

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Kärolin Roos

**ELEKTROONILISELT OSUTATAVATE TEENUSTE  
KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2018

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2018
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Elektrooniliselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamine</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: The Imposing of VAT on Services Provided Electronically</p> <p><i>Lühikokkuvõte</i></p> <p>Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 59 leheküljest. Töös on kasutatud 42 allikat, millele on viidatud.</p> <p>Teema on aktuaalne, sest 2015. aasta muudatus muutis oluliselt elektrooniliste teenuste osutamise korda, kus kliendi asukohamaa tuvastamisel tuleb hoolega järgida direktiivis välja toodud reegleid, milliseid reegleid järgida maksukohustuslase ning mittemaksukohustuslase puhul.</p> <p>Töö eesmärgiks on välja selgitada elektroonilised teenused, mis on maksustatavad käibemaksuga ning millised on peamised probleemkohad Eesti ettevõtjatel deklaratsioonide esitamisel. Eesmärgi saavutamiseks antakse ülevaade käibemaksu olemusest ja elektrooniliselt osutatavatest teenustest ning kliendi asukohamaa määramisest. Sooritatakse intervjuu, et saada teada deklaratsioonide probleemkohad ning puudused.</p> <p>Analüüsist selgus, et peamised probleemkohad, mis Eesti ettevõtjatel seoses MOSS erikorra deklaratsioonidega on tekkinud, on pisivead, näiteks määratakse vale asukohamaa lühend või soovitakse deklareerida müüki teise liikmesriiki. Erikord on Euroopa Liidus vägagi aktuaalne ka tänasel päeval, erikord on pidevas muutumises, soovitakse muuta veelgi ettevõtja sõbralikumaks ning teha ettevõtjate elu võimalikult lihtsaks.</p>	
<p>Võtmesõnad: Käibemaks, elektrooniliselt osutatavad teenused, kliendi asukoha määramine</p>	
<p>Võõrkeelsed võtmesõnad: Value-added tax (VAT), electronically supplied services, determining the location of your customer</p>	
<p>Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu</p>	
<p>Töö autor: Kärolin Roos</p> <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>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p>	
Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:
<p>Kaitsmisele lubatud</p>	
Kolledži direktor: Kerly Randlane	Allkiri:

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. ELEKTROONILISTE TEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE .....	7
1.1 Käibemaksu mõiste ja olemus .....	7
1.2 Elektrooniliste teenuste maksustamine .....	15
2. ELEKTROONILISELT OSUTATAVATE TEENUSTEGA SEOTUD PROBLEEMID .....	23
2.1 Kliendi asukohamaa tuvastamine .....	23
2.2 MOSS erikord ja deklaratsioonid .....	31
KOKKUVÕTE .....	38
SUMMARY .....	40
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	42
Lisa 1. Päring Maksu- ja Tolliametisse 03.04.2018.....	48
Lisa 2. Elektrooniliselt osutatavate teenuste nimekiri .....	49
Lisa 3. Kaubad ja teenused, mida ei loeta elektrooniliseks teenuseks.....	52
Lisa 4. Käibedeklaratsioon.....	53
Lisa 5. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti maksuaditi osakonna juhtiv maksuaudiitor Priit Vaoga .....	56

## SISSEJUHATUS

Käibemaksu peetakse tarbimismaksuks kuna maksustatakse peamiselt kaupade ja teenuste tarbimist ning seetõttu peab maksustamise objekt olema lai. Käibemaks kuulub riiklike maksude hulka ning seetõttu on selle maksu eesmärgiks teenida riigile tulu ning maksul on fiskaalne eesmärk kuna selle maksu kaudu saadakse raha, mis läheb avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks. Käibemaks on kindlasti objektiivne maks kuna maksu suurus ei sõltu maksumaksja isikust. Elektroonilist teenust osutatakse interneti või muu arvutivõrgu kaudu enamasti automaatselt ning minimaalse inimsekkumisega. Elektrooniliselt osutatava teenuse eripäraks on see, et käibemaks tuleb tasuda kliendi asukohariigis. Tegemist on huvitava teenuse alaliigiga, sest sellele kehtivad oma kindlad reeglid millest tuleb lähtuda ning mida silmas pidada.

Lõputöö teema valikul on arvesse võetud erinevaid muudatusi mis puudutavad elektrooniliste teenuste maksustamise erikorda. Euroopa Komisjon soovib antud erikorda täiendada ning ettevõtja sõbralikumaks muuta. Kõigest paar aastat tagasi toimus suur muudatus milleks oli käibe tekkimise koha määramise reeglite muudatus, mis tekitas väga palju segadust ettevõtjatele ning on tänasel päevalgi vägagi problemaatiline ning tekitab palju küsimusi. Antud muudatus tõstis oluliselt ettevõtjate administratiivset koormust kliendi asukoha tuvastamisel.

Teema on aktuaalne kuna Euroopa Komisjon on välja töötanud liikmesriikidele uue eelnõu, millega muudetakse elektrooniliste teenuste käibemaksuga maksustamise erikorda (MOSS). Uuendusega soovitakse lihtsustada väikeettevõtjate äritegevust, kui väikeettevõtte käive on aastas alla 10 000 euro, siis käive deklareeritakse teenuse osutaja riiki mitte teenuse saaja riiki. Samuti toimus oluline muudatus 2015. aastal mil muudeti kliendi asukoha määramise põhimõtteid.

Teema on uudne kuna autorile teadaolevalt ei ole varem elektrooniliselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise kohta Sisekaitseakadeemias lõputööd kirjutatud. Seetõttu annab autor ülevaate elektrooniliselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamisest, millised teenused kuuluvad sinna alla ning mis erinevaid tingimusi tuleb täita ning järgida elektrooniliste teenuste osutamisel.

Lõputöös käsitletav probleem seisneb selles, et puudub teadmine kuidas ettevõtjad teevad kindlaks kliendi asukohta, igaühel võib see olla isemoodi lahendatud kuna puuduvad kindlad ettekirjutused. Käibemaksu direktiivis on toodud välja väike loetelu, milliseid võimalusi saab kasutada kliendi asukohta määramiseks. Kuna maksustamine on asukohapõhine, siis on see väga oluline et teenust osutav ettevõtja märgiks õige riigi kuhu teenust osutatakse. Millised on levinumad probleemid Eesti ettevõtjatel deklaratsioonide esitamisel ning täitmisel?

Lõputöö eesmärgiks on anda ülevaade elektrooniliselt osutatavate teenuste maksustamisest käibemaksuga ning uurida millised on peamised probleemkohad Eesti ettevõtjatel deklaratsioonide esitamisel.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgnevad uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.
2. Antakse ülevaade elektroonilistest teenustest.
3. Antakse ülevaade kliendi asukohamaa määramisest.
4. Analüüsitakse elektrooniliste teenuste deklaratsioonidega seonduvaid probleeme.

Lõputöö koostamisel kasutatakse kvalitatiivset uurimismetoodikat. Andmekogumise meetodina kasutatakse kirjeldavat tekstianalüüsi. Tehakse intervjuu, mille eesmärgiks on välja selgitada vastus uurimusküsimusele.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jaguneb kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis antakse ülevaade käibemaksu olemusest ja mõistest, tuuakse välja käibemaksu ajalugu ja tunnused. Antakse ülevaade elektroonilistest teenustest, millised teenused kuuluvad elektroonilise teenuse alla mida maksustatakse käibemaksuga ning milline lihtsustatud erikord on loodud ettevõtjatele, kes osutavad elektroonilisi teenuseid.

Teise peatüki esimeses alapeatükis tuuakse välja erinevad võimalused kliendi asukohamaa määramiseks, sellega kaasnevad murekohad ning millised on reeglid millest tuleb kinni pidada ning lähtuda. Teises alapeatükis analüüsitakse deklaratsioonide peamisi murekohti, mis on välja toodud ettevõtjate endi poolt. Sooritatakse intervjuu Maksu- ja Tolliametiga, et teada saada Eesti ettevõtjate probleemkohtasid seoses MOSS erikorra kasutamisega.

Lõputöös kasutatakse erinevaid eesti- kui ka võõrkeelseid allikaid, teadusartikleid, seadusi, Euroopa Komisjonid direktiive ning Euroopa Komisjoni määruseid.

# 1. ELEKTROONILISTE TEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE

## 1.1 Käibemaksu mõiste ja olemus

Maksud on riikide jaoks olulise tähtsusega kuna need moodustavad väga suure osa riigi sissetulekust ning on üheks põhilisemaks tuluallikaks. Paljud riigid toetuvad erinevate tarbimismaksude peale kui ka tulumaksudele, tänapäeval kogub hoogsalt populaarsust teenuste ja toodete tarbimise maksustamine ning tänu sellele suurem osa riigieelarve tuludest tuleb tarbimismaksudest nagu käibemaks ja aktsiisid. Käibemaksu ning aktsiise on tarbijal väga raske eirata sellepärast ongi need väga head tuluallikad riigile. Käibemaksu tuntakse ka teise nimega, milleks on lisandunud väärtuse maks. Paljudes kohtades üle maailma on levinud eelnevalt nimetatud väljend ning leiab laialdasemat kasutust “lisandunud väärtuse maks” all. Eestis on levinud väljend käibemaks, kuigi selle all mõeldakse lisandunud väärtuse maksu.

Käibemaks on üldine tarbimismaks, mille eesmärk on anda riigile tulu. Maksu maksustatakse igal tootmis- ja turustusetapil, kus väärtus lisandub. Käibemaks kehtestati mitmes Euroopa riigis pärast sõda. Käibemaks on tänapäeval euroopas tarbimise maksustamise peamine vorm. (Colbjørnsen, 2015, pp. 326-343)

Saksa ärimees kavandas 1920. aastal käibemaksu ning esmakordselt rakendati seda Prantsusmaal 1954. aastal. Euroopa Liidu käibemaksusüsteem pärineb 1967. aastast. (Lejeune, 2011, pp. 257-282)

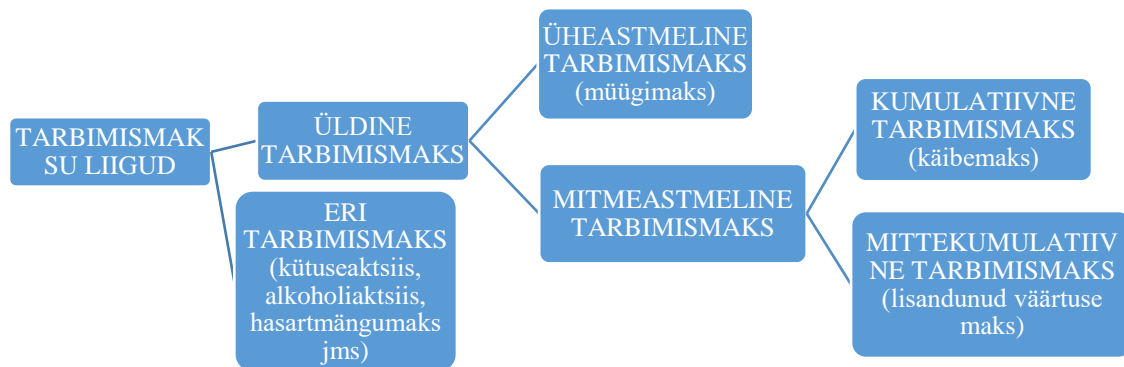
1967. aastal välja antud esimene ja teine käibemaksudirektiiv nõudsid liikmesriikidelt, et nad asendaksid oma käibemaksusüsteemi ühtse käibemaksusüsteemiga 1. jaanuariks 1970. Euroopa Liidu käibemaksu aluspõhimõtted on välja toodud esimeses käibemaksudirektiivis. Teises käibemaksudirektiivis sätestatakse üksikasjalikumalt eeskirjad ühise käibemaksusüsteemi rakendamiseks. (Hellerstein, *et.al.*, 2010, pp. 461-471)

Käibemaks on olnud ning saanud oluliseks vahendiks selle kasutuselevõtu ajast, kui otseste maksude osakaalul on kalduvus väheneda, siis käibemaksust saadud tulud muutuvad järjest olulisemaks Euroopa Liidus. Käibemaksu määratlemise erandlikku positsiooni kasutatakse ka

kindlate kaupade ja teenuste kategooriate tarnimise soodustamise vahendina. (Krzikallová, *et.al.*, 2016, pp. 5-18)

Käibemaks on kaudne maks, mida toetab teenuse või kauba lõpptarbija. Tootmis- ja äriotsustel maksavad ettevõtted käibemaksu kauba või teenuse lisandväärtuse järgi. (Isai, *et.al.*, 2013, pp. 17-22)

Arvutustehniliselt ei ole võimalik iga kauba ja teenuse kohta eraldi välja tuua kaubale või teenusele lisatud väärtust, sest selline arvestus on väga keerukas, siis arvutatakse lisandunud väärtuse maksu järgmiselt: maksustamisperioodil maksustatavalt käibelt arvestatud maksust arvatakse maha oma ettevõtluse jaoks kaupade ja teenuste ostmisel teisele maksukohustuslasele tasumisele kuuluv maks. Seega üht ja sama kaupa ning teenust ei maksustata mitmekordselt. Kauba ja teenuse lõpptarbijad, kes ei kasuta ostetud kaupa ja teenuseid ettevõtluses, ei saa maksu maha arvata ning on seetõttu lisandunud väärtuse maksu koormuse kandjad. (Pulk, 2001, lk 6)



Joonis 1. Tarbimismaksu liigid. (Pulk, 2001; autori koostatud)

Tarbimismaksud jaotuvad üldisteks ning eri tarbimismaksudeks. Üldisi tarbimismakse kehtestatakse üldprintsibi alusel kõikidele kaupadele ja teenustele. Eri tarbimismaksud



kehtestatakse aga teatud kaupadele. Eri tarbimismaks on näiteks alkoholiaktsiisil, tubakaaktsiisil, kütuseaktsiisil jms. (Pulk, 2001, lk 7)

Üldiste tarbimismaksude määramisel lähtutakse reeglina kauba või teenuse müügihinnast, millele lisatakse teatud protsent hinnast. Maksustamine võib toimuda ühel või mitmel etapil. (Pulk, 2001, lk 7)

Üheastmelise tarbimismaksu ehk müügi maksuga (*sales tax*) võib koormata tarbimisväärtust ühes tootmisprotsessi erinevatest lõikudest, so maksustatakse kas kaupade lähetamist hulgimüüki või kaupade lähetamist hulgimüügist jaemüüki või jaemüüki. (Pulk, 2001, lk 7)

Mitmeastmelise tarbimismaksu puhul koormatakse maksuga iga teostatud müügi tehingut ning neid liigitatakse kumulatiivseteks ning mittekumulatiivseteks maksudeks. Kumulatiivne ehk käibemaks, mille puhul ettevõtja ei saa kaupade ja teenuste soetamisel tasumisele kuuluvat maksu maha arvata. Mittekumulatiivne ehk lisandunud väärtuse maks, mille puhul ettevõtja saab oma maksustatavalt käibelt arvestatud maksust maha arvata oma ettevõtluseks ostetud kaupade ja teenuste soetamisel teisele maksukohustuslasel tasumisele kuuluva tasutud maksu. (Pulk, 2001, lk 7)

Lisandunud väärtuse maks kehtestati enamikes Euroopa Liidu riikides kuuekümnendate aastate lõpul ja seitsmekümnendatel aastatel. Eestis kehtestati maks, mis on ka sisuliselt lisandunud väärtuse maks, 10. jaanuarist 1991. aastal. Nimetus “käibemaks”, tuleneb sellest, et enne 10. jaanuari 1991 maksti NSV Liidu Ministrite Nõukogu määruse alusel eelarvesse kauba jae- ja hulgihinna vahe, mida nimetati käibemaksuks. Uue sisuga maksu kehtestamisel jäi nimi aga endiseks. (Pulk, 2001, lk 9)

Tänapäevastele kriteeriumitele vastav lisandväärtusmaks on maailmas suhteliselt uus ning selle juuri tuleb otsida müügi maksude juurest. Sedasi jõuame tagasi Vana-Rooma ja Egiptuse aega, kus maksustati kauba müüki turgudel ja oksjonitel. Müügi maksud olid levinud ka keskaegses Euroopas. Üks paremini arenenud maksustamise süsteeme oli 14. sajandil Hispaania valdustes, mida tunti *alcabala* nime all. Tollased maksud olid tuntud kui valu ja vaeva põhjustajad kuna makse kehtestati kriiside ja sõdade ajal või nende järgselt, kui riik vajab hädasti raha. (Terra & Kajus, 2007, p. 272)

Lisandväärtusmaksu tõelisest esiletõusust Euroopas saame rääkida siiski alles eelmise sajandi 60-ndatel ja 70-ndatel aastatel, mil võeti kasutusele nn tänapäevased lisandväärtusmaksud (Prantsusmaa 1954, Taani 1967, Saksamaa, Rootsi, Holland 1969, Belgia 1971, Itaalia, Suurbritannia 1973). (Pulk, 2001, lk 9) Alates 1968. aastast toimib lisandunud väärtuse maks kõikides Euroopa liikmesriikides. Varem kasutati liikmesriikides mitmesuguseid erinevaid käibe- ja müügitakse või kumuleeruvat müügitakse. Kuna kõik need skeemid tekitasid ebanetraalsust ja takistasid kaupade vaba liikumist (maksukoormus ja sellest tulenevalt ka kauba hind sõltus käivete arvust), otsustatigi Euroopa Liidus rakendada lisandunud väärtuse maksu põhimõttel käibemaks, mis on tarbija suhtes neutraalne. Euroopa Liidus tähendavad käibemaks ja lisandunud väärtuse maks ühte ja sama asja, sest muid käibemakse ei lubata riiklikul tasandil rakendada. Mõiste lisandunud väärtus ei tähista mitte käibemaksu objekti vaid käibemaksu kogumise tehnikat, mille oluliseks elemendiks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. (Lehis, 2001)

Eesti esimese iseseisvusperioodi ajal 1932. aastal kehtestati eelarve tasakaalustamiseks, eramajanduse korraldamiseks ja tööpuuduse vastu võitlemiseks läbikäigumaks. Ettevõtteid pidi maksma läbikäigult (käibelt) teatud protsendi, mis olenes ettevõtluse valdkonnast ja maksumäär oli 0,5-3,5 protsenti. Tegemist oli ette makstava maksuga, mida arvestati eelneva aasta põhjal. (Käibemaksu ajalugu, 2009)

Eestis kehtestati käibemaks 1991. aastal, mis on oma olemuselt lisandväärtusmaks. Käibemaksu nimetuse säilimise põhjusena võib välja tuua Saksamaa maksusüsteemi mõju. Nimelt võeti käibemaksu kehtestamisel eeskuju Saksamaalt ning saksakeelne nimetus *umsatzsteuer* tähendabki käibemaksu. (Pulk, 2001, lk 12)

1991. aastal tasusid käibemaksu ainult Eestis asuvad ettevõtteid ning organisatsioonid. Maksukohustus puudus riigivõimu- ja valitsemisorganitel ning füüsilistel isikutel. (Käibemaksu ajalugu, 2009)

1991. aastal oli maksuvabade kaupade ja teenuste loetelu lai. Näiteks ei maksustatud liinitransporti, kino-, teatri- ja estraadietendusi, kontserte, muuseumide ja näituste teenuseid, projekteerimis- ja uurimistöid, õigusabi, juuksuri teenust, õmblustoodete- ja jalatsiparandamist, elusaid koduloomi ja -linde, ümarpuitu ja küttepuid. 1992. aastal kaotati mitmed maksuvabastused. (Käibemaksu ajalugu, 2009)

1. jaanuarist 1994 kehtestati uus käibemaksuseadus, millesse tehti küll muudatusi, aga mis kehtis 2002 aasta 1. jaanuarini. Selle seadusega sai alguse Eestis kehtivate nõuete kooskõlla viimine Euroopa Liidu nõuetega. Kõiki isikuid hakati käsitlema ühtviisi. Füüsilisest isikust ettevõtjad said õiguse ja kohustuse registreerida maksukohustuslaseks. 1. mai 2004 jõustus uus käibemaksuseadus, mis on ka tänasel päeval kehtiv. (Käibemaksu ajalugu, 2009)

Alates Euroopa Liiduga liitumisest aastal 2004 on Eesti osa Euroopa Liidu ühisturust ning Eesti käibemaksusüsteem osa Euroopa Liidu käibemaksusüsteemist. Käibemaks erinevalt näiteks tulumaksust, on Euroopa Liidus harmoneeritud, mis tähendab, et kõigi liikmesriikide siseriiklikud käibemaksuseadused peavad olema kooskõlas Euroopa Liidu käibemaksualase seadusandlusega. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

EL käibemaksusüsteem on reeglina sätestatud direktiivide tasandil. Õigusaktidest kõige olulisem on Euroopa Liidu Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi *käibemaksudirektiiv*), viimati muudetud direktiiviga (EL) 2016/856. Käibemaksudirektiiv on Euroopa Ühenduste Nõukogu Kuuenda Direktiivi (77/388 EMÜ) uuestisõnastus. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Eesti käibemaksusüsteemi ühtlustamine kuuenda direktiiviga algas juba 2002. aastal jõustunud KMS-iga, mille struktuur toetus kuuenda direktiivi ülesehitusele. EL-iga liitumisel jõustunud KMS-iga viidi olemasolevasse käibemaksusüsteemi täiendavalt sisse Euroopa Ühenduse sisese, st. liikmesriikidevahelise kaubanduse (ühendusesisene kaubandus) käibemaksuga maksustamist reguleerivad sätted. Lisaks kuuendale direktiivile kasutati kehtiva seaduse väljatöötamisel Soome, Rootsi, Suurbritannia, Hollandi, Iirimaa ja teiste liikmesriikide käibemaksualast seadusandlust. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Kuuenda Direktiivi kohaselt tuleb lisandunud väärtuse maksuga maksustada maksukohustuslase poolt riigi territooriumil kaupade ja teenuste käivet ning kaupade importi. Direktiiv sätestab kaupade käibe mõiste, milleks on materiaalse vara omandiõiguse üleandmine. Kaupade käibena käsitletakse ka materiaalse vara rentimist ja

järelmaksuga müüki. Liikmesriigid võivad käsitleda kaupadena ka teatud huve ja õigusi kinnisasjade suhtes ning samuti teatavaid ehitustöid. (Pulk, 2001, lk 18)

Direktiivi kohaselt ei käsitleta käibena näidiste ärilisel eesmärgil üleandmist või maksukohustuslase äritegevuse seisukohalt vähese väärtusega kingituste tegemist. Iga liikmesriik määrab piirmäära, millisel juhul ärilisel eesmärgil tehtavaid kingitusi maksustata. (Pulk, 2001, lk 19)

Eesti maksusüsteem koosneb riiklikest ja kohalikest maksudest. Maks on seadusega maksumaksjale pandud rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele seadusega ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel. Maksutulu on riigieelarve olulisim tuluallikas. Läbi maksude saab riik raha, et toimida ja pakkuda oma kodanikele teenuseid. (Maksu- ja Tolliamet, 2017)

Käibemaks on ka riiklik maks ehk maks kehtib kogu riigi territooriumil ja on kehtestatud seadusega. Riiklikud maksud, mis kehtestatakse maksuseadusega riigi poolt laekuvad üldjuhul riigieelarvesse, harva kohalikku eelarvesse. Maksukorralduse seaduse § 3 sätestab riiklikud maksud. Eestis kehtib hetkel üheksa riiklikku maksu, milleks on tulumaks, sotsiaalmaks, maamaks, hasartmängumaks, käibemaks, tollimaks, aktsiisid, raskeveokimaks ning ettevõtlustulu maks. Ettevõtlustulu maks jõustus alles 2018. aasta jaanuaris. Mõned riiklikud maksud võivad osaliselt KOV-le laekuda. Osa füüsilise isiku tulumaksust ja maamaks tervikuna laekub kohalike omavalitsusüksuste eelarvesse. (Maksu- ja Tolliamet, 2017)

Riigikohus on oma 23.03.1998 lahendis märkinud, et riiklik maks täidab kaht peamist ülesannet: tagada riigitulu laekumine ja mõjutada maksumaksja tegevust. (Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi otsus 23. märtsist 1998) Käibemaksul on fiskaalne eesmärk ehk maksu peamiseks ülesandeks on riigi või kohaliku omavalitsuse üksuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks vajaliku raha saamine. (Lehis, 2009)

Käibemaksu peetakse universaalseks tarbimismaksuks, see hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukoormust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. (Lehis, 2014, lk 271) Tarbimismaksud jaotuvad üldisteks ja eri tarbimismaksudeks. Üldisi tarbimismakse kehtestatakse üldprintsipi alusel

kõikidele kaupadele ja teenustele. Eri tarbimismaksud kehtestatakse aga teatud kaupadele, milleks on näiteks aktsiisid. (Pulk, 2001, lk 6-7)

Samuti on tegemist objektiivse maksuga kuna maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. (Elling, 2008, lk 31)

Käibemaks on perioodiline maks. Eestis on käibemaksu periood üldjuhul üks kuu, Euroopa Liidus lubatakse ka kuni aastapikkusi maksustamisperioode. Maksu parema administreerimise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja. Riigi eest vastutab maksu tasumise eest müüja. (Lehis, 2009, lk 349) Käibedeklaratsioon ja selle lisa tuleb esitada Maksu- ja Tolliametile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. (Maksu- ja Tolliamet, 2018a)

Käibemaks toimib lisandunud väärtuse maksuna. See termin tähistab maksu kogumise tehnikat. Kui maksustada kõikide ettevõtjate kõiki käibeid, siis tekiks käibemaksu kumuleerumine. Lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena, sest riigile laekuv maksusumma jaotub n-ö kihiti paljude ettevõtete vahel. Iga müügiahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kokku annabki kogu toote müügihinnale vastava käibemaksusumma. Enamikus lisandväärtuse maksu rakendavates riikides nimetatakse käibemaksu ka ametlikult “lisandväärtusmaksuks” – inglise keeles *value added tax* (VAT), väljaspool Euroopat on ka kasutusel selline termin nagu *goods and services tax* (GST). Kuna lisandväärtuse maks on paljudes riikides kehtestatud varem kehtinud müügi maksude asemel, siis on veel riike kus on endiselt kasutusel maks ametliku nimega “käibemaks” näiteks nagu Saksamaa ja Holland. (Lehis, 2014, lk 272)

Käibemaks on majanduslikus mõttes kaudne maks kuna seda maksu ei koguta tarbijalt endalt, vaid maksukohustuslaselt, kes võimaldab tarbimist, müües tarbijale kaupu või teenuseid. (Elling, 2014, lk 29) Kaudne maks liidetakse maksustatud kauba või teenuse hinnale ning müüja n-ö veeretab maksukoormuse tarbijale. Suurem osa tarbimismakse toimib kaudse maksuna, sest niimoodi on lihtsam makse administreerida. (Lehis, 2009, lk 44)

Käibemaksuseaduse § 15 lg 1 sätestab, et käibemaksumäär on 20 protsenti maksustatavast väärtusest, mis on ühtlasi üldine käibemaksumäär. Vastavalt seadusele kehtib Eestis ka 9

protsendiline alandatud maksumäär, millega maksustatakse raamatud, ravimid, perioodika ning majutusteenused.

Käibemaksuga on maksustatud ainult tarbiv kasutamine. Sellepärast on loodud sätted, mis puudutavad kaupade üle piiri viimist. Kaubad ja teenused, mida imporditakse kodumaal kasutamiseks, tuleb maksustada käibemaksuga, ja kaubad ja teenused, mida eksporditakse välismaale, tuleb vabastada siseriiklikust käibemaksust. (Elling, 2008, lk 15-16)

Üks olulisemaid põhimõtteid, mis käibemaksu puhul kehtib on sihtkohamaa printsiip. Sihtkohamaa printsiibi rakendamine nõuab kõrgetasemelist rahvusvahelist koostööd, et tagada maksuseaduste täitmine ning maksude tasumise õigsuse kontroll üle maailma. Seetõttu leiab Westberg, et topeltnmaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise vältimiseks on esmatähtis sõlmida rahvusvahelisi kokkuleppeid kaupade ja teenuste käibe tekkimise koha kohta. (Westberg, 2002, pp. 322-330)

Tänapäeval on käibemaks või selle laadne maks kasutusel pea 140. riigis. Indias tutvustati käibemaksu aastal 2005, samal ajal on Ameerika Ühendriik ainuke G8 riik, kus ei ole tutvustatud käibemaksu. (Platteeuw, 2011, pp. 2-4)

Käibemaks on tuntud ka kui lisandunud väärtuse maksuna millega maksustatakse kaupade ja teenuste osutamist. Maksustatakse peamiselt tarbimist kuna inimesel on raske sellest loobuda ning selles nähakse head ning püsivat tuluallikat. Tarbimismaksud jagunevad kaheks erinevaks liigiks, milleks on üldine- ning eri tarbimismaks. Lisandunud väärtuse maks tõusis esile Euroopas alles 60-ndatel ning 70-ndatel seetõttu on tegemist uuema aja nähtusega. Käibemaksu peetakse tarbimismaksuks, millega ei koormata ettevõtjaid ning maksukoormus lasub lõpptarbija. Käibemaks on liigitatud Eesti maksusüsteemi alusel riiklikuks maksuks ning kehtib terves Eesti riigis. Käibemaksu tasub lõpptarbija, kes tarbib mingisugust teenust või kaupa ning maksusuurus ei sõltu maksumaksja isikust, seetõttu on käibemaks objektiivne maks.

## 1.2 Elektrooniliste teenuste maksustamine

Elektroonilise teenuse osutamine sõltub suuresti infotehnoloogiast, kuna teenuste osutamine toimub läbi interneti või mõne muu arvutivõrgu kaudu ning teenus ise on automatiseeritud ja inimese sekkumine antud toimingutes on põhimõtteliselt olematu. Elektrooniliste teenuste osutamisel tuleb järgida, et just see teenus kvalifitseerub direktiivis märgitud teenuste alla ja kuulub maksustamisele. Elektroonilised teenused mida maksustatakse käibemaksuga on välja toodud ning lahti seletatud nii käibemaksuseaduses, nõukogu rakendusmääruses kui ka käibemaksu direktiivis.

Paljude toodete vormingud ja kättetoimetamise meetodid liiguvad teenuste kategooriasse, eriti Interneti kaudu edastatavatesse teenustesse, nagu e-raamatud, muusika allalaaditavad failid ja sisu voogesitus. Selle konkreetse teenuste alamkategooria - elektrooniliselt pakutavate teenuste - käibemaksu käsitlemine on viimase aasta jooksul tohutult muutunud ja hõlmatud, eriti MOSSi skeemi puhul ning on kasulik mõista, kus need teenused sobivad võttes arvesse teenuse osutamise reegleid. (Hale, 2016)

Käibemaksudirektiivi rakendusmääruse nr 282/2011 järgi „elektrooniliselt osutatavad teenused” hõlmavad teenuseid, mida osutatakse interneti või muu arvutivõrgu kaudu ning mille laadist tingituna osutatakse neid peamiselt automaatselt ja minimaalse inimsekkumisega ning mida infotehnoloogia abita osutada ei saaks.

Rakendusmääruse kohaselt hõlmab järgmisi juhtumeid:

- a) digitaaltoodete tarnimine üldiselt, sealhulgas tarkvara ja tarkvara muudatused või täiustatud versioonid;
- b) teenused, mis pakuvad või toetavad ettevõtja või isiku esitlemist arvutivõrgus, näiteks veebisaidil või veebileheküljel;
- c) teenused, mida arvuti automaatselt osutab interneti või muu arvutivõrgu kaudu vastuseks teatavate andmete sisestamisele teenuse saaja poolt (näiteks mängude, filmide või saadete allalaadimine arvutisse, telefoni või läptopi);
- d) tasu eest õiguse andmine panna kaup või teenus müüki internetipoena tegutseval veebisaidil, kus potentsiaalsed ostjad teevad oma pakkumised automaatselt

protseduuri kaudu ning kus mõlemale osapoolle antakse müügi toimumisest teada automaatselt saadetava e-kirja teel;

- e) internetiteenuste pakett, milles telekommunikatsioonil on abistav ja teisejärguline osa (st ei piirdu internetiühendusega ning sisaldavad muid elemente, nagu näiteks leheküljed, millelt pääseb ligi uudistele, ilmateatele või reisiinfole; mängusaidid; veebisaitide majutus, juurdepääs internetipõhistele suhtluskanalitele jne);
- f) I lisas loetletud teenused.

Euroopa Liidu nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ II lisas on välja toodud mõningad näited, mis kuuluvad elektrooniliselt osutavate teenuste alla. Elektrooniliselt osutavad teenused võivad olla näiteks veebilehekülgede tarnimine, programmide ja seadmete kaughooldus, tarkvara tarne ja ajakohastamine, andmekogude kasutamise võimalus, muusika ja meelelahutusseadete tarne ning kaugõppeteenuse osutamine. Need siin on kõigest mõningad näited, rohkem leiab neid direktiivist.

Inimese mitte sekkumine on kriteerium, mida tuleb arvestada, et hinnata kas teenus kvalifitseerub elektrooniliseks teenuseks. Näiteks e-pakkumiste korral on asjakohane, et teate e-kiri genereeritakse automaatselt ja saadetakse arvuti abil, isegi kui teoreetiliselt saab sama toimingut teostada inimene. (Parrilli, 2008, p. 5)

Käibemaksudirektiivi artiklis 2 on toodud välja tingimused, mille täitmisel saab maksustada teenuste osutamist. Esimene tingimus on, et teenust osutatakse tasu eest, teine tingimus on et teenust osutatakse liikmesriigi territooriumil ning kolmandaks tingimuseks on see, et teenust osutab maksukohustuslane kes sellena tegutseb.

Kütt (2014, lk 11) toob välja oma magistritöös, et elektrooniline kaubandus võimaldab mitmeid kaupu ja teenuseid, mida on seni osutatud materiaalsel kujul, edastada digitaalselt, see on kaasa toonud ärimudelite muutuse. Kui varasemalt takistas piiriüleste tehingute kallis hind selliste tehingute laialdast levikut, siis 21. sajandi infoühiskonnas on muutunud tavaliseks klientide teenindamine distantsilt ja riigipiire tundmata.

Elektrooniliste teenuste maksustamine on üsna põnev alaliik kuna selle maksustamisel kehtivad omad eripärad, millest tuleb kinni pidada. Elektrooniline teenus võib esmapilgul



tunduda arusaamatu ning ebaloogiline. Elektroonseks teenuseks võib olla näiteks e-raamat, allalaetav arvutiprogramm, arvutimäng või mõni mobiiliäpp. (Tearu, 2014)

Peale 2015. aasta muudatuse jõustumist peab selgelt eristama, millisest riigist on ostja pärit ja muutub oluliseks kliendi asukoha tõendamine ning kui tegemist on Euroopa Liidust pärit mittemaksukohustuslasega (näiteks füüsiline isik), peab talle teenuse osutamisel maksustama saadavat käivet tema asukohariigi käibemaksuga. (Attela) Ettevõtlusega tegelevate isikute puhul nimetatud teenuste osutamise koha määratlus ei muutu, see tähendab et jääb kehtima käibemaksuseaduses sätestatud üldreegel *business to business*. (Elling, 2015)

Muudatus leidist aset kogu Euroopa Liidus ning selle aluseks on 2008. aastal vastu võetud käibemaksudirektiivi (2006/112) artikli 58 muudatus. (Eesti Maksumaksjate Liit, 2014) Käibemaksudirektiivi artiklis 58 (asendatud direktiivi 2008/8/EÜ artikliga 5) on sätestatud, et alates 1. jaanuarist 2015 tuleb kõiki mittemaksukohustuslasele osutatud telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektroonilisi teenuseid maksustada liikmesriigis, kus klient asub või kus on tema alaline asu- või elukoht. See kajastab tarbimiskohas toimuva maksustamise põhimõtet. (Euroopa Komisjon, 2014)

Teenuse osutajate administratiivne koormus oleks veelgi suurem, kui nad peaksid ennast käibemaksukohustuslasena registreerima kõigis liikmesriikides, kus asuvad nende teenuste ostjad. Sellega seoses on neile jäetud võimalus rakendada oma asukohariigis erikorda. Erikorra rakendamisel deklareerib isik teises liikmesriigis asuvale isikule osutatud teenustelt käibemaksu oma asukohariigis (Eestis KMD-1) ning tasub selle oma asukohariigi maksuhaldurile, kes kannab nimetatud summa edasi teise liikmesriigi maksuhaldurile. Deklareerimine ja tasumine toimub kvartaalselt. (Adamson, 2014b)

Elektroonilise side teenuse ja elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikord ehk MOSS-erikord (*Mini One Stop Shop*). Tegemist on digiteenuste maksustamise vabatahtliku erikorraga, mis võimaldab teenuse pakkujal deklareerida ja tasuda teises liikmesriigis tasumisele kuuluv käibemaks läbi oma asukohariigi maksuhalduri ilma, et peaks registreerima käibemaksukohustuslaseks kliendi asukohariigis. (Maksu- ja Tolliamet, 2018b)

Erikord on sätestatud käibemaksuseaduses §-s 43. MOSS erikorra kohta võib leida ka sellist väljendit nagu käibemaksu väike kontaktpunkt, sellisel juhul ei tohiks ära ehmuda, et millega tegemist on. Siiski on laiemalt levinud väljend MOSS erikord, erikorrast on juttu käibemaksuseaduse §-s 43.

Käibemaksu väike kontaktpunkt võimaldab maksukohustuslastel, kes pakuvad mittemaksukohustuslastele telekommunikatsiooni-, raadio- ja teleringhäälingu- ning elektroonilisi teenuseid mujal kui oma asukohajärgses liikmesriigis, deklareerida kõnealuste teenuste eest tasutavat käibemaksu veebiportaali kaudu liikmesriigis, kus nad on registreeritud. Tegemist on vabatahtliku korraga, mis lihtsustab üleminekut teenuste osutamise kohaga seotud käibemaksueeskirjadele, sest teenuste osutamine toimub kliendi liikmesriigis, mitte teenuste osutaja liikmesriigis. Selline kord võimaldab asjaomastel maksukohustuslastel vältida enda registreerimist igas tarbimisliikmesriigis. (Euroopa Liidu Komisjon, 2013)

MOSS on abivahend, mis aitab vähendada halduskoormust. Näiteks on digiteenuseid pakkuval Eesti käibemaksukohustuslasest ettevõtjal eraisikutest kliente Soomes, Lätis, Saksamaal ja Taanis. Kui varem oli käibe tekkimise kohaks Eesti ehk teenuse pakkuja asukohariik, siis nüüd tekib käive teenuse saaja riigis. Kui kliendiks on kohalik käibemaksukohustuslane, siis tuleb esitada 0% käibemaksumääraga arve ja teenuse saaja pöördmaksustab selle. Kui aga kliendiks on eraisik või mittekäibemaksukohustuslasest ühing, siis peab teenuse osutaja hoolitsema selle eest, et õige suurusega käibemaks saaks deklareeritud ja tasutud. (Sults, 2015)

Kaupade kaugmüügi puhul on käibemaksudirektiivis sätestatud künnised, mida iga liikmesriik võib kohaldada, mis määratlevad kauba tarne maksustamiskoha. Vastavast künnisest väiksema käibe korral ühes liikmesriigis, jääb kauba tarne maksustamiskoht tarnija asukohariiki. Näide: Tarnija asub liikmesriigis A. Liikmesriiki B müüdud kaupade puhul ületab käive riigi B seatud läevendi, kuid liikmesriiki C müüdud kaupade puhul ei ületa käive riigi C lävendit. Ettevõtte A peab ennast registreerima liikmesriigis B maksukohustuslasest ja kohaldama riigis B müüdud kaupadele riigi B käibemaksumäära, kuid liikmesriigis C ei pea ta registreeruma ja riiki C müüdud kaupadele kohaldub riigi A käibemaksumäär. Liikmesriikidel on võimalik valida 35 000€ ja 100 000€ suuruse künnise rakendamise vahel. (E-kaubandusliit, 2017)

Seoses MOSS erikorra tekkimisega on Eesti digiteenuse osutajal kaks varianti millest lähtuda. Esimene võimalus on selline, et ettevõtte registreerib ennast kliendi asukohariigis käibemaksukohustuslaseks ja täidab käibemaksukohustuse teenuse saaja asukoha liikmesriigis. Teine võimalus on, et ettevõtja registreerib ennast MOSS-erikorra kasutajaks Eestis. (Maksu- ja Tolliamet, 2018b)

Kui ettevõtte on MOSS-erikorra kasuks otsustanud, siis tuleb kindlasti eelnevalt esitada taotlus erikorra kasutamiseks Maksu- ja Tolliametile.

Erikorra kasutaja peab kord kvartalis esitama MOSS-deklaratsiooni, millel kajastab teistes liikmesriikides asuvatele mittekäibemaksukohustuslastele osutatud teenused, sh väljaspool Eestit asuva püsiva tegevuskoha kaudu osutatud teenused. Käibemaks tuleb tasuda Maksu- ja Tolliametile, kes seejärel kannab saadud summa edasi teise liikmesriigi maksuhaldurile. (Maksu- ja Tolliamet, 2018b)

Tuleb meeles pidada, et MOSS deklaratsioon tuleb esitada hiljemalt kvartalile järgnenud 20. kuupäevaks ja samaks ajaks ka tasuda. Hilinemise korral võivad hilinejaga ühendust võtta vastava liikmesriigi maksuametnikud ja seejärel enam Maksu- ja Tolliameti kaudu käibemaksu tasuda ei saa. Hilinemise korral võivad tekkida suuremad kulud seoses saajariigi intressikohustustega ning ka pankade teenustasu võib olla mainimisväärne. (Sults, 2015)

MOSS erikorra kasutamine on vabatahtlik nagu eelnevalt sai mainitud, Maksu- ja Tolliamet ei saa seda erikorda kellegile peale suruda sunniviisiliselt. Iga ettevõtja saab ise otsustada kas antud erikorra kasutamine oleks tema ettevõttele kasulik või mitte.

Kuid kui maksukohustuslane otsustab väikest kontaktpunkti kasutada, peab ta seda korda kohaldama kõikides asjaomastes liikmesriikides. Tegemist ei ole korraga, mida võib vabatahtlikult kasutada üksikutes liikmesriikides. (Euroopa Liidu Komisjon, 2013)

Erikorda ei rakendata liikmesriikides, kus isik on käibemaksukohustuslasena registreeritud, sh registreerimisliikmesriigis. Nendes riikides osutatud digiteenuseid ei deklareerita MOSS-deklaratsioonil, vaid käibemaksukohustus täidetakse vastava riigi maksuhaldurile

tavakorras. Kõik Eestis registreeritud käibemaksudokumentatsioonilased deklareerivad Eestis (sh mitte käibemaksudokumentatsioonilastele) osutatud digiteenused käibedeklaratsioonil (vorm KMD). (Maksu- ja Tolliamet, 2018b).

Ühendusevälises riigis asuvad ettevõtted, kes EL liikmesriigis on käibemaksudokumentatsioonilastele registreeritud ei saa kasutada elektrooniliste teenuste erikorra ühendusevälist ega ühenduse erikorda. Seega ei saa need ettevõtted praegu kasu MOSS-i lihtsustusmeetmest ja peavad registreerima end maksusoodustuseks igas liikmesriigis, kus nad elektroonilisi teenuseid osutavad. (E-kaubandusliit, 2017)

MOSS erikorra kasu ettevõtjale (Sults, 2015):

- a) Maksude lükkamine tulevikku - kliendilt saadud raha ei pea iga kuu riigile maksma;
- b) Rahajuhtimise aspekt - "laenatud" raha ehk klientide poolt makstud käibemaksu saab kasutada näiteks jooksvate kohustuste tasumiseks;
- c) Maksuraha teenima - kui on tegemist suurte summadega, siis tasuks isegi mõelda lühiajaliste hoiuste peale. Hiigelsuurt tulu pole ilmselt mõtet oodata, kuid teatud summast alates on arvelduskonto asemel mõistlik seda raha kusagil hoiustada;
- d) Investeeringud - need, kes armastavad rohkem riskeerida, võiksid mõelda ka laenu andmise peale. Viimast senti ei maksa ilmselt nii kulutada, kuid kindlasti on mõtte kaalumist väärt;
- e) Kulude kokkuhoid - selle asemel, et maksta kord kuus teise liikmesriigi maksuametile ja tasuda ka pankade teenustasusid, saab hakkama ainult 4 korraga aastas ja Eesti Maksu- ja Tolliametiga. Seega ei ole panga teenustasud märkimisväärt;
- f) Kursiriskid puuduvad - kui ajad asju Eestis, siis saad arveldada eurodes. Kõik ELi riigid eurot ei kasuta ja seega peaks näiteks Suurbritanniaga asju ajades kasutama kohalikku valuutat;
- g) Aja kokkuhoid - enam ei pea kulutama tunde selleks, et registreeruda võõrriigis käibemaksudokumentatsioonilastele ja uurida välja, kuidas täpselt kusagil käibemaksu deklareerimine ja maksmine käib. Kõike saab teha mugavalt elektroonilise kanaleid kasutades.

Kui vaadata eelnevat loetelu, siis sellest võib järeldada et on tegemist erikorraga mis tuleb ettevõtjale pigem kasuks kui kahjuks. Seega võib julgelt soovitada seda ettevõtjatele kes tegelevad elektrooniliste teenuste osutamisega erinevatesse liikmesriikidesse.

Teenuseosutajad, kes ei rakenda MOSSi erikorda, kuid osutavad elektroonilisi teenuseid liikmesriikide mittemaksukohustustele, peavad arvestama, et lisaks registreerimishõudele tekib neil ka kohustus tasuta tagasiulatuvalt kõik maksud ning hilinenud maksetelt ka viivised. (Ruukel, 2015)

Muudatus tehti eelkõige mõeldes väike ettevõtjate peale kuna neil pole piisavalt ressurse kuskilt võtta, et oma ettevõtte kontor kolida teise riiki kus on tunduvalt väiksem käibemaksumäär. (Ruukel, 2015) Muudatus hõlmab teenuste osutamist mittemaksukohustustele, kuna maksukohustuslaste vahel maksustab teenuse saaja teenuse oma riigis juba praegu ehk teisisõnu toimub pöördmaksustamine. (Raamatupidamis-ja maksuinfoportaal, 2015)

Enne 2015. aasta muudatust maksustati teenuse saaja asukohariigis ainult B2B (*business to business*) ehk teisele käibemaksukohustuslasele teenuse osutamisel ning B2C (*business to consumer*) ehk lõpptarbijale osutatud teenused maksustati hoopis teenuse osutaja asukohariigis. (Adamson, 2014) Sellest tuleb rohkem juttu järgmises peatükis.

Oletame, et eesti ettevõtja osutab elektroonilist teenust hispaania mittemaksukohustuslasele siis peale 2015. aasta muudatust tuleb ettevõtjal teenus maksustada hispaania käibemaksumääraga.

Segaduse vältimiseks peab rõhutama, et muudatused puudutavad ainult interneti ja elektroonilise võrgu kasutamist võimaldavaid teenuseid ning interneti ja elektroonilise võrgu teel osutatavaid teenuseid. Muudatus ei laiene interneti vahendusel müüdavatele kaupadele, samuti sellistele teenustele, kus interneti kaudu toimub vaid broneerimine ja tasumine, milleks on näiteks majutus, lennupiletid, kontserdipiletid jne. (Adamson, 2014b)

Näiteks hinnavõrdlussaitidel erinevate teenuste pakkumine toimub tavaliselt ilma inimsekkumiseta, ehk siis automaatselt ja seega tuleb neid teenuseid liigitada elektrooniliseks teenuseks. Loomulikult sõltub siin maksustamine sellest, kas selliseid

teenuseid pakutakse tasuta eest. Kui tasu ei võeta, siis ei maksustata selliseid teenuseid ka käibemaksuga. Tasuta teenuse osutamist reeglina ettevõtluseks ei loeta ja käibemaksuga ei maksustata. Erandi moodustab siin omatarve. (Elling, 2016)

Tänapäeval on üheks tõusvaks trendiks kujunenud e-raamatud, kuna e-luger mahutab palju erinevaid raamatuid, see on väike ning kerge kaaslane, mida kaasas kanda. Sellest tulenevalt toon välja näite automaatselt e-toote müügist, mis liigitub elektroonseks teenuseks - e-raamat. Isik valib endale meelepärase teenusepakkuja, kes tegeleb e-raamatute müügi, ning valib sobiva raamatu endale sealt. Kui raamat on välja valitud, tuleb see lisada ostukorvi ning seejärel maksta toote eest. Maksmine toimub automaatselt, automaatselt suunatakse väljavalitud pank, kus saab teostada makse. Seejärel kui makse on teostatud, on automaatselt raamat isikule saadav täies mahus. Antud toimingul puhul inimsekkumine puudub. Kõige populaarsem teenusepakkuja on *Amazon*, kus saab inglise keelseid raamatuid põhiliselt ning valik on väga mitmekülgne, igäüks leiab sealt endale meelepärase teose. Eestis on ka mõningad pakkujad, kes osutavad sama teenust ning on võimalus saada ka eesti keelseid raamatuid, näiteks Apollo, Rahva Raamat, Digikogu, Varrak jt.

Euroopa Komisjon on pühendunud kaupade ja teenuste vaba liikumise tagamisele ja selle kindlustamisele, et üksikisikud ja ettevõtted saaksid ausa konkurentsi tingimustes sujuvalt tegutseda elektroonilises kaubanduses. Kehtivate käibemaksureeglite tingimustes on 2015.a mai ühtse digituru strateegia ja 2016.a aprilli käibemaksu tegevuskava tõstnud prioriteetseks kõrvaldada piiriülese e-kaubanduse tõkked, mis tulenevad koormavatest käibemaksu haldamisega seotud kohustustest ja loomuomasest neutraalsuse puudumisest. (E-kaubandusliit, 2017)

Elektroonilisteks teenusteks peetakse teenuseid, mis toimuvad enamasti automaatselt ning inimsekkumine pole vajalik. Teenuse osutamiseks on infotehnoloogia vajalik. Ehk siis teenuse edastamine ei sõltu inimesest, näiteks nagu e-raamatu soetamine. Elektroonilise teenuse osutamisega käib kaasas ka MOSS-erikord, mis on töötatud välja ettevõtete elu lihtsustamiseks. MOSS-erikorra kasutajad ei pea hakkama erinevatesse liikmesriikidesse ennast registreerima vaid piisab sellest, kui täidada korra kvartalis vastava deklaratsiooni.

## **2. ELEKTROONILISELT OSUTATAVATE TEENUSTEGA SEOTUD PROBLEEMID**

### **2.1 Kliendi asukohamaa tuvastamine**

Peale 2015. aasta muudatust muutus väga aktuaalseks teemaks kliendi asukohamaa määramine. Antud muudatus tekitab palju peavalu ettevõtjatele kuna neil lasub kohustus teha kindlaks sihtkohamaa kuhu teenuseid osutatakse. Enne muudatust tasuti teenuse osutaja riigis käibemaks, kui osutati teenust mittekäibemaksukohustuslasele.

Alates 1. jaanuarist 2015 jõustus Euroopa Liidus uus telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektrooniliste teenuste käibemaksukord. See kord mõjutab ettevõtteid, kes tegelevad teatavate toodete ja teenuste pakkumisega internetis. (Trandafir, 2014, pp. 147-154)

Antud käibemaksukorra loomine sai hoogu sellest, et paljud ettevõtted kasutasid juhust ning registreerisid end riikidesse, kus on madalam käibemaksumäär. Selle tõttu avanes ettevõtetele võimalus osutada teenuseid madalama käibemaksumääraga, mis on ettevõtjale kasulikum ning klient saab teenust odavamalt soetada. Tänu sellele jäid paljud riigid käibemaksu saamata, mis oleks pidanud neile minema tegelikult.

Teenuse osutamise koht määrab makustava koha. See sõltub mitte ainult pakutava teenuse olemusest, vaid ka teenuse saaja kliendi staatusest. Tuleb eristada maksukohustuslast, kes sellena tegutseb (äritegevusega tegelev ettevõtte, B2B) ja mittemaksukohustuslast (eraisik, kes on lõpptarbija, B2C). (European Commission)

MOSS-erikorra sihtmärk on küll lõpptarbijad (B2C tehingud), kuid pole välistatud, et ka ühenduse maksukohustuslased ostavad kauba müüjalt, kes seda eriskeemi kasutavad. Seetõttu võimaldatakse seda skeemi ka ettevõttelt ettevõttele (B2B) müügi puhul. (E-kaubandusliit, 2017)

Kui klient on käibemaksukohustuslane, toimub ettevõtetevaheline (B2B) pakkumine ja tarnekoht on kliendi asukohas. Seega, kui tarnija ja klient on mõlemad ühes ja samas ELi

riigis, toimub riigisisene tarnimine, mille suhtes kehtib siseriiklik käibemaks. Tarnija tasub kohalikule maksuhaldurile tarnitud teenuste käibemaksu. (Hale, 2016)

Kui *business to business*-teenuste pakkumine toimub piiriüleselt, toimub tehing käibemaksuga kliendi territooriumil ja kõik käibemaksuarvestuse kohustused kantakse kliendile üle. Kui ütleme, et tarnija on Ühendkuningriigis ja klient asub Saksamaal, ei kuulu tarnimine Ühendkuningriigi käibemaksu hulka. See kuulub siiski Saksa käibemaksu reguleerimisalasse ja eeldatakse, et klient arvestab käibemaksust tagasimaksmise mehhanismi alusel käibemaksu Saksamaal. (Hale, 2016) Reeglid näevad ette, et tarnekoht on koht, kus äriklient on oma ettevõtte rajanud. Kehtib pöördmaksustamise reegel, mille kohaselt peab äriklient käibemaksu arvestama. (Weidemann, 2015, pp. 105-118)

Käibemaksudirektiivi artikkel 58 sätestab, et *business to consumer* telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektroonilised teenused on igal juhul maksustatud kliendi riigis, olenemata sellest, kus tarnija asub.

Kui osutatud teenuseid tegelikult tarbitakse väljaspool Euroopa Liitu, võivad liikmesriigid otsustada kasutada artikli 59a punktis a sätestatud tõhusa kasutamise ja ärakasutamise reeglit ning hoiduda teenuse tarnimise maksustamisest. Liikmesriigid võivad artikli 59a punktis b sätestatud tõhusa kasutamise ja ärakasutamise reegli kohaldada ainult nende territooriumil tegelikult tarbitavate teenuste maksustamise suhtes, kui neid teenuseid osutatakse kolmandas riigis asuvatele klientidele. Seda reeglit ei kohaldata teenuste suhtes, mida pakutakse klientidele, kes kuuluvad Euroopa Liidu riigis.

Oluline on mainida, et erinevate teenuste puhul kehtivad erinevad asukoha määramise reeglid, seega ei ole võimalik lähtuda kõikide teenuste puhul samadest reeglitest ning maksustamine sõltub osutatud teenuste iseloomust. Näiteks tuleb eristada, kas isik pakub internetiühenduse teenust või võõrandab interneti teel mobiilirakendust. (Adamson, 2014b)

Elektrooniline kaubandus ei ole pelgalt uus tehnoloogiaplattform – see on ärimudel, mis on üles ehitatud info- ja kommunikatsioonitehnoloogiate kasutamisele igas kaupade ja teenuste tarneahela lülis. (Kütt, 2014, lk 10)

Täpse tarbimiskoha määramine ei ole aga lihtne ülesanne, mistõttu kasutavad enamik maksusüsteeme lihtsustatud eeldusi käibe tekkimise koha määramiseks. Kui materiaalsete



kaupade puhul hõlbustavad tarbimiskoha määramist tolliprotseduurid, siis digitaalselt osutatavaid teenuseid saab hetkeliselt osutada üle kogu maailma, riigipiiridest lähtumata. Seetõttu on praktikas tekkinud raskusi eelkõige digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha määramisega. Erinevad äriühingud ja rahvusvahelised huvigrupid peavad käibe tekkimise koha erinevat regulatsiooni ning digitaalselt osutatavate teenuste erinevat klassifikatsiooni just peamiseks topeltemaksustamise ning tahtmatu mittemaksustamise põhjuseks. Käibe topeltemaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise ärahoidmiseks on äärmiselt oluline uurida Euroopa Liidus kehtivat digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha regulatsiooni ning selle vastavust rahvusvahelistele printsiipidele. (Kütt, 2014, lk 6)

Asukohamaa tuvastamise korra muutmise üheks põhjuseks on vältida käibemaksuprobleeme, mis võivad tekkida elektrooniliste teenuste osutamisel (Trandafir, 2014, pp. 147-154). Näiteks ettevõtted registreerivad ennast Luksemburgi ning osutavad elektroonilisi teenuseid, just selle mõttega, et küsida vähem käibemaksu tarbijate käest. Peale muudatust selline asi enam läbi ei lähe, kuna tarbijad peavad rakendama ostja riigi käibemaksu.

Kliendi asukoha kindlaks määramisel on siiski kaks üldist reeglit. Üks reegel toob välja kuidas maksukohustuslase asukohta tuvastada ning teine kuidas füüsilise isiku asukohta tuvastada. (European Commission)

Kui kliendiks on ettevõtte (maksukohustuslane), siis vaadatakse kuhu riiki on ettevõtte registreeritud, mis on registrijärgne asukoht ning kus tehakse olulisi otsuseid kõnealuse ettevõtte üldise juhtimise kohta. Kui kõnealuste kriteeriumide alusel ei ole võimalik ettevõtte asukohta täpselt kindlaks määrata, on määravaks asukoht, kus tehakse olulisi otsuseid kõnealuse ettevõtte üldise juhtimise kohta. (Euroopa Liidu nõukogu rakendusmäärus nr 282/2011)

Kui kliendiks on füüsiline isik (mittemaksukohustuslane), siis asukohana arvestatakse kohta, kus isik peamiselt elab ja millega teda seovad isiklikud või tööalased sidemed. Kui tööalased sidemed on muus riigis, kui isiklikud sidemed või kui tööalased sidemed puuduvad, määravad peamise elukoha isiklikud sidemed, millest ilmneb nimetatud

füüsilise isiku märkimisväärne seos tema elukohaga. (Euroopa Liidu nõukogu rakendusmäärus nr 282/2011)

Kliendi asukoha tuvastamise teeb omakorda keeruliseks veel see, et peab olema kaks tõendit, mis viitavad ühele liikmesriigile ning teenuse osutajale jääb see raske otsus, millist kahte eraldi tõendit ta peab oma kliendi asukoha kindlaksmääramisel kõige usaldusväärsemaks ning tuleb jälgida, et tõendid ei tohi olla omavahel vasturääkivad. (Raamatupidamis-ja maksuinfoportaal, 2015)

Kliendi asukoha kindlaks tegemisel on olemas mittetäielik nimekiri tõenditest, kui rakendatakse üldist eeldust, kui on vaja või soovitakse eeldus ümber lükata. (European Commission)

Asukoha tuvastamise tõenditeks võivad olla järgnevad tunnused (Nõukogu rakendusmäärus 1042/2013)

- a) kliendi arveldusaadress, kuhu ta palub arve saata;
- b) kliendi poolt kasutatava seadme internetiprotokolli (IP) aadress või muu geolokatsiooni meetod;
- c) pangaandmed, maksekorralduse või arvelduse jaoks kasutatav pangakonto;
- d) rahvusvahelise mobiiliabonendi identifitseerimiskoodi (IMSI) riigi mobiiltelefoni suunakood (MCC), mis on salvestatud kliendi kasutataval abonendi identsusmooduli kaardil (SIM-kaardil);
- e) kliendi kasutatava lauatelefoniühenduse asukoht, mille kaudu teenust osutatakse;
- f) muu asjakohane informatsioon:
  - kliendi kauplemise ajalugu
  - unikaalne maksevõimalus, mis on omane kindlale riigile
  - kindlas asukohas või riigis kasutatava kinkekaardi müümine
  - kliendipoolne kinnitus residentsuse või asukoha kohta

Kui kaks ülaltoodud tingimust viitavad ühele konkreetsele riigile, siis tuleb eeldada, et ostja on sellest riigist pärit ning müük tuleb maksustada selle riigi käibemaksuga. (Attela Advokaadibüroo)

Oluline on rõhutada, et punktis d nimetatud kriteeriumid on vajalikud vaid siis, kui mitte ükski punktides a-c nimetatud eeldustest ei ole täidetud. Kui üks nendest eeldustest on täidetud, võib teenuse osutaja määrata käibe tekkimise koha sellest eeldusest lähtudes. Kui teenuse osutaja ei nõustu aga eelduse põhjal määratud kliendi asukohaga ja soovib selle vaidlustada, siis peab tal olema vähemalt kolm punktis d nimetatud kattuvat tõendit, mille põhjal on isik resident mõnes teises riigis. (Adamson, 2014b)

Liigse tehnilise analüüsi vältimiseks on teenuse osutajatel võimalik saata isikule teenuse tellimisel küsimustik, milles isik märgib oma asukoha aadressi, telefoninumbri ja pangakonto numbri. Kui asukoht, telefon ja pangakonto asuvad samas riigis, võib teenuse osutaja väljastada arve selle riigi käibemaksumääraga, sest nende andmete alusel on õigus lükata ümber punktides a-c toodud eeldused. Juhul, kui üks tõenditest ei kattu teistega, tuleb teenuse osutajal leida eelduse ümberlükkamiseks lisatõend, mis kattub kahe eelnimetatuga. (Adamson, 2014a)

Võib ka juhtuda, et teenuse osutaja käsutuses on rohkem andmeid ning mõni nendest on vastuolus teistega. Sellisel juhul on vaja hinnata, millised kriteeriumid määravad isiku asukoha täpsemini. Üheks kindlamaks teabeallikaks on kliendi poolt eelnevalt tehtud maksed ning samuti kliendi eelnev ostuajalugu. (Adamson, 2014a)

Teenuse osutaja võib eelduse ümber lükata, kui on kolm vastuolulist tõendit, mis tõendavad et tarnekoht, kliendi asukohariik, ei haaku eelduste põhjal määratud asukohaga. Maksuhaldur võib eeldusi ümber lükata vaid sellisel juhul, kui ilmnevad viited asukohamaa määramise väärkasutamisele või kuritarvitamisele tarnija poolt. (European Commission)

Kui aga juhtub nii, et teenuse saajal ehk kliendil on sidemeid mitmetes erinevates riikides ning tema asukoha kindlaksmääramine on raskendatud või pea võimatu, siis sel juhul tuleb järgida põhimõtteid mis on välja toodud rakendusmääruses nr 1042/2013. Eeldused kliendi asukoha suhtes on välja toodud rakendusmääruse 1042/2013 artiklites 24a-24f.

Eeldused kliendi asukoha suhtes (Nõukogu rakendusmäärus 1042/2013):

- a) Artikkel 24a (1) - taksofon, telefonikabiin, WiFi ala, internetikohvik, restoran või hotelli vastuvõtuala, kus nimetatud teenuse osutaja poolt teenuse osutamiseks on

vaja teenuse saaja füüsilist kohalolekut nimetatud kohas, eeldatakse, et kliendi asukoht, alaline asu- või elukoht või peamine elukoht on kõnealuses kohas ja teenust kasutatakse ja tarbitakse ka tegelikult seal;

- b) Artikkel 24a (2) – kui osutatud koht asub ühenduses reisijaid vedava laeva või lennuki pardal või rongis, on asukohariik reisijateveo lähteriik;
- c) Artikkel 24b (a) - lauatelefoniuhenduse kaudu, eeldatakse, et kliendi asukoht, alaline asu- või elukoht või peamine elukoht on tavatelefoni paigaldamise kohas;
- d) Artikkel 24b (b) - mobiilsidevõrgu kaudu, eeldatakse, et kliendi asukoht, alaline asu- või elukoht või peamine elukoht on kõnealuste teenuste saamiseks kasutatud SIM-kaardi mobiiltelefoni suunakoodiga identifitseeritud riigis;
- e) Artikkel 24b (c) - Dekoodri vm seadme abil osutatavad digiteenused. Kui teenuste saamiseks on vaja dekodeerit või muud sellist seadet või vaatamiskaarti, saab eeldada, et kliendi asukoht on seal, kus seade asub või kuhu vaatamiskaart kasutamiseks saadetakse. Eeldust ei kohaldata juhtudel, kui seade müüakse ja teenuse osutaja ei tea ega saagi teada, kuhu see seade paigutatakse, või kui vaatamiskaart müüakse kliendile, mitte ei saadeta talle.

Nendel juhtudel on teenuse osutajal praktiliselt võimatu kliendi asukohta määrata. Selliste teenuste puhul loetakse kliendi asukohaks teenuse kasutamise riiki. Seda reeglit rakendatakse üksnes kliendile põhiteenuse osutamisel, milleks on ühenduse võimaldamine elektroonilise side võrgu või internetiga, mitte aga internetiühenduse kaudu osutatavatele teenustele, milleks näiteks on mängude allalaadimine sülearvutisse wifi-seadme tööpunktis. Ehk siis tuleb eristada võrguühenduse võimaldamist ja läbi interneti ühenduse muude teenuste pakkumist. (Elling, 2015)

Digiteenused, mis ei ole hõlmatud eelpool loetletud konkreetse eeldusega, käsitletakse rakendusmääruse 1042/2013 artikli 24b punktis d ehk üldine eeldus. Selle kohaselt eeldatakse, et klient kuulub kohta, mille teenuseosutaja on kahe eraldi mittevasturääkiva tõendi alusel identifitseerinud. Üldist eeldust kohaldatakse üksnes juhul, kui konkreetset eeldust ei ole võimalik kasutada. Üldine eeldus on otseselt seotud rakendusmääruse 1042/2013 artikliga 24f, kus on kirjas loetelu tõenditest kliendi asukoha kindlakstegemisel.

Teenuse osutajale langeb kohustus otsustada, millist kahte eraldi tõendit, mis ei ole vasturääkivad, ta peab oma kliendi asukoha kindlaksmääramisel kõige usaldusväärsemaks. (Maksu- ja Tolliamet, 2016)

Teenuse osutajal lasub kohustus teha omaltpoolt kõik, et kliendi asukoht saaks tuvastatud. Teenuse osutaja ei saa ega ei pea eeldama, et klient väljastab vale informatsiooni, kui teenuse osutaja tegutseb ise heauskselt ning ei ürita tekitada kliendile soodsamat olukorda ega võta tealikult arvesse temani jõudnud valeandmeid. (Adamson, 2014a)

Juhul, kui teenuse osutaja on lähtunud kliendi asukoha määramisel maksevahendaja andmetest, vastutab õige asukoha väljaselgitamise eest siiski teenuse osutaja, hoolimata sellest, et ta on saanud kogu informatsiooni maksevahendajalt. Seega on väga oluline, et teenuse osutaja teeks lisapingutusi vältimaks olukorda, kus maksevahendaja vea tõttu tekib teenuse osutajal täiendav maksukohustus. (Adamson, 2014)

Ettevõtted, kes kliendi kohta piisavat infot ei küsi, võivad oma rahaga riskida. Juhul kui maksuamet tuvastab teadliku pettuse, peab ettevõtte maksuvahe kinni maksma – kohustus tasuda käibemaksu on ettevõttel. (Ruukel, 2015)

Kindlasti tuleb silmas pidada nõ pahatahtlikke kliente, kes võivad muuta enda IP aadresse, eesmärgiga soetada teenust madalama käibemaksumääraga. Igal riigil kehtib erinev käibemaksumäär, sel viisil on võimalik saada teenust odavamalt, näiteks hetkeseisuga on kõige madalam käibemaksumäär Luksemburgis, milleks on 17% ja sellele järgneb 18%ga Malta. See otseloomulikult ei tähenda, et kõik kliendid seda teeksid, kuid peab arvestama selle võimalusega, et kunagi võib sattuda sellise kliendi otsa.

Eelnevalt mainitud muudatus suurendab oluliselt, elektroonilisi teenuseid osutatavate ettevõtete, administratiivset koormust. Administratiivse koormuse suurenemine väljendub selles, et ettevõtjad peavad tuvastama ja seejärel määrama kindlaks kliendi asukoha. Asukoha määramisega see veel ei piirdu, ettevõtjad peavad olema koguaeg kursis teiste liikmesriikide käibemaksumääradega sellepärast, et vältida vale käibemaksumäärastattumist deklaratsioonile. (Adamson, 2014a) Samas peab süsteem suutma selgelt eristada ostja riiki osutatava teenuse erinevaid kriteeriume näiteks IP aadress, arve aadress ja pank,

see informatsioon peab olema seotud ostjale väljastatava arvega ning arvel peab kajastuma selle riigi käibemaks. (Attela Advokaadibüroo)

Kliendi asukohamaa tuvastamisel tuleb hoolega järgida direktiivis välja toodud reegleid, millised reeglid kehtivad maksukohustuslase ning mittemaksukohustuslase puhul. Kindlasti ei tohi unustada tõendite jälgimist, mille abil on samuti võimalik asukohta määrata. Asukoha tuvastamine mängib väga olulist ja suurt rolli peale 2015. aasta muudatust, kuna võib juhtuda, et ettevõtte peab valesti määramisel kogu maksuvahe kinni maksma – olgu see siis teadlik rikkumine või mitte.

## 2.2 MOSS erikord ja deklaratsioonid

MOSS-erikord on lihtne ja ettevõtja sõbralik kuid ka sellega kaasnevad teatud miinused, mis vajaksid kindlasti muutmist. Kuna antud erikord on üsna uus, siis alles ilmnevad probleemid ja tulevikus tehakse veelgi muudatusi, et muuta erikorda tõhusamaks ning paremaks. Hetke seisuga puuduvad kohtulahendid seoses MOSS-erikorra rakendamisega, kuid paljud ettevõtjad on kindlal seisukohal, et need ei jää tulemata. Peatüki teises pooles on analüüsitud deklaratsioonidega seonduvaid erinevaid probleeme, mis peamiselt esinevad eesti ettevõtjatel seoses MOSS deklaratsioonidega.

Euroopa Komisjoni 2016. aasta aruanne, mis puudutab piiriülese e-kaubanduse aspektide moderniseerimise võimalusi, toob välja uuringu kus küsitleti erinevaid ettevõtjaid ja küsiti nende hinnangut MOSS-erikorra kohta ning ettevõtjad tõid välja praktilisi rakenduste probleeme. Intervjueeritavad ettevõtted valiti riikidest, kus on e-kaubanduse sektor rohkem välja arenenud näiteks nagu Suurbritannia, Luksemburg, Taani, Rootsi ja Holland.

Hoolimata üldisest positiivsest tagasisidest MOSSi ja selle eeliste kohta ning hea esialgse kogemuse kohta MOSSi registreerimiste ja deklaratsioonidega, tõid paljud ettevõtted tähelepanu konkreetsetele probleemidele või elementidele, mida võiks parandada, et muuta MOSSi kasutamine veelgi tõhusamaks. (European Commission, 2016, lk 97) Järgnevalt toon välja paar probleemi, mida ettevõtjad on ära maininud ning pidanud suureks puuduseks erikorra puhul.

Üks esimesi probleeme, mis sai ära mainitud on seoses tulude korrigeerimisega ning tulude tagastustega. Näiteks, kui ettevõtte teeb kliendile tagasimakse või tühistab tehingu, tuleks käibemaks korrigeerida tuluga, milles esialgne pakkumine on esitatud. Seega tuleks kvartali käibemaksudeklaratsioon uuesti esitada. See tähendab, et ettevõtted peaksid iga paranduse korral kindlaks määrama perioodi, millal "MOSS return" saadeti ning selle uuesti saatma. Võttes arvesse asjaolu, et paljud e-teenuste pakkujad müüvad üsna tihti palju väikese kogusummaga tehinguid, on see väga tülikas nende jaoks. (European Commission, 2016, lk 98)

Teine suurem probleem, mis oli uuringus mainitud, kui ettevõtte registreeriti MOSS-i jaoks ja selgub, et tärned ei oleks pidanud kvalifitseerima elektrooniliseks teenuseks ja seetõttu otsustab ettevõtte MOSS-i registrist kustutada, peaks see ettevõtte kõik need varasemad tulud korrigeerima ja küsima tagasimaksed kõikidest esitatud kvartalitest. Sellega seoses toodi välja näide, et kui korrigeerimine toob kaasa tagasimakse võimaluse, siis ettevõtteid tõid välja näiteid, kui palju aega kulub tagasimaksmistele. Näiteks nõudis üks ettevõtte raha tagastust rohkem kui aasta tagasi ja vaid veerand kaasatud liikmesriikidest tagastas maksmisele kuuluva summa. (European Commission, 2016, lk 98)

Järgnevalt on toodud välja mõningad puudused ning nüansid, mis käivad kaasas MOSS erikorraga.

Direktiivi 2006/112/EC artiklid 368 ja 369j välistavad võimaluse sisendkäibemaksu sissenõudmiseks MOSSi tulu kaudu vastavalt MOSSi valinud ELi mittekuuluvatele ettevõtetele ja ELi ettevõtetele (European Commission, 2016, lk 100). Need ettevõtteid peavad järgima tavapärasest protsessi. Ettevõtjad nimetasid seda pigem puuduseks, kui probleemiks.

Suured erinevused ELi ja ELi mittekuuluvate ettevõtjate kohtlemisel, üks peamisi erinevusi on see, et ELi mittekuuluvad ettevõtteid, mis on juba registreeritud käibemaksukohustuslasena ühes liikmesriigis (näiteks nad osutavad maksustatavaid koolitusteenused) ei tohi registreerida MOSS-i kaudu TBE(*telecommunications, broadcasting, electronic services*)-teenuste müümisel kogu ELis ning peavad registreeruma igas liikmesriigis, kus nad teevad TBE-teenuste B2C müüki ehk müük tavatarbijale. (Vazquez, *et.al.*, 2017)

EL-i käibemaksu kohtupraktika kohaselt ei kehti välismaistele müüjatele riigisiseste müüjate suhtes kohaldatavad registreerimistsüklid olenemata sellest, kas tegemist on ELi või ELi-väliste ettevõtjatega. Kui EL võttis kasutusele MOSSi, ei kehtestanud see registreerimistsükli, mis oleks takistanud väikeste ja keskmise suurusega ettevõtetele, kellel on väike kogutulu, käibemaksukohustuslaseks registreeruda. Piirmäära puudumine tähendab, et väike müük (nt üks või kaks e-raamatut) võib käivitada registreerimise, muutes selle tehingu täitmise kulud üle kaalutud maksu. (Vazquez, *et.al.*, 2017)



TBE-teenuste pakkumise reeglite kohaselt on EL kohustatud kindlaks määrama, kus klient asub, ja kus tehing peaks aset leidma. Teatud tehingute (nt müük telefonivõrkude kaudu) kaudu on EL üritanud eeskirju lihtsustada, kehtestades eelduse selle kohta, kus tehingut maksustatakse. Kui eeldus kehtib, ei pea teenuse osutaja lisama täiendavaid tõendeid selle kohta, et õigustada liikmesriiki, kuhu müüja tehingu toob. Kui müüja soovib eeldust ümber lükata, peab ta kindlaks tegema kliendi asukoha, tuginedes kolmele vastuväidetavale tõendile. Kui eeldus ei kehti, peab müüja koguma ja hoidma kahte vastuväite tõendit, mis tõendaksid jurisdiktsiooni, mille tulemuseks on tehing. (Vazquez, *et.al.*, 2017)

ELi õiguses on esitatud tõendite kogumid mida teenuse osutajad peavad järgima, milleks on näiteks kliendi arveldusaadress, kasutatud seadme IP-aadress jms. Tõendid on välja toodud eelmises alapeatükis. Nende nõuete tõttu peavad paljud TBE-teenuste pakkujad koguma ja säilitama liikmesriigi iga kliendi kohta kaks või kolm informatsiooni, kuid see teave ei ole alati hõlpsasti kättesaadav, mis veelgi suurendab vastavuskoormust (Vazquez, *et.al.*, 2017). Teatavasti dokumentide säilitamise nõue on 7 aastat, kuid MOSSi kasutavad ettevõtted peavad säilitama dokumente lausa 10 aastat, mis on kindlasti üsna tülikas ettevõtetele. Dokumente tuleb säilitada, et teenuse osutaja riigi ametnikud saaksid teostada kontrolli, kui vaja, kas andmed käibedeklaratsioonis on õigesti märgitud.

Käibemaksu täitmise eest jääb vastutavaks asutuseks tarbimisliikmesriik, maksumaksjate suhtes võidakse kohaldada kuni 28 auditit, millest igale auditile võib järgneda erinevaid haldusmenetlusi, eeskirju ja võimalikke karistusi. ELi liikmesriikide jurisdiktsiooni alla kuuluvate käibemaksueeskirjade piiratud ühtlustamine jätab TBE teenuste müümisel märkimisväärse ohu maksumaksjale. (Vazquez, *et.al.*, 2017)

Selleks, et teavet saada kuidas Eesti, elektroonilisi teenuseid osutavad, ettevõtted MOSS erikorra kasutamisega hakkama saavad, teostas autor intervjuu Maksu- ja Tolliameti eksperdiga, kes valdab antud teemat kõige paremini.

Intervjuu käigus paluti vastata mitmetele küsimustele, et teada saada millised on põhilised probleemkohad deklaratsioonide täitmisel, kui neid üldse esineb ning kas MOSS deklaratsioone kontrollitakse, kui jah, siis kuidas kontrollprotsess välja näeb.

Uurisin intervjuueeritava käest, kui palju segadust tõi kaasa erikorra muutus. Ta tõi välja, et kõige enam on tekkinud segadust mikroettevõtjatega, kes ei ole ennast käibemaksukohustuslaseks registreerinud kuna MOSSi kasutamine eeldab käibemaksukohustuslase numbri olemasolu. Ta tõi välja näite, et kui mittemaksukohustuslane ostab teenust mikroettevõtjalt, siis peab see ettevõtte käibe deklareerima kliendi asukohariiki, seetõttu oleks ettevõtjal mõistlik kasutada MOSSi. Seoses sellega mainis ta ära muudatuse, mis leiab aset 2019. aastal, see on toodud ka välja töö aktuaalsuses, et kui ettevõtja osutab teenuseid vähem kui 10 000 euro eest, siis käibemaksu tasutakse ettevõtja asukohariiki. Selline uus muudatus ongi mõeldud eelkõige mikroettevõtjatele, kes ei soovi ennast registreerida käibemaksukohustuslaseks.

Peamised probleemid, mis Eesti ettevõtetel kaasnevad seoses MOSS erikorra rakendamisega on näpuvead. Näiteks valitakse vale lühend, asukohariigiks on Hispaania (ES) asemele pandud hoopiski Eesti (ET) ning samuti on olnud juhuseid, kus on deklareeritud müüki teise liikmesriiki. Sellised suuremaid rakendusprobleeme ei ole Eestis veel esile kerkinud nagu Euroopa Komisjoni uuringus mainiti.

Üks peamisi murekohtasid deklaratsioonidel, mis sai intervjuueeritava poolt välja toodud on see, et elektrooniliste teenuste müügi puhul tuleb käive deklareerida juba esimesest sendist alates ning mainis veelkord näpavigasid. Sellest võib järeldada, et näpuvead on põhilisemad probleemkohad deklaratsioonide täitmisel, kuigi hetkeseisuga on ettevõtjate poolt täidetavaid välju MOSS deklaratsioonis vähe.

Uurisin MOSS erikorra kasutamise kohta, kas see on levinud ettevõtjate seas ning kas on tulnud ette juhtumeid, et loobutakse erikorra kasutamisest üleüldse. Tema hinnangul kasutavad kõik Eesti suuremad elektrooniliste teenuste pakkujad, kes müüvad oma teenused üle Euroopa Liidu, MOSS erikorda. Samuti mainis ära, et tegemist on siiski ettevõtja sõbraliku vahendiga, vastasel juhul keegi ei kasutaks seda. MOSSi loobumise kohta tõi ta välja, et mõningad ettevõtted on tõesti loobunud kuid põhjuseks pole mitte erikord ise vaid näiteks lõpetatakse ettevõtlus või vahetatakse tegevusvaldkonda, seega tema mingisugust tõusvat trendi loobumisest ei näe.

Kuna MOSS erikorra puhul on üks nüanss see, et deklaratsioon tuleb esitada igas kvartalis, olenemata sellest kas käivet on tekkinud või müüki toimunud, siis vastavalt sellele uurisin

kas nullsummalisi deklaratsioone esineb palju. Intervjueeritav tõi välja, et nullsummalisi deklaratsioone esitavad üldjuhul ühed ja samad ettevõtted ning ettevõtjate hulk jääb enamasti alla 100, seega väga palju ei esitata nullsummalisi deklaratsioone.

Soovisin infot ka selle kohta, et kui paljudele ettevõtetele on Maksu- ja Tolliamet pidanud saatma meeldetuletusi seoses deklaratsioonide esitamisega ning millised on tagajärjed, kui ettevõtte hilineb deklareerimise või maksmisega. Selle kohta puudus intervjueeritaval kahjuks info ning ta ei oskanud päris täpselt vastata, nii palju ta küll oskas öelda, et menetlus muutub sisuliseks, kui ettevõtte ei reageeri meeldetuletustele.

Kas MOSS deklaratsioonide kontroll on võimalik ning kui palju teostatakse MOSS deklaratsioonide kontrole Eestis. Intervjueeritav vastas, et kontroll on sarnane tavakontrolliga, kuid kindlaks tuleb teha, mille alusel ettevõtja on kliendi asukoha määranud. Kui ei ole võimalik kindlaks määrata viisi, kuidas kliendi asukoht on määratletud, siis ei ole võimalik selgust saada, kas kajastatud andmed deklaratsioonis on õiged või mitte. Kontrolle viiakse läbi vajadusepõhiselt ning põhiliselt kontrollitakse teiste liikmesriikide ettevõtjaid, kelle puhul on kahtlus, et nad on kohustatud Eestisse MOSS kaudu käibemaksu deklareerima.

Intervjuu lõpetuseks küsisin Maksu- ja Tolliameti arvamust MOSS erikorrast, kas see on jätkusuutlik ning kas on olemas mõni aspekt, mida saaks operatiivsest seisukohast lihtsustada. Intervjueeritav vastas, et nende arvates on MOSS erikord oma praegust funktsiooni täitnud väga hästi ning sellest on palju abi elektroonilise teenuste müüjatele ning ta julgeb väita, et tegemist on jätkusuutliku korraga. Vastuseks küsimusele, et mida saaks operatiivsest seisukohast muuta, vastas intervjueeritav, et MOSS on praegusel kujul väga lihtne ning pigem soovitakse muuta erikorda laiemaks ning täpsemaks ehk soovitakse lisada juurde kohustuslikke väljasid, mida ettevõtjad täitma peavad. Laiemaks ja täpsemaks muutmise põhjuseks on see, et ametnikel oleks lihtsam kontrole läbi viia.

Kui võrrelda Euroopa Komisjoni poolt tehtud uuringut ning vastuseid Eesti MOSS erikorda kasutavate ettevõtjate kohta, on koheselt märgata suurt erinevust deklaratsioonidega seotud probleemidest. Euroopa Komisjon toob uurimuses välja väga palju rakendusprobleeme, mis on ettevõtjate poolt märgatud, siis Eestis pigem puudub selline tagasiside.

Suuremates riikides (kus on e-teenuste sektor rohkem arenenud) on suuremateks probleemideks välja toonud tulude korrigeerimise ning tagasimaksete küsimise, siis Eestis piirduvad probleemid pisivigadega näiteks nagu asukohamaa lühendite valesti märkimine. Ilmselt selline erinevus tuleneb sellest, et Eesti ettevõtjad ei ole nii suure käibe mahuga ja nende teenuste müük pole nii laia valikuga (näiteks osutatakse ühte kindlat elektroonilise teenuse liiki) ning seetõttu nad ei pruugi kokku puutuda tulude korrigeerimisega ega tagasimaksete küsimisega. See on kõigest oletus kuna puudus vajalik info, et teostada intervjuud MOSS erikorda kasutavate ettevõtetega otse, on olemas ainult info, mida Maksu- ja Tolliamet teab ning saab jagada.

Mis puutub deklaratsioonide esitamisse, siis intervjuust võib järeldada, et Eesti ettevõtjatel ei tohiks sellega probleeme olla. Intervjueeritav ütles, et tal puudub info selle kohta, et Maksu- ja Tolliamet oleks saatnud MOSS erikorda kasutatavatele ettevõtetele meeldetulestusi sesoes sellega, et nad on näiteks unustanud esitada õigeaegselt oma deklaratsiooni. Antud vastusest ma järeldan, et taolisi juhtumeid ei ole veel ette tulnud ning ettevõtjad on tublid ja esitavad kõik dokumendid õigeaegselt.

Vastus lõputöö uurimisprobleemile on, et Eesti ettevõtjate peamiseks probleemkohaks on näpuvead, tulenevad need siis lohakusest või kogemata midagi jääb kahe silma vahele. Kindlasti tasuks üle kontrollida enne deklaratsiooni esitamist, kas esitatud andmed on korrektsed ega ei esine lohakusvigu. Maksu- ja Tolliameti intervjueeritav tõi ka kenasti välja, et MOSS deklaratsiooni esitamine on tehtud ettevõtjatele väga lihtsaks, kuna neile on ettenähtud vähe välju, mis vajavad täitmist, seega ei tohiks probleeme tekkida ning kõik peaks üheselt mõistetav olema.

Peamine info, mida ettevõtjad peavad kirja panema deklaratsiooni on detailne kirjeldus osutatud teenustest, kellele osutati, mis summas ja millisesse riiki.

Kui vaadata deklareeritud käibemaksu summat 2017. aastal, mille suurusjärguks on paar miljonit eurot, siis võiks sellest järeldada, et Eestis pole väga levinud elektrooniliste teenuste osutamine, vaadates kui vähe käibemaksu deklareeritakse.

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et mõningaid probleeme esineb MOSS erikorra kasutamisel, kuid see kõik sõltub ettevõttest endast. Kui ollakse tähelepanelikud ning jälgitakse hoolikalt

direktiive ning seadusi, siis on võimalik vältida rakendusprobleeme nagu näiteks tulude korrigeerimised ning tagastamised. Hetkeseisuga puudub info, et Eesti ettevõtjad oleks pöördunud Maksu- ja Tolliameti poole seoses MOSS erikorra probleemidega. Puudub info, et neile valmistaks erikorra kasutamine segadust, põhiliselt deklaratsioonidest tulevad välja näpuvead. Kuna hetkel on deklaratsioonis mõni üksik väli, mida ettevõtja peab täitma, siis ei tohiks ettevõtjatel raskusi olla sellega ning ettevõtjate seisukohast peaks olema antud protsess loogiline ja arusaadav.

## KOKKUVÕTE

Elektroonilist teenust osutatakse interneti või muu arvutivõrgu kaudu enamasti automaatselt ning minimaalse inimsekkumisega. Elektrooniliselt osutatava teenuse eripäraks on see, et käibemaks tuleb tasuda kliendi asukohariigis. Tegemist on huvitava teenuse alaliigiga, sest sellele kehtivad oma kindlad reeglid millest tuleb lähtuda ning mida silmas pidada. Peale 2015. aasta muudatust tuleb ettevõtjatel eristada, millisest riigist on klient pärit. Asukoha tõendamine muutus väga oluliseks osaks kuid see suurendab samal ajal ettevõtjate administratiivset koormust. Kuid selle peale on ka mõeldud ning loodi ettevõtjaid abistav erikord – MOSS. MOSS erikord aitab vähendada ettevõtjate halduskoormust kuna ettevõtjad ei pea enam ennast registreerima maksukohustuslaseks kõikides liikmesriikides kuhu teenuseid osutatakse. Nüüd on võimalik esitada kõik vajalik info MOSS deklaratsioonile ning teenuse osutaja riigi maksuhaldur kannab maksud õigesse riiki edasi.

Teema oli aktuaalne kuna 2015. aasta muudatus muutis oluliselt elektrooniliste teenuste osutamise korda, kus muutus oluliseks kliendi asukoha määramise põhimõtted. Teema on uudne kuna autorile teadaolevalt ei ole varem elektrooniliselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise kohta Sisekaitseakadeemias lõputööd kirjutatud.

Töö probleemiks oli see, et puudub teadmine kuidas ettevõtjad teevad kindlaks kliendi asukoha, igaühel võib see olla isemoodi lahendatud kuna puuduvad kindlad ettekirjutused ning millised probleemid on tekkinud ettevõtjatel deklaratsioonide esitamisel seoses asukohamaa määramisega.

Lõputöö eesmärgiks oli välja selgitada millised on peamised probleemkohad Eesti ettevõtjatel deklaratsioonide esitamisel.

Esimeseks uurimisülseandeks oli anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Selgus, et käibemaks on tuntud ka kui lisandunud väärtuse maksuna millega maksustatakse kaupade ja teenuste osutamist. Maksustatakse peamiselt tarbimist kuna inimesel on raske sellest loobuda ning selles nähakse head ning püsivat tuluallikat. Tarbimismaksud jagunevad kaheks erinevaks liigiks, milleks on üldine- ning eri tarbimismaks. Lisandunud

väärtuse maks tõusis esile Euroopas alles 60-ndatel ning 70-ndatel seetõttu on tegemist uuema aja nähtusega. Käibemaksu peetakse tarbimismaksuks, millega ei koormata ettevõtjaid ning maksukoormus lasub lõpptarbija. Käibemaks on liigitatud Eesti maksusüsteemi alusel riiklikuks maksuks ning kehtib terves Eesti riigis. Käibemaksu tasub lõpptarbija, kes tarbib mingisugust teenust või kaupa ning maksusuurus ei sõltu maksumaksja isikust, seetõttu on käibemaks objektiivne maks.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade elektrooniliselt osutavatest teenustest. Selgus, et elektroonilisteks teenusteks peetakse teenuseid, mis toimuvad enamasti automaatselt ning inimsekkumine pole vajalik. Teenuse osutamiseks on infotehnoloogia vajalik. Ehk siis teenuse edastamine ei sõltu inimesest, näiteks nagu e-raamatu soetamine. Elektroonilise teenuse osutamisega käib kaasas ka MOSS-erikord, mis on töötatud välja ettevõtete elu lihtsustamiseks. MOSS-erikorra kasutajad ei pea hakkama erinevatesse liikmesriikidesse ennast registreerima vaid piisab sellest, kui täidada korra kvartalis vastava deklaratsiooni ning esitada enda riigi maksuhaldurile.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli anda ülevaade kliendi asukohamaa määramisest. Selgus, et kliendi asukohamaa tuvastamisel tuleb hoolega järgida direktiivis välja toodud reegleid, milliseid asju jälgida maksukohutuslase ning mittemaksukohustuslase puhul. Kindlasti ei tohi unustada tõendite jälgimist, mille abil on samuti võimalik asukohta määrata. Asukoha tuvastamine mängib väga olulist ja suurt rolli peale 2015. aasta muudatust kuna võib juhtuda, et ettevõtte peab valesti määramisel kogu maksuvahe kinni maksma – olgu see siis teadlik rikkumine või mitte.

Neljandaks uurimisülesandeks oli elektrooniliste teenuste deklaratsioonidega seonduvate probleemide analüüs. Analüüsist selgus, et teadaolevalt Eesti ettevõtjatel pole raskusi ega probleeme MOSS erikorra kasutamisega. Küll aga Euroopa Komisjoni uuringust, mis tehti riikides kus e-teenuste sektor on rohkem välja arenenud, tuli välja nii mõnigi rakendusprobleem, mis ettevõtjate arvates vajaks üle vaatamist ning muutmist.

Edaspidistel uurijatel soovitatakse uurida võimalusel, kuidas Eesti ettevõtjad klientide asukohta kindlaks teevad, sest igaühel võib see olla lahendatud isemoodi.

## SUMMARY

Electronically supplied services are provided through the internet or through computer network usually automatically and with minimal human intervention. Peculiarity of electronically provided services is that VAT must be paid in the client's country. This is an interesting service subcategory because it has its own rules which must be followed and kept in mind. After a change in 2015 the businesses must distinguish the country of where the client is located at. Proving the location turned out to be very important part but, in the meantime, it increases businesses administrative burden. However, this was also given thought for which then turned into businesses assisting special arrangements – MOSS. MOSS special arrangement helps lower businesses administrative burden since they will not need to register themselves as taxable person in all the member states where services are provided to. Now it is possible to submit all the necessary information into MOSS declaration and the assessor of the country of where the service is provided from will carry taxes into the correct country.

Diploma thesis is written on the title „VAT taxation on electronically supplied services“. The thesis is written in Estonian and consists of pages. The author has referred to 32 sources, all of which have been cited.

The subject is topical because the change in 2015 changed significantly the electronically provided services, where the identifying of the clients' country must follow the rules brought out in the directive, what to follow with taxable person and non-taxable person.

The novelty of the thesis is that to the author's knowledge there has not been a graduation thesis about VAT taxation on electronically supplied services which has been written in the Estonian Academy of Security Sciences.

The issue was that there is not enough knowledge on how businesses make sure the client's location. Solving of this issue is resolved differently with every business because there aren't any certain regulations that must be followed. Also, what issues have emerged with submitting a declaration in connection with verifying the location of the client.



The objective of the graduation thesis was to find out what are the main issues in Estonian businesses on submitting declarations.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Attela Advokaadibüroo. *OLULINE: Elektrooniliste teenuste maksustamine 2015!*  
[Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.attela.ee/et/uudis/oluline-elektroniliste-teenuste-maksustamine-2015>  
[Kasutatud 19.03.2018].

Adamson, S., 2014a. *Elektrooniliselt osutatavate teenuste puhul 2015. aastast kehtima hakkavad uued käibemaksureeglid.* [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1781>  
[Kasutatud 19.03.2018].

Adamson, S., 2014b. E-teenustele hakkavad 2015. aastast kehtima uued käibemaksureeglid. *Ärileht*, [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/e-teenustele-hakkavad-2015-aastast-kehtima-uued-kaibemaksureeglid?id=70070695>  
[Kasutatud 05.04.2018].

Colbjørnsen, T., 2015. What is the VAT? The policies and practices of value added tax on ebooks in Europe. *International Journal of Cultural Policy*, 21(3), pp. 326-343 Leitud: EBSCOhost Web. [22.04.2018].

Elling, T., 2014. *Käibemaks: abiks tudengile ja töötavale praktikule.* Tallinn: Print Best Trükikoda OÜ.

Elling, T., 2015. *Elektroonilise teenuse käibemaksuga maksustamise erikord.*  
[Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www.grantthornton.ee/insights-landing-page/elektrooniliselt-osutatav-teenus-tell-no1/>  
[Kasutatud 30.03.2018].

Elling, T., 2016. *Kuidas eristada elektroonilist teenust tavateenusest?* [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2016/10/28/kuidas-eristada-elektronilist-teenust-tavateenusest>

[Kasutatud 30.03.2018].

E-kaubandusliit, 2017. *Lõpptarbijale suunatud piiriülese e-kaubanduse käibemaksu ajakohastamise pakett*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://e-kaubanduseliit.ee/wp-content/uploads/2017/01/E-kaubanduse-paketi-selgitus.pdf>

[Kasutatud 04.04.2018].

European Commission. *The Basic EU VAT rules for electronically supplied services explained for micro businesses*. [Võrgumaterjal]

Leitav:[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/information\\_microbusinesses\\_euvat\\_2015\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/information_microbusinesses_euvat_2015_en.pdf)

[Kasutatud 04.04.2018].

European Commission, 2016. *VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernization*. [Võrgumaterjal]

Leitav:[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat\\_aspects\\_cross-border\\_e-commerce\\_final\\_report\\_lot3.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf)

[Kasutatud 09.04.2018].

Euroopa Liidu Komisjon, 2013. *Juhend käibemaksu väikese kontaktpunkti kohta*. [Võrgumaterjal]

Leitav:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/telecom/one-stop-shop-guidelines\\_et.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_et.pdf)

[Kasutatud 27.03.2018].

Euroopa Liidu Teataja, 2006. *Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ*. [Võrgumaterjal]

Leitav:<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:ET:PDF>

[Kasutatud 19.03.2018].

Euroopa Liidu Teataja, 2011. *Nõukogu rakendusmäärus nr 282/2011*. [Võrgumaterjal]  
Leitav: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011R0282&from=ET>  
[Kasutatud 19.03.2018].

Euroopa Komisjon, 2014. *Komisjoni aruanne nõukogule nõukogu direktiivi 2008/8/EÜ artikli 6 kohta*. [Võrgumaterjal]  
Leitav: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2014/ET/1-2014-380-ET-F1-1.Pdf>  
[Kasutatud 23.03.2018].

Hale, A., 2016. *Location, location*. [Võrgumaterjal]  
Leitav: <https://www.taxadvisermagazine.com/article/location-location>  
[Kasutatud 08.04.2018].

Hellerstein, W. & Gillis, T.H., 2010. The VAT in the European Union. *Tax Notes*, pp. 461-471. Leitud: Google Scholar. [02.05.2018].

Isai, V. & Radu, I., 2013. Features of VAT Accounting and Fiscality - History, Practices and Prospects. *Annals of the University Dunarea de Jos of Galati: Fascicle: XVII, Medicine*, 19(3), pp. 17-22. Leitud: EBSCOhost Web. [30.04.2018].

Krzikallová, K. & Střílková, R., 2016. Labour-Intensive Services and Changes in Value Added Tax Revenue. *Journal of Competitiveness*, 8(1), pp. 5-18. Leitud: EBSCOhost Web. [23.04.2018].

Lejeune, I., 2011. The EU VAT Experience: What are the lessons? *Tax Analysts*, pp. 257-282. Leitud: Google Scholar. [23.04.2018].

*Käibemaksuseadus* (2018) RT I 2003, 82, 554

*Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega* (2017).

Kütt, K., 2014. *Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele. Magistritöö.*

Tartu: Tartu Ülikool Õigusteaduskond [Võrgumaterjal]

Leitav: [http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/42895/kutt\\_karli.pdf](http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/42895/kutt_karli.pdf)

[Kasutatud 02.03.2018].

Lehis, L., 2009. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura

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

Maksu- ja Tolliamet, 2016. *Kliendi asukoha määramisest*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www.emta.ee/et/tulu-kulu-kaive-kasum/ulevaade-kaibemaksuga-maksustamisest/elektroonilise-side-teenuste-ja-1>

[Kasutatud 06.04.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2017. *Eesti maksusüsteem*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www.emta.ee/et/eraklient/maksukorraldus-maksususteem/eesti-maksususteem>

[Kasutatud 02.03.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2018a. *Käibedeklaratsiooni esitamine*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/kaibedeklaratsiooni-esitamine>

[Kasutatud 02.03.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2018b. *Elektroonilise 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 04.04.2018].

Parrilli, D. M., 2008. *European VAT and Electronically Supplied Services*, pp. 1-19.

Leitud: Google Scholar. [03.04.2018].

Raamatupidamis- ja Maksuinfoportaal, 2015. *E-teenuste osutamise koha (kliendi asukoha) määramisest*. [Võrgumaterjal]

Leitav:<http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/e-teenuste-osutamise-koha-kliendi-asukoha-maaramisest-2015-03-20>

[Kasutatud 04.04.2018].

Rahandusministeerium, 2009. *Käibemaksu ajalugu*.

Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi otsus 23. märtsist 1998 (3-4-1-2-98)

Ruukel, H., 2015. Digiteenuste pakkujad peavad hakkama klientide asukohta tuvastama. *Postimees*, [Võrgumaterjal]

Leitav:<https://majandus24.postimees.ee/3093645/digiteenuste-pakkujad-peavad-hakkama-klientide-asukohta-tuvastama>

[Kasutatud 04.04.2018].

Sults, L., 2015. *Mis on MOSS?* [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.sinihobu.ee/blogi/mis-on-moss>

[Kasutatud 22.03.2018].

Platteeuw, C., 2011. Quick reference to European VAT compliance. *Kluwer Law International BV*, pp. 2-4. Leitud: Google Scholar. [28.04.2018].

Weidemann, M., 2015. The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services. *EC Tax Review*, 24(2), pp. 105-118. Leitud: EBSCOhost Web. [03.05.2018].

Tearu, K., 2014. *Elektroonsete teenuste maksustamine*. [Võrgumaterjal]

Leitav: [https://pilvebyroo.ee/elektroonsed\\_teenused/](https://pilvebyroo.ee/elektroonsed_teenused/)

[Kasutatud 19.03.2018].

Tearu, K., 2015. *Mustrimüüjate peavalu ehk MOSS-erikord*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://pilvebyroo.ee/moss-erikord/>

[Kasutatud 19.03.2018].

Terra, B. J. M., Kajus, J. A., 2007. A Guide to the European VAT Directives, Volume 1. *IBFD Publications BV*, p 272. Leitud: Google Scholar. [03.05.2018].

Trandafir, A., 2014. VAT on e-services: How new rules affect businesses. *SEA: Practical Application of Science*, 2(2), pp. 147-154. Leitud: EBSCOhost Web. [12.04.2018].

Vazquez, J., Duncan, H & Stephanny, P., 2017. *The European mini one-stop shop: A model for future indirect tax compliance?* [Võrgumaterjal]

Leitav:<https://www.thetaxadviser.com/issues/2017/jun/european-mini-one-stop-shop-indirect-tax-compliance.html>

[Kasutatud 09.04.2018].

Westberg, B., 2002. Consolidated Corporate Tax Basis for EU-wide Activities: Evaluation of Four Proposals Presented by the European Commission. *European Taxation*, 42, pp. 322-330. Leitud: EBSCOhost Web. [03.05.2018].

## Lisa 1. Päring Maksu- ja Tolliametisse 03.04.2018

Tere!

Mina olen Sisekaitseakadeemia finantskolledži kolmanda kursuse kadett ning olen hetkel kirjutamas lõputööd teemal "Elektrooniliselt osutavate teenuste käibemaksuga maksustamine".

Seoses sellega soovin saada infot ettevõtete kohta, kes kasutavad MOSS-erikorda. Kas oleks võimalik saada ettevõtete nimekirja koos registrikoodidega?

Kõike head,  
Kärolin Roos  
Sisekaitseakadeemia  
Finantskolledž  
kadett

Maksu- ja Tolliameti vastus

Teie 03.04.2018  
Meie 05.04.2018 nr 14-2/010613-1

Tere!

Kahjuks ei ole meil võimalik Teie taotluse alusel teavet avaldada. Teileandmete avaldamisel saame tugineda maksukorralduse seaduse § 27 lg 1 p 8, mis sätestab, et avalikud on andmed maksukohustuslase poolt maksudeklaratsiooni esitamise või esitamata jätmise kohta. Aga nimekirja kõigist ettevõtetest, kes kasutavad MOSS erikorda, meil avaldada kahjuks ei ole võimalik.

Heidi Lillemägi  
Maksu- ja Tolliameti  
Teabeosakonna I teabetalituse  
juhtivspetsialist  
6762703



## Lisa 2. Elektrooniliselt osutatavate teenuste nimekiri

Käibemaksudirektiivi mõistes loetakse elektrooniliselt osutatavateks teenusteks järgmisi teenuseid (Nõukogu rakendusmäärus 282/2011):

1. Digitaaltoodete tarnimine üldiselt, sealhulgas tarkvara ja tarkvara muudatused või täiustatud versioonid;
2. Teenused, mis pakuvad või toetavad ettevõtja või isiku esitlemist arvutivõrgus, näiteks veebisaidil või veebileheküljel
3. Teenused, mida arvuti automaatselt osutab Interneti või muu arvutivõrgu kaudu vastuseks teatavate andmete sisestamisele teenuse saaja poolt;
4. Tasu eest õiguse andmine panna kaup või teenus müüki Internetipoena tegutseval veebisaidil, kus potentsiaalsed ostjad teevad oma pakkumised automaatse protseduuri kaudu ning kus mõlemale osapoolle antakse müügi toimumisest teada automaatselt saadetava e-kirja teel;
5. Internetiteenuste pakett, milles telekommunikatsioonil on abistav ja teisejärguline osa (st ei piirdu Internetiühendusega ning sisaldavad muid elemente, nagu näiteks leheküljed, millelt pääseb ligi uudistele, ilmateatele või reisiinfole; mängusaidid; veebisaitide majutus, juurdepääs Internetipõhiste suhtluskanalitele jne);
6. Veebilehekülgede tarnimine ja majutamine (*hosting*), programmide ja seadmete kaughooldus:
  - a) veebisaitide ja veebilehekülgede majutamine;
  - b) programmide automaatne võrgupõhine kaughooldus;
  - c) süsteemide kaughaldus;
  - d) võrgupõhised andmebaasid, kus teatavaid andmeid salvestatakse ja otsitakse elektrooniliselt;
  - e) kettaruumi võrgupõhine tarne selle tellimisel;
7. Tarkvara tarne ja ajakohastamine:
  - a) juurdepääs tarkvarale (sealhulgas hanke- ning raamatupidamisprogrammid ja viirusetõrjetarkvara) ning selle täienditele, või tarkvara ja täiendite allalaadimine;
  - b) ribareklaamide blokeerimiseks vajalik tarkvara (bannerblockers);

- c) allalaadimisdraiverid, näiteks tarkvara, mis ühendab arvuti välisseadmetega (näiteks printeriga);
  - d) veebisaitide filtrite automaatne võrgupõhine paigaldus;
  - e) tulemüüride automaatne võrgupõhine paigaldus;
8. Piltide, teksti ja andmete tarne, andmekogude kasutamise võimaldamine:
- a) juurdepääs töölauteemadele ja nende allalaadimine;
  - b) juurdepääs fotodele või piltidele või ekraanisäästuritele ja nende allalaadimine;
  - c) raamatute digiteeritud sisu ja muud elektroonilised trükised;
  - d) võrguajalehtede ja -ajakirjade tellimine;
  - e) veebipäevikud ja veebisaitide külastatavuse statistika;
  - f) võrgu kaudu edastatavad uudised, liiklusteave ja ilmateade;
  - g) võrgupõhine teave, mida tarkvara loob automaatselt kliendi sisestatud andmete põhjal, näiteks õiguslike ja finants- andmete põhjal (sealhulgas reaalsajas pidevalt ajakohastatud börsiteave);
  - h) reklaamipinna pakkumine, sealhulgas ribareklaamid veebisaidil või veebileheküljel;
  - i) otsingumootorite ja Internetikataloogide kasutamine;
9. Muusika, filmide ja mängude, sealhulgas hasart- ja õnnemängude tarne ning poliitika-, kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus- ja meelelahutussaadete tarne:
- a) juurdepääs muusikale või selle allalaadimine arvutisse ja mobiiltelefoni;
  - b) juurdepääs reklaamlauludele, katkenditele, helinatoonidele või muudele helidele või nende allalaadimine;
  - c) juurdepääs filmidele või nende allalaadimine;
  - d) mängude allalaadimine arvutisse ja mobiiltelefoni;
  - e) juurdepääs automaatsetele võrgumängudele, mis sõltuvad Internetist või samalaadsetest arvutivõrkudest ning kus mängijad ei asu üheaegselt samas kohas;
  - f) raadio- või televisioonivõrgu, Interneti või mõne muu sellise elektroonilise võrgu kaudu levitatavate raadio- või telesaadete vastuvõtmine kuulamiseks või vaatamiseks kasutaja valitud ajal ja kasutaja isikliku taotluse alusel meediateenuse osutaja pakutud saatevalikust, nt tellitavad tele- või videosaated;

g) Interneti või mõne samalaadse elektroonilise võrgu kaudu levitatavate raadio- või telesaadete vastuvõtmine (IP-striiming), välja arvatud juhul, kui neid nende edastamise või taasedastamise ajal raadio- või televisioonivõrgus samaaegselt üle kantakse;

h) kommunikatsioonivõrkude kaudu selliste audio- ja audiovisuaalteoste tarnimine, mida meediateenuse osutaja ei paku ja mis ei kuulu tema toimetusvastutuse alla;

i) meediateenuse osutaja audio- ja audiovisuaalväljundi edasitarnimine kommunikatsioonivõrkude kaudu kellegi teise kui meediateenuse osutaja poolt;

#### 10. Kaugõppeteenuste osutamine:

a) õpe, mis on automaatne ja mille toimumine sõltub Internetist või samalaadsest arvutivõrgust ning mis nõuab piiratud inimsekkumist või ei nõua seda üldse, sealhulgas virtuaalsed klassiruumid, välja arvatud juhul, kui Internetti või samalaadset arvutivõrku kasutatakse üksnes õpetaja ja õpilase vahelise suhtlusvahendina;

b) töövihikud, mida õpilane täidab võrgu kaudu ja mida hinnatakse automaatselt ilma inimsekkumiseta.

### **Lisa 3. Kaubad ja teenused, mida ei loeta elektrooniliseks teenuseks**

Käibemaksudirektiivi mõistes ei loeta elektrooniliselt osutatavateks teenusteks järgmisi teenuseid (Nõukogu rakendusmäärus 282/2011):

- a) ringhäälinguteenused;
- b) telekommunikatsiooniteenused;
- c) kaubad, mille tellimus esitatakse ja mille tellimust töödeldakse elektrooniliselt;
- d) CD-ROM-id, disketid ja muud materiaalsed andmekandjad;
- e) trükised, näiteks raamatud, teabelehed, ajalehed või ajakirjad;
- f) CD-d ja helikassetid;
- g) videokassetid ja DVD-d;
- h) mängud CD-ROM-il;
- i) e-posti teel kliente nõustavate spetsialistide, näiteks juristide ja finantskonsultantide teenused;
- j) koolitusteenused, mille puhul õpetaja edastab kursuse sisu Interneti või muu arvutivõrgu (kauglingi) kaudu;
- k) arvutiseadmete võrguvälised parandusteenused;
- l) võrguvälised andmebaasiteenused;
- m) reklaamiteenused, näiteks reklaam ajalehtedes, plakatitel ja televisioonis;
- n) kasutajatoe teenused telefoni teel;
- o) koolitusteenused, mis hõlmavad üksnes kirjavahetuse teel toimuvat õpet, näiteks posti teel toimuvad kursused;
- p) tavapärased oksjoniteenused, mis vajavad otsest inimsekkumist, olenemata sellest, kuidas pakkumisi tehakse;
- q) elektrooniliselt broneeritud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- ja muude selliste ürituste piletid;
- r) elektrooniliselt broneeritud majutus-, autorendi-, restoraniteenused, reisijateveo- või muud sellised teenused.

## Lisa 4. Käibedeklaratsioon

Erikorra kasutaja deklareerib osutatud digiteenused MOSS-deklaratsioonil. MOSS-deklaratsiooni vorm on kehtestatud Euroopa Komisjoni rakendusmäärusega nr 815/2012 ning see on ühine kõigile liikmesriikidele.

<b>1. osa. Üldteave</b>		
<b>A veerg</b>	<b>B veerg</b>	<b>C veerg</b>
<b>Lahtri number</b>	<b>Liiduväline kord</b>	<b>Liidu kord</b>
<b>Kordumatu viitenumber</b>		
1	Registreerimisliikmesriigi antud individuaalne käibemaksuregistri number vastavalt direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 362	Registreerimisliikmesriigi antud individuaalne käibemaksuregistri number, sealhulgas riigikood, vastavalt direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 369d
2	Deklareerimisperiood	Deklareerimisperiood
2a	Perioodi algus- ja lõppkuupäev	Perioodi algus- ja lõppkuupäev
3	Vääring	Vääring
<b>2. osa. Iga tarbimisliikmesriigi jaoks, kus käibemaks tasumisele kuulub</b>		
<b>2a) Äritegevuse asukohast või registreerimisliikmesriigi püsivast asukohast osutatud teenused</b>		
4.1	Tarbimisliikmesriigi riigikood	Tarbimisliikmesriigi riigikood
5.1	Käibemaksu standardmäär tarbimisliikmesriigis	Käibemaksu standardmäär tarbimisliikmesriigis
6.1	Vähendatud käibemaksumäär tarbimisliikmesriigis	Vähendatud käibemaksumäär tarbimisliikmesriigis
7.1	Standardmääraga maksustatav summa	Standardmääraga maksustatav summa

8.1	Standardmääraga makstud käibemaks	Standardmääraga makstud käibemaks
9.1	Vähendatud määraga maksustatav summa	Vähendatud määraga maksustatav summa
10.1	Vähendatud määraga makstud käibemaks	Vähendatud määraga makstud käibemaks
11.1	Kogu makstav käibemaks	Kogu makstav käibemaks äritegevuse asukohast või registreerimisliikmesriigi püsivast tegevuskohast osutatud teenuste eest
<b>2b) Väljaspool registreerimisliikmesriiki olevast püsivast tegevuskohast osutatud teenused</b>		
12.1		Tarbimisliikmesriigi riigikood
13.1		Käibemaksu standardmäär tarbimisliikmesriigis
14.1		Vähendatud käibemaksumäär tarbimisliikmesriigis
15.1		Individaalne käibemaksuregistri number, või selle puudumisel sellise liikmesriigi antud maksuviitenumber (sealhulgas riigikood), kus on püsiv tegevuskoht
16.1		Standardmääraga maksustatav summa
17.1		Standardmääraga makstav käibemaks
18.1		Vähendatud määraga maksustav summa
19.1		Vähendatud määraga makstav käibemaks

20.1		Kogu makstav käibemaks väljaspool registreerimisliikmesriiki olevast püsivast tegevuskohast osutatud teenuste eest
<b>2c) Äritegevuse asukoha või registreerimisliikmesriigi püsiva tegevuskoha kogusumma, samuti kõigis teistes liikmesriikides kõigi püsivate tegevuskohtade kogusumma</b>		
21.1		Kõigi tegevuskohtade makstav käibemaksu kogusumma (lahter 11.1 + lahter 11.2 ... + lahter 20.1 + lahter 20.2 ...)

## **Lisa 5. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti maksuaditi osakonna juhtiv maksuaudiitor Priit Vaoga**

### **1. Kas MOSS erikorra muutus tõi kaasa palju segadust ettevõtjate seas?**

**Vastus:** MOSS erikorra rakendamist alustati 2015. aastal ning sel hetkel ma veel Maksu- ja Tolliametis ei töötanud, seega pole mul paraku täit ülevaadet selle kohta, kui palju ja kas erikord tekitas ettevõtjates segadust.

Erikorra rakendamine tekitas kindlasti küsimust elektroonilisi teenuseid müüvates mikroettevõtjates, kellel ei olnud oma väikeste tegevusmahtude tõttu plaani end Eestis käibemaksukohustuslaste registrisse (edaspidi KMKR) registreerida. Kuna MOSS erikorra kasutamine eeldab KMKR numbri olemasolu, tähendas see seda, et kui mõni mittemaksukohustuslane peaks mikroettevõtjalt teenust ostma, peab mikroettevõtja selle teenuse käibe deklareerima kliendi asukohariiki, ehk et tal on mõistlik kasutada MOSS erikorda. Sellise olukorra vältimiseks kehtestatakse 2019. aastast 10 000 eur piirmäär, alla mille toimub käibe deklareerimine elektroonilise teenuse müüja asukohariiki, mis on eelkõige abiks väikeettevõtjatele, kes tegelevad elektrooniliste teenuste müügiga, kuid ei soovi end ühel või teisel põhjusel KMKR-i registreerida.

### **2. Kus kõige rohkem ettevõtjad eksivad deklaratsioonide esitades?**

**Vastus:** Kuna hetkel on MOSS deklaratsioonile esitatava info hulk küllaltki minimaalne, võib aeg-ajalt ette tulla lihtsaid näpuvigu. Näiteks on ette tulnud, et deklareerimisel valitakse kliendi asukohariigiks Hispaania (lühend ES) asemel Eesti (lühend ET). MOSS deklaratsioonil on osadel juhtumitel deklareeritud ka müüki teise liikmesriigi maksukohustuslastele.

### **3. Kas on tekkinud murekohti seoses deklaratsioonide esitamisega, kui jah, siis kuidas need probleemid esinevad/väljenduvad kõige enam?**

**Vastus:** Peamiste murekohtadena saabki tuua praegu selle, et elektrooniliste teenuste teise liikmesriigi mittemaksukohustuslasele müügi puhul tuleb käive alates esimesest sendist deklareerida kliendi asukohariiki ning inimlikud vead deklaratsioonide sisestamisel.

### **4. Kas ettevõtjad on ise mõningaid murekohti välja toonud? (Mida muuta, paremaks teha, mis neile raskusi valmistab jne..)**



**Vastus:** Deklareerimise protsess on tehtud võimalikult lihtsaks ja üheselt mõistetavaks, mistõttu peaks ettevõtjate seisukohast olema protsess loogiline ja arusaadav.

**5. Kas on olnud selliseid juhtumeid kus teenuse osutaja on määranud vale asukohamaa kliendile (võib olla tahtlikult kuid ka kogemata – klient on tahtlikult IP aadressi muutnud, kasutanud proxy-t), kui jah siis millised on olnud tagajärjed?**

**Vastus:** Siinkohal saab tuua eelnevalt mainitud juhtumi inimlikust veast, kus riigid aeti sarnaste lühendite tõttu segamini. Juhul, kui klient kasutab IP aadressi muutmist, tuleb lähtuda nõudest, et kliendi asukohta ei saa määrata ühe teguri alusel vaid peavad olema kaks üksteisest sõltumatut tegurit. Seega kui kliendi IP aadress on Soomes, aga pangakonto ja registreerimisel kasutatud telefoni suunakood on Eesti omad, loetakse kliendi asukohaks Eesti.

**6. Kas Eestis on palju ettevõtjaid, kes tegelevad elektrooniliste teenuste osutamisega? (On MOSS deklaratsioon levinud ettevõtjate seas või pigem ollakse skeptilised selle suhtes)**

**Vastus:** Ma ei saa seda faktiliselt kinnitada, aga minu hinnangul on kõik suuremad Eesti elektrooniliste teenuste pakkujad, kes müüvad teenust üle Euroopa Liidu, registreerinud end MOSS erikorra kasutajaks. Seda põhjusel, et MOSS erikord on loodud ettevõtjate halduskoormuse vähendamiseks.

Juhul kui ettevõtte tegeleb elektrooniliste teenuste pakkumisega teistesse liikmesriikidesse, on ettevõtjal sisuliselt kaks võimalust:

- a) registreerida end igas tarbijariigis mitteresidendina maksukohuslaseks ja hakata seejärel igas sihtriigis käibedeklaratsioone esitama, mis on meeletult aja- ja ressursikulukas.
- b) registreerida end mini-one-stop-shop (MOSS) erikorra kasutajaks, mille puhul deklareeritakse kõigis EL riikides tekkinud käive kohalikus maksuametis ning kohalik maksuamet jaotab selle raha laiali vastavatesse riikidesse.

Kuna MOSS erikord on kasutamiseks vabatahtlik, siis võib julgelt öelda, et tegemist on ettevõtjate jaoks kasuliku vahendiga, sest vastasel juhul ei vaevuks keegi seda kasutama.

**7. Kas on ettevõtjaid, kes on loobunud MOSS erikorrast, kui jah, siis kui palju umbes ja kas see on tõusev trend?**

**Vastus:** Neid ettevõtjaid kindlasti on. See on pigem seotud ettevõttesiseste toimingute muutustega (nt vahetatakse tegevusvaldkonda või lõpetatakse üldlõpetuse ettevõtlus), seega trendi siin ma pigem ei näe.

**8. Kas juhtub tihti, et ettevõtjad esitavad nullsummalisi deklaratsioone?**

**Vastus:** Kvartalis jääb see üldiselt alla 100, ning paljudel juhtudel on nullsummaliste deklaratsioonide esitajad kvartalite lõikes samad, seega väga massiliselt seda ette ei tule.

**9. Kas Te oskate öelda palju umbes 2017a MOSS-i kaudu edastatud elektrooniliste teenuste käibemaksu deklareeriti?**

**Vastus:** Suurusvahemik jääb paari miljoni euro juurde 2017. aastal.

**10. Kui paljudele MOSS erikorda kasutatavatele ettevõtetele on pidanud Maksu- ja Tolliamet saatma käibemaksu deklareerimiseks ja/või esitamiseks meeldetuletusi?**

**Vastus:** Kahjuks selle kohta mul informatsiooni pole.

**11. Millised probleemid esinevad kui ettevõtjad hilinevad deklareerimisega või maksimisega?**

**Vastus:** Paraku ei oska ma ka sellele küsimusele täpselt vastata, sest sellisel juhul saadetakse ettevõtetele meeldetuletavaid kirju ning sisuliseks muutub menetlus alles peale seda, kui ettevõtte pole meeldetuletustele reageerinud.

**12. Kui palju teostatakse MOSS deklaratsioonide kontrolli Eestis?**

**Vastus:** Kontrolle viime läbi vajadusepõhiselt ning sisulisemad kontrollid käivad teistes liikmesriikides asuvate ettevõtete osas, kelle puhul on meil kahtlus, et nad on kohustatud Eestisse MOSS kaudu käibemaksu deklareerima.

**13. Kas kontroll on võimalik, kui jah, siis kuidas selline toiming välja näeks?**

**Vastus:** Kontroll sarnaneb paljuski tavakontrollile, kuid oluline on menetluse käigus selgeks teha, mille alusel on ettevõtte oma klientide asukohta määratlenud. Sealäbi on võimalik selgust saada, kas nende kajastatud andmed ka õiged on.

**14. Kas Maksu- ja Tolliameti arvates on MOSS-erikord jätkusuutlik ehk täidab oma funktsiooni eesmärgipäraselt?**

**Vastus:** MOSS erikord on oma praegust funktsiooni täitnud väga hästi ning sellest on olnud rahvusvahelistele elektroonilise teenuse müüjatele suur abi. Seega julgeksin öelda, et tegemist on jätkusuutliku erikorraga. Lisaks on erikord pidevas uuendamises, ehk et seda hoitakse Euroopa Komisjoni poolt teadlikult ajakohasena.

**15. Kas on olemas MOSS-süsteemi mõni aspekt, mida saaks operatiivsest seisukohast lihtsustada?**

**Vastus:** MOSS erikord on juba praegusel kujul väga lihtne ning pigem soovitakse peagi tehtavate muudatuste raames muuta erikorda laiemaks ning täpsemaks. Kui praegu on ettevõtjate poolt täidetavaid välju MOSS deklaratsioonis üsna vähe, siis plaanitakse kohustuslikke väljasid juurde lisada, et ametnikel oleks lihtsam deklaratsioonide kontrolli läbi viia. Lisaks soovitakse MOSS-erikorra jaoks elektroonilistele teenustele juurde lisada ka kaugmüük (ühe liikmesriigi maksukohustuslase poolt teostatud kaupade müük teise liikmesriigi mittemaksukohustuslastele). Elektroonilisi teenuseid ja kaugmüüki ühendava erikorra lühendiks saaks OSS (One-Stop-Shop) erikord. Kui praegusel juhul on igas liikmesriigis erinevad kaugmüügi piirmäärad (varieerub 35 000 eur – 100 000 eur), siis uue erikorraga kaob ära ettevõtjatel igas riigis eraldi arvepidamise ning mitteresidendina registreerimise vajadus. Lisaks sellele kehtestatakse nii elektrooniliste teenuste kui ka kaugmüügi puhul igas riigis 10 000 eurone piirmäär, ehk et selle piirmäära ületamisel tuleb alustada OSS erikorra kasutamist. Uus erikord peaks kehtima hakkama alates 2021. aastast.