoks omaette eesmärki, vaid selle abil saab põhiteenust kasutada parimatel tingimustel. Seega on tegemist kaubatarnega ja teenus on selle üks osa.

Asjaolu, et kaabli paigaldamist saab klassifitseerida kaubana ja, et see kaevati maasse, on seega tegemist kokkupandava ja paigaldatava kaubaga. Ehk ainuüksi kaubatarne juurde pakutav teenus ei tähenda seda, et kogu tarne kaotaks oma määratluse „kaubatarne“. Samuti ei pea vallasvara paigaldamine maapinda kuuluma termin „ehitustööd“ alla. Kuigi kauba hinna ja teenuste hinna vaheline suhe on objektiivne teave, mida võib arvesse võtta tehingu määratlemisel, on samuti tõsi, et materjali ja tööde maksumusele kui sellisele ei tohi omistada otsustavat tähtsust. Kaaludes erinevaid asjaolusid, jõudis kohus seisukohale, et tegemist oli kokkupandava ja paigaldatava kaubaga ning seda kohandati kliendi erivajadustest lähtuvalt.

Teisisõnu välistas kohus kinnisasja erireegli kohaldamise ja leidis, et tegemist ei ole kinnisasja juurde kuuluva asjaga või kinnisasjaga seotud teenusega. Tegemist on teist tüüpi tehinguga, millele kohaldatakse kokkupandava ja paigaldatava kauba regulatsiooni. Kaabli paigaldamise teenust ei saa pidada ühe liikmesriigi mandriosas, sisevetes ja territoriaalmeres osutatud teenuseks ja maksustada ainult seal liikmesriigis. Kohus leidis, et kuivõrd kuuenda direktiivi art 8 lõike 1 punkti a teise lause kohaselt on tarnekoht koht, kus kaup paigaldatakse või kokku pannakse, siis kaup, st valguskaabel, paigaldatakse ühe ja seejärel teise liikmesriigi territooriumile, on kaubatarne koht iga liikmesriigi territooriumil. Liikmesriikidest väljapoole

¹⁹⁴ Levob, *op. cit.*

¹⁹⁵ Levob, *op. cit.*

jäävasse maapinda ja merepõhja paigaldatava ja kokkupandava kauba osas maksustamist ei toimu, kuna tarne ei toimu liikmesriigi territooriumil. Seetõttu see osa maksustamisele ei kuulu.

Kokkuvõtvalt tõusetusid kohtuasjas küsimused, kas tehingut saab käsitleda kauba- või teenuse tarnena? Samuti, kus on tarne toimumise koht? Selleks, et ühte teisest eristada, tuleb tuvastada tehingu (soorituse) olulisimad tunnused ja nende omavaheline seotus, kuivõrd nii kaup kui teenus on eraldi võttes tehingud, mis on allutatud eraldi reeglitele käibemaksuga maksustamisel. Esmalt tuli selgitada, milline osa tarnest on olulisem – kas kaabli tarnimine või selle paigaldamine? Esmapilgul võib tunduda, et tehinguks on teenuse osutamine kuid tegelikkuses võib olla tegemist kauba tarnega. Samamoodi võib olla vastupidi. Kohus leidis, et antud kaasuses on esmatahtis kaup, mis oli põhisooritus ning millega kaasnes ka teenuse osutamine – kaabli maapinda ja merepõhja paigaldamine. Kaubaga kaasaskäiva teenuse eesmärk ei olnud kaabli olemuse muutmise või selle kohandamine kliendi vajadustele. Osutatud teenus oli kaabli müümise eelduseks. Seega ei tulnud analüüsimise alla kinnisasjaga seotud teenuste problemaatika, kuivõrd kogutarnest moodustas põhitarne kaup ja kauba reeglite järgi toimus kogu tarne maksustamine.

Kui tavaolukorras on kauba müük ühendusesisene käive, siis paigaldatava ja kokkupandava kauba korral ei ole tegemist ühendusesisese käibega, vaid sihtriigis tekkiva ja toimuva käibega. Lisaks, kuna enamasti puudutab kokkupandava ja paigaldatava kauba regulatsioon suuri ja kallihinnalisi projekte (nt tuuleparkide ehitus, kus toimub mehhaaniliste seadmete paigaldamine ja seadistamine), tekib iga sellise projektiga kohene risk, et sihtriigis tuleb ennast registreerida käibemaksukohustuslaseks.

Kinnisasja ja sellega seotud terminite tõlgendamisala on laiaulatuslik. Kohtu seisukohtades on ühiseid jooni, mille kohta saab öelda, et see võib olla reegel. Samas tuleb täheldada, et juhtumi analüüs sõltub ikkagi konkreetsetest asjaoludest. Iga juhtum on eriline ning ühele juhtumile kohalduvad reegleid võib esmapilgul olla mitmeid. Hindamaks, milline reegel on õige või kõige õigem, tuleb analüüsida erinevaid maksustamise võimalusi ja tingimusi. Tehingu eraldiseisva ja sõltumatu või ühtsena hindamiseks tuleb kaardistada tehingu kõik detailid – kuidas tehing toimub, millistel tingimustel, millest koosneb tehingu hind, kuidas toimub tehingu eest tasumine, kuhu makse tehakse, mitu lepingut on sõlmitud, kas leping on sõlmitud ühe kauba müügi või teenuse osutamise kohta või tervikpaketi kohta, jne. Teiselt poolt on oluline ka pöörata tähelepanu kuludele, mis seoses tehingu tegemisega tehakse, kui suured need on ning millise osa

need moodustavad kogu paketist tervikuna. Teinekord on oluline jagada kulusid proportsionaalselt. Tehingu analüüsimisel tuleb arvesse võtta kriteeriumeid tehingu kvalifitseerimiseks. Ühest küljest on oluline tuvastada mitmest osapoolest koosneva tehingu osad, teiselt poolt vaadelda kuivõrd neid on võimalik üksteisest eraldada. Seejuures eraldamine ei tohi toimuda kunstlikult vaid tehingule tuleb anda majanduslik hinnang. Tehingu vaatlemine peab toimuma tarbija seisukohast.

3. **Kombineeritud tarnete käibemaksuga maksustamise probleemid**

3.1. **Peasoorituse määramise eeldused ja praktika kombineeritud tarnete puhul**

Kuidas käituda olukorras, kus nõustaja saadab kliendile e-kirja, mis sisaldab nõustamise teenust. Me eirame reaalselt saadetud kirja, mis on rangelt võetuna kaup ja võtame seda klassikalises mõttes tegevusena ehk teenuse osutamisenä (mis muuhulgas võib sisaldada selliseid tegevusi nagu kliendiga lõuna, kliendi käehoidmise teenus, jne).¹⁹⁶ Või teine näide, kus liisitakse üheks päevaks auto, et välisriigis ringi sõita ja ümbruskonnaga tutvuda, sealjuures on autole vormistatud õnnetuse tarbeks lisakindlustus. Kas on õige, et nii auto rent kui kindlustusteenus on maksustatud käibemaksu standardmääraga või peaks kindlustuse osale kohalduma käibemaksuvabastus?¹⁹⁷ Või kui üürnik ja üürileandja lepivad omavahel kokku, et üürnikul on kohustus asja kasutamise eest maksta üürileandjale lisaks üürile (20% või maksuvaba) ja kommunaalkuludele (20%) ka maamaks (maksuvaba). Või kui kohvikust osta võileib, kas siis tšeki peal peaks olema märgitud tervikasi „võileib“ või peaks kirjutama eraldi välja leiva, või ja vorsti hinna? Või kas raamatu ümbrispaber maksustatakse 9% või 20% käibemaksuga? Või kas auto remondil tuleb varuosad ja töö eraldi arvele kirjutada?¹⁹⁸ Või kuidas maksustada konverentsiteenust, mis sisaldab koolitusteenust (20%), toitlustamist (20%) ja õppevahendeid (9%)?¹⁹⁹ Arvestades küsimuste mahtu ja kaetust pea igas valdkonnas, võib öelda, et probleeme kombineeritud tarnete maksustamisel on üksjagu. Samas kui ühene regulatsioon puudub. Alljärgnevalt analüüsib autor kuidas ja millisel viisil kombineeritud tarneid tuvastada ning neid maksustada?

Kombineeritud tarne maksustamine määratakse peasoorituse kaudu. See on kombineeritud tarne kõige olulisem osa, mille järgi määratakse kõik maksustamisega seotud elemendid – käibe toimumise aeg ja koht, maksumäär, maksuvabastused, samuti arve vormistamine.²⁰⁰ Peasoorituse ja kõrvalsoorituse eristamine on üks põhilisemaid probleeme kogu tarne maksustamisel. Näiteks kui tarne peasooritus vabastatakse käibemaksust ja see vabastus ulatub ka kõrvalsooritusteni, kohaldub maksuvabastus kogu tarnele, kuigi eraldi võttes oleksid osad tarne elemendid võib-olla maksustatava käibe objektid.²⁰¹ Seega tuleb määrata komponent, mis on kogu tarnes kõige

¹⁹⁶ Henkow, *op.cit.*, lk 182 – 202.

¹⁹⁷ *Ibid*, lk 182 – 202.

¹⁹⁸ Lehis, Kuidas maksustatakse segatarneid ehk kuidas kaubast saab teenus ja teenusest kaup, *op.cit.*

¹⁹⁹ Nightingale, *op.cit.*, lk 548.

²⁰⁰ *Ibid*.

²⁰¹ Terra, Kajus, A Guide To The European VAT Directives 2007, *op.cit.*, lk 167.

olulisem ehk mis on tarne peasoortus. Veelgi enam, peasoortus peaks asetsema interpretatsioonil dünaamilise meetodi kombinatsioonist funktsionaalsusele ja selle tagajärgedele. Ehk peasoortus kindlustab käibemaksusüsteemi korrektse toimimise võttes arvesse selle tagajärge.²⁰² Kuivõrd konkreetne õigusnormistik peasoortuse ja kõrvalsoortuse eristamiseks puudub, saab peasoortuse ja kõrvalsoortuse tuvastamiseks toetuda maksuekspertide arvamusele, kuhu kuuluvad ka EK lahendid.

Kohtuasjas Madgett²⁰³ analüüsis kohus milline teenus on põhiteenus ja milline kõrvalteenus. Madgett ja Balwin pidasid Inglismaal hotelli, kus pakkusid oma klientidele lisaks majutusteenusele transfeeri teenust ja giiditeenus. Nimetatud teenuseid olid majutusteenuse sees ja neid müüdi tervikliku pakatina soodsama hinna eest. Umbes 90% klientidest soovisid paketti, mis sisaldas nii poolpansioniga majutust kui erinevatest pealevõtukohtadest transporti ja päevaseid bussiekskursioone. Kogu paketi tasu oli üks fikseeritud hind. Hotell kasutas oma klientide hotelli transportimiseks ja bussireisideks kolmandatest isikutest ettevõtjaid.

Kohus kaalus nimetatud paketi käsitlemist kahest aspektist. Esmalt, kas kolmandatelt osapooltelt sisseostetud teenus, antud juhul transfeeri teenus, on hotelli jaoks kulu ja millise käibemaksunääruga peaks seda tavatingimustes maksustama? Teiseks, kas teenuste eraldi maksustamisel oleks tegemist teenuste osutamisega, millele kohaldub reisisiteenususe erikord kuuenda direktiivi art 26 (käibemaksudirektiiv art 306 kuni 308) kohaselt?

Kuuenda direktiivi art 26 (käibemaksudirektiiv art 306) sätestab, et liikmesriigid kohaldavad reisibüroode tegevuse suhtes reisibüroode erikorra käibemaksu, kui reisibürood teevad klientidega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid, st antud juhul majutus- ja transporditeenusust. Direktiiv sätestab, et kõik tehingud, mida reisibüroo seoses reisiga teeb, loetakse üheks reisibüroo poolt reisijale osutatavaks teenuseks ja see maksustatakse liikmesriigis, kus asub reisibüroo tegevuskoht või asukoht, kust reisibüroo teenuseid osutas. Selle teenuse maksustatav summa ja maksutatav hind art 22 lõike 3 punkti b tähenduses on reisibüroo marginaal (mitte reisi hind ilma maksuta). Marginaal on reisija poolt tasutud käibemaksuta kogusumma ning reisibüroo jaoks

²⁰² Jespersen, B.C. *Intermeditation of Insurance and Financial Services in European VAT*. The Netherlands: Kluwer Law International 2011, lk 77.

²⁰³ Madgett, *op. cit.*

teistelt maksukohustuslastelt saadud tarnete ja teenuste tegeliku maksumuse vahe, kui nimetatud tehingud on tehtud otseselt reisija huvides.

Reisibüroode poolt osutatavatele teenustele on iseloomulik, et enamjaolt koosnevad paketi hinnaga teenused mitmest teenusest, nimelt transpordi- ja majutusteenustest. Teenuseid osutatakse nii ettevõtte tegevuskoha või tema alalise esinduse asukoha liikmesriigi territooriumil kui ka väljaspool. Maksumaksjatel tekib tihti raskuseid, kuidas leida maksustamise koht, maksubaas ja kas on õigus maha arvata sisendkäibemaks? Kuuenda direktiivi art 26 (käibemaksudirektiiv art 306) sätestatud eesmärk on seda korda lihtsustada. Seega asus kohus kõigepealt seisukohale, et kuuenda direktiivi art 26 kuulub kohaldamisele ka olukorras, kui teenuseid osutatakse ainult ühes liikmesriigis, et reisisiteenuste erikord on kehtiv. Teiselt poolt leidis kohus, et selle kohaldamisel ei tule piirduda ainult ametlikult reisibüroo- või reisikorraldajastaatusega ettevõtjatega, vaid seda tuleb laiendada ka hotellipidajatele nagu Madgett ja Baldwin. Nad osutavad kolmandatelt isikutelt ostetud reisisiteenuseid, kui need teenused ei ole hotelliteenuste suhtes puhtalt kõrvalteenused.

Teenuseid tuleb käsitleda kõrvaltarnetena, kui neil ei ole tarbija seisukohalt peamist eesmärki, vaid on lisatud paketti selleks, et muuta põhiteenus paremini nauditavaks. Niisuguseid kolmandatelt osapooltelt ostetud teenuseid võib käsitleda kui majutusteenuse lisasid, mis aitavad põhiteenust – antud juhul hotellimajutust – paremini nautida. Sisseostetud teenuseid võib käsitleda majutuse lisateenustena, kui hotelliomanik pakub neid oma klientidele regulaarselt, need on lisatud tema poolt koostatud pakettidesse ning on oma olemuselt midagi enam kui traditsioonilised hotellimajutusega kaasnevad teenused. Veelgi enam, niisuguseid teenuseid ei tohiks mõjutada märkimisväärselt müüdü paketi hinda. Seega käsitleti Madgett kaasuses majutuse ja transfeeri/giiditeenust ühe tervikuna, kuna kõrvalsooritus aitas paremini nautida peasooritust. Kui lisateenused aga mõjutavad märkimisväärselt paketi hinda ning ületavad hinna osas seeläbi traditsioonilisi lisateenuseid, käsitletakse neid pigem mitme eraldiseisva tarnena.²⁰⁴

Eeltoodud argumentatsiooni leiab ka hilisemas lahendis *Primbacki Ltd vs Commissioners of Customs and Excise* (edaspidi: Primback).²⁰⁵ Kaasus puudutas kaupade müüki jaemüüja poolt, kus lõpptarbija võib maksta kas sularahas või krediidi alusel. Kui tarbija otsustab pakutud intressivaba krediidi kasuks, tasub müüjast eraldiseisev finantsettevõtte jaemüüjale kui tarbija

²⁰⁴ Rendahl, *op.cit.*, lk 137.

esindaja. Tarbijad maksid finantsettevõttele selle teenuse eest teenustasu. Tarbijad aga ei olnud teadlikud sellest, et finantsettevõtte maksis jaemüüjale väljareklaamitud hinnast väiksema summa vastavalt jaemüüja ja finantsettevõtte vahel sõlmitud lepingule. Üle jäävat summat võib käsitleda kui teenustasu tarne eest, mille osutab finantsettevõtte lõpptarbijale.²⁰⁶

Esile kerkis küsimus, kas finantsettevõtte poolt pakutavat teenust tuleks käsitleda eraldiseisva tarnena või jaemüüja poolt teostatud kaupade kõrvaltarnena. Euroopa Kohus leidis, et lõpptarbija teeb jaemüüjaga Primback kaupade ostu-müügitehingu. Kaupade hind jääb samaks olenemata sellest, kas klient otsustab maksta sularahas või kasutada intressivaba krediiti. Isegi kui oleks võimalik eristada krediidi kasutamist kui teenuse tarnet, oleks see sellegipoolest põhitehinguga, st kaupade tarnega, liituv kõrvalteenus. Finantsettevõtte poolt teostatav tarne on oma olemuselt pigem vahend, mille abil klient saab ostu sooritada ning ostetud kaupu paremini nautida.²⁰⁷

Selle kaasuse argumentatsioon järgib Madgett kaasust. Keskendutakse sellele, kas tarnes on olemas põhisooritus, millele on midagi liidetud või kas saab eristada kaht eraldiseisvat tarnet.

Analoogne juhtum on ka arutlusel kaasuses CPP²⁰⁸, kus kohus leidis, et tarbijale kasutada antud krediitkaart on finantsteenuse põhisooritus ja sellele pakutav kindlustuskaitse erinevate juhtumite korral (kaardi vargus, kaotus, vms) kõrvalsooritus, mis kujutab endast jällegi mugavusteenust, kuid millel puudub tarbija jaoks peamine eesmärk.

Eelnevad kolm kohtuasja illustreerivad, kuidas kohus on käsitlenud peasoorituse tuvastamist. Peasooritus on kogumi kõige olulisem osa, mis määrab ka teiste osade kvalifikatsiooni. Teisisõnu on peasooritus see, ilma milleta oleks kogu tehing jäänud tegemata. Pea- ja kõrvalsoorituse määratlemisel tuleb lähtuda kauba või teenuse koostisosade omavaheliste majanduslikust seosest ja lõpp-produkti tarbimisomadustest. Ehk sellest, mille vastu on ostjal kõige suurem majanduslik huvi. Lisasooritused on vajalikud selleks, et peasooritust kvaliteetselt ja ostjale meelepärasel viisil täita. Oluline on märkida seda, et kõrvalsooritusega on tegemist vaid siis, kui see on põhisooritusest lahutamatu. See tähendab, et ostjal ei ole võimalik tellida nt hommikusööki ilma majutuseta. Kui lisateenuseid pakutakse kliendile vaid eraldi tasu eest, siis ei ole tegemist kõrvalsooritusega, vaid iseseisvalt maksustatava teenusega. Peasoorituse ja

²⁰⁵ EKo 15.05.2001, C-34/99, *Primback jt.*

²⁰⁶ Rendahl, *op.cit.*, lk 137.

²⁰⁷ *Ibid.*

lisisoorituse eristamine võib tihti sõltuda ka müüja tarnetingimustest ja hinnakirjadest. Sealjuures on võimalik selline tegevus, et mõne kliendi puhul rakendatakse ühtset hinda, teiste puhul aga „tükeldatakse“ hind osadeks.²⁰⁹

Paralleelselt kohtu seisukohtadega analüüsib autor Iirimaa põhi- ja kõrvaltarne eristamise tingimusi. VATA artikkel 47 lõige 1 punkt a sätestab, et *liittarne* (kombineeritud tarne) puhul rakendatakse kogu tarnele, mis tarnesaajal on õigus *liittarne* raames saada, VATA artikkel 46 lg 1 sätestatud põhitarnetele vastavat maksumäära. Ent kui põhitarneks on tegevus, millele kehtib maksuvabastus, ei rakendata *liittarne* puhul maksu. Teisisõnu liittarne puhul on olemas üks põhiartikkel ehk põhitarne, mille suhtes kõik teised artiklid on kõrvaltarned. Kogu tehingule kehtib üks põhitarne puhul rakendatav käibemaksumäär.²¹⁰ Teisisõnu, Iirimaa regulatsioon põhi- ja kõrvaltarnete maksustamisest läbi peasoorituse on kooskõlas EK kohtu seisukohtadega. Kui põhielement on maksuvaba, saab seda laiendada ka kõrvalelementidele.

Eristamaks kombineeritud tarnet ühendtarnest, kus tarne komponendid ei moodusta ühtset terviklikku tarnet, on Iirimaa definitsiooni kohaselt ühendtarne osaks oleva üksiktarne omaduseks alati see, et see on ühendtarne teistest elementidest füüsiliselt ja majanduslikult eraldatav. See tähendab, et iga tarbijale tarnitav artikkel peab olema kogutarne selgelt eristatav osa. See peab olema rohkem kui pelgalt põhitarne täiustus. EK praktika kohaselt peab see suutma moodustada „omaette eesmärgi“. Üksiku tarne tunnuseks on, et artiklit või elementi oleks võimalik ja mõistlik eraldi tarnida.²¹¹

Otsustamaks, kas tegu on ühendtarnega, liittarnega (kombineeritud tarnega) või maksuvabastusega tarnega, saab tuua järgmisi näiteid. Näited on Iirimaa kohta kuid rakendatavad ka Eesti osas.

Ühendtarne näidetena võib nimetada:

- 1) Toidupakkide müük, mis sisaldavad kaupu, millele rakendatakse eraldi müümise puhul null-, vähendatud või standardmääraga käibemaksumäära. Eeskirjade kohaselt maksustatakse kõiki erinevate maksumääradega elemente üksikute tarnetena neile

²⁰⁸ CPP, *op. cit.*

²⁰⁹ Lehis, Kuidas maksustatakse segatarneid ehk kuidas kaubast saab teenus ja teenusest kaup, *op.cit.*

²¹⁰ The Office of the Revenue Commissioners, Mixed supplies of goods and services, *op.cit.*

²¹¹ *Ibid.*

kehtivate maksumääradega. Summa peab jaotama nii, et see peegeldaks igale käibemaksumäärale kehtivat maksustatavat summat.

- 2) Eine, mis koosneb toidust ja karastusjoogist või veinist, müüakse ühe komplekti hinnaga. Toidu eest peab tasuma käibemaksu teise vähendatud määraga, karastusjoogile või veinile kehtib aga standardmäär.²¹² Kehtivate eeskirjade kohaselt maksustatakse sellist eset ühendtarnena, kuna eine osad on teineteisest füüsiliselt ja majanduslikult eraldatavad. Sellele vastavalt peab kogu tasumisele kuuluva maksu jagama nii, et toiduelementi maksustatakse teise vähendatud määraga ja joogielementi maksustatakse standardmääraga.
- 3) Ühe summa eest osutatakse üheaegselt autoremonditeenust ja rehvivahetusteenust. Kuna autorehvide tarne ei ole tavaliselt rutiinse autoteeninduse osaks, käsitletakse remonditeenust ja rehvide paigaldamist ühendtarnena. Mõlemad tarded on teineteisest füüsiliselt ja majanduslikult eraldatavad. Kirjeldatud olukorras tuleks summa jagada nii, et teenust maksustatakse vähendatud määraga ja rehve standardmääraga.²¹³

Kui eeltoodu illustreeris ühendtarne näiteid, siis alljärgnevalt on nimetatud liittarne ehk kombineeritud tarne näited:

- 4) Mobiiltelefoni koos kasutusjuhendiga müük, millest esimesele on kohaldatav standardkäibemaksumäär ja teisele käibemaks 0%.²¹⁴ Ilmselt tarnitakse kasutusjuhend mobiiltelefoni paremaks nautimiseks ja on selgelt selle kõrvaltarne. Põhitarnele kehtib standardmaksumäär ja sama määr kehtib kogu tarnele sõltumata sellest, kuidas tarnija tarne summa jaotab.
- 5) Arvutite ost või rentimine, mis on programmeeritud teostama spetsiifilist funktsiooni ning millega käib kogu tehingu lahutamatu osana kaasas spetsiifiline süsteemiga töötamise ja sellele ligipääsemise koolitus. Seadmete rentimine (standardkäibemaksumäär) on põhitarne ja koolituse pakkumine (käibemaksuvabastusega) on kõrvaltarne. Sellele vastavalt kehtib kogu tehingule standardmaksumäär.²¹⁵

²¹² Iirimaal on toidul ja karastusjookidel või alkoholi erinevad käibemaksumäärad.

²¹³ The Office of the Revenue Commissioners, Mixed supplies of goods and services, *op.cit.*

²¹⁴ Tegemist Iirimaal eripäraga, kus kasutusjuhendit müüakse 0%-lise käibemaksumääraga.

Eeltoodud praktilised näited aitavad tuua selgust, kuidas tuvastada põhi- ja kõrvalsoorituse elemente. Alati ei pruugi esmapilgul olla tegemist kombineeritu tarnega vaid tegemist võib olla ka ühendtarnega, kus iga tarne osa maksustatakse erinevalt, lähtuvalt konkreetse artikli käibemaksumäärast. Kui tegemist on kombineeritud tarnega, tuleb tuvastada tarne põhisoortus ning teised osad on kõrvalsooritused.

Põhi- ja kõrvaltarnede eristamisel ja maksustamisel on Iirimaa regulatsiooni kohaselt teatud juhtudel kohaldatavad ka lihtsustatud reeglid. Aluseks on 2010. aasta õigusakt nr 639/2010 *Value-Added Tax Regulation*. Akti kohaselt, kui tarnija kulud üksikule tarnele või ühendtarne hulka kuuluvatele tarnetele ei ole suuremad kui 50 % maksuvabastuse kogusummast, millele maksukohuslasel õigus on, või suuremad kui 1 euro, siis sõltuvalt sellest, kumb on väiksem, on kohaldatavad lihtsustatud reeglid („*de minimis*“- reegel). Maksustatav isik võib otsustada sellise üksiku tarne või tarnete, sobiva määra rakendamise eesmärgil, arvestusest välja jätta. Sellisel juhul kohaldatakse lihtsustatud korda.

On mitmeid juhtumeid, kus pea- ja kõrvalsoorituse analüüsimise käigus on asunud seisukohale, et tegemist ei ole kombineeritud tarnega (liittarnega) ning tarne kõik osad tuleb maksustada erinevate käibemaksumääradega. Allpool mõned näited Iirimaa, mis aitavad illustreerida pea- ja kõrvalsoorituse eristamist teistsuguse lähenemisega. Näited on kohaldatavad ka Eesti õigusruumis.

Üks enimlevinud näiteid on kingitused ja reklaamiks kasutatavad artiklid. Sageli tekib probleeme siis, kui kaupu tarnitakse reklaamieesmärgil, nii eraldiseisvalt kui koos teiste tarnetega. Kingituse tähendus käibemaksuarvestuses on sätestatud Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 16. Kingitusega on tegu ainult siis, kui tarnija ei saa selle eest mingit tasu. Iirimaa halduspraktika kohaselt ei pea tarnija käibemaksu tasuma kingituse eest, mille maksumus on väiksem kui 20 eurot, ent saab käibemaksu tagasi küsida.²¹⁵ Eesti praktika kohaselt ei tekita reklaami eesmärgil kauba väärtusega kuni 10 eurot üleandmine samuti käivet. Ometi säilib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Samas kui tarbija peab seoses artikli saamisega tarnijale tasu maksma, ka juhul, kui tarnija kirjeldab osa artiklist „kingitusena“ või „tasuta antuna“ (näiteks „osta üks, saad teise tasuta“ või

²¹⁵ The Office of the Revenue Commissioners, *Mixed supplies of goods and services, op.cit.*

²¹⁶ *Ibid.*

kohvipurgi ostmisel tasuta šokolaaditahvel kaasa, CD koos ajalehe/ajakirjaga), ei kehti sellele käibemaksuarvestuses kingitustele kehtivad tingimused. Tasu küsimise puhul on see alati seotud kõigi tarnitud artiklitega.²¹⁷

Ka Eestis kõneainet pakkunud optikute teenuse osas on Iirimaa halduspraktika kujundanud oma seisukoha. Iirimaa maksuhaldur aktsepteerib, et kui optik osutab nägemist korrigeerivate prillide või kontaktläätsede väljastamise teenust, on tegu ühendtarnega, mis koosneb kahest üksikust tarnest, milleks on maksustatav kaupade tarne ja optilise iseloomuga maksuvabastusega professionaalse teenuse osutamine, mida nimetatakse „väljastamisteenuseks“.²¹⁸ Seega tuleb igale tarne osale rakendada maksumäära, mis peegeldab õigesti iga üksiku tarne väärtuse osakaalu kogu tarnest.

Eeltoodu valguses ja kõrvutava näitena saab tuua Eesti maksuhalduri praktika juhtumitele, kus tuleb hinnata kombineeritud tarnete maksustamist ning põhi- ja kõrvalsoorituse eristamist. Eesti maksuhalduri sõnul on neil kombineeritud tarnetega väga vähe kokkupuuteid. Harva kui maksumaksjad on maksuhalduri poole pöördunud küsimusega segatarne maksustamisega, kus tarne koosneb erinevate käibemaksumääradega kaupadest või teenustest. Maksuhalduri seisukoht tõstatatud küsimustele on olnud, kuivõrd KMS ning Rahandusministeeriumi kommentaarides puuduvad viited sellisele terminitele nagu „segatarne“ ning segatarne maksustamiseks ei ole ettenähtud erikorda, tuleb sellised tarded maksustada kõrgema maksumääraga. Kui maksumaksja soovib rakendada alandatud maksumäära, tuleb arvel näidata need konkreetsed kaubad või teenused eraldi reaga.²¹⁹

Autori hinnangul ei ole maksuhalduri lähenemine korrektne. Juba ajalooliselt kui ka hilisemast EK praktikast tuleneb, et tehinguid ei saa üldistada ning igale juhtumile tuleb läheneda üksikjuhtumipõhiselt. St, et õige maksustamise kohta hinnangu andmiseks tuleb analüüsida asjas tähtsust omavaid kõiki detaile. Samuti ei pööra Eesti maksuhaldur tähelepanu põhimõttele analüüsida, kas ja millistel tingimustel saab ja tuleb kogu tarnet vaadata ühtse tervikuna? Veel enam, kui tegemist on kombineeritud tarnega, siis kas ja kuidas seda maksustada, st kuidas eristada pea- ja kõrvalsooritust? Seega saab öelda, et Eesti maksuhalduri halduspraktika on

²¹⁷ *Ibid.*

²¹⁸ *Ibid.*

²¹⁹ 05.05.2014.a telefonivestlus Maksu- ja Tolliameti juhtivspetsialistiga Kaia Loob. Liivamägi, E. Kruus, L. Kirjalik järelepärimine, asutusesiseseks kasutamiseks. 29.08.2013.a.

vastuolus ajalooliselt kujunenud põhimõtetega, KMS põhimõtetega, Euroopa Liidu õigusaktidega ja EK pretsedendiõigusega ning vajaks muutmist.

Kokkuvõtvalt on EK öelnud, et võimatu on anda juhtnööre, kuidas peasoorituse ja kõrvalsoorituse kaasustele lähenda, kuna tegemist on majandustehingute mitmetahulisusega.²²⁰ Enamgi veel, EK sätestas, et siseriikliku kohtu enda ülesanne on otsustada, kas tarnet tuleb käsitleda ühtse, või kahe eraldiseisva tarnena. Selleks peaks iga siseriiklik kohus järgima EK poolt nimetatud kriteeriumeid ja võtma aluseks direktiivi artikli 2, mis käsitleb tarnete eraldiolevatena ja iseseisvatena käsitlemist. Samas on kohus öelnud, et sooritust saab pidada põhisoorituse suhtes kõrvalsoorituseks, kui sellel ei ole klientide jaoks omaette eesmärki, vaid selle abil saab teenuseosutaja põhiteenust kasutada parimatel tingimustel. Ehk element on lisatud paketti selleks, et muuta põhiteenus paremini nauditavaks. Sellised teenuseid ei tohiks mõjutada märkimisväärselt müüdü paketi hinda. Teisisõnu on tegemist nn mugavusteenusega, mis aitavad säästa aega ja energiat, tegutseda operatiivsemalt. On õigustatud küsida tarbijalt – mida ta soovib osta? Analüüsides EK seisukohti ja kõrvutades neid Eesti maksuhalduri seisukohtadega, on siin tekkinud vastuolu tavade ja regulatsiooni tõlgendamise osas. Seetõttu oleks vajalik EK lahendites öeldud seisukohad sõnastada ka Eesti seadusandlusesse ja viia praktikasse.

3.2. Võimalikud lahendused kombineeritud tarne maksustamiseks Eestis

On üldteada, et vabadus ja võrdsus on kõige olulisemad printsiibid demokraatlikes riikides, millele inimõigused toetuvad.²²¹ Kuigi inimõigused ei ole leitavad poliitikast ja õiguskirjandusest²²², on inimõiguste eesmärk tagada isikule inimväärne elu²²³, mille ühe osana moodustavad finantsõigus ja sealt tulenev regulatsioon ning printsiip tagada maksumaksjate võrdne kohtlemine EL-s. Võrdne kohtlemine aitaks vältida mõne teise liikmesriigi konkurentsieelist Eesti ees ning annaks oma riigi maksumaksjatele uued võimalused arenguks.

Euroopa Liidu rahastamine toimub liidu omavahenditest ja ühtlustamise majanduspoliitiline eesmärk on kõrvaldada erinevatest käibemaksusüsteemidest tulenevad tegurid, mis võivad

²²⁰ CPP, *op. cit.*

²²¹ Nowak, M. U.N. Covenant on Civil and Political Rights: CCPR Commentary. Strasbourg: Arlington 1993, lk 458.

²²² Akkermans, P.W.C. De Grondwet. Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1992, lk 11.

moonutada konkurentsitingimusi nii liikmesriigi kui ka liidu tasandil. Ühise käibemaksusüsteemi tõhususe tagamiseks tuleb ühetaoliselt rakendada ja tõlgendada käibemaksudirektiive, sealhulgas käibemaksudirektiivis sätestatud maksuvabastusi.²²⁴ Euroopa Liidu õiguse horisontaalse kohaldatavuse ehk otsetoime klassikaliste reeglite alusel peaks käibemaksudirektiiv tagama õiguskindluse ka kombineeritud tarnete maksustamisel, st, et säte peab looma liikmesriigile selge kohustuse, kohustus ei tohi sõltuda edasistest rakendusaktidest, mille peaksid vastu võtma ühenduse institutsioonid või liikmesriigid, liikmes riikidel ei tohi olla diskretsiooni kohustuse rakendamisel.²²⁵

Harmoniseeritud käibemaksusüsteemi juhised kombineeritud tarnete osas käibemaksudirektiivis ning siseriiklikes õigusaktides ja juhendites puuduvad, mistõttu tuleb lähtuda Euroopa Kohtu pretsedendiõigusest. Kohus on viimasel kümnel aastal lahendanud mitmeid kaasuseid ja andnud hinnanguid kombineeritud tarnete maksustamisest. Otsused on ainsateks teejuhisteks valdkonnas orienteerumiseks ja seega väga kasulikud. Samas on paljud küsimused endiselt lahtised ning pole teada, kas neid ongi võimalik lõpuni reguleerida. Kuigi käibemaksu kasutuselevõtmisest alates on lisandunud väärtuse maksu rakendamisel alati küsimusi tekkinud ja need on lahendatud jooksvalt, siis kombineeritud tarnete maksustamise osas eriregulatsiooni tekkinud ei ole. Samas on olulise tähtsusega maksuobjekti määramine, kuna sellest sõltub kogu tarne maksustamine. Niikaua kui regulatsiooni ei ole, jätkub äriühingute uute ja innovaatiliste tarnete maksustamine läbi pretsedendiõiguse.

EK praktikast tuleneb, et maksumaksjal on õigus valida enda ärimudeli toimimiseks sobivad vahendid, andes seejuures õiguse piirata oma maksukohustust. EK on korduvalt sedastanud, et tarne maksustamine sõltub müüja poolt kehtestatud tingimustest ning müüja ja ostja omavahelisest kokkuleppest. Tuleb täheldada, et ühe tehingu puhul võib olla maksustamine toimunud üksiktarnetena ja teisel puhul kombineeritud tarnena – sõltub kõik tingimustest. Osad Euroopa Liidu liikmesriigid on välja töötanud oma siseriikliku kombineeritud tarnete regulatsiooni. Osad on seda tegemas. Teiste hulgas on ka Eestil vajadus regulatsiooni väljatöötamiseks olemas. Esmalt seetõttu, et maksumaksajad on üha enam tegemas kombineeritud tarneid olles samaaegselt probleemi ees, kuidas neid tarneid maksustada, mistõttu vajavad nad sellekohast regulatsiooni millele toetuda. Teiseks seetõttu, et kuivõrd Eesti

²²³ Gribnau, H. *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation: The Struggle for Equality in European Tax Law*. Deventer: Kluwer Law International 2003, lk 65.

²²⁴ RLRE kohtujuristi ettepanek, *op. cit.*

²²⁵ Oras, M. Euroopa Ühenduse keskkonnadirektiivide vahetu kohaldatavus. Artiklite kogumikus *Juridica (Toim.)*. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2009 nr VI, lk 348-357.

maksuhalduri halduspraktika on vastuolus ajalooliste, Euroopa Liidu direktiivide ja EK praktikas toodud seisukohtadega, on vajalik halduspraktika ühtlustamine teiste Euroopa liikmesriikide praktikaga, direktiiviga ning käibemaksu üldiste põhimõtetega, et süsteem saaks tervikuna toimida. Käibemaksudirektiivi kohaselt peab liikmesriigiti kehtima käibemaksusüsteem, mis on ühetaoline kõikides liikmesriikides, st olema harmoniseeritud, kus on järgitud põhilist käibemaksusüsteemi printsiipi – neutraalsus printsiipi.

Alljärgnevalt pakub töö autor välja ühe võimaliku regulatsiooni kombineeritud tarnete maksustamiseks Eestis. Esmalt tuleks KMS-s sätestada Euroopa Kohtu poolt sõnastanud põhilised doktriinid kombineeritud tarnete maksustamisel alljärgnevalt viidatud kohtupraktika põhjal:²²⁶

- 1) Igat tehingut tuleb pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks;
- 2) Vältimaks käibemaksusüsteemi toimimise moonutamist, ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut jagada kunstlikult osadeks;
- 3) Sooritust tuleb pidada üheks soorituseks siis, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik;
- 4) Kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjassepuutuva tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, selleks et ühelt poolt kindlaks teha, kas tegemist on kahe või enama eraldiseisva teenuse või ühtse teenusega, ning teiselt poolt, kui tegemist on ühtse teenusega, kas see tuleb kvalifitseerida kaubatarneks või teenuse osutamiseks;
- 5) Teatud tingimustel, mitmed eraldiseisvad teenused, mida võib tarnida eraldi ja mis seega võivad tekitada eraldi maksustamist või maksuvabastusi, peavad olema üksiktarned kui nad ei ole just iseseisvad tarned;
- 6) Lisaks on ühtse teenusega tegemist siis, kui ühte või mitut teenust tuleb pidada üheks põhiteenuseks ja ülejäänud ühte või mitut teenust tuleb pidada kõrvalteenusteks, mida maksustatakse samamoodi kui põhiteenust. Teenust tuleb käsitleda põhiteenuse kõrvalteenusena eriti siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend.

²²⁶ EKo 19.01.2012, C-117/11, Purple Parking. Fisher, *op. cit.*

Täpsustamaks, et selleks, et igat tehingut vaadelda eraldiseisvana, tuleb analüüsida, kas ta vastab majandusliku sisu järgi tarnele, mida oleks kunstlik tükeldada. Ühe või kahe tarnena eristamiseks tuleb formaaljuriidiliselt arvesse võtta järgnevaid asjaolusid:

- 1) Kus üks element on põhisooritus ja teised elemendid on kõrvalsooritused;
- 2) Kus kaks või enam elementi või tegevust on omavahel majanduslikult nii seotud, et nad moodustavad ühe individuaalse majandusliku sisuga tarne.²²⁷

Siinkohal on oluline märkida, et käibemaksudirektiivi artiklid 1 ja 2 sätestavad samuti, et igat tehingut tuleb vaadelda eraldiseisvana ja sõltumatuna, lähtuvalt konkreetsetest juhtumipõhistest asjaoludest.

Ühe sooritusega on tegemist siis kui ühte või mitut aspekti tuleb pidada põhisoorituseks. Teiselt poolt tuleb ühte või mitut elementi pidada kõrvalsoorituseks, mida tuleb maksustada nii nagu põhisooritust. Pakutava tehingu elemendi peavad olema omavahel nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik. Oluline on märkida, et eelnimetatud tunnuseid tuleb hinnata tarbija seisukohast ja tehingu kõige olulisemaid tunnuseid, võttes arvesse kõiki asjaolusid.²²⁸

Eesti maksuõiguses tuleks kasutusele võtta uus termin – kombineeritud tarne. Kombineeritud tarne on tarne, mis koosneb ühest või mitmest kaubast või teenusest või nende kombinatsioonist, kus üks tarne osa on peasooritus ja ülejäänud kõrvalsooritused. Teisisõnu tarne iga osa on teineteisest füüsiliselt ja majanduslikult lahutamatu. Terminiga sätestamisega oleks võimalik ühtlustada üldist arusaamist ja praktikat tarnete maksustamisest Eestis võrrelduna EL-i teiste liikmesriikidega.

Autor peab vajalikuks kombineeritud tarne tuvastamise jaoks koostada selgitavad ja lihtsustatud töövahendid, mis on leitavad töö lisadest 2 ja 3. Lisas 2 kirjeldatu on üks viis kombineeritud tarne tuvastamiseks. Nt kui indikaatoriks on, et tarne kohta väljastatakse üks arve, mis kajastab ühte hinda, siis on tegemist kombineeritud tarnega. Kuivõrd EL riikide praktikas analoogset tarne tuvastamise tabelit ei olnud ning samas oli see olemas Malaisia maksuõiguses, leidis autor,

²²⁷ Henkow, *op.cit.*, lk 182 – 202.

²²⁸ *Ibid*, lk 182 – 202.

et see on sobiv töövahend kombineeritud tarne tuvastamiseks ka Eestis.²²⁹ Lisas 3 on toodud skeem, mis põhineb IBFD²³⁰ poolt väljatöötatud skeemil tuvastamiseks kombineeritud tarnet.²³¹

Lisaks kohtupraktikale saab eeskujuks võtta ka Iirimaa maksuregulatsiooni, st terminite sisu ja maksustamise põhimõtteid. Iirimaa regulatsiooni kohaselt on näiteks seelses maksumenetluses maksuhaldurile ettenähtud teatavad toimingud seoses kombineeritud tarnete tuvastamisega ja selle maksustamisega. VATA kohaselt võib maksuhaldur teha vajalikke korraldusi, täpsustades tingimused, mille tulemusena võidakse tarnet käsitleda kõrvaltarnena, liittarnena, üksiktarnena, ühendtarnena või põhitarnena või samas ka mitte ühenagi eelnimetatutest. Lisaks, liittarne ja ühendtarnete tuvastamisel, tutvuda ka rakendatavate jaotamismeetoditega.²³² Eesti maksuhalduril on maksukorralduse seaduse kohaselt maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ja maksusumma määramisel kohustus arvestada kõiki asjas tähendust omavaid asjaolusid, sealhulgas nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. Maksuhaldur ei vaja kontrolli läbiviimiseks maksumaksja initsiatiivi, kuid teisalt on maksumaksjal kaasaaitamise kohustus, mille käigus võib maksuhaldur küsida kõiki vajalikke tõendeid. Seega selle erisätte maksukorralduse seadusesse lisamises käesoleva töö autor suurt lisaväärtust ei näe kuid kindlasti oleks õigusselguse huvides sellel oma kasulikkus olemas.

²²⁹ Royal Malaysian Customs. Goods and services tax. Guide on supply. http://www.google.ee/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB4QFjAA&url=http%3A%2F%2Fgst.customs.gov.my%2Fen%2Frg%2FsiteAssets%2Fspecific_guides_pdf%2FRevised%2FSupply%2520-revised%2520at%252025%2520October%25202013.pdf&ei=m_OOVJWfIMP7ygO3toKQAQ&usq=AFQjCNFIDZaq61v8WrunE2uP8GJy2wM6Jw&sig2=wdcgkjkoWmFSRRzDt5oqKQ (15.12.2014).

²³⁰ IBFD on 1940. aastal asutatud maailma suurim sõltumatu ülepiiriliste tehingute maksustamisele spetsialiseerunud organisatsioon asukohaga Hollandis.

²³¹ Rouselle, O. Liebman, H. VAT Treatment of Composite Supplies. International VAT Monitor. IBFD 2006.

²³² The Office of the Revenue Commissioners, Mixed supplies of goods and services, *op.cit.*

Kokkuvõte

Magistritöös käsitleti kombineeritud tehingute käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus. Kombineeritud tehingute tegemisel seisneb probleem asjaolus, et nii Euroopa Liidus kui Eestis puudub selge ja ühtne regulatsioon kombineeritud tarnete maksustamisest. Puuduvad juhised, kuidas ja mille alusel kombineeritud tarneid tuvastada ning kuidas neid tarneid käibemaksuga maksustada. See tekitab olukorra kus maksumaksjal puudub õiguskindlus, mistõttu on väärarusaamad ja ebamäärasus kerged tekkima. Selliste olukorda vältimiseks on oluline, et maksuõiguses oleks kasutusel ühtsed mõisted ja ühtsed põhimõtted, mis põhinevad aegade jooksul väljakujunenud taval ja praktilal. Maksukohustuslane peab saama oma maksukohustuse õigesti välja arvutada.

Euroopa Komisjon on tunnistanud olukorra keerukust ja täheldanud, et probleemid tekivad eriti siis kui on vaja tuvastada kombineeritud tarnet ennast. Valdkonna maksustamisel lähtutakse Euroopa Kohtu pretsedendiõigusest ning seal kujundatud seisukohtadest. Samas tuleb rõhutada, et arvamused põhinevad konkreetse kaasuse asjaoludel, mistõttu ei pruugi need sobida kohaldamiseks kõigile ettetulevatele kaasustele.

Magistritöö eesmärk oli analüüsida kombineeritud tarnete käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi ja kohtupraktika näitel. Lisaks kasutati Eesti seadusandlust ja teiste liikmesriikide normatiivmaterjale. Teema analüüsimiseks kasutatakse teoreetilisi ning õiguslikke meetodeid, mis on peamiselt kvalitatiivsed, võrdlevad, analüütilised ja hindavad. Analüüsi tulemusena selgus, et kombineeritud tarnete maksuregulatsioon on riikides ebapiisav. Enamus riike otsekohaldab EK praktikast ning ainult vähesel määral on olemas sellekohased juhendmaterjalid. Samas näiteks Eesti maksuhalduri kombineeritud tarnete maksustamise praktika on vastuolus EK praktikaga, st vastuolus ka EL maksustamise üldpõhimõtetega.

Magistritöö tulemusena töötas autor välja reeglistiku Eesti jaoks, mida saaks praktiliste kaasuste puhul kasutada. Reeglistiku põhieesmärk on reguleerida valdkonnas tõusetunud küsimusi, st, et defineerida kombineeritud tarne maksustamisobjekt ja selle määramise kriteeriumid. Reeglistiku loomiseks analüüsiti Euroopa Liidu õigusakte, kohtupraktikat, teiste liikmesriikide kombineeritud tarnete valdkonna juhendmaterjale, maksunõustajate hinnanguid, arvamusi, jms.

Kuigi osa analüüsitud materjalidest on kaudne õigusallikas ehk tal puudub siduvus, on maksuõiguse rakendamisel tegemist tavapärase allikaga.

Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati viis uurimisülesannet. Esmalt antakse ülevaade käibemaksu ajaloolisest kujunemisest. Käibemaksu alged ulatuvad keskaegsesse Hispaaniasse, kus 1568. aastal Alba hertsog püüdis leida kuningale uut tuluallikat, mis ei sõltuks kohalikust omavalitsusest. Lisandunud väärtuse maksu läbimurre toimus 1954. aastal Prantsusmaal. 1958. aastal sõlmitud majandusühenduse asutamislepingu sõlmiti ühtsed põhimõtted kaupade, isikute ja kapitali vabale liikumisele, kus muuhulgas sätestati kohustus ühtlustada käibemaksu puudutavad siseriiklikud normid. Ühtlustatud ehk harmoniseeritud käibemaksusüsteemi saavutamiseks tuli EL-s võtta vastu seitse käibemaksualast direktiivi, millest viimane on kuue aasta tagusest ajast ning kehtiv tänaseni. Eesti on direktiividest tulenevad põhimõtted kohustatud üle võtma ja on seda ka valdavalt teinud, kuid kombineeritud tarnete maksustamise regulatsiooni arvestades tuleks siseriiklikud regulatsioonid üle vaadata.

Teise uurimisülesandena antakse ülevaade käibemaksu tunnustest ja põhiterminitest. Olulisemad käibemaksu tunnused on loetletud järgnevalt. Käibemaks on kaudne maks, maksu tasub tarbija või ostja, müüja ainult kogub seda ja edastab selle maksuhaldurile. Käibemaks on tarbimismaks, maksu makstakse tarbimise või vara võõrandamise pealt. Käibemaks on universaalne maks, mis hõlmab kõiki tarbitavad kaupu ja teenuseid ja millega koormatakse igat müügi-etappi, vähendades maksukohustusi eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Käibemaks on neutraalne maks, kus maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaksuga ei koormata ettevõtjat, kus kõik tarbimise vormid maksustatakse ühetaoliselt. Maksustamisel kehtib sihtkohamaa põhimõte. Eeltoodud põhimõtted on olulised maksustamise printsiibid, mida tuleb järgida ka kombineeritud tarnete maksustamisel.

Kolmanda uurimisülesande eesmärk oli välja selgitada kombineeritud tarne termin, sisu, selle määramise kriteeriumid ja konkreetsemad maksustamise põhimõtted. Kombineeritud tarne mõistet õigusnormatiivides otsesõnu reguleeritud ei ole. Praktikas tähistatakse kombineeritud tarnega olukorda, kus müüakse mitut erinevat kaupa või teenust, mis moodustavad ühe terviku ning kus tarne osad võivad olla maksustatud erinevate käibemaksumääradega. Tarne tuvastamiseks on EK andnud juhtnöörid, st, et kombineeritud tarne tuvastatakse peasoorituse kaudu. Teisisõnu, tuleb määrata komponent, mis on kogu tarnes kõige olulisem. Põhisooritust saab tuvastada ka kõrvalsoorituse kaudu. Sooritust saab pidada põhisoorituse suhtes

kõrvalsoorituseks, kui sellel ei ole klientide jaoks omaette eesmärki, vaid selle abil saab teenuseosutaja põhiteenust kasutada parimatel tingimustel. Ehk element on lisatud paketti selleks, et muuta põhiteenus paremini nauditavaks. Sellised teenuseid ei tohiks mõjutada märkimisväärselt müüdü paketi hinda. Teisisõnu on tegemist nn mugavusteenusega, mis aitavad säästa aega ja energiat, tegutseda operatiivsemalt.

Kombineeritud tarne maksustamiseks on Euroopa Kohus sedastanud kuus põhilist doktriini. Esmalt, igat tehingut analüüsid ja sellele hinnangut andes tuleb lähtuda kaasuse kõikidest asjaoludest ja tingimustest. Teiseks tuleb igat tarne pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks. Kolmandaks on segatarnega tegemist siis kui üks või mitu elementi moodustavad põhisoorituse samal ajal kui üks või mitu elementi moodustavad kõrvalsoorituse. Neljandaks, ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut jagada kunstlikult osadeks. Viiendaks kehtib põhimõte, et teenus loetakse põhiteenuse kõrvalteenuseks, kui ta ei ole tarbija jaoks eesmärgiks iseenesest vaid vahendiks põhiteenuse paremaks nautimiseks. Kuuendaks ei ole oluline tarne hinna arvel eraldi väljatoomine, kuna see ei ole tarne maksustamise osas määrav ja otsustav.

Neljandas uurimisülesandes oli eesmärk anda ülevaade kombineeritud tarnete maksustamisest Euroopa Liidu kohtupraktika näitel. Analüüsimise alla võeti kinnisvara ja kokkupandava kauba sektorid, kuivõrd nendes on kõige enam kohtulahendeid ning analüüsitud probleemid on tõusetunud ka tänases Eestis. Kohtupraktikat analüüsid selgus, et tuleks kahelda kõiges enesestmõistetavas ja mitte lähtuda objektiivselt reaalsusest. Kui ühes lahendis on kohus leidnud, et näiteks kinnisasja üürileandmine ja sellega seotud teenused ei või endast kujutada ühte tehingut käibemaksu mõttes, siis teises lahendis leidis kohus vastupidist, st et võib küll. Seega tuleb nende kaasuste võrdlusena välja oluline tõsiasi, et iga tehing on eraldiseisev ja sõltumatu ning hinnanguid antakse konkreetse kaasuse asjaoludest lähtuvalt, millest tulenevalt võivad tulemused olla erinevad.

Viienda uurimisülesande tulemusena töötati välja reeglistik Eesti käibemaksuseaduse täiendamiseks kombineeritud tarnete maksustamisest, st et pakkuda võimalikke lahendusi valdkonna reguleerimiseks Eestis. Kuivõrd Eestis reeglistik puudub ja ei maksuhaldur ega rahandusministeerium ei ole valdkonnale tähelepanu pööranud, on käesolevas töös koostatud ülevaade, mida saaks seaduse väljatöötamisel järgida. Esmalt tuleks sõnastada põhilised kuus doktriini kombineeritud tarnete maksustamisest, mis on väljatoodud kolmandas

uurimisküsimuses. Lisaks tuleks kasutusele võtta uus mõiste – kombineeritud tarne. Kombineeritud tarne on tarne, mis koosneb ühest või mitmest kaubast või teenusest või nende kombinatsioonist, kus üks tarne osa on peasoort ja ülejäänud kõrvalsoortid. Lisaväärtusena on töös toodud juhised kombineeritud tarne enda tuvastamiseks.

Uurimustöös toodud järeldused ja tehtud ettepanekud omavad tähtsust nii teoreetikule kui praktikule, kus on mõtlemisainet nii seaduse muutjatele kui ettevõtjatele-maksunõustajatele. Tööst saab ülevaate kombineeritud tarne tuvastamise kriteeriumitest, doktriinidest ning olemasolevast praktikast. Töö tulemusena on tehtud konkreetsed ettepanekud seaduse muutmiseks ja juhitud tähelepanu valdkonna reguleerimiseks Eestis.

Töö hüpoteesiks seadis autor, et Eesti halduspraktika kombineeritud tarnete maksustamisel ei ole kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga. Analüüsi tulemusena jõudis autor järeldusele, et töös püstitatud hüpotees leidis tõestamist – Eesti halduspraktika ei ole kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga. Sellest tekib vajadus valdkonna reguleerimiseks on olemas.

Autor leiab, et töös püstitatud eesmärk sai saavutatud ja täidetud.

Summary

- Title:** Value-added Taxation of Composite Supplies on the Example of the VAT Directive and EU practice
- Language:** Estonian
- Author:** Liina Karlson
- Keywords:** The VAT Directive, Value-Added Tax Act, composite supply, combination supply, compound supply, principle supply, ancillary supply, single supply, transaction, taxable object, tax rate, guideline, case law, principle
- Content:** 70 pages
- References:** 108 sources

Taxpayers are providing more and more composite supplies and are, at the same time, faced with the problem of how to apply tax to the supplies. Composite supplies are supplies consisting of goods or services with different or the same tax rates, which form one whole. Examples from practice include sale of a phone device with its software, spa packages, a food with a toy product, lease agreement, etc.

Questions of what should taxation of a supply be based on, what determines selection of the value added tax rate, which are the criteria, whether and how can a good become a service or a service become a good, or what happens in a situation where a good has become a service or a service has become a good are asked more and more often.

When applying value added tax, it is first important to determine the taxable object, on which taxation of the whole transaction depends. This applies to composite supplies as well. It must be determined whether the transaction in question is a taxable supply or an exempted supply, when does the turnover occur, in which country does the turnover arise, what is the applicable value added tax rate, how to formalise the invoice, and other details.

There are no specific guidelines to govern the area on the European Union level, some countries have internal regulations. The European Court of Justice has, however, already made more than 20 such decisions. There is no such regulation in Estonia, the Estonian Tax and Customs Board and the Ministry of Finance are yet to pay radical attention to this issue.

The objective of this thesis is to analyse the value added taxation of composite supplies in the European Union and to describe, based on the analysis, a set of rules for Estonia which could be used in practical cases.

The following research objectives were set to achieve the goal of the thesis.

- 1) To give an overview of the historical formation of value added tax;
- 2) To give an overview of the characteristics and main concepts of value added tax;
- 3) To determine the concept, content, definition criteria and principles of taxation of composite supplies;
- 4) To determine the taxation of composite supplies on the example of the juridical practice and VAT Directive of the European Union, while comparing the positions of the European Court of Justice to the current practice of the Estonian tax authority;
- 5) To develop a set of rules for complementation of the Estonian Value-Added Tax Act for taxation of composite supplies in order to provide potential solutions for governing the area.

In order to achieve the objective, the author will examine the functioning of the taxation of composite supplies, various legislation, opinions, articles, reports, and other objective professional literature based on the subject. The material is in Estonian as well as foreign languages.

In order to analyse the problem and examine the sources as objectively and reliably as possible, mainly qualitative, comparative, analytical, and evaluative theoretical and legal methods were used. The appropriate methods were chosen depending on the manner of expediency, e.g. qualitative and analytical methods were used to analyse legal acts, as well as comparative methods to analyse the effects of various legal acts. The legal theoretical viewpoints are illustrated and problems referred to through judicial practice. The empirical analysis of judicial practice is especially important, as this is the main source of information in this area, i.e. the point of contact between real life and legal provisions as an expression of legal theory. The information synthesised and generalised through the abovementioned and used methods helps to achieve the objective of the thesis.

The hypothesis formulated by the author of the thesis was that the Estonian administrative practice of the taxation of composite supplies does not comply with the European case law.

The substantial part of the thesis consists of three chapters, which are divided into subchapters. In the first chapter, the author provides an overview of the history of value added tax, the formation, nature and main characteristics of value added tax. The second chapter provides an overview of the concept, content, definition criteria, and principles of taxation of composite supply, as well as its application in the real estate and goods installed or assembled sector. The third chapter contains the issues related to the value-added taxation of composite supplies and potential solutions for governing the area in Estonia. The second and third chapter are specifically dedicated to the area of composite deliveries. The shortcomings of the area on the European Union as well as Estonian level are discussed.

The main output of the thesis is to make propositions for supplementation of Estonian legislation for governing the area of composite supplies, i.e. to phrase six principle doctrines and officially take into use the terms of composite supply and compound supply. First, when analysing and evaluating each transaction, all circumstances and conditions of the case must be taken into account. Second, each supply must be treated as separate and independent. Third, a transaction is a composite supply when one or more elements form the principle supply while one or more elements form an ancillary supply. Fourth, in order to avoid distortion of the functioning of the value-added taxation system, a supply that is a composite supply from an economic point of view, should not be artificially split. Fifth, a principle is applied according to which a service is considered an ancillary service of the principle service, if it does not constitute an aim in itself for customers, but is a means for the better enjoyment of the principle service. Sixth, it is not important to separately specify the price of delivery on an invoice, because it is not determining and decisive with respect to taxation of the supply. Additionally, a composite supply is a supply, which consists of one or more goods or services or a combination thereof, where one part of the supply is the principle component and the remaining parts are ancillary components. A compound supply is a supply, which consists of two or more taxable single supplies, which are provided for one consideration and as one integral supply, while the single supplies do not form a composite supply.

It also explains the composite supply of the term, the content of the determination of the criteria and principles of taxation. Composite supply means a supply, made by a taxable person to a customer comprising two or more supplies of goods or services or any combination of those, supplied in conjunction with each other, one of which is a principal supply. Detect to composite

supply, the European Court has given guidance - the composite supply should be detected through principal supply. In other words, it should be set the component that has all of the supply of the most important.

As a result of the analysis, the author concluded that the hypothesis formulated in the thesis was validated – the Estonian administrative practice does not comply with the European case law. Hence, there exists a need for regulation in this sector.

Kasutatud allikate loetelu

Kasutatud Eesti normatiivaktid

1. Riigikassa puudujääkide katteks ja tööpuuduse vastu võitlemiseks ning töövõimaluste soetamiseks aruandvatelt ettevõtetelt võetava erimaksu määrus - RT 1932, 96, 754, 15.12.1932.
2. Käibemaksuga maksustamise kord - RT 1990, 14, 158, 01.01.1991, Eesti Vabariigi Valitsuse määrus.
3. Eesti Vabariigi Valitsuse 10.10.1990.a määruse nr 209 osalise muutmise kohta - RT 1991, 1, 12, Eesti Vabariigi Valitsuse määrus.
4. Eesti Vabariigi käibemaksuseadus - RT I, 1991, 36, 447, 01.01.1992, Riigikogu seadus.
5. Muudatuste tegemisest käibemaksu seaduse rakendamise juhendis - RTL 1992, 8/9,0, 01.11.1992, Eesti Vabariigi Rahandusministeeriumi määrus.
6. Maksumäärade muutmisest - nr 035, jõustunud 01.01.1993, Eesti Vabariigi Rahareformikomitee Dekreet.
7. Eesti Vabariigi käibemaksuseadus - RT I, 1993, 60, 847, 01.01.1994, Riigikogu seadus.
8. Tsiviilseadustiku üldosaseadus - RT I, 13.03.2014, 103, Riigikogu seadus.
9. 2015. aasta riigieelarve seadus RT I, 29.12.2014, 79.
10. Käibemaksuseadus - RT I, 30.12.2014, 18, 01.01.2015, Riigikogu seadus.

Kasutatud Euroopa Liidu normatiivaktid

1. Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the functioning of the European Union. OJ 2012 No L 326/85, 26.10.2012.
2. Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ 2011 No L 77, 23.03.2011.
3. Office of the Attorney General. Value-Added Tax Consolidation Act 2010. <http://www.irishstatutebook.ie/pdf/2010/en.act.2010.0031.pdf> (15.03.2014).
4. Office of the Attorney General. S.I. No. 639/2010 - Value-Added Tax Regulations 2010 . <http://www.irishstatutebook.ie/2010/en/si/0639.html> (15.03.2014).
5. Euroopa Parlamendi, nõukogu ja komisjoni ühine normitehnika juhend. Luxembourg: Euroopa Ühenduste Ametlike Väljaannete Talitus 2008, lk 7.
6. Council Directive (EC) No 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, OJ 2008 No L 44, 20.02.2008.

7. Treaty of Lisbon amending the treaty of European Union and the treaty establishing the European Community, OJ 2007 No C 306, 17.12.2007.
8. Council Directive (EC) No 2006/112/EC of 28 November 2006 establishing on the common system of value added tax, OJ 2006 No L 347, 11.12.2006.
9. Council Directive (EC) No 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment, OJ 1977 No L 145, 13.06.1977.
10. Council Directive (EC) No 67/228/ECC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, structures and procedures for application of the common system of value added tax, OJ 1967 No P 071, 14.04.1967.
11. Council Directive (EC) No 67/227/ECC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 1967 No P 071, 14.04.1967.
12. EUR-Lex Home. Treaty establishing the European Economic Community. <http://old.eu-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:11957E/TXT:EN:NOT> (01.05.2014)

Kasutatud Euroopa Kohtu lahendid

1. EKo 27.06.2013, C-155/12, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.jt.*
2. EKo 27.09.2012, C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP jt.*
3. EKo 19.06.2012, C-44/11, *Deutsche bank AG jt.*
4. EKo 19.01.2012, C-117/11, *Purple Parking jt.*
5. EKo 16.12.2010, C-270/09, *MacDonald Resorts Ltd jt.*
6. EKo 19.11.2009, C-461/08, *Don Bosco Onroerend Goed BV jt.*
7. EKo 29.10.2009, C-246/08, *Soome Vabariik jt.*
8. EKo 29.10.2009, C-40/09, *Soome Vabariik jt.*
9. EKo 03.09.2009, C-37/08, *RCI Europe jt.*
10. EKo 11.06.2009, C-572/07, *RLRE Tellmer Property jt.*
11. EKo 21.02.2008, C-425/06, *Part Service jt.*
12. EKo 29.03.2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN jt.*
13. EKo 27.10.2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen BV jt.*
14. EKo 25.02.1999, C-349/96, *Card Protection Plan Ltd jt.*
15. EKo 22.10.1998, C-308/96 and C-94/97, *Madgett jt.*
16. EKo 02.05.1996, C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S jt.*
17. EKo 03.03.1994, C-16/93, *Tolsma.*

18. EKo 08.03.1988, 102/86, *Apple and Pear Development Council*.

Kasutatud Eesti kohtulahendid

1. RKHK 3-3-1-72-12
2. RKHK 3-3-1-14-08
3. RKHK 3-3-1-90-06
4. RK 3-3-1-56-05
5. RKHK 3-3-1-74-04
6. RKHK 3-3-1-73-04
7. RKHK 3-3-1-12-04
8. RKHK 3-3-1-21-02
9. RKHK 3-4-1-1-02
10. RKHK 3-3-1-62-00
11. RKHK 3-3-1-50-99
12. RKHK 3-3-1-5-99

Kasutatud kirjandus

Eesti keeles

1. Aarnio, A. Õiguse tõlgendamise teooria. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS 1996.
2. Ehin, A., Kask, F. Ajutine läbikäigumaksu seadus ühes määruse ja seletustega - Tallinn: Koostajate Kirjastus 1936.
3. Elling, T. Käibemaks. Tallinn: KMS OÜ 2014.
4. Kägi, K. Võimre, U. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus 2007.
5. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2013.
6. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2004.
7. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
8. Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura 2002.
9. Pulk, S. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn: Juura 2001.
10. Tammert, P. Maksundus. Õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele. Tallinn: OÜ Aimwell 2005.
11. Ulmre, A. Laube, M. Elling, T. Talsma, M. Käibemaks I. Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006.
12. Vallaste, V. Maksuseadus ja praktika. Tallinn: K-Kirjastus 2001.

13. Varul, P. Kull, I. Kõve, V. Käerdi, M. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2010.

Inglise keeles

1. Akkermans, P.W.C. De Grondwet. Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1992.
2. Cambell, D. International Tax Planning. London: Kluwer Law International 1995.
3. Gribnau, H. Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation: The Struggle for Equality in European Tax Law. Deventer: Kluwer Law International 2003.
4. Ebrill, L. Keen, M. Bodin, J.-P. Summers, V. The Modern VAT. Washington: International Monetary Fund 2001.
5. Jespersen, B.C. Intermeditation of Insurance and Financial Services in European VAT. The Netherlands: Kluwer Law International 2011.
6. Nightingale, K. Taxation theory and practice. 4th edition. England: Pitman Publishing 2002.
7. Nowak, M. U.N. Covenant on Civil and Political Rights: CCPR Commentary. Strasbourg: Arlington 1993.
8. Rendahl, P. Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. Doctoral seires. Academic Council. The Netherlands: IBFD 2009.
9. Schenk, A. Oldman, O. Value Added Tax A Comparative Approach. New York: Cambridge University press 2007.
10. Tait, A. A. Value Added Tax: Administrative and Policy Issues. Washington: International Monetary Fund 1991.
11. Tait, A. A. Value Added Tax: International Practice and Problems. Washington: International Monetary Fund 1988.
12. Terra, J.M.B. Kajus, J. A Guide To The European VAT Directives 2007. The Netherlands: IBFD 2011.
13. Terra, J.M.B. European tax law. 3rd edition. Deventer: Kluwer Law International 2001.
14. Terra, J.M.B., Wattel P.J. European tax law. 6th edition. The Netherland: Kluwer Law International 2012.
15. Terra, J.M.B. The Place of Supply in European VAT. Deventer: Kluwer Law & Business Ltd 1998.
16. Williams, W, D. EC Tax Law. United Kingdom: Public Procurement Law in the European Community 1998.

Kasutatud perioodika, teadusartiklid

Eesti keeles

1. Kasak, E. Mõiste mõistmise mõistatusest. Artiklite kogumikus *Juridica* (Toim.). Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2010 nr III, lk 159-170.
2. Lehis, L. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. Artiklite kogumikus *Juridica* (Toim.). Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 1998 nr IX, lk 434-443.
3. Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Artiklite kogumikus *Juridica* (Toim.). Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 1999 nr V, lk 239-253.
4. Lind, K. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. Artiklite kogumikus *Juridica* (Toim.). Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2001 nr IV, lk 242-251.
5. Lopman, V. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. Artiklite kogumikus *Juridica* (Toim.). Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2005 nr VII, lk 488-500.
6. Oras, M. Euroopa Ühenduse keskkonnadirektiivide vahetu kohaldatavus. Artiklite kogumikus *Juridica* (Toim.). Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2009 nr VI, lk 348-357.
7. Uustalu, E. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning - mõistetest. Artiklite kogumikus *Juridica* (Toim.). Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 1998 nr III, lk 124-128.

Inglise keeles

1. Aujean, M. Tax Competition and Tax Planning: What Solution for the EU? *EC Tax Review*. - Kluwer Law International 2014 - 2, pp 62 - 63.
2. Amand, C. VAT neutrality: a principle of EU law or a principle of the VAT system. - *World Journal of VAT/GST*. Hart Publishing 2013, pp 163-181.
3. Henkow, O. Defining the tax object in composite supplies in European VAT. - *World Journal of VAT/GST*. Hart Publishing 2013/3 (2), pp 182-202.
4. Kogels, H. Making VAT as Neutral as Possible. *EC Tax Review*. - Kluwer Law International 2012 - 5, pp 230 - 232.
5. Kogels, H. Tax System Twenty-Five Years from Now. *EC Tax Review*. - Kluwer Law International 2013 - 6, pp 266 - 267.
6. Park, J. Mulcahy, K. Mixed supplies: practical consideration. - *TaxJournal*, 2011/6 (2), pp 182-202.
7. Rouselle, O. Liebman, H. VAT Treatment of Composite Supplies. - *International VAT Monitor*. IBFD 2006.
8. Terra, J.M.B. VAT in EEC: the place of supply. - *Common Market Law Review* 26: pp 449-473. Kluwer Academic Publishers, 2007.

Kasutatud muu materjal

Eesti keeles

1. Euroopa Liidu Kohus. Euroopa Liidu Kohus, 2014. http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-justice/index_et.htm (12.04.2014).
2. Euroopa Ülemkogu. Euroopa Ülemkogu 20.-21.märts 2014 järelused, 2014. http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/ET/ec/141778.pdf (18.04.2014).
3. Lehis, L. EL ja käibemaks Eestis. <http://www.aripaev.ee/default.aspx?publicationid=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&code=77876> (03.04.2014).
4. Lehis, L. Kuidas maksustatakse segatarneid ehk kuidas kaubast saab teenus ja teenusest kaup. <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=123> (03.04.2014).
5. Maksu- ja Tolliamet. Kaupade maksustamine, 2014. <http://www.emta.ee/index.php?id=28450> (09.03.2014).
6. Rahandusministeerium (2014) Käibemaksuseadus kommentaaridega seisuga 01.04.2014. www.fin.ee/index.php?id=280 (16.03.2014).
7. Sisekaitseakadeemia. Teenuse käibe tekkimise koht. http://stud.sisekaitse.ee/Elling/Teenusekaive/teenuse_kibe_tekkimise_koht.html (03.04.2014)
8. Õiguskantsler (2011) „Juulis toimunud ootamatu käibemaksutõus on ebapiisava etteteatamisaja tõttu põhiseadusvastane“. <http://oiguskantsler.ee/et/oiguskantsler/suhted-avalikkusega/uudised/juulis-toimunud-ootamatu-kaibemaksutous-on-ebapiisava>, (26.02.2014).

Inglise keeles

1. Ernst & Young. Composite supplies – Pan-Europa survey. http://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/bilaga-3-ey-questionnaire-vat-treatment-of-composite-supplies_533159.html/binary/Bilaga%203%20EY%20Questionnaire%20-%20VAT%20treatment%20of%20composite%20supplies (30.04.2014)
2. European Commission. VAT rates applied in the Member States of the European Union, 2014. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (02.04.2014).

3. Eurostat, „Real GDP growth rate – volume“. <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&plugin=1&language=en&pcode=tec00115> (01.04.2014)
4. OECD. International Tax Terms. <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (12.12.2014)
5. Royal Malaysian Customs. Goods and services tax. Guide on supply. http://www.google.ee/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB4QFjAA&url=http%3A%2F%2Fgst.customs.gov.my%2Fen%2Frg%2FSiteAssets%2Fspecific_guides_pdf%2FRevised%2FSupply%2520-revised%2520at%252025%2520October%25202013.pdf&ei=m_OOVJWfIMP7ygO3toKQAQ&usg=AFQjCNFIDZaq61v8WrunE2uP8GJy2wM6Jw&sig2=wdcgkjkowmFSRRzDt5oqKQ (15.12.2014)
6. The Office of the Revenue Commissioners. Mixed supplies of goods and services, 2014. <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/mixed-supplies-goods-services.html> (03.03.2014).
7. The Office of the Revenue Commissioners. VATSC80600 – Single and multiple supplies: Terminology, 2014. http://www.google.ee/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCgQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.hmrc.gov.uk%2Fmanuals%2Fvatscmanual%2Fvatsc80200.htm&ei=P65fU7T7NqrV4wT154B4&usg=AFQjCNF-Y0SXhErCxg6rrdkirnQ8LGJXbQ&sig2=ARikU5L_gkyxFHtrBHyUBg&bvm=bv.65397613,d.bGE (03.03.2014)

Lisad

Lisa 1 – Kombineeritud tarnete lingvistika (*autori koostatud*)

Termin inglise keeles	Termini sisuline tähendus inglise keeles	Otsetõlge eesti keelde	Termini sisuline tähendus eesti keeles	Juriidiline vaste eesti keeles
Ancillary supply	Means a supply, forming part of a composite supply, which is not physically and economically dissociable from a principal supply and is capable of being supplied only in the context of the better enjoyment of that principal supply. ²³³	Kõrvaltarne	Tähendab liittarne osaks olevat tarnet, mis ei ole põhitarnest füüsiliselt ja majanduslikult eraldatav ning mida saab tarnida ainult põhitarne nauditavamaks muutmise kontekstis.	Kõrvaltarne
Combined supply	A multiple supply (which is either all goods or all services) where all the components are liable to the same rate of tax. ²³⁴	Kombineeritud tarne	Ühendtarne, mis sisaldab nii kaupu kui teenuseid ja kus kõik tarne osad on maksustatavad ühe käibemaksumääraga. Tegemist on ühendtarne ühe alaliigiga.	Ühendtarne alatarne
Composite supply	Means a supply made by a taxable person to a customer comprising 2 or more supplies of goods or services or any combination of those, supplied in conjunction with each other, one of which is a principal supply. ²³⁵	Liittarne	Üks tarne, mis koosneb rohkem kui ühest komponendist, kaupadest või teenustest või nende kombinatsioonidest ning kus üks element on peamine tarne osa.	Liittarne
Compound supply	A transaction which consists of different components and where these components are supplies in their own right i.e. a multiple supply.	Ühendtarne	Tehing, mis koosneb erinevatest komponentidest, kusjuures komponendid on omaette tarded. St mitmekordne tarne ehk ühendtarne.	Ühendtarne/ Ühendatud tarne
Individual supply	Means a supply of goods or services which is a constituent part of a multiple supply and which	Üksiktarne	Tähendab kaupade või teenuste tarnet, mis on ühendtarne osa ning mis on teistest	Üksiktarne

²³³ Office of the Attorney General. Value-Added Tax Consolidation Act 2010, *op.cit.*

²³⁴ The Office of the Revenue Commissioners, VATSC80600 – Single and multiple supplies: Terminology, *op.cit.*

²³⁵ Office of the Attorney General. Value-Added Tax Consolidation Act 2010, *op.cit.*

	is physically and economically dissociable from the other goods or services forming part of that multiple supply, and is capable of being supplied as a good or service in its own right. ²³⁶		ühendtarne osaks olevatest kaupadest või teenustest füüsiliselt ja majanduslikult eraldatav ning tarnitav omaette kauba või teenusena. See peab suutma moodustada omaette eesmärgi ja üksikuid tarne osi peab olema võimalik tarnida eraldi.	
Mixed supply	A single composite supply where the different components either have mixed liabilities or are a mixture of both goods and services. ²³⁷	Segatarne	Ühekordne liittarne, mille erinevatele komponentidele kehtivad erinevad kohustused, või mis on kaupadest ja teenustest koosnev segu. Tegemist on liittarne ühe alaliigiga.	Segatarne
Multiple supply	Means 2 or more individual supplies made by a taxable person to a customer where those supplies are made in conjunction with each other for a total consideration covering all of those individual supplies, and where those individual supplies do not constitute a composite supply. ²³⁸	Mitmekordne tarne/ Mitmeosaline tarne	Tähendab 2 või enamat maksustatavalt isikult kliendile tehtavat üksikut tarne, mille puhul kõik tarded tehakse üksteisega seotuna kõiki üksikuid tarneid hõlmava koosluse raames ning üksikud tarded ei moodusta liittarne.	Ühendtarne/ Ühendatud tarne
Principal supply	Means the supply of goods or services which constitutes the predominant element of a composite supply and to which any other supply forming part of that composite supply is ancillary. ²³⁹	Põhitarne	Tähendab kaupade või teenuste tarne, mis on liittarne valdavaks elemendiks ja mille puhul kõik muud vastava liittarne hulka kuuluvad tarded on kõrvaltarned.	Põhitarne

²³⁶ Office of the Attorney General. Value-Added Tax Consolidation Act 2010, *op.cit.*

²³⁷ The Office of the Revenue Commissioners, VATSC80600 – Single and multiple supplies: Terminology, *op.cit.*

²³⁸ Office of the Attorney General. Value-Added Tax Consolidation Act 2010, *op.cit.*

²³⁹ *Ibid.*

Lisa 2 – Skeemid kombineeritud tarnete tuvastamiseks (autori koostatud Malaisia Kungrüigi kombineeritud tarne maksujuhendi põhjal)

2.1. Liittarne (composite supply)

Indikaator	Kombineeritud tarne
Üks hind, üks arve	✓
Lahutamatu, lisa, sidusosa	✓
Domineeriv komponent	✓
Erinevad tarne osad: Ühendtarne komponentide erinev maksukohustus Kaupade ja teenuste ühendtarne Sama maksumäär	✓
Käibemaksu kohaldamine tarnele	Ühe maksumäära kohaldamine tarne domineeriva komponendi järgi (nullmäär, standardmäär, maksuvabastus)

2.1. Segatarne (mixed supply)

Indikaator	Kombineeritud tarne
Üks hind, üks arve	✓
Lahutamatu, lisa, sidusosa	x
Domineeriv komponent	x
Erinevad tarne osad: Ühendtarne komponentide erinev maksukohustus Kaupade ja teenuste ühendtarne	✓
Käibemaksu kohaldamine tarnele	Erineva maksumäära kohaldamine vastavalt iga komponendi järgi

Lisa 3 – Skeem kombineeritud tarnete tuvastamiseks (autori koostatud IBFD maksujuhise põhjal)

