

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Sandra Schmidt

**KLIENDI ASUKOHA TUVASTAMISEGA SEOTUD
PROBLEEMID DIGITAALSETE TEENUSTE
OSUTAMISEL EESTI ETTEVÕTJATE NÄITEL**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling: mag.iur

Tallinn 2018

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2018
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Kliendi asukoha tuvastamisega seotud probleemid digitaalsete teenuste osutamisel Eesti ettevõtjate näitel</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: <i>Problems Related to Establishing a Customer's Location upon Providing Digital Services Within the Estonian Businesses</i></p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 51 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 39 allikat. Töö on aktuaalne kuna alates 2021.a soovitakse laiendada 1. jaanuarist 2015 jõustunud käibemaksu seaduse muudatust, mis hõlmas elektroonilise side teenuste ja elektrooniliselt osutavate teenuste maksustamist.</p> <p>Lõputöö eesmärk on analüüsida käibemaksustamise erikorra rakendumist Eesti ettevõtjate seas.</p> <p>Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anda ülevaade käibemaksu olemusest 2. Anda ülevaade digiteenuse olemusest 3. Anda ülevaade digiteenuste maksustamisest 4. Analüüsida digiteenuste maksustamise rakendamist Eesti ettevõtjate seas <p>Lõputöö puhul on tegemist empiirilise uurimustööga, milles kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Lõputöö koosneb kahest peatükist, mille esimeses peatükis antakse ülevaade käibemaksu olemusest ja MOSS erikorra olemusest. Teises peatükis antakse üle vaade digiteenuste maksustamisest ja selle rakendamisest Eesti ettevõtjate seas.</p>	
Võtmesõnad: käibemaks, digiteenus, maksustamine, MOSS erikord	
Võõrkeelsed võtmesõnad: MOSS, digital service, value added tax, mini one stop shop	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Töö autor: Sandra Schmidt	
<p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:
Kaitmisele lubatud	
Kolledži direktor: Kerly Randlane	Allkiri:

SISUKORD

MÕISTETE JA LÜHENDITE LOETELU	4
SISSEJUHATUS	5
1. DIGITEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE	8
1.1 1.1 Käibemaksu mõiste, olemus ja põhimõtted	8
1.2 1.2 MOSS erikorra olemus ja põhimõtted	13
2. DIGITEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE	20
2.1 Digiteenuste maksustamine.....	20
2.2 Digiteenuste maksustamise rakendamine Eesti ettevõtjate näitel	27
KOKKUVÕTE.....	36
SUMMARY	39
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	41
TABELITE JA JOONISTE LOETELU.....	46
Lisa 1. Ekspertide intervjuu küsimustik Eesti ettevõtjatele	47
Lisa 2. Ekspertide intervjuu küsimustik MTA esindajale	48
Lisa 3. MOSS deklaratsiooni esitajad	49

MÕISTETE JA LÜHENDITE LOETELU

Digiteenuste mõistet on võimalik käsitleda laialt, sellepärast leiab autor, et täiendav olulisemate mõistete lahti seletamine on vajalik.

B2B – ingl *business to business* – ettevõtete vaheline teenuse osutamine (Lehis, 2016 ,lk 292).

B2C – ingl *business to customer* – teenuste osutamine ettevõtjalt tarbijale (Elling, 2014, lk 80).

Dekooder - seade või programm, mis teisendab kodeeritud andmed tagasi esialgsesse vormingusse (e-teatmik, 2018a).

Digiteenused – elektroonilised side teenused (telekommunikatsiooni- ja ringhäälinguteenused) ja elektrooniliselt osutatavad teenused (Maksu-ja Tolliamet, 2018a).

ESS - Elektroonilise side seadus

IP-aadress - internetiprotokolli kohane arvuti ja muude arvutivõrgus toimivate seadmete arvutivõrgus vajalik unikaalne aadress (e-teatmik, 2018b).

MOSS erikord - regulatiivselt paika pandud reeglistik, mis sätestab, kuidas on võimalik käibemaksu deklareerida ja maksta (Maksu-ja Tolliamet, 2018b).

OECD – ingl *Organization for Economic Co-operation and Development* - Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (OECD, 2017).

Telekommunikatsiooniteenused - teenused, mis on seotud märkide, signaalide, kirjutatud teksti, piltide ja helide või muu teabe väljasaatmise, ülekande ja vastuvõtmisega (e-teatmik, 2018c).

SISSEJUHATUS

Tänapäeval on interneti kasutamine saanud igapäevaseks tegevuseks, mille kasutamist peavad paljud inimesed iseenesest mõistetavaks. Sealjuures ei pruugi paljud teada, et internet on midagi enam, kui pelgalt üks leiutis, mis võimaldab inimestel omavahel suhelda. Nimelt, lisaks sellele, et Eestit peetakse üheks edukaimaks e-riigiks, kus kodanikud saavad enamikke avaliku- ja erasektori teenuseid kasutada elektroonilisel teel on internet aidanud kaasa ka siinsete ettevõtete arengule ning mõjutanud inimeste ostukäitumist.

Suuresti tänu interneti väljatöötamisele on ettevõtjad leidnud uue võimaluse kuidas teenida oma ärimudelile suuremat kasumit ilma hindu tõstmata. Kui veel viiesteist aastat tagasi sai rääkida sularahaga arveldamisest ja nii öelda poes käest kätte kauba ostmisega siis täna ei pea isik kodust lahkuma, et soetada omale kõik eluks vajalik. Selleks peab isik omama ainult internetiühendust, mis võimaldab tal reaalselt sooritada oste käibel oleva valuuta eest. Seega võib väita, et just suuresti tänu tehnoloogia arengule on üha rohkem ettevõtjaid kolinud või kolimas interneti e-keskkonda oma kaubandusega. Interneti e-keskkonnast on saanud ettevõtjate peamine turundus- ja müügikanal, kuna enamus teenuste ja kaupade pakkumine toimub üha enam interneti vahendusel ning klient ehk lõpptarbija asub internetis. Tellimisvõimalused internetikeskkonnas varieeruvad mitmete valikute vahel nt: riided, toit, jalanõud, kodutehnika, ehted, meisterdamistarkvarad, toit, kuivaineid jne. Tõenäoliselt leiab iga soovija endale sobiva toote.

Selle töö aktuaalsus seisneb asjaolus, et alates 2021.a soovitakse laiendada 1. jaanuarist 2015 jõustunud käibemaksu seaduse muudatust, mis hõlmas elektroonilise side teenuste ja elektrooniliselt osutavate teenuste (edaspidi digiteenuste) maksustamist. 2021.a direktiivi muudatusega soovitakse praegust MOSS erikorda laiendada digiteenustelt kõikidele teenustele ning ka kaugmüügi tehingutele. (Parliament, 2016) Nimelt, koos käibemaksuseaduse muudatusega 1. jaanuaril 2015 loodi teistes Euroopa Liidu liikmesriikides osutatud digiteenuse deklareerimise lihtsustamiseks digiteenustelt osutava teenuse käibemaksuga

maksustamise erikord, nn MOSS-erikord. (Maksu-ja Tolliamet, 2018a) Seega puudutab MOSS erikord eelkõige käibemaksudokumentatsiooni, kes osutavad Euroopa Liidu liikmesriikides asuvatele mittekäibemaksudokumentatsioonidele digiteenuseid. MOSS erikorra kohaselt maksustatakse osutatud teenuseid alati selles liikmesriigis, kus asub teenuse saaja, kuid koos uue käibemaksudirektiivis sätestatud korraga kaasnes palju probleeme. Kuigi ettevõtjatele kehtestati kindlad kohustused ja nõuded MOSS erikorra rakendamiseks ei ole need nõuded piisavalt selgesõnaliselt ning üheselt mõistetavalt direktiivis reguleeritud. Seega on mitmed ettevõtted hakanud seda erinevalt tõlgendama.

Lõputöö uudsus seisneb selles, et Eesti teadustööde raames ei ole varasemalt lõputöös käsitletud teemat uuritud. Autorile teadaolevalt on Raudla (2015) uurinud oma teadustöö raames e-kaubandust tarbijakaitse seisukohalt ja e-kaubandust, kui Euroopa Liidu siseturu arengu üht võimalust. Kuid keegi ei ole varem uurinud Eesti ettevõtjatelt, kes pakuvad digitaalselt osutavaid teenuseid, kuidas on uus regulatsioon nende ettevõtet mõjutanud.

Lõputöö uurimisprobleem seisneb selles, et ettevõtjatel on üha raskem tuvastada kliendi asukohta ning kohaneda vastavate nõuetega, mis kaasnevad MOSS erikorraga. Uue regulatsiooni ilmunisel on ettevõtjatel kohustus tuvastada kliendi asukoht, mispärast peavad ettevõtjad täpselt teadma, kus riigis nende pakutud digitaalseid teenuseid kasutatakse. Sellest tulenevalt on oluline leida vastus uurimisprobleemile, kui keeruline on Eesti ettevõtjatel tuvastada kliendi asukoht digiteenuste osutamisel.

Käesoleva lõputöö eesmärgiks on välja selgitada kliendi asukoha tuvastamisega seotud probleemid Eesti ettevõtjate seas, kes pakuvad digitaalselt osutavaid teenuseid.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on autor püstitanud järgmised uurimisülesanded:

- Anda ülevaade käibemaksu olemusest.
- Anda ülevaade digiteenuse olemusest.
- Anda ülevaade digiteenuste maksustamisest.

- Analüüsida digiteenuste maksustamise rakendamist Eesti ettevõtjate näitel.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Kvalitatiivse andmekogumismeetodi raames kogutakse andmeid Eesti ettevõtjatelt ja viiakse läbi ekspertintervjuu Maksu-ja Tolliameti (edaspidi MTA) esindajaga. Täiendavalt on töö autor teinud MTA-sse päringu, sooviga saada nimekiri Eesti ettevõtjatest, kes pakuvad digiteenuseid ja on ennast MOSS erikorra kasutajaks registreerinud. Töö peamiseks allikateks on Euroopa Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013 ning Euroopa nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ.

Töö koosneb kahest peatükist. Esimene peatükk keskendub käibemaksuga maksustamisele ning MOSS erikorrale. Teises peatükis antakse ülevaade digiteenuste ja teenuse maksustamisest, samuti tuuakse välja, digiteenuste käibemaksustamise rakendamine Eesti ettevõtjate seas.

Lõputöö kirjutamisel on kasutatud eesti ja võõrkeelset erialakirjandust, õigusakte ja õiguslaseid artikleid. Eesti keelse kirjanduse osakaalu võib pidada väheseks, kuna antud valdkonna artikleid ja uurimusi on ilmunud Eestis vähe.

1. DIGITEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE

1.1 Käibemaksu mõiste, olemus ja põhimõtted.

Käibemaksu saab pidada üheks oluliseks tuluallikaks nii Eestis kui Euroopa Liidu liikmesriikides. Eestis on kaheksa riiklikku maksu: tulumaks, käibemaks, sotsiaalmaks, maamaks, aktsiisid, hasartmängumaks, tollimaks ja raskeveokimaks. Käibemaksul on suur roll ka riigitulus. 2017.a laekus käibemaksu riigieelarvesse umbkaudu 2,1 miljardit eurot (Maksu-ja Tolliamet, 2018).

Eestis on käibemaks riiklik maks, mida kogub Maksu-ja Tolliamet. Käibemaksuga maksustamist Eestis reguleerib käibemaksuseadus. Üldine käibemaksumäär on kehtiv alates 1. juulist 2009, milleks on 20% kauba või teenuse maksustatavast väärtusest, erandjuhtudel kehtivad käibemaksumäärad 0%, 9% ning maksuvaba käive. (Käibemaksuseadus, 2018)

Käibemaksu tekke alguseks võib lugeda 18-19. saj. algusaegu. Riikide ja ühiskonna pidev areng pani aluse käibemaksu tekkele. Avalike ülesannete täitmiseks ja haldusaparaadi töös hoidmiseks vajab riik üha rohkem raha. (Lind, 2017a) Maksusüsteemid, mis ainult osaliselt kaupu maksustasid ei olnud piisavad ja lisaks käibemaksule hakkas vaikselt tekkima ka sotsiaalmaks, mille finantseerimiseks oli samuti raha vaja. Käibemaksu tekkimises mängis suurt rolli ka sõjad ja nendest tulenev rahavajadus. (Lind, 2017b)

Käibemaksuseaduse § 2 p 2 kohaselt rakendatakse käibemaksu lisandunud väärtuse maksuna (Käibemaksuseadus, 2018) vabastades sellega ettevõtjad käibemaksukohustusest. Täpsemalt tähendabki lisandunud väärtuse maks käibemaksu kogumise tehnikat, mitte käibemaksu objekti. Lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena, maksusumma jaotatakse mitme ettevõtja vahel. Kaup või teenus läbib enne tarbijani jõudmist pika müügiahela. (Sarmiento, 2016)

Iga müügiahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kõik kokku annabki kogu toote müügihinnale vastava käibemaksusumma. Seejuures

saab iga müügiahel ostmisel tasutud käibemaksu oma maksmisele kuuluvast käibemaksust maha arvata. (Lehis, 2004, lk 351)

Käibemaks on objektiivne maks. Käibemaks ei sõltu mitte maksumaksja isikust vaid kauba või teenuse liigist ja väärtusest. Käibemaksuga maksustamisel ei tehta vahet, kes on müüja või ostja. L. Lehis on toonud välja raamatus “Maksuõigus”, et maksukohustuslaselt nõutav käibemaksusumma ei sõltu mitte maksumaksjast endast, vaid teenuse või kauba liigist. (Lehis, 2009, lk 349)

Käibemaksu rakendamisel kehtib neutraalsuse põhimõte, mille kohaselt peab käibemaks sõltumata tootmis- ja turustusahela pikkusest olema võrdne müüdü kauba või osutatud teenuse eest saadud tasuga. (Lehis, 2012, lk 287) Neutraalsuse põhimõttel on ka mitu tähendust. Käibemaks ei tohi kumuleeruda ja muutuda seeläbi ettevõtja kuluks. (S. Hodzic, 2017)

Sisendkäibemaksu mahaarvamisega välditakse käibemaksu kumuleerumist. (Laasberg, 2015a) Neutraalsuse põhimõte keelab konkureerivate kaupade ja teenuste erineva maksustamise, eeldades maksumaksjate võrdset kohtlemist ning sellega välditakse konkurentsi moonutusi, mis takistavad Euroopa Liidu ühisturu toimimist. (Lehis, 2012, lk 287) Nimelt on arvukatest Euroopa Kohtulahenditest selgunud fakt, et käibemaksu neutraalsus tuleb tagada isegi olukorras, kus maksureglid on vastuolus ja võivad põhjustada negatiivse maksulaekumise (Laasberg, 2015b).

Käibemaks on perioodiline maks. Eestis on käibemaksu perioodiks reeglina üks kuu, aga Euroopa Liidus on direktiivi kohaselt lubatud ka kuni aasta pikkune maksustamisperiood. (Elling, 2014, lk 31) Maksumaksjaks on ettevõtja. Seega lasub just ettevõtjal kohustus deklareerida ja maksta käibemaks hiljemalt järgneva kuu 20. kuupäevaks Maksu- ja Tolliametile. (Elling, 2014, lk 31)

Lisaks eeltoodule väärrib märkimist asjaolu, et käibemaksu puhul toimib sihtkohamaa printsiip. Mis tähendab, et kuna käibemaks on tarbimismaks, siis toimub maksustamine üldjuhul selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. (Lehis, 2009, lk 356)

Käibemaksuseaduse järgi täpsemalt eristatakse kolme erinevat isikut kelleks on käibemaksukohustuslane, piiratud kohustusega käibemaksukohustuslane ja välisriigi maksukohustuslane. (Käibemaksuseadus, 2018) Käibemaksukohustuslane on füüsilisest isikust ettevõtja või juriidiline isik, riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena ettevõtlusega tegelev isik. (Rahandusministeerium, 2018) Riigiasutused ja mittetulundusühingud loetakse piiratud maksukohustuslasteks, kuna nad ei ole registreeritud maksukohustuslased ega füüsilised isikud. (Rahandusministeerium, 2018) Piiratud käibemaksukohustuslast eristab käibemaksukohustuslasest asjaolu, et piiratud käibemaksukohustuslane ei oma erinevalt käibemaksukohustuslasest õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. (Rahandusministeerium, 2018) Sisendkäibemaks on teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud ettevõtluses kasutatava kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks (Lehis, 2014, lk 272).

Registreerimise hetkest kehtivad käibemaksukohustusele, piiratud kohustusega käibemaksukohustuslasele ja välisriigi maksukohustuslasele vastavad õigused ja kohustused sh arvepidamise kohustused, deklareerimiskohustused ning nõuetekohaste arvete väljastamise kohustus. (Käibemaksuseadus, 2018) Käibemaksukohustuslase registreerimine annab ka ülevaate maksukohustuslasest ning annab võimaluse kontrollida tehingu teise osapoole käibemaksukohustuslasest registreerimisest. Registreerimise üheks eesmärgiks on ka maksupettuste vähendamine. (K.Kägi, 2007, lk 15)

Teatavasti lasub maksukohustuslasel kohustus arvestada käibemaks oma maksustamisele kuulvatelt tehingutelt ja toimingutelt. Ettevõtjal on õigus oma arvestatud käibemaksust maha arvata Eestis tekkiva maksustatava käibe, ettevõtlusega seotud mittekäibena käsitatava tehingu või toimingu või välisriigis toimuva ettevõtluse, välja arvatud maksuvaba käibena käsitatavate tehingute, jaoks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaksu. (Käibemaksuseadus, 2018)

Kauba või teenuse seotus ettevõtlusega ja maksustatava käibega määratakse ettevõtja tegevuse iseloomust. Seaduses ei ole märgitud, kaupade ja teenuste

kasutamise aeg, viis ning ulatus. (Lehis, 2016, lk 351) Juhul, kui soetatud kaup või teenus on osaliselt seotud maksuvaba käibega või tegevusega ja see ei vasta ettevõtluse tunnustele, siis saab sisendkäibemaksu maha arvata osaliselt. (Lehis, 2016, lk 351) Maksumaksjal on õigus valida kahe osalise mahaarvamise meetodi vahel. Proportsionaalse meetodi puhul korrutatakse kõikidelt soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaks läbi käivete suhtarvuga. (Käibemaksuseadus, 2018) Teiseks meetodiks peetakse segameetodit ehk täpsemalt öeldes otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodit. Nimetatud meetodi puhul arvatakse arvestatud sisendkäibemaks maha soetatud kauba või saadud teenuse maksustatava käibe tarbeks. (Käibemaksuseadus, 2018) Segameetodit peetakse lihtsamaks meetodiks, kuna see kajastab kaupade ja teenuste tegelikku kasutusotstarvet paremini.

Käibemaksuseaduse kohaselt on teiseks käibemaksu kogumise viisiks pöördmaksustamine. (Käibemaksuseadus, 2018) Pöördmaksustamine on kauba või teenuse saaja poolne käibemaksu arvestamine, mis tähendab, et kauba või teenuse saaja on kohustatud tasuma ja arvestama käibemaksu, mitte aga kauba müüja või teenuse osutaja. (Raamatupidaja, 2008a) Kaupade ühendusesisene soetamine, kaupade soetamine kolmnurk tehingus, immateriaalsete teenuste soetamine või ka muude kaupade ja teenuste saamine ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud käibemaksukohustuslasena kuulub pöördmaksustamisele. (Raamatupidaja, 2008b)

Vastavalt eeltoodule kehtib Eestis kolm erinevat käibemaksumäära ehk 20%, 9% ja 0%. Standardmäär on 20% kauba või teenuse maksustatavast väärtusest. Osadele kaupadele ning teenustele kehtib maksumäär 9%, näiteks raamatud ja õppetöökäsitatavad töövihikud, perioodilised väljaanded, majutusteenused ning sotsiaalministeeriumi poolt määratud ravimid, sanitaar- ja hügieenitooted ning puudega isikutele isiklikuks tarbeks mõeldud meditsiiniseadmed. (Käibemaksuseadus, 2018) Käibemaksumäär 0% kehtib mitmetele kaupadele, sealhulgas eksporditavale kaubale, teise EL-i liikmesriigi maksukohustuslasele osutatavale konsultatsiooniteenusele, aga ka rahvusvahelises liikluses kasutatavatele vee- ja õhusõidukitele. (Rahandusministeerium, 2018)

Maksuvaba käibe erinevus nullmääraga maksustatavast käibest seisneb selles, et maksuvabastus ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. (Lehis, 2012, lk 321) Toote omahind suureneb maha arvamata käibemaksu võrra, sest maksuvaba toote tarbija maksab toote hinna sees kinni käibemaksu, mis on tasutud toote müüja poolt. (Lehis, 2012, lk 321) Täiesti maksuvabaks jääb ainult viimase müüja poolt lisandunud väärtus. (Lehis, 2012, lk 321) Kui käibemaksukohustuslane ostab maksuvaba kaupa või teenust ning kasutab seda oma ettevõtluses, siis tekib käibemaksu kumulatsioon, mille tulemusena muutub kauba või teenuse hind hoopis kallimaks. (Lehis, 2012, lk 321) See väljendub selles, nagu eelnevalt mainitud, maksuvaba käibe puhul ei ole võimalik sisendkäibemaksu maha arvata. Kumulatsiooni ärahoidmiseks on teatud maksuvabade teenuste ja kaupade puhul võimalik rakendada vabatahtlikku käibemaksuga maksustamist. (Lehis, 2012, lk 322)

Maksuvaba käibe alla arvatakse mitmed sotsiaalse suunitlusega kaubad, näiteks: kindlustusteenus, kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine, väärtpaberid. (Käibemaksuseadus, 2018)

Kokkuvõttes või öelda, et käibemaksu populaarsuse põhjuseks võib lugeda selle efektiivsust, sest käibemaksuga saab täita riigieelarvet lihtsalt, kuna tegemist on tarbimismaksuga. Tänapäeva käibemaksusüsteem tähendab erinevaid makse, milles maksustatakse nii müügikäivet kui ka tarbimist. Maksustamise põhjuseks ongi maksevõimelisuse põhimõte ja riigi rahavajadus. Käibemaksu eripära seisneb selles, et seda rakendatakse kui lisandunud väärtuse maksuna vabastades sellega ettevõtjad käibemaksukohustusest. Samuti sõltub käibemaksu suurus kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaksu rakendamisel kehtib neutraalsuse põhimõte. Neutraalsuse põhimõtte kohaselt peab käibemaks, sõltumata tootmis- ja turustusahela pikkusest, olema proportsionaalne tasuga, mis saadi müüdud kauba või osutatud teenuse eest. Käibemaks on perioodiline maks. Eestis on käibemaksu perioodiks reeglina üks kuu, ettevõtjal lasub kohustus deklareerida ja maksta käibemaks hiljemalt järgneva kuu 20. kuupäevaks Maksu- ja Tolliametile. Käibemaksu puhul toimib sihtkohamaa printsiip, mis tähendab, et kuna käibemaks on tarbimismaks, siis toimub maksustamine üldjuhul selles riigis,

kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Eesti käibemaksuseaduse järgi täpsemalt eristatakse kolme erinevat isikut kelleks on käibemaksukohustuslane, piiratud kohustusega käibemaksukohustuslane ja välisriigi maksukohustuslane. Vastavalt käibemaksuseadusele eristatakse kolme erinevat käibemaksumäära. Standardmääraks on 20% kauba või teenuse maksustatavast väärtusest, erandjuhtudel kehtivad käibemaksumäärad 0% ja 9%. Maksuvaba käibe alla arvatakse mitmed sotsiaalse suunitlusega kaubad, näiteks: kindlustusteenus, kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine, väärtpaberid.

1.2 MOSS erikorra olemus ja põhimõtted

Eesti käibemaksuseaduse muudatus, mis hõlmab elektroonilise side teenuste ja elektrooniliselt osutavate teenuste (edaspidi digiteenuste) maksustamist jõustus alates 1. jaanuar 2015. (Tranfadir, 2014)

Muudatus puudutab käibemaksukohustuslasi, kes osutavad Euroopa Liidu liikmesriikides asuvatele mittekäibemaksukohustuslastele digiteenuseid. Nimelt koos käibemaksuseaduse muudatusega 1. jaanuaril 2015 loodi teistes Euroopa Liidu liikmesriikides MOSS erikord. MOSS erikorra kohaselt maksustatakse osutatud teenuseid alati selles liikmesriigis, kus asub teenuse saaja. (Raponi, 2014)

Seega kuna antud lõputöö käsitleb elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksustamise erikorda ehk MOSS erikorda on töö seisukohalt oluline selgitada laiemalt elektroonilise side teenust elektroonilise side seaduse tähenduses (ESS) ning elektrooniliselt osutatavat teenuse mõistet käibemaksuseaduse tähenduses.

Käibemaksuseadus § 2 (4) sätestab elektrooniliselt osutatavate teenuste loetelu, milleks on (Käibemaksuseadus, 2018):

- 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.

Täpsemalt loetakse elektrooniliselt osutatavateks teenusteks need teenused, kus teenus edastatakse ja saadakse elektroonilisel teel ehk siis interneti vahendusel (Rahandusministeerium, 2018). Siinkohal väärib märkimist asjaolu, et kui teenuseosutaja ja teenuse saaja suhtlevad elektroonilisel teel, ei loeta teenust seetõttu koheselt elektrooniliselt osutatavaks teenuseks. Näiteks kui kaup tellitakse e-poest, siis kauba tellimus esitatakse elektrooniliselt, kuid kaup antakse tellijale füüsiliselt üle ning seega ei saa seda tegevust käsitleda elektrooniliselt osutatava teenusena. Samuti ei käsitleta elektrooniliselt osutatava teenusena CD-de ja DVD-de müüki. (Rahandusministeerium, 2018)

ESS § 2 p 6 käsitleb elektroonilise side teenuse mõistet, sätestades, et elektroonilise side teenus on teenus, mis seisneb kokkulepitud tingimustel tervikuna või peamiselt signaalide edastamises või suunamises elektroonilise side võrgu kaudu. (Elektroonilise side seadus, 2017) Elektroonilise side teenus on ka võrguteenus. (Elektroonilise side seadus, 2017)

Maksu- ja Tolliamet (edaspidi MTA) toob välja, et elektroonilisteks side teenusteks loetakse telekommunikatsiooni- ja ringhäälinguteenused. (Maksu- ja Tolliamet, 2018c) Telekommunikatsiooniteenused on seotud mistahes signaalide vastuvõtmisega. Ennekõike hõlmavad need laua- ja mobiiltelefoniteenuseid hääle üleandmiseks, interneti kaudu osutavaid telefoniteenuseid, internetiühendust. (Maksu- ja Tolliamet, 2017a) Ringhäälinguteenused hõlmavad audio- ja audiovisuaalteoseid sisalduvaid teenuseid, nagu raadio- ja telesaated. Ringhäälinguteenusteks saab lugeda raadio- ja televisioonvõrgu kaudu edastatavad või taas edastavad raadio- ja telesaated ja interneti kaudu levitatavad raadio- ja

telesaated. (Maksu-ja Tolliamet, 2017b)

Nagu eelnevalt mainitud hakkas MOSS erikord kehtima alates 1. jaanuarist 2015. Nimetatud erikorra kehtima hakkamisega hakati kõiki digiteenuseid maksustama kohas, kus asub klient (Käibemaksuseadus, 2018). Muudatuse põhjuseks on see, et tarbimismaksu tulu, milles kaupu või teenuseid tarbitakse peaks laekuma liikmesriigile. (Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006)

Kliendi staatus (maksukohustuslane või mittemaksukohustuslane) ja kliendi asukoht on vaja määrata kindlaks selleks, et tagada Euroopa Liidu ja Euroopa Liidu väliste ettevõtjate teenuste õiguspärane maksustamine. (Tax Adviser, 2017a) MOSS erikord on loodud selleks, et lihtsustada teistes liikmesriikides osutatud digiteenuste deklareerimist. (Tax Adviser, 2017b)

Samuti vähendab MOSS erikord ettevõtjate kulusid. (Komisjon, 2014a) Täpsemalt öeldes on MOSS erikord vahend, mis võimaldab teenuseosutajal valida, kas ta maksab käibemaksu sinna liikmesriiki, kus ta ei asu või sinna riiki, kus ta asub. (Hallam, 2015)

Märkimist väärib asjaolu, et MOSS erikorra rakendamine ei ole kohustuslik ning iga ettevõtte valib ise, kas ta kasutab nimetatud erikorda või ei. Autorile teadaolevalt rakendab seisuga (2016.a jaanuarikuu) Eestis MOSS erikorda 107 ettevõtet (Lisa 3). Juhul, kui ettevõtte soovib nimetatud erikorda rakendada, siis peab ta deklareerima ja tasuma teises liikmesriigis mittekäibemaksukohustuslasele osutatud teenustelt arvestatud käibemaksu oma asukohariigis asuvale maksuhaldurile ning tema omakorda kannab saadud summa edasi teise riigi (seal kus teenust tarbitakse) maksuhaldurile. (Maksu-ja Tolliamet, 2018d)

Teise liikmesriigi mittekäibemaksukohustuslasele digiteenuseid osutav Eesti käibemaksukohustuslasel on võimalus valida, kas ta registreerib end käibemaksukohustuslaseks teises liikmesriigis või registreerib end MOSS-erikorra kasutajaks Eestis. (Maksu-ja Tolliamet, 2018e)

Euroopa Komisjoni rakendusmäärusega nr 815/2012 on kehtestatud MOSS-deklaratsiooni vorm, mis kehtib kõikidele liikmesriikidele. MOSS erikorra kasutaja peab deklareerima osutatud digiteenuseid MOSS- deklaratsioonil.

MOSS deklaratsioonil esitatavad andmed (Maksu-ja Tolliamet, 2018f):

- käibemaksukohustuslase registreerimise number, kes rakendab erikorda;
- deklaratsiooni kvartal ja aasta;
- teenuse tarbimisriik;
- teenuste maksustatav väärtus liikmesriikide kaupa;
- maksumäär liikmesriikide kaupa;
- tasumisele kuuluv käibemaksusumma liikmesriikide kaupa;
- tasumisele kuuluv käibemaksusumma.

Summasid, mis deklaratsioonil esitada tuleb ei tohi ümardada ja ülekanada, deklareerida tuleb täpne käibemaksusumma (Maksu-ja Tolliamet, 2018g).

MOSS-deklaratsioon tuleb esitada registreerimisliikmesriigi maksuhaldurile ning sellel tuleb deklareerida digiteenused, mis on osutatud teistes liikmesriikides asuvatele mittekäibemaksukohustuslastele. Riigisisisel käibedeklaratsioonil tuleb deklareerida digiteenuseid, mis osutati registreerimisliikmesriigis asuvale kliendile. (Maksu-ja Tolliamet, 2018h)

Erikorra kasutajaks registreeritud isikud deklareerivad Eestis asuvatele klientidele osutatud teenused tavakorras käibedeklaratsiooni vormil. (Maksu-ja Tolliamet, 2018i)

Samas ei saa erikorda rakendada liikmesriigis, kus isik on juba käibemaksukohustuslasena registreeritud. (Maksu- ja Tolliamet, 2018j) Nendes riikides ei saa osutatud digiteenuseid deklareerida MOSS- deklaratsioonil vaid käibemaksukohustus täidetakse tavapäraselt riigi korrale. (Maksu-ja Tolliamet, 2018) MOSS erikorra alusel kehtib käibemaksukohustus nendes liikmesriikides, kus isik (Komisjon, 2013a):

- ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud;

- ettevõttel puudub asukohta;
- on osutanud selles riigis mittekäibemaksukohustuslasele digiteenuseid.

Maksu-ja Tolliametile tuleb teha vastav avaldus, MOSS- erikorra kasutamiseks. MOSS erikorda tuleks ka laiendada nii Euroopa Liidu siseselt, kui väljaspool. Hetkel on võimalik ka mõnes liikmesriigis kasutada väikeste kaupade impordierandit, mis lubab saata kaupasad ELi eraisikutest klientidele käibemaksuvabalt. (Keskpank, 2015a) Kuid sellisel juhul tekiks Euroopa Liidu tarnijate ees konkurentsieelis. Ülal välja toodud impordi ja Euroopa Liidu sisese kaugmüügiga seotud erandeid ei oleks enam vaja, kui käibemaksu kogumine toimuks ühtse ning lihtsustatud elektroonilise registreerimis-ja maksesüsteemi kaudu. (Keskpank, 2015b)

Erikorra kasutajaks registreerimise avaldus kaotab kehtivuse järgneva kalendrikvartali algusest, seda siis, kui soovitakse MOSS- erikorra kasutamisest loobuda. Selleks tuleb teavitada registreerimisliikmesriigi maksuhaldurit vähemalt 15 päeva enne kvartali lõppu. (Maksu-ja Tolliamet, 2018k)

Maksuhaldurit tuleb lõpetamise kuule järgneva kuu 10. päeval teavitada juhul, kui isiku ettevõtlus muutub ja erikorra rakendamine lõpetatakse. (Maksu-ja Tolliamet, 2018l)

MOSS registreerimisavaldusel tuleb e-maksuametis valida link „Taotle lõpetamist“, juhul kui ettevõtte soovib MOSS-erikorra kasutamist lõpetada või erikorrast loobuda. (Maksu-ja Tolliamet, 2018m)

Isik ei vasta senises registreerimisriigis enam erikorra rakendamise tingimustele juhul, kui erikorra lõpetamine on tingitud ettevõtte asukoha või püsiva tegevuskoha muutumisest. (Maksu-ja Tolliamet, 2018n) Erikorra kasutajal on võimalus registreerimisriiki vahetada ning sellisel juhul peab ta märkima uue registreerimisriigi ka oma MOSS-avaldusel. (Maksu-ja Tolliamet, 2018o)

MOSS erikorra lõpetamine võib olla tingitud ka maksuhalduri poolt. Kaheksal järjestikusel kvartalil digiteenuste mitte osutamisel on maksuhalduril õigus lõpetada erikorra kasutamine. (Maksu-ja Tolliamet, 2018p)

Korduvalt erikorra rakendamise nõudeid rikkunud isik jäetakse ilma erikorra kasutamise õigusest. Nõuete täitmata jätmine loetakse korduvaks, kui (Maksu- ja Tolliamet, 2018q):

- MOSS-deklaratsioon on jäänud esitamata kolme eelneva kvartali kohta;
- Isik on käibemaksuvõlglane ning käibemaksuvõlg kvartali kohta on suurem kui 100 eurot;
- Käibemaksuseaduse § 43 lõikes 16 sätestatud andmeid ei ole tehtud elektrooniliselt kättesaadavaks.

Õigus rakendada erikorda kaheksa järgneva kvartali jooksul alates lõpetamise otsusest arvatakse välja isik, kes on erikorra kasutamise nõudeid rikkunud. (Maksu- ja Tolliamet, 2018r)

Kokkuvõttes selgus, et koos käibemaksuseaduse muudatusega 1. jaanuaril 2015 loodi teistes Euroopa Liidu liikmesriikides osutatud digiteenuste deklareerimise lihtsustamiseks digiteenustelt osutava teenuse käibemaksuga maksustamise erikord, nn MOSS-erikord. MOSS erikord puudutab käibemaksukohustuslasi, kes osutavad Euroopa Liidu liikmesriikides asuvatele mittekäibemaksukohustuslastele digiteenuseid. Nimetatud erikorra kehtima hakkamisega hakati kõiki digiteenuseid maksustama kohas, kus asub klient. Euroopa Liidu ja Euroopa Liidu välised ettevõtjad peavad määrama kindlaks oma kliendi staatuse (maksukohustuslane või mittemaksukohustuslane), ning samuti ka koha, kus see klient asub, et tagada teenuste õiguspärase maksustamise. MOSS erikord on loodud selleks, et lihtsustada teistes liikmesriikides osutatud digiteenuste deklareerimist. Märkimist väärib asjaolu, et MOSS erikorra rakendamine ei ole kohustuslik ning iga ettevõtte valib ise, kas ta kasutab nimetatud erikorda või ei. Autorile teadaolevalt rakendab seisuga 2016.a jaanuar Eestis MOSS erikorda 107 ettevõtet (vt tabel 1.) Juhul, kui ettevõtte soovib MOSS erikorda rakendada, peab ta deklareerima ja tasuma teises liikmesriigis mittekäibemaksukohustuslasele osutatud teenustelt arvestatud käibemaksu oma asukohariigis asuvale maksuhaldurile ning tema omakorda kannab saadud summa edasi teise riigi maksuhaldurile. Teise liikmesriigi mittekäibemaksukohustuslasele digiteenuseid osutav Eesti

käibemaksukohustuslasel on võimalus valida, kas ta registreerib end käibemaksukohustuslaseks teises liikmesriigis või registreerib end MOSS-erikorra kasutajaks Eestis.

2. DIGITEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE

2.1 Digiteenuste maksustamine

Teorias paistab digiteenuste maksustamine kerge kuid praktikas ei ole see nii lihtne ja selge kui paistab. Selleks, et lahti mõtestada digiteenuse maksustamine tuleb esmalt selgitada käesolevas lõputöös teenuse maksustamise mõistet.

Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (edaspidi OECD ingl *Organization for Economic Co-operation and Development*) koondab arenenud tööstusriigid selleks, et tugevdada demokraatiat ja soodustada vabaturumajandust. (OECD, 2017a) Majanduskoostöö ja Arengu organisatsiooni kuulub 35 liikmesriiki. (OECD, 2017b).

Elektroonilise kaubanduse mõju äritegevusele ja avalikkule poliitikale uuris esimesena OECD. (OECD, 2017c) Elektroonilise kaubanduse maksustamise arutluse tõttu on OECD läbi viinud põhjalised uuringud ja analüüsid digitaalsete teenuste maksustamisest ning korraldanud mitmeid rahvusvahelisi konverentse, mille üle saaksid riikide valitsused, rahvusvahelised organisatsioonid, erasektor ja kodanikuühiskonna esindajad arutleda. (OECD, 2017d)

Digitaalsete teenuste maksustamine peaks vastama põhiprintsiipidele, mis on välja toodud OECD 1998 Ottawa digitaalsete teenuste maksustamise raamtingimustes (Kütt, 2014a):

- neutraalsus;
- efektiivsus;
- õiguskindlus ja lihtsus;
- tõhusus ja õiglus;
- paindlikkus.

Ottawa raamtingimused sõnastavad elektroonilise kaubanduse neutraalsuse printsiibi järgnevalt (OECD, 2004):

- elektroonilise kaubanduse ja klassikalise elektroonilise kaubanduse erinevate vormide maksustamine peab olema erapooletu ja õiglane;
- ärilisi otsuseid peaksid motiveerima majanduslikud kaalutlused mitte maksualased;
- samalaadseid tehinguid tegevaid maksumaksjaid tuleb maksustada võrdväärselt, ehk ühesuguste maksudega.

Praktilisusest ja lihtsast teostatavusest maksude arvestamisel ning kogumisel sõltub maksusüsteemi usalduslikkus. Maksuneutraalsust kui efektiivust vaadatakse eelkõige ühtse käibemaksusüsteemi eesmärgina. Ärilisi otsuseid peaksid motiveerima eelkõige majanduslikud mitte maksualased kaalutlused. (Kütt, 2014b)

01.01.2015 viidi käibemaksuseaduse muudatus kooskõlla teenuse maksustamise põhireegluga, mille kohaselt maksustatakse kõiki MOSS erikorraga rakenduvaid teenuseid kohas, kus asub klient.

Põhireegli kohaselt maksustatakse teenust teenuse saaja asukohariigis (Elling, 2014, lk 80). Teenuse saaja maksab oma riigis ära käibemaksu. Käibe tekkimise koha määramist mõjutab eelkõige teenuse saaja isik, st kas teenuse saaja kes pole registreerunud end maksukohustuslaseks või on piiratud maksukohustuslane või tegemist on ettevõtlusega mitte tegelev ühendusvälise riigi isik. (Maksu-ja Tolliamet, 2016a) Täpne teenuse käibe tekkimise koht ei ole oluline, kuid see tuleb kindlaks määrata Eesti maksukohustuslasel. (Maksu-ja Tolliamet, 2016b) Kauba või teenuse käibe tekkimise koha määratlemisel on oluline teada, kus asub kaup või teenus müügi hetkel ja kas kaup või teenus müüakse maksukohustuslasena registreeritud isikule või isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis end maksukohustuslaseks registreerinud. (Maksu-ja Tolliamet, 2016c)

Teenuse või kauba maksustamise puhul on oluline teada, kas kaup või teenus müüakse maksukohustuslasena registreeritud isikule või isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis end maksukohustuslaseks registreerinud. (Maksu-ja Tolliamet, 2016d) Kui kaup või teenus asub müümise hetkel Eestis ja see müüakse Eesti isikule, on käibe tekkimise koht Eesti ja kaup või teenus maksustatakse tavapäraselt. Juhul, kui kaup või teenus asub müümise hetkel Eestis ja see müüakse teises liikmesriigis

maksukohustuslasena registreeritud isikule ning kaup või teenus viiakse Eestist välja, siis maksustatakse kaup või teenus 0 % maksumääraga ja maksukohustus lasub kauba või teenuse ostjale. (Maksu-ja Tolliamet, 2016e) Eesti sisese käibena tuleb maksustada kaup või teenus mis müüakse samadel tingimustel teise liikmesriigi isikule, kes ei ole maksukohustuslane. Pöördmaksustamise teel või kohustades Eesti teenuseosutajat vastavas riigis end maksukohustuslasena registreeruma maksustatakse selle riigi maksumääraga teenuse käivet, mis on välisriigis tekkinud. (Maksu-ja Tolliamet, 2016f)

Teenuse osutaja	Teenuse saaja	Käibe tekkimise koht ja määr	
		2014	2015
Euroopa Liidu maksukohustuslane	Euroopa Liidu mittemaksukohustuslane	Teenuse osutaja liikmesriik	Teenuse saaja liikmesriik või teenuse tegeliku kasutamise ja kasu saamise liikmesriik
Euroopa Liidu maksukohustuslane	Euroopa Liidu väline mittemaksukohustuslane	Käibemaks kohaldub juhul, kui teenuse kasutamise ja kasu saamise koht on Euroopa Liidu liikmesriik	Käibemaks kohaldub juhul, kui teenuse kasutamise ja kasu saamise koht on Euroopa Liidu liikmesriik
Euroopa Liidu väline maksukohustuslane	Euroopa Liidu mittemaksukohustuslane	Tarbimis liikmesriik	Teenuse saaja liikmesriik või teenuse tegeliku kasutamise ja kasu saamise liikmesriik

Joonis 1.B2C tehingute käibe tekkimise koht (Kütt, 2014c)

Teenuse käive tekib, kas teenuse osutamisel või ettemaksu saamisel. Üksnes arve esitamisest käivet veel ei teki. Ettemaksu maksmise või laekumise saamise puhul tekib käive ettemaksu ulatuses. Ettemaksu summa suurus märgitakse teenuseosutaja poolt väljastatud arvele. Põhiarvel vähendatakse teenuse maksustatavat väärtust ettemaksu võrra. (Nurk, 2005a) Teenuse käive omatarbe puhul tekib teenuse osutamisel. Pöördmaksustamine võib tekkida ka teenuse saamise puhul. Pöördmaksustamise kohustus võib tekkida juhul, kui teenuse käibe tekkimise koht on Eesti ning teenus saadakse välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole ennast Eesti maksukohustuslasena registreerinud. (Nurk, 2005b)

Teenuse käibe tekkimise aja määramisel kehtivad ka erireeglid nii pikaajaliselt kui ka regulaarselt osutavate teenuste osas. Kui teenus on pikem, kui üks kuu loetakse see pikaajaliseks teenuseks. Selle teenuse puhul loetakse teenuse käibe tekkimise ajaks seda kuud, millal teenuse osutamine lõpeb. (Nurk, 2005c) Regulaarselt osutava teenuse käibe tekib arve esitamise ajal või selle maksmisel. Seega, kui lepingu kohaselt toimub teenuse eest maksmine igakuiselt, tekib käive iga kuu. (Nurk, 2005d)

Käibemaksuseaduse §12 lõige 1 kohaselt tuleb teenuse saajal teenuseosutajale maksta kogu teenuse eest makstav tasu, mis hõlmab endas müügihinda ja kõiki muid summasid. (Käibemaksuseadus, 2018) Teenuse omatarbe puhul loetakse käibe maksustatavaks väärtuseks teenuse soetusmaksumust või teenuse omahinda (Nurk, 2005e).

Kõiki telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektroonilisi teenuseid maksustatakse kohas, kus asub klient. (Käibemaksuseadus, 2018) Euroopa Liidu ja Euroopa Liidu välised ettevõtjad peavad määrama kindlaks oma kliendi staatuse (maksukohustuslane või mittemaksukohustuslane) ning samuti ka koha kus see klient asub, et tagada õiguspärane maksustamine. Muudatuse põhjuseks on see, et elektrooniliste sideteenuste ja elektroonselt osutavate teenuste käibemaksustamine on vaja viia kooskõlla sellega, et tulu, mis laekub tarbimismaksust, peaks minema liikmesriigile, milles kaupu või teenuseid tarbitakse. (Komisjon, 2014b) Euroopa Liidu praktika digiteenuste maksustamisel on näidanud, et kõige keerulisem selle puhul on kliendi asukoha tuvastamine. Seega peab lõputöö autor vajalikuks välja tuua Euroopa Liidu erinevate rakendusmääruste näited, kuidas kliendi asukohta tuvastada. Euroopa Liidu rakendusmääruses nr 1042/2013 on sätestanud, et teenuseosutajal on võimalik teha kindlaks teenuse saaja asukoht läbi individuaalse käibemaksukohustuslase registreeritud numbri. (Weidmann, 2015) Kui teenuse saaja pole vastavat teadeannet teenuseosutajale andnud, peab käibemaksu tasumise eest vastutama teenuseosutaja.

Euroopa Liidu direktiiv 2006/112/EÜ artiklite 44, 58 ja 59a kohaldamisel puhul oletatakse, et kliendi asukoht taksofoni, wifi ala, kohviku, restorani, hotelli vastuvõtu ala puhul on alaline ning teenust kasutatakse ja tarbitakse nendes

kohtades. (Komisjon, 2006a) Antud juhtudel on praktiliselt võimatu määrata kliendi asukohta ning selliste teenuste puhul loetakse kliendi asukohaks teenuse kasutamise riiki. Euroopa Liidu 2006/112/EÜ artiklite 44, 58 ja 59a puhul tuleb meeles pidada, et kliendi asukohaks peetakse teenuse kasutamise riiki üksnes siis, kui osutatakse kliendile põhiteenust ehk võimaldatakse ühendust elektroonilise side võrgu või internetiga, mitte aga internetiühenduse kaudu osutavatele teenustele, milleks võivad olla nt. mängude allalaadimine. (Komisjon, 2006b) Selle direktiivi puhul tuleb kindlasti eristada võrguühenduse võimaldamist ja läbi interneti ühenduse muude teenuste pakkumist. (Komisjon, 2014c)

Lauatelefoniside võimaldamisel eeldatakse, et kliendi asukoht on tema lauatelefoni asukoht. Kliendi asukoht on mobiiltelefoni SIM-kaardi suunakoodiga identifitseeritav riik, kui teenust osutatakse mobiilsidevõrgu kaudu. (Elliot, 2013)

Euroopa Liidu rakendusmäärust 1042/2013 artiklit 24b punkt d kohaldatakse juhul, kui tegemist pole wifi, mobiilside, lauatelefoni või dekodeeri/kaardi abil osutatava teenusega. (Nõukogu, 2013b) Eesti suunakoodiga, oleva SIM kaardi puhul eeldatakse, et kliendi asukoht on Eesti. Samas, kui kliendi arveaadressiks ja krediitkaardi andmed näitavad, et teenust kasutatakse tegelikult Soomes, siis maksustatakse teenus Soome käibemaksuga. Kahe eraldi mittevasturääkiva tõendi alusel kliendi asukohariiki identifitseerinud teenuseosutaja kasutab siinkohal üldist eeldust. Üldist eeldust kohaldatakse üksnes juhul, kui konkreetset eeldust ei ole võimalik kasutada. Teenuseosutaja valib ise, millist kahte mittevasturääkivat tõendit ta soovib kliendi asukoha määramiseks kasutada. (Komisjon, 2014d)

Kliendi asukohariigis maksustamine on tagatud läbi kehtivate eeskirjade ELi-välistele ettevõtjatele, kes osutavad telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektroonilisi teenuseid ehk digiteenuseid ELis asuvatele klientidele. Teenuseosutaja riigis maksustati varasemalt ELi ettevõtjate lõpptarbijale (B2C) osutatavaid teenuseid. (Komisjon, 2014e) See tähendab seda, et väiksema käibemaksumääraga liikmesriikides asuvatel ettevõtjatel on konkurentsieelis muudes liikmesriigis asuvate ettevõtjate ees (Komisjon, 2014f).

Mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku maksustamise koht oleneb sellest, kus asub lõpptarbija või kus on tema tegevuskoht. (Komisjon, 2014g) Füüsilise isiku puhul mängib rolli tema alaline asu-või elukoht. (Komisjon, 2014h) Kliendi asukohariiki loetakse käibe tekkimise kohaks ning selle riigi käibemaksumääraga tuleb ka osutatud teenused maksustada. (Nurk, 2005f) Riigi käibemaksumäär lisatakse kliendile väljastatud arvele, kui ollakse kindlad, millises riigis tekib käive. Asukoha määramise reeglid sõltuvad ka teenuse liigist. (Nurk, 2005g) Seega maksustamine sõltub suuresti osutatud teenuse iseloomust. (Nurk, 2005h) Eristada tuleb isikut, kes pakub teenust internetiühenduse teel või võõrandab interneti teel mobiilirakendust.

Teenuseosutajal on ka võimalus saata pakutud teenuse saajale teenuse tellimisel küsimustik, milles päritakse teenuse saaja asukoha aadressi, telefoninumbrit ja pangakonto numbrit. (Adamson, 2014a) Kui asukoht, telefon ja pangakonto kattuvad, ehk asuvad samas riigis, võib teenuseosutaja väljastada arve just selle riigi käibemaksumääraga. Seega tuleb ka Eesti maksukohustuslasel elektrooniliselt osutatavad teenused maksustada kliendi asukohariigi ehk tarbimisriigi maksumäära järgi. (Adamson, 2014b)

Internet annab võimaluse tellida erinevaid teenuseid ning tavaliselt ei piirduta vaid ühekordse allalaadimisega, mõndadel juhtudel osutatakse neid teenuseid üle aasta. Veebiprogrammide kasutamine, veebis loetavad ajalehed jne võivad olla sellisteks teenusteks. Kuidas maksustada pikaajalisi teenuseid juhul, kui teenuse periood hõlmab nii 2014.a kui ka 2015. aastat? (Adamson, 2014c).

Maksustamiseks loetakse hetke, millal tekib käive. Teenuse osutamise lõpetamist, kuid mitte hiljem, kui 12 kuu möödumisel teenuse osutamisest loetakse pikaajaliste teenuste käibe tekkimise hetkeks. (Käibemaksuseadus, 2018)

Käive tekib juhul, kui ettemaks laekus enne teenuse osutamise lõpetamist. (Käibemaksuseadus, 2018). Ettemaksu laekumisel tuleb käive deklareerida ning tasuda ettemaksult käibemaks. (Käibemaksuseadus, 2018)

2014. ja 2015. aastal elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamine võib tuua kaasa endaga topeltmaksustamise või maksustamata jätmise. See omakorda võib tähendada seda, et liikmesriigid tõlgendavad ja rakendavad uusi reegleid erinevalt. (Adamson, 2014d) B2C rühma pikaajalise teenuse maksustamise hetke reguleerivad üleminekusätted, mis on välja töötatud vältimaks topeltmaksustamist ja mittemaksustamist teenuste puhul, mille osutamise periood algab 2014. aastal ning kestab edasi 2015. aastal. (Adamson, 2014e)

Juhul, kui käive loetakse tekkinuks enne 1. jaanuari 2015 ning käive loetakse tekkinuks liikmesriigis, kus asub teenuseosutaja, siis nendelt teenustelt ei pea tasuma käibemaksu liikmesriigis, kus asub teenuse saaja. (Adamson, 2014f) Käive loetakse tekkinuks riigis, kus asub teenuse saaja juhul, kui maksustamishetk on alates 1. jaanuarist 2015. Käive loetakse tekkinuks riigis, kus asub teenuseosutaja juhul, kui üks osa ettemaksust tehakse enne 1. jaanuari 2015. Käive loetakse tekkinuks liikmesriigis, kus asub teenuse saaja juhul, kui teine osa ettemaksust tehakse alates 1. jaanuarist 2015. (Adamson, 2014g)

Teenuseosutaja peab tegema endast kõik oleneva kliendi asukoha tuvastamiseks. Teenuseosutaja ei pea eeldama, et klient väljastab enda kohta vale informatsiooni. (Adamson, 2014h) Teenuseosutaja poolseks süsteemi ärakasutamiseks ei tohi pidada seda, kui teenuseosutaja tegutseb heauskselt ega ürita tekitada kliendile paremat situatsiooni ning ei võta teadlikult arvesse temani jõudnud vale informatsiooni. Euroopa Liidu praktika digiteenuste maksustamisel on näidanud, et kõige keerulisem selle puhul on kliendi asukoha tuvastamine. (Adamson, 2014i)

Võttes kokku digiteenuste maksustamise, tuleks alustada kõigepealt teenuse maksustamisest. Põhireegli kohaselt maksustatakse teenuse saaja asukohariigis. Käibe tekkimise koha määramist mõjutab eelkõige teenuse saaja isik, st kas tegemist on registreeritud maksukohustuslasega, piiratud maksukohustuslasega või on tegemist ühendusevälise riigi isikuga, kes tegeleb ettevõtlusega. Teenuse käive tekib reeglina, kas teenuse osutamisel või ettemaksu saamisel. Digiteenuste maksustamine on alates 1. jaanuarist 2015 muutunud sellepolest, et kõiki telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektroonilisi teenuseid maksustatakse kohas, kus asub klient. Euroopa Liidu ja Euroopa Liidu välised ettevõtjad peavad

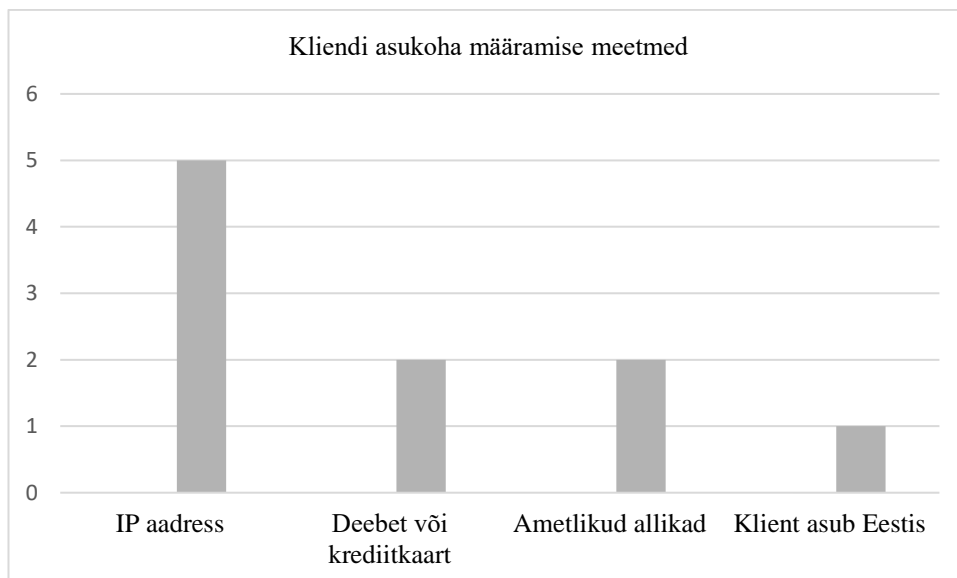
määrama kindlaks oma kliendi staatuse ning samuti ka koha kus see klient asub, seda selleks, et tagada teenuste õiguspärane maksustamine. Muudatuse põhjuseks on see, et elektrooniliste sideteenuste ja elektroonselt osutavate teenuste käibemaksustamine on vaja viia kooskõlla sellega, et kaupade või teenuste tarbimismaksu tulu peaks laekuma liikmesriigile, milles neid tarbitakse. Oluline on, et teenuseosutaja teeb kõik endast oleneva kliendi asukoha tuvastamiseks.

2.2 Digiteenuste maksustamise rakendamine Eesti ettevõtjate näitel

Lõputöö eesmärk on välja selgitada kliendi asukoha tuvastamisega seotud probleemid digiteenuste osutamisel. Lõputöö püstitatud eesmärgi saavutamiseks kasutati kvalitatiivset andmekogumismeetodit, mille käigus koguti andmeid Eesti ettevõtjatelt. Kvalitatiivse andmekogumise meetodi eesmärk oli välja selgitada Eesti ettevõtjate arvamused ja seisukohad MOSS erikorra rakendamisest. Arvamusi kõrvutati teoreetiliste seisukohtadega ja küsitluse tulemustega. Uuringu tüübiks oli küsitlus, mis viidi läbi internetikeskkonnas Google Forms. Küsimustik koosnes seitsmest küsimusest (Lisa 1). Küsimustik saadeti MOSS deklaratsiooni täitjatele 2016.a jaanuarikuus. Küsimustikule vastamine oli anonüümne ja ei sisaldanud küsimusi ettevõtete delikaatsete andmete kohta. Küsitlus edastati 107-le erineva tegevusalaga ettevõttele ning küsitlusele vastas kokku 10 ettevõtet. Siinkohal väärrib märkimist asjaolu, et kuigi vastanute hulk ei võimalda üldistada MOSS erikorra rakendamist Eesti ettevõtjate seas mööna autor, et vastanute hulk annab siiski teatava ülevaate ning võimaluse teha asjakohased järeldused ja ettepanekud. Lisaks ettevõtjatele pöördus töö autor ka MTA esindaja juhtiv maksuaudiitor Priit Vao poole, saamaks nimetatud ametiasutuse omapoolse arvamuse käesoleva teema käsitlusele

Esimesele küsimusele vastuse saamiseks palus autor uuringus osalejatel avaldada arvamust nende endi kogemustest ja kokkupuudetest MOSS erikorraga. Küsitlusest selgus, et kõik ettevõtted on MOSS erikorraga seotud ning kohustatud seda rakendama. Seega, kuna kõik küsitlusel osalejad ettevõtted on otseselt seotud MOSS erikorraga kinnitab see veelgi asjaolu, et antud küsitlusel osalejate vastused

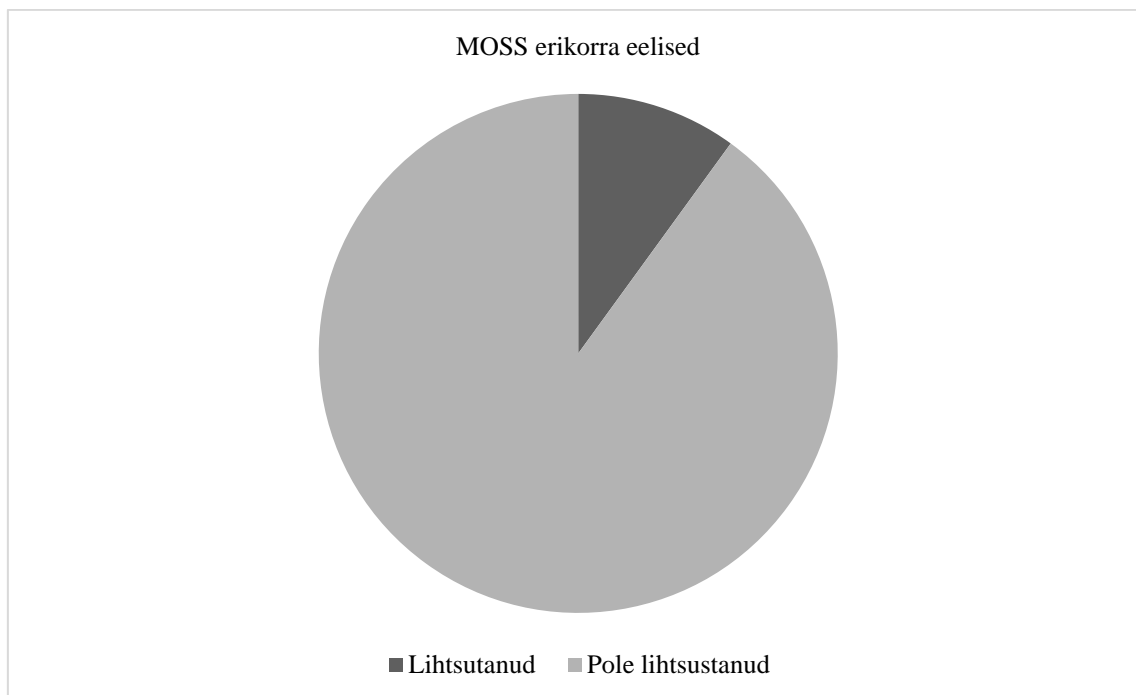
võimaldavad anda asjakohase ja arvestatava ülevaate, hoolimata vastanute hulga vähesusest. Pöördumisest MTA poole selgus, et MTA on tihedalt seotud MOSS erikorra toimimisega, kuna peale seda kui teenuse osutaja esitab MOSS deklaratsiooni oma kohalikku maksuametisse kannab maksuamet saadud summa proportsionaalselt edasi mittekäibemaksukohustuslastest klientide asukohariikidesse. Samuti tõi MTA välja ka peamise probleemi, mis tekkis enne MOSS erikorra teket. Täpsemalt öeldes välistas MOSS erikord olukorrad, kus suurettevõtted registreerisid end maksusoodustuse eesmärgil madalama käibemaksumääraga riikidesse, sest enne MOSS erikorra rakendamist tasuti käibemaksu digiteenuste osutaja asukohariiki. Alates 2015. aasta käibemaksuseaduse muudatusest, kui võeti kasutusele MOSS erikord peab mittekäibemaksukohustuslasele digiteenuste osutaja tasuma käibemaksu kliendi asukohariiki. Seega, selle lihtsustamiseks loodi teenuse osutajatele võimalus registreerida end oma asukohariigis MOSS erikorra kasutajaks, mis tähendab, et teenuse osutaja esitab MOSS deklaratsiooni oma kohalikku maksuametisse ning MTA kannab saadud summa proportsionaalselt edasi mittekäibemaksukohustuslastest klientide asukohariikidesse.



Joonis 2. Kliendi asukoha määramise meetmed (autori koostatud).

Uuringu teise küsimuse eesmärgiks oli selgitada välja, kas ja milliseid vahendeid või meetmeid ettevõtte rakendavad, et määrata kindlaks, millise liikmesriigi kehtiv käibemaksumäär kohaldub elektroonilise side teenuse osutamisel teises liikmesriigis paiknevale isikule (st. nii füüsilisele- kui ja juriidilisele isikule).

Kõige enam töid küsitluses osalejad välja, et nad tuvastavad kliendi asukoha kas läbi IP aadressi, telefoninumbri, läbi kliendi enda ehk klient märgib ise oma asukoha või tehakse kliendi asukoht kindlaks krediitkaardi või deebetkaardi põhjal. Samuti uurivad ettevõtjad kliendi asukohta erinevatest ametlikest interneti allikatest nagu erinevad Euroopa Komisjoni juhised, kohtulahendid, seadused jne. Märkimist väärrib asjaolu, et üks ettevõtetest määrab oma kliendi asukoha läbi oletuse, st, et ettevõtte eeldab, et kõik nende kliendid asuvad Eestis ning tegutseb vastavalt sellele oletusele. MTA selgitas omalt poolt, et eelkõige lasub klientide asukoha kindlaksmääramise ülesanne digiteenuste osutajal. MTA lisas, et neil puudub automaatne tuvastamissüsteem, mis võimaldaks neil tuvastada, kas ettevõtjad määravad oma kliendi asukoha vastavalt MOSS erikorra nõuetele või mitte. Samas täheldas MTA, et kui riskianalüüsi käigus ettevõtet kontrollitakse, on digiteenuste osutaja kohustatud põhjendama, kuidas ja mille alusel nad tuvastavad või tuvastasid kliendi asukoha.



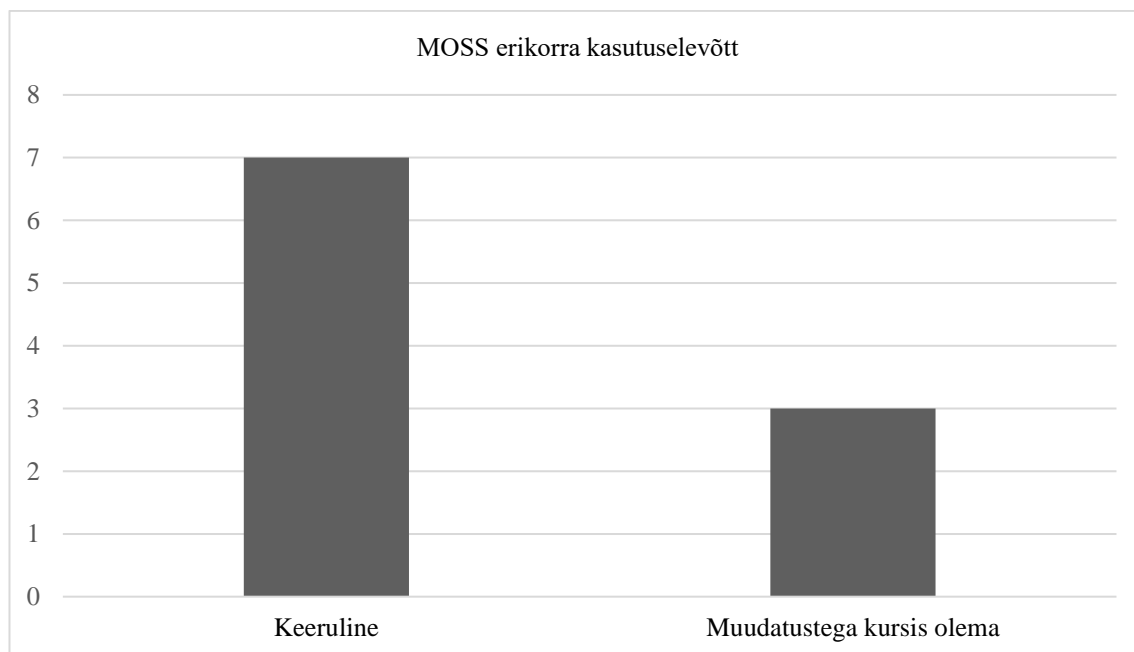
Joonis 3. MOSS erikorra eelised (autori koostatud).

Uuringu kolmanda küsimuse eesmärgiks oli välja selgitada, millised eelised on kaasnenud MOSS erikorra kasutusele võtmisega.

Küsitlusest selgus, et suures osas vastanutele ei ole MOSS erikorra teke ja rakendamine mingeid eeliseid toonud. Samas täheldas üks vastanutest, et MOSS erikorra rakendamine on lihtsustanud nende elu ja töökorraldust väga suures mahu, kuna nüüdsest ei pea nad igale Euroopa Liidu liikmesriigile eraldi deklaratsiooni esitama ning makseid tegema. MTA toob omaltpoolt välja, et lisaks sellele, et MOSS erikorra kasutamine vähendab ettevõtja jaoks rahalist ja ajalist kulu, kaasneb selle rakendamisega veel mitmeid eeliseid, kuna digiteenust osutavatel ettevõtjatel on tekkinud käibemaksu deklareerimiseks kaks varianti:

- registreerida end iga mittemaksukohustuslasest kliendi asukohariigis mitteresidendiks ning hakata igas riigis eraldi käibedeklaratsioone esitama;
- registreerida end MOSS erikorra kasutajaks.

Samuti täheldab MTA, et MOSS erikorra kasutamine lihtsustab ettevõtlust ning MOSS erikorra kasutamine toob endaga kaasa suurema käibemaksu laekumise üle kogu Euroopa Liidu, sest maksulaekumist on võimalik kvartalipõhiselt jälgida.

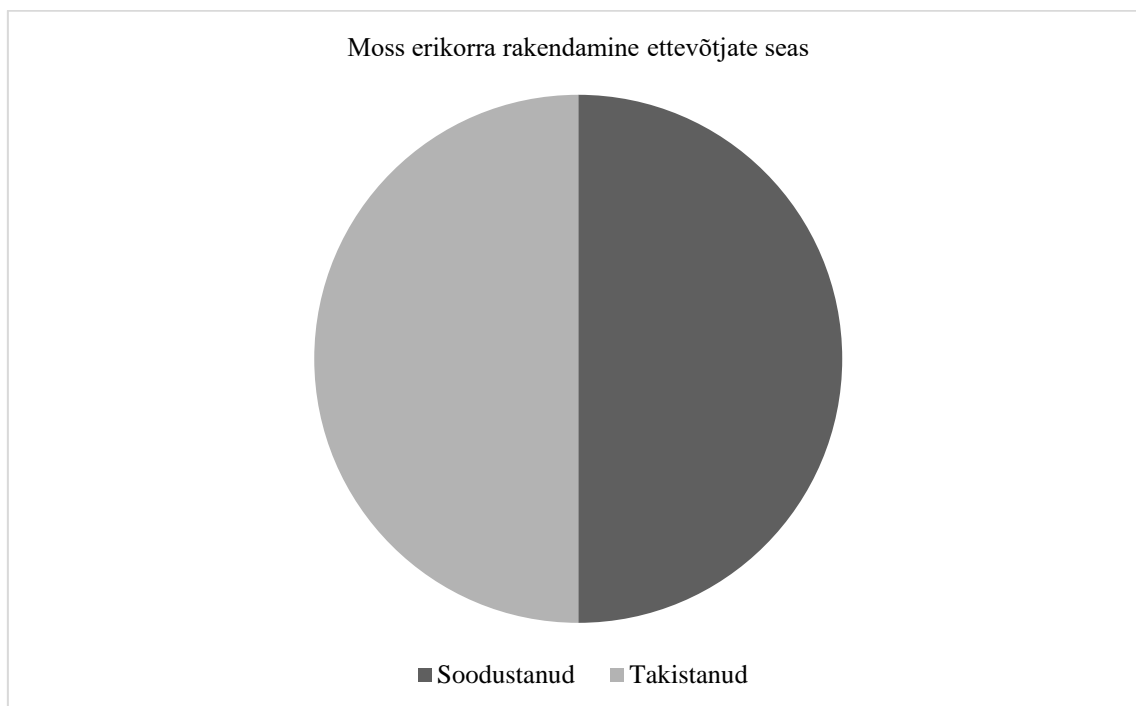


Joonis 4. MOSS erikorra kasutuselevõtt (autori koostatud).

Uuringu neljanda küsimuse eesmärgiks oli selgitada välja, millised puudused/probleemid on MOSS erikorra kasutusele võtmisega kaasnenud.

Küsitluse läbiviimisel selgus neljandaks, et MOSS erikorra kasutusele võtmisega on kaasnenud mõningaid puudusi. MOSS erikorra kasutusele võtt oli alguses keeruline, sest tuli välja mõelda skeem, kuidas kliendi asukohta kõige paremini tuvastada. Lisaks sellele töid ettevõtjad välja asjaolu, et Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksumäärad muutuvad aegajalt ning lisaks kohalikele maksuseadustele peab olema kursis ka välisriigi maksuseaduste ja nende muudatustega. Erinevalt ettevõtjatest, tõi MTA välja, et ettevõtja peab MOSS deklaratsioonile sisestama ainult teise liikmesriigi mittekäibemaksukohustuslaste teostatud müügi käibe summa. See aga tekitab olukorra, kus MTA saab MOSS deklaratsioonile sisestatud andmete õigsuses veenduda vaid juhul, kui nad alustavad teenusepakkuja suhtes maksumenetlust. Praktikas on olnud juhuseid, kus menetluse käigus on selgunud, et ettevõtte on MOSS deklaratsioonil kajastanud

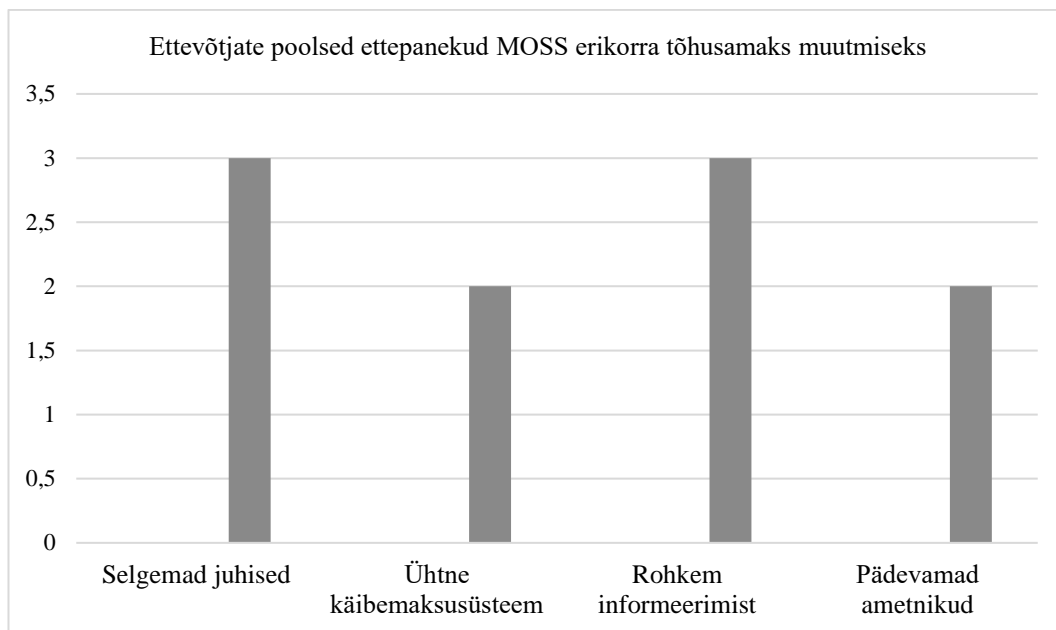
teenuse müüki maksukohustuslasele või on deklareerimisel ekslikult valinud ES (Hispaania) asemel EE (Eesti). Teiseks puuduseks toob MTA välja selle, et erikord kehtib vaid digiteenuste osutamise puhul, mistõttu puudub MTA-l ülevaade kõigist mittemaksukohustuslastele läbi interneti osutatud teenustest Euroopa Liidus.



Joonis 5. MOSS erikorra rakendamine ettevõtjate seas (autori koostatud).

Viienda ja kuuenda küsimuse eesmärgiks oli selgitada välja, kas praegune elektroonilise side teenuse erikord pigem soodustab või takistab küsitluses osalenud äriühingute tööd.

Selgus, et pooltele vastanutest MOSS erikord pigem takistab kui soodustab nende tööd. Ettevõtjad oli üksmeelel, et MOSS erikord tekitab neile täiendava halduskoormuse, kuna lisa deklaratsioonide täitmine on ebamugav ning ajakulukas. Niisamuti toodi välja, et lõpuni ei saa kunagi kindel olla, kus klient realselt asub.



Joonis 6. Ettevõtjate poolsed ettepanekud MOSS erikorra tõhusamaks muutmiseks (autori koostatud).

Seitsmenda küsimuse eesmärgiks oli teada saada ettevõtjate poolsed ettepanekud muutmaks MOSS erikorda tõhusamaks.

Küsitluse vastustest, mis käsitles täiendavaid ettepanekuid toodi välja kõige enam üksmeelseid arvamusi. Suuremal hulgal ettevõtjaid märkis, et nende tööd ja ebaselgust, mis kaasneb MOSS erikorraga kergendaks see, kui MTA annaks selgemad juhised, kuidas tuvastada kliendi asukohta ning kes vastutab selle eest, kui deklaratsioonil on esitatud valeandmeid. Samuti toodi välja, et MOSS erikorraga võiks kaasneda ühtne süsteem, mis käibemaksustaks digiteenuseid sarnaselt. Lisaks võiks MTA ettevõtjaid rohkem informeerida ning ettevõtjad tunnevad, et MTA-lt praegu saadav tugi ja nõu ei ole asjakohane, kuna nendel puuduvad piisavalt pädevad ametnikud, kes antud teemaga kursis oleks ja neid vajadusel nõustaks. Samas leidis vastanute hulgas ettevõtjaid, kes tõid välja, et MOSS erikord ei ole nende äritegevust takistanud ning tegemist on regulatsiooniga, mida on lihtne järgida. MTA seevastu on seisukohal, et MOSS erikorra kasutusele võtmine ei ole MTA tööd takistanud. Vastupidi, annab MOSS erikord parema ülevaate digiteenuste turusituatsioonist ning peale MOSS erikorra laiendamist 2021. aastal, paraneb turuolukorra ülevaade veelgi enam. MTA tõi omapoolselt välja, et kuna MOSS erikorra kasutamine on ettevõtjate jaoks vabatahtlik, näitab

suur erikorra kasutajate hulk, et tegemist on äriühingu tegevust soodustava erikorraga

Kokkuvõttes selgus, et valdav enamus ettevõtteid tuvastavad kliendi asukohta läbi IP aadressi või siis deebetkaardi või krediitkaardi asukoha põhjal. Samuti uurivad ettevõtted ka erinevaid ametlike interneti allikaid nagu Euroopa Komisjoni juhised, kohtulahendid, seadused jne. MTA lisas, et kuigi neil puudub kindel kliendi asukoha tuvastamissüsteem on ettevõtte, kes osutab digiteenuseid kohustatud MTA riskianalüüsi käigus põhjendama MTA-le kuidas ja mille alusel nad kliendi asukohta tuvastavad. Valdav enamuses ettevõtted tõid välja, et MOSS erikord ei ole nende äriühingule eeliseid toonud, kuna see on tekitanud neile pigem ajakulu, kuna kliendi asukoha tuvastamise nõuded on ebaselged ning algselt tuli hakata välja mõtlema skeemi kuidas kliendi asukohta kõige kindlamalt ja õigesti tuvastada. Samuti lisasid ettevõtted, et lisa deklaratsioonide täitmine ning välisriigi maksuseadustega kursis olemine tekitab neile täiendavat ajakulu ja ebamugavust ning erikorra rakendamist raskendab ka piisavalt pädevate ametnike olemasolu, kelle poole vajadusel pöörduda. MTA peab MOSS erikorra peamiseks puuduseks aga seda, et ettevõtja peab MOSS deklaratsioonile sisestama ainult liikmesriigi mittekäibemaksukohustuslastele teostatud müügi käibe summa. Mõni üksik ettevõtte lisas, et MOSS erikorra rakendamine on nende elu lihtsustanud, kuna tänu sellele ei pea nad igale Euroopa Liidu liikmesriigile eraldi deklaratsiooni esitama ning eraldi makseid tegema. Siinkohal lisas MTA omaltpoolt, et nende arusaama järgi vähendab MOSS erikorra teke ettevõtjate jaoks eelkõige rahalist ja ajalist kulu ning MTA seisukohalt annab MOSS erikord MTA-le ülevaate digiteenuste turusituatsioonist võimaldades MTA-l viia hõlpsamini läbi maksumenetlusi. Olulisel määral ettevõtjaid selgitas, et MOSS erikorra puudusi aitaks neil parandada see, kui MTA annaks täiendavad juhised kliendi asukoha tuvastamiseks, sest Eesti käibemaksuseaduses ning direktiivis sätestatud nõuded ja juhised on liialt ebaselged.

Kõrvutades omavahel küsitluse tulemusi teoreetiliste seisukohtadega saab käesoleva lõputöö teema uurimisel teha järgnevad ettepanekud:

Kuna uuringu käigus selgus, et praegune Eesti käibemaksuseadus ja direktiiv, mis sätestab MOSS erikorra ja selle rakendamise nõudeid ning mis määratlevad, kuidas kliendi asukohta tuvastada on Eesti ettevõtjatele ebaselged ja ei võimalda neil rakendada MOSS erikorda üheselt. Esimeseks ettepanekuks toob autor välja selgemad juhised MOSS erikorra rakendamisel, mille koostamisel tuleks jälgida, et saaks välja toodud selgem definitsioon ja juhised, mille alusel määrata kliendi asukohta. Selgemad juhised tagavad MOSS erikorra õigesti rakendamise ja õiglase käibemaksumäära kohaldamise ja laekumise. Konkreetsed juhised välistavad tulevikus vaidlused MOSS erikorra kohaldamise osas. Samuti tagavad selgemad juhised õige käibemaksumäära kohaldumise ning laekumise õigesse riiki. Lisaks eeltoodule vähendab nimetatud ettepanek ka ettevõtjate halduskoormust ja ajakulu.

Üheks peamiseks põhjustest, mis vähendab MOSS erikorra mitteõiglast rakendamist võib pidada ka järelvalve asutuse ehk MTA ametnike teadlikkuse puudumisest. Seetõttu on teiseks lahenduseks korraldada MTA ametnike seas koolitusi digiteenustest, nende maksustamisest ja digiteenuste käibe tekkimise kohast. Koolitused võimaldavad ametnikel olla kursis ning anda adekvaatset tagasisidet koheselt ja kiiresti ettevõtjatele, kes osutavad digiteenuseid. Samuti tuleb viia läbi ettevõtjate hulgas teavituskampaaniaid MOSS erikorrast MTA ametnike poolt.

Ebaselguse Eesti käibemaksuseaduses ja direktiivis tekitab rohkelt riske ja küsimärke ettevõtjate hulgas. Selle vältimiseks toob autor kolmandaks ettepanekus välja, sätestada ühtne digiteenuseid maksustav süsteem. Ühtne maksusüsteem välistab probleemide tekkimise ettevõtjate hulgas ja samuti soodustab järelvalve teostamist. Ühtse maksusüsteemi üheks eeliseks on ajakulu ja halduskulude vähenemine nii järelvalve asutuste kui ka ettevõtjate seas.

KOKKUVÕTE

Tehnoloogia areng ja üleilmastumine on loonud soodsad tingimused elektroonilise kaubanduse kasvuks. Tänapäeval on saanud tavapäraseks, et igal inimesel on ligipääs internetile või mobiilsele internetile. Digitaalselt osutatud teenuste käive on viimaste aastate jooksul hüppeliselt kasvanud, mis omakorda tõi kaasa selle, et tarbijate suur liikuvus on riike sundinud täpsustama käibe tekkimise koha reeglistikku.

Teema on aktuaalne, kuna alates 2021.a soovitakse laiendada 1. jaanuarist 2015 jõustunud käibemaksuseaduse muudatust, mis hõlmas elektroonilise side teenuste ja elektrooniliselt osutavate teenuste maksustamist. 2021.a direktiivi muudatusega soovitakse praegust MOSS erikorda laiendada digiteenustelt kõikidele teenustele ning lisaks kaugmüügi tehingutele.

Lõputöö uudsus seisneb selles, et varem pole lõputöös käsitletud teemat Eestis uuritud. Autorile teadaolevalt on Eesti teadustööde raames varem uuritud e-kaubandust tarbijakaitse seisukohalt ja e-kaubandust, kui Euroopa Liidu siseturu arengu üht võimalust. Kuid keegi ei ole varem uurinud Eesti ettevõtjatel, kes pakuvad digitaalselt osutavaid teenuseid, kuidas on uus regulatsioon nende ettevõtet mõjutanud.

Töö probleem tuleneb asjaolust, et ettevõtjatel on üha raskem tuvastada kliendi asukohta ning kohaneda vastavate nõuetega, mis kaasnevad MOSS erikorraga. Uue regulatsiooni ilmumisel on ettevõtjatel kohustus tuvastada kliendi asukoht, mispärast peavad ettevõtjad täpselt teadma, kus riigis nende pakutud digitaalseid teenuseid kasutatakse.

Lõputöö eesmärk on välja selgitada kliendi asukoha tuvastamisega seotud probleemid Eesti ettevõtjate seas, kes pakuvad digitaalselt osutavaid teenuseid.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet. Esimese uurimisülesande eesmärgiks oli anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.

Käibemaksu rakendatakse kui lisandunud väärtuse maksuna vabastades sellega ettevõtjad käibemaksukohustusest. Käibemaksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust ning käibemaksu rakendamisel kehtib neutraalsuse põhimõte. Käibemaks on perioodiline maks ja Eestis on käibemaksu perioodiks reeglina üks kuu. Käibemaksu puhul toimib sihtkohamaa printsiip ehk üldjuhul toimub maksustamine selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Eestis eristatakse kolme erinevat isikut st käibemaksukohustuslast, piiratud kohustusega käibemaksukohustuslast ja välisriigi maksukohustuslast ning kolme erinevat käibemaksumäära st 20%, 0% ja 9%.

Teine uurimisülesanne oli anda ülevaade digiteenuste mõistest ja olemusest. Nimelt koos käibemaksuseaduse muudatusega 1. jaanuaril 2015 loodi teistes Euroopa Liidu liikmesriikides MOSS erikord. MOSS erikorra kohaselt maksustatakse osutatud teenuseid alati selles liikmesriigis, kus asub teenuse saaja. Muudatus puudutab käibemaksukohustuslasi, kes osutavad Euroopa Liidu liikmesriikides asuvatele mittekäibemaksukohustuslastele digiteenuseid.

Kolmas uurimisülesanne oli anda ülevaade digiteenuste maksustamisest. Digiteenuseid tuleks maksustada kohas, kus asub klient. Euroopa Liidu ja Euroopa Liidu välised ettevõtjad peavad määrama kindlaks oma kliendi staatuse ning samuti ka koha kus see klient asub, et tagada õiguspärane maksustamine. Muudatuse põhjuseks on see, et elektrooniliste sideteenuste ja elektroonselt osutavate teenuste käibemaksustamine on vaja viia kooskõlla sellega, et tulu, mis laekub tarbimismaksust, peaks minema liikmesriigile, milles kaupu või teenuseid tarbitakse.

Neljas uurimisülesanne oli uurida digiteenuste maksustamise rakendamist Eesti ettevõtjate seas. Digiteenuste maksustamise koht oleneb sellest, kus asub lõpptarbija või kus on tema tegevuskoht. Kliendi asukohariiki loetakse ka käibe tekkimise kohaks ning selle riigi käibemaksumääraga tulebki osutatud teenused maksustada. Keeruliseks muutub see siis, kui teenuseosutaja ei ole kindel selles, kus asub lõpptarbija, mis võib omakorda tuua kaasa väiksema käibemaksumäära kohaldamise teenusele.

Rahvusvaheline koostöö ja maksustamisreeglite ühtlustamine võib tuua kaasa endaga digitaalsete teenuste maksustamisprobleemide lahendamise. Käibemaksu neutraalsus ning sarnaste kaupade ja teenuste ühetaoline maksustamine peavad olema tagatud, et ühtlustada käibe tekkimise koha määramise reegleid. Samuti tuleks luua selgemad juhised, mis tagavad MOSS erikorra õigesti rakendamise ja õiglase käibemaksumäära kohaldamise ja laekumise. Konkreetsed juhised välistavad tulevikus vaidlused MOSS erikorra kohaldamise osas. Samuti tuleks korraldada MTA ametnike seas koolitusi digiteenustest, nende maksustamisest ja digiteenuste käibe tekkimise kohast. Koolitused võimaldavad ametnikel olla kursis ning anda adekvaatset tagasisidet koheselt ja kiiresti ettevõtjatele, kes osutavad digiteenuseid.

Edaspidi vajab täiendavat analüüsimist 2021.a plaanitav direktiivi muudatus, millega on plaanis täiendada MOSS erikorda digiteenustelt kõikidele teenustele ning ka kaugmüügi tehingutele, kuna antud töös keskenduti digiteenuste maksustamise erikorra Eesti ettevõtjate seas. Lisaks aitaks lõputöös analüüsitud probleem enne kohtuvaidlusi vältida nende seadusega täpsem reguleerimine või vastavate juhendmaterjalide koostamine.

SUMMARY

Diploma thesis is written on a subject „ *Problems Related to Establishing a Customer’s Location upon Providing Digital Services Within the Estonian Businesses* “. The thesis is written in Estonian and consists of 51 pages. The author has referred to 39 sources, including theoretical literature, legislation, and an interview.

The topic is actual because from 2021 it is planned to extend the amendment of the Value Added Tax Act, which entered into force on 1 January 2015. The directive of Value Added Tax Act includes the taxation of electronic communication services and electronic services. The 2021 amendment to the directive seeks to extend the current MOSS special scheme from digital services to all services and, in addition to distance selling.

The purpose of the graduation thesis is to analyse imposing Mini One Stop Shop within the Estonian businesses. To reach the aim of the thesis, the following research tasks are established:

- Providing an overview of the essence of VAT;
- Providing an overview of digital services;
- Providing an overview of the taxation of digital services;
- Analysing the implementation of taxing the digital services within Estonian businesses.

The development and globalization of technology have created favorable conditions for the growth of electronic commerce. Nowadays it has become customary, that everyone has access to the internet either on the phone or computer. Over the past decade, the sales of the services that are delivered digitally have grown dramatically. This has led to pushing countries to clarify the rules of the place, where the sale was made.

Addressing the tax problems of digital services requires significant international cooperation. The rules for determining the place of production must be harmonized around the world in order to ensure that value added tax is neutral and that there is a uniform level of taxation of similar goods and services.

In summary, there were explained problems relating to establishing the customers location in the digital services within the Estonian businesses. Businesses are different, which makes it possible to make certain changes. The European Union has to understand, that all companies do not understand the taxation of digital services the same way.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Adamson, S., 2014. *Elektrooniliselt osutatavate teenuste puhul 2015. aastast kehtima hakkavad uued käibemaksureeglid*. Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1781> [Kasutatud 05 aprill 2018].

E-teatmik, 2018 [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.vallaste.ee> [Kasutatud 10 november 2018].

Elektroonilise side seadus, 2017

Elling, T., 2014. *Käibemaks*. Tallinn: Kirjastus Grant Thornton Rimess OÜ.

Euroopa Komisjon., 2013. *Juhend käibemaksu väikese kontaktpunkti kohta*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_et.pdf#one_stop [Kasutatud 15 jaanuar 2018].

Euroopa Komisjon, 2014. *Selgitavad märkused telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektrooniliste teenuste osutamise kohaga seotud ELi käibemaksumuudatuste kohta, mis jõustuvad 2015. aastal* [Võrgumaterjal] Leitav: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_et.pdf [Kasutatud 31 jaanuar 2018]

Euroopa Liidu Nõukogu., 2006. *Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=celex:32006L0112> [Kasutatud 21 jaanuar 2018].

Euroopa Liidu Nõukogu, 2013. *NÕUKOGU RAKENDUSMÄÄRUS (EL) nr 1042/2013, 7. oktoober 2013, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 teenuste osutamise koha osas* [Võrgumaterjal] Leitav: <http://eur->

lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:284:0001:0009:ET:PDF [Kasutatud 20 märts 2018].

European Parliament, 2016. *MODERNISING VAT FOR CROSS-BORDER B2C E-COMMERCE DIGITAL ONLINE PORTAL ('ONE STOP-SHOP')* [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-deeper-and-fairer-internal-market-with-a-strengthened-industrial-base-taxation/file-modernising-vat-for-cross-border-b2c-e-commerce> [Kasutatud 19 mai 2018].

Graham, Elliot., 2013. *Mini One Stop Shop*. 151 p 33-33 Leitav: EBSCOhost Online [Kasutatud 06 Mai 2018].

Hallam, Nicholas., 2015. *Changes to EU VAT*. 154 p 44-47 Leitav: EBSCOhost Online [Kasutatud 06 Mai 2018].

Hodzic, Sabina., 2017. *VALUE-ADDED TAX AND ITS EFFICIENCY: EU-28 AND TURKEY*. 8(2) p 79-90 Leitav: EBSCOhost Online [Kasutatud 06 Mai 2018].

Keskpank, E., 2015. *Virtual currency schemes*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemesen.pdf> [Kasutatud 20 jaanuar 2018].

Käibemaksuseadus, 2018.

Kägi, K. & Võimre, U., 2007. *Käibemaks*. Tallinn: Äripäeva kirjastus.

Kütt, K., 2014. *Digitaalselt osutatavate teenuste kaibemaksuga maksustamise-regulatsiooni vastavus oecd raamtingimustele* [Võrgumaterjal] Leitav: <http://rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/digitaalselt-osutatavate-teenuste-kaibemaksuga-maksustamise-regulatsiooni-vastavus-oecd-raamtingimustele> [Kasutatud 19 veebruar 2018].

Laasberg, E., 2015. *Eesti Maksumaksjate Liit*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1913#_ftn4 [Kasutatud 25 veebruar 2018].

Lehis, L., 2004. *Maksuõigus*. Tallinn: Kirjastus Juura.

Lehis, L., 2009. *Maksuõigus, teine trükk*. Tallinn: Kirjastus Juura.

Lehis, L., 2012. *Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk*. Tallinn: Kirjastus Juura.

Lehis, L., 2014. *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Kirjastus Casus Tax Services OÜ.

Lehis, L., 2016. *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Kirjastus Casus Tax Services OÜ.

Lind, K., 2017. *Habemest limonaadini- maksunduse ajaloo lühikursus*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=2028> [Kasutatud 19 märts 2018].

Maksu- ja Tolliamet., 2016. *Digiteenuste loetelu*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/tulu-kulu-kaive-kasum/ulevaade-kaibemaksuga-maksustamisest/elektroonilise-side-teenuste-ja-0> [Kasutatud 14 mai 2018].

Maksu- ja Tolliamet., 2016. *Elektrooniliste side teenuste ja elektrooniliste teenuste käibemaksuga maksustamise erikord-MOSS*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/ulevaade-kaibe-maksustamisest/elektroonilise-side-teenuste-ja#5> [Kasutatud 08 mai 2018].

Maksu- ja Tolliamet., 2016. *Käibemaksu määrad*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/kaibemaksu ma arad> [Kasutatud 19 märts 2018].

Maksu- ja Tolliamet., 2016. *Teenuste maksustamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/teenuste-maksustamine> [Kasutatud 19 märts 2018].

Maksu- ja Tolliamet., 2018. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/maksulaekumine-statistika/maksulaekumine/riigieelarve_laekumise_aruanne_detsember_2017.pdf [Kasutatud 10 aprill 2018].

Maksu- ja Tolliamet., 2018. *Elektrooniliste side teenuste ja elektrooniliste teenuste käibemaksuga maksustamise erikord-MOSS* [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/ulevaade-kaibe-maksustamisest/elektroonilise-side-teenuste-ja> [Kasutatud 09 aprill 2018].

Nurk, A., 2005. *Eesti Maksumaksjate Liit*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=57> [Kasutatud 19 märts 2018].

OECD, 2004. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf> [Kasutatud 26 märts 2018].

OECD, 2017. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.oecd.org/about> [Kasutatud 26 märts 2018].

Raamatupidaja., 2008. *Käibemaksuga pöördmaksustamisest*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2008/03/17/kaibemaksuga-poordmaksustamisest> [Kasutatud 15 veebruar 2018].

Rahandusministeerium, 2018. *Käibemaksuseadus Rahanduministeeriumi kommentaaridega*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/eesmargidtegevused/maksu-ja-tollipoliitika/maksud> [Kasutatud 19 veebruar 2018].

Raponi, Donato., 2014. *European Commission discusses new VAT rules*. 24(10) p30-30 Leitav: EBSCOhost Online [Kasutatud 06 Mai 2018].

Sarmiento, J., 2016. *The determinants of Value added tax revenues in the European Union* 21(2) p 79-99 Leitav: EBSCOhost Online [Kasutatud 06 Mai 2018].

Tax Adviser., 2017. *The European Mini one-stop shop: A model for future indirect tax compliance?*. 48(6) p 1.4 Leitav: EBSCOhost Online [Kasutatud 07 Mai 2018].

Tranfadir, Adina., 2014. *VAT ON E-SERVICES: HOW NEW RULES AFFECT BUSINESSES*.2(2) p 147-154 Leitav: EBSCOhost Online [Kasutatud 06 Mai 2018].

Weidmann, Matthias., 2015. *The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services ?*. 24(2) p105-118 Leitav: EBSCOhost Online [Kasutatud 07 Mai 2018].

TABELITE JA JOONISTE LOETELU

Joonis 1. B2C tehingute käibe tekkimise koht (Kütt, 2014c).....	22
Joonis 2. Kliendi asukoha määramise meetmed (autori koostatud).	29
Joonis 3. MOSS erikorra eelised (autori koostatud).....	30
Joonis 4. MOSS erikorra kasutuselevõtt (autori koostatud).....	31
Joonis 5. MOSS erikorra rakendamine ettevõtjate seas (autori koostatud).	32
Joonis 6. Ettevõtjate poolsed ettepanekud MOSS erikorra tõhusamaks muutmiseks (autori koostatud).....	33

Lisa 1. Ekspertide intervjuu küsimustik Eesti ettevõtjatele

1. Millised kogemused ja kokkupuuted on teie äriühingul olnud seoses MOSS erikorraga?
2. Kas ja milliseid vahendeid või meetmeid rakendate, et määrata kindlaks, millise liikmesriigi kehtiv käibemaksumäär kohaldub elektroonilise side teenuse osutamisel teises liikmesriigis paiknevale isikule (st. nii füüsilisele kui ja juriidilisele isikule)?
3. Kas ja millised eelised on kaasnud MOSS erikorra/digiteenuste maksustamist puudutava erikorra kasutusele võtmisega Teie äriühingul?
4. Kas ja millised puudused/probleemid on kaasnud MOSS erikorra/digiteenuste maksustamist puudutava erikorra kasutusele võtmisega Teie äriühingul?
5. Millised on Teie hinnangul MOSS erikorra rakendamisega seotud eripärad, mis muudavad või võivad muuta selle rakendamise/kohaldamise problemaatiliseks (st, kas MOSS erikorra kasutusele võtmine on Teie äriühingu tööd pigem takistanud või lihtsustanud)?
6. Milline on Teie hinnang, kas praegune elektroonilise side teenuse erikord pigem soodustab või takistab äriühingute tööd? Kas ja mida tuleks täiendada elektroonilise side teenuseid reguleerivates õigusaktis (käibemaksuseaduses), et vähendada probleeme, mis kaasnevad MOSS erikorra rakendamisega?
7. On Teil täiendavaid mõtteid kehtivate regulatsioonide muutmiseks lihtsustamaks MOSS erikorra rakendamist äriühingutele või ettepanekuid vähendamaks riski, et MOSS erikorda võidakse rakendada/kohaldada valesti?

Lisa 2. Ekspertide intervjuu küsimustik MTA esindajale

1. Millised kogemused ja kokkupuuted on Maksu-ja Tolliametil olnud seoses MOSS erikorraga?
2. Kas ja milliseid vahendeid või meetmeid rakendate, et määrata kindlaks, millise liikmesriigi kehtiv käibemaksumäär kohaldub elektroonilise side teenuse osutamisel teises liikmesriigis paiknevale isikule (st. nii füüsilisele kui ja juriidilisele isikule)?
3. Kas ja millised eelised on kaasnenud MOSS erikorra/digiteenuste maksustamist puudutava erikorra kasutusele võtmisega Maksu-ja Tolliametile?
4. Kas ja millised puudused/probleemid on kaasnenud MOSS erikorra/digiteenuste maksustamist puudutava erikorra kasutusele võtmisega Maksu-ja Tolliametile?
5. Millised on Teie hinnangul MOSS erikorra rakendamisega seotud eripärad, mis muudavad või võivad muuta selle rakendamise/kohaldamise problemaatiliseks (st, kas MOSS erikorra kasutusele võtmine on Maksu-ja Tolliameti tööd pigem takistanud või lihtsustanud)?
6. Milline on Teie hinnang, kas praegune elektroonilise side teenuse erikord pigem soodustab või takistab äriühingute tööd?

Lisa 3. MOSS deklaratsiooni esitajad

Äriühingu nimi	Registrikood
A1	X1
A2	X2
A3	X3
A4	X4
A5	X5
A6	X6
A7	X7
A8	X8
A9	X9
A10	X10
A11	X11
A12	X12
A13	X13
A14	X14
A15	X15
A16	X16
A17	X17
A18	X18
A19	X19
A20	X20
A21	X21
A22	X22
A23	X23
A24	X24
A25	X25
A26	X26
A27	X27
A28	X28
A29	X29
A30	X30
A31	X31
A32	X32
A33	X33
A34	X34
A35	X35
A36	X36
A37	X37
A38	X38
A39	X39
A40	X40
A41	X41
A42	X42
A43	X43

A44	X44
A45	X45
A46	X46
A47	X47
A48	X48
A49	X49
A50	X50
A51	X51
A52	X52
A53	X53
A54	X54
A55	X55
A56	X56
A57	X57
A58	X58
A59	X59
A60	X60
A61	X61
A62	X62
A63	X63
A64	X64
A65	X65
A66	X66
A67	X67
A68	X68
A69	X69
A70	X70
A71	X71
A72	X72
A73	X73
A74	X74
A75	X75
A76	X76
A77	X77
A78	X78
A79	X79
A80	X80
A81	X81
A82	X82
A83	X83
A84	X84
A85	X85
A86	X86
A87	X87
A88	X88
A89	X89

A90	X90
A91	X91
A92	X92
A93	X93
A94	X94
A95	X95
A96	X96
A97	X97
A98	X98
A99	X99
A100	X100
A101	X101
A102	X102
A103	X103
A104	X104
A105	X105
A106	X106
A107	X107