EUROOPA KOMISJON
MAKSUNDUSE JA TOLLILIIDU
PEADIREKTORAAT
Kaudne maksustamine ja maksude haldamine
Käibemaks

Avaldamisaeg: detsember 2019

Selgitavad märkused

ELi käibemaksumuudatuste kohta seoses nõudmiseni varude, aheltehingute ja ühendusesiseste kaubatarnete erandiga (edaspidi „2020. aasta kiirlahendused“)

Nõukogu direktiiv (EL) 2018/1910

Nõukogu rakendusmäärus (EL) 2018/1912

Nõukogu määrus (EL) 2018/1909

Lahtiütlus. Käesolevad selgitavad märkused ei ole õiguslikult siduvad, vaid sisaldavad üksnes komisjoni maksunduse ja tolliliidu peadirektoraadi mitteametlikke praktilisi suuniseid ELi õigusaktide kohaldamise kohta.

Selgitavate märkuste eesmärk on selgitada ELi käibemaksuõigusalaste aktide teatavaid osi. Märkused on koostanud komisjoni talitused ja nagu esimesel leheküljel toodud lahtiütluses märgitud, ei ole need õiguslikult siduvad.

Selgitavad märkused ei ole ammendavad. See tähendab, et kuigi neis on põhjalikku teavet paljude punktide kohta, ei pruugi need hõlmata kõiki küsimusi.

Kõik selgitavate märkuste kasutajad, kes on huvitatud mingist kindlast teemast, peaksid lugema läbi kogu seda käsitleva peatüki.

- **Milleks selgitavad märkused vajalikud on?**

Dokumendi eesmärk on **selgitada ELi tasandi õigusakte**, konkreetsemalt: i) nõukogu direktiivi (EL) 2018/1910, millega muudetakse nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, ja ii) nõukogu rakendusmäärust (EL) 2018/1912, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011.

- **Mida võib selgitavatest märkustest leida?**

Seda dokumenti tuleb käsitada **suunava abivahendina**, mis selgitab uute eeskirjade – 2020. aasta kiirlahenduste – praktilist kohaldamist seoses nõudmiseni varude, aheltehingute, ühendusesiseste kaubatarnete erandi ja sellega seotud transporditõenditega. Need aitavad aru saada nõukogu direktiivi (EL) 2018/1910 ja rakendusmääruse (EL) 2018/1912 sätetest.

- **Selgitavate märkuste kirjeldus**

Siinne dokument on valminud koostöö tulemusena: kuigi selle annab välja Euroopa Komisjoni maksunduse ja tolliliidu peadirektoraat (DG TAXUD), on see koostatud nii liikmesriikide kui ka ettevõtjatega (vastavalt käibemaksu tulevikku käsitlevas töörühmas ja käibemaksu eksperdirühmas) peetud arutelude alusel. Kuigi käibemaksu tulevikku käsitleva töörühma ja käibemaksu eksperdirühma panusega on arvestatud dokumendi koostamisel väga palju, tuleb meeles pidada, et komisjoni talitused ei ole kohustatud liikmesriikide ega ettevõtjate arvamust järgima.

Selgitavad märkused ei ole õiguslikult siduvad. Nendega ei väljendata Euroopa Komisjoni ametlikku arvamust ja Euroopa Komisjon ei ole seotud ühegi märkustes esitatud seisukohaga.

Siinne dokument ei asenda käibemaksukomitee suuniseid, vaid need on eri laadi: selgitavad märkused annavad edasi maksunduse ja tolliliidu peadirektoraadi seisukohti, aga käibemaksukomitee suunised on liikmesriikide ja komisjoni esindajatest koosneva nõuandekomitee kokkulepe. Siiski on siia 2020. aasta kiirlahendustega seotud suunistesse lisatud ka mitu käibemaksukomitees selgitavate märkuste avaldamise ajaks kokku lepitud suunist, et saaks esitatud kogu teemakohane teave. Tasub meeles pidada, et suuniste pealkirjades viidatakse vastavatele käibemaksukomitee töödokumendi jaotistele, mille alusel suunised koostati.

Riikide maksuhaldurid võivad 2020. aasta kiirlahendustega seotud käibemaksueeskirjade kohaldamise kohta avaldada ka omi suuniseid.

Märkused ei ole kõikehõlmavad: käsitletakse üksnes neid küsimusi, mille puhul peeti selgituste andmist vajalikuks.

Töö märkuste täiendamisega jätkub: need ei ole lõplikult valmis, vaid kajastavad olemasolevatel teadmistel ja kogemustel tuginevat arusaama konkreetsel ajahetkel.

Selgitavate märkuste esialgne versioon koostati inglise keeles. Kuna joonistel kasutatud terminid on ingliskeelsed, esitatakse järgnevalt nende tõlge:

A, B, C: [„A“, „B“, „C“]

MS (Member State): Liikmesriik

Taxable person(s): Maksukohustuslane (maksukohustuslased)

Transport of goods: Kaupade vedu/transport

Stock: Ladu

Supply: Tarne

Status or location not relevant: Olek ega asukoht ei ole tähtis

Substitution: Asendamine

Not supplied within 12m (months) after arrival: Tarnimata 12 kuud pärast saabumist

3rd country: Kolmas riik

Loss or destruction: Kaotsiminek või hävimine

Physical flow: Füüsiline liikumine

Contractual flow: Lepinguline liikumine

Warehouse: Ladu

SISUKORD

1. 2020. AASTAL JÕUSTUVATE ELI KÄIBEMAKSUMUUDATUSTE PEAMISED OSAD 9
1.1. Üldine taustteave 9
1.2. Asjaomased õigusaktid 9
2. NÕUDMISENI VARUDE KORD 11
2.1. Asjaomased sätted 11
2.2. Mida need sätted muudavad? 11
2.3. Eri stsenaariumid. Näiteid 12
2.3.1. Üldjuhtum, millele kohaldatakse lihtsustamist 12
2.3.2. Soetaja muutumine (asendamine) 14
2.3.3. Tarnimine teisele isikule 15
2.3.4. Kauba tagastamine 17
2.3.5. 12-kuulise tähtaja ületamine 18
2.3.6. Teise liikmesriiki saadetud kaubad 19
2.3.7. Kaup eksporditakse 21
2.3.8. Kaup hävib või läheb kaotsi 22
2.4. Nõudmiseni varude jaoks mõeldud lihtsustus ja riiklikud käibemaksueeskirjad 24
2.5. Neist sätetest tulenevast täpsemalt 24
2.5.1. Käibemaksukomitee kokkulepitud suunised 24
2.5.2. Kas nõudmiseni varude jaoks mõeldud lihtsustus on kohustuslik? Kas äriühing saab seda eirata? 25
2.5.3. Kuidas suhestuvad omavahel KD artikkel 17 ja 17a? 26
2.5.4. Kas äriühing, kes kaupu üle viib, peab nõudmiseni varude korra lihtsustuse kohaldamatuse korral alati end kaupade sihtliikmesriigis ühendusesisese soetuse jaoks käibemaksukohustuslasena registreerima? Aga siis, kui see ühendusesisene soetus on maksuvaba? 26
2.5.5. Millal peab äriühing, kes nõudmiseni varude korra lihtsustuse kohaselt kaupu ühest liikmesriigist teise saadab, olema kaupade saabumise liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud? 27
2.5.6. Mille poolest erinevad nõudmiseni varude korra lihtsustuse jaoks vajalikud tingimused ja selle lihtsustusega seotud lisakohustused? 28
2.5.7. Kas lihtsustust saab kasutada ka siis, kui tarnija on kaupade sihtliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud (aga tal ei ole seal asutatud ettevõtet)? 28
2.5.8. Kas lihtsustust saab kasutada ka siis, kui kavandatud soetaja on kaupade sihtliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud (aga tal ei ole seal asutatud ettevõtet)? 28
2.5.9. Kas lihtsustus kohaldub, kui vedu teostab tarnija nimel hoopis kavandatud soetaja? 28

2.5.10. Mida tuleb käsitada kavandatud soetajale tarnimisena? 29
2.5.11. Kas lihtsustust saab kohaldada ka siis, kui kavandatud soetajaid on mitu? 29
2.5.12. Kas asendamise korral peab uus leping olema eelmise lepingu lõpetamise ajaks juba sõlmitud? 29
2.5.13. Kas osaline asendamine on võimalik? 30
2.5.14. Mida tähendavad asendamise korral „kõik muud [...] kohaldatavad tingimused“? Millise ajahetkega arvestada? 30
2.5.15. Kuidas toimida mitme asendamise korral? 30
2.5.16. Kuidas arvestada 12-kuulist perioodi? 31
2.5.17. Kuidas arvestada 12-kuulist perioodi mahtlasti korral? 31
2.5.18. Millisel kujul tohib või peab registreid pidama? 32
2.5.19. Kas liikmesriik võib kehtestada laopidaja registrile lisakohustusi, kui laopidaja on kolmas isik? 32
2.5.20. Kuidas deklareerida koondaruandes nõudmiseni varusid ja (mitut) asendamist, mis toimuvad samal aruandeperioodil (ka nõudmiseni varusid ja kaupade tagastamist samal aruandeperioodil)? 32
2.5.21. Üldine praktiline näide koondaruande kohta 34
2.5.22. Mida tähendavad KD artikli 262 lõikes 2 mainitud muudatused esitatud teabes? 36
2.5.23. Mida tuleb mõista KD artikli 17a lõike 2 punktis d nimetatud (kavandatud soetaja) isikuandmete all? 38
2.5.24. Kas enne nõudmiseni varude korra lihtsustuse jõustumist algava veo ja pärast jõustumist saabuva veo jaoks on ette nähtud üleminekumeetmed? 38
2.5.25. Kas nõudmiseni varude korra lihtsustust saab kasutada ka tarnija, kes ei ole ELis asutatud? Kas tolliprotseduuri nr 42 (CP42) erandit saab kohaldada selliste kaupade impordile, millele pärast kohaldatakse nõudmiseni varude korda? 39
2.5.26. Kavandatud soetaja isik(uandmed). Kuidas peab soetaja tarnijale teada olema? Kas müügilepingust piisab? 39
2.5.27. Mida mõeldakse KD artikli 17a lõike 2 punktis a mainitud kokkuleppe all? Kas selle all mõeldakse alati müügilepingut? 39
2.5.28. Kas nõudmiseni varude korra tingimused on täidetud, kui kolmas isik peab kavandatud soetajale tarnitavad kaubad enne laos sorteerima? 39
2.5.29. Mida võib nõudmiseni varude korra lihtsustusega seoses laona käsitada ja mida mitte? 40
2.5.30. Kas registrit võib tarnija ja/või kavandatud soetaja eest pidada kolmas isik (nt laopidaja)? 40
2.5.31. Kui vedu algab ühel kuul ja lõpeb teisel, siis kumma perioodi koondaruandesse see kanda? 40
3. AHELTEHINGUD 41
3.1. Asjaomane säte 41
3.2. Taustteave 41

3.3. Milleks on see säte vajalik? 41
3.4. Eri stsenaariumid. Näiteid 42
3.4.1. Näide 1. Lihtne aheltehing 42
3.4.2. Näide 2. Keerulisem olukord, mis hõlmab mitut vedu 43
3.5. Veo seostamine vaid ühe tarnega mitut tarnet sisaldava ahelas. Näidete 1 ja 2 selgitused 43
3.5.1. Veo omistamine näites 1 44
3.5.2. Veo omistamine näites 2 44
3.6. Sellest sättest tulenevast täpsemalt 46
3.6.1. Käibemaksukomitee kokkulepitud suunised 46
3.6.2. Milline on selle sätte kohaldamisala? 47
3.6.3. Kes võib olla vahendaja? 47
3.6.4. Kes ei saa vahendaja olla? 47
3.6.5. Mida tähendab „lähetab või veab kaubad ise või kelle nimel teeb seda kolmas isik“? 48
3.6.6. Vahendaja nimel transpordib kaupu mõni teine ahelas osalev tarnija 48
3.6.7. Kaupade veos osaleb mitu isikut 49
3.6.8. Killustatud transport ja katkestused ahelas 50
3.6.9. Veo korraldamise tõendamine 53
3.6.10. Vahendaja peab esitama enda käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri oma tarnijale. 55
3.6.11. Kuidas vahendaja oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitama peab? 55
3.6.12. Käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitamise tõendamine 55
3.6.13. Mis siis, kui vahendaja ja tarnija ei suuda numbri esitamist tõendada? 56
3.6.14. Millal peab vahendaja oma numbri tarnijale esitama? 56
3.6.15. Mis siis, kui vahendajal on mitu käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit? 57
3.6.16. Mis siis, kui vahendaja ei esita oma tarnijale ühtegi käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit? 58
3.6.17. Kolmnurktehingute lihtsustus 58
3.6.17.1. Kui ahelas on tehinguid rohkem kui kolm 59
3.6.17.2. Kolmnurktehingule järgnev kaubatarne 60
3.6.18. Ahela viimane isik on lõpptarbija 62
4. ÜHENDUSESISESTE KAUBATARNETE ERAND 64
4.1. Asjaomane säte 64
4.2. Milleks on see säte vajalik? 64
4.3. KD artikli 138 lõigetega 1 ja 1a tulenevast täpsemalt 65
4.3.1. Käibemaksukomitee kokkulepitud suunised 65
4.3.2. Mis juhtub, kui soetaja ei anna tarnijale oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, mille on

talle andnud liikmesriik, kust kaupu ei lähetatud ega transporditud? ... 66
4.3.3. Mis siis, kui soetaja on esitanud maksuhaldurile käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri taotluse, aga ei ole numbrit veel tarnija arve väljastamise ajaks saanud? ... 67
4.3.4. Mõni liikmesriik eristab käibemaksukohustuslasena registreerimise numbreid, mis kehtivad vaid riigisiseste tehingute puhul, ja neid, millel on KD artikli 215 kohane eesliide, mis tähistab numbri väljastanud riiki. Kas KD artikli 138 erandi jaoks võib kasutada mõlemat numbrit? ... 67
4.3.5. Millist käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit tuleb kasutada KD artikli 138 erandi kohaldamiseks, kui soetaja kuulub KD artikli 11 kohasesse käibemaksugruppi? ... 67
4.3.6. Mida tähendab KD artikli 138 lõikes 1a sätestatud väljend „välja arvatud juhul, kui tarnija saab nõuetekohaselt põhjendada oma puudused pädevaid asutusi rahuldaval viisil“? ... 68
5. VEO TÕENDAMINE ... 69
5.1. Asjaomane säte ... 69
5.2. Milleks on see säte vajalik? ... 69
5.3. Sellest sättest tulenevast täpsemalt ... 70
5.3.1. Käibemaksukomitee kokkulepitud suunised ... 70
5.3.2. Mis saab olemasolevatest riiklikest veo tõendamise eeskirjadest, kui jõustub RMi artikkel 45a? Kas neid kohaldatakse edasi? ... 70
5.3.3. Mis siis, kui RMi artiklis 45a sätestatud veoeelduse tingimused ei ole täidetud? Kas siis KD artiklis 138 sätestatud erandit ei kohaldata? ... 70
5.3.4. Mis siis, kui maksuhaldur suudab tõendada, et mõni RMi artikli 45a lõikes 3 loetletud dokumentidest, mis on tõendiks esitatud, sisaldab väärinfot või on võltsitud? Kas müüja võib ikkagi toetuda lähetamise või veo eeldusele? ... 71
5.3.5. Mis siis, kui tarnija või soetaja transpordib kauba enda veovahendiga? ... 71
5.3.6. Mida tuleb RMi artikli 45a lõike 1 punkti b alapunkti i seisukohalt pidada soetaja kirjalikuks teateks? Millisel kujul see tuleb maksuhaldurile esitada (kas e-posti teel ja/või allkirjastatud paberil)? ... 71
5.3.7. Millisel kujul (paberil ja/või elektrooniliselt) RMi artikli 45a lõikes 3 nimetatud lähetamise või veo tõendeid maksuhaldurid aktsepteerivad? ... 71
5.3.8. Mis siis, kui soetaja ei esita müüjale RMi artikli 45a lõike 1 punkti b alapunktis i osutatud kirjalikku teadet tarnele järgneva kuu kümnendaks päevaks? ... 71
6. ASJAOMASED ÕIGUSNORMID ... 72
6.1. Käibemaksudirektiiv (eespool „KD“) ... 72
6.2. Käibemaksualane rakendusmäärus (eespool „RM“) ... 74

1. 2020. AASTAL JÕUSTUVATE ELI KÄIBEMAKSUMUUDATUSTE PEAMISED OSAD

1.1. Üldine taustteave

Nõukogu kutsus oma 8. novembri 2016. aasta järeldustes[1] komisjoni üles koostama praeguse käibemaksusüsteemi täiustamise ettepanekud. Mainiti nelja valdkonda.

Esiteks peaks ELi-siseste kaubatarnete käibemaksuvabastuse kohaldamise sisuliseks lisatingimuseks olema soetaja **käibemaksukohustuslasena registreerimise number**, mille on väljastanud muu liikmesriik kui see, kust algab kaupade lähetamine või vedu.

Teiseks kutsus nõukogu komisjoni üles esitama ühtsete kriteeriumide ja sobivate õiguslike täiustuste ettepanekuid, mille tulemusena suureneks õiguskindlus ja käibemaksueeskirjade kohaldamise põhimõtteühtlus **aheltehingute** (sh kolmnurktehingute) käibemaksustamise üle otsustamisel.

Kolmandaks paluti komisjonil analüüsida ja teha ettepanekuid, kuidas muuta praeguseid käibemaksueeskirju nii, et **nõudmiseni varude korra lihtsustust** saaks ELis kohaldada ühtsemalt.

Neljandaks paluti komisjonil uurida edasi võimalusi luua ühtsed soovituslikud kriteeriumid **ELi-siseste tarnete käibemaksuvabastuse** kohaldamiseks nõutavate dokumentaalsete tõendite jaoks.

Komisjon esitas käibemaksudirektiivi ja käibemaksualase rakendusmääruse muudatusettepanekud neljas eelnimetatud valdkonnas 4. oktoobril 2017. Nõukogu võttis muudatusettepanekud vastu 4. detsembril 2018.[2]

1.2. Asjaomased õigusaktid

Õigusaktid, millega siinsetes selgitavates märkustes käsitletavad käibemaksumuudatused kehtestati, on:

a) nõukogu 4. detsembri 2018. aasta direktiiv (EL) 2018/1910, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses käibemaksusüsteemi teatavate normide ühtlustamise ja lihtsustamisega liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamisel;

b) nõukogu 4. detsembri 2018. aasta rakendusmäärus (EL) 2018/1912, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011;

c) nõukogu 4. detsembri 2018. aasta määrus (EL) 2018/1909, millega muudetakse määrust (EL) nr 904/2010 seoses teabevahetusega nõudmiseni varu korra nõuetekohase kohaldamise üle järelevalve tegemiseks.

Kõik asjaomased õigussätted on **1. jaanuarist 2020** kohaldatavas sõnastuses esitatud selgitavate märkuste lõpus.

---

[1] https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/et/pdf

[2] Muudatused jõustuvad 1. jaanuaril 2020.

Käibemaksudirektiivi (2006/112/EÜ) artiklitele viitamisel kasutatakse direktiivi lühendit „**KD**“. Käibemaksualasele rakendusmäärusele (nr 282/2011) viidatakse lühendiga „**RM**“. Kõigil muudel juhtudel kirjutatakse välja, millisest õigusaktist on jutt.

2. NÕUDMISENI VARUDE KORD

2.1. Asjaomased sätted

Käibemaksudirektiivi artiklid, milles käsitletakse nõudmiseni varudega seotud lihtsustust, on:

- **artikkel 17a –** (põhisäte) lihtsustamisreeglid;
- **artikli 243 lõige 3 –** kohustus pidada nõudmiseni varude kohta teatavaid registreid;
- **artikli 262 lõige 2 –** kohustus mainida koondaruandes selle kavandatud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number, kelle jaoks on kaupu nõudmiseni varude korra kohaselt transporditud, ja anda teada võimalikest muudatustest esitatud teabes.

RMi **artiklis 54a** on täpsemad eeskirjad nõudmiseni varude kohta peetavate registrite jaoks.

2.2. Mida need sätted muudavad?

Nõudmiseni varude korra kohaselt lähetab või transpordib käibemaksukohustuslane kaubad teises liikmesriigis asuvasse lattu, kust kavandatud soetajal, kelle isik ja käibemaksukohustuslasena registreerimise number on veo või lähetamise ajal teada, on õigus võtta kaupu laost omal äranägemisel (siis läheb üle ka kaupade omandiõigus).

ELi praeguste käibemaksueeskirjade kohaselt teeb ettevõtja (käibemaksukohustuslane), kes liigutab oma kaupu ühest liikmesriigist teises liikmesriigis asuvasse lattu, ühendusesisese maksuvaba tarne lähteliikmesriigis. Samal ajal peab ta arvestama sihtliikmesriigis kauba ühendusesisese soetamise pealt käibemaksu. Tegelikkuses tähendab see, et teise liikmesriiki kaupu viiv äriühing peab järgima ka sihtriigis kehtivaid käibemaksualaseid kohustusi (käibemaksukohustuslasena registreerumine, käibedeklaratsiooni esitamine ja selles ühendusesisese soetamise eest tasumisele kuuluva käibemaksu arvestamine).

Kui kaupu veetakse ühest liikmesriigist teises liikmesriigis asuvasse lattu, et neid hiljem soetajale tarnida, peab äriühing, kes neid kaupu veab ja tarnib, lisaks kauba ühendusesisese soetamise deklareerimisele arvestama tavaliselt ka lao asukoha liikmesriigis tarnelt tasumisele kuuluvat (riigisisest) käibemaksu (kui ei kohaldata pöördmaksustamist, tavaliselt KD artikli 194 alusel).

Nõudmiseni varude korra lihtsustamisega, mille nõukogu vastu võttis, vähendatakse lao asukohariigi käibemaksunõuete täitmise kohustuse kaotamisega selliste äriühingute halduskoormust, kes liigutavad kaupu ühest liikmesriigist teise, et neid seal hiljem tarnida varem teada olnud soetajale.

Lihtsustus **ei** hõlma olukordi, kus äriühing viib kaubad ühest liikmesriigist teise sealset soetajat teadmata.

Vastuvõetud lahendusega saavutatakse see, et:

- ükski ühendusesisene tarne ega soetus ei toimu kaupade teises liikmesriigis asuvasse lattu lähetamise ega transportimise ajal;

- maksuvaba ühendusesisene tarne lähteliikmesriigis ja maksustatav ühendusesisene soetamine lao asukohariigis toimuvad alles hiljem, kui soetaja võtab kauba enda omandisse.

Et seda lihtsustust saaks nõudmiseni varude puhul kasutada, peavad olema täidetud teatavad tingimused:

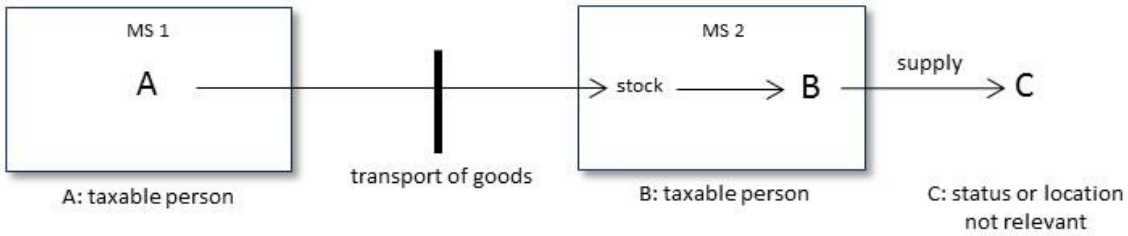
- nii tarnija[3] kui ka kavandatud soetaja on käibemaksukohustuslased;
- tarnijal ei ole sihtriigis oma ettevõtet ega püsivat tegevuskohta;
- tarnija kannab kaupade lähetamise/transpordi registrisse;
- kaubad transporditakse ühest liikmesriigist teise, et neid seal hiljem varem teada olnud soetajale tarnida;
- tarnija märgib kaupade transportimise perioodi kohta esitatavasse koondaruandesse kavandatud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri (kauba väärtust ei märgita);
- kavandatud soetaja on kaupade sihtriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud;
- kavandatud soetaja isik ja käibemaksukohustuslasena registreerimise number on tarnijale teada juba lähetamise või veo alguses;
- kaup transporditakse ühest liikmesriigist teise (st lihtsustus ei hõlma importi, eksporti ega ühe liikmesriigi siseseid tarneid).

NB! On ka kohustusi, mille täitmata jätmine ei tähenda, et lihtsustust (enam) kasutada ei saa (kuigi võidakse kohaldada riiklikke trahve). Selleks on näiteks kavandatud soetaja kohustus märkida oma registrisse talle mõeldud kaupade kirjeldus ja kogus (KD artikli 243 lõike 3 teine lõik ja RMi artikli 54a lõike 2 punkt b).

2.3. Eri stsenaariumid. Näiteid

Kõigis järgmistes näidetes on kirjas, et äriühing A, mis viib kaupu liikmesriigist 1 liikmesriiki 2, on asutatud liikmesriigis 1. Pange tähele, et kuigi selline on tavaolukord, ei ole see iseenesest nõudmiseni varudega seotud lihtsustuse kohaldamise tingimus. Selline tingimus on hoopis asjaolu, et äriühingul A ei ole liikmesriigis 2 asutatud ettevõtet ega püsivat tegevuskohta.

2.3.1. Üldjuhtum, millele kohaldatakse lihtsustamist



[3] Tarnija tähendab siin KD artikli 17a lõike 2 punkti a kohaselt käibemaksukohustuslast, kes kaubad lähetab või neid transpordib (kas ise või laseb seda enda nimel teha kolmandal isikul). Sama terminit samas tähenduses kasutatakse siin selgitavates märkustes ka mujal nõudmiseni varudega seotud jaotistes.

Olukord

- Liikmesriigis 1 asutatud äriühing A transpordib jaanuaris kaupu nõudmiseni varude korra kohaselt liikmesriiki 2, kus tal ettevõtet ei ole. Kaubad on mõeldud äriühingule B, kelle isik on liikmesriigis 2 teada (see on seal asutatud vms).
- Sama aasta septembris võtab B kaubad osaliselt või täielikult enda omandisse.
- B võib kasutada neid näiteks tootmises või müüa need edasi C-le (vt vooskeem). C staatus (maksukohustuslane või eraisik) ja asutamis- või elukoht ei ole nõudmiseni varude korra kohaldamise seisukohalt tähtis.

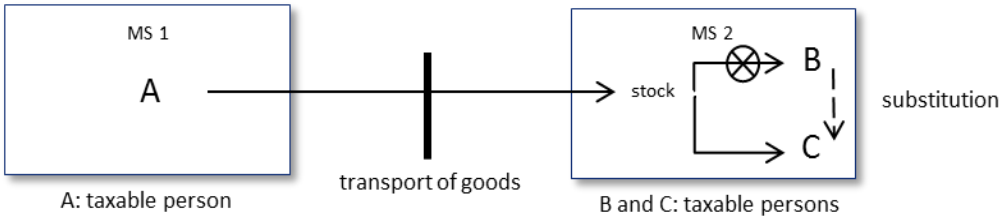
Nõudmiseni varude käibemaksustamine

- Jaanuaris peab A näitama oma registris kaupade vedu (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 243 lõike 3 esimene lõik ning RMi artikli 54a lõige 1).
- A peab oma koondaruandesse märkima B käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, sest B on see, kelle jaoks on kaup nõudmiseni varude korra alusel teise riiki viidud (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 262 lõige 2).
- Jaanuaris peab kavandatud soetaja näitama oma registris kaupade lattujõudmist (KD artikli 243 lõike 3 teine lõik ning RMi artikli 54a lõige 2). Kui kavandatud soetaja ei ole laopidaja, ei pea ta RMi artikli 54a lõike 2 teise lõigu kohaselt märkima oma registrisse kaupade saabumise kuupäeva. Selle päeva peavad maksuhaldurid leidma kolmandast isikust laopidaja registrist (maksu- või ärilisel otstarbel peetav register, vt jaotis 2.5.19). Nõudmiseni varude korra kohase käsitluse kohaselt teeb A septembris ühendusesisese maksuvaba tarne liikmesriigis 1 ja B ühendusesisese soetamise liikmesriigis 2 (KD artikli 17a lõige 3).
- Käibemaks muutub sissenõutavaks hiljemalt 15. oktoobril (KD artiklid 67 ja 69).
- A peab kajastama ühendusesisest tarnet oma käibedeklaratsioonis ning kandma tehingu ka koondaruandesse, kuhu ta peab märkima kaupade soetaja ehk B andmed ja ühendusesisese tarne maksustatava väärtuse.
- B peab oma käibedeklaratsioonis arvestama ühendusesisese soetamise pealt tasumisele kuuluvat käibemaksu.
- A peab oma registrit ajakohastama (KD artikli 243 lõike 3 esimene lõik ja RMi artikli 54a lõike 1 punkt f).
- B peab kandma kaubad oma registrisse siis, kui saab nende omanikuks (KD artikli 243 lõike 3 teine lõik ja RMi artikli 54a lõike 2 punkt d).

Muud märkused

- Nõudmiseni varudest võetud kaupade tarnele B-lt C-le kohaldatakse eraldi eeskirju (riigisisene tarne liikmesriigis 2, ühendusesisene tarne või eksport), see ei ole nõudmiseni varudega seotud lihtsustuse kohaldamisalas.

2.3.2. *Soetaja muutumine (asendamine)*



Olukord

- Liikmesriigis 1 asutatud äriühing A transpordib jaanuaris kaupu nõudmiseni varude korra kohaselt liikmesriiki 2, kus tal ettevõtet ei ole. Kaubad on mõeldud äriühingule B, kelle isik on liikmesriigis 2 teada (see on seal asutatud vms).
- Sama aasta septembris muudetakse A ja B vahel sõlmitud nõudmiseni varude lepingut või see lõpetatakse. Ent B-le veel müümata kaubad jäävad liikmesriiki 2. Samal ajal sõlmib A liikmesriigis 2 veel laos olevate nõudmiseni varude kohta kokkuleppe äriühinguga C, kelle isik ka on liikmesriigis 2 teada (asutatud vms).[4] Kaubad võidakse viia liikmesriigis 2 teise lattu või jääda samasse lattu ning muutuvad vaid A ja B ning A ja C vahelised lepingupõhised kokkulepped.

Nõudmiseni varude käibemaksustamine

- Jaanuaris peab A näitama oma registris kaupade vedu (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 243 lõike 3 esimene lõik ning RMi artikli 54a lõige 1).
- A peab oma koondaruandesse märkima B käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, sest B on see, kelle jaoks on kaup nõudmiseni varude korra alusel teise riiki viidud (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 262 lõige 2).
- Jaanuaris peab kavandatud soetaja näitama oma registris kaupade lattujõudmist (KD artikli 243 lõike 3 teine lõik ning RMi artikli 54a lõige 2). Kui kavandatud soetaja ei ole laopidaja, ei pea ta RMi artikli 54a lõike 2 teise lõigu kohaselt märkima oma registrisse kaupade saabumise kuupäeva. Selle päeva peavad maksuhaldurid leidma kolmandast isikust laopidaja registrist (maksu- või ärilisel otstarbel peetav register, vt jaotis 2.5.19).
- Neile kaupadele, mille omanikuks B on saanud enne nõudmiseni varude lepingu muutmist või lõpetamist, kohaldatakse jaotises 2.3.1 käsitletud eeskirju.
- Kui nõudmiseni varude lepingut muudetakse või see lõpetatakse, ei ole septembris A ja B vahel enne muutmist või lõpetamist B omandisse mitteläinud kaupade ühendusesisest tarnet ega soetamist.
- Kui B asendatakse C-ga, siis asendamiskorra kohase käsitluse kohaselt ei tee A liikmesriigis 1 KD artikli 17 kohast ühendusesisest tarnet ja jääb ära ka A KD artikli 21 kohane ühendusesisene soetus liikmesriigis 2, kui on täidetud kaks tingimust (KD artikli 17a lõige 6).
  1. Kohaldatakse nõudmiseni varudega seotud lihtsustuse üldtingimusi (KD artikli 17a lõike 6 punkt a). See tähendab muu hulgas seda, et C võib A-ga sõlmitud

[4] Leping võib hõlmata ka veel liikmesriigis 1 asuvaid kaupu. Ent neile ei kohaldata mitte nn asendamisreegleid, vaid nõudmiseni varude süsteemi üldkorda.

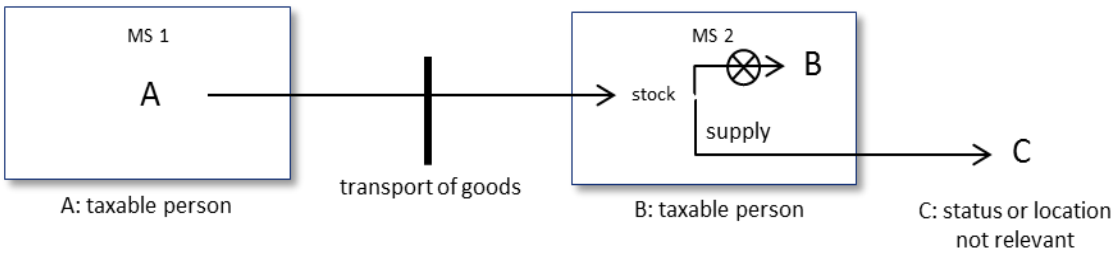
lepingu kohaselt kaubad enda omandisse võtta. Kuigi KDs seda sätestatud ei ole, tähendab asendamine seda, et B-l ei ole enam lepingulist õigust kaupu enda omandisse võtta ning selleks vajalikud kokkulepped on A-ga sõlmitud. Edasi peab C olema liikmesriigis 2 teadaolev maksukohustuslane ja A peab oma asendamisperioodi koondaruandesse kandma C käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri.[5]
2. A märgib registrisse, et asendas B C-ga (KD artikli 17a lõike 6 punkt b ja artikli 243 lõike 3 esimene lõik ning RMi artikli 54a lõike 1 punkt e).

- Asendamine mõjutab RMi artikli 54a lõike 1 punkti e ning lõike 2 punktide a, b ja c kohaselt asjaomaseid registreid.

Muud märkused

- Kirjeldatud olukorra puhul tuleb B asendada C-ga enne, kui C kauba enda omandisse võtab (st need C-le tarnitakse).
- Samuti peab A B-ga sõlmitud nõudmiseni varude lepingu lõpetamise hetkeks olema märkinud kavandatud soetajana C, kes B-d asendab, ja sõlminud temaga lepingu (C-ga lepingu sõlmimise aja nõuet käsitletakse jaotises 2.5.12).
- KD artikli 17a lõikes 4 nimetatud 12-kuulise tähtaja arvestamine (vt jaotis 2.3.5) ei alga asendamise hetkel uuesti. See algas siis, kui kaup esimest korda kavandatud liikmesriiki saabus. See on ainus tähtaeg ja asendamissäte (KD artikli 17a lõige 6) ega ükski teine säte seda ei pikenda. Peale selle on eeskirjas, mida kohaldatakse siis, kui asendamistingimused ei ole täidetud (KD artikli 17a lõige 7), sõnaselgelt mainitud lõikes 4 osutatud tähtaega (st KD artikli 17a lõige 4), mis kinnitab, et see on ainus asjassepuutuv tähtaeg. Seda kinnitab ka asjaolu, et tarnija peab registrisse märkima algset kavandatud soetajat asendava isiku käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, aga asendamiskuupäeva asjaomases sättes (RMi artikli 54a lõike 1 punkt e) ei mainita.
- Kui asendamistingimused ei ole täidetud ja A tarnib laost kaupu ikkagi C-le, leiab aset jaotises 2.3.3 kirjeldatud olukord (tarnimine teisele isikule).

2.3.3. Tarnimine teisele isikule



[5] Märkida tuleb nii varasema (B) kui ka uue (C) kaubasaaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

Olukord

- Liikmesriigis 1 asutatud äriühing A transpordib jaanuaris kaupu nõudmiseni varude korra kohaselt liikmesriiki 2, kus tal ettevõtet ei ole. Kaubad on mõeldud äriühingule B, kelle isik on liikmesriigis 2 teada (see on seal asutatud vms).
- Septembris tarnib A kaubad äriühingule C (nt sellepärast, et too on nõus maksma kõrgemat hinda) ja lõpetab seetõttu B-ga sõlmitud nõudmiseni varude lepingu. Näites kirjeldatud juhul võib A ja B vaheline leping jääda muude kui C-le tarnitavate kaupade puhul kehtima.
- Kaubad viiakse otse C-le, keda kaupade liikmesriigist 1 äraviimise ajal ei olnud kavandatud soetajana märgitud **ja** kes algselt kavandatud soetajat KD artikli 17a lõike 6 kohaselt ei asenda.

Nõudmiseni varude käibemaksustamine

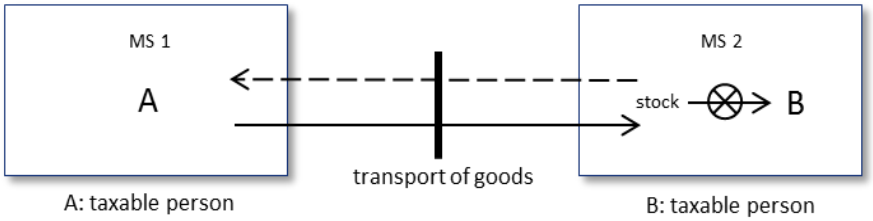
- Jaanuaris peab A näitama oma registris kaupade vedu (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 243 lõike 3 esimene lõik ning RMi artikli 54a lõige 1).
- A peab oma koondaruandesse märkima B käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, sest tema on see, kelle jaoks on kaup nõudmiseni varude korra alusel teise riiki viidud (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 262 lõige 2).
- Jaanuaris peab kavandatud soetaja näitama oma registris kaupade lattujõudmist (KD artikli 243 lõike 3 teine lõik ning RMi artikli 54a lõige 2). Kui kavandatud soetaja ei ole laopidaja, ei pea ta RMi artikli 54a lõike 2 teise lõigu kohaselt märkima oma registrisse kaupade saabumise kuupäeva. Selle päeva peavad maksuhaldurid leidma kolmandast isikust laopidaja registrist (maksu- või ärilisel otstarbel peetav register, vt jaotis 2.5.19).
- Neile kaupadele, mille omanikuks B on saanud enne nõudmiseni varude lepingu muutmist või lõpetamist, kohaldatakse jaotises 2.3.1 käsitletud eeskirju.
- Kui asjaomased kaubad müüakse C-le ning A ja B vahelist nõudmiseni varude lepingut seetõttu muudetakse või see lõpetatakse, ei ole septembris A ja B vahel B omandisse mitteläinud kaupade ühendusesisest tarnet ega soetamist. Vajaduse korral peab B (või RMi artikli 54a lõike 2 teises lõigus nimetatud juhtudel laopidaja, vt jaotis 2.5.19) oma registrit C-le tarnitud kaupade osas ajakohastama (RMi artikli 54a lõike 2 punktid b ja e).
- Samuti ei ole septembrist alates eelmises punktis nimetatud kauba puhul enam täidetud nõudmiseni varude korra tingimused. Kuna A ja C leppisid kokku kaupade müügis, mitte ei sõlminud nõudmiseni varude lepingut, ei kohaldata C-le tarnitud kaupadele jaotises 2.3.2 kirjeldatud asendamissätteid. Seetõttu on käsitus selline, et C-le tarnitud kaubad viiakse liikmesriigist 1 liikmesriiki 2 KD artikli 17 kohaselt. Kuna neile kaupadele nimetatud tingimusi enam ei kohaldata, toimub teise riiki viimine käsituse kohaselt vahetult enne C-le tarnimist (KD artikli 17a lõike 7 teine lõik).
- Kuigi seda KDs sõnaselgelt lahti ei seletata, tähendab „vahetult enne“ süsteemi üldist toimimist arvestades päeva, mil A C-le tarne teeb.
- C-le müüdud kaupade puhul loetakse, et A tegi ühendusesisese maksuvaba tarne liikmesriigis 1 ja ühendusesisese soetuse liikmesriigis 2 (nagu eespool mainitud, võis nõudmiseni varude leping A ja B vahel teiste kaupade osas kehtima jääda). Maksustatav sündmus toimub septembris ja käibemaks muutub sissenõutavaks hiljemalt 15. oktoobriks. Et see ühendusesisene soetus liikmesriigis 2 deklareerida, peab A seal olema käibemaksukohustuslasena registreeritud.

- A peab deklareerima ühendusesisese tarne liikmesriigis 1 oma käibedeklaratsioonis ning kandma tehingu ka koondaruandesse, kuhu ta peab märkima enda liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ja maksustatava väärtuse (KD artikkel 76).
- Samuti peab A oma käibedeklaratsioonis liikmesriigis 2 näitama ühendusesisese soetamise pealt tasumisele kuuluvat käibemaksu.
- A peab oma registrit ajakohastama (KD artikli 243 lõike 3 esimene lõik ja RMi artikli 54a lõike 1 punkt g).

Muud märkused

- Tarnele A-lt C-le kohaldatakse eraldi eeskirju (riigisisene tarne liikmesriigis 2, ühendusesisene tarne või eksport), see ei ole nõudmiseni varudega seotud lihtsustuse kohaldamisalas.

2.3.4. Kauba tagastamine



Olukord

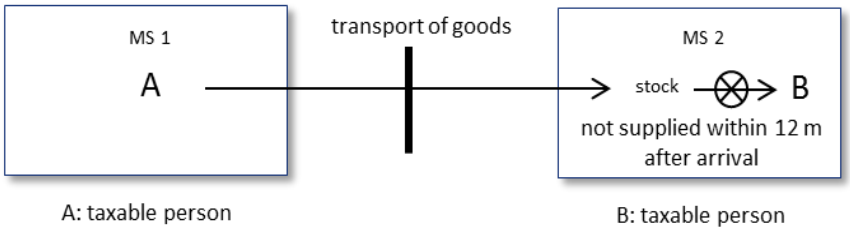
- Liikmesriigis 1 asutatud äriühing A transpordib jaanuaris kaupu nõudmiseni varude korra kohaselt liikmesriiki 2, kus tal ettevõtet ei ole. Kaubad on mõeldud äriühingule B, kelle isik on liikmesriigis 2 teada (see on seal asutatud vms).
- Sama aasta septembris lepitakse kokku, et A võtab allesjäänud ehk B-le müümata või tema kasutamata kaubad tagasi ja viib need liikmesriigist 2 liikmesriiki 1.

Nõudmiseni varude käibemaksustamine

- Jaanuaris peab A näitama oma registris kaupade vedu (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 243 lõike 3 esimene lõik ning RMi artikli 54a lõige 1).
- A peab oma koondaruandesse märkima B käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, sest tema on see, kelle jaoks on kaup nõudmiseni varude korra alusel teise riiki viidud (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 262 lõige 2).
- Jaanuaris peab kavandatud soetaja näitama oma registris kaupade lattujõudmist (KD artikli 243 lõike 3 teine lõik ning RMi artikli 54a lõige 2). Kui kavandatud soetaja ei ole laopidaja, ei pea ta RMi artikli 54a lõike 2 teise lõigu kohaselt märkima oma registrisse kaupade saabumise kuupäeva. Selle päeva peavad maksuhaldurid leidma kolmandast isikust laopidaja registrist (maksu- või ärilisel otstarbel peetav register, vt jaotis 2.5.19).

- Neile kaupadele, mille omanikuks B on reaalselt saanud, kohaldatakse jaotises 2.3.1 käsitletud eeskirju.
- Nende kaupade puhul, mille omanikuks B ei saanud, ei toimu A ja B vahel ühendusesisest tarnet ega soetamist.
- Tagasitoodud kaupade puhul loetakse, et A ei ole neid KD artikli 17 kohaselt tarninud ei liikmesriigis 1 ega ka liikmesriigis 2, kui ta kannab kaupade tagastamise oma registrisse KD artikli 243 lõike 3 esimese lõigu ja RMi artikli 54a lõike 1 punkti h kohaselt (KD artikli 17a lõike 5 punkt b).
- Peale selle peab A märkima oma koondaruandesse B käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ja lisama kaupade tagastamise märke (KD artikli 262 lõige 2, sest esitatud teave on muutunud[6]). Pange tähele, et kui kaubad tagastatakse, siis selle mainimist koondaruandes ei peeta sisuliseks tingimuseks, mille alusel lihtsustust kohaldada (vt ka jaotis 2.5.6).
- Kavandatud soetaja (või RMi artikli 54a lõike 2 teises lõigus nimetatud juhtudel laopidaja) peab oma registrit ajakohastama (RMi artikli 54a lõike 2 punkt e).

2.3.5. 12-kuulise tähtaja ületamine



Olukord

- Liikmesriigis 1 asutatud äriühing A transpordib N. aasta 5. jaanuaril kaupu nõudmiseni varude korra kohaselt liikmesriiki 2, kus tal ettevõtet ei ole. Kaubad saabuvad liikmesriiki 2 samal päeval. Kaubad on mõeldud äriühingule B, kelle isik on liikmesriigis 2 teada (see on seal asutatud vms).
- Aasta hiljem (aasta N + 1) ei ole kaubad või osa neist veel B-le tarnitud ja on endiselt liikmesriigi 2 territooriumil.[7]

Nõudmiseni varude käibemaksustamine

- N. aasta 5. jaanuaril peab A näitama oma registris kaupade vedu (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 243 lõige 3 ning RMi artikli 54a lõige 1).
- A peab oma koondaruandesse märkima B käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, sest tema on see, kelle jaoks on kaup nõudmiseni varude korra alusel teise riiki viidud (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 262 lõige 2).

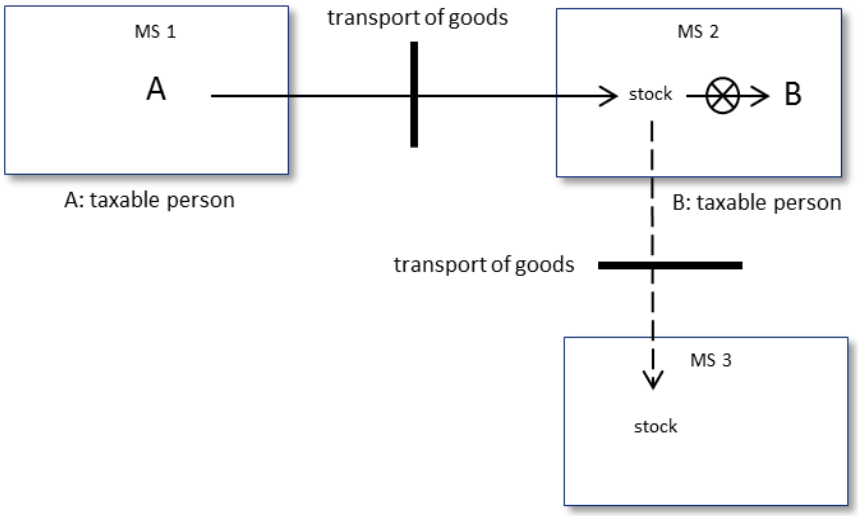
---

[6] Vt ka jaotis 2.5.22.

[7] 12-kuulise tähtaja kohta vt punktid 2.5.16 ja 2.5.17.

- Kavandatud soetaja peab N. aasta 5. jaanuaril näitama oma registris kaupade lattujõudmist (KD artikli 243 lõige 3 ning RMi artikli 54a lõige 2). Kui kavandatud soetaja ei ole laopidaja, ei pea ta RMi artikli 54a lõike 2 teise lõigu kohaselt märkima oma registrisse kaupade saabumise kuupäeva. Selle päeva peavad maksuhaldurid leidma kolmandast isikust laopidaja registrist (maksu- või ärilisel otstarbel peetav register, vt jaotis 2.5.19).
- Neile kaupadele, mille omanikuks B on saanud enne 12 kuu möödumist, kohaldatakse jaotises 2.3.1 käsitletud eeskirju.
- B ei ole N+1. aasta 6. jaanuariks (12 kuu õige arvutamise kohta vt jaotised 2.5.16 ja 2.5.17) kõigi või osa kaupade omanikuks saanud. Nende allesjäänud kaupade puhul ei toimu A ja B vahel ühendusesisest tarnet ega soetamist.
- Alates 7. jaanuarist aastal N+1 ehk 12 kuu möödumisele järgneval päeval ei ole nõudmiseni varude korra tingimused enam täidetud ja loetakse, et A viib allesjäänud kauba KD artikli 17 kohaselt liikmesriigist 1 liikmesriiki 2 (KD artikli 17a lõige 4).
- Sellise käsitluse kohaselt teeb A siis KD artikli 17 kohase ühendusesisese maksuvaba tarne liikmesriigis 1 ja KD artikli 21 kohase ühendusesisese soetamise liikmesriigis 2. Maksustatav sündmus toimub N+1. aasta 7. jaanuaril ja käibemaks muutub sissenõutavaks hiljemalt 15. veebruaril N+1. aastal (KD artiklid 67 ja 69). Et see ühendusesisene soetus liikmesriigis 2 deklareerida, peab A seal olema käibemaksukohustuslasena registreeritud.
- A peab deklareerima ühendusesisese tarne liikmesriigis 1 oma käibedeklaratsioonis ning kandma tehingu ka koondaruandesse, kuhu ta peab märkima enda liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ja tarne maksustatava väärtuse (KD artikkel 76).
- A peab oma käibedeklaratsioonis liikmesriigis 2 näitama ühendusesisese soetuse pealt tasumisele kuuluvat käibemaksu.
- Nii A kui ka kavandatud soetaja registrist peab 12-kuulise tähtaja ületanud kaupade olukord selgelt näha olema (KD artikli 243 lõike 3 esimene lõik ning RMi artikli 54a lõigete 1 ja 2 punkt c).

2.3.6. Teise liikmesriiki saadetud kaubad



Olukord

- Liikmesriigis 1 asutatud äriühing A transpordib jaanuaris kaupu nõudmiseni varude korra kohaselt liikmesriiki 2, kus tal ettevõtet ei ole. Kaubad on mõeldud äriühingule B, kelle isik on liikmesriigis 2 teada (see on seal asutatud vms).
- Sama aasta septembris viib A B-le tarnimata kaubad (või osa neist) laost ära, aga mitte liikmesriiki 1, vaid liikmesriiki 3, kus neid hoitakse A nimel (vt vooskeem).
- See erineb olukorrast, kus allesjäänud kaubad transporditakse liikmesriigis 3 asutatud äriühingule C müümise käigus (vt jaotis 2.3.3).

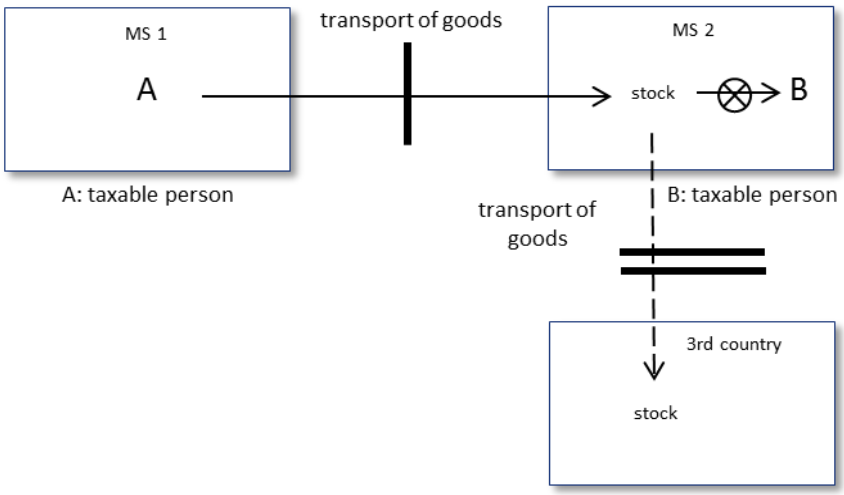
Nõudmiseni varude käibemaksustamine

- Jaanuaris peab A näitama oma registris kaupade vedu (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 243 lõike 3 esimene lõik ning RMi artikli 54a lõige 1).
- A peab oma koondaruandesse märkima B käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, sest tema on see, kelle jaoks on kaup nõudmiseni varude korra alusel teise riiki viidud (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 262 lõige 2).
- Jaanuaris peab kavandatud soetaja näitama oma registris kaupade lattujõudmist (KD artikli 243 lõike 3 teine lõik ning RMi artikli 54a lõige 2). Kui kavandatud soetaja ei ole laopidaja, ei pea ta RMi artikli 54a lõike 2 teise lõigu kohaselt märkima oma registrisse kaupade saabumise kuupäeva. Selle päeva peavad maksuhaldurid leidma kolmandast isikust laopidaja registrist (maksu- või ärilisel otstarbel peetav register, vt jaotis 2.5.19).
- Neile kaupadele, mille omanikuks B on reaalselt saanud, kohaldatakse jaotises 2.3.1 käsitletud eeskirju.
- Septembrist alates, mil allesjäänud kaubad viiakse liikmesriiki 3, ei ole nõudmiseni varude liikmesriigist 1 liikmesriiki 2 transportimise korra tingimused enam täidetud. Seetõttu loetakse toimunuks kaupade KD artikli 17 kohane üleviimine liikmesriigist 1 liikmesriiki 2. Tingimused ei ole enam täidetud, mistõttu loetakse üleviimine toimunuks vahetult enne liikmesriiki 3 lähetamist või vedu (KD artikli 17a lõige 7).
- Kuigi seda KDs sõnaselgelt lahti ei seletata, tähendab „vahetult enne“ süsteemi üldist toimimist arvestades päeva, mil algab lähetamine või vedu liikmesriiki 3.
- Sellise käsitluse kohaselt teeb A KD artikli 17 kohase ühendusesisese maksuvaba tarne liikmesriigis 1 ja KD artikli 21 kohase ühendusesisese soetamise liikmesriigis 2. Maksustatav sündmus toimub septembris ja käibemaks muutub sissenõutavaks hiljemalt 15. oktoobriks (KD artiklid 67 ja 69). Et see ühendusesisene soetus liikmesriigis 2 deklareerida, peab A seal olema käibemaksukohustuslasena registreeritud.
- A peab kajastama tarnet liikmesriigis 1 oma käibedeklaratsioonis ning kandma tehingu ka koondaruandesse, kuhu ta peab märkima enda liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ja tarne maksustatava väärtuse (KD artikkel 76).
- A peab oma käibedeklaratsioonis liikmesriigis 2 näitama ühendusesisese soetuse pealt tasumisele kuuluvat käibemaksu.
- Samuti peab A oma registrit ajakohastama (KD artikli 243 lõike 3 esimene lõik ja RMi artikli 54a lõike 1 punkt g). Ka B (või RMi artikli 54a lõike 2 teises lõigus nimetatud juhtudel laopidaja, vt jaotis 2.5.19) peab oma registrit ajakohastama (RMi artikli 54a lõike 2 punkt e).

Muud märkused

- Septembris teeb A liikmesriiki 3 viidud kauba puhul teise üleviimise liikmesriigist 2 liikmesriiki 3. Niisiis loetakse, et A teeb KD artikli 17 kohase ühendusesisese maksuvaba tarne liikmesriigis 2 ja KD artikli 21 kohase ühendusesisese soetamise liikmesriigis 3. Et see ühendusesisene soetus liikmesriigis 3 deklareerida, peab A seal olema käibemaksukohustuslasena registreeritud. Käibedeklaratsiooni ja koondaruannet täidetakse tavaeeskirjade kohaselt, need ei ole nõudmiseni varude jaoks mõeldud lihtsustuse eeskirjadega seotud.
- Võib juhtuda, et kui kõik tingimused on täidetud, saab ka teisele veole (liikmesriigist 2 liikmesriiki 3) kohaldada nõudmiseni varude korda. Sellisel juhul aga ei tohi A-l olla liikmesriigis 3 asutatud ettevõtet, liikmesriigis 3 registreeritud kavandatud soetajaga peab olema sõlmitud leping ning A peab veo oma registrisse kandma ja mainima uut kavandatud soetajat liikmesriigis 2 esitatavas koondaruandes. Igasugust sellist uut olukorda tuleb hinnata täiesti eraldiseisvana uuesti.
- Kui kaubad müüakse liikmesriigis 3 otse C-le (väljaspool nõudmiseni varude korda), toimub ühendusesisene tarne liikmesriigis 2 ja ühendusesisene soetamine liikmesriigis 3 tavaeeskirjade kohaselt ning taas kord ei ole need nõudmiseni varude jaoks mõeldud lihtsustuse eeskirjadega kuidagi seotud (vt ka jaotis 2.3.3).

2.3.7. Kaup eksporditakse



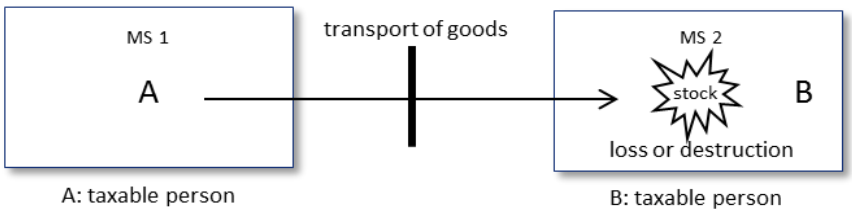
Olukord

- Liikmesriigis 1 asutatud äriühing A transpordib jaanuaris kaupu nõudmiseni varude korra kohaselt liikmesriiki 2, kus tal ettevõtet ei ole. Kaubad on mõeldud äriühingule B, kelle isik on liikmesriigis 2 teada (see on seal asutatud vms).
- A ekspordib B-le tarnimata jäänud kaubad sama aasta septembris Euroopa liidust välja.

Nõudmiseni varude käibemaksustamine

- Jaanuaris peab A näitama oma registris kaupade vedu (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 243 lõike 3 esimene lõik ning RMi artikli 54a lõige 1).
- A peab oma koondaruandesse märkima B käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, sest tema on see, kelle jaoks on kaup nõudmiseni varude korra alusel teise riiki viidud (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 262 lõige 2).
- Jaanuaris peab kavandatud soetaja näitama oma registris kaupade lattujõudmist (KD artikli 243 lõike 3 teine lõik ning RMi artikli 54a lõige 2). Kui kavandatud soetaja ei ole laopidaja, ei pea ta RMi artikli 54a lõike 2 teise lõigu kohaselt märkima oma registrisse kaupade saabumise kuupäeva. Selle päeva peavad maksuhaldurid leidma kolmandast isikust laopidaja registrist (maksu- või ärilisel otstarbel peetav register, vt jaotis 2.5.19).
- Neile kaupadele, mille omanikuks B on reaalselt saanud, kohaldatakse jaotises 2.3.1 käsitletud eeskirju.
- Septembrist alates, mil allesjäänud kaubad eksporditakse liidust välja, ei ole nõudmiseni varude korra tingimused enam täidetud. Seetõttu loetakse toimunuks kaupade KD artikli 17 kohane üleviimine liikmesriigist 1 liikmesriiki 2. Kuna tingimused ei ole eksportimisest alates enam täidetud, siis loetakse üleviimine toimunuks vahetult enne kolmandasse riiki lähetamist või vedu (KD artikli 17a lõike 7 kolmas lõik).
- Kuigi seda KDs sõnaselgelt lahti ei seletata, tähendab „vahetult enne“ süsteemi üldist toimimist arvestades päeva, mil algab lähetamine või vedu.
- Sellise käsitluse kohaselt teeb A siis KD artikli 17 kohase ühendusesisese maksuvaba tarne liikmesriigis 1 ja KD artikli 21 kohase ühendusesisese soetamise liikmesriigis 2. Maksustatav sündmus toimub septembris ja käibemaks muutub sissenõutavaks hiljemalt 15. oktoobriks (KD artiklid 67 ja 69). Et see ühendusesisene soetus liikmesriigis 2 deklareerida, peab A seal olema käibemaksukohustuslasena registreeritud.
- A peab kajastama ühendusesisest tarnet liikmesriigis 1 oma käibedeklaratsioonis ning kandma tehingu ka koondaruandesse, kuhu ta peab märkima enda liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ja tarne maksustatava väärtuse (KD artikkel 76).
- A peab oma käibedeklaratsioonis liikmesriigis 2 näitama ühendusesisese soetuse pealt tasumisele kuuluvat käibemaksu.
- A peab oma registrit ajakohastama (KD artikli 243 lõike 3 esimene lõik ja RMi artikli 54a lõike 1 punkt g). Ka B (või RMi artikli 54a lõike 2 teises lõigus nimetatud juhtudel laopidaja, vt jaotis 2.5.19) peab oma registrit ajakohastama (RMi artikli 54a lõike 2 punkt e).

2.3.8. Kaup hävib või läheb kaotsi



Olukord

- Liikmesriigis 1 asutatud äriühing A transpordib jaanuaris kaupu nõudmiseni varude korra kohaselt liikmesriiki 2, kus tal ettevõtet ei ole. Kaubad on mõeldud äriühingule B, kelle isik on liikmesriigis 2 teada (see on seal asutatud vms).
- Sama aasta septembris hävivad ülejäänud kaubad enne B omandisse minemist tulekahjus.

Nõudmiseni varude käibemaksustamine

- Jaanuaris peab A näitama oma registris kaupade vedu (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 243 lõike 3 esimene lõik ning RMi artikli 54a lõige 1).
- A peab oma koondaruandesse märkima B käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, sest tema on see, kelle jaoks on kaup nõudmiseni varude korra alusel teise riiki viidud (KD artikli 17a lõike 2 punkt d ja artikli 262 lõige 2).
- Jaanuaris peab kavandatud soetaja näitama oma registris kaupade lattujõudmist (KD artikli 243 lõike 3 teine lõik ning RMi artikli 54a lõige 2). Kui kavandatud soetaja ei ole laopidaja, ei pea ta RMi artikli 54a lõike 2 teise lõigu kohaselt märkima oma registrisse kaupade saabumise kuupäeva. Selle päeva peavad maksuhaldurid leidma kolmandast isikust laopidaja registrist (maksu- või ärilisel otstarbel peetav register, vt jaotis 2.5.19).
- Neile kaupadele, mille omanikuks B on reaalselt saanud, kohaldatakse jaotises 2.3.1 käsitletud eeskirju.
- Septembrist alates, mil allesjäänud kaubad hävivad, ei ole nõudmiseni varude korra tingimused nende kaupade puhul enam täidetud. Seetõttu loetakse, et toimub kaupade KD artikli 17 kohane üleviimine liikmesriigist 1 liikmesriiki 2. Kuna nõudmiseni varude jaoks mõeldud lihtsustuse tingimused ei ole siis enam täidetud, loetakse üleviimine toimunuks päeval, mil kaubad tegelikult hävisid; või kui seda päeva ei ole võimalik kindlaks teha, siis päeval, mil nende hävimine avastati (KD artikli 17a lõike 7 neljas lõik).
- Sellise käsitluse kohaselt tarnis A hävinud kaubad KD artikli 17 kohaselt ühendusesiseselt maksuvabalt liikmesriigis 1 ja soetas need KD artikli 21 kohaselt ühendusesiseselt liikmesriigis 2.
- Maksustatav sündmus toimub septembris ja käibemaks muutub sissenõutavaks hiljemalt 15. oktoobriks (KD artiklid 67 ja 69). Et see ühendusesisene soetus liikmesriigis 2 deklareerida, peab A seal olema käibemaksukohustuslasena registreeritud.
- A peab kajastama ühendusesisest tarnet liikmesriigis 1 oma käibedeklaratsioonis ning kandma tehingu ka koondaruandesse, kuhu ta peab märkima enda liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Maksustatav väärtus on kauba ostuhind või selle puudumise korral omahind (KD artikkel 76).
- A peab oma käibedeklaratsioonis liikmesriigis 2 näitama ühendusesisese soetuse pealt tasumisele kuuluvat käibemaksu. Kohaldatakse KD artikli 185 lõiget 2 ja kauba hävimine ei kaota ega piira käibemaksu mahaarvamisõigust, aga hävimine peab olema „nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud“.
- A peab oma registrit ajakohastama (KD artikli 243 lõike 3 esimene lõik ja RMi artikli 54a lõike 1 punkt g). Ka B (või RMi artikli 54a lõike 2 teises lõigus

nimetatud juhtudel laopidaja, vt jaotis 2.5.19) peab oma registrit ajakohastama (RMi artikli 54a lõike 2 punkt f).

2.4. Nõudmiseni varude jaoks mõeldud lihtsustus ja riiklikud käibemaksueeskirjad

Nõudmiseni varude jaoks KD artiklis 17a sätestatud lihtsustus jõustub 1. jaanuaril 2020 ja seda peavad kohaldama kõik liikmesriigid. See tähendab, et KD artiklites 17 ja 17a sätestatust erinev riiklik kord nõudmiseni varude jaoks ei ole liidu õigusega kooskõlas. Liikmesriikidel ei ole õigust kohaldada piiriülestele nõudmiseni varudega seotud olukordadele KD artiklites 17 ja 17a sätestatust erinevat riiklikku korda ning seda ka siis, kui riiklik kord on laiem või paindlikum.

2.5. Neist sätetest tulenevast täpsemalt

2.5.1. Käibemaksukomitee kokkulepitud suunised

Käibemaksukomitee 3. juunil 2019 toimunud 113. koosoleku tulemusena koostatud suunised

3.	UUED ÕIGUSAKTID – HILJUTI VASTUVÕETUD EL-I KÄIBEMAKSUSÄTETE RAKENDAMISE KÜSIMUSED
3.1.	Päritolu: komisjon
Viited:	käibemaksudirektiivi artiklid 17a ja 36a ning artikli 138 lõiked 1 ja 1a, artikli 243 lõige 3 ja artikli 262 lõige 2 käibemaksualase rakendusmääruse artiklid 45a ja 54a
Teema:	kiirlahenduste paketi rakendamine: nõukogu direktiiv (EL) 2018/1910 ja rakendusmäärus (EL) 2018/1912 (Töödokument taxud.c.1(2019)3533969 – Working paper No 968)

Töödokument B – taxud.c.1(2019)7898019 Working Paper No 973

Nõudmiseni varud. Kuidas käsitleda väikseid kadusid (jaotis 3.1.1.)[8]

Käibemaksukomitee on peaaegu ühehäälselt arvamusel, et nõudmiseni varude korra (käibemaksudirektiivi artikkel 17a) alusel käideldava kauba väikeste kadude (kauba olemusest tingitud loomulik kadu, ettenägematutest asjaoludest tingitud kadu või pädevate asutuste loal või korraldusel hävitamisest tingitud kadu) korral ei loeta neid kadusid käibemaksudirektiivi artikli 17 kohaselt üleviiduteks.

Peale selle on valdav osa käibemaksukomitee liikmetest arvamusel, et sellise nõudmiseni varude korra seisukohalt on väikesed kaod alla 5% lattu saabunud koguvarude väärtusest või kogusest varude tegeliku kõrvaldamise või hävimise päeval; või kui seda päeva ei ole võimalik kindlaks teha, siis hävimise või kaotsimineku avastamise päeval.

Töödokument C – taxud.c.1(2019)7898957 Working Paper No 974

Nõudmiseni varud. Kas käsitada nõudmiseni varude ladu tarnija püsiva tegevuskohana (jaotis 3.1.2)[9].

[8] Pealkiri viitab käibemaksukomitee töödokumendi nr 968 jaotisele 3.1.1.

1. Käibemaksukomitee kinnitab üksmeelselt, et käibemaksudirektiivi artiklis 17a sätestatud lihtsustust nõudmiseni varude jaoks kohaldatakse olenemata sellest, kas kaupa selle korra kohaselt teise riiki viiv maksukohustuslane (edaspidi „tarnija“) on seal teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud või mitte.

2. Ent kui tarnijal on kaupade saabumisjärgses liikmesriigis asutatud ettevõte või püsiv tegevuskoht, on käibemaksukomitee ühisel arvamusel, et sel juhul käibemaksudirektiivi artiklis 17a sätestatud lihtsustust ei kohaldata.

Samuti on käibemaksukomitee üksmeelel, et lihtsustust ei kohaldata olenemata sellest, kas tarnija sealne registreeritud ettevõte või püsiv tegevuskoht (käibemaksudirektiivi artikli 192a mõistes) tarnija kaubatarnes tegelikult osaleb või mitte.

3. Käibemaksukomitee on üksmeelel, et kui ladu, kuhu kaupu nõudmiseni varude korra kohaselt transporditakse, kuulub kellelegi teisele kui tarnijale või seda opereerib muu isik, siis ei ole see ladu tarnija püsiv tegevuskoht.

4. Valdav osa käibemaksukomiteest on arvamusel, et kui ladu, kuhu kaubad transporditakse teisest liikmesriigist, et tarnida need hiljem varem teadaolevale soetajale, kuulub tarnijale või kui tarnija seda rendib või oma vahenditega lao asukohajärgses liikmesriigis vahetult haldab, on tegu tema püsiva tegevuskohaga.

Kui aga tarnija ladu oma vahenditega ei halda või need vahendid ei ole tegelikult lao asukohariigis, arvab valdav osa käibemaksukomiteest, et kuigi tarnija seda ladu omab või rendib, ei ole see siiski tema püsiv tegevuskoht.

2.5.2. Kas nõudmiseni varude jaoks mõeldud lihtsustus on kohustuslik? Kas äriühing saab seda eirata?

Lihtsustus on kohaldatav siis, kui on täidetud kõik KD artikli 17a lõikes 2 sätestatud tingimused. Kui üks neist tingimustest ei ole mingil põhjusel täidetud, loetakse lähteliikmesriigis toimunuks KD artikli 17 kohane ühendusesisene tarne ja sihtliikmesriigis KD artikli 21 kohane ühendusesisene soetamine.

Seega ei ole lihtsustuse kasutamine kohustuslik, sest äriühing võib KD artiklis 17a sätestatud tingimused kas täita või jätta need täitmata, valides nii, kas lihtsustust kasutada või mitte. Kui tingimused ei ole täidetud, toimub kaupade teise liikmesriiki viimine KS artiklite 17 ja 21 kohaselt ning järgnevat kavandatud soetajale tarnimist teises liikmesriigis käsitletakse sealse riigisisese tarnena. Muidugi tähendab see ka, et tarnija peab olema seal liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud. Seda käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit peab kasutama tarnija/maksukohustuslane, kes viib kaubad ühest liikmesriigist teise, kui deklareerib oma kauba üleviimisega seoses ühendusesisese soetamise ja seejärel tarnimise. Ent lihtsustamise mõte oligi just see, et tarnija ei peaks end teises liikmesriigis (kuhu kaup viidi) käibemaksukohustuslasena registreerima.

---

[9] Pealkiri viitab käibemaksukomitee töödokumendi nr 968 jaotisele 3.1.2.

2.5.3. Kuidas suhestuvad omavahel KD artikkel 17 ja 17a?

KD artikli 17 lõikes 1 on määratletud teise liikmesriiki üleviimise mõiste, mida samastatakse kaupade tarnimisega (millele peab järgnema KD artikli 21 kohane käituslik ühendusesisene soetus).

KD artikli 17 lõikes 2 on loetletud mitu erandit, mille puhul ei tohi kaupade ühest liikmesriigist teise transportimist käsitada teise liikmesriiki üleviimisena. Sellisel juhul ei käsitata kaupade vedu nende tarnimisena (vaid nimetatakse üldjuhul mitteüleviimiseks).

Artiklis 17a on sätestatud nõudmiseni varude korra mõiste. Sellise korra kohaldamisel peab olema täidetud mitu tingimust. Kui need on täidetud, ei käsitata nõudmiseni varude korra järgimist kaupade tarnena.

Võib küsida, et kui nõudmiseni varude korra tingimused ei ole enam täidetud, kas siis saab üle minna KD artikli 17a kohaselt korralt artikli 17 lõikes 2 kirjeldatud korrale ja käsitada olukorda mitteüleviimisena. Teisisõnu, kas saab lugeda, et maksukohustuslane saab pärast nõudmiseni varude korra kohaldamise algust väita, et kui lihtsustuse tingimused ei ole enam täidetud, kohaldub mõni KD artikli 17 lõikes 2 sätestatud olukord.

Komisjoni talituste arvates ei ole see KD artikli 17a lõike 7 sõnastuse tõttu võimalik, sest seal on kirjas, et kui nõudmiseni varude korra lihtsustuse tingimused ei ole enam täidetud, „loetakse kaupade üleviimine artikli 17 tähenduses toimunuks“. Üleviimised on tegelikult ainult need, mis jäävad KD artikli 17 lõike 1 kohaldamisalasse, sest lõikes 2 on kirjas, et see käib olukordade kohta, mida „[t]eise liikmesriiki üleviimiseks ei loeta“.

2.5.4. Kas äriühing, kes kaupu üle viib, peab nõudmiseni varude korra lihtsustuse kohaldamatuse korral alati end kaupade sihtliikmesriigis ühendusesisese soetuse jaoks käibemaksukohustuslasena registreerima? Aga siis, kui see ühendusesisene soetus on maksuvaba?

Kuigi see küsimus tõstatati nõudmiseni varude korra lihtsustusega seoses, on see siin jaotises käsitletav teema laiem ehk puudutab käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustust riigis, kus toimub KD artikli 140 punkti c kohaselt maksuvaba ühendusesisene soetamine. Seetõttu on selleks sobiv suunis siinsete selgitavate märkuste jaotises 4.3.1, pealkirja *„Ühendusesiseste kaubatarnete maksuvabastus koos artiklis 194 sätestatud vabatahtliku pöördmaksustamisega (jaotis 3.3.3)“* all.

Selle teema korralikuks mõistmiseks tuleb kõigepealt selgitada järgmist.

1) KD artikli 194 kohaselt võivad liikmesriigid otsustada, et kui tarnijal ei ole nende territooriumil asutatud ettevõtet, peab käibemaksu tasuma soetaja (seda nimetatakse üldiselt pöördmaksustamiseks). Sellisel juhul arvestab soetaja (mitte tarnija) käibemaksu ja arvab selle oma käibedeklaratsioonis maha.

2) KD artikli 140 punkti c kohaselt on kaupade ühendusesisene soetamine käibemaksuvaba, kui nende soetajal oleks KD artiklite 170 ja 171 alusel igal juhul õigus ühendusesiseselt soetuselt tasumisele kuuluv käibemaks täielikult tagasi saada. Üks eelnimetatud artiklites mainitud tingimus on, et isik ei tee ühendusesisese soetamise liikmesriigis muid tarneid kui ainult need, millelt soetaja peab pöördmaksustamise korra kohaselt maksu arvestama.

Kui toimub kaupade ühest liikmesriigist teise üleviimine, millele järgneb teises liikmesriigis nende tarnimine, aga KD artiklis 17a sätestatud lihtsustuse tingimused ei ole täidetud, võivad artiklite 17, 21 ja (kui liikmesriik 2 kasutab seal sätestatud võimalust) 194 koostoimes käituslikult aset leida järgmised olukorrad: i) käibemaksukohustuslane, kes viis kaubad ühest liikmesriigist teise, tarnib need KD artikli 17 kohaselt liikmesriigis 1; ii) käibemaksukohustuslane, kes viis kaubad ühest liikmesriigist teise, soetab need käituslikult KD artikli 21 kohaselt liikmesriigis 2; iii) järgmisena toimub riigisisene tarne, mille käibemaksu eest vastutab pöördmaksustamise korra kohaselt soetaja. Punktis ii nimetatud ühendusesisene soetamine on seetõttu KD artikli 140 punkti c kohaselt maksuvaba (kui ühendusesisese soetuse tegijal oleks olnud maksustamise korral õigus sellelt käibemaks täielikult tagasi saada).

Tõstatati küsimus, et kas eelmises lõigus kirjeldatud olukorras on äriühingul võimalus või kohustus olla kaupade saabumisjärgses liikmesriigis toimuvate ühendusesiseste maksuvabade soetustega seoses käibemaksukohustuslasena registreeritud.

Vastus on, et kuigi ühendusesisesed soetused on maksuvabad, peab äriühing ühendusesisese soetamise liikmesriigis olema käibemaksukohustuslasena registreeritud (KD artikli 214 lõike 1 punkt b). Äriühingut ei saa sellest kohustusest vabastada (KD artikkel 272) ja liikmesriigid ei tohi registreerimisest keelduda.

Pealegi võib selline registreerimine olla vajalik KD artikli 138 lõike 1 (1.1.2020 jõustunud sõnastuses) seisukohalt. Selle kohaselt on kaubad ühest liikmesriigist teise viinud maksukohustuslase käituslik ühendusesisene kaubatarne lähteliikmesriigis käibemaksuvaba, kui ta on teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud.

2.5.5. <u>Millal peab äriühing, kes nõudmiseni varude korra lihtsustuse kohaselt kaupu ühest liikmesriigist teise saadab, olema kaupade saabumise liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud?</u>

Lihtsustuse kohaselt ei pea tarnija (käibemaksukohustuslane, kes viib kaubad ühest liikmesriigist teise) olema kaupade sihtriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud (ega esitama käibedeklaratsiooni ega arvestama käibemaksu), kui kavatseb need hiljem tarnida kavandatud soetajale.

Ent kui nõudmiseni varude korra jaoks vajalikud tingimused ei ole enam täidetud, peab tarnija end kohe käibemaksukohustuslasena registreerima.

Teatud juhtudel on tarnija jaoks ette aimatav, et ta peab liikmesriigis, kuhu ta kaubad nõudmiseni varude korra kohaselt transportis, end käibemaksukohustuslasena registreerima: näiteks siis, kui 12-kuuline tähtaeg on peagi ümber saamas. Ka siis, kui tarnija otsustab kaubad kolmandale isikule tarnida või need teise liikmesriiki saata.

Sellepärast on käibemaksukohustuslasena registreerimisele kuluvat aega arvestades soovitatav, et tarnija taotleb käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit kohe, kui saab teada, et lihtsustus talle enam ei kohaldu.

Muidugi on ka olukordi, kus tarnija ei saa ette teada, et peab end käibemaksukohustuslasena registreerima: näiteks siis, kui kaup hävib või varastatakse. Oluline on rõhutada, et heas usus tegutsevat tarnijat ei tohi sellisel juhul kuidagi karistada ja järgida tuleb maksuneutraalsust.

2.5.6. Mille poolest erinevad nõudmiseni varude korra lihtsustuse jaoks vajalikud tingimused ja selle lihtsustusega seotud lisakohustused?

Vaja on eristada tingimusi, mis peavad nõudmiseni varude korra kohaldumiseks täidetud olema (sisulised tingimused), ja selle korraga seotud lisakohustusi. Esimesed on KD artikli 17a lõikes 2 sätestatud tingimused. Kui mõni neist on täitmata, siis KD artiklis 17a sätestatud nõudmiseni varude korra lihtsustus ei kohaldu. Teised on muud nõudmiseni varude korra lihtsustusega seoses õigusaktides sätestatud kohustused. Kui neist mõni on täitmata, ei mõjuta see lihtsustuse kohaldamist, aga võidakse kohaldada riiklikke karistusi.

Näide. KD artikli 17a lõike 2 punkti d kohaselt peab tarnija kaupade nõudmiseni varude korra kohase veo kandma oma registrisse (vt KD artikli 243 lõike 3 esimene lõik ja RMi artikli 54a lõige 1) ja märkima koondaruandesse kavandatud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri (KD artikli 262 lõige 2). Need on mõned KD artikli 17a lõikes 2 sätestatud tingimustest, mis peavad lihtsustuse kohaldumise jaoks täidetud olema.

Ka kavandatud soetaja peab oma registrisse kandma talle mõeldud kaupade kirjelduse ja koguse (KD artikli 243 lõike 3 teine lõik ja RMi artikli 54a lõike 2 punkt b). Ent see ei ole KD artikli 17a lõike 2 kohase lihtsustuse kohaldamise tingimus, vaid ainult KD artikli 243 lõikest 3 tulenev kohustus. Kui seda kohustust ei täideta, saab nõudmiseni varude korda ikkagi kohaldada. Muidugi võidakse sel juhul kohaldada riiklikke karistusi.

Tagastamise ja asendamise korral on sisulisteks tingimusteks esimesel juhul KD artikli 17a lõikes 5 ja teisel juhul lõikes 6 nimetatud tingimused, mis peavad nõudmiseni varude korra lihtsustuse kohaldumise jätkumiseks olema täidetud. Teisisõnu on nii, et kui need tingimused ei ole täidetud, loetakse tagastamise ja asendamise korral toimunuks KD artikli 17 kohane üleviimine.

2.5.7. Kas lihtsustust saab kasutada ka siis, kui tarnija on kaupade sihtliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud (aga tal ei ole seal asutatud ettevõtet)?

Seaduse kohaselt ei tohi tarnijal olla kaupade sihtriigis oma ettevõtet ega püsivat tegevuskohta (KD artikli 17a lõike 2 punkt b). See tähendab, et kui tarnija on sihtlao asukoha liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud, siis vaid sellest lihtsustuse kohaldamatuseks ei piisa. Määrav on see, kas tal on seal asutatud ettevõte või püsiv tegevuskoht.

2.5.8. Kas lihtsustust saab kasutada ka siis, kui kavandatud soetaja on kaupade sihtliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud (aga tal ei ole seal asutatud ettevõtet)?

KD artikli 17a lõike 2 punktis c on sätestatud, et isik, kellele on kaupu kavas tarnida, peab olema sihtlao liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud. Niisiis ei pea kavandatud soetajal olema sihtlao liikmesriigis asutatud ettevõtet, piisab vaid käibemaksukohustuslasena registreerimisest.

2.5.9. Kas lihtsustus kohaldub, kui vedu teostab tarnija nimel hoopis kavandatud soetaja?

KD artikli 17a lõike 2 punktis a on kirjas, et kaubad peab lähetama või vedama maksukohustuslane või „tema nimel tegutsev kolmas isik“. Kolmanda isiku kohta mingit täpsustust esitatud ei ole.

Õigusaktis ei ole välistatud, et kõnealune kolmas isik võib olla ka kavandatud soetaja, aga siis peab ta vedama tarnija nimel ehk et tarnija on veo ja laosoleku ajal endiselt kauba omanik. Kui see nii ei oleks, ei oleks tegu nõudmiseni varudega, vaid otsese ühendusesisese tarnega, millele järgneb ühendusesisene soetamine. Muidugi on tarnija siis see, kes peab maksuhaldurile tõendama, et nõudmiseni varude korra lihtsustuse tingimused on täidetud.

2.5.10. Mida tuleb käsitada kavandatud soetajale tarnimisena?

KD artikli 17a lõike 2 punkti a kohaselt lähetatakse või veetakse kaubad „eesmärgiga tarnida kaubad seal hiljem“ kavandatud soetajale. Selles kontekstis tuleb tarnimist/tarnet käsitada KD artiklis 14 sätestatud tähenduses, mitte riikliku tsiviilõiguse kohaselt. See hõlmab KD artikli 14 lõike 1 kohast materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut, aga ka lõikes 2 sätestatud juhtusid. Tegelikkuses on KD artiklis 14 mainitud olukorrad (nt vara omandiõiguse hüvitise eest üleminek ametivõimude korralduse alusel) pigem erandlikud või nõudmiseni varudega seoses üldse mitte aset leidvad.

Ent üks konkreetne olukord, mis on nõudmiseni varudega seoses tõenäoline, on vahendaja kasutamine (KD artikli 14 lõike 2 punkt c). Vahendaja saab komisjonitasu kaupade müügi korral. Käibemaksu seisukohalt on siis tegu kaupade omaniku kaubatarnega vahendajale ja seda ka siis, kui tsiviilõiguse kohaselt see nii ei ole. Samuti toimub käibemaksu seisukohalt hiljem tarne ka vahendajalt soetajale.

Selline olukord võib tekkida siis, kui kavandatud soetaja on vahendaja, kellel on mitu klienti, kellele ta laost võetud kaubad maha müüb. Tõstatati küsimus, et kas nõudmiseni varude lihtsustus kohaldub ka sellisele olukorrale.

Vastus on, et kui käibemaksustamise seisukohalt toimub kaupade tarne vahendaja kaasabil, kohaldub nõudmiseni varude kord siis, kui täidetud on kõik selleks vajalikud tingimused. Teisisõnu võib KD artikli 17a lõike 2 punktis c nimetatud „maksukohustuslane, kellele tarnitavad kaubad on mõeldud“ olla ka KD artikli 14 lõike 2 punkti c kohane vahendaja ehk komisjonitasu saaja.

2.5.11. Kas lihtsustust saab kohaldada ka siis, kui kavandatud soetajaid on mitu?

Tarnija võib tõepoolest kaubad lähetada või transportida mitmele kavandatud soetajale. Sel juhul peavad nõudmiseni varude korra kohaldamise tingimused olema täidetud kõigi kavandatud soetajate puhul. Täpsemalt peavad kaubad olema märgitud konkreetsele kavandatud soetajale mõelduna. Lisaks peab iga kavandatud soetaja märkima oma registrisse talle mõeldud kaupade kirjelduse ja koguse (RMi artikli 54a lõike 2 punkt b) ning tarnija peab oma registrisse kandma igale kavandatud soetajale mõeldud kaupade väärtuse, kirjelduse ja koguse (RMi artikli 54a lõike 1 punktid b ja d).

2.5.12. Kas asendamise korral peab uus leping olema eelmise lepingu lõpetamise ajaks juba sõlmitud?

Uue kavandatud soetajaga tuleb leping sõlmida enne eelmise kavandatud soetajaga sõlmitud lepingu lõpetamist või lõpetamisega samal ajal ehk eelmise lepingu lõpetamise ja uue sõlmimise vahele ei tohi jääda mingit ajavahemikku, mil kaup on sihtliikmesriigis nõudmiseni varude korra väliselt. Sellisel juhul toimub KD artikli 17 kohane käituslik ühendusesisene tarne ja artikli 21 kohane käituslik ühendusesisene soetamine, kus nii tarnijaks kui ka soetajaks on maksukohustuslane, kes viis kaubad ühest liikmesriigist teise, ning asendamine (KD artikli 17a lõikes 6 sätestatud lihtsustuse kohaselt) ei ole võimalik.

2.5.13. Kas osaline asendamine on võimalik?

Osaline asendamine, mille kohaselt algse nõudmiseni varude korraga hõlmatud kaupade kavandatud soetaja asendatakse osa kaupade puhul samas liikmesriigis asuva teise kavandatud soetajaga, on tõesti võimalik. Täidetud peavad olema samad tingimused ja ka siis peab leping olema sõlmitud enne neile kaupadele kohaldatava algse lepingu lõpetamist või selle lõpetamise ajal.

Sellise osalise asendamise korral tuleb uue kavandatud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number märkida KD 17a lõike 6 kohaselt (koostoimes KD artikli 17a lõike 2 punktiga d ja artikli 262 lõikega 2) asendamisperioodi koondaruandesse (kaupade väärtust lisamata). See on asendamisperioodi koondaruandes uus kirje, mida ei tohi käsitada eelmise koondaruande (kus oli mainitud algset kavandatud soetajat, kes nüüd asendati) parandusena. Kui (osaline) asendamine toimub samal aruandeperioodil, mil kaubad algsele kavandatud soetajale transporditi, tuleb koondaruandesse kanda algse kavandatud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number ja teisele reale nii tema kui ka uue, teda asendava kavandatud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number, kajastades nii algset vedu kui ka hilisemat asendamist (vt jaotis 2.5.21).

Tarnija peab osalise asendamise kandma KD artikli 243 lõike 3 esimeses lõigus ja RMi artikli 54a lõikes 1 sätestatud registrisse. Registriga seotud kohustusi peab täitma ka uus kavandatud soetaja (KD artikli 243 lõike 3 teine lõik ja RMi artikli 54a lõige 2).

2.5.14. Mida tähendavad asendamise korral „kõik muud [...] kohaldatavad tingimused“? Millise ajahetkega arvestada?

KD artikli 17a lõikes 6 on sätestatud, et artikli 17 kohast tarnet ei toimu, kui kavandatud soetaja asendatakse uuega, asendamine kantakse tarnija registrisse ja täidetud on kõik muud artikli 17a lõikes 2 osutatud kohaldatavad tingimused. Teisisõnu peavad asendamise puhul olema täidetud samad tingimused mis olid vajalikud algse nõudmiseni varude korra kohaldamiseks.

Ent tingimuste täitmist tuleb hinnata mõistlikult (sellepärast on kasutatud ka sõna „kohaldatavad“) ja täidetud peavad need olema tavaliselt asendamise, mitte algse veo ajal. Näiteks peab KD artikli 17a lõike 2 punktis a nimetatud kokkulepe tarnija ja uue kavandatud soetaja vahel olemas olema asendamise, mitte algse veo ajal. Lisaks peab uus kavandatud soetaja olema asendamise ajal lao asukoha liikmesriigis registreeritud (algse veo ajal see nõue ei kehti). Samamoodi peab tarnija mainima uue kavandatud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit asendamisperioodi (mitte algse veo perioodi) koondaruandes. Peale selle on selge, et asendamine ei ole seotud kaupade uue veoga, oluline on algne vedu.

Ent nagu jaotises 2.3.2 juba mainitud, algab KD artikli 17a lõike 4 kohane 12-kuuline periood nõudmiseni varude esmase kokkuleppega ega alga asendamise korral uuesti. Kaubad võivad nõudmiseni varude korra alla kuuluda vaid 12 kuud.

2.5.15. Kuidas toimida mitme asendamise korral?

Mitu asendamist on eriolukord. See võib aset leida kas ühel või mitmel koondaruande perioodil. Selle asjaomases koondaruandes kajastamisest on täpsemalt juttu jaotises 2.5.20.

2.5.16. Kuidas arvestada 12-kuulist perioodi?

KD artikli 17a lõikes 4 on sätestatud, et 12-kuuline tähtaeg algab „pärast kaupade saabumist liikmesriiki, kuhu kaubad lähetati või veeti“. Selle artikli tegeliku kohaldamise seisukohalt on vaja välja selgitada, kas saabumine tähendab siin kaupade reaalset sihtliikmesriiki sisenemist või sealsesse kavandatud lattu saabumist. Kuigi õigusaktis seda sõnaselgelt sätestatud ei ole, näib, et KD artikli 17a lõikes 4 mainitud saabumine viitab sihtriigi lattu jõudmisele. See on kooskõlas RMi artikli 54a lõike 1 ja 2 punktis c sätestatud kohustusega märkida registrisse kuupäev, mil kaubad lattu jõuavad. Samuti kinnitab seda asjaolu, et pooltel ei pruugi olla lihtne välja selgitada, mis päeval täpsemalt kaup sihtliikmesriiki sisenes. Niisiis on lattu jõudmise kriteerium õiguskindluse põhimõttega paremini kooskõlas.

12-kuulise tähtaja arvestamiseks eraldi reegleid sätestatud ei ole. Seega tuleb järgida ajavahemike, kuupäevade ja tähtaegade suhtes kohaldatavaid ELi eeskirju (määrus (EMÜ, Euratom) nr 1182/71). See tähendab, et 12-kuuline periood algab perioodi esimese päeva esimesel tunnil ja lõpeb siis, kui saab läbi järgmise aasta sama kuupäeva viimane tund. Perioodi esimene päev on kaupade saabumise päevale järgnev päev.

Praktiline näide. Nõudmiseni varude korra kohane kaupade vedu liikmesriigist A liikmesriiki B algab esmaspäeval, 6. jaanuaril 2020 ja kaubad jõuavad liikmesriigis B asuvasse lattu samal päeval. 12-kuuline tähtaeg algab neljapäeval, 7. jaanuaril 2020 kell 00.00 ja lõpeb teisipäeva, 7. jaanuari 2021 lõppemisega (kell 24.00).

2.5.17. Kuidas arvestada 12-kuulist perioodi mahtlasti korral?

Tõstatati küsimus, et millist arvestusmeetodit (LIFO – viimasena sisse, esimesena välja või FIFO – esimesena sisse, esimesena välja) tuleb kasutada 12-kuulise perioodi arvestamiseks mahtlasti puhul. Nõudmiseni varude õigusaktis selle kohta mingeid eeskirju ei ole. Ent tegelikkuses näib olevat FIFO kõige sobivam meetod tõendama, kui kaua mahtlasti on nõudmiseni varude korra kohaselt hoiustatud.

12-kuuline periood tuleb määrata iga kavandatud soetaja kohta eraldi. Kuigi enamikul juhtudest on see iseenesest mõistetav, võib tekkida olukordi, kus mahtlast pannakse nt ühte paaki, kust seda tarnitakse kahele kavandatud soetajale.

Näide. Kahele samas liikmesriigis asuvale erinevale kavandatud soetajale (A ja B) mõeldud nafta pannakse nõudmiseni varude korra kohaselt ühte paaki. Tekib küsimus, kuidas siis 12-kuulist perioodi arvestada.

Kuupäev	MõeldudA-le	Mõeldud B-le	A võtab välja	B võtab välja	Paagi maht	12 kuud
10.1.20	5000 liitrit				5000 liitrit	
15.3.20		3000 liitrit			8000 liitrit	
16.5.20			3000 liitrit		5000 liitrit	
18.8.20				2000 liitrit	3000 liitrit	

11.1.21 (24.00)					3000 liitrit	X A-le
16.3.21					3000 liitrit	X B-le

A-le mõeldud allesjäänud 2000 liitri (3000st) 12-kuuline periood saab läbi 11. jaanuaril 2021 kell 24.00. Sellest hetkest alates peab tarnija olema paagi asukohariigis käibemaksukohustuslasena registreeritud. Ülejäänud, B-le mõeldud 1000 liitri 12-kuuline periood lõpeb 16. märtsil 2021 kell 24.00.

Näitega seotud registreerimisest on juttu jaotises 2.5.7.

2.5.18. Millisel kujul tohib või peab registreid pidama?

Nõudmiseni varude korra õigusaktides ei ole sätestatud, millisel kujul peavad registrid olema. Liikmesriigid peavad selleks sobivad tingimused kehtestama ise. Ent mõistlik oleks eeldada, et liikmesriigid võimaldavad teatavat paindlikkust ega kehtesta liiga rangeid piiranguid, nagu ainult eraldiseisva paberregistri nõue, vaid lubaks ka näiteks elektroonilist registrit.

Pealegi paistab, et lubada tuleks ka erinevaid elektroonilisi registreid. Tähtis on see, et vajalikud andmed oleks maksuhaldurile lihtsalt kättesaadavad: ta peaks need maksukohustuslase elektroonilisest süsteemist hõlpsalt kätte saama.

Ka ei tohiks keelata ühe registri pidamist mitme lao kohta, kus hoitakse kaupu ühe või mitme kavandatud soetaja jaoks. Sellisel juhul peab olema võimalik ladusid ja kavandatud soetajaid väga selgelt eristada.

2.5.19. Kas liikmesriik võib kehtestada laopidaja registrile lisakohustusi, kui laopidaja on kolmas isik?

Kui laopidaja ei ole kavandatud soetaja, oleks RMi artikli 54a lõiget 2 kasulik tõlgendada nii, et laopidaja peab registrit, milles peab kajastama nimetatud lõike punktides c, e ja f nimetatud andmeid. Sel juhul ei ole see laopidaja jaoks lisakoorem, kuna need andmed peavad olema tal ka ärilisel otstarbel peetavas registris. Konkreetsed maksualased kohustused laopidaja jaoks on KD artikli 273 alusel põhimõtteliselt võimalikud („[l]iikmesriigid võivad [...] kehtestada [...] muid kohustusi“). Igal juhul peavad kolmandast isikust laopidajale kehtestatud lisakohustused olema proportsionaalsed ja õigustatud.

2.5.20. Kuidas deklareerida koondaruandes nõudmiseni varusid ja (mitut) asendamist, mis toimuvad samal aruandeperioodil (ka nõudmiseni varusid ja kaupade tagastamist samal aruandeperioodil)?

KD artikli 262 lõike 2 kohaselt tuleb koondaruandes kajastada nii algset nõudmiseni varude korra kohast kaupade üleviimist kui ka mis tahes muudatusi esitatud teabes (selle väljendi tähendusest täpsemalt jaotises 2.5.22). See tähendab, et nõudmiseni varude korra kohased kaupade üleviimised, kavandatud soetajate asendamised[10] ja kaupade

[10] Asendamise korral ei tulene selle koondaruandes kajastamise nõue mitte ainult KD artikli 262 lõikest 2, vaid ka artikli 17a lõike 6 punktist a ja artikli 17a lõike 2 punktist d.

tagastamised peavad kajastuma koondaruandes. Pange tähele, et kui kaubad tagastatakse, siis selle mainimist koondaruandes ei peeta siiski sisuliseks tingimuseks, mille alusel lihtsustuse kasutamine jätkuda võiks (vt jaotis 2.5.6).

Seega peab olema koondaruandes kirjas iga sellise kavandatud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number, kelle jaoks aruandeperioodil üleviimisi tehti. Kui samal aruandeperioodil tehti sama kavandatud soetaja jaoks mitu üleviimist, on lihtsuse mõttes lubatud nimetada tema käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit vaid korra. Kui aga vedusid tehti eri kavandatud soetajate jaoks, peavad koondaruandes olema kirjas nende kõigi numbrid.

Asendamise korral tuleb koondaruandesse märkida kõigi uute kavandatud soetajate käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrid ka siis, kui samal aruandeperioodil toimus järjest mitu asendamist. See nõue tuleneb KD artikli 17a lõikest 6 koostoimes lõike 2 punktiga d. Et iga järgnev asendamine oleks kirjas, tuleb nende toimumisperioodi koondaruandesse märkida kõigi uute kavandatud soetajate käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrid. Märkida tuleb nii varasema kui ka uue kavandatud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

Kaupade tagastamise korral tuleb koondaruandesse märkida iga sellise kliendi käibemaksukohustuslasena registreerimise number, kellele mõeldud kaubad tagastati, ja lisada tagastamismärge (vt jaotises 2.5.21 esitatud näide). Asjaomane kliendi käibemaksukohustuslasena registreerimise number on siinsel juhul selle kliendi number, kelle jaoks kaubad oli mõeldud nende tagastamise alguses (nt asendamis(t)e korral viimane kavandatud soetaja). Kui samal perioodil tagastamisi on mitu ja kõik tagastatud kaubad olid mõeldud samale kavandatud soetajale, piisab, kui märkida koondaruandesse selle kavandatud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number vaid korra ja lisada tagastamismärge.

Praktiline näide.

Liikmesriigis 1 asutatud äriühing A, kes peab esitama igakuise koondaruande ühendusesiseste tarnete kohta, teeb järgmised tehingud.

Jaanuar

- A saadab liikmesriigist 1 nõudmiseni varude korra kohaselt 20 000 ühikut kaupa äriühingu B jaoks liikmesriiki 2.
- A otsustab, et 5000 ühiku kohta, mis äriühingu B jaoks nõudmiseni varude korra kohaselt sinna toimetati, sõlmib ta nõudmiseni varude kokkuleppe B-ga samas liikmesriigis asuva äriühinguga C.
- 5000 ühikut, mis äriühingu B jaoks nõudmiseni varude korra kohaselt teise liikmesriiki toimetati, tagastatakse liikmesriigis 1 asuvale A-le.

Liikmesriigis 1 esitatavasse jaanuari koondaruandesse peab A kandma järgmised andmed:

- äriühingu B liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise number ilma summadeta;
- äriühingute B ja C liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrid ilma summadeta; see näitab, et i) toimunud on asendamine; ii) C on uus kavandatud soetaja; iii) B on asjaomaste kaupade osas asendatud C-ga;
- äriühingu B liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise number ilma summadeta ja koos tagastamismärkega.

Osalise asendamise kohta vt ka jaotis 2.5.13.

2.5.21. Üldine praktiline näide koondaruande kohta

Liikmesriigis 1 asutatud äriühing A, kes peab ühendusesiseste tarnete kohta esitama igakuise koondaruande, teeb alltoodud tehingud. Nende näidete puhul arvestatakse nii, et käibemaks muutub sissenõutavaks samal kuul, mil klient saab nõudmiseni varude korra kohaste kaupade omanikuks (KD artikkel 67, kui tegu on ühendusesiseste kaubatarnetega).

Jaanuar

1) A saadab liikmesriigist 1 nõudmiseni varude korra kohaselt 10 000 ühikut kaupa äriühingu B jaoks liikmesriiki 2.

2) A saadab liikmesriigist 1 nõudmiseni varude korra kohaselt 5000 ühikut kaupa äriühingu C jaoks liikmesriiki 2.

3) A saadab liikmesriigist 1 nõudmiseni varude korra kohaselt 10 000 lisaühikut kaupa äriühingu B jaoks liikmesriiki 2.

4) A otsustab, et 5000 ühiku kohta, mis äriühingu B jaoks nõudmiseni varude korra kohaselt sinna toimetati, sõlmib ta nõudmiseni varude kokkuleppe B-ga samas liikmesriigis asuva äriühinguga C.

5) 5000 ühikut, mis äriühingu B jaoks nõudmiseni varude korra kohaselt teise liikmesriiki toimetati, tagastatakse liikmesriigis 1 asuvale A-le.

6) B võtab 5000 ühikut enda omandisse. Makstud tasu: 100 000 eurot.

7) 2000 ühikut, millele kohaldatakse C-ga sõlmitud nõudmiseni varude kokkulepet, müüakse liikmesriigis 2 asuvale äriühingule D. Makstud tasu: 40 000 eurot.

Veebruar

8) A saadab liikmesriigist 1 nõudmiseni varude korra kohaselt 10 000 ühikut kaupa äriühingu B jaoks liikmesriiki 2.

9) A saadab liikmesriigist 1 nõudmiseni varude korra kohaselt 10 000 ühikut kaupa äriühingu C jaoks liikmesriiki 2.

10) A saadab 2000 ühikut kaupa, mis olid B-ga sõlmitud nõudmiseni varude kokkuleppe alusel juba liikmesriigis 2, nõudmiseni varudeks liikmesriigis 3 asuvale äriühingule E.

11) A saadab liikmesriigist 1 nõudmiseni varude korra kohaselt 2000 ühikut kaupa äriühingu D jaoks liikmesriiki 2.

12) Kõik D jaoks saadetud ühikud tagastatakse liikmesriigis 1 asuvale A-le.

13) A saadab liikmesriigist 1 nõudmiseni varude korra kohaselt 5000 ühikut kaupa äriühingu F jaoks liikmesriiki 2.

14) B võtab 8000 ühikut enda omandisse. Makstud tasu: 160 000 eurot.

15) C võtab 6000 ühikut enda omandisse. Makstud tasu: 120 000 eurot.

16) A tagastab liikmesriiki 1 2000 ühikut kaupa, mis oli saadetud teise liikmesriiki F-iga sõlmitud nõudmiseni varude kokkuleppe alusel.

17) 1000 F-ile mõeldud ühiku kohta sõlmitakse nõudmiseni varude kokkulepe liikmesriigis 2 asuva H-ga.

18) F võtab ülejäänud 2000 ühikut enda omandisse. Makstud tasu: 40 000 eurot.

19) A müüb 5000 ühikut C-ga sõlmitud nõudmiseni varude kokkuleppe kohast kaupa liikmesriigis 3 asuvale G-le. Makstud tasu: 100 000 eurot.

20) A otsustab, et 2000 ühikut, mis äriühingu B jaoks nõudmiseni varude korra kohaselt teise riiki toimetati, saadetakse nõudmiseni varude kokkuleppe alusel (liikmesriigis 2 asuva) äriühingu C jaoks teise lattu. Veebruari lõpu poole sõlmitakse nende samade 2000 ühiku kohta nõudmiseni varude kokkulepe liikmesriigis 2 asuva H-ga.

21) Veel 2000 ühiku liikmesriigis 2 asuva B-ga sõlmitud nõudmiseni varude kokkuleppe kohase kauba kohta sõlmitakse nõudmiseni varude kokkulepe liikmesriigis 2 asuva H-ga.

A koondaruandesse kantavad andmed

Jaanuar

Jaanuari kohta liikmesriigis 1 esitatavasse koondaruandesse peab A kandma järgmise teabe:

– äriühingu B liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise number ilma summadeta (see märgitakse vaid korra, aga käib tehingute 1 ja 3 kohta);

– äriühingu C liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise number ilma summadeta (tehing 2);

– äriühingute B ja C liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrid ühel ja samal real (tehing 4);

– äriühingu B liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise number ilma summadeta ja koos tagastamismärkega (tehing 5);

– B käibemaksukohustuslasena registreerimise number ja 100 000 eurot (tehing 6);

– A enda liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise number koos KD artikli 76 kohase käsitusliku ühendusesisese tarne maksustatava väärtusega (tehing 7). D käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit ei ole selle tehinguga seoses vaja märkida, sest tehingut loetakse liikmesriigis 2 toimunud riigisiseseks tarneks A-lt D-le.

Veebruar

Veebruari kohta liikmesriigis 1 esitatavasse koondaruandesse peab A kandma järgmise teabe:

– äriühingu B liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise number ilma summadeta (tehing 8);

– äriühingu C liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise number ilma summadeta (tehing 9);

– A enda liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise number koos KD artikli 76 kohase käsitusliku ühendusesisese tarne maksustatava väärtusega (tehing 10); peale selle peab A selle tehingu kohta esitama liikmesriigis 2 koondaruande, kus on E liikmesriigis 3 käibemaksukohustuslasena registreerimise number, aga ei ühtegi summat;

– äriühingu D liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise number ilma summadeta (tehing 11);

– äriühingu D liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise number ilma summadeta ja koos tagastamismärkega (tehing 12);

– äriühingu F liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise number ilma summadeta (tehing 13);

– B käibemaksukohustuslasena registreerimise number ja 160 000 eurot (tehing 14);

– C käibemaksukohustuslasena registreerimise number ja 120 000 eurot (tehing 15);

– äriühingu F liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise number ilma summadeta ja koos tagastamismärkega (tehing 16);

– äriühingute F ja H liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrid ühel ja samal real ilma summadeta (tehing 17);

– F-i käibemaksukohustuslasena registreerimise number ja 40 000 eurot (tehing 18);

– A enda liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise number koos KD artikli 76 kohase käsitusliku ühendusesisese tarne maksustatava väärtusega (tehing 19) (See tehing tuleb kanda koos tehinguga 10 koondaruande samale reale. Niisiis peab olema vaid üks rida, kus on A enda liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise number koos mõlema KD artikli 76 kohase käsitusliku ühendusesisese tarne (tehingud 10 ja 19) maksustatava koguväärtusega. Peale selle peab A tehingu 19 kohta esitama liikmesriigis 2 koondaruande, kus on kirjas G käibemaksukohustuslasena registreerimise number ja 100 000 eurot);

– äriühingute B ja C liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrid ühel ja samal real ning C ja H liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrid teisel samal real, mõlemad ilma summadeta (tehing 20);

– äriühingute B ja H liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrid ühel ja samal real ilma summadeta (tehing 21).

2.5.22. <u>Mida tähendavad KD artikli 262 lõikes 2 mainitud muudatused esitatud teabes?</u>

KD artikli 17a lõike 2 punkti d ja artikli 262 lõike 2 kohaselt on üldiselt nii, et kui kaubad saadetakse nõudmiseni varude korra kohaselt ühest liikmesriigist teise, peab kaupade lähetaja või vedaja (kui vedaja on lähetaja ise või kolmas isik, kes veab neid tema nimel) kandma oma koondaruandesse selle maksukohustuslase isikuandmed ja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, kelle jaoks kaubad on mõeldud[11]

[11] Vt jaotis 2.5.23.

(kavandatud soetaja), ning tema maksukohustuslasena registreerimise numbri, mis on antud liikmesriigis, kuhu kaubad lähetatakse või veetakse (kaupade väärtust mainimata). See on seadusega nõutud iga üleviimise (kaupade veo) puhul, mille tarnija kavandatud soetaja jaoks teeb.

Eelmainitud viide koondaruandes annab asjaomastele liikmesriikidele järgmist teavet:

(i) koondaruande esitanud maksukohustuslane (või kolmas isik tema nimel) on talle kuuluvad kaubad üle viinud (transportinud) ühest liikmesriigist teise ja seetõttu on kaubad selle teise liikmesriigi territooriumil füüsiliselt olemas;

(ii) kaupu hoitakse seal liikmesriigis selle maksukohustuslase jaoks, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimise number on kirjas koondaruandes (tema on nende tõenäoline omandaja);

(iii) väärtuse puudumine koondaruandest tähendab seda, et kaubad saadeti nõudmiseni varude korra kohaselt, mistõttu ei ole see saatmine tavaline ühendusesisene tarne.

Peale koondaruandes tavapäraste nõudmiseni varude kohta vajaliku teabe peab tarnija esitama selles aruandes ka teabe „mis tahes muudatuse kohta esitatud teabes“ (KD artikli 262 lõige 2).

Direktiivis ei ole täpsemalt kirjas, mida see nõue hõlmab. Teoreetiliselt ja rangelt võttes võiks sellisteks muudatusteks olla mitu pärast kaupade nõudmiseni varudena teise liikmesriiki jõudmist aset leidvat olukorda, pärast mida ei pea algselt esitatud teave (mis koosneb kolmest eespool nimetatud osast) enam paika.

Sellised olukorrad on järgmised.

– Kavandatud soetaja võtab kauba enda omandisse, kavandatud soetaja asendatakse, kaup müüakse riigi sees teisele kliendile, mitte kavandatud soetajale. Kõigil neil juhtudel võib lugeda esitatud teabe muutunuks, sest kaubad ei ole enam koondaruandes mainitud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga maksukohustuslase ootel ega ei ole enam tõenäoline, et ta need omandab (vt punkt ii).[12]

– Kaup tagastatakse tarnijale, müüakse teises liikmesriigis asuvale kliendile, eksporditakse EList välja, läheb kaotsi või hävib. Neil juhtudel muutus esitatud teave sellepärast, et kaup ei ole enam füüsiliselt selle liikmesriigi territooriumil, kuhu see algselt lähetati või transporditi (vt punkt i). Samuti ei ole sellistel juhtudel kaup enam koondaruandes mainitud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga isiku ootel ega ole enam tõenäoline, et ta need omandab (vt punkt ii).

Enamikul eelmainitud juhtudest lõpeb nõudmiseni varude korra lihtsustuse kohaldatavus (KD artikli 17a lõige 7) ja toimub tarne (kavandatud soetaja võtab kauba enda omandisse) või üleviimine (KD artikli 17 mõistes). Mõlemad olukorrad hõlmavad käituslikult tarnija ühendusesisest tarnet liikmesriigis 1 ja ühendusesisest soetamist esimese lao liikmesriigis. Seda tarnet tuleb (KD artikli 262 lõike 1 punkti a kohaselt) mainida tarnija koondaruandes, mis tagab kaupade jälgitavuse.

[12] Kavandatud soetaja omandisse läinud kaubad on juba tema omad ega kuulu enam nõudmiseni varude korra alla.

Seetõttu oleks selliste olukordade käsitamine esitatud teabe muutumisena äriühingute jaoks koormav, segadust tekitav ja dubleeriv, sest siis tuleks neid koondaruandes uuesti mainida (KD artikli 262 lõike 2 kohaselt).

Ent kahe eelmainitud olukorra puhul jääb nõudmiseni varudega seotud lihtsustus kehtima (kui teatavad tingimused on täidetud) ja neid KD artikli 262 lõike 1 punkti a kohaselt koondaruandes mainima ei pea: need on *kavandatud soetaja asendamine* ja *kaupade tagastamine*.

Seetõttu tundub, et KD artikli 262 lõikes 2 mainitud muudatused esitatud teabes peaksid piirduma nende kahe olukorraga, sest nende uuesti mainimine koondaruandes tagab kaupade füüsilise asukoha jälgitavuse ja selle õige maksukohustuslase mainimise, kellel on õigus kaupu laost võtta. Õiguslikust vaatenurgast on selline tõlgendus kooskõlas KD artikli 17a lõike 2 punktiga d, kus on sätestatud, et koondaruandes mainimine on nõudmiseni varude korra lihtsustuse kohaldamise tingimus. Samuti on selline tõlgendus kooskõlas eeskirjade eesmärgiga ja tekitab äriühingutele palju väiksema koorma kui range tõlgendus.

2.5.23. Mida tuleb mõista KD artikli 17a lõike 2 punktis d nimetatud (kavandatud soetaja) isikuandmete all?

Üks KD artikli 17a lõike 2 punktis d sätestatud tingimus nõudmiseni varude korra lihtsustuse kohaldamiseks on tarnija kohustus kanda koondaruandesse kavandatud soetaja isikuandmed ja käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mis on talle antud liikmesriigis, kuhu kaubad saadetakse või transporditakse.

Tegelikkuses saab koondaruandes mainida vaid kavandatud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Niisiis tekib küsimus, et kuidas täita KD artikli 17a lõike 2 punktis d sätestatud kohustust lisada koondaruandesse kavandatud soetaja isikuandmed.

Maksukohustuslase tähistamine konkreetse käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga tähendab tegelikkuses seda, et iga number on antud ühele konkreetsele maksukohustuslasele. Liikmesriigid peavad säilitama oma elektroonilises süsteemis iga käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri saanud isiku andmed, tegevusvaldkonnad, õigusliku vormi ja aadressi (nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määruse (EL) nr 904/2010 (halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas) artikli 17 lõike 1 punkt b).

Teisisõnu on maksukohustuslase isikuandmed ja käibemaksukohustuslasena registreerimise number süsteemis tihedalt seotud (ja reeglina lahutamatud).

Seetõttu tuleks lugeda kavandatud soetaja isikuandmete esitamise nõue täidetuks, kui koondaruandes esitatakse tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Seda kinnitab KD artikli 262 lõike 2 sõnastus, kus on mainitud vaid kavandatud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, mitte aga tema isikuandmeid.

2.5.24. Kas enne nõudmiseni varude korra lihtsustuse jõustumist algava veo ja pärast jõustumist saabuva veo jaoks on ette nähtud üleminekumeetmed?

Õigusaktides ei ole ette nähtud mingeid üleminekumeetmeid kaubavedudele, mis algavad enne 1. jaanuari 2020 ja lõpevad pärast seda kuupäeva (mil jõustub nõudmiseni varude korra lihtsustus). Ent selliste olukordade jaoks on vaja ühtset käsitlust. Kuna nõudmiseni

varude korra lihtsustuses ja selles sisalduvas nõudmiseni varude korra määratluses on arvestatud kaupade teise liikmesriiki lähetamise või veoga (KD artikli 17a lõike 2 punkt a), näib, et kehtima peaksid järgmised reeglid:

– kui vedu algab enne 1. jaanuari 2020, ei saa KD artikliga 17a kehtestatud nõudmiseni varude korra lihtsustust kohaldada isegi siis, kui kaubad jõuavad teise liikmesriiki hiljem;

– kui vedu algab 1. jaanuaril 2020 või hiljem, kohalduvad uued nõudmiseni varude korra lihtsustuse reeglid. Kui lihtsustust kohaldatakse, tuleb sellele vastavalt täita ka veo alguskuupäeva sisaldava perioodi koondaruanne.

2.5.25. *Kas nõudmiseni varude korra lihtsustust saab kasutada ka tarnija, kes ei ole ELis asutatud? Kas tolliprotseduuri nr 42 (CP42) erandit saab kohaldada selliste kaupade impordile, millele pärast kohaldatakse nõudmiseni varude korda?*

Nõudmiseni varude lihtsustuse kohaldamiseks ei tohi tarnijal olla liikmesriigis, kuhu kaup transporditakse või lähetatakse, asutatud ettevõtet ega püsivat tegevuskohta. Sellele ei lisandu mingit muud tarnija asutamisega seotud tingimust, mistõttu võib tarnija olla asutatud kas teises liikmesriigis või mujal.

Võiks küsida, kas KD artikli 143 lõike 1 punktis d ja lõikes 2 sätestatud erandit (nn CP42 impordierand) saaks kohaldada, kui impordile järgneb nõudmiseni varude vedu. Vastus on, et kuna impordi ajal ei ole soetajale tarnimine veel kindel, siis CP42 erandit kasutada ei saa. See võiks seega olla olukord, kus kaupu teisaldav maksukohustuslane eelistaks jätta nõudmiseni varude korra lihtsustuse kasutamata, et mitte kaotada KD artikli 143 lõike 1 punktis d sätestatud impordierandit.

2.5.26. *Kavandatud soetaja isik(uandmed). Kuidas peab soetaja tarnijale teada olema? Kas müügilepingust piisab?*

Käibemaksudirektiivis selle kohta eraldi eeskirju ei ole, aga nõudmiseni varude tehingu aluseks olevast lepingust tarnija ja kavandatud soetaja vahel peaks piisama. Tarnija ei pea teadma mitte ainult kavandatud soetaja isikut, vaid ka tema käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, mis on talle antud liikmesriigis, kuhu kaup viiakse. Tarnija peab kaupade transportimise perioodi kohta esitatavasse koondaruandesse kandma kavandatud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri.

2.5.27. *Mida mõeldakse KD artikli 17a lõike 2 punktis a mainitud kokkuleppe all? Kas selle all mõeldakse alati müügilepingut?*

Käibemaksudirektiivis ei ole sätestatud ega ette kirjutatud, mis liiki kokkulepe tarnija ja kavandatud soetaja vahel olema peab. Sellegipoolest on mõistlik eeldada, et kui nende kahe poole vahel on leping, mille kohaselt on kavandatud soetajal õigus võtta laost teatava hinna tasumise korral teatavat laadi kaupu (saades nii nende omanikuks), on KD artikli 17a lõike 2 punktis a sätestatud tingimus (mõlema maksukohustuslase vahel kehtiv kokkulepe) täidetud.

2.5.28. *Kas nõudmiseni varude korra tingimused on täidetud, kui kolmas isik peab kavandatud soetajale tarnitavad kaubad enne laos sorteerima?*

Käibemaksudirektiivis ei ole selle kohta midagi kirjas. Seetõttu ei saa välistada, et nõudmiseni varude lihtsustuse tingimused võivad olla sellisel juhul täidetud.

2.5.29. Mida võib nõudmiseni varude korra lihtsustusega seoses laona käsitada ja mida mitte?

Tundub mõistlik eeldada, et nõudmiseni varude kord hõlmab reeglina kaupade sihtliikmesriigis asuvat ladu, kuhu kaubad viiakse ja kust kavandatud soetaja neid nõutab. RMi artikli 54a lõike 1 punktis c on sõnaselge kohustus tarnijale mainida lao aadressi ja kaupade sinna saabumise kuupäeva. Samasugune viide on ka RMi artikli 54a lõike 2 punktis c kavandatud soetaja registriga seoses.

Ent KD artikli 17a lõikes 2 ei mainita nõudmiseni varude korra lihtsustuse kohaldamise eeltingimusena lao olemasolu. Niisiis võib küsida, kas lao (tavatähenduses kaupade hoiustamise koht) olemasolu on tõesti vajalik või on ka teisi võimalusi (nt kaupu hoitakse veokis, mis liigub eri kavandatud soetajate vahel, või isegi kohvris, kui kaup on väga väike).

Komisjoni talituste arvates on sellisel juhul tõenäoliselt tegu tarnija ja soetaja vahelise otsetarnega. Sellepärast peavad pooled sellistel juhtudel KD artikli 17a kohase lihtsustuse kohaldamiseks suutma maksuhaldurile tõendada, et selline iselaadi olukord (nt veokis hoitavad nõudmiseni varud) on tõepoolest KD artikli 17a lõike 2 kohane nõudmiseni varude kord. Muu hulgas tuleb siis tõendada, et tarnija jääb kaupade omanikuks ning tarnija ja kavandatud soetaja vahel on kokkulepe, mille kohaselt võib viimane omandada need kaubad kunagi hiljem. Peale selle peab tarnija ja kavandatud soetaja registris olema pidevalt (reaalajas) näha, kus kaubad konkreetsel ajahetkel asuvad, et maksuhaldur saaks korralikult järelevalvet teha.

2.5.30. Kas registrit võib tarnija ja/või kavandatud soetaja eest pidada kolmas isik (nt laopidaja)?

Kolmas isik võib registrit pidada, aga registri pidamise kohustuse eest vastutavad ikkagi asjaomased maksukohustuslased ehk tarnija ja kavandatud soetaja (v.a siis, kui kavandatud soetaja puhul kehtivad RMi artikli 54a lõike 2 punktides c, e ja f nimetatud asjaolud ning täidetud on sama lõike teises lõigus nimetatud tingimused).

2.5.31. Kui vedu algab ühel kuul ja lõpeb teisel, siis kumma perioodi koondaruandesse see kanda?

Nagu on jaotises 2.5.24 kirjas üleminekumeetmetega seoses, on oluline veo alguskuupäev. Seega tuleb kavandatud soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number märkida tarnija esimese kuu koondaruandesse.

3. AHELTEHINGUD

3.1. Asjaomane säte

KD artikkel 36a.

3.2. Taustteave

Aheltehingud KD artikli 36a mõistes on samade kaupade järjestikused tarned (kaks või enam tarnet üksteise järel), mille puhul transporditakse kaup ühest liikmesriigist teise ühe ühendusesisese veoga.

Euroopa Liidu Kohus on korduvalt otsustanud, et sellistel juhtudel saab kaupade ühendusesisest vedu seostada ahelas vaid ühe tarnega, millele saab kohaldada KD artiklis 138 sätestatud ühendusesiseste tarnete erandit.[13]

Ent enne 1. jaanuari 2020 kehtinud käibemaksudirektiivi sõnastuses ei olnud ühtegi konkreetset reeglit kaupade ühendusesisese veo omistamise kohta. ELi kohtu kohtupraktikas oli veidi suuniseid, aga kõiki konkreetseid asjaolusid üheskoos tuli hinnata igal juhul eraldi.

Seetõttu ei kohaldatud neile juhtudele mingit üldreeglit ja kaupade ühendusesisese veo sidumist konkreetse tehinguga ahelas tuli hinnata igal üksikjuhul eraldi. Selline olukord tekitas võimaluse liikmesriikidevahelisteks erinevusteks, mis võisid viia kas topeltmaksustamiseni või maksustamata jätmiseni, ja ettevõtjatel puudus õiguskindlus.

KD artikliga 36a lahendati see probleem nii, et kehtestati eeskirjad selleks, kuidas seostada kaupade ühendusesisene vedu ühe konkreetse tarnega tehingute ahelas.

3.3. Milleks on see säte vajalik?

Nõukogu direktiiviga (EL) 2018/1910 lisati käibemaksudirektiivi uus säte – artikkel 36a. Selles käsitletakse seda, millise tarnega tuleb kaupade ühendusesisest vedu või lähetamist aheltehingute korral seostada ehk millist tarnet tuleb käsitada ühendusesisese tarnena.

KD artikli 36a kohaldamiseks peavad olema täidetud järgmised tingimused:

- kaupu tarnitakse järgemööda (seega peab aheltehingus osalema vähemalt kolm isikut);
- kaup lähetatakse või transporditakse ühest liikmesriigist teise (sellepärast ei hõlma see säte aheltehinguid, mis sisaldavad importi ja eksporti või tarneid ühe liikmesriigi sees);
- kaubad tuleb vedada või lähetada otse esimeselt tarnijalt ahela viimase kliendini.

Kui need tingimused on täidetud, kehtib KD artikli 36a lõikes 1 sätestatud üldreegel: kaupade lähetamine või vedu seostatakse tarnega, mis tehakse vahendaja**le**.

Ent KD artikli 36a lõikega 2 antakse võimalus kasutada selle üldreegli erandit. See on võimalik siis, kui vahendaja esitab tarnijale oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mis on talle antud kaupade lähetamise või transportimise alguse

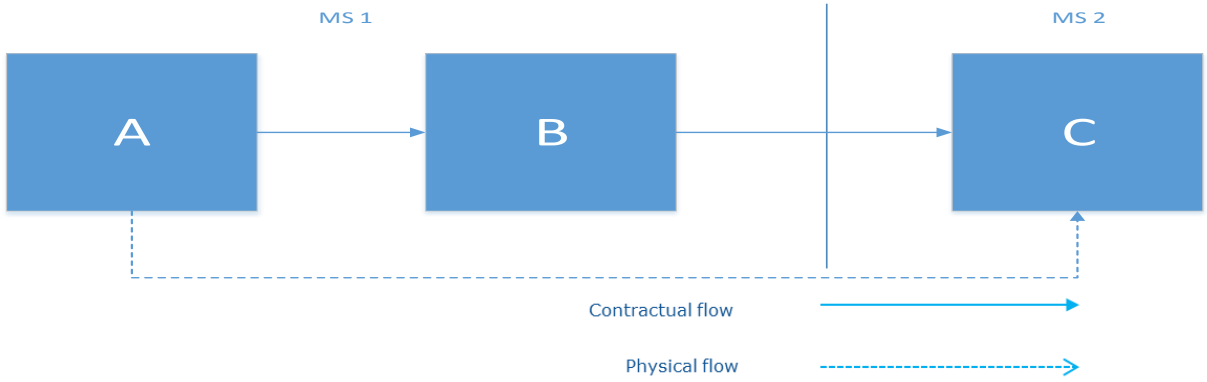
[13] Esimest korda otsustas ELi kohus nii 6. aprilli 2006. aasta kohtuasjas nr C-245/04 (*Emag Handel Eder*).

liikmesriigis. Sellisel juhul seostatakse kaupade lähetamine või vedu tarnega, **mida teeb vahendaja**.

Vahenda määratlus on KD artikli 36a lõikes 3. See on ahelas osalev tarnija, kes ei ole ahela esimene tarnija ja kes lähetab või veab kaubad ise või kelle nimel teeb seda kolmas isik. Vahendajaseisuse tõendamiseks peab ta säilitama tõendid selle kohta, et vedas kaubad enda nimel ise või korraldas nende veo enda nimel kolmanda isiku abiga.

3.4. Eri stsenaariumid. Näiteid

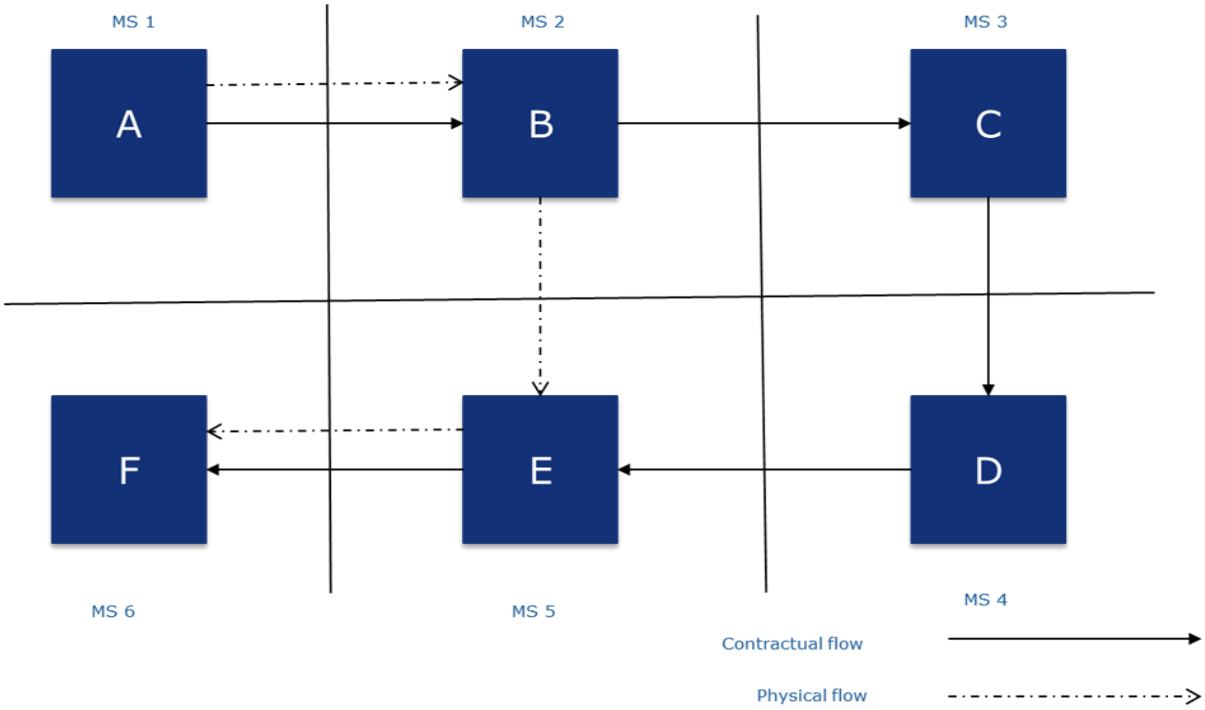
3.4.1. Näide 1. Lihtne aheltehing



Siin on tegu kaupade järjestikuste tarnetega – A-lt B-le ja B-lt C-le – ning kaupu transporditakse vaid korra – liikmesriigis 1 asuvalt A-lt liikmesriigis 2 asuvale C-le. Probleem on siin see, et kas ühendusesisene vedu seostada A ja B või B ja C vahelise tarnega.

Ent on ka keerulisemaid olukordi, mis võivad hõlmata mitut kaupade liidusisest vedu. Siis tuleb analüüsida, millised tehingud jäävad KD artikli 36a lõike 1 kohaldamisalasse ja millised mitte. Viimaseid tuleb käsitleda eraldi. Niisiis tuleb kõigepealt aheltehing piiritleda.

3.4.2. *Näide 2. Keerulisem olukord, mis hõlmab mitut vedu*



Selles näites on kolm eri vedu: A ja B, B ja E ning E ja F-i vahel. Eeldame mitte ainult seda, et veod toimuvad üksteise järel, vaid ka seda, et nende vahel on selge katkestus, mis ei võimalda neid pidada üheks veoks. Sellisel juhul jäävad aheltehingute jaoks kehtestatud meetme kohaldamisalast välja veod A ja B ning E ja F-i vahel, sest need ei vasta KD artikli 36a lõike 1 tingimustele ehk täpsemalt tingimusele, et otsene vedu esimeselt tarnijalt viimase kliendini toimub samade kaupade järjestikuste aheltarnetena. Seetõttu on A ja B ning E ja F-i vaheline vedu tavaline ühendusesisene tarne.

Ent B, C, D ja E vahelised tehingud on aheltehingud: kaubatarned nende poolte vahel toimuvad järjestikku, kaubad lähetatakse või transporditakse ühest liikmesriigist (liikmesriik 2) teise (liikmesriik 5) ja kaubad viiakse ahelas otse esimeselt tarnijalt (B) viimase kliendini (E).

Niisiis tuleb vedu seostada ühega nende nelja poole vahel toimunud kolmest tehingust.

3.5. Veo seostamine vaid ühe tarnega mitut tarnet sisaldava ahelas. Näidete 1 ja 2 selgitused

KD artikli 36a lõikes 1 on sätestatud üldreegel. Vedu seostatakse **ainult** **vahendajale** tehtava tarnega.

Sellest reeglist saab teha esiteks järelduse, et vedu või lähetamist saab seostada vaid ühe tarnega. Sellepärast kohalduvad ahela teistele tarnetele transportdita kaubatarnete reeglid ja neid tarneid käsitatakse riigisisestena (kas kaupade lähte- või saabumisliikmesriigis).

Teine järeldus on see, et kaupade veo või lähetamise seostamiseks ühe tarnega on vaja välja selgitada jaotises 3.3 määratletud vahendaja.

Pange tähele, et KD artiklis 36a sätestatud reeglite kohaldamisala piirdub väljaselgitamisega, millise ahelase kuuluva tehinguga vedu seostatakse. Need reeglid ei mõjuta kuidagi maksukohustust – see selgitatakse välja üldreeglite alusel.

3.5.1. Veo omistamine näites 1

Näites 1 kirjeldatud olukorras käsitatakse vahendajana B-d. See tähendab, et B lähetab või transpordib kaubad liikmesriigist 1 liikmesriiki 2 kas ise (enda nimel, mitte mõne teise ahelas osaleja nimel) või teeb seda tema nimel kolmas isik.

KD artikli 36a lõikes 1 sätestatud üldreegel on, et kaupade lähetamine või vedu seostatakse vaid tarnega, mis tehakse vahendajale. Seega on ühendusesisene tarne kaupade tarne A-lt B-le. Et A saaks sellises olukorras kasutada KD artiklis 138 sätestatud erandit, peab B esitama talle oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mis ei ole talle antud liikmesriigis 1. B teeb kauba ühendusesisese soetuse liikmesriigis 2. B tarne C-le on liikmesriigis 2 toimuv riigisisene tarne ja B peab tasuma sellelt tarnelt liikmesriigis 2 nõutava käibemaksu.[14] B peab olema liikmesriigis 2 registreeritud ja esitama seal käibedeklaratsiooni.

Ent nagu näitest 1 näha, on B asutatud liikmesriigis 1. Tõenäoliselt on talle seal antud ka käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Kui on, siis võib ta tahta anda A-le selle, mitte mõnes muus liikmesriigis saadud numbri. Sellisel juhul ei kohaldata mitte KD artikli 36a lõikes 1 sätestatud üldreeglit, vaid hoopis lõike 2 reeglit. Siis seostatakse kaupade lähetamine või vedu mitte B-le tehtud tarnega, vaid hoopis B enda tehtud tarnega.

Sellisel juhul teeb A liikmesriigis 1 B-le riigisisese tarne. B teeb liikmesriigis 1 ühendusesisese tarne C-le. C teeb liikmesriigis 2 ühendusesisese soetuse. Niisiis ei pea B isikuandmed olema liikmesriigis 2 teada ega pea ta seal esitama ka käibedeklaratsiooni.

3.5.2. Veo omistamine näites 2

Nagu eespool selgitatud, hõlmab selles näites aheltehing vaid B, C, D ja E vahelisi tarneid.

a) Veo või lähetamise korraldab ahela esimene tarnija[15]

Sättes on sõnaselgelt kirjas, et vahendaja mõiste ei hõlma esimest tarnijat. Järelikult jäävad sellised olukorrad KD artikli 36a reegli kohaldamisalast välja.

Sellega seoses tuleb meeles pidada, et esimene tarnija osaleb ahelas vaid ühes tehingus – tema tehtavas tarnes. Niisiis, kui esimene tarnija korraldab kaupade lähetamise või veo, saab vedu või lähetamist seostada vaid tehinguga, milles tema osaleb – tema tehtud tarnega. Seega on see tehing ühendusesisene kaubatarne, mis on KD artikli 138 kohaselt maksuvaba, kui samas artiklis sätestatud tingimused on täidetud.

Näites 2 hõlmab aheltehing kaupade vedu liikmesriigist 2 liikmesriiki 5, otse B-lt E-ni, hõlmates tarneid B, C; D ja E vahel. Seega on B ahela esimene tarnija. Niisiis, kui B

---

[14] Välja arvatud siis, kui liikmesriik 2 kasutab KD artiklis 194 sätestatud võimalust. Sellisel juhul on käibemaksu maksmise kohustus pöördmaksustamise korra alusel C-l.

[15] Kui siin jaotises mainitakse kaupade vedu korraldavat maksukohustuslast, tähendab see ta veab neid ise (enda nimel) või teeb seda tema nimel kolmas isik. Vt jaotis 3.6.5.

korraldab kaupade lähetamise või veo, seostatakse vedu B tarnega C-le – B teeb liikmesriigis 2 ühendusesisese käibemaksuvaba kaubatarne (kui KD artikli 138 tingimused on täidetud) ja C teeb ühendusesisese soetamise, mida maksustatakse liikmesriigis 5. C tarne D-le ja D tarne E-le on sellisel juhul liikmesriigis 5 toimuvad riigisisesed tehingud.

Nagu eespool märgitud, ei hõlma aheltehing A ja B vahelist tarnet, mille käigus transporditi kaup A-lt liikmesriigis 1 otse B-le liikmesriigis 2. A tarne B-le on ise ühendusesisene käibemaksuvaba tarne liikmesriigis 1 (kui KD artikli 138 tingimused on täidetud) ja selle tulemusena teeb B liikmesriigis 2 maksustatava ühendusesisese soetuse.

b) Veo või lähetamise korraldab ahela viimane klient

Ka ahela viimane klient ei saa olla vahendaja. Seda sellepärast, et ta ei saa kunagi täita KD artikli 36a lõikes 3 sätestatud tingimust olla ahelas **tarnija**. Järelikult jäävad olukorrad, kus veo korraldab ahela viimane klient, KD artikli 36a reegli kohaldamisalast välja.

Viimane klient osaleb ahelas vaid ühes tehingus – talle tehtavas tarnes. Seega, kui kaupade lähetamise või veo korraldab tema, saab seda seostada vaid talle taheava tarnega.

Kui vaadata taas näidet 2, siis hõlmab aheltehing tarneid B, C, D ja E vahel. Seega on ahelas viimane klient E. Kui nüüd E korraldab kaupade lähetamise või transpordi, seostatakse see D ja E vahelise tarnega, milles D teeb ühendusesisese käibemaksuvaba (kui on täidetud KD artikli 138 tingimused) tarne D-le liikmesriigis 2 ja E teeb liikmesriigis 5 maksustatava ühendusesisese soetuse. B ja C ning C ja D vahelised tarned on liikmesriigis 2 toimunud riigisisesed tarned.

Nagu eespool märgitud, ei hõlma aheltehing E ja F-i vahelist tarnet, sest see hõlmab vedu E-lt F-ile, mis ei ole sama mis vedu B-lt E-le. E tarne F-ile on ühendusesisene käibemaksuvaba (kui KD artikli 138 tingimused on täidetud) tarne liikmesriigis 5 ja selle tulemusena teeb F liikmesriigis 6 maksustatava ühendusesisese soetuse.

c) Lähetuse või veo korraldab mõni teine ahela osaline, kes ei ole esimene tarnija ega viimane klient

Nüüd analüüsime, mis juhtub siis, kui näites 2 on vahendaja kas C või D.

Nagu eespool mainitud, on KD artikli 36a lõikes 1 sätestatud üldreegel: vedu seostatakse vahendajale tehtud tarnega (ja vahendaja ei saa olla tarneahela esimene ega viimane osaline).

Ent KD artikli 36a lõikes 2 on sätestatud üldreegli erand. Kui vahendaja edastab oma tarnijale käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mis on talle väljastatud selles liikmesriigis, kust kaubad lähetatakse või veetakse, seostatakse lähetamine või vedu vahendaja tehtud tarnega.

Näiteks, kui vahendaja on C, seostatakse vedu üldreegli kohaselt vahendajale tehtud tarnega ehk B tarnega C-le. Seega on B tehtav tarne liikmesriigis 2 toimuv ühendusesisene käibemaksuvaba (kui KD artikli 138 tingimused on täidetud) kaubatarne ja C teeb liikmesriigis 5 maksustatava ühendusesisese soetamise. C tarne D-le ja D tarne E-le on liikmesriigis 5 toimuvad riigisisesed tehingud.

Kui aga C edastab oma tarnijale (B) käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mis on talle väljastatud selles liikmesriigis, kust kaubad lähetatakse või veetakse (liikmesriigis 2), seostatakse vedu teise tehinguga – C tehtava tarnega D-le.

Niisiis teeks C ühendusesisese käibemaksuvaba (kui KD artikli 138 tingimused on täidetud) tarne liikmesriigis 2 ja D liikmesriigis 5 maksustatava ühendusesisese soetuse. B tarne C-le oleks liikmesriigis 2 toimuv riigisisene tehing ja D tarne E-le liikmesriigis 5 toimuv riigisisene tehing.

3.6. Sellest sättest tulenevast täpsemalt

3.6.1. Käibemaksukomitee kokkulepitud suunised

Käibemaksukomitee 3. juunil 2019 toimunud 113. koosoleku tulemusena koostatud suunised

3.	UUED ÕIGUSAKTID – HILJUTI VASTUVÕETUD EL-I KÄIBEMAKSUSÄTETE RAKENDAMISE KÜSIMUSED
3.1.	Päritolu: komisjon
Viited:	käibemaksudirektiivi artiklid 17a ja 36a ning artikli 138 lõiked 1 ja 1a, artikli 243 lõige 3 ja artikli 262 lõige 2 käibemaksualase rakendusmääruse artiklid 45a ja 54a
Teema:	kiirlahenduste paketi rakendamine: nõukogu direktiiv (EL) 2018/1910 ja rakendusmäärus (EL) 2018/1912 (Töödokument taxud.c.1(2019)3533969 – Working paper No 968)

Töödokument D – taxud.c.1(2019) 7899573 Working Paper No 975

Aheltehingud koos artikli 141 kohase lihtsustusega (kolmnurktehingud) (jaotis 3.2.1)[16]

1. Käibemaksukomitee on ühisel arvamusel, et kui samu kaupu tarnitakse järgemööda ning neid lähetatakse või veetakse ühest liikmesriigist teise otse tarneahela esimeselt tarnijalt viimase kliendini, siis võib kolmnurktehingute jaoks käibemaksudirektiivi artiklis 141 sätestatud lihtsustust kasutada ainult ühendusesisese soetuse tegija (edaspidi „X“), kui kõik selleks vajalikud tingimused on täidetud.

2. Peaaegu kõik käibemaksukomitee liikmed on arvamusel, et punktis 1 kirjeldatud olukorras loetakse käibemaksudirektiivi artikli 141 punktis c nimetatud tingimus täidetuks, kui kaubad lähetatakse või transporditakse otse liikmesriigist, kust ei pärine ühendusesiseses soetamises kasutatav X-i käibemaksukohustuslasena registreerimise number, liikmesriiki, mille on määranud isik, kelle jaoks X tarnet teeb (edaspidi „Y“).

3. Samuti on peaaegu kõik käibemaksukomitee liikmed üksmeelel selles, et kui Y teeb järgmise tarne mõnele teisele ahela osalisele, ei mõjuta see X-i tehtavatele tehingutele kolmnurktehingute lihtsustuse kohaldamist. Sellise lihtsustuse kohaldamiseks peavad siiski olema täidetud kõik käibemaksudirektiivi artiklis 141 sätestatud tingimused, mis

[16] Pealkiri viitab käibemaksukomitee töödokumendi nr 968 jaotisele 3.2.1. Rohkem teavet aheltehingute reeglite ja kolmnurktehingute jaoks mõeldud lihtsustuse reeglite omavaheliste seoste kohta leiate siinsete selgitavate märkuste jaotisest 3.6.17.

peaaegu kõigi käibemaksukomitee liikmete arvates tähendavad, et Y peab olema käibemaksukohustuslasena registreeritud liikmesriigis, kus tuleb tollelt järgnevalt tarnelt käibemaksu maksta, ja olema seal ka käibemaksudirektiivi artikli 197 kohaselt määratletud selle käibemaksu maksjana.

3.6.2. Milline on selle sätte kohaldamisala?

Teatud aheltehingutele KD artiklit 36a ei kohaldata.

Nagu jaotises 3.3 mainitud, tuleb kaup lähetada või transportida ühest liikmesriigist teise. Sellepärast ei hõlma see säte aheltehinguid, mis sisaldavad importi, eksporti või tarneid ühe liikmesriigi sees.

Peale selle välistab KD artikli 36a lõige 4 aheltehingute reegli kohaldamise KD artikli 14a kohaldamisalas olevatele olukordadele. Niisiis ei kohaldata seda reeglit juhtudele, kus maksukohustuslane võimaldab elektroonilise liidese (nt internetipõhise kauplemiskoha, platvormi, portaali vms) kaudu:

a) kolmandatest territooriumidest või riikidest imporditud kuni 150 euro suuruse sisemise väärtusega kauba kaugmüüki või

b) teha ühendusevälisel maksukohustuslasel ühendusesisest kaubatarnet mittemaksukohustuslasele.

Sellistel juhtudel loetakse, et tarnet võimaldav maksukohustuslane soetas ja tarnis need kaubad ise. Ent sellistele tarnetele ei saa kohaldada KD artiklis 36a sätestatud aheltehingureegleid.

3.6.3. Kes võib olla vahendaja?

Reegli kohaldamise seisukohalt on kõige tähtsam vahendaja. Vahendaja tehtud valikust olenevalt seostatakse kaupade lähetamine või vedu kas talle tehtud või tema enda tehtud tarnega.

Niisiis, kui on välja selgitatud aheltehingu piirid, tuleb järgmisena teha kindlaks vahendaja.

Nagu jaotises 3.3 kirjas, on vahendaja KD artikli 36a lõike 3 kohaselt ahela osaline, kes ei ole esimene tarnija ja kes lähetab või veab kaubad ise või kelle nimel teeb seda kolmas isik.

3.6.4. Kes ei saa vahendaja olla?

Nagu selgitatud näitega 2 seoses jaotises 3.5.2, ei saa vahendaja olla ahela esimene tarnija ega viimane klient. Esimene tarnija jääb sätte sõnastuse kohaselt välja ja viimane klient ei ole ahelas tarnija. Seega ei saa kumbki neist olla vahendaja.

Pange tähele, et kui kaupade veo korraldab üks neist kahest, on ühendusesisese veo omistamine selge. Kui veo on korraldanud esimene tarnija, seostatakse see tema tehtud tarnega. Kui veo korraldaja on viimane klient, seostatakse see talle tehtud tarnega.

3.6.5. Mida tähendab „lähetab või veab kaubad ise või kelle nimel teeb seda kolmas isik“?

Sama sisu on ka KD artikli 138 lõikes 1 esitatud sõnastusel: „kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab“. Mõlemat tuleb tõlgendada ühtmoodi.

Üldjuhul on vahendaja ahela osalisest tarnija, kes korraldab kaupade veo (kas ise või tema nimel tegutseva kolmanda isiku kaudu); isik, kes transpordib kaubad ise ja enda nimel või sõlmib veolepingu kolmanda isikuga, kes transpordib neid mitte enda, vaid tema nimel.

Sellega seoses jõudis kohtujurist Kokott *Hersti* kohtuasja[17] kohta koostatud arvamuses järeldusele, et *„[k]auba ühtainsat füüsilist liikumist hõlmava piiriülese veo seostamisel teatava tarnega aheltehingus on määrav see, kes kannab kauba juhusliku hävimise riski piiriülese veo ajal. See tarne on maksust vabastatud ühendusesisene tarne, mille toimumise koht on paigas, kus vedu algab*”. Seega on tema arvates vahendaja ahela osalisest maksukohustuslane, kes kannab veo ajal kauba hävimise riski.[18]

Ent selline tingimus võib mõnel juhul tegelikkuses probleeme tekitada. Näiteks võib juhtuda, et kasutatava Incotermi klausli alusel jagatakse kauba juhusliku kaotsimineku risk veo teatavate punktide alusel müüja ja ostja vahel. Sellistel juhtudel on keeruline kindlaks teha, kes on see üks ahela osalisest maksukohustuslane, kes kannab kauba kaotsimineku või hävimise riski kogu veo ajal.

Sellistel juhtudel on kõige sobivam vahendaja väljaselgitamise kriteerium see, et vahendaja on ahela osaline, kes veab kaubad ise või korraldab nende veo lepingulise kolmanda isiku abiga. Seda aga mitte siis, kui see maksukohustuslane suudab maksuhaldurile tõendada, et vedu toimus või leping sõlmiti sama ahela teise maksukohustuslase nimel, kes kandis veo ajal kaupade juhusliku kaotsimineku riski.

Sellega seoses tuleb rõhutada, et kui veo eest maksab üks ahela osaline, siis ainuüksi sellest ei piisa järeldamiseks, et tema ongi vahendaja. Ta võib näiteks maksta veokulud talle tehtava tarne osamaksena.

3.6.6. Vahendaja nimel transpordib kaupu mõni teine ahelas osalev tarnija

Vahendaja võib kupu transportida kas ise või oma nimel, aga teise isiku abiga. Isik, kes vahendaja nimel kaupu veab, ei pruugi olla ahelaväline isik või veoettevõte. See võib olla ka mõni teine aheltehingus osalev tarnija või isegi viimane klient.

Näiteks võib üks ahelas osalev vahetarnija paluda esimesel tarnijal vedada kaubad viimase kliendini. Sellisel juhul on oluline otsustada, milline ahelas osalev maksukohustuslane vastab jaotises 3.6.5 kirjeldatud tingimustele. Tema ongi KD artikli 36a seisukohalt vahendaja.

---

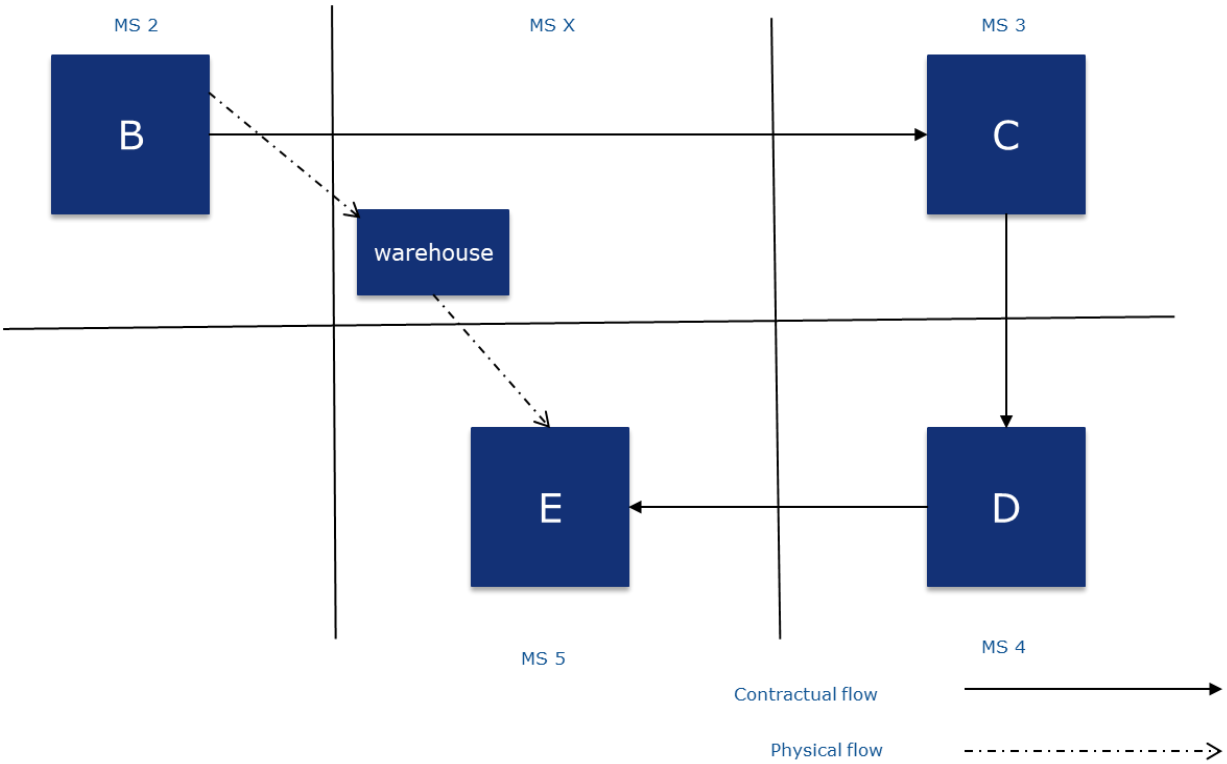
[17] Kohtuasjas C-401/18 (Herst, s.r.o. *vs.* Odvolací finanční ředitelství) 3. oktoobril 2019 esitatud kohtujurist Kokotti ettepanek, punkt 79.

[18] Seda ka siis, kui sel maksukohustuslasel on kindlustusleping, mille alusel talle kauba kaotsiminek või kahjustada saamine hüvitatakse.

3.6.7. Kaupade veos osaleb mitu isikut

Võib juhtuda, et jaotises 3.6.5 esitatud kriteeriumide alusel välja selgitatud vahendaja on sõlminud veolepingu mitme isikuga.

Sellise olukorra selgitamiseks kasutame järgmist näidet (**näide 3**):



Näites 3 on vahendaja C. Tema võib eri isikutega sõlmida veolepingud kaupade maanteeveo kohta liikmesriigis 2 asuva B ruumidest teises liikmesriigis (liikmesriik X) asuvase sadamasse, sealt edasi veeteeveo kohta liikmesriiki 5 ja maanteeveo kohta liikmesriigis 5 asuvast sadamast E ruumidesse. Kui C vastutab kõigi nende kolme lepingu eest, on vahendaja tema. Muidugi peab veo ajakava olema pidev ehk seda võib käsitada ühe veona liikmesriigist 2 liikmesriiki 5, mitte kolme eraldi veona.

See ei muutu ka näiteks siis, kui kauba vedu B ruumidest liikmesriigis X asuvasse sadamasse toimub B veovahendiga, aga veo korraldas ikkagi vahendaja C (jaotises 3.6.5 esitatud kriteeriumide kohaselt).

Teistsugusele järeldusele jõuaksime aga siis, kui veo liikmesriigis 2 asuva B ruumidest liikmesriigis X asuvasse sadamasse korraldab C, aga kaks järgmist vedu (laevateed mööda liikmesriigist X liikmesriiki 5 ja maanteed mööda liikmesriigi 5 sadamast E ruumidesse) teine tarnija (D). Sellisel juhul ei saa kogu ahelale (B–C–D–E) aheltehingu reegleid kohaldada, sest ühe veo asemel on neid kaks. Õigupoolest ei saa sel juhul väita, et kaubad lähetatakse või veetakse „otse tarneahela esimeselt tarnijalt viimase kliendini“ (B-lt E-ni), nagu KD artikli 36a lõikes 1 nõutud. Siin näites on mitu võimalust, olenevalt sellest, kas KD artikli 36a seisukohalt on aheltehing B, C ja D vaheline suhe või C, D ja E vaheline suhe.

Esiteks võib juhtuda, et C korraldab veo (enda nimel) liikmesriigis X asuvasse enda määratud punkti ja see ei ole kuidagi seotud järgneva tarnega D-le. D korraldab veo sellest liikmesriigis X asuvast punktist E-ni. Teisisõnu transporditakse kaubad kõigepealt B-lt C-

le ja alles hiljem eraldi veona C-lt E-le. Sellisel juhul tuleb käsitleda B ja C vahelist tehingut ning C, D ja E vahelist suhet eraldi. KD artikli 36a seisukohalt on aheltehing ainult C, D ja E vaheline suhe. Tarne B-lt C-le on B ühendusesisene tarne liikmesriigis 2 ja C teeb ühendusesisese soetuse liikmesriigis X. C, D ja E vaheline suhe on aheltehing, kus D on vahendaja. Kui kohaldatakse KD artikli 36a lõikes 1 sätestatud üldreeglit, teeb C ühendusesisese tarne liikmesriigis X ja D ühendusesisese soetamise liikmesriigis 5 ning D tarne E-le on liikmesriigis 5 toimuv riigisisene tehing.

Teiseks võib juhtuda, et C korraldab oma nimel kaupade veo B ruumidest liikmesriigis X asuvasse D määratud punkti ja see on seotud C tarnega D-le. D korraldab hiljem kaupade tarne teise veoga enda juurest E-ni. Sellisel juhul on KD artikli 36a eeskirjade kohaldamise seisukohalt aheltehing B, C ja D vaheline suhe ning D ja E vahelist tehingut käsitletakse eraldi. Ahelas B–C–D on vahendaja C. Kui C on B-le edastanud oma liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, kohaldatakse KD artikli 36a lõiget 2. B tarne C-le on liikmesriigis 2 toimunud riigisisene tarne, C teeb seal ühendusesisese tarne ja D teeb liikmesriigis X ühendusesisese soetuse. D ja E vaheline tehing viib D tehtava ühendusesisese tarneni liikmesriigis X ja E tehtava ühendusesisese soetuseni liikmesriigis 5.

3.6.8. Killustatud transport ja katkestused ahelas

Kui analüüsisime jaotises 3.4.2 näidet 2, mainisime, et tarned A-lt B-le ja E-lt F-ile ahelasse ei kuulu, sest veos on selge katkestus.

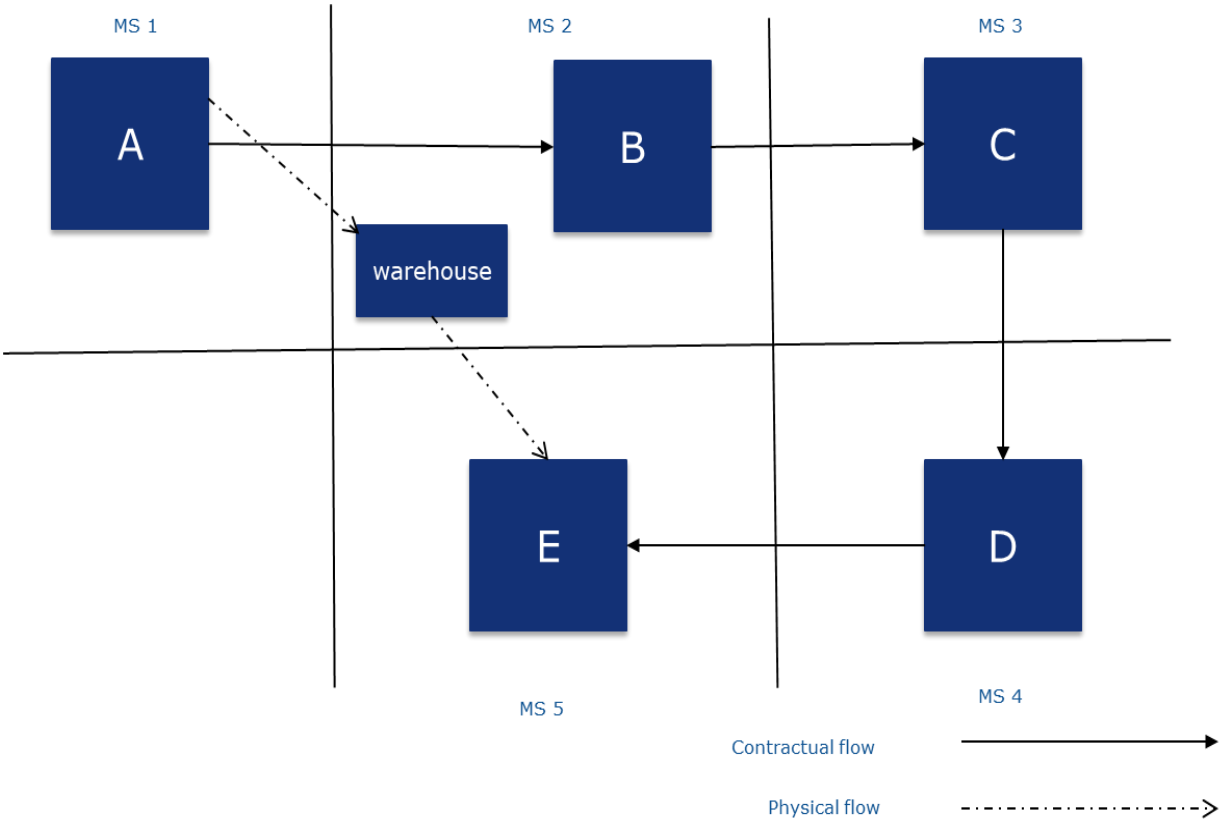
Niisiis on pausidega veo puhul vaja analüüsida, millal on tegu selge katkestusega, mis jagab ühe veo kaheks, ja millal võib pidada vedu üheks.

Näiteks katkeb ahel jaotises 3.6.7 kirjeldatud juhul, kus eri liikmesriikide vahel toimus kaks eraldi liikumist, mida kumbagi korraldas erinev isik. Sellisel juhul ei saa aheltehingute jaoks mõeldud reegleid kohaldada kõigile B, C, D ja E vahelistele tehingutele, vaid ainult C, D ja E vahelistele, sest ühe veo nõue ei ole kõigi tehingute puhul ei täidetud.

Ent see, et kasutatakse erinevaid transpordivahendeid (ehk kaubad tõstetakse veokist laeva või ühest veokist teise) ei pruugi muuta üht vedu mitmeks.

Ka siis, kui kaup transporditakse liikmesriigist 2 liikmesriiki 5, aga osa kaubast võetakse liikmesriigis X maha ja ülejäänu jätkab kohe teed liikmesriiki 5, loetakse kaup aheltehingureeglite kohaldamise seisukohalt transporditud otse liikmesriigist 2 liikmesriiki 5, kui kogu veo korraldab vahendaja.

Võimalike ahelas tekkivate katkestuste analüüsimiseks vaatame **näidet 4**:



Kaupu transporditakse kahe veona: liikmesriigis 1 asuvalt A-lt liikmesriigis 2 asuvasse lattu ja sealt liikmesriigis 5 asuvale E-le. Millal saab mõlemat vedu käsitada ühena ja millal kahena? Analüüsime järgmisi stsenaariume.

a) *Stsenaarium 1*. Selle stsenaariumiga tahame näidata, et ahela katkemise seisukohalt on tähtsad poolte vahel kaupade veo ajal sõlmitavad kokkulepped.

Selleks, et selle stsenaariumi kohast vedu saaks KD artikli 36a kohaldamise seisukohalt käsitada ühena, peavad olema täidetud teatavad tingimused. Esiteks on vaja, et B-st, C-st ja D-st üks korraldaks vahendajana kõik veod[19].

Ent võimalik on ka see, et isegi kui üks neist korraldab mõlemad veod, ei saa neid käsitada ühena. Näiteks korraldab mõlemad veod B. Kui kaubad jõuavad liikmesriiki 2, ei ole B ja C vahel sõlmitud nende müümise kohta mingit lepingut. B sõlmib kaupade müügi lepingu C-ga hiljem. Siis sõlmib ka C müügilepingu D-ga ja D E-ga ning kaubad transporditakse B juurest (liikmesriigist 2) E juurde (liikmesriiki 5). Sellisel juhul loetakse A, B, C; D ja E vaheline ahel katkenuks, kuigi B korraldas mõlemad veod.

Sellisel juhul käsitatakse kaupade vedu liikmesriigist 1 liikmesriiki 2 A ühendusesisese tarnena liikmesriigis 1 ja B ühendusesisese soetusena liikmesriigis 2. B, C, D ja E vahelised tehingud on üks ühendusesisene vedu liikmesriigist 2 liikmesriiki 5, mis seostatakse B tehtava tarnega (muud võimalust ei ole, sest B on ahelas B–C–D–E esimene tarnija). Järgnevad tarned (C-lt D-le ja D-lt E-le) on riigisisesed tarned liikmesriigis 5.

[19] Ka siis, kui mõlemad veod korraldab kas A või E, võiks vedusid pidada teatud tingimustel üheks, aga KD artiklit 36a ei saaks ikkagi kohaldada, sest puuduks selleks vajalik vahendaja.

Kui aga B on kaupade A-lt soetamise ajaks (või kohe pärast seda) sõlminud nende müümise lepingu C-ga ja teab enne kaupade vedamist, et need tuleb transportida liikmesriigis 5 asuvale E-le, siis ei takista see, et kaupu transporditi kahe veona, käsitamast seda tehingute jada aheltehinguna ja neid kahte vedu (kui need on järjestikused, nagu kirjeldatud jaotises 3.6.7 näites 3) KD artikli 36a seisukohast ühena. Sellisel juhul on A esimene tarnija, E viimane klient ja kahest transportimisest koosneva ühe veo korraldanud B on vahendaja.

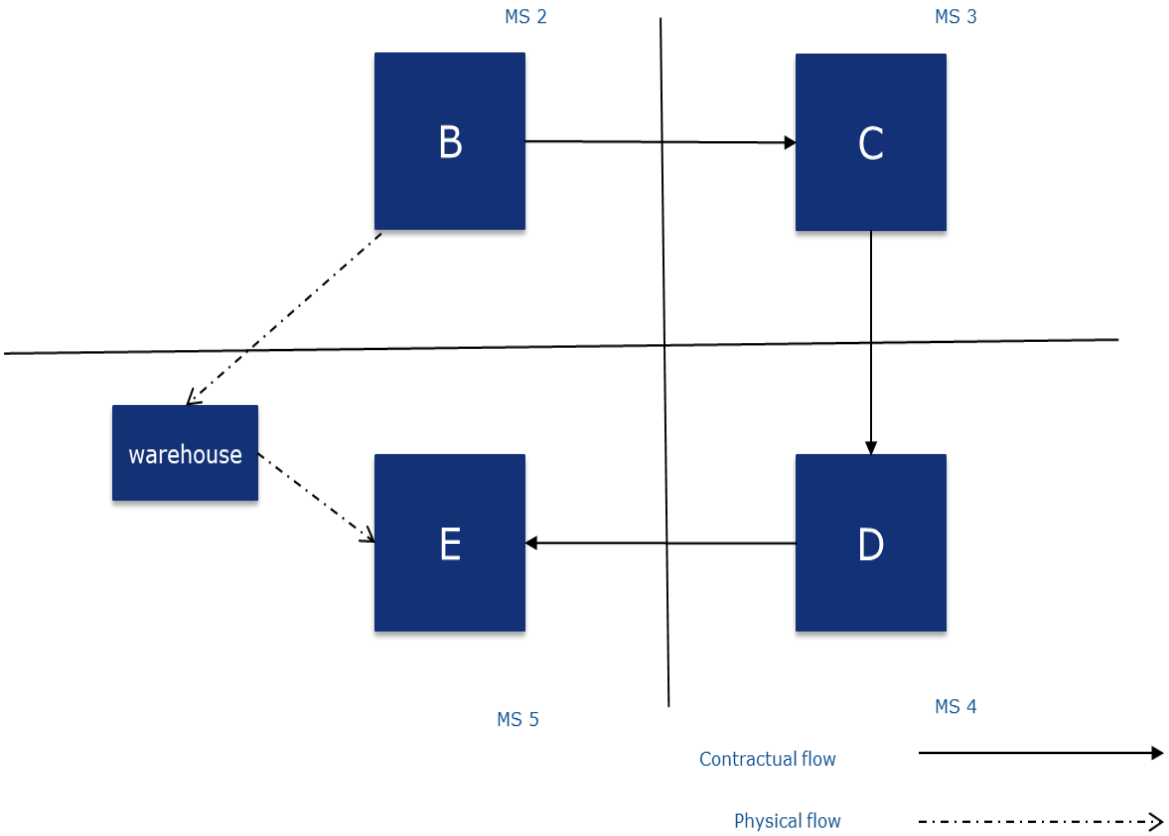
b) *Stsenaarium 2*. Järeldus oleks hoopis teine, kui esimese veo korraldaks B ja teise C. Sellisel juhul on vedusid kindlasti kaks ja omistamisvõimalusi ka kaks.

Esiteks võib olla nii, et kui B korraldab kaupade veo liikmesriigis 2 asuvasse lattu, toimub see B ja C vahel kokkulepitud tarnega (kaup on mõeldud C-le). Sel juhul saab A, B ja C vahelisi tehingud käsitada aheltehinguna, kus B on vahendaja. Kui saab kohaldada KD artikli 36a lõikes 1 sätestatud üldreeglit, leiaks aset A ühendusesisene tarne liikmesriigis 1, B ühendusesisene soetus liikmesriigis 2 ning B ja C vaheline riigisisene tarne liikmesriigis 2. C, D ja E vaheliste tehingutega on siis nii, et kuna C on esimene tarnija ja tema korraldab veo, siis teeb C liikmesriigis 2 ühendusesisese tarne, D teeb liikmesriigis 5 ühendusesisese soetuse ning D ja E vaheline tarne liikmesriigis 5 on riigisisene tehing.

Teiseks, kui B korraldatud vedu liikmesriigis 2 asuvasse lattu toimub tema enda jaoks, mitte C-le tehtava tarnega seoses, tuleb ahelast välja jätta A tarne B-le: see oleks siis A ühendusesisene tarne liikmesriigis 1 ja B ühendusesisene soetus liikmesriigis 2. B, C, D ja E vahelised tehingud oleks aheltehing, kus B on esimene tarnija, E viimane klient ja C vahendaja. Kui C edastab B-le liikmesriigis 2 saadud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, saab kohaldada KD artikli 36a lõiget 2 ning A, B, C, D ja E vahelisi tarneid käsitatakse käibemaksustamise seisukohalt samamoodi nagu eelmises lõigus kirjeldatud juhul.

Kui aga sel teisel juhul C talle liikmesriigis 2 antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit B-le ei esita, kohaldatakse KD artikli 36a lõiget 1. A tarnet B-le käsitatakse samamoodi, aga B tarne C-le oleks B ühendusesisene tarne liikmesriigis 2 ja C ühendusesisene soetus liikmesriigis 5 ning sellele järgneksid C ja D ning D ja E vahelised riigisisesed tarned liikmesriigis 5. Seega kui C tahab kohaldada KD artikli 36a lõikes 1 sätestatud üldreeglit, peab ta esitama B-le käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille on saanud mujalt kui liikmesriigist 2. Sellisel juhul teab B, et peab käsitama C-le tehtavat tarnet ühendusesisese tarnena, mitte liikmesriigis 2 toimuva riigisisese tarnena.

c) *Stsenaarium 3*. Nagu esimese stsenaariumigagi, rõhutame ka selle stsenaariumiga, et ahela katkemise seisukohalt on tähtsad poolte vahel kaupade veo ajal sõlmitavad kokkulepped. Selle stsenaariumi jaoks kasutame **näidet 5**:



Kaubad transporditakse B ruumidest liikmesriigis 2 liikmesriigis 5 asuvasse lattu. Veo korraldab C. Veo ajaks on B müünud kaubad C-le, aga C ei ole nende müümise kohta kellegagi lepingut sõlminud. Kui kaubad on saabunud liikmesriiki 5, sõlmib C kaupade müügi lepingu D-ga ja D E-ga. Kaupade transpordi laost E ruumidesse liikmesriigis 5 korraldab C.

Sellisel juhul peame vaatama, milline on lepinguline olukord kaupade algse veo ajal. Kaupade ühendusesisese veo ajal on kaupade omanik C. Ei ole sama kaupa järjestikuseid tarneid, vaid ainult üks B ja C vaheline tarne. Seega teeb B liikmesriigis 2 ühendusesisese tarne ja C liikmesriigis 5 ühendusesisese soetuse. See ühendusesisene tarne on maksuvaba, kui KD artiklis 138 sätestatud tingimused on täidetud.

Sellisel juhul aheltehingut ei ole. C tarne D-le ja D tarne E-le on mõlemal juhul liikmesriigis 5 toimuvad riigisisesed tarned.

Pärast erinevate stsenaariumide analüüsimist veo killustatuse ja ahela katkemisega seoses saame järeldada, et kui kaupu transporditakse mitme liikumisena või transportimisega tegeleb mitu isikut, tuleb igal üksikjuhul eraldi välja selgitada konkreetsed asjaolud, et teha kindlaks, kas aheltehingureegleid saab kohaldada või mitte. Oluline on kindlaks teha, kus asub kaup (mitte tarnijad) ja millised tehingud on kaupade transpordi ajal tehtud.

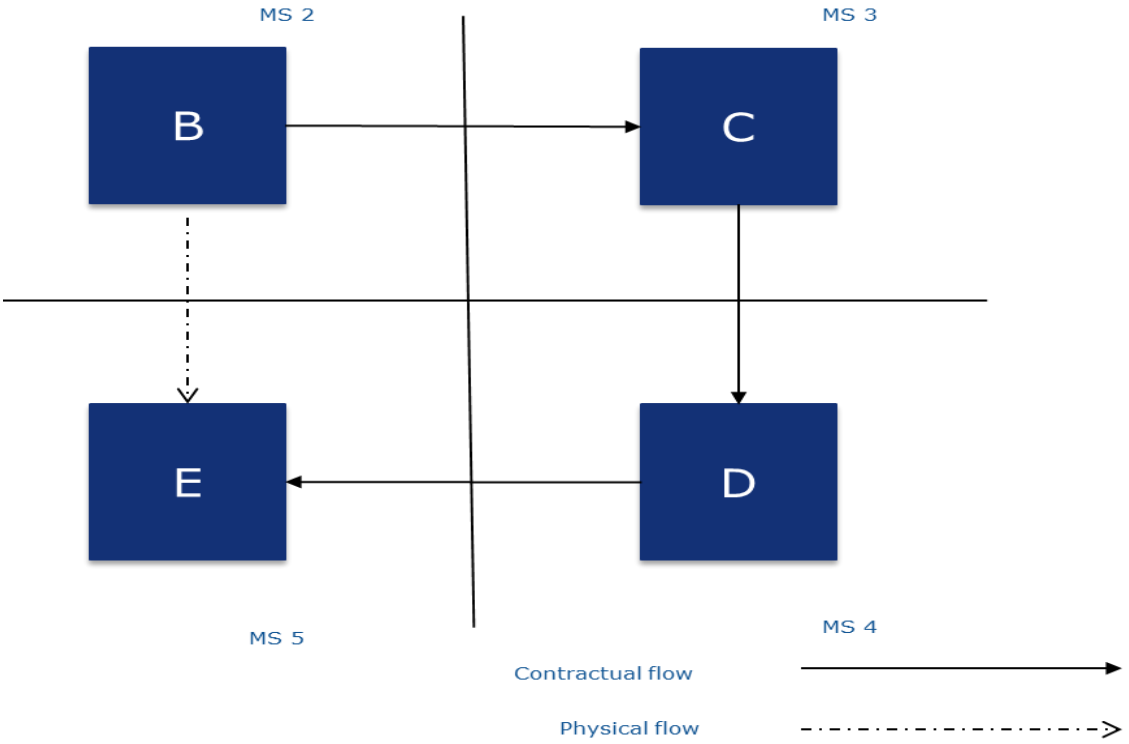
3.6.9. Veo korraldamise tõendamine

Vahendaja peab säilitama tõendid selle kohta, et ta on kaubad transportinud või lähetanud ise või lasknud seda teha küll enda nimel aga kolmandal isikul. Sellised tõendid on vajalikud väljaselgitamiseks, et tema on vahendaja ja millise tehinguga ahelas vedu seostada. Ent need tõendid erinevad KD artikli 138 lõikes 1 sätestatud erandi jaoks vajalikest ja neid tuleb hinnata eraldi. Erandit kasutav isik, kes võib aga ei pruugi olla

vahendaja, peab esitama maksuhaldurile enda nimel tõendid selle kohta, et erandi kohaldamise tingimused on täidetud.[20]

Vaja on kahte erinevat tõendit: tõend veo korraldamise kohta (st tõend selle kohta, et konkreetne maksukohustuslane on veo korraldanud ise või see on korraldatud tema nimel) ja tõend veo enda kohta (st tõend selle kohta, et kaup on tõepoolest transporditud ühest liikmesriigist teise).

Kahe erineva tõendi vajalikkuse selgitamiseks kasutame järgmist näidet (**näide 6**):



Ütleme, et kaupade vedu seostatakse vahendajale tehtava tarnega ja vahendaja on C. Kui vedu seostatakse C-le tehtava tarnega, on ühendusesisene tarne B tarne C-le. Et B, kes kaupade vedu ei korralda, saaks erandit kasutada, on tal vaja i) C-le mujal kui liikmesriigis 2 antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit; ii) tõendit selle kohta, et kaubad on transporditud liikmesriigist 2 teise liikmesriiki, ja iii) tõendit, et kaubad on transportinud C või on seda tema nimel teinud kolmas isik (kuna KD artikli 138 lõike 1 kohaselt on erandi kasutamiseks vaja, et kaubad oleks transportinud kas tarnija, soetaja või kolmas isik, aga nende nimel).

Niisiis peab C tõendama B-le mitte ainult seda, et vedu toimus, vaid ka seda, et tema selle korraldas (teisisõnu, et vedu toimus tema nimel ja vedaja oli tema ise või seda tegi kolmas isik tema asemel, aga ikkagi tema nimel). Tuleb märkida, et kui tõendite alusel korraldas veo D, mitte C, oleks vahendaja D. Sellisel juhul seostataks ühendusesisene vedu C ja D vahelisele tarnele või D ja E vahelisele tarnele, aga B ja C vahelisele tarnele seda omistada ei saaks. B tarne C-le on siis riigisisene tarne liikmesriigis 2 ja B peab C-lt käibemaksu nõudma. Seetõttu peab C esitama B-le tõendid selle kohta, et veo korraldab tema (need, erinevad tõendid, tuleb esitada veo fakti kinnitavatele tõenditele lisaks).

[20] Seega, kui vedu seostatakse vahendajale tehtava tarnega, peab tarnija säilitama veo kohta tõendid, mis näitavad, et ühendusesisese tarne erandi kasutamine on õigustatud. Et kasutada RMi artikli 45a lõike 1 punktis b sätestatud eeldust, peavad tarnijal samuti olema selle kohaldamiseks nõutavad dokumendid.

3.6.10. Vahendaja peab esitama enda käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri oma tarnijale.

KD artikli 36a lõike 2 reegli kohaldamiseks peab vahendaja esitama **oma tarnijale** käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille ta on saanud liikmesriigis, kust kaubad lähetatakse või transporditakse.

KD artikli 36a lõike 2 kohaselt ei tule seda esitada mitte ühelegi maksuhaldurile, vaid ainult tarnijale.

Number tuleb esitada oma tarnijale. Sel, kas vahendaja esitab enda käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri aheltehingu teistele osalistele, ei ole selle sätte seisukohalt mingit tähtsust.

Kui näites 2 on D vahendaja ja edastab C-le oma liikmesriigis 2 käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, omistatakse vedu tarnele, mille D tegi E-le. Sel, kui D esitab oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri B-le või E-le, ei ole KD artikli 36a lõike 2 seisukohalt mingit tähtsust. Seega, kui D edastab oma numbri B-le või E-le, aga mitte C-le, kohaldatakse üldreeglit ja vedu või lähetamine omistatakse tarnele, mille teeb C D-le.

3.6.11. Kuidas vahendaja oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitama peab?

Käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitamine ei pea toimuma mingi kindla korra järgi. Seda võib teha mis tahes viisil, mis võimaldab hiljem tõendada, et tarnija on selle kätte saanud. Selleks piisab e-kirjavahetusest.

Pooled võivad ise kokku leppida, kuidas seda teha. Seda ei ole vaja teha iga tehingu puhul eraldi. Võib ka nii, et vahendaja annab oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri tarnijale vaid korra, märkides, et seda tuleb kasutada kõikide teatavasse riiki tehtavate tarnete korral. Kui vahendaja saab samalt tarnijalt tarneid näiteks nii liikmesriigis 1 kui ka liikmesriigis 2, võib ta tarnijale esitada oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri liikmesriiki 1 tehtavate tarnete jaoks vaid korra ja samamoodi ka liikmesriiki 2 tehtavate tarnete jaoks vaid korra, kusjuures need numbrid ei pruugi olla samad.

Vahendaja võib tarnijale teada anda, et mingist hetkest alates peab ta kasutama mingisse liikmesriiki tehtavate tarnete jaoks senikasutatust erinevat käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Samuti võib vahendaja kasutada tavalisest erinevat käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit vaid teatud tarnete puhul. Niisiis, kui ta on esitanud oma tarnijale mingi käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mida tarnija peaks kasutama kõikide mingisse liikmesriiki tehtavate tarnete korral, võib ta anda tarnijale teada, et mingi konkreetse tarne jaoks tuleb kasutada teist käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.

Tarnija aga võib nõuda vahendajalt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitamist iga tehingu jaoks, sest nii on lihtsam tagada erandi õige kohaldamine.

3.6.12. Käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitamise tõendamine

Vahendaja ja tema tarnija peavad säilitama tõendid numbri teatamise kohta ja esitama need maksuhaldurile, kui too tahab reegli õiget kohaldamist kontrollida. Sellepärast on

käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitamise tõendamiseks vaja mingit liiki kirjalik teatis (elektrooniline või mitte).

Kui aga vahendaja ega tarnija ei suuda esitada tõendeid selle kohta, et vahendaja esitas tarnijale oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mis oli antud talle liikmesriigis, kust kaup lähetati, loetakse see siiski toimunuks, kui on täidetud järgmised tingimused:

1) kui vahendaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mis talle on väljastatud selles liikmesriigis, kust kaubad lähetatakse või veetakse, on kirjas arvel, mille on talle väljastanud tarnija, ja

2) arvel on kirjas vahendajalt nõutav käibemaks, mis tuleb tasuda liikmesriigis, kust kaubad lähetati või transporditi (v.a juhul kui tehing on käibemaksuvaba; sellisel juhul peab KD artikli 226 lõike 11 kohaselt olema arvel viide käibemaksudirektiivi vastavale sättele või asjaomasele riiklikule sättele või mõni muu märge selle kohta, et kaubad või teenused on maksuvabad).

Samuti peavad asjaomaste liikmesriikide ametivõimud saama kontrollida, et tarnija ja vahendaja tegevus on arvel näidatuga kooskõlas. Seega, näiteks kui tarnija on arve järgi küsinud tehingu pealt käibemaksu, peab see olema kajastatud ka tema käibemaksuregistrites (kui ta neid pidama peab) ja käibedeklaratsioonis.

3.6.13. Mis siis, kui vahendaja ja tarnija ei suuda numbri esitamist tõendada?

Kui vahendaja ega tema tarnija ei suuda tõendada, et vahendaja esitas tarnijale käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille ta oli saanud liikmesriigist, kust kaubad lähetati või transporditi, ja jaotises 3.6.12 esitatud tingimused ei ole täidetud, võib eeldada, et KD artikli 36a lõike 2 reegli kohaldamise tingimused ei ole täidetud, ja kohaldatakse sama artikli lõikes 1 sätestatud üldreeglit.

3.6.14. Millal peab vahendaja oma numbri tarnijale esitama?

KD artiklis 36a ei ole täpsustatud, millal tuleb käibemaksukohustuslasena registreerimise number tarnijale esitada. Põhimõtteliselt näib, et tavajuhul tuleks seda teha enne maksustatava sündmuse toimumist.

Kui vahendaja ei ole tarnijale kaupade lähetamise liikmesriigis saadud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit selleks päevaks esitanud, kohaldub KD artikli 36a lõikes 1 sätestatud üldreegel: kaupade vedu seostatakse vahendajale tehtava tarnega ja tegu on ühendusesisese tarnega. Seetõttu tarnija vahendajalt käibemaksu ei nõua, kui viimane on talle esitanud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mis on saadud liikmesriigis, kust kaupu ei lähetata, ja tarnija on veendunud, et kaup transporditakse teise liikmesriiki (seda teeb kas vahendaja või keege teine, aga tema nimel).

Aga vahendaja võib kogemata esitada ka vale käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Näiteks võib see juhtuda siis, kui ta on andnud tarnijale korralduse kasutada alati talle kaupade lähetamise liikmesriigist väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, aga mingi konkreetse tarne jaoks oleks ta tahtnud kasutada kaupade sihtriigis väljastatud numbrit. Sellisel juhul peaks vahendaja saama esitada sihtriigis väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ka pärast

maksustatava sündmuse toimumist. Sellise hilinenud teavituse tagajärjed olenevad konkreetse juhtumi asjaoludest.

Kui numbrist antakse teada pärast maksustatavat sündmust aga enne asjaomase perioodi käibedeklaratsiooni esitamise tähtaega, teeb tarnija arvel lihtsalt asjaomaste riiklike eeskirjade kohased parandused ja kohaldab tehingule käibemaksuvabastust (kui kõik tingimused on täidetud) ega deklareeri käibedeklaratsioonis selle tehingu kohta mingit käibemaksu.

Kui numbrist antakse teada pärast maksustatavat sündmust ja ka asjaomase perioodi käibedeklaratsiooni esitamise tähtaega, võib tarnija samuti arvet asjaomaste riiklike eeskirjade kohaselt parandada ja kohaldada käibemaksuvabastust (kui kõik tingimused on täidetud). Tarnija parandab käibedeklaratsiooni oma liikmesriigis sätestatud korra kohaselt.

3.6.15. Mis siis, kui vahendajal on mitu käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit?

Kui näites 2 on vahendaja C, siis võivad tal olla käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrid, mille ta on saanud oma asutamisriigis (liikmesriik 3), kaupade lähetamisriigis (liikmesriik 2) ja ka kaupade saabumisriigis (liikmesriik 5).

See, kui C-l on liikmesriigis 2 saadud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, ei kohusta teda seda kasutama selles riigis asutatud ja/või seal asuvate kaupadega seotud tehingute korral. Ta võib kasutada kas seda või mõne teise liikmesriigi väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Ent eri käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kasutamisel on erinevad tagajärjed.

Sellest, mis juhtub, siis kui C esitab liikmesriigist 2 saadud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, oli juba juttu. Sel juhul on B tarne C-le liikmesriigis 2 toimuv riigisisene tarne ja vedu omistatakse C-le tehtavale tarnele. Seega teeb C liikmesriigis 2 ühendusesisese tarne (mis on maksuvaba, kui KD artikli 138 tingimused on täidetud).

Ent C võib B-le anda hoopis liikmesriigist 5 saadud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Sellisel juhul kohaldub KD artikli 36a lõikes 1 sätestatud üldreegel ja vedu omistatakse C-le tehtavale tarnele. Maksuvaba on B ühendusesisene tarne C-le. C teeb ühendusesisese soetuse liikmesriigis 5.

Kui C annab B-le liikmesriigist 3 saadud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, kohaldatakse samuti KD 36a lõikes 1 sätestatud üldreeglit ja vedu omistatakse C-le tehtavale tarnele. Ühendusesisene tarne B-lt C-le on maksuvaba, sest KD artikli 138 kohaselt on vaja vaid seda käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, mille on väljastanud liikmesriik, kust kaupade lähetamine ega vedu algust ei saanud.

KD artikli 40 kohaselt teeb C ühendusesisese soetuse liikmesriigis 5 ehk seal, kus kaupade lähetamine või vedu lõpeb. Nii et ühendusesisese soetamise pealt tuleb maksu maksta liikmesriigis 5. Ent KD artikli 41 kohaselt võib ka liikmesriik 3 seda ühendusesisest soetust maksustada, sest C kasutas selleks liikmesriigis 3 väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Topeltmaksustamise vältimiseks peab C tõendama liikmesriigi 3 maksuhaldurile, et käibemaksu on kohaldatud KD artikli 40 alusel ehk soetusele liikmesriigis, kus kaupade lähetamise või vedu lõppes (liikmesriigis 5).

3.6.16. Mis siis, kui vahendaja ei esita oma tarnijale ühtegi käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit?

Võib juhtuda, et vahendaja ei esita oma tarnijale ühtegi käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Vaatame näite 2 alusel olukorda, kus C on vahendaja ja ta ei esita B-le ühtegi käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Sellisel juhul peab B tehingu pealt C-lt käibemaksu nõudma.

See, et kaubad on liikmesriigi 2 territooriumilt väljunud ning C on maksukohustuslane ja käitub sellele vastavalt, ei ole ühendusesisese tarne jaoks ettenähtud käibemaksuvabastuse kohaldamiseks piisav. KD artikli 138 lõike 1 punkti b kohaselt peab C ühendusesisese tarne käibemaksuvabastuse saamiseks esitama B-le oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille on saanud liikmesriigist, kust kaupu ei lähetatud. Kuna ta seda teinud ei ole, peab B küsima talt ühendusesiseselt tarnelt arvestatavat käibemaksu.

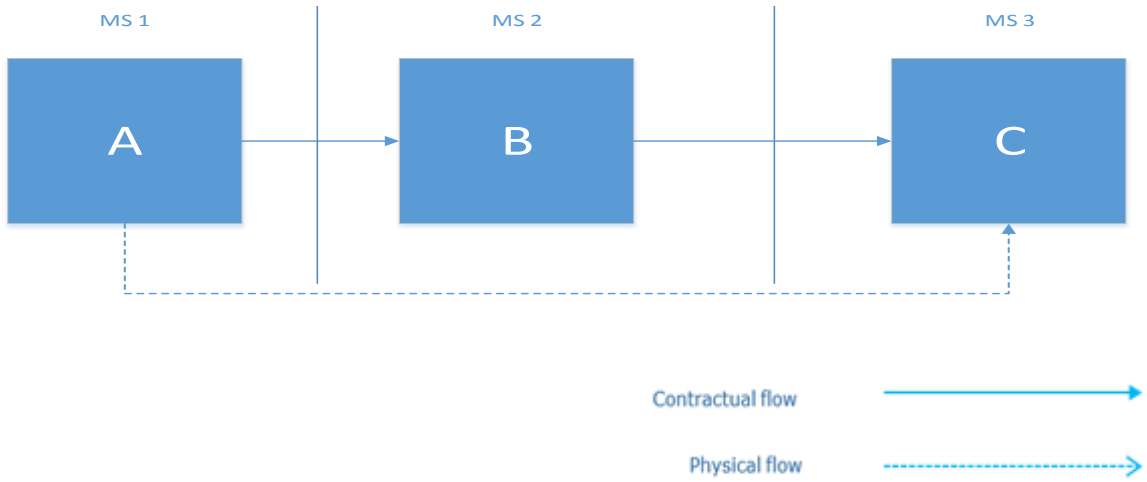
Pange tähele, et see, kui ühendusesisest tarnet liikmesriigis 2 maksustatakse, ei takista C ühendusesisese soetuse maksustamist liikmesriigis 5 (vastavalt KD artiklile 40 ja RMi artiklile 16).

C saab selle probleemi lahendada, kui esitab oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri hiljem. Ta võib B-le esitada kas liikmesriigis 2, 3 või 5 saadud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Vastavatest tagajärgedest oli juttu eelmises jaotises. Kohaldatakse liikmesriigis 2 sätestatud eeskirju arvete parandamise kohta.

3.6.17. Kolmnurktehingute lihtsustus

Nagu juba mainitud, piirdub KD artiklis 36a sätestatud reeglite kohaldamisala väljaselgitamisega, millise tehinguga ahelas vedu seostatakse. Need reeglid ei mõjuta kuidagi maksukohustust – see selgitatakse välja üldreeglite alusel. Samuti ei mõjuta need kolmnurktehingute jaoks sätestatud lihtsustuse kasutamise võimalust, kui kõik KD artikli 141 tingimused on täidetud.

Üks lihtne aheltehing, kus saab kolmnurktehingute lihtsustust kasutada, on esitatud **näites 7**:



Vahendaja on B. KD artikli 36a lõike 1 kohane üldreegel nõuab, et vedu või lähetamine seostatakse vahendajale tehtava tarnega ehk siinsel juhul A tarnega B-le. Seega teeb A liikmesriigis 1 ühendusesisese tarne ja B liikmesriigis 3 ühendusesisese soetuse.

Analüüsime, kas KD artikli 141 nõuded kolmnurktehingute lihtsustuse kasutamiseks on täidetud.

a) Kaubad soetab maksukohustuslane B, kelle registrijärgne asukoht ei ole asjaomase liikmesriigi (liikmesriik 3) territooriumil, kuid kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud teises liikmesriigis (liikmesriik 2).

b) Kaubad soetab B nende järgneva tarne jaoks liikmesriigis 3.

c) Kaubad veetakse liikmesriigist 1, kus B ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud (on registreeritud liikmesriigis 2), otse C-le, kellele B järgneva tarne teeb.

d) C, kellele järgnev tarne tehakse, on maksukohustuslane, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud liikmesriigis 3.

e) C on vastavalt KD artiklile 197 määratud isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma tarnetelt, mida teeb B.

Niisiis on kolmnurktehingute lihtsustuse kohaldamise tingimused täidetud. Seetõttu maksustatakse tehingut järgmiselt:

– A teeb liikmesriigis 1 ühendusesisese tarne. See ühendusesisene tarne on maksuvaba, kui kõik KD artiklis 138 sätestatud tingimused on täidetud.

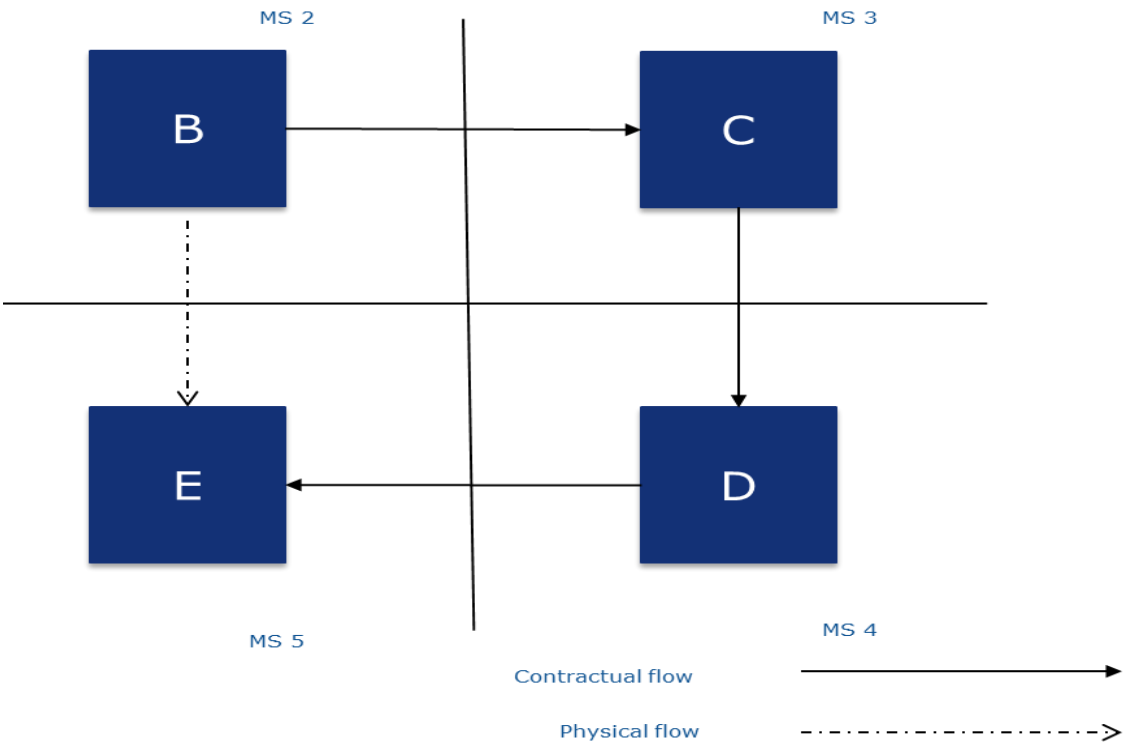
– B teeb liikmesriigis 3 ühendusesisese soetuse. Sellelt soetuselt KD artikli 141 kohaldamise tõttu käibemaksu ei nõuta.

– B teeb liikmesriigis 3 C-le riigisisese tarne. C peab sellelt tarnelt KD artikli 197 kohaselt käibemaksu maksma.

– Järelikult ei pea B end ei liikmesriigis 1 ega 3 käibemaksukohustuslasena registreerima ega seal ka käibemaksu arvestama. Et B-d liikmesriigis 2 ühendusesisese soetamise pealt ei maksustataks, peab ta täitma ka KD artikli 42 tingimusi.

3.6.17.1. Kui ahelas on tehinguid rohkem kui kolm

Vaatame jälle nelja osalisega ahelat (**näide 8**):



Näites 8 on vahendaja C. C esitab B-le liikmesriigis 2 saadud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Seetõttu kohaldatakse KD artikli 36a lõike 1 üldreegli asemel lõike 2 reeglit ja vedu omistatakse C tehtavale tarnele. Seega on B tarne C-le liikmesriigis 2 riigisisene ja C tarne D-le ühendusesisene (mis on liikmesriigis 2 maksuvaba, kui KD artikli 138 tingimused on täidetud).

Ühendusesisese soetamise teeb D, kes ei ole asutatud kaupade saabumise liikmesriigis 5, vaid liikmesriigis 4. Kaubad soetab D selleks, et tarnida need samas liikmesriigis (5) pärast E-le. Kaubad on veetud otse liikmesriigist 2, kus D ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud (on registreeritud liikmesriigis 4) otse E-le, kellele ta järgneva tarne teeb. E on liikmesriigis 5 käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslane. Seega kui E on vastavalt KD artiklile 197 määratud isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma tarnelt, mida teeb D, kes ei ole liikmesriigis 5 asutatud, kohaldatakse KD artiklit 141.

Sellisel juhul ei tohi ühendusesiseselt soetuselt, mille D liikmesriigis 5 teeb, käibemaksu küsida. KD artikli 197 kohaselt peab D ja E vaheliselt tarnelt liikmesriigis 5 tasuma käibemaksu E.

Seetõttu ei pea D liikmesriigis 5 end käibemaksukohustuslasena registreerima ega seal käibemaksu arvestama. Et D-d liikmesriigis 4 ühendusesisese soetuse pealt ei maksustataks, peab ta täitma KD artikli 42 tingimusi.

3.6.17.2. Kolmnurktehingule järgnev kaubatarne

Näites 8 oli vahendaja C. C esitab B-le liikmesriigis 3 (mitte 2) saadud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Eeldame, et D on käibemaksukohustuslasena registreeritud mitte ainult liikmesriigis 4, vaid ka liikmesriigis 5. Sellisel juhul kohaldatakse aheltehingute jaoks mõeldud üldreeglit ja vedu omistatakse tarnele, mille B teeb C-le. C teeb liikmesriigis 5 ühendusesisese soetuse. KD artikli 141 sõnasõnalise tõlgenduse kohaselt võiks arvata, et seda erandit ei saa C ühendusesisesele

soetusele kohaldada, sest nimetatud artikli punktis c sätestatud tingimust võib pidada mittetäidetuks: kaupu ei lähetata ega transpordita isikule, kellele C tarne teeb (st D-le), vaid hoopis E-le, kes on ahelas kaugemal. Sellisel juhul peab C end liikmesriigis 5 käibemaksukohustuslasena registreerima ja arvestama seal ühendusesisese soetuse pealt käibemaksu.[21]

Ent KD artikli 141 kohast erandit võib sellisel juhul ikkagi kasutada.

Sellega seoses tuleb tähele panna, et vahendaja C jaoks ei ole kaupu D-le müües tähtis, mida D nendega edasi teha kavatseb.

C täidab D-ga seotud kohustused, kui saadab kaubad omavahel kokkulepitud kohta, milleks võivad olla kas D ruumid või kolmanda isiku peetav ladu, samuti võivad selleks olla E ruumid, kui D ja E on sõlminud sellesisulise tehingu (millest C ei pruugi teadlikki olla).

Niisiis täidab C KD artiklis 141 sätestatud nõuded, kui saadab kaubad D määratud kohta. See, et D ja E vahel on toimunud müügitehing, millest C võib aga ei pruugi teadlik olla, ei muuda seda, et C on erandi kohaldamise tingimused täitnud.

Hea oleks vaadata, mille poolest erineb see stsenaarium (B, C ja D vahel toimub kolmnurktehing, kuigi kaubad saadetakse E-le) olukorrast, kus B, C ja D vahel toimub kolmnurktehing, kaup saadetakse D ruumidesse ja pärast seda toimub aheltehinguväline tarne D-lt E-le.

Mõlemal juhul on C ühendusesisene soetus liikmesriigis 5 maksuvaba ja C-l ei ole vaja end seal maksukohustuslasena registreerida. D peab neil juhtudel olema liikmesriigis 5 käibemaksukohustuslasena registreeritud ja maksma käibemaksu tarnelt, mille C talle seal riigis teeb.

Peale selle tuleb arvesse võtta ka KD artikli 42 punkti b. See tähendab, et C peab mõlemal juhul täitma artiklis 265 sätestatud kohustust esitada koondaruanne. Seega peab C kandma liikmesriigis 3 esitatavasse koondaruandesse järgneva tarne D-le ja D liikmesriigis 5 käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Muidu peaks C mõlemal juhul maksma liikmesriigis 3 ühendusesisese soetuse eest käibemaksu, kuna on kasutanud selle tehingu jaoks seal liikmesriigis saadud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit (KD artikkel 41).

D tarne E-le oleks igal juhul liikmesriigis 5 maksustatav riigisisene tarne.

Nagu näha ei ole C, D ja E jaoks vahet, kas kolmnurktehingute lihtsustust kohaldatakse kaupade E-le saatmise korral või siis, kui need saadetakse D-le, kes need hiljem E-le edasi müüb. Kui aga lihtsustust ei kohaldata, peab C end liikmesriigis 5 käibemaksukohustuslasena registreerima ja seal käibemaksu arvestama.

Pärast kõigi eeltoodud asjaolude analüüsi võib öelda, et näites 8 on kõik kolmnurktehingute lihtsustuse kohaldamise tingimused täidetud, kui C transpordib kaubad D määratud kohta liikmesriigis 5 ja D on seal käibemaksukohustuslasena registreeritud.

[21] Kui aga saab kohaldada KD artikli 140 punktis c nimetatud erandit (see oleks võimalik siis, kui liikmesriik 5 kohaldaks C ja D vahelisele tarnele KD artiklis 194 lubatud pöördmaksustamise võimalust), peab C end ühendusesisese soetamise tõttu liikmesriigis 5 käibemaksukohustuslasena registreerima, aga ei pea seda soetust seal arvestama, sest see on maksuvaba.

KD artikli 141 punktis c sätestatud tingimus on täidetud, sest kaup transporditakse otse kohta, mille D on C-le öelnud.

Seega on C ühendusesisene soetus liikmesriigis 5 maksuvaba ja C-l ei ole vaja end seal maksukohustuslasena registreerida. D peab riigisisese tarne pealt, mille C talle liikmesriigis 5 tegi, tasuma käibemaksu. Samuti oleks sel juhul D tarne E-le liikmesriigis 5 maksustatav riigisisene tarne. KD artikli 42 järgmiseks peaks C esitama liikmesriigis 3 koondaruande, kus on E liikmesriigis 5 käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

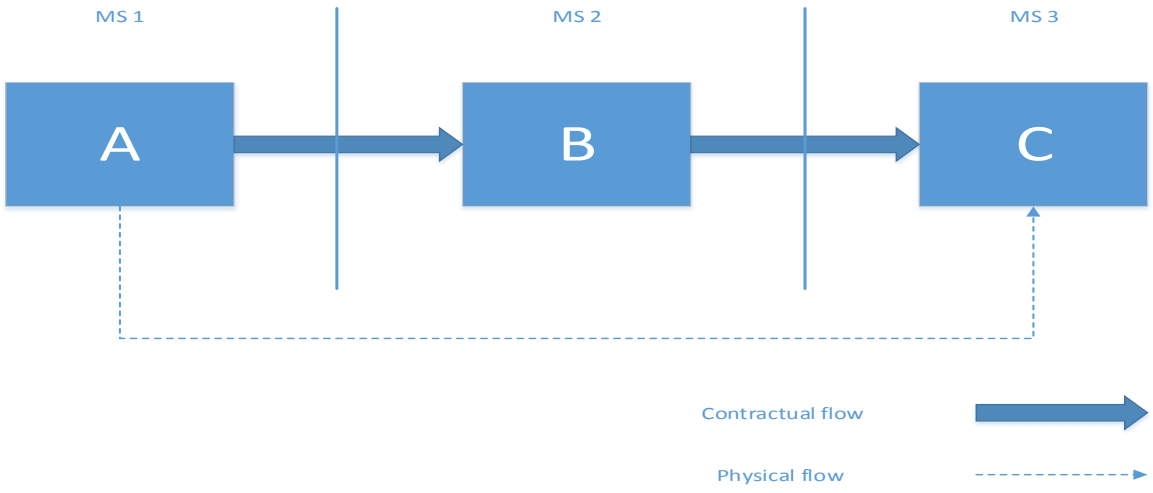
Kokkuvõtvalt võib öelda, et aheltehingute reeglid kohalduvad ahelas osalejate arvust olenemata. Ent kolmnurktehingute lihtsustust saab kohaldada ainult siis, kui ahela kolme osalise tehingute puhul on kõik kolmnurktehingu lihtsustuse tingimused täidetud. Tegelikkuses saab kolmnurktehingu lihtsustusest kasu vaid üks aheltehingus osalev maksukohustuslane – see, kes teeb ühendusesisese soetuse. Eeltoodud näiteks on selleks C. D seda kasutada ei saa.

3.6.18. Ahela viimane isik on lõpptarbija

Nagu mainitud jaotises 3.3, peab aheltehingus olema vähemalt kolm osalist. Ent nad kõik ei pea olema maksukohustuslased.

Ahela viimane isik võib olla mittemaksukohustuslane ehk lõpptarbija. Seetõttu saame aheltehingu reegleid kohaldada olukorrale, kus maksukohustuslane A müüd kaupu maksukohustuslasele B, kes müüb need mittemaksukohustuslasele C. Vedu toimub otse A juurest C-ni, liikmesriigist 1 liikmesriiki 3.

9. näide



Sellisel juhul on B ainus, kes saab vahendaja olla ja aheltehingu reegleid kohaldada.

Kui kohaldatakse üldreeglit, omistatakse vedu tarnele, mille A teeb B-le. Seega on A tehtav tarne liikmesriigis 1 toimuv ühendusesisene käibemaksuvaba (kui KD artikli 138 tingimused on täidetud) kaubatarne ja C soetus liikmesriigis 3 maksustatav ühendusesisese soetus. B tarne C-le on liikmesriigis 3 toimuv riigisisene tehing.

Kui vahendaja B edastab A-le käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mis on talle väljastatud liikmesriigis, kust kaubad lähetatakse või veetakse (liikmesriik 1),

seostatakse lähetamine või vedu tema tehtud tarnega ehk B tarnega C-le. A tarne B-le on liikmesriigis 1 maksustatav riigisisene tehing. B tarnet C-le loetaks kaugmüügiks, mida maksustatakse liikmesriigis 3, kui ei ole täidetud KD artikli 34 tingimused. Kui on, siis maksustatakse tehingut liikmesriigis 1.

4. ÜHENDUSESISESTE KAUBATARNETE ERAND

4.1. Asjaomane säte

KD artikkel 138

4.2. Milleks on see säte vajalik?

KD artikli 138 muudatus koosneb kahest osast:

- lõike 1 ehitust on muudetud ja lisatud uus tingimus;
- lisatud on lõige 1a.

KD artikli 138 lõige 1

KD artikli 138 lõike 1 puhul tuleb meeles pidada järgmist.

- KD artikli 138 lõike 1 punkt a on sisuliselt sama, mis selle artikli 2019. aasta 31. detsembrini kohaldatud versiooni lõige 1.

- Punktis b on aga sätestatud erandi kohaldamise uus tingimus, mis koosneb kahest osast:

    - maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kellele kaubad tarnitakse, on käibemaksukohustuslasena registreeritud muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriik,

    ja

    - maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kellele kaubad tarnitakse, on selle käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri tarnijale esitanud.

  Tingimuse esimese osaga seoses tuleb tähele panna, et kaupade saajast maksukohustuslase või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku käibemaksukohustuslasena registreerimise number ei pea olema talle antud selles liikmesriigis, kuhu kaubad transporditakse; piisab, kui see pärineb liikmesriigist, kust kaupade lähetamine või vedu ei alanud.

  Tingimuse teise osa puhul tuleb tähele panna, et see, kuidas lepingupooled teineteist oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrist teavitavad, et ole direktiivis sõnaselgelt kirjas. Seega tuleb see jätta poolte endi otsustada ja mitte kohaldada sellele mingeid ametlikke nõudeid (nagu mingi konkreetse dokumendi kasutamise nõue vms) Nagu KD artikli 36a lõike 2 puhulgi eespool mainitud, võib seda, et tarnija on oma kliendile esitatavale arvele märkinud kliendi käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, pidada tõendiks selle kohta, et klient on tarnijale oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitanud.

Artikli 138 lõige 1a

KD artikli 138 lõike 1a puhul tuleb rõhutada, et artiklile 138 on lisatud uus lõige (1a), mille kohaselt ei kohaldata lõikes 1 ette nähtud maksuvabastust juhul, kui tarnija ei ole täitnud KD artiklites 262 ja 263 ette nähtud kohustust esitada koondaruanne või kui tema esitatud koondaruanne ei sisalda selle tarne kohta KD artiklis 264 nõutavat õiget teavet (v.a juhul, kui tarnija suudab seda puudust pädevaid asutusi rahuldaval viisil põhjendada).

4.3. KD artikli 138 lõigetega 1 ja 1a tulenevast täpsemalt

4.3.1. Käibemaksukomitee kokkulepitud suunised

Käibemaksukomitee 3. juunil 2019 toimunud 113. koosoleku tulemusena koostatud suunised

3.	UUED ÕIGUSAKTID – HILJUTI VASTUVÕETUD EL-I KÄIBEMAKSUSÄTETE RAKENDAMISE KÜSIMUSED
3.1.	Päritolu: komisjon
Viited:	käibemaksudirektiivi artiklid 17a ja 36a ning artikli 138 lõiked 1 ja 1a, artikli 243 lõige 3 ja artikli 262 lõige 2 käibemaksualase rakendusmääruse artiklid 45a ja 54a
Teema:	kiirlahenduste paketi rakendamine: nõukogu direktiiv (EL) 2018/1910 ja rakendusmäärus (EL) 2018/1912 (Töödokument taxud.c.1(2019)3533969 – Working paper No 968)

Töödokument E – taxud.c.1(2019) 7900313 Working Paper No 976

Ühendusesiseste kaubatarnete maksuvabastus. Koostoime käibemaksu tagastamise direktiiviga (jaotis 3.3.1)[22]

Käibemaksukomitee kinnitab ühehäälselt, et nõukogu 4. detsembri 2018. aasta direktiiviga (EL) 2018/1910 muudetud käibemaksudirektiivi artikli 138 lõige 1 lisab ühendusesiseste kaubatarnete erandi kohaldamisele sisulise tingimuse. Käibemaksukomitee on üksmeelselt nõus, et see lisandus tähendab, et kui kaupade soetaja ei teata tarnijale oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit või kui edastatud numbri on talle andnud liikmesriik, kust kaubad lähetatakse või transporditakse, ei saa artikli 138 erandi kohaldamise tingimusi täidetuks pidada ja tarnijal ei ole muud võimalust, kui küsida soetajalt käibemaksu.

Töödokument F – taxud.c.1(2019) 7900872 Working Paper No 977

Ühendusesiseste kaubatarnete maksuvabastus. Artikli 138 lõike 1a kohaldamine (jaotis 3.3.2)[23]

1. Käibemaksukomitee möönab üksmeeles, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 sätestatud erandi kohaldamatust lõikes 1a mainitud mittevastavuse korral saab *de facto* välja selgitada alles pärast mõne aja möödumist tarnest ja arve esitamisest.

Käibemaksukomitee on üksmeelel, et tarnimise ja soetajale arve esitamise ning käibemaksudirektiivi artiklites 262 ja 263 sätestatud koondaruande esitamise nõude vahele jääb tahes tahtmata mingi ajavahemik. Samuti on käibemaksukomitee üksmeelel, et ajavahemikku tarnija koondaruande esitamise tähtaja ja maksuhalduri meetmete vahel ei ole võimalik vältida, sest maksuhaldur saab tegutseda vaid siis, kui koondaruanne on jäänud esitamata või kui see ei sisalda õigeid andmeid.

[22] Pealkiri viitab käibemaksukomitee töödokumendi nr 968 jaotisele 3.3.1.

[23] Pealkiri viitab käibemaksukomitee töödokumendi nr 968 jaotisele 3.3.2.

2. Kõik käibemaksukomitee liikmed on nõus, et tarnija saab seetõttu tare selle tegemise ajal maksust vabastada, kui käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 sätestatud tingimused on täidetud, sest need on sel ajal ainsad, mille alusel kindlaks teha, kas erandit saab kohaldata.

Käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1a ettenähtud juhtudega seoses on käibemaksukomitee liikmed üksmeelel, et erandit saab tühistada ainult tagasiulatuvalt, kui maksuhaldur teeb kindlaks, et tarnija ei ole täitnud käibemaksudirektiivi artiklites 262 ja 263 ette nähtud kohustust esitada koondaruanne või kui tema esitatud koondaruanne ei sisalda selle tarne kohta artiklis 264 nõutavat õiget teavet (v.a juhul, kui tarnija suudab seda puudust pädevaid asutusi rahuldaval viisil põhjendada).

Töödokument G – taxud.c.1(2019) 7901495 Working Paper No 978

Ühendusesiseste kaubatarnete maksuvabastus koos artiklis 194 sätestatud vabatahtliku pöördmaksustamisega (jaotis 3.3.3)[24]

Kui loetakse toimunuks käibemaksudirektiivi artikli 17 kohane kaubatarne, sest varude puhul, millele kohaldati nõudmiseni varude korda, selle korra kohaldamiseks vajalikud tingimused enam ei kehti, arvavad kõik käibemaksukomitee liikmed, et:

a) kui üleviijast maksukohustuslane juba ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud liikmesriigis, kus kaupadele hakati kohaldama nõudmiseni varude korda esimesena, peab ta seal registreeruma, sest tema loetakse seal teinuks ühendusesisese soetamise;

b) selline registreerumine on käibemaksudirektiivi artikli 214 lõike 1 punkti b kohaselt vajalik ja asjaomane liikmesriik ei või sellest loobuda ka siis, kui asjaomane ühendusesisene soetamine on käibemaksudirektiivi artikli 140 punkti c kohaselt maksuvaba.

Suunis „Ühendusesiseste kaubatarnete maksuvabastus *koos artiklis 194 sätestatud vabatahtliku pöördmaksustamisega (jaotis 3.3.3)“* on seotud siinsete selgitavate märkuste jaotises 2.5.4 käsitletava küsimusega. Viidatakse tollele jaotisele.

4.3.2. Mis juhtub, kui soetaja ei anna tarnijale oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, mille on talle andnud liikmesriik, kust kaupu ei lähetatud ega transporditud?

Kui soetaja ei esita tarnijale oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit või annab numbri, mille on talle väljastanud liikmesriik, kust kaubad lähetati või transporditi, ei ole vähemalt üks KD artikli 138 erandi kohaldamise tingimustest täidetud (täpsemalt lõike 1 punktis b sätestatud tingimus) ja tarnija peab küsima käibemaksu.

See on nii ka siis, kui kõik teised vabastuse tingimused on täidetud ja tarnijal on (nt kaupade liigi või koguse tõttu) alust arvata, et klient on maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik.

[24] Pealkiri viitab käibemaksukomitee töödokumendi nr 968 jaotisele 3.3.3.

See, kui tarnija nõuab tarne pealt KD artikli 138 tingimuste täitmata jätmise tõttu käibemaksu, ei mõjuta kliendi ühendusesisese soetuse käibemaksustamist liikmesriigis, kus kaupade lähetamine või vedu lõpeb (RMi artikkel 16).

Kui soetaja, kes suudab tõendada, et oli soetamise ajal maksukohustuslane ja sellena ka tegutses, saab esitada tarnijale oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille ta on saanud liikmesriigis, kust kaupu ei lähetatud või transporditud, hiljem ja puuduvad märgid pettusest või kuritarvitamisest, parandab tarnija arve, järgides asjaomaseid riiklikke eeskirju.

4.3.3. *Mis siis, kui soetaja on esitanud maksuhaldurile käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri taotluse, aga ei ole numbrit veel tarnija arve väljastamise ajaks saanud?*

Kui soetaja ei saanud esitada tarnijale arve väljastamise ajaks oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, kuna maksuhaldur veel menetles tema numbritaotlust, ei saa tarnija KD artikli 138 erandit kohaldada, sest kõik tingimused ei ole täidetud.

Kui soetaja on käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kätte saanud, saab arvet parandada, nagu selgitatud jaotise 4.3.2 viimases lõigus.

4.3.4. *Mõni liikmesriik eristab käibemaksukohustuslasena registreerimise numbreid, mis kehtivad vaid riigisiseste tehingute puhul, ja neid, millel on KD artikli 215 kohane eesliide, mis tähistab numbri väljastanud riiki. Kas KD artikli 138 erandi jaoks võib kasutada mõlemat numbrit?*

Ei. KD artikli 138 seisukohast on oluline just eesliitega käibemaksukohustuslasena registreerimise number, millest on näha, milline liikmesriik selle on andnud. See on ainus käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille liikmesriik, kus end käibemaksukohustuslasena registreeriti, kannab käibemaksuteabe vahetamise süsteemi (VIES) andmebaasi ja seetõttu ainus käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mida tarnija saab kontrollida.

4.3.5. *Millist käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit tuleb kasutada KD artikli 138 erandi kohaldamiseks, kui soetaja kuulub KD artikli 11 kohasesse käibemaksugruppi?*

Euroopa Liidu Kohus on öelnud, et KD artikli 11 rakendamine tähendab, et selle sätte alusel vastu võetud riiklikud õigusnormid lubavad rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt seotud isikuid (täpsemalt äriühinguid) käsitleda edaspidi mitte erinevate, vaid ühe maksukohustuslasena. Seega kui liikmesriik rakendab seda sätet, ei saa KD artiklis 11 määratletud tihedalt seotud isikut või isikuid käsitada KD artiklis 9 määratletud eraldi maksukohustuslas(t)ena. Järelikult välistab ühe maksukohustuslasena käsitamine selle, et isikuid, kes on omavahel tihedalt seotud, peetaks edaspidi eraldiseisvateks maksukohustuslasteks.[25]

See tähendab, et KD artikli 138 erandi jaoks kasutatav käibemaksukohustuslasena registreerimise number on *de facto* vaid käibemaksugrupil.

[25] Vt Euroopa Liidu Kohtu 22. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-162/07 (*Amplifin*).

4.3.6. Mida tähendab KD artikli 138 lõikes 1a sätestatud väljend „välja arvatud juhul, kui tarnija saab nõuetekohaselt põhjendada oma puudused pädevaid asutusi rahuldaval viisil“?

Nõukogu 4. detsembri 2018. aasta direktiivi (EL) 2018/1910 põhjenduses 7 on nõukogu selle sätte otstarvet selgitanud järgmiselt: „VIES-loetelu on oluline ka selleks, et teavitada sihtliikmesriiki kaupade olemasolust tema territooriumil ja on seetõttu tähtis element pettusevastaseks võitluseks liidus. Seetõttu peaksid liikmesriigid tagama, et kui tarnija ei täida VIES-loetellu kandmisest tulenevaid kohustusi, siis maksuvabastust ei kohaldata, välja arvatud juhul, kui tarnija tegutseb heas usus, see tähendab, kui ta saab pädevatele maksuhalduritele nõuetekohaselt põhjendada kõik puudused oma koondaruandes, milleks ta võib muu hulgas esitada temalt direktiivi 2006/112/EÜ artikli 264 kohaselt nõutava õige teabe.“

KD artikli 138 lõike 1a esimeses osas on sätestatud põhimõte, et erandit ei kohaldata, kui artiklite 262, 263 ja 264 nõuded on täitmata. KD artikli 138 lõike 1a viimane osa viitab sellele, et erandit saab ikkagi kohalda, kui tarnija suudab nõuete täitmata jätmist põhjendada pädevaid asutusi rahuldaval viisil.

See lõike 1a viimane osa viitab sellele, et nõuete täitmata jätmisega tegelevad sihtliikmesriigi pädevad asutused ja tarnija igal üksikjuhul eraldi.

Sellegipoolest võib arvata, et järgmistel juhtudel on tarnija tegematajätmine põhjendatud (kui maksuhalduril ei ole alust arvata, et see on tingitud pettusest), tingimusel, et kui tarnija saab puudusest teadlikuks, parandab ta selle:

- tarnija on kogemata unustanud ühendusesisese maksuvaba tarne tarneperioodi koondaruandesse kandmata, aga pannud selle järgmise perioodi aruandesse;
- tarnija on kandnud ühendusesisese maksuvaba tarne tarneperioodi koondaruandesse, aga märkinud tarne väärtuseks kogemata vale summa;
- kaubad soetanud äriühing restruktureeriti ning sel on nüüd teine nimi ja käibemaksukohustuslasena registreerimise number, aga veidi aega kehtivad veel ka vana nimi ja number. Tarnija on tehingud koondaruandesse märkinud kogemata vana käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga.

5. VEO TÕENDAMINE

5.1. Asjaomane säte

RMi artikkel 45a

5.2. Milleks on see säte vajalik?

RMi artiklis 45a on sätestatud, et ühendusesisese kaubatarne KD artikli 138 kohase maksuvabastuse tingimus (kaubad on lähetatud või transporditud liikmesriigist välja, aga jäänud siiski liidu territooriumile) loetakse artikli 45a lõike 1 punktides a või b nimetatud juhtudel täidetuks.

See tähendab ka järgmist:

- selleks, et tarne oleks KD artikli 138 kohaselt maksuvaba, ei piisa ainuüksi punktis a või b nimetatud asjaoludest (eeldatakse küll, et põhitingimus on täidetud, aga maksuvabastuse kohaldamiseks on vaja, et täidetud oleks ka teised KD artiklis 138 sätestatud tingimused);

- eeldust ei ole võimalik kohaldada tagurpidi. Teisisõnu: see, kui eelduse tingimused ei ole täidetud, ei tähenda automaatselt seda, et KD artikli 138 erand ei ole kohaldatav. Sellisel juhul peab tarnija maksuhaldurile vastuvõetavalt tõendama, et erandi tingimused (sh vedu) on täidetud. Teisisõnu: kui eeldus ei kehti, jääb kõik nii nagu enne RMi artikli 45a jõustumist.

RMi artikli 45a lõikes 2 on kirjas, et maksuhaldur võib lõike 1 kohase eelduse (et kaubad on lähetatud või transporditud liikmesriigist välja, aga jäänud ikkagi liidu piiresse) ümber lükata.

Eelduse ümberlükkamine tähendab, et maksuhaldur suudab esitada vajalikud tõendid selle kohta, et kaupu ei ole lähetatud ega transporditud liikmesriigist välja ja nii et need on jäänud liidu piiresse. Näiteks võib see juhtuda siis, kui maksuhaldur avastab kontrolli käigus, et kaubad on endiselt tarnija laos, või on ta teadlik veointsidendist, mille tõttu need enne liikmesriigi territooriumilt lahkumist hävisid.

Kui maksuhalduril on eelduse ümberlükkamiseks vajalikud tõendid, on selge, et KD artikli 138 erandit ei kohaldata. Eelduse ümberlükkamine tähendab siin, et maksuhalduril on tõendid, millest nähtub, et kaupade vedu ei ole toimunud.

Eelduse ümberlükkamine ei ole sama mis olukord, kus maksuhaldur tõendab, et mõni RMi artikli 45a lõikes 3 loetletud dokumentidest, mis on tõendiks esitatud, sisaldab väärinfot või on võltsitud. Tagajärg on sel juhul see, et lõike 1 punktis a või b nimetatud tingimused ei ole enam täidetud. Seetõttu ei saa tarnija enam toetuda eeldusele, et kaup on liikmesriigist väljaspool seda olevasse aga ühenduse piiresse jäävasse sihtkohta lähetatud või transporditud. Ent tarnija võib siiski kas esitada RMi artiklis 45a nimetatud muud dokumendid, mis lubavad tal kõnealusele eeldusele toetuda (kui maksuhaldur taas ei tõenda, et need on valed või võltsitud), või esitada piisavaid tõendeid selle kohta, et KD artikli 138 erandi tingimused on täidetud.

5.3. Sellest sättest tulenevast täpsemalt

5.3.1. Käibemaksukomitee kokkulepitud suunised

Käibemaksukomitee 3. juunil 2019 toimunud 113. koosoleku tulemusena koostatud suunised

3.	UUED ÕIGUSAKTID – HILJUTI VASTUVÕETUD EL-I KÄIBEMAKSUSÄTETE RAKENDAMISE KÜSIMUSED
3.1.	Päritolu: komisjon
Viited:	käibemaksudirektiivi artiklid 17a ja 36a ning artikli 138 lõiked 1 ja 1a, artikli 243 lõige 3 ja artikli 262 lõige 2 käibemaksualase rakendusmääruse artiklid 45a ja 54a
Teema:	kiirlahenduste paketi rakendamine: nõukogu direktiiv (EL) 2018/1910 ja rakendusmäärus (EL) 2018/1912 (Töödokument taxud.c.1(2019)3533969 – Working paper No 968)

Töödokument H – taxud.c.1(2019) 7901898 Working Paper No 979

Ühendusesiseste kaubatarnete maksuvabastus. Mida tähendab veo tõendamisega seoses sõna „sõltumatu“ (jaotis 3.3.4)[26]

Peaaegu kõik käibemaksukomitee liikmed on nõus, et kui käibemaksualase rakendusmääruse artikli 45a lõike 1 punkti a ja punkti b alapunkti ii jaoks on vaja välja selgitada, kas kaks osapoolt on sõltumatud, siis

a) neid ei tohi pidada sõltumatuks, kui nad kuuluvad ühe juriidilise isiku alla, ja

b) kasutada tuleb käibemaksudirektiivi artiklis 80 sätestatud kriteeriumeid, nii et osapooli, kelle vahel on „perekondlikud või muud tihedad isiklikud sidemed, juhtimisalastest, omandi-, liikmelisus-, rahalistest või õiguslikest suhetest tulenevad sidemed,“ ei peetaks üksteisest sõltumatuks.

5.3.2. Mis saab olemasolevatest riiklikest veo tõendamise eeskirjadest, kui jõustub RMi artikkel 45a? Kas neid kohaldatakse edasi?

Liikmesriigid peavad kohaldama RMi artiklit 45a. See tähendab, et kui selles artiklis sätestatud tingimused on täidetud, on tarnijal õigus toetuda asjaomasele eeldusele. Peale selle võivad liikmesriigid enda käibemaksualastes õigusaktides sätestada muid veo tõendamisega seotud eeldusi, mis on RMi artiklis 45a sätestatust paindlikumad. Sellisel juhul saaks tarnija toetuda RMi artikli 45a eeldusele ja/või riiklikes käibemaksualastes õigusaktides sätestatutele, kui asjaomased tingimused on täidetud. Riiklikke käibemaksualaseid eeskirju, milles on kehtestatud RMi artiklis 45a sätestatutest paindlikumad veo tõendamise tingimused, võib edasi kohaldada.

5.3.3. Mis siis, kui RMi artiklis 45a sätestatud veoeelduse tingimused ei ole täidetud? Kas siis KD artiklis 138 sätestatud erandit ei kohaldata?

See, kui RMI artikli 45a lõike 1 punktis a või b nimetatud tingimused ei ole täidetud, ei tähenda automaatselt, et KD artiklis 138 sätestatud erandit ei saa kohaldada. Sellisel juhul

[26] Pealkiri viitab käibemaksukomitee töödokumendi nr 968 jaotisele 3.3.4.

peab tarnija maksuhaldurile vastuvõetavalt tõendama, et KD artikli 138 kohase erandi tingimused (sh vedu) on täidetud.

5.3.4. *Mis siis, kui maksuhaldur suudab tõendada, et mõni RMi artikli 45a lõikes 3 loetletud dokumentidest, mis on tõendiks esitatud, sisaldab väärinfot või on võltsitud? Kas müüja võib ikkagi toetuda lähetamise või veo eeldusele?*

Kui maksuhaldur suudab tõendada, et mõni tõendiks esitatud dokumentidest sisaldab väärinfot või on võltsitud, ei saa müüja enam asjaomasele eeldusele toetuda, sest RMi artikli 45a lõike 1 punktis a või b sätestatud tingimused ei ole täidetud.

Ent müüja võib siiski kas esitada RMi artiklis 45a nimetatud muud dokumendid, mis lubavad tal kõnealusele eeldusele toetuda (kui maksuhaldur taas ei tõenda, et need on valed või võltsitud), või esitada piisavaid tõendeid selle kohta, et KD artikli 138 erandi tingimused on täidetud.

5.3.5. *Mis siis, kui tarnija või soetaja transpordib kauba enda veovahendiga?*

Sellisel juhul eeldus ei kehti, sest täidetud ei ole RMi artikli 45a lõike 1 punktis a ja punkti b alapunktis ii sätestatud tingimused, et kaks eri poolt, kes on teineteisest, müüjast ja soetajast sõltumatud, peavad esitama mittevastuolulised tõendid.

5.3.6. *Mida tuleb RMi artikli 45a lõike 1 punkti b alapunkti i seisukohalt pidada soetaja kirjalikuks teateks? Millisel kujul see tuleb maksuhaldurile esitada (kas e-posti teel ja/või allkirjastatud paberil)?*

RMi artikli 45a lõike 1 punkti b alapunkti i jaoks on kirjalik teade igasugune dokument, milles on kõik seal alapunktis nõutud andmed.

RMis ei ole kirjaliku teate vormi kohta mingeid erieeskirju. Mõistlik on eeldada, et liikmesriigid on selles küsimuses paindlikud ega kehtesta rangeid piiranguid ehk ei nõua vaid paberil dokumendi esitamist ja lubavad ka elektroonilisi versioone, kui neis on olemas kõik RMi artikli 45a lõike 1 punkti b alapunktis i nõutud andmed.

5.3.7. *Millisel kujul (paberil ja/või elektrooniliselt) RMi artikli 45a lõikes 3 nimetatud lähetamise või veo tõendeid maksuhaldurid aktsepteerivad?*

RMis ei ole RMi artikli 45a lõikes 3 nimetatud lähetamise või veo tõendite vormi kohta mingeid erieeskirju. Mõistlik on eeldada, et liikmesriigid on selles küsimuses paindlikud ega kehtesta rangeid piiranguid ehk ei nõua vaid paberil dokumendi esitamist ja lubavad ka elektroonilisi versioone.

5.3.8. *Mis siis, kui soetaja ei esita müüjale RMi artikli 45a lõike 1 punkti b alapunktis i osutatud kirjalikku teadet tarnele järgneva kuu kümnendaks päevaks?*

Kümnepäevane tähtaeg on kehtestatud selleks, et soetaja jaoks oleks määratud konkreetne ajavahemik, mil ta peab kirjaliku teate müüjale esitama, sest vastasel juhul karistataks soetaja tegematajätmise eest müüjat, kes ei saaks asjaomasele eeldusele toetuda, kui soetaja seda kirjalikku teadet ei esita. Sellepärast saab müüja eeldusele toetuda ka siis, kui soetaja esitab kirjaliku teate pärast tähtaja möödumist (tingimusel, et kõik muud RMi artiklis 45a sätestatud tingimused on täidetud).

6. ASJAOMASED ÕIGUSNORMID

6.1. Käibemaksudirektiiv (eespool „KD“)

„Artikkel 17a

1. Maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade teise liikmesriiki üleviimist nõudmiseni varu korra alusel ei käsitata kaubatarnena tasu eest.

2. Käesoleva artikli kohaldamisel loetakse nõudmiseni varu kord kehtivaks, kui täidetud on järgmised tingimused:

a) kaubad lähetab või veab teise liikmesriiki maksukohustuslane või tema nimel tegutsev kolmas isik eesmärgiga tarnida kaubad seal hiljem ja pärast saabumist teisele maksukohustuslasele, kellel on õigus nende kaupade omandiõigusele vastavalt mõlema maksukohustuslase vahel kehtivale kokkuleppele;

b) kaupu lähetava või vedava maksukohustuslase asukoht või püsiv tegevuskoht ei ole liikmesriigis, kuhu kaubad lähetatakse või veetakse;

c) maksukohustuslane, kellele tarnitavad kaubad on mõeldud, on registreeritud käibemaksukohustuslasena liikmesriigis, kuhu kaubad lähetatakse või veetakse ning tema isik ja talle selles riigis väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number on punktis b osutatud maksukohustuslasele lähetamise või veo alguse ajal teada;

d) kaupu lähetav või vedav maksukohustuslane kannab kaupade lähetamise või veo artikli 243 lõikes 3 sätestatud registrisse ning lisab artikli 262 lõikes 2 sätestatud koondaruandele kaupu soetava maksukohustuslase isikuandmed ja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mis talle on väljastatud selles liikmesriigis, kuhu kaubad lähetatakse või veetakse.

3. Kui lõikes 2 sätestatud tingimused on täidetud, kohaldatakse järgmisi norme kaupade käsutusõiguse ülemineku ajal lõike 2 punktis c osutatud maksukohustuslasele kui omanikule, tingimusel et üleminek leiab aset lõikes 4 osutatud tähtaja jooksul:

a) artikli 138 lõike 1 kohase kaubatarne tegijana käsitatakse maksukohustuslast, kes lähetas või vedas kaubad ise või kelle nimel tegi seda kolmas isik liikmesriigis, kust kaubad lähetati või veeti;

b) ühendusesisese kaupade soetuse tegijana käsitatakse maksukohustuslast, kellele need kaubad tarnitakse liikmesriigis, kuhu kaubad lähetati või veeti.

4. Kui 12 kuu jooksul pärast kaupade saabumist liikmesriiki, kuhu kaubad lähetati või veeti, ei ole kaubad tarnitud maksukohustuslasele, kellele kaubad on mõeldud, nagu on osutatud lõike 2 punktis c ja lõikes 6, ning ühtegi lõikes 7 kirjeldatud asjaolu ei ole esinenud, loetakse üleviimine artikli 17 tähenduses toimunuks 12-kuulise tähtaja möödumisele järgneval päeval.

5. Üleviimist ei loeta artikli 17 tähenduses toimunuks, kui on täidetud järgmised tingimused:

a) kaupade käsutusõigus ei ole üle läinud ja need kaubad on saadetud tagasi liikmesriiki, kust kaubad lähetati või veeti, lõikes 4 osutatud tähtaja jooksul ja

b) kaubad lähetanud või vedanud maksukohustuslane kannab nende tagasisaatmise artikli 243 lõikes 3 sätestatud registrisse.

6. Kui lõikes 4 osutatud tähtaja jooksul asendatakse lõike 2 punktis c osutatud

maksukohustuslane teise maksukohustuslasega, ei loeta üleviimist artikli 17 tähenduses toimunuks asendamise ajal, tingimusel et:

a) kõik muud lõikes 2 osutatud kohaldatavad tingimused on täidetud ja

b) lõike 2 punktis b osutatud maksukohustuslane on kandnud asendamise artikli 243 lõikes 3 sätestatud registrisse.

7. Kui lõikes 4 osutatud tähtaja jooksul ei ole mõni lõigetes 2 ja 6 kindlaksmääratud tingimus enam täidetud, loetakse kaupade üleviimine artikli 17 tähenduses toimunuks ajal, kui see tingimus ei olnud enam täidetud.

Kui kaubad tarnitakse muule kui lõike 2 punktis c või lõikes 6 osutatud maksukohustuslasele, loetakse lõigetes 2 ja 6 kindlaksmääratud tingimused mittetäidetuks vahetult enne kõnealust tarnet.

Kui kaubad lähetatakse või veetakse muusse riiki kui liikmesriik, kust kaubad algselt teele saadeti, loetakse lõigetes 2 ja 6 kindlaksmääratud tingimused mittetäidetuks vahetult enne kaupade teise riiki lähetamise või veo algust.

Kaupade hävimise, kaotuse või varguse korral loetakse lõigetes 2 ja 6 kindlaksmääratud tingimused mittetäidetuks alates päevast, kui kaubad tegelikult kõrvaldati või hävisid või kui sellist päeva on võimatu kindlaks määrata, siis päevast, mil avastati nende hävimine või kaotus.“

Artikkel 36a

1. Kui samu kaupu tarnitakse järjest ning neid kaupu lähetatakse või veetakse ühest liikmesriigist teise liikmesriiki otse tarneahela esimeselt tarnijalt viimase kliendini, siis seostatakse lähetamine või vedu üksnes vahendajale tehtud tarnega.

2. Erandina lõikest 1 seostatakse lähetamine või vedu üksnes vahendaja tehtud tarnega, kui vahendaja on teatanud oma tarnijale käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mis talle on väljastatud selles liikmesriigis, kust kaubad lähetatakse või veetakse.

3. Käesoleva artikli kohaldamisel on „vahendaja” ahelas osalev muu kui ahela esimene tarnija, kes lähetab või veab kaubad ise või kelle nimel teeb seda kolmas isik.

4. Käesolevat artiklit ei kohaldata artikliga 14a hõlmatud olukordades.“

Artikkel 138

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab väljaspool enda territooriumi, kuid ühenduses asuvasse sihtkohta, kui järgmised tingimused on täidetud:

a) kaubad tarnitakse muule maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriik;

b) maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kellele kaubad tarnitakse, on käibemaksukohustuslasena registreeritud muus liikmesriigis kui

kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriik ja on tarnijale esitanud oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri.“

„1a. Lõikes 1 ette nähtud maksuvabastust ei kohaldata juhul, kui tarnija ei ole täitnud artiklites 262 ja 263 ette nähtud kohustust esitada koondaruanne või tema poolt esitatud koondaruanne ei sisalda artiklis 264 nõutavat õiget teavet selle tarne kohta, välja arvatud juhul, kui tarnija saab nõuetekohaselt põhjendada oma puudused pädevaid asutusi rahuldaval viisil.“

…

Artikkel 243

…

3. Iga maksukohustuslane, kes annab kaubad üle artiklis 17a osutatud nõudmiseni varu korra kohaselt, peab registrit, mis võimaldab maksuhalduritel kontrollida kõnealuse artikli korrektset kohaldamist.

Iga maksukohustuslane, kellele kaubad tarnitakse artiklis 17a osutatud nõudmiseni varu korra kohaselt, peab registrit nende kaupade kohta.“

Artikkel 262

1. Iga käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslane esitab koondaruandes järgmised andmed:

a) käibemaksukohustuslasena registreeritud soetajad, kellele ta on tarninud kaubad vastavalt artikli 138 lõikes 1 ja lõike 2 punktis c kindlaks määratud tingimustele;

b) käibemaksukohustuslasena registreeritud isikud, kellele ta on tarninud kaubad, mis olid talle endale tarnitud artiklis 42 nimetatud ühendusesisese soetusena;

c) maksukohustuslased ja käibemaksukohustuslasena registreeritud juriidilistest isikutest mittemaksukohustuslased, kellele ta on osutanud teenuseid, mis ei ole käibemaksust vabastatud liikmesriigis, kus tehing on maksustatav, ja millelt teenuse saaja peab artikli 196 kohaselt maksu tasuma.

2. Lisaks lõikes 1 osutatud teabele esitab iga maksukohustuslane teabe selle maksukohustuslase käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kohta, kellele on mõeldud kaubad, mis lähetatakse või veetakse nõudmiseni varu korra alusel artiklis 17a sätestatud tingimuste kohaselt, ja mis tahes muudatuse kohta esitatud teabes.“

6.2. <u>Käibemaksualane rakendusmäärus (eespool „RM“)</u>

Artikkel 45a

1. Direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 138 sätestatud maksuvabastuste kohaldamisel eeldatakse, et kaup on lähetatud või veetud liikmesriigist väljaspool tema territooriumi, kuid ühenduses asuvasse sihtkohta, mis tahes järgmisel juhul:

a) müüja näitab, et tema või mõni tema nimel tegutsev kolmas isik on kauba lähetanud

või vedanud ja tema valduses on vähemalt kaks lõike 3 punktis a osutatud tõendit, mis ei ole omavahel vastuolus ja mille on väljastanud kaks erinevat, müüjast ja soetajast sõltumatut osapoolt, või üks lõike 3 punktis a osutatud tõend ja üks lõike 3 punktis b osutatud, lähetamist või vedu kinnitav tõend, mis ei ole omavahel vastuolus ja mille on väljastanud kaks erinevat, müüjast ja soetajast sõltumatut osapoolt;

b) müüja valduses on:

i) soetaja kirjalik teade selle kohta, et kaup on lähetatud või veetud soetaja või tema nimel tegutseva kolmanda isiku poolt ning milles on märgitud kauba sihtliikmesriik; kirjalikus teates märgitakse väljastamise kuupäev; soetaja nimi ja aadress; kauba kogus ja laad; kauba saabumise kuupäev ja koht; veovahendi tarne korral veovahendi registreerimisnumber ning soetaja nimel kaupu vastuvõtva üksikisiku tuvastamisandmed ja

ii) vähemalt kaks lõike 3 punktis a osutatud tõendit, mis ei ole omavahel vastuolus ja mille on väljastanud kaks erinevat, müüjast ja soetajast sõltumatut osapoolt, või üks lõike 3 punktis a osutatud tõend ja üks lõike 3 punktis b osutatud, lähetamist või vedu kinnitav tõend, mis ei ole omavahel vastuolus ja mille on väljastanud kaks erinevat, müüjast ja soetajast sõltumatut osapoolt.

Soetaja peab esitama punkti b alapunktis i osutatud kirjaliku teate müüjale hiljemalt tarnele järgneva kuu kümnendal päeval.

2. Maksuhaldur võib lõike 1 kohase eelduse ümber lükata.

3. Lõike 1 kohaldamisel aktsepteeritakse lähetamise või vedamise tõendina järgmisi dokumente:

a) kauba lähetamise või veoga seotud dokumendid, nt allkirjastatud CMR-saateleht, veokiri, lennulasti arve või kauba vedaja esitatud arve;

b) järgmised dokumendid:

i) kauba lähetamise või veoga seotud kindlustusleping või kauba lähetamise või veo eest tasumist tõendavad pangadokumendid;

ii) mõne ametiisiku, nt notari välja antud ametlikud dokumendid, milles on kinnitatud kauba saabumist sihtliikmesriiki;

iii) sihtliikmesriigis laopidaja poolt välja antud tõend, milles on kinnitatud kauba ladustamist kõnealuses liikmesriigis.“

Artikkel 54a

1. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 243 lõikes 3 osutatud register, mida peab iga nõudmiseni varu korra kohaselt kaupu üle andev maksukohustuslane, sisaldab järgmist teavet:

a) liikmesriik, kust kaubad lähetati või veeti, ning kauba lähetamise või vedamise kuupäev;

b) maksukohustuslase, kellele kaubad on mõeldud, käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille on väljastanud liikmesriik, kuhu kaubad lähetatakse või veetakse;

c) liikmesriik, kuhu kaubad lähetatakse või veetakse, laopidaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number, kaupade saabumisjärgselt nende ladustamiseks kasutatava lao aadress ja kaupade lattu saabumise kuupäev;

d) lattu saabunud kauba väärtus, kirjeldus ja kogus;

e) selle maksukohustuslase käibemaksukohustuslasena registreerimise number, kes asendab käesoleva lõike punktis b osutatud isikut direktiivi 2006/112/EÜ artikli 17a lõikes 6 osutatud tingimustel;

f) tarnitud kauba maksustatav väärtus, kirjeldus ja kogus ning kuupäev, mil direktiivi 2006/112/EÜ artikli 17a lõike 3 punktis a osutatud kauba tarne toimus, ning soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number;

g) kauba maksustatav väärtus, kirjeldus ja kogus ning mis tahes tingimuse tekkimise kuupäev ja selle põhjus vastavalt direktiivi 2006/112/EÜ artikli 17a lõikele 7;

h) tagasitoodud kauba väärtus, kirjeldus ja kogus ning direktiivi 2006/112/EÜ artikli 17a lõikes 5 osutatud kauba tagasisaatmise kuupäev.

2. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 243 lõikes 3 osutatud register, mida peab iga maksukohustuslane, kellele kaubad tarnitakse nõudmiseni varu korra kohaselt, sisaldab järgmist teavet:

a) nõudmiseni varu korra kohaselt kaupu üle andva maksukohustuslase käibemaksukohustuslasena registreerimise number;

b) talle mõeldud kauba kirjeldus ja kogus;

c) kuupäev, mil talle mõeldud kaubad lattu saabuvad;

d) talle tarnitud kauba maksustatav väärtus, kirjeldus ja kogus ning kuupäev, mil direktiivi 2006/112/EÜ artikli 17a lõike 3 punktis b osutatud kauba ühendusesisene soetus aset leidis;

e) kauba kirjeldus ja kogus ning kuupäev, mil kaubad eemaldati laost punktis a osutatud maksukohustuslase korraldusel;

f) hävinud või kadumaläinud kauba kirjeldus ja kogus ning eelnevalt lattu saabunud kauba hävimise, kaotuse või varguse kuupäev või kuupäev, mil avastati kauba hävimine või kaotus.

Kauba lähetamise või vedamise korral nõudmiseni varu korra kohaselt laopidajale, kes ei ole maksukohustuslane, kellele tarnitavad kaubad on mõeldud, ei pea kõnealuse maksukohustuslase register sisaldama esimese lõigu punktides c, e ja f osutatud teavet.“