

## Rahandusministeeriumi poolt koostatud ülevaade lõpptarbijale suunatud piiriülese e-kaubanduse käibemaksu ajakohastamise paketi

### 1. Muutmisettepaneku taust

Alates 1. jaanuarist 2015 rakendatakse Euroopa Liidu käibemaksusüsteemis põhimõtet, mille kohaselt on telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektrooniliselt osutatavate teenuste (ühiselt nimetatakse ka üksnes elektroonilisteks teenusteks) käibe toimumise koht ettevõttelt kliendile (B2C) müügi korral kliendi asukohariik. Sellised ettevõtted peavad ennast registreerima käibemaksukohustuslaseks igas riigis, kus nad on osutanud elektroonilisi teenuseid lõpptarbijale ning arvestama ja tasuma käibemaksu kliendi asukoha riigis kehtiva käibemaksumäära järgi sellele riigile.

Tarbimisriigis maksukohustuse täitmiseks saavad piiriülesed kauplejad kasutada lihtsustusmeetmena elektroonilist ühe akna süsteemi (*mini<sup>1</sup> one stop shop* ehk MOSS), mis lubab neil käibemaksukohustuslaseks registreeruda ainult oma asukohariigis, kuid esitada MOSS-i elektroonilises süsteemis käibedeklaratsiooniteistes liikmesriikides toimunud käibe ja tasumisele kuuluva käibemaksu kohta. Tänu sellisele lihtsustusmeetmele ei suurene piiriüleste kauplejate maksukohustuse täitmise koormus märkimisväärselt. Maksukohustuslase asukohariigi maksuhaldur kannab teistes riikides tasumisele kuuluva käibemaksu vastavale riigile üle.

Ühendusevälises riigis asuvad ettevõtted, kes EL liikmesriigis on käibemaksukohustuslasena registreeritud, ei saa kasutada elektrooniliste teenuste erikorra ühendusevälist ega ühenduse erikorda. Seega ei saa need ettevõtte praegu kasu MOSS-i lihtsustusmeetmest ja peavad registreerima end maksukohustuslaseks igas liikmesriigis, kus nad elektroonilisi teenuseid osutavad.

2015. aasta muudatuste järelhindamise käigus tõid väikese ja keskmise suurusega ettevõtete (VKE) esindusorganisatsioonid esile mitmeid probleeme, mis on süsteemi nende jaoks keeruliseks teinud. Üheks selliseks probleemiks peeti käibe künnise puudumist. See tähendab, et ka üksiku juhusliku piiriülese müügi korral peab ettevõtte registreeruma teises liikmesriigis või hakkama MOSS-i kasutajaks. Seda ka juhul, kui ta riigisisene käive ei ole saavutanud maksukohustuslaseks registreerimise kohustuslikku piirmäära. Samuti heideti ette, et MOSS süsteemi kasutamise puhul on 10-aastane dokumentide säilitamise tähtaeg, kuigi EL riikide keskmine on ca 7 aastat. Keerukust lisab ka asjaolu, et igal juhul peab väljastama käibemaksuarve, mille tingimused võivad erineda riigisisestest tingimustest.

Ettevõtted hindasid problemaatiliseks ka võimalust, et nende suhtes võib maksukontrolli läbi viia samaaegselt nii registreerimisriigi kui ka iga tarbimisriigi maksuhaldur, mis ekstreemsetel juhtudel võib viia suhtlemiseni 28 erineva riigi maksuhalduri kontrolliametnikega samaaegselt.

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 lävendi, kuid liikmesriiki C müüdud kaupade puhul ei ületa käive riigi C lävendit. Ettevõtte A

---

<sup>1</sup> Kuna hetkel kohaldatakse süsteemi ainult elektroonilistele teenustele, siis nimetatakse seda **väikeseks** ühe akna süsteemiks.

peab ennast registreerima liikmesriigis B maksukohustuslaseks ja kohaldama riigis B müüdud kaupadele riigi B käibemaksumäära, kuid liikmesriigis C ei pea ta registreerima ja riiki C müüdud kaupadele kohaldub riigi A käibemaksumäär.) Liikmesriikidel on võimalik valida 35 000€ ja 100 000€ suuruse künnise rakendamise vahel.

Liikmesriigid võivad alla 10€ või alla 22€ väärtusega paki (*väikesaadetis*) impordi kolmandast riigist vabastada käibemaksust. Enamus liikmesriike kasutab väikesaadetiste impordi käibemaksuvabastuse võimalust. Selline maksuvabastus seab EL kauplejad ebasoodsamasse olukorda, sest ühendusevälised müüjad saavad pakkuda tarbijale soodsamat hinda. See on viinud ka selleni, et mõned algselt EL ettevõtted on end ühendusevälistes jurisdiktsioonides registreerinud.

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 loomuomast neutraalsuse puudumisest.

## **2. Muutmisettepaneku sisu**

### *2.1. Muudatusettepanekute üldine ülevaade*

Eelnõu põhilised ettepanekud on:

- 1) kehtiva MOSS-i laiendamine ühendusesisesele kaupade kaugmüügile ja teenustele, mis ei ole elektroonilised teenused, samuti hõlmatakse süsteemi kaupade kaugmüük kolmandatest riikidest;
- 2) lihtsustatud eriregulatsiooni loomine impordi käibemaksu deklareerimiseks ja maksmiseks lõpptarbijale suunatud kaupade importijatele, kui käibemaksu ei ole MOSS süsteemi kaudu makstud;
- 3) kehtivate ühendusesiseste kaugmüügi piirmäärade kaotamine, mis on olnud mõningate ühisturu toimimise moonutuste põhjuseks;
- 4) väikesaadetiste kolmandatest riikidest importimisel kehtiva käibemaksuvabastuse kaotamine, mis on seadnud EL müüjad ebasoodsamasse olukorda;
- 5) ühenduseülese ühise lihtsustamismeetme sisseviimine, mille hulka kuulub käibemaksu lävendi kehtestamine ühendusesisesele kaupade kaugmüügile ja elektrooniliste teenuste osutamisele, et aidata väikeseid alustavaid e-kaubanduse ettevõtteid, ning tarbija asukoha tuvastamise lihtsustatud reegli kehtestamine;
- 6) asukohariigi reeglite järgimise võimaldamine EL müüjatele arvete esitamise ja algdokumentide säilitamise puhul;

### *2.2. Alates 1.01.2018 rakendatavad sätted*

#### *Käibemaksudirektiivi muutmine*

Lisatakse 10 000€ suurune lävend teenustele, mis on praegu kaetud ühendusesisesel elektrooniliste teenuste erikorraga. Kui ettevõtte piiriüleselt osutatavate elektrooniliste teenuste kogukäive jääb aasta jooksul alla selle lävendi, siis loetakse käibe toimumiskohaks ettevõtte

registreerimisriik. Samas on see ettevõttele valikuline, ning MOSS süsteemis võib end käibemaksukohustuslaseks registreerida ka sellest lävendist madalama käibe korral.

Tehakse muudatus, mille kohaselt maksukohustuslane peab järgima selle erikorra raames üksnes oma registreerimisriigi arve esitamise reegleid. Võrreldes kehtiva õigusega peaksid tarnijad seega järgima ainult ühe riigi arve esitamise reegleid, mitte iga sihtriigi reegleid.

Lisaks tehakse muudatus, mille kohaselt selle erikorra raames kohaldub alusdokumentide säilitamisele registreerimisriigis kehtestatud tähtaeg, mitte 10 aastat, nagu kehtiva õiguse puhul.

Ühtlasi antakse ühendusevälistele isikutele laiem võimalus elektrooniliste teenuste tarne korral MOSS süsteemi kasutada. Kehtiva õiguse kohaselt ei saa MOSS-i pakutavat lihtsustust kasutada isikud, kes ei asu ühenduses, kuid kes on EL liikmesriigis käibemaksukohustuslaseks registreeritud.

Käibemaksukomitee arutelude põhjal on peetud vajalikuks direktiivis otsesõnu sätestada, et kui teenuse osutamine toimub vahendaja kaudu – näiteks veebiportaali vahendusel -, kes tegutseb enda nimel, kuid teise isiku eest, siis loetakse, et teenuse osutab see vahendaja (ehk näite puhul veebiportaal).

#### *Käibemaksudirektiivi rakendusmääruse muutmine*

Rakendusmääruse muudatuse ainus sisu seisneb selles, et alla 100 000€ käibega ettevõtted võivad kliendi asukoha tuvastada ühe tõendi alusel tõendite loetelust, mis on kehtiva määruse artiklis 24f (kliendi arveaadress, IP-aadress, pangaandmed, riigi mobiiltelefoni suunakood, kliendi lauatelefonihenduse asukoht, muu ärilisest seisukohast oluline teave). Kehtivas määruses on lõpptarbijaja asukoha tuvastamiseks kahe tõendi kogumise nõue, ning muudatuse järel jääb see kohustus üle 100 000€ käibega maksukohustuslastele alles.

#### *2.3. Alates 1.01.2021 rakendatavad sätted*

##### *2.3.1. Ettevõttelt tarbijale (B2C) osutatavate teenuste erikord, kui teenuse osutaja asub väljaspool ühendust (ühenduseväline erikord)*

Muudatuse põhielement seisneb MOSS süsteemi laiendamises muudele teenustele, mille osutamise koht on EL-s ka ühenduseväliste maksukohustuslaste puhul.

Ühtlasi on MOSS-i järelanalüüsi alusel peetud vajalikuks deklaratsiooni esitamise perioodi pikendada (20 päevalt 30 päevale pärast maksustamisperioodi lõppu) ning paranduste tegemise võimalust jooksvas deklaratsioonis, mitte nende perioodide deklaratsioonides, mida parandus puudutab.

##### *2.3.2. Ühendusesisest kaupade kaugmüüki ja teenuste osutamist puudutav erikord, kus tarnijaks on ühenduses asuv maksukohustuslane, kes ei asu tarbimisriigis (ühenduse erikord)*

Sarnaselt eelmises alajaotises ühendusevälise tarne kohta kirjeldatule, laiendatakse MOSS süsteemi ühendusesiselt elektroonilistelt teenustelt ka piiriüleselt tarbijatele osutatavatele teenustele, mille osutamise koht on tarbija asukoht. Ühtlasi laiendatakse senist elektrooniliste teenuse erikorda ja MOSS süsteemi kasutamist ühendusesisesele kaupade kaugmüügile.

Nimetatud muudatuste tarvis täiendatakse käibemaksudirektiivi „ühendusesisese kaupade kaugmüügi“ definitsiooniga, ning kustutatakse direktiivi artikkel 34, mis praegu seab

kaugmüügi puhul sihtliikmesriigis registreerimise kohustusele künnise. Seega jääb kaupade kaugmüügi puhul samuti kehtima alates 2018 kehtestatav 10 000€ suurune käibe lävend, millest allapoole jääva kaugmüügi käibemahu korral loetakse B2C käibe toimumiskohaks maksukohustuslase registreerimisriik. Kuivõrd enam ei pea jälgima erinevate riikide käibemahu täitumist, ei peeta enam vajalikuks tarbijale müügiarve esitamist.

Ülejäänud muudatused on põhilist muudatust toetavad (nt tarbimise liikmesriigi definitsiooni lisamine; rakendusala puudutavad muudatused, kus kehtiva sõnastuse viide elektroonilistele teenustele asendatakse kõigi teenuste ja kaupade kaugmüügiga; MOSS deklaratsiooni kohandamine kaupade kaugmüügile), ning sarnaselt alajaotises 2.3.1 kirjeldatule pikendatakse deklaratsiooni esitamise perioodi 20 päevalt 30 päevale pärast maksustamisperioodi lõppu ja deklaratsiooniparandused hakkavad toimuma jooksvas deklaratsioonis.

Samuti sätestatakse, et kaugmüügi puhul, mis toimub näiteks veebiportaali vahendusel (kus veebiportaal tegutseb enda nimel, kuid teise isiku eest), loetakse kaupade tarnijaks see portaal.

### *2.3.3. Kolmandatest riikidest imporditud kaupade kaugmüügi puudutav erikord, kus kauba väärtus on kuni 150€ (impordi erikord)*

MOSS-i erikorda laiendatakse kolmandatest riikidest imporditud kaupade kaugmüügile. See kohaldub kaupadele, mille väärtus on kuni 150€. See piir tuleneb impordi tollimaksu vabastuse summast. Sellistele kaupadele avatakse MOSS-il põhinev lihtsustus, mille kohaselt saab maksukohustuslasest importija (kauba saatja või vahendaja) esitada MOSS deklaratsioone ühes liikmesriigis, kuid erinevatesse liikmesriikidesse müüdud kaupade kohta. Süsteemi osaks on kvartalipõhine deklaratsioon kogu maksustamisperioodi käibe kohta, ning iga üksikut postipakki ei pea eraldi deklareerima.

Sellise käibe toimumise aeg on makse aktsepteerimise hetk.

Erikorda saavad kasutada kolmandatest riikidest kaupu importiv EL liikmesriigis asuv maksukohustuslane; ühenduses asuv vahendaja, kes esindab EL maksukohustuslast või ühendusevälist maksukohustuslast; liikmesriigi maksuhalduri volitatud ühenduseväline maksukohustuslane; ja maksukohustuslane, kes asub riigis, millega EL on sõlminud käibemaksualase halduskoostöö kokkuleppe.

Muudatus on seotud ka ühenduse tolliseadustiku 2021. aastal jõustuvate muudatustega, mille kohaselt imporditavate kaupade kohta esitatakse info elektrooniliselt (vormil CN 23) enne kauba jõudmist Euroopa Liitu. Kui vormil CN 23 nõutav info ei ole kättesaadav, ei lubata kaupa EL territooriumile. Postioperaatoritele on elektrooniliselt kättesaadav järgmine CN 23 info: saatja nimi, aadress, tolli viitenumber; saaja nimi, aadress; saadetud kaupade info (detailne sisu kirjeldus, kogus, kaal, väärtus harmoneeritud süsteemi tariifi number ja lähteriik); eseme kategooria (kingitus, dokumendid, kaubanduslik näidis, tagastatav kaup, muu); päritolu kontor, postitamise kuupäev jne.

Selle 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.

Selle muudatuse oluliseks osaks on direktiivi 2009/132/EÜ muutmine, mille kohaselt kustutatakse liikmesriigi võimalus vabastada alla 10€ või alla 22€ väärtusega imporditav kaup

(väikesaadetis) käibemaksust. Seega on igasugune kolmandatest riikidest imporditav kaup käibemaksuga maksustatav alates esimesest sendist.

*2.3.4. Kolmandatest riikidest imporditud kaupade kaugmüüki puudutav impordi käibemaksu deklareerimist ja tasumist puudutav eriregulatsioon, kui impordi erikorda ei kasutata*

Kui postipaki saatja on isik, kes ei kasuta alajaotises 2.3.3. kirjeldatud impordi erikorda (MOSS süsteemi), siis postiasutused, kullerfirmad või tolliagendid saavad kasutada selleks puhuks loodavat lihtsustusmeetet. Sellistele ettevõtetele antakse võimalus kuupõhistes elektroonilistes deklaratsioonides deklareerida saabunud postipakkide käive ja selle alusel maksta riigile postipaki saajatelt kogutud käibemaks. Täiendava lihtsustusena nähakse ette käibemaksu standardmäära kohaldamine. Kui kaubasaaja soovib siiski sellise õiguse olemasolul vähendatud määra kohaldada, tuleb esitada tavaline tollideklaratsioon.

Selle eriregulatsiooni puhul tuleb samuti silmas pidada, et väikesaadetiste impordi käibemaksuvabastus tühistatakse.

### **3. Euroopa Komisjoni mõjuanalüüsi kokkuvõte**

Komisjoni mõjuanalüüsis keskenduti ettepaneku mõjule VKE-dele. Kaalumisel olnud alternatiividest valiti välja see, mis analüüsi kohaselt on positiivse mõjuga nii VKE-dele kui liikmesriikidele. Valikute tegemiseks korraldati avalik konsultatsioon, mille põhjal esitas Komisjon ettepanekud elektrooniliste teenuste maksustamiskoha ja MOSS-i kohaldamise kohta – nimelt künnise vajadus, koduriigi reeglite kohaldamine arvete väljastamisel ja alusdokumentide säilitamisel, maksukontrolli koordineerimine jne.

Mõjuhindang näitab, et senine MOSS on säästnud ettevõtetele 500 miljonit eurot võrreldes sellega, kui oleks pidanud jätkuma tarbimisriigis maksukohustuslaseks registreerimine ja käibemaksu maksmine. See on keskmiselt 41 000€ iga ettevõtte kohta. Võrreldes alternatiiviga on kokku hoitud 95% kulusid.

MOSS-i hinnang aitab tagada, et uus algatus rõhutab 2015.a rakendunud reeglite positiivseid külgi ja tegeleb puudujääkidega. Sellest lähtudes on näiteks tehtud ettepanek alates 2018.a rakendada piiriülest künnist 10 000€ ja alla 100 000€ käibega ettevõtetele võimaldada koguda tarbija asukoha tuvastamiseks vaid ühte liiki tõendit.

Komisjon on ettepanekute tulemusel hinnanud liikmesriikide iga-aastaseks käibemaksutulu kasvuks 7 miljardit eurot. Ettevõtete halduskulu peaks vähenema 2,3 miljardit eurot aastas.