

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Merli Suu

**MÜÜGIEDENDUSPROGRAMMIDE MAKSUSTAMINE
KÄIBEMAKSUGA**

Magistritöö

Õppekava ÄRIRAHANDUS JA MAJANDUSARVESTUS, peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Kaidi Kallaste, PhD

Tallinn 2019

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 11 946 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Merli Suu

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 163131TARM

Üliõpilase e-posti aadress: Merli.Suu@gmail.com

Juhendaja: Kaidi Kallaste, PhD:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	4
SISSEJUHATUS	5
1. ÜLEVAADE MÜÜGIEDENDUSPROGRAMMIDEST	7
1.1. Müügiedendamise mõiste ja olemus	7
1.2. Levinumad müügiedendusprogrammid	12
2. KÄIBEMAKSUASPEKTID MÜÜGIEDENDUSPROGRAMMIDE MAKSUSTAMISEL 17	
2.1. Õiguslikud alused	17
2.2. Erinevate müügiedendusprogrammide käibemaksukäsitlus	21
2.3. Vautšerite käibemaksukäsitlus	29
3. MÜÜGIEDENDUSPROGRAMMIDE MAKSUSTAMINE EESTI ÄRIÜHINGUTE NÄITEL	34
3.1. Uuringu meetodika ja valimi kirjeldus	34
3.2. Küsitluse tulemuste analüüs	38
3.3. Küsitluse tulemuste järeldused	44
KOKKUVÕTE	49
SUMMARY	51
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	54
LISAD	59
Lisa 1. Ülevaade ühe- ja mitmeotstarbelise vautšeri maksustamisest	59
Lisa 2. Küsitluse ankeet	60
Lisa 3. Vastused küsimustele nr. 1-2	66
Lisa 4. Vastused küsimusele nr. 3	67
Lisa 5. Vastused küsimustele nr. 6-9	68
Lisa 6. Vastused küsimustele nr. 10 ja 12	70
Lisa 7. Vastused küsimusele nr. 11	71
Lisa 8. Vastused küsimustele nr. 14-16	72
Lisa 9. Vastused küsimustele nr. 4 ja 17	73
Lisa 10. Vastajate väljastatavate kinkekaartide ja/või kupongide/vautšerite liigid	74
Lisa 11. Küsitlusele vastanute käibemaksukäsitlus vautšerite maksustamisel	75

LÜHIKOKKUVÕTE

Töö pealkiri on: Müügiendendusprogrammide maksustamine käibemaksuga

Magistritöö eesmärk on hinnata müügiendendusprogrammide käibemaksuga maksustamise hetkeolukorda Eestis ja selgitada välja nendega seotud probleemid Eestis ettevõtjate pilgu läbi. Eesmärgi saavutamiseks viis autor 23.01.2019-28.03.2019 läbi veebipõhise küsitluse müügiendendusprogramme kasutavate ettevõtete hulgas.

Uuritud ettevõtetest enamikes arvestatakse müügiendendusprogrammide planeerimisel võimalike maksukohustustega. Mikroettevõtted on ainukesed, kus üle poole vastanutest seda ei tee. Üldjuhul ei ole vastanutel probleeme/küsimusi müügiendendusprogrammide maksustamisega seondult tekkinud, kuid sellest olenemata on palju maksustamist puudutavate küsimuste korral pöördunud spetsialistide poole. Üldiselt on see hea tulemus ja näitab, et ettevõtjad tunnevad ära võimalikke maksustamist puudutavaid kohti ning küsimuste ja kahtluste korral soovitakse saada selgust. Eelduslikult aitab see tagada korrektset maksukäsitlust ja ennetada võimalikke probleeme.

Küsitluse tulemustena selgunud peamised probleemid müügiendendusprogrammide maksustamisel:

1. Käibe tekkimise aja või koha määratlemine (nt piiriüleselt kasutatavad vautšerid).
2. Küsimus, kas tegemist on reklaamkingituse või tavalise kingitusega.
3. Mahuboonuste käibemaksukäsitlus.
4. 10ne euroselt reklaamkingituselt sisendkäibemaksu mahaarvamisega seondult.
5. Vautšerite erinev käibemaksukäsitlus sõltumata jõustunud KMS muudatustest.
6. Aegunud/kasutamata jäetud vautšerite erinev maksukäsitlus.

Probleemide lahendamiseks on töös nende käibemaksukäsitlust detailsemalt selgitatud.

Võtmesõnad: müügiendendusprogramm, käibemaks, omatarve, üheotstarbeline vautšer, mitmeotstarbeline vautšer

SISSEJUHATUS

Iga ettevõtte eesmärk peaks üldjuhul olema kasumi teenimine. Selle eesmärgi täitmiseks kasutatakse väga erinevaid mooduseid, et pakutavate toodete ja teenuste müüki olemasolevate ja potentsiaalsete klientide hulgas suurendada. Laialt on levinud igasuguste müügiendendusprogrammide kasutamine, olgu nendeks allahindluste ja mahuboonuste andmine; degustatsioonide, kampaaniate või loteriide korraldamine; lojaalsusprogrammide loomine; tasuta toodete, kingituste või vautšerite jagamine jms.

Autor on igapäevaselt maksudega tegeledes kokku puutunud ettevõtete erinevate maksuküsimustega. Paljud neist on seotud müügiendendusprogrammide käibemaksuga maksustamisega, mida on hakatud esitama üha rohkem tulenevalt 2019. aasta jaanuaris jõustunud käibemaksuseaduse (KMS) muudatustest, mis reguleerivad vautšerite maksustamist. Kui Maksu- ja Tolliameti (MTA) veebilehel on selgitusi müügiendendusprogrammide tulumaksuga maksustamise kohta (Müügikampaaniad ... 2016; Selgitused ... 2016), siis käibemaksuga maksustamist puudutavaid selgitusi on autori hinnangul vähem või need ei ole lihtsasti mõistetavad. Kuivõrd müügiendendusprogramme kasutatakse väga laialt, on oluline, et nendega kaasnevad võimalikud maksukohustused oleksid ettevõtetele selged. Seega autorini jõudnud müügiendendusprogrammide käibemaksuga maksustamist puudutavate küsimuste rohkus ajendas teemat lähemalt uurima ja probleeme tekitanud küsimusi selgitama.

Antud teema on aktuaalne, kuivõrd 2016. aasta juulis võttis Euroopa Nõukogu vastu vautšerite maksustamise direktiivi 2016/1065 (CD 2016/1065). Liikmesriigid olid kohustatud direktiivi sätteid enda siseriiklikku õigusesse üle võtma hiljemalt 31.12.2018 ning rakendama tuli neid hakata alates jaanuarist 2019 (*Ibid.*). Enne 2016. aasta juulit ei olnud vautšerite käibemaksuga maksustamise põhimõtteid selgesõnaliselt sätestatud, mistõttu maksustati neid liikmesriikides erinevalt. See võis põhjustada vautšerite maksustamata jätmist või topeltmaksustamist, millest tulenevalt ei olnud tagatud vautšerite ühetaoline maksustamine. Seega on aktuaalne antud teemat uurida ja analüüsida, kas vastavad direktiivisätteid lahendavad vautšerite käibemaksuga maksustamisega seotud probleeme.

Magistritöö eesmärk on hinnata müügiarendusprogrammide käibemaksuga maksustamise hetkeolukorda ja selgitada välja nendega seotud probleemid Eestis ettevõtete pilgu läbi.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- 1) anda ülevaade müügiarendusprogrammidest;
- 2) selgitada erinevate müügiarendusprogrammide maksustamist käibemaksuga;
- 3) viia läbi küsitlus müügiarendusprogramme kasutavate ettevõtete hulgas ja
- 4) analüüsida küsitluse tulemusena saadud vastuseid ning teha nendest järeldusi.

Magistritöö uurimisobjektideks on ettevõtted, kus müügi edendamise eesmärgil kasutatakse erinevaid müügiarendusprogramme.

Magistritöös kasutatakse nii kvalitatiivseid kui ka kvantitatiivseid uurimismeetodeid. Andmekogumismeetodina kasutatakse kirjanduse ja kohtulahendite analüüsi ning viiakse läbi veebipõhine küsitlus.

Magistritöö on jaotatud kolmeks peatükiks. Esimeses antakse ülevaade müügiarendusprogrammidest ja nende olemusest, samuti levinumatest kasutusel olevatest müügiarendusprogrammidest.

Teises peatükis tuuakse välja müügiarendusprogrammide maksustamist reguleerivad õiguslikud alused. Lisaks selgitatakse nende müügiarendusprogrammide käibemaksukäsitlust, mis magistritöö eesmärgi saavutamiseks läbiviidud küsitluse tulemusena ning autori tööalasest praktikast tulenevalt on tekitanud enim probleeme või küsimusi.

Kolmandas peatükis analüüsitakse läbiviidud küsitluse tulemusi ning tehakse järeldusi.

Magistritöös kasutatakse ettevõtete ja ettevõtjate kirjeldamiseks mõistet „ettevõtte“ vastavalt Eesti õigekeelsussõnaraamatule, mille kohaselt on ettevõtte majandusüksus, mille kaudu ettevõtja tegutseb. Sellest tulenevalt ei kasutata mõistet ettevõtja, mille kaudu on ettevõtete liigid defineeritud raamatupidamiseseaduses (RPS § 3 p 14-17).

1. ÜLEVAADE MÜÜGIEDENDUSPROGRAMMIDEST

1.1. Müügiedendamise mõiste ja olemus

Müügiedendamine on osa turunduskommunikatsioonist ehk müüja suhtlusest olemasolevate ja potentsiaalsete klientidega nende ostuotsuste mõjutamiseks (Kuusik *et al.* 2010, 236). Defineeritud on müügiedendamist järgmiselt: „*an action-focused marketing event whose purpose is to have a direct impact on the behavior of the firm's customer*” (Blattberg, Neslin 1990 viidatud Blattberg, Briesch 2010, 2). Tõlkes tähendab see sisuliselt selliste turunduslike meetmete kasutamist, mille eesmärk on otseselt klientide ostukäitumise mõjutamine. Kui üldjuhul peaks ettevõtete eesmärgiks olema toodete ja teenuste müügi suurendamine, siis võib öelda, et müügiedendamine hõlmab tegevusi, mis sellele kaasa aitavad.

Müügiedendamine ei hõlma selliste meetmete kasutamist nagu: isiklik müük, mille eesmärk on toote esitlemine ja müümine, mida tehakse peamiselt silmast silma, telefoni või e-kirja teel; reklaam, mis on ideede, toodete, teenuste tasuline tutvustamine ja avaliku arvamuse kujundamine, mis hõlmab pikaajaliselt ettevõtte, selle tegevuse ning toodete/teenuste kuvandi loomist ja elluviimist (Kuusik *et al.* 2010, 250, 252, 257; Vihalem 2008, 202, 220, 246).

Nimetatud meetmed on omavahel tihedalt seotud ning ühel või teisel viisil võivad müügi suurendamisele kaasa aidata. Näiteks müügiedendamine täiendab reklaami, kuid pole suunatud niivõrd suurele sihtturule kui reklaam. Kui viimane teavitab kauba olemasolust, müügilolekust ja tutvustab tooteid, siis müügiedendamine annab ostuks ajendi. (Vihalem 2008, 241-242)

Müügiedendusmeetmetest eristatakse tootele väärtustlisavaid (nt preemiad, sooduskomplektid) ning kulu vähendavaid meetmeid (nt allahindlused). Nendest tulenevalt peaks tarbija tunnetama, kas saab ostu tehes kasu või vähendab oma kulu. (Mendez *et al.* 2015, 105) Seega müügiedendusprogrammide tulemusena peaks tarbija tajuma mingisuguse hüve saamist.

Müügiedendamist defineeritakse ka kui lühiajalist müüki elavdavat tegevust, mis innustab tarbijaid ostma ja vahendajaid paremini müüma. Müügiedendamisega suurendatakse ostja silmis kauba väärtust lühiajaliselt, millest tulenevalt on müügiedendamiseks kasutatavad meetmed üldjuhul ainult lühiajaliselt tõhusad. (*Ibid.*, 182, 241-242) Kui müügikampaaniaid korraldatakse liiga tihti, võivad tarbijad muutuda nende suhtes ükskõikseks ja tarbimise ajastada just kampaaniate ajaks (Laaniste 2015, 9-10; Kuusik *et al.* 2010, 255). Ilmselt on see üks põhjustest, miks müügiedendusprogrammidel on eelkõige lühiajaline mõju. Sellele viitavad ka 2018. aastal Hiinas avaldatud uuring ja Eestis kaitstud magistritöö, mille tulemusena leiti, et kampaaniad müügijärgset brändieelistust ei mõjuta ning müük on kampaaniajärgselt madalam (Jiang, Ma 2018, 2; Reimal 2018).

Kuigi öeldakse, et müügiedendusprogrammid pikaajalisi trende ei muuda ega aita kaasa pikaajalisele kliendi lojaalsusele (Laaniste 2015, 10; Kuusik *et al.* 2010, 255), püütakse uute klientide meelitamise ja olemasolevate klientide kordusostudega pikaajalist kliendisuhet saavutada (Kuusik *et al.* 2010, 255). Autori hinnangul on nt kliendikaardiga saadavad hinnasoodustused ja boonuspunktid juba piisavad, et kliente pikaajaliselt siduda konkreetse kaupluse või teenusepakkujaga. Sellest tulenevalt võib mõningatel müügiedendusprogrammidel olla siiski ka pikaajaline mõju. Selle saavutamiseks on paljudes ettevõtetes loodud lojaalsusprogramm (Bombay 2016, 4-5), mida on defineeritud järgmiselt: „*A loyalty program is a marketing program that is designed to build customer loyalty by providing incentives to profitable customers* (Yi, Jeon 2003, 230). Tõlkes tähendab see sisuliselt sellist turundusprogrammi, mis on mõeldud klientide lojaalsuse suurendamiseks, pakkudes neile stiimuleid. Põhimõtteliselt on tegemist soodustuste pakettidega, mille eesmärk on klientide sidumine äriühinguga, pakkudes neile täiendavat stiimulit korduvate ostude eest (Konstantinou 2017). Lojaalsed kliendid on kasumlikud, kuivõrd nad ostavad rohkem ning toovad soovitude kaudu uusi kliente (O'Brien, Jones 1995 viidatud Yi, Jeon 2003, 230).

Lojaalsusprogrammide puhul on välja toodud järgmised viis elementi, mis määravad selle väärtuse tarbija jaoks (O'Brien, Jones 1995 viidatud Yi, Jeon 2003, 230):

- 1) hüve rahaline väärtus,
- 2) hüve valik,
- 3) hüve soovitav väärtus,
- 4) asjakohasus ja
- 5) lojaalsusprogrammi mugavus.

Esimene on see, mida kliendid lojaalsusprogrammis olles tunnetavad, et saavad. Selle suuruseks võib olla saadud allahindlus, hüvena saadava toote soetuskulu või hüvena saadava toote või teenuse eeldatav väärtus selle lunastamisel. (Bombay, 2016, 6)

Teine on tarbija võimalus valida erinevate hüvede vahel (Bombay 2016, 6). Valikuvõimaluse olemasolu on hea, kuna siis on tarbijatel võimalik valida just enda eelistuse järgi (O'Brien, Jones 1995, viidatud Bombay 2016). Kolmas on tarbijatele oluline, kuna see hõlmab lisaks majanduslikele aspektidele ka psühholoogilisi. Näiteks hindavad tarbijad tõenäoliselt tasuta soojamaareisi rohkem, kui igakuist allahindlust elektriarvel. Samas on tarbijatel erinevad eelistused, mistõttu on hea, kui valikus on mitmesuguseid hüvesid. Neljas, asjakohasus, tähendab lojaalsusprogrammi asjakohasust ehk nt talvel korraldatakse kampaaniaid lumelabidatele, mitte suvel. Viidendana on oluline lojaalsusprogrammi mugavus. (Bombay, 2016, 6)

Müügiesenduseprogrammi väljatöötamisel on oluline selle eesmärk ja sihtgrupp. Põhiliselt on need suunatud tarbijatele ja edasimüüjatele (tabel 1). Müügiesendamise tulemuseks on ettevõtte käibe ja tarbijaskonna suurenemine. (Vihalem 2008, 242-243, 245; Kuusik *et al.* 2010, 255-256)

Tabel 1. Müügiesendamise eesmärgid sõltuvalt müügiesenduseprogrammi suunitlusest

Müügiesenduseprogrammi suunitlus	Eesmärgid	Näited
Tarbijale	Toodete ostmisele ja tarbimisele suunamine. Ergutamine suuremates kogustes ostmisele ja kordustarbimisele.	Tasuta tootenäidiste saatmine ja jagamine. Allahindlused püsiklientidele. Lennufirma annab sagedasele lendajale konkreetse staatuse.
Edasimüüjatele	Ergutada uute ja olemasolevate toodete müüki ja hooajaväliseid pakkumisi. Suurendada müüjate brändilojaalsust, kujundada uute vahendajate huvi, tõsta koostöösoovi. Suuremate tellimuste esitamine.	Tootjad saavad soodustuste andmisel suuremaid ja väljapaistvamaid riulipindu.

Allikas: autori koostatud Vihalem (2008, 243, 245) põhjal

Lisaks eeltoodule on müügiesendamise eesmärkideks veel konkurentidelt klientide võitmine (Kuusik *et al.* 2010, 255). On tõenäoline, et kliendid valivad toote ostmiseks just selle kaupluse, kus on rohkem allahindlusi, kampaaniaid vms, mis võimaldavad neil saada täiendavaid hüvesid.

Kuivõrd erinevad kampaaniad meelitavad kliendid juba konkreetsesse poodi, siis üldjuhul ostetakse ka muud vajaminevad kaubad just sealt.

Peamised tarbijatele suunatud müügiedendusprogrammid on välja toodud tabelis 2.

Tabel 2. Müügiedendusprogrammid tarbijatele suunatud müügiedendamiseks

Müügiedendusprogramm	Kirjeldus
Kupong/vautšer	Spetsiaalse koodi, allahindluse protsendi või väärtusega, mille alusel saab allahindlust toote täishinnast või õiguse saada kaupu/teenuseid. Võib olla nii elektroonilisel kui füüsilisel kujul.
Tasuta tootenäidis	Tasuta näidiste jagamine (nt minilõhnaõlid, kreemid ajakirjade vahel, auto kasutusõigus), et sellele järgneks ostmine.
Degustatsioon	Tootenäidistega sarnane, kuid toimub üldjuhul müügikohas või mõnes muus avalikus kohas. Toodete/teenuste omaduste tutvustamine.
Preemia	Toode, mida pakutakse madalama hinnaga või tasuta. Nt kahe pudeli Coca Cola ostmisel tasuta kaasa joogiklaas.
Sooduskomplektid	Tarbija saab korraga mitu toodet ostes kauba odavamalt kui üksikuna ostes, nt kolm pudelit Coca Colat kahe hinnaga.
Reklaamkingitused	Tarbijatele ettevõtte logoga toodete jagamine, nt pastakad, kruusid jms.
Kingitused	Lilled, kommikarbid, kast mõne teise ettevõtte tooteid, teise ettevõtte kinkekaart, kontserdipiletid jne.
Loterii, võistlus, loosimine	Kindlaksmääratud tingimuste täitmisel loositakse ostjate vahel välja auhind.
Üleüldine allahindlus	Tegemist lühiajalise toote või teenuse hinna alandamisega.
Allahindlus kliendikaardiga	Lojaalsuse suurendamiseks võimaldatakse kliendikaardiga soodsamaid hindu.
Punktisüsteemid	Ostu sooritamisel antakse teatud arv boonuspunkte/boonusraha ehk nende saamise eelduseks on ostu sooritamine. Püsikliendiks registreerimisel antakse kliendile teatud arv boonuspunkte/boonusraha ehk nende saamise eelduseks ei ole ostu sooritamine.
Kinkekaardid	Summaline või konkreetsele kaubale/teenusele.
„Raha tagasi“ skeem	Teatud tingimuste täitmisel makstakse tarbijale osa toote/teenuse maksumusest tagasi.

Allikas: autori koostatud Kuusik *et al.* (2010, 255-256); Jaansoo (2012, 65, 81-82); Vihalem (2008, 244-245) põhjal

Erinevad müügiedendusprogrammid on kõik teatud olukordades efektiivsed tarbijate meelitamisel proovioostudele, samas on need ettevõtetele kulukad, nt kupongide puhul lisanduvad trüki-, jaotus- ning administreerimiskulud (Kuusik *et al.* 2010, 231-232).

Lisaks on suur osa turunduskommunikatsioonist suunatud vahendajatele, sh jae- ja hulgimüüjatele. Peamised vahendajatele suunatud müügiedendusprogrammid on välja toodud tabelis 3.

Tabel 3. Müügiedendusprogrammid edasimüüjatele suunatud müügiedendamiseks

Müügiedendusprogrammid	Kirjeldus
Ühiskampania	Mitme ettevõtte ühine kampania, nt ettevõtte X kauplusest kindla toote ostmisel saadava kupongi alusel on võimalik ettevõtte Y teenuseid saada 50% odavamalt.
Müügivõistlus	Edasimüüjate ergutamine toote müügikäibe suurendamiseks. Selleks rahastab tootja nt müügipersonali võistlusi, mille auhindadeks on tasuta kaubad, reisirahad, rahalised preemiad.
Treeningprogramm	Tootja osutab edasimüüjale juhtimisalast abi, koolitades personali, korraldades toodete väljapanekuid jms.
Tasuta tooted	Konkreetsel toote ostmisel antakse edasimüüjale tasuta firma sümbolikaupa reklaamtooteid, sh riideid.
Hinnaalandus	Allahindluse andmine jaemüüjale olukorras, kus efektne väljapanek tagab müügiedu. Innustab ostma kaupa suuremates kogustes või tooteid, mida tavapäraselt ei osteta.
Mahuboonused	Edasimüüjale antakse kindlaksmääratud perioodi jooksul kokkulepitud mahu täitmisel tagantjärele allahindlus.

Allikas: autori koostatud Kuusik *et al.* (2010, 256); Vihalem (2008, 245-246) põhjal

Lisaks eeltoodule eristatakse otseseid, kaudseid, koheselt ja tagantjärele antavaid hüvesid. Otseste puhul on olemas otsene seos ostetud toote ja saadava hüve vahel, nt ostmisel saadav allahindlus. Kaudsete puhul seos ostetava toote või teenusega puudub, nt ostuga antav loteriipilet või tasuta juukselõikus pärast iga viiendat restoranikülastust. Koheselt antavad on sellised, mille tarbija saab ostu tegemisel ja tagantjärele sellised, mille tarbija saab teatud tingimuste täitmisel hiljem, nt iga 10nes autopesu on tasuta. (Yi, Jeon 2003; Dowling, Uncles 1997 viidatud Bombay 2016; Viswanathan *et al.* 2018)

Eristatakse ajutisi ja kestvaid programme. Esimesed kestavad kindlaksmääratud perioodil, mil tarbijad koguvad ostudelt punkte, templeid vms ning kui neid on kogunenud piisavalt, saavad hüve. Kestvate programmide puhul on näiteks kliendikaart, millega kogutakse punkte või registreeritakse allahindluse saamiseks. Sellisel juhul puudub konkreetne periood punktide kogumiseks. (Bombay 2016) Samas on levinud punktide tähtsajalisus ehk need tuleb teatud aja jooksul ära kasutada, vastasel juhul aeguvad. Ühest küljest vähendavad ettevõtted sellise programmiga enda kohustust, teisest küljest võib tekitada klientides pahameelt, kuna pole piisavalt aega punktide realiseerimiseks. Samas aegumise surveta ei pruugi tarbijad olla niivõrd aktiivsed ja nende lojaalsus võib väheneda. (Land 2013; Stauss, Schmidt, Schoeler 2005 viidatud Dorotic *et al.* 2014)

Lisaks eristatakse rahalisi ja mitterahalisi müügiedendusprogramme. Rahalised on näiteks allahindlused, „raha tagasi“ skeemid ning mitterahalised mitmed elustiiliga seotud hüved, näiteks boonuspunktid sagedasel lendamisel, kõrgetasemeline teenindus jms. (Discounts ... 2016)

Lisaks eristatakse mitme ettevõtte ühiseid lojaalsusprogramme, mis tähendab seda, et tarbija saab hüve hoopis teisest ettevõttest võrreldes sellega, kust hüve saamiseks ost sooritati (Bombay 2016). Sellised programmid pakuvad tarbijale võimaluse rohkem ja kiiremini punkte koguda ja üldiselt võimalust rohkemateks hüvedeks (Dorotic *et al.* 2011). Sellise programmi puhul mitu ettevõtet ühinevad, et jagada tegevus- ja turustuskulusid (Capizzi *et al.* 2003, 202).

Kokkuvõtvalt on müügiedendamine üldjuhul lühiajaline müüki elavdav tegevus, mis innustab tarbijaid ostma ja vahendajaid paremini müüma. Müügiedendusprogrammide tulemuseks on ettevõtte käibe ja tarbijaskonna suurenemine. Tarbijad peaksid seeläbi tunnetama mingisuguse hüve saamist (kulu vähenemist või kasu saamist). Eristatakse rahalisi (allahindlused) ja mitterahalisi (boonuspunktid sagedasel lendamisel) hüvesid. Vahendajatele suunatud müügiedendusprogrammid on nt: tasuta tooted, mahuboonused ning tarbijatele nt allahindlus, preemiad, tasuta tootenäidised, reklaamkingitused.

1.2. Levinumad müügiedendusprogrammid

Tarbijate lojaalsus kindlale tootele, teenusele või ettevõttele kujuneb välja aja jooksul, mistõttu on lojaalsusprogrammide väljatöötamisel oluline kaaluda selliste meetmete kasutamist, mis töötaksid pikemas perspektiivis. Selleks, et saada tarbijate lojaalsust ja kõike muud, mida müügiedendusprogrammiga saavutada soovitakse, on oluline kasutada erinevaid strateegiaid ja mitmeid müügisoodustuse andmise vorme. (Kim *et al.* 2013 viidatud Kovač *et al.* 2018)

Märtsis 2016 korraldas ülemaailmne turu-uuringu ettevõtte Nielsen *online* tarbijate hulgas uuringu lojaalsusprogrammide kohta, mille käigus küsitleti rohkem kui 30 000 tarbijat üle maailma (Discounts ... 2016).

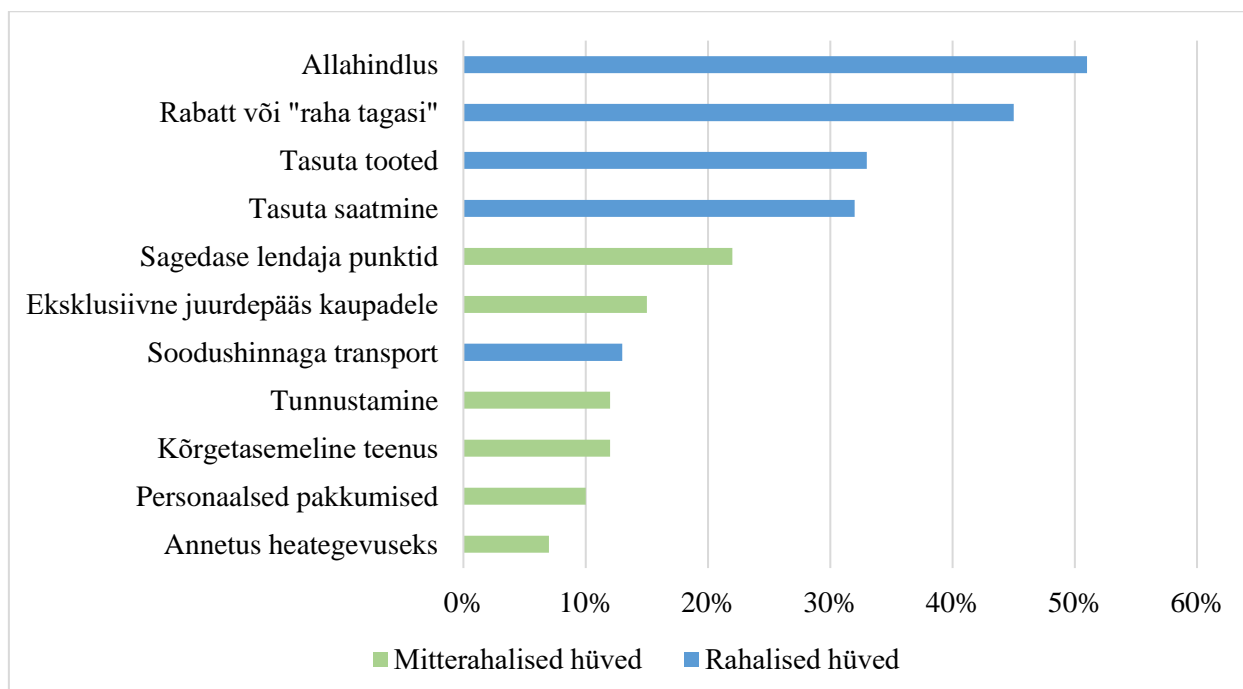
Uuringu tulemustena on rahalised stiimulid peamised, miks inimesed erinevatest müügiedendusprogrammidest osa võtavad, sh 67% vastanutest teevad seda üksnes tasuta toodete või allahindluste saamiseks. Seda ilmestab see, et tarbijate kõige väärtustatumate hüvede esimese nelja hulgas on just rahalised hüved (joonis 1). Kõige väärtuslikumaks peetakse allahindlust, mis oli

eriti populaarne vastus Euroopa ning Aasia/Vaikse ookeani küsitletute hulgas. (Discounts ... 2016) Eesti oli Euroopa riikidest kuues, kus kõige väärtuslikumaks rahaliseks hüveks peetakse allahindlusi (Nielsen ... 2016).

Allahindluste järel oli teisena populaarseim rabatid või „raha tagasi“ skeemid, mis on eelistatumad Põhja- ja Ladina-Ameerika ning Aafrika/Kesk-Ida vastajate hulgas. Eurooplaste hulgas olid need teiseks eelistuseks. (Discounts ... 2016) Kõikides nimetatud regioonides oli sarnaselt kogu uuringu tulemusega kolmandaks eelistuseks tasuta tooted, v.a Aasia/Vaikse ookeani küsitletute hulgas, kellel oli tasuta transport. (Nielsen ... 2016)

Mitterahalistest hüvedest peeti väärtuslikumaks sagedase lendaja punkte, kusjuures Eesti oli Euroopa riikidest neljas. See oli eelistatum igas regioonis, v.a Aafrikas/Kesk-Idas. (*Ibid.*)

Joonis 1 illustreerib uuringust osavõtnute eelistatuid müügiarendusprogrammidest saadavad hüvesid. Siinjuures on oluline märkida, et vastajatel oli võimalik valida maksimaalselt kolm ning küsimusele vastamise eelduseks oli mistahes jaemüügi lojaalsusprogrammi liikmelisuse olemasolu. (Discounts ... 2016)



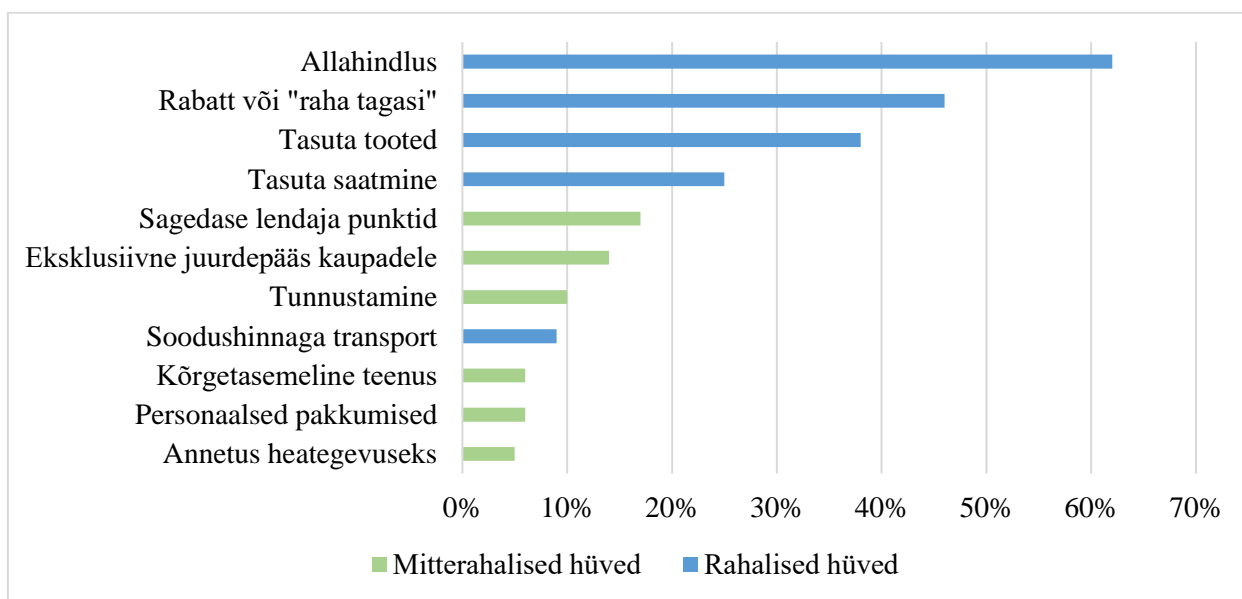
Joonis 1. Lojaalsusprogrammidest osavõtjate eelistatuid hüved maailmas

Allikas: Autori koostatud Discounts ... 2016 põhjal

Märkused: Tunnustamise all on mõeldud väärtustamist hinnatud kliendina (Nielsen ... 2016).

Euroopas on lojaalsusprogrammid hästi välja kujunenud ning kasutatakse väga erinevaid programme. Paljudes ettevõtetes kasutatakse nii ettevõttepõhist, mitme ettevõtte ühist kui ka mõlemaid hõlmavaid programme. (Nielsen ... 2016)

Sarnaselt uuringu tulemustega kogu maailma kohta on täpselt samad hüved eelistatuimad ka Euroopas (joonis 2). Ainuke erinevus on selles, et Euroopa vastajad eelistavad soodushinnaga transpordile pigem tunnustamist ehk eelistuse järjekorras on need kaks hüve omavahel kohad vahetanud. (Nielsen ... 2016)



Joonis 2. Lojaalsusprogrammide osavõtjate eelistatuimad hüved Euroopas

Allikas: Autori koostatud Nielsen ... 2016 põhjal

Sarnaselt ülejäänud maailmaga on Euroopa vastanute hulgas kõrgelt hinnatud soov saada soodustusi ja valikuvõimaluse olemasolu erinevate hüvede vahel. Lisaks hinnatakse kõrgelt personaalseid pakkumisi ja boonuste võimalusi. Kuigi personaaliseerimine on pigem algstaadiumis, arvatakse, et see on Euroopas lojaalsusprogrammide tulevik. (*Ibid.*)

Kantar Emori 2018. aasta lojaalsusprogrammide aktiivsusuuringu kohaselt peavad Eesti tarbijad kõige kasulikumaks reisijate vedamisega tegelevate ettevõtete lojaalsusprogramme, pidades parimaks Elroni sõidukaarti. Suurimat kliendikasut ehk eeliseid võrreldes teiste lojaalsusprogrammidega pakub klientide hinnangul Tallinki Club One programm. (Parimad ... 2018)

Uuringu tulemusena on Eesti tarbijate hinnangul kuus parimat lojaalsusprogrammi Elroni sõidukaart, NS King, Tallink (Club One), Air Baltic/Lux Express (PINS kaart), Circle K Extra Club ning Partnerkaart. Kantar Emori uuring hõlmas 37 kliendiprogrammi, millele vastas 1 318 inimest. (*Ibid.*)

Uuringu tulemused ilmestavad selgelt, et Eesti tarbijate hulgas on eelistatuimad just rahalised hüved, kuivõrd parimate hulgas kajastuvad just selliseid hüvesid võimaldavad programmid. Näiteks Elroni sõidukaarti on võimalik kasutada rongis pileti eest tasumiseks, mis samal ajal annab ostult ka 10% soodustust (Elroni ...). Club One kliendikaardiga on võimalik lisaks soodushinnaga reisidele saada allahindlusi erinevates Tallink grupi ettevõtetes ja koostööpartnerite juures (Club ...) ja NS King kliendikaart annab alati ostult 5% soodustust (Kliendikaart). Air Baltic/Lux Express (PINS kaart) kliendikaardiga saadavate hüvede hulk on mitmekesine. Nimelt saab boonuspunkte koguda airBalticu piletite, lisateenuste ostmisel või kasutades kaarti partnerite juures (hotellid, autorendid, restoranid ja veebipoed). Kogutud punktide eest on võimalik osta reise, neid saab vahetada lennupiletite vastu koos allahindlusega, samuti on võimalik teenida tasuta lende. AirBalticu klubi liikmestaatusel esimesel tasemel kogutakse lisaks punktidele templeid, millega teenitakse preemiaid nagu pagasi tasuta registreerimine, allahindlus järgmiselt lennult jms (Tere ... 2018). Lux Expressi punkte saab kasutada allahindluste saamiseks, punktide kogumiseks kui ka piletite vastu vahetamiseks (Lux ... 2018).

Circle K Extra Club programm võimaldab saada kütuselt allahindlust, iga 6. kohvi tasuta (vautšer), igalt autoposult ja tolmuimeja kasutamiselt allahindlust 15% (Circle ... 2018).

Partnerkaart võimaldab koguda ostuboonust ja erinevaid soodustusi. Boonuspunkte saab kasutada allahindlusena kogu ostusumma ulatuses kui osaliselt, makstes puuduoleva summa sularahas või kaardiga. Lisaks võimaldab Partnerkaardi olemasolu tasuta broneerida aega personaalse teeninduse salongidesse ning suuremõõtmeliste asjade tasuta transporti. (Mis ... 2018)

Sarnane uuring viidi läbi ka 2016. aastal, millest selgus, et 78% Eesti elanikest peavad lojaalsusprogramme oluliseks ning enim ollakse huvitatud toidu- ja esmatarbekaupluste lojaalsusprogrammidest. Eestlaste eelistatuimad lojaalsusprogrammid tähestikulises järjekorras olid: Aitäh! Kaart, Apollo Klubi, Club One, Elroni sõidukaart, Espaki kliendikaart, Forum Cinemas Kinoklubi, Neste, NS King, Olerexi Sooduskaart, Partnerkaart, Prisma konto, Sinu Rimi,

Statoil EXTRA, Säästukaart ja Viking Club. Emori uuringus osales 2 124 Eesti elanikku. (Eesti ... 2016)

2018. aasta uuringu kuue parima hulgas ei kajastunud Apollo Klubi programmi. Autori hinnangul on nimetatud programm hea näide mitme ettevõtte ühisest programmist. Apollo Klubi liikmed saavad püsikliendisoodustusi Apollo raamatukauplustes, kinodes, Blenderi mahlabaarides, Ice Café kohvikutes ja O'Learyse meelelahutuskeskustes. Muuhulgas saab klient Apollo raamatupooides, Apollo Kinos ja Blenderis kokku kulutatud iga 100 euro kohta 5 eurose kinkekaardi. (Apollo ...) Autor juhib tähelepanu, et iga teenusepakkuja/kauba müüja on eraldiseisev ettevõtte, kuid kulutatud 100 euro arvestus käib kõikide nimetatud ettevõtete juures tehtud kulutustelt. Lisaks on võimalik 5eurost kinkekaarti kasutada mistahes vastava teenusepakkuja või kauba müüja juures tasumiseks.

Näiteks 2018. aastal Tallinna Tehnikaülikoolis kaitstud magistritöös „Müügikampaaniate mõju tarbija ostuotsustele šokolaadibrändide näitel“ ja 2015. aastal Eesti Maaülikoolis kaitstud bakalaureusetöös „Valitud müügikampaaniate tulemuslikkus OÜ-s Kommivabrik aastatel 2013-2014“ analüüsitud kampaaniates kasutati turundusmeetmetena eelkõige just allahindlusi, korraldati degusteerimisi ning loositi osalejate vahel välja erinevaid auhindu. (Reimal 2018; Laaniste 2015)

Tarbijad väärtustavad enim rahalisi hüvesid võimaldavaid müügiedendusprogramme, nt tasuta tooteid, allahindlusi. Seda nii ülemaailmselt kui Eestis. Mitterahalistest hüvedest on eelistatuim sagedase lendamise punktid.

2. KÄIBEMAKSUASPEKTID MÜÜGIEDENDUSPROGRAMMIDE MAKSUSTAMISEL

2.1. Õiguslikud alused

Eesti peab Euroopa Liidu (EL) liikmena järgima ja täitma liidus kehtivaid õigusakte ehk siseriiklikud õigusnormid peavad vastama liidu normidele. Kõige olulisem käibemaksu reguleeriv õigusakt on Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ (CD 2006/112/EC), mis on aluseks ELis kaupade ja teenuste ühisturul vaba liikumise tagamiseks (Lehis 2012; Court ...).

Käibemaksuga maksustamisel tuleb lisaks järgida eelnimetatud direktiivi rakendamiseks välja antud nõukogu rakendusmäärust nr 282/2011, mis sisaldab direktiivi sätete kohta siduvaid selgitusi ja tõlgendusi (Lehis 2012). Olulised on ka Euroopa Kohtu otsused, mis on liidu õigusaktide tõhusa, ühtse kohaldamise ja tõlgendamise tagamiseks. Otsused on liikmesriikide kohtutele siduvad (Court ...) ehk, kui nt Euroopa Kohus on teinud otsuse Prantsusmaa esitatud küsimuses, on vastav otsus sarnaste küsimuste lahendamisel siduv ka Eesti kohtutele.

Eestis reguleerib käibemaksuga maksustamist lisaks eelnimetatutele käibemaksuseadus (KMS), mille tõlgendamist toetavad ka rahandusministeeriumi kommentaarid käibemaksuseadusele (Käibemaksuseadus ... 2019), MTA avalikustatud juhendid ning kohtulahendid.

Käibemaks on olemuselt tarbimismaks ehk käibemaksukoormuse kandjaks on eelkõige tarbija, ettevõtte on enamasti vaid käibemaksukogujad. Ettevõtete omavaheline käive maksustatakse, kuid see on vaid tehniline ja reaalselt maksukohustust ei tekita, kuivõrd ettevõttel on õigus ettevõtluse tarbeks ostetud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaksu (sisendkäibemaks) riigile makstavast käibemaksust maha arvata. Ettevõtte on tarbija olukordades, kus ostetud kaupu/teenuseid kasutatakse ettevõtlusega mitteseotud tegevusteks ning kui müügikäibe moodustab üksnes maksuvaba käive (Lehis 2012; Lehis 2018). Sellistel juhtudel puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus kas osaliselt või täielikult (KMS § 29 lg 1, § 32 lg 1).

Sisendkäibemaks on käibemaks, mida ettevõtte maksab teisele käibemaksukohustuslasele kauba või teenuse ostmisel, sh imporditud kauba eest tollile tasutud ja pöördmaksustamisel arvestatud käibemaks. Sisendkäibemaksu on õigus maha arvata ostudelt, mis on ettevõtlusega seotud ja mida kasutatakse maksustatava käibe tarbeks. (Lehis 2012)

Käibemaksu puhul kehtib sihtkohamaa põhimõte ehk üldjuhul toimub maksustamine riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. See on tingitud käibemaksu kui tarbimismaksu põhimõttest, millest lähtuvalt tuleb eksporditud kaupadele või teenustele rakendada 0% käibemaksumäära, mille puhul on tegemist maksuvabastusega sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega. Samas, kui Eesti ettevõtte ostab teisest riigist kaupu/teenuseid, peab ostja arvestama käibemaksu. Nimetatud reeglid peavad toimuma paralleelselt, sest vastasel juhul võib tekkida topeltmaksustamine või alusetu maksuvabastus. Välisriigi ettevõtetele, kellel käivet Eestis ei teki, tuleb tagastada Eestis tehtud kuludelt tasutud käibemaks (nt töötajate lähetusega seotud kulud). (Lehis 2012; Lehis 2018)

Käibemaksu objektideks on ühelt poolt müügikäive ja teiselt poolt ostukäive (Lehis 2018). Sisuliselt tähendab see seda, et käibemaks lisatakse kauba või teenuse müügihinnale ja teisest küljest on ettevõtluse tarbeks tehtud ostudelt võimalik tasutud käibemaks tagasi saada. Kui need omavahel kooskõlas pole, võib isik saada konkurentsieelise olukorras, kus kauba või teenuse soetamisel arvatakse sisendkäibemaks maha, kuid müügil käibemaksu ei lisata. Samuti võib tekkida käibemaksu kumulatsioon, kui isikul pole võimalik ostudelt sisendkäibemaksu maha arvata, kuid müügil käibemaksu lisab, jääb see isik võrreldes teistega halvemasse olukorda. Kumulatsioon toob endaga kaasa topeltmaksustamise, kuna käibemaksuga maksustatakse toodet, mille ostmisel on ettevõtte juba käibemaksu tasunud. Seega toode, mille hind sisaldab mitut käibemaksu, pole võrreldes teiste sarnaste toodetega konkurentsivõimeline. (Lehis 2012)

Käibeks loetakse ettevõtluse käigus kauba võõrandamist ja teenuse osutamist ning kauba või teenuse omatarvet (KMS § 4 lg 1 p 1-2). Omatarve tähendab sisuliselt olukorda, kus ettevõtte on esialgu ettevõtluse tarbeks ostetud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu maha arvanud, kuid hiljem muudab nende kasutusotstarvet ehk muudab sisuliselt ettevõtlusega mitte seotuks. (Lehis 2012) Omatarbe definitsioon KMSis on järgmine:

„Omatarve on maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse tasuta osutamine, samuti ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani

liikme poolt isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. ... Kauba võõrandamist või kasutamist eelnimetatud juhtudel käsitatakse omatarbena, kui maksukohustuslane on selle kauba või selle kauba osa sisendkäibemaksu oma arvestatud käibemaksust täielikult või osaliselt maha arvanud“. (KMS § 2 lg 6)

Teenuste puhul viimati nimetatud tingimus puudub (Käibemaksuseadus ... 2019), kuna nende puhul on võimalik, et see koosneb ettevõtte lisatud lisandväärtusest ehk sisendkäibemaksu sisaldavaid kulutusi pole olnud vaja teha. (Lehis 2012, 304; Lehis 2018, 130) Seega on omatarbega tegemist, kui ettevõtte võõrandab kaupu, millega seotud kulutustelt on eelnevalt maha arvanud sisendkäibemaksu või osutab teenust tasuta.

Käibega pole KMS kohaselt tegemist olukorras, kus antakse ettevõtlusega seotud eesmärkidel tasuta tootenäidiseid või annab reklaami eesmärgil üle kaupa, mille maksustatav väärtus ei ületa 10 eurot. (KMS § 4 lg 2 p 6)

Käibe maksustatava väärtuse moodustavad kauba või teenuse müügihind ning kõik muu tasuna käsitav, mille kauba müüja või teenuse osutaja ostjalt saab. Maksustatava väärtuse hulka arvestatakse ka muud summad, sh kõrvalkulud ja maksud (v.a Eestis või välisriigis makstav käibemaks), mida kauba müüja või teenuse osutaja seoses tehinguga ostjalt nõuab. (KMS § 12 lg 1, 6¹)

Kauba tasuta võõrandamisel on maksustatavaks väärtuseks kauba või muu sarnase kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahinna alusel tehingute tegemise ajal määratud väärtus. Maksustatav väärtus tuleb kindlaks teha kauba tehingu tegemisel, mis tähendab, et kauba kunagise soetusmaksumuse või omahinna asemel tuleb arvestada selle kauba võõrandamise või muu nimetatud toimingute tegemise ajal kehtinud tegelikku hinda. Seega tuleb võrrelda kehtivat sama või sarnase kauba turuhinda, millega oleks seda kaupa võimalik turutingimustel osta. Olukorras, kus võrreldavat tehingut ei leia, tuleb arvestada kauba seisukorda jm asjaolusid, mis kauba hinda mõjutavad, nt kulumine ja parendustööd. (KMS § 12 lg 3, Käibemaksuseadus ... 2019)

Omatarbe puhul on kauba maksustatav väärtus sarnane eelmises lõigus märgitule, sh ka tootmiskulud jm lisandunud kulud ning teenusel omahind (KMS § 12 lg 6; Käibemaksuseadus ... 2019)

Osaliselt kattub omatarbe mõiste tulumaksuseaduses (TuMS) kasutatava erisoodustuse mõistega, kuid erinevus seisneb selles, et erisoodustus on seotud töösuhtega, kuid omatarve tingimata pole ja võimaldab maksustada ka muudele isikutele antud hüvesid, mida TuMSi kohaselt maksustatakse nt kingituse või ettevõtlusega mitteseotud väljamaksena (Lehis 2018, 130).

Käibe maksustatav väärtus ei sisalda ostjale antavat hinnasoodustust, kui seda antakse kauba müümise või teenuse osutamise hetkel ning ärilisel eesmärgil (KMS § 12 lg 8). Sellest tulenevalt peab hinnasoodustus olema tehtud ettevõtlusega seotud eesmärkidel ning olema seotud konkreetse kauba või teenuse käibega, millest tulenevalt on sätestatud tingimus, et soodustust kohaldatakse kauba müümisel või teenuse osutamisel (Käibemaksuseadus ... 2019).

Kui aga kaupu antakse või teenuseid osutatakse tasuta või antakse mitteäriksel eesmärkidel hinnasoodustusi, peab ettevõtte tasuma ostja eest käibemaksu. Sisuliselt tuleb siinjuures lähtuda põhimõttest, et kauba kinkimisel tuleb tasuda sama palju käibemaksu, kui tuleks maksta olukorras, kui ostja vastava kauba ostmisel tasuks. (Lehis 2012)

Mitteäriksel hinnasoodustuste puhul tuleb käibemaksuga maksustamise aluseks võtta kauba või teenuse omahind. Kui turuhind on millestki tingituna omahinnast madalam, nt kaup kulunud, võib aluseks võtta turuhinna. Samas äriksel eesmärkidel antavad hinnasoodustused – püsikliendi hinnasoodustused, reklaamikampaaniad, tasuta lisateenused (nt kojuvedu), täiendavat käibemaksukohustust ei tekita. Seda põhjusel, et eelnimetatud tehingute eesmärk on äriksel, nt läbimüügi suurendamine. (*Ibid.*)

Ettevõtluses on sage vahendajate ja edasimüüjate teenuste kasutamine, mis võib kaasa tuua käibe tekkimise kolmanda isiku kaudu. Näiteks kui ettevõtte teeb tehingu enda nimel, kuid teise isiku arvel, tekib korraga kaks käivet ehk komisjonäri ja ostja ning komitendi ja komisjonäri vahel. Sellisel juhul maksustatakse kõik käibed täies ulatuses ja vastavalt toimub sisendkäibemaksu mahaarvamine. Kui ettevõtte tegeleb vahendajana (nt agent, maakler) ehk siis teise isiku nimel ja arvel, siis maksustab vahendaja käibemaksuga ainult vahendustasu. Vahendaja ise vahendatavas tehingus (kauba või teenuse käibes) ei osale. Seda ka olukorras, kui tasumine toimub vahendaja kaudu. Vahendaja võib vastava kokkuleppe olemasolul väljastada müüja nimel arve ja võtta vastu raha, kuid tehinguga seotud käibemaksuarvestus ja tasumise kohustus on müüjal. (*Ibid.*)

Käibemaksuga maksustamisel kehtib neutraalsuse põhimõte, millest tulenevalt tuleb kõiki tarbimisvorme maksustada ühtemoodi. Tarbijatena peetakse silmas kõiki isikuid, kes on kaupade ja teenuste lõpptarbijad, nt füüsilised isikud ning juriidilised isikud, kes ostetud kaupu ja teenuseid ettevõtlusega seotud eesmärkidel ei kasuta. Lisaks peab käibemaksuga maksustamine sõltuma üksnes tehingu majanduslikust sisust. Käibemaks on neutraalne olukorras, kus ettevõtete käibemaksukohustus ning sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on teineteisega kooskõlas. (Lehis 2018, 121) Neutraalsus on üks käibemaksu printsiipidest, mis aitab riikidel tagada õiges suuruses tulu kogumise (OECD 2017, 20). Samuti on neutraalsusprintsiip kohtutele oluline vahend hindamaks, kas käibemaksu õiguslik eesmärk ja tulemus on omavahel kooskõlas (Yang 2017).

Kõige olulisem käibemaksu reguleeriv õigusakt ELis on direktiiv 2006/112/EÜ, mis on aluseks kaupade/teenuste ühisturul vaba liikumise tagamiseks. Lisaks sellele tuleb järgida Euroopa Kohtu otsuseid, KMSi, rahandusministeeriumi kommentaare KMSile, MTA juhendeid. Käibemaks on tarbimismaks ehk käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija. Ettevõtted on tarbijad olukordades, kus ostetud kaupu/teenuseid kasutatakse ettevõtlusega mitteseotud tegevusteks ning kui müügi-käibe moodustab üksnes maksuvaba käive. Sellisel juhul puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus osaliselt või täielikult. Käibeks loetakse ettevõtluse käigus kauba/teenuse müüki ning omatarvet. Viimasega on tegemist juhul, kui tasuta antavatelt kaupadelt on soetamisel sisendkäibemaksu maha arvatud, teenuste puhul nimetatud tingimus puudub. Tasuta teenuseid käsitletakse omatarbena, kui need on osutatud mitteärilistel eesmärkidel. Käibemaksuga maksustamisel kehtib neutraalsuse põhimõte, mille kohaselt ettevõtete käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on kooskõlas.

2.2. Erinevate müügi edendusprogrammide käibemaksukäsitus

Kingitused ja reklaamkingitused

Kingituste ja reklaamkingitustega seonduvad probleemid võivad olla tingitud sellest, et neid mõisteid ei eristata. Seega maksustatakse neid tihti ühtemoodi, võttes aluseks 10eurose piirmäära. Tegelikuses on neil käibemaksukäsitus erinev, mistõttu on mõistete eristamine oluline.

Kinkelepingu mõiste tuleneb võlaõigusseadusest, mille kohaselt kohustub kinkija andma tasuta talle kuuluva asja kingisaajale. Sealjuures peab võimaldama kingisaajale omandi ülemineku, loobuma tasuta kingisaaja kasuks varalisest õigusest vm viisil kingisaajat rikastama. (VÕS § 259)

Seega on kingitus selle saajale tasuta antav hüve, mille vastu andja ei saa mingit tasu vm hüve. Vastasel juhul pole tegemist kingitusega. (Lehis 2012, 217)

Kingitus võib olla nii kaup kui ka tasuta osutatud teenus, mis saaja seisukohalt peab olema rahaliselt hinnatav. Kingitusena ei käsitleta klientidele jagatavaid tootenäidiseid (neil puudub tarbimisväärtus), kõikidele klientidele antavaid allahindlusi, ostusoodustusi ja lisasooritusi (nt kauba tasuta transport/saatmine). Vastupidiselt käsitletakse kingitusena raadiomängude ja ristsõnavõistluste ning loteriiauhindu. (*Ibid.*)

Kingitusi maksustatakse omatarbe sätte alusel, millest tulenevalt tekib käibemaksud kohustus kauba tasuta võõrandamiselt/teenuse osutamisel. Selle sätte rakendamise eelduseks on, et kingitusena antavate kaupadega seonduvatelt kuludelt on ettevõtte arvanud maha sisendkäibemaksu või tasuta osutatud teenustel puudub äriiline eesmärk. Seega eeltoodud tingimuste täitmisel on kingituse maksustatavaks väärtuseks kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind või teenuse omahind. (KMS § 2 lg 6; § 12 lg 6) Samas, kui antavatelt kingitustelt ja seonduvatelt kuludelt sisendkäibemaksu maha ei arva, täiendavat käibemaksud kohustust ei teki. Sel juhul pole KMS mõistes tegemist omatarbega ning kingituse andmine jääb käibemaksuarvestusest välja.

Reklaamkingituste maksustamist reguleerib KMS § 4 lg 2 p 6, mille kohaselt ei teki käivet reklaami eesmärgil kauba üleandmisest, mille maksustatav väärtus ei ületa 10 eurot. Piirmäära ületamisel tekib käibemaksud kohustus kingituse koguväärtuselt (Lehis 2018, 143). Siinjuures on oluline, et 10 eurot on kauba käibemaksuta hind, mis kehtib üksnes reklaami eesmärgil kauba üleandmisel ja ühe kaubaühiku suhtes. Seega sisuliselt, kui ühele isikule antakse üle kümme kaheeurolist pastakat, pole KMS mõistes 10 euro piirmäära ületatud. (Käive 2016; Huberg 2013). Samas on olukordi, kus koostööpartneritele kingitakse nõ asjade kogum, nt kinkekorv erinevate asjadega. Sellisel juhul on tegemist segatarnega ehk olukorraga, kus antakse üle mitu kaupa/teenust, mis moodustavad ühe terviku. Seega tuleb maksustamisel antavat kingitust vaadata samuti ühtsena ja asjade maksustatavad väärtused summeerida ja vastavalt maksustada. (Huberg 2013, Lehis 2005)

Reklaamkingitus ei pea tingimata olema ettevõtte enda toodetav või müüdiv kaup, sest reklaami eesmärk võib seisneda nt tavalisele tarbeesemele lisatud või kaasa antud teabekandjas (ettevõtte logo või nimega kruus, helkur vms) (Lehis 2018, 143). Reklaam on teave, mis on avalikustatud mistahes üldtjutaval kujul tasu eest või tasuta müügi suurendamise eesmärgil, mille juures peavad

selle sisu, kujundus ja esitlusviis tagama arusaamise, et tegemist on reklaamiga (RekS § 2 lg 1 p 3, § 3 lg 1). Autori tööpraktikast tulenevalt on klientidel palju tekitanud küsimust, et millistel tingimustel täpselt võib kingitust reklaamkingitusena käsitleda. Kas veinipudel ettevõtte logoga kinkekotis; veinipudeli, mille silt on üle kleebitud ettevõtte nimega kleepsuga või kommikarbiga kaasaantav ettevõtte nime ja logoga õnnitluskaart on piisavad, et alla 10 euro kingitust saaks käsitleda reklaamkingitusena. Sellistel juhtudel on leitud, et üleantava kingituse seos reklaamiga (antud näidete puhul kinkekott, kleepsuga veinipudel ja õnnitluskaart) peaks olema nii tugev, et kingitust saaks maksustada reklaamkingitusena. Reklaam peaks olema selline, mida poleks võimalik lihtsasti eemaldada ja tarbija on eelduslikult kingituse ära tarvitamiseni nõ „reklaamiohver“. (Huberg 2013)

TuMSis on reklaamkingituste maksustamisel olemas sarnane maksuvabastus (TuMS § 49 lg 1), kuid sellest olenemata võib tekkida olukordi, kus reklaamkingituse andmisega võib kaasneda käibemaksudkohustus, kuid tulumaksudkohustus mitte (Käibemaksuseadus ... 2019). See tuleneb sellest, et tulumaksuga maksustamisel tuleb lähtuda antava kauba käibemaksuta väärtusest (TuMS § 49 lg 1), samas kui käibemaksuga maksustamisel maksustatavast väärtusest. KMSi kohaselt moodustavad maksustatava väärtuse kauba või muu sarnase kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahinna alusel määratud väärtus, samuti kõrvalkulud. (KMS § 4 lg 2 p 6, § 12 lg 3, 6¹) Rahandusministeeriumi kommentaarides KMSile on toodud järgmine näide: „Näiteks, kui kingitakse ettevõtte logoga kruus, kusjuures kruus ostuhind oli 9 eurot ning graveerimise eest maksti 2 eurot, siis sellise kruusi üleandmist tuleb maksustada juhul, kui sisendkäibemaks maha arvati, kuna selle kauba soetamisel tasuti 11 eurot.“ (Käibemaksuseadus ... 2019). Nimetatud näites pole täpsustatud, kas tasutud üheksa ja kaks eurot on käibemaksuga või käibemaksuta hinnad, mistõttu on selguse mõttes oluline märkida, et tegemist on käibemaksuta väärtustega. Vastasel juhul oleks maksustatav väärtus alla 10 euro ja käibemaksuga ei maksustataks, k.a juhul, kui sisendkäibemaks on kuludelt maha arvatud.

Seevastu reklaamkingituste tulumaksuga maksustamise kohta on MTA veebilehel toodud järgmine näide: „Firma ostab reklaamkingituseks oma klientidele kruusid, kuhu laseb peale kanda oma firma logo. Kruusi hind on 9,46 eurot ja reklaamikulu 0,80 eurot. Vaatamata sellele, et firma kulutus kruusile kokku on 10,26 eurot, ei kuulu reklaamkingitus maksustamisele. Kruusi väärtus oli alla 10 euro ja 0,80 eurot oli reklaamikulu, neid kulutusi ei summeerita. Kruusile logo trükkimine ei suurenda kingi saaja jaoks kruusi rahalist väärtust.“ (Selgitused ... 2016)

Lihtsustatult võib öelda, et käibemaksu tarbeks reklaamkingitusega seotud kulud, sh kruus ja trükikulud, summeeritakse, mida tulumaksu tarbeks ei tehta.

Sisendkäibemaksu on õigus maha arvata kuni 10 eurostelt reklaamkingitustelt. Nimetatud piirmäära ületavatelt reklaamkingitustelt on õigus sisendkäibemaksu maha arvata tavakorras, kuid sellisel juhul kaasneb kingituse üleandmisega käibemaksukohustus. (KMS § 29 lg 1; § 12 lg 3, lg 6).

Allahindlused, mahuboonused, sooduskomplektid, preemiad

Allahindlusi on mitmesuguseid, nt hulgiostjale, püsikliendile, hooajakaupadele ja lõpumüügid (Lehis 2012, 317). Lisaks on autorile erinevatest müügiendendusprogrammidest silma jäänud kupongidega antavad allahindlused, sooduskomplektid (mitu toodet/teenust madalama hinnaga, nt kolm šokolaadi kahe hinnaga) ja preemiad (toode/teenus, mida pakutakse madalama hinnaga või tasuta, nt kahe pudeli Coca Cola ostmisel tasuta kaasa joogiklaas).

Autori tööalasest praktikast ning küsitluse tulemuste kohaselt on klientidel tekitanud maksustamisega seonduvaid küsimusi eelkõige hulgiostjale tagantjärele antavate allahindluste (edaspidi mahuboonused), sooduskomplektide, preemiate, boonuspunktide ning kinkekaartide ja kupongidega seonduv. Kuivõrd kinkekaartide ja kupongide käibemaksuga maksustamise regulatsioon on alles uus (jõustunud 2019 jaanuaris), kirjeldatakse nendega seonduvat eraldi alapeatükis 2.3.

Allahindluste andmine täiendavat maksukohustust ei tekita, kui need antakse kauba müümise või teenuse osutamise hetkel ning äriistel eesmärkidel ehk kavatsusega suurendada pakutavate kaupade ja teenuste läbimüüki. Oluline on, et antav allahindlus oleks seotud konkreetse kauba või teenuse käibega. Sellistes olukordades vähendatakse kauba või teenuse maksustatavat väärtust allahindluse võrra koheselt ning käibemaksuga maksustatakse ostjalt realselt laekunud summa. (KMS § 12 lg 8; Käibemaksuseadus ... 2019; Lehis 2012, 317)

Eeltoodust tulenevalt käsitletakse müügikampaaniaid, mille käigus antakse kliendile kahe pudeli Coca Cola ostmisel tasuta joogiklaas või kolm šokolaadi kahe hinnaga, kui ettevõtte hinnapoliitikat ehk kui klientide ostuotsustele kaasaaitamise meetmetest. Sellistel juhtudel tarbija ei tunneta, et oleks saanud kingituse, vaid pigem sai sama raha eest rohkem kaupa.

(Müügikampaaniad ... 2016; Selgitused ... 2016) Seega tasuta joogiklaasi ja kolmanda šokolaadi kliendile andmisel on olemas äriiline eesmärk, millega seondult saab tarbijale antavaid hüvesid (klaas ja üks täiendav šokolaad) käsitleda allahindlustena, kuivõrd need on konkreetset seotud ostetud kauba käibega. Sellisel juhul kuulub käibemaksuga maksustamisele vastavalt kahe pudeli Coca Cola ja kahe šokolaadi hind.

Ettevõtetevahelistes tehingutes kasutatakse palju mahuboonuseid, mida antakse vastavalt kokkulepitud perioodil saavutatud ostukäibele (Lehis 2012, 317). Käibemaksudirektiivis on märgitud, et olukordades, kus hinda vähendatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust vastavalt liikmesriikide kindlaksmääratud tingimustele (CD 2006/112/EC, art 90 (1)). KMSis vastab nimetatud sättele § 29 lg 7, mis sätestab kreditarve esitamise kohustuse ja tingimused ning on sõnastatud järgmiselt:

„Kui maksukohustuslane ... esitab kauba või teenuse hinna vähendamise tõttu kreditarve pärast kauba või teenuse käibe tekkimise maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni esitamist, kajastavad nii müüja kui ka ostja sellest tulenevad muudatused ... kreditarve esitamise maksustamisperioodi kohta esitatavas käibedeklaratsioonis. Kreditarvet võib esitada vaid selles viidatud konkreetse arve kohta. ...“

See tähendab, et seaduse kohaselt tuleb mahuboonuste puhul müüjal esitada ostjale kreditarve, mille alusel on õigus maksustatavat väärtust vähendada. Samas on praktikas palju tulnud ette olukordi, kus selliste allahindluste puhul jäetakse kreditarvetele nõutud viited märkimata või kreditarvete asemel esitab klient kokkulepitud allahindluse saamiseks müüjale nii käibemaksuga või käibemaksuta teenusarveid. Viimasel juhul jääb allahindlus käibemaksuarvestusest välja. Senikaua, kuni osapooltel on täieulatuslik sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, annavad nimetatud variandid sama tulemuse. (Lehis 2018, 144)

MTA on seisukohal, et mahuboonuste puhul maksustatavat väärtust muuta ei saa olukordades, kus müüja kannab aasta lõpus kliendile boonuseks üle mingi summa, mille kohta ei esitata kreditarvet viitega arvele, mille maksustatavat väärtust korrigeeritakse. Probleem tekib MTA seisukohalt sisendkäibemaksu mahaarvamise seondult olukorras, kus allahindluse saaja esitab müüjale käibemaksuga boonuse. Seda põhjusel, et sisendkäibemaksu mahaarvamisel peab olema selgelt arusaadav, millist kaupa/teenust saadakse ning nende seos ettevõtte maksustatava käibega. Sellisel juhul tuleks boonuseid käsitleda üksnes raamatupidamisdokumentidena, mis

käibemaksuarvestust ei muuda. (Maksustatav ... 2016) Selliste arvete alusel allahindluse andja kliendilt mingit kaupa/teenust ei saa, millest tulenevalt puuduks vastavalt KMS § 29 lg-le 1 sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Samas võimaldab KMS § 37 lg 5 esitada kauba soetajal/teenuse saajal ise müüja eest endale arve, sh kreditarve temale müüdud kauba või osutatud teenuse kohta. Sätte rakendamise eelduseks on enne tehinguid sõlmitud pooltevahelise kirjaliku kokkuleppe olemasolu, milles on fikseeritud arvete väljastamise ja aktsepteerimise kord. Kui vastavat kokkulepet sõlmitud ei ole, puudub kauba müüjal/teenuse osutajal kliendi väljastatava arve alusel õigus tagasiulatuvalt tehingu maksustatavat väärtust vähendada. (Maksustatav ... 2016)

Seevastu on Tallinna Ringkonnakohtu otsuses, kus allahindluse saaja esitas käibemaksuga boonusarve kauba müüjale, märgitud, et ostuboonused vähendavad kauba maksustatavat väärtust, kui neid on võimalik muude dokumentidega konkreetse kauba ja müügiarvetega seostada. Lisaks on see võimalik, kui allahindlust antakse protsendina kvartaalselt summeeritud kaupade ostusummalt, millest tulenevalt on ilmselge, et allahindlus puudutab kõiki vastaval perioodil ostetud kaupu ja esitatud arveid. (TlnRnKo 3-08-1863 p 8-9)

Kokkuvõttes võib öelda, et KMS võimaldab mahuboonuste puhul vähendada maksustatavat väärtust, kui tehingu kohta vormistatakse nõuetele vastav kreditarve. Samas pole see tingimata vajalik, kui muude dokumentidega on võimalik tuvastada, millistelt arvetelt allahindlust antakse. Samas on ka allahindluse saajal võimalik teatud tingimustel esitada müüja nimel endale arveid.

Lisaks võib olla olukordi, kus hulgimüüja annab allahindluse jaemüüja kliendile (Lehis 2012, 317). Euroopa Kohus on teinud otsuse asjas, kus tegemist oli tootjapoolse müügi edenduse programmiga, kus kupongide alusel said tarbijad edasimüüjatelt tootja toodete ostmisel allahindluse. Tootja müüs eelnevalt kokkulepitud hinnaga kaupu edasimüüjale, kes omakorda müüs need riulihinnaga tarbijatele. Kampaniaajaperioodil sai edasimüüja tarbijalt riulihinna, millest oli maha lahutatud kasutatud kupongide väärtus. Allahindluse tegelik andja oli tootja, kes hüvitas edasimüüjatele kupongide väärtuse. Kokkuvõtvalt sai tootja tehingu lõplikul täitmisel summa, mida edasimüüjad kauba eest maksid, mida vähendati hüvitatud kupongide väärtuse võrra. Eeltoodust tulenevalt oli tootjal lubatud maksustatava väärtuse leidmisel esialgset kauba müügihinda vähendada edasimüüjatele hüvitatavate summade võrra. Kuivõrd käibemaksuga maksustamisel kehtib neutraalsuse põhimõte, tuleb selle tagamiseks võtta maksustatava väärtuse

leidmisel arvesse olukordi, kus allahindlusi antakse lõpptarbijale vahendaja kaudu. Vastasel juhul saab maksuhaldur rohkem käibemaksu, kui tegelikkuses on lõpptarbija tasunud. (C-317/94) Sõltumata tarneahela pikkusest ei tohi ettevõtte olla käibemaksukoormuse kandjaks (Yang 2017).

Boonuspunktid

Olukorras, kus ettevõtte annab müügi hetkel ostjale teatud tingimuste täitmisel boonuspunkte, on müüjal kohustus tulevikus tehtavale tehingule anda allahindlust. Sellisel juhul tuleb maksustatavat väärtust vähendada soodustuse kasutamisel (Lehis 2018, 143-144) ehk siis, kui ostja kasutab boonuspunkte ostude eest tasumisel.

Näiteks on võimalik Eestis Partnerkaardiga lisaks üldisele allahindlusele koguda boonuspunkte, mida on järgnevatel ostudel võimalik kasutada allahindlusena. (Mis ... 2018) Eeltoodust tulenevalt on kogutavad boonuspunktid seotud tarbija eelnevate ostudega, mida võimaldatakse kasutada järgnevate ostude eest tasumiseks, sh üksnes nendega tasumiseks. Teenitud punkte pole rahaks võimalik vahetada.

Euroopa Kohtu lahendist tulenevalt andis ettevõtte tarbijatele vastavalt müügiedendusprogrammi tingimustele iga 12liitri kütuse tankimisel vautšeri, mida kindla arvu olemasolul oli võimalik vahetada valitud kaupade või teenuste vastu. Kuivõrd kütuse hind ei muutunud sõltuvalt sellest, kas vautšer võeti vastu või mitte, siis anti sisuliselt vautšereid tasuta. Ettevõtte oli seisukohal, et ostetud kütuse hind sisaldas ka vautšerite vastu saadavate hüvede tasu ning käsitles neid tarbijatele antavate allahindlustena. (C-48/97, p 8, 11)

Kohus märkis, et otsuse tegemise ajal direktiivi artikkel 11A lg 3 p b, millele kehtivas direktiivis vastab artikkel 79 p b (CD 2006/112/EC) eeldab rabati või allahindluse andmine seda, et kaupu tarnitakse tasu eest (C-48/97 p 16). Ehk antud olukorras oleks saanud vautšerite vastu antavaid hüvesid käsitleda allahindlusena, kui tarbija oleks nende eest vähemalt osaliselt midagi tasunud. Kuna kütuse hind müügiedendusprogrammist osavõtmisel ei muutunud ning täiendavat tasu ei kehtestatud ka täiendava hüve saamisel, siis tegelikkuses tarbija vautšerite vastu vahetatavate kaupade või teenuste eest midagi ei tasunud.

Samas lahendis on Euroopa Kohus märkinud, et direktiivis viitavad mõisted „rabatt“ ja „hinnaalandus“ kokkulepitud hinna osalisele vähendamisele. Seega olukorras, kus tarbija saab

allahindluse kaubale 100%, vahetab reaalsuses kaup omanikku tasuta, millest tulenevalt pole sellises olukorras tegemist rabati või hinnaalandusega. (C-48/97 p 16-17; Opinion C-48/97 p 17)

Seega võib maksustamisel tekitada küsimust, et millena käsitleda olukorda, kus kauba eest tasumiseks kasutatakse üksnes boonuspunkte (Partnerkaart). Võrreldes kirjeldatud kohtulahendiga on Partnerkaardi olukord erinev. Nimelt on konkreetselt Partnerkaardiga kogutavad boonuspunktid otseselt seotud tarbija eelnevate ostudega, millega on saadud õigus allahindlusele. Kohtulahendist tulenevalt anti vautšerid tarbijatele tasuta, mida sai kasutada valitud kingituse saamiseks. Ehk tarbija ei maksnud saadava hüve eest midagi, mis aga ei kehti Partnerkaardi puhul. Seega pole autori hinnangul üksnes Partnerkaardiga kogutud boonuspunktidega kauba eest tasumise puhul tegemist tasuta kauba võõrandamisega.

Loteriid

KMS kohaselt ei maksustata loteriipileti ja hasartmängu korraldamise käivet käibemaksuga (KMS § 16 lg 2 p 7). Seda valdkonda reguleerib hasartmänguseadus ning selles valdkonnas asendab hasartmängumaks käibemaksu (Lehis 2018, 152).

Käibemaksuvabastus ei laiene kaubanduslikele loteriidele ehk sellistele klassikalistele¹ või kiirloteriidele², mida korraldatakse kauba või teenuse pakkuja kaupade/teenuste müügi edendamiseks, sh kaupade/teenuste või nende pakkuja reklaamimiseks (KMS § 16 lg 2 p 7; HasMS § 6). Siinjuures on oluline, et kaubanduslike loteriide puhul pole käibemaksuga maksustamise seisukohalt oluline võidufondi suurus, samuti see, kas sellist loteriid maksustatakse hasartmängumaksu või tulumaksuga (Lehis 2018, 152). Kaubanduslik loterii on nt sõiduauto väljalootamine nende vahel, kes kindlaksmääratud perioodil sooritavad konkreetsest kauplusest ostu ja registreerivad loosimises osalemiseks ostutšeki. Sõiduauto võitja loositakse pärast kampaaniaperioodi lõppu.

Sisuliselt maksustatakse kaubanduslikke loteriisid käibemaksuga kahel viisil. Esimesel juhul, kui algusest peale on teada, et ostetud auhind (nt sõiduauto) läheb väljalootamisele ehk eratarbesse, siis pole sellise auhinna soetamisel tasutud sisendkäibemaksu lubatud maha arvata (KMS § 29 lg

¹ Klassikaline loterii - tulemus selgitab loterii korraldaja pärast loteriis osalemise võimaluse pakkumise lõpetamist (HasMS § 4 lg 2 p 1)

² Kiirloterii - tulemus on loteriipiletite vahel määratud juhuslikult enne loteriipiletite omandamist mängija poolt ning mis saab mängijatele teatavaks pärast loteriipileti omandamist mänguvälja avamisel (HasMS § 4 lg 2 p 2).

1), kuivõrd tehtud kulutus sõiduauto soetamiseks pole seotud ettevõtte maksustatava käibega. Teisel juhul, kus ettevõtte loosib välja enda toodetud või müügiks ostetud kaupu, millega seonduvatelt kuludelt on varasemalt sisendkäibemaksu maha arvanud, kuulub loositav auhind maksustamisele vastavalt omatarbe sättele. Mõlemal juhul kannab käibemaksukulu ettevõtte.

2.3. Vautšerite käibemaksukäsitlus

Jaauanuaris 2019 jõustusid KMS muudatused, millega hakati reguleerima vautšerite maksustamist käibemaksuga (KMS § 2 lg 13, § 4 lg 1¹, § 11 lg 2¹, § 12 lg 1¹, § 46 lg 22). Varem polnud KMSis ega käibemaksudirektiivis seda valdkonda käsitletud, millest tulenevalt on riigiti neid erinevalt maksustatud. Põhiline erinevus oli selles, et osades liikmesriikides maksustati vautšereid nende väljastamisel ja osades kauba üleandmisel/teenuse osutamisel. See omakorda põhjustas vautšerite topelt- või mittemaksustamist, mis omakorda lõi võimalusi ebaausaks konkurentsiks ja selliselt on raskendanud ühisturu toimimist. (Laasberg 2015; Lehis 2018, 142; Seletuskiri ... 2018)

Käibemaksudirektiivis on reeglid teenuste ja kaupade käibe tekkimise aja, maksustatava väärtuse, käibemaksu sissenõutavuse kui mahaarvamise kohta, kuid need pole seniajani olnud piisavalt selged, et tagada vautšerite ühetaoline maksustamine (CD 2016/1065). Sellest tulenevalt oli vajadus EL tasandil ühtsete ja selgete reeglite järele (Seletuskiri ... 2018).

KMSi tuli muudatused teha vastavalt 2016. aasta juulis EL Nõukogu vastu võetud direktiivile (CD 2016/1065; vautšeridirektiiv), millega muudeti käibemaksudirektiivi 2006/112/EC vautšerite maksustamisega seonduvalt. Vautšeridirektiivi eesmärk on vautšerite käibemaksuga maksustamiseks kehtestada konkreetsed normid ühetaolise maksukäsitluse, üldise tarbimismaksu üldpõhimõtete järgimise ning ebajärjepidevuse, konkurentsimoontuse, topeltmaksustamise või maksustamata jätmise vältimise ja maksustamise vältimise ohu vähendamise tagamiseks. Selle direktiivi sätted olid liikmesriigid kohustatud vastu võtma 31.12.2018, mida tuli kohaldama hakata alates 01.01.2019. Direktiivi sätted on kehtivad alates 01.01.2019 väljastatavatele vautšeritele. (CD 2016/1065 preambul 2, 15)

Vautšeridirektiivi kohaselt on vautšer instrument, mille puhul on kohustus see vastu võtta tasuna või osana tasust müüdavate kaupade või osutatavate teenuste eest. Sellisel juhul on vautšerile või sellega seotud dokumentides (nt kasutamise tingimustes) märgitud müüdavad kaubad või osutatavad teenused või nende potentsiaalsed müüjad või osutajad. Siinjuures on oluline, et

direktiivi sätteid ei hõlma instrumente, mis annavad selle omanikule õiguse saada kaupade/teenuste ostmisel allahindlust, kuid mitte õigust neid saada. (*Ibid.* preambul 4, art 30a) Selliselt on vautšeri definitsioon direktiivist üle võetud ka KMSi (KMS § 2 lg 13). Vautšer võib olla nii elektroonilisel kui füüsilisel kujul ning üldjuhul on nendel reklaami või turunduse eesmärk. (Seletuskiri ... 2018)

Vautšeri mõiste sätestamine oli vajalik, et oleks võimalik eristada seda maksevahendist (nt sularaha, e-raha) (*Ibid.*), mida käibemaksudirektiivis reguleeritakse eraldiseisvate sätetega (Lutz 2007). Vautšeri realiseerimist kaupade ja teenuste vastu ei käsitata tasuna, vaid õiguse kasutamisenä saada kaupu või teenuseid, mis saadi vastavalt vautšeri ostmisel makstava tasu eest (Terra, Kajus 2017 viidatud Yang 2017). Vautšereid käsitlevad sätteid ei muuda postmarkide, sõidu-, kino- ja muuseumipiletite jms käibemaksuga maksustamist (Seletuskiri ... 2018). Lihtsustatult võib öelda, et vautšeritena mõistetakse kinkekaarte, samuti nt www.Chilli.ee-ga sarnaste ostukeskkondade väljastatavaid vautšereid.

Eristatakse ühe- ja mitmeotstarbelisi vautšereid, mis on vajalik selleks, et sõltuvalt vautšeri liigist on käibe tekkimise aeg erinev (*Ibid.*). Üheotstarbelise (*single-purpose voucher*) puhul on sellega seotud kaupade tarnimise või teenuse osutamise koht ja tehingutelt sissenõutav käibemaks vautšeri väljastamise hetkel teada (CD 2016/1065 art 30a). Sellisteks on nt: konkreetse kaupluse, kus müüakse üksnes 20% maksumääraga maksustatavaid kaupu mistahes vormis kinkekaart (konkreetselt kaubale või summale); 30 euro väärtuses vautšer sõiduauto välispesu teenusele; kui ka raamatukaupluse väljastatav 20eurone kinkekaart üksnes raamatute ostmiseks.

Mitmeotstarbeline (*multi-purpose voucher*) on muu kui üheotstarbeline vautšer (*Ibid.*). Selliseks on nt konkreetse kaubanduskeskuse kinkekaart, mida on võimalik kasutada mistahes kauplustes või teenusepakkujate juures. Samuti Eestis väljastatav rahvusvahelise hotelliketi kinkekaart, mida on võimalik kasutada nii Eestis kui Lätis. Selliste vautšerite müügi hetkel pole teada, millist kaupa või teenust vautšeri omanik soetab, kes on kauba või teenuse müüjaks ning milline käibemaksumäär tehingule kohaldub. Kokkuvõtvalt puudub mitmeotstarbelise vautšeri müügi hetkel maksustamiseks vajalik informatsioon.

2018. aastal algatatud KMS muutmise eelnõu kohaselt plaaniti mitmeotstarbelist vautšerit KMSis defineerida sarnaselt direktiivi sõnastusele (674 SE I), kuid eelnõu teise ja kolmanda lugemisega muudeti definitsiooni järgmiselt: „Vautšer on mitmeotstarbeline, kui selle väljastamise ajal ei ole kauba võõrandamise või teenuse osutamise käibe tekkimise koht või sissenõutav

käibemaksusumma teada“ (674 SE II; 674 SE III). Selline sõnastus on autori hinnangul oluliselt selgem, kui esialgselt plaanitud liiga üldine sõnastus.

Üheotstarbeliste vautšerite iga üleandmist käsitletakse nendega seotud kaupade müümise või teenuste osutamisenä (CD 2016/1065 preambul 8-9). Sellest tulenevalt on nendega seotud kauba või teenuse käibe tekkimise ajaks vautšerite väljastamine (Proposal...). Üheotstarbelise vautšeri alusel kaupade tegelikku üleandmist või teenuste osutamist ei tohiks käsitleda sõltumatu tehinguna (CD 2016/1065 preambul 8). See tähendab, et selliseid vautšereid maksustatakse ainult nende müümise hetkel ning nende realiseerimisel ehk olukorras, kus tarbija saab vautšeri alusel kaupa/teenust, käibemaksuga enam ei maksustata. Seega on vautšeri väljastamine ning selle alusel kauba/teenuse ostmise teineteisega lahutamatu seotud tehingud.

Sisuliselt võrdsustatakse üheotstarbeline vautšer tavapärase ettemaksuga müüdava kauba või teenusega, millisel juhul tekib käive sõltuvalt sellest, kumb järgnevast toimus varem: vautšeri üleandmine või enne selle üleandmist saadud osalise või täieliku makse laekumine (KMS § 11 lg 2¹). Sellise vautšeri müügi hetkel on teada tarnija, saadav kaup/teenus ning kohaldatav käibemaksusumma. Euroopa Kohus on märkinud, et käibemaks kuulub tasumisele hetkel, kui laekub tasu tulevikus osutatava teenuse eest ja selleks hetkeks on teada ka muu maksustamiseks vajalik informatsioon (C-549/11 p 28). Selle kohaselt on üheotstarbeliste vautšerite puhul nimetatud tingimused täidetud.

Samas on olukord erinev, kui vautšerite väljastaja ning kaupade müüja/teenuste osutaja on erinevad. Kui üheotstarbelise vautšeri annab üle teise isiku nimel tegutsev isik, on vautšeritega seotud kaupade müüjaks või teenuste osutajaks see teine isik ehk see, kelle nimel vautšereid väljastatakse (CD 2016/1065 art 30b). Seega, kui vautšeri annab tarnija nimel üle vahendaja, siis käibemaksu tarbeks loetakse, et vautšeri on kliendile andnud tarnija. Sellest tulenevalt tekib vautšeri üleandmisest käive teenuse osutajal/kauba müüjal ning vahendajal tehingust käivet ei teki. Kirjeldatud olukorras vahendaja antud vautšer maksustatakse vastavalt varasemalt toimunud tehingu hetkel: vautšeri eest makse laekumisel või vautšeri alusel kauba võõrandamisel/teenuse osutamisel (KMS § 11 lg 2¹).

Kui vahendaja väljastab vautšeri kliendile enda nimel, siis loetakse, et tarnija on vautšeriga seotud kauba või teenuse müünud vahendajale (CD 2016/1065 preambul 9). Seega tekib tarnijal käive vautšerite üleandmisest vahendajale, kellel omakorda nende üleandmisest kliendile.

Mitmeotstarbeliste vautšerite puhul on maksustamise hetkeks realiseerimine (Proposal...) ehk hetk, kui sellise vautšeri alusel kaupa/teenust saadakse. Selleks hetkeks on teada kohaldatav käibemaksusumäär, kuivõrd on teada ostetav kaup/teenus ning kauba müüja/teenuse osutaja. Mitmeotstarbeliste vautšerite üleandmist eraldiseisvalt käibemaksuga ei maksustata (CD 2016/1065 preambul 8) ehk sellise vautšeri müügist käivet ei teki.

Samas olukorras, kus vahendaja annab kliendile üle mitmeotstarbelise vautšeri, sõltumata sellest, kas teeb seda enda või tarnija nimel, maksustatakse käibemaksuga mistahes teenuse osutamine, mida on sel hetkel võimalik kindlaks teha (nt turustus- või müügiedendusteenused) (*Ibid.* art 30b). See tähendab, et üldjuhul on sellistes olukordades tarnija ja vahendaja vahel sõlmitud kokkulepe, mille kohaselt vahendaja kohustub klientidele müüma vautšereid ning selle tegevuse eest kohustub tarnija maksuma tasu. Selle eest saadav tasu ongi käibemaksudirektiivi mõistes see, mida maksustatakse käibemaksuga. Ülevaatlik tabel ühe- ja mitmeotstarbelise vautšeri maksustamisest on välja toodud lisas 1.

Üheotstarbelise vautšeri maksustatavaks väärtuseks on selle eest kliendilt saadav käibemaksuta summa (CD 2016/1065 preambul 9, CD 2006/112/EC art 73, KMS § 12 lg 1). Mitmeotstarbelise vautšeri puhul on vautšeri nominaalväärtus (miinus käibemaks), v.a juhul, kui vautšer realiseeritakse osaliselt. Siis on maksustatavaks väärtuseks vastavalt osalisel realiseerimisel kaupade/teenuste eest saadud käibemaksuta summa. (CD 2016/1065 preambul 11) KMSis on mitmeotstarbelise vautšeri maksustamise väärtus sätestatud § 12 lg 1¹. Lihtsamalt öeldes tuleb mitmeotstarbelise vautšeri maksustatava väärtuse leidmisel lähtuda sellest, milline on konkreetselt kliendile müüdud kaupade või osutatud teenuste käibemaksuta väärtus.

Lisaks on palju olukordi, kus väljastatud kinkekaardid aeguvad ja jäävad kasutamata, kuid nende eest saadud tasu jääb müüjale. Vautšeridirektiiv ja KMS muudatused selliseid olukordi ei reguleeri. (CD 2016/1065 preambul 12) Samas aegunud üheotstarbeliste vautšerite puhul on regulatsioon justkui olemas, kuivõrd neid võrdsustatakse kauba/teenuse eest tehtava ettemaksega. Sellistes olukordades võib autori hinnangul öelda, et eelis on mitmeotstarbelisi vautšereid väljastavatel ettevõtetel, kellel pole võrreldes üheotstarbelisi vautšereid väljastavate ettevõtetega olnud kohustust vautšerite väljastamisel käibemaksu riigile tasuda.

Seega üheotstarbelisteks vautšeriteks liigituvate kasutamata kinkekaartide puhul on kauba müüja/teenuse osutaja väljastatud kinkekaartidelt riigile käibemaksu tasunud, mis tegelikkuses on

justkui alusetu, kuna tarbimist pole toimunud. Seega on ettevõtte kandnud käibemaksukulu. Sellises olukorras oleks müüjal võimalik kinkekaardilt tasutud käibemaksu riigilt tagasi nõuda vaid juhul, kui kaardi omanikule hüvitatakse kaardi väärtus ja vormistatakse sellekohane kreditarve (Lehis 2018, 142). Samas oleks see vautšeri väljastajale praktiliselt võimatu või ääretult koormav nõ kutsuda tagasi kõik aegunud vautšerid, mille alusel nõuetekohased kreditarved vormistada ja tasutud käibemaks tagasi nõuda. Tagasisaadav käibemaksusumma pole tõenäoliselt kogu sellega kaasnevat administreerimist väärt.

Eeltoodust tulenevalt on aegunud/kasutamata jäetud ühe- ja mitmeotstarbeliste vautšerite maksustamisel erinevad tagajärjed. Kui ühotstarbeliste puhul loetakse käibe tekkimise hetkeks vautšeri müüki, siis vautšeri aegumine/kasutamata jätmise olukorda ei muuda, sest käive on seaduse kohaselt tekkinud ning vastavalt sellele kuulub käibemaks tasumisele. Samas mitmeotstarbeliste puhul on käibe tekkimise ajaks kauba müümise/teenuse osutamise hetk, millest tulenevalt kauba müüja/teenuse osutaja vautšeri kasutamata jätmisel justkui rikastub vautšeri hinna võrra. Seega tekib olukord, kus mitmeotstarbelise vautšeri müümisel saadud tasu jääb käibemaksuga maksustamata, kuivõrd kaupa pole müüdud ja teenust osutatud. (Lavrova 2011)

Kehtiv KMS ja käibemaksudirektiiv ei võimalda sarnaselt läheneda kasutamata üheotstarbeliste vautšerite puhul. Käibemaksudirektiivi kohaselt olukorras, kus enne kauba müüki/teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemaksu laekumisel saadud summalt (CD 2006/112/EC art 65). Nii Euroopa Kohus kui ka kohtujurist on märkinud, et selleks, et ettemaksu oleks võimalik käibemaksuga maksustada, peab selle laekumisel olema täpselt määratletud edaspidine kauba müük või teenuse osutamine. (C-419/02 p 48; Opinion C-419/02 p 100) Kuivõrd üheotstarbeliste vautšerite puhul on eelnimetatud tingimus täidetud, on käibemaksuga maksustamiseks alus olemas, kuigi tegelikkuses pole tarbimist toimunud.

Arvatakse, et muudatustest tulenevalt võivad ettevõtted hakata eelistama mitmeotstarbelisi vautšereid. Seda põhjusel, et nendega ei kaasne kohest käibemaksukohustust, mis omakorda annab ettevõtetele eelise. (Kokolia, Katrinaki, 2015) Lisaks sellele võib autori hinnangul eelistuse põhjuseks olla ka aegunud mitmeotstarbeliste vautšerite reguleerimatus.

3. MÜÜGIEDENDUSPROGRAMMIDE MAKSUSTAMINE EESTI ÄRIÜHINGUTE NÄITEL

3.1. Uuringu meetodika ja valimi kirjeldus

Magistritöö eesmärgi saavutamiseks kasutati kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismeetodit. Esimese puhul tutvuti teemakohase kirjanduse, teaduspublikatsioonides avaldatud artiklite, erinevate õigusaktide ja kohtulahenditega. Teise puhul korraldati veebipõhine küsitlus.

Andmekogumismeetodi valikul eelistati veebipõhist küsitlust, mis on võrreldes nt paberil küsitlusega odavam, kiirem, võimaldab lühikese ajaga kaasata suurt hulka vastajaid, kellel on vastamiseks võimalik valida endale sobiv aeg. Samas veebipõhise küsimustikuga kaasneb autori hinnangul suur ebamääraste vastuste saamise, madala vastajate arvu ning valesti tõlgendatud küsimuste riskid. Sellest olenemata otsustas autor veebipõhise küsimustiku kasuks põhjusel, et selle koostamine on tasuta ja seda on võimalik lühikese ajaga levitada suurele hulgal potentsiaalsetest vastajatest. Lisaks võimaldab see tulemuste kiiremat analüüsi, kuna vastused on koheselt elektrooniliselt töödeldavad.

Küsitlus viidi läbi veebikeskkonnas *Google Forms* 23.01.2019-28.03.2019. Analüüsiti alternatiivset küsitluskeskkonda nagu *SurveyMonkey*, kuid eelistati *Google Forms*-i selle lihtsuse ja kasutusmugavusest tulenevalt.

Küsitlus oli suunatud nende ettevõtete raamatupidajatele ja/või turundusega tegelevatele inimestele, kes on seotud või puutunud kokku müügiedendusprogrammide maksustamisega. Potentsiaalsete vastajateni jõudmiseks otsiti internetist välja erinevate autorile teadaolevate müügiedendusprogramme kasutavate ettevõtete, olemasolul nende raamatupidajate, finants- või turundusjuhtide, e-posti aadressid, millele edastati küsitluse elektrooniline link. Samuti pöördus autor e-kirja teel nende finantsjuhtide poole, kellega on tööalaselt antud küsimustes kokku puutunud. Kokku edastati elektrooniline link kahel korral kuuajalise vahega 110 potentsiaalsele

vastajale. Lisaks levitati küsitlust *Facebook*-is, samuti võimalikke vastajaid koondavates *Facebook*-i gruppides nagu: Internetiturundus ja e-kaubandus; Raamatupidamine, majandusarvestus ja maksundus; Kaubandus.ee; Eesti Hotellide ja Restoranide Liit (EHRL) samuti viimase veebilehel www.ehrl.ee. EHRLi grupis ja veebilehel levitati küsimustikku eelkõige põhjusel, et saada võimalikult palju vastuseid ettevõtetelt, kellel on mitme käibemaksumääraga maksustatavat käivet ning kelle vautšereid on võimalik kasutada ka välisriikides.

Küsitlus oli anonüümne ja koosnes 23st valikvastustega küsimusest (lisa 2). Nendest 7le oli vastajal võimalik vastata ka enda vastusevariandiga. Viimase küsimusega anti võimalus kommenteerida, selgitada ja teha antud teema kohta ettepanekuid, mida etteruttavalt öeldes praktiliselt ei tehtud. Küsitluses uuriti lisaks spetsiifilistele müügiarendusprogrammide maksustamist puudutavale ka vastaja ettevõtte liigi ja vanuse kohta. Ettevõtteid liigitati vastavalt RPSis defineeritud mikro- ja väikeettevõtja, keskmise suurusega ettevõtja ning suurettevõtja mõistetele (RPS § 3 p 14-17, vt tabel 4).

Tabel 4. Ettevõtte liigid

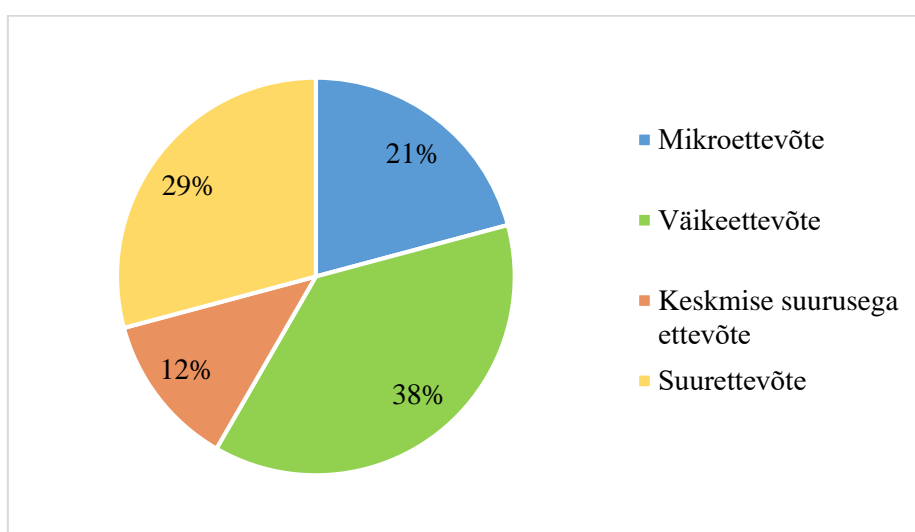
Ettevõtte liik	Kirjeldus
Mikroettevõtte	Osaühing, mille näitajad vastavad aruandeaasta bilansipäeval <u>kõikidele</u> tingimustele: <ul style="list-style-type: none"> • varad kokku kuni 175 000 eurot, • kohustised ei ole suuremad kui omakapital, • üks osanik, kes on ka juhatuse liige ja • aruandeaasta müügitulu kuni 50 000 eurot.
Väikeettevõtte	Äriühing, mis ei ole mikroettevõtte ja mille näitajatest võib aruandeaasta bilansipäeval <u>vaid üks</u> ületada järgmisi tingimusi: <ul style="list-style-type: none"> • varad kokku 4 000 000 eurot, • müügitulu 8 000 000 eurot ja • keskmine töötajate arv aruandeaastal 50 inimest.
Keskmise suurusega ettevõtte	Äriühing, mis ei ole mikro- ega väikeettevõtte ja mille näitajatest võib aruandeaasta bilansipäeval <u>vaid üks</u> ületada järgmisi tingimusi: <ul style="list-style-type: none"> • varad kokku 20 000 000 eurot, • müügitulu 40 000 000 eurot ja • keskmine töötajate arv aruandeaastal 250 inimest.
Suurettevõtte	Äriühing, kelle näitajatest aruande bilansipäeval <u>vähemalt kaks</u> ületavad järgmisi tingimusi: <ul style="list-style-type: none"> • varad kokku 20 000 000 eurot, • müügitulu 40 000 000 eurot ja • keskmine töötajate arv aruandeaastal 250 inimest.

Allikas: Autori koostatud RPS § 3 p 14-17 alusel

Küsitlusele saadi 24 vastust. Vastanute arvu võis mõjutada küsitluse läbiviimise periood, milleks oli aasta algus, millal raamatupidajatel on tihti eelmise majandusaasta lõpetamise ning audititega seonduvalt väga kiire.

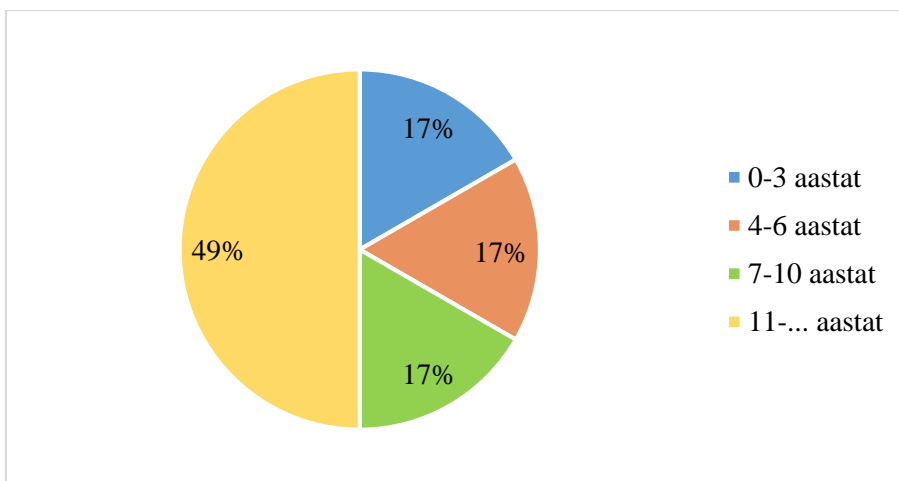
Küsimuste lõikes on vastanute arv erinev, kuna kõik küsimused ei olnud kohustuslikud ning kõikide vastajate puhul asjakohased. Lisaks oli küsimusi, mille puhul oli võimalik valida mitut erinevat varianti.

Enim oli vastanuid väikeettevõtetest ja kõige vähem keskmise suurusega ettevõtetest (joonis 3).



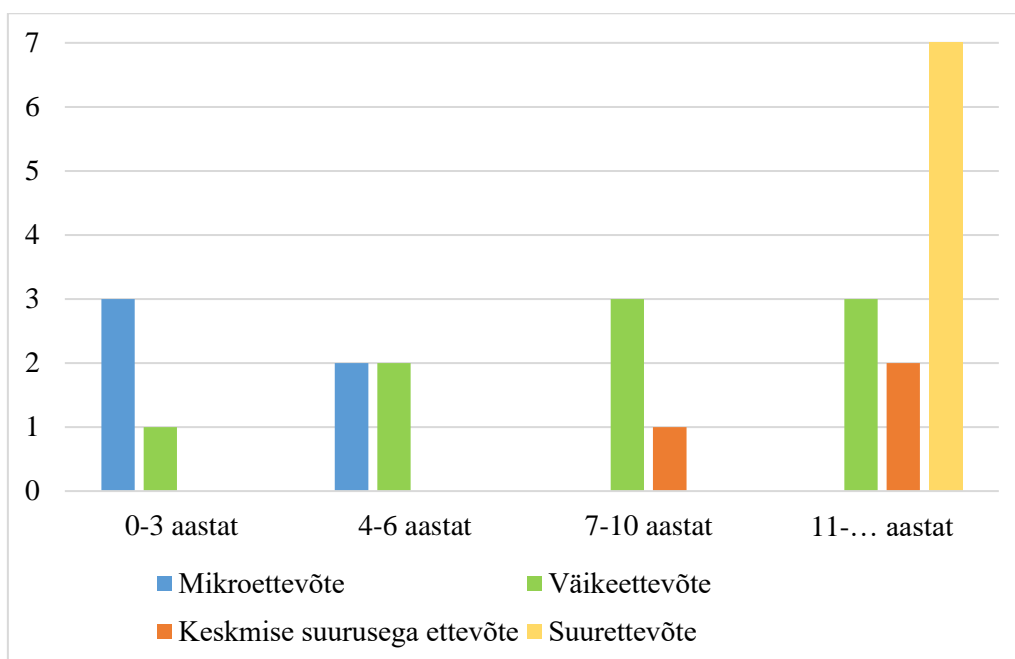
Joonis 3. Küsitluses osalenud ettevõtete liikide osatähtsus koguvastajatest
Allikas: Autori koostatud lisa 3 alusel

Valimis olevatest ettevõtetest oli kõige rohkem 11 ja enam aastat tegutsenud ning võrdselt 0-3, 4-6 ja 7-10 vanuses ettevõtteid (joonis 4).



Joonis 4. Küsitluses osalenud ettevõtete vanus
Allikas: Autori koostatud lisa 3 alusel

Ettevõtete liikide lõikes nende vanuselist jaotust illustreerib joonis 5. Vertikaalteljel on vastajate arv ning horisontaalteljel vanused. Vastanutest kõik suurettevõtted on vanuses 11 ja/või rohkem aastat. Väikeettevõtete hulgas oli enim vanuses 7 ja rohkem aastat, keskmise suurusega ettevõtete hulgas 11 ja rohkem ning mikroettevõtete hulgas 0-3 aastat.



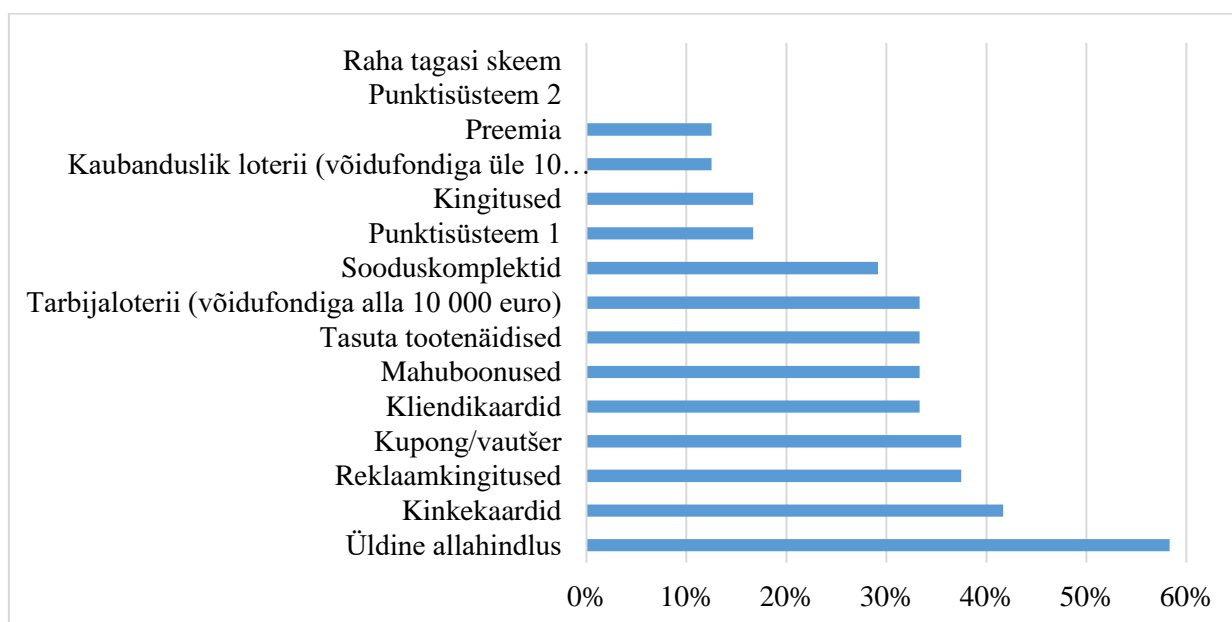
Joonis 5. Küsitluses osalenud ettevõtete vanuseline jaotus ettevõtte liikide lõikes
Allikas: Autori koostatud lisa 3 alusel

Arvestatud on kõikide vastanute vastuseid. Vautšerite maksustamist puudutavate küsimuste nr 18-22 puhul on arvestatud vastuseid, mis on konkreetse vastaja puhul asjakohased. Seega, kui vastaja

on küsimusele 18 vastanud, et väljastatakse üksnes konkreetsele summale kinkekaarte, siis tema vastust küsimusele 21, mis puudutab konkreetsele kaubale/teenusele väljastatud kinkekaardi maksustamist, ei arvestatud. Seega vastavalt märgitud väljastatavale kinkekaardi tüübile on võetud arvesse või jäetud arvesse võtmata nende maksustamise perioode puudutavad küsimused.

3.2. Küsitluse tulemuste analüüs

Nagu eelnevalt märgitud, väärtustavad tarbijad enim rahaliste hüvedega seotud müügiedendusprogramme, eelistatuna just allahindlusi. Seetõttu on see ettevõtete enim kasutatav meede ka müügi edendamiseks, mida kinnitasid autori läbiviidud küsitluse tulemused. Üldist allahindlust kasutavad 58% vastajatest, millele järgnesid kinkekaardid 42% ning reklaamkingitused ja kupong/vautšer 38% vastajatega. Müügiedendusprogrammidest raha tagasi skeemi ning boonuspunktide skeemi (punktisüsteem 2), mille puhul antakse boonuspunkte eelnevalt ostu sooritamata, ei märkinud üksi vastaja (joonis 6).



Joonis 6. Ülevaade vastajate kasutusel olevatest müügiedendusprogrammidest
Allikas: Autori koostatud lisa 4 alusel

Küsitluse tulemuste kohaselt kasutavad enim erinevaid müügiedendusprogramme suurettevõtted. Selleks võrreldi ettevõtte liike ning kasutatavaid müügiedendusprogramme, mida märgiti rohkem kui ühel korral. Suurettevõtted märkisid 15 vastusevariandist 11 erinevat varianti, väikeettevõtted kaheksa, mikroettevõtted kolm ja keskmise suurusega ettevõtted kaks (lisa 4).

Müügiedendusprogrammide rohkus põhjustab eeldatavasti enam küsimusi, et kas ja millised maksukohustused vastavate programmidega võivad kaasneda. 86% suur-, 67% väike- ja 40% mikroettevõtetes ning 100% keskmise suurusega ettevõtetes arvestatakse müügiedendusprogrammide planeerimisel võimalike kaasnevate maksukohustustega. Nendest 24%il on võimalikud maksukohustused saanud takistuseks planeeritava müügiedendusprogrammi rakendamisel, kellest 75%il on põhjusteks olnud liiga suur maksukulu ja liiga keeruline maksukäsitlus, sh administreerimine. (Lisa 5)

Mikroettevõtted on ainukesed, kus üle poole vastanutest (60%) on märkinud, et võimalike maksukohustustega müügiedendusprogrammide planeerimisel ei arvestata (lisa 5). Mikroettevõtetest kolm ehk 60% on vanuses 0-3 aastat ja kaks ehk 40% vanuses 4-6 aastat (joonis 5 lk 37). Kõikides nendes ettevõtetes kasutatakse vähemalt ühte müügiedendusprogrammi. Ühtlasi on neis võrreldes teistega kasutusel vähem erinevaid programme st, et küsitluse vastusevariantidest on enim erinevaid variante märgitud vaid ühel korral. (Lisa 4)

Vastanutest pooltel pole esinenud olukordi, kus müügiedendusprogramm oleks tehtud tõenäoliselt teisiti, kui planeerimisel oleks kaasnevate maksukohustustega arvestatud. 29%il on selliseid olukordi ette tulnud vähe, 17% väga vähe ja 4% väga palju. (Lisa 5).

Kõikidest vastanutest 67%il pole olnud probleeme või tekkinud küsimusi müügiedendusprogrammide maksustamisega seondult. Samas „Ei“ vastanutest üle poole on pöördunud maksustamisega seonduvates küsimustes abi saamiseks spetsialistide poole. (Lisa 6)

Seega on 33%il vastanutest esinenud probleeme/küsimusi müügiedendusprogrammide maksustamisega seondult. Nendest enamik, 75%, on pöördunud abi saamiseks spetsialistide poole, 25% pole seda teinud. Enim on abi saamiseks pöördutud MTA ja maksunõustajate poole, mida märkisid vastavalt 50% ja 38% vastajatest. 38% vastanutest pole kellegi poole pöördunud. (Lisa 6)

Siinjuures on tähelepanuväärne, et kõik suurettevõtted ja keskmise suurusega ettevõtted on vanuses 7-... aastat, kes kõik on maksustamisega seotud küsimustes abi saamiseks kellegi poole pöördunud, sõltumata sellest, kas müügiedendusprogrammidega seotud küsimusi/probleeme on esinenud või mitte.

Samas on oluliselt vähem abi saamiseks pöördunud mikro- ja väikeettevõtted vanuses 0-6 aastat. Nende puhul on oluliselt vähem tekkinud küsimusi/probleeme müügiendendusprogrammide maksustamisel. Siinjuures on huvitav ühe 4-6 aastat tegutsenud mikroettevõtte vastused, kes pole abi saamiseks kellegi poole pöördunud. Samas on selles ettevõttes kasutusel viis erinevat müügiendendusprogrammi ning sealjuures on nende maksustamisega seonduvalt ette tulnud probleeme/küsimusi, millest on ära märgitud kõik vastusevariandid. Lisaks on esinenud väga palju selliseid olukordi, kus müügiendendusprogramm oleks tehtud teisiti/valitud mingi muu, kui planeerimisel oleks arvestatud kaasnevate maksukohustustega (lisa 5).

Kõige enam on vastanutel olnud probleeme/küsimusi käibe tekkimise aja või koha määratlemisel (nt piiriülel kasutuselolevate kinkekaartidega seonduvalt); küsimus, kas tegemist on reklaamkingituse või tavalise kingitusega; juriidilistele isikutele tagantjärele antavate mahu- boonuste andmisega seotud arveldamisel; 10 euroselt reklaamkingituselt sisendkäibemaksu maha- arvamise ja klassifitseerimisega seonduvalt, kas tegemist on reklaamkulu, kingituse, tootenäidise vms (lisa 7).

58%il vastajatest on müügiendendusprogrammide kasutusel kinkekaardid ja/või kupong/vautšer (edaspidi koos vautšerid; tabel 5). Küsimusele vastanutest 65% on teadlikud 01.01.2019 jõustunud KMS muudatusest, mis käsitleb vautšerite maksustamist, 21% seda pole, 7% on vähesel määral, 7% jättis küsimusele vastamata. (Lisa 8)

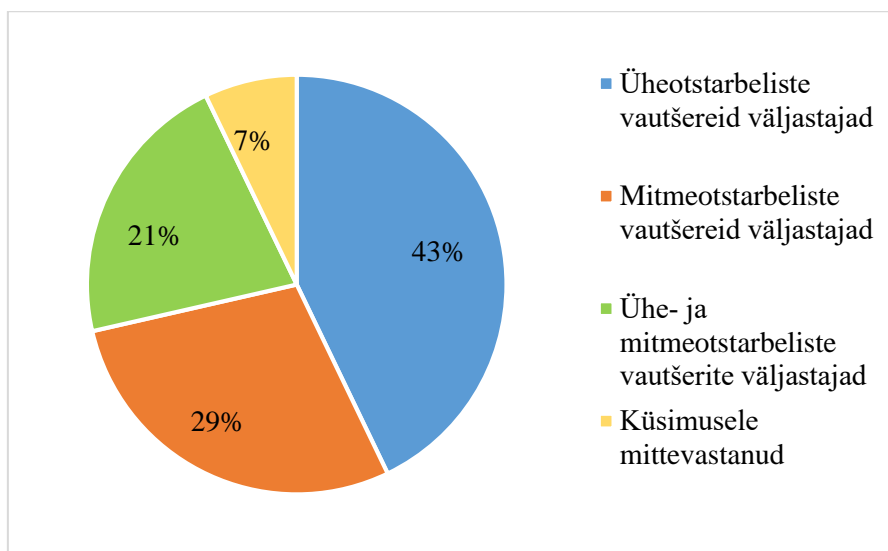
Tabel 5. Vautšerite väljastajate arv

	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus vastajate koguarvust
Kinkekaardid	5	21%
Kupong/vautšer	4	16%
Kinkekaardid ja Kupong/Vautšer	5	21%
Kokku	14	58%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

Küsitlusele vastanutest 50%il on üksnes 20% maksumääraga maksustatav käive (lisa 9). Kõigi, v.a ühe vastaja, väljastatavaid vautšereid pole võimalik kaupade/teenuste saamiseks teistes ettevõtetes kasutada (*Ibid.*). See tähendab, et sõltumata vautšeri tüübist, väljastavad need ettevõtted KMS mõistes üksnes üheotstarbelisi vautšereid, kuivõrd nende väljastamise hetkel on

teada kauba müüja/teenuse osutaja ja rakendatav käibemaksumäär. Vastanutest 43% väljastavad üheotstarbelisi vautšereid (joonis 7). Kuigi vastanute hulgas selliseid ettevõtteid ei olnud, siis olgu siinjuures mainitud, et olukorras, kus ettevõttel on mitme määraga maksustatavat käivet, kuid väljastab üksnes konkreetsele kaubale ja/või teenusele vautšereid, mida teistes ettevõtetes kasutada ei saa, on selliste vautšerite puhul tegemist üheotstarbelistega.



Joonis 7. Vastajate väljastatavate vautšerite liigid

Allikas: Autori koostatud lisa 10 alusel

Nagu alapeatükis 2.3 kirjeldatud, tekib üheotstarbeliste vautšeritega seotud käive nende väljastamise kuul. Vastanutest üle poole (67%; tabel 6) väljastavad üksnes üheotstarbelisi vautšereid väljastavatest ettevõtetest seda ka teeb. Ülejäänud 33% maksustab neid realiseerimisel, mis seadusemuudatustest tulenevalt ei ole korrektne. Kuivõrd tegemist on sarnaste vautšeritega, peaksid neid ühtemoodi maksustama. Kuna seda osaliselt ei tehta, tekib nendel, kes tasuvad käibemaksu realiseerimisel, eelis nende ees, kes tasuvad käibemaksu vautšeri müümisel. Eelis seisneb selles, et käibemaksu tasumine lükatakse sisuliselt edasi perioodi, mil toimub reaalne tarbimine või vautšerite aegumise/kasutamata jätmiste puhul jääb see üldse käibemaksuga maksustamata.

Tabel 6. Üksnes üheotstarbeliste vautšerite väljastajate arv

KMDI ³ deklareerimise periood	Üheotstarbeliste vautšerite väljastajad	Osakaal üheotstarbelisi vautšereid väljastavatest vastajatest
Kinkekaardi, kupongi/vautšeri väljastamise kuul	4	67%
Kinkekaardi, kupongi/vautšeri realiseerimise kuul	2	33%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

Vastajatest 29% väljastavad üksnes mitmeotstarbelisi vautšereid (joonis 7 lk 41). Nende hulka on arvestatud need, kellel on mitme maksumääraga maksustatavat käivet ja kes väljastavad üksnes konkreetsele summale kinkekaarte, kuponge/vautšereid. Samuti on nende hulka arvestatud see üks ettevõtte, kellel on küll ainult ühe maksumääraga maksustatav käive, kuid tema väljastavaid kinkekaarte on võimalik kasutada teistes ettevõtetes. Pooled üksnes mitmeotstarbelisi vautšereid väljastavatest ettevõtetest maksustavad neid realiseerimisel (tabel 7), mis on korrektne. 25% maksustab neid vautšeri väljastamisel (tabel 7), kusjuures tegemist on selle ettevõttega, kelle väljastatavaid vautšereid on võimalik kasutada ka teistes ettevõtetes. Viimane on hea näide sellest, et olukorras, kus tarbija realiseerib sellise ettevõtte väljastatud vautšeri teises ettevõttes, kes vastavalt seadusele maksustab selle realiseerimisel, tekib topeltmaksustamine. Põhjusel, et vautšeri väljastaja tasemel on käibemaks eelnevalt riigile tasutud.

Tabel 7. Üksnes mitmeotstarbeliste vautšerite väljastajate arv

KMDI deklareerimise periood	Mitmeotstarbeliste vautšerite väljastajad	Osakaal mitmeotstarbelisi vautšereid väljastavatest vastajatest
Kinkekaardi, kupongi/vautšeri väljastamise kuu	1	25%
Kinkekaardi, kupongi/vautšeri realiseerimise kuu	2	50%
Küsimusele mittevastanud	1	25%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

³ KMD ehk käibedeklaratsioon

Vastajatest 21% väljastavad nii ühe- kui ka mitmeotstarbelisi vautšereid (joonis 7 lk 41). Nende hulka on arvestatud need, kellel on mitme määraga maksustatavat käivet ja kes väljastavad vautšereid nii konkreetsele summale kui kaubale/teenusele. Esimesel juhul on tegemist mitmeotstarbelise ja teisel üheotstarbelise vautšeriga. Kõik vastajad maksustavad mitmeotstarbelisi vautšereid nende realiseerimisel (tabel 8), mis on korrektne. Maksustamisel sama lähenemist kasutavad need ettevõtted valdavalt ka üheotstarbeliste vautšerite puhul, mis ei ole korrektne.

Tabel 8. Nii ühe- ja mitmeotstarbeliste vautšerite väljastajate arv

KMDI deklareerimise periood	Ühe- ja mitmeotstarbeliste vautšerite väljastajad			
	Üheotstarbelised vautšerid	Osakaal ühe- ja mitmeotstarbelisi vautšereid väljastavate ettevõtete arvust	Mitmeotstarbelised vautšerid	Osakaal ühe- ja mitmeotstarbelisi vautšereid väljastavate ettevõtete arvust
Kinkekaardi, kupongi/vautšeri väljastamise kuu	1	33%	0	0%
Kinkekaardi, kupongi/vautšeri realiseerimise kuu	2	67%	3	100%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

Kokkuvõtvalt on viis ettevõtet 14st, kes ei maksusta väljastatavaid vautšereid korrektselt. Sealjuures on nende viie hulgas neid, kes on märkinud, et on seadusemuudatusega kursis ning muudatused nende ettevõtet ei mõjuta, mis tegelikkuses küsitluse tulemuste kohaselt ei pruugi nii olla.

Aegunud/kasutamata jäetud kinkekaardid on üldiselt maksustatud sarnaselt sõltuvalt sellest, milline on olnud ettevõtte käibemaksukäsitlus vastava vautšeritüübi maksustamisel. Ehk kui ettevõtte on nt üheotstarbelise vautšeri selle müügi hetkel maksustanud, siis selle aegumisel/kasutamata jätmisel jääb tehing maksustatuks. Sama ka mitmeotstarbeliste vautšerite puhul, mis jäävad aegumisel käibemaksuga maksustamata. Üldiselt need, kes üheotstarbelisi nende müügi hetkel ei maksusta, ei tee seda ka aegumisel. (Lisa 11)

Paar erinevust ilmnes vastajate puhul, kes väljastavad nii ühe- kui ka mitmeotstarbelisi vautšereid (lisa 11). Ühel juhul on märgitud, et maksustatakse konkreetsele kaubale/teenusele väljastatud, kuid aegunud/kasutamata kinkekaardid käibemaksuga. Tulenevalt seadusele oleks nii õige. Samas

on sealjuures märgitud, et selliseid kinkekaarte maksustatakse vastavas ettevõttes realiseerimisel, mis pole korrektne. Eeldades, et vastaja on vastanud ausalt, siis antud vastustest tulenevalt eeldab autor, et see ettevõtte maksustab käibemaksuga sellised kinkekaardid hetkel, kui need aeguvad. Sisuliselt ei jäta see ettevõtte enda väljastatavaid üheotstarbelisi vautšereid maksustamata, vaid lükkab selle ajas edasi. Samas loob see jällegi eelise koheselt neid maksustatavate ettevõtete ees. Teisel juhul on märgitud, et aegunud konkreetsele kaubale/teenusele väljastatavaid kinkekaarte käibemaksuga ei maksustata. Samas on sealjuures märgitud, et selliseid maksustatakse nende väljastamise kuul. Antud vastustest tulenevalt võiks eeldada, et seeläbi on maksustatud ka võimalikud aegunud vautšerid. Siinjuures oleks käibemaksuga mittemaksustamine võimalik olukorras, kus ettevõtte esitab kreditarved ja tagastab kinkekaardi ostjale makstud summa. Autori hinnangul on see vähetõenäoline.

Küsitluse viimase küsimusena andis autor vastajatele võimaluse magistritöö teemal teha ettepanekuid, kommenteerida, anda täiendavaid selgitusi vms. Sellele vastas vaid üks ettevõtte, esitades kaks küsimust:

1. „Kuidas maksustada tasuta antavaid kausse?”
2. Kuidas Fb⁴ kampaania peale kulutatavat raha?“

Küsimustele vastuste andmiseks on vastaja tehingute kohta andnud väga vähe informatsiooni. Maksustamise kohta hinnangu andmiseks oleks esimese küsimuse puhul oluline teada, millega ettevõtte tegeleb, mis eesmärgil ja kellele tasuta kausse antakse ning milline on kausside väärtus. Teise puhul oleks oluline teada, mis kulu täpsemalt mõeldakse (*Facebook*'i võetav tasu, väljaloositavate kaupade kulu vms), mis on nende eesmärk. Sõltuvalt tehingu sisust tuleks need maksustada vastavalt alapeatükis 2.2 väljatoodule.

3.3. Küsitluse tulemuste järeldused

Autor on teadlik, et tulenevalt saadud vastuste vähesusele, pole neist võimalik teha üldistavaid järeldusi. Samas mingi pilt küsitluse tulemusena siiski välja joonistus, mis võimaldavad autori hinnangul järeldusi teha ja juhtida tähelepanu probleemsetele kohtadele.

⁴ *Facebook*

Kasutatavate müügiarendusprogrammide rohkus suurete võtetes pole arvestades ettevõtte liiki ja tegutsemisega autori hinnangul üllatav. Kõik küsitluses osalenud suurete võtetel on tegutsenud 11 või rohkem aastat. Üldiselt on sellistes ettevõtetes palgatud konkreetselt turundusega tegelevad inimesed, kes mõtlevad ja töötavad välja erinevaid võimalusi toodete/teenuste müügi arendamiseks. Samuti on olemas spetsiaalselt selle tarbeks moodustatud eelarve, raha, kogemus ning ollakse kursis ka konkurentide müügiarendamisega seotud tegevustega. Lühidalt öelduna on autori hinnangul suurete võtetel rohkem võimalusi ja kogemust erinevate müügiarendusprogrammide väljatöötamiseks ja rakendamiseks.

Oodatud oli tulemus, et mikroettevõtetes on võrreldes teistega kasutusel vähem erinevaid müügiarendusprogramme. Seda põhjusel, et eriti alustavate ettevõtete puhul puudub esialgu võimekus ja tõenäoliselt vajadus mitme programmi rakendamiseks, mis nõuavad rohkem raha ning aega võimalike kaasnevate maksukohustustega kurssi viimiseks. Pigem on valitud välja mõned meetmed, millele ühtlasi rohkem panustatakse.

Autori hinnangul oli hea tulemus see, et suurem osa vastajatest arvestavad juba planeerimisel võimalike maksukohustustega. See aitab välistada võimalikke ebameeldivaid üllatusi tulevikus. Samas mikroettevõtetest üle poole seda ei tee. Arvestades ettevõtte liiki ja nende vanuselist koosseisu, viitab saadud tulemus autori hinnangul eelkõige teadmatusemale, millest tulenevalt ei teata neid arvestada. Üldiselt hinnates tundub olukord hea, kuna pigem pole ettevõtjatel selliseid olukordi ette tulnud või on seda tulnud vähe, kus müügiarendusprogrammid oleksid tõenäoliselt tehtud teisiti, kui koheselt oleks kaasnevate maksukohustustega arvestatud.

Vastanutest 24% märkisid, et võimalikud maksukohustused on saanud takistuseks planeeritava müügiarendusprogrammi rakendamisel, millest tulenevalt on otsustatud mingi muu kasuks või muudetud esialgselt planeeritud programmi. See näitab autori hinnangul seda, et maksuküsimustega tegeletakse planeerimisfaasis, sealjuures uuritakse välja võimalikud kaasnevad maksukohustused ning välistatakse ettevõttele mittesobivad, sh liiga kulukad müügiarendusprogrammid. See on oluline selleks, et ettevõttele ei tuleks mingid kohustused üllatusena, mille peale pole mõeldud ja planeeritud eelarvet. Samuti võimaldab see ennetada või ära hoida MTA võimalikku huvi ettevõtte maksuarvestusele.

Suurem osa vastanutest on maksustamisega seonduvates küsimustes abi saamiseks spetsialistide poole pöördunud, mis on autori hinnangul hea tulemus. Seda on teinud ka need, kellel pole

probleeme/küsimusi maksustamisega seonduvalt esinenud. See näitab, et maksustamisega seonduvate küsimuste ja kahtluste korral soovitakse saada selgust ja kindlust. Eelduslikult peaks see aitama tagada korrektset maksukäsitlust ja ennetada võimalike probleemide teket. Samas oli 25% neid, kes maksustamisega seotud probleemidest olenemata abi saamiseks pole kellegi poole pöördunud. See viitab autori hinnangul, kas teadmatusete või sellele, et probleemiga tegeletakse ettevõttesiseselt. Samas on igal juhul soovituslik suuremaid summasid puudutavate maksuküsimuste puhul pöörduda spetsialistide poole, mis võib ära hoida tulevikus võimalikke maksukohustusi või MTA kontrolle.

Küsitluse tulemustest selgus, et kellegi poole pole pöördunud ka üks 4-6 aastat tegutsenud mikroettevõtte, kellel on kasutusel mitmeid erinevaid müügiesitlusprogramme, millega seonduvalt on esinenud palju probleeme/küsimusi. Sealjuures on väga palju tulnud ette olukordi, kus müügiesitlusprogramm oleks teinud teisiti/valitud mingi muu, kui planeerimisel oleks arvestatud kaasnevate maksukohustustega. Siinjuures pole autori hinnangul välistatud, et vastaja on iseseisvalt nt MTA juhendeid lugedes vm abivahendeid kasutades jõudnud mingisuguse rakendatava maksukäsitluseni. Samas niivõrd paljude probleemide esinemisel üldjuhul küsitakse kindluse saamiseks abi. Siin võib nt MTAlt küsimata jätmise põhjuseks olla see, et ei soovita enda ettevõttele asutuse tähelepanu pöörata ning maksunõustajate vm spetsialistide poole pöördumine võib olla kulukas. Need on autori kogemusest tulenevalt olnud peamised põhjused. Samas võib abi küsimata jätmise tuua kokkuvõttes kaasa topeltkulu, mille peamiselt moodustavad varasema ebakorrektselt maksukäsitlusest kaasneva maksukohustuse, intresside, intressidelt tulumaks ning lisaks maksunõustajale makstav teenustasu.

Samas on kõik suuretegevõtted maksustamisega seotud küsimustes kellegi poole pöördunud sõltumata sellest, kas probleeme on esinenud või mitte. See näitab mõnevõrra seda, et maksustamise seisukohalt püütakse teha asju õigesti, ollakse võimalike kaasnevate maksukohustustega kursis, sh võib-olla on neil suurem kogemus tunda ära võimalikke maksustamist puudutavaid kohti.

Valdavalt pöördutakse MTA poole, mis autori hinnangul oli oodatud tulemus. Seda põhjusel, et nendelt selgituste küsimine on üldjuhul tasuta, v.a siduv eelotsus⁵ (Siduva ... 2018).

⁵ MTA siduv hinnang maksukohustustelase taotlusel tulevikus tehtava toimingute maksustamise kohta (Siduva ... 2018)

Autorile ei ole üllatavad ka vastajate hulgas enim probleeme tekitanud küsimused, kuivõrd samade küsimustega on rohkem kui ühel korral pöördutud ka autori poole. Kõige enam pigem mahuboonuste maksustamise ja arveldamisega seonduvalt. Nagu alapeatükis 2.2. „Allahindlused, mahuboonused, sooduskomplektid, preemiad“ all välja toodud, on see küsimus tekitanud erinevaid maksukäsitlusi, sh maksuvaidlusi. Samas võiks eeldada, et küsimuses tehtud kohtuotsusest ja MTA selgitustest tulenevalt võiks mahuboonuste maksukäsitlus ja arveldamine olla ettevõtetele selge. Tegelikult tundub, et see siiski nii pole ja tekitab jätkuvalt küsimusi.

Mõnevõrra rohkem eeldas autor, et küsimusi on tekitanud kasutamata jäetud/aegunud vautšerite maksustamine, kuivõrd vautšerid on väga laialt kasutatavad ning vautšeridirektiiv ja KMS muudatused neid ei reguleeri. Samas vestles autor magistritöö tarbeks ka ühe Eestis väga laialtlevinud lojaalsusprogrammi omava ettevõtte finantsdirektoriga, kes magistritöös palus jääda anonüümseks, sh ei lubanud intervjuud lindistada ega räägitut üles kirjutada. Tema sõnul on nendel just suurimaks küsimuseks aegunud kinkekaarte puudutav käibemaksukäsitlus. Autor on seisukohal, et see on koht, mis vajaks veidi selgust. Kuivõrd vautšereid puudutavad muudatused neid ei reguleeri, oleks hea, kui nt MTA avaldaks oma veebilehel omapoolse hinnangu, millest ettevõtted saaksid aegunud kinkekaartide maksustamisel käibemaksuga lähtuda.

Käibe tekkimise aja või koha määratlemisega seotud küsimuste/probleemide esinemine kinnitab autori hinnangul vautšeritega seotud regulatsioonide vajalikkust. Näiteks uuest regulatsioonist tulenevalt peaks olema selge, et Eesti ettevõtte ei maksusta käibemaksuga müüdavat hotelliketi kinkekaarti, mida on võimalik kasutada ka nt Lätis sama hotelliketi hotellis majutusteenuse saamiseks. Muudatustest tulenevalt võiks nendega seonduvaid probleeme/küsimusi olla vähem.

Samas näitasid küsitluse tulemused, et ettevõtted maksustavad sarnaseid vautšereid erinevalt, sõltumata olemasolevatest sätetest, mis nende maksustamist reguleerivad. Mitmed üheotstarbelisi vautšereid väljastavad ettevõtted maksustavad neid sarnaselt mitmeotstarbeliste vautšeritega realiseerimisel. Ühelt poolt võib põhjuseks olla teadmatus ja seadusemuudatusega kursis mitteolemine. Samuti asjaolu, et regulatsioon on värske ning pole jõutud vastavaid muudatusi rakendada. Teiselt poolt on autori tööalasest kogemusest tulenevalt põhjendatud erinevate vautšerite ühesugust maksukäsitlust (käibemaksuga maksustamine nende realiseerimisel) sellega, et raamatupidamissüsteem ei võimalda neid eristada, süsteemi muudatus on kallid, mahud on ebaolulistel summades, millest tulenevalt ei peeta oluliseks nendega tegeleda. Olenemata sellest,

et osaliselt võib teatud juhtudel nende põhjendustega nõustuda, soovib autor võimalike probleemide vältimiseks järgida seadust ja vautšereid vastavalt sellele maksustada.

Huvitav on see, et nende ettevõtete hulgas, kes ei maksusta enda väljastatavaid vautšereid korrektselt, oli neid, kes vastuste kohaselt on jõustunud seadusemuudatusega kursis, mis omakorda nende ettevõtte senist maksukäsitlust ei mõjuta. See näitab autori hinnangul ilmselgelt seda, et tegelikkuses muudatustega kursis ei olda või on neid valesti tõlgendatud. Vastasel juhul vastustes anomaaliaid ei esineks.

Kokkuvõtvalt soovib autor ettevõtetel hoida end pidevalt kursis võimalike seadusemuudatustega, millest on võimalik ülevaadet saada MTA veebilehelt ning probleemide esinemisel lugeda MTA juhendeid, rahandusministeeriumi väljastatud kommentaare või küsida nõu maksuspetsialistidelt.

KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk oli hinnata müügiedendusprogrammide käibemaksuga maksustamise hetkeolukorda Eestis ja selgitada välja nendega seotud probleemid Eestis ettevõtjate pilgu läbi. Eesmärgi saavutamiseks viis autor läbi veebipõhise küsitluse müügiedendusprogramme kasutavate ettevõtete hulgas.

Küsitluse tulemuste kohaselt on enimkasutatavad müügiedendusprogrammid üldine allahindlus, kinkekaardid, reklaamkingitused ja kupong/vautšer. Kõige rohkem kasutavad erinevaid müügiedendusprogramme suurettevõtted, mikroettevõtted kõige vähem.

Enamikes ettevõtetes arvestatakse müügiedendusprogrammide planeerimisel võimalike maksukohustustega, mis on hea, kuivõrd see võimaldab koheselt välistada ettevõttele mittesobivad, sh liiga kulukad ja keerulise maksukäsitlusega programmid. Samas mikroettevõtted on ainukesed, kus üle poole vastanutest võimalike maksukohustustega planeerimisel ei arvesta. Ettevõtte liiki ja vanuselist koosseisu arvestades viitab see autori hinnangul eelkõige teadmatusel.

67%il vastajatest pole müügiedendusprogrammide maksustamisega seonduvalt probleeme/küsimusi tekkinud. Samas on nendest üle poole sellest olenemata maksustamist puudutavate küsimuste korral spetsialistide poole pöördunud. Sealjuures on seda teinud kõik suurettevõtted ja keskmise suurusega ettevõtted sõltumata probleemide/küsimuste esinemisest või mitteesinemisest. Mikroettevõtted pole seda väga teinud. Üldiselt on see hea tulemus ja näitab, et tuntakse ära võimalikke maksustamist puudutavaid kohti ning küsimuste ja kahtluste korral soovetakse saada selgust. Eelduslikult aitab see tagada korrektset maksukäsitlust ja ennetada võimalikke probleeme. Mikroettevõtete puhul ei pruugita maksustamisega seotud nüanssidega olla niivõrd kursis, mistõttu ei osata tuvastada potentsiaalseid maksustamisega seotud kohti. 25% vastanutest ei ole probleemide/küsimuste esinemisest olenemata abi saamiseks kellegi poole pöördunud. Autori hinnangul võib see tingitud olla teadmatusest, nendega tegeletakse ettevõttesiseselt või ei soovita MTA poole pöörduda, et mitte tähelepanu oma ettevõttele tõmmata jm spetsialistide teenus on kulukas.

58% vastanutest on kasutusel vautšerid, kellest enamik on kursis 2019 jaanuaris jõustunud vautšerite maksustamist reguleerivate KMS muudatustega. Enamik maksustab väljastatavaid vautšereid korrektselt. Samas sõltumata jõustunud muudatustest maksustatakse neid siiski erinevalt, mis võib põhjustada topelt- või mittemaksustamist ning maksustamist valel perioodil. Korrektselt mittevastanute hulgas oli neid, kes antud vastuste kohaselt on jõustunud seadusemuudatusega kursis, märkides sealjuures, et nende ettevõtte senist maksukäsitlus need ei mõjuta. Eeltoodu näitab, et tegelikkuses muudatustega kursis ei olda või on neid valesti tõlgendatud. Vastasel juhul vastustes anomaaliaid ei esineks.

Küsitluse tulemustena selgunud peamised probleemid müügiarendusprogrammide maksustamisel:

1. Käibe tekkimise aja või koha määratlemine (nt piiriüleselt kasutuselolevad kinkekaardid). See kinnitab vautšeritega seotud regulatsioonide vajadust, millest tulenevalt võiks edaspidiselt probleeme vähem tekkida.
2. Küsimus, kas tegemist on reklaamkingituse või tavalise kingitusega.
3. Mahuboonuste käibemaksukäsitlus. See on tekitanud maksuvaidlusi, milles on tehtud ka kohtuotsus. Seega võiks eeldada, et mahuboonuste maksukäsitlus ei tohiks probleeme tekitada, kuid küsitluse tulemuste kohaselt tundub, et see nii pole. Kuivõrd MTA veebilehel on antud küsimust ka selgitatud, siis oleks võib-olla soovituslik need teha konkreetsmaks ja arusaadavamaks.
4. 10 euroselt reklaamkingituselt sisendkäibemaksu mahaarvamise seonduvalt.
5. Vautšerite erinev käibemaksukäsitlus sõltumata 2019 jaanuaris jõustunud KMS muudatustest.
6. Aegunud/kasutamata jäetud vautšerite erinev maksukäsitlus. Neid jõustunud KMS muudatused ei reguleeri, millest tulenevalt teeb autor ettepaneku, et MTA võiks oma veebilehel avaldada omapoolse hinnangu nende maksustamiseks. See võimaldaks ettevõtjatel neid ühetaoliselt maksustada.

Eeltoodud probleemide lahendamiseks on autor nende käibemaksukäsitlust detailsemalt selgitanud alapeatükis 2.2-2.3.

Autori hinnangul aitab magistritöö saada ettevõtetel paremat selgust erinevate müügiarendusprogrammide käibemaksuga maksustamisel.

SUMMARY

VAT TAXATION OF SALES PROMOTION SCHEMES

Merli Suu

Companies are using very different methods to raise their sales of goods and services among existing and potential clients. Widely common is the use of different sales promotion schemes, e.g. offering discounts and volume bonuses; organizing campaigns or lotteries; creating loyalty programs; distributing free products, gifts or vouchers etc.

In January 2019 changes in the Value-Added Tax Act (VAT Act) that started regulating the taxation of vouchers came into force. Previously the principles of VAT taxation of vouchers was not regulated by law so their taxation varied. This caused non-taxation or double taxation, thus no uniform taxation was assured. Among companies the changes in the VAT Act have also raised questions about the taxation of other sales promotion schemes. These numerous questions prompted the author to research the topic and clarify the situations causing the problems.

The aim of this master's thesis is to evaluate the present situation of VAT taxation of sales promotion schemes and find out the related problems in Estonia from the perspective of companies.

In order to achieve the aim, the author has set the following research tasks:

- 1) provide an overview of the sales promotion schemes;
- 2) clarify VAT taxation of different sales promotion schemes;
- 3) conduct a survey among companies that use sales promotion schemes and
- 4) analyse the results of the survey and draw conclusions.

The research objects of this master's thesis were companies that use sales promotion schemes to improve their sales. For that a web-based survey was conducted.

Sales promotions are generally short term activities that stimulate sales, they encourage customers to buy and intermediaries to sell. The result of sales promotion schemes for the company is raise in turnover and clientele. Customers should feel the benefits they are getting (reduced costs or gained profit). Sales promotion schemes directed to intermediaries are for example free products and volume bonuses; schemes directed to consumers include discounts, awards, free samples and promotional gifts.

Most important act regulating VAT in the EU is directive 2006/112/EC, it is the basis of assuring the free movement of goods and services on the common market. VAT is a consumption tax meaning that the tax burden is borne by the consumer. Companies are consumers in situations where the goods and services bought are used for activities not related to business or the company's supply consists only supplies exempt from tax. Supply is sale of goods or services through business and self-supply. Goods given away for free are considered as a self-supply if the input VAT has been deducted on their acquisition. Services provided for free are considered as a self-supply when they have been provided for non-business related purposes.

According to the results of the survey, most widely used sales promotion schemes are general discounts, gift cards, promotional gifts and coupons/vouchers. Based on the results the main problems concerning the taxation of the sales promotion schemes are:

1. Determining the place or the time of the supply (e.g. cross-border gift cards). This confirms that regulations concerning vouchers are required to minimise problems in the future.
2. Differentiating between promotional gifts and regular gifts.
3. Taxation of volume bonuses. This has caused tax disputes that have also resulted in judicial decision. It could be assumed that the tax treatment and calculation does not cause problems but based on the results of the survey it seems that this is not the case and it still generates questions.
4. Deduction of input VAT from promotional gifts with a value of 10 EUR.
5. Differences in VAT taxation of vouchers regardless of the changes in VAT Act enforced in January 2019.

6. Different taxation of expired/unused vouchers. The changes in the VAT Act do not regulate this situation, therefore the author proposes that the Tax and Customs Board publish their assessment on the taxation of such vouchers on their webpage. This would enable the companies to tax them uniformly.

To solve the previously described problems the author has explained the taxation of these situations in detail in paragraphs 2.2.-2.3.

The author believes that this master's thesis helps companies to obtain a better understanding on VAT taxation of different sales promotion schemes.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- Apollo Klubi*. Apollo Kauplused OÜ. Kättesaadav: www.apollo.ee/klubi/, 9. märts 2019.
- Blattberg, R. C., Briesch, R. A. (2010). *Sales Promotions*. Kättesaadav: www.researchgate.net/profile/Richard_Briesch/publication/256241591_Sales_Promotions/links/0046352a116791d6ae000000/Sales-Promotions.pdf, 28. detsember 2018.
- Bombay, N. (2016). Effectiveness of loyalty programs across Europe: an empirical analysis. (Master Thesis). Kättesaadav: antondreesmann.nl/wp-content/uploads/scriptieprijis/2016/nick-bombay.pdf, 19. veebruar 2019.
- Capizzi, M., Ferguson, R., Cuthbertson, R. (2004). Loyalty trends for the 21st century. – *Journal of Targeting, Measurement and Analysis for Marketing*, Vol. 12, No. 3, 199-212. Kättesaadav: paperity.org/p/76900949/loyalty-trends-for-the-21st-century, 18. detsember 2018.
- Circle K EXTRA Club*. Circle K Eesti AS. Kättesaadav: m.circlek.ee/cs/Satellite/EE1/et_EE/pg1334081900405/eraklient/EXTRA.html?c=Page&childpagename=EE1%2FLayout&cid=1334081900405&d=Touch&lang=et_EE&packedargs=lang&pagename=EE1Wrapper&sitepfx=EE1&sitepfx=EE1, 22. veebruar 2019.
- Council Directive (EU) 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006. Kättesaadav: eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN, 5. november 2018.
- Council Directive (EU) 2016/1065 of 27 June 2016 amending Directive 2006/112/EC as regards the treatment of vouchers, OJ L 177/9, 01.07.2016. Kättesaadav: eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1065&from=EN, 7. november 2018.
- Court of Justice*. Court of Justice of the European Union. Kättesaadav: curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_9089/presentation, 10. märts 2019.
- Club One*. AS Tallink Grupp. Kättesaadav: www.tallink.ee/et/club-one, 22. veebruar 2019.
- Discounts dominate, but loyalty program rewards go deeper than dollars*. (2016). The Nielsen Company. Kättesaadav: www.nielsen.com/us/en/insights/news/2016/discounts-dominate-but-loyalty-program-rewards-go-deeper-than-dollars.html, 30. detsember 2018.
- Dorotic, M., Fok, D., Verhoef, P. C., Bijmolt, T. H. A. (2011). Do vendors benefit from promotions in a multi-vendor loyalty program? – *Marketing Letters*, 1-16. Kättesaadav: www.researchgate.net/publication/283466580_Do_vendors_benefit_from_promotions_in_a_multi-vendor_loyalty_program, 20. veebruar 2019.

- Dorotic, M., Verhoef, P. C., Fok, D., Bijmolt, T. H. A. (2014). Reward Redemption Effects in a Loyalty Program When Customers Choose How Much and When to Redeem. – *Forthcoming in International Journal of Research in Marketing*. Kättesaadav: papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2449194, 20. veebruar 2019.
- Eesti tarbija osaleb keskmiselt 8 lojaalsusprogrammis.* (2016). Kantar Emor. Kättesaadav: www.emor.ee/pressiteated/eesti-tarbija-osaleb-keskmiselt-8-lojaalsusprogrammis/, 22. veebruar 2019.
- Elroni sõidukaart.* AS Eesti Liinirongid. Kättesaadav: elron.ee/piletid/elron-soidukaart/, 22. veebruar 2019.
- Hasartmänguseadus. RT I, 13.03.2019, 56.
- Huberg, M. (2013). Kas päkapikud ka makse maksavad? – *MaksuMaksja*. Nr. 12. Kättesaadav: www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1623, 25. märts 2019.
- Jaansoo, A. (2012). Turunduse alused 1. Kättesaadav: haridusinfo.innove.ee/UserFiles/Kutseharidus/%C3%95ppe-%20ja%20juhendamaterjalid/Turundus%20I.pdf, 10. november 2018.
- Jiang, H., Ma, J. (2018). Effects of Internet Sales Promotion on a Differential Advertising Model. – *Discrete Dynamics in Nature and Society*, Vol. 2018, Article ID 8618146, 2. Kättesaadav: www.hindawi.com/journals/ddns/2018/8618146/, 30. detsember 2018.
- Judgement of the Court, 21.05.2006, BUPA Hospitals Ltd, C-419/02, EU:C:2006:122.
- Judgement of the Court, 24.10.1996, Elida Gibbs Ltd, C-317/94, EU:C:1996:400.
- Judgement of the Court, 27.04.1999, Kuwait Petroleum (GB) Ltd, C-48/97, EU:C:1999:203.
- Judgement of the Court, 19.12.2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832.
- Kliendikaart.* Nittis OÜ. Kättesaadav: ee.nsking.eu/client-card/, 22. veebruar 2019.
- Kokolia, E., Katrinaki, A. (2015). EU VAT Treatment of Vouchers: Urgent Need for a Solution. – *International VAT Monitor*, September/October. Kättesaadav: www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm_2015_05_e2_3.pdf, 29. september 2018.
- Konstantinou, E. (2017). Market Research on Loyalty Programs in the Greek retail market. (Master Thesis). International Hellenic University. Kättesaadav: repository.ihu.edu.gr/xmlui/bitstream/handle/11544/29021/e.konstantinou_mng_19-04-2018.pdf?sequence=1, 9. november 2018.
- Kovač, I., Novak, I., Brezović, D. (2018). Customer perception and attitude of loyalty programs in Croatia. – *Intereulaweast*, Vol. 5. No. 1. Kättesaadav: hrcak.srce.hr/203329, 9. november 2018.
- Kuusik, A., Virk, K., Aarna, K., Sepp, L., Seppo, M., Mehine, T., Printshal, I. (2010). *Teadlik turundus*. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus.

Käibemaksuseadus. RT I, 29.11.2018, 8.

Käibemaksuseaduse muutmise seadus eelnõu, 674 SE I. (2018). Riigikogu. Kättesaadav: [m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/4c063d8c-7f2e-4278-956a-7306c3198d7d/K%C3%A4ibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eeln%C3%B5u%20\(674%20SE%20II,6.04.2019](http://m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/4c063d8c-7f2e-4278-956a-7306c3198d7d/K%C3%A4ibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eeln%C3%B5u%20(674%20SE%20II,6.04.2019)

Käibemaksuseaduse muutmise seadus eelnõu, 674 SE II. (2018). Riigikogu. Kättesaadav: [m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/4c063d8c-7f2e-4278-956a-7306c3198d7d/K%C3%A4ibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eeln%C3%B5u%20\(674%20SE%20II,6.04.2019](http://m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/4c063d8c-7f2e-4278-956a-7306c3198d7d/K%C3%A4ibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eeln%C3%B5u%20(674%20SE%20II,6.04.2019)

Käibemaksuseaduse muutmise seadus eelnõu, 674 SE III. (2018). Riigikogu. Kättesaadav: [m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/4c063d8c-7f2e-4278-956a-7306c3198d7d/K%C3%A4ibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eeln%C3%B5u%20\(674%20SE%20II,6.04.2019](http://m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/4c063d8c-7f2e-4278-956a-7306c3198d7d/K%C3%A4ibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eeln%C3%B5u%20(674%20SE%20II,6.04.2019)

Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1. jaanuar 2019. (2019). Rahandusministeerium. Kättesaadav: www.rahandusministeerium.ee/sites/default/files/kms2019.docx, 26. veebruar 2019.

Käive. (2016). Maksu- ja Tolliamet. Kättesaadav: www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/kaive, 26. veebruar 2019.

Laaniste, K. (2015). Valitud müügikampaaniate tulemuslikkus OÜ-s Kommivabrik aastatel 2013-2014. (Bakalaureusetöö). Eesti Maaülikool. Majandus- ja sotsiaalinstituut. Tartu.

Laasberg, E. (2015). Allahindlusvautšerite maksustamise hetkeolukord ning tulevik. *MaksuMaksja*, Nr. 9. Kättesaadav: www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1913#_ftnref18, 5. november 2018.

Lavrova, O. (2011). Ettemaksud – kas ja millal kuuluvad käibemaksuga maksustamisele? *MaksuMaksja*, Nr. 1. Kättesaadav: www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1169, 9. aprill 2019.

Lehis, L. (2005). Kuidas maksustatakse segatarneid ehk kuidas kaubast saab teenus ja teenusest kaup. *MaksuMaksja*, Nr. 8. Kättesaadav: www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=123, 7. aprill 2019.

Lehis, L. (2012). *Maksuõigus*. 3. täiendatud ja muudetud tr. Tallinn: Kirjastus Juura.

Lehis, L. (2018). *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Casus Tax Services OÜ

Lutz, I. (2007). Value Added Tax treatment of vouchers – an uncertain landscape. (Master thesis). University of Lund, Faculty of Law. Lund. Kättesaadav: lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=1559939&fileId=1565149, 6. november 2018.

Lux Express PINS. Kättesaadav: luxexpress.eu/et/lux-express-pins, 22. veebruar 2019.

- Maksustatav väärtus.* (2016). Maksu- ja Tolliamet. Kättesaadav: www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/maksustatav-vaartus, 3. jaanuar 2019.
- Mendez, M., Bendixen, M., Abratt, R., Yurova, Y., O'leary, B. (2015). Sales Promotion and Brand Loyalty: Some New Insights. – *International Journal of Education and Social Science*, Vol. 2, No. 1. Kättesaadav: www.ijessnet.com/wp-content/uploads/2015/01/12.pdf, 30. detsember 2018.
- Mis on Partnerprogramm?* Tallinna Kaubamaja Grupp AS. Kättesaadav: www.partnerkaart.ee/et/mis-partnerprogramm, 22. veebruar 2019.
- Müügikampaaniad ja tarbijaloteriid – millal tekib tulumaksu maksmise kohustus?* (2016). Maksu- ja Tolliamet. Kättesaadav: www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kingitused-ja-annetused-ning-vastuvotukulud/muugikampaaniad-ja, 3. jaanuar 2019.
- Nielsen Global Loyalty-Sentiment Report.* (2016). The Nielsen Company. Kättesaadav: www.nielsen.com/content/dam/niensenglobal/de/docs/Nielsen%20Global%20Retail%20Loyalty-Sentiment%20Report%20FINAL.pdf, 30. detsember 2018.
- OECD (2017). *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris. Kättesaadav: dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en, 5. aprill 2019.
- Opinion of Advocate General Fenelly, 09.07.1998, Kuwait Petroleum (GB) Ltd, C-48/97, EU:C:1998:342.
- Opinion of Advocate General Poirares Maduro, 07.04.2005, BUPA Hospitals Ltd, C-419/02, EU:C:2005:200.
- Parimad lojaalsusprogrammid on reisijate vedajatel.* (2018). Kantar Emor. Kättesaadav: www.emor.ee/pressiteated/parimad-lojaalsusprogrammid-on-reisijate-vedajatel/, 22. veebruar 2019.
- Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards the treatment of vouchers, explanatory memorandum.* European Commission. Kättesaadav: eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52012PC0206, 29. september 2018.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 08.05.2017, 30.
- Reimal, M. (2018). Müügikampaaniate mõju tarbija ostuotsustele šokolaadibrändide näitel. (Magistritöö). Tallinna Tehnikaülikool. Ärikorralduse instituut. Tallinn.
- Reklaamiseadus. RT I, 12.12.2018, 61.
- Siduva eelotsuse taotlemine.* (2018). Maksu- ja Tolliamet. Kättesaadav: www.emta.ee/et/eraklient/maksukorraldus-maksusustem/siduvad-eelotsused/siduva-eelotsuse-taotlemine, 18. aprill 2019.
- Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 674 SE juurde. 2018. Riigikogu. Kättesaadav: m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/4c063d8c-7f2e-4278-956a-

7306c3198d7d/K%C3%A4ibemaksuseaduse%20muutmise%20seaduse%20eel%C3%B5u%20(674%20SE%20II), 7. november 2018.

Selgitused kingituste, annetuste ja vastuvõtukulude deklaratsiooni vormi TSD lisa 5 täitmiseks (alates 01.01.2015). (2016). Maksu- ja Tolliamet. Kättesaadav: www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kingitused-ja-annetused-ning-vastuvotukulud/selgitused-kingituste, 2. jaanuar 2019.

Tere tulemast uude airBalticu püsikliendiklubisse. Air Baltic Corporation AS. Kättesaadav: www.airbaltic.com/et/airbaltic-loyalty-club, 22. veebruar 2019.

TlnRnKo 3-08-1863

Vihalem, A. (2008). *Turunduse alused*. 2. parandatud ja täiendatud tr. Tallinn: kirjastus Külim.

Viswanathan, M., Li, X., John, G., Narasimhan, O. (2018). Is Cash King for Sales Compensation Plans? Evidence from a Large-Scale Field Intervention. – *Journal of Marketing Research*, Vol. 55, No. 3, 368-381. Kättesaadav: journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1509/jmr.14.0290, 9. november 2018.

Yi, Y., Jeon, H. (2003). Effects of Loyalty Programs on Value Perception, Program Loyalty, and Brand Loyalty. – *Journal of the Academy of Marketing Science*, Vol. 31, No. 3, 229-240. Kättesaadav: www.researchgate.net/publication/228787148_Effects_of_Loyalty_Programs_on_Value_Perception_Program_Loyalty_and_Brand_Loyalty, 19.veebruar 2019.

Yang, T. (2017). *The Impact of Discount and Rebate on VAT in EU*. (Master Thesis). Tilburg University. Tilburg School of Economics and Management. Netherlands. Kättesaadav: arno.uvt.nl/show.cgi?fid=144494, 6. aprill 2019.

LISAD

Lisa 1. Ülevaade ühe- ja mitmeotstarbelise vautšeri maksustamisest

Vautšeri liik	Tehingu kirjeldus	Kellel tekib käive?	Maksustatav tehing	Käibe tekkimise aeg
Üheotstarbeline vautšer	A müüb enda nimel vautšeri Xile	Ettevõttel A	Vautšeri müük Alt Xile	Vautšeri müügi hetk
	B müüb A nimel vautšeri Xile	Ettevõttel A	Vautšeri müük	Päev, mil esimesena toimus: 1) vautšeri realiseerimine või 2) vautšeri eest osalise või täieliku makse laekumine
		Ettevõttel B	Vautšerite müügiteenuse osutamine Blt Ale	Päev, mil esimesena toimus: 1) teenuse osutamine või 2) teenuse eest osalise või täieliku makse laekumine
	B müüb enda nimel vautšeri Xile	Ettevõtetel A ja B	Vautšeri müük Alt Ble ja vautšeri müük Blt Xile	Vautšeri müügi hetk
Mitmeotstarbeline vautšer	A müüb enda nimel vautšeri Xile	Ettevõttel A	Vautšeri alusel kauba müük	Vautšeri realiseerimine ehk kauba müümise päev
	B müüb A nimel vautšeri Xile või B müüb enda nimel vautšeri Xile	Ettevõttel A	Vautšeri alusel kauba müük.	Vautšeri realiseerimine ehk kauba müümise päev
		Ettevõttel B	Vautšerite müügiteenuse osutamine Blt Ale	Päev, mil esimesena toimus: 1) teenuse osutamine või 2) teenuse eest osalise või täieliku makse laekumine

Allikas: autori koostatud KMS § 2 lg 13, § 4 lg 1¹, § 11 lg 2¹ alusel

Märkused: ettevõtte A kauba müüja, kelle kaupu on tarbijal X õigus vautšerite alusel saada.

Ettevõtte B on vahendaja.

Lisa 2. Küsitluse ankeet

Müügiedendusprogrammide maksustamine käibemaksuga

Lugupeetud vastaja!

Küsitluse eesmärk on hinnata müügiedendusprogrammide käibemaksuga maksustamise hetkeolukorda ja selgitada välja probleemid Eestis ettevõtjate pilgu läbi. Küsimustik on veebipõhine ning sellele vastamine võtab aega kuni 10 minutit. Antud vastused jäävad anonüümseks ja neid kasutatakse üldistatud kujul. Uuringu tulemusi kasutatakse ainult magistritöös ning soovi korral on võimalik uuringu tulemustega tutvuda andes sellest uuringu koostajale teada e-kirja teel.

Antud küsimustikus on müügiedendusprogrammide all mõeldud mistahes tarbijatele või klientidele suunatud programme ja kampaaniaid, mis on kasutusel ja mida korraldatakse müügi suurendamise eesmärgil.

Tänan!

Lisainfo: Merli Suu, Merli.Suu@gmail.com

* Kohustuslik

1. Teie ettevõtte liik: *

Vajadusel kasutage vastamiseks alloleva tabeli abi.

- Mikroettevõtte
- Väikeettevõtte
- Keskmise suurusega ettevõtte
- Suurettevõtte

Ettevõtte liik	Kirjeldus
Mikroettevõtte	osühing, mille näitajad vastavad aruandeaasta bilansipäeval <u>kõikidele</u> tingimustele: <ul style="list-style-type: none">• varad kokku kuni 175 000 eurot,• kohustised ei ole suuremad kui omakapital,• üks osanik, kes on ka juhatuse liige ja• aruandeaasta müügitulu kuni 50 000 eurot.
Väikeettevõtte	äriühing, mis ei ole mikroettevõtte ja mille näitajatest võib aruandeaasta bilansipäeval <u>vaid üks</u> ületada järgmisi tingimusi: <ul style="list-style-type: none">• varad kokku 4 000 000 eurot,• müügitulu 8 000 000 eurot ja• keskmine töötajate arv aruandeaastal 50 inimest.
Keskmise suurusega ettevõtte	äriühing, mis ei ole mikro- ega väikeettevõtte ja mille näitajatest võib aruandeaasta bilansipäeval <u>vaid üks</u> ületada järgmisi tingimusi: <ul style="list-style-type: none">• varad kokku 20 000 000 eurot,• müügitulu 40 000 000 eurot ja• keskmine töötajate arv aruandeaastal 250 inimest.
Suurettevõtte	äriühing, kelle näitajatest aruande bilansipäeval <u>vähemalt kaks</u> ületavad järgmisi tingimusi: <ul style="list-style-type: none">• varad kokku 20 000 000 eurot,• müügitulu 40 000 000 eurot ja• keskmine töötajate arv aruandeaastal 250 inimest.

2. Teie ettevõtte vanus: *

- 0-3 aastat
- 4-6 aastat
- 7-10 aastat
- 11-... aastat

3. Millised on teie ettevõttes kasutuselolevad müügiedendusprogrammid? *

Vajadusel kasutage vastamiseks alloleva tabeli abi.

- Kliendikaardid
- Üldine allahindlus
- Punktisüsteem 1 (boonuspunkte/boonusraha kogumise eelduseks ostu sooritamine)
- Punktisüsteem 2 (boonuspunkte/boonusraha võimalik saada ka eelnevalt ostu sooritamata, nt püsikliendiks registreerumisel)
- Kinkekaardid
- Tarbijaloterii (võidufondiga alla 10 000 euro)
- Kaubanduslik loterii (võidufondiga üle 10 000 euro)
- Tasuta tootenäidised
- Sooduskomplektid
- Preemia
- Reklaamkingitused
- Kingitused
- Mahuboonused
- Kupong/vautšer
- "Raha tagasi" skeem
- Muu.....

Müügiedendus-programm	Täpsustused, näited
Kliendikaardid	Kliendikaart on eelduseks boonuspunkte/boonusraha kogumiseks, allahindluste andmiseks
Üldine allahindlus	Hooajakaupadele, kampaaniad uutele toodetele
Punktisüsteem 1	Boonuspunkte/boonusraha andmine on sõltuv ostust, s.t, et boonuspunkte/boonusraha saamise eelduseks on ostu sooritamine. Boonuspunkte/boonusraha võimalik kasutada maksevahendina, allahindluse saamiseks vms.
Punktisüsteem 2	Boonuspunkte/boonusraha andmine ei ole ostust sõltuv, s.t, et boonuspunkte/boonusraha saamise eelduseks ei ole ostu sooritamine. Nt püsikliendiks registreerimisel antakse kliendile teatud arv boonuspunkte/boonusraha, mida hiljem võimalik kasutada maksevahendina, allahindluse saamiseks vms.
Kinkekaardid	Summaline või konkreetsele kaubale/teenusele, sh kasutamisevõimalus teistes riikides sama jaeketi kauplustes
Tarbijaloterii	Võidufondiga alla 10 000 euro, nt kampaanias osalejate vahel loositakse välja reis, kinkekaardid vms.
Kaubanduslik loterii	Võidufondiga üle 10 000 euro, nt sõiduauto
Tasuta tootenäidised	Toodete/teenuste tasuta proovimise võimalus, sh degusteerimine, autode kasutada andmine
Sooduskomplektid	Mitu toodet/teenust madalama hinnaga, nt kolm šokolaadi kahe hinnaga
Preemia	Toode/teenus, mida pakutakse madalama hinnaga või tasuta. Nt kahe pudeli Coca Cola ostmisel tasuta kaasa joogiklaas.
Reklaamkingitused	Nii üle kui alla 10 euro väärtuse reklaamkingitused, sh ettevõtte logoga kruusid, pastakad, saunalinad vms.
Kingitused	Lilled, kommikarbid, kast mõne teise ettevõtte tooteid, teise ettevõtte kinkekaart, kontserdipiletid jne.
Mahuboonused	Kindlaksmääratud perioodi jooksul kokkulepitud mahu täitmisel tagantjärele antav allahindlus.
Kupong/vautšer	Spetsiaalse koodi, allahindluse protsendi või väärtusega kupong/vautšer, mille vastu saab: <ul style="list-style-type: none"> • allahindlust toote täishinnast (nt raamatupoe 5%line allahindluskupong) või • õiguse saada kaupu või teenuseid (nt 50 euro väärtuseline vautšer koolitusele). Võib olla nii elektroonilisel kui füüsilisel kujul.
"Raha tagasi" skeem	Ehk nn "cash back". Teatud tingimuste täitmisel makstakse tarbijale osa toote/teenuse maksumusest tagasi.

4. Kas teie ettevõtte poolt väljastatavaid kinkekaarte ja antavat boonusraha/boonuspunkte on võimalik kasutada ka teistes ettevõtetes? *

- Jah
- Ei
- Meie ettevõtte ei väljasta kinkekaarte ega anna boonusraha ja/või boonuspunkte

5. Kui vastasite eelmisele küsimusele „jah“, siis kuidas toimub ettevõtetevaheline arveldamine? Nt olukordades, kus 10eurone kinkekaart ostetakse teie ettevõttest, kuid kaupu/teenuseid ostetakse selle eest teisest ettevõttest jms.

- Teine ettevõtte esitab teie ettevõttele arve kinkekaardi väärtuses teenuse eest, sh 20% käibemaks (antud näite puhul tasumisele kuuluv summa 10 eurot, sh maksustatav väärtus 8,33 eurot ja käibemaks 1,67 eurot).
- Teine ettevõtte esitab teie ettevõttele käibemaksuta hüvitusnõude arve kinkekaardi väärtuses (antud näite puhul tasumisele kuuluv summa 10 eurot).
- Muu:.....

6. Kas teie ettevõttes arvestatakse müügiedendusprogrammide planeerimisel võimalike kaasnevate maksukohustustega? *

- Jah
- Ei

7. Kui vastasite eelmisele küsimusele „jah“, siis kas võimalikud maksukohustused on saanud takistuseks planeeritava müügiedendusprogrammi rakendamisel?

Nt otsustatud muu programmi kasuks, muudetud esialgselt planeeritud programmi vms.

- Jah
- Ei

8. Kui vastasite eelmisele küsimusele „jah“, siis millised on olnud peamised põhjused, mille tulemusena on muudetud planeeritavat müügiedendusprogrammi, otsustatud muu programmi kasuks vms?

- Liiga suur maksukulu
- Liiga keeruline maksukäsitlus, sh administreerimine (nt üle 10 000 eurose võidufondiga kaubanduslike loteriide puhul vajalik taotleda hasartmänguluba jms).
- Muu:.....

9. Kui palju on tulnud ette olukordi, kus müügiedendusprogramm oleks tõenäoliselt tehtud teisiti/valitud mingi muu, kui planeerimisel oleks arvestatud kaasnevate maksukohustustega? *

- Ei ole ette tulnud
- Väga vähe
- Vähe
- Palju
- Väga palju

10. Kas teie ettevõttes on esinenud mingisuguseid probleeme ja/või küsimusi seoses müügiedendusprogrammide käibemaksuga maksustamisega? *

- Jah
- Ei

11. Kui vastasite eelmisele küsimusele „jah“, siis milliseid probleeme ja/või küsimusi on teie ettevõttes müügiedendusprogrammide maksustamisega esinenud?

- Reklaamkingituse 10 euro piirmäära arvutamisel
- 10 eurose reklaamkingituse ostmisel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigsusega seonduvalt
- Reklaamkingitustega kaasnevatelt kuludelt (nt ettevõtte logo trükkimiskuludelt) sisendkäibemaksu mahaarvamise seonduvalt
- Küsimus, kas tegemist on reklaamkingituse või tavalise kingitusega
- Käibe tekkimise aja või koha määratlemisel (nt piiriüleselt kasutuselolevate kinkekaartidega seonduvalt)
- Küsimus klassifitseerimisega seonduvalt, kas tegemist on reklaamkulu, kingituse, tootenäidise vms
- Teiste ettevõtete arveldamisega seonduvalt, kui väljastatavaid kinkekaarte ja antavat boonusraha ja/või boonuspunkte on võimalik kasutada mitmes erinevas ettevõttes
- Juriidilistele isikutele tagantjärele antavate mahuboonuste andmisega seotud arveldamisel
- Kasutamata jäetud kinkekaartide, boonusraha või boonuspunktide maksukäsitlusega seonduvalt
- Muu:.....

12. Kelle poole on teie ettevõttes pöördutud müügiedendusprogrammide maksustamisega seonduvates küsimustes abi saamiseks? *

- Maksu- ja Tolliameti
- Maksunõustajate
- Advokaatide, juristide
- Ei ole küsinud abi
- Muu:.....

Vastake järgmisele küsimusele, kui teie ettevõtte annab klientidele boonuspunkte/boonusraha, mille andmine ei ole otseselt ostudest sõltuv.

13. Kuidas käsitletakse teie ettevõttes ostu sooritamisel kasutatavaid boonuspunkte/boonusraha?

- Allahindlusena
- Maksevahendina
- Muu:

Vastake järgmistele küsimustele, kui teie ettevõttes on müügiedendusprogrammina kasutatud kinkekaarte ja/või kuponge/vautšereid.

14. Kas olete teadlikud 01.01.19 jõustunud käibemaksuseaduse muudatusest, mis käsitleb vautšerite maksustamist?

- Jah
- Ei
- Vähesel määral

15. Kui vastasite eelmisele küsimusele „jah“ või „vähesel määral“, siis kas teie arvates nimetatud seadusemuudatus lihtsustab/loob parema arusaama kinkekaartide, vautšerite maksustamisel?

- Jah
- Ei
- Vähesel määral
- Ei oska öelda

16. Kas nimetatud käibemaksuseaduse muudatus mõjutas ka teie ettevõtet (st muutus kinkekaartide ja/või kupongide/vautšerite senine maksukäsitlus)?

- Jah
- Ei

17. Millise käibemaksuääruga maksustatavaid tooteid/teenuseid pakub teie ettevõtte oma klientidele?

- 20%
- 9%
- Muu:.....

18. Millist tüüpi kinkekaarte ja/või kuponge/vautšereid teie ettevõtte väljastab?

- Kinkekaardid, kupongid, vautšerid konkreetsele summale
- Kinkekaardid, kupongid, vautšerid konkreetsele kaubale ja/või teenusele

19. Millisel maksustamisperioodil deklareerite käibedeklaratsioonis konkreetsele summale väljastatud kinkekaardid ja/või kupongid/vautšerid?

Nt 50 euro väärtuseline kaubanduskeskuse kinkekaart, 50 euro väärtuseline raamatupoe kinkekaart

- Kinkekaardi, kupongi/vautšeri väljastamise kuul
- Kinkekaardi, kupongi/vautšeri realiseerimise kuul (ehk kauba müümise, teenuse osutamise kuul)
- Ei väljasta konkreetsele summale kinkekaarte, kuponge, vautšereid

20. Millisel maksustamisperioodil deklareerite käibedeklaratsioonis konkreetsele kaubale ja/või teenusele väljastatud kinkekaardid ja/või kupongid/vautšerid?

Nt kinkekaart 2019. a jõustuvate maksuseaduste muudatuste koolitusele, vautšer sõiduauto välispesu teenusele, vautšer kõrvaklappide saamiseks jms

- Kinkekaardi, kupongi/vautšeri väljastamise kuul
- Kinkekaardi, kupongi/vautšeri realiseerimise kuul (ehk kauba müümise, teenuse osutamise kuul)
- Ei väljasta konkreetsele kaubale ja/või teenusele kinkekaarte, kuponge, vautšereid

21. Kuidas on teie ettevõttes maksustatud käibemaksuga konkreetsele summale väljastatud, kuid kasutamata/aegunud kinkekaardid?

- Maksustatud käibemaksuga
- Ei ole maksustatud käibemaksuga
- Väljastatakse tähtajatuid kinkekaarte, kuponge, vautšereid

22. Kuidas on teie ettevõttes maksustatud käibemaksuga konkreetsele kaubale/teenusele väljastatud, kuid kasutamata/aegunud kinkekaardid?

- Maksustatud käibemaksuga
- Ei ole maksustatud käibemaksuga
- Väljastatakse tähtajatuid kinkekaarte, kuponge, vautšereid

23. Teiepoolsed ettepanekud, kommentaarid, täiendavad selgitused antud teema kohta

.....

Lisa 3. Vastused küsimustele nr. 1-2

1. Teie ettevõtte liik

2. Teie ettevõtte vanus

Ettevõtte liik	Ettevõtte vanus (aastates)				Vastanute arv kokku	Vastanute osatähtsus vastajate koguarvust
	0-3	4-6	7-10	11-...		
Mikroettevõtte	3	2	-	-	5	21%
Väikeettevõtte	1	2	3	3	9	38%
Keskmise suurusega ettevõtte	-	-	1	2	3	12%
Suurettevõtte	-	-	-	7	7	29%
Vastanute arv kokku	4	4	4	12	24	100%
Vastanute osatähtsus vastajate koguarvust	17%	17%	17%	49%	100%	

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

Lisa 4. Vastused küsimusele nr. 3

3. Millised on teie ettevõttes kasutuselolevad müügiendendusprogrammid?

Müügiendendusprogramm	Mikro-ettevõte	Väike-ettevõte	Keskmise suurusega ettevõte	Suur-ettevõte	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus vastajate koguarvust
Üldine allahindlus	1	5	2	6	14	58%
Kinkekaardid	1	4	2	3	10	42%
Reklaamkingitused	2	1	1	5	9	38%
Kupong/vautšer	1	3	1	4	9	38%
Kliendikaardid	1	2	1	4	8	33%
Mahuboonused	2	0	1	5	8	33%
Tarbjaloterii (võidufondiga alla 10 000 euro)	0	5	0	3	8	33%
Tasuta tootenäidised	3	1	0	4	8	33%
Sooduskomplektid	1	2	1	3	7	29%
Punktisüsteem 1 (boonuspunktide/boonusraha kogumise eelduseks ostu sooritamine)	1	2	1	0	4	17%
Kingitused	1	2	0	1	4	17%
Preemia	0	1	0	2	3	13%
Kaubanduslik loterii (võidufondiga üle 10 000 euro)	0	1	0	2	3	13%
Punktisüsteem 2 (boonuspunkte/boonusraha võimalik saada ka eelnevalt ostu sooritamata, nt püsikliendiks registreerimisel)	0	0	0	0	0	0%
Raha tagasi skeem	0	0	0	0	0	0%
Kokku müügiendendusprogrammide arv, mida märgiti rohkem kui ühel korral	3	8	2	11	24	100%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

Lisa 5. Vastused küsimustele nr. 6-9

6. Kas teie ettevõttes arvestatakse müügiarendusprogrammide planeerimisel võimalike kaasnevate maksukohustustega?

Vastaja ettevõtte liik	Vastanuid kokku	Jah	"Jah" vastanute osatähtsus vastanutest kokku	Ei	"Ei" vastanute osatähtsus vastanutest kokku
Mikroettevõtte	5	2	40%	3	60%
Väikeettevõtte	9	6	67%	3	33%
Keskmise suurusega ettevõtte	3	3	100%	0	0%
Suurettevõtte	7	6	86%	1	14%
Kokku	24	17			

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

7. Kui vastasite eelmisele küsimusele „jah“, siis kas võimalikud maksukohustused on saanud takistuseks planeeritava müügiarendusprogrammi rakendamisel?

Nt otsustatud muu programmi kasuks, muudetud esialgselt planeeritud programmi vms.

Vastusevariandid	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus küsimusele nr. 6 „jah“ vastanute koguarvust
Jah	4	24%
Ei	13	76%
Kokku	17	100%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

8. Kui vastasite eelmisele küsimusele „jah“, siis millised on olnud peamised põhjused, mille tulemusena on muudetud planeeritavat müügiarendusprogrammi, otsustatud muu programmi kasuks vms?

Vastusevariandid	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus küsimusele nr. 7 „jah“ vastajate koguarvust
Liiga suur maksukulu	3	75%
Liiga keeruline maksukäsitlus, sh administreerimine (nt üle 10 000 eurose võidufondiga kaubanduslike loteriide puhul vajalik taotleda hasartmänguluba jms)	3	75%
Muu	0	0%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

9. Kui palju on tulnud ette olukordi, kus müügiesendendusprogramm oleks tõenäoliselt tehtud teisiti/valitud mingi muu, kui planeerimisel oleks arvestatud kaasnevate maksukohustustega?

Vastusevariandid	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus vastajate koguarvust
Ei ole ette tulnud	12	50%
Väga vähe	4	17%
Vähe	7	29%
Palju	0	0%
Väga palju	1	4%
Kokku	24	100%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

Lisa 6. Vastused küsimustele nr. 10 ja 12

10. Kas teie ettevõttes on esinenud mingisuguseid probleeme ja/või küsimusi seoses müügi- edendusprogrammide käibemaksuga maksustamisega?

Kas teie ettevõttes on esinenud mingisuguseid probleeme ja/või küsimusi seoses müügi- edendusprogrammide käibemaksuga maksustamisega?				
Kas maksunõu saamiseks on kellegi poole pöördutud?	Jah	Ei	"Jah" vastajate osakaal "Jah" vastanutest	"Ei" vastajate osakaal "Ei" vastanutest
On pöördutud	6	9	75%	56%
Ei ole pöördutud	2	7	25%	44%
Vastanute arv kokku	8	16	100%	100%
Vastanute osatähtsus vastajate koguarvust	33%	67%		

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

12. Kelle poole on teie ettevõttes pöördutud müügi- edendusprogrammide maksustamisega seonduvates küsimustes abi saamiseks?

Vastusevariandid	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus vastajate koguarvust
Maksu- ja Tolliameti	12	50%
Maksunõustajate	9	38%
Advokaatide, juristide	2	8%
Ei ole küsinud abi	9	38%
Muu: raamatupidaja, audiitori	1	4%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

Lisa 7. Vastused küsimusele nr. 11

11. Kui vastasite küsimusele nr. 10 „jah“, siis milliseid probleeme ja/või küsimusi on teie ettevõttes müügiarendusprogrammide maksustamisega esinenud?

Vastusevariandid	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus küsimusele nr. 10 „jah“ vastajate koguarvust
Reklaamkingituse 10 euro piirmäära arvutamisel	1	13%
10 eurose reklaamkingituse ostmisel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigsusega seonduvalt	3	38%
Reklaamkingitustega kaasnevatelt kuludelt (nt ettevõtte logo trükkimiskuludelt) sisendkäibemaksu mahaarvamise seonduvalt	2	25%
Küsimus, kas tegemist on reklaamkingituse või tavalise kingitusega	4	50%
Käibe tekkimise aja või koha määratlemisel (nt piiriüleselt kasutuselolevate kinkekaartidega seonduvalt)	4	50%
Küsimus klassifitseerimisega seonduvalt, kas tegemist on reklaamkulu, kingituse, tootenäidisega vms	3	38%
Teiste ettevõtetega arveldamisega seonduvalt, kui väljastatavaid kinkekaarte ja antavat boonusraha ja/või boonuspunkte on võimalik kasutada mitmes erinevas ettevõttes	2	25%
Juriidilistele isikutele tagantjärele antavate mahuboonuste andmisega seotud arveldamisel	4	50%
Kasutamata jäetud kinkekaartide, boonusraha või boonuspunktide maksukäsitlusega seonduvalt	2	25%
Muu	0	0%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

Lisa 8. Vastused küsimustele nr. 14-16

14. Kas olete teadlikud 01.01.19 jõustunud käibemaksuseaduse muudatusest, mis käsitleb vautšerite maksustamist?

Vastusevariandid	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus küsimusele nr. 3 „kinkekaardid“ või „kupong/vautšer“ vastajate koguarvust
Jah	9	65%
Ei	3	21%
Vähesel määral	1	7%
Küsimusele mittevastanud	1	7%
Kokku	14	100%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

15. Kui vastasite eelmisele küsimusele „jah“ või „vähesel määral“, siis kas teie arvates nimetatud seadusemuudatus lihtsustab/loob parema arusaama kinkekaartide, vautšerite maksustamisel?

Vastusevariandid	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus küsimusele nr. 14 „Jah“ või „Vähesel määral“ vastajate koguarvust
Jah	4	40%
Ei	3	30%
Vähesel määral	1	10%
Ei oska öelda	2	20%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

16. Kas nimetatud käibemaksuseaduse muudatus mõjutas ka teie ettevõtet (st muutus kinkekaartide ja/või kupongide/vautšerite senine maksukäsitlus)?

Vastusevariandid	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus küsimusele nr. 2 „kinkekaardid“ või „kupong/vautšer“ vastajate koguarvust
Jah	5	36%
Ei	8	57%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

Lisa 9. Vastused küsimustele nr. 4 ja 17

4. Kas teie ettevõtte poolt väljastatavaid kinkekaarte ja antavat boonusraha/boonuspunkte on võimalik kasutada ka teistes ettevõtetes?

Vastusevariandid	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus vastajate koguarvust
Jah	1	4%
Ei	14	58%
Meie ettevõtte ei väljasta kinkekaarte ega anna boonusraha ja/või boonuspunkte	9	38%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

17. Millise käibemaksumääraga maksustatavaid tooteid/teenuseid pakub teie ettevõtte oma klientidele?

Vastusevariandid	Vastanute arv	Vastanute osatähtsus küsimusele nr. 3 „kinkekaardid“ või „kupong/vautšer“ vastajate koguarvust
20%	13	93%
9%	6	43%
Muu:		
Maksuvaba	1	7%
Küsimustele vastanutest:		
Üksnes 20%	7	50%
Üksnes 9%	0	0%
Nii 20% kui 9% kui maksuvaba	6	43%
Küsimusele mittevastanud	1	7%
Kokku	14	100%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

Lisa 10. Vastajate väljastatavate kinkekaartide ja/või kupongide/vautšerite liigid

Väljastatavate vautšerite liik	Vastanute arv	Vastajate osakaal vautšereid väljastavate ettevõtete koguarvust
Üheotstarbeliste vautšerite väljastajad	6	43%
Mitmeotstarbeliste vautšerite väljastajad	4	29%
Ühe- ja mitmeotstarbeliste vautšerite väljastajad	3	21%
Küsimusele mittevastanud	1	7%
Kokku	14	100%

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

Lisa 11. Küsitlusele vastanute käibemaksukäsitlus vautšerite maksustamisel

		Üheotstarbeliste vautšerite väljastajad	Mitmeotstarbeliste vautšerite väljastajad	Nii ühe- kui ka mitmeotstarbeliste vautšerite väljastajad
Konkreetselt summale väljastatud vautšerid	Maksustatakse väljastamisel	3	1	-
	Maksustatakse realiseerimisel	1	2	3
	Ei väljastata selliseid vautšereid	2	-	-
	Mittevastanuid	-	1	-
Konkreetselt summale väljastatud, kuid aegunud vautšerid	Maksustatakse käibemaksuga	3	1	-
	Ei maksustata käibemaksuga	2	2	3
	Väljastatakse tähtajatuid vautšereid	1	-	-
	Mittevastanuid	-	1	-
Konkreetselt kaubale/teenusele väljastatud vautšerid	Maksustatakse väljastamisel	3	1	1
	Maksustatakse realiseerimisel	2	-	2
	Ei väljastata selliseid vautšereid	-	1	-
	Mittevastanuid	1	2	-
Konkreetselt kaubale/teenusele väljastatud, kuid aegunud vautšerid	Maksustatakse käibemaksuga	3	1	1
	Ei maksustata käibemaksuga	2	-	2
	Mittevastanuid	1	3	-

Allikas: Autori koostatud küsitluse tulemuste põhjal

Märkused: Üks vautšerite väljastaja küsimustele ei vastanud