



**Mirell Lattik**

**REISITEENUSE ERIKORRA  
RAKENDAMISEL JA MAKSUSTAMISEL  
ETTETULEVAD PROBLEEMID**

LÕPUTÖÖ

Teenusmajanduse instituut  
Majandusarvestuse õppekava  
Juhendaja: Tõnis Elling  
Kaasjuhendaja: Helle Noorväli

Mõdriku 2022

Mina, Mirell Lattik, tõendan, et lõputöö on minu kirjutatud. Töö koostamisel kasutatud teiste autorite, sh juhendaja teoste on viidatud õiguspäraselt.

Kõik isiklikud ja varalised autoriõigused käesoleva lõputöö osas kuuluvad autorile ainuisikuliselt ning need on kaitstud autoriõiguse seadusega.

Juhendaja Tõnis Elling ja kaasjuhendaja Helle Noorväli.

Lõputöö on kaitsmisele lubatud Teenusmajanduse instituudi direktori korraldusega nr 1-14/56 kuupäev 04.05.2022

### **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina, Mirell Lattik

*(autori nimi)*

sünnikuupäev: 29.04.1992

annan Tallinna Tehnikakõrgkoolile (edaspidi kõrgkool) tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

Reisiteenuse erikorra rakendamisel ja maksustamisel ettetulevad probleemid

*(lõputöö pealkiri)*

- 1) reprodutseerimiseks paberkandjal kõrgkooli raamatukogus avaldamise ja säilitamise eesmärgil;
- 2) elektroonseks avaldamiseks kõrgkooli repositooriumi kaudu;
- 3) kui lõputöö avaldamisele on instituudi direktori korraldusega kehtestatud tähtajaline piirang, lõputöö avaldada pärast piirangu lõppemist.

Olen teadlik, et nimetatud õigused jäävad alles ka autorile ja kinnitan, et:

- 1) lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid ega muid õigusi;
- 2) PDF-failina esitatud töö vastab täielikult kirjalikult esitatud tööle.

Mõdrikul 04.05.2022 (digitaalselt allkirjastatud)

*(kuupäev)*                      *(autori allkiri)*

# SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1 REISITEENUSE ERIKORRA ÕIGUSLIKUD ALUSED .....	6
1.1 Käibemaksu õiguslik alus.....	7
1.2 Reisisiteenuse õiguslik alus.....	9
1.3 Reisisiteenuse erikorra olemus.....	11
2 REISITEENUSE ERIKORRA RAKENDAMINE JA MAKSUSTAMINE .....	19
2.1 Reisisiteenuse erikorra käibemaksu arvestus .....	20
2.2 Reisisiteenuse erikorra kajastamine raamatupidamisprogrammides.....	30
3 EMPIIRILISE UURINGU METOODIKA.....	31
4 EMPIIRILISE UURINGU TULEMUSTE ANALÜÜS .....	34
4.1 Kasutatavate raamatupidamisprogrammide võrdlus .....	35
4.2 Hinnang reisisiteenuse erikorrast arusaadavusele seadusaktides .....	38
4.3 Reisisiteenuste maksustamine käibemaksuga .....	46
4.4 Tähelepanekud reisisiteenuse erikorra kajastamisest.....	53
KOKKUVÕTE.....	57
SUMMARY .....	59
VIIDATUD ALLIKAD.....	61
LISADE LOETELU.....	65
Lisa 1. Intervjuuküsimused Maksu- ja Tolliameti spetsialistile.....	66
Lisa 2. Reisisiteenuse erikorra kajastamine Merit Aktivis.....	67
Lisa 3. Reisisiteenuse erikorra kajastamine Standard Books'is.....	69
Lisa 4. Reisisiteenuse erikorra kajastamine SmartAccounts'is.....	71
Lisa 5. Reisisiteenuse erikorra kajastamine Directos .....	73
Lisa 6. Raamatupidamisprogrammides reisisiteenuse erikorra kajastamise võrdlus.....	75
Lisa 7. Veebiküsimustik reisisiteenuse erikorda rakendavatele raamatupidajatele .....	77

## SISSEJUHATUS

Reisiteenuse käibemaksuga maksustamine toimub Euroopa Liidus erikorra alusel, mis on sätestatud Euroopa Liidu Nõukogu Direktiivi 2006/112/EÜ (edaspidi kasutusel ka käibemaksudirektiiv) artiklites 306-310. Nimetatud sätted on üle võetud Eesti käibemaksuseaduse paragrahvis 40. Reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikord (edaspidi kasutusel ka reisiteenuse erikord) on mõeldud selleks, et lihtsustada rahvusvaheliste reisiteenuste maksustamist põhjusel, et tavakorda kasutades oleks maksustamine reisiteenuse osutajatele äärmiselt koormav ja kulukas (*Study on the review...*, 2017, p. 11).

Kuigi tundus, et maksusüsteem on lihtne ja praktiline, suurenesid liikmesriikides erinevused reisiteenuse erikorra tõlgendustes ja rakendamistes (*Study on the review...*, 2017, p. 11). A. H. Bomer (*Value-Added Taxation of Travel in the EU...*, 2018, p. 26 kaudu) väitis, et liikmesriigid ei pea Euroopa Liidu direktiivide teksti siseriiklikusse õigusesse sõna-sõnalt kopeerima. Direktiivid kui õigusaktid on oma olemuselt üsna üldised ja sisaldavad liikmesriikidele pigem suuniseid mitte konkreetseid kohustusi. Euroopa Liidu Kohtus on aastate jooksul lahendatud mitmeid juhtumeid reisiteenuse erikorra tõlgendamise tõttu tekkinud erisustest. Euroopa Liidu Kohtu otsused on aidanud selgitada ja täiendada käibemaksudirektiivis sätestatud reisiteenuse erikorra rakendamist (*Special Scheme for travel agents*, 2021, p. 10). Lisaks seadustele on Eestis viimaste aastate jooksul korraldatud reisiteenuse erikorda käsitlevaid käibemaksukoolitusi (Käibemaksu eriskeemid, 2022; Enamlevinud probleemid...; Käibemaksu kitsaskohad 2020, 2020).

Eeltoodust lähtuvalt on lõputöö teema aktuaalne, kuna reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra õigusaktide mitmeti mõistetavus põhjustab maksukohustuslastel vigu reisiteenuse erikorra rakendamisel ja maksustamisel. Probleemid reisiteenuse erikorra rakendamisel raamatupidamises ja käibemaksuga maksustamisel on välja toodud üldiselt ja täpselt pole aru saada, millised konkreetsed probleemid reisiteenuse erikorra rakendamisel ja maksustamisel esinevad.

Lõputöö probleem on reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra õigusaktide mitmeti mõistetavusest tulenevad vead reisiteenuse erikorra rakendamisel raamatupidamises ja käibemaksuga maksustamisel. Seetõttu lähenetakse eelnevalt väljatoodud üldistele probleemidele põhjalikult, selgitades välja probleemid reisiteenuse erikorra rakendamisel raamatupidamises ja maksustamisel käibemaksuga, toetades reisiteenuse erikorra selgitust käibemaksuga maksustamise näidete ja raamatupidamisprogrammides reisiteenuse erikorra kajastamisega.

Lõputöö eesmärk on välja selgitada reisiteenuse erikorra rakendamisel ja maksustamisel eettulevad probleemid reisiteenuse erikorda kasutavate raamatupidajate hinnangul, et vähendada edaspidi eksimusi reisiteenuse erikorra rakendamisel raamatupidamises ja käibemaksuga maksustamisel.

Eesmärgi täitmiseks on püstitatud järgmised ülesanded:

- selgitada välja teoreetiliste allikate põhjal reisiteenuse erikorra õiguslikud alused;
- kirjeldada näidete põhjal reisiteenuse erikorra rakendamist raamatupidamises ja käibemaksuga maksustamist, sealhulgas võrrelda nelja raamatupidamisprogrammi võimalusi reisiteenuse erikorra kajastamisel;
- koostada meetodika empiirilise uuringu läbiviimiseks;
- kaardistada ja analüüsida reisiteenuse erikorra rakendamisel ja maksustamisel eettulevaid probleeme reisiteenuse erikorda kasutavate raamatupidajate hinnangul;
- teha järeldusi ja ettepanekuid reisiteenuse erikorra korrektseks rakendamiseks raamatupidamises ja käibemaksuga maksustamiseks kooskõlas seadusandluse ja teooriaga.

Lõputöö teoreetilises osas on tuginetud eelkõige käibemaksudirektiivile ja seda lahti seletavale raportile „*Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*“, mis on 2017. aastal Euroopa Komisjoni poolt koostatud, Eestis kehtivale käibemaksuseadusele ja Rahandusministeeriumi väljaantud käibemaksuseaduse kommentaaridele, Euroopa Liidu liikmesriikide kohtulahenditele, Euroopa Komisjoni hinnangule reisiteenuse erikorra eesmärgipärasusele dokumendis „*Special Scheme for travel agents*“ ja maksuspetsialist Tõnis Ellingu poolt kirjutatud artiklitele.

Lõputöö koosneb neljast peatükist. Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra õiguslikke aluseid käsitlev esimene peatükk jaguneb kolmeks alapeatükiks - antakse ülevaade käibemaksu sisust ja üldpõhimõtetest, tutvustatakse reisiteenuse lepingule esitatavaid nõudeid, seletatakse reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra õiguslikku alust. Teises peatükis keskendutakse reisiteenuse erikorra rakendamisele ja maksustamisele, kus seletatakse ja tuuakse näiteid reisiteenuse käibemaksuga maksustamisest ja deklareerimisest käibedeklaratsioonil ja võrreldakse reisiteenuse erikorra kajastamist neljas raamatupidamisprogrammis. Kolmandas peatükis kirjeldatakse uuringu meetodikat. Neljandas peatükis analüüsitakse uuringu tulemusi, kus võrreldakse kasutatavaid raamatupidamisprogramme, antakse hinnang reisiteenuse erikorra reguleerimisele seadusaktides, tuuakse välja võimalikud vead reisiteenuse erikorra rakendamisel ja maksustamisel ning avaldatakse arvamust reisiteenuse erikorra kajastamisest.

# 1 REISITEENUSE ERIKORRA ÕIGUSLIKUD ALUSED

Tänapäeval on enamikes riikides kujunenud oluliseks tuluallikaks laekunud maksud. Enamasti on maksul fiskaalne eesmärk, et tagada riigi toimimiseks tulu saamine või regulatiivne eesmärk, näiteks tarbimise piiramine, siseturu kaitsmine, keskkonnasäästliku tootmise ja/või investeeringute soodustamine, ühiskonnas tulude ümberjaotamine või teised sotsiaalpoliitilised eesmärgid. (Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 2020, lk 811-812). Maksuõiguse olulisem akt on maksukorralduse seadus (edaspidi kasutusel ka MKS) (Lehis, 2012, lk 23).

Maks on seadusega või seaduse alusel valla- või linnavolikogu määrusega riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordne või perioodiline rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele seaduse või määrusega ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel ning millel puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks (MKS § 2).

Maksukohustuslane on maksumaksja, maksu kinnipidaja ja muu isik, kes vastutab seaduse või lepingu alusel maksumaksja või maksu kinnipidaja maksukohustuse eest (MKS § 6 lg 1 p 1-3). Maksumaksja on füüsiline või juriidiline isik /.../, kes /.../ on kohustatud maksu maksma /.../ (MKS § 6 lg 2) ning maksu kinnipidaja on füüsiline või juriidiline isik /.../, kes /.../ on kohustatud teise isiku poolt tasumisele kuuluva maksusumma kinni pidama ja selleks määratud kontole tasuma, /.../ (MKS § 6 lg 3). Eesti maksusüsteem koosneb /.../ riiklikest maksudest ning /.../ kohalikest maksudest (MKS § 3 lg 1). Riiklike maksude korral on maksu kehtestaja, administreerija ja sissenõudja riik (Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne, 2020, lk 812) ja seetõttu riigi eelarvesse laekuvad riiklikud maksud (Maksud ja maksusüsteem, 2021). Riiklikeks maksudeks on tulumaks, sotsiaalmaks, maamaks, hasartmängumaks, käibemaks, tollimaks, aktsiisid ja raskeveokimaks (MKS § 3 lg 2 p 1-8).

Riigi jaoks on oluline tuluallikas maksud, mis võimaldavad tagada riigi toimimiseks tulu saamise ning võimaluse maksudest saadava tuluga reguleerida majandust. Maksukorralduse seaduses on reguleeritud maksudega seotu. Maks on perioodiline või ühekordne rahaline kohustus maksukohustuslasele, kes on seaduse alusel füüsilisest või juriidilisest isikust maksumaksja või maksu kinnipidaja. Riiklike makse kehtestab, administreerib ja nõuab sisse riik ning üks riiklikest maksudest on käibemaks. Lõputöös keskendutakse käibemaksule ning alljärgnevas alapeatükis seletatakse käibemaksu õiguslikku alust.

## 1.1 Käibemaksu õiguslik alus

Eestis reguleerib toodete ja teenuste käibe maksustamist käibemaksuseadus (edaspidi kasutusel ka KMS), mille järgi rakendatakse käibemaksu lisandunud väärtuse maksuna /.../ (KMS § 1 lg 2). Taasiseseisvunud Eestis kehtestati käibemaks esmakordselt 10. oktoobri 1990. aastal Vabariigi Valitsuse määrusega nr 209, mis hakkas kehtima 1991. aasta algusest. Käibemaksukohustuslased olid Eestis asuvad ettevõtted ja organisatsioonid, riigivõimu- ja valitsemisorganitel ning füüsilistel isikutel maksukohustus puudus. (Pulk, 2001, lk 12)

Lõputöö koostamise ajal kehtiva käibemaksuseaduse järgi on maksukohustuslane ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus /.../ (KMS § 3 lg 1). Kui isiku /.../ maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 40 000 eurot, tekib tal /.../ kohustus end maksukohustuslasena registreerida (KMS § 19 lg 1). Maksukohustuslasena registreerimise päevast alates peab isik täitma maksukohustuslase kohustusi, sealhulgas lisama võõrandatava kauba või osutatava teenuse maksustatavale väärtusele käibemaksu, arvutama tasumisele kuuluva käibemaksusumma /.../, tasuma käibemaksu /.../, säilitama dokumente ja pidama arvestust /.../ ning esitama käibemaksuseaduse § 37 nõuetele vastavaid arveid (KMS § 24 lg 1).

Käibemaks on riiklik maks (MKS § 3 lg 2 p 5), mille suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest (Lehis, 2012, lk 283). Käibemaksu standardmäär lõputöö koostamise ajal kehtiva käibemaksuseaduse järgi on 20 protsenti maksustatavast väärtusest /.../ (KMS § 15 lg 1). Erandjuhtudel kehtivad üheksa ja null protsendiline käibemaksumäär (KMS § 15 lg 2-3). Maksu parema administreerimise huvides kogutakse käibemaksu maksukohustuslaselt, kes peab käibemaksu arvestama ja maksma, kuid kaudsele maksule omaselt on käibemaksukoormuse kandjaks tarbija, kes kauba või teenuse ostmisel maksab käibemaksu toote hinna sees (Lehis, 2012, lk 283).

Käibemaksu objekt on käive /.../ (KMS § 1 lg 1 p 1) ehk väärtus kaubal või teenusel (Lehis, 2012, lk 283). Käive on kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ettevõtluse käigus; kauba või teenuse omatarve; kauba toimetamine teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks /.../ ja kauba sundvõõrandamine tasu eest (KMS § 4 lg 1 p 1-4). Käibemaks kui universaalne tarbimismaks hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid igal müügitasandil. Samuti on käibemaks objektiivne maks, kuna kauba või teenuse liigist sõltub maksu suurus. (Lehis, 2012, lk 283) Maksukohustuslane peab arvestama käibemaksu ja maksma käibemaksu oma maksustamisele kuulvalt käibelt (KMS § 3 lg 4 p 1) ja tal on õigus maksustatava käibe tarbeks kasutatava kauba või

teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaksu mahaarvamiseks (KMS § 29 lg 1), mistõttu on käibemaks ettevõtjate suhtes neutraalne juhul, kui käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Käibemaksu nimetatakse ka lisandunud väärtuse maksuks, kuna enne lõpptarbijani jõudmist läbib kaup või teenus müügiahela, kus iga ahela lüli maksab tema poolt lisatud väärtuselt käibemaksu. (Lehis, 2012, lk 284, 287)

Euroopa Liidus on üldiselt kasutusel lisandunud väärtuse arvutamiseks kaudne mahaarvamise meetod ehk müügikäibelt arvutatud käibemaksust võetakse maha ostukäivetelt tasutud käibemaks. Erijuhtudel rakendatakse otsest meetodit ehk kui müügikäibest arvestatakse maha ettevõtlusega seotud kulud ning käibemaksuga maksustatakse saadud vahe. Otsest meetodit kasutatakse näiteks reisiteenuse erikorras. Lisandunud väärtuse põhimõtte kehtib vaid Eesti siseselt käibelt võetava käibemaksu suhtes. Sihtkohamaa põhimõtet järgides maksustatakse käibemaksuga kaubad ja teenused üldiselt riigis, kus asub lõpptarbija. (Lehis, 2012, lk 284-285)

Maksustamisperiood on kalendrikuu ning käibedeklaratsioon ja selle lisa esitatakse maksuhaldurile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks (KMS § 27 lg 1) maksukohustuslase poolt ning tasudes tasumisele kuuluva käibemaksusumma käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks (KMS § 38 lg 1). Käibemaksu kui riikliku maksu maksuhaldur on Maksu- ja Tolliamet (MKS § 5 lg 1), olles Rahandusministeeriumi valitsemisalasse kuuluv valitsusasutus (Maksu- ja Tolliameti põhimäärus § 1), kelle paljudest ülesannetest on näiteks riiklike maksude arvestamise ja tasumise õigsuse kontrollimine, maksuvõlgade sissenõudmine, maksuvõla tasumise ajatamine, maksuvõla kustutamine, enammakstud või hüvitatavate summade tagastamine ja tasaarveldamine, isikute juhendamine ja informeerimine maksunduse küsimustes (Maksu- ja Tolliameti põhimäärus § 7 lg 2-4, 12).

Käibemaksu objekt on kauba või teenuse väärtus ehk käive ja käibemaksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist. Eestis maksab käibemaksu lõpptarbija teenuste ja kauba ostuhinna sees. Riigile kogub käibemaksu kokku käibemaksukohustuslane, kes arvestab ja tasub tasumisele kuuluva käibemaksu maksustamisperioodile järgneva kuu 20-ndaks kuupäevaks Maksu- ja Tolliameti e-maksuametis täidetava käibedeklaratsiooni kaudu. Riigi eelarvesse laekub käibemaks juhul, kui lõpptarbijal puudub käibemaksu mahaarvamise õigus. Kuigi Euroopa Liidus kehtib enamasti käibemaksu väärtuse arvutamisel kaudne mahaarvamise meetod, siis reisiteenuse erikorra puhul arvutatakse väärtust otsesel meetodil. Järgnevas alapeatükis seletatakse lahti reisiteenuse mõiste, mis on käibemaksuseaduse mõistes teenus ning turismiseaduse mõistes reisikorraldaja ja pakettreis.



## 1.2 Reisisiteenuse õiguslik alus

Käibemaksuseadus defineerib teenust kui ettevõtjuse korras hüve osutamist (KMS § 2 lg 3 p 3). Käibemaksudirektiivi kohaselt loetakse reisibüroo poolt reisijale osutatavaks ühtseks teenuseks tehingut, mida reisibürood teevad klientidega enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, artikkel 306-307). Vastavalt turismiseadusele (edaspidi kasutusel ka TurS) on reisisiteenus reisijavedu; majutus, mis ei ole olemuslikult reisijaveo osa või mõeldud elukoha tagamiseks; auto või muu mootorsõiduki /.../ üürimine ja muu turismiteenus, mis ei ole olemuslikult eelnevalt nimetatud teenuse osa (TurS § 3 lg 1-4). Turismiseaduses paragrahv 6 on välja toodud reisisiteevõtja tegevusalade liigitus, kellel on kohustus esitada majandustegevusteade (TurS § 8 lg 1).

Reisisiteevõtja on ettevõtja, kes tegutseb pakettreiside ja seotud reisikorraldusteenustega seonduva majandus- või kutsetegevuse eesmärgil kas reisikorraldajana, reisivahendajana või seotud reisikorraldusteenuste lepingute sõlmimist hõlbustava ettevõtjana (TurS § 5 lg 1). Reisikorraldaja on reisisiteevõtja, kes koostab pakettreise ja pakub neid ise või sõlmib pakettreisilepinguid ise või teise reisisiteevõtja kaudu või koos temaga, samuti ettevõtja, kes edastab reisijat puudutavad andmed teisele ettevõtjale (TurS § 5 lg 2) võimaldades reisijal valida reisisiteenused eri ettevõtjatelt omavahel seotud internetipõhiste broneerimistoimingutega, kui ettevõtja, kellega sõlmitakse esimene leping, annab reisija nime, makse tegemiseks vajalikud andmed ja e-posti aadressi edasi teisele ettevõtjale ning leping teise ettevõtjaga sõlmitakse 24 tunni jooksul pärast esimese reisisiteenuse broneeringu kinnitamist (TurS § 7 lg 2 p 5).

Seotud reisikorraldusteenused on vähemalt kaks eri liiki reisisiteenust samaks reisiks, mis ei ole pakettreis ja milleks reisija sõlmib eraldi lepingud üksikute reisisiteenuste osutajatega, juhul kui reisisiteevõtja hõlbustab: reisijal iga reisisiteenuse eraldi valimist ja selle eest eraldi maksmist müügikoha ühekordsel külastamisel või sellega ühenduse võtmisel või sihipärasel viisil reisijal vähemalt ühe täiendava reisisiteenuse lepingu sõlmimist teise ettevõtjaga, kui teise ettevõtjaga sõlmitakse leping 24 tunni jooksul pärast esimese reisisiteenuse broneeringu kinnitamist (TurS § 7<sup>1</sup> lg 1 p 1-2).

Pakettreis on vähemalt kahe eri liiki reisisiteenuse kogum samaks reisiks, kui reisisiteenuste kogumi on pannud kokku üks reisikorraldaja, sealhulgas reisija soovil või valikul, enne ühe lepingu sõlmimist kõikide reisisiteenuste kohta (TurS § 7 lg 1). Pakettreis on ka vähemalt kahe eri liiki reisisiteenuse kogum samaks reisiks, kui olenemata eraldi lepingute sõlmimisest üksikute reisisiteenuste osutajatega: reisija

valib reisiteenused ühest müügikohast enne, kui annab nõusoleku maksmise kohta; reisikorraldaja teeb pakkumise, sõlmib lepingu või võtab nende teenuste eest tasu ühtse või koguhinna alusel; reisikorraldaja reklaamib, teeb pakkumise või sõlmib lepingu, kasutades nimetust „pakettreis” või sellesarnast nimetust; reisikorraldaja paneb reisiteenuste kogumi kokku pärast sellise lepingu sõlmimist, milles ta annab reisijale õiguse valida teenused eri liiki reisiteenuste seast või reisija valib reisiteenused eri ettevõtjatelt omavahel seotud internetipõhiste broneerimistoimingutega, kui ettevõtja, kellega sõlmitakse esimene leping, annab reisija nime, makse tegemiseks vajalikud andmed ja e-posti aadressi edasi teisele ettevõtjale ning leping teise ettevõtjaga sõlmitakse 24 tunni jooksul pärast esimese reisiteenuse broneeringu kinnitamist (TurS § 7 lg 2 p 1-5).

Võlaõigusseaduse (edaspidi kasutusel ka VÕS) mõistes kohustub pakettreisilepinguga ettevõtja (reisikorraldaja) teise lepingupoole ees korraldama ühele või mitmele isikule (reisija) pakettreise turismiseaduse § 7 tähenduses, teine lepingupool aga maksma tasu (reisitasu) (VÕS § 866 lg 1). Võlaõigusseaduse peatükis „Pakettreisileping ja seotud reisikorraldusteenused“ olevaid sätteid ei kohaldata pakettreisidele ega seotud reisikorraldusteenustele turismiseaduse § 7<sup>1</sup> tähenduses, mis kestavad vähem kui 24 tundi, välja arvatud juhul, kui need sisaldavad öist majutust; kui isik pakub pakettreise või hõlbustab seotud reisikorraldusteenuste lepingute sõlmimist vaid juhuti, mittekasumlikul eesmärgil ning üksnes piiratud arvule reisijatele, pakkumata neid avalikkusele; mis on sõlmitud üldlepingu alusel, millega korraldatakse ärireise ettevõtja ja teise füüsilise või juriidilise isiku vahel, kes tegutseb majandus- või kutsetegevuses (VÕS § 866<sup>1</sup> lg 1-3).

Enne kui reisija sõlmib pakettreisilepingu või teeb selleks siduva pakkumise, on reisikorraldaja /.../ kohustatud esitama reisijale /.../ asjakohase standardinfo teabelehe (VÕS § 867 lg 1). Pakettreisileping koostatakse lihtsas ja arusaadavas keeles /.../ (VÕS § 869 lg 1). Turismiseaduses ja võlaõigusseaduses reisiga seotud paragrahvide aluseks on Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv (EL) 2015/2302, 25. november 2015, mis käsitleb pakettreise ja seotud reisikorraldusteenuseid.

Reisiettevõtja enda nimel teenuse kui hüve osutamine ja reisiteenuse osutamiseks ostetud teenused ja kaubad teistelt maksukohustuslastelt on käibemaksudirektiivi järgi reisijale osutatav ühtne teenus. Reisiteenuseks loetakse turismiseaduse põhjal eelkõige reisijavedu, majutusteenust ja mootorsõiduki üürimist. Reisiettevõtjaks loetakse reisikorraldajat, reisivahendajat ja seotud reisikorraldusteenuste lepingute sõlmimist hõlbustavat ettevõtjat. Lõputöös keskendutakse reisiteenuse erikorda rakendavatele ettevõtjatele, keda nimetatakse ühiselt reisiteenuse osutajateks ja reisiettevõtjateks. Alljärgnevas alapeatükis seletatakse lahti reisiteenuse osutajatele rakenduva reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikorra üldised põhimõtted.

### 1.3 Reisisiteenuse erikorra olemus

Reisisiteenuseid müüv ettevõtja (edaspidi kasutusel ka reisisiteenuse osutaja) ei pea olema põhitegevusalalt reisibüroo ega reisikorraldaja. Reisisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord kehtib kõikidele ettevõtjatele, kes müüvad reisisiteenust ja seetõttu tuleb neil rakendada reisisiteenuse erikorda. Mõisted reisibüroode erikord, mida nimetatakse käibemaksudirektiivis; reisisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord, mis on kasutusel käibemaksuseaduses ning reisisiteenuse erikord, mida kasutatakse spetsialistide poolt erialakirjanduses ning läbivalt lõputöös, on samatähenduslikud.

Euroopa Liidu liikmesriikide ühise käibemaksusüsteemi käsitleva käibemaksudirektiivi (Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ) artiklites 306-310 reguleeritud reisibüroode erikord (*Special scheme for travel agents*) on aluseks Eestis kehtivale käibemaksuseaduse § 40-le, mis sätestab reisisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2021, lk 210). Reisisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord on Eesti maksusüsteemis üks vähestest erisustest (Maksud, 2021).

Reisisiteenuse erikorra üks eesmärkidest on lihtsustada tavapäraste käibemaksueeskirjade kohaldamist (*Study on the review...*, 2017, p. 11) ehk reisisiteenuseid osutatavate ettevõtjate käibemaksuarvestust (Elling, 2007, lk 11). Tavapäraselt osutavad ettevõtjad reisisiteenuseid sageli väljaspool oma asukohariiki, seetõttu võib tekkida olukord, kus reisisiteenuse osutaja peab ennast käibemaksukohustuslasena registreerima igas riigis, kus ta reisisiteenuseid osutab, kuna käibemaksu maksmine on seotud käibe tekkimise kohaga (Elling, 2007, lk 11). Üldiseid käibemaksueeskirju rakendades on näiteks hotellimajutuse teenust edasi müüva ettevõtja toimumiskoht hotelli füüsiline asukoht. See tooks kaasa hotelli asukoha riiki maksukohustuslaseks registreerimise kohustuse. Reisisiteenuse erikorraga aga kaotatakse ära mitmesse riiki maksukohustuslaseks registreerimise nõue (*Special Scheme for travel agents*, 2021, p. 8), kus ettevõtja reisisiteenust osutab (Elling, 2017, lk 19).

Teine eesmärk on maksude laekumise tagamine liikmesriiki, kust reisisiteenuseid tegelikult osutati (*Study on the review...*, 2017, p. 11), sest reisisiteenustega seotud teenuste käibe tekkimise koht on seotud reisisiteenuse osutaja asukohamaaga (Elling, 2017, lk 19). Reisisiteenuse osutajat ei maksustata reisisiteenuse erikorra kohaselt käibelt vaid maksustatakse reisisiteenuse marginaal. Seetõttu ei ole reisisiteenuse osutajal võimalik käibemaksu maha arvata ega tagastada. Reisisiteenuse osutamiseks teistelt maksukohustuslastelt ostetud teenustelt saadav käibemaks jääb liikmesriiki, kus reisija teenust

saab ja reisiteenuse osutaja marginaalilt tasutav käibemaks tagastatakse ettevõtja asukohariiki. See tagab liikmesriikide vahel tulude õiglase jaotumise. (*Special Scheme for travel agents*, 2021, p. 8) Reisiteenuse erikorra rakendamisel lähtutakse käibemaksuseaduse mõistes teenuse osutaja asemel osutatavatest teenustest (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2021, lk 210), vaatamata sellele, et käibemaksudirektiivi artiklis 306 nimetatakse reisiteenuse erikorda reisibüroo erikorras (Elling, 2016).

Reisiteenuste käibemaksuga maksustamisel on paralleelselt kasutusel tavalised käibemaksureeglid ja käibemaksuseaduse § 40 järgi kasumimarginaali maksustamisel põhinev erikord. Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorda kohaldatakse juhul, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisijale, sealhulgas juriidilisele isikule või asutusele, reisiga otseselt seotud teenust ning kasutab reisiteenuse osutamisel ettevõtlusega tegelevalt Eesti või välisriigi isikult soetatud kaupa või saadud teenust (KMS § 40 lg 1). Reisiga otseselt seotud teenused on eelkõige transpordi-, majutus-, toitlustus- ja kindlustusteenused (kohtuasi C-422/17, 2017, p 12 lg 2).

*„Reisiteenuse erikorra rakendamise kohustus on kõigil käibemaksukohustuslastest ettevõtetel, ka äriühing, kes ei ole reisibüroo või reisikorraldaja, kes osutavad reisiteenuseid enda nimel ja kasutavad selleks teiselt Eesti või välisriigi maksukohustuslaselt või muult ettevõtlusega tegelevalt isikult saadud teenust“* (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2021, lk 210). Väljakujunenud kohtupraktikast selgub, et reisiteenus koosneb tavaliselt mitmest reisiteenusest, eelkõige reisijaveo- ja majutusteenusest, kuid reisiteenuse erikorda tuleb rakendada ka üksikule reisiteenusele (kohtuasi C-31/10, 2010, p 15, 18), kuna käibemaksudirektiivi vastav säte ei sisalda nimetatud piirangut. See tähendab reisiteenuse erikorra rakendamise kohustust kasvõi ainult ühe reisiteenuse edasimüümisel kliendile (Elling, 2017, lk 20).

Reisiteenuse erikorda ei kohaldata, kui ettevõtja müüb enda nimel edasi üksikteenust (lahendi puhul oli ooperietendustele piletite müük ilma reisiteenuseid osutamata), mis ei ole seotud reisikorraldusega. Seega reisiteenuse erikorra kohaldamisalasse ei kuulu teenus, mis ei hõlma reisiteenust (kohtuasi C-31/10, 2010, p 21-23). Müües reisiteenust, mis koosneb nii reisiteenuse osutaja enda osutatud teenustest kui ka teistelt maksukohustuslastelt ostetud teenustest, rakendatakse reisiteenuse erikorda vaid kolmandatelt isikutelt ostetud teenustele. Eelnevalt viidatud kohtulahendis, reisiteenuse osutaja enda poolt osutatud transporditeenus, mis on küll reisiteenuse üks osa, ei kuulu reisiteenuse erikorra rakendusala ja seetõttu maksustatakse üldreegleid järgides ka siis, kui teenusele rakendatakse vähendatud käibemaksumäära (kohtuasi C-557/11, 2012, p 23, 26-27).

„Reisiteenuste erikorda rakendatakse reisiteenuse osutamisel reisijale, ehk lõpptarbijale. Lõpptarbijaks on käibemaksukäsitluse kohaselt ka äriühing, kes ostab reisiteenust enda tarbeks.“ (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2021, lk 211) Eesti õigusaktides tähendab „reisija“ üksnes füüsilist isikut, seetõttu ei kasutata mõistet „reisija“ käibemaksuseaduses (Elling, 2017, lk 19). Erikorda ei pea kohaldama, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisiteenust teisele Eesti või välisriigi maksukohustuslasele edasiosutamiseks (KMS § 40 lg 2). Reisiteenuse erikorra rakendamise kohustus on maksukohustuslasel juhul, kui ta ei ole veendunud reisiteenuse edasimüügis teenuse saaja poolt (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2021, lk 211). Järgnev tabel (Tabel 1) võtab kokku reisiteenuse erikorra kohaselt ja tavakorras teenuse maksustamise põhimõtte.

Tabel 1. Teenuste eristamine maksustamise põhjal (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2021, lk 213)

<b>Reisiteenuse erikorra alusel maksustamine</b>	<b>Tavareeglite alusel maksustamine</b>
Reisiettevõtja enda nimel ühe või mitme reisiteenuse osutamine lõpptarbijale, ostes reisiteenuse kolmandalt osapoolt.	Müües reisiteenust vahendajana ehk teenuse osutamine teise isiku nimel ja arvel.
Reisiteenuse osutamiseks ostetud reisiteenust osutatakse ühendusevälises riigis.	Reisiettevõtja enda poolt teenuse osutamine.
Vahendaja kaudu reisiteenuse osutamine/müümine lõpptarbijale.	Reisiteenuse osutamine teisele maksukohustuslasele edasimüügiks.
	Reisiga mitteseotud teenuse osutamine.

Kui teenuse saaja müüb reisiteenuse edasi, on tegemist vahendamisteenusega, mis maksustatakse kui teise isiku nimel ja arvel reisiteenuse osutamise vahendamist ehk maksustatava väärtuse moodustab vahendustasu. Vahendustasu maksustatakse käibemaksuseaduse paragrahv 10 sätestatud teenuse käibe tekkimise kohale vastavalt. Reisiteenuse erikorda peab rakendama ettevõtja, kui teenuse saaja vahendab reisiteenuse müüki. Sellisel juhul reisiteenuse osutaja osutab reisiteenust, kuid see müüakse läbi vahendaja lõpptarbijale. Reisiteenuse erikorda rakendab reisiteenuse tegelik osutaja ja marginaal kuulub reisiteenuse erikorra mõistes maksustamisele. Vahendaja maksustab tavakorra alusel vahendustasu. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2021, lk 211).

Maksukohustuslane, kes osutab erikorra alusel maksustatavaid reisiteenuseid ning teenuseid, millele erikorda ei kohaldata, on kohustatud pidama eraldi arvestust erikorra alusel osutatavate reisiteenuste ja nende teenuste tarbeks soetatud kaupade või saadud teenuste ning muude teenuste ja nende teenuste tarbeks soetatud kaupade või saadud teenuste kohta (KMS § 40 lg 9). Teenuste maksustamise erisused on põhiliselt seotud käibe toimumise kohaga. Teenuste käibe tekkimise koht sõltub teenuse

iseloomust, mille põhjal on võimalik maksustada müüja asukohta, ostja asukohta, teenuse osutamise või teenuse kasutamise koha järgi. (Lehis, 2012, lk 301-305) Osutatav teenus maksustatakse reisibüroo asukohta või püsiva tegevuskohaga liikmesriigis, kust reisibüroo teenuseid osutas (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, artikkel 307). Eesti ettevõtja poolt reisiteenuse erikorra alusel maksustatava reisiteenuse käibe tekkimise koht on Eesti. Reisiteenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti juhul, kui reisiteenuse osutamisel kasutatud teiselt maksukohustuslaselt või ettevõtlusega tegelevalt isikult saadud teenust osutab see teine isik ühendusevälises riigis. (KMS § 40 lg 3) Kui reisibüroo poolt teistele maksukohustuslastele usaldatud tehinguid teevad nimetatud isikud väljaspool ühendust, loetakse reisibüroo teenus maksust vabastatud vahendustegevuseks. Kui nimetatud tehinguid tehakse nii ühenduses kui ka väljaspool seda, võib maksust vabastada üksnes selle osa reisibüroo teenusest, mis on seotud tehingutega väljaspool ühendust. (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, artikkel 309) T. Elling täpsustab, et direktiivis mõeldakse maksust vabastuse all 0%-list maksumäära.

Kui osa reisiteenusest osutatakse ühendusevälises riigis, ei loeta Eestit käibe tekkimise kohaks üksnes ühendusevälises riigis osutatud teenusega seotud reisiteenuse osas. (KMS § 40 lg 3) See tähendab, et ühendusevälises riigis osa reisiteenuse osutamisel maksustatakse ühendusevälises riigis osutatud teenuste marginaal nullmääraga (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2021, lk 211-212). Kui reisipakett sisaldab nii Euroopa Liidu piires ehk ühendusesiseseid kui ka Euroopa Liidu välistes ehk ühendusevälistes riikides osutatavaid teenuseid, tuleb maksustada proportsionaalne osa marginaalist 20% maksumääraga ja ülejäänud osa nullmääraga (Elling, 2017, lk 20). Marginaali maksustamisel tuleb leida proportsioon juhul, kui ühendusesiseses ja ühendusevälises riigis osutatavaid teenuseid eraldada ei saa (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2021, lk 212).

T. Elling on toonud järgneva näite: „*Küsimusi on tekitanud olukord, kus näiteks kliendile müüakse lennureis Tallinnast läbi Helsingi New Yorki. Reisi alguse osa on Euroopa Liidu sisene lend ja ülejäänud reis on väljaspool Euroopa Liitu. Kuidas leida sellisel juhul proportsioon, kui suure osa ajast lendab lennuk Euroopa Liidus ja kui palju väljaspool? Praktika käigus on jõutud arusaamisele, et lennukilomeetrite mõõtmine sellisel juhul ei ole otstarbekas. Maksustamisel lähtutakse asjaolust, et reisi eesmärk on lennata New Yorki ja kui reisija Helsingis pikemat peatust ei tee, siis loetakse see kõik üheks reisiks ja maksustatakse nii, nagu toimuks kogu lend väljaspool Euroopa Liitu ehk siis 0% maksumääraga.*“ (2017, lk 20)

Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra üks põhimõtetest on, et reisiteenuse osutaja enda nimel lõpptarbijale reisiteenuste osutamisel loetakse käibeks vaid reisiteenuste hinnale lisatud osa ehk marginaal. Marginaal on reisiteenuse osutaja poolt kolmandatelt isikutelt ostetud reisiga seotud kaupade ja teenuste hinnale lisatud osa. (Elling, 2017, lk 19). Reisibüroo ühe teenuse maksustatav väärtus ja ilma käibemaksuta hind ehk iga maksumäära või -vabastuse puhul maksustatav väärtus, ühikuhind ilma käibemaksuta ning hinnaalandused ja maksevähendid, kui need ei sisaldu ühikuhinnas, on reisibüroo kasuminorm, st reisija poolt tasutav käibemaksuta kogusumma ning reisibüroo jaoks teistelt maksukohustuslastelt saadud tarnete või teenuste tegeliku maksumuse vahe, kui nimetatud tehingud on tehtud otseselt reisija huvides (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, artikkel 308, artikkel 226 p 8). Reisiteenuse erikorra alusel maksustatava reisiteenuse maksustatav väärtus on reisiteenuse saaja poolt maksukohustuslasele teenuse eest makstava kogusumma ja maksukohustuslase poolt teistelt maksukohustuslastelt või ettevõtlusega tegelevatelt isikutelt vahetult teenuse saaja teenendamiseks soetatud kaupade ja saadud teenuste käibemaksuga kogumaksumuse vahe, mida vähendatakse selles sisalduva käibemaksu võrra (KMS § 40 lg 4).

Marginaal ehk suhtarv, mida on lihtne väljendada protsentides – sisseostetud teenuste kogumaksumuse ja osutatud reisiteenuste kogumaksumuse suhe. Teenuse maksustatav väärtus arvutatakse reisiteenuse erikorda rakendava maksukohustuslase poolt ostetud teenustele lisatud marginaalist. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2021, lk 212) Marginaali arvutamisel on kaks varianti: marginaal leitakse iga tehingu puhul eraldi või kasutatakse eelmise kalendriaasta keskmist marginaali (Maksustamise erisätted, 2021).

*„Üsna tihti selguvad näiteks kohapealse majutuse või ka lennureiside hinnad alles hooaja lõpul. Küll aga on klientidele vaja juba arved ära teha ja ka käibemaks deklareerida ning maksta.“* (Elling, 2017, lk 20) Maksuhaldurilt võiks taotleda reisiteenuste maksustatava väärtuse arvutamiseks eelmise kalendriaasta keskmise marginaali kasutamist reisiteenuse osutaja, kellel on tegevuse spetsiifikast tulenevalt keeruline arvutada üksikute reisiteenuste marginaali ja kalendrikuu keskmist marginaali käibedeklaratsiooni koostamiseks või kui reisiteenuse osutajal tekib mõnel kuul negatiivne ja teisel kuul positiivne marginaal, mis tekitab aastakokkuvõttes ebaõiglase maksustamise (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2021, lk 212).

Maksukohustuslase põhjendatud kirjaliku taotluse alusel võib maksuhaldur anda maksukohustuslasele loa kasutada reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamisel teenuse osutamisele eelnenud kalendriaasta keskmist marginaali. Maksukohustuslane, kes kasutab reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamisel maksuhalduri loal eelmise kalendriaasta keskmist

marginaali, on kohustatud seda marginaali kasutama kuni kalendriaasta lõpuni ning korrigeerima reisisiteenuse maksustatavat väärtust kalendriaasta lõpul kogu kalendriaasta ulatuses, lähtudes erikorra alusel maksustatava reisisiteenuse maksustatavast väärtusest. (KMS § 40 lg 5) Reisisiteenuse maksustatava väärtuse korrigeerimiseks leitakse määruse § 1 lõike 1 kohaselt kajastatud tulu ja kulu alusel kalendriaasta jooksul osutatud reisisiteenuse kogu maksustatav väärtus maksumäärade lõikes. Keskmise marginaali alusel deklareeritud maksustatavat väärtust korrigeeritakse maksumäärade lõikes. (Keskmist marginaali ... § 2 lg 2) Korrigeerimise tulemus kajastatakse detsembrikuu käibedeklaratsioonil. Korrigeerimise tulemus kajastatakse vastavalt maksumäärade käibedeklaratsiooni lahtris 1 või 3 (vastavalt 20% või 0% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud). (Keskmist marginaali ... § 3 lg 1)

Kui korrigeerimise tulemus on negatiivne arv, vähendatakse käibedeklaratsiooni lahtris 1 või 3 reisisiteenuse erikorra alusel leitud maksustatavat väärtust nullini. Käibedeklaratsioonil kajastamata negatiivne maksustatav väärtus kantakse edasi järgnevasse maksustamisperioodidesse. Reisisiteenuse maksustatavat väärtust vähendatakse negatiivse maksustatava väärtuse võrra järgnevatel maksustamisperioodidel kuni nullini. (Keskmist marginaali ... § 3 lg 2-3) Eelmise kalendriaasta korrigeerimise tulemuse kohta, sealhulgas käibedeklaratsioonil kajastamata negatiivse korrigeerimise tulemuse kohta, koostab kohustuslane õiendi. Õiend esitatakse maksuhaldurile järgmise aasta 20. jaanuariks. Juhul kui maksukohustuslane soovib jätkata keskmise marginaali kasutamist, esitatakse järgmisel kalendriaastal kasutatava keskmise marginaali taotlus koos õiendiga. (Keskmist marginaali ... § 3 lg 4)

Käibemaksu, mis on reisibüroolt võetud teiste maksukohustuslaste poolt reisijale osutatavatelt tehingutelt, mida reisibürood teevad reisijatega enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid või teenuseid, mis on tehtud otseselt reisija huvides, ei või üheski liikmesriigis maha arvata ega tagastada (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, artikkel 306, 307, 310). Erikorda rakendaval maksukohustuslasel ei ole õigust erikorra alusel maksustatava reisisiteenuse maksustatavalt väärtuselt või teenuse osutamisele eelnenud kalendriaasta keskmiselt marginaalilt arvestatud käibemaksust maha arvata sisendkäibemaksu, mille ta on vahetult reisisiteenuse saaja teenindamiseks kauba soetamisel või teenuse saamisel maksnud teisele maksukohustuslasele. (KMS § 40 lg 6).

Reisisiteenuse erikorda rakendava reisisiteenuse osutaja maksustatav käive ei hõlma edasimüüdavate kaupade ja teenuste hinda, mistõttu ei lubata maksustatavalt käibelt tasumisele kuuluvast käibemaksust reisija teenindamiseks soetatud kaubalt ja teenuselt maha arvata sisendkäibemaksu.



Marginaali maksustamise tõttu saab sisendkäibemaksu arvestada vaid üldkuludelt (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2021, lk 212), mis ei ole otseselt seotud konkreetse reisiga, kuid on vajalikud ettevõtluses, näiteks kontori- ja reklaamikulud (Elling, 2017, lk 20).

Erikorda rakendav maksukohustuslane ei märgi erikorra alusel maksustatava reisiteenuse eest väljastatavale arvele kauba soetamisel või teenuse saamisel tasutud ega erikorra alusel maksustatava reisiteenuse maksustatavalt väärtuselt või teenuse osutamisele eelnenud kalendriaasta keskmiselt marginaalilt arvestatud maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaksusummat (KMS § 40 lg 8). „*Nimetatud nõudest tulenevalt ei saa teisele maksukohustuslasele reisiteenuse osutamisel teine maksukohustuslane sisendkäibemaksuna maha arvata talle edasimüüdud teenuste eest makstavat käibemaksu*“ (Elling, 2017, lk 20). Lisaks käibemaksuseaduse paragrahvi lõikes 7 loetletud nõuetele tuleb arvele märkida reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra (§ 40) rakendamise puhul märke „kasuminormi maksustamise kord – reisibürood“ (KMS § 37 lg 8 p 6). Reisiteenuste erikorra alt välja jäävate teenuste osutamisel tuleb maksukohustuslasel jälgida käibemaksuseaduses paragrahv 37 arvele kehtivaid nõudeid ehk reisipaketti kuuluvate reisiteenuse osutaja enda poolt osutatud teenustele tuleb rakendada vastavalt teenusele sobivat käibemaksumäära ja -summat ning reisiteenuse erikorra ja tavamääraga maksustatavad teenused arvel eraldi välja tuua (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2021, lk 213). Käibemaksuseaduse § 37 nõuetele vastavat arvet ei pea esitama füüsilisele isikule isiklikuks otstarbeks (KMS § 37 lg 3).

Tulu kajastatakse erikorra rakendamisel vastavalt käibemaksuseaduse §-s 11 sätestatud käibe tekkimise ajale (Keskmist marginaali ... § 1 lg 2). Vastavalt käibemaksuseadusele on käibe tekkinud, kui esimesena tehtud toimingutest oli teenuse osutamine või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumine (KMS § 11 lg 1 p 1-2). Kulu kajastatakse erikorra rakendamisel siis, kui kulu on tehtud ja kuludokument on olemas (Keskmist marginaali ... § 1 lg 3).

Reisiteenuse osutaja maksustatava väärtuse arvutamiseks lahutatakse reisija makstud käibemaksuta kogusummast reisiteenuse osutaja teistelt maksukohustuslastelt reisija huvides ostetud kaupade või teenuste kulud. Kui reisibüroo tegelikke kulusid ei ole võimalik ettemakse saamise hetkeks kindlaks määrata, tuleb reisibürool maksustamiseks kasuminorm prognoosida. Kogukulude prognoosimisel tuleb reisiteenuse osutajal võtta arvesse kulud, mille ta on ettemakse saamise hetkeks juba teinud. Kasuminormi arvutamisel tuleb koguhinnast lahutada prognoositud kogukulud ning maksustatava väärtuse alusel tasutav käibemaks saadakse ettemakse korrutamisel protsendimääraga, mis moodustab eeldatava kasuminormi. (Kohtuasi C-422/17, 2017, p 36, 48)

Euroopa Liidu käibemaksudirektiiv on aluseks Eesti käibemaksuseaduse paragrahvile 40, mis sätestab reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra. Reisiteenuse erikorra eesmärk on lihtsustada käibemaksuarvestust ning maksude ühtlast jaotumist liikmesriikide vahel. Ettevõtted, kes müüvad lõpptarbijale oma nimel reisiteenuseid ja ostavad teistelt ettevõtjatelt reisi jaoks vajalikke teenuseid ja kaupu, peavad rakendama reisiteenuse erikorda. Lisaks pakettreise korraldavale reisibüroole, tuleb reisiteenuse erikorda rakendada ka neil ettevõtjatel, kes korraldavad seotud reisiteenuseid, mille käigus üks ettevõtte pakub ühte konkreetset reisiteenust. Reisiteenuse erikorda tuleb rakendada neil ettevõtjatel, kes müüvad reisiteenuseid lõpptarbijale. Ettevõtted, kes vaid vahendavad reisiteenuseid, nemad reisiteenuse erikorda rakendama ei pea ja maksustavad vahendamisteenuse tavamääraga.

Ettevõtjatel tuleb pidada eraldi arvestust reisiteenuse erikorra alla kuuluvate reisiteenuste kohta, mis on eelkõige transpordi-, majutus-, toitlustus- ja kindlustusteenused ning teiste soetatud teenuste ja kaupade kohta, mis maksustatakse tavareeglite alusel. Tavareeglite alusel maksustatavad teenused on reisiteenuse osutaja enda osutatud reisiteenused ja nende osutamiseks ostetud teenused ja kaubad ning ettevõtte üldkulud. Reisiteenuse erikorda ei rakendata üksikutele teenustele, mis on küll sisse ostetud, kuid pole otseselt reisiga seotud. Eraldi arvestust tuleb pidada reisiteenuste kohta, mis viiakse läbi nii Euroopa siseselt kui väljaspool Euroopa Liidu riike, kuna Euroopa Liidu riikides korraldatud reisiteenuse marginaal maksustatakse 20% käibemaksumääraga ning väljaspool Euroopa Liidu riiki korraldatud reisi marginaal maksustatakse 0% käibemaksumääraga.

Reisiteenuse erikorra rakendamisel on marginaali leidmisel kaks võimalust, mille vahel tuleb reisiettevõtjal enda jaoks valida sobivaim ja mida tuleb kasutada terve kalendriaasta vältel. On võimalus marginaal leida iga reisiteenuse kohta eraldi või kasutada eelmise kalendriaasta keskmist marginaali. Eelmise kalendriaasta keskmist marginaali tuleb korrigeerida kalendriaasta lõpus. Maksuhaldurile tuleb esitada taotlus eelmise kalendriaasta keskmise marginaali kasutamise kohta.

Kuna reisiteenuse erikorda rakendades maksustatakse vaid marginaal, ei tohi reisiteenuse jaoks ostetud teenustelt ega kaupadelt sisendkäibemaksu maha arvata ega müügiarvetele reisiteenuse eest käibemaksu juurde arvestada, vaid müügiarvetel tuleb viidata käibemaksuseaduse paragrahv 40-le, välja arvatud reisiettevõtja enda osutatud teenused, mis maksustatakse tavakorras. Marginaal tuleb arvutada ja maksustada, kui tulu on vastavalt käibe tekkimise ajale tekkinud ehk teenus on osutatud või raha on kas osaliselt või täielikult laekunud ning kulu kajastatakse tegemise ajal ja kuludokumendi olemasolu korral. Alljärgnevas peatükis seletatakse reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra rakendamist raamatupidamises ja käibemaksuga maksustamist.

## **2 REISITEENUSE ERIKORRA RAKENDAMINE JA MAKSUSTAMINE**

Raamatupidamiskohustuslaseks on /.../ iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik ja füüsilisest isikust ettevõtja /.../ (RPS § 2 lg 2), kes on kohustatud korraldama raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, finantstulemusest ja rahavoogudest; dokumenteerima kõiki oma majandustehinguid; kirjendama algdokumentide või nende põhjal koostatud koondokumentide alusel kõiki oma majandustehinguid raamatupidamisregistrites; koostama ja esitama majandusaasta aruande /.../ ja säilitama raamatupidamise dokumente (RPS § 4 lg 1-5).

2017. aasta 1. jaanuaril jõustus raamatupidamise seaduse uus redaktsioon, millega fikseeriti esmakordselt digitaalse arvestuse alused. Oluliselt muudeti algdokumendi tunnust, raamatupidamisregistri pidamise ja dokumentide säilitamise nõudeid. Vastavalt raamatupidamise seadusele peab algdokument olema masintöödeldav. Algdokument võib olla muus püsivat kirjalikku taasesitamist võimaldavas vormis, kui see tuleneb õigusaktist /.../ (RPS § 7 lg 5). Masintöödeldavalt tuleb pidada ka raamatupidamisregistrit (RPS § 9 lg 3). Raamatupidamise algdokumente /.../, raamatupidamisregistreid, lepinguid, raamatupidamise aruandeid ja muid äridokumente /.../, pikaajaliste kohustiste või õigustega seotud äridokumente /.../ ja raamatupidamise sise-eeskirja /.../ dokumente ja andmeid säilitatakse masintöödeldavalt /.../ (RPS § 12 lg 1-5).

Masintöödeldavus raamatupidamise seaduse tähenduses on andmevoo tunnus, mis tekib, kui andmevoo loomisel on kasutatud ühtlustatud andmekirjeldust, nii et selleks loodud infotehnoloogilised rakendused suudavad üheselt tuvastada andmevoo sisemise struktuuri ja üksikud faktiväited (RPS § 7 lg 6). Raamatupidamisprogrammide peamine funktsioon on elektroonselt registreid pidamine ning 2017. aasta raamatupidamise redaktsiooniga seati masintöödeldavuse nõue tarkvaradele.

Raamatupidamiskohustuslastel tuleb majandustehingud kirjendada ja säilitada masintöödeldavalt, mille teostamiseks on raamatupidamisprogrammid. Alljärgnevas alapeatükis selgitatakse näidete põhjal, kuidas kajastada raamatupidamises marginaali maksustamist, leides marginaal iga tehingu puhul eraldi ja kasutades maksustatava väärtuse arvutamisel eelmise kalendriaasta keskmist marginaali ning kuidas ja millal deklareerida käibedeklaratsioonil reisisiteenuse erikorra käibemaks. Ülejäärmises alapeatükis selgitatakse neljas raamatupidamisprogrammis reisisiteenuse erikorra kajastamise võimalusi.

## 2.1 Reisisiteenuse erikorra käibemaksu arvestus

Reisiettevõtjal tuleb eraldada enda osutatud ja sisse ostetud reisisiteenused ning pidada eraldi arvestust Euroopa Liidu siseste ja väliste reiside kohta ja marginaal vastavalt maksustada. Järgnevalt on toodud näited reisisiteenuste maksustamistest ja käibedeklaratsioonil deklareerimistest.

Reisisiteenuse erikorra rakendamisel Euroopa Liidu sisestele reisidele, leides marginaali iga tehingu korral eraldi, arvutatakse maksustatav väärtus ostetud teenustele lisatud marginaalist. Reisisiteenuste marginaali eurodes ehk teenuste hinnale lisatud osa leidmiseks tuleb üheks teenuseks liidetud reisisiteenuste müügihinnast lahutada reisiettevõtja poolt teenuste ostmisel makstud sisendkäibemaksu sisaldav summa ning saadud vahe on maksustatava väärtuse arvutamise aluseks. Arvutatud summade vahe on koos käibemaksuga. Reisisiteenuse maksustatava väärtuse leidmiseks tuleb marginaal jagada 1,20-ga, millelt kuulub tasumisele 20% käibemaksu ja mis deklareeritakse käibedeklaratsiooni real 1. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2021, lk 212) Reisisiteenuse erikorra alusel esitatud arveid käibedeklaratsiooni lisal INF ei kajastata (Elling, 2015).

Näites 1 (Maksustamise erisätted, 2021) on toodud ühendusesiseses riigis osutatud pakettreis, kus kasutatakse eelmise aasta keskmist marginaali maksustatava väärtuse arvutamisel (Tabel 2). Eestis asuv reisiettevõtja ostis kolmandatelt isikutelt sisse majutusteenust hinnaga 250,00 € (sisaldab selle riigi käibemaksu) ja ühendusesisest reisijateveoteenust hinnaga 200,00 €. Reisiettevõtja müüb teenused edasi 450,00 € + 10% marginaal (ehk  $450,00 \text{ €} \times 110\%$ ) = 495,00 € ning reisiettevõtja käibemaksuga maksustamisele kuuluv marginaal on  $495,00 \text{ €} - 450,00 \text{ €} = 45,00 \text{ €}$ .

Tabel 2. Eelmise aasta keskmise marginaali põhjal reisisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamine

Kriteerium	Arvutuskäik
Reisisiteenuse müügihind	$450,00 \text{ €} \times 110\% = 495,00 \text{ €}$
Kolmandatelt isikutelt sisseostetud reisisiteenused	$250,00 \text{ €} + 200,00 \text{ €} = 450,00 \text{ €}$
Reisisiteenuse marginaal	$495,00 \text{ €} - 450,00 \text{ €} = 45,00 \text{ €}$
Reisisiteenuse maksustatav väärtus eurodes	$45,00 \text{ €} \div 120\% = 37,50 \text{ €}$
KMD:	
Lahter 1	37,50 €
Lahter 12	$37,50 \text{ €} \times 20\% = 7,50 \text{ €}$

Kuna pakettreis toimus ühendusesiseses riigis, siis 20% käibemaksumääruga maksustatud reisisiteenuse maksustatav väärtus on  $45,00 \text{ €} \div 120\% = 37,50 \text{ €}$ , mis kajastatakse käibedeklaratsioonil (edaspidi kasutusel ka KMD) lahtris 1. (20% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud). Reisiettevõtja poolt tasumisele kuuluv käibemaks (KMD lahter 12) on  $37,50 \text{ €} \times 20\% = 7,50 \text{ €}$ .

Näide 2 on teooria põhjal koostatud, ühendusesiseses riigis osutatud reisiteenus, kus maksustatava väärtuse leidmisel leitakse marginaal iga tehingu kohta eraldi ja kulud ja tulud prognoositakse õigesti (Tabel 3): reisiettevõtja plaanib kümne inimesega matka Euroopa Liidu riiki juunis 2022. aastal, ühe osaleja osavõtutasu on 600,00 €. Kulusid prognoosib reisiettevõtja kokku 3 000,00 € eest ehk prognoosi kohaselt on müügikäive  $600,00 \text{ €} \times 10 \text{ inimest} = 6 000,00 \text{ €}$  ja kulu 3 000,00 €. Reisiettevõtja hakkab reisi müüma juba jaanuaris 2022. aastal. Kolm inimest maksavad jaanuaris 2022. aastal osalustasu, s.o reisiettevõtja käive 1 800,00 €, veebruaris maksab kolm inimest oma osalustasu ära, käive 1 800,00 €. Märtsis ostab reisiettevõtja lennupiletid 1 500,00 €. Aprillis ostab reisiettevõtja majutuse 1 500,00 € (sisaldab selle riigi käibemaksu) ning saab osavõtutasudest müügikäivet 2 400,00 €. Prognoosi kohaselt on reisiettevõtja marginaal  $6 000,00 \text{ €} - 3 000,00 \text{ €} = 3 000,00 \text{ €}$  ja  $3 000,00 \text{ €} \div 6 000,00 \text{ €} \times 100 = 50\%$ .

Tabel 3. Reisiteenuse maksustatava väärtuse (marginaali) arvutamine iga reisi kohta eraldi, kui tulud ja kulud prognoositakse õigesti

<b>Kriteerium</b>	<b>Arvutuskäik</b>
Prognoositud reisiteenuse müügihind	$600,00 \text{ €} \times 10 \text{ inimest} = 6 000,00 \text{ €}$
Kolmandatelt isikutelt sisseostetud reisiteenused	$1 500,00 \text{ €} + 1 500,00 \text{ €} = 3 000,00 \text{ €}$
Prognoositud reisiteenuse marginaal eurodes	$6 000,00 \text{ €} - 3 000,00 \text{ €} = 3 000,00 \text{ €}$
Prognoositud reisiteenuse marginaal protsentides	$3 000,00 \text{ €} \div 6 000,00 \text{ €} \times 100 = 50\%$
Prognoositud reisiteenuse maksustatav väärtus eurodes	$3 000,00 \text{ €} \div 120\% = 2 500 \text{ €}$
KMD: Jaanuar: Lahter 1. Lahter 12.	$1 800,00 \text{ €} \times 50\% \div 120\% = 750,00 \text{ €}$ $750,00 \text{ €} \times 20\% = 150,00 \text{ €}$
KMD Veebruar: Lahter 1. Lahter 12. Märts: Lahter 1. Lahter 12.	$1 800,00 \text{ €} \times 50\% \div 120\% = 750,00 \text{ €}$ $750,00 \text{ €} \times 20\% = 150,00 \text{ €}$ 0,00 € 0,00 €
Tegelik müügikäive	$600,00 \text{ €} \times 10 \text{ inimest} = 6 000,00 \text{ €}$
Tegelik kulu	$1 500,00 \text{ €} + 1 500,00 \text{ €} = 3 000,00 \text{ €}$
Tegelik reisiteenuse marginaal eurodes	$6 000,00 \text{ €} - 3 000,00 \text{ €} = 3 000,00 \text{ €}$
Tegelik reisiteenuse marginaal protsentides	$3 000,00 \text{ €} \div 6 000,00 \text{ €} \times 100 = 50\%$
Tegelik reisiteenuse maksustatav väärtus eurodes	$3 000,00 \text{ €} \div 120\% = 2 500 \text{ €}$
KMD: Aprill: Lahter 1. Lahter 12.	$2 400,00 \text{ €} \times 50\% \div 120\% = 1 000,00 \text{ €}$ $1 000,00 \text{ €} \times 20\% = 200,00 \text{ €}$

Jaauari kuu marginaali arvutamine  $1\,800,00\text{ €} \times 50\% = 900,00\text{ €}$  ja käibedeklaratsiooni reale 1. maksustatava väärtuse arvutamine  $900,00\text{ €} \div 120\% = 750,00\text{ €}$ . Müügikäibelt tasumisele kuuluv käibemaks on  $900,00\text{ €} - 750,00\text{ €} = 150,00\text{ €}$  või  $750,00\text{ €} \times 20\% = 150,00\text{ €}$ . Veebruari kuu käibedeklaratsioon on sama jaanuari kuuga, sest müügikäive on  $1\,800,00\text{ €}$ . Kuna märtsis müügikäivet ei ole, siis käibedeklaratsioon jääb tühjaks. Aprilli kuu marginaali arvutamine  $2\,400,00\text{ €} \times 50\% = 1\,200,00\text{ €}$ , sellest maksustatav väärtus  $1\,200,00\text{ €} \div 120\% = 1\,000,00\text{ €}$ , mis läheb käibedeklaratsiooni reale 1. ning tasumisele kuuluv käibemaks on  $1\,200,00\text{ €} - 1\,000,00\text{ €} = 200,00\text{ €}$  või  $1\,000,00\text{ €} \times 20\% = 200,00\text{ €}$ .

Kontroll: marginaalilt  $3\,000,00\text{ €}$  on käibemaks  $500,00\text{ €}$ . Jaanuari, veebruari ja aprilli kuu tasumisele kuuluv käibemaks  $150,00\text{ €} + 150,00\text{ €} + 200,00\text{ €} = 500,00\text{ €}$ . Selle näite puhul prognoosis reisiettevõtja kulud õigesti ja aprilli kuu käibedeklaratsiooni korrigeerima ei pea.

Näide 3 on teooria põhjal koostatud, ühendusesiseses riigis osutatud reisiteenus, kus maksustatava väärtuse leidmisel leitakse marginaal iga tehingu kohta eraldi ja kulud prognoositakse tegelikust kõrgemad (Tabel 4): prognoosi kohaselt on reisi müügikäive  $6\,000,00\text{ €}$  ja kulu  $3\,000,00\text{ €}$ . Reisiettevõtja marginaal  $6\,000,00\text{ €} - 3\,000,00\text{ €} = 3\,000,00\text{ €}$  ja reisiettevõtja marginaal protsentides  $3\,000,00\text{ €} \div 6\,000,00\text{ €} \times 100 = 50\%$ . Ettevõtte hakkab reisi müüma juba jaanuaris 2022. aastal. Kolm inimest maksavad jaanuaris 2022. aastal osalustasu, s.o ettevõtte käive  $1\,800,00\text{ €}$ , veebruaris maksab kolm inimest oma osalustasu, käive  $1\,800,00\text{ €}$ . Märtsis ostab reisiettevõtja lennupiletid  $1\,300,00\text{ €}$ . Aprillis ostab reisiettevõtja majutuse  $1\,000,00\text{ €}$  (sisaldab selle riigi käibemaksu) ning saab osavõtutasudest müügikäivet  $2\,400,00\text{ €}$ .

Jaauari kuu marginaali arvutamine  $1\,800,00\text{ €} \times 50\% = 900,00\text{ €}$  ja käibedeklaratsiooni reale 1. maksustatava väärtuse arvutamine  $900,00\text{ €} \div 120\% = 750,00\text{ €}$ . Müügikäibelt tasumisele kuuluv käibemaks on  $900,00\text{ €} - 750,00\text{ €} = 150,00\text{ €}$  või  $750,00\text{ €} \times 20\% = 150,00\text{ €}$ . Veebruari kuu käibedeklaratsioon on sama jaanuari kuuga, sest müügikäive on  $1\,800,00\text{ €}$ . Kuna märtsis müügikäivet ei ole, siis käibedeklaratsioon jääb tühjaks. Kuna aprilli lõpuks lõppes reis ära ning kõik kulutused said tehtud, tuleb aprilli kuus reisi marginaali korrigeerida ja tegelik käibemaks tasuda.

Korrigeerimine aprilli kuu KMD-l: Tegelikult oli reisiteenuse pakkumise marginaal  $6\,000,00\text{ €} - 1\,300,00\text{ €}$  (lennupiletid)  $- 1\,000,00\text{ €}$  (majutus)  $= 3\,700,00\text{ €}$  (võrreldes prognoosituga  $3\,000,00\text{ €}$ ) ning protsentides  $3\,700,00\text{ €} \div 6\,000,00\text{ €} \times 100 = 61,67\%$  (võrreldes prognoosituga  $50\%$ ). Käibemaks  $3\,700,00\text{ €}$ -lt on  $616,67\text{ €}$  ehk  $3\,700\text{ €} - (3\,700,00\text{ €} \div 120\%) = 616,67\text{ €}$ , seega maksustatav summa reisi eest peab olema  $3\,700,00\text{ €} \div 120\% = 3\,083,33\text{ €}$ . Kuna jaanuaris ja

veebruaris on maksustatav summa deklareeritud  $750,00 \text{ €} + 750,00 \text{ €} = 1\,500,00 \text{ €}$  ja neid muutma ei hakata, siis aprilli deklaratsioonis tuleb deklareerida veel  $3\,083,33 \text{ €} - 1\,500,00 \text{ €} = 1\,583,33 \text{ €}$ , millest tasumisele kuuluv käibemaks on  $616,67 \text{ €} - 150,00 \text{ €} - 150,00 \text{ €} = 316,67 \text{ €}$  või  $1\,583,33 \text{ €} \times 20\% = 316,67 \text{ €}$ .

Tabel 4. Reisisiteenuse maksustatava väärtuse (marginaali) arvutamine iga reisi kohta eraldi, kui kulud prognoositakse tegelikust kõrgemad

Kriteerium	Arvutuskäik
Prognoositud reisisiteenuse müügihind	$600,00 \text{ €} \times 10 \text{ inimest} = 6\,000,00 \text{ €}$
Kolmandatelt isikutelt sisseostetud reisisiteenused	$1\,500,00 \text{ €} + 1\,500,00 \text{ €} = 3\,000,00 \text{ €}$
Prognoositud reisisiteenuse marginaal eurodes	$6\,000,00 \text{ €} - 3\,000,00 \text{ €} = 3\,000,00 \text{ €}$
Prognoositud reisisiteenuse marginaal protsentides	$3\,000,00 \text{ €} \div 6\,000,00 \text{ €} \times 100 = 50\%$
Prognoositud reisisiteenuse maksustatav väärtus eurodes	$3\,000,00 \text{ €} \div 120\% = 2\,500 \text{ €}$
KMD:	
Jaanuar:	
Lahter 1.	$1\,800,00 \text{ €} \times 50\% \div 120\% = 750,00 \text{ €}$
Lahter 12.	$750,00 \text{ €} \times 20\% = 150,00 \text{ €}$
Veebruar:	
Lahter 1.	$1\,800,00 \text{ €} \times 50\% \div 120\% = 750,00 \text{ €}$
Lahter 12.	$750,00 \text{ €} \times 20\% = 150,00 \text{ €}$
Märts:	
Lahter 1.	0,00 €
Lahter 12.	0,00 €
Tegelik müügikäive	$600,00 \text{ €} \times 10 \text{ inimest} = 6\,000,00 \text{ €}$
Tegelik kulu	$1\,300,00 \text{ €} + 1\,000,00 \text{ €} = 2\,300,00 \text{ €}$
Tegelik reisisiteenuse marginaal eurodes	$6\,000,00 \text{ €} - 1\,300,00 \text{ €} - 1\,000,00 \text{ €} = 3\,700,00 \text{ €}$
Tegelik reisisiteenuse marginaal protsentides	$3\,700,00 \text{ €} \div 6\,000,00 \text{ €} \times 100 = 61,67\%$
Tegelik reisisiteenuse maksustatav väärtus eurodes	$6\,000,00 \text{ €} - 2\,300,00 \text{ €} = 3\,700,00 \text{ €}$
KMD:	
Aprill:	
Lahter 1.	$3\,083,33 \text{ €} - 1\,500,00 \text{ €} = 1\,583,33 \text{ €}$
Lahter 12.	$1\,583,33 \text{ €} \times 20\% = 316,67 \text{ €}$

Kontroll: marginaalilt  $3\,700,00 \text{ €}$  on käibemaks  $616,67 \text{ €}$ . Jaanuari, veebruari ja aprilli kuu tasumisele kuuluv käibemaks  $150,00 \text{ €} + 150,00 \text{ €} + 316,67 \text{ €} = 616,67 \text{ €}$ .

Näide 4 on teooria põhjal koostatud, ühendusesiseses riigis osutatud reisisiteenus, kus maksustatava väärtuse leidmisel leitakse marginaal iga tehingu kohta eraldi ja kulud prognoositi tegelikust madalamad (Tabel 5): prognoosi kohaselt müügikäive  $6\,000,00 \text{ €}$  ja kulu  $3\,000,00 \text{ €}$ . Prognoositud marginaal on  $6\,000,00 \text{ €} - 3\,000,00 \text{ €} = 3\,000,00 \text{ €}$  ja  $3\,000,00 \text{ €} \div 6\,000,00 \text{ €} \times 100 = 50\%$ . Reisisettevõtja hakkab reisi müüma juba jaanuar 2022. Kolm inimest maksavad jaanuaris 2022. aastal

osalustasu, s.o ettevõtte käive 1 800,00 €, veebruaris maksab kolm inimest oma osalustasu, käive 1 800,00 €. Märtsis ostab reisiettevõtja lennupiletid 1 600,00 €. Aprillis ostab ettevõtte majutuse 1 600,00 € (sisaldab selle riigi käibemaksu) ning saab osavõtutasudest müügikäivet 2 400,00 €.

Tabel 5. Reisisiteenuse maksustatava väärtuse (marginaali) arvutamine iga reisi kohta eraldi, kui kulu prognoositakse tegelikust madalam

Kriteerium	Arvutuskäik
Prognoositud reisisiteenuse müügihind	$600,00 \text{ €} \times 10 \text{ inimest} = 6\,000,00 \text{ €}$
Kolmandatelt isikutelt sisseostetud reisisiteenused	$1\,500,00 \text{ €} + 1\,500,00 \text{ €} = 3\,000,00 \text{ €}$
Prognoositud reisisiteenuse marginaal eurodes	$6\,000,00 \text{ €} - 3\,000,00 \text{ €} = 3\,000,00 \text{ €}$
Prognoositud reisisiteenuse marginaal protsentides	$3\,000,00 \text{ €} \div 6\,000,00 \text{ €} \times 100 = 50\%$
Prognoositud reisisiteenuse maksustatav väärtus eurodes	$3\,000,00 \text{ €} \div 120\% = 2\,500 \text{ €}$
KMD: Jaanuar: Lahter 1. Lahter 12. Veebruar: Lahter 1. Lahter 12. Märts: Lahter 1. Lahter 12.	$1\,800,00 \text{ €} \times 50\% \div 120\% = 750,00 \text{ €}$ $750,00 \text{ €} \times 20\% = 150,00 \text{ €}$ $1\,800,00 \text{ €} \times 50\% \div 120\% = 750,00 \text{ €}$ $750,00 \text{ €} \times 20\% = 150,00 \text{ €}$ 0,00 € 0,00 €
Tegelik müügikäive	$600,00 \text{ €} \times 10 \text{ inimest} = 6\,000,00 \text{ €}$
Tegelik kulu	$1\,600,00 \text{ €} + 1\,600,00 \text{ €} = 3\,200,00 \text{ €}$
Tegelik reisisiteenuse marginaal eurodes	$6\,000,00 \text{ €} - 1\,600,00 \text{ €} - 1\,600,00 \text{ €} = 2\,800,00 \text{ €}$
Tegelik reisisiteenuse marginaal protsentides	$2\,800,00 \text{ €} \div 6\,000,00 \text{ €} \times 100 = 46,67\%$
Tegelik reisisiteenuse maksustatav väärtus eurodes	$6\,000,00 \text{ €} - 3\,200,00 \text{ €} = 2\,800,00 \text{ €}$
KMD: Aprill: Lahter 1. Lahter 12.	$2\,333,33 \text{ €} - 1\,500,00 \text{ €} = 833,33 \text{ €}$ $833,33 \text{ €} \times 20\% = 166,67 \text{ €}$

Jaanuari kuu marginaali arvutamine  $1\,800,00 \text{ €} \times 50\% = 900,00 \text{ €}$  ja käibedeklaratsiooni reale 1. maksustatava väärtuse arvutamine  $900,00 \text{ €} \div 120\% = 750,00 \text{ €}$ . Müügikäibelt tasumisele kuuluv käibemaks on  $900,00 \text{ €} - 750,00 \text{ €} = 150,00 \text{ €}$  või  $750,00 \text{ €} \times 20\% = 150,00 \text{ €}$ . Veebruari kuu käibedeklaratsioon on sama jaanuari kuuga, sest müügikäive on 1 800,00 €. Kuna märtsis müügikäivet ei ole, siis käibedeklaratsioon jääb tühjaks. Kuna aprilli lõpuks lõppes reis ära ning kõik kulutused said tehtud, tuleb aprilli kuus marginaali korrigeerida ja tegelik käibemaks tasuda.



Korrigeerimine aprilli kuu KMD-l: Tegelikult oli reisiteenuse pakkumise marginaal  $6\,000,00\text{ €} - 1\,600,00\text{ €}$  (lennupiletid)  $- 1\,600,00\text{ €}$  (majutus)  $= 2\,800,00\text{ €}$  (võrreldes prognoosituga  $3\,000,00\text{ €}$ ) ning protsentides  $2\,800,00\text{ €} \div 6\,000,00\text{ €} \times 100 = 46,67\%$  (võrreldes prognoosituga 50%). Käibemaks  $2\,800,00\text{ €}$ -lt on  $466,67\text{ €}$  ehk  $2\,800\text{ €} - (2\,800,00\text{ €} \div 120\%) = 466,67\text{ €}$ , seega maksustatav summa reisi eest peab olema  $2\,800,00\text{ €} \div 120\% = 2\,333,33\text{ €}$ . Kuna jaanuaris ja veebruaris on maksustatav summa deklareeritud  $750,00\text{ €} + 750,00\text{ €} = 1\,500,00\text{ €}$  ja neid muutma ei hakata, siis aprilli deklaratsioonis tuleb deklareerida veel  $2\,333,33\text{ €} - 750,00\text{ €} - 750,00\text{ €} = 833,33\text{ €}$ , millest tasumisele kuuluv käibemaks on  $466,67\text{ €} - 150,00\text{ €} - 150,00\text{ €} = 166,67\text{ €}$  või  $833,33\text{ €} \times 20\% = 166,67\text{ €}$ .

Kontroll: Marginaalilt  $2\,800,00\text{ €}$  on käibemaks  $466,67\text{ €}$ . Jaanuari, veebruari ja aprilli kuu tasumisele kuuluv käibemaks  $150,00\text{ €} + 150,00\text{ €} + 166,67\text{ €} = 466,67\text{ €}$ .

Näide 5 on teooria põhjal koostatud, ühendusesiseses riigis osutatud reisiteenus, kus kasutatakse eelmise kalendriaasta keskmist marginaali, mis on näiteks 30% (Tabel 6). Prognoosi kohaselt müügikäive  $6\,000,00\text{ €}$  ja kulu  $3\,000,00\text{ €}$ . Ettevõtte hakkab reisi müüma juba jaanuaris 2022. aastal. Kolm inimest maksavad jaanuaris 2022. aastal osalustasu, s.o ettevõtte käive  $1\,800,00\text{ €}$ , veebruaris maksis kolm inimest oma osalustasu, käive  $1\,800,00\text{ €}$ . Märtsis ostab ettevõtte lennupiletid  $1\,500,00\text{ €}$ . Aprillis ostab ettevõtte majutuse  $1\,500,00\text{ €}$  (sisaldab selle riigi käibemaksu) ning saab osavõtutasudest müügikäivet  $2\,400,00\text{ €}$ .

Jaanuari kuu marginaali arvutamine  $1\,800,00\text{ €} \times 30\% = 540,00\text{ €}$  ja käibedeklaratsiooni reale 1. maksustatava väärtuse arvutamine  $540,00\text{ €} \div 120\% = 450\text{ €}$ . Müügikäibelt tasumisele kuuluv käibemaks on  $540,00\text{ €} - 450,00\text{ €} = 90,00\text{ €}$  või  $450,00\text{ €} \times 20\% = 90,00\text{ €}$ . Veebruari kuu käibedeklaratsioon on sama jaanuari kuuga, sest müügikäive on  $1\,800,00\text{ €}$ . Kuna märtsis müügikäivet ei ole, siis käibedeklaratsioon jääb tühjaks. Aprilli kuu marginaali arvutamine  $2\,400,00\text{ €} \times 30\% = 720,00\text{ €}$ , sellest maksustatav väärtus  $720,00\text{ €} \div 120\% = 600,00\text{ €}$ , mis läheb käibedeklaratsiooni reale 1. ning tasumisele kuuluv käibemaks on  $720,00\text{ €} - 600,00\text{ €} = 120,00\text{ €}$  või  $600,00\text{ €} \times 20\% = 120,00\text{ €}$ .

Kontroll: marginaalilt  $3\,000,00\text{ €}$  on käibemaks  $500,00\text{ €}$ . Jaanuari, veebruari ja aprilli kuu tasumisele kuuluv käibemaks  $90,00\text{ €} + 90,00\text{ €} + 120,00\text{ €} = 300,00\text{ €}$ . Tegelikult oli marginaal  $3\,000,00\text{ €} \div 6\,000,00\text{ €} \times 100 = 50\%$ . Kuna KMD real 1. deklareeriti  $450,00\text{ €} + 450,00\text{ €} + 600,00\text{ €} = 1\,500,00\text{ €}$  ehk  $2\,500,00\text{ €} - 1\,500,00\text{ €} = 1\,000,00\text{ €}$  võrra vähem,

tuleb detsembri kuu käibedeklaratsioonis real 1. deklareerida 1 000 € rohkem ja maksta juurde 500,00 € – 300,00 € = 200,00 € käibemaksu.

Tabel 6. Eelmise aasta keskmise marginaali põhjal reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamine

<b>Kriteerium</b>	<b>Arvutuskäik</b>
Prognoositud reisiteenuse müügihind	600,00 € × 10 inimest = 6 000,00 €
Kolmandatelt isikutelt sisseostetud reisiteenused	1 500,00 € + 1 500,00 € = 3 000,00 €
Prognoositud reisiteenuse marginaal eurodes	6 000,00 € – 3 000,00 € = 3 000,00 €
Eelmise kalendriaasta keskmine marginaal	30%
Prognoositud reisiteenuse maksustatav väärtus eurodes	3 000,00 € ÷ 120% = 2 500 €
KMD:	
Jaanuar:	
Lahter 1.	540,00 € ÷ 120% = 450 €
Lahter 12.	450,00 € × 20% = 90,00 €
Veebruar:	
Lahter 1.	540,00 € ÷ 120% = 450 €
Lahter 12.	450,00 € × 20% = 90,00 €
Märts:	
Lahter 1.	0,00 €
Lahter 12.	0,00 €
Aprill:	
Lahter 1.	2 400,00 € × 30% ÷ 120% = 600,00 €
Lahter 12.	600,00 € × 20% = 120,00 €
Tegelik müügikäive	600,00 € × 10 inimest = 6 000,00 €
Tegelik kulu	1 500,00 € + 1 500,00 € = 3 000,00 €
Tegelik reisiteenuse marginaal eurodes	6 000,00 € – 3 000,00 € = 3 000,00 €
Tegelik reisiteenuse marginaal protsentides	3 000,00 € ÷ 6 000,00 € × 100 = 50%
Tegelik reisiteenuse maksustatav väärtus eurodes	6 000,00 € – 3 000,00 € = 3 000,00 €
KMD:	
Detsember	
Lahter 1.	2 500,00 € – 1 500,00 € = 1 000,00 €
Lahter 12.	1 000,00 € × 20% = 200,00 €

Näites 6 (Maksustamise erisätted) on toodud nii ühendusesiseses kui ka –välises riigis, kus maksustatava väärtuse leidmisel leitakse marginaal iga tehingu kohta eraldi (Tabel 7): reisiettevõtja ostab majutuse ühendusesises riigis hinnaga 300,00 € (sisaldab selle riigi käibemaksu) ja ühendusesisest reisijateveo teenust hinnaga 150,00 €. Reisiettevõtja kulud on kokku 450,00 € ning reisijale müüb paketi hinnaga 500,00 €, mille tõttu reisiettevõtja marginaal selle tehingu osas on 500,00 € – 450,00 € = 50,00 €. Kui osa reisiteenusest osutatakse ühendusevälises riigis, siis maksustatakse ühendusevälises riigis tekkinud marginaali osa 0% käibemaksumääraga. Näiteks kui reisil Tallinn-Oslo moodustavad ühendusevälise riigiga seotud kulutused kogu reisiteenuste maksumusest 68% (ülejäänud 32% on seotud kulutustega näiteks Soomes ja/või Rootsis), siis

maksustatakse 68% reisieenuse marginaalist ( $50,00 \text{ €} \times 68\% = 34 \text{ €}$ ) 0% käibemaksumääraga ja ülejäänud marginaal maksustatakse 20% käibemaksumääraga. Käibemaksumääraga 20% maksustatud maksustatav väärtus on  $50,00 \text{ €} \times 32\% = 16,00 \text{ €}$ ,  $16,00 \text{ €} \div 120\% = 13,33 \text{ €}$ , mis kajastatakse KMD lahtris 1. Reisisettevõtja tasub käibemaksu  $13,33 \text{ €} \times 20\% = 2,67 \text{ €}$ . Käibemaksudirektiivi artikli 306 toodud reisieenuste erikorra järgi kuuluvad maksustamisele vaid sisse ostetud teenused, mistõttu tuleb reisisettevõtjal eristada ühes reisipaketis olevad sisse ostetud ja enda osutatud reisieenused (kohtujuristi ettepanek C-552/17, 2017, p 48).

Tabel 7. Reisieenuse maksustatava väärtuse (marginaali) arvutamine iga reisi kohta eraldi ühendusesisese ja -välise reisi puhul, kui tulud ja kulud prognoositakse õigesti

<b>Kriteerium</b>	<b>Arvutuskäik</b>
Reisieenuse müügihind	500,00 €
Kolmandatelt isikutelt sisseostetud reisieenused	$300,00 \text{ €} + 150,00 \text{ €} = 450,00 \text{ €}$
Reisieenuse marginaal:	$500,00 \text{ €} - 450,00 \text{ €} = 50,00 \text{ €}$
Ühendusesiseses riigis 20%	$50,00 \text{ €} \times 32\% = 16,00 \text{ €}$
Ühendusevälises riigis 0%	$50,00 \text{ €} \times 68\% = 34 \text{ €}$
Reisieenuse maksustatav väärtus eurodes:	
Ühendusesiseses riigis 20%	$16,00 \text{ €} \div 120\% = 13,33 \text{ €}$
Ühendusevälises riigis 0%	$34,00 \text{ €} \div 100\% = 34,00 \text{ €}$
KMD:	
Lahter 1	$16,00 \text{ €} \div 120\% \times 20\% = 2,67 \text{ €}$
Lahter 3	34,00 €
Lahter 12	2,67 €

Näide 7 on teooria põhjal koostatud, ühendusesiseses riigis osutatud reisieenus, kus maksustatava väärtuse leidmisel leitakse marginaal iga tehingu kohta eraldi, kui reisisettevõtja pakub üht reisiga seotud teenust ise (Tabel 8): Eestis asuv reisisettevõtja ostis kolmandatelt isikutelt sisse majutusteenust hinnaga 250,00 € (sisaldab selle riigi käibemaksu) ja ühendusesisest reisijateveoteenust hinnaga 200,00 €. Ostetud teenustele lisab ettevõtte 20% marginaali ehk  $450,00 \text{ €} \times 120\% = 540,00 \text{ €}$ . Reisisettevõtja pakub ise giiditeenust hinnaga 100,00 €.

Müügiarvele kirjutatakse:

- Majutus 300,00 € (viide KMS § 40-le)
- Transport 240,00 € (viide KMS § 40-le)
- Giiditeenus 100,00 € (+20% käibemaks)

Summa ilma käibemaksuta 640,00 €

Käibemaks 20,00 €

Summa koos käibemaksuga 660,00 €.

Marginaali maksustamine: reisiettevõtja müüb majutus- ja reisijateveoteenused (250,00 € + 200,00 € = 450,00 €) edasi 20%-se marginaaliga ehk  $450,00 \text{ €} \times 20\% = 90,00 \text{ €}$ , see on reisiettevõtja maksustatav marginaal. Reisisiteenuse pakett ei sisalda ühendusevälises riigis osutatavaid teenuseid. Käibemaksumääraga 20% maksustatud reisisiteenuse maksustatav väärtus on  $90,00 \text{ €} \div 120\% = 75,00 \text{ €}$ . KMD lahtris 1. kajastatakse  $75,00 \text{ €} + 100,00 \text{ €} = 175,00 \text{ €}$ . Reisiettevõtja poolt tasumisele kuuluv käibemaks  $75,00 \text{ €} \times 20\% = 15,00 \text{ €}$ , lisaks 20,00 € giiditeenuse eest, kokku  $15,00 \text{ €} + 20,00 \text{ €} = 35,00 \text{ €}$ .

Tabel 8. Reisisiteenuse maksustatava väärtuse (marginaali) arvutamine iga reisi kohta eraldi, kui reisiettevõtte pakub üht reisisiga seotud teenust ise

Kriteerium	Arvutuskäik
Kolmandatelt isikutelt sisseostetud reisisiteenused	$250,00 \text{ €} + 200,00 \text{ €} = 450,00 \text{ €}$
Reisiettevõtte poolt pakutav teenus	100,00 €
Reisisiteenuse müügihind	$(100,00 \text{ €} \times 20\%) + (450,00 \text{ €} \times 120\%) = 660,00 \text{ €}$
Reisisiteenuse maksustatav väärtus	$(90,00 \text{ €} \div 120\%) + 100,00 \text{ €} = 175,00 \text{ €}$
Reisisiteenuse maksustatav väärtus eurodes:	$175,00 \text{ €} \times 20\% = 35,00 \text{ €}$
KMD:	
Lahter 1	$(90,00 \text{ €} \div 120\%) + 100,00 \text{ €} = 175,00 \text{ €}$
Lahter 12	$175,00 \text{ €} \times 20\% = 35,00 \text{ €}$

Reisisiteenuse erikorra rakendamisel on kaks valikut, kas kasutada marginaali leidmist iga tehingu korral eraldi või võttes kasutusele eelmise kalendriaasta keskmine marginaal. Kui reisiettevõtja kasutab marginaali leidmist iga reisi puhul eraldi ning teada on reisisiteenuse tulud ja kulud, siis konkreetse reisisiteenuse kogu müügihinnast lahutatakse kolmandatelt isikutelt ostetud kõik teenused koos käibemaksuga ja saadakse reisisiteenuse marginaal eurodes, millest arvutatakse maksustatav väärtus ja tasumisele kuuluv käibemaks.

Enamasti planeeritakse reisi pikaajaliselt, kliendid maksavad reisi eest ette ning tarnijatele tasumine võib toimuda ka peale reisi. Sellisel juhul tuleb reisiettevõtjal prognoosida konkreetse reisi marginaal protsentides, millega arvutatakse laekunud müügi käibe marginaal, mis sisaldab nii maksustatavat väärtust kui tasumisele kuuluvat käibemaksusummat käibe tekkimise kuul. Peale reisi lõppemist, kui kõik tulud ja kulud on selgunud ning tegelik marginaal selgunud, korrigeeritakse maksustatavat väärtust ja tasumisele kuuluvat summat tegeliku marginaali selgumise kuu käibedeklaratsioonis, äärmisel juhul kogu aasta ulatuses detsembri kuus.

Kui reisiettevõtja kasutab eelmise aasta keskmist marginaali maksustatava väärtuse arvutamisel, tuleb keskmist marginaali kasutada aasta lõpuni. Müügi käibe laekumise või teenuse osutamise kuul tuleb eelmise aasta keskmise marginaali abil leida maksustatav väärtus ja tasumisele kuuluv käibemaks. Kui reis on toimunud ja tulud/kulud teada, tuleb aasta viimasel kuul ehk detsembri kuu käibedeklaratsioonis korrigeerida maksustatavat väärtust ja tasumisele kuuluvat summat tegelikule vastavaks. Kui tuleb kogu aasta lõikes käibemaksu juurde maksta, siis detsembri kuu käibedeklaratsiooniga. Kui aga on jooksva aastal läinud kehvemini ja käibemaksu on tasutud eelmise kalendriaasta marginaali põhjal rohkem, siis vähendatakse maksustatavat väärtust. Kui detsembri kuul pole enam maksustatavat väärtust vähendada, siis vähendatakse järgmiste kuude käibedeklaratsioonides seni, kuni jõutakse nulli.

Kolmandatelt isikutelt ostetud reisiteenusega otseselt seotud kuludelt käibemaksu sisendina tagasi arvestada ei saa. Seetõttu ei saa ka käibemaksukohustuslasest lõpptarbija ostetud reisiteenuselt käibemaksu tagasi arvestada, kuna reisiettevõtja ei märgi esitatud arvel käibemaksusummat vaid märgib oma arvele käibemaksu reale viite käibemaksuseaduse § 40-le ehk reisiteenuse erikorrale. Reisiettevõtja enda osutatud teenustele tuleb kohaldada teenusele või kaubale Eestis määratud käibemaksu suurus, mis võimaldab ka käibemaksukohustuslasest lõpptarbijal sellelt teenuselt sisendkäibemaksu tagasi saada. Reisiettevõtja saab aga tagasi arvestada käibemaksu oma reisiteenuste osutamiseks ostetud teenustelt (nii Eesti-siseste ostude kui ka Maksu- ja Tolliameti kaudu taotleda välismaalt ostetud teenustelt/kaupadelt käibemaksu tagastust) ja üldistelt ettevõtte tegevuseks vajaminevatelt kulutustelt.

Jälgida tuleb millises riigis reisiteenust osutatakse ehk kus tekib käibe. Käibe tekkimise kohaks on Eesti, kui reisiteenuse osutamiseks ostetud kolmandalt isikult osutab see teine isik teenuse Euroopa Liidu liikmesriigis ja ühendusesisestes riikides osutatud reisiteenusete marginaal maksustatakse käibemaksumääraga 20%. Eesti ei ole käibe tekkimise kohaks juhul, kui reisiteenuse osutamisel kasutatud kolmandalt isikult saadud teenust osutab see teine isik ühendusevälises riigis ja marginaal maksustatakse käibemaksumääraga 0%. Kui reisiteenust osutatakse nii Euroopa Liidu riikides kui ka väljaspool, tuleb eraldada müügi- ja ostukäive ning vastavalt sellele marginaal maksustada. Kui tulude ja kulude otsene eraldamine ei ole võimalik, tuleb leida proportsioon

Eelnevalt oli teoorias ära toodud erinevad olukorrad ja vastavalt neile marginaali maksustamine ja käibe deklareerimine. Alljärgnevas alapeatükis tuuakse välja reisiteenuse erikorra võimalikud kajastamise võimalused mikro- ja väikeettevõtjate poolt kasutusel olevas neljas raamatupidamisprogrammis – Merit Aktiva, Standard Books, SmartAccounts ja Direto.

## 2.2 Reisisiteenuse erikorra kajastamine raamatupidamisprogrammides

Eestis mikro- ja väikeettevõtjate seas enamlevinud neli raamatupidamisprogrammi alustades populaarsemast on Merit Aktiva, Standard Books, SmartAccounts ja Directo. (Raamatupidamistarkvarade ..., 2016). Nelja raamatupidamisprogrammi reisisiteenuse erikorra kajastamise juhendid on lõputöö jaoks ühtsesse vormi lisatud ning leitavad lisades (Lisa 2-5). Järgnevalt on toodud lühike üldistav kokkuvõte reisisiteenuse erikorra kajastamisest raamatupidamisprogrammides Merit Aktiva, Standard Books, SmartAccounts ja Directo.

Raamatupidamisprogrammide meeskonnad soovivad kasutada reisisiteenuse erikorra kajastamisel projekte ja/või objekte, mida hiljem siduda müügi- ja ostuarvete ning pearaamatukannetega. Directo raamatupidamisprogrammis tuleb ainukesena lisada veel objektitase, mida siduda hiljem objektidega. Enne arvete koostamist tuleb sobivad käibemaksukoodid seadistada StandardBooks'is ja Directos, teistes raamatupidamisprogrammides on sobivad käibemaksumäärad juba olemas. Kõikidel neljal programmil tuleb lisada reisisiteenuse erikorra jaoks kontoplaani kontod (või aktiveerida), et kasutada kontosid ostu- ja müügiarvete ning pearaamatukande loomisel. Reisisiteenuse erikorradele tuleb luua ka müügiartikleid müügiarvetele. Müügi- ja ostuarve sisestamisel tuleb päise või rea kaudu siduda arve õige projekti ja/või objektiga, et hiljem oleks aruandeid koostades tulemus õige. Kui arve on seotud ainult ühe reisisiteenuse paketi, siis projekti või objektiga sidumisel tuleb kasutada arve päises olevat lahtrit. Kui aga arve jaotatakse mitme reisisiteenuse vahel ära või arvel on ridu, mis pole reisisiteenusega seotud, tuleb arve ridadel märkida sobivad projektid või objektid.

Kuna kolmandatelt isikutelt ostetud teenustelt ei saa käibemaksu tagasi arvestada, siis ostuarvetel käibemaksumääraks pannakse olenevalt raamatupidamisprogrammist, kas „Ei ole käive“, „0%“ või „Reisisiteenuse erikord“. Müügiarvetel tuleb käibemaksumääraks panna „Reisisiteenuse erikord“ või „0%“. Reisisiteevõtja enda osutatud teenustele tuleb märkida käibemaksumääraks „20%“. Peale kasumiaruande koostamist tuleb koostada pearaamatukanne (v.a Standard Books'is), et jaotada marginaal maksustatavaks väärtuseks ja tasumisele kuuluvaks käibemaksuks. Kindlasti kontrollida üle programmis genereeruv käibedeklaratsioon, kuna Standard Books'is ja SmartAccounts'is tuleb käibedeklaratsiooni lahtrit 1 ise muuta. Lisas 6 on nelja raamatupidamisprogrammi võrreldud põhjalikumalt ning ühiste kriteeriumite järgi reisisiteenuse erikorra kajastamise etapid erinevates programmides välja toodud. Järgmises peatükis on tutvustatud empiirilise uuringu meetodikat, kus on kirjeldatud uuringu aktuaalsus, probleem, uurimisülesanded, uuringu üldiseloomustus, valim, küsitluse ja intervjuu koostamine, tulemuste analüüs ja esitamine, järeldused ja ettepanekud.

### 3 EMPIIRILISE UURINGU METOODIKA

Eestis kehtima hakanud reisiteenuse erikorra algusajal viitas T. Elling sageli hädas olevatele raamatupidajatele, kes ei teadnud, kuidas reisiteenuse erikorra alla kuuluvaid teenuseid maksustada (2007, lk 8). Maksu- ja Tolliameti maksude osakonna peaspetsialist (edaspidi kasutusel ka MTA spetsialist) tõdes, et maksumaksjad pöörduvad siiani asutuse poole reisiteenuse erikorra kohta lisainformatsiooni saamiseks. Peamised küsimused on seotud käibe tekkimise ajaga ja reisiteenuse erikorra alusel maksustatava väärtusega juhul, kui ei kasutata eelmise kalendriaasta keskmist marginaali. Soovitakse teada maksustatava väärtuse ja tasumisele kuuluva käibemaksu ümberarvestuse kohta. Samuti käibemaksukohustuslaseks registreerimiskohustuse piirmäära täitumise arvestusest ning reisiteenuse vahendamise ja reisiteenuse enda nimel edasimüügi erinevustest. On küsitud, millise käibemaksunääruga tuleb maksustada ostetud ja enda nimel lõpptarbijale edasi müüdavad lennuki- ja laevapiletid. MTA spetsialist oletab viimase küsimuse alatooni põhjal, et reisiettevõtja enda nimel lennuki- ja laevapiletite edasimüügi maksustamisel võib olla eksitud reisiteenuste käibe kajastamisel raamatupidamises.

Lähtuvalt eelnevast on empiirilise uuringu probleem reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra õigusaktide mitmeti mõistetavusest tulenevad vead reisiteenuse erikorra rakendamisel ja maksustamisel. Uuringu eesmärk on välja selgitada reisiteenuse erikorra rakendamisel ja maksustamisel ettetulevad probleemid reisiteenuse erikorda kasutatavate raamatupidajate hinnangul, et vähendada edaspidi eksimusi reisiteenuse erikorra rakendamisel raamatupidamises ja käibemaksuga maksustamisel. Eesmärgi täitmiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- kaardistada ja analüüsida reisiteenuse erikorra rakendamisel ja maksustamisel ettetulevaid probleeme reisiteenuse erikorda kasutatavate raamatupidajate hinnangul;
- teha järeldusi ja ettepanekuid reisiteenuse erikorra korrektseks rakendamiseks raamatupidamises ja käibemaksuga maksustamiseks kooskõlas seadusandluse ja teooriaga.

Uuring on kaardistusuuring (inglise keeles *survey*, *survey research*), mis tähendab tegelikkuses valitsevate tingimuste ja asjaolude selgitamist (Hirsjärvi, Huttunen, 2005, lk 197 kaudu), milles uurija on passiivne andmete koguja ja rahuldub nähtuste loomulikku varieeruvuse registreerimisega. Kaardistusuuringu eesmärki iseloomustab kirjeldamine või võrdlemine ning uuringu läbiviimise ajendiks on tegelikus elus märgatud probleem. Varasemalt oli *survey*-uurimused kvantitatiivsed, nüüd järjest enam on kaardistusuuringud ka kvalitatiivsete strateegiatega uurimused. (Hirsjärvi, Huttunen, 2005, lk 197-198)

Üldkogum ehk populatsioon on sarnaste tunnustega uuritavate koguhulk (Õunapuu, 2014, lk 137). Üldkogumist eraldatakse kindlal viisil valim ja valimimahuks nimetatakse valimi indiviidide arvu (Tooding, 2015, lk 124). Uuritavateks olid reisiteenuse erikorda kasutavad raamatupidajad ning Maksu- ja Tolliameti maksude osakonna peaspetsialist. Üldkogumist eraldati valim Eesti Majanduse Tegevusalade Klassifikaatori (edaspidi kasutusel ka EMTAK) kaudu. Esimene valim oli reisibüroode ja reisikorraldajate, kelle tegevusala oli EMTAK järgi 7911, 7912, 79111 ja 79121, raamatupidajad. Äriregistri andmetel oli 04.02.2022 seisuga 619 ettevõtet. Valim eraldati EMTAK koodi järgi seetõttu, et reisibürood ja reisikorraldajad rakendavad raamatupidamises reisiteenuse erikorda. Teine valim oli ettevõtted EMTAK koodiga 69202, kelle peategevuseks oli raamatupidamine ja maksualane nõustamine. Äriregistrist saadi 2080 ettevõtte kontaktandmed seisuga 29.03.2022. Raamatupidamisteenus osutajate seast otsiti raamatupidajaid, kes on reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorda kasutanud.

Uuringu läbiviimiseks korraldas töö autor kvalitatiivse iseloomuga avatud intervjuu Maksu- ja Tolliameti spetsialistiga (Lisa 1). Avatud intervjuu eesmärgiks on saada vastuseid, mida uurija oodata ei oska (Lagerspetz, 2021, lk 142). Reisiteenuse erikorda kasutatavatele raamatupidajatele saadeti ankeetküsitlus. Küsitlus sisaldas suletud ja valikvastustega küsimusi etteantud vastustega, et vastaja püsiks teatud raamides. Küsitlus on teabe süstemaatiline kogumine vastajate käest elektroonilist ankeeti ehk küsimustikku kasutades (Lagerspetz, 2021, lk 142, 157). Küsimustikus oli suletud ja valikvastustega küsimused ning analüüsi kaudu saadud teavet oli võimalik väljendada arvudena, mis on kvantitatiivse iseloomuga andmekogumise meetod (Lagerspetz, 2021, lk 57). Samuti oli avatud lõpuga küsimused, mille vastused sisaldavad hinnanguid ja arvamusalaldusi, mis on iseloomult kvalitatiivsed ja tulemused esitatakse kirjeldustena (Õunapuu, 2014, lk 61).

Ankeetküsitluse küsimuste koostamisel tugines töö autor teemakohasele kirjandusele. Küsimustik loodi *online*-uuringute keskkonnas [www.connect.ee](http://www.connect.ee). Ankeetküsitlus koosnes 19 küsimusest (Lisa 7) ning jagunes kuueks osaks. Kaks esimest küsimust keskendusid vastaja taustinfole, küsimused 3-6 keskendusid kasutatavale raamatupidamisprogrammile. Küsimustes 7-10 küsiti raamatupidaja hinnangut reisiteenuse erikorra rakendamisele. Küsimustes 11-17 keskenduti vastaja teadmistele reisiteenuse erikorrast, mis annab teavet reisiteenuse erikorra rakendamise ja maksustamise potentsiaalsetele probleemidele ja vigadele. Eelviimases küsimuses sai vastaja kirjeldada enda töös esinenud keerulisi olukordi ja viimases küsimuses sai vastaja avaldada mõtteid ja ettepanekuid reisiteenuse erikorra kohta. Ankeetküsimustik saadeti Äriregistrist saadud ettevõtjate e-posti aadressile.



Peale ankeetküsimustiku väljasaatmist ja nädala möödudes meeldetuletuskirja saatmist 619-le reisiettevõttele ja nende poolt saadetud tagasisidele oli 20-nel ettevõttel tegevus peatatud, 52-l ettevõttel e-posti aadress ei olnud leitav, neljal ettevõttel puudus raamatupidaja, kuna tegevust alles alustati, kuus raamatupidajat ei soovinud küsimustikule vastata tiheda töögraafiku tõttu ja kolmel ettevõttel oli raamatupidaja puhkusel. Ankeetküsimustiku saatmisel 2080 raamatupidamisteenuse osutajale, saadi tagasiside, et 34 ettevõtte e-posti aadress ei olnud leitav ning 136 ettevõtjat saatsid vastuseks, et nende klientide hulgas puudub reisiteenuse osutajad ja seetõttu ei saada küsimustikule vastata. Kolmel ettevõttel oli tegevus peatunud. Kuus raamatupidajat avaldasid soovi lõputööd peale valmimist lugeda.

Ankeetküsimustik avaldati veel sotsiaalmeedias raamatupidajaid koondavas grupis ([www.facebook.com](http://www.facebook.com)) ning raamatupidamis- ja maksuinfoportaalil ([www.rmp.ee](http://www.rmp.ee)). Küsimustikule koguti vastuseid 2022. aasta märtsi kuus. Küsimustikule saadi vastused 28 raamatupidajalt. Küsimustiku koostaja hinnangul oli elektroonse ankeetküsitluse eeliseks võimalus jõuda suure hulga vastajateni ning puuduseks küsimustesse mitte süvenemise tõttu moonutatud vastuste andmine. Avatud intervjuu küsimused saadeti Maksu- ja Tolliameti üldisele ärikliendi e-posti aadressile ning intervjuuküsimuste koostamisel tugineti ankeetküsitlusest saadud vastustele. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti spetsialistiga toimus perioodil veebruar-aprill 2022.

Uuringu jaoks olid küsimused koostatud töö autori poolt. Osalemine uuringus oli vabatahtlik ja anonüümne ning kogutud andmeid kasutati ainult selle uuringu tarbeks ning ei jagatud kolmandate isikutega. Andmeid kasutati uuringus üldistatud kujul tulemuste esitamiseks. Töö autor on teadlik, et kõikidele reisiteenuse erikorda kasutatavatele raamatupidajatele ei ole võimalus uuringu tulemusi üldistavalt üle kanda, kuid uuringu tulemused annavad ülevaate võimalikest veakohtadest ja probleemidest reisiteenuse erikorra rakendamisel raamatupidamises ja käibemaksuga maksustamisel. Uuringu käigus kogutud andmeid analüüsiti tabelitöötlusprogrammis *MS Excel*.

Järgmises peatükis esitatakse uuringu tulemuste analüüs. Vastajateks on reisiteenuse erikorda kasutavad raamatupidajad, kellele saadeti elektrooniline ankeetküsimustik ning Maksu- ja Tolliameti spetsialist, kellega viidi läbi avatud intervjuu asutuse üldise e-posti aadressi kaudu. Tulemusi võrreldakse töö teooria osas käsitletud teooriaga ning vastava informatsiooni osas tehakse olulisemad järeldused ja ettepanekud reisiteenuse erikorra korrektseks rakendamiseks raamatupidamises ja käibemaksuga maksustamiseks. Tulemused esitatakse tabelite, diagrammide ja kirjeldava tekstina.

## 4 EMPIIRILISE UURINGU TULEMUSTE ANALÜÜS

Ankeetküsitlusele vastas 28 raamatupidajat. Küsimustikule vastanud olid pigem staažikad raamatupidajad (Tabel 9), kes on finantsvaldkonnas töötanud aritmeetilise keskmise ja mediaani järgi 21-25 aastat. Mood ehk kõige sagedamini vastasid 21-25 aastase ja 26-30 aastase tööstaažiga reisiteenuse erikorda kasutavad raamatupidajad.

Tabel 9. Finantsarvestuse valdkonnas töötatud aastad ja töökogemus reisiteenuse erikorra rakendamisel raamatupidamises

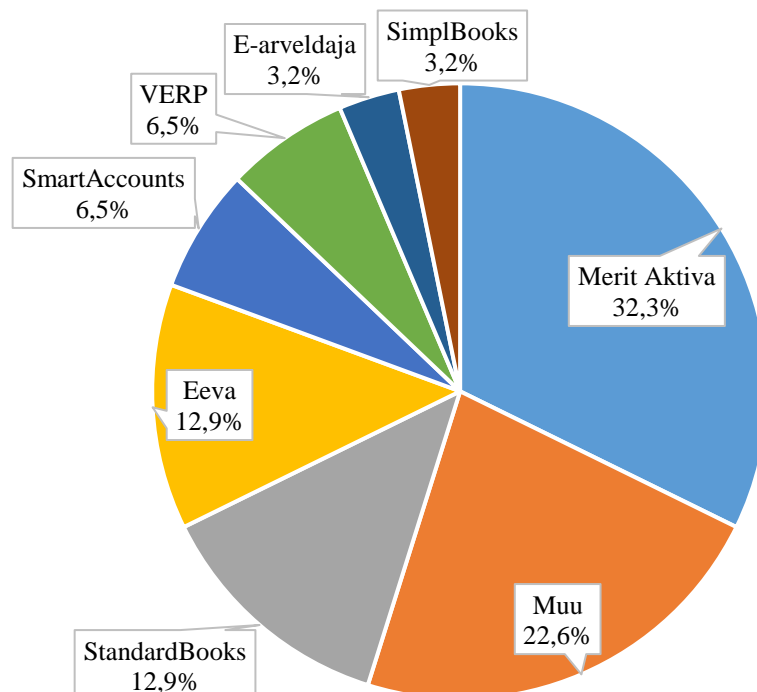
<b>Tööstaaž</b>	<b>Finantsarvestuse valdkonnas, vastanute arv, %</b>	<b>Reisiteenuse erikorra rakendamisel, vastanute arv, %</b>
Kuni 1 aasta	3,6	21,4
2-5 aastat	14,3	14,3
6-10 aastat	3,6	25,0
11-15 aastat	7,1	14,3
16-20 aastat	17,9	25,0
21-25 aastat	21,4	
26-30 aastat	21,4	
Rohkem kui 31 aastat	10,7	
<b>Kokku</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

Kuna käibemaksuseaduses reisiteenuse erikord jõustus 2006 aastal (Erisätted), on uuringu koostamise hetkeks käibemaksuseaduse § 40 kehtinud Eestis 16 aastat. Aritmeetilise keskmise ja mediaani järgi on vastajad kasutanud oma töös reisiteenuse erikorda 6-10 aastat (Tabel 9). Keskmiselt 21-25 aastase tööstaažiga raamatupidaja on reisiteenuse erikorda rakendavat raamatupidamist teinud keskmiselt 6-10 aastat. Seitse vastajat on teinud reisiteenuse erikorda rakendavat raamatupidamist 16 aastat, kuid keskmist mõjutavad kõige rohkem kuus vastajat, kes on ainult aasta reisiteenuse erikorda oma töös rakendanud.

Järgmises alapeatükis tuuakse välja ankeetküsimustikule vastajate poolt, millised on nende kasutatavad raamatupidamisprogrammid ning vastajate vastuste põhjal kirjeldatakse kasutatavate raamatupidamisprogrammide kasutusmugavust reisiteenuse erikorra kajastamisel. Kirjeldatakse, mida raamatupidajad jälgivad lisatabelites, kui raamatupidamisprogrammist jääb reisiteenuse erikorra kajastamisel võimalustest puudu. Analüüsidest vastuseid, tehakse ettepanekuid raamatupidamisprogrammide parendamiseks.

## 4.1 Kasutatavate raamatupidamisprogrammide võrdlus

Järgnevalt on toodud raamatupidajate hinnangud kasutatavatele raamatupidamisprogrammidele. Kõige kasutatavam raamatupidamisprogramm (Joonis 1) oli vastajate seas Merit Aktiva (32,3%). Teooria alapeatükis „Reisiteenuse erikorra kajastamine raamatupidamisprogrammides“ viidatud SimplBooks poolt korraldatud uuringu järgi on Merit Aktiva mikro- ja väikeettevõtjate seas enamlevinud raamatupidamistarkvara. Vastajate seas järgmine kasutatav raamatupidamisprogramm oli Standard Books (13,3% vastanutest), mis oli ka raamatupidamistarkvarade rahulolu-uuringu statistikas teisel kohal programmide kasutatavuse poolest. Reisiteenuse erikorra kajastamisel kolmas populaarne raamatupidamisprogramm vastajate seas oli Eeva (13,3% vastanutest). Vastusevariandi „Muu...“ all toodi välja programmid 1C, Uniflex, Scala, ADM ja TINA. Kuna vastajaid oli 28, kuid vastuseid oli kokku 31, siis kolm vastanut kasutasid korraga mitut programmi. Toodi välja, et ühes programmis koostatakse müügiarved ja teises programmis peetakse üldist raamatupidamist. Paralleelselt kasutusel olevad programmid olid omavahel seotud reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra lihtsamaks arvestamiseks ja kasutatavas *MS Excel* tabelitöötlusprogrammis peeti lisatabeleid reisiteenuse erikorra arvestuse pidamiseks ja raamatupidamise kontrollimiseks. Lisatabeleid peab 42,9% vastajatest.



Joonis 1. Enimkasutatavad raamatupidamisprogrammid reisiteenuse erikorra kajastamiseks

Merit Aktiva kasutajad töid eeliseks välja raamatupidamisprogrammis projektide põhiselt reisi tulude ja kulude eristamise võimaluse. Kiideti kliendituge, kuna vastatakse kiiresti ja üritatakse leida lahendusi, isegi siis, kui tegu pole tavapärase probleemiga ning selle eest ei võeta programmi ostjalt lisatasu. Merit Aktiva programmis reisiteenuse erikorra kajastamise puudujääkidest märgiti, et marginaaliga arvestatavad käibed tuleb programmisiseselt ise arvestada ja käsitsi pearaamatukannetena sisestada, et käibemaks lisanduks käibedeklaratsiooni ehk ei saa programmis koostatavat käibedeklaratsiooni kasutada vaid tuleb marginaal ise lisada. Programmis pole võimalus sisestada marginaali protsenti, et saaks müügiarvet automaatselt jagada erinevate reisiprojektide vahel.

Vastaja hinnangul on võrreldes Merit Aktivaga majandustarkvara Eeva eeliseks rohkemate funktsioonide olemasolu ja suurem paindlikkus reisiteenuse erikorra kajastamisel. Samuti on Eeva programmi vastavalt riigis kehtivatele seadustele kergem seadistada.

Standard Books äritarkvara kasutamise mugavuses toodi välja, et tulude-kulude haldamiseks reisiteenuse põhiselt on võimalus kasutada objekte ning aruandest saab välja võtta reisiteenuse marginaali edasiseks töötlemiseks. Kuigi raamatupidamisprogrammist saab andmed hõlpsalt kätte, siis vastaja sõnul käib reisiteenuse erikorra arvestus siiski *MS Excel* tabeltöötlusprogrammis. Standard Books programmi puuduseks toodi välja ettemaksude kajastamise keerukus. SimplBooks puuduseks aga automaatsete konteeringute puudumine müügiarve raamatupidamisprogrammi sisestamisel, mistõttu tuleb kandeid käsitsi lisada ning reisiteenuse erikorra kajastamiseks pidi sobiva konto samuti ise kontoplaani looma.

Raamatupidamisprogrammi VERP kohta arvamused jagunevad kaheks. Ühele vastajale meeldib programmi paindlikkus, kuna võimaldab kandeid ja kontosid teha, muuta ja kustutada. Teisel vastajal on paralleelselt kasutusel ettevõtte enda müüki haldav programm, mis on ka VERP programmiga integreeritud ja lisaks on vaja käsitsi *MS Excel* tabeltöötlusprogrammis koostada kontrolltabeleid. Ühel vastanud raamatupidaja reisibürool on endal arendatud reisiteenuse erikorra kajastamiseks müügitarkvara Uniflex, kus toimub reisiteenuse erikorra käibemaksu arvestus ning koondandmed tõstetakse üle majandustarkvarasse Infocloud. Teise vastaja reisi ettevõttes kasutatakse programmi 1C koos ettevõtte reservatsioonisüsteemiga, mis küsitlusele vastamise ajal oli integreerimisel. Kolmandas reisi ettevõttes on kasutusel majandustarkvara Scala, mis on ka ühenduses müügiprogrammiga Uniflex, kuid vastaja sõnul tekib kohati süsteemivigu, kuna kasutusel on nii tavakord ja reisiteenuse erikord. Süsteemivigade tõttu kulub järelkontrolli peale rohkem aega.

Valdavalt toodi välja, et reisiteenuse erikorra kajastamiseks otseselt head programmi polegi, väiksemad reisiettevõtted proovivad hakkama saada olemasolevate raamatupidamisprogrammidega ning vajadusel koostatakse lisatabeleid. Vastajad, kes kasutavad lisatabeleid reisiteenuse erikorra paremaks kajastamiseks raamatupidamises, peavad arvestust klientide üle, kelle puhul rakendatakse reisiteenuse erikorda ja kelle puhul ei saa reisiteenuse erikorda rakendada. Veel jälgitakse, kes klientidest on Euroopa Liidu käibemaksudokumentatsioonilased ja kes mitte. Lisatabelites peetakse eraldi arvestust maksustatava käibe ning komisjonitasust tekkiva käibe kohta. Kuu lõpus õige marginaali tekkimiseks jälgitakse tulude ja kulude omavahelist vastavust ning ostuarvete saabumisi ja müügiarvete väljasaatmisi.

Lisatabelites jälgitakse veel reisi toimumise aega ja kohta, kliendivõlgnevusi, ettemakseid ja ettemaksete laekumisel arvestatava käibemaksu maksmisi ehk üldiselt marginaali arvestust ja käibemaksu tasumist. Üks vastaja täpsustas, et iga üksiku reisi kohta tehakse oma tabel arvete paremaks jälgimiseks, kuna klientidele esitatakse arveid mitmes jaos. Reisi varakult ette tellijatele kehtib soodsam hind, hiljem paketi hind tõuseb täishinnani ja hilisematele tellijatele saadetakse arved täishinnaga reisipaketi eest. Samuti jaotatakse reisi hotelli ja transpordi eest saadud ostuarved klientide vahel ära vastavalt kasutatud ööbimisele ja transpordile.

Vastustest tuleb välja, et reisiteenuse erikorra kajastamiseks sobivat raamatupidamisprogrammi pole. Vähemate nüanssidega reisiteenused saab kajastatud olemasolevates programmides ja/või kasutades lisatabeleid, suurettevõtte on panustanud enda isikliku tarkvara loomisesse. Olemasolevate raamatupidamisprogrammide arendajad saavad panustada programmide kasutusmugavuse parendamiseks ja reisiteenuse erikorra kajastamise lihtsustamiseks. Uuringus tulid konkreetselt välja järgmised parendusettepanekud: lisada kontoplaani reisiteenuse erikorra jaoks standardsed kontod, müügiarve sisestamisel konteringud automatiseerida, võimaldada müügiarvel marginaali jaotamist protsentuaalselt erinevate reisiprojektide vahel ning marginaaliga arvestatavate käivete lisandumine automaatselt käibedeklaratsiooni. Lihtsustada programmis klientidelt saadud ettemaksete jälgimist ja ettemaksete laekumisel arvestatava käibemaksu arvestust, klientidele saadetud arvete soodustuste rakendamist erinevatel perioodidel ja marginaali arvutamist projektipõhiselt.

Järgmises alapeatükis analüüsitakse, millistest allikatest raamatupidajad reisiteenuse erikorra kohta informatsiooni on otsinud. Raamatupidajad annavad hinnangu, kas reisiteenuse erikord on seadusaktides piisavalt reguleeritud ning millised teemad on raamatupidajate hinnangul reisiteenuse erikorra rakendamisel raamatupidamises ja käibemaksuga maksustamisel kõige keerulisemad ja veaohlikumad.

## 4.2 Hinnang reisiteenuse erikorrast arusaadavusele seadusaktides

Teooria osa alapeatükis „Reisiteenuse erikorra olemus“ on viidatud käibemaksudirektiivi lahti seletavale raportile „*Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*“, kus analüüsiti, et tõlgendused reisiteenuse erikorrast suurenesid peale ühtse reisiteenuse erikorra kohaldamist Euroopa Liidu riikides, kuigi eesmärk oli ühtlustada ja lihtsustada käibemaksueeskirjade kohaldamist. Ankeetküsitluses said raamatupidajad teada anda, millistest allikatest nad kõige enam reisiteenuse erikorra kohta informatsiooni on otsinud ja hindasid reisiteenuse erikorra seadusaktides reguleerimise piisavust. Hinnati veel, milliste reisiteenuse erikorra teemade kohta oli keeruline informatsiooni leida ning oletati reisiteenuse erikorra rakendamisel ja maksustamisel veaohlikke kohti.

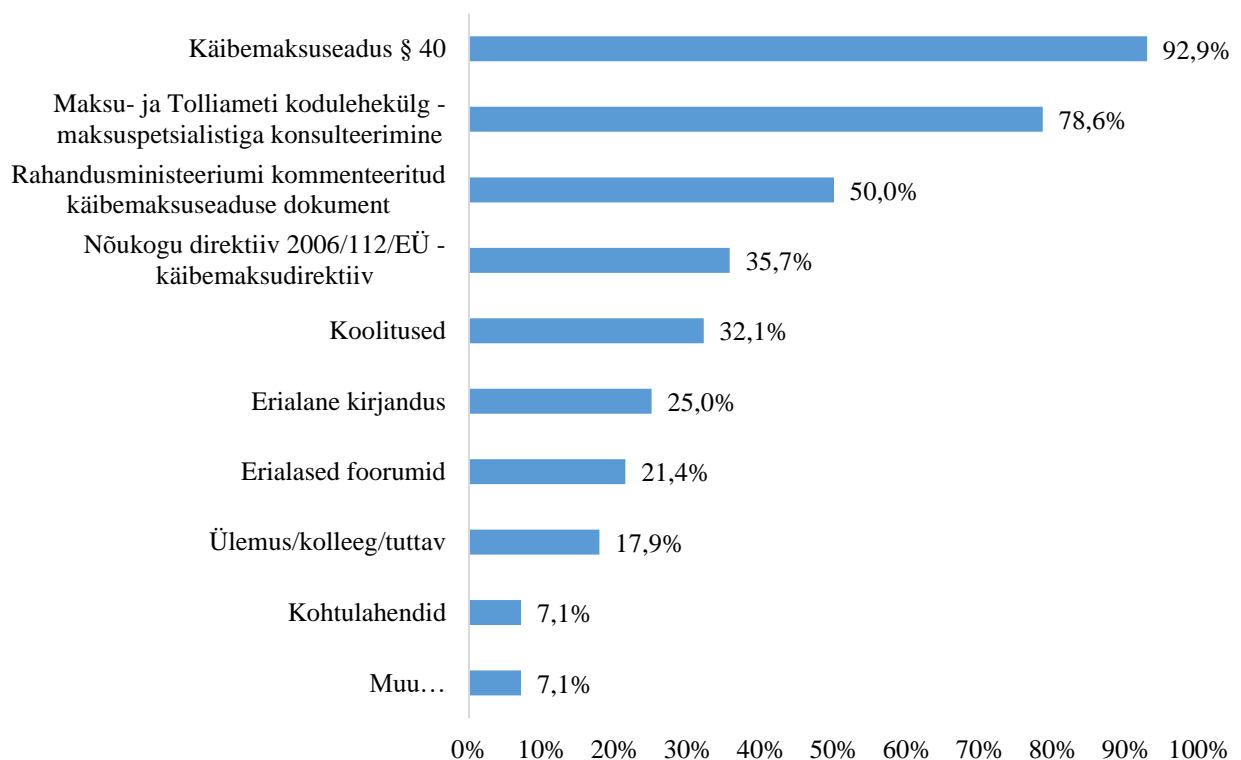
Kõige sagedamini otsitakse reisiteenuse erikorra kohta informatsiooni (Joonis 2, lk 39) käibemaksuseadusest (92,9% vastajatest), kuna Eesti seadusandluses on reisiteenuse erikord reguleeritud käibemaksuseaduses paragrahv 40. Lisainformatsiooni otsitakse ka Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt ja/või konsulteeritakse maksuametnikuga (78,6% vastajatest). Maksu- ja Tolliameti spetsialist ütles intervjuus, et kuna Rahandusministeeriumis valmistatakse ette Vabariigi Valitsuse algatatavat maksuseaduste eelnõud, arvestab maksuhaldur maksumaksjaid nõustades muuhulgas ka Rahandusministeeriumi kommentaaride ja selgitustega.

Rahandusministeeriumi poolt kommenteeritud käibemaksuseaduse dokumendist otsivad informatsiooni pooled vastajatest (50,0% vastajatest) ehk kommenteeritud dokument on informatsiooni otsimise populaarsuselt kolmandal kohal, kuigi sisuliselt Maksu- ja Tolliameti, mille koduleheküljelt ja maksukonsultandilt saadakse informatsiooni peale käibemaksuseadust teisena, toetub maksukohustuslasi nõustades Rahandusministeeriumi selgitustele. Maksu- ja Tolliameti põhimääruse järgi on asutuse üheks tööülesannetest maksukohustuslaste nõustamine, mistõttu raamatupidajad pöörduvadki Maksu- ja Tolliameti poole, mitte Rahandusministeeriumisse.

Käibemaksudirektiivist informatsiooni otsimine on populaarsuselt neljandal kohal (35,7% vastanutest). 28-st vastajast 32,1% on käinud reisiteenuse erikorda käsitleva(te)l koolitus(t)el. 25,0% raamatupidajatest otsivad reisiteenuse erikorra kohta informatsiooni erialasest kirjandusest ja 21,4% foorumitest. Raamatupidajate erialane kirjandus on näiteks Raamatupidamise Praktik ja Raamatupidamisuudised, foorumitest aga [www.rmp.ee](http://www.rmp.ee), [www.rup.ee](http://www.rup.ee), [www.raamatupidaja.ee](http://www.raamatupidaja.ee), [www.facebook.com](http://www.facebook.com) grupp Raamatupidamine, majandusarvestus ja maksundus. Ülemuselt, kolleegilt või tuttavalt otsesuhtlusena nõu küsivad 17,9% vastajatest.

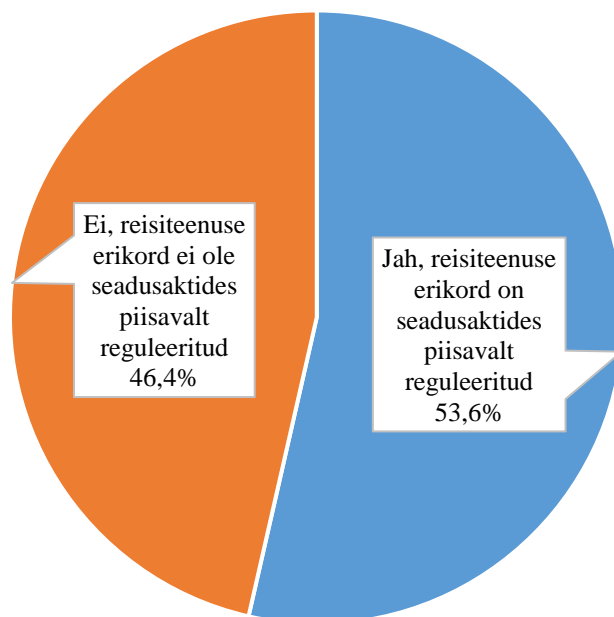
Kohtulahendeid on lugenud 7,1% vastanutest, kuigi kohtulahendid aitavad selgitada reisiteenuse erikorra rakendamist, millele on töös viidatud sissejuhatuses. Valiku „Muu...“ märkinud raamatupidajad täiendasid saadud informatsiooni loetelu audiitori ja maksunõustajatega konsulteerimisega.

Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt otsivad rohkem raamatupidajad informatsiooni, Rahandusministeeriumi kommenteeritud käibemaksuseaduse dokumendist vähem. Töö autori hinnangul on Rahandusministeerium selgitanud reisiteenuse erikorda põhjalikumalt ning Maksu- ja Tolliamet toetub maksukohustuslasi nõustades samuti Rahandusministeeriumi selgitustele. Eeltoodust lähtuvalt tehakse ettepanek lisada Maksu- ja Tolliameti koduleheküljele viide Rahandusministeeriumi poolt kommenteeritud käibemaksuseaduse dokumendile.



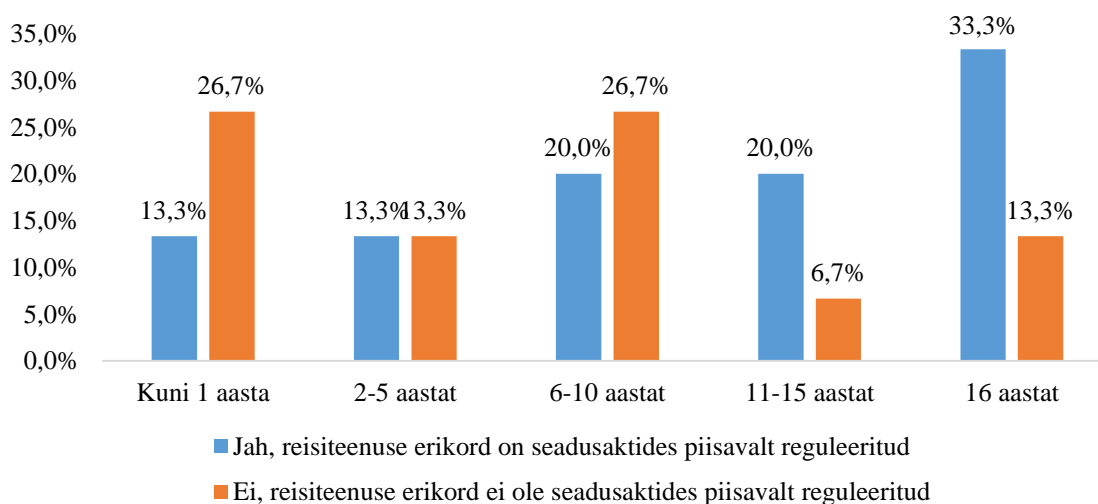
Joonis 2. Reisiteenuse erikorra kohta informatsiooni otsimisel kasutatavad allikad

Teooria alapeatükis „Reisiteenuse erikorra olemus“ on toodud, et alates 2006 aastast kehtima hakanud Euroopa liikmesriikidele mõeldud ühtse reisiteenuse erikorra eesmärk oli maksuarvestuse lihtsustamine. Ankeetküsitlusele vastajad olid reisiteenuse erikorra seadusaktides reguleerimise piisavusest ja mittepiisavusest vastandlikel arvamustel (Joonis 3, lk 40). Vastajatest 53,6% hindas reisiteenuse erikorra reguleerimist seadusaktides piisavaks ning 46,4% vastajatest hindas reisiteenuse erikorra reguleerimist seadusaktides mitte piisavaks.



Joonis 3. Raamatupidajate hinnang reisisiteenuse erikorra reguleerimise piisavusest seadusaktides

Võrreldes vastuseid raamatupidajate reisisiteenuse erikorra rakendamise töökogemuse järgi (Joonis 4), siis reisisiteenuse erikorra rakendamist alustavad raamatupidajad hindavad pigem mitte piisavaks reisisiteenuse erikorra reguleerimist seadusaktides, samas kui pikaajaliselt reisisiteenuse erikorda rakendavat raamatupidamist teinud raamatupidajad hindavad seadusaktides reguleerimist piisavaks.



Joonis 4. Raamatupidajate hinnang reisisiteenuse erikorra reguleerimisest seadusaktides töökogemusest lähtuvalt



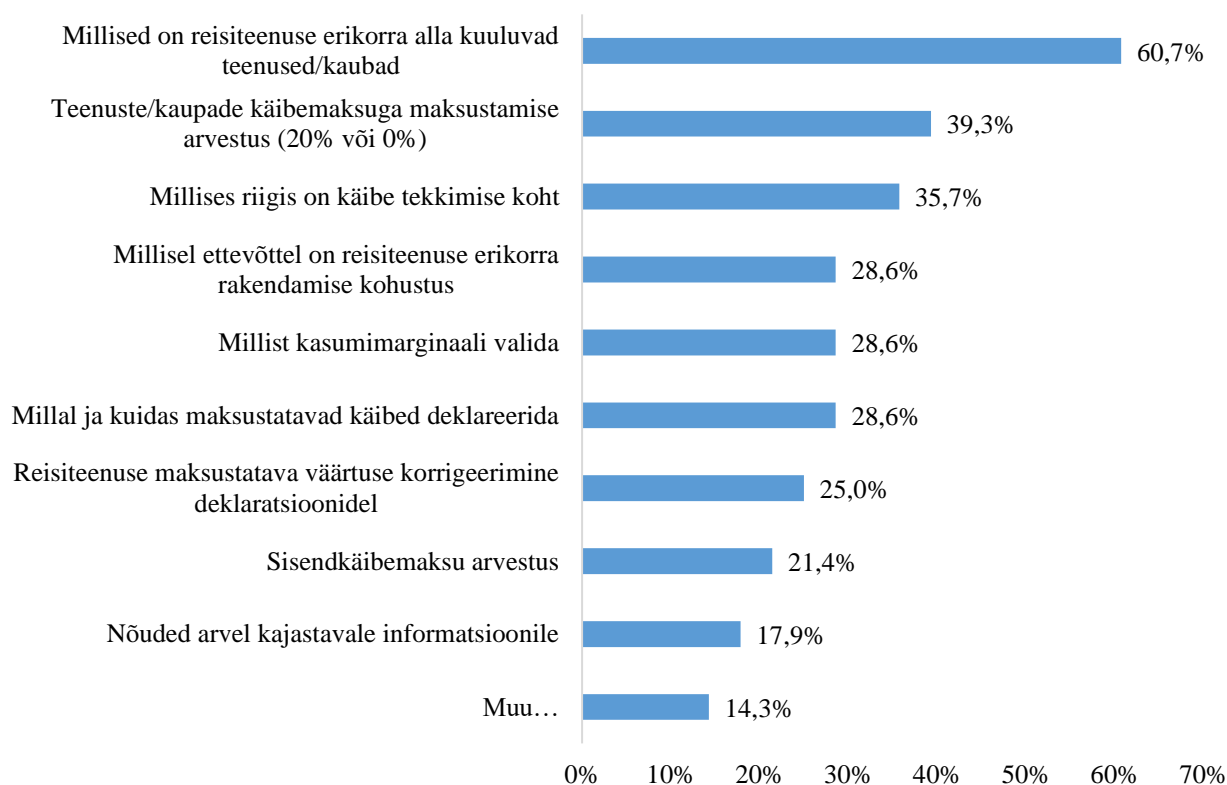
Maksu- ja Tolliameti spetsialist tõdes intervjuus, et riigiasutuse koduleheküljel toodud näide, mida on kasutatud töö alapeatükis „Reisiteenuse erikorra käibemaksu arvestus“, pole päris eluline, kuna näitab marginaali ja maksustatava väärtuse leidmist kulude baasil. Ta selgitab, et praktikas tuleb marginaal ja maksustatav väärtus leida pigem reisijalt ettemaksuna laekunud summa hulgast. Küsimustikule vastates viitas raamatupidaja segadust tekitavale asjaolule juhendmaterjalis, kus liigselt keskendutakse reisikorraldajatele, mitte üldisele reisiteenusele. Ta tõi näite Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt „*Reisikorraldaja käsitab lõpptarbijale erikorra alusel osutatavaid teenuseid ja võõrandatavaid kaupu ühtse reisiteenusena*“, kuid vastaja sõnul ühtne reisiteenus peaks tähendama pakettreisi. Paljud reisibürood müüvad üksikuid reisiteenuseid või seotud reisiteenuseid, mida ei müüda ühtse reisiteenusena, seega ühtne reisiteenus ei ole vastaja sõnul seaduse mõttes üldse tähtis ja tekitab informatsiooni lugejas segadust.

Maksu- ja Tolliameti spetsialist selgitab, et käibemaksuseaduse § 40 sätteid tuleb rakendada sõltumata sellest, kas konkreetne ettevõtja müüb reisijale edasi ainult ühe üksiku reisiga seotud teenuse või mitmest reisiga seotud teenusest koosneva paketi. Iga ettevõtja peab eraldi arvestust enda edasimüüdavate reisiteenuste kohta, mitme reisiettevõtja poolt samale reisijale edasimüüdavad teenused ei moodusta ettevõtjate seisukohast kõik kokku üht reisiteenust. Kui sama reisiettevõtja müüb samale reisijale enda nimel edasi mitu reisiga seotud teenust, siis tema saab seda käsitada ühe ühtse reisiteenuse osutamisenä. Kui reisija tellib kolm reisiga seotud teenust, igäühe neist erinevalt reisiettevõtjalt, siis on iga reisiettevõtja käibeks ikka ainult see üksik reisiteenus, mida tema enda nimel edasi müüb. Samuti saab reisija siis kolm eraldi arvet ostetud teenuste kohta.

Rahandusministeerium on kommenteerinud käibemaksuseadust, seal hulgas reisiteenuse erikorda. Maksu- ja Tolliameti koduleheküljele on tehtud lühikokkuvõtte reisiteenuse erikorra põhimõttest ja toodud on erinevaid näiteid. Lisaks sellele, et vastanutest peaaegu pooled raamatupidajad hindavad reisiteenuse erikorra reguleerimist seadusaktides mitte piisavaks, tuli välja, et ankeetküsimustikule vastaja arvates on juhendmaterjalis segaselt kirjeldatud reisiteenuse erikorra rakendamine. Maksu- ja Tolliameti spetsialisti arvates on asutuse koduleheküljel reisiteenuse erikorra kohta leitav näide kohati mitte eluline. Vastustele tuginedes tehakse ettepanek Maksu- ja Tolliameti koduleheküljel olevat informatsiooni reisiteenuse erikorrast lihtsamalt ja üheselt arusaadavamalt sõnastada ning näiteid kohendada praktilisemaks.

Vastajate hinnangul oli kõige keerulisem leida informatsiooni (Joonis 5, lk 42) teenuste ja kaupade kohta, mis kuuluvad reisiteenuse erikorra alla. Alapeatükis „Reisiteenuse erikorra olemus“ on viidatud kohtulahendile, kus on välja toodud reisiga otseselt seotud teenused, milleks on eelkõige

transpordi-, majutus-, toitlustus- ja kindlustusteenused, kui need ostetakse kolmandatelt isikutelt. Vastavalt teoorias toodule, tuleb reisiteenuse erikorda rakendada nii pakettreisi kui ka üksiku reisiga otseselt seotud teenuse enda nimel edasi müümisel lõpptarbijale. Edasi müües üksikut teenust, mis ei ole reisiga otseselt seotud teenus, ei tule reisiteenuse erikorda rakendada.



Joonis 5. Reisiteenuse erikorraga seotud teema kohta informatsiooni leidmine

Järgmine keeruline aspekt oli raamatupidajate hinnangul teenuste ja kaupade käibemaksuga maksustamine. „Vahet tuleb teha nendel reisiga seotud teenustel, mida tellitakse kelleltki teiselt ja müüakse reisijale enda nimel edasi, kuid ise ei osutata - ja teenustel, mida reisiettevõtja osutab ise, mitte ei telli teistelt“ (MTA spetsialist). Vastavalt alapeatüki „Reisiteenuse erikorra olemus“ teoorias toodule, tuleb kõik teenused, mis on reisiga seotud ja ostetud kolmandatelt isikutelt ning müüdnud lõpptarbijale edasi reisiettevõtja enda nimel, tuleb maksustada reisiteenuse erikorra järgi ja jälgida käibe tekkimise kohta. Käibemaksuseaduse paragrahv 40 lõikes 3 on toodud välja käibe tekkimise kohad. Kui käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatakse reisiteenus erikorra alusel. Eesti on käibe tekkimise kohaks, kui reisiteenus osutatakse Euroopa liikmesriikides ja reisiettevõtja müüb enda nimel edasi kolmandatelt isikutelt ostetud reisiteenused lõpptarbijale.

Sellisel juhul tuleb marginaal maksustada 20% käibemaksumääraga. Väljaspool Euroopa Liidu liikmesriike ostetud reisiteenused lõpptarbijale enda nimel müümiseks, tuleb marginaal maksustada 0% käibemaksumääraga. Reisiettevõtja enda poolt osutatud reisiteenused tuleb aga maksustada tavakorras.

MTA spetsialist selgitab, et kasumimarginaali valimisel on kaks võimalust, kas kasutada eelmise kalendriaasta keskmist marginaali või leida marginaal iga reisi puhul eraldi. Alles tegevust alustanud reisiettevõtjal ei ole võimalik esimesel tegevusaastal eelmise kalendriaasta keskmist marginaali kasutada. Juba mitmendat aastat tegutsev firma ei pruugi olla ka keskmise marginaali kasutamise õigust taotlenud, sest see pole kohustuslik vaid mõeldud maksustamise ja deklareerimise lihtsustamiseks. Kui eelmise kalendriaasta keskmist marginaali ei kasutata, tuleb iga reisi puhul määrata selle eeldatav marginaal ja kasutada seda ettemaksuna laekunud summade deklareerimisel ja nendelt käibemaksu arvestamisel. Pärast reisi toimumist leitakse tegelik marginaal. Kui see erineb eeldatust, korrigeeritakse vastava reisiteenuse maksustatavat väärtust. Kui kõik reisiga seotud kulutused on reisi toimumise ajaks tehtud ja tegelik marginaal selgunud, tehakse reisi maksustatava väärtuse korrigeerimine reisi toimumise kuu käibedeklaratsioonis. Nendes käibedeklaratsioonides, kus deklareeriti laekunud ettemaksud, parandusi teha ei tule.

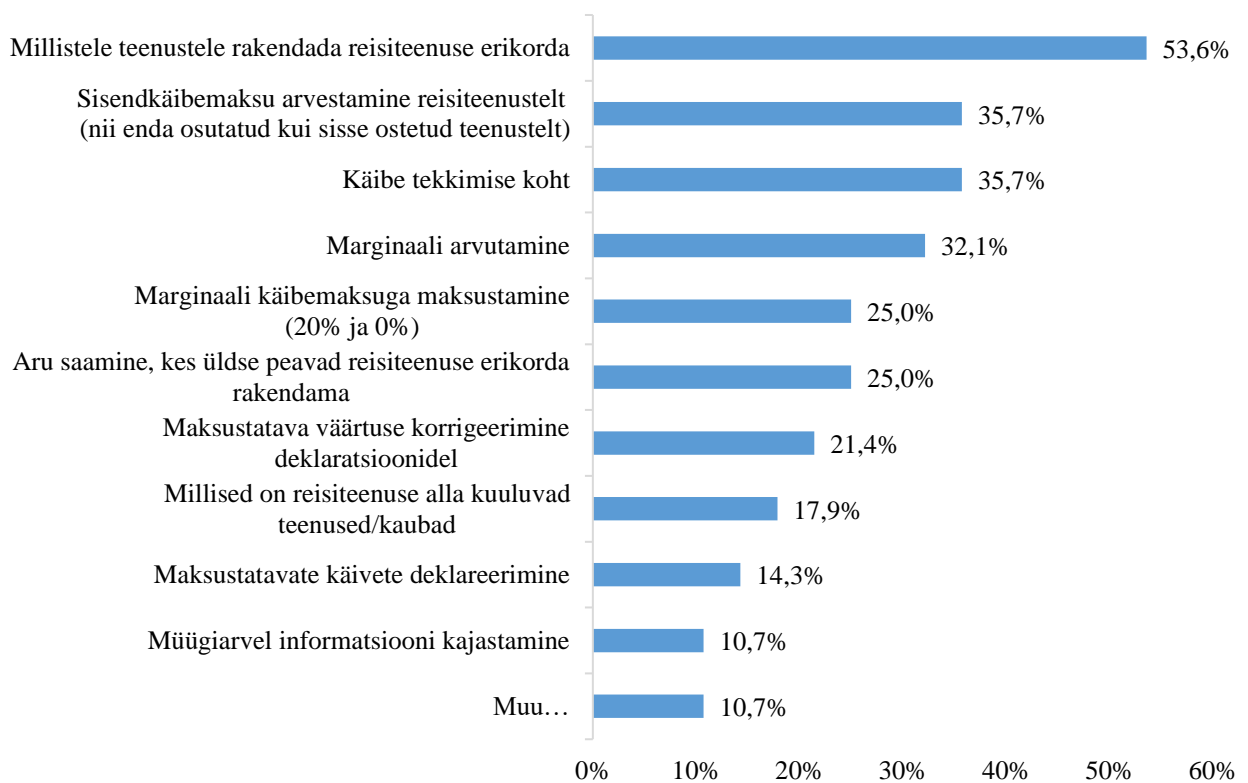
Kui osa kulutusi tehakse pärast reisi toimumist, siis on maksuhaldur nõustunud, et sarnaselt keskmise marginaali kasutamisega võib ka esimesel tegevusaastal korrigeerida selle aasta jooksul osutatud reisiteenuste maksustatavat väärtust kalendriaasta lõpul kogu kalendriaasta ulatuses detsembri käibedeklaratsioonis. Detsembri käibedeklaratsiooni ridadel 1 ja 3 ei saa näidata negatiivset maksustatavat väärtust, vaid minimaalselt 0. Detsembri käibedeklaratsioonil kajastamata negatiivne maksustatav väärtus kantakse edasi järgnevasse maksustamisperioodidesse. Reisiteenuse maksustatavat väärtust vähendatakse negatiivse maksustatava väärtuse võrra järgnevatel maksustamisperioodidel kuni nullini. Jooksval aastal hakatakse osutatavate reisiteenuste maksustatavat väärtust kuude kaupa jooksvalt vähendama eelmisest aastast üle kantud negatiivse maksustatava väärtusega, kuni see ülekantud negatiivne maksustatav väärtus on nii-öelda ära kasutatud. Reisiettevõtja, kelle majandusaasta ei lange kokku kalendriaastaga, peab käibemaksu ümberarvestuse tegema kalendriaasta lõpus detsembri käibedeklaratsioonis. (MTA spetsialist)

Reisiettevõtja poolt kolmandatelt isikutelt ostetud reisiteenustelt sisendkäibemaksu maha arvata ei tohi, kuid enda osutatud teenustele tehtud kulutustelt saab käibemaksu tagasi. Kui reisiettevõtjal on reisijate majutamiseks endal majutusasutus, siis kõigile selle majutusasutuse toimimiseks ostetud

kaupadelt ja teenustelt saab sisendkäibemaksu maha arvata ning majutusteenus tuleb maksustada 9% käibemaksuga. Reisijale esitataval arvel tuleb eraldi näidata enda osutatud majutusteenus koos lisatud käibemaksuga ning sisseostetud ja edasimüüdivad teenused ainult reisijalt küsitud üldsumma ilma käibemaksu osa näitamata, kuid viidates KMS § 40-le. (MTA spetsialist)

Vastusevariandi „Muu...“ all kommenteerisid raamatupidajad, et reisiteenuse erikorra kohta on informatsioon erinevatel veebilehtedel leitav ja kõik on kättesaadav, erikord *versus* tavakord ning keeruliseks peeti reisi broneerimisel sõlmitava lepingu nõude kohta informatsiooni leidmist. Vastustest saab järeldada, et kõige enam on raamatupidajate hinnangul keeruline aru saada, millised teenused ja kaubad kuuluvad reisiteenuse erikorra kohaselt maksustamisele. Sellest lähtuvalt tehakse ettepanek kohendada reisiteenuse erikorra juhendeid, milles viidata rohkem kohtulahenditele, seletada ja tuua näiteid reisiteenuse erikorra alla kuuluvatest teenustest ja kaupadest.

Veaohlikeks kohtadeks (Joonis 6) peeti raamatupidajate hinnangul kõige enam reisiteenuse erikorra kohaldamisalasse jäävate teenuste valimist ehk teadmist, millised teenused kuuluvad reisiteenuse erikorra põhjal maksustamisele (53,6% vastanutest). Sama valiku tegid vastajad ka eelmise küsimuse juures, kus raamatupidajad andsid hinnangu teemale, mille kohta oli kõige keerulisem informatsiooni leida.



Joonis 6. Raamatupidajate hinnangul veaohlikud kohad reisiteenuse erikorra rakendamisel

Veel peeti veaohlikeks kohtadeks sisendkäibemaksu arvestamist (35,7% vastanutest) ja käibe tekkimise koha valimist (35,7% vastanutest). Samuti oli vastajate hinnangul keeruline marginaali arvutamine (32,1% vastajatest). Vastusevariandi „Muu..“ all toodi vastaja poolt välja, et seminari on reisiteenuse erikorraga võimalik rakendada, kuid vastajal täpsem informatsioon puudus. Veel mainis, et täiendavat informatsiooni on võimalik saada vaid koolitustel. Kaks raamatupidajat esitasid ka küsimused seoses marginaali arvestamisega: esimene raamatupidaja soovis teada, kas reisisaatja majutus ja toitlustamine kuuluvad marginaali arvestusse ja teine raamatupidaja ütles, et tema reisieetevõtte pole käibemaksukohuslane ja ta arvestab marginaali iga reisi kohta eraldi. Ta täiendas, et ettevõtte marginaal aastas jääb alla 40 tuhande euro. Oma reisisaatjale makstud päevarahad, majutuse ja toitlustuse soovib raamatupidaja marginaali arvestusse lisada, eriti majutuse osa on tema sõnul keeruline eraldi välja võtta, sest tihti antakse suure grupi peale hotellides paar tasuta kohta.

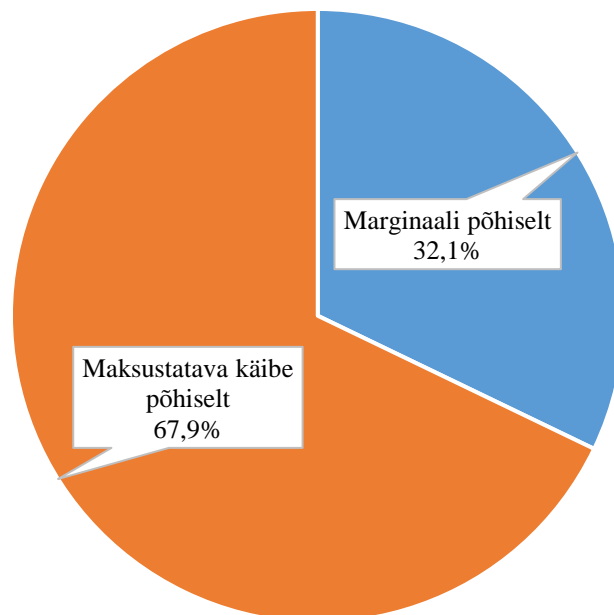
MTA spetsialist selgitab, et reisisaatja, kes on reisieetevõtja enda lepinguline töötaja või osutab teenust võlaõigusliku lepingu alusel, kuid mitte füüsilisest isikust ettevõtjana või oma äriühingu kaudu, tuleb reisisaatja teenus muudest teenustest eraldada ja maksustada tavakorras. Reisisaatja teenuse osutamiseks tehtud kuludelt, näiteks reisisaatja majutus ja transport, saab Eesti-siseste reiside korral sisendkäibemaksu maha arvata või taotleda teises riigis makstud käibemaksu tagastamist. Välisriigist käibemaksu tagasi taotleda saab kõikidest Euroopa Liidu riikidest ja ainult kuuest Euroopa Liidu välisest riigist. See tähendab, et konkreetselt küsitud reisisaatja majutus ja transport ning päevaraha ja palk ei kuulu marginaali arvestusse. Toitlustuse maksmine oma töötajale ettevõtte poolt kuulub erisoodustusmaksudega (tulu- ja sotsiaalmaks) maksustamisele ja marginaali arvestusest jääb välja.

Kõige enam otsivad raamatupidajad informatsiooni reisiteenuse erikorra kohta käibemaksuseadusest, Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt või suheldes maksunõustajaga ning Rahandusministeeriumi kommenteeritud käibemaksuseaduse dokumendist. Pisut üle poolte vastajatest hindasid reisiteenuse erikorra reguleerimist seadusandluses piisavaks, kuigi erinevates allikates on viidatud, et reisiteenuse erikord on mitmeti mõistetav ja raamatupidajad ei tea, kuidas reisiteenuse erikorda rakendada. Vastusest tuli välja, et juhendmaterjal Maksu- ja Tolliameti koduleheküljel on kohati segadust tekitav ja mitte eluliste näidetega, mistõttu tehakse ettepanek kohendada asutuse koduleheküljel olevat reisiteenuse erikorda käsitlevat materjali sõnastust lihtsamaks ja näiteid praktilisemaks. Raamatupidajatel oli keeruline leida informatsiooni teenuste kohta, mis kuuluvad reisiteenuse erikorra järgi maksustamisele ja enim veaohlikeks kohaks peeti teenuste liigitamist reisiteenusteks. Järgmises alapeatükis on toodud raamatupidajate vastused reisiteenuste maksustamise kohta.

### 4.3 Reisisiteenuste maksustamine käibemaksuga

Alapeatükis on toodud raamatupidajate vastused küsimustele, mis on seotud reisisiteenuste maksustamisega käibemaksuga. Raamatupidajad on valikvastuste seast valinud õiged vastused ja väited, mida analüüsitakse ning võrreldakse teooriaga. Raamatupidajate vastuseid on kommenteerinud Maksu- ja Tolliameti spetsialist.

Käibemaksukohustuslaseks registreerimata reisisiteenuseid pakkuva ettevõtte käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäära täitumist (Joonis 7) arvestatakse käibemaksuseaduse mõistes maksustatava käibe põhiselt, milleks on reisisiteenuste marginaal. „Rahandusministeerium on seisukohal, et reisisiteenuste pakkuja, kes osutab käibemaksuseaduse § 40 erikorra alla kuuluvaid reisisiteenuseid, mille maksustatavaks väärtuseks on niinimetatud kasumimarginaal, saab ka oma registreerimiskohustuse piirmäära täitumist arvestada marginaalipõhiselt. Käibemaksuseadus ütleb ainult, et registreerimiskohustus tekib, kui ettevõtte maksustatav käibe on ületanud kalendriaasta algusest arvates 40 000 euro piiri. Täpsemalt mõeldakse siin maksustatava käibe maksustatavat väärtust ja käibemaksuseaduse § 40 erikorra alla kuuluvate reisisiteenuste käibe maksustatav väärtus on marginaal.“ (MTA spetsialist)

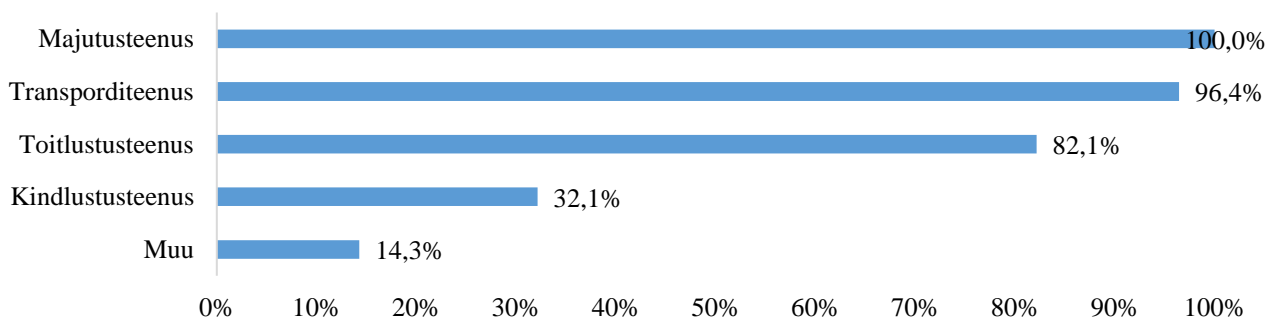


Joonis 7. Käibemaksukohustuslaseks registreerimata reisisiteenuseid pakkuva ettevõtte käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäära täitumise arvestamine

Nii teooria kui uurimuse osas on räägitud reisieetevõtjatest, kes on käibemaksukohustuslased ja arvestavad marginaalilt tasumisele kuuluvat käibemaksu. Kuid reisieetuse erikorra rakendamise kohustus on ka neil reisieetevõtjatel, kes pole käibemaksukohustuslased. Erinevus on vaid see, et nemad oma kasumimarginaalilt ei arvesta ja ei maksa käibemaksu. (MTA spetsialist) Töö autori hinnangul tuleb mittekäibemaksukohustuslastest reisieetevõtjatel arvestada reisieetuse erikorda niipalju, kui palju on vajalik marginaali arvestamiseks, et jälgida käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäära täitumist.

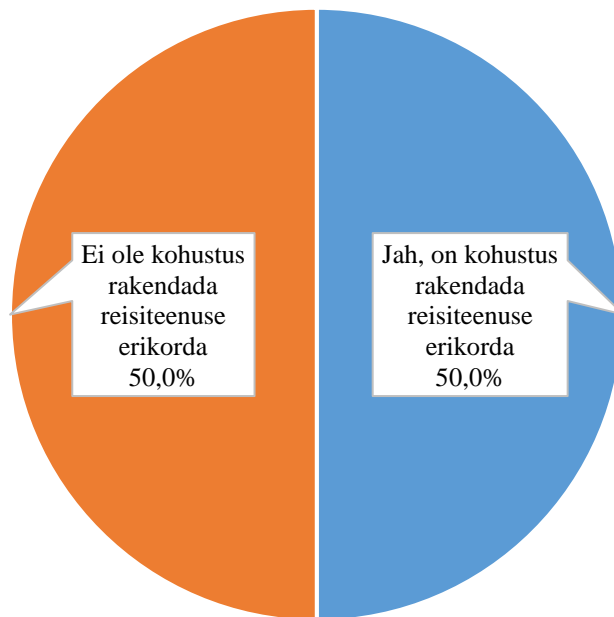
Raamatupidajatelt küsiti, millised on otseselt reisiga seotud teenused (Joonis 8). Kõik vastanutest märkisid ära majutusteenuse, 96,4% vastajatest märkisid transporditeenuse ja 82,1% vastajatest toitlustusteenuse. 32,1% vastajatest valisid reisiga otseselt seotud teenuseks ka kindlustusteenuse. Alapeatükis „Reisieetuse õiguslik alus“ on viidatud turismiseadusele, milles loetakse reisieetuseks reisijavedu, majutusteenust, auto ja muu mootorsõiduki üürimist ning muud turismiteenust. „Reisieetuse erikorra olemus“ alapeatükis viidatud kohtulahendis on toodud välja otsesteks reisieetusteks eelkõige transpordi-, majutus-, toitlustus- ja kindlustusteenused. MTA spetsialist täiendab eeltoodud, et käibemaksuseaduses ei ole ammendavat loetelu, mis on reisiga seotud teenused, sealhulgas kindlustusteenuse liigid. Oluline on teenuste otsene seotus reisiga. Vastusevariandi „Muu...“ all toodi välja valmispaketid ja võimalikud paketti kuuluvad lisateenused.

Seega, oleksid pidanud vastajad märkima kõiki neli vastust õigeks. Kuna raamatupidajad jätsid mõned reisiga otseselt seotud teenused märkimata, võib järeldada, et kõiki teenuseid ei maksustata reisieetuse erikorra kohaselt. Eelnevate küsimuste vastustest on välja tulnud, et raamatupidajate jaoks on keeruline aru saada, millised teenused kuuluvad reisiga otseselt seotuks ning hindasid sama teemat ka veahtlikuks kohaks. Seetõttu on ettepanek täiendada juhendmaterjale ning viidata turismiseadusele ja kohtulahendile ning lisada näiteid võimalikest reisieetustest.



Joonis 8. Reisieetuse erikorra mõistes reisiga otseselt seotud teenused

Küsimusele „Kas ettevõtte, kes müüb enda nimel lõpptarbijale edasi kasvõi üht reisiga otseselt seotud teenust, on kohustatud rakendama reisiteenuse erikorda?“ (Joonis 9) jagunesid vastused täpselt pooleks. 50,0% raamatupidajatest vastas, et ettevõttel ei ole kohustust rakendada reisiteenuse erikorda enda nimel otseselt reisiga seotud teenuse müümisel lõpptarbijale, 50,0% aga vastasid, et on kohustus. Vastavalt reisiteenuse erikorra on ettevõttel otseselt seotud reisiteenuste edasimüügil lõpptarbijatele reisiteenuse erikorra rakendamise kohustus (MTA spetsialist).



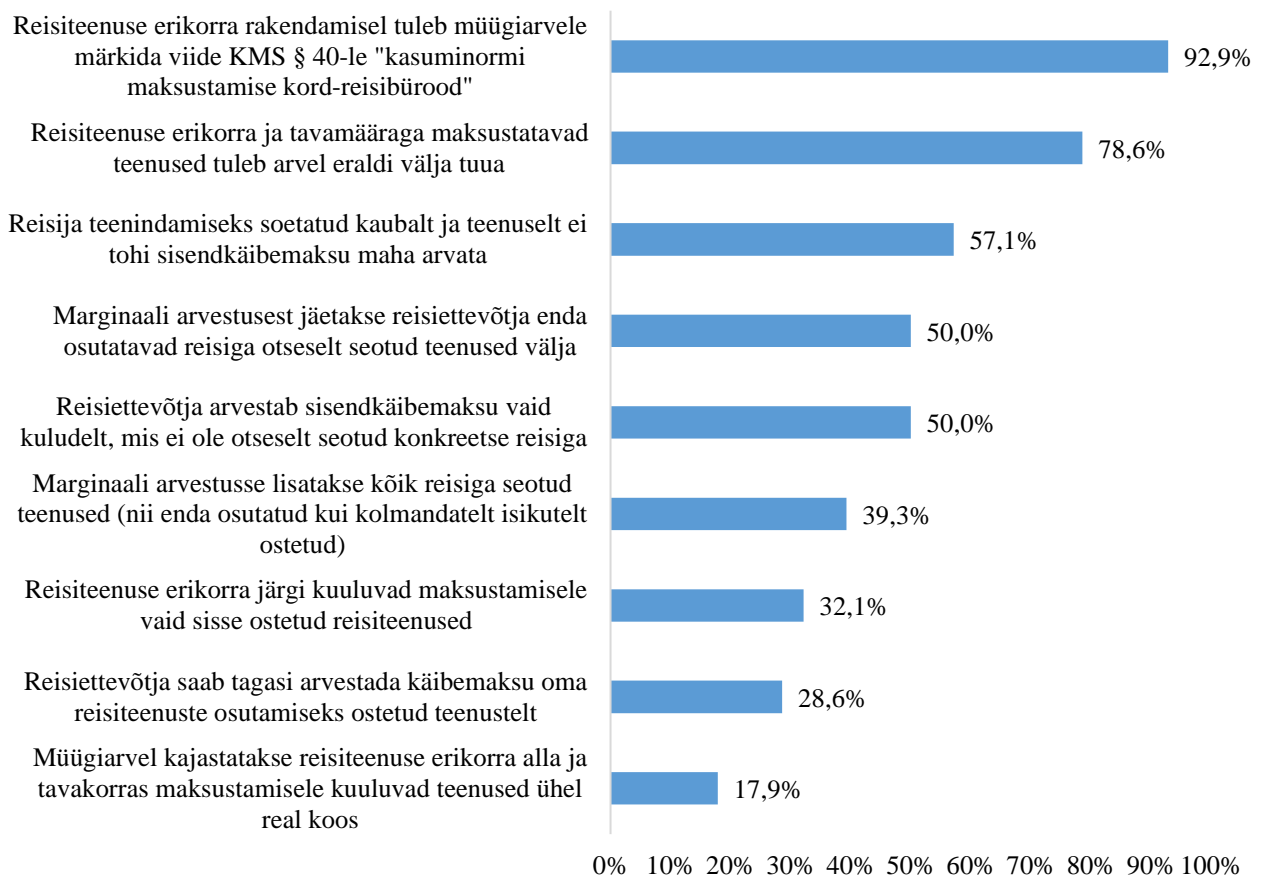
Joonis 9. Otseselt seotud reisiteenuste edasimüügil lõpptarbijatele reisiteenuse erikorra rakendamise kohustus

MTA spetsialist selgitab, et reisiteenuse erikorda tuleb rakendada näiteks lennuki- või laevapileti enda nimel edasimüügil reisijale, kuna müüakse edasi reisijateveo teenust, mis on otseselt reisimisega seotud teenus. Samuti rakendatakse reisiteenuse erikorda enda nimel ainult majutusteenuse edasimüügil, sest see on ka otseselt reisimisega seotud teenus. Kui maksukohustuslane müüb enda nimel edasi kellegi teise osutatavaid reisiteenuseid järgmisele edasimüüjale (mitte lõpptarbijale), annab käibemaksuseadus talle valikuvõimaluse, rakendada tavalisi käibemaksureegleid või erikorda.

Vastusest võib eeldada, et praktikas reisiga otseselt seotud üksiku teenuse edasimüümisel enda nimel lõpptarbijale reisiteenuse erikorda kõik raamatupidajad ei rakenda, mida oletas ka MTA spetsialist. Sellest tulenevalt ei tehta raamatupidamist kooskõlas seadusandlusega ning mitmed edasimüüdivad teenused maksustatakse tavakorras, kuigi peavad olema reisiteenuse erikorra kohaselt maksustatud.



Järgnevas küsimuses on toodud väited, mille hulgast raamatupidajatel tuli valida õiges (Joonis 10). Küsimuses on üheksa väidet - seitse õiget, kaks valet väidet. „Reisiteenuse erikorra olemus“ alapeatükis on viidatud käibemaksuseaduse § 37-le, mille järgi tuleb reisiteenuse erikorra rakendamisel märkida arvele viide kasuminormi maksustamise korrale ja vastajatest 92,9% märkisid ka väite õigeks. Arvel tuleb eraldi ridadel välja tuua reisiteenuse erikorra ja tavamääraga maksustatavad teenused, mille märkisid õigeks 78,6% vastajatest. „See tähendab, et reisijale esitataval arvel tuleb eraldi näidata reisiettevõtja enda osutatud teenused koos lisatud käibemaksuga ning sisseostetud ja edasimüüdivad teenused ainult reisijalt küsitud üldsummana ilma käibemaksu osa näitamata“ (MTA spetsialist). Vastajatest 17,9% märkisid vale väite, müügiarvel reisiteenuse erikorra ja tavakorra järgi maksustatavate teenuste näitamise ühel real koos.

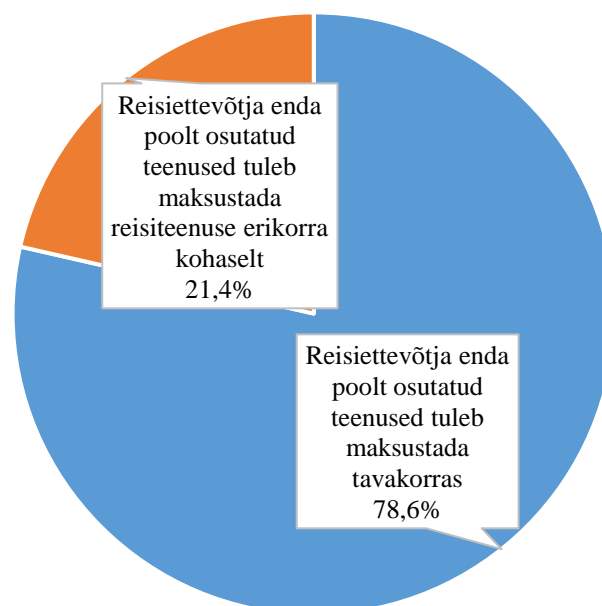


Joonis 10. Väited reisiteenuste maksustamisest

Väide „reisija teenindamiseks soetatud kaubalt ja teenuselt ei tohi sisendkäibemaksu maha arvestada“ on samuti õige, vastajatest 57,1% märkisid väite korrektseks. Õige väite „marginaali arvestusest jäetakse reisiettevõtja enda osutatavad reisiga otseselt seotud teenused välja“ märkisid 50,0% vastajatest. „Marginaaliarvestusest jäetakse enda osutatud teenus üldse välja“ (MTA spetsialist).

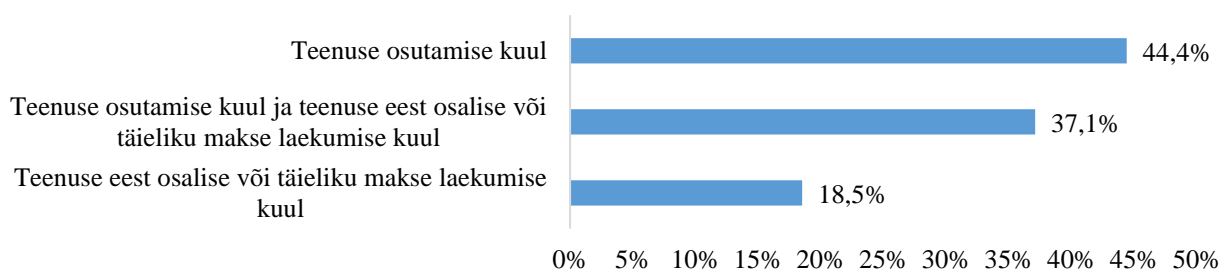
Väide „reisiettevõtja arvestab sisendkäibemaksu vaid kuludelt, mis ei ole otseselt seotud konkreetse reisiga“ on kaheti mõistetav, kuna reisiettevõtja saab sisendkäibemaksuna tagasi reisi jaoks enda osutatud teenustele tehtud kulutustelt, kuid reisija teenindamiseks kolmandatelt isikult soetatud teenustelt ja kaupadelt reisiteenuse erikorra kohaselt käibemaksu tagasi ei saa. Ebaselge väite tõttu võib ka raamatupidajate vastuste arv olla madal (50,0% vastajatest). 28,6% vastajatest märkisid õigeks väite, et tagasi saab arvestada käibemaksu oma reisiteenuste osutamiseks ostetud teenustelt. Sisendkäibemaksu arvestusest on selgitatud teooria alapeatükis „Reisiteenuse erikorra olemus“. Marginaali arvestusse lisatakse vaid konkreetse reisi jaoks sisse ostetud teenused, mitte enda poolt osutatud teenused. Vastanud raamatupidajatest 39,3% lisaksid marginaali arvestusse nii sisseostetud kui reisiettevõtja enda poolt osutatud teenused, kuid 32,1% märkisid õigeks õige väite, mille põhjal reisiteenuse erikorra järgi kuuluvad maksustamisele vaid reisiga seotud sisse ostetud teenused.

Reisiettevõtja enda poolt osutatud teenused tuleb maksustada tavakorras, küsimusele andsid õige vastuse 78,6% vastajatest (Joonis 11). Reisiettevõtja enda poolt osutatud teenuste maksustamine on kirjeldatud töö teooria osas „Reisiteenuse erikorra olemus“. Vastustest võib järeldada, et üksikud raamatupidajad, kes maksustavad reisiettevõtja enda poolt osutatud teenused reisiteenuse erikorra põhiselt, ei maksusta teenuseid tavakorras käibemaksuga ning arvestavad reisiettevõtja enda poolt osutatud teenused marginaali arvestusse. Seetõttu läheb reisiteenuse kasum valeks ning riigile laekub vähem käibemaksutulu.



Joonis 11. Reisipaketti kuuluvate reisiettevõtja enda poolt osutatud teenuste maksustamine

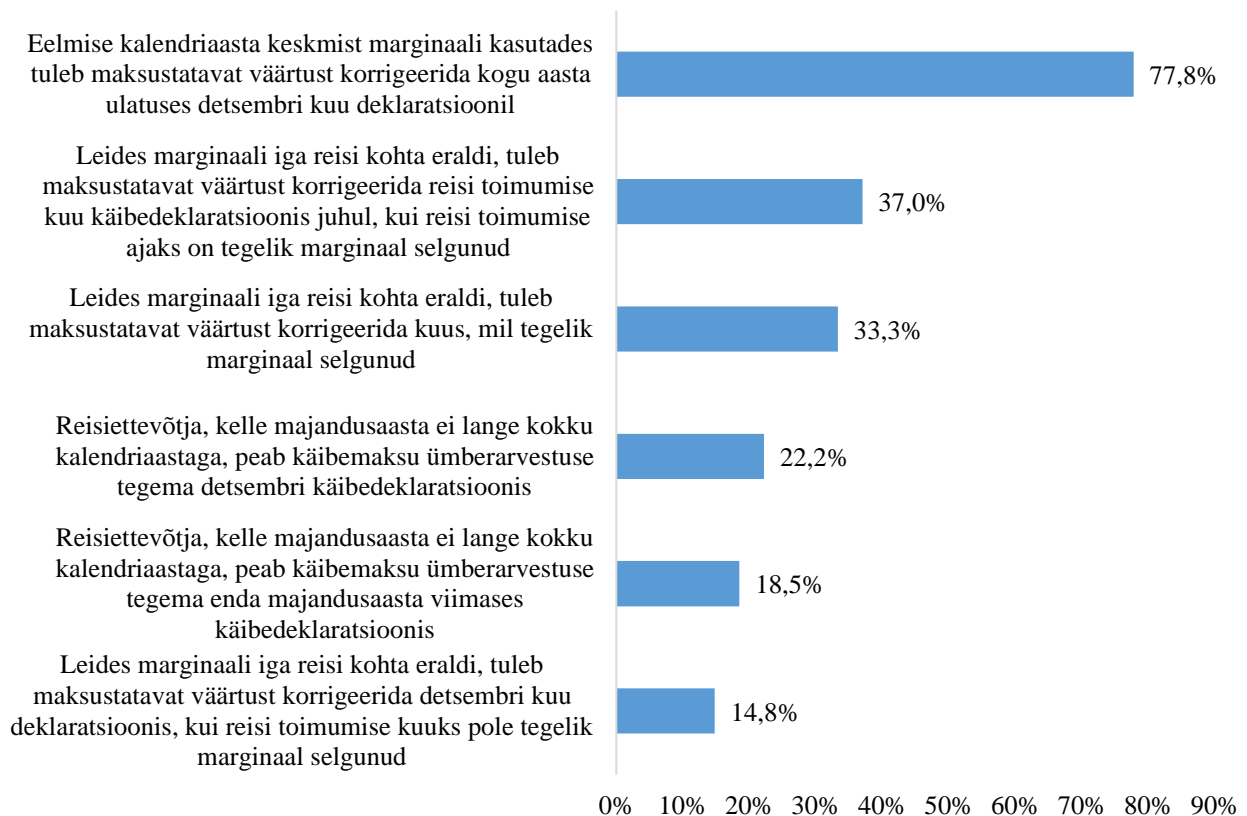
Vastavalt käibemaksuseaduse § 11-le on käive tekkinud teenuse eest osalise või täieliku makse laekumise kuul ja teenuse osutamise kuul. Vastajatest 37,1% märkisid vastuse õigeks (Joonis 12). Üldise põhimõtte järgi tuleb maksustatav väärtus leida iga üksiku reisi kohta eraldi. Kuigi reisiteenuste maksustatavaks väärtuseks on kasumimarginaal, määratakse erikorra kohaselt maksustatavate reisiteenuste käibe tekkimise aeg tavaliste reeglite järgi, mis tähendab, et enne reisi toimumist reisijalt ettemaksu laekumisel tekib maksukohustuslasel juba käive. (MTA spetsialist) Vastustest võib järeldada, et ettemaksete laekumisel kõik raamatupidajad ei maksusta klientidelt reisiteenuse eest saadud ettemaksu, mistõttu maksustatav käive ei deklareerita õiges kuus.



Joonis 12. Müügikäibe tekkimine

Maksustatava väärtuse kohta on esitatud kuus väidet, millest neli on õiged. Raamatupidajad pidid ära märkima õiged väited (Joonis 13, lk 52). 77,8% vastajatest teadsid, et eelmise kalendriaasta keskmist marginaali kasutades tuleb maksustatavat väärtust korrigeerida detsembri kuu deklaratsioonil kogu aasta ulatuses. MTA spetsialist selgitab, et kui reisieetevõtja ei kasuta oma käibe maksustamisel ja deklareerimisel eelmise aasta keskmist marginaali ja leiab marginaali iga reisi kohta eraldi, siis üldiste põhimõtete järgi, kui konkreetse reisi kulud ja tulud ning koos sellega tegelik marginaal on selgunud, tuleb käibedeklaratsiooni korrigeerida selles kuus, mil tegelik marginaal selgus, mitte aasta lõpus detsembri käibedeklaratsioonis.

Maksu- ja Tolliamet on siiski nõus olnud ka sellega, et kui tavaliselt tuleb osa kulutusi teha pärast reisi toimumist, võib sarnaselt keskmise marginaali kasutamisega korrigeerida aasta jooksul osutatud reisiteenuste maksustatavat väärtust kalendriaasta lõpul kogu kalendriaasta ulatuses detsembri käibedeklaratsioonis. (MTA spetsialist) Õigeks väiteks märkisid 37,0% vastajatest, et maksustatavat väärtust tuleb korrigeerida reisi toimumise kuus, kui tegelik marginaal on selgunud ja 33,3% vastajatest märkisid õigeks väite, et tegeliku marginaali selgumise kuus tuleb maksustatavat väärtust korrigeerida. MTA spetsialist tõdeb, et mõnel juhul võib juhtuda, et korrigeerimine selle põhimõtte järgi lükkub järgmisesse aastasse, kui reis on toimunud eelmisel aastal, aga kulu selgub uuel aastal.



Joonis 13. Väited reisiteenuse maksustatava väärtuse korrigeerimisest

MTA spetsialist selgitab, et käibemaksuarvestus käib alati kalendriaastate kaupa ja selline ettevõtja, kellel majandusaasta ei lange kokku kalendriaastaga, peab käibemaksu ümberarvestuse tegema kalendriaasta lõpus, detsembri käibedeklaratsioonis. Selle väite märkisid õigeks 22,2% vastajatest. Seega väide, et korrigeerimine tehakse ettevõtja majandusaasta viimasel kuul, on vale.

Reisiettevõtjad arvestavad enda käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäära täitumist maksustatava käibe põhisel, milleks on reisiettevõtja marginaal. Eelnevas alapeatükis, kus said raamatupidajad hinnata reisiteenuse erikorra alateemade kohta leitava informatsiooni keerukust ja veaohlikke kohti, peeti reisiteenuse erikorra alla kuuluvaid teenuseid. See tähendab, et raamatupidajad ei ole kindlad, millised teenused ja kaubad kuuluvad reisiteenuse erikorra kohaselt maksustamisele. Võib oletada, et seetõttu jäi märkimata kõik reisiga otseselt seotud teenused. Küsimustes, kus pidid raamatupidajad märkima õiged väited, esines mitmeid vigu. Näiteks märgiti valed väited nagu marginaali arvestusse lisatakse kõik reisiga seotud teenused, müügiarvel reisiettevõtja enda ja sisseostetud teenuste kajastamine ühel real koos, käibedeklaratsiooni korrigeerimine reisiettevõtja majandusaasta viimasel kuul. Sellest lähtuvalt tehakse ettepanek täiendada juhendmaterjale ning kirjutada erialakirjandusse artikkel, rõhutades uuringus välja tulnud potentsiaalsetele eksimustele reisiteenuse erikorra maksustamisel.

#### 4.4 Tähelepanekud reisiteenuse erikorra kajastamisest

Ankeetküsimustiku kahes viimasel küsimuses said vastajad kirjeldada enda töös esinenud olukordi, mil reisiteenuse erikorraga maksustamine oli pigem keeruline/erialaselt huvitav/teistele õpetlik, avaldada mõtteid reisiteenuse erikorrast üldiselt ja küsida küsimusi, kui mõni teema on reisiteenuse erikorrast jäänud selgusetuks. Järgnevalt on toodud välja vastajate mõtted ja hinnangud ning antud vastused küsimustele, mis on ankeetküsimustikule vastajatel tekkinud.

Üks vastaja tõi välja, et reisiteenuse erikorra maksustamine on keeruline siis, kui reisipakett sisaldab erinevaid riike ja teenuseid ning seadus võimaldab valida, kas kasutada reisiteenuse erikorda või tavakorda. Vastaja nendib, et tavakorra kasutamine on maksustamise seisukohalt müüjale kasulik. Veel tõdeb, et suures reisipaketis on teenuste lahku löömine keeruline ja tihti väga subjektiivne. Järgmine vastaja on isiklikult reisiteenuse erikorra vastu, sest reisiteenuse erikorra kasutamine teeb tema arvates kogu turismiteenuse maksustamise väga keeruliseks. Igal vähegi võimalikul juhul kasutab tema ettevõtte tavakorda. Vastaja ütleb, et mida keerulisem on süsteem ja mida rohkem on erisusi, seda rohkem on nii ekslikult kui ka tahtlikult tekkinud segadust ja seaduse erinevalt tõlgendamise võimalikkust.

Maksu- ja Tolliameti spetsialist selgitab, et käibemaksu arvestamise tavakorra või § 40 erikorra rakendamise valikuvõimalus on Eesti käibemaksuseaduse kohaselt ainult siis, kui reisiga seotud teenuseid müüakse enda nimel edasi järgmisele edasimüüjale, mitte lõpptarbijale. Kui teise isiku osutatavaid reisiga seotud teenuseid müüakse enda nimel edasi lõpptarbijale, on kohustuslik rakendada käibemaksuseaduse § 40 erikorda. Kui reisiettevõtja ise osutab reisiga seotud teenust, mitte ei müü edasi kellegi teise osutatavat teenust (näiteks reisiettevõtja osutab ise reisijateveoteenust oma transpordiga, mitte ei telli reisijatevedu kelleltki teiselt), on kohustuslik rakendada tavareegleid.

Ka kolmas vastaja eelistab reisiteenuse erikorradele teist lähenemist. Nimelt tema ettevõtte ei müü pakettreise lõpptarbijale vaid nad osutavad teenust välismaa juriidilistele isikutele. Vastaja tõi näitena välismaa kooride vastuvõtmise Eestis. Ettevõtte organiseerib välismaa kooride kontserdid, majutuse, toitlustuse ja kultuurprogrammi. Vastaja hinnangul selline tegevus ei lähe erikorra alla, kuid nendib, et reisiteenuse erikorra rakendamist neilt nõutakse. Tema ettevõtte hinnangul peaks tegevus olema maksustatav 0% määraga, sest on suunatud Eestist väljaspoole ehk tuuakse Eestisse turiste, kes omakorda toovad Eestile raha – annavad tööd toitlustus- ja majutusettevõtetele. Seetõttu vastaja arvab, et Eesti riik peaks taolise tegevusalaga ettevõtteid toetama rakendades 0% käibemaksu määra.

Toodi välja, et on mõned kohad, kus reisiteenuse erikord on turismifirmadele kahjulik. Vastaja tõi näiteks Tallinki, kes saab müüa laevapileteid kogu summa ulatuses 0% käibemaksuääruga, kuid reisibürood peavad sama lõppsumma seest tasuma osa reisiteenuse erikorra käibemaksuks. Veel tõi vastaja reisiteenuse erikorra rakendamise kohustuse probleemina välja tõsiasja, et on olukordi, mil ärikliendid saavad otse ostes teenustelt käibemaksu tagasi küsida, aga läbi reisifirma ostes käibemaksu tagasi ei saa. Kõige suuremaks probleemiks peeti reisiteenuse erikorra juures, et väga täpselt kõike arvutades on suur bürokraatlik ajakulu ja kasumit tuleb prognoosida ja raamatupidamise kontode tasemel aasta lõikes kokku viia, sest detailse arvutuse kulu on suurem kui kasum. Veel tõdeti, et reisiteenuse erikorraga maksustamine on keeruline, sest marginaal selgub hiljem. Reisettevõtjad hakkavad esimesi arveid tegema juba aasta enne reisi ja protsess on pikk, millal lõplikud arved laekuvad ja tegelik marginaal lõpuks selgub.

Vastajate hulgas märgiti, et mitmeid kordi oli reisiteenuse erikorra rakendamine ja maksustamine keeruline ja vastaja pidi üle küsima Maksu- ja Tolliametist. Tihti ka Maksu- ja Tolliametist ei osatud kohe vastata küsimustele. Üks vastajatest viitas paar aastat tagasi muudetud reisiteenuse erikorrale, millega tehti juba raske asi veel raskemaks. Maksu- ja Tolliameti spetsialist selgitas, et käibemaksuseaduse §-s 40, millega on reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikord kehtestatud, tehti viimane muudatus 2011. aasta alguses. Viimase muudatuse sisu oli, et kui enne 2011. aastat rakendus erikord ainult turismiseaduse § 3 punktides 2–12 nimetatud reisiteenuste enda nimel lõpptarbijale edasimüümisel, siis 2011. aasta 1. jaanuarist võeti viide turismiseadusele välja ja erikord rakendub kõigi reisiga seotud teenuste enda nimel lõpptarbijale edasimüümisel, ükskõik kas konkreetne teenus on turismiseaduse §-s 3 toodud loetelus nimetatud või mitte. Muudatuse põhjuseks oligi turismiseaduses mitteammendav reisiga seotud teenuste loetelu. Eesmärk on rakendada erikorda kõigi võimalike reisiga seotud teenuste edasimüümisel lõpptarbijale.

Üks vastajatest ei kasuta marginaali, kuna reisettevõtte on vahendaja. Vastaja eeldab, et marginaali kasutavad reisikorraldajad, keda tema hinnangul on Eestis ainult 2-3. Ülejäänud on tema arvates vahendajad. Vastaja arvestab agendikomisjonitasust 20% käibemaksu ja maksab riigile, kui on Euroopa Liidu reisiteenus, majutus või lennupiletid. Teooria alapeatükis „Reisiteenuse erikorra olemus“ on seletatud, mis on vahendamisteenus. Vahendamisteenus tähendab seda, et teenuse saaja (ettevõtja A) müüb reisiteenuse lõpptarbijale, kuid mitte enda nimel vaid reisiteenuse müüja (ettevõtja B) nimel ja arvel. Sellisel juhul vahendaja (ettevõtja A) reisiteenuse erikorda ei kasuta vaid maksustab vahendustasu. Reisiteenuse müüja (ettevõtja B) maksustab kasumi reisiteenuse erikorra kohaselt.

Reisiteenuse erikorra alla kuuluvad teenused maksustamisele juhul, kui ettevõtja müüb ostetud reisiteenuse lõpptarbijale enda nimel. Maksu- ja Tolliameti spetsialist soovitas lugeda käibemaksuseaduse § 2 lõiget 11, kus on vahendamisteenus reguleeritud. Samuti kommenteeris ta, et kui kõik vahendamisteenuse nõuded on täidetud (vahendaja ei vastuta tehingu eest, ei määra selle hinda ja arve ostjale esitatakse tegeliku müüja või tegeliku teenuse osutaja nimel, isegi kui selle arve kokkuleppel tegeliku müüjaga väljastab vahendaja) on vahendaja osutatava vahendamisteenuse maksustatavaks väärtuseks ainult vahendustasu. Käibemaksuseaduse § 40 erikorraga vahendamisteenust samastada ei saa, sest vahendaja saab oma teenuse osutamiseks tehtud kuludelt sisendkäibemaksu maha arvata. Ta tõi näite Piletilevi tegevusest, kes on sisuliselt vahendaja. Piletilevi müüb etendustele pileteid etenduse korraldaja nimel ja võtab etenduse korraldajalt selle eest vahendustasu ehk pilet müüakse etenduse korraldaja määratud hinnaga ja piletil on näha etenduse korraldaja.

Üks vastajatest pööras tähelepanu tarnijatelt saadavale 0% käibemaksumääraga arvele. Ta soovis teada, kuidas peab käituma Eesti reisiettevõtja, kui teiste riikide ettevõtjad rakendavad reisiteenuse erikorda või maksustamise asukoha reegleid valesti. Ta tõi näiteks Leedu bussifirmad, kes teevad teistes Euroopa riikides toimuvate sõitude eest arveid käibemaksumääraga 0% ja mitte asukoha maa reeglite järgi. MTA spetsialist selgitab, et sel juhul tuleb Eesti reisiettevõtjast käibemaksukohustuslasel juhinduda Eesti käibemaksuseaduse sätete järgi. Kui reisiettevõtja saab Leedu äripartnerilt arve reisijateveoteenuse kohta 0% käibemaksuga, mitte veo toimumise riigi käibemaksuga, ja reisiettevõtja müüb Leedu firma reisijateveoteenuse reisijatele enda nimel edasi, siis see ei tähenda, et reisiettevõtja peab sellise teenuse pöördmaksustama. Reisiettevõtja juhindub ikka käibemaksuseaduse § 40 erikorrast. Saab ka arvestada, et rahvusvaheline (mitte ühe riigi sisene) reisijatevedu maksustataksegi täies ulatuses 0% käibemaksuga. T. Elling täiendas, et reisijatevedu maksustatakse 0% käibemaksumääraga ainult Eestis, Lätis ja Leedus.

Ka teine vastaja pööras tähelepanu tarnijalt saadud arvele. Ta kommenteeris, et Eestis saab arvet teha ainult firma või FIE ning mitte eraisik ja kuna teistes riikides ei ole nii üheseid reegleid, siis soovis ta teada käitumisjuhust olukorrale, kui teenusepakkujad teistes riikides teevad arveid eraisikutena. Maksu- ja Tolliameti spetsialist vastas päringule järgnevalt: *„Kui Eesti reisiettevõtja saab arve mõnelt eraisikult riigist, kus eraisikud saavad arveid esitada, ja see eraisik ei osuta reisiettevõtjale teenust töövõtulepingu või muu võlaõigusliku lepingu alusel, siis välismaa eraisik on Eesti käibemaksuseaduse tähenduses ettevõtlusega tegelev isik.“*

Küsimustikule vastaja soovib teada, mille põhjal klassifitseerida teenused reisiteenuseks. Ta tõi näite teenuste maksustamisest, mida reisijad tarbivad reisis, aga mis ei ole otseselt reisiteenused või reisibüroo müüb erinevaid konverentsiteenuseid Eesti käibemaksukohustuslastele. Maksu- ja Tolliameti spetsialist pöörab tähelepanu teenustele, mida reisiettevõtja reisija jaoks tellib ja reisijale enda nimel edasi müüb. Ta tõi näite reisiril olles reisijast, kes midagi kohapeal juurde ostab, siis sellele ostule ei saa reisiteenuste erikord rakendada. Kuid kui müüakse pakett, mis koosneb transpordist, majutusest ja näiteks konverentsist osavõtu tasust, siis seda paketti tuleb lugeda reisiteenuse osutamiseks. Ta tõdes, et mõnikord tulebki otsustada juhtumipõhiselt. MTA spetsialist viitas Euroopa Kohtu lahendile (C-31/10), millele on viidatud ka töö „Reisiteenuse erikorra olemus“ alapeatükis, kus kohus leidis, et kui reisibüroo ainult müüb inimestele pileteid ooperietendustele, osutamata lisaks sellele muid teenuseid, siis see ei ole reisiteenuse osutamine. MTA spetsialist soovitas kõigil reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorrast huvitatutel läbi töötada Euroopa Komisjoni raport „*Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*“, millele on viidatud ka töös. Raportis on selgitatud reisiteenuste maksustamise erinev käsitlus liikmesriikides. Raport on leitav Euroopa Liidu ametlikul koduleheküljel.

Küsimustikule vastanud raamatupidajad, kes avaldasid oma arvamust, on reisiteenuse erikorra suhtes skeptilised, kuna reisiteenuse erikorra järgi arvestuse pidamist peetakse keeruliseks ning ajamahukaks. Raamatupidajatel on mitmeid küsimusi, kõikidele pole koheselt suutnud vastust anda ka Maksu- ja Tolliamet. Samuti tuuakse välja, et mõnes olukorras on reisiteenuse erikorra järgi maksustamine reisiteenuse müüja seisukohast kahjulik. Küsiti ka konkreetseid küsimusi. Kui tarnija maksustab teenuse valesti, siis reisiettevõtjal tuleb siiski arvega toimetada vastavalt reisiteenuse erikorrale. Kui saadakse arve eraisikult riigist, kus eraisik tohib arveid esitada, siis sellisel juhul on tegu käibemaksuseaduse mõistes ettevõtlusega tegeleva isikuga ning arve kuulub ettevõtlusega seotud kuludesse ning reisiteenuse marginaali arvestusse.

Raamatupidajate vastuste põhjal regulatsioonis endas probleemi pole. Reisiteenuse erikorda muuta niikuinii ei saa, sest see tuleb käibemaksudirektiivist. Üldistavalt on probleemid rakendusliku suunaga, saades reisiteenuse erikorra süsteemi arusaadavamalt lahti kirjutada. Eelnevast lähtuvalt on ettepanek korraldada rohkem ja põhjalikumaid reisiteenuse erikorra alaseid koolitusi ja avaldada selgitusi erialakirjanduses, k.a uuringu tulemused, pöörates reisiteenuse erikorda kasutatavate raamatupidajate tähelepanu potentsiaalsetele veakohtadele.



## KOKKUVÕTE

Lõputöö pealkiri on „Reisiteenuse erikorra rakendamisel ja maksustamisel ettetulevad probleemid“.

Reisiteenuseid maksustatakse Eestis kahel erineval viisil – reisiteenused, mis kuuluvad käibemaksuga maksustamisele reisiteenuse erikorrana ja reisiteenused kui vahendusteenused, mis maksustatakse käibemaksuga tavakorra alusel. Kõik reisiteenused, mis ei kuulu reisiteenuste erikorra kohaldamisalasse, maksustatakse käibemaksuga käibemaksuseaduses paragrahv 10 sätestatud teenuste käibe tekkimise asukoha põhimõtteid järgides.

Lõputöö keskendus reisiteenuse erikorrale käibemaksuseaduse paragrahv 40 mõistes, mille aluseks on Euroopa Nõukogu direktiivi 2006/112/EC artiklid 306-310. Vastavalt reisiteenuste erikorrale tuleb reisiteenuse erikorda rakendada juhul, kui ettevõtte osutab oma nimel reisiteenust lõpptarbijale ning kasutab teiste maksukohustuslaste kaupu või teenuseid reisiteenuse osutamisel ehk reisiteenuse erikorra alla kuuluvad teistelt ettevõtetelt reisiteenuse pakkumise jaoks ostetud kaubad ja teenused. Reisisettevõtja enda poolt osutatud teenused kuuluvad maksustamisele tavakorras. Reisisettevõtja ja -korraldaja poolt pakutud pakettreisei või seotud reisikorraldusteenuseid osutava ettevõtja reisiteenuse osutamisel tuleb kliendiga sõlmida pakettreisileping, mille tingimused on kirjas võlaõigusseaduses.

Eestis registreeritud ettevõtete reisiteenuse erikorra alla kuuluvate teenuste käibe tekkimise koht on Eesti. Maksustatav väärtus ehk ostetud teenustele lisatud marginaal on maksustatava väärtuse arvutamise aluseks. Kui reisiteenus osutatakse ühendusvälises riigis, maksustatakse marginaal 0%-lise käibemaksumääraga ja ühendusesiseses riigis osutatud reisiteenuse marginaal maksustatakse 20%-lise käibemaksumääraga. Marginaal leitakse iga tehingu puhul eraldi või maksustatakse eelmise kalendriaasta keskmise marginaali järgi, viimast korrigeeritakse detsembri kuu deklaratsioonil terve kalendriaasta lõikes tagasiulatavalt. Reisiteenusega seotud ostetud teenustelt ja kaupadelt ei tohi sisendkäibemaksu arvestada ning müügiarvele tuleb käibemaksureal viidata KMS § 40-le.

Lõputöö eesmärk oli välja selgitada reisiteenuse erikorra rakendamisel ja maksustamisel ettetulevad probleemid reisiteenuse erikorda rakendavate raamatupidajate hinnangul, et vähendada edaspidi eksimusi reisiteenuse erikorra rakendamisel raamatupidamises ja käibemaksuga maksustamisel. Lõputöös viidi läbi reisiteenuse erikorda rakendavate raamatupidajate seas ankeetküsitlus avatud ja valikvastustega küsimustega. Vastused saadi 28-lt raamatupidajalt. Avatud küsimustega intervjuu tehti Maksu- ja Tolliameti maksude osakonna peaspetsialistiga, täiendamaks ankeetküsitluse kaudu saadud raamatupidajate vastuseid.

Enim kasutatavam raamatupidamisprogramm vastajate seas oli Merit Aktiva. Populaarsuselt teine programm oli Standard Books. Peaaegu pooled raamatupidajad koostavad reisiteenuse erikorra arvestuse pidamiseks ja raamatupidamise kontrollimiseks lisatabeleid tabeltöötlusprogrammis *MS Excel*. Olemasolevate raamatupidamisprogrammide kasutusmugavuse suurendamiseks on tehtud ettepanekud lisamaks kontoplaani reisiteenuse erikorra standardsed kontod, automatiseerida müügiarvete konteeringud, võimaldada marginaali jaotamist müügiarvel, lihtsustada klientide ettemaksete jälgimist ja soodustuste rakendamist.

Kõige enam otsitakse reisiteenuse erikorra kohta informatsiooni käibemaksuseadusest, Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt või maksuspetsialistiga suheldes ning Rahandusministeeriumi käibemaksuseaduse kommentaaridest. Kuna Maksu- ja Tolliamet toetub Rahandusministeeriumi selgitustele ning käibemaksuseaduse kommentaarid on autori hinnangul põhjalikumad, tehti ettepanek Maksu- ja Tolliameti koduleheküljele lisada viide Rahandusministeeriumi käibemaksuseaduse kommentaaridele, et rohkem reisiteenuse erikorrast huvitunud isikud saaksid erinevatest allikatest mitmekülgset teavet. Uuringu käigus selgus, et Maksu- ja Tolliameti koduleheküljel olevad selgitused ei ole raamatupidajate hinnangul piisavad ning pole selgelt sõnastatud. Tehakse ettepanek reisiteenuse erikorda puudutavate juhendmaterjalide täiendamiseks lihtsamalt sõnastamise ja praktiliste näidetega võimalikest reisiteenustest ja reisiteenuste käibemaksuga maksustamistest ja deklareerimistest.

Uuringus selgus, et 53,6% vastajate hinnangul on reisiteenuse erikord seadusaktides piisavalt reguleeritud, mille põhjal saab väita, et regulatsioonis endas probleemi ei nähta. Pigem on reisiteenuse erikorra rakendamise ja maksustamise probleemid seotud rakendusliku suunaga. Vastajate hinnangul oli keeruline leida informatsiooni reisiteenuse erikorra alla kuuluvatest teenustest, mida omakorda peeti kõige veaohlikumaks kohaks reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorras.

Vastajatel esines eksimusi reisiteenuse erikorra kohta käivate õigete väidete märkimisel, mis viitab probleemidele reisiteenuse erikorra rakendamisel raamatupidamises ja käibemaksuga maksustamisel. Pöörates reisiteenuse erikorda kasutatavate raamatupidajate tähelepanu veaohlikele kohtadele, tehti ettepanek avaldada selgitavaid artikleid erialakirjanduses, sealhulgas avaldada uuringu tulemustest kokkuvõtte ning korraldada põhjalikumaid koolitusi reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorrast. Reisiteenuse erikorrast huvitatutel on võimalus lugeda Euroopa Komisjoni tellimisel koostatud raporti, kus selgitatakse reisiteenuste maksustamise erinevaid käsitlusi Euroopa Liidu liikmesriikides.

## SUMMARY

The topic of this final thesis is „Problems occurring while implementing and taxing special scheme for travel agents”. The thesis is 81 pages long consisting of four chapters as well as subchapters and contains 13 figures and 9 tables. The thesis is including two questionnaires prepared by the author.

The theoretical part of the thesis is based on council directive and a report composed by the European Commission in 2017 („Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform“) that explains the directive, the current VAT law of Estonia and comments made about the VAT law by Estonian Ministry of Finance, court decisions of the members of the European Union, Europe Commission’s assessment of the relevancy of special scheme for travel agents in document „Special Scheme for travel agents“ and also on articles written by a tax specialist Tõnis Elling.

The topic of the thesis corresponds to an actual need, because the ambiguous legislations cause flaws for taxable persons in implementing and taxing special scheme for travel agents, but up until this date the problems occurring in this process have only been described in a generic way. T. Elling has often referred to accountants who were in trouble at first when the special scheme for travel agents became valid, because they did not know how to tax the services belonging to the special scheme.

The Estonian Tax and Customs Board specialist has said that the tax payers are still contacting the board in order to get additional information about the special scheme for travel agents. Therefore, the aim of the study is to identify the problems which the accountants who implement and tax special scheme for travel agents have come across so that further mistakes could be avoid. To reach this goal the following tasks are posed in the study:

- map and analyze problems that the accountants who implement and tax special scheme for travel agents claim to come across when implementing and taxing the special scheme;
- make conclusions and suggestions for implementing the special scheme for travel agents in accounting the correct way and also in VAT taxation in correspondence with the law and theory.

A specialist from the Estonian Tax and Customs Board and accountants who implement the special scheme for travel agents were subject to the study. In order to perform the study a quantitative and qualitative open interview was held with the specialist from the Estonian Tax and Customs Board. A survey was sent to the accountants out of who 28 answered. There were closed and multiple choice questions and the info received from the analyzis can be presented in numerical figures which has

characteristics of a quantitative method for collecting data. Also, there were open-ended questions which responses include evaluations and opinions which are of qualitative kind and which results are descriptive. The data collected in the study was analyzed using spreadsheet software MS Excel. The results were presented as tabels, diagrams and text.

There is not a very good accounting software for supporting the special scheme for travel agents. The developers of the existing accounting software can enhance the user experience and make it simpler to include the special scheme for travel agents. 53,6% of the accountants evaluated the regulations of the special scheme in legislation sufficient and 46,4% found these insufficient, although it is noted in several sources that the special scheme for travel agents is ambigious and the accountants do not know how to implement it. That is why the aim of this work is to propose improving of the manuals and literature on the subject with more detailed explanations.

## VIIDATUD ALLIKAD

- C-422/17. *Szef Krajowej Administracji Skarbowej versus Skarpa Travel sp. z o.o.* (2018). Euroopa Liit. Kasutamise kuupäev: 04.02.2021, allikas InfoCuria Kohtupraktika:  
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=32D5507129C12CBCF10D9BF38E7662EF?text=&docid=209345&pageIndex=0&doclang=et&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4815141>
- C-552/17. *Alpenchalets Resorts GmbH versus Finanzamt München Abteilung Körperschaften*. (2018). Euroopa Liit. Kasutamise kuupäev: 04.02.2021, allikas InfoCuria Kohtupraktika:  
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=205381&pageIndex=0&doclang=et&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4816720>
- C-557/11. *Maria Kozak versus Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie*. (2012). Euroopa Liit. Kasutamise kuupäev: 24.02.2022, allikas InfoCuria Kohtupraktika:  
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=reisib%25C3%25BCroo%2Berikord&docid=128906&pageIndex=0&doclang=et&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=812030#ctx1>
- C-31/10. *Minerva Kulturreisen GmbH versus Finanzamt Freital*. (2010). Euroopa Liit. Kasutamise kuupäev 04.02.2021, allikas InfoCuria Kohtupraktika:  
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83862&pageIndex=0&doclang=ET&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5482296>
- Deduktiivne strateegia ja lineaarne uuringuprotsess*. Kasutamise kuupäev: 27.03.2022, allikas Tartu Ülikool: [https://sisu.ut.ee/teadustoo\\_alused/deduktiivne-strateegia-ja-lineaarne-uuringuprotsess](https://sisu.ut.ee/teadustoo_alused/deduktiivne-strateegia-ja-lineaarne-uuringuprotsess)
- Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne*. (2020). Justiitsministeerium. Kasutamise kuupäev: 21.04.2021, allikas <https://pohiseadus.ee/>
- Elling, T. (2017). Reisisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord. *Raamatupidamise praktik, september 2017/117*, 19-20
- Elling, T. (2016). Reisisiteenuste käibemaksustamise kord aitab paljusid. *Raamatupidamise praktik*. Kasutamise kuupäev: 24.02.2022, allikas:  
<https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2016/09/22/reisisiteenuste-kaibemaksustamise-kord-aitab-paljusid>
- Elling, T. (2015). *Milliseid arveid käibedeklaratsiooni lisal ei deklareerita?* Kasutamise kuupäev: 28.03.2021, allikas Grant Thornton Baltic OÜ: <https://www.grantthornton.ee/insights-landing-page/1000eur-tell-art4/>

- Elling, T. (2007). Reisisiteenuse maksustamise erikord, reisijate- ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitusteeluse maksustamine. Rmt: *Eesti Majanduse Teataja kaasanne „Käibemaks“*, 8-11. Tallinn: OÜ Teataja Kirjastus.
- Enamlevinud probleemid käibedeklaratsiooni täitmisel*. Kasutamise kuupäev 28.03.2021, allikas Addenda OÜ: <https://addenda.ee/enamlevinud-probleemid-kaibedeklaratsiooni-taitmisel>
- Erisätted*. Kasutamise kuupäev 05.04.2022, allikas Maksu- ja Tolliamet: [https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:FvRo1MhxZXcJ:https://www.emt.a.ee/node/342/main\\_chapter/11375/pdf+&cd=1&hl=et&ct=clnk&gl=ee](https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:FvRo1MhxZXcJ:https://www.emt.a.ee/node/342/main_chapter/11375/pdf+&cd=1&hl=et&ct=clnk&gl=ee)
- Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. (2010). *Uuri ja kirjuta*. Tallinn: AS Medicina
- Hirsjärvi, S., Huttunen, J., (2005). *Sissejuhatus kasvatusseadusse*. Tallinn: AS Medicina
- Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. (2005). *Uuri ja kirjuta*. Tallinn: AS Medicina
- Keskmist marginaali kasutava maksukohustuslase poolt reisisiteenuse maksustatava väärtuse korrigeerimise kord*. (28.12.2005; viimati muudetud 14.08.2009). Rahandusministri määrus nr 92. Kasutamise kuupäev 05.02.2021, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/13214494>
- Käibemaksu eriskeemid*. (2022). Kasutamise kuupäev 20.02.2022, allikas Äripäev AS: <https://pood.aripeev.ee/kaibemaksu-eriskeemid>
- Käibemaksu kitsaskohad 2020*. (2020). Kasutamise kuupäev 28.03.2021, allikas Koolitusportaal OÜ: <https://www.tark.ee/kaibemaksu-kitsaskohad-2020>
- Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega*. (2021). Kasutamise kuupäev: 02.02.2022, allikas Rahandusministeerium: <https://www.fin.ee/riigi-rahandus-ja-maksud/maksu-ja-tollipoliitika/maksud#kibemaks>
- Käibemaksuseadus*. (10.12.2003; viimati muudetud 24.11.2021). Kasutamise kuupäev: 18.02.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/109122021010>
- Lagerspetz, M. (2021) *Ühiskonna uurimise meetodid. Sissejuhatus ja väljajuhatus*. Tallinn: TLÜ Kirjastus
- Lehis, L. (2012). *Maksuõigus*. Tallinn: OÜ Juura
- Maksu- ja Tolliameti põhimäärus*. (06.10.2008; viimati muudetud 06.12.2019). Rahandusministri määrus nr 29. Kasutamise kuupäev: 21.01.2021, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/112122019011>
- Maksud ja maksusüsteem*. (2021). Riigi Infosüsteemi Amet. Kasutamise kuupäev: 18.02.2022, allikas <https://www.eesti.ee/et/raha-ja-omand/maksud-ja-raha/maksud-ja-maksususteem>

- Maksud.* (2021). Kasutamise kuupäev 18.02.2022, allikas Rahandusministeerium:  
<https://www.rahandusministeerium.ee/et/eesmargidtegevused/maksu-ja-tollipoliitika/maksud>
- Maksudkorralduse seadus.* (20.02.2002; viimati muudetud 25.11.2021). Kasutamise kuupäev: 18.02.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/111122021007>
- Maksustamise erisätted.* (2021). Kasutamise kuupäev: 20.02.2022, allikas Maksu- ja Tolliamet: <https://www.emta.ee/ariklient/maksud-ja-tasumine/kaibemaks/erisatted-ja-kinnisasja-maksustamine/reisiteenuse-kaibemaksuga-maksustamise-erikord>
- Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi.* (28.11.2006, viimati muudetud 26.11.2020). Euroopa Liit. Kasutamise kuupäev: 23.01.2021, allikas EUR-Lex: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=ET>
- Pulk, S. (2001). *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*. Pärnu: Õigusteabe AS
- Raamatupidamistarkvarade rahulolu-uuringu statistika.* (2016). Kasutamise kuupäev: 30.03.2021, allikas SimpleBooks: <https://www.simplbooks.ee/2016/01/raamatupidamistarkvarade-rahulolu-uuringu-statistika/>
- Reisiteenuse erijuht (KMS §40) kajastamine Merit Aktivas.* (2021). Kasutamise kuupäev: 27.02.2022, allikas AS Merit Tarkvara: [https://www.merit.ee/juhend/muud/reisiteenuste\\_erijuht\\_merit\\_aktivas.pdf](https://www.merit.ee/juhend/muud/reisiteenuste_erijuht_merit_aktivas.pdf)
- Reisiteenuse erijuht kajastamine KMS §40 alusel.* (2021). Kasutamise kuupäev: 27.02.2022, allikas Excellent Business Solutions Eesti AS: <https://www.excellent.ee/kasutajatugi/reisiteenuse-erijuht-kajastamine-kms-40-alusel/>
- Special Scheme for travel agents.* (2021). European Union. Retrieved February 17, 2022, from [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Reisiburoode-kaibemaksu-erikorra-hindamine\\_et](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Reisiburoode-kaibemaksu-erikorra-hindamine_et)
- Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform.* (2017). European Union. Retrieved February 4, 2021, from European Commission: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2017-12/travel\\_agents\\_special\\_vat\\_scheme\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2017-12/travel_agents_special_vat_scheme_en.pdf)
- Tooding, L-M. (2015). *Andmete analüüs ja tõlgendamine sotsiaalteadustes*. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus
- Turismiseadus.* (15.11.2000; viimati muudetud 25.11.2020). Kasutamise kuupäev: 18.02.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/104122020003>

*Uurimuse eesmärgi püstitamine ja uurimisküsimuste sõnastamine.* Kasutamise kuupäev 27.03.2022, allikas Tartu Ülikool: [https://sisu.ut.ee/teadustoo\\_alused/uurimuse-eesm%C3%A4rgi-s%C3%B5nastamine](https://sisu.ut.ee/teadustoo_alused/uurimuse-eesm%C3%A4rgi-s%C3%B5nastamine)

*Value-Added Taxation of Travel in the EU: Lack of Neutrality in the Application of Special Scheme for Travel Agents.* (2018). LUC Library. Retrieved February 4, 2021, from University of Lapland: <https://lauda.ulapland.fi/bitstream/handle/10024/63384/Venetkoski.Linda.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

*Võlaõigusseadus.* (26.09.2001; viimati muudetud 24.11.2021). Kasutamise kuupäev: 18.02.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/108122021011>

Õunapuu, L. (2014) *Kvalitatiivne ja kvantitatiivne uurimisviis sotsiaalteadustes.* Kasutamise kuupäev: 03.04.2022, allikas: Tartu Ülikool [https://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/36419/ounapuu\\_kvalitatiivne.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/36419/ounapuu_kvalitatiivne.pdf?sequence=1&isAllowed=y)



## **LISADE LOETELU**

Lisa 1. Intervjuuküsimused Maksu- ja Tolliameti spetsialistile

Lisa 2. Reisisiteenuse erikorra kajastamine Merit Aktivas

Lisa 3. Reisisiteenuse erikorra kajastamine Standard Books'is

Lisa 4. Reisisiteenuse erikorra kajastamine SmartAccountsis

Lisa 5. Reisisiteenuse erikorra kajastamine Directos

Lisa 6. Raamatupidamisprogrammides reisisiteenuse erikorra kajastamise võrdlus

Lisa 7. Veebiküsimustik reisisiteenuse erikorda rakendavatele raamatupidajatele

## Lisa 1. Intervjuuküsimused Maksu- ja Tolliameti spetsialistile

1. Milliste küsimustega pöörduakse Maksu- ja Tolliameti poole seoses reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra rakendamisel?
2. Mida kujutab endast reisiteenuse erikord?
3. Millal tekib reisieetvõtjal maksustatav käive?
4. Kuidas maksustab oma käibe reisiteenuseid vahendav ettevõtte?
5. Mittekäibemaksukohustuslasest reisiteenuseid müüv ettevõtte peab ka ikka rakendama kõiki reisiteenuse erikorra põhimõtteid selle erisusega, et marginaalist ei arvestata ja tasuta käibemaksu?
6. Kuidas käib maksustatava väärtuse leidmine eelmise kalendriaasta keskmise marginaali ja iga reisi puhul eraldi marginaali leidmise korral?
7. Millal ja kuidas korrigeeritakse reisiteenuste maksustatavat väärtust?
8. Leides marginaali iga reisi kohta eraldi ja reisi toimumise kuuks pole täpne marginaal selgunud, tuleb maksustatavat väärtust korrigeerida detsembri kuus? Mitte selles kuus, kus marginaal lõplikult selgunud on peale reisi toimumist?
9. Millises kuus peaks korrigeerima maksustatavat väärtust reisieetvõtte, kelle kalendriaasta ei lange kokku klassikalise kalendriaastaga (s.o 01.01-31.12)?
10. Kuidas arvestatakse käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäära täitumist?
11. Mida peaks tegema Eesti reisieetvõtja, kui teiste riikide ettevõtjad rakendavad reisiteenuse erikorda või maksustamise asukoha reegleid valesti?
12. Kui reisieetvõtja saab välismaa eraisikult arve, kas reisieetvõtja saab välismaa eraisikult saadud arve lugeda ettevõtlusega seotud kuluks?
13. Kas reisisaatja majutus- ja toitlustuskulud, päevarahad kuuluvad marginaali arvestusse? Või kuidas peab reisieetvõtte toimima reisisaatja puhul, on ta siis töölepinguga tööl või nt käsunduslepinguga teeb töövõtte?
14. Kui reisiteenust osutav ettevõtte omab majutusasutust, kuid ostab reisiteenuse pakkumiseks kolmandatelt isikutelt sisse reisikorraldusega seotud teenuseid (transport, kindlustused, giidi teenus jne), siis kolmandatelt isikutelt ostetud teenused kuuluvad reisiteenuse erikorra alla ja reisieetvõtte enda majutusasutuses pakutud ööbimise teenus on Eestis 9% määraga maksustatav?
15. Millised on maksumaksjate küsimuste põhjal potentsiaalsed vead reisiteenuse erikorra rakendamisel?

## Lisa 2. Reisisiteenuse erikorra kajastamine Merit Aktivas

Merit Aktiva raamatupidamisprogrammi (veebipõhine versioon 2021-03-16-1) meeskond soovib konkreetse reisi tulude ja kulude jälgimiseks kasutada projekte. Projekte saab lisada seadistuses: Seadistused > Dimensioonid > Projekt > Lisa väärtus. Projekte tuleb kasutada müügiarvetes, ostuarvetes ja pearaamatu kannetes.

Kui kogu müügiarve, ostuarve või pearaamatu kanne on seotud ühe projektiga, tuleb valida päises tulu või kuluga seotud projekt. Kui tulu või kulu koosneb mitmest projektist või projekti(de)ga mitteseotud tuludest-kuludest, tuleb müügiarve, ostuarve või pearaamatu kande real valida sobiv(ad) projekt(id).

Ostuarve sisestamisel, Ost > Ostuarved > Uus ostuarve, tuleb ridadel kasutada kuluga seotud artikleid ning käibemaksureal valida määraks „Ei ole käive“.

Reisisiteenuse erikorra müügitulu kajastamiseks tuleb lisada kontoplaani kaks uut kontot. Uusi kontosid saab kontoplaani sisestada seadistusest Seadistused > Kontoplaan > Uus konto:

- 3050 – Reisisiteenuse müük erikorra alusel, käibemaksusumäär „Reisisiteenuse erikord KMS §40“ (konto, mida tuleb kasutada müügiarvel).
- 3055 – Reisisiteenuse maksustatav väärtus, käibemaksusumäär „20%“ (konto, mida tuleb kasutada pearaamatu kandes).

Enne müügiarvete sisestamist tuleb lisada müügiartiklisse artikkel „Reisisiteenuse müük“, kontoks tuleb valida 3050 ja käibemaksu reale „Reisisiteenuse erikord KMS § 40“. Müügiartiklit saab lisada Müük > Artiklid > Uus müügiartikkel. Müügiarvet koostades, Müük > Müügiarved > Uus müügiarve, tuleb müügiarve ridadel kasutada artiklit „Reisisiteenuse müük“ käibemaksusumääraga „Reisisiteenuse erikord KMS § 40“. Kui müügiarvele lisatakse rida ettevõtte enda osutatavatest teenustest, tuleb käibemaksusumääraks valida 20%.

Projekti kasumi või kahjumi leidmiseks tuleb koostada aruanne: Finants > Dimensioonide aruanded > Dimensioon „Projekt“ > Detailsus „Detailne“ või „Üldine“. Kasumi ja käibemaksu kohta tuleb teha pearaamatusse kanne. Pearaamatu kande saab sisestada Finants > Pearaamatu kanded > Uus pearaamatu kanne. Kande päises summade sisestuseks tuleb valida „Summad km-ga“, siis deklareerib Merit Aktiva raamatupidamisprogramm käibemaksuga maksustatava kasumi käibedeklaratsiooni esimesel real.

Lisa 2 jätk

Pearaamatusse sisestatav kanne:

Deebet 3050 – Reisisiteenuse müük erikorral alusel, käibemaksumäär „Reisisiteenuse erikord KMS §40“ (kasum).

Kreedit 3055 – Reisisiteenuse maksustatav väärtus, käibemaksumäär „20%“ (kasum).

Kui klient tasub reisi eest mitmes osas, siis tuleb koostada pearaamatu kanded nende kuupäevadega, millal klient reisi eest tasus.

Käibedeklaratsiooni saab koostada Finants > Käibedeklaratsioon > Uus käibedeklaratsioon. Peale käibedeklaratsiooni salvestamist on võimalus deklaratsioon .xml-failina arvutisse alla laadida ning Maksu- ja Tolliametile käibedeklaratsiooni lehele üles laadida või saata Merit Aktivast käibedeklaratsioon otse e-maksuametisse. Mõlemaid toiminguid saab teha Aruanded > Käibedeklaratsioon e-maksuametisse (või XML).

### Lisa 3. Reisisiteenuse erikorra kajastamine Standard Books'is

Standard Books raamatupidamisprogrammi (pilvepõhine demoversioon 8.5) meeskond soovib konkreetse reisi tulude ja kulude jälgimiseks kasutada objekte. Objekte saab lisada finants moodulis: Registrid > Objektid > Koosta > Uus objekt. Objekte tuleb kasutada müügiarvetes ja ostuarvetes.

Finants moodulis tuleb teha reisisiteenuse erikorra jaoks eraldi käibemaksukood käibemaksumääraga 0%: Seadistused > Käibemaksukoodid.

Kui kogu müügiarve ja ostuarve on seotud ühe objektiga, tuleb valida päises tulu või kuluga seotud objekt. Kui tulu või kulu koosneb mitmest objektist või objekti(de)ga mitteseotud tuludest-kuludest, tuleb müügiarve või ostuarve artiklite real valida sobiv(ad) objekt(id).

Enne ostuarve sisestamist tuleb lisada kontoplaani üks uus konto. Uut kontot saab kontoplaani sisestada finants moodulis Registrid > Kontod > Koosta > Uus konto:

- 4350 – Ostetud reisisiteenused, käibemaksumääraks eelnevalt tehtud uus käibemaksukood käibemaksumääraga 0%.

Ostuarvete moodulis ostuarve sisestamisel, Registrid > Ostuarved > Koosta > Uus ostuarve, tuleb ridadel kasutada kulukontot 4350 – Ostetud reisisiteenused, käibemaksumääraks eelnevalt tehtud uus käibemaksukood käibemaksumääraga 0%.

Reisisiteenuse erikorra müügitulu kajastamiseks tuleb lisada kontoplaani üks uus konto. Uut kontot saab kontoplaani sisestada finants moodulis Registrid > Kontod > Koosta > Uus konto:

- 3150 – Reisisiteenuse müük erikorra alusel, eelnevalt tehtud uus käibemaksukood käibemaksumääraga 0% (konto, mida tuleb kasutada müügiarvel).

Enne müügiarvete sisestamist tuleb lisada müügiartiklisse artikkel „Reisisiteenuse müük“, kontoks tuleb valida 3150 ja käibemaksu reale tuleb sisestada eelnevalt tehtud käibemaksukood käibemaksumääraga 0%. Müügiartiklit saab lisada müügiarvete moodulis Registrid > Artiklid > Koosta > Uus artikkel. Müügiarve moodulis müügiarvet koostades, Registrid > Arved > Koosta > Uus arve, tuleb müügiarve ridadel kasutada artiklit „Reisisiteenuse müük“ eelnevalt tehtud käibemaksukoodiga käibemaksumääraga 0%. Kui müügiarvele lisatakse rida ettevõtte enda osutatavatest teenustest, tuleb käibemaksumääraks valida 20%.

### Lisa 3 jätk

Objekti kasumi või kahjumi leidmiseks tuleb finants moodulis koostada aruanne: Aruanded > Kasumiaruanne. Aruandes on näha kasumit ehk marginaali, mis sisaldab käibemaksu. Käibemaksuta osa leidmiseks tuleb marginaal jagada 1,2-ga.

Käibedeklaratsiooni saab koostada finants moodulis Aruanded > Käibemaksuaruanne. Peale käibemaksuaruande koostamist tuleb lisada 1. reale valem  $(\text{VATResult}("3150","RT") + \text{VATResult}("4350","RT")) * 0.833333$ , mille tulemuseks on maksustatav käive. Peale käibemaksuaruande salvestamist on võimalus deklaratsioon saata programmist elektrooniliselt e-maksuametisse.

#### Lisa 4. Reisisiteenuse erikorra kajastamine SmartAccounts

SmartAccounts raamatupidamisprogrammi (veebipõhine versioon „Jõmmu“) meeskond soovib ühe võimaliku variandina konkreetse reisi tulude-kulude arvestamiseks võtta kasutusele objektid. Objekte saab sisestada seadetes: Seaded > Objektid > Lisa uus. Objekte tuleb kasutada müügiarvetes, ostuarvetes ja pearaamatu kannetes.

Klienditugi soovib objekte valida vaid arve ridadele, kuna SmartAccounts raamatupidamisprogrammis saab arvele objekte sisestada kahte erinevasse kohta, nii arve päisesse kui arve reale, millest sõltub aruannetes objektipõhise informatsiooni kättesaadavus. Kui objekt lisatakse arve päisesse, on võimalus dokumente filtreerida artiklite ostu- ja müügiaruannetes, klientide ja hankijate tasumata arvete aruannetes. Arvereale objekti lisades on võimalik informatsiooni filtreerida objekti aruandes, pearaamatus, põhjaruannetes (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne), artiklite ostu- ja müügiaruannetes.

Ostuarve sisestamisel, Ost/müük > Ostuarved > Lisa uus, tuleb ridadel kasutada kuluga seotud artikleid ning käibemaksureal valida määraks „Ei arv. KMD“.

Reisisiteenuse erikorra müügitulu kajastamiseks tuleb lisada kontoplaani kaks uut kontot. Uusi kontosid saab kontoplaani sisestada seadetes Seaded > Kontoplaan > Lisa uus:

- 30150 – Reisisiteenuse müük erikorra alusel (konto, mida tuleb kasutada müügiarvel).
- 30155 – Reisisiteenuse maksustatav väärtus (konto, mida tuleb kasutada pearaamatu kandes).

Enne müügiarvete sisestamist tuleb lisada müügiartiklisse artikkel „Reisisiteenuse müük“, kontoks tuleb valida 30150 ja käibemaksu reale „Ei arv. KMD“. Müügiartiklit saab lisada Ost/müük > Artiklid > Lisa uus. Müügiarvet koostades, Ost/müük > Müügiarved > Lisa uus, tuleb müügiarve ridadel kasutada artiklit „Reisisiteenuse müük“ käibemaksunääruga „Ei arv. KMD“. Kui müügiarvele lisatakse rida ettevõtte enda osutatavatest teenustest, tuleb käibemaksunääraks valida 20%.

Objekti kasumi või kahjumi leidmiseks tuleb koostada aruanne: Aruanded > Kasumiaruanne > Täpsemad seaded > Valida sobiv objekt. Kasumi ja käibemaksu kohta tuleb teha pearaamatusse kanne. Pearaamatu kande saab sisestada Pearaamat > Pearaamatu kanded > Lisa uus:

Deebet 30150 – Reisisiteenuse müük erikorra alusel (kasum)

Kreedid 30155 – Reisisiteenuse maksustatav väärtus (kasum ilma käibemaksuta)

Kreedid 21511 – Käibemaks (käibemaks)

#### Lisa 4 jätk

Selleks, et konto 30155 – Reisisiteenuse maksustatav väärtus käive jõuaks käibedeklaratsiooni 1. reale, tuleb seadistada vastav konto käibedeklaratsioonile juurde seadetes: Seaded > Käibedeklaratsiooni seaded. Käibedeklaratsiooni 1. reale tuleb lisada valem kujul +A30155 (kus A on arvevälised tehingud ning 30155 on konto „Reisisiteenuse maksustatav väärtus“ kood). Salvestage. Käibedeklaratsiooni saab koostada Maksud > Käibedeklaratsioonid > Lisa uus. Peale käibedeklaratsiooni salvestamist on võimalus deklaratsioon .xml-failina arvutisse alla laadida ning Maksu- ja Tolliameti käibedeklaratsiooni lehele üles laadida. Vajadusel on võimalik käibedeklaratsiooni automaatkannet muuta käsitsi. Automaatkannet saab muuta avatud käibedeklaratsioonil Rohkem > Ava kanne > Muuda.

Kontole 30491 – Muud äritulud või 40991 – Muud ärikulud kantakse käibedeklaratsiooni salvestamisel need erinevused, mis tulenevad käibedeklaratsiooni 1. real käsitsi muudetud summadest.



## Lisa 5. Reisisiteenuse erikorra kajastamine Directos

Directo raamatupidamisprogrammi (versiooni kasutatud aprill 2021) meeskond soovib konkreetse reisi tulude ja kulude jälgimiseks kasutada objekte ja projekte.

Reisisiteenuse erikorra jaoks tuleb teha kaks eraldi käibemaksukoodi. Käibemaksukoodi saab lisada Seadistused > Raamatu seadistused > Käibemaksukoodid > Lisa uus:

- Kood X1 – „Ei ole käive – reisisiteenuse erikord“ – käibemaksusumäär 0%.
- Kood x2 – „20% marginaali maksustamine – reisisiteenuse erikord“ – käibemaksusumäär 20%.

Kuna oluline on eristada Euroopa Liidu sisesed ja -välised tehingud, soovitatakse luua neli objekti, mida tuleb kasutada reisisiteenuse tuludel ja kuludel:

- „REIS\_ERIKORD“ nimetus „Reisisiteenus\_erikord“.
- „REIS\_TAVAKORD“ nimetus „Reisisiteenus\_tavakord“.
- „EU\_REIS\_ERIKORD“ nimetusega „Reisisiteenuse erikord EU“.
- „MITTEEU\_REIS\_ERIKORD“ nimetusega „Reisisiteenuse erikord – mitte EU“.

Objekte saab lisada Seadistused > Raamatu seadistused > Objektivid > Lisa uus. Objekt tuleb lisada reisisiteenuse erikorraga maksustatud reisi artiklile.

Objektidele „Reisisiteenus\_erikord“ ja „Reisisiteenus\_tavakord“ külge panekuks tuleb luua objektitase „Reisid“. Objektidele „Reisisiteenuse erikord EU“ ja „Reisisiteenuse erikord – mitte EU“ objektidele külge panekuks tuleb luua objektitase „Reisisiteenuse erikord – EU, mitte EU“. Objektitasemeid saab lisada Seadistused > Raamatu seadistused > Objekti tasemed > Lisa uus.

Enne arve sisestamist tuleb lisada kontoplaani kaks uut kontot:

- Tulukonto Kood 4XXXXXX – „Reisisiteenuse müük erikorra alusel“ – käibemaksukood X1 (määr 0%).
- Kulukonto Kood 5XXXXXX – „20% marginaali maksustamine – reisisiteenuse erikord“ – käibemaksukood X1 (määr 0%).
- Käibedeklaratsiooni täitmiseks Bilansiväline konto Kood 9XXXXXX – „Reisisiteenuse maksustatav väärtus (erikord) – KM 20%“ – käibemaksusumäär 20%.

Luua artikliklass „REIS\_ERIKORD“ nimetusega „Reisi müük erikorra alusel“. Artikliklassile panna külge konto 40125 (Reisisiteenuse müük erikorra alusel) ja käibemaksu kood 12 (Ei ole käive – reisisiteenuse erikord, käibemaksusumäär 0%).

## Lisa 5 jätk

Lua 2 artiklit müügiarvete jaoks. Artikleid saab lisada Üldine > Dokumendid > Artiklid > Lisa uus:

- „EU\_REIS\_ERIKORD“ nimetusega „EU piires Reisisiteenuse müük erikorral alusel“. Külge tuleb panna objektid „Reisisiteenus\_erikord“, „Reisisiteenuse erikord EU“.
- „NON\_EU\_REIS\_ERIKORD“ nimetusega „Mitte EU piires Reisisiteenuse müük erikorral alusel“. Külge tuleb panna objektid „REIS\_ERIKORD“, „MITTEEU\_REIS\_ERIKORD“.

Edasi tuleb luua projektid. Iga reis on eraldi projekt. Projekte saab luua Üldine > Dokumendid > Projektid > Lisa uus. Projekti peab kasutama müügiarvetes, ostuarvetes ja finantskannetes. Kui müügiarve(d) ja ostuarve(d) on seotud ühe reisiga, tuleb valida päises tulu või kuluga seotud projekt. Kui tulu(d) või kulu(d) koosnevad mitme reisiga seotud tuludest-kuludest, tuleb müügiarve(te) või ostuarve(te) real valida sobiv(ad) projekt(id).

Ostuarve sisestamisel, Ost > Dokumendid > Ostuarved > Lisa uus, tuleb ridadel kasutada kulukontot Kood 5XXXXXX – „20% marginaali maksustamine – reisisiteenuse erikord“ – käibemaksukood X1 (määr 0%).

Müügiarvet koostades, Müük > Dokumendid > Arved > Lisa uus, tuleb müügiarve ridadel kasutada tulukontot Kood 4XXXXXX – „Reisisiteenuse müük erikorral alusel“ – käibemaksukood X1 (määr 0%).

Objekti kasumi või kahjumi leidmiseks tuleb finants moodulis koostada aruanne: Aruanded > Kasumiaruanne. Aruandes on näha maksustatavat väärtust, müügisummat ning käibemaksu osa.

Käibedeklaratsiooni täitmiseks tuleb teha finantskannet kasumiaruandes välja arvatud summade järgi:

Deebet 99999 – Bilansiväline tasaarvelduste konto.

Deebet 50647 – KMD reisisiteenuse KMD deklareerimine.

Kreedit 91111 – KMD – Reisisiteenuse erikorral alusel maksustamise väärtus.

Kreedit 21512 – Käibemaks 20% marginaalilt – reisisiteenuse erikord.

Käibemaksuaruande saab koostada Raamat > Aruanded > Käibemaksuaruanne.

Lisa 6. Raamatupidamisprogrammides reisiteenuse erikorra kajastamise võrdlus

<b>Tunnus</b>	<b>Merit Aktiva</b>	<b>Standard Books</b>
<b>Süsteemiseerimine (projektid, objektid)</b>	Projektid	Objektid
<b>Projektide, objektide lisamine</b>	Seadistused > Dimensioonid > Projekt > Lisa väärtus	Registrid > Objektid > Koosta > Uus objekt
<b>Objektitaseme lisamine</b>	–	–
<b>Projektide, objektide kasutamine</b>	Müügi- ja ostuarvetes, pearaamatukandes	Müügi- ja ostuarvetes
<b>Käibemaksukoodi lisamine</b>		Seadistused > Käibemaksukoodid
<b>Kontode loomine</b>	Seadistused > Kontoplaan > Uus konto	Registrid > Kontod > Koosta > Uus konto
<b>Artikliklassi loomine</b>	–	–
<b>Müügiartiklite loomine</b>	Müük > Artiklid > Uus müügiartikkel	Registrid > Artiklid > Koosta > Uus artikkel
<b>Ostuarve sisestamine</b>	Ost > Ostuarved > Uus ostuarve	Registrid > Ostuarved > Koosta > Uus ostuarve
<b>Müügiarve sisestamine</b>	Müük > Müügiarved > Uus müügiarve	Registrid > Arved > Koosta > Uus arve
<b>Aruande koostamine</b>	Finants > Dimensioonide aruanded > Dimensioon „Projekt“	Aruanded > Kasumiaruanne
<b>Pearaamatukande loomine</b>	Finants > Pearaamatu kanded > Uus pearaamatu kanne	–
<b>Käibedeklaratsiooni koostamine</b>	Finants > Käibedeklaratsioon > Uus käibedeklaratsioon	Aruanded > Käibemaksuaruanne
<b>KMD rea 1 muutmine</b>	–	(VATResult(“3150”,”RT”)+ VATResult(“4350”,”RT”))× 0.833333

Lisa 6 jätk

<b>Tunnus</b>	<b>Directo</b>	<b>SmartAccounts</b>
<b>Süsteematiseerimine (projektid, objektid)</b>	Projektid ja objektid	Objektid
<b>Projektide, objektide lisamine</b>	Seadistused > Raamatu seadistused > Objektid > Lisa uus Üldine > Dokumendid > Projektid > Lisa uus	Seaded > Objektid > Lisa uus
<b>Objektitaseme lisamine</b>	Seadistused > Raamatu seadistused > Objekti tasemed > Lisa uus	–
<b>Projektide, objektide kasutamine</b>	Müügi- ja ostuarvetes, pearaamatukandes	Müügi- ja ostuarvetes, pearaamatukandes
<b>Käibemaksukoodi lisamine</b>	Seadistused > Raamatu seadistused > Käibemaksukoodid > Lisa uus	–
<b>Kontode loomine</b>	Seadistused > Raamatu seadistused > Finantskontod > Lisa uus	Seaded > Kontoplaan > Lisa uus
<b>Artikliklassi loomine</b>	Seadistused > Müügi seadistused > Artikliklassid > Lisa uus	–
<b>Müügiartiklite loomine</b>	Üldine > Dokumendid > Artiklid > Lisa uus	Ost/müük > Artiklid > Lisa uus
<b>Ostuarve sisestamine</b>	Ost > Dokumendid > Ostuarved > Lisa uus	Ost/müük > Ostuarved > Lisa uus
<b>Müügiarve sisestamine</b>	Müük > Dokumendid > Arved > Lisa uus	Ost/müük > Müügiarved > Lisa uus
<b>Aruande koostamine</b>	Aruanded > Kasumiaruanne	Aruanded > Kasumiaruanne
<b>Pearaamatukande loomine</b>	Raamat tulbas Dokumendid all Kanded > Lisa uus	Pearaamat > Pearaamatu kanded > Lisa uus
<b>Käibedeklaratsiooni koostamine</b>	Raamat > Aruanded > Käibemaksuaruanne	Maksud > Käibedeklaratsioonid > Lisa uus
<b>KMD rea 1 muutmine</b>	–	+A30155

Lisa 7. Veebiküsimustik reisiteenuse erikorda rakendavatele raamatupidajatele

**1. Mitu aastat olete töötanud finantsarvestuse valdkonnas?**

- 1.1. Kuni 1 aasta
- 1.2. 2-5 aastat;
- 1.3. 6-10 aastat;
- 1.4. 11-15 aastat;
- 1.5. 16-20 aastat;
- 1.6. 21-25 aastat;
- 1.7. 26-30 aastat;
- 1.8. rohkem kui 31 aastat.

**2. Mitu aastat olete teinud reisiteenuse erikorda rakendavat raamatupidamist (KMS § 40, jõustus alates 01.01.2006)?**

- 2.1. kuni 1 aasta;
- 2.2. 2-5 aastat;
- 2.3. 6-10 aastat;
- 2.4. 11-15 aastat;
- 2.5. 16 aastat.

**3. Millist raamatupidamisprogrammi kasutate reisiteenuse erikorra kajastamiseks?**

- 3.1. Merit Aktiva
- 3.2. Standard Books
- 3.3. SmartAccounts
- 3.4. Directo
- 3.5. Eeva
- 3.6. SimplBooks
- 3.7. Joosep
- 3.8. SAF
- 3.9. Profit
- 3.10. VERP
- 3.11. Rapid
- 3.12. E-arveldaja
- 3.13. Erply Books
- 3.14. Enterprise

Lisa 7 jätk

3.15. Tresoor

3.16. Taavi Finants

3.17. Muu...

**4. Mille poolest on kasutatav raamatupidamisprogramm mugav/hea reisiteenuse erikorra kajastamiseks?**

**5. Millistest võimalustest jääb raamatupidamisprogrammil vajaka/puudu reisiteenuse erikorra kajastamisel?**

**6. Kui kasutate lisaks raamatupidamisprogrammile reisiteenuse erikorra kajastamiseks/arvestamiseks lisatabeleid, mida Te tabelites jälgite?**

**7. Millistest allikatest olete otsinud informatsiooni reisiteenuse erikorra maksustamisest ja rakendamisest raamatupidamises?**

7.1.1. Nõukogu direktiivist 2006/112/EÜ - käibemaksudirektiiv

7.1.2. Käibemaksuseadusest § 40

7.1.3. Rahandusministeeriumi poolt kommenteeritud käibemaksuseaduse dokumendist

7.1.4. Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt ja/või suhelnud maksuametnikuga

7.1.5. Ülemuselt/ kolleegilt/ tuttavalt, kes kasutavad oma töös reisiteenuse erikorda

7.1.6. Kohtulahenditest

7.1.7. Erialakirjandusest (raamatud, ajakirjad)

7.1.8. Erialastest foorumitest (rup.ee, raamatupidaja.ee, rmp.ee, facebook.com, jne)

7.1.9. Osalenud reisiteenuse erikorda käsitleval koolitusel

7.1.10. Muu ...

**8. Kas Teie arvates on reisiteenuse erikord seadusaktides (käibemaksuseadus, nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ) piisavalt reguleeritud?**

8.1. Jah, reisiteenuse erikord on seadusaktides piisavalt reguleeritud

8.2. Ei, reisiteenuse erikord ei ole seadusaktides piisavalt reguleeritud

**9. Millise reisiteenuse erikorraga seotud teema kohta oli kõige keerulisem informatsiooni leida?**

9.1. Millisel ettevõttel on reisiteenuse erikorra rakendamise kohustus

9.2. Millises riigis on käibe tekkimise koht

9.3. Millised on reisiteenuse erikorra alla kuuluvad teenused/kaubad

9.4. Teenuste/kaupade käibemaksuga maksustamise arvestus (20% või 0%)

9.5. Sisendkäibemaksu arvestus

Lisa 7 jätk

9.6. Millist kasumimarginaali valida (iga reisi puhul eraldi arvestuse pidamine või eelmise kalendriaasta keskmise marginaali kasutamine)

9.7. Millal ja kuidas maksustatavad käibed deklareerida

9.8. Reisisiteenuse maksustatava väärtuse korrigeerimine deklaratsioonidel

9.9. Nõuded arvel kajastavale informatsioonile

9.10. Muu ...

#### **10. Millised on kõige veaohlikumad kohad reisisiteenuse erikorra rakendamise juures?**

10.1. Käibe tekkimise koha valimine

10.2. Marginaali arvutamine

10.3. Marginaali käibemaksuga maksustamine (20% ja 0%)

10.4. Sisendkäibemaksu arvestamine reisisiteenustelt (nii enda osutatud kui sisse ostetud teenustelt)

10.5. Aru saamine, kes üldse peavad reisisiteenuse erikorda rakendama

10.6. Millised on reisisiteenuse alla kuuluvad teenused

10.7. Millistele teenustele rakendada reisisiteenuse erikorda

10.8. Maksustatavate käivete deklareerimine

10.9. Maksustatava väärtuse korrigeerimine deklaratsioonidel

10.10. Müügiarvel informatsiooni kajastamine

10.11. Lisaks eeltoodule...

#### **11. Kuidas arvestab käibemaksukohustuslaseks registreerimata reisisiteenuseid pakkuv ettevõtte käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäära täitumist?**

11.1. Marginaali põhiselt

11.2. Maksustatava käibe põhiselt

#### **12. Milliseid teenuseid loetakse reisisiteenuse erikorra mõistes reisiga otseselt seotud teenusteks?**

12.1. Transporditeenus

12.2. Majutusteenus

12.3. Toitlustusteenus

12.4. Kindlustusteenus

12.5. Muu...

**13. Kas ettevõtte, kes müüb enda nimel lõpptarbijale edasi kasvõi üht reisiga otseselt seotud teenust, on kohustatud rakendama reisiteenuse erikorda?**

- 13.1. Jah, on kohustus rakendada reisiteenuse erikorda
- 13.2. Ei ole kohustus reisiteenuse erikorda rakendada

**14. Reisiteenuste maksustamine - palun märkige õiged vastused.**

- 14.1. Reisija teenindamiseks soetatud kaubalt ja teenuselt ei tohi sisendkäibemaksu maha arvata
- 14.2. Reisiteenuse erikorra rakendamisel tuleb müügiarvele märkida viide § 40-le „kasuminormi maksustamise kord-reisibürood“
- 14.3. Müügiarvel kajastatakse reisiteenuse erikorra alla ja tavakorras maksustamisele kuuluvad teenused ühel real koos
- 14.4. Reisiteenuse erikorra ja tavamääraga maksustatavad teenused tuleb arvel eraldi välja tuua
- 14.5. Marginaali arvestusest jäetakse reisiettevõtja enda osutatavad reisiga otseselt seotud teenused välja
- 14.6. Marginaali arvestusse lisatakse kõik reisiga seotud teenused (nii enda osutatud kui kolmandatelt isikutelt ostetud)
- 14.7. Reisiettevõtja saab tagasi arvestada käibemaksu oma reisiteenuste osutamiseks ostetud teenustelt
- 14.8. Reisiettevõtja arvestab sisendkäibemaksu vaid kuludelt, mis ei ole otseselt seotud konkreetse reisiga
- 14.9. Reisiteenuse erikorra järgi kuuluvad maksustamisele vaid sisse ostetud reisiteenused

**15. Kas reisipaketti kuuluvate reisiettevõtja enda poolt osutatud teenustele tuleb rakendada tavapärast käibemaksumäära (mitte reisiteenuse erikorda)?**

- 15.1. Jah, reisiettevõtja enda poolt osutatud teenused tuleb maksustada tavakorras
- 15.2. Ei, reisiettevõtja enda poolt osutatud teenused tuleb maksustada reisiteenuse erikorra kohaselt

**16. Millal deklareeritakse ja maksustatakse tulu (tekib käive) reisiteenuse erikorra rakendamisel?**

- 16.1. Teenuse osutamise kuul
- 16.2. Teenuse eest osalise ja/või täieliku makse laekumise kuul



**17. Reisisiteenuse maksustatava väärtuse korrigeerimine - palun märkige õiged vastused.**

- 17.1. Eelmise kalendriaasta keskmist marginaali kasutades tuleb maksustatavat väärtust korrigeerida kogu aasta ulatuses detsembri kuu deklaratsioonil
- 17.2. Leides marginaali iga reisi kohta eraldi, tuleb maksustatavat väärtust korrigeerida reisi toimumise kuu käibedeklaratsioonis juhul, kui reisi toimumise ajaks on tegelik marginaal selgunud
- 17.3. Leides marginaali iga reisi kohta eraldi, tuleb maksustatavat väärtust korrigeerida detsembri kuu deklaratsioonis, kui reisi toimumise kuuks pole tegelik marginaal selgunud
- 17.4. Leides marginaali iga reisi kohta eraldi, tuleb maksustatavat väärtust korrigeerida kuus, mil tegelik marginaal selgunud
- 17.5. Reisiettevõtja, kelle majandusaasta ei lange kokku kalendriaastaga, peab käibemaksu ümberarvestuse tegema detsembri käibedeklaratsioonis
- 17.6. Reisiettevõtja, kelle majandusaasta ei lange kokku kalendriaastaga, peab käibemaksu ümberarvestuse tegema enda majandusaasta viimases käibedeklaratsioonis

**18. Palun kirjeldage enda töös esinenud olukordi, mil reisisiteenuse erikorruga maksustamine oli pigem keeruline/erialaselt huvitav/teistele õpetlik.**

**19. Viimane küsimus! Kui Teil on veel mõtteid/ettepanekuid, mida võiks lõputöös reisisiteenuse erikorra kohta kajastada, palun pange kõik ideed kirja. Olen Teie vastuste eest tänulik!**