MAKSU- JA TOLLIAMET

# Teenuste maksustamine

# Sisukord

**Teenuse mõiste** ..... **3**
**Teenuste käibe maksustamine ja deklareerimine** ..... **3**
**Teenuse käibe tekkimise koht** ..... **3**
***Käibe tekkimise koht on Eesti*** ..... **4**
***Käibe tekkimise koht ei ole Eesti*** ..... **7**
**Kinnisasjaga seotud teenused** ..... **10**
**Kultuur, kunst, sport, haridus** ..... **12**
**Eestis ja väljaspool Eestit asuva vallasasjaga teostatavad tööd** ..... **13**
**Transpordivahendite lühiajaline üür ja rent** ..... **15**
**Maksustamine** ..... **15**
**KMS § 10 lõikes 5 nimetatud teenuste maksustamine** ..... **16**
**Reisijatevedu** ..... **17**
**Kaubaveoteenused ja selliste vedude korraldamine** ..... **19**
**KMS § 15 erisätted kauba veoteenuste maksustamisel** ..... **20**
**Parkimisteenus eraparklas, sh parkimistingimusi rikkudes parkimise eest võetav tasu** ... **21**
**Kokkuvõte ja teenuste deklareerimine VD aruandel** ..... **22**

# Teenuse mõiste

Käibemaksuseaduse kohaselt on kaup kas kinnis- või vallasasi, loom, gaas ning elektri-, soojus- ja jahutusenergia. Teenuste osutamine on mis tahes muu tehing, mis ei ole kauba võõrandamine ettevõtluse käigus.

**Teenus on** KMS-i § 2 lg 3 p 3 kohaselt ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse (sealhulgas väärtpaberi võõrandamine, mis ei ole kaup) ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Teenus on ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvara või teabega andmekandja.

Näiteks tuleb teenusena käsitada teenindamist, ehitust, kaupade rentimist, patente, millegi tegemise kohustust, millegi tegemata jätmise kohustust, samuti kaupade vahendust teise nimel või arvel. Üldjuhul käsitatakse kauba pakkimistöid teenusena ka siis, kui teenuse osutaja valmistab vajalikud pakendid ise. Kaupade rentimine on teenuse müük. Kui rendieseme omanikuks saab lepingu kohaselt rendiaja lõppemisel rendilevõtja, on tegemist juba kauba müügiga.

Teenuse osutamisena käsitatakse ka käibemaksukohustuslase (edaspidi maksukohustuslase) poolt teenuse tasuta osutamist oma töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele. Samuti loetakse teenuseks ettevõtluses kasutatava vara hulka kuuluva kauba kasutamist maksukohustuslase või tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Teenuse osutamist eelnimetatud juhtudel maksustatakse omatarbena. Kauba kasutamise teenust käsitatakse maksustatava omatarbena juhul, kui maksukohustuslane on selle kauba sisendkäibemaksu oma käibemaksust maha arvanud (KMS § 2 lg 6).

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 08.01.2025

# Teenuste käibe maksustamine ja deklareerimine

Teenuse käibe tekkimise koha määramine, käibemaksumäär ning deklareerimine | pdf

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 03.07.2025

# Teenuse käibe tekkimise koht

Alates 1. jaanuarist 2010. a on oluliselt muutunud reeglid, mille alusel määratakse teenuste osutamisel käibe tekkimise koht. Teenuse maksustamise põhireegli kohaselt maksustatakse teenused saaja asukohariigis. Teenuse saaja maksab oma riigis ära käibemaksu ehk teenustele kohaldatakse pööratud maksukohustust. Käibemaksuseaduses on nimetatud ka teenused, millele ei kohaldata pööratud maksukohustust.

Teenuste käibe tekkimise koha määramist mõjutab ka asjaolu, kas teenuse saaja on isik, kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena või on ettevõtlusega mittetegelev ühendusevälise riigi isik.

Kui teenuse osutaja on registreeritud käibemaksukohustuslasena Eestis ja osutab teenust Eesti käibemaksukohustuslase numbri all, määratletakse nende teenuste osas käibe tekkimise koht Eesti käibemaksuseaduse kohaselt. Vt ka Kokkuvõte teenuste käibe tekkimise koha määratlemisest ning VD aruandel deklareerimisest

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 08.01.2025

# Käibe tekkimise koht on Eesti

### TEENUSED, MILLE OSUTAMISEL ON KÄIBE TEKKIMISE KOHT EESTI JA MIS MAKSUSTATAKSE EESTIS

Alates 1. jaanuarist 2010. a on muudetud KMS-i § 10 „Teenuse käibe tekkimise koht”. KMS § 10 lõikes 1 sätestatu kohaselt on teenuse käibe tekkimise koht Eesti, kui teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või kui teenust osutatakse Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik (välja arvatud KMS § 10 lõigetes 2, 4 ja 5 sätestatud juhtudel).

KMS § 10 lg 2 sätestab loetelu, mil teenuse käibe tekkimise koht on Eesti:

1) teenus on seotud Eestis asuva kinnisasjaga, sealhulgas ehitamine, hindamine või hooldamine või kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks või korraldamiseks osutatav teenus ning majutusteenus;
2) osutatakse Eestis kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenust või messi ja

näitusega seotud teenust isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik. Teenuse hulka arvatakse ka asjaomase ürituse korraldamine ja kõrvalteenuse osutamine;

2¹) osutatakse Eestis kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusüritusele või messile või näitusele sissepääsu teenust või sissepääsuteenusega seotud kõrvalteenust teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule;

3) Eestis osutatakse reisijateveo teenust, kaasa arvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu;

4) Eestis osutatakse restorani- ja toitlustusteenust, välja arvatud § 10 lõike 2 punktis 5 ja § 10 lõike 4 punktis 5 sätestatud juhul;

5) osutatakse ühenduse territooriumil toimuva reisijateveo ajal restorani- ja toitlustusteenust vee- või õhusõiduki pardal või rongis, mis väljub Eestist rahvusvahelisele reisile;
(KMS-i § 10 lõike 2 punktis 5 sätestatu kohaselt on käibe tekkimise koht Eesti, kui ühenduse territooriumil toimuva reisijateveo ajal osutatakse restorani- või toitlustusteenust vee- või õhusõiduki pardal või rongis, mis väljub Eestist rahvusvahelisele reisile ning KMS-i § 10 lõike 4 punktis 5 sätestatu kohaselt ei ole käibe tekkimise koht Eesti, kui vee- või õhusõiduk või rong väljub teisest liikmesriigist rahvusvahelisele reisile.)

6) transpordivahend antakse lühiajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse Eestis;

6¹) transpordivahend antakse üürile, rendile või kasutusvaldusesse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik ja kelle asu- või elukoht on Eestis, välja arvatud KMS § 10 lõike 2 punktides 6 ja $6^2$ ning § 10 lõike 4 punktis $4^1$ sätestatud juhtudel;
(Eeltoodud punkti kohaselt on transpordivahendi pikaajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmisel nimetatud isikule teenuse käibe tekkimise kohaks **teenuse saaja asu- või elukoht**. Kui eelnimetatud teenuse saaja asu- või elukoht on Eestis, on teenuse käibe tekkimise koht seega samuti Eesti).

6²) huvi- või lõbusõidulaev antakse Eestis üürile, rendile või kasutusvaldusesse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik ja teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht on Eestis, välja arvatud § 10 lõike 2 punktis 6 sätestatud juhtudel;
(Erandiks on huvi- ja lõbusõidulaevade pikaajalise renditeenuse osutamine, mil teenuse käibe tekkimise kohaks on teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht, kui laev tegelikult sellest asukohast või püsivast tegevuskohast antakse rendilevõtja käsutusse. Seega on teenuse käibe tekkimise koht Eesti, kui huvi- või lõbusõidulaev antakse Eestis pikaajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse

ülalnimetatud isikule ning teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht on Eesti).

7) tehakse tööd Eestis asuva vallasasjaga või hinnatakse Eestis asuvat vallasasja ja teenust osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;

8) Eestis osutatakse kaubaveoteenust, kaasa arvatud kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu, või korraldatakse sellist kauba vedu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik. Sätet ei kohaldata lõike 2 punktis 9 ja KMS § 10 lõike 4 punktis 6 sätestatud juhul;

9) osutatakse kauba Eestist teise liikmesriiki vedamise teenust, kaasa arvatud kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu, või korraldatakse sellist kauba vedu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;
(KMS § 10 lõike 2 punktis 9 sätestatu kohaselt on käibe tekkimise koht Eesti, kui osutatakse kauba Eestist teise liikmesriiki vedamise teenust ning KMS § 10 lõike 4 punktis 6 sätestatu kohaselt ei ole käibe tekkimise koht Eesti, kui osutatakse teisest liikmesriigist Eestisse või väljaspool Eestit kaubaveoteenust. Kui teenuse saaja on isik, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik, siis on käibe tekkimise koht riik, kust vedu alguse saab.)

10) osutatakse kaubaveoga seotud kõrvalteenust Eestis isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;

11) vahendatakse tehingut või muud toimingut, mille käibe tekkimise koht on Eesti ning vahendamisteenust osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik.

**Loetelu punktides 2 ja 7–11 nimetatud teenuste puhul on käibe tekkimise koht Eesti:**

- ✓ **kui teenust osutatakse Eestis isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;**

- ✓ **kui teenust osutatakse Eestis käibemaksukohustuslasena või piiratud käibemaksukohustuslasena registreeritud isikule (KMS § 10 lõikes 1 sätestatu kohaselt).**

Eesti maksukohustuslasest isik, kes osutab ülalnimetatud teenuseid Eestis, on kohustatud ka maksu tasuma ja deklareerima Eestis. Juhul, kui teenuse osutaja on välisriigi isik, kellel Eestis puudub püsiv tegevuskoht, tekib teenuse osutamisel Eestis maksustatav käive ning juhul, kui maksukohustuslane või

piiratud maksukohustuslane seda teenuse saamisel ei maksusta, tuleb välisriigi isikul ennast registreerida maksukohustuslasena maksustatava käibe tekkimise päevast (KMS § 19 lg 3).

Lisaks sellele on vastavalt KMS § $10^1$ lõikele 1 käibe tekkimise koht Eesti, kui osutatakse Eestis asu- või elukohta omavale isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena, elektroonilise side teenust elektroonilise side seaduse tähenduses või elektrooniliselt osutatavat teenust.

*(Alates 01.01.2019 ei ole käibe tekkimise koht Eesti, kui:*

1. *sellist teenust osutab ainult ühes liikmesriigis, välja arvatud Eestis, asukohta või püsivat tegevuskohta omav välisriigi ettevõtja,*
2. *teenuse osutaja poolt oma asukoha või püsiva tegevuskoha liikmesriigist erinevate liikmesriikide maksukohustuslasena registreerimata isikutele osutatavate elektroonilise side teenuste ja elektrooniliste teenuste käive kokku ei ületanud eelmisel kalendriaastal ega ületa jooksval kalendriaastal 10 000 eurot ja*
3. *teenuse osutaja ei ole vabatahtlikult määratlenud käibe tekkimise kohana teenuse saaja liikmesriiki.)*

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 08.01.2025

# Käibe tekkimise koht ei ole Eesti

### TEENUSED, MILLE OSUTAMISEL KÄIBE TEKKIMISE KOHT EI OLE EESTI

KMS § 10 lõikes 4 on toodud loetelu teenustest, mille puhul käibe tekkimise koht ei ole Eesti ja Eesti maksukohustuslase poolt osutatuna võib tekkida registreerimise kohustus teenuse osutamise riigis.

Käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui:

1) osutatakse välisriigis asuva kinnisasjaga seotud teenust, sealhulgas ehitamist, hindamist ja hooldamist ning kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks ja korraldamiseks osutatavat teenust ning majutusteenust;

2) välisriigis osutatakse kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenust või messi ja näitusega seotud teenust isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud

maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik. Teenuse hulka arvatakse ka asjaomase ürituse korraldamine ja kõrvalteenuse osutamine.

2¹) välisriigis osutatakse kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusüritusele või messile ja näitusele sissepääsu teenust või sissepääsuteenusega seotud kõrvalteenust maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule.

3) tehakse tööd välisriigis asuva vallasasjaga või hinnatakse välisriigis asuvat vallasasja ning käesolevas punktis nimetatud teenuseid osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;

4) väljaspool Eestit osutatakse reisijateveo teenust, kaasa arvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu;

4¹) transpordivahend antakse välisriigis lühiajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse;

4²) transpordivahend antakse üürile, rendile või kasutusvaldusesse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik ja kelle asu- või elukoht on välisriigis, välja arvatud § 10 lõike 4 punktides 4¹ ja 4³ ning § 10 lõike 2 punktis 6 sätestatud juhtudel;
(Eeltoodud punkti kohaselt on transpordivahendi pikaajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmisel nimetatud isikule teenuse käibe tekkimise kohaks teenuse saaja asu- või elukoht. Seega, kui teenuse saaja asu- või elukoht on välisriigis, on teenuse käibe tekkimise koht samuti selles välisriigis.)

4³) huvi- või lõbusõidulaev antakse välisriigis üürile, rendile või kasutusvaldusesse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik ja teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht on välisriigis, välja arvatud § 10 lõike 4 punktis $4^1$ sätestatud juhtudel; (Erandiks on huvi- ja lõbusõidulaevade pikaajalise renditeenuse osutamine, mil teenuse käibe tekkimise kohaks on teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht, kui laev tegelikult sellest asukohast või püsivast tegevuskohast antakse rendilevõtja käsutusse. Seega kui huvi- või lõbusõidulaev antakse eelnimetatud isikule pikaajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse välisriigis ning rendileandja asukoht või püsiv tegevuskoht on välisriigis, siis on ka teenuse käibe tekkimise koht selles välisriigis).

5) osutatakse ühenduse territooriumil toimuva reisijateveo ajal restorani- või toitlustusteenust sellise vee- või õhusõiduki pardal või rongis, mis väljub teisest liikmesriigist rahvusvahelisele reisile;

5¹) osutatakse välisriigis restorani- ja toitlustusteenust, välja arvatud juhul, kui osutatakse ühenduse territooriumil toimuva reisijateveo ajal restorani- või toitlustusteenust sellise vee või õhusõiduki pardal või rongis, mis on rahvusvahelisele reisile väljunud Eestist või teisest liikmesriigist;

6) osutatakse kauba teisest liikmesriigist Eestisse või väljaspool Eestit vedamise teenust, kaasa arvatud

kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu, või korraldatakse sellist kaubavedu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;

7) väljaspool Eestit osutatakse kaubaveoga seotud kõrvalteenust isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;

8) vahendatakse tehingut või toimingut, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti ning vahendamisteenust osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik.

**Loetelu punktides 2, 3 ja 6–8 nimetatud teenuste puhul ei ole käibe tekkimise koht Eesti:**

- ✓ **kui teenust osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;**

- ✓ **kui teenust osutatakse mõnes teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena või piiratud käibemaksukohustuslasena registreeritud isikule (KMS-i § 10 lg 1 sätestatu kohaselt), st käibe tekkimise koht on riik, kus teenuse saaja on ennast maksukohustuslasena registreerinud.**

9) Teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu osutatakse punktides 1–8 nimetamata ja § 10 lõikes 2 nimetamata juhtudel teenust teises liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikule või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule.

Seega ei ole käibe tekkimise koht Eesti ja teenust maksustatakse teenuse saaja asukohariigis, kui:

1. tehakse tööd Eestis asuva vallasasjaga või hinnatakse Eestis asuvat vallasasja, ja teenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule;
2. Eestis osutatakse kaubaveoteenust, kaasa arvatud kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu, või korraldatakse sellist kaubavedu ning teenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule;
3. osutatakse kauba Eestist teise liikmesriiki vedamise teenust, kaasa arvatud kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu, või korraldatakse sellist kauba vedu teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule;
4. osutatakse kaubaveoga seotud kõrvalteenust Eestis teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule;

5. vahendatakse tehingut või muud toimingut, mille käibe tekkimise koht on Eesti ning vahendamisteenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule.

Teenuse osutaja Eestis maksustab käibe 0-protsendilise maksumääraga.

Lisaks sellele vastavalt KMS § $10^1$ lõikele 4 käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui osutatakse elektroonilise side teenust või elektrooniliselt osutatavat teenust teises liikmesriigis asu- või elukohta omavale isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena.

(Alates 01.01.2019 on käibe tekkimise koht Eesti, kui:

1. sellist teenust osutab ainult Eestis asukohta või püsivat tegevuskohta omav ettevõtja,
2. teenuse osutaja poolt Eestist erinevate liikmesriikide maksukohustuslasena registreerimata isikutele osutatavate elektroonilise side teenuste ja elektrooniliste teenuste käive kokku ei ületanud eelmisel kalendriaastal ega ületa jooksval kalendriaastal 10 000 eurot ja
3. teenuse osutaja ei ole vabatahtlikult määratlenud käibe tekkimise kohana teenuse saaja liikmesriiki.)

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 08.01.2025

# Kinnisasjaga seotud teenused

Kinnisasjaga seotud teenuste puhul on teenuste käibe maksustamise koht riik, kus kinnisasi asub. KMS § 10 lg 2 p 1 tulenevalt on teenuse käibe tekkimise koht Eesti, kui teenus on seotud Eestis asuva kinnisasjaga, sealhulgas ehitamisega, hindamisega või hooldamisega või kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks või korraldamiseks osutatava teenusega ning majutusteenusega. Teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti (KMS § 10 lg 4 p 1), kui Eesti maksukohustuslane osutab samaseid, aga välisriigis asuva kinnisasjaga seotud teenuseid.

Kinnisvaraga seotud teenused on näiteks:

- ✓ ehitus- ja paigaldustöö, sealhulgas remondi- ja hooldustöö

- järelevalveteenus objektil, projekteerimine, projekti planeerimine, ehitus või muu sellega võrdväärne teenus
- maa ja pinnase uuringud
- metsaraie ning taimestiku lõikus
- puhastamine/koristamine, akende pesu, jäätmekogumine või muu kinnisvarahooldus
- kinnisvara haldamine (nii tehniline kui finantsiline)
- eksperthinnangute andmine või muu sellega võrdväärne teenus
- rendile, üürile või kasutusvaldusse andmine, näiteks tubade üürimine hotellinduses jms
- statsionaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi andmine üürile, rendile või kasutusvaldusesse
- kinnisasja müügi või rendiga seotud vahendusteenus

Kui kinnisasi asub Eestis, on kinnisasjaga seotud teenuste puhul käibe tekkimise koht Eesti. Nimetatu kehtib ka siis, kui teenuse osutaja on välisriigi ettevõtja.

### NÄIDE 1

Kinnisasja omanik laseb teostada remonditöid oma Eestis asuva ehitise juures. Teenus tellitakse välismaa ehitusfirmalt, kellel ei ole Eestis püsivat tegevuskohta. Teenuse maksustamise koht on Eesti, kuna kinnisasi asub Eestis. Kui kinnisasja teenuse tellija on näiteks füüsiline isik, kes ei ole maksukohustuslane, on välisriigi isik kohustatud ennast registreerima maksukohustuslasena alates maksustatava käibe tekkimise päevast (KMS § 19 lg 3). Kui välismaa ehitusfirmalt tellib teenuse Eestis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik, siis maksab käibemaksu Eesti maksukohustuslane KMS § 3 lõike 4 punkti 2 alusel ning välismaa ehitusfirma ehk teenuse osutaja ei pea ennast Eestis maksukohustuslasena registreerima.

### NÄIDE 2

Eesti kinnisvaraagent korraldab kinnisvaramüügi mõnes välisriigis. Nii ostja kui müüja elukoht on Eestis. Kuigi teenuse osapooled on kaks Eesti isikut, on käibe toimumise koht välisriik, kus kinnisasi asub ja maksustamine toimub selle välisriigi seaduse alusel. Kinnisvaraagendil ehk teenuse osutajal võib tekkida maksukohustuslasena registreerimise kohustus kinnisasja asukohariigis.

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 08.01.2025

# Kultuur, kunst, sport, haridus

## KULTUURI-, KUNSTI-, SPORDI-, HARIDUS-, TEADUS- VÕI MEELELAHUTUSTEENUSTE VÕI MESSI VÕI NÄITUSTEGA SEOTUD TEENUSTE, NENDE KORRALDAMISE JA KÕRVALTEENUSTE OSUTAMISE MAKSUSTAMINE

Alates 1. jaanuarist 2011 loetakse kultuurialase tegevusega seotud käive toimunuks Eestis, kui nimetatud tegevus toimub Eestis ja teenust osutatakse Eesti isikule või isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud või ettevõtlusega mittetegelevale ühendusevälise riigi isikule. Osutades teenust teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule, rakendub põhireegel ja teenust maksustatakse teenuse saaja asukohariigis.

Kultuurialase tegevusena on käsitatavad nt

- ✓ kultuuriline tegevus, teatrietendused, kontserdid, tsirkuseetendused jms
- ✓ spordivõistluse korraldamine
- ✓ meelelahutus
- ✓ haridus/koolitamine
- ✓ teadusteenused
- ✓ asjaomaste ürituste korraldamise teenused ning kõrvalteenused

Mõiste **kõrvalteenused** all käsitatakse eelkõige vähemtähtsamaid teenuseid, mis on vajalikud ülal loetletud teenuste osutamiseks. Näitena võib tuua etendusteks vajalikud lavastusteenused, valveteenused jms. Kõrvalteenuste käibe maksustamise koht on sama riik, mis põhiteenuste puhul.

Teenuste osutamiseks vajalike kõrvalteenuste hulka ei loeta teenuste reklaami ja lehekuulutusi.
Alates 2011. aasta 1. jaanuarist täiendati paragrahvi 10 lõikega 2[1], mille kohaselt on käibe tekkimise koht

Eesti, kui Eestis osutatakse kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusüritusele või messile ja näitusele sissepääsu teenust või sissepääsuteenusega seotud kõrvalteenust teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule. Käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui nimetatut sissepääsuteenust osutatakse välisriigis.

Seega lühiajalistele sissepääsuteenustele (piletid) ja nendega seotud kõrvalteenustele ei rakendu põhireegel ja maksustamine toimub ürituse toimumiskoha järgi. Kõrvalteenusena saab siin ennekõike ära märkida garderoobiteenust ja tualeti kasutamist.

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 08.01.2025

# Eestis ja väljaspool Eestit asuva vallasasjaga teostatavad tööd

Vallasasjadega teostatavad tööd või vallasasja hindamine maksustatakse Eestis juhul, kui nende tööde teostamise koht on Eestis ja teenust osutatakse Eesti isikule või ettevõtlusega mittetegelevale ühendusevälise riigi isikule. Kui teenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule, on käibe tekkimise koht teenuse saaja asukohariik ja Eesti maksukohustuslane deklareerib teenuse 0-protsendilise maksumääraga.

Kui Eesti maksukohustuslane teeb tööd vallasasjaga või hindab vallasasja, mis asub välisriigis, siis osutades teenust teisele Eesti maksukohustuslasele, on käibe tekkimise koht Eesti ja see maksustatakse 24-protsendilise maksumääraga. Osutades teenust teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ühendusevälise riigi ettevõtlusega tegelevale isikule, ei ole käibe tekkimise koht Eesti ja Eesti maksukohustuslane näitab arvel 0%-ga maksustatavat käivet. Käibemaksu tasub teenuse saaja oma asukohariigis. Osutades teenust mittemaksukohustuslasele või ettevõtlusega mittetegelevale ühendusevälise riigi isikule, on käibe tekkimise koht teenuse osutamise riik ja tuleb jälgida selle riigi maksuseadusi.

Näiteid vallasasjadega teostatavatest töödest:

- ✓ kokkupanek või paigaldus
- ✓ parandus-, teenindus- ja hooldustööd
- ✓ töötlemine, modifitseerimine ja värvimine

- ✓ täiustamine (kvaliteedi parandamine) ja taastamine
- ✓ sulatamine ja valu
- ✓ trükitööd
- ✓ ülevaatus ja ekspertiis
- ✓ hindamine, sealhulgas kindlustusjuhtumiga seoses

**Näide**
Eestis asuv remonditöökoda parandab Soome ettevõtja Eestis registreeritud ja kasutuses olevat veokit. Kuna veondusettevõte on teatanud oma Soome maksukohustuslase numbri, loetakse remonditeenuse käibe toimumise kohaks välisriiki. Teenuse osutaja näitab arvel teenuse saaja Soomes väljastatud maksukohustuslase numbrit ja maksustab käibe 0-protsendilise määraga (KMS § 15 lg 4). Maksu tasumise kohustus läheb üle Soome maksukohustuslasele oma riigis.

**Näide**
Eestis asuv Eesti ettevõte saab Rootsis asuvalt Rootsi ettevõttelt kanga, et valmistada ülikondi, mis saadetakse seejärel tagasi Rootsi. Nii Eesti kui Rootsi ettevõte on oma riigis maksukohustuslased. Teenus (vallasasjadega teostatav töö) teostatakse Eestis kliendi jaoks, kes teatab oma maksukohustuslase numbri teises liikmesriigis. See tähendab, et teenuse käive loetakse toimunuks välisriigis. Eestis deklareeritakse osutatud teenus 0-protsendilise maksumääraga (KMS § 15 lg 4).

**Näide**
Eestis asuv Eesti ettevõte saadab kanga Prantsusmaal asuvale Prantsusmaa ettevõttele. Eesti ja Prantsusmaa ettevõte on oma riigis maksukohustuslasena registreeritud ettevõtjad. Prantsusmaa ettevõte peab kangast valmistama ülikondi. Ülikonnad saadetakse tagasi samale Eesti ettevõtjale Eestisse. Prantsuse ettevõtja osutab teenust. Eesti ettevõtja on teatanud oma maksukohustuslase numbri. See tähendab, et teenuse käive loetakse toimunuks Eestis ja ettevõtjal tekib ostetud teenuse osas käibemaksukohustus.

Samaselt teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele osutatava vallasasja remontimise teenusega (näiteks garantiiremondiga) maksustatakse 0-protsendilise määraga ka vallasasja remonditeenus, mida osutatakse ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule.

**Erinevalt eelnevast maksustatakse 0-protsendilise määraga töö vallasasjaga, mis on selle teenuse osutamiseks soetatud Eestist või toimetatud Eestisse ning mis toimetatakse peale teenuse osutamist ühendusest välja (KMS § 15 lg 4 p 12). KMS § 15 alusel ei too 0-protsendilise maksumäära rakendamine kaasa pöördmaksustamise kohustust, kuna nii teenuse osutaja kui ka saaja maksustavad**

**mõlemad teenuse 0-protsendilise maksumääraga.**

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 10.07.2025

# Transpordivahendite lühiajaline üür ja rent

Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, kui transpordivahend antakse lühiajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse Eestis.

Transpordivahendite lühiajalisele üürile, rendile või kasutusvaldusse andmist maksustab teenuse osutaja selle riigi seaduse alusel, kus transpordivahend asub üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmisel. Kui Eestis registreeritud transpordivahend antakse Eestis lühiajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusse, maksustatakse teenus Eestis.

Kui transpordivahend antakse välisriigis lühiajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse, ei ole käibe tekkimise koht Eesti.

KMS § 10 tähenduses loetakse transpordivahend (välja arvatud laev) lühiajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse antuks, kui nimetatud teenust osutatakse ajavahemikul, mis ei ole pikem kui 30 kalendripäeva. Laev loetakse lühiajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse antuks, kui nimetatud teenust osutatakse ajavahemikul, mis ei ole pikem kui 90 kalendripäeva.

Transpordivahend KMS tähenduses on sõiduk, lennuk, laev või muu transpordivahend, mille Euroopa Ühenduse Nõukogu määrusega nr 2658/87/EMÜ kehtestatud kombineeritud nomenklatuuri koodi esimesed kaks numbrit on 86, 87, 88 või 89 (KMS § 10 lg 6).

Kui Eesti maksukohustuslane annab transpordivahendi pikaajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule, siis käibe tekkimise koht ei ole Eesti ja arvel näidatakse 0-protsendilist maksumäära.

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 08.01.2025

# Maksustamine

Kõikide eelpool nimetatud teenuste puhul, kus teenust osutatakse välisriigis või kus kinnisasi asub mõnes välisriigis või on transpordivahend lühiajaliselt rendile andmise momendil mõnes välisriigis ning kus käibe tekkimise koht ei ole Eesti, tuleb teenuse käibe maksustamisel järgida allpool toodud soovitusi:

a) Kui Eesti maksukohustuslane osutab välisriigis maksustatavaid teenuseid isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik, tekib teenuse osutajal üldjuhul selles välisriigis registreerimise kohustus ja ta peab jälgima vastava välisriigi maksuseadusi.

b) Kui Eesti maksukohustuslane osutab välisriigis maksustatavaid teenuseid selle riigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustusega isikule või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule, ei teki maksukohustuslasena registreerimise kohustust juhul, kui välisriik rakendab maksu tasumisel nn pöördmaksustamist. Ka siin peab jälgima välisriigi maksuseadusi.

c) Kui teenust osutatakse välisriigis Eesti maksukohustuslase numbri all, deklareeritakse maksustatavad teenused, mille puhul käibe tekkimise koht ei ole Eesti, 0-protsendilise maksumääraga Eesti käibedeklaratsioonis ja seda olenemata sellest, kellele teenust osutatakse.

d) Kui Eesti maksukohustuslane kasutab teenuse osutamisel oma teise liikmesriigi maksukohustuslase registreerimise numbrit, kohaldatakse teenusele 0-protsendilise käibemaksumäära asemel maksuvabastust (KMS § 15 lg $6^1$). Maksuvabastus tähendab antud juhul seda, et teises liikmesriigis osutatud teenust ei deklareerita Eestis.

e) Kui Eesti maksukohustuslane osutab teises liikmesriigis maksuvabasid kinnisasja teenuseid, ei tule välisriigis osutatud maksuvabade teenuste käivet Eestis deklareerida.

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 08.01.2025

# KMS § 10 lõikes 5 nimetatud teenuste

# maksustamine

Erinevalt varasemalt seaduses sätestatust on KMS § 10 lõikes 5 äranimetatud teenuste (mis valdavas osas on mittemateriaalsed ehk distantsilt osutatavad teenused) määratlemine oluline kahel juhul:

1. kui neid teenuseid osutatakse ettevõtlusega mittetegelevale ühendusevälise riigi isikule ja
2. kui neid teenuseid saab Eesti isik, kes on kohustatud ennast registreerima piiratud käibemaksukohustuslasena.

Kui Eesti maksukohustuslane osutab KMS § 10 lõikes 5 äranimetatud teenuseid ettevõtlusega mittetegelevale ühendusevälise riigi isikule, ei ole käibe tekkimise koht Eesti ja teenuseid maksustatakse 0-protsendilise maksumääraga. Osutades selliseid immateriaalseid teenuseid teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule, rakendub maksustamisel põhireegel ja maksu tasumise kohustus on teenuse saajal oma riigis.

Lõikes 5 äratoodud loetelu sisaldab järgmisi teenuseid:

1. intellektuaalse omandi kasutada andmine või kasutamise õiguse üleandmine;
2. reklaamiteenus;
3. konsultatsiooni-, raamatupidamis-, õigus-, audiitori-, inseneri-, tõlke-, andmetöötlus- või infoteenus;
4. finantsteenus, välja arvatud seifi üürile andmine, või kindlustusteenus, sealhulgas edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenus;
5. tööjõu kasutada andmine;
6. vallasasja, välja arvatud transpordivahendi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine;
7. elektroonilise side teenus elektroonilise side seaduse tähenduses, kaasa arvatud ülekandeliinide kasutamise õiguse loovutamine;
8. elektrooniliselt osutatav teenus;
9. maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergia võrgule ligipääsu võimaldamine ja maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergia edastamine võrgu kaudu ning nendega otseselt seotud teenused;
10. atmosfääriõhu kaitse seaduses reguleeritud kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguste ühiku võõrandamine;
11. tasu eest punktides 1–10 nimetatud teenusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine.

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 08.01.2025

# Reisijatevedu

Reisijateveo teenus maksustatakse Eestis, kui teenust osutatakse täies ulatuses Eestis. Reisijateveo teenused, mida täielikult osutatakse välisriigis, maksustatakse 0-protsendilise maksumääraga. Reisijateveo teenuse maksustamisel 0-protsendilise maksumääraga ei oma tähtsust, kas veoteenust osutatakse liikmesriikides või ühendusevälises riigis. Juhul kui Eestis osutatav reisijateveo teenus on käsitatav rahvusvahelise reisi osana, maksustatakse kogu teenus 0-protsendilise maksumääraga (KMS § 15 lg 4 p 13). Reisijateveo teenuse maksustamisel 0-protsendilise maksumääraga on oluline see, et reisiveo teenuse lähte- ja sihtkoht asuvad eri riikide territooriumidel. Reisijateveo teenus haarab ka reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu.

**Näide**
Isik X on ostnud reisiteenuse reisifirmalt Y marsruudil Tartu–Riia. Reisiteenus saab alguse Tartust ja sisaldab ka X sõidu Pärnusse, kus ta samal päeval istub ümber Pärnu–Riia bussile. Temale reisi müünud reisifirma Y oli ostnud reisijateveo teenuse Tartu ja Pärnu vahel reisifirmalt A ja veoteenuse Pärnu ja Riia vahel reisifirmalt B. Reisifirma Y-i müüdud teenus isikule X maksustatakse 0 protsendiga, kuna ta müüs reisi oma nimel otsereisina ja piletil näidatud reisi lähte- ja sihtkoht on erinevates riikides. Reisifirmale Y reisifirma A poolt müüdud reis Tartu ja Pärnu vahel on 24 protsendiga maksustatav riigisisene käive ja reisifirma B poolt müüdud reisiteenus Pärnust Riiga on vahepeatusteta otsereis ja maksustatav 0 protsendiga.

Reisijaveo teenuse puhul määratakse lähteriik ja sihtkohariik kindlaks vastavalt piletil näidatule. Kui rahvusvaheline reis katkeb tehnilistel põhjustel, näiteks veoki rikke tõttu, ei muuda see reisi veel maksustatavaks 24-protsendilise määraga.

Kui ühenduse territooriumil toimuva reisijateveo ajal osutatakse restorani- või toitlustusteenust sellise vee- või õhusõiduki pardal või rongis, mis väljub Eestist rahvusvahelisele reisile, on käibe toimumise koht Eesti.

KMS § 15 lg 4 p 2 alusel maksustatakse 0-protsendilise määraga rahvusvahelise reisi ajal laeval või õhusõidukil reisijale osutatav reisiks vajalik teenus (kaasa arvatud toitlustamine) – seega restorani- ja toitlustusteenus on maksustatav 0-protsendilise määraga.

Rongis reisijateveo alusel osutatav restorani- või toitlustusteenus ühenduse territooriumil on maksustatav 24-protsendilise määraga. Väljaspool ühenduse territooriumi on teenus maksustatav 0-protsendilise määraga.

Kui ühenduse territooriumil toimuva reisijateveo ajal osutatakse restorani- või toitlustusteenust sellise vee- või õhusõiduki pardal või rongis, mis väljub teisest liikmesriigist rahvusvahelisele reisile, ei ole käibe toimumise koht sõltumata teenuse saajast Eesti.

**KMS § 15 lg 4 p 1 alusel maksustatakse 0-protsendilise määraga teenus, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti.**

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 03.07.2025

# Kaubaveoteenused ja selliste vedude korraldamine

Erinevalt varem seaduses sätestatust maksustatakse kaubaveoteenused ja selliste vedude korraldamise teenus sarnaselt kõigi teiste teenustega, kui teenuse saaja on mõnes liikmesriigis või ühendusevälises riigis registreeritud maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena. Kui Eesti maksukohustuslane osutab veoteenust teisele Eesti maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele, on käibe tekkimise koht Eesti olenemata sellest, kus vedu toimub ja Eesti maksukohustuslane lisab arvele 24-protsendilise käibemaksu. Kui Eesti maksukohustuslane saab kaubaveoteenust mõne teise riigi maksukohustuslaselt, on teenuse saajal kohustus Eestis maksta käibemaksu.

Kui kaubaveoteenust osutatakse Eestis või osutatakse kauba Eestist teise liikmesriiki vedamise teenust, kaasa arvatud kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu või korraldatakse sellist kauba vedu või osutatakse Eestis kaubaveoga seotud kõrvalteenust

- ✓ isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik või
- ✓ isikule, kes on Eestis ennast registreerinud maksukohustuslasena

on käibe tekkimise koht Eesti ja arvele tuleb lisada 24%-lise määraga käibemaks.

**Käibe tekkimise koht ei ole Eesti**, kui kaubaveoteenust osutatakse teisest liikmesriigist Eestisse või väljaspool Eestit, kaasa arvatud kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu või sellise veo korraldamise teenust või kaubaveoga seotud kõrvalteenust väljaspool Eestit:

- ✓ isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik

- ✓ isikule, kes on teises liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena ennast registreerinud.

**Näide**
Leedu maksukohustuslane tellib kaubaveoteenuse Eesti maksukohustuslaselt ja kaup liigub Tallinnast Pärnusse. Veo tellimisel on teenuse saaja andnud oma Leedu maksukohustuslase numbri ja Eesti maksukohustuslane esitab arve 0-protsendilise maksumääraga (KMS § 10 lg 4 p 9). Maksukohustuse täidab Leedu ettevõtja oma riigis.

**Näide**
1) Eesti maksukohustuslane saab Soome maksukohustuslaselt arve kaubaveoteenuse eest Helsingist Vantaasse. Soome maksukohustuslane esitab 0-protsendilise maksumääraga arve. Käibemaksu tasumise kohustus on teenuse saajal Eestis (KMS § 10 lg 1).
2) Eesti maksukohustuslane saab teiselt Eesti maksukohustuslaselt arve kaubaveoteenuse eest Helsingist Vantaasse. Käibe tekkimise koht on Eesti ja teenuse osutaja esitab teenuse saajale 24-protsendilise maksumääraga arve (KMS § 10 lg 1).

**Näide**
Eesti füüsiline isik soetab Soomest mööblikomplekti ja tellib kauba veoteenuse Eesti maksukohustuslaselt. Teenuse sisu on veoteenus teisest liikmesriigist Eestisse ja maksukohustus võib tekkida lähtuvalt Soome maksuseadustest, kuna veoteenus saab alguse Soomest (KMS § 10 lg 4 p 6). Kui teenuse osutaja ei pea ennast Soomes maksukohustuslasena registreerima ja osutab teenust Eesti maksukohustuslase numbri all, siis esitatakse arve veo tellijale ehk füüsilisele isikule 0-protsendilise maksumääraga. Kui teenust osutatakse Soome maksukohustuslase numbri all, siis Eesti käibedeklaratsioonil seda käivet ei näidata (KMS § 15 lg $6^{1}$).

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 03.07.2025

# KMS § 15 erisätted kauba veoteenuste maksustamisel

Eeltoodud näited eeldavad, et osutatavatelt kauba veoteenustelt on maksu tasumise kohustus kas teenuse osutajal või teenuse saajal oma riigis. Samas on käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 punktides 8–11 nimetatud kauba veoteenused, mida maksustatakse 0-protsendilise määraga sõltumata sellest, kellele teenust osutatakse ja 0-protsendiline maksumäär on nii teenuse osutajal kui ka saajal, st nendele

teenustele ei kohaldata pöördmaksustamist ja neid teenuseid ei näidata ühendusesisese käibe aruandel.

KMS § 15 lõike 4 punktides 8–11 on nimetatud järgmised teenused:

8) välistransiidi tolliprotseduuril oleva kauba veoteenus, sellise kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, kui see vedu moodustab osa veost, mis algab või lõpeb ühendusevälises riigis;

9) kauba eksportimiseks osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused;

10) kauba importimiseks osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, kui nimetatud teenuste kulu on arvatud imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka;

11) kauba vedu Assooridele või Madeirale või sealt Eestisse või teise liikmesriiki.

---

**NB! Alates 01.07.2022** maksustatakse punktides 8, 9 ja 10 nimetatud teenused **alati** 0% käibemaksumääraga **ainult siis, kui neid osutatakse kaubasaatjale või kaubasaajale**. Samuti maksustatakse alates 01.07.2022 **alati** 0% käibemaksumääraga:

- ✓ tolliladustamise, vabatsooni, seestöötlemise, transiidi või imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduurile suunatud Euroopa Liidu välise kauba või
- ✓ ajutiselt ladustatud Euroopa Liidu välise kauba

Euroopa Liidu tolliterritooriumile toimetamiseks osutatud veoteenus, sellise kaubaveo korraldamise teenus ja sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, **kui neid teenuseid osutatakse kauba saajale või saatjale.**

Kui eespool nimetatud teenuseid osutatakse teises liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikule või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule, kes ei ole kaubasaatja või kaubasaaja, rakendub 0% käibemaksumäär vastavalt nn põhireeglile (teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti, vaid teenuse saaja asukohariik).

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 08.01.2025

---

# Parkimisteenus eraparklas, sh parkimistingimusi rikkudes parkimise eest võetav tasu

Lähtuvalt Euroopa Kohtu otsusest kohtuasjas C-90/20 tuleb eraparklate käitlemisega tegeleval eraõiguslikul äriühingul arvestada ja maksta käibemaksu kogu parkimise eest võetavalt tasult. Ka tasu, mida võetakse parkimisteenuse osutamise eest juhul, kui auto on pargitud parkla kasutamise tingimusi rikkudes, tuleb käibemaksuga maksustada nagu tavapärase parkimisteenuse eest võetav tasu – Euroopa Kohus leidis, et käibemaksureeglite tähenduses ei saa seda nimetada leppetrahviks.

Kui sõiduk on pargitud alale, kus kehtivad parkimiseks tingimused, sh tasu ja/või parkimistingimuste eiramise korral määratav tasu, siis kõik tasud, mis parkijal vastavalt parkimistingimustele tuleb seoses parkimisega maksta, on käsitatavad tasuna talle osutatud teenuse eest ja kuuluvad alates 01.01.2023 Eestis maksustamisele käibemaksuga.

Kohaliku omavalitsuse poolt määratud viivistasunõue ei ole käsitatav tasuna teenuse eest, kuna kohalik omavalitsus ei osuta parkimisteenust. Valla- või linnavolikogu määruse alusel kehtestatud parkimistasu on kohalik maks, mitte tasu parkimisteenuse eest, seetõttu on ka maksukäsitlus erinev.

Leppetrahvid, mis on määratud parkimistingimusi rikkudes parkimise eest ja sisuliselt on tasud parkimisteenuse eest, maksustatakse vastavalt käibe tekkimise ajale, mis määratakse käibemaksuseaduse § 11 lõike 1 üldreegli kohaselt. Juhul kui samale isikule maksustamisperioodi jooksul määratud selliste leppetrahvide käibemaksuta kogusumma koos muude sellele isikule samal maksustamisperioodil esitatud müügiarvete käibemaksuta kogusummaga on vähemalt 1000 eurot, tuleb talle ka leppetrahvide kohta esitatud arved kajastada käibedeklaratsiooni lisas KMD INF. Leppetrahv, mis on käsitatav tasuna teenuse eest, peab vastama KMS §-s 37 toodud nõuetele.

Saadud leppetrahvinõudel kajastatud käibemaksusumma võib oma tasumisele kuuluvast käibemaksust sisendkäibemaksuna maha arvata, arvestades käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise üldiseid tingimusi ja piiranguid.

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 08.01.2025

# Kokkuvõte ja teenuste deklareerimine VD aruandel

## KOKKUVÕTE TEENUSTE KÄIBE TEKKIMISE KOHA MÄÄRATLEMISEST NING VD ARUANDEL DEKLAREERIMISEST

KMS § 28 lõikes 1 sätestatu kohaselt peab maksukohustuslane esitama ühendusesisese käibe aruande, kui ta osutab teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele KMS § 10 lõike 4 punktis 9 nimetatud teenuseid, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti ja mis kuuluvad maksustamisele, välja arvatud 0% maksumääraga maksustamisele, teenuse saaja liikmesriigis. Deklareeritavate teenuste maksustatav väärtus näidatakse ühendusesisese käibe aruande veerus 5 (vorm VD).

Teisest liikmesriigist saadud teenused, mille saaja on registreeritud Eestis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena, deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 1 ja informatiivses lahtris 6.

**Käibe tekkimise koht teenuse osutamisel liikmesriigi maksukohustuslasele (sh Eesti maksukohustuslasele) või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule**

- ✓ Põhireegel (KMS § 10 lg 1, § 10 lg 4 p 9), sh kultuuri-, kunsti-, spordi- ja muud vastavad teenused – alates 01.01.2011 teenuse saaja asukohariik, VD aruanne tuleb esitada
- ✓ Kinnisasjaga seotud teenused (KMS § 10 lg 2 p 1, § 10 lg 4 p 1) – kinnisasja asukohariik, VD aruannet ei esitata
- ✓ Riigisisene reisijateveoteenus (KMS § 10 lg 2 p 3, § 10 lg 4 p 4) – teenuse osutamise riik, VD aruannet ei esitata
- ✓ Transpordivahendi lühiajaline üürile, rendile, kasutusvaldusse andmine (KMS § 10 lg 2 p 6, § 10 lg 4 p $4^{1}$) – riik, kus transpordivahend asub üürile, rendile, kasutusvaldusse andmisel, VD aruannet ei esitata
- ✓ Kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusürituse või messi ja näituse sissepääsu teenus või sissepääsuteenusega seotud kõrvalteenus (KMS § 10 lg 2 p $2^{1}$, § 10 lg 4 p $2^{1}$) – teenuse osutamise riik, VD aruannet ei esitata
- ✓ Restorani- ja toitlustusteenus (KMS § 10 lg 2 p 4, § 10 lg 4 p $5^{1}$) – teenuse osutamise riik, VD aruannet ei esitata.

**Käibe tekkimise koht teenuse osutamisel isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik**

- ✓ Põhireegel (§ 10 lg 1; osutamine asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu) – osutaja asukohariik
- ✓ Kinnisasjaga seotud teenused (KMS § 10 lg 2 p 1, § 10 lg 4 p 1) – kinnisasja asukohariik
- ✓ Riigisisene reisijateveoteenus (KMS § 10 lg 2 p 3, § 10 lg 4 p 4) – teenuse osutamise riik
- ✓ Kaubaveoteenused liikmesriikides – riik, kus algab kaubavedu
- ✓ Kaubaveoga seotud kõrvalteenused (KMS § 10 lg 8) – teenuse osutamise riik
- ✓ Töö vallasasjaga (KMS § 10 lg 2 p 7, § 10 lg 4 p 3) – teenuse osutamise riik
- ✓ Transpordivahendi lühiajaline üürile, rendile, kasutusvaldusse andmine (KMS § 10 lg 2 p 6, § 10 lg 4 p $4^{1}$) – riik, kus transpordivahend asub üürile, rendile, kasutusvaldusse andmisel
- ✓ Transpordivahendi pikaajaline üürile, rendile, kasutusvaldusse andmine (KMS § 10 lg 2 p $6^{1}$, § 10 lg 4 p $4^{2}$) – teenuse saaja asu- või elukoht
- ✓ Huvi- ja lõbusõidulaevade pikaajaline üürile, rendile, kasutusvaldusse andmine (KMS § 10 lg 2 p $6^{2}$, § 10 lg 4 p $4^{3}$) – teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht, kui laev antakse rendilevõtja käsutusse samast asukohast või püsivast tegevuskohast
- ✓ Kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenus või messi ja näitusega seotud teenus, sissepääsu teenus või sissepääsuteenusega seotud kõrvalteenus (KMS § 10 lg 2 sissepääsu teenus või sissepääsuteenusega seotud kõrvalteenus, § 10 lg 4 p 2 ja p 21) – teenuse osutamise riik
- ✓ Restorani- ja toitlustusteenus (KMS lg 2 p 4) – teenuste osutamise riik - Vahendusteenused (KMS § 10 lg 2 p 11, § 10 lg 4 p 8) – vahendatava kauba või teenuse müüja asukohariik
- ✓ Immateriaalsed teenused:
  1) nii teenuse osutaja kui ka saaja asuvad mõnes liikmesriigis (Eesti maksukohustuslane paneb 24%) – teenuse osutaja asukohariik
  2) teenuse saaja asub ühendusevälises riigis (Eesti maksukohustuslane paneb 0%) – teenuse saaja asukohariik

- ✓ 3) elektroonilise side teenust või elektroonilist teenust osutab ühendusevälise riigi isik Eesti füüsilisele isikule – teenuse saaja asukohariik, kui teenuse osutaja ei ole üheski liikmesriigis registreeritud.

**Teenused, mis maksustatakse nii osutaja kui ka saaja poolt 0% maksumääraga, olenemata sellest, kes on teenuse saaja. Allpool nimetatud teenuseid ei näidata VD aruandel**

KMS § 15 lõikes 4 nimetatud järgmised teenused:

1. rahvusvahelise reisi ajal laeval või õhusõidukil reisijale osutatav reisiks vajalik teenus;
2. rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega otseselt seotud sadamateenus;
3. peamiselt rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja õhusõiduki teenindamisega otseselt seotud navigatsiooniteenus ja lennuväljateenus;
4. rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva, välja arvatud ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõiduks kasutatav laev, või peamiselt rahvusvahelisi lende teostava lennuettevõtja kasutatava õhusõiduki remontimine, hooldamine, prahtimine, rendile või kasutusvaldusse andmine või sellisel merelaeval või õhusõidukil kasutatava seadme remontimine, hooldamine, rendile või kasutusvaldusse andmine;
5. vahendamisteenus, kui vahendatakse tehingut, mille käive tekib ühendusevälises riigis, või KMS § 15 lõike 3 punktides 1, 3–6 ja 10 nimetatud kaupa või KMS § 15 lõike 4 punktides 2–4, 6, 9, 10, 12 ja 14 sätestatud teenust;
6. välistransiidi tolliprotseduuril oleva kauba veoteenus, sellise kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, kui see vedu moodustab osa veost, mis algab või lõpeb ühendusevälises riigis;
7. kauba eksportimiseks osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused;
8. kauba importimiseks osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, kui nimetatud teenuste kulu on arvatud imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka;
9. kauba vedu Assooridele või Madeirale või sealt Eestisse või teise liikmesriiki;
10. töö vallasasjaga, mis on selle teenuse osutamiseks soetatud Eestist või toimetatud Eestisse ning see vallasasi toimetatakse pärast teenuse osutamist ühendusest välja;
11. KMS § 10 lõike 2 punktis 3 nimetatud reisijateveo teenus, kaasa arvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu, kui Eestis osutatav reisijateveo teenus on rahvusvahelise reisi osa;
12. teenus, mida osutatakse välisriigis asuvale KMS § 15 lõike 3 punktis 5 või 6 nimetatud isikule, esindusele, asutusele, erimissioonile, ühenduse institutsioonile või relvajõule;
13. teenus, mida osutatakse Eestis asuvale rahvusvahelisele sõjalisele peakorterile, kui maksusoodustus on ette nähtud Riigikogus ratifitseeritud välislepingus, või KMS § 15 lõike 3 punktis $6^1$ nimetatud relvajõududele ja nendega kaasas olevale tsiviilkoosseisule ametikohustuste täitmiseks;
14. teenus, mida osutatakse Eestis asuvale liidu institutsioonile tingimusel, et teenuse kogumaksumus käibemaksuta on arve kohaselt vähemalt 53 eurot, välja arvatud

kommunaalmaksete ja sideteenuste puhul;

15. teenus, mida osutab Riigikogus ratifitseeritud välislepingus ettenähtud tingimusel rahvusvahelise sõjalise peakorteri kantiin, kohvik või mess.

---

**NB! Alates 01.07.2022** maksustatakse punktides 6, 7 ja 8 nimetatud teenused **alati** 0% käibemaksumääraga **ainult siis, kui neid osutatakse kaubasaatjale või kaubasaajale**. Samuti maksustatakse alates 01.07.2022 **alati** 0% käibemaksumääraga:

- tolliladustamise, vabatsooni, seestöötlemise, transiidi või imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduurile suunatud Euroopa Liidu välise kauba või
- ajutiselt ladustatud Euroopa Liidu välise kauba

Euroopa Liidu tolliterritooriumile toimetamiseks osutatud veoteenus, sellise kaubaveo korraldamise teenus ja sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, **kui neid teenuseid osutatakse kauba saajale või saatjale.**

Kui eespool nimetatud teenuseid osutatakse teises liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikule, **kes ei ole kaubasaatja või kaubasaaja**, rakendub 0% käibemaksumäär vastavalt nn põhireeglile (teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti, vaid teenuse saaja asukohariik) **ja teenus deklareeritakse VD aruandel.**

Käsiraamatu artikli viimane uuendus 03.07.2025

---