

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Õiguse instituut

Keir Pool

DIGITAALSE PÜSIVA TEGEVUSKOHA MAKSUSTAMISE

ALUSED

Magistritöö

Õppekava HAJM08/15, peaeriala Eesti avalik ja eraõigus

Juhendaja: Kaido Künnapas, PhD.

Tallinn 2018

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on sõna sissejuhatusesest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Keir Pool

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 162870HAJM

Üliõpilase e-posti aadress: keirpool@gmail.com

Juhendaja: Kaido Künnapas, PhD:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	4
SISSEJUHATUS	5
1. VAJADUS DIGITAALSE PÜSIVA TEGEVUSKOHA KONSEPTSIOONI JÄRELE	11
1.1. OECD mudelleping ja BEPS	11
1.2. Maksustamise õiguste jagamise printsiibid	12
1.3. Digitaalmajandus	15
1.4. Digitaalmajanduse ettevõtete ärimudelite ülevaade	15
1.4.1. Äpipood	16
1.4.2. Veebireklaam	17
1.4.3. Pilveandmetöötlus	17
1.4.4. Makseteenused	17
1.5. Peamised maksu tunnused, mis seonduvad ülal mainitud ärimudelitega	18
1.6. Püsiv tegevuskoht ja e-kaubandus	21
1.7. Püsiv tegevuskoht Eesti õiguses	26
2. DIGITAALSE PÜSIVA TEGEVUSKOHA MÕISTE KUJUNDAMISE LÄHTEALUSED ..	30
2.1. Majanduslik kohalolu	30
2.2. TDFE majanduslik kohalolu	33
2.3. Märkimisväärne digitaalne kohalolu	34
2.4. Digitaalne püsiv tegevuskoht	35
3. DIGITAALSE PÜSIVA TEGEVUSKOHA KRITEERIUMID	42
3.1. Majandusliku kohalolu test enne füüsilise kohalolu testi	42
3.2. Digitaalne kohalolu	47
3.3. Eelistada tarbimise kohta tootmise kohale	49
3.4. Päevade arv või tehingute arv	51
3.5. Ettepanek	53
KOKKUVÕTE	56
SUMMARY	59
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	62

LÜHIKOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk on välja selgitada, millistel reeglitel peaks põhinema digitaalse püsiva tegevuskoha konseptsioon. Oluline on selgusele jõuda, kas see uus konseptsioon saab põhineda tavamajanduse loogikal põhineval praegusel püsiva tegevuskoha konseptsioonil. Vajadust praegust püsiva tegevuskoha konseptsiooni muuta on hakatud märkama juba mitmeid aastaid. Interneti kasvu ja levikuga tekib üha rohkem digitaalseid ettevõtteid, kes loovad väärtust ning teenuseid interneti teel. Püsiva tegevuskoha praegune konseptsioon ei võimalda selliseid ettevõtteid maksustada ja seetõttu tekib digimajanduse ettevõtetel ebavõrdne konkurentsi eelis. Võrdne maksustamise printsiib on üks peamisiid masku põhimõtteid, kuid digimajanduse ettevõtete tõttu see ei rakendu. Püsiva tegevuskoha kriteeriumi mitte piisavuse tõttu pole võimalik mitte residentidest juriidilisi isikuid maksustada. Probleemi püüavad lahendada nii Euroopa Liit kui ka OECD. Maksude tasumise vältimise ja riikide poolse hüvitise saamata jäämise tõttu on tekkinud vajadus leida lahendus püsiva tegevuskoha maksunduse probleemide lahendamiseks. Üheks selliseks lahenduseks on digitaalne püsiv tegevuskoht, mis on uus konseptsioon maksuõiguses. Digitaalne püsiv tegevuskoht võimaldab võrdselt maksustada digimajanduse ettevõtteid ja tavamajanduse ettevõtteid. Seeläbi kaob ebavõrdne kohtlemine ja maksude vältimine, kui mitte residentist juriidiline isik langeb digitaalse püsiva tegevuskoha konseptsiooni alla. Digitaalne püsiv tegevuskoht on kooskõlas rahvusvaheliste maksunduse printsiipidega ja seetõttu lihtsasti rakendatav. Digitaalse püsiva tegevuskoha oluline osa on majanduslik tõlgendamine, sest konseptsioon eeldab teatud majandusliku läve ületamist ja on tugevalt seotud digitaalsete toodete ning teenustega. Digitaalse püsiva tegevuskoha konseptsiooni järgi on võimalik maksustada kõiki digimajanduse ettevõtteid.

Võtmesõnad: püsiv tegevuskoht, rahvusvaheline maksustamine, digitaalne püsiv tegevuskoht, digimajandus.

SISSEJUHATUS

Käesolev magistritöö uurib digitaalse püsiva tegevuskoha konspetsiooni vajadust ja analüüsib, millistel kriteeriumitel see peaks põhinema. Digitaalse püsiva tegevuskoha vajaduse on toonud endaga kaasa digimajandus, mis tähendab, et turul tegusteb palju uutel ärimudelitel toimivaid ettevõtteid, kes ei kuulu traditsioonilise püsiva tegevuskoha konseptsiooni alla ja neid ei ole võimalik selle järgi maksustada.

Üheks oluliseimaks rahvusvahelise tulu maksutamise sammasteks on püsiva tegevuskoha konseptsioon.¹ See jagab maksutamise õigused allika-² ja residentsusriigi vahel. Püsiva tegevuskoha staatuse järgi maksustamise õiguse jagamine pärineb ajast, kui kauplemine eeldas füüsiliste kaupade olemasolu ja ettevõtte füüsilist kohalolu mõnes riigis. Tänapäeva ärimaailm koosneb rahvusvahelistest ettevõtetest. Need on ettevõtted, mis ületavad riigipiire, kust nad alustasid ettevõtlusega, oma residentsus riigist, et uurida äri tegemise võimalusi mõnes teises riigis, allikariigis. Kui majandustegevust tehakse allikariigis, siis võib tekkida olukord, et ettevõttel on maksutatav kohaolek selles riigis, sest ta võib langeda püsiva tegevuskoha ulatusse. Kas ettevõtte tegevus loetakse konkreetses riigis, kus ta majandustegevust teeb, püsivaks tegevuskohaks või mitte, seda peab iga allikariigi kohalike seaduste järgi otsustama.³ Püsiv tegevuskoht ja ettevõtte loetakse õiguslikult üheks isikuks, kuid allikariigil on õigus maksustada tulusid, mis selles riigis teenitud on, püsiva tegevuskoha järgi. Tavareegli järgi on riigil õigus maksustada ainult enda residente, kuid püsiva tegevuskoha konseptsioon on maksustamise õiguses erand põhireegli järgi. Selline maksuvabastus põhineb argumendil, et allikariik peaks saama kompensatsiooni kulude eest, mida tekitab mitte residentist ettevõtte kohalikule valitsusele,

¹ Skaar, A. (1991). Permanent Establishment Erosion of a Tax Treaty Principle, Kluwer Law and Taxation Publishers, lk 1

² Autor - Allikariik on riik, kelle turul tegusteb välismaine ettevõtte ja kelle hüvesid ettevõtte kasutab.

³ Ekkehart, R., Schmid, S., Orell, M. (2015). Permanent Establishment, A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective, Kluwer Law International, The Netherlands, lk 6

näiteks kulud, mis on seotud infrastruktuuri kasutamisega.⁴ Allikariigi maksu küsimise õigus põhineb allika printsiibil.⁵

Asjaolu, et püsiva tegevuskoha tulud maksustatakse allikariigis ja seejärel suure tõenäosusega ka residentsus riigis, sellepärast, et tal on kohustus tasuda ülemaailmsed maksud just riigis, kus ta on registreeritud, loob eeldused topeltmaksustamisele.⁶ Kuigi enamuses situatsioonides seesugune risk on pigem piiratud ja väikese tõenäosusega, sest riikidel on omavahel loodud topeltmaksustamise vältimiseks lepingud. Need lepingud eeldavad ühelt riigilt, tavaliselt residentsusriigilt, et nad vabastaks püsiva tegevuskoha järgi saadud tulu tulust, mis on määratud maksustamisele residentsus riigis või, et riik annaks ettevõttele maksukrediiti summas, mis on makstud juba allikariigis.⁷ Maksulepinguid saab rakendada üksnes maksukoormise vähendamise eesmärgil.⁸ Asjaolu, et ettevõtte loetakse allikariigis maksustamisele, kui selgub, et neil on selles riigis püsiv tegevuskoht, on viinud situatsioonini, kus ettevõtjad analüüsivad selle üle, kas püsiv tegevuskoht eksisteerib, mis on omakorda viinud selleni, ettevõtete üheks peamiseks prioriteediks oma ettevõtte struktureerimisel on selle vältimine.⁹ Allikariigis tulu maksustamise vältimiseks on ettevõtte otsustanud struktureerida oma ettevõtte selliselt, mis võimaldab neil vältida püsiva tegevuskoha staatuse tekkimist, mis on omakorda maksuplaneerimise üks vorme.¹⁰ Näide sellest, kuidas seda tehakse, seisneb selles, et ettevõtte väidab, et tema äritegevus allikariigis mahub OECD mudellepingu artikli 5 paragrahv 4 ulatusse, mis toob välja mitmed situatsioonid, kui ettevõtte tegevus arvestatakse välja püsiva tegevuskoha staatuse tekkimisest.¹¹ Peamiselt ettevõtte saavad väita, et äritegevused riigis on seotud abistava või ettevalmistava tegevusega ja seeläbi ei teenita riigis kasumit.¹² Veel üheks võimaluseks, kuidas vältida püsiva tegevuskoha staatuse tekkimist, on killustada ettevõtte riigis väikesteks osadeks ja jagada mitmetesse asukohtadesse laiali.¹³

⁴ Ibid., lk 11

⁵ United Nations, Draft Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between developed and Developing Countries, 2001, lk 1.

⁶ Kobetsky, M. (2011). International Taxation of Permanent Establishments – Principles and Policy, Cambridge Tax Law Series, Cambridge, lk 30

⁷ OECD. (2014). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, 2014, artikkel 23A ja 23B.

⁸ Lehis, L. (2012). Maksuõigus. 3 toim. Tallinn: Juura, lk 40

⁹ Williams, R. (2014). Fundamentals of Permanent Establishments, Wolters Kluwer Law International, The Netherlands, lk 2

¹⁰ OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report. OECD/G20. (2014.) Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, lk 2

¹¹ OECD (2014), supra nota 7, lk 4.

¹² Ibid.

¹³ Ibid.

Kunstlikult püsiva tegevuskoha staatusest kõrvale hoidmise kõrval on ka teisi sellega seotud maksustamise probleeme. Üheks nendest on ettevõtted, mis kuuluvad digitaalmajandusse ja teevad äri mõnes teises riigis kui residentriigis.¹⁴ Võrreldes traditsioonilise ettevõttega, on digitaalmajanduse ettevõttel võimalus teha äri selliselt, et neil puudub igasugune füüsiline kohaolu allikariigis, ettevõtte kohalolu esineb üksnes residentriigis.¹⁵ See teeb raskemaks analüüsi selle üle, kas ettevõttel on püsiv tegevuskoht või mitte, sest füüsiline kohaolu on üheks peamiseks kriteeriumiks, mille järgi otsustatakse, kas ettevõttel on püsiv tegevuskoha tekkeks alus. Sellest asjaolust tingituna saab ettevõtte teha äritegevust riigis selliselt, et allikariigil puuduks õigus nõuda tasu kasumi eest, mis ettevõtte on riigis omandanud. Selle asemel laekub tulu riiki, kus ettevõtte on loodud või füüsiliselt asub.¹⁶ Digimajanduse ettevõtetel tekib võrreldes tavamajanduse ettevõtetega ebaaus eelis, kui nad ei pea allikariigis saadud kasumi pealt maksma makse. Traditsiooniline ettevõtte peab riigile tasuma kasumi pealt teatud protsendi makse, sest maksustamise reeglid näevad ette, et kui ettevõtte on saanud kasutada riigi poolseid hüvesid ja loonud seeläbi väärtust (kasumit), siis ettevõtte peaks tasuma kaubanduslike võimaluste kasutamise eest makse.¹⁷ Veel enam, kaubandusliku tegevuse ja riigi õiguse vahel maksustada peaks olema mingisugune ühendus.¹⁸ Digimajanduse ettevõtete puhul tekib õiguslik probleem, et millise riigi õigust tuleks rakendada, kas maksustamise õigus peaks olema residentriigil või allikariigil.¹⁹ Veel enam, kas allikariigil on üldse õigust maksustada, sest välismaiseid ettevõtteid saab tänaste reeglite järgi maksustada üksnes püsiva tegevuskoha staatuse läbi. Digimajanduse ettevõtted saavad kasutada teiste riikide, mis ei ole ettevõtte residentriik, infrastruktuuri (näiteks interneti infrastruktuur, serverid ja teenusepakkujad on loonud eelduse, et allikariigi inimesed saavad interneti kasutada), kuid selliste hüvede eest jääb hetkel allikariigil tasu saamata. Rahvusvahelised organisatsioonid ja Euroopa Liit on täheldanud, et suured digimajanduse ettevõtted loovad allikariikides väärtust, kuid enamustes riikides puudub neil püsiv tegevuskoht ja allikariik ei saa seetõttu nõuda ka tasu ja rakendada enda kohalikke seaduseid. Rahvusvahelised ja siseriiklikud maksustamise reeglid ei ole loodud pidades silmas tänapäevaseid ärimudeleid, virtuaalseid teenuseid ei ole võimalik füüsiliselt katsuda ja seetõttu on vajalik täiendada hetkel kehtivat püsiva tegevuskoha konseptsiooni või tutvustada täiesti uus konseptsioon. Digimajanduse ettevõtted ei

¹⁴ OECD (2015), supra nota 10, lk 1.

¹⁵ European Commission. (2014). Report, Commission expert Group on Taxation of the Digital Economy, lk 25

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Borkowski, S., C. (2003). Electronic Commerce, Transnational Taxation, and Transfer Pricing: Issues and Practices. *International Tax Journal*, 28(2), lk 4-5

¹⁸ Steward, M. (2015). Abuse and Economic Substance in a Digital BEPS World. *Bulletin for International Taxation*. lk 399

¹⁹ Skaar, A. (2000). Erosion of the Concept of Permanent Establishment : Electronic Commerce, 28 *Intertax*, lk 188

riku ega eira käesoleval hetkel seadust, vaid puudub lihtsalt ühene lahendus, kuidas selliseid ettevõtteid maksustada.

Modernsed ärimudelid, globaliseerumine ja digitaliseerumine on ainult mõned faktorid, mis esitavad väljakutse püsiva tegevuskoha konseptsioonile. Rahvusvahelised maksutamise reeglid ei suuda sammu pidada tänapäevase ärimaastikuga. See on viinud olukorrani, kus rahvusvahelised ettevõtted kasutavad ära segast olukorda riiklikes ja rahvusvahelistes maksustamise reeglites, selleks, et vältida maksude maksmist kõrge maksumääraga riikides. Teisest küljest, valitsused kardavad ilma jääda olulistest maksusummadest, mis viib võistluseni riikide vahel, et hoida tulumaksu määra võimalikult väiksena ja seeläbi meelitada välisinvestoreid. Avalik rahulolematuse kasvab üha rohkem. Avalikkus küsib, et miks suurtel rahvusvahelistel ettevõtetel õnnestub vältida maksude maksmist, kuid väiksematel riiklikel ettevõtetel see ei õnnestu.²⁰ Lisaks, paljud on hakanud küsitlema, kas OECD poolt pakutava püsiva tegevuskoha kriteerium on sobilik selleks, et riik saaks maksustada mitte residendi tulusid.²¹

Praegused maksusüsteemid põhinevad ettevõtte residentsusel. Allikariigis teenitud tulu on võimalik maksustada üksnes püsiva tegevuskoha konseptsiooni alla kuulumise järgi. Püsiv tegevuskoht annab allikariigile õiguse maksustada ettevõtet, kui see vastab miinimumnõutele. Need nõuded vastavad peamiselt füüsilisele kohalolule, kuigi tänapäevased ettevõtted on palju mobiilsemad ja ei vaja füüsilist kohalolu riigis. Kui selgub, et ettevõtte on füüsiliselt riigis kohal, siis see ei eelda, et läbi püsiva tegevuskoha saab automaatselt ettevõtet ka maksustada, nagu selgub Prantuse maksuameti uurimisest Google tegevuse üle.²² Google-l tegutseb Prantsusmaal ja tal on kuskil 50 miljonit kasutajat selles riigis, kuid ta väidab, et tal puudub selles riigis püsiva tegevuskoha staatus.

See näide näitab, miks püsiv tegevuskoht on niivõrd aktuaalne kirjanduses ja maailmas üldiselt, samuti oli digitaalmajanduse maksustamise küsimus arutlusel Eesti Euroopa Liidu eesistumise üritusel septembris 2017. Praegu on püsiva tegevuskoha staatuse tekkimisest lihtne kõrvale

²⁰ Andersson, A. (2016). Vad är BEPS och vad innerbär det för Sverige?, löputöö. OECD. (2013). OECD (2014), supra nota, lk 13

²¹ Hoffart, B. (2007). Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach, Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property, Volume 6, Issue 1, lk 107

²² Lemonde.fr veebileht. Internetis kättesaadav. http://www.lemonde.fr/economie/article/2016/05/24/une-vaste-perquisiton-menee-dans-les-locaux-de-google-a-paris_4925428_3234.html Kasutatud 06.01.2018.

hoiduda ja see ei vasta hetkel valitseva majanduse omaduste vajadustele, probleemi lahendamiseks on vaja leida uus viis, kuidas maksustada digitaalmajanduse ettevõtteid digitaalse püsiva tegevuskoha järgi.

Kuigi muutuvat majandust on märganud juba aastakümneid tagasi²³, siis asjatundlikud isikud ja institutsioonid ei ole suutnud pakkuda käesolevale probleemile lahendust. Käesolev magistr töö pakub autori poolse lahenduse, kuidas maksustada digitaalmajanduse ettevõtteid uue konseptsiooni, digitaalse püsiva tegevuskoha konseptsiooni järgi. Magistr töö eesmärgiks on välja selgitada, millistel reeglitel peaks põhinema digitaalse püsiva tegevuskoha konseptsioon ning kas see saab põhineda tavamajanduse loogikal põhineval praegusel püsiva tegevuskoha konseptsioonil.

Magistr töö hüpoteesiks on autor seadnud, et digimajanduse ärimudelil toimivate ettevõtete püsivaid tegevuskohti saab maksustada tänaseks toimivate tavamajanduse maksutamise reeglite järgi. Hüpoteesist lähtuvalt on püstitanud autor kolm uurimisküsimust.

- 1) Millised probleemid tekivad, kui reguleerida digimajanduse maksustamist kehtiva püsiva tegevuskoha mõistega?
- 2) Mis on digitaalne püsiv tegevuskoht?
- 3) Kuidas digitaalset püsivat tegevuskohta määratleda ning millised digimajanduse ettevõtjad kvalifitseeruvad digitaalse püsiva tegevuskoha järgi?

Töö autor on valinud uurimismeetodiks teoreetilise suundumuse. Valdavalt on kasutatud analüütilist ja uurimismeetodit, kuid ka ajaloolist uurimust. Autor leiab, et valitud meetodid on töö eesmärgi saavutamiseks sobilikud ja uurimisküsimustele vastamiseks piisavad. Uurimuse läbi on autoril võimalik saada ülevaade probleemist ja esitada see enda magistr töös, analüüs võimaldab teiste autorite töö siduda enda tööga ja selgitada probleemi sisuliselt ning ajalooline uurimus võimaldab uurida probleemi tekkimist ja selle põhjuseid. Teoreetilise analüüsi esimeses osas püstatab autor probleemi, mis on hetkel päevakajaline. Teiseks analüüsib tulemusi, toetused erinevatele allikatele. Kolmandaks uurib autor tulemusi ja viimasena teeb järeldused. Teoreetilise magistr töö eesmärgiks on analüüsida valitud teemat käsitlevaid teadusallikaid ja uuringuid ning vastata uurimisprobleemile.

Käesolev magistr töö on jaotatud kolmeks peatükiks.

²³ Skaar (1991), supra nota 1, lk 14-20

Esimeses peatükis tuvastatakse püsiva tegevuskoha olemus ja vaadatakse selle õiguslikku poolt. Eraldi on välja toodud maksunduse probleemid, mis tekivad digimajanduse ettevõtete ja püsiva tegevuskohaga seoses. Suurem osa esimesest peatükist on pühendatud sellele, et selgitada, kas digimajanduse ettevõtetele tekib maksukohustus ja kus see tekib. Digimajanduse ettevõtete puhul ei ole kindel, kus tulu tekib ja püsivat tegevuskohta tavapärase majanduse reeglite järgi ei saa neile rakendada. Esimeses peatükis tuuakse välja veel rahvusvahelise maksunduse põhimõtted ja printsiibid, mis on seotud käesoleva magistr töö teemaga. Sellega seonduvalt on selgitatud OECD ja BEPS projekti olemust.

Teises peatükis avatakse läbi teiste autorite tööde digitaalse püsiva tegevuskoha konseptsioon. Läbi teiste autorite ettepanekute avab magistr töö autor digitaalse püsiva tegevuskoha konseptsiooni lähtealused, millele uue konseptsiooni loomine võiks tugineda. Digitaalse püsiva tegevuskoha vajadust on hakatud märkama koos interneti kasvuga ja probleem ei ole ka rahvusvaheliste maksuautorite poolt jäänud märkamata, mis tõttu on mitmed autorid hakanud välja pakkuma enda seisukohti uue konseptsiooni loomiseks. Majanduslik tõlgendamine on majanduslikud jooned on digitaalse püsiva tegevuskoha määramisel olulised.

Kolmandas peatükis esitab autor enda arvamuse uuest püsivast tegevuskohast, milleks on digitaalne püsiv tegevuskoht. Autor esitab kriteeriumid, millele digitaalne püsiv tegevuskoht peaks vastama ja kuidas digitaalne püsiv tegevuskoht tekib. Kolmandas peatükis on toodud konkreetsete kriteeriumite tingimused koos analüüsiga, miks need on autori arvates sobivaimad digitaalse püsiva tegevuskoha tekkimise aluseks. Samuti on toodud välja, millistele ettevõtetele digitaalse püsiva tegevuskoha kriteerium peaks laienema võrdsuse printsiibist lähtuvalt.

1. VAJADUS DIGITAALSE PÜSIVA TEGEVUSKOHA KONSEPTSIOONI JÄRELE

1.1. OECD mudelleping ja BEPS

OECD (Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon) tegeleb BEPS (tõlkes maksubaasi vähenemise ja kasumi ümbersuunamine) projektiga. BEPS projekti põhjuseks on uued ärimudelid, digimajandus ja maksuplaneerimine, mis vajavad rahvusvahelist tähelepanu. OECD on rahvusvaheline organisatsioon, mis koosneb 35 liikmesriigist. Eesti on OECD liige alates 2010. aastast. OECD on koostanud mudellepingu, mida saavad lepinguid sõlmivad pooled kasutada eeskujuna, kui nad sõlmivad omavahel maksulepinguid. OECD mudelleping koosneb 4 osast: sissejuhatus, lepingu sätted, kommentaar ja OECD soovitusel, mis aitavad rakendada lepingu sätteid ja kommentaare. OECD mudellepingu esimene versioon avaldati 1963. aastal, millele järgnes parandatud versioon 1977. aastal.

Mõned aastad tagasi G20 riigid ja OECD liikmesriigid alustasid BEPS projektiga, eesmärgiga kindlustada see, et ettevõtte kasum maksustatakse seal, kus majanduslik tegevus toimub ja kus väärtust luuakse.²⁴ BEPS on projekt, mille eesmärgiks on luua tegevuskava, kuidas lahendada uute ärimudelite, maksuplaneerimise ja digimajanduse tekkimisega esile kerkinud probleeme. BEPS projekt on loodud 15 erineva tegevuse paketiga (näiteks digimajandus, maksuplaneerimine). Need 15 tegevust pakuvad välja meetmed, kuidas saaks tegeleda kitsaskohtadega, mille eelnevalt mainitud arengud on endaga kaasa toonud. Meetmete paketid on loodud selleks, et valitsused saaksid tegeleda piiriüleste maksuprobleemidega nii rahvusvaheliste kui kodumaiste vahenditega.²⁵ Veel täpsemalt öeldes on projekti eesmärk tegeleda sellega, et makse ei saaks välja viia allikariikidest väiksema maksumääraga riikidesse. BEPS ettepanekute idee seisneb selles, et kohalike maksuseadustega oleks võimalik peatada olukord, kus maksumaksjad saavad topelt mitte

²⁴ Saint-Amans, P., Russo, R. (2016). The BEPS Package: Promise Kept. Bulletin for International Taxation, lk 236

²⁵ OECD koduleht, Internetis kättesaadav, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>, kasutatud 08.01.2018

maksustamisest kasu, näiteks, kui ettevõtet ei maksustata mitte üheski riigis.²⁶ Selle saavutamiseks proovib BEPS projekt selgeks teha asjaolu, kus majandustegevus tekitab tulude maksamise kohustuse ja kus tekib tulu.²⁷

1.2. Maksustamise õiguste jagamise printsiibid

Maksustamise õiguste jagamise printsiipide ülevaade vastab küsimusele, et mille eest peavad ettevõtted tasu maksma. Maksude jagamise eesmärk on tagada riikide vahel võrdne maksude kogumine.²⁸ 1960-ndatel aastatel muutus maksustamise neutraalsuse printsiip oluliseks fiskaaldoktriini osaks. Õigussüsteemide vahel maksude jagamise ideed oli sellel ajal ja on ka tänasel päeval arutatud peamiselt riigisisese neutraalsuse põhjal.²⁹ See printsiip on loodud ideel, mille järgi jagatakse tulude maksustamise õigusi võrdselt riikide vahel, kes on piiriüleste majandustegevustega seotud.³⁰ Veel täpsemalt, printsiibi eesmärk on vältida seda, et maksustamine moonutaks mingil moel konkurentsi rahvusvahelisel turul. Näiteks, kaks ettevõtet võivad olla registreeritud erinevatesse riikidesse, kuid majandustegevust teevad samas riigis. Kui maksustamise õigused kuuluvad nende ettevõtete puhul residentriikidele, siis need kaks omavahel konkureerivad ettevõtet, maksustatakse erinevalt residentriigi maksureeglite järgi ja seetõttu on kahe ettevõtte vaheline konkurents mõjutatud ning seeläbi on mõjutatud ka koht, kuhu ettevõtte paigutab oma investeringud. Sellest aspektist tulenevalt võiks eelistada allikariigi maksustamist, mille läbi elimineeritakse võimalus, et maksustamine võiks mõjutada konkurentsi. See on kutsustud kui kapitali importi neutraalsust (CIN).³¹ Neutraalsus seisneb selles, et mõlematele ettevõtetele, kes allikariigi turul tegutsevad, saab omaks sama maksumäär.

Järgmine situatsioon võib tekkida olukorras, kus kaks ettevõtet on registreeritud samas riigis, kuid tegutsevad erinevates õigusruumides. Kui sellisel juhul kasutada allikariigi maksustamise reegleid, siis maksustatakse neid kahte ettevõtet erinevalt, vastavalt sellele, millised reeglid parasjagu

²⁶ OECD/G20. (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, lk 13

²⁷ OECD/G20. (2014). Deliverables: Explanatory Statement, lk 3. OECD/G20 (2013), supra nota 26, lk 13

²⁸ Avi-Jonah, R. (2014). A Model Treaty for the Age of BEPS. Law and Economics Research Papers, Paper 411. Univeristy of Michigan.

²⁹ Andersson (2016), supra nota, 20. OECD (2013), supra nota 20, lk 647

³⁰ Lopez, E. (2015). An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties, Intertax, lk 7

³¹ Skaar (1991), supra nota 1, lk 26-27

kehtivad riigis, kus nad tegutsevad. Residentriigis oleks jällegi seeläbi mõjutatud konkurents ja mõjutatud oleks ka see, kuidas teeb ettevõtte oma investeeringuid. Selle näite järgi oleks eelistatud residentriigi maksustamine, sest see tekitaks ettevõtete investeeringute osas neutraalsuse, mis omakorda toob kaasa kapitali ekspordi neutraalsuse (CEN).³² Neutraalsus seisneb selles, et ettevõtetele saab omaks samasugune residentriigi maksumäär.

Kapitali ekspordi ja kapitali impordi neutraalsuse kontseptsiooni ei ole praktikas kahjuks kunagi võimalik täielikult saavutada, sest kahe erineva riigi maksukohustused ei vii kunagi neutraalsuseni.³³ Kuigi, kapitali impordi neutraalsus (CIN), mis on allika põhine maksustamine, on rohkem eelistatud, kui võtta arvesse riigisisene maksustamine.³⁴ Nii kaua kuni välismaine ettevõtte eksisteerib mingil määral allikariigis, võib mõelda, et see ettevõtte naudib allikariigis olevaid hüvesid. Sellisteks hüveteks võivad olla näiteks turvalisus (politsei, tuletõrje vms.), tervishoid, haridus või kasulikud poliisid, mis võimaldavad hoida valuuta vahetuse kursid stabiilsed ja intressi määrad madalad selles konkreetses riigis.³⁵

Sellest sõltuvalt integreerub ettevõtte selle konkreetse riigi majandusega ja võib eeldada, et tal on mingisugune kohustus allikariigi ees. Ettevõtte peaks mingil kujul kompenseerima hüvede eest, mida allikariigis saab kasutada. Hüvede kompenseerimine väljendub maksude maksmises, sest hüvede olemasolu on ettevõtte jaoks oluline, kui soovitakse esmajoones tulu üldse teenida.³⁶ CEN (residentsuse järgi maksustamine) tekitaks praeguse aspekti järgi mitte tasakaalus oleva majandusliku olukorra, sest ettevõtteid maksustatakse selle printsiibi järgi residentriigis, isegi kui majandustegevust tehakse teises riigis, näiteks kui ettevõtte kasutab teise riigi hüvesid ja teeb seal majandustegevust, kuid ei tasu selle eest makse (ei tasu hüvede kasutamise eest).³⁷ K. Vogel arutles selle kontsepti üle 1980-ndatel, ta leidis, et maksud ja valitsuselt saadavad hüved peaksid olema tasakaalus, tema seisukoht oli selline, et peaks esinema allika põhine maksustamine. Püsiva tegevuskoha kontseptsioon muutus õiguslikuks läveks, mille ületamisel on võimalik praktikas

³² Ibid., lk 27-28

³³ Ibid., lk 28

³⁴ Ibid., lk 29. Avi-Jonah, R. (1997) International Taxation of Electronic Commerce, Tax Law Review, lk 520-521

³⁵ Vogel, K. (1998). Worldwide vs source taxation of income – A review and re-evaluation of argument (Part II), Intertax, lk 313. Avi-Jonah (1997), supra nota 34, lk 520-521. Lopez, lk 7

³⁶ Lopez, lk 7-8

³⁷ Vogel, lk 310-314. Skaar (1991), supra nota 1, lk 29

kasutada majandusliku kohustuse printsiipi.³⁸ Ettevõttele langeb majanduslik kohustus tasuda hüvede eest, mida ta on saanud kasumi teenimiseks kasutada.

Varustamise printsiipi kasutati selleks, et välja selgitada, et kust tulu tegelikult pärineb (tegemist ei ole tihtipeale iseenesest mõistetava asjaoluga). Antud printsiip pärineb ideest, et kõige täpsem on teada saada, kust tulu on tekkinud, selle järgi, et kus asuvad ja tegutsevad tehased ja muud ettevõttega seotud füüsilised objektid. Teiste sõnade järgi, püsiva tegevuskoha kontseptsioon läbi pärineb ideest, et allikatulu luuakse seal, kus asuvad näiteks tehased, mitte selle järgi, et riik pakub teenuste ja kaupade müümiseks kõigest turgu.³⁹ See on ka OECD/G20 tugev arvamus BEPS projektis, kuna peamine eesmärk on maksustada kohta, kus on väärtus tekkinud, mitte seda, kus asub toodete müügiturg.

Võrdsuse printsiibi eesmärgist lähtuvalt on oluline tulumaksu kohustuse kehtestamisel vältida kollisiooninorme. Kollisioonid võivad olla nii head kui arvad, oleneb, kelle seisukohast vaadata. Hea kollisioon on topeltnmaksustamine. Halb kollisioon on olukorras, kus maksu välditakse. Sama maksuobjekti maksmisel mitme erineva maksuga üheaegselt on tegemist objektikollisiooniga. Kui mitu isikut peavad sama maksuobjekti pealt maksma maksu, siis on subjektikollisioon. Sama maksuobjekti eri aegadel maksustamise puhul on ajaline kollisioon.⁴⁰

Tekib küsimus selle kohta, et kuidas tänapäevases maailmas püsiva tegevuskoha kontseptsioon rakendub ja kas üldse rakendub ning kuidas rakendub, kui arvestada riigisisest neutraalsust ja majanduslikku kohustust, mis ettevõttele tekib, kui ta kasutab konkreetset riigis mingeid hüvesid. Tänapäeval ei ole võimalik püsivat tegevuskohta vaadata üksnes selle järgi, kus asuvad ettevõtte tehased või muu varustus, vaid väärtust luuakse hoopis uute ärimudelite järgi, mille läbi majandustegevuse tegemiseks ei ole füüsiline kohalolu enam vajalik.⁴¹ Lisaks võib veel öelda, et allika printsiibist tulenevalt tuleks kasum siduda kohaga, kus on väärtus loodud ja seetõttu läbi

³⁸ Lopez, lk 7.

³⁹ Ibid., lk 8.

⁴⁰ Lehis, 182

⁴¹ Hellerstein, W. (2014). Jurisdiction to tax in the Digital Economy: Permanent and other Establishments. Bulletin for International Taxation, lk 350

püsiva tegevuskoha saab riik maksustada ettevõtet.⁴² Järgmiseks selgitab autor, mis on digitaalmajandus.

1.3. Digitaalmajandus

Digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsiooni selgitamiseks on vajalik eelnevalt vastata küsimusele, mis on digitaalmajandus. OECD selgitab digitaalmajandust kui transformeeruvat protsessi, mille on endaga kaasa toonud informatsiooni ja kommunikatsiooni tehnoloogia.⁴³ See on selline majandus, mis sõltub arvuti tehnoloogiast. Digimajandus koosneb peamiselt turgudest, mis baseeruvad digitaalsetel tehnoloogiatel ja mis abistavad kaupade ja teenuste vahetamist läbi e-kaubanduse.⁴⁴ Antud definitsioon on tehtud äärmiselt laiaulatuslik, selleks, et katta kõiki võimalikke tehnoloogiaid, mis arenevad tänapäeval igapäevaselt.

1.4. Digitaalmajanduse ettevõtete ärimudelite ülevaade

Digimajandus muudab viise, kuidas tehakse äri ja maksureeglid peavad kohanema selliste mitte traditsiooniliste meetoditega.⁴⁵ Võttes arvesse seda, kuidas e-kaubandus on arenenud ja saamaks aru sellest, kuidas sellest on saanud maksunduse probleem, peab aru saama mõningatest olulistematest ärimudelitest, mida kasutatakse veebi teel äri tegemiseks.

OECD informatsiooniühiskonna indikaatorite töögrupp on defineerinud e-kaubandust kui kaupade ja teenuste müüki, mida tehakse läbi arvutivõrgustiku meetodite teel, mis on spetsiaalselt loodud eesmärgiga saada või esitada tellimusi. Kaupasid ja teenuseid tellitakse neid meetodeid kasutades. Maksed, kaupade ning teenuste kättetoimetamine ei pea ilmtingimata toimuma veebi teel. E-kaubanduse tehing võib toimuda ettevõtete, kodumajapidamiste, isikute, valitsuste ja teiste avalike või era organisatsioonide vahel.⁴⁶

E-kaubanduse ärimudelid võib jagada üldjoontes järgmiselt:

⁴² Bianco, J., F., Santos, R., T. (2016). A Change of Paradigm in International Tax Law: Article 7 of Tax Treaties and the Need To Resolve the Source versus Residence Dichotomy. *The Bulletin for International Taxation*. Vol. 70. No. 3, lk 3

⁴³ Action Plan 1, Digital Economy, 2014.

⁴⁴ OECD Hearings the digital economy, 2012.

⁴⁵ Gianni, M. (2014-2015) The OECD's Flawed and Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments, 17 *Vand. J. Ent. & Tech. L.* 1, lk 1

⁴⁶ OECD, BEPS Action plan 1, Public discussion draft, 2014.

- 1) Ettevõttelt ettevõttele (B2B)
- 2) Ettevõttelt tarbijale (B2C)
- 3) Tarbijalt tarbijale (C2C)
- 4) Tarbijalt ettevõttele (C2B)
- 5) Ettevõttelt valitsusele (B2G)
- 6) Valitsuselt ettevõttele (G2B)
- 7) Valitsuselt kodanikule/tarbijale (G2C)

Enim kasutatavad mudelid on B2B, B2C, C2C. B2B on kaubanduslik tehing kahe ettevõtte vahel, kuid B2C on tehing ettevõtte ja kliendi⁴⁷ vahel. C2C tehingute osakaal on samuti märgatavalt kasvanud. C2C tehingute puhul kasutatakse ettevõtteid vahendajatena, mis abistavad individuaalsetel tarbijatel müüa või rentida enda omandeid. Sellised tehingud võivad olla kaupade (nii materiaalsed, kui mittemateriaalsed) ja teenuste müük.

Järgmiseks teeb autor ülevaate teistest digitaalmajanduse ärimudelitest.

1.4.1. Äpipood

Digitaalse tarkvara jagamise platvorm, mis on tihtipeale tootja poolt lisatud ühe operatsioonisüsteemi komponendina.⁴⁸ Sellele on tavaliselt võimalik ligi pääseda läbi seadme, mis tarbija endale ostanud on ja läbi mille saab vaadata või osta erinevaid äppe⁴⁹. Rakendused, mida nendes poodides müüakse erinevad vastavalt sellele, millist seadet kasutatakse või millist mobiilvõrgustiku operaatorid inimene kasutab. Äppe on võimalik platvormist osta või siis mõningatel juhtudel on need ka tasuta. Kui äppe müüakse tasuta, siis tulu teenitakse läbi reklaami, mis nendes äppides tarbijale esitatakse. Teine võimalus on see, kus alguses on rakendus tasuta ja lisa võimaluste kasutamiseks peab isik või ettevõtja siiski maksma tasu, et neid võimalusi nii öelda vabastada. Äpid on tihtipeale üles seatud erinevates äpipoodides, mis on kättesaadavad paljudes geograafilistes regioonides.

⁴⁷ Autor - klient on isik, kes ei tegutse äri ega elukutse huvides.

⁴⁸ OECD (2014), supra nota 46, lk 74

⁴⁹ Autor – mobiilirakendus, mis on mõeldud mobiilseadmetel kasutamiseks.

1.4.2. Veebireklaam

Veebireklaam seisneb selles, et interneti kasutatakse selleks, et saavutada veebilehel liiklus ja suunata ning edastada reklaamisõnum edasi tarbijatele. Veebireklaamisel on palju erinevaid võimalusi, kõige enam kasutatavad on displeireklaamid, mille puhul reklaamija maksab selle eest, et reklaami seotakse konkreetse sisuga, mis on seotud tarbija käitumisega. Teine enim kasutatav viis on otsingumootori reklaamid, mille puhul reklaamija maksab selle eest, et reklaam ilmuks otsingumootori tulemusena. Tulu teenitakse reklaamide puhul läbi kalkulatsiooni meetodite, mis selgitatakse välja läbi klikkide, tegevuste või sõnumite, mis saadakse platvormi kasutamise teel.

1.4.3. Pilveandmetöötlus

Füüsiliste ja virtuaalsete (serverid, aplikatsioonid ja võrgustik) ressursside jagatud kasutamine arvutiteenuste kasutamiseks (näiteks töötlus, andmete hoidmine, tarkvara ja andmete haldus) loetakse pilveandmetöötluseks. See mudel hõlmab endas ka äri, milleks on andmete kogumine ja siis selle edasi müümine (siin all võib ka mõista Big Datat⁵⁰). Antud tegevuse puhul ettevõtte pakub teenuseid, mis on koosneb andmete kogumisest, mida tehakse ja saadakse läbi teenuse kasutajate jälgimise. Lisaks on küpsiste kasutamine üks kasvavaid ärimudeleid, mida tehakse läbi selle, et küpsiste kaudu saadakse informatsiooni teenuse kasutaja arvutist. Selliste küpsiste paigaldamine tekitab Big Datat, mida müüakse edasi isikutele, kellel on selle vastu nõudlus. Antud tegevuse puhul saadakse tulu peamiselt läbi andmete müügi, mis on saadud teenuse kasutaja käitumisest tulenevalt. Selliseid teenuseid pakutakse tarbijatele võrgus ja koht, kus andmeid hoitakse, ei oma tähtsust.

1.4.4. Makseteenused

Kui isik teeb tehinguid võrgus, siis ta kohustatud jagama kindlat konfidentsiaalset informatsiooni, nagu näiteks andmeid enda pangakonto kohta. Eelnevalt mainitud andmete turvalisus on äärmiselt oluline ja vaevalt keegi soovib, et tema andmed saaksid teistele teatavaks ja siinkohal tekib roll makseteenust pakkuva ettevõtja jaoks. Makseteenust pakkuv ettevõtte tegutseb vahendaja ostjate ja müüjate vahel, ta pakub võimaluse, et tehing ning makse toimuksid turvalisel moel. Antud teenuse osutajad saavad kasu iga teostatud tehingu pealt, mille läbi tekib ka nende ettevõtete tulu.

⁵⁰ Autor – andmed, mis on nii suured, et neid ei ole traditsiooniliselt võimalik töödelda, näiteks mobiilsideandmed.

Ülal mainitud ärimudelid on enim esinevad mudelid, mida kasutatakse tänapäeva digitaalses maailmas. Selliseid ärimudeleid on veel, kuid magistritöö eesmärgist lähtuvalt on autor maininud ainult olulisemad.

1.5. Peamised maksu tunnused, mis seonduvad ülal mainitud ärimudelitega

Üheks rahvusvahelise maksuõiguse alus põhimõteteks on topeltnmaksustamise vältimine. Tavaliselt välditakse riikide vahelist topeltnmaksustamist maksulepingutega. OECD-l on ka mudelleping.⁵¹ Kasumi maksustamisel saab kasutada kahte printsiipi, maailmatulu printsiipi või tuluallika printsiipi. Eesti residentide tulude maksustamisel lähtutakse maailmatulu printsiibist, mis tähendab, et kõik isikule omandatavad tulud maksustatakse Eestis, olenemata sellest, kas need on saadud Eestis või välismaal.⁵² Mitte residentide puhul kasutatakse tuluallika printsiipi, mille korral peab isik maksma Eestile tulumaksu üksnes tulu eest, mille ta on Eestis teeninud. Mõlemad printsiibid, maailmatulu ja tuluallika, võivad endaga kaasa tuua väliste tulude topeltnmaksustamise, sest isiku tulu maksustavad üheaegselt nii residentsusriik kui ka allikariik.⁵³ Antud olukorra vältimiseks peab üks kahest riigist enda maksustamise õigust piirama. Allika riik saab enda maksustamise õigust piirata maksuobjekti määratluse kitsenduse läbi. Residentsusriik saab maksustamise õigust piirata, kui ta vähendab isiku välistulude tulumaksu kohustust.⁵⁴

Olukorras, kus allika ja residentsuse printsiibist tulenevalt võivad kaks erinevat jurisdiktsiooni tulu maksustada, tekib ettevõtte poolt teenitud kasumi topeltnmaksustamine. Hetkel ei eksisteeri reegleid, mis seesugust topeltnmaksustamist eemaldaks või mingil moel piiraks. Antud olukorra võib leevendada läbi siseriiklike regulatsioonide või rahvusvaheliste maksulepingute.⁵⁵

Avalikus õiguses ja seeläbi ka maksuõiguses tuleb rakendada ühetaolise maksustamise põhimõtet. Riigi poolt maksu kehtestamisel peavad kõik isikud, kes seaduse sätte tingimusele vastavad,

⁵¹ Terra, B., J., M., Wattel, P., J. Euroopa Maksuõigus. Sisekaitseakadeemia, 2006, lk 92-93

⁵² Lehis, lk 182

⁵³ Arnold, B., J., McIntyre, M., J. (2002) International Tax Primer. 2n ed. Kluwer Law International, k 33

⁵⁴ Lehis, lk 228-229

⁵⁵ Kelder, K., A., M. (2014). E-residentsuse varjatud karid ehk mis juhtub kaugjuhitava äriühinguga? Maksumaksjad nr 11, lk 32

maksma üheselt makse. Maksude puhul ei ole maksuobjektiks õigussuhted või õiguslikud toimingud, vaid majanduslik tulemus, mis saadakse lepingu täitmisel.⁵⁶

Omavahel on väga tugevalt seotud maksuõigus ja tsiviilõigus. Riik kasutab makse selleks, et täita talle pandud ülesandeid, maksud on vahend nende ülesannete täitmiseks. Läbi tsiviilõiguslike vahendite maksustatakse majanduslikke tegevusi ja nendelt saadavaid tulemusi. Seetõttu on oluline, et maksuseaduste loomisel ja maksuseaduste tõlgendamisel tuleb lähtuda seisukohtadest ja seisukohtadest, mis on majanduslikud.⁵⁷ Eelnevalt mainitud põhimõte on olemas ka Eesti maksukorralduse seaduses (edaspidi MKS).

Majanduslik tõlgendamine on vajalik püsiva tegevuskoha staatuse määramiseks. Püsiva tegevuskoha üheks peamiseks kriteeriumiks on geograafiliselt määratletud valdus mõnes asukohas. Majandusliku tõlgendamise näol ei ole püsiva tegevuskoha puhul oluline, kas leping on õiguspärane, vaid oluline on valduse käsutamine.⁵⁸

Peamine e-kaubanduse maksustamise probleem koondub asjaolule, et ettevõtted, mis asuvad ja teevad äri võrgus, nende füüsiline kohalolu on põhimõtteliselt elektronid, mis hõljuvad läbi juhtmete.⁵⁹ Isegi enne e-kaubanduse aega ei olnud lihtne otsustada, kust sissetulek tekkis ja mis on maksuobjektiks. Üldreegli järgi kasutab riik oma õigust territooriumi või rahvuse järgi. Mis tähendab, et maksustatakse enda kodanikke ja tulu, mis saadakse selle riigi territooriumil. Riigiti ollakse lahkarvamusel selle üle, kas hoone olemasolu, klientide asukoht või muud faktorid otsustavad, kust sissetulek tekkis.

Aastate jooksul koos interneti kasvuga, saadakse tulu uute mooduste läbi, mis tekitavad omakorda keerulisi probleeme. Rahvusvaheliste ettevõtete maksustamine on oluline ja samas ka keeruline.⁶⁰

⁵⁶ Lehis, lk 49

⁵⁷ Lopman, V. (2005). Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. *Juridica* nr 7, lk 488-500

⁵⁸ Savik, A. (2017) Eesti E-resident Maksubaasi Vähenemise ja Kasumi Väljaviimise vastase tegevuskava kontekstis, Tartu Ülikool, magistritöö.

⁵⁹ Emory International law review. (1997). International taxation of electronic commerce: is the internet age rendering the concept of permanent establishment obsolete?

⁶⁰ Feldstein, M., Hines, J., R., Jr., Hubbard, R., G. (1995). *Taxing Multinational Corporations*. A National Bureau of Economic Research Project Report. Chicago: University of Chicago Press. lk. 1

Näiteks, kui mitte residentist ettevõtte saab tulu läbi veebilehe, mida hallatakse teises riigis, siis mis on allikaks, kust tulu saadi? Lisaks sellele on internet loonud maailma, mis on piirideta. Uued ärimudelid võimaldavad inimesel lihtsalt minna veebi ja osta mis iganes kaupu nad soovivad.

Pilveandmetöötlus, tekitab väga palju maksunduse probleeme. Kui pilve asukohta ei ole võimalik selgeks teha ja puudub ka püsiv tegevuskoht, siis tekib küsimus, et millise riigi õigust tuleks sellisel juhul kohaldada? Mis saab, kui riik maksustab olukorras, kus toodet kasutatakse, kuid selgub, et toodet saab tegelikult kasutada tasuta? Samuti, kui maksustamine on seotud sellega, kus asub teenusepakkuja kontor või server, võivad teenusepakkujad lihtsalt liikuda madala maksumääraga õigussüsteemi.⁶¹ Kuidas saavad teenusepakkuja ja ostja vältida topeltnmaksustamist, kui riigid kasutavad erinevaid tuluallika reegleid. Uute digitaalsete toodete kasvuga või moodustega, kuidas selliseid teenuseid osutatakse, tekivad ebakindlused, kuidas tuleks maksustada uutel ärimudelitel toimivaid ettevõtteid, eriti pilveandmetöötuse omasid.

Juriidilise topeltnmaksustamine on riikide vaheline topeltnmaksustamine. Sellisel juhul maksustavad kaks erinevat riiki ettevõtet maksudega. Antud olukord või tekkida, kui ettevõtte saab tulu nii residentriigist kui ka allikariigist. Üldiselt proovivad siseriiklikud tulumaksuseadused selliseid olukordi vältida. Kuid esineb ka oluliselt raskemaid juhtumeid, kui ettevõtte on topeltnresident või kaks riiki määravad tululiike erinevalt või mahaarvamised, mis tulult tehakse, on erinevad. Juriidilise topeltnmaksustamise kollisiooni on võimalik lahendada riikide vaheliste maksulepingutega, mis jagavad maksustamise õigused tululiigi järgi.⁶²

Eelnevalt mainitud uued ärimudelid erinevad oluliselt traditsioonilistest äritegemise viisidest. Ilma igasuguse füüsilise kohaloluta on inimesel võimalik riigis müüa enda tooteid. Füüsiline kohalolu on aga maksustamiseks vajalik, sest rahvusvaheline maksustamine toetub ennekõike residentsuse printsiibile. Suurest mobiilsusest ja paindlikkusest tulenevalt on uutel ärimudelitel eelis vanade ärimudelite ees. Nendel on võimalus liigutada oma tulud mõnda madala maksumääraga riiki või siis valida, millises riigis soovivad nad, et nende tulu maksustatakse. Lisaks sellele õnnestub neil vältida püsiva tegevuskoha staatuse tekkimist. Või mõningates olukordades võib see isegi viia

⁶¹ International tax review (2014) International tax issues and cloud computing.

⁶² Lehis, lk 182

topelt maksustamiseni, kui mõlemad õigussüsteemid maksustavad erinevate reeglite järgi. Käesoleva magistritöö jooksul tekib arusaamine, kus tekib maksustamise koht, ennekõike, kas on üldse õigust maksustada. Maksustamise põhjusest arusaamine on oluline, sest ilma selleta ei oleks ka probleemi kasumi jaotamises või enda jaoks maksustamiseks meeldivama koha leidmises.

1.6. Püsiv tegevuskoht ja e-kaubandus

Nagu mainitud eelnevates paragrahvides, püsiva tegevuskoha staatuse omandamiseks on vajalik vastata teatud kindlatele kriteeriumitele. Püsiv tegevuskoht on peamine reegel, mille järgi riik otsustab, kas tal on õigus maksustada mitte residentist ettevõtte äritulusid.⁶³ Püsiva tegevuskoha kontseptsioon ja tulude jaotamise vajadus on eksisteerinud juba väga kaua aega.⁶⁴

Püsiva tegevuskoha kontseptsioon on üks kõige olulisemaid rahvusvahelise maksustamise sambaid.⁶⁵ Püsivat tegevuskohta on võimalik tuletada OECD mudellepingu artiklist 5(1), mille kohaselt kui ettevõtte teeb äritegevusi läbi fikseeritud asukoha (kontor, kauplus vms.), siis see on selle ettevõtte fikseeritud äri tegemise koht.⁶⁶ Mõiste, fikseeritud koht, paneb rõhu asjaolule, kus ettevõtte asub ja kus sellel on füüsiline koht. See eeldab meeltega katsutavat elementi.⁶⁷ OECD mudelleping ei defineeri mõistet „koht“. Mudellepingu kommentaarid⁶⁸ ütlevad, et isegi ettevõtted, millel ei ole traditsioonilist asukohta, tuleks kohelda siiski selle nime all.⁶⁹ Näiteks, äritegemise kohana võib mõista asukohta turuplatsil või kindlat asukohta, mis võib olla ajutine. Lisaks, mängu- ja müügiautomaadid, mida haldavad ettevõtted või selle agendid tulu saamise eesmärgil, peetakse selgesõnaliselt püsiva tegevuskoha staatuse alla kuuluvateks. Niivõrd laialdase tõlke korral võib serverit pidada püsivaks tegevuskohaks. Kuid, veebileht, mis ei ilmne enne, kui kasutaja seda oma arvutiekraanil esile ei kutsu, ei peeta äritegemise kohaks. Isegi, kui inimesed võivad kvalifitseeruda äritegemise kohana maksustamise mõttes, siis kliente saab lugeda

⁶³ Action plan 1, Digital Economy, 2014. Singh, M., K. (2014). Taxing E-commerce on the Basis of Permanent Establishment: Critical Evaluation. Vol. 42. Issue 5, lk. 325

⁶⁴ Sprague, G., D. (2001-2002). Application of Transfer Pricing Rules to Branches and Permanent Establishments - Electronic Commerce and Intangible Property Aspects, 10 Geo. Mason L. Rev. 971, lk 971

⁶⁵ Eisenbeiss, J. (2016). BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment. Intertax Vol. 44. Issue 6/7. Kluwer Law International, lk. 481

⁶⁶ OECD Model Convention. (2003). artikkel 5(1)

⁶⁷ Castro, L., F., M. (2012) Problems involving establishments. Global Business Law Review. Vol. 2. Issue 2.

⁶⁸ Oluline on märkida, et OECD mudelleping ja selle kommentaarid on lihtsalt standardid. Igal riigil on õigus muuta ja kohendada oma maksulepinguid selliselt, mis sobib neile kõige paremini.

⁶⁹ OECD (2003), supra nota 66, kommentaarid.

üksnes püsivaks tegevuskohaks, kui nad kvalifitseeruda agentidena. Inimesi on lihtne identifitseerida ja nende jaoks püsiva äri tegemiseks koha loomine on väga lihtne, teisest küljest muutub teema oluliselt keerulisemaks, kui kõne alla tulevad automatiseeritud masinad. Sellele lisaks, kui pidada kliente püsivaks tegevuskohaks, siis ka see ei ole vett pidav argument, sest kliendid ei esinda ettevõtet mitte ühelgi moel. Ilma selleta, et ettevõtte paigaldaks kaablid ja arvutid klientidele, mida nad saaksid enda riikides kasutada, ei saa kliente pidada püsiva tegevuskoha staatuse alla kuuluvaks. Seega, äritegemise kohana võib mõelda kõiki füüsilisi objekte, kaasa arvatud territoorium, varustus ja muud vahendid, mida maksumaksja kasutab ja mis on vajalikud kestvaks äritegevuseks.⁷⁰

Järgmist püsivuse kriteeriumit on e-kaubanduse puhul raskem kindlaks teha. Oluline on märkida, et OECD mudelleping ei nõu ilmtingimata kokkupuudet maapinnaga. Kuigi, see nõuab, et äri tegemise koht peaks baseeruma kindlale, selgele kohale ja olema teatud määral kestev.⁷¹ Kui need tingimused seada e-kaubandusele, siis selgub, et internetis tehtavad tehingud ei ole nende kriteeriumite järgi piisavad. Püsivas kohas asuv server sobiks nende kriteeriumite järgi, nii kaua kuni see on statsionaarne. Kui aga võtta veebileht, mida on võimalik ühest serverist lihtsalt teise serverisse tõsta (võivad kuuluda erinevatesse õigusruumidesse) mõne tunniga, siis on serveri püsiv koht küsitav ja ettevõtte serveri ümberpaigutamise eesmärk samuti küsitav (ettevõtte teeb seda kaubanduslikul põhjusel, mitte maksude tõttu). Enamikel juhtudel sellist tegevust ei peeta püsivaks tegevuskohaks.⁷²

Viimane kriteerium nõuab, et kaubanduslikku tegevust viiakse läbi fikseeritud äri tegemise koha. OECD kommentaarid märgivad, et inimeste seotus äri tegemise koha ja äritegevuse vahel ei ole ilmtingimata vajalik, kui äri tehakse selles kohas.⁷³ Seega sobiksid siia alla kõik automatiseeritud masinad, kaasa arvatud arvutid sobiks selle kriteeriumi järgi. Lisaks on veel üks eeltingimus, mis nõuab, et ettevõtte tegeleks äritegevusega, nagu näiteks hooldus, tehingud, toimingud. Veebileht võiks nende kriteeriumite järgi sobida, kui müüki või ostu mõeldakse tehingutena ja mida tehakse läbi veebilehe. Põhjusel, et veebileht varem mainitud kriteeriumi järgi ei sobitu püsiva tegevuskohana, võib juhtuda, et see ei sobi ka antud hetkel. Server võiks kõige paremini

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ OECD mudelleping. (2014).

⁷² OECD (2003), supra nota 66, kommentaarid.

⁷³ OECD (2014), supra nota 71.

sobituda püsiva tegevuskoha kriteeriumiga, sest see on varem mainitud kahele kriteeriumile vastanud. Kuigi, see on samuti probleem, sest server sõltuv veebilehest, millel tehinguid tehakse. Kui serverit üksinda vaadata, siis ilmselt see ei sobiks kriteeriumitega. Aga mis saab siis, kui server on renditud? Inimesel, kes serverit rendib, ei ole sellele ligipääsu ja serverit on võimalik hallata igalt poolt. Kas seda võiks määrata kui äri tegemise kohta? Sellistel juhtudel tuleks vaadata poolte vahelist lepingut. Kui leping on aga määrav, siis asjasse puutuvad ettevõtted võivad endale sobivalt planeerida maksude tasumist.

Lisaks võib väita, et veebileht ja server koostoimes võiksid sobituda kõigi kolme eelnevalt mainitud kriteeriumiga ja seeläbi võiks kuuluda püsida tegevuskoha staatusesse. Kui vaadata praktilisest poolest, siis see väide ei ole jällegi väga veenev, sest veebilehed asuvad tihtipeale erinevates serverites ja nendele on võimalik ligi pääseda läbi erinevate serverite, mis võivad asuda mitmes erinevas õigusruumis ja seega tuleks vaadata kriteeriumist „püsiv“ üldsegi mööda. Sarnaselt, kuna mitmed veebilehed asuvad erinevates serverites, siis oleks keeruline teha selgeks, läbi millise serveri on äritegevust tehtud. Seega, nende stsenaariumite puhul ei pruugi püsiva tegevuskoha kontseptsioon õiguslikuks maksustamise aluseks olla.

Samuti on ettevalmistavad ja abistavad tegevused välistatud ning ei anna põhjust püsiva tegevuskoha kriteeriumi tekkeks. Selle mudellepingu sätte alusel ei viiks lihtne tellimuste esitamine veebilehel püsiva tegevuskoha tekkimiseni. Kuigi, see sõltub ka ettevõtte põhilisest äritegevusest.

Ettevõtte tulude maksustamise kehtivate normide jälgimise tehniline töögrupp (The Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits), mis loodi 1999. aastal, märkis selgesõnaliselt, et sõltumata asjaolust, et e-kaubanduse tehingute tegemise kohta on keeruline või peaaegu võimatu kindlaks teha, väitsid nad ka, et lihtne on:

- 1) Selgitada välja server, mis asub madala maksumääraga õigusruumis;

- 2) Jagada ettevõtte tegevus, mis on seotud kaubanduslike tehingutega ja eraldiseivate serverite vahel;

- 3) Lasta interneti teenusepakkujatel võõrustada veebilehte.⁷⁴

Komitee väljendas enda nägemust selgelt, et veebileht üksinda ei kuulu püsiva tegevuskoha kriteeriumi alla.⁷⁵ Arvuti varustuse kohalolu võib anda põhjuse püsiva tegevuskoha tekkeks õigusruumis, kui võtta arvesse, et koht on fikseeritud.⁷⁶ Sellest hoolimata, on äärmiselt oluline teha vahet arvuti ja selle varustuse vahel, mis on õigusruumis ja andmete ning tarkvara vahel, mida arvuti varustus kasutab.⁷⁷ Nagu eelnevalt mainitud, veebilehtedel puudub tavaliselt kindel äritegemise koht ja seetõttu ei ole kaetud praeguse püsiva tegevuskoha kriteeriumi järgi.⁷⁸ Kuigi, serverit võiks pidada fikseeritud varustuseks ja seda on võimalik leida ühes kindlas asukohas.⁷⁹ Autori leiab, et isegi kui server oleks püsiva tegevuskoha kriteeriumisse kaasa arvatud, siis ei pruugi see täielikult lahendada praegust probleemi, sest servereid võib paigaldada kuhu iganes soovitakse, näiteks mõnda soodsa maksumääraga riiki ja teenuseid on jätkuvalt võimalik pakkuda igasse maailma nurka, vastavalt soovile.

Järgmiseks, püsiva tegevuskoha agendi säte (artikkel 5(5) OECD mudelleping 2014), illustreerib situatsiooni, kus ettevõtte tegevust peetakse püsivaks tegevuskohaks, olenemata sellest, kas tal on füüsiline kohalolu või mitte.⁸⁰ Sõltuva agendi kohalolu on samuti füüsiline kohalolu, mille võib ettevõttele omastada. Mudellepingu säte jätab välja oma tegevusala iseseisvad agendid. Võib esitada argumente selle kohta, et veebileht või server tegutseb sarnaselt nagu agent, kui ta tegutseb teises riigis ning teeb tehinguid ettevõtte nimel. Autori arvates selline argument ei sobi, sest kui server, mis toimib mitme veebilehe jaoks, peetakse agendiks, siis autori arvates oleks tegemist pigem iseseisva agendina ja seetõttu ei kuuluks antud juhul püsiva tegevuskoha staatuse alla, sest ta ei ole sellisel juhul sõltuv. Teisel juhul võib server kuuluda täielikult ühele ettevõttele, kuid ebatõenäoline on, et serveril on õigus sõlmida ettevõtte nimel lepinguid. Kuigi, on juhtumeid, kus serveritel on teatud määrani õigus lepinguid sõlmida. Kas sellisel juhul oleks tegemist püsiva

⁷⁴ OECD. (2000). Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce. Committee on Fiscal Affairs.

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ OECD (2014), supra nota 71.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Ibid.

⁷⁹ Ibid.

⁸⁰ Ibid.

tegevuskohaga? Võib öelda, et iga automatiseeritud tehingu taga, mis jõuab teatud määraneni, on siiski vajalik mingisugune inimese kaasatus, mida on jällegi keeruline selgeks teha. Teisest küljest, veebilehel on agendi olemusega suurem seotus, sest veebileht kuulub tavaliselt ühele ettevõttele ja seetõttu on ka ühingust rohkem sõltuv. Siiski jääks püsima küsimus, et kas veebilehel oli õigus luua lepinguid. Kokkuvõtteks, kui vaadata agendi seisukohast, siis jääb selgusetuks, kas server või veebileht annaks põhjuse püsiva tegevuskoha tekkeks.

Ülal olevas peatükis sai selgitatud uusi ärimudeleid, mis on tekkinud digitaalmajanduse ajastul. OECD peaks olema vastutav ja pöörama tähelepanu sellele, et residentsusel põhineval printsibil ei saa edasi liikuda. Digitaalmajanduse ettevõtete maksustamise probleem tekib varem või hiljem, sest aina keerulisemad ja oskuslikumad masinad hakkavad tootma tulu. Väljakutsed ja raskused, mis on püsiva tegevuskohaga seotud, viivad topeltnmaksustamiseni või äärmisel juhul üldse mitte maksustamisele. Seega on üpris selge, et väljakutseid, mis püsiva tegevuskohaga seotud, tekib tulevikus ja praegusel digiajastul aina juurde. Uute ärimudelite ja keerulisemate masinate tekke tõttu on vajalik püsiva tegevuskoha kontseptsiooni täiustada, et see peaks vastu väljakutsetele, mis täna ja tulevikus tekivad, selleks võiks luua digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsiooni.

E-kaubanduse tõttu on tekivad järgmised maksundusega seotud probleemid:

- 1) Pole piisavat ülevaadet tegevuskoha kasutajate üle. Majanduslikke tehinguid tehes ei ole vajalik enam niivõrd suur füüsiline asukoht, ning keeruline on täpselt paika panna, kus on äritegevust tehtud ja seeläbi määrata kindlaks tuluallikas.
- 2) Interneti kasutajaid on peaaegu võimatu tuvastada. Kodulehe nimi paneb kindlaks üksnes isiku, kes vastutab kodulehe haldamise eest. Seeläbi aga ei saa teada, kes kasutas arvutit või teatud kasutajatunnust, samuti ei ole lihtne kindlaks teha, kust arvutit kasutati.
- 3) Teavet ei pea edastama, sest selline kohustus puudub.⁸¹

Püsiv ja koht on püsiva tegevuskoha kriteeriumi määramisel väga olulised. E-kaubanduse puhul ei ole aga kohta lihtne määrata. Maksunduse seisukohast on oluline, et oleks olemas ühene arusaamine sellest, kas veebileht, server vms. võiksid olla püsiva tegevuskoha kriteeriumi tekkimisel aluseks.⁸²

⁸¹ Choudary, V. (2011). Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment Under the International Taxation Law. *International Tax Journal*. Issue 7, lk 33-34

⁸²Ibid., lk 38

1.7. Püsiv tegevuskoht Eesti õiguses

Järgmiseks analüüsib autor, kuidas on püsivat tegevuskohta määratletud Eesti õiguses. Püsiva tegevuskoha kohta käivad sätted on olemas nii OECD mudellepingus, Eesti maksulepingutes kui ka Eesti seadustes. Püsiv tegevuskoht tähendab seda, et kui Eesti ettevõttel on mõnes teises riigis näiteks büroo, siis on sellel teisel riigil õigus läbi püsiva tegevuskoha maksustada tehinguid siis, kui varasemalt on lahenduse saanud topeltresidentide probleem.⁸³ Topeltresidentide tähendab seda, et mõlemad riigid nõuavad, et kogu seal teenitud tulu oleks deklareeritud ja maksustatud just seal riigis. See tähendab omakorda maksude juurde maksmist, mida on võimalik vältida, kui residentsus seada ühte riiki. Topeltresidentide ei ole aga paraku võimalik vältida, kui riikide puuduvad omavahel sõlmitud maksulepingud. Topeltresidentidel autor magistratöö teemast lähtuvalt pikemalt ei peatu.

Varasemalt mainitud OECD BEPS tegevuskavas on suur rõhk pandud püsiva tegevuskoha mõiste paremaks muutmisele. Rahvusvaheline ettevõtetus on ettevõtjate jaoks hea võimalus teha äri ka muudes riikides, kui selleks on residentriik ja seetõttu on äärmiselt oluline, et õigusnormid on üheselt mõistetavad. Õigus maksustada rahvusvahelise õiguse kohaselt kuulub äriühingu residentriigile, kuid juhul, kui on piisav seos tulu saaja ja mõne teise riigi vahel, siis on võimalik maksustada ka ilma residentsust arvestamata. Püsiva tegevuskoha olulisem funktsioon seisnebki selles, et maksumaksjal on õiguskindlus selles osas, et kuidas maksustamise õigus riikide vahel jaguneb. Palju riigid on tänaseks sõlminud omavahel lepinguid, mis aitavad vältida topeltmaksustamist. OECD mudellepingus on defineeritud samuti püsiv tegevuskoht. Lisaks on olemas veel palju teistsuguseid mudellepinguid ja harva ei esine ka olukord, kus OECD mudellepingut on lihtsalt muudetud.⁸⁴

Püsiva tegevuskoha õiguslik tähendus on kirjas tulumaksuseaduses (edaspidi TuMS). TuMS § 7 sätestab, et püsiv tegevuskoht on majandusüksus, mille kaudu toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis. See tekib geograafiliselt piiritletud või liikuva iseloomuga majandustegevuse tulemusena või mitteresidendi nimel lepinguid sõlmima volitatud esindaja kaudu Eestis toimuva majandustegevuse tulemusena. TuMS esitatud mõiste jõustus 1. jaanuaril 2010.⁸⁵

⁸³ Kelder.

⁸⁴ Albin, T. (2010). Püsiva tegevuskoha määramine maksulepingute üldreegli alusel. Maksumaksjad nr 5, lk 36

⁸⁵ Tulumaksuseadus. – RT 1999, 101, 903

Püsiva tegevuskoha puhul on esmalt oluline, et oleks olemas majandustegevus, peamine ei ole geograafiliselt määratletud asukoht. Majandustegevus eeldab tavaliselt, et on olemas inimesed, kuid püsiva tegevuskoha puhul võivad olla ka masinad või rajatised, mis töötavad ilma inimese abita.

Maksu- ja Tolliameti kodulehel on öeldud, et maksulepingutes tähistab mõiste „püsiv tegevuskoht“ äritegevuse kindlat kohta, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub ettevõtte äritegevus. Püsiva tegevuskoha määramisel on oluline, et oleks olemas äritegevuse koht, mis on piisavalt püsiv ja kindel ning äritegevus toimuks selle koha kaudu. Seega püsiv tegevuskoht tekib kohas, mis on isiku äritegevusega geograafiliselt ja majanduslikult seotud. Erinevalt tulumaksuseadusest on maksulepingutes olemas nimekiri abistavatest ja ettevalmistavatest tegevustest, millega tegelemise korral ei teki püsivat tegevuskohta. Seega on võimalik, et mitte residendist isikul esineb püsiv tegevuskoht, kuid seda ei loeta selleks maksulepingute mõttes, sest tegemist on abistava või ettevalmistava tegevusega.⁸⁶

TuMS §7 lg 3 ütleb, et mitteresidendi tulu, mida ta saab Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu, arvestatakse kui tulu, mida see püsiv tegevuskoht oleks võinud saada iseseisva maksumaksjana, kes tegutseb samade või sarnaste tingimuste alusel samadel või sarnastel tegevusaladel ja on täiesti iseseisev mitteresidendi suhtes, kelle püsiv tegevuskoht see on. Mitte residendil on kohustus tulumaksu maksta ka siis, kui püsivas tegevuskohas omistatud kasum viiakse püsivast tegevuskohast välja. Nii kulud kui ka tulud võetakse kasumi arvestamise korral arvesse. Maksulepingute ja tulumaksuseaduse koosmõjus on Eestil õigus maksustada selle jaotamise hetkel mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuva püsiva tegevuskoha tulu, millest on maha arvatud püsiva tegevuskoha tulu teenimisega seotud kulud ning juhtimise ja administreerimisega seotud mitteresidendist äriühingu Eesti püsivale tegevuskohale omistatud kulud.⁸⁷ Püsiva tegevuskoha maksustamisel kasumit, mis on jaotamata, ei maksustata.

⁸⁶ Püsiva tegevuskoha kasumi maksustamine. Maksu- ja Tolliameti koduleht. <https://www.emta.ee/et/ariiklient/tulud-kulud-kaive-kasum/pusiva-tegevuskoha-kasumi-maksustamine> (17.03.2018)

⁸⁷ Ibid.

Kui mitteresident on resident riigis, kellega Eesti on sõlminud riikidevahelise tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu, kohaldatakse püsiva tegevuskoha maksustamisel maksulepingutest tulenevaid maksuvähendusi ja -soodustusi. Mitteresidendi äritegevuse tulused, mida maksulepingus mujal ei käsitata, võib maksulepingute kohaselt maksustada Eestis vaid juhul, kui mitteresidendi äritegevus toimub Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Juhul, kui püsivat tegevuskohta ei ole mitteresidendil tekkinud, siis ei tohi teda tulumaksu seaduse §53 lg 4 alusel maksustada, sest maksuleping seda ei luba. Püsiva tegevuskoha kasumite määramisel võib maha arvata püsiva tegevuskoha tõttu tekkinud kulu, sealhulgas juhtimise ja administreerimisega tekkinud kulu, olenemata sellest, kus riigis kulu kanti. Eesti seaduste kohaselt ei mõjuta maksulepingu sätted püsiva tegevuskoha registreerimise kohustust. Eestis ei maksustata mitteresidendist juriidilist isikut püsiva tegevuskoha kaudu siis, kui rahalised vahendid on püsiva tegevuskoha reaalses kasutuses. Püsiva tegevuskoha kasutuses oleva vara tuvastamiseks peab mitteresidendist äriühing pidama piisavalt detailset arvestust, millest nähtub püsiva tegevuskoha varade suurus ning nende kasutamine.⁸⁸

TuMS § 53 lg 4⁶ sätestab, et püsiva tegevuskoha maksu arvestamisel tuleb lähtuda tehingute hinna turuväärtusest. Kui juriidilise isiku, kes ei ole Eesti resident, püsiv tegevuskoht ostab peakontori poolt toodetud kaupu või ostab peakontori poolt ostetud kaupu, siis on oluline määrata kindlaks, millisel eesmärgil kaup sai soetatud, kas edasi müümiseks või end tarbeks ja seeläbi on võimalik kindlaks teha kulude hind. Vastavalt eelnevalt mainitud põhimõttele peaks püsiv tegevuskoht võtma enda tarbeks ostetud kaupade puhul hinnaks turuväärtuse.

Püsiv tegevuskoht on kohustatud deklareerima TuMS § 53 lg 4 alusel tulumaksuga maksustatava kasumieraldise läbi Eestis asuva püsiva tegevuskoha maksustamisperioodis, mil püsiv tegevuskoht ei saa seda ise kasutada või sellelt muul alusel tulu teenida. Juhul, kui mitteresident ei suuda tõestada, et vastav osa kasumist on mitteresidendile kasutatav, siis loetakse antud kasum juba välja viiduks. Kui toimub lõpetamine, siis loetakse see kasum jaotatuks ja tuleb tulumaksu tasuda.⁸⁹

Juhul, kui tellija tasub mitteresidendi Eestis püsiva tegevuskoha kaudu osutatud teenuste või müüdud kaupade eest mitteresidendi välisriigis asuvale pangakontole, ning juhul, kui püsiva tegevuskoha jaoks ei ole eraldi pangakontot avatud ning see on ühine mitteresidendist juriidilise

⁸⁸ Ibid.

⁸⁹ Ibid.

isiku pangakontoga, ei pruugi sellisele välisriigis asuvale või ühisele pangakontole maksete tegemisel alati olla tegemist püsivast tegevuskohast kasumi väljaviimisega TuMS § 53 lg 4 mõistes. Kui kirjeldatud olukorras oleks püsiva tegevuskoha asemel olnud Eesti residendist äriühing, oleks välisriigis asuvale pangakontole laekunud raha kajastatud äriühingu raamatupidamises nõude või varana, mis tähendab seda, et Eesti äriühingul oleks säilinud nõue tasu osas, mida ta oleks pidanud tellijalt saama osutatud teenuste ja müüdud kaupade eest. Seega, kui püsival tegevuskohal tekkis või säilis nõue tasu osas, mida ta oleks pidanud tellijalt saama, kuid mis tasuti otse mitteresidendi ühisele või välisriigis asuvale pangakontole, ei loeta sellist ülekannet Eestist vara väljaviimiseks, kui selle vastu ei saa muud vara, sest vara vastu on olemas samuti nõudeõigus. Tsiviilseadustiku üldosa seadus § 66 ütleb, et vara on isikule kuuluvate rahaliselt hinnatavate õiguste ja kohustuste kogum, kui seadusest ei tulene teisiti. Seega on võimalik, et püsival tegevuskohal tekib kohustus tasuda makse majandusaasta lõppedes või kui projekt saab läbi.⁹⁰

⁹⁰ Ibid.

2. DIGITAALSE PÜSIVA TEGEVUSKOHA MÕISTE KUJUNDAMISE LÄHTEALUSED

Kirjanduses on praeguse püsiva tegevuskoha kontseptsiooni täiustamiseks esitatud mitmeid alternatiive. Käesolevas peatükis vaatab autor mitmeid neist esitatud ettepanekutest. Mitmed nendest ettepanekutest suunavad põhjusliku seose lähenemisele, mille järgi märkimisväärne majanduslik kohalolu on otsustav selle osas, kas maksustamise õigus eksisteerib või mitte. Mõned väidavad, et ainuüksi käibe loomine mõnes riigis on piisav, kuid teised laiendavad praegust püsiva tegevuskoha kontseptsiooni konkreetsete sätetega, mis on seotud digitaalsete tegevustega. Näiteks, peab olema põhjuslik seos kasutajate või kohalolu läbi digitaalsete platvormide.

Praegune püsiva tegevuskoha kontseptsioon, mis on esitatud OECD mudellepingus ja BEPS projektis, vajab teatud struktuurilisi muutusi, mille hulka on arvatud ka püsiva tegevuskoha läve uus raamistik. See on vajalik selleks, et oleks võimalik maksustada uusi ärimudeleid, mis on tekkinud koosmõjus digitaalmajandusega. Peaaegu kõik maksulepingud, mis praegusel ajal kehtivad, sisaldavad püsiva tegevuskoha kontseptsiooni ja seda kasutatakse selleks, et selgitada maksustamise õigusi piiriüleste ettevõtete puhul. Kahjuks ei ole selle kontseptsiooni üle maailmas püsiv ühene seisukoht, ega ei ole ka nende tõlgendamise kohal alati selgus.⁹¹ Käesoleva peatüki läbi autor avab digitaalse püsiva tegevuskoha mõiste ja leiab, et millised võiksid olla selle lähtealused.

2.1. Majanduslik kohalolu

Palju autorid on pakkunud välja alternatiive praegusele püsiva tegevuskoha kontseptsioonile ja mis ei ole sõltuvuses kvaliteedi kriteeriumist, mis tähendab, et ettevõttel ei peaks olema püsiv

⁹¹ Pistone, P. (2012). General Report, in *The Impact of OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, Cambridge University Press, lk 13

tegevuskoht, läbi mille tehakse äri, vaid toetub pigem sellele, et millises ulatuses ettevõtte toodab riigis tulu. Kui teatud sissetuleku lävi on ületatud, mis on läve jaoks vajalik, siis ettevõttel tekiks selles riigis maksukohustus, mis ei sõltu sellest, kui kaua ettevõtte riigis majandustegevust tegi või milline oli tema ettevõtte tegevus.⁹² Seega kaugeneks selle ettepaneku puhul algsest püsiva tegevuskoha konseptsioonist, kuna püsiv tegevuskoht eeldab püsivust⁹³, mida on võimalik hinnata ajaperioodi teel.

Praegused maksusüsteemid piiravad allika kohas maksustamist kasutades erinevaid kvalitatiivseid nõudeid (näiteks fikseeritud tegevuskoht), mis eeldab püsiva tegevuskoha loomist ja mille läbi on ettevõtet võimalik maksustada. Kirjanduses on Arnold uurinud, kas läve tingimuste vastu oleks vajadus ja soov.⁹⁴ Tema kasutab läve tingimuste kaitsmiseks järmiseid argumente:

Esiteks, ta leiab, et läve tingimused on vajalikud selleks, et maksustamist jõustada efektiivselt. Ta leiab, et mitteresidentide identifitseerimine ja andmete kogumine, tõestamine ja maksude kogumine oleks liiga aega nõudev. Teiseks, maksustamise lävi annaks maksumaksjale kindluse, sest maksumaksja teaks, et talle langeb maksukohustus üksnes siis, kui ta langeb selles riigis maksustamise läve alla. Kolmandaks, ettevõtte nõustamise kulud võivad ületada maksukohustust, sest kõiksugused vajalikud toimingud (bürokratika tõttu näiteks pikaajaline asjaajamine) võivad viia lisakulutusteni, mis võivad lõpuks ületada kasu, mida ettevõtte on saanud sellest teisest riigist. Viimaseks leiab ta, et mitteresidendid ei pruugi kuuletuda, sest nad ei pruugi olla seadustest teadlikud või leiavad, et kolmas argument on põhjus mitte maksmiseks, mis omakorda viiks selleni, et see õõnestaks maksusüsteemi terviklikkust.⁹⁵

Läve kriteeriumi vastu on mainitud kaks argumenti. Üks murekoht seisneb sellest, et maksutulud allikariigis võivad olla väiksemad, kui nad peaksid olema, sest allikariik annab ära oma õiguse maksustada. Teine mure, mis on mainitud, on maksude vältimine, kui ettevõtted väldivad läve ületamist suure maksumääraga riikides, siis neid ei maksustata seal, vaid hoopis väiksema maksumääraga riikides, kus maksustamise koht on kehtestatud.⁹⁶ Vastuargumentidele võib lisaks

⁹² Doernberg, R., L., Hinnekens, L. (1999). *Electronic Commerce and International Taxation*, The Hague: Kluwer Law International, lk 307-308. McLure, C., E. (2000). *Alternatives to the Concept of Permanent Establishment: E-commerce and Taxation*, Cesifo Forum (3), lk 14-15. Cockfield, A., J. (2003). *Reforming the Permanent Establishment Principle Through a Quantative Economic Presence Test*, Canadian Business Law Journal (38), lk 400-422

⁹³ Cockfield, A., J. (1997). „Digital Biosphere“ Taxation of Electronic Commerce. *Economic Objectives, Technological Constrains, and Tax Laws* Tax. L. Rev. 425.

⁹⁴ Arnold, B., J. (2003). *Threshold Requirements for Taxing Business Profits Under Tax Treaties*, BIT (57), Issue10, lk 482

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Ibid.

öelda veel ühe väärtusliku argumendi, milleks on OECD eesmärk maksustada tulusid seal kohas, kus väärtust on loodud.⁹⁷

Läve kriteeriumi kasuks rääkivad argumendid on sisuliselt samasugused. Effektiivne maksustamine ja nõustamise kulud mõlemad viitavad samale probleemile. Nende argumentide peamine eesmärk seisneb selles, et nõustamise kulud nii ettevõttele kui ka maksuorganisatsioonile ei tohiks olla kõrgemad, kui potentsiaalne maksutulu, mida saab valitsus. Kindlus ei ole kõige tugevam argument, sest maksumaksja on teadlik ka enda kohustustest siis, kui lävi puudub. Ebakindel läve kriteeriumi on ainuke faktor, mis vähendab teadlikkust või kindlust. Mitte kuuletumine ei ole samuti argument, sest see argument ei võta arvesse võimalusi, mida informatsiooni tehnoloogia pakub nii nõustajale kui õiguskaitseorganitele.⁹⁸

Vastu esitatud argumendid on relevantssed, aga ei lükka ümber argumente, mis läve kriteeriumi kasuks esitati, sest ettevõtteid ei tohiks heidutada mitte tegema äri välismaal, seetõttu, et maksukohustused ületavad kasu, mida välismaal saadud on. Selle asemel, vastuargumendid nõuavad läve, mis oleks võimalikult väike ja pakuvad sellisele läve kriteeriumile väärtuslikku sisendit. Lõppude lõpuks, kui ettevõttel õnnestub riigis saada kasu, siis ta loob seal äri. Nii kaua kui tulusid ei topelt maksustata, siis see argument, et ettevõtteid heidutatakse äri tegemast ei ole väga tugev.⁹⁹

Selge on see, et teatud nõustamise kulusid on vajalik teha, kui mõnes teises riigis, kui residentriigis tehakse äri. Teatud läve kriteerium oleks mõistlik, kui arvesse võtta seda, et rahvusvahelisi ettevõtteid ei heidutata äri tegemast. Selline lävi ei tohiks olla liiga madal ega ka liige kõrge, selleks, et teha kindlaks, et maksustamine toimuks seal, kus väärtus on loodud. Sellise läve võimalikuks loomiseks on võimalik eristada kahte võimalust, esiteks lävi, mis on kvalitatiivse iseloomuga ja teiseks lävi, mis on kvantitatiivse iseloomuga.

Kirjanduses jäävad mõned autorid kvalitatiivse kohalolu testi juurde, mis viib püsiva tegevuskoha tekkeni¹⁰⁰, teised eelistavad kvantitatiivsete müükide läve kaasamist.¹⁰¹ Nii maksumaksjate kui ka

⁹⁷ Barbier, C. The Permanent Establishment in a post BEPS world, Tilburg University, lõputöö, 2016, lk 78

⁹⁸ Ibid.

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ Hinnekens, L. (1998). Looking for and Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century, 26-6, Intertax, lk 195-199

¹⁰¹ Avi-Jonah (2014), supra nota 28, lk 15

maksuorganisatsioonide jaoks on oluline teada, kas välismaa ettevõtte peab riigis maksma makse või mitte. Autori arvates on ettevõttel oluliselt kindlam ja selgem arusaam, kui esineb kvantitatiivne lävi, mille puhul ettevõtte teab, et kui ta selle ületab, siis tuleb riigis maksta ka makse. Kuna ka käesoleva magistritöö jooksul on autor kirjeldanud, et tänapäeval ei ole välismaised ettevõtteid lihtne maksustada, sest neil puudub püsiv tegevuskohas, siis kvalitatiivse kriteeriumi lävi digimajanduse ettevõtete puhul ei õigusta ennast. Kuna kvalitatiivne kriteerium jätab ruumi tõlgendamiseks, siis nii ettevõtte kui ka maksuorganisatsioon peavad kulutama raha ja aega sellele, et selgitada välja, kas ettevõtte langeb püsiva tegevuskoha kriteeriumi alla või mitte. Sellist muret ei esineks, kui oleks olemas ainult kvantitatiivne test püsiva tegevuskoha tekkeks, sest numbreid on oluliselt lihtsam mõõta, kui kvalitatiivseid andmeid. Kas kvantitatiivse testi tulemusel tekib rohkem püsivaid tegevuskohas või mitte, see sõltuks sellest, kui suur oleks lävi. Kui aga esineb kvantitatiivne lävi, siis oleks nõustamise kulud nii ettevõttele kui ka maksuorganisatsioonile väiksemad, sest numbrite põhjal on palju lihtsam püsiv tegevuskohas välja selgitada. Autor leiab, et käesolevat kvalitatiivset testi võiks digimajanduse korral asendada kvantitatiivse testiga, sest see läbi oleks oluliselt lihtsam püsiva tegevuskoha teke välja selgitada.

Kui koguse lävi lisatakse praegusesse püsiva tegevuskoha konseptsiooni, siis nagu Avi-Yonah välja pakub¹⁰², praegune kvaliteedil põhinev püsiva tegevuskoha konseptsioon jääks puutumata, sest varustamise pool võetakse jätkuvalt arvesse. Aga kui kogu püsiva tegevuskoha konseptsioon muuta lävega, mis on sõltuvuses ainult käibest, siis kaugeneks see oluliselt praegusest püsiva tegevuskoha konseptsioonist.

2.2. TDFE majanduslik kohalolu

Digitaalrajanduse töörühm (The Task Force on Digital Economy TDFE) on leidnud, et füüsilise püsiva tegevuskoha vältimise vastu võitlemiseks võiks tutvustada märkimisväärse majandusliku kohaolu kontseptsiooni. See lähenemine keskendub mitte residentist ettevõtete sidususega riigi rajanduse vahel, mida tehakse läbi tehnoloogia ja automatiseeritud tööriistade.¹⁰³

¹⁰² Ibid.

¹⁰³ OECD (2015). Addressing the Tax Challenges of The Digital Economy, Action 1, lk 107.

Nad on leidnud, et see lähenemine võiks põhineda kolmele faktorile, käibe põhisel faktoril, digitaalsel faktoril ja kasutajate põhisel faktoril. Käibe põhine faktor peaks olema loodud alusel, mis peab silmas nii valitsusele kui ettevõttele esitavaid administratiivseid nõudeid. Mis puudutab tulude mobiilsust ja paindlikkust, siis tuleks seda vaadata pigem grupi tasemel, mitte vaadata eraldi üksikute isikute tasemel. Digitaalset kohalolu saaks testida selle järgi, kas ettevõttel on registreeritud domeeninimi, kas on olemas kohalik platvorm, mis on loodud müügi edendamise eesmärgil või, kas ettevõttel on olemas kohalikud maksevõimalused. Lisaks sellele, tuleks arvestada kasutajate põhise faktoriga. Kuus aktiivsete kasutajate suurus, lepingute loomise võimalus veebis ja kogutud andmed võiksid olla indikaatorid, mis näitavad, kas on piisav kohalolu, et teises riigis maksustada.¹⁰⁴

2.3. Märkimisväärne digitaalne kohalolu

Hongler ja Pistone on teinud ettepaneku, mille järgi nad leiavad, et OECD mudellepingu artiklisse 5 tuleks lisada uus paragrahv. See ettepanek kindlustab selle, et maksustatav kohalolek on olemas olukorras, kus ettevõtte tegutseb võõra riigi digitaalsel turul, järgmiselt on kirjeldatud, kuidas on võimalik seda tajuda. Kui ettevõtte pakub digitaalset teenust internetis ja seeläbi luuakse kasumit, mida on võimalik majanduslikult mõõta. Selle näite puhul, e-kaubandus viiks selleni, et ettevõtte kuulub püsiva tegevuskoha staatuse alla, kui ettevõtte ületab teatud läve, mis sõltub kasutajatest või tulust. Need aspektid on väga oluliselt, et ettevõttel oleks märkimisväärne digitaalne kohalolu.¹⁰⁵

Märkimisväärse digitaalse kohalolu aspekt põhineb täielikult mitte materiaalsel digitaalsel tegevustel. Seega, ettevõtted, mis sõltuvad osaliselt või täielikult digitaalsetest kaupadest ja puuduvad füüsilised elemendid või tegevused, saavad endale püsiva tegevuskoha staatuse, kui nad ületavad allikariigi õigusruumis mingi kindla läve. Neid tegevusi võib väljendada äritegevustes, milleks on mitte kohal olevate lepingute sõlmimine, maksete vastuvõtmine läbi elektrooniliste

¹⁰⁴ Ibid., lk 108-111

¹⁰⁵ Hongler, P., Pistone, P. (2015). Blueprints for a New Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, WU International Research Paper Series, lk 3

kanalite või krediitkaartide, läbi veebilehtede klientide suhtevõrgustike loomine, kasumi loomine läbi digitaalsete teenuste ja kaupade, mis ei ole residentriigi õigusruumis. Kui kõik või osad ülal nimetatud kriteeriumitest on täidetud ja lävi, milles kokku lepitakse, on ületatud, siis ettevõttele saab omaks digitaalne kohalolu.¹⁰⁶

Kvantitatiivse läve aspektid võivad olla eemalt sõlmitud lepingute kogus, aktiivsete kasutajate poolt toote kasutamine või üldine digitaalsete toodete ja kaupade kasutamine. Veel üks võimalus, kuidas ettevõttele märkimisväärne digitaalne kohalolu panna osaks, on kui ettevõtte peamine tegevus seisneb selles, et vaadeldakse regulaarselt või süstematiseeritult oma kasutajaid selleks, et meelitada ligi uusi kasutajaid. Selline tegevus võib olla mitmekülgsel ärimudelitel.¹⁰⁷ See püsiva tegevuskoha laiendamise võimalus lisaks OECD mudellepingusse uue kihi, mis keskendub üksnes digitaalsetele tegevustele, mida tehakse läbi äritegevuse. See ettepanek ei märgi ära seda, kuidas tulusid jaotatakse, kui kokkulepitud lävi on ületatud. Antud lahenduse puhul üksnes laiendatakse praegust püsivat tegevuskohta digitaalse kohaloluga, kuid mis oleks jätkuvalt seotud praeguse püsiva tegevuskoha kontseptsiooniga.

2.4. Digitaalne püsiv tegevuskoht

Eelnevalt on juba mainitud, et rahvusvahelised ettevõtted kasutavad ära enda digitaalset kohalolu selleks, et saavutada märkimisväärset sissetulekut madala maksumääraga riikides ja enamikel juhtudel ei maksa nad ka selle eest makse. See on omakorda viinud püsiva tegevuskoha kontseptsiooni muutmise ettepanekuni.¹⁰⁸ Välja on pakutud, et võiks luua digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsioon. Kuigi, seda on võimalik teha üksnes siis, kui praegust püsiva tegevuskoha definitsiooni muuta selliselt, et fikseeritud äritegemise kohana võiks mõista ka virtuaalset püsivat äritegemise kohta.¹⁰⁹ Selline virtuaalne äritegemise koht looks püsiva tegevuskoha digitaalse ettevõtte jaoks, kui ettevõttel on veebileht, mis on vabalt kasutatav ja mis

¹⁰⁶ Heller, K. Beat the Bit and here is how!, magistr töö, 2015, lk 15

¹⁰⁷ OECD (2015), supra nota 103. OECD/G20 (2014), supra nota 10, lk 144-145

¹⁰⁸ Bohorgues, A., C., V. (2016). Virtual Permanent Establishment: An Approach to the Taxation of Electronic Commerce Transactions, lk 94

¹⁰⁹ OECD. Are The Current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, Centre for tax policy and administration, Final Report, lk 65

reaalselt ka tegutseb allikariigi territooriumil ning mille läbi ettevõtte viib läbi äritegevust.¹¹⁰ Selle tulemusena, praeguse püsiva tegevuskohale omased tunnused jääksid paika, kuid need muutuksid natuke muudetud viisil. Sellise uue püsiva tegevuskoha loomine võib olla sõltuvuses teatud määral eelnevalt mainitud majanduslikust kohalolust, selleks, et oleks kindlustatud proportsionaalsus (näiteks ei piisa üksnes sellest, et ettevõttel on mõnes riigis veebileht, vaid peab olema ka majanduslik kasu). Selleks, et selline digitaalne püsiva tegevuskoha alternatiiv töötaks, on vajalik panna kindlaks majanduslik lävi, et allikariigil oleks õigus ettevõtet maksustada. See lävi võib sõltuda näiteks sellest, kui palju tehakse 12 kuulise perioodi jooksul tehinguid läbi veebilehe riigis või kui palju tehakse kuus müüke läbi veebilehe (näiteks miinimum 1000 tehingut kuus).¹¹¹

Üks ettepanekutest on luua digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsioon, praeguse arusaama järgi (digitaalse püsiva tegevuskoha definitsiooni) on loonud Luc Hinnekens, kes on selle teooria autor, pakkus välja, et e-kaubanduse maksustamise seos peaks olema jätkuva, kestev, märkimisväärne kommertslik äritegevus, mitte fikseeritud äritegemise koht. Digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsioon rakendub allikapõhisele maksustamise printsiibile.¹¹² Lisaks sellele, Hinneckens märgib, et modernne püsiva tegevuskoha kontseptsioon tuleks taasluua, selleks, et see rakenduks ka e-kaubandusele ja oleks olemas ühesed läved, ning võimalik oleks eristada tänapäevaseid kommertsettevõtteid abistavatest äritegevustest.¹¹³ Selle eesmärgi saavutamiseks pakkus Hinneckens välja, et OECD mudellepingu artikli 5 püsiva tegevuskoha kontseptsiooni tuleks täiendada ja tuleks luua eriline artikkel kehtivates maksulepingutes, mis annab õiguse jaotada interneti teel tehtavate äritehingute maksustamise õigused allikariiki, isegi kui puudub püsiva tegevuskoha olemasolu, sarnaselt mudellepingu artikli 17-ga. Selle järgi ei tohi artistid ega sportlased saada riigis püsivat tegevuskohta nii kaua kuni nad tegutsevad enda tegevustega sealsel territooriumil.¹¹⁴

Lisaks, selleks, et selgitada välja, kas maksustamise põhjus on tekkinud, Hinneckens pakub välja kvalitatiivse ja kvantitatiivse asjaolude testi, mis võtaks arvesse selliseid elemente nagu käive või tehingute arv. Sellise testi eesmärk seisneb selles, et oleks võimalik maksustada riigist väljas

¹¹⁰ Ibid., lk 65

¹¹¹ Hongler, P., Pistone, P. (2015), supra nota 105, lk 24

¹¹² Hinnekens (1998), supra nota 100, lk 195

¹¹³ Bohorgques, lk 94

¹¹⁴ Hinnekens (1998), supra nota, lk 195

asuvaid ettevõtteid ja korjata makse ostude pealt, mille on teinud riigi residendid. Selle testi arendamisel on aluseks võtnud autor USA kohtute kasutuses oleva testi, mida kasutatakse selleks, et selgitada kohalikke müükide maksustamist¹¹⁵ USA on ka tugevalt vastu püsiva tegevuskoha olulisele muutmisele.¹¹⁶ USA ülemkohtu otsuses (Quill Corp vs Põhja Dakota osariik, 1992) on leidnud kohus, et osariigil on õigust maksustada ettevõtet, kui müüja arendab tegevusi, mis on piisavalt ja eesmärgipäraselt suunatud residentidele, kes selles osariigis elavad ning seeläbi saab selle osariigi turu kaudu kasu, teiseks, kui maksumaksja käitumine ja tegevused tõusevad sellisele tasemele, et ta peaks eeldama, et kohtualluvus kuulub sellele osariigile, kus ta tegutseb, kolmandaks, kui müüja tegevused selles osariigis on kestvad ning kui peamine tegevus toimub selles osariigis.¹¹⁷

Autori arvates võiks digitaalse püsiva tegevuskoha testimisel võtta aluseks sellise testi, sest kolmest kriteeriumist saaks kasutada kolme, esimese kriteeriumi puhul saab digitaalsete ettevõtete puhul teha kindlaks, et tegevus on suunatud mõne kindla riigi kodanikele, näiteks veebipood, mis on tegutseb üle maailma, kuid on ka eraldi loodud kodanikele nende keelne veebileht koos domeeniga. Teiseks, kui ettevõtte teeb mõnes riigis äritegevust, siis ta peaks eeldama, et tema tegevus toob kaasa kohtualluvuse ka selles riigis, kuid kuna tänasel päeval puudub võimalus digitaalseid ettevõtteid, kellel puudub füüsiline tegevuskoht, maksustada, siis võiks selle testi teist kriteeriumit kasutada digitaalse püsiva tegevuskoha välja selgitamiseks. Kolmandaks võiks osaliselt kasutada kolmandat kriteeriumit, mille järgi, kui tegevus on kestev, välja tuleks jätta osa, mis ütleb, et kui ettevõtte peamine tegevus toimub selles riigis, sest digitaalsed ettevõtted on suures osas ülemaailmsed ning siis suure tõenäosusega ei ole ühes kindlas riigis selle ettevõtte peamine tegutsemiskoht, peale selle, kus ta resideerub (peakontor, varustus jms.).

Antud testi saaks seega kasutada selleks, et välja selgitada, kas ettevõttel on riigis maksukohustus või mitte. Digitaalsel püsiva tegevuskohal on omad nõrkused. Hinnekens leiab, et kui see kontseptsioon taasloob maksustamise põhjuse ja selleks on vajalik teistsugune lähenemine, siis lisaks on võib esile kerkida veel ka teisi ebaselgeid kriteeriumie. Seega ta leiab, et

¹¹⁵ Bohorgques, lk 94

¹¹⁶ Bianco., Santos (2016), supra nota 42

¹¹⁷ Hinnekens (1998), supra nota 100, lk 198

pretsedendiõigus, praktika, soovitused ja kriteeriumid, mis OECD on loonud, on jätkuvalt vajalikud.¹¹⁸

Teised autorid on selle teooria rakendatavust kritiseerinud. Cockfield on märkinud, et kvaliteedil põhinev majandusliku kohalolu test ei ole piisav, sest digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsioon eeldab, et ettevõtte nõustub koormavate kohustustega, milles ei saa olla kindel, et nad peaksid sellistele koormistele alluma. Sellele lisaks, võib see olla väga keeruline suruda selliseid kohustusi peale, sest puudub rahvusvaheline maksunduse autoriteet, kellele kuuluks selliste kohustuse sätestamine.¹¹⁹ Kim David Lexner on öelnud, et selle teooria järgi on siiski vajalik mingil määral fikseeritud äritegemise koht, enne kui on võimalik maksustada, sest tema väitel ei ole võimalik teha jätkuvaid või süstemaatilisi tegevusi riigis, kui seal puuduvad agendid või töötajad.¹²⁰

OECD on rohkem kui 20 aastat analüüsinud e-kaubanduse mõju praegusele rahvusvahelisele maksuõigusele. 1998. aastal mainiti reegleid, mis peaksid suunama rahvusvahelist maksuõigust selles osas, et kuidas tegeleda e-kaubandusega.¹²¹ 2005. aastal väljastas OECD raporti, mille pealkiri on „Kas praegused lepingu reeglid on sobivad e-kaubandusele?“. Selles raportis OECD sai teadlikuks digitaalse püsiva tegevuskoha teooria kohta, mis sobiks e-kaubandusele. Rapordi kohaselt tuleks püsiva tegevuskoha kontseptsiooni täiustada kolme moodusega:¹²²

- 1) „virtuaalse püsiva tegevuskohaga“, läbi mille ettevõtte teeb äri (näiteks elektrooniline vaste traditsioonilisele püsivale tegevuskohale. Teiste sõnade järgi, kui ettevõtte loob veebilehe mõne teise ettevõtte serveris, mis asub teises õigusruumis ja teeb läbi selle veebilehe äri, siis veebileht annab aluse püsiva tegevuskoha tekkeks ning veebileht on virtuaalne äritegemise koht.

¹¹⁸ Ibid., lk 199

¹¹⁹ Cockfield (2003), supra nota 92, lk 400-422

¹²⁰ Bohorgques, lk 94

¹²¹ Ibid., lk 96.

¹²² Ibid.

- 2) „virtuaalse agendiga“ (vaste tänasele sõltuvale agendile). See kontseptsioon oleks elektroonile vaste sõltuvale agendile ning seeläbi katab olukordasid, kus ettevõtte nimel luuakse lepinguid läbi elektrooniliste kanalite, mitte läbi kindlate isikute.

- 3) „äri kohalolu“, mis kaasaks virtuaalse kohalolu. Ettevõtte pakub kohapeal teenuseid või teisi kasutajaliideseid (võivad olla arvuti või telefoni tegevused) kasutajatele, kes asuvad kindlas riigis ja seeläbi saab ettevõtte läbi „äri kohalolu“ püsiva tegevuskoha. Selle alternatiivi järgi oleks vajalik sätestada kindlaks teatud lävi, mis kindlustaks selle, et allikariik võib maksustada üksnes siis, kui on märkimisväärne majanduslik tegevus. Võimalike piiridena võib võtta miinimum kohalolu, mille aja jooksul ettevõtte tegeleb mõne riigi õigusruumis või piiranguid tegevustes (näiteks erandid ettevalmistava ja abistava tegevuse puhul).¹²³

OECD leidis, et digitaalrajanduse maksustamise probleemide lahendamiseks on „digitaalne püsiv tegevuskoht“ alternatiiv.¹²⁴

Antud lahenduse puhul on kirjanduses öeldud, et võib tekkida probleem, kui püsiva tegevuskoha tekkeks rakendatakse klientide läve, sest see esindab seotust, mis ei ole väga tihedalt seotud hüvedega, mida digitaalne ettevõtte saab allikariigist. Ettevõtte kohalolu indikaatorina sobiks paremini inimeste hulk, kliendid, kes kasutavad äriettevõtte digitaalset kohalolu mõnes riigis.¹²⁵ Hongler ja Pistone lähevad isegi kaugemale, kui nad pakuvad välja, et kasutajate poolt veedetud aeg digitaalse ettevõtte digitaalsel platvormil oleks parem indikaator selleks, kuidas väljendada ettevõtte digitaalset kohalolu ja näitaks, kuidas mitte residentist ettevõtte on saanud kasu allikariigi infrastruktuurist.¹²⁶ Selline lähenemine võib aga osade riikide, kes soovivad digitaalseid tegevusi maksustada, jaoks olla tehniliselt keerukas ja mitte õigustatult kallis.

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Ibid., lk 97

¹²⁵ Hongler, Pistone (2015), supra nota 105, lk 25

¹²⁶ Ibid.

Lisaks eelnevatele, on välja pakutud veel lävi, mis väljendab tulu, mida digitaalne ettevõtte on saanud allikariigis.¹²⁷ Selline lähenemine oleks sobiv, sest majanduslikult ei ole põhjendatud see, kui riik proovib maksustada digitaalse ettevõtte tulusid ja kulud, mida tuleb maksustamise õiguse välja selgitamiseks teha, on riigi jaoks suuremad, kui tulu mida saadakse maksult. Sellisel juhul tagatakse kindlus selles osas, et maksustamine toimub üksnes siis, kui kasum ületab mingi kindla määra ja majanduslikult mitte tõhusad olukorrad hoitakse seeläbi ära, kuid samas riik saab selle läve järgi tulud.¹²⁸

Uue püsiva tegevuskoha staatuse teke toob esile uued maksustamise õigused, mis on seotud uute sissetulekutega. Sellest sõltuvalt võib mõningates olukordades tekkida topelt maksustamise olukord. See juhtub olukordades, kus residentriigi ja allikariigi maksustamise õigused põrkuvad. Seega oleks mõistlik, et kui OECD otsustab täiendada praegust püsiva tegevuskoha kontseptsiooni ka digitaalse püsiva tegevuskohaga, siis nad võtavad arvesse ka topelt maksustamise olukorrad, mis võivad esile kerkida.¹²⁹

Sellise uue püsiva tegevuskoha rakendamine vajab kindlasti uute artiklite lisamist OECD mudellepingutesse ja maksulepingutesse, mis on loodud riikide vahel ja mis toetuvad või viitavad OECD mudellepingule. Ei ole võimatu, et vana püsiv tegevuskoht võiks koos eksisteerida uue püsiva tegevuskohaga, kuid selline koos eksisteerimine avaks kindlasti uksi uutele maksude planeerimise ja lepingute sõlmimise viisidele.¹³⁰ Cockfield on öelnud, et maksude planeerimisele aitab kaasa asjaolu, et digitaalseid kaupu ja teenuseid võib müüa iga üks, kellel on olemas internet ning selliseid kaupu ja teenuseid võib müüa ükskõik kes ja igast maailma nurgast.¹³¹

Käesolevas peatükis sai analüüsitud, kuidas on lähenetud kirjanduses digitaalsele püsivale tegevuskohale, toodud välja selle erinevad võimalused ja samas ka negatiivsed küljed. Läbi kirjanduse ülevaate sai tutvustatud digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsiooni sisu üldiselt

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ Atanasov, A. Permanent Establishment 2.0 – is it time for an update?, Maastrich University, lk 19

¹²⁹ OECD (2014), supra nota 46, lk 3

¹³⁰ OECD, supra nota 109, lk 65

¹³¹ Cockfield, A., Hellerstein, W., Millar, R., Waerzeggers, C. (2013). Taxing Global Digital Commerce. Kluwer, lk 188

ja mis see võiks endast kujutada. Käesolevas peatükis ei ole autor palju analüüsinud selle üle, kas need kirjanduses esitatud kriteeriumid võiksid sobida digitaalse püsiva kontseptsioonile, sest järgnevas peatükis toob autor välja kriteeriumid, millele võiks digitaalne püsiv tegevuskoht autori arvates vastata. Autor kujundab toetudes kirjandusele oma arvamuse uuest digitaalsest püsivat tegevuskohast.

3. DIGITAALSE PÜSIVA TEGEVUSKOHA KRITEERIUMID

Digitaalsete ettevõtete ja tehingute esile kerkimisega on tekkinud vajadus muuta püsiva tegevuskoha kontseptsiooni või esitada hoopis uus kontseptsioon, mis hõlmaks enda alla ka digitaalsete ettevõtete tegevuse ja mille läbi saaksid need ettevõtted püsiva tegevuskoha staatuse, kui nad teevad teises riigis äri. Käesolevas peatükis pakub autor välja, et millised võiksid olla digitaalse püsiva tegevuskoha kriteeriumid.

3.1. Majandusliku kohalolu test enne füüsilise kohalolu testi

Enne digitaalajastut, kui praegused püsiva tegevuskoha kriteeriumi tingimused sätestati, oli võimatu ette kujutada, et äri on võimalik teha ilma füüsilise kohaloluta mõnes kindlas geograafilises asukohas. Selline füüsilise kohalolu esines poe, laohoone, või töötajate eksisteerimisega, kes tegutsesid ettevõtte nimel mõnes teises riigis. See selgitab seda, miks praegused püsiva tegevuskoha kriteeriumid baseeruvad füüsilise kohalolu testil, mille läbi on võimalik välismaised ettevõtteid allikariigis maksustada. Interneti arenemine on viinud uute ärimudelite tekkeni, mida on võimalik läbi veebi kontrollida ja millel puudub füüsiline kohalolu, mis on omakorda viinud selleni, et püsiva tegevuskoha reegleid ei ole võimalik digitaalsetele ettevõtetele omistada. Eelnevas peatükis sai läbi kirjanduse mainitud majandusliku kohalolu testi, mille autor võtab digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsiooni üheks kriteeriumiks.

Välja pakutud majandusliku kohalolul põhinev püsiv tegevuskoht toetuks traditsioonilistele püsiva tegevuskoha kriteeriumitele. Esiteks, see kindlustaks selle, et allikariigid saaksid maksutulu märkimisväärselt üle piiri tehtavatest tehingutest, mis toimuvad nende riigipiires. See julgustaks tulu tasakaalu viimiseni kapitali eksportivate ja kapitali importivate rahvuste vahel. Selline maksuõiguste jagamine heidutaks kapitali importivate rahvuseid, kes kaotaks läbi kommertsliku praktika tulu. Majandusliku kohalolu test vähendaks rahvusvahelist topelt maksustamist, mis on maksulepingute peamiseks põhjuseks. Lisaks sellele, sellise testi kasutusele võtmine võiks edasi lükata kasvavate riigimaksude kasutamise. Majandusliku kohalolu testil põhinev püsiva

tegevuskoha kontseptsioon lubaks OECD-l esitada argumente riigimaksude vähendamiseks, mis paljude OECD riikide arvates vähendavad piiriülest kaubandust ja investeringuid.¹³²

Teiseks, majandusliku kohalolul põhinev püsiv tegevuskoht on oma kontseptsioonilt ja praktikalt väga lihtne. See reegel on pragmaatiline selles mõttes, et see lisab ettevõtetele kindlust, sest rahvusvahelised ettevõtted näeksid ette, kas nendel tekib allikariigis maksukohustus või mitte, sarnaselt sellele, et füüsiline kohalolu annab selge signaali praeguse püsiva tegevuskoha tekkeks. Lisaks sellele, välja pakutud majandusliku kohalolu testil põhinev lähenemine püüaks ainult suuri ettevõtteid, kellel on märkimisväärne rahvusvaheline kaubandus, väiksemad firmad (eriti alles alustavad e-kaubanduse firmad) pääseksid selle testi eest, mis omakorda aga on loogiline, sest nendel on vähem ressursse, et alluda välismaistele maksuseadustele.¹³³ Mis on autori arvates väga mõistlik ja loogiline, sest kui väikestele, alles alustavatele ettevõtetele rakenduksid koheselt maksukohustused, siis seeläbi elimineeritakse võimalus väikestel visiooniga inimestel teha midagi suurt. Kunagi ei tea, millisest garaazis alustatud ettevõttest võib saada uus Apple. Kui aga start-up asub mõnda teise riiki, kuna seal on lihtsam konkreetset äri teha ja ta peab seal koheselt hakkama tasuma makse, siis kõiksugused võimalused arenguks vähenevad.

Majanduslikul kohalolul põhinev püsiv tegevuskoht esindab märkimisväärset eraldumist traditsioonilistest maksu printsiipidest, sest füüsiline kohalolu allikariigis ei ole enam vajalik selleks, et allikariik saaks maksustada aktiivseid ettevõtte tulusid. Teisest küljest võib vaadata seda nii, et majandusliku kohalolu testil põhinev püsiv tegevuskoht, on lihtsalt järgmine samm püsiva tegevuskoha printsiibi arengul. Majandusliku kohalolul põhinev püsiv tegevuskoht esindab isegi suuremat sammu püsiva tegevuskoha printsiibil, kui serveril põhinev püsiv tegevuskoht. Serveril põhinev püsiva tegevuskoha staatus on Arthuri arvates pigem füüsilise kohalolu test, sest serveril põhineva püsiva tegevuskoha tekkimise staatus on valikuline ja maksuautoriteedid keskenduvad rohkem sellele, et missugune majanduslik tegevus tekib kohas, kus serveril põhinev püsiv tegevuskoht asub.¹³⁴ Ehk siis maksuautoriteedid keskenduvad pigem sellele, et vaadatakse riiki, kus server füüsiliselt asub. Seetõttu, et maailmas on miljoneid servereid, mis moodustavad olulise

¹³² Cockfield (2003), supra nota 92), lk 400-422

¹³³ Ibid.

¹³⁴ Cockfield, A., J. (2002). Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet Is Changing Tax Laws, 34 Conn. L. Rev. 333, lk 390-396

interneti infrastruktuuri komponendi, serveril põhinev püsiva tegevuskoha staatus heidutab maksuautoriteete küsimast, et missugune maksustatav kohalolek eksisteerib igas riigis eraldi.¹³⁵

Maksuautoriteedid võivad selle asemel hoopis keskenduda piiriüleste e-kaubanduse tehingute kasumi jagamise aspektidele, küsides: Missuguseid müüke luuakse serveri poolt?; Kuidas server sai õigused mitte käega katsutavatele varadele?; Mis funktsioone server teeb?; Mis riske ta endale võtab? Erinevalt pakutud kvantitatiivsest majanduslikult püsiva tegevuskohast, serveril põhinev püsiv tegevuskoht ei pea kinni traditsioonilisest püsiva tegevuskoha tekkimise põhjusest, sest see viib ettevõtte mitte teadmiseni ja ei jaga efektiivselt maksutulu allikariigi ja residentriigi vahel. Majandusliku kohalolu testi võib vaadelda kui väikest evolutsiooni sammu serveril põhinevast püsivast tegevuskohast.¹³⁶ See ettepanek toetab ka maksu reeglit, mille järgi tuleks maksumaksjat maksustada residentriigi poolt vastavalt võimele maksta.¹³⁷

Majanduslikul kohalolul põhinev püsiv tegevuskoht pakuks neutraalset kohtlemist e-kaubanduse ja traditsiooniliste kaubanduse vahel. Mõlemad kaubanduse liigid oleksid maksustatud sama reegli alusel. OECD seisukohast vaadatuna, ei ole e-kaubandusele rakendatud ei uusi ega erilisi makse.¹³⁸

Üks probleeme, mis rahvusvahelise e-kaubanduse ümber tiirleb on see, et piiriüleised ülekanded, mis on saadud e-kaubanduse kaupadelt, tihtipeale teevad segaseks piirid erinevate sissetulekute vahel (milleks võivad olla aktiivsed ettevõtte sissetulekud, teenuste sissetulekud, autori tasud). Probleem esineb selles, et rahvusvahelised maksustamise reeglid ja maksulepingute printsiibid soovivad kategoriseerida erinevat tüüpi sissetulekuid, selleks, et selgitada välja sobiv maksustamise viis. Võimalik puudus kogu müükidel põhineval lävel on see, et rahvusvahelised ettevõtted võivad vaielda, et kõik nende müügid peaksid väljenduma autoritasudes ja on seeläbi maksukohustuslased läbi riigimaksude, mis on loodud maksulepingutega. (Maksumaksjad toovad selle argumendi välja alles siis, kui mitte mingisuguseid riigimakse ei ole autoritasudele seatud, nagu soovitab OECD mudelleping). Majanduslikul kohalolul põhinev püsiva tegevuskoha

¹³⁵ Cockfield (2003), supra nota 92, lk 400-422

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Ibid.

¹³⁸ Ibid.

kontseptsioon võib viia ka turu moonutamiseni, sest läve alla jäävad eemalt tehtavad tehingud maksustatakse sellisel juhul ainult residentriigis (eeldades, et allikariigis puudub traditsiooniline püsiv tegevuskoht), kuid läve ülesed tehingud meelitaks allikariigis maksustamisele. Selliste turu moonutuste ulatuse ja mõju välja selgitamiseks on vajalik aga teha rohkem uuringuid.¹³⁹

Richard Bird on märkinud, et järk-järguline muutus maksureeglites on ainuke teostatav lähenemine, osaliselt just suveräänsuse huvide tõttu.¹⁴⁰ Majandusliku kohalolu test ei nõrgestaks fiskaalset suveräänsust väga palju. Riiklikud maksuautoriteedid ei peaks harmoniseerima ühtegi enda maksureeglit selleks, et majandusliku kohalolu test töötaks.¹⁴¹ Peamised suveräänsuse mõjud esineks seoses sellega, et tekib suurenenud vajadus jagada informatsiooni riiklike maksuautoriteetide vahel, kindlustamaks, et läve test töötaks. Suurenenud informatsiooni jagamine tõstab aga omakorda administratiivseid ja privaatsuse murekohti. Informatsiooni tehnoloogia arengud, näiteks nagu ekstranettide kasutamine (mis on, osa internetist, läbi mille on seotud valitud partnerid turvaliselt moel, näiteks ettevõtte intranet vms.), saaksid aidata maksuautoriteete informatsiooni jagamisel.¹⁴² Lisaks veel, allikariigid võivad vajada veel limiteeritud jõudu selleks, et auditeerida mitte residentid ettevõtteid, olenemata sellest, et nende territooriumil puudub füüsiline kohalolu. See tõstab omakorda praktilisi muresid, mis keerlevad jõustamise ümber, sest puudub võimekus saada omand mitte makstud maksukohustuselt või muudelt sellistelt nõuetelt. Ettevõtted, kes ületavad sätestatud kogutulu läve aasta lõpus võivad tagasiulatuvalt nõuda raha tagasi nii allikariigis kui ka residentriigis. Maksuautoriteetidel on juba praeguseks selline väljakutse, kui nad rakendavad oma õigust ettevõtetele, kuna on olemas ajutine agent, artist või serveril põhinev püsiv tegevuskoht.¹⁴³

Keeruline on välja selgitada tulud, mis on teenitud digitaalse püsiva tegevuskoha järgi ja mis on saadud residentriigis. Ülekande tasud ja kasumi jagamine majandusliku kohaolu püsivale tegevuskohale tõstab esile mitmeid murekohti. Eksisteerivat praktikat saaks kasutada selleks, et teha kindlaks, et allikariik maksustaks proportsionaalselt üksnes neid tulusid, mida on saadud majandusliku kohalolu püsivas tegevuskohas. Kõige lihtsamal juhul, majandusliku kohalolu püsiv

¹³⁹ Ibid.

¹⁴⁰ Bird, R., M. (1994). Commentary, A View From The North, 49 Tax L. Rev. 745.

¹⁴¹ Cockfield (2003), supra nota 92, lk 400-422

¹⁴² Cockfield, A., J. (2001). Transforming the Internet Into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce Taxation, 85 Minn. L. Rev. 1171.

¹⁴³ Cockfield (2003), supra nota 92, lk 400-422

tegevuskoha saaks analoogselt traditsioonilise müügipoega võrrelda allikariigis ja ülekande tasud määratakse kindlaks võrreldavate ettevõtete iga juhtumi puhul eraldi. Rohkem keerulisemad olukorrad nõuaks aga peenemat lähenemist, näiteks nagu kasumi jaotamine, mida oleks vaja teha kahepoolsete või rohkemate osaliste vaheliste lepingutega. Ülekande tasude probleemid võivad kasvatada koormust suurte rahvusvaheliste ettevõtete jaoks, kes võivad selle reegli subjektideks olla.¹⁴⁴ Majandusliku kohalolu püsivat tegevuskoha võib ka paljude maksuautoriteetide jaoks olla keeruline täide viia või jõustada. Paljudel autoriteetidel puuduvad ressursid selleks, et auditeerida rahvusvaheliste ettevõtete rahvusvahelist sissetulekut, sellest tingitud ka paljude riikide eelistus kasutada riigimakse. Selgitamaks välja, kas nõutav kogutulu lävi on ületatud, on vaja teha audit äri äri tehingutes, mis võib olla teostatav, kui vaadata arveid, mida on allikariigis tegutsev ettevõtte teinud.¹⁴⁵ Selliseid arveid peab ettevõtte raamatupidamises niikuinii hoidma. Dokumentide säilitamise kohustus on riigiti erinev.

Piiriülesed ettevõttelt tarbijale e-kaubanduse tehingud on palju problemaatilisemad, sest nii allikariigil kui ka residentriigil on keeruline välja selgitada tarbija geograafiline asukoht, mida kasutatakse interneti teel tehingute tegemiseks, lisaks ei ole tarbijatel tavaliselt kohustuslik pidada arvet enda tehtud tehingute üle. Teisest küljest, rahvusvahelised ettevõtted ja maksuautoriteedid tihti peale koguvad dokumente piiriülese käibemaksu eesmärgil (kõikidel OECD riikidel, välja arvatud USA on olemas käibemaks või kaupade ja teenuste maks), ja seda informatsiooni saaks kasutada selleks, et sätestada majandusliku kohalolu test. Kui need jõupingutused on edukad, siis ettevõtted peavad arendama raamatupidamise süsteemid, mis peavad arvet tehingute üle, mis toimuvad teises õigusruumis ja sellist arvestust saaks kasutada selleks, et rakendada majandusliku kohalolu testi maksustamise eesmärgil.¹⁴⁶

Autori arvates digitaalsete ettevõtete püsiva tegevuskoha välja selgitamiseks oleks mõistlikum kasutada majandusliku kohalolu testi, sest nagu käesolevast tööst on selgub, siis füüsilist kohalolu sellistel ettevõtetel esineb väga vähe või siis ei esine üldse. Majandusliku kohalolu test on oluliselt laiem, kui füüsilise kohalolu test, kui tahetakse välja selgitada, kas ettevõtte langeb püsiva tegevuskoha staatuse alla või mitte. Majanduslikul kohalolul põhinev digitaalne püsiv tegevuskoha pakuks tavaliselt neutraalset kohtlemist nii e-kaubanduse kui ka traditsioonilise kaubanduse vahel

¹⁴⁴ Ibid.

¹⁴⁵ Ibid.

¹⁴⁶ Ibid.

ja julgustaks jagama tulu allikariigi ja residentriigi vahel võrdselt nagu on algselt ette näinud püsiva tegevuskoha printsiip. Rahvusvahelised ettevõtted suure tõenäosusega oleksid vastu igasugustele arengutele, mis panevad omaks maksukohustuse ettevõttele riigis, kui ettevõttel puudub selles riigis füüsiline kohalolu. Rahvusvaheline kaubandus ja investeringud võiksid saada aga majandusliku kohalolu testist kasu, sest see adresseerib modernseid kaubanduse arenguid ja ei riku põhjendamatult rahvusvahelist maksuõigust.¹⁴⁷

3.2. Digitaalne kohalolu

Digitaalne püsiv tegevuskoht võiks lisaks majanduslikule kohalolu testile põhineda veel märkimisväärsele digitaalsele kohalolule. Digitaalsel kohalolul põhinev digitaalne püsiv tegevuskoht ei riku rahvusvahelisi maksuõiguse printsiipe. Oluline on märkida, et ühe maksuõiguse printsiibi järgi on riigil õigus maksustada ettevõtet, kui see ettevõtte saab kasutada selle riigi hüvesid. Maksude puhul on oluline saada aru sellest, et maksud on tasu, mida maksumaksja maksab kõikide riigist saadavate hüvede pealt ja riikidel on õigus maksustada vastavalt sellele, kui palju hüvesid või teenuseid pakuti.¹⁴⁸ Kuigi, uue püsiva tegevuskoha konkreetne säte peaks olema loodud hoolikalt, sest see võib üle astuda neutraalsuse printsiibist.

Selle idee järgi tekiks püsiv tegevuskoht igakord, kui digitaalne või füüsiline kohalolu mõnes riigis tekitab väärtuse loomist. Kuigi, maksuõiguste jagamine peaks arvestama ka hüvitise teooriaga. Peamised digitaalrajanduse hüved on need, et allikariigi tarbija või kasutaja pakub infrastruktuuri, mis võimaldab ettevõttel müüa oma kaupsid või teenuseid.¹⁴⁹ Sellisteks hüvitise teooria kasudeks võivad olla õigussüsteem üldiselt, tarbijate võimalus teha makseid, intellektuaalomandi kaitse õigused, digitaalse keskkonna haldamine, üldine energia pakkumine enda riigi inimestele.¹⁵⁰ Selline infrastruktuur ei koosne ainult interneti infrastruktuurist, vaid vajab ka kõiki teisi D. Pinto poolt mainitud hüvesid, mida ettevõtte saab, kui ta mõnes teises riigis saab kasu läbi selle riigi tarbijate või kasutajate.

¹⁴⁷ Ibid.

¹⁴⁸ Pinto, D. (2006). The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold, 60 Bull. Intl. Taxn., lk 267

¹⁴⁹ Hongler, Pistone (2015), supra nota 105, lk 23-24

¹⁵⁰ Pinto, lk 268

Peab mainima, et võimatu on välja arvestada täpseid hüvesid, mida saab digitaalmajanduse ettevõtte riigilt iga juhtumi puhul eraldi. Probleem on isegi suurem, kui arvestada asjaoluga, et selliseid eelnevalt mainitud hüvesid võib saada mitmest riigist, kui kaupsid ja teenuseid toodetakse mitmes riigis, erinevalt sellest, kus maksumaksja asub. Seega oleks oluline rakendada ka teatud objektiivseid parameetreid, nagu nõuavad ka tõhususe ja praktilisuse printsiibid. Kui võtta arvesse see, et infrastruktuuri kasutamine on peamine hüve, mida saab välismaine ettevõtte tarbija riigilt, siis peaks olema ka mingisugune viide või side infrastruktuuri kasutamisega (nii palju kui sellist viidet on võimalik teostavalt selgitada), kui luua digitaalse kohalolu lävi. Üks oluline eripära, mis e-kaubanduse ettevõtete puhul esineb on see, et kuna kaubad on tihtipeale ka füüsilised, siis ettevõtte saab kasu ka materiaalsest infrastruktuurist, nagu tänavad, lennujaamad vms.¹⁵¹

Eelnevalt mainitud füüsilisest infrastruktuurist lähtuvalt on oluline küsida, kas digitaalmajanduse erinevate ärimudelite puhul tuleks kasutada teistsugust läve. Kuna paljud digitaalmajanduse ärimudelitel põhinevad ettevõtted (näiteks veebipoed) saavad kasu füüsilisest infrastruktuurist, siis seeläbi nad on saanud riigist juba hüvesid, kui nad tarnivad kaubad selle riigi ostjale. Seega võib mõelda, et kas e-kaubanduse ettevõtted tuleks jätta välja digitaalsel kohalolul põhinevast püsivast tegevuskohast, sest sellised digitaalmajanduse ettevõtted saavad kasu ka juba füüsilisest infrastruktuurist. Selle lõigu võiks kokku võtta selliselt, et teatud digitaalmajanduse ärimudelite maksustamise õigus tuleneb ka juba praegu asjaolust, et need ettevõtted kasutavad teiste riikide, kui residentriigi, infrastruktuuri, kuna aga kõik ärimudelid ei vaja füüsilise infrastruktuuri kasutamist, siis oleks vaja nende ärimudelite maksustamise õiguse leidmiseks vajalik tutvustada ka digitaalset kohalolu. Kindlasti on ka olukordi, kus puudub igasugune õigus maksustada, sest ettevõttel puudub allikariigis ladu, pood või muu füüsiline kohalolu ja ei kasutata füüsilist infrastruktuuri üldse. Digitaalsete teenuste ja füüsiliste kaupade ning teenuste müügi vahel on võimalik tõmmata selgeid jooni.

¹⁵¹ Hongler, Pistone (2015), supra nota 2015, lk 23-24

3.3. Eelistada tarbimise kohta tootmise kohale

Digitaalajastule eelnevad püsiva tegevuskoha kriteeriumid loodi tööstusrevolutsiooni ajal, mille jooksul kaupmeeste ja ettevõtjate tegevus laienes ka teistesse riikidesse, kui residentriik. Tööstusrevolutsioon tõi endaga kaasa selle, et arenenud maade tööstused sõltusid arengumaade toormaterjalidest ja nende turgudest. See omakorda tähendas seda, et tööstuste asukoht muutus tootmisekohaks ja arengumaad muutusid tarbimise kohtadeks, sest arengumaad pakkusid turgu tööstuses toodetud kaupadele.¹⁵²

Praegused püsiva tegevuskoha reeglid keskenduvad tarbimise koha asemel tootmise kohale, kuna need reeglid olid loodud selleks, et tööstuslikud kasud oleksid maksustatud arenenud maades. Tööstuslikke kasumeid sai maksustada üksnes siis, kui ettevõttel oli teises riigis püsiv tegevuskoht. E-kaubanduse tõusuga, ei saa tarbimise kohas maksustada, sest tavaliselt puudub sellistel ettevõtetel allikariigis füüsiline kohalolu. Elektrooniliste ettevõtete kasv ja laienemine peaks võimaldama püsiva tegevuskoha reeglitel laieneda kaupade ja teenuste toomise kohast kaupade ja teenuste tegelikule tarbimise kohale. Kasumi maksustamisel tarbimise koha kasutamine toetub väitel, et tarbimise kohad loovad turu võimalused üleriigilistele e-kaubanduse ettevõtetele, kes teenivad rahvusvaheliste tehingute läbi kasumit.¹⁵³ Lisaks, enamus majanduslikke tehinguid, mis selliseid tulusid loovad, toimuvad tarbimise kohas, kas siis füüsiliselt või virtuaalselt ja vähem tootmise kohas.¹⁵⁴

Tarbimise kohale rohkem rõhku pannes on võimalik ka kaasa aidata võitlusele kasumi ümbersuunamise vastu, mis on üks OECD mudellepingu eesmärkidest. See on sellepärast, et tarbimiseks on vajalik päris inimene ja õiguslik isik, mõlemal peab olema teatud geograafiline ala. E-kaubanduse toodete ja kaupade tootmine ei pruugi aga vajada aspekte, millel on geograafiline

¹⁵² Nkerebuka, E., J. The Permanent Establishment Concept In Relation To Electronic Commerce, Univeristy of Cape Town, magistratöö 2015

¹⁵³ Cockfield, A., J. (2002). The Law and Economics of Digital Taxation: Challenges to Traditional Tax Laws and Principles, 56 Bull. For International Fiscal Documentation.

¹⁵⁴ Nkerebuka, lk 44-46

ruum või e-kaubanduse toodete ja kaupade tootmine ei vaja geograafilist ala, millel oleks väärtust lisav majanduslik tegevus.¹⁵⁵

Näiteks, kui ettevõtte, mis müüb internetis muusikat, selle residentriik ja tootmise koht on üks ja sama riik. See ettevõtte kasutab serveri renditeenust teiselt ettevõttelt, mis asub maksuparadiisis, seega on selle internetis muusikat müüva ettevõtte veebileht majutatud maksuparadiisis ja tooteid müüakse ka kolmanda riigi kodanikele, milleks on tarbimise koht. Seega, server asub maksuparadiisis ja see muusikast müüv ettevõtte saab liigutada läbi serveri püsiva tegevuskoha enda kasud maksuparadiisi, mille läbi peab ettevõtte maksma vähem makse. Kolmas riik, kus tegelikult toodet ostetakse ja tarbitakse, selles riigis võib ettevõttel olla majanduslik kohalolu, kuid mitte füüsiline kohalolu, vajab füüsilist inimest, et toodet osta. Suure tõenäosusega ei ole saa tarbimise riik ja maksuparadiis. Antud näite puhul on oluline, et toodete ja kaupade tarbimise kohas on füüsilise inimese kohalolu vajalik, mille läbi on ka geograafiline ruum.

Tarbimise koha eelistamine vähendaks võimalust, et serverid liigutatakse maksuparadiisidesse ja seeläbi väheneb ka e-kaubanduse ettevõtete võimalus kasumit ümber suunata.¹⁵⁶ Maksuparadiisi riikidel, kus tihtipeale serverid asuvad ja mis loovad püsiva tegevuskoha, ei pruugi olla väärtust loovat majanduslikku tegevust, kuna server ainult võõrustab ja hoiustab ettevõtte andmeid. Kuid, enamus toiminguid, mis toimuvad tarbimise kohas, loovad väärtust ja seeläbi ka kasumit.¹⁵⁷

¹⁵⁵ Cockfield (2002), supra nota 153.

¹⁵⁶ Ibid.

¹⁵⁷ Nkerebuka. Lk 44-46

3.4. Päevade arv või tehingute arv

Oluline on, et riik defineeriks kriteeriumi, mille läbi on võimalik veebilehe püsivust hinnata ja mille läbi saab otsustada, kas veebileht eksisteerib riigis ettevõtte ühe osana või püsiva tegevuskohana. Mudellepingud defineerivad teatud äritehingute püsivuse astet päevade arvuga, näiteks, OECD mudellepingu artikli 5 paragrahv 3 ütleb, et ehitusplats, konstruktsioon või paigaldamise projekt loob püsiva tegevuskoha ainult siis, kui see eksisteerib rohkem kui kaksteist kuud. Seega, OECD mudellepingu artikli 5 paragrahv 3 järgi on võimalik järeldada, et kaheteist kuuline periood võiks olla indikaator, mis näitab ettevõtte äritegevuste püsivuse astet riigis.¹⁵⁸

Allikariigis kasumit loov veebileht üksi ei loo püsivat tegevuskohta, kui selle aluse leidmiseks kasutada majandusliku aktiivsuse testi või füüsilise kohalolu testi. Piisav ei pruugi olla ka päevade arvu kriteeriumi kasutamine, et otsustada e-kaubanduse ettevõtete püsivuse aste tuvastamist. See on sellepärast, et veebilehel võib toimuda väga vähe tehinguid teatud päevade arvu vältel. Näiteks, kui ettevõttel on kõigest viis tehingut 180 päevase perioodi jooksul, siis ei saa mõistlikult eeldada, et ettevõttel on riigis kestav äritegevus. Veebilehe puhul püsivuse astme tuvastamisel oleks mõistlik kasutada tehingute arvu, mis toimuvad sellel veebilehel riigis. Veebilehe tehingute arv on indikaatoriks, mis näitab kui palju äritegevust läbi veebilehe riigis tehakse. Seega, riikide kohalikud seadused võiks reguleerida, et: „Veebileht, mille tehingute arv ületab 'n' number tehinguid, saab omaks ettevõtte ühenduse/püsiva tegevuskoha riigis“. Riigile peaks jääma õigus sätestada, millisel hulgal tehinguid peab olema tehtud, selleks, et omastada ettevõttele püsiv tegevuskoht.¹⁵⁹

Tehingute arv, mida veebilehel tehakse, tuleks seega võtta arvesse, enne kui veebilehele omastada digitaalne püsiv tegevuskoht. Tehingute arv, mida teatud perioodi jooksul tehakse, võiks kasutada selleks, et luua digitaalne püsivus veebilehele, mida allikariigis kasutatakse majanduslike või äriliste tehingute eesmärgil.¹⁶⁰ Digitaalne püsivus tekiks seega kui teatud number tehinguid

¹⁵⁸ Wagh, S. (2013). Digital Permanent Establishment (Digital PE): A Road Ahead for E-commerce Taxation, lk 13-14.

¹⁵⁹ Ibid.

¹⁶⁰ Nkerebuka, lk 49-51

tehakse mingi aja jooksul läbi veebilehe riigis, juhul, kui ettevõtte ise resideerub mõnes teises riigis.¹⁶¹ Veebilehe omandit ei tuleks virtuaalse püsiva tegevuskoha omistamisel arvesse võtta.

Kogu kasum, mis saadakse läbi veebilehel tehtavate tehingute teatud päevade jooksul, oleks kasum, mida saab omistada digitaalsele püsivale tegevuskohale ja oleks maksustatud allikariigis nagu sätestab OECD mudellepingu artikkel 7. Päevade arvu määratlemine jääks iga riigi enda pädevusse. Võttes arvesse ettevõtte kasumi omastamist digitaalsele püsivale tegevuskohale, OECD mudellepingu artiklit 7(2) tuleks muuta. See on sellepärast, et OECD mudellepingu vaheartikkel sätestab, et kasumi omastamisel koheldakse püsivat tegevuskohta, kui „see oleks eraldiseisev ja iseseisev ettevõtte, mis tegutseb samal või sarnastel tegevustel ning samadel tingimustel, võttes arvesse funktsioone, mida ta täidab, varad, mida kasutab ja riskid, mis ta võtab läbi püsiva tegevuskoha ning läbi ettevõtte teiste osade läbi“. Kuna enamuse e-kaubanduse ettevõtteid ei oma veebilehti, mida nad kasutavad, siis ei võta nemad riske, ega kasuta varasid selleks, et veebilehte hallata, vaid selline tegevus jääb iseseisvale teenusepakkujale. Ettevõtte võib üksnes maksta serveri virtuaalse ruumi eest ja mis kuulub iseseisvale teenusepakkujale. Teenusepakkuja on seega vastutav riskide ja varade eest, mis on vajalikud selleks, et veebilehte hallata ja kasutatavuse taga ning jälgida tehinguid, mida läbi veebilehel tehakse. OECD mudellepingu muudatused peaksid võtma arvesse funktsioone, mis tehakse, varad, mida kasutatakse ja riske, mida võetakse teiste asjaosaliste poolt olenemata sellest, kas nad on sõltuvad või iseseisva staatusega, veebilehe haldamisel ja võõrustamisel, mida kasutab ettevõtte selleks, et teha majanduslikke tehinguid riigis. Iseseisva ettevõtte riskid ja varad võetakse arvesse üksnes sellest, et omistada tulusid digitaalsele püsivale tegevuskohale, aga mitte selleks, et luua agendi digitaalne püsiv tegevuskoht.¹⁶²

¹⁶¹ Wagh, lk 13-14.

¹⁶² Nkerebuka, lk 49-61.

3.5. Ettepanek

Käesoleva magistritöö analüüs on näidanud, et digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsioon ei rikuks praeguseid rahvusvahelise maksuõiguse printsiipe. Kuigi konkreetset uut kontseptsiooni tuleks hoolikalt formuleerida, et see ei mõjutaks neutraalsuse printsiipi. Praegusel ajal kehtivatest ja autori ettepanekust lähtuvalt tekiks iga kord püsiv tegevuskoht, kui riigis esineb digitaalne või füüsiline kohalolu. Käesoleva peatüki eelnevatest alapeatükkidest lähtuvalt esitab autor ettepaneku digitaalse püsiva tegevuskoha kriteeriumiteks.

Eelnevast lähtuvalt, võiks digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsiooni kriteerium toetuda järgmistele elementidele: „Kui ettevõtte, mis resideerub teises riigis, pakub (juurdepääsu) elektroonilistele aplikatsioonidele, andmebaasidele, *online* turule, ladudele või pakub reklaamimise teenust veebilehel või elektroonilisel aplikatsioonil rohkem kui 1000 teises riigis asuvale isikule kuus, siis selline ettevõtte kuulub digitaalse püsiva tegevuskoha staatuse alla teises riigis, kui ettevõtte nende tehingute arvu tulemusel ületab kasum teises riigis „xxx“ eurot, dollarit vms. aastas“. Digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsiooni elementide täpne sõnastamine vajab rohkem analüüsi ja kogu selle osade täpset sätestamist.

Digitaalse püsiva tegevuskoha sellisel sätestamisel on võimalik katta kõik vajalikud kriteeriumid, et see rakenduks digimajanduse ettevõtetele. Majanduslik kohalolu annab võimaluse majanduslikult tõlgendada, et ettevõtte tegutseb riigis. Konkreetse läve ületamise korral on see tingimus täidetud. Digitaalne kohalolu näitab tooteid ja teenuseid, mida riik pakub, mille läbi esineb kohalolu. Digitaalset kohalolu näitab veebilehe vms olemasolu. Ajaline periood võimaldab selguse luua selles osas, kas ettevõtte tegevus on püsiv. Tegelik tarbimise koht on indikaator, mis näitab, et ettevõtte saab kasutada riigi infrastruktuuri selleks, et oma tooteid ja teenuseid pakkuda. Seega saavad digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsiooni läbi kaetud kaks kõige olulisemat kriteeriumit, milleks on püsiv ja koht.

OECD püüab tutvustada täiesti uut püsivuse kriteeriumit, kuid see tingimus teeb täielikult vahe mitte materiaalsete digitaalsete tegevuste ja teiste tegevuste vahel. Vastavalt OECD-le, järgnevaid elemente võib kasutada selleks, et otsustada, kas digitaalne tegevus on täielikult mitte materiaalne.

OECD vaatest lähtuvalt rakendatakse uut püsivuse kriteeriumit üksnes siis, kui tegevus on täielikult mitte materiaalne:¹⁶³

- 1) Ettevõtte peamine tegevus toetub peamiselt või suures osas digitaalsetele toodetele või digitaalsetele tegevustele.
- 2) Toodete või teenuste loomisega ei ole seotud füüsilised elemendid. Välja arvatud serverite või veebilehe olemasolu, kasutamine, haldamine...
- 3) Makseid tehakse üksnes krediitkaartide ja teiste elektrooniliste makseid võimaldavate platvormide kaudu või läbi platvormide, mis on integreeritud veebilehega.
- 4) Veebileht on ainuke võimalus, läbi mille saab ettevõttega suhelda, füüsilisi poode või agente ei esine. Välja arvatud kontor või seotud ettevõtted, mis asuvad ettevõtte resident riigis.
- 5) Kõik või enamus ettevõtte kasumist tekib digitaalsete teenuste või toodete müügi teel.

Mõned OECD poolt esitatud kriteeriumid ei ole auto hinnangul sobivad ja ettepanekust lähtuvalt mõistlikud. Mõistlik ei ole lähtuda püsivuse tingimusest sellest, et ettevõtte peamine tegevus on seotud digitaalsete teenuste või toodetega. Sellisel juhul võib kannatada neutraalsuse ja võrdsuse printsiip, sest digitaalseid teenuseid ja tooteid müüvad tänasel päeval ka ettevõtted, kelle peamine toodete ja teenuste müük toimub füüsiliste poodide kaudu. Kui omastada digitaalne püsiva tegevuskoha kontseptsioon üksnes sellistele ettevõtetele, kelle peamine tegevus on seotud digitaalsete toodete, teenuste müügiga, siis ei parane olukord praegusest. Juba hetkel toimub digitaalsetele ettevõtetele eelise andmine läbi selle, et nad ei pea makse maksma ja kui esitada seesugune OECD tingimus, siis muutub võrdsuse printsiip vastupidiseks, digitaalse püsiva tegevuskoha alla langevad üksnes need ettevõtted, kelle peamine tegevus on seotud digitaalsete

¹⁶³ OECD/G20. (2014). Addressing the Tax Challenge of the Digital Economy, lk 144.

teenuste ja toodete müügiga. Uus püsivuse tingimus peaks enda alla võtma kõik digitaalsed ettevõtted, mitte ainult need, kelle peamine tegevusala on digitaalne, loomulikult peab arvestama ettepanekust esitatud teiste tingimustega.

Selleks, et saavutada tulemus, mis on neutraalsuse printsiibiga kooskõlas, oleks piisav kaasata üksnes tingimus „pakub (juurdepääsu) elektroonilisele aplikatsioonile, andmebaasile, interneti turule, pilveteenusele või pakub reklaamimise teenust veebilehel või elektroonilisel aplikatsioonil“. See tingimus tagaks selle, et kaasatud oleksid kõik erisugused ettevõtted ja ei tekiks võrdsuse printsiibi lõhestumine.

KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk oli välja selgitada, millistel reeglitel peaks põhinema digitaalse püsiva tegevuskoha konseptsioon ning kas see saab põhineda tavamajanduse loogikal põhineval praegusel püsiva tegevuskoha konseptsioonil.

Interneti levik ja selle üldine suurenev kasutamine on endaga kaasa toonud digimajanduse, mis võimaldab ettevõtetel teha rahvusvaheliselt äri, ilma, et neil oleks teises riigis kontor või muu füüsiline objekt, läbi mille äri tehakse. Sellised ettevõtted on digimajanduse ettevõtted. Selliste ettevõtete poolt loodavad teenused ja tooted on peamiselt digitaalsed.

Rahvusvaheline maksuõigus toetub suuresti printsiipidele. Maksude nõudmise kohustust määratakse tavaliselt residentsuse või allika printsiibi järgi, mis annab riigile õiguse nõuda makse, kui isik on riigi resident, allika printsiip lähtub sellest, kus tulu tegelikult loodi. Rahvusvahelise maksustamise üks olulisemaid eesmärke on vältida topeltnmaksustamist. Topeltnmaksustamine on negatiivse tulemusega ettevõtja jaoks. Seetõttu on oluline, et juriidilise isiku tulud saaksid maksustatud õiglaselt. Tekkida võib ka olukord, kus ettevõtjat ei maksustata üldse, mis on jällegi negatiivse tulemusega riigi jaoks, sest selliselt jääb riigil saamata tasu. Residentsuse ja tuluallika printsiibist lähtuvalt kasutatakse mitteresidendist ettevõtja maksustamiseks püsivat tegevuskohta, mis annab riigile juriidilise õiguse maksustada mitte residendist isikut. Püsiva tegevuskoha kaks olulist kriteeriumit on püsiv ja koht. Püsivust saab hinnata tavaliselt mingi ajaperioodi teel, kohta aga geograafiliselt määratletud ala olemasolu teel. Digimajanduse laialdase levikuga on aga püsiva tegevuskoha omistamine digimajanduse ettevõtetele osutanud keeruliseks. Sellised ettevõtted kasutavad majandustehingute tegemiseks uusi võimalusi ja ei ole oma olemuselt enam geograafiliselt piiritletud, püsivad, ega selge pole ka see, mis on digimajanduse ettevõtte puhul tululiigiks, ehk maksuobjektiks, mille pealt tuleb makse maksta.

Digimajanduse ettevõtteid ei ole võimalik praeguse püsiva tegevuskoha konseptsiooni järgi maksustada, sest kriteeriumi tingimused ei ole täidetud. Erinevad riigid on proovinud selliseid ettevõtteid püsiva tegevuskoha järgi maksustada, kuid see pole tulemust andnud.

Probleemi süvenevist on märganud nii OECD kui ka Euroopa Liit. Leitakse, et on vajalik leida ühine lahendus, kuidas digimajanduse ettevõtteid maksustada. Digimajanduse ettevõtted on väga liikuvad ja tegutsevad mitte selgetel viisidel. Probleemide ühe lahenduse on nähtud võimalust luua on püsiva tegevuskoha konseptsioon, milleks oleks digitaalse püsiva tegevuskoha konseptsioon. Püsiva tegevuskoha kaasajastamiseks on mitmed autorid esitanud enda seisukohti, kas siis selle vastu või poolt. Digitaalne püsiv tegevuskoht eeldab endas tugevat majanduslikku tõlgendamist. Majanduslikku kohalolu on võimalik hinnata kvalitiivse või kvantitatiivse läve järgi. Kvalitatiivne lävi eeldab, et olemas oleksid tehased, kontor vms füüsiline objekt. Kvantitatiivne eeldab aga teatud majanduslikku läve, mis võib olla seotud valuutaga.

Digitaalrajanduse töörühm on leidnud, et majanduslik kohalolu võiks väljenduda ettevõtte sidususes riigiga. Leitakse, et majanduslikku kohalolu võiks väljendada käive, digitaalne kohalolu ja interneti teenuse kasutajad.

Digitaalset kohalolu toetavad ka Hongler ja Pistone, kes leiavad, et OECD mudellepingu artiklik 5 tuleks täiustada teatud digitaalsete tegevustega. Juhul, kui juriidiline isik kasutab toodete või teenuste müügiks üksnes digitaalseid vahendeid, siis langeb talle nende idee järgi püsiva tegevuskoha konseptsioon, mis võimaldab seega riikidel selliseid ettevõtteid maksustada.

Teises peatükis analüüsis autor, kuidas on lähenetud kirjanduses digitaalsele püsivale tegevuskohale, toodud välja selle erinevad võimalused ja samas ka negatiivsed küljed. Läbi kirjanduse ülevaate sai tutvustatud digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsiooni sisu üldiselt ja mis see võiks endast kujutada. Digitaalse püsiva tegevuskoha rakendamine vajab kindlasti uute artiklite lisamist OECD mudellepingutesse ja maksulepingutesse, mis on loodud riikide vahel ja mis toetuvad või viitavad OECD mudellepingule. Ei ole võimatu, et praegune püsiv tegevuskoht võiks koos eksisteerida digitaalse püsiva tegevuskohaga.

Digitaalne püsiv tegevuskoht võiks toetuda autori arvates järgnevatele kriteeriumitele: majanduslik kohalolu, digitaalne kohalolu, tarbimise koht ja ajaline periood. Digitaalse püsiva tegevuskoha kriteeriumi alla langeks seeläbi kõik digimajanduse ettevõtted, kellel sellised tunnused esinevad. Töö eesmärgist lähtuvalt esitab autori seisukoha, millel võiks digitaalse püsiva

tegevuskoha kontseptsiooni kriteerium toetuda: „Kui ettevõtte, mis resideerub teises riigis, pakub (juurdepääsu) elektroonilistele aplikatsioonidele, andmebaasidele, online turule, ladudele või pakub reklaamimise teenust veebilehel või elektroonilisel aplikatsioonil rohkem kui 1000-le teises riigis asuvale isikule kuus, siis selline ettevõtte kuulub digitaalse püsiva tegevuskoha staatuse alla teises riigis, kui ettevõtte nende tehingute arvu tulemusel ületab kasum teises riigis „xxx“ eurot, dollarit vms. aastas“. Digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsiooni elementide täpne sõnastamine vajab rohkem analüüsi ja kogu selle osade täpset sätestamist.

Digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsioon täidab oma eesmärgi, kuna seeläbi saab lahenduse hetkel esinev ebamäärane olukord, kus digimajanduse ettevõtteid pole võimalik praeguse püsiva tegevuskoha järgi maksustada. Selgus tekib veel tuluallika osas, milleks on digitaalsed teenused ja tooted, mille alusel maksustatakse. Tekib läbi digitaalse kohalolu selgus veebilehe või muu digitaalse platvormi omaniku üle. Kuna püsiva tegevuskoha registreerimise kohustust tänasel päeval puudub, siis saab digitaalse püsiva tegevuskoha kontseptsiooni loomise hüvitist ka riik maksude näol.

SUMMARY

DIGITAL PERMANENT ESTABLISHMENT TAXING PRINCIPLES

The aim of this masters thesis is to find out if there is a need for a digital permanent establishment and analyzes on which criteria it should be based on.

Thesis hypothesis was that digital economy enterprises can be taxed by basic taxing rules. To fill the purpose of this thesis, the author put forward three research questions.

- 1) Which problems arise when current taxing rules are used on digital enterprises?
- 2) What is a digital permanent establishment?
- 3) How digital permanent establishment can be defined and which digital economy enterprises qualify under digital permanent establishment?

The need for a digital permanent establishment has been brought on with digital economy, which means that there are a lot of new business models on the market, that do not comply with the traditional permanent establishment and these enterprises cannot be taxed under it. The most important is to clarify whether this new digital permanent establishment concept can be based on basic economy rules and regular permanent establishment concept. The rising need for change in the permanent establishment rules have been seen for years. The growing use and widespread of the internet makes way for new digital enterprises, who create value and services through the internet. The current permanent establishment rules were not created to tax such enterprises and because of that these digital enterprises have an dishonest advantage on the market.

The equality principle is one of the most important tax principles, but it does not comply together with digital enterprises. Current permanent establishment rules do not allow to tax non resident companies. Both, European Union and OECD are trying to solve the issue. Digital enterprises do not have to pay taxes and countries do not get tax money as a compensation for using their infrastructure and this leads to tax issues that need solving.

One of the solutions that has been put forward is to create a new conception which is a new conception in the taxing law. Digital permanent establishment allows to tax equally digital enterprises and regular economy enterprises. Through it disappears avoiding of taxes by enterprises and non equality whenever an enterprise is subject to the digital permanent establishment concept.

The hypothesis put forward is partly right. Current taxing principles allow to tax digital enterprises but current taxing rules do not allow it. Current rules are not made to comply with digital enterprises. Digital enterprises are not permanent or usually stable in one place like normal enterprises.

All research questions got answers with the writing of this thesis. First of all, problems that occurred are those that current rules do not allow to tax digital enterprises, digital enterprises can avoid tax, the taxing subject is not clear with digital enterprises. Secondly, digital permanent establishment as said before is a new concept that allows to tax digital enterprises. It takes into account economic levy, digital presence, persistence. Lastly, through the suggestion put forward by the author, digital permanent establishment rules got defined, which would be digital presence, economic levy, number of users and persistence through a time period.

Digital permanent establishment is in compliance with international taxing principles and because of that easy to implement in the taxing laws. Very important part of digital permanent establishment is economic transaction, because the permanent establishment concept expects an enterprise to exceed an economic levy and is in strong relations with digital services and products. The digital permanent establishment allows to tax all kinds of digital enterprises.

There is a need for a change in the rules of permanent establishment, the digital permanent establishment rules presented by the author may be one solution, but it needs more research and defining.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

Teadusraamatud

1. Arnold, B., J., McIntyre, M., J. (2002). *International Tax Primer* 2nd. Ed. Kluwer Law International.
2. Doernberg, R., L., Hinnekens, L. (1999). *Electronic Commerce and International Taxation*, The Hague: Kluwer Law International.
3. Ekkehart, R., Schmid, S., Orell, M. (2015). *Permanent Establishment, A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, Kluwer Law International, The Netherlands.
4. Feldstein, M., Hines, J., R., Jr., Hubbard, R., G. (1995). *Taxing Multinational Corporations. A National Bureau of Economic Research Project Report*. Chicago: University of Chicago Press.
5. Lehis, L. (2012). *Maksuõigus*. 3 toim. Tallinn: Juura.
6. Skaar, A. (1991). *Permanent Establishment Erosion of a Tax Treaty Principle*, Kluwer Law and Taxation Publishers.
7. Williams, R. (2014). *Fundamentals of Permanent Establishments*, Wolters Kluwer Law International, The Netherlands.

Teadusartiklid

1. Arnold, B., J. (2003). *Threshold Requirements for Taxing Business Profits Under Tax Treaties*, BIT (57), Volume 10.
2. Avi-Jonah, R. (2014). *A Model Treaty for the Age of BEPS*, Law and Economic Research Papers, Paper 411, University of Michigan.
3. Avi-Jonah, R. (1997). *International Taxation of Electronic Commerce*, 52:3. *Tax Law Review*.
4. Bianco, J., F., Santos, R., T. (2016). *A Change of Paradigm in International Tax Law: Article 7 of Tax Treaties and the Need to Change the Source versus Residence Dichotomy*. *Bulletin for International Taxation*, 70(3).
5. Bird, R., M. (1994). *Commentary, A View From The North*, 49 *Tax L. Rev.*
6. Borkowski, S., C. (2003). *Electronic Commerce, Transnational Taxation, and Transfer Pricing: Issues and Practices*. *International Tax Journal*, 28(2).

7. Castro, L., F., M. (2012). Problems involving establishments. *Global Business Law Review*. Vol. 2. Issue 2.
8. Choudary, V. (2011). Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment Under the International Taxation Law. *International Tax Journal* Vol 7.
9. Cockfield, A., J. (2002). Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet Is Changing Tax Laws, 34 *Conn. L. Rev.* 333.
10. Cockfield, A., J. (1997). „Digital Biosphere“ Taxation of Electronic Commerce. Economic Objectives, Technological Constrains, and Tax Laws“ *Tax. L. Rev.* 425.
11. Cockfield, A., J. (2002). The Law and Economics of Digital Taxation: Challenges to Traditional Tax Laws and Principles, 56 *Bull. For International Fiscal Documentation*.
12. Cockfield, A., J. (2003). Reforming the Permanent Establishment Principle Through a Quantative Economic Presence Test, *Canadian Business Law Journal* (38).
13. Cockfield, A., J. Hellerstein, W., Millar, R., Waerzeggers, C. (2013). *Taxing Global Digital Commerce*. Kluwer.
14. Cockfield, A., J. (2001). Transforming the Internet Into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce Taxation, 85 *Minn. L. Rev.* 1171.
15. Eisenbeiss, J. (2016). BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment. *Intertax* Vol. 44. Issue 6/7. Kluwer Law International.
16. Gianni, M. (2014-2015). The OECD's Flawed and Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments, 17 *Vand. J. Ent. & Tech. L.* 1.
17. Hellerstein, W. (2014). Jurisdiction to tax in the Digital Economy: Permanent and other Establishments. *Bulletin for International Taxation*.
18. Hinnekens, L. (1998). Looking for and Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century, 26-6, *Intertax*.
19. Hoffart, B. (2007). Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach, *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, Volume 6, Issue 1.
20. Kobetsky, M. (2011). *International Taxation of Permanent Establishments – Principles and Policy*, Cambridge Tax Law Series, Cambridge Univeristy Press.
21. Lopez, E. (2015). An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties, *Intertax*.
22. Lopman, V. (2005). Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. *Juridica* nr. 7.

23. McLure, C., E. (2000). Alternatives to the Concept of Permanent Establishment: E-commerce and Taxation, Cesifo Forum (3).
24. Pinto, E. (2006). The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold, 60 Bull. Intl. Taxn.
25. Pistone, P. (2012). General Report, in The Impact of OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties, Cambridge University Press.
26. Saint-Amans, P., Russo, R. (2016). The BEPS Package: Promise Kept. Bulletin for International Taxation.
27. Singh, M., K. (2014). Taxing E-commerce on the Basis of Permanent Establishment: Critical Evaluation. Vol. 42. Issue 5.
28. Skaar, A. (2000). Erosion of the Concept of Permanent Establishment : Electronic Commerce, 28 Intertax 188.
29. Sprague, G., D. (2001-2002). Application of Transfer Pricing Rules to Branches and Permanent Establishments - Electronic Commerce and Intangible Property Aspects, 10 Geo. Mason L. Rev. 971.
30. Steward, M. (2015). Abuse and Economic Substance in a Digital BEPS World. Bulletin for International Taxation.
31. Vogel, K. (1998). Worldwide vs source taxation of income – A review and re-evaluation of argument (Part II), Intertax, 1998.

Eesti õigusaktid

1. Tulumaksuseadus. – RT 1999, 101, 903.
2. Käibemaksuseadus. – RT 2003, 82, 554.

Muud allikad

1. Andersson, K. Vad är BEPS och vad innerbär det för Sverige? University Uppsala, 2016, magiströö.
2. Albin, T. (2010) Püsiva tegevuskoha määramine maksulepingute üldreegli alusel. Maksumaksjad nr 5.
3. Atanasov, A. (2017). Permanent Establishment 2.0 – is it time for an update?
4. Barbier, C. (2016). The Permanent Establishment in a post BEPS world, Tilburg University, 2016, magiströö.

5. Bohorgues, A., C., V. (2016). Virtual Permanent Establishment: An Approach to the Taxation of Electronic Commerce Transactions.
6. Heller, K. (2015). Beat the Bit and here is how! Magistritöö.
7. Hongler, P., Pistone, P. (2015). Blueprints for a New Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, WU International Research Paper Series.
8. Kelder, K., A., M. (2014). E-residentsuse varjatud karid ehk mis juhtub kaugjuhitava äriühinguga? Maksumaksjad, nr 11.
9. Nkrebuka, E., J. (2015). The Permanent Establishment Concept In Relation To Electronic Commerce, Univeristy of Cape Town, magistritöö.
10. Savik, A. (2017). Eesti E-resident Maksubaasi Vähenemise ja Kasumi Väljaviimise vastase tegevuskava kontekstis, Tartu Ülikool, 2017, magistritöö.
11. Terra, B., J., M., Wattel, P., J. (2006). Euroopa Maksuõigus. Sisekaitseakadeemia.
12. Wagh, S. (2013). Digital Permanent Establishment (Digital PE): A Road Ahead for E-commerce Taxation.
13. Action Plan 1. (2014) Digital Economy.
14. European Commission. (2014) Report, Commission expert Group on Taxation of the Digital Economy.
15. Economie veebileht. (2018) Internetis kättesaadav: http://www.lemonde.fr/economie/article/2016/05/24/une-vaste-perquisiton-menee-dans-les-locaux-de-google-a-paris_4925428_3234.html
16. Emory International law review. (1997) International taxation of electronic commerce: is the internet age rendering the concept of permanent establishment obsolete?
17. International tax review. (2014) International tax issues and cloud computing.
18. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (2014) OECD Publishing.
19. OECD (2015) Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
20. OECD (2014), Model Tax Convention and on Income and on Capital: Condensed Version 2014 2014, OECD Publishing.
21. OECD (2013) Adressing Base Erosion and Profit Shifting.

22. OECD koduleht.(2018) Internetis Kättesaadav, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.
23. OECD/G20. (2013) Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.
24. OECD/G20. (2014) Deliverables: Explanatory Statement.
25. OECD. (2012) Hearings the digital economy.
26. OECD, BEPS Action plan 1. (2014) Public discussion draft.
27. OECD Model Convention 2003.
28. OECD Model Convention 2014.
29. OECD. (2000). Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce. Committee on Fiscal Affairs.
30. OECD. (2015) Addressing the Tax Challenges of The Digital Economy, Action 1.
31. OECD. (2014) Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
32. OECD, Are The Current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, Centre for tax policy and administration.
33. Püsiva tegevuskoha kasumi maksustamine. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Internetis kättesaadav <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/pusiva-tegevuskoha-kasumi-maksustamine>
34. United Nations. (2001) Draft Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between developed and Developing Countries.