

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

TALLINNA KOLLEDZ

Rahvusvaheline Majandus ja Ärikorraldus

Mikk Maal

**DIGITEENUSTE KÄIBEMAKSUREEGLI RAKENDAMINE JA MÕJU
VÄIKEETTEVÕTETELE EUROOPA LIIDUS**

Lõputöö

Juhendaja: Uno Feldshmidt, MBA

Tallinn 2016

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	3
1. PIIRIÜLESTE TEHINGUTE KÄIBEMAKSUSTAMISE REEGLID.....	6
1.1. Käibemaks ja piiriülesed tehingud	6
1.1.1 Kaup ja teenus	8
1.2 Kaupade ühendusesisene käive	9
1.3 Teenuste ühendusesisene käive	12
1.3.1 Püsiv tegevuskoht	13
2. DIGITAALSELT OSUTATAVATE TEENUSTE ÜHENDUSESISENE KÄIBEMAKSUSTAMINE	16
2.1 Mis on digitaalteenus?	16
2.2 Digitaalselt osutatavate teenuste maksustamise põhimõtted	19
2.2.1 Üldpõhimõtted käibe tekkimise koha määramisel	20
2.3. Käibe tekkimise koht	25
2.4 MOSS erikord.....	29
3. KÄIBEMAKSUREEGLI RAKENDAMINE JA MÕJU EUROOPA LIIDUS	31
3.1. Käibemaksureegli rakendamine.....	31
3.2. Digiteenuste käibemaksureegli mõju väikeettevõtete halduskoormusele	34
KOKKUVÕTE.....	39
VIIDATUD ALLIKAD.....	42
LISAD	45
LISA 1 MOSS erikorra statistika seisuga 17.10.2016.....	46
LISA 2 EUVAT Actioni küsimustik	47
LISA 3 Elektrooniliselt osutatavate teenuste täielik nimekiri	49
Summary	54

SISSEJUHATUS

Tehnoloogia areng ja interneti levik on toimunud meeletu kiirusega. Kui kümme aastat tagasi sai telefoniga vaid helistada, saata sõnumeid ja heal juhul e-poste, siis tänapäeval saab internetis surfata, vaadata sarju ja spordivõistluste otseülekandeid, sooritada makseid ja palju enamat. Elektroonilise kaubanduse, sealhulgas digiteenuste turu kogumaht Euroopas 2015 aastal oli 455 miljardit eurot¹.

E-kaubanduse ja infotehnoloogia kiire arenguga ei ole suutnud seadusandlus kaasas käia. Internetis äritegemine on ettevõtjatele alati olnud bürokraatia - ja reeglitevabam. Seetõttu on igasugune internetis toimuva reguleerimine ettevõtjatele ja isegi tavakasutajatele tundunud ülekohtusena.

2015. aasta algusest jõustus Euroopa Nõukogu direktiiv 2008/8/EÜ², millega muudeti Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ³ seoses teenuste osutamise kohaga. Kui varasemalt kehtis Euroopa Liidus digiteenuste maksustamisel lähtekohamaa põhimõte, ehk teenust maksustati käibemaksuga teenuse osutaja asukohamaal, siis alates 01.01.2015 muutus maksustamine sihtkohamaa põhiseks.

Kuivõrd käibemaks on olemuselt tarbimismaks, siis on loogiline maksustada teenust riigis, kus toimub teenuse tarbimine.

Sihtkohamaa põhimõttel maksustamine eeldab aga tarbija asukoha kindlaks määramist ja sihtkohamaa käibemaksu digiteenuse hinnale lisamist. Nende nõuete täitmiseks on teenusepakkujatel vaja hoopis teistsuguseid ja palju keerulisemaid tehnoloogilisi lahendusi. Sellised lahendused ei ole odavad. Suurimat väljakutset esitab direktiiv just väikeettevõtetele. Suure võimaliku halduskoormuse tõttu oli direktiivi jõustumisel ka pikk üleminekuageg⁴.

¹ Ecommerce Europe, 2015, <http://www.ecommerce-europe.eu/app/uploads/2016/07/Infographics-2.jpg>

² Euroopa Nõukogu 12.02.2008 direktiiv nr 2008/8/EÜ, millega muudeti direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga ELT L 44, 20.2.2008, lk 11-22; ; edaspidi: käibemaksudirektiiv nr 2008/8/EÜ

³ Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiiv nr 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi ELT L 347, 11.12.2006, lk 1 - 118; edaspidi: käibemaksudirektiiv nr 2006/112/EÜ

⁴ Lehis, L. Eesti Maksuseaduste Kommentaarid 2016. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2016, lk 301.

Üks direktiivi muudatuse põhjuseid oli suurte korporatsioonide maksuplaneerimise vähendamine. Korporatsioonidel on väga lihtne oma peakontorina kasutada ettevõtet madala käibemaksu määraga riigis ja seeläbi saada konkurentsieelis võrreldes väiksemate ettevõtetega. Direktiivi jõustumisega pandi aga paljud väikeettevõtted raskemasse olukorda, kui enne.

Käesoleva töö eesmärgiks on teha selgeks Euroopa Liidu digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksu regulatsiooni praktikas rakendamise ulatus ja mõju suurus väikeettevõtetele Euroopa Liidus. Uurimise tulemuste põhjal saab teha ettepanekuid, kas ja kuidas direktiivi peaks muutma, et mitte pärssida majanduse jaoks olulist väikeettevõtlust. Eesmärgi saavutamiseks püstitatakse järgmised uurimisülesanded:

- Anda ülevaade käibemaksuregulatsioonist ja tuua näiteid Eesti käibemaksuseadusest
- Uurida käibemaksu regulatsiooni rakendamist praktikas väikeettevõtete seas
- Uurida regulatsiooni mõju väikeettevõtetele

Püstitatud eesmärkideni jõudmiseks kasutatakse analüütilist uurimismeetodit. Põhiliste allikatena kasutatakse Euroopa Nõukogu direktiive 2006/112/EÜ ja 2008/8/EÜ ja ettevõtjate ühenduse EUVAT Actioni läbiviidud uuringut ettevõtjate seas. Teiste allikatena kasutatakse Eesti Käibemaksuseadust, K.Kütti Tartu Ülikooli magistritööd teemal “Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele” ja muud eriala kirjandust.

Konkreetselt kvantitatiivset tulemust käibemaksudirektiivi rakendamisele ja mõjule anda ei ole võimalik. Digiteenuste käibemaksudirektiivi regulatsiooni alla kuuluvaid ettevõtteid on väga palju ja direktiivi mõju igale ettevõttele individuaalne. Teenusepakkujatel pole alati võimalik mõju suurust täpselt hinnata, sest direktiivi võimalike mõjude sfäär on väga lai. Seega on töös välja toodud kuidas ja mismoodi direktiiv väikeettevõtteid mõjutab, kuid mitte konkreetseid numbreid ja mõju ulatust.

Ettevõtjate ühenduste läbiviidud uuringuid kasutatakse allikatena seetõttu, et töö autoril puudus võimalus läbi viia niivõrd mastaapset uuringut. Töö lisas on toodud välja uuringu aluseks olnud küsitlus. Autoril pole mingit alust kahelda küsitluse tulemuste legitiimsuses.

Töö koosneb kolmest peatükist. Töö esimene peatükk moodustab teoreetilise osa. Teoreetilises osas uurime käibemaksu üldisemalt, defineerime mõisted ja vaatame kauba ja teenuse piiriülese maksustamise erisusi. Teises peatükis keskendun spetsiifiliselt digiteenustele - mis on digiteenus,

kuidas toimub digiteenuste maksustamine ja millised muudatused jõustusid 01.01.2015. Kolmandas peatükis uurin digiteenuste käibemaksudirektiivi rakendamist ja mõju väikeettevõtetele Euroopa Liidus.

Antud teema uurimine on oluline ja huvitav mitmel põhjusel. Esiteks mõjutab käibemaksudirektiiv väga paljusid väikeettevõtteid üle Euroopa. Direktiivi tühistamiseks on alustatud mitu petitsiooni ja mõju hindamisel tehtud vigu tunnistas oma ametiajal ka nüüdseks endine digivolinik ja endine Eesti peaminister Andrus Ansip⁵. Teiseks huvitavaks kohaks on rahvusvahelise maksustamise ja Euroopa majanduse arenguks üliolulise väikeettevõtluse edendamise konflikt. Kolmandaks, töö autor on ise digiteenuste osutaja ja läbi teinud käibemaksudirektiivi korrektseks järgimiseks vajalike süsteemide implementeerimise.

⁵ <https://www.youtube.com/watch?v=PwRVW45tRBA>

1. PIIRIÜLESTE TEHINGUTE KÄIBEMAKSUSTAMISE REEGLID

1.1. Käibemaks ja piiriülesed tehingud

Analüüsidest piiriüleste tehingute käibemaksustamise reegleid, tuleks kõigepealt ära defineerida mõned mõisted. Need mõisted on olulised käibemaksu olemusest aru saamisel. Alustada tuleks päris algusest ehk käibemaksu defineerimisest.

Käibemaksuga maksustatakse ettevõtluse käigus müüdavaid kaupu ja teenuseid, kauba importi riikidest väljaspool Euroopa Liitu ja kaupade soetamist Euroopa Liidu riikidest. Käibemaks on lisandunud väärtuse maks ja selle tasub lõpptarbija⁶. Käibemaksu puhul on oluline mõista, et maksustatakse tarbimist ja selle tasub lõpptarbija. Piiriülese käibemaksu tasumise ja maksustamise koha määratlemise vaatepunktist on käibemaksu olemusest arusaamine võtmetähtsusega.

Käibemaksu lisamiseks toote või teenuse hinnale tuleb ennast registreerida kas vabatahtlikus või kohustuslikus korras. Eestis tuleb ettevõtjal ennast hetkel registreerida käibemaksukohustuslaseks juhul, kui maksustatav aastakäive kalendriaasta algusest ületab 16 000 eurot aastas⁷. Registreerimiseks tuleb täita käibemaksukohustuslaseks registreerimise avaldus. Registreerimise eest riigilõivu ei küsita. Viimased aastad on maksuamet küsinud täiendavaid selgitusi ja tõendeid ettevõtlusega tegelemise kohta. Ka käesoleva töö autoril on tulnud käibemaksunumbrit taodeldes korduvalt tõestada ettevõtlusega tegelemist.

Käibemaksukohustuslasena tuleb ettevõttel⁸ :

- lisada kauba müümisel või teenuse osutamisel müügihinnale käibemaks;
- pidada käibemaksuarvestust;
- arvutada ja tasuda käibemaksusumma;
- säilitada tehingutega seotud dokumente ja esitada nõuetele vastavaid arveid.

Käibemaks tuleb arvel välja tuua eraldi. Iga kuu 20. kuupäevaks tuleb Eesti maksukohustuslastel esitada maksuametile käibemaksudeklaratsioon ja tasuda arvestuslik käibemaks. Teatavasti tuleb

⁶ Maksu-ja Tolliamet. Käibemaks, 2016. www.eesti.ee/est/kaibemaks (10.10.2016)

⁷ Maksu-ja Tolliamet. Käibemaks, 2016. www.eesti.ee/est/kaibemaks (10.10.2016)

⁸ Maksu-ja Tolliamet. Käibemaks, 2016. www.eesti.ee/est/kaibemaks (10.10.2016)

Eestis käibemaksukohustuslasel eraldi deklareerida veel üle 1000 eurosed arved.

Käibemaksu üldine määr Eestis on 20% kauba või teenuse maksustatavast väärtusest. Osadele kaupadele ning teenustele kehtib maksumäär 9%, näiteks raamatud ja õppetöökasutatavad töövihikud, perioodilised väljaanded, majutusteenused ning sotsiaalministeeriumi poolt määratud ravimid, sanitaar- ja hügieenitooted ning puudega isikutele isiklikuks tarbeks mõeldud meditsiiniseadmed⁹. Maksukohustuslane on kohustatud käibemaksu oma toote või teenuse hinnale juurde lisama. Seda ei saa teha valikuliselt. Käibemaksu maksab klient ehk lõpptarbija. Eesti kohtupraktikas on küllaldaselt juhtumeid, kus käibemaksu kauba hinnale ei lisata ning seeläbi saavutatakse soodsam hind lõpptarbija silmis. Sellisel juhul on tegu käibemaksupettusega ning see on kriminaalkorras karistatav.

Käibemaksumäär 0% kehtib mitmetele kaupadele, sealhulgas eksporditavale kaubale, teise EL-i liikmesriigi maksukohustuslasele osutatavale konsultatsiooniteenusele, aga ka rahvusvahelises liikluses kasutatavatele vee- ja õhusõidukitele¹⁰. 0% käibemaksumäära rakendamisest ning ühendusesisestest tehingutest kirjutan pikemalt käesolevas töös. Käibemaksu registreerimise piirmäärad ja reeglid võivad liikmesriigiti erineda. Käesoleva töö mõttes pole erinevate liikmesriikide piirmäärade ja seaduste väljatoomine oluline, sest ühendusesiseste tehingute käibemaksureeglid on Euroopa Liidu liikmesriikidele ühesed.

Järgmisena tuleks defineerida ära mis on käive. Käive on kauba võõrandamine ja teenuste osutamine ettevõtluse käigus, kauba või teenuse omatarve, kauba toimetamine teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks ja kauba sundvõõrandamine tasu eest¹¹.

Võõrandamise definitsiooni leiame KMS §2 lõikest 5: Võõrandamine on kauba valduse üleandmine koos kauba juhusliku hävimise riisikoga ja õigusega kasutada kaupa ning sellega seotud majanduslikke hüvesid omanikuna, sõltumata kauba asjaõiguslikust staatusest. Võõrandamine käibemaksuseaduse tähenduses on ka kauba üleandmine komisjonilepingu alusel ning kauba üleandmine niisuguse tehingu alusel, milles on sätestatud kauba omandiõiguse üleminek kauba lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemise korral¹². Võõrandamisega puutume me kõik kokku igapäevaselt. Võõrandamine toimub igakord, kui sa astud poodi ja sooritad ostu. Pood võõrandab kauba ja sinust saab arve/lepingu alusel uus kauba õigusjärgne omanik.

⁹ Maksu-ja Tolliamet. Käibemaks, 2016. www.eesti.ee/est/kaibemaks (10.10.2016)

¹⁰ Maksu-ja Tolliamet. Käibemaks, 2016. www.eesti.ee/est/kaibemaks (10.10.2016)

¹¹ KMS. RT I, § 4 lg 1

¹² KMS. RT I

1.1.1 Kaup ja teenus

Kaup on käibemaksuseaduse § 2 lõike 3 punkti 1 kohaselt asi, loom, gaas ja elektro-soojus- ning jahutusenergia¹³. Selgituseks veel nii palju, et TSÜSi §49 lõige 1 ütleb, et asi on kehaline ese¹⁴. Kõik piltlikult öelda käega katsutavad esemed on asjad. Asjad jagunevad veel kinnis-ja vallasasjadeks, aga käesoleva töö jaoks piisab antud selgitusest.

Teenuse mõiste defineeritakse käibemaksuseaduses negatiivselt, kõik mis ei ole kaup, on teenus¹⁵. Kaupade ja teenuste maksustamise erisused on põhiliselt seotud käibe toimumise koha määratlusega. Kui kauba puhul on teatud juhtudel võimalik maksustada tarnet iseendale (st kauba liikumist ühest riigist teise ilma seda teisele isikule üle andmata), siis teenust ei saa ühe isiku või asutuse struktuuriüksus teisele üksusele (näiteks peakontor välisfiliaalile) osutada.

Teenuse mõiste hõlmab lisaks võlaõigusseaduses loetletud teenuse osutamise lepingutele ka kasutuslepinguid (üür, rent, litsentsitasud intellektuaalse omandi eseme müügi või kasutusõiguse eest), aga ka näiteks piiratud asjaõiguse seadmist, samuti avalik - õiguslikus suhtes tehtud toimingute tasusid nagu näiteks notari, kohtutäituri ja pankrotihalduri tasud¹⁶.

Iga sooritus ei kujuta endast veel teenust. Teenus tähendab hüve osutamist või õiguse üleandmist ettevõtluse korras. Hüve peab oma olemuselt olema iseseisvalt tasu eest üle antav ning hüvel peab olema väärtus. Teenuse sisuks võib olla kokku lepitud ka näiteks tegevusetus või talumiskohustus (nt hoidumine teatud tegevusalal või teatud kohas ettevõtlusega tegelemisest või teatud õiguse kasutamisest)¹⁷.

Teenus on ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja. Elektrooniliselt osutatav teenus KMS tähenduses on veebikeskkonna võõrandamine, veebi administreerimine, programmi ja seadme kaughooldus, elektrooniliselt edastatava tarkvara võõrandamine ja uuendamine, elektrooniliselt edastatav pilt, tekst ja informatsioon ning elektroonilise andmebaasi kasutamise võimaldamine¹⁸.

¹³ KMS. RT I

¹⁴ TSÜS. RT I

¹⁵ KMS. RT I, § 2 lg 3 p 3

¹⁶ Lehis, L. Eesti Maksuseaduste Kommentaarid 2016. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2016, lk 275

¹⁷ Lehis, L. Eesti Maksuseaduste Kommentaarid 2016. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2016, lk 276

¹⁸ KMS. RT I, § 2 lg 4

Käibemaksu direktiivi artiklid 24 - 26 käsitlevad teenuse osutamist järgnevalt¹⁹:

- “Teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne.
- “Telekommunikatsiooniteenused” on teenused, mis on seotud mis tahes laadi signaalide, kirjutiste, kujutiste ja helide või teabe edastamise, saatmise või vastuvõtmisega juhtme kaudu või raadio teel, optiliste või muude elektromagnetiliste süsteemide abil, sealhulgas sellega seotud edastus-, saate- või vastuvõtumahtude kasutusõiguse üleandmine või võimaldamine, mille hulka kuulub ülemaailmsetele teabevõrkudele juurdepääsu võimaldamine.
- Teenuste osutamine võib seisneda muu hulgas ühes järgmistest tehingutest:
 - a) omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamine;
 - b) kohustus hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda;
 - c) teenuse osutamine vastavalt tellimusele, mis on esitatud ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel.
- Tasu eest teenuste osutamiseks käsitatakse järgmisi tehinguid:
 - a) ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil, kui nendelt kaupadelt oli käibemaks täielikult või osaliselt mahaarvatav;
 - b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil.

1.2 Kaupade ühendusesisene käive

Käibemaksuseaduse järgi tuleb eristada kaupade ühendusesisest käivet ja teenuste ühendusesisest käivet. Kauba ühendusesisene käive on sõnastatud KMS §7 lõige 1²⁰:

- kauba võõrandamine teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele koos selle toimetamisega Eestist teise liikmesriiki, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 2 nimetatud juhtudel;
- aktsiiskauba või uue transpordivahendi võõrandamine teise liikmesriigi isikule koos selle toimetamisega Eestist teise liikmesriiki;
- kauba toimetamine Eestist teise liikmesriiki oma seal toimuva ettevõtluse tarbeks,

¹⁹ Käibemaksudirektiiv nr 2006/112/EÜ

²⁰ KMS. RT I

sealhulgas äriühingu ja tema teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha vaheline kauba üleandmine, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 2 nimetatud juhtudel.

Ühendusesisese käibe maksustamisel tuleb tähelepanu pöörata käibe tekkimise kohale. Ka siin tuleb käibemaksuseaduse tähenduses eristada kaupa ja teenust. Kauba käibe tekkimise koha määramise reeglite (KMS §-d 9 ja 10) alusel määratakse kindlaks, millises riigis toimub maksustamine. Tulenevalt sihtkohamaa põhimõttest määratakse kaupade käive üldjuhul kauba asukoha järgi (KMS § 9 lg 1)²¹.

Selguse huvides vaatame Eesti käibemaksuseadust ja millal Eestil on õigus ühendusesisest käivet maksustada. Eestil on õigus maksustada kaupu ja teenuseid, mille käibe tekkimise kohaks on Eesti. Kauba käibe tekkimise koht käibemaksuseaduse tähenduses on defineeritud KMS § 9. Kauba käibe tekkimise koht on Eesti, kui kaup toimetatakse saajale või tehakse talle muul viisil kättesaadavaks Eestis, eksporditakse Eestist, teostatakse kauba ühendusesisest käivet või kaugmüüki Eestist teise liikmesriigi isikule, kes ei ole teise liikmesriigi maksukohustuslane ega piiratud maksukohustuslane²². Kaugmüügi all peetakse silmas tehingud, mis on tarbijaga ilma näost näkku kohtumata sõlmitavad müügi- ja teenuselepingud, näiteks internetis, telefoni teel (inimestevahelise suhtlemisega või ilma), e-posti, faksi või tüüpkirja vahendusel sõlmitavad lepingud ning väljaspool kaupmehe äriruume sõlmitavad lepingud²³.

Kauba käibe tekkimise koht on Eesti, kui Eestis maksukohustuslasena registreeritud ettevõtlusega tegelev teise liikmesriigi isik teostab kaugmüüki Eesti isikule, kes ei ole maksukohustuslane ega piiratud maksukohustuslane²⁴. Antud juhul on tegu olukorraga, kus välismaisel juriidilisel isikul on Eesti käibemaksunumber ja kliendiks on tarbija. Näitena võib tuua Leedu ettevõtte, kes müüb Eestisse e-sigarette. Ületades Eesti poolt kehtestatud käibemaksu piirmäära tuleb Leedu ettevõttel registreerida ennast Eestis maksukohustuslaseks.

Kauba käibe tekkimise koht on Eesti, kui ettevõtlusega tegelev teise liikmesriigi isik võõrandab paigaldatava või kokkupandava kauba ning paigaldab või paneb selle kokku Eestis või see kaup paigaldatakse või pannakse Eestis kokku tema eest²⁵. Juhul, kui Poolas kooke müüv Poola ettevõtte toob Eesti kliendile kooegi kohale ning paneb selle Eestis kokku, siis on kauba käibe

²¹ Lehis, L. Eesti Maksuseaduste Kommentaarid 2016. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2016, lk 284

²² KMS. RT I

²³ Europa.eu, Ajakohastatud 27/09/2016. europa.eu/youreurope/business/sell-abroad/on-line/index_et.htm (12.10.2016)

²⁴ KMS. RT I, § 9 lg 1

²⁵ KMS. RT I § 9 lg 1

tekkimise kohaks Eesti.

Lisaks on käibe tekkimise kohaks Eesti, kui kaup, sealhulgas pardal tarbitav ja kaasamüüdav kaup, võõrandatakse vee- või õhusõiduki pardal, mis väljub Eestist rahvusvahelisele reisile, Eestis asuvale Eesti maksukohustuslasest edasimüüjale võõrandatakse võrgu kaudu maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergiat. Võrgu kaudu edastatav maagaas või elektri-, soojus- või jahutusenergia võõrandatakse kauba soetajale, kes kasutab seda kaupa Eestis. Kui kauba soetaja jätab kogu kauba või osa sellest kasutamata, käsitatakse kasutamata jäänud kaupa Eestis kasutatud kaubana, kui selle soetaja asukoht või püsiv tegevuskoht, mille tarbeks on kaup võõrandatud, on Eestis²⁶.

Kaupade puhul on käibemaksustamise koha määratlemine tunduvalt lihtsam, kui teenuste puhul. Üldiselt on selge, kuidas kaup liigub, kus on tarbijale kättesaadav ja kus toimub kauba müük. Sihtkohamaa põhimõttel (millest tuleb pikemalt juttu käesolevas töös) määratletakse kaupade käibe tekkimise koht ka kaugmüügi korral (eeldusel, et müük toimub teise liikmesriigi tarbijale ja ületatakse riikide seatud piirmäärad). Ületades teise liikmesriigi seatud piirmäära, tuleb registreerida ennast maksukohustuslaseks sihtkohamaal. Liikmesriikide maksukohustuslaste vahelised tehingud on üldiselt 0% käibemaksumääraga. See tähendab, et kui Eestis registreeritud maksukohustuslane müüb kauba Soome maksukohustuslasele, siis tavaliselt läheb arvele 0% käibemaksumäär.

KMS § 9 lg 2 sätestab olukorrad, kus kauba käibe tekkimise kohaks ei ole Eesti. Kauba käibe tekkimise kohaks ei ole Eesti, kui maksukohustuslane on registreeritud maksukohustuslasena teises liikmesriigis ja teostab kaugmüüki selle teise liikmesriigi isikule, kes ei ole teise liikmesriigi maksukohustuslane ega piiratud maksukohustuslane²⁷.

Reaalses maailmas võib see tähendada seda, et Eestis registreeritud ettevõtte müüb mööblit Soomes asuvale tarbijale ja on registreeritud Soomes maksukohustuslaseks. Teises liikmesriigis maksukohustuslaseks registreerimise nõue on seotud riikide endi seatud piirmääradega. Enamikes liikmesriikides, sealhulgas Eestil, on piirmääraks 35 000€. Info piirmäärade suuruste kohta on leitavad Euroopa Liidu koduleheküljelt.

Lisaks ei ole kauba käibe tekkimise kohaks Eesti, kui maksukohustuslane võõrandab kauba ja paigaldab või paneb selle kokku teises liikmesriigis; võõrandab võrgu kaudu edastatavast

²⁶ KMS. RT I § 9 lg 1

²⁷ KMS. RT I

maagaasi või elektri-, soojus - või jahutusenergiat teise liikmesriigi edasimüüjale või muule isikule, kes Eestis seda kaupa ei kasuta²⁸.

Näitena võib siin tuua mööblit müüva ja paigaldava ettevõtte. Ettevõttel on e-pood. Teises liikmesriigis asuv füüsiline isik tellib e-poest kauba. Levinud praktika järgi teostab kauba transporti kolmas osapool ehk transpordiga tegelev ettevõtte. Eesti e-pood annab kauba transpordiga tegelevale ettevõttele Eestis üle ehk toimub kauba võõrandamine Eesti pinnal. Sellisel juhul on käibe tekkimise kohaks Eesti. Juhul, kui Eesti e-pood viib ise kauba teise liikmesriiki kohale, teostab võõrandamise teises liikmesriigis ning samuti ka näiteks paigaldamise, on kauba käibe tekkimise kohaks teine liikmesriik.

1.3 Teenuste ühendusesisene käive

Euroopa Liidus maksustatakse teenuse osutamist käibemaksuga juhul, kui on täidetud käibemaksudirektiiv artikkel 2 (1) toodud põhitingimused - teenust osutatakse a) tasu eest b) liikmesriigi territooriumil c) maksukohustuslase poolt²⁹.

Teenuste käibe määratlemine on tunduvalt keerulisem, kui kaupade puhul. Sõltuvalt teenuse iseloomust on võimalik maksustamine müüja asukoha, ostja asukoha, teenuse osutamise või teenuse kasutamise kohe järgi³⁰.

Kaupade puhul jätab kauba liikumine jälje. Tolliprotseduurid, kauba ladustamine ja transport annavad kauba liikumisest üsna selge pildi. Teenuste ja eriti digitaalselt osutatavate teenuste puhul on olukord hulga keerulisem. Interneti vahendusel saab digitaalselt osutatavat teenust osta igast maailmanurgast. Maksu kogumise mõttes on tegu aga üsna keerulise olukorraga.

Teenuse käibe maksustamise koha määratlemine (§10) sõltub paljuski teenuse liigist ning teenuse osutaja ja saaja isikust³¹.

Taas on oluline eristada, kas teenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või tarbijale. Mittemaksukohustuslasele ehk tarbijale teenuse osutamise korral on üldreegi kohaselt teenuse asutamise kohaks teenuse osutaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust teenust

²⁸ KMS. RT I § 9 lg 2

²⁹ käibemaksudirektiiv nr 2006/112/EÜ art 2

³⁰ Lehis, L. Eesti Maksuseaduste Kommentaarid 2016. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2016, lk 291

³¹ Lehis, L. Eesti Maksuseaduste Kommentaarid 2016. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2016, lk 292

osutatakse, või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht³².

Ettevõtete vahelised tehingute puhul on üldreegli järgi teenuse käibe tekkimise kohaks teenuse saaja liikmesriik, kus teenuse saaja on käibemaksukohustuslaseks registreeritud³³.

Eesti Käibemaksuseaduse § 10 lõige 1 kohaselt on teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, kui teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või kui teenust osutatakse Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik, välja arvatud KMS § 10 lõigetes 2, 4 ja 5 sätestatud juhtudel³⁴.

1.3.1 Püsiv tegevuskoht

Maksustamise seisukohast on oluline ära defineerida mõiste “püsiv tegevuskoht”, ja seda just käibemaksuseaduse tähenduses. Püsiv tegevuskoht käibemaksuseaduse tähenduses määratleb, millal välismaine äriühing muutub maksukohustuslaseks Eesti residentidega samadel alustel. Käibemaksuseadus ei defineeri püsiva tegevuskoha mõistet. Püsiva tegevuskoha mõiste määratlemiseks käibemaksuseaduse tähenduses tuleb pöörduda Euroopa Nõukogu rakendusmääruse nr 282/2011 poole ning lisaks tuleb täiendavaid selgitusi otsida ka Euroopa Kohtu lahenditest³⁵.

Euroopa Nõukogu rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 11[7] sätestab püsiva tegevuskoha mõistele kaks definitsiooni. Ühte nendest definitsioonidest tuleks kasutada käibemaksudirektiivi artikli 44 puhul, st juhul kui käibe tekkimise koht määratletakse kliendi tegevuskoha järgi. Sel juhul peab tegevuskohta iseloomustama piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur, et võimaldada sellel tegevuskohal osta talle osutatud teenuseid enda tarbeks. Teisel juhul peavad tegevuskohal olema samad omadused, kuid mis võimaldavad tegevuskohal müüa enda osutatavaid teenuseid. Samuti sätestab rakendusmääruse art 11 lõige 3, et käibemaksukohustuslasena registreerimisnumbri omamine ei ole iseenesest piisav järeldamiseks,

³² käibemaksudirektiiv nr 2006/112/EÜ, art.43

³³ käibemaksudirektiiv nr 2006/112/EÜ, art.44

³⁴ KMS. RT I

³⁵ Peetris, M.-L. Püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses. 2013. www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1524

et maksukohustuslasel on püsiv tegevuskoht³⁶.

Euroopa Kohtu otsuses kohtuasjas nr C-260/95 jõuti järeldusele, et äriühingut, kes tegutseb emettevõtja reisikorraldaja abistava organina, võib käsitleda püsiva tegevuskohana, kui tal on vajalikud inim- ja tehnilised vahendid, mis on iseloomulikud püsivale tegevuskohale³⁷.

Kohtuasjas C-168/84 oli arutusel Saksa maksukohustuslase mänguautomaatide ja muusikaseadmete paigaldamise ja opereerimise teenus reisilaevadel, mis opereerivad Saksamaa ja Taani vahel. Äriühingu registreeritud kontor asus Saksamaal ning reisilaevadel püsivalt töötajaid ei olnud. Euroopa Kohus kasutas käibemaksudirektiivi teleoloogilist tõlgendamist käibe tekkimise koha kindlaksmääramiseks. Maksustatavate tehingute teostamise koha kindlaksmääramine võib põhjustada liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte, eelkõige selles osas, mis puudutab kaupade tarnet koos kokkupanekuga ning teenuste osutamist. Euroopa Kohus selgitas, et käibemaksudirektiivi seisukohast ei ole oluline, kus teenuseid tegelikult tarbiti, vaid teenuse osutamise koht sõltub teenuse osutaja ja saaja asukohast. Seega asus Euroopa Kohus seisukohale, et põhiline lähtekoht, mille alusel määrata kaupade ja teenuste käibe tekkimise kohta, on müüja või teenuse osutaja asukoht. Olukorras, kus selline lähtekoht viib ebaratsionaalsele maksustamisele või tekitab konflikte liikmesriikide vahel, tuleb alles vaadata maksukohustuslase teisi tegevuskohti. Teenuse osutamise seostamine asukoha asemel ettevõtte teise tegevuskohaga võib tulla arvesse vaid juhul, kui see tegevuskoht on teatava minimaalse suurusega ning seal on alaliselt olemas asjaomaste teenuse osutamiseks vajalikud inim- ja tehnilised ressursid³⁸.

Erinevatest Euroopa Kohtu lahenditest võib lugeda, milliseid tingimusi tuleb analüüsida, et välja selgitada, kas äriühingul tekib püsiv tegevuskoht. Näiteks kohtuasjas nr C-190/95 tehtud otsuse alusel tuleb püsiva tegevuskoha määramisel hinnata ja analüüsida äriühingu pakutavate teenuste sisu ehk tuleb kindlaks määrata, kes teenust osutab ning mille kaudu teenust osutatakse. Sellise analüüsi põhjal saab määratleda, kas äriühingul on teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht või mitte.

³⁶ Peetris, M.-L. Püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses. 2013. www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1524

³⁷ Peetris, M.-L. Püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses. 2013. www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1524

³⁸ Kütt, K. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele, magistritöö, Tartu Ülikooli Õigusteaduskond 2014, lk 30

Püsiva tegevuskoha iseseisvuse määra analüüsis Euroopa Kohus aga kohtuasjas C-210/04. Kohus leidis, et püsiva tegevuskoha iseseisvuse kriteerium on rangelt seotud sellega, kas püsiv tegevuskoht on eraldiseisev maksukohustuslane ning kas sellel on eraldiseisev ettevõtetus (majandustegevus). Kohus sedastas ühtlasi, et käibemaksu sisukohalt ei saa ettevõtte püsivat tegevuskohta sisustada OECD tulu ja kapitali maksustamise mudelkonventsiooni ja selle kommentaaride alusel³⁹.

Sellest tulenevalt, et äriühing saaks pakkuda teenuseid, tuleks analüüsida järgmisi punkte, et otsustada, kas äriühingul on püsiv tegevuskoht käibemaksuseaduse tähenduses:

- tuleb analüüsida pakutavate teenuste ulatust ning sisu;
- tuleb määratleda, milline personal ning vara on vajalik teenuste osutamiseks;
- tuleb välja selgitada, kas tegevuskohal on vastavad vahendid, et teenust osutada;
- lisaks tuleb vastavalt teenuse osutamise suhtest analüüsida, kas püsiva tegevuskoha riske kannab äriühing ning kas püsiv tegevuskoht on äriühingust sõltuv.

Kuna Euroopa Nõukogu rakendusmäärus nr 282/2011 sisaldab kahte püsiva tegevuskoha definitsiooni, tuleb püsivat tegevuskohta määratleda eraldi teenuste müümise ja teenuste ostmise kontekstis. Ka teenuste ostmisel peab püsivat tegevuskohta iseloomustama piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur⁴⁰.

³⁹ Kütt, K. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele, magistritöö, Tartu Ülikooli Õigusteaduskond 2014, lk 31

⁴⁰ Peetris, M.-L. Püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses. 2013. www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1524

2. DIGITAALSELT OSUTATAVATE TEENUSTE ÜHENDUSESISENE KÄIBEMAKSUSTAMINE

2.1 Mis on digitaalteenus?

Digitaalselt osutatavaid teenuseid pakuvad elektroonilise kaubandusega tegelevad ettevõtjad. Elektrooniline kaubandus tervikuna on aga alati mõiste, mis hõlmab sisuliselt kõiki sidevahendite abil sõlmitud äritehinguid. Mõiste katab nii e-kaubanduse kui ka m-kaubanduse, kusjuures m-kaubanduse all mõistetakse mobiilse side vahendite abil teostatavaid digitaalseid tarneid⁴¹.

Elektrooniliselt osutatava teenuse mõiste on toodud KMS § 2 lõikes 4 ning see on üle võetud käibemaksudirektiivi II lisast. Käibemaksudirektiivi rakendusmääruse 282/2011 artikkel 7 (muudetud rakendusmäärusega nr 1042/2013) lisab täiendavad selgitused. Tegemist peab olema teenusega, mida osutatakse interneti või muu arvutivõrgu kaudu ning mille laadist tingituna osutatakse neid peamiselt automaatselt ja minimaalse inimsekkumisega ning mida infotehnoloogia abita osutada ei saaks⁴². Oluline on siinkohal määratleda väga täpselt ja üheselt, mis on digitaalselt osutatav teenus, sest see mõjutab käibe tekkimise kohta. Kuna liikmesriikide käibemaksumäärad on erinevad, võib käibe tekkimise koht olla oluliseks kohaks osutatava teenuse hinnapoliitikas. Lisaks halduskoormuse suurenemisele, mis kaasneb kliendi asukoha ja asukohariigi käibemaksumäära tuvastamisel.

Euroopa Liidu seadusandja on digitaalsete teenuste määramisel otsustanud negatiivse defineerimise kasuks. Käibemaksudirektiivi on koondatud üksnes näidisloetelu elektrooniliselt osutatavatest teenustest, mis ilma täiendavate rakendusaktideta muudab digitaalsete teenuste üksteisest eristamise komplitseerituks. Täpse loetelu esitamiseks tuleb arvestada seega mitmete käibemaksudirektiivi rakendusmäärustega, samas kui topeltmaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise vältimiseks on aga äärmiselt oluline eristada elektrooniliselt osutatavaid

⁴¹ Kütt, K. Digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele. 09.12.2014. rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/digitaalselt-osutatavate-teenuste-kaibemaksuga-maksustamise-regulatsiooni-vastavus-oecd-raamtingimustele (09.10.2016)

⁴² Lehis, L. Eesti Maksuseaduste Kommentaarid 2016. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2016, lk 301

teenuseid teistest digitaalselt osutatavatest teenustest⁴³. Näitena võib välja tuua veebipõhised kursused. Juhul, kui veebipõhised kursused on eellindistatud, siis kvalifitseerub see elektrooniliset osutatava teenusena, sest teenust osutatakse peamiselt automaatselt ja minimaalse inimsekkumisega ning mida infotehnoloogia abita osutada ei saaks. Veebipõhine kursus, mida osutatakse otse-eetris, on samuti digitaalselt osutatav teenus, aga mida maksustatakse teisiti. Sellised erinevad kvalifitseerimisvõimalused on keerukad nii teenuse osutajate jaoks kui ka käibemaksu rakendamisel.

Käibemakseseaduse § 2 lõige 4 tähenduses on elektrooniliselt osutatavaks teenuseks näiteks veebikeskkonna võõrandamine, veebi administreerimine, programmi ja seadme kaughooldus, elektrooniliselt edastatava tarkvara võõrandamine ja uuendamine, elektrooniliselt edastatav pilt, tekst ja informatsioon ning elektroonilise andmebaasi kasutamise võimaldamine, elektrooniliselt edastatav muusika, film ja mäng, sealhulgas hasartmäng, elektrooniliselt edastatav poliitiline, kultuuri -, spordi – ja teadusalane ning meelelahutuslik ülekanne, elektrooniline kaugõpe ning muud eelnimetatud teenustega sarnannevad teenused. Kui teenuse osutaja ja teenuse saaja suhtlevad elektroonilisel teel, ei loeta teenust seetõttu elektrooniliselt osutatavaks teenuseks⁴⁴. Näiteks ei loeta elektrooniliseks teenuseks e-posti teel suhtlemist ja konsultatsiooni.

Teatud juhtudel võib elektrooniliselt osutatav teenus olla vaid üks osa müüdavast tootest või teenusest. Sellisel juhul peab teenuse osutaja otsustama, kas kogu teenus või toode maksustatakse üheselt või eraldi toodete/teenustena. Mõned näited võimalikest olukordadest:

- Tehnika ajakiri, mille tellijad saavad ligipääsu ka ajakirja internetiportaali sisule
- DVD plaat, millega kaasneb ligipääs internetis olevale materjalile
- Muusika CD plaat, millega kaasneb võimalus allalaadida esitaja muusikat internetist

Eeltoodud näidete puhul võib tegu olla segakäibega. Euroopa Kohus on mitmetes kohtuasjades tegelenud segakäibe põhitunnuste tuvastamisega ning leidnud üheselt, et segatarne maksustatakse tarne põhitunnuste alusel. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjassepuutuva tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, selleks et kindlaks teha ühelt poolt, kas tegemist on kahe või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega, ning teiselt poolt, kas viimati nimetatud

⁴³ Kütt, K. Digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele. 09.12.2014. rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/digitaalselt-osutatavate-teenuste-kaibemaksuga-maksustamise-regulatsiooni-vastavus-oecd-raamtingimustele (09.10.2016)

⁴⁴ KMS. RT I

juhul kuulub see tehing kõnealuse maksuvabastuse kohaldamisalasse⁴⁵. Eelnevalt väljatoodud konkreetsete näidete puhul võib tekkida erinevaid küsimusi. Ajakirja või CD-plaati saab müüa teatavasti ka ilma digitaalselt allalaetava või tarbitava materjalita. Samas võib see tarbija jaoks olla oluline osa kogu väärtuspakkumisest. Teiseks on üsna keeruline eristada lisateenuse väärtust kogu tehingust. Tegu võib olla tasuta antava boonusega kõigile, kes sooritavad ostu. Teisel juhul jällegi võib digitaalselt tarbitav materjal olla hulga mahukam ja atraktiivsem tarbijale.

Ühe teenusega on tegemist siis, kui kaks või mitu kliendile pakutud tehinguga hõlmatud tegurit või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik. Tuvastada tuleb tehingu iseloomulikumat ja olulisimat tunnused. Olulisim tunnus tuleb kindlaks teha keskmisest tarbijast lähtuvalt⁴⁶. Vaatame siin taaskord CD plaadi ja digitaalselt allalaetava muusika näidet. Tänapäeval tarbitakse muusikat digitaalselt rohkem (Spotify, Tidal, iTunes jpt), kui CD plaate. Paljudel juhtudel antaksegi albumeid välja ainult digitaalsel kujul. Samuti on selge, et digitaalselt saab muusikat kuulata olenemata CD plaadi olemasolust ja CD plaati olenemata sellest, kas muusika on internetis digitaalselt saadaval. Võib küsida, kas keskmine tarbija ostab CD plaadi, et saada ligipääs digitaalselt allalaetavale muusikale või ostetakse CD plaat ikkagi selle enda kuulamise eesmärgil. Konkreetse näite puhul oleks ilmselt küll objektiivselt tegu ühe lahutamatu majandustehinguga, mille osadeks jagamine oleks kunstlik, kuid tehingute klassifitseerimise keerukusest annab see aimu.

Ei ole ka välistatud, et ettevõtjad pakuvad komplektseid teenuseid, milles üks teenus on põhiline ja teised sellega kaasnevad teenused. Kaasa tulevad teenused moodustavad summaarhinnast tavaliselt vähemtähtsa osa, võrreldes just teiste teenustega. Juhul, kui kõrvalteenused ei ole kliendi jaoks eesmärk omaette, vaid viis, kuidas ettevõtja teenuseid parimatel tingimustel kasutada, tuleb neid maksustamise seisukohalt lugeda teisejärgulisteks. Pakett-teenused maksustatakse niisiis põhiteenuse järgi ning kõrvalteenuste puhul puudub alus ettevõtja maksustamiseks kõikide teenuste puhul eraldi. Samas kõrvalteenused, mille osutamine mõjutab tuntavalt väljakujunenud summaarhinda, ei saa olla kõigest kõrvalteenused ning kõiki teenuseid

⁴⁵ Kütt, K. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele, magistritöö, Tartu Ülikooli Õigusteaduskond 2014, lk 22-23

⁴⁶ Kütt, K. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele, magistritöö, Tartu Ülikooli Õigusteaduskond 2014, lk 23

tuleb vaadelda eraldi maksustatavate teenustena. Seega põhiline, eristamaks komplekteeritud tarnes ühte või mitut tarnet, on vastata küsimusele: mida tarbija tahtis osta? Kui ühe tarne puhul ei ole võimalik eristada põhiosa, tuleb kõiki tarneosi vaadelda eraldi tarnetena ning maksustada ükshaaval⁴⁷. Vastamine küsimusele “mida tarbija tahtis osta” võib osutada üsna keerukaks. Tarbija jaoks ei pruugi üks osa kaubast või teenusest olla olulisem, vaid ostuotsus langetati kogu pakett-teenuse pakkumise tulemusel. Teiseks ostavad sama pakett-teenust erinevad tarbijad, kellel võivad olla erinevad motivatsioonid ostu sooritamiseks. Mis on piisav valim otsustamiseks, mis on tehingu olulisim tunnus keskmisest tarbijast lähtuvalt? Olukorras, kus 10 tarbijat ostavad CD plaadi oma CD kogusse, aga 10 tarbijat ostavad CD plaadi, et saada ligipääs digitaalselt allalaetavale muusikale, on maksustamise kindlakstegemine komplitseeritud.

Ettevõtjate vahel teostavate tarnete puhul tuleb aga analüüsida ka seda, kuidas pooled on ise lepingus tarneosade suhte määranud, kuivõrd ettevõtjatel võrdsete osapooltena on võimalik leping kujundada vastavalt oma tahtele. Vastavalt Euroopa Liidu Toimimise Lepingu artiklile 267 on siseriiklike kohtute ülesanne teha kindlaks, kas maksukohustuslane osutab konkreetsel juhul ühte või mitut teenust, samamoodi hinnata iga konkreetse kohtuasja faktilisi asjaolusid⁴⁸.

2.2 Digitaalselt osutatavate teenuste maksustamise põhimõtted

1998. aasta oktoobris Ottawas peetud OECD ministrite konverentsil „*A Borderless World: Realizing the Potential of Electronic Commerce*“ leppisid OECD liikmesmaad rahanduskomisjoni tegevuse tulemusena kokku elektroonilise kaubanduse maksustamise põhiprintsiipides ja selles, et digitaalselt osutatavate teenuste maksustamise normistik kujundatakse traditsioonilisi maksunorme järgides. Tulenevalt OECD 1998. aasta Ottawa digitaalselt osutatavate teenuste maksustamise raamtingimustest peaks digitaalselt osutatavate teenuste maksustamine tagama käibemaksu neutraalsuse, maksustamise efektiivsuse, õiguskindluse ja lihtsuse, käibemaksu regulatsiooni tõhususe ja õigluse ning paindlikkuse selleks, et vastata 21. sajandi tehnoloogilistele arengutele. Elektroonilise kaubanduse maksustamine kaudsete maksudega peab olema mittediskrimineeriv, neutraalne ja üleliigseid

⁴⁷ Kütt, K. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele, magistritöö, Tartu Ülikooli Õigusteaduskond 2014, lk 24

⁴⁸ Kütt, K. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele, magistritöö, Tartu Ülikooli Õigusteaduskond 2014, lk 24

maksuseaduse täitmise kulutusi vältiv. Digitaalsete teenuste osutamine, sõltumata tarneviisist, peab alluma samasugustele (või madalamatele) käibemaksumääradele kui tavapärase kaubandus. Samuti ei tohiks digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksu regulatsioon tuua äriühingutele kaasa tavakaubandusega tegelevatest äriühingutest suuremaid halduskulusid⁴⁹. Nimetatud põhimõtted võivad olla kohati vastuolulised ning nende täielik järgimine väga keeruline. Kuna käibemaksu puhul on tegu tarbimismaksuga, võiks maksustamine toimuda just selles liikmesriigis, kus teenust tarbitakse. Teatud teenuste puhul on tarbimiskoha kindlaks tegemine üsna võimatu, sest teenust saab tarbida ka puhkuse-või tööreisil olles. Kirjutan siia lahti mõned maksustamise üldpõhimõtted, millest rahvusvahelises õiguses juhindutakse.

2.2.1 Üldpõhimõtted käibe tekkimise koha määratlemisel

Maksustamise koha määramiseks tuleks vaadata rahvusvahelisi üldpõhimõtteid käibe tekkimise koha määratlemisel. Vastavalt teenuse iseloomule ja tehinguosaliste isikule (maksukohustuslaste vahelised tehinguid, tehingud tarbijaga) lähtutakse maksustamisel nendest üldpõhimõtetest:

- Lähtekohamaa põhimõte. Kui Eesti käibemaksukohustuslane osutab teenust Eestis või mis tahes muus EL liikmesriigis asuvale tarbijale (st isikule või asutusele, kelle elu – või asukoht on Euroopa Liidus, aga kes ei ole üheski riigis registreeritud käibemaksukohustuslaseks või piiratud maksukohustuslaseks), siis tekib teenuse käibe Eestis ja teenuse osutaja lisab teenuse hinnale käibemaksu kas 20% või 9% määras⁵⁰. Kui teenust osutab välismaa käibemaksukohustuslane, siis maksustatakse teenus vastavas välisriigis ning arvele märgitakse välisriigi käibemaks⁵¹. See tähendab, et kaup või teenus maksustatakse müüja asukohariigis, antud juhul Eestis. Eristada tuleb aga tarbijale müüki ja maksukohustuslaste vahelisi tehinguid.

Lähtekohamaa printsiibi alusel maksustatakse teise riiki suunatud tarned müüja asukohariigis ning maksukohustuslasest ostja saab sihtkohariigis lähtekohariigi käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata. Sisuliselt luuakse nii olukord, kus kauba maksumus on lõpptarbijale sama, hoolimata tema asukohajurisdiktsioonist. Praktikas on selle eesmärgi saavutamine aga raskendatud põhjusel, et riigid ei suuda kokku leppida

⁴⁹ Kütt, K. Digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele. 09.12.2014. rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/digitaalselt-osutatavate-teenuste-kaibemaksuga-maksustamise-regulatsiooni-vastavus-oecd-raamtingimustele (10.10.2016)

⁵⁰ KMS. RT I, §10 lg1

⁵¹ Lehis, L. Eesti Maksuseaduste Kommentaarid 2016. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2016, lk 295

kõikidele liikmesriikidele vastuvõetavat maksutulude ümberjaotamise skeemi, sest ilma ümberjaotamiseta kaotaksid importivad riigid märkimisväärselt maksutulu ekspordivate riikide kasuks. Seetõttu on Euroopa Liidus välja töötatud pöördmaksustamise regulatsioon ning lähtekohamaa maksustamise printsiibist on loobutud⁵². Sellisel juhul on tegu ühe riigi ettevõtjalt teises riigis asuvalle ettevõtjale teenuse osutamisega ja üldreeglina kehtib 0% maksumäär teenuse osutaja riigis ja pöördmaksustamine toimub teenuse saaja riigis. Seejuures rakendatakse pöördmaksustamisel ka sihtkohariigi käibemaksumäära. Sisuliselt pannakse pöördmaksustamise korral käibemaksu arvestamise ja tasumise kohustus kauba või teenuse saajale, mitte aga kauba müüjale või teenuse osutajale. Nii tarbijale kui maksukohustuslastele kehtivad erandid on välja toodud Käibemaksuseaduses § 10 lõigetes 2 ja 4.

Elektrooniliste teenuste puhul lihtsustaks lähtekohamaa maksustamisõiguse rakendamine aga märgatavalt käibemaksuarvestust ning vähendaks oluliselt ettevõtete halduskoormust. Lähtekohamaa printsiibi rakendamise puhul paigutaksid äriühingud end aga madala maksumääraga riikidesse ning riikide vahel algaks võidujooks kõige madalama maksumääraga käibemaksusüsteemi rakendamiseks⁵³. Laialdasemalt kutsutakse sellist tegevust maksude optimeerimiseks. Teatud konkurents riikide vahel võib ettevõtjatele olla hea, sest nii luuakse ettevõtlusega tegelemiseks initsiatiive. Küll aga on maksude optimeerimine see, mille vastu OECD võitleb. Samuti on Euroopa Liidul plaan ühise maksubaasi loomiseks. Tegelikult oleks kasulik teada statistikat, kui palju ühendusevälised ettevõtted elektrooniliselt osutatavate teenuste käibemaksureeglit järgivad. Väga palju toodetakse ja müüakse igasuguseid interneti teel tarbitavaid online kursuseid ja e-raamatuid just Ameerika Ühendriikidest. Käesoleva töö autor on korduvalt otnud erinevaid digitaalselt osutatavaid teenuseid Ameerika Ühendriikidest ilma igasuguse käibemaksuta. Hetkel puudub usaldusväärne uuring selle kohta, kas ja kui suure konkurentsieelise see loob.

- Tegelikult kasutamise ja kasu saamise põhimõte. Maksustamise asukohaks on koht, kus

⁵² Kütt, K. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele, magistr töö, Tartu Ülikooli Õigusteaduskond 2014, lk 36

⁵³ Kütt, K. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele, magistr töö, Tartu Ülikooli Õigusteaduskond 2014, lk 36-37

teenust tegelikult tarbitakse, olenemata isiku alalisest elu- või asukohast. Tegelikult kasutamise ja kasu saamise asukoha kindlaks tegemine on üsna keeruline, seetõttu rakendatakse põhimõtet peamiselt maksukohustuslastest teenuse saajatele. Näitena võib tuua e-raamatu, mille Prantsusmaa resident ostab ja loeb Saksamaal viibides. Sellisel juhul on tegelikult kasutamise asukohaks Saksamaa, kuid selle välja selgitamine keeruline ja kulukas.

Printsiibi rakendamine võib osutuda keeruliseks olukordades, kus sama teenust tarbitakse erinevates määrades (kogustes) korraga mitmes erinevas jurisdiktsioonis. Keeruliste vaidluste vältimiseks on otstarbekas kasutada süstemaatilist ja praktilist lähenemist teenuse tarbimise määrade jagamisel erinevates riikides asuvate tarbijate vahel. Lihtsaim viis korrektse määratluse leidmiseks on lasta teenusepakkujal teha ettepanek, kuidas arvestada erinevates jurisdiktsioonides teenuse tarbimise määra. Juhul, kui teenusepakkujal poolt pakutud meetod ei tööta, tuleks aluseks võtta faktilised andmed (teenuse kasutamise mõõtmine, teenuse saaja äritehingute hulk jurisdiktsioonis jm). Igal juhul eeldab selline teenuse kasutamise määra leidmine aga maksuhalduri ning teenuse osutaja ja saaja vastastikust kokkulepet⁵⁴. Kindlasti oleneb sellise kokkuleppe tegemine ärimudelist. Juhul, kui teenuse osutaja ärimudel näeb ette teenuse pakkumist suurele arvule maksukohustuslastest klientidele, siis on üsna keeruline eeldada, et iga teenuse saajaga eraldi kolmepoolseid kokkuleppeid sõlmitakse. Võimalik lahendus oleks ostu- või registreerimisprotsessis teenuse saajalt küsida teenuse tegelikult kasutamise kohta, kuid see võib tekitada teenuse saajas üksjagu segadust. Lisaks ei kaitse see topeltmaksustamise riski eest.

Topeltmaksustamise või maksustamata jätmise vältimise piirang võib aga väga lihtsalt kaasa tuua hoopis topeltmaksustamise olukorras, kui liikmesriigi maksukohustuslasele osutatud teenust maksustavad nii teenuse saaja asukoha liikmesriik kui ka teenuse tegelikult tarbimise ja sellest kasu saamise liikmesriik. Maksuvaidluste vältimiseks tuleb seetõttu soodustada liikmesriikide maksuhaldurite vahelist koostööd ja infovahetust⁵⁵.

⁵⁴ Kütt, K. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele, magistritöö, Tartu Ülikooli Õigusteaduskond 2014, lk 37

⁵⁵ Kütt, K. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele, magistritöö, Tartu Ülikooli Õigusteaduskond 2014, lk 37

- Sihtkohamaa põhimõte. Käesoleva töö võtmes on sihtkohamaa põhimõte üldistest maksustamise printsiipidest kõige olulisem.

Alates 01.01.2015 kehtivate muudatuste kohaselt on elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse osutamise koht mittemaksukohustuslasest teenuse saaja asu- või elukoht (§ 10 lg 2 p 12, § 10 lg 4 p 10). Muudatuse aluseks oli juba 2008. aastal vastu võetud Euroopa Liidu direktiiv (2008/8/EÜ)⁵⁶.

Käibemaksuga koormatakse tarbijat, mistõttu toimub maksustamine üldjuhul selles riigis, kus asub teenuse lõpptarbija. See tähendab, et teenuste piiriülese osutamise puhul maksustatakse teenus üksnes selles riigis, kus asub teenuse lõpptarbija. Printsiibist lähtuvalt maksustatakse ühes riigist teise osutatud teenused lähtekohariigis nullmääraga (maksuvabastus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega) ning sihtkohariigis maksustatakse teenuste import⁵⁷. Nullmääraga maksustatakse teenust juhul, kui teenust osutab ühe liikmesriigi maksukohustuslane teise liikmesriigi maksukohustuslasele. Tarbijale teenust osutades peab teenuse osutaja hinnale juurde arvestama sihtkohamaa käibemaksumäära.

Sihtkohamaa põhimõtte eeliseks on aga see, et kõikidel kaupadel ja teenustel lasub ühesugune maksukoormus, kui need lõpuks tarbijale maha müüakse. Samas tuleb teenuste piiriülese osutamise korral teha piiril alati maksukohandusi, mis elektrooniliste teenuste puhul võib osutada keeruliseks ning toob kaasa täiendava halduskoormuse. Sihtkohamaa printsiibi rakendamine eeldab maksude kogumist teenuse saajatelt. Riigid peavad aga just teenuse saajalt maksude kogumist liiga keerulisemaks lahenduseks, mistõttu tuleb kaupade ja teenuste müüjaid kasutada vahendajatena, kes maksud kokku koguvad⁵⁸. Euroopa Liit on maksude kokku kogumise lükanud ettevõtjate kanda, mis olukorra keerukust arvestades võib olla parim lahendus. Tarbijatelt otse maksude kogumine eeldaks täiesti teistsuguse maksusüsteemi üles ehitamist. Küll aga on

⁵⁶ Lehis, L. Eesti Maksuseaduste Kommentaarid 2016. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2016, lk 301

⁵⁷ Kütt, K. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele, magistritöö, Tartu Ülikooli Õigusteaduskond 2014, lk 35

⁵⁸ Kütt, K. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele, magistritöö, Tartu Ülikooli Õigusteaduskond 2014, lk 35

sihtkohamaa põhimõtte rakendamine kaasa toonud olulise halduskoormuse kasvu ettevõtjatele, sest teenuse osutaja peab kokku koguma, deklareerima ja maksma maksud nii paljudes erinevates jurisdiktsioonides, kui palju on klientide asukohamaid. Selle lihtsustamiseks on loodud MOSS (Mini One Stop Shop) erikord, mida käsitlen käesolevas töös eraldi alapeatüki all.

Keeruline on olukord ka maksuhalduritel. Nimelt ei ole lihtne monitoorida välismaiseid äriühinguid, kelle pakutav klassifitseerub digitaalselt osutatavate teenuste alla. Tarbija saab internetis ostu sooritada kaupmeestelt üle maailma. Efektive süsteem eeldab eri riikide maksuhaldurite head koostööd ja infovahetust. Samas on äärmiselt küsitav, kas Ameerika Ühendriikide maksuhalduril on huvi või prioriteet teavitada selliste väikeste riikide nagu Eesti maksuhaldureid tehingutest, mis peaksid kuuluma Eestis maksustamisele.

Tabelis on välja toodud mõned näited enimlevinud digitaalselt osutatavatest teenustest ja kuidas neid klassifitseerida.

Tabel 1. Käibemaksudirektiivi rakendamine erinevate digiteenuste puhul ⁵⁹

Teenus	e-teenus	Elektrooniliselt osutatav teenus	Rakendatakse uut käibemaksureeglit
Manuaalselt saadetud PDF teenuse pakkuja poolt	Jah	Ei	Ei
Automaatselt saadetav PDF teenuse pakkuja poolt	Jah	Jah	Jah
Automaatselt allalaetav PDF veebilehelt	Jah	Jah	Jah
Automaatselt allalaetavad fotod veebilehelt	Jah	Jah	Jah
Otse-eetri webinar/veebinar	Ei	Ei	Ei
Internetikursus, kus on eellindistatud videod ja allalaetavad PDF dokumendid	Jah	Jah	Jah
Individaalse tasu põhine, kuid digitaalselt edastatav materjal nagu fotod, raportid, testitulemused jne	Jah	Ei	Ei
Internetikursus, kus on eellindistatud videod ja allalaetavad PDF dokumendid, lisaks otse-eetris juhendaja	Jah	Ei	Ei

⁵⁹GOV.UK. 08.01.2016. VAT: Businesses supplying digital services to private consumers. www.gov.uk/government/publications/vat-supplying-digital-services-to-private-consumers/vat-businesses-supplying-digital-services-to-private-consumers (13.10.2016)

Manuaalselt saadetud e-post, kus on link veebis olevale (allalaetavale) materjalile	Jah	Jah	Jah
---	-----	-----	-----

Tabelit uurides joonistub selge pilt, et toote digiteenuste käibemaksudirektiivi alla klassifitseerimisel vaadatakse eelkõige seda, kas digiteenuse osutamine toimub automaatselt, ilma olulise inimsekkumiseta, või teenuse tarbimine eeldab teenuse osutaja manuaalset tööd ja inimsekkumist. Praktikas on sellist asja teatud juhtudel kontrollida keeruline ja halduskulude mõttes tõenäoliselt ka ebapraktiline.

2.3. Käibe tekkimise koht

Üheks olulisimaks 1. jaanuaril 2015 jõustuvaks käibemaksumuudatuseks on elektrooniliselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha määramise reeglite muutmine, millega pannakse teenuse osutajale kohustus määrata kindlaks teenuse saaja asukoht. Kui praegu maksustatakse ainult B2B (*business to business*) ehk teisele käibemaksukohustuslasele osutatud teenused saaja asukohariigis ning B2C (*business to customer*) ehk lõpptarbijale osutatud teenused maksustatakse hoopis teenuse osutaja asukohariigis, siis uuest aastast muutub viimati nimetatud teenuste maksustamine ja tekib kohustus maksustada need riigis, kus asub teenuse tarbija ehk klient. Tuleb mainida, et erinevate teenuste puhul kehtivad erinevad asukoha määramise reeglid. Seega ei ole võimalik lähtuda kõikide teenuste puhul samadest reeglitest ning maksustamine sõltub osutatud teenuste iseloomust. Näiteks tuleb eristada, kas isik pakub internetiühenduse teenust või võõrandab interneti teel mobiilirakendust⁶⁰.

Muudatuste aluseks oli juba 2008. Aastal vastu võetud Euroopa Liidu direktiiv (2008/8/EÜ). Nii pikk üleminkuaeg oli tingitud sellest, et muudatused suurendavad märkimisväärselt teenusepakkujate halduskoormust, kuna tuleb hakata tuvastama iga kliendi asukohta ning koguma ja säilitama asjakohaseid tõendeid. Varem ei olnud põhimõtteliselt vaja isegi kliendi nime tuvastada, sest teenus kuulus igal juhul maksustamisele teenuse osutaja asukohariigis. Probleem tekkis aga sellest, et elektroonilise teenuse pakkujal oli väga lihtne luua oma asukoht kõige madalamate käibemaksumääradega liikmesriikides (Küpros ja Luksemburg), mille tulemusena teiste riikide maksutulud kannatasid. See oli ka direktiivi muutmise põhjus⁶¹.

⁶⁰ Adamson, S. Elektrooniliselt osutatavate teenuste puhul 2015. aastast kehtima hakkavad uued käibemaksureeglid. November 2014.

www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1781 (12.10.2016)

⁶¹ Lehis, L. Eesti Maksuseaduste Kommentaarid 2016. Tartu: Caus Tax Services OÜ 2016, lk 301

Maksureegli muudatustest tulenevalt on teenuse osutajale ülioluline kliendi asukoha määramine. Kliendi asukoht on käibe tekkimise kohaks ning teenus tuleb maksustada vastavalt asukohariigi käibemaksumääradele. Alati pole aga kliendi asukoha kindlaks määramine lihtne ülesanne.

Maksustamise koha määramisel võetakse aluseks teatud eeldused kliendi asukoha suhtes, mis on sätestatud Nõukogu rakendusmääruse nr 1042/2013 artiklites 24a ja 24b:

- Kui tegemist on näiteks taksofoni, WiFi ala või internetikohviku kasutamisega, on teenuse osutajal praktiliselt võimatu kliendi tegelikku asu- või elukohta kontrollida. Sellisel juhul loetakse kliendi asukohaks teenuse kasutamise riiki. Siinjuures tuleb silmas pidada, et seda reeglit rakendatakse üksnes kliendile osutatavale põhiteenusele (st ühenduse võimaldamine elektroonilise side võrgu või internetiga), mitte ühenduskanalite kaudu osutatavatele teenustele, näiteks mängude allalaadimine sülearvutisse WiFi seadme tööpunktis.
- Kliendi asukohana eeldatakse ka tema lauatelefoniuhenduse asukohta. Kui teenust osutatakse mobiilsidevõrgu kaudu, siis eeldatakse, et kliendi asukoht on teenuste saamiseks kasutatud SIM-kaardi mobiiltelefoni suunakoodiga identifitseeritav riik.
- Kui teenuse kasutamiseks on vaja dekodeerit või muud sellist seadet või vaatamiskaarti ning mille puhul ei kasutata lauatelefoniuhendust, eeldatakse kliendi asukohana kohta, kus seade asub või kuhu saadetakse vaatamiskaart.
- Muudel juhtudel tuleb kliendi asukoha määramisel kasutada kahte üksteisele mitte vasturääkivat tõendit (art 24b (d)). Tõenditena käsitatakse eelkõige määruse artiklis 24f loetletud andmeid nagu kliendi arveaadress, kliendi kasutatava seadme IP-aadress, pangaandmed jne. Seega, kui nii kliendi arveaadress kui krediitkaardi andmed viitavad Soomele, eeldatakse, et kliendi asukohariigiks on Soome⁶². Teenusepakkujal võib vaatamata rakendusmääruses välja toodud eeldustele tarbija asukoha selgitamine olla ülimalt keerukas. Käibemaks arvutatakse hinnale otsa tehingu tegemise hetkel. Kuna teenus on digitaalselt tarbitav ja tihti sooritatakse makse kasutades kolmandaid osapooli, st kasutades maksevahendaja teenuseid (nt Paypal), siis võib tarbija madalamat hinda silmas pidades kasutada mõne teise riigi aadressi. Ka parima tahtmise korral ei pruugi maksuhalduritel praeguste tehiliste vahenditega olla ressursi selliste juhtumite välja selgitamiseks. Seetõttu on vastutus ja kohustus lükatud teenusepakkujatele.

⁶² Maksu-ja Tolliamet. 25.05.2016. Kliendi asukoha määramisest

Liigse tehnilise analüüsi vältimiseks on teenuse osutajatel võimalik saata isikule teenuse tellimisel küsimustik, milles isik märgib oma asukoha aadressi, telefoninumbri ja pangakonto numbri. Kui asukoht, telefon ja pangakonto asuvad samas riigis, võib teenuse osutaja väljastada arve selle riigi käibemaksumääraga, sest nende andmete alusel on õigus lükata ümber variantides 1-3 toodud eeldused. Juhul, kui üks tõenditest ei kattu teistega, tuleb teenuse osutajal leida eelduse ümberlukkamiseks lisatõend, mis kattub kahe eelnimetatuga⁶³. Arvestades, et enamik digitaalseid osutatavaid teenuseid müüakse automaatselt ilma inimsekkumiseta, siis välja pakutud kontrollmehhanism on ebapraktiline ja aega nõudev, eriti tänapäeva maailmas, kus tarbija tahab teenust või toodet kätte saada koheselt. Tõenäoliselt on teenusepakkuja jaoks sellist tegevusmalli järgides tehingu katkijäämise risk suurem, kui valesti arvestatud käibemaks. Müügimahtude suurenemisel eeldaks see meeletut inimressurssi.

Võib ka juhtuda, et teenuse osutaja käsutuses on rohkem andmeid ning mõni nendest on vastuolus teistega. Sellisel juhul on vaja hinnata, millised kriteeriumid määravad isiku asukoha täpsemini. Üheks kindlamaks teabeallikaks on kliendi poolt eelnevalt tehtud maksed ning samuti kliendi eelnev ostuajalugu. Oluline on, et teenuse osutaja teeb kõik endast oleneva kliendi asukoha tuvastamiseks. Ta ei pea eeldama, et klient väljastab enda kohta vale informatsiooni. Kui teenuse osutaja tegutseb heauskselt ega ürita tekitada kliendile paremat situatsiooni ega võta teadlikult arvesse temani jõudnud vale informatsiooni, ei tohi pidada sellist käitumist teenuse osutaja poolseks süsteemi ärakasutamiseks⁶⁴. Tehnoloogia abil saab ja praeguseks hetkeks on paljud andmete kogumise ja analüüsimise probleemid lahendatud. Iseasi, kas need tehnoloogilised lahendused on väikeettevõtjatele kättesaadavad. Pangakontonumbrite järgi asukohariigi tuvastamine ei ole kerge, eriti kuna tarbija võib omada isiklikku pangakontot erinevates riikides. Samuti jääb veidi hägusaks, kuidas hinnatakse seda, kas teenuse osutaja on teinud kõik endast oleneva tarbija asukoha välja selgitamiseks.

Juhul, kui teenuse osutaja on lähtunud kliendi asukoha määramisel maksevahendaja andmetest, vastutab õige asukoha väljaselgitamise eest siiski teenuse osutaja, hoolimata sellest, et ta on saanud kogu informatsiooni maksevahendajalt. Seega on väga oluline, et teenuse osutaja teeks lisapingutusi vältimaks olukorda, kus maksevahendaja vea tõttu tekib teenuse osutajal täiendav

⁶³ Adamson, S. Elektrooniliselt osutatavate teenuste puhul 2015. aastast kehtima hakkavad uued käibemaksureeglid. November 2014

www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1781 (12.10.2016)

⁶⁴ Adamson, S. Elektrooniliselt osutatavate teenuste puhul 2015. aastast kehtima hakkavad uued käibemaksureeglid. November 2014.

www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1781 (12.10.2016)

maksukohustus⁶⁵. Teenuse osutajatel, eriti väikeettevõtetel, puudub igasugune võim nõuda kolmandatelt osapooltelt (maksevahendajatelt) suuremat pingutust tarbija asukoha kindlaks määramisel. Maksevahendajatel puudub protsessi muutmiseks ja lisakulutuste tegemiseks igasugune motivatsioon, eriti kuna maksevahendajad konkureerivad omavahel ostusoorituse lihtsamaks muutmisel. Samuti on küsitav, mis alustel teenuse osutaja peaks kahtlema maksevahendajalt saadud andmetes.

Asukoha väljaselgitamine on teenuse osutajatele üheks suurimaks kulude allikaks, mis käibemaksureegli muudatusega kaasnes. Lisaks tarkvara arendamise ja implementeerimisega kaasnevatele kuludele, tuleb arvestada tarbijate käitumisega. Tarbijad üldiselt ei soovi internetis oma andmeid jagada, aga teenuse pakkujatel on kohustus küsida rohkem andmeid, kui varasemalt. Teine oluline kulukoht on erinevate liikmesriikide käibemaksumääradega kursis olemine ja nende deklareerimine. Selle lihtsustamiseks on loodud MOSS – erikord.

Liikmesriigi ettevõtja osutab digitaalselt osutatavaid teenuseid:

Tabel 2. Digiteenuste maksustamine 1⁶⁶

Teiste liikmesriigi maksukohustuslastele	Nullmääraga käibemaks. Toimub pöördmaksustamine.
Tarbijale teises liikmesriigis	Arvele tuleb lisada tarbija asukohariigi käibemaks. Näide: Leedu klient laeb telefoni äpi Soome teenusepakkujalt. Soome teenusepakkuja peab hinnale juurde lisama Leedu käibemaksu.
Ettevõttele või tarbijale väljaspool ühendust	Käibemaksu ei lisata. Näide: Eesti ettevõtte müüb oma kodulehel tarkvaraprogrammi Uus-Meremaa turule. Käibemaksu hinnale ei lisata, kui just teenust ei tarbita ja ei saada kasu Euroopa Liidu riigis. Juhul, kui saadakse kasu liikmesriigis, sellisel juhul on liikmesriigil võimalik nõuda käibemaksu tasumist.

⁶⁵ Adamson, S. Elektrooniliselt osutatavate teenuste puhul 2015. aastast kehtima hakkavad uued käibemaksureeglid. November 2014.

www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1781 (12.10.2016)

⁶⁶ European Commission. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services_en

Ühendusevälised ettevõtted osutavad digitaalselt osutatavaid teenuseid:

Tabel 3. Digiteenuste maksustamine 2⁶⁷

Maksudohustuslastele või piiratud maksukohustuslastele Euroopa Liidus	Käibemaksu ei küsita. Klient peab käibe pöördmaksustama.
Tarbijale Euroopa Liidus	Hinnale tuleb lisada tarbija asukohamaa käibemaks. Näide: Prantsusmaa kodanik ostab Ameerika Ühendriikidest e-raamatu. E-raamatut müüv ettevõtte peab hinnale lisama Prantsusmaa käibemaksu.

2.4 MOSS erikord

MOSS (*Mini One Stop Shop*) on digiteenuste maksustamise vabatahtlik erikord, mis võimaldab teenuse pakkujal deklareerida ja tasuda teises liikmesriigis tasumisele kuuluv käibemaks läbi oma asukohariigi maksuhalduri ilma, et peaks registreerima käibemaksudokumentatsiooniks kliendi asukohariigis⁶⁸.

Arvestades kehtivat digitaalselt osutatavate teenuste maksustamise reeglit on MOSS ettevõtjatele ülimalt vajalik ja mõistlik lahendus. Tänu MOSS – erikorrale ei pea ettevõtja ennast igas liikmesriigis eraldi maksukohustuslaseks registreerima ega eraldi käibemaksu deklareerima. Arvestades, et internetis saab oste sooritada igauks ükskõik millisest liikmesriigist, tähendaks see teoorias ettevõtjale seda, et ta peaks ennetavalt taotlema käibemaksunumbrid kõigis liikmesriikides. Lisaks sellele oleks vaja sisse osta raamatupidamisteenus deklaratsioonide esitamiseks kõikides liikmesriikides eraldi.

MOSS-erikorda saavad kasutada käibemaksudokumentatsioonilased (teenuse pakkujad), kes osutavad digiteenuseid teises liikmesriigis (tarbimisriigis) asuvatele mittekäibemaksudokumentatsioonilastele (klientidele e teenuse tarbijatele). Kui teenuse pakkuja on tarbimisriigis registreeritud käibemaksudokumentatsioonilaseks või omab seal (püsivat) tegevuskohta, siis kõik selles riigis (nii käibemaksudokumentatsioonilastele kui mittekäibemaksudokumentatsioonilastele) osutatud digiteenused deklareeritakse tarbimisriigi käibedeklaratsioonil, neid ei deklareerita MOSS-deklaratsioonil⁶⁹.

⁶⁷European Commission. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services_en

⁶⁸ Maksu-ja Tolliamet. 20.02.2016. MOSS-erikorra küsimused ja vastused

⁶⁹ Maksu-ja Tolliamet. 20.02.2016. MOSS-erikorra küsimused ja vastused

Eesti ettevõtte, kes kasutab MOSS-erikorda, deklareerib kõik digiteenuste müügid teiste liikmesriikide tarbijatele MOSS-deklaratsioonil. Eesti tarbijatele osutatud digiteenused deklareerib Eesti ettevõtte aga igakuisel käibedeklaratsioonil, sest siin on ettevõtte püsiv tegevuskoht. Juhul, kui see Eesti ettevõtte omab lisaks Eesti käibemaksunumbrile ka näiteks Soome käibemaksunumbrit, siis Soome tarbijatele osutatud digiteenused tuleb deklareerida tavakorras Soome käibemaksudeklaratsioonil.

Registreerimisliikmesriik on riik, kus teenuse pakkuja on registreeritud erikorra kasutajaks. Ühendusevälise riigi digiteenuse pakkuja, kellel puudub Euroopa Liidus püsiv tegevuskoht, võib registreerimisriigiks valida mistahes EL liikmesriigi (liiduväline kord). Kui ühendusevälise riigi teenuse pakkujal on mõnes EL liikmesriigis püsiv tegevuskoht, saab ta valida registreerimisriigiks ühe nendest riikidest. Liikmesriigi maksukohustuslane saab erikorra kasutamiseks valida oma asukohariigi (liidu kord). Kui ettevõtte on asutatud Euroopa Liidus, saab registreerimisriigiks olla üksnes tema asukoha liikmesriik ja seda vahetada ei saa. Kui ettevõtte on asutatud väljaspool Euroopa Liitu ja ta on valinud endale registreerimisliikmesriigi, peab ta olema selle riigi MOSS-registris vähemalt kaks aastat alates registreerimise kuupäevast. See ei kehti juhul, kui ettevõtte ei vasta enam erikorra kasutamise tingimustele⁷⁰. Euroopa Liidu välistel ettevõtetel on seega võimalus valida missuguses riigis soovivad nad ennast MOSS-registris registreerida. Kuidas ja mis kriteeriumite alusel valik ettevõtjate hulgas toimub ei ole teada, kuid ilmselt mängib suurt rolli liikmesriigi rahvuskeel, sest see aitab paremini asutustega suheldes orienteeruda. Kas see võib panna eproportsionaalselt suure koormuse näiteks Inglismaa maksuhaldurile ei ole hetkel teada. Inglismaa maksuametile esitatud teabepäringu vastusest selgus, et neil on Euroopa Liidus kõige suurem Euroopa Liidu väliste ettevõtete poolt tehtud MOSS – registreeringute arv. Kirjutamise hetkel oli neid 655.

Elektroonilise side teenuseid kirjeldavad pikemalt käibemaksudirektiiv 2006/112 art 24, Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013 art 1 (täiendab Nõukogu rakendusmäärust nr 282/2011 artiklitega 6a, 6b)⁷¹. Nimekirja olen toonud välja täismahus töö lisa 3.

⁷⁰ Maksu-ja Tolliamet. 20.02.2016. MOSS-erikorra küsimused ja vastused

⁷¹ RMP.ee. 20.03.2015. Elektroonilise side teenused ja elektrooniliselt osutatavad teenused. www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/elektroonilise-side-teenused-ja-elektrooniliselt-osutatavad-teenused-2015-03-20 (15.10.2016)

3. KÄIBEMAKSUREEGLI RAKENDAMINE JA MÕJU EUROOPA LIIDUS

3.1. Käibemaksureegli rakendamine

Digitaalselt osutatavate teenuste turg kasvab Euroopas iga aasta. Peamiselt internetiühenduse kiiremaks ja kättesaadavamaks muutumise tõttu. Globaalne digiteenuste turg kasvab 2019. aastaks hinnanguliselt 450 miljardi euroni. 2014. aastal Euroopa Komisjoni poolt läbi viidud uurimuses analüüsiti seitset digiteenuste valdkonda: muusika, tele- ja filmiturg, mängud, raamatud, tarkara ja äpid, pilveteenused ja spordiülekannete internetis vaatamine. Nende seitsme valdkonna hinnanguline turg aastaks on 42 miljardit eurot⁷². Turumahte ja numbreid vaadates on arusaadav, miks digiteenuste maksustamine tarbimise kohas ehk tarbija asukohamaal on põhimõte, mille järgi OECD ja Euroopa Liit juhinduvad.

Käibemaksureegli praktikas rakendamise üks märkimisväärsemaid fakte on MOSS registreeringu teinud ettevõtete koguarv Euroopas. Kirjutamise hetkel on MOSS registreeringu teinud ettevõtteid 12186. Eestis on MOSS – erikorda kasutamas 132 ettevõtet (seisuga 12.10.2016). Informatsiooni saamiseks esitati teabenõue Eesti Maksuametile ja detailne informatsioon riigi kaupa on välja toodud töö lisas nr 3 muutmata kujul. Paraku puudub võimalus leida täpset infot ettevõtete koguarvu kohta, kes digitaalselt osutatavaid teenuseid pakuvad. Digiteenuste turu suurust vaadates on neid väga palju rohkem. On väga tõenäoline, tahtliku direktiivi eiramist on vähem ja suur osa digitaalseid teenuseid osutatavatest ettevõtetest ei ole reeglina lihtsalt kursis.

Käibemaksureegli muudatuste aluseks oli juba 2008. aastal vastu võetud Euroopa Liidu direktiiv (2008/8/EÜ). Kuigi nii pikk üleminekuaeg oli tingitud sellest, et muudatused suurendavad märkimisväärselt teenusepakujate halduskoormust⁷³, siis tegelik teadvustustöö riikide ja ettevõtlusorganisatsioonide poolt ettevõtjate reaktsiooni arvestades oli puudulik. Lugeses internetist käibemaksureegli muudatusi kajastavate uudistega seotud kommentaare, siis paljudele tuli seadusemuudatus ikkagi üllatusena ja oli segadust tekitav. Seda tõendab ka Euroopa

⁷² Economic Study on Consumer Digital Content Products, 2015, lk 7

⁷³ Lehis, L. Eesti Maksuseaduste Kommentaarid 2016. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2016, lk 301

Komisjoni läbi viidud uuring “Modernising VAT for cross-border ecommerce”. Uuringule vastasid 316 ettevõtet ja organisatsiooni. Uuringu objektiks oli MOSS süsteem, selle efektiivsus ja võimalikud tulevikusuunad⁷⁴. Vastused on seinast sein – ettevõtlusorganisatsioonid kiidavad süsteemi ja selle lihtsust, samal ajal kui ettevõtjad kritiseerivad. Vastustest selgub, et vähemalt vastanute seas oli arvestav hulk väikeettevõtteid, kes reegli muudatuse tõttu pidid oma tegevuse lõpetama.

Riikide puudulikku teadvustustööd või ettevõtete vähest koostöövalmidust peegeldab 2015. aasta jaanuaris MOSS erikorraga liitunud ettevõtete üldarv. 6800 ettevõtet tegi MOSS- registreeringu, samal ajal kui väikeettevõtteid, kes antud seaduse reguleerimisalasse kuulusid, oli üle 1 miljoni. Seega alla 1% ettevõtetest tegi kohustusliku registreeringu õigeaegselt⁷⁵. Vaadates ettevõtete MOSS – registreeringu üldarvu täna, siis pole antud trend oluliselt paranenud. Registreeringute arv on endiselt 1% juures.

PricewaterhouseCoopers viis 2014. aastal läbi uuringu käibemaksudirektiivi jõustumisega seonduvate mõjude hindamiseks. 88% vastanud ettevõtetest, kes digitaalselt osutatavaid teenuseid Euroopa Liidu territooriumile müüsid, olid registreeritud Euroopa Liidus, 12% olid registreeritud väljaspool Euroopa Liitu. Kõikidest vastanutest 53% plaanis teha MOSS registreeringu. Samas ei saa sellest teha kaugele ulatuvaid järeldusi, kuna osa ettevõtjaid keskenduvad ainult ühele liikmesriigiturule⁷⁶. Toetudes EU VAT Action kampaania korras läbiviidud uuringule, tundub see number olevat väike. EU VAT Actioni küsitlusele vastasid 2457 digiteenuseid pakkuvat väikeettevõtet. Prantsusmaa, Soome, Rootsi, Iirimaa ja Hollandi digitaalselt osutatavate teenuste pakkujatest 100% müüsid oma teenust ka teistesse liikmesriikidesse. Inglismaa ja Saksamaa vastav näitaja oli 96%⁷⁷. Arvestades liikmesriikide endi turgude suhtelist väiksust ja interneti pakutavaid võimalusi, siis digitaalselt osutatavate teenuste müük teistesse liikmesriikidesse on ettevõtja jaoks mõistlik. Käesoleva töö autor on ka ise müünud digitaalselt osutatavate teenuste alla klassifitseeruvat kursust just teistesse liikmesriikidesse Eesti turu väiksuse tõttu.

Kuna PricewaterhouseCoopersi (edaspidi PwC) valimi suuruse kohta infot ei õnnestunud saada ja äärmiselt tõenäoliselt küsitleti erinevaid ettevõtjaid võrreldes EU VAT Actioni kampaaniaga,

⁷⁴ Tax Consultations. ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations_en

⁷⁵ Josa, C. 2015 Veebruar. 2015 EU Digital VAT. euvataction.org/wp-content/uploads/2015/02/EU-VAT-Concerns-EU-Briefing-Feb-23-2015.pdf

⁷⁶ PricewaterhouseCoopers, Results of PwC’s 2015 Impact and Readiness survey. 2014, lk 2

⁷⁷ Josa, C. 2015 Veebruar. 2015 EU Digital VAT. euvataction.org/wp-content/uploads/2015/02/EU-VAT-Concerns-EU-Briefing-Feb-23-2015.pdf

siis nende numbrite põhjal direktiivi rakendamise osas järeldusi teha on võimatu. PwC uuringus on käibemaksureegli rakendamise koha pealt veel üks oluline number. Nimelt 14% vastanutest ütles, et nad plaanivad ettevõtte ümber registreerida Euroopa Liidu siseselt või väljapoole Euroopa Liitu⁷⁸. Mis on ümber registreerimise eesmärk, seda ei küsitud ega ole täpsustatud. Üks põhjustest võib olla see, et kadus ära mõte tegutseda läbi ettevõtte, mis on registreeritud madalama käibemaksunääruga riigis, näiteks Maltal või Luksemburgis. Direktiivi rakendamise küsimuse seisukohast on hoopis huvitavam võimalus, et direktiivi ei soovita rakendada ja seeläbi tegutsetakse väljaspool Euroopa Liitu registreeritud ettevõttega. Siinkohal on oluline märkida, et ka väljaspool Euroopa Liitu registreeritud ettevõtted peavad direktiivi järgima, kui soovivad Euroopa Liidu liikmesriikidesse digiteenuseid müüa, kuid kontroll ja reaalsed võimalused neid ettevõtteid selleks sundida on väikesed.

Euroopa Liidul endal maksustamisõigus puudub⁷⁹. Õigus maksustada ja makse koguda on liikmesriikidel. Seega peaks riikide endi maksuhaldurid korrektset maksustamist kontrollima ja käibemaksu maksmata jätmisel välja nõudma. Kuidas õnnestub näiteks Eesti maksuhalduril maksud kätte saada Ameerika Ühendriikides või Bahamal registreeritud ettevõttelt on omaette küsimus. Korrektne maksustamine eeldab ka ülevaadet digiteenustest, mida liikmesriigi tarbija ostab, mis on hetkel puudulik. Seega lisaks tahtmatutele direktiivi mitte rakendamistele tuleb arvestada, et teatud osa ettevõtteid eirab seda teadlikult. Tahtmatu mitte rakendamise all on silmas peetud ettevõtjaid, kes lihtsalt pole kursis kehtiva käibemaksudirektiiviga.

Ameerika ettevõtja, kes müüb turunduskursuseid internetis ja klassifitseerub digitaalselt osutatavate teenuste alla ei pruugi Euroopa Liidu seadustega kursis olla. Tema toode on mõeldud Ameerika turu jaoks. See aga ei välista, et Eesti kodanik turunduskursust internetist otsides seda ei leia ja ostu ei soorita. Suurema populatsiooniga liikmesriikide jaoks võib see tähendada üksjagu laekumata makse, sest selliseid juhtumeid ei ole vähe, eriti kuna väga palju toodetakse internetikursuseid just Ameerika Ühendriikides. E-õppe turu suurus 2015. aastal oli hinnanguliselt 107 miljardit dollarit⁸⁰.

Käesoleva töö autor on 2015-2016 aastatel ostnud 7 erinevat internetikursust ja tarkvaraprogrammi. Kõik kursused olid eelsalvestatud videotega, ehk tegu oli digitaalselt

⁷⁸ PricewaterhouseCoopers, Results of PwC's 2015 Impact and Readiness survey. 2014, lk 7

⁷⁹ Europa.eu. 2015. europa.eu/european-union/topics/taxation_en

⁸⁰ McCue, TJ. 27.08.2014. Online Learning Industry Poised for \$107 Billion In 2015. www.forbes.com/sites/tjmccue/2014/08/27/online-learning-industry-poised-for-107-billion-in-2015/#375ac01066bc

osutatavate teenustega käibemaksudirektiivi mõistes. Ettevõtjad, kellelt teenust osteti, on kõik oma valdkonnas tuntud ja müüvad aastas miljonite eurode väärtuses digiteenuseid, peamiselt Ameerika Ühendriikides. Seitsmest digiteenusest kahe puhul arvestati toote hinnale otsa Eesti käibemaks, ülejäänud juhtudel käibemaksu hinnale juurde ei arvestatud. Oluline on märkida, et mõlemal juhul, kui käibemaks juurde arvestati, müüdi digiteenus läbi suurema platvormi (<https://www.jvzoo.com>). Ülejäänud viiel juhul müüdi digiteenus otse teenusepakkuja kodulehel. Arvestades, et nende teenusepakkujate põhiliseks turuks on Ameerika Ühendriigid, siis tõenäoliselt ei ole nad huvitatud vajalike investeeringute tegemisest uue tehnoloogia implementeerimiseks, et Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi järgida, isegi kui nad sellest teadlikud on. Samuti puuduvad liikmesriikidel võimalused nende teenusepakkujate mõjutamiseks, kui kohalik maksuhaldur Ameerikas koostööd ei tee. Euroopa Liidu siseselt on maksuametite koostöö tugevam ja saab esitada õigusabipalve.

Olukorras, kus liikmesriikide maksuhalduritel puudub ülevaade, õiguslikud vahendid ja võimalused ühenduseväliseid ettevõtteid mõjutada, on ühendusevälistel ettevõtetel selge hinna konkurentsieelis Euroopa Liidus registreeritud ettevõtete ees. Hetkel jõus olevate käibemaksumäärade järgi võib digitaalselt osutatava teenuse hinnavõit Ungari residendile olla 27%, kui teenust osta sellise teenusepakkuja käest, kes direktiivi ei järgi⁸¹. See olukord võib omakorda tekitada soovi Euroopa Liidus registreeritud kaupmeestel asutada ettevõtteid ühendusväliselt ja direktiivi mitte järgida.

PwC läbiviidud uuringu kohaselt on käibemaksureegli rakendamise kõige keerulisem ja kulukam osa IT-süsteemide kaasajastamine⁸². See sunnib paljusi väikeettevõtteid kasutama kolmandate osapoolte ehk erinevate müügiplatvormide (Amazon, Shopify jne) teenuseid. Müügiplatvormide teenused on aga tasulised. Rohkem sellel teemal käesoleva töö punktis 3.2.

3.2. Digiteenuste käibemaksureegli mõju väikeettevõtete halduskoormusele

Kuigi MOSS erikord lihtsustab märkimisväärselt direktiivi rakendamist, kaasneb sellega mitmeid probleeme. Esiteks, kui ettevõtte muidu ei ole ega pea olema käibemaksukohustuslane registreerimise piirmäära arvestades, siis tuleb tal selleks registreerida, kui soovib MOSS

⁸¹ Avalara, Inc.01.06.2016. 2016 European Union VAT rates. www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates/ (12.10.2016)

⁸² PricewaterhouseCoopers, Results of PwC's 2015 Impact and Readiness survey. 2014, lk 8

erikorda kasutada⁸³. Maksukohustuslaseks registreerimisega kaasnevad aga pea alati lisakulud, sealhulgas ka ajaline kulu. Arvestades tänapäeva ärimudeleid ja väikettevõtete erinevaid tegevusalasid, võib maksukohustuslaseks olemisega kaasnev käibemaksumäära kohustuslik hinnale lisamine tuua kaasa olulise hinnatõusu tarbija jaoks. See jällegi vähendab ettevõtte konkurentsivõimet, kui teised sarnased väikettevõtjad müüvad toodet või teenust käibemaksuvabalt.

Käibemaksudirektiivist tulenevalt peab digiteenuste pakkuja tegema kindlaks ja määrama tarbija asukohamaa. Teatud digiteenuste tarbimise maksustamise puhul kehtivad eeldused ja teenusepakkuja ei pea täiendavad informatsiooni kliendilt küsima. Selline teenus on näiteks internetiühenduse ostmine internetikohvikus või kui teenust ostetakse telefoni teel, siis maksustamise kohaks on riik, kes SIM kaardi väljastas. Paljude digiteenuste puhul need eeldused ei kehti ja sellisel juhul peab teenusepakkuja koguma kaks üksteisega mitte vastuolus olevat tõendit tarbija asukohamaa määramiseks. Need tõendid võivad olla järgmised: Tarbija aadress, tarbija IP aadress, tarbija pangakonto number, telefoninumbri riigikood jne⁸⁴. Neid andmeid peab ettevõtja hoidma 10 aastat⁸⁵. See omakorda eeldab ettevõtjalt Isikuandmete Kaitse Seadusega tutvumist ja järgimist. Arvesse tuleb võtta ka fakti, et tarbijad ei soovi üldiselt internetis oma andmeid jagada⁸⁶. Mida vähem andmeid müüa küsib, seda tõenäolisem on ostu lõpuni tegemine. Käibemaksudirektiivist tulenevalt peab teenusepakkuja küsima aga märgatavalt rohkem andmeid, kui varasemalt.

EUVAT Action kampaania raames tehtud uuringu käigus küsiti ettevõtjatelt muu seas ka seda, kas ja mida nad muudatustega seoses ette võtavad. 27% kõigist vastanutest lubas piiriülese müügi Euroopa Liidus lõpetada. 22% vastanutest plaanis digiteenustest loobuda. Need olid ühtlasi ka kõige populaarsemad vastused pea 2500 vastanu seas⁸⁷. Kahjuks puudub reaalne statistika, kui paljud väikettevõteted on tegelikkuses digiteenuste müügi teistesse

⁸³ Maksu-ja Tolliamet. 09.09.2016. Elektroonilise side teenuste ja elektrooniliste teenuste käibemaksuga maksustamise erikord – MOSS. www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/ulevaade-kaibemaksustamisest/elektroonilise-side-teenuste-ja (13.10.2016)

⁸⁴ GOV.UK. 08.01.2016. VAT: Businesses supplying digital services to private consumers. www.gov.uk/government/publications/vat-supplying-digital-services-to-private-consumers/vat-businesses-supplying-digital-services-to-private-consumers (13.10.2016)

⁸⁵ GOV.UK. www.gov.uk/vat-record-keeping/overview (13.10.2016)

⁸⁶ Chahal, M. 23.06.2016. Marketers overestimate consumers' attitude to data. www.marketingweek.com/2016/06/23/marketers-overestimate-consumers-attitude-to-data/

⁸⁷ Survey: How will the new EU VAT laws impact your business? <https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSeSWyfYOZcsIbQMe8zjOgq96dUmO20J1WqUFVW-teMEcauyig/viewform>

liikmesriikidesse direktiivi tõttu lõpetanud. Tervelt 10% vastanutest lubasid ettevõtte tegevuse sootuks lõpetada.

Käibemaksudirektiivi üks suurimaid halduskulusi mõjutavaid tegureid on uute tehnoloogiliste lahenduste välja arendamise vajadus. Selliste IT- lahenduste maksumus võib ulatuda kümnete tuhandete eurodeni, kui ei soovita kasutada kolmandate osapoolte müügiplatvorme. EUVAT Action-i kampaania uuringu vastused olid küll anonüümsed, kuid tooks välja erinevaid väikettevõtjate vastuseid tehtavate kulutuste kohta: 3200 inglise naela, 15 000 €, 2000 €, 20 000 €⁸⁸.

Tänaseks päevaks on välja arendatud erinevaid lahendusi, mis aitavad hinnale juurde lisada kliendi asukohamaa käibemaksu. Üldiselt saab IP aadressi järgi asukoha tuvastada, kuid see pole alati korrektne ja programmid veel pangakonto või krediitkaardi numbrit võrdluseks analüüsida ei oska. Teenuse osutajal tuleb valmis olla ka olukorraks, kus tarbija saab sisestada kehtiva maksukohustuslase käibemaksunumbri ja seeläbi teenust osta 0% käibemaksumääraga (toimub pöördmaksustamine)⁸⁹.

Kolmandate osapoolte müügiplatvormide miinuseks on see, et nad küsivad tavaliselt väga suurt protsenti teenustasuna kogu digiteenuse müügihinnast. Amazon.com annab võimaluse e-raamatuid müüa läbi Amazon Kindle müügiplatvormi, kuid selle eest tuleb tasuda iga müügi pealt 35% - 70% rojalteid kogu müügihinnast⁹⁰. Lisaks Amazon.com-ile on ka muid müügiplatvorme, kuid üldiselt tuleb arvestada märkimisväärse protsendi ära maksmisega müügitulust.

3.3. Järeldused ja ettepanekud

Internet on alati tundunud kui "eikellegi maa". See on omaette maailm täis võimalusi ja seda eriti äri tegemiseks. Pikka aega pole seadusandlus interneti arengule järgi jõudnud ning internetis äri tegemine on olnud bürokraatiavabam. Mitte väga ammu aega tagasi meenutas internet "Metsikut Läänt", kus ei kehtinud üldse mingid seadused. Tegelikult ei ole digiteenuste osutamist reguleeriv käibemaksudirektiiv mitte kuidagi ebaloogiline ega vale. Käibemaks on

⁸⁸ Josa, C. 2015 Veebruar. 2015 EU Digital VAT. euvataction.org/wp-content/uploads/2015/02/EU-VAT-Concerns-EU-Briefing-Feb-23-2015.pdf

⁸⁹ Europa.eu. 03.10.2016. Cross-border VAT. europa.eu/youreurope/business/vat-customs/cross-border/index_en.htm (12.10.2016)

⁹⁰ Amazon.com, Inc. 01.01.2015. Pricing Page. kdp.amazon.com/help?topicId=A29FL26OKE7R7B

tarbimismaks ja maksustamine peaks toimuma riigis, kus toimub tarbimine. Põhimõtteliselt peaks kõigi teenuste puhul toimuma maksustamine kohas, kus toimub tarbimine (direktiiv nr 2008/8/EÜ). See on oluline maksustamise neutraalsuse seisukohast.

Neutraalse maksustamise üks põhimõtteid on see, et ärilisi otsuseid tehakse majanduslikel, mitte maksualastel kaalutlustel⁹¹. Just selle vastu soovis Euroopa Liit võidelda – suurte organisatsioonide, kes optimeerivad makse, valides ettevõtte peakontoriks riike, kus on madal käibemaksumäär. Seeläbi kahjustatakse turgu saades konkurentsieelis väikeettevõtjatega.

Ometi reageerisid just väikeettevõtted seadusemuudatusele kõige vihasemalt. Esiteks on digiteenuste käibemaksureegel kaasa toonud soovitud just vastupidise efekti. Nimelt peavad väikeettevõtjad ühinema suurte ettevõtete (Amazon jms) müügiplatvormidega, et direktiivi nõudeid korrektselt täita. Tegutsedes läbi kolmandate müügiplatvormide kaasnevad kohustused maksta suur osa tulust rojalitena platvormi pakkujale. See jällegi soosib suuri ettevõtteid. Suurtele ettevõtetele on vajalike tehniliste muudatuste sisseviimine jõukohane ja seda tehti õigeaegselt.

Tähelepanuväärne on ka liikmesriikide puudulik teavitustöö direktiivi rakendamisel. Nõukogu direktiiv 2008/8/EÜ võeti vastu juba 2008. aastal. Tegelik teavitustöö ja artiklid meedias hakkasid ilmuma 2014. aasta lõpul. Ettevõtjatel on tihti katsumus olla kohalike seadusemuudatustega kursis, rääkimata Euroopa Liidust. See on koht, kus liikmesriigid oleksid saanud rohkem ära teha, et enda ettevõtjaid aidata. Sellest tulenevalt ka autori esimene ettepanek. Vaadates MOSS-registreeringute koguarvu Euroopa Liidus, tuleks rohkem energiat suunata ettevõtjate teavitamisele. Pole tõenäoline, et nii suur osa ettevõtjatest lihtsalt eirab seadust.

Käibemaksureegli mõju väikeettevõtetele hinnati esialgu tunduvalt väiksemaks, kui see osutus reaalsuses. Seda tunnistas ka Andrus Ansip ajal, kui ta oli Euroopa Liidu digivolinik⁹². Ühendkuningriikides 2013 aastal tehtud uuringu kohaselt pidi uus reegel mõjutama umbes 5000 UK-s registreeritud ettevõtet. Enterprise Nationi läbiviidud uuring Ühendkuningriikides andis aga hoopis teistsuguse tulemuse. Uuest reeglit mõjutatud ettevõtete arv võib ulatuda hoopis 250 000 ettevõtetni ja seda ainuüksi UK's⁹³.

⁹¹ *Committee on Fiscal Affairs of the OECD*. Electronic commerce: taxation framework conditions. 08.10.1988, lk 4.

⁹² Josa, C. VP Ansip: Too Little Too Late For EU VAT?
<https://www.youtube.com/watch?v=PwRVW45tRBA>

⁹³ EU VAT Taxation Report. April 2015.

<https://www.enterprisenation.com/system/resources/W1siZiIsIjIwMTUvMDQvMTUvMDcvNTcvMzgv>

Digitaalselt osutatavate teenuste direktiivi jõustumisega sai alguse protestilaine. On algatud ka mitu petitisiooni reegli tühistamiseks ja registreerimise piirmäära sisse seadmiseks.

Antud teemal ettepanekuid teha pole kerge, sest mõlema osapoole, seaduseandja ehk Euroopa Liidu kui ka liikmesriikide huvid ja ettevõtjate kaebused on põhjendatud ja loogilised.

Üks loogilisemaid ettepanekuid on registreerimise piirmäära sisse seadmine. Seni on ettevõtjate seas räägitud 100 000€ suurusest piirmäärast. See tähendab, et ettevõtte ei pea tuvastama kliendi asukohta ja maksma kliendi asukohamaa käibemaksu enne, kui teenuse osutaja kogumüük ületab 100 000€ aastas. Eeldus on, et üle 100 000€ käibega ettevõtetel on piisavalt rahalisi vahendeid, et vajaminevad IT-süsteemid implementeerida. Raske on hinnata, kas 100 000€ registreerimise piirmäär on piisav, sest see on seotud konkreetse teenusepakkuja ja tema tulude ja kulude suhtega. 100 000 eurose aastakäibega ettevõttel, kelle kasumimarginaal on 5%, võib igasuguste tehniliste kulutuste tegemine käia üle jõu. Piirmäära olemasolu on aga mõistlik samm, sest igas liikmesriigis kehtib maksukohustuslaseks registreerimise kohustuslik piirmäär. See välistaks ka olukorra, kus väikeettevõtte, kes müüb peale digitaalselt osutatavate teenuste veel muid tooteid või teenuseid ainult siseturule, on sunnitud registreerima ennast käibemaksukohustuslasena.

Lisaks võib piirmäära olemasolu vähendada direktiivi rikkumisi, sest digiteenuste pakkujal, kes müüb aastas 2000€ väärtuses e-raamatuid, võib mõistlikum olla reeglit mitte järgida, kui teha kulutused süsteemide rakendamiseks. Töö autor seda ei soovita, kuid sellise võimalusega tuleb arvestada.

KOKKUVÕTE

Käesoleva töö eesmärk oli teha selgeks 2015. aasta esimesest jaanuarist jõustunud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksudirektiivi rakendamise ulatus ja mõju suurus väikeettevõtetele Euroopa Liidus. Kui varasemalt maksustati digiteenuseid lähtekohamaa põhimõttest lähtuvalt ehk teenuse osutaja asukohamaa käibemaksumääraga, siis alates 2015. aasta jaanuarist kehtib sihtkohamaa printsiip. See tähendab, et digiteenused maksustatakse tarbija asukohamaal. Muudatus tõi aga teenusepakkujatele kaasa palju uusi kohustusi ning sellega kaasnevaid kulusid.

Taoline süsteem eeldab seda, et ettevõtja tegutseb maksukogujana erinevatest liikmesriikidest. Selle lihtsustamiseks on loodud MOSS - erikord. MOSS (*Mini One Stop Shop*) on digiteenuste maksustamise vabatahtlik erikord, mis võimaldab teenuse pakkujal deklareerida ja tasuda teises liikmesriigis tasumisele kuuluv käibemaks läbi oma asukohariigi maksuhalduri ilma, et peaks registreerima käibemaksukohustuslaseks kliendi asukohariigis.

Eestis on MOSS – erikorda kasutamas 132 ettevõtet (seisuga 12.10.2016). Paraku puudub võimalus leida infot ettevõtete koguarvu kohta, kes digitaalselt osutatavaid teenuseid pakuvad. On väga tõenäoline, et mingi osa digitaalseid teenuseid osutatavatest ettevõtetest ei ole reeglina üldse kursis.

Käesoleva töö kirjutamise hetkel (17.10.2016) on kogu Euroopa Liidus teinud 12186 ettevõtet MOSS- registreeringu, samal ajal kui väikeettevõtteid, kes antud seaduse reguleerimisalasse kuuluvad, on üle 1 miljoni. Selline arv peegeldab liikmesriikide puudulikku teadvustustööd, sest direktiiv võeti vastu juba 2008. aastal (Nõukogu direktiiv 2008/8/EÜ). Nii pikk üleminekuaeg tulenes just sellest, et anda ettevõtjatele aega muutusega kohanemiseks ja vajalike tehnoloogiliste arenduste sisse viimiseks. Praktikas tuli muudatus teenusepakkujatele üllatusena ning valmisoleku puudumine on direktiivi rakendamise teinud keeruliseks.

Käibemaksureegli rakendamise üks suurimaid probleeme on Euroopa Liidu väliste ettevõtete kontroll ja maksustamine. Nimelt kehtib direktiiv kõikidele ettevõtetele sõltumata teenuse osutaja asukohast. Müües digiteenused Euroopa Liidu territooriumile toimub maksustamine tarbija sihtkohariigis. Sageli ei ole Euroopa Liidu välised ettevõtjad EL-i käibemaksureeglite kursis ja rikuvad seetõttu seadust, jättes hinnale käibemaksu juurde lisamata. See omakorda

annab teenusepakkujale hinnaeelise kohaliku ettevõtjaga võrreldes, kes lisab tarbija asukohamaa käibemaksu hinnale juurde. Seaduse eiramine võib olla ka tahtlik, sest Euroopa Liidul pole maksustamise õigust. Maksustada saavad ainult liikmesriigid. Maksustamine eeldab seda, et maksuhalduril on ülevaade, kes riigi tarbijale digiteenuseid osutavad ja on olemas võimalus maksud välja nõuda. Interneti kaudu saab oste sooritada üle maailma igaüks. Eesti resident võib digiteenuseid osta Guatemala teenusepakkujalt. Seega alustuseks tuleb selline tehing üldse tuvastada. Seejärel tuleb Guatemala maksuhalduri abiga teenuse osutajalt maks kätte saada. Kas ja kui koostööaltid erinevate riikide maksuhaldurid on teise kaugel asuva riigi jaoks maksude kogumisel, on küsitav.

PwC läbiviidud uuringu kohaselt on käibemaksureegli rakendamise kõige keerulisem ja kulukam osa IT-süsteemide kaasajastamine. Selliste IT- lahenduste maksumus võib ulatuda kümnete tuhandete eurodeni, kui ei soovita kasutada kolmandate osapoolte müügiplatvorme. See sunnib paljusi väikeettevõtteid kasutama kolmandate osapoolte ehk erinevate müügiplatvormide (Amazon, JVzoo jne) teenuseid. Müügiplatvormide teenused on aga tasulised. Amazon.com küsib nende platvormil e-raamatuid müüa sooviva teenusepakkuja käest rojaltitena 35%-70% kogu müügitulust.

Tänaseks päevaks on välja arendatud erinevaid lahendusi, mis aitavad hinnale juurde lisada kliendi asukohamaa käibemaksu. Üldiselt suudab tarkvara IP aadressi järgi asukoha tuvastada, kuid see pole alati korrektne ja programmid veel pangakonto või krediitkaardi numbrit võrdluseks analüüsida ei oska.

Käibemaksudirektiivist tulenevalt peab digiteenuste pakkuja tegema kindlaks ja määrama tarbija asukohamaa. Teatud digiteenuste tarbimise maksustamise puhul kehtivad eeldused ja teenusepakkuja ei pea täiendavad informatsiooni kliendilt küsima. Paljude digiteenuste puhul need eeldused ei kehti ja sellisel juhul peab teenusepakkuja koguma kaks üksteisega mitte vastuolus olevat tõendit tarbija asukohamaa määramiseks. Neid andmeid peab ettevõtja hoidma 10 aastat. See omakorda eeldab ettevõtjalt Isikuandmete Kaitse Seadusega tutvumist ja järgimist. Arvesse tuleb võtta ka fakti, et tarbijad ei soovi üldiselt internetis oma andmeid jagada.

Kokkuvõtteks võib öelda, et 2015. aastast kehtima hakanud käibemaksudirektiiv on just väikeettevõtetele ebaproportsionaalselt koormav. See mõjutab direktiivi praktikas rakendamist ja pärsib üldist ettevõtlust. Igasuguse maksustamise korral tuleb alati teha põhjalik analüüs selle mõjust seotud osapooltele. Võrdse maksustamise printsiip on oluline ja vajalik, kuid see ei tohiks

pärssida ettevõtlust kui majanduse ühte olulist alustala. Töös analüüsitud käibemaksudirektiivi puhul paistavad silma mitmed tegurid, mis selgitavad erinevate petitsioonide, ettevõtlusorganisatsioonide ja eelkõige väikeettevõtete raevukat vastureaktsiooni. Direktiivi mõjude hindamisel ei arvestatud, et muutus mõjutab nii suurel hulgal väikeettevõtteid. Riikidel oli aega 8 aastat, et teha teadvustustööd ja viia ettevõtjad kurssi tulevate muudatustega, kuid teadvustustöö jõudis ettevõtjateni mõni kuu enne direktiivi jõustumist, kui üldse. Teisest küljest peaks ettevõtted kaebamise asemel töötama lahenduste suunal, sest maksustamise põhimõte on õige ja loogiline. Käibemaks on tarbimismaks ja maksustamine peaks toimuma tarbija asukohamaal.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Adamson, S.** Elektrooniliselt osutatavate teenuste puhul 2015. aastast kehtima hakkavad uued käibemaksureeglid. November 2014.
www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1781 (12.10.2016)
2. Amazon.com, Inc. 01.01.2015. Pricing Page. kdp.amazon.com/help?topicId=A29FL26OKE7R7B
3. Avalara, Inc.01.06.2016. 2016 European Union VAT rates. www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates/
4. **Chahal, M.** 23.06.2016. Marketers overestimate consumers' attitude to data. www.marketingweek.com/2016/06/23/marketers-overestimate-consumers-attitude-to-data/
5. *Committee on Fiscal Affairs of the OECD* . Electronic commerce: taxation framework conditions. 08.10.1988, lk 4
6. Economic Study on Consumer Digital Content Products, 2015, lk 7
7. Ecommerce Europe, 2015, <http://www.ecommerce-europe.eu/app/uploads/2016/07/Infographics-2.jpg>
8. Enterprise Nation. EU VAT Taxation Report, 2015 April. <https://www.enterprisenation.com/system/resources/W1siZiIsIjIwMTUvMDQvMTUvMDcvNTcvMzgvOTM5L0VVMX1ZBVF9SZXBvcnRfQXByaWxfMjAxNS5wZGYiXV0/EU%20VAT%20Report%20-%20April%202015.pdf>, lk3.
9. Europa.eu. 03.10.2016. Cross-border VAT. europa.eu/youreurope/business/vat-customs/cross-border/index_en.htm (12.10.2016)
10. Europa.eu. 2015. europa.eu/european-union/topics/taxation_en
11. European Commission. Telecommunications, broadcasting & electronic services. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services_en (14.10.2016)
12. Europa.eu, Ajakohastatud 27/09/2016. europa.eu/youreurope/business/sell-abroad/online/index_et.htm (12.10.2016)
13. GOV.UK. 08.01.2016. VAT: Businesses supplying digital services to private consumers. www.gov.uk/government/publications/vat-supplying-digital-services-to-private-consumers/vat-businesses-supplying-digital-services-to-private-consumers (13.10.2016)
14. GOV.UK. www.gov.uk/vat-record-keeping/overview (13.10.2016)
15. **Josa, C.** 2015 Veebruar. 2015 EU Digital VAT. euvataction.org/wp-content/uploads/2015/02/EU-VAT-Concerns-EU-Briefing-Feb-23-2015.pdf

16. **Josa, C.** VP Ansip: Too Little Too Late For EU VAT?
www.youtube.com/watch?v=PwRVW45tRBA
17. **Lehis, L.** Eesti Maksuseaduste Kommentaarid 2016. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2016, lk 275-301.
18. **Kütt, K.** Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele, magistritöö, Tartu Ülikooli Õigusteaduskond 2014, lk 22-37
19. **Kütt, K.** Digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele. 09.12.2014. rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/digitaalselt-osutatavate-teenuste-kaibemaksuga-maksustamise-regulatsiooni-vastavus-oecd-raamtingimustele (09.10.2016)
20. Maksu-ja Tolliamet. 25.05.2016. Kliendi asukoha määramisest
21. Maksu-ja Tolliamet. 20.02.2016. MOSS-erikorra küsimused ja vastused
22. Maksu-ja Tolliamet. 09.09.2016. Elektroonilise side teenuste ja elektrooniliste teenuste käibemaksuga maksustamise erikord – MOSS. www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/ulevaade-kaibe-maksustamisest/elektroonilise-side-teenuste-ja (13.10.2016)
23. Maksu-ja Tolliamet. Käibemaks, 2016. www.eesti.ee/est/kaibemaks (10.10.2016)
24. **McCue, TJ.** 27.08.2014. Online Learning Industry Poised for \$107 Billion In 2015. www.forbes.com/sites/tjmccue/2014/08/27/online-learning-industry-poised-for-107-billion-in-2015/#375ac01066bc
25. **Peetris, M.-L.** Püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses. 2013. www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1524
26. PricewaterhouseCoopers, Results of PwC's 2015 Impact and Readiness survey. 2014, lk 2-8
27. RMP.ee. 20.03.2015. Elektroonilise side teenused ja elektrooniliselt osutatavad teenused. www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/elektroonilise-side-teenused-ja-elektrooniliselt-osutatavad-teenused-2015-03-20 (15.10.2016)
28. Survey: How will the new EU VAT laws impact your business?
<https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSeSWyfYOZcsIbQMe8zjOgq96dUmO20J1WqUFVW-teMEcauyig/viewform>
29. Tax Consultations.
ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations_en

EESTI ÕIGUSAKTID

30. Käibemaksuseadus. Riigiteataja, § 2 lg 5, lg 3 p1, lg 3 p 3, lg 4. § 4 lg 1. § 7 lg 1. § 9, lg 1, lg 2. § 10, lg 1, lg 2, lg 4, lg 5. Seaduste vastuvõtja: Riigikogu
31. Tsiviilõiguse üldosa. Riigiteataja, § 49 lg 1. Seaduste vastuvõtja: Riigikogu

EUROOPA LIIDU ÕIGUSAKTID

32. Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiiv nr 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi ELT L 347, 11.12.2006, lk 1 - 118; artikkel 2, 43, 44
33. Euroopa Nõukogu 12.02.2008 direktiiv nr 2008/8/EÜ, millega muudetu direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga ELT L 44, 20.2.2008, lk 11-22

LISAD

LISA 1 MOSS erikorra statistika seisuga 17.10.2016⁹⁴

Registreerimisriik	Erikord		Kokku
	MOSS	VOES	
AT	602	22	624
BE	276	2	278
BG	173	2	175
CZ	462	12	474
CY	191	16	207
DE	2787	88	2875
DK	220	6	226
EE	130	1	131
EL	25		25
ES	439	28	467
FI	215	1	216
FR	580	8	588
GB	2372	473	2845
HR	36		36
HU	151	1	152
IE	236	170	406
IT	390	10	400
LT	58		58
LU	91	11	102
LV	65		65
MT	120	10	130
NL	1101	74	1175
PL	521		521
PT	76	1	77
RO	143	1	144
SE	448	9	457
SI	87		87
SK	191		191
Kokku	12186	946	13132

⁹⁴ Teabenõude vastus Eesti Maksu – ja Tolliametilt. Teabenõue registreeriti numbriga 9-6/032195-1

LISA 2 EUVAT Actioni küsimustik⁹⁵

1. Are you aware that, from 1st January 2015, if you sell outside of your home country to an EU member state then the VAT / sales tax for Digital Services must now be charged at the rate of the customer's country of residence, and paid to that country, rather than the business's country?
2. Did you know that these changes will be rolled out to physical goods and services, possibly as early as 2016, thereby affecting ALL sales to the EU (outside of your home territory if your business is in the EU already)?
3. How did you find out about the new EU legislation?
4. When did you hear about this?
5. What percentage of your sales would you estimate go to EU consumers (outside of your own country)?
6. Are you currently selling digital services?
7. If not yet trading, please answer the rest of the questions from the viewpoint of your plans
8. Do you feel that the new rules apply to your business?
9. Which of the following types of products / services do you sell?
10. How do you sell your digitally-delivered products?
11. (if applicable) Which third party platform(s) do you use?
12. Which payment processor do you use?
13. What have you done to get informed about the new legislation?
14. What, if anything, are you going to do as a result of the new legislation on 1st January?
15. How confident do you feel that you are well-informed about the changes?
16. Is your sales process currently capable of collecting and analysing the required 2-3 pieces of non-conflicting information to prove your customer's location, and storing it for 10 years, in compliance with the legislation, starting from 1st January 2015?
17. If you put into practice everything necessary to comply with the new EU VAT legislation, what do you think the time and financial cost to your business will be?
18. How would you describe the potential overall impact of the new EU VAT legislation on your business?
19. How would you describe the size of your business - in under 5 words?

⁹⁵ <https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSeSWyfYOZcsIbQMe8zjOgq96dUmO20J1WqUFVW-teMEcauyig/viewform>

20. Do you have an accountant?
21. What is your approximate annual turnover?
22. What currency is your turnover stated above in?
23. In which country is your business located?

LISA 3 Elektrooniliselt osutatavate teenuste täielik nimekiri⁹⁶

Telekommunikatsiooniteenused

Telekommunikatsiooniteenused on teenused, mis on seotud mis tahes laadi signaalide, kirjutiste, kujutiste ja helide või teabe edastamise, saatmise või vastuvõtmisega juhtme kaudu või raadio teel, optiliste või muude elektromagnetiliste süsteemide abil, sealhulgas sellega seotud edastus-, saate- või vastuvõtumahtude kasutusõiguse üleandmine või võimaldamine, mille hulka kuulub ülemaailmsetele teabevõrkudele juurdepääsu võimaldamine.

Telekommunikatsiooniteenused hõlmavad eelkõige:

- laua- ja mobiiltelefoniteenused hääle, andmete ja videote ülekandmiseks, sh videokomponendiga telefoniteenused (videofoniteenused);
- interneti kaudu osutatavad telefoniteenused, sh IP-kõne;
- kõnepost, kõne ootele panek, kõne edasisuunamine, helistaja kindlakstegemine, konverentskõne ja muud kõnehaldusteenused;
- kaugotsinguteenused;
- audiotekstiteenused;
- faksi-, telegraafi- ja teleksiteenused;
- internetiühendus, st veebiühendus;
- eravõrguühendused, mille kaudu pakutakse ainult kliendile ette nähtud telekommunikatsiooniühendust.
- Telekommunikatsiooniteenused ei hõlma:
- elektrooniliselt osutatavad teenused;
- raadio- ja televisiooniringhäälinguteenuseid (edaspidi „ringhäälinguteenused”).

Ringhäälinguteenused

Ringhäälinguteenused hõlmavad audio- ja audiovisuaalteoseid sisaldavaid teenuseid, nagu raadio- ja telesaated, mida edastatakse üldsusele saatekava alusel kommunikatsioonivõrkude

⁹⁶ <https://www.emta.ee/et/tulu-kulu-kaive-kasum/ulevaade-kaibemaksuga-maksustamisest/elektroonilise-side-teenuste-ja-0>

kaudu meediateenuse esitaja poolt ja tema toimetust vastutuse all samaaegselt kuulamiseks või vaatamiseks.

Teenused hõlmavad eelkõige järgmist:

- raadio- või televisioonivõrgu kaudu edastatavad või taasedastatavad raadio- või televisioonisaated;
- interneti või muu sellise elektroonilise võrgu kaudu levitatavad raadio- või telesaated (IP-striiming), kui neid nende edastamise või taasedastamise ajal raadiovõi televisioonivõrgus samaaegselt üle kantakse.
- Teenused ei hõlma järgmist:
 - telekommunikatsiooniteenused;
 - elektrooniliselt osutatavad teenused;
 - teabe esitamine konkreetsete tellitavate saadete kohta;
 - ringhäälingu- ja edastamisõiguste ülekandmine;
 - saate vastuvõtmisel kasutatavate tehniliste vahendite või rajatiste rentimine;
 - interneti või mõne samalaadse elektroonilise võrgu kaudu levitatavad raadio- või telesaated (IP-striiming), välja arvatud juhul, kui neid nende edastamise või taasedastamise ajal raadio- või televisioonivõrgus samaaegselt üle kantakse.
- Elektrooniliselt osutatavad teenused
- "Elektrooniliselt osutatavad teenused" hõlmavad teenuseid, mida osutatakse interneti või muu arvutivõrgu kaudu ning mille laadist tingituna osutatakse neid peamiselt automaatselt ja minimaalse inimsekkumisega ning mida infotehnoloogia abita osutada ei saaks.

Elektrooniliselt osutatav teenus on:

- veebikeskkonna võõrandamine;
- veebi administreerimine;
- programmi ja seadme kaughooldus;
- elektrooniliselt edastatava tarkvara võõrandamine ja uuendamine;
- elektrooniliselt edastatav pilt, tekst ja informatsioon ning elektroonilise andmebaasi kasutamise võimaldamine;
- elektrooniliselt edastatav muusika, film ja mäng, sealhulgas hasartmäng;

- elektrooniliselt edastatav poliitiline, kultuuri-, spordi- ja teadusalane ning meelelahutuslik ülekanne;
- elektrooniline kaugõpe ning muud eelnimetatud teenustega sarnanevad teenused.
- Elektroonilised teenused hõlmavad eelkõige järgmisi juhtumeid:
- digitaaltoodete tarnimine üldiselt, sealhulgas tarkvara ja tarkvara muudatused või täiustatud versioonid;
- teenused, mis pakuvad või toetavad ettevõtja või isiku esitlemist arvutivõrgus, näiteks veebisaidil või veebileheküljel;
- teenused, mida arvuti automaatselt osutab interneti või muu arvutivõrgu kaudu vastuseks teatavate andmete sisestamisele teenuse saaja poolt;
- tasu eest õiguse andmine panna kaup või teenus müüki internetipoena tegutseval veebisaidil, kus potentsiaalsed ostjad teevad oma pakkumised automaatse protseduuri kaudu ning kus mõlemale osapoolle antakse müügi toimumisest teada automaatselt saadetava e-kirja teel;
- internetiteenuste pakett, milles telekommunikatsioonil on abistav ja teisejärguline osa (st ei piirdu internetiühendusega ning sisaldavad muid elemente, nagu näiteks leheküljed, millelt pääseb ligi uudistele, ilmateatele või reisiinfole; mängusaidid; veebisaitide majutus, juurdepääs internetipõhistele suhtluskanalitele jne);
- määruse 282/2011 I lisas loetletud teenused:
- Veebilehekülgede tarnimine ja majutamine (hosting), programmide ja seadmete kaughooldus:
- veebisaitide ja veebilehekülgede majutamine;
- programmide automaatne võrgupõhine kaughooldus;
- süsteemide kaughaldus;
- võrgupõhised andmebaasid, kus teatavaid andmeid salvestatakse ja otsitakse elektrooniliselt;
- kettaruumi võrgupõhine tarne selle tellimisel.
- Tarkvara tarne ja ajakohastamine:
- juurdepääs tarkvarale (sealhulgas hanke- ning raamatupidamisprogrammid ja viirusetõrjetarkvara) ning selle täienditele, või tarkvara ja täiendite allalaadimine;
- ribareklaamide blokeerimiseks vajalik tarkvara (bannerblockers);
- allalaadimisdraiverid, näiteks tarkvara, mis ühendab arvuti välisseadmetega (näiteks printeriga);
- veebisaitide filtrite automaatne võrgupõhine paigaldus;

- tulemüüride automaatne võrgupõhine paigaldus.
- Piltide, tekstide ja andmete tarne, andmekogude kasutamise võimaldamine:
- juurdepääs töölauteemadele ja nende allalaadimine;
- juurdepääs fotodele või piltidele või ekraanisäästuritele ja nende allalaadimine;
- raamatute digiteeritud sisu ja muud elektroonilised trükised;
- võrguajalehtede ja -ajakirjade tellimine;
- veebipäevikud ja veebisaitide külastatavuse statistika;
- võrgu kaudu edastatavad uudised, liiklusteave ja ilmateade;
- võrgupõhine teave, mida tarkvara loob automaatselt kliendi sisestatud andmete põhjal, näiteks õiguslike ja finants- andmete põhjal (sealhulgas reaalsajas pidevalt ajakohastatud börsiteave);
- reklaamipinna pakkumine, sealhulgas ribareklaamid veebisaidil või veebileheküljel;
- otsingumootorite ja internetikataloogide kasutamine.
- Muusika, filmide ja mängude, sealhulgas hasart- ja õnnemängude tarne ning poliitika-, kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus- ja meelelahutussaadete tarne:
- juurdepääs muusikale või selle allalaadimine arvutisse ja mobiiltelefonil;
- juurdepääs reklaamlauludele, katkenditele, helinatoonidele või muudele helidele või nende allalaadimine;
- juurdepääs filmidele või nende allalaadimine;
- mängude allalaadimine arvutisse ja mobiiltelefonil;
- juurdepääs automaatsetele võrgumängudele, mis sõltuvad internetist või samalaadsetest arvutivõrkudest ning kus mängijad ei asu üheaegselt samas kohas.
- raadio- või televisioonivõrgu, interneti või mõne muu sellise elektroonilise võrgu kaudu levitatavate raadio- või telesaadete vastuvõtmine kuulamiseks või vaatamiseks kasutaja valitud ajal ja kasutaja isikliku taotluse alusel meediateenuse osutaja pakutud saatevalikust, nt tellitavad tele- või videosaated;
- interneti või mõne samalaadse elektroonilise võrgu kaudu levitatavate raadiovõi telesaadete vastuvõtmine (IP-striiming), välja arvatud juhul, kui neid nende edastamise või taasedastamise ajal raadio- või televisioonivõrgus samaaegselt üle kantakse;
- kommunikatsioonivõrkude kaudu selliste audio- ja audiovisuaalteoste tarnimine, mida meediateenuse osutaja ei paku ja mis ei kuulu tema toimetust vastutuse alla;
- meediateenuse osutaja audio- ja audiovisuaalväljundi edasitarnimine kommunikatsioonivõrkude kaudu kellegi teise kui meediateenuse osutaja poolt.
- Kaugõppeteenuste osutamine:

- õpe, mis on automaatne ja mille toimumine sõltub internetist või samalaadsest arvutivõrgust ning mis nõuab piiratud inimsekkumist või ei nõua seda üldse, sealhulgas virtuaalsed klassiruumid, välja arvatud juhul, kui internetti või samalaadset arvutivõrku kasutatakse üksnes õpetaja ja õpilase vahelise suhtlusvahendina;
- töövihikud, mida õpilane täidab võrgu kaudu ja mida hinnatakse automaatselt ilma inimsekkumiseta.
- Elektroonilised teenused ei hõlma järgmisi juhtumeid:
 - raadio- ja televisiooniringhäälinguteenused;
 - telekommunikatsiooniteenused;
 - kaubad, mille tellimus esitatakse ja mille tellimust töödeldakse elektrooniliselt;
 - CD-ROMid, disketid ja muud materiaalsed andmekandjad;
 - trükised, näiteks raamatud, teabelehed, ajalehed või ajakirjad;
 - CDd ja helikassetid;
 - videokassetid ja DVDd;
 - mängud CD-ROMil;
 - e-posti teel kliente nõustavate spetsialistide, näiteks juristide ja finantskonsultantide teenused;
 - koolitusteenused, mille puhul õpetaja edastab kursuse sisu interneti või muu arvutivõrgu (kauglingi) kaudu;
 - arvutiseadmete võrguvälised parandusteenused;
 - võrguvälised andmebaasiteenused;
 - reklaamiteenused, näiteks reklaam ajalehtedes, plakatitel ja televisioonis;
 - kasutajatoe teenused telefoni teel;
 - koolitusteenused, mis hõlmavad üksnes kirjavahetuse teel toimuvat õpet, näiteks posti teel toimuvad kursused;
 - tavapärased oksjoniteenused, mis vajavad otsest inimsekkumist, olenemata sellest, kuidas pakkumisi tehakse;
 - elektrooniliselt broneeritud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- ja muude selliste ürituste piletid;
 - elektrooniliselt broneeritud majutus-, autorendi-, restoraniteenused, reisijateveo- või muud sellised teenused.

THE IMPLEMENTATION OF THE VAT RULE ON DIGITAL SERVICES AND THE IMPACT THEREOF ON SMALL BUSINESSES IN THE EUROPEAN UNION

Summary

Technology has developed and the Internet has spread at a frantic pace. Whereas 10 years ago a phone could only be used to make calls, read messages and at best read e-mails, today you can use it to surf the net, watch TV shows and live broadcasts of sports events, make payments and more. In 2015, the volume of e-commerce in Europe, including the digital services market, totalled 455 billion euros⁹⁷.

However, legislation has not managed to respond to the rapid development of e-commerce and information technology. Doing business online has always been less bureaucratic for undertakings, involving fewer rules. Thus undertakings and even average users have felt that any attempts to regulate online activities are unfair.

The objective of this thesis is to determine the scope of implementation of the VAT Directive regarding supplying digital services in force since 1 January 2015 and the level of its impact on small businesses in the European Union. Whereas previously digital services were taxable pursuant to the place of supply rule (i.e. the VAT rate of the country of the service provider), since January 2015 the principle of the target country has applied. This means that digital services are taxed by the consumer's country of residence. However, this change has resulted in many new commitments for service providers and costs related thereto.

To achieve the aims set for the thesis, the analytical survey method was used. The main sources were European Council Directive 2006/112/EC and 2008/8/EC and a survey of undertakings carried out by an association of undertakings known as EUVAT Action.

A prerequisite of this system is that an undertaking collects taxes from different Member States. To simplify this, a special scheme known as MOSS ('Mini One Stop Shop') was introduced. MOSS is a special voluntary scheme of digital services taxation which enables the service provider to declare and pay VAT payable in another Member State through the tax authority of

⁹⁷ Ecommerce Europe, 2015, <http://www.ecommerce-europe.eu/app/uploads/2016/07/Infographics-2.jpg>

its own state without the need to register itself as a VAT payer in the consumer's country of residence.

In Estonia, 132 companies use MOSS (as at 12.10.2016). However, it is not possible to obtain information about the total number of enterprises supplying digital services. It is highly likely that some enterprises offering digital services are not aware of the rule at all.

At the time at which this thesis was written (17.10.2016) 12,186 companies in the European Union had signed up to MOSS, with the number of the small businesses subject to the law being over one million. This number reflects the insufficient communication of Member States, as the directive was adopted as long ago as 2008 (Council Directive 2008/8/EC). The transition period was as long as it was in order to give undertakings time to adapt to the changes and to implement the required technological developments. In practice, the change came as a surprise to service providers and a lack of readiness has given rise to implementation difficulties for the directive.

One of the major problems in implementing the VAT rule is control over and taxation of enterprises outside of the European Union. Namely, the directive applies to all enterprises regardless of the location of the service provider. When selling digital services to a territory within the European Union, taxation takes place in the consumer's country of residence. Very often enterprises outside of the European Union are not aware of the VAT rules of the EU and thus break the law by not adding VAT to the price. This in turn gives the service provider a price advantage compared to the local undertaking, who adds the VAT of the consumer's country of residence to the price. Ignorance of law may also be intentional, as the European Union is not entitled to apply tax – it can only be applied by Member States. Taxation requires that the tax authority has an overview of enterprises offering digital services to consumers in their own country and that reclaiming taxes is possible. Anyone in the world can make purchases online. A resident of Estonia may buy digital services from a service provider in Guatemala. Thus, to start with, it must be possible to identify such transactions. This tax then has to be recovered from the service provider with the help of the tax authority of Guatemala. It is questionable whether the tax authorities in different countries are prepared to cooperate in collecting taxes for a country located far away at all, and even if they are, to what extent they are able to do so.

According to a survey carried out by PwC, the most complicated and costly part of implementing the VAT rule is the modernisation of IT systems. The cost of such solutions may be as much as tens of thousands of euros if the use of the sales platforms of third parties is not an option. This

forces many small businesses to use third-party services, i.e. different sales platforms (Amazon, JVzoo et al.). But the services of sales platforms are subject to a fee. The commission that Amazon.com extracts from service providers for selling e-books on their platform is 35-70% of total revenue.

To date, various solutions have been developed which help to add the VAT of the customer's country of residence to prices. In general, software is able to identify a location based on an IP address, but this is not always correct and the programmes are not yet able to analyse bank account or credit card numbers for comparison.

Pursuant to the VAT Directive, a digital service provider must identify and determine the consumer's country of residence. Certain assumptions apply when taxing the consumption of digital services, and the service provider does not have to seek additional information from the customer. But these assumptions are not valid for many digital services, and in this case the service provider requires two non-contradictory pieces of information to identify the location of the consumer, and the undertaking is obliged to store the data for 10 years. This requires the undertaking to examine and observe the law on the protection of personal data. Account should also be taken of the fact that, in general, consumers are not very eager to share their data online.

In summary, it can be said that the VAT Directive that entered into force in 2015 is disproportionately burdensome, particularly for small businesses. This has an impact on implementing the directive in practice and hampers entrepreneurship in general. In any taxation a thorough analysis has to be carried out regarding its economic impact on the related parties. Equal tax treatment is important and necessary, but should not hamper entrepreneurship as one of the key foundations of the economy. In the case of the VAT Directive analysed in this thesis, many factors stand out which explain the responses of various petitions, business organisations and first and foremost small businesses. When assessing the impact of the directive it was not taken into account that the change would affect as many small businesses as it has. States were given eight years to communicate and familiarise undertakings with the future amendments, but this information only reached the undertakings a few months (if at all) before the directive was adopted. On the other hand, instead of merely complaining, enterprises should work towards solutions, since the principle of taxation as such is correct and logical. VAT is a consumption tax and taxation should occur in the consumer's country of residence.

Deklareerin, et käesolev lõputöö, mis on minu iseseisva töö tulemus, on esitatud Tallinna Tehnikaülikooli diplomi taotlemiseks ning selle alusel ei ole varem taotletud akadeemilist kraadi ega diplomit.

Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjanduslikest allikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

Autor:
(Eesnimi Perenimi, "....." 2016)

Üliõpilaskood:

Töö vastab kehtivatele nõuetele.

Juhendaja:
(Eesnimi Perenimi, "....." 2016)

Kaitsmisele lubatud: "....." 2016

TTÜ TK kaitsmiskomisjoni esimees:

.....
(nimi, allkiri)