

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Olavi Ottenson

PÜSIV TEGEVUSKOHT E-KAUBANDUSES

Lõputöö

Juhendajad:

Tõnis Elling, mag.iur

Rauno Õismaa, MA

Tallinn 2017

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2017
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Püsiv tegevuskoht e-kaubanduses</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Permanent Establishment in E-Commerce</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 42 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 42 allikat, millele on tekstis viidatud.</p> <p>Lõputöö on aktuaalne, kuna e-kaubanduse osakaal rahvusvahelises majanduses suureneb pidevalt. Samuti on e-kaubanduse ning püsiva tegevuskoha määramisega seotud küsimused olulisel kohal OECD poolt avaldatud BEPS tegevuskavas.</p> <p>Lõputöö eesmärk on OECD riikide näitel analüüsida püsiva tegevuskoha määramist e-kaubanduses. Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet, mis täideti, kasutades tekstianalüüsi.</p> <p>Analüüsi tulemusel selgus, et hoolimata OECD poolt avaldatud maksulepingute tõlgendamise juhiste, ei ole OECD riikides ühtset lähenemist tulumaksu mõistes püsiva tegevuskoha määramisele e-kaubanduses.</p> <p>Analüüsides OECD ettepanekuid e-kaubanduse maksustamise põhimõtete muutmiseks, jõudis töö autor järeldusele, et kõige otstarbekam on lahendus, mille kohaselt ühtlustatakse tavalise kaubanduse ja e-kaubanduse püsiva tegevuskoha definitsioon nii, et see võtab arvesse nii füüsilisi kui ka digitaalseid kriteeriume.</p>	
Võtmesõnad: e-kaubandus, püsiv tegevuskoht, maksustamine, ettevõtte tulumaks	
Võõrkeelsed võtmesõnad: e-commerce, permanent establishment, taxation, corporate income tax	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Rahandusministeeriumi valitsemisala strateegiline arengukava 2017-2020, Maksu- ja tolliameti arengukava 2017-2020	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Olavi Ottenson</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjallikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Tõnis Elling	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Kaasjuhendaja: Rauno Õismaa	
Kaitmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. E-KAUBANDUS JA PÜSIV TEGEVUSKOHT	7
1.1. E-kaubanduse mõiste	7
1.2. Püsiva tegevuskoha mõiste tulumaksuga maksustamise kontekstis ...	13
2. PÜSIVA TEGEVUSKOHA MÄÄRATLEMINE E-KAUBANDUSES	21
2.1. Püsiva tegevuskoha määratlemine praeguses õigusruumis	21
2.2. Tulevikusuunad püsiva tegevuskoha määratlemisel e-kaubanduses ..	27
KOKKUVÕTE.....	34
SUMMARY	37
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	38

SISSEJUHATUS

Rahvusvahelise maksustamise üks aluspõhimõtteid on äritulude maksustamine riigis, kus maksumaksja on resident, v.a tulud, mis omistatakse välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale. Enne püsiva tegevuskoha kontseptsiooni väljatöötamist oli äriühingutel lihtne vältida maksude maksmist riikides, kus nad ei olnud asutatud. Hiljem on äriühingud tavaliselt püüdnud vältida püsiva tegevuskoha tekkimist kõrgete maksumääradega riikides.

Lõputöö teema on valitud seetõttu, et enamik maksuseadusi ja maksundust reguleerivaid rahvusvahelisi lepinguid on välja töötatud ning sõlmitud konventsionaalset majandust silmas pidades ning ei arvesta tänapäevaste e-kaubanduse ärimudelitega, mis annab paljudes olukordades selles valdkonnas tegelevatele ettevõtjatele maksueelise. E-kaubanduse mõju globaalsele majandusele on juba nii suur, et seda on võrreldud ka tööstusrevolutsiooniga. E-kaubanduse osakaalu kasv nii Eestis, teistes Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (edaspidi OECD) riikides kui ka arenevatel turgudel on viimastel kümnenditel olnud märkimisväärne.

Teema aktuaalsus on seotud e-kaubanduse osakaalu suurenemisega rahvusvahelises majanduses. Samuti tuli OECD 2015. aasta lõpus välja detailse rahvusvahelise maksustamise reformi strateegiaga (*Base Erosion and Profit Shifting* ehk BEPS tegevuskava), mille eesmärk on takistada suurtel rahvusvahelise haardega äriühingutel kasumeid madalamate maksumääradega piirkondadesse liigutada. Selle strateegia esimeses osas käsitletakse just digitaalse majanduse maksustamist ning seitsmendas osas püsiva tegevuskoha määratlemisega seotud probleeme. Lisaks on nii Rahandusministeeriumi kui ka Maksu- ja Tolliameti 2017 – 2020 arengukavades ühe eesmärgina kirjas ka võrdse konkurentsikeskkonna tagamine, mis eeldab e-kaubanduses samasuguseid maksukohustusi kui tavakaubanduses.

Teema on uudne, kuna autorile teadaolevalt ei ole Eestis seni veel avaldatud ühtegi teadustööd, mis käsitleks püsiva tegevuskoha määratlemisega seotud küsimusi e-

kaubanduses, võttes arvesse BEPS tegevuskava ja muid viimaste aastate arenguid. Töös analüüsitakse esmakordselt värsked kohtulahendeid OECD riikidest. Samuti analüüsitakse OECD poolt BEPS tegevuskava raames välja pakutud uusi e-kaubanduse maksustamise mudeleid.

Töö probleem seisneb selles, et e-kaubanduses on keeruline määratleda püsiva tegevuskoha tekkimist, mis on juriidiliste isikute tulumaksuga maksustamise seisukohalt kriitilise tähtsusega. E-kaubanduses ei ole sageli vajalikud konventsionaalse kaubanduse puhul möödapääsmatud komponendid, nagu töötajad, hooned või paiksed seadmed.

Lõputöö eesmärk on OECD riikide näitel analüüsida püsiva tegevuskoha määratlemist e-kaubanduses.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade e-kaubandusest.
2. Käsitleda püsiva tegevuskoha mõistet tulumaksuga maksustamise kontekstis.
3. Analüüsida püsiva tegevuskoha määratlemist praeguses õigusruumis.
4. Analüüsida tulevikusuundasid püsiva tegevuskoha määratlemisel e-kaubanduses.

Uurimismeetodina kasutatakse nii teoreetilises kui ka empiirilises osas tekstianalüüsi. Lõputöös kasutatakse nii eesti- kui ka võõrkeelseid allikaid, mille hulgas on nii teadusallikad, seadused, maksulepingud, õigusaktide kommentaarid kui ka erinevate riikide ja Euroopa Liidu kohtupraktika.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, millest mõlemal on kaks alapeatükki. Esimeses peatükis antakse ülevaade sellest, mida kujutab endast e-kaubandus ning käsitletakse püsiva tegevuskoha olemust tulumaksuga maksustamise kontekstis. Esimene alapeatükk keskendub e-kaubanduse definitsioonidele ning selle toimimise kirjeldamisele. Teises alapeatükis antakse detailne ülevaade tulumaksu mõistes püsiva tegevuskoha tekkimise kriteeriumitest.

Teises peatükis analüüsitakse püsiva tegevuskoha tekkimist e-kaubanduses nii kehtivas õigusruumis kui ka tulevikuarenguid selles vallas. Esimeses alapeatükis analüüsitakse OECD riikide praktika põhjal, millised on e-kaubanduses püsiva tegevuskoha tekkimise seisukohalt olulised nüansid. Teises alapeatükis analüüsitakse OECD ettepanekuid praeguse regulatsiooni muutmiseks.

1. E-KAUBANDUS JA PÜSIV TEGEVUSKOHT

1.1. E-kaubanduse mõiste

Rahvusvaheline kaubandus on maailmamajanduse lahutamatu osa ning ilma piiriülese kaubavahetusega oleksid riikide majandused isoleeritud ja nende kasvuvõime oleks märgatavalt piiratum. Kui ajaloo jooksul on rahvusvahelist kaubandust paisutanud transpordiviiside areng, mis on võimaldanud rohkem kaupasad turvalisemalt ning kiiremini üha kaugematesse punktidesse toimetada, siis infotehnoloogia areng ning interneti levik on andnud järsu tõuke uueks hüppeks kaubavahetuse ning veel enamgi rahvusvaheliste teenuste kasvus.

Kõige üldisemalt võib kaubanduseks nimetada kaupade ostu-müüki kaubandusettevõtete kaudu, teisisõnu kaupade ostu-müüki oma nimel ja oma arvel (Siimon, 2014, lk. 7). Kaubanduse sisuks on kaupade kogumise ja jaotamise, tootjalt tarbijani liikumise protsess ning selle käigus kujunevate ostu-müügi-vahetussuhete süsteem (Siimon, 2014, lk. 8). Vastavalt kaubandustegevuse seaduse (edaspidi KaubTS) § 3 lõikele 2 jaguneb kaubandustegevus järgmiselt (Kaubandustegevuse seadus, 2015):

1. Hulgikaubandus, mille korral müüakse kaupa ja selle müügiga seonduvat teenust isikule, kes ei ole tarbija.
2. Jaekaubandus, mille korral müüakse kaupa ja selle müügiga seonduvat teenust kliendile ning millega kaasneva tegevusena võib valmistada või serveerida toitu.
3. Toitlustamine, mille korral müüakse toitu koos valmistamise ja serveerimisega kohapeal tarbimiseks või serveerimisega kohapeal tarbimiseks. Toitlustamisel võib müüa kaasnevat kaupa või osutada täiendavat teenust.
4. Teenindus, mille korral tehakse töö kliendi tellimusel ning mille käigus valmistatakse uus vallasasi või hooldatakse, parandatakse või muudetakse

olemasolevat vallasasja või selle omadusi või vallasasi antakse või võetakse valdusse või kasutusse või pakutakse ja osutatakse ehitise puhastusteenust või ilu- ja isikuteenust (edaspidi teenus) ning müüakse sellise teenusega seonduvat kaupa.

5. Tänavavõi turukaubanduse korraldamine või kaubanduse korraldamine avalikul üritusel, mille korral kaubanduse korraldaja korraldab kauba või teenuse müüki või toitlustamist oma valduses oleva tegevuskoha kaudu.

Elektroonilise kaubanduse (Eurostati määratluse järgi on „e-kaubandus“ elektroonilise kaubanduse sünonüüm (Eurostat, 2016)) definitsioone on väga erinevaid ning mõned neist on äärmiselt laiapõhjalised, püüdes katta igasugused ärilised tehingud, mis on tehtud elektrooniliste abivahendite toel, k.a faksi, teleksi, elektroonilise andmevahetuse, interneti ja telefoni abil. Näiteks Austraalia maksuamet määratleb elektroonilist kaubandust kui „kaupade ja teenuste ostmist ja müümist interneti vahendusel“ (Pinto, 2003, pp. 1-2). Ka KaubTS § 2 punkti 7 järgi on e-kaubandus kauba või teenuse müügiks pakkumine ja müük internetis ilma osapoolte üheaegse füüsilise kohaolekuta (Kaubandustegevuse seadus, 2015).

E-kaubandusettevõtted tegutsevad väga erinevatel tegevusaladel, milleks võib olla nii meedia, kaubavahetus, jaekaubandus kui ka näiteks informatsioonivahetus. Üha arenev e-kaubandus on piiratud vaid tehnoloogia, klientide vastuvõtlikkuse ja ettevõtja leidlikkusega. (Schneider, 2000, p. 223)

E-kaubanduse alla kuuluvad eelduslikult kõik arvutivõrgu vahendusel teostatavad tehingud, mis jagunevad otseseks e-kaubanduseks ehk tehinguteks, mille puhul toimub immateriaalsete kaupade ja teenuste online-edastamine; ning kaudseks e-kaubanduseks, mille korral on tehingu objektiks materiaalsed kaubad, mis toimetatakse kohale tavavahenditega või teenuste, mis tarbitakse ostuhetkest hiljem mõnes teises asukohas, tellimine elektrooniliselt (Majandus- ja kommunitatsiooniministeerium, 2006, lk. 29).

Eurostat märgib, et e-kaubandusena käsitletakse ka

1. finantsinvesteeringute soetamist, näiteks osalused;

2. reisi- ja majutusbroneeringute kinnitamist;
3. loteriides osalemist ning panustamist;
4. informatsiooniteenuste eest tasumist internetis;
5. internetioksjonitelt ostude tegemist.

Samas tellimused, mis on müüjale saadetud kliendi poolt kirjutatud e-kirjaga, ei kuulu e-kaubanduse alla. (Eurostat, 2016)

E-kaubandust tehingus osalevate poolte järgi alamgruppideks kategoriseerimisel kasutatakse sageli järgmisi akronüüme:

1. B2B: *business-to-business* ehk ettevõttelt ettevõtetele
2. B2C: *business-to-consumer* ehk ettevõttelt tarbijatele
3. G2C: *government-to-consumer* ehk valitsusasutustelt tarbijatele
4. G2B: *government-to-business* ehk valitsusasutustelt ettevõtetele
5. G2G: *government-to-government* ehk valitsusasutustelt valitsusasutustele.

Läbiviidud uurimised viitavad, et just ettevõtetevaheline e-kaubandus on dominantne seda nii tehingute arvult kui ka väärtuselt. (Targett, 2001, p. 4) Nii Westberg (2002, p. 5) kui ka Pinto (2003, p. 5) märgivad, et kahetuhandendate aastate alguses olid käibelt kõige suuremad reklaamiteenused ning kauba müük hilisema kohale toimetamisega.

Lisaks „vana“ kaubanduse muutmisele on interneti tekkimine loonud ka täiesti uusi tooteid, näiteks võrguühenduse pakkumisega seotud teenused või digitaalse sisu loomise ning talletamisega seonduv. Lisaks on tekkinud digitaalsed valmistooted, nagu ajalehed, ajakirjad, raamatud ja muud trükitooted, arvutitarkvara, filmid, muusika, pildid, mängud jne, mis kõik on tarbija poolt allalaetavad. Samuti on võimalik interneti vahendusel pakkuda mitmeid personaalseid teenuseid, nagu

konsultatsioone, uuringuid, arhitektuurili ja tehnilisi jooniseid ning isegi meditsiinilist nõustamist. (Westberg, 2002, pp. 5-6)

Ühe e-kaubanduse alamkategoriana on tõusuteel m-kaubandus ehk mobiilne kaubandus. M-kaubanduse areng on viimaste aastate jooksul olnud plahvatuslik. Prognooside kohaselt müüakse 2017. aastal juba 20 miljardes mobiiltelefon. Kumari andmetel muutuvad tarbijad mobiiltelefonidest järjest rohkem sõltuvaks, statistika põhjal hoiab USAs 90% tarbijatest pidevalt mobiiltelefoni enda käeulatuses. 2016. aastal moodustas m-kaubandus juba 30% kogu USA e-kaubanduse mahust ning m-kaubanduse kasvu prognoositakse 300% kiiremaks kui e-kaubanduse oma. (Kumar, 2016, p. 20)

E-kaubanduse analüüsimisel on ka oluline mõista, kuidas see toimib. Elektrooniline kaubandus toimub peamiselt arvutivõrkude vahendusel. Interneti arhitektuur oma avatud jaotusvõrgu kaudu on viinud ülemaailmse arvutivõrkude arvutivõrguni, kus üksikisikud ning organisatsioonid, kes seda kasutavad, ei ole teineteisest sõltuvad. Ei ole olemas üht ülemaailmset tsentraalset kontrollkeskust. Samas on selle süsteemi abil võimalik arvutil, mis asub ühes konkreetses punktis, suhelda teise arvutiga ükskõik millises asukohas üle maailma, seda siiski juhul, kui kasutajad on ühes ja samas arvutivõrgus. Taoline kommunikatsioon on võimalik info, sealhulgas nii teksti, heli kui ka visuaalsete piltide edastamisega üle interneti. Laialt levinud viis internetis äri tegemiseks on koduleht. Koduleht on arvutiprogramm, mis eksisteerib arvutis, mida tuntakse kui serverit, mis omakorda on ühenduses internetiga. Tavaliselt on elektroonilises kaubanduses tehinguosapooli kolm: internetiühenduse pakkuja (inglise keeles *internet service provider* ehk ISP), müüja ning klient. Serverit, mis kodulehte üleval hoiab, haldab tavaliselt ISP. Serveri asukoht ei ole tehingu toimumise seisukohalt oluline. Müüja poolt üles seatud internetilehekülg on tihti oma sisult sarnane tootekataloogiga, kus on informatsioon müüja, tema poolt pakutavate toodete ning hindade kohta. (Pinto, 2003, pp. 4-5)

Igal kodulehel ehk veebilehel on oma aadress ning KaubTS § 14 lõike 1¹ kohaselt loetakse e-kaubanduse korral tegevuskohaks veebilehe aadressi.

KaubTS § 4 lõike 1 punkti 11 kohaselt on kaupleja kauba või teenuse müümisel e-kaubanduses kohustatud internetis avaldama järgmised andmed:

1. kaupleja ärinime või nime
2. asukoha aadressi
3. kontaktandmed
4. kauba või teenuse hinna vastavalt tarbijakaitseaduses sätestatule
5. võlaõigusseaduses nõutud teave
6. infoühiskonna teenuse seaduses sätestatud e-kaubandust puudutava teabe.
(Kaubandustegevuse seadus, 2015)

Eesti Vabariigis kehtib muuhulgas ka infoühiskonna teenuse seadus (edaspidi InfoTS), mille § 2 punkti 1 järgi on infoühiskonna teenus selline teenus, mida osutatakse majandus- või kutsetegevuse raames teenuse kasutaja otsesel taotlusel ja mille puhul andmeid töödeldakse, säilitatakse ja edastatakse digitaalkujul andmete töötlemiseks ja säilitamiseks mõeldud elektrooniliste vahendite abil, kusjuures osapooled ei viibi üheaegselt samas kohas. Infoühiskonna teenus peab olema täielikult üle kantud, edastatud ja vastu võetud elektrooniliste sidevahendite abil. Infoühiskonna teenus ei ole faksi ega telefonikõne abil edastatud teenus ega televisiooni- või raadioteenus. InfoTS-is avaldatud märkuse kohaselt on see seadus mõeldud eeskätt elektroonilise kaubanduse reguleerimiseks Euroopa Liidu siseturul. (Infoühiskonna teenuse seadus, 2015)

Eurostati andmetel oli 2015. aastal iga viies Euroopa Liidu äriühing (vaadeldi äriühinguid, kus on vähemalt 10 töötajat) tegev e-kaubanduses ning interneti vahendusel tehtud tehingud moodustasid 16% kogu müügikäibest. Võrreldes 2008. aastaga on e-kaubanduse müügikäibe osakaal kasvanud 33% ning e-kaubanduse kaudu müüki teostavate äriühingute osakaal 54%. (Eurostat, 2016) Eesti äriühingute (10 ja enam töötajat) kogukäibest moodustas 2016. aastal e-kaubanduse käive 12%. Viimase kolme kuu jooksul tegi interneti vahendusel ostu 45% Euroopa Liidu elanikest, Eestis oli see osakaal samuti 45%. (Eurostat, 2017)

Statistikaameti 2016. aasta kohta kogutud andmed näitavad, et Eestis on e-kaubanduse kasutamine tõusuteel. Nende 16 – 74aastaste internetikasutajate osakaal, kes ostsid või tellisid viimase 12 kuu jooksul internetist mõne toote või teenuse, on tõusnud 65%. E-poodide kõige populaarsemad artiklid olid parfümeeria, aksessuaarid ja rõivad. Ait lisab eelnevale, et „seoses e-kaubanduse ülemaailmse hoogustumisega, mida iseloomustab e-poodide osatähtsuse kasv viimastel aastatel, pakiautomaatide jm kullerteenuste aktiivne kasutamine jms, lubab omakorda prognoosida, et e-kaubandus ja selle kasutajate osatähtsus kasvab Eestis jt riikides lähiaastatel veelgi“ (Ait, 2017). E-kaubanduse kasutamise tõusule aitab kindlasti kaasa ka koduse internetiühenduse olemasolu kasv Eesti leibkondades, 2016. aasta I kvartalis oli kodune internetiühendus 86%-l Eesti leibkondadest (Statistikaamet, 2016).

OECD on varasemalt olnud seisukohal, et kehtiv tulumaksuga maksustamise baassüsteem on sobiv nii tavalise kaubanduse kui ka elektroonilise kaubanduse tarbeks (Othman & Hanefah, 2005, p. 2). Westberg (2002, p. 1) on seisukohal, et elektroonilise kaubanduse kiire areng muudab ümberkorraldused rahvusvahelises maksustamises paratamatuks, sest maksubaasid muutuvad järjest rohkem mobiilseks. Samas nendivad ka Othman ja Hanefah (2005, p. 3), et globaalse e-kaubanduse levik on maksuhalduritele osutunud väljakutseks ning samal ajal ka mitmetes jurisdiktsioonides suurt pahameelt tekitanud, sest on segi paisanud seni sujuvalt toimunud maksureeglid ning seadusandluse.

Euroopa Liidus on käibemaksudirektiivis e-kaubanduse tõttu viidud sisse muudatused ning liikmesriikides kehtivad kaugmüügi piirmäärad, mida ületades on äriühingud kohustatud end tarbija asukohariigis käibemaksukohustuslastena registreerima ning tavakorras käibemaksu tasuma. Otseste maksude reguleerimise vallas on Euroopa Liidu võimalused üsna piiratud. Sekkumine on õigustatud vaid siis, kui liikmesriikide otseseid makse puudutavad seadused piiravad mõnd Euroopa Liidu asutamislepingust tulenevat põhiõigust, näiteks asutamisevabadust.

Kokkuvõtvalt käsitletakse selles lõputöös e-kaubandust kui interneti vahendusel sooritatud ostu-, müügi- ning vahetustehinguid mistahes tegevusvaldkonnas. E-kaubanduse hulka ei kuulu e-kirjaga saadetud tellimused. Tehingute arv e-

kaubanduses on 1990-ndatest aastatest alates teinud läbi suure kasvu ning ulatus 2015. aastal Euroopa Liidus juba 16% ettevõtjate käibest. Nii majandusteadlased kui ka statistikud prognoosivad kasvu jätkumist, millele aitab kaasa ühe rohkemate inimeste ligipääs internetile ning mobiiltelefonide kaudu sõlmitud tehingute kiirenev kasv.

1.2. Püsiva tegevuskoha mõiste tulumaksuga maksustamise kontekstis

Püsiva tegevuskoha olemasolu on alusprintsip ettevõtja tulu maksustamiseks tuluallikariigis. Selle eesmärgiks on õiglasem maksubaasi jaotus äriühingu residentsusriigi ning tegevusriigi vahel. Oluline on see eeskätt olukordades, kus osapoolteks olevad riigid ei ole majanduslikus mõttes võrdsel positsioonil ehk ühe riigi äriühingud tegutsevad teises riigis, aga teise riigi äriühingud esimeses ei tegutse. Äriühingud püüavad maksukoormuse vähendamise eesmärgil tihti vältida püsivate tegevuskohtade tekkimist kõrgete maksudega jurisdiktsioonides ning teenivad oma kasumeid pigem seal, kus maksumäärad on madalad. See aga ei tähenda alati, et nad ei tegutseks esimesena mainitud riikides.

Rahvusvahelise maksustamise puhul ei saa rääkida ühest ülimast maksuseadusest ega ühest konkreetsest maksuhaldurist, mis jälgiks maksukohustuste täitmist. Rääkides rahvusvahelisest maksustamisest viidatakse eelkõige asjassepuutuvate riikide maksuseaduste nendele punktidele, mis puudutavad rahvusvahelist maksustamist (Lymer & Hasseldine, 2002, p. xi). Esmalt peab püsiv tegevuskoht olema tuvastatud siseriiklike seaduste alusel ning seejärel tuleb hinnata selle olemasolu ka kehtiva kahepoolsete tulu- ja kapitalimaksudega topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (edaspidi maksuleping) põhjal. Tuluallikariigil saab maksustamisõigus tekkida vaid siis, kui püsiv tegevuskoht eksisteerib nii seaduste kui ka maksulepingu põhjal.

Püsiva tegevuskoha mõiste defineerimisel on eesti keeles oluline tähele panna tulumaksuga maksustamise ja käibemaksuga maksustamise seisukohast tulenevaid erinevusi (Peetris, 2012, lk. 21). Tulumaksu mõistes räägitakse püsivast

tegevuskohast, mis inglise keeles on *permanent establishment*, käibemaksu mõistes on püsiva tegevuskoha ingliskeelne vaste *fixed establishment* (Peetris, 2012, lk. 4). Lõputöös käsitletakse püsivat tegevuskohta ainult tulumaksuga maksustamise kontekstis.

Oma olemuselt on püsiv tegevuskoht juriidiline konstruktsioon, mille eesmärk on eraldada äriühingu asukohariigi territooriumist väljaspool teenitud tulud maksustamise seisukohalt nendest tuludest, mida äriühing teenib oma asukohariigis (Lang, *et al.*, 2012, p. 13). Tulude eraldamine on oluline seetõttu, et vältida rahvusvahelist juriidilist topeltmaksustamist, mis seisneb ühe ja sama tulu samal perioodil maksustamises kahe (või enama) jurisdiktsiooni poolt. Topeltmaksustamise vältimine on võetud eesmärgiks selle pärast, et selle kahjulik mõju kaubavahetusele ning kapitali, tehnoloogia ja inimeste vabale liikumisele on laialt teada. (van Raad, 2012, pp. 47-48)

Kobetsky väidab, et esimest korda võeti püsiva tegevuskoha kontseptsioon seoses maksustamisega kasutusele 19. sajandi keskel Saksamaal. Mõiste jõudis Saksa maksuseadustesse 1885. aastal ning Prussia seadustesse 1891. aastal. 1909. aastal kirja pandud püsiva tegevuskoha definitsioon säilis Saksa õigusaktides lausa 1977. aastani (Kobetsky, 2011, p. 110).

Tänapäevane püsiva tegevuskoha mõiste hakkas maksulepingutes levima pärast Esimest maailmasõda. Loogika selle põhimõtte kasutusele võtmisel oli kahetine. Esiteks oli see „maksuhalduritele suhteliselt lihtne administreerida, sest hargmaistele äriühingutele anti ette suhteliselt sirgjoonelised reeglid, mille järgi otsustada, millal nende kasumid allikariigis maksustamisele kuulusid. Teiseks pakkus see rahvusvahelise võrdsuse vaatevinklist väidetavalt tasakaalustatud reegli, sest see printsiip lubas tuluaallikariikidel saada osa maksutuludest, mis olid tekkinud kaubanduslike võimaluste kasutamisest nende (kodu)turgudel.“ (Borkowski, 2003, pp. 4-5) Püsiva tegevuskoha mõiste tõmbas selge joone piiriülese äritegevuse ja teises riigis toimunud äritegevuse vahele (Baker, 1994, p. 140).

Kuna enamik arenenud riikide vahel sõlmitud maksulepingutest on koostatud OECD mudellepingu alusel, siis on püsiva tegevuskoha mõiste lahtiseletamisel võimatu mitte pöörata tähelepanu OECD seisukohtadele selles küsimuses. Perioodil 1956 kuni 1963 töötas OECD maksuasjade komitee välja maksulepingu kavandi ning see avaldati 1963. aastal koos igale artiklile lisatud kommentaaridega (Baker, 1994, pp. 2-3). Vastavalt OECD soovitusel, millega on nõustunud ka mitmete riikide kohtuvõimud, on mudellepingu kohta OECD poolt avaldatud kommentaarid aluseks mudeli põhjal sõlmitud lepingute tõlgendamisel (Baker, 1994, p. 3). Kobetsky väidab, et OECD mudellepingu kommentaaride kasutamine lepingu tõlgendamisel on OECD liikmesriikide maksuhalduritele kohustuslik (Kobetsky, 2011, p. 177). Eestis ei ole kohtud kordagi oma lahendites OECD kommentaaridele viidanud, samuti pole ükski maksumaksja ega ka maksuhaldur taotlenud kohtutelt OECD kommentaaride arvesse võtmist. Klauson ja Uustalu rõhutavad, et kuna Eesti poolt enne 2002. aastat sõlmitud maksulepingute läbirääkimised toimusid pea kõik (erandiks vaid Venemaa ja USA) neljapoolselt, koos Läti ja Leeduga, siis tuleks nende lepingute tõlgendamisel arvestada ka Läti ja Leedu seisukohtadega (Lang, *et al.*, 2012, pp. 357-358).

Kõige olulisem on püsiva tegevuskoha mõiste maksulepingute ärikasumi maksustamist reguleerivas artiklis 7 kirjeldatud tulude maksustamisel, mille kohaselt maksustatakse teises riigis vaid need esimese riigi äriühingule omistatud tulud, mida ta on saanud oma püsiva tegevuskoha kaudu selles teises riigis (Baker, 1994, pp. 140-141).

Eesti tulumaksuseadusesse toodi püsiva tegevuskoha mõiste sisse 1. jaanuaril 1998 jõustunud muudatusega. Kuristi hinnangul võimaldab see Eesti Vabariigil efektiivsemalt kasutada Eesti tuluallika tulude esmamaksustamise õigust. (Kurist, 1998, lk. 450) Praegu kehtiva redaktsiooni kohaselt on püsiv tegevuskoht majandusüksus, mille kaudu toimub mitte-residendi püsiv majandustegevus Eestis ning mis tekib geograafiliselt piiritletud või liikuva iseloomuga majandustegevuse tulemusena või mitte-residendi nimel lepinguid sõlmima volitatud esindaja kaudu Eestis toimuva majandustegevuse tulemusena (Tulumaksuseadus, 2017). Tammert

märgib, et volitatud esindaja kaudu tekib püsiv tegevuskoht juhul, kui esindaja kasutab oma õigust lepinguid sõlmida (Tammert, 2003, lk. 185).

Lehis konstateerib, et vastavalt Eesti Vabariigi põhiseaduse §-le 123, mida maksuõiguse seisukohalt on lisaks täpsustatud maksukorralduse seaduse § 1 lõikes 5 ja tulumaksuseaduse § 6 lõikes 5, on sõlmitud välislepingud Eesti seaduste suhtes ülimuslikud. Maksulepinguid on võimalik rakendada ainult maksukohustuse vähendamiseks (Lehis, 2012, lk. 40). „Püsiva tegevuskoha mõiste on defineeritud maksulepingutes. Sellest tulenevalt ei saa püsivat tegevuskohta käsitlevaid maksulepingu sätteid üldjuhul tõlgendada siseriiklikust õigusest lähtuvalt, isegi kui püsiva tegevuskoha legaldefiniitsioon on samas sõnastuses nii siseriiklikus seaduses kui maksulepingus“ (Kurist, 1998, lk. 450). Käesoleva lõputöö kontekstis tähendab see, et Eestil on tulu maksustamisõigus olukorras, kus püsiv tegevuskoht tekib korraga nii tulumaksuseaduse kui ka maksulepingu mõistes.

Eesti poolt sõlmitud maksulepingutes on artikli 5 punktis 1 toodud püsiva tegevuskoha definitsiooni sõnastus eestikeelses versioonis aegade jooksul natuke muutunud, kuid ingliskeelne sõnastus on kõigis lepingutes, välja arvatud viimasena kehtima hakanud lepingus Vietnamiga, olnud sama. Erinevused eestikeelsete sõnade valikus ei ole aga muutnud selle artikli sisulist tähendust, kuna kõigi nende lepingute puhul on allakirjutamise keeleks inglise keel.

Bakeri sõnul on püsivaid tegevuskohti kahte tüüpi. Esiteks eristatakse sellist püsivat tegevuskohta, mille puhul on füüsiline koht selle äriühingu kontrolli all, nagu filiaal, kontor vms. Teiseks kirjeldab mudellepingu artikkel 5 ka sellist püsivat tegevuskohta, mille tekitab äriühingust eraldiseisev isik, kes on samal ajal äriühingust piisavalt sõltuv (edaspidi sõltuva agendi püsiv tegevuskoht). (Baker, 1994, p. 141) Esimese puhul on tegemist üldreegliga, teise puhul alaliigiga. Eraldi reeglid on olemas ehitustegevusega seotud püsivate tegevuskohtade jaoks.

OECD mudellepingu artikli 5 punktis 1 defineeritakse püsiv tegevuskoht järgmiselt: „Selles lepingus tähendab termin *püsiv tegevuskoht* äritegevuse kindlat kohta, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub ettevõtja äritegevus“ (OECD, 2015, pp. M-16).

Üldreegli kohaselt peab püsiva tegevuskoha puhul olema üheaegselt täidetud kolm tingimust: peab eksisteerima „äritegevuse koht“, see peab olema „kindel“ ning „selle kaudu“ peab toimuma ettevõtja äritegevus (van Raad, 2012, p. 129). Sama kinnitab ka Kurist, väites, et tingimused on kumulatiivsed ning püsivat tegevuskohta ei eksisteeri, kui üks neist kriteeriumitest pole täidetud (Kurist, 1998, lk. 450).

Mõiste „äritegevuse koht“ alla kuuluvad igasugused hooned, ruumid või seadmed, mis on mõeldud kasutamiseks ettevõtja äritegevuses, hoolimata asjaolust, kas neid kasutatakse ainult sellel eesmärgil või mitte (van Raad, 2012, p. 130). Tavaliselt peab äritegevuse koht olema käegakatsutavas vormis näiteks kontor, tehas, seadmed jne (Mehta, 2012, p. 7). Reimer *et al* võtavad viimase asjaolu kokku üldise mõistega „materiaalne vara“ (inglise keeles *tangible assets*). Siinkohal ei ole oluline, kas tegemist on vallas- või kinnisvaraga. Nii võib äritegevuse kohana mõista näiteks tööpinki haagissuvilas, restorani püsivalt ankurdatud jõelaeval, paikset naftapuurtorni või generaatorit endisel raudteevagunil (Reimer, *et al.*, 2011, p. 35).

Äritegevuse koha „kindluse“ määramiseks on vaja täita asukoha test ehk koht peab olema geograafiliselt paikne või osade tegevuste puhul võib see olla liikuv teatud maa-ala piires. Sel kohal peab olema teatud kestvus ning see peab olema ettevõtja käsutuses. (Mehta, 2012, pp. 53-54) Kõik need tingimused peavad olema täidetud üheaegselt.

Vastavalt OECD 2010. aasta mudellepingu kommentaaridele, peab välisriigi ettevõtjal tuluallika riigis püsiva tegevuskoha tekkimiseks olema seos konkreetse geograafilise kohaga seal riigis. Sellise seose puudumisel ei ole äritegevuse koha eksisteerimise kestvus oluline. Samas ei tähenda see, et äritegevuse koht peaks olema füüsiliselt maapinna külge kinnitatud. (Mehta, 2012, p. 54) Tegevuste puhul, mis tavaliselt oma loomult toimuvad mingi maa-ala piires ning samal ajal moodustavad ühtse terviku, ei pea ettevõtja tegevus püsiva tegevuskoha tekkimiseks toimuma ühes konkreetsetes geograafilises punktis (Mehta, 2012, p. 58). Näiteks käsitletakse äritegevuse kindla kohana kaevandust, kuigi see võib

iseenesest katta väga suurt maa-ala ning töötajad võivad seal tööjärjega ühest kohast teise liikuda (Ecker & Ressler, 2011, p. 242).

Äritegevuse kindla koha määramiseks järgmise kriteeriumi täitmiseks on enamasti vajalik vähemalt 6-kuune tegutsemine. Mõningatel juhtudel on kohtud leidnud, et püsiva tegevuskoha tekkimiseks on vajalik 12-kuune periood ja vahel ka lühem kui 6-kuune aeg. (Mehta, 2012, p. 63) Samas on oluline tähele panna, et ajalise kriteeriumi tõlgendamisel ei ole OECD liikmesriigid seni järginud ühist joont (van Raad, 2012, p. 132). Ajalise kestvuse vaatlemisel on oluline ka hinnata, kas tegemist on järjepideva tegevusega, mille „kestvuse“ tingimuse analüüsimisel tuleb teineteisele järgnevad tegevused ajaliselt kokku liita. Samuti on erandiks näiteks olukorrad, kus kogu tegevus toimubki ainult tuluallika riigis või kui tegevus toimub katkendlikult, kuid siiski ühe projekti raames. Teineteisele järgnevad ajaperioodid liidetakse kokku ka siis, kui ühe ettevõtja tegevust sama projekti raames jätkab temaga seotud teine ettevõtja. (van Raad, 2012, p. 133)

Äritegevuse kindla asukoha viimaseks kriteeriumiks on tingimus, et see koht oleks „ettevõtja käsutuses“. Selleks ei pea ettevõtjal kindlasti olema juriidilist õigust seda kohta kasutada, kuid tal peab olema võimalus seda oma äranägemise järgi teha. Ettevõtja peab kohalolek selles äritegevuse kohas ei ole siiski piisav, et püsivat tegevuskohata tekitada. Samas on kohtud mõningatel juhtudel sedastanud, et püsivat tegevuskohata ei saanud tekkida just seetõttu, et ettevõtjal puudus juriidiline alus äritegevuse koha kasutamiseks. (Mehta, 2012, p. 85) Samuti ei pea tingimata olema välistatud teiste isikute võimalus seda kohta kasutada, vaid oluline on siiski see, kas ettevõtja äritegevuse seisukohalt ning selle tegevuse iseloomu arvesse võttes on tal piisav kontroll selle koha üle (Reimer, *et al.*, 2011, p. 57).

Viimaseks püsiva tegevuskoha tekkimise tingimuseks on see, et ettevõtja äritegevus peab „toimuma selle koha kaudu“, täidetud peab olema funktsionaalsustest ehk „peab eksisteerima funktsionaalne seos koha ning ettevõtja äritegevuse vahel“ (Reimer, *et al.*, 2011, p. 59). Van Raad toob välja, et need tegevused, mis selles asukohas toimuvad, ei pea kindlasti olema tootvad. Samuti ei pea tegevused olema püsivad, vaid need võivad muutuda. Oluline on see, et antud kohas toimuks ettevõtja äritegevus (van Raad, 2012, p. 133). Mehta täpsustab, et

funktsionaalsustesti puhul peab ettevõtja selles kohas teostama äritegevust, see peab olema tema enda äritegevus ning tegemist ei tohi olla ettevõtja äritegevuse seisukohalt abistava või ettevalmistava tegevusega (Mehta, 2012, p. 122).

OECD mudellepingu artikli 5 punktis 2 on loetletud, mida kontrollitud püsiva tegevuskoha all eelkõige silmas peetakse: „Püsivaks tegevuskohaks peetakse esmajoonel: a) juhtkonna asukohta; b) filiaali; c) kontorit; d) tehast; e) töökoda; f) ladu; g) kaevandust, nafta- ja gaasipuurauku, karjääri või muud loodusvarade kaevandamise kohta“ (OECD, 2015). Eeldatakse, et selles loetelus toodud ettevõtja tegevuskohad tekitavad püsiva tegevuskoha juhul, kui on täidetud kõik punktis 1 toodud tingimused ehk oluline on nende sisustamine, mitte nimetus (van Raad, 2012, p. 136). Ka Mehta rõhutab, et tegemist on avatud nimekirjaga püsiva tegevuskoha vormidest ning et OECD mudellepingu kommentaaride põhjal tuleb püsiva tegevuskoha tekkimise analüüsimiseks alati siiski hinnata punktis 1 toodud tingimusi (Mehta, 2012, p. 182).

Sama artikli punktis 4 nimetatakse tegevused, mis ei tekita kontrollitud püsivat tegevuskoha ka juhul, kui ettevõtte tegevus vastab punktis 1 toodud definitsioonile. Tegevuste peamine ühine omadus on, et nende puhul on tavaliselt tegemist abistavate ja ettevalmistavate tegevustega. (van Raad, 2012, p. 138) Ettevalmistavate tegevustena käsitletakse näiteks turu-uuringuid, põhivara soetamist, potentsiaalsete töötajate intervjuerimist, uue äriühingu loomiseks algkapitali kaasamist, administratiivsete dokumentide esitamist enne äriühingu asutamist, rajatise ehitamist või toote turule toomist. Abistavad tegevused võivad olla reklaam või turundusmaterjalide pakkumine, teadusuuringud ettevõtja kasuks. (Reimer, *et al.*, 2011, p. 93)

Viienda artikli järgmises punktis defineeritakse sõltuva agendi püsiv tegevuskoht, mis on iseseisev juriidiline konstruktsioon ning erand punktis 1 toodud põhireeglile. Ettevõtja võib omada riigis sõltuva agendi püsivat tegevuskoha isegi olukorras, kus ta ise (füüsiliselt) allikariigis mingeid tegevusi ei tee. Olenevalt konkreetse maksulepingu kasutatud sõnastusest võib sõltuva agendi püsiv tegevuskoht tekkida, kui sõltuval agendil on õigus sõlmida ning ta tavaliselt sõlmib ettevõtja nimel lepinguid; kui sõltuv agent hoiab allikariigis kaubavaru, mida ta regulaarselt

ettevõtja nimel kohale toimetab; või kui sõltuv agent tagab ettevõtja nimel lepingute sõlmimise. (Mehta, 2012, pp. 367-369)

OECD mudellepingu artikli 5 punktis 6 on täpsustus eelneva punkti osas, mille eesmärk on rõhutada ning selgelt väljendada, et kui isik, kes ettevõtja nimel tehinguid teeb, tegutseb oma tavapärase äritegevuse raames (ja sisuliselt esindab teist ettevõtjat), ei saa olla sõltuva agendi (ega ka kontrollitud) püsiva tegevuskoha tekkimise aluseks (van Raad, 2012, p. 144).

Viimasena on artikli 5 punktis 7 eraldi välja toodud üldiselt tunnustatud põhimõte, et tütarettevõtjad iseenesest ei tekita emaettevõtjale välisriigis püsivat tegevuskoha. See järgib põhimõtet, et maksustamise mõttes on tütarettevõtja eraldiseisev juriidiline isik. (van Raad, 2012, p. 147)

Maksulepingutes ning Eesti tulumaksuseaduses on püsivat tegevuskoha defineeritud üsna lakooniliselt. Samas on selle teksti sisu avamine rahvusvahelist mõõdet arvesse võttes äärmiselt keeruline. Kokkuvõtvalt on võimalik välja tuua, et püsiva tegevuskoha tekkimiseks põhireegli järgi on vaja, et ettevõtja äritegevus teises riigis toimuks kindla asukoha kaudu, mille üle tal on kontroll. Tegemist peab olema tema enda äritegevusega, mis kestab tegevuse iseloomu arvesse võttes, piisavalt kaua. Äriühingu tegevused selles välisriigis ei tohi olla abistavate ega ettevalmistavate tegevustega. Põhireegli kõrval on erandiks sõltuva agendi kaudu tekkiv püsiv tegevuskoht, mille puhul on oluline teise isiku volitus ettevõtja nimel lepinguid sõlmida või korraldada nende sõlmimist ning mõningatel juhtudel ka kauba regulaarne lähetamine mitte-residendi nimel.

2. PÜSIVA TEGEVUSKOHA MÄÄRATLEMINE E-KAUBANDUSES

2.1. Püsiva tegevuskoha määratlemine praeguses õigusruumis

OECD mudellepingu alusel on püsiva tegevuskoha tekkimise põhireegli järgi vajalik kindla asukohaga geograafiliselt määratletud koha olemasolu, mille kaudu mitte-residendist äriühing teostab kas täielikult või osaliselt oma äritegevust. Kaupade müük eeldab kas nende ladustamist või siis tootmisest otse kliendini toimetamist. Mõlemal juhul peab eksisteerima fikseeritud geograafiline koht kas siis lao- või tootmishoone. Tänapäeval aga müüakse suurtes kogustes kaupa mitte kauplustes, mis asuvad mõnes hoones, vaid internetilehekülgedel, millele on võimalik ligi pääseda igalt poolt maailmas. Teenuste puhul on müügi toimumiseks füüsilise punkti olemasolu veelgi vähem vajalik. Kuna suur osa arenenud riikide vahel sõlmitud maksulepinguid on koostatud OECD mudellepingu baasil ning ka Eesti kasutab tavaliselt sama mudellepingut, siis on lõputöös analüüsitud e-kaubanduses püsiva tegevuskoha tekkimist OECD riikide praktika põhjal.

Jaapani kohtupraktikast saab tuua näite, mis illustreerib ilmekalt e-kaubanduses püsiva tegevuskoha tekkimise määratlemise keerukust. 2015. aastal otsustas Tokyo Ringkonnakohus, et USA residendist äriühingu (edaspidi Maksumaksja) tegevused Jaapanis ei ole oma loomult pelgalt abistavad või ettevalmistavad ning luges Maksumaksja veebikaupluse kaupade ladustamiseks üüritud lao ning muude funktsioonide tarbeks renditud korteri üheks püsivaks tegevuskohaks. Ülevaate Maksumaksja äritegevuse funktsioonide jaotumisest erinevate kohtade vahel annab tabel 1.

Oma otsuses leidis kohus, et kuna Maksumaksja valduses olid ladu ning korter, mis moodustasid Jaapanis asuva kindla äritegevuse koha, mille kaudu toimus tema äritegevus, siis oli äriühingul Jaapanis püsiv tegevuskoht, välja arvatud juhul, kui tegevused, mida teostati selle äritegevuse koha kaudu, on Jaapani ja USA vahel sõlmitud maksulepingu alusel abistavat või ettevalmistavat laadi. Kohus jõudis seisukohale, et interneti kaudu toimuva müügi puhul on kaupade ladustamine ning

klientidele tarnimine äritegevuse oluliseks osaks, mistõttu maksulepingu artikli 5 punktis 4 toodud erandid ei kohaldu. Olulise nüansina otsustas kohus, et kuna ladu ning korter olid sisuliselt Maksumaksja ainus äritegevuse koht, siis tuleb seda käsitleda kui eraldi maksukohustuslast, omistades sellele kogu müügitulu, mitte ainult tulu nendest teenustest, mida seal reaalselt osutati. (Oka, 2016, pp. 250-255).

Tabel 1. Maksumaksja äritegevuse funktsioonide jaotumine (Oka, 2016, p. 252)

Jaapan
Töötajad laohoones ja korteris
<ol style="list-style-type: none"> 1. imporditud kauba vastuvõtmine ja ladustamine 2. kauba pakkimine 3. kauba klientidele lähetamine kullerteenusega 4. tagastatud kaupade vastu võtmine ja asenduskaupade lähetamine 5. kauba pildistamine ning piltide saatmine maksumaksjale, et viimane saaks pildid kodulehele üles panna 6. jaapanikeelsete kasutusjuhendite lisamine kaupadele, mille kohta oli juhend koostatud
Ameerika Ühendriigid
Maksumaksja
<ol style="list-style-type: none"> 1. turu-uuringud ja hinnakujundus 2. kaupade soetamine ja nende eest tasumine 3. kodulehe ülevalpidamine 4. e-posti teel klientidega suhtlemine 5. jaapanikeelsete kasutusjuhendite koostamine
Internet
Koduleht ja internetikaubamajad
<ol style="list-style-type: none"> 1. tellimuste vastuvõtmine 2. koduleht on ainult jaapanikeelne ning sellel on märgitud tegevuskohaks Jaapanis asuva korteri aadress 3. kodulehel reklaamitakse kauba kiiret kohaletoomist (sama kiiret, nagu võib eeldada Jaapani-sisese teenuse puhul) 4. registreeritud Jaapani internetikaubamajades (vajalik Jaapani aadressi olemasolu)

Kuigi Tokyo kohus viitas oma põhjendustes korduvalt OECD mudellepingule ning selle kommentaaridele, ei maininud ta samas ükski kord asjaolu, et ka server, kus asus maksumaksja koduleht, võib osutada püsivaks tegevuskohaks. OECD kommentaaride kohaselt kujutab server, milles asub koduleht ning mille kaudu see koduleht on kättesaadav, endast seadet (inglise keeles *equipment*), millel on

füüsiline asukoht ning võib seetõttu moodustada seda serverit opereeriva äriühingu jaoks „äritegevuse kindla koha“ (OECD, 2010, p. 110). OECD kommentaaride kohaselt kehtib sarnaselt teistele seadmetele ka serveri puhul nõue, et äriühing kas omaks või rendiks serverit, milles asub veebileht, mille kaudu ta oma äritegevust teostab. Vastasel korral ei ole see äritegevuse asukoht äriühingu valduses. (OECD, 2010, p. 111)

Samas ei pruugi mitte kõik OECD riigid taolise lähenemisega päri olla. Mehta väitel on Prantsuse Rahandusministeeriumi seisukoht, et arvutiserver saab täita vaid abistavat või ettevalmistavat rolli. Siiski on mitme riigi institutsioonid ka nõustunud OECD seisukohaga selles küsimuses. Näiteks Itaalia maksuhaldur selgitab oma 28. mai 2007 Resolutsioonis 119, et juhul, kui server on äriühingu valduses (ei ole vahet, kas äriühing omab serverit või ainult rendib), server asub olulise pikkusega perioodi jooksul ühes kohas ning serverit kasutati äriühingu äritegevuse teostamiseks, siis võib server tekitada püsiva tegevuskoha. Sama seisukohta on väljendanud Saksamaa esimese astme maksukohus. (Mehta, 2012, pp. 50-53) Sisuliselt tegi sama põhimõttega otsuse Saksa Kõrgeima Maksukohtu Teine Koda juba 1997. aastal „torujuhtme kaasuses“, kui otsustas, et olukorras, kus äriühingul ei ole riigis ühtegi töötajat, võib püsiva tegevuskoha tekitada ka väljastpoolt riiki juhitud automaatne seade. Tegemist oli olukorraga, kus Madalmaade äriühing transportis maa-aluse torujuhtmega naftat Saksamaa klientidele, surve torujuhtmesse tekitati Madalamaades ning samuti juhiti arvutite abil sealt kaudu nafta liikumist Saksamaal. (Sweet, 1998, p. 1975) Gianni andmetel on Suurbritannia Prantsusmaaga samal seisukohal, et server ei saa tekitada püsivat tegevuskohta, kuid Ameerika Ühendriigid ei ole oma selget arvamust selles küsimuses veel välja öelnud (Gianni, 2014, p. 27).

Gianni on OECD sellise lähenemise suhtes ka väga kriitiline, tuues välja, et serveri asukoht ei oma mingit tähtsust, sest sellega saavad ühendust kasutajad kõikjal maailmas (Gianni, 2014, p. 22) ning et see ei võimalda maksutulude efektiivset suunamist allikariikidesse ja lubab äriühingutel väikese vaevaga tulusid sobivatesse jurisdiktsioonidesse ümber paigutada (Gianni, 2014, p. 32).

Gianni ei ole ainuke, kes on OECD-d e-kaubanduse maksustamise tõhustamise meetmete väljatöötamisel kritiseerinud. Bianco ja Santos on seisukohal, et kuigi OECD on töötanud välja BEPS tegevuskava, siis valmistavad seal toodud lõplikud ettepanekud siiski pettumust. Nende hinnangul on selle põhjuseks eelkõige USA tugev vastasseis püsiva tegevuskoha definitsiooni radikaalsele muutmisele. (Bianco & Santos, 2016)

KaubTS (vt alapeatükk 1.1.) alusel loetakse Eestis e-kaubanduse korral veebilehe aadressi äriühingu tegevuskohaks. Kui eeldada, et Eesti kohtud järgiksid sama loogikat, mida Jaapani kohus, siis on võimalik, et kui äriühingul ei ole muid tegevuskohti, oleks kogu tema äritegevuse kasum võimalik omistada sellele veebilehele kui ainsale tegevuskohale. Sellest tekib kohe ka probleem, sest veebileht ei ole erinevalt laost füüsiline asi ning sel ei ole füüsilist asukohta. Asukoht saab olla aga serveril, kus veebileht on talletatud, ning server, mida OECD mudellepingu kommentaaride põhjal tuleks käsitleda kui seadet, mis võib tekitada püsiva tegevuskoha, peab kusagil ka realselt asuma.

Kui ruumide puhul on enamiku OECD liikmesriikide seisukoht, et püsiva tegevuskoha tekkimiseks piisab sellest, kui äriühingul on võimalik ruume oma tegevuse tarvis kasutada, siis arvutiserveri puhul ei ole autorile teada seni ühtegi allikat, mis väidaks, et serveri kasutamisest piisaks kriteeriumite täitmiseks. Riigid, mis peavad püsiva tegevuskoha tekkimist serveri kaudu võimalikuks, on alati toetunud OECD kommentaaridele, et server peab olema äriühingu oma või vähemalt tema valduses.

Tuues paralleeli „torujuhtme kaasusega“, siis tekib äriühingul püsiv tegevuskoht juhul, kui torujuhe on äriühingu valduses ja äriühing transpordib läbi selle enda naftat, seda põhjusel, et seade asub allikariigis. Kui torujuhe on aga ühe äriühingu valduses ja selle sees transporditakse teise äriühingu naftat, tekib olukord, kus juhtme valdajal on eeldatavasti püsiv tegevuskoht (kui valdaja on mitte-resident), aga nafta omanikul mitte. Järgides OECD ametlikke kommentaare ja tuginedes eelnevale, saab väita, et arvutiserver, milles asuva veebilehe kaudu müüakse kaupaid, tekitab mitte-residendist müüja jaoks tuluallikariigis püsiva tegevuskoha juhul, kui ta omab (või rendib) seda serverit, ning ei teki olukorras, kus server ei

ole tema valduses. Samas ei ole tema tegevuses sisulist erinevust ning serveri omamine või mitteomamine on suure tõenäosusega tema äritegevuse seisukohalt täiesti ebaoluline.

Teenuste puhul on olukord veelgi ebamäärasem. Lihtne on ette kujutada olukorda, kus teenust osutaval äriühingul puudub püsiv kontor, tal ei ole töötajaid, ta ei oma ega rendi seadmeid, mis oleksid paiksed, ning tema heaks ei tööta ka ükski sõltuv agent. Kontorit võib asendada laev, millega juhatuse liige pidevalt ühest riigist teise sõidab, või kasutab ta büroohotelle kord ühes, kord jälle teises riigis; töötajaid ei ole äriühingul vaja, sest kõik äritegevust toetavad teenused ostetakse sisse ning müügiks pakutakse vaid elektrooniliselt osutatavat teenust interneti kaudu; oma serveri rentimise asemel hoiab äriühing andmeid mõne teenuspakkuja pilves ja turundus ning müügitöö teeb ära Google AdWords või muu internetipõhine turunduskanal. Järele jääb ainult riik, kus äriühing on registreeritud, ning see on võimaik valida madalaima ettevõtte tulumaksumäära, asjaajamise lihtsuse või muude osaniku jaoks oluliste näitajate järgi. Enamike teenusepakkujate puhul on kokkupuutepunktid „reaalse“ maailmaga siiski suuremad.

Siinkohal on hea juhtida tähelepanu asjaolule, mida Bianco ja Santose hinnangul võiks arvesse võtta elektroonilise kaubanduse puhul püsiva tegevuskoha tekkimise hindamisel. Nimelt kirjutavad nad, et allikariigil võiks maksustamisõigus tekkida juhul, kui mitte-residendist äriühing osaleb allikariigi majanduses piisaval määral, et saada kasu selles riigis valitsevast keskkonnast, nagu infrastruktuurist, avalikest teenustest ja õigussüsteemist (Bianco & Santos, 2016). Näiteks eelnevalt mainitud Tokyo kohtu lahendi puhul oli veebikauplus end registreerinud Jaapani veebikaubamajades (sest see oli Jaapanis kauplemiseks vajalik) ning toetus nii oma tegevuses Jaapani õigusele.

Lisaks eespool mainitud Tokyo kohtu otsusele toob Oka oma artiklis välja ka ühe teise 2011. aastal tehtud Jaapani regionaalse maksutribunali otsuse. Selles jõudis Kanto-Shinetsu kohus järeldusele, et kuna tellimuste vastuvõtmine on lepingu sõlmimise seisukohalt hädavajalik ning tähtis protseduur ja esimene on jälle kaugmüügi puhul väga oluline, siis tuleb lepingute sõlmimise asukohta pidada kaugmüügi puhul oluliseks äritegevuse kohaks. (Oka, 2016, p. 254)

Nendes situatsioonides on mitte-residendist äriühingul puutumus kohaliku õigusruumiga ja see on nende tegevuse seisukohalt sama tähtis, kui mitte tähtsam, kui füüsiline kohalolek.

Selleks, et vältida äriühingu residentsusriigi ainuõigust maksustamisele on vajalik tõendada, et äriühing on oma tegevuses sisuliselt seotud allikariigi majandusega ja maksustamisõigust käsitletakse kompensatsioonina välja arendatud infrastruktuuri eest, mida mitte-resident oma äritegevuse tarbeks kasutab (Bianco & Santos, 2016).

Püsiva tegevuskoha kontseptsiooni loomisel oli selle eesmärgiks just sisendiläve defineerimine, selleks et riikidel oleks võimalik hinnata, mis hetkest alates kasutab mitte-residendist äriühing piisaval määral allikariigi hüvesid, et tekiks maksustamisõigus (Bianco & Santos, 2016). Tol ajal mõeldi ainult materiaalsele esemetele, nagu ehitised, seadmed, teed ja maapõu. Tänapäeva üha digitaalsemas maailmas on äritegevuses vajadus nende materiaalse asjade järele tunduvalt vähenenud. E-kaubanduses tegutsevad ettevõtted kasutavad pigem just mittemateriaalseid hüvesid, näiteks õigusruumi. Sellele vihjab välja toodud Kanto-Shinetsu kohtu otsus, mille kohaselt on lepinguõigus internetiäri oluline komponent.

Euroopa Kohus on kohtuasjas C-230/14 öelnud, et mitte-residendist äriühing, mis haldab veebilehti, mis on suunatud selle riigi elanikele ning mõeldud selles riigis asuva kinnisvara kohta kuulutuste avaldamiseks, tegutseb seal riigis ning on seetõttu kohustatud järgima just selle riigi isikuandmete kaitse norme. Isikuandmete kaitse normidele allumise vajadus ning seeläbi puutumus riigi õigussüsteemiga tekkis selles kohtuasjas seetõttu, et Euroopa Kohtu hinnangul on isikuandmete panemine veebilehele käsitletav nende töötlemisena. (Euroopa Kohus, 2015) Lõputöö autori arvates võivad sarnased puutumused tekkida olukordades, mis kätkevad näiteks tarbijakaitset, finantsteenuseid või andmete kogumist.

Kokkuvõtvalt tuleb tõdeda, et OECD riikide seisukohad ning maksulepingute tõlgendamise praktika on e-kaubanduses püsiva tegevuskoha määratlemisel väga erinevad, mistõttu tuleb püsiva tegevuskoha tekkimist igal üksikul juhul väga hoolikalt analüüsida. Nii kaupade kui ka teenuste müümisel on püsiva tegevuskoha

tekkimine võimalik välisriigis siis, kui müüki teostatakse kodulehe kaudu, mis asub välisriigis paiknevas serveris ning see peab olema äriühingu valduses. Samas on serveri asukoht äriühingute jaoks väga lihtsalt muudetav ja tavaliselt äritegevuse seisukohalt ebaoluline, mistõttu pakub selline tõlgendus ohtralt võimalusi manipuleerimiseks. Kaupade müügi korral võib püsiv tegevuskoht tekkida ka siis, kui äriühingul on välisriigis ladu, millest tellitud kaubad välja saadetakse.

2.2. Tulevikusuunad püsiva tegevuskoha määratlemisel e-kaubanduses

Püsiv tegevuskoht, nagu see praegu OECD mudellepingutes on defineeritud, ei täida tänases maailmas enam seda eesmärki, milleks ta loodi – selgelt defineeritud seos, mille olemasolul on mitte-residendi tulu maksustatav väljaspool tema residentsusriiki. Majandusmudelite muutumine võimaldab e-kaubandusega tegutsevatel ettevõtetel saavutada maksueeliseid, mis tekitavad ebavõrdset konkurentsi ja riivavad paljude maksumaksjate õiglustunnet.

Nii ei ole seadusandjad suutnud majanduse muutumisega kaasas käia eriti seetõttu, et püsiva tegevuskoha regulatsioonid e-kaubanduses on rahvusvahelised ja eeldavad efektiivseks jõustamiseks mitmekümnete riikide ühtset lähenemist. Tähelepanu sellele küsimusele on samas juhitud juba ammu. Näiteks nimetas USA Ülemkohtu kohtunik White 1992. aastal e-kaubandust maksuparadiisiks, 2013. aastal möönis New Yorki apellatsioonikohus, et kuna maailm on dramaatiliselt muutunud, siis võib ka äriühingu füüsiline kohalolek piirkonnas olla vananenud kriteerium (Tarantola, 2015, pp. 291-292).

Siiski on rahvusvahelised institutsioonid viimastel aastatel astunud samme selleks, et asuda reguleerima piiriülest e-kaubandust. OECD poolt BEPS tegevuskava raames arutlemiseks välja pakutud muudatused püsiva tegevuskoha kontseptsiooni kaasajastamiseks põhinevad eelkõige tõdemusel, et maksustamisõigus tuleks enamasti anda riigile, kus asub mitte-residentist äriühingu tarbijatarg. Esitatud ettepanekud olid järgmised:

1. mudellepingu artikli 5 lõikes 4 nimetatud erandite muutmine;
2. digitaalse püsiva tegevuskoha defineerimine;
3. püsiva tegevuskoha redefinieerimine;
4. digitaalsete tehingute maksustamine kinnipeetava tulumaksuga;
5. biti-maksu (*bit tax*) kehtestamine. (Bianco & Santos, 2016)

Järgnevalt analüüsitakse neid ettepanekuid Eesti äriühingu näitel, mis tegeleb kaupade müügiga Jaapani turul. Äriühingul on Jaapanis laohoone ning serverid Saksamaal ja Araabia Ühendemiraatides. Erinevates kohtades täidetavad funktsioonid on toodud tabelis 2.

OECD esimese ettepaneku kohaselt eemaldatakse püsiva tegevuskoha tekkimist välistavate tegevuste nimekirjast konkreetsed tegevused. Nii on püsiva tegevuskoha tekkimine on välistatud vaid juhul, kui tegevused, ükskõik millised need siis ka ei oleks, on äriühingu jaoks abistavad või ettevalmistavad (OECD, 2015, p. 107). Toetudes eelnevalt käsitletud Jaapani kohtu otsusele (vt alapeatükk 2.1.), võib eeldada, et e-kaubanduse korral on kaupade ladustamine äritegevuse seisukohalt oluline ning tekitaks püsiva tegevuskoha.

Selle ettepaneku elluviimisel tekiks näitena toodud Eesti äriühingul püsiv tegevuskoht kolmes riigis – Jaapanis, Saksamaal ja Araabia Ühendemiraatides Dubais. Äriühingu tulused tuleks riikide vahel jaotada vastavalt sellele, kus asuvad väärtust tekitavad funktsioonid. Jaapanis asub küll ladu, kuid seal ei sõlmita näiteks lepinguid, mis on samuti e-kaubanduse puhul oluline funktsioon (vt alapeatükk 2.1.). Nii Dubais kui ka Saksamaal asuvad serverid moodustaksid püsiva tegevuskoha praegu kehtiva OECD mudellepingu kommentaari alusel, mille järgimist ka Saksamaa on kinnitanud (vt alapeatükk 1.2.). Eesti kohta ei ole teada, kas server saab tekitada püsiva tegevuskoha või mitte, kuid ei ole põhjust kahelda, et Eesti ei järgiks OECD ametlikku seisukohta ning seetõttu peaks aktsepteerima püsiva tegevuskoha olemasolu nii Saksamaal kui ka Dubais. Selline lahendus võib äriühingu jaoks maksustamise seisukohalt ka kõige soodsam olla, sest Dubais ei

maksa äriühingud tulumaksu ning kuna mitmed olulised funktsioonid paiknevad just seal, jääks suur osa äriühingu tulust suure tõenäosusega maksuvabaks. Lõputöö autori seisukoht on, et selline lahendus ei oleks e-kaubanduse maksustamise kaasajastamiseks sobiv.

Tabel 2. Eesti äriühingu funktsioonide jaotus (autori koostatud)

Eesti
Maksumaksja
<ol style="list-style-type: none"> 1. turu-uuringud ja hinnakujundus 2. kaupade soetamine ja nende eest tasumine 3. kodulehe haldamine 4. e-posti teel klientidega suhtlemine
Jaapan
Töötajad laohoones
<ol style="list-style-type: none"> 1. imporditud kauba vastuvõtmine ja ladustamine 2. kauba pakkimine 3. kauba klientidele lähetamine kullerteenusega 4. tagastatud kaupade vastuvõtmine ja asenduskaupade lähetamine
Saksamaa
Andmeserver
<ol style="list-style-type: none"> 1. elektrooniline tootekataloog 2. klientide andmed 3. tehingute info 4. varundatud koduleht
Dubai
Server
<ol style="list-style-type: none"> 1. jaapanikeelne Jaapani domeeniga koduleht 2. tellimuste vastuvõtmine ja lepingute sõlmimine 3. klienditoe teenus

Digitaalse püsiva tegevuskoha defineerimiseks pakub OECD välja mitmeid hindamiskriteeriume. Näiteks mainitakse kogutud andmete mahtu, kohalikku müügikäivet, klientidega elektrooniliselt sõlmitud lepingute ja jurisdiktsioonis asuvate kasutajate arvu (Bianco & Santos, 2016). Tegemist oleks sarnaselt sõltuva agendi püsiva tegevuskohaga ühe püsiva tegevuskoha alamliigiga.

Andmete kogumise kui olulise väärtust loova faktori toovad esile ka Nicolas Colin ja Pierre Collin raportis, mille tellis neilt Prantsuse valitsus. Nende ettepanek oli, et püsiva tegevuskoha tekkimiseks oleks piisav asjaolu see, kui äriühing kogub andmeid mõne riigi tarbijate abil või nende kohta. Maksustatava tulu suurus võiks sõltuda kasutajate arvust ja andmete kogumise intensiivsusest. (International Tax Review, 2013)

Kuna näidisäriühing müüb kaupa Jaapani turul, siis kogu tema müügikäive pärineb Jaapanist. Lepingud (tellimused), mis klientidega elektrooniliselt on sõlmitud, vormistatakse küll Dubais asuvas serveris, kuid on koostatud Jaapani seaduste alusel ning klient identifitseerib end Jaapani aadressi kaudu. Kõik veebipoe kasutajad on suure tõenäosusega Jaapani elanikud. Oma klientide paremaks tundmaõppimiseks kogub Eesti äriühing nende kohta ka anonüümset infot, näiteks veebipoes liikumise mustreid, reklaambänneritel klikkimise sagedust jne.

Sellise uuenduse elluviimise korral oleks äriühingu maksustamine tunduvalt selgem kui eelmise variandi puhul. Jaapanis tekiks püsiv tegevuskoht mitte laohoone, vaid digitaalse kohaloleku tõttu. Dubai ja Saksamaa serverid ei kvalifitseeruks püsivateks tegevuskohtadeks ning äriühingu tulu tuleks jagada vaid Eesti ja Jaapani vahel vastavalt sellele, kus luuakse väärtus. Lõputöö autori arvates täidab selline uuendus peamise eesmärgi: lubab riikidel maksustada oma õigusruumis e-kaubanduse vahendusel tulu teenivaid mitte-residente. Samas tekitab see juurde digitaalse püsiva tegevuskoha kui uue juriidilise konstruktsiooni, mis loob e-kaubanduse valdkonnas tavamajandusest eraldi reeglistiku. See ei ole soovitatav, sest toob endaga kaasa asjatu seadusandluse keerukamaks muutumise. Muudatusega peaks aga kindlasti kaasas käima OECD positsiooni muutumine seoses sellega, kas ja millal saab server tekitada püsiva tegevuskoha, sest digitaalse kohaloleku kõrvale ei ole kindlasti vaja luua veel ka serveri tõttu tekkivat püsivat tegevuskohta.

OECD kolmas ettepanek ühtlustaks digitaalse ja füüsilise püsiva tegevuskoha definitsiooni, mille eesmärgiks oleks hõlmata äriühingud, mis sihipäraselt on oma tegevuse suunanud konkreetsele turule ning omavad järjepidevat puutumust selle riigi majandusega. Hindamiskriteeriumitena pakub OECD välja majanduslikud faktorid, näiteks käive; digitaalsed faktorid, näiteks kohalik domeen, platvorm ja

maksekanalid; lisaks kasutajapõhised faktorid, näiteks igakuiste aktiivsete kasutajate arv, interneti teel sõlmitud lepingute arv ja andmete kogumine. (OECD, 2015, pp. 107-110)

Näitena käsitletava äriühingu puhul tooks selle uuenduse elluviimine suure tõenäosusega kaasa püsiva tegevuskoha tekkimise Jaapanis. Nii oleks täidetud majandusliku seotuse tingimus, sest kogu käive tuleb Jaapani turult; digitaalsed tingimused, sest domeen on Jaapanis registreeritud ja platvorm suunatud Jaapani turule; samuti kasutajapõhised tingimused, mis on sarnased eelmisele ettepanekule. Lõputöö autori arvates on selle ettepaneku jõustumisel tegemist tasakaalustatud lahendusega, mis peaks rahuldama kõigi osapoolte huvisid ning on piisavalt hoolikalt valitud kriteeriumite korral ka maksumaksjale mõistlik hallata. Sarnaselt eelmise stsenaariumiga tuleks üle vaadata, kas ja mis tingimustel saab server tekitada püsiva tegevuskoha.

Neljas OECD ettepanek oli maksustada e-kaubandust tehingutelt tulumaksu kinnipidamisega. Selle variandi puhul tuleks mitte-residentidelt e-kaubanduses ostetud kaupade ja teenuste eest tasumisel kas makse sooritajal või makse vahendajal tulumaks kinni pidada (Bianco & Santos, 2016) ning kohalikule maksuametile kanda. Selle stsenaariumi korral ei tekiks näitena toodud Eesti äriühingul ei Jaapanis ega ka teistes riikides püsivat tegevuskohta, kuid Jaapani klientide makstud tasudelt tuleks makse vahendajatel, mis suure tõenäosusega oleksid kohalikud finantsasutused, kinni pidada tulumaks.

Selle ettepaneku rakendamine oleks lõputöö autori arvates üsna ebaefektiivne ja keerukas, sest maksekanalid, mida inimesed kasutavad, on väga erinevad ning kõik vahendajad ei pruugi olla kohalikul turul esindatud. Samuti oleks maksuhalduril väga keeruline teada saada, millised maksed liiguvad. OECD möönab lisaks oma kommentaarides, et sellise lahenduse teostamine võib tuua kaasa spetsiifilisi kaubanduslepingute ning Euroopa Liidu õigusega seotud probleeme (OECD, 2015, p. 113).

Viimane OECD ettepanek oli biti-maks, mille puhul oleks maksubaasiks kodulehe mahu maksustamine (Bianco & Santos, 2016). Näidisäriühingu puhul ei oleks taas

küsimus püsiva tegevuskoha tekkimises, vaid uues maksustamise vormis. Lõputöö autori arvates oleks selline lähenemine väga tarbijavaenulik, sest seaks ohtu nende müüjate kõrgema maksustamise, kes pakuvad oma tooteid ja teenuseid visuaalselt atraktiivsematel kodulehtedel või soovivad ostjale rohkete piltide või ka videolõikude abil oma kaupu või teenuseid tutvustada.

Tegelikult on mitmed maailma riigid ka iseseisvalt asunud tegelema oma maksubaasi laiendamisega e-kaubanduses. Hiinas, mis ei ole küll OECD liikmesriik, kuid mis panustab OECD poliitikasse partnerriigina (OECD), on digitaalsetel/e-kaubandusplatvormidel Hiina internetiruumile ligi pääsemiseks vajalik seal end registreerida ja saada litsents, näiteks maksete saamiseks või tegemiseks. Sellest tulenevalt asutavad e-kaubandusettevõtted tavaliselt Hiinas eraldi juriidilise keha ja selle kaudu tasuvad ka maksud (International Tax Review, 2013).

Suurbritannias aga kehtestati juba 2014. aastal „ümbersuunatud kasumite maks“ (inglise keeles *diverted profits tax*), mille eesmärgiks on maksustada tehinguid, millel maksuhalduri arvates ei ole piisavalt majanduslikku sisu või mille puhul on välditud Suurbritannias püsiva tegevuskoha tekkimist (MacLennan, 2016, pp. 903-904). Bianco ja Santose (2016) arvates on see otseselt või kaudselt seotud suurte hargmaiste USA äriühingute, nagu Amazon, Apple, Google ja Starbucks äärmiselt väikeste Euroopas (ja ka Suurbritannias) tasutud maksusummadega. Samas jõuab MacLennan (MacLennan, 2016) järeldusele, et uus maks on vastuolus nii enamike Suurbritannia maksulepingute kui ka Euroopa Liidu seadusandlusega. Sarnase seaduse on heaks kiitnud ka Austraalia, seal hakkab see kehtima 1. juulil 2017. aastal (Deloitte, 2016).

Ükskõik millises suunas rahvusvaheline kogukond e-kaubanduse maksustamises lõpuks ka ei liiguks, oleks lõputöö autori arvates mõistlik Rahandusministeeriumil juba praegu algatada kohalike ettevõtjatega diskussioon, et selgitada välja, milliseid OECD poolt välja pakutud lahendusi peaks Eesti toetama. Samuti oleks väga vaja, et maksuhaldur koostaks juhendi selle kohta, kuidas kehtivate õigusaktide pinnalt järeldada, kas ja mis tingimustel tekib mitte-residentidel, kes Eestis e-kaubandusega tegelevad, siin püsiv tegevuskoht. Lahti peaks seletama, kui rangelt järgitakse

OECD mudellepingu kommentaare serverite kohta, kuidas käsitletakse ladusid ning kas arvestatakse ka muude kaudsemate faktoritega. Samuti ei tohiks tähelepanuta jääda see, kuidas arvutada välja maksubaas olukorras, kus püsiva tegevuskoha tekkimine on tuvastatud.

Kokkuvõtvalt tuleb nentida, et sarnaselt olemasoleva olukorraga, kus rahvusvahelises kogukonnas puuduvad rangelt ühtsed arusaamad püsiva tegevuskoha määratlemiseks e-kaubanduses, on lisaks sellele kasutusele võetud eripalgelised meetmed olukorra lahendamiseks. OECD poolt välja pakutud lahendustest on lõputöö autori arvates kindlalt parim variant püsiva tegevuskoha definitsiooni ümberkujundamine nii, et see arvestaks lisaks füüsilistele faktoritele ka digitaalseid aspekte. Teised lahendused jäävad kas poolikuks või tekitavad juurde asjatut bürokraatiat ja õigusloome risustumist. Kindlasti oleks vaja ka maksuhalduri juhendit, mis annaks ülevaate Eesti seisukohtadest püsiva tegevuskoha määratlemisel e-kaubanduses, ning samuti tuleks kasuks diskussioon selle üle, millised on parimad lahendused tulevikuks.

KOKKUVÕTE

Üha kasvavas tempos digitaliseeruva maailmamajanduse taustal on eelmise sajandi alguses kasutusele võetud püsiva tegevuskoha kontseptsioon kaotamas kiiresti oma otstarbekust, sest e-kaubanduse iseloom võimaldab äriühingutel sageli vältida püsiva tegevuskoha tekkimist riikides, kus nad aktiivselt tegutsevad.

Lõputöö aktuaalsus oli seotud e-kaubanduse osakaalu suurenemisega rahvusvahelises majanduses. Samuti tuli OECD 2015. aasta lõpus välja BEPS tegevuskavaga, mille eesmärk on takistada suurtel rahvusvahelise haardega äriühingutel kasumeid madalamate maksumääradega piirkondadesse liigutada. Selle strateegia esimeses osas käsitletakse just digitaalse majanduse maksustamist ning seitsmendas osas püsiva tegevuskoha määratlemisega seotud probleeme. Lisaks on nii Rahandusministeeriumi kui ka Maksu- ja Tolliameti 2017 – 2020 arengukavades ühe eesmärgina kirjas ka võrdse konkurentsikeskkonna tagamine, mis eeldab e-kaubanduses samasuguseid maksukohustusi kui tavakaubanduses.

Lõputöö oli uudne, kuna autorile teadaolevalt ei ole Eestis seni veel avaldatud ühtegi teadustööd, mis käsitleks püsiva tegevuskoha määratlemisega seotud küsimusi e-kaubanduses, võttes arvesse BEPS tegevuskava ja muid viimaste aastate arenguid. Töös analüüsitakse esmakordselt värskeid kohtulahendeid OECD riikidest. Samuti analüüsitakse OECD poolt BEPS tegevuskava raames välja pakutud uusi e-kaubanduse maksustamise mudeleid.

Lõputöö uurimisprobleem seisnes selles, et e-kaubanduses on keeruline määratleda püsiva tegevuskoha tekkimist, mis on juriidiliste isikute tulumaksuga maksustamise seisukohalt kriitilise tähtsusega. E-kaubanduses ei ole sageli vajalikud konventsionaalse kaubanduse puhul möödapääsmatud komponendid, nagu töötajad, hooned või paiksed seadmed.

Lõputöö eesmärk oli analüüsida OECD riikide näitel tulumaksu mõistes püsiva tegevuskoha määratlemist e-kaubanduses.

Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet. Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade e-kaubandusest. Lõputöös käsitleti e-kaubandust kui interneti vahendusel sooritatud ostu-, müügi- ning vahetustehinguid, taoliste tehingute kasv on 1990-ndatest teinud läbi suure tõusu. Nii majandusteadlased kui ka statistikud prognoosivad kasvu jätkumist, millele aitab kaasa ühe rohkemate inimeste ligipääs internetile ning mobiiltelefonide kaudu sõlmitud tehingute kiirenev kasv.

Teiseks uurimisülesandeks oli käsitleda püsiva tegevuskoha mõistet tulumaksuga maksustamise kontekstis. Maksulepingutes ning Eesti tulumaksuseaduses on püsivat tegevuskohta defineeritud üsna lakooniliselt. Samas on selle teksti sisu avamine rahvusvahelist mõõdet arvesse võttes äärmiselt keeruline. Kokkuvõtvalt on võimalik välja tuua, et püsiva tegevuskoha tekkimiseks on vaja, et ettevõtja äritegevus teises riigis toimuks kindla asukoha kaudu, mille üle tal on kontroll. Erandiks on sõltuva agendi kaudu tekkiv püsiv tegevuskoht, mille puhul on oluline isiku volitus ettevõtja nimel lepinguid sõlmida või korraldada nende sõlmimist ning mõningatel juhtudel ka kauba regulaarne lähetamine mitte-residendi nimel.

Kolmanda uurimisülesandena püstitati eesmärk analüüsida püsiva tegevuskoha määramist. Analüüsi tulemusel jõuti järeldusele, et OECD riikide seisukohad ning maksulepingute tõlgendamise praktika on e-kaubanduses püsiva tegevuskoha määramisel väga erinevad, mistõttu tuleb püsiva tegevuskoha tekkimist igal üksikul juhul väga hoolikalt analüüsida. Nii kaupade kui ka teenuste müümisel on püsiva tegevuskoha tekkimine võimalik välisriigis siis, kui müüki teostatakse kodulehe kaudu, mis asub välisriigis paiknevas serveris. Samas on serveri asukoht äriühingute jaoks väga lihtsalt muudetav, mis pakub ohtralt võimalusi manipuleerimiseks. Kaupade müügi korral võib püsiv tegevuskoht tekkida ka siis, kui äriühingul on välisriigis ladu, millest tellitud kaubad välja saadetakse.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida uusi arenguid püsiva tegevuskoha maksustamise põhimõtetes. Sarnaselt eelmise uurimisülesande raames kirjeldatud olukorraga puudub rahvusvahelises kogukonnas üksmeel selles osas, kuidas e-kaubanduse maksustamisega seotud küsimusi lahendada. OECD poolt välja pakutud lahendustest on lõputöö autori arvates kindlalt parim variant püsiva

tegevuskoha definitsiooni ümberkujundamine nii, et see arvestaks lisaks füüsilistele faktoritele ka digitaalseid aspekte. Teised lahendused jäävad kas poolikuks või tekitavad juurde asjatut bürokraatiat ja õigusloome risustumist.

Edaspidi soovitatakse uurida, kui suur osa e-kaubanduse püsivatest tegevuskohtadest on äriühingute poolt manipuleeritavad ning millised riigid on seetõttu suurimad maksubaasi kaotajad.

SUMMARY

Global economy is ever increasingly getting more digitalized and this trend is marginalizing the concept of permanent establishment as it was introduced in the beginning of the previous century. The reason behind this change is the fact that the nature of e-commerce allows enterprises to avoid the constitution of permanent establishment in the countries where actual business is done.

The title of this thesis is „Permanent Establishment in E-commerce“, it is written in Estonian and contains two chapters of which both have two sub-chapters, total of 42 pages. 42 sources were used to compile the thesis, all of which have been referenced in the text.

The thesis is topical because e-commerce is gaining importance in international economy. Also, OECD addressed both e-commerce and permanent establishment issues in its BEPS framework actions 1 and 7 respectively. This topic is also relevant in the context of Ministry of Finance and Estonian Tax and Customs Board development plan for 2017 – 2020.

The aim of this thesis is to analyse how permanent establishment in e-commerce is defined in OECD countries. To achieve the purpose, the author formulated four research tasks, which were completed using text analyses.

The result of the analysis was, that despite OECD provided guidelines, OECD countries do not have a common approach to defining permanent establishment in e-commerce.

Based on the analysis, it was concluded, that uniform criterion of significant presence that can be used for both physical and digital activities is likely to be the best approach to go forward with.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Ait, J., 2017. *E-kaubanduse kasutamine on tõusuteel. Statistikablogi.*

[Võrgumaterjal]

Leitav: <https://statistikaamet.wordpress.com/2017/01/19/e-kaubanduse-kasutamine-on-tousuteel/>

[Kasutatud 19. 03. 2017].

Baker, P., 1994. *Double Taxation Conventions and International Tax Law*. 2nd edition. London: Sweet & Maxwell.

Bianco, J. F. & Santos, R. T., 2016. A Change of Paradigm in International Tax Law: Article 7 of Tax Treaties and the Need to Change the Source versus Residence Dichotomy. *Bulletin for International Taxation*, 70(3).

Borkowski, S. C., 2003. Electronic Commerce, Transnational Taxation, and Transfer Pricing: Issues and Practices. *International Tax Journal*, 28(2), pp. 1-36.

Deloitte, 2016. *Deloitte Insights*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www2.deloitte.com/au/en/pages/tax/articles/diverted-profits-tax-future-here.html#>

[Kasutatud 02. 04. 2017].

Ecker, T. & Ressler, G., 2011. *History of Tax Treaties. The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*. Wien: Linde Verlag Wien Ges.m.b.H.

Euroopa Kohus, 2015. *InfoCuria. Euroopa Kohtu kohtupraktika*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-230/14&language=ET>

[Kasutatud 02. 04. 2017].

Eurostat, 2016. *E-Commerce Statistics - Statistics explained*. [Võrgumaterjal]

Leitav: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/E-commerce_statistics

[Kasutatud 19. 03. 2017].

Eurostat, 2016. *Glossary: E-commerce*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:E-commerce>

[Kasutatud 19. 03. 2017].

Eurostat, 2017. *Digital Economy and Society Statistics*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://ec.europa.eu/eurostat/web/digital-economy-and-society/data/database>

[Kasutatud 19. 03. 2017].

Gianni, M., 2014. The OECD's Flawed and Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments. *Vanderbilt Journal of Entertainment & Technology Law*, 17(1), pp. 1-39.

Infoühiskonna teenuse seadus, 2015.

International Tax Review, 2013. *The Digital economy is creating a PE conundrum*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3228318/The-digital-economy-is-creating-a-PE-conundrum.html>

[Kasutatud 02. 04. 2017].

Kaubandustegevuse seadus, 2015.

Kobetsky, M., 2011. *International Taxation of Permanent Establishments*. New York: Cambridge University Press.

Kumar, H., 2016. Mobile Commerce Trends to Buy Into. *Marketing Insights*, 28(1), pp. 20-21.

Kurist, A., 1998. Püsiva tegevuskoha mõiste rahvusvahelistes maksulepingutes ja Eesti tulumaksuseaduses. *Juridica*, IX, lk. 450-453.

Lang, M., Pistone, P., Schuch, J. & Staringer, C., 2012. *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. New York: Cambridge University Press.

Lehis, L., 2012. *Maksuõigus*. 3 toim. Tallinn: Juura.

Lymer, A. & Hasseldine, J., 2002. *The International Taxation System*. Boston/Dordrecht/London: Kluwer Academic Publishers.

MacLennan, S., 2016. The Questionable Lagality of the Diverted Profits Tax Under Double Taxation Conventions and European Union Law. *INTERTAX*, 44(12), pp. 903-912.

Majandus- ja kommunitaktsiooniministeerium, 2006. *E-äri käivitamise õiguslikud alused*, Tallinn: Majandus- ja kommunikatsiooniministeerium.

Mehta, A., 2012. *Permanent Establishment in International Taxation*. New Dehli: Taxmann Publications (P.) Ltd.

OECD, 2010. *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*.

[Võrgumaterjal]

Leitav: www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf

[Kasutatud 01. 04. 2017].

OECD, 2015. *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, s.l.: OECD Publishing.

OECD, 2015. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing.

OECD, *List of OECD Member countries - Ratification of the Convention on the OECD*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>

[Kasutatud 28. 03. 2017].

Oka, N., 2016. Court Ruling on Whether the Warehouse of an Online Sales Business Constitutes a Permanent Establishment. *International Transfer Pricing Journal*, Issue May/June, pp. 250-255.

Othman, Z. & Hanefah, M. M., 2005. Taxation, e-commerce and determination of permanent establishment. *Malaysian Accounting Review*, January, 5(2), pp. 1-11.

Peetris, M.-L., 2012. *Püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses*, Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Pinto, D., 2003. *E-Commerce and Source Based Income Taxation*. Amsterdam: IBFD Publications.

Reimer, E., Urban, N. & Schmid, S., 2011. *Permanent Establishments. A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.

Schneider, H. J., 2000. "Dot-Com" Valuations: An Introduction for the Family Law Practitioner. *American Journal of Family Law*, 14(4), pp. 223-233.

Siimon, A., 2014. *Kaubandus: põhimõsited ja seosed*, Innove.

Statistikaamet, 2016. *E-kaubanduse kasutajad tellivad tooteid ja teenuseid internetist üha sagedamini*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.stat.ee/pressiteade-2016-106>

[Kasutatud 19. 03. 2017].

Sweet, J. K., 1998. Formulating International Tax Laws in the Age of Electronic Commerce: The Possible Ascendancy of Residence-based Taxation in an Era of Eroding Traditional Income Tax Principles. *University of Pennsylvania Law Review*, Volume 146, pp. 1949-2011.

Tammert, P., 2003. *Maksundus*. 2. ümbertöötatud trükk toim. Tallinn: OÜ Aimwell.

Tarantola, D., 2015. Equal Footing: Correcting the E-Commerce Tax Haven. *Brooklyn Journal of Corporate, Financial Commercial Law*, 10(1), pp. 277-317.

Targett, D., 2001. B2B or not B2B? Scenarios for the future of e-commerce. *European Business Journal*, 13(1), pp. 3-11.

Tulumaksuseadus, 2017.

van Raad, K., 2012. *MATERIALS on International & EU Tax Law*. 12th ed. Leiden: International Tax Center Leiden.

Westberg, B., 2002. *Cross-Border Taxation of E-Commerce*. Amsterdam: IBFD Publications.