

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Marii Reinsalu

HOIULADUDES HOITAVATE KAUPADE KÄIBEMAKSUGA
MAKSUSTAMISE REGULATSIOON EUROOPA LIIDUS

Lõputöö

Juhendaja:
Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2013

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2013
Töö pealkiri eesti keeles: „Hoiuladudes hoitavate kaupade käibemaksuga maksustamise regulatsioon Euroopa Liidus.“ Töö pealkiri võõrkeeles: “European Union regulations on imposing VAT on the goods stored in warehouses.”	
Töö autor: Marii Reinsalu	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 46 leheküljest. Töö koostamisel on kasutatud 28 allikat, millele töös on viidatud. Lõputöö eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida erinevate Euroopa Liidu liikmesriikide hoiuladudes hoitavate kaupade käibemaksuga maksustamise regulatsiooni. Selleks, et töö eesmärki saavutada: <ol style="list-style-type: none">1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest ning selgitatakse mitteresidendi ettevõtlust Eestis.2. Antakse ülevaade kauba käibe tekkimise ajast ja kohast ning hoiuladude süsteemist Eestis.3. Antakse ülevaade hoiuladude süsteemist Rootsis, Soomes ja Tšehhis.4. Antakse ülevaade hoiuladude süsteemist Hollandis, Irimaal ja Suurbritannias. Lõputöös kasutatakse allikatena nii Eesti kui ka Euroopa liidu õigusakte, õiguskirjandust ja tunnustatud maksukonsultantide intervjuude tulemusi. Analüüsi tulemusena selgus, et Euroopa Liidu liikmesriigi juhtivad maksuspetsialistid on ladude süsteemi rakendamisel kahtleval seisukohal ning kindlus ja teadmine selles vallas, kuidas teised liikmesriigid regulatsiooni kohaldavad puudub. Ühtse ja täpsema regulatsiooni ametlik kirjapanemine käibemaksu seadusesse annaks vajaliku kindlustunde ning vähendaks ladude teemaliste küsimustega seotud halduskoormust. Seetõttu teeb autor teeb ettepaneku täiendada käibemaksuseadust § 2 mõistega, mis selgitaks <i>call-off</i> ja konsignatsioonilao olemust ning põhimõtteid. Võtmesõnad: kaup, <i>call-off</i> ladu, konsignatsiooniladu, ühendusesisene käive, käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus, käibe tekkimise koht, käibemaks. <i>Keywords: goods, call-off stock, consignment stock, intra-community supply of goods, VAT registration obligation, place of supply, Value Added Tax.</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja:	Allkiri:
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor:	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. KONSIGNATSIOONI-JA CALL-OFF LAOD EESTIS	6
1.1. Käibemaksu üldiseloostus ja mitteresidendi ettevõtlus Eestis	6
1.2. Hoiuladude süsteem Eestis	12
2. HOIULADUDE SÜSTEEM EUROOPA LIIDUS	20
2.1. Hoiuladude süsteem Rootsis, Soomes ja Tšehhis	20
2.2. Hoiuladude süsteem Hollandis, Iirimaa ja Suurbritannias	24
KOKKUVÕTE	30
SUMMARY	34
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	36
LISAD	39
LISA 1 Intervjuu audiitorbüroo Mazars Rootsi käibemaksu spetsialisti Staffan Åkerfeldt'ga	39
LISA 2 Intervjuu Grant Thornton Soome maksuspetsialisti Tanja Lappalainen'ga	40
LISA 3 Intervjuu audiitorbüroo Mazars Tšehhi käibemaksu spetsialisti Petr Drahoš'ga	41
LISA 4 Intervjuu Hollandi Maksu- ja tolliameti käibemaksu spetsialisti Menno Talsma'ga	42
LISA 5 Intervjuu audiitorbüroo Mazars Iirimaa käibemaksu spetsialisti Alan McManus'ga	44

SISSEJUHATUS

Euroopa Liidu liikmesriikide vaheline kaupade ja teenuste vaba liikumine on ühisturu tõrgeteta toimimise eelduseks. Ühisturu tõrgeteta toimimise toetuseks on Euroopa Liidus kehtestatud ühine käibemaksusüsteem. Tegelikult on piisavalt palju olukordi, kus liikmesriigid rakendavad käibemaksu direktiivi juhiseid erinevalt. Üks segadusttekitav teema on piiriüleste kaupade liikumist reguleerivate hoiuladude süsteemi regulatsiooni rakendamine.

Lõputöö käsitleb Euroopa Liidu liikmesriikide vahelist kaupade liikumise käibemaksuga maksustamist. Täpsemalt, kuidas rakendatakse hoiuladude (lõputöö sisulises osas käsitletakse üldmõiste hoiulaod asemel *call-off* ja konsignatsiooniladusid eraldi mõistetena) süsteemi Euroopa Liidus. Autor otsustas käsitleda *call-off* ja konsignatsiooniladude süsteemi Euroopas, kuna leiab, et lõputöö kirjutamine antud teemal, aitaks kaasa tervikpildi loomisele antud valdkonnas. Näiteks Eestis ei ole nimetatud ladude regulatsiooni eraldi käibemaksuseaduses toodud. Küll aga on erinevates liikmesriikides erisätteid hoiuladude kohta. Hoiuladude olemasolu on vajalik põhjusel, et see hõlbustab liikmesriikide vahelise kaubanduse korraldamist ja annab kauba soetajale teises liikmesriigis võimaluse paremini planeerida ostmisega seotud kulutusi.

Konsignatsioonilao ja *call-off* lao mõiste tähendab, et käibemaksukohustuslaseks registreeritud ettevõtjal on võimalus tuua oma kaup teise liikmesriiki hoiule, et sealt hiljem tarneid teha. Vahe nende kahe lao puhul seisneb selles, et *call-off* lattu paigutatud kaubal on eelnevalt olemas kindel ostja/klient, kes omab lao ja laos oleva kauba üle kontrolli ning võib sealt oma äranägemise järgi tarneid teha. Sealjuures on laos olev kaup endiselt tarnija omanduses. Konsignatsioonilao puhul pole ettevõtjal, kes kauba teise liikmesriiki toimetab veel kaubal kindlat ostjat. Lao haldajaks on ettevõtja ise.

Lõputöös analüüsitakse põhjalikumalt Rootsi, Soome, Eesti, Tšehhi, Hollandi, Iirimaa ja Suurbritannia süsteeme. Kõikide liikmesriikide seast valis autor just need seitse riiki põhjusel, et analüüs sisaldaks nii naaber liikmesriike kui ka liikmesriike, kus käibemaksu direktiivi on rakendatud juba Euroopa Liidu algusaastatest 1952 ja 1973. Samuti vastasid nende riikide

maksuspetsialistid küsimustele kõige sisukamalt. Nii, et neid andmeid oli võimalik lõputöös kasutada.

Teema on aktuaalne, sest *call-off* ja konsignatsiooniladude süsteemi regulatsiooni ei täpsustatud Euroopa Liidu käibemaksu direktiivis 112/2006/EÜ¹ ega ka rakendusmääruses², kuid vajadus selleks on olemas. Rahvusvahelise kaubanduse aktiveerumine pärast majanduslangust seab kauplejatele uued väljakutsed ja ühtlasi annab ka uued võimalused.

Lõputöö on uudne, sest hoiuladude teemat pole eelnevalt Eestis veel teadustöö raames analüüsitud. Autor leiab, et teema analüüsimine annab süsteemist parema ülevaate ning suurendab õiguslikku kindlustunnet antud valdkonnas.

Probleem seisneb selles, et Euroopa Liidu liikmesriigid rakendavad *call-off* ja konsignatsiooniladude puhul käibemaksudirektiivi sätteid erinevalt. Erinev regulatsioon liikmesriigiti põhjustab maksumaksjatele ulatuslike halduskulusid ja õiguslikku ebaselgust. Samuti ei ole lihtne erinevate liikmesriikide siseriiklikest seadustest leida hoiuladudele kohaldatavaid sätteid.

Lõputöö eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida erinevate Euroopa Liidu liikmesriikide hoiuladudes hoitavate kaupade käibemaksuga maksustamise regulatsiooni.

Selleks, et töö eesmärki saavutada:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest ning selgitatakse mitteresidendi ettevõtlust Eestis.
2. Antakse ülevaade kauba käibe tekkimise ajast ja kohast ning hoiuladude süsteemist Eestis.
3. Analüüsitakse hoiuladude süsteeme Rootsis, Soomes ja Tšehhis.
4. Analüüsitakse hoiuladude süsteeme Hollandis, Iirimaal ja Suurbritannias.

¹ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006.

² Euroopa Liidu Teataja, „Nõukogu rakendusmäärus (EL) nr 282/2011 15. märts 2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmeid (uuesti sõnastatud)“ (2011), www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:ET:PDF, (12.12.2012)

Lõputöös kasutatakse võrdlevat ja analüütilist meetodit. Andmekogumise meetodina kasutab autor kirjanduse analüüsi ning intervjuud. Tulemuste tõlgendamisel kasutatakse võrdlevat ja analüütilist meetodit.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kahte alapeatükki. Esimeses peatükis käsitleb autor konsignatsiooni ja *call-off* ladude süsteemi Eestis. Esimeses alapeatükis annab autor ülevaade käibemaksu üldiseloolest ja mitteresidendi ettevõtlusest Eestis, sealhulgas seletab piiratud käibemaksukohustuslase, residentsuse, püsiva tegevuskoha ja ettevõtluse mõisteid. Teises alapeatükis antakse ülevaade hoiuladude süsteemist Euroopa Liidus. Käsitletakse pikemalt, kas ja millised eriregulatsioonid erinevates liikmesriikides hoiuladudele kohalduvad.

Teises peatükis analüüsib autor hoiuladude regulatsiooni Tšehhis, Soomes, Rootsis, Hollandis, Irimaal ja Suurbritannias. Seletab näidete põhjal, mis tingimustel on liikmesriigi ettevõtja kohustatud ennast käibemaksukohustuslaseks registreerima Tšehhis, Soomes, Rootsis, Hollandis, Irimaal ja Suurbritannias.

Lõputöös kasutatakse allikatena nii Eesti kui ka Euroopa liidu õigusakte, õiguskirjandust ja tunnustatud maksukonsultantide intervjuude tulemusi.

1. KONSIGNATSIOONI-JA CALL-OFF LAOD EESTIS

1.1. Käibemaksu üldiseloostus ja mitteresidendi ettevõtlus Eestis

Maksud on meie igapäevaelu lahutamatuks osaks, teadvustame me seda endale või mitte. Käibemaksuga puutume kokku igapäevases tarbimises, hoolimata sellest, et me sellele kogu aeg ei mõtle. Vaid teadlikumad kliendid süvenevad numbritesse, mis on ostutšekile kirjutatud. Vähesed teavad täpsemalt, milline käibemaks on ja millised tunnused käibemaksu iseloomustavad.

Käibemaks toimib nii Eestis kui ka Euroopa Liidus lisandunud väärtuse maksuna. Seega on kõigi 27 liikmesriigi käibemaksu süsteem põhimõtteliselt samasugune, kuigi Euroopa Liidu käibemaksu direktiiv 112/2006/EÜ³ (edaspidi direktiiv) annab liikmesriikidele teatud vabaduse seda siseriikliku õigusega täpsustada. Etteantud piiridest siiski üle minna ei tohi. Lisandunud väärtuse maks erineb käibemaksust selle poolest, et lisandunud väärtuse maksu puhul maksab iga müügiahela lüli käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, ning eelmisel müügi etapil makstud maksu saab maha arvata. Käibemaksu puhul maksustatakse juba juurde lisatud maksu omakorda uuesti käibemaksuga.⁴

Käibemaks on objektiivne maks, mis tähendab, et maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Üldjuhul ei tehta käibemaksuga maksustamisel vahet ostja ja müüja isikul, kuid siiski tuleb silmas pidada, et impordiga seoses on kehtestatud mõned erandid. Subjektiivseks maksuks on näiteks tulumaks, mille objektiks on konkreetse isiku tulu.⁵

Käibemaks on perioodiline maks – Eestis maksustamisperioodiks üks kuu, Euroopa Liidus lubatakse ka kuni aastaseid perioode.⁶ Käibemaksu eriliigiks võib nimetada impordilt

³ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006.

⁴ Kägi, K., Võimre U., *Käibemaks* (Äripäeva Kirjastus 2007), lk 13-14

⁵ Lehis, L. (2009) *Maksuõigus*. Tallinn: Juura, 349.

⁶ *Ibid*, 349.

tasumisele kuuluvat käibemaksu, mida maksavad kõik kaupa importivad isikud ja mille näol on ühtlasi tegemist ka ühekordse maksuga.

Kuna käibemaksukohustuse kandja (tarbija) ja maksu tegelik maksja (ettevõtja) ei lange kokku, siis nimetatakse käibemaksu kaudseks maksuks⁷. Käibemaksu koormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu Administreerimise lihtsustamiseks on maksu arvestajaks ja kogujaks ning riigi ees tasujaks pandud maksukohustuslane, kes kaupu ja teenuseid müües võimaldab tarbimist⁸. Mitmefaasilise lisandväärtuse maksu puhul koguvad mitmed käibemaksukohustuslased kauba või teenuse tootmisahelas maksu ning maandavad sellega riske. Lisaks on siin mängus ka psühholoogiline aspekt, sest kaudne maks toimib varjatult ja ei tundu seetõttu nii repressiivne kui otsene maks.⁹

Tarbimine maksustatakse käibe maksustamise kaudu. Selleks, et vabastada ettevõtjad käibemaksukohustusest, on käibemaks üles ehitatud lisandunud väärtuse maksu põhimõttele.¹⁰ Käibemaksu rakendamine lisandunud väärtuse maksuna (LVM) tuleneb käibemaksuseaduse¹¹ §-st 1 lõikest 2. LVM-iga maksustatakse kaupade võõrandamist ning teenuse osutamist, kusjuures maksustamise objektiks on ostetud kaupadele ja teenustele omalt poolt lisatud väärtus. LVM-i arvutatakse järgmiselt: maksustamisperioodil maksustamisele kuuluvatelt tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaksust arvatakse maha samal maksustamisperioodil oma ettevõtluse jaoks kaupade ja teenuste ostmisel teisele maksukohustuslasele tasumisele kuuluv maks – sisendkäibemaks¹². Iga müügiahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, kuid saab samas ka ostmisel tasutud käibemaksu oma maksmisele kuuluvast käibemaksust maha arvata. Seega üht ja sama kaupa ning teenust ei maksustata mitmekordselt.

⁷ Kägi, K., Võimre, U. (2007) *Käibemaks*. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, 15.

⁸ Lehis, L., Lind, K. (2003) *Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne*. Tartu: OÜ Casus, 15.

⁹ Lehis, L., Lind, K. (2003) *Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne*. Tartu: OÜ Casus, 15.

¹⁰ Lehis, L. (2009) *Maksuõigus*. Tallinn: Juura, 350.

¹¹ Käibemaksuseadus RT I 2003, 82, 554.

¹² Tammert, P. (2005) *Maksundus: õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele*. Tallinn: Aimwell, 302.

Riigikohus on oma lahendites korduvalt rõhutanud, et käibemaks on tarbijat, mitte ettevõtjat koormav maks. Näiteks on Riigikohus öelnud¹³ järgnevat: "Lisandväärtuse maksuna rakendatava mittekumuleeruva käibemaksu põhitunnuseks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Sellega tagatakse, et kaupade ja teenuste tarbimine ettevõtluse tarbeks poleks maksustatud käibemaksuga ning et ei tekiks käibemaksu kumuleerumist. /.../ Kõrvalekalded lisandunud väärtuse maksu printsiibist on lubamatud, sest need moonutaksid konkurentsi ning takistaksid kaupade ja teenuste vaba liikumist. Kui piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtluses kasutatavate kaupade soetamisel ning ei vabastata samaaegselt nende kaupade müüki käibemaksust, siis sellise kauba omahind suureneb mahaarvamata käibemaksu võrra ning kaup muutub konkurentsivõimetuks, sest ta on vähemalt osaliselt mitmekordselt käibemaksuga koormatud."

Eeltoodut toetab loomulikult ka Euroopa Kohtu praktika – vastavalt ühise käibemaksusüsteemi üldpõhimõttele ja direktiivile maksustatakse käibemaksuga tootmise või turustamise iga tehing, millelt maha arvatav käibemaksu summa tuleneb makstud hinna aluseks olevate eri kulutegurite pealt.¹⁴ Euroopa Kohus on rõhutanud, et mahaarvamiseõigus kuulub tervikuna käibemaksusüsteemi ja põhimõtteliselt ei või seda piirata, sest igasugune piiramine mõjutab maksukoormuse taset ning seda tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi. Erandid on lubatud vaid kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel.¹⁵

Käibemaks on tarbimismaks, millega koormatakse tarbijat, kelleks võivad olla füüsilised isikud, mittetulundusühingud, sihtasutused, avalik-õiguslikud juriidilised isikud ning riik ja kohalikud omavalitsused tegevuses, kus nad ei müü ise kaupu ja teenuseid. Nagu mainitud, on ettevõtjad üldjuhul maksukogujaks. Tarbijaks võib neid pidada ainult siis, kui nad soetavad ettevõtlusega mitteseotud kaupu ja teenuseid või lõpetavad nende kasutamise ettevõtluses.¹⁶ Kusjuures mingit rolli ei mängi see, kas tarbimine on kohene või kestev protsess, sest maks muutub sissenõutavaks siis, kui tarbija teeb kulutuse¹⁷.

¹³ Riigikohtu halduskollegiumi 28.05.2002 otsus asjas nr 3-3-1-21-02, punkt 18.

¹⁴ *Commissioners of Customs and Excise v Midland Bank plc*, ECJ, judgment 08.07.2000, Case No C-98/98, ECR (2000), I-4177, paragraph 29.

¹⁵ *Commission of the European Communities v French Republic*, Case No C-50/87, ECJ, Judgment 21.09.1988, ECR (1988), 4797, paragraphs 16, 17.

¹⁶ Lehis, L. (2009) *Maksuõigus*. Tallinn: Juura, 354.

¹⁷ Terra, B., Kajus, J. (2009) *A Guide to the European VAT Directives*. Introduction to European VAT. IBFD: Volume 1, 269.

Lähtudes käibemaksuseadusest, on käibemaksukohustuslane ettevõtlusega tegelev isik, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Ettevõtlus tähendab iseseisvat majandustegevust, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust. Kasumi teenimise eesmärk ei ole sealjuures vajalik – käibemaksukohustuse jaoks piisab ka sellest, kui kaupu müüakse edasi oma hinnas või isegi kahjumiga.¹⁸ Selle poolest erineb käibemaksuseaduses olev ettevõtluse definitsioon näiteks äriseadustikus või tulumaksuseaduses toodud määratlusest.

Käibemaksule on omane ka neutraalsuse printsiip, mis kehtib siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Selle tagamiseks on KMS-is ette nähtud ka erisused, näiteks maksuhalduri õigus suurendada omahinnast odavamalt müüdud kaupade ja teenuste maksustatavat väärtust, sisendkäibemaksu korrigeerimise reeglid jne. Üldjuhul ei tohi käibemaksu suurus sõltuda kauba või teenuse võõrandaja ega selle ostja isikust. Tarbija jaoks ei ole oluline, kas kauba või teenuse müüja on füüsiline või juriidiline isik, resident või mitteresident, eraõiguslik või avalik-õiguslik isik. Tarbitava kauba omadused ja tarbimisväärtus ei sõltu müüja õiguslikust vormist¹⁹. Samuti ei oma käibemaksuga maksustamisel tähtsust kasumiteenimise aspekt – st kas ostja või müüja teenib tehingu pealt tulu või jääb kahjumisse.²⁰ Kõrvutades käibemaksu tulumaksuga, siis viimase puhul sõltub palju sellest, kas tegemist on juriidilise või füüsilise isikuga, residendi või mitteresidendiga.

Käibemaksu direktiiv artikkel 9 lõige 1 defineerib, mis on majandustegevus. Majandustegevuseks nimetatakse tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust, sealhulgas kaevandamist ja põllumajandust ning vabakutselist tegevust. Majandustegevus kuuenda direktiivi tähenduses on ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.²¹

¹⁸ Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 - RT I, 20.12.2011, 4

¹⁹ Lehis, L. (2009) *Maksuõigus*. Tallinn: Juura, 354-356.

²⁰ Kägi, K., Võimre, U. (2007) *Käibemaks*. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, 16.

²¹ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006.

Käibemaksu tuleb tasuda selles riigis, kus toimub kauba või teenuse tegelik tarbimine. Selle tõttu kehtib käibemaksu puhul sihtkohamaa printsiip. Sihtkohamaa printsiipi rakendatakse ühendusesisese kaubanduse puhul kasutades pöördmaksustamise skeemi. Pöördmaksustamine tähendab seda, et käibemaks toimib otsese maksuna – maksukohustust täidab kauba või teenuse ostja, mitte müüja.²² Lihtsamalt öeldes, on käibemaksukohustuslasest ettevõtjal, kes soetab oma ettevõtluse tarbeks kaupu või teenuseid õigus sisendkäibemaks riigilt tagasi küsida. Müües lisandub kauba hinnale taas käibemaks, mille tasub lõpptarbija. Käibemaksukohustuslase ülesandeks on käibemaks kokku koguda ning riigile tasuda.

Teatud juhtudel näeb käibemaksuseadus ette pöördmaksustamise kohustuse ka nendele isikutele, kes ei ole tavakorras käibemaksukohustuslaseks registreeritud. Alates Eesti liitumisest Euroopa Liiduga 1. mail 2004 on kasutusel uus mõiste „piiratud maksukohustuslane“. Piiratud maksukohustuslaseks loetakse isikut või asutust, kellel puudub ettevõtluse tulemusena tekkiv käive, kuid kes maksab pöördmaksustamise korras käibemaksu saadud kaupadelt ja teenustelt. Kui ühendusesiseselt soetatud kaupade, välja arvatud aktsiisikaup ja uus transpordivahend, maksustatav väärtus ületab kalendriaasta algusest arvates 10 000 eurot, tekib ettevõtjal piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus nimetatud piirmäära ületamise päevast.²³ Vabatahtlik registreerimine on lubatud ka varem. Käibemaksuseaduses § 10 lõikes 5 on ka nimetatud teenuseid, mille saamisel peab isik või asutus ennast registreerima kohe pärast esimest ostutehingut.²⁴

Piiratud maksukohustuslaseks saab registreerida mis tahes juriidilist isikut, riigi- või omavalitsusasust ning füüsilisest isikust ettevõtjat, kellel puudub, maksustatav käive või kelle müügikäive ei ületa 16 000 eurot aastas. Piiratud maksukohustuslasele omistatakse käibemaksukohustuslase registrikood, mida kasutades saab ta teiste Euroopa Liidu liikmesriigi ettevõtjatelt kaupu ja teenuseid maksuvabalt osta.²⁵

Reeglina tagatakse sihtkohamaa printsiibi rakendumine pöördmaksustamise regulatsiooni kaudu. Kui aga Eesti resident osutab teenust või müüb kaupa teise liikmesriigi

²² Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2009), lk 358

²³ Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 - RT I, 20.12.2011, 4

²⁴ Eesti maksumaksjate Liit, *Maksuseadused 3.köide* (Tartu 2012), lk 272

²⁵ Eesti maksumaksjate Liit, *Maksuseadused 3.köide* (Tartu 2012), lk 272

mittekäibemaksukohustuslasele, siis tavapäraselt pöördmaksustamise regulatsiooni rakendada ei saa. Sellisel juhul võib Eesti residentist ettevõtjal tekkida kohustus ennast teises liikmesriigis käibemaksukohustuslaseks registreerida ja käibemaks teises liikmesriigis tasuda.²⁶

Teenuse puhul tekib Eesti residentist ettevõtjal teises liikmesriigis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus siis, kui teenuse käibe tekkimise kohaks ei ole Eesti. Teenuse käibe tekkimise määratakse teenuse saaja järgi – kui saaja on ettevõtja, siis tekib käive teenuse saaja riigis, kui saajaks on eraisik, tekib teenuse käive teenuse osutaja residentsusriigis. Erandiks on näiteks see, kui välisriigi ettevõtja soovib kauba transportimise teenust Eestisiselt, siis on käibe tekkimise kohaks Eesti ning liikmesriigis maksukohustust ei teki.²⁷

Käibemaksuseadus toob välja rea punkte, mille puhul tekib käive Eestis ja mille puhul mitte. Muuhulgas tekib Eesti residentist ettevõtjal liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimiskohustus näiteks juhul, kui teenust osutatakse välisriigi territooriumil asuva kinnisasjaga, samuti üritustega seotud teenuste, konsultatsiooniteenuste ja kaubaveoga seotud kõrvalteenuste osutamisel.²⁸

Kauba puhul tekib liikmesriigis maksukohustuslaseks registreerimise kohustus näiteks siis, kui Eesti ettevõtja võõrandab kauba ja paigaldab või paneb selle kokku teises liikmesriigis.²⁹

Isiku staatus ja tema maksukohustuste ulatus määratakse kindlaks residentsuse mõiste kaudu, mis tuleneb tulumaksuseadusest. Seadus defineerib residentide erinevate kriteeriumide alusel. Näiteks füüsiline isik on resident, kui tema elukoht on Eestis või kui ta viibib Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeval. Isik loetakse residentiks alates tema Eestisse saabumise päevast. Samuti on resident välisriigis viibiv Eesti riigiteenistuja. Juriidiline isik on resident, kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel. Resident on ka Euroopa äriühing ja Euroopa ühistu, kelle asukoht on registreeritud Eestis. Eelnevalt nimetatud füüsiline või juriidiline isik on mitteresident.³⁰

²⁶ Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 - RT I, 20.12.2011, 4

²⁷ Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 - RT I, 20.12.2011, 4

²⁸ Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 - RT I, 20.12.2011, 4

²⁹ Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 - RT I, 20.12.2011, 4

³⁰ Tulumaksuseadus, 15.12.1999 jõustunud 20.07.2012 RT I 1999, 101, 903 - RT I, 06.07.2012, 30

Kui mitteresidendist ettevõtlusega tegeleva isikul, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, tekib Eestis maksustatav käive ning seda maksukohustuslase ega piiratud maksukohustuslase poolt kauba soetamisel või teenuse saamisel Eestis ei maksustata, tekib tal registreerimiskohustus maksustatava käibe tekkimise päevast. Registreerimiskohustust ei teki Eesti füüsilisele isikule teostatava kaugmüügi korral ega juhul, kui isiku kogu maksustatava käibe moodustab nullprotsendise käibemaksuga maksustatav käive, välja arvatud kauba ühendusesisene käive. Registreerimiskohustust ei teki ettevõtlusega tegeleva ühendusevälise riigi isikul elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamisel juhul, kui ta on registreeritud teises liikmesriigis elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikorra alusel.

Kui teise liikmesriigi maksukohustuslane teostab kaugmüüki Eesti isikule (välja arvatud aktsiiskauba kaugmüük) ja kaugmüügi käibe maksustatav väärtus ületab kalendriaasta algusest arvates 35 000 eurot, tekib tal registreerimiskohustus nimetatud suuruses käibe tekkimise päevast. Kui teise liikmesriigi maksukohustuslane teostab aktsiiskauba kaugmüüki Eesti füüsilisele isikule isiklikuks tarbeks, tekib tal registreerimiskohustus aktsiiskauba kaugmüügi käibe tekkimise päevast.³¹

Kokkuvõtvalt võib öelda, et käibemaks toimib Eestis ja Euroopa Liidus lisandunud väärtuse maksuna. Käibemaks on objektiivne, kaudne, perioodiline ja riiklik maks, mille maksukohustuse tegelik kandja on lõpptarbija. Ainult administreerimise lihtsustamiseks on maksu arvestajaks ja kogujaks maksukohustuslane. Range reegel on, et käibemaks ei tohi koormata ettevõtjat. Käibemaksule on omane neutraalsuse printsiip, mis tähendab et käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus peavad omavahel olema kooskõlas. Käibemaksu puhul kehtib sihtkohamaa printsiip, mille kohaselt käibemaksukohustus tekib riigis, kus kaupa või teenust tarbitakse. Mitteresidendist juriidilistel isikutel tekib Eestis registreerimise kohustus kui nad tegelevad Eestis ettevõtlusega ja kauba ostjaks või teenuse saajaks ei ole Eesti maksukohustuslane.

1.2. Hoiuladude süsteem Eestis

³¹ Tulumaksuseadus, 15.12.1999 jõustunud 20.07.2012 RT I 1999, 101, 903 - RT I, 06.07.2012, 30

Euroopa Liidus kehtiva käibemaksu regulatsiooni kohaselt on oluline vahet teha kauba ja teenuse käibel. See on oluline selle pärast, et kaupade ja teenuste käibe tekkimise koha määramise reeglid on erinevad. Paljudel juhtudel võib kauba või teenuse eristamine olla oluline ka käibemaksu määra kohaldamisel.

Selleks, et samu kaupu ja teenuseid ei maksustataks mitmekordselt, on kehtestatud reeglid, mille järgi määratletakse, kus toimub konkreetse kauba või teenuse maksustamine. Käibe toimumise aeg tuleb määratleda selleks, et maksustatavat tehingut kajastataks teatud kindlas maksustamisperioodis.³²

Kaup on Eesti käibemaksuseaduse § 2 lõike 3 alusel asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia. Kõik ettevõtluse korras osutatavad hüved, mis ei ole käsitatavad kaupadena, on teenused.³³ Asi on tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 49 lõike 1 alusel kehaline ese.³⁴ Seega on asjad kõik need, mida saab piltlikult öeldes käega katsuda. Asjad jagunevad kinnis- ja vallasasjadeks. Kinnisasjana käsitatakse kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või -rajatist asjaõigusseaduse tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse rakendamise seaduse tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandiseaduse tähenduses. Kaup on ka kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja. Paigaldatav või kokkupandav kaup on kaup, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest teises liikmesriigis ja mille paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületab 5 protsenti tehingu maksustatavast väärtusest.³⁵

Käibemaksuseaduses on kinnisasja mõiste mõnevõrra laiem, kui tsiviilseadustiku üldosa seaduses. Käibemaksuseaduse tähenduses on kinnisasjad lisaks tsiviilseadustiku üldosa seaduses nimetatule:

- Hoonestusõigus ja tehnovõrk või -rajatis.

³² Sirje Pulk, *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Tallinn: Juura 2001), lk 31

³³ Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 – RT I, 20.12.2011, 4

³⁴ Tsiviilseadustiku üldosa seadus 27.03.2002 jõustunud 01.07.2002 RT I 2002, 35, 216 – RT I, 06.12.2010, 12

³⁵ Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 – RT I, 20.12.2011, 4

- Ehitis kui vallasasi (see tähendab, selline ehitis, mis ei ole veel kinnistusraamatusse kantud). Seejuures tuleb aga arvestada, et pooleliolev ehitis ei ole veel ehitisehitusseaduse tähenduses ja seega ei käsitata seda ka kinnisasjana.
- Korteriomand ning korterihoonestusõigus. Loomade all tuleb silmas pidada mitte loomi selle sõna kitsamas tähenduses, vaid kogu elusloodust – linde, kalu, roomajaid jne. Kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja on käibemaksuseaduses samuti kaup (vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja müük loetakse teenuse osutamiseks). Direktiiv kaupadele mingit pikka definitsiooni ei anna, nimetades kaupu lihtsalt materiaalseks varaks. Gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia loetakse materiaalseks varaks.³⁶

Teenus on Eesti käibemaksuseaduse § 2 lõike 3 alusel ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse, sealhulgas väärtpaberi võõrandamine, mis punkti 1 kohaselt ei ole kaup, ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Teenus on ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja.³⁷

Kauba käive on kauba võõrandamine ettevõtluse käigus, kauba omatarve, kauba toimetamine teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks.³⁸

Kauba käibe tekkimise koha määramisel tuleb esmajoones jälgida, kus kaupa võõrandatakse. Kui võõrandamise koht on Eesti, siis on ka käive toimunud Eestis. Eesti territooriumiks loetakse käesolevas kontekstis ka Eesti registrisse kantud laevad ja lennukid, mis asuvad väljaspool Eesti territooriumi. Kuid seoses Euroopa Liidu ühtse tollitsooni tekkega võib mõnedel juhtudel, nagu kaugmüük või paigaldatav kaup, tekkida liikmesriigi maksukohustuslasel käive Eestis või vastupidi, Eesti maksukohustuslasel tekib käive teises liikmesriigis. Näiteks on kauba käibe tekkimise koht Eesti, kui kaup toimetatakse saajale või tehakse talle kättesaadavaks Eestis või kui kaup eksporditakse Eestist või teostatakse kauba ühendusesisest käivet Eestist. Käibe tekkimise kohaks ei loeta Eestit näiteks siis, kui

³⁶ Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 – RT I, 20.12.2011, 4

³⁷ Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 – RT I, 20.12.2011, 4

³⁸ Lehis, L., Lind, K. *Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: Casus, 2003), lk 46

maksukohustuslane on registreeritud maksukohustuslasena teises liikmesriigis ja ta teostab kaupade kaugmüüki sama liikmesriigi isikule, kes ei ole teise liikmesriigi maksukohustuslane ega piiratud maksukohustuslane.³⁹

Kauba käive on tekkinud või teenus on saadud päeval, mil esimesena tehti üks alljärgnevatest toimingutest:

- Kaup lähetati või tehti kättesaadavaks ostjale või osutati teenus.
- Kauba või teenuse eest laekus osaliselt või täielikult makse.
- Omatarbe puhul anti kaup või osutati teenus maksukohustulase poolt temaga töösuhtes olevale füüsilisele isikule või ettevõtjale soetatud kaupa kasutati ettevõtjale mitteseotud otstarbel.⁴⁰

Eesti halduspraktikas on üha rohkem olukordi, kus teise liikmesriigi või kolmanda riigi ettevõtja toob oma kauba Eestisse müügiks. Sellistes olukordades tekib tihti küsimus kas ja mis tingimustel peab mitteresident ennast Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerima.⁴¹

Eestis, nagu ka enamikes teistes liikmesriikides, ei ole seni hoiuladude regulatsiooni seaduses täpsemalt reguleeritud. Liikmesriikide erinev praktika selles vallas põhjustab aga hulgaliselt segadust ja suurendab ettevõtjate halduskoormust. See omakorda toob kaasa üleliigse ressurside kulu nii ettevõtjale kui ka maksuhaldurile, kes antud teemal küsimustele vastuseid ja lahendusi leidma peavad.⁴²

Ladude süsteemi regulatsiooni ei täpsustata ka Euroopa Liidu käibemaksu direktiivis 112/2006/EÜ⁴³ ega ka rakendusmääruses⁴⁴, kuid vajadus selleks oleks olemas. Lähtuvalt tavapraktikas on kõikidel liikmesriikidel ladude kohaldamise osas erinev praktika.⁴⁵

³⁹ Reinsalu, M., Elling, T., „Hoiuladude käibemaksu käsitlus Eestis“ *Maksumaksja* (2013), (3), lk 31-32

⁴⁰ *Ibid*, 31-32

⁴¹ *Ibid*, 31-32

⁴² *Ibid*, 31-32

⁴³ COUNCIL IMPLEMENTING REGULATION (EU) No 282/2011

⁴⁴ Euroopa Liidu Teataja, „Nõukogu rakendusmäärus (EL) nr 282/2011 15. märts 2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmeid (uuesti sõnastatud)“ (2011), www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:ET:PDF, (12.12.2012)

⁴⁵ Reinsalu, M., Elling, T., „Hoiuladude käibemaksu käsitlus Eestis“ *Maksumaksja* (2013), (3), lk 31-32

Konsignatsiooniladude ja *call-off* ladude olemasolu tähendab, et käibemaksukohustuslaseks registreeritud ettevõtjal on võimalus viia oma kaupa teise liikmesriiki hoiule, et sealt hiljem tarneid teha. Vahe nende kahe lao puhul seisneb selles, et consignatsioonilattu paigutatud kaubal ei ole eelnevalt olemas kindlat ostjat/klienti. Kaup tuuakse teise liikmesriiki hoiule ja vajadusel müüakse klientidele edasi. Kaup on kauba omaniku kontrolli all.⁴⁶

Call-off lao puhul viiakse kaup teise liikmesriiki hoiule ja kaubal on juba olemas kindel ostja, kes oma vajadustest lähtuvalt teeb laost soetusi. Asja mõte on selles, et ostjal ei ole vaja kogu kaupa kohe. Üldjuhul on ta ise kauba edasimüüja lõpptarbijatele ja teeb laost oste vastavalt sellele, kui palju tema klientidest lõpptarbivad seda kaupa soovivad.⁴⁷

Autor selgitab kahe näite põhjal, kuidas Eestis on seni direktiivi rakendatud ning millised kohustused tekivad, kui mõnest liikmesriigist kaup Eestisse lattu hoiule tuuakse. Samuti ka seda, mis moodi peab Eesti ettevõtja toimima, kui ta oma kaupa teise liikmesriiki hoiule tahab viia. Mõlema näite puhul eristatakse olukorda, kuidas on siis, kui ettevõtjal on olemas kindel klient (*call-off* ladu) või kindel klient puudub (konsignatsiooniladu).

Juhul kui näiteks Soome firma toob kauba Saksamaalt Eestis asuvasse lattu, annab selle üle laopidajale ja kliendile müüakse kaup juba laopidaja nimel, peab kauba ühendusesisese soetamise ja sellele järgneva Eesti-sisese müügi maksustama ja deklareerima laopidaja ning Soome firmal Eestis mingeid käibemaksuga seotud registreerimis- ja maksukohustusi ei teki. Kui aga Soome firma kaupa laopidajale üle ei anna, vaid müüb selle laost välja enda nimel, sõltuvad tema käibemaksuga seotud kohustused Eestis sellest, kellele kaup müüakse.

Kauba toimetamine Saksamaalt Eestis asuvasse lattu on niisugusel juhul Soome firma jaoks kauba ühendusesisene soetamine käibemaksuseaduse § 8 lõike 2 tähenduses (ettevõtluses kasutatava kauba toimetamine teisest liikmesriigist Eestisse oma Eestis toimuva ettevõtluse tarbeks). Selle tehingu tulemusel tal veel Eestis käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustust ei teki.⁴⁸

⁴⁶ Reinsalu, M., Elling, T., „Hoiuladude käibemaksu käsitlus Eestis“ *Maksumaksja* (2013), (3), lk 31-32

⁴⁷ *Ibid*, lk 31-32

⁴⁸ Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 – RT I, 20.12.2011, 4

Vastavalt käibemaksuseaduse § 21 lõikele 2¹ tekib välisriigi ettevõtjal Eestis piiratud kohustustega käibemaksukohustuslasena (piiratud maksukohustuslasena) registreerimise kohustus, kui ta soetab Eestis ühendusesiseselt kaupu, kuid seda sätet ei kohaldata kauba ühendusesisesel maksuvabal soetamisel. Käibemaksuseaduse § 18 punkti 3 kohaselt ei maksustata käibemaksuga kauba ühendusesisest soetamist välisriigi maksukohustuslase poolt, kui on täidetud käibemaksuseaduse § 35 lõikes 1 sätestatud käibemaksu tagastamise tingimused. Kui nimetatud firma on Soomes registreeritud tavakorras käibemaksukohustuslasena st. tal on Soomes õigus arvata maha seal oma maksustatava käibe tarbeks soetatud kaupade ja saadud teenuste sisendkäibemaks, siis on § 35 lõikes 1 sätestatud tingimused täidetud ja kauba ühendusesisese soetamise tulemusena sellel firmal Eestis piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustust ei teki.⁴⁹

Kui Soome firma müüb Eestis asuvast laost kaupa üksnes Eesti käibemaksukohustuslasele, kes omakorda müüb kauba enda nimel edasi lõpptarbijale, siis ei teki tal Eestis ka tavakorras käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustust, tulenevalt käibemaksuseaduse § 19 lõikes 3 sätestatust: Eesti käibemaksukohustuslane ise pöördmaksustab laost Soome firmalt ostetud kauba.⁵⁰

Eestis käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus tekib Soome firmal juhul, kui ta müüb laost enda nimel kaupa ka lõpptarbijatele (Eestis käibemaksukohustuslasena registreerimata isikutele). Sellisel juhul tekib registreerimise kohustus esimese sellise tehingu käibe tekkimise päevast. Kui Soome firma registreeritakse Eestis käibemaksukohustuslasena, peab ta ka kauba toimetamise Saksamaalt Eestisse lattu maksustama ja deklareerima kui kauba ühendusesisese soetamise, kuid saab selle kauba maksustatavalt väärtuselt arvestatud käibemaksu samaaegselt sisendkäibemaksuna maha arvata. Samuti saab Eestis käibemaksukohustuslasena registreeritud Soome firma maha arvata muude Eestis soetatud kaupade ja saadud teenuste sisendkäibemaksu, kui ta kasutab neid kaupu ja teenuseid oma Eestis tekkinud maksustatava käibe tarbeks.⁵¹

⁴⁹ Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 – RT I, 20.12.2011, 4

⁵⁰ Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 – RT I, 20.12.2011, 4

⁵¹ Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 – RT I, 20.12.2011, 4

Kui olukord oleks eelnevale näitele vastupidine ja Eesti firma sooviks viia oma kauba Saksamaale konsignatsioonilattu ning hakkaks kaupu müüma ise, sõltuks samuti kõik sellest, kas Eesti firma on Saksamaal käibemaksukohustuslaseks registreeritud või mitte. Sõltumata kõigest muust tekib Eesti ettevõtjal oma kauba Saksamaale viimisest käibemaksuseaduse § 7 lõike 1 punkt 1 järgi ühendusesisene käive, kui ta annab kauba üle laopidaja kasutusvaldusesse *call-off* lao põhimõttel. Kui aga Eesti ettevõtja müüb oma kauba ise konsignatsioonilao põhimõttel lõpptarbijale, kes on Saksamaal käibemaksukohustuslasena registreeritud on see nullmääraga käive. Juhul kui lõpptarbijaga on aga Saksamaal käibemaksukohustuslasena registreerimata lisandub § 7 lõike 1 punkt 3 järgi 20% määraga käive.⁵²

Parema selguse huvides, teeb autor ettepaneku käibemaksuseaduses täiendada § 2 lõikega 12 kahe punktiga, mis selgitaks *call-off* ja konsignatsiooniladude mõisteid. Lisatava lõike soovituslik sõnastus võiks olla:

„Hoiulaod on käesoleva seaduse mõistes laod, kuhu liikmesriigi maksukohustuslasest ettevõtjal on võimalus tuua oma kaupa Eestisse müügiotele. Hoiuladusid on kahte liiki:

1. *Call-off* lao puhul tuuakse kaup Eestisse hoiule, sealjuures on kauba kindel ostja on juba ette teada. Lao üle omab kontrolli klient, kes oma vajadustest lähtuvalt teeb laost soetusi. Kui kõik eelnimetatud tingimused on täidetud, siis liikmesriigi maksukohustuslasel Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust ei teki.
2. Konsignatsioonilattu paigutatud kaubal ei ole eelnevalt olemas kindlat klienti. Kaup tuuakse Eestisse hoiule ja vajadusel müüakse klientidele edasi. Kaup jääb sealjuures kauba omaniku kontrolli alla. Sealjuures sõltub maksukohustuslaseks registreerimise kohustus sellest, kas klient kellele kaup müüakse on maksukohustuslane või mitte. Käibemaksukohustuslaseks registreerimata lõpptarbijale müügi korral tekib liikmesriigi ettevõtjal Eestis registreerimise kohustus.

⁵² Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 – RT I, 20.12.2011, 4

Eesti käibemaksuseaduse § 2 lõike 3 alusel on kaup asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia, kinnisasi, hoonestusõigus, tehnovõrk, ehitis, korteriomand ja korterihoonestusõigus. Teenus on ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse, sealhulgas väärtpaberi võõrandamine. Samuti on teenuseks elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave. Ilmnes, et kauba käibe tekkimise koha määramisel lähtutakse esmajoones kauba võõrandamise kohast. Kauba käive on tekkinud või teenus saadud, kui kaup või teenus tehti ostjale kättesaadavaks, kui selle eest on osaliselt või täielikult laekunud makse või kui omatarbe puhul antakse kaup või osutatakse teenus maksukohustuslase poolt temaga töösuhtes olevale füüsilisele isikule või kui ettevõtluseks soetatud kaupa kasutatakse omatarbeks.

Kokkuvõtvalt võib järeldada, et Eestis ei tehta vahet *call-off* ja konsignatsiooniladudel. *Call-off* ja konsignatsioonilao vahe seisneb vaid kindla ostja olemasolus või selle puudumises. Kui Eestis asuvasse konsignatsioonilattu tuuakse liikmesriigist kaupa ning see müüakse laopidaja nimel, peab müüki maksustama ja deklareerima laopidaja, seega ei teki teise liikmesriigi ettevõtjal siin maksukohustust. Kui aga teise liikmesriigi ettevõtja soovib kaupa müüa enda nimel sõltub käibemaksuga seotud maksu- ja registreerimiskohustus sellest, kellele kaup müüakse. Ainuüksi sellest, et ettevõtja oma kauba Eestisse hoiule toob tal Eestis registreerimise kohustusi ei teki. Registreerimise kohustus Eestis tekib mitteresidendist ettevõtjal siis, kui ta müüb oma kauba Eestis lõpptarbijale.

2. HOIULADUDE SÜSTEEM EUROOPA LIIDUS

2.1. Hoiuladude süsteem Rootsis, Soomes ja Tšehhis

Hoiuladude maksustamise käsitus on kõikjal Euroopa Liidu liikmesriikides pisut erinev. Hoolimata sellest, et käibemaksu harmoniseerimiseks on kehtestatud küllaltki selged ja arusaadavad reeglid direktiivi näol. Erinevused on tingitud eelkõige sellest, et direktiiv jätab piisavalt mänguruumi ja liikmesriigid on varmad seda kasutama. Erinevused liikmesriikide regulatsioonides teeb kaubavahetuse liikmesriikide vahel ja ka kolmandate riikidega keeruliseks ning kulukaks.

Rootsi ladude regulatsiooni süsteem erineb veidi Eesti süsteemist, kuid sarnaselt Eestile, pole ka Rootsis konsignatsiooniladude ega ka *call-off* ladude regulatsioon seadusesse kirja pandud. Samuti ei tehta vahet konsignatsiooni ja *call-off* ladude vahel. Erinevalt Eestist kehtib Rootsis peamiselt reegel, et käibemaksukohustuslaseks tuleb ettevõtjal ennast registreerida, kohe kui kaup Rootsi transporditakse.⁵³

Kui teise liikmesriigi ettevõtja toob oma kauba müügi eesmärgiga Rootsis asuvasse konsignatsioonilattu rakendatakse nn lihtsustatud meetodit. Lihtsustatud meetod tähendab, et liikmesriigi ettevõtjal, kes kauba Rootsi konsignatsioonilattu toob ning soovib selle müüa Rootsis käibemaksukohustuslasena registreeritud kliendile, et teki ettevõtjal Rootsis registreerimiskohustust. Sellisel juhul on tegu tavapärase ühendusesisese tarnega liikmesriigi maksukohustuslasele, mille puhul rakendub null-protsendiline käibemaksusumäär ning kauba saaja kasutab pöördmaksustamise süsteemi.⁵⁴

Samas, kui näiteks Eesti firma transpordiks kauba Eestist või mõnest teisest Euroopa Liidu liikmesriigist, kas siis konsignatsioonilattu või *call-off* lattu, oleks ettevõtjal vaja ennast Rootsis käibemaksukohustuslaseks registreerida kohe, kui kaup Rootsi viiakse. Samamoodi on nad

⁵³ Rootsi Maksu-ja Tolliameti kodulehekül, www.skatteverket.se/otherlanguages/inenglish/employersbusinessescorporations/taxregistrationofforeignentrepreneurs.4.5fc8c94513259a4ba1d800027632.html#Value, välja otsitud 15.07.2012

⁵⁴ Lisa 1

kohustatud kajastama kauba üleandmist oma Rootsi maksudeklaratsioonis. Teisalt ei ole ettevõtjal vaja Rootsi käibemaksu oma arvetele märkida, kui nad müüvad kaupa Rootsi käibemaksukohustuslastele, sellisel juhul võivad nad müüa kasutades pöördmaksustamist. Kui aga kaup tuleb väljastpoolt Euroopa Liitu, siis poleks ettevõtjal vaja ennast registreerida, kui tingimused oleks samad, mis ülalpool.⁵⁵

Soome

Ka Soome seadusandluses pole kirjas midagi, mis defineeriks *call-off* ladude ja konsignatsiooniladude olemust, rääkimata nende ladude kohta käivast regulatsioonist. Küll aga on Soome käibemaksuseaduses olemas paragrahvid, mis reguleerivad püsiva tegevuskohaga ning ühendusesisese käibega seotud küsimusi, mis on kohaldatavad nii *call-off* kui ka konsignatsiooniladude puhul.⁵⁶

Kui ladude näol tekib ettevõtjal Soomes püsiv tegevuskoht, siis tuleb Eesti maksukohustuslasest ettevõtjal ennast ka Soomes käibemaksukohustuslaseks registreerida ja maksta Soome käibemaksu sealse käibe pealt. Üldjuhul konsignatsiooniladu aga püsivat tegevuskohta ei tekita. Olenemata sellest, et ladu ei tekita püsivat tegevuskohta on Eesti maksukohustuslasel siiski kohustus teatud tehingute puhul Soomes deklaratsioon esitada, kuid selleks, et deklaratsiooni esitada, tuleb ettevõtjal ennast Soomes käibemaksukohustuslaseks registreerida.⁵⁷

Kui kaupu müüakse Soome käibemaksukohustuslaseks registreeritud klientidele, siis Eesti maksukohustuslane peaks ennast käibemaksukohustuslaseks registreerima selleks, et tehingust Soome Maksu- ja Tolliametile teatada. Maksukohustuslasel tuleb deklareerida ainult ühendusesisest müüki Soome lattu. Sellisel juhul on lubatud ka tavapärase pöördmaksustamise süsteem. Kui kaubad müüakse Soome lõpptarbijale tuleb müügihinnale lisada Soome käibemaks ja see Maksu- ja Tolliametile deklaratsioonil esitada ning tasuda.⁵⁸

⁵⁵ Lisa 1

⁵⁶ Lisa 2

⁵⁷ Lisa 2

⁵⁸ Lisa 2

Kui kaubad müüakse Soomest teistesse liikmesriikidesse peab Eesti maksukohustuslane ennast samuti Soomes käibemaksukohustuslasena registreerima selleks, et tehingult käibemaksu tagasi küsida saaks.⁵⁹

Eelpool kirjeldatu on siiski pigem erand kui reegel ning üldjuhul ei teki ka *call-off* ladude puhul Soome seadusandluse järgi püsivat tegevuskohta. Selleks, et kaup Soome *call-off* lattu toimetada ei teki Eesti maksukohustuslasel kohustust ennast Soomes käibemaksukohustuslasena registreerida.⁶⁰

Tšehhi

Ka Tšehhi käibemaksuseaduses ja ladude regulatsioonis on mõned erisused, mida teistes liikmesriikides ei kasutata. Näiteks töö Tšehhi maksuspetsialist välja mõned erandid, mis võimaldavad tarnijal vältida ennast Tšehhis käibemaksukohustuslaseks registreerimast. Sealhulgas näiteks:

- Tarnija ei ole ettevõtet asutanud Tšehhis (filiaali, püsiv asukohta jne).
- Veetavad kaubad peavad olema suunatud ühele konkreetsele kliendile, kes on registreeritud Tšehhi käibemaksukohustuslaseks, ükskõik, kas ta on vahendaja või lihtsalt klient ehk lõpptarbija.⁶¹

Kaup, mis on Tšehhi viidud ei pea olema tarnija kontrolli all, kuigi see on konsignatsioonilao puhul tavaline lihtsustamissüsteemi rakendamise tingimus Euroopa Liidu riikides. Isegi, kui konsignatsiooniladu haldab kolmas isik, näiteks lõpptarbija või vahendaja, saab vastavalt Tšehhi Vabariigi käibemaksu seadusele lihtsustatud käibemaksu protseduuri kasutada.⁶²

Kui kohaldatakse lihtsustatud süsteemi, siis käibemaks deklareeritakse kliendi poolt hetkel, kui kaup Tšehhi tuuakse, isegi kui tarnija jääb kaupade omanikuks. Sellisel juhul peab kaupade veole Euroopa Liidu liikmesriigist Tšehhi Vabariiki järgnema maksu dokument,

⁵⁹ Lisa 2

⁶⁰ Lisa 2

⁶¹ Lisa 3

⁶² Lisa 3

mille alusel klient arvestab Tšehhi käibemaksu (kehtib pöördmaksustamise põhimõte). Dokument on vaid maksustamise eesmärgiga ja seetõttu ei peeta faktuurarveid, mis tähendaks, et kaup ei ole hetkel müügis, vaid seda hetkel veetakse Tšehhi. Hilisem Tšehhis hoiustatud kaupade müük on väljaspool käibemaksu kohaldamise ala. Sellisel juhul väljastab tarnija faktuurarve, mida ei tohiks käsitleda kui maksu dokumenti.⁶³

Faktuurarve on arve, mis esitatakse tavapäraselt enne õige arve saamist. Enim kasutavad seda liisingufirmad, kes saadavad faktuurarve (nimetatakse ka veel proforma arveks) enne, kui reaalne tehing toimub. Samuti kasutatakse sellist arvet ka kaupade saatelehe asemel ja hiljem koostatakse arve.

Näiteks, Eesti ettevõtja (tarnija) sõlmib lepingu kaupade tarnimiseks Tšehhi kliendile. Tarnija nõustub sellega, et konsignatsiooni ladude haldajaks Tšehhis on kolmas isik. Niipea, kui kaup on Tšehhi toimetatud peab klient kogu müügihinna pealt Tšehhi käibemaksu deklareerima. Lubatud on nõuda käibemaksu mahaarvamist täies mahus ning kliendile kohaldatakse pöördmaksustamine, kuigi kauba omanik on endiselt tarnija. Hilisemat müüki soetajale ei maksustata käibemaksuga.⁶⁴

Seega on suurim erinevus Eestil, Soomel ja Tšehhil Rootsiga see, et esimeses kolmes tuleb ennast käibemaksukohustuslasena arvele võtta alles siis, kui tarnija müüb oma kaupa enda nimel mitte käibemaksukohustuslasena registreeritud lõpptarbijale. Rootsis aga tuleb ennast registreerida kohe, kui kaup Rootsi lattu viiakse. Üheski neljast riigis ei eristata konsignatsiooniladusi *call-off* ladudest ning puudub ka seaduses konkreetne säte, mis neid reguleeriks.

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et kui Eestis tuleb ettevõtjal ennast käibemaksukohustuslaseks registreerida alles siis, kui ettevõtja müüb laost enda nimel kaupa mittekäibemaksukohustuslasest lõpptarbijale, siis Rootsis tuleb seda teha kohe, kui kaup Rootsi konsignatsioonilattu viiakse. Soomes kehtib reegel, et kui kaup viiakse Soome konsignatsioonilattu, siis tuleb ettevõtjal ennast igal juhul käibemaksukohustuslaseks

⁶³ Lisa 3

⁶⁴ Lisa 3

registreerida ning seal oma tehingud deklareerida. *Call-off* lao puhul aga kehtivad tavapärased ühendusesisese käibe reeglid ning registreerimine ei ole vajalik. Tšehhis on kaks erandit, mis võimaldavad tarnijal vältida seal ennast käibemaksukohustuslaseks registreerimast, esiteks, kui tarnija ei asutanud ettevõtet Tšehhis (filiaali, alalist asukohta jne). Teiseks peavad veetavad kaubad olema suunatud ühele konkreetsele kliendile, kes on registreeritud Tšehhi käibemaksukohustuslaseks, ükskõik kas ta on agent või lihtsalt klient.

2.2. Hoiuladude süsteem Hollandis, Irimaal ja Suurbritannias

Rääkides rahvusvahelise kaubandusega seotud käibemaksukäsitlusest, on mõistlik analüüsida, kuidas on üks või teine regulatsioon korraldatud ühes maailma suurimas kaubatransiidi maal Hollandis. Hollandi maksusüsteem on läbi ajaloo arenenud üheks maailma väljapaistvamaks just tänu sellele, et Holland on olnud kaubavedude ühenduslüliks erinevate maailmajagude vahel. Irimaa ja Suurbritannia regulatsiooni analüüs annab võimaluse kõrvutada Eesti seadustes sätestatud nimetatud saareriigi omaga. Nii saab suhteliselt uue liikmesriigi seadust võrrelda nn. vanade liikmesriikidega.

Hollandi hoiuladude süsteem sarnaneb suuresti Eesti omaga. Nii nagu Eestis loetakse kauba teisest Euroopa Liidu liikmesriigist Hollandisse konsignatsioonilattu toomist oma kauba ühendusesiseseks soetamiseks. Ettevõtja, kes kaupa ostab ja Hollandisse tarnib peab ennast seal ka käibemaksukohustuslaseks registreerima.⁶⁵ Erinevalt Eestist ja enamikest teistest liikmesriikidest, ei ole Hollandis mitte-residentide registreerimiskohustus seotud käibe piirmäärade ületamisega. Mitte-residendist liikmesriigi ettevõtjal tekib registreerimiskohustus kohe, kui esimene käibemaksuga maksustatav tehing on toimunud.⁶⁶

Ka registreerimisprotseduurid Hollandis ei erine Eesti omadest. Ettevõtja registreeritakse käibemaksukohustuslaseks ning talle antakse Hollandi käibemaksukohustuslase number. Kui see toiming on tehtud pole ettevõtjal enam tarvis Hollandi käibemaksu tasuda. See tuleneb

⁶⁵Lisa 4

⁶⁶Rahvusvahelise maksunõustamise ettevõtte TMF Group koduleht, www.tmf-vat.com/vat/dutch-vat.html, välja otsitud 14.06.2012

reeglist, et käibemaksudokumentatsioonil käibemaksudokumentatsioonile ühendusesiseste piiriüleste tehinguid tehes, tuleb arvele lisada 0% käibemaksusumäär. Liikmesriigi ettevõtjal lasub siiski kohustus oma soetamise tehing Hollandis pöördmaksustamise korras deklareerida.⁶⁷

Näiteks, Eesti ettevõtja ostab kingi Prantsusmaalt ning transpordib need siis Hollandi hoiulattu. Nagu eelpool öeldud nimetatakse sellist tegevust kauba ühendusesiseseks soetamiseks ning ettevõtjal tuleks tasuda Hollandi käibemaks kingade soetusmaksumuse pealt. Sellisel juhul oleks soovitatav ettevõtjal ennast Hollandis käibemaksudokumentatsioonil registreerida, mis tuleks tehingut tehes ka Prantsusmaa ettevõtjale teada anda, ning Prantsusmaa ettevõtjal ei ole enam õigust ostjalt Prantsusmaa käibemaksu küsida, vaid arve tuleb teha 0% käibemaksu määraga.⁶⁸

Ka *call-off* lao regulatsiooni puhul on reeglid samasugused nagu Eestis. Kui teise Euroopa Liidu liikmesriigi ettevõtja teeb oma kauba tarneid Hollandis asuvasse *call-off* lattu, mille puhul kindel klient on olemas, ei nimetata seda enam oma kaupade ühendusesiseseks soetamiseks. Selline tarne on tavaline ühendusesisene müük teise liikmesriigi maksudokumentatsioonil (laopidajale) ning selle käigus transporditakse kaubad Hollandis asuva kliendi *call-off* lattu. Ostja deklareerib kauba ühendusesisest soetamist ja edasist kaupade müüki ise ning müüjal ei teki kohustust ennast Hollandi käibemaksudokumentatsioonil arvele võtta.

Iirimaa

Ka Iirimaa ei ole *call-off* ja konsignatsiooniladude kohta otseselt midagi seaduses kirjas. Põhiline reegel millest tuleks Iirimaa puhul ladude regulatsiooni selgitamisel alustada on see, et registreerimiskohustuse tekkimisel on oluliseks näitajaks ka see, kas ettevõtte on asutatud Iirimaa või mitte. Juhul kui ettevõtte ei ole Iirimaa asutatud, tekib käibemaksudokumentatsioonil registreerimiskohustus alates esimesest maksustatavast tehingust, mis on suunatud

⁶⁷Hollandi Maksu-ja Tolliameti koduleht, www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/business/vat/vat_in_the_netherlands/vat_and_goods_transactions/buying_goods/you_are_performing_an_intra_community_acquisition_in_the_netherlands, välja otsitud 25.06.2012

⁶⁸ Lisa 4

lõpptarbijale. Kui aga ettevõtte on Irimaal asutatud kehtib 75 000 euro piirmäär, mille ületamisel tekib ettevõtjal registreerimiskohustus.⁶⁹

Kui püsivad tegevuskohta mitte omav tarnija, kes on mõnes teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud, müüb kaupu Irimaale, on registreerimise suhtes kaks võimalust. Kui püsivad tegevuskohta mitte omav tarnija säilitab kaupade tanel nende omandiõiguse (konsignatsioonilao põhimõttel), tekib tal automaatselt registreerimiskohustus. Kui aga kaupade omandiõigus läheb üle kliendile (*call-off* lao põhimõttel), siis on see tehing ühendusesisene müük, mille deklareerib ostja ning müüjal ei teki registreerimiskohustus.⁷⁰

Lisaks jääb tarnijale võimalus registreerimisest hoidumiseks, kui kaubad tarnitakse Iiri lattu ning need seisavad laos kuni leitakse kliendid kellele kaup müüa. Sellisel juhul ei teki liikmesriigi ettevõtjal kohustust ennast Irimaal käibemaksukohustuslaseks registreerida. Ka sellisel juhul loetakse kaupade müüki kui ühendusesisest käivet ning Irimaal deklareerimise ja maksu tasumise kohustus läheb üle ostjale. Käibe tekkimise ajaks loetakse sealjuures aeg, mil kaubad realselt laost välja viiakse ja klientidele müüakse.⁷¹

Selleks, et eelnimetatud viisil registreerimisest hoiduda oleks võimalik, peavad täidetud olema kõik järgnevad tingimused:

- Laohoidja, kelle laos kaupu hoitakse, ei tohi olla ettevõtjale, kelle kaupu laos hoitakse töötaja, agent ega ka tarnija, kellelt ettevõtja kaubad algselt soetas.
- Tarnija ei ole asutatud Irimaal.
- Tarnija ei ole kasutanud võimalust ennast Irimaal käibemaksukohustuslaseks registreerida.
- Isik, kellele tarne tehakse on Iiri käibemaksukohustuslane.
- Isik, kellele kaubad müüakse on tarnija jaoks regulaarne klient.
- Kaubad tarnitakse laost alati kolme kuu jooksul pärast saabumist klientidele.

⁶⁹ Lisa 5

⁷⁰ Iiri Maksu-ja Tolliameti kodulehekül, www.revenue.ie/en/tax/vat/international/faqs.html#consignment, välja otsitud 14.04.2013

⁷¹ Iiri Maksu-ja Tolliameti kodulehekül, www.revenue.ie/en/tax/vat/international/faqs.html#consignment, välja otsitud 14.04.2013

Kui eelnimetatud punktid on kõik korraga täidetud, loetakse ühendusesisese tarne tegemise ajaks hetk, millal kaubad laost klientidele müüakse.⁷²

Eelpool nimetatud vabastus registreerimisest ei kehti olukorras, kus ettevõtja müüb kaubad ja tarnib need Irimaalt välja. Kui kaubad saadetakse Irimaalt välja tekib ettevõtjal automaatselt registreerimiskohustus Irimaal. Erandiks, mis võimaldab müüjal ennast mitte maksukohustuslaseks registreerida on vaid see, kui ostja on samuti Iirimaa käibemaksukohustuslane. Sedasi välditakse, et ühendusesisene soetamine jääks Irimaal müüja poolt registreerimata.⁷³

Kui ettevõtjal tekib Irimaal käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus eelmises lõigus nimetatud asjaolude tõttu, siis kaotab eelpool mainitud võimalus registreerimisest hoiduda mõju. Seda isegi siis, kui esimesena kirjeldatud situatsioonis oleks klient Iiri käibemaksukohustuslane.⁷⁴

Suurbritannia

Nagu sissejuhatuses mainitud, on Euroopa Liidus kehtiv käibemaksu direktiiv, mis sätestab põhireeglid riikidele, kes liikmesriikide hulka kuuluvad nii on ka Suurbritannias. Kui tarnija transpordib oma kauba teise Euroopa Liidu liikmesriiki, et luua sinna ladu, mida ta ise kontrollib (konsignatsiooniladu), võib seda käsitleda kui ühendusesisest tarnet ja sellele kehtib null-protsendiline käibemaksumäär. Kuna selline toiming tähendab oma kaupade omandamist teises riigis, peab see sisaldama käibemaksu ja kaupade liikumine peab toimuma sihtriigi reeglit järgi.

Euroopa Liidu siseselt on sellel reeglil palju erandeid. Üldjuhul tähendab see kohaliku käibemaksu regulatsiooni kohaselt ettevõtjale sihtriigis mitte-residendist käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust. Seejärel peab ettevõtja esitama

⁷² Iiri Maksu-ja Tolliameti koduleheküljel, www.revenue.ie/en/tax/vat/international/faqs.html#consignment, välja otsitud 14.04.2013

⁷³ Lisa 5

⁷⁴ Lisa 5

perioodilisi käibedeklaratsioonid nii kaupade saabumise kui ka edasimüügi kohta oma klientidele. Suurbritannia käibemaksu regulatsiooni kohaselt tuleb ettevõtjal ennast käibemaksukohustuslaseks registreerida, kui kaupade soetamisel ületatakse £77 000 piirmäär, mis on ligikaudu 90 620 eurot.⁷⁵

Nagu Hollandi puhul, nii ka Suurbritannias - kui tarnija viib oma kauba teise liikmesriigi *call-off* lattu ja klient saab laos oma kontrolli alla, siis vastutuse nõuded vähenevad. Üldiselt ei nõuta liikmesriigi tarnijatelt mitte-residendist käibemaksukohustuslaseks registreerimist sihtriigis. Kaupu käsitletakse nii nagu ühendusesisest lähetamist, millele on lisatud nullprotsendiline käibemaksumäär.⁷⁶

Kui kaupu hoiustatakse tarnija poolt tollilaos, käsitletakse seda nagu konsignatsiooniladu. Olenemata sellest, et lõputöös analüüsitud seitsmest riigist kolmes on regulatsioon ladude osas sarnane või samasugune ei pruugi kõikides liikmesriikides kehtestatud erireeglid vastata täpselt konsignatsiooni ja *call-off* ladude kirjeldustele. Selle asemel käsitlevad mõned liikmesriigid kõiki ladusid konsignatsiooniladudena, isegi neid, mis klassifitseeruvad *call-off* ladude alla, niisiis tuleb igas riigis seda süsteemi hoolikalt kontrollida.⁷⁷

Kokkuvõtvalt võib järeldada, et Hollandi ladude regulatsioon on sarnane Suurbritannia regulatsiooniga. Nimelt loetakse kauba Hollandisse konsignatsioonilattu viimist ühendusesiseseks soetamiseks ning ettevõtjal, kes kauba sinna viib tekib koheselt kohustus ennast Hollandi käibemaksukohustuslaseks registreerida. *Call-off* laos aga sõltub registreerimiskohustus sellest, kas klient on käibemaksukohustuslane või eraisik. Ka Suurbritannia regulatsioonis kehtivad samad reeglid nii konsignatsiooni- kui ka *call-off*

⁷⁵ Suurbritannia Maksu- ja Tolliameti kodulehel, docs.google.com/viewer?a=v&pid=gmail&attid=0.1&thid=13934a9f2563d410&mt=application/vnd.openxmlformats-officedocument.wordprocessingml.document&url=https://mail.google.com/mail/u/0/?ui%3D2%26ik%3D97b2c1a371%26view%3Datt%26th%3D13934a9f2563d410%26attid%3D0.1%26disp%3Dsafe%26zw&sig=AHIEtbRXJeOujlpCI-SF4BROsNmOaiPybA (18.02.2013)

⁷⁶ Suurbritannia Maksu- ja Tolliameti kodulehel, docs.google.com/viewer?a=v&pid=gmail&attid=0.1&thid=13934a9f2563d410&mt=application/vnd.openxmlformats-officedocument.wordprocessingml.document&url=https://mail.google.com/mail/u/0/?ui%3D2%26ik%3D97b2c1a371%26view%3Datt%26th%3D13934a9f2563d410%26attid%3D0.1%26disp%3Dsafe%26zw&sig=AHIEtbRXJeOujlpCI-SF4BROsNmOaiPybA (18.02.2013)

⁷⁷ Rahvusvahelise maksunõustamise ettevõtte TMF Group koduleht, www.tmf-vat.com/vat/call-off-and-consignment-stock-vat.html välja otsitud 25.06.2012

ladude puhul. Lisaks samastatakse Suurbritannias ka tolliladudes hoiustatavat kaupa konsignatsiooniladudega kuna üldreeglid on konsignatsiooni- ja tolliladude puhul samad. Iirimaa reeglid erinevad aga Hollandi ja Suurbritannia reeglitest. Muu hulgas on registreerimiskohustuse tekkimise juures tähtis see, kas ettevõttel tekib Irimaal püsiv tegevuskoht või mitte. Samuti on Irimaal olemas kaks põhireeglit mil viisil on võimalik maksukohustuslaseks registreerimisest hoiduda. Mõlemad võimalused on sisuliselt seotud *call-off* tüüpi ladudega. Näiteks, kui kaubad tarnitakse Iiri lattu ja see seisab laos kuni leitakse kliendid kellele kaup müüa ning sealjuures on täidetud veel rida erinevaid reegleid siis on võimalik registreerumisest hoiduda. Mõlema tekstis mainitud võimaluse puhul on tähtis, et kliendiks on Irimaal käibemaksukohustuslasena registreeritud isik.

KOKKUVÕTE

Lõputöö käsitleb Euroopa Liidu liikmesriikide vahelist kaupade käibemaksuga maksustamist. Täpsemalt, kuidas rakendatakse *call-off* ja konsignatsiooniladude süsteemi Euroopa Liidus. Autor otsustas käsitleda *call-off* ja konsignatsiooniladude süsteemi Euroopas, kuna leiab, et lõputöö kirjutamine antud teemal, aitaks kaasa tervikpildi loomisele antud valdkonnas. Näiteks Eestis ei ole nimetatud ladude regulatsiooni eraldi käibemaksuseaduses toodud. Küll aga on erinevates liikmesriikides erisätteid hoiuladude kohta.

Probleem seisneb selles, et Euroopa Liidu liikmesriigid rakendavad *call-off* ja konsignatsiooniladude puhul käibemaksudirektiivi sätteid erinevalt. Erinev regulatsioon liikmesriigiti põhjustab maksumaksjatele ulatuslike halduskulusid ja õiguslikku ebaselgust.

Lõputöö eesmärgiks oli võrdlevalt analüüsida erinevate Euroopa Liidu liikmesriikide hoiuladudes hoitavate kaupade käibemaksuga maksustamise regulatsiooni.

Esimene uurimusülesanne oli anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest ning selgitada mitteresidendi ettevõtlust Eestis. Esimeses alapeatükis selgus, et käibemaks toimib Eestis ja Euroopa Liidus lisandunud väärtuse maksuna. Käibemaks on objektiivne, kaudne, perioodiline ja riiklik maks, mille maksukohustuse tegelik kandja on lõpptarbija. Ainult administreerimise lihtsustamiseks on maksu arvestajaks ja kogujaks maksukohustuslane. Range reegel on, et käibemaks ei tohi koormata ettevõtjat. Käibemaksule on omane neutraalsuse printsiip, mis tähendab et käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus peavad omavahel olema kooskõlas. Käibemaksu puhul kehtib sihtkohamaa printsiip, mille kohaselt käibemaksukohustus tekib riigis, kus kaupa või teenust tarbitakse. Mitteresidendist juriidilistel isikutel tekib Eestis registreerimise kohustus kui nad tegelevad Eestis ettevõtlusega ja kauba ostjaks või teenuse saajaks ei ole Eesti maksukohustuslane.

Teiseks eesmärgiks oli kauba käibe tekkimise aja ja koha põhimõtete selgitamine ning Eesti konsignatsiooni- ja *call-off* ladude süsteemist ülevaate andmine. Selgus, et Eestis ei tehta vahet *call-off* ja konsignatsiooniladudel. *Call-off* ja konsignatsioonilao vahe seisneb vaid

kindla ostja olemasolus või selle puudumises. Kui Eestis asuvasse konsignatsioonilattu tuuakse liikmesriigist kaupa ning see müüakse laopidaja nimel, peab müüki maksustama ja deklareerima laopidaja, seega ei teki teise liikmesriigi ettevõtjal siin maksukohustust. Kui aga teise liikmesriigi ettevõtja soovib kaupa müüa enda nimel sõltub käibemaksuga seotud maksu- ja registreerimiskohustus sellest, kellele kaup müüakse. Ainuüksi sellest, et ettevõtja oma kauba Eestisse hoiule toob tal Eestis registreerimise kohustusi ei teki. Registreerimise kohustus Eestis tekib mitteresidendist ettevõtjal siis, kui ta müüb oma kauba Eestis lõpptarbijale.

Kolmas uurimisülesanne oli analüüsida hoiuladude süsteeme Rootsis, Soomes ja Tšehhis. Selgus, et kui Eestis tuleb ettevõtjal ennast käibemaksukohustuslaseks registreerida alles siis, kui ettevõtja müüb laost enda nimel kaupa mittekäibemaksukohustuslasest lõpptarbijale, Rootsis tuleb seda teha kohe, kui kaup Rootsi konsignatsioonilattu viiakse. Soomes kehtib reegel, et kui kaup viiakse Soome konsignatsioonilattu, siis tuleb ettevõtjal ennast igal juhul käibemaksukohustuslaseks registreerida ning seal oma tehingud deklareerida. *Call-off* lao puhul aga kehtivad tavapärase ühendusesisese käibe reeglid ning registreerimine ei ole vajalik. Tšehhis on kaks erandit, mis võimaldavad tarnijal vältida seal ennast käibemaksukohustuslaseks registreerimast, esiteks, kui tarnija ei asutanud ettevõtet Tšehhis (filiaali, alalist asukohta jne). Teiseks peavad veetavad kaubad olema suunatud ühele konkreetsele kliendile, kes on registreeritud Tšehhi käibemaksukohustuslaseks, ükskõik kas ta on agent või lihtsalt klient.

Neljas uurimisülesanne oli analüüsida hoiuladude süsteeme Hollandis, Iirimaa ja Suurbritannias. Selgus, et Hollandi ladude regulatsioon on sarnane Suurbritannia regulatsiooniga. Nimelt loetakse kauba Hollandisse konsignatsioonilattu viimist ühendusesiseseks soetamiseks ning ettevõtjal, kes kauba sinna viib tekib koheselt kohustus ennast Hollandi käibemaksukohustuslaseks registreerida. *Call-off* lao puhul aga sõltub registreerimiskohustus sellest, kas klient on käibemaksukohustuslane või eraisik. Ka Suurbritannia regulatsioonis kehtivad samad reeglid nii konsignatsiooni- kui ka *call-off* ladude puhul. Lisaks samastatakse Suurbritannias ka tolliladudes hoiustatavat kaupa konsignatsiooniladudega kuna üldreeglid on konsignatsiooni- ja tolliladude puhul samad. Iirimaa reeglid erinevad aga Hollandi ja Suurbritannia reeglitest. Muu hulgas on

registreerimiskohustuse tekkimise juures tähtis see, kas ettevõttel tekib Iirimaal püsiv tegevuskoht või mitte. Samuti on Iirimaal olemas kaks põhireeglit mil viisil on võimalik maksukohustuslaseks registreerimisest hoiduda. Mõlemad võimalused on sisuliselt seotud *call-off* tüüpi ladudega. Näiteks, kui kaubad tarnitakse Iiri lattu ja see seisab laos kuni leitakse kliendid kellele kaup müüa ning sealjuures on täidetud veel rida erinevaid reegleid siis on võimalik registreerimisest hoiduda. Mõlema tekstis mainitud võimaluse puhul on tähtis, et kliendiks on Iirimaal käibemaksukohustuslasena registreeritud isik.

Lõputöö eesmärk täideti. Autor analüüsis võrdlevalt Eestis, Rootsis, Soomes, Tšehhis, Iirimaal, Hollandis ja Suurbritannias hoiuladude regulatsioone.

Analüüsi tulemusena selgus, et kuigi otseseid juhendeid ladude regulatsioonis seaduses antud ei ole kohaldavad töös analüüsitud viiest riigist kolm ladude regulatsiooni ühte moodi. Intervjuudest nähtus, et Euroopa Liidu liikmesriigi juhtivad maksuspetsialistid on siiski kahtleval seisukohal ning kindlus ja teadmine selles vallas puudub, kuidas teised liikmesriigid regulatsiooni kohaldavad.

Ühtse ja täpsema regulatsiooni ametlik kirjapanemine käibemaksu seadusesse annaks vajaliku kindlustunde ning vähendaks ladude teemaliste küsimustega seotud halduskoormust. Seetõttu teeb autor ettepaneku käibemaksuseaduses täiendada § 2 lõikega 12 kahe punktiga, mis selgitaks *call-off* ja konsignatsiooniladude mõisteid. Lisatava lõike soovituslik sõnastus võiks olla:

„Hoiulaod on käesoleva seaduse mõistes laod, kuhu liikmesriigi maksukohustuslasest ettevõtjal on võimalus tuua oma kaupa Eestisse müügiootele. Hoiuladusid on kahte liiki:

1. *Call-off* lao puhul tuuakse kaup Eestisse hoiule, sealjuures on kauba kindel ostja on juba ette teada. Lao üle omab kontrolli klient, kes oma vajadustest lähtuvalt teeb laost soetusi. Kui kõik eelnimetatud tingimused on täidetud, siis liikmesriigi maksukohustuslasel Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust ei teki.
2. Konsignatsioonilattu paigutatud kaubal ei ole eelnevalt olemas kindlat klienti. Kaup tuuakse Eestisse hoiule ja vajadusel müüakse klientidele edasi. Kaup jääb sealjuures kauba omaniku kontrolli alla. Sealjuures sõltub maksukohustuslaseks registreerimise

kohustus sellest, kas klient kellele kaup müüakse on maksukohustuslane või mitte. Käibemaksukohustuslaseks registreerimata lõpptarbijale müügi korral tekib liikmesriigi ettevõtjal Eestis registreerimise kohustus.

Tulenevalt sellest, et lõputöö käsitles vaid seitset liikmesriiki kahekümne seitsmest tuleks edaspidi analüüsida ka ülejäänud liikmesriikide hoiuladude regulatsiooni.

SUMMARY

Diploma thesis is written on a title „European Union regulations on imposing VAT on the goods stored in warehouses“. Thesis is written in Estonian and consists of 46 pages (including 8 pages of appendixes). Author has used 28 sources, which are all referred to in the text.

Topic is actual because the regulation of call-off stock and consignment stock is not specified in the European Union Council Directive 112/2006/EÜ⁷⁸ or in the implementing regulation⁷⁹, but there is a need for it.

The purpose of diploma thesis is to comparatively analyze the call-off and consignment stock regulation in different European Union member states. To achieve the purpose following tasks have been put up:

1. To give an overview about the value added tax substance and to explain the non-resident enterprise in Estonia.
2. To give an overview about the time and place of supply of goods and the stock regulation in Estonia.
3. To analyze the call-off and consignment stock regulation in Sweden, Finland and in the Czech Republic.
4. To analyze the call-off and consignment stock regulation in Netherlands, Ireland and Great Britain.

Author came into conclusion that despite that there is no direct regulation in neither of the analysed member state Value Added Tax Act, almost all the member states are using a similar provision. Four out of seven analysed member states are using the exact same regulation – Estonia, Czech Republic, Netherlands and Great Britain. Only Sweden, Finland and Ireland have some small differences in the regulation. In conclusion the author makes a suggestion to

⁷⁸ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006

⁷⁹ Euroopa Liidu Teataja, „Nõukogu rakendusmäärus (EL) nr 282/2011 15. märts 2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmeid (uuesti sõnastatud)“ (2011), www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:ET:PDF, (12.12.2012)

supplement the Estonian Value Added Tax Act paragraph 2 with section 12 points 1 and 2 that explain the concept of call-off stock and consignment stock.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006.

Euroopa Liidu Teataja, „Nõukogu rakendusmäärus (EL) nr 282/2011 15. märts 2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmeid (uuesti sõnastatud)“ (2011),

www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:ET:PDF ,
(12.12.2012)

Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Äripäeva Kirjastus, 2007)

Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2009)

Eesti maksumaksjate Liit, *Maksuseadused: kommenteeritud väljaanne*, (Tartu 2012)

Tulumaksuseadus, 15.12.1999 jõustunud 20.07.2012 RT I 1999, 101, 903 - RT I, 06.07.2012, 30

Sirje Pulk, *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Tallinn: Juura 2001)

Lasse Lehis, Kaspar Lind, *Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: Casus, 2003)

Paul Tammert, *Maksundus: õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele* (Tallinn: Aimwell, 2005)

Käibemaksuseadus, 10.12.2003 jõustunud 01.01.2012 RT I 2003, 82, 554 - RT I, 20.12.2011, 4

Riigikohtu halduskollegiumi otsus asjas nr 3-3-1-21-02, 28.05.2002

Commissioners of Customs and Excise v Midland Bank plc, ECJ, judgment 08.07.2000, Case No C-98/98, ECR (2000), I-4177, paragraph 29.

Commission of the European Communities v French Republic, Case No C-50/87, ECJ, Judgment 21.09.1988, ECR (1988), 4797, paragraphs 16, 17.

Terra, B., Kajus, J. (2009) A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT. IBFD: Volume 1, 269.

Eesti maksumaksjate Liit, Maksuseadused 3.köide (Tartu 2012)

Tsiviilseadustiku üldosa seadus 27.03.2002 jõustunud 01.07.2002 RT I 2002, 35, 216 – RT I, 06.12.2010,12

Reinsalu, M., Elling, T., „Hoiuladude käibemaksu käsitus Eestis“ *Maksumaksja* (2013), (3)

Rootsi Maksu- ja Tolliameti kodulehekülg,

www.skatteverket.se/otherlanguages/inenglish/employersbusinessescorporations/taxregistratioronofforeignentrepreneurs.4.5fc8c94513259a4ba1d800027632.html#Value, välja otsitud 15.07.2012

Netherlands Belastingdienst (Hollandi Maksu- ja Tolliameti kodulehelt), „VAT in Netherlands“, www.expatax.nl/Documents/vat_in_the_netherlands.pdf välja otsitud 14.06.2012

Rahvusvahelist maksunõustamist pakkuva ettevõtte TMF Group koduleht, „Call-off and consignment stock VAT“, www.tmf-vat.com/vat/call-off-and-consignment-stock-vat.html välja otsitud 25.06.2012

Iiri Maksu- ja Tolliameti kodulehekülg,

www.revenue.ie/en/tax/vat/international/faqs.html#consignment, välja otsitud 14.04.2013

Suurbritannia Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt,

[docs.google.com/viewer?a=v&pid=gmail&attid=0.1&thid=13934a9f2563d410&mt=application/vnd.openxmlformats-](https://docs.google.com/viewer?a=v&pid=gmail&attid=0.1&thid=13934a9f2563d410&mt=application/vnd.openxmlformats-officedocument.wordprocessingml.document&url=https://mail.google.com/mail/u/0/?ui%3D2%26ik%3D97b2c1a371%26view%3Datt%26th%3D13934a9f2563d410%26attid%3D0.1%26disp%3Dsafe%26zw&sig=AHIEtbRXJeOujlpCI-SF4BROsNmOaiPybA)

[officedocument.wordprocessingml.document&url=https://mail.google.com/mail/u/0/?ui%3D2%26ik%3D97b2c1a371%26view%3Datt%26th%3D13934a9f2563d410%26attid%3D0.1%26disp%3Dsafe%26zw&sig=AHIEtbRXJeOujlpCI-SF4BROsNmOaiPybA](https://docs.google.com/viewer?a=v&pid=gmail&attid=0.1&thid=13934a9f2563d410&mt=application/vnd.openxmlformats-officedocument.wordprocessingml.document&url=https://mail.google.com/mail/u/0/?ui%3D2%26ik%3D97b2c1a371%26view%3Datt%26th%3D13934a9f2563d410%26attid%3D0.1%26disp%3Dsafe%26zw&sig=AHIEtbRXJeOujlpCI-SF4BROsNmOaiPybA) , välja otsitud

18.02.2013

Intervjuu Grant Thornton Soome maksuspetsialisti Tanja Lappalainen'ga

Intervjuu audiitorbüroo Mazars Tšehhi käibemaksu spetsialisti Petr Drahoš'ga

Intervjuu audiitorbüroo Mazars Rootsi käibemaksu spetsialisti Staffan Åkerfeldt'ga

Intervjuu audiitorbüroo Mazars Irimaa käibemaksu spetsialisti Alan McManus'ga

Intervjuu Hollandi Maksu- ja tolliameti käibemaksu spetsialisti Menno Talsma'ga

LISAD

LISA 1 Intervjuu audiitorbüro Mazars Rootsi käibemaksu spetsialisti Staffan Åkerfeldt'ga

I do not think we have anything written at all for consignment-stocks in Sweden.

A VAT registration must be done if the goods are transported into Sweden. However, we have a simplification method which could be used in such a case. A VAT registration is done for the transfer of the goods into Sweden and then anyway the reverse charge mechanism could be used. This is on condition that the application for the VAT registration only is for the transfer of the goods into Sweden.

But if the recipient is not taxable person, then Estonian taxable person need to register as usual. These questions are very hard to answer without having the exact circumstances clear. But i can try to help you with some general answers, In reference to question 1 and 4. No distinguish is made in Sweden between consignment-stock or call-off stock.

If the Estonian company would transfer goods from Estonia or another EU country to either a consignment- or call-off stock, then they would need to register for VAT in Sweden. This as they are obliged to report the transfer of goods in their tax return in Sweden. On the other hand they do not need add Swedish VAT on their invoices if they sell the goods to registered Swedish taxable persons, they can then opt to sell under reverse charge.

If the goods come from outside the EU then they would not need to register if the conditions are the same as above.

Unfortunately none of the Swedish legislations are available in English. I will add a few brochures in English witch might give some information.

LISA 2 Intervjuu Grant Thornton Soome maksuspetsialisti Tanja Lappalainen'ga

There are not any specific sections/articles, which would regulate or define consignment stocks and call-off stocks. However, the section 11 of the Finnish VAT act regarding fixed establishment and the section 26 of the VAT Act regarding IC-supplies are applicable to consignment stocks and call-off stocks. In addition, according to sections 11 and 26 is defined the need to register for VAT purposes and liability pay VAT in Finland.

If the stock forms a fixed establishment, the Estonian taxable person is liable to register for VAT purposes and pay the Finnish VAT for sales. However, in general, a consignment stock does not form a FE. Even though there is no FE, the Estonian taxable person may be liable to register for VAT purposes at least for the duty of notification usually also for VAT in Finland in following situations:

As regards situation 1) if the goods are sold to Finnish VAT registered customers, the Estonian taxable person would be liable to register for VAT purposes for the duty of notification. The taxable person notifies only the IC-acquisitions to the stock in Finland. The reverse charge can be applied to sales of goods to Finnish VAT registered customers. If the goods are sold to private persons the Estonian person is liable to report and pay the Finnish VAT.

As regards situation 2) if the goods are sold to other member states, the Estonian taxable person is liable to register for VAT purposes in Finland to be able to recover Finnish VAT.

In accordance with the tax practise call-off stocks do not constitute a FE in Finland. To transfer the goods to call-off stocks does not cause the liability to register in Finland.

LISA 3 Intervjuu audiitorbüroo Mazars Tšehhi käibemaksu spetsialisti Petr Drahoš'ga

General principles of the simplification

The Czech Republic does not generally distinguish between consignment stock (goods under effective control of the supplier) and call-off stock (goods under effective control of the customer).

See the requirements for a call-off stock simplification applied in the Czech Republic below that allows the supplier to avoid the registration to Czech VAT:

- i. The supplier has no establishment in the Czech Republic (branch, permanent office etc.) for VAT purposes;
- ii. The transported goods must be addressed to one particular customer registered for Czech VAT no matter whether it is an agent or direct customer.

The goods placed in the Czech Republic do not have to be under effective control of the supplier (which is a usual condition for call-off stock simplification in other EU countries). Even if the consignment stock is operated by a third party (e.g. customer or commission agent), a VAT simplification procedure can be used according to Czech VAT Act.

Application of VAT

When applying the simplification procedure the VAT is declared by the customer at the moment the goods are transferred to the Czech Republic even though the supplier retains to be owner of the goods. In this respect, transport of goods from other EU member state to the Czech Republic must be followed by a tax document based on which the customer accounts for the Czech VAT (will apply reverse charge principle). The document serves only for tax purposes and therefore is not considered to be commercial invoice (i.e. there is no sale at the moment the goods are transported to the Czech Republic).

Subsequent sales of goods stored in the Czech Republic are out of scope of VAT. In this case, the supplier will issue a commercial invoice which however should not be treated as tax document.

Example

An Estonian-based entity (the Supplier) concludes a contract on supply of goods to a Czech customer (the Customer). The Supplier agrees to establish a consignment stock in the Czech Republic operated by a third party. As soon as the goods are transported to the Czech Republic the Customer must account for Czech VAT from the entire selling price of the goods, however (is allowed to claim the VAT deduction at the same time (the Customer will apply reverse charge even though the owner of the goods is the Supplier). Subsequent sales of goods to the Customer are not subject to VAT.

LISA 4 Intervjuu Hollandi Maksu- ja tolliameti käibemaksu spetsialisti Menno Talsma'ga

The subject you're asking me about is one of the most difficult ones.

For general information about "VAT in The Netherlands" you have to Google that quote and you will find the brochure by the belastingdienst which is in English. The Dutch law is also available in English but this will not help you. The law is an exact copy of the directive. But as I will explain there is a Dutch approval for consignment which unfortunately is not in English. Anyway I will try to explain it. If it is not clear please ask.

The general rule for consignment goods is

You perform an intra-Community acquisition if you transfer goods you have not yet found a buyer for of your own company from another EU country to the Netherlands. In that case too, you register in the Netherlands and file a return in the Netherlands.

Example 1

You own a machine factory in Italy. In a Dutch warehouse you have spare parts in stock. If you transfer the parts from Italy to the Netherlands, there is an:

- intra-Community supply of your own goods from Italy to the Netherlands and
- acquisition of these goods in the Netherlands.

The intra-Community supply you perform in Italy at the 0% rate. The intra- Community acquisition of the goods you declare in the Netherlands.

Example 2

In the Netherlands you have storage space not being a permanent establishment. You supply goods from that storage space to a Dutch entrepreneur. For this supply of goods you have to present an invoice but you are not allowed to put VAT on the invoice. For the VAT due will be transferred to the Dutch buyer. Therefore you do not have to pay VAT but you do have to file a return.

The general rule however is seldom. Because there is an approval If the consignment holder is known, there is no acquisition at the time of transfer. If the goods are sold that is THE moment of supply, IC supply to the consignment holder and a subsequent supply to the final buyer.

The same applies for call off stock. But here the final buyer is known at forehand. You know who the buyer is. The moment of supply is the time of actual sale.

I hope this answer is sufficient.

LISA 5 Intervjuu audiitorbüroo Mazars Iirimaa käibemaksu spetsialisti Alan McManus'ga

The assumption that your client is not established in Ireland, a zero registration threshold would apply if the supply of goods were to non VAT registered customers.

Addressing the questions you have raised:

We have provided details below of the guidance provided by the Irish Tax Authorities with regard to the tax administration of consignment stock/ call off stock.

If your client plans to make sales to non-VAT registered customers and the value of these sales exceeds the VAT registration threshold (€75,000) – they will be required to register as a VAT trader in Ireland. Subject to your client satisfying the conditions outlined below with regard to the importation of goods for likely onward sales to VAT registered customers, they may not be required to register as a VAT trader in Ireland.

We are not aware that the Irish Tax Authorities distinguish between consignment and call off stocks based on our experience.

With regard to the situations outlined,

It would appear that the relief could apply in relation to Situation 1 provided that the customers are VAT registered in Ireland and subject to the other conditions referred to in the Revenue guidance above (particularly the link from the website)

Our understanding is that the relief cannot be applied in relation to Situation 2 below as it would appear that the goods will shipped out of Ireland. Therefore an Irish VAT registration will be required if this is the profile of activities. One of the conditions for the relief is that the customer must be VAT registered in Ireland so that the intra-community acquisition in Ireland by the supplier can be disregarded.

Furthermore, if the company was required to VAT register based on the activities outlined in situation 2, then we believe this would preclude your client from availing of the relief in relation to the activities outlined in situation 1 (even if the customers in situation 1 were Irish VAT registered). One of the conditions for the relief, per S. 23(2)(a) VATCA 2010, is that the supplier cannot have exercised his or her option to register – while the supplier (your client) would not be exercising an option to VAT register in this instance, but rather they could be obliged to VAT register arising from the profile of business activities.

We can provide the necessary local support here with regard to your client meeting their tax and VAT obligations in Ireland- either by direct engagement or through your offices.

Reference Material:

Revenue Commissioners (The Irish Tax Authorities) guidance can be accessed from the following sources:

1) See detail guidance from Revenue at bottom of following link re consignment stock/call off stock:

2) The following guidance was provided on page 44 of Revenue Commissioners Notes for Guidance for VATCA 2010:

23. Supply following intra-Community acquisition

This section deals with cases where a trader, established in another Member State but not established in the State, makes an intra-Community acquisition in the State and a subsequent supply of the goods in the State. The obligation on the trader to register in the State can be avoided once the customer is registered for VAT in the State and assumes responsibility for the VAT due on the internal supply. Also see section 11(3), which provides that the trader from the other Member State is not an accountable person when this section applies.

In practice, the VAT-registered customer in Ireland is regarded as having made the supply to himself or herself. The intra-Community acquisition is disregarded. (The Irish-registered customer accounts for the VAT on the supply when the goods are withdrawn from the warehouse and is entitled to take a simultaneous VAT deduction subject to normal deductibility rules.)

3) More detailed guidance as follows was provided on page 24 Revenue Commissioners Notes for Guidance for VATA 1972-2008:

Consignment Stock

Subsection (8) deals with cases where a trader, established in another Member State but not established here, makes an intra-Community acquisition in the State and a subsequent supply of the goods here. The obligation on the trader to register here can be avoided once the customer is registered for VAT here and assumes responsibility for the VAT due on the internal supply. In practice the VAT-registered customer in Ireland (in receipt of the supply from the foreign based trader) will be regarded as having made the supply to him/herself. He/she accounts for the VAT on the supply when the goods are withdrawn from warehouse and is entitled to take a simultaneous VAT deduction subject to normal deductibility rules. The warehouse keeper must be independent of the supplier. There is no maximum time limit for the storage of the goods or limit on the number of customers provided accurate records are kept.